



# HAKEMLİ Denetişim

Ortak Aklın Harmanı

## KURUMSAL YÖNETİM YÖNETİŞİM



HESAP VEREBİLİRLİK



ADİLLİK



ŞEFFAFLIK



SORUMLULUK

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

İYİ KURUMSAL YÖNETİMDE YÖNETİM KURULLARININ ROLÜ

KURUMSAL YÖNETİŞİMDE DENETİM KOMİTESİ ROLÜNÜN TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM TARAFINDAN KARŞILANABİLİRLİĞİ

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ VE BAĞLI İDARELERDE ÜST DÜZEY YÖNETİCİLERİN GÖREVDEN ALINMASI HAKKINDA BİR İNCELEME

PASİF PAYDAŞ OLARAK VATANDAŞIN E-İLETİŞİM İLE AKTİF PAYDAŞA DÖNÜŞÜMÜ: CİMER UYGULAMAŞI ÖRNEĞİ

ENRON VAKASININ DENETİM, RİSK YÖNETİMİ VE İÇ KONTROL İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ ETKİNLİĞİNİN ÖNÜNDEKİ ENGELLER

İÇ DENETİM DENEYİMİ İLE İÇ DENETİM ETKİNLİĞİ ARASINDAKİ İLİŞKİ: LİTERATÜR TARAMASI

FAKTÖRİNG İŞLEMLERİNİN DENETİMİNDE RİSK TANIMLAMASINA YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ



## MİSYONUMUZ

Denetim fonksiyonunun tüm argümanlarıyla geliştirilmesini desteklemek suretiyle kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımçılık, öngörülebilirlik gibi iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesine ve kurumsallaşmaya katkı sağlamaktır.



## VİZYONUMUZ

Kendi alanında ulusal ve uluslararası sınıflama çerçevesinde başvuru bir referans kaynağı olmaktır.

TRDİZİN

DergiPark  
AKADEMİK

ASOS  
indeks

SÖBIAD

Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayınıdır

### Sahibi

Kamu İç Denetçileri Derneği Adına  
Bahadır TOPAL

### Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/Editör

Ahmet KEBELİ

### Abone İşleri

Mustafa BEĞEN, Serpil CEYLAN

### Teknik İşler

Selçuk OLUM

### Yönetim Merkezi

Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak  
No: 36/6 Kızılay - ANKARA  
Tel: 0.312 424 06 20

### İletişim Adresi

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

### Grafik Tasarım & Baskı

İsmail Aygül Ofset Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti.  
Büyük Sanayi 1. Cadde No: 95/6  
İskitler - ANKARA • Tel: 0.312 310 59 95

### Basım Tarihi / Yeri

30 Ocak 2022 / ANKARA

### Abonelik Şartları

Yıllık KDV dahil 100 TL, iki yıllık KDV dahil 180 TL  
olan abonelik bedelinin,

Ziraat Bankası Başkent Şubesi nezdindeki  
TR 82 0001 0016 8358 7849 3750 01 no'lu  
IBAN hesabına yatırıldığını gösterir dekontun ve  
derginin gönderilmesi istenen posta adresinin  
iletilmesi gerekmektedir.

Perakende satış KDV dahil 50 TL'dir.

ISSN 1308-8335

Altı ayda bir yayımlanan hakemli dergidir.  
TR DİZİN'de taranır.

Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.

Yazıların sorumluluğu yazarlarına,  
reklamların sorumluluğu ilan sahiplerine aittir.  
Yazım dili Türkçe'dir.

Yazıların Araştırma ve Yayın Etiğine uygunluğunda  
COPE (Committee on Publication Ethics)  
standartları gözetilir.

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

Yerel Süreli Yayın • 2022/24

## Danışma ve Hakem Kurulu

Prof. Dr. Adnan SEVİM

Prof. Dr. Banu TARHAN MENGI

Prof. Dr. Davut PEHLİVANLI

Prof. Dr. Ercan Nurcan YILMAZ

Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU

Prof. Dr. Gökhan ÖZER

Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR

Prof. Dr. İrem NUHOĞLU

Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT

Prof. Dr. Metin BİLGİN

Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER

Prof. Dr. Mehmet BARCA

Prof. Dr. Mert ERER

Prof. Dr. Muhittin ACAR

Prof. Dr. Nuran CÖMERT

Prof. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ

Prof. Dr. Selahattin KARABINAR

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Prof. Dr. Süleyman UYAR

Prof. Dr. Şaban UZAY

Prof. Dr. Aslihan TÜFEKÇİ

Prof. Dr. Tamer AKSOY

Prof. Dr. Tarkan OKTAY

Prof. Dr. Ümmühan ASLAN

Doç. Dr. Bilal ÇAMKIR

Doç. Dr. Duygu Anıl KESKİN

Doç. Dr. Ebu Bekir AYAN

Doç. Dr. Elif Ayşe Şahin İPEK

Doç. Dr. Gencay KARAKAYA

Doç. Dr. Halis KIRAL

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

Doç. Dr. Orhan Veli ALICI

Doç. Dr. Rasim AKPINAR

Dr. Öğr. Üyesi Adem YAMAN

Dr. Öğr. Üyesi Elçin ŞİŞMANOĞLU

Dr. Öğr. Üyesi Emre SAYGIN

Dr. Öğr. Üyesi Engin BOZTEPE

Dr. Öğr. Üyesi Esin Nesrin CAN

Dr. Öğr. Üyesi Halil GÜZEL

Dr. Öğr. Üyesi İsmail KABAN

Dr. Öğr. Üyesi Paşa BOZKURT

Dr. Öğr. Üyesi Tahsin YAMAK

Dr. Öğr. Gör. Ayşe Hande EROL BİNGÜLER

Dr. Öğr. Gör. Berna TEZ

Dr. Öğr. Gör. Osman KARACAN

Dr. Ahmet DİNÇER

## Yayın Kurulu

Ahmet KEBELİ

Ali Fatih UYSAL

Ali Kasım ARKIN

Dr. Cem ÇETİN

Çetin KARAHAN

Fatih ÜNAL

Dr. Hakan VELİOĞLU

Halil İbrahim ÖZBİLGİR

Dr. Nihat AKBULUT

Dr. Onur AYTAR

Doç. Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAĞLU

Şerif OLGUN ÖZEN

Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

Gazi Üniversitesi Teknoloji Fakültesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü İşletme Fakültesi

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler

Fakültesi

Boğaziçi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler

Fakültesi

Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi Bankacılık Sigortacılık Yüksek Okulu

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler

Fakültesi

Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi İktisadi, İdari ve

Sosyal Bilimler Fakültesi

Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Gazi Üniversitesi Bilişim Enstitüsü

İbn-i Haldun Üniversitesi Yönetim Bilimleri Fakültesi

İstanbul Medeniyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi

Bilecik Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu

İstanbul Medeniyet Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler

Fakültesi

İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi

Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi

Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler

Fakültesi

Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler

Fakültesi

Ardahan Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi

İstanbul Aydın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Siirt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Ordu Üniversitesi Ünye Meslek Yüksekokulu

Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İzmir Bakırçay Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Muratlı Meslek

Yüksekokulu

Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Cumhurbaşkanlığı Bütçe ve Strateji Başkanlığı

İç Denetim Birimi Başkanı, Gençlik ve Spor Bakanlığı

İç Denetçi, Özel Sektör

İç Denetçi, Düzce Üniversitesi

İç Denetim Birimi Başkanı, Marmara Üniversitesi

İç Denetçi, Savunma Sanayii Başkanlığı

İç Denetçi, Necmettin Erbakan Üniversitesi

İç Denetçi, Tarım ve Orman Bakanlığı

İç Denetçi, Ticaret Bakanlığı

İç Denetçi, Milli Eğitim Bakanlığı

İç Denetçi, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı

Öğretim Üyesi, İzmir Bakırçay Üniversitesi

İç Denetçi, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı

## Denetisim Dergisi Yayın Politikası

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

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

yönelik ve açık erişim yaklaşımını benimseyen yayın politikası izlemektedir.

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

### Açık Erişim Politikası

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

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

### Gizlilik Beyanı

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

TRİZİN

DergiPark  
AKADEMİK

ASOS  
indeks

SÖBIAD



## Yayın Kurulundan

### Değerli Okurlarımız,

Coğrafyamızın büyük kısmının beyaza büründüğü bir Ocak ayı sonunda Dergimizin kış sayısını çıkarmanın - karla karışık- sevincini yaşıyoruz. Baharı başlatan çiçek olma sevdasıyla çaba gösteren Denetişim ekibi olarak, ortamdaki esinlenip řu dizeleri<sup>1</sup> terennüm ediveriyoruz;

*Bir beyaz lerze, bir dumanlı uçuř;  
Eřini gaib eyleyen bir kuř  
gibi kar  
Geçen eyyâm-ı nevbahârı arar...*

Beklediğimiz nevbahar diyebileceğimiz misyonumuzu “Ülkemizde denetim fonksiyonuna yeni bir yaklaşım getiren iç denetim sisteminin gelişimi yanı sıra denetim fonksiyonunun tüm argümanlarıyla geliştirilmesini desteklemek suretiyle kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, öngörülebilirlik gibi iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesine ve kurumsallaşmaya katkı sağlamak” olarak belirlemiştik. Söz konusu misyonu yerine getirmek amacıyla 2009 yılı kışında başlayan yolculuğumuz, 2021 yılında TR Dizinine kabul edilmemizle birlikte farklı bir mecrada daha büyük hedeflere yelken açarak devam ediyor.

İlk sayıdan itibaren Dergiye önemli katkılar sağlamış olan iki üstadımız Yayın Kurulundaki görevlerini yeni arkadaşlara devrederek bizi saha kenarından izlemeye devam edecekler. Denetişim kelimesinin bir marka haline gelmesinde ve Derginin bugünkü seviyesine ulaşmasında büyük emekleri olan Sayın Mustafa İŐIK ve Sayın Dr. Yaşar OKUR beylere hizmetleri için teşekkür ederken, Yayın Kurulumuza yeni katılan Sayın Dr. Onur AYTAR, Sayın Dr. Nihat AKBULUT, Sayın Çetin KARAHAN ve Sayın Halil İbrahim ÖZBİLGERE hoş geldiniz diyoruz.

“Kurumsal Yönetim ve İç Denetim” temalı bu sayımızda, 6’sı araştırma olmak üzere 9 yazı yayımlıyoruz. Temayla doğrudan ilgili olanların yanı sıra farklı konuları da ele alan yazıları ilgiyle okuyacağınızı ve fayda sağlayacağınızı umuyoruz.

Dergimizin 25. sayısı için tema olarak “Sosyal Sorumluluk ve Kurumsal Raporlama” belirlenmiştir. Söz konusu temayla ilgili veya Dergimiz kapsamı dahilindeki konulara ilişkin çalışmalarınızı yayımlamaktan memnuniyet duyacağımızı ifade etmek isteriz.

Temmuz ayında yayımlanacak olan 25. sayımızda buluşmak üzere sağlıklı ve esen kalınız...

1 Cenap Şehabettin “Elhân-ı Şitâ”

# İÇİNDEKİLER

Araştırma

Onur AY TAR

5

**Kurumsal Yönetim Sistemi ve İlkelerinin  
Kamu Kesiminde İç Denetim Perspektifi İle  
Değerlendirilmesi**

*(Evaluation Of Corporate Governance System And  
Principles With The Perspective Of Internal Audit  
In The Public Sector)*

Araştırma

Özlem ATAY / Ahmet Bora ÖZTEKİN

22

**İyi Kurumsal Yönetimde Yönetim  
Kurullarının Rolü**

*(The Role Of Boards In Good Corporate  
Governance)*

Araştırma

Paşa BOZKURT

41

**Kurumsal Yönetimde Denetim Komitesi  
Rolünün Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim  
Tarafından Karşılabilirliği**

*(Applicability Of In Corporate Governance The  
Audit Committee Role Through The Internal Audit  
In Turkish Public Administration)*

Araştırma

Orhan Veli ALICI / Başak İŞILDAKLI

59

**Büyükşehir Belediyeleri ve Bağlı İdarelerde  
Üst Düzey Yöneticilerin Görevden Alınması  
Hakkında Bir İnceleme**

*(A Review On The Dismissal Of Senior Managers  
In Metropolitan Municipalities And Affiliated  
Entities)*

70

Araştırma

Tuba Durmuşoğlu / Zeynep Genel

**Pasif Paydaş Olarak Vatandaşın E-İletişim İle  
Aktif Paydaşa Dönüşümü: CİMER Uygulaması  
Örneği**

*(Transformation Of Citizen From Passive To Active  
Public By E-Communication: CİMER Example)*

İnceleme

Ahmet Oğuz KOBAN / Gencay KARAKAYA

91

**Enron Vakasının Denetim, Risk Yönetimi ve İç  
Kontrol İlkeleri Çerçevesinde İncelenmesi**

*(Examination Of The Enron Case Within The  
Framework Of Audit, Risk Management And  
Internal Control Principles)*

Derleme

Murat Soner

107

**Kurumsal Risk Yönetimi Etkinliğinin  
Önündeki Engeller**

*(The Barriers To Enterprise Risk Management  
Effectiveness)*

Derleme

Murat GÖRMEN

117

**İç Denetim Deneyimi İle İç Denetimin Etkinliği  
Arasındaki İlişki: Literatür İncelemesi**

*(The Relationship Between Internal Audit  
Effectiveness Of Internal Audit: Literature Review)*

134

Araştırma

Gürol BALOĞLU

**Factoring İşlemlerinin Denetiminde Risk  
Tanımlamasına Yönelik Bir Model Önerisi**

*(A Model Recommendation For Risk Identification  
In Audit Of Factoring Transactions)*

# 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. Muhtetin 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 edilmeye 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, örgütleme, 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 dikkate 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 kuramsal 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 siyasi 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 siyasi 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, siyasi 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 siyasi 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 yapılmasını 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 etkilenen 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 kullanılmaması için 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 bulunması 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 çalışmalarını 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 oturması 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.

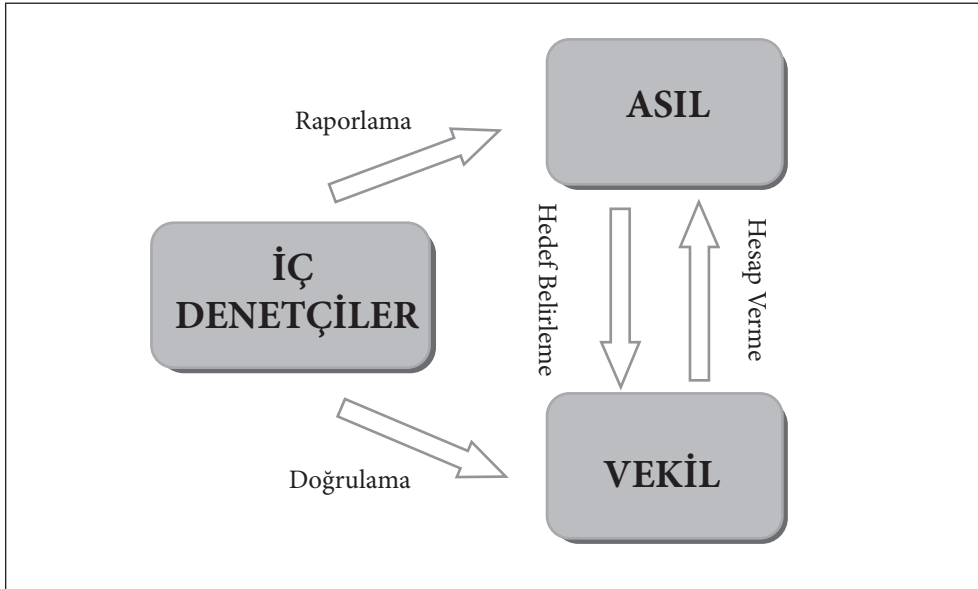
Ayrıca, iç denetim birimleri gerek kurumsal yönetim alanında gerekse diğer alanlarda görevlerini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmek için mutlaka yeterli insan kaynağına da sahip olmalıdır. Bunun yanı sıra, ku-

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) Kuramı*'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 yerindeliliğinin 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 duyulabilmektedir.

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 yaralanılmak 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-ede 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. *İSMMM 1. 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 katılımçılık: 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](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.theiia.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.theiia.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.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf> (Erişim Tarihi, 21 Ekim 2021).

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

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

IIA (2021). Tamamlayıcı rehberler. <https://na.theiia.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).

## İYİ KURUMSAL YÖNETİMDE YÖNETİM KURULLARININ ROLÜ (THE ROLE OF BOARDS IN GOOD CORPORATE GOVERNANCE)

Özlem ATAY \* / Ahmet Bora ÖZTEKİN\*\*

### ÖZ

Günümüz şartlarında rekabetçi üstünlüğünü koruyarak, hem hissedarları, hem de paydaşları için değer yaratmak isteyen işletmelerin iyi bir kurumsal yönetim kültürüne ve uygulamalarına sahip olması gerekmektedir. Kurumsal yönetimin dört ana ilkesi olan; adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluğun hayata geçirilmesinde kritik rolü olan Yönetim Kurullarının kendilerinden beklenen görevleri yerine getirebilmek için uygun şekilde yapılandırılması ve işler durumda bulundurulması önemlidir. Bu çalışmada öncelikle yönetim kurulu yapısı ve kurumsal yönetim arasındaki ilişkiye yönelik yapılan çalışmalar ile yönetim kurulu yapısına ilişkin yapılan diğer çalışmalar incelenmiş, müteakiben yönetim kurulu yapısı, görevleri, üye sayısı, nitelikleri, seçimi, oluşturulması gereken komiteler vb. hususlar Türkiye özelinde dünya uygulamaları da dikkate alınarak ele alınmış, sonrasında kurumsal yönetim kavramı ve kurumsal yönetim ilkeleri irdelenmiş ve bu bilgilerden

hareketle iyi kurumsal yönetimde yönetim kurullarının rolü ortaya konulmaya çalışılmıştır. İnceleme neticesinde, iyi kurumsal yönetim için yönetim kurullarının rolünün önemli olduğu, ancak yönetim kurulu yapısı ile kurumsal yönetim arasındaki ilişkiye yönelik yapılan çalışmaların yeterli düzeyde olmadığı, yönetim kurulu üye sayısı, nitelikleri, oluşturulan komiteler vb. unsurlar ile kurumsal yönetim arasındaki ilişkinin araştırılmasına yönelik ilave çalışmalar yapılmasına ihtiyaç olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yazarlar bu konunun uygulamasını da çalışmada ve gelecek çalışmalarında teori ile uygulama arasındaki farklılıkları tespit etmeyi hedeflemektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumsal Yönetim, Yönetim Kurulu, Kurumsal Yönetim İlkeleri.

**JEL Kodları:** G30

\* Prof. Dr., Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü, Ankara, Orcid Id:0000-0002-2563-825X, ozkanli@politics.ankara.edu.tr.

\*\* İç Denetçi, Milli Savunma Bakanlığı, İç Denetim Birimi Başkanlığı, Ankara, Orcid Id:0000-0001-8710-6024 aboztekin@ankara.edu.tr. Yazı Gönderim Tarihi: 24.12.2021, Yazı Kabul Tarihi: 21.01.2022.



**ABSTRACT**

*Companies that want to create value for both shareholders and stakeholders, while maintaining competitive advantage in today's conditions, need to have good corporate governance culture and implementation. The role of Boards is critical for the four main principles of corporate governance; fairness, accountability, transparency, and accountability. The Boards have to be properly structured and operational to fulfil their duties. In this study, first of all, the studies on the relationship between the structure of the Board of Directors and corporate governance and other studies on the structure of the board of directors were examined. Subsequently, the structure of the Board of Directors, its duties, the number of members, their qualifications, selection, committees to be formed, etc. are discussed in the view of Turkey and the world practices. Afterwards, the concept of corporate governance and corporate governance principles were examined, reward and based on that information, the role of the Board of Direc-*

*tors in good corporate governance was tried to be revealed. As a result of the examination, it was revealed that the role of the Board of Directors is important for good corporate governance, but also it is understood that the studies on the relationship between the structure of the Board of Directors and corporate governance are not sufficient. It has been concluded that there is a need for additional studies to investigate the relationship between the elements of the Board of Directors such as the number of members of the Board of Directors, their qualifications, committees formed, and corporate governance. The authors also explore the application of this topic and aim to identify the differences between theory and practice in future studies.*

**Keywords:** Corporate Governance, Board of Directors, Corporate Governance Principles.

**JEL Classification:** G30

**1. GİRİŞ**

2000'li yıllarda Amerika'da Worldcom ve Enron, Hollanda'da Ahold, İtalya'da Parmalat, Japonya'da Kanebo gibi örneklerde kamuoyunun mali piyasalara olan güvenini sarsan ve büyük ekonomik kayıplara sebep olan yolsuzluk skandalları yaşanmıştır. Yaşanan bu skandallar sonrası ülke düzenleyici kuruluşları bu tarz yolsuzlukların bir daha yaşanmaması için Sarbanes-Oxley Yasası, Green Paper... vb. düzenlemeler yapmış, işletmeler ise kaybedilen kamuoyu güvenini geri kazanabilmek adına arayışlara girmiştir. Yaşanan bu gelişmeler kurumsal yönetim kavramının önemini artırmış, kurumsal yönetimin baş aktörü sayılabilecek yönetim kurullarının yapısı ve işleyişi konuları ön plana çıkmıştır.

Geniş kapsamda insanların bir hedefe ulaşmak için oluşturdukları organizasyonun yönetiminin düzenlenmesi, dar kapsamda ise bir organizasyonun beşeri ve finansal sermayeyi cezbetmesine, etkin çalışmasına, böylelikle bir parçası olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun vadede hissedarlarına ekonomik değer yaratmasına olanak sağlayan her türlü yasa, yönetmelik, kod ve uygulamalar olarak ifade edilebilecek kurumsal yönetimin (TÜSİAD, 2002, s. 9) dört ana ilkesi olan; adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluktur.

İşletmenin en önemli stratejik organı olan Yönetim Kurulu, hissedarlarına değer yaratmak amacıyla üst düzey karar alma, yürütme ve temsil makamı olarak görev yaparken, aynı zamanda şirketi idare ve temsil eder. Yönetim Kurulu, işletmenin misyon ve vizyona uygun stratejilerinin oluşturulmasına nezaret etmek, bu stratejileri onaylamak, stratejilerin uygulanması sırasında yönetimi izlemek ve yönlendirmek, hissedarların beklediği sürdürülebilir karlılığa ulaşmak için gerekli tedbirleri almak, yatırımcılar ve diğer ilgili paydaşlara şirket faaliyetleri hakkında doğru, tam, anlaşılabilir bilgilerin ulaştırılmasını sağlamak gibi görevleri yerine getirmek durumundadır.

Bu kadar geniş kapsamlı ve yerine getirilmesi zor olan görevleri yapması beklenen yönetim kurullarının yapısı, üye sayısı ve nitelikleri, seçimi, oluşturulacak komiteler ve komitelere verilecek görevlere kadar birçok unsur yönetim kurullarının etkililik ve başarısını etkilemektedir.

Bu araştırmada öncelikle yönetim kurulu yapısı ve kurumsal yönetim arasındaki ilişkiye yönelik yapılan çalışmalar ile yönetim kurulu yapısına ilişkin yapılan diğer çalışmalar incelenmiş, müteakiben yönetim

kurulu yapısı, görevleri, üye sayısı, nitelikleri, seçimi, oluşturulması gereken komiteler vb. hususlar Türkiye özelinde dünya uygulamaları da dikkate alınarak ele alınmış, sonrasında kurumsal yönetim kavramı ve kurumsal yönetim ilkeleri irdelenmiş ve bu bilgilerden hareketle iyi kurumsal yönetimde yönetim kurullarının rolü ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Araştırma neticesinde, iyi kurumsal yönetim için yönetim kurullarının rolünün önemli olduğu, ancak yönetim kurulu yapısı ile kurumsal yönetim arasındaki ilişkiye yönelik yapılan çalışmaların yeterli düzeyde olmadığı, yönetim kurulu üye sayısı, nitelikleri, oluşturulan komiteler vb. unsurlar ile kurumsal yönetim arasındaki ilişkinin araştırılmasına yönelik ilave çalışmalar yapılmasına ihtiyaç olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür incelendiğinde, “yönetim kurulu yapısı” ile ilgili birçok çalışmanın yapıldığı ancak yönetim kurulu üye sayıları, kadın üye oranı, icracı üye oranı vb. yapısal unsurlar ile kurumsal yönetim arasındaki ilişkilerin incelendiği az sayıda çalışma olduğu, çalışmaların büyük çoğunluğunun ise yönetim kurulu yapısının şirketin finansal başarısı üzerine etkisinin araştırılması üzerine olduğu görülmüştür. Bu çalışmalara ilişkin bilgiler şu şekilde özetlenebilir:

Düztaş 2008 yılında sonuçlarını paylaştığı çalışmasında Yönetim Kurulu Başkanı ve Genel Müdür/CEO'nun aynı kişi olması, Yönetim Kurulu üye sayısı ve bağımsız üye oranı ile şeffaflık arasındaki ilişkinin incelendiği ve çalışma sonucunda CEO ve Yönetim Kurulu Başkanının aynı kişi olması, Yönetim Kurulu üye sayısı ve bağımsız üye oranı ile şeffaflık arasında güçlü pozitif bir korelasyonun tespit edildiği görülmüştür (Düztaş, 2008).

Arslantaş, ve Fındıklı 2009 yılı üçüncü çeyreğinde İMKB-50 endeksinde yer alan firmaların Yönetim Kurulu yapılarını tanımlayıcı analizler aracılığıyla incelemiş ve sonuçta; firmalarda Yönetim Kurulu üye sayılarının düşük olduğunu, Yönetim Kurulu başkanı ve Genel Müdür/CEO'nun aynı kişiler olmadığını, Yönetim Kurullarında icrada görevli olmayan üye sayı-

sının yüksek olduğunu, bağımsız üye sayısının yeterli olmadığını, Yönetim Kurulu alt komitelerinin yaygın olmadığını, komite başkanlarının önemli oranda bağımsız olmadığını, komite üyelerinin çoğunluğunun icrada görevli olduğunu ve Yönetim Kurulu üyelerinin genellikle birden fazla komitede görev aldığını tespit etmiştir (Arslantaş & Fındıklı, 2010).

Bilimoria ve Piderit 1984 yılı ABD Fortune 500 listesinde yer alan ilk 300 şirkete ilişkin olarak Yönetim Kurulları hakkında topladıkları bilgilerden hareketle yaptıkları çalışma sonucunda kurumsal yönetim kapsamındaki bazı fonksiyonların Yönetim Kurulu komitelerine devir edilmesinin daha etkili Yönetim Kurulu ve şirket işleyişini kolaylaştırdığı, Yönetim Kurulu komitelerinin özellikli görevlerin kolaylaştırılması ve önemli kurumsal endişelerin ele alınmasını sağlayarak şirkette etkili yönetim için hem bir araç hem de yapı olarak hizmet ettikleri sonucuna ulaşmıştır (Bilimoria & Piderit, 1994).

Kılıç'ın, Borsa İstanbul 100'de işlem gören mali kuruluşlar haricindeki şirketlerin 2008 - 2012 yıllarına ilişkin verilerini kullanarak yaptığı panel veri analizi neticesinde; Yönetim Kurulu üye sayısı ile şirketin performansı arasında pozitif bir ilişki olduğu, Yönetim Kurulunda yer alan bağımsız üyelerin şirketin performansını negatif olarak etkilediği, Genel Müdür ve Yönetim Kurulu Başkanının aynı kişi olması, Yönetim Kurulunda yer alan kadın üyeler ve yabancı üyeler ile işletme performansı arasında anlamlı bir ilişki tespit edilemediği görülmüştür (Kılıç, 2014).

Liu ve arkadaşlarının yaptığı çalışmada Yönetim Kurulunda cinsiyet çeşitliliğinin firma performansına olan etkisi Çin borsasındaki şirketlerin 1999 ile 2011 yılları arasındaki verilerinden hareketle incelenmiş, inceleme sonucunda Yönetim Kurulundaki cinsiyet çeşitliliği ile şirket performansı arasında önemli düzeyde pozitif ilişki tespit edilmiştir. Çalışmada icrada görevli kadın Yönetim Kurulu üyelerinin bağımsız kadın Yönetim Kurulu üyelerine nazaran şirket performansına daha güçlü pozitif etkisi olduğunu, bunun da icranın izleme etkisini arttırıyor olmasından kaynaklandığı ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra çalışmada ulaşılan diğer bir sonuç ise, üç veya daha fazla kadın üye barındıran Yönetim Kurullarının iki veya daha az sayıda kadın Yönetim

Kurulu üyesi olanlara kıyasla şirket performansına daha güçlü etkisi olduğudur (Liu v.dğr., 2014).

Carter ve arkadaşları ABD S&P 500 şirketlerinin 1998-2002 yılları arasındaki beş yıllık verilerinden hareketle yaptıkları incelemelerinde Yönetim Kurullarında ve önemli komitelerde yer alan kadın Yönetim Kurulu üye sayısı ve etnik azınlığa mensup olan Yönetim Kurulu üye sayısı ile şirketin finansal performansı arasındaki ilişkiyi araştırmış, sonuç olarak önemli düzeyde bir ilişki olmadığını tespit etmişlerdir (Carter v.dğr., 2010).

Campell ve Minguez-Vera 2008 yılında İspanya şirketleri üzerinde yaptıkları çalışmada Yönetim Kurulundaki cinsiyet çeşitliliğinin şirketin finansal performansı üzerinde pozitif bir etkisi olduğu sonucuna ulaştığı, Carter ve arkadaşlarının 2003 yılında ABD firmaları üzerinde yaptıkları incelemelerinde benzer sonuçlara ulaşıldığı, Adams ve Ferreira'nın 2009 yılında yine ABD şirketleri üzerinde yaptığı çalışmasında cinsiyet çeşitliliğinin fazla olduğu şirketlerde yöneticilerin izlenmesine yönelik daha fazla efor sarf edildiği ancak cinsiyet çeşitliliği ile finansal performans arasında negatif bir ilişkinin tespit edildiği, Smith ve Verner'in 2006 yılında Danimarka şirketleri üzerinde yaptığı çalışmada cinsiyet çeşitliliği ile brüt satış karı arasında negatif bir ilişki tespit edildiği, yine Danimarka şirketleri üzerine Rose'un 2007 yılında yaptığı çalışmada cinsiyet çeşitliliği ile finansal performans arasında bir ilişki tespit edilemediği görülmüştür (Carter v.dğr., 2010, s. 399).

Arslan ve arkadaşları şirketlerin Yönetim Kurulları yapılarının muhasebe ve borsa performansına etkisini İstanbul Borsasında işlem gören ve finans sektöründe faaliyet göstermeyen şirketlerin 1995 ile 2006 yılları arasındaki verilerinin ikili (binary) lojistik regresyon modelini kullanarak analiz etmiş; Genel Müdür/CEO'nun aynı zamanda Yönetim Kurulu başkanı olmasının şirketin borsa performansına herhangi bir etkisinin olmadığı, ancak kriz döneminde olumsuz etkilediği, Yönetim Kurulunun bağımsızlığının muhasebe performansı üzerinde bir etkisinin olmadığı ama sermaye piyasasının Yönetim Kurulu bağımsızlığını pozitif karşıladığı, Yönetim Kurulu üye sayısının hem şirketin muhasebe performansı, hem de borsa performansını pozitif etkilediği sonuçlarına ulaşmışlardır (Arslan v.dğr., 2010).

Türkmen, mali başarısızlık ile kurumsal yönetim uygulamaları arasındaki ilişkiyi 2009-2015 yılları arasında BİST 100 Endeksinde olan ve sürekli işlem gören firmalar üzerinde incelenmiş, finansal başarısızlık ile Yönetim Kurulu üye sayısı arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki olduğu, finansal başarısızlık ile kurumsal yönetim sahipliği arasında da istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki olduğu, finansal başarısızlık ile yönetici sahipliği arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu ve mali başarısızlık ile Genel Müdür ikiliği arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğunu tespit etmiştir (Türkmen, 2020).

1997 yılında Asya'da yaşanan ekonomik kriz sonrası çıkış arayan Asya ülkelerinde ön plana çıkan kurumsal yönetim uygulamalarına yönelik çalışmaların arttığı dönemde Malezya'da kurumsal yönetim ülkelerine uyum ile şirketlerinin finansal performansları arasındaki ilişki halka açık ilk 100 şirkette inceleyen Zabari ve arkadaşları bu çalışmalarında kurumsal yönetim göstergeleri olarak Yönetim Kurul üye sayısı ve Yönetim Kurulunun bağımsızlığı değişkenleri ile finansal performans göstergeleri olarak alınan aktif karlılık oranı (ROA) ve öz kaynak karlılık oranı (ROE) arasındaki ilişkiyi araştırmış, inceleme sonucunda Yönetim Kurul üye sayısı ile aktif karlılık oranı (ROA) arasında negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiş ancak öz kaynak karlılık oranı (ROE) arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Diğer yandan Yönetim Kurulunun bağımsızlığı ile finansal performans arasında herhangi bir ilişki de tespit edilememiştir (Zabari v.dğr., 2016).

Alagöz ve Erkoçak çalışmalarında Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim (XKURY) Endeksinde yer alan, Bankacılık ve İmalat Sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum dereceleri ile şirket karlılıkları arasındaki ilişkileri 2010-2019 yıllarını içerecek şekilde, panel veri analiz yöntemi kullanılarak incelemiş, Sorumluluk Puanlarındaki artışın, bankaların Aktif Karlılıklarını ve Hisse Başına Karlılıklarını artırdığı, ancak; Kurumsal Yönetim Puanlarındaki artışın, Aktif Karlılıklarını azalttığı, yine aynı şekilde Kurumsal Yönetim İlkelerinden Şeffaflık Puanlarındaki artışın da, bankaların Hisse Başına Kar oranlarını azalttığı sonucuna ulaşmışlardır (Alagöz & Erkoçak, 2021).

Tufan ve Ege (2021) Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'nde 2009-2016 yılları arasında sürekli yer alan firmalarda kurumsal yönetim ilkeleri ile finansal performans arasındaki ilişkiyi panel veri analizi ile araştırmıştır. Bu çalışmada kurumsal yönetim ilkeleri olan pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve Yönetim Kurulu bağımsız değişkenler olarak şirket performansını açıklamada kullanılan aktif kârlılık oranı (AKO) ise bağımlı değişken olarak kullanılmış, kontrol değişkenleri olarak finansal performansı etkilediği düşünülen finansal kaldıraç oranı ve firma büyüklüğü de çalışmaya dâhil edilmiştir. Çalışma neticesinde kurumsal yönetim notunun finansal performansı pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır (Tufan & Ege, 2021).

Erdoğan'ın, BİST 100 endeksine dâhil olan firmaların kurumsal yönetim uygulamalarının firma performansına etkisini araştırdığı çalışmasında; kurumsal yönetim komitesi üye sayısı, kurumsal yönetim komitesi bağımsız üye sayısı, denetim komitesi bağımsız üye sayısı ve riskin erken saptanması komitesi üye sayısının şirket öz sermaye karlılığı üzerinde istatistiksel bir etkisinin olmadığı, diğer bir deyişle aralarında istatistiksel anlamlı bir ilişkiye rastlanmadığı ve Yönetim Kurulu yapısındaki önemli komitelerdeki icracı ve bağımsız üyelerin şirket performansına bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Aynı çalışmada ulaşılan diğer bir sonuç ise; denetim komitesi üye sayısı arttıkça firma performansının azaldığı yani denetim komitesinde daha fazla üyesi olan firmaların daha az üyesi olan firmalara göre daha düşük finansal performans gösterdikleri olmuştur (Erdoğan, 2015).

### 3. YÖNETİM KURULLARI

Yönetim Kurulu terimi Limited Şirketlerde müdürleri, sermayesi paylara bölünmüş Komandit Şirketler ile Şahıs Şirketlerinde yöneticileri, diğer tüzel kişilerde yönetim organını ve gerçek kişilerde gerçek kişinin kendisini ifade eder (TTK Md.195) ve şirketlerin kurumsal yönetiminden Yönetim Kurulları sorumludur (Cadbury, 1992). Literatürde iki farklı Yönetim Kurulu modeli olduğu ifade edilir. Bunlar Tek Kademeli Yönetim Kurulu Sistemi ile İki Kademeli Yönetim Kurulu Sistemleridir. Bu yapılarla ilişkin bilgiler şu şekilde sunulmuştur:

#### 3.1. Yönetim Kurulu Modelleri

Dünya uygulamalarına bakıldığında Yönetim Kurullarının iki farklı modelde yapılandırıldığı görülecektir. Bunlardan ilki ABD, Birleşik Krallık, İrlanda, Avustralya ve Kanada gibi Anglo-Sakson ülkeleri ile Japonya ve Rusya da olduğu gibi işletmede icra görevi olan ve olmayan Yönetim Kurulu üyelerinin beraber görev yaptığı tek bir Yönetim Kurulunun olduğu tek kademeli Yönetim Kurulu sistemi (one-tier system) ile Almanya, Avusturya ve Polonya gibi ülkelerde olan ve birisi icracı üyelerin oluşturduğu icra kurulu (executive board), diğeri bağımsız üyelerden oluşan danışma kurulunun (supervisory board) olduğu iki kademeli Yönetim Kurulu sistemi (two-tier system) dir (Aksoy, 2013, s. 54; Aras & Crowther, 2009, s. 157).

**Tek kademeli Yönetim Kurulu yapısında** hem baş icra sorumlusu (CEO) gibi işletmede icra görevi olan, hem de icra görevi olmayan üyeler yer alır. Bu sistemde icra görevi olan Yönetim Kurulu üyelerinin iki fonksiyonu vardır. Bunlar öncelikle Yönetim Kurulu üyesi olarak Yönetim Kurulu konularından sorumludurlar. Diğer yandan ise idareciler olarak operasyonlardan ve Yönetim Kurulunun günlük uygulamalarından sorumlu olmaktadır (Erişmiş, 2013, s. 75). Kuvvetler birliği ilkesine dayanan tek kademeli Yönetim Kurulu yapısında icra yetkisi olmayan üyeler sadece gözetim görevini üstlenirler, icra yetkisi olan üyeler ise genellikle şirkete sözleşme ile bağlı tam zamanlı çalışanlardır.

Bu modelin en büyük avantajı icracı olan ve olmayan üyelerin daha iyi bir diyalog kurabilmesi ve iletişimde bulunabilmesi olasılığının olması ile icracı olmayan üyelerin işletme bilgilerine daha rahat ulaşabilemeleridir. Bu model hem esnek, hem de göreceli olarak daha az maliyetli olarak nitelendirilebilir. Yine bu model hissedarların çıkarlarının korunmasına olanak verirken, diğer yandan hızlı karar alınmasına ve etkili bilgi akışına olanak sağlar. Modelin olumsuz tarafı ise CEO'yu çok güçlü bir pozisyona getirmesidir (Aras & Crowther, 2009, s. 157).

İcra görevi olan kişilerin Yönetim Kurulunda yer alması ve üye seçim sürecinde CEO'ya bağımlı olunması Yönetim Kurulunun icraatlarını ve sorumluluklarını etkilemekte, bu durum özellikle Yönetim Kurulu icraatlarının değerlendirilmesi,

üst yönetime ödenecek mali hakların belirlenmesi gibi konularda kendini göstermektedir. Bu gibi olumsuzlukların azaltılması için ise Yönetim Kurulu bünyesinde oluşturulacak komitelerden (Denetim Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi... vb.) faydalanılması mümkündür.

**İki kademeli Yönetim Kurulu yapısında** ise sadece icracı olmayan üyelerden oluşan danışma kurulu işletmede izleme fonksiyonunu yerine getirir, CEO'yu işe alır, yöneticilerin mali haklarını düzenler, denetçiye seçer ve şirketin stratejisini takip eder (Aras & Crowther, 2009, s. 158), diğer bir ifadeyle bu kurulun başlıca görevleri denetim, kontrol ve stratejik danışmanlıktır. Bu sistemde yer alan ikinci Yönetim Kurulu ise icracı olan üyelerden oluşur ve stratejik kararların uygulanmasından sorumludur (Erişmiş, 2013, s. 75).

Örneğin, iki kademeli sistemi kullanan Almanya'da icra kurulu işletmenin gündelik karar alma sistemlerinden sorumlu iken icra kurulu üyelerinin yer almadığı teftiş kurulu işletmenin stratejik kararlarını almakla mükelleftir. Bu kurul üyeleri sermayedarlar, işçi temsilcileri ve sendikalar tarafından seçilir. Çalışan sayısının 2000'i geçtiği anonim şirketlerde teftiş kurulu üyelerinin yarısı sermayedarlar, diğer yarısı da işçi temsilcileri tarafından seçilmektedir. Bundan dolayı teftiş kurulu bir anlamda şirket dışındaki tarafların da menfaatlerini temsil eden bir yapıya sahiptir (Ararat & Yurtoğlu, 2006, ss. 17-18).

İki kademeli Yönetim Kurulu sistemi modelinin en önemli zayıflığı; icracı üyelerden oluşan kurulun danışma kuruluna sağlaması gereken işletme bilgileri ve verilerine olan kısıtlı erişimdir. Bu iki kurul arasındaki göreceli ayırım ortak toplantılar düzenlenmesi ve komitelerin her iki kurul üyelerinden oluşturulması ile aşılabılır. Bu iki kademeli yapının eleştiri aldığı diğer noktalar ise, bu modelin maliyetinin yüksek olması ve bu iki kurul arasındaki zayıf ilişkidir (Aras&Crowther, 2009, ss. 158,159).

Bu modellerden hangisinin kullanılacağı kimi zaman ülke mevzuatıyla düzenlenmekte ve birisi tercih edilmekte, kimi zaman ise ülke mevzuatı bu iki yapıdan birinin işletme tarafından kendi inisiyatifi ile seçilmesine olanak sağlamaktadır. Örneğin; Avusturya, Danimarka, Almanya ve Hollanda iki kademeli Yönetim

Kurulu sistemini kullanmakta iken Belçika, Portekiz, İspanya, İsveç ve İngiltere tek kademeli Yönetim Kurulu sistemini kullanmaktadır (Erişmiş, 2013, s. 75). Fransa'da ise yasalar işletmelere bu iki modelden birisini seçme özgürlüğü vermiştir (Aras & Crowther, 2009, s. 159). Türkiye' de ise tek kademeli Yönetim Kurulu yapısı geçerli yapı olarak karşımıza çıkmaktadır (Erişmiş, 2013, s. 76).

Sonuçta her iki modelin de avantaj ve dezavantajları vardır ve ülke mevzuatı birini dikte etmediği sürece işletmenin kendi stratejisine en uygun olan modeli uygulaması en doğru yöntem olacaktır. Ancak hangi sistem seçilirse seçilsin kurumsal yönetim kapsamında Yönetim Kurullarından beklenen fonksiyonlar değişmeyecektir.

### 3.2. Yönetim Kurulunun Görev ve Yetkileri

Yönetim Kurulunun sorumlulukları Cadbury Raporunda; şirketin stratejik amaçlarını belirlemek, bunları hayata geçirecek liderliği sağlamak, işletmenin yönetimini denetlemek ve yönetimleri hakkında hissedarlara rapor vermek olarak geçmektedir (Cadbury, 1992).

İşletmenin performans ve istikametinin belirlenmesinde rolü olan katılımcılar arasındaki ilişki olarak kurumsal yönetimi tanımlayan Eisner, Dess ve Lumpkin bu katılımcıları yönetim, hissedarlar ve Yönetim Kurulu olarak üç grupta saymaktadır (Eisner v.dğr. 2010, s. 16). Bu gruplardan birisi olan Yönetim Kurulu, şirketin uzun dönemli performansını etkileyecek bütün kararları onaylamak zorundadır. Bunun anlamı işletmenin temel olarak yönetimi denetleyen, pay sahiplerini gözetten Yönetim Kurulu tarafından yönetilmekte olduğudur (Wheelen & Hunger, 2010, s. 93).

The High Level Group of Company Law Experts-2002 raporu da iyi kurumsal yönetim için bir şirketin yönetici kadrosunu denetleme organı olan Yönetim Kurulunun güçlü ve dengeli olması gerekliliğini vurgulamıştır (Erişmiş, 2013, s. 24).

Yönetim Kurulunun, alacağı stratejik kararlarla, firmanın risk, büyüme ve getiri dengesini en uygun

seviyede tutarak akılcı ve tedbirli risk yönetimi anlayışıyla firmanın öncelikle uzun vadeli menfaatlerini gözeterek şirketi idare ve temsil etmesi, şirketin stratejik hedeflerini tanımlaması, firmanın ihtiyaç duyacağı işgücü ile mali kaynakları belirlemesi ve yönetimin performansını denetlemesi beklenir.

Sanjar Anand Yönetim Kurulunun başlıca görevlerini şu dokuz başlıkta saymıştır (Erişmiş, 2013, ss. 74,75):

- Şirketin uzun vadeli amaçlarını geliştirmek,
- İcra başkanını gözetlemek ve gerektiğinde değiştirmek,
- Üst yönetimin diğer önemli üyelerini gözetlemek ve gerektiğinde değiştirmek,
- Uzmanlar ve yöneticiler için tazminat planlarının değerlendirilmesi ve gözden geçirilmesi,
- Yönetim stratejilerinin denetlenmesi,
- Yönetim Kurulunun kendi içinde yetersizliğinin tespit edilmesi,
- Yönetim Kurulu üye adaylarının seçimi ve elenmesi,
- Pay sahipleri ile iletişim,
- Menfaat çatışmalarının denetlenmesidir.

Kanada, Fransa, Almanya, Finlandiya, İsveç, Hollanda, Birleşik Krallık ve Venezuelâdan 200 yönetici ile yapılan görüşme neticesinde Yönetim Kurulunun temel beş görevi üzerine uzlaşa sağlanmış olup bu beş görev şu şekilde sıralanmıştır (Wheelen & Hunger, 2010, s. 93).

- İşletme stratejisini, genel istikameti, misyon ve vizyonunu belirlemek,
- CEO ve üst düzey yöneticileri işe almak ve işten çıkarmak,
- Üst yönetimi kontrol etmek, izlemek ve yönlendirmek,
- Kaynakları gözden geçirmek ve kullanım için onay vermek,
- Paydaşların çıkarlarını korumak.

Ülkemizde Yönetim Kurulunun devredilemez görev ve yetkileri ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 375. maddesinde sayılmıştır. Bu görevler; yönetimin teşkilatlandırılması, üst düzey yöneticilerin yönlendirilmesi, atanması, faaliyetlerin denetlenmesi, yıllık faaliyet raporunun kurumsal yönetim açıklamalarının düzenlenmesi... vb. hususlarını içermektedir.

### 3.3. Yönetim Kurulu Üyeliği

Kurumsal yönetime ilişkin olarak ortaya konan ilk rapor olması sebebiyle Cadbury raporunda Yönetim Kurulu yapısına ilişkin olarak yer alan hususlara göz atmak yerinde olacaktır. Rapor incelendiğinde Yönetim Kurulu yapısı başlığı altında Yönetim Kurulu başkanı ve icracı olmayan Yönetim Kurulu üyeleri ile bağımsız Yönetim Kurulu üyelerine özel önem verildiği görülmektedir. Komite kurumsal yönetimin güvence altına alınabilmesi için Yönetim Kurulu başkanının kritik önemde olduğunu, öncelikli görevlerinin Yönetim Kurulunun denge içinde çalışmasını sağlamak olduğunu, bu kapsamda Yönetim Kurulu ve pay sahiplerinin onayına bağlı üyeliklerde dengenin sağlanması, ilgili tüm konuların Yönetim Kurulu toplantılarında gündeme alınması, icracı ve icracı olmayan tüm Yönetim Kurulu üyelerinin aynı şekilde bir araya gelmesinin sağlanması gibi görevleri olduğunu belirtmiştir. Raporda Yönetim Kurulu başkanlığı ile şirket genel müdürlüğü görevlerinin aynı kişiye verilmemesi ve ikisinin görevlerinin açık şekilde ortaya konmasına büyük önem verilmiştir. Bunun sağlanamaması durumunda ise Yönetim Kurulunda güçlü ve bağımsız bir unsurun olması gerektiği ifade edilmiştir.

Raporda ayrıca kurumsal yönetim standartlarının uygulanması ve sürdürülebilmesi için Yönetim Kurulunda yer alacak icracı üyeler ile icracı olmayan üyeler arasında dengenin sağlanmasının önemli olduğu ifade edilmiş, icracı olmayan üyelerin strateji, performans, kaynaklar gibi konulara ilişkin ve kritik görevlendirmeler ile standartlara uyum konularında bağımsız değerlendirmelerde bulunması gerektiği, icracı olmayan üyelerin büyük çoğunluğunun ise şirketten bağımsız olması gerektiği belirtilmiştir (Cadbury, 1992).

Ülkemizde Yönetim Kurullarının yapılarına ilişkin yapılan düzenlemelerin başında 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve SPK tarafından yayımlanan Kurumsal Yönetim Tebliği gelmektedir. TTK'nın 359'uncu maddesi gereği anonim şirketin, genel kurul tarafından seçilmiş veya esas sözleşmeyle atanmış bir veya daha fazla kişiden oluşan bir Yönetim Kurulu bulunur. TTK 'ya göre Yönetim Kurulu üyeleri en fazla üç yıl için seçilir ve aynı kişi eğer şirket esas sözleşmesinde aksine bir hüküm yok ise yeniden seçilebilir. TTK madde 364 gereği Yönetim Kurulu üyeleri, haklı bir sebebin varlığı hâlinde, genel kurul kararıyla her zaman görevden alınabilir. TTK madde 366 gereği ise Yönetim Kurulu her yıl üyeleri arasından bir başkan ve en az bir başkan vekili seçer. Esas sözleşmede, başkanın ve vekilinin veya bunlardan birinin, genel kurul tarafından seçilmesi öngörülebilir.

Kurumsal Yönetim Tebliği gereği Yönetim Kurulu üyelerinin çoğunluğu icrada görevli olmayan üyelere olmalı ve bu üyeler arasında, görevlerini hiçbir etki altında kalmaksızın yapabilme niteliğine sahip bağımsız üyeler bulunmalı ve bağımsız üye sayısı toplam üye sayısının üçte birinden az olmamalıdır ve bu üyelerin görev süresi üç yıl olmalıdır. Bu üyeler tekrar aday gösterilmeleri durumunda yeniden seçilebilirler. Yönetim Kurulu üyesinin bağımsız üye olarak nitelendirilebilmesi için gerekli şartlar yine bu tebliğin madde 4.3.6'da sayılmıştır (Kurumsal Yönetim Tebliği II-17.1, 2014).

Bu bilgilerden ülkemizde Yönetim Kurulunun görevlerini yerine getirirken farklı çıkar gruplarının etkisinde kalmadan dengeli olarak hareket edebilmesinin sigortası olarak bağımsız Yönetim Kurulu üyeliğinin görüldüğü ve bu yapının mevzuat ile güçlendirilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Bağımsız Yönetim Kurulu üyelerinin yönetimde yer alması ile hedeflenen, Yönetim Kurulunun işletme ile çıkar çatışmasına girmeden, denetim fonksiyonunu yerine getirebilmesidir (Demir, 2016, s. 56). Bağımsız üyeler, doğal olarak, firmanın menfaatlerini her şeyin üstünde tutabilme ve kararlarında tarafsız olma avantajına sahip olurlar (TÜSİAD, 2002, s. 17).

Bağımsızlık tanımları ülkeden ülkeye, hatta aynı ülkede mevzuattan mevzuata değişmesine rağmen or-

tak unsur, bir yöneticinin bağımsız olarak kabul edilmesi için, şirketle "maddi ilişkisinin" olmaması gerektiğidir. Türk hukukunda bağımsız Yönetim Kurulu üyeliğinin temel ölçütü görevlerini hiçbir etki altında kalmadan yapabilme özelliğine sahip olunmasıdır (Demir, 2016, s. 58).

Yönetim Kurulunun bağımsız olarak görev yapmasının en büyük güvencesi olan bağımsız Yönetim Kurulu üyeliği şartına ilişkin olarak ülkemizdeki duruma ilişkin olarak Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği "Yönetim Kurulu Serisi"nin II. yayını olarak hazırlanan ve 24 Mart 2016 tarihinde kamuoyu ile paylaşılan "BIST Şirketleri Yönetim Kurulları Araştırma" raporunda 513 BIST şirketinin Yönetim Kurullarında %26 oranında bağımsız Yönetim Kurulu üyesi olduğu görülmektedir. Payları borsada işlem gören 382 şirkette ise bu oran %31'dir (Doğrusoy, 2016, s. 30).

2012 yılından 2019 yılına kadar olan süreçte Borsa İstanbul'da yer alan şirketlerin Yönetim Kurullarındaki bağımsız üyelerin toplam üyelere oranları şu şekildedir. 2012: %24,33, 2013: %27,68, 2014:%29,12, 2015:%28,8, 2016:%29,25, 2017:%29,10, 2018:%29,51, 2019:%29,99. Oranlar ışığında Yönetim Kurullarında görev yapan bağımsız üye oranlarının yıllar itibarıyla genel olarak artış trendinde olduğu söylenebilir (Araçat v.dğr., 2019, s. 8),

Amerika Birleşik Devletlerindeki ortalama bağımsız Yönetim Kurulu üye sayılarına bakıldığında; Spencer Stuart Board Index 2021 raporuna göre 500 büyük Amerikan şirketini kapsayan S&P 500 şirketlerinde bağımsız Yönetim Kurulu üye oranı 2011 ve 2016 yıllarında %84, 2020 yılında %85, 2021 yılında ise %86 olmuştur (2021 U.S. Spencer Stuart Board Index, 2021, s. 9)

Heldrick&Struggles tarafından hazırlanan "Toward Dynamic Governance 2014" raporunda ise 2013 yılı itibarıyla 15 Avrupa ülkesinde icracı olmayan Yönetim Kurulu üyelerinin toplam üyeler içindeki oranı %80'dir (Toward Dynamic Governance 2014, s. 5). Bu oran yorumlanırken ilgili 15 Avrupa ülkesinin bazılarında tek kademeli Yönetim Kurulu sisteminin bazılarında ise iki kademeli Yönetim Kurulu sistemi- nin uyguladığının dikkate alınması daha isabetli de-

ğerlendirme yapılabilmesi için uygun olacaktır. Bu bilgiler ışığında Türkiye'deki bağımsız Yönetim Kurulu üyeliği oranının Avrupa ve Amerika'nın gerisinde kaldığı ifade edilebilir.

### 3.4. Yönetim Kurulu Üyelerinin Seçimi

Yönetim Kurulu üyesi seçilebilmek için 6102 Sayılı TTK ile üç farklı yol tarif edilmiştir. Bunlardan birincisi Anonim Şirketin kuruluşunda ana sözleşme ile Yönetim Kurulu üyelerinin belirlenmesi, ikincisi Genel Kurul toplantısında Yönetim Kurulu üyelerinin seçilmesi, sonuncusu ise Yönetim Kurulunda görev yapan bir üyenin herhangi bir nedenle üyeliğinin son bulması halinde, Yönetim Kurulunun bir sonraki Genel Kurul toplantısına kadar görev yapmak üzere geçici olarak birisini üye olarak seçmesidir.

Yönetim Kurulu üyeleri en fazla üç yıl görev yapmak üzere seçilebilirken, esas sözleşmede aksine hüküm olmaması halinde aynı kişi yeniden Yönetim Kurulu üyeliğine seçilebilmektedir. Ayrıca 6102 Sayılı TTK ile bir önceki ticaret kanunda olmayan Yönetim Kurulunda azınlık hissedarların belli oranda yöneticiyi aday gösterebilmelerine izin verilmesi ve belirli pay gruplarına, özellik ve nitelikleriyle belirli bir grup oluşturan pay sahiplerine ve azınlığa Yönetim Kurulunda temsil edilme hakkı tanınmış bu hükümlerle iyi kurumsal yönetimin şartlarından biri olan küçük ve/veya azınlık hakkına sahip paydaşların temsiline imkân verilmiştir.

Bu hususlar dışında 6102 Sayılı TTK ile pay sahibi olmayanların da Yönetim Kurulu üyesi olabilmeleleri mümkün kılınmış, böylelikle tek kişilik Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun birden çok üye ile teşkil edilebilmesine imkan tanınmıştır (Yavuz, 2013, s. 148).

Yönetim Kurulu üyelerini kural olarak Genel Kurul seçer, ancak bu durum Yönetim Kurulunun biçimsel ve şeffaf bir Yönetim Kurulu üyeliği atama ve seçim süreci oluşturması görevini ortadan kaldırmaz (Akıncı, 2013, s.7). Yönetim Kurulu üyelerinin Genel Kurul tarafından seçiliyor olması genel kurulda çoğunluk hissesini elinde bulunduran hissedarların, Yönetim Kurulunu belirlemek suretiyle ortaklığın tüm yöne-

timinde söz sahibi olmasına yol açabilir. Bundan dolayı bu olumsuzluğun ortaya çıkmasını engelleyecek tedbirler alınmalıdır. Bu kapsamda SPK tebliği (2014) gereği aday gösterme komitesinin oluşturulması veya bu komitenin yerine getirmesi beklenen görevlerin Kurumsal Yönetim Komitesi tarafından yerine getirilmesi yasal bir yükümlülük olarak ortaya konmuştur.

Sonuçta iyi kurumsal yönetim için Yönetim Kurulu üyelerinin seçiminin kritik önemde olduğunun bilinciyle hareket edilmeli ve mevzuatla düzenlenen Yönetim Kurulu üyesi olma şartlarının yanında işletmeye has özel gereklilikler doğru şekilde belirlenmeli, tarafsız bir Yönetim Kurulu aday belirleme sistemi kurulmalı ve şeffaflık çerçevesinde işletilmelidir.

### 3.5. Yönetim Kurulu Üyelerinin Sayısı ve Nitelikleri

6102 Sayılı TTK' nın 359. maddesi bir Anonim Şirkette, esas sözleşmeyle atanmış veya Genel Kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir Yönetim Kurulunun bulunacağını hükme bağlamıştır. Ayrıca SPK tarafından 2014 yılında yayımlanan Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1) "Yönetim Kurulu üye sayısı, her durumda beş üyeden az olmak koşulu ile Yönetim Kurulu üyelerinin verimli ve yapıcı çalışmalar yapmalarına, hızlı ve rasyonel kararlar almalarına ve komitelerin oluşumuna ve çalışmalarını etkin bir şekilde organize etmelerine imkân sağlayacak şekilde belirlenir." hükmünü amirdir. Bu bilgiler ışığında bakıldığında ülkemizde işletmelerin kendi ihtiyaçları doğrultusunda beş üyeden az olmak üzere oluşturulmuş Yönetim Kurullarının olması gerektiği anlaşılmaktadır.

2016 yılı itibariyle ülkemizdeki mevcut duruma bakıldığında; Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği tarafından yapılan "BIST Şirketleri Yönetim Kurulları Araştırma Raporu'na göre 513 şirkette 3367 Yönetim Kurulu üyeliği olup ortalama üye sayısı 6,5 kişi, 2659 Yönetim Kurulu üyeliği olan Borsa İstanbul'da payları borsada işlem gören 382 şirkette ise ortalama üye sayısı 7 kişi olarak tespit edilmiştir (Doğrusoy, 2016, s. 28).

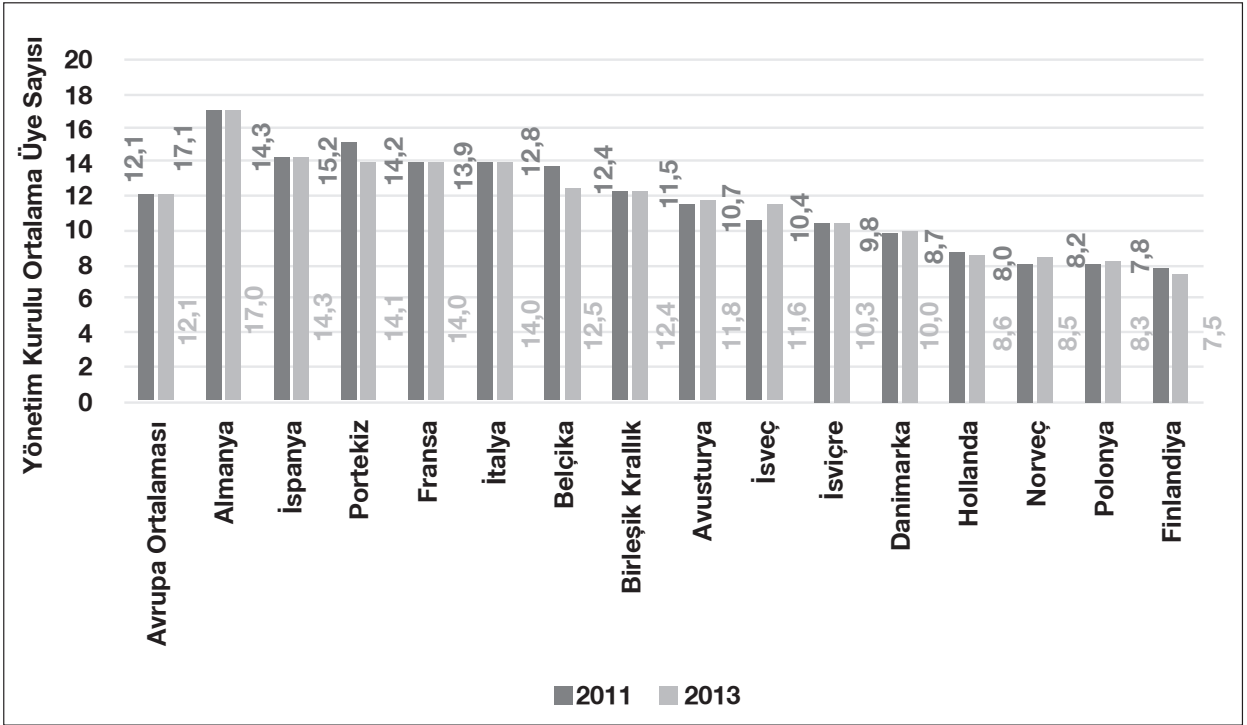
Diğer dünya ülkelerinde ortalama Yönetim Kurulu üye sayılarına bakıldığında ise; Heldrick&Strugles



tarafından hazırlanan “Toward Dynamic Governance 2014” raporunda 2013 yılı itibarıyla 15 Avrupa ülkesinde ortalama Yönetim Kurulu üye sayısının 12 kişi olduğu görülmektedir. 15 Avrupa ülkesine dair Yönetim Kurulu ortalama üye sayıları Grafik-1 de sunulmuştur (Toward Dynamic Governance 2014, 2014,

s. 5). 2021 U.S. Spencer Stuart Board Index raporuna göre 500 Büyük Amerikan şirketini kapsayan S&P 500 şirketlerinde bu sayının 2011 yılında 10,8, 2016 yılında 10,8, 2020 yılında 10,7 ve 2021 yılında 10,8 olduğu görülmüştür (2021 U.S. Spencer Stuart Board Index, 2021, s. 9).

Grafik 1. 15 Avrupa Ülkesi Yönetim Kurulu Ortalama Üye Sayısı



(Toward Dynamic Governance 2014, 2014, s. 19)

Sonuç olarak Türkiye şirketlerinin Avrupa ve Amerika şirketlerine kıyasla daha az üyeli Yönetim Kurulları ile çalışmayı tercih ettiği anlaşılmaktadır.

Yönetim Kurulunun etkisinin anlaşılmasında, farklı birikim, tecrübe, uzmanlık alanı ve yeteneklere sahip farklı bireylerden oluşması sayesinde örgüt yönetimine katkı sağladığı literatürde vurgulanmıştır (Kılınç, 2016, s. 54). Bundan dolayı Yönetim Kurulu yapısı ve üye sayısının yanında Yönetim Kurulu üyelerinin sahip olduğu nitelikler de son derece önemlidir.

Yapılan araştırmalar ışığında, dünyada ve Türkiye’de Yönetim Kurulu üyeliği için tüm şirketlerde geçerli ortak yazılı bir ölçüt seti bulunmamakta, her şirketin kendine has ölçütler belirlemesinin daha doğru

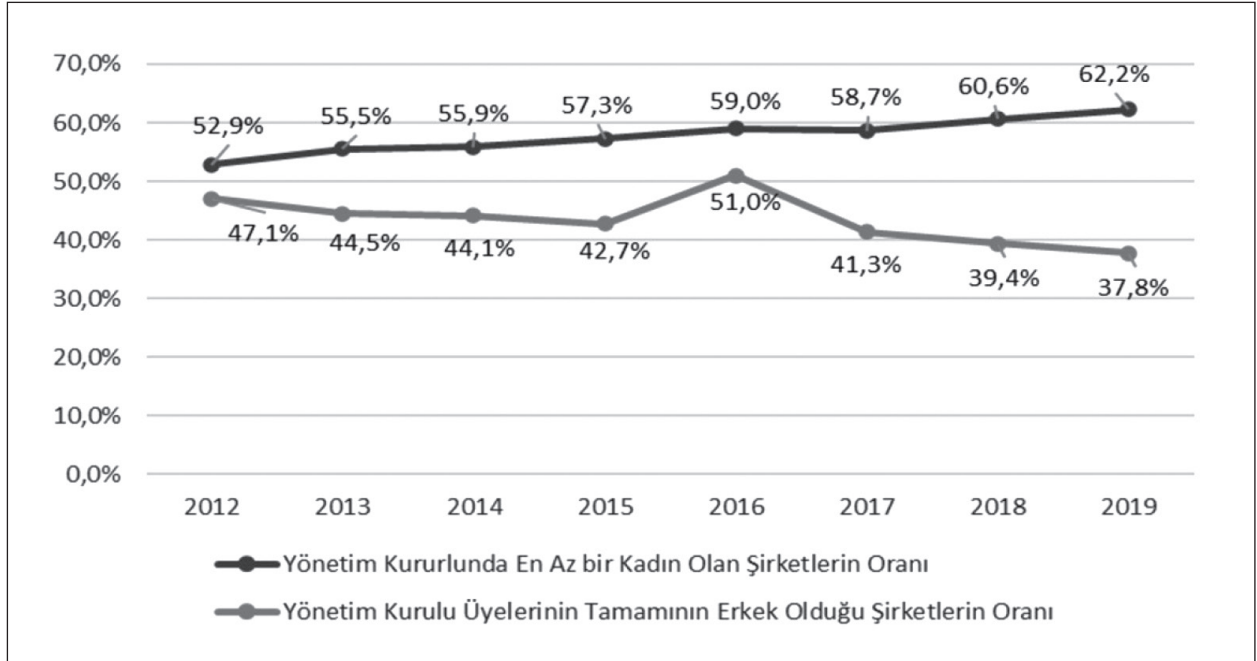
olacağı değerlendirilmektedir (Kılınç, 2016, s. 45). Bununla birlikte Yönetim Kurulu üyelerinin sahip olması gereken niteliklerin bir kısmının ülke yasal düzenlemeleri ile belirlendiği bilinmektedir. Örneğin SPK tarafından bağımsız Yönetim Kurulu üyelerinin sahip olması gereken niteliklerin düzenlenmesi ile 6102 Sayılı TTK’ nun Yönetim Kurulu üye sayısı ve niteliklerinin düzenlendiği 359. maddesi buna örnek olarak verilebilir.

Mevzuata aykırı olmamak şartıyla esas sözleşme ile Yönetim Kurulu üyeliği için ilave nitelikler belirlenebilir. Bu kapsamda; üniversite veya lise mezunu olma gibi belli bir öğretim düzeyine sahip olma, belirli bir yaştan küçük veya büyük olma şartları buna örnek olarak verilebilir (Yavuz, 2013, s. 152).

Başarılı bir Yönetim Kurulu için Yönetim Kurulunu oluşturan kişilerin karakter ve yetkinlikleri kritik önemdedir. Bu kapsamda karakter gereklilikleri genel iken yetkinlik gereklilikleri işletmenin faaliyet gösterdiği şartlara göre değişmektedir. Yönetim Kurulu üyelerinin hepsinin yüksek etik ilkelere bağlı, dürüst, güvenilir ve finansal konularda bilgi sahibi olması, iyi bir dinleyici, iletişimci ve etkileme yeteneğinin olması, Yönetim Kurulunda görüşülecek konulara aktif olarak katılabilecek işletmenin iş amaçlarına uygun ve ilintili alanlarında uzmanlıklara sahip olması ve Yönetim Kurulu görevleri için zaman ayırabilmesi sahip olunması gerekli niteliklerden bazılarıdır (Argüden, 2009, s.1).

Grafik 2'de 2012 yılından 2019 yılına kadar ki süreçte Borsa İstanbul' da yer alan şirketlerin Yönetim Kurulunda en az bir kadın üye bulunan şirket oranı ile Yönetim Kurulu üyelerinin tamamının erkek olduğu şirket oranları verilmiştir. Grafik incelendiğinde Yönetim Kurulunda en az bir kadın üye bulunan şirket oranında 2012-2019 yılları arasında düşük ama pozitif yönlü bir değişim olduğu, bu oranının 8 yıl içinde 52,9%'dan 62,2%'ye yükseldiği, Yönetim Kurulu üyelerinin tamamının erkek olduğu şirket oranının ise 47,1%'den 37,8%'e düştüğü görülmektedir (Ararat v.dğr., 2019, s. 10).

Grafik 2. Yönetim Kurullarında Görev Alan Kadın ve Erkek Üye Durumu



(Ararat v.dğr., 2019, s. 10)

2013 yılından 2019 yılına kadar ki süreçte Borsa İstanbul da yer alan şirketlerin Yönetim Kurullarında-

ki üyelerin cinsiyetlere göre dağılımı da Tablo 1'de sunulmuştur (Ararat v.dğr., 2019, s. 11):

Tablo 1. Yönetim Kurulu Üyelerinin Cinsiyete Göre Dağılımı

Yıllar	Yönetim Kurulu Erkek Üye Oranı	Yönetim Kurulu Bağımsız Erkek Üye Oranı	Yönetim Kurulu Kadın Üye Oranı	Yönetim Kurulu Bağımsız Kadın Üye Oranı
2013	88,3%	25,2%	11,7%	2,4%
2014	88,1%	26,4%	11,9%	2,7%
2015	87,1%	26,0%	12,90%	2,8%
2016	85,8%	25,6%	14,2%	3,6%
2017	86,1%	25,6%	13,9%	3,5%
2018	84,8%	24,8%	15,2%	4,7%
2019	84,1%	24,7%	15,9%	5,3%

(Ararat v.dğr., 2019, s. 11)

Tablo 1 incelendiğinde Yönetim Kurullarında yer alan kadın üye oranının yıldan yıla tedrici bir artış gösterdiği görülmektedir.

ABD özelindeki duruma bakıldığında ise S&P 500 şirketlerinde kadın üye oranının 2011 yılında %16, 2016 yılında %21, 2020 yılında %28 ve 2021 yılında %30 olduğu, yıllar itibariyle kadın üye oranının arttığı görülmüştür (2021 U.S. Spencer Stuart Board Index, 2021, s. 9).

### 3.6. Yönetim Kurulu Komiteleri ve Görevleri

SPK'nın 3/1/2014 tarih ve 28871 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan (II-17.1) nolu Kurumsal Yönetim Tebliği gereği, Yönetim Kurulunun görev ve sorumluluklarını uygun şekilde ifa edebilmesini sağlamak amacıyla "Denetimden Sorumlu Komite" (bankalar hariç), "Riskin Erken Saptanması Komitesi" (bankalar hariç), "Kurumsal Yönetim Komitesi", "Aday Gösterme Komitesi, Ücret Komitesi" (bankalar hariç) oluşturulur. Ancak kurumsal yönetim komitesi aday gösterme komitesi ve ücret komitesinin görevlerini

yapmakla görevlendirilmesi durumunda ayrı bir aday gösterme komitesi ve ücret komitesi oluşturulmaya bilecektir. Yine bu tebliğ gereği;

- Oluşturulan komitelerin görevlerinin, çalışma usullerinin ve hangi üyelerden oluşturulacağını Yönetim Kurulu tarafından belirlenmesi ve Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) açıklanması,
- Komitelerin asgari iki üye içerecek şekilde oluşturulması, iki üyeden oluşması durumunda her ikisinin, ikiden çok üyesinin olması halinde ise üyelerin çoğunluğunun, icracı olmayan Yönetim Kurulu üyelerinden seçilmesi,
- Komite başkanlarının, Bağımsız Yönetim Kurulu üyeleri içinden seçilmesi,
- Denetimden Sorumlu Komite üyelerinin hepsinin bağımsız Yönetim Kurulu üyesi olması,
- Yönetim Kurulu üyesi olmayan uzman kişilerin, komitelerde (denetimden sorumlu komite hariç) üye olabilmesi,

- İcra başkanı/CEO'nun komitelerde yer almaması,
- Yönetim Kurulu üyesinin bir komitede görev almasına özen gösterilmesi,
- Komitelerin görevlerini yerine getirmeleri için gereken her türlü kaynak ve desteğin Yönetim Kurulu tarafından sağlanması,
- Komitelerin, gerekli görülen kişileri toplantılarına davet edebilmesi,
- Komitelerin tüm çalışmalarının yazılı hale getirilmesi, çalışmalar hakkındaki bilgileri ve toplantı sonuçlarını içeren raporların Yönetim Kuruluna sunulması gerekmektedir.

Bu tebliğ gereği kurulabilecek komitelere ilişkin özet bilgiler aşağıda sunulmuştur:

### 3.6.1. Denetimden Sorumlu Komite

Bu komitenin çalışma alanı adından da anlaşılacağı üzere, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin hayata geçirilebilmesinin önemli araçlarından biri olan denetim fonksiyonudur. Denetim komitesi şirketin iç kontrol ve iç denetim sisteminin etkili bir şekilde işleyip işlemediğinin gözetiminin yapılması görevinin yanı sıra, şirketin muhasebe sisteminin ve şirket mali bilgilerinin kamuya açıklanması ile bağımsız denetimde gözetim yapmakla mükelleftir.

### 3.6.2. Kurumsal Yönetim Komitesi

İşletmede kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanma durumunu incelemek, uygulanmıyor ise gerekçesini ve bu ilkelere tam olarak uymama nedeniyle yaşanabilecek çıkar çatışmalarını tespit etmek ve Yönetim Kuruluna kurumsal yönetim uygulamalarını iyileştirici tarzda önerilerde bulunmakla görevli olan bu komite aynı zamanda şirketin yatırımcı ilişkileri bölümünün çalışmalarını gözetmekle sorumludur.

### 3.6.3. Riskin Erken Saptanması Komitesi

Bu komitenin görevi; şirketin varlığını, gelişmesini

ve devamını tehlikeye düşürebilecek risklerin erken teşhisi, tespit edilen risklerle ilgili gerekli önlemlerin alınması ve riskin yönetilmesi amacıyla çalışmalarını yapmak ve risk yönetim sistemlerini en az yılda bir kez gözden geçirmektir.

### 3.6.4. Aday Gösterme Komitesi

Yönetim Kurulu ve yönetsel sorumluluğu olan kadrolar için adayların belirlenmesi, değerlendirilmesi ve eğitilmesi hususlarında şeffaf bir mekanizmanın tesis edilmesi ve bu konuda politika ve stratejilerin belirlenmesi çalışmalarını yapmanın yanı sıra Yönetim Kurulunun yapısı ve verimliliği hakkında periyodik kıymetlendirmeler yaparak bu konulara ilişkin önerilerini Yönetim Kuruluna sunmak bu komitenin görevleridir. Bu komite oluşturulmadığı takdirde görevlerinin kurumsal yönetim komitesi tarafından yapılması gerekir.

### 3.6.5. Ücret Komitesi

Komite, Yönetim Kurulu üyelerinin ve idari sorumluluğu bulunan yöneticilerin ücretlerinin belirlenmesinde takip edilmesi gereken ilke, ölçüt ve uygulamaları işletmenin uzun vadeli hedefleri göz önüne alınarak belirlemek ve uygulanmasını izlemek, ücretlendirmede kullanılan kriterlere ulaşma derecesi dikkate alınarak, Yönetim Kurulu üyelerine ve idari sorumluluğu bulunan yöneticilere verilecek ücretlere yönelik olarak Yönetim Kuruluna öneriler sunmakla görevlidir. Bu komitenin oluşturulmaması halinde bu görevlerin kurumsal yönetim komitesi tarafından yapılması gerekir.

Şimdiye kadar Yönetim Kurullarının görevleri, üyelerin nitelikleri, seçim usul ve kriterleri, oluşturulacak komiteler vb. konular ele alınmış olup müteakip bölümlerde kurumsal yönetimin tanımı, kurumsal yönetim sistemleri ile dünyada ve Türkiye'de kurumsal yönetim ilkeleri hakkında kısaca bilgi verilerek bu bilgiler ışığında yönetim kurullarının iyi kurumsal yönetimin şirketlerde hayata geçirilebilmesi açısından önemi ortaya konmaya çalışılacaktır.

#### 4. KURUMSAL YÖNETİM

Nobel ödüllü ekonomist Milton Friedman tarafından, toplumun kanunlar ve yerel gelenekler tarafından şekillendirilen temel kurallarına uyarırken, mümkün olan en üst düzeyde para kazanmayı arzu eden şirket sahiplerinin ya da hissedarların isteği doğrultusunda iş faaliyetlerinin oluşturulması (Erişmiş, 2013, s. 5) şeklinde tanımlanan kurumsal yönetime dair yapılan bazı tanımlamalar aşağıda sunulmuştur:

Kurumsal yönetim en geniş kapsamda insanların bir hedefe ulaşmak amacıyla meydana getirdiği herhangi bir organizasyonun yönetiminin düzenlenmesi, dar kapsamda ise, bir organizasyonun beşeri ve finansal sermayeyi cezbetmesine, etkili çalışmasına ve böylelikle bir parçası olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun vadede hissedarlarına ekonomik değer yaratmasına olanak tanıyan her türlü yasa, yönetmelik, kod ve uygulamalardır (TÜSİAD, 2002, s. 9).

Kurumsal yönetim tepe yönetimi, çalışanlar, hissedarlar ve yatırım yapan kişi ve kuruluşlar arasındaki ilişkileri düzenleyerek; şirket faaliyetlerinin paydaşların aleyhine ya da belirli grupların faydasına kullanımının engellenmesinde etkili rol oynayarak, şirketlerin faaliyetlerine devam etmesini ve ortak amaçların sürdürülmesini sağlar (Akıncı, 2013, s. 2).

OECD'ye göre kurumsal yönetim, firmanın yönetimi, Yönetim Kurulu, hissedarları ve diğer paydaşları arasındaki ilişkiyi, şirketin hedeflerinin belirlendiği yapıyı ve bu hedeflere nasıl ulaşılabileceğinin ve performansın nasıl denetleneceğinin yollarını belirler (OECD, Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2005, s. 9).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün yaptığı tanımlamaya göre kurumsal yönetim; üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi maksadıyla, faaliyetlerin raporlanması, yönlendirilmesi, yönetilmesi ve izlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir birleşimidir (İç Denetim Terimler Sözlüğü, 2019).

Cadbury raporuna göre kurumsal yönetim, işletmelerin yönetildiği ve kontrol edildiği bir sistem olarak tanımlanmıştır (Cadbury, 1992).

1990'lı yıllardan bu yana finans, ekonomi, hukuk gibi birçok farklı disiplin tarafından çalışma konusu edilen kurumsal yönetime ilişkin olarak dünyada iki ana sistem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu Amerika ve İngiltere'nin başını çektiği ve kurumsal yönetimi şirketin kontrol ve idaresini belirleyen, şirketin öncelikli katılımcıları arasındaki ilişkileri açıklayan kural ve kurumlar olarak gören ve yönetici baskın model olan "Anglo-Sakson Sistemi", ikincisi ise hisselerin çoğunluğunu elinde bulunduran hissedarlara dayalı model olan "Alman Sistemi" diğer adıyla "Kıta Avrupası Sistemi"dir (Tuzcu, 2004, s. 36).

Anglo-Sakson Sisteminde işletmede alınan kararlarda belirli bir veya birkaç kişinin etkili olması engellenmiştir. Bu sistemde hisse senetleri çok sayıda yatırımcının elinde bulunduğundan dağınık bir sahiplik yapısı söz konusudur. Bilgiye erişim imkânları olan hissedar ve küçük yatırımcılar büyük oranda yasalar ile koruma altına alınmıştır. Yöneticilerden öncelikle beklenen şirketin kârının maksimize edilmesidir. Bu sistemde Yönetim Kurulu hem icracı, hem de icracı olmayan üyelerden oluşur ve üyelerin gerekli bilgi, birikim ve mesleki tecrübeye sahip olmaları beklenir. Bu sistem, sermaye piyasalarına verdiği önem sebebiyle "piyasa merkezli sistem" olarak da adlandırılmaktadır (Çakalı, 2020, s. 22).

