

KURUMSAL YÖNETİM SİSTEMİ VE İLKELERİNİN KAMU KESİMİNDE İÇ DENETİM PERSPEKTİFİ İLE DEĞERLENDİRİLMESİ*

(EVALUATION OF CORPORATE GOVERNANCE
SYSTEM AND PRINCIPLES WITH THE PERSPECTIVE OF INTERNAL AUDIT
IN THE PUBLIC SECTOR)

Onur AYTAR**

ÖZ

Kamu kesimi bağlamında kurumsal yönetim yapısının ve ilkelerinin iç denetim perspektifi ile değerlendirilmesi konusuna odaklanan bu makale, iç denetimin kurumsal yönetim alanındaki rol ve sorumluluklarının belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Makalede öncelikle kurumsal yönetim kavramına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Devam eden bölümlerinde ise kurumsal yönetim ilkeleri açıklanmaya çalışılmış, sonrasında ise kurumsal yönetim yapısının ve ilkelerinin bir kamu kurumunda iç denetim faaliyeti tarafından değerlendirilmesi için belirlenen ilke, kural ve uygulamalar İç Denetçiler Enstitüsünün (The IIA) iç denetim mesleki uygulama çerçevesi esas

alınarak detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bu makale ile, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerine kıyasla iç denetim faaliyetlerine daha az konu edilen bir alan olan kurumsal yönetim konusunda gerekli bilgilerin verilmesi amaçlanmış olup makalenin sonuç bölümünde ise kamu kesiminde kurumsal yönetim konusunda iç denetimin rol ve sorumluluklarına yönelik bazı önerilere de yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim, Kurumsal Yönetim İlkeleri, İç Denetim.

JEL Kodları: G34, M42

* Bu makale, Prof. Dr. Muhittin ACAR'ın danışmanlığında Onur AYTAR'ın Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü'nde hazırladığı "Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim ve Yönetişim İlişkisi: Bakanlıklar Örneği" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

** Dr., CIA, CGAP, İç Denetçi, T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Ankara, Orcid Id: 0000-0003-2180-5214, onuraytar@gmail.com
Yazı Gönderim Tarihi: 04.10.2021, Yazı Kabul Tarihi: 14.12.2021.

ABSTRACT

This article, which focuses on the evaluation of corporate governance structure and principles from the perspective of internal audit in the context of the public sector, is important in terms of determining the roles and responsibilities of internal audit in the field of corporate governance. In the article, first of all, information about the concept of corporate governance is given. In the following sections, corporate governance principles were tried to be explained, and then the principles, rules and practices determined for the evaluation of corporate governance structure and principles by the internal audit activity in a public institution were explained in detail on the basis of the internal audit professional

practice framework of the Institute of Internal Auditors (The IIA). With this article, it is aimed to provide necessary information about corporate governance, which is an area that is less subject to internal audit activities compared to corporate risk management and internal control systems, and in the conclusion part of the article, some suggestions have been developed for the role and responsibilities of internal audit in corporate governance in the public sector.

Keywords: Corporate Governance, Corporate Governance Principles, Internal Audit.

JEL Classification: G34, M42

1. GİRİŞ

Türkiye’de kamu yönetimi literatürüne 2000’li yılların ortalarından itibaren girmiş olan iç denetim, kamu kurumlarının faaliyetlerinin denetimi konusunda uygulamada önemli bir paradigma değişimine neden olmuştur. Uluslararası standart ve kuralları olan iç denetim, kamu kurumlarının faaliyetlerinin mevzuata uygunluğundan öte bu faaliyetlerin ne derece verimli, etkili ve etkin yürütüldüğüne odaklanmak suretiyle bu kurumların gerçekleştirdiği faaliyet, işlem ve süreçlere değer katmayı amaçlamaktadır.

İç denetimin faaliyet konusunu oluşturan temel unsurlardan birisi olan kurumsal yönetim; kamu kurumlarının hesap verebilir, şeffaf, adil, katılımcı ve stratejik vizyona sahip olmasını sağladığı gibi kamusal hizmetlerin vatandaş odaklı ve belirlenmiş amaçlara uygun olarak yerine getirilmesine de destek sunmaktadır.

Yukarıda belirtilen kurumsal yönetim amaç ve ilkelerine uyulması ve hedeflenen kurumsal amaçlara ulaşılmasının temini için iç denetim, kurumların kurumsal yönetim yapılarını ve sistemlerini değerlendirmekte

ve kurumsal yönetim sistemlerinin gelişmesine katkı sunmaktadır.

Bu makalede, kamu kesimi bağlamında kurumsal yönetim yapısının ve ilkelerinin iç denetim perspektifi ile değerlendirilmesi konusu incelenmeye çalışılmıştır. İç denetim perspektifi ile ifade edilmek istenen ise İç Denetçiler Enstitüsünün (The IIA) yayınlamış olduğu Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesidir. Dolayısıyla, çalışmamızın temel ve ana amacı kurumsal yönetim ve ilkelerinin IIA standart ve ilkeleri çerçevesinde kamu kesimi bağlamında değerlendirilmesi ve konuya ilişkin yapılması gereken eylemlere ilişkin öneriler sunulmasıdır.

Bu amaçla, öncelikle kurumsal yönetim kavramsal yönüyle açıklanmaya çalışılmış ve ardından da kurumsal yönetim ilkeleri detaylı şekilde betimlenmiştir. Sonrasında, kurumsal yönetim yapısının ve ilkelerinin bir kamu kurumunda iç denetim faaliyeti tarafından değerlendirilmesi için gereken temel kurallar, ilkeler ve uygulamalar İç Denetçiler Enstitüsünün iç denetim mesleki uygulama çerçevesi esas alınmak suretiyle detaylı bir şekilde irdelenmiş ve açıklanmıştır.

2. KURUMSAL YÖNETİM: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Küresel düzeyde ekonominin gelişmesi ve ekonomik ilişkilerin yaygınlaşması kurumların farklı ülkelerde veya şehirlerde faaliyette bulunmasına neden olmuş, bu durum ise kurumların çok uluslu veya ulusal nitelik kazanmaları ve etkileşim ağlarının artması sonucunu doğurarak örgüt yapılarında büyümeye ve örgütlerin yönetilmesinde paydaşların daha önemli hale gelmesine yol açmıştır. Tüm bu nedenler ise literatürde kurumsal yönetimi gündeme getirmiş ve tartışmaya açmıştır.

Uluslararası literatürde “Corporate Governance” olarak ifade edilen “kurumsal yönetim”; “yönetişim” veya “kurumsal yönetişim” gibi isimler ile de belirtilmektedir.

Kurumsal yönetim kavramı ilk olarak Robert Ian Tricker tarafından “Corporate Governance” adlı kitabında kullanılmış olup Tricker (2009, s. 32) tarafından geliştirilen kurumsal yönetim yaklaşımına göre;

“1. Hem şirket yöneticilerinden hem de yönetim kurulu üyelerden oluşan şirket yönetimi; işletmenin genel performansından, stratejiler, politikalar ve kuralların uygulanmasından sorumlu olup bu iki unsurun mutlaka birbirinden ayrılması gerekmektedir.

2. Kurumsal yönetim, yönetimden farklı bir yapıdır. Üst yönetim işletmeyi yönetir. Yönetim kurulu ise şirketin düzgün ve doğru yönde çalışmasını sağlar.”

Kurumsal yönetimin Tricker tarafından ilk olarak bu şekilde tanımlanmasına karşın halen bu kavramın birçok farklı tanımlaması ve açıklaması bulunmakta ve güncel gelişmeler paralelinde kavram farklı nitelikler kazanmaktadır. Kurumsal yönetim hakkında akademik çevrelerin yanı sıra sivil toplum kuruluşları ve uluslararası-ulusal kurum-kuruluşlar tarafından da farklı birçok tanımlamalar yapılmıştır.

OECD tarafından 1999 yılında yayınlanan akabinde 2004 yılında ve en son olarak da 2015 yılında güncellenen “Kurumsal Yönetim İlkeleri” rehberine göre “kurumsal yönetim” (OECD, 2016, s. 9); “Şirketin yönetimi, yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğer menfaat sahipleri arasındaki ilişkileri ihtiva etmektedir.

Ayrıca kurumsal yönetim şirketin hedeflerinin, bu hedeflere ulaştırılan araçların ve performansın nasıl izleneceğinin belirlendiği bir yapı da sağlamaktadır.”

Bir başka tanıma göre kurumsal yönetim; şirketlere finansal kaynak sağlayanların yatırımlarına getiri elde etmelerini güvenceye alma aracı (Shleifer & Vishny, 1996, s. 2) ve örgütün stratejik perspektifini tespit ve kontrol eden münasebetlerdir (Luo, 2005, s. 2) ve menfaat kümelerini hesaba katarak kurumun beklentileri ve idarecilerin örgütü çekip çevirmesi ile alakadardır (Wit & Meyer, 2010, s. 817). Kurumsal yönetim, paydaşlar arasındaki menfaat ayrışmaları ve bilgi asimetrisi sonucunda meydana gelen sorunları ve bu sorunların ortaya çıkardığı maliyetleri ortadan kaldırmayı (Kıyılar & Belen, 2005, s. 91) ve kurumların ekonomik hayatta istikrarlı ve sürdürülebilir olmalarını hedeflemektedir (Ayboğa, 2021, s. 60).

