

14. Türkiye’de Cari Açığın Sürdürülebilirliği: Kointegrasyon Testlerinden Bulgular/ Sustainability Of Current Account Deficit In Turkey: Evidence From Cointegration Tests İbrahim BAKIRTAŞ- Süleyman KOÇ.....	252
15. Kurumsal Sürdürülebilirliğin Ekonomik Açıdan İncelenmesi ve Yatırımcı Davranışları İlişkisi: BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Uygulama/ Investigation Of Corporate Sustainability In Economic Perspective And Investor Behavior Relationship: An Application Of BIST Sustainability Index Niyazi KURNAZ- Ali KESTANE.....	278
16. Tüketicilerin Özel Alışveriş Sitelerinden Yeniden Alışveriş Yapma Niyetini Belirleyen Güvenle İlişkili Faktörler/ Examining The Antecedents Of Consumer Trust In Private Shopping Repurchase Intentions İçlem ER- Melis ERÇİN.....	303
Makale Yazım Kuralları.....	330

KİT’LERDE KURUMSAL YÖNETİM ETKİNLİĞİNİN ARTTIRILMASINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN ROLÜ: BİR ARAŞTIRMA *

Hüseyin Ergin¹

Seval Kardeş Selimoğlu²

Abdulhay Tolkun³

Öz

Son yıllarda, ekonomik ve teknolojik alanlardaki gelişmelere bağlı olarak büyük işletme skandalları ile karşılaşmıştır. Bu skandallar ve gelişmeler, işletmeleri daha kontrollü ve daha uzun dönemli başarılı yönetimler için yönetim kültürlerini yeniden yapılandırmaya yöneltmiştir. İşte bu noktada kurumsal yönetim, işletmeye değer yaratma sürecine katkıda bulunmak için gündeme gelmiş bir kavramdır. Buna göre işletmenin kamu sektörü veya özel sektör işletmesi olması çok da önemli değildir. Önemli olan, kaynakların güvenilir, etkin ve verimli bir biçimde kullanılabilmesi için işletmelerde kurumsal yönetim süreçlerini iç kontrol ve iç denetim ile standartlaştırarak etkin hâle getirmek ve işletmelerin sürdürülebilirliğini sağlamaktır. Çalışmamızda kurumsal yönetim ilkeleri, KİT’lerin etkin sürdürülebilirliği açısından ele alınmış ve süreçlerde standartlaşma sağlamak amacıyla iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyeti bütünlük bir yapıyla incelenmiştir. Bu doğrultuda Türkiye’deki KİT’lerde kurumsal yönetim çerçevesinde, iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının değerlendirilmesine dönük nitel ve nicel yöntemlerden oluşan karma bir araştırma yapılmıştır. Araştırma sonucunda Türkiye’deki KİT’lerde uluslararası ölçütlerde iç kontrol, iç denetim faaliyetlerinin bütünlük bir yapı olarak uygulanmadığı, kurumsal yönetim rehberinde önerilen konuların gerçek anlamda hayata geçirilmediği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim, Kamu İktisadi Teşebbüsü, İç Kontrol, İç Denetim.

THE ROLE OF INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT ACTIVITIES IN INCREASING THE EFFICIENCY OF CORPORATE GOVERNANCE IN SOEs: A RESEARCH

Abstract

In recent years, large number of business scandals were seen due to economic and technological developments. These scandals and developments led businesses to the restructuring of their management culture for more controlled and longer-term successful managements. At this point, corporate governance is a concept that used in order to contribute to the value creation process for the business. Accordingly, the type of business (whether the public or private sector) is not very important. The important thing is to increase the effectiveness of the implementation of corporate governance processes through the standardization of internal control and internal audit and ensure the businesses’ sustainability. This will facilitate the reliable, effective, and efficient use of resources. In our study, the principles of corporate governance SOEs’ effective sustainability and internal control system and internal audit activities to ensure standardization in processes were examined with an integrated structure. Accordingly a mixed research which has consisting of both qualitative and quantitative methods was carried out to assessment of internal audit and internal control practices in the frame of corporate governance in SOEs in Turkey. Results of the research reveal that internal audit and internal control have not been applied as an integrated structure in SOE’s in Turkey, and the issues which are suggested in the corporate governance guidelines have not been brought into action truly.

Keywords: Corporate Governance, State-Owned Enterprise, Internal Control, Internal Audit.

Jel classification: G34, H83, L32

* Bu makale, “KİT’lerde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Etkinliğinin Arttırılmasında İç Denetimin Rolü ve Bir Araştırma” adlı doktora tezinden oluşturulmuştur.

1 Prof. Dr., Dumlupınar Üniversitesi, İİB Fakültesi, Muh. Fin. Anabilim Dalı, hergin@dumlupinar.edu.tr

2 Prof. Dr., Anadolu Üniversitesi, İİB Fakültesi, Muh. Fin. Anabilim Dalı, sselimoglu@anadolu.edu.tr

3 Dr. Başmüfettiş, TÜLOMSAŞ Genel Müdürlüğü, Tef. Kur. Başkanlığı, atolkun@gmail.com

Makale Gönderim Tarihi: 04.01.2016

Makale Kabul Tarihi: 01.07.2016

Giriş

İşletmelerin ekonomik, teknolojik ve hukuki anlamda değişikliğe uğrayarak ulusal ve uluslararası ölçekte işletme tiplerine dönüştüğü bu yüzyılda yönetim ve kontrol yapıları da hızlı bir gelişim göstermektedir. Geleneksel bir anlayışla kapalı sistemlerle yönetilen işletmeler yerlerini dışa dönük, işletme faaliyetlerinin uzman kişilerce icra edildiği, sürekli değişime, gelişime açık işletmelere bırakmaktadır. İşletme faaliyetlerinin uluslararası boyuta taşınması ve müşteri kitlesinin genişlemesi ile artan finansman ihtiyacı yerli ve yabancı kurumsal yatırımcıların işletmelere sermayedar olarak katılımını sağlamıştır. Bundan böyle tek sahipli, tek yöneticili orta ve büyük işletmeler yerine, işletme sahipleri ile yöneticilerin ayrıldığı, işletme faaliyetlerinin profesyonellere terk edildiği çok daha büyük ölçekteki işletme yapılarına geçiş söz konusudur. Genişleyen sermaye ve paydaş yapısı beraberinde yönetim ve kontrol sorunlarını da ön plana çıkarmıştır. Bu bağlamda örgüt ve ölçek yapısı; genişleyen, çok uluslu boyuta taşınan işletmelerde kontrol ve denetim problemlerini ortaya çıkarmaktadır.

Bu noktada yönetimin çıkarları ile sermayedarların çıkarlarının her zaman örtüşmeyeceği, dolayısı ile işletme kaynaklarının ve varlıklarının işletmenin hedeflerine göre değil de yöneticilerin çıkarlarına hizmet edecek şekilde yönetilebileceği sorunu ortaya çıkmaktadır (Deloitte ve TKYD, 2006, s. 3). Bununla beraber işletme kaynaklarının ve varlıklarının işletmenin amaçları doğrultusunda yönetilip yönetilmeyeceği konusu, sermayedarların yanı sıra borç verenler, 3. kişiler ve devlet gibi tarafların da çıkarlarını etkileyebilmektedir. Böylece işletme faaliyetlerinin sonuçlarından etkilenecek taraflara, güvence sağlayacak şekilde en etkin şirket yönetiminin nasıl olacağı sorusu gündeme gelmektedir (Eroğlu, 2003, s. 3). Ayrıca büyük ölçekli birçok işletmedeki yönetim, denetim zafiyetinin makro planda ülke ekonomilerini ve/veya sermaye piyasalarını etkileme durumunda olması söz konusu kuruluşların etkin işletmecilik faaliyetlerinde bulunmasını daha da bir önemli kılmaktadır.

1. Kurumsal Yönetim

Son çeyrek asırda meydana gelen WorldCom, Enron ve Arthur Andersen gibi şirketlerde yaşanan işletmecilik skandallarının arka planında yer alan hile ve suiistimaller nedeniyle, yatırımcılar nezdinde sermaye piyasalarına olan güven sarsılmış, hisse senedi fiyatlarında çok önemli düşüşler meydana gelerek yatırımcıların milyonlarca dolar zarar etmelerine neden olmuştur (Tuzcu, 2004, s. 1). Meydana gelen işletme skandalları ekseninde olmak üzere etkin, verimli, kontrol edilebilir ve sosyal sorumluluğun bilincinde kuruluşların oluşumunu temin etmek adına kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları geliştirilmiştir.

Diğer yandan işletme faaliyetlerinin sonuçlarından sadece paydaşlar değil, çalışanlar, tedarikçiler, sermaye piyasaları ve devlet gibi başka aktörlerin de doğrudan ve/veya dolaylı olarak etkilenmesi, bu sonuçların çok boyutlu olarak değerlendirilmesini zorunlu kılabilmektedir. (Garitte, 2003). Hile ve suiistimaller ile yönetilen, denetlenen işletmeler sadece hissedarları değil çalışanları, tedarikçileri, devleti, ekonomileri, potansiyel yatırımcıları ve kamuoyunu ilgilendirebilmekte dolayısı ile çok daha geniş bir çevreyi olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bu bağlamda kurumsal yönetim güçlü bir sermaye piyasası ve sağlıklı bir ekonomi için de oldukça önem arz etmektedir.

Millstein'e göre kurumsal yönetim, bir işletmenin mali ve beşeri kaynakları, paydaşlar

ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde kendisine çekmesini, işletme kaynaklarını ve varlıklarını etkin ve verimli bir şekilde yöneterek uzun vadede ekonomik değer yaratmasını sağlayan yasal, idari düzenlemeler ile gönüllü özel sektör uygulamalarının bileşimi olarak tarif edilmektedir (TKYD, t.y.) Kurumsal yönetim uygulamaları bir işletmenin verimliliğini, sürdürülebilir büyümesini ve kaynaklarının etkin ve verimli kullanılarak paydaşlarının/ilgili taraflarının güveninin kazanılmasında anahtar rol oynamaktadır. Bu role paralel olarak kurumsal yönetim işletme yönetimi, paydaşları ve diğer menfaat gruplarının arasındaki mevcut ilişkileri düzenlediği gibi işletmenin vizyon, misyon ve amaçlarının net bir şekilde belirlendiği bir yapıyı belirlemede, işletme amaçlarına ne şekilde ulaşılacağı ve faaliyetlerinin ne şekilde denetleneceğine ilişkin bir yol haritası da sunmaktadır (Coşkun, 2005).

Kurumsal yönetim üzerine uluslararası genel kabul görmüş bir çerçeve oluşturmaya dönük en belirgin çalışma Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından gerçekleştirilmiş olup 1999 yılında kurumsal yönetime dair prensipler yayımlanmış ve 2004 yılında güncellenmiştir (OECD, 2015). Kurumsal yönetim adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk olmak üzere 4 ana ilke üzerine kurulmuştur. İşletmelerin faaliyetlerini icra ederken bu ilkeler doğrultusunda hareket etmeleri beklenmektedir. Hisse değeri ne olursa olsun paydaşlara karşı adil olunması, işletme faaliyetleri hakkında ilgili tarafların bilgilendirilmesinde şeffaflığın gözetilmesi, bu faaliyetlerin belirlenmiş ölçütlere, yasal düzenlemelere göre gerçekleştirilmesinden ve sonuçlarından sorumlu olunması ile nihayetinde işletme yönetiminin hak ve menfaat sahiplerine karşı gerçekleştirilen iş ve işlemler hakkında hesap verebilir olması kurumsal yönetimin temelinde yer alan prensiplere işaret etmektedir. (Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, 2011). Kurumsal yönetim en basit haliyle işletme ile sorumlu olduğu kesim arasında güven sağlayıcı tedbirlerin artırılması ve pekiştirilmesi ile işletme kaynaklarını ve varlıklarını etkin ve verimli bir şekilde yöneterek uzun vadede ekonomik değer yaratmasını sağlayan yönetim tekniklerinin birleşimidir.

1.1. KİT Eksenli Kamu İşletmelerinde Kurumsal Yönetim

Günümüzde potansiyel yatırımcılar ve hissedarlar kâr hedefinin yanı sıra olası risk primini düşürmeye, en yüksek getiriye en yüksek güven ortamında elde etmeye çalışmaktadırlar. Kurumsal yönetimin çıkış noktasında yer alan firma skandallarının ardında kötü yönetilen, hata, hile ve suiistimale karışmış, denetim ve kontrol sistemlerinde ciddi hataların bulunduğu işletmecilik faaliyetlerinin yer aldığı görülmektedir. Kurumsal yönetim özü itibari ile bir işletmenin kârlı, verimli ve etkin bir faaliyet düzeyinde bulunmasını sadece paydaşlarına karşı değil; toplumun ilgili bütün katmanlarına karşı sorumluluk bilinci ile hareket etmesini ilke edinmektedir. Bu anlamda bir işletmenin özel veya kamu sektörü işletmesi olması bir farklılık oluşturmamakta, ekonomik anlamda katma değer yaratılmasında bütüncül bir bakış açısına sahip olunmasını zorunlu kılmaktadır. Bu noktadan hareketle küresel ve ulusal ölçekte birçok işletmenin kamu işletmesi olması kurumsal yönetim ve alt sistemlerin yapılandırılmasının bu işletmeler özgü koşullar doğrultusunda ele alınmasını gerektirmektedir. Kamu işletmeleri genel adıyla kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT) olarak adlandırılmakta tip, ölçek, sermaye ve kontrol yapısı itibari ile çok çeşitlilik göstermektedir.