Ağ sistemi de denilen ve sahiplik yapısının yoğunlaştığı Kıta Avrupası Sisteminde sermaye piyasalarından ziyade bankalar ana kreditor olarak rol oynamaktadır. Ana hedefi sürdürülebilir büyüme olan bu sistemde icra sorumluluğu bulunmayan üyelerden oluşan üst düzey bir Yönetim Kurulunun yanı sıra şirket yönetiminde alt kademedeki icra görevi olan üyelerin oluşturduğu başka bir Yönetim Kurulunu da içeren iki kademeli Yönetim Kurulu yapısı görülür. Yönetim Kurullarında hissedar temsilcilerinin yanı sıra paydaş temsilcileri de görev alabilmektedir (Çakalı, 2020, s. 23).

Uygulanan sistem ister Anglo-Sakson Sistemi ister Kıta Avrupası Sistemi olsun, her iki sistemde de amaç kurumsal yönetimin temel ilkeleri olan adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluğun başarıyla hayata geçirilmesi ve hem hissedarlar hem de paydaşların beklentilerine uygun şekilde belirlenmiş hedeflere ulaşabilmesidir.

Küreselleşen ekonomik şartlar, artan yıkıcı rekabet ve baş döndürücü hızla değişen teknolojiler işletmeleri mevcut pazar paylarını artırmak için yeni pazar arayışlarına ve uluslararası piyasalara açılmaya itmiş, aynı zamanda işletmeler yetersiz olan ulusal sermaye sıkıntısını aşmak için de uluslararası kaynaklara erişim arayışına girmiştir. Uluslararası sermayeye ulaşmak için ise işletmelerin uluslararası kriterlere uygun hareket etmesi gerekmektedir. Bu kapsamda işletmelerin adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluktan oluşan kurumsal yönetimin temel ilkelerini başarıyla hayata geçirmeleri gerekmektedir. Kurumsal yönetimin dört temel ilkesine ilişkin bilgiler aşağıda sunulmuştur:

#### 4.1. Adillik (Eşitlik):

Eşitlik; hissedar haklarının azınlık veya yabancı hissedar ayrımı yapılmadan korunması ve tedarikçilerle yapılan sözleşmelerin uygulanabilirliğinin sağlanması olarak tanımlanabilir (TÜSİAD, 2002, s. 35).

Eşitlik ilkesi gereği, azınlık hissedarları ve yabancı hissedarlar da dâhil, bütün hissedarlara eşit muamele yapılmalı, aksi halde yani hissedar haklarının ihlali halinde yeterli bir telafi ya da tazminat elde etme imkânına sahip olunması gerekir. Hissedarların adil/eşit muamele görmesi; aynı tertip hisselerle sahip hissedarlara eşit muamele yapılması, içerden öğrenenlerin ticaretinin (insider trading) yasaklanması ayrıca Yönetim Kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin, şirketi etkileyen faaliyet ve konularla ilgili doğrudan, dolaylı veya üçüncü taraflar adına maddi çıkar konusu olabilecek her türlü ilişkilerini açıklamalarını gerektirmektedir (OECD, Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2005, s. 16).

#### 4.2. Hesap Verebilirlik:

Hesap verebilirlik, yönetime ilişkin kural ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması, şirket yönetimi ve hissedar menfaatlerinin paralelliğinin Yönetim Kurulu tarafından gözetilmesi olarak tanımlanabilir (TÜSİAD, 2002, s. 35). Paydaşların ve hissedarların şirket yöneticilerinin almış oldukları kararları sor-

gulayabilmelerine olanak sağlayan bu ilke hissedarların ve paydaşların şirket yönetiminin faaliyet ve uygulamalarına yönelik olarak değerlendirmeler ve sorgulamalar yapmalarına olanak sağlamakta, kamuya tam ve doğru bilgilerin açıklanması ve ilgili grup veya kişilerin eylemlerinden sorumlu tutulabilmesini mümkün kılmaktadır. Bu durum hem olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini sağlamakta, hem de yöneticilerin kendi menfaatlerini şirket menfaatlerinin önünde tutmalarına engel olabilmektedir (Çakalı, 2021, s. 20).

#### 4.3. Şeffaflık:

Şeffaflık; işletmenin mali performansı, kurumsal yönetimi, hissedarlık yapısı hakkında yeterli, doğru ve karşılaştırılabilir bilginin zamanında açıklanması olarak tanımlanabilir (TÜSİAD, 2002, s. 35). Şeffaflık ilkesi işletmenin finansal durumu, performansı, sahipliği ve idaresi dâhil olmak üzere işletme ile ilgili bütün maddi konularda doğru ve zamanında açıklama yapılmasını gerektirir. Açıklamalara konu olabilecek başlıklara örnek olarak; işletmenin finansal sonuçları, faaliyet sonuçları, işletme kâr-zarar hesabı, işletmenin hedefleri, büyük hissedarlar ve oy kullanma hakları, Yönetim Kurulu üyeleri ve kilit yöneticilerle ilgili ödüllendirme politikası, nitelikleri, seçim süreci, diğer şirketlerdeki üyelikleri ve Yönetim Kurulu tarafından bağımsız olarak görülüp görülmedikleri de dâhil Yönetim Kurulu üyeleri hakkındaki bilgiler, ilgili taraf işlemleri, kurumsal yönetim yapısı ve politikaları verilebilir (OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2005, s. 1). Şeffaflık ilkesinin hayata geçirilmesi ile işletmelerin piyasa etkinliğinin ve yatırımcı güveninin artması neticesinde paydaşların ihtiyaç duydukları bilgilere erişebilmeleri sağlanmış olunur (Çakalı, 2021, s. 19).

#### 4.4. Sorumluluk:

Sorumluluk, şirket faaliyeti ve davranışlarının ilgili mevzuata, toplumsal ve etik değerlere uygunluğunun sağlanması olarak tanımlanabilir (TÜSİAD, 2002, s. 35). Bu ilke gereği şirket yönetiminin şirket adına gerçekleştirdiği tüm faaliyetlerinin yasa ve kurallara

uygun olarak gerçekleşme durumunun izlenmesi ve sorumlulukların uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin takip edilebilmesi gerekir (Çakalı, 2020, s. 21).

Bu dört temel kurumsal yönetim ilkesinin daha iyi anlaşılabilmesi ve uygulanabilir detayda ortaya konabilmesi maksadıyla ilk olarak Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Konseyi tarafından 1999 yılında, etkili kurumsal yönetim çerçevesi için temellerin sağlanması, pay sahiplerinin hakları ve adil muamele görmeleri ve temel ortaklık işlevleri, kurumsal yatırımcılar, pay piyasaları ve diğer araçlar, kurumsal yönetimde menfaat sahiplerinin rolü, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ile Yönetim Kurulunun sorumlulukları olmak üzere altı standarttan oluşan kurumsal yönetim ilkeleri yayımlanmıştır. Yayımlanan bu ilkeler değişen şartlar ve kurumsal yönetim kavramındaki gelişmelere paralel olarak 2004 yılında ve 2015 yılında revize edilmiştir (OECD, 2016, s. 11).

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri ile ortaya konan ana hususlar aşağıda verilmiştir (Koçel, 2003, s. 468):

- İşletmelerde hissedar hakları korunmalıdır.
- Hissedarların eşit muamele görmesi güvence altına alınmalıdır.
- İşletmeler faaliyetlerinden doğrudan çıkarı olan paydaşların haklarını yasalara uygun şekilde tanımalı ve bunlarla işbirliği yapmalıdır.
- İşletmeler, finansal durumları, sahiplik ve performansları ile ilgili zamanında ve doğru açıklamalarda bulunmalıdır.
- Yönetim Kurulları etkili şekilde çalışmalı, işletmenin bütün stratejik kararları denetlenmeli, işletmede icra sorumluluğu olanlar bağımsız bir denetimden geçirilmelidir.

Dünyadaki bu gelişmelere paralel olarak Türkiye’de bu kapsamda, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 2003 yılında başta halka açık şirketler olmak üzere, özel sektör ve kamuda faaliyet gösteren tüm anonim şirketler tarafından uygulanabilecek kurumsal yönetim ilkeleri belirlenmiş ve uluslararası gelişmeler dikkate alınarak 2005, 2010, 2011, 2012, 2013

ve 2014 yıllarında güncellenerek kullanıma sunulmuştur (Tekbaş v.dğr., 2015, s. 7).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1529’uncu maddesi ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 17’nci maddesi gereği halka açık ortaklıklarda kurumsal yönetim ilkeleri ile kurumsal yönetim uyum raporlarının içeriğine, yayımlanmasına, ortaklıkların kurumsal yönetim ilkelerine uyumlarının derecelendirilmesine ve bağımsız Yönetim Kurulu üyeliklerine ilişkin usul ve esaslar Sermaye Piyasası Kurulunca (SPK) belirlenmektedir. SPK, 03 Ocak 2014 tarih ve 28871 sayılı Resmi Gazetede II-17.1 sayılı Kurumsal Yönetim Tebliğini yayımlamış ve kurumsal yönetim ilkelerini kamuoyu ile paylaşmıştır. Bu ilkeler incelendiğinde bazı ilkelerin uygulanmasının zorunlu tutulduğu, bazılarının uygulanması gerektiğinin ancak uygulanmaz ise nedenin açıklanmasının şart koşulduğu görülmektedir. Bu tebliğ ile işletme genel kurulları tarafından uygulanması gereken hususların yanı sıra, Yönetim Kurulunun yapısı, kaç kişiden oluşacağı, görev süresi, Yönetim Kurulu üyesi seçilme şartları, toplantı şekli, bünyesinde oluşturulacak komiteler, komitelerin görevlerine kadar birçok husus düzenlenmiş ve ülkemizde kurumsal yönetim çerçevesi çizilmiştir.

Açıklanan bu bilgilerden de anlaşılacağı üzere, kurumsal yönetim ile yönetim kurulları arasında sıkı bir bağ vardır. Çünkü şirketlerde hissedar haklarının korunması, hissedarlara pay oranları dikkate alınmadan eşit muamele yapılmasının sağlanması, ilgili taraflara işletmenin mali durumu hakkında zamanında, tam ve doğru açıklamalarda bulunması vb. gereklilikleri içeren kurumsal yönetim ilkeleri (Koçel, 2003), aynı zamanda yönetim kurulunun görev ve sorumlulukları arasında da sayılmaktadır (Cadbury, 1992; Wheelen & Hunger, 2010; Erişmiş, 2013; TTK).

Bundan dolayıdır ki; işletmelerde iyi kurumsal yönetime ulaşabilmek için kurumsal yönetimden sorumlu makam olan Yönetim Kurullarının (Cadbury, 1992) görevlerini en iyi şekilde yapabilecek kudret, güçte ve dengede olması (Erişmiş, 2013), bunun için ise yeterli sayıda, nitelikte ve çeşitlilikte yönetim kurulu üyelerini ve komiteleri bünyesinde bulundurması gerekmektedir.

## 5. SONUÇ

Artan yasal yükümlülükler, sürekli ve hızla değişen teknoloji, çeşitlenen müşteri talepleri ve küreselleşen ekonomik şartlarda rekabetçi üstünlüklerini koruyarak, hem hissedarları, hem de paydaşları için değer yaratmak isteyen, sürdürülebilir bir karlılık düzeyi ile faaliyetlerine devam etmeyi amaçlayan işletmeler iyi bir kurumsal yönetim kültürüne sahip olmak ve kurumsal yönetim ilkeleri ile tam uyumlu uygulamaları hayata geçirmek zorundadır.

Kurumsal yönetimin temel dört ilkesi olan adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluk çerçevesinde detaylandırılarak kaleme alınan ve şirketlerin uyması beklenen kurumsal yönetim ilkeleri hem dünyada hem de ülkemizde belirlenmiş ve bu kapsamda izlenmesi gereken yol, ilke ve esaslar ortaya konmuştur.

Hem ülkemiz mevzuatı hem de diğer ülke düzenlemeleri ve uygulamaları dikkate alındığında yönetim kurullarının görevleri olarak ifade edilen; işletmenin misyon ve vizyonuna uygun stratejilerin oluşturulmasına nezaret etmek, bu stratejileri onaylamak, stratejilerin uygulanması sırasında yönetimi izlemek ve yönlendirmek, hissedarların beklediği sürdürülebilir karlılığa ulaşmak için gerekli tedbirleri almak, yatırımcılar ve diğer ilgili paydaşlara şirket faaliyetleri hakkında doğru, tam, anlaşılabilir bilgilerin ulaştırılmasını sağlamak... vb. sorumlulukların kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda icra edilmesi önem arz etmektedir.

Kurumsal yönetimin hayata geçirilmesinde baş aktör olan yönetim kurullarının kendisinden beklenen görevleri kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak icra ederken işletmenin her faaliyetinde bu ilkelere uygun hareket edilmesini sağlamak için ilke ve esasları uygulanabilecek detayda şekillendirmek ve/veya şekillendirilmesini sağlamak, her iş, işlem ve karar süreçlerinde adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluk ilkelerinin içselleştirilerek hayata geçirilmesini temin etmek ve devamlılığını sağlamak için uygun şekilde yapılandırılması gerekir.

Yönetim kurullarının üye sayısı, kadın üye oranı, icracı üye oranı, bağımsız üye oranı vb. nitelikleri ile yönetim kurulu bünyesinde oluşturulan komitelerin

işletmelerin finansal başarısına etkilerinin araştırıldığı birçok çalışma olmasına rağmen, yönetim kurulunun bahse konu unsurlarının iyi kurumsal yönetime etkisini araştıran bilimsel çalışmalar az düzeyde kalmıştır.

Sonuç olarak; geniş kapsamlı ve yerine getirilmesi zor olan birçok görevi yapması beklenen yönetim kurullarının üye sayısı, kadın üye oranı, icracı olmayan üye oranı... vb. yapısal unsurları ile yönetim kurulu bünyesinde oluşturulacak komitelerin iyi kurumsal yönetime ulaşmadaki etkisinin araştırılması ve bu araştırmalar neticesinde elde edilecek sonuçlardan hareketle daha iyi kurumsal yönetim için yönetim kurulu yapısı önerilerinin geliştirilmesinin önemli olduğu değerlendirilmiştir.

### Kaynakça:

- Akıncı, G. S. (2013). Kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda yönetim kurulu işleyişinin Dünya ve Türkiye açısından incelenmesi. *Akademik Bakış Dergisi*. (34). <http://www.akademikbakis.org/eskisite/34/18.htm>. adresinden alındı.
- Aksoy, A. M. (2013). Türk kurumsal yönetim düzenlemeleri kapsamında anonim şirket yönetim kurulu. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 17(1-2), 45-76.
- Alagöz, A., & Erkoçak, H. E. (2021). Kurumsal yönetim ilkelerine uyum dereceleri ile firma karlılığı arasındaki ilişki: BIST kurumsal yönetim endeksi (XKURY) bankacılık ve sanayi sektöründe faaliyet gösteren firmaların karşılaştırmalı analizi. *Journal of Accounting & Finance*, (91), 119-144. <https://doi.org/10.25095/mufad.843155>.
- Ararat, M., Alkan, S. & Aytekin, B. (2019). 7th Annual Women On Board 2019 Turkey., *Sabancı University Corporate Governance Forum of Turkey*. DOI: 10.5900/SU\_SOM\_WP.2019.39456, <https://www.yonetimkuruldakadin.org/rapor/34/women-on-board-turkey-2019-7th-annual-report>. adresinden alındı.
- Ararat, M. & Yurtoğlu, B. B. (2006). Yönetişim ve küresel rekabet. *Yönetim Araştırmaları Dergisi*. 6(1-2).
- Aras, G. & Crowther, D. (2009). *A Handbook of corporate governance and social responsibility*. UK: MPG Books Group.



- Argüden, Y. (2009). *Boardroom secrets: Corporate governance for quality of life*. London: Palgrave Macmillan.
- Arslan, Ö., Karan, M. B. & Ekşi, C., (2010). Board structure and corporate performance. *Managing Global Transitions: International Research Journal*, 8(1), 3-22.
- Arslantaş, C. C. & Fındıklı, A. M., (2010). İMKB-50'de yer alan şirketlerin yönetim kurulu yapılanmaları. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*. 39(2), 258-275.
- Bilimoria, D. & Piderit, S. K., (1994). Board committee membership: Effects of sex-based bias. *Academy of Management Journal*. 37(6), 1453-1477.
- Cadbury, A. (1992). *Committee on the financial aspects of corporate governance*. Gee, London.
- Carter, D. A., D'Souza, F., Simkins, B.J. & Simpson, W.G. (2010). The gender and ethnic diversity of US boards and board committees and firm financial performance. *Corporate Governance; An International Review*. 18(5), 396-414.
- Çakalı, K. R. (2021). *Türkiye'de kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesi*. İstanbul: Hiperyayın, ebook, e-ISBN: 978-625-7402-78-1).
- Demir, E. E. (2016). *Anonim şirket yönetim kurulu bünyesinde oluşturulan komiteler* (Doktora tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Doğrusoy, M. (2016). TKYD Raporu: BIST şirketlerinde yönetim kurulları yapısı. *Kurumsal Yönetim Dergisi*, 31(Yaz), 26-30.
- Düztaş, S., (2008). *Corporate Governance: The effects of board characteristics, information technology maturity, and transparency on company performance* (Doktora tezi). Yeditepe Üniversitesi, İstanbul.
- Eisner, B. A., Dess, G. G. & Lumpkin, G. T. (2010). *Strategic management: Creating competitive advantages* (Fifth Edition). McGraw-Hill Irwin.
- Erdoğan, D. Ç. (2015). *Kurumsal yönetim endeksinin (XKURY) FİRMA finansal performansına etkisi: BIST 100 üzerine bir araştırma* (Doktora tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Erişmiş, A. (2013). *Yönetim kurulu yapısının BIST şirketlerinin performansı üzerine etkisi* (Doktora tezi). Kahramanmaraş Çukurova Üniversitesi. Kahramanmaraş.
- Kılıç, M. (2014). Yönetim kurulu yapısının işletme performansına etkisi: Türkiye'de bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(3), 33 -56.
- Kılınç, E. (2016). *İşletmelerde yönetim kurulu üye özelliklerinin yönetim kurulu performansına etkisi* (Doktora tezi). Haliç Üniversitesi, İstanbul.
- Koçel, T. (2003). *İşletme yöneticiliği yönetim ve organizasyon, organizasyonlarda davranış. Klasik-modern-çağdaş ve güncel yaklaşımlar*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Liu, Y., Wei, Z., & Xie, F. (2014). Do women directors improve firm performance in China?. *Journal of Corporate Finance*, (28),169-184, <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2013.11.016>.
- Tekbaş, M. Ş. & Güzeldere, H. (2015). Halka açık şirketlerde kurumsal yönetim ve etkileri. *Ekonomi, Finansman ve Muhasebe Dergisi*. 2(1), 1-17.
- Tufan, H. & Ege, İ. (2021). Kurumsal yönetim ilkelerinin finansal performansa etkisi: Panel veri analizi. *Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü e-Dergisi*, 4(2), 41-57.
- Tuzcu, A. (2004). *Halka açık şirketlerde kurumsal yönetim anlayışı: İMKB-100 örneği*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Türkmen, S. (2020). Finansal başarısızlık ile kurumsal yönetim arasındaki ilişkinin incelenmesi üzerine ampirik bir araştırma. *International Academic Journal (Econder)*. 4(1), 116 -141.
- TÜSİAD. (2002). *Kurumsal yönetim en iyi uygulama kodu: Yönetim kurulunun yapısı ve işleyişi*. İstanbul: TÜSİAD. Yayın No. TÜSİAD-T/ 2002-12/336.
- Yavuz, M. (2013). Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeliği için aranan şartlar. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*, (117), 147-154.
- Wheelen, T. L. & Hunger, J. D. (2010). *Strategic management and business policy* (Twelfth edition). Prentice-Hall. New Jersey.

Zabria, S. M., Ahmadb, K., & Wahc, K. K. (2016). Corporate governance practices and firm performance: Evidence from top 100 public listed companies in Malaysia. *Procedia Economics and Finance*, (35), 287 -296.

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (2011). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 14.02.2011/27846.

### İnternet Kaynakları

İç Denetim Terimler Sözlüğü. (2019). <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IcDenetimTerimlerSozlugu.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 11.11.2021).

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri. (2005). *Kurumsal yönetim derneği ekonomik işbirliği ve kalkınma örgütü kurumsal yönetim ilkeleri*. Yayın No.:KYD-Y/2005-01-01. İstanbul, [http://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet\\_alanlari/yayinlarimiz/tkyd\\_yayinlari/oecd2004.pdf](http://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/yayinlarimiz/tkyd_yayinlari/oecd2004.pdf) adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 21.10.2021).

Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1). (2014). <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=19225&>

[mevzuatTur =Tebliğ&mevzuatTertip=5](https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=19225&) adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 21.10.2021).

OECD (2016). *G20/OECD Principles of corporate governance (Turkish version)*. OECD Publishing. Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257443-tr> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 06.10.2021).

Toward Dynamic Governance 2014: European Corporate Governance Report (2014). Heldrick&Struggles, <http://www.heidrick.com/Knowledge-Center/Publication/European-Corporate-Governance-Report-2014-Towards-Dynamic-Governance>.

2016 Spencer Stuart Board Index: A Perspective on U.S. Boards (2016). *SpencerStuart*. <https://www.spencerstuart.com/~media/pdf%20files/research%20and%20insight%20pdfs/spencer-stuart-us-board-index-2016.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 18.11.2021).

2021 U.S. Spencer Stuart Board Index (2021). *SpencerStuart*. <https://www.spencerstuart.com/~media/2021/october/ssbi2021/us-spencer-stuart-board-index-2021.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 18.11.2021).

# KURUMSAL YÖNETİŞİMDE DENETİM KOMİTESİ ROLÜNÜN TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM TARAFINDAN KARŞILANABİLİRLİĞİ

## (APPLICABILITY OF IN CORPORATE GOVERNANCE THE AUDIT COMMITTEE ROLE THROUGH THE INTERNAL AUDIT IN TURKISH PUBLIC ADMINISTRATION)

Paşa BOZKURT \*

### ÖZ

Kurumsal yönetim yaklaşımında denetim komitesinin özel bir önemi vardır. Çünkü kuruluşların, faaliyetlerinde tüm paydaşların menfaatlerini koruyarak hareket etmeleri gerekir. Bu durumu sağlamak için ise etkili bir denetim komitesinin varlığı aranmaktadır. Tüm paydaşların menfaatlerinin korunabilmesi için denetim komitesinin taşıması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Bu konuda ülkeler bazında bazı düzenleyici işlemler yapılmıştır. Ancak bütün bu çalışmaların dayandığı temel, büyük ölçüde Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (OECD) kurumsal yönetim ile ilgili çalışmalarıdır. Türkiyede ise bu konuda özel sektör için Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) düzenlemeleri önem arz etmektedir. Ancak Türk kamu yönetiminde denetim

komitesi ve benzeri bir yapılanma yoktur. Bununla birlikte iç denetim Türk kamu yönetiminde denetim komitesinin rolünü karşılayabilir. Fakat bunun için iç denetim ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Türk kamu yönetimindeki konumu yeniden düzenlenmelidir. Bu açıdan iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığı ve tarafsızlığı çok önemlidir. İç denetçilerin bağımsızlığını ve tarafsızlığını daha güçlü bir biçimde güvence altına alacak bir yasal düzenleme gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumsal Yönetişim, Denetim Komitesi, İç Denetim, Türk Kamu Yönetimi.

**JEL Kodları:** G34, H83

### ABSTRACT

The audit committee has a special importance in the corporate governance approach. Because organizations need to act by protecting the interests of all stakeholders in their activities. In order to ensure this situation, the existence of an effective audit committee is sought. In order to protect the interests of all stakeholders, there are some characteristics that the audit committee should have. Some regulatory actions have been taken on the basis of countries in this regard. However, the basis on which all these studies are based is largely the work of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) on corporate governance. In Turkey, the regulations of the Capital Markets Board of Turkey (CMB) are important for the private sector in this regard. But, there is no audit committee or similar structure in Turkish public administration.

However, the internal audit can meet the role of the audit committee in Turkish public administration. However, for this, the position of the internal audit and Internal Audit Coordination Board in Turkish public administration should be rearranged. In this respect, the functional independence and impartiality of the internal auditors is very important. There is a need for legislation that will more strongly ensure the independence and impartiality of the internal auditors.

**Keywords:** Corporate Governance, Audit Committee, Internal Audit, Turkish Public Administration.

**JEL Classification:** G34, H83

\* Dr. Öğr. Üyesi, Giresun Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Giresun, Orcid Id: 0000-0003-0638-9523, pasabozkurt\_@hotmail.com  
Yazı Gönderim Tarihi: 19.12.2021, Yazı Kabul Tarihi: 18.01.2022.

## 1. GİRİŞ

Yönetim faaliyeti bazı unsurlarla tanımlanmakta ve özellikle Henri Fayol ve Luther Gulick'in çalışmalarından sonra yönetimin fonksiyonlarından her biri yönetim bilimi alanında belli başlı çalışma alanı olmaktadır. Zira Henri Fayol (1954, s. 3), bir teşebbüsün faaliyetlerini teknik, ticari, finansal, güvenlik, muhasebe işleri ve idari faaliyetler olarak altı grupta ele alarak, bunlardan idari faaliyetlerin, planlama, örgütlenme, komuta etme, eşgüdüm ve kontrol (denetim) faaliyetlerinden oluştuğunu ifade etmiş, Luther Gulick (1937, s. 13) ise, yönetimin fonksiyonel unsurlarını planlama, örgütlenme, personel işleri, yöneltme (komuta etme), eşgüdüm, raporlama (denetim) ve bütçeleme şeklinde detaylı olarak sıralamıştır. Dolayısıyla denetim faaliyeti yönetimin bir unsuru olarak önem taşımaktadır.

Yönetim anlayışı süreç içinde gelişim göstermekte ve daha etkili yönetim faaliyetleri için çeşitli yaklaşımlar ortaya atılmaktadır. Bunlardan biri de yönetim yaklaşımı ve bu yaklaşımla ilişkili olarak kurumsal yönetim yaklaşımıdır.

Son dönemlerde yaşanan ticari kuruluşlardaki skandallar ve Sarbanes-Oxley Yasası gibi düzenlemeler, halkı yönetişimin önemine odaklanmaya yöneltmiş olmakla birlikte yönetim sadece ticari kuruluşlarla sınırlı olmayıp, kamu sektörü kuruluşları için de önemlidir (George, 2005, s. 42). Zira özel sektörde etik olmayan davranışlar şirketin hissedarlarını etkilerken, kamu sektöründe etik olmayan davranışlar tüm mükellefleri ve vatandaşları etkilemekte olduğu için kamu sektöründeki yönetim, özel sektördeki yönetim ile aynı ilgiyi hak etmektedir (George, 2005, s. 42). Kamu yönetiminde yönetim, yeni yönetim anlayışının devlet idaresi ve devletin devlet dışı kesimlerle etkileşimi konusunda bir önerisi olarak değerlendirilebilir (Parlak & Doğan, 2016, s. 97). Nitelik yönetim yaklaşımında, devletin hükümlerindeki tek tip otorite kullanımından değil, kamusal yetkilerin farklı idari, siyasi ve sosyal aktörler arasında bölüşümünden söz edilmektedir (Parlak & Doğan, 2016, s. 97).

Kurumsal yönetim ise aslında özel sektör için oluşturulan ve özel sektörde uygulanan bir yaklaşım ol-

masına rağmen, kamu yönetiminin farklı bir bağlam içinde çalışmasıyla birlikte karşı karşıya kaldıkları sorunlar benzer olup, gerek kamu sektörünü, gerek özel sektörü etkileyerek her iki alanı birbirine yaklaştıran ve her iki alanda da etik uygulamaları destekleyen bir yaklaşım olarak etigin her iki alanda da etkisinin ve etkinliğinin artmasına katkıda bulunmuştur (Balkan & Bozkuş Kahyaoğlu, 2018, s. 490). Zira kurumsal yönetim etik kurallar, kanunlara uyma, çevrenin korunması gibi bir dizi alanla örtüşen genel bir yaklaşım olarak örgütün iç ve dış paydaşlarının etkin bir kontrol sisteminden yarar sağlaması ve bu konuda hesap sormasını esas almaktadır (Balkan & Bozkuş Kahyaoğlu, 2018, s. 490).

Kamu yönetiminde kamu hizmeti sunumunun yaygınlaşması, yoğunlaşması ve çeşitlenmesi vergi mükelleflerinin ödediği vergilere yönelik açıklama yapma ya da hesap verme zorunluluğunu geliştirmekte ve kamu hizmetlerinin etkinliğinin sorgulanması, elektrik kesintisi, çöplerin alınmaması ya da bireylerin güvenliğinin tehdit altında olduğunu hissetmesi gibi durumlarda daha fazla belirginleşmektedir (Acar, 2014, s. 308). Zaten bireylerin tek başlarına bu sorunların üstesinden gelemeyişi kamu otoritesinin varlık nedeni olarak görülmekte, sonuçta tüm bu kamu hizmetlerinin finansman aracı olarak vergiler ortaya çıkmakta ve bireyler ödedikleri vergilerin karşılığını bulmak istemekte, dolayısıyla veri olarak demokratik hukuk uygulamaları esas alındığında kamu hizmetleri ve bunların finansmanı oluşurken taraflar süreçlere müdahil olabilmektedir (Acar, 2014, s. 308).

Kurumsal yönetişimin en iyi uygulamasını ortaya koymak için birçok kuruluş tarafından çeşitli araştırmalar yapılmış ve bu araştırmalara dair raporlar yayınlanmış olup, özellikle İngiltere'de 1992 yılında yayınlanan Cadbury Komitesi Raporu, yönetim faaliyetlerinde gözetim, kontrol ve izlemenin önemini vurgulamış ve bu çerçevede örgütlerde kurumsal yönetişimin gelişmesine yönelik olarak iç kontrol yapısının etkin kullanımı, denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırılması ve icracı olmayan bağımsız üyelerden oluşan denetim komitesinin oluşturulmasını tavsiye etmiştir (Kılıç & Türedi, 2020, s. 436). İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere farklı ülkelerdeki çeşitli kuruluşlar tarafından kurumsal yö-

netişimin en iyi uygulamalarının oluşturulması amacıyla yönetim kurulunun gözetim fonksiyonlarını yerine getirecek bağımsız denetim komitesinin önemi sıklıkla ortaya konulmuş ve kurumsal yönetişimin en iyi uygulamalarını ortaya koymak için yapılan bu araştırmalarda, özellikle yönetim kurulunu destekleyen komitelerden en önemlisinin denetim komitesi olduğu ifade edilmiştir (Kılıç & Türedi, 2020, s. 436).

Yönetim anlayışının gelişiminde denetim unsurunun nasıl bir işlev göreceği konusunda çalışmalar yapılması özellikle önemli görülen bir çalışma alanı oluşturmuştur. Bu alanda ulusal veya uluslararası kuruluşların yürüttükleri çalışmalar yanında akademik çalışmalarla da daha etkili bir denetim faaliyeti için öneriler geliştirilmiştir. Kamu yönetiminin özel yönetimden devşirdiği bazı yaklaşımlar kamu yönetimini daha etkili, ekonomik ve verimli olmasını sağlamaya dönüktür. Dolayısıyla bu çalışmada kurumsal yönetişimdeki denetim komitesinin Türk kamu yönetiminde iç denetim tarafından karşılanabilirliği üzerinde durularak Türk kamu yönetiminde daha değer katan bir denetim oluşumuna katkı sağlayacak öneriler ortaya koymak amaçlanmıştır. Çünkü 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte, kamu yönetiminde kurumsal yönetişimin bir aracı olarak beliren stratejik yönetim ve iç denetim, hizmet sunan ve hizmetten yararlananların birlikte süreçlere müdahil olduğu, değiştirdiği, geliştirdiği ve dönüştürdüğü kurumsal yapılar olup, Kanun'da da görülen bu olgu, bir yönetimden, hiyerarşik bir yönlendirmeden ziyade karşılıklı etkileşimi ifade etmektedir (Acar, 2014, s. 307).

Çalışma kapsamında öncelikle kurumsal yönetişimdeki denetim komitesinin ne olduğunu açıklamak için, özellikle kurumsal yönetişimde öncü bir uluslararası kuruluş olan OECD'nin çalışmaları ile Türkiye'de kurumsal yönetişimde önemli bir kuruluş olan SPK'nın düzenlemeleri araştırılmıştır. Bununla birlikte iç denetimin Türk kamu yönetimindeki görev ve sorumlulukları kurumsal yönetişim açısından araştırılarak kurumsal yönetişimdeki denetim komitesinin rolünün iç denetim tarafından yerine getirilebilirliği üzerinde durulmuş ve bu amaçla yapılabilecek gelişmeler tartışılmıştır.

Bu çalışmanın Türk kamu yönetiminde iç denetimin yönetime katkısını geliştirmesine dönük öneriler içermesi bakımından hem kurumsal yönetişim araştırmacıları hem de Türk kamu yönetimindeki uygulayıcılar açısından yararlanılabilecek tespit ve öneriler sunduğu düşünülmektedir.

## 2. KURUMSAL YÖNETİŞİMDE DENETİM KOMİTESİ

Kurumsal yönetişimde denetim komitesinin görev ve sorumlulukları ile ilgili olarak kurumsal yönetişim ilkeleri çerçevesinde bir değerlendirme yapmak uygun olacaktır. Kurumsal yönetişimde denetim komitesinin görev sorumlulukları açısından ise uluslararası alanda OECD çalışmaları, Türk kamu yönetiminde ise buna ilave olarak SPK düzenlemeleri temel teşkil etmektedir. Genel olarak literatürde bu temeller esas alınarak çalışmalar yürütülmektedir.

OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'ni ilk defa 1999 yılında belirlemiş (OECD, 1999), ancak 2004 yılında İlkeler revize edilmiş (OECD, 2004), tekrar 2015 yılında revize edilen OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'nin revizyon sürecinde öncelikle bir taslağı G20/OECD Kurumsal Yönetişim Forumu tarafından Nisan 2015 tarihinde tartışılmış ve bu toplantıyı takiben OECD Konseyi söz konusu İlkeleri 8 Temmuz 2015 tarihinde kabul etmiş, daha sonra da 15-16 Kasım 2015 tarihlerinde Antalya'da düzenlenen G20 Liderler Zirvesine sunulmuş ve G20/OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri olarak onaylanmıştır (G20/OECD, 2016, s. 4).

Ayrıca OECD kurumsal yönetişimin kamu işletmelerinde uygulanması için 2005 tarihli OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetişim Rehberi'nde kamu işletmelerinde kurumsal yönetişimin uygulanmasına yönelik ilkeler belirlenmiş (OECD, 2006), ancak 2015 yılında OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetişim Rehberi güncellenmiştir (OECD, 2015).

Sermaye Piyasası Kurulu da, OECD İlkeleri'ni temel alarak 2003 yılında Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni yayınlamış (TKYD & Deloitte, 2006, s. 1), ancak süreç içerisinde bu İlkeler revize edilmiş ve yeniden yayınlanmıştır (SPK, 2014).

G20/OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'nde; şirketin büyüklüğü ve yönetim kurulu bakımından uygun görülmesi durumunda, komitelerin kullanılmasının yönetim kurulunun çalışmasını geliştirebileceği, piyasanın yönetim kurulu komitelerinin başarısını değerlendirmek için bu komitelerin amaç, görev ve oluşumları hakkında tam ve net bir bilgi sahibi olması gerektiği, söz konusu bilgiler, yönetim kurullarının, dış denetçilerle olan ilişkilerini gözetleme ve çoğu durumda bağımsız olarak hareket etme yetkisine sahip denetimden sorumlu komitelerin kurduğu yargı çevrelerinde özellikle önem arz ettiği, denetimden sorumlu komitelerin ayrıca iç kontrol sisteminin etkinliğini ve doğruluğunu denetleyebilmesinin gerekliliği ifade edilmiştir (G20/OECD, 2016, s. 59). SPK Kurumsal Yönetim Tebliği'nde belirlenen Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne göre de; yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını sağlıklı bir biçimde yerine getirmesini teminen oluşturulacak komitelerden biri de denetimden sorumlu komite olarak belirlenmiştir (SPK, 2014, s. 19). Ayrıca komitelerin en az iki üyeden oluşması gerektiği, icra başkanı ya da genel müdürün komitelerde görev alamayacağı, komitelerin başkanlarının bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçileceği, denetimden sorumlu komitelerin ise tüm üyelerinin bağımsız yönetim kurulu üyesi niteliğinde olması gerektiği ifade edilmiştir (SPK, 2014, ss. 19-20). Hakim pay sahiplerinin etkisi altında olmayan bir yöneticinin denetim komitesinin başkanı başında bulunması, denetim komitesinin oluşturulma amacına uygun olmaktadır (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, s. 287). Denetim komitesinin diğer üyelerinin de bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından olması yine denetim komitesinin oluşturulması amacına uygundur. Denetim komitelerinin, etkili hesap verebilirlik ve yönetişimin giderek artan önemde bir bileşeni olarak görevlerini yerine getirebilmesi için üç önemli özelliği olması gerekir: bağımsızlık, iletişim ve hesap verebilirlik (George, 2005, s. 42).

Özel sektörde görülen skandallar sonucunda bu skandalların tekrarını önlemeye yönelik çalışmalar söz konusu iken, kamu sektöründe de özel sektöre benzer bir biçimde yönetim ve denetim başarısızlığı gündeme gelmiş ve bu durum karşısında yeni önlemler alınmaya başlanmıştır. Örneğin kamu sektöründeki olaylar ve devlet denetimlerinin kalitesindeki

başarısızlıklar, Amerika Birleşik Devletleri Devlet Muhasebe Ofisi'ni (GAO), kamu sektörü kuruluşlarına denetim komitelerini kullanmanın yararını göz önünde bulundurmalarını tavsiye etmeye yönelmiş ve 2003 yılında GAO, denetçilerin belirli bilgileri denetim komitesine veya denetim için sözleşme yaptıkları kişilere iletmesini zorunlu kılmak için Devlet Denetim Standartları'nı revize etmiş olup, her devlet kurumunun, mali gözetim rolünü yerine getirmek için bir denetim komitesi veya eşdeğer bir organ tayin etmesi gerektiği ifade edilmektedir (George, 2005, s. 42). Zira etkili bir denetim komitesi, iç kontrol ve mali raporlama sistemi ile birlikte denetim sürecinin bütünlüğünü ve verimliliğini artırabilir (George, 2005, s. 42). Uluslararası bir nitelik taşıyan OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetişim Rehberi'nde ise; yönetim kurulu komitelerinin oluşturulmasının, kamu işletmeleri yönetim kurullarının etkinliğini artırmada, yetkinliklerini güçlendirmede ve kritik sorumluluklarını desteklemede etkili olabileceği, özellikle büyük kamu işletmelerinde özel sektör uygulamalarına uygun olarak uzmanlaşmış kurul komitelerinin kullanılmasının iyi bir uygulama olarak kabul edildiği, kurullara değer katabilecek özel komiteler arasında denetim, ücretlendirme, strateji, etik, risk ve satın alma alanlarındakilerin yer aldığı ifade edilmiştir (OECD, 2015, s. 74). Yine OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetişim Rehberi'nde; kurulacak ihtisas komitelerine icracı olmayan bir üyenin başkanlık etmesinin ve bunlarda yeterli sayıda bağımsız üye bulunmasının esas olduğu, bağımsız üyelerin oranının ve gerekli bağımsızlık türünün (örneğin yönetimden veya ana sahipten) komitenin türüne, konunun çıkar çatışmalarına duyarlılığına ve kamu işletmesinin sektörüne bağlı olacağı, örneğin, denetim komitesinin yalnızca bağımsız ve mali açıdan okuryazar yönetim kurulu üyelerinden oluşması gerektiği belirtilmiştir (OECD, 2015, s. 74).

Komiteler, yönetimde önemli bir ihtiyacın karşılanmasına hizmet etmekte, yani yönetim kurulunun ortak ihtisas alanını aşan veya kapsamı nedeniyle yönetim kurulunun irdeleyemeyeceği ayrıntılı meseleler, komiteler tarafından incelenebilmekte, böylelikle, incelenen konu hakkında daha derin ve daha bütünsel bir tabloya erişmek mümkün olmakta, bu nedenle

de komitelerin işlevi bir tür organ içinde ihtisaslaşma olarak tanımlanabilir (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, ss. 281-282). Zira komiteler, yönetim organının bir parçasıdır (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, s. 282).

G20/OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'nde; dış denetçilerin denetimden sorumlu komite ya da eşdeğer bir organ tarafından tavsiye edilmeleri ve dış denetçilerin gerek söz konusu komite/organ tarafından gerekse genel kurul toplantısıyla doğrudan seçilmeleri, dış denetçileri pay sahiplerine karşı sorumlu duruma getirmesinden dolayı, iyi bir uygulama olarak addedilebileceği, ayrıca bu hususun dış denetçilerin, işleri nedeniyle iletişim halinde oldukları bir ya da bir takım şirket yöneticileri yerine şirkete karşı gerekli mesleki ihtimamı gösterme görevi borcu altında olduklarının da altını çizdiği ifade edilmiştir (G20/OECD, 2016, s. 49). Yine OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'ne göre; denetimden sorumlu komite ya da eşdeğer bir organın, iç denetim faaliyetlerinin gözetimini sağlaması ve denetçinin şirkete sağladığı denetim dışı hizmetlerin yapısı dahil olmak üzere dış denetçi ile olan ilişkinin kapsamlı bir şekilde denetlenmesiyle görevlendirilmesine vurgu yapılmış, bağımsız denetçinin şirkete denetim dışı hizmetler vermesi bağımsızlığına önemli ölçüde zarar verebileceği, ayrıca kendi çalışmalarını denetlemesine neden olabileceği, ortaya çıkabilecek çarpık ödüllendirmelerin üstesinden gelebilmek için dış denetçilere denetim dışı hizmetlerinden dolayı yapılan ödemelerin kamuya açıklanmasının gerekli olduğu, denetçi bağımsızlığını geliştirmeye yönelik diğer düzenlemelere örnek olarak ise, denetçi tarafından denetim müşterisi için üstlenilebilecek olan denetim dışı işin yapısına sıkı bir sınırlama ya da tamamen yasaklama getirilmesi, denetçilerin zorunlu rotasyonu (gerek ortaklar gerekse bazı durumlarda denetim ortaklıkları), denetçiler için sabit görev süresi, ortak denetimler, denetimden geçmiş şirket tarafından eski denetçinin işe alınmasının geçici olarak engellenmesi ve denetledikleri şirketlerde denetçiler ile yakınlarının mali çıkar sahibi olmasının ya da yönetimde yer almasının yasaklanmasının gösterilebileceği ifade edilmiş, bazı ülkelerin bu durumu daha doğrudan düzenleyen bir yaklaşım benimseyerek ve denetçinin belirli bir müşteriden alabileceği denetim dışı gelir yüzdesini ya da tek bir müşteriden gelen toplam denetçi gelir yüzdesini sı-

nırladığından söz edilmiştir (G20/OECD, 2016, s. 48). Özel sektöre dönük bu hususların bir kısmı Türk kamu yönetiminde dış denetimin konumu ile uyumsuzlukta, zira Türk kamu yönetiminde dış denetim özel denetim firmaları tarafından değil dış denetim ile görevli kamu organı denetim personeli tarafından yapılmaktadır. Ancak dış denetim ve iç denetim ile ilgili denetçi bağımsızlığı ve tarafsızlığına yönelik uyuşan hususlar dikkate alınarak bu hususlardaki uygulamalar geliştirilebilir. SPK Kurumsal Yönetişim İlkeleri'nde de benzer bir yaklaşım benimsenmiş; denetimden sorumlu komitenin; şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerinin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve şirketin iç kontrol ve iç denetim sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapacağı, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirileceği belirtilmiştir (SPK, 2014, s. 20). G20/OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'nde; yönetim kurulunun, etkin bir risk yönetim denetimini sağlamada önder bir rol oynaması, ayrıca üst yönetim tarafından gözetimin uygun bir şekilde yapılmasını sağlaması, bu durumun, normalde doğrudan yönetim kuruluna bağlı iç denetim sistemlerinin kurulmasını kapsadığı, iç denetçilerin, yönetim kurulunun denetimden sorumlu komite ya da yine dış denetçilerle olan ilişkilerin yönetimden sorumlu eşdeğer bir organa bağlı olmasının iyi bir uygulama olduğu ifade edilmektedir (G20/OECD, 2016, s. 55). OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetişim Rehberi'nde ise; kamu işletmelerinin etkin iç denetim prosedürleri geliştirmesi ve doğrudan yönetim kuruluna ve denetim komitesine veya eşdeğer kurumsal organa rapor veren ve izlenen bir iç denetim işlevi oluşturması gerektiği ifade edilmiştir (OECD, 2015, s. 27). Türk kamu yönetiminde iç denetçiler üst yöneticiye bağlı olarak istihdam edilmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de kamu idarelerinde ayrı bir denetim komitesi kurulmalı mıdır? Yoksa genel olarak Türkiye'de denetimin özel olarak da iç denetimin konumu üzerinde yapılabilecek bazı düzenlemelerle denetim komitesine ihtiyaç duyulmayabilir mi? Bu sorular üzerinde farklı görüşler ortaya atılabilir. Ancak getirilecek öneriler Türk kamu yönetimine değer katacak etkili, ekonomik ve verimli bir kamu yönetimini

sağlayacak nitelikte olmalıdır. Bu konu ile ilgili olarak izleyen başlıkta değerlendirme yapılmıştır.

Denetim komitesinin temel amacının, yönetimin finansal ve operasyonel faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde işleme durumunu takip etmek, daha geniş bir ifadeyle, yönetim faaliyetlerini incelemek, denetim organlarının işlevselliğini artırmak ve kendi içindeki ve yönetimle arasındaki ilişkileri koordine etmek olduğu söylenebilir (Karpuzoğlu Özelmaz, 2010, s. 286). Denetim komitesi, kamuya hesap verme sorumluluğu ve yönetişimin ayrılmaz bir unsuru olup, kurumun finansal bilgilerinin doğruluğu, iç kontrol sistemi ve yönetim ile çalışanların yasal ve etik davranışları açısından kilit bir rol oynar (George, 2005, s. 42).

SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde; şirketin hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetlerin denetimden sorumlu komite tarafından belirleneceği ve yönetim kurulunun onayına sunulacağı ifade edilmiştir (SPK, 2014, s. 20).

Bununla birlikte G20/OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri'nde; denetim kontrol sorumluluklarının yerine getirilmesinde, yönetim kurulunun etik olmayan/hukuka aykırı davranışların cezalandırılma korkusu olmaksızın ihbar edilmesini teşvik etmesinin önemine değinilerek, şirket etik kuralları bulunmalı, ilgili kişiler için hukuki korumayla desteklenmesi gereken bu sürece yardımcı olmalı, denetimden sorumlu komite ya da etik komitesi veya eşdeğer bir organ, şirketin finansal tablolarının doğruluğu için ayrıca tehlike teşkil edebilecek, etik ya da yasal olmayan davranışlara ilişkin endişelerini ihbar etmek isteyen çalışanlara bir iletişim noktası sunmalı denilmektedir (G20/OECD, 2016, s. 55). SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde de; şirketin muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak şirkete ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, şirket çalışanlarının, şirketin muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterlerin denetimden sorumlu komite tarafından belirleneceği belirtilmiştir (SPK, 2014, s. 20).

SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde denetimden sorumlu komitenin, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların şirketin izlediği muhasebe

ilkeleri ile gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin değerlendirmelerini, şirketin sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildireceği ifade edilmiştir (SPK, 2014, s. 20).

Ayrıca SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde denetimden sorumlu komitenin; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanacağı ve toplantı sonuçlarının tutanağa bağlanarak alınan kararların yönetim kuruluna sunulacağı, denetimden sorumlu komitenin faaliyetleri ve toplantı sonuçları hakkında yıllık faaliyet raporunda açıklama yapılması gerektiği, denetimden sorumlu komitenin hesap dönemi içinde yönetim kuruluna kaç kez yazılı bildirimde bulunduğu da yıllık faaliyet raporunda belirtileceği ifade edilmiştir (SPK, 2014, s. 20).

Denetim komitesinin kritik bir görevi üstlenmesi nedeniyle, denetim faaliyetinin yeterli içerikte, uygun zamanda ve şeffaf bir şekilde gerçekleştirilmesi gereklidir (Karpuzoğlu Özelmaz, 2010, s. 286).

SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde denetimden sorumlu komitenin, kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili tespitlerini ve konuya ilişkin değerlendirmelerini ve önerilerini derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildireceği belirtilmiştir (SPK, 2014, s. 20). Bir denetim komitesinin sorumluluğu, kurumun karmaşıklığına, boyutuna ve gereksinimlerine bağlı olarak değişiklik gösterebilir, ancak tipik bir denetim komitesinin sorumlulukları arasında; denetim faaliyetlerinin kapsamının onaylanması, dış denetçi görevlendirilmesinin önerilmesi, kurumun mali tablolarının ve iç kontrollerinin gözden geçirilmesi, denetimlerin maliyet etkin bir şekilde yürütülmesinin sağlanmasına yardımcı olması ve risk yönetiminin gözetimi yer alır (George, 2005, s. 42).

Denetim komitesi hissedarlar kuruluna yönetim kurulunun performansını raporlamakla, çalışmanın yürütülmesi esnasında yönetim kurulu da denetim komitesini her yönden desteklemekle yükümlü olup, yani denetim komitesi, yönetim organının bir parçası olarak, yönetimin kendi kendini denetlemesi amacına hizmet etmektedir (Karpuzoğlu Özelmaz, 2010, s. 286). Ancak kamu yönetimi açısından konu hissedar ya da sahiplik açısından zorlaşmaktadır. Kamu yöne-



timinde hissedar ya da sahip kimdir? Bu soruya açık bir cevap vermek çok zor olsa da, kamu kuruluşları vatandaşlara kamu hizmeti sunmak için var olduğuna göre kamu kuruluşlarında sahiplerin genel olarak tüm vatandaşlar olarak halk olduğu ileri sürülebilir. Bununla birlikte 1982 Anayasası'nın 123. maddesindeki "İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir" hükmü çerçevesinde bütün kamu kuruluşlarının kendi aralarında bir takım bağ ve ilişkilerle bir bütünlük oluşturduğu ve bu bütünlük içinde kamu kuruluşları arasında ve kendi içlerinde işleyen hiyerarşi veya vesayet ilişkisinin olduğu dikkate alınırsa zaten başına buyruk bir kamu kuruluşu söz konusu olamayacağı ve dolayısıyla kamu sistemi içinde bir denetim mekanizmasının bulunduğu açıktır.

### 3. KURUMSAL YÖNETİŞİM AÇISINDAN TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

Türk kamu yönetiminde iç denetim kamu yönetiminin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde faaliyet göstermesi için önemli roller üstlenebilir. Çünkü iç denetim ile ilgili hem uluslararası kaynaklar hem Türk kamu yönetimindeki iç denetim ile ilgili düzenlemeler iç denetimin önemli roller üstlenebilmesine elverişli bir durum ortaya çıkarmaktadır. Ancak mevzuat ve uygulama açısından belirli geliştirmeler yapılması halinde iç denetimin çok daha işlevsel bir özelliğe kavuşması sağlanabilir.

Kurumsal yönetim; bir kuruluşun yönetim çerçevesinin, sahiplerinin ve diğer paydaşlarının beklentileri dikkate alınarak, sürdürülebilir değer doğuracak biçimde tasarlanmasıdır (Alp & Kılıç, 2014, s. 37). Bir başka açıdan kurumsal yönetim, bir kuruluşun sahiplerinin ve alacaklılarının kontrolü elinde bulundurduğu ve kuruluşa emanet edilen kaynaklar için hesap verebilirlik gerektiren bir süreci ifade etmektedir (Johnstone v.dğr., 2014, s. 49). Bu süreçte iç denetim nasıl bir işlev görebilir? Kurumsal yönetim yaklaşımındaki denetim komitesinin rolü, Türk kamu yönetiminde iç denetim tarafından karşılanabilir mi? Bu sorulara cevap verebilmek için öncelikle Türk kamu yönetimindeki iç denetim sistemini yakından tanımak gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 63.maddesinde; "İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir", ifadesine yer verilmiştir. İç denetçinin görevleri ise 5018 sayılı Kanun'un "İç denetçinin görevleri" başlıklı 64. maddesinde detaylı olarak sayılmıştır. 2100 numaralı Kamu İç Denetim Standardında ise; "İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. İç denetçiler proaktif davrandıklarında ve görevler sırasındaki değerlendirmeleri, yeni bakış açıları sunduğu ve gelecek etkilerini dikkate aldığı anda, iç denetim faaliyetinin güvenilirliği ve değeri artar", ifadesine yer verilmiştir. İç denetimin kurumsal yönetimdeki rolü ise, Kamu İç Denetim Standartları'ndan 2110-Kurumsal Yönetim Standardında şöyle açıklanmıştır:

"İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla kurumsal yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır:

- Stratejik ve operasyonel kararlar alınması,
- Risk yönetiminin ve kontrolün gözetimi,
- İdare içinde gerekli etik değerlerin geliştirilmesi.
- Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin sağlanması.
- Risk ve kontrol bilgilerinin idarenin ilgili alanlarına iletilmesi.
- Üst yönetici ve üst düzey yönetim ile iç ve dış denetçilerin faaliyetleri arasında işbirliğinin ve bunlar arasında gerekli bilgilerin paylaşımının sağlanması."

Günümüzde denetim, yönetimin ne oranda amaçlara hizmet ettiğinin belirlenmesi, yönetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve yönetimdeki olası sapmaların giderilmesi konularında önemli bir işlev görmeye başlamıştır (Hasanoğlu, 2018, s. 391). Bu çerçevede iç denetim faaliyeti, sunduğu güvence ve danışmanlık hizmetleri aracılığıyla kuruluşların amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirmeli, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirlemeli ve riske maruz kalma düzeyini azaltmaya yönelik öneriler sunarak kuruluşlara değer katmalıdır (İDKK, 2013, s. 3). Dolayısıyla kuruluşa değer katma perspektifi, kamu yönetimindeki uygunluk denetimi anlayışına yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin değerlendirilmesini de ekleyerek, mevcut denetim anlayışını günümüz şartlarına uygun hale getirmekte ve denetim anlayışında fark oluşturmaktadır (İDKK, 2013, s. 4). Buradan hareketle iç denetçilerin, karar verme ve sorunlara çözüm bulma işlevlerinde yönetimin en büyük destekçisi olarak görev yaptıkları söylenebilir (Adiloğlu, 2011, s. 231).

Kurumsal yönetim kuruluşların sürekli gelişimi ve süreçlerin iyileştirilmesini esas almaktadır (Ersen, 2014, s. 19). Dolayısıyla kamu yönetiminde strateji, politika ve hedefler ile uyumlu, kaynakların etkili, ekonomik, verimli temini ve kullanımı, hesap verebilir ve şeffaf olmak amacına uygun yaklaşım; sonuç odaklı yönetim ve pro-aktif (önleyici) denetim anlayışıdır (Uzun, 2009, s. 60). Yönetimin kusursuz bir şekilde işleminde önemli bir konuma sahip olan, yönetimin asli ve ayrılmaz bir işlevi olan denetim, örgütleri daha iyi bir yönetime yönelten bir itici gücü içinde barındırmaktadır (Hasanoğlu, 2018, s. 391). Bu nedenle kurumsal yönetimin temel prensiplerinden biri olan iç denetim, kuruluş yönetimine ayna tutarak, işletme körlüğü içerisinde görülemeyen birçok konuyu teşhis ederek çözüm yolları aranmasını sağlamaktadır (Akçay, 2011, s. 39). Zira yönetimin bir fonksiyonu olan denetim görevi esas olarak yöneticilerin sorumluluğunda olup, örgütsel faaliyetlerin artması, çeşitlenmesi ve karmaşıklaşması ile bu görevi yöneticiler tek başına yerine getirmekte zorlanmakta ve kendileri adına denetim yetkisi ile donatılmış denetim birimlerine ihtiyaç duymaktadırlar (Bozkurt, 2019, s. 105). İç denetim kamu kuruluşlarının üst yöneticileri yanında ayrıca çalışanlarına ve kuruluşla ilgili taraflara da çok

önemli katkılarda bulunabilir (Erkan v.dğr., 2010, s. 106). Nitekim kamu kuruluşlarında bir taraftan üst yöneticiler yönetim ile ilgili ihtiyaç duydukları en sağlıklı bilgileri, nitelikli ve eğitimli iç denetim birimi personelinin sağlayabilirler, diğer taraftan çalışanlar iç denetim faaliyetlerinin danışmanlık yönünden faydalanarak sürekli gelişimlerini sağlayabilirler, bununla birlikte vatandaşlar ise ödemiş oldukları vergilerle oluşturulan kamu kuruluşlarının bütçelerinin doğru amaçlar için kullanıldığına ve iyi bir denetim mekanizmasından geçtiğine bağımsız iç denetim faaliyetleri yoluyla inanırlar (Erkan v.dğr., 2010, s. 106).

Son dönemlerde ortaya atılan yeni fikirler, günümüzde yönetimi önemseyen bir anlayışın ortaya çıkmasını sağlamıştır (Bayansar, 2019, s. 315). Kamu kesiminin ve özel sektörün kurumsal yönetim politikalarının yetersizliği, yaşanan uluslararası finansal krizlerin ve şirket skandallarının arkasında yatan en önemli nedenlerden biri olarak değerlendirilmekte, bu da kurumsal yönetim ilkelerinin önemini artırmaktadır (Akçay, 2011, s. 39). Kurumsal yönetim; adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri üzerine kurulmuş olup, örgütlerde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri kurumsal yönetimin bu temel ilkelerinin örgüt bünyesinde özümsemesine, kabul görmesine, uygulanmasına ve kurum kültürü haline gelmesine yardımcı olmaktadır (Türedi v.dğr., 2015, s. 67). Yani iç denetim, kamu yönetiminde hesap verebilirlik sağlayarak ve kamu yönetiminin temel değerlerini koruyarak kamu yönetimini güçlendirmeye, yöneticilerin işini şeffaf, adil ve dürüst bir biçimde yürütmesine katkı sağlamaktadır (Yıldırım & Özyiğit, 2019, s. 9). Kurumsal yönetim ilkeleri açısından iç denetimin kamu yönetimine sunabileceği katkılara aşağıda kısaca değinilmiştir.

### 3.1. Adillik ve İç Denetim

Yönetimde adillik ile kurumsallaşma arasında bir ilişki vardır. Çünkü kurumsallaşan örgütlerde kararlar kişisel tercihleri değil, kuruluşun menfaatlerini yansıtır ve dolayısıyla adil olmayı gerektirir. Bu nedenle örgütler bir bakıma kurumsallaşma ile orantılı olarak adil işlem ve eylemlerde bulunabilirler ve dolayısıyla bu ölçüde doğru kararlar verebilirler, nihayetinde

daha iyi bir kurumsal performans gösterebilirler.

Daha geniş bir açıdan değerlendirilirse, kurumsallaşmış bir örgütte kurumsal yönetim ilkeleri daha kolay uygulanabilecek, diğer taraftan kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasıyla örgütte tüm paydaşlarla ilişkiler, rol ve sorumluluklar belli yapılara ve davranış kurallarına bağlı olacağı için örgütün kurumsallaşmasına olumlu katkı sağlayacaktır (Alp & Kılıç, 2014, s. 29). Etkin ve verimli bir kurumsal yönetimin tesisi, örgütlerin kurumsallaşma düşüncesi ile başlamakta, kurumsallaşan örgütler sınırlarını daha esnek hale getirmekte ve çevresini giderek artırmakta, bunun sonucunda da belirli çerçeveler dahilinde ortaklar edinmiş olmakta, ortaklığın varlığı ise, hakların varlığını ve korunması gerekliliğini doğurmaktadır (Türedi v.dğr., 2015, s. 59). Bir sözleşmeye dayanan ve tüm ilişkileri bu sözleşme çerçevesinde belirlenen ortaklıkta bu sözleşmeye göre gerek azınlık gerek yabancı tüm ortakların hakları adil bir şekilde karşılanmalıdır (Türedi v.dğr., 2015, s. 59). Bu açıdan iç denetimin kurumsal kültürün oluşmasında önemli bir unsur olduğu düşünülmekte, yani iç denetim faaliyeti sayesinde kuruluş çalışanlarınca kuruluşun faaliyetlerinin ve planlarda belirtilen amaç ve hedeflerin doğru anlaşılmasının sağlanması, bu sayede neyi neden yaptığını bilen çalışan sayısının artması beklenmekte, bu sebeple kamusal bir faaliyetin kamu hizmetine dönüşmesinin; başka bir ifadeyle bir devlet memurunun kamu hizmetkârı haline gelmesinin temeli bu algı ve anlayış değişikliğine dayanmaktadır (Acar, 2014, s. 315). Yani iç denetim biriminin olumlu bir örgüt kültürü oluşturulmasında yol göstericilik anlamında önemli katkıları olabilir (Tüm & Reyhanoglu, 2015, s. 416).

Adillik ilkesi, yönetimin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranması olarak tanımlanabilir (TKYD, 2014, s. 15). Bu sebeple eşitlik ilkesi olarak da ifade edilmekte ve kuruluş yönetiminin tüm faaliyetlerinde, hissedar ve paydaşlara eşit davranılması ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesi biçiminde tanımlanmaktadır (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, s. 66). Adillik, hissedarlara eşit mesafede olmayı, yani işlevsel azınlık haklarını içermektedir (TKYD, 2021). Yani bu ilke, azınlık hissesine sahip hissedarlar ve yabancı ortaklar da dahil olmak üzere, tüm hissedarların haklarının

korunmasını ve yapılan sözleşmelerin uygulamaya aktarılmasını kapsamaktadır (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, ss. 66-67). Adillik ilkesinin aşağıdaki gibi dört önemli ögesi bulunmaktadır (Alp & Kılıç, 2014, ss. 60-61):

- Kuruluş, mümkün olduğunca ve konumlarını da gözетerek tüm paydaşlarına adil davranmalı, paydaşlar arasında ayrımcılık yapmamalıdır.
- Kuruluş, aynı paydaş sınıfı içinde yer alan kişi ve kurumlara eşit davranmalıdır.
- İçeriden bilgi sahibi olanların fırsat eşitliğini bozacak şekilde ticaret yapmasına izin verilmemelidir.
- Bir olayda veya işlemde yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yöneticiler, kuruluşla çıkar çatışması durumunu, yönetim kuruluna önceden beyan etmeli, nitekim yöneticiler kendilerini, yakınlarını veya ilişki içinde buldukları kişileri ilgilendiren konularda karar alma sürecine dahil edilmemelidir.

Ancak kamu yönetiminde, kamu işletmelerinin bazılarında olduğu gibi istisnalar hariç, hissedar olarak belirli kişiler ya da grupların varlığı söz konusu değildir. Bu nedenle kamu hizmetlerinin sunumunda adillik genel olarak toplumun bütününe kapsayan bir yaklaşımla sağlanabilir. Bu açıdan kamu hizmetleri vatandaş odaklı olmalı, dolayısıyla kamu hizmetlerinde kalite farkı olmamalıdır (Uzun, 2009, s. 60). Kamu yönetiminde kamu hizmetleri vekalet ve güven ilişkisine dayalı olarak kamu personeli aracılığıyla vatandaşlara sunulmakta, dolayısıyla kamu personeli aracılığıyla vatandaşlara sunulan kamu hizmetleri sürecinde; sorumlu, şeffaf, doğru ve adil hizmetin sağlanması güvence altında olmalıdır (Uzun, 2009, s. 60). İç denetim bu noktada önemli bir işlevi yerine getirebilir. Kamu hizmetlerinin sunumunda kamu yararı önceliği söz konusudur ve bunun için de adillik ilkesine uygun hareket edilmesi gerekir. Bütün vatandaşları kapsayan adil bir yaklaşımla kamu hizmetleri dengeli bir biçimde sunulmalı, alternatif maliyet hesapları kapsamlı bir şekilde değerlendirilerek en etkili, ekonomik ve verimli faaliyetlere öncelik verilmelidir. Bu çerçevede üst yöneticiler iç denetçilerin denetim

ve danışmanlık faaliyetlerinden yararlanmalıdır. Ayrıca kamu kuruluşlarının kendi iç ilişkilerinde de adillik ilkesine uygun hareket edilmesi için iç denetim yöneticilere katkı sunabilecektir.

### 3.2. Sorumluluk ve İç Denetim

Kamu yönetiminde faaliyetler toplumsal sorumluluk bilinci altında gerçekleştirilmelidir. Çünkü faaliyetlerin maliyeti toplumun vergileri ile karşılanmaktadır. Yapılan harcamaların etkili, ekonomik ve verimli olması yönünde karar vericiler azami çaba sarf etmeli ve yönetim mekanizması içindeki ilgili mercilerle birlikte belki de en önemlisi topluma karşı sorumluluk duygusu içinde hareket etmelidir.

Değişen yönetim anlayışları çerçevesinde ve kurumsal yönetişimin oluşturulması bağlamında sorumluluk kavramı giderek daha çok dikkat edilen bir husus haline gelmiş olup, kuruluşlar faaliyetlerini sürdürme noktasında kararlar alırken, sadece katma değer oluşturma ya da gelir elde etme amacı ile hareket etmemelidirler. (Türedi v.dğr., 2015, s. 59). Sorumluluk ilkesi, kuruluşun toplumsal değerleri yansıtan kanun ve düzenlemelere uyum gösterecek şekilde faaliyet göstermesini ifade etmekte, ancak kurumsal yönetim ilkeleri, kanunların sorumluluk açısından minimum standartları oluşturduğunu, gerçek anlamda sorumlu davranışın ise yasal zorunlulukların ötesine geçilerek yerine getirilebileceğini vurgulamaktadır (TKYD, 2014, s. 15). Bir kuruluşun, faaliyetlerinde toplumun istek ve ihtiyaçlarını dikkate alması ve çevreye duyarlı olması, toplum nezdinde bilinirliğini ve güvenini artırarak değerini yükseltecektir (Alp & Kılıç, 2014, s. 62). Sorumluluk kavramı sadece kuruluş yöneticilerine ya da ortaklarına yönelik değil, paydaşlara, yani tüm topluma karşı olmalı, dolayısıyla üst yöneticiler ya da yönetim kurulları tarafından kararların verilmesi aşamasında toplumsal ahlak, genel kabul görmüş etik değerler vb. diğer manevi unsurlar da göz önünde bulundurulmalıdır (Türedi v.dğr., 2015, ss. 59-60). Dolayısıyla kamu yönetiminde sorumlulukların denetimi, özellikle kamusal kaynakların kullanımında şeffaflığın sağlanması için önemli olup, bu nedenle saydamlığın ve sorumluluğun geliştirilmesinde, parlamento ve kamuoyunun bilgilendirilmesinde

en önemli işlevi denetim kurumları sağlamaktadır (Çevik, 2002, s. 107).

Kamu yönetiminde sorumlu, hesap verebilir, denetime açık bir yönetim anlayışının temel kamusal sorunları ve krizleri önleyici bir işlevi bulunmaktadır (Kutlu v.dğr., 2019, ss. 116-117). Özellikle 1990'lı yıllardan bu yana kamu yönetimlerinde performansın yönetilmesi fikrine ilişkin reformist uygulamalar gerçekleştirilmekte, ancak bu süreçte hazırlanması beklenen plan, program ve raporlar bürokrasinin, toplumdaki diğer bireyler gibi özel çıkar motivasyonu ile hareket ettiği yönündeki şüpheleri gideremekte, bu bakımdan üçüncü bir göz tarafından etik değerlerin güvence altında olduğuna ilişkin bir değerlendirme işlevine ihtiyaç duyulmakta, dolayısıyla iç denetim faaliyeti içeriden dışarıya doğru bir bakışı içermektedir (Acar, 2014, ss. 313-314).

21. yüzyılda şeffaflık ve vatandaşa karşı sorumluluk, kamu kuruluşlarının temel konularını oluşturmakta, kamu yönetiminin, hesap verebilir ve denetlenebilir olması gerektiği ve kamu yönetiminde kontrolün sağlanması, riskin yönetilmesi ve kendisine emanet edilmiş fon ve kaynakların en yüksek ahlaki standartlarda dürüstlük kuralları içerisinde, tarafsız bir şekilde kullanılması, hatta, daha da öte profesyonel ve yüksek standartlarda kontrol edilmesi sorumluluğu gündeme gelmektedir (Uzun, 2009, s. 60). Bu açıdan iç denetim faaliyeti kamu kuruluşlarında sorumluluk bilincinin gelişmesi yönünde etkide bulunabilir. Kamu kuruluşlarının faaliyetlerinin denetleneceğinin bilinmesi dahi yönetim kademesinin sorumlu hareket etmesine yol açabilir. Bununla birlikte yapılan denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile iç denetim kamu kuruluşlarında sorumluluğun gelişmesi yönünde zorlayıcı bir faktördür.

### 3.3. Şeffaflık ve İç Denetim

Günümüzde yönetim faaliyetlerinde şeffaflığın esas alınmasına vurgu yapılmakta, böylece öngörülebilir bir yönetim anlayışı amaçlanmakta, dolayısıyla şeffaflık sayesinde ilgili taraflar yönetim faaliyetlerini izleyip değerlendirebilmekte ve süreçlere katılım gösterebilmektedir. Bir örgütte katılım, örgütle ilgili

herkesin kararlara ve uygulamalara katılması, uygulamaların sonuçlarını denetleyebilmesi olarak ifade ilebilir (Şahin, 2018, s. 32). Şeffaflık, örgütlerde paydaşların katılımını azami seviyede ve sağlıklı bir biçimde sağlamayı kolaylaştırıcı bir faktör olmaktadır.

İç denetim faaliyetleri bir yönüyle kamu kuruluşlarının şeffaf olmaları, diğer bir deyişle saydam olmaları yönünde etki doğururken diğer taraftan iç denetim raporları ile de kamu kurumlarının faaliyetleri hakkında ilgililer doğru bilgilere ulaşabileceklerdir (Bozkurt, 2019, s. 104). Türk kamu yönetiminde iç denetim raporları 5018 sayılı Kanun'un 64. maddesi gereği üst yöneticiye sunulmakta ve üst yönetici tarafından gereği için ilgili birimlere ve mali hizmetler birimine verilmekte, ayrıca İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gönderilmekte, ancak iç denetim raporlarının kamuoyuna açık olması halinde kamu kesiminde şeffaflık ilkesini geliştireceği için bu konunun tartışılması gerekmektedir (Bozkurt, 2019, s. 104).

Kurumsal yönetim yaklaşımı, tüm paydaşların çıkarlarının gözetilmesini öngördüğü için, tüm paydaşların ihtiyaçlarını giderecek ve doğru karar almalarını sağlayacak şekilde kuruluşun faaliyetlerinde şeffaf olması ve tüm paydaşları aydınlatması çok önemli olmaktadır (Alp & Kılıç, 2014, s. 59). Zira finansal piyasalardaki fon sahiplerinin, yatırımcıların beklentileri ve arayışları sürekli arttığı için, kurumsallaşmayı başaran ve şeffaflık ilkesini uygulayan şirketlere ve ülkelere doğru yönelim olacaktır (Kardeş Selimoğlu & Yazıcı, 2021, s. 122). Ayrıca şeffaflık kuruluş içinde, yani iç yönetimde, karar alma süreçlerinde, çalışanlarıyla ilişkilerinde, yetki ve sorumlulukların dağılımında saydam olmayı da gerekli kılmaktadır (Alp & Kılıç, 2014, s. 60). Şeffaflık ilkesi, bir kuruluşun kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını doğru zamanda yapması gerekliliğini ortaya koymakta ve yalnızca faaliyet sonrasında değil, faaliyetin gerçekleştirilmesi sırasında ve öncesinde de geri bildirim sağlanmasına yönelik olanakların geliştirilmesini hedefleyen düzenlemeleri teşvik etmektedir (TKYD, 2014, s. 15). Nitekim özel sektör açısından şeffaflık, ticari sır niteliğindeki henüz kamuya açıklanmayan bilgiler hariç olmak üzere, kuruluş ile ilgili finansal ve finansal olmayan tüm bilgilerin zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorum-

lanabilir, düşük maliyetle ve kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır (Karpuzoğlu Özelmas, 2010, s. 67). Kamu yönetiminde ise kamu yönetimine özgü sır niteliği taşıyan bilgiler, elbette şeffaflık haricinde ele alınmalı ve gizli tutulmalıdır. Ancak sır niteliği taşımayan faaliyetler olabildiğince kamuoyu ile paylaşılabilir ve bu sayede vatandaş kamu kuruluşlarının faaliyetleri ile ilgili doğru ve zamanında bilgi sahibi olarak konumunu belirleyebilir ve daha sağlıklı bir biçimde yönetime katılabilir.

Konu ile ilgili yapılan çalışmaların bir kısmında, şeffaflık ilkesi kurumsal yönetişimin en temel ilkesi olarak kabul edilmekte, bu yargı belli yönleri ile doğru kabul edilebilir olmasına rağmen kurumsal yönetişim ilkelerini birbiri ile kıyaslamak mümkün olmamakta, çünkü söz konusu ilkeler birbirleri ile azami derecede ilgili ve bağlantılı şekilde işlemektedir (Türedi v.dğr., 2015, s. 60). Nitekim hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli mekanizmalardan biri şeffaflıktır (Atağan, 2018, s. 141).

Şeffaflık ilkesinin temel dayanağı, kuruluşların ilgili faaliyetlerinin etki alanı içerisinde kalan her kesime (iç çevre, dış çevre, ortaklar ve kamuoyu) ulaştırılması, yani şeffaflık ilkesi kuruluş hakkındaki güncel bilgilerin kamuoyu ile paylaşılmasını gerektirmekte, zira özündeki amaç, muhtemel asimetrik bilgi oluşmasını engelleme veya mümkün olan seviyede azaltma şeklinde olmalı, aksi takdirde kuruluşların şeffaflık ilkesi kapsamında yapacağı bilgilendirmeler, gerçek ihtiyaçlara yönelik olmayacaktır (Türedi v.dğr., 2015, s. 60). Kısaca şeffaflık kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımıdır (TKYD, 2021). Dolayısıyla şeffaflık ilkesinin etkin ve verimli bir şekilde işlemesi sürecinde, bilgiyi paylaşacak kuruluş ve söz konusu bilgiyi kullanacak diğer paydaşlar olmak üzere iki farklı taraf söz konusu olup, burada önemli olan kuruluşların doğru ve güvenilir bilgiyi paylaşması ile birlikte çıkar gruplarının da bu bilgiye ulaşabilmesi ve kullanabilmesi konusunda yetkinliklere sahip olmasıdır (Türedi v.dğr., 2015, s. 60).

Şeffaflık, halka güven telkin ettiği için bilginin doğru ve güvenilir paylaşımı ve bu yönde kamuoyunun bilgilendirilmesi sonuç odaklı bir kamu yönetimi anlayışının gereğidir (Uzun, 2009, s. 60). Bu nedenle saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının öne

çıkacağı bir örgüt yapısının oluşturulmasının amaçlandığı günümüz yönetim anlayışında, kamu kuruluşlarında ortaya çıkabilecek aksaklıkların önlenmesine ve giderilmesine yardımcı olacak bir iç denetim biriminin varlığı önemlidir (Gerekan & Pehlivan, 2009, s. 334). Zira kamu yönetiminde iç denetim, şeffaflaşma ve yöneticilerin hesap verebilme özelliğini geliştirerek, yolsuzlukların önüne geçerek önemli bir fonksiyonu yerine getirmiş olmaktadır (Akçay, 2014, s. 7). Dolayısıyla kamu kuruluşlarında iç denetçi kadrolarına atama yapılmasında ve atanan iç denetçilerin denetim faaliyetlerinin desteklenmesinde üst yöneticilerin bilinçli bir tutum sergileyerek yönetim faaliyetlerinin başarısı için iç denetimden daha fazla yararlanma çabası içinde olmaları gerekir.

### 3.4. Hesap Verebilirlik ve İç Denetim

Kamu yönetiminde hesap verebilirlik artık çok sık vurgulanmakta, yönetim faaliyetlerinin tüm aşamalarında hesap verebilirlik aranmakta, iç denetim ise kamu yönetiminde hesap verebilirliği sağlamak için denetim faaliyetlerini daha etkili olacak biçimde geliştirmek zorunda kalmaktadır.

Herhangi bir konuda yetki kullanan, karar alan, işlem yapan veya faaliyette bulunan kişi veya organın, bunlar nedeniyle sorumlu tutulabilmesi ve kendisinden açıklama istenebilmesi hesap verme olarak tanımlanabilir (Alp & Kılıç, 2014, s. 61). Dolayısıyla hesap verenler, kullandıkları yetkinin, aldıkları kararın, yaptıkları işlemin ve yürüttükleri faaliyetin gerek şekil ve gerekse içerik bakımından mevcut düzenlemelere, belirlenmiş amaç ve yöntemlere, etik kurallara ve işin gereğine uygun olduğunu, gözetimi ve denetimi altında oldukları kişi veya organlara ispat etmekle yükümlüdürler (Alp & Kılıç, 2014, s. 61). Böylece, yetki ve sorumlulukları olanların faaliyetlerinde hesap verebilirliğin sağlanmasıyla, beklenmedik kararlar alma eğilimleri sınırlanacak ve dolayısıyla alınan kararlara taraf olanların güvenleri artacaktır (Kardeş Selimoğlu & Yazıcı, 2021, s. 122).

Kurumsal yönetim yaklaşımında özel sektör kuruluşları açısından hesap verebilirlik, kuruluşun strateji rehberliğini, yönetim kurulu tarafından yönetimin

etkin denetimini ve yönetim kurulunun, kuruluşu ve hissedarlara karşı hesap verme yükümlülüğü taşımasının sağlanmasını ifade eden bir ilkedir (TKYD, 2014, s. 15). Yönetim kurulu üyelerinin esas itibarıyla kuruluşun tüzel kişiliğine, dolayısıyla pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu anlatmakta olup, etkin biçimde işlerlik kazanması için yönetim kurulu ve tepe yönetimi arasında yetki ve sorumlulukların açık bir biçimde belirlenmesi, yani karar verme ve denetleme yetkisinin bahsi geçen iki yönetim kademesi arasında şüpheye yer bırakmayacak derecede açık olması şarttır (Karpuzoğlu Özelm, 2010, s. 68).

Hesap verebilirlik ilkesi; üst yöneticilerin faaliyetlerin devamı amacıyla aldığı kararların sonucunda sorumlu tutulmaları ve buna bağlı olarak hesap verebilmelerini ifade etmekte, dolayısıyla sorumluluk ilkesi ile azami seviyede ilişkili bir ilke olmaktadır (Türedi v.dğr., 2015, s. 60). Bu sebeple hesap verebilirlik ilkesinin uygulanmasında; bir kuruluşta her düzeyde yetki, görev ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması, hesap verme yükümlülüğünün verilen yetkiyle orantılı olması, güçlü ve etkin bir iç kontrol sistemi ile bağımsız iç denetim ve bağımsız dış denetim sistemlerinin varlığı çok önemlidir (Alp & Kılıç, 2014, s. 61).

Kamu yönetiminde yönetim çok aktörlü ve katılımcı bir sistem öngörmekte, bu sebeple sivil toplum kuruluşlarından özel sektör aktörlerine ve karar almadan denetime kadar tüm aşamalarda gündeme gelmekte, dolayısıyla yönetimde demokratikleşme, hukukun üstünlüğü ve hesap verebilirlik için elverişli bir ortam sunulmaktadır (Kutlu v.dğr., 2019, s. 116). Kamu yönetiminde, vatandaşın vergileri ile sağlanan kaynakların; sorumlu, şeffaf, doğru ve adil kamu hizmeti yaklaşımı ile yönetilmesi, hesap verebilir olmanın yanında performans yönetiminin gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır (Uzun, 2009, s. 60). Kuruluşların kendi kapasitelerini amaçları doğrultusunda yönetebilmeleri, kaynaklarını etkin kullanmaları ve şeffaf bir yönetim uygulamaları için yararlanabilecekleri en önemli araçlardan biri olan performans yönetimi, bir kuruluşun iç ve dış sistemlerdeki değişimleri göz önünde bulundurarak, önceden belirlenmiş belirli kurumsal amaçlara ulaşmak amacıyla kurumsal kaynakların

koordine edildiği ve yönlendirildiği bir yönetim şekli olarak tanımlanabilir (Acar, 2014, s. 311). Bu bakımdan performans yönetiminin amacı, operasyonel verimlilik ve etkinliğin artırılması ile hesap verebilirliğin güçlendirilmesi olup, iyi bir hesap verebilirlik sisteminde asillerin vekilleri kontrol edebilmesi beklenir (Acar, 2014, ss. 311-312). Dolayısıyla kamu yönetiminde hesap verebilirlik, kamu kaynaklarını kullananların yapmaması gerektiği halde yaptıklarından, ya da yapması gerektiği halde yapmadıklarından veya niçin yap(a)madıklarından dolayı, kendini yetkili kılan otoriteye karşı sorumlu olmasını, kısaca yetki ve sorumluluk kullananların söz konusu yetki ve sorumluluklarını nasıl kullandığıyla ilgili kendisini hukuksal anlamda sorumlu saymasını içermektedir (Tutar & Altınöz, 2017, s. 228).