Dünya Bankasına göre kurumsal yönetim; “bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına ekonomik değer yaratmasına imkân tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, düzenleme ve uygulamaları ifade etmektedir” (World Bank, 2010, s. 8).

“Kurumsal yönetim” teriminin karşılığı olarak kullanılan “yönetişim” kavramı, bir kesimin diğer kesimi yönetmesinden, çok taraflı ilişkilerin olduğu ve etkileşimin gerçekleştiği münasebetlere dönüşümü de ifade eder. Kurumsal yönetim, paydaşların birbirleri ile olan ilişkilerini kapsamaktadır (Kavruk, 2013, s. 189).

Başka bir bakış açısıyla ele alındığında kurumsal yönetim; örgütlerin yönetiminin düzenlenmesidir. Kurumsal yönetim; yönetim faaliyetleri olan planlama, örgütlenme, yönlendirme ve denetlemenin gerçekleştirilmesinde çıkar kümelerinin menfaatlerinin, kurumsal hedeflere ne oranda yansıtılacağı ile ilgilidir (Yenigün, 2008, s. 4).

Bu makalenin temel konusunun kurumsal yönetimin iç denetim bağlamında değerlendirilmesi olduğu dikte alındığında, İç Denetçiler Enstitüsünün “Kurumsal Yönetim” tanımını da belirtmek yerinde olacaktır. Bu tanıma göre (IIA, 2016) kurumsal yönetim; “bir

kurumun “üst yönetimi, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından, kurumun amaçlarına ulaşmaya yönelik olarak, kurumun faaliyetlerinin raporlanması, yönlendirilmesi, yönetilmesi ve izlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir birleşimi” olarak nitelendirilmiştir.

3. KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ

Kurumsal yönetimin kurumsal boyutunun uygulama düzeyindeki yansımalarının en temel aracı kurumsal yönetim ilkeleridir. Bu ilkeleri kurumsal yönetimin “ete kemiğe bürünmüş” hali olarak nitelendirmek mümkündür. Kurumsal yönetim literatüründeki temel tartışmalardan birisi bu ilkelerin neler olduğunun ortaya konulmasıdır. Bu nedenle birçok farklı yazar ve kuruluşlar tarafından kurumsal yönetimin ilkeleri belirlenmeye çalışılmış olup belirlenmeye çalışılan bu ilkeler, ülkelerin veya kurumların kültür, felsefe ve anlayışlarını da yansıtmaktadır. Literatürdeki tartışmalar çerçevesinde, kurumsal yönetimin temel olarak; katılımcılık, şeffaflık, hesap verebilirlik, hukukun üstünlüğü/adillik ve stratejik vizyona sahip olmak üzere beş temel ilkesi olduğunu söylemek mümkündür.

3.1. Katılımcılık

Kamu kesiminde kurumsal yönetim kavramının vurguladığı temel noktalardan biri bu kavramın, kamusal kararların alınması sürecinde “demokratik katılıma” önem atfetmesidir (Canpolat, 2010, s. 16).

Katılım, kişi veya kurumların siyasi karar mekanizmasına veya yönetim sürecine temsil yoluyla veya doğrudan dahil olması olarak tanımlanabilmektedir. Katılımcılık yöneticileri seçme haklarının ötesinde, onları her aşamada kontrol ve denetim yapma imkânı da sağlamaktadır. Demokrasi temelli katılımcılık kavramının başlangıç noktası “temsil” olarak görülmüş ve katılımcılık uygulaması da yönetsel olarak bu noktadan itibaren başlamıştır (Sala, 2013, s. 37).

Katılımcılık, kamu hizmetlerinin başarı veya başarısızlığından etkilenen paydaşların yönetimde söz sahibi

olması (Göymen, 2004, s. 54) veya doğrudan, aracı kurumlar ya da temsilciler aracılığıyla halkın karar alma süreçlerine bireysel veya örgütlü bir şekilde katılıp rol almasıdır (UNESCAP, 2020).

Katılımcılık üç aşamadan oluşmaktadır: “Bilgilendirme”, “danışma” ve “aktif katılım”. Bilgilendirme kişilere nelerin yapılacağına açıklanmasıdır. Danışma, vatandaşlara yapılması planlananlara ilişkin görüşlerinin öğrenilmeye çalışılmasıdır. Aktif katılım ise siyasetlerin oluşturulması çalışmalarına vatandaşın katılımıdır (DPT, 2007, s. 15).

Kamusal katılımın temel mantığı, yönetimin politika ve faaliyetlerinden doğrudan etkilenecek olanların, sürece kendi uzmanlıklarını dâhil ederek daha iyi, somut ve sürdürülebilir sonuçlar ortaya konmasına katkıda bulunmaları sağlanmaktadır. Devletler, gerçekleştirdikleri faaliyetlerin meşruiyetini ve belli faaliyet ve politikalara yönelik halk desteğini arttırmayı amaçlamakta ve vatandaşların katılımını önemli bir unsur olarak görmektedirler. Bu anlamda, vatandaş katılımının şu neticeleri meydana getirdiği ifade edilebilmektedir (TEPAV, 2014, s. 19): “Daha iyi politika ve daha etkin uygulama”, “Kamusal faaliyetlerin meşruiyetinde artış” ve “Aktif vatandaşlık ve buna bağlı olarak daha güçlü demokrasi”.

Katılımcılık ilkesi sayesinde, kamu hizmetlerinin oluşturulması aşamasından uygulama aşamasına kadar geçen süreç içerisinde kamu kurumlarının vatandaşların beklentileri hakkında bilgi sahibi olması sağlanabilecektir. Böylece, kamu kurumları vatandaş istek ve beklentilerine uygun kamu hizmetini sunarak hizmet kalitesinin arttırabileceklerdir (Göküş, 2010, s. 600).

Kamu kurumlarının karar alma süreçlerinde katılımcılığın en etkin bir şekilde uygulanması gereken süreçlerin başında yasa, yönetmelik, tebliğ vb. düzenlemelerin hazırlanması ve kurumların stratejik planlarının oluşturulması çalışmaları gelmektedir. Kamusal düzenleme metinlerinin taslaklarının hazırlanması aşamasında ilgili kurumların veya sivil toplum kuruluşlarının görüşlerinin de bu metinlere yansıtılması uygulamada önem taşımaktadır. Katılımcılığın sadece sözde olmaması amacıyla bu tür metinlerin hazırlanmasında hangi görüşlerin kimler

tarafından sunulduğunun açıklanarak belirli araçlar yoluyla yayımlanması ve kamuoyuna duyurulması yönetimin sağlıklı olarak yürütülmesi açısından önemli araçlardan biridir. Bu duruma benzer uygulamaların kurumların stratejik planlarının hazırlanması çalışması aşamasında da uygulanması yine yönetimin kavramsal boyuttan pratiğe dökülmesi açısından önem taşımaktadır.

Gerek mevzuat düzenlemelerinin gerekse stratejik planların hazırlanmaları aşamasında kurumlar tarafından katılımcılık ilkesinin ne derece uygulandığı ve hayata geçirildiği o kuruma ait karar alma süreçlerinin iç denetim birimleri tarafından değerlendirilmesi aşamasında üzerinde durulması gereken bir olgudur. İç denetim faaliyetinin kurumların yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi doğrultusundaki misyonları gereğince, katılımcılık anlayışının karar alma mekanizmalarında ne derece uygulandığına ilişkin iç denetim birimlerinin üst yönetim kademesine güvence vermesi iç denetimin kurum amaç ve hedeflerinin başarılmasına da katkısı olacaktır.

3.2. Şeffaflık

Literatürde açıklık veya saydamlık (transparency) olarak da belirtilen şeffaflık kamu kesiminde kurumsal yönetimin en temel ilkelerinden biridir. Şeffaflık, “devletlerin ekonomik, politik ve sosyal konularda aldıkları kararlara, özel sektörde faaliyet gösteren kuruluşların mali durumlarına, uluslararası kuruluşların faaliyetlerine ilişkin zamanında, anlaşılır, ilgili, nitelikli, güvenilir bilgiye bireyler tarafından erişilebilmesi” (Kuzey, 2003, s. 1), “kamusal eylemlerin ve bu eylemleri gerçekleştiren bireylerin halkın denetimine açık olması” (DPT, 2007, s. 6), “devletin hedeflerini, bu hedefleri hayata geçirmek için uyguladığı politikaları ve politika sonuçlarını izlemek için gerekli olan bilgiyi açık, anlaşılır ve düzenli olarak kamuoyunun bilgisine sunulması” (Atiyas & Sayın, 2000, s. 28), “kamu kurumlarının çevresiyle bilgi paylaşımı ve açık bir tarzda hareket etmesi” (Öztoprak, 2011, s. 32) olarak tanımlanabilmektedir.

Şeffaflık hem ekonomik hem siyasal hem de yönetsel olarak ele alınabilecek bir kavramdır.

Ekonomik açıdan bakıldığında, şeffaflık, “kaynak dağılımının” optimum tarzda gerçekleşmesini, etkinliğinin sağlanmasını ve ekonomik büyüme potansiyelinin gerçekleşmesini sağlayan (Kuzey, 2003, s. 1), kamu kaynaklarının kullanımı ve kamu hizmetlerinin sunulma maliyeti bilgisini sunan (Atiyas & Sayın, 2000, s. 28) iyi bir yönetim aracıdır.

