

**KİT'LERDE SÜRDÜRÜLEBİLİR KURUMSAL
YÖNETİMİN ETKİNLİĞİNİN ARTTIRILMASINDA
İÇ DENETİMİN ROLÜ VE BİR ARAŞTIRMA**

(Doktora Tezi)

Abdulhay TOLKUN

Kütahya-2014

T.C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Doktora Tezi

**KİT'LERDE SÜRDÜRÜLEBİLİR KURUMSAL
YÖNETİMİN ETKİNLİĞİNİN ARTTIRILMASINDA
İÇ DENETİMİN ROLÜ VE BİR ARAŞTIRMA**

Danışman:
Prof. Dr. Hüseyin ERGİN

Hazırlayan:
Abdulhay TOLKUN

Kütahya-2014

Kabul ve Onay

Abdulhay TOLKUN'un hazırladığı “KİT’lerde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Etkinliğinin Arttırılmasında İç Denetimin Rolü ve Bir Araştırma” başlıklı Doktora tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

...../...../2014

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Prof.Dr. Hüseyin ERGİN (Danışman)		
Prof.Dr. Seval Kardeş SELİMOĞLU		
Prof.Dr. Bülent GÜNŞOY		
Doç.Dr. Murat KİRACI		
Yrd. Doç. Dr. Niyazi KURNAZ		

Doç. Dr. Soner AKKOÇ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yemin Metni

Doktora tezi olarak sunduğum “KİT’lerde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Etkinliğinin Arttırılmasında İç Denetimin Rolü ve Bir Araştırma” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2014

Abdulhay TOLKUN

Özgeçmiş

1976 yılında Adana’da dünyaya geldi. Sırasıyla Yavuzlar İlkokulu, Yavuzlar Ortaokulu ve Atatürk Lisesi’ni bitirdi. 1998 yılında İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümünü bitirdi. 1997-2001 yılları arasında özel sektörde muhasebe personeli olarak çalıştı. 2001-2004 yılları arasında ABD’de özel sektörde çalışmış, daha sonra Türkiye’ye dönerek 2006 yılında serbest muhasebeci mali müşavir olmayı hak kazanmıştır. 2006 yılında TÛLOMSAŞ Genel Müdürlüğü’nde müfettiş yardımcısı olarak işe başladı ve 2009 yılında yeterlilik sınavını geçerek müfettiş unvanını kazandı. 2007 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde MBA yüksek lisans programını 2000-2002 Yıllarına Ait İmalat Sanayi Büyük Ölçekli Firmalara İlişkin Finansal Analiz proje çalışması ile tamamladı. 2007 yılında Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilimdalı’nda doktora programına başladı. Evli ve 2 çocuk babasıdır. Halen TÛLOMSAŞ Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Başkanlığı’nda müfettiş olarak görev yapmaktadır.

ÖZET

KİT'LERDE SÜRDÜRÜLEBİLİR KURUMSAL YÖNETİMİN ETKİNLİĞİNİN ARTTIRILMASINDA İÇ DENETİMİN ROLÜ VE BİR ARAŞTIRMA

TOLKUN, Abdulhay
Doktora Tezi, İşletme Anabilimdalı
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hüseyin ERGİN
Mart, 2014, 485 sayfa

Son yıllarda, ekonomik ve teknolojik alanlardaki gelişmelere bağlı olarak büyük işletme skandalları ile karşılaşmıştır. Bu skandallar ve gelişmeler, işletmeleri daha kontrollü ve daha uzun dönemli başarılı yönetimler için yönetim kültürlerini yeniden yapılandırmaya yöneltmiştir. İşte bu noktada kurumsal yönetim, işletmeye değer yaratma sürecine katkıda bulunmak için gündeme gelmiş bir kavramdır.

Kurumsal yönetim sayesinde daha şeffaf, adil, sosyal sorumluluğu özümsemiş ve hesap verebilir işletmeler yaratılmıştır. Kurumsal yönetim, işletme varlıklarının en etkin biçimde kullanılması ve yaratılan katma değerın nasıl paylaşılacağı konusunda işletmelerin paydaşlarına verdiği güvencelerin tamamını ve bu güvencelerin etkinliğini belirleyecek olan yasal düzenlemeleri, iş ahlakı ve toplumsal ahlak konularını içine alan bir yaklaşımdır.

Günümüzde dünyanın en büyük ekonomilerinin önemli bir bölümünü işletmeler oluşturmaktadır. İşletmelerin ekonomik faaliyetleri sadece işletmeleri değil, mensubu olduğu ülke ekonomisini ve diğer ülke ekonomilerini de etkilemektedir. Fakat siyasi ve etik dışı etkenler ile müdahaleler, işletme süreçlerinin işlerliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu olumsuz etkiyi ortadan kaldıran en önemli yaklaşım ise kurumsal yönetimdir.

Kurumsal yönetim, işletmelerin sürdürülebilir kurumsallığını garanti altına almaktadır. Buna göre işletmenin kamu sektörü veya özel sektör işletmesi olması çok da önemli değildir. Önemli olan, kaynakların güvenilir, etkin ve verimli bir biçimde kullanılabilmesi için işletmelerde kurumsal yönetim süreçlerini iç kontrol ve iç denetim ile standartlaştırarak etkin hâle getirmek ve işletmelerin sürdürülebilirliğini sağlamaktır.

Çalışmamızda kurumsal yönetim ilkeleri, KİT'lerin etkin sürdürülebilirliği açısından ele alınmış ve süreçlerde standartlaşma sağlamak amacıyla iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyeti bütünsel bir yapıyla incelenmiştir.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde KİT'ler, sürdürülebilirlik, kurumsal yönetim, denetim konuları ile ilgili kavramsal ve genel bilgiler anlatılmıştır. İkinci bölümde Türkiye'deki kamu iktisadi teşebbüslerinde kurumsal yapı ve denetim fonksiyonu hakkında bilgi verilmiştir. Üçüncü bölümde KİT'lerde etkin sürdürülebilirlik için kurumsal yönetim ve iç denetim yapılanması anlatılmıştır. Dördüncü bölümde Türkiye'de ulaştırma sektöründe yer alan KİT'lerde sürdürülebilirlik açısından kurumsal yönetim ve iç denetim uygulamalarına yönelik (nitel ve nicel yöntemlerden oluşan karma bir araştırma yöntemi izlenerek) bir araştırma yapılmıştır.

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

ABSTRACT

THE ROLE OF INTERNAL AUDITS IN INCREASING THE EFFICIENCY OF SUSTAINABLE CORPORATE GOVERNANCE IN SOES AND A RESEARCH

TOLKUN, Abdulhay

Phd. Thesis/Dissertation, Department of Business Administration

Consultant: Prof. Dr. M. Hüseyin ERGİN

March, 2014, 485 pages

In recent years, large number of business scandals were seen due to economic and technological developments. These scandals and developments led businesses to the restructuring of their management culture for more controlled and longer-term successful managements. At this point, corporate governance is a concept that used in order to contribute to the value creation process for the business.

Thanks to corporate governance businesses have become more transparent, equitable, internalized socially responsible and accountable. Corporate governance is an approach that encompasses the most efficient ways to utilize business assets, and all of the assurances given by the businesses to their stakeholders and the effectiveness of these assurances regarding the best way to split the added value that is generated within the legal arrangements, professional ethics and societal ethics subjects.

In today's world, businesses constitute an important part of the world's largest economies. The economic activities of businesses affect not only businesses, but also its own country's and other countries' economies. However, the political and non-ethical factors and interventions, adversely affect the interoperability of business processes. The most important approach which eliminates this negative effect is corporate governance. Corporate governance guarantees the sustainable institutionalism of businesses. Accordingly, the type of business (whether the public or private sector) is not very important.

The important thing is to increase the effectiveness of the implementation of corporate governance processes through the standardization of internal control and internal audit and ensure the businesses' sustainability. This will facilitate the reliable, effective, and efficient use of resources.

In our study, the principles of corporate governance SOEs' effective sustainability and internal control system and internal audit activities to ensure standardization in processes were examined with an integrated structure.

This study consists of four chapters. In the first chapter conceptual and general information about SOEs, sustainability, corporate governance, audit issues were discussed. In the second chapter information was given about the corporate structure of SOEs in Turkey and the audit function. In the third chapter the corporate governance and internal control structuring for active sustainability in SOEs were discussed. In the fourth chapter a research has been conducted SOEs in Turkey in the transportation sector in terms of sustainability practices for corporate governance and internal control (following a mixed qualitative and quantitative research method).

Key Words: Corporate Governance, State-Owned Enterprise, Sustainability, Internal Control, Internal Audit.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xvii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xxii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNE GENEL BAKIŞ.....	11
1.1.1. Kamu İktisadi Teşebbüsü Kavramı	11
1.1.2. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Dünyadaki ve Türkiye’deki Konumu.....	15
1.2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK VE KURUMSAL YÖNETİM	22
1.2.1. Sürdürülebilirliğin Kavramsal Boyutu	22
1.2.2. Kurumsal Yönetime Kavramsal Bakış	25
1.2.2.1. Kurumsal Yönetimin Tarihçesi ve Kavramsal Boyutu	25
1.2.2.2. Kurumsal Yönetimin Önemi	31
1.2.2.3. Kurumsal Yönetimin İlkeleri	34
1.2.2.4. Kurumsal Yönetimin Amaçları	37
1.3. DENETİM KAVRAMI VE KAPSAMI.....	43
1.3.1. Denetime Genel Bakış	43
1.3.2. İç Kontrol, İç Denetim ve Kurumsal Yönetim İlişkisi	48
1.3.2.1. İç Kontrol Kavramı ve Unsurları	48
1.3.2.2.İç Denetim Kavramı ve Unsurları	55
1.3.2.3. İç Kontrol, İç Denetim ve Kurumsal Yönetimin Birbirleriyle Olan İlişkisi	58

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE KURUMSAL YAPI VE DENETİM FONKSİYONU

2.1. KİT'LERDE KURUMSAL YAPI.....	68
2.1.1. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Organizasyonu ve Yönetimi.....	68
2.1.1.1. Kurumsal ve Hukuki Yapı	79
2.1.1.2. Personel ve Mali Yapı.....	85
2.1.1.3. KİT'lerde Yeniden Yapılanma.....	101
2.2. KİT'LERDE DENETİM FONKSİYONU.....	106
2.2.1. KİT'lerde Denetim ve Denetimin Tarihsel Boyutu.....	106
2.2.2. KİT'lerdeki Mevcut Denetim Uygulamaları	114
2.2.2.1. Anayasal Denetim	114
2.2.2.2. Üst Denetim (Hiyerarşik Denetim)	118
2.2.2.3. Dolaylı Denetim	121
2.2.2.4. İç Denetim	126
2.2.3. KİT Denetim Sisteminin ve Uygulamalarının Değerlendirilmesi.....	136

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KİTLERDE ETKİN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İÇİN KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ DENETİM

3.1. KİT'LERDE ETKİN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İÇİN KURUMSAL YÖNETİM ÇERÇEVESİ.....	143
3.1.1. KİT'lerde Kurumsal Yönetimin Önemi	143
3.1.2. KİT'lerde Kurumsal Yönetimin Sağlayacağı Avantajlar	148
3.1.3. Kurumsal Yönetimde KİT Özel Sektör Farklılığı	152
3.1.4.KİT'lerde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Yapılandırılması.....	159
3.1.4.1. Yasal Çerçeve Oluşturma ve Yayınlama Zorunluluğu	164
3.1.4.2. Devletin Sahiplik İşlevini Yerine Getirmedeki Sorumluluğu.....	169
3.1.4.3. Yönetim Kurullarının Sorumluluğu	173
3.1.4.4. Hissedarlar Arasındaki Eşitliğin Yapılandırılması.....	177

3.1.4.5. Paydaşların KİT’lerdeki Yapılanması.....	179
3.1.4.6. Bilgilendirme ve Şeffaflık.....	180
3.1.5. KİT’lerde Kurumsal Yönetime İlişkin Yasal Çerçeve	185
3.1.6.KİT’lerde Kurumsal Yönetime İlişkin Derecelendirme.....	189
3.2. KİT’LERDE ETKİN SÜRDÜRÜLEBİLİR KURUMSAL YÖNETİMDE İÇ DENETİM FARKINDALIĞI	195
3.2.1.KİT’lerde İç Denetime Genel Bakış.....	195
3.2.2. Coso’ya Göre İç Kontrol ve İç Denetimin KİT’lerdeki Yapılanması	199
3.2.3. KİT’lerde Etkin Bir İç Denetim Sistemi Yapılanması	232
3.2.4. İç Denetimin Kurumsal Yönetim Uygulamasındaki Rolü ve KİT’ler	256
3.2.5. KİT’lerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler ..	266
3.3. TÜRKİYE’DE KİT’LERDE KURUMSAL YÖNETİM.....	277

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ULAŞTIRMA SEKTÖRÜNDEKİ KİTLERDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK AÇISINDAN KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ DENETİM UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

4.1. ARAŞTIRMA MODELİ	288
4.2. ARAŞTIRMA DESENİ.....	290
4.2.1.Araştırma Alanı	291
4.2.2. Araştırma Katılımcıları.....	297
4.2.3.Veriler Toplama Araçları.....	300
4.2.4.Verilerin Toplanması.....	303
4.2.5. Verilerin Analizi.....	304
4.3.ARAŞTIRMANIN GEÇERLİK VE GÜVENİRLİĞİ	306
4.4.ARAŞTIRMACININ YETERLİLİKLERİ VE ROLÜ.....	309
4.5.ARAŞTIRMANIN GÜÇLÜ VE SINIRLI YÖNLERİ	310
4.6. BULGULAR VE YORUM.....	312
4.6.1.KİT’lerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Uygulamaları	315
4.6.1.1.İç kontrol Standartları ve İç Kontrol Uygulamaları	315
4.6.1.2. Kontrol Çerçevesinin ve Kontrol Süreçlerinin Belirgin Olmaması	322

4.6.1.3. Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliği ve Verimliliği	325
4.6.1.4. İç Kontrol Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesinde Sorumluluk.....	329
4.6.1.4.1. İç Kontrol Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesinde Kontrol Personelinin Sorumluluğu.....	329
4.6.1.4.2. Üst Yönetimin Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü	333
4.6.1.5. Risk Değerlemesi İhtiyacı ve Üst Yönetimin Risk Algısı	335
4.6.1.6. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim.....	338
4.6.1.6.1.Kontrol Prosedürleri ile İç Denetim Faaliyetleri Arasındaki Etkileşim	338
4.6.1.6.2. Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Yapılan Denetimlerin Yarattığı Katma Değer	339
4.6.2.KİT’lerde Organizasyon İç Denetim Faaliyetleri.....	345
4.6.2.1. İç Denetçilerin Misyon ve Vizyonu	345
4.6.2.2. İç Denetime İlişkin Uluslararası Standartların Kabul Görmesi	347
4.6.2.3. Denetim Personelinin Bağımsızlığı.....	353
4.6.2.3.1. İç Denetim Biriminin ve İç Denetçilerin Bağımsızlığı.....	353
4.6.2.3.2. Risklerin Ölçümlemesinde ve Değerlemesinde Bağımsız İç Denetimin Rolü	356
4.6.2.4. KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi.....	358
4.6.2.4.1. Üst Yönetimin İç Denetim Faaliyetlerine Karşı Tutumu.....	368
4.6.2.4.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinliğini Etkileyen Unsurlar	373
4.6.2.4.3. İç Denetim Faaliyetlerinin Kurumsal Kararların Alınmasındaki Rolü ve Önemi	376
4.6.3. KİT’lerde Kurumsal Yönetim	378
4.6.3.1. Özel Sektördeki Örnek Uygulamaların KİT’lerde Uygulanması.....	379
4.6.3.2. KİT’lerde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Yapılanması	383
4.6.3.2.1. Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Üst Yönetimin Rolü ve Sorumluluğu.....	385
4.6.3.2.2. Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik.....	388
4.6.3.2.3. Doğru ve Güvenilir Kurumsal Raporların Üretilmesi	392

4.6.3.2.4. KİT’lerde Üst Yönetim Performansının ve Hesapverilebilirliğin Ölçümlenmesi	393
4.6.3.3. Denetim Kültürü ve Etiksel Algı.....	394
4.6.3.4. KİT’lerde Bağımsız Denetim.....	398
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	402
EKLER.....	412
KAYNAKÇA	423
DİZİN	458

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1: Forbes Global 2000 Ölçeğinde Bazı OECD Ülkelerinde KİT'lerin Satışları, Kârı, Varlıkları ve Piyasa Değerlerinin GSMH'ya Oranla Yüzde Olarak Gösterilmesi (2011).....	17
Tablo 1.2: Forbes 2000 Kapsamında Yer Alan Dünyanın En Büyük 10 Kamu İşletmesi	18
Tablo 1.3: Türkiye'de Borsa Şirketlerinin, Kurumsal Yönetime İlişkin Yapı ve Süreçlerini Belirlerken Esas Alacakları Kurumsal Yönetim İlkelerine Dair Temalar	36
Tablo 1.4: Uluslararası İç Denetim Standartları.....	57
Tablo 2.1: İşletmeci KİT'ler Hakkında Özet Bilgiler (Cari Fiyatlarla, Bin TL)	88
Tablo 2.2: Yıllara Sari Kamu Sektörü İstihdam Sayıları	89
Tablo 2.3: KİT'lerdeki İstihdam Durumuna İlişkin Özet Bilgiler.....	90
Tablo 2.4: İşletmeci KİT'ler Hakkında Özet Bilgiler (Cari Fiyatlarla, Bin TL)	92
Tablo 2.5: KİT'lerin ve Özelleştirme Programındaki Kuruluşların Bilançosu (Cari Fiyatlar) (Bin TL).....	94
Tablo 2.6: KİT Finansman Dengesi(Cari Fiyatlarla, Milyon TL).....	95
Tablo 2.7: KİT'lerin ve Özelleştirme Programındaki Kuruluşların Yaratdığı Katma Değer (Cari Fiyatlarla) (Bin TL).....	97
Tablo 2.8: KİT Faaliyetlerine İlişkin Özet Bilgiler.....	99
Tablo 2.9: Kamu Kesimi Borçlanma Gereğinde KİT'lerin Payı –KKBG- (Cari Fiyatlarla, Milyon TL)	100
Tablo 2.10: Sabit Sermaye Yatırımlarının Sektörel Dağılımı (Cari Fiyatlarla, Milyon TL).....	101
Tablo 2.11: Türkiye'deki KİT Sorunlarının Genel Çerçevesi.....	105
Tablo 2.12: Türkiye'de KİT Denetim Sisteminde Yer Alan Taraflar.....	112
Tablo 2.13: İç Denetim Faaliyetleri ile Teftiş Uygulamaları Arasındaki Temel Farklılıklar	133
Tablo 2.14: KİT'lerdeki Denetim Sistemi ve Uygulamalarına İlişkin Temel Problemler	140

Tablo 3.1: OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri Genel Çerçevesi: KİT Özel Sektör Farklılığı	154
Tablo 3.2: Kurumsal Yönetim Uygulamaları Çerçevesinde Kamu ve Özel Sektör İşletmeleri Arasında Öne Çıkan Farklılıklar	157
Tablo 3.3: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Kurumsal Yönetim İlerlemesi Matrisi....	161
Tablo 3.4: Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik İlkelerinin Yapılandırılmasında Dikkat Edilmesi Gereken Temel Hususlar	184
Tablo 3.5: KİT Eksenli Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Uluslararası Teorik/Pratik Çalışmalar Kronolojisi.....	188
Tablo 3.6: KİT’lerde Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Analizinde Referans Alınan Unsurlar	192
Tablo 3.7: Türkiye’de Kurumsal Yönetim Derecelendirme Yetkisi Bulunan Kuruluşlar.....	194
Tablo 3.8: KİT’lerde İç Kontrol Sistemi Yapılandırılmasında Karşılaşılabilecek Başlıca Kısıtlar.....	211
Tablo 3.9: KİT’lerde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesi/İyileştirilmesi Yönünde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Temel İlkeler	212
Tablo 3.10: KİT’lerde Gerçekleştirilecek Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri	222
Tablo 3.11: Bilişim Teknolojisi Kontrolleri.....	224
Tablo 3.12: Kamu İç Kontrol Standartları (Türkiye Endeksli)	228
Tablo 3.13: KİT’lerde Yapılandırılması Amaçlanan İç Denetim Türleri	243
Tablo 3.14: KİT’lerde Yapılandırılacak İç Denetim Faaliyetlerinin Aşamaları	251
Tablo 3.15: KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Yapılandırılmasında ve Yürütülmesinde Gözetilmesi Gereken Unsurları	252
Tablo 3.16: KİT’lerde İç Denetim Biriminin Yapılandırılmasında Gereksinim Duyulan Temel Öğeler.....	253
Tablo 3.17: Stratejik İç Denetim Modeli Matrisi.....	255
Tablo 3.18: İç Denetim Faaliyetlerinin Kurumsal Yönetim İlkelerine Katkısı.....	262
Tablo 3.19: İç Kontrol Çalışmalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamalara İlişkin Çalışmalar Kronolojisi	270

Tablo 3.20: İç Denetim Çalışmalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamalara İlişkin Çalışmalar Kronolojisi	274
Tablo 3.21: Türkiye’de Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamaya İlişkin Çalışmalar Kronolojisi	279
Tablo 4.1: Ulaştırma Sektöründe Faaliyette Bulunan KİT’ler Hakkında Özet Bilgi (2012) (TL).....	297
Tablo 4.2: Pilot Uygulama Çalışmasına Katılan Denetim Personeli Hakkında Özet Bilgi.....	298
Tablo 4.3: Temel Araştırma Kapsamında Görüşülen KİT Denetim Personeline İlişkin Özet Bilgiler	299
Tablo 4.4: Anket Katılımcıları	299
Tablo 4.5: Araştırma Kapsamında Ulaşılan Temaların Başlıklar Altında Gruplandırılması	314
Tablo 4.6: Araştırma Kapsamında Yer Alan KİT’lerin 2012 Yılı Denetim Faaliyetleri.....	363

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1: Denetim Türleri	46
Şekil 1.2: COSO İç Kontrol Sistemi Unsurları Küpü.....	51
Şekil 1.3: COSO İç Kontrol Uygulamalarında İzleme Süreci.....	53
Şekil 1.4: Kurumsal Yönetim Uygulamaları ile Etkileşimde Bulunan Taraflar.....	60
Şekil 1.5: Kurumsal Yönetim, İç Kontrol Faaliyetleri ve iç Denetim Faaliyetleri Arasındaki İlişki	62
Şekil 1.6: İç Kontrol- İç Denetim –Kurumsal Yönetim Arasındaki İlişkiler	64
Şekil 2.1: Örnek Bir KİT Organizasyon Şeması (Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu Genel Müdürlüğü Organizasyon Şeması)	70
Şekil 2.2: KİT’lerde İşletme İç Karar Alma Organları.....	72
Şekil 2.3: KİT’lerle Etkileşimde Bulunan Dış Karar ve Dış Denetim Organları	73
Şekil 2.4: 4046 sayılı Kanuna Tabi Özelleştirme Programındaki Kuruluşlar	78
Şekil 2.5: Hazine Müsteşarlığı Portföyünde Bulunan KİT’ler	80
Şekil 2.6: Devlet Teşkilatı İçerisinde KİT’lerin Konumu	83
Şekil 2.7: KİT-Merkezi Bütçe İlişkisi (Milyon TL)	93
Şekil 2.8: KİT’lerin Etkileşimde Bulunduğu Kurum ve Kuruluşlar.....	111
Şekil 2.9: KİT’lerde Devlet Teşkilatı İçerisindeki Üst İdari Denetim Organları	119
Şekil 3.1: KİT Yönetimini Geliştirmek İçin Anahtar Unsurlar	145
Şekil 3.2: Genel Ekonomi İçerisindeki KİT’lerin İşletmecilik Uygulamaları Açısından Konumu.....	156
Şekil 3.3: OECD Ülkelerinde KİT’lerin Mülkiyet Modelleri	167
Şekil 3.4: KİT Yönetimin Yasal Çerçevesi	175
Şekil 3.5: KİT Yönetimi, Risk Yönetimi ve İç Kontrolün Bütünleşik Çerçevede Görünümü	200
Şekil 3.6: KİT’lerde Yapılandırılacak İç Kontrol Sisteminin Amaçları, Sorumluları, Araçları ve Etkileri	203
Şekil 3.7: KİT’lerde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetim İçin Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Tasarımı.....	206
Şekil 3.8: KİT’lerde Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Kurulabilmesi İçin Gözetilmesi Gereken Genel ve Ayrıntılı Standartlar.....	208

Şekil 3.9: KİT’lerde Yapılandırılacak İç Kontrol Sistemi Unsurları.....	213
Şekil 3.10: Kontrol Çevresinin ile İç Kontrol Sisteminin Diğer Unsurları Arasındaki İlişki	214
Şekil 3.11: KİT’lerin Karşılaşabileceği Muhtemel Riskler	216
Şekil 3.12: Kurumsal Risk Yönetimi Süreci.....	219
Şekil 3.13: Kurumsal Risk Yönetimi Dönüşüm Süreci	220
Şekil 3.14: Kurumsal Yönetim, Denetim ve Risk Yönetimi İlişkisi	221
Şekil 3.15: KİT’lerde İç Kontrol Sisteminin İşleyişinde Rolü ve Sorumlulukları Bulunan Taraflar	230
Şekil 3.16: İç Denetim Süreci ve İç Denetim Faaliyetlerinin Planlaması	236
Şekil 3.17: KİT’lere Yönelik Etkin Bir İç Kontrol ve İç Denetim Yapılandırılmasına İlişkin Bir Model Çalışması (Kamu-KİT Bütünleşik İç Kontrol Çerçevesi).....	239
Şekil 3.18: KİT’lerde Yapılandırılacak İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetim Süreci ile Bütünleştirilmesi	248
Şekil 3.19: Kamu Sektörü ve KİT’ler için Tasarlanan Stratejik İç Denetim Modeli Aşamaları	250
Şekil 3.20: KİT Kurumsal Yönetim Uygulamaları Kapsamında İç Denetim Faaliyetlerinden Beklenen Fayda ve Hizmetler	260
Şekil 3.21: Küresel Güvence İçin 3 Aşamalı Koruma Modeli	264
Şekil 3.22: Türkiye’de Mevcut Düzenlemeler Doğrultusunda KİT’lerin Kurumsal Yönetim Çerçevesi	284

GRAFİKLER LİSTESİ

Sayfa

Grafik 1.1: Bazı Ülke Ekonomilerindeki KİT Payları.....	16
Grafik 4.1: Anket Sorusu (S1) İşletmemizde Görev Yetki ve Sorumluluklar Açık Bir Şekilde Tanımlanmasının Grafikselsel Gösterimi.....	316
Grafik 4.2: Anket sorusu (S11) Kontrol Faaliyetleri Özel Sektör İşletmelerinden Farklı Değildirin Grafikselsel Gösterimi	317
Grafik 4.3: Anket sorusu (S4) İşletmemizde Kontrol Faaliyetlerini Gerçekleştiren Personel Yeterli Bilgi ve Becerilere Sahiptirir Grafikselsel Gösterimi.....	319
Grafik 4.4: Anket Sorusu (S3) İşletmede Kontrol Faaliyetleri/ Hedefleri Yeterince Açık ve Anlaşılabilir Durumdadırın Grafikselsel Gösterimi	320
Grafik 4.5: Anket Sorusu (S8) İşletmede Etik ve Ahlakî Değere Önem Verilirin Grafikselsel Gösterimi.....	320
Grafik 4.6: Anket Sorusu (S9) Çalışanlar Çalışma Koşulları, Ücretlendirme ve Ödüllendirmeden Memnundurın Grafikselsel Gösterimi	321
Grafik 4.7: Anket Sorusu (S1) İşletmemizde Görev Yetki ve Sorumluluklar Açık Bir Şekilde Tanımlanmışırın Grafikselsel Gösterimi	324
Grafik 4.8: Anket Sorusu (S3) İşletmede Kontrol Faaliyetleri/ Hedefleri Yeterince Açık ve Anlaşılabilir Durumdadırın Grafikselsel Gösterimi	324
Grafik 4.9: Anket Sorusu (S5) İdari Düzenlemelere Bağlı Olarak Oluşturulan Kontrol Faaliyetleri ve Prosedürleri İş Süreçlerini Olumlu Yönde Etkilemektedirin Grafikselsel Gösterimi.....	326
Grafik 4.10: Anket Sorusu (S6) İşletmede Kontrol Faaliyetleri ve Prosedürlerinin Çalışanlar Üzerinde Olumsuz Etkisi Vardırın Grafikselsel Gösterimi.....	327
Grafik 4.11: Anket Sorusu (S7) İşletmede Siyasi ve Etik Dışı Davranışların Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Etkisi Vardırın Grafikselsel Gösterimi	328
Grafik 4.12: Anket Sorusu (S9) Çalışanlar Çalışma Koşulları, Ücretlendirme ve Ödüllendirmeden Memnundurın Grafikselsel Gösterimi	329
Grafik 4.13: Anket Sorusu (S4) İşletmemizde Kontrol Faaliyetlerini Gerçekleştiren Personel Yeterli Bilgi ve Becerilere Sahiptirir Grafikselsel Gösterimi.....	331
Grafik 4.14: Anket Sorusu (S2) İşletmemizin Tüm Birimlerinde Kontrol Faaliyetlerine ve Prosedürlerine Gereken Önem Verilmektedirin Grafikselsel Gösterimi.....	332

Grafik 4.15: Anket Sorusu (S8) İşletmede Etik ve Ahlaki Değerlere Önem Verilirin Grafiksel Gösterimi.....	332
Grafik 4.16: Anket Sorusu (S13) Denetim Faaliyetleri Sonucunda Kontrol Süreçleri ve Sistemleri İçin Yapılan Tavsiyeler Üst Yönetim Tarafından Önemszenmezin Grafiksel Gösterimi.....	334
Grafik 4.17: Anket Sorusu (S8) İşletmede Etik ve Ahlaki Değerlere Önem Verilirin Grafiksel Gösterimi.....	335
Grafik 4.18: Anket Sorusu (S10) Üst Yönetim Finansal ve Finansal Olmayan Raporların Hazırlanması Aşamasında Hata ve Hilelerden Oluşacak Riskleri Dikkate Almazın Grafiksel Gösterimi.....	337
Grafik 4.19: Anket Sorusu (S12) Denetim Faaliyetleri Esnasında Kontrol Prosedürleri Sürekli İzlenir ve Değerlendirilmeye Tabi Tutulurun Grafiksel Gösterimi.....	341
Grafik 4.20: Anket Sorusu (S13) Denetim Faaliyetleri Sonucunda Kontrol Süreçleri ve Sistemleri İçin Yapılan Tavsiyeler Üst Yönetim Tarafından Önemszenmezin Grafiksel Gösterimi.....	342
Grafik 4.21: Anket Sorusu (S16) Denetim Faaliyetleri Yönetim Hataları, Hile ve Suistimal Gibi Sorunların Önlenmesinde Etkin Değildirin Grafiksel Gösterimi.....	343
Grafik 4.22: Anket Sorusu (S25) Denetim Faaliyetleri Sonucunda Tespit Edilen Suistimal ve Hatalar Yetkililere Zamanında Bildirilirin Grafiksel Gösterimi.....	344
Grafik 4.23: Anket Sorusu (S23) Denetim Faaliyetleri Esnasında İşletme Faaliyetlerinin ve Kaynaklarının Kullanımının Belirlenmiş Karar ve Amaçlara, Politikalara, Plan ve Programlara Uygunluğu ve Değerlendirilmesi Yapılmaktadır Grafiksel Gösterimi.....	347
Grafik 4.24: Anket Sorusu (S18) Denetim Sürecine Yön Veren Mesleki ve Uygulama Esaslarına İlişkin Standartlar Mevcutturun Grafiksel Gösterimi.....	351
Grafik 4.25: Anket Sorusu (S24) Bilgi Sistemlerinin Denetimi Yapılığın Grafiksel Gösterimi.....	352
Grafik 4.26: Anket Sorusu (S7) İşletmede Siyasi ve Etik Dışı Davranışların Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Etkisi Vardırın Grafiksel Gösterimi.....	356

Grafik 4.27: Anket Sorusu (S22) Denetim Faaliyetleri Risk Odaklı Olarak İşletmenin Yönetim ve Kontrol Yapılarını Değerlendiririn Grafikselsel Gösterimi.....	357
Grafik 4.28: Anket Sorusu (S15) Birimimiz Denetim Haricinde Rehberlik ve Danışma Hizmeti Sunmazın Grafikselsel Gösterimi	359
Grafik 4.29: Anket Sorusu (S27) Denetim Sonuçları Zamanında İşletme Faaliyetlerine Yansırın Grafikselsel Gösterimi	361
Grafik 4.30: Anket Sorusu S 25 Denetim Faaliyetleri Sonucunda Tespit Edilen Suistimal ve Hatalar Yetkililere Zamanında Bildirilirin Grafikselsel Gösterimi.....	362
Grafik 4.31: Anket Sorusu (S23) Denetim Faaliyetleri Esnasında İşletme Faaliyetlerinin ve Kaynaklarının Kullanımının Belirlenmiş Karar ve Amaçlara, Politikalara, Plan ve Programlara Uygunluğu ve Değerlendirilmesi Yapılmaktadırın Grafikselsel Gösterimi.....	363
Grafik 4.32: Anket Sorusu (S20) Denetim Faaliyetleri Yönetim Hataları, Hile ve Suistimal Gibi Sorunların Önlenmesinde Üst Yönetime Güvence Sağların Grafikselsel Gösterimi	364
Grafik 4.33: Anket Sorusu (S24) Bilgi Sistemlerinin Denetimi Yapılıırın Grafikselsel Gösterimi.....	365
Grafik 4.34: Anket Sorusu (S22) Denetim Faaliyetleri Risk Odaklı Olarak İşletmenin Yönetim ve Kontrol Yapılarını Değerlendiririn Grafikselsel Gösterimi.....	365
Grafik 4.35: Anket Sorusu (S26) Denetim Faaliyetlerinin Etkinliğini Artırmak İçin Bağımsız Denetim Faaliyetlerine İhtiyaç Yokturun Grafikselsel Gösterimi	366
Grafik 4.36: Anket Sorusu (S28) İşletmemizde Gerçekleştirilen Denetim Faaliyetleri Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik Açısından Yeterli Değildirin Grafikselsel Gösterimi.....	367
Grafik 4.37: Anket Sorusu (S13) Denetim Faaliyetleri Sonucunda Kontrol Süreçleri ve Sistemleri İçin Yapılan Tavsiyeler Üst Yönetim Tarafından Önemsenmezın Grafikselsel Gösterimi	369
Grafik 4.38: Anket Sorusu (S19) Üst Yönetimin Denetim Faaliyetlerine Bakış Açısı Olumludurun Grafikselsel Gösterimi	370
Grafik 4.39: Anket Sorusu (S27) Denetim Sonuçları Zamanında İşletme Faaliyetlerine Yansırın Grafikselsel Gösterimi	371

Grafik 4.40: Anket Sorusu (S14) Denetim Faaliyetleri Daha Çok Mevzuat Denetimi ile Sınırlandırılının Grafikselsel Gösterimi	374
Grafik 4.41: Anket Sorusu (S21) Yapılan Denetim Faaliyetleri Dış Denetim Faaliyetleri ile Etkileşim İçerisinde Değildirin Grafikselsel Gösterimi	375
Grafik 4.42: Anket Sorusu (S17) Denetim Faaliyetleri İşletme Kararlarının ve Stratejilerinin Belirlenmesinde Katkı Sağlamaktadırin Grafikselsel Gösterimi.....	377
Grafik 4.43: Anket Sorusu (S19) Üst Yönetimin Denetim Faaliyetlerine Bakış Açısı Olumludurun Grafikselsel Gösterimi	378
Grafik 4.44: Anket Sorusu (S9) Çalışanlar Çalışma Koşulları, Ücretlendirme ve Ödüllendirmeden Memnundurun Grafikselsel Gösterimi	379
Grafik 4.45: Anket sorusu (S4) İşletmemizde Kontrol Faaliyetlerini Gerçekleştiren Personel Yeterli Bilgi ve Becerilere Sahiptirir Grafikselsel Gösterimi	381
Grafik 4.46: Anket Sorusu (S7) İşletmede Siyasi ve Etik Dışı Davranışların Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Etkisi Vardırın Grafikselsel Gösterimi	382
Grafik 4.47: Anket Sorusu (S30) İşletmemizde Kurumsal Yönetim İlkeleri (Şeffaflık, Hesapverilebilirlik, Adillik ve Sorumluluk) Uygulanmaktadırin Grafikselsel Gösterimi.....	384
Grafik 4.48: Anket Sorusu (S29) İşletmemizde Yöneticiler Yayınlanan Faaliyet Sonuçlarından Sorumlu Tutulmaktadırin Grafikselsel Gösterimi	385
Grafik 4.49: Anket Sorusu (S13) Denetim Faaliyetleri Sonucunda Kontrol Süreçleri ve Sistemleri İçin Yapılan Tavsiyeler Üst Yönetim Tarafından Önemszenmezsin Grafikselsel Gösterimi	387
Grafik 4.50: Anket Sorusu (S8) İşletmede Etik ve Ahlakî Değerlere Önem Verilirin Grafikselsel Gösterimi	388
Grafik 4.51: Anket Sorusu (S25) Denetim Faaliyetleri Sonucunda Tespit Edilen Suistimal ve Hatalar Yetkililere Zamanında Bildirilirin Grafikselsel Gösterimi.....	390
Grafik 4.52: Anket Sorusu (S28) İşletmemizde Gerçekleştirilen Denetim Faaliyetleri Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik Açısından Yeterli Değildirin Grafikselsel Gösterimi.....	391

Grafik 4.53: Anket Sorusu (S28) İşletmemizde Gerçekleştirilen Denetim Faaliyetleri Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik Açısından Yeterli Değildirin Grafikselsel Gösterimi.....	394
Grafik 4.54: Anket Sorusu (S7) İşletmede Siyasi ve Etik Dışı Davranışların Kontrol, Faaliyetleri Üzerinde Etkisi Vardırın Grafikselsel Gösterimi	395
Grafik 4.55: Anket Sorusu (S8) İşletmede Etik ve Ahlaki Değerlere Önem Verilirin Grafikselsel Gösterimi	396
Grafik 4.56: Anket Sorusu (S14) Denetim Faaliyetleri Daha Çok Mevzuat Denetimi ile Sınırlandırılıın Grafikselsel Gösterimi	397
Grafik 4.57: Anket Sorusu (S27) Denetim Sonuçları Zamanında İşletme Faaliyetlerine Yansırın Grafikselsel Gösterimi	398
Grafik 4.58: Anket Sorusu (S21) Yapılan Denetim Faaliyetleri Dış Denetim Faaliyetleri ile Etkileşim İçerisinde Değildirin Grafikselsel Gösterimi	399
Grafik 4.59: Anket Sorusu (S26) Denetim Faaliyetlerinin Etkinliğini Artırmak İçin Bağımsız Denetim Faaliyetlerine İhtiyaç Yokturun Grafikselsel Gösterimi	400
Grafik 4.60: Anket Sorusu (S29) İşletmemizde Yöneticiler Yayınlanan Faaliyet Sonuçlarından Sorumlu Tutulmaktadırın Grafikselsel Gösterimi	401

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	American Accounting Association
ADÜAŞ	Ankara Doğal Elektrik Üretim ve Ticaret A.Ş.
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BASLE	Basle Committee on Banking Supervision
BBDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BCBS	The Basel Committee on Banking Supervision
BOTAŞ	Boru Hatları İle Petrol Taşıma Anonim Şirketi
BUMKO	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
CEEP	Avrupa Kamu Teşebbüsleri Merkezi
ÇAYKUR	Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü
CICA	Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (the Canadian Institute of Chartered Accountants)
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
DDK	Devlet Denetleme Kurulu
DHMİ	Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü
DMO	Devlet Malzeme Ofisi
DPB	Devlet Personel Başkanlığı
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
EBK	Et Balık Kurumu
ECIIA	The European Confederation of Institutes of Internal Auditing
EÜAŞ	Elektrik Üretim Anonim Şirketi
FEE	Federation of European Accountants
FEI	Financial Executives Institute
FRC	Financial Reporting Council
GAO	The United States Government Accountability Office
GSYH	Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla
HKİCPA	Hong Kong Institute of Certified Public Accountants
HKK	Hazine Kontrolörleri Kurulu
IAASB	International Auditing and Assurance Board
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
İDKK	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İDT	İktisadi Devlet Teşekkülü
IFAC	International Federation of Accountants
IFC	The International Finance Corporation
IIA	Institute of Internal Auditors
IIA Vakfı Enstitüsü	Institute of Internal Auditors Research Foundation
IIARF	The Institute of Internal Auditors Research Foundation

IMA	Institute of Management Accountants
IMF	International Monetary Fund
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPPF	International Professional Practice Framework Oversight Council
ISACA	Information Systems Audit and Control Association
ISACF's	The Information Systems Audit and Control Foundations's
İSMMM	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
ITGI	IT Governance Institute
KBİ	Karadeniz Bakır İşletmeleri A.Ş.
KEGM	Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİK	Kamu İktisadi Kuruluşu
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KKBG	Kamu Kesimi Borçlanma Gereği
KOBİ	Küçük ve Orta Boy İşletme
KY	Kurumsal Yönetim
KYD	Kurumsal Yönetim Derneği
MKEK	Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu
NASD	Menkul Kıymet Yatırımcılar Derneği
NACD	Ulusal Kurumsal Yöneticiler Birliği National Association Corporate Directors
NYSE	New York Borsası
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OMB	Office of Management and Budget
PCAOB	The U.S. Public Company Accounting Oversight Board
PTT	Türkiye Posta Telgraf Teşkilatı
RG	Resmi Gazete
SEC	Securities and Exchange Commission
SIGMA	Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries (European Union and OECD)
SOE	State Owned Enterprise
SOX	Sarbanes- Oxley
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SysTrust	A brand of assurance services designed for a wide variety of IT-based systems

TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCDD	Türkiye Devlet Demiryolları
TDİ	Türkiye Denizcilik İşletmeleri
TEDAŞ	Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş.
TEİAŞ	Türkiye Elektrik İdaresi A.Ş.
TEMSAN	Türkiye Elektromekanik Sanayi Genel Müdürlüğü
TETAŞ	Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt A.Ş.
The King Committee	The King Committee on Corporate Governance in South Africa
THY	Türk Hava Yolları
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TİGEM	Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü
TKİ	Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu
TKİB	Türkiye Kamu İşletmeleri Birliği
TMO	Toprak Mahsulleri Ofisi
TPAO	Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı
TRT	Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
TŞFAŞ	Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş.
TTA	Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri A.Ş.
TTK	Türkiye Taşkömürü Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜLOMSAŞ	Türkiye Motor ve Lokomotif Sanayi A.Ş.
TÜDEMSAŞ	Türkiye Demiryolu Makinaları Sanayii A.Ş.
TÜVASAŞ	Türkiye Vagon Sanayi A.Ş.
TÜRKSAT	Uydu Haberleşme ve Kablo TV İşletme A.Ş.
TÜSİAD	Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği
WebTrust	A brand of assurance services designed for e-commerce-based systems and Certification Authority services
YDK	Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu
YK	Yönetim Kurulu
YOİKK	Yatırım Ortamını İyileştirme Koordinasyon Kurulu

TEZ METNİ

GİRİŞ

İşletmelerin ekonomik, teknolojik ve hukuki anlamda değişikliğe uğrayarak ulusal ve uluslararası ölçekte işletme tiplerine dönüştüğü bu yüzyılda yönetim ve kontrol yapıları da hızlı bir gelişim göstermektedir. Sermaye ve paydaş yapısının geniş bir tabana yayılarak genişleme göstermesi, hissedarların yatırımlarının da küreselleşmesine yol açmıştır. Genişleyen sermaye ve paydaş yapısı beraberinde yönetim ve kontrol sorunlarını da ön plana çıkarmıştır. Nitekim 90'lı yıllarda meydana gelen işletme skandalları üzerine merkezi hükümetler ve uluslararası kuruluşlar bir takım önleyici sistemler geliştirme ihtiyacı hissetmiştir. Bu eksende olmak üzere etkin, verimli, kontrol edilebilir ve sosyal sorumluluğun bilincinde kuruluşların oluşumunu temin etmek adına kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları geliştirilmiştir. Kurumsal yönetim paydaş-yönetici ilişkisinde dengeli bir yönetim ortamı geliştirilerek etkin bir kontrol ortamının oluşumuna ve başarılı yönetim uygulamalarının desteklenmesine öncülük etmeyi amaçlamaktadır.

Kurumsal yönetim çıkış noktası itibari ile başlangıçta özel sektör işletmelerine dönük olarak ele alınmıştır. Ancak Dünyadaki ekonomik hâsılanın oluşumunda ve birçok ülkenin stratejik öneme sahip mal ve hizmetlerin üretiminde kamu iktisadi teşebbüslerinin (KİT) yer aldığı görüldüğünden, söz konusu yaklaşımın bu kuruluşlar açısından da uygulanabilirliğinin araştırılması ihtiyacı gündeme gelmiştir. KİT'lerin özel sektör ve kamu sektörü arasında bir konumda bulunması, farklı işletme uygulamaları ile farklı yasal düzenlemelere sahip olması, kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları ile kontrol ortamlarının bu kuruluşlara özgü bir yapıda ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda KİT'lerde kurumsal yönetimin iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri ile etkileşimli olarak –uluslararası ölçekte- yapılandırılması gerekmektedir. Türkiye açısından KİT'lerin durumu incelendiğinde kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim kavramlarının bu kuruluşlar da yapılandırılması ile birlikte mevcut durumda nasıl algılandığı da çalışmanın uygulama boyutunu oluşturmaktadır.

ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ

Son çeyrek asırda dünyada meydana gelen işletmecilik skandallarının altında yönetim suistimallerinin ve etkin olmayan denetim faaliyetlerinin bulunduğu görülmektedir. Hissedarların yönetim haklarını dolaylı bir vekâlet ile devrettikleri işletme yönetimlerinin kendi çıkarları ile işletme çıkarları arasında dengeli bir bağ kurulması ihtiyacı kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarını gündeme getirmiştir.

Dünyada birçok ülkede ekonomik anlamda yaratılan katma değer önemli bir bölümü kamu işletmeleri tarafından gerçekleştirilmektedir. 1980 sonrası yoğun özelleştirme politikalarına karşılık mevcut durumda değişik sektörlerde çeşitli tip ve büyüklükte kamu işletmelerinin bulunduğu görülmektedir. Yapılan araştırmalarda dünyanın en büyük firmalarının % 10'dan fazlasının bu işletmelerin oluşturması, bulundukları ülkelerdeki kritik pek çok kamusal mal ve hizmetin bu kuruluşlar tarafından üretilmesi, özel sektör uygulamalarının bu kuruluşlarda kolaylıkla icra edilememesi ve kamu kaynaklarının kullanımında önemli bir aktör olması gibi hususlar bu işletmelerin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesini gerekli kılmaktadır. KİT'lerin paydaşları konumunda bulunan gerek merkezi otoritenin, gerekse kamuoyunun beklentileri doğrultusunda etkin bir şekilde yönetilebilmesi için kurumsal yönetim ilke ve esaslarının bu kuruluşlarda hayata geçirilmesi gerekmektedir.

Buna paralel olarak KİT'lerin kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarını benimsemesi ve sürdürülebilir hale getirilmesi için uluslararası standartlarda iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerini de gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu bağlamda çalışma KİT'lerin kurumsal sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim yapılanmasının birbiri ile etkileşim olarak nasıl gerçekleştirileceği probleminden yola çıkılarak oluşturulmuştur.

ARAŞTIRMANIN AMACI

Günümüzde işletmeler klasik yönetim fonksiyonların çok ötesinde sorumluluklar üstlenmiştir. Artan rekabet, değişen teknoloji ve örgüt yapısı, üretim anlayışı, yasal düzenlemeler, ekonomik gelişmeler ve daha pek çok etmen işletmeleri değişime zorlamaktadır. Bir asır önceki işletme ve işletmecilik şartları, yöntemleri bugüne kıyasla büyük ölçüde farklılaşmıştır. Artan sermaye ihtiyacı veya değişen ortaklık yapıları işletme sahipleri portföyünü de değiştirmiştir. İşletme yönetiminin de

sahiplerinden farklı olarak daha profesyonel kişilere devredilmesi işletme yönetiminin sorumlu oldukları kişileri genişletmiştir. Önceleri işletmelerin gelişip büyümeleri için kâr odaklı düşünce hâkim iken günümüzde daha uzun vadede amaçlarını gerçekleştirebilmek için işletmelerin etik değerlere sahip olmaları, bu düşünce ekseninde hissedarlar, çalışanlar, tedarikçiler, devlet ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karşı sorumluluklarını yerine getirmeleri beklenmektedir. Bununla beraber küresel ölçekli veya makro planda ekonomik, sosyal, politik ve diğer pek çok konuyu etkileme yeteneğine sahip işletmelerin varlığı bu kuruluşların yönetiminin önemini ön plana çıkarmıştır. Bu doğrultuda işletmelerin kişi ve kuruluşlara karşı artan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için bazı ilkeleri gözeterek faaliyette bulunmaları arzu edilmektedir. Enron skandalı gibi işletmelerin sorumlu olduğu kitleye karşı işletmelerin güvenini sarsan pek çok hadisenin meydana gelmesi bu kuruluşlarda kurumsal yönetim kavramını gündeme getirmiştir. Kurumsal yönetim en basit haliyle işletme ile sorumlu olduğu kesim arasında güven sağlayıcı tedbirlerin artırılması ve pekiştirilmesi ile işletme kaynaklarını ve varlıklarını etkin ve verimli bir şekilde yöneterek uzun vadede ekonomik değer yaratmasını sağlayan yönetim tekniklerinin birleşimidir.

Kurumsal yönetim hakkında belirli ve geniş kitlelerce kabul görmüş bir çerçeve oluşturmaya yönelik en önemli çalışma, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD-Organization for Economic Cooperation and Development) tarafından gerçekleştirilmiş olup, 1999 yılında ilk kurumsal yönetim prensipleri yayınlanmıştır. Kurumsal yönetim genel olarak dört temel esasa dayandırılmaktadır. Bunlar; işletmelerin adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerini gözeterek faaliyette bulunmasıdır. Hissedarlara karşı adil olunması, yapılan işlemlere ilişkin taraflarını bilgilendirirken şeffaflığın gözetilmesi, işletme ile ilgili tüm kesimlere yönelik olarak hesap verilebilir durumda olunması ve işletme faaliyetlerinin mevcut mevzuat, sözleşme ve diğer yükümlülükler gözetilerek sorumluluğun vurgulanması kurumsal yönetişin temel değerlerini ifade eder.

Dünyada üretim kesimini -genel anlamda- kamu ve özel teşebbüs birlikte oluşturmaktadır. Bu bağlamda,

- Kamu kesiminin pek çok alanda kamusal mal ve hizmet üreterek işletmecilik faaliyetlerinde bulunması,

- Millî gelirin büyük bir kesiminin bu kısımda harcanması/oluşturulması,
- Kamu İşletmelerinin yaratılan katma değer itibari ile ülke ekonomisine ciddi katkılarda bulunması,
- Küresel sermayenin ve iş gücünün önemli bir kısmının kamu işletmelerinde yer alması gibi unsurlar göz önüne alındığında, tüm kamu işletmelerinin –işletme ölçek ve tipleri farklı olmakla birlikte- değer yaratan bir birim olarak ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Buna karşılık uzun yıllardır kalkınmayı/sanayileşmeyi gerçekleştirmek için makro ekonomi içerisinde önemli bir yere sahip olan (kamu sektörü işletmelerini ifade eden) kamu iktisadi teşebbüslerinin (KİT) son yıllarda kendilerinden beklenen performansı gösteremedikleri, kamu kaynağını kullanmada israfa yol açtıkları ve işletme faaliyetleri sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılmadığı düşüncesi ön plana çıkmaya başlamıştır. Bu sebeple kamu kesiminde saydamlığın, hesap verilebilirliğin, kaynakların etkin ve verimli kullanımının önemi her geçen gün artmaktadır.

Dünyada KİT'lerin ekonomik boyutu ve kaynakların etkin kullanım sorunu kurumsal yönetimi bu kuruluşlarda ön plana çıkarmaktadır. Günümüzde kamu kesiminde kurumsal yönetimi sağlamak için bir takım çalışmalar yapılmakla birlikte kavramsal olarak Türkiye'de geniş bir akademik çalışma sahası bulunmamaktadır. Kamu kesiminde, özellikle kamu işletmelerinde, kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarını hâkim kılmak için iç kontrol uygulamalarının ve iç denetim faaliyetlerinin uluslararası ölçekte yapılandırılması gerekmektedir. KİT'lerin kendine has hukuki ve organizasyonel yapısı diğer işletmelerden farklı bir iç kontrol ve iç denetim sistemine sahip olmasına yol açmıştır. Kurumsal yönetimin sürdürülebilir hale getirilmesinde iç kontrol sisteminin ve iç denetim birimlerinin kurumsal yönetim ile etkileşimli olarak hayata geçirilmesinin çok önemli bir rolü bulunmaktadır.

Türkiye'de kamusal nitelikte birçok mal ve hizmet üretimi KİT'ler aracılığı ile gerçekleştirilmesinin yanı sıra bu kuruluşların genel ekonomi içerisinde çok önemli bir yeri ve konumu da bulunmaktadır. Türkiye'de ulaştırmadan, enerji ve bankacılık kesimine değin geniş bir yelpazede kritik öneme sahip mal ve hizmetlerin pek çoğu KİT'ler tarafından üretilmektedir. Uluslararası gelişmelere paralel olarak, Türkiye'de KİT'lerin etkin ve verimli bir şekilde yönetilebilmesi için kurumsal yönetim ilkeleri

çerçevesinde faaliyette bulunmaları ve iç kontrol sisteminin, iç denetim biriminin oluşturulması yönünde bir takım yasal düzenlemelerin gerçekleştirildiği görülmektedir.

Çalışmamızda Türkiye’deki KİT’lerde,

- İç kontrol sistemi ve uygulamalarının değerlendirilmesi,
- Kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin etkileşimli bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,
- KİT kurumsal yönetim ilkelerinin uygulamasında farkındalık boyutunu belirleyebilmek ve böylece KİT’lerde etkin bir kurumsal yönetim çerçevesinin varlığını sorgulayabilmek amaçlanmaktadır.

ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Ülke kaynaklarını özel bir statü içerisinde kullanarak işletmecilik faaliyetlerinde bulunan KİT’lerin toplumun pek çok kesimine karşı bir yükümlülük içerisinde olduğu görülmektedir. Etkin bir yönetim çerçevesinin oluşturulması için bu kuruluşlara yönelik olarak kurumsal yönetim ilke ve uygulamasına dair esaslar geliştirilmiştir. OECD’nin öncülük ettiği KİT kurumsal yönetim uygulamalarına dair rehberler doğrultusunda KİT’lerde söz konusu yaklaşımın ana hatları ortaya konularak küresel anlamda bir uygulama birlikteliği amaçlanmıştır. Kurumsal yönetimin uygulama boyutunda yer alan iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerinin söz konusu kavramsal çerçeve ile etkileşimli olarak yapılandırılması KİT’lerde bu konuların hayata geçirilmesine önemli katkıları bulunacaktır.

Son yıllarda Türkiye’de KİT eksenli olarak kurumsal yönetim ilkeleri, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimleri konularında yasal ve idari düzenlemelerin gerçekleştirildiği görülmektedir. Oluşturulan bu yasal çerçevenin içeriğine yakından bakıldığında söz konusu kavramların KİT’lerde nasıl gerçekleştirileceği, hangi ölçütlerin kıstas alınacağı ve bu konulara ilişkin sürecin nasıl tamamlanacağına ilişkin ayrıntıların kapsamlı olarak düzenlenmediği görülmektedir.

Diğer taraftan kamuda iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin yapılanmasında 5018 sayılı yasa ve diğer ilgili mevzuat bağlayıcı olmadığı gibi, hâlihazırda bu konuda ölçüt kabul edilecek bir yasal/idari düzenlemenin de yapılmamış olması konunun KİT yönetimleri açısından belirsiz bir ortamda gelişmesine yol açabilmektedir. Gerek iç

kontrol ve iç denetim, gerekse kurumsal yönetim kavramlarının ve pratiğinin KİT'ler açısından detaylı bir şekilde üst idari organlarca belirlenmemesi ve bu konularda rehberlerin, örnek eylem planlarının bulunmaması araştırmanın uygulama boyutunu daha bir önemli kılmaktadır.

Söz konusu kavramların özellikle bilimsel yazında yeni yeni yer alması, Türkiye'deki yasal düzenlemelerinde bu konuda oldukça yeni olması itibari ile denetim konusunda köklü bir geçmişe sahip KİT teftiş kurulu personeli üzerinde yapılacak araştırma bu kuruluşlardaki mevcut durumu çeşitli yönleri ile ele alması bakımından önemli bir yere sahip bulunmaktadır. Benzer bir şekilde Türkiye'deki kurumsal yönetim alanında özel sektör deneyimlerinin belirli bir mesafe kat etmesine karşılık, KİT'lere özgü bir kurumsal yönetim çerçevesinin oluşturulmamış olması, beraberinde iç kontrol ve iç denetim yapılandırılmasının daha başlangıç aşamasında bulunması, birçok özelliği itibari ile diğer kurum ve kuruluşlardan farklı bir yapılanmaya ve amaçlara sahip bu kuruluşlar için önemli sonuçlar içereceği düşünülmektedir. Bu alanda Türkiye'de ilkler arasında yer alan bu araştırma oldukça kısıtlı veri temin edilebilecek teftiş kurulu personelinin birbiri ile doğrudan bağlantılı bu konular hakkındaki bakış açısı ve bu işletmelerdeki kavramların nasıl hayata geçirildiğinin incelenmesi araştırmaya zenginlik katacaktır. Zira kurumsal yönetim ile birlikte iç kontrol sistemleri ve iç denetim uygulamalarında deneyimli kurum personeli olmaları vasıflarının yanı sıra bu söz konusu kavramsal çerçevenin hayata geçirilmesinde önemli bir konumu olmalarından ötürü mevcut yapının analiz edilmesi araştırmanın kavramsal ve pratik zeminde buluşmasına katkı sağlayacaktır. Bu nedenle KİT'lerdeki mevcut yapı ve uygulamalar ile bahse konu yaklaşımların ne denli paralellik arz ettiği, uygulama boyutundaki problemlerin ve durumun akademik anlamda ortaya konması denetim ve kurumsal yönetim disiplinleri açısından önem arz etmektedir.

ARAŞTIRMANIN HİPOTEZİ

KİT'lerin kendilerinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmeleri için bilimsel yönetim ve denetim yaklaşımları doğrultusunda etkin ve verimli işletmecilik faaliyetlerini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. KİT yönetiminin ve çalışanlarının bu doğrultuda kurumsal yönetim ilke ve esaslarını benimseyerek işletme faaliyetlerini yerine getirmeleri ve bunların sonuçlarından (olumlu/olumsuz) sorumlu tutulmaları

öngörülmektedir. Bu doğrultuda etkin yönetim ve denetim ortamının oluşturulabilmesi için kurumsal yönetimin en önemli öğelerinden olan iç kontrol sisteminin ve iç denetim birimlerinin yapılandırılması gerekmektedir. Söz konusu kavramsal çerçevenin hayata geçirilmesi ile birlikte bu işletmelerde hata, hile ve suistimallerin azaltılabileceği gibi etkin bir yönetim/denetim birlikteliği sağlanarak, kurumsal yönetimin sürdürülebilir kılınmasına katkıda bulunulacaktır.

ARAŞTIRMANIN VARSAYIMI

KİT'lerin mevcut yönetim ve denetim düzenlemeleri ile uygulamalarına bakıldığında modern ve bilimsel yaklaşımların tam anlamı ile benimsenmediği düşünülmektedir. Bu yaklaşıma paralel olarak KİT'lerin kurumsal amaçlara ulaşmasında en önemli engeller arasında kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim ilke ve uygulama esaslarının uluslararası düzenlemelere paralellik arz edecek şekilde benimsenmediği ve ortak bir bakış açısının bulunmadığı görülmektedir.

KİT'lerde kurumsal yönetim ilke ve esaslarının yapılandırılmasında OECD kurumsal yönetim rehberi ve bununla bağlantılı çalışmaların, iç kontrol sistemi yapılandırılmasında COSO ölçütlerinin, iç denetim birimlerinin yapılandırılmasında ise Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün rehber ve standartlarının benimsenmesi önerilmektedir.

ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Dünyada çeşitli tip ve büyüklükte birçok KİT değişik sektörlerde karmaşık iş ve yöntemlerle mal ve hizmet üretmektedir. Kimi KİT'ler sadece kamusal nitelikte mal ve hizmet üretirken kimisi serbest piyasa koşulları altında yoğun rekabet içerisinde mal ve hizmet üretmektedir. Bazen de her iki koşullarda da mal ve hizmet üretimi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda tek bir işletme tipinden ve organizasyon yapısında bahsedilememekte, hem özel hem de kamu sektörünün bir sentezi konumunda bulunan bir yapı ile karşılaşılabilmektedir.

Söz konusu uygulama farklılığından ötürü kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim yaklaşımlarının KİT'lerde etkin bir şekilde uygulanabilmesi ve ortak bir bakış açısına sahip olunması noktasında algılama farklılıkları bulunabilecektir. Diğer taraftan özel sektöre özgü söz konusu kavramların uygulama esasları uluslararası ölçekte belirlenmişken KİT'lere özgü bir yapılandırma rehberi ve standartları net bir şekilde

ifade ortaya konulmamıştır. Bu nedenle KİT'lerin uygulama esaslarında birlikteliği sağlamak adına, geniş bir yelpazede faaliyette bulunan çeşitli tip ve sermaye yapısına sahip işletmelerden ziyade yönetim hakkının ve/veya kamu sermayesinin olduğu KİT'ler araştırmanın odağında yer almıştır.

Araştırmanın Türkiye'de bulunan KİT'lerdeki denetim personeli ile gerçekleştirilen kısmında birtakım sınırlılıklar ile karşılaşmıştır. (Araştırmada nitel ve nicel yöntemlerin her ikisi de kullanıldığından dolayı ayrı başlıklar halinde yer verilmiştir.)

Nitel araştırmaya esas olan görüşmeler esnasında karşılaşılan sınırlılıklar aşağıda özetlenmiştir.

- Katılımcıların KİT teftiş kurullarında tecrübeli, yetkin ve sorumlu kişiler tarafından oluşturulmasına özen gösterilmiştir. Söz konusu katılımcıların kurum içerisinde denetim faaliyetlerini gerçekleştirmelerinin yanı sıra yapılan denetimlerin üst yönetime raporlanmasında, sonuçlarının izlenmesinde ve denetim sürecinin belirlenmesinde yetkili ve tecrübeli kişilerden seçilmesi görüşmeci sayısını azaltıcı yönde etkilemiştir.
- Katılımcıların görüşme esnasında görüşlerini açıkça ve herhangi bir endişe duymaksızın ifade edebilmeleri için ses kaydının kullanılmamasını istemeleri üzerine görüşmeler herhangi bir sesli kayıt alınmaksızın gerçekleştirilmek zorunda kalmıştır.
- Ulaştırma sektöründe yer alan KİT'lerin altı adet ile sınırlı olması katılımcıların sayısının da buna paralel sayıda olmasına yol açmıştır.
- Yine araştırma örnekleminde bulunan üç KİT'in aynı sektörde (demiryolu araçları üretimi) çalışması, aynı KİT bağlı ortaklığı kapsamında bulunması katılımcıların kuruluş ve işleyiş açısından benzer kurumlarda görev yapması, benzer sonuçların elde edilmesine yol açabilecektir. Diğer taraftan söz konusu işletmelerdeki hedef katılımcılardan biri tarafından araştırmacının görüşme talebine olumsuz yanıt verilmesi sonucunda hedeflenen görüşmenin beşi gerçekleştirilebilmiştir.

- Araştırmaya katılanların özgürce kendisini ifade edebilmesi, soruları içtenlikle cevaplayabilmesi ve düşüncelerini herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın belirtebilmesi için kişisel kimlik bilgilerinin araştırmacı tarafından gizleneceği belirtilmiş ve bu doğrultuda her katılımcı bir harf ile temsil edilmiştir.

Araştırmanın nitel kısmında ise katılımcıların sınırlı sayıdaki örnek kütle olan ulaştırma sektöründe faaliyette bulunan KİT’lerde görevli denetim personeli ile sınırlandırılmış olması, katılımcı sayısını sınırlamıştır. Ayrıca katılımcıların mesleki tutum ve yargıları nedeni ile anket sorularına verdikleri cevapların kurumsal yapıyı, üst yöneticileri ve denetim faaliyetlerinin niteliğini, sonuçlarını sorgulamasından dolayı taraflı bir önyargıyı içerebildiği ihtimali araştırmanın diğer bir kısıtını oluşturmaktadır.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma ile ilgili literatür incelemesi kütüphaneler, dergiler, internet, KİT kurumsal kayıtları ve CD veri tabanlarından elde edilen bilgiler üzerinde yapılmıştır. Konu ile ilgili literatür çalışmaları tamamlandıktan sonra Türkiye’de ulaştırma sektöründe faaliyette bulunan ve 233 sayılı KHK’ye göre KİT statüsünde bulunan işletmelerin denetim personeli ile nitel ve nicel araştırma teknikleri ile doküman analizinden oluşan karma bir yöntem ile araştırma çalışması tamamlanmıştır.

Çalışma dört bölümden oluşmuştur. Birinci bölümde KİT’ler, sürdürülebilirlik, kurumsal yönetim, denetim konuları ile ilgili kavramsal ve genel bilgiler anlatılmıştır. İkinci bölümde Türkiye’de kamu iktisadi teşebbüslerinde kurumsal yapı ve denetim fonksiyonu hakkında bilgi verilmiştir. Üçüncü bölümde KİT’lerde etkin sürdürülebilirlik için kurumsal yönetim ve iç denetim yapılanmasından bahsedilmiştir. Dördüncü bölümde Türkiye’de ulaştırma sektöründeki KİT’lerde sürdürülebilirlik açısından kurumsal yönetim ve iç denetim uygulamalarına yönelik (nitel ve nicel yöntemlerden oluşan karma bir araştırma yöntemi izlenerek) bir araştırma yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNE GENEL BAKIŞ

1.1.1. Kamu İktisadi Teşebbüsü Kavramı

İnsanlar uzun zamandan beri kendilerini bir arada tutan ve birlikteliklerini sağlayan devlet yönetimi altında yaşarlar. Devlet, ait olduğu toplum için en üst kurumsal yapıyı temsil eder. Yönetim biçimi nasıl olursa olsun devlet, içinde bulunduğu toplum için faaliyette bulunur, kurallar koyar ve topluma yön verir.

İnsanlığın toplum içerisinde yaşadığı en eski tarihlerden içinde bulunduğumuz yüzyıla kadar toplumsal yapı içerisinde devletin görevi ve devletin bu görevi nasıl yerine getireceği güncelliğini kaybetmeyen konular arasında yer almaktadır (Güran ve Cingi, 2002: 57). Zira pek çok sosyal ve ekonomik problemin çözümlenmesi için devlet erki daima öncü olmuş, aynı şekilde günümüze kadar iktisadi yapıların en güçlü aktörü de genellikle devletler olmuştur.

Devlet, toplum ve ekonomi ilişkisine tarihsel perspektiften bakıldığında Ortaçağ sonunda dünyadaki dikkati çekecek şekilde artan ticari ilişkilerin, teknolojik ve ekonomik gelişmelerin sosyal, siyasal ve beraberinde iktisadi sistemleri dönüştürmeye başladığı görülmektedir. Değişen ve gelişen ticari faaliyetlerin yaygınlaşması müteşebbislerin ve sermayedarların sayısını da artırmıştır. Özellikle batı dünyasında Klasik İktisat Teorisinde öngörülen serbest piyasa ekonomisinin tüm sistemde otomatik dengeleyicilerle piyasaları dengeye getireceği, bunun dışında bir etmenin dengeleri sarsacağı hatta devletin herhangi bir şekilde ekonomiye müdahalesinin olumsuz sonuçlar doğuracağı görüşü de bu dönüşüme paralel olarak sorgulanmaya, incelenmeye ve beraberinde de eleştirilmeye başlanmıştır. Neticede devletin ekonomide bir kambur olduğu tezine ulaşılmış, Ortodoks İktisat Teorisi'nin ana hatları ortaya çıkmıştır. Bu teori çerçevesinde 1920'li ve 1930'lu yıllara kadar devletin iktisadi düzlemdeki varlığı genellikle asgari düzeyde olması gerektiği savı hararetle savunulmuştur. Buna karşılık 1929-30'larda hemen tüm dünyada yaygınlaşan kuvvetli kriz (Büyük Dünya Bunalımı) pek çok ekonomiyi derinden etkilemiştir. Bu dönemde, meydana gelen krizi bertaraf etmek için bilinen klasik iktisadi tedbirlerin sonuç vermeyeceği -zaten (o zaman için) genel kabul görmüş iktisadi tedbirlerin bu krizdeki etmenlerden biri olması- devletin ekonomi içerisindeki rolünün ve öneminin bir kez daha sorgulanması gerektiğini ortaya çıkarmıştır.

Büyük Dünya bunalımından itibaren iktisat teorisinde de değişimler ve yeni yaklaşımlar benimsenmiş, mevcut ekonomik problemlerin aşılması için devletin ekonomik hayatın içerisinde yer alması görüşü ağırlık kazanmıştır. İşte bu noktada devletin ekonomi içerisinde bir müteşebbis olarak yer alması, bazı sektörlerde özel teşebbüsler gibi faaliyette bulunması, hatta yeterli hareketliliği bulunmayan sektörlerde lokomotif/öncü kuruluş görevini üstlenmesi gibi devletin müteşebbis kimliği daha bir öne çıkarılmış ve böylece yaygın bir şekilde kamu teşebbüsleri kurulmaya başlanmıştır.

Bu dönemde meydana gelen kriz, özel sektörün hâkim olduğu ekonomide kendisini göstermiş, Keynezyen iktisat yaklaşımı üzerine inşa edilmiş devlet müdahalesi/yönlendirmesi ile aşılmaya çalışılmıştır. Bugün iktisadi, sosyal ve siyasal hayatın pek çok kesiminde vücut bulan kamu hizmetleri bu müdahalelerin birer uzantısı olarak devam etmektedir (Aksoy, 1998: 3). Artık günümüzde en liberal sistemlerde dahi devletsiz bir iktisadi yapı düşünülemede, genellikle konjonktüre bağlı olarak müdahalenin boyutları tartışılmaktadır.

Birinci Dünya Savaşı, 1929 Krizi, İkinci Dünya Savaşı ve çeşitli dönemlerde meydana gelen ekonomik krizler, devletlerin ekonomi içerisindeki ağırlıklarını ve rollerini gittikçe artırmıştır. Ekonomilerdeki devlet etkisi sadece belirli alanlarla sınırlı olmak üzere müdahaleler şeklinde kısıtlanmayıp, iktisadi işletmeler kurularak doğrudan piyasa aktörü konumuna da gelmeye çalışılmıştır (Korkut, 2007: 7). Ülkelerin bölgesel ve ulusal düzeyde ekonomik kalkınmalarını gerçekleştirmek, gelir dağılımına müdahalede bulunmak, istihdam, büyüme ve daha pek çok konuda gelişimi sağlamak için özel teşebbüs marifeti ile gerçekleştirilemeyen sahalarda devletin aktif rol oynaması kamu müteşebbisliği kavramını gündeme getirmiştir. Birçok ülkede kimi zaman serbest piyasa koşulları altında, kimi zaman da konumunda kamu işletmeleri kurulmuştur.

Bir mali politika unsuru olarak da görülmekte olan kamu işletmeleri, ekonominin kamu otoritesi tarafından yönlendirilmesi ile birlikte gelir dağılımının düzenlenmesi, kalkınma ve ekonomik canlanmanın, başarının sağlanması ve özel sektöre liderlik edilmesi gibi çok çeşitli amaçlarla da kurulabilmiştir (Hazine Müsteşarlığı, 2010: 4).

Ekonomide sermayenin ve yönetimin sahibi olarak devlet erkinin kurumlar eliyle girişimde bulunması kamu teşebbüsü başlığı altında açıklanmaktadır. Bu

teşebbüsler iktisadi amaçlarla olabileceği gibi, sosyal, siyasal, savunma gibi maksatlarla çeşitli amaçlar gözetilerek de kurulabilmektedir. Türkiye’de de -özellikle Cumhuriyetin ilanını takip eden süre içerisinde- pek çok sahada kamu işletmelerinin kurulması ile devletin piyasa içerisinde önemli bir rol oynaması mümkün olmuştur.

Bilimsel yazında genellikle KİT olarak tanımlanan kamu iktisadi teşebbüsleri, özel teşebbüsün girmek istemediği veya boyutları, kârlılığı, verimliliği gibi kıstaslar göz önüne alındığında teşebbüse geçeceği sektörü yeterince kârlı bulmaması veya sermayesinin yetersiz kalabilmesi sebepleri gözetilerek ekonomide meydana gelen boşluğun kamu kaynaklı girişim ile giderilmesi neticesinde teşekkül ettirildiği gibi, normatif hedefler gözetilerek pür sosyo-politik nedenler gibi çeşitli maksatlar altında da kurulabilmiştir.

KİT’lerin kuruluş nedeni ülkeden ülkeye farklılık arz edebilir. Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT), çağımızda ekonomik ve sosyal devlet anlayışının bir sonucu olarak ortaya çıkmış bulunmaktadır. Tecer’e göre KİT’ler sosyal devlet anlayışı içerisinde temel nitelikteki mal ve hizmetlerin üretimin sağlamak üzere faaliyette bulunmak, sektörel ve bölgesel odaklı kalkınma ve gelişmeyi sağlamak, kalkınmayı hızlandırmak, özel sektör tekellerinin oluşturacağı problemleri bertaraf etmek gibi amaçlarla kurulan ve sermayesinin önemli bir kısmı kamuya ait olan kuruluşlardır (Tecer, 1988: 11). Daha özet bir tanımlama ile kamu iktisadi teşebbüsleri sosyal faydanın maksimizasyonu amacı güdülerken kamu otoritesi tarafından ticari faaliyetlere konu olan mal ve hizmet üretimini gerçekleştirmek ve işletme faaliyetlerini doğrudan devlet hazinesi desteğine bağlı kalmaksızın gerçekleştirmek üzere kurulan kuruluşlardır (Akalin, 1990: 9). Temelde kamu iktisadi teşebbüsleri benzer sektörde faaliyette bulunan özel sektör işletmelerden farklı değildir. Kuruluş amacı her ne kadar kar elde etmek üzere belirlense de, bir kısmının kamu hizmeti görme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu sebeple üretmiş oldukları mal ve hizmetleri cari piyasa değerinin altında veya bedelsiz olarak bazı bireylere sunabilir (DMS 22).

Avrupa Kamu Teşebbüsleri Merkezi (CEEP) ise daha genel bir ifade ile KİT’leri şöyle tanımlamaktadır (YDK, 2008: 1);

“KİT’ler amaç, sermaye yapısı ve sorumluluk açılarından ele alarak, mal ve hizmet üretmek üzere kurulmuş olan, mali olanaklarının yarıdan fazlası merkezi veya yerel

kamu idareleri tarafından sağlanan veya işletme sonuçlarından bu idarelerin sorumlu bulunduğu ve bunlar tarafından denetlenen girişimlerdir."

Birleşmiş Milletler tarafından geliştirilen Ulusal Hesaplama Sistemi'ne (SNA 2008) göre kamu işletmeleri özel bir yasal veya idari düzenleme ile kamu otoritesinin biri işletmede doğrudan veya dolaylı bir şekilde söz ve kontrol sahibi olmasının yanı sıra, hisselerin veya hissedarların oy verme yetkisinin yarıdan fazlasını kontrol edebildiği işletmeler olarak tarif edilmiştir. Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından geliştirilen Devlet Mali İstatistikleri Kılavuzunda da (GFSM 2001) benzer bir tanımlamayla merkezi idarenin kontrolüne vurgu yapıldığı görülmektedir (Hazine Müsteşarlığı, 2011: 5; IMF, 2007: 131).

Türkiye'de mevcut KİT uygulamalarının hukuksal ve idari düzenlemelerinden yola çıkarak daha yerel bir tanımlama yapılacak olunursa, KİT'ler devlet veya bir kamu kuruluşu tarafından doğrudan veya ortaklık yolu ile sermayesinin tamamı veya çoğunluğu devlete ait olmak üzere kurulan, ürettikleri mal ve hizmetleri bedeli karşılığında satan, sevk ve denetimi devlete ait olan işletmelerdir (Karluk, 2007:275). Bununla birlikte KİT'ler kamu sermayesi ağırlıklı, sadece kar amacı güden değil aynı zamanda sosyal devletin amaçlarını yerine getirmek için de kurulan, endüstriyel ve ticari niteliği bulunan işletmeler olarak da tanımlanabilir (Korkut, 2007: 6).

Türkiye'deki uygulamalar açısından kamu iktisadi teşebbüslerinin ortak özelliklerine ilişkin genel çerçevede şöyledir (24.11.2011 tarih ve 28122 sayılı RG-DMS 22);

- Kendi nam ve hesabına sözleşme imzalayamaya yetkili bulunmaktadır.
- İşletme faaliyetlerini ifa edebilmesi için mali ve operasyonel yetkileri mevcuttur.
- Mal ve hizmet satışı faaliyetlerinin birer parçası durumundadır.
- Sürekli olarak devlet finansmanına bağlı değildir.
- Kamu otoritesi tarafından sevk ve idare edilir.

1.1.2. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Dünyadaki ve Türkiye'deki Konumu

Dünyada KİT'ler çeşitli tür ve ölçekte özel maksatlarla kurulmuş işletmelerdir. Bu amaçlar bir ülke için dönem dönem farklılaştığı gibi, ihtiyaçlar çerçevesinde KİT'lerin ekonomi içerisindeki ağırlıkları da değişmiştir.

Toninelli'ye göre geçmişte batı dünyasında kamu işletmelerinin kurulması (veya özel sektör kuruluşlarının kamu işletmelerine dönüştürülmesi) politik ve ideolojik sebepler ile sosyal ve ekonomik nedenlerden kaynaklanmaktadır (Toninelli, 2008: 678-679).

Batılı ülkelerde kent ulaşım sistemleri, limanlar, su kaynaklarının idaresi, enerji, iletişim ve ulaşım ağlarının kurulup işletilmesi gibi bir ülkenin önemli yaşam unsurları devlet eli ile yönetilmesi benimsenmişti. Bazı ülkelerde ise KİT'ler kendi faaliyet konularında öncü işletmeler olurken, bazı ülkelerde özel sektörün çekildiği alanlarda – meydana gelen boşluğu dolduracak şekilde- devreye girmektedir. Örneğin 19 yüzyıl ile 20. yüzyılın ilk yarısında kadar İngiltere'de ekonomik anlamda (kömür ve demiryolu işletmeciliği dâhil olmak üzere) ağırlıklı olarak özel sektör egemenliği söz konusu idi. Aynı tarihlerde Millward'ın Chadeau'dan¹ aktardığına göre özellikle Fransa, Almanya, İtalya ve İspanya'da askeri ve ekonomik güce daha hızlı ulaşabilmek için KİT'lerin ortaya çıktığı görülmektedir. Yine İngiltere'de 1946-1980 yılları arasında çeşitli nedenlerden ötürü geniş ölçekte özel sektör kuruluşlarının millileştirilmesi söz konusu olmuş, 1980 sonrasında ise -ağırlıklı olarak batılı ülkelerde- özellikle inşaat, finans, petrol, kömür ve elektrik üretimi, havayolu ve demiryolu ulaşımı, liman işletmeciliği gibi sektörlerden uzaklaşarak KİT'lerin yaygın bir şekilde özelleştirme sürecine girdiği ileri sürülmektedir (Millward, 2011: 377-385).

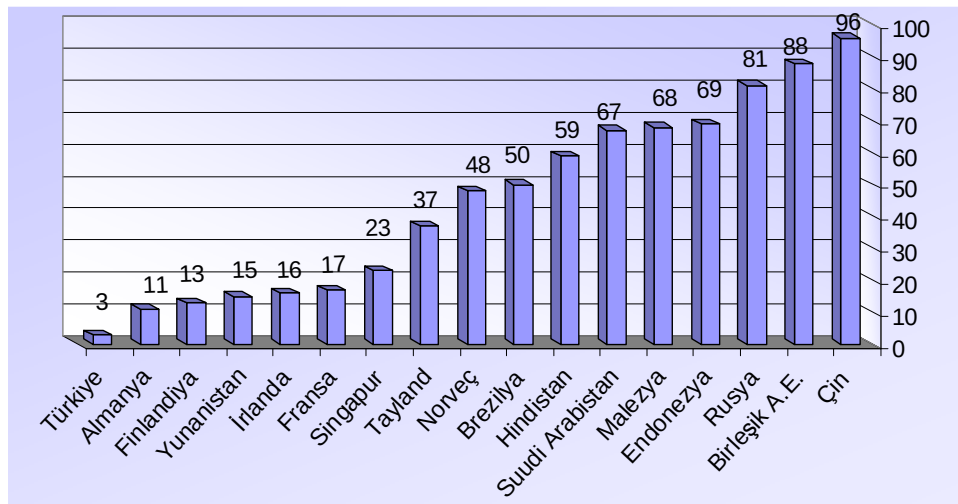
İngiltere'de belirgin bir kamu politikası olarak benimsenen özelleştirmeler takip eden dönemler itibari ile birçok ülkede de öncelikli ekonomik politikaların odağında yer almıştır. Ancak özel sektörün yetersiz olduğu veya savunma, enerji yönetimi gibi

¹ CHADEAU, E., 2000, 'The rise and decline of state-owned industry in twentieth century France', in Toninelli (ed.), Rise and Fall, Published by the Syndicate of the University of Cambridge, pp.185–207.

gizliliği ve/veya stratejik önemi itibari ile öne çıkan konuların devlet eli ile yönetilmeye devam ettiği kamusal bir tercih olarak karşımıza çıkmaktadır².

Geçmişten bugüne benimsenen yoğun özelleştirme politikalarına karşılık, birçok ülkede KİT'ler serbest piyasa koşulları altında faaliyette bulunmaya devam etmiştir. Kamu sermayesinin –veya yönetiminin- egemen olduğu bu kuruluşlar daha çok enerji, ulaştırma, telekomünikasyon, altyapı hizmetleri gibi alanlarda yoğunlaşmaktadır (OECD, t.y.: 9).

Grafik 1.1: Bazı Ülke Ekonomilerindeki KİT Payları³



Kaynak : Kowalski v.d., 2013, 22

Dünya uygulamalarına bakıldığında ise özellikle OECD kapsamındaki ülkelerde KİT'lerin 2 trilyon USD dolar piyasa değeri ve 6 milyonu aşkın çalışanı ile dünya ekonomisi içerisinde önemli bir paya sahip bulunduğu görülebilmektedir (Christiansen, 2011). Bu işletmelerin sayıca en fazla görüldüğü ülkeler arasında Çin (70 adet), Hindistan (30 adet), Rusya (9 adet), Birleşik Arap Emirlikleri (9 adet) ve Malezya (8 adet) yer almaktadır. Bu listeye paralel olarak kendi içlerinde ekonomik anlamda en

² Bu bağlamda bakınız REINERT Erik S., The Role of the State in Economic Growth, Journal of Economic Studies, Vol. 26 No. 4/5, 1999, MCB University Press, 0144-3585, Sayfa 268-326. Reinert'in yaptığı bu çalışmada Rönesans'tan itibaren batı toplumlarında ekonomik büyümeyi teşvik etmek için kamunun ve kamu işletmelerinin oynadığı rolden bahsedilmektedir.

³ Yüzde oranlar tam sayıya tamamlanmıştır.

yüksek KİT payına sahip ülkelerin ilk onunda (Grafik 1.1’de görüleceği üzere) Çin (% 95,9), Birleşik Arap Emirlikleri (% 88,4), Rusya (% 81,1), Endonezya (% 69,2), Malezya (% 68), Suudi Arabistan (% 66,8), Hindistan (% 58,9), Brezilya (49,9), Norveç (% 47,7) ve Tayland (% 37,7) bulunmaktadır. (Kowalski v.d., 2013: 20-22).

Tablo 1.1: Forbes Global 2000 Ölçeğinde Bazı OECD Ülkelerinde KİT’lerin Satışları, Kârı, Varlıkları ve Piyasa Değerlerinin GSMH’ya Oranla Yüzde Olarak Gösterilmesi (2011)

Ülkeler	Satış Hacmi	Kâr	Aktif Değeri	Piyasa Değeri
Avusturya	1,1	0,1	3,8	3,1
Belçika	2,6	0,9	31,4	2,9
Çek Cumhuriyeti	5,6	1,3	15,4	13,1
Finlandiya	3,3	0,7	11,5	10,6
Fransa	7,9	0,4	23	7,0
Almanya	0,1	0	0,3	0,2
Yunanistan	5,8	0,4	23,2	3,8
İrlanda	6,5	-1,9	133,2	0,3
İtalya	0,4	0	0,8	0,2
Japonya	0,5	0	0,8	0,8
Kore	6,8	0,2	48,3	4
Norveç	25	2,1	32,7	25,9
Polonya	12,4	1,3	27,2	14,8
İsveç	3,4	0,7	7,6	8,1
İsviçre	3,1	0,6	27,8	7,1
Türkiye	0,7	0,1	0,8	0,4
İngiltere	2,8	-0,1	96,8	3,2
ABD	2,7	-0,1	38,5	0,4

Kaynak : Kowalski v.d. tarafından Dünya Bankası Küresel Kalkınma Göstergelerinden Hesaplanmıştır (Kowalski v.d., 2013: 21).

Tablo 1.2'ye göre ABD, İngiltere ve İrlanda'nın GSM'ya (Gayri Safi Milli Gelir) oranla görece olarak yüksek değerlerde olduğu görülmektedir. Diğer taraftan satış hacmi olarak bakıldığında ise Polonya, Kore, Fransa ve İrlanda'nın daha önde olduğu anlaşılmaktadır. Piyasa değeri olarak ise Norveç, Polonya, Çek Cumhuriyeti ve Finlandiya'nın göze çarptığı söylenebilir.

Forbes dergisinin yayınlamış olduğu Dünyanın en büyük KİT listesinde yer alan ilk on kuruluşun (Tablo 1.2) Çin, ABD, İngiltere ve Hollanda'da yer aldığı görülmektedir. Buna göre ABD, İngiltere ve Hollanda en büyük KİT payına sahip ilk on ülke arasında yer almamasına karşılık küresel ölçekte ekonomik bir güç haline gelen kamu işletmelerine sahip oldukları düşünülebilir.

Tablo 1.2: Forbes 2000 Kapsamında Yer Alan Dünyanın En Büyük 10 Kamu İşletmesi

SN	İşletme Adı	Ülke	Satış Hasılatı	Kâr	Aktif Değeri	Piyasa değeri
1	Industrial and Commercial Bank of China	Çin	134,8	37,8	2.813,5	237,3
2	China Construction Bank	Çin	113,1	30,6	2.241	202
3	JPMorgan Chase	ABD	108,2	21,3	2.359,1	191,4
4	General Electric	ABD	147,4	13,6	685,3	243,7
5	Exxon Mobil	ABD	420,7	44,9	333,8	400,4
6	HSBC Holdings	İngiltere	104,9	14,3	2.684,1	201,3
7	Royal Dutch Shell	Hollanda	467,2	26,6	360,3	213,1
8	Agricultural Bank of China	Çin	103	23	2.124,2	150,8
9	Berkshire Hathaway	ABD	162,5	14,8	427,5	252,8
10	PetroChina	Çin	308,9	18,3	347,8	261,2

Kaynak: Forbes Dergisi, Dünyanın En Büyük Kamu İşletmeleri, 2014.

Söz konusu araştırma sonucunda dünyanın en büyük firmalarının % 10'dan fazlasının (204 adet) KİT'lerden oluştuğu ve bu kuruluşların 37 farklı ülkede ortalama 3,3 trilyon ABD doları (2011 yılı için) yıllık gelir elde ettiğini tespit edilmiştir (Büge

v.d., 2013). Bu KİT'lerin 2010 yılında gerçekleştirdikleri satış tutarı (327 milyar ABD doları) dünyada yaratılan gayri safi milli gelirinin yaklaşık % 6'sına eşdeğer bulunmakta, bahsedilen işletmelerin arasındaki 204 KİT'in piyasa değeri ise 4,9 trilyon ABD dolar ve bu ölçekte listelenen tüm işletmelerin küresel piyasa değerinin ise % 11'i civarında olduğu tahmin edilmektedir. KİT'lerin genel anlamda en fazla ağırlıkla bulunduğu sektörlerin ise madencilik, inşaat mühendisliği, boru hatları ile kara taşımacılığı, ulaştırma, kömür ve linyit madenciliği, ham petrol ve doğal gaz çıkarılması olarak sayılması mümkündür (Kowalski v.d., 2013, 5,6-20-22).

Türkiye'de ise kamu iktisadi teşebbüslerinin geçmişi Cumhuriyet öncesine kadar uzanmaktadır. Osmanlı Devleti döneminde de KİT benzeri kuruluşlar olmakla birlikte sayı ve nitelik itibari ile Cumhuriyet dönemi ekonomisindeki kadar önemi bulunmamaktadır. Bunlar genellikle ordunun giyecek ve ayakkabı ihtiyaçlarını karşılamak gibi özel maksatlarla kurulan teşebbüslerdir (Aksoy, 1994: 3).

Osmanlı Devleti'nin yıkılması ve Cumhuriyetin ilanını takip eden süre içerisinde yeni kurulmuş devlet idaresi önceleri ekonomik faaliyetleri özel sektör eli ile yürütülmesi düşüncesine sahip idi. Ancak bu düşünce, uzun yıllar süren savaşlar ile birlikte sermaye ve müteşebbis yetersizliği, geçmişten o güne değin meydana gelen zayıf sanayileşme ve ekonomik darboğazlar gibi sorunlardan ötürü başarısızlığa uğramıştır. Zira kimi yazarlarca ileri sürüldüğü üzere, Osmanlı tebaasında iken Türk Milletinde genel olarak bir müteşebbis zihniyeti hâkim ol(a)mamakla birlikte özel sektörde de ekonomik ve sınai kalkınmayı teşvik edecek sermayedar sınıfı teşkil etmemiştir.⁴ Buna karşılık yüzyıllar boyunca genellikle gayrimüslimler ve azınlıklardan müteşekkil iktisadi hayata hâkim olan yabancı bir kesim oluşmuştur. Neticede müteşebbis sınıfının yetersizliği nedeniyle öncelikle özel sektörün gelişimi için Cumhuriyetin ilk yıllarında bir takım tedbirler ve teşvikler öngörülmektedir.

Ancak özel sektörün kendisinden beklenen atılımı gerçekleştirememesi ve küresel krizler kamu merkezli kalkınma modellerinin öne çıkmasını sağlamıştır. Kamu

⁴ Nitekim Mehmet Genç "Kırsal sanayinin gelişebilmesi için gerekli olan belki en önemli şart sermaye sahibi bir müteşebbis zümresinin varlığı idi. Osmanlı iktisadi sisteminin böyle bir zümrenin doğmasına elverişli şartları içinde barındırmadığını söyleyebiliriz." diyerek bu hususa dikkat çekmektedir. Bakınız Genç M., (2007), Osmanlı İmparatorluğunda Devlet ve Ekonomi, Ötüken Yayınevi, Ankara,: s. 233.

kesiminde sermayenin toplanmış olması ve kurumsallaşmanın daha çok devlet idaresinde olmasının da bu hususta ciddi payı bulunmaktadır (Köseoğlu, 2005: 5).

Cumhuriyetin ilanından itibaren merkezi otoritenin İzmir İktisat Kongresi ile birlikte özel teşebbüsün önünü açma kararına karşılık, ülkenin içinde bulunduğu sıkıntılı durum -özel sektörün yetersizliği gibi etkenlerinde göz önüne alınarak- kamu kaynaklı girişimlerde bulunulma zorunluluğu doğmuştur. Türkiye’de de dünyadaki gelişmelere paralel bir seyir izlenerek 1930’lardan itibaren pek çok sektörde KİT’ler kurulmuştur. Özetle devlet erki tarafından Türkiye’de kalkınma, istihdam sağlama ve belirlenmiş sektörleri canlandırma, dışa bağımlılığı azaltma gibi amaçlar gözetilerek kamu eliyle girişimde bulunma teşvik edilmiştir. Bankacılıktan madencilığa geniş bir faaliyet yelpazesinde kamu girişimleri kurulmuş, bunlara amaçları, faaliyet sahaları farklı dahi olsa kamu iktisadi teşebbüsü adı verilmiştir.

Türkiye’de belirli bir doktrine dayanmaksızın kurulan kamu iktisadi teşebbüsleri, sanayi altyapısının oluşturulması ve kalkınmanın ivmelenmesi ihtiyaçlarından doğmuş, karma ekonomi anlayışı içinde çalışmak, yatırılabilir kaynak yaratmak amacıyla devletin sermaye katılımı ile kurulan ve ilk büyük örnekleri arasında Sümerbank, Etibank ve Ziraat Bankasının sayılabileceği kuruluşlardır (Tecer, 1988: 11). Türkiye’de KİT’lerin teşekkülü sadece Cumhuriyetin ilk yıllarında değil, bu dönemi takip eden yıllarda da birçok hükümet tarafından çeşitli nedenlerden ötürü önemle ele alınmıştır. Özellikle kriz dönemlerinde durağan hale gelen yatırımların artırılması, piyasalara dolaylı yollardan müdahale, işsizliğin azaltılması gibi amaçlar gözetilerek KİT sayılarının artırılması veya faaliyet hacimlerinin genişletilmesi gibi düzenlemeler yapılmıştır.

Kuruluşundan itibaren 70 yıl içerisinde ekonomik kalkınmanın, coğrafi dengenin ve sosyal adaletin sağlanması hususları ile makul fiyatlardan tüketicilere mal ve hizmet temin etmesi açılarından üstlerine düşen görevi başarı ile yerine getiren KİT’ler ülke ekonomisi için oldukça önemli bir yere sahiptir (Karluk, 2007: 282). Bu kapsamda değerlendirilen kuruluşların özellikle banka, enerji, ağır sanayi, imalat, ulaştırma, haberleşme, tekstil, kimya, gıda, petrokimya, kâğıt, maden, demiryolu araçları, askeri mühimmat ve gereçler, enerji santralleri ve tarım gibi pek çok kritik

sektörde ülke ekonomisine doğrudan kaynak yarattıkları görülmektedir (YDK, 2008: 176, Sayıştay, 2011).

1960'lı yıllara değin KİT'ler ekonomik kalkınmada ve karma ekonomik model içerisinde özel sektör kuruluşlarına liderlik etme konularında ciddi başarılar elde etmiştir. Bu tarihten itibaren

- Yeterli sermaye birikimi ve kurumsallaşmanın gerçekleşmesi neticesinde özel sektör yatırımları KİT'lerin bulunduğu alanlarda artmaya başlaması,
- Devlet işletmeciliğini sınırlayan liberal ekonomi politikalarına ağırlık verilmesi,
- Ülke ekonomisinin içinde bulunduğu konjonktürel krizler,
- Yaşanan uluslar arası enerji krizler,
- Siyasi müdahaleler nedeni ile bilimsel ve rasyonel ilkelerden uzaklaşan kamu işletmeciliği,
- Zaman içerisinde değişen koşullara uyum sağlayacak yapısal esneklikten mahrum olması gibi etmenler KİT'leri olumsuz etkilemiş ve özellikle 1980'li yıllardan itibaren mali yapılarında bozulmalar meydana gelmeye başlamıştır (Korkut, 2007: 8-9).

Yukarıda sayılan hususların yanı sıra,

- Yönetim erkinin belirli bir plan çerçevesinde KİT'lerin faaliyetlerini özel sektör ile eşgüdümlü olarak piyasa disiplini içerisinde uyumlaştırıcı politikalar izlememesi,
- Politik nedene dayalı yatırımlar ve optimal istihdam sınırlarının aşılması,
- İstikrarsız yönetimler,
- Siyasi maksat gözetilerek yöneticilerin atanması veya yatırım alanlarının belirlenmesi,
- Verimsiz veya eksik yatırım kararları,
- KİT'lerin faaliyetlerine yön vermesi gereken hedeflerin somut bir şekilde ortaya konulmaması,

- Fiyat politikalarına ve işletme faaliyetlerine yapılan politik müdahaleler,
- Bağımsız ve nitelikli denetim faaliyetlerinin eksik veya yetersiz olması gibi faktörler Türkiye’de önemli başarılarla imza atmış bu kuruluşların zaman içerisinde zarar eden/ettirilen işletmelere dönmesine yol açmıştır.

Yapılan bu hataların sonucunda ülke ekonomisine uzun yıllar olumlu katkılarda bulunan KİT’lerin son yıllarda artan görev zararları⁵, verimsiz ve kamu kaynaklarını israf eden işletmecilik faaliyetleri ön plana çıkmaktadır. Günümüzde devlet üzerinde bir yük olarak görülen bu kuruluşlardan özelleştirme kapsamında değerlendirilerek kurtulmaya çalışıldığı da ileri sürülebilmektedir.

KİT’ler kurulduğu zamandan bu yana pek çok yasal süreçten geçmiş olup, mevcut durumda tüm KİT’leri kapsayıcı bir mevzuat birliği ve sorumlu bir merkezi yönetim birimi bulunmamaktadır. Ayrıca bağlı bulunduğu üst idari birim ne olursa olsun, tüm KİT’lerde, denetim, sevk/idare, mevzuat, yatırım kararlarının alınması, fiyatlandırma gibi konular açısından bir yeknesaklık olmadığı gibi, tüm KİT’leri içeren kapsamlı bir tanımlama da mevcut değildir. Bunun sonucu olarak belediye iktisadi teşebbüsleri gibi kamu sermayesi ile işletmecilik yapan kuruluşlar, bazı genel ve katma bütçeli kuruluşların işletmeleri gibi KİT kapsamında değerlendirilmediği görülmektedir (YDK, 2008: 12-13).

1.2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK VE KURUMSAL YÖNETİM

1.2.1. Sürdürülebilirliğin Kavramsal Boyutu

Sürdürülebilirlik kavramsal olarak çeşitli bilim disiplinleri ile birlikte anılmakta, kullanıldığı saha itibari ile çeşitli anlamlar yüklenebilmektedir. (Gönenç ve Wolflin, t.y.) Kelime kullanıldığı saha itibari ile birlikte kullanıldığı terime farklı anlamlar yükleyebilmektedir. Sürdürülebilirlik kelimesi yalnız başına kullanıldığında başlı başına bir anlam ifade etmemekle beraber kavramsal olarak tanımlanması için etimolojik açıdan incelenmesi gerekmektedir.

⁵ Hazine Müsteşarlığı kapsamındaki KİT’lere 2006 ve 2007 yıllarında yaklaşık 700’er milyon TL, 2008 yılında 1,25 milyar TL, 2009 yılında ise 2,16 milyar TL’lik görev zararı ödemesi yapılmıştır (Hazine Müsteşarlığı, 2010: 28, 2011: 14).

Kelime "sür-" eylem kökünden gelmekte olup "-dür" eylemden eylem yapma ekiyle geçişli hâle getirilmiş, "-ebilmek" yeterlik eylemi ile birleşik eylem yapısına büründürüldükten sonra "-ir" eylem ad yapma (sıfat fiil) ekiyle sıfat yapısına kavuşturulmuştur. "Sürdürülebilir" kelimesi sıfat yapısı ile çeşitli disiplinlerindeki diğer kavramlar ile kullanılarak bu kavramlara farklı anlamlar kazandırmaktadır. Öte yandan sürdürülebilirlik kavramı bir sistemdeki mevcut halin bozulmaksızın, sistemi sevk ve idare eden unsurlar tarafından zaman içerisinde korunması, ilerleyen süreç içerisinde de daha iyiye götürülmesi için gerçekleştirilen çalışmaların bütünü olarak da ele alınması mümkündür.

"Sürdürülebilir" kelimesi sıfat yapısı ile çeşitli disiplinlerindeki diğer kavramlar ile kullanıldığından dolayı, birlikte kullanıldığı terime farklı anlamlar kazandırmaktadır. Terim genellikle sürdürülebilir kalkınma, sürdürülebilir büyüme, sürdürülebilir çevre yönetimi gibi güncel kavramlarla birlikte anılmaktadır. Örneğin TDK'ya göre sürdürülebilir kalkınma kavramı şu şekilde yer almaktadır (TDK BSTS/ İktisat Terimleri Sözlüğü, 2011b).

"İktisadi gelişme sürecinin, çevre kirlenmesi, doğal kaynakların tüketilmesi gibi sorunlara yol açtığına fark edilmesi üzerine, bugünün iktisadi büyüme ve kalkınması gerçekleştirilirken, gelecek kuşakların gereksinimlerini karşılayabilmelerine olanak tanınması için özellikle yenilenemez kaynakların kötü kullanımından kaçınılması gereği üzerinde duran bir kalkınma anlayışı."

Benzer bir yaklaşımla sürdürülebilir kalkınma Birleşmiş Milletlerin 1987 yılı Brundtland Raporu'nda "bugünün ihtiyaçlarını, gelecek kuşakların kendi ihtiyaçlarını karşılama kabiliyetlerinden ödün vermeden karşılamak" olarak tanımlanmıştır (AB Türkiye Görünüm Dergisi, 2008: 2). Çevre ve kalkınma komisyonun söz konusu raporunda kalkınmanın ekonomik, sosyal ve çevresel boyutu öne çıkarılmaya çalışılmıştır.⁶ Bununla birlikte sürdürülebilir kalkınma tanımları, kavramın doğası gereği, çok geniş ve disiplinler arası çerçevede de yapılmaktadır. Tanımlar, birlikte kullanıldığı kelimeler ile beraber incelendiğinde ilgi alanlarına göre yönetim, politika, sosyal ekonomik- teknolojik ve çevresel değerler, küresel yaklaşım, sistem yaklaşımı,

⁶ Bakınız Gönel, F., "Globalleşen Dünyada (nasıl bir) Sürdürülebilir Kalkınma", Birikim, 158, 72-80, 2002

gelecek nesiller, karar verme süreçleri, teorik yaklaşımlar, halk katılımı ve uygulayıcıların deneyimleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. (Palabıyık, t.y.:4-5)

TDK'ya göre sürdürülebilir büyüme kavramı ise

"1. Ekonominin sürekli olarak doğal gayrisafi yurtiçi hasıla düzeyinde kalmasını sağlayan büyüme.

2.Bir firmanın borçlanmadan ne kadar büyüyebileceğini gösteren ya da mali kaldırıcı değiştirmeksizin firmanın büyüyebileceği en çok oran."

şeklinde açıklanmaktadır (TDK BSTS/ İktisat Terimleri Sözlüğü, 2011a). Öte yandan günümüzde çevreye duyarlılığı ön plana çıkarma gayreti içerisinde farklı bir anlam ile gelecek nesiller bağdaştırılarak, ekolojik manada sürdürülebilirlik; sosyoekonomik sistemin güncel gereksinimlerinin (taleplerinin), gelecek kuşakların gereksinimlerinin karşılanmasını ipotek altına almayacak, önlemeyecek veya engellemeyecek şekilde, bugünden karşılanması demektir, şeklinde tanımlamalar da yapılmaktadır (Gönenç ve Wolflin, t.y.).

Çevre koruması adı altında ilave bir maliyet unsuru olarak ele alınan ve bugün bir rekabet üstünlüğü unsuru olarak görülen bu kavramın her geçen gün başka bir boyutta ele alındığı da görülmektedir. Sürdürülebilirliğin firma düzeyinde ele alındığı kurumsal sürdürülebilirlik alanında, gerek sosyal sorumluluk anlayışı ve gerekse diğer boyutlarla firma rekabeti oluşturulmaya çalışılmaktadır (Eş, 2008: 1). Bu bağlamda şirket sürdürülebilirliği, işletmelerin finansal sorumluluklarının yanı sıra sosyal, ekonomik ve çevresel sorumlulukların bir arada üstlenilmesi olarak ifade edilebilir (Tokgöz ve Önce, 2009: 249).

Üretim ile sürdürülebilirlik kavramı birlikte kullanıldığında sürdürülebilir üretim denilen yeni bir yaklaşımın da benimsendiği görülmektedir. Yıldırım'a göre sürdürülebilir üretim; ham malzeme cevherinin çıkarılmasından nihai ürüne değin geçen bütün üretim safhalarında ve ürünün tasarımında sosyal, ekonomik ve ekolojik kriterler gözetilerek faaliyette bulunmak olarak tanımlanmaktadır. Burada salt çevrenin korunması amacından öte tüm üretim aşamalarında (hazırlık safhası dahil) geri dönüşüm, yeniden kullanılabilirlik, daha az enerji/malzeme kullanımı, atıksız/ düşük atıklı üretim, uzun yaşam döngüsü gibi gerek işletmeye gerekse işletmenin dış çevresine

olumlu katkı sağlayan modern ve yeni bir bakış açısı kazandıran eko-verimlilik esaslı bir üretim tekniğinden bahsedilmektedir (Yıldırım, 2011 : 27-29).

Tüm bu tanımların yanı sıra sürdürülebilirlik kavramı kurumsal, ekonomik, sosyal gibi çeşitli terimlerle de kullanılarak, güncelliğini muhafaza etmektedir. Görüldüğü gibi sürdürülebilirlik kavramı üzerinde ortak bir görüş oluşturulamamıştır. Bu çalışmada sürdürülebilirlik kavramı kurumsal yönetim yaklaşımı ile birlikte kullanılarak söz konusu yaklaşıma dair sistemlerin, unsurların, ilkelerin ve bunların yapılandırılmasına ilişkin süreçlerin muhafaza edilerek zaman içerisinde daha iyiye götürülmelerine olanak tanıyan yeteneklerin geliştirilmesini ifade etmektedir.

1.2.2. Kurumsal Yönetime Kavramsal Bakış

1.2.2.1. Kurumsal Yönetimin Tarihçesi ve Kavramsal Boyutu

Günümüzde yöneticiler klasik yönetim fonksiyonlarını icra etmenin çok ötesinde sorumluluklar üstlenmiştir. Artan rekabet, değişen teknoloji ve örgüt yapısı, üretim anlayışı, yasal düzenlemeler, ekonomik gelişmeler ve daha pek çok etmen işletmeleri değişime zorlamaktadır. Artık geçen yüzyıldaki işletme ve işletmecilik algısı bugün ile kıyaslanamayacak ölçüde farklılaşmıştır. Günümüzde geleneksel ve çevresine kapalı işletmeler yerlerini dışa dönük, işletme faaliyetleri uzman kişilerce icra edilen, sürekli değişime, gelişime açık işletmelere bırakmaktadır. İşletme faaliyetlerinin küresel boyuta taşınması ve genişlemesi ile artan finansman ihtiyacı, yerli, yabancı kurumsal yatırımcıların işletmelere sermayedar olarak katılımını sağlamıştır. Bundan böyle tek sahipli, tek yöneticili orta ve büyük işletmelerin yerine, işletme sahipleri ile yöneticilerin ayrıldığı, işletme faaliyetlerinin profesyonellere terk edildiği yeni tür işletme yapılarına geçiş söz konusudur.

Ekonomi teorisine göre her bireyin kendi çıkarını ve faydasını maksimize etme eğilimi göz önüne alınırsa, işletme sahiplerinin yönetici pozisyonunda olmasının işletme ve sermayedar faydasının örtüşmesi nedeni ile işletme kârının ve işletme değerinin maksimize olacağı öngörülebilir. Modern işletmeciliğin esaslarında ise uzmanlaşmaya ve işbirliğine dayalı, bir noktada da ölçek ekonomisi nedeni ile zorunlu olunan, yönetim anlayışının benimsenmesi gerekmektedir. Bu halde ise yönetimin çıkarları ile sermayedarların çıkarlarının her zaman örtüşmeyeceği, dolayısı ile işletme

kaynaklarının ve varlıklarının işletmenin hedeflerine göre değil de yöneticilerin çıkarlarına hizmet edecek şekilde yönetilebileceği sorunu ortaya çıkmaktadır (Deloitte ve TKYD, 2006: 3). Bir işletmenin var olmasının temel nedeni paydaşları adına belirli hedeflere ulaşmaktır. İşletme belirlenmiş ölçütler çerçevesinde bu hedefe varabilmek için yönetim tarafından yönlendirilip kontrol edilmeli, denetim faaliyetleri ve/veya çeşitli beyanlarla hesap verebilmelidir. (The Netherlands Ministry of Finance, 2000: 8)

Özellikle kurumsal yatırımcıların bulunduğu sermaye piyasalarında, yatırımcıların genellikle sermaye piyasaları hakkında yeterli tecrübe/bilgi birikimine sahip olmayan ve işletme yönetiminde yer almak istemeyen kişilerden oluşması nedeniyle, işletme yönetiminin hatasının veya suistimalinin söz konusu olması durumunda, potansiyel yatırımcılar nazarında bu işletmeler güven ve itibar kaybedebilecektir. Bu sebeple sermaye piyasalarının gelişimi için güven ve itibar unsurlarının ciddi bir şekilde muhafaza edilmesi gerekmektedir (Ada, 2002: i). Bununla beraber işletme kaynaklarının ve varlıklarının işletmenin amaçları doğrultusunda yönetilip yönetilmeyeceği konusu, sermayedarların yanı sıra borç verenler, 3. kişiler ve devlet gibi taraflarında çıkarlarını etkileyebilmektedir. Dolayısı ile işletme yönetiminin, sermayedarlardan farklı olarak daha profesyonel kişilere devredilmesi, işletme yönetiminin sorumlu oldukları kişilere ait yelpazeyi de genişletmiştir. Böylece işletme faaliyetlerinin sonuçlarından etkilenecek taraflara, güvence sağlayacak şekilde en etkin şirket yönetiminin nasıl olacağı sorusu gündeme gelmektedir (Eroğlu, 2003: 3). Aynı şekilde büyük ölçekli birçok işletmenin küresel ölçekli veya makro planda ekonomik, sosyal, politik ve diğer pek çok konuyu etkileme yeteneğine sahip olması da bu kuruluşların sağlıklı yönetilmesinin önemini daha da ön plana çıkarmaktadır.