Kamu kesiminde vatandaşlara ve seçilmiş temsilcilerine karşı hesap verme yükümlülüğü içerisinde olan yöneticilerin hesap vermesi dış ve iç paydaşlar bakımından değerlendirildiğinde; dış hesap verebilirliğin etkin işlemesi, kuruluş içi hesap verebilirliğin sağlıklı bir zemine oturtulabilmesi ile ilgili olduğu için kuruluş yönetimi ve karar vericileri kuruluş içi raporlamadan yola çıkarak kurumsal amaçlara ne ölçüde ulaştıklarını, ulaşamadıysa bunun sebeplerini kamu kaynağının asil sahiplerine raporlayabilirler (Acar, 2014, s. 312). Bununla birlikte kuruluşların büyümesi ve faaliyetlerinin çeşitlenmesi, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetim faaliyetlerinin önemini artırmaktadır (Bozkurt, 2019, s. 105). Ayrıca bir kuruluş üst düzey hedefler belirlemiş olabilir, ancak hangi hedefe ne ölçüde yaklaşıldığının ölçülmesi gerekmekte, bu nedenle sapmaların ve dolayısıyla gidiş yolunun teyidi bakımından iç denetim önemli veriler sunmakta, bu şekilde ayrıntı noktalarını göstermesi açısından iç denetim önem taşımaktadır (Acar, 2014, ss. 315-316).

Ancak iç denetçilerin bağımsızlığı burada çok önemli olmaktadır. Zira iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığa sahip olması, kuruluşlarda idari hesap verebilirlik müessesesinin yerleşmesine oldukça büyük katkı sağlamaktadır (Acar, 2014, s. 314). Sonuç olarak hesap verebilirlik ile denetimin birlikteliği söz konusu olmakta, yani hesap verebilirliğin sağlanması için bir araç olan denetim, yönetimin faaliyetlerini belli stan-

dartlar çerçevesinde yürütülen denetim faaliyetleri ile raporlayarak ilgililerin bilgisine sunmakta, dolayısıyla bir nevi ayna vazifesi gören denetimin bağımsız ve tarafsız olması ve denetim standartlarına ve meslek ahlak kurallarına uygun gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Bozkurt, 2019, s. 106). Bu sebeple kamu kuruluşlarında hesap verebilirliğin sağlanması için çok belirgin bir şekilde iç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ön plana çıkmaktadır.

#### 4. İÇ DENETİMİN ÜST ÇATISI OLARAK İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU'NUN KONUMU

Türk kamu yönetiminde iç denetim sistemi ile ilgili olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun önemli bir işlevi olduğu bir gerçektir. Nitekim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 67. maddesinde; "İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür" ifadesine yer verilmiş ve söz konusu görevler aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesi-ne yardımcı olmak.
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek

sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.

- i) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.”

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yukarıda sayılan görevlerinin bir kısmını etkili olarak yapabildiğini söylemek güçtür. Bunun en temel sebeplerinden birisinin İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun çalışma biçimi ile ilgili düzenleme olduğu ifade edilebilir. Çünkü yine 5018 sayılı Kanun'un 66. Maddesinde; “İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder. Başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir” ifadesine yer verilmiştir. Asli görevi farklı olan Kurul üyelerinin sınırlı toplantılarla Kanun'da verilen bu denli geniş görevleri etkili bir biçimde yapması zaten pek mümkün görünmemektedir. Özellikle 5018 sayılı Kanun'un 67. maddesinde sayılan “d”, “e” ve “g” bentleri ile ilgili görevlerini etkili bir biçimde yapmakta zorlandığı ifade edilebilir. Bunun sebebi sadece İç Denetim Koordinasyon Kurulu başkan ve üyelerinin asli görevlerinin başka görevler olması da değildir. Bununla birlikte Türk kamu yönetiminde kamu idarelerinin kendi faaliyetlerinde başka bir kamu idaresi ile iş birliği yapabilme konusunda çok sınırlı bir eğilim göstermesi de önemli bir etken olarak ifade edilebilir.

Örenay (2009, s. 34), merkezi uyumlaştırma birimi İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun, denetim kurulu veya komitesi rolünü üstlenmesi ve merkezi uyumlaştırma görevini, yeniden yapılandırılacak bir merkezi uyumlaştırma birimine bırakması gerektiğini savunmuştur. Bu öneri bir alternatif olarak tartışılabilir.

ancak ilave idari yapılanmalar her zaman istenen faydayı doğurmayabileceği gibi kamu yönetiminde personel sayısının gereksiz olarak artışına da yol açabilir. Üstelik kurumsal yönetim yaklaşımında denetim komitesi, örgüt içi bir birimdir. Fakat buradan hareketle her kamu kuruluşunda ayrıca bir denetim komitesi oluşturmak da yeni kadro ihdası nedeniyle personel genişlemesine yol açabileceği için rasyonel olmayabilir. O halde mevcut duruma işlerlik kazandırılması daha işlevsel bir görünüm arz etmektedir. Bu ise iç denetimin kamu yönetimindeki rolünün kurumsal yönetimdeki denetim komitesinin rolüne benzer biçimde yeniden ele alınarak daha etkili bir iç denetim sistemi geliştirilebilir. Burada çok önemli olan bir husus iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanmasıdır. İç denetçilerin bağımsızlığını ve tarafsızlığını güvence altına alacak bir sistem kurulmasına çalışılmalıdır. Bu konuda daha aktif bir rol üstlenmesi için İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun konumunun ve görevlerinin yeniden ele alınması gerekmektedir.

5 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 4- 1/b maddesinde; “kamu kurum ve kuruluşlarının teftiş ve denetim birimleri arasında koordinasyon ve uyumlaştırma faaliyetlerini yürütmek”, Devlet Denetleme Kurulunun görevleri arasında sayılmış ve “Koordinasyon ve uyumlaştırma” başlıklı 21. maddesinde ise bu konuyla ilgili detaylara yer verilmiştir. Denilebilir ki, 5 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Devlet Denetleme Kurulu denetim açısından önceki duruma göre daha etkili hale getirilmiştir (Bozkurt, 2019, s. 42).

Aslında denetimin üst çatısının, bir yandan Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapan Sayıştay ile, diğer taraftan yürütme adına denetim yapan Devlet Denetleme Kurulu ile sağlanması, bu nedenle de İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Hazine ve Maliye Bakanlığı yerine Devlet Denetleme Kurulu ile ilişkilendirilmesi daha uygun olacaktır (Bozkurt, 2018, s. 23). Böylece teftiş ve denetim birimleri arasında daha etkili koordinasyon ve uyumlaştırma sağlanabilir ve bu durum ayrıca iç denetimin kamu kuruluşlarında fonksiyonel bağımsızlığı ve tarafsızlığını güçlendirebilir.



## 5. SONUÇ

Kamu yönetiminde etkili ekonomik ve verimli bir yönetim sergilemek için süreç içerisinde çeşitli yaklaşımlardan yararlanma yoluna gidilmektedir. Türk kamu yönetiminde iç denetim sisteminin kamu yönetimine katkısı farklı açılardan ele alınarak açıklanabilir. Ancak kurumsal yönetim yaklaşımında önemli bir birim olan denetim komitesinin görev ve sorumluluklarının iç denetim tarafından yerine getirilebilmesi Türk kamu yönetimine sağlayacağı değer açısından çok önemlidir.

Çünkü kurumsal yönetim yaklaşımındaki denetim komitesi benzeri bir yapılanma Türk kamu yönetiminde bulunmamaktadır. Kamu kuruluşlarında denetim komitesi ve benzeri bir yapılanmaya gidilmesi ise çok fazla bürokratik katmana yol açacağından işlevsel olmayabilir. Bu durumda kurumsal yönetim yaklaşımındaki denetim komitesinin rolünün Türk kamu yönetiminde iç denetim tarafından karşılanabilirliği üzerinde durulabilir. Bu açıdan Türk kamu yönetiminde iç denetim ile ilgili düzenlemeler incelendiğinde iç denetimin kurumsal yönetim yaklaşımındaki denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını önemli ölçüde karşılayabileceği görülmüştür. Ancak gelişime açık olan bu özelliğin ilerletilebilmesi için iç denetimin, Türk kamu yönetiminde adillik, sorumluluk, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin başarılı bir biçimde uygulanabilmesi amacıyla, kamu kuruluşlarında konumunun yeniden ele alınarak etkinleştirilmesi gerekmektedir. Burada dikkat çeken husus kurumsal yönetim yaklaşımındaki denetim komitesinin bağımsızlığı ve tarafsızlığına vurgu yapılmasından hareketle iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda geliştirme yapılması gerekliliğidir.

Kamu kuruluşlarında iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığını sağlamak için iç denetçilerin personeli oldukları kuruluşlardaki konumlarının, görev ve yetkilerinin güvence altına alınması amacıyla mevcut durumlarının İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından kapsamlı bir biçimde araştırılarak iç denetim mevzuatında geliştirmeler yapılması konusunda girişimlerde bulunulabilir. İç Denetim Koordinasyon

Kurulu tarafında yapılabilecek böyle bir araştırmada tüm kamu iç denetçilerinin ve ilgili olan tarafların görüşlerinin toplanması için anket, görüşme gibi yöntemlerden yararlanılabilir. Ayrıca iç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı için personeli oldukları kuruluşların dışında güvence sağlayıcı bir kamu kuruluşunun varlığı önemlidir. Bununla birlikte iç denetçiler bağımsız ve tarafsız olarak faaliyetlerini sürdürebilmeleri konusunda kendilerine sağlanan güvencenin işlerliği konusunda tereddüt duymamalıdır.

Bu çerçevede İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun da yeniden yapılanması uygun olacaktır. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 5018 sayılı Kanun ile verilen görevleri etkili bir biçimde yapabilmesine uygun bir biçimde teşkilatlanması sağlanmalıdır. Özellikle İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun başkan ve üyelerinin asli görevlerinin başka bir görev olmaması, sadece iç denetim ile ilgili görevlerinin olması uygun olacaktır.

İç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı açısından İç Denetim Koordinasyon Kurulu daha aktif bir rol üstlenebilirse Türk kamu yönetiminde iç denetim kurumsal yönetimdeki denetim komitesinin rolünü çok daha iyi bir biçimde karşılayabilir. Zira iç denetim, tarafsız ve bağımsız denetim faaliyetleri ile bir taraftan kuruluşlarda kurumsal yönetimin uygulanmasını sağlarken, diğer taraftan da ilgililere mevcut kurumsal yönetim hakkında değerlendirmelerde bulunarak kurumsal yönetimin kalitesinin ve dolayısıyla etkinliğinin artırılmasına katkıda bulunabilir (Türedi v.dğr., 2015, s. 70). Burada en önemli nokta kurumsal yönetim yaklaşımındaki denetim komitesi gibi Türk kamu yönetimindeki iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığının tam olarak güvence altına alınabilmesidir. İç denetçilerin atama sürecinde ve idari görevlere atanmalarında, iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ve raporlamalarda İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığını ve tarafsızlığını güvence altına alacak bir biçimde sürece daha fazla dahil olması gerekir.

### Kaynakça

Acar, İ. A. (2014). Kamu kurumlarında kurumsal yönetim ve iç denetim fonksiyonu. (Halis Kırıl, Ed.) *İç denetim*

- “yönetime değer katmak” içinde (307-316). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Yayın No 1.
- Adiloğlu, B. (2011). *İç denetim süreci ve kontrol prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akçay, G. (2011). Kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü ve kamu idarelerinde yaşanan gelişmeler. *Denetim Dergisi*, (7), 25-46. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/22497/240537>, (Erişim Tarihi, 05.10.2021).
- Akçay, S. (2014). Kamu iç denetiminin organizasyon ve mevzuat perspektifinde değerlendirilmesi üzerine bir çalışma. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 1-23. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/usaksosbil/issue/21639/232571>, (Erişim Tarihi, 08.09.2021).
- Alp, A. & Kılıç, S. (2014). *Kurumsal yönetim nasıl yönetilmeli?*, İstanbul: Doğan Egmont Yayıncılık.
- Atağan, G. (2018). Kurumsal yönetimde şeffaflık ve entegre raporlama. (T. Uçma Uysal & G. Kurt, Ed.) *Disiplinler arası bakış açısı ile yönetim* içinde (131-153). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Balkan, B. & Bozkuş Kahyaoglu, S. (2018). Kurumsal yönetim kapsamında vizyon, misyon ve değerler: Türk bankacılık sektörü üzerine bir değerlendirme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Nisan 2018, (Özel Sayı), 485-507. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muvu/issue/36666/394151>, (Erişim Tarihi, 29.09.2021).
- Bayansar, R. (2019). Yönetim ve kamu yönetimi. (M. A. Özer, Ed.) *Yönetim ve..* içinde (295-320). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bozkurt, P. (2018). Türk kamu yönetiminde iç denetim sistemi: Stratejik yönetim perspektifinden bir değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*, (109), 9-25. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sayistay/issue/61565/919228>, (Erişim Tarihi, 13.09.2021).
- Bozkurt, P. (2019). *Yönetişim ekseninde iç denetim ve kamu iç denetim standartları çerçevesinde gelişime açık yönleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çevik, S. (2002). Türk bütçe sisteminde denetim: Geleneksel denetimden performans denetimine. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1-2), 104-129. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/suhfd/issue/26629/280711>, (Erişim Tarihi, 19.10.2021).
- Erkan, M., Özdemir, S. & Karakoç, M. (2010). Avrupa Birliği sürecinde kamuda iç denetim: Pamukkale Üniversitesi örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 12(1), 85-109. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/akuiibfd/issue/1625/20363>, (Erişim Tarihi, 19.10.2021).
- Ersen, H. (2014). *Kurumsal yönetimin yol haritası*. İstanbul: Yolda Kitap Yayınları.
- Fayol, H. (1954). *General and industrial management*. (Constance Storrs, Çev.). London: Sir Isaac Pitman and Sons.
- G20/OECD. (2016). *G20/OECD principles of corporate governance (Turkish version)*. Paris: OECD Publishing. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257443-tr>, [https://www.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd-principles-of-corporate-governance\\_9789264257443-tr](https://www.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd-principles-of-corporate-governance_9789264257443-tr), (Erişim Tarihi, 05.10.2021).
- George, N. (2005). The role of audit committees in the public sector. *The CPA Journal*, 75(8), 42-43.
- Gerekan, B. & Pehlivan, A. (2009). Kamu kurumlarında denetim komitelerinin kompozisyonu ve çalışma biçimi üzerine bir araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 11(1), 331-353. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/akuiibfd/issue/1627/20394>, (Erişim Tarihi, 13.09.2021).
- Gulick, L. (1937). Notes on the theory of organization. (L. Gulick & L. Urwick, Ed.) *Papers on the science of administration* içinde (1-45). New York: Institute of Public Administration, Columbia University.
- Hasanoğlu, M. (2018). Kamu yönetiminde denetim ve ombudsman. (M. A. Özer & U. Ayhan, Ed.) *Kamu yönetimi tartışmaları* içinde (389-418). Ankara: Gazi Kitabevi.
- İDKK. (2013). *Kamu iç denetim rehberi*. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını, Versiyon 1.0.

- Johnstone, K. M., Gramling, A. A. & Rittenberg, L. E. (2014). *Auditing: A risk-based approach to conducting a quality audit*. (9th Edition). International Edition. USA, South-Western: Cengage Learning.
- Kamu İç Denetim Standartları. (2017). [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/kamu\\_ic\\_denetim\\_standartlari.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/kamu_ic_denetim_standartlari.pdf), (Erişim Tarihi, 12.11.2021).
- Kardeş Selimoğlu, S. & Yazıcı, R. (2021). Türkiye’de kurumsal yönetim ve sürdürülebilirlik. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ağustos 2021, (Özel Sayı), 113-136. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/mufad/issue/64484/982425>, (Erişim Tarihi, 16.01.2022).
- Karpuzoğlu Özelmaz, E. (2010). *Kurumsal yönetimde yönetim kurulu*. İstanbul: Hayat Yayınları (İstanbul Ticaret Odası’nın katkılarıyla).
- Kılıç, S. & Türedi, H. (2020). Denetim komitesi faaliyetlerinin kurumsal yönetimdeki rolü. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (110), 435-459. Retrieved from <https://asosjournal.com/?mod=tammetin&makaleadi=&key=46785>, (Erişim Tarihi, 05.12.2021).
- Kutlu, Ö., Örselli, E. & Kahraman, S. (2019). Kamu yönetiminde denetim, ombudsmanlık ve e-yönetişim. (B. Parlak & K. C. Doğan, Ed.) *E-yönetişim kavramsal/kuramsal çerçeve, ülke incelemeleri ve Türkiye’ye yansımaları* içinde (115-148). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- OECD. (1999). *Principles of corporate governance*. Paris: OECD Publications. Retrieved from [https://www.oecd-ilibrary.org/search?value1=oecd+principles+of+corporate+governance&option1=quicksearch&facetOptions=51&facetNames=pub\\_igoId\\_facet&operator51=AND&option51=pub\\_igoId\\_facet&value51=%27igo%2Foecd%27&publisherId=%2Fcontent%2Figo%2Foecd&searchType=quick](https://www.oecd-ilibrary.org/search?value1=oecd+principles+of+corporate+governance&option1=quicksearch&facetOptions=51&facetNames=pub_igoId_facet&operator51=AND&option51=pub_igoId_facet&value51=%27igo%2Foecd%27&publisherId=%2Fcontent%2Figo%2Foecd&searchType=quick), (Erişim Tarihi, 05.10.2021).
- OECD. (2004). *Principles of corporate governance*. Paris: OECD Publications. Retrieved from [https://www.oecd-ilibrary.org/search?value1=oecd+principles+of+corporate+governance+2004&option1=quicksearch&facetOptions=51&facetNames=pub\\_igoId\\_facet&operator51=AND&option51=pub\\_igoId\\_facet&value51=%27igo%2Foecd%27&publisherId=%2Fcontent%2Figo%2Foecd&searchType=quick](https://www.oecd-ilibrary.org/search?value1=oecd+principles+of+corporate+governance+2004&option1=quicksearch&facetOptions=51&facetNames=pub_igoId_facet&operator51=AND&option51=pub_igoId_facet&value51=%27igo%2Foecd%27&publisherId=%2Fcontent%2Figo%2Foecd&searchType=quick), (Erişim Tarihi, 05.10.2021).
- OECD. (2006). *OECD kamu işletmeleri için kurumsal yönetim rehberi*. İstanbul: TÜSİAD Yay. Retrieved from <https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/3609-oecd-kamu-isletmeleri-icin-kurumsal-yonetim-rehberi>, (Erişim Tarihi, 06.11.2021).
- OECD. (2015). *OECD guidelines on corporate governance of state-owned enterprises*. 2015 Edition, Paris: OECD Publishing. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1787/9789264244160-en>, [https://www.oecd-ilibrary.org/governance/oecd-guidelines-on-corporate-governance-of-state-owned-enterprises-2015\\_9789264244160-en](https://www.oecd-ilibrary.org/governance/oecd-guidelines-on-corporate-governance-of-state-owned-enterprises-2015_9789264244160-en), (Erişim Tarihi, 05.10.2021).
- Örenay, H. (2009). Kamu iç mali kontrol sisteminde merkezi uyumlaştırma birimi ile denetim komitesinin/kurulunun rolü. *Denetisim Dergisi*, (1), 28-34. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/22499/240559>, (Erişim Tarihi, 02.10.2021).
- Parlak, B. & Doğan, K. C. (2016). *Kamu yönetimi kamu yönetimi disiplininin gelişmesinde rol oynayan kuramsal yönler üzerine bir giriş*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- SPK. (2014). *Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)*. <blob:https://mevzuat.spk.gov.tr/ec4bfb26-0a42-43c0-b747-c8054011424e>, (Erişim Tarihi, 04.12.2021).
- Şahin, Y. (2018). *Yönetim bilimi ve Türk kamu yönetimi*. 8. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi.
- TKYD & Deloitte. (2006). *Nedir bu kurumsal yönetim?*. İstanbul: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte ortak yayını. Retrieved from [https://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet\\_alanlari/yayinlarimiz/tkyd\\_yayinlari/nedir\\_bu\\_kurumsal\\_yonetim.pdf](https://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/yayinlarimiz/tkyd_yayinlari/nedir_bu_kurumsal_yonetim.pdf), (Erişim Tarihi, 23.10.2021).
- TKYD. (2014). *Kurumsal yönetim ilkeleri ışığında sivil toplum kuruluşları yönetim rehberi*. İstanbul: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları. Retrieved from [https://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet\\_alanlari/yayinlarimiz/tkyd\\_yayinlari/stk\\_yonetim\\_rehberi.pdf](https://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/yayinlarimiz/tkyd_yayinlari/stk_yonetim_rehberi.pdf), (Erişim Tarihi, 23.10.2021).

- TKYD. (2021). Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği. Retrieved from <http://www.tkyd.org/files/downloads/hakkimizda/TKYD%20Kurumsal%20Yonetim%20Nedir%202017.pdf>, (Erişim Tarihi, 03.11.2021).
- Tutar, H. & Altınöz, M. (2017). Hesap verebilirlik bağlamında iç denetim ve sorun alanları: Eleştirel bir analiz. *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(15), 225-248. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/bartiniibf/issue/30498/329746>, (Erişim Tarihi, 12.10.2021).
- Tüm, K. & Reyhanoğlu, M. (2015). İç kontrol sisteminin örgüt kültürünü belirlemesindeki rolü. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(31), 395-422. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mkusbed/issue/19577/208963>, (Erişim Tarihi, 25.09.2021).
- Türedi, H., Karakaya, G. & İldem, M. (2015). Kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi. *Sayıştay Dergisi*, (96), 55-74. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sayıstay/issue/61551/919178>, (Erişim Tarihi, 05.11.2021).
- Uzun, A. K. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetisim Dergisi*, (3), 59-65. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/22498/240545>, (Erişim Tarihi, 16.09.2021).
- Yıldırım, S. & Özyiğit, H. (2019). Kamu sektörü yönetiminde iç denetimin rolü. *EBYU İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (1), 1-11. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ebyuifdergi/issue/46597/579281>, (Erişim Tarihi, 26.09.2021).
- 5 Sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. (2018). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.5.pdf>, (Erişim Tarihi, 02.11.2021).
- 1982 Anayasası. (1982). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, (Erişim Tarihi, 12.10.2021).
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>, (Erişim Tarihi, 03.10.2021).

# BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ VE BAĞLI İDARELERDE ÜST DÜZEY YÖNETİCİLERİN GÖREVDEN ALINMASI HAKKINDA BİR İNCELEME

## (A REVIEW ON THE DISMISSAL OF SENIOR MANAGERS IN METROPOLITAN MUNICIPALITIES AND AFFILIATED ENTITIES)

Orhan Veli ALICI\* / Başak İŞILDAKLI\*\*

### ÖZ

Büyükşehir Belediyeleri ile bağlı idarelerde üst düzey yöneticilerin atanmaları hususu hem genel hem de özel mevzuatla düzenlenmiştir. Ancak görevde yükselme sınavına tabi olmayan bu kadrolardaki yöneticilerin görevden hangi şartlar altında alınabileceğine ve akabinde de hangi kadrolara atanması gerektiğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Eğitim ve çalışma süresi şartlarını sağlayan memurların üst düzey yönetici kadrolarına atanmaları konusunda idareye geniş bir takdir yetkisi verilmiştir. Yine aynı şekilde, söz konusu kadrolardaki memurların görevden alınmaları konusunda da idarenin geniş bir takdir yetkisine sahip olduğu kabul edilmektedir. Ancak anılan görevden alma işlemlerine karşı idari yargıda açılan iptal davaları neticesinde verilen

kararların yeknesaklıktan hayli uzak ve idarenin takdir yetkisini sınırlandıran bir mahiyette olduğu görülmektedir. Aynı konuda idare mahkemeleri tarafından farklı kararlar verilebildiği gibi, aynı mahkeme tarafından aynı durumda farklı kararlar da verilebilmektedir. Söz konusu çalışmada bu hususlarda çeşitli yargı kararları üzerinden değerlendirmeler yapılarak anılan hukuki belirsizliği giderici çeşitli önerilerde bulunulmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Büyükşehir Belediyesi, Bağlı İdare, Üst Düzey Yönetici, İdari Yargı.

**JEL Kodları:** K40, K49.

### ABSTRACT

The issue of appointment of senior managers in metropolitan municipalities and affiliated administrations is regulated by both general and special legislation. However, there is no regulation of the conditions under which the managers in these positions, who are not subject to the promotion exam, can be dismissed from their positions and to which positions they should be appointed afterwards. The administration has been given a wide discretion in the appointment of civil servants who meet the training and working time requirements for senior management positions. Likewise, it is accepted that the administration has a wide discretion in dismissing the civil servants in the said positions. However, it is seen that the decisions rendered

as a result of the annulment lawsuits filed against the aforementioned dismissals in the administrative judiciary are far from uniform and limit the discretion of the administration. Different decisions can be made by administrative courts on the same issue, and different decisions can be given by the same court in the same situation. In this study, various suggestions are made to eliminate the aforementioned legal uncertainty by evaluating various.

**Keywords:** Metropolitan Municipality, Affiliated Entity, Senior Manager, Administrative Justice.

**JEL Classification:** K40, K49.

\* Doç. Dr., Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Mersin, Orcid Id: 0000-0002-8670-3879, orhanvelialici@tarsus.edu.tr

\*\* Arş. Gör., Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Mersin, Orcid Id: 0000-0002-2282-1622, basakisildakli@tarsus.edu.tr

Yazı Gönderim Tarihi: 30.07.2021, Yazı Kabul Tarihi: 17.09.2021.

## 1. GİRİŞ

Mahalli müşterek nitelikli hizmetlerin ifa edildiği büyükşehir belediyelerinde ve iç vesayet ilişkisi ile bu belediyelere bağlı olan idarelerde personel istihdamı konusunda genel ve özel mahiyette düzenlemeler mevcuttur. Özellikle memuriyete girişte, görevde yükselme ve unvan değişikliğinde belediyeler özelinde hazırlanan ikincil mevzuatın yeni ve güncel mahiyette olduğu anlaşılmaktadır. Ancak üst düzey görevlilerin atanması hususunda ikincil mevzuatta ve bu idarelerin özel mevzuatında ayrıntılı düzenleme bulunmamaktadır. Söz konusu atamalarda genel nitelikli 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu (DMK) nazara alınarak ilgili üst düzey yönetici kadrolarına yapılacak olan atamalarda aranan şartların sağlanması akabinde gerekli atama işlemleri yapılmaktadır. Mezkûr şartlar ise sadece hizmet ve eğitim kriterine dayanmakta olup üst düzey yönetici kadrolarına yapılan atamalarda başkaca bir kriter aranmamaktadır. Anılan bu iki şartın sağlanması halinde idareye geniş bir takdir hakkı tanınmakta, münhal üst düzey yönetici kadrolarına atamalar gerçekleştirilmektedir. Gerek öğretide gerekse de uygulamada söz konusu kadrolara yapılan atamalardan sonra, yine aynı şekilde üst düzey yöneticilerin görevden alınması noktasında da idareye geniş bir takdir yetkisi verildiği kabul edilmektedir. Ancak kimi idari yargı mercileri bu konuda vermiş olduğu kararlarda anılan hususu yinelemelerine rağmen görevden almada somut sebepler arayarak söz konusu görevden alma işlemlerini iptal etmektedir. Kimi idari yargı mercilerinde ise üst düzey yöneticilerin görevden alınması akabinde iptal davaları idare mahkemelerine açılmakta, verilen kararlara karşı bölge idare mahkemelerine istinaf başvurusu yapılmakta, üst düzey yöneticilerin atanması ve görevden alınması konularında da Bölge İdare Mahkemeleri (BİM) kararına karşı Danıştaya temyiz başvurusunda bulunulabilmektedir.

Ancak bu yargılama sürecinde üç farklı mahkeme tarafından büyükşehir belediyeleri ile bağlı idareler özelinde üst düzey yöneticilerin görevden alınması noktasında birbiriyle çelişen kararlar verildiği ve ayrıca bazı mahkemelerin kararında ısrar ettiği; konunun Danıştay İdari Dava Daireleri Kuruluna intikal ettiği ve yine burada da iki farklı belediye için aynı konuda iki farklı karara varıldığı görülmüştür.

Öte yandan özellikle Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişten sonra merkezi idarede üst düzey yöneticilerin atanmaları ve görevden alınmaları hususunda yürürlüğe konulan 3 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi akabinde merkezi idare ile yerel yönetimler arasında bir uygulama farklılığına gidildiği görülmüş olup, anılan farklılığın uygulamada yol açtığı sorunların incelenmesi gerekmiştir. Bu çalışmada büyükşehir belediyeleri ile bağlı idarelerde bulunan üst düzey yöneticilerin kimler olduğu incelenmekte, anılan kadrolara yapılacak atama ve görevden alma usulleri ile başvurulacak kanun yolları açıklanmaktadır. Ardından daire başkanı ve üstü konumundaki üst düzey yöneticilerin görevden alınmaları konusunda idari yargı mercilerinin vermiş oldukları kararlar değerlendirilmektedir. Mezkûr konu gerek atamaya yetkili merciler ile üst yöneticiler açısından gerekse de denetim ve danışmanlık faaliyetlerinde bulunan denetim elemanları özelinde önem taşıdığından hareketle idareler nezdinde tereddüde mahal verebilecek çelişkili kararların ve uygulamaların giderilmesi noktasında çeşitli önerilerde bulunulmaktadır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Yerel Yönetimler açısından geçmişe dönük olarak, merkezi yönetim ile ilgili olarak da Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin tatbiki akabinde üst düzey yöneticilerin atanması ve görevden alınması ile ilgili olarak yapılan çalışmalar ve içeriklerinin incelenmesi yoluna gidilmiştir. Yerel yönetimler kapsamında büyükşehir belediyeleri ile bağlı idareler özelinde üst düzey yöneticilerin atanması ve görevden alınması ile ilgili akademik bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Konu ile ilgili sadece birbiri ile çelişen idari yargı kararlarının olduğu görülmüştür. Bu çerçevede mezkûr çalışmanın nihayete erdirilmesi noktasında yargı kararları ile mevzuat hükümlerinin yorumlanması yoluna gidilmesi zorunluluğu doğmuştur.

Öte yandan merkezi yönetim açısından üst düzey yöneticilerin atanması ve görevden alınması ile ilgili olarak da Temmuz 2018 döneminden sonra oldukça az sayıda akademik çalışmanın olduğu görülmüştür. Öztürk'ün yapmış olduğu çalışmada üst düzey yöneticilerin belirlenmesi ve atanması noktasında bir

değerlendirmeye gittiği görülmüştür (2019). Söyler ise çalışmasında 3 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde yer alan üst kademe kamu yöneticilerinden bazılarının hangi kamu görevlerini ifade ettiği noktasında belirsizliğe yer vererek üst düzey yöneticilerin atanmasındaki usul ve esaslara kapsamlı bir şekilde değinmiştir (2020). Karşılı, söz konusu düzenlemenin yasal statüsü bakımından kararname ve kanun ikilemine değinerek anılan kadroların “memur statüsünden ayrılan bir üst kademe yönetici statüsüne” dönüştüğüne yer vermiştir (2020). Sobacı ve Köseoğlu tarafından hazırlanan bir raporda ise Türkiye’deki uygulama ile ABD’deki üst düzey yöneticilerin atamalarına yer verildiği görülmüştür (2018).

Anılan çalışmalarda daha çok mezkûr kararnamenin mahiyeti ile kanun karşısındaki durumu incelenirken üst kademe kamu görevlilerinin görevden alınmaları halinde atanacakları kadrolar ile bu kadroların mahiyeti konusuna yeterince değinilmediği de görülmüştür. Yukarıda yer verilen sınırlılıklar dâhilinde büyükşehir belediyeleri ile bağlı idareler kapsamındaki üst düzey yöneticilerin atanması ve görevden alınmaları konusuna mevcut düzenlemeler ile yargı kararları çerçevesinde aşağıda değinilmiştir.

### 3. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ VE BAĞLI İDARELERDE ÜST DÜZEY YÖNETİCİLER

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’na göre büyükşehir belediyelerinin teşkilat yapısının norm kadro esasları dahilinde “Genel Sekreter”, “Daire Başkanları” ve “Müdürler” şeklinde oluşacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı maddede hizmetlerin etkili ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için “Genel Sekreter Yardımcısı” atamalarının da yapılabileceği belirtilmiştir. Öte yandan 22/2/2007 tarih ve 26442 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “Belediye Ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik” yürürlüğe girmiş olup, yönetmeliğe ekli cetvellerde büyükşehir belediyelerinde “Genel Sekreter”, “Genel Sekreter Yardımcısı”, “Teftiş Kurulu Başkanı”, “1. Hukuk Müşaviri”, “Daire Başkanı”, “Özel Kalem Müdürü”, “Şube Müdürü” yönetici kadrolarının olacağı belirtilmiştir (Alıcı

& Kandeğer, 2017, ss. 403-404). Ancak daha sonra, mahalli idarelerde çalışan kamu görevlileri ile ilgili olarak görevde yükselme ve unvan değişikliğini düzenleyen bir yönetmelik yürürlüğe girmiş, söz konusu yönetmelik daha sonra mülga kılınarak 2/7/2020 tarih ve 31173 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik” yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu düzenlemede ise üst düzey atamalardan sadece “Şube Müdürlüğü” kadrosunun görevde yükselme sınavına tabi tutulduğu görülmüştür. Başka bir deyişle Şube Müdürlüğü kadrosunun hiyerarşik üstleri olan Daire Başkanı, Genel Sekreter Yardımcısı ve Genel Sekreter kadrolarına yapılan atamalar görevde yükselme sınavına tabi tutulmamıştır.

Söz konusu yönetmelik üst görev tanımını “1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 509’uncu maddesinde yer alan hiyerarşik kademeler çerçevesinde daha üst hiyerarşi içindeki görevler” şeklinde yapmış olup, anılan kararnamenin ilgili maddesinde de hiyerarşik anlamda kademelere yer verildiği görülmüştür. Bu çerçevede büyükşehir belediyelerinde sadece şube müdürlüğü kadrosuna atama hususu görevde yükselme sınavı kapsamına alınmış olup, diğer üst düzey kadrolara atama şartları genel hükümlere bırakılmıştır.

Bahsi geçen genel hükümler ise 657 sayılı DMK’de düzenlenmiştir. Kanunun 76’ncı maddesinde “Kurumlara görev ve unvan eşitliği gözetmeden kazanılmış hak aylık dereceleriyle memuru buldukları kadro derecelerine eşit veya 68 inci maddedeki esaslar çerçevesinde daha üst, kurum içinde aynı veya başka yerlerdeki diğer kadrolara naklen atayabilirler” hükmü yer almaktadır. Kanunun 68’inci maddesi ise anılan kadroların ek göstergeleri bakımından bir tasnife gitmiş, buna göre de üst düzey atamalarda farklı hizmet süreleri aramıştır. Buna göre ek göstergesi 3600 olan daire başkanlığı kadrosu için on yıl, 6400 ek göstergeye sahip genel sekreter kadrosu için de on iki yıl hizmet şartı ile yükseköğrenim şartı aranmıştır.

Ancak Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile DMK’nin 68’inci maddesinde bir değişikliğe gidilerek, merkezi yönetim kapsamında yer alan idarelerde üst kademe yöneticisi sayılmayan daire başkanı ve bu kad-

rolara eşit yönetici kadrolarına yapılacak atamalarda aranılan hizmet süresi “beş yıl” olarak belirlenmiştir. Bunun yanında söz konusu sürenin hesaplanmasında sadece Devlet memurlarının kazanılmış hak, aylık, derece ve kademesinde değerlendirilen hizmet sürelerinin esas alınacağı da düzenlenmiştir. Buna binaen söz konusu düzenlemenin büyükşehir belediyeleri ile bağlı idarelerini de kapsayıp kapsamadığı hususunda ise bir tereddüt oluşmuştur. Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanlığı Personel ve Prensipler Genel Müdürlüğünün 21.11.2018 tarih ve E.138362 sayılı görüş yazısı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğünün yerleşik görüşlerine göre daire başkanı olarak yapılacak atamalarda yukarıda zikredilen hüküm muvacehesinde beş yıllık sürenin aranılacağı ilgili idarelere bildirilmiştir.

Bu çerçevede büyükşehir belediyelerinde üst düzey kadrolara yapılacak atamalarda sadece hizmet süresi ile yükseköğrenim görme şartının arandığı anlaşılmaktadır. Ancak bağlı idarelerde de durum bu yönde olduğu halde, ek olarak bazı şartların da özel kanunlar gereği arandığı görülmektedir. Örneğin 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca faaliyet gösteren otuz adet idarede mezkûr kanundan kaynaklanan bazı özel şartlar aranmaktadır. Söz konusu idarelerde de “Genel Müdür”, “Genel Müdür Yardımcısı”, “Teftiş Kurulu Başkanı”, “1. Hukuk Müşaviri”, “Daire Başkanı” kadroları, üst düzey yönetici kadroları konumundadır. Bu yapılarda da şube müdürlükleri, yukarıda zikredilen yönetmelik uyarınca, görevde yükselme sınavına tabi tutulmuşlardır. Yukarıda yer verilen kadrolarda ise 2560 sayılı kanunun genel hükümleri dışında bazı şartlar aranmaktadır. Kanunun 11’inci maddesi Genel Müdür kadrosuna yapılacak atamalarda “yönetim kurulu üyeliğine atanma”yı şart koşturmuştur. Yönetim kurulu üyeliğine atanmak için ise mezkûr düzenlemeye göre su ve kanalizasyon idaresinin alanına giren teknik işlerde, yöneticilikte veya işletmecilikte ihtisaslaşmış olmaları ve bu alanlarda yükseköğrenim görmüş olmaları aranmıştır. Ancak bu düzenlemede hizmet süresine yer verilmemiştir. Bu noktada da genel hükümlere göre, ek göstergesi 6400 olan genel müdürün on iki yıl hizmet şartı aranmaktadır. Söz konusu hizmetin hesaplanmasında 657 sayılı Kanunun 68’inci maddesine

göre; özel sektörde geçen sürenin, altı yılı geçmemek üzere, dörtte üçünün de sayılacağı düzenlenmiştir.

Mezkûr kanun, genel müdür yardımcıları için ise hizmet alanı konularında yükseköğrenim görme ve bu ihtisas alanında en az on yıl hizmet yapmış olma şartını aramıştır. Yine yukarıda olduğu gibi anılan sürenin hesaplanmasında özel sektörde geçen sürenin, altı yılı geçmemek üzere, dörtte üçünün sayılacağı da düzenlenmiştir.

Öte yandan özel amaçlı metropoliten hizmet yerinden yönetim kuruluşları olan ve sırasıyla İstanbul, Ankara ve İzmir Büyükşehir Belediyelerine bağlı olan İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeleri (İETT), Elektrik Gaz Otobüs Genel Müdürlüğü (EGO) ve Elektrik Su Havagazı Otobüs ve Troleybüs (ESHOT) ulaşım otoritelerinin kendi mevzuatlarında atama usullerine yer verilmiş olup, söz konusu kadrolara da genel hükümlere göre atama yapılmaktadır. Bu idarelerde de daha önce değinildiği gibi şube müdürlerinin atanması görevde yükselme sınavına bağlanmışken; üst düzey kadrolara atamalar, eğitim ve hizmet yılı şartı dahilinde, idarenin takdir yetkisine bırakılmıştır.

Yerel yönetimlerde görev alacak üst düzey yöneticilerin sadece eğitim ve hizmet süresi dışında başkaca ölçütlerle göreve atanması gerektiği yönünde kimi çalışmalar ve öneriler de bulunmaktadır. Özellikle yerel yönetimlerin hizmet sunduğu alanlarda ihtisası olmayan memurların farklı kurumlardan bu idarelere direkt üst düzey yönetici olarak atanmasının kurum içinde çalışma barışını bozduğu, her yerel seçim sonrasında belediye başkanının ve/veya siyasi partisinin değişmesi neticesinde yönetim erkinde önemli değişikliklere gidildiği, anılan değişimin “yerel sarmal” olarak nitelendirildiği anlaşılmaktadır (Alıcı, 2019, s. 85). Yerel yöneticilerin liyakatli kişiler arasından seçilmesi hususunda da yerel yönetimlerin faaliyet alanı ile mevzuatı konusunda vesayet makamınca yapılan bir sınavda başarılı olanlara bir sertifika verilmesi ve ikincil mevzuatta yapılacak olan bir düzenleme ile söz konusu genel şartlar dışında “Yerel Yönetim Uzmanı” sertifikasına sahip memurların bu kadrolara atanmasının daha yerinde olacağı ileri sürülmüştür (Erdoğan & Bakıtkal, 2020, ss. 502-503).



#### 4. ÜST DÜZEY YÖNETİCİLERİN GÖREVDEN ALINMASI VE KANUN YOLLARI

Büyükşehir Belediyeleri ve bağlı idarelerinde gerek özel gerekse de genel mevzuatta yapılacak atamaların şartları açıklığa kavuşturulmuş olsa da görevden almalar konusunda mevzuat özelinde bir netlik bulunmamaktadır. Genel olarak 657 sayılı DMK'nin 76'ncı maddesinde "Kurumlara görev ve unvan eşitliği gözetmeden kazanılmış hak aylık dereceleriyle memuru buldukları kadro derecelerine eşit veya 68 inci maddede esaslar çerçevesinde daha üst, kurum içinde aynı veya başka yerlerdeki diğer kadrolara naklen atayabilirler" hükmü yer almaktadır. 5216 sayılı Kanun ile diğer özel mevzuatta da üst düzey yöneticilerin görevden alınması konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Sadece daha önce değinilen "Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik" in 19/1-c maddesinde, mezkûr düzenleme kapsamı dışında tutulan üst görevlerde en az altı ay çalışanların bu mevzuat uyarınca görevde yükselme ve unvan değişikliği sınavına tabi olan kadrolara çalışma süresi haricindeki özel şartlara göre atanabileceği düzenlenmiştir. Başka bir deyişle; büyükşehir belediyeleri ile bağlı idarelerde daire başkanı ve üstü konumunda olan yöneticilerin görevden alınması noktasında özel bir düzenleme olmamakla beraber, bu kadrolardaki görevlilerin kadrolarından alınmaları halinde atanacakları kadroların düzenlendiği görülmektedir. Bu çerçevede söz konusu üst düzey kadrolara atamada olduğu gibi görevden almalarda da idareye geniş bir takdir hakkının verilmiş olduğu kabul edilmektedir.

Öte yandan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile beraber merkezi idare kapsamında üst düzey yöneticilerin atanması ve görevden alınması açık bir şekilde düzenlenmiştir. Örneğin 10/7/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3 sayılı "Üst Kademe Kamu Yöneticileri ile Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Atama Usûllerine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi"nde ikili bir tasnife gidilmiştir. Kararnamenin ekinde yer alan (I) sayılı cetvelde bulunan kadroların görev süresinin Cumhurbaşkanının görev süresini geçemeyeceği, görevden alınmaları halinde

de hangi kadroya atanacağı hususuna yer verilmemiş olup; bu konuda "görevden alma" hususu geniş bir takdir yetkisine bırakılmıştır. Kararnamenin (II) sayılı cetvelinde yer alan kadrolarda görev yapmakta iken görevden alınanların nereye atanabileceği ise açıkça düzenlenmiştir. Kararnamenin "Görevleri sona erenler ve görevden alınanlar" başlıklı 6'ncı maddesinin 4'üncü fıkrasında, (II) sayılı cetvelde yer alan daire başkanı ile genel müdürden daha alt hiyerarşideki kadrolarda bulunanlar ile taşra teşkilatında il müdürü ve bölge müdürü görevinden alınanların, önceki görevleri denetim elemanı ise önceki görevlerine veya denk kadrolara atanacağı düzenlenmiştir. Denetim elemanı olmayan ve en az üç yıl söz konusu görevlerde bulunanların ise 657 sayılı DMK'nin 36'ncı maddesinin "Ortak Hükümler" bölümünün (A) fıkrasının (11) numaralı bendinde sayılan denetim elemanı ya da uzman kadrolarına veya bunlara denk pozisyonlara atanacağı hükme bağlanmıştır. Öte yandan söz konusu görevlerde üç yıldan az çalışanların ise merkez veya taşra teşkilatında araştırmacı kadro veya pozisyonlarına atanacağı açıkça düzenlenmiştir.

Yukarıda merkezi idare kapsamında daire başkanı ve üstü kadrolarda bulunanların görevden alınmaları konusunda kamu yararı veya hizmet gerekliliği gibi somut bir tespit olmasa da Cumhurbaşkanına ve atamaya yetkili amirlere geniş bir takdir yetkisi verildiği, görevden alınma sonrasında sadece (II) sayılı cetvelde yer alan daire başkanı ile genel müdürden daha alt hiyerarşideki kadrolar ile taşra teşkilatı il müdürü ve bölge müdürünün önceki görevlerine veya görev yaptıkları süreye göre atanacakları kadrolara yer verildiği görülmüştür. Anılan kadrolar dışında yer alan ve 3 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi kapsamında ki diğer kadrolarda bulunan ve görevden alınanların atanacakları kadrolarda ise Cumhurbaşkanına geniş bir takdir yetkisi verildiği görülmektedir.

Merkezi idarede üst düzey yöneticilerin atanmaları ve görevden alınmaları tereddüde mahal vermeyecek şekilde düzenlenmişken büyükşehir belediyeleri ve bağlı idarelerinde atama konusu dışında görevden alma ve görevden alınanların atanacakları kadrolar konusunda "geniş bir takdir yetkisi" olduğu değerlendirilse de uygulamada bilhassa yargı kararlarında konunun farklı şekilde ele alındığı anlaşılmaktadır.

Daha önce de değinildiği gibi “Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik” in 19/1-c maddesinde üst düzeydeki yöneticilerin en az altı ay bu kadrolarda çalışmaları halinde atanacakları kadrolara yer verilmektedir. Ancak söz konusu idarelerde görevden alma konusunda aranılan herhangi bir somut duruma yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anayasanın 125’inci maddesi uyarınca idarenin her türlü iş ve işlemi yargı denetimine tabi olup, söz konusu görevden alma kararları üzerine de ilgililerce idare mahkemelerinde iptal davaları açılmaktadır. Söz konusu mahkemenin kararı akabinde de istinaf süreci devreye girmektedir. Ancak istisnai hallerde iki dereceli bu yargı sürecinde üçüncü derece de devreye girebilmektedir. Nitekim 2577 sayılı Kanununun 46’ncı maddesine göre Bölge İdare Mahkemelerince istinaf süreci akabinde verilen “daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları” ile ilgili kararlarda Danıştaya da ayrıca temyiz başvurusunda bulunulabilmektedir. Söz konusu maddede ayrıca, müşterek kararname ile yapılan atama ve görevden alma işlemlerinde de Danıştayın yetkili kılındığı görülse de Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş akabinde bu maddenin yeniden düzenlenmediği görülmektedir.

Temyiz kararının akabinde Danıştay tarafından BİM kararının bozulması halinde dava dosyası tekrar karar verilmek üzere BİM’ye gönderilmekte, BİM kararında ısrar edebilmektedir. İsrar kararı halinde de tekrar Danıştaya temyiz başvurusu yapılabilme, bu durumda dosyaya Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu bakmakta ve kurul tarafından verilen karar bağlayıcılık taşımaktadır.

Bu bağlamda aşağıda büyükşehir belediyeleri ile bağlı idareler özelinde üst düzey yöneticilerin görevden alınmaları akabinde idari yargı mercilerince verilen kararlar değerlendirilecektir.

## 5. ÜST DÜZEY YÖNETİCİLERİN GÖREVDEN ALINMASI İLE İLGİLİ YARGI KARARLARI

Yerel yönetimlerde daire başkanı ve üstü konumda olan yöneticilerin görevden alınmaları akabinde açılan davalarda yeknesak mahiyette içtihatların bulunmadığını söylemek gerekmektedir. Bu konuda özellikle idari yargı nezdinde aynı konuda idarenin takdir yetkisini kabul eden ve görevden alma kararını hukuka uygun bulan kararların yanı sıra idarenin takdir yetkisine sahip olduğu ancak bu yetkiyi sebepsiz kullanamayacağı, başka bir deyişle somut ve nesnel verilere dayalı olarak üst düzey yöneticiler hakkında adli veya idari soruşturma, disiplin cezası, görevinde başarısızlık veya yetersizlik gibi bilgi ve belgelerle istinaden yapılan görevden alma işleminin hukuka uygun olacağı şeklinde iki farklı idari yargı kararı bulunmaktadır.

Söz konusu ilk kararda; daire başkanı ve üstü konumda olan yöneticilerin esasında kurumların geleceğini belirledikleri, stratejik planın hazırlanması ve uygulanmasında aktif görev aldıkları, başka bir deyişle idarelerin vizyonunu gerçekleştirecek veya onu etkileyebilecek konumda oldukları, idarenin kaynaklarını bu amaç ve hedefler doğrultusunda kullanabildikleri, hiyerarşik astlarına bu doğrultuda emir ve talimatlar verdikleri, öte yandan bu kamu görevlilerinin üst düzey yönetici olarak atanmalarında belediye başkanına geniş bir takdir yetkisi verildiği, yöneticilerin görevden alınması akabinde kazanılmış haklar ile hukuk güvenliği ilkelerinin ihlal edilmeyeceği, belediye başkanlarının belirli bir süre için halktan yetki aldıkları için tekrar seçilebilmesi için stratejik amaç ve hedeflerin etkin bir şekilde yerine getirilerek tekrar seçilebilmesi için başarılı olmalarının zorunluluk arz ettiği, bu sebeple belediye başkanlarının birlikte çalışacağı kişileri seçme ve görevden alma yetkisinin olmasının gerektiği, aksi halde bir daha göreve seçilememesi gibi bir sonuçla karşı karşıya kalabileceği, atama konusunda tanınan geniş takdir yetkisinin “*yetkide ve usulde paralellik*” ilkesi gereği üst düzey yöneticilerin görevden alınmasında da kabul edilmesinin gerektiği gerekçe göstererek görevden alma işlemlerini hukuka uygun bulunduğu anlaşılmaktadır.

Diğer kararda ise; her ne kadar belediye başkanına atamada geniş bir takdir yetkisi verilmiş olsa da görevden alma konusunda söz konusu takdir yetkisinin somut ve nesnel verilere dayanmasının gerektiği, bu konuda görevden alınacak olan üst düzey yönetici hakkında adli ve/veya idari soruşturmanın açılmış olmasının gerektiği veya yöneticinin bir disiplin cezası ile tecziye edilmiş olmasının gerektiği, ayrıca yöneticinin görevinde başarısız veya yetersiz olduğu ile ilgili somut tespitlerin de nesnel bir şekilde ortaya konulmuş olmasının arandığı, bütün bu hususlara dayanılmaksızın bir yöneticinin görevinden alınması yönündeki idari işlemin kamu yararı ve hizmet gerekleri ile örtüşmeyeceği kanaatine dayanılarak görevden alma işlemlerini hukuka aykırı bulunduğu görülmektedir.

Nitekim burada 657 sayılı DMK uyarınca bir tespit bulunmak yararlı olacaktır. Söz konusu Kanuna göre aylıktan kesme cezası ile tecziye edilenlerin beş yıl, kademe ilerlemesinin durdurulması cezası ile tecziye edilenlerin ise on yıl süre ile daire başkanı ve üstü kadrolara atanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu cezaları almaya sebep disiplin suçunu işleyenlerin bu görevden alınması gerektiği gibi, daha önce bu fiillerde bulunan kişilerin de aranılan süreler kapsamında üst düzey kadrolara atanmalarının da mümkün olmayacağı görülmektedir.

Hal böyle iken bu hususta Anayasa Mahkemesinin de bir kararını incelemekte fayda bulunmaktadır. Yüksek mahkemenin 08.12.2015 tarih ve 2014/87 esas, 2015/112 sayılı kararında aynen; “*Genel müdür yardımcısı, daire başkanı ve il müdürü kadroları idareci (yönetici) kadroları olup idarenin bu kadrolara bir kere atadığı kişileri meslek hayatları boyunca bu kadrolarda çalıştırma zorunluluğunun bulunmayacağı açıktır. Dolayısıyla bu kadrolara atanan kişiler yönünden, buldukları statülerden doğan, tahakkuk etmiş, kendileri yönünden kesinleşmiş ve kişisel alacak niteliğine dönüşmüş haklardan yahut bu durumun devam edeceği yönündeki haklı beklentiden söz edilemez. Bu nedenle, kamu yararı ve hizmetin gerekleri dikkate alınarak bu kişilerin idarecilik görevlerine son verilmesi ve (...) kadrolarına atanmaları mümkün olup bunu düzenleyen kuralın kazanılmış hakları veya genel olarak hukuk güvenliği ilkesini ihlal eden bir yönü bulunmamaktadır*” kanaatine yer verildiği görülmektedir. Baş-

ka bir deyişle Anayasa Mahkemesi üst düzey yönetici kadrolarına atanan kamu görevlilerinin söz konusu görevde memuriyet hayatları boyunca kalmaları yönünde bir zorunluluğun bulunmadığına, kamu yararı ve hizmet gerekleri nazara alınarak bu kişilerin idarecilik görevlerine son verilebileceğine hükmetmiştir.

Yukarıda yer verilen idari yargı kararları ile Anayasa Mahkemesi kararları mukayese edildiğinde ortada bir hüküm uyumsuzluğunun olduğu anlaşılacaktır. Öte yandan Danıştay ve idari yargı mercileri arasında üst düzey yöneticilerin görevden alınması noktasında aynı süre zarfında ve aynı konuda aynı mahkemelerde farklı kararlara da hükmedildiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda çalışma kapsamında bu kararlara detaylı bir şekilde yer verilmesi gerekliliği doğmuştur. Nitekim bazı mahkemelerin kararlarında ısrar ettikleri, üst yargı merciince bu kararın bozulduğu da nazara alındığında bilhassa yerel yönetimlerde üst düzey görevlilerin idarecilik görevlerinden alınması noktasında açık bir düzenlemeye gidilmesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Mersin Büyükşehir Belediyesinde daire başkanı kadrosunda görev yapan bir kamu görevlisinin görevden alınarak şube müdürü olarak atanması akabinde davacı anılan idari işleme karşı iptal davası açmıştır. Mersin 2. İdare Mahkemesi ise 08/11/2018 tarih ve E:2018/1022, K:2018/1318 sayılı kararında; davacının görevden alınmasında somut ve nesnel bilgi ve belgelerin olmadığı, ilgilinin başarısızlığına veya yetersizliğine dair tespitlerin bulunmadığına değinerek kamu yararı ve hizmet gereklerine uygun olmayan işlemin hukuka aykırı olduğuna hükmetmiştir. Davalı idare tarafından karara itiraz edilmiş olup, Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. İdari Dava Dairesi ise 04/04/2019 tarih ve E:2019/190, K:2019/546 sayılı kararı ile Mersin 2. İdare Mahkemesinin 08/11/2018 tarih ve E:2018/1022, K:2018/1318 sayılı kararının kaldırılmasına ve davanın reddine karar vermiştir. BİM'nin kararında özetle; daire başkanı kadrosunun üst düzey yönetici kadrosu olduğu, söz konusu yöneticilerin idarenin geleceğe dönük stratejik amaç ve hedeflerini belirledikleri, bu maksatla kamu kaynaklarını bu amaçlara özgüledikleri, astlarına bu doğrultuda direktif verdikleri, anılan kadroya yapılan atamada belediye başkanına tanınan geniş takdir yetkisinin

görevden alma konusunda da tanınmasının gerektiği, başka göreve atama işleminin kazanılmış haklara veya hukuk güvenliği ilkesini ihlal etmediği, belediye başkanlarının seçimle iş başına geldiğine ve tekrar seçilebilmesi için başarılı olmasının gerektiği, bu nedenle de üst düzey yöneticilerini tayin etme yetkisine sahip olmasının önem taşıdığı, Danıştay Beşinci Dairesinin 08/06/2017 tarih ve E:2016/26122,K:2017/16354 sayılı kararının da açıklanan gerekçelerle örtüştüğü belirtilerek davalı idarenin istinaf başvurusu kabul edilmiştir.

Davacı tarafından BİM'nin kararına karşı temyiz yolu na gidilmiştir. Danıştay İkinci Dairesi ise 22/10/2019 tarih ve E:2019/2053, K:2019/537 sayılı kararıyla BİM'nin kararının bozulmasına hükmetmiştir. Anılan davaya tekrar bakan Konya Bölge İdare Mahkemesi ise yukarıda zikredilen kararında ısrar ederek aynı yönde karar vermiştir. Söz konusu ısrar kararı akabinde 2577 sayılı Kanununun 50'nci maddesi uyarınca konu Danıştay İdari Dava Daireleri Kuruluna intikal etmiştir. Anılan yargı mercii de E:2020/1069, K:2020/1161 sayılı kararında; davalı idarece herhangi bir somut sebebin ileri sürülmediği, davacının görevinde başarısız ve/veya yetersiz olduğuna dair nesnel ve somut bir gerekçenin bulunmaması nedeniyle BİM'nin ısrar kararını bozarak yeniden karar verilmek üzere dava dosyasını BİM'ye göndermiştir. 2577 sayılı Kanununun 50'nci maddesine göre BİM'nin ısrarı üzerine Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen karara uyulması zorunluluk arz etmektedir.

Yukarıda yer verilen karara göre belediye başkanlarının üst düzey görevlilerin görevden alınması hususunda geniş bir takdir yetkisinin olmadığı, somut ve nesnel bilgi ve belgeler olmaksızın yapılan işlemin hukuka aykırı olduğuna hükmedilmiştir. Ancak başka bir belediyede daire başkanının görevden alınması konusunda yukarıda yer verilen süreç farklı bir şekilde cereyan etmiş, ısrar kararı üzerine de Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu yukarıdaki kararın aksi yönünde bir karara imza atmıştır.

Söz konusu dava konusu işlem Van Büyükşehir Belediyesine bağlı olan Van Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğünde meydana gelmiş olup, daire başkanı görevden alınarak mühendis kadrosuna atan-

mıştır. Söz konusu idari işleme karşı açılan iptal davası neticesinde Van İdare Mahkemesi; daire başkanı kadrosunun üst düzey yönetici kadrosu olduğunu, idarenin geleceğe dönük plan ve politikalarını saptadığını, atama ve görevden almada idareye geniş bir takdir yetkisinin tanındığını, görevden alma işleminin kazanılmış hakları ve hukuk güvenliği ilkelerine halel getirmeyeceğini değerlendirerek dava konusu idari işlemde hukuka aykırılık bulmayarak davayı reddetmiştir. Davacı tarafından mezkûr karara karşı istinaf başvurusunda bulunulmuş olup BİM tarafından dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle istinaf başvurusunu kabul ederek İdare Mahkemesi'nin kararı kaldırılarak dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir. BİM'nin söz konusu kararı incelendiğinde, idareye her ne kadar üst düzey yöneticileri atama ve görevden alma konusunda geniş bir takdir yetkisi verilmiş olsa da söz konusu yetkinin kamu yararı ve hizmet gereklerine uygun olmasının gerektiğine, davacının görevinde başarısız ve yetersiz olduğuna veya görevden alınmasına sebep bir fiili, tutum ve davranışı ile hizmete sirayet eden bir olumsuzluğun bulunduğu dair bir tespitin bulunmadığına yer vererek hüküm kurduğu görülmüştür.

BİM'nin görevden alma kararının hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmesi akabinde dava konusu, davalı idarece Danıştay'da temyiz edilmiştir. Danıştay İkinci Dairesi ise 18/09/2019 tarih ve E:2019/671, K:2019/4304 sayılı kararında BİM'nin kararını iptal ederek yeniden karar verilmek üzere dava dosyasını tekrar BİM'ye göndermiştir. Mezkûr kararda Danıştay İkinci Dairesi, idarenin takdir yetkisine yer vererek söz konusu işlemin hukuka uygun olduğuna karar vermiştir. BİM ise Danıştay İkinci Dairesinin kararına rağmen daha evvel vermiş olduğu kararda ısrar etmiştir. Bunun üzerine söz konusu ısrar kararı da temyize konu edilmiştir. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu ise E: 2020/1826, K: 2021/51 sayılı kararı ile BİM'nin ısrar kararını bozarak dava dosyasını yeniden karar verilmek üzere BİM'ye göndermiştir. Anılan Kurulun kararında ise; 657 sayılı DMK'nin 76'ncı maddesi uyarınca atama ve görevden almada İdareye takdir yetkisi tanındığı, söz konusu yetkinin ancak kamu yararı ve hizmet gereklerine istinaden kullanılabileceği, aksi yöndeki idari işlemlerin hukuka aykırı olacağı, somut olayda da idarenin sahip olduğu

takdir yetkisinin kamu yararı ve hizmet gereklerine aykırı olarak kullandığına dair somut ve nesnel verilerin olmadığı, bu nedenle daire başkanının görevden alınarak eski kadrosuna atanmasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle mezkûr ısrar kararını bozarak yeniden karar vermek üzere dosyayı BİM'ye göndermiştir.

Görüleceği üzere idari yargıda mahkemeler arasında gerçekleşen söz konusu süreç ve ısrar kararları ile Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun aynı konuda verdiği farklı kararların esasın yerel yönetimlerde üst düzey yöneticilerin görevden alınmaları noktasında mevzuatın müphem olmasından kaynaklandığı değerlendirilmektedir. Başka bir deyişle tıpkı merkezi idarede olduğu gibi yerel yönetimlerde de belediye başkanları veya diğer üst yöneticilere tanınan takdir yetkisinin sınırlarına yer verilerek görevden alınanların atanacakları kadroların belirlenmesi bu yargısal karmaşayı da giderecektir.

Öte yandan her ne kadar yukarıda zikredilen kararlarda somut ve nesnel bir sebep ileri sürülmesi gerektiği belirtilse de bazı yargı kararlarında üst düzey yöneticilerin görevden alınması konusunda idarece ortaya konulan sebeplerin yeterli görülmemekle dava konusu işlemin iptal edildiği de tespit edilmiştir. Anayasa'nın 125'inci maddesinde yer alan "Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez" düzenlemesi bulunmaktadır. Söz konusu hükme rağmen bazı kararlarda yargı mercisinin idarenin takdir yetkisini ortadan kaldıracak şekilde karar verdiği, başka bir deyişle bazı kararların hukuka uygunluk denetiminden yerindelik denetime kayan kanaatlere dayandığı görülmektedir. Nitekim bir üst düzey yöneticinin görevi sırasında mevzuata aykırı işlemlere sebebiyet vermesi, etik dışı davranışlarda bulunması, "nitelikli zimmet" fiili sebebiyle hakkında devam eden bir yargılama olması, görevini ifa sırasında devlet memurunun resmi sıfatlarının gerektirdiği itibar ve güvene layık olmayacak derecede hizmet içinde bulunduğu çeşitli davranışlar sebebiyle

le disiplin cezası ile tecziye edilmesi gibi gerekçelerle görevden alınması akabinde ilk derece mahkemesi bu işlemi hukuka aykırı görmemiştir. Davacı tarafından BİM'ye yapılan istinaf başvurusu akabinde Adana Bölge İdare Mahkemesi 1. Dava Dairesi E: 2020/363, K: 2021/859 sayılı kararı ile ilk derece mahkemesinin kararını bozarak idarenin işlemi iptal etmiştir. Söz konusu kararda BİM, yukarıda zikredilen Danıştay kararlarına da atıfta bulunarak söz konusu yetkinin kamu yararı ve hizmet gereklerine uygun şekilde kullanılmasının gerektiği hususuna değindikten sonra davacıya verilen haddinden fazla disiplin cezasının iptal edilmesi dikkate alınıp diğer görevden alma gerekçeleri hakkında bir değerlendirmeye gidilmeksizin istinaf başvurusunun kabul edilerek idari işlemin iptaline karar verildiği görülmüştür.

Bu çerçevede idari yargı mercileri tarafından kamu yararı ve hizmet gereklerinin objektif bir yoruma tabi tutulması noktasında da sübjektif değerlendirmelere gidilebileceği yukarıdaki karardan anlaşılmaktadır. Daha önce yer verilen görevden alma kararlarında herhangi bir sebep sunulmasa da Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu görevden alma kararını hukuka uygun bulurken söz konusu örnek dava kapsamında bir idari yargı mercisinin birçok sebebe dayanan bir görevden alma işleminde çok sayıda gerekçeye yer vermeksizin sadece disiplin cezalarının iptal edilmesini nazara alması da dikkat çekicidir. Öte yandan bir disiplin cezasının iptali yönündeki kararın esastan mı yoksa usulden mi iptal edildiği de önem taşımaktadır. Ancak bahsi geçen kararda bu yönde bir değerlendirmeye de gidilmediği görülmektedir. Dolayısıyla üst düzey yöneticilerin görevden alınması konusunda idari yargı mercilerinin yargılama faaliyetlerinde eşgüdüm sağlayıcı bir prosedürün bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer verilen çok sayıda karar esas itibarıyla aynı konuya dayanmakta; ancak kurulan hükümler itibarıyla kararların mahiyeti ve sonuçları oldukça ayrışmaktadır. Bu yüzden büyükşehir belediyeleri ile bağlı idareleri de kapsayacak şekilde yerel yönetimlerde üst düzey yöneticilerin görevden alınması ve akabinde de atanacak olan kadroların belirlenmesi noktasında 3 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde olduğu üzere sarıh bir düzenlemeye gidilmesinde yarar bulunmaktadır.

Öte yandan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından da İdari Dava Daireleri Kurulunun kararlarında yeknesaklık sağlanabilmesi mümkündür. Başka bir deyişle yerel yönetimlerde üst düzey yöneticilerin görevden alınması konusunda bir “içtihadı birleştirme kararı” ile söz konusu farklı kararların önüne geçilebileceği değerlendirilmektedir. Nitekim 1973 yılı öncesinde kamu görevlilerine yapılan hukuka aykırı ödemeler konusunda uzun yıllar farklı kararlar verilmesi neticesinde Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 22.12.1973 gün ve E:1968/68, K:1973/14 sayılı kararı ile anılan farklı hükümler giderilmiştir. Mezkûr karar süregelen zaman içerisinde hala yargı kararlarına dayanak teşkil etmektedir. Bu çerçevede mevzuat özelinde bir düzenlemeye gidilirse de idari yargı mekanizmasının bu hususta alacağı bir aksiyonun var olan sorunu gidereceği değerlendirilmektedir.

## 6. GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Mahalli müşterek nitelikli hizmetleri sunmakla görevli kılınan büyükşehir belediyeleri ile idarenin bütünlüğü ilkesi uyarınca büyükşehir belediyelerine bağlı olan özel amaçlı metropoliten hizmet yerinden yönetim kuruluşları olan bağlı idarelerin üst düzey yönetici kadrolarına atanmak için genel olarak 657 sayılı DMK hükümleri uygulanmaktadır. Söz konusu genel hükümlerde atanma konusunda eğitim ve hizmet şartı aranmakta, böylece atamaya yetkili amirlere geniş bir takdir yetkisi verilmektedir. Hatta söz konusu atamalarda teknik bir birime söz konusu alanda ihtisası ve eğitimi olmayan bir kamu görevlisi, yüksekokul mezunu olmak ve belirli bir süre memuriyet hizmeti olması halinde atanabilmektedir. Söz konusu durum genel itibarıyla bütün yerel yönetim birimlerinde vuku bulmakta iken sadece 2560 sayılı Kanun ile faaliyetlerini yürüten su ve kanalizasyon idarelerinde genel müdür ile genel müdür yardımcılarının atanmasında faaliyet alanı ile ilgili konularda ihtisaslaşma şartı aranmaktadır.

Anılan idarelerde görev yapan üst düzey yöneticilerin görevden alınmalarını düzenleyen herhangi bir düzenleme bulunmazken, sadece bir yönetmelik hükmünde en az altı ay çalışanların görevde yükselme ve

unvan değişikliği sınavına girmeksizin ilgili kadrolara sınavsız atanabileceğine yer verilmektedir. Görevden alma işlemleri akabinde açılan iptal davalarında ise genel olarak iki farklı karara varıldığı görülmektedir. Bir kararda yetkide ve usulde paralellik ilkesi gereği takdir yetkisi ile üst düzey kadrolara atanan kamu görevlisinin yine aynı şekilde idarenin takdir yetkisi ile alınabileceği hükümlenmiştir. Diğer tür kararda ise görevden alma işleminin somut ve nesnel bilgi ve belgelere dayanması gerektiği, ilgili hakkında adli ve/veya idari soruşturma olması, ilgilinin disiplin cezası alması, yetersiz ve başarısız olduğuna dair saptamalara gidilmesi halinde yapılan işlemin hukuka aykırı olmayacağı belirtilmiştir.

Ancak bu iki farklı karar üzerinden değerlendirmek gerekirse; itiraz yollarında idare mahkemesi, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay arasında sürekli olarak kararların bozulması ve ısrar kararı verilmesi hadiselerine sebebiyet vermektedir. Hatta iki farklı kentteki büyükşehirde bir daire başkanının kamu yararı ve hizmet gereklerine istinaden görevden alınması akabinde idare mahkemesinin kararını bölge idare mahkemesi bozmakta, temyiz mercii Danıştay da bölge idare mahkemesinin kararını bozmakta, bölge idare mahkemesi kararında ısrar etmekte ve nihai olarak Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu uyuşmazlığı nihayete erdirmektedir. Ancak söz konusu iki farklı kentteki uyuşmazlığın konusu aynı iken nihai yargı mercisinin aynı konuda iki farklı karara imza attığı görülmüştür. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E:2020/1069, K:2020/1161 sayılı kararında daire başkanının gerekçesiz olarak idarenin takdir yetkisi ile görevden alınamayacağına hükmederken aynı Kurul E: 2020/1826, K: 2021/51 sayılı kararında daire başkanının gerekçesiz olarak idarenin takdir yetkisi ile görevden alınabileceğine hükmetmiştir.

Öte yandan kamu yararı ve hizmet gerekleri uyarınca yeterli somut ve nesnel gerekçeler ile yapılan görevden alma işlemlerinde de idari yargı mercilerinin söz konusu gerekçeleri makul görmeyerek dava konusu işlemi de iptal edebilmekte, başka bir deyişle hukukilik denetimi yerindelik denetimine de bürünebilmektedir.

Bu ve benzeri uyuşmazlıkların giderilmesi adına öncelikle Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun

Danıştay uhdesinde aynı konudaki farklı kararların yeknesak hale getirilmesi için yerel yönetimlerdeki üst düzey yöneticilerin görevden alınması konusunda verilen kararlar özelinde bir birleştirme kararı olması gerekmektedir. Diğer taraftan vesayet makamlarınca tıpkı 3 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde olduğu gibi merkezi idare kapsamında üst düzey yönetici kadrolarında görev yapan memurların görevden alınması akabinde atanacakları kadrolar ile ilgili düzenleme emsal alınarak yerel yönetimlerde görev yapan üst düzey yöneticilerin görevden alınması hususu ve şartları ile atanacakları kadroların belirlenmesinde yarar olduğu açıktır. Bu yönde bir düzenleme idari istikrar ve hukuk güvenliği ilkelerini de konu özelinde pekiştirecektir.

### Kaynakça

Adana Bölge İdare Mahkemesi 1. Dava Dairesinin E: 2020/363, K: 2021/859 nolu kararı.

Alicı, O. V. & Kandeğer, B. (2017). Belediyelerin yönetiminde kadın yöneticiler. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(56), 397-410.

Alicı, O. V. (2019). Belediyelerde ve bağlı idarelerde liyakat ve kariyer ilkelerinin geçerliliği çerçevesinde bir durum analizi: Yerel sarmal. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 28(4), 65-90.

Belediye ve Bağlı Kuruluşları İle Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik (2007). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 22.2.2007/26442.

Belediye ve Bağlı Kuruluşları İle Mahalli İdare Birlikleri Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik (2020). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 2.7.2020 /31173.

Danıştay Beşinci Dairesinin E:2016/26122,K:2017/16354 sayılı kararı.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun E: 2020/1826, K: 2021/51 sayılı kararı.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun E:2020/1069, K:2020/1161 sayılı kararı.

Danıştay İkinci Dairesinin E:2019/2053, K:2019/537 sayılı kararı.

Danıştay İkinci Dairesinin E:2019/671, K:2019/4304 sayılı kararı.

Erdoğan, O. & Bakıtkal, Z. (2020). Belediyelerin yönetici kadrolarına yapılan atamalarda liyakat esaslı yeni bir ölçüt: Sertifikalı yöneticiler. L. Memiş & O. Erdoğan & C. Babaoğlu (Ed.), *Yerel yönetimlerde yenilikçi yaklaşımlar* (1. baskı) içinde (ss. 485-507). Ankara: Orion Yayınları.

Karşlı, M. R. (2020). Üst kademe kamu yöneticilerinin atama usul ve esasları üzerine bir inceleme. *SÜHFD*, 28(1), 187-208.

Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. İdari Dava Dairesinin E:2019/190, K:2019/546 sayılı kararı.

Mersin 2. İdare Mahkemesinin E:2018/1022, K:2018/1318 sayılı kararı.

Öztürk, N. K. (2019). Cumhurbaşkanlığı Sisteminde üst düzey memurların atanması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 33(4), 1279-1297.

Sobacı, M. Z. & Köseoğlu, Ö. (2018). *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde üst kademe yöneticiler* (1. baskı). İstanbul: Seta Yayınları.

Söyler, Y. (2020). 3 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine göre üst kademe kamu yöneticisi kimdir?. *ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(1), 59-110.

1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (2018). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 10.7.2018 /30474.

3 Sayılı Üst Kademe Kamu Yöneticileri İle Kamu Kurum Ve Kuruluşlarında Atama Usûllerine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (2018). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 10.7.2018 /30474.

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu (1965). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 23.7.1965/ 12056.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (1982). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 20.01.1982/ 17580.

2560 Sayılı İstanbul Su Ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun (1981). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 23.11.1981 / 17523.

5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu (2004). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 23.07.2004 / 25531.

# PASİF PAYDAŞ OLARAK VATANDAŞIN E-İLETİŞİM İLE AKTİF PAYDAŞA DÖNÜŞÜMÜ: CİMER UYGULAMASI ÖRNEĞİ<sup>1</sup>

(TRANSFORMATION OF CITIZEN FROM PASSIVE TO ACTIVE PUBLIC BY E-COMMUNICATION: CİMER EXAMPLE)

*Tuba Durmuşoğlu\* / Zeynep Genel\*\**

## ÖZ

Bugün dünya genelinde en çok tartışılan konulardan biri olan e-devlet yapısı, gerek güveni tesis etmek, gerekse katılımı artırmak açısından ön planda yatırım yapılan bir alandır. Bu kapsamda katılımcılık odaklı e-katılım çalışmaları da bir araştırma alanı olarak öne çıkmakta, vatandaşın e-katılımı ile daha etkin ve sürdürülebilir bir yönetim anlayışının yerleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu açıdan yönetimler, vatandaşı bir paydaş olarak yönetsel süreçlerde aktifleştirmek, beklentileri ve ihtiyaçları anlamak için katılımcılığa teşvik edici e-danışma hizmetleri, mobil uygulamalar ve dijital yapılar hayata geçirmektedir. Bu doğrultuda bu çalışma, e-danışma hizmeti ve bir halkla ilişkiler faaliyeti olan Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi'ni [CİMER] ele almaktadır. CİMER'in vatandaşların kamu kurumları ile iletişimindeki rolünü anlamak amacıyla öncelikle CİMER Halkla İlişkiler Daire Başkanlığı ile görüşülerek bilgi edinilmiş sonrasında vatandaş açısından CİMER algısını anlamak amacıyla İstanbul ve Ankara'dan CİMER

başvurusu yapmış kişilerle görüşülmüştür. Kamuların Durumsal Kuramı çerçevesinde görüşmelerde katılımcılarla bu iletişim süreçlerinde CİMER'in rolünü nasıl tarif ettikleri ve hangi durumlarda aktif bir paydaşa dönüştüğü gözlemlenerek anlatı analiz şeklinde aktarılmıştır. Dezenformasyondan kaçınma, kentsel düzenlemeler ve toplumsal sorunlar başlıkları altındaki durumlarla ilgili başvurular gerçekleştirildiği anlaşılmıştır. CİMER'in tüm katılımcılar için bir durumun tanımlanmasında en güvenilir ve erişilebilir bilgi kaynağı, sorunların çözüm noktasında ise vatandaş tarafından kamu kurumlarına baskı yapmak amacıyla tercih edilen bir iletişim kanalı olduğu anlaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Halkla İlişkiler, e-Katılım, CİMER, Paydaş İletişimi, Kamuların Durumsal Kuramı.

**JEL Kodları:** H83

<sup>1</sup> Araştırma için İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Alanı Etik Kurul'undan (05.05.2021 Tarihli, 137 Toplantı Sayılı, 13 No'lu Karar) izin alınmıştır.

\* Uzman, İstanbul Okan Üniversitesi, İstanbul, Orcid Id:0000-0002-3772-5422, t.durmus@necron.com.tr

\*\* Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Okan Üniversitesi, İstanbul, Orcid Id: 0000-0002-3140-0053, zeynep.genel@okan.edu.tr  
Yazı Gönderim Tarihi: 02.10.2021, Yazı Kabul Tarihi: 29.12.2021



## ABSTRACT

The e-government structure, which is one of the most discussed issues around the world today, is an area where investments are made in terms of both establishing trust and increasing participation, today. In this frame, e-participation studies that aligned to public participation comes to forefront, and governments aim to develop a management approach that effective and sustainable within the public e-participation. Thus, governments fund the digital platforms, mobile applications, and e-consultation services for understand publics' expectations and necessities and initiate these process to activate citizens in decision processes as a stakeholder. In this scope, this paper presents The Turkish Republic of Presidency Communicate Centre [CİMER] which is a e-consultation service as a public relations facility as the case study in scope of e-participation. For understanding the CİMER structure and role in the public institute- citizen communication processes, in first phase CİMER Public Relations Department is interviewed. In second phase, participants who applied CİMER before from İstanbul and Ankara recruited for understanding their CİMER perception and experience.

Within the context, the role of CİMER on participants' communication process and the journey that activates citizens as active publics are examined within the framework of Situational Theory of Publics. It has been understood that applications have been made regarding the situations under the headings of avoiding disinformation, urban regulations and common society problems. It has been understood that CİMER is the most reliable and accessible source of information for all participants in defining a situation, and a communication channel preferred by citizens to put pressure on public institutions at the point of solving problems. But on the other hand, it is observed that citizens believe that the awareness of CİMER role should be increased in society to strength the public power in decision process.

**Keywords:** Public Relations, e-Participantion, CİMER, Communication of Publics, Situational Publics Theory.

**JEL Classification:** H83

## 1. GİRİŞ

Veri kaynaklarının analizi, vatandaş katılımı v.b. fonksiyonlarla kurum ve kuruluşların işleyişlerini gözlemlemek, kamusal sorunları çözümlenmek için öneriler geliştirmek ve bunu sürdürülebilir kılmak e-devlet yapısı ile kolaylaşmaktadır. Dünya genelinde birçok alanda dijital iletişim teknolojilerinin bilgi ve hizmet odaklı yönetim sistemlerine eklenmesine yönelik hatırı sayılır yatırımlar bulunmaktadır (Moon, 2002; Coursey ve Nouris, 2008). Birleşmiş Milletler, devlet ve halk arasındaki iki yönlü iletişimi, e-katılımın temel unsurlarından biri olarak kabul etmektedir (Birleşmiş Milletler [BM], 2014). Kamu politikalarının belirlenmesi ve sağlıklı sürdürülmesinde halktan gelen geri bildirim ve halka geri bildirim, e-devlet yapısının geliştirilmesinde bilgi açısından önemli rol oynamaktadır (Feilner, 2016; Lindner, Aichholzer & Hennen, 2016). Bu yönde, e-devlet tartışmaları iletişimi temel alarak e-katılımın sağlanması üzerine yoğunlaşmaktadır (Norris, 2000; Kruger, 2002, Best & Kruger, 2005, Writz, Daiser, Binskowska, 2017).