Mülkiyeti veya çoğunluk hissesi ile kontrolü, yönetimi daha çok devlete ait olan işletme

türlerini kısaca kamu iktisadi teşebbüsü (KİT) olarak tanımlamak mümkündür.

4,5 KİT'ler dünya üzerinde birçok ülkede çeşitli nedenlerle kurulmuş, 80'li yılları takip eden süre içerisinde yoğun özelleştirme akımına karşın hâlen birçok sektörde işletme faaliyetlerini sürdürmekte olan, değişen ekonomik koşullar altında yeniden teşekkül ettirilmesi söz konusu olabilecek önemli bir kamu yönetim uygulamasıdır. Özellikle özel sektörün girmek istemediği ve/veya kârlı bulmadığı alanlarda devletin zorunluluk veya ekonomik ve politik tercihleri doğrultusunda doğrudan işletmecilik faaliyetlerinde bulunan KİT'ler, ekonomik anlamda yaratılan katma değer önemli bir bölümü üretmeye devam etmektedirler.

Yapılan araştırmalarda dünyanın en büyük firmalarının % 10'dan fazlasını bu işletmelerin oluşturması⁶, buldukları ülkelerde genellikle enerji, ulaşım, telekomünikasyon, ağır metal sanayi gibi kamu hizmetleri ve altyapı sektörlerinde faaliyette bulunmaları, kritik pek çok kamusal mal ve hizmetin bu kuruluşlar tarafından üretilmesi, özel sektör uygulamalarının bu kuruluşlarda kolaylıkla icra edilememesi gibi nedenlerden ötürü KİT'lerin kaliteli yönetimi, kaynakların etkin kullanımı açısından çok önemli sonuçları bulunmaktadır.

OECD bünyesinde yapılan araştırmalara göre OECD kapsamındaki ülkelerde KİT'lerin 2 trilyon USD dolar piyasa değeri ve 6 milyonu aşkın çalışanı ile küresel ekonomisi içerisinde önemli bir paya sahip bulunduğu görülebilmektedir (Christiansen, 2011, s. 3-6). OECD'ye göre KİT'lerin kurumsal yönetim ilkelerini ve uygulamalarını benimsemesinde 4 önemli faktör bulunmaktadır.

1. KİT'ler hâlâ OECD kapsamındaki ülkelerde birçok kritik sektörde faaliyette bulunmakta ve genel ekonomik performansı etkileyebilmektedir.
2. Birçok ülkede küreselleşme ve liberal ekonominin etkisinde kalınarak kamu reformu yapılmakta ve kamu mülkiyet haklarının daha etkin ve verimli kullanılması ön plana çıkmaktadır.
3. KİT'lerde kamu sektörü için tasarlanan iyi yönetim araçlarının uygulama zorlukları bulunmaktadır.
4. KİT'lerin daha etkin ve daha verimli yönetilmelerinin sağlanması, dolaylı yoldan rekabeti ve ekonomik büyümeyi teşvik edecektir (OECD, 2010, s. 6-8).

Kamu kesiminde kurumsal yönetimin temel hedefi parlamentonun ve merkezi otoritenin politikalarının gerçekleşmesine yönelik güvenceler oluşturmaktır. Etkili bir kurumsal yönetim için uygulamaların tasarımı ve icrası devletin ilgili tüm kesimlerinde sorumluluk ve uyum gerektirmektedir. Bu bağlamda öncelikle parlamentoya karşı yürütme organının KİT'lerin hedeflerinden ve kullanılan kamu kaynaklarının doğru kullanılıp kullanılmadığından yönetsel açıdan sorumluluğu bulunmaktadır. Doğru tasarlanmış kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları çerçevesinde kontrol, gözetim, hesap verme ve denetim süreçlerinin uyumlu bir şekilde çalışması sonucunda, yürütmenin bu sorumluluğunu yerine getirmesine imkân veren yeterli güvence ortamı elde edilebilecektir (The Netherlands Ministry of Fi-

4 PWC, 2015, State-Owned Enterprises Catalysts for public value creation? <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-state-owned-enterprise-psrc.pdf>; <http://www.businessdictionary.com/definition/state-owned-enterprise-SOE.html>; European Commission, 2014, Possible provisions on state enterprises and enterprises granted special or exclusive rights or privileges, ss.2. http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2015/january/tradoc_153030.pdf.

5 Bu anlamda uygulamada ortak bir tanımın bulunmadığı, idari ve/veya yasal düzenlemeler sonucunda birçok kamu işletmesinin KİT kapsamında yer almadığı görülebilmektedir.

6 Forbes Magazine, (2014), The World's Biggest Public Companies (Dünyanın En Büyük Kamu İşletmeleri), <http://www.forbes.com/global2000/list/#tab:overall> (11.12.2015).

nance, 2000, s. 9).

Ticari faaliyetlerin ülke sınırlarının ötesine geçerek işletmeler açısından küresel bir pazarın söz konusu olması, bilişim ve teknolojiye baş döndürücü değişimler, tekeli yapıların getirdiği ekonomik problemler, kendine özgü yönetim ve sahiplik sorunları, devletin siyasi maksatlarla rasyonel olmayan müdahaleleri, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin karmaşık organlar zinciri arasında dağılarak gerçek anlamda performansın ölçülebilmesi gibi konular KİT'lerin yeniden düzenlenmesi ve yapılandırılması ihtiyacını gündeme getirmiştir (OECD, 2005, s. 14-15).

KİT'lerin klasik işletmelerden farklı örgüt yapısına ve yönetim esaslarına sahip olması, birçok KİT'in özel sektör ve kamu sektörü arasında yasal/idari düzenlemelere tabi bulunması, bu kuruluşlarda tesis edilecek kurumsal yönetim anlayışının da –özünden uzaklaşmadan farklı bir boyutta ele alınmasına yol açmaktadır. Nitekim 2004 yılında kurumsal yönetim ilkelerine destekleyici mahiyette OECD tarafından Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetim Rehberi hazırlanmıştır. Rehberde KİT'lerin kurumsal yönetim ilkeleri ekseninde yapılandırılması için altı farklı konu üzerinde odaklanıldığı görülmektedir. Bunlar;

- KİT'ler için etkin hukuki ve düzenleyici çerçevenin sağlanması; KİT'ler ve özel sektör işletmeleri arasında yasal/idari düzenlemelerden ileri gelen yapısal çarpıkların giderilmesi temin etmelidir.
- Devletin sahiplik işlevini yerine getirmedeki sorumluluğu; Devlet KİT'lerin etkin ve verimli bir şekilde profesyonel olarak yönetilmesini temin edecek açık ve tutarlı bir sahiplik politikası belirleyerek, bu işletmelerin şeffaf ve hesapverilebilir bir tutum izlemelidir.
- Hissedarların adil muameleye tabi tutulması; Devlet ve KİT yönetimi, OECD Kurumsal Yönetim İlkelerine uygun olarak bütün paydaşlara adil bir muameleye tabi tutulmasını sağlayarak, onların işletme faaliyetleri hakkında şeffaf bir şekilde bilgilendirilmesini sağlamalıdır.
- Hissedarlar arasındaki eşitliğin yapılandırılması (Paydaşlarla İlişkiler); KİT'lerde devlet işletme faaliyetlerinin icrasında etik kuralları gözeterek paydaşlarının hak ve sorumluluklarına gereken önemi vermelidir. Ayrıca paydaşlarla olan ilişkileri hakkında rapor düzenlenmesi sağlanmalıdır.
- Bilgilendirme ve şeffaflık; KİT'ler OECD Kurumsal Yönetim İlkelerine uygun yüksek şeffaflık standartlarına sahip olmalıdır. Bunun için KİT'lerin etkili iç denetim yöntemlerini geliştirilmesi, bağımsız denetim faaliyetlerine tabi kılınması, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarını benimsemesi, finansal ve finansal olmayan kurumsal bilgilerini kamuoyuna uluslararası kabul görmüş yüksek nitelikli standartlara uygun olarak açıklaması gerekmektedir.
- Yönetim kurullarının sorumluluğu; KİT yönetim kurulları işletme faaliyetleri hakkında gereken bilgi, bağımsızlık, uzmanlık ve yetkiye sahip olacak şekilde yapılandırılmalıdır. Ayrıca yönetim kurulu görevlerini icra ederken etik ilkeleri gözeterek ve hesap verilebilir şekilde dürüstlikle hareket etmelidir (OECD, 2015).

Söz konusu rehber ülkelerin kendine özgü şartlarına göre uyarlanabilecek ve bağlayıcı ol-

mayan standartlar ve uygulamaları içeren sürekli gelişme açık bir kılavuz niteliğinde tasarlanmıştır.

2. KİT'lerde İç Kontrol Sistemi Yapılanması

Kurumsal yönetim felsefesi itibari ile bir işletmenin hedeflerini ulaşabilmesi için ideal yönetim, kontrol ve denetim mekanizmalarının, sistemlerinin ve uygulama yöntemlerinin benimsenmesini ilke edinir. Bir işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için faaliyetlerini birtakım ölçütler çerçevesinde gerçekleştirmesi, gereken kontrollerin yapılarak süreçlerin ve çıktılarının denetlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Kurumsal yönetim yaklaşımı çerçevesinde bir işletmede yasal ve idari düzenlemelere uyumlu bir şekilde faaliyetlerin, süreçlerin, risklerin etkin ve verimli bir şekilde yönetimi, hile ve suiistimallere karşı kaynakların, varlıkların korunması, hissedarların ve ilgili diğer tarafların hak ve menfaatlerinin gözetilmesi gibi konuların bir bütün içerisinde değerlendirilmesini mümkün kılacak sistemlerin tasarlanması gerekmektedir.

İşletme ölçeğini büyümesi, faaliyetlerinin genişlemesi ve değişik üretim süreçlerinin benimsenmesi, değişen teknoloji ve sermaye yapısı gibi etmenler neticesinde işletme sahiplerinin ve/veya yöneticilerinin yapılan iş ve işlemleri doğrudan kontrol edebilmesini imkânsız hâle getirebilmektedir. İşletmenin sonuçlarından etkilenen kesimler için bu problemleri aşabilmenin yolu etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasından ve uygulanmasından geçmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 36). Bu doğrultuda KİT'lerin kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarını hayata geçirebilmesi ve sürdürülebilir hâle getirilmesi için uluslararası standartlarda iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerini de gerçekleştirmesi beklenmektedir.

İç kontrol bir işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamak adına iş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ile işletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi konularında makul bir güvence temin etmek üzere tasarlanmış, yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen bütünleşik bir süreçtir (COSO, 2013, s. 3). Etkin bir iç kontrol sistemi işletme varlıklarının korunmasına yardımcı olduğu kadar finansal göstergelerin tam ve doğru olmasını, işletme faaliyetlerinin kurum içi ve kurum dışı (örneğin yasa ve yönetmelikler) düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmesi konusunda makul seviyede güvence temin edecektir (AICPA, 2007, s. 5; COSO, 2011, s. 1). Bu nedenle iç kontrol alanındaki çalışmalar özel sektör işletmelerinde olduğu kadar kamu kesiminde de geniş yankılar uyandırmış, birçok ülkede kamu özel sektör ayırımı gözetilmeksizin iç kontrol alanındaki gelişmeler kısa bir süre içerisinde kamu kesiminde de yer aldığı görülmektedir. Örneğin Türkiye'de de 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Kontrol Kanunu ile yasal zeminde tanımlanmış bulunmaktadır.

İşletmedeki süreçlere, işlemlere, sonuçlara ilişkin ölçütler, sorumluluklar ve yetkiler belirlendikten sonra, yapılan işlerin gerek kısmi gerekse genel amaç ve beklentilerle uyumunu gözlemleyen, kontrol eden ve zaman içerisinde oto kontrol işlevi üstlenerek hata ve kayıpların önüne geçilmesini, kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayan kurumsal uygulamaların bütünü iç kontrol sistemini oluşturmaktadır. Diğer taraftan KİT'lerin kendine has hukuki ve organizasyonel yapısı nedeni ile özel sektör işletmelerinden farklı iç kontrol uygulamalarına ve iç denetim faaliyetlerinin icra edilmesine ihtiyaç duyulabilmektedir.