Yönetsel ve siyasal boyutta şeffaflık ise demokrasinin kamu yönetimine yansıyan boyutunu ve halkın kamu yönetimi karşısındaki hassasiyet düzeyini ifade etmekte ve yöneten-halk ilişkilerinin yeniden düzenlenerek yönetimin demokratikleştirilmesi ve hukukun hâkim kılınmasını amaçlamaktadır (Küçük, 2017, s. 76). Bu yönüyle şeffaflık kurumsal yönetimin adillik ilkesi ile de ilişkili bir kavramdır. Ayrıca, siyasal ve yönetsel açıdan şeffaflık; hükümetlerin takip ettikleri politikalara ilişkin kamuoyunun gözetimini gerçekleştirmekte ve bu suretle de hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesi ve kötüye kullanımların ve yolsuzlukların azalmasına katkı sağlamaktadır (Cankaya, 2014, s. 143). Nitekim, şeffaflık sayesinde, kamu hizmetlerine ilişkin politikaların belirlenmesi ve uygulanması aşamaları kamuoyu önünde gerçekleştirileceği için kamuoyu bu politikalar konusunda hem bilgi sahibi olabilmekte hem de yanlışlıklara, eksikliklere ve usulsüzlüklere müdahale etme imkânı bulabilmektedir (Göküş, 2010, s. 597).

Kuzey (2003, s. 8) yönetsel ve siyasal şeffaflığın dört niteliği olduğunu belirtmiştir. Bunlardan ilki bilgi şeffaflığının sağlanmasıdır. Böylece, karar alma mekanizmasının aktörleri alınan kararlarla ilgili her türlü bilgiye erişebilecektir. İkinci özellik ise katılımcı şeffaflıktır. Katılımcılık, vatandaşların alınan karar süreçlerinde yer almaları anlamına gelmektedir. Üçüncü nitelik sorumluluğa ilişkin şeffaflığın sağlanmasıdır. Bu nitelik ise kamu görevlilerinin eylem ve işlemlerinden dolayı yargı karşısında ve kamuoyu önünde sorumlu tutulabilmeleri anlamına gelmektedir. Dördüncüsü ise yargı şeffaflığının güvence altına alınmasıdır. Bu durumda, yargı mercileri tarafından verilen kararların doğruluğuna ilişkin bir şüphe duyulmasının önüne geçilecek, şüphe duyulması durumunda ise yine yargıya başvurulması mümkün olacaktır.

Şeffaflık hem kamu yönetiminin hem de kurumsal yönetim bağlamında özel kesim yönetiminin üzerinde durmuş olduğu en önemli kavramlardan birisidir. Standart düzeyinde ele alındığında şeffaflıkla ilgili özellikle uluslararası kuruluşlar tarafından bazı ilkeler belirlenmiştir. Örneğin, OECD, şeffaflığı kurumsal yönetim bağlamında ele alarak özel sektör boyutunda ilkeler belirlemiş ve yayınlamış olduğu Kurumsal Yönetim İlkelerinde şeffaflığı; “şirketin finansal durumu, performansı, ortaklık yapısı ve yönetimi dâhil olmak üzere şirkete ilişkin her türlü önemli konuda zamanında ve doğru açıklamaların yapılmasının sağlanması” olarak açıklayarak şirketlerin kamuoyunu aydınlatma yükümlülüklerine vurgu yapmıştır (OECD, 2016, s. 41).

Özel sektör boyutunda ele alındığında şeffaflık ilkesi, işletme ile ilgili tüm çıkar gruplarının işletmenin faaliyetleri ve faaliyet sonuçları ile ilgili yeterli ve zamanında bilgilendirilmesi gerekliliği olarak ifade edilmektedir. Tıpkı kamu kurumlarında olduğu gibi özel sektör kuruluşlarında da bu kuruluşların faaliyetleri ile ilgili karar alıcılar konumunda bulunanların kuruluşun mali durum bilgilerini, faaliyet sonuçlarını, geleceğe yönelik stratejilerini ve kuruluşu bekleyen risklerle ilgili paydaşları bilgilendirme sorumluluğu bulunmaktadır. Bu anlamda, işletme yönetiminin pay sahiplerine bilgi vermeyi bir zorunluluktan ziyade sorumluluk olarak görmesi gerekmektedir (Canbay Çiğdem, 2018, s. 38).

Gerek kamu kurumlarında gerekse özel sektör kuruluşlarında şeffaflığın sağlanması yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde uygulanmasının temel esaslarından biridir. Bu bağlamda, kurumlar şeffaflığın sağlanmasına yönelik mekanizmalar oluşturmalı ve almış oldukları kararların gerek alınması gerekse uygulanması aşamasında paydaşlarına gerekli bilgilendirmeleri yapmaları gerekmektedir. Bu mekanizmaların yeterliliği ve etkinliği konusunda değerlendirme yapılabilmesi için en önemli yönetim araçlarından bir de şüphesiz iç denetim faaliyetidir. İç denetim birimleri, yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi aşamasında şeffaflık ilkesinin gerekleri için oluşturulan süreç ve mekanizmaları da denetimlerinde değerlendirir ve buna ilişkin güvence verirler.

3.3. Hesap Verebilirlik

Örgütler yerine getirmiş oldukları görevler, gerçekleştirdikleri faaliyetler ve kullanmış oldukları yetkilerinden dolayı sorumludurlar ve bu hesap verme sorumluluğuna “hesap verebilirlik (accountability)” adı verilir. Bu sorumluluk temel olarak örgütlerin veya kişilerin kendisine verilen görevleri yapması, yapmaması halinde de kendisinden hesap sorulabilmesini ifade eder (Aydın, 2013, s. 135).

Hesap verebilirlik; “Kamuyu ilgilendiren ve etkileyen karar, işlem ve eylemlere dair kamuya ve kamuoyuna bilgi ve gerekçe sunma yükümlülüğü” olarak tanımlanabileceği gibi “Millet adına kaynak, yetki ve güç kullananların süreçlere, sonuçlara ve sorunlara ilişkin olarak millet ve görevlendirdiği temsilcilere bilgi ve izahat verme görevi” şeklinde de açıklanabilmektedir (Acar, 2013, s. 384).

Hesap verebilirlik, yönetimin temel bir gereksinimi olup tüm örgütlerin paydaşlarına karşı sorumlu olmasını ifade etmektedir. Kurumlar, kararlarından veya eylemlerinden etkileyecek kişilere karşı sorumludur. Hesap verebilirliğin sağlanabilmesi için şeffaflık ve hukukun üstünlüğü ilkelerinin de uygulanması gerekmektedir (UNESCAP, 2020). Hesap verebilirliğin temel dayanak noktası; vatandaşların kamu kurumlarından kamusal hizmetleri yerine getirmelerini ummalarıdır (TEPAV, 2014, s. 14).

Hesap verebilirlik; ilke ve sorumlulukların belirgin bir şekilde belirlenmiş ve açıklanmış olması (TÜSİAD, 2002, s. 35), yönetimin paydaşlar tarafından etkin bir şekilde izlenmesi ve yine yönetimin paydaşlara karşı hesap verebilmesinin sağlanması (World Bank, 2010, s. 14), faaliyetlerin belirlenmiş olan kural ve standartlara uygun olarak yürütüldüğünün gösterilmesi ve görevler ve planlar ile ilgili olarak performans sonuçları hakkında adil ve doğru bir şekilde rapor verme yükümlülüğü (UNDP, 2008, s. 4) olarak da ifade edilebilmektedir.

Hesap verebilirliğin sağlanması için yasama ve yürütme süreçlerindeki rollerin daha net olması ve bu organların yaptıklarını açıklamaları ve sorumluluk almaları gerekmektedir (White Paper, 2001, s. 10).

Devletin yönetimi mekanizmasında iki tür yetki devri bulunmaktadır. Bunlar; vatandaşın siyasetçilere olan yetki devri ve siyasetçilerden bürokratlara olan yetki devridir. Birincisi “siyasal sorumluluk” ikincisi ise “yönetimsel sorumluluk” olarak nitelendirilir ve bu yapılar hesap verebilirliğe odaklanmaktadır (Özer, 2006, s. 63).

Akademik literatürde hesap verebilirlik yapısı ve niteliğine göre iki türe ayrılmaktadır. Yapısı yönünden dikey ve yatay hesap verebilirlikten söz edilmekte iken nitelik olarak ise siyasal, yönetimsel ve hukuksal hesap verebilirlik kavramları tanımlanmaktadır. Dikey hesap verebilirlik, siyasal iktidarın vatandaşa karşı hesap vermesini, yatay hesap verebilirlik kamu organlarının yapmış oldukları işlemlerin yargısal denetime tabi olmasını ifade etmektedir. Nitelik açısından sınıflandırmaya göre ise siyasal hesap verebilirlik, siyasal organların ve dolayısıyla siyasetçilerin vatandaşın beklentilerine karşı sorumlu davranmalarını ifade etmekte, hukuksal hesap verebilirlik, kamu yönetimi örgütlerinin eylem ve işlemlerinde hukuka bağlı olmasını ve hukukun üstünlüğüne uymasını, yönetimsel hesap verebilirlik ise kamu yöneticilerinin kurumlarına tahsis edilen kaynakları ne derece verimli, etkin ve amaçlara yönelik kullandıklarıyla ilgili üst makamlara karşı kendilerini sorumlu hissetmelerini ifade etmektedir (Öztoprak, 2011, ss. 37-40).