E-katılım, karar alma ve çözüme ulaşma süreçlerinde bilgi ve iletişim teknolojilerinin [BİT] kullanımı ile bilgi akışının sağlanması olarak tanımlanmaktadır (Macintosh, 2004; Medaglia, 2012). Birleşmiş Milletler (BM) e-katılım kavramını “Bilgi ve İletişim Teknolojileri (BİT’ler) aracılığıyla sivil katılımı, açık, katılımcı yönetişimi teşvik etme” olarak tarif eder (BM, 2014., paragraf 1). Birçok çalışma e-katılımın, halkın karar ve yönetim süreçlerine aktif katılımını sağlayarak, kamu kurumlarının teknoloji sayesinde elde edilen verilerle geliştirilmesi neticesinde halkın güvenini kazanmak ve bu süreci sürdürülebilir kılmak açısından e-devletin önemli bir alt kategorisi olduğunu, e-katılımın, karar süreçlerinde vatandaş katılımını sağlayan bir iletişimsel oryantasyon olduğunu savunmaktadır (Macintosh, 2004; Sanford & Rose, 2007; Writz, Daiser & Binkowska, 2016). Yönetim modellerine yeni eklenen yönetişimin, bir halkla ilişkiler faaliyeti olarak kabul gören denetimin sağlanması açısından da katılımı sağlayıcı mekanizmalar hayati önem taşımaktadır. Zira yönetişim “Bir tarafın diğer tarafı yönettiği bir ilişkiden, tarafların birbirinin talep ve düşüncelerini dikkate almak suretiyle oluşan etkileşim-

lerin ortaya çıktığı ilişkiler anlayışına evrilmesidir” (Argüden, 2006, s. 1/ Aktaran: Şahin, 2018, s. 101) ve bu nedenle sürdürülebilir bir iletişim sürecini zaruri kılmaktadır. Benzer şekilde e-katılımın sağlanmasında da kamu kurumlarının iç denetiminin vatandaş ile sürdürülebilir iletişim kurabilmek ve vatandaş başvurularının devamlılığını sağlamak açısından, bir başka deyişle kurumlar arası eş güdümü sağlayarak vatandaş katılım deneyimini pozitif kılmak açısından önemlidir. Ancak elbette bu noktada vatandaşın katılım deneyiminin nasıl oluştuğu ve vatandaş algısında katılım deneyiminin nasıl değerlendirildiğinin gözlemlenmesi de gerekmektedir. Kamuların Durumsal Kuramı bu noktada iyi yönetim ilkelerinin sürdürülebilir olması için kamuları oluşturan vatandaşların algısının anlaşılmasının hayati önem taşıdığına altını çizmektedir.

Bu nedenle, bu çalışmanın ana sorunsalı bir paydaş olarak vatandaşın yönetsel süreçlere aktif katılımında ve e-katılım sistemleri üzerinden deneyiminde CİMER’in rolünü halkla ilişkiler disiplini perspektifinden anlamaktır. Çalışma kapsamında öncelikle CİMER Halkla İlişkiler Daire Başkanlığı ile görüşülerek CİMER’in halkla iletişim noktasındaki rolü hakkında bilgilendirilmiştir. Takiben, İstanbul ve Ankara’da daha önce CİMER başvurusu yapmış kişilerle görüşmeler gerçekleştirilerek deneyimleri gözlemlenmiştir. CİMER’in vatandaşları aktifleştirmede, bilgilendirme ve yönlendirme açısından rolü, vatandaşın CİMER’e başvurusundaki durumları ve CİMER deneyimini anlamak amaçlanmaktadır. Bu çerçevede elde edilen veriler, Kamuların Durumsal Kuramı kapsamında analiz edilmektedir. Çalışmada saha yöntemi olarak nitel araştırma yöntemleri temel alınmış, katılımcılar yargısal analiz yöntemi ile temin edilmiş ve bulgular temel alınan kuram çerçevesinde anlatı analiz tekniği kullanılarak aktarılmıştır. Çalışmanın ilk kısmı, katılımcılık ve iletişim ile ilgili kavramsal çerçeveye yer vermekte, takiben Kamuların Durumsal Kuramı kapsamında iletişim süreci ele alınmakta ve son bölümde ise araştırma bulguları paylaşılmaktadır. Çalışma e-katılım deneyimine halkla ilişkiler perspektifi açısından baktığı için diğer disiplinler açısından yorumlanmamakta bu açıdan sınırlılıklar taşımaktadır. Ayrıca nicel yöntemler içermemesi ve sayısal bulgular yansıtması açısından da sınırlıdır. Çalışmanın

temel hedefi, e-katılım alanında yapılan çalışmalara Türkiye’den CİMER örneği ile katkı sağlamak ve bu alandaki uygulayıcılara sahadan elde edilen verilerle önerilerde bulunabilmektir.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### 2.1. Kamu Kavramı, İletişim ve Bilginin Rolü

Kamu kavramı, Antik Yunan dönemde yönetime aktif veya pasif iletişimsel eylem etkisi olan benzer yönelimdeki grupları ifade ederdi. Kamular ortak bir karakteristiğe ve ortak görüşe sahip olan aynı zamanda bir sorundan da yine ortak olarak etkilenerek çözüme yönelik hareket eden gruplar olarak tarif edilmektedir (Cultip, Center & Broom, 2000; Bektaş, 1994). Grunig (1983a) kamuyu, “1) benzer bir belirsiz durumla karşı karşıya kalan, 2) durumun veya sorunun farkına varan, 3) bu durum veya sorun hakkında bir şeyler yapmayı düşünen insan grupları” (109) olarak tarif eder. Vatandaş olarak bireyler de belli konular etrafında toplanarak bir etki yarattıklarında kamuları oluştururlar.

Yüzyıllarca yönetim ve kamuyu oluşturan gruplar arasındaki iletişim gidişatın belirleyicisi olmuştur. Kamunun beklentilerini anlamak amacıyla bir çok iletişimsel girişimde bulunduğu bilinmektedir. Örneğin, Osmanlı Devleti zamanında ahali ve ehli örf tarafından yapılan şikayetlere bu iletişimi mümkün kılmak için Divan’dan cevap yazılır ve bu şikayetlerin gözlemi yönetsel süreçleri etkileyebilir, hatta vezirleri bile yerinden edebilirdi (Gümüşçüoğlu, t.y). Dolayısıyla her zaman yönetsel boyutta iletişimin “yalın bir ileti alışverişinden çok, toplumsal nitelikli bir etkileşimi, değiş tokuşu ve paylaşımı” (Zılhoğlu, 2014, s. 22) içerdiği söylenebilir.

Zaman içerisinde gelişen sosyal, kültürel ve teknolojik gelişmelerin ışığında kamunun iletişimsel açıdan gündemi belirlemede gücü arttıkça yönetim şekillerinde yapısal değişikliklere gidilmesi zorunluluk haline gelmiştir. Kamuyonu etkileyebilmenin öneminin artmasının temel sebebi “Halkın desteğini sağlayamayan bir yönetim ya da kararın başarılı olamayacağını

anlaşılmasıdır” (Çakmak & Kilci, 2011, s. 236). Bunun için, kamu ve devlet arasındaki bağın sağlanması gerekir ki, temel şart karşılıklı aktif bir iletişim sürecinin oluşması ve iletişimde erişilebilirliktir. Çünkü, “Herhangi bir meselede kamuoyunun eylemsel, dinamik bir nitelik kazanması için bilgi alma ve iletişim kurma olanaklarının varlığı vazgeçilmez bir şarttır” (Bektaş, 2000, s. 98) ve iletişim sürecindeki bilgi akışı, kamuoyunu oluşturan araçlardır.

İyi iletişim güveni tesis eder ki, dünden bugüne kamu iletişiminde en çok tartışılan ve çözüm aranan konu güvenin tesisidir. Demokratik ortamın korunarak başarının sürekliliğini sağlamak, yine Graf’a (2011) göre, “Karar vericiler ile paydaşlar arasında sürekli bir iletişim mekanizmasının olması, ortak anlayışın gelişmesi ve karşılıklı güvenin oluşmasıyla” (aktaran Çetin, 2017:4) mümkündür. Yönetimler tarafından kamunun başarıdaki unsurunun fark edilmesi kamuoyunu oluşturan araçların etkin kullanımını yönetim stratejisine entegre edilmesi gerekliliğini yaratmış, “Yönetim ve halk arasında sürekli ve aktif bir iletişim döngüsünü sağlayacak bir köprü kurulması” (Metin & Altunok, 2020, s. 2) ön plana çıkmıştır. İletişimde karşılıklılık zeminin yaratılması, hem halka hem de yönetime fayda sağlayacak olan bir müzakere ortamı oluşturur ve uzlaşma zemini yaratır. Bu açıdan bakıldığında, aslında “Kamuoyunu oluşturan araçların amacı da iletişim süreci aracılığı ile bilgi aktarmaktır” (Bektaş, 2000, s. 98). Bilgilenme ve bilgiyi anlamlandırma süreçleri kamuoyunun görüş ve beklentilerini şekillendirir.

Bilgi edinme çalışmaları, ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri’nde, sonra hızla Avrupa ülkelerinde ve diğer ülkelerde uygulanmaya başlamıştır (BM, 2014). Türkiye’de de 4982 sayılı kanun gereğince “Bilgi edinme hakkı herkese tanınan bir hak olarak düzenlenmiş ve bu amaçla kamu kurum ve kuruluşları, kanunda yer alan istisnalar dışında, her türlü bilgi ve belgeyi başvuranların yararına sunmakla yükümlü kılınmıştır” (Selvi, Ulucan & Eser Coşgun, 2019, s. 23). Kamunun konular hakkında bilgilendirilmesi, aynı zamanda kamunun beklenti ve taleplerinin anlaşılmasını da gerektiren bir süreç olarak idealize edilmektedir. Bu açıdan iki taraf arasındaki bilgi alışverişindeki erişilebilirlik, gerekli iletişimin sağlanması ve sürdürülmesi-

ni sağlayan katma değerken, bunun çıktısı yönetimin farklı kamu gruplarının güvenini tesis edebilmesidir (Çakmak & Kilci, 2011). Bu noktada bilgiye ait unsurlar iletişim sürecinin belirleyicisidir. Bir başka deyişle iki taraf arasında anlamlandırma boyutunda bir iletişimin var olup olamayacağını gösteren faktör bilginin niteliğidir. Bilgi, kamu üyelerinin bir durum, konu veya sorun etrafında toplanmasını sağlayabilecek iletişimdeki ilk temas noktasıdır. Ancak her bilgi iletişimdeki dengeyi başka bir deyişle geri bildirim mekanizmasının dışlilerini çalıştırmaya yetmeyecektir. Bilginin niteliğindeki dikkat çekici unsur benzerliktir. Bu benzerlik benzer bir durum, sorun veya konu olduğunda bilişsel bir süreci oluşturacaktır (Morris & Bransford, 1977). Heider’in öne çıkardığı denge için iletişimin iki tarafı için de benzer anlamlandırma süreçlerini tetikleyecek bir simetri yaratabilir nitelikte olmalıdır ki, denge oluşsun ve taraflar arasındaki geri bildirim mekanizması devreye girebilsin.

Kamularla ilgili klasik teoriler insanların her an her soruna dikkat etmeyeceklerini savunur, Pierce (1992) insanların ancak spesifik konularda dikkat kesilebileceği ve o yöne eğilimde bulunabileceği belirtir (Aktaran: Major, 1998). Kamuoyu bilişsel ve duyuşsal bir reflekstir. Bu noktada bilginin kaynağı, yani referansa biçilen itibar, bir sonraki aşama olan bilgiyi anlamlandırma süreci için belirleyici bir faktör olarak devreye girmektedir. Bu unsur aslında eyleme geçiş ve eylemin niteliği üzerinde baskın olur. Bilişsel davranışlardan yola çıkan Grunig (1989), bilgiyi anlamlandırma aşamasında referansın, kısıtlılık yani bu konuda bir şey yapamam, bu sorunu çözemem algısı da bu konuda bir eyleme geçebilirlik algısı da yaratabilecek etkiye sahip olduğunu belirtir. Bu süreçte oluşan bilişsel ilgi düzeyi kamuyu bir sonraki aşamada aktif olma ya da pasif kalma kararına götürecektir. Grunig’e göre “İnsanlar ancak parçası olduklarını hissettikleri ve düşündükleri sorunlara enerji harcayacaklar” (1992, s. 6) ve ne zamanki aktif olarak konuya dahil olurlarsa ancak o zaman katılım göstereceklerdir. Dolayısıyla iletişimin en önemli çıktısı olan iletişimsel eylemin oluşabilmesi için bu aşamadaki referansın yarattığı bilişsel yansıma, bilginin zihinsel erişilebilirliği ve durumun kamuda yarattığı ilgi düzeyi önemlidir. Bu doğrultuda, yönetimler için iletişimde dengeyi yakalayabilmenin yolu kamuları aktifleştirebilecek

stratejik bir iletişim sürecini inşa etmekten geçmektedir.

## 2.1. Katılım, Halkla İlişkiler ve e-Katılım

İlk 60'lı yıllarda tartışılmaya başlanan katılımcılık kavramı (Lourenço & Costa, 2007), halkın demokratik ve yönetsel süreçlerdeki kararlarda aktif görüşünü ve katkısını sunmaktır. Günümüz dünyasında yönetimlerin başarısını sağlayan bir unsur olan katılım, "Doğrudan ya da politika yapan kişilerin seçimini etkileyerek kamu politikasını etkilemek için halk tarafından üstlenilen gönüllü faaliyetler anlamına gelir" (Uhlener, 2015, s. 505). Birleşmiş Milletler Katılımcılık Konseyi'ne [BMPC] göre bilgi edinme katılımcılığın ilk aşamasıdır. Katılımın oluşması için bilgi edinme ve edinilen bilgiyi anlamlandırma süreçlerinde yönetim ve kamu arasında sağlıklı ve akıcı bir iletişim sürecinin varlığı gereklidir (Blanc, 2020). Bu noktada yönetimlerin halka geri bildirimde bulunmasını ve geri bildirim almasını kolaylaştırmayı hedefleyen danışma hizmetleri hayata geçirilmiştir (Kim & Lee, 2012; Writz, Daiser & Binkowska, 2018). Danışma hizmetlerinin hedefi, iki taraf arasındaki iletişim ve bilgi alışverişini sağlıklı bir şekilde yürütmek ve elde edilen geri bildirimleri inceleyerek karar vericilere beklenti ve ihtiyaçları iletmektir. İşte bu ihtiyaç, yönetimde taktiksel yerine stratejik halkla ilişkiler çabalarının da ön plana çıkmasına yol açmıştır. Çünkü, bu adımların etkinleştirilmesi için halkın bilgi edinme ve iş birliğinde bulunma farkındalığının oluşması gerekmektedir (Falkheimer & Heide, 2014). Bunun nedeni, halk gruplarından oluşan kamuların yönetim mekanizmasını dolaylı olarak etkilemesi ve benzer şekilde yönetimin kararlarının da halk gruplarının etkilemesidir. Bu iki çıktı, iletişim bağının güçlü ve erişilebilir olmasını gerektirir. Bu ihtiyaç, hedef kitleyi tanıyarak iletişim kurmak ve söz konusu katılım olduğunda işbirliğinde bulunma platformunun inşa edilmesi ihtiyacını doğurur. Bu nedenle, halkın seçmen olmanın ötesinde, iş birliğinde bulunulması gereken en önemli paydaşlar olarak konumlandırılması yaygın kabul gören görüştür (Fung, 2006; O'Leary & Bingham, 2009; Kim & Lee, 2012). Freeman'a (1984,

s. 123) göre, "Yönetimin eylemlerinden, kararlarından, politikalarından, uygulamalarından ve amaçlarından etkilenen her birey ve her grup" (Aktaran: Grunig, 2005, s. 139) bir paydaştır. Bu amaçla yola çıkıldığında, kararlara etkide katılımın sağlanmasına yönelik ilgi seviyesinin oluşması veya başka bir deyişle halkın kendini bir paydaş olarak hissedebilmesi için halkla ilişkiler çabaları aracılığı ile duyuşsal bir bağ kurulması ve bilgi aktarımının sağlanması gerekir. Günümüz teknolojisi ile birlikte tartışılmaya başlanan devletin dijital dönüşümü kapsamındaki e-katılım çalışmaları, benzer şekilde çok yönlü paydaş yapısına sahiptir ve merkezdeki paydaşlar vatandaşlardır (Saebo, Rose & Flak, 2008; Susha & Grönlundi, 2012).

Geleneksel katılımcılık mekanizmaları ile karşılaştırıldığında BİT'ler yönetimlere geri bildirim sağlama ve geri bildirim alma konusunda hem kolaylık, hem de hız sağlamaktadır (Huang, Lu, Chay, Kao & Chang, 2019). Elbette, geleneksel dönemde olduğu gibi dijital döneminde en önemli sorunsal hala katılımın sağlanmasıdır. Çünkü, e-katılım geniş ve çok yönlü paydaş grupları ile gerçekleşebilecek bir sürecin iletişimsel yönetimini gerektirmektedir. Bu doğrultuda, 2005'te Avrupa Birliği'ne üye devletler, 2008'de Amerika Birleşik Devletleri (Norris & Reddick, 2012), takiben Türkiye'de, halkın güvenini güçlendirmek ve veri akışı ile yönetsel şeffaflık sağlamak amacıyla e-katılımcılık teşvikleri hayata geçirilmeye başlanmıştır (İskender, 2012). E-katılım altındaki danışma, bilgi edinme, şikayet gibi refleksler katılımcı demokrasinin politika adımlarının belirlenebilmesi için ihtiyaç duyulan bilgi analizini sağlar. Macintosh (2004) e-danışma hizmetlerinin bu açıdan aktif erişilebilen e-katılım araçları olduğunu belirtir. Her bir başvuru çevresel bilinirlik ve farkındalık oluşturur, böylelikle sivil toplumun eko-sistemi oluşur. Danışma mekanizmalarının devamlılığı aynı zamanda bir halkla ilişkiler alanı olan kamu denetçiliğinin veriminin sağlanması için de önemli bir unsurdur. Zira, kamu kurumlarının işlevlerini vatandaşların beklentileri yönünde yerine getirip getirmediğini tespit etmek, ilgili makamlara ileterek, gerçekleştirilmesi için hareket geçirmenin yanı sıra, bir kamu denetçisi grubu olarak halkın da harekete geçmesini sağlayan

mekanizmalardan biridir (Yağmurlu, 2018).

Kamu denetçiliği, sistemin hesap verilebilirlik özelliğini sağlamakla yükümlüdür. Hesap verilebilirlik şikayet, öneri ve talepleri dikkate almak, bu yönde gerekli uygulamaları sağlamak ve suistimalin önüne geçmeyi hedefleyen sistemdir. Yeni kamu denetçiliği anlayışında vatandaşlarla yaşanan çatışmaların önüne geçmek ve itibarı korumak amacıyla danışma hizmetlerinin aktif kullanılması 2012 yılında kabul edilen Yedi Yıllık Kalkınma Planı kapsamına alınmıştır (Yağmurlu, 2018). Bu nedenle danışma hizmetlerinden gelen talep, öneri ve şikayetler merkezi idare kapsamındaki tüm idareleri bağlayıcıdır ve kamu denetçiliğinin konularına başvurular yön vermektedir. Bu sayede şeffaflık, hesap verebilirlik gibi hedefler e-danışma hizmetlerinin vatandaş ile kurduğu bağ ve katılım yönünde teşvik edici iletişim yönetimi sayesinde güçlenmesi hedeflenmektedir. Bu açıdan e-katılım kamu idarelerinin denetiminde dilekçe hakkının kullanımını yaygınlaştırmak, süreci hızlandırmak açısından önem taşımaktadır. Elbette vatandaşın özellikle şikayetlerinin ve beklentilerinin yerine getirilmesi veya bu yönde aksiyon alınması için doğru iç iletişim mekanizmasının da devlete bağlı kamu yapıları içerisinde sağlanması gerekmektedir. Ancak bu noktada teknolojik okuryazarlık, ilgili kamu kurumları açısından farkındalık ve güven ilişkisinin kurulması önem taşımaktadır.

E- katılımın artırılmasının önündeki engelleri anlamak üzere gerçekleştirilen araştırmalar, vatandaşın sisteme gönüllü dahil olmasında bazı faktörlerin etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bunlar, teknolojiye erişilebilirlik, dijital okuryazarlık, kişisel teknoloji kullanımı ve sosyal iletişimdir (Epstein, Newhart & Vernon, 2014). Macintosh & Whyte (2008) tarafından yapılan çalışma katılımı motivasyon faktörünün de oldukça belirleyici olduğunu gösterir. Tüm dijital okuryazarlık imkanları sağlansa dahi e-katılımda yüreklendirici, uyarıcı, güven veren bir iletişim sürecinin gerçekleşmesi gerekmektedir (Saebo, v.dğr., 2008). Bu noktada halkla ilişkiler strateji ve uygulamaları imdada yetişmelidir. Verilerin hakim olduğu bu dönemde halkla ilişkiler çabalarının araştırma refleksinin ön plana çıkarıldığı bir yaklaşıma dayandı-

rlması Cultip, Dozier ve Broom'un (2000) belirttiği, sezgisel ön görüleme dayalı iletişim stratejilerinden uzaklaştırılması gerekmektedir. Çünkü, hem analitik hem sosyal boyutunda araştırma ve ölçüm hedefe ulaşabilen iletişim stratejilerinin oluşturulmasının en önemli silahıdır.

Konular, durumlar ve sorunlar üzerinden oluşan iletişim kamuları yaratır ve sürekli devinime yol açar (Grunig, 1989, s. 10). Öyleyse, kamuların iletişimsel eylemini en iyi şekilde anlamasının yolu "Yönetimden etkilenen kamuların durumu nasıl ağıladığını" (Grunig, 1989, s. 184) anlamaktan geçer. Bu noktadan hareketle Kamuların Durumsal Teorisi, konu, sorun ve durumları temel alarak kamuların iletişimsel eylemini anlamayı amaçlar (Major, 1998, s. 252).

## 2.2. Teorik Yaklaşım: Kamuların Durumsal Kuramı

Kamuların Durumsal Kuramı "Kamuların iletişimsel eylemlerle etkilenmeleri neticesinde oluşan sosyo-psikolojik bir yapı yani kamuoyunu oluşturan durumu" tarif eder. Kuram, halkla ilişkiler araştırmacıları için kamuları bireysel yaklaşımlar üzerinden segmente etme imkanı tanıyarak toplumsal konular üzerine yapılan bir çok çalışmada günümüze kullanılmaktadır (Grunig, 1983a; 1983b; 1987; 1989). Teori, durum/problem tanıma ve çözüm arama süreçlerinde bilginin yerini Dewey'in aktif kamu yaklaşımından yola çıkarak "problem tanıma, çözüme motivasyon ve sorunun bireye hissettirdiği" şeklinde üç temel evre üzerine oturtmuştur (Major, 1998, s. 492).

Kurama göre, organizasyonun iletişim amacına yönelik, kamuların zaman, kaynak ve bilgi motivasyonunu göz önüne alarak aktiften pasife doğru bölümlenmek sureti ile kolektif çözüme yönelik durumların türleri belirlenebilir (Slater, Chipman, Auld, Keefe & Kendall, 1992). Buna göre üç temel aşama iletişimsel davranışının belirleyicisidir. İlk aşama problemi tanımadır. "Problemin tanınması, bir kişinin bir durum hakkında iletişim kurma ve o durum hakkında bilgiye ihtiyaç duyma olasılığını artırır" (Grunig, 1984, s. 31) ve bu farkındalık beraberinde durumu açıklayabilmek için bilgi arayışını da getirecektir ve teori, ileti-

şimsel davranışın unsurlarını daha iyi segmente edebilmek için birey ve bilgiye dair süreçleri *bilgi arayışı (information seeking) ve bilgiyi anlamlandırma (information processing)* şeklinde katmanlar. Bilgi arayışı, problem tanımlamak için bilgi arayışının başladığı aşamadır ki, bu nedenle de sorunu fark eden paydaş içten dışa çevresel bilgi kaynakları üzerinden konuyu tanımlamaya yönelecektir. Ancak, insanlar kendileriyle problem arasındaki bağlantıyı, yani problem tanıma seviyesi olan bağlantıyı tanırlarsa bilgi arar ve işler ve bu tesadüfi taranan referans kriterine bağlıdır (Grunig, 1987). Referans, kişilerin konuyla ilgili önceki deneyimlere dayanarak yeni durumda başvurduğu kılavuzdur (Grunig, 2005) ve kılavuz alınan referans bireyin iletişimsel davranışının da ne yönde olacağını belirleyicisidir.

Bilgi arayışı, konuya dair çevredeki mesajların planlı olarak tarandığı, bilgiyi anlamlandırma ise bu mesajlar arasında tesadüfi olarak ilgili mesajları takip ederek eyleme geçiren süreçtir (Grunig, 1983a). Bilgi arayışında kişisel ilişkiler, o soruna yönelik kaynaklar taranırken, bilgiyi anlamlandırma aşamasında resmi ve bilindik kaynaklar daha sık başvurulanlardır. Bu noktada bilgi kaynaklarından alınan bilginin yarattığı algı farkında kamuları da konu hakkında bir eylemde bulunabileceğine ikna ederse iletişimsel açıdan aktifleştirebilecektir (Hamilton, 2009) Bu aşamadan sonra bilgiyi anlamlandırma aşamasına geçişi bu deneyim tayin edecektir. Bu, ilgi düzeyini de etkiler ve teorinin belirttiği son katmanı yani bireyin problemin çözümüne yönelik bir şey yapabileceği ile ilgili algısını ya da “*bireylerin mesajları kavrama ve dikkat etme olasılığını arttırmaktadır*” (Pavlik, 1988/ Aktaran: Demir, 2016, s. 48). İlgi düzeyi yüksek olan, anlamlandırma sürecinde bilginin niteliğine dikkat ederrek analiz eder ve bu süreç bireyde bir eylemde bulunabileceği hissini yaratır (Heath v.dğr., 1995/ Aktaran: Demir & Şatır, 2018). Dolayısıyla durumu tanımlama, bilgi arayışı ve bilgiyi işleme süreçleri iletişimsel eylemin yönünü belirleyecek ilgiye etki ettiğinden teorinin özünü oluşturmaktadır (Grunig, 1989). Bu açıdan bilgi ile ilgili süreçler OECD'nin (2001) de belirttiği gibi kamusal katılımın hayati başlangıç aşamasıdır ve vatandaşın aktifleşmesini sağlayan koşulların analizi odaklanılması gereken bir araştırma alanıdır. Bu doğrultuda çalışmanın analiz kısmında Kamuların Durumsal Kuramının durumu tanımlama , bilgi arayışı

ve bilgiyi, anlamlandırma olarak üç aşaması bilgi, ilgi düzeyi ve iletişimsel eylem kaideleri temel alınarak aktarılmakta, anlatı analiz tekniği ile deneyimin daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla katılımcı görüşleriyle harmanlanarak bulgulara yer verilmektedir.

### 2.3. Araştırma Kapsamı, Örneklem ve Yöntem

CİMER deneyiminin incelenmesinin, e-katılımı artıran süreçleri anlamada gerek literatüre, gerek uygulayıcılara gözlemsel katkı sağlayacağı ön görülmektedir. Bu noktadan hareketle çalışmada;

a) karşı karşıya kaldığı bir durumda bilgi edinme veya bir sorunu çözme noktasında başvuran vatandaş etkileyen faktörler nelerdir? b) Vatandaş CİMER'i nasıl algılar ve rolünü nasıl tarif eder? c) Vatandaşın Cimer'e başvurma motivasyonu nelerdir? d) Cimer deneyimi vatandaş açısından nasıl algılanmaktadır gibi sorunsalları ve süreç içerisinde konuya hakimiyetinin nasıl oluştuğunu anlamak amacıyla nitel araştırma yöntemleri seçilmiştir. Bu nedenle çalışma istatistikî ya da sayısal veri barındırmamaktadır.

CİMER'in hangi motivasyonlarla vatandaş olarak paydaşları katılım konusunda aktifleştirdiğini anlamak amacıyla, araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden derinlemesine görüşme tekniğinden yararlanılmıştır. “*Derinlemesine görüşme, araştırılan konunun bütün boyutlarını kapsayan daha çok açık uçlu soruların sorulduğu ve detaylı cevapların alınmasına imkân veren, yüz yüze, bire bir görüşülerek bilgi toplanmasını sağlayan bir veri toplama tekniğidir*” (Tekin, 2006, s. 101). Çalışmada, CİMER başvurusu yapmış kişilere ulaşılmak istendiğinden yargısal örneklem yöntemi ile katılımcılar belirlenmiştir. Bu tip örneklemede “*Araştırmacının uygun gördüğü kümeler, gruplar, birimler araştırmanın amacına da uygun olarak belirlenir. Bu nedenle, bu tip örnekleme yargısal örneklem denilir*” (Koçak & Arun, 2006, s. 26). Çalışmanın sahasında yargısal örneklem İstanbul'da ve Ankara'da ikamet eden ve CİMER başvurusu yapmış kişilere bir ağ üzerinden ulaşılarak katılımının sağlanması şeklinde uygulanmıştır. Derinlemesine görüşme tercih etmenin temel amacı deneyimi, motivasyonu ve algıyı anlamak olduğundan sorular basamaklama soru sorma tekniğine uygun olarak açık uçlu ve yönlendirme içermeyen ifadelerle yapılandırılmıştır.

Bu doğrultuda, 15 Aralık 2020 tarihinde T.C. Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığı Halkla İlişkiler Daire Başkanlığı ile mülakat gerçekleştirilmiş, CİMER'in iletişim amacı, biçimi ve uygulamada paydaşın dönüşüm etkisi anlaşılmıştır. Elde edilen temel bilgilerden yola çıkarak ikinci aşamada daha önce CİMER başvurusu gerçekleştirmiş, İstanbul ve Ankara'da ikamet eden beş erkek ve üç kadın katılımcı ile bu deneyim-

lerinin iletişimsel durumunun analiz edilmesi için Mayıs ve Haziran 2021 tarihleri arasında her biri ortalama bir saat süren derinlemesine görüşmeler gerçekleştirilmiş (Tablo 1.), vatandaşın CİMER algısını, hangi durumlarda CİMER'e başvuruda bulunduğunu ve iletişimdeki bilgi ile ilgili süreçlerde aktif bir paydaşa dönüşme yolculuğu gözlemlenmiştir.

Tablo 1. Örneklem Tablosu

Cinsiyet	Eğitim	Şehir	Meslek	Yaş	Başvuru	
Kadın	Lisans	Ankara	Kamu Personeli	55	2	
		İstanbul	Yönetici	42	1	
				33	1	
Erkek		İstanbul	İstanbul	Mühendis	51	4
				Avukat	41	250+
				Girişimci	56	6
	Doktor			58	2	
	Ankara			Yönetici	44	2

Saha çalışmasından elde edilen bulguların analizinde anlatı analiz yöntemi kullanılmıştır. Anlatı analiz, araştırmacının gözlemini katılımcıların ifadeleriyle harmanlayarak yapılandırılan teorik alt yapı doğrultusunda aktarmasıdır (Bamberg, 2012/ Aktaran: Demut & Mey, 2015). Bu sayede, benzer alanlarda araştırma ya da çalışma yapacak olan araştırmacılara yönlendirmesiz veriyi takip edebilme katkısı sağlamaktadır. Literatür kısmında CİMER ve BİMER yapıları ile ilgili daha önce yapılmış çalışmalardan faydalanılmıştır. Bu çalışma ile özellikle e-katılımcılık alanında çalışmak isteyen araştırmacılara Türkiye'deki kamusal e-danışma faaliyetleri hakkında bilgi aktarmayı hedeflerken, çalışmanın diğer çalışmalardan en önemli farkı vatandaş deneyimine odaklanmış olmasıdır. Çalışmanın saha verisinin analizine yönelik tüm aşamalarda anlatı analiz tekniği kullanılmıştır. Kalitatif bir teknik olan anlatı analizi birden fazla tarafla gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde bir durumu veya deneyimi gözlemlemeyi kolaylaştırıcı niteliktedir (Labov & Waletzky, 1997).

### 2.3.1. Sınırlılıklar ve Öneriler

Kalitatif yöntemler kullanılması nedeniyle verilerin nicel olarak temsil yeteneği bulunmamaktadır ancak elde edilen ön görüşler doğrultusunda bir nicel çalışma için yön gösterebilir. Çalışma, e- iletişim ve e-katılım konularında örnek vaka sunarak katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Bu çalışmanın bulgularından yola çıkarak daha geniş popülasyonu temsil eden niceliksel çalışmalar planlamak mümkün olabilir. Ayrıca çalışma vatandaşın kamuya katılıma nasıl baktığını anlamak açısından, vatandaş merkezli bir yönetim anlayışının sürdürülebilirliğinin sağlanması için yapılandırılan ve faaliyette olan kamusal yapılara ve vatandaş ile iletişim kurmayı hedefleyen kamu kurumlarına ön görüş sağlayabilir. Çalışma, vatandaşın CİMER deneyimine odaklandığından kamu kurumlarındaki dilekçe hakkı yapısına daha kısıtlı yer vermektedir. Bunun nedeni bu konularla ilgili çalışmaların fazlalığına karşın, vatandaş etkileşimini gösteren çalışmaların sınırlılığıdır.

### 2.3.2. Bilgilendirme

Çalışmaya katkılarından dolayı T.C. Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi'ne ve tüm katılımcılara teşekkür ederiz. Araştırma için İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Alanı Etik Kurul'undan izin alınmıştır (05.05.2021, Tarihli 137 Toplantı Sayılı, Karar no.13).

### 2.4. Araştırma Bulguları

Araştırmanın ilk aşamasında, CİMER Halkla İlişkiler Daire Başkanlığı ile görüşülmüş ve CİMER'in amacını, çalışmalarını ve katılımcılıktaki rolünün anlaşılması hedeflenmiştir. Çalışmanın saha verisinin analizine yönelik tüm aşamalarda anlatı analiz tekniği kullanılmıştır. Kalitatif bir teknik olan anlatı analizi birden fazla tarafla gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde bir durumu veya deneyimi gözlemlemeyi kolaylaştırıcı niteliktedir (Labov & Waletzky, 1997). Bu çerçevede öncelikle CİMER yetkilileri ile yapılan görüşme neticesinde elde edilen bulgular aktarılmaktadır. Takiben, CİMER katılımcılara ne ifade ediyor? Nasıl algılanıyor? Rolü nasıl tarif ediliyor? sorularına cevap bulmak amacıyla katılımcılardan bu yönde elde edilen veriler analiz edilmiştir.

#### 2.4.1. CİMER'in İletişim Sürecindeki Rolünü Anlamak

CİMER, 24 Temmuz 2018 tarih ve 30488 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 14 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi f bendi ile "Vatandaşların, kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerine ilişkin, talep ve önerilerini kolayca iletilebilmesine yönelik tedbirleri almak" (İletişim Başkanlığı Teşkilatı Hakkında, 2018, s. 1) amacıyla Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığı bünyesinde bir halkla ilişkiler faaliyeti olarak hayata geçirilmiştir.

CİMER yapısı, bir yandan vatandaşın bu haklarını kullanmasına yönelik güven tesis etmeyi ve bilgi hakkına erişimi kolaylaştırmayı amaçlarken, diğer yandan vatandaşla iletişimde karşılıklılık sağlayarak politikaların belirlenmesinde etkili olabilecek bilgilerin ilgili kuruluşlara aktarımında bir iletişim köprüsü görevini üstlenmektedir (CİMER, Aralık 2020).

Başvuru akışı, CİMER yetkilileri tarafından takip edilip, sürecin hızlı ve etkili yürütülmesi hedeflenmekte, bu fonksiyon "Vatandaş başvurusunda bulunmaya motive eden itici güç olarak" (CİMER, Aralık 2020) nitelenmektedir. Bu noktada katılımcılığın gerekliliklerinden biri olan güveni tesis edebilmek için T.C. Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığı çatısı altında yapılandırılmıştır. Ana hedef, vatandaşın ilgili kurum veya kuruluşa hızla ve etkin ulaşabildiğini hissetmesini sağlamak ve yönetim mekanizmasındaki etkisini iletişim mekanizmasını açık tutarak artırmaktır. Böylece ulaşılmak istenen nokta vatandaşın yönetim mekanizmasında bir paydaş olarak katılımının artırılmasıdır (CİMER, Aralık 2020).

Popülasyonun önemli kısmı tarafından dijital başvuru gerçekleştirildiği ve sistemin etkin kullanıldığı belirtilmekte, "Dijital mekanizmaları kullanacak imkanlara sahip olmayan, çeşitli engelleri sebebi ile devamlı ya da sürekli bu imkanlardan mahrum olan kişilerin başvuru sürecini yönetmek de önemli" (CİMER, Aralık 2020) görülmekte ve teknolojik erişim açısından kısıtı olan gruplarla temasta olabilmek amacıyla çağrı hattı ile işlemlerin gerçekleştirilmesi sağlanmakta ve aynı dinamik buraya yansıtılmaktadır. İlâveten, vatandaşın aktifleştirilmesi için tüm paydaş kurumların internet sitesi v.b. erişim alanlarında CİMER geçişi bulundurulmakta ve bu haklar kamu spotları aracılığı ile sıklıkla pekiştirilmeye çalışılmaktadır.

Dijital okuryazarlık ile ilgili bariyerleri azaltabilmek amacıyla, vatandaşın sisteme erişim sağladığı andan itibaren, bilgi edinme, şikayet, öneri ve talep haklarını nasıl kullanabileceği doğrultusunda basit yönlendirmelerle, sistem hakkında bilgi aktaran kullanıcı dostu bir yapı sunmayı amaçlamaktadır. İletişimde güvenin tesisi için hızlı başvuru takibi gerçekleştirilerek, iletişimin her an erişebilir, geri bildirim ileten bir yapıda olmasını sağlamak amaçlanmaktadır. Böylelikle iki tarafında faydasını sağlayacak bir iletişim organizasyonu oluşmakta ve "Halk, genel ve gündeme yönelik sorunlarının ne olduğunu ve neler beklediğini açıkça ifade ederek sisteme katkı sağlamakta. CİMER'in etki mekanizması da vatandaşın sorunlarının çözülmesine aracılık etmekte" (CİMER, Aralık 2020)'dir. Özetle, vatandaş ile kurumlar arasında sağlıklı bir iletişim



sürecini temin ederek, vatandaşın bir baskı grubu oluşturmasını sağlayan bir halkla ilişkiler faaliyeti icra ederek, yönetsel kararların düzgün uygulanmasını, süreçlerin gerekli aralıklarda gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.

CİMER, paydaşlarını iç ve dış paydaşlar olarak iki ana gruba ayırmaktadır (CİMER, Aralık 2020). İç paydaş-

ların iletişim birimlerinde CİMER ile ilgili süreçlerden görevli bir iletişim profesyoneli görev alırken, dış paydaşlarda süreçlerin takibi iletişim birimleri tarafından yapılarak bilgi akışı sağlanmaktadır. Tablo 2’de verilen paydaş grupları durum, sorun ve sorumluluk mekanizmasına göre çeşitlenebilmektedir.

Tablo 2. CİMER’in Paydaş Şeması

İç Paydaşlar	İletişim Başkanlığı CİMER Personeli
	Kurumlarda yetkili CİMER Personeli
Dış Paydaşlar	Kamu Denetçiliği Kurumu
	Bilgi Edinme ve Değerlendirme Kurulu
	Savcılıklar
	Adli Organlar
	Dilekçe Komisyonu

(CİMER, Aralık 2020)

Sistemin devamlılığının tesisinde iç paydaşlar yani “İletişim Başkanlığında ve diğer kurumlarda görev yapan CİMER’den sorumlu personel direkt olarak başvuru yönetimi sürecinde etkili” (CİMER, Aralık 2020) olurken, dolaylı etkili olan paydaşlar yani “Kamu Denetçiliği Kurumu, Savcılık, adli organlar, dilekçe komisyonu vs. dış destek” sağlayarak başvuruların yönetiminde etkin rol oynamaktadır. İç paydaşlar, başvuru yönetiminin doğru işlenmesini “Böylelikle tüm kurumlardaki başvuru sürecinin artı ve eksi yönlerinin” anlaşılmasını sağlarken, Kamu Denetçiliği Kurumu gibi dış paydaşlardan “Kamu çalışanlarının ve kamu kurumlarının işlemleri sebebiyle gerçekleşen başvuruların çözüm yöntemi, çözüm süreci gibi konularda görüş alınmaktadır” (CİMER, Aralık 2020).

CİMER’in bir diğer misyonu “Kamu politikası oluşturulma sürecinde elde edilen verilerin bir süzgeçten geçirilerek kamu kurum ve kuruluşları ile paylaşılması” (CİMER, Aralık 2020)’dir. Dijital teknolojinin sağladığı imkanlardan yola çıkarak, “Ulusal düzeyde ülkenin genelinde başvuruların dağılımı, konuları, türleri vs birçok analizin yapılmasını sağlayan bir veri havuzu” (CİMER, Aralık 2020) oluşturmakta, kullandığı

QuickSense altyapısı sayesinde sınıflandırarak karar yapılcılara iç görüş sağlamaktadır. SMA Tip2 hastalarının ilacının karşılanması hususundaki çalışmalar, vatandaşın çözüm aramak için harekete geçmesi, şikâyet ve talep başvuruları neticesinde ve CİMER’in ilgili mekanizmalara konu ile ilgili gelen başvurulardan elde edilen veri analizini raporlaştırılarak aktarımı neticesinde hayata geçirilmiş politikalara bir örnektir. (CİMER, Aralık 2020).

Vatandaşlar ise, kararlara ortak ve yönlendirici paydaşlar olarak tarif edilmektedir (CİMER, Aralık 2020). Vatandaşları, yüksek farkındalık düzeyinde olanlar, orta seviyede farkındalığı olanlar ve ilgili ama farkındalığı olmayanlar olarak gruplanmaktadır. “En aktif grup, başvuru sayısı en fazla kesimdir. Başvurularını takip etme eğilimi yüksek, toplumsal olaylara duyarlılığını CİMER üzerinden ifade etme eğiliminde olanlardır” (CİMER, Aralık, 2020). Daha az aktif olan ise, başvurusu en az ve sorunlarını çözmede bu mekanizmayı daha az tercih edenler olarak tarif edilmektedir. Aktif gruplar “Güncel toplumsal olaylara olan duyarlılıkları sayesinde karar alıcılara politika oluşturma sürecinde ışık tutabilir” (CİMER, Aralık 2020), bu

aşamalarda bir paydaş olarak daha yüksek etkiye sahip olabilirken, daha az iletişimde bulunan grupların bu açıdan karar mekanizmalarındaki katılımsal etkisi daha düşük olmaktadır. Bu grupların etkinliğini yükseltmek için CİMER mekanizmasının bilinirliğinin artırılması hedeflenmektedir (CİMER, Aralık 2020). Bu verilerden yola çıkarak, bir sonraki bölümde görüşmelerden elde edilen veriler ışığında katılımcıların CİMER algısına yer verilmektedir.

#### 2.4.2. Paydaş olarak Vatandaşın CİMER Algısını Anlamak

Bu çalışmanın saha araştırması kapsamında, çeşitli nedenlerle daha önce CİMER başvurusu yapmış Ankara ve İstanbul'da ikamet eden kişilere yargısal örneklem yöntemi ile ulaşılmış ve derinlemesine görüşmeler yapılmıştır. **Araştırmanın en önemli bulgusu** CİMER'in vatandaşın en çok güvendiği ve kendisine vatandaşlık hakkını kullanabileceğini hissettiren değerli olduğu mesajını aktaran, kendinden biri gibi gördüğü devlet yapısı olmasıdır. Bunu sağlayan en önemli unsurun ise iki yönlü simetrik bir akışa sahip ve dengedeki iletişim süreci olduğu ve vatandaş-iletişim açısından aktifleştirerek katılımı artırdığı görülmektedir. Bu süreci daha iyi kavrayabilmek ve görüşülen örneklem profilini aktarabilmek için e-katılımın önemli unsurlarından biri olan dijital okuryazarlık düzeyini gözlemleyebilmek için dijital kullanımları ortaya konulmakta, takiben CİMER deneyimi ile ilgili bulgular Kamuların Durumsal Kuramı yaklaşımı üzerinden aktarılmaktadır.

Katılımcıların tamamı, toplumsal konular, sorunlar ve olaylar hakkında farkındalık sahibi olma, bilgi edinme ve bilgiyi anlamlandırma süreçlerinde dijital platformlardan yararlanmaktadırlar. Tümü, aktif internet kullanıcısı ve çoğu iş, eğitim, haber takibi, bilgi edinme ve sosyal iletişim amacıyla günde beş saatten fazla internette vakit geçirmekte, bazen bu 10 saati bulabilmektedir. Hepsi e-devlet yapısını vergi ödeme, bilgi edinme, işlem başvurusu gibi amaçlarla kullanmaktadır. Bir çoğu, kamu kurumlarından gelen sms ve e-posta iletişimlerini takip etmekte, bu refleksin bazı durumlarda bilgi sağlayıcı, bazı durumlarda ise hatırlatıcı nitelikte olduğunu ifade etmektedirler.

*“İçişleri Bakanlığından gelen mesajları takip ediyorum. Bunları yararlı buluyorum. İnsanlık hali unutulabilir. Dikkatli olmalıyım psikolojisi oluşuyor”* (Kadın, 33, Yönetici, İstanbul). İçişleri Bakanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü, Ticaret Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı ve belediyeler vatandaşların hatırladığı ve kendileri ile iletişim kuran kurumlar arasında yer almaktadır. Bu iletişim kanallarının kamularla iletişim kurmak için ilgili kuruluşlar tarafından aktifleştirilmesinin değerli hissettirdiği bazı katılımcıların ortak görüşü-ken, *“Devletin halkı önemseydiği için bu tür mesajları gönderdiğini düşünüyorum”* (Kadın, 55, Kamu Personeli, Ankara), az sayıda katılımcı yetersiz olduğunu *“E-devlet üye olduğumdan beri yedi tane mesaj atmış. Ben çok az olduğunu düşünüyorum”* (Erkek, 51, Mühendis, İstanbul), çok az katılımcı ise gelen uyarılar dışında bu tür iletişimin faydasız olması nedeniyle zaman kaybı yarattığı görüşündedir, *“Bana artı bir düşünce katmıyor dolayısıyla benim için vakit kaybından başka bir şey değil”* (Erkek, 56, Girişimci, İstanbul).

Katılımcıların çoğu CİMER'i bir halkla ilişkiler faaliyeti olarak tanımlayamamaları da, bireysel veya toplumsal sorunların çözümü amacıyla baskı yaratabilecekleri bir kanal olarak algılamamalarıdır. Az sayıda katılımcı mesleki tecrübelerinden dolayı *“CİMER takip eder, ekranda görürsünüz, hatta arar kurumunda olan yetkili Basın Halkla İlişkiler Müşavirliği'ni geri dönüş olmadı şeklinde”* (Kadın, 55, Kamu Personeli, Ankara) tanımlayabilirken, bir kısmı ise çevrelerinden dolayı *“Bir arkadaşım Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi'ne yaz dedi oradan duydum”* (Kadın, 33, Yönetici, İstanbul) şeklinde bilgi sahibidir. Çoğu, kamu kurumlarından bilgi talep etme durumunda doğrudan CİMER'i hatırlamamakta, ancak yazılı başvuru ile bilgi talebi söz konusu olunca CİMER'i çağırılmaktadır.

Toplumsal bilinirliği sorulduğunda çoğu, CİMER'in rolü hakkında yeterli farkındalık olmadığını *“Vatandaş eminim çok problem yaşıyordur ama CİMER'e yazmak, bilgi almaktan haberleri yoktur”* (Kadın, 55, Kamu Personeli, Ankara) düşünmektedirler. Hatta bir kısmı kendi deneyimlerinin yola çıkarak bu fonksiyonu bilmeden, çevreden referanslarla başvurduğunu, halk grupları arasında durumlarla ilgili

bir şikayet mercii olarak algılandığını düşünmektedir. “Bende değildim başvurmadan önce ben şu an CİMER’in kısaltmasını Cumhurbaşkanlığı istihbarat herhalde ne olduğunuda bilmiyorum onuda söyleyeyim size ama bir şikayet mercii olarak algılanıyor” (Erkek, 51, Mühendis, İstanbul). Bu noktada katılımcıların sosyo-demografik özelliklerine bakıldığında avukatlık, kamuda memurluk gibi meslek gruplarının CİMER’in işlevi hakkında daha yüksek farkındalığı olduğu, farklı meslek gruplarındaki katılımcıların ise bu noktada daha düşük bilgi düzeyine sahip olduğu gözlemlenmektedir. Ancak burada önemli olan bulgu, ilk bilgi arayışı deneyimi ile bu farkındalığa ulaşıyor olmalarıdır. Dolayısıyla, CİMER’in bu deneyim esnasında aktardığı bilgi ve yönlendirme ile doğru bir iletişim kanalı olduğu ve çözüme yönelik bir iletişimsel eylemde bulunabileceğini hissettirdiği, “Vatandaşın iyi hissetmesi, yalnız olduğunu düşünmemesi, birşeylere başvurduğu zaman evet değerlendiriliyor algısı” (Kadın, 33, Yönetici, İstanbul), farklı durumlarda kısıtlılık algısını ortadan kaldırabilen bir bilgi referansı niteliği taşıdığı anlaşılmaktadır. Hatta bazıları, CİMER ile ilk temastan sonra kamu kurumları ile iletişim kurma konusundaki ön yargılarının ortadan kalktığını belirtmektedir. “Önyargılıydım işin doğrusu, yani makam yükseldikçe daha az faydalı olacağını düşündüm. Cumhurbaşkanlığı benim problemimle ilgilenir mi, böyle bir makam doğru yönlendirir mi sümen altı yapar mı? Şaşırdım doğrusu” (Kadın, 55, Kamu Personeli, Ankara).

CİMER’in açılımındaki Cumhurbaşkanlığı ifadesi, katılımcıların çoğuna kurumların ciddiye alacağı bir yapı olduğu için güven telkin etmektedir. Bu açılım, CİMER hakkında katılımcıları düşündürmekte, mekanizmasını merak ettirmekte bu açıdan farkındalığın yükselmesine katkı sunan bir özellik olarak öne çıkmaktadır. “Cumhurbaşkanlığı İletişim Dairesinin hep bu tür bilgilerden haberdar olup olmadığını merak etmişimdir, çünkü onlara çok bilgi gidiyor” (Kadın, 55, Kamu Personeli, Ankara). Öte yandan bazı katılımcıların, CİMER’in diğer fonksiyonlarına yönelik farkındalık düzeyinin düşük olması nedeniyle Cumhurbaşkanlığı Makamı’nın bireysel bir soruna yönelik sürece dahil olmasını anlamlandıramadıkları gözlemlenmiştir, “Evet çok büyük soru işareti bu. Yani Cumhurbaşkanlığı niye bu kadar derin bu kadar detaylı bir şekilde

bu işin içine giriyor onu da anlamıyorum. Cumhurbaşkanlığı’nın işi değil benim evimin önündeki elektrik telleri.” (Erkek, 51, Mühendis, İstanbul). Az sayıda katılımcı CİMER’in politika yapıcılara aktardığı bilgiyi akıl yürüterek tahmin etmekte, bu süreçteki iletişimi teknoloji ve geri bildirim açısından güçlü olarak değerlendirmektedir.

### 2.4.3. Vatandaşın Aktif Paydaşa Dönüşümünde CİMER Deneyimini Anlamak

Bu bölümde, katılımcıların hangi durumlarla karşı karşıya kaldığı, bu durumlardaki iletişim algısı, hangi durumlarda başvuru yapmaya motive olduğu ve CİMER deneyimi Kamuların Durumsal Kuramı ortaya koyduğu durumu tanımlama, bilgi arayışı ve bilgi anlamlandırma başlıkları altında aktarılmaktadır.

#### Durumu Tanımlama

Bir sorunu tanımlayamayan kişiler problemin çözümü noktasında pasif olacaktır ve eğer problemi tanımlamak için bilgi arayışına girmiyorsa çözümde katılımcı olması beklenemez (Lee & Soonhee, 2017). Kamuların Durumsal Kuramı göre iletişime geçiş sağlayacak durumun anlaşılması ve iletişim profesyonelleri tarafından paydaşlarda nasıl anlaşıldığının gözlemlenmesi hayati önem taşımaktadır (Grunig, 1983a). Durumu tanımlama aktif iletişime geçişin ilk adımıdır ve bu yönde algının oluşmasını etkileyen temel faktör bilgidir. Bu süreç, bir durum veya sorunu tanımlayabilmek için benzer deneyimleri, geçmiş tecrübeleri veya çevredeki yorumları taramak şeklinde ilerlemektedir. Katılımcıların çoğu karşı karşıya kalınan durumlarla ilgili belirsizlik nedeniyle durumu tanımlayabilmek için yakın akrabaları, aile fertleri, iş arkadaşları ve komşuları ile durumu tartışmaya başlamaktadır. Bazı durumlar, apartman sakinleri, aile bireyleri v.b. birden fazla kişiyi etkilediğinde, durumun grup üyeleri tarafından işaretlendiği, sonrasında internet kaynakları tarandığı gözlemlenmiştir. Bireysel durumlarda ise aile bireyleri, iş arkadaşları ve internet kaynakları durumu tanımlamada kullanılmaktadır. Yapılan görüşmelerde karşılaşılan durumların çoğunlukla; 1) dezenformasyondan kaçınma 2) toplumsal kurallara uyum, 3) kentsel düzenlemeler ile

ilgili aksaklıklar şeklinde dağılım gösterdiği anlaşılmıştır.

Pandemi yasakları, aşı süreci, nüfus cüzdanı kullanımı gibi durumlarla ilgili kendilerini etkileyebileceğini düşündükleri bir belirsizliği tanımlayabilmek için yüksek bilgi düzeyine sahip olan katılımcıların resmi internet kaynaklarını taradığı, düşük bilgi düzeyine sahip olanların kamu kurumları ile direkt iletişime geçerek bilgi alma eğiliminde olduğu görülmektedir. Gerek bireysel konulardaki, gerekse bir grubu etkileyen durumlarla ilgili belirsizliği ortadan kaldırma, yani durumun kendisini etkileyen veya etkilemeyen bir koşul yaratıp yaratmadığını tanımlama için bazı katılımcıların kamu kurumları ile CİMER üzerinden iletişime geçtiği görülmektedir “Dışarı çıkma konusunda çok yoğun denetim olduğu için durumu anlamak için CİMER’e yazarak bilgi alma düşüncesindeyim” (Kadın, 51, Yönetici, İstanbul).

Kentsel düzenlemeler konusunda karşılaşılan durumlar, tanımlaması daha zor olan konular olarak öne çıkmaktadır. Kaldırım düzeni, karayolları düzenlemeleri, kentsel dönüşüm uygulamaları gibi sorunlardan apartman, site sakinleri v.b. birden fazla kişinin etkilenmesiyle tartışılmaya başlanmakta ve katılımcılar tartışılan bilgileri kesinleştirmek için dışsal kaynaklara yönelmektedir.

“Bir iki tane elektronik mühendisi arkadaş var. Elektrik mühendisi arkadaşlar var onlara sordum. Ben bu yüksek gerilim hattı galiba ne olabilir falan onlar bir bakalım dediler. Siemens’te falan çalışan arkadaşlar ve bunun montajla ilgili olabileceğini söyleyen oldu. Ben şimdi o gelen bilgilerde çok net değildi onun için CİMER’e başvurudum.” (Erkek, 51, Mühendis, İstanbul).

Bir diğer başvuru durumu olan toplumsal kurallara uyum altında, tüm toplumu veya bölge sakinlerini ilgilendiren taksit, dolmuş, otobüs güzergahları, belediye otoparkları, ortak alanlarda sigara içme yasağına uyum, taksitlerin yolculara davranışı konuları yer almaktadır. Bu gibi durumlarda bilgi arayışı daha ziyade vatandaşlık sorumluluğunu yerine getirmeye yönelik resmi gereklilikleri öğrenmek şeklinde ilerlemektedir.

### Bilgi Arayışı (Information Seeking)

Bilgi arama insanların bir konuda çözüm bulmak veya bir durumu tanımlamak amacıyla nasıl bilgi topladıklarını ifade etmektedir (Grunig,1989). Görüşmeler esnasında bir çok katılımcının, ilk CİMER deneyiminden önce karşılaşılan durumla ilgili, durumu kesin bilgi ile tanımlamak veya çözüm aramak için en az bir kamu kurumu ile bilgi edinme amacıyla iletişime geçtiği gözlenmiştir. Az sayıda katılımcı, kurumlarla direkt iletişimden aldığı geri bildirim yeterli bulurken, olumsuz tecrübelerin bazı katılımcılarda kısıtlılık algısı yarattığı, bazı katılımcılar için erişilebilirlik nedeniyle zorlayıcı bir süreç olduğu anlaşılmıştır. “Karmaşık geliyor bana. Her zaman için karmaşık ilk aklıma gelen... Yaşadığım herşey karmaşıktı” (Erkek, 51, Mühendis, İstanbul). Görüşmelerde bu süreçle ilgili ifade edilen en önemli nokta, bir kamu kuruluşu ile formal iletişim söz konusu olduğunda, çoğunlukla CİMER üzerinden gerçekleşmesi, CİMER’in bazı katılımcılar tarafından bir iletişim alanı ve bilgi kaynağı olarak görülmesidir.

Böylelikle, CİMER’in bilgi arayışında daha önce kamu kurumları ile iletişim kurmak konusunda olumsuz algısı ve tecrübesi olan katılımcılarda oluşan kısıtlılık algısını azalttığı, bazı durumlarda ise tamamen ortadan kaldırdığı söylenebilir. Benzer şekilde, bir yılı aşkın süre binası önündeki yaya kaldırım ile ilgili sorun yaşayan ve daha önce ilgili kuruma başvuru yapmış olan bir kişinin gayet kısıtlı hissederken, CİMER’e yaptığı başvuru neticesinde sorunun çözümüne hızla ulaşabileceği yönüne yönlendirilmesi kısıtlılık algısını tamamen ortadan kaldırmış ve geri bildirimler sayesinde bilgiyi anlamlandırma sürecine yönelik aktiflediği gözlemlenmiştir. Başvuru anından itibaren belli aşamalarda bilgilendirilmeleri, sistem üzerinden bilgi sürecini takip edebilmeleri iyi bir geri bildirim olarak nitelendirilmekte, başvuru konusunda motive edici bir unsur olarak öne çıkmaktadır. “CİMER’e gönderiyorsunuz. Hangi birime sevk etmiş hangi gün hangi saatte çok güzel görebiliyorsunuz” (Kadın, 51, Kamu Personeli, Ankara). Sistemin kullanım açısından kolaylığı da motive edici bir unsur olarak öne çıkmaktadır “İnternet sitesi oldukça açık. Şikayetinizi rahat bir şekilde yazabiliyorsunuz ve ulaşımı kolay. Kullanıcı dostu bir site” (Erkek,51 Mühendis, İstanbul).

Hem teknolojik kolaylık, hem de geri bildirim mekanizması ile ilgili geçmiş olumlu deneyim nedeniyle CİMER için kısa ve kesin yolu olarak tarif edilmektedir.

#### *Bilgiyi Anlamlandırma (Information Processing)*

Bilgiyi anlamlandırma, grupların edindikleri bilgi ile nasıl başa çıktıklarını ifade eder (Major, 1998). Bu aşamadaki algı katılım düzeyinin de belirleyicisidir. Katılım düzeyi, insanların kendilerini durumla kişisel olarak ne ölçüde ilişkilendirdikleri ve ne kadar bir şey yapabileceklerini hissettikleri ile ölçülür. Katılımcıların karşılaştıkları durumlarla ilgili bilgi edinme sürecinde CİMER üzerinden kamu kurumları ile sağladıkları iletişimin hızı, etkinliği ve takip seviyesinin katılımcıları önerilen çözüm yolu konusunda eyleme geçirmektedir. CİMER'den alınan bilgi ayrıca itibar edilen bir referans olması nedeniyle güvenilir bulunmakta, medya v.b. kaynaklardan edinilen bilgiyi de kişinin bertaraf etmesini sağlayabilmektedir.

Eğitim ve sosyal destek uygulamaları gibi konularda daha önce başvuru yaparak sonuç alamayan kişilerin CİMER başvurusu üzerinden yöntem öğrenerek ilerlemesiyle aktifleştigi görülmektedir. Aynı zamanda, CİMER kanalıyla aynı konunun kamu kurumuna gelmesinin, kurum üzerinde bir baskı yaratarak, süreci kurallara uygun yönetmesini etkileyen bir faktör olduğu görülmektedir. Anne sosyal desteği konusunda direkt Sosyal Güvenlik Kurumu [SGK] sistemi üzerinden başvuru yapan bir katılımcının yedektesiniz cevabı alması üzerine, durumu CİMER'e danışarak, daha sonra yine CİMER üzerinden verilen bilgi ile SGK'ya başvuru yaparak destek almaya hak kazanması bu durumun örneklerinden biridir.

*“Çalışan annelere yönelik destek, bakıcı desteği vardı. Daha sonra bana olumsuz dedi. Asıl çıkanlara bakıyorum, birkaç arkadaşım, onlara çıkmış bana neden çıkmamış diye düşündüm. Tekrar değerlendirilmesi için tekrar başvurdum yedek yazıyordu yine, daha sonrası bir arkadaşım CİMER diye bir kuruluş var, başvur dedi. Sonrasında CİMER'e başvuru oluşturduğum ben. Orada adım adım ilerliyordu işte konu, benim bilgilerim, açıklamalı şekilde yazdım. Sorunum çözüldü”* (Kadın, 33, Çalışan, İstanbul).

Kentsel dönüşüm ile ilgili apartman sakinleri arasındaki anlaşmazlık nedeniyle daha önce belediyeden bilgi almaya çalışan bir katılımcının, belli bir süre sonra CİMER üzerinden aldığı bilgi ile apartman sakinlerini yönlendirerek sorunu çözüme kavuşturduğu da görülmüştür. *“30 tane insan var burada bir daire var 40 kişi, 39 kişi var yani hani 1 kişi yüzünden böyle bir sıkıntı yaşadığımız için CİMER'e başvurduk çünkü çözüm alamadık”* (Kadın, 42, Yönetici, İstanbul). Apartman girişi ile ilgili daha önce belediyeye başvuran bir diğer katılımcının, belediyenin ücretli düzenleme cevabı üzerine, bir zaman sonra CİMER üzerinden konuyu tekrar kuruma iletilmesiyle, hızlı, etkin ve ücretsiz bir şekilde sorunun çözüme ulaşması da örnekler arasındadır.

*“Sonra işte keşife geldiler tamam yaparız ama ücret mukabili olacaktır diye bize bir dönüş yaptılar. Aradan Isene daha geçti biz daha büyük sıkıntılar yaşamaya başladık artık 155'i arayıp buranın bir apartman girişi olduğunu bizimde yaşlı hastamız var acil gitmemiz gerektiğini fakat işte oraya araç bırakmaları nedeniyle çıkamadığımızı belirtiyorduk birkaç defa da sağ olsun karakoldan görevli arkadaşlar gelip aracı yerinden kaldırttılar. Bu çok fazla olmaya başlayınca dedik ki CİMER'e başvuralım bu sefer belediyeye değil. Aradan bir buçuk ya da iki ay kadar geçti geçmedi. Apartmandan bir komşumuz aradı belediye ekipleri geldi kaldırımı yapıyorlar dediler. Herhangi bir ücret talebi olmadı”* (Kadın, 55, Kamu Personeli, Ankara).

Bu başvuru ile durumun çözümünde kendilerini bir paydaş olarak hissedip hissetmedikleri sorulduğunda, bazıları bu deneyimin kendilerini sürecin bir parçası gibi *“Bahsettiğim gibi benim bir mailime istinaden ilgilenilmiş ve aynı şekilde bana bütün detayları ile bir mail atılmış hani sanki benim yanımda biz birlikte bu işi çözüyormuşuz o da yanımdaymış hissi verdi”* (Kadın, 42, Yönetici, İstanbul), bazıları ise benzer sorunları yaşayanlar için bir örnek teşkil ettiğini bu sayede süreçte ortaklaştığını hissettirdiğini belirtmiştir. Bazıları ise bu başvuru ile sorunlara çözüm bulmak noktasında yalnızca kendisinin değil, çevresindekilerinde bu yolu tercih ederek kamu kurumlarından bilgi talep ettiğini, direkt iletişimde yaşanan aksaklıkları bertaraf eden bir sistem görevi gördüğünü belirtmektedir. *“CİMER üzerinden BBKD'ya yönlendirilen şikayetler*

oluyor. Gerçekten o şikayetler sonunda olumlu sonuçlar aldıklarımı ben gözlemleyebiliyorum” (Erkek, 41, Avukat, İstanbul). İletişimsel süreci bir katılım süreci olarak tanımlayan bazı katılımcılar, sürecin işleyişindeki iki yönlülüğün yönetime ortak hissettirdiğini düşünmektedirler. “Kendimi paydaş hissettim evet. Güzel yani bana mail gelince ya dedim ben devletle çok işi olan biri değilim bana cevap vermeleri. Sonra böyle bir telefon biz CİMER deki şikâyetiniz üzerine geliyoruz falan filan pozitif tarafı bu. Devletin bazı çarklarının işlediğini görüyorsunuz. Pozitif tarafı bu o bana iyi geldi mesela” (Erkek, 51, Mühendis, İstanbul).

Şikayet tipi başvuru, bir yandan süreç ile ilgili bilgi almak olarak tarif edilirken, bir diğer yandan katılımcıların çoğu tarafından kamusal düzenin korunmasında kullanılması gereken bir güç olarak görülmektedir. “Bodrum’dan gelmiştik taksi bizi almadı. Abim de vardı arabada çok kısa mesafe gidecektik herhalde almadı elimde çocuk valiz. O zaman, taksiyi şikâyet etmişti ve hemen dönüş yapmışlar ceza kesilde diye” (Kadın, 42, Yönetici, İstanbul). Bu başvuru şekli katılımcıların bazıları tarafından sistemdeki aksaklıkların giderilmesine müdahil olmak, bir uygulama eksiğini düzeltmek veya bir toplumsal sorunu çözüme kavuşturmak için üst merci üzerinden baskı yaratmak için kullanılmaktadır. Özellikle, yüksek farkındalığı olanların CİMER sistemini bilinçli olarak bir baskı unsuru olarak tercih etmesi bir vatandaş olarak CİMER aracılığı sayesinde sürecin şeffaflaşmasıyla aktif olarak sürece katılım sağlayabildiğini düşündürmektedir.

“155’e sürekli ihbarda bulunmamıza rağmen yani müvekkilimiz adına yapıyoruz bunları yakalanmıyordu. Telefonla ulaşılabilir biri. Çalıştığı yer, sigorta kaydı bile var ama buna rağmen işlem yapılmıyordu. CİMER üzerinden bu kişiyle ilgili böyle bir kesinleşmiş hapis kararı var, yeterli başvuru yapmamıza rağmen dikkate alınmıyor aslında hiç başvuru yapmamıza bile gerek yok normalde arama kaydı varsa olması lazım dedikten kısa bir süre sonra o kişinin gözaltına alındığını tutuklandığını görmüş olduk” (Erkek, 41, Avukat, İstanbul).

Toplumun daha genelini ilgilendiren sigara içme yasağına, toplu taşıma kurallarına uyum gibi konularda şikayet başvurusunda bulunan bazı katılımcıların

sistemde düzelmeye şahit olamayışı kendilerine kısıtlı hissettirmemekte, aksine belli aralıklarla bu şikayetlerden sonuç alabilmek için başvuruda bulunmaya devam ettikleri ve süreci takip ettikleri görülmektedir. Bu grup katılımcılar, toplumsal konulara duyarlı ve eyleme geçme konusunda yüksek farkındalığı olan kamular olarak tarif edilebilir. Katılımın sağlanması kamuların hangi durumlara ne yönde duyarlılık gösterdiğini anlama ve bu yönde gerekli yönetim fonksiyonlarını yönlendirme açısından önem taşımaktadır (Grunig, 1983a). Genellikle bu gruplar, kamuların bu süreçten olumlu sonuç alamamasının katılımcı hissettirmede, ancak daha fazla başvuru yapıldığı takdirde bir kamuoyu oluşabileceğini düşünmektedirler. “Açık söylemek gerekirse bir sonuç veya herhangi bir farkındalık yaratıcı yanı düşünerek bu hareketleri yapıyorsunuz çünkü bizlerin bu farkındalıkları bir noktada yapması gerekiyor. Sonuçsuz değil diyelim ama düzensizliği düzeltmek için de kimsenin parmağı oynamıyor” (Erkek, 56, Girişimci, İstanbul).

Bazılarının ise bu tür durumlarda çok iyi bir iletişim süreci gerçekleşse bile, durumu ortak faydada çözümlenmeye yönelik bir sonuç alamamalarının iletişimde bulunmayı etkisiz hissettirdiği ve durum hakkında kendilerini kısıtlı hissettirdiği ve sonraki aşama ile pasifleştirdiği görülmüştür. Toplumsal konularda yapılmış bir başvurunun farklı bir başvuru tipinde yapılmasına yönelik geri bildirim, ek belge talebi veya uzun süre sonra ulaşan geri bildirim, hemen hemen çoğu katılımcının pasif kalmasına yol açabilmektedir.

“CİMER’e müracaat edilirken artı bir tecrübeye sahip olmanız gerekiyor. Alt yapısını çok iyi hazırladığımız bir savunma dosyası gibi işte gideceğim ben oturacağım sahil yoluna videolar çekeceğim resimler çekeceğim onları KVKK göre uyarlayacağım onların altını destekleyeceğim işte polisin beraber dolmuşcuları çevirmede yanından geçtiği bir resim koyacağım. vs.vs. dosyayı oldukça sağlam bir hale getirip ondan sonra CİMER’e yazacak ki belki bu eylem alır. Bunu yapmaya ne benim ne de bir vatandaşın zamanı vardır” (Erkek, 56, Girişimci, İstanbul).

Bu tür durumlarda pasif kalan katılımcıların CİMER başvurusunu aynı şekilde ısrarla tekrarladığı görülmektedir. Az sayıda katılımcının ise süreci aktif devam

ettirdiği gereklilikleri yerine getirerek başvuru yaptığı görülmektedir. İşleyiş hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları nedeniyle başvurularını devam ettirmemelerinin CİMER'in istatistiki değerlendirmeler ve politika yapıcılara tavsiyede bulunma görevi ile ilgili yeterli farkındalığa sahip olmayışlarından kaynaklandığı düşünülmektedir. Ayrıca, kamu kurumları ile ilgili şikayet başvurularında, vatandaşın daha iyi yönetim görmek istediği ancak denetim sağlayan mekanizmalarla ilgili yeterli farkındalığı da olmadığı görülmektedir. Başar'ın belirttiği gibi Kamu Denetçiliği Kurumu'na doğrudan başvuru yapmayışları neticesinde yaşadıkları sonuçsuzluğun olumsuzluğa yol açan unsurlardan biri olduğu görülmektedir (Aktaran: Selvi, Ulucan & Coşgun, 2019).

Olumsuz deneyimlere karşın, vatandaşlar CİMER mekanizmasını sistemle iletişim kurmanın en kolay ve en güvenilir yolu olarak tarif etmektedir. CİMER her katılımcı için gerek bireysel, gerek bölgesel gerekse toplumsal bir sorunun çözümünde ilk elden sürece dahil olmayı sağlayan bir araç olarak görülmekte, katılımcılar tarafından sıklıkla çevrelerine tavsiye edilmektedir. Bir çok katılımcı, başvuruların çoğalmasının kamu düzenin sağlanmasında daha etkili olacağını, bu nedenle CİMER'in rolüne yönelik daha fazla tanıtım ve bilgilendirme yapılması gerektiğini düşünmektedir.

*“Yani orda bir reklam faaliyetinden ziyade vatandaş toplumun bir parçası olduğu hissini uyandırması lazım önce bu az önce söyledik ya paydaşlık, siz paydaş olarak aklımda sadece yönetilen değil aynı zamanda fikirlerinizle de yönetime dahil olabilirsiniz. Fikirleriniz bizim için değerli hissettirmesi lazım önce böyle bir bilinç oluşturabilirse bence zaten koca bir ülke bizim çok fazla kültürümüz ortaya çıkacaktır. Yeter ki o kısmı üzerindeki toz bulutunu dağıtsın içimizdeki o yönetime katılma isteğini uyandırsın sonrası bence çok fazla gelir”* (Erkek, 41, Avukat, İstanbul).

CİMER'e başvuru yöntemleri ile ilgili bilinirliği arttırmaya yönelik tanıtım faaliyetlerinin yapılması, belli başlı durumlarla CİMER başvurusunun örneklendirilerek medyada kamu spotu, program v.b. kanallar aracılığı ile aktarılmasıyla CİMER'in daha doğru kullanımının sağlanabileceği düşünülmektedir.

### 3. SONUÇ

Bu çalışma kapsamında temel amaç vatandaşların yönetime katılmalarını sağlamayı hedefleyen CİMER deneyimi başlığı altında, CİMER'e başvurmasına yol açan motivasyon, başvuruya neden olan durumlar ve deneyim neticesinde vatandaşın devletle iletişimine katkısının anlaşılmasıdır. Bu amaçla öncelikle CİMER ile görüşme gerçekleştirilmiş ardından katılımcılarla yapılan görüşmelerde CİMER katılımcılara ne ifade ediyor? Nasıl algılanıyor? Rolü nasıl tarif ediliyor? sorularının cevapları analiz edilmiştir. Bu doğrultuda iki ayrı ilde farklı meslek gruplarından kişilerle nitel araştırma yöntemleri kullanılarak yapılan görüşmeler sonucunda CİMER'in vatandaşın devletle iletişim kurmasını kolaylaştıran, süreci şeffaflaştıran ve vatandaşa güven telkin eden bir halkla ilişkiler uygulaması olduğu görülmektedir.

Bunun neticesinde **elde edilen en önemli bulgu** Grunig'in belirttiği paydaş katılımı ve iletişim yönetimindeki mükemmelliğin sağlanması açısından gerekli olan iki yönlü simetri ve dengenin sağlandığı ve vatandaşın yönetime katılmada gönüllü olmasını sağlayan bir köprü görevi üstlendiğidir. Böylelikle CİMER'in yönetim ile vatandaş arasında var olan iletişimi güçlendirici etkiye sahip ve vatandaşı bir paydaş olarak aktifleştirici role sahip olduğu söylenebilir.

CİMER ile yapılan görüşme neticesinde konulara göre ve işbirliğine göre paydaşlarını analiz ederek belirlediği ve paydaşların iç ve dış paydaşlar olarak sınıflandırıldığı görülmektedir. CİMER, iyi yönetim ilkelerinin sağlanmasına katkı açısından vatandaş paydaşlarının merkezine yerleştirmekte ve iki yönlü sağlıklı bir iletişim süreci için hızlı, doğru, anlaşılır bir iletişim stratejisi uygulamaya çalışmaktadır. Kamuların Durumsal Kuramı ilgi düzeyinde konu ile ilgili sahip olunan farkındalığın belirleyici olduğunu ortaya koymaktadır. Benzer şekilde CİMER, bir konu hakkında yüksek farkındalığa sahip vatandaşların sisteme daha aktif katılım sağlayan gruplar olduğunu belirtirken, konu veya durum hakkında düşük farkındalığa sahip olan vatandaşların süreç açısından daha az başvuru gerçekleştirenler olduğunu belirtmektedir.

Analiz sonucunda, vatandaşların talep, görüş-öneri, istek, bilgi edinme ve şikayetlerini toplayarak karar

alma süreçlerine dâhil edilmesini sağlayan CİMER'e yapılan başvuruların politika oluşturma süreçlerini etkileyecek şekilde kurumlara analiz ve rapor olarak sunulabilmesi imkânı tanıyan bir sistem olduğu, popülasyonda çok yoğun bir şekilde CİMER refleksinin kullanıldığı ve birçok alanda gelen başvuruların analiz edilerek politika yapıcılara iletiildiği anlaşılmaktadır. CİMER'in BİT'leri etkin kullandığı ve geliştirici projeler üzerine çalıştığı görülmüştür. CİMER'in iletişim faaliyetindeki paydaşların iç ve dış paydaşlar olarak iki grupta sınıflandırdığı, vatandaşı ise bir paydaş olarak merkezde konumlandığı anlaşılmıştır. Katılım düzeyine göre vatandaşları aktif, daha az aktif ve pasif olarak gruplandırmaktadırlar.

Epstein, Newhart ve Vernon'un (2014) ortaya koyduğu ve e-katılımın sağlanmasındaki engeller arasında yer alan dijital okuryazarlık açısından değerlendirildiğinde bu bariyerin CİMER'e başvuruya bir engel teşkil edecek düzeyde olmadığı, bu bariyerin engellenmesi için ise kullanıcı dostu bir sistem sürdürmeye dikkat edildiği anlaşılmaktadır. Tüm katılımcıların, iletişim teknolojilerindeki gelişmeleri yakından takip ederek ve günlük pratiğine eklediği, e-devlet kapsamındaki dijital işlem ve uygulamaları aktif kullandığı görülmüştür. Katılımcıların bir çoğu için CİMER'in sisteminin kullanıcı dostu olduğu, yönetime katılımı kolaylaştırıcı bir dijital sistem sunduğu anlaşılmaktadır. İlâveten, süreçlerde vatandaşın etkisini yoğunlaştırmak amacıyla çağrı merkezi hizmetlerini de çok etkin kullanmasını sağlayan bir yapı şeklinde oluşturduğu katılımcı yorumlarından anlaşılmaktadır. Böylelikle dijital erişebilirlik, teknolojik kolaylık ile Macintosh'un belirttiği iletişim odaklı güvenin de sağlanmasına katkı sunduğu bulgularda gözlemlenmektedir.

Grunig (1984) kamu yönetiminde mükemmelliğin sağlanmasının en önemli etkeninin paydaşların kararlar ve sürece dahil olması olduğunu belirtir. Bu yönde hangi durumlar etrafında bireylerin kamuları oluşturduğunun anlaşılmasının halkla ilişkiler çabalarında mükemmeliği sağlamak açısından elzem olduğunun altını çizmektedir. İletişime neden olan durumlar, dezenformasyondan kaçınma, toplumsal kurallara uyum, kentsel düzenlemeler ile ilgili aksaklıklar ile ilgili bilgi alma, şikâyet etme ve ihbarda

bulunma şeklinde dağılım göstermektedir. Konu ile ilgili görünür olan bilgi karmaşık geldiğinde, internet kaynaklarından, medyadan ya da çevreden edindikleri bilgi durumu tanımlamaya yetmediğinde CİMER bir referans olarak kullanılmakta, kurumlarla etkin iletişim kurabilecek güvenilir bir aracı görevi görmektedir. Bu nedenle, CİMER bilgi kaynağına ulaşmak açısından farkındalık yaratmakta, sonraki süreçler için gerek yüksek farkındalığı olan gerekse ilgi düzeyi yüksek olan kamu gruplarını aktifleştirmektedir.

Kamuların Durumsal Kuramı'nın belirttiği gibi bireyin bilgi kaynakları tarama aşamasında yöneldiği dışsal kaynakların, kişiyi çözüm bulabileceğine ikna ettiği ve sorunu çözme noktasında iletişimde aktif kalmasına katkı sağladığı anlaşılmaktadır. Bu açıdan başvurunun olumlu yönde nihayete ermesi hem başvuran kişinin çevresine aktaracağı olumlu deneyimin vatandaş katılımına motive edici etkisi olacağı düşünülmektedir. Ayrıca benzer sorunlarla başvuranlar sayesinde toplumsal durumların anlaşılması ve bu yönde iyi yönetim politikalarını yerleştirmeye çalışan diğer kamusal halkla ilişkiler faaliyetlerine de veri sağlamakta, toplumsal konuların yönetimini kolaylaştırmaktadır.

Vatandaşın toplumsal veya bireysel sorunlara ilişkin temel motivasyonu, başvuru yapılan kurumlarca takip edilmesinden ve diğer kurumların CİMER'i otorite olarak gördüğü algısından kaynaklanmaktadır. Genel görüş, çözümsüz kalınan bir konuyu CİMER çözemezse, o konunun başka kurumlarca çözülmesinin oldukça zor olacağı şeklindedir. Bu durumun, CİMER'in hizmetlerinin kalitesinin artırması ve iletişim kanallarının devamlı suretle açık tutma çabası ile uyum sağladığı, vatandaşın da kendini ifade etme ve müdahil olma konusunda güvenerek kendini devlete en yakın hissettiği mekanizma olduğu anlaşılmıştır.