Son dönemlerde ABD menşeli WorldCom, Enron ve Arthur Andersen gibi büyük şirketlerde yaşanan işletmecilik skandallarının perde arkasında yatan hile ve suistimaller nedeniyle, yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güven sarsılmış, hisse senedi fiyatlarında çok önemli düşüşler meydana gelerek yatırımcıların milyonlarca dolar zarar etmelerine yol açmıştır (Tuzcu, 2004: 1). Bulundukları sektörlerde örnek gösterilen bu ve benzer kuruluşların bir gecede yok olmaları “iyi yönetim” adına bilinenleri bir kez daha tartışmaya açmıştır. (Deloitte ve TKYD, 2006: 1).

Bir temel taş kabul edilebilecek Enron skandalı ile kısa süre içerisinde Amerika Birleşik Devletlerinin enerji sektöründeki en büyük şirketlerinden birisi olan Enron şirketi 60 milyar dolar büyüklüğünde bir değer kaybı yaşayarak, ülke ekonomisinde ve sermaye piyasasında sarsıntılar yaşanmasına neden olmuştur. Öte yandan Madof, Enron, Stanford Finans Grubu gibi skandalların arkasında sadece üst yönetimin usulsüz ve tutarsız faaliyetleri değil, aynı zamanda bu işletmeleri denetleyen kişi ve/veya kurumlarında yapılan usulsüzlüklerde (kısmi de olsa) katkısı bulunması, mevcut denetim mekanizmalarının da sorgulanmasına yol açmıştır.⁷ Yüksek sermaye ve kârlılık oranları ile faaliyette bulunan bu büyük ölçekli firmalarda, bazı yöneticiler etik olmayan bir takım davranışlar göstererek işletmenin gerçek durumu gizlemiş ve kendi çıkarlarını öne alıp, vekâlet ettikleri işletme sahiplerinin menfaatlerine zarar verebilmişlerdir. Alınan idari tedbirler, yasal düzenlemeler ve şeffaflık gereği yayımlanan finansal bilgilere rağmen bir takım yöntemler izlenerek yapılan usulsüzlükler ve gerçekleri gizleme çabaları neticesinde bazı yöneticiler ve denetçiler tarafından haksız kazançlar elde edilmiştir.

Meydana gelen şirket skandalları karşısında özellikle batı ekonomilerinde mevzuat düzenleyici otoriteler işletmelerin yönetimden kaynaklanan hatalarını ve mali raporlama sorunlarını ele alarak mevcut yasal düzenlemeleri gözden geçirme ihtiyacı hissetmişlerdir (Yazgan ve Kayacan, 2008: 15). Yaşanan bu finansal skandalların arkasında yatan temel neden olarak kurumsal yönetimdeki başarısızlıklar gösterilmektedir. (Tuzcu, 2004: 1)

Kurumsal yönetim kavramı ilk olarak İngiltere’de Başkanlığını Sir Adrian Cadbury’nin yapmış olduğu bir komite tarafından 1992 tarihinde yayınlanan Financial Aspects of Corporate Governance isimli raporla gündeme gelmiştir. Bu rapora göre kurumsal yönetim işletme yönetimlerinin kontrol edildiği, hissedarlara ve yasal düzenlemelere karşı sorumlu olduğu bir sistemdir. Bu bağlamda işletme yönetiminin görevi, şirketin stratejik hedeflerini gerçekleştirmek, faaliyetleri kontrol etmek ve sorumlu bulundukları konularda pay sahiplerine rapor vermek şeklinde özetlenebilir

⁷ Bu konuda bakınız İrem Sera Görkey, Son Yılların En Büyük Skandalları, http://www.cgscenter.org/haberler/son_yillarin_en_buyuk_skandallari.pdf, (11.11.2011). Deepti Khedekar, Corporate Crime: A Comparison of Culture at Enron and Satyam, Economics & Business Journal: Inquiries & Perspectives, Cilt 3, Sayı 1, Ekim 2010, sy 156-171, <http://ecedweb.unomaha.edu/EBJIP2010Khedekar.pdf> (01.12.2011).

(Report of The Committee on Financial Aspects of Corporate Governance, 1992: 14). Raporun yayınlanmasından itibaren kurumsal yönetim çalışmaları bilimsel çevrelerde hız kazanmış, bu konudaki ilk yasal düzenleme de 1998 yılında İngiliz parlamentosu tarafından kabul edilen kurumsal yönetim kanunu olmuştur. Takip eden zaman içerisinde diğer ilgili mevzuatla konu birleştirilerek Birleşik Kurumsal Yönetim Kanunu adı altında 1 Kasım 2003'den itibaren Londra Borsası'nda kayıtlı 350 şirket için uygulanması zorunlu kurallar topluluğu haline getirilmiştir (Aysan, 2007: 125). Benzer kaygılar nedeni ile ABD'de radikal hükümler içeren Sarbanes-Oxley Act kanunu ile Almanya'da kurumsal yönetim ilkeleri kanunun yayınlanması sağlanmış, Japonya'da ise şirketler hukukunu gözden geçirerek bu yönde iyileştirmelerde bulunulmuştur (Deloitte ve TKYD, 2006: 1).

Kurumsal yönetim dar anlamda işletmelerin yönetimi ve sermayedarlar, yatırımcılar gibi ilgi grupları arasındaki ilişkiler düzeyini, geniş anlamda ise ideal işletme yönetimi, işletme itibar ve güveninin korunması, uluslararası sermayenin etkin ve verimli kullanılması ile ekonomik refah ve kalkınmada büyük öneme sahip bir yönetim anlayışıdır (Abdioğlu, 2007: 9). Diğer bir ifade ile Kurumsal yönetim⁸ kavramı özel müteşebbislerle kurulan ve kendisinden beklenen fonksiyonları icra etmekten öte ekonomik düzlemde problemlere yol açan işletmelerin paydaşlarına olan sorumluluklarını yerine getirmesi ve sermaye piyasalarına olan güveni muhafaza etmesi amacıyla tasarlanan bir mekanizma olarak da tanımlamak mümkündür (Yazgan ve Kayacan, 2008: 15).

Ira Millstein tarafından yapılan ve günümüzde yaygın olarak kullanılan bir tanıma göre kurumsal yönetim, bir işletmenin mali ve beşeri kaynakları, paydaşlar ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde kendisine çekmesini, işletme kaynaklarını ve varlıklarını etkin ve verimli bir şekilde yöneterek uzun vadede

⁸ Literatürde orijinal ifadesi "Corporate Governance" olarak telaffuz edilen kurumsal yönetim kurumsal yönetişim olarak da ifade edilmektedir. Her ne kadar da yönetişimde karşılıklı etkileşimden de bahsedilmekte ise de gerek çalışmaların ekseninde yönetim fonksiyonuna atıfta bulunulması, gerekse genellikle bilimsel yazında ağırlıklı olarak kurumsal yönetim tanımı kullanılmasından ötürü çalışmamızda bu tanımlama esas alınacaktır.

ekonomik değer yaratmasını sağlayan yasal, idari düzenlemeler ile gönüllü özel sektör uygulamalarının bileřimi⁹ olarak tarif edilmektedir (Deloitte ve TKYD, 2006: 4).

Kurumsal yönetim uygulamaları mevcut hissedarların çıkarlarını korumaya hizmet etmenin yanı sıra, hisse satın alma yolu ile ortak olma niyetini taşıyan kişilere yönelik olarak da bilgilendirmelerde bulunmakta, ulusal/uluslararası piyasalardaki bilgi eksikliğinin giderilmesine yardımcı olarak işletmenin piyasa değerini artırabilmektedir. Zira yatırımcılar açısından işletmelerin gerçek durumları ve gelecekteki pozisyonları çoğu zaman bir belirsizlik içerisindedir. Öte yandan işletmeler için ticari manada sınırların ortadan kalkması, olağanüstü büyümeleri ve böylece küresel şirketlere dönüşmeleri ile birlikte, bu kurumlarda meydana gelen krizlerin kendi ölçeklerinden çok daha fazla zarara yol açabilmeleri bu işletmelerdeki istikrarı daha bir önemli kılmaktadır. Bu nedenle faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğru ve anlaşılır bir şekilde, istenildiği standartlarda sunulması sadece paydaşlarına karşılık bir sorumluluk olmayıp, hemen tüm finansal kesimleri ilgilendiren bir konu haline gelmiş ve kurumsal yönetim konusu OECD gibi uluslararası kuruluşlar tarafından da kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır.

Uluslararası Ticaret  rg t  (OECD) tarafından 1998 yılında mevcut sorunlar çerçevesinde  ye ülkelerin görüşlerini değerlendirmek, bir takım ilkeler ve uygulama esasları belirlemek amacıyla bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Çalışma grubunun hazırladığı raporda her ülke için tek tip olmayan, değişime ve gelişime açık hemen her tür işletme için referans olabilecek kurumsal yönetim ilkeleri belirlenmiştir. Belirlenen bu ilkeler 1999 yılında OECD Bakanlar Kurulu tarafından onaylanarak tüm dünyada işletme yönetimleri, kamu otoriteleri ve diğer menfaat sahipleri için bir referans haline gelmiştir (Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi, 2005: 14, 35) OCED'nin yayınlamış olduğu bu rapora göre kurumsal yönetim, işletme yönetimi, yönetim kurulu, hissedarlar ve diğer ilgili taraflar arasındaki ilişkiler içeren, işletmelerin yönlendirilip kontrol edildiği bir sistem olarak ifade edilmektedir (Yazgan ve Kayacan, 2008: 14).

Kurumsal yönetim çalışmalarının temelinde sarsılan güvenin yeniden tesis edilerek şirket itibarının muhafaza edilmesi yatmaktadır. Yapılan çalışmaların ve

⁹ Dünya Bankasının 1999 yılında yayınlamış olduğu raporda da benzer bir tanımlamanın yer aldığı görülmektedir (Yazgan ve Kayacan, 2008: 14).

hazırlanan rehberlerin ortak noktaları finansal raporlamada şeffaf, hesap verebilir, doğru, dürüst, eş zamanlı ve hızlı bilgi sunumunun gerçekleştirilmesidir. Bu bağlamda menfaat sahiplerine karşı sorumlu bir yönetim anlayışı çerçevesinde işletme yönetimleri, muhasabe ve denetim meslekleri esas alınarak köklü düzenlemeler yapılmıştır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 159). Böylece işletme yönetimlerinin sorumlu oldukları kesimlere dönük olarak yapmaları gereken bir takım açıklamalar ve uygulamalar olduğu yönünde tartışmalar hız kazanarak kurumsal yönetim kavramı işletme, hukuk, kamu yönetimi gibi disiplinlerde yer almaya başlamıştır.

OECD tarafından yayınlanan ve pek çok ülkede referans kabul edilen kurumsal yönetim ilkeleri ise bir zorunluluk olmaktan öte üye ülkeler için tavsiye karar niteliğinde bulunmaktadır. Zira OECD raporunda da öngörüldüğü üzere kurumsal yönetim uygulamaları konusunda dünyada ortak bir görüş bulunmamaktadır. Ancak şeffaflık, hesap verilebilirlik, sorumluluk ve adillik ilkelerinin genel olarak hemen her kesimde benimsendiğini söylemek mümkündür. Türkiye’de kurumsal yönetim uygulamaları İMKB, SPK ve BBDK bünyesinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde başlatılmış olup, TUSİAD, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, gibi yerel ve özel sivil toplum kuruluşları tarafından OECD’nin yayınlamış olduğu ilkeleri ve çalışmaları takip ederek hazırlanan benzer düzenlemeler ile kurumsal yönetim kavramının firmalar nezdinde önem kazanmasına çalışılmıştır.

Türkiye’de de Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ile Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’in (Seri: IV No: 54) yayınlanmasının yanı sıra yeni Türk Ticaret Kanunu’nda da kurumsal yönetim kavramına özellikle 375, 1524 ve 1529 nolu Kanun maddelerinde doğrudan atıf yapılması ile konunun geniş bir alanda işlevsellik kazanması ve yaygınlaştırılması sağlanmıştır.

Öte yandan kurumsal yönetimin uygulama alanı başlangıç olarak sermaye piyasasına tabi olarak faaliyette bulunan anonim şirketler için düşünülmekle birlikte, OECD tarafından devlet işletmeleri için kurumsal yönetim ilkeleri geliştirilmiş, bilimsel yazında ve uygulamalarda KOBİ'ler ve aile işletmeleri içinde kurumsal yönetim uygulamaları gündeme gelmiştir.¹⁰

1.2.2.2. Kurumsal Yönetimin Önemi

Kurumsal yönetim uygulamalarına temel teşkil eden şirket skandalları işletme faaliyetlerinin sonuçlarından sadece paydaşların etkilenmediğini devlet, sermaye piyasaları, tedarikçiler gibi çok daha geniş bir kesimi doğrudan veya dolaylı olarak etkilediğini ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda kurumsal yönetim öncelikle işletmenin kurumsal organizasyonu ve işletme yönetimi, sonrasında ise işletme sonuçlarından etkilenen menfaat grupları olmak üzere temelde iki ayrı kesim için önem atfetmektedir.

Kurumsal yönetim işletme yönetimi ile işletme faaliyetlerinden etkilenen menfaat gruplarının arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yardımcı olacağı gibi, aynı zamanda işletmenin amacının belirlenmesi, bu amaca ulaşabilmek için yol ve yöntemlerin seçilmesi ve işletme performansının nasıl denetleneceğinin yollarını da çizmektedir. Kurumsal Yönetim uygulamaları sayesinde işletme faaliyetleri/süreçleri izlenerek işletmenin karşı karşıya bulunduğu içsel ve dışsal bütün risklere karşı gerekli tedbirlerin zamanında alınması mümkün olacaktır. Bu açıdan kurumsal yönetim sürdürülebilirlik göstergeleri için temel verileri sağlayarak, işletmelerin sürdürülebilir performanslarının güvencesini oluşturmaktadır (Aras, 2011).

Kurumsal yönetim uygulamaları, işletme kaynaklarının kötüye kullanımını engelleyecek tedbirlerin yanı sıra bir işletme kültürü olarak da karşımıza çıkmaktadır.

¹⁰ Bu hususta bakınız Baki Yılmaz ve Alper Tunga Alkan, (2006), Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Açısından Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerde, Kurumsal Yönetim Anlayışının Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma, S.Ü. S.B.E. Dergisi, Sayı 16, Sy 729-738. Mustafa A. Aysan, (2007), Kurumsal Yönetim Ve Risk, Elif Ofset İstanbul sy 287 ve devamı. Jones O. and Tilley F., (2003), Competitive Advantage in SMEs Organising For Innovation And Change Edited by, John Wiley&Sons Ltd, The Atrium, Southern Gate, Chichester, WEst Sussex PO19 8SQ, England, Sy 54. Olof Brunninge, Mattias Nordqvist ve Johan Wiklund, (2007), Corporate Governance and Strategic Change in SMEs: The Effects of Ownership, Board Composition and Top Management Teams, Small Business Economics, Volume 29, Number 3, 295-308.

Önceleri ticari faaliyette bulunan pek çok işletmenin gelişip büyümesi için salt kâr odaklı düşünce hâkim iken, günümüzde işletme amaçlarının yanı sıra uzun vadede sürdürülebilir büyümeyi gerçekleştirebilmek için işletmelerin bir takım etik değerlere sahip olmaları, bu düşünce bağlamında hissedarlar, çalışanlar, tedarikçiler, devlet ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karşı sorumluluklarını da yerine getirmeleri de beklenmektedir.

Garitte'ye göre kurumsal yönetim öncelikle yönetim kurulu ile işletme faaliyetlerinin sonuçlarından etkilenen paydaşlar, devlet ve diğer menfaat grupları, arka planda ise kültür, değerler, ticari ahlak, kamuoyu ve ekonomi ile etkileşim içerisinde bulunmaktadır. Böylece kurumsal yönetim uygulamaları sadece paydaşları değil hemen tüm toplumu etkileyebilecek sonuçları olabilmektedir (Garitte, 2011). İş ahlakı, toplumsal ve kurumsal değerleri gözeterek faaliyette bulunmanın işletmenin imajı ve uzun vadeli performansları üzerinde ciddi etkileri de bulunmaktadır. Çalışanlarla birlikte diğer kaynak sağlayıcıların bir ekip gibi çalışması ile sürdürülebilir büyüme, rekabet üstünlüğü ve kârlılık gibi hemen her işletmenin arzuladığı amaçlara ulaşılmaktadır. İşletme toplumun öğelerinden girdi satın alır ve bu girdileri üretim sürecinde şekillendirerek yine ait olduğu toplumun değişik katmanlarına çıktı şeklinde sunar. Piyasa koşullarında çoğu zaman kurumsal çıkarları doğrultusunda hareket etmekle birlikte, bir işletme içinde bulunduğu toplumun çok önemli bir parçası ve uzantısıdır. Bu görüşlerden hareketle kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları paydaşlar, devlet gibi menfaat gruplarının rolünü kabul etmekte ve onlarla refah, iş ve mali bakımdan sağlıklı şirketler yaratma doğrultusunda etkin bir işbirliğini teşvik etmektedir (TÜSİAD, 2000: 10).

Çeşitli ülkelerde ve Türkiye'de yaşanan olumsuz hadiseler neticesinde meydana gelen zararlar, işletme faaliyetlerinin sonuçlarından etkilenen tarafların işletmenin karşı karşıya bulunduğu riskler ile işletmenin mali durumu hakkında yeterli, doğru ve zamanında verilecek bilgilere olan ihtiyaçlarını artırmıştır (Yazgan ve Kayacan, 2008: 19). Yatırımcılar finansal piyasalardaki belirsizlikler ve problemler karşısında yatırımlarının riskini düşürebilmek için her geçen gün daha fazla bilgi talep etmektedirler. Bu konuda yapılan çalışmalar ne kadar çok ve detaylı bilgi açıklanırsa açıklansın, yatırımcıların daima daha fazla bilgi talep ederek, yatırım riskini minimize etmeye çalıştıklarını ortaya koymaktadır (Eroğlu, 2003: i). Küresel sermaye akışkanlığı,

işletmelerin çok daha geniş bir çerçevede, çok çeşitli sermaye kaynaklarından yararlanabilmelerini sağladığı için özellikle uzun vadeli "kararlı" sermayeyi çekmeyi amaçlayan şirketler ve devletler uluslar arası kabul edilmiş kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarına dikkat etmek zorundadırlar (KYD ve OECD, 2005: 10) Dolayısı ile kurumsal yönetim uygulamalarının kalitesi işletmelerin sermaye piyasalarındaki konumunu güçlendirmekte ve daha düşük maliyetle sermaye finansmanı sağlamalarını temin etmektedir (Sermaye Piyasası Kurulu, 2005a: 1-2). İşletmeler sadece yerel sermaye bağlı olarak faaliyette bulunsalar bile, kurumsal yönetim uygulamalarının kalitesi yerli yatırımcıların güvenini artırarak daha istikrarlı finansman kaynaklarını yatırım alanlarına doğru harekete geçirecektir. Böylece ülke içerisinde sermaye maliyeti düşerek sermaye piyasalarının daha etkin işlemelerine olanak sağlanacaktır (KYD ve OECD, 2005: 10). Yapılan ampirik uygulamaların ışığında, uluslararası yatırımcıların yatırım kararlarının alınmasında, işletmelerdeki kurumsal yönetim uygulamalarına en az finansal performans kadar önem verdikleri, üstelik etkin kurumsal yönetim uygulamalarına sahip işletmelerin hisselerine daha fazla bedel ödemeye hazır bulundukları görülmektedir (Sermaye Piyasası Kurulu, 2005a: 1-2).

Kurumsal yönetim işletme yönetimini tüm kesimlere ihtiyaç duyacakları bilgileri güvenilir ve anlaşılabilir bir şekilde sunulmasını sağlayacağından dolayı kurumsal yatırımcılar nezdinde işletmenin hakkındaki tedirginlikten doğan risk priminin düşürülmesine yardımcı olacaklardır. Nitekim McKinsey'in 2002 yılında yaptığı Küresel Yatırımcı Düşünce Eğilimi araştırmasına göre yatırımcıların büyük bir kısmının işletmelerin yüksek kurumsal yönetim uygulamaları için ilave prim ödemeye istekli oldukları görülmektedir. Bu prim, Kuzey Amerika ve Batı Avrupa'da % 12-14 arasında iken, bu oran Asya ve Latin Amerika'da % 20-25'e kadar çıkmakta, Doğu Avrupa ve Afrika'da % 30'ların üstüne kadar yükselmektedir (Tuzcu, 2004: 28). McKinsey'in bu araştırmasına göre yatırımcıların, yatırım kararlarını verirken finansal bulgular kadar kurumsal yönetimi de değerlendirdikleri ortaya çıkmıştır (Darman, 2010: 6).

Konuya ülkeler açısından bakıldığında etkin kurumsal yönetim uygulamaları, işletmeler ile birlikte sermaye piyasalarının, makro ekonominin ve etkileşimli olarak ülkenin sürdürülebilir rekabet gücünün, imajının artmasına da yardımcı olmaktadır. Ayrıca yerel ve yabancı sermaye yatırımlarının başka ülkelere yönlendirilmesi yerine ülkedeki yatırım alanlarına aktarılması ile kaynakların daha etkin ve verimli

kullanılmasını temin edileceğinden ekonomik istikrar ve büyüme de sağlanabilecektir (Sermaye Piyasası Kurulu, 2005a: 2, KYD ve OECD, 2005: 9). Dünyadaki uygulamalara bakıldığında kurumsal yönetimi benimseyen işletmelerin kaynaklarını etkin ve verimli kullanarak daha düşük sermaye maliyetiyle performanslarını artırdıkları, kriz dönemlerinde daha hızlı tepki verdikleri ve yabancı sermayenin cezbedilmesi ile ekonomik büyümeye olumlu katkıda bulundukları anlaşılmaktadır (Erdönmez, 2003: 43).

1.2.2.3. Kurumsal Yönetimin İlkeleri

Madof, Enron, Stanford, WorldCom gibi büyük ölçekli ve istikrarlı büyüme arz eden bazı şirketlerin birden bire yok olması yatırımcıları tedirginliğe yol açtığı kadar, sermaye piyasalarında ve genel ekonomide bir krize neden olacağı endişesine yol açmıştır. Bütün bu olumsuzluklar üzerine birçok ülkede kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin bir takım yasal düzenlemeler yapılmış, başta OECD olmak üzere bazı uluslararası kuruluşlar tarafından genel kabul görmüş ilke ve rehberler yayınlamıştır. Türkiye’de de yaşanan bu gelişmelere paralel olarak SPK tarafından kurumsal yönetim ilkeleri ve uygulamalarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Pek çok ülkede referans kabul edilen OECD’nin kurumsal yönetim ile ilgili bu düzenlemelerinde temel görüş tüm ülkeler için tek bir kurumsal yönetim uygulama setinin olamayacağı, bu hususun ancak ülkelerin kamu otoriterleri, sektör temsilcileri ve işletmeler tarafından belirlenebileceği şeklindedir. Bununla beraber kurumsal yönetim uygulamalarının genel çerçevesi ana hatları çizilerek, hemen her ülke ve kuruluş için geçerli olacak kurumsal yönetim ilkeleri belirlenmiştir (KYD ve OECD, 2005: 10). Bu ilkeler eşitlik (adil olma), şeffaflık, hesap verilebilirlik, sorumluluk olmak üzere 4 ana başlık altında tanımlanmaktadır.

Bu kavramları tanımlayacak olursak;

Eşitlik, adil olma; hisse değeri ne olursa olsun, azınlık ve/veya çoğunluk sahibi paydaşların eşit muamele görmesini, eşit düzeyde bilgi sahibi olarak karar verebilmelerini ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini,

Şeffaflık; işletmelerin ticari sır ve/veya henüz kamuoyu ile paylaşılmamış özel bilgileri hariç olmak üzere, işletme faaliyetleri ve sonuçları hakkında mali/mali olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, yeterli, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle en kolay şekilde beyan edilmesini,

Hesap verilebilirlik; yönetim kurulunun, üst yönetimin işletmenin amaçlarına ulaşması için aldığı kararlar, stratejik hedefler, belirlenen riskler karşısında alınan tedbirler ile bu risklerin yönetilmesi, işletme faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin izlenip, değerlendirilmesi gibi işletme için kritik öneme haiz konular için menfaat sahiplerine karşı hesap verme zorunluluğunu,

Sorumluluk; üst yönetiminin işletme faaliyetlerini icra ederken, ulusal ve uluslar arası yasal düzenlemelere, esas sözleşmeye, işletme içerisinde yürürlüğe konulan politika, program, strateji gibi unsurların gözetilmesini ve bunun denetlenmesini ifade eder (Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, 2011).

Kurumsal yönetim ilkeleri paydaşların mülkiyet hakkı ile paralellik arz edecek şekilde, işletme faaliyetlerinden haberdar olmayı, bir nevi yönetime ve denetime katılmayı, gerektiğinde ise hesap sorabilmeyi daha etkin kılan güçlü bir araç seti olarak da görülebilir (Erdönmez, 2003: 43). Kurumsal yönetim ilkeleri ülkelere ve piyasaların niteliğine göre farklılık arz edebilmekte ise de iyi kurumsal yönetim uygulamalarının temel unsurları “eşitlik”, “şeffaflık”, “hesap verebilirlik” ve “sorumluluk” olarak kabul edilmektedir.

Türkiye’de de OECD’nin yayınlamış olduğu kurumsal yönetim raporunun ardından TÜSİAD, Deloitte, Türkiye İç Denetim Enstitüsü gibi sivil toplum örgütleri, iş dünyası temsilcileri süratle kurumsal yönetim uygulamalarını benimsemiş ve ulusal/uluslararası kurum ve kuruluşlarla işbirliğine giderek bu doğrultuda kamuoyunu ve iş dünyasını bilgilendirmeye, yönlendirmeye başlamışlardır.

Kurumsal yönetim anlayışının Türkiye’de tanınması, gelişmesi ve en iyi uygulamalarıyla hayata geçirilmesi amacı ile 2003 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD veya KYD) adı altında bir sivil toplum kuruluşu da kurulmuştur (<http://www.tkyd.org>, 2011). Öte yandan ülke kalkınmasında uluslar arası sermaye piyasalarındaki sermaye hareketlerinden daha fazla faydalanabilmek, ekonomi

içerisindeki işletmeler için etkin kurumsal yönetim uygulamalarını benimsetmek amacı ile Sermaye Piyasası Kurulu başta halka açık şirketler olmak üzere, özel sektör ve kamuda faaliyet gösteren tüm anonim şirketler tarafından uygulanabilecek kurumsal yönetim ilkelerini belirlemiştir (Cansızlar, Sermaye Piyasası Kurulu, 2005a: III). Söz konusu ilkelerin Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV No: 54) başlığı altında yayınlanması ile tüm halka açık halka açık anonim ortaklıklar açısından uygulanmak üzere yasal bir çerçeve oluşturulmuştur. Söz konusu Tebliğe göre ilkelerin içeriği pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri, yönetim kurulu olmak üzere dört ana bölümden oluşmaktadır. Tebliğe göre bölümlerin ana temaları aşağıda gösterildiği gibi detaylandırılmıştır.

Tablo 1.3: Türkiye’de Borsa Şirketlerinin, Kurumsal Yönetime İlişkin Yapı ve Süreçlerini Belirlerken Esas Alacakları Kurumsal Yönetim İlkelerine Dair Temalar

BÖLÜMLER	ANA BAŞLIKLAR
Bölüm I - Pay Sahipleri	Pay Sahipliği Haklarının Kullanımının Kolaylaştırılması, Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı, Genel Kurula Katılım Hakkı, Oy Hakkı, Azınlık Hakları, Kar Payı Hakkı, Payların Devri, Pay Sahiplerine Eşit İşlem İlkesi
Bölüm II – Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık	Kamuyu Aydınlatma Esasları ve Araçları, Şirket ile Pay Sahipleri, Yönetim Kurulu Üyeleri ile Yöneticiler Arasındaki ilişkilerin Kamuya Açıklanması, Kamunun Aydınlatılmasında Periyodik Mali Tablo ve Raporlar, Bağımsız Denetimin İşlevi, Ticari Sır Kavramı ve İçeriden Öğrenenlerin Ticareti, Kamuya Açıklanması Gereken Önemli Olay ve Gelişmeler
Bölüm III – Menfaat Sahipleri	Menfaat Sahiplerine İlişkin Şirket Politikası, Menfaat Sahiplerinin Şirket Yönetimine Katılımının Benimsenmesi, Şirket Malvarlığının Korunması, Şirketin insan Kaynakları Politikası, Müşteriler ve Tedarikçilerle İlişkiler, Etik Kuralları, Sosyal Sorumluluk
Bölüm IV – Yönetim Kurulu	Yönetim Kurulunun Temel Fonksiyonları, Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları ile Görev ve Sorumlulukları, Yönetim Kurulunun Oluşumu ve Seçimi, Yönetim Kuruluna Sağlanan Mali Haklar, Yönetim Kurulunda Oluşturulan Komitelerin Sayı, Yapı ve Bağımsızlığı, Yöneticiler

Kaynak: Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV No: 54, 11.10.2011 tarih ve 28081 (2.mükerrer) sayılı RG)

Kurumsal yönetim ilkeleri doğası gereği gelişime ve değişime açık olup, işletmelerin sürdürülebilir büyüme, değişen ve gelişen taleplere cevap verebilme ve rekabet gücü oluşturabilmeleri için zaman içerisinde bu ilke ve uygulamaları gözden geçirerek ihtiyaçlara göre revize etmesi gerekmektedir. Bu bağlamda kamu otoritelerinin de piyasaların ve ticari hayatın etkin ve verimli bir şekilde işleyebilmesi için gereken idari ve yasal düzenlemeleri istenilen düzeyde yapması beklenmektedir (KYD ve OECD, 2005: 10).

1.2.2.4. Kurumsal Yönetimin Amaçları

İçinde bulunduğumuz yüzyılda gerek işletmeler, gerekse ülkeler açısından sürdürülebilir büyüme, konjonktürel krizlerden daha az etkilenme ve/veya bu krizlerin en az zararla atlatılacak şekilde ustalıkla yönetilmesi, ulusal ve uluslar arası rekabet gücünün ve sermaye akışkanlığının artırılması, sermaye piyasalarının derinleşmesi ve genişlemesi, ticari hayatın düzenlenmesi, düşük kaynak maliyeti gibi fevkalade hassas konulardan dolayı kurumsal yönetim uygulamaları önemli bir unsur ve yüzyılımızın anahtar sembolü haline gelmiştir (Cansızlar, t.y.: 5). Kurumsal yönetimin geliştirilmesinin genel amacı, paydaşların hisse değeri ne olursa olsun tümünün çıkarlarını eşit bir şekilde gözeterek, işletmenin performansını ve rekabet gücünü artırılması ile işletmenin hedeflerine ulaşılmasını ve ülke ekonomisine katkıda bulunulması olarak özetlemek mümkündür (Çıtak, 2006: 146).

İngiltere ve ABD gibi büyük şirket krizlerinin yaşandığı ülkelerde yapılan çalışmalarda kurumsal yönetim uygulamaları öncelikle yönetimde söz sahibi olmayan yönetim kurulu üyelerinin oluşturduğu denetim komitesi aracılığı ile organizasyonun içinden izlenmesini mümkün kılmakta, diğer taraftan ise iç-dış denetim faaliyetleri ile işletme faaliyetlerinden etkilenen hemen tüm tarafların bilgilendirilmesi ile üst yönetimin hesap verebilmesi amaçlanmaktadır. Tüm bu gelişmelerin odak noktasında ise eşit ölçüde tüm paydaşların haklarının korunması yer almaktadır (Tekinalp (sunuş yazısı), Paslı, 2004: VII). Bu noktada kurumsal yönetim uygulamaları işletme yönetimlerinin başarılı çalışmalarını teşvik etmekte, zayıf, eksik görülen hususlarda ise ilgilileri ikaz ve yönlendirme ile dikkatlerini o yöne yoğunlaşturmalarını sağlamaktadır. Böylece sadece denetim görevlilerinin değil ilgili bütün tarafların katılımı ile kurumsal

yönetim uygulamaları zaman içerisinde bir nevi dinamik bir kontrol ve yönlendirme unsuru olabilmektedir.

Kötü şirket yönetimi ve denetimi sadece işletme paydaşlarını değil, çalışanları, devleti, tedarikçileri, genel ekonomiyi, kurumsal yatırımcıları ve kamuoyunu etkileyebilmekte, aynı zamanda kendi ölçeğinden çok daha büyük zararlar verebilmektedir. Bu sebeple kurumsal yönetim uygulamaları sadece şirket ortakları için bir beklenti olmanın çok ötesinde, güçlü bir sermaye piyasası ve sağlıklı bir ekonomi için olmazsa olmaz bir ön koşuldur. Kurumsal yönetim uygulamaları her geçen gün ülkeden ülkeye, hatta işletmeden işletmeye farklı bakış açıları ile açıklanmakla birlikte kurumsal yönetim hissedarların haklarını gözetmenin ötesine geçerek başlı başına bir disiplin ve uygulama alanı haline gelmiştir.

Kurumsal yönetim çalışmaları sürekli yenilenmekte ve değişim geçirmekle beraber, sürdürülebilirlik ve kurumsal sosyal sorumluluk çerçevesinde genel olarak iki kategoride gerçekleştirilmektedir. Birincisi performans odaklı verimlilik, büyüme, mali yapı, menfaat sahipleri gibi işletme faaliyetlerinin durumları ile ilgili tarafların pozisyonu, ikincisi ise idari ve yasal düzenlemeler, sermaye piyasaları, emek piyasaları ve işletmelerin faaliyet çerçevesi olarak sınırlandırılabilir (Claessens ve Yurtoglu,2012: 3). Nitekim benzer kaygılardan hareketle Türkiye’de de 2003 yılında ilk yasal çerçeve niteliğinde olan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan kurumsal yönetim ilkeleri tebliğinde kurumsal yönetim hedeflerini,

- Paydaş haklarının geliştirilmesi ve korunması
- Paydaşların işletme faaliyetleri hakkında daha kaliteli bilgi edinmelerinin sağlanması,
- Pay ve menfaat sahiplerine, işletmenin hak ve yararlarını da gözetecek bir şekilde, işletmenin finansal ve hukuki durumu hakkında zamanında, tarafsız, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bilgilerin sunulması¹¹,

¹¹ Tebliğ metninde kamuya açıklanan şirket bilgilerinin de ticari sır kapsamında olmaması ve şirketin rekabet gücünü engelleyerek zararına neden olabilecek sonuçlar doğurmamasına dikkat çekilmektedir.

- Paydaşların yanı sıra işletme ile doğrudan ilişkisi bulunan diğer menfaat sahiplerinin işletme yönetimine katılımının desteklenmesi ve işletme sermayesinin korunması,
- Şirketler ve iflas hukukunun güçlendirilmesi,
- Muhasebe ve finansal raporlamada uluslar arası standartlara uygun bir şekilde yeknesaklığın sağlanması
- Haksız kazancın engellenerek, rekabetin teşvik edilmesi,
- Yönetim kurulunun uygun sayıda bağımsız ve nitelikli kişilerden oluşturulması,
- Yönetim kurulu işletme değerini mümkün olan en üst seviyeye çıkarmaya çalışırken, paydaşların istikrarlı ve uzun vadeli kazanç sağlayabilmelerini temin edebilmek için bu amaçlar arasında uygun bir denge gözeterek faaliyette bulunması,
- Yönetim kurulunun tam bağımsızlık içerisinde mevcut yasal ve idari düzenlemeler ile birlikte, işletme içinde konulan prosedürlere uygun bir şekilde en yüksek performans gösterecek şekilde faaliyette bulunması,
- Yönetim kurulunun faaliyetlerinden dolayı meydana gelebilecek zararlardan sorumlu tutulması şeklinde özetlemek mümkündür (Yazgan ve Kayacan, 2008: 15; Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, 2011).

Yukarıda yer alan kurumsal yönetim amaçları paydaşların haklarının korunması, üst yönetimin oluşturulması, işletme faaliyetlerini yürütülmesi esnasında dikkat edilmesi gereken bazı hususlar ile mali, hukuki bir takım düzenlemelere dikkat çekilmektedir. Ancak kurumsal yönetim amaçlarının belirtildiği SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri ve BBDK'nin hazırladığı Bankalar İçin Kurumsal Yönetim İlkeleri ile uluslararası düzeyde genel kabul görmüş OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, ABD de yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Kanunu ve İngiltere'de yürürlüğe giren Cadbury Raporu ile birlikte değerlendirildiğinde daha kapsamlı ve biraz daha farklılaştırılmış şekilde genel amaçlar belirlenebilir. Bunlar;

- Adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin yerleşmesini temin etmek,
- Payı ne olursa olsun her pay sahibinin hakkının gözetilmesi neticesinde büyük küçük tüm yatırımcıların çıkarlarının korunmasını temin etmek,
- Hissedarlar, kurumsal yatırımcılar, devlet, tedarikçiler, çalışanlar ve kamuoyuna yönelik işletmenin gerçek durumunu yansıtan bilgiler verilmesi ile işletme hakkında güven ortamı tesis ederek işletmenin sosyal sorumluluklarının yerine getirilmesini sağlamak,
- Finansal bilgi ve faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğru ve şeffaf bir şekilde açıklanması ile yasal olmayan iş ve eylemlerin engellenmesini sağlamak,
- İşletmenin gerçek durumu hakkında (mali, idari, hukuki vb. gibi) pay ve menfaat sahiplerinin kararlarına esas teşkil edecek şekilde, zamanında, doğru, yeterli, anlaşılabilir ve erişilmesi kolay bilgiler sağlamak,
- İşletmenin piyasa değerinin yanı sıra zaman içerisinde işletmenin kurumsal değerinin artmasını sağlamak,
- İşletmelerin ticarî ve ekonomik yönden uluslararası rekabet piyasalarında güçlü aktörler olarak çalışmalarını sağlayacak kurum ve sistemlere sahip olmasını temin etmek,
- İşletme organizasyonunda yürütme, denetleme ve düzenleme erkleri arasındaki sorumluluk dağılımını belirginleştirmek,
- İşletme faaliyetlerinin kapsamı, yapısı, amaçları, stratejileri, uzun/orta vadeli hedefleri ile risk yönetim yapılarına uyumlu ve etkin risk yönetimine katkı sağlayacak bir personel ve ücretlendirme politikası oluşturmak,
- Ücretlendirme ve ödüllendirme sistemini sadece kar veya kısa dönemli performansla ilişkilendirmeden objektif bir bakış açısıyla üstlenilen sorumluluklar ile işletmenin kurumsal değerlerine katkıda bulunan çalışmaları da içerecek şekilde biçimlendirmek,
- İşletmenin güçlü yanlarını öne çıkarıp, yönetimin dikkatini zayıf yönlerinin güçlendirilmesine dikkat çekmek. Böylece firma değerinin maksimize edilmesi

ile stratejik amaçlara ulaşılması yönünde işletme yönetimine baskı uygulamak, sürdürülebilir büyümeyi ve kaliteyi teşvik etmek,

- İşletmelerin finansal dalgalanmalara ve krizlere karşı dayanıklılığını artırmak,
- Doğru ve etkin yönetim uygulamalarını destekleyerek işletmenin kurumsallaşmasını ve rekabet gücünü artırmasını sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinde kullanılan kaynakların ne kadar etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını izleyebilmek,
- İşletme yönetimini iç ve dış düzenlemelere uygun harekete etmediği takdirde meydana gelen zarar ve suistimallerden sorumlu tutmak,
- Paydaşlar, işletme yönetimi, denetçiler ve danışmanlar arasındaki menfaat ihtilaflarını ortadan kaldıracak şekilde kurumsal yapı ve düzenlemelerini oluşturmak,
- İşletmeleri denetleyen denetçilerin de denetlenmesini sağlayan yasal ve idari düzenlemeleri hayata geçirmek,
- Denetim komitesi, iç kontrol sistemi, risk yönetim sistemi ile iç, dış denetim mekanizmalarının kurularak, işletme faaliyetlerinin, risklerinin etkin bir şekilde gözetilmesini, yönetilmesini ve kontrol edilmesini sağlamak,
- Kurumsal yönetim uygulamalarının yerleşmesi ve etkinleştirilmesi için işletme bünyesinde kurumsal yönetim komitesi, denetim komitesi gibi çalışma gruplarının oluşturulmasını desteklemek,
- İşletmelerin kurumsal imajını sağlamlaştırmak ve piyasaların daha da iyi islemesini sağlayabilmek adına iş ahlakı, etik ilkeler ile toplumsal ve kurumsal davranışlar için değerler kültürü geliştirmek,
- Kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda ilkeleri uygulayan ve uygulamayan işletmeleri ayırarak yatırımcılar nezdinde işletme saygınlığını artırmak,
- İşletme hakkında bilgi ve güven eksikliğinden kaynaklanan risk priminin düşürülerek yerli ve yabancı sermaye için bir cazibe merkezi oluşturmak. Böylece yatırımların değerini güçlendirerek daha fazla tasarrufun yatırım

alanlarına çekilmesi ile yatırımların ve faaliyetlerin finansman maliyetini düşürmek,

- Kurumsal yönetim çerçevesinde kaynak yaratılması için işletmeler ve paydaşlar arasında etkin işbirliği oluşturulmasıyla sermaye piyasasının gelişimine katkıda bulunularak sürdürülebilir rekabet gücünün, mali istikrarın, yatırımların ve ekonomik büyümenin sağlanması,
- İşletmelerin organizasyonu ile ulusal/uluslararası yasal ve idari düzenlemelerin kurumsal yönetim kültürü çerçevesinde revize edilmesi,
- Şirketleri gözeten kamu kurumlarının ve bağımsız yetkililerin görev ve yetkilerinin etkin kurumsal yönetim uygulamalarına destek verecek şekilde düzenlemek şeklinde genelleştirmek mümkündür. (Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, 2011; Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 2006; OECD, 2004; Sarbanes-Oxley Act of 2002, 2002; Report of The Committee on Financial Aspects of Corporate Governance (Caldbury Report), 1992; Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi, 2005)

Yukarıda yer alan unsurlar kurumsal yönetimin bugün gelinen boyutu ile ele alınarak tespit edilmeye çalışılmıştır. Değişen ve gelişen küresel ticari faaliyetler firmaları stabil (durağan) konumdan dinamik bir atmosfere taşımaktadır. Bu nedenle kurumsal yönetimden beklenen fayda ve yararlar ilerleyen dönemde gelişerek değişebilecektir. Burada önemli olan kurumsal yönetim uygulamalarının bu değişime ayak uyduracak ve zamanın ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde işletme yönetimleri tarafından sürekli yenilenmesi gereğidir.

Zira kurumsal yönetim uygulamaları hakkında nihai çerçeve çalışma yapılmamakla birlikte, bu ilke ve temennilerin davranış kurallarımı, yoksa geleceği şekillendiren ilke ve düzenleme oldukları tam manasıyla açıklık kazanmamıştır (Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi Madde 90, 2005: 35).

1.3. DENETİM KAVRAMI VE KAPSAMI

1.3.1. Denetime Genel Bakış

Hemen her türlü organizasyonun faaliyetlerini yönlendiren faktörlerin temelinde, edinilen verilerin, bilgilerin işlenmesi neticesinde ulaşılan kanaatler yer alır. Kişiler, işletmeler, organizasyonlar, toplumlar ve devletler öğrenilmiş bilgiler ve edinilen fikirler sayesinde bir amaca ve stratejiye sahip olurlar.

Günlük hayatın olağan akışı içerisinde işletmelerde sürekli bir bilgi akışı mevcut olup, hemen her kesim hem bilgi üretmekte, hem de bir şekilde bilgi edinip işletme faaliyetlerini sürdürebilir kılmaktadır. Bir bilgi, muhtevası, sonuçları ve kullanılacağı sahalar itibari ile geniş veya dar bir kesime hitap edebilir. Örneğin üretim sürecindeki basit bir operasyona ait bilgiler sadece üretim departmanı çalışanlarını ilgilendirebileceği gibi, bir işletmenin finansal tabloları gibi bir faaliyet dönemini özetleyen bilgiler ise kamuoyunu, devleti, hissedarları ve çalışanları etkileyebilir. İhtiyaç duyulan bir bilginin ilgililere faydalı olabilmesi için anlaşılır, tutarlı, ilgili, zamanlı, yeterli gibi niteliklere sahip olmasının yanı sıra, mutlaka güvenilir olması gerekmektedir.

İşletme ile ilgili birtakım kişi ve kuruluşlar işletmeden çeşitli bilgileri edinme hakkına sahip olmakla birlikte, kendilerine sunulan bu bilgilerin güvenilir ve doğru olduğu hakkında her zaman kesin bir kanaate sahip olamamaktadırlar (Ergin, 2006: 7). Zira operasyonel veya stratejik karar alıcıların, uygulayıcıların, hissedarların işletme hakkında sunulan bilgileri, verileri, sonuçları doğrudan kaynağına inerek inceleme ve değerlendirme olanağı her zaman bulunmamaktadır. Kendilerine sunulan bu bilgileri doğru kabul edip, bilgileri sağlayan kişilere ve sistemlere güvenmek durumundadır (Kenger, 2001: 3). Mevcut bilgilerin kontrol edilip, sıhhatinin sorgulanmaları her zaman mümkün olmadığından dolayı bilgiden istifade edenler için bir bilgi güvenliği riski ve bu riskten doğan bir tereddüt söz konusudur.

İşletme ile ilgili karar alan kişiler nezdinde bu tereddütten kaynaklanan risklerin azaltılması ve makul bir seviyeye indirilmesi beklenir. Bu sebeple söz konusu bilgilerin sunulmadan evvel ilgili taraflar namına bu bilgilerin ehil ve tarafsız kişiler tarafından incelenip, kontrol edilmesi ve bir kanaate ulaşılmış olması gerekmektedir (Ergin, 2006: 7). Mevcut bilgilerin belirlenmiş ölçütlere uygun olup olmadığını kontrol

etme faaliyeti denetim kavramını gündeme getirmektedir. Denetim faaliyetleri ile işletme faaliyetleri neticesinde belirli bir süre sonunda üretilen bilgilerin ve elde edilen sonuçların değerlendirilmesi söz konusudur.

Denetim kavramı Latince ve İngilizcede yer alan ve kısaca dinleme manasına gelen audit kelimesine dayanmaktadır. TDK tarafından yapılan tanımlar arasında denetim şu şekilde ifade edilmiştir (TDK BSTS / İktisat Terimleri Sözlüğü, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, 2011).

“Denetim Bir kuruluşa ait bilgilerin bir uzman birim tarafından önceden belirlenmiş ölçütler çerçevesinde uygunluğunun değerlendirilmesi, ilgili kanıtların toplanması ve sonuçların rapor edilmesi sürecidir.”

Yönetimin temel fonksiyonlarından birisi olan denetim, bir işletmenin sağlıklı bir şekilde faaliyet göstermesine etki etmesinin ötesinde, hissedarlar, devlet, yöneticiler, çalışanlar, kamuoyu gibi geniş bir kesimin beklentilerini de karşılamaktadır. İşletme içerisinde ise denetim faaliyetleri neticesinde elde edilen sonuçlar değerlendirilerek stratejik kararlardan organizasyon yapısına değin pek çok kurumsal kararların alınması mümkün olmaktadır.

Denetim ile bir işletmenin hedeflerine ulaşma seviyelerini ölçerek, işletmenin faaliyetlerinin etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik seviyelerinin artırılmasına yardımcı olma amaçlanmaktadır (Gönülaçar, 2008a: 3). Bu amaca ulaşabilmek için denetim işlevi denetimin türüne ve amacına göre işletmenin kendi personeli veya işletme ile herhangi bir bağı bulunmayan işletme dışı denetçiler aracılığı ile yerine getirilmektedir.

Denetçi, işletmenin diğer birimlerinden bağımsız olarak denetim faaliyetlerini sürdürecektir mesleki bilgi, tecrübe, ve ahlaka sahip, denetim faaliyetinin icrasında gerekli itinaı gösteren bir kişi olarak ifade edilebilir (Ataman vd., 2001: 21).

Denetim kavramı kimi zaman teftiş, kontrol, revizyon, inceleme, murakabe gibi kelimelerle beraber kullanılmış, yapılan denetimin türüne, zamanına, kapsamına, amacına yönelik olarak farklı isimler ile adlandırılmıştır. Ancak denetim bu faaliyetlerden istifade etmekle birlikte, bunlardan çok daha fazla kapsayıcı bir niteliğe sahip, hatalı ve hileli eylemlerden kaynaklanan riskleri en aza indirgeyecek, işletme kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlayacak usuller ve yöntemler ile

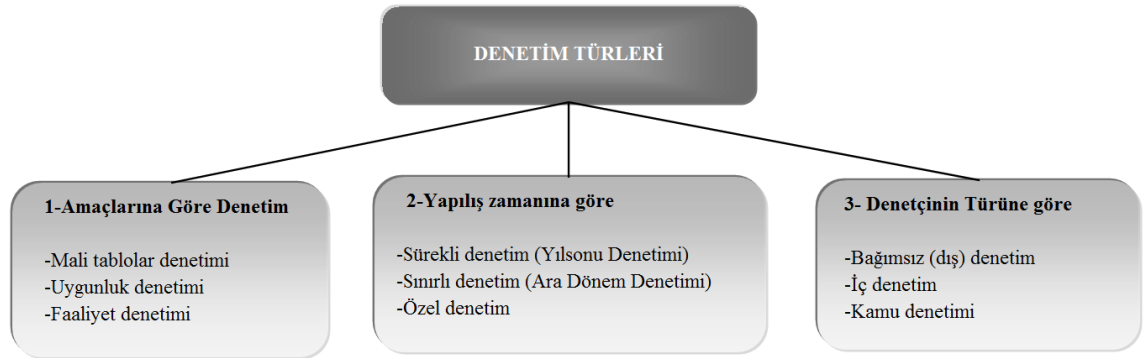
iyi uygulama örnekleri için danışmanlık yapmayı amaçlayan bir faaliyettir (Köse, 2000: 6).

Devlet kurumlarında yaygın olarak kullanılan teftiş kavramının belirli bir dönem sonunda yapılan faaliyetlerin, ait olduğu dönemin yasal düzenlemelerine aykırılığının bulunup bulunmadığını araştıran bir mevzuata uygunluk denetimi olarak tanımlanması mümkündür. TDK' ya göre, yeniden gözden geçirme, tekrar inceleme anlamlarına gelen revizyon ile ilgili yasal mevzuat ve kurallar çerçevesinde bir konu yada olaya ilişkin detayları araştırmak ve bir sonuca ulaşabilmek amacı ile yapılan yöntemli bir çalışma olarak tanımlanan inceleme denetim kavramına göre daha dar anlamlar ifade etmektedir (TDK Güncel Türkçe Sözlük, 2011, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>). Kontrol ise bazı yazarlarca, bir işletmedeki mevcut iş ve uygulamaların kayıtlara doğru bir şekilde intikal ettirilmesi ile hata ve yanlışlıkların meydana geldiği esnada yapana bildirilmesi işlemi gibi dar bir sahada tanımlanmaktadır. Buna karşılık Ülgen ve Mirze'ye göre kontrol bir işletmedeki iş ve işlemlerin amaçlara, belirlenmiş iç mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını belirlemek ve gerektiğinde müdahalelerde bulunarak bu uygunluğu sağlamaya yönelik faaliyetlerin bütünü olarak tanımlanmakta, böylece kontrol kavramı ilkinden çok daha geniş bir çerçevede değerlendirilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2007: 26). Bu bağlamda kontrol denetim arasındaki farklılıklar şu şekilde özetlemek mümkündür;

- Kontrol iş ve kayıtların gerçekleştiği esnada yapılmasına karşın, denetim sonradan gözden geçirmeyi amaçlar.
- Kontrol sürekli yapılmakla birlikte, denetim bir defada yapılır.
- Denetim işletme içinde ve dışında bağımsız kişilerce yapılmakta, kontrol ise işletmenin organlarınca veya işletme araçları vasıtası ile gerçekleştirilmektedir (Ergin, 2006: 18).

Denetim kavramı bilimsel yazında birçok tasnife tabi tutulmakla birlikte, genellikle amaç, zaman ve denetçinin konumuna göre sınıflandırmalar yapılmaktadır. Bu bağlamda denetim türleri şekil 1.1'de gösterilmektedir.

Şekil 1.1: Denetim Türleri



Kaynak: Ergin, 2006: 10-14

1-Amaçlarına göre denetim türleri

Mali tablolar denetimi bir işletmenin belirli bir faaliyet dönemi sonunda faaliyetlerini ve sonuçlarını özetleyen mali tabloların düzenlenmesinde muhasebe standartlarına ne kadar uygun düzenlendiği ve bu bilgilerin gerçek durumu ne kadar yansıttığını kontrol etmek amacı ile yapılan denetimdir.

Uygunluk denetimi ile yapılan iş ve işlemlerin, işletmenin faaliyet sahası ve faaliyetleri ile ilgili olarak belirlenmiş kanun, yönetmelik, tüzük vb yasal hükümler ile işletme üst yönetimince tespit edilmiş politika, yönerge, prosedür gibi işletme içi düzenlemelere uygun olarak yapılıp yapılmadığı araştırılmaktadır. Bu denetim türünde genellikle denetim standartları olarak yasal düzenlemeler ile üst yönetim tarafından konulan kurallar esas alınmaktadır (Selimoğlu, 2009: 8).

Faaliyet denetimi bir işletmenin hedef ve amaçlarına saptanan stratejiler ışığında ne derece ulaşıldığını, yöneticilerin göstermiş olduğu performansı ile faaliyetlerin finansal niteliği olmayan boyutlarının ele alındığı, genellikle kamusal denetçiler ile iç denetçilerin yürüttüğü bir denetimdir (Güredin, 1993: 15).

2-Yapılış zamanına göre denetim türleri

Yılsonu denetimi olarak da adlandırılan sürekli denetim, bir faaliyet dönemine ait hesapların ve mali raporların yasal hükümler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmesidir (Çaldağ: 29).