Yukarıda yer alan sınıflandırma içindeki yönetimsel hesap verebilirlik, hiyerarşik ilişki tabanlı gerçekleşmekte olup astın üstüne karşı yürütmüş olduğu görevlerin sonucu konusunda gerekli açıklamaları yapmasını belirtir. Öte yandan, Türkiye’de geleneksel anlamda yönetimsel hesap verebilirlik süreçlerinin yürütülmesi içerisinde denetim birimlerinin de büyük rolü bulunmaktadır (Bülbül, Acar & Özdemir, 2018, s. 33).

Yönetimsel hesap verebilirliğe ilişkin olarak Türkiye’de yürürlükte olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanları, yetkili kılınmış mercilere hesap vermeye zorunlu ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmasından dolayı gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu kılmaktadır.” (KMYKK, 2003).

Türkiye’de kamu kesiminde iç denetim faaliyetleri siyasal ve hukuksal hesap verebilirliğin sağlanmasında dolaylı rol oynamakla birlikte yönetimsel hesap verebilirlik konusunda doğrudan sorumluluklara sahip bulunmaktadır. Kamu kurumlarının kendilerine tahsis edilmiş olan kaynakları amacına uygun, verimli ve etkili kullanıp kullanmadıklarının araştırılması, değerlendirilmesi, buna yönelik olarak güvence verilmesi ve bu durumun üst yönetime raporlanması iç denetimin temel sorumluluk alanları arasında yer almaktadır. Bu sebeple, bir kurumsal yönetim ilkesi olan hesap verebilirliğin kamu kurumlarında sağlanmasında iç denetim birimlerinin de rol ve sorumluluklarının bulunması iç denetimin kurumsal yönetim ile olan ilişkisinin somut göstergelerinden birisidir.

İç denetim birimleri, kamu kurumlarında hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla kurumların stratejik planlama, etik, performans yönetimi ve faaliyetlerin raporlanması süreçlerinin denetlenmesi ve gerektiğinde bu süreçler ile ilgili olarak kurumun hizmet birimlerine danışmanlık faaliyetinde bulunulması görevlerini yerine getirebilirler. Bu süreçlerin değerlendirilmesi aşamasında, iç denetim birimleri buldukları kurumların yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirerek yönetime tavsiyelerde bulunabilir, “kurumun harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu” (KMYKK, 2003) gözden geçirip değerlendirerek sürece ilişkin gerekli önerilerde bulunabilirler.

3.4. Hukukun Üstünlüğü/Adillik

Toplum içinde hukuk ilke ve kurallarının hâkim olmasını ifade eden “Hukukun Üstünlüğü” kavramı bazen Kıta Avrupası Hukuk Sisteminin hâkim olduğu ülkelerde hukukun hâkim olduğu ve kendisini hukuk kurallarıyla bağlı sayan devlet anlamına gelen Hukuk Devleti ilkesiyle birlikte kullanılmaktadır (Karayalçın, 1992, s. 200).

Hukukun üstünlüğü, yasama ve yürütme işlemleri karşısında nihai olarak hukukun üstün olması yani devletin hukukla sınırlı olmasıdır. Hukukun üstün-

lüğünün bir başka boyutu ise hukuka uygunluktur. Hukuka uygunluk, yönetimin hukuk kuralları içinde hareket ederek nesnel olarak bir karara varmasıdır (Göküş, 2010, s. 602).

Hukukun üstünlüğü kavramı kurumların adil bir şekilde oluşturulan yasalar ve diğer düzenlemeler içinde davranmalarını ve vatandaşların da kendi eylemlerine yasaların uygulanacağına rıza göstermesini öngören bir yönetim unsurudur (Maliye Bakanlığı, 2003, s. 8). Hukukun üstünlüğü, kamu yönetiminin bütün eylem ve işlemlerinde hukuku yönetilenlere güvence veren bir üst norm olarak kabul etmektedir. Kavram, bütün kamusal karar ve eylemlerin yönetilen ve yönetenler arasındaki sosyal sözleşmeye dayanan yasal çerçevede gerçekleştirilmesini gerektirmektedir (Öztoprak, 2011, s. 43).

Hukukun üstünlüğü ilkesinin kamu yönetiminde egemen olduğunu kabul etmek için şu şartların gerçekleştirilmesi gereklidir (Kalaycıoğlu, 2003, ss. 40-41):

“1) Meşru siyasal otorite tarafından üretilen ve genel kabul gören düzenlemelerin (yasa, tüzük, yönetmelik, tebliğ vb.) varlığı,

2) Bu düzenlemelerin kamu yönetimi tarafından nesnel, tarafsız, eşit ve keyfilikten uzak bir biçimde herkese uygulanması,

3) Bu düzenlemelere uymayanların yaptırıma tabi tutulması,

4) Bu kararlara uymayanlara hakkında olduğu kadar, onların içeriği veya uygulanmasına itirazda bulunanların karşı çıkışları hakkında da bağımsız ve tarafsız hüküm veren yargı organlarının bulunması,

5) Yargının, yürütme ve yasamadan tamamen bağımsız bir konuda kalabilmesi için tüm etkilerden korunması,

6) Yargının aldığı kararlara saygı gösterilmesi, tarafların yargı kararlarına uyması ve alınan kararları tam bir tarafsızlıkla uygulaması.”

Bu koşullar, yönetim anlayışına uygun olarak, hukukun kurallarının kamu yönetimine hâkim olmasını sağlayacaktır.

Hukukun üstünlüğü ve kurallara uyum, devletler ve örgütler açısından yolsuzlukların önlenmesi noktasında da önemli bir kurumsal yönetim ilkesidir. Nitekim, kuralların esnetilmeden uygulandığı ve hukuk kuralları çerçevesinde hareket edilen örgütlerde bireyleri yolsuzluk ve usulsüzlüklere yönelten fırsatlar ve imkanlar ortadan büyük oranda kalkmaktadır. Yolsuzluk sadece kuralsızlıktan değil kuralların esnetilmeye çalışılmasından veya hiç uygulanmamasından kaynaklanmaktadır. Bu durum, örgütleri bir tür iç kontrol zayıflığına da götürmektedir.

Bu noktaya kadar kamu yönetimi çerçevesinde açıklanan hukukun üstünlüğü kavramı kurumsal yönetim bağlamında özel sektör yönünden de ele alınmıştır. Özel sektör kurumlarının da nihai olarak bir ülke içerisindeki düzenlemelere uymakla yükümlü olması elbette yönetimin olmazsa olmaz bir unsurudur. Buna literatürde uyum (cohesion) denmektedir. Ancak, bunun da ötesinde kurumsal yönetim bağlamında özel sektör kuruluşlarının pay sahiplerinin haklarının da korunması gerekmektedir. Bu noktada karşımıza Adillik kavramı çıkmaktadır. Adillik (Fairness), kurumsal yönetim çerçevesinde, pay sahiplerinin haklarının korunması ve tüm pay sahiplerine adil davranılmasının ve yapılan sözleşmelerin uygulanabilirliğinin sağlanmasını ifade eden bir kavramdır (World Bank, 2010, s. 14; TÜSİAD, 2002, s. 35).

Kamu kesimindeki iç denetim uygulamalarında, iç denetim birimlerinin yapmış oldukları denetimler -özellikle uygunluk denetimleri- kurumların hukuka uygun davranmalarının gözetimi açısından önem arz eden faaliyetlerdir. İç denetim birimleri yapmış oldukları denetimlerle kurumların iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim yapılarını değerlendirmek suretiyle bu kurumların gerek kural ve düzenlemelere uyum düzeylerini değerlendirmekte gerekse iç kontrol zayıflıklarına neden olabilecek yolsuzluk ve usulsüzlük risklerini gözden geçirmektedirler. Bu suretle, hukukun üstünlüğü ve adillik bağlamında yönetim ilkelerinin kamu kurumlarında sürdürülebilirliğinin sağlanmasında önemli rol oynamaktadırlar. Bu durumun ön koşulu ise kurumlarda kurumsal yönetim süreç ve yapılarının sağlıklı ve etkin bir şekilde kurulmuş olmasıdır.

3.5. Stratejik Vizyona Sahip Olma

Kamu yönetiminde kurumsal yönetim alanında esas alınması gereken ilkelerden bir diğeri de stratejik vizyona sahip olunmasıdır. Stratejik vizyon, kamu kurumlarının gelecekte olmak isteyecekleri konunun amaç ve hedef bazlı olarak belirlenmesidir. Bu anlamda, stratejik vizyona sahip olma; kurumların yöneticilerinin, kişisel amaçları ile kurumsal amaçlarını birbirinden ayırmalarını gerektirmekte olup yöneticilerin kurumun amaçlarını gerçekleştirmek yönünde farkındalığı sahip olmalarını, stratejik yönetim süreçlerini planlı bir şekilde yürütmelerini ve amaç ve hedeflerini gerçekçi bir şekilde belirlemelerini ifade etmektedir.