Dikkat çekici olan bir diğer bulgu ise katılımcıların çoğunun ilk CİMER deneyimlerine bir kamu kurumu ile sağlıklı iletişim kuramamaları nedeniyle karar vermeleridir. Kamu kurumlarının sms, e-posta ve mobil uygulama üzerinden iletişimini çoğunluğun faydalı olarak gördüğü ancak kurumların vatandaşlarla daha sık iletişimde olması gerektiğini düşündüğü, kurumların aktardığı bilginin niteliğinin geliştirilmesinin daha aktif iletişimi mümkün kılacağı gözlemlenmiş-



tir. Kamu kurumları ile bilgi alma, istekte bulunma, şikayet etme gibi refleksleri kullanmak için iletişime geçtiklerinde gerekli işlemlerin anlaşılır olmayışı, duruma özgün yönlendirme içermeyerek genel bilgi aktarımı olması zorlayıcıdır. Birçok katılımcının kamu kurumları ile iletişime geçmede zorlandığı ve zaman içerisinde bu nedenle iletişim kurmamayı tercih ettikleri gözlemlenmektedir. CİMER ile yaşadıkları olumlu iletişim deneyimi bir sonraki kamu kurumu ile durumu yine CİMER'i paydaşı olarak kabul ederek, bir hakem yerine koyarak ilerlemesine yol açmaktadır. Bu noktada kamu kurumları çalışanlarının kurumsal iletişim davranışı açısından denetlenmesi, kurumların vatandaş algısındaki imajını olumlu yönde güçlendirmek için kurumsal iletişim davranışı açısından eğitilmesi gerekliliği aşikardır. Halkla ilişkilerde mükemmellik açısından yönetimde halkla ilişkilerin sorumluluklarından biri olarak Grunig, Tood ve Hunt (1984) tarafından altının çizildiği gibi vatandaşla iletişim kurmak isteyen kurumların vatandaş tarafından anlaşılır bir lisanı kullanmasına özen göstermesi yönünde iletişim çabaları geliştirilmelidir. Dijital platformların daha aktif ve tıpkı CİMER gibi kullanıcı dostu, proaktif ve gerçek zamanlı bir yapıya kavuşturulması hem iletişimde mükemmellik, hem iyi yönetim ilkelerinin uygulanabilir olmasına katkı sağlayabilir.

**Elde edilen bulgulardan gözlemlenen en önemli sonuç** kamu kurumlarının işleyişinin denetlenmesi için yapılan başvuru şikayetlerinden sonuç alınmaması nedeniyle bazı katılımlarda olumsuz algının oluşabileceğidir. Kamuların Durumsal Kuramı paydaşın bir problemle karşı karşıya kaldığında referans kaynakların onun iletişim deneyimini belirleyici olduğunu ortaya koyar. Eğer yeterli veya doğru bilgiye ulaşamazsa paydaş pasif olabilir. Bu noktada özellikle kamu kurumları ile ilgili vatandaşın motivasyonunun düşmesinin önlenmesi için bu fonksiyona sahip olan, yönetişimde mükemmellik hedefi ile yapılandırılmış olan ve vatandaş işleyiş mekanizmasında paydaş olarak merkeze alan denetçi kurumlara direkt başvuru ile ilgili farkındalığın artırılması, hem vatandaşın kamu yapısının işleyişine olan güveni artırmak hem de iyi yönetim ilkelerini daha etkin kılmak açısından katkı sağlayabilir. Katılımcı bir yönetim anlayışının yerleştirilmesinde halkla ilişkiler birimi kamular ile

iki yönlü iletişim kurmalı, karar ve yönetim süreçlerine gönüllü katılımını sağlamalıdır. Bunun için kurum, kamu yönetiminde sorumlu halkla ilişkiler birimlerinin kendi varlıkları bakımından önemli olan halk kümelerini tanımaları gerektiğinin altını çizer. Bu yönde özellikle kamu kurumları ile iletişimsizliğin azaltılması noktasında Kamu Denetçiliği Kurumu gibi diğer halkla ilişkiler yapılarının bilinirliğinin artırılması ve vatandaşa duruma özel iletişim kanallarının varlığı hakkında farkındalık sağlanması, şikayet yönetiminin kolaylaşmasına katkı sağlayabilir.

Yapılan çalışma, iyi iletişim kurabilen kamu kurumlarını vatandaşın sahiplendiği ve bir bilgi kaynağı olarak birebir iletişim kurmayı devam ettirdiğini ortaya koymaktadır. Kamu kurumları arasında Sağlık Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı iletişim açısından en olumlu deneyimler olarak ifade edilmektedir. Bu kurumlar, iletişimi en güçlü kurumlar olarak tarif edilmesinin, kurumların dijital iletişim kaynaklarını açık tutmasından, iyi yönetimin öncül ilkelerinden biri olan kamu bilgilendirme konusunda vatandaşla bu kanallar üzerinden birebir ve sürekli iletişimde olmasından kaynaklı olduğu görülmektedir. Yanı sıra, bu kurumların başvuru konusu bir sorun olduğunda vatandaşla telefonla ulaşarak birebir iletişimi güçlendirmesi, bir sorun olduğu anda yalnız olmadığını hissettirmesine ve güçlü bağlar kurmasına katkı sağladığı anlaşılmaktadır. Bu olumlu iletişim deneyiminin vatandaş algısında kuruma olan güveni arttırdığı daha da önemlisi vatandaşla bir paydaş gibi hissettirdiği görülmektedir. Böylelikle, tıpkı Grunig'in belirttiği gibi bu kurumların vatandaşla sağladığı iyi ilişkinin, süreçlerdeki etkin yönetimin yanısıra, sağlıklı iletişim uygulamaları ile sağlandığı anlaşılmaktadır.

Toplumsal sorunlarla ilgili başvurularda vatandaşın beklenen belge hazırlığı ile başvuru konusu zorlayıcıdır. Çoğunlukla, fazla bürokrasi ile uğraşmak istemedikleri ve bunu zaman kaybı olarak ifade ettikleri için CİMER üzerinden kurumlarla iletişime geçmekte, ikinci bir başvuru veya belge eklemeyi gerektiren devam süreçlerinde pasif kalmaktadırlar. Bu noktada bir diğer önemli bulgu, vatandaşın kamu kurumları ile iletişimde değerli hissetme isteğidir. Bürokrasi okuryazarlığı olmayan kişilere bu karmaşık süreçler, kamu kurumlarının kendileri ile nitelikli iletişim kurmak

istemediğini veya başka bir deyişle görüşlerine değer vermediğini hissettirmesidir. Sosyal Güvenlik Kurumu, Belediyeler, Tapu Daireleri, Nüfus Daireleri'nin vatandaş ile iletişimde yeterli yetkinliğe sahip olmadığı, bu durumun Kamuların Durumsal Kuramın da aktarıldığı gibi vatandaşın bir sonraki karşılaştığı durumda bu kurumlarla kolaylıkla ortak çözüm sağlayabilecekken iletişimde pasifleşmelerine yol açtığı görülmektedir. Bu noktada iyi yönetim ilkelerinden iletişimde nezaketin sağlanması açısından kamu kurumları çalışanlarının eğitilmesi katkı sağlayabilir. Ayrıca bulgular karara karşı başvuru yollarının kamu kurumları tarafından anlaşılır bir dille aktarılmadığını da göstermektedir. Bu noktada **kamunun iletişim refleksinin artırılması için iç denetim refleksinin artırılması** ve Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından farkındalık kampanyaları gerçekleştirilerek vatandaş denetime katılıma davet etmek katkı sağlayabilir.

Vatandaşların CİMER hakkında gerekli olan tüm bilgiye sahip olmaması ve kullanıma yönelik bilgi eksiği nedeniyle çözüme ulaşamadığı konular, CİMER deneyiminin olumsuz yanındır. Buna yol açan en önemli nokta kamu kurumları ile ilgili şikayet başvurularında yaşanabilmektedir. Ancak yine de bu kanal aracılığı ile başvuru yapmaktan vazgeçmemekte, aynı ya da benzer konularda başvurusunu tekrarlamaya devam etmektedir. Bu durumun CİMER'in bir yönetim prensibi olarak iletişimde şeffaflık, nezaket ve bir adım ötesi için anlaşılır bir lisanla bilgilendirme uygulamalarından kaynaklandığı, kuramında açıkça ortaya koyduğu gibi vatandaş iletişimde aktif tutmaya yeterli refleksi sağladığı anlaşılmaktadır. Bu olumsuzluğu azaltmak için, CİMER'in görev alanına girmeyen konular hakkında farkındalığa yönelik iletişim gerçekleştirilerek, site girişinde bu konuları gösteren uyarı pencereleri açılabilir. Kamu Denetçiliği Alo 150 hattının genişletilmesi ve 50 soruda CİMER kitapçığının hikayesel dizi olarak kamu spotlarına dönüştürülerek kamuların eğitilmesinin, olumsuzlukları bertaraf ederek sisteme katkı sağlayacağı düşünülmektedir. İlaveten, ilgi düzeyini artırmak için kurumların dijital yeteneklerinin geliştirilmesi önerilmektedir. Bu açıdan, paydaş kurumların dijital dönüşümünü hızlandırması ve sürece uyum sağlayabilecek kullanıcı dostu yapıya kavuşturulması, vatandaşın anlayabileceği bir lisan ile iletişimi sağlayabileceği danışma ka-

nallarını yapılandırarak iletişime açık tutması, daha iyi bir CİMER deneyimi sağlayabilir.

## Kaynakça

- Bektaş, A. (2000). *Kamuoyu, iletişim ve demokrasi*. İstanbul: Bağlam Yayınları.
- Best, S. & Kruger, B. (2005). Analyzing the representativeness of internet political participation, *Political Behaviour*, 27(1), 183-216.
- Blanc, D. (2020). E-participation, a quick overview of recent qualitative trends, United Nations Department of Economic and Social Affairs Working Paper, 11 Ağustos, 2020, <https://www.un.org/development/desa/>
- Coursey, D., ve Norris, D. (2008). Models of e-government: Are they correct? An empirical assessment. *Public Administration Review*, 68(3), 523-536.
- Cultip, M.S., Center, A.E. & Broom, G.M. (2000). *Effective public relations*. San Diego State University Press, Pearson.
- Çakmak, F. A. & Kilci, S. (2011). Kamu yönetiminde halkla ilişkilerin yeri ve önemi. *Kamu-İş Dergisi*, 11(4), 219-270.
- Çetin, O. A. (2017). *Havza ölçekli su yönetimi planlarının hazırlanma sürecinde paydaş katılımı*. T.C. Orman ve Su İşleri Bakanlığı (Uzmanlık tezi). [www.tarimorman.gov.tr](http://www.tarimorman.gov.tr)
- Epstein, D., Newhart, M. & Vernon, R. (2014). Not by technology alone: the analog aspects of online public engagement in policy making. *Government Information Quarterly*, 31, 337-344.
- Demir, G., Z. (2016). *Stratejik halkla ilişkilerde kamu segmentasyonu: Kamuların Durumsal Kuramının kültür bağlamında Türkiye'de analizi* (Doktora tezi). Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İletişim Ana Bilim Dalı. Antalya.
- Demut, C. & Mey, G. (2015). Qualitative methodology in developmental psychology in *International Encyclopedia of the Social and Behavioral Science*, Wright, James, D (ed). Orlanda, Elsevier.

- Falkheimer, J. ve Heide, M. (2014). *Strategic communication and participatory culture: From one and two-way communication to participatory communication*. (1<sup>st</sup> ed.) Routledge, ISBN: 9780203094440.
- Feilner, M. (2016). One year at Luxemburg's citizen participation platform Vosidees, in e-participation and voting by Hasson, K., Belkacem, K., Ekenberg, L. 2014. *Open Government and Democracy a Research Review*.
- Fung, A. (2006). Varieties of participation in complex governance. *Public Administration Review, (Special Issue)*, 66-75.
- Grunig, J., E. (1983a). Communication behaviour and attitudes of environmental publics: two studies, *Journal of Monographs*, 81, 1-47.
- Grunig, J., E. (1983b). Washington reporter publics of corporate public affairs programs. *Journalism Quarterly*, 60, 603-615.
- Grunig, J., E., & Hunt, T. (1984). *Managing public relations*. New York: Holt, Rinehart ve Williams.
- Grunig, J. E. (1984). Organizations, environments, and models of public relations. *Public Relations Research & Education*, 1(1), 6-29.
- Grunig, J., E. (1987). *When active publics become activists: extending a situational theory of publics*. International Communication Association, Montreal.
- Grunig, J., E. (1989). A situational theory of environmental issues, publics and activists in L. A. Grunig (ed.), *Monographs in Environmental Education and Environmental Studies*. (50-82). Ohio: North American Association for Environmental Education.
- Grunig, J. E. (ed.) (1992). *Excellence in public relations and communication management*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.
- Grunig, J., E. (2005). *Halkla ilişkiler ve iletişim yönetiminde mükemmellik*. İstanbul: Rota Yayınları.
- Gümüüşçüoğlu, S. O. (t.y.) Osmanlı Devleti'nde divana gönderilen şikayetler, 1. Türk Hukuk Tarihi Kongresi, <https://docplayer.biz.tr/214400448-Osmanli-devletinde-divan-a-gonderilen-sikayetler.html>. (Erişim Tarihi, 13.09.2021).
- İletişim Başkanlığı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. *Resmi Gazete* (Kararname numarası: 14)., <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180724-10.pdf> (Erişim Tarihi, 11.05.2021)
- İskender, G. (2012). *Turkish e-government transformation: a country analysis based on efforts, problems and solutions* (Basılmamış yüksek isans tezi). Orta Doğu Teknik Üniversitesi, Ankara.
- Hamilton, P., K. (1992). Grunig's Situational Theory: a replication, application, and extension, *Journal of Public Relations Research*, 4(3), 123-149.
- Huang, Y. H. C., Lu, Y.C., Choy, Y., H., Kao, L., K., & Chang, Y. (2019). How responsiveness works in mainland China: effects on institutional trust and political participation, *Public Relations Review*, 46(1), 1001855, 10.1016/j.pubrev.2019. 1018.
- Kim, S., & Lee, J. (2012). E-participation, transparency and trust in local government. *Public Administration Review*, 72 (6), 819-828, 10.1111/j.1540-6210.2012.02593.x
- Koçak, A. & Arun, Ö. (2006). İçerik analizi çalışmalarında örneklem sorunu. *Selçuk İletişim Dergisi*, 4(3), 21-28.
- Kruger, B. (2002). Assessing the potential internet political participation in United States: A resource approach, *American Politics Research*, 34(1), 476-498.
- Labov, W. & Waletzky, J. (1997). Narrative analysis: oral versions of personal experience, *Journal of Narrative and Life History*, 7, 3-39.
- Lee, J., ve Soonhee, K. (2017). Citizen's e-participation on agenda setting in local governance: Do individual social capital and e-participation management matter? *Public Management Review*, 34(1), 2-23.
- Lindner, R., Aicholzer, G. & Hennen, L. (2016). *Electronic democracy in Europe*. İsviçre: Springer International Publishing, ISBN: 978-3-319-27419-5.
- Lourenço, R.P. & Costa, J., P. (2007). Incorporating citizens' views in local policy decision making processes. *Decision Support Systems*, 43(4), 1499-1511, 10.1016/j.dss.2006.06.004.

- Macintosh, A. (2004). Characterizing e-participation policy-making. In *System Sciences 2004: Proceedings of the 37<sup>th</sup> Annual Hawaii International Conference*, edited by IEEE, 117-126, New York: IEEE.
- Macintosh, A., & Whyte, A. (2008). Towards an evaluation framework for e-participation. *Transforming Government: People, Process and Policy*, 2(1), 16-30.
- Major A. M. (1998). The utility of Situational Theory of Publics for assessing public response to a disaster prediction, *Public Relations Review*, 24(4), 489-508.
- Medaglia, R. (2012). E-participation research: Moving characterization forward (2006-2011). *Government Information Quarterly*, 27(4), 401-413.
- Metin, H. & Altunok, M. (2002). Karşılaştırmalı bir yaklaşımla kamu yönetimi ve özel sektörde halkla ilişkiler. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (3), 79-99.
- Moon, M. (2002). The evolution of e-government among municipalities: rhetoric and reality, *Public Administration Review*, 62(4), 423-433.
- Morris, C. D., Bransford, J. D., & Franks, J. J. (1977). Levels of processing versus transfer appropriate processing. *Journal of Verbal Learning and Verbal Behavior*, 16(5), 519-533.
- Norris, P., (2000). *A virtuous circle: Political communications in post-industrial societies*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Norris, P. & Reddick, C., G. (2012). Local e-government in the United States: transformation or incremental change? *Public Administration Review*, 73 (1), 165-175.
- OECD. (2001). *Citizens as partners: information, consultation and public participation in policy making*. Paris: OECD Publishing.
- O'Leary, R., & L. B. Bingham (2009). *The collaborative public manager: new ideas for the twenty-first century*. Washington: Georgetown University Press.
- Saebø, O., Rose, J. & Flak, L., S. (2008). The shape of e-participation: Characterizing an emerging research area. *Government Information Quarterly*, 25(3), 400-428.
- Sanford, C., & Rose, J. (2007). Characterizing e-participation. *International Journal of Information Management*, 27(6), 406-421.
- Selvi, Ö., Ulucan, M. & Eser Coşgun, A. (2019). Halkla ilişkiler ve bir e-devlet uygulaması olarak CİMER. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, (75), 13-37.
- Slater, D., M., Chipman, H., Auld, G., Kaefe, T. & Kendall, P. (1992). Information processing and Situational Theory: A cognitive response analysis. *Journal of Public Relations Research*, 4(4), 189-203.
- Susha, L. & Grönlund, A. (2012). E-participation research. Systematizing the field. *Government Information Quarterly*, 29(3), 373-382.
- Şahin, Ü. (2018). İyi yönetişimin Türk Kamu Yönetimi'nde uygulanması ve Kamu Denetçiliği Kurumu, *Ombudsman Akademik*, 2018, 99-139.
- Tekin, H. H. (2006). Nitel araştırma yönteminin bir veri toplama tekniği olarak derinlemesine görüşme. *İstanbul Üniversitesi Sosyoloji Dergisi*, (13), 101-116.
- Uhlener, C., J. (2015). Politics and participation. *International Encyclopedia of the Social and Behavioral Sciences*, 504-508, 10.1016/B978-0-08-097086-8.93086-1.
- UN [Birleşmiş Milletler]. (2014). E-government survey 2014: E-government for the future we want, publicadministration.un.org/egovkb/portals/egovkb/documents. (Erişim Tarihi, 30.08.2021).
- Writz, B., W, Daiser, P., & Boris, Binkowska (2016). E-participation: A strategic framework. *International Journal of Public Administration*, 41(1), 1-12.
- Yağmurlu, A. (2018). Şikayet ekseninde halkla ilişkiler mekanizması olarak kamu denetçiliği, *Amme İdare Dergisi*, 51(1), 167-193.
- Zillioğlu, M. (2014). *İletişim nedir?* İstanbul: Cem Yayınevi.

# ENRON VAKASININ DENETİM, RİSK YÖNETİMİ VE İÇ KONTROL İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

(EXAMINATION OF THE ENRON CASE WITHIN THE FRAMEWORK OF AUDIT, RISK MANAGEMENT AND INTERNAL CONTROL PRINCIPLES)

Ahmet Oğuz KOBAN\* / Gencay KARAKAYA\*\*

## ÖZ

Muhasebe, denetim ve finans alanı başta olmak üzere işletme disiplinini son çeyrek yüzyılda en derinden etkileyen olaylar arasındaki Enron vakası, neden ve sonuçları itibarıyla halen güncelliğini korumaktadır. Söz konusu vakaya ilişkin çeşitli disiplinler kendi kabulleri ve ilkeleri bağlamında incelemeler yürütmekte ve bilimsel eserler ortaya koymaktadır. Enron vakası ile ilgili araştırmaların bir kısmı da muhasebe prensipleri, mali tablolar ve bağımsız denetim konularındadır. Söz konusu vakanın muhasebe prensiplerinin esnetilmesi, hileli işlemlerin ustaca gizlenmesi ve kamuya açıklanan bağımsız denetimden geçmiş mali tabloların gerçeği yansıtmaması

boyutu, çalışmanın içeriğinde irdelenmektedir. Bu çalışmada Enron vakasına ilişkin tarihsel gelişim süreci ve vakanın ortaya çıkmasına neden olan temel hususların yanı sıra vakanın bağımsız denetim, kurumsal yönetim, iç denetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol yapılarının gelişimine etkileri ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, İç Kontrol, Kurumsal Risk Yönetimi, Enron.

**JEL Kodları:** M42

## ABSTRACT

*The Enron Scandal, which is among the cases that most deeply affected the management discipline especially accounting, auditing and finance in the last quarter century, is still up-to-date by its reasons and results. Many disciplines have been carrying out examinations and producing some scientific works about this case within the context of their own acceptance and principles. There are also some examinations related with the Enron Scandal about the topics of accounting principles, financial statements and independent audit. The issues examined in the content of the study are flexing the accounting principles, hiding the fraudulent operations professionally, and the fact that the financial statements that were declared to public and*

*controlled by the independent audit do not show the reality. In this study, the historical development process of the Enron Scandal and the main issues that led to this case are examined. In addition to this, the effect of this case to the development of the fields of independent audit, corporate governance, internal audit, corporate risk management and internal control is also analyzed.*

**Keywords:** Audit, Internal Control, Corporate Risk Management, Enron

**JEL Classification:** M42

\* Dr. İstanbul Büyükşehir Belediyesi, İstanbul, Orcid Id: 0000-0002-3439-8358, oguz.koban@ibb.gov.tr

\*\* Doç. Dr. İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul, Orcid Id: 0000-0002-2622-6031, gkarakaya@ticaret.edu.tr  
Yazı Gönderim Tarihi: 13.09.2021, Yazı Kabul Tarihi: 27.11.2021.

## 1. GİRİŞ

Muhasebe ve denetim dünyasını derinden etkileyen olaylar arasında en çok konuşulan ve etkileri, gerekçeleri ve sonuçları itibariyle bütüncül bir bakış açısına ihtiyaç duyulan Enron vakası, gelişimi ve sonuçları itibariyle son çeyrek yüzyılın iş dünyasını etkileyen en önemli olayları arasındadır. Konunun etkileri ve sonuçları bakımından muhasebe ve denetim alanının yakından ilgilendiği vaka, sonuçları itibariyle işletme yönetimi alanlarının tamamına yakınına doğrudan ilgilendirmektedir. Enron hakkında yapılan çalışmaların çoğunda araştırmacılar konuyu sadece belirli bir disiplin çerçevesinde ele aldığından, bütüncül bir bakış açısı elde edilememektedir. Her uzman ya da akademisyen kendi çalışma alanı bakımından vakayı değerlendirmekte, çok yönlü bir bakış açısı ihmal edilmektedir.

Bu çalışmanın literatüre sunmayı hedeflediği temel kazanım konuyu muhasebe, denetim, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi disiplinleri kapsamında bütüncül bir yaklaşımla ele almaktır. Bu kapsamda ilk olarak vakanın tarihsel gelişimi irdelenmiş ve farklı yönler ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Ardından vakaya neden olan unsurlar, vakanın gelişimi ve teknik olarak açıklanması hususları altı alt başlıkta derinlemesine ele alınmıştır. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında vakanın teorik çerçeve içerisinde değerlendirilmesi/ilişkilendirilmesi araştırılmıştır. Son olarak da vaka sonucunda gösterilen reaksiyonlar ve ortaya konulan düzenlemeler irdelenerek süreç tamamlanmıştır.

Enron vakası; Moriceau (2005), Lemus (2014), Moncarz v.dğr. (2006), Bierman (2008), Li (2010), Kandemir ve Kandemir (2012), Hosseini, v.dğr., (2016), Aslan (2018), Rashid (2020), Mohd Ali (2020), Kaya (2021) başta olmak üzere ulusal ve uluslararası alanlarda çokça ele alınmıştır. Fakat bu çalışma diğer yayınlardan farklı olarak, Enron'u; denetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol kapsamında değerlendirmiştir. Ulaşılan sonuçlar da yine bu kapsamda ele alınmış ve farklı bir bakış açısı geliştirilmeye çalışılmıştır.

## 2. VAKANIN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

“ABD'nin halka açık en büyük firmalarından biri olan Enron...” diye başlayan hemen hemen tüm çalışmaların, vaka ile ilgili herkes tarafından bilinen standart cümleler kapsamında ele alındığı kolayca tespit edilebilir. Bu noktada ihtiyaç duyulan ise, vakanın tekil bir alandan değil farklı açılardan ele alınmasıdır. Çünkü Enron vakasını sadece muhasebe ve bağımsız denetim hileleri ile açıklamaya çalışmak, süregelen standart çıkarımları tekrar etmekten öteye gidemeyecektir. Bu nedenle vakayı; çalışan hileleri, üst yönetim hileleri, finansal tablo hileleri, ABD muhasebe sisteminin bu hilelere alan açması, bağımsız denetçinin hileye ortak olması ve faaliyet raporlarındaki dipnotlara kamuoyunun şüphe ile yaklaşmaması gibi birçok açıdan ele almak gerekmektedir.

Enron ve benzeri vakalar ABD başta olmak üzere birçok ülkedeki yasal düzenlemelerin de güncellenmesini tetiklemiştir. Bu bağlamda, özellikle halka açık işletmelerin yönetim kurulları, üst yönetimleri ve bağımsız denetçilerinin sorumlulukları günden güne artmaktadır.

2000'li yılların başına kadar ABD'nin yedinci büyük şirketi konumundaki Enron, enerji sektörü başta olmak üzere çok farklı alanlarda yatırımlar yapan ve diğer işletmelere örnek gösterilen yenilikçi bir şirket konumundaydı. Enron; iki enerji şirketinin birleşmesiyle 1985 yılında kurulup 15 yıl gibi kısa bir süre içinde tüm paydaşlarını tatmin eden sonuçlar elde ettiğini iddia etmiştir. Şirket bu konuda bağımsız denetçisinin, Wall Street'in ve hatta ülkenin üst düzey politikacılarının desteğini almayı başarmış, ancak hile vakaları ortaya çıkmaya başlayınca bir ay gibi çok kısa bir sürede iflas ederek yüzbinlerce yatırımcıyı ve çalışanlarını mağdur etmiştir.

Enron sadece tekil bir şirket başarısızlığı vakası değildir ve yalnızca ABD finans sistemini etkilememiştir. Enron'un yatırımcılarına yüklediği milyarlarca dolarlık parasal kaybın yanı sıra on binlerce çalışanın işsiz kalması, iş ortaklarına ve tedarikçilerine verdiği zarar, bağımsız denetim mesleğine dönük etkileri, yatırımcı güveninin sarsılması gibi sosyal boyutları da olan ağır maliyetli bir derstir. Enron'un Ekim 2001'de iflası resmileştiğinde, bu hadise toplam 63.4 milyar dolarlık

varlık değeriyle ABD'nin o tarihe kadarki en büyük iflas vakasıydı. Ayrıca şirketin bağımsız denetçisi olan Arthur Andersen dünyanın en büyük beş denetim firması arasındayken bu vaka nedeniyle lisansları iptal edilerek tasfiye edilmiştir. Enron, güvenilir finansal raporlamanın yatırımcıların en temel bilgi kaynağı olduğunu ve bağımsız denetçinin dürüst, yetkin ve objektif olmasının önemini öne çıkaran çok yüksek maliyetli bir tecrübedir. Sadece denetim ve kavramsal çerçeve ile açıklanamayacak, kurumsal risk yönetimini, iç kontrolü ve nihayet işletme yönetimini ve kabullerini yeniden düşünmeyi gerektiren bir olaylar silsilesidir. Enron vakasını "yaratıcı muhasebe uygulamaları" kapsamında değerlendirmek, hileyi görmezden gelmektir. Yaratıcı muhasebe ise hileden çok farklı olarak, doğru bilginin oluşumuna engel değildir. Yaratıcı muhasebe, işletme ve muhasebe süreçlerinde klasik bakış açılarından farklı ve denenmemiş legal yöntem ve usullerin yatırımcıyı yanıltmayacak şekilde değerlendirilmesi olarak özetlenebilir. Enron sonrası ilk dönemlerde ABD finans sistemine olan güvensizliğin bu yolla telafi edilmesi gayreti bir nebze anlaşılabilir; fakat içerisinde bulunduğumuz dönemde bu yaklaşım ve tanımlama geçerliliğini yitirmiştir.

Enron temelde iki enerji (doğalgaz dağıtım) firmasının (Houston Natural Gas ve InterNorth) 1985 yılında birleşmesi ile tüzel kişiliğine kavuşmuştur (Lemus, 2014). Bu faaliyet alanının tercih edilmesi tabii ki bir tesadüf değildir. Günümüzde katma değeri ve kârlılığı yüksek olan en temel faaliyet alanının teknoloji tabanlı ürün ve hizmetlerin olduğunu düşünülürse, bahsedilen dönemlerin gözde faaliyet alanı da enerji sektörüydü. Enron temelde bu alanda faaliyetlerine başlasa da, işletme faaliyetlerini sürdürdüğü dönem içerisinde çok farklı ve hiç tecrübe sahibi olmadığı alanlara da (kâğıt üretim ve işleme fabrikaları, elektrik ve su tesisleri, sigorta vb.) yatırımlar yapmıştır. Bunun sonucu olarak da gerek çalışanlarına gerekse yatırımcılarına ve işletmenin tüm diğer paydaşlarına zarar vermiştir.

Özellikle ABD'nin siyasi yönetim yapısı dikkate alındığında, eyaletler içerisindeki gaz dağıtım politikaları farklılıklar göstermekteydi. Bu noktadaki temel yaklaşım, eyalet yöneticilerinin işaret ettiği dağıtım firmasının kullanılması ve servetin belirli şirketlerde

tutulması şeklindeydi. Fakat Enron firmasının doğrudan ve en yüksek seviyede olumlu etkilendiği bir politika değişikliği, 1990'ların başlarına kadar kamu kontrolündeki doğal gaz fiyatlarının artık serbest piyasa tarafından belirleneceğinin kabulüdür ve bu makro değişim şirketin hızla büyümesinin ve farklı alanlarda yatırım yapabilmesinin önünü açmıştır.

Şirketin üst yönetimi siyasi ve politik bağlantılarını kullanarak yoğun lobi faaliyetlerinde bulunmuştur. Söz konusu lobi faaliyetleri sonucu, içinde bulunduğu doğalgaz dağıtım işkolunda özellikle George H. W. Bush döneminde (1989-1993), önemli yasal düzenlemelerin yapılmasına öncülük etmiştir. Bu yasal düzenlemeler şirketin doğalgazı yüksek kar marjıyla satabilmesinin önünü açmış ve bu sayede gelir ve karlılıkları hızla artmıştır. Bu kadar büyük pozitif dışsallığın bir tesadüf eseri ortaya çıkamayacağı açıktır. Gaz dağıtım konusunda getirilen bu liberal politika, Enron'un bir eyaletteki gazı arz – talep dengesi ile bir başka eyalete 2-3 katı fiyatına satabilmesine olanak sağlamıştır. Eyalet yöneticilerinin ve doğalgaz üreticilerinin bu duruma karşı çıkması ve düzenlemelerin sıkılaştırılması talepleri de Enron'un güçlü lobicilik faaliyetleri ile engellenmiştir.

Doğalgaz alanındaki hızlı büyüme ve karlılık artışının yanı sıra, şirket farklı iş alanlarına da girerek bir çeşitlendirme stratejisi (diversification strategy) uygulamıştır. Bu strateji kapsamında şirket; sadece ABD piyasalarında değil, uluslararası düzeyde kâğıt fabrikaları, elektrik tesisleri, boru hatları, su tesisleri yatırımları gibi doğrudan enerji piyasalarında etkinliği hedefleyen bir anlayışla ve aynı zamanda bahsi geçen ürün ve hizmetlerin finansal piyasalarda pazarlanabilmesinin alt yapısını kuran devasa bir şirketler grubu haline gelmiştir (Aslan, 2018).

Enron başta olmak üzere bu süreçte birçok şirketin bu denli radikal büyümesi, ABD'nin o dönemlerde gösterdiği büyüme trendi ile de doğrudan ilgilidir. 1996-2000 dönemleri arasında ABD ekonomisinin hızlı bir büyüme trendi içinde olduğu görülmektedir. Dünya ekonomisi ve ABD ekonomisi 1996-2000 yılları arasında sırasıyla yıllık ortalama %3.4 ve %4.3, 2001-2005 arasında yıllık ortalama %3.1 ve %2.6 büyümüştür. Bu veriler de göstermektedir ki 2001 öncesi ABD ekonomisi dünya ekonomisine kıyasla çok

hızlı bir büyüme trendine girmiş ve 2001 sonrası bu trend tersine dönmüştür. Enron'un iflas ettiği 2001 yılı öncesinde ABD'de yaşanan bu büyüme trendi, şirketteki hile vakalarının ve aşırı hızlı büyümenin çok fazla dikkat çekmemesine yol açmıştır.

Enron'un 2000'li yılların başına kadar devam eden bu radikal büyüme trendi düzenleyici kurumların ve kamuoyunun yakın takibi sayesinde soru işaretleri ile anılmaya başlamıştır. Ardından başlayan soruşturmalar, şirket içi ihbarlar, bağımsız denetim firmasının incelenmesi süreçleri birbirini izlemiş ve milyonlarca insanı etkileyen çöküş başlamıştır. Şirketin hızlı büyüme trendine bağlı olarak hisse senetlerinin hızla değer kazanmasının temelinde, yönetimin muhasebe hilelerine başvurmasının önemli payı olduğu ve bağımsız denetim firmasının da bu hileye göz yumarak bu sorunlu yapının bir parçası haline geldiği anlaşılmıştır. Doğru muhasebe prensipleriyle hazırlanan finansal tablolar Enron'un yıllardır büyük zararlar ettiğini ve büyük bir borç yükü altında olduğunu göstermiştir. Bu tabloya ilişkin en hızlı tepki borsa tarafında verilmiş, Enron hisseleri 80 dolar seviyelerinden 20 cent seviyelerine kadar düşmüştür.

### 3. VAKAYA NEDEN OLAN UNSURLAR, GELİŞİMİ VE TEKNİK OLARAK AÇIKLANMASI

Enron vakasına neden olan unsurlar çok çeşitlidir. Bu nedenlerin incelenmesinde makro seviyedeki kültürel ve sosyolojik konularla mikro seviyedeki işletme yönetiminin yaklaşımları birlikte ele alınmıştır.

#### 3.1. Hızla Zengin Olma Motivasyonu Altındaki Yatırımcıların Şirket Tarafından Kolaylıkla Yönlendirilebilmesi

Enron'un içinde bulunduğu işletme yönetimi alanını dolaylı olarak ama derinden etkileyen bir faktör, Amerikan kültürünün risk almayı teşvik eden ve başarıyı odağına alan yapısıdır. Bu kavram önceleri çok çalışarak başarılı olma anlamındaki "Amerikan rüyası" tabiriyle başlamış ve günümüzde çok hızlı zengin olma hırsına dönüşmüştür. Dolayısıyla Enron yöneti-

minin faaliyet raporlarındaki aşırı iddialı söylemleri ve büyümeye yönelik aşırı hırsları yadırganmamıştır.

Enron'un 2000 yılı faaliyet raporunun (Enron Activity Report 2000, "ENRAR 2000" olarak kısaltılacaktır) girişinde, özel olarak bir çerçeve içinde vurgulanan bir bölümde şu ibareler yer almaktadır: "Enron, ürünlerini güvenilir şekilde ve öngörülebilir fiyatlarla sunabilmek için etkin ve esnek işbirliği ağlarını (networks) yönetir. 2000 yılında Enron iş birliği ağlarını kullanarak rekor seviyede doğalgaz, internet erişim hizmeti ve diğer ürünleri sunmuştur. İş birliği ağlarımız sayesinde mevcut işimizi kayda değer ölçüde genişletip yeni pazarlara girip olağanüstü bir büyüme potansiyelini hayata geçirebiliriz" (ENRAR, 2000).

Burada dikkati çeken unsurlar "iş birliği ağlarına" olan vurgu, "olağanüstü büyüme iştahı", "birbirinden farklı iş alanlarında olmak" ve "farklı coğrafyalara giriş iştahı" biçimindedir. Bunların hepsi bir araya geldiğinde şirketin risk iştahının çok yüksek olduğu görülmektedir. Finansal okuryazarlığı olan rasyonel bir yatırımcının kuşku duyması gereken bu ifadeler, o dönemde şirkete olan talebi artırmıştır.

Geçmişteki hızlı büyümesine ek olarak işletme yönetimi sonraki 5 yılda şirketin gelirlerini 3 kat artırma hedefini de paydaşlarıyla paylaşmıştır (ENRAR, 2000). İşletme yönetimi bir yandan geleceğe yönelik aşırı iyimser ve hırslı hedefler açıklarken diğer yandan da çok hızlı büyüme hedeflerini gerçekleştirdiğinin ispatı olarak aşağıda özetlenen finansal verileri faaliyet raporunda yayımlamıştır. Enron'un 2000 yılı faaliyet raporundaki temel mali veriler Tablo 1'de verildiği şekilde tespit edilmiştir;

Paylaşılan verilerde dikkati çeken bazı konuların şu şekilde sınıflandırılması mümkündür:

- Şirketin net satış gelirleri 1996 yılında \$13,3 milyar seviyesindeyken 2000 yılında \$100,8 milyara çıkmış, yani 7,6 kat artmıştır. Başka bir deyişle 1996 yılından 2000 yılına kadar şirket her yıl %66 büyümüştür. Çift haneli büyüme hedefinin oldukça iddialı kabul edildiği yatırım dünyasında her yıl %66 büyümenin hiç normal olmadığı ve sorgulanması gerektiği açıktır.



Tablo 1. Enron'un 2000 Yılı Faaliyet Raporu Temel Verileri

	2000	1999	1998	1997	1996
Satış geliri (Milyar \$)	100,8	40,1	31,3	20,3	13,3
Net kar (Milyar \$)	979	893	703	105	584
Hisse fiyatı (\$, yılsonu,	83	44	28	20	21

(ENRAR, 2000)

- Şirketin faaliyet karlılığı ve net karlılığı sırasıyla 1996 yılında %3,7 ve %4,4 seviyesinden 2000 yılında %1,2 ve %0,97 seviyesine gerilemiştir. Karlılıktaki bu düşüş dikkat çekicidir.
- Aynı dönemde şirketin varlıkları ve faaliyetlerden elde ettiği nakit ise 4 kat artmıştır.
- Şirketin hisse senedinin 1990 ile 1998 yılları arasındaki getirisi %311 ile Standard & Poors Endeksi (S&P) ile oldukça paralel bir seyir izlemiştir. Buna karşın 1999 yılında S&P endeksi %20, şirket hisse senedi fiyatı ise %56 artmıştır. 2000 yılında ise S&P endeksi %10 düşerken şirketin hisse senedi fiyatı %87 artış göstermiştir (Healy & Palepu, 2003).
- Şirketin 2000 yılı faaliyet raporlarından alınan verilere göre de hisse senedinin borsadaki yılsonu kapanış fiyatı 1996 yılında \$21.56 seviyesinden 2000 yılında \$83.13 seviyesine yükselmiştir. Bu değerler 3.86 kat artışı, başka bir deyişle yıllık ortalama %40.1 artışı ifade etmektedir. İşletmenin hisse senetlerine yatırım yapan yatırımcılar 1996-2000 döneminde ABD Doları bazında yıllık ortalama %40.1 fiyat kazancı sağlamıştır. Şirket ayrıca 1996 ile 2000 yılları arasında hisse başına sırasıyla \$0.43, \$0.46, \$0.48, \$0.50 ve \$0.50 tutarında temettü dağıtmıştır (ENRAR, 2000).
- Hisse senedi yatırımcısının elde ettiği toplam getiriler dikkate alındığında 31.12.2000 yılına kadarki 5 yıllık dönemde S&P 500 endeksine yatırım yapan yatırımcılar ve Enron hissesine yatırım yapanlar sırasıyla %129 ve %350, son 10 yıllık veriler dikkate alındığında ise %383 ve %1.415 getiri elde etmiştir. Sonuç olarak son 5 yıllık ve 10 yıllık dönemlerde Enron hisseleri, S&P 500 endeksinden

2,7 kat ve 3,7 kat fazla getiri sağlamıştır. (ENRAR, 2000).

- Şirket ayrıca personelinin aşırı rekabete sürüklenmiştir.

### 3.2. Şirket Yöneticilerinin Yoğun Lobcilik Faaliyetleri ve Menfaat İlişkileri Yoluyla İşletmenin Dış Paydaşlarını Yönlendirerek Suça Ortak Etmesi

İşletmelerin içinde bulunduğu piyasa koşullarını en fazla etkileyen dış paydaşlardan biri kuşkusuz yasal düzenlemeleri yapan kamu otoritesidir. Makalenin ilk bölümünde bahsedildiği üzere işletmenin ana faaliyet alanı olan doğal gaz dağıtımında piyasa koşullarının ve yasaların şirket lehine değiştirilebilmesi için yapılan yoğun lobcilik faaliyetleri sonuç vermiştir. Söz konusu lobcilik faaliyetlerinin sonucunda doğalgaz sektörüne getirilen liberal düzenlemeler, şirketin finansal durumunu hızla iyileştirmiştir.

Enron dış paydaşlarını yönlendirme konusundaki maharetini bağımsız denetçilerine de uygulamıştır. Enron'un iflas ettiği 2001 yılına dek dünyanın en büyük beş bağımsız denetim firması arasında olan Arthur Andersen LLP şirketi, bu skandal sonrası iflasını istemek zorunda kalmıştır. 1913 yılında kurulan, bağımsız denetim, vergi danışmanlığı ve yönetim danışmanlığı faaliyetleri olan bu şirket de Enron'un aşırı hırslı yöneticilerinin yanlış kararlarının ortağı olmuştur. Şirket, uyguladığı hileli muhasebe işlemlerini ve yanıltıcı finansal tablolarını aklayacak ve yatırımcı güvenini sağlamlaştıracak bir bağımsız denetçiye ihtiyaç duymuştur. Arthur Andersen LLP şirketi tarafından düzenlenen ve şirket tarafından uygulanan

muhasabe prensiplerinin uygun olduğunu, finansal tabloların önemli yönleriyle firmanın gerçek durumunu yansıttığını teyit eden denetim raporları, yatırımcıların Enron'un finansal tablolarına güvenmesini sağlayan en önemli faktörlerden biridir. 2000 yılında Enron'un Arthur Andersen LLP şirketine ödediği bağımsız denetim bedeli 25 milyon dolar ve yönetim danışmanlığı bedeli de 27 milyon dolar olarak toplamda 52 milyon doları bulmaktadır. Gerek ödenen bedellerin yüksekliği ve gerekse bağımsız denetimle yönetim danışmanlığının eş zamanlı olarak aynı müşteriye verilmesi, Arthur Andersen LLP şirketinin Enron'un finansal tablolarındaki hilelere göz yummasına yol açan önemli faktörlerdendir (Pender, 2002).

Enron yöneticileri yatırımcıların şirkete güvenini arttırmak için basın ile ilişkilerini de sıkı tutmuştur. ABD'nin en prestijli iş dünyası dergileri arasındaki Fortune Magazine, Enron'u 1996 ile 2001 yılları arasında üst üste altı yıl boyunca ABD'nin en yenilikçi şirketi seçmiştir (Dobson, 2006).

### 3.3. ABD'de Uygulanan Muhasebe Prensiplerinin Aşırı Detaylı ve Karmaşık, Buna Karşın Kamuyu Aydınlatma Yönüyle Eksik Olması

2001 yılı sonlarına doğru Enron'un aslında kar etmeyen ve borç yükü altında kalan bir işletme olduğunun anlaşılması ile 15 yılı aşkın bir faaliyet serüveninde nelerin yapıldığı ve gerçek bilgilerin nasıl gizlendiği konusu gündeme gelmektedir. Bu noktada en temel sebeplerden birisi, ifade edildiği üzere ABD'de geçerli olan muhasabe prensiplerinin (US Generally Accepted Accounting Principles - USGAAP) çok kapsamlı ve karmaşık olmasıdır. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (UFRS) ilk defa yayımlandığı 1973'ten 40 yıl önce, 1933 yılında yayımlanan USGAAP halen UFRS'den çok daha detaylı, kapsamlı ve karmaşıktır. Bu denli yoğun ve detaylı kuralların varlığı ve buna bağlı olarak finansal tablo dipnotlarının çok detaylı olması, finansal tablo okuyucularının hata ve hileleri tespit etmesini zorlaştırmaktadır.

Ulusal ve uluslararası tüm muhasabe standartlarının amacı finansal tabloların gerçeğe uygun olarak hata ve hileden arındırılmış şekilde hazırlanmasını sağ-

lamaktır. Uygulama ve düzenlemeleri olabildiğince aynı standarda yaklaştırmak hem ulusal hem uluslararası çapta muhasabe bilgisinin güvenilirliğinin artmasını sağlayacaktır. Kendi muhasabe ve denetim sisteminin üstün olduğunu düşünen ve UFRS uygulamalarına mesafeli duran ABD, Enron vakası ile birlikte bu yaklaşımını değiştirmeye başlamış ve muhasabe sistemini UFRS ile daha uyumlu hale getirme çabasına yönelmiştir. Uluslararası sisteme entegre olma konusundaki bu gecikmenin milyarlarca dolar kayıp, milyonlarca insanın tasarruflarının erimesi, ABD finans sistemine olan güvenin azalması gibi birçok yapısal soruna neden olduğu iddia edilebilir.

ABD'de halka açık şirketler, 3 ayda bir yayımladıkları 10-K formları ile yatırımcıları bilgilendirmeyi amaçlamaktadır. Enron skandalının gerçekleştiği 2001 öncesi ve günümüzdeki 10-K formlarının içeriği kıyaslandığında, özellikle risklerin yönetim kurulu tarafından listelenmesi ve detaylı olarak açıklanmasındaki farklılık göze çarpmaktadır. Bu noktadaki farkındalığın o dönemler itibarıyla henüz yeterli seviyede olmadığı anlaşılmaktadır.

Şirket, ABD'de halka açık tüm işletmeler gibi kamuyu aydınlatma aracı olarak 10-K formunu düzenli olarak doldurup yayımlamıştır. Bu bir sürekli form formatında olup sayfa numarası bulunmamaktadır. 31.12.2000 tarihinde sona eren yıla ait 10-K formu, işletmenin iflas ettiği 2001 yılından önce kamuyla paylaştığı son formdur. Bu formdaki bilgilere göre şirketin hisse senetleri New York, Chicago ve Pasifik menkul değerler borsalarında işlem görmektedir.

10-K formlarında 2000 yılından 2020'ye kadar kurumsal risk yönetimi faaliyetleriyle ilgili kamuyu aydınlatma kapsamındaki değişimleri özetleyebilmek için enerji sektöründe halen faaliyette bulunan "Exxon Mobil Corporation" (Exxon) şirketinin 2000 ve 2020 yıllarında yayımladığı 10-K formları Tablo-2'de kıyaslanmaktadır.

Tablo 2. 10 K Formu Karşılaştırması

EXXON	2000 yılına dair durum	2020 yılına dair durum
Toplam sayfa sayısı	98	134
Toplam ana bölüm sayısı	4	4

10-K formuna 2000 yılından sonra yeni bölümler ile edilmiş olup bu bölümler aşağıdaki biçimdedir:

Madde 1A: Risk faktörleri,

Madde 1B: Önceki dönemlerden kalan kamuyu aydınlatma eksikleri,

Madde 4: Maden iş güvenliği açıklamaları,

Madde9A: Kontroller ve prosedürler,

Madde 9B: Diğer bilgilendirmeler,

Madde 10'un içeriğine "kurumsal yönetim" eklenmiştir,

Madde 14: Önde gelen muhasebe ücretleri ve hizmetleri,

Madde 16: Form 10-K özeti

Madde 1A olarak 10-K formuna eklenen "risk faktörleri" bölümü özellikle kurumsal risk yönetimi bakışı açısından büyük önem taşımaktadır. Enron skandalı öncesi söz konusu formda bu bölümün olmaması, şirketin yatırımcılarının hisse senedine yatırım yaparken ne tür riskler aldığının farkına varamamasına neden olmuştur. Bu madde kapsamı Exxon özelinde 2020 yılına dair yapılan açıklama kapsamında incelendiğinde şu giriş cümlesiyle başlamaktadır:

*"Exxon'un faaliyetleri ve mali tabloları küresel petrol ve doğal gaz sektöründeki risklerden etkilenmektedir. Birçoğu şirketin kontrol edebileceği türden olmayan bu riskler şirketin işlerini, faaliyetlerini ve mali tablolarını olumsuz yönde etkileyebilir"*. Bu cümle işletme yönetim kurulu ve üst yönetiminin yatırımcılara ve potansiyel yatırımcılara verdiği, aldıkları riskin farkında olmaları konusunda uyarı içeren güçlü bir mesajdır. Daha sonra şu alt başlıklar altında detaylı açıklamalar yapılmıştır:

"Arz ve talep", "ekonomik koşullar", "talep kapsamındaki diğer riskler", "arz kapsamındaki diğer riskler", "pazarlarla ilgili diğer riskler", "politik riskler", "kay-

naklara erişimle ilgili sınırlamalar", "iş yapmayla ilgili sınırlamalar", "yasal belirsizliklerle ilgili riskler", "fiyat kontrolleri ve vergi yasalarıyla ilgili riskler", "güvenlikle ilgili riskler", "iklim değişikliği ile ilgili sınırlandırmalar", "alternatif enerji kaynakları", "faaliyetlerle ilgili diğer riskler", "yeni doğal kaynak bulmaya yönelik riskler", "proje ve portföy yönetimi riskleri", "faaliyetlerle ilgili verimlilik", "ARGE ve teknolojik değişimler", "güvenlik, işle ilgili kontroller ve çevresel risk yönetimi", "siber güvenlik riskleri", "doğal afetler", "sigorta ile ilgili sınırlamalar", "rekabet", "şirketin itibarıyla ilgili riskler".

10-K formuna yapılan eklemelerde kurumsal risk yönetimi açısından önemli olan bir diğer madde 9A'dır. Bu madde kapsamında şirketin kontrol ve prosedürleri açıklanmaktadır. Exxon'un 2020 yılına dair bu kapsamda yaptığı açıklamalar üç ana başlık altında toplanmaktadır. Bunlardan ilki "kamuyu aydınlatma kapsamındaki kontrol ve prosedürlerle ilgili yönetimin değerlendirmesi" başlığıdır. Bu madde içerisinde şirketin genel müdürü (CEO), finans üst yöneticisi (CFO) ve muhasebe üst yöneticisinin (CAO) şirketin kamuyu aydınlatma kapsamındaki kontrolleri ve prosedürleri incelediği ve yeterli etkinlikte olduğu kanısına vardıkları belirtilmektedir.

Bu kapsamdaki ikinci madde "yönetimin finansal raporlamayla ilgili iç kontrole yönelik raporu"dur. Bu başlık içeriğinde de ilk başlıkta sayılan üç üst düzey yöneticinin işletmenin finansal raporlamaya yönelik iç kontrolünü kurmak ve sürdürmekle yükümlü oldukları açıklanmaktadır. Söz konusu yöneticilerin "COSO iç kontrol 2013 versiyonu" üzerinden kontrollerin etkinliğine yönelik gerekli kontrolleri yaptıkları ve olumlu görüşe sahip oldukları belirtilmiştir. Ayrıca şirketin bağımsız denetçisinin de bu kapsamda gerekli kontrolleri yaptığı ve olumlu görüşünü bağımsız denetçi görüşü içerisinde sunduğu belirtilmiştir.

Bu madde kapsamındaki üçüncü başlık ise "finansal raporlamayla ilgili iç kontrole yönelik değişiklikler"

şeklinde olup, bu kapsamda son çeyrekte önemli bir değişiklik olup olmadığına ilişkin olarak değerlendirilmektedir.

Eklenen 9A maddesinin varlığı da hisse senedi yatırımcılarına iç kontrolle ilgili önemli bir güvence vermekte olup, Enron'un faaliyette olduğu dönemde böyle bir bildirim zorunluluğunun olmaması söz konusu vakanın ortaya çıkmasına neden olan önemli faktörlerden biridir.

### 3.4. Muhasebe Prensiplerinin Hile Amaçlı Olarak Yanlış Uygulanması

Temelde Enron'un zarar ettiği ve büyüme trendinin tahakkuk eden gerçek gelirlere değil geleceğe dönük beklentilere dayalı yönetim tahminlerine dayandığı bilgisinin tespiti, yıkımı daha da hızlandırmış ve geri dönüşü imkânsız hale gelmiştir. Şirketin mal ya da hizmet satacağı firmalarla yaptığı uzun dönemli sözleşmelere bağlı olan bedelleri sanki cari yılda tahakkuk etmiş gibi raporlaması, suni ve kaynağı olmayan bir büyüme grafiğini ortaya çıkarmıştır. Yine ilerleyen dönemlerde tutturulamayan hedefler yeni güncellemelerle revize edilerek, hileli finansal raporlamaya devam edilmiştir.

Enron'un iflasının başlıca nedenlerinden biri de, ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nun (SEC) piyasaya endeksleme muhasebe yöntemi kullanımına onay vermesidir (Li, 2010). Muhasebe politikaları arasında "fiyat riski yönetiminin muhasebeleştirilmesi" kısmında piyasaya endeksleme metodundan (mark-to-market method) açıkça bahsedilmiştir. Bu yöntemle vadeli finansal kontratlar, finansal opsiyonlar, finansal takaslar ve enerji taşıma sözleşmeleri ve üçüncü şahıslarla ilgili enstrümanlar bilançoda "fiyat riski yönetimi faaliyetleri varlıkları ve yükümlülükleri" olarak gösterilmektedir. Vadeli sözleşmelerden kaynaklı gelirler de "diğer gelirler" olarak kar ve zarar tablosunda gösterilmektedir (ENRAR, 2000).

İşletme varlıklarının olduğundan yüksek, yükümlülüklerin ise olduğundan az raporlanması finansal durumu olduğundan başarılı gösterse de, cari işletme faaliyetlerinde etkili olamamıştır. Çünkü etkin bir rekabet için doğru alanlara yatırım yapmak ve sürdürülebilir etkin bir nakit yönetimi zorunludur.

Bu noktada ortaya çıkan fon eksikliği, piyasadan borçlanma şeklinde ikmal edilmiştir. Çünkü halen faaliyetlerine devam eden bir işletme söz konusudur ve şirketin büyüme, karlılık gibi göstergeleri halen makul seviyelerdedir. Fakat bu borçlanmaların bir kısmı doğrudan Enron'un finansal raporlarına yansıtılmamış, SPE (Special Purpose Entity) olarak adlandırılan iştirak şirketlerine aktararak karlılık oranları muhafaza edilmiş ve işletmenin yükümlülükleri olduğundan düşük gösterilmiştir.

Enron, 2001 yılına kadar yüzlerce iştirak şirketi kullanmıştır. Bunların çoğu, uzun vadeli sabit sözleşmeler kapsamında kamu hizmetlerine gaz tedarik etmek için gaz üreticileriyle yapılan vadeli sözleşmelerin satın alınmasını finanse etmek için kullanılmıştır (Tufano, 2004). Bu sayede borsada işlem görmekte olan şirket hisselerinin fiyatı belirli seviyelerde tutulmaya çalışılmıştır. Hissedarlar borcun artmadığı ve hatta gelirin arttığı konusunda yanıltılmıştır (Li, 2010). Şirketin 2000 yılına ait faaliyet raporundan alınan ve aşağıda incelenecek olan konular, hileli finansal raporlamaya kanıt niteliğindedir.

### 3.5. İşletmede Yönetişim Yapısının İşletilmemesi ve İç Kontrolün Yetersizliği

Enron'da kurumsal yönetim yapısı kâğıt üzerinde kurulmuş olmasına rağmen fiilen işletilmemiştir. Şirket, faaliyet raporunda kurumsal değerler kısmına çok az yer vermiş, raporda dört temel kurumsal değer belirtilmiş ve bunlar kısaca açıklanmıştır. Şirketin kurumsal değerleri iletişim, saygı, dürüstlük ve mükemmellik olarak sıralanmıştır (ENRAR, 2000).

Şirket yönetimi, 4 ana yetkinlik alanıyla rakiplerinden farklılaştıklarını iddia etmektedirler. Bunlar "çeşitli pazarlardaki gelişmiş iş birliği ağları", "bilinçli fiyatlama yetkinliği", "teknolojik avantajları" ve "standartlaştırılmış verimli işlem yapabilme yetkinliği" biçimindedir (ENRAR, 2000). Bunların her biri oldukça bulanık tanımlamalar olup, şirketin rakiplerine kıyasla gerçek bir rekabet avantajı olup olmadığı belirsizdir. Şirkette ayrıca, günümüzde etkisi ve önemi daha çok anlaşılan iç kontrol zaafı da mevcuttur. Tespit edilen temel zaafılar şu şekilde sıralanabilir:

**İç kontrol ortamıyla ilgili olanlar:** Etik değerler, hilelere göz yumulması, aşırı risk almanın desteklenmesi, aşırı başarı odaklılık, para ve başarı hırsının ahlaki değerlere üstün gelmesi, üst düzey yöneticilerin yanlış yaklaşımları, kurum kültürü, paydaşlara rüşvet seviyesinde yapılan jestler, yanıltıcı muhasebe metodlarının seçilmesi. Ayrıca ABD kültüründeki rekabetçi ve başarıma-kazanma odaklı kültür de bu hilelerin altyapısını oluşturmuştur.

**Mali verilerin güvenilirliğiyle ilgili olanlar:** Gelir tahakkuklarının yanlış kaydedilmesi, varlıkların yanlış değerlendirilmesi.

**Risklerin değerlendirilmesiyle ilgili olanlar:** Aşırı risk almak, aşırı özgüvenli olmak.

**Hileler:** Komplo, içeriden bilgi sızdırma, hileli mali tablolarla yüklü ikramiyeler alınması, iflastan önce şirket hisselerinin elden çıkarılması. Şirketin CEO'su Jeffrey Skilling ve CFO'su Andrew Fastow başta olmak üzere üst yönetimi çeşitli yollarla şirketin finansal durumunu olduğundan daha iyi göstererek çıkar sağlamışlardır. Şirketin bağımsız denetçisi Arthur Andersen firması da şirketten aldığı yüklü danışmanlık bedellerini kaybetmemek için bu hilelere göz yummuştur.

**Çıkar çatışması (conflict of interest):** Bağımsız denetçilerin aynı şirkette danışmanlıktan büyük para kazanması, CFO'nun SPE'lerin işlemleri üzerinden prim alması.

### 3.6. İş Odağının Belirlenememesi ve Aşırı Dağınık Faaliyet Alanları

Şirketin 31.12.2020 itibarıyla 20.600 personeli bulunmaktadır. Şirketin raporlamada kullandığı segmentler ise şu şekildedir: "Ulaştırma ve dağıtım", "toptancılık faaliyetleri", "perakende enerji hizmetleri", "geniş bant internet hizmetleri", "kurumsal ve diğer işler".

Şirketin en önemli odağı gerek ürün çeşitliliği ve gerekse coğrafi genişleme yoluyla büyüyen hisse başına kazancı artırmaktır. Faaliyet raporunun ilk bölümlerinde şirketin girdiği tüm sektörlerde nasıl hızlı büyüdüğü, gelirlerini ve pazar payını nasıl arttırdığı anlatılmaktadır. Ayrıca bu sektörlerin her birin-

de hala çok büyük bir potansiyel olduğu ve şirketin hızla büyümeye devam edeceği vurgulanmaktadır. Örneğin faaliyet raporunda belirtildiği üzere doğal gaz ve elektrik toptancılığı işinde 1998'den 2000'e %89 büyüme sağlanmış, aynı dönemde enerji hizmetler kapsamında yapılan kontrat değerleri 4,2 kat artmıştır (ENRAR, 2000).

Bununla birlikte, yaşanan gelişmeler aslında faaliyet raporunda iddia edildiği gibi değildir. Enron, ana faaliyet alanı dışında kalan çok sayıda işkolunda faaliyet göstererek yönetsel odağını dağıtmış ve bu nedenle odaklanma sorunu yaşamıştır. Bu durum rekabet gücünün düşmesine yol açmış, şirket ana faaliyetinin dışındaki işlerden de başarılı sonuçlar elde edememiştir. Ana işi olan toptan doğalgaz hizmetleri net satışların %94'ünü, net karın da %91'ini oluşturmaktadır. Nitekim şirketin iflasını açıklamasından önceki son faaliyet raporu olan 2000 yılı faaliyet raporunda 5 ana iş alanı tespit edilmiştir. Bu iş alanlarındaki net satış gelirleri ve net karlar milyar ABD doları bazında sırasıyla şu şekildedir: Toptancılık faaliyetleri (\$94,9/2,3), ulaşım ve dağıtım (\$3,0/0,7), perakende enerji hizmetleri (\$4,6/0,17), broadband hizmetleri (\$0,4/-0,06), kurumsal ve diğer iş alanları (\$-2,1/-0,6).

Faaliyet raporunda büyük puntolarla yazılmış olan şu ana başlık da şirketin yatırımcılarını bilgilendirmekten çok yönlendirmeye ve yanıltmaya yönelik bir çaba içinde olduğunu göstermektedir: "İnişli çıkışlı ve değişken pazarlarda bizim performansımız dışında her şey değişir" (ENRAR, 2000).

Bu başlık altında ifade edilen, şirketin çok çeşitli pazarlara erişiminin olması, binlerce bağlantı noktası ve esnek işbirliği ağlarından yararlanması gibi iddialardır. Şirket bu sayede müşterilerine sabit fiyatlı satın alma olanağı sağlayabildiklerini iddia etmektedir. Hâlbuki iş dünyasında bilinmektedir ki, emtia fiyatları dünya ölçeğinde arz ve talep dengesine göre oluşmaktadır ve fiyat iniş ve çıkışlarının tek bir şirket tarafından kontrol altına alınması olanaksızdır. Fiyat değişimlerini vadeli kontratlar yoluyla sabitlemek ise ürünün fiyatını önemli ölçüde artıran maliyetli bir süreçtir. Dolayısıyla şirketin buradaki iddiası da hem temelsiz hem de yatırımcıyı aldatmaya yöneliktir.

#### 4. PROBLEMİN TEORİK ÇERÇEVE İÇERİSİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Günümüzde kullanılan en yaygın kurumsal risk yönetimi modeli, kısaca COSO olarak bilinen “Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission” kurumsal risk yönetimi (KRY) modelidir. İlk olarak 2004 yılında yayımlanan söz konusu model, kendi alanında dünya çapında en yaygın olarak kullanılan model haline gelmiş ve uygulamalar esnasında ortaya çıkan ihtiyaçların sonucu, Haziran 2017’de güncellenmiştir. Yenilenen COSO kurumsal risk yönetimi modelinde (COSO KRY 2017) ana tema, kurumun stratejisiyle kurumsal risk yönetimi uygulamalarının entegre edilmesidir (Karakaya, 2018).

Bu modelin beş ana unsuru ve bu unsurların altında toplam yirmi alt prensibi bulunmaktadır (COSO, 2017). Çalışmanın bu kısmında Enron vakasının COSO KRY 2017 modeli dâhilinde kısaca teorik değerlendirilmesi yapılacaktır.

*Modelin ilk unsuru olan yönetim ve kültür* ve bu unsurun içeriğindeki beş prensip, modelin temelini oluşturmakta olup (COSO, 2017), Enron vakasının da kök nedenini oluşturmaktadır. Bu kapsamdaki **ilk prensip** yönetim kurulunun riskleri gözetmesidir. Bu prensibe göre yönetim kurulunun riskleri gözetebilmesi için şirketin içinde bulunduğu iş kolunu, değişen trendleri ve şirketin stratejisini çok iyi bilmesi gereklidir. İşin kapsamı değiştiğinde, stratejiyi ve hedefleri gerçekleştirmeye yönelik riskler de değişmektedir. Bunun sonucu olarak yönetim kurulu üye profilinin de değişmesi gereklidir. Yönetim kurulu üyelerinin genel olarak bağımsızlığı da önemlidir. Bu sayede şirkette tüm işlerin paydaşların menfaatlerine uygun yürütüldüğünden emin olunur. Yönetim kurulu ayrıca kurumsal risk yönetiminin şirketin yapısına nasıl entegre edileceğini de bilmeli ve belirlemelidir.

Şirketin 2000 yılı faaliyet raporunda yönetim kurulu üyelerinin sadece isimleri ve hangi şirketlerde çalışmakta oldukları birkaç kelimeyle belirtilmiştir. Enron’un yönetim kurulu üyelerinden oluşan alt komiteleri bulunmaktadır. Bu komiteler (ENRAR, 2000):

- Yürütme komitesi,
- Denetim komitesi,
- Finans komitesi,
- Ücret ve yan haklar komitesi,
- Aday gösterme komitesidir.

Şirketin 2000 yılı faaliyet raporunda, bu komitelerin üyeleri belirtilmiş olup faaliyetleriyle ilgili ise hiçbir bilgi verilmemiştir. Dolayısıyla şirketin yönetim kurulu üyelerinden oluşan söz konusu komitelerin ne derece etkin çalıştıkları belirsizdir. Ayrıca risklerin gözetiminden sorumlu bir komitenin bulunmaması, yönetim kurulunun şirketin risklerini gözetebilecek bir çalışma yapmadığı fikrini vermektedir.

**İkinci prensip**, işleyen örgütsel yapıların kurulmasıdır. Bu prensip dâhilinde, kurumsal risk yönetim komitesinin yönetim kurulu içinden oluşturulması ve işleyişinin sağlanması hususları bulunmaktadır. Günümüzün dijitalleşen iş dünyasında çalışmaların elektronik ortamlara kayması sonucu riskler de değişime uğramaktadır. Dolayısıyla kurumsal risk yönetimi uygulamaları da bu değişimlere uyum sağlamalıdır. Şirketin faaliyet raporunda yönetim kurulunun bu kapsamda aldığı herhangi bir sorumluluktan bahsedilmemektedir.

**Üçüncü prensip** arzu edilen kurum kültürünün tanımlanmasıdır. Şirketin kültürü;

- Stratejinin belirlenmesinde,
- Risklerin tespit edilip değerlendirilmesinde,
- Risklere cevapların belirlenmesinde ve kaynak dağılımında,
- Performansın gözden geçirilmesinde etkilidir.

Enron’un 2000 yılı faaliyet raporunda kurum kültürüne sadece birkaç cümleyle değinilmesi, bu konudaki uygulamaların zayıf olduğunu ortaya koymaktadır. Kurumsal değerler, karar verme süreçleri ve davranışların uyumlaştırılması mümkün olamıyorsa, kurumun şu sorunlardan bazılarıyla karşı karşıya olması olasıdır:

- Üst yönetim, beklentilerini tam olarak ortaya koymamıştır (Faaliyet raporunda kurum kültürü ve kurumsal değerlerle ilgili çok az açıklama bulunması, bu konuda Enron'da eksiklik olduğunu göstermektedir).
- Yönetim kurulu gözetim rolünü tam olarak yerine getirmemiş ve yönetimin standartlara uyumunu kontrol etmemiştir (Faaliyet raporu incelendiğinde, bu durumun Enron vakasında geçerli olduğu düşünülmektedir).
- Orta kademe yönetim, şirketin misyon, vizyon ve kültürüne uyumsuz davranışlarda bulunmaktadır (Enron vakasında geçerli olduğu, geçmişte yaşananlarla sabittir).
- Strateji belirleme ve iş planlama safhalarında risk dikkate alınmamaktadır (Enron vakasında geçerlidir).
- Performans hedeflerine varabilmenin oluşturduğu baskı, değer erozyonuna yol açmıştır (Şirketin aşırı performans odaklı olması, Enron vakasında bu maddenin geçerli olduğunu kanıtlamaktadır),
- Önemli risk ve performans konularında belirlenmiş bir politika yoktur (Faaliyet raporunda bu konuda yeterli bilgi bulunmamaktadır).
- Aşırı risk alma durumunun ele alınması, araştırılması ve mutabakata varılması yetersizdir (Enron vakasında geçerlidir).
- Yönetim ve çalışanlar açıktan açığa kurumsal kültüre aykırı hareket ederler (Faaliyet raporunda buna dair bir kanıt elde edilememiştir).

**Dördüncü prensip**, kurumsal değerlere bağlılığın gösterilmesidir. Kurumsal değerler tüm çalışanlarca en iyi şekilde anlaşılıp desteklenmedikçe, şirkette verilen kararlar kurumsal risk yönetimi yönüyle hep tutarsızlık gösterecektir. Enron örneğinde kurumsal değerlerin çok önemsenmemesi, genel anlamda muğlak bırakılması ve netleştirilmemesi, yöneticilerin karar alma süreçlerinde risk yönetimi anlamında sorunlara yol açmıştır. Bu kapsamda;

- Yönetim kurulu ve üst yönetim bu kapsamdaki sorumluluklarını kabul etmeli ve yerine getirmeliyken Enron'da bu konuda sorun olduğu ortadadır,

- Çalışanların risk konusunda katılımcı olması sağlanmalıyken bu kapsamda Enron'un uygulamalarının eksik olduğu ortadadır,
- Hesap verebilirlik önemsenmeli ve olumlu davranışlar ödüllendirilmeliyken sadece performans ödüllendirilmiştir, dolayısıyla aşırı risk almak özendirilmiştir,
- Risk farkındalığını gösteren davranışlar ödüllendirilmemiştir,
- Karar verme süreçlerine riskin dâhil edilmesi gerekiyken, bunun yeterince yapılmadığı görülmektedir.

**Beşinci prensip** yetkin kişilerin işe alınması, geliştirilmesi ve şirkette tutulmasıdır. Bu konuda Enron'un uygulaması, risk almayı seven çalışanları tercih etmektedir. Şirket bu konuda dengeli bir politika ortaya koymaktan uzak görülmektedir.

*Modelin ikinci unsuru strateji ve hedef belirlemektir. Bu unsurun içeriğinde (COSO, 2017);*

- Ana faaliyet içeriğinin analiz edilmesi,
- Risk iştahının tanımlanması,
- Alternatif stratejilerin değerlendirilmesi,
- İş hedeflerinin netleştirilmesi prensipleri bulunmaktadır.

Enron'da yönetim kurulu üyelerinden oluşan bir risk komitesinin bulunmaması, şirketin strateji ve hedeflerinin belirlenmesinde risk unsurunun yeterince dikkate alınmadığına dair kanıtlardan biridir. Bu kapsamdaki ikinci kanıt da şirketin girdiği yeni iş kollarının çoğunda karlılık açısından başarısız olmasıdır. Üçüncü kanıt olarak da faaliyet raporunda işletmenin öncelikli riskleriyle ilgili hiçbir bilginin bulunmaması ve bulunduğu iş kollarındaki mevcut risklere hiç değinilmemiş olmasıdır.

Yenilenmiş kurumsal risk yönetimi modelinin buraya kadar bahsedilen ilk iki unsuru modelin tümünün altyapısını oluşturmakta olup, bu konuda yayımlanan kitapların ve modele dair açıklamaların yarısından fazlasını oluşturmaktadır. Fakat gelinen noktada Enron'un risk yönetimine ilişkin yapısal ve kurumsal aksiyonlar almadığı tespit edilmektedir.

*Modelin üçüncü unsuru performanstır.* Kurumların/işletmelerin hedefleri ve stratejileri ile doğrudan ilgili olan riskler, tanımlanmak ve değerlendirilmek zorundadır. Bu nedenle riskler, -risk iştahı kapsamında şiddetleri ve dereceleri bakımından sınıflandırılmalıdır (COSO, 2017). Performans ana bileşeni 5 farklı alt bileşenden oluşmaktadır. Bunlar;

- Risklerin tanımlanması/belirlenmesi,
- Risk şiddetlerinin değerlendirilmesi,
- Risklerin önceliklendirilmesi/derecelendirilmesi,
- Risk tutumlarının/yanıtlarının uygulanması,
- Bütüncül ve geniş bir akış açısının geliştirilmesi.

Performans unsuru ve bağlı 5 bileşeni riskin tanımlanmasından verilecek aksiyonlara kadar olan süreci ifade eder. Genel manada risk yönetiminin performans ölçümüne atıf yapan bu unsurun, Enron için çok da öncelikli konular arasında yer almadığı tespit edilmiştir. Zira risk yönetimi için hem yönetim kurulunda hem de üst yönetimde herhangi bir proaktif anlayışın yer almadığı ve bu konuda gerekli düzenlemelerin olmadığı açıktır.

*Modelin dördüncü unsuru gözden geçirme ve düzenlemedir.* Risk yönetimine ilişkin performans ölçütlerinin ve sonuçlarının, kurumun bütünü için değerlendirildiği ve gerekli düzenlemelerin gerçekleştiği adımdır. Kurumlar ilgili birimlerin performanslarını gözden geçirmek suretiyle, kurumsal risk yönetiminin temel bileşenlerinin işleyişlerini ve değer oluşturma sürecine yapacakları katkıları değerlendirebilmektedir. Bu yolla meydana gelebilecek yapısal/büyük değişimlere intibak konusunda ne gibi güncellemelere ihtiyaç duyulacağı belirlenebilir (COSO, 2017, s. 6). Gözden geçirme ve düzenleme ana bileşeni 3 farklı alt bileşenden oluşmaktadır;

- Önemli/Yapısal değişiklikleri değerlendirme
- Risk ve Performansı gözden geçirme
- KRY ile ilgili gelişim/değişimleri takip etme

Esasında kurumsal risk yönetiminin en temel iki unsurunu yerine getirmediği tespit edilen Enron için, diğer 3 unsur doğal olarak önemini kaybetmektedir.

Zira risk yönetiminin işletmenin kontrol ortamında bir melek ve kültür haline gelmemesi, peşi sıra devam etmesi gereken tüm adımları anlamsız hale getirmiştir. Enron için risk yönetimine ilişkin hem yönetim kurulunda hem üst yönetimde herhangi bir yönetim algısının olmaması ve bu konuda çalışmalar yapılmaması, riskin tespiti ya da risk yönetiminin performansı gibi tamamlayıcı süreçleri anlamsız hale getirmiştir.

*Modelin beşinci ve son unsuru bilgi, iletişim ve raporlamadır* (COSO, 2017). Özellikle bilginin oluşumu, ilgililer arasında dolaşımı ve raporlanması konuları günümüz işletme yönetimlerinin en temel gündemleri arasındadır. Zira katma değer sağlayan hamleler ancak bu süreçlerde oluşabilmektedir. İşletmeler ancak raporlamaları aracılığıyla paydaşları ile iletişim kurabilirler.

Kurumlarda/işletmelerde katma değer oluşturma süreçlerinde kullanılacak bilgilerin elde edilmesi, iletilmesi, paylaşılması ve raporlanması için, etkin ve daimi bir KRY yapısı oluşturulmalıdır. Söz konusu bilgiler hem iç hem de dış kaynaklı olabilmektedir. Bununla birlikte elde edilen bilgi, kurum genelinde ilgili tüm birimlere iletilmelidir (COSO, 2017). Bilgi, İletişim ve Raporlama ana bileşeni 3 farklı alt bileşenden oluşmaktadır;

- Bilgi Yönetim Sisteminin güçlendirilmesi
- Riske ilişkin bilginin iletilmesi/paylaşılması
- Risk, risk kültürü ve performans ile ilgili raporlama yapmak

Söz konusu unsur ve gereklilikleri, Enron için uzak sayılabilecek bir farkındalık seviyesindedir. Zira risk yönetiminin tesis edilmediği bir işletme için riskin raporlanması ve bu noktada aksiyonlar alınması ihtimal dışındadır.

## 5. ENRON VAKASI SONUCUNDA GÖSTERİLEN REAKSİYONLAR

Enron vakası ve hemen sonra yaşanan WorldCom benzeri büyük çaplı vakalar oldukça yıkıcı sonuçlar doğurduklarından, önemli bazı düzenlemelere yol



açmışlardır. En temel reaksiyon olarak aşağıda ifade edilecek olan yasal dönüşümden söz etmek mümkündür. Bununla birlikte özellikle birçok düşünce kuruluşu ya da komitesi, yayımladıkları tüm çerçeve düzenlemelerde bu yasa ile olan uyumu göz önünde tutmuş ve yayınlarını bu kapsamda revize etmiştir.

### 5.1. Sarbanes Oxley Yasası

Büyük çaplı iflaslar ve bunların nedeni olan hileler ve mali raporlama zaafalarının kontrol altına alınabilmesi için ABD'de Sarbanes Oxley (SOX) yasası 2004 yılında yayınlanmıştır. Bu yasanın amacı, ABD'de halka açık şirketlerin yatırımcı nezdinde daha güvenilir hale getirilmesidir. Bu kapsamda da işletme yönetim kurullarına, işletme yönetimlerine ve bağımsız denetçilere önemli sorumluluklar yüklenmiştir. Aşağıda söz konusu yasanın içeriği ile ilgili kısa bilgi verilmiştir:

- 101. madde Kamu Gözetimi Kurumunun (PCAOB) kurulması ve işleyişi,
- 104. madde PCAOB tarafından bağımsız denetim kuruluşlarının denetlenmesine dair kurallar,
- 108. madde PCAOB tarafından muhasebe prensiplerinin gözden geçirilip yenilenmesi ve yayımlanması,
- 201. madde bağımsız denetim kuruluşlarının yapamayacağı faaliyetlerin belirlenmesi,
- 203. madde bağımsız denetçinin belirli bir süre sonra bir başka meslektaşıyla yer değiştirmesine (rotasyon) dair kurallar,
- 301. madde işletmelerde bağımsız yönetim kurulu üyelerinden oluşan bir "denetim komitesi"nin oluşturulmasına dair kurallar,
- 302. madde halka açık işletmelerin yayınladığı raporların genel müdür ve mali işler müdürü tarafından onaylanması,
- 305. madde işletme yönetiminin yasa dışı kazanç sağlaması durumundaki yaptırımlar,
- 404. madde iç kontrol yapısıyla ilgili işletme yönetiminin sorumlulukları,

- 407. madde denetim komitesi üyelerinden birinin resmi olarak işletmenin mali uzmanı sıfatıyla tanımlanması,
- 408. madde mali dipnotlarla ilgili gerektiğinde yapılabilecek sermaye piyasası kurumu denetimlerinin tanımlanması,
- 409. madde mali tabloların yayınlanması ile ilgili sürelerin belirlenmesi,
- 1105. madde yöneticilerin yapmış olabileceği yasa ihlalleri nedeniyle tabi olacakları yasal kısıtlamaların belirlenmesini düzenlemektedir.

Yasanın içeriğinden de anlaşıldığı üzere temel amaç işletmelerde kurumsal yönetişimin geliştirilmesidir. Enron ve benzeri vakaların tetiklediği süreç sonucunda yayımlanan bu yasa ABD'de yatırım ortamını olumlu yönde etkilemiş ve büyük çaplı hile vakalarının tekrarlanmasının önünde önemli bir engel oluşturmuştur.

### 5.2. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Model'inin Ortaya Çıkması

Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission 2004 yılında yayımladığı (COSO, 2004) ve aynı yıl yayımlanan Sarbanes Oxley (SOX) ile uyumlu Kurumsal Risk Yönetimi - Bütünleşik Çerçeve (COSO ERM)'dir. İşletme yönetimlerinde geleneksel risk yönetimi algısından bütüncül ve geniş katımlı bir risk kültürüne atıf yapan kurumsal risk yönetimine geçişte Enron vakasının etkisi göz ardı edilemeyecek kadar fazladır. Zira iç kontrol düzenlemelerinin bir tamamlayıcısı olarak ifade edilen kurumsal risk yönetimi, 2004 KRY çerçevesi ile müstakil ve güncel bir konu olarak kabul edilmiş olup, hâlâ etkinliğini ve önemini muhafaza etmektedir. Zira KRY'nin 2017 en güncel sunumu, işletmelerin ve yönetimlerin odağına aldıkları ve uygulama noktasındaki en temel başucu eser olarak görülmektedir.

Enron ve benzeri büyük çaplı hile vakalarının sonucu olarak, halka açık işletmelerin karşıya kaldıkları risklerin yatırımcılarla açık bir şekilde paylaşılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

2004 yılı KRY raporu işletmeler için temelde bir risk kültürünü tesis edebilme, bu noktada ortak bir terminoloji oluşturabilme ve SOX yasasında risk özelinde belirtilen hususları açıklama ve uygulamaya dökebilme amacı taşımaktadır. İlgili dönem şartlarında bu yayının öneminin çok fazla olduğu kolaylıkla ifade edilebilir, zira riske ilişkin tüm kavramsal çerçeve bu dönemlerde karşılık bulabilmiştir. Risk zekâsı, risk iştahı, risk toleransı gibi birçok kavram, bu yayında tanımlanmış ve bir yönüyle SOX yasasının uygulama rehberi rolünü üstlenmiştir.