Sınırlı denetim (ara dönem denetimi), bir işletmenin bir faaliyet dönemi içerisinde sermaye piyasası kurulunca ara dönemler itibari ile yayınlanan mali tabloların bağımsız denetim kuruluşlarınca finansal raporlama standartları çerçevesinde öncelikli olarak bilgi toplama ve analitik inceleme tekniklerinden istifade edilerek değerlendirilmesidir.¹²

Özel denetim ise işletmelerin tasfiye, birleşme, devir, bölünme gibi durumlarında yapılan veya halka ilk defa açılacak şirketler için yapılan denetim türüdür (TESMER, 2010: 18).

3- Denetçinin statüsüne göre denetim türleri

Denetçinin statüsünde, denetlenen kurum ile denetleyen kurum ya da kişi arasındaki ilişki ön plana çıkmaktadır (Sayın, 22: 1998).

Bağımsız denetim (dış denetim), denetlenen işletme ile menfaate dayalı herhangi bir bağı olmaksızın mali tablolara yansıtılan işletmeye ait dönem içi gerçekleştirmelerin genel kabul görmüş muhasebe standartları ve diğer yasal mevzuat çerçevesinde incelenmesidir. Bağımsız denetim mali tablolar denetimi ile paralellik göstermektedir.

İç denetim, işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla işletmeye dönük, ancak diğer birimlerden bağımsız bir şekilde icra edilen bir değerlendirme faaliyetidir (IFAC, 2001a: 1).

Kamu düzeninin ve kamu menfaatlerinin gözetilmesi maksadıyla devletin veya ilgili organlarının nam ve hesabına, kamu denetçilerince gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk veya faaliyet denetimlerini kamusal denetim olarak tanımlamak mümkündür (Ergin, 2006: 12).

İşletmelerin zaman içerisinde geçirdiği değişim ve 21. yüzyılın eşiğinde meydana gelen küresel ekonomik gelişmeler işletme uygulamalarının yanı sıra, denetim faaliyetlerinin de sığ tanımlamaların ötesinde statik –durağan- yapısını değişime zorlayarak daha yeni görevler üstlenmesine yol açmıştır. Zaman içerisinde denetimin

¹² Daha detaylı bilgi için bakınız Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) 12 .06.2006 Tarih ve 26196 Sayılı RG.

kavramsal çatısı altında bulunan uzmanlaşmaya dayalı iç denetim, iç kontrol, dış denetim, uluslararası denetim, risk odaklı denetim gibi kavramlar süratle değişen ekonomik hareketlilik ile derinlik kazanmakta, daha dinamik unsurlara yoğunlaşmaktadır. Yukarıda yer alan denetim türleri bir işletme için gerekli olmakla birlikte çalışmamızın kapsamında iç denetim türüne odaklanılacaktır.

1.3.2. İç Kontrol, İç Denetim ve Kurumsal Yönetim İlişkisi

1.3.2.1. İç Kontrol Kavramı ve Unsurları

İşletmelere ait birimler zaman içerisinde bir takım iş ve işlemler gerçekleştirerek üretim sürecinde mal ve hizmet üretiminde bulunurlar. Bu üretim akışı esnasında yönetimin temel fonksiyonları olarak sayılan planlama, örgütleme, yürütme, uyumlaştırma aşamalarının bir bütün içerisinde işleyebilmesi ve sonuçların değerlendirilebilmesi için de kontrol işlemlerinin tamamlanması beklenir. Rutin işletmecilik faaliyetlerinin yanı sıra, organizasyonel etkinliğin ve verimliliğin sağlanabilmesi adına, üretim süreci esnasında yapılan işleri, çıktıları, gelişmeleri değerlendirmek ve işletmenin amaçları ile uyumlu hale getirebilmek için bir takım kontrollerin yapılması, çıkan sonuçların raporlanması ve ilgili birimlere, kişilere sunulması edilmesi gerekmektedir. İşletme dâhilinde gerçekleştirilen bu gözetleme ve incelemelerin tümü iç kontrol çalışmaları kapsamında değerlendirilebilir.

İç kontrol ve denetim kavramları çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanılmakla birlikte, her iki kavramın ortak yönleri olabildiği gibi farklılık arz eden yönleri de bulunabilmektedir. Denetimi iç kontrolden farklı kılan en önemli husus, denetimin iş sürecinden bağımsız bir şekilde kurmay veya kurum dışı bir personel tarafından gerçekleştirilen faaliyet olmasıdır. Ayrıca denetim belirli bir dönem sonunda, işlemlerin bitmesini müteakip yapılan ve icraya müdahaleyi öngörmeyen bir çalışma olmasına karşılık, iç kontrol işletme faaliyetleri esnasında gerekirse müdahaleyi içeren ve süreklilik arz eden bir işleve sahiptir. Öte yandan sağlıklı bir denetim faaliyetinin icrası için mutlaka etkin bir iç kontrol sisteminin işleyişine ihtiyaç bulunmaktadır. Sağlıklı bir iç kontrol sisteminin bulunamaması denetim işlemlerini zorlaştıracak gibi, etkin ve verimli denetim yapılmasını olumsuz yönde etkileyebilecektir.

İşletmedeki süreçlere, işlemlere, sonuçlara ilişkin ölçütler, sorumluluklar ve yetkiler belirlendikten sonra, yapılan işlerin gerek kısmi gerekse genel amaç ve beklentilerle uyumunu gözlemleyen, kontrol eden ve zaman içerisinde oto kontrol işlevi üstlenerek hata ve kayıpların önüne geçilmesini, kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayan kurumsal uygulamaların bütünü iç kontrol sistemini oluşturmaktadır. Etkin işleyen bir iç kontrol sistemi işletme faaliyetlerinin amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilmesini temin etmesinin yanı sıra, işletme ile ilgili bütün taraflara bir güvence hizmeti de sunmaktadır. Bir suistimal söz konusu olmadığı zamanlarda bile yeterli kontrollerin yapılmaması veya kontrol sisteminin işletilmemesi ilerleyen zaman içerisinde ciddi problemlerin oluşmasına, hata ve yanlışların kanıksanmasına yol açabilecektir.

Zira kontrol işlevinin yeterli düzeyde gerçekleşmemesi düzenli, zamanlı, ilgili, yeterli ve doğru bilgi akışını kesintiye uğratarak yöneticilerin sıhhatli karar almalarını zorlaştırmakta, ayrıca yetersiz kontrol neticesinde işletme içi disiplin bozularak işletme dışı aktörlerin işletmeye olan bakış açısını da olumsuz yönde etkileyecektir (Sağlar ve Tuan, 2009: 344). Hızlı ve doğru stratejik kararlar alabilmenin yanı sıra, kararların yürürlüğe konulması ve sonuçlarının izlenebilmesi için iç kontrol faaliyetleri daha da önem kazanmış, modern iş dünyasında -gerek kamu, gerekse özel sektörde- gittikçe yayılan bir kavram haline gelmiştir (Saltık, 2007b: 58). Bu sebeple birçok kişi ve kuruluş tarafından, iç kontrolün tanımlanması ve amaçlarının tespit edilmesinin yanı sıra, gelişen ekonomik aktiviteler karşısında işletmelerin ihtiyaç duyacağı değişimleri karşılaması ve bu kapsamda yapılacak çalışmaların katma değer yaratmasını temin etmek üzere birçok çalışmalar yapılmıştır.¹³

Özellikle 80'li yıllarda İngiltere ve ABD'de hatalı ve hileli mali yönetim sebebi ile iflas eden işletmelerde iç kontrol sisteminin büyük ölçüde zayıf bulunduğu tespit edilmiştir (Erdoğan, 2009: 1). Söz konusu yıllarda işletmelerin karşılaştığı krizleri

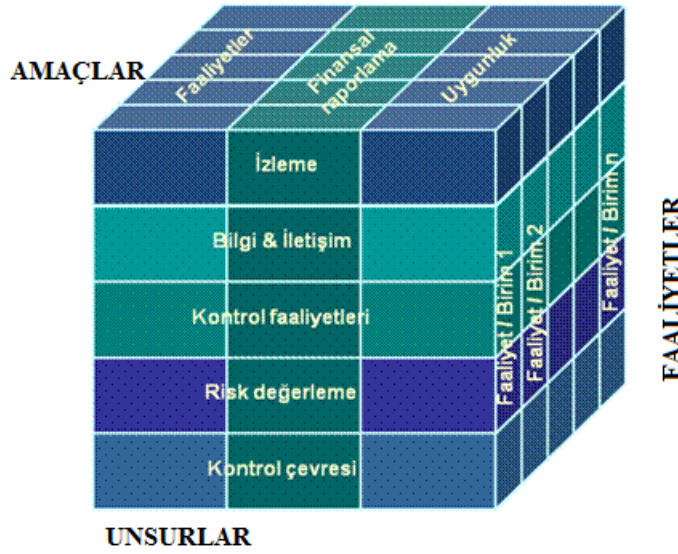
¹³ Bu kuruluşlar ve yapmış oldukları çalışmalar arasında, INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği)-Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi, COSO (Treadway Komisyonu, Sponsor Kuruluşlar Komitesi)- İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve ve diğerleri, CICA(Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)-COCO Rehberi, ECIIA (İç Denetçiler Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu)-İç Denetim ve İç Kontrol: Direktörler, Yöneticiler ve Denetçiler İçin Rehber, ICAEW(İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü) İç Kontrol: Birleşik Yasaya İlişkin Yönetici Rehberi(Turnbull Raporu), GAO (Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı)- Federal Hükümette İç Kontrol Standartları sayılabilir.

denetim elemanlarının öngöremediği, iç kontrol sisteminin ise yetersiz kaldığı anlaşılmıştır. Bu dönemde hileli ve hatalı mali raporlamanın sıklıkla rastlanması sonucunda, konuyu incelemek üzere ABD'de Hileli Mali Raporlama Komisyonu veya yaygın bilinen ismi ile Treadway Komisyonu kurulmuştur. Komisyon bünyesinde iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde işlemlerini sağlayacak genel standartların belirlenmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuştur (Saltık, 2007b: 60). 1987 yılında ABD'de Treadway Komisyonu tarafından yayınlanan Treadway Raporu iç kontrol sistemine ilişkin yapılan çalışmaların başında gelmektedir. (Pehlivanlı, 2010: 10). Bu komisyonun çalışmaları neticesinde iç kontrol kavramı yeniden düzenlenerek, Sponsor Organizasyon Komitesini (COSO¹⁴) oluşturulmuştur (Yılancı, 2003: 38). COSO'nun yapmış olduğu çalışmalar neticesinde yayınlanan İç Kontrol: Bütünleştirilmiş Yapı (COSO Report) isimli raporda, iç kontrol şöyle ifade edilmektedir;

İç kontrol operasyonların (faaliyetlerin) etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uygunluğu kategorilerinde bir işletmenin hedeflerine ulaşılmasına ilişkin makul bir güvenceyi sağlamak üzere tasarlanmış, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen ve etkilenen bir süreçtir (Rittenberg, vd., 2008 : 190). Söz konusu raporda iç kontrol sisteminin 3 temel amacının bulunduğu vurgulanmaktadır. Bunlar 1- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, 2- Mali/finansal raporlamanın güvenilirliği, 3- Yasa ve düzenlemelere uygunluk olarak özetlenebilir (COSO Internal Control-Integrated Framework, 2012: 1)

¹⁴ Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission.

Şekil 1.2: COSO İç Kontrol Sistemi Unsurları Küpü



Kaynak: <http://www.icdenetimmerkezi.com>, (t.y.).

COSO İç Kontrol Sistemi Unsurları Küpünde İç kontrol sistemi, üç boyutlu ve birbirleriyle etkileşimli çalışacak şekilde tasarlanmıştır (<http://www.icdenetimmerkezi.com>, t.y). Ön yüzünde iç kontrol sistemi unsurları sıralaması, dikey yüzeyinde işletme faaliyetleri ve üst yüzeyde ise iç kontrol sisteminin temel amaçları yer almaktadır.

COSO Raporuna göre iç kontrol sistemi kontrol çevresi, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olmak üzere birbiriyle bağlantılı beş unsurdan oluşur (Kagermann vd., 2008: 9).

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsamaktadır (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği).

Risk değerlendirme, bir işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek üzere yapacağı faaliyetleri engelleyecek iç ve dış risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin alınmasını içeren bir süreçtir (Akyel, 2010: 87). Her işletme kurumsal

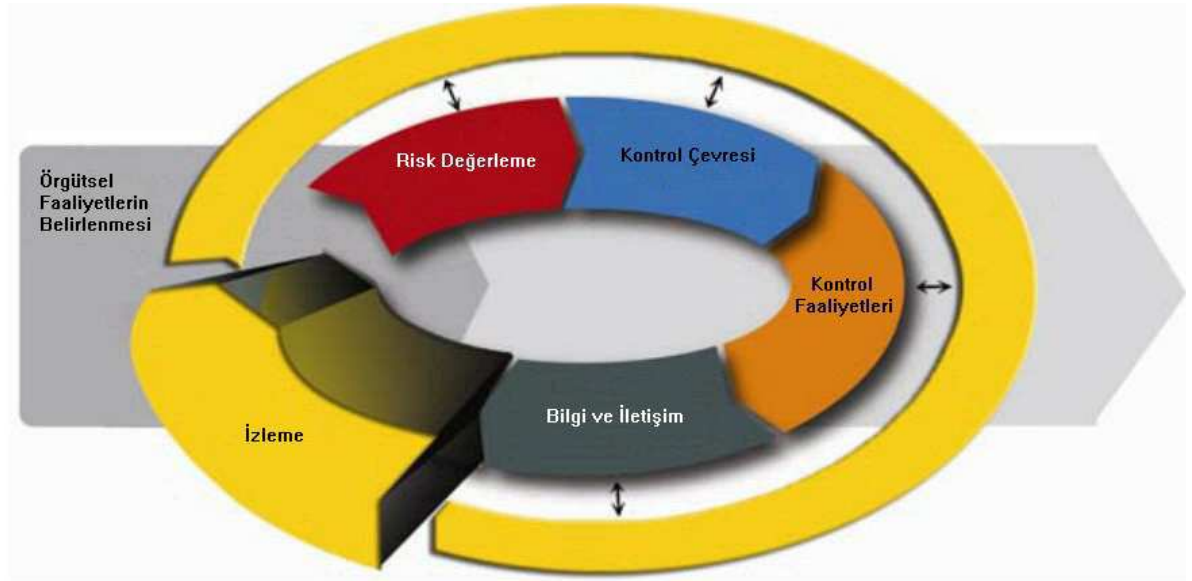
başarısızlık, şirket varlıklarının ve kaynaklarının kötüye kullanımı, tarafları ilgilendiren finansal bilgilerin eksik veya hatalı hazırlanmaları risklerine değin bir takım riskler ile karşı karşıyadır (Rittenberg, vd., 2008 : 190).

Kontrol faaliyetleri ise işletmenin amaçlarını ulaşmasını engelleyebilecek riskleri önlemek veya azaltmak için, en düşük maliyetle azami fayda sağlayacak şekilde önleme ve algılama esaslı etkin ve verimli kontrol faaliyetlerinin/süreçlerinin oluşturulmasıdır (DiNapoli, 2007: 19).

Bilgi ve iletişim, bir işletmenin faaliyetlerini yürütmesi, yönetmesi ve kontrol etmesi için gerekli bilgileri temin edilmesi ve bu bilgilerin organizasyon içerisinde ileri/geri beslenme yolu ile paylaşılmasının sağlanması sürecidir. Bilgi ve iletişim sistemi kalitesi, yönetimin doğru karar verme kabiliyetini ve güvenilir mali raporlar hazırlanmasını önemli ölçüde etkiler (Ernst ve Young LLP, 2002: 14).

İzleme, iç kontrol faaliyetlerinin kalitesini sürekli veya periyodik olarak değerlendirilmekle birlikte, zaman içerisinde kullanım amacına ve değişen koşullara uygun olarak yeni iç kontrol süreçlerinin tespit edilmeye çalışılması faaliyetidir. Mevcut iç kontroller, iç denetçi raporları, özel durumlar hakkında yapılan kontrol raporları, düzenleme ve denetleme kurum raporları, personel geri bildirimleri gibi çeşitli kaynaklardan gelen bilgiler izleme faaliyetleri kapsamında değerlendirilir (Arens, 2012: 301). İzleme ile birlikte iç kontrolün diğer dört bileşeni sürekli gözetilip, değerlendirilerek kontrol faaliyetlerinin süreklilik kazanması temin edilir.

Şekil 1.3: COSO İç Kontrol Uygulamalarında İzleme Süreci



Kaynak: COSO, 2009: 1

İç kontrol, kuruluşların hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Bu hedeflere ulaşmak ve bir kuruluşun başarısızlık riskini azaltmak için COSO İç Kontrol'ün beş bileşeninin (Entegre Çerçeve- COSO Çerçevesi) işbirliği içinde çalışması gerekmektedir (COSO, 2009: 1).

Başlangıçta sadece özel sektöre yönelik olarak tasarlanmakla birlikte artık kamu sektöründe de uygulama sahası bulan COSO iç kontrol modeli en çok referans alınan iç kontrol modelidir (Saltık, 2007b: 60). Türkiye'de önce özel sektörde daha sonra da kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin ve birimlerinin kurulması için bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Gerek özel sektör gerekse kamu sektörü için yapılan bu düzenlemelerde bazı farklılıklar olmak üzere genel olarak COSO Raporunun esas alındığı görülmektedir¹⁵.

Örneğin kamu kesimi dış denetim birimlerini (yüksek denetim-supreme court) temsil eden Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü İNTOSAI'de¹⁶ Sayıştaylar

¹⁵ Bakınız TR07-IB-FI-02 numaralı Eşleştirme Projesi kapsamında hazırlanan Kamu İç Kontrol Rehberi Taslağı (www.bumko.gov.tr, 2011).

¹⁶ Türkiye'de Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü İNTOSAI'ye tek üye olan T.C. Sayıştay Başkanlığıdır. 6085 Sayılı Kanun ile kamu kesiminde dış denetim Sayıştay Başkanlığı bünyesinde birleştirilmiştir.

arasında ortak bir iç kontrol bakış açısının oluşturulmasında ve iç kontrol sisteminin tanımlanmasında referans olarak COSO Modeli'nin esas alındığı görülmektedir. INTOSAI İç Kontrol Standartları Komitesinin COSO Raporunu referans alınarak hazırladığı iç kontrol standartlarına göre bir işletmede iç kontrol faaliyetleri ile amaçlanan hususlar biraz daha genişleterek,

- İşletmenin amacına uygun olarak düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ile kaliteli mal ve hizmet üretiminin sağlanması açısından üst yönetime ve taraflara makul güvence sağlaması,
- İşletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin öngörülmesi ve yönetilmesine yardımcı olması,
- İşletme varlıklarının ve kaynaklarının israftan, hata ve suistimallerden, yolsuzluktan, yetersiz yönetimden ve diğer düzensizliklerden kaynaklanacak zarar ve kayıplara karşı korunması,
- İşletme faaliyetlerinin mevcut yasal zemine, işletme içi düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesinin temin edilmesi,
- İşletme içerisinde üretilen verilerin güvenilir bir şekilde üretilmesi, saklanması ve ilgili raporlarda tam ve doğru olarak açıklanmasının temin edilmesi,
- Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine yardımcı olunması şeklinde özetlenmektedir (INTOSAI Internal Control Standards Committee, 2004: 6-12) .

Kamu kesiminde INTOSAI'nin öngörüsüne paralel olarak iç kontrol sisteminin kurulması ve işleyişine temel teşkil etmek üzere bazı hukuki ve idari düzenlemelerde bulunulmuştur. Bu çerçevede yürürlüğe konulan 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda, COSO Raporu öz alınmakla birlikte COSO'da ye alan tanımlamadan daha kapsamlı bir ifade ile iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır (5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı RG) ;

“İç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.”

1.3.2.2.İç Denetim Kavramı ve Unsurları

İşletme içinde ve dışında işletmeye dönük olarak karar alan tarafların hemen hepsi etkin işleyen bir kontrol sisteminin varlığına ihtiyaç duyarlar. Bir işletmede yönetim ve denetim kurulları, yöneticiler, kamu kesimi, denetçiler, müşteriler ve tedarikçiler, kreditorler ve yatırımcılar, ilgili diğer ticari kesimler mevcut kontrol sisteminin kalitesi ile ilgili olan taraflardır (Rittenberg, vd., 2008: 190-191). Diğer taraftan iç kontrol sisteminden veya faaliyetlerinden kaynaklanan eksikliklerin incelenmesi, gözlemlenmesi ve değerlendirilmesi ile iç kontrolden sağlanan faydanın sağlanabilmesi için işletme içerisinde iç kontrol faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir (Maliye Bakanlığı, 2006: 2). İç kontrol, süreç çerisinde ve dışında yer alan kişi ve/veya sistemler tarafından gerçekleştirilir. COSO iç kontrol sisteminin beşinci unsuru olan izleme fonksiyonundan ifade edilmek istenen, işletmede iç denetim biriminin kurularak bu fonksiyonun yapılabilir hale getirilmesi şeklinde açıklanabilir. İç denetim faaliyetleri neticesinde iç kontrol uygulamalarının ve sisteminin izlenmesi, değerlendirilmesi gerçekleştirilerek söz konusu taraflara makul seviyede güvence tesis edilmeye çalışılır.

İç denetim kavramı, 1940'lı yıllarda İç Denetim Enstitüsünün kurulması ile kurumsal bir kimlik kazanmış, zaman içerisinde meydana gelen değişimler neticesinde de oldukça geniş ve zengin bir içeriğe kavuşmuştur. (<http://www.tide.org.tr>, 2011). Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre iç denetim fonksiyonu bir işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacı ile tasarlanmış, bağımsız ve objektif çalışmaları ile ilgili taraflara güvence sağlayan bir danışmanlık faaliyetidir. İç denetim bir işletmenin amaçlarına yardımcı olmak için bir işletmedeki risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmeye ve geliştirmeye çalışır (IIA, 2004). Daha etraflı bir tanımlama ile iç denetim (Yılancı, 2003: 9);

"İşletme faaliyetlerinin kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü artıracak biçimde yönlendirilmesini, işletme varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, işletmede hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik ve yönetime bağlı ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimdir."

Bu bağlamda iç denetimin unsurlarını sıralayacak olursak,

- Yürütülen denetim faaliyetleri açısından bağımsız ve tarafsız olma,
- İşletmenin çıktıları ile etkileşimde bulunan taraflara yönelik olarak bir güvence ve danışmanlık işlevini üstlenme,
- İşletmeyi bir bütün olarak ele alma,
- Sistematiik ve disiplinli bir yaklaşım ile inceleme, değerleme ve denetleme yapma (Şengür, 2005: 6),
- İşletme varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesi ile hata ve hilelerin önlenmesine sağlama,
- İşletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olma,
- İşletme organizasyonu içinde yer alma¹⁷ şeklinde saymak mümkündür.

İç denetim faaliyetlerinde etkin bir çerçeve ve olması gereken temel ilkeleri belirleyerek uygulamada uluslararası düzeyde ortak bir bakış açısının oluşturabilmesi için Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından Uluslararası İç Denetim Standartları (Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları) belirlenmiştir. Standartlar iki kısımda ele alınmış olup, Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine atıfta bulunurken, Performans Standartları iç denetimin kalitesini ve performansını artırıcı özelliklere dikkat çekerek iç denetim faaliyetinin icrasına ilişkin hususları öne çıkarmaktadır. (IIA, 2011).

¹⁷ Burada iç denetimin, işletme organizasyonunun bir parçası olarak faaliyette bulunması öngörölmekle birlikte, iç denetimin bağımsızlığı da göz önüne alınarak iç denetim faaliyetlerinin işletme dışından sağlanması şeklinde farklı bir yaklaşım da mevcuttur. Bakınız Selimoğlu S. K., İç Denetim Faaliyetlerinin Dışardan Sağlanması (Outsourcing) ve Bağımsızlık Olgusu, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt 3 , Sayı 1, 47-54 (2001)

Tablo 1.4: Uluslararası İç Denetim Standartları

ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI	
NİTELİK STANDARTLARI	PERFORMANS STANDARTLARI
1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar 1010- İç Denetim Tanımının, Etik Kurallarının ve Standartların İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması 1100- Bağımsızlık ve Objektiflik 1110- Kurum İçi Bağımsızlık 1111- Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim 1120- Bireysel Objektiflik 1130- Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması 1200- Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat 1210- Yeterlilik 1220- Azamî Meslekî Özen ve Dikkat 1230- Sürekli Meslekî Gelişim 1300- Kalite Güvence ve Geliştirme Programı 1310- Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklikleri 1311- İç Değerlendirmeler 1312- Dış Değerlendirmeler 1320- Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama 1321- Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygundur İbaresinin Kullanılması 1322- Aykırılıkların Açıklanması	2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi 2010 - Planlama 2020 - Bildirim ve Onay 2030 - Kaynak Yönetimi 2040 - Politika ve Prosedürler 2050 - Eşgüdüm (Koordinasyon) 2060 - Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar 2100 - İşin Niteliği 2100 - İşin Niteliği 2110 - Yönetişim/Kurumsal Yönetim 2120 - Risk Yönetimi 2130 - Kontrol 2200 - Görev Planlaması 2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler 2210 - Görev Amaçları 2220 - Görev Kapsamı 2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi 2240 - Görev İş Programı 2300 - Görevin Yapılması 2310 - Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması 2320 - Analiz ve Değerlendirme 2330 - Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi 2340 - Görevin Gözetim ve Kontrolü 2400 - Sonuçların Raporlanması 2410 - Raporlama Kısıtları 2420 - Raporlamaların Kalitesi 2421 - Hata ve Eksiklikler 2430 - Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'na Uygun Olarak Yapılmıştır İbaresinin Kullanılması 2431 - Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması 2440 - Sonuçların Dağıtımı 2500 - İlerlemenin Gözlenmesi 2600 - Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

Kaynak: IIA, 2011.

İç denetim konusunda batıdaki gelişmelere paralel olarak Türkiye’de 1995 yılında sivil bir dernek olarak kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)’nın temsilcisi olarak faaliyette bulunmaktadır (<http://www.tide.org.tr>, 2011). Diğer taraftan uluslararası standartlara ve uygulamalara uygun olarak iç denetim sistemlerinin kurulması ve uygulamaların izlenmesi kapsamında kendisine verilen görevleri yerine getirmek, iç denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürürlüğe girmesini temin etmek, zaman içerisinde meydana gelen gelişmeleri sisteme dâhil etmek ve/veya oluşan aksaklıkların düzeltilmesine yardımcı olmak amacıyla kamuda 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde 2004 yılında bağımsız ve

tarafsız bir üst kurul olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) kurulmuştur (İDKK, 2012). 5018 Sayılı Kanun’da belirtilen “İç denetim faaliyetlerinin İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirilmesi” hükmüne göre; iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirtmek amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınarak İDKK tarafından “Kamu İç Denetim Standartları” belirlenmiştir. Söz konusu Kanunda kamu kesiminde faaliyet gösteren pek çok kurum ve kuruluşun kapsam dâhilinde yer almasına karşılık KİT’lerin istisna tutulduğu görülmektedir.

Başlangıçta iç denetim faaliyetlerinde kontrol esaslı yaklaşım öngörülürken, aşamalar halinde süreç, risk ve en son olarak da risk yönetimi temelli iç denetim algısı ön plana çıkmıştır. Özellikle son yıllarda meydana gelen büyük şirket krizleri işletmelerdeki iç denetim faaliyetlerini daha da önemli kılmıştır. Bugün iç denetim işletme yöneticileri için iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak içe dönük hizmet verirken, kurumsal yönetim ilkelerinin yerleşmesi ve sürdürülmesi açısından da dışa dönük yönü bulunmaktadır.

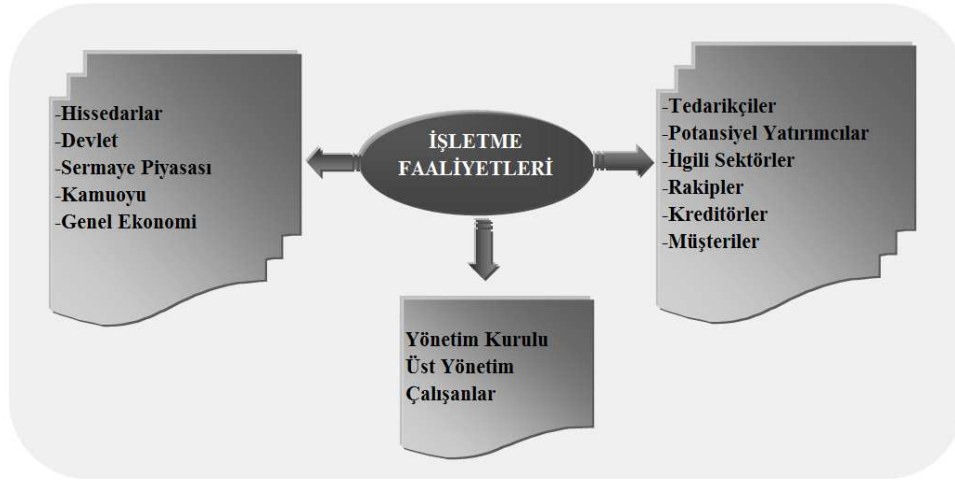
1.3.2.3. İç Kontrol, İç Denetim ve Kurumsal Yönetimin Birbirleriyle Olan İlişkisi

Günümüzde bir işletmeye yatırım yapan hissedarlar ile potansiyel yatırımcılar, kâr amacı ile hareket etmenin ötesine geçerek olası risk primini düşürmeye, en yüksek getiriyi en yüksek güven ortamında elde etmeye çalışmaktadırlar. Kuzey Amerika, Batı Avrupa ve Asya menşeli ve finansal açıdan güçlü zannedilen bazı büyük ölçekli firmaların kısa sürede hile ve yolsuzluk neticesinde batması, işletme yönetimine ve denetimine karşı güven talep eden kişilerin sadece hissedarlar değil, devlet, potansiyel yatırımcılar, kamuoyu gibi geniş bir yelpazeyi de içine aldığı göstermiştir.

Zira işletme yönetiminin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin sonuçları, sadece işletme ortaklarını ilgilendirmemekte, işletme ile doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulunan, etkilenen veya etkileyen kesimleri de tesir altına alabilmektedir.¹⁸ Öte yandan işletme yönetiminde çoğunluk hissesine sahip büyük ortağın doğrudan işletme yönetiminde söz sahibi olduğu organizasyon yapılarında da azınlık hissesine sahip ortakların çıkarlarının gözetilememesi ve/veya diğer işletme dışı paydaşların, çalışanların haklarının ve hukuki çevrenin ihlali de söz konusu olabilmektedir (Bakınız Tablo 1.4 Kurumsal Yönetim Uygulamaları ile Etkileşimde Bulunan Taraflar). Pickett'e göre ortaklık yapısı nasıl olursa olsun üst yönetimin başarılı bir performans düzeyini elde etmeye çalıştığı esnada, kurum içi kurallar, standartlar ile işletmenin tabi olduğu yasal düzenlemeler çerçevesinde faaliyette bulunmaya da dikkat etmesi gerekmektedir (Pickett, 2003: 21). Bu sayede işletme kaynaklarının amaç dışında kanunlara aykırı bir şekilde kullanılmasının önü engellenebilmekte, işletme sahiplerinin hak ve menfaatleri de korunabilmektedir.

¹⁸ İşletmenin neye, kime hizmet etmesi veya kimin çıkar ve amaçlarını ön plana alması gerektiği soruları üzerine ileri sürülen açıklamalardan birisi olan paydaş grup yaklaşımına göre; işletmenin sadece onu kuran ve riskleri üstlenen hissedarların kuruluşu olmasının ötesinde işletmenin faaliyette bulunabilmesi için girdiler sağlayan, sonuçlarından etkilenen ve işletmeyi etkileyen çalışanlar, kreditorler, tüketiciler, devletin ilgili birimleri, kamuoyu gibi kesimlerin de işletme üzerinde hak sahibi olduğu ileri sürülmektedir. Bu konuda bakınız Ülgen H. Ve Mirze S.K., İşletmelerde Stratejik Yönetim, 4. Bs., Arıkan Basım Yayın, İstanbul 2007, Ss. 461-463. Sarıkaya, M., Paydaş Yaklaşımı Bağlamında İşletme-Paydaş Etkileşimi ve Stratejik Paydaş Analizi, ASOMEDYA (Ankara Sanayi Odası Yayın Organı), Eylül-Ekim, 2011, ss. 42-58. Çelik E., Kurumsal Yönetim Modeli Olarak Paydaş Yaklaşımı: Kamu Ve Özel Hastane Karşılaştırması, YL Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eylül 2007, Ss.66-74. Ayrıca konunun tarihsel perspektifi ve teorik çerçevesi için bakınız Ertuğrul F., Paydaş Teorisi ve İşletmelerin Paydaşları ile İlişkilerinin Yönetimi, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 31, 2008, Ss. 199-223.

Şekil 1.4: Kurumsal Yönetim Uygulamaları ile Etkileşimde Bulunan Taraflar



Üst yönetimin faaliyetlerini genel olarak işletme içinden ve dışından olmak üzere 2 ayrı kaynaktan gelen kısıtlar ve amaçlar yönlendirmektedir. İşletme içerisinde vizyon, misyon açıklamaları, uzun ve orta vadede belirlenen stratejiler, prosedürler, plan ve politikalar gibi üst yönetim ve kurucu iradenin belirlemiş olduğu hedefleri kısaca iç düzenlemeler olarak özetlemek mümkündür. İşletme dışı etmenler ise devlet ve ulusal/uluslar arası kuruluşlarca/ organlarca belirlenen tüm yasal ve idari düzenlemeler olarak genelleştirilebilir. Yasal ve idari düzenlemelere her işletmenin riayet etme zorunluluğu –genellikle- hukuki yaptırımlarla teminat altına alınmıştır. Buna karşılık işletmenin iç çevresi diye tabir edilen işletme içi düzenlemelere uyulması ise normal şartlarda herhangi bir müeyyideye bağlanmamış, bu konuda hissedarların sorgulamaları kısıtlı bir çerçevede tutulmuştur. Rittenberg vd.'ne göre uzun yıllar boyunca yönetim kuruluna hissedarların hesap sorabildikleri konu dönem sonlarında yayınlanan mali tablolar ile sınırlı kalmıştır (Rittenberg ve vd., 2008: 190). Ayrıca üst yönetimi bu tür kötü uygulamalardan sakındıracak etkin bir denetim mekanizmasının ve usulsüz davranışları caydıracak müeyyidelerin bulunmaması da yöneticilerin gayri yasal faaliyetlerine uygun bir ortam sağlamayabilmektedir. (Deloitte ve TKYD, 2006: 1). İşletmelerde şirket ortağı olarak bulunan sermayedarların, üstlendikleri risk ve aktardıkları kaynaklar ile orantılı bir şekilde işletme faaliyetleri üzerinde söz sahibi olmamaları kurumsal yönetim çalışmalarının ilham kaynağı olmuştur (Erdoğan, 2009: 46).

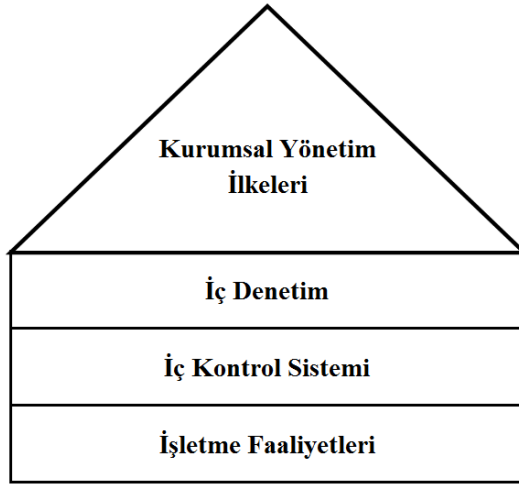
Kurumsal yönetimin tarihsel gelişimi içerisinde büyük ölçekli işletmelere ait kaynakların ve varlıkların kötüye kullanımı bazı ülke yönetimleri ve ulusal/uluslararası kuruluşları harekete geçirmiş, çözüm olarak taraflara güvence sağlayacak bir ilke ve standartlar çerçevesi belirleyen kurumsal yönetim ilkelerinin hayatiyete geçirilmesi öngörülmüştür. Bu ilkeler sorumluluk, hesap verilebilirlik, adillik ve şeffaflık olmak üzere 4 ana başlık etrafında toplanmıştır. Bu bağlamda öncelikle işletme, iç ve dış denetim yolu ile faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve işletme amaçlarına uygun bir şekilde hareket edilmesinin sağlanması kurgulanmıştır.

Bir başka bakış açısı ile kurumsal yönetim sermayenin oluşumundaki mülkiyet yapısı ve risklerin üstlenilmesi açısından, hissedarlar, hissedarları temsil eden yöneticilerin ve ilgili diğer kişilerin çıkarlarının, beklentilerinin tatminine yönelik uyumlu ilişkilerin oluşumunu sağlayacak denetim ve teşvik mekanizmalarının geliştirilmesini içermektedir (Ülgen ve Mirze, 2007: 468).

Kurumsal yönetim ilkelerinin hayatiyete geçirilmesi ile bağımsız denetim organlarınca gerçekleştirilen dış denetim sonuçları ile yetinilmeyip, doğrudan işletme yönetiminde söz sahibi olmayan ortakların da işletme faaliyetleri hakkında yeterli ve güvenilir bilgiye, kanaate sahip olmaları için gereken tedbirler alınmıştır. Pay sahipleri adına işletmede her şeyin yolunda gittiği, kaynakların ve varlıkların korunduğunu bilebilmek için faaliyetlerin çeşitli boyutlarda sorgulanması, bir nevi mercek altına alınması gerekmektedir. Bunun içinde mevcut kontrol ve denetim uygulamalarının kurumsal yönetim ilkelerini işletme yönetimine hâkim kılınması için kurgulanması gerekmektedir.

Kurumsal yönetim, iç kontrol faaliyetleri ve iç denetim faaliyetleri arasındaki ilişki aşağıda şema ile daha net göstermek mümkündür.

Şekil 1.5: Kurumsal Yönetim, İç Kontrol Faaliyetleri ve iç Denetim Faaliyetleri Arasındaki İlişki



Bir işletmedeki faaliyetlerin, belirlenen standartlar ve tabi bulunan yasal çerçeve gözetilerek etkin ve verimli bir şekilde icra edilmesini temin etmek üzere işletme tarafından kurulan iç kontrol sistemleri pek çok çalışanın görev sahasına girmekte, iç içe geçmiş organik yapısı ile birbirini kontrol ve ikaz eden bütün bir sistem olarak düşünüldüğünde, bu sistemin izlenmesi ve değerlendirilmesi iç denetim faaliyeti ile gerçekleştirilmektedir.

İç kontrol sistemlerinin kurulması ile

- İşletme faaliyetlerinin amaçlara, politikalara ve yasal mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi,
- İşletme faaliyetlerini engelleyecek risklerin belirlenmesi ve bunların yönetilmesi,
- İşletmeye ait kaynakların ve varlıkların korunması,
- Mali kayıtların doğru ve tam olarak düzenlenmesi ve bunlardan elde edilecek bilgilerin zamanında ve güvenilir bir şekilde üretilmesinin sağlanması,
- Kurumsal yönetim ilkelerinin gözetilmesi amaçlarının iç denetim faaliyetleri ile birlikte bir bütün halinde incelenmesi mümkün olmaktadır (IIA, 2004).

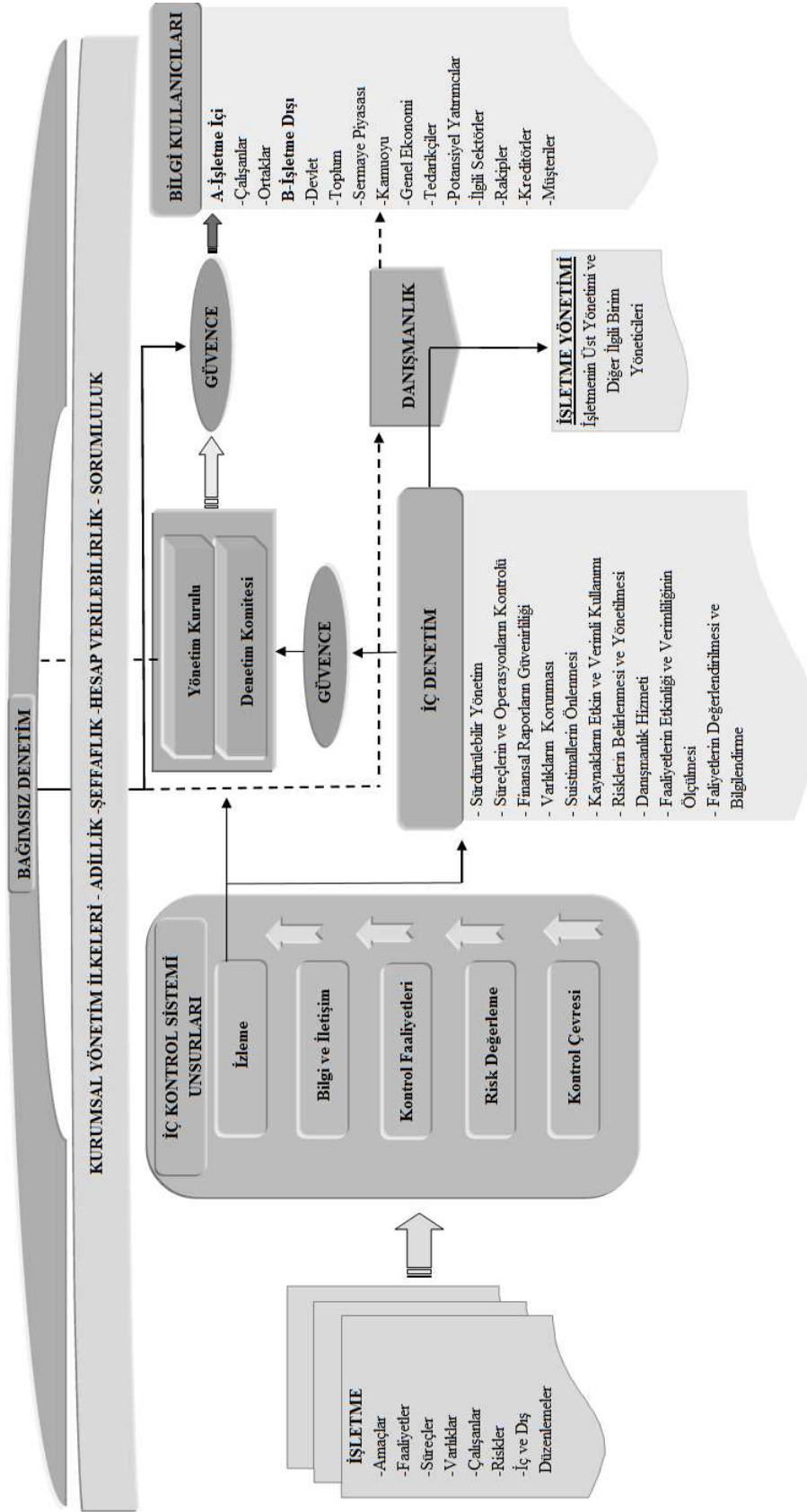
İç denetim birimi yönetim kuruluna bağlı, yürüttüğü faaliyetler açısından bağımsız olarak faaliyette bulunarak, kurumsal yönetim kodlarının uygulanmasını ve işletme faaliyetleri ile uyumlaştırılmasını sorumluluk alanı içerisinde değerlendirerek kurumsal yönetim uygulamalarına destek vermesi açısından çok önemli bir yere sahiptir (Kagermann vd, 2008: 41).

İşletme faaliyetlerinin sürdürülebilir olması ve kurumsal yönetimin uygulama boyutunda iç denetimin gelir ve kaynakların korunması, mevcut risklerin yönetimi, iç kontrol süreçlerinin ve kurumsal yönetim ilkelerinin işletmede yerleşmesi süreçleri ile ilgili taraflara bağımsız ve tarafsız güvence sağlaması konularında sorumluluğu bulunmaktadır. Bağımsızlık ilkesi çerçevesinde gerçekleştirilen denetimler işletmelerde hesap verilebilirliğinde yerleşmesine de katkıda bulunacaktır. Neticede etkin yürütülen bir iç denetim faaliyeti ile iç kontrol, risk yönetimi sistemleri ve işletme süreçlerinin yönetim uygulamalarının iyileştirilmesine katkı sağlayarak işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olacaktır. Bunun sonucunda işletmede kurumsal yönetim ilkelerinin yerleşmesi ve kurumsal itibarın korunması temin edilebilecektir (Uzun ve Yurtsever, 2009: 491-511).

İşletmelerin kurumsallaşması ile birlikte artan verimlilik bilinci, yönetimin performansının izlenmesi ve kurumsal yönetimin artan önemi beraberinde şeffaflaşma ve hesap verme ihtiyacını da gündeme getirmiştir. İç kontrol sistemi bu bağlamda işletmenin hedeflerine ulaşmasını da desteklemekle birlikte yöneticiler ve hissedarlar açısından bir güvence mekanizması olarak kabul edilmektedir (Erdoğan, 2009: ii,32).

Kurumsal yönetim hissedarlar açısından sadece yönetimin hesap verebilmesini değil, aynı zamanda yönetimin performansının izlemesini ve denetlemesini de sağlar. İyi kurumsal yönetim uygulamaları ortaklar için şeffaflık ve bilgilendirme sağlayarak, iç kontrollerin ve risklerin etkin bir şekilde izlenmesine ve yönetilmesine yardımcı olmalıdır (Ojo, 2010: 3).

Şekil 1.6: İç Kontrol- İç Denetim –Kurumsal Yönetim Arasındaki İlişkiler



Şekil 1.6’da İç Kontrol- İç Denetim –Kurumsal Yönetim Arasındaki İlişkiler tanımlanmıştır. Buna göre işletme faaliyetlerinin, varlıklarının ve kaynaklarının iç kontrol sistemi unsurları ile sürekli olarak kontrol edilmesi, bu sistemin ise 5. unsur olan izleme unsurunun doğrudan iç denetim ve dolaylı olarak da yönetim kurulu ile denetim komitesi tarafından takip edildiği görülmektedir. İç kontrol sisteminin unsurlarını incelemek ve değerlendirmek işlevini üstenen iç denetim bir yandan kontrol faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini ölçerken diğer taraftan da olası risk alanlarını belirleyerek kendisinden beklenen danışmanlık fonksiyonunu işletme yönetimine sunarak yönetim kurulu ve denetim komitesine de güvence temin etmeye çalışmaktadır. Yönetim kurulu ve denetim komitesi de iç kontrol sistemini izleme fonksiyonu ve iç denetim biriminin faaliyetlerinin sunduğu güvence ile birlikte bağımsız denetimin tüm sistemin üstünde bir denetim faaliyetinin yerine getirilmesi neticesinde dolaylı bir güvence kazanmaktadır. Böylece bilgi kullanıcılarına işletme kaynakları, varlıkları ve faaliyetleri hakkında daha şeffaf, karşılaştırılabilir, kolay anlaşılabilir, uluslararası ve ulusal bazdaki tüm uygulamalarla bir ortak dil yaratmasında dolaylı olarak güvence sağlamaktadır. İç kontrol, iç denetim, yönetim kurulu ve denetim komitesi ilişkileri üzerinde kurumsal yönetimin dört temel ilkesi yer almaktadır. En tepede ise kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte bahsedilen ilişkiler setini kontrol eden bağımsız denetim faaliyetleri bulunmaktadır¹⁹. Bağımsız denetim faaliyeti ile etkin kurumsal yönetim uygulamaları açısından, bilgi kullanıcılarına özellikle şeffaflık konusunda güvence sağlanırken, iç denetim ile birlikte iç kontrol sisteminin sağlıklı işleyip işlemediği sorgulanarak denetim çalışmasının sınırları belirlenmekte, gerçekleştirilen denetim sonucunda ise hissedarlara işletmenin durumu ve faaliyetleri hakkında genel bir kanaat oluşturularak dolaylı yönden bir bilgilendirme hizmeti de üstlenilmektedir. Bu açıdan iç

¹⁹ Bilimsel yazında genellikle dış denetim olarak ele alınmakla birlikte 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Resmi Gazete Tarihi: 14.02.2011 Sayısı: 27846) ile kavram bağımsız denetim olarak yasal düzlemde yerini almıştır. Günümüzde kurumsal yönetim uygulamalarında denetimin tam bağımsızlık anlayışı içerisinde icra edilmesi vurgulanmaktadır. SPK’ya göre bağımsız denetim, “İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder” (SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22)

ve dış denetim birbirini tamamlayan ve destekleyen iki ayrı denetim faaliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır.

Günümüzde büyük firma krizlerinin arkasından işletmelerin, kamu otoritelerinin ve uluslararası organizasyonların dikkati kurumsal yönetimin ana problematiklerinden birisi olarak kabul edilen denetimin yönetimi konusuna çevrilmiştir. Krizlerin arka planında sadece yönetimin suistimali, hatası değil, aynı zamanda etkin olmayan, hatta Enron skandalında olduğu gibi yönetimin kanun dışı faaliyetlerini örtülü bir şekilde destekleyen denetim faaliyetleri de ön plana çıkmıştır. Bu nedenle işletmecilik faaliyetlerine güncel bir bakış açısı getiren kurumsal yönetim modelinin uygulanması için mevcut denetim sistemiği ve organları gözden geçirilerek sürekli iç kontrol, iç denetim, bağımsız denetim ve kurumsal yönetim ilişkisi işletmelerde uyumlaştırılmaya çalışılmalıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE KURUMSAL YAPI VE

DENETİM FONKSİYONU

2.1. KİT'LERDE KURUMSAL YAPI

2.1.1. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Organizasyonu ve Yönetimi

Türkiye’de KİT’ler özel maksatlar ile teşekkül ettirilmiş oldukça köklü geçmişe ve geniş faaliyet alanlarına sahip kuruluşlar olup, kendilerine verilen görevleri etkili ve verimli bir şekilde yerine getirmek zorundadır. Uzun yıllar birçok sektörde bilgi, sermaye ve teknoloji birikiminin gelişimine olanak sağlayan bu kuruluşlar faaliyette bulundukları sahalarda (özellikle yoğun sermaye ihtiyacının yaşandığı bankacılık, ağır sanayi işletmeciliği gibi) öncü işletmeler olmuşlardır. KİT’ler, kuruluşundaki özerk yapısı, merkezi otoritenin doğrudan yönetimi dışında kalması, serbest piyasa koşulları altında diğer özel sektör kuruluşlarının tabi olduğu vergi ve ticaret kanunları gibi yasal düzenlemelere tabi bulunması, fiyatlarını –değişim göstermekle beraber- piyasa koşullarına göre (örneğin maliyet artı kâr) veya net sosyal faydanın maksimizasyonu amaçlayacak şekilde belirlemeleri klasik kamu kurumu özelliğinden ayrı bir statüde değerlendirilmelerini sağlamıştır. Keza yapılan uygulamalarda kimi zaman sosyal ve ekonomik amaçlardan dolayı maliyetin altında mal ve hizmet bedellerinin belirlendiği hallerde görülebilmektedir.

Genel hedefler olarak verimlilik, sosyal fayda veya kâr esaslı faaliyet prensibini benimseyen KİT’ler bu özelliklerinden ötürü normal bir kamu kurumundan; hukuki sorumluluğu, denetimi, işleyişi ve işletmecilik uygulamaları açılarından ise özel sektör işletmelerinden farklı işletme tipine sahiptir.

Nitekim bu karmaşık hukuki düzleme tabi kılınan KİT’lerin yönetim yapısı bu işletmelerin söz konusu ilkeler doğrultusunda çalışmalarına engel olabilmektedir (Tekin, 2003). Kamu iktisadi işletmelerinin tabi bulunduğu dağınık mevzuat yapısı ve tüm işletmelerin bir çatı altında değerlendirilmemesinin bir sonucu olarak uluslar arası tanımlamalara uygun bir KİT örgütlenmesinin olmadığı görülmektedir. Bununla beraber Türkiye’deki kamu iktisadi teşebbüslerinin kuruluş sermayesindeki kamu payından dolayı,

- Kuruluş yönetiminde kamu otoritesinin hâkimiyeti,
- Weberyen tarzı bürokratik örgüt yapısı²⁰,
- Mali ve operasyonel yetkilerle beraber kuruluş adına taahhüt altına girebilme yetkisinin de bulunması,
- Sürekli devlet finansmanına bağlı bulunmama özelliklerinin öne çıktığı söylenebilir.

Kamu iktisadi teşebbüsleri genel olarak kamu otoritesinin iradesi ile doğrudan ya da mevcut bir işletmeye sermaye koyarak oluşturulur. Türkiye’de genellikle bir bakanlık çatısı altında kurulan KİT’lerin hemen hepsi personel temini, fiyatlandırma, planlama ve yatırım gibi stratejik kararların alınmasında genel bir mevzuat çerçevesi ile sınırlandırılmış bulunmaktadır. Hiyerarşik düzen içerisinde Başbakanlık, ilgili bakanlık veya diğer ilişkili idari birimlerin koymuş olduğu kısıtlar ve hedefler de KİT’lerin yönetimine etkiye bulunmaktadır. KİT’lerin hedeflerin belirlenmesi, yönetim ve çalışma usulleri 233 Sayılı KHK, personel rejiminin düzenlenmesi 399 Sayılı KHK, denetimle ilgili hususlar ise 3346 Sayılı Kanunla²¹ belirlenmiş olup, bu yasal düzenlemelerin tümü metinlerinde atıfta bulunulan KİT’leri kapsamaktadır.