Stratejik vizyon, kamu yönetiminde etkin bir liderlik ihtiyacına da işaret etmektedir. Bu anlamda, amaçların gerçekleştirilmesi yönünde kurumlara liderlik edecek yöneticilerin öncelikle yönetim konusunda bilgi ve deneyim sahibi olmaları gerekmektedir. Daha sonra ise liderler kurumların gelişim olanaklarını iyi analiz edip buna yönelik projeksiyonlar oluşturabilmelidirler. Bunun için ise kurumların insan ve bilgi kaynaklarının yeterli düzeyde değerlendirilmesi, örgütlerin iç ve dış çevreleri ile karşılaşabilecekleri tehdit ve fırsatların iyi analiz edilmesi gerekmektedir.

Stratejik vizyon sahibi olmak tek başına yeterli olmayıp bu bakış açısının sürdürülebilir olması ve süreklilik arz etmesi de gerekmektedir (Özer, 2006, s. 81). Stratejik vizyon ile hareket etmenin kamu kurumlarında etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, kurumların yönetim anlayışını iyi bir şekilde idrak etmesi ve uzun vadeli ve geniş bir perspektife sahip olmalarıyla mümkün olacaktır.

Nihayetinde, kamu kurumlarının kendilerinden beklenen görevleri yerine getiremedikleri ve dönüşüm geçiremedikleri taktirde zamanla ortadan kalkma tehdidi ile karşı karşıya oldukları bir ortamda, kamu kurumlarının stratejik vizyona sahip olması, planlarını ve bu planlara dayalı faaliyetlerini stratejik planlar çerçevesinde gerçekleştirmeleri önem arz etmektedir (Öztoprak, 2011, ss. 50-51).

4. KURUMSAL YÖNETİMİN İÇ DENETİM FAALİYETLERİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

Bu bölümde, iç denetimin faaliyet alanlarından birisi olan kurumsal yönetimin ve dolayısıyla kurumsal yönetim ilkelerinin iç denetim süreci içerisinde nasıl değerlendirilmesi gerektiği ve kurumsal yönetime ilişkin güvence ve danışmanlık hizmetlerinin hangi esas ve usuller çerçevesinde ele alınması gerektiği İç Denetçiler Enstitüsünün tavsiye edilen rehberleri (uygulama rehberleri ve tamamlayıcı rehberler) bağlamında açıklanmaya çalışılacaktır.

4.1. Uygulama Rehberleri

Uygulama Rehberleri (Implementation Guidance), iç denetçilere Standartları anlamalarında, yorumlamalarında ve uygulamalarında yardımcı olan iç denetimin yaklaşımını ve metodolojisini bir bütün halinde ele alan ancak iç denetime ilişkin süreçleri veya prosedürleri detaylandırmayan tavsiye niteliğindeki kılavuzlardır. Uygulama rehberleri standartların iç denetim uygulamalarında nasıl anlaşılması gerektiğini tarif etmektedir. Nitekim, her bir uygulama rehberi bir standartla ilgili olup o standardın numarasının başlığını taşımaktadır.

Uygulama rehberleri içerisinde kurumsal yönetim alanına ilişkin konuları düzenleyen temel belgeler 2100 ve 2110 numaralı standartları açıklayan uygulama rehberleridir. 2100 numaralı uygulama rehberi "İşin Niteliği" başlıklı standardın nasıl anlaşılması ve yorumlanması gerektiğini şu şekilde açıklamaktadır. Bu rehber göre; "iç denetim yöneticisinin, paydaşların her birinin yönetim konularındaki rol ve sorumluluklarını anlayabilmek için mutlaka üst yönetimle görüşmeler yapması gerekmektedir. Ayrıca, iç denetçilerin anlamlı değerlendirmeler yapabilmesi için değerlendirmeye konu alanı anlamaları ve bu değerlendirme çalışmalarında mevcuttaki yönetim çerçevelerini (kanun, düzenleme, standart vb.) bir kılavuz olarak kullanmaları gerekir" (IIA, 2017a).

Örgütlerin kurumsal yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi için uygun bir strateji belirlenmesi ve düzenlenmesi amacıyla, iç denetim yöneticisinin, hem kurumsal yönetim sürecinin kurum içerisindeki

olgunluk seviyesini ve kurumun kültürünü, hem de bu süreçlerin sorumluluğunu üstlenen kişilerin deneyimini dikkate alması gerekmektedir. Bundan sonra ise iç denetim biriminin kurumsal yönetim süreciyle ilgili riskleri değerlendirmesi ve iç denetim yöneticisinin de bu değerlendirmeye rehberlik etmek üzere kurumun uygulamakta olduğu çerçeveleri (COSO ve Kurumsal Yönetim İlkeleri vb.) kullanması gerekir. Kurumsal yönetim süreçlerine yön vermek üzere bir çerçevenin kullanılmaması halinde ise iç denetim birimi bu süreçleri geliştirme ve iyileştirme konusunda üst yönetime rehberlik etmek amacıyla uygun bir kurumsal yönetim çerçevesini tavsiye etmelidir (IIA, 2017a).

İç denetçilerin, kurumsal yönetim süreçlerini değerlendirebilmeleri için öncelikle kurumsal yönetim kavramını, ilkelerini ve kurumsal yönetim süreçlerinin özelliklerini açık bir şekilde anlayıp idrak etmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda, öncelikle iç denetim standartları içinde yer alan terimler sözlüğünde bulunan kurumsal yönetim sözcüğünün resmi tanımını incelemeleri yararlı olacaktır.

Kurumsal yönetim çerçeveleri, modelleri ve bunlara ilişkin gereklilikler; kurumun tipine ve kurumun bulunduğu ülkenin mevzuatına göre değişkenlik gösterirler. Kurumun kurumsal yönetim ilkelerini veya gerekliliklerini nasıl tasarladığı ve uyguladığı hususu; söz konusu kurumun büyüklüğü, olgunluğu, faaliyetlerinin karmaşıklık düzeyi, paydaş yapısı ve tâbi olduğu yasal gereklilikler gibi unsurlara göre değişmektedir. İç denetim yöneticisinin kurumsal yönetim süreçlerini değerlendirme ve üst yönetime bu konularda önerilerde bulunma konusundaki yaklaşımı, kurumun kullanmakta olduğu çerçeveye veya modele bağlı olarak değişiklik gösterecektir. Sonrasında iç denetim yöneticisinin iç denetime ilişkin yıllık planının, kurumsal yönetim süreçlerini kapsayıp kapsamadığı ve kurumsal yönetim süreçleriyle ilişkili riskleri ele alıp almadığı konusunda emin olması gerekmektedir (IIA, 2017b).

İç denetim faaliyetinin risk değerlendirmesi ve iç denetim planı oluşturulması çalışmaları esnasında kurumsal yönetim süreçlerini dikkate alması iç denetimin kurum faaliyetlerini kapsamaması açısından önem arz etmektedir. İç denetim planına dahil edilmesi

gereken kurumsal yönetim süreçleri ise 2110 numaralı uygulama rehberinde ise şu şekilde sayılmaktadır (IIA, 2017b):

1. Stratejik ve Operasyonel Kararlar Almak
2. Risk Yönetimi ve Kontrolün Gözetimi
3. Etik Değerlerin Geliştirilmesi
4. Kurumsal Performans Yönetiminin ve Hesap Verebilirliğin Sağlanması
5. Risk ve Kontrol Bilgilerini İletilmesi
6. Kurum İçi Koordinasyonun ve Bilgi Alışverişinin Sağlanması

4.2. Tamamlayıcı Rehberler

IIA tarafından yayınlanmakta olan Tavsiye Edilen Rehberlerin bir diğer unsuru da Tamamlayıcı Rehberlerdir (Supplemental Guidance). Tamamlayıcı rehberler, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi için ayrıntılı rehberlik sağlayan ve yönetim ve denetim konularında güncel alanlara ve sektörlere (özel veya kamu) münhasır “konular, süreçler, yöntemler, prosedürler, araçlar, teknikler, yaklaşımlar ve örnekler” içeren bir kılavuzlar bütünüdür. Tamamlayıcı Rehberler; Genel Konulardaki Rehberler, Finansal Hizmetlere Yönelik Rehberler, Kamu Sektörüne Yönelik Rehberler, Küresel Teknoloji Denetimi Rehberleri, Bilgi Teknolojileri Riskleri Değerlendirme Rehberleri ve Diğer Tamamlayıcı Rehberler olmak üzere toplam 6 konu başlığı altında 64 adet rehberden oluşmaktadır (IIA, 2021).

Özel Sektörde Örgütsel Yönetişimin Değerlendirilmesi, Kamu Kesiminde Örgütsel Yönetişimin Değerlendirilmesi, Kontrol Ortamının Denetlenmesi, Etikle İlgili Program ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi, Yönetim Kurulu ile Etkileşim ve Bilgi Teknolojileri Yönetişiminin Denetlenmesi başlıklı rehberler kurumsal yönetim alanına ilişkin konularda iç denetçilere kılavuzluk sağlamaktadır. Bu makale, kamu kesiminde iç denetim ve kurumsal yönetim ilişkisini konu almakta olduğundan çalışma konusunu doğrudan ilgilendiren tamamlayıcı rehber *Kamu Kesiminde Örgütsel Yönetişimin Değerlendirilmesi Rehberidir*.