### 5.3. Bağımsız Denetimin Değişen Çevresi

SOX yasasıyla birlikte bağımsız denetçilerin sorumlulukları da artmıştır. Söz konusu yasa, bağımsız denetçilere denetledikleri işletmenin finansal raporlamaya yönelik iç kontrolünün yeterliliğiyle ilgili görüş bildirme sorumluluğu yüklemiştir. Bu yasadaki önce bağımsız denetçiler sadece işletmenin finansal tabloları ve dipnotlarının muhasebe prensiplerine uygunluğu ve işletmenin finansal durumunu doğru şekilde yansıtmalarına dair görüş bildirmekteydiler. Söz konusu değişim sadece ABD'deki uygulamayla sınırlı olmayıp diğer ülkelerdeki bağımsız denetim uygulamalarını da etkilemiştir.

Bağımsız denetçi sorumluluklarının artmasının yanı sıra önemli bir gelişme de bağımsız denetim şirketlerinin faaliyet alanlarıyla ilgili olmuştur. Enron vakası öncesi bağımsız denetim ve yönetim danışmanlık hizmetleri aynı müşteriye verilebiliyorken, söz konusu vaka sonrası artık bu iki hizmet aynı müşteriye verilmemektedir. ABD'de geçerli olan ve 25 Ağustos 2009'da güncellenmiş olan bağımsız denetçi yönetmeliğinin etik kurallar bölümünde bu konu yasaklanmıştır.

Uygulama ABD ile sınırlı kalmayıp dünya çapında bir standart haline gelmiş olup Türkiye'de de Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri X, No: 22) ve Kamu Gözetimi Kurumu'nun yayımladığı Türkiye Denetim Standartları kapsamındaki Etik Kurallar bölümünde düzenlenmiştir. Bu kapsamda, bağımsız denetim hizmeti verilen dönemde iç denetim, risk yönetimi ve her

türlü yönetim danışmanlığı hizmetlerinin sunulması yasaklanmıştır. Enron skandalının bir etkisi de 5 büyük bağımsız denetim firması kavramının Arthur Andersen LLP'nin iflasiyla 4 büyük bağımsız denetim firmasına dönüşmesi olup bu durum günümüzde de değişmemiştir.

## 6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Muhasebe ve denetim literatürü başta olmak üzere, işletme bilim alanında birçok araştırmanın konusu olan Enron vakası; sebepleri, sonuçları ve yol açtığı yapısal değişimlerle birlikte bütünsel olarak ele alınmaya değer bir konudur. Bu noktadan hareketle teorik gerekçelerle birlikte uygulama ve raporlama düzeylerinde irdelendiğinde, Enron vakasının kurumsal yönetim modelinin işlenmediği, iç kontrol yapısının etkin ve verimli şekilde kurulmadığı, kurumsal risk yönetiminin başlangıç seviyesinde kaldığı, temel işletme yönetim prensiplerinin odak dışında kaldığı, sadece karlılık ve hisse değeri etrafında kurgulanan bir yönetim modeline dayandığı açıkça görülmektedir. Çalışma neticesinde değerlendirildiğinde, vakanın ortaya çıkışı ve beraberinde getirdikleri ile ilgili diğer çalışmalarla ortak sonuçlara erişilmiştir. Bununla birlikte bu çalışmaya özgü olarak tespit edilen ve vakaya ilişkin farklı bir bakış açısı kazandıran bazı sebep ve sonuçlara da ulaşılmıştır

İlk olarak, işletmelerin en temel kamuoyu bilgilendirme aracı olan finansal tabloları ve faaliyet raporları Enron örneğinde yatırımcıları tarafsız ve dürüst şekilde bilgilendirmekten ziyade adeta bir pazarlama broşürü zihniyetiyle kaleme alınmıştır. Şirket yönetiminin bu kasıtlı tutumu, kısa vadede elde edilen oldukça yüksek getiriler nedeniyle yatırımcılar tarafından gerektiği kadar dikkate alınmamıştır. Zira başarı ve zenginleşme odaklı Amerikan kültürü de bu tutumu desteklemiştir.

Çalışma kapsamında Enron özelinde tespit edilen temel aksaklıklardan biri de etkin ve verimli bir risk yönetimi modeli kurulmasının yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından kesinlikle dikkate alınmamış olmasıdır. Bu denli faaliyet çeşitliliği olan ve milyarlarca dolarlık gelir seviyesine erişen şirketin faaliyet

raporlarında riske ilişkin oldukça standart ve genel izahların olması bu durumun en temel göstergesidir. Şirketin 2000 yılı faaliyet raporu incelendiğinde bu durum apaçık görülmektedir.

Diğer önemli husus, ABD'nin yıllarca geliştirip oldukça karmaşık ve kendine özgü bir külliyat haline getirdiği kısaca USGAAP olarak bilinen muhasebe prensipleridir. Zira bu sistemin karmaşıklığı ve detaylı olmasına rağmen ülkede 2000'li yıllara kadar kamuoyunu bilgilendirme kapsamında özellikle kurumsal risklerin raporlanması tarafındaki yetersizliği, muhasebe hilelerinin örtülmesi için bulunmaz bir fırsat olmuştur. Çalışmanın bu husustaki vurgusu da vaka ilişkin getirilen farklı gerekçelerden bir diğeridir.

Bir diğer konu yine diğer çalışmalarda belirli seviyelerde ele alınmış olan Enron üst yöneticilerinin siyasi lobi ve destekleri olmuştur. Zira Enron'un ilk etapta yakaladığı sıra dışı büyümenin temel sebebi olan eyaletler arasında doğalgaz satışındaki serbestlik bütünüyle bu siyasi lobinin sonucudur. Yine diğer çalışmalarda çokça ele alınan iç kontrol eksikliği bu çalışma sonucunda da tespit edilmiştir. Bununla birlikte faaliyet raporlarında kısmen ifade edilen ama uygulama noktasında hiçbir emare görülmeyen kurumsal yönetim eksikliği bu çalışmanın en temel sonuçlarından birisi olarak ifade edilebilir. Yönetim kurulu ve yönetim kurulu üyelerinden oluşan komitelerin fiilen etkin olarak görevlerini yapmaları istenmemiştir. Bu sayede üst yönetim planladığı yönde hiçbir engelle karşılaşmadan ilerleyebilmiştir.

Son olarak vakanın sebep olduğu en önemli yapısal değişim, diğer çalışmalarla da örtüştüğü şekilde Sarbanes Oxley yasasının yürürlüğe girmiş olmasıdır. Diğer en temel sonuç ise vakanın hemen akabinde yayımlanan 2004 tarihli Kurumsal Risk Yönetimi - Bütünleşik Çerçeve (COSO ERM) olmuştur. Zira bu çerçeve işletmelerin 2004 yılından beri kurumsal risk yönetimi alanında kullandıkları en temel eser olma özelliğini korumaktadır. 2004 tarihli düzenleme 2017 yılında kapsamlı bir revize ile birlikte yeniden yayımlanmış ve kamuoyunun dikkatine sunulmuştur.

Çalışmanın en özgün sonuçlarından birisi de söz konusu vaka neticesinde değişen bağımsız denetim teori ve uygulamaları olmuştur. Vakanın temel sebep-

lerinden olan muhasebe hilelerine bağımsız denetim şirketince parasal menfaatler gereği göz yumulmuş olması çok önemlidir. Vaka sonrası geliştirilen standartlar gereği bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmenin iç kontrol yapısının yeterliliği ve etkinliğine dair görüş beyan etmesi sorumluluğu da yatırımcıya önemli bir güvence sunmaktadır.

## Kaynakça

- Aslan, Y. (2018). İç kontrol ve iç denetim mekanizmasının gerekliliği: Enron vakası. *Uluslararası Batı Karadeniz Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 2(2), 168-177.
- Bierman Jr, H. (2008). *Accounting/finance lessons of Enron: A case study*. World Scientific.
- COSO. (2004). *Enterprise risk management-Integrated framework executive summary framework*.
- COSO. (2017). *Enterprise risk management integrating with strategy and performance, executive summary*.
- Dobson, J. (2006). *Enron: The collapse of corporate culture*. in *Enron and world finance* (pp. 193-205). Palgrave Macmillan, London.
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2003). The fall of Enron. *Journal Of Economic Perspectives*, 17(2), 3-26.
- Hosseini, S. B., & Mahesh, R. (2016). The lesson from Enron case-moral and managerial responsibilities. *International Journal of Current Research*, 8(8), 37451-37460.
- Kandemir, C., & Kandemir, Ş. (2012). Enron olayını doğru okumak-1: Bir çözümleme denemesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (37), 103-124.
- Karakaya, G. (2018). COSO kurumsal risk yönetimi-Riskin strateji ve performansla uyumlaştırılmasına ilişkin düzenleme çerçevesinde getirilen güncellemeler. *Denetışim*, (18), 15-22.
- Kaya, C. T. (2021). The past, the enron, and the future of audit. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 7(1), 119-137.
- Lemus, E. (2014). *The financial collapse of the Enron Corporation and its impact in the United States capital market*. *Global Journal of Management And Business Research*.

- Li, Y. (2010). The case analysis of the scandal of Enron. *International Journal Of Business and Management*, 5(10), 37-41.
- Moncarz, E. S., Moncarz, R., Cabello, A., & Moncarz, B. (2006). The rise and collapse of Enron: Financial innovation, errors and lessons. *Contaduría y Administración*, (218), 17-37.
- Moriceau, J. L. (2005). What can we learn from a singular case like Enron?. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), 787-796.
- Rashid, M. M. (2020). Case analysis: Enron; Ethics, social responsibility, and ethical accounting as inferior goods?. *Journal of Economics Library*, 7(2), 97-105.
- Tufano, P. (2004). *Enron gas business*. Case 9-294-076. Harvard Business School.

### İnternet Kaynakları

- Pender, K. (2002). <https://www.sfgate.com/business/networth/article/Enron-isn-t-alone-in-auditor-fe-e-dance-Ratios-2879269.php>, (Erişim Tarihi, 15.11.2021).
- Mohd Ali, Badruldeen, Reviewing Enron Scandal (September 13, 2020). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3697549> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3697549>, (Erişim Tarihi, 10.11.2021).
- Enron Activity Report 2000 (ENRAR 2000). <https://Pic-ker.Uchicago.Edu/Enron/Enronannualreport2000.Pdf>, (Erişim Tarihi, 10.11.2021).

# KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ ETKİNLİĞİNİN ÖNÜNDEKİ ENGELLER

## (THE BARRIERS TO ENTERPRISE RISK MANAGEMENT EFFECTIVENESS)

Murat Soner\*

### ÖZ

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte risk yönetimi anlayışı da kurumsallaşmış ve stratejik planlamaların vazgeçilmez bir parçası olmuştur. Başlangıçta iç kontrol süreçleri içerisinde pasif tedbirler olarak değerlendirilen risk yönetimi yaklaşımı, zaman içerisinde aktif mücadele anlayışını yansıtan model ve çerçevelerde kendine yer bulmuştur. Bu değişim rüzgârına rağmen, küresel çaptaki krizleri önlemede yetersiz kaldığı düşünülen risk yönetimi mekanizmaları, yaşanan başarısızlıklar nedeniyle suçlanmaktan ve neredeyse faydalı olmadığı sonucuna varılacak kadar eleştirilmekten kurtulamamıştır. Risk yönetimi bağlamında yapılan çalışmaların da risk yönetimi çerçeve ve modellerini genel boyutlarda açıklamaya daha fazla odaklanması, buna karşın kültür, kurumsal yapı vb. diğer faktörlerle ilişkisini sınırlı düzeyde ince-

lemesi de bu eleştirilere imkân tanımıştır. Bu bağlamda, model ve çerçeveleri açıklayan akademik çalışmaların değerini kabul etmenin yanı sıra risk yönetimi yaklaşımlarının temel eksiklikleri ile kurumsal yönetimlerin uygulama hatalarının da irdelenmesine ihtiyaç duyulduğu bir gerçektir. Bu nedenle, çalışmada literatür taraması yapılarak çerçeve ve modeller içerisindeki risk yönetimi anlayışından beklenenler ile bu beklentiler sonucunda oluşturulan kavramsal yapının eksikleri incelenmiş ve kurumsal yönetimlerdeki uygulama hatalarına yönelik çözüm yolları sunulmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, Kurumsal Risk Yönetimi, Risk Yönetimi, Kurumsal Yönetim.

**JEL Kodları:** G32, G38, H11

### ABSTRACT

With the impact of globalization, the risk management approach has also been institutionalized and has become an indispensable part of strategic planning. The risk management approach, which was initially considered as passive measures within the internal control processes, has found its place in models and frameworks that reflect the understanding of active struggle over time. Despite this wind of change, risk management mechanisms, which were thought to be inadequate in preventing global crises, could not escape from being blamed for failures and criticized to the extent that they were almost unhelpful. Studies carried out in the context of risk management should focus more on explaining the risk management framework and models in general dimensions, on the other hand, culture, institutional structure, etc. limited analysis of its relationship with other factors also allowed these criticisms. In this

context, it is a fact that there is a need to acknowledge the value of academic studies that explain models and frameworks, besides to scrutinize the fundamental shortcomings of risk management approaches and the application failures of enterprise management. For this reason, in this study, the literature review was conducted to examine the expectations from the risk management approach within the framework and models and the deficiencies of the conceptual structure created as a result of these expectations, and it was tried to present solutions for the application failures in enterprise management.

**Keywords:** Internal Control, Enterprise Risk Management, Risk Management, Enterprise Management.

**JEL Classification:** G32, G38, H11

\* Dr. Öğrenci, Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Denetim ve Risk Yönetimi Ana Bilim Dalı, Ankara, Orcid Id: 0000-0002-6592-578X, murat.soner@student.asbu.edu.tr  
Yazı Gönderim Tarihi: 16.09.2021, Yazı Kabul Tarihi: .09.11.2021.

## 1. GİRİŞ

Riskler, insan yaşamı içerisinde olduğu gibi kurumların yaşam süreçleri içerisinde de varlıkları ile tehdit oluşturmaktadırlar. Yarım asır öncesine kadar kurumsal yönetimlerce hayatta kalmak için uygulanan sigorta vb. pasif yöntemler, risklerdeki yapısal değişiklikler neticesinde yetersiz kalmış ve bu nedenle risklerin yönetilmesi amacını taşıyan aktif yaklaşımlara dönüşmüştür. Başlangıçta ulusal düzeyde ve özel sektör temelinde ortaya çıkan bu yaklaşımlar zaman içerisinde uluslararası çalışmalara konu edilmiş ve kamu yönetimlerinde de benimsenerek yönetim süreçlerinin vazgeçilmez bir parçası olmuştur (Ilgar & Erdoğan, 2018).

Buna karşın, son yıllarda risk yönetiminden beklenenler ile sonuçları arasındaki sapmanın giderek artması ve özellikle küresel çaptaki ekonomik krizlerin önlenememesi neticesinde risk yönetimi kavramının etkinliği giderek sorgulanır hale gelmiştir (Kıral, 2018). Bu doğrultuda yapılan çalışmalarda tespit edilen risk farkındalığı seviyesinin düşüklüğü de bu sorgulamaların yerindeliğini ortaya koymaktadır. Örnek olarak, Erdem (2014) tarafından Bölgesel Kalkınma Ajansları çalışanlarına yönelik yapılan bir çalışmada "İşinizle ilgili risklerden haberdar mısınız?" sorusuna çalışanların yarısına yakınının hayır cevabı verdiği görülmüştür. Benzer şekilde, Güneş (2009) tarafından yapılan bir başka çalışmada ISO 500 listesinde incelenen 45 şirketten 32'sinde risk yönetim mekanizmaları olmadığı belirlenmiş olması da bu değerlendirmeyi doğrular niteliktedir.

Ancak, bu tespitlerin ötesinde risk yönetimi başarısızlıklarının altında yatan tek nedenin kurumsal farkındalık olmadığı gerçeği, diğer sebeplerin de ortaya çıkarılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, çalışmayla risk yönetimi yaklaşımının eksik yönleri ile uygulama boşluklarının tespit edilmesi ve kurumsal risk yönetimi etkinliğinin sağlanabilmesine yönelik çözüm önerileri sunulması amaçlanmıştır. İZleyen bölümde literatür taramasına dayalı olarak risk yönetiminin uluslararası çerçeve ve standartlardaki yeri incelenmiştir. Üçüncü bölümde, bu çerçeve ve modellerin ulusal mevzuata yansımaları değerlendirilmiştir. Dördüncü bölümde ise risk yönetimi anlayışının eksik yönleri, kurumsal yönetimlerce uygulama

hataları değerlendirilmiş olup çözüm yolları tespit edilmeye çalışılmıştır. Sonuç bölümünde ise çalışma genelinde tespit ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

## 2. RİSK YÖNETİMİNDE ULUSLARARASI YAKLAŞIMLAR

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte büyük çaptaki krizlerin yaşandığı ilk toplumlar Anglosakson ve Kıta-Avrupası ülkeleri olmuştur. Bu nedenle risk yönetimi anlayışına yönelik akademik çalışmaların ilk örneklerine de bu toplumlarda rastlamak mümkündür.

### 2.1. İç Kontrol Sistemi İçerisinde Risk Yönetimi

ABD'de yaşanan usulsüzlük ve hileli finansal raporların nedenlerini araştırmak amacıyla 1985 yılında beş bağımsız örgüt tarafından kurulan komite (COSO-The Committee of Sponsoring Organizations) kurumsal yönetimlere yönelik ilk çerçeve rehberini 1992 yılında yayımlamıştır. İç Kontrol Çerçevesi adıyla yayımlanan bu rehber, yönetim yapısını beş bileşen ve on sekiz standartta incelemiş ve gösterim olarak küp şeklini kullanması nedeniyle akademik çalışmalarda "COSO Küpü" olarak tanınmıştır. Bu küpün ikinci bileşeni olan risk değerlendirmesi bileşeninde, risklerin yönetilmesinin aksine risklerin değerlendirilmesi ve analiz edilmesine odaklanıldığı ve sadece hesaplanabilen risklerin dikkate alındığı görülmektedir. Bu bileşenin açıklamasında risk değerlendirmesi ön koşulunun; kurum çapında birbirleri ile uyumlu hedefler belirlenmesi ve bu hedeflere yönelik belirlenen risklerin hiyerarşik bir yapıda analiz sürecinden geçirilmesi olduğu belirtilmiştir. Rehberde ayrıca, kurumsal yönetimlerde iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi sayesinde mali hataların önlenebileceği öngörüsü de yer almaktadır (Özbek, 2012). Daha sonraki süreçte yönetim anlayışının değişen yapısına uyum sağlamak amacıyla güncellenen çerçeve, 2013 yılında İç Kontrol Entegre Çerçevesi adıyla yeniden yayımlanmıştır. Güncellenen çerçeve içerisinde de küp yapısının korunmasının yanı sıra risk değerlendirme bileşenine yönelik yeni önerilerde bulunduğu görülmektedir. Örnek olarak, risk değerlendirme sürecinin dinamik ve yinelemeli bir yapıda olması

ile tüm kurum boyunca sürdürülmesi gerektiği ifadeleri bu yeni öneriler içerisinde yer almaktadır. Buna karşın, risk değerlendirme standartları içerisinde dolandırıcılıkla mücadeleyi öne çıkarması nedeniyle iç kontrol sisteminin halen mali risklerle mücadeleyi öncelediğinden söz edilebilir (COSO, 2013).

Aynı doğrultuda, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından iç kontrolün uygulanması ve özellikle kamu sektöründeki yönetimlere rehberlik edilmesi amacıyla 1992 yılında kılavuz yayımlanmış ve COSO iç kontrol çerçevesini de dâhil etmek ve son gelişmeleri yansıtmak için 2001 yılında standartlar olarak güncellenmiştir (INTOSAI, 2001). İlk kılavuzda bazı farklılıklar bulunsa da kılavuz bileşenlerinin COSO ile benzer bir yapıda olduğu ifade edilebilir. Nitekim her ikisinin de kurumların risk yönetimini sağlayabilmelerinin etkin bir iç kontrol sistemi ile gerçekleştirilebileceği öngörüsünü benimsediği görülmektedir. Buna karşın, güncellenen standardın COSO ve 1992 yılı kılavuzundan farkları ise kamu etiği hususlarının ve itibar risklerinin de risk yönetimi süreçleri içerisinde yer bulması gerektiği olmuştur. Ayrıca, iç kontrolün tek bir olay olmadığı ve kurumun faaliyetlerine etki eden bir dizi sürekli eylemler bütünü olduğu vurgusu da yeni kılavuzda dikkat çekmektedir (Özbek, 2012).

Öte yandan, Avrupa Birliği üye ülkeleri içerisinde uygulama standartlığını sağlamak amacıyla Avrupa Birliği Komisyonu tarafından ilk defa 1994 yılında yayımlanan iç kontrol standartları; küresel değişkenlere uyum sağlayabilmek için 2007, 2014 ve 2017 yıllarında revize edilmiştir. 2007 ve 2014 yılında yayımlanan standartlar içerisinde yıllık yönetim planının bir parçası olarak yılda en az bir kez risk yönetimi tatbikatı icra edilerek risk yönetiminin uyumluluğunun kontrol edilmesi ve orantısız kontrol yöntemlerinden kaçınabilmek için fayda/maliyet analizi yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Buna karşın, her üç standardın giriş bölümünde iç kontrol amacının; mali düzenleme, raporlamanın güvenilirliği, varlıklar ve bilgilerin korunması, dolandırıcılık ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve işlemlerin yasallığı ile ilgili risklerin yönetimi konusunda makul güvence sağlama olduğu ortak vurgusu bulunmaktadır. Bu bakımdan, iç kontrol yapısı ve unsurlarının diğer uluslararası çerçeve ve modeller

ile benzerlik göstermesinin ötesinde risk yönetiminin prova edilmesi gibi bazı farklılıkların da bulunduğu ifade edilebilir (EU, 2017).

## 2.2. Kurumsal Risk Yönetimi Yaklaşımları

İlk zamanlarda riskleri farklı birimler ile yönetmeye çalışan ve daha çok risklerin belirlenmesi ile değerlendirilmesi gibi pasif bir yapı öngören geleneksel risk yönetimi anlayışı, risklerin değişen yapısıyla uyum sağlayan, risk yönetiminin kurumdaki varlığı ile değer artışı yaşanacağını öngören değer maksimizasyonu teorisine dayalı kurumsal risk yönetimi anlayışına dönüşmüştür (Kızılboğa, 2012; Woon v.dğr., 2011). Bunun sonucunda, 2004 yılında risk kavramının yanı sıra belirsizliğin de dikkate alındığı ve belirsizliklerin içerisinde de tehdit ve fırsatların birlikte bulunduğu düşüncesine dayalı COSO Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) modeli yayımlanmıştır. Bu yeni model içerisinde risk yönetiminin en iyi şekilde sağlanabilmesi için kurumların hedeflerini belirlerken risk iştahlarını dikkate almaları, belirlenen risk yanıtlarının sürekli olarak iyileştirilmesi, operasyonel kayıpların azaltılması, kurumlar arası iletişim içerisinde olunması, fırsatları yakalayacak proaktif bir anlayışın benimsenmesi, kurum içerisinde risklerle ilgili teknik bilgilerin davranışsal sürtüşmeler olmadan üst yöneticiye iletilmesi ve sermaye dağıtımının iyileştirilmesi gerekliliklerine vurgu yapılmıştır (Schiller & Prpich, 2013). KRY modeli içerisinde bu gereklilikleri göz önünde tutan üç boyutlu bir yapı önerilmiştir. Kurumun hedefleri ve organizasyon yapısı sonrasındaki üçüncü boyut içerisinde bulunan KRY adımlarının birbirleri ile uyumlu olarak işletilmesinin tüm seviyelerde aynı olmayacağını kabul etmekle birlikte tüm adımların az ya da çok da olsa uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, söz konusu çerçeve içerisinde kurumlarda uygulanacak faaliyetlerin kurum yöneticisinin farkındalık ve risk yargısına bağlı olduğu gerçeğiyle risk yönetimi önündeki sınırlılık tehlikesine de dikkat çekilmiştir. Bu tehlikeleri minimize etmek ve organizasyon içerisinde risk yönetimi koordinasyonunun etkinliğini sağlamak amacıyla Baş Risk Sorumlusu (Chief Risk Officer- CRO) görevlendirilmesi önerilmiştir (COSO, 2004).

Bu modelin uygulanması neticesinde elde edilen tecrübeler ışığında KRY, Strateji ve Performansla Entegre Kurumsal Risk Yönetim Rehberi olarak 2017 yılında güncellenmiştir. Yeni rehber ile risk yönetiminin günlük faaliyetlere yansıtılması sayesinde yönetim süreçlerine değer katacağı öngörülmüştür. Entegre rehber içerisinde risk yönetimi süreçlerinin birbirleri ile sarmal bütünlük içinde olduğunu vurgulayan helezon şekli kullanılmış ve risk yönetiminin, kurumun strateji ve hedef belirleme süreçleri ile uyumlu olarak yönetilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Beş bileşenden oluşan bu yeni modelde ilk bileşen olan yönetim ve kültür kavramlarının risk yönetiminin başarısındaki başlangıç noktası olduğu aktarılmıştır. Ayrıca, risk yönetiminin tek bir birim ya da unsura devredilmesi, tüm kurum çapında risk kültürü oluşturulması ve risk yönetiminin dinamik ve yinelemeli bir süreç içerisinde sürdürülmesi gerektiği ifade edilmiştir (COSO, 2017).

Benzer şekilde, ISO (International Organization for Standardization) tarafından ilk defa 2009 yılında yayımlanan ISO:31000 standartları, risklerin değişen yapılarına uyum sağlamak amacıyla 2018 yılında güncellenerek tekrar yayımlanmıştır. Güncellenen bu standartlar içerisinde kuruluşların sürekli değişen bir dünyada her gün belirsizlikler ile başa çıkmak zorunda kaldığı vurgulanmıştır. Bu vurgunun ötesinde, kurumun iç ve dış çevresinin değişimiyle birlikte risklerin de değişebileceği, hatta ortadan kalkabileceği ifade edilmiştir. Bu nedenle, risk yönetiminin stratejik ve operasyonel politikaların içerisinde yer alması gerektiği ve tüm kurum boyunca etkin bir şekilde uygulanmasının ancak üst yönetimin liderliğinde sağlanabileceği belirtilmiştir. Diğer yandan, aynı standartlar içerisindeki risk yönetimi aşamalarından biri olan risklerin iyileştirilmesi açıklamalarından; risklerin seçimi, planlanması, etkilerinin giderilmesi süreçlerinin sürekli olarak yinelenen bir yapıda olduğu anlaşılmaktadır (ISO, 2018).

### 3. RİSK YÖNETİMİNDE ULUSAL YAKLAŞIMLAR

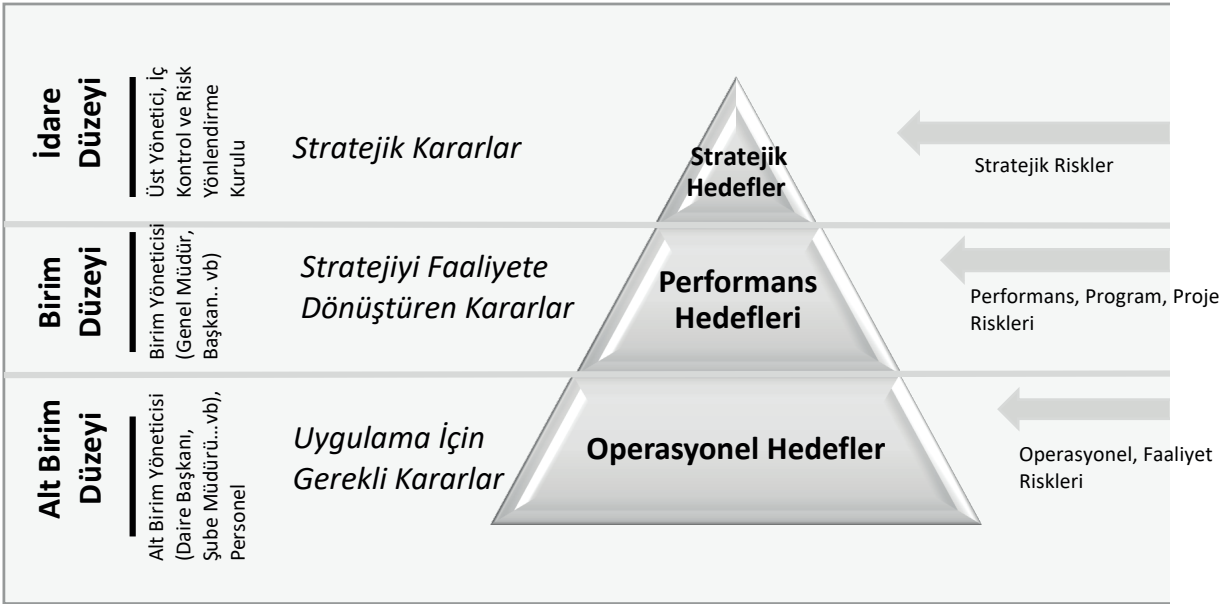
Avrupa Birliğine (AB) uyum süreci çerçevesinde AB Komisyonu tarafından tüm aday ülkelerden COSO

ile uyumlu bir mali yönetim ve kontrol sistemi kurulması, bağımsız bir iç denetim faaliyeti ile bu iki alanın kamu sektöründe uyumlaştırılmasından sorumlu Merkezi Uyumlaştırma Birimi kurulması istenmektedir (KİKR, 2014). AB'ye üyelik çerçevesinde kamu sektörü içerisinde istenilen bu uyumu sağlamak için iç kontrol ve iç denetimi de kapsayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 2003 yılında yürürlüğe konulmuştur (RG, 2003). Kanun içerisinde iç kontrol sisteminin amaçları belirlenmiş ve iç kontrol sisteminin kamu yönetimine yönelik standart ve yöntemlerini belirleme görevi Hazine ve Maliye Bakanlığına, iç denetime yönelik koordinasyon görevi ise İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir. Benzer şekilde, 2005 yılında İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar ile 2007 yılında Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği yayımlanarak kamu yönetimlerine rehberlik edilmesi sağlanmıştır. İç kontrolün kurulması ve gözetilmesinde asıl sorumluluğun üst yöneticiye ait olduğu ortak şekilde vurgulanmasına karşın, iç kontrol içerisinde yer alan risk değerlendirmesi, raporlama, bilgi ve iletişim gibi mali konular dışındaki diğer hususlara 2007 yılında yayımlanan standartlar tebliğinde daha detaylı olarak yer verildiği görülmektedir.

Bu doğrultuda, koordinatörlük görevi verilen kurumlar daha sonrasında iç kontrol ve iç denetim hususlarında rehberlik yapmak amacıyla kılavuzlar yayımlamışlardır. Örnek olarak, Maliye Bakanlığınca 2014 yılı içerisinde yayımlanan Kamu İç Kontrol Rehberi ile COSO, INTOSAI ve AB Komisyonu İç Kontrol Çerçevesinin bütünleştirilmesi ve ulusal yapıya uygun yeni bir rehber ortaya konulması hedeflenmiştir. Rehber içerisindeki risk yönetimi bileşenlerinin açıklamasında küresel risk anlayışındaki değişmelere uygun olarak; hedefler üzerinde olumsuz etkiye sahip durumlar risk, olumlu etkiye sahip durumlar fırsat olarak ifade edilmiştir. Ayrıca kurum çapında tespit edilecek risklerin COSO rehberlerinde belirtildiği gibi risk hiyerarşisi (Şekil 1.) içinde yönetilmesi gerektiği vurgulanmıştır.



Şekil 1. Risk Hiyerarşisi



(Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014)

Ayrıca, iç kontrol ve dolayısıyla risk yönetiminde asıl sorumluluğun üst yöneticiye ait olduğu, üst yönetici yardımcısı veya birim yöneticilerinden birisinin İdare Risk Koordinatörü (İRK) olarak görevlendirilmesi ve İRK başkanlığında İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu oluşturulması gerektiği ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra, her bir birim için birim yöneticileri tarafından belirlenecek Birim Risk Koordinatörü (BRK) ile alt birim düzeyindeki risklerin kurum risk stratejisiyle uyumunu sağlamak amacıyla Alt Birim Risk Koordinatörü (ARK) görevlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. İç kontrol sisteminin ve dolayısıyla risk yönetimi sisteminin işlerliğinin kontrol edilmesi ve değerlendirilmesi için altı aylık dönemlerde İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu toplantısı yapılması önerilmiştir.

Diğer yandan, 5018 sayılı Kanun'a istinaden 2006 yılında yayımlanan Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RG, 2006) ile kurumsal yönetimlerde strateji geliştirme birimleri kurulması sağlanmıştır. Stratejik yönetim ve planlama, performans ve kalite ölçütlerini belirleme ve yönetim bilgi sistemi kurulması ile mali hizmetler görevleri bu birimlere verilmiştir. Bu bakımdan, mali hizmetler başlığı altında iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi

konularında çalışmalar yapılmasının da bu görevler içerisinde olduğu görülmektedir.

Özel sektöre ilişkin hususlar ise 2011 yılında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenmiştir. Kanun içerisinde yer alan hususların şirket yönetimlerinde uygulanmasını kontrol ve koordine etme görevi Ticaret Bakanlığı'na verilmiştir. Kanun içerisinde iç kontrol sistemine yönelik açık hükümler bulunmamasıyla birlikte gerekliliği konusunda çıkarımlarda bulunulabilmektedir (Özbek, 2012). Bu nedenle, kamu sektörüne yönelik yapılan düzenlemelerle kıyaslandığında özel sektör mevzuatı içerisinde risk yönetimine ilişkin ifadelerin daha muğlak olduğundan bahsedilebilir. Kanun içerisinde bulunan risklerin erken saptanması ve yönetimi bölümünde limited şirketler istisna tutulmakla birlikte borsada işlem gören şirketlerin varlığını tehlikeye düşürebilecek sebeplerin tespiti ve gerekli önlemlerin alınması ile iç denetim sistemini de içerecek bir komite kurulması sorumluluğu yönetim kurulu görevleri içerisinde ifade edilmektedir. Görev ve sorumlulukların yapısı ile beklenen eylemler göz önüne alındığında iç denetim sistemi ile kastedilenin iç kontrol yapısı olduğu, komite ile kastedilenin ise iç denetim fonksiyonu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır (Sarıtaş & Kaya, 2017). Kanun içerisinde bulunan risk yönetimi konusuna yönelik örtük atıfların, iç denetim

görevi de üstlenen denetim komitesi görevlerine de yansdığı görülmektedir. Ayrıca, kurulacak bu komitenin her iki ayda bir toplanıp değerlendirme yapması ve yönetim kuruluna rapor sunması istenilmektedir. Bu doğrultuda, dolaylı ya da doğrudan ifadeler ile iç kontrol ve iç denetim yapısının varlığından söz edilebilmenin yanı sıra, bu yapılardan beklenen faaliyetlerin yine mali hususlara yönelik olduğu aşıkârdır (TTK, 2011).

#### 4. TARTIŞMA VE DEĞERLENDİRMELER

Risk yönetimi kavramının çerçeve ve modeller içerisindeki yerinin ortaya konulmasından sonra teorik eksiklerinin irdelenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim anlayış ve kavramsal eksiklerin uygulama başarıları ile giderilmesinin mümkün olmadığı görülmektedir.

##### 4.1. Teorik Eksiklikler

COSO tarafından yayımlanan iç kontrol çerçeveleri ile mali hataların ve dolandırıcılığın önlenmesinin amaçlandığı bir gerçektir. Benzer amaçların Avrupa Birliği Komisyonu tarafından yayımlanan iç kontrol standartlarında da bulunduğu görülmektedir. Öte yandan, akademik çalışmalarda iç kontrol unsurlarının sadece mali konular ile sınırlı olmadığı iddia edilmesine rağmen, AB'ye üyelik sürecinde düzenlenen 5018 sayılı Kanun ve ilişkili mevzuatın da özellikle mali konulara yönelik hususları öncelendiği anlaşılmaktadır. Yine aynı Kanun içerisinde kamu yönetimlerinde iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi görevinin mali hizmetler birimlerine verilmiş olması da bu tespiti desteklemektedir. Bu anlayış yönüyle mali ve finansal riskler dışında kalan risklerin gözden kaçması muhtemeldir. Ayrıca, kontrol kelimesi denetleme ve uygunluğa bakma anlamlarına gelmektedir (TDK, 2021). Bu doğrultuda, iç kontrol kavramının vizyon hedefleri yerine geçmiş işlemlere odaklandığını düşündüren pasif bir yapı çağrıştırması nedeniyle risklerle mücadele anlayışına katkı sağlayamadığı görülmektedir. Zira risk yönetimi fonksiyonunun da iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak ifade edilmesi nedeniyle bu anlayıştan etkilenebilmesi mümkün değildir.

İç kontrol yaklaşımlarının yanı sıra, risk yönetimi anlayışındaki değişimler, risklerle beraber itibar riski gibi ikincil risk etkilerine de odaklanması gerektiği düşüncesini doğurmuştur. Bu beklentiler kurumsal risk yönetimi kavramı üzerindeki baskıyı arttırmış ve bunun sonucunda yeni sınırlılıklar ve riskler gün yüzüne çıkmıştır. Ayrıca, risklerin yanı sıra belirsizlik kavramının da risk yönetimine dâhil edilmesi sonucunda kurumsal risk yönetimi mekanizmaları bir kurumdaki tüm başarısızlıkların sorumlusu olarak ilan edilme tehdidi ile karşı karşıya bırakılmışlardır (Power, 2004; Schiller & Prpich, 2013). Öte yandan, geleneksel anlayışta farklı birimler tarafından yürütülen finansal, stratejik, proje ve klinik risk yönetimi gibi uygulamaların tek çatı altında birleştirilmesi neticesinde uzmanlık kavramlarından yoksun ve üst yöneticinin keyfiyetine teslim edilen bir yapı meydana gelmiştir. Daha önce her bir risk yönetimi için ayrı ayrı tahsis edilen bütçelerin kurumsal risk yönetimi çatısı altında daha kısıtlı olarak tahsis edildiği, bu nedenle risklere cevap yöntemlerinde optimal fayda sağlanamadığı görülmektedir. Ayrıca, kurumun karşılaştığı küçük büyük tüm riskleri yönetme beklentisinin de aslında hiçbir şeyin yönetilememesi riskini gündeme getirdiği anlaşılmaktadır (Kıral, 2018).

Benzer şekilde, gerek COSO gerekse ISO standartlarında hedeflenen stratejik yönetim ve kurumsal risk yönetimi bütünleşmesinin yayımlanan rehberler içerisinde soyut düzeyde ifade edildiği görülmektedir. Stratejik yönetim tanımı incelendiğinde idarenin amaçları doğrultusunda iç ve dış faktörlerin dikkate alındığı ve tüm unsurların bu amaçlara yönelik olarak kullanılması gerektiği görülmektedir. Ancak, bu tanımlamadaki belirginliğin ötesinde stratejik yönetim bağlamında yapılan akademik çalışmalarda; üst yönetime doğru bilgilerin aktarılarak gerçek risklerin tespit edilmesini sağlayan stratejik yöntem ve araçlarının çeşitliliği de göze çarpmaktadır (SYAD, 2020). Bu nedenle, hedeflenen bu kavramsal ilişkinin irdelenmesi ve daha detaylı açıklanmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Öte yandan, risk yönetimi anlayışına yönelik baskılar sonucunda kamu yöneticileri kurumsal risklerin ortaya çıkması konusunda isteksiz davranmakta,

özel sektör kuruluşlarında ise rekabet veya ticari sır gerekçeleriyle risk yönetiminin etkinliği konusundaki ampirik çalışmalar sınırlı kalmaktadır. Nitekim güvenlik, sağlık ve çevre gibi birçok alanda risklerle mücadele süreci yaşanıyor olsa da verilerin daha nicel ve ulaşılabilir olması nedeniyle risk yönetimine yönelik akademik çalışmaların finans ve ekonomi üzerine yoğunlaştığı bir gerçektir.

#### 4.2. Uygulama Eksiklikleri

Risk yönetimi anlayışındaki teorik eksiklerin yansımalarına kurumsal yönetimlerce anlaşılması ve uygulamasında da rastlamak mümkündür. Risk yönetimi etkinliğinin araştırılmasına yönelik çalışmalarda kimi kuruluşların risk yönetimini hiç önemsemediği, kimi kuruluşların ise çok az veya çok fazla personel görevlendirerek risklerin sahihsizliği riskiyle karşı karşıya kaldığı görülmektedir. Örnek olarak, Sarıtaş ve Kaya (2017) tarafından Türkiye’de faaliyet gösteren 157 adet KOBİ’ye yönelik yapılan çalışmada %68’inin henüz risk departmanı veya risk elemanı bulunmadığı, %41’inin gelecek planlamaları içerisinde ise böyle bir görevlendirmenin olmadığı tespit edilmiştir. Benzer şekilde, bu çalışmada kullanılmak üzere kamu kurumlarının risk olgunluklarını değerlendirmek amacıyla CİMER’e (Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi) yapılan başvuruya verilen cevaplardan; Adalet Bakanlığı merkez teşkilatında iç kontrolden sorumlu dört personel, Tarım ve Orman Bakanlığında dokuz personel, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığında ise dört personel görevli olduğu görülmektedir.

Diğer yandan, stratejik yönetim anlayışına geçiş beklentisi ile yapılan mevzuat düzenlemelerinin iç kontrol ve risk yönetimi unsurlarının kurumun stratejik planlarıyla bütünleşmesini yeterince sağlayamadığı görülmektedir. Örnek olarak, iç kontrol sorumluluğu verilen mali birimler 2006 yılında yayımlanan yönetmelik (RG, 2006) ile stratejik planlama gibi fonksiyonlar da dâhil edilerek strateji geliştirme birimine dönüştürülmüştür. Buna karşın, bu yeni birimlerin görevleri incelendiğinde; risk yönetiminin halen iç

kontrol fonksiyonu içerisinde kabul edildiği, iç kontrol fonksiyonunun ise mali hizmetler görevleri içerisinde sayıldığı ve bu nedenle teşkilat yapılarının ön mali kontrol ile bütçe ağırlıklı bir yapıdan oluştuğu görülmektedir<sup>1</sup>. İsim değişikliği yapılmış olmasına rağmen bu birimlerde görev yapan personelin de mali konulara yönelik olarak daha fazla uzmanlığa sahip olması nedeniyle kurumsal yapının maruz kaldığı tüm risklerin tespit edilmesi ve yönetilmesi mümkün görünmemektedir. Nitekim iç kontrol ve stratejik yönetim ilişkisini inceleyen bir araştırmada, değerlendirilen kurumların yarısına yakınında risklerin stratejik hedeflere uygun olarak seçilmediği, %70’inde ise iç ve dış risklerin belirlenmediğinin tespit edilmiş olması da bu değerlendirmeyi doğrulamaktadır (Yüksel, 2020).

#### 4.3. Değerlendirme ve Öneriler

Risklerle mücadelenin etkin ve verimli olarak sürdürülebilmesi için öncelikle kurumsal farkındalığın ve risk yönetimine olan inancın artırılması gerekmektedir. Kurumsal risk yönetimi süreçlerinin uygulanması ile kurumun tüm hedeflerinin başarılmasının garanti edilmeyeceğini kabul etmenin yanı sıra, tüm kurum çapında uygulanmasında ısrarcı olunmalı ve yönetim süreçlerinin bir parçası haline getirilmelidir (Kızılboga, 2012; Güneş, 2009).

Küreselleşmenin etkileriyle birlikte risk ve risk yönetimi algılarında yaşanan değişim rüzgârlarına bölgesel ve kültürel farklılıkların da katkı sunması kaçınılmazdır. COSO rehberlerinde yer alan “*her kurumsal yapının kendine özgü yenilik ve değişiklikler yapması gerektiği*” ifadesi de bu düşüncüyü desteklemektedir. Ayrıca, COSO KRY (2017) modelinin ilk bileşeni olan yönetim ve kültür bileşeninden de aslında tüm kurumlarda standart bir uygulama olmayacağı, aksine her kuruma özgü model geliştirilmesi gerektiğine ulaşılmaktadır (Karakaya, 2018, Ilgar & Erdoğan, 2018). Nitekim PwC (PricewaterhouseCoopers) tarafından her yıl yapılan araştırmalar yöneticilerin risk kültürü farklılıklarını gözler önüne sermektedir. 2018

<sup>2</sup> Cumhurbaşkanlığı Kabinesinde yer alan bakanlıkların (17 adet) internet adreslerinde bulunan teşkilat bilgilerinden elde edilmiştir.

yılında 89 ülkeden üst düzey yöneticinin (CEO) katılımıyla gerçekleşen çalışmada küresel yöneticilerin artan yasal düzenlemeleri ve terörizm risklerini daha önemli görmesinin yanında Türk CEO'ların jeopolitik belirsizlikleri ve döviz kırılganlıklarını daha riskli gördükleri belirlenmiştir. Aynı çalışma 2021 yılında 100 ülkeden katılımı gerçekleştirilmiş ve küresel CEO'ların siber saldırı risklerinin ilk sırada görmesinin aksine Türk CEO'larının iklim değişikliğinden kaynaklı riskleri daha öncelikli değerlendirdikleri tespit edilmiştir (İlgar & Erdoğan, 2018; PwC, 2021).

Bunun yanı sıra, risk kültürünün sadece kurum yöneticilerine has bir nitelik olmaktan çıkartılıp kurum çapında ortak anlayış, dil ve mücadele yapısına yansıtılması da önemlidir. Kurum çapında hedeflenen risk kültürünün ve ortak risk algısının oluşabilmesi için kurum içerisinde yatay ve dikey risk iletişimi ağı bulunması, risk iletişimi ağı unsurlarından gelen risk bilgilerinin önem derecesine göre kategorize edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, etkin risk iletişimi sayesinde, çalışanlarda risk yanlıklarının önüne geçilmesi ve gerçek risklerin tespit edilebilmesi de mümkün olacaktır (Hampel, 2006; Arwa, 2014).

Kurumsal risk yönetimlerindeki başarısızlık nedenlerinden bir diğerinin uluslararası kurumlarda başarılı olan risk yönetimi çerçeve ve modellerinin yabancı dilden doğrudan çevrilerek uygulanmasının ulusal çaptaki kurumsal risk yönetim süreçlerine uyum sağlaması beklentisi olduğunu ifade etmek gerekmektedir (Kıral, 2018). Zira COSO tarafından 2017 yılında yayımlanan KRY modelinde kurumsal risk yönetimin tek bir birime devredilemeyeceği ifadesi ile KRY tanımında yer alan tüm çalışanlar tarafından etkilenme ifadesinden tüm çalışanların sorumluluğuna değil katkısına ulaşılması gerektiği aşikârdır (İlgar & Erdoğan, 2018; COSO, 2004).

Öte yandan, CİMER başvurusuna verilen cevaplarda, alt birimlerdeki iç kontrol çalışma ekipleri de dâhil olmak üzere Tarım ve Orman Bakanlığı'nda 444 personel, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı'nda ise 360 personelin risk yönetiminden sorumlu olduğu belirtilmiştir. Risk yönetiminde yaygın sorumluluk beklentisiyle gereğinden fazla personel görevlendirilmesinin risklerin sahipsiz bırakılması riskini ortaya çıkarabileceği unutulmamalıdır. Zira risk sorumlu-

larının etkin bir şekilde belirlenmediği kurumlarda Yiba Glass'ın "Herkes, birisi, herhangi biri ve hiç kimse" olgusunun yaşanması kaçınılmazdır. Olgusu, yapılması gereken önemli bir işin herhangi biri tarafından yapılacağı düşüncesinin herkes tarafından benimsenmesi, ancak o işin herkesin işi olması nedeniyle hiç kimse tarafından sahiplenilmemesi ve işin yapılması nedeniyle herkesin birisini suçlaması çıkmazından oluşmaktadır (Bulut, 2018). Yaygın sorumluluk felsefesi ve her şeyin risk yönetimi ideali ile yönetilen kurumsal yapılarda kriz yaşanmamasındaki asıl başarının risk yönetim yaklaşımında değil, tecrübe ve birikimleri ile sorumluluk alanlarındaki riskleri yönetmeye çalışan bilinçli çalışanlara ait olduğu bir gerçektir (Kıral, 2018). Risk yönetimi mekanizmalarının iyi koordine edilmediği, tespit edilen risklerin risk hiyerarşisi içerisinde yönetilmediği ve gerçek risklerin sahipsiz bırakıldığı bir yapıda önemsiz gibi görünen bir riskin gerçekleşmesi halinde tüm kurumda telafisi olmayan zararlara yol açması muhtemeldir. Nitekim William Heinrich tarafından 1931 yılında önerilen ve Şekil 2'de gösterilen Kaza Piramidi Teorisinin de bu değerlendirmeyi desteklediği görülmektedir (İSG, 2019). Teoride, risk bilincinin oluşmadığı kurumlardaki alt birim düzeyinde yaşanan ve basit olaylar olarak değerlendirilebilecek 300 adet kaza veya olay için tedbir alınmaması ve gerekli bilgilerin üst birime iletilmemesi halinde bu kazaların diğer birimlerdeki kaza risklerini etkileyebileceği ve nihayetinde kurum çapında ağır yaralanmalı kazaya neden olabileceği öngörülmektedir. Teorideki kazaların etkileşim şekli ve bu kazaları önlemek için etkin bir iletişim yapısı gerektiği dikkate alındığında Şekil-1'deki "Risk Hiyerarşisi" ile benzerliği göze çarpmaktadır.

Şekil 2. Kaza Piramidi



(İSG, 2019)

İç kontrol ve kurumsal risk yönetimine ait sorunsallar, bu konulara yönelik uzmanlık sahibi olan ve kurumsal yöneticiler ile çalışanlara rehberlik edebilecek birimlere olan ihtiyacı gözler önüne sermektedir. İç kontrol unsurlarından birisi olarak ifade edilmesinin yanı sıra kendisinden beklenen görevleri etkin bir şekilde yerine getirmesi maksadıyla iç denetim birimleri kurulmuş olması da bu düşünceye örnek teşkil etmektedir. Benzer şekilde, risk hiyerarşisine uygun, asıl görevi risk yönetimi olan birimlerin teşkilatlanması ve bu birimlere farklı uzmanlık alanlarına sahip personel görevlendirilmesi değerlendirilmelidir.

## 5. SONUÇ

Risk yönetimi yaklaşımının yönetim süreçlerine katkısı ve önemi akademik çalışmalar içerisinde sürekli olarak vurgulanmasına rağmen, büyük çaptaki ekonomik krizler sonrasında tüm sorumluluğun risk yönetimi mekanizmalarına yüklenmesi nedeniyle etkinliğinin sorgulanması tehdidi ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle, risk yönetimi çalışmalarının model ve çerçeveleri açıklamaktan öteye geçmesi ve risk yönetimi anlayışının eksikliklerini gidermesi ve kurumsal uygulamalara rehberlik etmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Başlangıçta iç kontrol yapısı içerisinde değerlendirilen risk yönetimi yaklaşımlarının, zaman içerisinde risklerin değişen yapısına uyum sağlamak amacıyla kurumsal risk yönetimi anlayışına dönüşmesine rağmen, bu dönüşüm eğiliminin sadece akademik çalışmalarla sınırlı kaldığı aşikârdır. Bu doğrultuda, bazı kurumların risk yönetimini hiç önemsemediği bazı kurumların ise sadece yasal zorunluluklara cevap verecek şekilde uyguladığı görülmüştür. Özellikle AB'ye üyelik bağlamındaki mevzuat yapısının halen iç kontrol temelli hususları zorunlu kılması nedeniyle kurumsal yönetimlerdeki risk yönetimi anlayışında yeterli gelişme sağlanamadığı belirlenmiştir.

Risk yönetimi anlayışının kurumun tüm faaliyetlerine dâhil edilmesi gerektiği kabul edilmesine rağmen, çerçeve ve modeller içerisinde mali hususlara daha fazla önem verilmesi nedeniyle risk yönetimi yaklaşımlarının mali anlayış çıkmazına sıkıştığı ve diğer

risklerin yönetilememe riskini ortaya çıkardığı görülmüştür. İtibar riski gibi ikincil risklerin ve sayısal parametreler ile ölçülemeyen belirsizlik durumlarının yönetim sorumluluğunun kurumsal risk yönetimi mekanizmalarına yüklenmesi nedeniyle gerçek risklerin belirlenmemesi riskinin ortaya çıktığı anlaşılmıştır. Öte yandan, risk yönetimi etkinliğinin sağlanması beklentisiyle yaygın sorumluluk anlayışı temelinde yapılan uygulamaların risklerin sahihsizliği riskini meydana getirdiği belirlenmiştir.

Risk yönetimi anlayışının stratejik yönetim süreçleriyle bütünleşmesi konusundaki ortak vurgunun soyut düzeyde kaldığı, bu ilişkinin daha belirgin olarak ortaya konulmasını destekleyen çalışmalara ihtiyaç duyulduğu anlaşılmıştır. Risk yönetim süreçlerine katkı sağlayabilecek stratejik yönetim araçlarının belirlenmesi bu bağlamda başlangıç noktası olacaktır. Ayrıca, risk yönetimine yönelik çalışmalarda önerilen hususların kurumsal yönetimler için zorunluluk değil rehber niteliği taşıdığı gerçeğiyle, tüm kurumlarda aynı etkinliğe sahip olmayacağı, bu nedenle kurumlara özgü uygulamalar ile en iyi risk yönetim modeline ulaşılabileceği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, gelecek çalışmalarla risk yönetimi anlayışındaki teorik eksikliklerin giderilmesi ve risk yönetimi sorumluluğunun daha net olarak ortaya konulması gerektiği belirlenmiştir. Mevzuat düzenlemeleri içerisinde iç kontrole ilişkin yapısal zorunluluklar yerine risk yönetimi anlayışındaki değişimlere uyum sağlayabilecek rehber ifadelerin yer alması gerektiği görülmüştür. Kurum çapında etkin bir risk yönetimi oluşturulabilmek için aslı görevi risklerin tespit edilmesi, koordinasyonu ve yönetimi olacak personel ve birimler görevlendirmesi gerektiği kanaatine ulaşılmıştır.

## Kaynakça

- Arwa, J. (2014). The end of risk communication. *Journal of Risk Research*, 17(10), 1245-1249.
- Bulut, G. (2018). <https://www.gokhanakbulut.com/blog/herkes-birisi-herhangi-biri-ve-hic-kimse.html>, (Erişim Tarihi, 22.06.2021).

- COSO. (2004). *Enterprise Risk Management*. <http://coso.org>, (Erişim Tarihi, 12.05.2021).
- COSO. (2013). *Internal Control-Integrated Framework*. <http://coso.org>, (Erişim Tarihi, 10.05.2021).
- COSO. (2017). *Enterprise Risk Management-Integrating with strategy and performance*. <http://coso.org>, (Erişim Tarihi: 12.05.2021).
- Erdem, E. (2014). *Kurumsal risk yönetiminde çalışanların risk algısı: Bir Kalkınma Ajansı Örneğinde* (Yüksek lisans tezi). Gazi Üniversitesi, Ankara.
- EU (European Commission). (2017). *Internal Control Standards*. [https://ec.europa.eu/info/publications/internal-control-standards\\_en](https://ec.europa.eu/info/publications/internal-control-standards_en), (Erişim Tarihi, 15.06.2021).
- Güneş, Ş. (2009). *Kurumsal risk yönetimi ve Türkiye’de farkındalığına ilişkin bir uygulama* (Yüksek lisans tezi). İstanbul Teknik Üniversitesi, İstanbul.
- Hampel, J. (2006). Different concepts of risk- a challenge for risk communication. *International Journal of Medical Microbiology*, 296(40), 5-10.
- Ilgar, T. & Erdoğan, G. (2018). Kurumsal risk yönetimi Türk kamu yönetimine nasıl entegre edilebilir? *Denetim Dergisi*, (18), 63-76.
- INTOSAI. (2001). *Internal Control Standards*. <https://www.intosai.org>, (Erişim Tarihi, 30.05.2021).
- ISO. (2018). <https://www.iso.org/obp/ui#iso:std:iso:31000:ed-2:v1:en>, (Erişim Tarihi, 15.05.2021).
- İSG. (2019). <https://isgrehberi.org/2019/06/12/heinrich-kaza-piramidi/>, (Erişim Tarihi, 24.06.2021).
- Karakaya, G., (2018). COSO Kurumsal risk yönetimi-Risik strateji ve performansla uyumlaştırılmasına ilişkin düzenleme çerçevesinde getirilen güncellemeler. *Denetişim Dergisi*, (18), 15-22.
- Kıral, H., (2018). Kurumsal risk yönetiminin riskleri. *Denetişim Dergisi*, (18), 5-18.
- Kızılboğa, R. (2012). Geleneksel risk yönetiminden kurumsal risk yönetim sistemine geçiş. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 297-316.
- KİKR. (2014). *Kamu İç Kontrol Rehberi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.
- Özbek, Ç., (2012). *İç denetim, kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Power. M. (2004). *The risk management of everything*. London: Demos.
- PwC. (2021). *24’üncü yıllık küresel CEO araştırması*. <https://www.pwc.com.tr/tr/yayinlar/arastirmalar/ceo-survey/24-ceo-arastirmasi.html>, (Erişim Tarihi, 24.06.2021).
- RG. (2003). *Resmi Gazete*. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.html>, (Erişim Tarihi, 22.07.2021).
- RG. (2006). *Resmi Gazete*. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/02/20060218-2.html>, (Erişim Tarihi, 22.07.2021).
- Sarıtaş, H. & Kaya, Y (2017). KOBİ’ler için kurumsal risk yönetimi ve firmaların risk yönetimi farkındalığı üzerine bir araştırma. *Social Sciences (NWSASOS)*, 12(4), 212-231.
- Schiller, F. & Prpich, G. (2013). Learning to organise risk management in organisations: What future for enterprise risk management? *Journal of Risk Management*, <https://doi.org/10.1080/13669877.2013.841725>.
- SYAD. (2020). İşletmelerde stratejik yönetim sürecinde uygulanabilecek ve literatürde yer alan bazı araç, teknik ve yaklaşımlar. *Stratejik Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 1-26.
- TDK. (2021). *Türkçe Sözlük*. Ankara: TDK Yayınları.
- TTK. (2011). *Türk Ticaret Kanunu*. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102-20130328.pdf>.
- Woon, L. F., Azizan N. A. & Samad M. F. A. (2011). A strategic framework for value enhancing enterprise risk management, *Journal of Global Business and Economics*, 2(1), 23-47.
- Yüksel, M. (2020). *Kamu kurumlarında iç kontrol sistemi ve stratejik yönetime etkisi: İstanbul ilçe belediyelerinde alan araştırması* (Yüksek lisans tezi). Işık Üniversitesi, İstanbul.

# İÇ DENETİM DENEYİMİ İLE İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİ ARASINDAKİ İLİŞKİ: LİTERATÜR İNCELEMESİ

## (THE RELATIONSHIP BETWEEN INTERNAL AUDIT EXPERIENCE AND EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDIT: LITERATURE REVIEW)

Murat GÖRMEN \*

### ÖZ

İç denetim etkinliğinin iç denetimin başarısı için gerekli olması ve deneyim olmadan etkinliğin başarılamayacağı gerçeği iç denetçi deneyimi ile iç denetimin etkinliği arasındaki ilişkinin incelenmesini cazip hale getirmiş ve akademik yazın bu kapsamda taranmıştır. Kurumsal süreçler ile ilgili deneyimin bu tür süreçlerin geliştirilmesinde önemli bir rol oynaması gibi bir kurumdaki iç denetim deneyiminin artması da iç denetçilerin kurumdaki etkinliğinin artmasına katkıda bulunacaktır. Bu çalışmanın amacı, Dünyada ve Türkiye’de kamu/özel sektör kuruluşlarında denetim deneyimi ile iç denetimin etkinliği arasındaki ilişkinin ilgili yazın taranarak

incelenmesi ve Türkiye’de Bakanlıklar özelinde yapılacak ampirik (deneysel) çalışmalara alt yapı oluşturabilmektir. Bu makale bir literatür inceleme çalışmasıdır ve çalışma sonucunda denetim deneyiminin Türk kamu kurumlarında iç denetçilerin etkinliğini etkileyebileceği kanaatine ulaşılmıştır. Bu makalenin ampirik olarak da doğrulanması konuyla ilgili yapılacak çalışmalara ışık tutacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Etkinlik, Deneyim.

**JEL Kodları:** M40, M42

### ABSTRACT

The fact that the effectiveness of internal auditing is necessary for the success of internal audit and that the effectiveness cannot be achieved without experience has made it attractive to examine the relationship between the experience of the internal auditor and the effectiveness of internal auditing. The academic literature has been scanned in this context. Just as experience with corporate processes plays an important role in the development of such processes, an increase in internal audit experience in an organization will also contribute to an increase in the effectiveness of internal auditors in the organization. In this direction, the aim of this study is to guide the empirical (experimental) studies to be carried out in the Public

Ministries in Turkey by scanning the related article that examined the relationship between audit experience and effectiveness of internal audit in public/private sector organizations in the world and in Turkey. This article is a literature review study and as a result of the study, it was concluded that audit experience can affect the effectiveness of internal auditors in Turkish public ministries. The empirical confirmation of this article will shed light on the studies to be done on the subject.

**Keywords:** Internal Audit, Effectiveness, Experience.

**JEL Classification:** M40, M42

\* Dr. İç Denetçi, Milli Savunma Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı, Ankara, Orcid Id: 0000-0002-8120-1562, murat.gormen.2014@hotmail.com  
Yazı Gönderim Tarihi: 29.10.2021, Yazı Kabul Tarihi: 27.12.2021.

## 1. GİRİŞ

Birçok kamu ya da özel kuruluş, farklı yönetim seviyelerinde rehberlik ve güvence almak için iç denetçilerine ilgi göstermektedir (Chen, v.dğr., 2020; Davies, 2001). Bunun nedeni, iç denetimin örgütsel süreçte önemli bir rol oynaması, sadece olağan güvence/denetim faaliyetlerini yerine getirmeyip aynı zamanda örgütün stratejik bir ortağı olarak hizmet etmesi ve örgütsel süreçlerin etkinlik ve verimliliğinin sağlanması veya iyileştirilmesine yönelik faaliyetlere değer katmasıdır (Al-Twajry, v.dğr., 2003; Mihret, v.dğr., 2010; Savouk, 2007; Eulerich & Eulerich, 2020). Bu nedenle, etkin ve verimli iç denetim fonksiyonuna sahip kuruluşların sayısı fazladır (Corama, v.dğr., 2006; Coetzee & Fourie 2009; IIA, 2010 ; Radu, 2012). Aynı zamanda, kamunun bürokrasisinde iyileştirme yaratabilmek için iç denetimin etkin olmasına ihtiyaç vardır (Unegbu & Kida, 2011; Eulerich, v.dğr., 2020). Bu nedenle, etkin bir iç denetim, kurumun amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olmaktadır.

IIA (2017) iç denetim etkinliğini “*belirlenmiş hedeflere ulaşılma derecesi (kalite dâhil)*” olarak tanımlamıştır. Bu, iç denetimin etkinliğinin, iç denetçilerin kurum içinde belirlemiş oldukları amaca ulaşma yeteneği olduğu anlamına gelir (Dittenhofer, 2001). Benzer şekilde etkin iç denetim işlevi; eğer bağımsızlık, paydaş desteği, resmi bir yetki, bilgi ve belgelere erişim, iç denetim yönergesi, deneyimli personel gibi unsurları içeriyorsa, kamuya olan güveni artırmak için önemli bir varlık olabilir (Belay, 2007; De Smet & Mention, 2011). Bu nedenle, iç denetimin etkinliği, bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasında esastır ve buna uygun olarak, ister özel ister kamu olsun kurumlar, hedeflerine verimli bir şekilde ulaşmak için iç denetim birimlerinin etkin olduğundan emin olmalıdır.

Kurumdaki dört önemli sürecin iyileştirilmesine yol açabileceğinden iç denetimin etkinliğini artıran faktörleri bilmek önemlidir. Bu dört faktör: öğrenme (personelin işlerini nasıl daha verimli yapacaklarını öğretmek), performansın iyileştirilmesi, caydırıcılık (denetimin usulsüzlüğe karşı caydırıcı olması) ve süreç iyileştirmeleri (iç denetim, doğru şeylerin doğru şekilde yapılmasını da sağlayabilir) (Eden & Moriah, 1996). Dolayısıyla, iç denetim etkinliği konusunda hem kavramsal hem de ampirik kapsam-

lı çalışmalara ihtiyaç vardır (Cohen & Sayag, 2010; Rudhani, v.dğr., 2017). İç denetçilerin deneyimi fazlaştıkça yani denetim başarısına yol açacak daha iyi denetim sonuçları elde etmek için en iyi denetim uygulamalarını gerçekleştirme eğilimleri ve denetim standartları, uygulamalarına ilişkin farkındalıkları arttıkça paydaşların beklentilerine, ihtiyaçlarına ve isteklerine daha etkin yanıt verebilme yetenekleri artmakta ve dolayısıyla o kurumun süreçleriyle ilgili etkinlikleri de yükselmektedir (Ussahawanitchakit, 2012).

Bonner & Lewis, (1990), Van Kuijck & Paresi (2020), daha fazla deneyime sahip iç denetçilerin genellikle daha az deneyime sahip iç denetçilere göre daha etkin performans gösterdiğini vurgulamış, Chung & Monroe (2000) deneyimin artmasıyla iç denetçinin bilgiyi işleme, alternatif çözümler arasında zihinsel karşılaştırmalar yapma ve sonraki eylemi başlatma becerisinin geliştirmesini bunun nedeni olarak belirtmiştir.

İç denetim deneyimi, iç denetimle ilgili araştırmaların ana konulardan biridir (Sudsomboon ve Ussahawanitchakit, 2009; Nurdiono & Gamayuni, 2018). Bu nedenle, denetim deneyimi üzerine araştırma yapmak iç denetimin geleceğine ışık tutacaktır (Intakhan & Ussahawanitchakit, 2010; Ussahawanitchakit, 2012). Bu kapsamda, araştırmanın amacı, denetim deneyimi ile iç denetim etkinliği arasındaki ilişkiyi inceleyen ulusal/uluslararası literatürü irdeleyerek bu konuda yapılacak ampirik çalışma ihtiyacını ortaya koymaktır.

İç denetimin etkin olmasının önemi nedeniyle, Arena & Azzone (2010), Chaveerug (2011) ve Mihret v.dğr. (2010), Cohen & Sayag (2010), Armstrong & Yidana (2019) gibi araştırmacılar iç denetim etkinliğini etkileyen faktörleri ve bunlar arasındaki olası etkileşimleri incelemek için gelecekteki çalışmalara ihtiyaç olduğunu vurgulamaktadır. Özellikle ulusal yazında Bakanlıklar özelinde; iç denetimin uluslararası mesleki uygulama çerçevesine (UMUÇ) uyumunun ve etkin işletilebilmesinin önündeki engellerin incelendiği ve bu kapsamda denetçi yetkinliğine sadece alt madde başlığı olarak yer veren bir doktora tezi olduğu göz önüne alındığında, etkinlik ve deneyim arasındaki ilişkiyi irdeleyecek daha fazla ampirik çalışmaya ihtiyaç olduğu aşikardır. Bu nedenle, bu makalenin



amacı iç denetimin etkinliği konusunda şimdiye kadar yapılmış çalışmaları ele alarak deneyim ile etkinlik arasındaki ilişkiyi incelemek ve özellikle Bakanlıklar özelinde bu konuyla ilgili daha fazla ampirik araştırma çağrısı yaparak makaleyi sunmaktır. Birinci bölümde “iç denetimin etkinliği” ile ilgili ulusal ve uluslararası alanda kamu ya da özel sektörde yapılmış çalışmalardan bahsedilmekte, ikinci bölümde “iç denetim deneyimi” ile ilgili mevcut durumu ortaya koymak üzere ulusal ve uluslararası kamu ya da özel sektörde yapılmış olan çalışmalara ilişkin literatür taraması aktarılmakta, son bölümde çalışmanın sonuçları açıklanmaktadır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Bu bölümde, iç denetim kapsamında etkinlik ile deneyim konularında kısa bir bilgi verilerek bu hususla ilgili ulusal ve uluslararası alan yazında yapılmış incelemelere değinilecektir.

### 2.1. İç denetimin etkinliği

Dünyada ve Türkiye’de iç denetimin etkinliğini araştıran çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Avrupa ve Asya kaynaklı çalışmalar daha çok kamu kurumları üzerinde yapılmış iken Türkiye’deki çalışmalar daha çok özel sektör menşelidir. Ancak Türkiye’de de son yıllarda özellikle belediyeler ve üniversiteler özelinde kamu kurumlarında da ilgili araştırmalar yapılmaya başlanmış olmakla birlikte Bakanlıklar özelinde sadece 2021 tarihli bir doktora tezine rastlanılmıştır.

Etkinlik, amaçlara ulaşma, taleplerin karşılanma derecesi ya da örgütün ulaşmayı amaçladığı “sonucu” elde etme düzeyi olarak tanımlanır (Horngren, v.dğr., 2000; Pilcher, v.dğr.,2011), kamu sektörü bağlamında iç denetimin verimlilik ve etkinlik içeriğinin özel sektörden farklılık gösterdiğini belirtmiş olsa da, ister kamu ister özel sektör olsun etkin iç denetim sistemi performansın artırılmasına, varlıkların korunmasına ve usulsüzlüklerin önlenmesine yardımcı olur (Vijayakumar & Nagaraja, 2012). Denetimin etkinliği, denetim standartlarına, amaçlarına, politikalarına ve prosedürlerine bağlı olarak denetçilerin faali-

yetlerinin, görevlerinin, mesleki uygulamalarının ve sorumluluklarının bir sonucudur (Ussahawanitchakit & Intakhan, 2011; Armstrong & Yidana, 2019). Aynı şekilde Shoommuangpak & Ussahawanitchakit (2009) da, iç denetim etkinliğinin “*genel kabul görmüş uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak iç denetçilerin denetledikleri sürece yönelik makul bir güvence verebilmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayarak denetimin amacına ulaşması*” anlamına geldiğini belirtmiştir. İç Denetim Enstitüsü (IIA) de (2010) iç denetimin etkinliğini “belirlenmiş hedeflere ulaşılma derecesi” olarak tanımlamıştır.

Aynı şekilde iç denetim etkinliği, bir iç denetim biriminin amaçlarını ne ölçüde gerçekleştirebildiği anlamına da gelir (Mihret & Yismaw, 2007; Bruwer v.dğr. 2020). Mizrahi & Ness-Weisman (2007) ise etkinliği iç denetçinin risklerin önlenmesi ve düzeltilmesine müdahale etme kabiliyetine uygun olarak “denetim sonucunda düzeltilen aksaklıkların sayısı ve kapsamı” olarak tanımlamışlardır. Sonuç olarak, iç denetim etkinliği, iç denetçilerin kurum içinde belirlenen hedefe ulaşma yeteneği olarak tanımlanabilir.

Örgütsel süreçte önemli bir rol oynayan iç denetimin kurumda güvence veya danışmanlık vermek gibi iki önemli işlevi vardır (Davies, 2001). İç denetim sadece olağan güvence faaliyetlerini yerine getirmez aynı zamanda kurumun stratejik bir ortağı olarak hizmet eder ve örgütsel süreçleri iyileştirmeye yönelik faaliyetlerde bulunarak ve bunların etkinlik ve verimliliklerini inceleyerek kurumuna değer katar (Al-Twajry, v.dğr, 2003; Mihret, v.dğr., 2010; Savcuk, 2007; Ali, 2018). Bu nedenle, etkin ve verimli iç denetim fonksiyonuna sahip kurumlar, organizasyonlarında suis-timalleri de kolayca tespit edebilir (Corama, v.dğr., 2006; IIA,2010; Omar & Abu Bakar, 2012). Kurum süreçlerinde iyileştirme yapabilmek için iç denetimin etkin olmasına ihtiyaç vardır (Unegbu & Kida, 2011; Drogalas,v.dğr., 2017). Dolayısıyla, etkin bir iç denetçi, kurumunun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan kişidir; bu nedenle kamu kurumları, kuruluştaki değer ve etkinlik yaratmak için iç denetimlerinin etkin olmasını sağlamalıdır.

Kurumsal dinamiklerle uyumlu bir iç denetim yapısı, üst yöneticilerin ve üst düzey yöneticilerin ihtiyaç ve beklentilerine uygun iç denetim planlaması, üst

yöneticilerle güçlü stratejik iletişim, kurumda fark edilebilirliği sağlamak için yönetim becerileri, güçlü hizmet sunum yetenekleri (yaklaşım, standartlar ve sunumda tutarlılık), iç denetim ekiplerinin uygun beceri ve motivasyona sahip olmasını sağlayacak güçlü yönetim becerileri etkin bir iç denetim için şarttır (Alberta, 2005). Yukarıdakilerin yanı sıra, iç denetçilerin eğitim, öğretim, deneyim ve mesleki nitelikleri de iç denetimin etkinliğini etkiler (Al-Twajry, v.dğr., 2003; Hazaea, v.dğr., 2020).

Ayrıca iç denetim işlevi; bağımsız ve profesyonel ise, denetim programlarının hazırlanmasında baskı altında kalmıyor ise, profesyonel denetim standartlarına uygun denetim yapıyor ise, onaylı denetim yönergesi, yetkin bir iç denetim yöneticisi, yetkin iç denetçiler, kurumda denetim konusu ile ilgili belgelere sınırsız erişim yetkisi, yeterli mali kaynak ve paydaş desteği var ise etkin olabilir ve bu durumda kurumunun güvenini sağlayabilir (Belay, 2007; De Smet & Mention, 2011). Etkin bir iç denetim hizmeti, kurumunun konumunu, ihtiyaçlarını/hedeflerini anlamalı ve çalışmalarını buna göre planlamalı, değişim için bir katalizör olarak görülmeyi hedefleyerek değer katmalı ve kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmalıdır. Bu hususlar etkin iç denetçilere sahip olmanın önemini göstermektedir. Bu nedenle, kamu sektörü, iç denetçilerinin yukarıda belirtilen gerekli şartları sağlayarak etkin olmalarını sağlamalıdır. Çünkü iç denetimin etkinliği, hedeflerin gerçekleştirilmesinde kesinlikle kurum yönetimine fayda sağlayacaktır (Sarens, 2009; Eulerich, v.dğr., 2020).

İç denetimin etkinliği konusunda çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Örneğin, (Ahmad, v.dğr., 2009) tarafından Malezya kamu kurumlarında yapılan çalışmada, iç denetçi sayı ve deneyim eksikliğinin iç denetimin etkinliğinde karşılaşılan en büyük sorun olduğunu vurgulamaktadır. (Theofanis, v.dğr., 2011), iç kontrol sistemi ile iç denetim etkinliği arasındaki ilişkiyi incelemekte ve çalışmanın sonucu bu ikili arasında pozitif bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır.

Albrecht, v.dğr., (1988), iç denetimin etkinliğinde, üst düzey yönetim desteği derecesini en kritik faktör olarak görmüştür. Dittenhofer, (2001) "İç Denetimin Etkinliği: Mevcut Yöntemlerin Gelişimi" başlıklı makalesinde, iç denetimin etkin olabilmesi için, denetimin

temel amacını ve hedeflerini belirlemek, hedeflenen başarıyı ölçmede kullanılacak kriterleri belirlemek ve sonuç olarak tüm iç denetim sürecini değerlendirmek gerektiğini ifade etmiştir. Hailemariam'ın (2014), iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler üzerine Etiyopya kamu kurumlarında yaptığı çalışmada; iç denetçilerin bağımsızlığının, iç denetçilerin mesleki yeterliliği, deneyiminin ve iç denetim yönetmeliğinin iç denetim etkinliği ile ilişkili olduğu ortaya çıkmıştır. Baharud-din v.dğr. (2014), Malezya kamu sektöründe iç denetimin etkinliği konusunda yaptıkları çalışma sonucunda, etkinlik ile iç denetçi deneyimi, iç denetçilerin bağımsızlığı ve objektifliği ile yönetim desteği arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit etmiştir. Mustika (2015) çalışmasında, iç denetçi deneyiminin, bağımsızlığının, iç denetime olan desteğin iç denetimin etkinliği üzerine etkisini ortaya koymuştur. Endaya & Hanefah (2016), iç denetimin etkinliği, iç denetçilerin deneyimi ve üst yönetimin desteği arasındaki ilişkiyi çalışmada araştırmıştır.

Dellai & Omri (2016), iç denetimin etkinliğinin; iç denetçilerin tarafsızlığı, iç denetçilerin deneyimi, yönetim desteği ve iç denetimin yönetim fonksiyonu olarak kullanılması faktörlerinden etkilendiğini ortaya koymuştur. Tackie v.dğr. (2016), Gana'da belediyelerde yaptıkları çalışmada, mesleki yeterlilik, deneyim, örgütsel bağımsızlık ve kariyer gelişimi ile iç denetimin etkinliği arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif ilişki tespit etmiştir. Lenz v.dğr. (2017), iç denetim yöneticileri ve üst yönetim arasındaki ilişkinin iç denetimin etkinliği üzerine etkisini incelemişlerdir. Musah v.dğr. (2018), Gana'da KİT'ler üzerindeki araştırmasında, iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlerin, denetim biriminin yeterliliği, iç denetim biriminin büyüklüğü, iç ve dış denetçiler arasındaki ilişki ve yönetim desteği olduğunu tespit etmiştir. Shamki & Alhajri (2017) Umman'da kamuda iç denetimin etkinliğine ilişkin yaptıkları çalışmada deneyim ile etkinlik arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna varmıştır.

Mihret & Yismaw (2007) Etiyopya kamu kurumlarında iç denetimin kalitesi, iç denetçi deneyimi, yönetim desteği, örgütsel ortam ve denetlenen birimin nitelikleri gibi değişkenleri kullanarak iç denetim etkinliği üzerine yürüttükleri çalışmada iç denetimin etkin-

ğinin iç denetim kalitesinden, deneyimden ve yönetim desteğinden güçlü bir şekilde etkilendiğini, buna karşın denetlenen birimin niteliklerinin ve kurumsal ortamın denetim etkinliği üzerinde güçlü bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Dinh v.dğr. (2021) çalışmalarında, Vietnam'daki çelik işletmelerinde iç denetimin etkinliğinin, iç denetimin büyüklüğünün, iç denetimin kapsamının, iç denetçilerin deneyiminin ve iç denetçilerin bağımsızlığının dâhil olduğu çeşitli faktörlerden etkilendiğini ortaya koymuştur.

Cohen & Sayag (2010) tarafından İsrail kamu kurumlarında 292 anket uygulanarak iç denetimin etkinliği üzerine iç denetçilerin mesleki yeterliliği, üst yönetimin desteği, denetim çalışmalarının kalitesi, örgütsel bağımsızlık, kariyer ve ilerleme gibi değişkenlerin etkisini inceledikleri çalışmada, deneyim ve yönetimin desteğinin, iç denetim etkinliğinin işleyişi ve başarısı için neredeyse çok önemli olduğu vurgulanmaktadır. Çalışma ayrıca, iç denetim etkinliğinin diğer belirleyicilerinin, kariyer geliştirme ve iç denetim çalışmaları için örgütsel bağımsızlık olduğunu ortaya koymaktadır. Gerek Mihret & Yismaw'ın çalışması gerekse de Cohen & Sayag'ın çalışması, iç denetim etkinliğinin, yönetim desteğinden ve deneyimden çok etkilendiğini ortaya koymaktadır. Bu, iç denetim etkinliği için yönetimin desteğine ve iç denetçilerin deneyimine çok ihtiyaç duyulduğu anlamına gelir.

Arena & Azzone (2009) tarafından 153 İtalyan şirketine anket uygulanarak; iç denetim ekibinin vasıfları, kaynakları ve yetkinlikleri, iç denetim süreçleri ve örgütsel bağlantılar gibi değişkenler kullanılarak iç denetim etkinliğinin örgütsel itici güçlerinin belirlenmesi üzerine yapılan çalışmada; iç denetim ekibinin özelliklerinin, denetim süreçlerinin ve örgütsel bağlantıların iç denetimin etkinliğini etkilediği ortaya konmaktadır. Alzeban & Gwilliam (2014) Suudi Arabistan kamu sektöründe iç denetimin etkinliğini incelemiş ve yönetim desteğinin ve deneyimin, iç denetim fonksiyonunun algılanan etkinliğini desteklediğini göstermiştir. Udeh & Nwadiador (2016) Nijerya kamu kurumlarında yaptıkları çalışmada iç denetimin cezalandırıcı araçları olmadan etkinliğini sağlayamayacağını ifade etmiştir. Sakour & Laila (2015) Libya kamu sektöründe yaptıkları çalışmada bağımsızlık ve deneyimin iç denetimin etkinliğini etkilediğini tes-

pit etmişlerdir. Badara & Saidin (2013) Malezya ve Nijerya kamu kurumlarında iç denetimin etkinliğine tesir eden faktörleri incelemişlerdir. Shamsuddin v.dğr. (2014) Malezya'daki kamu sektörlerinde iç denetçilerin işlevlerinin etkinliğini etkileyen faktörleri incelemiş ve deneyime ayrı bir satır ayırmıştır. Joshişi (2021) Hindistan'daki Nifty-500 borsasında işlem gören şirketlerde iç denetimin etkinliğini etkileyen önemli faktörleri araştırmış ve deneyimin ve "Büyük Veri ve Analitik (BDA) Kullanımının" iç denetimin etkinliği ile pozitif ilişkili olduğunu ortaya koymuştur.