KİT'lerde iç kontrol, merkezi yönetim ile KİT üst yönetiminin önceden belirlemiş olduğu hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek sorunların önlenmesi, risklerin yönetilmesi ve süreçlerin doğru bir şekilde gerçekleştirilmesine makul bir güvence sağlamak için alınan tedbirler ile kontrol unsurlarını kapsamaktadır (OECD, 2005, s. 1). İç kontrol tek başına daha önce tanımlanan KİT'lerin genel hedeflerine ulaşılmasını garanti edemez. Bir iç kontrol sistemi ne kadar iyi düşünülmüş ve ne kadar iyi işletilmiş olursa olsun KİT hedefleri ve sürdürülebilir kurumsal yönetim uygulamaları için yönetime sadece makul bir seviyede güvence sağlayacağı göz ardı edilmemelidir (INTOSAI, 2004, s. 12). KİT faaliyetleri genellikle kamu yönetimi çatısı altında gerçekleştirildiğinden dolayı KİT mensuplarının kamusal görev ve sorumlulukları çerçevesinde kamu kaynaklarının hata, hile ve suiistimallere karşı etkin bir şekilde kullanılması için işleme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi esnasında iç kontrol süreçlerini sürekli izlemesi ve gerektiğinden revize edilmesini talep etme zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun içinde iç kontrol uygulamalarının organizasyonun farklı bir uzantısı yerine işletme faaliyetlerinin tamamlayıcı bir parçası –ve bir iş disiplini- olarak rutin olarak işleyecek hâle getirilmesi gerekmektedir. Böylece sistemden ve çalışanlardan beklenen etik ilke ve değerlerin yerleşmesi, finansal bilgilerin güvenilirliği, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması gibi modern yönetim uygulamalarından beklenen sonuçların gerçekleşmesi sistemin uygun bir şekilde işlemesi ile –makul bir seviyede- mümkün olabilecektir.

Şekil 1: KİT'lerde Yapılandırılacak İç Kontrol Sisteminin Amaçları, Sorumluları, Araçları ve Etkileri



Kaynak: Tolkun, 2014, s. 202-203

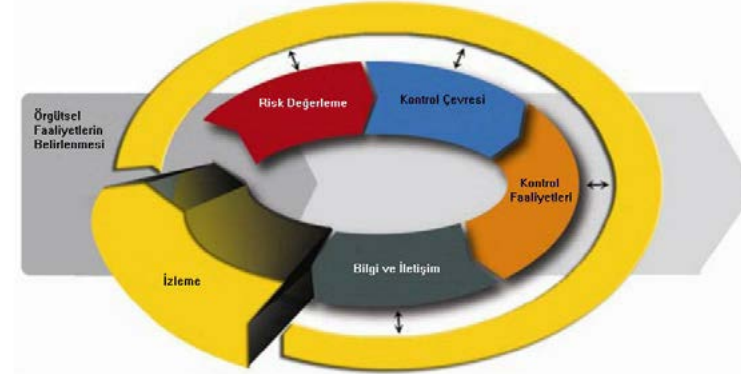
Şekil 1'de görüleceği üzere iç kontrolün temel amaçları doğrultusunda iç kontrol sistemi araçlarından istifade edilerek kurumsal yönetim felsefesinden beklenen fayda ve sonuçlara ulaşılmaktadır. İç kontrol sistemlerinin varlığı KİT'lerde paydaşlara dönük olarak –

en başta devlet olmak üzere- bir güvence ortamı oluşturduğu gibi, KİT yönetiminin de kararlarının etkin ve verimli bir şekilde icra edilmesine olanak tanıyacaktır. Zira birbirinden karmaşık ve zaman içerisinde gözlemlenmesi oldukça zor olan birçok faaliyetin ve bunların sonuçlarının istenildiği ölçüde gerçekleştirilmesi, yasal ve idari çerçevenin gözetilmesi, iş süreçlerindeki hataların öngörülerek en kısa sürede giderilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin yapılandırılması ve bu sistemin sürekli izlenmesi gerekmektedir. Bunun için öncelikle KİT yönetiminin ve beraberinde devletin (veya ilgili organların) etkin bir iç kontrol çerçevesi oluşturma zorunluluğu bulunmaktadır. Günümüzde iç kontrol sistemine dönük kuramsal çalışmaların başında CoCo (Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Kontrol Kriterleri Komitesi), COSO (Sponsor Kuruluşlar Komitesi), Turnbull Rehberi gibi yaklaşımlar bulunmakla birlikte, bu çalışmalardan COSO ilke ve uygulamalarının yaygın olarak benimsendiği görülmektedir.

Özellikle 1980'li yılları takip eden süre içerisinde İngiltere ve ABD'de birçok firmada yaşanan iflaslar ve başarısız yönetimlerin altında hileli işlemler ve kötü yönetim uygulamalarının önemli bir kısmının iç kontrol uygulamalarındaki zayıflıklardan meydana geldiği tespit edilmiştir. Bu durumda mevcut problemlerin aşılması amacıyla işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması gündeme gelmiştir (Erdoğan, 2009, s. 1). Bu amaçla 1985 yılında ABD'de 5 ayrı kuruluşun gönüllü olarak iştirak ettiği COSO isimli bir komisyon oluşturulmuştur⁷. Komisyon iç kontrol 1992 yılında yayınladığı İç Kontrol: Bütünleştirilmiş Yapı (COSO Report) dünyada yaygın bir biçimde benimsenmesiyle söz konusu raporda yer alan kontrol faaliyetlerinin tasarımı, uygulanması ve iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek için iç denetim faaliyetlerine genel bir çerçeve sunmuştur. COSO raporunda yer alan hususların yayınlanmasından bu yana çarpıcı bir şekilde teknoloji ve çalışma şartları giderek daha karmaşık ve global bir hâl almaya başlamıştır. Aynı zamanda paydaşların yönetim süreçlerini destekleyen bütünleşik bir iç kontrol sistemi ile daha fazla şeffaflık ve sorumluluk talep ettikleri de gözlemlenmektedir (COSO, 2013, s. i). Bu bağlamda birçok ülkede yüksek denetim organlarını temsil eden Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından kamu kesimine (dolayısı ile KİT'lere) dönük olarak iç kontrol sisteminin yapılandırılmasında COSO Modelinin tavsiye edildiği görülmektedir. INTOSAI, COSO Modelini kamu sektörüne uyarlayarak "INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi" adıyla ürettiği taslak çalışmayı üye ülke Sayıştayları ile -ortak bir iç kontrol bakış açısı oluşturmak amacıyla- paylaşmıştır. Rehberde KİT'lerde yapılandırılacak iç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin düzenli, belirlenmiş kurallara uygun, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesinin yanı sıra kamu kaynaklarının korunarak hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine yardımcı olacak süreçleri içermektedir. İç kontrol sisteminin yapılandırılması KİT'lerde iyi yönetim unsurlarının hayata geçirilmesi kadar hata, hile ve suiistimallerin tespit edilmesi/önlenmesi, daha da ötesinde etik değerlerin ve davranışların ön plana alınması ile kamuoyunda KİT yönetimine karşı güven atmosferinin oluşmasında önemli katkı sağlayacağı ileri sürülmektedir (INTOSAI, 2004, s. 1-4).

İşletmenin amaçlarına ulaşması ve bu başarıya ulaşmasında karşılaşılabileceği risklerin azaltılması için COSO'nun çalışmalarında yer alan iç kontrol modelinin 5 unsurunun (Entegre Çerçeve- COSO Çerçevesi) uyumlu bir şekilde çalışması gerekmektedir.

Şekil 2: COSO İç Kontrol Çerçevesi Unsurları



Kaynak: COSO, 2009, s. 1.

Söz konusu çerçeveye göre;

Kontrol çevresi; dürüstlük ve etik değerlerin varlığı, üst yönetimin iç kontrole ilişkin tutumu ve sorumluluğu, organizasyonel düzeyde yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, mesleki yeterlik ve kurumsal bağlılık, örgüt yapısı, çalışanların performans ölçümleri, personele dönük teşvik ve ödülleri kapsayan insan kaynakları politikaları, yönetim ve iş yapma biçimleri gibi genel bir çerçeveyi tanımlamaktadır. Ayrıca çalışanların konusunda uzman ve yetenekli kişilerden oluşması, üst yönetimin yönetim algısı ve kontrol süreçlerini değerlendirmesi, iş süreçlerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi gibi hususların modern yönetim uygulamaları ile uyumlu bir şekilde ele alınması KİT'lerde etkin bir kontrol çevresinin oluşumuna katkı sağlayacaktır. (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, COSO, 2013, s. 4, INTOSAI, 2004, s. 15-18) KİT'lerin özel sektör işletmelerinden farklı olarak kurumsal kamu kimliği nedeni ile güçlü bürokratik düzenlemelere tabi olması, etik ve ahlaki değerlerin kamu görevlilerinden doğal bir süreç içerisinde beklenmesi, muhasebe ve raporlama sistemlerine -bir kısmında güncel olmamakla birlikte- uzun bir süreden bu yana sahip olması iç kontrol ortamının sağlıklı bir şekilde revizyona tabi tutulmasını kolaylaştırabileceği de düşünülebilir.

Risk değerlendirme, KİT'lerin sürekli değişen koşullar altında örgütsel hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek iç ve dış risklerin analizini ve yönetilmesini temin eden süreçleri ifade etmektedir. Risk yönetimi, yönetim kurulu ve KİT yönetimi tarafından risklerin tanımlanması/belirlenmesi, ölçülmesi, değerlendirilmesi, raporlanması ve risklere cevap verilmesi konularının (ilgili taraflara güvence sağlamaya dönük) planlı ve sistematik bir şekilde yapılandırılmasını ifade etmektedir (CIPFA ve IFAC, 2013, s. 33; Ard ve Berg, 2010, s. 2). Kurumsal risk yönetiminin KİT'lerde yapılandırılması için söz konusu süreçte yön veren unsurları şu şekilde genelleştirmek mümkündür;

- Risklerin tanımlanması,
- Risklerin analiz edilmesi ve ölçülmesi,
- Risklerin önceliklendirilmesi,
- Risklere uygun çözümlerin belirlenmesi ve uygulanmaları,

⁷ Söz konusu kuruluşlar American Accounting Association (AAA), the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives International (FEI), and the Institute of Management Accountants (IMA)'dan oluşmaktadır, COSO, <http://www.coso.org/aboutus.htm>.

- Sürecin sürekli izlenmesi ve gözden geçirilmesi,
- İletişim ve danışma (TUSİAD, 2008, s. 51).

Kontrol faaliyetleri KİT'lerin hedeflerine ulaşmasını mümkün kılacak politika, prosedür, sevk ve uygulama gibi iç düzenlemeler ile bu hedefleri engelleyecek risklerin engellenmesi ve yönetilmesi süreçlerini ifade etmektedir. Bu süreçleri yönetecek ve kontrol faaliyetlerini icra edecek nitelikli personelin işe alınması, eğitilmesi, görevlendirilmesi ve performansının değerlendirilmesi iç kontrollerin başarısında önemli bir rol oynamaktadır (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007). KİT'ler de öngörülen kontrol faaliyetleri birbiri ile bağlantılı, süreçlere ve organizasyon yapısı içerisine gömülü, birbirlerini destekleyen, risklerin yönetilmesini öngören ve işletme faaliyetlerinin gerçekleşmesini sağlayacak önlemler bütünü olarak ele alınabilir. Kontrol faaliyetleri biçimsel olarak tanımlanmış birçok politika ve prosedürden meydana gelmekte olup, KİT'in ölçüğüne ve faaliyet yapısına göre kontrol faaliyetleri, teknolojileri ve parametreleri geniş veya dar kapsamlı olabilmektedir. Kaval'a göre KİT'lerde gerçekleştirilecek kontrol stratejileri ve yöntemlerini belirleyici, önleyici, düzeltici ve tamamlayıcı kontroller olarak genelleştirmek mümkündür (Kaval, 2008, s. 133-135).

Bilgi ve iletişim unsuruna göre KİT'ler hakkında önem atfeden tüm bilgilerin zamanında, doğru, güvenilir ve anlamlı bir şekilde üretilmesi gerekmektedir. KİT'ler de kontrol faaliyetlerini ve iş süreçlerini gerçekleştiren çalışanlar tarafından bu bilgilerin etkin ve verimli bir şekilde edinilmesi ve organizasyonun ilgili tüm katmanlarına iletilmesini mümkün kılacak bir bilgi ve iletişim sistemi temin edilmelidir. (INTOSAI, 2004, s. 32-33) Bunun için özellikle iç kontrol sisteminin tasarımı aşamasında, hangi bilgilerin, kime, hangi biçimde ve ne sıklıkla raporlanacağı belirlenmiş olmalıdır (Güner, 2009, s. 189).

İç kontrol uygulamaları esnasında tespit edilen ve yasal anlamda sorun teşkil eden konuların iletilmesi yöneticiler ve çalışanlar açısından problem teşkil edebilmektedir. KİT'lerin varlıkları ve sermayesi genellikle kamu kaynaklarına dayandığından dolayı bu kuruluşlarda meydana gelen hata, hile ve usulsüzlüklerin, özel sektör işletmelerinden daha katı yaptırımlara bağlanmış yasal hükümlere göre değerlendirilmelerinden ötürü farklı bir bakış açısı ile daha dikkatlice ele alınması gerekmektedir. Diğer taraftan uzun yıllardan bu yana bu kuruluşların varlıklarının politik nedenlerden ötürü suiistimal edildiği veya siyasi kaygılar nedeni ile zarar ve kayıplarının örtbas edildiği gibi kanaatler KİT'ler hakkında olumsuz bir atmosferin oluşumuna zemin hazırlamıştır. Bu nedenle iç kontrol sisteminin kurulmasında ve işleyişinde bu türden kaygıları bertaraf edecek şekilde meydana gelen olumsuzlukların ilgililerce fark edilmelerini sağlayacak şeffaf bir iletişim ağının oluşturulması gerekmektedir.