Rehber temel olarak kamu kesiminin temel karakteristiklerini tanımlamakta ve bu kapsamda kamu kesiminin yapısını ve kamu kesiminde hesap verebilirliği açıklamaya çalışmaktadır. Rehberin devam eden bölümlerinde ise kamu kesiminde kurumsal yönetime ilişkin roller ve sorumluluklar belirtilmekte ve iç denetim faaliyeti tarafından kamu kesiminde kurumsal yönetim süreçlerinin nasıl değerlendirilmesi gerektiği açıklanmaktadır (IIA, 2014).

Kamu kesiminde kurumsal yönetim olgusunu değerlendirmenin temel yöntemlerinden biri kamu kesimi ile özel kesimin birbirleri ile olan ayırım noktalarının belirlenmesidir. Kamu ve özel kesimdeki örgütler kurumsal yönetim konusunda büyük ölçüde birbirinden ayrılmaktadırlar. Bu bağlamda, Tablo-1’de kamu kesimi ile özel kesim arasındaki önemli farklılıklar genel hatlarıyla belirtilmektedir.

Tablo 1. Kamu Kesimi ve Özel Kesimin Temel Kurumsal Karakteristikleri

KARAKTERİSTİKLER	KAMU SEKTÖRÜ	ÖZEL SEKTÖR
Temel Kurumsal Amaç	Kamu Yararını Koruma / Ona Hizmet Etme	Hissedar Değerini Maksimum Düzeye Çıkarmak
Oluşum	Kanunlar	Şirket Ana Sözleşmesi
Kurumsal Yönetim Yapısı	“Yönetim Kurulu / Denetim Komitesi / Üst Düzey Yönetici”	“Hissedarlar / Yönetim Kurulu / Denetim Komitesi”
Finans	Vergiler / Gelirler	Mülkiyet / Borç / Gelirler
Operasyonel Kurallar	Resmi / Katı / Hukuk	Resmi / Esnek / Gayri resmi
Hesap Verebilirlik	Tüm Vatandaşlar / Mevzuat	Hissedarlar / Paydaşlar / Düzenleyici Kuruluşlar
Kurum-dışı İletişim	Açık / Umumi	Güncel/Potansiyel Hissedarlar, Paydaşlar ve Düzenleyici Kuruluşlar
Kontrol Sistemleri	Katı	Esnek

(IIA, 2014, s. 10)

Yukarıda yer alan tablo, iç denetim faaliyetinin özel kesimden farklı olarak kamu kesiminde kurumsal yönetim yapı ve süreçlerinin değerlendirmesinde üzerinde durulması gereken temel konuları belirlemede yardımcı olmaktadır. Buna göre, kamu kesiminde kurumsal yönetim yapılarına ilişkin değerlendirmelerde; kamu yararının, kanunların, vergi gelirlerinin, esnek olmayan katı hukuki düzenlemelerin ve hesap verebilirlik noktasında vatandaş talep ve düşüncelerinin önem arz ettiğinin dikkate alınması gerekmektedir (IIA, 2014, s. 8).

Kamu kurumları açısından, kurumsal yönetim yapıları ve süreçlerinin, kurumların yapılarının karmaşıklığına ve siyasal, kültürel, ekonomik ve hukuksal çevresine uyarlanması da şarttır. Bunun yanı sıra, kültürleri veya örgüt içi ilişkileri nasıl olursa olsun, kurumsal yönetim değerlendirilmesinde ilke ve kural temelli bir yaklaşım benimsenmesi kamusal hizmetlerinin kalitesinin değerlendirmesinde iç denetçilere büyük oranda yardımcı olacaktır (IIA, 2014, s. 3).

Şekil 1. Kurumsal Yönetimi Değerlendirme Süreci



(IIA, 2014, s. 20)

İç denetçilerin kurumlarının kurumsal yönetim süreçlerinin değerlendirilmesinde izleyecekleri yol Şekil-1'de gösterilmektedir. Buna göre, öncelikle iç denetçinin kurumsal yönetim gerekliliklerini karşılayacak kurum süreçleri ve yapılarını belgeleyen kayıtları elde etmesi gerekmektedir. Genellikle bu belgeler; mevzuat, kurumsal düzenlemeler ve prosedürler ve kurumsal yönetim süreçlerini ve yapılarını belirlemede faydalı olabilecek diğer kaynaklardan oluşmaktadır. Sonrasında ise kurumsal yönetim süreçleri ve yapılarının gözden geçirilmesi gelmektedir. Bu aşamada kurum tarafından uygulanmakta olan kurumsal yönetim çerçevesi veya modeli gözden geçirilerek bu çerçeve veya modelin kurumsal yapı için temel gereklilikleri karşılayıp karşılamadığı konusunda fikir elde edilmeye çalışılır. Kurumsal yapı ortaya konulmaya çalışılırken iç denetçi tarafından kurumun kurumsal yönetim süreç ve yapılarının bir listesi çıkarılmalıdır (IIA, 2014, ss. 20-22).

Kurumsal yönetim kayıtlarının, süreçlerinin ve yapılarının gözden geçirilmesi sonucunda elde edilen değerlendirme kriterlerini tanımlamak ve değerlendirmek için bir sonraki aşamada iç denetçiler tarafından kuruma özgü bir olgunluk modeli geliştirilmelidir. Bu aşamada kurumun bulunduğu ülke veya sektöre özgü mevcut modellerden yararlanılabilir. Kullanılması düşünülen modelin kurum içerisinde uygulanabilir

olması için bu modelin mutlaka üst yönetim ile yapılacak görüşmeler sonucunda nihai hale getirilmesi gerekir. Böyle bir model geliştirilmesindeki temel amaç, kurumun yönetim yapısının değerlendirilmesi için bir kriter setinin oluşturulmasıdır (IIA, 2014, s. 23).

İç denetim yöneticisinin ve iç denetçinin, belirledikleri olgunluk modelinin kurumsal yapı ile karşılaştırmasında mutlaka kuruma özgü yapıyı göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Zira, kamu kurumları farklı boyutta ve yapıda nitelik taşımaktadır. Kamu kurumunun merkezi yönetim, yerel yönetim veya kamu işletmesi olması bu anlamda olgunluk modelinin içeriğinin kurumsal yapıya uygunluk açısından gözden geçirilmesi için temel gerekçelerdir.

Sonraki aşamada ise iç denetçi bu kıyaslamayı yapabilmek için bir denetim planı oluşturmalı ve bu planı hayata geçirmelidir. Uygulanan bu denetim planı sonucunda ise kurumsal olarak olgunluk düzeyi belirlenmek suretiyle kurumun yönetim anlamındaki yapısının durumu ve varsa temel gereklilikleri ortaya konulmalıdır. Eğer yapılan çalışma sonucunda temel gereklilikleri karşılamak için yapılması gereken eylemler bulunuyorsa iç denetçi tarafından yönetim ile yapılan mutabakat çerçevesinde bu eylemlerin bir plana bağlanarak izlenmesi gerekmektedir (IIA, 2014, ss. 24-33).

4.3. Kamu Kesiminde İç Denetimin Kurumsal Yönetim Alanı ile İlgili Rol ve Sorumlulukları

İç denetim, kamu kesimi yönetişiminin temel unsurlarından biri olup iç denetçiler, kamu kaynaklarının hedeflenen çıktılarını elde etmek için etkili bir şekilde yönetilip yönetilmediğine dair tarafsız değerlendirmeler sunmak suretiyle kamu kesiminde yer alan kurumların hesap verebilir olmasına, faaliyetlerinin iyileştirmesine ve kurumlar ile vatandaşlar arasında güven ilişkisinin kurulmasına yardımcı olurlar (IIA, 2012, s. 5).

Etkili bir iç denetim faaliyeti, bir yandan vatandaşların kamu faaliyetlerinin ve varlıklarının yönetimi konusunda yöneticileri sorumlu tutma farkındalığını önemli ölçüde artırmakta iken diğer taraftan kamusal yönetişimin güçlenmesine katkı sağlamaktadır. Ayrıca, iç denetim birimleri tarafından yapılan bu tür denetimler kamu kesiminde yolsuzluk risklerini azaltmakta ve kamu yöneticilerinin güvenilirliğini, adil ve eşit davranmalarını sağlamak için kurumsal yönetim konusunda önemli bir işlev görmektedir.

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanmış olan “Kamu Kesimi Yönetişiminde İç Denetimin Rolü” başlıklı Tamamlayıcı Rehberde kamu kesiminde iç denetim faaliyetlerinin asgari olarak aşağıdakilere ihtiyacı olduğu belirtilmektedir (IIA, 2012, ss. 6-8);

1. Örgütsel Bağımsızlık
2. Görevlendirmelerin Resmi Olması
3. Kayıt, Belge ve Varlıklara Sınırsız Erişim
4. Yeterli Bütçe
5. Yetkin Liderlik
6. Nitelik ve Nicelik Açısından Yeterli Personel
7. Yönetim Desteği
8. Profesyonel Denetim Standartlarıdır.

İç denetim faaliyetinin kurumsal yönetim alanında etkili bir şekilde yürütülmesinin en temel şartlarından biri örgütsel bağımsızlıktır. Örgütsel bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin içinde buldukları örgütün ve yöneticilerinin müdahalesi olmadan görevlerini

yürütebilmesidir. Bu anlamda, örgütsel bağımsızlığının sağlanması halinde, kurumsal yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi konusunda iç denetim birimleri daha nesnel verilere ve doğru sonuçlara ulaşmak suretiyle kurumlarının kurumsal yönetim süreçlerinin gelişimine katkı sağlayabilmektedirler.