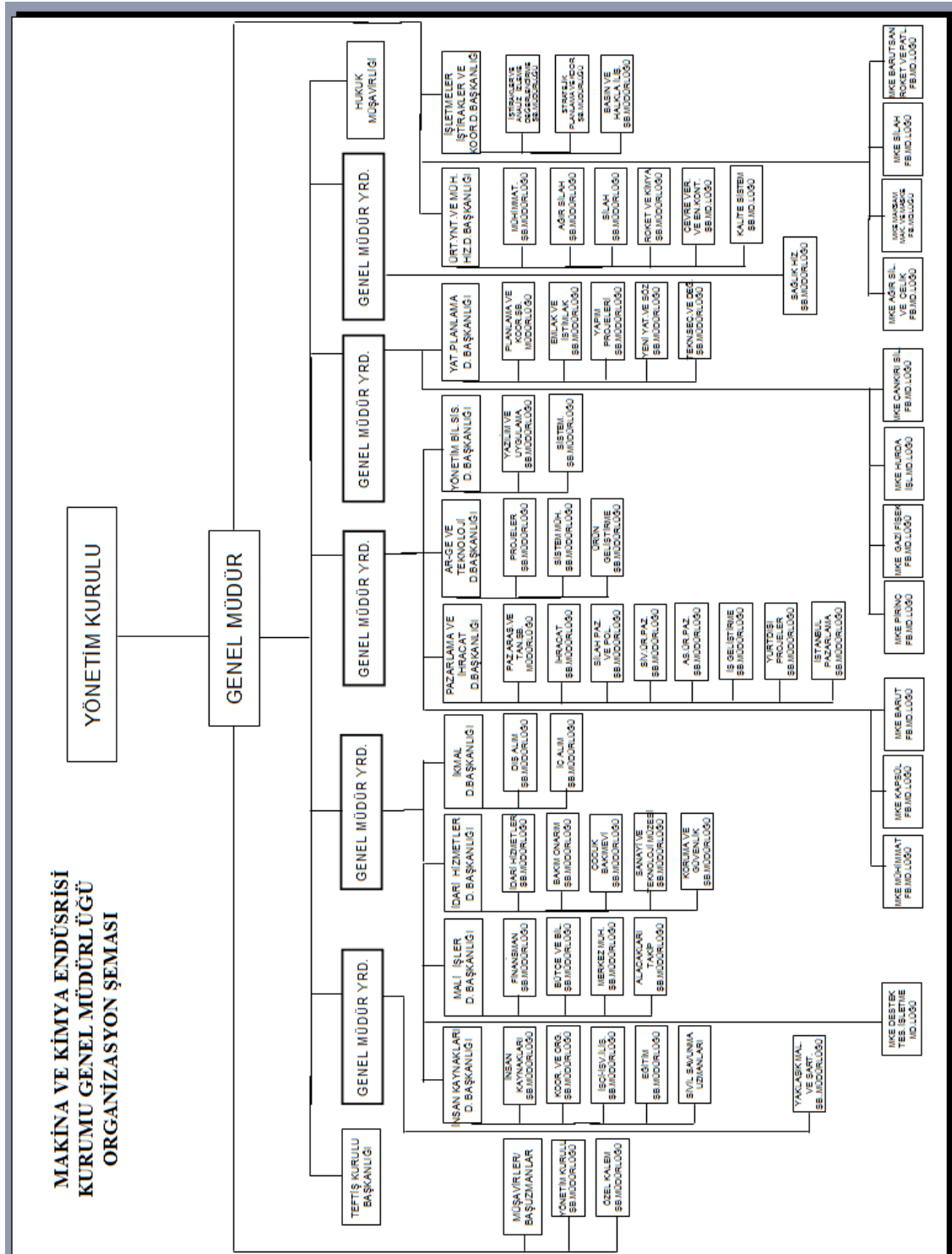
Ayrıca her yıl Bakanlar Kurulunca yayınlanan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıkları Genel Yatırım ve Finansman Programları ile KİT’lerin yıllık işletme faaliyetleri esnasında göz önünde bulundurulacakları kriterler, tedarik faaliyetleri ile borç/alacak düzenlemeleri, istihdam esasları ve fiyat uygulamaları gibi hususlar da belirlenmektedir (17.10.2009 T.ve 27379 S. RG).

Kamu otoritesinin özel veya genel maksatlarla kurduğu bu işletmelerin kurumsal yapıları -organizasyonel olarak- kamu kuruluşu tarzında örgütlenmekle beraber, faaliyette bulunduğu sahalar itibari ile orta ve üst yönetim kademelerinin uzmanlaşmaya dayalı olarak şekillendirildiği görülebilmektedir.

²⁰ Bakınız Weberyen bürokratik örgütlenme tarzı hakkında, Alparslan KARTAL, (2006), *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türkiye’ye Yansıması Olarak Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı*, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli: s.20-21.

²¹ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu.

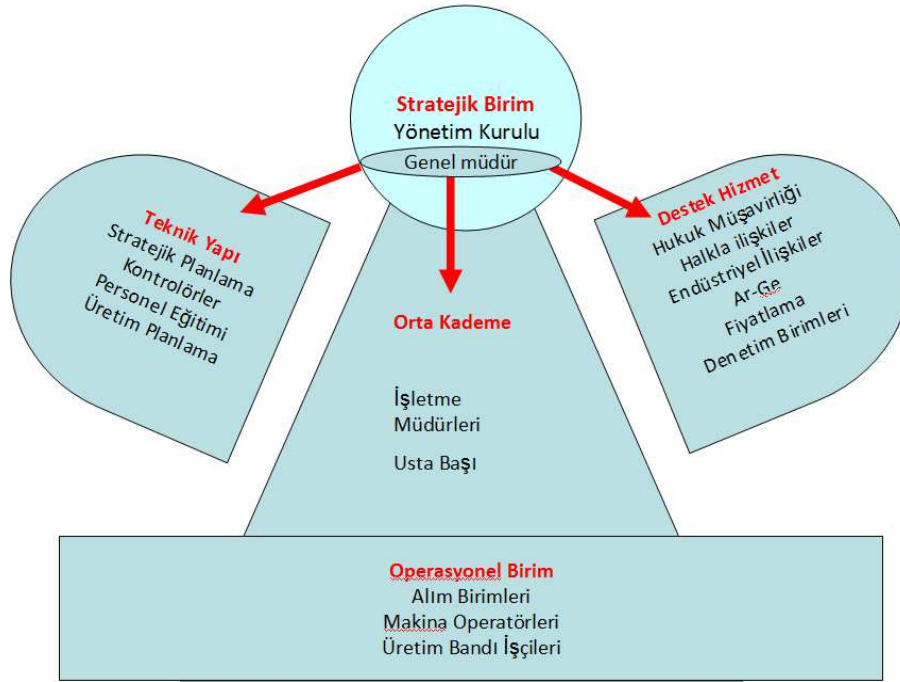
Şekil 2.1: Örnek Bir KİT Organizasyon Şeması (Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu Genel Müdürlüğü Organizasyon Şeması)



Kaynak: Makine Kimya Endüstrisi Kurumu (http://www.mkek.gov.tr/Icerikler/_5Rf4T9l.pdf, 2011)

Kamu iktisadi teşebbüsleri klasik bürokratik yapı biçiminde -yetki açısından- dikey olarak kurulmuş idari örgütlenmelerdir. KİT’lerde kesin bir hiyerarşi mevcut olup, kararlar en üst kademedен en alt kademeye doğru kamu otoritesine dayalı bir emir niteliğinde verilmektedir. KİT’lerin merkezi yönetim ile ilişkileri, kamu hiyerarşisi içerisinde bakanlıklar aracılığı ile yapılmakla birlikte faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde icra etmeleri için söz konusu bakanlığın gözetimi ve denetimi altında da bulunmaktadırlar. Bu hiyerarşik bağlılık ile temel işletmecilik prensipleri/uygulamaları, yasal ve idari düzenlemeler ile birlikte belirlenmiş olup, merkezi otorite ile olan ilişkileri kamu hukuku çerçevesinde değerlendirilmektedir. Organizasyon içerisinde fonksiyonelliği sağlamak amacıyla birimlerin yönetim kurulu, genel müdür ve genel müdür yardımcılara bağlı olarak yer alması sağlanmıştır. Yetki en üst merci olan yönetim kurulunda toplanmış olup, merkezi yönetimin ve yönetim kurulunun kararlarının icrası ise genel müdür ve buna bağlı alt birimler tarafından yapılmaktadır. Stratejik kararlar merkezi kamu otoritesi ve ilgili birimlerinin belirlediği hedefler çerçevesinde KİT üst yönetimi tarafından alınmakta, kısa ve orta vadeli kararlar ise KİT üst yönetimi ile birlikte daire başkanı, şube müdürleri gibi ünite amirleri ile birlikte alınmaktadır (Bakınız Şekil 2.2). Orta ve alt kademe yöneticileri ise daha çok eylemsel kararlara ve icraya katılmaktadırlar.

Şekil 2.2: KİT’lerde İşletme İçi Karar Alma Organları



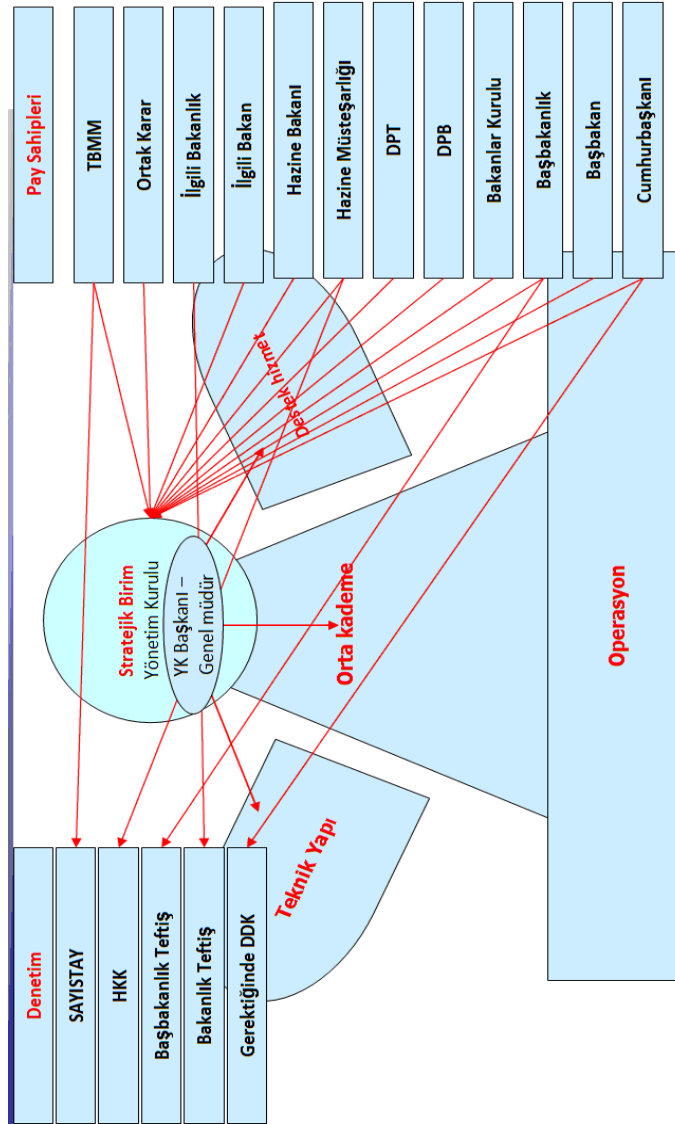
Kaynak: Yılmaz ve Ertuğrul, 2011

KİT’lerle ilgili en geniş hükümlere yer veren 233 Sayılı KHK’ye göre; bir teşebbüs de -yasal ve idari düzenlemelere göre- işletme faaliyetleri ile yatırım kararlarını, plan, program ve bütçelerine göre belirlerler. Teşebbüslerin yıllık yatırım ve finansman programı²² bakanlar kurulunca karara bağlanır, işletme bütçeleri ise yıllık olarak genel yatırım ve finansman programındaki hedefler ölçüt alınarak yönetim kurulunca onaylanır. Ayrıca bütçe, yatırım ve finansman programları gibi stratejik öneme sahip merkezi yönetime bağlı çeşitli kuruluşların görüşü ve/veya izni alınarak kararlaştırılmakta ve/veya yürütülmektedir (233 Sayılı KHK). KİT’lerde alınan kararların niteliğine ve bunların uygulanma şekline bakıldığında bu kuruluşların idaresinde merkeziyetçi bir yönetimin varlığı dikkati çekmektedir. Bununla birlikte yatırım, personel tedariki, ihracat gibi stratejik kararların pek çoğu KİT dışındaki başka birimler tarafından alındığı görülmektedir. Şekil 2.3’de Türkiye’deki mevcut KİT’lerin

²² Yatırım ve Finansman Kararnameleri çerçevesinde KİT’lerin yıllık programları, bütçe transferleri, yatırımları ile istihdam (daimi personel ve geçici işçi alım izinleri), fazla mesai, ihale yoluyla hizmet alımına ilişkin esaslar, temettü ödemesi, tasarruf tedbirleri, iç kontrol sistemleri, kurumsal verilerin yayınlanması gibi işletme faaliyetlerine temel teşkil eden stratejik konular belirlenmektedir (Yılmaz ve Ertuğrul, 2011).

etkileşimde bulunduğu organizasyon dışı karar ve denetim organları toplu halde gösterilmektedir.

Şekil 2.3: KİT’lerle Etkileşimde Bulunan Dış Karar ve Dış Denetim Organları²³



Kaynak: Yılmaz ve Ertuğrul, 2011

²³ KİT’lerin etkileşimde bulunduğu dış denetim organlarından bazıları doğrudan denetim görevini üstlendiği gibi bazı karar ve uygulamalara müdahale etme ve yönlendirme gibi faaliyetler nedeni ile dolaylı yönden denetim de bulunan kurumlarda mevcuttur. Kısaltmalar; HKK: Hazine Kontrolörleri Kurulu, DDK: Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş: Başbakanlık Teftiş Kurulu, Ortak Karar: Ortak (Müşterek) Kararname, Cumhurbaşkanı, Başbakan ve İlgili Bakan, DPT: Devlet Planlama Teşkilatı (Kalkınma Bakanlığı), DPB: Devlet Personel Başkanlığı, YK: Yönetim Kurulu Başkanı.

Şekil 2.3’de KİT’lerin pay sahipliği kısmında karar verici veya yönlendirici kamu kesimi birimler ve kurumsal kişiler yer almaktadır. KİT’lerin kamu hiyerarşisi içerisinde birçok birim ile etkileşimde bulunması nedeni ile başta Cumhurbaşkanlığı olmak üzere şekilde yer alan diğer kamu organlarının pay sahipliği adına KİT yönetimi üzerinde söz sahibi olduğu görülmektedir. Denetim alanında ise Hazine adına Hazine Kontrolörleri Kurulu, Başbakanlık adına Başkanlık Teftiş Kurulu, Cumhurbaşkanlığı adına Devlet Denetleme Kurulu gibi birimlerin denetim yetkisine sahip olduğu görülmektedir. KİT’ler üzerindeki en fazla söz sahibi olan TBBM adına ise Sayıştay’ın denetim yetkisi bulunmakta, Sayıştay ise bu yetkisini Anayasadan alarak KİT’ler üzerindeki hesapverilebilirliğin ve şeffaflığın oluşumuna katkı sağlamaktadır.

233 Sayılı KHK’nin kapsamında bulunan KİT’lerin yönetiminin Yönetim Kurulu ve Genel Müdür tarafından yerine getirileceği, diğer yönetim birimlerinin ise hiyerarşi içerisinde genel müdür yardımcıları, yardımcı birimler ve alt birimler şeklinde düzenlendiği görülmektedir. Teşebbüslerin organları yönetim kurulu ile genel müdürlüktür. Yönetim kurulu KİT organizasyonu içerisindeki en yüksek karar organı olup icranın başı konumunda bulunan genel müdür yönetim kurulu başkanı sıfatı ile (daimi üye statüsüne sahip) üçlü kararnameyle atanmaktadır. Yönetim kurulu üyelerinden; ikisi ilgili bakanın, biri Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu bakanın, ikisi teşebbüs genel müdür yardımcıları arasından ilgili bakanın teklifi üzerine üç yıllığına ortak karar ile atanır. KHK’de KİT olarak isimlendirilmemekle birlikte, bu kapsamda değerlendirilmesi gereken bağlı ortaklık gibi kuruluşların icra organları da (aynı şekilde olmasa da) bağlı bulunduğu KİT yönetimi veya diğer ilgili bakanlık tarafından belirlenmektedir. Müesseselerin yönetiminin belirlenmesinde ise teşebbüs yönetiminin karar merci olduğu görülmektedir.

Akalın’a göre KİT sisteminde karar alma süreci her ne kadar merkezden teşebbüslere devredilmiş gibi görünse de, Türkiye gibi gelişmekte olan (ve az gelişmiş diğer) ülkelerde, gelişmiş ülkelere nazaran daha fazla merkezi yönetimin ağırlığı hissedilmektedir. Keza KİT’lerin yatırım ve üretim programları DPT’nin, finansmanının ise Hazine Müsteşarlığı’nın kontrolü altında bulunduğu göz önüne alındığında, Türkiye’de KİT’lerin yönetiminde yoğun bir şekilde merkezi yönetimin ve denetimin geçerli olduğu daha açık görülebilmektedir. Merkezi otoritenin karar alma sistemindeki ağırlığı, uzun bürokratik işlemler nedeni ile meydana gelen maliyetler ve kaçırılan

fırsatlar nedeni ile yönetim sisteminde genel bir ataletin –durağanlığın- bulunduğu da ileri sürülebilir (Akalin, 1998: 38). Aynı şekilde üst düzey yöneticilerin ise tamamı siyasi otorite tarafından belirlendiğinden KİT’lerle ilgili bazı kritik kararlar da yine söz konusu siyasi iradenin yetkili kılındığı görülmektedir (Mocan, 1987: 57). Bu sebeple kararların ve işlemlerin hızlı ve etkin bir şekilde alınabilmesi için mevcut yönetim hiyerarşisi içerisinde yetki ve sorumlulukların revize edilmesi düşünülmelidir (Karataş, 1992: 124).

KİT’ler piyasa koşullarına göre bağımsız işletmeler olarak faaliyette bulunmaktan ziyade klasik kamu kurumu niteliğine dönüşmüşlerdir. Merkezi yönetimin siyasi ve bürokratik etkileri ile birlikte sendika kaynaklı müdahaleler bu işletmelerin verimsiz yönetilmelerine neden olabilmektedir (Aysan, 1981: 19). Birçok KİT özel sektör kuruluşları ile benzer koşullarda faaliyette bulunduğu halde bazılarının normal bir işletmeden beklenen performans başarısını gösterememesi ve meydana gelen kurum zararları kamuoyu nezdinde bütün KİT’ler hakkında olumsuz bir imajın oluşmasına yol açabilmektedir. Tüm KİT’lerin salt kâr amaçlı işletmeler olarak faaliyette bulun(a)mamalarının en temel sebeplerinden birisi olarak, bazı KİT’lerin kuruluş felsefesinde (merkezi yönetimin kararları ve öngörülen politikalar doğrultusunda) kamu menfaatini ilgilendiren bir takım amaçların gözetilerek mal ve hizmet üretmeleri yer almaktadır. Ancak bu durumda işletme kârının göz ardı edilmesi ile KİT’lerin yumuşak bütçe sınırlı işletmeler olmasının önü açılmış, bu doğrultuda meydana gelen zararların ise bu kuruluşların ve genel ekonominin etkinlik düzeyi düşürdüğü ileri sürülmüştür (Akalin, 1990: 10-11). Bununla birlikte ekonomik ve sosyal gereklere uygun olarak gerçekleştirilen kamu hizmetlerinin, kamu yararı, negatif transferler ve yaratılan dışsallıklar gibi hedeflerin gerçekleştirilmesiyle meydana gelen görev zararının, verimlilik ve etkinlik ile birlikte değerlendirilmesi, performans analizi açısından bir çelişkiye yol açabilecektir.

Özellikle 70’li yıllarda artan işletme zararları nedeni ile meydana gelen açıkların bütçe yardımları ile kapatılmaya çalışılması ekonomide enflasyon baskısının artmasına yol açmıştır (Karataş, 1994: 85). KİT görev zararlarının önemli bir kısmı kuruluşların üretim maliyetlerinin altında satış bedeli belirleme zorunluluklarından doğmuştur. 80’li yılları takip eden süre içerisinde ise bazı KİT’ler yetersiz işletme sermayesi nedeni ile merkezi yönetimin kararları doğrultusunda borçlanma yoluna

gitmişlerdir. Zaman içerisinde anapara ve borçlanma maliyeti bu kuruluşlar için büyük sorunlar oluşturmaya başlamıştır. Bütün bu gelişmelerin neticesinde KİT'lerin zarar etmesinin altında yatan modern işletmecilik esaslarından yoksun yönetim eksikliği, istikrarsız plan ve programlar, konjonktürel krizler, siyasi etkiler, yeterli nitelikte ve kapasitede tesis ve yatırımların yapılmaması gibi nedenler uzun yıllar boyunca mevcut problemlerin derinleşerek bu kuruluşların ülke ekonomisinde birer sorun odağı haline gelmesine yol açmıştır (Aksoy: 1994).

Özel sektör işletmeleri için temel amaç “kârı maksimize etme” olarak tanımlanırken, farklı bir işletmecilik anlayışı ile faaliyette bulunan KİT'lerin ise (yasal düzenlemelerde öngörüldüğü üzere) kamu otoriteleri için kendilerine verilen amaçlara ulaşmak temel hedef olarak ortaya çıkmaktadır. Bu amaçlara ulaşmak için KİT'lerin idaresi diğer kamu kurumlarından farklı bir şekilde daha özerk olarak kurgulanmıştır. Ancak bu özerkliklerinin de sınırları ve kısıtları mevcuttur (Karataş, 1992: 41). KİT yöneticileri bu sınırlar ve kısıtlar içerisinde kalarak faaliyette bulunmaya ve hedeflere ulaşmaya çalışırlar. Kuruluş amaçlarına bakıldığında, özel hukuk düzenlemelerine tabi ve tacir gibi serbest piyasa koşulları altında özel sektör işletmeleri ile rekabet eden işletmeler olarak kurulan KİT'ler, zaman içerisinde temel işletme faaliyetlerini belirleyen birçok yasal düzenleme neticesinde genel yönetime bağlı kamu idareleri şekline dönüşmektedir. Buna karşılık birçok gelişmiş ülkede KİT'lerin daha özerk bir yapıya kavuşturularak genel yönetimden ayrışması ve ticarileşmesi benimsendiği halde anılan sebeplerden ötürü bu işletmelerin eşit koşullarda faaliyette bulunduğu özel sektör işletmeleri ile rekabet etme gücü azalmıştır (Hazine Müsteşarlığı, 2010: 7).

Örneğin KİT'lerin tedarik sistemini belirleyen ve birçok yasal düzenlemeler içeren ihale mevzuatının katılığı ve karmaşıklığı, diğer özel sektör kuruluşlarına tanınan teşvik gibi özendirici uygulamaların KİT'lere tanınmaması gibi sebepler bu kuruluşların rakiplerini daha avantajlı konuma getirmektedir. Yine finansman ve mali hesapların günün koşullarına cevap verecek şekilde oluşmaması da başka bir negatif etmen olarak karşımıza çıkabilmektedir. Öte yandan işlerin ve çalışanların performanslarının modern üretim teknolojisine paralel bir şekilde incelenen(e)memesi, iş rotasyonu ve iş zenginleştirilmemesinin istenildiği ölçüde gerçekleştirilememesi de bu işletmelerin faaliyetlerini aksatabilmektedir (Turhan, 2011).

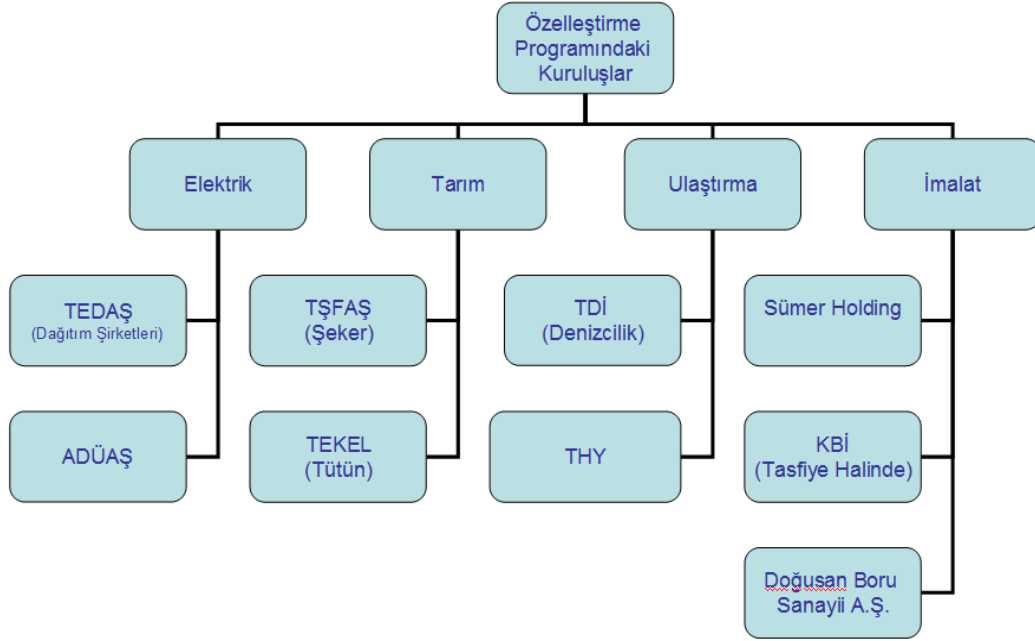
Bir kamu iktisadi teşebbüsü ile özel teşebbüs arasında mülkiyet, sorumluluk, amaç, yetki ve denetim açılarından da önemli farklılıklar mevcuttur. Özel teşebbüslerde firma sahipleri, firma yönetiminde –genellikle- söz sahibi olup rasyonel bir işadamı gibi yöneticilerin işin niteliğine uygun, yüksek performans gösterecek kişilerden oluşmasını arzu ettiklerinden işletme amaçlarına uygun olarak kârı maksimize edecek beşeri unsurları bir araya getirmeye çalıştıkları öngörülür. Ancak KİT’lerde firma sahipleri yerine ilgili siyasi otoritenin öngördüğü kişilerin yönetim kurulu üyeleri ve/veya idareci olarak atanmaları esnasında, her ne kadar da işin niteliğine uygun kişilerin varlığı gerek teamüller -gelenekler- , gerekse mevzuat açısından öngörülmüşse de sonuç itibarıyla kararların/tercihlerin siyasi otoritenin yetkisi ile alındığı söylenebilir. Yine bir özel sektör işletmesinde belirlenen hedeflere ulaşmada elde edilen başarı, yönetim kademesine ücret, prim, kar payı gibi ödüllendirici/özendirici uygulamalar şeklinde yansıyarak -bir nevi- yönetim performansının ödüllendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Buna karşılık KİT’lerde en önemli handikaplardan birisi olarak kabul edilebilecek standart, sabit ücretlendirme ve çok kısıtlı çerçevede ele alınan ödüllendirme gibi kişileri özendirici uygulamaların olmamasının yanı sıra muhtemel bir fırsatın/riskin yönetilmesinde başarısızlığın caydırıcı unsur olarak öne çıkarılması, üst yönetimi stratejik pazar fırsatlarına karşı tereddüt içerisinde -statülerini korumak adına- statik kalmalarına da neden olabilmektedir.

Uzun yıllar boyunca Türkiye’de artan görev zararları ve kötü işletmecilik uygulamaları ile gündeme gelen KİT’lerin yapısal problemleri çözebilmek için alternatif çözümler getirilmekle beraber atılan adımların kronikleşen sorunlarını çözmede yetersiz kaldığı ileri sürülebilir. Bununla beraber sorunlarının temeline inildiğinde özellikle görev zararlarının ve verimli olmayan işletmecilik faaliyetlerinin oluşumunda bu kuruluşların tek başına sorumlu olmadıkları göze çarpmaktadır.

Diğer taraftan ülke ekonomisinde 1980’lerden itibaren ekonominin pazar mekanizmaları tarafından yönlendirilerek kamu kuruluşlarının ekonomi içerisindeki payı azaltılması hedeflendiğinden, özelleştirme çalışmalarına hız kazandırılmaya başlanılmıştır. Bu bağlamda olmak üzere bazı kuruluşların özelleştirme çalışmaları kapsamına girmesi ile genel KİT düzenlemelerinden farklı olarak ayrı bir kategoride değerlendirilmeye tabi tutulmuşlardır. Bu kuruluşlardan 2012 yılı itibarı ile kamu sermaye yoğunluğu farklı olmakla birlikte 23 adedi özelleştirme kapsamında

bulunmaktadır (<http://www.oib.gov.tr>, 2012). Şekil 2.4’de 4046 sayılı Kanuna tabi özelleştirme programında bulunan kuruluşlar ve sektörel dağılımlarına yer verilmiştir.

Şekil 2.4: 4046 sayılı Kanuna Tabi Özelleştirme Programındaki Kuruluşlar



Kaynak: Yılmaz ve Ertuğrul, 2011

Bugün geline nokta KİT’lerin organizasyon yapılarındaki rijitlik ve çağın gelişmelerine uyum sağlamayan örgüt yapısının sadeleştirilerek, daha esnek ve daha uzman yapıda ele alınması bu kurumların daha iyi faaliyette bulunması için çok önemli bulunmaktadır.

Bununla birlikte 2012 yılı bütçe gerekçesinde KİT’lerin kaynaklarının kullanılmasında ve işletme faaliyetlerinin icrasında etkinlik ve verimlilik ilkelerinin gözetilmesi, istihdam ve üretim maliyetlerinin piyasa koşullarında faaliyette bulunan diğer işletmeler ile rekabet edilebilir düzeyde bulunulması, üretilen mal ve hizmetlerin fiyatlarının cari piyasa koşullarına göre makul düzeyde belirlenmesi hususlarına dikkat edilerek yönetilmesinin esas olduğu vurgulanmaktadır. Ayrıca stratejik yönetim anlayışı içerisinde kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi, etkin yetkilendirme ve

performansa dayalı yönetimi temel alan yaklaşımın benimsenmesi esas alınacağı belirtilmektedir (Maliye Bakanlığı, 2011b, 2009a: 261).

2.1.1.1. Kurumsal ve Hukuki Yapı

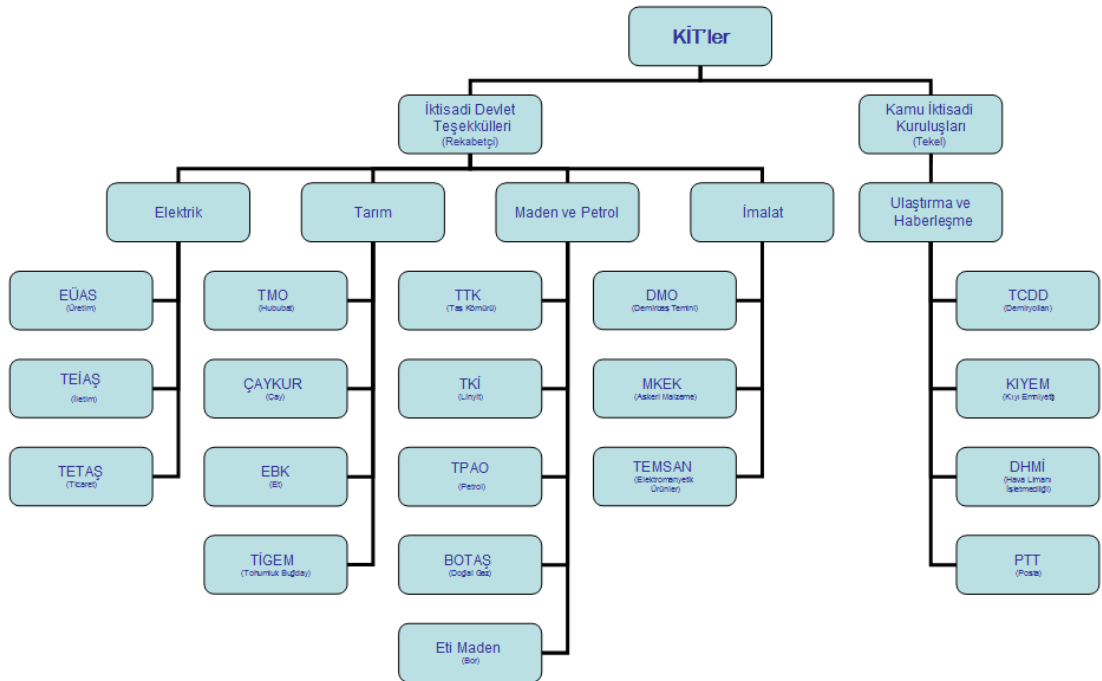
KİT'lere birçok yasal ve idari düzenlemede değinildiği halde KİT tanımlamasının 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanununda, 1982 Anayasası'nda ve 233 sayılı KHK'de yer aldığı görülmektedir (Mocan, 1987: 55-56). Söz konusu yasal düzenlemelerde yer alan KİT tanımlamalarında ortak -yeknesak- bir uygulama olmayıp farklı yaklaşımların sergilendiği görülmektedir.

KİT'lerle ilgili ilk tanımlama iktisadi devlet teşekkülleri şeklinde 3460 sayılı Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkındaki Kanun'da yer verilmiş olup, söz konusu kanun metninde sermayesinin tamamı devlete ait, tüzel kişiliği haiz, idari ve mali yönden özerk ve sorumluluğu sermayesi ile sınırlı kuruluşlar olarak belirtilmiştir (YDK, 2001). Yasal mevzuatımızda ise ilk defa 1961 Anayasası'nın 127. maddesinde kamu iktisadi teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce denetlenmesi kanunla düzenlenir ifadesi ile yer verilmiş, ancak KİT tanımı yapılmamıştır. Bundan farklı olarak 1982 Anayasası ise KİT'lerle ilgili bir tanımlama getirerek kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi başlığı altında KİT'leri "Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklar" olarak ifade etmiştir.

Türkiye'de KİT'ler hakkında yapılan yasal düzenlemelerde, uluslararası tanımlamalardan daha dar bir çerçeve çizilerek devletin sermaye yapısındaki yoğunluğunun ön plana çıkarıldığı görülmektedir. KİT'ler hakkında çıkarılan 233 Sayılı KHK kararnameye göre KİT tanımında ve uygulamasında devletin % 100 sermaye sahibi olması ileri sürülmüştür. Ayrıca bu KHK'ya göre sermayesinde kamu yoğunluğu fazla olmamakla birlikte imtiyazlı hisseler/düzenlemeler aracılığı ile oy hakkının kamuda olduğu veya yönetim veya denetim kontrolü devlette olan işletmeler, belediyelere ait işletmeler kamu işletmesi olduğu halde KİT'lere ilişkin düzenlenen yasal çerçevenin dışında tutulduğu görülmektedir. Türkiye'de kamu işletmeleri için

ortak bir yasal ve idari çerçeve oluşturulmadığından bütün kamu işletmelerini koordinasyonunu sağlayan ve bilgilerini derleyen sistematik bir yapıdan da söz edilememektedir²⁴ (Hazine Müsteşarlığı, 2010: 1-8). Bu bağlamda kamu işletmelerinin önemli bir kısmı Hazine portföyünde bulunmakta olup, bu kuruluşlar ve sektörel dağılımları aşağıdaki Şekil 2.5’de gösterilmektedir.

Şekil 2.5: Hazine Müsteşarlığı Portföyünde Bulunan KİT’ler



Kaynak: Yılmaz ve Ertuğrul, 2011

1982 Anayasası’nın Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi başlıklı 165. maddesinde “Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir” denilerek hukuk hiyerarşisinde KİT’lere ilişkin dolaylı bir tanımlamaya yer verilmiştir. Buna göre 233 sayılı KHK’de KİT

²⁴ Mesela Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) Portföyünde bulunan ve hisse oranı % 50’den fazla olan şirketler bağlı ortaklıklar olarak adlandırılmakta olup, yönetim ve denetim birimlerinin yarıdan fazlası bu kamu otoritesince belirlendiğinden dolayı kamu işletmesi olarak görülmekte ancak KİT kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu bağlamda TOKİ (Toplu Konut İdaresi Başkanlığı), TSKGV (Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı) gibi kuruluşları da saymak mümkündür (Yılmaz ve Ertuğrul, 2011).

kavramı doğrudan kuruluşun sermaye yapısı ile ilişkilendirilmiş olup, Avrupa Kamu Teşebbüsleri Merkezi'nin (CEEP) KİT tanımından ve 1982 Anayasasından daha dar bir kapsamda ele alındığı gözlemlenmektedir.

Bugün KİT'lerle ilgili kavramsal çerçeve ana hatları ile 233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname de belirlenmiş durumdadır. Buna göre KİT'ler iktisadi devlet teşekkülü (İDT) ve kamu iktisadi kuruluşu (KİK) olmak üzere 2 ayrı kategoride ele alınmıştır. Bunlardan İDT piyasa koşulları altında ve piyasa talebine yönelik olarak mal ve hizmet üretirken, KİK'ler ise kamu hizmeti ağır basan ve tekel niteliği ön planda olan mal ve hizmetler üreterek faaliyette bulunmaktadır. İDT'ler özel sektör işletmeleri gibi karlılık esasına göre üretimde bulurken, KİK'ler kamu hizmeti görme çerçevesinde verimlilik ön plana çıkmaktadır (Berksoy, 1996: 230). Bu KHK ile KİT'lerin kuruluş prensipleri, işletme amaçları, yürütme ve yönetme erkleri, üst yönetimin belirlenmesi, temel karar ve stratejilerin belirlenme esasları ve diğer kamu kurumları ile olan ilişkileri belirlenmiştir. Diğer taraftan KİT'lerin iç düzenlemelerine ilişkin yasal çerçeveye bakıldığında idari birimlerde görevli personel ile yöneticilerin atanması ve personele ilişkin özlük işleri 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve diğer temel yasal mevzuat ile birlikte yürütüldüğü görülmektedir.

Yasal ve idari düzenlemeler çerçevesinden bakıldığında KİT'lerin temel özelliklerini -ana hatları itibari ile- şu şekilde özetlemek mümkündür.

- KİT'ler Bakanlar Kurulu kararı ile tüzel kişiliğe haiz olarak kurulur.
- Bir KİT'in kurulmasında ve müessese veya bağlı ortaklığın KİT haline getirilmesinde ekonomik ihtiyaçlar gözetilir.
- KİT'lerin amaç ve faaliyet alanları Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu'nca belirlenir.
- İDT olan KİT'ler anonim şirket şeklinde kurulabilir. Bu şirketlerde beş kurucunun bulunması şartı aranmaz²⁵, genel kurul ve denetçiler bulunmaz. Ayrıca 233 sayılı KHK'de yer alan hususlar dışında özel hukuk hükümlerine tabidir.

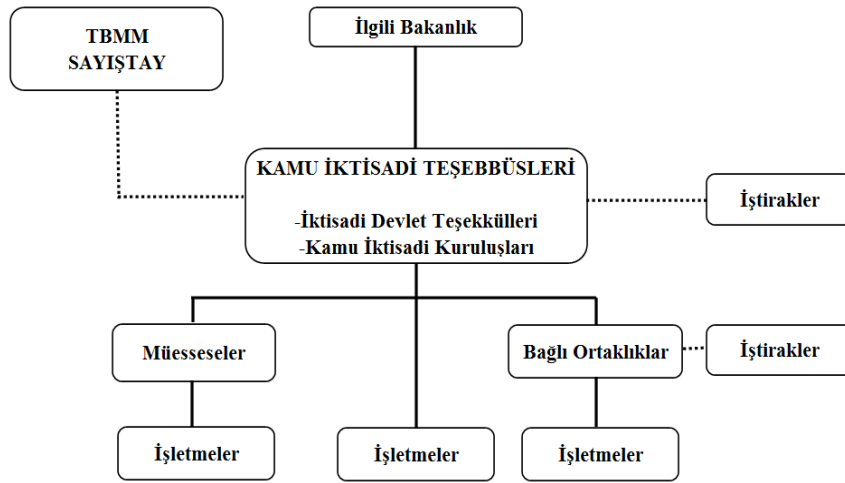
²⁵ 01.07.2012 tarihinde yürürlükten kaldırılan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu Md. 277.

- KİT'lerin sermayesi, ilgili bakanlığın talebi üzerine Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu' belirlenerek sorumlulukları bu sermaye ile sınırlı tutulmuştur.
- Genel Muhasebe Kanunu ile devlet ihale kanunu hükümlerine tabi olmayıp, 6085 Sayılı Kanun ile Sayıştay denetimine²⁶ tabidirler
- Anayasa hükümleri gereğince özel bir denetim sistemine tabidirler. (233 Sayılı KHK, 1982 Anayasası).

233 Sayılı KHK'de İDT ve KİK dışında müessese, bağlı ortaklık, iştirak ve işletme adı altında değişik kuruluşlara da yer verilmiştir. Her ne kadar söz konusu KHK'de bu kuruluşlar KİT tanımından farklı bir çerçevede ele alınmışsa da kurumsal yapıları ve faaliyet sahalarından ötürü birçoğunun KİT olarak kabul edilmesi daha uygun olacaktır. Bu KHK'de müessese; sermayesinin tamamı bir iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olup, ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğu, bağlı ortaklık; sermayesinin yüzde ellisinden fazlası iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olan işletme veya işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirketler, iştirak; iktisadi devlet teşekküllerinin veya kamu iktisadi kuruluşlarının veya bağlı ortaklıklarının, sermayelerinin en az yüzde on beşine, en çok yüzde ellisine sahip bulundukları anonim şirketler ve İşletme ise müesseselerin ve bağlı ortaklıkların mal ve hizmet üreten fabrika ve diğer birimleri şeklinde tanımlanmıştır (233 Sayılı KHK). Anılan KHK metninde yer alan bu kuruluşlarının devlet teşkilatındaki konumlarını şekil 2.6'da toplu halde görmek mümkündür.

²⁶ Anılan Kanunun 4. maddesinde denetim alanı belirlenmiştir.

Şekil 2.6: Devlet Teşkilatı İçerisinde KİT’lerin Konumu



Kaynak: Sayıştay, 2011: 12

233 Sayılı KHK hükümlerine göre, kamu kaynağı kullanılarak işletmecilik faaliyetlerinde bulunduğu halde genel ve katma bütçeli kurumlara ait iktisadi kuruluşlar KİT kapsamı dışında tutularak bu kuruluşların teorik ve yasal tanımlamalarında ortak bir bakış açısı –yeknesaklık- sağlanamamıştır. Örneğin Atatürk Orman Çiftliği, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Anonim Şirketi, Türkiye İş Bankası Anonim Şirketi²⁷, Türkiye Kalkınma Bankası, İller Bankası Genel Müdürlüğü ve İller Bankası Genel Müdürlüğü ile il özel idareleri ve belediyelerin, sermayelerinin yarısından fazlasına tek başına veya birlikte sahip oldukları iktisadi teşebbüslerin 233 Sayılı KHK’den (Madde 58) istisna tutulduğu görülmektedir. Anayasa’nın 165. maddesine göre bir işletmedeki kamusal sermaye yoğunluğunun KİT kapsamında değerlendirilmesinde ve TBMM tarafından denetlenmesinde yeterli önkoşul olarak tanımlanmasına karşılık 233 sayılı KHK ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile bazı istisnalar getirilerek KİT’ler hakkındaki Anayasa’da yer alan genel tanımlamanın dışına çıkmıştır. Böylece kamu sermayeli genel ve katma bütçeli kuruluşlar Anayasadaki dolaylı KİT tanımı dışında tutularak bu tür kuruluşların tek bir çatı altında değerlendirilmesinin önü kesilmiştir (Sayıştay, 2011: 3).

²⁷ 1998 yılı itibari ile sermayesinde kamu payı kalmamıştır.

Türkiye’de farklı yasal düzenlemeler tabi kamu işletmelerine örnek verilecek olunursa, Merkezi Yönetimle bağlantılı olanlar;

- 233 sayılı KHK çerçevesinde değerlendirilen ve sermayesi Hazine Müsteşarlığına bağlı KİT’ler ve bağlı ortaklıklar,
- 233 sayılı KHK’ye tabi bulunmamakla birlikte sermayesinin tamamı veya bir kısmı Hazine Müsteşarlığına ait TÜRKSAT, TRT gibi kuruluşlar,
- Sermayesinin büyük bir kısmı kamuya ait olan Ziraat Bankası, Halk Bankası, Eximbank gibi bankalar,
- TTA, TEDAŞ, TŞFAŞ gibi özelleştirme programında olan ve pay sahipliğini Özelleştirme İdaresi Başkanlığı’nın yürüttüğü kuruluşlar,
- THY, Vakıfbank gibi yönetimin karar verici çoğunluğunu belirleme yetkisi olunmasına karşılık, çoğunluk sermayesinin kamuya ait olmadığı kuruluşlar,
- Milli Piyango İdaresi, Spor Toto Teşkilatı gibi şirket özelliği bulunmamakla birlikte faaliyetleri itibariyle kamu işletmesi niteliği olan özel statüye haiz kuruluşlar,
- Çeşitli kurum ve kuruluşların iştirakleri (Savunma Sanayii Müsteşarlığı iştirakleri, Toplu Konut İdaresi ve iştirakleri ve diğerleri) sayılabilmekle birlikte il özel idarelerine, belediyelere ait şirketler gibi mahalli idarelerle ilgili olanlar da kamu işletmeleri kapsamında bulunabilmektedir. (Hazine Müsteşarlığı, 2010: 7-8).

KİT’lerin özel statüleri ve kuruluş düzenlemeleri incelendiğinde faaliyet ve ihtisas sahalarına yönelik olarak kurumsal niteliği ön plana çıkan birer işletme kimliğine büründüğü görülmektedir. KİT’lerin devletle olan ilişkisi kamu hukukuna, 3. şahıslarla olan ilişkisi ise özel hukuka tabi olup, özerk kurumsal yapı içerisinde piyasa koşullarında faaliyette bulunmaktadırlar. Gerek organizasyon yapıları, gerekse işletme faaliyetlerine yönelik genel düzenlemelerin yanı sıra tedarik ve fiyatlandırma politikaları gibi fonksiyonlarının hem devlet ve hem de özel sektör işletmelerinin özelliklerini taşıyabildiği görülmektedir.

KİT'lerin kurumsal yapıları ve bu yapının idamesi için oluşturulan yasal çerçeveden bakıldığında karşılaşılan önemli sorunların başında iktisadi hayata uygun bir şekilde plan, program ve stratejilerini kendilerinin belirleyecekleri, sonuçlarından sorumlu ve paydaş tutulabilecekleri, siyasi yönlendirmelerden uzak, değişen koşullara uyum sağlayacak yönetim ve örgütlenme modelini içeren koşulların oluşturulamaması dikkati çekmektedir (Aksoy, 1994: 22). Öte yandan söz konusu koşulların oluşturulduğu varsayılsa bile temel olarak siyasi iradeye bağlılığın sürdüğü yönetim ilişkisi, siyasi iradenin tercihlerini seçmen baskısı altında belirlemesi ile beklenen performansı gösteremeyecektir. Bu sebeple kamu işletmelerinde önceliklerin belirlenmesi ve bu önceliklere bağlı kalınması gerekmektedir (Drucker, 1993: 68).

Sonuç olarak köklü bir geçmişe sahip bulunan KİT'lerin kurumsal ve hukuki yapılarında idari ve yasal düzenlemelerden kaynaklanan birçok problemin yaşandığı söylenebilir. Alınan önlemlerin ve düzenlemelerin odak noktasında asıl sorunlardan ziyade daha çok özel düzenlemelerin veya geçici önlemlerin alındığı görülebilmektedir. Tüm KİT'leri tanımlayıcı ve kapsayıcı yasal mevzuatın ortak bir bakış açısıyla revize edilerek günün koşullarına uygun kurumsal düzenlemelerin yapılması daha iyi işletmecilik uygulamaları açısından oldukça önem arz etmektedir.

2.1.1.2. Personel ve Mali Yapı

İstihdam Durumu

KİT'lerin yoğun olarak kurulduğu zamandan bu yana merkezi yönetim tarafından işsizlik karşısında bir istihdam kaynağı olarak görülmesi, politik kaygılar nedeni ile optimal işgücü ihtiyacının üzerinde ve piyasa koşullarına uygun olmayan ücretlendirme gibi rasyonel olmayan kararların alınması bu kuruluşların istihdam maliyetini ve işgücü verimliliğini olumsuz yönde etkileyebilmiştir. Bu bağlamda KİT'lerin kuruluş maksatlarında yer alan sosyal devlet ilkesine dayanılarak bir nevi istihdam aracı olarak görülmesi ile başlayan ve uzun dönemde sağlıklı bir zemine kavuşturulamayan personel yapısı zaman içerisinde işletmelerde ciddi birer sorun yumağı haline gelmiştir.

Bilimsel ölçütlere dayanmaksızın oluşturulan görevlere yapılan atamalarda subjektif değerlendirmelere açık bulunabilmektedir. Buna paralel olarak gelişen

teknoloji ile beraber değişen koşulların gerektirdiği insan kaynağı profilinde değişimin oldukça zor olması, mevcut ücretlendirme sisteminin de performansa veya başkaca bir bilimsel değerlendirmeye ve cari piyasa koşullarına dayanmaksızın hazırlanıp yürütülmesi bu kuruluşların insan kaynaklarını yönetmedeki en önemli handikaplarından/kısıtlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. (YDK 2007 KİT Genel Raporu: 277-278).

Pek çok KİT'te amacına uygun olmayacak şekilde birim ve kadroların ihdas edilmesi, kurumların esnek ve değişen koşullara uyum sağlayamayan bu kalabalık kadrolaşmayı benimsemesi, bu birimlerin kaldırılmalarının kurulmasından daha zor olması gibi etmenler KİT'lerin optimal insan kaynağı planlamasını da sekteye uğratabilmiştir. KİT'lerin kamu kaynaklı girişimler olması sebebi ile insan kaynakları politikalarında ve personel tedarikinde belirgin kamusal düzenlemeler mevcuttur. Bu kuruluşlarda norm kadro uygulamaları -her ne kadar bilimsel ve rasyonel özellikler taşıdığı tartışılsa da- personel sayı ve profilinin önceden belirlenmesi kuralını öne çıkarmaktadır.

Yüksek personel sayısı ve işgücü maliyetinin KİT'lerin aktif karlılığını ve maliyet yapısını da zaman içerisinde bozmaya başladığı görülmektedir. Özellikle 90'lı yılları takip eden dönemler içerisinde işçi personelin sendikal haklarından kaynaklanan ve/veya politik nedenler gibi sebeplerden ötürü yüksek ücret düzeyleri işçi memur personel arasındaki ücret dengesini ve iş barışını bozucu yönde etkide bulunmuş olup, bugün gelinen noktada bu kuruluşların oldukça yüksek personel maliyetleri ile faaliyette bulunmalarına yol açmıştır.

Bu nedenle söz konusu dönemler içerisinde KİT'lerde verimsiz veya yüksek maliyetli kamu personelinin sürekli azaltma eğiliminin hâkim olduğu gözlemlenmektedir. Ekonomik durgunluğun ve işletme faaliyetlerinden doğan karlılığın düştüğü dönemlerde bile işgücü maliyetlerinin benzer özel sektör işletmelerinden daha yüksek oranda seyretmesi istihdam giderlerinin bu işletmeler üzerinde finans ve maliyet baskısı oluşturduğu gözlemlenmektedir. Anılan sebeplerden ötürü özellikle yatırım ve finansman kararları ile her yıl çeşitli nedenler ile KİT'lerden ayrılan personelin düşük bir oranı kadar personel istihdam edilmesine izin verilmesi ile birlikte zaman içerisinde personel sayısı oldukça düşürülmeye çalışılmıştır. 1990 yılında 650.000 olan

personel sayısı 2011 yılı sonu itibari ile 143.000 civarına düşmüştür²⁸ (2012 Yılı Bütçe Gerekçesi, 2011: 263).

2000’li yıllardan itibaren yapılan idari ve yasal düzenlemeler ile KİT’lerin istihdam giderleri disiplin altına alınmaya çalışılarak, bu kuruluşların işçilik maliyetleri iyileştirilmeye çalışılmıştır. Buna karşılık bir özel sektör işletmesinin personel tedarikinde izleyeceği işe göre adam gibi ilkelerin birçoğu, bu kuruluşlarda istihdam edilen kamu personelinin seçiminde başvurulamamaktadır. Hâlihazırda hemen tüm yeni personel merkezi sınav sisteminin belirlemiş olduğu genel özelliklere atıfta bulunularak veya bu sınav sonucuna göre doğrudan tedarik edilmeye çalışılmaktadır. Buna karşılık kamu kuruluşu olmayan bir işletme daha seçici ve ayrıcalıklı davranabilmekte, işin niteliğine en uygun adayı belirlemede daha üstün bir konumda olabilmektedir.

KİT’lerdeki faaliyetler memur, sözleşmeli memur ve işçiler olmak üzere 3 statüde bulunan personel aracılığı ile yürütülmektedir²⁹. Memurlar 657 Sayılı Devlet Memurları Kanuna, sözleşmeli memurlar 399 Sayılı KHK’ye³⁰, işçiler ise 4857 sayılı İş Kanuna tabi olarak istihdam edilmektedir.

Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan ekonomik verilere göre (Tablo 2.1) 2001-2010 yılları arasında istikrarlı olarak KİT’lerdeki istihdam sayısının ve işgücü maliyetinin düşürülmesine (Pers. Harc./Hâsılat rasyosu referans alındığında) karşılık, toplam personel harcamalarının belirli bir seviyeyi muhafaza ettiği görülmektedir.

²⁸ Özelleştirme kapsamındaki bazı kuruluşlar istihdam rakamlarının hesaplanmasında çıkarılmıştır.

²⁹ 1982 Anayasası’nda dolaylı bir tanımlama ile KİT’lerde görevlendirilecek personele ilişkin olarak şu ifadeler yer verilmiştir; Devletin, kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür (1982 Anayasası Madde 128). Son yıllarda yoğun olarak bazı faaliyetleri yürütmek üzere hizmet satın alma adı altında ilave işgücü teminine de gidildiği görülmektedir. Söz konusu verilere bu işgücü büyüklüğü dâhil edilmemiştir.

³⁰ Kamu İktisadî Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname

Tablo 2.1: İşletmeci KİT'ler Hakkında Özet Bilgiler³¹ (Cari Fiyatlarla, Bin TL)

	2001	2002	2003	2004	2005
Toplam İşletmeci Kit Sayısı	22	20	20	19	19
Toplam Personel Adedi (Kişi)	351.334	320.506	298.684	271.416	247.262
-Memur ve Sözleşmeli Personel	122.965	117.119	111.928	101.370	93.882
-İşçi	228.369	203.387	186.756	170.046	153.380
Toplam Personel Harcamaları	4.828.641	6.021.485	7.367.205	7.363.031	7.623.630
-Memur ve Sözleşmeli Personel	1.089.905	1.586.231	1.904.682	2.042.379	2.056.241
-İşçi	3.738.737	4.435.254	5.462.523	5.320.652	5.567.389
Pers. Harc./Hasılat (Yüzde)	12,5	10,7	11,2	10,6	14,3
	2006	2007	2008	2009	2010
Toplam İşletmeci Kit Sayısı	19	18	19	19	19
Toplam Personel Adedi (Kişi)	225.858	222.871	209.936	200.510	186.119
-Memur ve Sözleşmeli Personel	91.291	91.224	88.882	87.324	85.120
-İşçi	134.567	131.647	121.054	113.186	100.999
Toplam Personel Harcamaları	7.200.852	7.791.068	7.943.936	8.082.744	7.907.478
-Memur ve Sözleşmeli Personel	2.251.213	2.472.340	2.704.466	2.750.479	2.911.853
-İşçi	4.949.639	5.318.728	5.238.470	5.332.266	4.995.625
Pers. Harc./Hasılat (Yüzde)	11,4	11,6	9,3	9,8	9,1

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/EkonomikSosyalGostergeler.aspx>, 2012

Bu bağlamda özellikle azalan memur statüsündeki çalışanların ikmal edilememesinden dolayı bu kadrolarda işçi veya yüklenici personel çalıştırılması yönüne gidilerek maksadı dışında işgücü kullanımına gidilebilmektedir. Ayrıca mevcut iş mevzuatı nedeni ile kıdem tazminatı fonunun kurulamaması nedeni ile birçok kuruluşun mali sıkıntıya uğrayabilmektedir. Bu olumsuzların da personel yapısını bozmakla birlikte, KİT'lerin personel giderlerini de aynı sektörde faaliyette bulunan benzer özel işletmelere kıyasla oldukça yüksek bir seviyede izlemesine neden olabilmektedir (YDK 2007 KİT genel raporu: 277-278).