Uluslararası alanda bu kapsam dâhilinde kaleme alınmış çalışmalar, çoğunlukla kamu sektöründe yapılmış olup bunlar irdelendiğinde deneyimin iç denetimin etkinliğinde önemli etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Konu ile ilgili ulusal çalışmalar da incelenmiştir. Bu kapsamda, Pehlivanlı (2008) özel sektörde yaptığı çalışmada, yönetişimin etkin olmadığı örgütlerde iç denetimin etkinliğinden söz edilemeyeceğini belirtmekte, Kara (2011) çalışmasında, daha etkin bir iç denetimin risk odaklı çalışması gerektiğinden bahsetmektedir. Akçay (2012) çalışmasında belediyeler özelinde iç denetimin etkinliğine etki eden faktörleri ölçmekte, Hacıoğlu (2018), elementer sigortacılık alanında faaliyet gösteren işletmelerde etkin bir iç denetim fonksiyonu oluşturulması gerektiğini vurgulamaktadır. Okutan (2016) çalışmasında, iç denetime üst yönetimin desteği ve iç denetimin bağımsızlığı gibi faktörlerin iç denetim etkinliği üzerindeki etkisini ortaya koyan bir modeli test etmiştir. Yıldız (2021) yayımlanmamış doktora tezinde, bakanlıklarda iç denetimin uluslararası mesleki uygulama çerçevesine (UMUÇ) uyumunun ve etkin işletilebilmesinin önündeki engelleri incelemekte ve bu kapsamda denetçi yetkinliğine sadece alt madde başlığı olarak yer vermektedir. Aktaş (2018) vakıf üniversitelerinde iç denetim etkinliğini incelediği çalışmasında, üst yönetimin desteğine vurgu yapmıştır. Çiftçi (2018) aracı kurumlarda iç denetim sisteminin etkinliğini incelemiştir.

Memiş (2008), "Etkin ve Başarılı İç Denetim İçin Gereklili Koşullar" adlı özel sektörde yapılan çalışmasında, iç denetim biriminin bağımsızlığı, iç denetçilerin de-

neyimi ile üst yönetimin iç denetime bakış açısının, iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlerden olduğunu ifade etmiştir. Biçer (2006) belediyelerde yaptığı çalışmada, iç denetime verilen önem, bağımsızlık, deneyim, raporlamada şeffaflık, düzenli risk değerlendirme gibi kriterlerin iç denetimin etkinliği ile ilişkili olduğunu belirtmektedir. Sevim & Eliuz (2007), denetim komiteleri ve iç denetimin etkinliği arasındaki ilişkiyi incelediğinde pozitif anlamlı bir korelasyon tespit etmiştir. Öz (2015) çalışmada üniversitelerde üst yönetim desteğinin ve bağımsızlığın iç denetimin etkinliğindeki payından bahsetmiştir. Türetken v.dğr. (2019), iç denetimin etkinliğinin tespit edilmesinin önemli olduğunu ve bunun içinde önce etkinliğe tesir eden faktörlerin bulunması gerektiğini belirtmiştir.

İşçi (2019), iç denetimin etkinliği için önce bu sürecin değer katan bir faaliyet olarak görülmesi ve gerçekte buna göre yürütülmesi ile ve iç denetçilerce geliştirilen önerilerin üst yönetimce kullanılması ile mümkün olabileceğini ifade etmiştir. Parlak (2020), özel hastanelerde yaptığı çalışmada, iç denetimin etkinliği ile deneyim ve verimliliği arasındaki ilişkiyi incelemiş, Yılmaz (2018), iç denetimin etkinliği için örgütlerdeki süreçlerin Kurumsal Kaynak Planlaması bilgi sistemi ile entegre edilmesinin önemini vurgulamıştır. Kozan (2019) üniversitelerde yaptığı çalışmada, iç denetimin etkinliğinin iç denetim koordinasyon kurulunun etkinliği, risk esaslı denetim, bağımsızlık, iç denetçilerin deneyimleri faktörleriyle pozitif bir ilişkisi olduğundan bahsetmiştir.

Gökalp (2013) çalışmada, iç denetim koordinasyon kurulunun etkinliğinin, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve farkındalığın iç denetimin etkinliği üzerine etkisini açıklamıştır. Kasım (2011), bankalardaki iç denetim sürecinin etkinliği için deneyim konusunun önemini vurgulamıştır. Soylu (2010) özel sektörde yürüttüğü çalışmada, iç denetimin etkinliği ile ilgili, iç denetçilerin yetkinliklerine, deneyimlerine ve bağımsızlıklarına yer vermiştir. Gürdal & Çıplak (2014) çalışmalarında, belediyelerdeki iç denetim etkinliğinin; bağımsızlık, deneyimli iç denetçi, risk esaslı denetim, dış denetim ile uyum, risk odaklı iç denetim planlaması gibi kriterlerle ilişkili olduğunu değerlendirmiştir. Onay (2020) Türk özel sektöründe iç denetimin etkinliğine tesir eden faktörleri incele-

miş ve deneyim ile etkinlik arasında pozitif bir ilişki olduğunu belirtmiştir.

Deran & Alıcı (2020) belediyelerde iç denetimin etkinliği konusunu işlemiş, Özer v.dğr. (2018) özel sektörde iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin, üst yönetim desteğinin ve iç denetimin bağımsızlığının iç denetimin etkinliği üzerindeki etkilerini irdelenmiş, Karasioğlu & Öztemiz (2020), iç denetimin etkinliğini arttırmada yeminli mali müşavirlerin rolüne değinmiş, Tosun & Acar (2021), iç denetimin etkinliğinin işletme verimliliği üzerine etkisini çalışmış, Cengiz (2020) iç denetimin etkinliğinin ve kalitesinin artırılmasıyla ilgili bir makale kaleme almış ve tüm bu çalışmalarda iç denetimin etkinliğini etkileyen hususlara değinmiştir.

Ulusal yazında bu çerçevede yapılmış incelemeler, özel sektörde yoğunlaşmaktadır ve kamu sektörü ile ilgili çok az çalışmaya rastlanılmıştır. Bu çalışmaların da özellikle belediyeler veya üniversiteler özelinde olduğu ancak Bakanlıklara yönelik olarak bir çalışmanın Yıldız (2021) olduğu tespit edilmiştir. Yapılan çalışmalar irdelendiğinde özel sektörde iç denetçi deneyiminin iç denetimin etkinliğinde belirleyici role sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

## 2.2. Denetim Deneyimi

Uluslararası literatür incelendiğinde, sadece iç denetim deneyimi konu başlıklı bir çalışmanın olmadığı, iç denetim deneyimi üzerine yazılan konuların iç denetim etkinliği kapsamındaki çalışmalar içerisinde çokça belirtildiği ve bunların çoğunlukla kamu kurumları üzerinde yapıldığı tespit edilmiştir. Ulusal yazında denetim deneyimi başlıklı bir incelemeye özel ne de kamu sektöründe rastlanılmamakla birlikte denetçi tecrübesi ya da mesleki tecrübe başlıkları altında deneyim konusunun irdelendiği çalışmalara mevcuttur.

Deneyim belirli bir zaman diliminde yaşanarak elde edilen bilgi, beceri ve tavırların toplamıdır (Lewis,1999). Uluslararası iç denetim enstitüsü 1210 sayılı iç denetim standardında, iç denetçilerin sorumluluklarını daha iyi yerine getirebilmeleri için yüksek beceri, bilgi ve diğer yetkinliklere sahip olması gerektiğini ifade eder (IIA, 2011). Denetim deneyimi,

denetimde geçen süre ile denetçinin eğitimi, bilgisi, becerileri ve uzmanlığı ile ilgilidir (Wright & Wright, 1997).

Prawitt v.dğr. (2008), deneyimin, iç denetçilerin iç denetim birimlerinde denetim yaparak geçirdikleri süre ile yansıtılması gerektiğini, ancak bunun iş yılı olarak görülemeyeceğini belirtmiştir. Deneyim, her denetim sonucunda geribildirimlerin tartışıldığı uygun bir eğitim ortamı ile de ilgilidir (Carpenter v.dğr., 2002). Albawwat v.dğr.(2021) çalışmalarında deneyimin etkinlik ile olan ilişkisini ortaya koymuşlardır.

Deneyim kazanan denetçilerin; hatalar, bunların nedenleri ve bunlara yönelik spesifik bilgi sağlama yolları hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğunu gösteren bir çok çalışma mevcuttur (Intakhan & Ussahawanitchakit, 2010; Gaballa & Ning, 2011). Moyes (2007), deneyimli denetçilerin daha az deneyime sahip diğerlerine göre bilgiyi işleme, bulguları oluşturma ve denetim bulguları için alternatif öneriler sunma becerisine sahip olduklarını ve bu yüzden daha etkin performans gösterdiğini belirtmiştir. Islam & Bhuiyan (2021) Bangladeş'te faizsiz kamu bankacılığı konusunda yaptıkları çalışmada, iç denetçinin iş özerkliğinin, yetkinlik düzeyinin ve iş performansının iç denetim etkinliğini önemli ölçüde etkilediğini ortaya koymuştur. Denetim deneyimi, denetçinin etkinliğini artırır ve denetim mesleğinde uzun süreli denetim uygulamaları sonucunda edindiği farklı bilgi ve becerilerle ilişkilidir (Badara & Saidin, 2013).

Kamu sektöründe iç denetim bilgisi çok önemlidir ve birçok çalışma görev deneyiminin denetçilerin yeteneklerini geliştirebileceğini ve bir meslek olarak denetimin büyük ölçüde iyi eğitilmiş uzmanların yargılarına dayandığını göstermiştir (Wright & Wright, 1997; Chung & Monroe, 2000; Carpenter, v.dğr., 2002; Hazaea, v.dğr., 2020). Christopher'ın (2019) sonuçlarına göre, iç denetim işlevinin performansı, iç denetimin örgütsel konumundan, vizyon netliğinden, iç denetçilerin deneyimlerinden ve iç denetim mesleğini düzenleyen standartlara ne ölçüde uyduklarından etkilenmektedir.

Deneyime sahip denetçilerin, ilgili bilgileri daha az deneyime sahip olanlardan daha iyi elde edebileceğini ve değerlendirebileceğini, çünkü deneyimli denetçilerin daha fazla kavram kullanma becerisine

sahip olduklarını belirten çalışmalar vardır (Munro & Stewart, 2011; Hazaea, v.dğr., 2021). Deneyimli denetçiler bilgi yapıları sayesinde denetim standartlarının ya da denetim konusuyla ilgili düzenlemelerin denetim süreci üzerindeki etkisi hakkında daha fazla bilgiye sahiptir ve bu da denetim kalitelerini deneyimsiz olanlara kıyasla artırır (Gaballa & Ning, 2011). Bu nedenle, özellikle kamu sektörü kuruluşlarında denetimin etkinliğinde denetim deneyimi büyük rol oynamaktadır (Intakhan & Ussahawanitchakit, 2010). Denetim deneyiminin bağımsız bir değişken olarak denetim etkinliği ile ilişkisi özellikle kamu sektöründe yeterince araştırılmamıştır (Badara & Saidin, 2013).

Denetçinin deneyimi, denetim araştırması alanındaki en önemli konulardan birini temsil ederken (Intakhan & Ussahawanitchakit, 2010) ve iç denetimin kritik boyutlarından biri de iç denetçinin deneyimleri ve becerileri ve bunların etkinliğe tesiri iken (Seol, v.dğr., 2011), bu konuda çalışılmasına ihtiyaç vardır. Chung & Monroe (2000) denetim deneyimini, *“denetçinin ilgili bilgileri hafızasına alarak işleme, alternatif çıkış yollarını karşılaştırma, doğru yargıya varma yeteneklerinin geliştirilmesine ve karar verme verimliliği/etkinliğine yol açan, denetim mesleğindeki uygulamalardan kaynaklı bilgi, yetkinlik ve yetenekler”* olarak tanımlamıştır.

Musig & Ussahawanitchakit (2011), denetim deneyimini, ilgili denetim görevlerinden elde edilen ve denetim performansını etkileyen hataya özgü beceri ve deneyimler (yani finansal yanlışlıklar) olarak ifade etmektedir. Ayrıca Carpenter v.dğr. (2002), deneyimin eylemin pratiği ve geri bildirimini olduğunu ve bilgi edinimine yol açabileceğine işaret etmektedir. Bu nedenle, denetim deneyimi, denetçinin etkinliğini artıracak olan denetim mesleğindeki iş uygulamalarının sonucunda elde ettiği farklı bilgi ve beceriler olarak ifade edilebilir.

Bu açıklamalara paralel olarak, denetçilerin deneyimlerini etkinliğe ulaşmak için kullanmaları gerekmektedir (Intakhan ve Ussahawanitchakit, 2010). Wright & Wright (1997) ve Wang v.dğr. (2012) denetim deneyimini, alınan eğitimler ve kazanılan deneyimler ışığında elde edilen denetim bilgisi, becerisi ve uzmanlığı olarak ifade etmektedir. Bonner & Lewis (1990),

deneyimin, iç denetim fonksiyonundaki iç denetçilerin ortalama geçirdikleri yıl sayısı olarak da görülebileceğini belirtmektedir ve deneyimin denetçilere ya düzenli bilgi ya da tasarım bilgisi sağlayabileceğini öne sürmektedir. Daha deneyimli denetçiler kullanmanın avantajlarından biri, olayların olası açıklamalarının tam olarak değerlendirilmesi ve bunun nedeni daha deneyimli denetçilerin algılarının sıklıkla doğru olmasıdır (Libby & Frederick, 1990).

Aynı şekilde, daha fazla denetim deneyimine denetçilerce denetlenen konuların daha fazla güven verdiği de kabul edilmektedir (Chi v.dğr. 2010). Dolayısıyla bu, deneyimli denetçilerin, deneyimsiz denetçilerin yapamadığı işlem döngüsünden daha fazla bulgu üretme yeteneğine sahip olduğunu göstermektedir (Libby & Frederick, 1990).

Öte yandan, denetim deneyimine sahip iç denetçiler, denetim sürecindeki darboğazların etkisinin daha fazla farkındadır ve bu denetim kalitelerini, deneyimsiz olanlara kıyasla arttırır (Brown & Jones, 2011; Gaballa & Ning, 2011; Wang, v.dğr., 2012; Onay, 2020) deneyimli denetçilerin deneyimsiz denetçilere göre bilgilerini kullanma konusunda daha karmaşık yolları vardır (Choo & Trotman, 1991). Bunun nedeni, bilgi yapılarının denetim görevlerini, işlevlerini ve denetim faaliyetlerini etkilemesidir (Intakhan & Ussahawanitchakit, 2010). Bu nedenle, özellikle kamu kurumlarında yapılan denetimin etkinliğinde denetim deneyimi de önemli bir rol oynamalıdır.

Shelton (1999), hem deneyimli hem de deneyimsiz denetçilerin, ilgili bilgileri keşfettiklerinde, özellikle denetim yargılarında bulunurken, deneyimsiz denetçilerin alakasız dahi olabilecek her türlü bilgiyi göz önünde bulundururken, yalnızca deneyimli denetçilerin alakasız bilgileri göz ardı ettiğini belirtmiştir. Donnell (2002), deneyimli denetçilerin analitik prosedürleri etkin bir şekilde uygulamak için ihtiyaç duydukları bilgiye sahip olabileceklerini, çünkü bunu hataya özgü deneyim yoluyla öğrendiklerini öne sürmektedir. Benzer şekilde, Asare v.dğr. (2009), daha deneyimli denetçilerin, daha az deneyimli denetçilere göre envanterin silinmesini önerme olasılığının daha yüksek olduğunu belirtmiştir. Ek olarak, Bierstaker & Thibodeau (2006), daha deneyimli denetçilerin daha az deneyimli denetçilere göre daha denetim konusuy-

la alakalı bilgiler edindiğini ve dikkate aldığını ve bunun nedeninin daha deneyimli denetçilerin hafızalarında daha fazla kavram kullanabilmesi ve bunun da onları daha alakalı bilgiyi kullanır hale getirmelerini sağladığını belirtmektedir. Shelton (1999), daha az deneyimli denetçilerin, ilgili bilgilere odaklanabilmeleri ve alakasız bilgileri görmezden gelebilmeleri için eğitilmesi gerektiğini öne sürmektedir.

Davranış bilimleri alanında çalışan araştırmacıların, karar verme açısından deneyimin etkileri üzerine çalışmaları (iç denetçilerin deneyiminin iç denetim çıktıları üzerine etkisinin incelenmesi gibi) bu konunun dikkate alınması gereken önemli bir husus olduğunun işaretidir (Ahdolmohammadi & Wright, 1987; Wright & Wright, 1997, Lehmann & Norman, 2006). Bu kapsamda özellikle muhasebe ve denetim alanındaki araştırmalar artmaktadır (Gaballa & Ning, 2011) ve bu gelişmeye bağlı olarak iç denetçi deneyiminin çıktı kalitesi üzerindeki etkisi, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki araştırmalarda incelenmektedir (Chi, v.dğr.,2010) Ayrıca yine bu konuyla ilgili yapılan bir araştırma, Çin'deki yatırımcıların, daha deneyimli iç denetçiler tarafından denetlenildiğinde daha güvenilir sonuçlara ulaşılacağını düşündüklerini ortaya koymaktadır (Wang, v.dğr., 2012).

Deneyim ve uzmanlık üzerine yapılan çeşitli araştırmalar, deneyim arttıkça bireyin bilgisinin değişeceğini belirtmektedir (Knapp & Knapp, 2001). Bu bağlamda, Libby & Frederick (1990), bu deneyim avantajının daha fazla denetim bulguları üretme yeteneğinin bir izahı olduğunu öne sürmektedir. Bir denetçi deneyim kazandıkça hatalar hakkında daha fazla bilgi sahibi olur, hata konusunda daha doğru bilgiye sahip olur ve hataların nedenlerini bilir (Cohen & Kida, 1989; Gaballa & Ning, 2011; Libby & Frederick, 1990; Intakhan & Ussahawanitchakit, 2010; Tubbs, 1993). Ancak Bonner & Lewis (1990), deneyimin bilginin iyi bir yordayıcısı olmasına rağmen, tüm bilgi türlerinin belirli bir miktarda deneyime sahip kişiler tarafından eşit olarak edinilemeyeceğini, aynı şekilde bir alanda benzer deneyime sahip tüm kişilerin aynı bilgi birikimine ve problem çözme yeteneğine sahip olamayabileceğini savunmuştur.

Carpenter v.dğr. (2002), denetim deneyimine sahip olmanın, suistimal tespit etme kapasitesi olduğu

anlamına gelmediğini, bundan ziyade, iç denetçiye suistimal tespit etme yeteneği kazandıracak olanın suistimal tespitindeki bireysel deneyimleri olduğunu savunmuştur. Bu nedenle, farklı konularda denetim bilgilerinin çeşitlendirilmesi, denetim verimliliği ve etkinliği için de esastır (Musig & Ussahawanitchakit, 2011). Bu tür bilgiler, kamu iç denetiminin etkinliğinde de önemli bir rol oynamalıdır.

Denetçi deneyimi üzerine yapılan araştırmalar, denetim mesleğinin yargılara dayalı bir meslek olması nedeniyle belirli görev deneyimlerinin denetçilerin yargılarını geliştirebileceğini göstermektedir (Agoglia, v.dğr., 2006; Carpenter v.dğr., 2002; Cohen & Kida, 1989; Chung & Monroe, 2000; Donnell, 2002; Messier, 1983, Ahdolmohammadi & Wright, 1987). Russo (2002), deneyimin bir görevi yerine getirme üzerindeki etkisinin, daha sonraki görevlerde ortaya çıkan değişikliğin ölçülmesiyle değerlendirilebileceğini iddia etmektedir.

Deneyimli ve deneyimsiz denetçiler arasında yapılan karşılaştırmaya dayanılarak, deneyimli denetçiler tarafından ulaşılan yargıların, özellikle kurum politikalarının ve denetim standartlarının belirlenmesinde diğer performans ölçütleri için bir kıstas olarak kullanılabilmesi söylenebilir (Bonner & Lewis, 1990). Denetim sürecinin karmaşıklığı arttıkça denetim deneyiminin etkileri daha ön plana çıkar (Ahdolmohammadi & Wright, 1987). Ayrıca yönetim, az deneyime sahip grubun yargılarından ziyade daha çok deneyime sahip grubun yargısına daha fazla önem verir (Kaplan, v.dğr., 2008). Bu, farklı deneyim seviyelerine sahip denetçilerin, deneyimsiz denetçilerin gerçekleştiremeyeceği görevleri yerine getirebildikleri için bir kurumda çeşitli denetim görevlerini yerine getirmek üzere görevlendirilebileceğini göstermektedir. Türk kamu sektöründe de durum böyledir ve Kamu İç Denetim Genel Tebliğine göre iç denetçiler iç denetimde iç denetim yaparak geçen sürelerine yani denetim deneyimlerine bağlı olarak A1 düzeyinden başlamak üzere A4 seviyesine kadar sertifika dereceleri alırlar ve bu derecelere uygun olarak da farklı denetim görevlerinde görevlendirilirler. Örneğin A1 sertifika düzeyindeki iç denetçi mali denetim, uygunluk denetimi ya da sistem denetimi yapabilir iken A4 düzeyindeki iç denetçi tüm diğer denetimlere ilave olarak

performans denetimi yapabilir ve denetimin gözetimi görevini icra edebilir.

Denetçiler deneyim kazandıkça bilgi yapıları da gelişir (Arel v.dğr., 2005; Bonner&Lewis, 1990; Libby & Frederick, 1990). Deneyimli ve deneyimsiz denetçiler arasındaki bilgi farklılıklarının tanımlanması denetçilerin hangi konularda eğitime tabi tutulması açısından da önemlidir (Libby & Frederick, 1990; Tubbs, 1993). Ancak Bonner & Lewis (1990), farklı denetim görevlerinin farklı bilgi türleri gerektirdiğini ve belirli bir deneyim düzeyindeki tüm denetçilerin eşit olarak göreve özgü bilgiye sahip olduğunu varsayılmamaları gerektiğini savunmuştur.

Deneyimli iç denetçi denetim konusuyla ilgili bilgilere odaklanır (Shelton, 1999). Bu, deneyimli denetçilerin kararlarında genellikle ilgili bilgileri dikkate aldığı anlamına gelir. Ayrıca denetçilerin icra ettiği müzakerelerde deneyimin büyük etkisi vardır. Örneğin; Fu v.dğr. (2011), deneyimin denetçilerin müzakere sonuçlarını iyileştirdiğini, aynı zamanda onların etkinliğine ve verimliliğine yardımcı olduğunu belirtmiştir. Bu, deneyimli müzakereci denetçilerin yani daha fazla müzakere deneyimine sahip denetçilerin farklı paydaş sorunlarıyla ilgilenmek üzere görevlendirilmelerinden fayda sağlanacağını göstermektedir. Aynı şekilde iç denetçiler, etkinliklerini artıracığından, kendi içlerinde ve farklı kuruluşlardaki meslektaşlarıyla da deneyimlerini paylaşmalıdır.

Mali tablolardaki hataların ve yargıların keşfedilmesi açısından denetim deneyiminin rolü gibi denetim deneyimi üzerine yapılan önceki çalışmaların çoğu özel sektörde yapılmış olup bu tür deneyimlerin kamu sektörü kuruluşlarında iç denetim etkinliği üzerindeki etkisi çok az çalışılmıştır (Bonner & Lewis, 1990; Cohen & Kida, 1989; Choo & Trotman, 1991; Chung & Monroe, 2000; Donnell, 2002; Libby & Frederick, 1990; Messier, 1983; Russo, 2002; Shelton, 1999; Tubbs, 1993, Asare, v.dğr., 2009; Chanruang & Ussahawanitchakit, 2011; Chi, v.dğr., 2010; Gaballa & Ning, 2011; Intakhan & Ussahawanitchakit 2010; Kaplan v.dğr., 2008; Ussahawanitchakit, 2012; Ussahawanitchakit & Intakhan, 2011; Wang, v.dğr., 2012). Örneğin: Chung & Monroe (2000) tarafından deneyimin denetçilere olan güvene etkisi üzerine yapılan çalışmada veri analizi için anket ve tanımlayıcı ista-

tistiklerden yararlanmış ve denetim deneyiminin algılanan iç denetçiye olan güven ile anlamlı bir pozitif ilişkisi olduğu bulunmuştur.

Chi v.dğr. (2010) tarafından Tayvan'daki özel ve kamu kurumlarında denetçilerin deneyimlerinin denetim kalitesi algıları üzerindeki etkileri üzerine yürütülen bir çalışmada, denetçi deneyiminin denetim kalitesi algıları üzerinde pozitif etkisinin olduğu gösterilmektedir. Bu, Bonner ve Lewis'in (1990) deneyimli denetçinin, finansal tablo hatalarının tespitinde deneyimsiz denetçilerden daha iyi olduğu bulgusu ile aynıdır.

Benzer şekilde, Gaballa & Ning (2011) deneyimin iç denetçinin performansı üzerindeki etkileri üzerine bir çalışma yapmış ve anlamlı pozitif bir ilişkiden bahsetmişlerdir. Yine, Libby & Frederick (1990), denetçilerin bilgiyi kullanmayı öğrenmelerine yardımcı olacağından, deneyimin performansı artırabileceğini çalışmalarında göstermiştir. Ayrıca, Carpenter v.dğr. (2002), hileyi tespit etmede deneyimli denetçilerin daha etkin olduğunu belirtmiştir. Benzer şekilde, Wang v.dğr. (2012), denetim deneyimi ve denetim etkinliğiyle ilgili araştırma yürütmüştür. Çalışmanın amacı, denetim deneyimi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemektir. Araştırmanın sonucunda denetim deneyiminin denetim kalitesini artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Hatunoğlu & Koca'nın (2020) çalışmasında, "Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyinin denetçinin eğitim seviyesi ve mesleki tecrübesine göre farklılık oluşturup oluşturmadığının tespiti" yapılmış, Esendemir (2011) Türkiye'de bağımsız denetim kalitesini denetim bilgisinin etkilediğini, denetim bilgisinin iki alt boyuttan birisinin ise denetim tecrübesi olduğunu vurgulamıştır. Kızılgöl & İşgüden (2011) yaptıkları çalışmada, bağımsız denetim kalitesinin denetçinin mesleki tecrübesiyle olan ilişkisini ortaya koymuş, Sarıçiçek & Aytekin (2020) denetim kalitesini azaltan davranışların tecrübeye göre de anlamlı farklılıklar gösterdiğini tespit etmiştir. Aslanoğlu & Baskan (2016), bağımsız denetçilerin tarafsız, dürüst, muhasebe standartlarına bağlı ve mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmasının denetimin kalitesini artırdığını belirtmiş, Özdoğan & Öncü (2016),

iç denetçilerin, tecrübe yolu ile risk yönetimi yetkinlikleri kazanmasının mümkün olduğunu ve alınacak eğitimlerle iş deneyiminin mutlaka desteklenmesi gerektiğini irdelemiştir. Çetinkaya (2017) çalışmasında tecrübeli denetçilerin sorgulama yeteneklerinin daha gelişmiş olduğunu ve risk algılarının daha yüksek olduğunu ifade etmiş, Gökten (2017) çalışmasında, ego tükenmesinin denetim tecrübesi ve bu kapsamda denetçi yargısı üzerindeki etkisini tartışmıştır.

Ulusal ve uluslararası alanda denetim deneyimi üzerine yapılmış çalışmalar irdelendiğinde, konuya daha çok denetim etkinliği, denetim kalitesi, risk algısı ve denetim yargısı gibi başlıklar altında değinildiği tespit edilmiştir. Bu nedenle, bu araştırma, özellikle Türk kamu sektörü kuruluşlarında denetim deneyimi konu başlığı ile yapılacak ampirik araştırmaları teşvik edecektir.

### 3. SONUÇ

İç denetim fonksiyonu, kurumsal risk yönetimi esaslarının kontrolünde temel bir iç güvence ve danışmanlık mekanizması ve devlet kurumlarında faaliyetlerinin etkinliğinin, verimliliğinin, ekonomikliğinin izlenmesi ve değerlendirilmesinde bir araç olarak önemlidir. Buna ek olarak, kamu kurumlarının hesap verebilirliğini sağlama, programlarının uygulanabilirliğini, kaynakların kullanımını iyileştirme, paydaşlara karşı güven oluşturma ve geliştirme konusunda etkin bir yardımcıdır. Ancak bu hedefleri ancak etkin bir iç denetim fonksiyonu gerçekleştirebilir. İç denetçilerin deneyimi, kurumdaki etkin iç denetimi belirler. Denetçilerin deneyimi, bir kurumda gerçekleştirilen denetim çalışmasının kalitesini belirler. Deneyim; akademik seviye, yetkinlik, beceri ve personelin sürekli mesleki gelişim için gösterdiği çaba ile ölçülür. Deneyim, iç denetçinin, kurum faaliyetlerinin yanı sıra yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disiplinli bir yaklaşım oluşturmasını sağlar. İç denetçilerin sistematik ve disiplinli denetim yaklaşımını gerçekleştirme yeteneği olan deneyim iç denetimin etkinliğini artırmaya katkıda bulunur.



İç denetim etkinliğinin iç denetim deneyimi ile olan pozitif anlamlı ilişkisini ortaya koyan çalışmalar IIA'nın 1210 standardını destekler niteliktedir. Bu standart, iç denetçilerin etkin olabilmeleri ve sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için bilgi, beceri ve diğer yetkinliklere sahip olmaları gerektiğini belirtmektedir (IIA, 2011). Ayrıca, bugüne kadar yapılmış çalışmaların sonucu, kamu sektöründe iç denetimde bilginin, deneyimin çok önemli bir role sahip olduğunu ve belirli görev deneyiminin denetçilerin yargılarını iyileştirebileceğini göstermektedir.

Yapılan çalışmaların sonucu, iç denetimin etkinliği ile denetçilerin deneyimi arasındaki pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğunu, denetçilerin etkinliğe ulaşmak için deneyimlerini kullanması gerektiğini ve karar almada deneyimin etkisini göstermektedir. Çok deneyimli denetçilerin daha az deneyimli denetçilere göre daha etkin bir performans gösterdiğini tespit eden çalışmalar deneyimli denetçilerin, deneyimsiz denetçilere göre bilgilerini daha fazla kullanabildiklerini ve daha ilgili bilgilere daha çabuk ulaşabildiklerini de ifade etmektedir.

Bu makale, uluslararası ve ulusal literatürde iç denetimin etkinliği ve iç denetim deneyimi arasındaki ilişkiye yönelik kamu/özel sektörde yapılmış çalışmalara ilişkin bir literatür incelemesini içermekte, özellikle ulusal literatürde Bakanlıklar özelinde iç denetim deneyimi ile etkinlik arasındaki ilişkiye yönelik mevcut literatürün genişletilmesi ve ampirik çalışmaların yapılması çağrısı ile bilgi birikimine katkıda bulunmaktadır. Makale, ampirik bir çalışmaya dayalı olmayan kavramsal incelemeyi ihtiva etmekte ve bağımsız değişken olarak yalnızca denetim deneyimini dikkate almaktadır. Makale özellikle ulusal yazında kamu sektöründe bu iki değişken arasındaki ilişkinin ampirik olarak incelenmesine yönelik araştırma yapılmasını tavsiye etmekte ve iç denetim deneyimi ve etkinliğine ilişkin mevcut literatürü tarayarak alana katkıda bulunmaktadır. Benzer şekilde gelecekteki araştırmalar, denetim deneyimi ile iç denetimin etkinliği arasındaki ilişkiyi güçlendirmek veya etkilemek için başka düzenleyici veya aracı değişkenler ekleme olasılığına da yönelmelidir.

## Kaynakça

- Agoglia, C. P., Beaudoin, C., & Tsakumis, G.T. (2006). The effect of fraud assessment documentation structure on auditors' ability to identify control weaknesses: The moderating role of reviewer experience, 1- 28.
- Ahdolmohammadi, M., & Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *The Accounting Review*, LXII (1), 1-13.
- Ahmad, N., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 784-790.
- Akçay S. (2012). *Kamu sektöründe iç denetimin etkinliğinin ölçülmesi ve belediyeler üzerine bir uygulama* (Yayımlanmamış doktora tezi). Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Aktaş Ö. (2018). *Vakıf üniversitelerinde iç kontrol ve iç denetim sisteminin etkinliği ve bir uygulama* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Albawwat, I. E., Al-Hajaja, M. E., & Al Frijat, Y. S. (2021). The relationship between internal auditors' personality traits, internal audit effectiveness, and financial reporting quality: empirical evidence from Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(4), 797-808.
- Alberta, A. G. (2005). Examination of internal audit departments. *Internal Audit Report*.
- Albrecht, W. S., Howe, K. R., Schueler, D.R., & Stocks, K. D. (1988). Evaluating the effectiveness of internal audit departments, *Institute of Internal Auditors*.
- Ali, B. O. (2018). Factors influencing the effectiveness of internal audit on organizational performance. *International Journal of Advanced Engineering, Management and Science*, 4, 220-226.
- Al-Twajjry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective. *Critical Perspective on Accounting*, 14, 507-531.
- Alzeban A. & Gwilliam D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *J. Int. Account. Audit. Taxat.* 23: 74-86.

- Arel, B., Kaplan, S. E., & Donnell, E. O. (2005). Evaluating internal controls: The moderating effect of auditor experience on the persuasiveness of evidence from management self assessment, 1- 33.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13, 43-60.
- Arena, M., & Azzone, G. (2010). Internal audit effectiveness: Relevant drivers of auditees satisfaction, 1-35.
- Armstrong, E. A., & Yidana, D. (2019). Determinants of internal audit effectiveness in selected hospitals within the Kumasi Metropolis. *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, 2(7), 165-168.
- Asare, S. K., Cianci, A.M., & Tsakumis, G.T. (2009). The impact of competing goals, experience, and litigation consciousness on auditors' judgments. *International Journal of Auditing*, 13, 223-236.
- Aslanoğlu, S. & Baskan, T.D. (2016). Denetçilerin bağımsızlığının denetim kalitesine etkisi. *Muhasebe ve Dene-time Bakış*, (48), 59-84.
- Badara, M. S., & Saidin, S. Z. (2013). Antecedents of internal audit effectiveness: A moderating effect of effective audit committee at local government level in Nigeria. *International Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 82-88.
- Baharud-Din, Z., Shokiyah, A.& Ibrahim, M. S. (2014). Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector. *International Proceedings of Economics Development and Research*, 70, 126.
- Belay, Z. (2007). A Study on effective implementation of internal audit function to promote good governance in the public sector. Presented to the "The Achievements, Challenges, and Prospects of the Civil Service Reform program implementation in Ethiopia" *Conference Ethiopian Civil Service College Research*, Publication ve Consultancy Coordination Office.
- Biçer, A. A. (2006). *İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bierstaker, J. L., & Thibodeau, J. C. (2006). The effect of format and experience on internal control evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 21(9), 877 – 891.
- Bonner, E., & Lewis, B. L. (1990). Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research*, (28), 1-20.
- Brown, D. L., & Jones, K. T. (2011). Audit experience, accounting education and perceptions about the efficacy of Sarbanes-Oxley and the PCAOB. *Journal of Accounting and Finance*, 11(2), 58- 68.
- Bruwer, J. P., Smit, Y., Roux, S. L., & Siwangaza, L. (2020). Conceptualising the modern proactive internal auditor amidst the 4th industrial revolution: A literature review. *International Journal of Critical Accounting*, 11(6), 503-519.
- Carpenter, T., Durtschi, C., & Gaynor, L. M. (2002). The role of experience in professional skepticism, knowledge acquisition, and fraud detection, 1-28.
- Cengiz, C. (2020). İç denetimin etkinliğinin ve kalitesinin artırılması: Performansının ölçümünde bir model önerisi. *Denetişim*, (21), 82-97.
- Chanruang, S., & Ussahawanitchakit, P. (2011). Audit sustainability of CPAs in Thailand: Effect of audit planning competency and audit report quality. *International Journal of Business Research*, 11(6), 57-82.
- Chaveerug, A. (2011). The role of accounting information system knowledge on audit effectiveness of CPAs in Thailand. *International Journal of Business Strategy*, 11, 78-89.
- Chen, Y., Lin, B., Lu, L., & Zhou, G. (2020). Can internal audit functions improve firm operational efficiency? Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1167-1188.
- Chi, W., Myers, L. A., Omer, T. C. & Xie, H. (2010). *The effects of auditors' preclient and client specific experience on earnings quality and perceptions of earnings quality: Evidence from private and public companies in Taiwan*. 1-38.
- Choo, F., & Trotman, K. T. (1991). The Relationship between knowledge structure and judgments for experienced and inexperienced auditors. *The Accounting Review*, 66(3), 464-485.

- Christopher, J. (2019). The failure of internal audit: monitoring gaps and a case for a new focus. *Journal of Management Inquiry*, 28(4), 472-483.
- Chung, J., & Monroe, G. S. (2000). The effects of experience and task difficulty on accuracy and confidence assessments of auditors. *Accounting and Finance*, 40, 135-152.
- Coetzee, P. & Fourie, H. (2009). Perceptions on the role of the internal audit function in respect of risk. *African Journal of Business Management*, 3(13), 959-968.
- Cohen, A. & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organizations. *Australian Accounting Review*, 54(20), 296-307.
- Cohen, J., & Kida, T. (1989). The impact of analytical review results, internal control reliability and experience on auditors' use of analytical review. *Journal of Accounting Research*, 27(2), 263 -276.
- Corama, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2006). The value of internal audit in fraud detection. *Journal of Accounting and Finance*, 48(4), 543-559.
- Çetinkaya, N. (2017). Risk odaklı denetimde denetim kalitesinin önemi ve bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 109-133.
- Çiftçi O. (2018). *Aracı kurumlarda iç denetim sisteminin etkinliği* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Marmara Üniversitesi, Bankacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Davies, M. (2001). The changing face of internal audit in local government. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 1(2), 15-26.
- Dellai, H., & Omri, M. A. B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in tunisian organizations, *Research Journal of Finance and Accounting*, (7), 208-221.
- Deran, A. & Alıcı, V. O. (2020), Büyükşehir belediyeleri ile bağlı idarelerde iç denetimin etkinliği: Mersin örneği, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(2), 13-28.
- De Smet, D., & Mention, A. (2011). Improving auditor effectiveness in assessing KYC/AML practices: Case study in a Luxembourgish context. *Managerial Auditing Journal*, 26(2), 182-203.
- Dinh T. H., Pham D. C., & Nguyen T. T. (2021). Factors affecting the internal audit effectiveness of steel enterprises in Vietnam, *Journal Of Asian Finance, Economics And Business* 8(1), 271-283.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.
- Donnell, E. O. (2002). Evidence of an association between error specific experience and auditor performance during analytical procedures. *Behavioral Research in Accounting*, 14, 180-195.
- Drogalas, G. A., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., & Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 16(4), 11-32
- Eden, D. & Moriah, L. (1996). Impact of internal auditing on branch bank performance: A field experiment. *Organizational Behavior and Human Decision Performance*, 68, 262-271.
- Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32, 160-176.
- Esendemir, E. (2011) Uluslararası denetim standartları ve Türkiye'deki düzenlemeler çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarında insan kaynakları yönetimi. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(2) 646-667.
- Eulerich, A., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing? A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie (MAB)*, (3/4), 83-93.
- Eulerich, M., Georgi, C., & Schmidt, A. (2020). Continuous auditing and risk based audit planning: An empirical analysis. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 17(2), 141-155.
- Fu, H., Tan, H., & Zhang, J. (2011). Effect of auditor negotiation experience and client negotiating style on auditors judgments in an auditor-client negotiation context. *Auditing: A Journal of Practice ve Theory American Accounting Association*, 30(3), 225-237

- Gaballa, A. S. M., & Ning, Z. (2011). An analytical study of the effects of experience on the performance of the external auditor. *International Conference on Business and Economics Research*, 1, 169 -179.
- Gökalp, B. (2013). *Kamu yönetiminde iç denetim etkinliğinin ölçülmesi* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gökten, P. O. (2017). Baumeister'in ego tükenmesi teorisine çerçevesinde denetçi yargısı. *İşletme Araştırmaları Dergisi* 9(4), 902-9015. DOI: 10.20491/isarder.2017.364.
- Gürdal, T., & Çıplak, V. (2014). Kamu kesiminde iç denetimin etkinliği, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 205-241.
- Hacıoğlu R. (2018). *Elementer sigortacılık sektöründe iç denetim fonksiyonunun etkinliğinin değerlendirilmesi ve bir uygulama* (Yayımlanmamış doktor tezi). İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hailemariam, Sh. (2014). Determinants of internal audit effectiveness in the public sector, case study in selected Ethiopian public sector offices. *Master Thesis in Accounting and Finance (MSC.) Jimma University, College of Business and Economics*.
- Hatunoğlu, Z. & Koca, N. (2020). Bağımsız denetçinin eğitim seviyesi ve mesleki tecrübesine göre mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(2), 1118-1134. DOI: 10.33437/ksusbd.735605.
- Hazaea, S. A., Tabash, M. I., Khatib, S. F. A., Zhu, J., & Al-Kuhali, A. A. (2020). The impact of internal audit quality on financial performance of Yemeni commercial banks: An empirical investigation. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, (11), 867-875.
- Hazaea, S.A., Zhu, J., Al-Matari, E.M., Senan, N.A.M., Khatib, S.F.A. & Ullah, S. (2021). Mapping of internal audit research in China: a systematic literature review and future research agenda. *Cogent Business ve Management*, 8(1), 1-23.
- Horngrén, T. C., Foster, G. & Datar, M. S. (2000). *Cost accounting a managerial emphasis* (Tenth edition). Prentice Hall International, Inc., London.
- IIA. (2010). Measuring internal audit effectiveness and efficiency. *IPPF- Practice guide*. The Institute of Internal Auditors.
- IIA. (2011). *Practice advisories under international professional practice framework (IPPF)*.
- Intakhan, P., & Ussahawanitchakit, P. (2010). Roles of audit experience and ethical reasoning in audit professionalism and audit effectiveness through a moderator of stakeholder pressure: An empirical study of tax auditors in Thailand. *Journal of Academy of Business and Economics*, 10(5), 1-15.
- Islam, K. M., & Bhuiyan, A. B. (2021). Determinants of the effectiveness of internal shariah audit: Evidence from islamic banks in Bangladesh. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 8(2), 223-230.
- İşçi, V. (2019). *İç denetim etkinliğinin performans açısından değerlendirilmesi: İç denetçilerin bakışıyla kamu üniversitelerinde nitel bir araştırma* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Joshi P. L. (2021). Which factors affect the internal audit effectiveness in India?, *Indian Journal of Commerce ve Management Studies*, 12(2), 1-13.
- Kaplan, S. E., Donnell, E. O, & Arel, B. M. (2008). The influence of auditor experience on the persuasiveness of information provided by management. *Auditing: A Journal of Practice Ve Theory*, 27(1), 67-83.
- Kara, S. (2011). *İç denetimde risk yönetimi* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Karasioğlu, F. & Öztemiz, D. (2020). İç denetimin etkinliğini arttırmada yeminli mali müşavirlerin rolü. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (44), 1-12.
- Kasım, D. (2011). *İç denetim sistemlerinin bankaların verimliliği üzerindeki etkisi* (Yayımlanmamış doktora tezi). Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Kızılçöl, Ö., & İşgüden, B. (2011). Denetim riskinin belirlenmesinde mesleki yargının denetçiler tarafından kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(4), 1-34.

- Knapp, C. A., & Knapp, M. C. (2001). The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical procedures. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 25-37.
- Kozan, S. (2019). *Türkiye'deki devlet üniversitelerinin iç denetim etkinliğinin değerlendirilmesi* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Lehmann, C. M., & Norman, C. S. (2006). The Effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: An experimental investigation. *Behavioral Research in Accounting*, 18, 65-83.
- Lenz, R., Sarens, G., & Hoos, F. (2017). Internal audit effectiveness: Multiple case study research involving chief audit executives and senior management. *EDPACS*, 55, 1-17.
- Lewis D. (1999). Papers in metaphysics and epistemology. *Cambridge University Press*, 262-90.
- Libby, R., & Frederick, D. M. (1990). Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 348 - 367.
- Memiş, M. Ü. (2008). Etkin ve başarılı bir iç denetim için gerekli koşullar. *Mali Çözüm Dergisi*, (85), 75-91.
- Messier, W. F. (1983). The effect of experience and firm type on materiality/disclosure judgments. *Journal of Accounting Research*, 2, 611-618.
- Mihret, D. G., James, K., & Joseph, M. M. (2010). Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224 - 252.
- Mihret, D. G., & Yismaw A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Mizrahi, S., & Ness-Weisman, I. (2007). Evaluating the effectiveness of auditing in local municipalities using analytic hierarchy process (ahp): A general model and the Israeli example. *International Journal of Auditing*, 11, 187-210.
- Moyes, G. (2007). The differences in perceived level of fraud detecting effectiveness of SAS No. 99 Red flags between external and internal auditors. *Journal of Business and Economics Research*, 5(6), 9-26.
- Musah, A., Gapketor, E. D., & Anokye, F. K. (2018). Determinants of internal audit effectiveness in state-owned enterprises (soes) in Ghana. *The Journal of Accounting and Management*, (8), 52.
- Musig, P., & Ussahawanitchakit, P. (2011). Dynamic audit competency and the antecedents and consequences: Evidence from tax auditors in Thailand. *International Journal of Business Research*, 11(3), 47-75.
- Mustika, A. C. (2015). Factors affecting the internal audit effectiveness. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 12, 89-109.
- Nurdiono R., & Gamayuni, R. (2018). The effect of internal auditor competency on internal audit quality and its implication on the accountability of local government. *European Research Studies Journal*, 21(4), 426-434.
- Okutan K. (2016). *İç denetimin etkinliğini etkileyen faktörler* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Omar, N., & Abu Bakar, K. M. (2012). Fraud prevention mechanisms of Malaysian government linked Companies: An assessment of existence and effectiveness. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8(1), 15-31.
- Onay, A. (2020). Büyük veri çağında iç denetimin dönüşümü. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(1), 127-163.
- Öz M. (2015). *Üniversitelerde iç denetimin etkinliğinin artırılmasına yönelik bir alan araştırması* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Özdoğan, B., & Öncü, S. (2016). Türkiye'de iç denetim mesleğinin güncel durumu: Bir araştırma. *Yönetim ve Ekonomi*, 23(1), 19-33.
- Özer, G., Günlük, M., & Okutan, K. (2018). İç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin üst yönetim desteğinin ve iç denetimin bağımsızlığının iç denetimin etkinliği üzerindeki etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Özel Sayı), 590-613.

- Parlak, N. (2020). İç denetim sisteminin etkinliği ve verimliliğe etkisi: Özel sağlık kuruluşu personeli üzerine bir uygulama. *Denetişim Dergisi*, (20), 96-107.
- Pehlivanlı, D. (2008). *Kurumsal risk yönetimi temelli iç denetim ve Türkiye uygulamaları* (Yayımlanmamış doktora tezi). Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Pilcher, R., Gilchrist, D., & Singh, I. (2011). *The Relationship between internal and external audit in the public sector: A Case Study*.1-23.
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood. D. A. (2008). Internal audit quality and earnings management. *Institute of Internal Auditors Research Foundation*, 1-42.
- Radu, M. (2012). Corporate governance, internal audit and environmental audit: Tthe performance tools in Romanian companies. *Accounting and Management Information Systems*, 11(1), 112-130.
- Rudhani, L. H., Vokshi, N. B., & Hashani, S. (2017). Factors contributing to the effectiveness of internal audit: Case study of internal audit in the public sector in Kosovo. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3(4): 91-108
- Russo, J. A. (2002). The effect of task experience on assessments of auditor expert potential. *IAER*, 8(3), 248 - 359.
- Sakour, A., & Laila, N. (2015). Internal audit effectiveness in libyan public enterprises: an approach to the development of a theoretical framework. *Global Business and Management Research: An International Journal*, 7(2), 12-18.
- Sarens, G. (2009). Internal auditing research: Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*, (13), 1-7.
- Sarıçipek, R. & Aytekin, M. (2020). Türkiye'deki bağımsız denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarının analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (87), 89-106,
- Savouk, O. (2007). Internal audit efficiency and effectiveness evaluation principles. *Journal of Business Economics and Management*, 8(4), 275-284.
- Seol, I., Sarkis, J., & Lefley, F. (2011). Factor structure of the competency framework for internal auditing (CFIA) skills for entering level internal auditors. *International Journal of Auditing*, 15(3), 217-230.
- Sevim, Ş., & Eliuz, A. (2007). Denetim komitelerinin iç denetimin etkinliği üzerindeki rolleri ve İMKB'de bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36), 60-70.
- Shelton, S. W. (1999). The effect of experience on the use of irrelevant evidence in auditor's judgment. *The Accounting Review*, 74(2), 217-224.
- Shamki, D., & Alhajri, T. A. (2017). Factors influence internal audit effectiveness. *International Journal of Business and Management*, 12(10), 143-154.
- Shamsuddin, A., Manijegar, D. B., Kirupanangtan, K., Rahman, S., & Selvanathan, S. (2014). Factors that determine the effectiveness of internal audit functions in the malaysian public sectors. *International Journal of Business, Economics and Law*, 5(1), 9-17.
- Shoosmuangpak, P., & Ussahawanitchakit, P. (2009). Audit strategy of CPAs in Thailand: How does it affect audit effectiveness and Stakeholder acceptance? *International Journal of Business Strategy*, 9(2), 136-157.
- Soylu, H. (2010). *İç denetimin yeni bir yaklaşım olarak kamu sektöründe uygulanması ve mevcut uygulamaların verimlilik ve başarısı: Türkiye örneği* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Sudsomboon, S., & Ussahawanitchakit, P. (2009). Professional audit competencies: The effects on Thai's CPAS audit quality, reputation, and success. *Review of Business Research*, 9(3), 66 - 85.
- Tackie, G., Marfo-Yiadom, E. & Achina, S. O. (2016). Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems. *International Journal of Business and Management*, (11), 184-195.
- Theofanis, K., Drogalas, G., & Giovanis, N. (2011). Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek Hotel Business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research* 4(1), 19-34.
- Tosun A. K.. & Acar, D. (2021). İç denetim etkinlik düzeyinin işletme verimliliği üzerine etkisi: BİST kapsamındaki imalat işletmelerinin yönetici algılarının değerlendirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve*

*İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2) , 1202-1224.

- Tubbs, R. M. (1993). The Effect of experience on the auditor's organization and amount of knowledge. *The Accounting Review*, 87(4), 783 – 801.
- Türetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: Operationalisation and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238–271.
- Udeh, S. N., & Nwadiakor, E. O. (2016). Evaluation of effectiveness of internal audit in the Nigerian public sector. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 3(4), 44-58.
- Unegbu, A. O., & Kida, M. I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public Sector management. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS)*, 2(4), 304-309.
- Ussahawanitchakit, A., & Intakhan, A. (2011). Audit professionalism, audit independence and audit effectiveness of CPAs in Thailand. *International Journal of Business Research*, 11(2), 1-11.
- Ussahawanitchakit, P. (2012). Audit independence of tax auditors in Thailand: Roles of ethical orientation, professional responsibility, stakeholder pressure, and audit experience. *Journal of Academy of Business and Economics*, 12(1), 1-11.
- Van Kuijck, B., & Paresi, V. (2020). Personality of internal auditors: An exploratory study in the Netherlands. *Ma-*

*andblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie (MAB)*, 94(3/4), 113–126.

- Vijayakumar, A. N., & Nagaraja, N. (2012). Internal control systems: Effectiveness of internal audit in risk management at public sector enterprises. *BVIMR Management Edge*, 5(1), 1-8.
- Wang, Y., Yu, L., Zhang, Z., & Zhao, Y. (2012). *Engaging audit partner experience and audit quality*. 1-48.
- Wright, A., & Wright, S. (1997). *The effect of industry experience on hypothesis generation and audit planning decisions*.
- Yılmaz, G. (2018). *İşletmelerde iç kontrol ve iç denetim etkinliğinin erp ile yönetimi* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yıldız, A. (2021). *İç denetimin uluslararası mesleki uygulama çerçevesine uyumu ve etkinliği: Bakanlıklar üzerinde bir araştırma* (Yayımlanmamış doktora tezi). Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Sakarya.

### İnternet Kaynakları

- IIA. (2017). *The framework for internal audit effectiveness: The new International Professional Practices Framework (IPPF)*. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> (Erişim Tarihi: 25.03.2021).

# FAKTORİNG İŞLEMLERİNİN DENETİMİNDE RİSK TANIMLAMASINA YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ

## (A MODEL RECOMMENDATION FOR RISK IDENTIFICATION IN AUDIT OF FACTORING TRANSACTIONS)

Gürol BALOĞLU\*

### ÖZ

Faktoring şirketleri, özellikle bankalar üzerinden fon sağlamakta zorlanan işletmeler için, işletme sermayesinin temininde önemli rol oynamaktadırlar. Ülkemizde faktoring şirketlerine ilişkin yasal düzenlemeler iç denetim fonksiyonunu zorunlu kılmamıştır. Bu durum faktoring şirketlerinde iç denetimin yaygınlaşmamasına neden olmuştur. Bununla birlikte, iç denetimin faktoring şirketlerine önemli katma değerler sunabileceği düşünülmektedir. Bu çalışmada, faktoring şirketlerinde faktoring işlemlerine ilişkin bir iç denetim yürütülmesi halinde sağlanabilecek katkılar ve bunların en önemlisi olarak risk envanterinin ne şekilde oluşturulabileceğine ilişkin bir model sunulmaktadır. Bu model oluşturulurken öncelikle faktoring işlemlerinin doğası açıklanarak faktoring işlemlerine ilişkin mevcut yasal düzenlemeler hakkında bilgiler verilmektedir. Faktoring şirketlerinin iç sistemlerine ilişkin literatürden derlenen bilgiler yanı sıra faktoring işlemlerinin denetimi hakkında mevcut durum ortaya konulmakta ve böylelikle de-

netim faaliyetinin hangi alanlarda yoğunlaştırılması ile ne tür riskler üzerinde durulması gerektiği belirlenmeye çalışılmaktadır. Sonuç olarak, gerek faktoring işlemlerine ilişkin düzenleyici kurallardan gerekse faktoring işlemleri ve muhasebesine ilişkin operasyonlardan yola çıkılarak Türkiye’de faaliyet gösteren faktoring şirketlerinin faktoring işlemlerine ilişkin maruz kalabilecekleri riskler bir model çerçevesinde tanımlanmakta, oluşturulan risk envanterinin faktoring şirketlerinde yapılacak etkili bir iç denetim faaliyetinin planlamasına dayanak olarak kullanılabilirliği bunun yanı sıra faktoring şirketlerince risklerin yönetilmesine katkı sağlayabileceği değerlendirilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Faktoring, Risk Tanımlaması.

**JEL Kodları:** M40, M41, M42

<sup>1</sup> Dr., Denetim Grubu Başkanı, Süzer Grubu, İstanbul, Orcid Id: 0000-0003-1093-2664, gurol@live.com.  
Yazı Gönderim Tarihi: 29.7.2021, Yazı Kabul Tarihi: 04.11.2021.



## ABSTRACT

Factoring companies play an important role in providing working capital, especially for businesses that have difficulty in obtaining funds through banks. In our country, the legal regulations regarding factoring companies have not made the internal audit function mandatory. This situation caused the internal audit not to become widespread in factoring companies. However, it is thought that internal audit can offer significant added value to factoring companies. In this study, a model is presented regarding the contributions that can be made if an internal audit of factoring transactions is carried out in factoring companies and, most importantly, how a risk inventory can be created. While creating this model, first of all, the nature of factoring transactions is explained and information is given about the current legal regulations regarding factoring transactions. In addition to the information compiled from the literature on the internal systems of factoring

companies, the current situation regarding the audit of factoring transactions is presented, and thus, it is tried to determine in which areas the audit activity should be concentrated and what kind of risks should be emphasized. As a result, the risks that factoring companies operating in Turkey may be exposed to regarding factoring transactions are defined within the framework of a model, based on both the regulatory rules regarding factoring transactions and the operations related to factoring transactions and accounting. In addition to this, it is evaluated that it can contribute to the management of risks by factoring companies.

**Keywords:** Internal Audit, Factoring, Risk Identification.

**JEL Classification:** M40, M41, M42

## 1. GİRİŞ

İşletmeler satış yapabilmek adına piyasa koşulları dahilinde alıcılardan gelen vadeli ödeme şartlarını kabul etmeye, kendi ödemelerini gerçekleştirebilmek ve faaliyetine devam edebilmek için de bu alacaklarını bir an evvel tahsil etmeye mecburdurlar. Türkiye’de işletmelerin pek çoğunun kronik rahatsızlığı, ödemelerin problemsiz bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak işletme sermayesinin sağlanmasıdır. Faiz oranlarının yüksek seviyelerde seyrettiği ülkelerde bu durumda başvurulabilecek kaynaklar oldukça maliyetli olabilmektedir. İşletme sermayesinin tesisi faaliyetlerin devamı için elzem olduğundan bu konuda kaynak yaratabilecek finansal çözümlere rağbet de yüksektir.

Türkiye’de yerleşik ticari uygulamalarda bankalar işletme sermayesinin tesisinde ilk akla gelen kurumlardır. Ancak bankalarla yürütülen kredi ilişkisi içerisinde bankaların öne sürdüğü teminat ve limit şartları işletmeler açısından tercih edilebilir olmaktan uzaklaşabilmektedir. Bu durumda işletmeler alternatif finansal çözümlere yönelmektedirler. Ticari hayatın içerisinde önemli bir yer tutan kambiyo senetlerine dayalı işletme alacakları fon sağlamada şirketler için önemli bir çözüm sunmaktadır. Bu alacakların va-

desinden önce tahsilini sağlayan kuruluşlardan en önemlisi faktoring şirketleridir. Faktoring şirketleri ülkemizde en çok bilinen bu fonksiyonu dışında dış ticaretin finansmanında da rol oynamaktadır.

Faktoring şirketleri, ekonomik hayatın devamına bu denli katkı sağlarken diğer taraftan da bu alacakların tahsil edilememesi başta olmak üzere çeşitli riskler almaktadır. Bu çalışmada, faktoring şirketlerinin gerçekleştirdikleri işlemlerle, özellikle kredi riski ile bağlantılı olarak aldıkları riskler çerçevesinde iç denetimin önemi ile ilgili değerlendirmede bulunmaktadır.

### 1.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmada faktoring şirketlerinde yasa gereği zorunlu olmayan iç denetim faaliyetinin işletmelere çeşitli faydalar sağlayabileceği tezinden hareketle bir faktoring şirketinde faktoring işlemleri üzerine bir denetim çalışması yürütülmesi halinde hangi riskler üzerinde durulabileceği ve ne tip bir güvence hizmeti sunulabileceğine ilişkin bir model ortaya konulması amaçlanmaktadır.

## 1.2. Çalışmanın Yöntemi

Çalışma, faktoring işlemlerine ilişkin literatür taraması ve Türkiye’de faaliyet gösteren faktoring şirketlerinin uygulamalarına ilişkin araştırma yapılması şeklinde gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede, faktoring şirketlerinin denetimine ilişkin bir kapsam belirlenerek, bu kapsam dahilinde denetimlerde uygulanabilecek bir ön değerlendirme tablosu hazırlanmıştır. Bu tablonun oluşturulabilmesi için faktoring işlemlerine ilişkin risklerin belirlenmesi/ tanımlanması çalışması yürütülmüştür. Risklerin tanımlanmasında yasal ortam, bilanço yapısı, finansal raporlama riskleri ve çalışmanın başında aktarılan faktoring işlemlerinin genel yapısı üzerinden hareket edilmiştir.

## 1.3. Çalışmanın Sınırlılıkları

Çalışma, faktoringle ilgili olmayan diğer mevzuat göz önünde bulundurulmadığından ve faktoring işlemlerinin sorunlu hale gelmesi ve sonrasına ilişkin süreç değerlendirilmediğinden konu sadece sorunlu hale gelmemiş faktoring alacaklarında müşteriye limit tahsisinden alacağın tahsil edilmesine kadarki süreçte risklerin ne şekilde yürütüldüğüne ilişkin denetim testlerinin tasarlanması ile sınırlıdır. Bu doğrultuda yapıları itibarıyla ithalat faktoringi işlemleri de çalışma kapsamına alınmamıştır.

## 1.4. Çalışmanın Bulgu ve Sonuçları

Çalışmanın bulgu ve sonuçları 3.bölümde faktoring şirketlerinin faktoring işlemleri kapsamında maruz kalabileceği riskler yasal uyum riskleri, bilanço riskleri, finansal raporlama riskleri ve işlemin doğası ile ilişkili kredi riskleri bağlamında ayrı alt başlıklarda tanımlanmakta ve tanımlanan riskler özet bir tabloda sunulmaktadır.

Bunun yanı sıra faktoring işlemleri ile ilgili operasyonel, mevzuatsal ve muhasebesel konularda dikkat edilmesi gereken noktalar bir denetim kapsamı sistemi içinde sunulmakta ve bu şekilde yürütülecek bir denetimin potansiyel faydaları/katma değeri belirtilmektedir.

## 2. FAKTORİNG İŞLEMLERİ VE DENETİMİ

Bu bölümde öncelikle faktoring işlemlerine ilişkin genel işleyiş açıklanacak sonrasında faktoring işlemlerinin denetimi ülkemiz mevzuatı ve sektör uygulamaları da göz önünde bulundurularak açıklanacaktır. Faktoring işlemlerinin doğasına ilişkin verilen bilgiler üçüncü bölümde faktoring işletmelerinin faktoring işlemleri nedeniyle üstlendikleri riskleri tanımlamada da ön bilgiler içermektedir. Bu bölümün son alt başlığında ulusal ve uluslararası literatürde faktoring şirketlerinin iç sistemlerine ilişkin yürütülen çalışmalar taranmaktadır.

### 2.1. Genel Hatlarıyla Faktoring

Faktoring, finansal kuruluşlardan bir alacakla ilgili tahsilat, finansman ve garanti adı altındaki üç hizmetten en az birinin alınması ile ortaya çıkar. Faktoring işlemini gerçekleştiren bu finansal kuruluş faktoring şirketi ya da faktör olarak adlandırılmaktadır (Parasız, 1990, s. 26).

Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası'nın 2018 yılında yaptığı bir çalışmada program dahilindeki 37 ülkeden 26'sında devletler tarafından regüle edilmiş bir faktoring piyasasının bulunduğu ifade edilmektedir. (European Bank for Reconstruction and Development, 2018, s. 3) Bu ülkelerden birisi olan Türkiye’de faktoring ile ilgili düzenleyici ve denetleyici kuruluş Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu, faktoring işlemlerini düzenleyen yasal mevzuat ise 21.11.2012 tarih ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu'dur. Bahsi geçen Kanun metninin Tanımlar başlıklı 3. maddesinde faktoringe ilişkin bir açıklama yer almamakla birlikte, Faktoring Sözleşmesi başlıklı 38. maddesinde şu ifadelerle yer verilmektedir:

*“Faktoring sözleşmesi; mal veya hizmet satışından doğmuş fatura ile tevsik edilen alacaklar ile Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde tevsik edilebilen mal veya hizmet satışına bağlı doğacak alacakları devir almak suretiyle, faktoring şirketinin müşterisine sağladığı tahsilat, borçlu ve müşteri hesaplarının tutulmasının yanı sıra finansman veya faktoring garantisi fonksiyonlarından herhangi birini ya da tümünü içeren*

sözleşmedir.” (6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu, 2012, s. 38).

Tanımdan görülebileceği üzere, faktoring işlemlerinde tahsilat, finansman ve garanti olarak adlandırılan üç fonksiyondan bahsedilebilir. Faktoringde yer alan **tahsilat ya da hizmet fonksiyonu** olarak adlandırılan ilk unsurda müşterinin yerine alacağın vade takibi yapılmakta ve tahsilat gerçekleştirilmektedir. Böylece faktoring şirketi tahsilatın sağlanması için müşterisine operasyonel bir hizmet sunmaktadır. **Finansman fonksiyonu** olarak adlandırılan ikinci fonksiyon ödeme vadesinden önce alacağın iskonto edilerek alıcıya fon sağlanması yoluyla fayda sağlar. Bu durumda faktoring şirketi alacağın vadesinde ödenmemesi nedeniyle anaparanın tahsil edilememesi riski ile karşı karşıya kalmaktadır. **Garanti fonksiyonu** olarak adlandırılan son unsurda satıcı, alıcının edinimini yerine getirmeme riskini üstlenmek istemediğinden bu riski faktör'e devreder (Ekergil & Çağırın, 2014,

s. 218). Garanti fonksiyonunun devreye girmesiyle faktör şirketi alacaklıya borçlunun ödeme yapmaması durumunda bile tahsilat yapmasını sağlayacak garantiyi sunmakta, borcun ödenmemesi durumunda yalnızca borçlu ile muhatap olmaktadır.

Bu fonksiyonlar altında bir işletme eğer likidite yönünden bir problem yaşamıyorsa ya alacaklarını kendisi tahsil etme yoluna gidecek ya da faktoringin tahsilat fonksiyonundan yararlanabilecektir. Eğer alacak kalitesi düşükse bu sefer garanti fonksiyonu devreye girebilecektir. Likidite darlığı yaşayan bir işletme ise borçluluğu düşükse karşılaştırmalı olarak daha düşük maliyetli olan banka finansmanına yönelebilir. Borçluluğu yüksek ve bankalarca fonlanmıyorsa bu durumda likidite sorununu faktoringin finansman fonksiyonuyla karşılamayı tercih edebilir. (Benea & Duma, 2013).

Literatürde, farklı pek çok faktoring tipi tanımı yapılmakla birlikte bu çalışmanın amaçları açısından önem arz eden sınıflamalar aşağıda özetlenmiştir:

Tablo 1. Faktoring Unsurları Açısından Faktoring Tipleri ve Faktoring Maliyetleri

Faktoring Tipi		Faktoringin Fonksiyonları		
Bildirim	Rücu	Tahsilat	Finansman	Garanti
Bildirimli	Rücu Edilebilir (Kabil-i rücu)	Evet	Evet	Hayır
Bildirimsiz	Rücu Edilebilir (Kabil-i rücu)	Hayır	Evet	Hayır
Bildirimli	Rücu Edilemez (Gayri kabil-i rücu)	Evet	Evet	Evet
<b>Maliyet</b>		Komisyon	İskonto Faizi	Komisyon

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

**Bildirimli (açık) faktoringte** temlik borçluya ihbar edilir ve faktoring şirketinin borcu tahsile yetkili kılındığı hususunda bilgi sahibi olması sağlanır. **Bildirimsiz (gizli) faktoringte** satıcının alacaklarını devrettiğine yönelik piyasada bir algı oluşması istenmemektedir. Bu nedenle borçluya bir bildirim yapılmaz. Bu durumda tahsilat alacaklı tarafından gerçekleştirilir ve faktoring firmasına ödenir. Faktoring işlemlerinde arada bir kambiyo senedi olmaksızın fatura üzerinden yürütülen işlemler, alacak temlikine ilişkin uygulamalar da dikkate alındığında, çoğunlukla bildirimli olarak gerçekleşir. Kambiyo senedine dayalı

işlemlerde ise, kambiyo senedinin devrine ilişkin ciro ve el değiştirme hükümleri geçerli olduğundan, tahsilat takas sistemi üzerinden gerçekleşecek ve ilave bir bildirim gerekecektir. Bunun istisnası olarak uygulamada işlemin gerçek bir mal veya hizmet tesliminden kaynaklandığına ve ödemenin belirtilen sürede yapılacağına dair teyit alınmasına veya borçluya ihbarname gönderilmesine yönelik uygulamalara rastlanmaktadır.

**Rücu edilebilir (kabil-i rücu) faktoringte** borçlu tarafından ödemenin yapılmaması durumunda faktoring

şirketi tahsilat için alacaklıya başvurabilmektedir (Süklüm, 2017, s. 320). **Rücu edilemez (gayri kabil-rücu) ya da gerçek faktoring** ise ödemenin yapılamaması riski faktoring şirketindedir (Ataç, 1991, s. 61). Ödemenin gerçekleşmemesi durumunda alacaklı herhangi bir sorumluluk taşımaz.

**Geleneksel ya da tam servis faktoring** olarak bilinen faktoring tipinde, faktoring işleminin tüm unsurları yer alır (Mert & Baş, 2016, s. 597). Bu nedenle bu tür bir işlem öncesinde faktoring şirketi borçlu için bir kredi limiti tahsis eder (Kocaman, 1991, s. 128). Garanti unsurunun yer almadığı bir faktoring işlemi **görünüşte (gerçek olmayan) faktoring** olarak adlandırılır. Türkiye’de uygulanan faktoring işlemleri yapısı itibarıyla ağırlıklı olarak rücu edilebilir olduğundan bunların görünüşte faktoring sınıfına girdiği söylenebilir. Diğer taraftan borcun alacaklıya rücu edilebilmesi faktoring şirketinin, finansman unsuru göz önünde bulundurulduğunda, müşterisi olan alacaklı için de kredilendirme ve istihbarat süreçlerini işleteceği anlamına gelmektedir. Bu nedenle, Türk faktoring şirketleri ticari işlemin borçlu tarafı kadar alacaklı tarafının da kredi değerliliğini dikkate almak durumundadır. Faktoring işlemi finansman fonksiyonunu karşılmasına karşın diğer iki unsuru taşıyorsa **fatura iskontosu** olarak adlandırılır (Özdemir, 2005, s.200). Finansman ve garanti fonksiyonu gören faktöringlerde tahsilat faktoring firması tarafından gerçekleştirilmeyip bir üçüncü tarafa devredildiyse işlem **acente faktoringi** olarak adlandırılmaktadır (Ülgen, 2004, s. 49). Eğer faktoring işleminde bir finansman sağlanmıyorsa –finansman her ne kadar farklı ülke uygulamalarında faktoringin asıl unsurlarından biri olarak sayılmıyorsa da ülkemizde şirketlere işletme sermayesi sağlaması bakımından faktoringin en önemli unsuru olarak görülmektedir– bu işlem **vade faktoringi** olarak tanımlanır (Uyanık, 2015, s. 27).

Faktoring işleminin yurtiçinde meydana gelen bir mal veya hizmet teslimi sonucu ortaya çıkması durumunda **yurt içi faktoring** işlemi gerçekleşmiş olur. Böyle bir durumda alacaklı firma faktoring şirketine borçluya kesmiş olduğu faturanın bir nüshasını teslim ederek başvuruda bulunur. Türkiye’deki işlemlerde faturaya çoğunlukla bir kambiyo senedi de eşlik eder. İşlemin

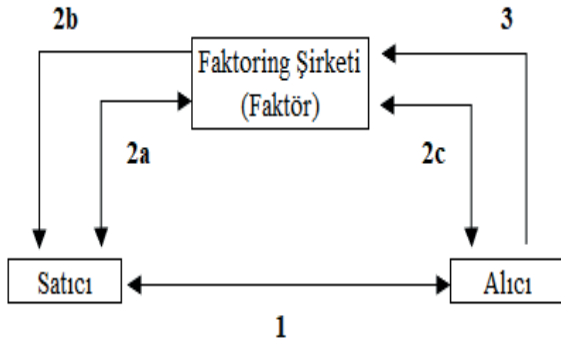
yalnızca fatura üzerinden yapılması durumunda alacağın temlikine, beraberinde bir kambiyo senedi de bulunması durumunda kıymetli evrakın devrine ilişkin hükümler devreye girer. Bu nedenle bir gerçek faktoring işlemine ilişkin düzenlenecek faktoring sözleşmesi alacağın satılması, alacağın temlik ve garanti unsurunu taşınması nedeniyle taahhüt işlemi bünyesinde taşır. Gerçek olmayan faktoring işlemi için düzenlenecek faktoring sözleşmesi ise ödünç sözleşmesi ve alacağın temlik ilişkisi kurar (Demir, 2013, s. 881).

Faktoring firması gerekli değerlendirmeyi yaptıktan sonra işlem komisyonunu ve vade üzerinden hesapladığı iskonto faizini düşerek satıcıya ödeme yapar. Bu sırada işlemin mahiyetine göre borçluya da gerekli bildirim yapılır. Faktoring firmasının bu aşamada yaptığı değerlendirme hem borçludan hem de gereği durumunda alacaklıdan bu tutarın tahsil kabiliyetini belirlemeye yöneliktir. Bu amaçla mali tahlil ve istihbarat süreçleri yürütülür. Alternatif olarak iskonto işlemi uygulanmaz ve faiz tahsilatı işlem vadesine bırakılır.

Uygulamada faktoring şirketleri kambiyo senedi üzerinden gerçekleşen faktoring işlemlerinden kaynaklanan çekleri bankalara vererek karşılığında kredi kullanmaktadırlar. Bu nedenle faktoring şirketi bilançosunda aktif ve pasif vade yapıları önem kazanmakta ve faiz riskinin yönetilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Fonlama faiz oranı ile plasman faiz oranı arasında oluşan *spread* takip edilmektedir. Faktoring işlemlerinin kambiyo senedi üzerinden gerçekleşmesi durumunda faktoring şirketlerinin ihraç edeceği borçlanma araçlarının ve sermayenin maliyetinin de önem kazandığı söylenebilir.

Ödeme vadesinde tahsilatın sağlanması durumunda kredi işlemi kapatılır, arta kalan bir tutar olması durumunda satıcıya iade edilir ya da eksik tutar satıcıdan tahsil edilir. Bu durum daha ziyade döviz üzerinden bir alacağın Türk Lirası cinsinden finanse edilmesi durumunda vadede kur farkı oluştuğu halde söz konusu olur.

Şekil 1. Tahsilat ve Finansman Unsuru Taşıyan Yurtiçi İskontolu Faktoringin İşleyişi

**Faktoring işleminden önce:**

1. Alıcı ve satıcı arasında gerçek bir ticari işlem oluşur.

**Faktoring işleminde (vadeden önce):**

2a. Satıcı, alacak haklarını faktoring sözleşmesi ile faktöre devreder. Varsa, kambiyo senedini de teslim eder.

2b. Faktör, alacağı iskonto ederek satıcıya öder.

2c. Faktör, alacağı teyit eder ve ödemenin kendisine yapılmasını ihbar eder.

**Vadede:**

3. Alıcı, satıcı ile yaptığı ticari işlemde doğan borcunu faktoring şirketine öder.

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

**Faktoring işleminden önce:**

1. Alıcı ve satıcı arasında gerçek bir ticari işlem oluşur.

**Faktoring işleminde (vadeden önce):**

2a. Satıcı, alacak haklarını faktoring sözleşmesi ile faktöre devreder. Varsa, kambiyo senedini de teslim eder.

2b. Faktör, alacağı iskonto ederek satıcıya öder.

2c. Faktör, alacağı teyit eder ve ödemenin kendisine yapılmasını ihbar eder.

**Vadede:**

3. Alıcı, satıcı ile yaptığı ticari işlemde doğan borcunu faktoring şirketine öder.

Yapılan bu işlem sonucunda satıcının satışa konu ürünün maliyeti için ödeme yaptığı tarihte satış bedelini tahsil ettiği tarih arasındaki nakit açığı finanse edilmiş olur. Bu süreyi belirleyen önemli unsurlardan biri de fiziki bir ürün için stok girişinin yapıldığı tarihi ile satışa hazır olduğu tarih arasında geçen zamandır. (Borgias & Burgess, 2000, s. 42)

Faktoring işleminin bir ihracat alacağını kapsaması durumunda **ihracat faktoringinden** bahsedilir. Bu

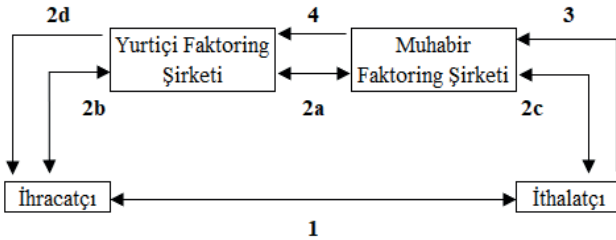
işlem, ihracatçılara vadeli satış imkânı sağlayarak satış hacminin artmasını sağlar (Öndeş, 1994, s. 20). İhracat faktoringi, genellikle mal mukabili işlemlerde kullanılan bir yöntemdir. Ödemenin garanti altına alınması bakımından satıcı için en riskli yöntem olan mal mukabili işlemlerde diğer ödeme yöntemlerinin aksine alıcı tarafından ödemenin yapılmaması veya geciktirilmesi gibi riskler mevcuttur (Arzova, 2006, s. 242). Benzer riskler vesaik mukabili ihracat işlemlerinde de söz konusudur. Ancak bu sefer ödeme yapılmaksızın bankaca vesaik teslim edilip mallar gümrükten çekilemeyeceğinden ödememe riski mal mukabili işlemlerden farklı bir sonuç ortaya çıkarmakla birlikte halen mevcuttur (Ekinci, 1997, s. 209). Peşin ödeme, alıcı taraf açısından riskler barındıran bir ödeme yöntemidir. Kabul kredili işlemler satıcıya ithalatçının imzaladığı poliçeyi banka ya da Eximbanka iskonto ettirme olanağını sunar (Melemen, 2003, s. 116). Akreditifli işlemlerde devreye bankalar girdiğinden ödeme tipi kendi içerisinde garantili bir yöntem olarak değerlendirilir. İhracat faktoringi ile karşılaştırıldığında akreditif aracı banka sayısının artabilmesinin de etkisiyle daha maliyetlidir (Datta, Sultana & Sonia, 2017, s. 50) .

Benzer şekilde, mal mukabili işlemlerde garanti unsurunu yerine getirebilmek üzere, alacak sigortasının

kullanılması da mümkündür (Eke, 2014, s. 62). Ancak alacak sigortası ile karşılaştırıldığında ihracat faktoringinin finansman sağlama unsuru bu enstrümanı daha kullanışlı hale getirmektedir (Eke & Çetiner, 2020, s. 295).

İhracat faktoringinde yurtiçi faktoringle karşılaştırıldığında muhabir faktörün bulunması yurtiçindeki faktoring şirketi açısından alıcının ödememe riskine karşı yurtdışındaki faktoring şirketini devreye sokar. Tahsilat da muhabir faktör şirketi üzerinden gerçekleşecektir.

Şekil 2. İhracat Faktoringinin İşleyişi



#### Faktoring işleminden önce:

1. İhracatçı ve ithalatçı arasında gerçek bir ticari işlem oluşur.

#### Faktoring işleminde (vadeden önce):

2a. İhracatçının talebini alan yurtiçi faktoring firması ithalatçının ülkesindeki muhabirine başvurur.

2b. İhracatçı ve faktor arasında faktoring sözleşmesi düzenlenir.

2c. Muhabir, ithalatçıya ödemenin kendisine yapılmasını ihbar eder.

2d. Faktör, alacağı iskonto ederek ihracatçıya öder.

#### Vadede:

3. İthalatçı, ihracatçı ile yaptığı ticari işlemde doğan borcunu muhabir faktoring şirketine öder.

4. Muhabir faktoring şirketi tahsil ettiği bedeli yurtiçi faktör şirketine öder.

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

#### Faktoring işleminden önce:

1. İhracatçı ve ithalatçı arasında gerçek bir ticari işlem oluşur.

#### Faktoring işleminde (vadeden önce):

2a. İhracatçının talebini alan yurtiçi faktoring firması ithalatçının ülkesindeki muhabirine başvurur.

2b. İhracatçı ve faktor arasında faktoring sözleşmesi düzenlenir.

2c. Muhabir, ithalatçıya ödemenin kendisine yapılmasını ihbar eder.

2d. Faktör, alacağı iskonto ederek ihracatçıya öder.

#### Vadede:

3. İthalatçı, ihracatçı ile yaptığı ticari işlemde doğan borcunu muhabir faktoring şirketine öder.

4. Muhabir faktoring şirketi tahsil ettiği bedeli yurtiçi faktör şirketine öder.

Uluslararası faktoring işlemlerine ilişkin açıklamada her ne kadar muhabir faktoring şirketi üzerinden işlem yapıldığı ifade edilse de bu yönde bir zorunluluk bulunmadığı ve uygulamada işlemlerin bir kısmının muhabir ilişkisi kurulmadan gerçekleştirildiği unutulmamalıdır.