Ayrıca, iç denetim faaliyetinin resmi bir prosedüre sahip olması gerekmekte olup bu düzenleme sayesinde iç denetim faaliyetinin görev ve yetkileri açık ve anlaşılabilir şekilde belirlenmek suretiyle iç denetçilerin görevlerinin ve yetkilerinin yasal bir zemine oturtulması gerekmektedir. Türkiye’de kamu kesiminde gerek Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerekse İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile ve gerekse her kurumun kendi İç Denetim Yönergeleri ile bu yasal zemin oluşturulmuş bulunmaktadır. Bu düzenlemeler içerisinde iç denetçilerin denetimler esnasında görevle ilgili kayıt, belge ve diğer dokümanlara erişim yetkisi de tanımlanmıştır.

İç denetçilerin kurumsal yönetim alanında rol ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi için gereken koşullardan diğer ikisi ise yeterli bütçe ve yetkin liderliktir. İç denetim birimleri kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmek için yeterli mali kaynağa sahip olabilmelidir. Öte yandan, kamu kesiminde iç denetim birimlerinde yetkin liderlikten kasıt iç denetim yöneticisinin yönetsel veya siyasi baskı altında kalmaksızın iç denetim çalışanlarını işe alabilmesini ve yönetebilmesini ifade etmektedir. Bu bağlamda, Türkiye’de iç denetçilerin işe alınması konusunda iç denetim yöneticisinin takdir yetkisine ilişkin herhangi bir yasal düzenleme bulunmamakla birlikte pratikte iç denetim yöneticileri tarafından da işe alım esnasında görüş belirtilebilmekte zaman zaman ise kurum üst yöneticileri tarafından doğrudan iç denetçi atamaları da yapılabilmektedir. İç denetim yöneticisinin yetkinliğini belirleyen temel ölçütlerden bir diğeri ise yöneticinin denetim standartları, denetim metodolojisi ve denetim literatürü hakkında yeterli bilgiye sahip olmasıdır.

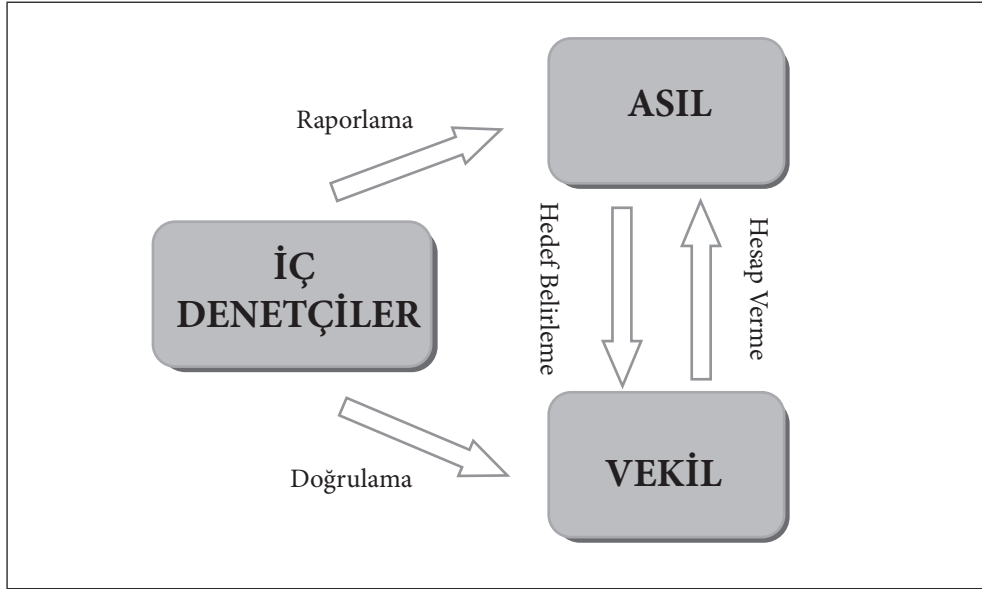
Ayrıca, iç denetim birimleri gerek kurumsal yönetim alanında gerekse diğer alanlarda görevlerini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmek için mutlaka yeterli insan kaynağına da sahip olmalıdır. Bunun yanı sıra, ku-

rumsal yönetim gibi hassas yönleri bulunan alanlarda denetim yapılabilmesi için üst yönetimin bu konuda istekli olması ve iç denetim birimlerine gereken desteği vermesi gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesinin en temel yollarından biri iç denetim yöneticisinin iç denetimin sağlayacağı faydalar ve katkılar konusunda özellikle üst yöneticiye ve üst yönetime gerekli bilgilendirmeleri yapmasıdır. Doğaldır ki, bunun sağlanabilmesi için üst yönetimin de iç denetim konusunda yeterli farkındalığının bulunması gerekmektedir.

İç denetim faaliyetinin kurumsal yönetim alanındaki temel rollerinden birisi de *Vekalet (Sözleşme) Kurumu*'nda belirtilmiş olan asıl ve vekil ilişkisinin sağlanmasında ortaya çıkmaktadır. Kamu kesimi asıl ve vekil ilişkisinin ortaya çıktığı temel alanlardan birisi-

dir. Özellikle kamu kurumlarından üst yönetici "asıl"ı temsil etmekte iken kurum içerisindeki üst yönetici haricindeki yöneticiler "vekil"i temsil etmektedir. Bu açıdan bakıldığında, kurumlardaki yöneticiler kendilerine verilen bütçelerin ve kaynakların kurum amaçları doğrultusunda kullanımı ve vatandaş beklentilerinin karşılanması konusunda bu sorumluluklarının ne ölçüde yerine getirildiği konusunda üst yöneticiye gerekli açıklamaları yapmakla sorumludurlar. Etkili bir iç denetim faaliyeti bu sorumlulukların yerine getirilip getirilmediği konusunda üst yöneticiye güvence vermeyi amaçlamaktadır. Böylece iç denetim faaliyetinin bu güvenceyi sağlaması ile asıl-vekil ilişkisinin doğasında var olan riskler azaltılmakta ve kurum içinde etkin bir kurumsal yönetim yapısının kurulmasına yardımcı olunmaktadır (IIA, 2012, s. 13).

Şekil 2. İç Denetimin Asıl-Vekil İlişkisindeki Rolü



(IIA, 2012, s.13)

Şekil 2'de iç denetim faaliyetinin asıl-vekil ilişkisi içerisindeki temel rolü gösterilmektedir. İç denetçiler asılın vekile vermiş olduğu hedeflerin sonuçlarının ve vekilin de asıla vermiş olduğu bilgilerin doğrulanması işlevini görmekte iken bir taraftan da varmış olduğu sonuçları asıla raporlamaktadır.

İç denetimin bu ilişkinin üçüncü bir tarafı yani doğrulayıcısı olmasının nedenlerini ise şu şekilde açıklamak mümkün bulunmaktadır. Öncelikle, asıl-vekil ilişkisinin doğasında çıkar çatışması riski bulunmaktadır. Vekiller kendilerine verilen kaynakları ve yetkileri kurumsal amaçlardan ziyade kişisel çıkarları için

de kullanabilmektedirler. Bu durumun gerçekleşip gerçekleşmediğinin doğrulanması için bir üçüncü tarafın güvence vermesine ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetim faaliyetinin doğrulama işlevinin bir diğer nedeni ise uzaklıktır. Yürütülen faaliyetler her zaman asılın fiziksel olarak yakınında gerçekleştirilmeyebilirler. Bundan dolayı, vekil tarafından veya vekilin gözetiminde yerine getirilmekte olan faaliyetlerin gerçekleştirilmekte olduğu mekanlarda bu faaliyetlerin yerindeliğinin veya etkinliğinin teyit edilmesi için iç denetim faaliyetinin güvencesine ihtiyaç bulunmaktadır. Ayrıca, faaliyetlerin karmaşıklığı da bir üçüncü tarafın güvence vermesi gerekliliğini ortaya çıkarabilmektedir. Asıl, her zaman faaliyetlerin detayları konusunda yeterli uzmanlığa veya bilgiye sahip olmayabilmekte ve dolayısıyla karmaşık işlemlerin ve faaliyetlerin doğruluğunun denetim konusunda uzman kişiler tarafından doğrulanmasına ihtiyaç duyabilmektedir.

Sonuç olarak; iç denetim faaliyeti, kurumsal yönetim alanına ilişkin olarak yapmış olduğu değerlendirmelerle, bu alandaki eksikliklerin giderilmesi, yönetimin farkındalığının artırılması, kurumun “adillik”, “hesap verebilirlik”, “şeffaflık” ve “sorumluluk” ilkeleri doğrultusunda yönetilmesi ve “kurumsal faaliyetlerin sürdürülebilirliğinin” sağlanması konularında kuruma katkı sağlamaktadır. Bu amaçlar çerçevesinde iç denetim faaliyeti, kurumun performans yönetimi, etik ve kurumsal iletişim yapısı hakkında üst yönetime güvence sağlamayı ve nihai olarak da kuruma değer katmayı amaçlamaktadır (Acar, 2014, ss. 311-315).