³¹ Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar dâhildir.

KİT'lerdeki mevcut istihdam sayılarının belirlenmesinde sadece 233 sayılı KHK'de yer alan KİK'ler ve İDT'ler (bağlı ortaklıklar dâhil) referans alınmakla birlikte benzer kuruluşlarında KİT tanımında yer alan teorik çerçeve göz önüne alındığında mevcut işgücünün çok daha yüksek boyutlarda olduğu görülebilmektedir (Tablo 2.2 ve Tablo 2.3).³²

Tablo 2.2: Yıllara Sari Kamu Sektörü İstihdam Sayıları³³

Bütçe Türü	2011	2012	2013*
233 Sayılı K.H.K. kapsamında yer alan KİT'ler (Bağlı Ortaklıklar)	143.290	139.527	140.615
Özelleştirme Programında Yer Alan Kuruluşlar	26.757	24.370	21.546
Kamu Bankaları	40.292	40.837	41.038
Özel Kanunu Bulunan Kuruluşlar	7.646	7.762	7.773
B.İ.T.ler (Belediye İktisadi)	22.041	23.740	13.241
GENEL TOPLAM	240.026	236.236	224.213

*2013 Mart Ayı

Kaynak: BUMKO, <http://www.bumko.gov.tr/TR,908/kadro-istatistikleri.html>, 2013

2011, 2012 ve 2013 yıllarına ait KİT'lerdeki istihdam³⁴ durumuna göre (tablo 2.2 ve Tablo 2.3) personel mevcudunda belirgin bir istikrar muhafaza edilirken özelleştirme kapsamındaki kuruluşlarla belediye iktisadi teşekküllerindeki personel sayısının azaldığı görülmektedir. Diğer taraftan sadece işletmeci KİT'ler referans alındığında son 3 yıl itibari ile personel sayısının azaltılmasına karşılık (KİT'lerdeki

³² Teorik ve pratik olarak KİT'lerin aynı çerçevede tanımlanmamasından ötürü bu kuruluşlara ilişkin kapsamlı istatistikî veriler Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) ve Kalkınma Bakanlığı tarafından farklı detaylarla yayınlanabilmektedir. Çalışmamızda kullanılan tablo verileri arasındaki kuruluşların listesi yıllara sâri olarak farklılık arz edebilmekte, özelleştirme, birleş(tir)me, hukuki statünün değişmesi gibi nedenlerden dolayı da anılan kuruluşların sayı, nitelik ve diğer göstergelerinde farklılıklar olabilmektedir. Örneğin kamu sektörü istihdam sayılarına ilişkin istatistikleri yayınlayan Kalkınma Bakanlığı ile BÜMKO tarafından düzenlenen veriler arasında rakamsal uyumsuzluklar bulunabilmektedir.

³³ Özelleştirme programında yer alan kuruluşlardan, sermayesinin %50'den fazlası devlete ait olanları kapsamaktadır. Kamu sermayeli bankalar Ziraat Bankası, Halkbank, Eximbank ve Kalkınma Bankası'ndan oluşmaktadır. Özel Kanunu bulunan kuruluşlar sermayesinin tamamı Hazine'ye ait olan TRT ve TÜRKSAT A.Ş.'dir.

³⁴ Kadrolu ve sözleşmeli personel, sürekli ve geçici işçiler ile diğer istihdam edilenleri kapsamaktadır.

İstihdam Durumuna İlişkin Özet Bilgilerin yer aldığı Tablo 2.3’de de görüleceği üzere) toplam personel harcamalarının yıllar itibari ile artış kaydettiği buna karşılık (personel harcamaları)/(mal ve hizmet satış hasılatı) rasyosunun düşme eğilimi gösterdiği gözlemlenmektedir.

Tablo 2.3: KİT’lerdeki İstihdam Durumuna İlişkin Özet Bilgiler

	233 Sayılı KHK’ya Tabi İşletmeciler KİT’leri			Özelleştirme Kapsamındaki Kuruluşlar Dâhil Toplam		
	2011	2012(1)	2013(2)	2011	2012(1)	2013(2)
Toplam Personel Sayısı	147 038	146 033	143 061	173 945	170 977	167 464
- Memur ve Sözleşmeli Personel	75 616	76 217	75 161	82 103	82 478	81 257
- İşçi	71 422	69 816	67 900	91 842	88 499	86 207
Toplam Personel Harcamaları (3)	7 058	7 677	8 112	8 541	9 171	9 689
- Memur ve Sözleşmeli Personel	3 065	3 511	3 732	3 350	3 828	4 064
- İşçi	3 993	4 166	4 380	5 191	5 343	5 625
Personel Harcamaları/Hasılat (Yüzde)	9,14	8,43	8,29	8,96	8,29	8,13

(1) Gerçekleşme tahmini

(2) Program

(3) Cari fiyatlarla, Milyon TL

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı 2013 Yılı Programı³⁵, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/YillikProgramlar.aspx>, 2012: 77

Mali Yapı

KİT’lerin kurulduğu ilk aşamada sermaye yoğun sektörlerde faaliyette bulunması bu işletmeler için bir üstünlük ve ayrıcalık sağlamakta idi. İlerleyen zaman içerisinde bu kuruluşların modern işletmecilik uygulamalarından yoksun bırakılmaları ile birlikte özel sektörün yeterli sermaye/teknik donanımına kavuşması, yaşanan ekonomik krizlerin olumsuz etkileri ve liberal politikalar sonucunda ülke ekonomisinin dışa açılması ile oluşan yıkıcı rekabet KİT’lerin mali yapılarında bozulmalara neden olmuştur (2012 Yılı Bütçe Gerekçesi, 2011: 262). Temelde KİT’ler ve 233 sayılı KHK da yer alan diğer kuruluşlar ürünlerin fiyatlarını belirlemede normal bir özel teşebbüs

³⁵ 2013 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı Eki 18.10.2012 Tarih ve 28445 Sayılı Resmi Gazete.

gibi serbest bırakılmıştır. Ancak çeşitli maksatlarla fiyatlara Bakanlar Kurulu veya Koordinasyon Kurulu kararları ile müdahalede bulunmak mümkün olduğundan, fiyatın maliyeti karşılamaması halinde meydana gelen açığın devlet bütçesinden karşılanması gerekmektedir (Aksoy, 1994: 10). Bu sebepten ötürü KİT'lerin mal ve hizmet üretimleri gerektiğinde merkezi yönetim tarafından stratejik bir politika aracı olarak da görülmesi ve kullanılması mümkün olmuştur. Buna karşılık bu kuruluşların kronikleşen mali problemlerini çözmek adına bir takım tedbirler alınmış olup, bunların başında gerçek maliyetlerin ürün fiyatlarına yansıtılmaya çalışılması, personel sayısının ve beraberinde söz konusu işletmelerdeki kamu payı oranının çeşitli usul ve yöntemlerle düşürülmeye gayret edilmesi gibi önlemler gelmektedir.

İstihdam maliyetlerinin yanı sıra özellikle yüksek enerji maliyeti gibi kalemlerinin zaman içerisinde artış göstermesi nedeni ile 2000 yılında zarar eden KİT sistemi, bu maliyetlerin düşürülmesi için alınan tedbirlerin yanı sıra faaliyet tabanlı fiyatlandırma mekanizması ile söz konusu maliyetlerin mal/hizmet fiyatlarına yansıtılmasıyla 2008 yılından itibaren mali yapılarının iyileşme kaydettiği gözlemlenmektedir (2012 Yılı Bütçe Gerekçesi, 2011: 263). Bu ekseninde olmak üzere ülke ekonomisinde ağırlıklı olarak özel sektörün yer alması ve yapılan özelleştirme uygulamalarının neticesinde KİT'lerin sayısı ve GSYH içerisindeki payı azaltıldığından, KİT'lerin ürettiği katma değer GSYH'ya oranının 2000 yılındaki yüzde 3,5 seviyesinden, 2012 yılında yüzde 1,1 seviyesine gerilemesi öngörülmüştür (Kalkınma Bakanlığı 2013 Yılı Programı, 2012: 73).

İşletmeciler KİT'ler hakkında mali bilgiler (Tablo 2.4) incelendiğinde 2001-2010 yılları arasında dönem kârının genel olarak dalgalandığı görülmektedir. 2.4 nolu tablo verilerine göre 2001-2010 yılları arasında KİT'lerin gelirlerinde ve mal/hizmet üretimlerinde istikrarlı bir artış kaydedilmekle birlikte giderlerinde benzer şekilde arttığı, buna karşılık yatırımlarının oldukça düşük seviyelerde seyrettiği gözlemlenmektedir.

Tablo 2.4: İşletmeciler KİT'leri Hakkında Özet Bilgiler³⁶ (Cari Fiyatlarla, Bin TL)

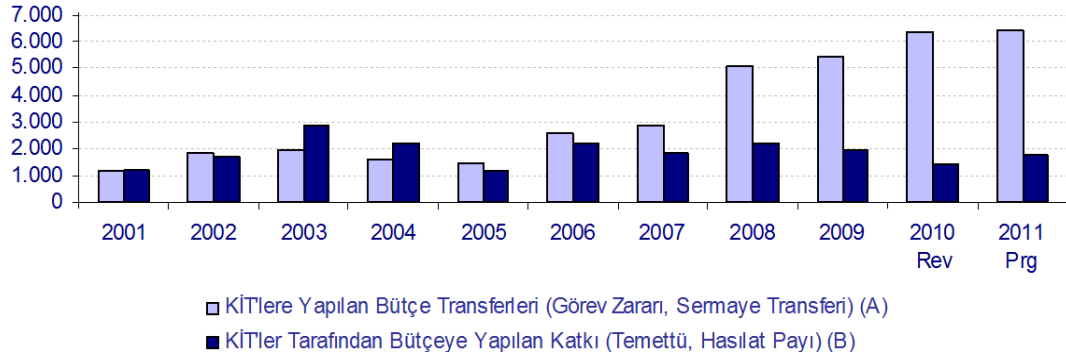
	2001	2002	2003	2004	2005
Toplam İşletmeciler KİT Sayısı	22	20	20	19	19
Mal ve Hizmet Satış Hasılatı	38.490.092	56.304.589	65.922.021	69.413.622	53.352.287
Toplam Gelirler	47.355.007	67.140.941	76.324.946	80.574.183	63.401.411
İşletme Giderleri	43.822.882	58.939.810	68.435.576	73.515.151	57.718.210
Sabit Sermaye Yatırımları	1.810.538	3.184.751	2.488.920	2.487.696	3.592.693
Toplam Giderler	48.003.228	64.372.615	73.679.416	78.123.256	62.581.358
Gelir Gider Farkı	-648.221	2.768.326	-2.645.530	-2.450.927	-812.742
Görev Zararı Tahakkukları	849.379	982.370	605.610	683.116	1.358.135
İşletme Faaliyet Kar/Zararı	1.242.207	3.408.349	3.097.450	3.028.617	1.748.262
Faiz Ödemeleri	930.648	723.378	631.287	471.171	377.602
Dönem Kar-Zararı	-1.037.497	2.370.666	2.309.448	1.735.057	1.900.248
	2006	2007	2008	2009	2010
Toplam İşletmeciler KİT Sayısı	19	18	19	19	19
Mal ve Hizmet Satış Hasılatı	63.213.411	67.325.271	85.169.008	82.854.102	86.819.626
Toplam Gelirler	83.327.320	82.490.216	106.209.986	103.483.493	108.481.278
İşletme Giderleri	72.532.697	75.240.595	97.573.905	89.264.704	93.745.959
Sabit Sermaye Yatırımları	3.672.045	3.518.077	4.164.762	4.462.993	5.777.328
Toplam Giderler	79.601.942	81.463.599	105.962.722	100.057.381	101.439.815
Gelir Gider Farkı	3.725.375	1.026.617	247.265	3.426.112	7.041.462
Görev Zararı Tahakkukları	1.413.469	706.071	1.245.564	1.913.799	3.216.233
İşletme Faaliyet Kar/Zararı	1.041.340	826.390	760.712	7.059.870	9.014.891
Faiz Ödemeleri	501.290	1.003.904	1.011.339	771.144	605.481
Dönem Kar-Zararı	2.615.371	1.033.863	-1.545.573	5.805.474	6.810.873

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/EkonomikSosyalGostergeler.aspx>, 2012

³⁶ Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar dâhildir.

Diğer taraftan KİT merkezi bütçe ilişkileri yıllara sari olarak Şekil 2.7'deki grafik üzerinde incelendiğinde KİT'lere yapılan bütçe transferlerinin, KİT'lerin bütçeye yapmış olduğu katkıdan 2001-2011 yılları arasında daha fazla olduğu görülmektedir³⁷.

Şekil 2.7: KİT-Merkezi Bütçe İlişkisi (Milyon TL)



Kaynak: Yılmaz ve Ertuğrul, 2011

Tablo 2.5'de Hazine ve özelleştirme portföyünde bulunan kuruluşların 2001-2011 yıllarına ait bilanço verileri incelendiğinde duran varlıklar ile özkaynaklarda sürekli artışın gerçekleştiği, toplam yabancı kaynaklar içerisinde ise –genellikle- kısa vadeli borçların uzun vadeli borçlardan çok daha yüksek oranda arttığı ve ağırlıklı borçlanma yapısının bu tip borçlanmalardan oluştuğu görülmektedir. Diğer taraftan söz konusu trend içerisinde dönen varlıkların kısa vadeli borçlardan, duran varlıkların ise uzun vadeli borçlardan yüksek olduğu görülmekle birlikte, 2009-2011 yıllarında özkaynakların yabancı kaynak toplamından fazla olduğu anlaşılmaktadır.

³⁷ Temettü Ödeyenler: DHMİ, KIYEM, DMO, TPAO, TELEKOM, ETİ MADEN, PTT. Hâsılat Payı Ödeyenler: DHMİ, KIYEM, DMO, TPAO. Sermaye Transferi Alanlar: MKEK, TTK, TEMSAN, TİGEM, EBK, TCDD. Görev Zararı Ödemesi Alanlar: TTK, TKİ, TMO, TCDD, TŞFAŞ, TEKEK olarak belirtilmiştir.

Tablo 2.5: KİT'lerin ve Özelleştirme Programındaki Kuruluşların Bilançosu³⁸ (Cari Fiyatlar) (Bin TL)

	Dön. Var.	Dur. Var	AKTİF T.	K.V.Y.K.	U.V.Y.K.	Y.K.T	Öz Kay.	PASİF T.
2001	16.028.799	15.818.026	31.846.826	14.768.219	5.642.084	20.410.303	11.436.522	31.846.826
2002	22.725.183	25.316.982	48.042.165	18.050.328	6.955.761	25.006.089	23.036.076	48.042.165
2003	25.389.293	32.886.391	58.275.684	19.169.998	6.958.429	26.128.427	32.147.257	58.275.684
2004	34.557.856	38.585.523	73.143.378	26.351.390	7.659.092	34.010.482	39.132.896	73.143.378
2005	43.499.093	39.379.588	82.878.682	33.593.282	8.799.623	42.392.905	40.485.777	82.878.682
2006	65.339.487	43.751.199	109.090.687	51.410.234	10.829.920	62.240.155	46.850.532	109.090.687
2007	74.897.891	52.169.528	127.067.420	62.574.986	10.475.902	73.050.888	54.016.531	127.067.419
2008	96.632.678	53.419.868	150.052.546	85.886.199	13.037.067	98.923.265	51.129.280	150.052.546
2009	104.138.433	52.917.131	157.055.564	85.340.776	13.583.972	98.924.748	58.130.815	157.055.562
2010	99.840.195	53.835.886	153.676.081	74.973.910	11.253.581	86.227.491	67.448.590	153.676.081
2011*	70.995.852	57.167.835	128.163.688	43.225.401	11.845.469	55.070.869	73.092.818	128.163.688

K.V.Y.K : Kısa vadeli yabancı kaynaklar,

U.V.Y.K : Uzun vadeli yabancı kaynaklar,

Y.K.T :Yabancı kaynaklar toplamı,

*: Geçici

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, www.hazine.gov.tr, 2012

³⁸ Anılan tabloda yer alan kuruluşlar Hazine (22) ve özelleştirme portföyünde (5) bulunan toplam 27 kuruluşa ait verileri içermektedir.

İşletmeci KİT'lerin son üç yılına ait özet mali durumları incelendiğinde ise (Tablo 2.6) toplam gelirlerinde artış olmakla birlikte gelir gider farkının dalgalanma gösterdiği, finansman ihtiyacının 2013 yılında pozitive geçeceği, özelleştirme kapsamında değerlendirilen KİT'lerin ise 2012 ve 2013 yıllarında cari fiyatlarla 1.112, 1.324 Milyon TL finansman ihtiyacı olacağı görülmektedir. Bununla birlikte genel olarak KİT'lerin yüksek kar marjı ile çalışmadığı, ancak gelirlerinin büyük bir kısmını ise mal ve hizmet satışından elde edildiği, satışların ve yatırım harcamalarının ise her yıl artan oranda gerçekleşeceği anlaşılmakla birlikte yabancı kaynak kullanımında ağırlıklı olarak kısa vadeli yabancı kaynak kullanımına gidildiği anlaşılmaktadır.

Tablo 2.6: KİT Finansman Dengesi(Cari Fiyatlarla, Milyon TL)

	233 Sayılı KHK'ya Tabi İşletmeci KİT'ler			Özelleştirme Kapsamındaki KİT'ler		
	2011	2012(1)	2013(2)	2011	2012(1)	2013(2)
A. GELİRLER	96 713	109 226	114 346	31 646	23 695	25 611
I. İşletme Gelirleri	85 151	97 937	101 870	29 773	22 819	24 674
1. Mal ve Hizmet Satış Hasılatı	77 218	91 070	97 856	18 078	19 581	21 268
2. Diğer Gelirler	7 933	6 867	4 013	11 695	3 238	3 406
II. Kurum Bünyesinde Kalan	4 737	3 536	4 420	767	827	866
1. Amortismanlar	3 326	3 370	4 161	496	504	528
2. Karşılıklar	1 411	166	260	271	323	338
III. Bütçe ve Fonlar	6 825	7 752	8 056	1 106	49	70
IV. Diğer Gelirler	0	0	0	0	0	0
B. GİDERLER	94 544	110 116	112 791	31 004	24 807	26 935
I. İşletme Giderleri	83 755	97 034	98 350	30 488	24 230	26 310
1. Mal ve Hizmet Satış Maliyeti	71 902	85 779	90 110	16 690	19 087	20 889
2. Diğer Giderler	11 853	11 256	8 239	13 797	5 143	5 422
II. Yatırım Harcamaları	5 791	7 260	9 997	531	756	790
III. Stok Artışı	1 180	1 565	643	127	24	61
IV. Sabit Kıymet Artışı	923	1 372	533	- 220	- 238	- 237
V. Dolaysız Vergiler	1 463	1 323	1 462	78	36	10
VI. Temettü Ödemeleri	1 402	1 548	1 780	0	0	0
VII. Diğer Giderler	31	13	27	0	0	0
C. GELİR-GİDER FARKI	2 169	- 890	1 554	641	-1 112	-1 324
D. FİNANSMAN	-2 169	890	-1 554	- 641	1 112	1 324
I. Kasa Banka Değişimi	570	- 426	-1 467	- 71	8	- 24
II. İç Borçlanma (Net)	- 155	930	-2 053	- 729	998	1 280
III. Dış Borçlanma (Net)	-2 584	386	1 966	159	106	68

(1) Gerçekleşme tahmini, (2) Program,

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, 2013 Yılı Programı, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/YillikProgramlar.aspx>, 2012: 75-76

Genel itibari ile son 10 yılda KİT'lerin karlılık oranında iyileşme kaydedilmekle birlikte TCDD³⁹ ve TTK⁴⁰ gibi kurumların yüksek istihdam ve yatırım giderleri ile üretimi gerçekleştirilen mal ve hizmet fiyatlarına gerçek maliyetlerin yansıtılmaması ve/veya oldukça düşük bedel ile fiyatlandırılmasından (veya bedelsiz olarak verilmesinden) ötürü meydana gelen zararların finansmanı⁴¹ için genel bütçeden aktarılan kaynaklarda reel olarak artışın meydana geldiği gözlemlenmektedir. Söz konusu kaynak aktarımlarının temel nedeni olarak merkezi yönetimin toplumun geneline veya belirli kesimine yönelik olarak öngörülen destek amacı ile gerçekleştirilen kamusal faaliyetlerinin ağırlık kazandığı ileri sürülebilecektir (2012 Yılı Bütçe Gerekçesi, 2011: 264).

³⁹ Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları.

⁴⁰ Türkiye Taşkömürü Kurumu.

⁴¹ KİT'lerin finansman açıklarına ilişkin daha detaylı bilgi için bakınız BERKSOY Turgay, Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Açıkları ve Bu Açıkların Finansmanı, Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi, X. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sayı 38 (1996), İstanbul.

Tablo 2.7: KİT'lerin ve Özelleştirme Programındaki Kuruluşların Yarattığı Katma Değer (Cari Fiyatlarla) (Bin TL)

	Karşılıklar (Karş+ Kur Farkları)	Faiz Giderleri	İstihdam Giderleri	Amortis (Cari Yıl)	Kar/Zarar	Toplam Katma Değer	GSYİH	Toplam Katma Değer / GSYİH %
2002	1.728.263	726.914	7.202.548	3.616.842	4.145.418	17.419.985	350.476.089	4,97
2003	933.689	635.141	8.851.082	3.199.047	5.158.464	18.777.423	454.780.659	4,13
2004	777.234	475.410	8.961.459	3.564.072	5.400.223	19.178.398	559.033.026	3,43
2005	522.632	377.602	7.623.630	2.641.302	1.900.248	13.065.413	648.931.712	2,01
2006	1.055.548	431.822	7.118.530	3.149.624	2.615.372	14.370.896	758.390.785	1,89
2007	627.283	767.904	7.817.774	3.399.486	1.033.862	13.646.309	843.178.421	1,62
2008	2.507.587	950.786	7.942.603	3.429.375	-1.544.695	13.285.655	950.534.251	1,4
2009	1.458.110	553.588	8.080.881	3.361.554	6.314.123	19.768.257	952.558.579	2,08
2010	1.720.547	280.371	7.907.478	3.282.361	6.810.873	20.001.630	1.098.799.348	1,82
2011	1.680.912	300.766	8.509.299	3.775.781	2.595.231	16.861.989	1.297.713.210	1,3
2012*	687.545	198.555	9.195.297	3.842.653	4.343.667	18.267.717	1.416.816.801	1,29

*Geçici, Not: 2012 yılı itibarı ile söz konusu tabloya esas alınan kuruluş sayısı 27'dir⁴².

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, www.hazine.gov.tr (10.10.2012)

⁴² Söz konusu kuruluşlar MKEK, ETİ MADEN İŞL., TTK, TKİ, EÜAŞ, TEİAŞ, TETAŞ, TEMSAN, TPAO, BOTAŞ, TMO, ÇAYKUR, TİGEM, ESK, DMO, TCDD, TÜVASAŞ, TÜDEMSAŞ, TULOMSAŞ, PTT, DHMİ, KEGM, SÜMER HOLDİNG, TDİ, TEDAŞ, T. ŞEKER FAB, GAYRİMENKUL A.Ş.'dir.

KİT'lerin yarattığı katma değerlere yıllara sari olarak bakıldığında 2004 yılına kadar sürekli büyüme gerçekleşirken, 2005 ve 2007 yıllarında bir önceki yıla göre düşüş yaşanmış, 2011 yılında da 2009-2010 yıllarında meydana gelen artışın aksine yeniden düşük bir trendin elde edileceği gözlemlenmektedir. Ayrıca söz konusu yıllar içerisinde yaratılan katma değer GSYİH içerisindeki payının % 1,29 ile % 4,97 arasında dalgalandığı, 2002'den 2012 yılına değin bu oranın genel olarak düşüş kaydettiğini söylemek mümkündür.

KİT'lerin ekonomi içerisindeki payının düşürülmesi politikası ve özelleştirme uygulamaları ekseninde aşırı istihdamın azaltılması amacıyla alınan tedbirler neticesinde 2000 yılında 435.000 civarında seyreden personel sayısının 2012 yılında 171.000'e düşürülmesi öngörülmüştür. Özelleştirme kapsamındaki KİT'ler dâhil bu kuruluşların 2012 yılında 2 milyar TL dönem kârı ve 2,1 milyar TL faiz dışı açık oluşturması, 5,4 milyar TL sermaye transferi, 2,4 milyar TL görev zararı ödemesi⁴³ ve 8 milyar TL'de yatırım yapılması planlanmıştır (2013 Yılı Programı: 72). Makro ekonomi çerçevesinden bakıldığında ise özelleştirme kapsamında izlenen kuruluşlar dâhil KİT'lerin 2011 yılında GSYH'nın % -0,22'si, 2012 yılında yüzde 0,14'ü, 2013 yılında ise % 0,01 oranında finansman fazlası oluşturacağını söylemek mümkündür.

⁴³ Merkezi yönetim tarafından KİT'lere verilen görevler ile KİT'lerin üretmiş oldukları mal ve hizmet fiyatlarına müdahale edilmesi sonucu meydana gelen zararların veya bu bağlamda gerçekleşen harcamaların oluşturduğu fırsat maliyetleri ve faaliyetlerden elde edilen toplumsal fayda arasındaki negatif fark olarak özetlenebilir (Yentürk, 2009; 20)

Tablo 2.8: KİT Faaliyetlerine İlişkin Özet Bilgiler

	Özelleştirme Kapsamındaki Kuruluşlar Hariç Toplam			Özelleştirme Kapsamındaki Kuruluşlar Dâhil Toplam		
	2011	2012(1)	2013(2)	2011	2012(1)	2013(2)
Toplam Personel Harcamaları(3)	7 058	7 677	8 112	8 541	9 171	9 689
Mal ve Hizmet Satış Hâsılatı (3)	77 218	91 070	97 856	95 295	110 651	119 124
Görev Zararı Tahakkukları (3)	1 963	2 557	3 127	1 963	2 557	3 127
İşletme Faaliyet Kâr – Zararı (3)	2 747	3 232	6 124	2 076	1 517	4 175
Faiz Ödemeleri (3)	543	318	341	640	422	463
Dönem Kâr – Zararı (3)	3 359	3 460	6 648	2 644	2 050	5 012
Faktör Gelirleri (3)	6 134	4 439	7 940	6 186	3 856	7 171
Temettü Ödemeleri (3)	1 402	1 548	1 780	1 402	1 548	1 780
Sabit Sermaye Yatırımları (3)	5 791	7 260	9 997	6 322	8 016	10 787
Bütçe ve Fon Transferleri (3)	6 825	7 752	8 056	7 931	7 801	8 126
Borçlanma Gereği* (3)	-2 169	890	-1 554	-2 810	2 002	- 231
Borçlanma Gereği* (3) (4)	4 655	8 642	6 501	5 121	9 803	7 895
Borçlanma Gereği* (3) (5)	-2 256	1 069	-1 424	-2 957	2 132	- 180
Borçlanma Gereği*/GSYH (Yüzde)	-0,17	0,06	-0,10	-0,22	0,14	-0,01
Borçlanma Gereği* (4)/GSYH (Yüzde)	0,36	0,60	0,41	0,39	0,68	0,50
Borçlanma Gereği* (5)/GSYH (Yüzde)	-0,17	0,07	-0,09	-0,23	0,15	-0,01
Personel Harcamaları/Hasılat (Yüzde)	9,14	8,43	8,29	8,96	8,29	8,13
Faiz Ödemeleri/Hâsılat (Yüzde)	0,70	0,35	0,35	0,67	0,38	0,39

(*) Eksi işareti finansman fazlasını göstermektedir.

(1) Gerçekleşme tahmini, (2) Program, (3) Cari fiyatlarla, Milyon TL, (4) Bütçe ve Özelleştirme Fonu transferleri hariçtir, (5) Faiz gelir ve gideri hariçtir.

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, 2013 Yılı Programı⁴⁴, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/YillikProgramlar.aspx>, 2012: 77

⁴⁴ 18 Ekim 2012 Tarihli ve 28445 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 4 Ekim 2012 Tarihli ve 2012/3839 Sayılı 2013 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı Eki.

Tablo 2.8’de yer alan işletmeci KİT’lerin gelir gider farkından doğan kamu kesimi borçlanma gereğinin merkezi yönetim bütçesi (borçlanma gereği) ile kıyaslanması Tablo 2.9’da yer almaktadır. Söz konusu tablo verilerine göre son beş yıl içinde sadece 2012 yılında KİT’lerin finansman açığının pozitif bir seyir izlemesi planlanmıştır. Buna göre 2010 yılında -7.041 (Milyon TL) olan borçlanma gereği⁴⁵, 2011 yılında -2.810 (Milyon TL), 2012 yılında ise 2.002 (Milyon TL), 2013 yılında ise – 231 (Milyon TL), olarak gerçekleşeceği belirlenmiştir.

Tablo 2.9: Kamu Kesimi Borçlanma Gereğinde KİT’lerin Payı –KKBG- (Cari Fiyatlarla, Milyon TL)

	2009	2010	2011	2012 (1)	2013 (2)
Merkezi Yönetim Bütçesi Borçlanma Gereği	52 761	40 081	17 783	33 472	33 893
KİT Borçlanma Gereği	-3 935	-7 041	-2 810	2 002	- 231
İşletmeci KİT Borçlanma Gereği	-4 213	-8 049	-2 169	890	-1 554
Özelleş. Kap. Kuruluşlar Borçlanma Gereği	279	1 008	- 641	1 112	1 324
TOPLAM KKBG	48 091	25 949	1 790	24 831	23 391

Not: Negatif işaret fazlayı göstermektedir.

(1) Gerçekleşme tahmini, (2) Program

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, 2013 Yılı Programı, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/YillikProgramlar.aspx>, 2012: 51

Sabit sermaye yatırımlarının sektörel dağılımı içerisindeki KİT payı ise son üç yılda artış göstermekle birlikte, merkezi yönetim ile özel sektör ile kıyaslandığında oldukça küçük bir oranda seyretmekte, ağırlıklı olarak da ulaştırma, enerji ve madencilik sahalarında yoğunlaştığı görülmektedir.

⁴⁵ KİT’nin finansman ihtiyaçlarının bütçe transferleri düşüldükten sonra geriye kalan kısmını ifade etmektedir.

Tablo 2.10: Sabit Sermaye Yatırımlarının Sektörel Dağılımı (Cari Fiyatlarla, Milyon TL)

Sektörler /Dönem	Merkezi Yönetim	İşletmeci KİT'ler	Özelleş. Kap. Kuruluş.	Toplam Kamu	Özel sektör	Toplam yatırım
2011	29 305	5 791	531	53 247	233 382	286 629
2012	33 037	7 260	756	61 832	257 210	319 042
2013	33 000	9 997	790	68 301	289 915	358 216

- Toplam Kamu yatırımı kaleminde Merkezi yönetim bütçesinde yatırım işçiliği ilave edilmiştir.

- 2012 Gerçekleşme tahmini.

- 2013 Program rakamlarıdır.

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, 2013 Yılı Programı, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/YillikProgramlar.aspx>, 2012: 27-28.

Uzun yılların birikimi neticesinde ülke ekonomisinde demiryolu, bankacılık, enerji gibi kritik öneme sahip sektörlerde büyük ölçekli işletmeler olarak faaliyette bulunan KİT'lerin mali yapılarının amaçlarına ve faaliyette bulundukları sahalardaki benzer özel işletmelerin sahip olduğu mali yapıya kavuşturulmaları bu işletmelerin verimli bir şekilde üretimde bulunmaları için önemli bir ön koşul olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle eskiyen ve rekabet üstünlüğünü engelleyen üretim teknolojileri, tesisleri ihtiyaçlara uygun yeni yatırımlarla desteklenmedikçe birçok ekonomik birimin atıl kapasite ile çalışmasına neden olabilecektir. Öte yandan birçok pazar fırsatının elde edilebilmesi, küresel firmalarla rekabetin söz konusu olabilmesi içinde özkaynakların ve işletme sermayesinin KİT'lerin statüleri ve özellikleri göz önüne alınarak ıkmal edilmesi bu kuruluşların işletmecilik faaliyetlerinin daha esnek ve daha karlı olmasını sağlayabilecektir.

2.1.1.3. KİT'lerde Yeniden Yapılanma

Türkiye'de köklü bir geçmişe sahip bulunan kamu iktisadi teşebbüsleri kuruldukları dönemden bu güne değin -kurumsal olarak- tek bir çatı altında yönetimi sağlanamadığı gibi hukuksal yapılarına ilişkin yapılan düzenlemeler çağın ihtiyaç ve beklentileri ile paralel olmaktan öte tedrici/geçici bir takım yasal hükümler ile sınırlandırılmıştır. Cumhuriyet sonrası milli ekonomiye yapmış olduğu olumlu katkıların yanı sıra pek çok sektördeki birikimin ve tecrübenin temelinde bu

kuruluşların liderlik yaptığı ileri sürülebilir. Diğer taraftan özel sektörü itici ve teşvik edici rekabet unsurunun -ticari esaslara göre faaliyette bulunmaya çalışan- bu kuruluşlar için çok az veya hemen hiç seviyesinde bulunması, KİT'lerin faaliyette bulundukları sektörlerde kalitenin, müşteri odaklı üretimin, düşük maliyetlere çalışma zorunluluğunun benimsememelerinde etkili olduğu düşünülmektedir. Zira KİT'ler ya kamu yararı ya da kârlılık prensibi ile faaliyette bulunma gibi belirgin olmayan yükümlülükler ile sorumlu tutularak, net ve somut hedeflerden yoksun bırakıldığı görülmektedir.

Kamu otoritesinin bu belirgin olmayan hedef tayini yerine ölçülebilir işletme amaçlarının belirlenmesi gerekmektedir. KİT'lerin piyasa disiplini dışında özellik arz ederek faaliyette bulunmaları, işletme kurallarını özünde bozmakta, kamu yararı ve/veya tekel rantlarının yönetici ve işçilere sağlanan ücret ve diğer ayrıcalıklar şeklinde dağıtıldığı ya da kamu kaynaklarının israf edildiği bir yapı ortaya çıkarabilmektedir. Temel üretim faktörlerinin faaliyet hedefleri doğrultusunda işletmeleri zorlayıcı etkisi ile mali ve ekonomik kriterler esas alınmamakta, bunun yerine esnek bütçelerin, rasyonel yatırım ve finansman politikalarının tespit edilmesinde politik ve teknik özellikler ön plana çıkmaktadır. Bu nedenle en temel hedefler ile ikincil hedefler arasındaki uyumun –senkronizasyon- bozulduğu gibi devre sonu değerlendirmelerin anlamı da yitirilmektedir. Bu andan itibaren üst düzey yöneticilerin faaliyet sonuçlarından sorumlu olmalarına da gerek kalmamaktadır (Karataş, 1992:23-24).

KİT'lerin yapısal pozisyonu incelendiğinde;

- Bağımsız karar verilen konuların sınırlı olması,
- Açık veya belirgin hedeflerin bulunmayışı,
- Performansın değerlendirilmesi için herhangi bir uygulamanın bulunmayışı,
- Görevlendirme ve ödüllendirmenin kısıtlı olması gibi sorunların yanı sıra pek çok işletmecilik faaliyetlerinin de yasal ve idari düzenlemeler neticesinde sınırlandırıldığı görülmektedir. Uzun yıllar siyasi ve sosyal politikalar nedeni ile yapılan rasyonel olmayan yatırımlar, işletme kararları ve aşırı istihdam sorunları bugün yüksek işletme faaliyetleri ile KİT'leri karşı karşıya bırakmıştır.

Bugün gelinen noktada çoğunlukla serbest piyasa koşullarında faaliyet gösteren KİT'lerin karşı karşıya bulunduğu problemlerin odak noktası olarak işletme faaliyetlerinin hemen tüm boyutlarında izlenen politikaların istenen verimlilikte ve etkinlikte olmamasının yanı sıra politik ve sendikal müdahaleler, girişimciliğin ve ticari risklerin üstlenilmesinin teşvik edilmemesi, üretim ve diğer sabit kıymetlerinin modern bakış açısı ile revize edilmemesi (Kısaer ve Tarıkahya, 2003: 74; YDK, 2007), rekabetçi olmayan klasik bürokratik ve stabil merkezîyetçi yönetim tarzının sürdürülmesi gibi olumsuz faktörler gösterilmektedir. Üstelik KİT'lerin ana sözleşmelerinde belirlenmiş görevleri ile birlikte kendilerine yüklenilen diğer görevleri yerine getirmek için birbirinden ayrı birçok devlet organı ile oldukça karmaşık ilişkide bulunmak zorunda olması, yoğun bürokratik işlemler ve uzun zaman alan karar süreçleri bu kuruluşların faaliyetlerini daha da yavaşlatmakta ve verimsizleştirmektedir. Ayrıca kamu otoritesine doğrudan bağımlı olarak faaliyette bulunmaları normal bir özel sektör işletmeleri ile kıyaslanmalarını da imkânsız hale getirebilmektedir. Zira başarı veya başarısızlık merkezi yönetimin başarısı veya icraatlarının bir uzantısı olarak görülmekte, yönetim performansı bu ölçüde değerlendirilebilmektedir. Hâlbuki bu işletmelerin kuruluş mantığında –genellikle- cari piyasa koşulları altında normal bir işletme gibi daha açık hedefleri ve modern faaliyet usullerinin benimsenmesi esas olarak kabul edilmiş bulunmaktadır.

Belirlenen bu faaliyet esaslarına karşılık genel itibari ile ne tür mal ve hizmetlerin hangi miktarda ve nitelikte üretileceğine ve ürünün talep yapısına karşılık etkin bir planlamanın eksikliği de söz konusudur. Bunun sonucunda ise çeşitli dönemler itibari ile ihtiyaç fazlası ile karşılaşıldığı gibi mevcut kapasitenin de gerektiği gibi değerlendirilememesi maliyeti ile karşılaşılabilmektedir (Küçükkocaoğlu, t.y.: 14).

Zaman içerisinde değişik bakış açıları ile yönetilmeye çalışılan bu kuruluşlar özellikle 1980'li yılları takip eden süre içerisinde meydana gelen finansman sorunları nedeni ile kamu ekonomisi içerisinde bir kambur olarak görülmeye başlanmış ve özelleştirme uygulamalarına gidilmiştir. Bugün gelinen durum itibari ile özelleştirme programlarında da beklenen tüm hedefler elde edilememiş ve birçok kuruluş özelleştirme ile reel ekonomi içerisinde faaliyette bulunma kısılacı arasında işletme faaliyetlerini idame ettirmek zorunda bırakılmışlardır.

Öngörülen plan ve programlara rağmen özellikle stratejik sektörlerdeki varlığı her geçen gün artan birçok KİT özelleştirilememesine ve kurumsal varlığının sorgulanmasına rağmen merkezi otoritelerce vazgeçilemez durumda bulunmaktadır. Bununla birlikte kronikleşen işletmecilik sorunları ve bozulan mali yapıları bu kuruluşların net gelirlerindeki dalgalanmalara da neden olmaktadır. Kamu kaynağı kullanılarak reel sektörde faaliyette bulunulan bu işletmelerin gerçek performansları birçok nedenden ötürü tam olarak ölçülememekte, bu nedenden dolayı yapılan eleştirilerin KİT'lerin objektif bakış açısı ile değerlendirilmelerini engellemektedir.

Diğer taraftan ülke ekonomisinde -genel itibari ile- özel bir konumda bulunan KİT'ler, bankacılık, enerji, ağır sanayi gibi sektörlerde varlık bulmaktadırlar. Hâlbuki uzun yıllardan bu yana önemli teknik ve ticari birikim elde eden bu kuruluşların bulundukları sektörler itibari ile genellikle tekel konumunda bulunmaları, kurumsal birikimleri, stratejik öneme sahip mal ve hizmet üretmeleri, özel sektörün giremeyeceği veya istenen ticari beklentiyi karşılama olasılığının düşük bulunması sebebiyle bu kuruluşlarca yürütülen mal ve hizmetlerin önemli bir talep açığını gidermesi, ekonomik darboğazlarda ekonomi politikalarına ve ülke ekonomisine katkıda bulunmaları, kamu kaynaklı olmasından kaynaklanan diğer üstün ve ayrıcalıklı özellikleri de göz önüne alındığında oldukça önemli bir stratejik üstünlüğe sahip olduğu ileri sürülebilir. Bununla beraber bu kuruluşlar için her birinin faaliyette bulunduğu sektörler itibari ile detaylı bir swot analizi (güçlü –strength-, zayıf –weakness- yönler ile fırsat –opportunity- ve tehditlerin –threats- birlikte değerlendirilmesi) ile birlikte ulaşılabilir ve reel hedefler içeren misyon, vizyon tanımlamaları gerekmektedir. Zira ilerleyen dönemler itibari ile faaliyette bulunmaya devam edeceği öngörülen bu kuruluşların etkin ve verimli bir şekilde mal ve hizmet üretebilmeleri için rasyonel kriterler çerçevesinde oluşturulmuş belirgin hedeflere ihtiyacı bulunmaktadır. Bu sebeple söz konusu işletmelerin kurumsal düzenlemelerin çağın ihtiyaç ve koşulları göz önüne alınarak revize edilmesi, tutarlı ve rasyonel hedefler oluşturularak temel beklentilerin revize edilmesi öncelik teşkil etmelidir.

Önceki başlıklarda değinildiği gibi gelişen teknolojik ve ekonomik koşullar bağlamında KİT'ler çok çeşitli problemlerle ile yüzleşmektedir. Bu problemler 2.11 nolu tabloda gösterildiği gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 2.11: Türkiye’deki KİT Sorunlarının Genel Çerçevesi

Organizasyon ve Yönetim ile İlgili Sorunlar	Kurumsal ve Hukuki Yapı ile İlgili Sorunlar	İstihdam Durumu ile İlgili Sorunlar	Mali Yapı ile İlgili Sorunlar
■ Amaç Faaliyet Çatışması ■ Rasyonel İşletmecilik Prensipleri Çerçevesinde Belirgin Hedeflerin Bulunmaması (kar, sosyal fayda vb) ■ Kalitenin, Müşteri Odaklı Üretimin, Düşük Maliyetlere Çalışma Gibi Prensiplerin Benimsenmemesi ■ Piyasa Disiplinine Ve Modern İşletmecilik Esasların Göre Faaliyette Bulunmama ■ Kamu Kurumu İle Özel İşletme Arasında Bulunma ■ Hiyerarşik Organizasyon Yapısı ■ Yönetim Kurullarının Yapısı ■ Yetki/ Sorumluluk Sınırlarının Katlılığı ■ Çok Başlı Karar Mercileri ■ Performans Sorumluluğu Yerine Siyasi ve İdari Sorumluluğun Önde Bulunması ■ Merkezi Yönetimin Ağırılığı ■ Tanımlanmış Performans Kriterlerinin Eksikliği ■ Yoğun İdari/Siyasi Bağlılık ■ Yasal ve İdari Düzenlemelerden Kaynaklanan Kısıtlar ■ Kurumsal Yönetimin Hâkim Kılınmaması, ■ Açık ve Belirgin Vizyon, Misyon Açıklamalarının Bulunmaması	■ Karmaşık Yasal ve İdari Düzenlemeler ■ İdari ve Hukuki Yeknesaklığın Bulunmaması ■ Teorik ve Pratik KİT Tanımlanmasının Uygulanamaması ■ Ekonomik Hayata Uygun Kurumsal Yapıların Bulunmaması ■ Özelleştirme ve TMSF Kapsamındaki Kuruluşlar Hakkındaki Belirsizlikler ■ Kuruluşların Özelleştirme Kapsam ve Programına Alınması Sürecindeki Belirsizlikler	■ Politik ve Sendikalar Kaynaklı Müdahalelerin Varlığı ■ Bilimsel Ölçütlere Göre Oluşturulmamış Personel Durumu ■ Yeni Personel Tenin Edilememesi Nedeni ile İşçi veya Yüklenici Personel Çalıştırılması ■ Ücretlerin ve Personel Sirkülasyonunun Rijitliği ■ Performansa Dayalı Ücret Sisteminin Bulunmaması ■ Personel Sayısının ve Maliyetinin Yüksekliği ■ Modern Anlamda Optimal İş ve İşgücü Planlanmasının Eksikliği ■ Personel Tedarikinde Merkezi Yönetime Bağımlılık ■ Çeşitli Yasal Düzenleme Tabi Personel İstihdamı ■ Kıdem Tazminatı Fonunun Kurulmaması	■ Yetersiz Sermaye/Teknik Donanım ■ Üretilen Mal ve Hizmet Fiyatlarına Yapılan Müdahaleler ve Fiyatlama Sorunları ■ Görev Zararı Ödemeleri ■ Girdi Maliyetlerinin Yüksekliği ■ Gereken İşletme Sermayesinin Tesis Edilme Yetersizliği ■ Eskiye ve Rekabet Üstünlüğünü Engellenen Üretim Teknolojilerinin, Fiziki Yatırımların Yapılmaması ■ Borçlanma Yapısı ■ Mali şeffaflığın olmaması ■ Atıl Kapasite

Yukarıdaki toplu bir şekilde gösterilen KİT'lerin karşı karşıya kaldığı problemleri çözebilmek için yeniden yapılanma sürecine girilmiş olup, kurumsal yönetim çalışmaları da bu ekseninde bir çözüm olarak ileri sürülmektedir.

Bu çerçevede olmak üzere son yıllarda özellikle KİT'lerde hesap verilebilirliği, şeffaflığı sağlayabilmek ve bu işletmelerin gösterdiği performansın değerlendirmesini daha geniş kitlelere yayabilmek amacı ile kurumsal yönetim çalışmalarının yasal ve idari düzenlemelerde sıklıkla vurgulandığı görülmektedir (WorldBank t.y.: 13; Sayıştay, 2012: 21, Hazine Müsteşarlığı, 2011: 11). Zira bu işletmelerin faaliyetlerine ilişkin yayınlar, bilgilendirmeler oldukça kısıtlı çerçevede yayınlanmakta, birçok kurumsal bilgi hemen hiçbir kişi ve kuruluşun değerlendirmesine sunulmamaktadır.

2.2. KİT'LERDE DENETİM FONKSİYONU

2.2.1. KİT'lerde Denetim ve Denetimin Tarihsel Boyutu

KİT'ler cari piyasa koşullarında faaliyette bulunmakla beraber, özel bir işletmenin hedeflediği kar ve verimlilik göstergelerinden daha farklı amaçlara sahip bulunabilmektedir. Özel sektörde istenilen performansı göstermeyen bir yönetimin işletme sahipleri tarafından değiştirilmesi veya bu doğrultuda yönlendirilmesi söz konusu olmaktadır. Buna karşılık bir KİT yönetiminin etkinlik, verimlilik, kar oranı gibi amaçları çerçevesinde değerlendiril(e)mediği, bunun yerine politik ve merkezi otoritenin hedeflerinin ön plana çıktığı düşünülmektedir. Bu durumda da KİT'lerin denetimin yapan birimlerin öngörülen denetim ölçütleri de farklılaşmakta, normal bir işletmede aranan denetim hedeflerinden daha farklı denetim sonuçlarına ulaşılabilinmektedir.

KİT'ler bir kamu kuruluşu olması vasfı ile kuruldukları ilk dönemlerden itibaren yapılan düzenlemelerde denetim ögesi sürekli vurgulanmış, çağın ihtiyaç ve koşullarına göre denetim faaliyetleri çeşitli kuruluşlar vasıtası ile yönetimin ayrılmaz bir ögesi olarak kabul edilmiştir. Ancak KİT'lerin diğer kamu kurumlarından farklı sahalarda ve statülerde faaliyette bulunmaları, devletin doğrudan reel piyasa aktörü olarak genel veya özel ekonomik amaçları gerçekleştirmek için işletmeler kurması, bu

kuruluşların klasik kamu kurumlarının faaliyetlerinin denetlenmesinin ötesinde çok daha farklılaştırılmış denetim ve kontrol süreçlerine tabi kılınması zorunluluğunu getirmiştir.

Bu bağlamda yapılacak denetim teoride ve pratikte kamu denetimi adı altında ifa edilebilir. Kenger'e göre kamu denetimi, kamu otoritesine dayanarak kamu namına ve hesabına finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden bir denetim türüdür (Kenger, 2001: 12). Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları'na (Uluslararası Sayıştaylar Birliği) (Organizasyonu The International Organisation of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) göre kamu sektörü denetimi ise kamu kaynaklarının yasal düzenlemelere, belirlenen hedeflere uygun bir biçimde etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı konularında ilgili birimlere ve kamuoyuna güvence vermek amacıyla yapılan denetim olarak ifade edilmiştir (INTOSAI, t.y. (a): 11).

5227 Sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun'da ise kamu yönetiminde denetim daha kapsamlı bir şekilde ele alınarak şöyle tanımlanmıştır; denetim, kamu kuruluşlarının faaliyetleri esnasında yürüttükleri işlemlerde hata ve noksanların önlenmesine yardımcı olmak, kuruluş personelinin gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin güvenilir ve tutarlı olmasına rehberlik etmek, bu faaliyetlerin yasal/idari düzenlemelere, belirlenen amaçlara, performans ve kalite kriterlerine göre tarafsız, bağımsız ve somut bulgulara dayalı olarak incelemek, değerlendirmek ve raporlayarak ilgililerin istifadesine sunmaktır. Söz konusu kanun metninde kamu iç ve dış denetim kavramlarına yer verilerek, bu denetimlerde hukuka uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimi olmak üzere 3 çeşit denetimden bahsedilmiştir (5227 Sayılı Kanun)⁴⁶.

Kamu denetimi, devletin çeşitli birimlerinde görev yapan ve gücünü yasal/idari düzenlemelerden alan kişi ve kurumlar tarafından yürütülür. Genel olarak bu denetim faaliyetini yürüten kişiler, müfettiş, uzman, denetçi, kontrolör, murakıp ve diğer kamu görevlisi unvanları adı altında, bir denetim birimine bağlı, üstlendiği denetim faaliyetlerini yürütme aşamasında ise bağımsız olarak görev yapan kişiler olarak yasal

⁴⁶ Söz konusu Kanun 15 Temmuz 2004 günü TBMM'nce kabul edilmesine karşılık 3 Ağustos 2004 tarihinde Cumhurbaşkanı tarafından veto edilmesi nedeniyle yürürlüğe girmemiştir.

çerçevede tanımlanmıştır. Kamu denetçisinin denetim alanı ve denetim konularının genel çerçevesi gerek kendilerine verilen görevlerde, gerekse yasal/idari mevzuatlarında yer aldığı görülmektedir. Bu görevlendirmelerde görev konusu, kapsamı, süresi, yeri gibi denetimin içeriğine ve denetim faaliyetine ilişkin sınırlar tanımlanmakta, denetim sonuçları ise resmi bir özellik kazanarak ilgili birimlere değerlendirmek ve gereğini yapmak üzere iletilmektedir.

Türkiye’de devletin gelir ve giderleri ile mallarının meclis adına denetlenmesi için ilk olarak 1862 yılında Divan-ı Ali-i Muhasebat (Sayıştay) adı altında bir denetim organı oluşturulmuştur. 1920-23 yılları arasında faaliyette bulunmayan bu kurum, 1923 yılında Sayıştay Divan-ı Muhasebat adı altında yeniden kurulmuştur. 1930’lu yılları takip eden dönemler içinde artan kamu sermayeli kuruluşların denetimin nasıl olması gerektiği konusundaki çalışmalarda parlamento adına denetimin 1923 yılında kurulan Sayıştay’dan farklı olarak bir başka birim tarafından yürütülmesi kararlaştırılmıştır. 1938 yılında bu kuruluşları işletmecilik kurallarına ve ekonominin genel ilkelerine uygun, kârlı ve verimli çalışmalarını denetlemek, bu doğrultuda tavsiyelerde bulunmak, faaliyet ve sonuç hesaplarını incelemek, ibra edilmesini/ edilmemesini yönünde raporlar düzenlemek amacı ile Umumi Murakabe Heyeti (General Audit Board) kurulmuştur. 1960 yılında yapılan düzenleme ile bu heyet Yüksek Denetleme Kurumu şeklinde değiştirilmiş, 1961 Anayasası’nın 127. maddesi ile KİT’lerin TBMM tarafından denetlenmesinin kanunla düzenleneceği hüküm altına alınarak bu doğrultuda oluşturulacak meclis komisyonunun denetleme çalışmalarına Yüksek Denetleme Kurulu’nun raporlarının esas alınacağı kararlaştırılmıştır (Kenger, 2002: 40-50). Öte yandan 1960-1980 yılları arasında merkezi otoritenin doğrudan denetim faaliyetleri yanı sıra, TCDD, Çay Kurumu, Karayolları ve Petrol Ofisi Genel Müdürlükleri gibi kamu teşebbüslerinde -yaygın bir şekilde- temel denetim faaliyetlerini yürütmekle görevli teftiş kurullarının oluşturulduğu görülmektedir (Akbulut vd., 2012: 37-38). KİT’ler hakkında en geniş denetim yetkisine sahip olan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu ise 2010 yılına kadar TBMM’ne ve Başbakanlığa karşı sorumlu bir denetim organı olarak varlığını sürdürmüş, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile söz konusu kurumun faaliyetlerine son verilmiştir.

Kamuda yüksek denetim yapılanmasında Dünyada 2 yaklaşımın benimsendiği görülmektedir. Napoleonik model genellikle Kıta Avrupa’sı ülkelerinde uygulanmakta

olan ve yargılama yetkisi bulunan veya bulunmayan 2 türlü yapılanma ifade eden bir yüksek denetim modelidir. Yargısal yetkileri olmayanlar olarak düzenledikleri denetim raporlarını parlamentoya ve/veya hükümete sunmakta (Örnek Almanya, Hollanda, Japonya, Türkiye-Yüksek Denetleme Kurulu), yargısal yetkileri olanlar ise denetim faaliyetlerini yargılama ya da parlamentoya uygunluk bildirimi yoluyla sonuçlandırmaktadır (Örnek Fransa, Belçika, İtalya, İspanya, Türkiye-Sayıştay). Westminster model ise genellikle Anglosakson ülkelerinde uygulanmakta olan ve konularında ihtisaslaşmış ancak yargısal yetkileri bulunmayan denetim personeli vasıtası ile uygunluk, performans ve finansal denetimlerin bir veya birkaçının yapılarak parlamentolara düzenli raporlar hazırlayan başkanlık veya kurul şeklinde yürütülen denetim biçimi olarak ortaya çıkmaktadır (Kenger, 2002; YDK, 2008a: 7-8).