İzleme, KİT'lerdeki iç kontrol faaliyetlerini sürekli ve aralıklı olarak değerlendirme, değişen koşullar ve riskler karşısında işletme hedeflerine ulaşmasını sağlayacak yeni iç kontrol süreçlerini belirlemeye dönük faaliyetleri oluşturmaktadır. Arens'e göre izleme, iç kontrol faaliyetlerinin kalitesini sürekli veya periyodik olarak değerlendirilmekle birlikte, zaman içerisinde kullanım amacına ve değişen koşullara uygun olarak yeni iç kontrol süreçlerinin tespit edilmeye çalışılması faaliyetidir. Mevcut iç kontroller, iç denetçi raporları, özel durumlar hakkında yapılan kontrol raporları, düzenleme ve denetleme kurum raporları, personel geri bildirimleri gibi çeşitli kaynaklardan gelen bilgiler izleme faaliyetleri kapsamında değerlendirilir (Arens vd., 2012, s. 301). Rutin iç kontrol faaliyetleri iç denetçi değerlendirmeleri, çeşitli kurumsal raporlar ve değerlendirmeler, iç kontrol raporlamaları gibi

çeşitli izleme yöntemleri ile incelenmesi mümkündür. İzleme ile iç kontrol sisteminin diğer dört ögesi sürekli izlenerek değerlendirilmesi yapılır, aksayan ve hatalı bulunan hususlar için hangi tedbirlerin alınması gerektiği tespit edilir. Bu konuda en önemli görev üst yönetim ile işletmelerde uluslararası standartlara göre yapılandırılmış iç denetim birimlerine düşmektedir. İç denetim yapacakları denetim ve rehberlik hizmetleri ile işletmelerdeki iç kontrol sistemini ve uygulamalarını risk odaklı olarak incelemek, değerlendirmek ve raporlamak zorundadır.

İç kontrol unsurlarının izlenmesi sonucunda elde edilecek sonuçların ve tavsiyelerin yönetim ile paylaşılması, gereken önlemlerin alınması KİT'lerdeki iç kontrol sisteminden beklenen faydaların elde edilmesini konusunda güvence sağlayacaktır (COSO, 2011, s. 113-115). Bu nedenle izleme faaliyetinin sonuçlarının raporlanması, iletilmesi ve gereken önlemlerin süratle alınabilmesini temin edebilmek adına gereken iletişim sistemlerinin ve süreçlerinin iç kontrol sistemi ile bütünleştirilmesi tüm sistemin sürdürülebilmesi adına hayati önem atfetmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi tasarımı KİT'lerin hedeflerine ulaşmasına, varlık ve kaynaklarının etkin bir şekilde kullanımına yardımcı olmaktadır. Tüm bu sürecin ise uluslararası standartlarda izlenmesi ve değerlendirilerek başta yönetim ve denetim kurulu olmak üzere ilgili organlara, muhataplara raporlanması özel ihtisas gerektiren iç denetim faaliyetleri eli ile gerçekleştirilmesi beklenmektedir.

KİT'ler kurumsal yapılanma açısından ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte demiryollarından, enerjiye, sağlıktan bankacılığa değin geniş bir yelpazede ulusal/ uluslararası ölçekte hizmet ifa etmek üzere kurulmuş, bugünde hayati öneme haiz sektörlerde faaliyette bulunan tecrübe ve deneyim kazanmış işletmelerdir. Bir başka açıdan bakıldığında kamu otoritesinin genellikle daha belirgin ve köklü bir geçmişe dayanacak şekilde kurallar, prosedürler, bütçeler, faaliyet raporları, yönetmelikler, kanunlar, talimatlar, yönergeler, görev dağılım çizelgeleri, iş akış şemaları gibi iç kontrol sisteminin öne çıkan uygulamalarına sahip olmasından ötürü KİT'lerde de bir iç kontrol sisteminin var olmadığının ileri sürülmesi pratik ile bağdaşamayabilecektir. Buna karşılık iç kontrol sisteminin bilimsel ve uluslararası genel kabul görmüş standartlarda tesis edilmesi ve/veya revize edilmesi günümüz kamu işletmeciliği açısından kaçınılmaz bulunmaktadır. Zira genel anlamda kamuda ve dolayısı ile KİT'lerde iç kontrol sistemlerine ilişkin bütünsel bir çerçevenin -işletme disiplini açısından- oluşturulmadığına ilişkin yaygın kanaati, bu kuruluşların etkin ve verimli bir şekilde faaliyette bulunmadığı düşüncesi desteklemektedir.

KİT'lerde mevcut olan iç kontrol sisteminin modern yönetim uygulamalarına ve COSO Modeline göre revize edilerek daha etkin bir hâle getirilmesi için öncelikle;

- KİT stratejik planlarının uygulanmasına dönük tüm faaliyetlerin, iş süreçlerinin ve akış şemalarının ayrıntılı bir şekilde tanımlanması,
- İşletme faaliyetlerini icra edecek çalışanların görev ve sorumluluklarının açık bir tanımlanması,
- Kontrol noktalarının, prosedürlerin, süreçlerin ve sorumlularının tanımlanması,
- Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi esnasında işletmenin karşılaşılabilecek risklerin analiz edilerek, bu risklerin ne şekilde yönetileceğine dair planların hazırlanması (uygun risk yönetimi ve kontrol stratejisi),
- Etkileşimli bir bilgi yönetim sisteminin tasarlanması ve kurulması ile bilgi sistem-

lerindeki veri bütünlüğünün tesisi,

- Etkin bir iletişim ağı kurularak iç kontrol işlemlerinin yönetim bilgi sisteminde değerlendirilmesi, arşivlenmesi ve ilgililerin izlemesine olanak sağlanmalı,
- Verilen görevleri yerine getirmek için gereken bilgi ve becerilerin yeterliliği,
- Etik davranış kültürünün teşviki ve çıkar çatışmalarından kaçınmak,
- Yeterli denetim noktalarının oluşturulması,
- Performansın izlenmesi, iç kontrol zayıflıklarının ve özel durumlar için gereken prosedürlerin varlığı (Eraslan, 2012, Commission of the European Communities, 2006, s. 15).
- İç kontrol sonuçlarının geri bildirimi, değerlendirilmesi ve sonuçlarının iletilmesi için kontrol çevrim ortamının tasarlanması,
- İç kontrol uygulamalarının, süreçlerinin ve sonuçlarının gözlemlenmesi için iç kontrol izleme planlarının oluşturulması gibi temel konuların KİT yönetimi tarafından belirlenmesi atılması gereken adımların başında yer almaktadır. Ayrıca etkin bir iç kontrol sisteminin en iyi uluslararası uygulamalara dayanması, yukarıda yer alan ölçütleri içermesi ve periyodik olarak değerlendirilmesi beklenmektedir.

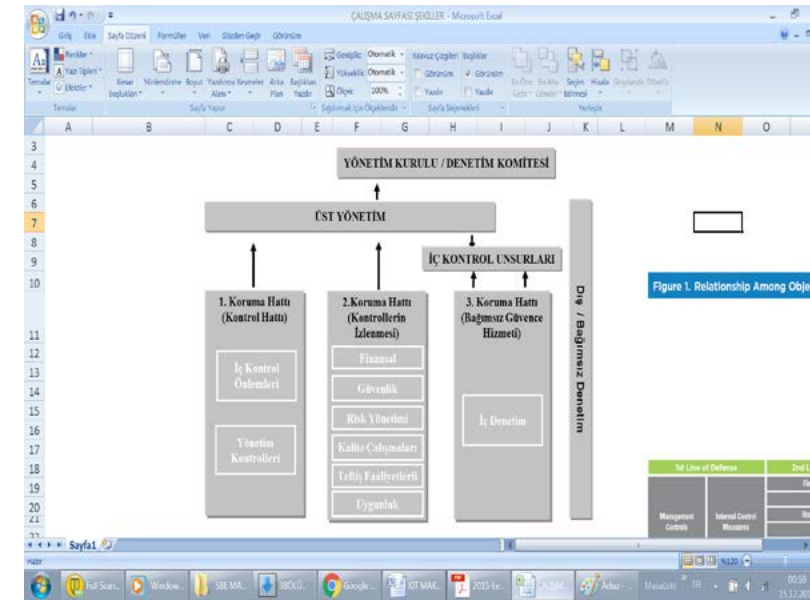
Yeni kamu yönetimi bakış açısında kamu kuruluşları için öngörülen hesap verilebilirlik, saydamlık, etkin ve verimli kamu hizmetleri sunulması, kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi gibi beklentiler bu kuruluşlarda sağlam bir iç kontrol sistemi tesis edilmesine işaret etmektedir. KİT'lerin kamu ve özel sektör uygulamalarının her ikisini de bünyesinde barındırabilmesi klasik kamu iç kontrol süreçlerinden biraz daha farklılaştırılmış kontrol süreçlerinin ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Zira KİT'ler bilindiği üzere sadece kamu hizmeti fonksiyonu bulunmamakta, aynı zamanda serbest piyasa koşulları altında mal ve hizmet üretiminde de bulunabilmektedir. Diğer taraftan aşırı kontrol işlemleri, yoğun bürokrasi, karmaşık prosedürler gibi işletme çalışanlarını yıpratıcı, asli işlerinden uzaklaştırıcı vb. iç kontrol uygulamaları sistemin etkin işlemesine olanak vermeyeceği gibi işletme hedeflerine ulaşılmasına, verimsizliğe ve atalete de neden olabileceği de gözden uzak tutulmamalıdır. Bu nedenle KİT yönetimlerinin eksik kontrol ile aşırı kontrol uygulamaları arasında uygun bir dengenin sağlanmasını da gözetmesi gerekmektedir.

3. KİT'lerde İç Denetim Yapılanması

İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemeler ve örgütsel standartlar çerçevesinde etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi için tasarlanan iç kontrol sistemi, işletmenin hemen her biriminde çalışmakta olan personelin görev sahasında girmektedir. Bütünlük bir yapı arz eden bu kontroller birbiri ile sürekli etkileşimde bulunması, süreçleri ve çıktıları doğrudan etkilemesi nedeniyle, bu sistemin izlenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması uluslararası standartlara uygun bir şekilde yapılandırılan iç denetim faaliyetleri ile mümkün olacaktır. Bugün iç kontrol çalışmalarında en fazla öne çıkan çalışmaların başında işletmelerin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin tanımlanması, makul bir seviye gözetilerek yönetilmesi ve bütün bu çalışmaların uzman bir bakış açısı ile değerlendirilmesi gelmektedir. Bu nedenle iç kontroller her ne kadar öncelikli olarak üst yönetimin öncelikli

görevi arasında bulunsun da yönetime bağlı ancak mesleki olarak bağımsızlığı bulunan iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Şekil 3: Küresel Güvence İçin 3 Aşamalı Koruma Modeli



Kaynak: Anderson ve Eubanks, 2015, s.1.

KİT'ler için öngörülen iç kontrol esaslı küresel savunma modeli iç kontrollerde organizasyon içi yapılacak iş ve işlemlerin dağılımı Küresel Güvence İçin Koruma Modelinde 3 aşama şeklinde gösterilmektedir. Buna göre;

1. aşamada kontrol işlemleri ile sorumlu olan birim üst yönetim ve buna bağlı KİT çalışanları,
2. aşamada kontrollerin izlenmesinde birinci derecede sorumlu üst yönetim görevli bulunmaktadır.
3. aşamada ise iç denetim işletme, faaliyetlerinin etkin ve verimli gerçekleştirilmesi ile iç kontroller hakkında makul seviyede güvence temin etme görevlerini üstlenmektedir. İç denetim bu aşamada sürekli veya aralıklı olarak yapacağı değerlendirmeler ile üst yönetime ve yönetim kuruluna/denetim komitesine iç kontrol sisteminin izlenmesine yardımcı olmaktadır. Son olarak da savunma hattında bulunmamakla birlikte dış/bağımsız denetim faaliyetleri sayesinde KİT'lerin genel yönetim ve kontrol yapısına ilişkin gözlemleri ve değerlendirmeleri önemli bir rol üstlenebilmektedir (Anderson ve Eubanks, 2015).