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetimin gerek uluslararası tanımında gerekse Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ndaki tanımında; temel faaliyet alanının kurumların “iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin” etkinliğinin ve etkililiğinin değerlendirilmesi olduğu belirtilmiştir. Buradan hareketle denilebilir ki, iç denetim faaliyetlerinin amaçlanan faydayı sağlaması, kurumların iç kontrol ve risk yönetimi sisteminin olduğu kadar kurumsal yönetim süreçlerinin de etkin-

liğinin güvence ve danışmanlık faaliyetleri aracılığıyla değerlendirilmesine bağlıdır.

İç denetim birimlerinin, kurumların kurumsal yönetim sistemini yeterli düzeyde değerlendirebilmesi için;

- İç denetçilerin kurumsal yönetim sistemi ve ilkele-ri konusunda yeterli farkındalık ve bilgi düzeyine sahip olması,
- Kurumsal yönetim konusunda yapılacak güvence faaliyetlerinde yararlanılmak üzere, üst yönetim ile iç denetim birimi arasında üzerinde uzlaşmış bir model ve çerçevenin kurum genelinde esas alınmış olması,
- Esas alınan bu kurumsal yönetim çerçevesinin veya modelinin iç denetim faaliyetlerinde temel kriter olarak belirlenmesi,
- Kurumsal yönetim konusunda kurum genelindeki rol ve sorumlulukların açık ve anlaşılabilir şekilde belirlenmiş olması,
- Bu konuda gerekli politika ve prosedürlerin doküman-mente edilmiş ve personel tarafından uygulanıyor olması gerekmektedir.

Bunların gerçekleşebilmesi için ise kurum içerisinde etkin bir liderlik yapısının bulunması ve kurumsal yönetim sisteminin oluşturulması amacıyla iç denetim biriminin kurum yönetimine gerekli danışmanlık desteğini sağlaması gerekmektedir. Bu bakımdan, kurumsal yönetim konusunda iç denetim birimlerinin daha proaktif bir yaklaşım sergileyerek kurumlarına bu konuda rehberlik etmesi; kendilerinden beklenen katma değeri sağlaması ve iç denetimin temel amacı ve misyonunu gerçekleştirmeleri açısından önem arz etmektedir.

Kaynakça

- Acar, İ. A. (2014). Kamu kurumlarında kurumsal yönetim ve iç denetim fonksiyonu. H. Kırıl (Ed.). *İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”* içinde (ss. 307-316). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.

- Acar, M. (2013). Eğitimde hesap verebilirlik. S. Özdemir (Ed.). *Eğitim yönetiminde kuram ve uygulama* içinde (ss. 381-409). Ankara: Pegem Akademi.
- Atiyas, İ. & Sayın, Ş. (2000). *Kamu maliyesinde saydamlık devlet reformu*. İstanbul: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Yayınları.
- Ayboğa, H. (2021). Kurumsal yönetim ve kurumsal yönetim endeksi. *Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, 5(1), 59-69.
- Aydın, A. H. (2013). *Kamu yönetimine giriş*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Bülbül, M., Acar, M., & Özdemir, S. (2018). *Eğitimde hesap verebilirlik*. Ankara: Pegem Akademi.
- Canbay Çiğdem, F. (2018). *İç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkileri: BİST kurumsal yönetim endeksi kapsamındaki şirketlerde uygulama* (Basılmamış doktora tezi). İnönü Üniversitesi, Malatya.
- Cankaya, Ş. (2014). Mali şeffaflık ve hesap verebilirlik. *Sayıştay Dergisi*, (94), 143-146.
- Canpolat, H. (2010). İl düzeyinde stratejik planlama ve sivas ili uygulamalarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, (159), 1-20.
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT). (2007). *Kamuda iyi yönetim özel ihtisas komisyonu raporu*. Ankara: DPT Yayınları
- Göküş, M. (2010). Kamu hizmeti kavramı ve yönetim yaklaşımı. M. A. Çukurçayır, H. T. Eroğlu, & H. E. Uğuz. (Ed.). *Yönetişim: kuram, boyut, uygulama* içinde (ss. 585-616). Konya: Çizgi Kitabevi.
- Göymen, K. (2004). Yerel kalkınma önderi ve paydaşı olarak belediyeler. *Yerel Kalkınmada Belediyelerin Rolü Sempozyumu* (ss. 49-65). İstanbul: Pendik Belediyesi Yayınları.
- Kalaycıoğlu, E. (2003). İyi yönetim ve yerel yönetimler. *Avrupa Birliği Sürecinde Yerel Yönetimler 1*. İstanbul: WALD Akademisi.
- Karayalçın, Y. (1992). Hukukun üstünlüğü (kavram – bazı problemler). *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 47(3), 193-214.
- Kavruk, H. (2013). Yönetişim. E. G. İsbir (Ed.). *Kamu yönetiminde çağdaş yaklaşımlar* içinde (ss. 184-209). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- Kıyılar, M., & Belen, M. (2005). Kurumsal yönetim kavramı ve ilkeleri: Bir kurumsal yönetim formu olarak Türkiye'de holding yapılanma biçimlerinin değerlendirilmesi. *İSMMMO I. Uluslararası Muhasebe Denetimi ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* (ss. 89-121).
- Kuzey, P. (2003). Şeffaflık ve iyi yönetim: iyi yönetişimin temel unsurları. Ankara: Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayınları.
- Küçük, A. (2017). Hukukun hakim kılınmasının bir gereği olarak şeffaflık ve bilgi edinme hürriyeti. *Liberal Düşünce Dergisi*, (86), 69-95.
- Luo, Y. (2005). Corporate governance and accountability in multinational enterprises: concepts and agenda. *Journal of International Management*, 11(1), 1-18.
- Maliye Bakanlığı. (2003). *İyi yönetişimin temel unsurları*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları.
- Özer, M. A. (2006). Yönetişim üzerine notlar. *Sayıştay Dergisi*, (63), 59-89.
- Öztoprak, A. A. (2011). *Yönetişim yaklaşımı ve belediyeler: yönetim göstergeleri açısından Malatya belediyeleri araştırması* (Basılmamış doktora tezi). Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Sala, S. (2013). *Çevre korumasında ve yönetiminde katılım: Kazdağları örneği* (Basılmamış doktora tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Shleifer, A. & Vishny, R. W. (1996). A survey of corporate governance. *National Bureau of Economic Research, Working Paper*, (5554), 2-29.
- Tricker, R. I. (2009). *Corporate governance: principles, policies, and practices*. Oxford University Press.
- Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı. (2014). *Yönetişim ve katılım rehberi, stratejik yerel yönetim projesi*. Ankara: İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü.

Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği. (2002). *Kurumsal yönetim en iyi uygulama kodu: Yönetim kurulunun yapısı ve işleyişi*. İstanbul: TÜSİAD Yayınları.

Wit De, B., & Meyer, R. (2010). *Strategy: process, content, context: an international perspective*. Cengage Learning EMEA.

World Bank. (2010). *Corporate governance manual: second edition*. Hanoi: World Bank.

Yenigün, T. (2008). *Kurumsal yönetim ve işletme içi denetim* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

5108 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmî Gazete, Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.

İnternet Kaynakları

European Commission. (2001). European governance a white paper, https://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/1_avrupa_birligi/1_6_raporlar/1_1_white_papers/com2001_white_paper_european_governance.pdf (Erişim Tarihi, 21 Ekim 2021).

IIA .(2012). Supplemental guidance: the role of auditing in public sector governance. <https://na.theiaa.org/standards-guidance/leading-practices/Pages/the-role-of-auditing-in-public-sector-governance.aspx> (Erişim Tarihi, 21 Ekim 2021).

IIA. (2014). Practice guide: assessing organizational governance in the public sector. <https://na.theiaa.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Assessing-Organizational-Governance-in-the-Public-Sector.aspx> (Erişim Tarihi, 21 Ekim 2021).

ce-in-the-Public-Sector.aspx (Erişim Tarihi, 21 Ekim 2021).

IIA. (2016). Mesleki uygulama çerçevesi kapsamında uluslararası iç denetim standartları. <https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf> (Erişim Tarihi, 21 Ekim 2021).

IIA. (2017a). Implementation guide 2100. https://na.theiaa.org/_layouts/login.aspx?ReturnUrl=%2fstandards-guidance (Erişim Tarihi, 21 Ekim 2021).

IIA. (2017b). Implementation guide 2110. https://na.theiaa.org/_layouts/login.aspx?ReturnUrl=%2fstandards-guidance (Erişim Tarihi, 21 Ekim 2021).

IIA (2021). Tamamlayıcı rehberler. <https://na.theiaa.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Practice-Guides.aspx> (Erişim Tarihi, 21 Ekim 2021).

Organisation for Economic Co-Operation and Development . (2016). OECD principles of corporate governance. <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf> (Erişim Tarihi, 21 Ekim 2021).

United Nations Development Programme . (2008). The UNDP accountability system: accountability framework and oversight policy. <https://www.undp.org/content/dam/undp/library/corporate/Transparency/UNDP%20Accountability%20framework.pdf> (Erişim Tarihi, 21 Ekim 2021).

United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific. (2020). What is good governance?. <https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf> (Erişim Tarihi, 21 Ekim 2021).