İdari yapılanmasında doğrudan Başbakanlığa bağlı olarak kurulan Yüksek Denetleme Kurulu, bünyesinde bulundurduğu ihtisaslaşmış denetim birimleri ile gerek TBMM'ye gerekse yürütme organlarına denetim faaliyetlerinin yanı sıra bir anlamda rehberlik görevi de üstlenmiştir. Türkiye'de Avrupa Birliği ile uyum çalışmaları ekseninde ve INTOSAI gibi uluslararası kuruluşların tavsiyelerinde yüksek denetimin tek çatı altında birleştirilmesi öngörüldüğünden 2010 yılında yürürlüğe giren 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte YDK ile Sayıştay'ın birleştirilmesi ve Sayıştay adı altında KİT yüksek denetiminin yeniden yapılandırılması öngörülmüştür⁴⁷. Böylece KİT'lere dönük olarak yüksek denetlemede sadece raporlama özelliği ve idari bağıllığı bulunan bir birim yerine yargısal özellikleri de ön plana çıkan Sayıştay gibi bağımsız bir kuruluşun denetim faaliyetlerini gerçekleştireceği yasal çerçevede kabul edilmiştir.

Son yıllarda kamu yönetiminde teftiş birimlerinin yanı sıra iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi için iç denetim birimlerinin kurulduğu ve bu yönde yasal/idari düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Ancak bu doğrultuda hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda⁴⁸ KİT'ler kapsam dışı bırakılarak, iç denetim yapılandırılmasında bir istisna oluşturulmuştur. Bununla beraber KİT'lerin bir kamu kuruluşu olması sebebi ile genel kamu yönetimi çerçevesinde faaliyetlerinin nasıl denetleneceği de çeşitli yasal/idari düzenlemeler ile şekillendirilmiş,

⁴⁷ TBMM AB Uyum Komisyonu, Sayıştay Kanun Teklifi'ne İlişkin AB Uyum Komisyon Raporu 23.02.2010 Tarih ve Karar No.: 28.

⁴⁸ 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete.

konularına ve/veya faaliyet sahasına göre birçok kuruluş ile denetim açısından ilişkilendirilmiştir.

Denetim sisteminde ortak bir uygulama çerçevesinin ve modelinin bulunmayışının temelinde, KİT'lerin kuruluş ve işleyişine dair yasal ve idari düzenlemelerden doğan bir karmaşıklığın neden olduğu görülmektedir. Örneğin KİT'ler hakkında kapsamlı düzenlemeler içeren 233 sayılı KHK'ye göre mali, idari ve teknik açılardan yapılacak denetim faaliyetinin Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yürütüleceği, idari vesayet çerçevesinde dolaylı bir denetim faaliyetinin ise ilgili bakanlığın mevzuat hükümlerine uygun olarak KİT'lerin faaliyetlerinin yürütülmesini gözetmekle yapılacağı ifade edilmektedir. Buna karşılık aynı KHK'de normal bir özel sektör işletmesinde bulunan denetim kurulu ve genel kurul şartı anonim şirket şeklinde kurulan İDT'ler için öngörülmemekte, üstelik kamuda yüksek ve bağımsız denetim faaliyetini yürüten Sayıştay denetiminin dışında tutulduğu hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Buna karşılık 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile bu madde yürürlükten kaldırılarak, 233 Sayılı KHK'da Yüksek Denetleme Kuruluna yapılan atıfların Sayıştay'a yapılacağı kararlaştırılmıştır.

1980'li yılları takip eden süre içerisinde özelleştirme, bankacılık alanındaki düzenlemeler, toplu konut alanındaki uygulamalar ile merkezi otoritenin genel ekonomik planlama ve düzenlemeleri doğrultusunda kurulan değişik birimler vasıtası ile dolaylı yönden KİT'ler üzerinde denetim ve gözetim yetkisi verildiği görülmektedir.

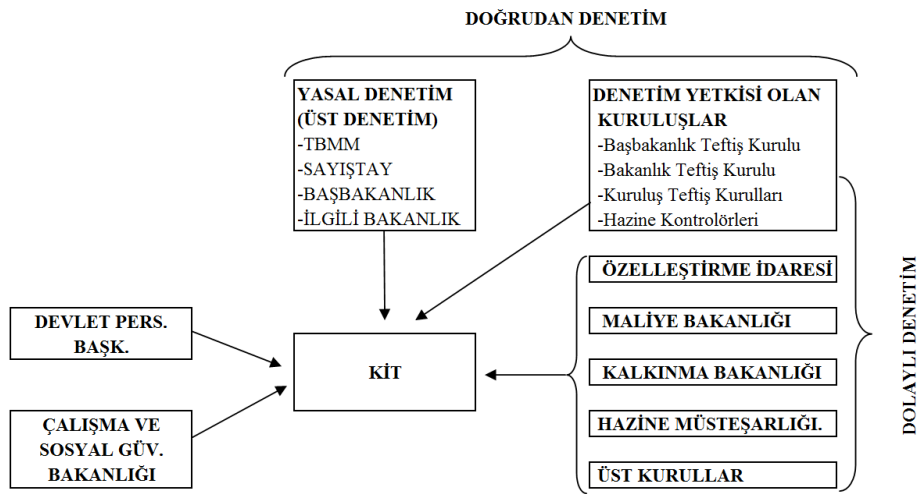
Günümüzde KİT'lere dönük yürütülen denetimlerin en basit ifade ile organizasyon içi ve organizasyon dışı denetimler şeklinde 2 ayrı boyutta yürütüldüğünü söylemek mümkündür. Organizasyon içi denetim KİT'lerdeki denetim birimlerinin gerçekleştireceği denetimleri, organizasyon dışı denetim ise ilgili bakanlık, başbakanlık teftiş kurulları veya KİT'lerin hiyerarşik bir bağı bulunmayan kamu kurumları denetçileri tarafından yapılan denetimler şeklinde tanımlamak mümkündür. KİT teftiş kurullarının veya kontrolörlerinin gerçekleştirdiği denetimleri organizasyon içi denetim, ilgili bakanlık teftiş kurullarının veya Sayıştay'ın gerçekleştirdiği denetimleri organizasyon dışı denetime örnek olarak göstermek mümkündür.

KİT'lerdeki denetim sisteminin karmaşıklığı ve düzensizliği genel kamu otoritesinin işleyişindeki düzenlemelerden ve bu kuruluşların kamu özel sektör arasında

faaliyette bulunma zorluğundan kaynaklanmaktadır. Normal bir kamu işletmesinde bulunan denetimin ötesinde yürütme, plan ve programlar ile stratejik mahiyette pek çok konuda yönlendirme ve denetim yetkisine sahip anılan kuruluşların KİT'lerle olan ilişkileri çok değişik düzeyde ve zamanda gerçekleştirilmekte, yapılan idari düzenlemelerle denetimin boyutu zaman içerisinde farklılaşabilmektedir.

Mevcut uygulamalar ve denetim kuruluşları –yasal düzenlemelerden ötürü- uluslararası KİT tanımından hareket ile tanımlanan kamu işletmelerinin hepsini kapsamamakta, yapılan yasal/idari düzenlemelerin getirmiş olduğu birçok istisna ve ayrıcalık nedeni ile yeknesaklık bozulmaktadır. Bugün Türkiye’de tek başına tüm kamu denetimini veya kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimini kapsayıcı bir kanun ve bir üst kuruluş bulunmamaktadır.

Şekil 2.8: KİT’lerin Etkileşimde Bulunduğu Kurum ve Kuruluşlar



Kaynak: (Yılmaz ve Ertuğrul, 2011) sunumundan esinlenerek hazırlanmıştır,

Akalın’a göre KİT’lerdeki mevcut denetim sistemi planlı ekonomik yapılanma ve sistemin tarihsel gelişimini de içerecek şekilde 4 ana unsur üzerine odaklanmıştır. Bunları;

- KİT’lerin işleyiş açısından 233 Sayılı KHK çerçevesinde merkezi otoriteyi temsilen ilgili bakanlığın gözetiminde ve denetiminde bulunması hiyerarşik denetimi vurgulamaktadır. Bu eksende olmak üzere ilgili bakanlığın yönetimi ile

denetim organlarının yapacakları denetimler öncelikli idari denetimi sağlamakta, bu da üst mercie karşı hesap verme sorumluluğunu ifade etmektedir.

- KİT’lerin üretim ve yatırımlarına ilişkin plan ve programları ile beş yıllık plan dönemlerindeki yatırım, finansman programlarının Kalkınma Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı tarafından izlenmesi, onay verilmesi gibi üretim, yatırım ve finansmanın dış denetiminin gerçekleştirilmesi yönünde yapılan ve dolaylı bir denetim faaliyetini içeren diğer kuruluşların yaptığı yönlendirmeler.
- TBMM KİT Komisyonu, Sayıştay, Yüksek Planlama Kurulu gibi KİT’lerin doğrudan ilişki içerisinde bulunmadığı kuruluşların gerçekleştirdiği denetimler.
- KİT’lerin faaliyetlerine esas teşkil eden yasal ve idari düzenlemelerden kaynaklanan temel kurallara dayanılarak oluşturulan ve hesap verme, yürütme ve rutin işletmecilik faaliyetlerinde söz sahibi bulunan Özelleştirme İdaresi ve Özelleştirme Yüksek Kurulu gibi kurum ve kuruluşların vermiş oldukları kararlar şeklinde özetlemek mümkündür (Akalın, 1990: 72-73, Akalın, 1998:70-71). Bu çerçevede olmak üzere idari ve yasal düzenlemeler dikkate alındığında KİT denetim sisteminde yer alan tarafları, karar almadan ve faaliyetleri yürütmeden sorumlu olanlar, yasal denetleme kurumları ve nihai ibra kurulları olarak bir şema vasıtası ile tasnif etmek mümkündür (Tablo 2.12).

Tablo 2.12: Türkiye’de KİT Denetim Sisteminde Yer Alan Taraflar

Gündelik İşlerden Sorumlu Olanlar	Politika Kararlarından Sorumlu Olanlar	Yasal Denetim	Nihai Aklama Makamı (Genel Kurul)
1-KİT Yön. Kurulu	1-Başbakanlık	1-Sayıştay	1-TBMM KİT Komis.
	2-Yüksek Planlama Kurulu	2-Başbakanlık Tef. Kur.	2-TBMM Genel Kurulu
	3-DPT	3-Maliye Tef. Kur.	3-Seçmen
	4-Hazine	4-Yetkili Bakanlık Tef. Kur.	
	5-Özelleştir. İdaresi	5-Devlet Denetleme Kurulu	
	6- Özelleştir. Yük. Kurulu	6-KİT İç İdari Denetim	(İç Denetim)
		7-KİT tef. Kur.	

Kaynak: Akalın, 1990: 76

Burada klasik manada ifade edilen denetim ve gözetim birimlerinin ötesinde siyasi kimliği ile merkezi otoritenin performansını, tercihlerini sorgulayan seçmen kitlesinin varlığı da vurgulanmaktadır. Zira KİT yönetim ve denetim birimlerinde en üst söz sahibi merkezi yönetim bulunmakta, seçmen ise kamuya ait bu kuruluşların sevk ve idaresini siyasi irade yoluyla vekâleten bu erke devir etmektedir.

Kamu yönetiminde çağdaş yaklaşımlarda demokratik kontrol ile birlikte hesap verilebilirlik anlayışının ön plana çıktığı görülmektedir. Bu alanda topluma ve temsilcilerine kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığına ilişkin KİT faaliyet raporlarının, mali hesapların ve sonuçların bildirilmesi ile birlikte denetim faaliyetleri hakkında da bilgi verilmesi birbirini tamamlayan ve doğrulayan etkin bir bilgilendirme sürecinin vazgeçilmez unsurları olarak görülmektedir (Taner, 2012: 42-43).

Türkiye’de parlamenter sistemin bir gerekçesi olarak kamu sermayesi kullanan KİT’lerin denetimi öncelikle anayasanın 165. maddesi ile TBMM’nce yapılacağı vurgulanmaktadır. Anayasadaki söz konusu hüküm ile 3346 Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’de KİT’lerin denetimini ilişkin genel hukuki çerçeve çizilmiş bulunmaktadır⁴⁹. Bu konuda yapılan birçok araştırmada genel kamu yönetimi disiplini bakış açısı ile iç ve dış denetim olarak ayrımda bulunduğu görülmekle birlikte, hâlihazırda KİT’lere dönük denetim faaliyetlerini genel bir çerçevede değerlendirecek olunursa söz konusu denetim kuruluşlarını fonksiyonları itibari ile 4 ana grupta özetlemek mümkündür. Bunlar⁵⁰:

1. Anayasal denetim,
2. Üst Denetim (Hiyerarşik Denetim),
3. Dolaylı Denetim
4. İç Denetim

⁴⁹ Bununla birlikte bilimsel yazında ve uluslararası bazı kuruluşlarca yapılan tanımlamalara göre KİT’ler anılan çerçevenin dışında pek çok kuruluşu kapsamaktadır.

⁵⁰ Bu gruplama çalışmanın kaleme alınışı bağlamında ortaya çıkan gruplamadır.

2.2.2. KİT’lerdeki Mevcut Denetim Uygulamaları

2.2.2.1. Anayasal Denetim

Halkın demokratik tercihleri sonucunda belirlediği parlamento zımni bir vekâlet ile halk adına ve namına hareket ederek yasama, yürütme ve denetim faaliyetlerinde bulunur. Birçok ülkede kamu otoritesi vatandaşlarına söz konusu kamu hizmetlerini verebilmek için vergi ve benzeri ödemeler altında kaynak oluşturmaya çalışırlar. Devlet de bu kaynakları kamu menfaatini gözeterek bir takım harcamalarda ve yatırımlarda bulunurlar. Seçilmişlerin veya atanmışların harcamış oldukları kaynakların denetlenmesi ise parlamenter sistemin doğal bir sonucudur. (Korkut, 2007: 5). Bu bağlamda parlamentonun kamu sermayesi üzerinde tasarruf etme ve yönetme yetkisinden ötürü KİT yönetimi yapmış oldukları faaliyetlerden ve kamu kaynaklarının kullanımından dolayı parlamentoya karşı sorumlu tutulmuşlardır (Boesch, 2008: 89).

KİT’ler hakkında yürürlüğe konulan temel yasal metinler incelendiğinde, özellikle Anayasa kaynaklı denetimde, iki ayrı denetim organına atıfta bulunulduğu görülmektedir. Türkiye’de de bu sisteme paralel bir uygulama ile kamu kaynağını kullanarak faaliyette bulunan KİT’lerin denetimi 1982 Anayasası tarafından öncelikle TBMM’ne verilmiş bulunmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanun’u yürürlüğe girinceye değin KİT’lerin denetiminde TBMM ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu (YDK) yetkili kılınmakla birlikte, söz konusu kanun düzenlemeleri çerçevesinde YDK kaldırılarak görev ve yetkileri bazı değişiklikler ile Sayıştay’a devredilmiş bulunmaktadır.

1982 Anayasası’nın Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi başlıklı 165. maddesinde ve 3346 Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’da⁵¹ kamu tarafından kurulmuş olan işletmelerin sermaye yoğunluğu göz önünde bulundurularak TBMM KİT Komisyonu tarafından denetleneceği kayıt altına alınmıştır. KİT’ler hakkındaki Sayıştay raporları ve Başbakanlığın sevk edeceği diğer raporların bu kanunda kurulan komisyon vasıtası ile yapılacak inceleme ve değerlendirmenin dosya üzerinde yapılacağı

⁵¹ Söz konusu kanun metninde yer alan bu Kanunda Başbakanlık Yüksek Denetleme Kuruluna yapılmış olan atıfların Sayıştay’a yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.(03.12.2010 tarihli ve 6085 sayılı Kanun Geçici 4 üncü madde.)

belirlenmiştir. Anılan bu denetim çalışmalarının dışında, komisyonun belirleyeceği diğer konularda komisyonun denetim çalışmaları içerisinde yer almaktadır. KİT'lerin bilançoları ile sonuç hesaplarını kapsayan bu raporlar, ilgili bakanlıkların görüşleri ve denetlenen KİT'lerin cevapları ile birlikte, en geç ertesi yılın Aralık ayı sonuna kadar Başbakanlıkça, TBMM Başkanlığına sunulmaktadır (3346 Sayılı Kanun, 1987).

Söz konusu raporlar çerçevesinde, 35 kişiden oluşan komisyonca KİT'lerin durumu, ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda, ekonominin kuralları ve ekonomik gerekler dâhilinde, verimlilik ve karlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek, kuruluş amaçlarına ulaşmalarını temin etmek amacıyla, KİT faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönlerinden inceleyeceği kanun metninde hüküm altına alınmıştır. Komisyon çalışmaları sonucunda KİT'lerin bilanço ve sonuç hesapları kabul edilerek yönetim kurullarının ibra edilmesine veya ibra edilmemesine gerekçeli karar olarak neticelenir. Daha sonra komisyon kararları rapor haline getirilerek TBMM üyelerine dağıtılır. TBMM genel kurulunda yapılan görüşmeler ve itirazlar neticesinde genel kurul tarafından KİT yönetim kurullarının ibra edilmesi veya edilmemesi kararlaştırılarak Resmi Gazete'de yayımlanır. İbra edilmeyen KİT'lerin sorumluları hakkında genel hükümlere göre adli kovuşturma veya işlem yapılabilmesi için karar, TBMM Başkanlığınca, Başbakanlığa ve ilgili adli mercie bildirilir. Bununla birlikte özelleştirme çalışmaları neticesinde kamu payı % 50'nin altına düşen kuruluşların KİT Komisyonu'nun denetim alanı dışına çıkması bu kuruluşların meclis denetimini de engellemektedir (1982 Anayasası, 3346 Sayılı Kanun, Korkut, 2007: 25-30).

Komisyon aracılığı ile yapılan incelemelerin, değerlendirmelerin veya tespitlerin dosya üzerinden yapılması denetim teorisi açısından kısıtlı bir çerçeveyi ifade etmektedir. Keza, TBMM KİT Komisyonun her ne kadar Millet iradesini temsil yetkisine sahip olsa da, üyelerin konusunda uzman kişilerden oluşmasının ve yapılacak incelemenin bilimsel ve teknik özellikleri taşımasının önkoşul olarak bulunmadığı göz önüne alındığında gerçek manada denetim faaliyetinin ne ölçüde gerçekleşeceği bilinmemektedir (Akalın, 1998: 73).

Diğer taraftan Anayasa'ya dayanılarak yürürlüğe konulan 3346 sayılı Kanuna göre Sayıştay KİT raporlarının Meclis KİT Komisyonunca yapılacak denetimlerde esas

teşkil etmesi, bir yüksek denetim kuruluğu olarak da kabul edilen Sayıştay'a anayasal denetim organı sıfatını da kazandırmaktadır. Sayıştay bu çerçevede KİT'lerin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmakla yükümlü kılınmıştır. (6085 Sayılı Kanun, 2010). Bu kanuna göre denetim kapsamına alınan kamu işletmelerinde 3346 Sayılı Kanuna benzer bir düzenleme ile % 50 ve üzerindeki kamu sermaye payı aranmış ve denetim alanındaki KİT'ler için 3346 sayılı kanun kapsamındaki kamu kuruluşlarına atıfta bulunulmuştur.

Sayıştay'ların yapacağı denetim faaliyetleri sonucunda hazırlanan raporlar başta kamuoyu olmak üzere parlamentonun ve diğeryürütme organlarının bilgilendirilmesinde oldukça önemli bir yeri bulunmaktadır (Coşkun ve Karabeyli, 2008: 468, Akyel, 2012). Ayrıca KİT çalışanları, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından da sorumlu tutulmaktadır (6085 Sayılı Kanun). Bu sebeplerden ötürü bir yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay'ın yapacağı denetimler ve bunlara ilişkin sonuç raporları parlamento denetimi için güçlü bir araç olmaktadır. Bu sebeple söz konusu iki farklı kurumun eşgüdümlü çalışması, yürütmeyi icra eden merkezi hükümetin ve bağılı birimlerin ihtiyaç duyabileceğı düzeltici ve yönlendirici eylemleri teşvik edici, katma değeryoluşturan bir yönü de bulunmaktadır (Boesch, 2008: 95).

Türkiye'de Cumhuriyet öncesine değin köklü bir geçmişı bulunan Sayıştay'ın Anayasal denetim ve yüksek denetim olmak üzere 2 ayrı yönü bulunmaktadır. Parlamenteoya yardımcı olan ve parlamento adına yürütölen denetimler bu kuruma anayasal bir hüviyet kazandırırken, hukuksal konumu ve icra kabiliyeti bakımından da yürüttüğü denetimler de yüksek denetim vasfı ön plana çıkmaktadır (Yaman, 2008: 3-4). Klasik manada yüksek denetim, dış denetimin yüksek denetim kurumlarının KİT'ler üzerindeki parlamento adına yaptıkları denetimi tam olarak kapsamamasından ötürü, uluslararası tanımlamalarda ayrı bir denetim statüsü olarak tanımlanmaktadır (YDK, 2008a: 7). Uluslararası literatürde yüksek denetim, anayasal dayanağı bulunan, mesleki bağımsızlığı olup, denetim yapılan kuruluş ile organik bir bağı olmayan, özerk bir yapıda parlamento adına yapılan denetim olarak ifade edilmektedir (Kenger, 2001).

Ayrıca devlet çatısı altında yürütülen denetim faaliyetleri fiili ve teorik anlamda dış denetimden ayrılmakta ve farklı bir denetim sınıfı içinde tanımlamayı gerektirmektedir.

Çağdaş demokrasilerde siyasi erkin halkoyuna bağlı olarak seçilmesi ve kamuyu temsil etmesi ona meşruiyet sağlasa da, bu erkin yapacağı kontrol ve denetim faaliyetleri açısından temsili demokrasinin yetersiz kaldığı görülmektedir (Taner, 2012: 35). Tarihsel perspektiften bakıldığında parlamentoların denetim faaliyetlerini istenildiği ölçüde yerine getirmemeleri ve denetim alanında ihtisaslaşmış bir kuruluşa ihtiyaç duyulması üzerine anayasa kaynaklı denetime esas teşkil eden denetim faaliyetlerini yürütmek görevi üstlenen kurum 6085 Sayılı Kanun ile köklü bir değişime uğramış ve bugünkü organizasyon yapısına kavuşmuştur. Salt kamusal denetim faaliyetinin ötesinde yargısal kimliği de bulunan kurum diğer devlet denetim organlarından bu yönü ile ayrılmakta, 1982 Anayasası, 3346 ve 6085 Sayılı Kanunlar ile güçlü bir yasal konuma ve bağımsızlığa sahip bulunmaktadır. Bu yönü ile Sayıştay kamu kaynaklarının belirlenmiş ölçütler doğrultusunda toplumsal çıkarlara ve performans ilkelerine uygun olarak kullanımını denetleyerek kamu adına bu kaynakların bir nevi bekçiliğini de üstlenmiş bulunmaktadır (Köse, 2000: 14; Akyel ve Baş, 2010: 376).

Uygulamada Sayıştay'ın denetim gruplarınca hazırlanan yıllık denetim raporları rapor değerlendirme kurulu tarafından incelenerek denetime konu olan kuruluşa ve ilgili bakanlığa gönderilmektedir. Kuruluşlar ise Sayıştay'a ve ilgili bakanlığa denetim konularına ilişkin cevaplarını –yetkili organlarından geçirmek kaydıyla- 30 gün içinde, ilgili bakanlık ise kuruluşun cevabına kendi görüşünü de ekleyerek 15 gün içerisinde Sayıştay'a göndermektedir. Derlenen bu rapor ve cevaplar takip eden yılın sonuna kadar TBMM'ne, Kalkınma Bakanlığı'na ve Hazine Müsteşarlığına gönderilir. Bir taraftan da denetim kapsamındaki kuruluşların faaliyet sonuçlarını içeren genel rapor kamuoyunun bilgisine sunulur (Söyler ve Çolak, 2012: 152).

Sayıştaylar tarihsel planda geleneksel bir kamu denetimi bakış açısı ile gelir ve giderlerin yasal/idari düzenlemelere uygunluğu kontrolü noktasından, zamanla denetim alanı ve denetim metotları gelişerek modern denetim usullerini de benimseme yoluna gitmiştir. Bu çerçevede Uluslararası Sayıştaylar birliği olan INTOSAI Denetim

Standartları gibi genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yapılacak mali, hukuki, yerindelik gibi denetimler birlikte, performans ve iç kontrol, iç denetim gibi birimlerin/fonksiyonların denetimi de klasik denetim alanı içerisinde yer aldığı görülmektedir (Coşkun ve Karabeyli, 2008: 469- 470; INTOSAI, t.y. (a): 129-130; 6085 Sayılı Kanun). 6085 Sayılı Kanun kapsamında Avrupa Birliği ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu bir denetim yapılanması için gerekli ikincil mevzuata ilişkin çalışmalar devam etmektedir (YPK, 2011: 58).

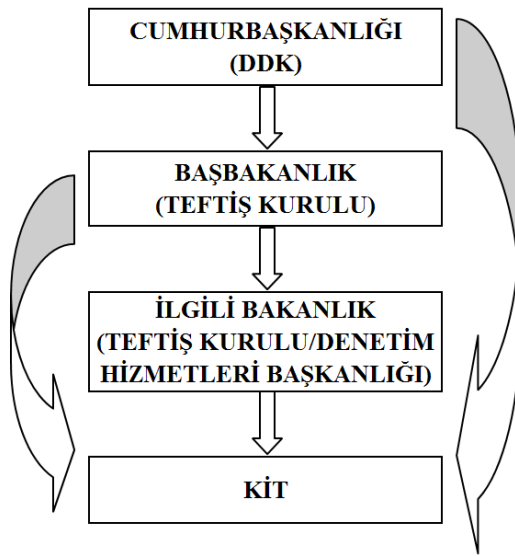
2.2.2.2. Üst Denetim (Hiyerarşik Denetim)

Devlet bir organizasyon olarak ele alındığında her biri bir alt sistemin ve buna bağlı öğelerin oluşturduğu, öğeler ve alt sistemler arasında karşılıklı iç bağımlılıklar ve etkileşimlerin bulunduğu ve birbirini denetlediği, hukuksal ve siyasal bir bütün veya sistem şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Köse, 2000: 9). KİT'ler de bu sistemin hiyerarşik yapısı içerisinde -hukuksal düzenlemeler neticesinde- bir kamu otoritesine bağlı olarak kurulmuş ve faaliyetlerini bu üst kuruluş çatısı altında yürütmekle görevli kılınmış kamu işletmeleridir. Normal bir işletmeden farklı olarak bu kuruluşlar idari sorumluluk açısından genel kurul veya sermaye sahipleri yerine, başbakanlık, ilgili bakanlık veya bir başka kamu kuruluşu şeklinde merkezi otoritenin doğrudan veya dolaylı yönetimi kapsamında bulunmaktadır. Bu nedenle yürütmeye bağlı ve bağlı bulunduğu idari birimlere hesap verme sorumluluğu bulunan KİT'ler tam bağımsız işletme olarak faaliyette bulunmaları mümkün değildir. Yapılan birçok yasal ve idari düzenlemeler de bu hiyerarşik bağlılık özenle vurgulanmış ve bürokratik düzlemde bu anlayışa göre organize edilmişlerdir.

KİT'lerde kamu idari yapısı içerisinde ast-üst ilişkilerinden doğan sorumluluk nedeni ile hesap verilebilirliğin yönetsel/hiyerarşik sorumluluk mekanizmaları ile gerçekleşeceği düşünülmektedir. Zira bürokratik yapı içerisinde önceden belirlenen ilke ve esaslar çerçevesinde üst kademelerin KİT'lerin faaliyetlerinin kontrol ve denetlenmesine dayanan hesap verilebilirlik idari ve hukuki yönden astın denetlenmesi manasına da gelmektedir. Bu anlamda KİT yönetiminin başta ilgili bakanlık olmak üzere klasik kamu hiyerarşisine karşı idari ve yasal sorumluluğu bulunmaktadır (Taner, 2012: 33-34).

Merkezi otoritenin kamu yönetim disiplini içerisinde Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık, Bakanlık ve/veya üst kuruluşlar şeklinde oluşturulan bu yönetim kademesi KİT'lerin sorumluluk hiyerarşisi çerçevesinde bir izleme yapmak suretiyle denetim gerçekleştirmektedir.

Şekil 2.9: KİT'lerde Devlet Teşkilatı İçerisindeki Üst İdari Denetim Organları



233 Sayılı KHK’de KİT’lerin faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygun olarak yürütülmesini ilgili bakanlığın gözetiminde olduğunu belirlenmiş, bu amaçla gerekli duyulan hallerde kuruluşların görev ve yetkilerini daraltmayacak, normal faaliyetlerini aksatmayacak şekilde KİT’lerin hesaplarını ve işlemlerini teftiş ve soruşturmaya, bunların iktisadi ve mali durumlarını tespit ettirmeye yetkili kılınmıştır (233 Sayılı KHK). Bakanlıklar bu bağlamda gerçekleştirecekleri denetimleri bakanlık teftiş kurulları veya denetim hizmetleri başkanlıkları aracılığı⁵² ile genellikle belirli konuların incelenmesi ve soruşturmasına yönelik olarak yerine getirdikleri görülmektedir (Sayıştay, 2012: 16).

⁵² Son yıllarda yapılan düzenlemelerle birlikte bazı bakanlıklardaki teftiş kurulları yerine rehberlik ve teftiş başkanlığı, denetim hizmetleri başkanlığı gibi unvanlar altında değişik düzenlemelere gidildiği görülmektedir. Uygulamada birliktelik olmamakla birlikte bilimsel birçok yazında teftiş kurullarına atıfta bulunulduğundan çalışmada her iki denetim birimine atıfta bulunulmuştur.

KİT'lerde kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması esnasında gerçekleştirilen faaliyetler yöneticilerinin sorumluluğunda iken, bu faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin denetim ise farklı bir denetim usulünün izlenmesini gerekli kılmaktadır. Bu anlamda bakanlık teftiş kurulları/denetim hizmetleri başkanlıkları tarafından yapılan denetimin siyasi bir yürütme organı olan ilgili bakana bağlı olması, bu denetim faaliyetine siyasi bir tercih gibi bakılmasına da neden olabilmektedir. Bu bakış açısından ötürü bakanlık teftiş kurullarının /denetim hizmetleri başkanlıklarının yapmış olduğu denetimlerin tam bağımsızlık içerisinde gerçekleştirilmediği de ileri sürülebilmektedir. Teftiş kurullarının/denetim hizmetleri başkanlıklarının yapacağı denetimler neticesinde klasik denetim sonuçlarından farklı olarak soruşturma veya inceleme şeklinde hukuksal sonuçlar içeren kararlarla da desteklenebilmektedir. Bu nedene bakanlık teftiş kurullarının/denetim hizmetleri başkanlıklarının yapacağı denetimleri, rutin denetlemelerle birlikte inceleme ve soruşturma araçlarının da yer aldığı denetim türü olarak kabul etmek mümkündür (Akbulut ve diğ, 2012:6).

Bazı yazarlarca KİT'lere dönük olarak ilgili bakanlık teftiş kurullarının/ veya denetim hizmetleri başkanlıklarının yapacağı denetimi kuruluşun dışındaki bir birim tarafından yapılmasından ötürü dış denetim olarak adlandırılrsa da denetim disiplini açısından idari bağıllık bulunmasından ve tam bağımsızlık içermediğinden dolayı bu denetimleri dış denetim olarak kabul etmek doğru değildir. Zira idari vesayet çerçevesinde KİT yönetiminin belirlenmesi ve faaliyetlerinin yönlendirilmesi -önceki bölümlerde bahsedildiği üzere- konularında ilgili bakanlığın doğrudan veya dolaylı etkileri bulunabilmektedir. Aynı şekilde KİT yönetiminin de merkezi otoritenin siyasi kanadının tercihleri sonucunda atanması veya onaylanması şeklinde siyasi bir kimlik sergilemesi de bakanlık denetimlerini tam manası ile dış denetim olarak ele almayı zorlaştırmaktadır. Keza, bakanlık teftiş kurullarının/denetim hizmetleri başkanlıklarının tek başına tam bağımsız ve düzenli olarak belirli denetim esasları çerçevesinde denetim faaliyetleri icra etmemesi, herhangi denetim için mutlaka bir bakanlık emrinin gerekmesi sebeplerinden ötürü -tam anlamıyla- dış denetim birimi olarak kabul edilmesi mümkün görünmemektedir. Aynı şekilde Başbakanlık Teftiş Kurulu ile Devlet

Denetleme Kurulu'nun⁵³ (DDK) da bürokratik düzen içerisinde denetim ve inceleme yetkileri bulunmaktadır.

Başbakanlık Teftiş Kurulu Başbakan'ın doğrudan talimatı ile bütün KİT'lerde teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma yapma yetkisine sahiptir. Kurulun görev alanı Devlet Denetleme Kurulu ile örtüşmekle birlikte Başbakanlığa bağlı iç denetim birimi bulunmayan KİT'lerde iç dış denetimi bir arada yürütülmesinde de sorumlu tutulmakta, diğer tüm teftiş kurulları için genel prensipleri koymak ve standartları saptamak gibi üstün bir yönü de bulunabilmektedir (Köse, 2000: 220). Ancak sayılan tüm bu idari yapıya bağlı denetim birimlerinin rutin, bilimsel ve belirlenmiş ölçütler çerçevesinde denetim faaliyetleri yürüttükleri söylenemez. Yapılan denetimler arızı –geçici- nitelikte olup, özellik arz eden ve düzenli olarak yapılmayan denetimleri ifade etmekte, genel kamu hiyerarşisinde idari vesayeti simgeleyen bir denetim türünü tanımlamaktadır.

Kamu hiyerarşisi içerisinde üst konumda bulunan bakanlık teftiş kurullarının/denetim hizmetleri başkanlıklarının ve Başbakanlık Teftiş Kurulları ile Devlet Denetleme Kurulu'nun denetim çalışmalarına bakıldığında yasal, idari engeller bulunmamakla birlikte, personel sayısının azlığı, denetim alanının genişliği, denetim konularının çeşitliliği ile birlikte denetim faaliyetlerinin yürütme organına doğrudan bağlı olması ve bu organlarda denetim faaliyetlerine karar veren kişi ve kuruluşların bu yönde irade göstermemesi sebeplerinden ötürü düzenli bir şekilde KİT'ler üzerinde denetimlerin gerçekleştirilmediği görülmektedir.

Diğer taraftan özelleştirme kapsamında değerlendirilen birçok kamu işletmesinin de yasal ve idari düzenlemeler neticesinde sağlıklı bir üst denetimin gerçekleştirilemediği göz ardı edilmemelidir.

2.2.2.3. Dolaylı Denetim

KİT'lerin devlet hiyerarşisindeki konumu ile birlikte yapılan yasal ve idari düzenlemelerde çok farklı kamu birimleri ile etkileşimde bulunduğu görülmektedir. Teorik çerçevede tanımlanan KİT kavramı ile Türkiye'de yer alan ve özellikle 233

⁵³ 1982 Anayasası'nın 108. Maddesine göre Cumhurbaşkanının isteği üzerine DDK, idarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla KİT'lerde her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapma yetkisi bulunmaktadır.

sayılı KHK çerçevesinde değerlendirilen kamu işletmelerinin sayı ve nitelik itibari ile birbirine uymadığı görülmektedir. Süratle değişen yasal mevzuat ile sıkı sıkıya bağlı bulunan bu işletmelerden bazıları zaman içerisinde KİT kapsamından çıkarılarak farklı yasal ve idari düzenlemelere tabi tutulabilmektedir. KİT'lerin dağınık ve karmaşık bu yapısı karşısında birçok faaliyetinin oldukça değişik devlet kurumunun denetimi kapsamında bulunması da denetim hiyerarşisini çeşitlendirmektedir. Bugün değişen koşullar altında birçok KİT faaliyet sahası ve hukuksal niteliği itibari ile devlet içerisinde değişik organların dolaylı denetimine tabi bulunmaktadır.

233 Sayılı KHK'ye göre KİT'lerin yatırım ve finansman programlarının hazırlanma şekli Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakanlık tarafından, DPT (Kalkınma Bakanlığı) ve YDK (Sayıştay)'nın görüşleri alınarak tespit edilir ve Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu'nun onayına sunulmaktadır (Madde 29). Madde içeriğinden de anlaşılacağı üzere KİT'lerin yatırım ve finansman programlarının hazırlanması ve onaylanması aşamaları üzerinde Kalkınma Bakanlığı ile Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu'nun dolaylı bir denetimi, gözetimi olabilmektedir. Ancak KİT'lerin amaç ve faaliyet alanlarının belirlenmesinde ise yasa koyucu ile Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu etkili olmaktadır.

4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı'nın Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler ile İlgili Görev ve Yetkileri Kanunu'nda KİT'lere dönük olarak Hazine Müsteşarlığı'nın görevleri şu şekilde özetlemek mümkündür;

- KİT'lerle ilgili olarak hazine pay sahipliğinin gerektirdiği her türlü işlemi yapmak
- KİT'lerin yıllık genel yatırım ve finansman programlarını hazırlamak, uygulamasını izlemek ve gerektiğinde değişiklikler yapmak
- KİT'lerin yıllık genel yatırım ve finansman programlarını hazırlamak ve uygulamasını izlemek, yıl içerisinde meydana gelecek gelişmelere göre gerekli değişiklikler yapmak,
- KİT'lerin faaliyetlerinin yasal çerçeveye göre etkin ve verimli çalışmasını sağlamak ve bu faaliyetleri takip etmek,

- Yetkili organların verdiği görevler çerçevesinde KİT'lerin etkin ve verimli çalışmasını sağlamak, özelleştirmelerine hazırlık, küçülme, birleşme, tasfiye ile organizasyon yapısını değiştirmeye yönelik yapılandırma amacıyla gerekli organlarca verilen görevleri yapmak,
- Hazinesinin sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip olduğu kamu kuruluş ve işletmelerinin faaliyet gösterdikleri sektörlerle ilişkin politika geliştirme çalışmalarına katkıda bulunmak,
- KİT'lerin mali ve mali olmayan verilerini toplamak, izlemek ve değerlendirmektir (4059 Sayılı Kanun, 1994: Hazine Müsteşarlığı, 2013).

4059 Sayılı Kanun çerçevesinde Hazine Müsteşarlığı'nın yapacağı çalışmalara esas teşkil etmek üzere KİT'lerle sürekli etkileşimde bulunarak faaliyetlerinin sürekli izlenmesi ve verilerin derlenerek başta kamuoyu olmak üzere ilgili devlet birimlerine bildirilmesi bağlamında bir nevi şeffaflık ve hesap verilebilirlik denetimine katkıda bulunmaktadır. Ayrıca faaliyetlerinin etkin ve verimli yürütülebilmesi ile özelleştirme çalışmalarına yardımcı olabilmek içinde organizasyon yapılarına müdahale etme ve bu görevleri yerine getirirken gerekli sağlıklı veri edinebilmek için dolaylı bir denetim organı vasfı da üstlenebilmektedir.

1980 sonrası KİT'lerin kamu envanterinden çıkarılması yönünde özelleştirme uygulamalarına esas teşkil etmek üzere 1994 yılında 4046 sayılı kanun ile özelleştirme kapsamına alınan kuruluşların idari bağıllığı ilgili bakanlıktan kesilerek Özelleştirme İdaresi Başkanlığına bağlanmış, bu kuruluşların sermayelerindeki kamu payı % 50'nin altına düşünceye kadar 3346 sayılı Kanun⁵⁴ ile 72 sayılı KHK⁵⁵ esaslarına göre denetlenmesi öngörülmüştür (Gülmez, 2002) .

4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'da özelleştirme çalışmaları kapsamında Özelleştirme İdaresi Başkanlığı'na KİT'lere yönelik olarak oldukça geniş kapsamlı görevler verilmiş olup bunları aşağıda yer aldığı şekilde özetlemek mümkündür.

⁵⁴ 3346 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri İle Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun 09.04.1987 Tarih ve 19426 Sayılı Resmi Gazete.

⁵⁵ Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında 72 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname 20.10.1993 Tarih ve 18197 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete. 6085 sayılı Sayıştay Kanuna göre Başbakanlık Yüksek Denetleme Kuruluna yapılmış olan atıflar Sayıştay'a yapılmış sayılmaktadır.

- KİT'lerin özelleştirilmesine hazırlık için yönlendirilmesini, faaliyetlerinin takip ve koordinasyonun yürütmek.
- Özelleştirme programındaki anonim şirket olan KİT'lerin kamu payı %5'nin altına düşünceye, diğerlerinin ise özelleştirme sonucunda devredildikleri tarihe kadar sermaye miktarını tespit etmek, organizasyon yapıları için gerekli düzenlemeler yapmak, mal varlıkları ile hak ve yükümlülüklerini tespit etmek.
- Kuruluşların özelleştirilmesine ilişkin her türlü işlemin yerine getirilmesi ile bunların özelleştirilmelerine hazırlık amacıyla yönlendirilmesini, faaliyetlerinin takip ve koordinasyonunu yürütmek, hesapları ve faaliyetleri ile ilgili her türlü düzenlemeyi yapmak, bu işlemleri kolaylaştırıcı tedbirleri almak.

Özelleştirme İdaresi Başkanlığı'na söz konusu görevleri yerine getirebilmek amacıyla özelleştirme hizmetinin gerektirdiği her çeşit mali denetim ile hukuki, teknik, idari ve mali değerlendirme işlemlerini yapmak ve/veya bu işlerin danışman görevlendirilmesi suretiyle yaptırılmasını temin etmek sorumluluğu da verilmiştir. Bu bağlamda Özelleştirme İdaresi Başkanlığı'nın özelleştirme kapsamında olmak kaydı ile KİT'lere dönük dolaylı olarak bir takım denetim faaliyetlerinin yapılması da söz konusu olmaktadır.

Bunların dışında genel olarak KİT'lerin faaliyet sahası ve görevleri ile Maliye Bakanlığı'nın –özellikle- mali konularda, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın yasal ve idari düzenlemelere göre iş ve çalışma koşullarına ilişkin, Enerji Bakanlığı'nın, Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun enerji ve tabii kaynaklar, Sermaye Piyasası Kurulunun ve Merkez Bankasının menkul kıymetlerin halka sunulması gibi konularda denetim görevleri bulunmakta olup, bu organların dışında da bazı kurum ve kuruluşların denetim ve gözetim sorumlulukları bulunmaktadır. Bu kuruluşların denetimi periyodik olarak yapılan sürekli bir denetim olmayıp gerektiğinde belirli konularla sınırlı olarak yapılmaktadır. Ayrıca KİT'ler bir ticari kuruluş olarak diğer ticari kuruluşların tabi olduğu idarelerin denetimlerine de tabi bulunmaktadır (Sayıştay, 2012: 16; Aksoy, 1994: 10).

233 Sayılı KHK'de KİT olarak öngörülmeyle birlikte 15.11.2000 tarihinde kabul edilen 4603 Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun kapsamındaki

bankalar söz konusu KHK kapsamı dışında değerlendirilerek hukuki anlamda KİT statüsü dışında tutulmuşlardır. Bununla birlikte bankacılık sektöründe faaliyette bulunan ve teorik bakış açısı ile KİT olarak kabul edilen bankaların bankacılık düzenleme ve denetleme kurumu gibi üst kuruluşlar vasıtası ile denetlendikleri de görülebilmektedir. 1999 yılına kadar KİT statüsünde bulunan kamu bankaları YDK haricinde bankacılık sektöründe faaliyette bulunmalarından dolayı Hazine Müsteşarlığı ve Merkez Bankası Başkanlığı olmak üzere iki ayrı kuruluşun da denetim kapsamında bulunmakta idi.

1999 yılında 4389 Sayılı Bankacılık Kanunu ile bankacılık sektöründeki parçalı denetim yapısının kaldırmak, bankacılık sektöründeki hata ve suistimalleri önlemek, tüm sektörün tek bir merkezden düzenleme ve denetleme yapabilmesine olanak sağlamak amacıyla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BBDK) kurulması kararlaştırılmıştır (BBDK, 2012: 6). Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Teşkilât Yönetmeliği'ne⁵⁶ göre kurumun bankacılık sektöründe faaliyette bulunan KİT statüsüne sahip bankalar üzerinde geniş yetkileri bulunmakta, kurulun özerk yapısı ve detaylı denetim konuları bakımından da hiyerarşik denetimin dışında – denetleyici ve düzenleyici vasfı nedeni ile- özellikli bir konuma sahip olduğu görülmektedir. Zira kuruma bankacılık sektörü ile ilgili KİT'lerin kuruluş ve faaliyetlerine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi de verilmiş bulunmaktadır.

Nitekim bazı yazarlara göre geçmişteki bankacılık denetiminde yaşanan olumsuzlukların aksine günümüzde BBDK bankacılık sektöründe politik etkilerden uzak, etkin bir şekilde fonksiyonlarını sürdürmekte (Öngör, 2011: 241), bu anlamda mevduat, kalkınma ve yatırım bankacılığı gibi hizmetler üreten KİT statüsüne sahip kuruluşlar üzerinde de buna paralel düzenleme ve denetim faaliyetleri icra etmektedir.

⁵⁶ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete.

2.2.2.4. İç Denetim

KİT’lerde iç denetim uzun yıllardır icradan sorumlu yönetim kurulu, üst yönetim, varsa denetim kurulu ve teftiş kurulları aracılığı ile yürütülmektedir⁵⁷⁵⁸. Uygulamalara daha yakından bakıldığında ise KİT’lerde uluslararası genel kabul görmüş iç denetim standartları ile iç denetim süreçlerinin denetim faaliyetlerine hâkim olmadığı görülmektedir. Her ne kadar faaliyet sahaları ve amaçları farklılık arz etse de ticari anlamda birer işletme olarak kabul edilen bu kuruluşlarda bilimsel anlamda iç denetim faaliyeti genel işletmecilik anlayışında bir kültür olarak yer edinememiştir. Buna karşılık genel kamu yönetimi anlayışı içerisinde birçok kanun, tüzük yönetmelik ve kural ile birlikte yoğun idari düzenlemeler de mevcuttur. Daha önceki bölümlerde de ayrıntılı olarak anlatıldığı gibi karmaşık ve geniş kapsamlı bir yasal/idari çerçeveye sahip bulunan bu kuruluşlar deyim yerinde ise işletmecilik faaliyetlerinde mevzuat karmaşası ile karşı karşıya bulunmaktadır. Bir KİT yöneticisi veya personeli idari ve yasal sorumluluğu normal bir ticari işletmede bulunan bir çalışandan çok daha fazla olmakta, bu nedenden ötürü işletme faaliyetlerinin yanı sıra idari, yasal ve siyasi riskleri de üstlenmek zorunda kaldığı görülmektedir.

Kamu yönetim hiyerarşisi içerisinde üst yönetimin yerine getirdiği yönetsel denetim, bu tip örgütlenmenin gereği olarak üstün astları gözetleme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğunu ifade etmektedir. Yönetim piramidinin her aşamasında aynı esnada denetleyen ve denetlenen olmaktadır. Bu tür denetimler daha çok kamu çalışanlarının keyfi davranışlarını ve kamu görevini suistimal etmelerini engellemek, genel amaç ve yasal düzenlemelere uygun işlemler yapılmasını sağlamak gibi nedenlerden ötürü yapılabilmektedir.

KİT yöneticilerinin üstlendiği yönetsel sorumluluk bu kuruluşların kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanımı ile işletmecilik faaliyetlerinin yürütülmesi anlamında kamusal sorumluluğa işaret etmektedir. Bu bağlamda yönetsel

⁵⁷ 399 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair KHK Madde 3. 29.01.1990 Tarih ve 20417 Sayılı Resmi Gazete.

⁵⁸ Türkiye’de kamuda yapılan teftiş, revizyon gibi konularla özdeşleştirilerek kullanılan iç denetim kavramı aslında bu kavramların çok daha üstünde, çok daha geniş boyutta ve uluslararası standartlara göre farklı bir şekilde tanımlanmaktadır.

sorumluluk anlayışı ve kültürünün benimsenmesi, KİT dışında bulunan denetim faaliyetleri ile birlikte iç denetim mekanizmalarının da gelişmesinde önemli bir rolü bulunmaktadır (Köse, 2000: 23).

233 Sayılı KHK’de en yüksek yetkili ve sorumlu karar organı olarak yönetim kurulu ve kurumun yetkili ve sorumlu yürütme organı olarak da genel müdürlük olmak üzere iki temel yapıdan bahsedilmektedir. Ancak örgütlenme tarzı itibari ile 233 Sayılı KHK’ye tabi KİT’lerde yönetim kurulu başkanı ile genel müdürün aynı olması, yine birçok KİT’ de bir veya birden fazla genel müdür yardımcısının yönetim kurulu üyesi olması yönetsel denetimin etkinliğine de gölge düşürebilmektedir. İşletme performansını olumlu yönde etkilemek ve yönetimin denetimini gerçekleştirebilmek için yönetim kurulunun genel müdürü ve yardımcısının denetleyebilmesi gerektiği birçok yazar tarafından ileri sürülmektedir (Aygün ve İç: 2010- 192-193, Yıldız ve Doğan, 2012: 354-355). Zira yönetim kurulunun KİT yönetimi ile geniş yetkilerle donatıldığı görülmekle birlikte, yıllık program, bütçe, netice hesapları ile faaliyet raporlarının onaylanması ve genel müdürlük çalışmalarını izlemek gibi (233 Sayılı KHK Md. 5) denetim ve gözetim odaklı dolaylı iç denetim faaliyetlerine atıfta bulunulması karar organı ile yürütme organı arasındaki ikili yapının bozulmasına neden olabilmektedir. Bu kararnameye tabi olmayan ancak teorik ve pratik uygulamalar da KİT statüsünde bulunan (örneğin kamu bankaları) bazı kuruluşlarda yönetim kurulu başkanı ve genel müdür ayrı kişilerden oluştuğu veya genel müdürün yönetim kurulu üyesi olduğu da görülebilmektedir.

233 Sayılı KHK’de anonim şirket şeklinde kurulan iktisadi devlet teşekküllerinde Türk Ticaret Kanunu’nda bahsedilen denetçilerin bulunmayacağı kararlaştırılmıştır. Ancak kamu bankaları gibi bazı KİT’ler de kurumsal ve yasal düzenlemeler neticesinde organizasyon içerisinde yönetimden bağımsız bir denetim kurulu oluşturularak, etkili bir iç denetim organı olarak faaliyette bulunmasının önü açılmıştır. Bağımsız bir denetim kurulunun veya komitesinin bulunmayışı denetim fonksiyonu açısından bir eksiklik olduğu düşünülmektedir.

Normal bir kamu kurumunda olduğu gibi bu kuruluşlarda da iç denetim faaliyeti genellikle teftiş kurullarına verilmiş bir görev olarak kabul edilmektedir (Aksoy, 1994: 10). KİT’lerin işletme faaliyetlerinin, idari kararların yürütme otoritesi

adına denetlenmesi şeklinde özetlenebilecek bu denetim türü teftiş kurulu mensupları olan müfettişlerce yürütülmektedir. Teftiş adı verilen bu denetimlerde, KİT’lerde yapılan işlerin ve kararların yasallık ve düzenlilikleri ile hedeflere ulaşılma dereceleri gibi konular incelemeye ve değerlendirmeye tabi tutulmaktadır (Köse, 2000: 11).

Teftiş kurullarının çalışma ve faaliyetleri genellikle bir yönetmelik çerçevesinde belirlenir. Bu yönetmeliklerde kurulun yapısı, müfettişlerin seçilmesi, yetiştirilmesi, görevlendirilmesi, mesleki ilkeler, kurul üyelerine verilecek görevler, çalışma usul ve esasları gibi konular yer almaktadır. Teftiş kurulları tarafından yapılan denetimler genellikle teftiş, inceleme, soruşturma ve rehberlik olmak üzere 4 ana konu üzerinde yapılmaktadır (Akbulut vd. 2012: 466).

- Teftiş

Teftiş arapça “fetş” kökünden gelmekte olup, kelime olarak bir şeyin aslını, doğrusunu veya yapılan iş ve işlemlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini kavrayabilmek amacıyla (Kenger, 2001: 5) konu, zaman ve kişilerle kayıtlı olarak yapılan, sonuçlarının ilgililere ve üst yönetime bildirilen kısıtlı bir kamu denetimidir.

Daha geniş bir bakış açısı ile teftiş KİT genel müdürünün onayladığı yıllık teftiş programı veya doğrudan talimatı doğrultusunda, kuruluşun merkez veya taşra teşkilatına hukuki, idari, mali ve teknik her türlü mali işlem ve faaliyetlerinin, yasal/idari düzenlemeler ile karlılık ve verimlilik esasları çerçevesinde tespit, tahlil ve tedbirine yönelik yapılan çalışmaların bütünü şeklinde tanımlanabilir (BOTAŞ TKY⁵⁹ Md 18). Bununla birlikte teftiş faaliyeti uygulamada daha çok hukuksal düzenlemelerin göz önüne alındığı, bu denetimin daha çok uygunluk denetimi haline dönüştüğü de ileri sürülmektedir. Bu bağlamda teftiş çalışmaları doğrudan doğruya yönetimin bir işlevi olan denetime denk gelmemekle birlikte bu faaliyetin kamu yönetimine özgü bir denetim olarak da ele alınması daha doğru olacaktır (Akbulut vd. 2012: 4-5). Bununla birlikte çeşitli kurumların benzer konulardaki teftiş raporları incelendiğinde ise denetim elemanlarının konulara bakış açısının ciddi farklılıklar gösterdiği, önceliklerin ve değerlendirmelerin çok farklı olabileceği görülmektedir.

⁵⁹ BOTAŞ Teftiş Kurulu Yönetmeliği 26.08.1993 Tarih ve 21680 Sayılı Resmi Gazete.

Teftiş kurulları yönetmelikleri esas olarak birbirine benzemekle birlikte KİT'in faaliyet alanı, örgüt yapısı, ölçek büyüklüğü gibi etmenler nedeni ile bazı konularda farklı düzenlemelerde yer alabilmektedir. Ancak özellikle Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun ortak bir çerçeve sağlamak adına yürüttüğü çalışmalar neticesinde teftiş kurulu yönetmeliklerinde bir geleneğin oluştuğu görülmektedir. Bununla birlikte son yıllarda bugüne değin yapılan genel düzenlemelerin dışına çıkılarak yönetmelik değişiklikleri ile idari veya diğer görevlerde bulunmuş ve müfettişlik unvanı kazanmamış kişilerin de müfettiş, teftiş kurulu başkanı gibi unvanlara atanabilmesinin ve idarenin bağımsız, ihtisas kazanmış kurul mensuplarının belirlenmesine, seçilmesine dönük müdahalelerde bulunabilmesinin önü de açılmış bulunmaktadır.