KİT'lerde kurumsal yönetim uygulamalarının yerleşebilmesi için öngörülen iç kontrol sis-

teminin izlenmesi, risklerin ve işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi, şeffaflık ve yönetimin hesap verebilmesine katkıda bulunmak adına iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Bu anlamda bir işletme hakkında bilgi sahibi olmak adına işletme yönetimi tarafından faaliyetlerin sonuçları hakkında çeşitli mali göstergeler üretilerek muhataplara sunulması gerekmektedir. Ergin'e göre bu noktada rutin iş süreçlerinin yanı sıra üretilen bilgilerin muhataplarca güvenilirliği hususunda tereddüt hâsıl olabilmektedir (Ergin, 2006, s. 7). Zira operasyonel veya stratejik karar alıcıların, uygulayıcıların, hissedarların işletme hakkında sunulan bilgileri, verileri, sonuçları doğrudan kaynağına inerek inceleme ve değerlendirme olanağı her zaman bulunmamaktadır. Kendilerine sunulan bu bilgileri doğru kabul edip, bilgileri sağlayan kişilere ve sistemlere güvenmek durumundadır (Kenger, 2001, s. 3). Mevcut bilgilerin kontrol edilip, güvenilirliğinin sorgulanmaları her zaman mümkün olmadığından dolayı bilgiden istifade edenler için bir bilgi güvenliği riski ve bu riskten doğan bir tereddüt söz konusudur. İşletmede üretilen bilgilerin sıhhati kadar, gerçekleştirilen kontrollerinde etkinliği, yerindeliği ve uygunluğunun da değerlendirilerek, paydaşların ve diğer muhatapların tereddütlerinin makul seviyede giderilmesi için uzman kişilerce bilimsel ölçütlerle incelenmesi, kontrol edilmesi ve raporlanması gerekmektedir (Ergin, 2006, s. 7). İşte bu noktada işletmede üretilen bilgilerin, raporların güvenilirliğini değerlendirmek, iç kontrol sistemi ve uygulamalarını incelemek üzere organizasyonel olarak yönetim kuruluna bağlı, iç denetim faaliyetlerini yürütmeleri esnasında bağımsız bir iç denetim biriminin yapılandırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

İç denetim faaliyeti iç kontrol sisteminin ve üst yapı olarak kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçası konumundadır. İç denetim özellikle ABD merkezli olmak üzere batılı ekonomilerde kamu ve özel sektörde başarı ile uygulanmakta olan değişen koşullar ve ihtiyaçlar çerçevesinde yenilenen dinamik bir faaliyettir. İç denetim 1941 yılında ABD'de Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün (IIA) kurulması ile kurumsal bir kimlik kazanmış olup, söz konusu kurumun yayınlamış olduğu ilke ve rehberler ile küresel bir kimlik kazanmış durumdadır⁸. IIA'ya göre iç denetim; kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek, geliştirmek konularına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, işletmenin faaliyetlerini geliştirmesine, onlara değer katılmasına ve kurumsal hedeflere ulaşmasına yardımcı olan, bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir (IIA, t.y.).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü iç denetim faaliyetlerinde uluslararası bir çerçeve ve uygulamada ortak bir bakış açısının oluşturabilmesi için Uluslararası İç Denetim Standartları (Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları) belirlemiştir. Standartlar iki kısımda ele alınmış olup, Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine atıfta bulunurken, Performans Standartları iç denetimin kalitesini ve performansını artırıcı özelliklere dikkat çekerek iç denetim faaliyetinin icrasına ilişkin hususları öne çıkarmaktadır. (IIA, 2011). Gelişmiş birçok ülkede söz konusu standartların benimsendiği, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün yayınlamış olduğu rehber ve uygulama önerilerinin de genel kabul gördüğü anlaşılmaktadır. Söz konusu yönlendirici çalışmalar başlangıçta özel sektör kuruluşları için öngörülmüş gibi algılansa da bu rehber ve standartların kamu kuruluşları içinde geçerli olduğu kabul edilmektedir.

Nitekim Türkiye'de de bu doğrultuda 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu⁹ yayınlamış olup, söz konusu kanun metnine bakıldığında ana çerçevenin Uluslararası

8 IIA, t.y., About The IIA, <https://global.theiia.org/about/about-the-iaa/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>

9 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı RG

İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları ile uyumlu olduğu görülmektedir. Kanun metninde kurumsal yönetim, iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerinin uluslararası ölçekte kamu kuruluşları ekseninde yapılandırıldığı, KİT'lerin ise kapsam dışında bırakıldığı anlaşılmaktadır. Bu noktada KİT'lerin klasik kamu hizmeti gören kurumlar ile özel sektör teşebbüsleri arasında farklı bir yapı ve misyon üstlenmesi gibi şartlar nedeni ile kendine özgü koşullar çerçevesinde kurumsal yönetim, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimlerinin yapılandırılması gereksinimi ortaya çıkmaktadır. Nitekim dünya üzerinde KİT'ler çok çeşitli ölçek ve organizasyon yapısı ile tek bir tipte yapılandırılmaması, sermaye, denetim, yönetim ve sahiplik fonksiyonları açısından farklı bir kulvarda ele alındığı anlaşılmaktadır. Yine Türkiye örneğinde görüleceği üzere anılan konuların KİT'lerde yapılandırılması amacı ile çeşitli idari ve yasal düzenlemelerde tavsiye niteliğinde öneriler yapılmakta iken, Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıklarının 2014 Yılına Ait Genel Yatırım ve Finansman Programının Tespiti Hakkında Kararın (08.11.2013 tarih ve 28815 sayılı RG) yayınlanması ile kurumsal yönetim, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimlerinin yapılandırılması bir zorunluluk hâline gelmiştir.

4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada model olarak nitel ve nicel araştırma tekniklerinden oluşan karma bir yöntem kullanılmıştır. Nitel araştırma gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği bir araştırma yöntemidir (Yıldırım ve Şimşek, 2006: 39). Bir kavramı, konuyu veya olayı, derinlemesine araştırmak, kendi bütünlüğü içerisinde, doğal ortamında veya doğrudan muhatapları ile detaylar üzerinde sorgulayabilmek, geçmiş ve kültürel öğelerle birlikte kavrayarak bilgi üretebilmek adına nitel araştırma yönteminin seçilmesi tercih edilebilmektedir (Ger, 2009, s. 1).

Araştırma yönteminin belirlenmesinde bu araçların birkaçı birden kullanılabilmesi gibi, araştırmacının yaklaşımı ve yeteneği doğrultusunda söz konusu araçlar zenginleştirilerek konunun anlaşılması için daha farklı yöntemler de geliştirilmesi mümkündür. Bu durumda ulaşılan sonuçlar ile elde edilen veriler arasında sistematik bir ilişki kurularak araştırma ekseninde kuramsal olgulara ulaşmaya çalışılır. Bu yaklaşımda sosyal olayların zaman içerisinde etkileşimli olarak durağan bir seyir izlememesi ve bu değişimin bireylerin bakış açısı ile izlenmesi, değerlendirilmesi neticesinde nitel olarak elde edilen tüm bu düşünce ve tespitler tümevarımsal bir yaklaşımla ifade edilir. Böylece araştırma konusu özellikle etkileyen ve etkilenen kişilerin düşünce ve davranışları altında yer alan temel nedenler, yargılar, beklentiler gibi çok geniş kapsamlı bir altyapının ortaya konması ile daha zengin bir anlam kazanabilecektir.

Nitel araştırma stratejisinin (desenlerinin) belirlenmesinde durum çalışması yaklaşımı kullanılmıştır. Nitel yaklaşımda bir duruma ilişkin etkenler bütüncül bir yaklaşımla araştırılır ve ilgili durumu nasıl etkiledikleri ve ilgili durumdan nasıl etkilendikleri üzerinde odaklanır. Bu amaçla birden fazla veri toplanarak analiz sürecine dâhil edilir ve durumların karşılaştırılmalı olarak tanımlanması ve yorumlanması gerçekleştirilir. Durum çalışmasında 4 temel araştırma deseni (tasarımı) belirlenmiş olup (Yin, 2009, s. 47) bu çalışmada söz konusu desenlerden tek durum (bütünsel) deseni kullanılmıştır. Bütünsel tek durum deseninde analize tek bir birim dâhil edilmekte olup şu 3 durumun varlığında kullanılması söz konusudur (Yıldırım ve Şimşek, 2006, s. 290-291);

1. İyi bir şekilde formüle edilebilmiş, kuramsal yapısı oluşturulmuş bir yaklaşımın teyidi veya yanlışlanması hâlinde,
2. Genel standartlara uymayan aykırı ve kendine özgü durumların söz konusu olması hâlinde,
3. Daha önceden çalışılmayan veya ulaşılmış durumlarda daha sonraki araştırmalara temel teşkil etmek ve belirli bir konunun açığa çıkarılması hâlinde.

Bu araştırmanın evreni Türkiye’de faaliyette bulunan KİT’lerde görevli denetim personeli. Denetim personelinin KİT’lerde kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim uygulamaları konularında etkilenen ve etkileyen kişilerden oluşması, ayrıca bu işletmelerdeki mevcut durum hakkında tarafsız ve bağımsız bakış açılarına sahip olmaları nedeniyle söz konusu hususlarda farkındalığın belirlenmesi mümkün olacaktır. Bu nedenle araştırma deseni olarak durum çalışması yaklaşımı benimsenmiştir. Araştırmada görüşmeye konu olarak yarı yapılandırılmış sorular esas alınarak yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen verilerin tümevarım analizi sonucunda tema ve ana temalar belirlenmiştir. Nitel veri toplama araçları yarı yapılandırılmış görüşmeler, araştırmacının saha notları ve dokümanlardan oluşmaktadır.

Araştırmanın görüşme kısmında yer alan verileri açıklayabilecek kavramlara ve ilişkilere ulaşabilmek için içerik analizi yapılmıştır. Betimsel indeks olarak yazılan veriler bir anlamda görüşmelerin özetini yansıtmıştır. Böylece elde edilen veriler daha derin bir şekilde işlenerek ilgili kavramlara ve temalara ulaşılmıştır. Bu doğrultuda derlenen verilerin kavramsallaştırılması, daha sonra elde edilen bu kavramların içsel tutarlılığa sahip olacak şekilde düzenlenmesi ve verileri açıklayan temaların ortaya çıkarılması gereklidir. Bu amaçla kendi içerisinde anlamlı bölümler tanımlanarak araştırmacı tarafından isimlendirilir yani kodlanır. Görüşme metinleri içerisinde yer alan farklı bölümlerde yer alan aynı kod altında birleştirilerek anlamlı olan veriler bir araya getirilir ve ilişkilendirilir (Yıldırım ve Şimşek, 2006, s. 227). Kodlama bir anlamda ele alınan metnin özetini sunan bir açıklamadır. Bu sayede metinde araştırma sahasında yer alan verileri, olguları araştırmak, karşılaştırma yapabilmek ve daha fazla araştırma gereken unsurları belirlemek için bir öngörü oluşturulur (Gibbs ve Taylor, 2010). Böylece araştırma konusu kuramsal çerçeve ile sorgulanmak, anlaşılacak istenen veriler mantıksal bir ilişki içerisinde yer alması sağlanır.

Araştırmada görüşme verileri betimsel indeks üzerinde literatür çerçevesinde kodlanarak, alt ve üst temalar oluşturulmuştur. Tüm görüşmeler incelenerek ifade edilen görüşler önce ana temalar altına daha sonra da ayrıntılı biçimde alt temalar altına yerleştirilmiştir. Daha sonra da elde edilen bulgular, bulgular ve yorum başlığı altında yorumlanmıştır.

Araştırmanın üçüncü aşamasında yapılan görüşmeler, yazılı olarak alınan yanıtlar ve literatür çalışmasından elde edilen sonuçlar çerçevesinde nitel araştırma kapsamında elde edilen bulguları sorgulayabilmek için bir anket geliştirilmiştir. Nitel araştırmada yer alan bulguları sorgulamak, daha geniş katılım ile kurumsal yönetim uygulamaları ekseninde iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının pratiğe yansımalarını anlayabilmek, yine bu kavramsal çerçevede olmak üzere ilgili KİT denetim personelinin farkındalık seviyesini ölçebilmek adına nicel yöntemlerden anket uygulamasına da başvurulmuştur. Araştırma bulgularının güvenilirliğini güçlendirmek için araştırma süreci içerisinde doküman analizine de yer verilerek karma bir yöntemin izlenmesi yöntemi tercih edilmiştir.

Ön araştırma da yapılan görüşmeler sonrasında elde edilen bulgular ve daha önceden

hazırlanmış bazı anketlerden de faydalanılarak beşli likert ölçeği tipinde anket soruları oluşturulmuştur¹⁰. Araştırma alanı olarak tespit edilen KİT denetim personeline yönelik bu anket uygulanmış ve bu aşamadaki veriler toplanmıştır. Anket verilerinin değerlendirilmesinde Microsoft Excel 2007 ve SPSS 20.0 bilgisayar programlarından yararlanılmıştır. Katılımcıların cevaplarının çözümlenmesinde istatistik yöntemlerinden frekans dağılımı kullanılmıştır. Ankette yer alan her madde için frekans ve yüzde dağılım oranları hesaplanmıştır.

Tüm veri tablosunda kayıp veri olmadığı görülmüştür. Anket verilerinin güvenilirlik katsayısı tüm sorular için $\alpha = ,821$ olarak tespit edilmiştir. Bu oran anket sorularının güvenilirlik düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir. Gliem ve Gliem’e göre Cronbach alfa güvenilirlik katsayısı normalde 0 ile 1 arasında değişmekle birlikte 0,8-1 arasındaki alfa değerinin makul bir değer olduğu ileri sürülmektedir (Gliem ve Gliem, 2003, s. 87)

Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde, nitel verilerin analizinde elde edilen ana ve alt temalarla ilgili sorular belirlenmiş ve ankete verilen yanıtların görüşülen kişilerin görüşlerini ne denli desteklediği ya da desteklemediği frekans veya yüzde olarak belirtilmiştir.