Maliyeti açısından bakıldığında faktoring müşterisi olan satıcının (ya da ihracatçı) faktoring işleminin tahsilat ve/veya garanti unsurundan kaynaklanan bir komisyon ödemesine ve finansman unsurundan kaynaklanan bir faiz ödemesine katlanması gerekir (Demir & Sipahi, 2000, s. 165).

Takip eden başlık bu bölümde açıklanan faktoring işlemlerinin denetimine ilişkin ülkemiz mevzuatında yer bulan düzenlemeleri ve sektör uygulamalarını içermektedir.

## 2.2. Faktoring İşlemlerinin Denetimi

Faktoring şirketlerinde kurulu iç sistemler incelendiğinde ilgili mevzuatın faktoring şirketlerinde iç kontrole ilişkin hükümler taşıdığı görülmektedir. Kanunda yer verilen ana hüküm yönetmelik marifetiyle düzenlenmektedir. Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesi faktoring şirketlerinde yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemi kurulmasının gereğini ifade etmektedir. İç kontrol faaliyetlerinin asgari bir personelin istihdamı ile yürütülmesi, faaliyet sonuçlarının yılda iki kez iç kontrol faaliyetlerinden sorumlu yönetim kuruluna ya da yönetim kurulunun belirleyeceği genel müdür dışında bir üyeye sunulması gerekmektedir. Mevzuatta iç kontrol dışında iç sistemlere ilişkin bir fonksiyon tanımlanmamaktadır. Bu kapsamda iç denetimin de zorunlu olmadığı görülmektedir. Bu yapıyla faktoring şirketlerinin The Institute of Internal Auditors tarafından oluşturulan Üçlü Hat Modeli'nin tatbikine uygun olmadığı anlaşılmaktadır. Oysa ki üçlü hat modeli işlemleri gerçekleştiren ve ürün-hizmet sunumundan sorumlu olan birinci hat, birinci hatta gerçekleştirilen işlemlerin izlenmesinden ve kontrol yapısının kurulmasından sorumlu ikinci hat ve birinci ve ikinci hatta yürütülen faaliyetlerin etkili ve verimli bir şekilde kurgulanıp işletildiğine ilişkin bağımsız bir değerlendirmede bulunan üçüncü hat olmak üzere kademeli bir yapıya sahiptir. Yönetim birinci ve ikinci hatta yürütülen faaliyetlerden sorumluyken yönetim organı olarak adlandırılan bir diğer organ aynı zamanda iç denetimin işletilmesinden ve bağımsızlığından sorumludur. Bu çerçevede Üçlü Hat Modeli, iç denetimi bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık hizmeti ile üçüncü hat olarak tanımlamaktadır (The Institute of Internal Auditors, 2020, s. 6). Faktoring şirketlerinde birinci hatta ilişkin fonksiyonlara tahsis, operasyonlar, nakit yönetimi, muhasebe, finans, insan kaynakları örnek olarak gösterebilecekken, ikinci hatta iç kontrol, uyum ve belirli bazı görevleriyle risk izleme fonksiyonları örnek gösterilebilir.

Türkiye'de faaliyet gösteren faktoring şirketlerinin internet sitelerinde yer alan organizasyon şemaları ve 2020 yılı faaliyet raporları incelendiğinde;

- Aktif 55 faktoring şirketinden 46'sının iç kontrol uygulamalarına ilişkin bilgi edinilebildiği,

- 46 şirketten ancak 4 adedinde iç kontrolden ayrı olarak bir iç denetim fonksiyonunun da bulunduğu,
- İç kontrol personelinin yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri arasından seçilen bir üye ya da denetim komitesi olarak adlandırılan bir komiteye bağlı olarak görev yaptığı

görülmüştür. Ayrıca şirketlerin pek çoğunda, mevzuatta iç kontrol olarak tanımlanan görevi icra eden birimlerin 'iç kontrol ve iç denetim', 'iç kontrol ve risk yönetimi', 'iç denetim', 'iç kontrol ve uyum' vb. farklı isimler alabildiği de görülmüştür. Üçlü hatta ilişkin önemli bir tespit banka iştiraki konumundaki faktoring şirketleri üzerinden yapılabilir. Bunlarda her ne kadar şirket dahilinde bir iç denetim fonksiyonu işletilmese de banka iç denetim biriminin denetimine tabi olduklarından ilave bir güvence hattı oluşmaktadır. Benzer durum holding çatısı altında yer alan ve çatı şirketin denetimine tabi olan faktoring şirketleri de geçerlidir.

Bu noktada sektörde iç denetim uygulamaları yaygınlaşmamakla birlikte iç denetim fonksiyonunun faktoring işletmelerine sağlayabileceği faydalar şu şekilde ifade edilebilir:

- İç denetim birimi, iç kontrol sisteminin bir bütün olarak ve iç kontrol fonksiyonunun faaliyetlerini test ederek ilgili paydaşların bunların etkili ve verimli şekilde işletildiğine ilişkin güvence verebilir.
- İç denetim birimi getirdiği ilave önerilerle şirket içerisindeki diğer fonksiyonlara danışmanlık verebilir.
- İç denetim birimi sunduğu güvence hizmetini bağımsız bir şekilde icra ederek yönetimin kontrolleri aşması yoluyla oluşabilecek zafiyetleri tespit edebilir.
- Şirket içerisindeki hile riskini değerlendirebilir ve hileli işlemleri araştırabilir.

Takip eden başlıkta faktoring şirketlerindeki iç sistemlere ilişkin akademik çalışmalara yer verilecektir.

### 2.3. Faktoring Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Literatür Taraması

Ulusal literatürde faktoring şirketlerinin iç sistemlerine ilişkin yürütülmüş az sayıda çalışma mevcuttur. Bunlardan Elmas ve Kurnaz (2013) faktoring şirketlerinde yürüttüğü anket çalışması ile iç kontrol personelinin iç kontrole önem vermekle birlikte uygulama düzeyinde yeterli olmadıkları sonucuna ulaşmıştır. Yüksek lisans tez çalışmasından türetilerek yayınlanan bu makale dışında, Tepegöz (2018) tarafından kaleme alınmış bir doktora çalışması da mevcuttur. Çalışmada faktoring şirketleri de dahil, Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamına giren şirketlerde iç kontrolün etkin bir şekilde tesisi için önerilerde bulunulmuştur.

Literatürde faktoring şirketlerinde iç sistemler uygulamalarına ilişkin çalışma sayısının az oluşu; (a) bu şirketlerde yerleşmiş bir iç denetim fonksiyonuna nadiren rastlanması, (b) risk yönetimi uygulamalarının olgunluk seviyelerinin düşük olması ve (c) mevcut uygulamaların şirketlerin organizasyonel büyüklükleri, işlemlerinin karmaşıklığı ve kârlılıkları dikkate alındığında yasal gereklilikleri asgari ölçüde karşılayacak şekilde tesis edilmiş olması ile ilişkili bulunmuştur.

Uluslararası literatür incelendiğinde ise akademik yazında faktoring şirketlerinde faktoring işlemlerine yönelik risk envanteri oluşturmak çabasında olan çalışma bulunamamıştır. Bununla birlikte bazı çalışmalarda faktör kuruluş açısından münferid riskler tanımlanmaktadır. Dancevic (1993) faktör şirket denetiminde dikkate alınması gereken noktalar arasında şirketin kredi politikasını, sektörel/bölgesel/müşteri yoğunlaşmalarını, teminat izleme prosedürlerini, kredi derecelendirme sistemlerini saymıştır. Yüksek lisans tezi olarak sunulan bu çalışmadan başka Alieva (2016) faktoring işlemlerinde risk tanımlarını kredi riski (alıcı ve/veya satıcının geri ödememe riski), likidite riski (ödemenin zamanında yapılmaması nedeniyle likiditenin bozulması), hile riski (alıcı ve/veya satıcının risk analizini doğru şekilde yapmaya imkan vermeyecek şekilde yanıltıcı hareket etmesi), kur riski (ödemelerde para birimlerinin farklı olması ve kur değişimlerinin yaşanması) ve politik riskler (ticaret anlaşmasının gerçekleşmemesine neden olan) şeklin-

de sıralamıştır. Bir diğer yüksek lisans çalışmasında, Sakorafas (2010), rücu edilemez faktoring işlemlerinde kredi riskinden ziyade ticari işlemin borçlusunun ödeme yapmamasına ve yasal takip işlemlerinin başlatılmasına bağlı batacık riskinin ön plana çıktığını vurgulamıştır. Liu (2015) rücu edilemez işlemlerden kaynaklı batık riskine karşı yaygın risk yönetim tekniğinin sigortalama olduğunu ifade etmiştir. Ivanovic ve diğerleri (2011) de faktör kuruluşu için geri ödememe riskinin yanında kur riskinin de önem taşıdığını belirtmiştir.

Üçüncü bölümde faktoring işlemlerine ilişkin risklerin tanımlanmasına ilişkin bir öneri ortaya konulmaktadır.

## 3. FAKTORİNG İŞLEMLERİNİN DENETİMİNDE RİSK TANIMLAMASI

Yürütülen çalışma kapsamında faktoring şirketlerinin faktoring işlemleri dolayısıyla maruz kalabileceği riskler yasal uyum riskleri, bilanço riskleri, finansal raporlama riskleri ve işlemin doğası ile ilişkili kredi riskleri bağlamında ayrı alt başlıklarda incelenmiştir.

### 3.1. Faktoring İşlemlerine İlişkin Yasal Düzenlemeler ve İlgili Riskler

Türkiye'de faktoring işlemlerine ilişkin düzenlemeler kanun seviyesinde 21.11.2012 tarih ve **6361 sayılı Finansal Kiralama Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu** ile ortaya koyulmaktadır. Faktoring işlemlerine münhasıran hazırlanmış tek düzenleme 04.02.2015 tarih ve 29257 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'tir. Faktoring şirketlerini ilgilendiren diğer düzenlemeler; Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik, Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Muhasebe Uygulamaları ile Finansal Tabloları Hakkında Yönetmelik ile tebliğ seviyesinde düzenlemeler olan Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Bilgi Sistemlerinin Yönetimine ve Denetimine İlişkin Tebliğ ve Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ'dir. Sektörün



düzenleyici otoritesi konumundaki Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından faktoring şirketleri için yapılan düzenlemeler bankacılık sektörü düzenlemeleri ile karşılaştırıldığında oldukça sadedir.

Anılan Kanunun 4. maddesi uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun izniyle anonim şirket olarak kurulabilen bir faktoring şirketi, 7. maddesi kapsamında alacağı faaliyet iznini takiben işleme başlayabilmektedir. 13. madde hükmüne göre yönetim kurulu genel müdür de dahil asgari üç kişiden oluşan faktoring şirketi, kanunun 14. maddesine göre riskleri izlemek ve kontrol etmek için yapısıyla uyumlu, etkin bir iç sistem kurmak zorundadır. Kanunun Koruyucu Düzenlemeler başlıklı 15. maddesinde faktoring şirketinin yükümlülükleri toplamının varlıkları toplamını aşması, aktiflerin vade tarihi itibarıyla yükümlülükleri karşılayamama tehlikesine girmesi, aktif kalitesinin bozulması, gelir-gider dengesinin bozulması sonucu öz kaynakların yeterliliğini kaybetmesi veya özkaynaklarının ödenmiş sermayesinin üçte birine gerilemesi durumunda BDDK'nın faktoring şirketinden önlem alınmasını isteyeceği hususu düzenlenmiştir. Ayrıca etkin bir risk yönetiminin tesis edilmemesi durumunda da benzer önlemlerin istenebileceğinden bahsedilmektedir. Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere, faktoring şirketlerinde aktif kalitesini ve özkaynak yeterliliğini sağlayacak şekilde kredi verme işlemlerinin yönetilmesi önem arz etmektedir. Bu nedenle kredi risklerinin doğru şekilde yürütülebilmesini sağlamak amacıyla uygulamada tahsis, mali tahlil ve istihbarat süreçlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Şirketlerin Yapamayacağı İş ve İşlemler başlıklı 9. maddede faktoring şirketlerinin kambiyo senedine dayalı olup olmadığına bakılmaksızın fatura ile belgelendirilemeyen alacakları işleme alamayacağından, Kurul tarafından belirlenen şartlar dışında doğacak alacakların da bu kapsamda değerlendirileceğinden bahsedilmektedir. Kanunun 43. maddesi devir alınan alacaklara ilişkin bilgilerin Risk Merkezi ile paylaşılması gerektiğini düzenlemektedir.

Kanunun 38. maddesinde önceki bölümde bahsi geçen faktoring sözleşmesi tanımına yer verilmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, sözleşmenin yazı-

lı veya uzaktan erişim yoluyla mesafeli olarak ya da mesafeli olmasa dahi Kurulca belirlenecek elektronik haberleşme cihazları üzerinden kurulabileceği belirtilmiştir.

**Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik** aslında 12 maddeden oluşan bir düzenleme olmakla birlikte faktoring işlemleri için oldukça önemli üç konuda açıklamada bulunmaktadır. Hatırlanacağı üzere, kanunun faktoring sözleşmesini tanımlayan 38. maddesi işlemin mal ve hizmet satışından doğan ve fatura ile belgelendirilen alacaklar için uygulanabileceğinden bahsetmekteydi. Anılan yönetmeliğin Mükerrer Fatura Kullanımının Önlenmesi ve Fatura İptali başlıklı ikinci bölümünde yer alan Faturasız İşlem Yapılmaması başlıklı 4. maddesinde faktoringin üç unsurundan biri olan finansmanın fatura ya da fatura yerine geçen belgeler karşılığında ancak müşteriye (alacaklıya) yapılabileceğinden bahsetmektedir. Buna göre sağlanan finansman tutarı ile işlem faizi ve komisyonu toplamı fatura tutarını aşamayacaktır. Uygulamada fatura tutarı vadeye kalan gün sayısı ve faktoring şirketinin uyguladığı faiz oranı dikkate alınarak iskonto edilmekte, içerisinden komisyon tahsilatı da yapıldıktan sonra kalan bakiye müşteriye ödenmektedir.

Yönetmeliğin 5. maddesi, müşteriye ilişkin istihbarat çalışmalarının yapılması konusunda faktoring şirketinin sorumluluğunu tarif etmektedir. Buna göre fatura üzerinden yapılacak kontroller, faturalarla ilgili istihbarat çalışmaları, mükerrer fatura kullanımının önüne geçilmesi için Merkezi Fatura Kaydı Sisteminde yürütülecek kontroller, müşterinin mali durumunu tespit etmek, borçluya ulaşarak borcu teyit etmek faktoring şirketinin sorumluluğudur. Faktoring şirketlerince, 6. madde hükmü gereği, işlem öncesi müşterisinden imzalı Alacak Bildirim Formu (ABF) alınmaktadır. Formda yönetmeliğin 7. maddesi uyarınca, faturanın iptal edilmesi halinde faktoring firmasının bilgilendirileceği hususunda müşteriden taahhüt alınmaktadır.

Yönetmeliğin düzenleme yaptığı ikinci önemli konu kambiyo senetlerine ilişkindir. Buna göre faktoring şirketine verilen bir kambiyo senedinin fatura ile ilişkisinin kurulabiliyor olması gerekmektedir. Buna göre 8. madde gereği kambiyo senedini ciro ederek

faktoring şirketine veren müşteri fatura alacaklısı, keşideci ya da müşteriden önceki ciranta ise fatura borçlusu olmalıdır. Ayrıca fatura ve kambiyo senedi tutar olarak uyumlu olmalıdır. Bir fatura ile ilişkilendirilmeyen senetler üzerinden müşterilere finansman sağlanamaz. Bunların ilave teminat vasfıyla alınması durumunda tahsili ancak fatura ile ilişkilendirilen diğer bir alacağın vadesinde tahsil edilememesi durumunda mümkündür.

Yönetmelikte açığa kavuşturulan üçüncü ve son konu doğacak alacakların devrine ilişkindir. Madde 9 hükmü uyarınca, doğacak alacaklar üzerinden işlem yapılabilmesi için doğacak alacağın sipariş formu, proforma fatura, akreditif belgeleri vb. ile belgelendirilmesi ve ayrıca alacak doğduğu anda fatura üzerinden ayrıca belgelendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca faktoring şirketi ile müşterisi arasında doğacak alacağın devrine ilişkin sözleşme düzenlenmelidir.

Doğmuş ve doğacak alacaklara ilişkin gerçekleştirilen her türlü işlemin dokümanı ve yapılan araştırma ve istihbarat sonuçlarına ilişkin her türlü kanıt asgari beş yıl saklanmak zorundadır.

Kanun ve anılan Yönetmelik dışında diğer düzenlemeler ve bu düzenlemelerde yer alan temel konular şu şekildedir:

- 24.04.2013 tarih ve 28627 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında İzne Tabi İşlemler bölümünde faktoring şirketinin kuruluş başvurusu, faaliyet izni, şube açılması, ana sözleşme değişiklikleri ve sermaye artırımı, pay edimi ve devirleri, birleşme, bölünme ve tasfiye işlemleri; Kurumsal Yönetim bölümünde yönetim kurulu üyeleri, genel müdür ve genel müdür yardımcılarının ilişkin bildirimler, sermaye benzeri borçlar, standart oranın izlenmesi, iç kontrol sisteminin, bilgi sistemlerinin ve risk yönetiminin tesisi, bağımsız denetim konularında düzenlemeler mevcuttur.

- 24.12.2013 tarih ve 28861 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Muhasebe Uygulamaları ile Finansal Tabloları Hakkında Yönetmelik kapsamında finansal tabloların hazırlanması,

tahsil imkânı kalmayan alacakların kayıttan düşülmesi ve karşılık uygulamaları konularında düzenlemeler mevcuttur.

- 06.04.2019 tarih ve 30737 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Bilgi Sistemlerinin Yönetimine ve Denetimine İlişkin Tebliğ kapsamında bilgi sistemleri yönetiminde esas alınacak ilkelere ve bilgi sistemlerinin bağımsız denetimi-ne ilişkin düzenlemeler mevcuttur.

Bu düzenlemeler kapsamında detaylı bilgiye bu aşamada girilmemekle birlikte, çalışmanın devamında sayılan mevzuat hükümleri ile ilişkili kısımlarda ilgili hükümlere atıfta bulunulmaya devam edilecektir. Bir sonraki alt bölüm faktoring işlemlerinin risklerini bilanço üzerinden açıklamaktadır.

### 3.2. Faktoring Şirket Bilançolarının Analizi ve İlgili Riskler

Faktoring işlemlerinin risk analizinin bir boyutu bunların önem derecelerini belirlemede işlem sınıfları bakımından hangi kalemlerin önem arz ettiğini bilanço ve kar-zarar tabloları üzerinden incelemektir. Bundan önce ülkemizin faktoring işlemlerinde dünya ölçeğindeki yerini anlamak için tüm yıl boyunca gerçekleşen faktoring işlem hacimlerine karşılaştırmalı olarak bakmak yerinde olacaktır.

Tablo 2, dünyada son yedi yıldaki gelişimi ve hacim bakımından önemli ağırlığa sahip coğrafi bölgeleri Türkiye ile karşılaştırmalı olarak sunmaktadır. Görülebileceği üzere, Türkiye 2020 yılında dünyadaki faktoring işlem hacminin %0,7'sini oluşturmaktadır.

Tablo 2. Dünyada ve Türkiye'de Faktoring İşlem Hacimleri (milyon Euro)

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Dünya	2.347.513	2.367.790	2.375.968	2.598.298	2.767.068	2.917.105	2.726.728
Avrupa	1.462.585	1.557.066	1.592.988	1.701.939	1.829.143	1.976.239	1.844.721
İngiltere	350.622	376.571	326.878	324.260	320.193	328.966	272.677
Fransa	226.598	248.193	268.160	290.803	320.409	349.714	323.567
Almanya	189.880	209.001	216.878	232.431	244.300	275.491	275.000
Türkiye	41.229	39.310	35.085	34.575	26.894	21.857	18.966
Asya Pasific	648.711	596.619	555.536	657.189	695.562	687.594	697.093
Çin	406.102	352.879	301.635	405.537	411.573	403.504	433.162

(FCI)

Son beş yılda dünyadaki faktoring işlem hacminin %1'i, Avrupa kıtasındaki faktoring işlem hacmininse %1,5'ini oluşturan Türk Faktoring piyasasının işleyişini ana hatlarıyla anlayabilmek için Türkiye'de faa-

liyet gösteren faktoring şirketlerinin konsolide edilmesiyle oluşan sektör finansal tablolarına bakmak yerinde olacaktır.

Tablo 3. Faktoring Sektör Bilançosu (31.12.2020, milyon TL)

I. NAKİT, NAKİT BENZERLERİ ve MERKEZ BANKASI	1.000	I. ALINAN KREDİLER	33.786
II. G.U.D. FARKI KÂR/ZARARA YANS. FİN. VARLIKLAR (Net)	123	II. FAKTORİNG BORÇLARI	690
III. TÜREV FİNANSAL VARLIKLAR	27	III. KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	252
IV. G.U.D. FARKI DİĞER KAP. GELİRE YANS. FİN. VARLIKLAR (Net)	271	IV. İHRAÇ EDİLEN MENKUL KIYMETLER (Net)	3.802
V. İTFA EDİLMİŞ MALİYETİ İLE ÖLÇ. FİN. VARLIKLAR (Net)	44.855	VI. TÜREV FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER	2
5.1 Faktoring Alacakları	44.565	VII. KARŞILIKLAR	238
5.1.1 İskontolu Faktoring Alacakları (Net)	20.670	VIII. CARİ VERGİ BORCU	109
5.1.2 Diğer Faktoring Alacakları	23.894	IX. ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	8
5.4 İtfa Edilmiş Maliyeti İle Ölçülen Diğer Finansal Varlıklar	61	XI. DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	210
5.5 Takipteki Alacaklar	1.828	XIII. ÖZKAYNAKLAR	8.946
5.6 Beklenen Zarar Karşılıkları/Özel Karş. (-)	1.598	13.1 Ödenmiş Sermaye	3.808
VI. ORTAKLIK YATIRIMLARI	180	13.2 Sermaye Yedekleri	214
VII. MADDİ DURAN VARLIKLAR (Net)	682	13.3 K/Z Yeniden Sınıflandırılmayacak Br. Diğer Kap. Gel. veya Gid.	98
VIII. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR (Net)	73	13.4 K/Z Yeniden Sınıflandırılacak Br. Diğer Kap. Gel. veya Gid.	155
IX. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER (Net)	112	13.5 Kâr Yedekleri	3.339
X. CARİ DÖNEM VERGİ VARLIĞI	19	13.6 Kâr veya Zarar	1.332
XI. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	229	13.6.1 Geçmiş Yıllar Kâr veya Zararı	353
XII. DİĞER AKTİFLER	347	13.6.2 Dönem Net Kâr veya Zararı	979
XIII. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUT. VE DUR. FAAL. İ. VARLIKLAR (Net)	125		
<b>VARLIK TOPLAMI</b>	<b>48.044</b>	<b>YÜKÜMLÜLÜK TOPLAMI</b>	<b>48.044</b>

(Finansal Kurumlar Birliği)

Tablo 3'ten özetle, faktoring şirketlerinin aktif büyüklükleri içinde %94'lük kısmın ana faaliyet konuları ile ilişkili olan faktoring alacaklarından oluştuğu, fonlama tarafında ağırlıklı olarak kredi kullanımının izlendiği (kredilerin faktoring alacaklarına oranı %75'tir), özkaynak kullanımının aktif büyüklüğüne oranının %18,6 seviyesinde olduğu ve menkul kıymet ihraççı yoluyla fonlamanın da yaygın olduğu (ihraç edilen menkul kıymetlerin faktoring alacaklarına oranı

%8,5'tir) görülmektedir. Takipteki alacakların toplam faktoring alacaklarına oranı %4 seviyesindedir. Bununla birlikte tahsil kabiliyeti kalmayan alacakların aktiften silme yoluna gidildiği göz ardı edilmemelidir. Bilanço yapısı incelendiğinde faktoring işletmelerinin kredi riski ve fiyatlama riski ile karşı karşıya oldukları, eş zamanlı olarak alacak kalitesini ve faiz spread'ini yönetmek durumunda kaldıklarını söylemek hatalı olmayacaktır.

Tablo 4. Faktoring Sektör Kâr/Zarar Tablosu (2020, milyon TL)

<b>I. ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>	<b>5.511</b>
1.1 Faktoring Alacaklarından Alınan Faizler	4.961
1.2 Faktoring Alacaklarından Alınan Ücret ve Komisyonlar	550
<b>II. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>3.005</b>
2.1 Kullanılan Kredilere Verilen Faizler	2.418
2.2 Faktoring İşlemlerinden Borçlara Verilen Faizler	129
2.3 Kiralama İşlemlerine İlişkin Faiz Giderleri	35
2.4 İhraç Edilen Menkul Kıymetlere Verilen Faizler	290
2.5 Diğer Faiz Giderleri	1
2.6 Verilen Ücret ve Komisyonlar	132
<b>III. BRÜT K/Z (I+II)</b>	<b>2.505</b>
<b>IV. ESAS FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	<b>1.286</b>
4.1 Personel Giderleri	744
4.2 Kıdem Tazminatı Karşılığı Gideri	12
4.4 Genel İşletme Giderleri	410
4.5 Diğer	120
<b>V. BRÜT FAALİYET K/Z (III+IV)</b>	<b>1.220</b>
<b>VI. DİĞER FAALİYET GELİRLERİ</b>	<b>9.733</b>
6.1 Bankalardan Alınan Faizler	53
6.2 Menkul Değerlerden Alınan Faizler	10
6.3 Temettü Gelirleri	6
6.4 Sermaye Piyasası İşlemleri Kârı	1
6.5 Türev Finansal İşlemler Kârı	286
6.6 Kambiyo İşlemleri Kârı	8.977
6.7 Diğer	400
<b>VII. KARŞILIK GİDERLERİ</b>	<b>618</b>
7.1 Özel Karşılıklar	401
7.2 Beklenen Zarar Karşılıkları	179
7.3 Genel Karşılıklar	14
7.4 Diğer	24
<b>VIII. DİĞER FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	<b>9.061</b>
8.1 Menkul Değerler Değer Düşüş Gideri	3
8.4 Türev Finansal İşlemlerden Zarar	248
8.5 Kambiyo İşlemleri Zararı	8.775
8.6 Diğer	36
<b>IX. NET FAALİYET K/Z (V+...+VIII)</b>	<b>1.274</b>
<b>XIV. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ KARŞILIĞI (±)</b>	<b>295</b>
<b>XXI. DÖNEM NET KARI/ZARARI (XV+XX)</b>	<b>979</b>

(Finansal Kurumlar Birliği)

Tablo 4'te görüleceği üzere faktoring sektöründe faiz giderleri faiz gelirlerinin %55'i seviyesindedir. Bu durum, bilanço yapısında bahsi geçtiği üzere, faktoring bilançosunun ağırlıklı faktoring alacaklarından oluşması ve özkaynakların aktif büyüklüğü içinde %18,6 seviyesinde olması ile birlikte değerlendirilmelidir. Ağırlıklı olarak personel giderleri ve genel işletme giderlerinden oluşan Esas Faaliyet Giderleri'nin düşülmesi sonucu faiz gelirlerine oranla brüt kârlılık %22 seviyesinde oluşmaktadır. Bu oran vergi öncesi kâr için %23, vergi sonrası kâr için %18 seviyesindedir. Aktif kârlılığı %2, özsermaye kârlılığı %10,9 seviyesindedir. Elde edilen bilgiler tek dönemi içerdiğinden kapsamlı bir kârlılık analizi içermemekte, sektörün güncel yapısı hakkında bilgi vermek maksadıyla sunulmaktadır. Bununla birlikte kredi riski ve fiyatlama riskinin yanında faaliyet giderlerinin yönetilmesi de şirket karlılığını belirleyen unsurlar arasında yer almaktadır.

Bir sonraki alt bölüm bu finansal tabloların ortaya koyulmasında faktoring işlemleri özelinde muhasebe kayıt düzeni ve buna ilişkin riskler konusunda bilgi vermektedir.

### 3.3. Faktoring Muhasebesi ve Raporlama Riskleri

Faktoring işlemlerinin muhasebesinde işlemin içeriğine göre farklı hesaplar kullanılacaktır (Kaya & Gerekan, 2011, s. 82). Bu kısımda bir faktoring işleminde müşteriye limit tahsis edilip işlem kabul edildikten alacak tahsil edilene kadar izlenmesi gereken kayıt düzeni hakkında bilgi verilecek, konu hayali örnekler üzerinden açıklanmaya çalışılacaktır.

Yukarıda anlatıldığı üzere, faktoring işlemlerinde iskonto yöntemi ağırlıklı olarak kullanılmaktadır. Iskonto işlemlerinde işlem gününde yapılacak peşin ödeme fatura bedelinden faiz, komisyon, masraf ve vergi kesintileri yapıldıktan sonra kalan tutar olarak belirlenmektedir. Iskonto tutarı işlem anında gelir yazılmamakta, dönemsellik ilkesi gereği kazanıldıkça ilgili kısmı gelir hesaplarına aktarılmaktadır (Yazıcıoğlu, 2007, s. 127).

Ancak faktoring işlemlerinde uygulanan tek yöntem bu değildir. Diğer bir yöntemde müşteri ile yapılan

anlaşma kapsamında fatura bedelinin belirli bir yüzdesi (genelde uygulamada bu tutar %80 kadardır) üzerinden işlem kabul edilmekte, bu tutar üzerinde herhangi bir kesinti yapılmadan işlem tarihinde müşteriye ödeme yapılmaktadır. İşlem vadesi gelip fatura borçlusundan tahsilat sağlandığında faiz, komisyon, masraf, vergi kesintileri yapılmakta, kalan bakiye müşteriye iade edilmektedir. Yapılan işleme göre muhasebe hesapları ve kayıtları da değişmektedir (Mert & Baş, 2016, s. 605).

Önemli bir husus da işlemin uygulanacağı para birimidir. Faktoring şirketine tebliğ edilen fatura hangi para biriminden düzenlenmişse alacak hesaplarına kaydı da o para biriminden gerçekleştirilmelidir. Bu doğrultuda fatura TL, kambiyo senedi yabancı para cinsinden ise alacak kaydı TL; fatura yabancı para, kambiyo senedi TL cinsindense finansman TL cinsinden sağlansa dahi alacak kaydı döviz cinsinden gerçekleştirilmelidir (Biçer, 2021, s. 128). Bu durumda kur değişimlerine bağlı olarak vadede ödeme tutarının TL karşılığı değişecek, oluşacak kur farkı faktoring şirketi açısından müşteriden tahsil edilmesi ya da müşteriye iade edilmesi gereken bir tutar haline gelecektir.

Bu açıklamalardan yola çıkarak bir faktoring işleminin vadeye kadarki muhasebe kayıtları şu örnekler ile açıklanabilir:

#### Örnek 1:

Müşteri 250.000 TL tutarlı, vadesine 30 gün kalmış alacağını faktoring şirketi vasıtasıyla iskonto ettirmek istemektedir. İşlemden, alacağı ile ilişkili olarak borçludan temin ettiği 31.250 USD tutarlı çeki kullanacaktır. Faktoring şirketinin şartları %25 yıllık faiz ve %1 işlem komisyonu şeklindedir. Ayrıca 50 TL+BSMV kadar da masraf tahsil edecektir.

Bu işlemin müşteriye faiz maliyeti  $250.000 \text{ TL} \times \%25 \times (30/360) = 5.208,3 \text{ TL}$  olacaktır. Dikkat edilirse faktoring işleminde dış iskonto yöntemi kullanılmaktadır. Uygulamada faiz hesaplamasında çekli ve senetli işlemlerde valör süreleri de dikkate alınmakla birlikte örnekte valör süreleri dikkate alınmamıştır. Faiz ile bağlantılı olarak  $5.208,3 \text{ TL} \times \%5 = 260,4 \text{ TL BSMV}$

tahakkuk ettirilecektir. Komisyon ödemesi 250.000 TL x %1 = 2.500 TL, komisyonla ilişkili BSMV 2.500 TL x %5 = 125 TL'dir. Çek tahsilatı ile ilişkili olarak faktoring firmasının talep ettiği 50 TL masrafın BSMV'si 50 TL x %5 = 2,5 TL'dir.

Fatura kuru USD = 8 TL olmakla birlikte, müşterinin işlem talebini faktoring şirketine ilettiği tarihte kur USD = 8,2 seviyesine yükselmiştir. Böylece çekin işlem tarihindeki TL karşılığı 256.250 TL olmuştur.

Bu şartlar altında işlem açılışında faktoring firmasının yapacağı muhasebe kayıtları şu şekildedir:

100 Kısa Vadeli İskontolu Faktoring Alacakları H.	249.612,1
278 Muhtelif Alacaklar H.	387,9
022 Yurtiçi Bankalar H.	241.853,8
104 İskontolu Faktoring Alacaklarından Kazanılmamış Gelirler H.	5.208,3
392020 Peşin Tahsil Edilen Faiz, Ücret Ve Komisyonlar H.	2.550,0
380 Ödenecek Vergi, Resim, Harç, Prim Ve Fonlar H.	387,9

#### *İskonto İşlemi Ve Müşteriye Ödeme Yapılması.*

BSMV tutarı ana alacak tutarından tenzil edilmiştir. Yukarıdaki kayıtla eşzamanlı olarak çeşitli nazım hesap kayıtları da yapılmaktadır. Bunlar faktoring alacağına, faktöringle ilgili ödenen tutara ve çekin müşteriden teslim alınmasına ilişkin kayıtlardır. Buna göre

954000-956000 hesaplarda takip edilen bakiye alacağın vadedeki değerini, 9560001-9540001 hesaplarda takip edilen bakiye ise alacağın iskonto edilmiş tutarını temsil etmektedir.

9540000 Alacak Tutarı H.	250.000,0
9560001 Ön Ödeme Tutarı (-)	241.853,8
9560000 Alacak Tutarı H.	250.000,0
9540001 Ön Ödeme Tutarı (-)	241.853,8

#### *Faktoring İşlemine İlişkin Nazım Hesap Kaydı.*

983 Emanet Kıymetler-YP	256.250,0
985 Emanet Bırakanlar-YP	256.250,0

#### *Çekin Nazım Hesap Kaydı.*

Muhasebe kayıtlarından da anlaşılacağı üzere çekli alacak tutarının içerisinde işlemle ilişkili faiz, komisyon, masraf ve vergi tutarları düşülerek müşteriye ödeme yapılmaktadır. İskontolu işlemde faiz alacağı faktoring alacağı hesabının altında aktif düzenleyici bir hesap olarak gösterilen kazanılmamış gelirler hesabında izlenmektedir. Burada yer verilen tutarlar günlük olarak faiz yürütülerek itfa edilmekte ve karşılığında ilgili faiz geliri hesaplarına alacak hareket verilmektedir. Böylece sistemleri böyle bir hesaplama elverişli olan faktoring şirketleri için günlük kâr zararın takibi de mümkün hale gelmektedir.

Ayrıca, her ne kadar örnekte yer verilmese de, 983-985 nazım hesaplarının alt hesap bazında kullanımında fayda vardır. Böylece faktoring şirketi nezdinde tutulan ve tahsil/teminat amacıyla bankaya teslim edilen kıymetli evrakın ayrıştırılması mümkün olacaktır (Yılmaz, 2018, s. 100).

Döviz kurunun zaman içerisinde artışa devam ettiğini ve USD = 8,25 TL seviyesine ulaştığını varsayalım. Vadede çekin tahsil olması üzerine muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır:

022 Yurtiçi Bankalar H.	257.812,5
100 Kısa Vadeli İskontolu Faktoring Alacakları H.	249.612,1
356 Faktoring İşlemlerinden Borçlar H.	7.812,5
278 Muhtelif Alacaklar H.	387,9
<i>Çekin tahsil olması.</i>	
104 İskontolu Faktoring Alacaklarından Kazanılmamış Gelirler H.	5.208,3
392020 Peşin Tahsil Edilen Faiz, Ücret Ve Komisyonlar H.	2.550,0
500 İskontolu Faktoring Alacaklarından Alınan Faizler H.	5.208,3
700 İskontolu Faktoring Alacaklarından Alınan Ücret Ve K H	2.550,0
<i>Gelir kaydı.</i>	

Görüleceği üzere aktif düzenleyici hesap günlük çalıştırılmamış, kolaylık sağlaması açısından örnekte tek kalemde kapatılmıştır. Ayrıca yine kolaylık sağlaması açısından sadece faiz gelirleri dönemsellik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmiş, komisyon gelirleri içinse benzer bir yaklaşıma gidilmemiştir.

Takasa verilen çek üzerinden tahsilat sağlandıktan sonra alacak hesapları kapatılır ve işleme konu gelir kayıtları atılır. Tahsil edilen rakamdan geriye bir bakiye kalmışsa bu kısım müşteriye iade edilir. Burada iade edilmesi gereken tutar kurdaki değişiklik nedeniyle ortaya çıkmıştır. Bu işlemin kaydı şu şekildedir:

356 Faktoring İşlemlerinden Borçlar H.	7.812,5
022 Yurtiçi Bankalar H.	7.812,5
<i>Kalan bakiyenin müşteriye iadesi.</i>	

Son olarak, daha önce çalıştırılan nazım hesaplar ters hareketle kapatılır.

9560000 Alacak Tutarı H.	250.000,0
9540001 Ön Ödeme Tutarı (-)	241.853,8
9540000 Alacak Tutarı H.	250.000,0
9560001 Ön Ödeme Tutarı (-)	241.853,8
<i>Faktoring işlemine ilişkin nazım hesabın kapatılması.</i>	

985 Emanet Bırakanlar-YP	256.250,0
983 Emanet Kıymetler-YP	256.250,0
<i>Tahsil olan çekin nazım hesaplardan çıkılması.</i>	

## **Örnek 2:**

Bu defa işlem iskontolu olarak gerçekleştirilmeyecek faiz tahakkuku vade sonuna bırakılacaktır. İşlem iskontolu olmadığı gibi herhangi bir kambiyo

senedine de bağlanmamıştır. Fatura temliki olarak gerçekleşen işlemde faktoring şirketi fatura tutarının %80'ini finanse etmeyi kabul etmiştir. Bu durumda fatura tutarının %80'i olan 200.000 TL işlem başın-

da müşteriye ödenecek, vadede 250.000 TL olarak gerçekleştirilecek tahsilatın bir kısmı ile alacak bakiyesi kapatılacak, bir kısmı ile faiz tahsilatı yapılacak, kalan bakiye de müşteriye ödenecektir.

Diğer kredi kullandırma koşullarının ilk örnek ile aynı olduğunu varsaydığımızda işlem kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

110 Kısa Vadeli Faktoring Alacakları H.	200.000,0
220012 Komisyon Ve Diğer Gelirler Tahakkukları H.	2.000,0
278 Muhtelif Alacaklar H.	100,0
022 Yurtiçi Bankalar H.	200.000,0
392020 Peşin Tahsil Edilen Faiz, Ücret Ve Komisyonlar H.	2.000,0
380 Ödenecek Vergi, Resim, Harç, Prim Ve Fonlar H.	100,0
<i>Müşteriye ödeme yapılması.</i>	

İşlemin nazım kaydına burada yer verilmemekle birlikte, ilk örnekteki benzer şekilde kayda alınmalıdır. Bu sefer faturanın işleme alınan kısmının vadedeki tutarı ile işlem anında ödemeye konu tutarın eşit

olduğu değerlendirilmelidir. Ayrıca 95410 ve 95610 ile başlayan skontlar tercih edilmelidir.

Alacağın vadede tahsil edilmesi neticesinde vadede yapılacak muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır:

022 Yurtiçi Bankalar H.	250.000,0
110 Kısa Vadeli Faktoring Alacakları H.	200.000,0
356 Faktoring İşlemlerinden Borçlar H.	43.472,5
220010 Faiz Tahakkukları H.	4.166,7
220012 Komisyon Ve Diğer Gelirler Tahakkukları	2.050,0
380 Ödenecek Vergi, Resim, Harç, Prim Ve Fonlar H.	310,8
<i>Borçludan tahsilat yapılması.</i>	

220010 Faiz Tahakkukları H.	4.166,7
220012 Komisyon Ve Diğer Gelirler Tahakkukları	2.050,0
510 Kısa Vadeli Faktoring Alacaklarından Alınan Faizler H.	4.166,7
702 Diğer Faktoring Alacaklarından Alınan Ücret Ve K H	2.050,0
<i>Gelir tahakkuku</i>	

Vadede 356 hesapta izlenen işleme ilişkin alacağın ve buna ilişkin faiz, komisyon, masraf ve verginin tahsilinden sonra kalan bakiye 43.472,5 TL ilk örnekte yer verilen kayıt ile müşteriye iade edilmelidir. Ayrıca işleme ilişkin yapılan nazım kayıtları ters muhasebe ile kapatılacaktır. İskontolu işlem örneğinde yer verilen bu kayıtlar burada tekrarlanmamıştır.

İhracat faktoringi işlemleri de benzer bir mantıkla çalışmakla birlikte hesap skontları farklılık göstermektedir. Ayrıca hesaplar döviz üzerinden muhasebeleş-

tirildiğinden bankacılıktaki şekliyle döviz pozisyon hesaplarının kullanımı gerekmektedir. Muhabir faktoring şirketinin işleme dahil olması durumunda bir muhabir komisyonu ödemesi de söz konusu olacaktır.

Yukarıda faktoring işlemlerinin muhasebesine ilişkin verilen bilgilerden yola çıkılarak raporlama riskleri sınıfında yer almak üzere muhasebe kayıt düzeniyle alakalı şu risklerin ortaya çıkabileceği değerlendirilmektedir:



- Hatalı hesap seçimi nedeniyle işlemlerin finansal tablolarında doğasına uygun şekilde sınıflandırılmaması
- Faiz tahakkuku, faiz reeskontu, komisyon, vergi gibi kalemlerin doğru şekilde hesaplanmaması nedeniyle finansal tablolarında hatalı rakamların sunulması
- Hatalı kayıtlar nedeniyle elde bulunan kıymetli evrakın mutabakatına izin vermeyecek şekilde nazım kayıt tutulması

Ayrıca tüm hesaplama hatalarının müşteri ile yürütülen işlemlerde operasyonel risklere de sebebiyet verebileceği, vergisel yükümlülüklerin hesap hataları nedeniyle gereğince yerine getirilmemesinin de yasal uygunluk risklerini ortaya çıkaracağı göz ardı edilmelidir.

Takip eden başlıkta ilk bölümde faktoring işlemlerinin doğası açıklanırken de üzerinde durulan faktoring şirketlerinin faktoring işlemleri nedeniyle maruz kalabilecekleri temel risklere değinilecektir.

### 3.4. Faktoring İşlemlerinde Faktoring Şirketlerinin Üstlendiği Operasyonel Riskler

İlk bölümde faktoring işlemlerinin ne şekilde gerçekleştiği açıklanırken faktoring işleminin kapsamına göre alacaklının belirli riskleri azaltma eğilimine girdiğinden bahsedilmişti. Bu riskler alacaklı tarafında azalırken, faktoring şirketlerinin ise bu işlemler nedeniyle çeşitli riskleri üstlendikleri görülmektedir.

Öncelikle eğer faktoring işlemi içinde yalnızca tahsilat fonksiyonu barındırıyorsa faktoring şirketinin yalnızca bir hizmeti yerine getirmek üzere işlem aracılığı yaptığını ve bu işlemi karlı bir şekilde sonlandırmak dışında risk taşımadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Eğer faktoring işlemi bir finansman fonksiyonunu içeriyorsa bu defa satıcıya alıcıdan, tahsilat yapılmadan önce, belirli bir meblağ ödeneceğinden işlem açık bir kredi ilişkisine dönmekte ve işlem vadesinde alıcının ödemesini gerçekleştirmemesi durumunda satıcı da işlem tarihinde kullandığı finansmanı başka bir yolla faktoring

şirketine ödemezse kredi riski gerçekleşmiş olacaktır. İşlem garanti fonksiyonu içeriyorsa satıcının vadede alıcı tarafından ödeme yapılmaması durumunda ayrıca bir sorumluluğu bulunmayacağından faktoring şirketinin alıcının kredi riski ile karşı karşıya olduğunu söylemek mümkündür. Bu nedenle faktoring şirketleri işlemlerde teminatlanma yoluna gitmenin ötesinde işlem tipine göre alıcının, satıcının ya da her ikisinin de kredibilitesi konusunda bir değerlendirme yapmakta, müşterilere belirli limitler tahsis ederek risklerini belirli sınırlar içerisinde yönetmektedirler. İşlem bir ihracat akreditifi ise bu durumda alıcının kredi değerliliğini yapmak ya da sonrasında alıcı üzerinden takip işlemleri başlatmakta zorluklar yaşanabileceğinden muhabirlik ilişkileri devreye girmekte, muhabirlik komisyonu karşılığında riskler belirli ölçüde muhabir faktoring şirketleri üzerine transfer edilebilmektedir.

Faktoring işlemlerine ilişkin detayların paylaşıldığı bu ikinci bölümü takiben bir sonraki bölümde bu bilgilerden yola çıkarak faktoring şirketlerinde faktoring işlemlerine ait risklerin ne şekilde tespit edileceğine ve ilgili risklerin bunlara ilişkin kontrollerin denetimine ne şekilde girdi sağlayacağına değinilecektir. Bu kapsamda bu bölümde detaylı olarak incelenen ve tanımlanan riskler takip eden bölümde faktoring işlemlerinden kaynaklı risk teşhisine yönelik bir öneri olarak COSO'nun risk sınıflandırmasına uygun şekilde sunulacaktır.

### 3.5. Faktoring İşlemlerinin Denetimine ve Risk Tanımlamasına İlişkin Model Önerisi

Başarılı bir denetim çalışması yürütebilmek için denetim sırasında gerçekleştirilecek testlerin önceden planlı bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Risk bazlı bir yaklaşımla, kaynak sınırlarını da göz önüne alarak, denetim çalışmasının bir çalışma programına bağlanması, bunu oluşturmadan önce de bir denetim saha planlaması yapılması gerekmektedir. Söz konusu iç denetim olduğunda bu durum Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi kapsamında Uygulama Rehberleri ile desteklenmektedir (The Institute of Internal Auditors, 2018, s. 119).

Bununla birlikte, çalışmanın kalan kısmında faktoring şirketlerinde faktoring işlemlerine ilişkin gerçekleştirilecek bir denetim çalışmasının ön hazırlık safhasında kullanılabilir bir değerlendirmeye yer verilmiştir. Bu kapsamda şirket özelinde gerçekleştirilecek bir risk değerlendirme çalışması, denetimde kullanılacak çalışma programlarının oluşturulmasında

fayda sağlayacaktır. Tablodaki riskler, iç denetim çalışmasında kullanılabilir risk kontrol noktaları niteliğini taşımaktadır. Söz konusu risklerin varlığı bir iç denetim veya kontrol öz değerlendirme çalışması sürecinde ortaya çıkarılabilir ve faktoring firması özelinde risk seviyeleri belirlenecektir.

Tablo 5: Faktoring İşlemleri Risk Tanımları

Risk Sınıfı	Risk / Risk Grubu Tanımı	Dayanak
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	İşlevsel görev ayrımı yapılmamış ve yetki-sorumluluklar açık ve yazılı olarak belirlenmemiş olabilir.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik – madde 13
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Yazılı hale getirilen yetki ve sorumluluklar güncelliğini kaybetmiş olabilir.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik – madde 13
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Yetki ve sorumlulukların belirlenmemesi nedeniyle iş ve işlemlerin aksaması, hesap verebilirliğin ortadan kalkması veya iş sahipliğinin oluşmaması söz konusu olabilir.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik – madde 13
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Bunların yazılı hale getirilmemesi mevzuata aykırılık oluşturarak düzenleyici otoritenin yaptırımlarına maruz kalınmasına sebep olabilir.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik – madde 13
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Faktoring işlemlerine ilişkin tanımlanmış ikinci seviye iç kontroller kapsam bakımından yetersiz olabilir.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik – madde 13
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Kapsama dahil olan iç kontroller amacına uygun şekilde dizayn edilmemiş olabilir.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik – madde 13
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Dizayn edilen kontroller etkili bir şekilde işletilmiyor olabilir.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik – madde 13
Operasyonel risk, Raporlama riski ve Uygunluk riski	Kontrol sonuçları ilgili kademelere raporlanmıyor olabilir.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik – madde 13
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Kontroller sonucu elde edilen tespitlere yönelik aksiyonlar yetersiz olabilir.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik – madde 13

Risk Sınıfı	Risk / Risk Grubu Tanımı	Dayanak
Uygunluk riski	İç kontrollerin uygun şekilde işletilmemesi mevzuata aykırılık oluşturarak düzenleyici otoritenin yaptırımlarına maruz kalınmasına sebep olabilir.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik – madde 13
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Finansman sağlanan her bir işlem karşılığında fatura bulunmamaktadır.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 4
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Finansman tutarı ile bu finansman tutarı ile ilişkili faiz, komisyon vb. gelirler toplamı fatura tutarını aşabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 4
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Fatura tutarını aşan finansman mevzuata aykırılık oluşturarak düzenleyici otoritenin yaptırımlarına maruz kalınmasına sebep olabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 4
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	İşleme konu faturalar üzerinde gerekli fiziki kontroller işletilmeyebilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 5&10
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Merkezi Fatura Kaydı üzerinden mükerrerlik kontrolü yapılmamış faturalara kullandırım yapılabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 5&10
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Gerekli istihbarat çalışması (Ticaret Sicil Gazetesi, TBB Risk Merkezi, KKB, e-devlet, e-haciz, ihale yasaklılığı, piyasa ve banka istihbaratı, vb.) yapılmamış faturalara kullandırım yapılmaktadır/ yapılabilir. İstihbarat çalışması olumsuz olmasına karşın kullandırım yapılabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 5&10
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Müşterinin mali durumu değerlendirilmeksizin işlem yapılabilir. Mali analizi olumsuz olmasına karşın kullandırım yapılabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 5&10
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Borçluya (çek söz konusu ise keşideciye ve/ veya cirantalara) ihbarda bulunulmamış ya da borçla ilişkili teyidi alınmamış olabilir (bildirimli işlemlerde).	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 5&10
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Müşteri, borçlu, keşideci, ciranta risk durumları kullandırım sonrasında takip edilmiyor olabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 5&10
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	İstihbarat çalışmalarına ilişkin kanıt niteliğindeki belgeler mevzuatın ön gördüğü süre içinde muhafaza edilmiyor olabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 5&10
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	İstihbarat ve mali tahlil çalışmasının gereğince yapılmaması ya da belgelerin saklanmaması mevzuata aykırılık oluşturarak düzenleyici otoritenin yaptırımlarına maruz kalınmasına sebep olabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 5&10
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Finansman sağlanmadan önce müşteriden imzalı Alacak Bildirim Formu temin edilmemiş olabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 6&7
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Birlik tarafından düzenlenen standart Alacak Bildirim Formu'nun güncel versiyonu kullanılmıyor olabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 6&7

Risk Sınıfı	Risk / Risk Grubu Tanımı	Dayanak
Uygunluk riski	ABF'nun temin edilmemesi mevzuata aykırılık oluşturarak düzenleyici otoritenin yaptırımlarına maruz kalınmasına sebep olabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 6&7
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	İşleme alınan faturaların beraberinde ibraz edilen kambiyo senetleri ile ilişkisi (fatura borçlusu, alacaklısı, tutarı yönünden) kurulmamış olabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 8
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	İşleme alınan kambiyo senetlerinin fatura ile ilişkisinin kurulmaması mevzuata aykırılık oluşturarak düzenleyici otoritenin yaptırımlarına maruz kalınmasına sebep olabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 8
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Doğacak alacakların devrine ilişkin mevzuatın öngördüğü koşullar yerine getirilmemiş olabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 9
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Doğacak alacakla ilgili işlemlerde fatura sonradan temin edilmemiş olabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 9
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	İşlemlerin hatalı yapılması mevzuata aykırılık oluşturarak düzenleyici otoritenin yaptırımlarına maruz kalınmasına sebep olabilir.	Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik – madde 9
Operasyonel risk	Kredi limit tahsisinde yetki seviyelerini tanımlayan bir kredi politikasının olmaması ya da bu dokümanın güncelliğini yitirmesi tahsis sürecinin etkili bir şekilde işletilmesini engelleyebilir.	-
Operasyonel risk	Kredi politikasında yer verilen kuralların iş süreçlerine ve kullanılan sistemlere entegre edilmemesi yetkisiz kullandırlara neden olarak finansal kayıplara yol açabilir.	-
Operasyonel risk	Yetkili tahsis otoritesince belirlenen şartlarda (limit, teminat, vade, revize süresi) kullandırım yapılmamış olabilir.	-
Operasyonel risk	Kullandırlar asıl borçtan farklı bir para biriminden gerçekleştirilip kur değişimlerinin etkileri göz önüne alınmıyor olabilir.	-
Operasyonel risk	Müşteri, grup, borçlu, keşideci, sektör, ülke bazında yoğunlaşma riskleri takip edilmiyor olabilir.	-
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Müşteriden temin edilmesi gereken evraklara ilişkin bir liste hazırlanmamış olabilir. Bu liste sair mevzuatta yer alan gereklilikleri karşılamıyor olabilir.	-
Operasyonel risk	Müşteriden temin edilmesi gereken evrak başta sözleşme olmak üzere usulünce temin edilmiyor olabilir.	-
Operasyonel risk	Standart fiyat ve komisyon listeleri belirlenmemiş olabilir. Bu listeler güncel olmayabilir.	-
Operasyonel risk	Standart fiyat ve komisyonlar sisteme tanımlanmamış olabilir. Bunlar doğru şekilde tanımlanmamış olabilir.	-
Operasyonel risk	Standart dışı uygulamalar için onay prosedürü belirlenmemiş olabilir.	-

Risk Sınıfı	Risk / Risk Grubu Tanımı	Dayanak
Operasyonel risk	Standart dışı uygulamalar için onay prosedürü işletilmiyor olabilir.	-
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Faktoring işlemlerinde kullanılan yazılımlar üzerinde uygun yetkilendirme ve erişim kontrolleri tesis edilmemiş olabilir.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Bilgi Sistemlerinin Yönetimine ve Denetimine İlişkin Tebliğ – madde 7&9
Operasyonel risk ve Uygunluk riski	Faktoring işlemlerinde kullanılan yazılımlar üzerinde gerçekleştirilen işlemlerle iz kayıtlarının takibi sağlanamıyor olabilir.	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Bilgi Sistemlerinin Yönetimine ve Denetimine İlişkin Tebliğ – madde 7&9
Raporlama riski ve Uygunluk riski	Faktoring işlemleri ilgili muhasebe standardında açıklandığı şekilde kayda alınmamış olabilir.	TMS & Vergi Mevzuatı
Raporlama riski ve Uygunluk riski	Faktoring işlemleri ilgili hesap planının gerektirdiği şekilde kayda alınmamış olabilir.	TMS & Vergi Mevzuatı
Raporlama riski ve Uygunluk riski	Faktoring işlemleri ilgili vergi yükümlülükleri yerine getirilmeksizin / hatalı uygulanarak işleme alınmış olabilir.	TMS & Vergi Mevzuatı

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Risk tanımlarının yapılması, diğer ifade ile riskin teşhis edilmesi, denetim faaliyetinin yürütülmesinde önemli bir adımdır. Bu aşamada gözden kaçan bir riskin olması, sonraki adımlarda bu riski ortadan kaldıracak ya da bunun etkilerini azaltacak kontrollerin dizayn ve etkililik yönünden doğru şekilde test edilememelerine neden olacaktır. Bu sebeple yukarıda yer verilen tablo Türk Faktoring sektöründe yer alan işletmelerde faktoring işlemleri yönünden bilhassa uygunluk riskleri, bunun da yanında mevzuata bağlı olmayan operasyonel anlamdaki diğer riskler için bir envanter niteliğindedir. Denetimler öncesinde risk tanımlarının gereğince yapılamaması işletmelerin operasyonlarının etkili ve verimli şekilde işletilememesi, yasal mevzuata uyum sağlanamaması neticesinde işletmenin düzenleyici otoritenin eleştirilerine maruz kalması ve iç/dış raporlamaların sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilememesi ile sonuçlanabilecek kayıp olasılıklarına karşı işletmece alınan önlemlerin gereğince kurgulandığına ve işletildiğine yönelik bağımsız ve tarafsız bir fonksiyonca yürütülecek güvence çalışmalarının kapsamının ve planlamasının yetersiz olmasına neden olabilir.

Yukarıdaki şekilde risk tanımları yapıldıktan sonra bu risklere ilişkin risk seviyeleri değerlendirilmelidir. Risk seviyeleri şirketlerce yürütülen iş akışları, kul-

lanılan sistemler, personelin yeterliliği, kontrollerin dizaynı göz önünde bulundurularak etki ve olasılık cinsinden tahmin edilir. Burada her ne kadar henüz kontroller üzerinde bir test çalışması yapılmamış olsa da kontrol etkililiği de değerlendirmeye alınır. Böylece doğal riskler kadar artık riskler üzerinde de durulur. Çalışma sırasında varsa şirkette daha önce gerçekleştirilmiş risk değerlendirmelerinden, süreç sahiplerinin riskler hakkındaki görüşlerinden, farklı güvence sağlayıcılarının tespit etmiş olduğu risklerden, mevzuat değişikliklerinden ve bunların olası etkilerinden faydalanılır. Bu çalışmanın amacı yürütülecek denetim testlerini, kaynak ihtiyaçlarını da göz önünde bulundurularak planlamaktır. Böylece faktoring işlemlerine ilişkin sürece dair risk değerlendirmesi yapılmış, bu değerlendirme ışığında test yordamları belirlenmiş ve sınırlı denetim kaynakları risk bazlı bir bakış açısıyla bu alanlara tahsis edilmiş olacaktır. Şirket özelinde farklı risklerin tanımlanabileceği hususu göz ardı edilmemelidir. Diğer taraftan faktoring alacaklarına ilişkin süreç vadede tahsilat sağlanamaması durumunda ilave kontroller gerektirecektir. Bunların da ayrıca dikkate alınması faydalı olacaktır. Tüm bu faaliyetler ayrıca faktoring şirketlerinde kurumsal risk yönetim sisteminin kurulmasına temel teşkil edebilecektir.

#### 4. SONUÇ

Faktoring şirketleri ekonomik hayatın içerisinde bankalara alternatif bir şekilde fon sağlayıcısı olarak üstlendikleri rol nedeniyle önemle yaklaşılması gereken kurumlardır. Uygulamada faktoring müşterilerinin çoğunlukla limit ve teminat şartları nedeniyle bankalar tarafından sunulan fonlara ulaşmakta zorluk çeken işletmeler olduğu ve faktoring müşterilerinin görece daha yüksek kredi riski taşıdığı bilinmektedir. Bu yüksek riskli çalışma ortamında faktoring şirketlerinin iç sistemlere duyduğu ihtiyaç da açıktır. Bununla birlikte, her ne kadar iç kontrole ilişkin hükümler içerse de mevzuatın ülkemizde zorunlu kılmaması nedeniyle iç denetime ilişkin bir olgunluk seviyesinin oluşmadığı görülmektedir. Hal böyle olunca da iç kontrollerin gereği şekilde tesis edildiği ya da işletildiği konusunda bağımsız ve tarafsız bir güvence ortaya koyulamamaktadır.

İç denetim, faktoring şirketlerinde gerek güvence gerek danışmanlık hizmetleriyle değer yaratma potansiyeline sahiptir. Ancak bu potansiyelin nasıl hayata geçirileceğine ilişkin teorik modeller ve somut örneklerin ortaya konulma ihtiyacı bulunmaktadır. Güvence hatlarının üçüncüsünü oluşturan iç denetim katma değer sağlama iddiasını başarabilmek için çalışmalarını risk bazlı bir şekilde planlamakta ve kapsam belirlemede başarılı sonuçlara ulaşabilmek adına bir ön hazırlık süreci uygulamaktadır. Bunun öncesinde ilgili riskler belirlenmekte ve değerlendirme dışarısında kalan önemli bir riskin olmadığı konusunda yeterli bir güvence sağlanmaktadır. Bu çalışmada, faktoring şirketlerinde faktoring işlemlerinin denetiminde teorik bir çerçeve oluşturulması amacıyla denetimin ön hazırlık sürecinde dikkate alınabilecek önemli riskler tanımlanmıştır.

Önerilen risk tanımlama modelinde dikkate alınan yaklaşım; öncelikle faktoring işlemlerinin tanımlanması, faktoring sürecinin gözden geçirilmesi ve hangi tipte faktoring işlemlerinin uygulandığının açıklanması ile işlem bazında ve süreç bazlı risklerin belirlenmesi, uygulamadaki mevzuat hükümlerinin taranarak mevzuata dair risklerin ortaya koyulması ardından sektörel bilanço üzerinden temel risklerin analiz edilmesi, takiben muhasebe hesaplarının incelenerek kayıt tutmaya ilişkin risklerin belirlenmesi,

nihayetinde faktoring şirketlerinin üçlü hat içerisindeki yapılanmalarının anlaşılması şeklindedir. Tüm bu incelemeler sonrasında spesifik riskler bir tarafa faktoring şirketlerinin faktoring işlemleri nedeniyle maruz kalabilecekleri risklere ilişkin bir envanter oluşturulmuştur. Denetim öncesi böyle bir risk envanterinin oluşturulması inceleme kapsamına alınmayan bir riskin kalmasının ve denetim kaynaklarının verimsiz şekilde kullanımının önüne geçecektir. Bununla birlikte, faktoring şirketlerinin iş yapış tercihlerine dayalı olarak faktoring operasyonlarına ilişkin riskler şirket özelinde farklılık gösterebilecektir. Bu nedenle uygulamacıların şirket özelinde çalışma programlarını oluşturmaları ve denetimlerini saha öncesi gerçekleştirdikleri risk analizlerine dayandırarak gerçekleştirmeleri yerinde olacaktır. Bu çalışma ile model olarak oluşturulan risk envanterinin faktoring şirketlerinde yapılacak etkili bir iç denetim faaliyetinin planlaması aşamasında kullanılacağı ve ayrıca faktoring şirketleri tarafından risk yönetim sistemi çerçevesinde risklerin yönetilmesine katkı sağlanabileceği değerlendirilmektedir.

#### Kaynakça

- Alieva, B. M. (2016). Analysis of financial risk management. *KazNU Bulletin Economics series*, 2(114), 59-63.
- Arzova, B. (2006). *İhracat hakkında her şey*. İstanbul: Türkmén Kitabevi.
- Ataç, K. (1991). Bir finansman yöntemi: Factoring. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (9), 59-65.
- Benea, I. & Duma, F. (2013). Financing with receivables: Factoring, securitization and collateral. *University of Craiova, Faculty of Economics and Business Administration Finance – Challenges of the Future*, XIII(15), 79-86.
- Borgia, D. J. & Burgess, D. O. (2000). Reducing the cash gap by factoring. *Credit & Financial Management Review*, 6(3), 41-51.
- Biçer, M. O. (2021). *Finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri kanunu ve alt düzenlemeleri yorumu (Bankaların faktoring işlemleri ile faktoring şirketleri açısından)*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.

- Datta, R., Sultana A. & Sonia S. A. (2017). Introduction of factoring in Bangladesh. *ELK Asia Pacific Journal of Finance and Risk Management*, 8(4), 39-59.
- Dancevic, V. J. (1993). *Factoring of accounts receivable: Analysis*, international perspectives and the australian market (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Victoria University of Technology, Melbourne.
- Demir, R. (2013). Faktoring sözleşmesi. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, (8), 877-902.
- Demir, V. & Sipahi B. (2000). Satıcı firmalar (factor kullananlar) açısından factoring işlemlerinin finansman ve muhasebe boyutuyla incelenmesi. *Mali Çözüm*, (53), 161-179.
- Eke, S. (2014). Türkiye ihracatının ticari riskler açısından değerlendirilmesi ve açık hesap ihracatın teminat altına alınması. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 5(10), 53-72.
- Eke, S. & Çetiner, E. M. (2020). İhracatta tedarikçi kredi riskinin garanti altına alınmasında faktoring, ihracat artışına ve ekonomik büyümeye desteği. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(2), 288-301.
- Ekerkil, V. & Çağırın, F. (2016). Türkiye Muhasebe Standartlarının faktoring muhasebe işlemlerine etkileri ve uygulamada iskontolu faktoring işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(30), 213-236.
- Ekinci, Y. (1997). *Dış ticaret işlemleri ve ihracatçının el kitabı*. Bursa: Ak-bil Yayıncılık.
- Elmas, B. & Kurnaz, E. (2013). Türkiye’de factoring şirketlerinin iç kontrol sistemlerinde etkinlik araştırması. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (26), 61-76.
- European Bank for Reconstruction and Development. (2018). *Factoring Survey in EBRD Countries of Operation* (3.baskı).
- Faktoring İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 04.02.2015729257.
- Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Bilgi Sistemlerinin Yönetimine ve Denetimine İlişkin Tebliğ. T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 06.04.2019/30737.
- Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik. T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 24.04.2013/28627.
- Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Muhasebe Uygulamaları ile Finansal Tabloları Hakkında Yönetmelik. T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 24.12.2013/28861.
- Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu. T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 13.12.2012/28496.
- Ivanovic, S., Baresa, S. & Bogdan, S. (2011). Factoring: Alternative model of financing. *UTMS Journal of Economics*, 2(2), 186-206.
- Kaya, U. & Gerekan, B. (2011). Faktoring şirketleri ve satıcı işletme açısından faktoring işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, XIII(II), 71-101.
- Kocaman, A. (1991). Factoring işleminin anlamı ve dünya factoring uygulamasına bir bakış. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 46(3-4), 127-130.
- Liu, J. L. (2015). Study on the factoring model of account receivable management for Chinese Enterprises. *International Conference on Social Science, Education Management and Sports Education*, Atlantis Press, 2259-2262.
- Melemen, M. (2003). *Uygulamalı dış ticaret işlemleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Mert, H. & Baş, E. (2016). Faktoring işletmelerinde TMS 18 “Hasılat” standardı ve bir uygulama. *Global Business Research Congress*, (2), 595-609.
- Öndeş, T. (1994). Türk ekonomisindeki yeni finansman yöntemlerinden factoring. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(3-4), 19-27.
- Özdemir, Z. (2005). Dış ticaret finansman tekniklerinden faktoring ve forfaiting işlemleri. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (10), 2005/2, 194-224.
- Parasız, İ. (1990). “Leasing”, “Factoring”, “Forfaiting” ve karşılıklı ticaret. *Tekstil ve Makina Dergisi*, (19), 26-34.

Sakorafas, A. C. (2010). *Evaluating a model for default risk in non-recourse factoring* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). University of Piraeus Department of Banking and Financial Management, Piraeus.

Süklüm, N. (2017). Faktoring işlemlerinde şüpheli alacaklara karşılık ayrılması uygulaması. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(3), 315-335.

The Institute of Internal Auditors. (2018). *Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi*. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Çev.).

The Institute of Internal Auditors. (2020). *IIA'nın üçlü hat modeli*. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Çev.).

Uyanık, R. Y. (2015). Dünyada ve Türkiye'de faktoring tanımı. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(3), 23-40.

Ülgen, G. (2004). Factoringin World and Turkey. *T.C. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XIX(1), 43-67.

Yazıcıoğlu, A. (2007). *Faktoring Muhasebesi*. İstanbul : CDS Müşavirlik.

Yılmaz, Ö. (2018). Banka dışı finansal kurumlar ve muhasebe uygulamaları. *Finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri* içinde. İstanbul: Finansal Kurumlar Birliği.

### İnternet Kaynakları

FCI. *Global Factoring Statistics*. <https://fci.nl/en>. (Erişim Tarihi, 13 Eylül 2021).

Finansal Kurumlar Birliği, <https://www.fkb.org.tr/raporlar-ve-yayinlar/raporlar/factoring-sektor-raporlari/>. (Erişim Tarihi, 17 Temmuz 2021).



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

## ABONELİK FORMU

- Denetisim Dergisine 1 yıl abone olmak istiyorum. (KDV Dahil) 100 TL  
 Denetisim Dergisine 2 yıl abone olmak istiyorum. (KDV Dahil) 180 TL  
 .....sayıları istiyorum (Satış fiyatı KDV dahil 50 TL'dir. Yılda 2 sayı yayımlanır).

### ABONELİK BİLGİLERİ (KİŞİSEL ABONELER İÇİN)

AD SOYAD : .....  
DERGİNİN GÖNDERİLMESİ İSTENİLEN ADRES : .....  
TELEFON (EV/İŞ) : .....  
CEP TELEFONU : .....  
E-POSTA ADRESİ : .....  
DOĞUM TARİHİ : .....  
MESLEĞİ : .....  
KURUMU : .....

### ABONELİK BİLGİLERİ (KURUMSAL ABONELER İÇİN)

KURUM ADI / ÜNVANI : .....  
DERGİNİN GÖNDERİLMESİ İSTENİLEN ADRES : .....  
TELEFON / FAKS : .....  
E-POSTA : .....  
FATURADA YER ALMASI İSTENİLEN BİLGİLER : .....

### ÖDEME BİLGİLERİ

Abonelik bedelinin Ziraat Bankası Başkent Şubesi nezdindeki TR 82 0001 0016 8358 7849 3750 01 no'lu IBAN hesabına yatırılarak, dekontun ve derginin gönderileceği posta adresinin iletilmesi gerekmektedir.

### YAZIŞMA ADRESİ

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



# DENETİŞİM DERGİSİ YAZIM KURALLARI

## A- GENEL ESASLAR

1. Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER)'in yayın organı olan Denetişim Dergisi, sosyal bilimler alanında ve kamu yönetiminde denetim/iç denetim sisteminin gelişimine katkı sağlamanın yanı sıra iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesini amaçlayan, TÜBİTAK ULAKBİM kriterlerini gözeten, bilimsel içerikte 'hakemli dergi'dir; 6 ayda bir yayımlanır. Yayımlı dili Türkçedir. (İngilizce yazılmış makaleler de yayımlanabilir.)
2. Gönderilen yazılar derginin kapsamı ile ilgili olmalıdır. İç denetim, iç kontrol, risk yönetimi, yönetim, süreç yönetimi, performans yönetimi vb. gibi iç denetimle doğrudan ilişkili konularda yazılan makaleler öncelikli olarak yayımlanır.
3. Gönderilen yazılar, daha önce hiçbir yayın organında tam metin olarak yayımlanmamış veya yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır. Daha önce ulusal ya da uluslararası kongre ya da sempozyumlarda sunulmuş ve özet metni basılan çalışmalar, bu nitelikleri belirttikten sonra gönderilebilir. Yazarların yazı göndermeden önce Dergimizin kapsam ve politikasına ilişkin belgeler ile yayın etiği kurallarını incelemeleri tavsiye edilir.
4. Gönderilen yazılar, editör tarafından bir ön değerlendirilmeye ve intihal sorgulamasına tabi tutulduktan sonra bir Yayın Kurulu üyesi ve iki bağımsız hakemin değerlendirmesine sunulur. Dergimizde çift kör hakemli değerlendirme (double-blind review) sistemi uygulanmaktadır. Hakem değerlendirme sistemindeki süreçlerin tamamlanmasından sonra Yayın Kurulu

- lunun belirlediği sıraya göre yayım sürecine alınır. Değerlendirme sonucunda yayımlanması uygun görülmeyen eserlerle ilgili olarak yazar(lar)ına bilgi verilir.
5. Yayımlanması kabul edilen yazıların bütün hakları Denetişim Dergisine aittir. Dergimizde yayımlanan yazılardan "Denetişim Dergisi" kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir. Yazıların içeriğinden yazarlar, reklamların içeriğinden ilan sahipleri sorumludur.
6. Yazıların araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olması esas olup, bu hususta COPE (Committee On Publication Ethics) standartları gözetilir.
7. Yayımlanmasına karar verilen yazılardaki basit yazım ve dizim hataları, yazara gönderilmeksizin Yayın Kurulunca re'sen düzeltilir.
8. Yayımlanan her bir yazı için telif ücreti ödenebilir. Ödenecek telif ücretinin tutarı, yayımlanan yazının türü ile bilimsel özgünlüğü ve araştırma yoğunluğu dikkate alınarak Yayın Kurulu tarafından belirlenir. Telif ücretinin ödenmesi yazının yayımlanmasını müteakiben yapılır.
9. Yazılar, elektronik ortamda "denetisim@kidder.org.tr" adresine word dosyası formatında gönderilmelidir. Gönderilen e-posta metninde, yazarın isim ve unvanı, açık adresi, telefon numarası, e-posta adresi ile telif ücreti ödenebilmesi için gerekli olan T.C. kimlik numarası ve banka hesap numarası bilgileri belirtilmelidir.
10. Aynı sayı içerisinde, aynı yazara ait tek yazı birden fazla eser yayımlanamaz.

## B- YAZIM KURALLARI

1. Gönderilen yazılar;
  - Türkçe olmalıdır. İngilizce yazılmış makaleler de yayımlanabilir.
  - Özet bölümü hariç 4000 kelimeden az 8000 kelimeden çok olmamalıdır.
  - "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, tek satır aralıklı (1,0) olacak şekilde iki yana yaslı/dayalı biçimde yazılmalıdır.
  - "Normal" sayfa yapısında, üstten ve alttan 3 cm, sağdan ve soldan ise 2 cm kenar boşluğu olacak şekilde, cilt payı kırılmadan ve 1 cm satır girintisi ile yazılmalıdır.
  - Bilimsel makale yazım kurallarına ve Türk Dil Kurumunca belirlenmiş imla ve yazım kurallarına uygun olmalıdır.
2. Yazı; Türkçe ve İngilizce başlık, Türkçe ve İngilizce özet, makalede ele alınan ana konuları belirten anahtar kelimeler, giriş, gelişme, sonuçla ilgili değerlendirme ve önerilerin özetlendiği sonuç bölümlerinden oluşmalıdır. İlgili bölümler aşağıdaki şekilde düzenlenmiş olmalıdır.
  - **BAŞLIK ve Yazar Adı:** Yazı başlığı, makalenin içeriğini yansıtabilecek şekilde kaleme alınmalı ve 10 kelimeyi geçmeyecek şekilde 14 punto büyüklüğünde, tümü büyük ve kalın harfli, sayfaya göre ortalanmış olmalıdır. Bu başlığın bir satır altına ise başlık ile aynı biçimde ancak italik/eğik şekilde ve parantez içinde İngilizce makale başlığı da yazılmalıdır. Yazar ya da yazarların adları, İngilizce başlığın bir satır altına, sağa dayalı, italik, 11 punto büyüklüğünde ve kalın şekilde yazılmalıdır. Yazar adının ilk harfi büyük sonraki harfleri küçük, soyadının ise tümü büyük harflerden oluşmalıdır. Soyadı bitiminden sonra üzerine \* simgesi konulup, bu simge ilk sayfanın altına dipnot şeklinde belirtildikten sonra, yazar ya da yazarların unvanları, çalıştıkları kurumlar, Orcid numaraları ve e-posta adresleri, aralarına virgül konularak 10 punto büyüklüğünde yazılmalıdır.
  - **ÖZ:** Bu kısımda, yazıda ele alınan konu ile öneri ve sonuçlar 250 kelimeyi geçmeyecek şekilde Türkçe olarak özetlenmelidir. Türkçe özet kısmı 9 punto büyüklüğünde ve kalın harflerle iki yana yaslı olacak biçimde yazılmalıdır.
  - **Anahtar Kelimeler:** Bu bölümde yazıda ele alınan ana konuları belirtecek anahtar sözcüklere yer verilmelidir. Anahtar kelimeler 3'ten az ve 5'ten çok olmamalıdır.
  - **Jel Kodları:** Bu bölümde yazıda ele alınan konulara ilişkin JEL kodlarına yer verilmelidir.
  - **ÖZ, Anahtar Kelimeler ve Jel Kodlarının İngilizceleri (ABSTRACT, Keywords, JEL Classification)** aynı sırayla, anlam farkı olmaksızın, aynı biçim özellikleriyle ancak italik olarak yer almalıdır.
  - **1. GİRİŞ:** Giriş bölümünde yazının konusu, konu ile ilgili özet arka plan, yazının amacı ve ele alınan konular ile yöntem yer verilmelidir.
  - **2. AÇIKLAMA, TARTIŞMA VE DEĞERLENDİRMELER:** Bu kısımda yazının konusu ile ilgili mevcut durum analizi yapılmalı, mümkünse bu alandaki ulusal ve uluslararası uygulama ve standartlar ile gelişmelere yer verilerek mevcut durumun eksiklikleri ve geliştirilmesi gereken yönleri olarak ele alınmalı ve bu amaca yönelik somut öneriler geliştirilmelidir.
  - **3. SONUÇ:** Yazıda ele alınan konu bu kısımda çok öz bir şekilde ele alınmalı, değerlendirme ve öneriler özetlenmelidir.
3. Ekler, Tablo ve Şekiller aşağıdaki kurallara göre belirtilmelidir.
  - Tablo, şekil, grafik ve resimlerin adları; bu nesnelere sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, sözcüklerin baş harfleri büyük ve 1 satır aralıklı olarak nesnelere üzerine ortalanarak yazılmalıdır. Bu nesnelere alıntı

- yapılarak kullanılmışsa; alıntı yapılan kaynak nesnenin hemen altında, bu nesnenin sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, 1 satır aralıklı olarak ve ortalanarak yazılmalıdır. Bu husus ayrıca Kaynakça kısmında mutlakla belirtilmelidir.
  - Ekler, Kaynakça'dan önce verilmelidir. Bunlara metin içinde yapılan göndermeler; (Ek 1: Kurumlara Göre İç Denetçi Sayıları Tablosu), (Ek 2: Şekil xx) ya da (Ek 3: yyy Grafiği) şeklinde yapılmalıdır.
4. Dipnot ve yararlanılan kaynaklar belirtilmeli, dipnotlar sayfanın altında verilmeli, yararlanılan kaynaklara metin içinde parantez içinde, metnin sonunda ise Kaynakça bölümünde yer verilmelidir. Dipnotlar ve Kaynakça aşağıdaki kurallara uygun olmalıdır.
  - Yararlanılan kaynaklar "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, metin içi kaynak gösterme yöntemiyle (APA stiline) yazılmalı ve makalenin sonunda Kaynakça bölümünde yer almalıdır.
  - Kaynakçada yazarların önce soyadları ilk harfleri büyük diğerleri küçük şekilde, sonra adlarının sadece ilk harfleri büyük harfle kısaltma yapılmak suretiyle yazılmalı, yazı içinde atıf yapılmayan kaynaklara yer verilmemelidir.
  - Kaynakçada yararlanılan kaynaklar türüne bakılmaksızın yazar soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalıdır.
  - İnternet üzerinden yararlanılan kaynaklarda yazar ismi bulunmuyorsa, bu kaynaklar, yazarın belirli kaynaklar sona erdikten sonra, "İnternet Kaynakları" başlığı altında ve erişim tarihlerinin kronolojik sıralaması dikkate alınarak yazılmalıdır.

Çeşitli kaynaklardan yapılan alıntılar için kullanılacak örnekler aşağıda ve makale şablonunda sunulmuştur.

### Kaynakça

#### Kitap:

- İnalçık, H. (2017). *Osmanlı imparatorluğu klasik çağ (1300-1600)* (24. baskı). İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.  
Kepekçi C. (1998). *Bağımsız denetim* (3. baskı). Ankara: Siyasal Yayınevi.

#### Çeviri Kitap:

- Müftüler M. (2001). *Türkiye ve AB: Soğuk savaş sonrası ilişkiler*. (Coşkun Coşar, Çev.). İstanbul: Astra Yayınları.

#### Makale/Yazı:

- Okur, M. (2018). Makale örneği. *Denetişim Dergisi*, 1(12), 37-38.  
Yazar A., Çizer V. & Okur M. (2018, 20 Şubat). İnternette alınmış yazı: Yazım kuralları ve değerlendirme esasları. *Kidder*. [http://www.kidder.org.tr/?page\\_id=112](http://www.kidder.org.tr/?page_id=112) adresinden alındı.

#### Bildiri/Tez:

- Çizer, V. (2015). Konferans Bildirisi Örneği. *İç denetim konferansı* (ss. 4-45). Ankara: KİDDER Yayınları.  
Tezci, J. (2016). *İç denetimin gelişimi* (Basılmamış doktora tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.

**Yukarıdaki yazım kurallarına uygun yazı örneği, web sayfamızda yer almaktadır.**

## C - YAZI DEĞERLENDİRME ESASLARI

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

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

HAKEMLİ **Denetisim**  
Ortak Akılın Harmanı

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