Nicel araştırma sonucunda elde edilen frekans dağılımı ile birlikte nitel araştırma kapsamında ulaşılan alt ve ana temaların birlikte değerlendirilmesi, yorumlanması gerçekleştirilmiştir.

5. Araştırmanın Amacı

Dünyada KİT’lerin ekonomik boyutu ve kaynakların etkin kullanım sorunu, bu kuruluşlarda kurumsal yönetimi ön plana çıkarmaktadır. Günümüzde kamu kesiminde kurumsal yönetimi sağlamak için bir takım çalışmalar yapılmakla birlikte kavramsal olarak Türkiye’de geniş bir akademik çalışma sahası bulunmamaktadır. Kamu kesiminde, özellikle kamu işletmelerinde, kurumsal yönetim uygulamalarını hâkim kılmak için iç kontrol uygulamalarının ve iç denetim faaliyetlerinin uluslararası ölçekte yapılandırılması gerekmektedir. KİT’lerin kendine has hukuki ve organizasyonel yapısı diğer işletmelerden farklı bir iç kontrol ve iç denetim sistemine sahip olmasına yol açmıştır.

Türkiye’de kamusal nitelikte birçok mal ve hizmet üretimi KİT’ler aracılığı ile gerçekleştirilmesinin yanı sıra bu kuruluşların genel ekonomi içerisinde çok önemli bir yeri ve konumu da bulunmaktadır. Türkiye’de ulaştırmadan, enerji ve bankacılık kesimine değin geniş bir yelpazede kritik öneme sahip mal ve hizmetlerin pek çoğu KİT’ler tarafından üretilmektedir. Türkiye’de KİT’lerin etkin ve verimli bir şekilde yönetilebilmesi için iç kontrol sisteminin ve iç denetim biriminin oluşturulması yönünde birtakım yasal düzenlemelerin gerçekleştirildiği görülmektedir. Buna karşılık yapılan yasal ve idari düzenlemelerde uluslararası ölçütlerde bir referans modelin konulmaması, bu konuda rehberlik edecek bir üst kurumun teşekkül ettirilmemesi uygulayıcılar açısından ciddi bir sorun teşkil etmektedir. Bu araştırmanın amacı iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının etkileşimli olarak Türkiye’de faaliyette bulunan KİT’lerdeki denetim personeli tarafından nasıl algılandığına ilişkin genel çerçeveyi koymaktır. Kavramsal çerçeve kısmında bahsedilen çerçeve doğ-

10 Söz konusu anketler şu kaynaklarda yer almaktadır; Niyazi KURNAZ, 2006, Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi, Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, SBE, Kütahya., Semih BİLGE ve Murat KİRACI, 2010, Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma), Gazi Kitabevi, Ankara., Münevver YILANCI, İç Denetim, 2003, Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:286, Eskişehir.

rultusunda bu kuruluşlardaki mevcut iç kontrol, iç denetim faaliyetlerinin odak noktasında bulunan KİT denetim personeli tarafından bu kavramların nasıl algılandığına ve gerçekleştiğine ilişkin bir bakış açısı ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

6. Araştırma Alanı

Araştırma alanı olarak Türkiye’de faaliyette bulunan ve yasal olarak KİT statüsünde tanımlanmış kamu işletmeleri seçilmiştir. KİT’lerde kurumsal yönetim ekseninde iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerine ilişkin kavramsal çerçevenin uygulanması ile bu faaliyetlerin sonuçlarının değerlendirilmesi sürecinde etkilenen ve etkileyen bireyler olması, hâlihazırda denetimi gerçekleştiren –kısmen- bağımsız ve yetkili kişiler olması gibi nedenlerinden ötürü teftiş kurulu personeli araştırma katılımcıları olarak tercih edilmiştir.

7. Araştırmanın Örnekleme

Araştırma alanının oldukça geniş olması, tüm KİT teftiş kurulu personeline ulaşılmasındaki kısıtlar, Türkiye’deki KİT’lerin farklı faaliyet sahalarına sahip olmalarına karşılık benzer işletmecilik koşullarına ve yasal düzenlemelere sahip olabilmeleri gibi nedenlerden ötürü söz konusu alanı daha dar bir kapsamda temsil edebilecek KİT’lerden (ulaştırma sektöründe faaliyette bulunan) oluşturulmasına karar verilmiştir.

Araştırma evreni olarak seçilen ana kitlenin tüm birimleri, unsurları hakkında derlenecek bilgi neticesinde elde edilecek sonuçlar arzu edilen araştırma yöntemlerindedir. Ancak pratikte araştırma evreninin tamamını kapsayacak türden bir bilgi derleme yoluna gidilmesi her zaman mümkün olmayabilmektedir. Bu takdirde hakkında araştırma yapılacak kitlenin araştırma konusu ile ilgili -genel anlamda- durumunu yansıtacağını düşünülen bir kesimin, grubun, parçanın temsil edilen kitleden seçilmesi ve amaçlanan bilgilerin bu dar kesitten elde edilmesi örnekleme yöntemini izah etmektedir (Özmen, 1999, s. 25).

Araştırma alanının oldukça geniş olması, tüm KİT teftiş kurulu personeline ulaşılmasındaki kısıtlar, Türkiye’deki KİT’lerin farklı faaliyet sahalarına sahip olmalarına karşılık benzer işletmecilik koşullarına ve yasal düzenlemelere sahip olabilmeleri gibi nedenlerden ötürü söz konusu alanı daha dar bir kapsamda temsil edebilecek KİT’lerden (ulaştırma sektöründe faaliyette bulunan) oluşturulmasına karar verilmiştir. Türkiye’de ulaştırma sektörü genel anlamda karayolu, demiryolu, denizyolu, havayolu, iletişim ve haberleşme ile ilgili sektörlerini kapsadığı ileri sürülebilir. Ulaştırma sektöründeki düzenlemeleri, merkezi otoritenin bu sektördeki kararlarını takip ve yönlendirilmesini, diğer ilgili kurum ve kuruluşlarla ilişkilerini yürütmek, strateji ve hedefler belirlemek gibi hususlarla ilgili olarak Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı görevli kılınmıştır. Bu çerçevede olmak üzere bu sektörlerde faaliyette bulunan KİT’lerin de anılan bakanlık çatısı altında hiyerarşik düzeyde teşkilatlandırılması yapılmıştır. Hâlihazırda birçok kamu işletmesi teorik anlamda KİT statüsüne haiz olmakla birlikte –pratikte- çeşitli nedenlerden ötürü bu kapsamdan çıkarılarak başka birimlere bağlandığı ve/veya özelleştirme idaresi çatısı altında yer aldığı görülmektedir. Mevcut yasal ve idari düzenlemelerde bu bakanlık çatısı altında altı adet KİT’in faaliyette bulunduğu görülmektedir. Bahse konu KİT’lerin organizasyon içi denetim faaliyetleri hâlihazırda teftiş kurulu bünyesinde görev alan denetim personeline yürütülmektedir. Tüm teftiş kurullarının yasal statüsü, görevlendirmeleri, denetimlerine ilişkin genel usul ve esasları kendi teftiş yönetmeliklerinde belirlenmiştir.

Nitel araştırmada örnek kütle temsil etmek üzere görüşmeci olarak KİT denetiminde aktif bir şekilde rol almış, tecrübeli (asgari 10 yıl bağımsız denetim personeli olarak çalışmış olmak), denetim sonuçlarının ve süreçlerinin değerlendirilmesinden, üst yönetim ile paylaşılmasından ve izlenmesinden sorumlu kişiler seçilmiştir. Görüşme için başvuru alanı altı kişiden beşi araştırmaya katılmayı kabul ederek görüşme sorularını yanıtlamıştır.

Nicel araştırmaya örnek kütle olarak da söz konusu KİT’lerdeki denetim personeline dönük olarak geliştirilen anket uygulaması yapılmıştır. Ankete 61 kişi katılmış (hedef katılımcıların % 74’ü), yanıtlanan tüm anketlerin tamamını eksiksiz olarak cevaplandırmışlardır.

8. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirme

Bu araştırmanın amacı iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim çerçevesi ile etkileşimli olarak Türkiye’de faaliyette bulunan KİT’lerdeki denetim personeli tarafından nasıl algılandığı, söz konusu kavramların, bu işletmelerin faaliyetlerine nasıl yansıtıldığına ve nasıl algılandığına ilişkin genel çerçeveyi oluşturmaktır.

Tablo 1: Araştırma Kapsamında Ulaşılan Temaların Başlıklar Altında Gruplandırılması

KİT’lerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Uygulamaları	KİT’lerde Organizasyon İçi Denetim Faaliyetleri	KİT’lerde Kurumsal Yönetim
İç kontrol standartları ve iç kontrol uygulamaları	İç denetçilerin misyon ve vizyonu	Özel sektördeki örnek uygulamaların KİT’lerde uygulanması
Kontrol çerçevesinin ve kontrol süreçlerinin belirgin olmaması	İç denetime ilişkin uluslararası standartların kabul görmesi	KİT’lerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması
Kontrol faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği	Denetim personelinin bağımsızlığı	- Kurumsal yönetim uygulamalarında üst yönetimin rolü ve sorumluluğu

İç kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde sorumluluk	- İç Denetim biriminin ve iç denetçilerin bağımsızlığı	- Şeffaflık ve hesap-verilebilirlik
- İç kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kontrol personelinin sorumluluğu	- Risklerin ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde bağımsız iç denetimin rolü	- Doğru ve güvenilir kurumsal raporların üretilmesi
- Üst yönetimin kontrol faaliyetlerinin etkinliğini sağlamadaki rolü	- KİT'lerde iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi	- KİT'lerde üst yönetim performansının ve hesap verilebilirliğin ölçülmesi
Risk değerlemesi ihtiyacı ve üst yönetimin risk algısı	- Üst yönetimin iç denetim faaliyetlerine karşı tutumu	Denetim kültürü ve etiksel algı
İç kontrol sistemi ve iç denetim	- İç denetim faaliyetlerinin etkinliğini etkileyen unsurlar	KİT'lerde bağımsız denetim
- Kontrol prosedürleri ile iç denetim faaliyetleri arasındaki etkileşim	- İç denetim faaliyetlerinin kurumsal kararların alınmasındaki rolü ve önemi	
- Kontrol faaliyetleri üzerinde yapılan denetimlerin yarattığı katma değer		

Nicel araştırma kapsamında yapılan anket çalışmasında kişisel bilgilerde yer alan eğitim durumu, özel sektör tecrübesi ve görev yapılan işletmedeki görev süresi göre farklılaşma gösterip göstermediğine bakılmıştır. Ayrıca anket maddeleriyle değişkenler arasında ilişkinin olup olmadığına bakmak için korelasyon uygulanmıştır.

Anket maddelerinin faktör analizine uygun olup olmadığının belirlenmesi için Kaiser Meyer Olkin testi uygulanmış ve sonuçta KMO değerleri ile Barlet değerlerinin uygun olduğuna karar verilmiştir.

Tablo 2: Kaiser Meyer Olkin ve Bartlett testleri

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,616
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	860,675
	df	435
	Sig.	,000

Yapılan analiz faktör analizinde 3 faktör oluşmuştur. Faktörler içerisine giren sorulara ortak bir faktör adı verilemediğinden F1-F2-F3 olarak adlandırılmıştır. İleri istatistikler bu faktörlere göre yapılmıştır. Açıklanan Varyans Değeri 40,25 olarak bulunmuştur.

Tablo 3: Korelasyon Tablosu (Correlations) (Faktörler arası ilişki)

		F1	F2	F3
F1	Pearson Correlation	1	,238*	,169
	Sig. (1-tailed)		,034	,098
	Sum of Squares and Cross-products	19,047	4,872	3,692
	Covariance	,323	,083	,063
	N	60	60	60
F2	Pearson Correlation	,238*	1	,245*
	Sig. (1-tailed)	,034		,030
	Sum of Squares and Cross-products	4,872	22,041	5,745
	Covariance	,083	,374	,097
	N	60	60	60
F3	Pearson Correlation	,169	,245*	1
	Sig. (1-tailed)	,098	,030	
	Sum of Squares and Cross-products	3,692	5,745	24,959
	Covariance	,063	,097	,423
	N	60	60	60

Faktör 2 ile faktör 1 ve faktör 3 arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde ilişki görülmüştür. F2 ile F1 arasında ,238 seviyesinde bir ilişki görülmüştür. Bu ilişki düşük seviyede ve pozitif yönde bir ilişkidir. Aynı şekilde F2 ile F3 arasındaki ilişki de ,245 olarak hesaplanmış, düşük ve pozitif yönlü bir ilişkidir. Oluşturulan tüm soruların iç kontrol, iç denetim ve kurumsal yönetim yapılanmasında ortak temalara sahip olmasına paralel olarak bu faktörler arasında daha yüksek ilişki beklenmekle birlikte ilişki düzeyi düşük seviyede çıkmıştır. Ayrıca kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim ekseninde soruların bütüncül bir bakış açısı sunmasından dolayı faktörler arasında kavramsal düzeyde kesin bir sınır belirlenmemiş, bu nedenle 5'li likert ölçeği kullanılarak nitel araştırmada tespit edilen alt ve üst temalar arasında ilişkiler değerlendirilmiştir.

Anket maddelerine verilen cevaplarda katılımcıların yaşlarına göre bir fark olup olmadığına bakmak için tek yönlü varyans analizi -ANOVA- uygulanmıştır. Katılımcıların değişik yaş gruplarında bulunmasına rağmen konulara bakış açıları genel anlamda farklılık bulunmamakta, benzer yaklaşımlara sahip oldukları anlaşılmaktadır. Yani katılımcıların yaşları ile kurumsal yönetim ekseninde iç kontrol ve iç denetim algılarında anlamlı bir fark oluşturmamaktadır (P>0,05).

Çalışma bulguları KİT'lerde iç kontrol, iç denetim ve kurumsal yönetim uygulamaları şeklinde 3 ana bölümde gruplandırılmıştır. Her bölüm araştırma kodları, anket verileri ve

doküman analizleri ile ilişkilendirilerek yorumlanmıştır.

9. Sonuç ve Öneriler

Dünya üzerinde birçok farklı örgüt ve sermaye yapısına sahip KİT bulunmaktadır. Enerji-den ulaştırmaya, bankacılıktan ağır sanayiye değin geniş bir yelpazede mal ve hizmet üretiminde bulunan bu kuruluşlar sadece OECD kapsamındaki ülkelerde KİT'ler yaklaşık 2 trilyon dolar (USD) piyasa değeri ve 6 milyonu aşkın çalışanı ile dünya ekonomisi içerisinde önemli bir paya sahiptir. Değişiklik göstermekle birlikte doğrudan veya dolaylı olarak kamu idaresinin yönlendirmesi ile şekillenen bu kuruluşların faaliyetleri kurumsal yapı olarak kamu çatısı altında, faaliyette bulunduğu alanlar olarak da çoğu defa özel sektör kuruluşları ile aynı ortamda benzer amaçlarla işletmecilik yapmaktadırlar. Bu karmaşık yapısına karşılık her işletme için geçerli olan etkin ve verimli işletmecilik faaliyetlerinde bulunma, kaynakların doğru kullanımı gibi konular bu kuruluşlar için de geçerlidir. Bu anlamda özel sektörde paydaşların faaliyetlerin sonuçlarını ve kaynaklarının nasıl kullanıldığı hakkındaki sorgulamaları KİT'lerde sadece kamu otoritesinin değil, kamu sermayesinin sahibi konumunda bulunan kamuoyunun da bilgilendirilmesi konusunu gündeme getirmektedir.

Uzun yıllardan bu yana kamu kaynaklarının suiistimal edilmesi, siyasi kaygılarla işletme çalışmalarına yapılan dolaylı/doğrudan müdahaleler, modern işletmecilik yöntemlerinin uygulanmaması gibi haklı gerekçelerle KİT'lerin zarar ettirildiği/ettiği ileri sürülmektedir. Bu nedenle bu işletmelerin amaçları doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi, hesapverilebilir ve şeffaf bir bilgilendirme ortamının oluşması, modern yönetim tekniklerini işletmenin her düzeyinde hâkim kılacak uygulamaların ve ilkelerin tesis edilebilmesi için OECD tarafından KİT'lerde kurumsal yönetim ilkeleri hazırlanarak, tavsiye edilmiştir.

OECD tarafından genel esasları belirlenen KİT kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarının söz konusu işletmelere uyarlanması ve bu uyarlamayı destekleyecek sistemlerin, komite ve birimlerin oluşturulmasının genel kabul görmüş rehberler, standartlar çerçevesinde oluşturulması gerekmektedir. Kurumsal yönetim felsefesinin temelinde, yönetim ve denetim zayıflıklarının, yetersizliklerinin işletme kaynaklarına ve dolayısı ile işletme paydaşlarına olan olumsuz etkilerinin önlenmesi, modern yönetim prensiplerinin etkin bir şekilde işletmenin her düzeyinde uygulanmasının teşvik edilerek özendirilmesi bulunmaktadır. Bu bağlamda KİT'lerin güçlü bir iç kontrol sisteminin ve bunun doğal bir parçası olan iç denetim biriminin oluşturulması (veya yeniden yapılandırılması) bir önkoşul olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol ve iç denetim faaliyetleri kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarının bütün boyutları ile etkileşimde bulunan ve KİT'lerde kurumsal yönetimin sürdürülebilir hâle getirilmesine olanak tanıyan bütünleşik bir uygulama çerçevesi olarak ele alınmaktadır.

İç kontrol sistemi, KİT'lerin kurumsal amaçlara ulaşmasında etkin bir kontrol oluşturarak bu kuruluşlardaki faaliyetlerin kalitesini artırmakta ve yönetimin başarısına doğrudan katkıda bulunmaktadır. İç denetim ise başta iç kontrol sistemi ve uygulamaları olmak üzere işletmenin tüm faaliyetlerinin, birimlerinin bilimsel ve genel kabul görmüş standartlar doğrultusunda denetlenmesini, değerlendirilmesini yaparak KİT'lerin katma değer yaratmasında üst yönetime danışmanlık ve rehberlik hizmetleri sunacaktır.

İç kontrol ve iç denetim alanlarında yapılan çalışmalar başlangıçta özel sektör için kurgulanmıştır. Ancak zaman içerisinde söz konusu kavramların bütün işletme tipleri için

geçerli olabileceği, değişik kurum ve kuruluşlarda da uygulama sahası bulabileceği ileri sürülmektedir. KİT'lerin faaliyette bulunduğu ülkelerdeki köklü geçmişi, kamu hiyerarşisi içerisinde pek çok özel sektör işletmesinde bulunmayan kurumsal yapıların teşekkül ettirilmiş olması bu kuruluşlarda iç kontrol uygulamalarının ve iç denetim faaliyetlerinin tamamen yok olduğu anlamına gelmemektedir.

Uluslararası standartların içeriğine daha yakından bakıldığında iç denetim simgesel bir yapılanmanın ötesinde bilimsel ve kapsamlı bir bakış açısı öngörülerek süreç, yöntem ve kapsam gibi unsurların belirgin hâle getirilmesi ile derinlik kazanan kurumsal bir faaliyettir. Bu bağlamda iç denetimin bir ülkenin denetim geçmişi ile bağlantı kurularak mevcut yapı ile barışık bir şekilde yapılandırılması, uygulamayı kolaylaştıracağı gibi iç denetimin amaçlarına ulaşılmasına da doğrudan katkıda bulunacaktır.

Nitel ve nicel yöntemlerle birlikte yapılan saha araştırması kapsamında KİT'lerde uluslararası ölçütlerde genel kabul görmüş sistematik bir iç kontrol sisteminin kurgulanmadığı, iç kontrollerin bir bütün halinde standartlara bağlı olarak iç kontrol uygulamalarının ve iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilemediği, OECD'nin belirlemiş olduğu KİT'ler için kurumsal yönetim rehberinde ele alınan konuların gerçek anlamda hayata geçirilmediği tespit edilmiştir. KİT'lerin kurumsal yapılarında ve bahsedilen unsurların hayata geçirilmesinde ortak bir bakış açısı olmadığı gibi kurumsal yönetim uygulamalarında da ortak bir dil ve kavramsal bir bütünlük de bulunmamaktadır. Anılan konularla ilgili rehber ve standartların, uygulama boyutunu içerecek şekilde ele alınmamış olması, söz konusu kavramların bu kurumlar açısından oldukça yeni ve farklı bir bakış açısı getirmesi, bu kavramları hayata geçirmek için somut eylem planlarının önceden hazırlanmamış olması bu durumu etkileyen en önemli etmenler arasında yer almaktadır. KİT eksikliğini işletmeler hakkında yapılan araştırma neticesinde ulaşılan sonuçları ve önerileri şu şekilde özetlemek mümkündür.

- Mevcut iç kontrol uygulamalarının COSO ölçütleri esas alınarak esnek ve etkin kontrol süreçlerini, sistemlerini temin edecek şekilde revize edilmesi,
- İç kontrol sistemi ve uygulamaları ile iç denetim faaliyetleri arasında düzenli bir ilişkinin kurularak yapılacak iç denetim faaliyetlerinin odağında iç kontrol sisteminin yer almasının sağlanması,
- KİT denetiminde hata ve suiistimal odaklı bakış açısı yerine rehberlik ve danışmanlık fonksiyonunu üstlenen, kamu kaynaklarının kullanımında etkin ve verimli yönetim tekniklerinin, yaklaşımlarının benimsenmesine öncülük edecek bir bakış açısının benimsenmesi,
- İç denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek personelin her türlü müdahale ve yönlendirmeden uzak, tam bağımsızlık içerisinde görevlerini yapabilecek yasal ve idari düzenlemelerin oluşturulması,
- KİT denetim personelinin kuruluşun organizasyon yapısı ve faaliyet hacmine uygun sayıda ve denetçi niteliklerine sahip kişilerden oluşmasını sağlayacak yönetmeliklerin hazırlanması,
- KİT denetim personelinin özlük haklarını iyileştiren, sürekli eğitimlerle kişisel ve mesleki gelişimlerine olanak tanıyan, yapılan denetimlerin kalite ve etkinlik açısından değerlendirilmesini imkân sağlayan düzenlemelerin yapılması,
- Üst yönetimin iç kontrol uygulamaları ve iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarının

değerlendirilmesi için daha duyarlı ve sorumlu bir bakış açısının kazandırılması,

- KİT denetim sonuçlarının sadece tek bir yöneticinin değerlendirmesinden ziyade denetim süreçlerinin ve sonuçlarının etkin bir şekilde ele alınmasını sağlayacak bir yapılanmanın sağlanması,
- Denetimin sürekli tekrarlanan ve kendini yenileyen bir süreç olduğu kabul edilerek her KİT’te iç denetim faaliyetlerinin birbirinden faydalanmasını, etkileşim içerisinde bulunmasını sağlayacak bir denetim hafızasının/bilgi bankasının kurularak denetim personelinin etkin bir şekilde yararlanmasının sağlanması,
- Benzer sektörlerde faaliyette bulunan KİT’lerin denetim raporlarında yer alan konularda -denetçilerin bilgi ve deneyimlerden faydalanarak- ortak bir bakış açısı ile KİT iç denetimlerinin etkileşimde bulunmasının sağlanması ve bir denetim bilgi havuzunun oluşturulması,
- Dış denetim faaliyetleri ile iç denetim faaliyetlerinin etkileşim içerisinde çalışmasını sağlayacak yasal düzenlemelerin tesis edilmesi,
- Etik ve ahlak dışı müdahaleleri engelleyebilmek için etkin bir organizasyon ve yönetim şeklinin genel esasları/prensipileri belirlenerek bundan taviz verilmemesi,
- Başta üst yönetim olmak üzere tüm çalışanların liyakat ve yetenekleri doğrultusunda istihdam edilmelerine ve işletme faaliyetlerinin sonuçlarından sorumlu tutulmalarına imkân tanıyan yöntem ve politikaların geliştirilmesi/uygulanması,
- KİT genel kurulunun bulunmaması itibari ile yönetim ve icra organlarının oluşturulmasında liyakat, uzmanlık ve tam bağımsızlık gibi unsurlarının öne çıkarılarak, birbirinden ayrı organlar halinde yapılandırılması (özellikle yönetim kurlu başkanı ile genel müdürün ayrı kişilerden oluşması) ve işletme performansından da sorumlu tutulması,
- Yönetim performansının nicel ve nitel yöntemlerle ölçülmesi, ücretlendirme ve ödüllendirme ile işe uygun personel seçimi, bağımsız denetim, optimal organizasyon yapısının oluşturulması gibi özel sektöre özgü örnek uygulamaların KİT’lere uyarlanması,
- KİT hedeflerinin rasyonel bir şekilde belirlenerek bu kuruluşların faaliyetleri neticesinde söz konusu hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının şeffaf bir şekilde yayımlanması,
- Bir KİT organizasyonunun tamamını kapsayacak şekilde iş süreçleri, performans ölçütleri, görev, yetki, sorumluluk gibi -KİT’lerin kurumsallaşmasına katkıda bulunacak- konuların bilimsel ve uygulanabilir ölçütlerde –aşırı bürokrasiye neden olmayacak şekilde- revize edilmesi,
- KİT faaliyetlerinin ve planlamalarının her düzeyinde meydana gelebilecek riskleri öngörmeyi ve yönetmeyi öngören risk esaslı yönetim ve denetim yaklaşımlarının yürürlüğe konulması,
- Etkin bir KİT yönetimi için yöneticileri risk ve sorumluluk almaya teşvik eden ve çalışanların üstlendiği riskleri ve gerçekleştirdikleri performans ölçülebilen yasal/idari düzenlemelerin yapılması,
- Kurumsal yönetimin bir yasal zorunluluktan öte bir kurum kültürü olarak benimsenmesi için bu kuruluşlarda örnek özel sektör uygulamalarının teşvik edilmesi,
- Kurumsal yönetim ölçülebilir ve değerlendirilebilir kılınması için tüm KİT’lerin

uluslararası ölçekte bir KİT kurumsal yönetim derecelendirilmesine tabi tutulması,

- Yapılan düzenlemelerde KİT kurumsal yönetim çerçevesinin net bir şekilde ifade edilmediği, konunun muhatapları tarafından yeterince anlaşılması ve uygulama birliğinin sağlanabilmesi amacıyla bu yaklaşımın tüm unsurlarının ve organlarının OECD’nin öngörülerini doğrultusunda eksiksiz olarak oluşturulması için gereken yasal ve idari tüm düzenlemelerin bir bütün halinde yürürlüğe konulması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. (Tolkun, 2014, s. 405-409)

Kurumsal yönetim bir felsefe olarak işletmenin tamamı tarafından benimsemeksizin bu felsefeyi güçlendiren kontrol, denetim ve yönetim uygulamaları KİT’lere özgü koşullar gözetilerek bir bütün halinde yapılandırılmadığı takdirde mevcut sorunların artarak daha kronik bir hal alacağı düşünülmektedir. Yapılan araştırmada bu kavramların hayat geçirilmesi için öncelikle merkezi yönetimin kararlılığı ve üst yönetimin tam desteği gerekmektedir. Bu anlamda yasal ve idari düzenlemelerde, uygulamaya dönük standartların, rehberlerin ve prosedürlerin eksik bir şekilde yapılandırıldığı, uluslararası entegrasyonda birlik sağlanmadığı görülmektedir. Gerçekçi vizyon ve misyon tanımlamaları yapılarak bilgi ve tecrübenin ön plana alındığı, yetkilendirilmiş ve başarıyı ödüllendirici/özendirici bir üst yönetimin teşekül ettirilmesi atılacak adımların başında yer almaktadır. Sonuç olarak gelişmiş ülkelerde ölçüt olarak belirlenen uluslararası standartlarda iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları ile bütünlük sağlayacak şekilde yapılandırılması KİT’leri rekabet edilebilir bir ekonomide daha başarılı konuma taşıyacağı söylenebilir.

Kaynakça

- AICPA.(2007), *The Importance of Internal Controls in Financial Reporting and Safeguarding Plan Assets*. http://www.aicpa.org/InterestAreas/EmployeeBenefitPlanAuditQuality/Resources/PlanAdvisories/DownloadableDocuments/Plan_AdvisoryInternalControls-lowres.pdf (17.12.2015)
- Anderson, D. J. ve Eubanks. G. (2015). *Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense*, <http://www.coso.org/documents/COSO-2015-3LOD-PDF.pdf> (15.12.2015)
- Ard. L. ve Berg. A. (2010). *Bank Governance, Crisis Response, Public Policy for the Private Sector, Lessons from the Financial Crisis*. Note Number 13. The World Bank Group Financial And Private Sector Development Vice Presidency. http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALSECTOR/Resources/Note13_Bank_Governance.pdf (23.11.2015).
- Arens, A.A., Elder, J. R. ve Beasley, M.S. (2012). *Auditing And Assurance Services*. 14. Edition. England. Pearson Prentice Hall. Pearson Education Limited.
- Bilge S. ve Kiracı M. (2010), *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Christiansen. H. (2011). *The Size And Composition Of The SOE Sector In OECD Countries*. OECD Corporate Governance Working Papers. NO.5. www.oecd.org/daf/corporate-affairs/wp (01.12.015)

CIPFA ve IFAC. (2013). *Good Governance in the Public Sector-Consultation Draft for an International Framework Consultation Draft*. http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf (05.12.2015).

Commission of the European Communities. (2006). *The European Parliament and the European Court of Auditors Commission Action Plan towards an Integrated Internal Control Framework*. {SEC(2005) 49} /* COM/2006/0009 final */.Commission of the European Communities Communication from the Commission to the Council. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52006DC0009. (11.11.2015)

COSO. (2009). *Guidance on Monitoring Internal Control Systems*. http://www.coso.org/documents/COSO_Guidance_On_Monitoring_Intro_online_1.pdf, (17.12.2015).

COSO. (2011). *Internal Control—Integrated Framework*. http://www.felaban.net/archivos_boletines_clain/archivo20140723210329PM.pdf. (15.12.2015).

COSO. (2013). *COSO Internal Control — Integrated Framework 2013*. https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf

Coşkun. Ş. (2005). Kurumsal Yönetim (Yönetişim). Gümrük Dünyası Dergisi. Sayı 46. http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/46/6.html (01.02.2013).

Deloitte ve TKYD. (2006). *Nedir Bu Kurumsal Yönetim*. Kurumsal Yönetim Serisi. http://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/yayinlarimiz/tkyd_yayinlari/nedir_bu_kurumsal_yonetim.pdf. (02.12.2015)

Eraslan. T. (2012). *Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sunum Notları*. www.erkan karaarslan.org/wp.../11/kamu-idarelerinde-ic-kontrol.pptx (01.02.2013).

Erdoğan. S. (2009), İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi. Planlama Uzmanlığı Tezi. DPT Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü. Ankara.

Ergin. H. (2006). *Denetim*. Ekspres Matbaası. Kütahya.

Eroğlu. C. A. (2003). *Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Kamunun Aydınlatılması*. Sermaye Piyasası Kurulu Hukuk İşleri Dairesi. Yeterlik Etüdü. Ankara.

European Commission. 2014. Possible provisions on state enterprises and enterprises granted special or exclusive rights or privileges. http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2015/january/tradoc_153030.pdf (21.12.2015).

Forbes Magazine. (2014). *The World's Biggest Public Companies*. http://www.forbes.com/global2000/list/#tab:overall (11.12.2015).

Garitte., J. P. (2003). *Sürdürülebilir kurumsal yönetimin şartı “etkinlik”*. Activeline Gazetesi No:45. http://www.makalem.com. (05.06.2011).

Ger. G. (2009). *Tüketici Araştırmalarında Nitel Yöntemler Kullanmanın İncelikleri ve Zorlukları*. Tüketici ve Tüketim Araştırmaları Dergisi. Cilt 1. Sayı 1. İstanbul.

Gibbs. G. R. ve Celia. T. (2010). *How and what to code*. onlineqda.hud.ac.uk/Intro_QDA/how_what_to_code.php (13.12.2015).

Gliem. J.A. ve Gliem R. R. (2003). *Calculating, Interpreting, and Reporting Cronbach's Alpha Reliability Coefficient for Likert-Type Scales*. Presented at the Midwest Research-to-Practice Conference in Adult, Continuing, and Community Education, The Ohio State University, Columbus, OH. http://www.ssnpstudents.com/wp/wp-content/uploads/2015/02/Gliem-Gliem.pdf (13.12.2015).

Güner. M. F. (2009). *Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü*. Maliye Dergisi. Sayı 157. Temmuz-Aralık. Ankara.

http://www.businessdictionary.com/definition/state-owned-enterprise-SOE.html,

http://www.coso.org/aboutus.htm (01.12.2015)

IIA, t.y., *About The IIA*, https://global.theiia.org/about/about-the-iaa/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx (01.11.2015)

IIAa. (t.y.). *Definition of Internal Auditing*. https://na.theiia.org/standards-guidancen/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx.(12.11. 2015)

INTOSAI. (2004). *Guidelines For Internal Control Standards For The Public Sector*. INTOSAI GOV 9100. http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği. (2007). 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı RG.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıklarının 2014 Yılına Ait Genel Yatırım ve Finansman Programının Tespiti Hakkında Karar. 08.11.2013 tarih ve 28815 sayılı RG

Kaval. H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*. Gazi Kitabevi. 4. Baskı, Ankara.

Kenger. E. (2001). *Denetim*. TC Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu. www.ydk.gov.tr, (01.02.2011).

Kurnaz N., (2006), Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi, *Doktora Tezi*, Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi SBE.

Kurnaz N. ve Çetinoğlu T. (2010). İç Denetim –Güncel Yaklaşımlar. Umuttepe Yayınları. No:33, 1. Basım. İzmit-Kocaeli.

Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ. (2011). SERİ: IV, NO: 56. 30.11.2011 tarih ve 28158 sayılı RG.

OECD. (2005). *OECD Comparative Report on Corporate Governance of State-owned Enterprises*. http://www.thepresidency.gov.za/electronicreport/downloads/volume_4/business_case_viability/BC1_Research_Material/OECD_Comparative_Analysis.pdf (21.12.2015)

OECD. (2015). *G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri*. <http://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf> (20.12.2015)

Özmen A. (1999). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. Ali Atıf Bir (Ed). T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1081. AÖF Yayınları No: 601. Eskişehir.

PWC. (2015). *State-Owned Enterprises Catalysts for public value creation?* <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-state-owned-enterprise-psrc.pdf> (01.12.2015)

The Netherlands Ministry of Finance. (2000). *Government Governance Corporate governance in the public sector; why and how?*. The Netherlands Ministry of Finance Government Audit Policy Directorate (DAR). http://www.ecgi.org/codes/documents/public_sector.pdf (12.12.2015)

TKYD. (t.y.). *Kurumsal Yönetim Nedir*. <http://tkyd.org/tr/sss-kurumsal-yonetim-nedir.html> (20.12.2015)

Tolkun A. (2014). *KİT'lerde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Etkinliğinin Arttırılmasında İç Denetimin Rolü ve Bir Araştırma*. Doktora Tezi. Dumlupınar Üniversitesi. Kütahya.

Tuzcu. A. (2004). *Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı İMKB-100 Örneği*. Turhan Kitabevi. Ankara.

TÜSİAD. (2008). *Kurumsal Risk Yönetimi*. Yayın No. TÜSİAD-T/2008-02/452, Graphis Matbaa Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., İstanbul.

Yılcı M. (2003), İç Denetim, Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:286, Eskişehir.

Yıldırım. A. ve Şimşek. H. (2006). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. 6. Baskı. Seçkin Yayıncılık. Ankara.

Yin. R. K. (2009). *Case study research: Design and methods*. Fourth edition. Volume 5. Sage Publication. USA.

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi

Y KUŞAĞININ TÜRK VE YABANCI FİRMALARA YÖNELİK ALGILARI: ÇOK BOYUTLU ÖLÇEKLEME İLE ANALİZİ

Aydın Kayabaşı¹

Ercan Taşkın²

Mustafa Kayık³

Öz

Pazar analizleri kapsamında, tüketicilerin yerli ve yabancı firmalara yönelik algılarının firmaların başarılı bir şekilde faaliyette bulunmaları açısından önemli bilgi kaynağı ko numunda olduğu açıktır. Araştırmacılar tüketici algıları üzerine yoğun ilgi göstermektedir. Kuşakların motivasyonları, algıları ve değerleri başarılı pazarlama çalışmaları kapsamında önemli anahtar bilgi alanları niteliğindedir. Farklı kuşakların sürekli ekonomik yaşamda hakim olması bu çalışmaların güncelliğinin de korunmasını sağlamıştır. Y kuşağı temelli ekonomi ve iş hayatı, araştırmacıları bu kuşağı çeşitli açılardan incelemeye yönlendirmiştir.

Bu çalışma, Y kuşağının Türk ve Yabancı firmalara yönelik algılarını karşılaştırmalı olarak incelenmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda araştırma, Y kuşağına dahil olan katılımcılar üzerinde kolayda örnekleme ve yapılandırılmış anket aracılığıyla yürütülmüştür. Araştırmada kolayda örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Araştırma verileri yapılandırılmış anket aracılığıyla elde edilmiştir. Araştırma verilerinin analizinde tanımlayıcı istatistiksel analizler, faktör analizi ve çok boyutlu ölçekleme (ÇBÖ) analizinden faydalanılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Y Kuşağı, Yabancı Firma Tutumları, Türk Firma Tutumları, ÇBÖ.

GENERATION Y'S PERCEPTIONS OF TURKISH AND FOREIGN FIRMS: THE ANALYSIS WITH MULTIDIMENSIONAL SCALING

Abstract

Within the market analysis, it is obvious that perceptions' of consumers toward Turkish and Foreign firms are important information resources for firms to operate successfully. Researchers have shown great interest on consumer perceptions. Consumers' motivations, perceptions, attitudes and values are important information sources for marketing activities. To continuously dominate economies of different generations have also enabled the protection of such studies to date. Generation Y based economies and working life have led to researchers to examine this generation in different ways.

This study aims at comparatively examining perceptions of Generation Y toward Turkish and Foreign firms. Within this scope, a survey has been conducted on participants from Generation Y with a convenience sampling procedure and a structured questionnaire. In the analysis of data, descriptive statistical analysis, factor analysis and multidimensional scaling were used.

Keywords: Generation Y, Attitude of Foreign Companies, Attitude of Turkish Companies, Multidimensional Scaling.

1 Doç.Dr., Dumlupınar Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, aydin.kayabasi@dpu.edu.tr

2 Doç.Dr., Dumlupınar Üniversitesi, İİBF Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, ercan.tas-kin@dpu.edu.tr

3 Yrd.Doç.Dr., Dumlupınar Üniversitesi, Tavşanlı Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Y.O., mustafa.kayik@dpu.edu.tr