Teftiş faaliyeti tek veya grup halinde müfettişler tarafından gerçekleştirilir ve ortak bir rapor hazırlanır. Raporda ve teftiş faaliyetlerinde genellikle kritik konu ve işlemler ile yürütülen iş ve işlemlerin öncelikle mevzuata, daha sonra idari düzenlemeler ile teftiş konusunun belirlenen ilke ve planlara uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığı gibi hususlar değerlendirmeye çalışılır. Teftişin yürütme otoritesini temsilen yerine getirilmesi ve yine bu otorite tarafından onaylanması ile teftiş konusunun yürütme nezdinde kabul görmesi gibi bir anlam kazandığından, teftiş kurulları tarafından öncelikli ve süreklilik arz eden bir faaliyet olarak ele alındığı görülmektedir.

Teftişin genellikle tarama ve/veya sondaj usulü ile yapılması öngörülmekte olup, teftişe konu faaliyetin tek tek incelenmesi tarama işlemini, yeterli değerlendirmeye ulaştıracak ölçüde ve örnekleme metodu ile seçilecek işlem ve bulguların incelenmesi ise sondaj yöntemi ile denetimi ifade etmektedir (BOTAŞ TKY Md 19). Bu bağlamda teftiş raporlarında -müfettişlerin hukuki ve idari sorumlulukları açısından- teftiş tekniğinin belirtilmesi önem atfetmektedir.

-İnceleme

İnceleme (revizyon) Latince “revidere” kökünden gelmekte olup, belirli bir konu veya işlemi gözden geçirme, tekrar bakmak, tekrar incelemek, teşhis ve tespit etmek gibi anlamlara gelmektedir (Kenger, 2001: 5). Uygulamada genellikle şikâyet ve ihbar gibi konularla genel müdürün tetkik edilmesini istediği belirli konu ve işlemlere ilişkin olarak -cezaî bir müeyyide uygulanmasını gerektirmeyen hallerde- yasal ve idari düzenlemelerin uygulanmasında görülen eksiklikler ve bunların düzeltilmesi ile yeniden

yürürlüğe konulması gereken usul ve kuralların belirlenmesi hususlarının tespit edilmesi işlemi olarak tanımlanabilmektedir (Çaykur TKY Md 46⁶⁰).

-Soruşturma

Soruşturma KİT genel müdürünün belirlediği kuruluş dâhilinde yapılan bir iş ve/veya işlemin KİT'lerin tabi olduğu yasal ve idari düzenlemeler çerçevesinde suç teşkil eden davranışın disiplin ve ceza hukuku açılarından değerlendirilerek sonuçlandırılması işlemidir.

- Rehberlik ve danışmanlık

Teftiş kurulu mensuplarının bilgi ve deneyimleri ile objektif ve bütüncül bakış açılarından faydalanmak, bir konu veya işlemin KİT menfaati çerçevesinde etraflıca değerlendirilmesi gibi amaçları gözeterek yapılan tespitlerin, sonuçların ilgililere yardımcı olmak için raporlanmasıdır.

KİT teftiş kurulları başta genel müdür olmak üzere kuruluşun tüm kademedeki çalışanlarına hitap edebilecek şekilde yaptıkları çalışmaları bir rapor haline getirirler. Bu raporlar genellikle cevaplı rapor, inceleme, genel durum, personel denetleme ve soruşturma raporu gibi isimlerle anılmaktadır.

Yasal düzenlemelere göre görev kapsamındaki kuruluşun tüm birimlerinde belirli plan ve programlar çerçevesinde teftiş ile konu ve/veya işlem ile sınırlı kalmak kaydıyla inceleme, soruşturma ve araştırma yapmakla yükümlü kılınan bu kurullar sadece en üst KİT yönetimine karşı sorumlu ve bağlı olarak görevlerini mesleki bağımsızlık anlayışı içinde yürütmektedirler. Teftiş kurulu müfettişlerinin herhangi bir denetim faaliyetini icra edebilmesinde, denetim sonuçlarının yürürlüğe konulmasında ve özlük işlemlerinde tepe yönetimine bağımlı bulunmaktadır. Bu bağımlılığın yanı sıra tepe yönetiminin etki ve gözetiminde olan konularda denetim yapması gibi denetçinin bağımsızlığına ve tarafsızlığına gölge düşürecek unsurlar KİT teftiş kurullarının etkin çalışmasını ve bu kuruluşlarda iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesini olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

KİT'lerde iç denetim ve teftişin genellikle aynı anlamda kullanıldığı, buna karşılık son yıllarda iki kavram arasında farklılıkların bulunduğu ve Türk Kamu

⁶⁰ Çaykur Teftiş Kurulu Yönetmeliği 10.04.1994 Tarih ve 21901 Sayılı Resmi Gazete.

Yönetiminin denetiminde bu kavram çatışmasının tam olarak netleştirilmediği görülebilmektedir. Ancak denetim disiplini açısından teftiş ile iç denetim arasında benzerlikten daha çok farklılıklar öne çıkmaktadır.

Diğer taraftan iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için performans, verimlilik ve kalite ölçütlerinin önceden belirlenmiş olması gerekmektedir. KİT’lerde (genellikle) yıllık olarak yapılan plan ve programlar ile faaliyet raporları oldukça ayrıntılı hazırlanmış olup, yılsonu beklentilerine ilişkin somut göstergeler ve mali özetler mevcuttur. Bununla birlikte ayrıntılı iş planlarında ve iş akışlarında hedeflenen performans ölçütlerinin denetim faaliyetine esas teşkil edecek türde ve nitelikte bulunmaması, bilimsel üretim ve kontrol sistemlerinin yeterince yaygınlaşmaması gibi eksiklikler denetim faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Keza KİT teftiş kurullarının veri ambarında denetim alanına ilişkin bilgiler derli toplu olmayıp, mevzuat, plan, programlar ve idari düzenlemeler arasında denetçinin kendi kişisel gayreti ile oluşturacağı bir bilgi havuzu ile denetim yapıldığı görülmektedir. Bu durumda da müfettişin ne kadar bilgili ve tecrübeli olursa olsun, denetim faaliyeti ve ulaşacağı denetim sonuçları kişisel bakış açısı ile şahsi öngörülerini yansıtabilmekte, bu durumda denetimde kişisel unsurları daha bir ön plana çıkarabilmektedir.

Ayrıca yasal çerçevede ve idari düzenlemelerde denetimin kuramsal ya da uygulamalı boyutu belirlenmediğinden tecrübe ve meydana gelen hadiselerle karşı gelişen bir denetim anlayışı ve yaklaşımı teftiş kurulları uygulamalarında yer edinilmesini sağlamıştır (Akbulut, 2012: 4).

Bu bağlamda yönetimin tamamlayıcı bir unsuru olan iç denetimin gerektiğinde yönetimin performansı ile mali başarısızlığını ve yanlış kararlarını sorgulaması, KİT yönetiminin ve idari hiyerarşideki üst kademe organlarını siyasi manipülasyonlara karşı rahatsız edebilmekte, bu durumda kamuoyunda siyasi erkin olumsuz bir imaj edinmesinde oldukça önemli bir rol oynayabilmektedir. Bu durum teftiş kurullarının KİT’lerde uzun yıllar boyunca istenmeyen ve salt olumsuzlukların tespitinde uğraş veren bir birim gibi görünmesine yol açtığı düşünülmektedir.

Teftiş kurullarına verilen inceleme, soruşturma gibi diğer görevler nedeni ile önemli faaliyetlerin ve birimlerin düzenli olarak denetimi de yapılamaktadır. Birçok

KİT'in oldukça geniş faaliyet sahasına sahip olması, ölçek büyüklüğü, karmaşık mevzuat ve iş süreçlerinin bulunması, sürekli değişen ve farklı zaman dilimlerine, konularına hitap eden yasal/ idari düzenlemeler ile fonksiyonel olarak birbirinden oldukça farklı birçok karar ve icra birimlerinin bulunması, işletme birimlerinin geniş ve dağınık coğrafi bölgelerde yer alması, bilgi yönetiminde teknolojinin yaygınlaşmaması, kısıtlı personel sayısı, özlük haklarındaki aşınmalar, uzmanlaşmaya ve yeterli iş bölümüne gidilmemesi, sürekli ve güncel eğitimler ile kişisel yetkinliklerin artırılmaması gibi etmenler KİT teftiş kurullarının etkin ve verimli bir şekilde denetim faaliyeti yürütmelerine engel olmaktadır.

Buna karşılık eleştirel bir bakış açısı ile KİT teftiş kurullarında modern ve uluslararası uygulamaların izlenmesi, hayata geçirilmesi ve teftiş kurulu mensuplarınca teorik çalışmalara yer verilmesi konularında bir arayışın olmadığı da gözlemlenmektedir. Oysa modern denetim yaklaşımında daha çok yönetime yön verme, faaliyetlere değer katma, risklerin tespiti, iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi gibi konulara odaklanılarak denetimden beklenen faydayı maksimize etme öngörüsü bulunmaktadır (Akpınar, 2011: 303).

KİT'lerde iç denetimin etkinliğini artıracak iç kontrol sistemlerinin uluslararası uygulamalara paralel olarak kurulmaması da bu bağlamda çok önemli bir eksikliktir. Bununla birlikte KİT idari yapısı içerisinde birbirini denetleyen ve kontrol eden birçok mekanizmanın olduğu da görülebilmektedir. Örneğin bir tedarik sürecinde birbirinden bağımsız, farklı sorumluluk ve görev alanlarına sahip birçok birim ve personelin bir önceki ve bir sonraki aşamayı gözden geçirdiği bir kamusal iç sistem mevcuttur.

Avrupa Birliği ilgili organlarınca tarafından yapılan incelemelerde Türkiye'de kamu mali iç kontrol sisteminde eksikliklerin bulunduğu, şeffaflık, performans denetimi gibi alanlarda uluslararası düzenlemelerin ve standartların yeterince takip edilmediği, denetim alanındaki yetki ve sorumlulukların net olarak belirlenmediği sonuçlarına ulaşılmıştır. Bu amaçla AB müktesebatına uyum süreci içerisinde AB ülkelerinde bir standart olan kamu mali iç kontrol modelinin Türkiye'de de uygulanması öngörülmüştür (İDKK, 2009: 3). Gerek AB uyum sürecindeki uygulamalar, gerekse IMF, Dünya Bankası gibi kuruluşların önerileri ile diğer uluslararası düzenlemelere paralel olarak kamu yönetiminde ve denetiminde reform yapmak amacıyla 5018 Sayılı

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe konulmuştur (Akpınar, 2011: 286). Kanun kapsamında iç kontrol sistemi, iç denetim ve risk yönetimi gibi konularda uluslararası standartlara paralel düzenlemeler yapılmıştır (Aslan, 2010: 78). Bu kanunla kurulması öngörülen iç denetim birimleri bazı yazarlarca teftiş kurullarına bir alternatif kurum olarak da ileri sürülmekle birlikte uygulamada birçok devlet kurumunda teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin aynı kurum çatısı altında faaliyette bulunduğu görülmektedir. Bununla birlikte teorik ve pratik anlamda teftiş ve iç denetim kavramları arasında ciddi farklılıkların bulunduğu, bu nedenle her iki kavramın birbirini yerine kullanılmasının yanlış bir bakış açısı oluşturduğu düşünülmektedir. Tablo 2.13’de iç denetim faaliyetleri ile teftiş uygulamaları arasındaki temel farklılıklar toplu halde gösterilmiştir.

Tablo 2.13: İç Denetim Faaliyetleri ile Teftiş Uygulamaları Arasındaki Temel Farklılıklar

İÇ DENETİM	TEFTİŞ
Geleceğe odaklı olarak yapılır.	Geçmişe dönük olarak yapılır.
Sistem ve süreç odaklıdır.	Olay, kişi, konu ve zaman dilimi odaklıdır.
Sistematik ve sürekli yapılır.	Sistematik değil, tepe Yönetiminin kararına bağlıdır.
Yazılı kurallar ve standartlar mevcuttur.	Geleneklere ve kısıtlı yazılı düzenlemelere bağlıdır.
Etik kurallar ve ilkeler mevcut.	Etik kurallar ve ilkeler mevcut ancak iç denetimden farklılık arz eder.
Çalışma ve raporlama anlayışı standarttır.	Yönetmeliklerde ve kanunlarda belirlenen kısıtlı kavramsal çerçeve mevcuttur. Genel kabul gören standartlar yoktur.
Rehberleri ve çalışma formları standarttır.	Tüm teftiş faaliyetlerini kapsayan rehberler ile çalışma usullerine ilişkin yazılı standartlar yoktur.
İlke ve standartlarda güncelleme mevcuttur.	İlke ve standartlarda güncelleme kısıtlıdır.
Koordine eden İDKK Kurumu gibi bir üst kurum mevcuttur.	Kendi aralarında koordineyi teftiş kurulu başkanlıkları yapmakta, denetim faaliyetlerini ve sonuçlarını izleyen bir üst birim bulunmamaktadır.
İdareyi geliştirme amaçlı yapılır.	Yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idari düzenlemelere uygunluk amaçlı olarak denetimi ile bu süreçte yapılan yanlışlıkların eleştirilmesi yapılmaktadır.

Tablo 2.13: (Devam) İç Denetim Faaliyetleri ile Teftiş Uygulamaları Arasındaki Temel Farklılıklar

İÇ DENETİM	TEFTİŞ
İyi uygulama örneklerini aranır.	Hata aranır.
Denetimin tüm türlerini kapsamaktadır.	Genel olarak uygunluk denetimiyle sınırlıdır
İdareye yetkin olduğu konularda ayrıca danışmanlık hizmeti verilir.	Kısıtlı ölçüde danışmanlık yapılır.
Yönetimin faaliyetlerine bağlılık anlayışı kuvvetlidir.	Yönetime bağlılık anlayışı zayıftır.
İç kontrol sistemi incelenir.	İç kontrol sistemi her zaman incelenmez.
Dış denetim ile etkileşim içerisindedir.	Dış denetim ile etkileşim sınırlıdır.
Risk temelli bir denetim planlanması yapılır.	Risk değerlemesi yetersizdir.
Denetim maliyeti dikkate alınır.	Denetim maliyeti sorgulanmaz.
Denetçinin performansı ölçülür.	Denetçinin performansını değerlendirme ölçütleri belirgin değildir.
Mesleki yeterliliğin gereği sürekli mesleki eğitim vardır.	Düzensiz meslek içi eğitim
Sertifikasyona tabidir.	Sertifikasyon söz konusu değil ancak yetiştirme sonrası müfettişlik unvanı kazanılması için yeterlilik aşaması mevcuttur.
Fonksiyonel bağımsızlığa sahiptir, yüksek riskli alanların hangilerini denetleyeceğine esas olarak kendi karar verir.	Fonksiyonel bağımsızlık söz konusu değildir. Bağlı olduğu makamın izni veya onayı olmadıkça harekete geçemez.
Denetim sonucunda inceleme ve soruşturma yapamaz.	Bağlı olduğu makamın izni veya onayı ile inceleme ve soruşturma yapar.
İç değerlendirme, kalite ve güvence geliştirme anlayışı hâkimdir.	İç değerlendirme kısıtlı çerçevede teftiş kurulu başkanlığınca yapılır.

Kaynak: Bu tablo Mustafa Çavuşoğlu ve Osman Duru, İç Denetim makalesi ile Doğmuş M. Didem, Avrupa Birliği’nde İç Denetim Sistemi çalışmasından faydalanarak hazırlanmıştır. (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 19, Doğmuş, 2010: 32-33)

Türkiye’de yayınlanan birçok bilimsel makale çalışmasında iç denetim konusundaki düzenlemelerde,

- Yoğun bir şekilde teftiş sisteminin ve uygulamalarının eleştirildiği,

- İç denetim birimlerinin kurulması ile mevcut denetim uygulamalarının daha etkin ve kaliteli olacağı, bunun sonucunda da -dolaylı olarak- kamu kaynaklarının daha etkin bir şekilde kullanılacağı,
- Denetimdeki eksikliğin büyük ölçüde teftiş sisteminden kaynaklandığı gibi bütün kamu idarelerinin ve kamu işletmelerinin denetim sistemindeki aksaklıkların odak noktasının teftiş kurulları olduğuna ilişkin genel bir kanaatin yaygın olduğu görülebilmektedir.

Her iki birimin aynı organizasyon içerisinde denetim faaliyeti icra etmesi muhtemel bir çatışma alanı oluşturabileceğinden, eğer teftiş kurulları yürürlükten kaldırılmayacak ise her iki denetim organının görev tanımları açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir (Şahin, 2008: 300, Gönülaçar, 2010: 10). Bununla birlikte 5018 Sayılı Kanun'un kapsamında KİT'lerin bulunmadığı, kamu yönetim sisteminde iç denetim çalışmaları açısından bu kuruluşların –şimdilik- istisna tutulduğu görülmektedir.

Ancak 2012/3840 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıklarının 2013 Yılına Ait Genel Yatırım ve Finansman Programı Hakkında Karar'a⁶¹ göre KİT'lerde iç kontrol sistemi ile iç denetim birimlerinin kurulması öngörülmektedir. Madde içeriğinde iç denetimin Kamu İç Denetim Standartlarına uygun olarak yetkilendirilmiş iç denetçiler eli ile yürütüleceği, ancak iç denetim birimlerinin kurulmasının KİT yönetiminin inisiyatifine bırakıldığı gözlemlenmektedir. Bununla birlikte aynı Karar'ın 3. Maddesinde KİT'lerin 2013 yılı faaliyetlerini, uygulanan ekonomik politikalar ile Program ve kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde faaliyet gösterecekleri kararlaştırılmıştır (2012/3840 Sayılı BKK). Kurumsal yönetim ilkelerinin KİT'ler de uygulanabilmesi için uluslararası standartlara paralel bir iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerinin yapılandırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

⁶¹ 18.10.2012 tarih ve 28445 sayılı Resmi Gazete.

2.2.3. KİT Denetim Sisteminin ve Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Türkiye’de AB mevzuatı gibi uluslararası düzenlemeler ile uluslararası kuruluşların önerisi ile kamu yönetiminde köklü değişimler yaşanmaktadır. Kamu yönetiminin ayrılmaz bir parçası olan denetim faaliyetleri ve denetim birimlerinin de bu bağlamda yeniden yapılandırıldığı, iç denetim, iç kontrol gibi güncel kavramların çok çeşitli yasal düzenlemeler neticesinde idarelerin kurumsal yapılarında yer almaya başladığı görülmektedir.

Türkiye’de denetim sistemine yönelik eleştirilerin başında amaç ve performans göstergelerinin bulunmadığı, çok sayıda birimin yürüttüğü etkin olmayan, geçmişe dönük ve uygunluk ile sınırlanmış denetim uygulamalarının yanı sıra kamuoyu denetiminin eksikliği yer almaktadır. Özel sektörde yönetim anlayışı ile gelişmiş ülkelerle benzer ilkeleri benimseyen ve konuda yapılacak düzenlemelerin adaptasyonu çerçevesinde yeni kamu işletmeciliğinde ekonomik, verimli, etkin bir KİT yönetiminin hedeflendiği görülmektedir. Bu doğrultuda yönetim algısı değişirken denetimde de düzenlilik ve/veya uygunluk denetiminden performans denetimi, risk odaklılık, etik ilkeler gibi kavramlarla birlikte bilişim ve sistem denetimi gibi yeni alanlara yönelme eğiliminin kuvvetlendiği görülmektedir (Okur, 2010: 571-572).

Türkiye’de KİT’lere dönük olarak gerçekleştirilen ve dış denetim, anayasal denetim gibi isimlerle anılan, temel iki denetim organı olan TBMM ve Sayıştay’ın son yıllarda yapılan yeni düzenlemeler çerçevesinde yürüttüğü faaliyetler oldukça yeni olup, özellikle YDK’nun Sayıştay’a devri ile yüksek denetim algısı köklü değişime uğramıştır. Hesap verilebilirliği, şeffaflığı ve kamuoyu denetiminin modern demokrasilerde olduğu gibi Türkiye’de de sıklıkla vurgulandığı görülmektedir. Bu doğrultuda yapılan yasal ve idari düzenlemelerin ilerleyen dönemlerde de devam edeceği beklenmektedir. Özellikle anayasal denetimin önemli bir ayağı olan KİT denetiminin idari yapıdan bağımsız ve yargı niteliği bulunan, uluslararası gelişmelere paralel yapılanma içinde Sayıştay’a devredilmesi, yüksek denetimin bağımsızlığına olan vurguyu artırmaktadır. Bu kurumun son birkaç yılda gerçekleştirdiği denetimlerin sonuçlarını içeren yıllık KİT raporları incelendiğinde, YDK’nın geçmişte yürüttüğü denetim usul ve esaslarının muhafaza edildiği görülmektedir. Bununla birlikte Sayıştay içerisinde ve dışında zaman içerisinde denetime ilişkin birçok standartların ve kuralların

yürürlüğe konulduğu, kurumun da kendi içerisinde modern ve INTOSAI gibi uluslararası kurumlarca da benimsenen denetime ilişkin genel çerçevenin, uygulamalarda yer almasına çalışıldığı gözlemlenmektedir.

1982 Anayasası'nda kurucu iradenin tüm kamu kuruluşlarının dışında KİT'lerin denetiminin parlamentoya verilmesi konunun önemini daha da artırmaktadır. Kamu sermayesi ile kamu politikasının bir uzantısı olarak piyasalarda faaliyette bulunan bu işletmeler geçmişten bugüne birçok sektörün kalkınmasına, bir işletme kültürü ve sermaye birikimi oluşmasına ciddi katkılarda bulunmuştur. Buna karşılık uzun yıllardır kamuoyunda genel ekonomiye bir yük ve israf merkezi olarak algılanan bu kuruluşlarda yapılan anayasal denetim süreci incelendiğinde, yapılan denetimin bir ibra işleminden ibaret olduğu görülebilmektedir. Zira meclisteki siyasi erkin atadığı yöneticiler bir nevi mevcut yönetimi temsil ettiğinden KİT'lerin meclis denetimi işlemlerinin sonucunda siyasi otoritenin ibra edilmesi gibi algılanabilmekte, sonuç olarak da oylama yapan parlamento mensuplarının denetim sonuçlarına ne kadar objektif bakabildikleri tartışma konusu olabilmektedir. Kaldı ki bu konuda görevlendirilen meclis KİT komisyonu üyelerinin denetim bilimine ve denetim sonuçlarına ne kadar vakıf oldukları da tartışmalıdır. Bu bağlamda Anayasa'da ifade edilen meclis denetiminin yeterince etkin olmadığı uygulamalardan da açıkça görmek mümkündür.

Genel kamu yönetimi anlayışı içerisinde KİT'lerin bir bakanlığın çatısı altında faaliyette bulunması da bu kuruluşun bakanlığın denetim alanı içerisinde yer almasını sağlamaktadır. Özellikle 233 sayılı KHK'de ilgili bakanlığın gözetimi ve dolaylı olarak da denetimi öngörülmeyle birlikte bakanlık teftiş kurullarının ve iç denetim birimlerinin bu konuda düzenli, bağımsız ve bilimsel esaslara göre denetim faaliyetleri yürütmedikleri, genellikle inceleme ve soruşturma faaliyetlerinin gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu anlamda DDK ile Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun yapmış olduğu denetimlerde de oldukça kısıtlı bir çerçevede kaldığı, kapsamlı ve sürekli denetimlerin yapılmadığı da bilinmektedir. Ayrıca KİT'lerin faaliyette bulunduğu bir alanların teknik ve idari özelliklerinden dolayı kamu hiyerarşisi içerisinde bulunan teftiş kurullarının da ihtisaslaşma eğiliminde bulunmaması etkin denetimi güçleştirebilmektedir.

Diğer taraftan KİT'lerin piyasa koşullarında özel hukuk hükümlerine tabi olmasından dolayı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birçok KİT statüsünde bulunan

kuruluşlarda bağımsız dış denetim yapılması şartı getirilmiş bulunmaktadır. Yeni uygulama sahası bulunan bu yasa hükmü KİT’lerde denetim sistemini güçlendiren ve kamunun hesap verebilmesini sağlamakla birlikte Türkiye’deki denetim olgusunun yeniden yapılandırılmasında önemli katkıları olacağı düşünülmektedir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 22).

Hemen hiçbir özel teşebbüsün KİT’ler kadar geniş ölçekte hesap verme sorumluluğu bulunmamasına karşılık denetimin genel bir çatısı ve amacı bulunmaması, dolaylı yünden yapılan denetimlerin etkinliğini de azaltmaktadır (Gönülaçar, 2007). Bu bağlamda BBDK gibi üst kuruluşların yürütmüş oldukları denetimler bir istisna teşkil etmektedir. Bankacılık sektöründeki düzenleme ve denetimden sorumlu BBDK KİT niteliğine sahip kamu bankalarında etkin ve sürekli denetimler yapmakta, modern denetim esas ve uygulamaları her geçen gün daha da geniş bir alanda uygulama imkânı bulmaktadır. Ancak yine BBDK gibi üst kuruluşların mensuplarının siyasi erkin tercihleri doğrultusunda belirlenmesi bu kuruluşların işleyiş ve etkinliğinde bağımsızlık vurgusunu ön plana çıkarmaktadır.

KİT’lerde başta TBMM olmak üzere yapılan tüm denetimlerin ve bunların sonuçlarının ayrıntılı bir şekilde kamuoyuna bildirimi bulunmamaktadır. Yapılan denetim faaliyetleri hakkında meclise ve diğer devlet denetim birimlerine vekâleten kendi adına iş ve işlemleri yürüten gerçek sermayedar kitlenin, yani milletin kapsamlı bir bilgilendirilmesi söz konusu değildir. Bu noktada yapılan tüm işlemlerin şeffaflığı ve hesap sorulabilirliği sorgulanabilmektedir.

KİT’lerde mevcut iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde temel amaç iç denetimden beklenen sonuçların işletmelerin faaliyetlerine değer katması ve ilgililere güvence sağlaması olmalıdır. Türkiye’de bu yönde yürürlüğe konulan 5018 sayılı yasa kapsamında KİT’ler bulunmamakla birlikte anılan yasa uygulamaları sonrasında kamu kurumlarında denetim organı olarak 2 ayrı yapının aynı çatı altında oluşturulduğu gözlemlenmektedir. Teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin benzer sahalarda denetim yapması, mevcut denetim organlarının sayısını artırmakla birlikte, yapılan düzenlemelerin amaç uygulama çatışmasına yol açtığı da görülebilmektedir.

İç denetim yürütmenin bir uzantısı olarak yönetimin doğal bir parçası durumunda bulunmaktadır. Mevcut teftiş faaliyetleri genellikle uygunluk denetimi

çerçevesinde hata ve suistimal konularına odaklandığından kuruma değer katan uygulamaların tavsiye edilmesi kısıtlı bir çerçevede kalmıştır. Buna karşılık iç denetim faaliyetleri organizasyona bağlı ancak yürüttüğü işlem bakımından bağımsız, sürekli ve tüm sistemi kapsayacak şekilde yürütülmek zorundadır.

Bu bağlamda iç denetim teftiş sisteminden farklı bir şekilde doğrudan tepe yönetiminin iradesi olmaksızın bir plan ve program dâhilinde kendiliğinden yürütülecek, ölçülebilir göstergelere sahip bir denetim algısı içerisinde gerçekleştirilmelidir (Akbulut vd. 2012: 7). Denetim personelinin yeterli sayıda ve nitelikte fonksiyonel bağımsızlığa sahip bir şekilde uluslararası standartlara uygun ve denetimi sınırlayan bir engelin bulunmadığı koşullar söz konusu olduğunda etkin ve verimli bir iç denetim faaliyetinin icra edilmesi mümkündür (Gönülaçar, 2008b: 12-13). Buna karşılık bağımsızlık açısından yeterli olmasa da 2012/3840 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıklarının 2013 Yılına Ait Genel Yatırım ve Finansman Programı Hakkında Karar'da teftiş kurullarından farklı olarak KİT'lerde kurulacak iç denetim birimlerinin denetim sonuçlarını genel müdüre değil yönetim kuruluna bildireceği öngörülmüştür. Ayrıca uygulamalarda kamu iç denetim birimlerinin özlük haklarının bağlı bulundukları tepe yönetimine bağımlı kılınması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun (İDKK) ise Maliye Bakanlığı'na bağlı bulunması bu denetim birimlerinin bağımsızlığına da gölge düşürebilmektedir.

KİT'lerdeki mevcut denetim sisteminin ve uygulamalarının temel problemlerini aşağıdaki tabloda özetlemek mümkündür.

Tablo 2.14: KİT'lerdeki Denetim Sistemi ve Uygulamalarına İlişkin Temel Problemler

KİT'LERDE DENETİM SİSTEMİ VE UYGULAMALARINA İLİŞKİN TEMEL PROBLEMLER			
Denetim Sisteminde Kaynaklanan Sorunlar	Denetim Uygulamalarında Yaşanan Sorunlar	Denetim Mesleği İcra Edenlerin Sorunları	Denetimin Sonuçları Bakımından Yaşanan Sorunlar
- Denetimin genel bir çatısı yoktur - Denetim standartları, planları, rehberleri ve süreleri belirsiz/yeterli değildir. - Bağımsız denetim bulunmamaktadır. - Tüm kamu denetimini kapsayana özel bir kanun bulunmamaktadır. - Denetim faaliyetleri kısıtlı bütçelerle yürütülmektedir. - Faaliyet, performans ve süreç denetimini etkin ve verimli değildir. - Denetim alanları belirsiz değildir; denetimi kısıtlayan düzenlemeler mevcuttur. - İç kontrol yapılarının sistematik ve bütünsel biçimde ele alınmaması ve bu alanda standartlar tespit edilememiş olması - Çeşitli yasal ve idari düzenlemelerle bazı KİT'ler denetim organlarının kapsamından çıkarılabilmektedir. - KİT Yönetimi ve çalışanları açısından denetim organı enflasyonu mevcuttur. - Hata, hile ve suistimallerin önlenmesi ile riskli alanların tespitinde denetim sistemi yeterince etkin değildir. - Denetim faaliyetlerinin denetiminin bulunmaması denetimde kalite güvencesinin sağlanamamasına yol açmaktadır.	- Anayasal denetim ile kamuoyu denetimi olması gerektiği etkinlikte değildir. - Denetimler geçmişe dönük olarak yapılmakla birlikte, kısıtlı çerçevede geleceğe dönük öngörülerde bulunulmaktadır. - Doğrudan ve/veya dolaylı olarak yapılan denetim faaliyetleri uluslararası denetim algısı ile örtüşmemektedir. - İç ve dış denetim faaliyetleri arasında etkileşim bulunmamaktadır. Denetim birimleri arasında diyalog, koordinasyon ve işbirliği yoktur. - Yasal mevzuatın dağınık olması ve geniş uygulama sahasının bulunması. - İşletme birimlerinin geniş ve dağınık coğrafi bölgelerde bulunması. - KİT'lerin faaliyet sahasını ilgilendiren ve idari/ mali konuları dolaylı/doğrudan etkileyen karmaşık iş süreçlerinin ve üretim teknolojisinin bulunması. - Fonksiyonel olarak birbirinden oldukça farklı birçok karar ve icra birimlerinin bulunması. - Etkin bir iç kontrol ve iç denetim sistemi mevcut değildir.	- Bir kariyer mesleği olan denetim personelinin öztlük haklarındaki yetersizlikler ile mesleki ve kişisel gelişimin sağlanamaması bu mesleğe duyulan ilgiyi azaltmakta, ayrıca bu sorunlar denetim personelinin olumsuz yönde etkilenmektedir. - Denetim personelinin mesleki eğitimi ve hayat boyu öğrenme kültürü her geçen gün aşınmaya uğramaktadır. - Denetim uygulamalarına referans teşkil eden genel ve özel yasal/ idari düzenlemelerin çokluğu ve bu kaynakların sürekli güncellenmesi, denetim faaliyetini icra edenler açısından problem oluşturmaktadır. - Mevcut denetimlerin tepe yönetimine bağlı olarak tepe yönetiminin icraatlarını denetlemesi ve yine sadece bu yönetime denetim sonuçlarının iletilmesi denetimin bağımsızlığına gölge düşürmektedir. - Yeterli sayıda ve nitelikte denetim personeli bulunmamakta, denetim personeli planlaması yapılmamaktadır. - Bilişim teknolojisinin sunduğu imkânlardan sistematik bir biçimde yararlanamamaktadır. - Uzmanlaşmaya ve yeterli iş bölümüne gidilmemektedir. - Denetim alanını içerisinde değerlendirilen birim, konu ve zaman diliminin yoğunluğu göz önüne alındığında mevcut denetim faaliyetleri talebi karşılayamamaktadır.	- Denetim faaliyetlerine ve sonuçlarına ilişkin bir veri bankası bulunmamaktadır. - İç denetim faaliyetlerinin sonuçları eğer bir suç unsuru bulunmuyorsa sadece tepe yönetimine bildirilmektedir. Raporlarda bahsedilen hususların yerine getirilmesi tepe yönetiminin takdine bırakılmıştır. - Denetim sonuçlarının izlenmesi kısıtlıdır. - Tüm denetim sonuçlarının değerlendirilmesi yapılmamaktadır. - Yönetim ile denetim personeli arasındaki etkileşim yeterli değildir. - Denetim sonuçlarının kamuoyuna bildirimi bulunmamaktadır.

Günümüzde küreselleşme ile birlikte ekonomik ve teknolojik alanlardaki gelişmeler paralelinde AB, Dünya Bankası, IMF gibi uluslar arası kuruluşların yaptığı tavsiye ve yönlendirmelerin etkisiyle hem dünyada hem de Türkiye’de kamu denetiminde ve kamu kaynaklı işletmelerde çok önemli değişimlerin yaşandığı ve yeni bir döneme girildiği görülmektedir. Bu değişim uzun zamanda şekillenen kurumsal yapıları ve yönetim algısını zorlayabilmekte, mevcut kurumlar ile yapılacak oluşumlar arasında çatışmaların da meydana gelebilmesine yol açabilmektedir.

Modern demokrasilerde sıkça vurgulanan şeffaflık, hesap verme sorumluluğu, liyakat, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, verimlilik, etkinlik, kamu yönetimindeki durağanlığın ve eskimişliğin önlenmesi, kurumsal yönetim ilkelerinin ve uygulamalarının kabul görmesi gibi yaklaşımlar bir bütün olarak ele alındığında KİT’lerin yönetiminde ve denetiminde köklü bir değişimin hayata geçirilmesini mümkün kılacaktır (Gönülaçar, 2007: 19; Köse, 2000: 26).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KİTLERDE ETKİN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İÇİN KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ DENETİM

3.1. KİT'LERDE ETKİN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İÇİN KURUMSAL YÖNETİM ÇERÇEVESİ

3.1.1. KİT'lerde Kurumsal Yönetimin Önemi

Kurumsal yönetim ifade ettiği değerler bakımından bilimsel alanda tartışılmasının oldukça köklü bir geçmişi bulunmaktadır. Özellikle firma krizlerinin zirveye çıktığı bazı dönemler de gelişmiş ekonomilerdeki birçok işletme sorununun temelinde kurumsal yönetim kültürünün gelişmemiş olması yer almaktadır. Temsilci yönetici çatışması ve birlikteliği gibi birbirine zıt kavramların uyum içerisinde işletme amacına uygun olarak yönetilmesi kurumsal yönetim kültürünün çıkış noktasını oluşturmaktadır.

Bununla birlikte kurumsal yönetim ilkelerinin doğuşuna genellikle kurumsallaşmış sermaye piyasalarına sahip olan batılı ülkelerdeki büyük ölçekli özel sektör işletmelerinde meydana gelen yolsuzluklar ve şirket skandalları gibi olumsuz hadiseler neden olmuştur. Kurumsal yönetimin odak noktası sermaye sahiplerinin haklarının korunması ve işletmelerin faaliyetlerinin daha şeffaf ve değerlendirilebilir hale gelmesi oluşturmaktaydı. Yani başlangıç noktası olarak özel sektör işletmeleri ve daha çok halka açık anonim şirketler referans olarak ele alınmıştı.

Zira kurumsal yönetim hesap verebilir bir sorumluluk anlayışı içerisinde özel sektör liderliği için temel bir eylem planı öngörmektedir. Bu çerçevede ilkeleri benimseyen kurumsal liderler risk yönetimi (mali ve operasyonel riskler) ile risk alma (yenilikçilik ve yaratıcılık) konularını dengeleyerek, sermaye sahipleri ve diğer kritik paydaşlara dönük, dayanıklı, sürdürülebilir yüksek performansa sahip iktisadi işletmeler oluşturmaya çalışmalıdır (Gross ve Lewis, 2010: ix).

Genel ekonomi içerisinde bulunan tüm işletmelerin -kamu, özel sektör ayrımı yapılmaksızın- yetki ve sorumluluk alanının belirlenmesi ile birlikte hesap verebilme ve şeffaflaşma kavramlarına giderek artan bir talep söz konusudur. Bu sebeple kurumsal yönetim uygulamaları ekonomik birimleri, devleti, kamuoyunu ve uluslararası kişi ve kurumları doğrudan ilgilendirmekte, söz konusu talebi karşılamaya dönük cevaplar üretmek üzere yeni bir yönetim kültürü ortaya koymaktadır (The Netherlands Ministry of Finance, 2000: 8). Zira meydana gelen yolsuzluk skandalları siyasi sistemlere bakış açısının olumsuz yönde etkileyerek demokratik sistemlere duyulan güveni sarsmakta,

dolayısı ile hükümetlerin güvenilirlik ve şeffaflık konularında ciddi hasarlar görmelerine yol açmaktadır (Gathmann ve Reyna, t.y.: 4).

OECD'nin 1999 yılında özel sektör kuruluşlarına yönelik olarak yayınladığı kurumsal yönetim ilke ve esaslarına ilişkin çalışmalar birçok ülke ve kuruluş için referans olarak kabul edilmiştir. Bu ilke ve esaslar, ilgili çalışmada da bahsedildiği üzere tek tip olmayıp, zaman içerisinde ve ülke şartlarına göre değişim ve gelişim gösterebileceği -ön koşul olarak- ileri sürülmüştür. OECD bünyesinde bu alanda devam eden çalışmaların sonucunda 2004 yılında kamu işletmeleri için kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin rehber yayınlanmıştır⁶². Bu rehber OECD'nin daha önceleri yayınlamış olduğu kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarının KİT'lerde pekiştirilmesine yardımcı olmak amacı ile geliştirilmiş bulunmaktadır.

Birçok ülkedeki KİT'lerin çalışma ortamı ve kurumsal yapısının farklılık göstermesi, kurumsal anlamda bu işletmeler için ortak ve modern bir uygulama modelinin tasarlanmamış olması bu işletmelerin faaliyetlerinin değerlendirilmesinde, kıyaslanmasında ve yönetim süreçlerinin iyileştirilmesinde zorluklarla karşılaşılmasına yol açmıştır. Bu anlamda OECD'nin yayınlamış olduğu OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetim Rehberi'nin çok önemli bir işlevi bulunmaktadır (Johnston, 2006: 5).

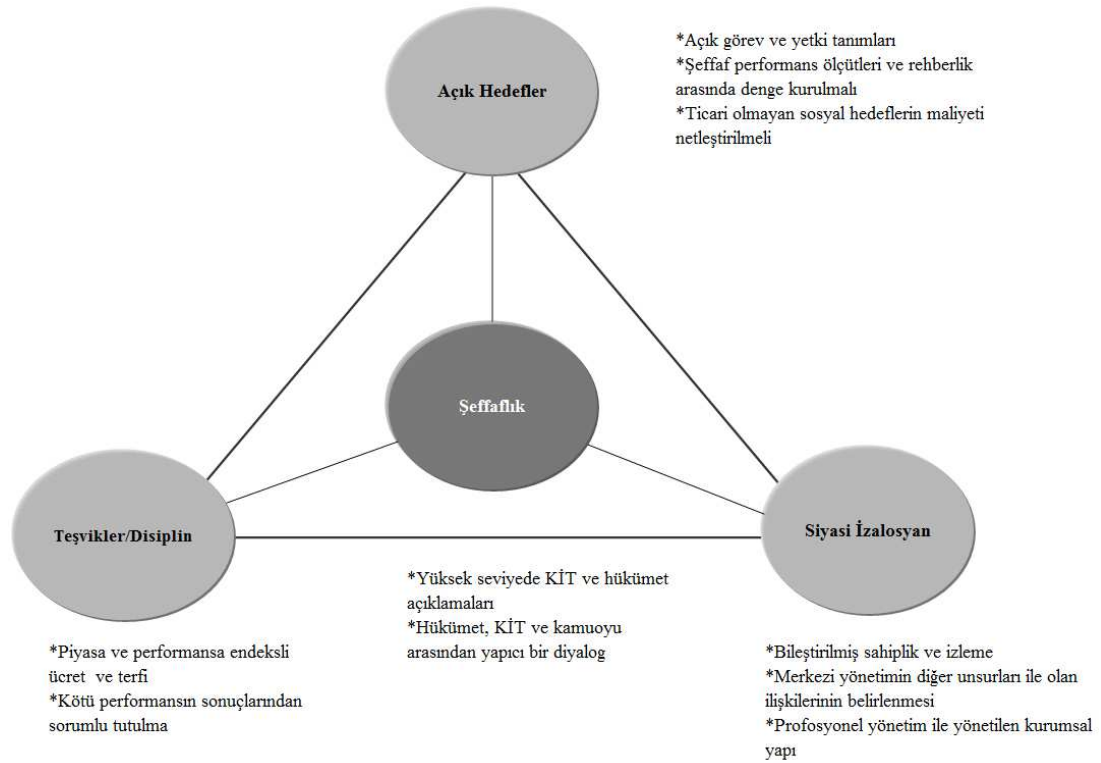
KİT'ler özel sektör işletmeleri gibi her zaman kar amacıyla hareket eden işletmeler değildir. Buna karşılık işletme faaliyetlerini yürüttükleri esnada çoğu zaman özel sektör işletmeleri ile benzer sorunlarla karşı karşıya bulunmaktadır. Bu nedenle özel sektörde karmaşık örgüt yapılarını yönetme tecrübesini kazanan işletmeler ile bu kuruluşların iyi işletmecilik uygulamalarından KİT yönetiminin de faydalanması mümkündür (Hm-Treasury, 2011: 5) Bu anlamda işletmecilik alanında çağdaş bir disiplin olarak kabul edilen olan kurumsal yönetim uygulamaları KİT'ler içinde –bazı farklı noktaları bulunmakla birlikte- model olarak kabul edilebilmektedir.

KİT'lerde ticari ve ticari olmayan hedefler, kamu kaynaklarının yönetim kademesinin haricinde bürokratik yönetimin de suistimal edebileceği endişesi, zayıf hesap verebilirlik ve şeffaflık ile piyasa disiplininin yoksun faaliyette bulunma gibi

⁶² Guidelines On Corporate Governance Of State-Owned Enterprises (Draft Text), www.oecd.org.

özel sektör işletmelerinden farklılık arz eden temel konular bu kuruluşlara dönük kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesini zorunlu kılmaktadır (Simon Wong, McKinsey & Company, 2006: 11).

Şekil 3.1: KİT Yönetimini Geliştirmek İçin Anahtar Unsurlar



Kaynak: Wong, McKinsey & Company, 2006: 13: Wong, 2004.

Şekil 3.1’de KİT yönetimini geliştirmek için anahtar unsurlar gösterilmektedir. Öncelikle KİT’lerde açık bir şekilde ulaşılabacak hedeflerin tanımı yapılarak, bu hedefler ile işletmenin performans ölçütleri arasında bir dengenin kurulmalıdır. Bu kapsamda KİT’lerin ticari olmayan sosyal hedefleri ve bunların maliyetlerinin de tanımlaması ve kamuoyu ile paylaşılması gerekmektedir. Diğer taraftan devletin sahip ve düzenleyici, yönlendirici fonksiyonlarını birleştirerek etkin bir izleme ve yönlendirme yapması ancak KİT yönetimine siyasi müdahalelerde bulunmaması beklenmektedir (Wong, 2004). Ayrıca KİT’lerin birçok devlet organı ile ilişkide bulunmasından ötürü bu ilişkilerin düzeyi ve sonuçlarının da kamuoyu ile paylaşılması gerekir. İyi yönetim uygulamalarının işletme boyutunda ise yöneticilere ve diğer çalışanlara tanınan

teşviklerin piyasa koşulları altında performansa dayalı olarak oluşturulması ve kötü performans sonuçlarından da yönetimin sorumlu tutulması beklenir.

Zira KİT yönetiminin, vatandaşlara karşı kamu kaynaklarını kullanması bağlamında şeffaf ve daha duyarlı hareket ederek işletme faaliyetlerinin sonuçlarından da sorumlu olması doğal bir beklentidir. Bu bağlamda KİT'lerin faaliyetlerinin ve gösterecekleri performansların tutarlı ve açık bir şekilde açıklanması, bu kuruluşların yönetim uygulamalarını daha sağlıklı hale getirmesi ve ilerleme kaydedilebilmesi yönünde baskı da oluşturabilecektir (Australian National Audit Office, 2001: 6). Tüm bu öngörülerin temelinde (Şekil 3.1'de görüleceği üzere) şeffaflık ilkesi yer almakta olup, söz konusu ölçütlerin KİT'lerdeki kurumsal yönetim uygulamalarını güçlendireceği varsayılmaktadır.

Keza, iyi kurumsal yönetim uygulamalarının yöneticilerinin etkili bir izleme ve değerlendirme yapmalarına olanak sağlayarak KİT'lerin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olacağı gibi kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanımı için tüm organizasyonu teşvik edici özelliği de bulunmaktadır (HKİCPA, 2004: 1).

KİT'ler ülke ekonomisinde sayı itibari ile özel işletmelere kıyasla oldukça az olmakla birlikte ulaştırmadan bankacılığa, madencilikten ağır sanayiye kadar uzanan ve genel ekonomisi içerisinde birçok ara mamul ve hizmet üretmesi bakımından önemli bir konumu bulunmakta, kamuoyu ile iş dünyasının yakın ilgisini cezbetmektedir. Diğer taraftan KİT'lerin stratejik önemi bulunan sektörlerle altyapı sektörlerinde faaliyette bulunması genel ekonomik düzlemin performansı üzerinde önemli etkileri olduğu düşünülmektedir (OECD, 2005a: 9, 13). Devlete ait işletmelerin yönetiminde elde edilecek daha yüksek performans ve beraberinde artan verim ekonomik anlamda büyümeyi de teşvik edebilecektir. Kurumsal yönetim uygulamaları KİT'lerde tam olarak hayata geçirildiği takdirde bu işletmelerin daha etkin bir gözetim ve yönetimle beraber şeffaflığı da artıracacağı muhakkaktır. Daha iyi kurumsal yönetim borç ve özkaynak açısından sermayeye erişimde kolaylıklar sağlayabileceği gibi bu kaynakların en verimli bir şekilde kullanımının sağlanmasının yanı sıra ülke içi kaynakların etkin bir şekilde dağılımına da yardımcı olacaktır. Dünya üzerinde birçok ülkede KİT'lerin bulunduğu sektörlerin tekelleşme eğiliminde olması göz önüne alındığında, bazı sektörlerdeki fiyat kontrollerinin iyileştirilmesi ve uygun reformların da yapılması ile

birlikte kurumsal yönetim uygulamaları özel sektörün girişinin mümkün olduğu faaliyet sahalarında rekabet sürecini de olumlu katkıda bulunacaktır (OECD 2005: 14-15). Bir başka bakış açısı ile KİT'lerdeki verimsiz faaliyetler ilk olarak bütçe baskısına ve ülkenin artan bütçe açıklarına katkıda bulunacağından, temel kamu görevleri için ayrılan kaynakların etkin bir şekilde kullanımını engellemekle birlikte genel ekonomik büyümenin ve kalkınmanın hızını kesebilen bir yönü de bulunmaktadır. Ayrıca bu işletmelerin sübvansede edilmesi reel faiz oranlarını yükselterek genel yatırımların azalmasına da yol açabilecektir (Vagliasindi, 2008: 2).

Özellikle Asya ekonomileri gibi gelişmekte olan ülkelerdeki KİT'lere dönük yapılan reform çalışmalarının potansiyel etkileri göz ardı edilemez. KİT'lerdeki etkin ve sürdürülebilir kurumsal yönetim uygulamaları kamu hizmetlerinin meydana getireceği mali yükü ve kamu borç stoklarının azaltılması ile bu işletmelerin faaliyetlerinin kalitesinin iyileştirilmesi sonucunda genel manada ekonomik büyümeye katkıda bulunacaktır. Diğer taraftan ihtiyaç duyulan sermayeye daha ucuz ve daha kolay erişimi de etkileyeceğinde borç-öz kaynak oranlarının yapısında olumlu etkisi bulunacak ve ekonomik düzlemde rekabetin gelişimini sağlayacaktır (OECD, 2010: 5).

Diğer taraftan günümüzde meydana gelen radikal değişimler ve yenileşme hareketleri toplumun birçok katmanını ve beraberinde ekonomik örgütleri de dönüşüme zorlamaktadır. Bu noktada toplumun önemli bir ögesi olan kamu yönetim sistemi ve bu sistemin belli başlı fonksiyonlarını gerçekleştirmek amacıyla kurulan KİT'ler de bu değişimden etkilenmektedir. Bu dönüşüm ülkedeki yönetim sistemi, sosyo-ekonomik yapısı ve siyasal düzeni arasındaki ilişki ile uluslararası gelişmelerin etkileşiminden doğrudan etkilenmektedir (9.Kalkınma Planı (2007 – 2013)⁶³, 1, 5-12, 65-66, 94) Özel sektöre özgü modern yönetim uygulamalarının kamu kaynaklı işletmelerde de model olarak benimsenmesi sonucunda kapalı örgüt ve yönetim yapısı artık kendisini şeffaf ve hesap verebilir yönetim kavramına (konseptine) bırakmaktadır.

Devlet mülkiyetinde bulunan işletmelerin sayısı son yıllarda azalma eğiliminde olmakla birlikte KİT'lerin ekonomideki ağırlığı henüz devam etmektedir. Örneğin OECD ülkelerinde bulunan kamu işletmelerinde istihdam edilenlerin sayısı 6 milyonu aşarken işletmelerin toplam ekonomik değeri de 2 trilyon ABD dolarında olması,

⁶³ 01.07.2006 tarih ve 26215 sayılı RG

KİT'lerin birçok ülkedeki kurumsal ekonominin önemli bir bölümünü oluşturmalarına neden olmaktadır (Christiansen, 2011: 3). Bu bağlamda gerçekleştirilen OECD ve Dünya Bankası bölgesel kurumsal yönetim çalışmalarında öncelikli olarak devlet varlıklarının kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin sorunlar üzerinde durulduğu görülmektedir (OECD, 2005a: 40).

Son yıllarda yaşanan krizlerinde etkisi ile kamulaştırma kararları doğrultusunda kamu sermayesinin artan yoğunluğu ve yasal düzenlemelere göre dar çerçevede ele alınan KİT'lerin uluslararası genel tanımlara göre çok daha fazla sayıda bulunması bu işletmelerin faaliyetlerinin ve göstermiş oldukları performansın gerçek anlamda anlaşılabilmesi (veya kamuoyu ile yeterince paylaşılmaması) bu kuruluşlardaki kurumsal yönetim uygulamalarını daha da önemli kılmaktadır.

3.1.2. KİT'lerde Kurumsal Yönetimin Sağlayacağı Avantajlar

Kurumsal yönetim uygulamaları bir işletmenin verimliliğini, sürdürülebilir büyümesini ve kaynaklarının etkin ve verimli kullanılarak paydaşlarının/ilgili taraflarının güveninin kazanılmasında anahtar rol oynamaktadır. Bu role paralel olarak kurumsal yönetim işletme yönetimi, paydaşları ve diğer menfaat gruplarının arasındaki mevcut ilişkileri düzenlediği gibi işletmenin vizyon, misyon ve amaçlarının net bir şekilde belirlendiği bir yapıyı belirlemekte, işletme amaçlarına ne şekilde ulaşılacağı ve faaliyetlerinin ne şekilde denetleneceğine ilişkin bir yol haritası da sunmaktadır (Şenol, 2005). Kurumsal yönetim uygulamalarından beklenen faydaların başında kamuoyunda şeffaflığın, hesap verilebilirliğin ve dürüstlüğün benimsenmesini ve hayata geçirilmesini sağlamak, benzer bir şekilde işletmelerinde bu uygulamaları faaliyete geçirerek yolsuzluk, hile ve suistimalleri azaltarak sürdürülebilir bir toplumsal barışın sağlanmasına katkıda bulunmalarına yardımcı olmayı amaçlamaktadır (Aysan, 2007: 282). Diğer taraftan gerek ticari gerekse ticari hedefleri olmayan tüm kamu işletmelerinin –genel olarak- iş dünyasındaki kar elde etme disiplininin yoksun bulunmasına karşılık yüksek işletme performansı beklentisi bu kuruluşların yönetilmesinde doğru yönetim uygulamalarının sağlayacağı avantajları daha bir önemli kılmaktadır (Drucker, 1993: 67).

Kurumsal yönetim çıkış noktası olarak her ne kadar özel sektör işletmelerini referans almakta ise de gerek ülke ekonomileri gerekse küresel ekonomideki ağırlıkları ile birçok ülkedeki temel altyapı ve kritik öneme sahip sektörlerde ticari faaliyetlerde bulunan KİT'ler de bu yeni yönetim yaklaşımının kapsama alanında bulunmaktadır.

OECD'ye göre KİT'lerin kurumsal yönetim ilkelerini ve uygulamalarını benimsemesinde 4 önemli faktör bulunmaktadır. Bunlar

- KİT'ler hala OECD kapsamındaki ülkelerde birçok kritik sektörde faaliyette bulunmakta ve genel ekonomik performansı etkileyebilmektedir.
- Birçok ülkede küreselleşme ve liberal ekonominin etkisinde kalınarak kamu reformu yapılmakta ve kamu mülkiyet haklarının daha etkin ve verimli kullanılması ön plana çıkmaktadır.
- KİT'lerde kamu sektörü için tasarlanan iyi yönetim araçlarının uygulama zorlukları bulunmaktadır.
- KİT'lerin daha etkin ve daha verimli yönetilmelerinin sağlanması, dolaylı yönden rekabeti ve ekonomik büyümeyi teşvik edecektir (OECD, 2010: 12).

OECD'nin KİT'ler için hazırlamış olduğu kurumsal yönetim rehberi devletlere bu işletmelerin sahiplik işlevlerini yerine getirmelerini değerlendirme ve geliştirme hususlarında uluslararası ölçütlerde kıyaslama yapabilmelerinin önünü açmaktadır. Birçok ülkenin tecrübeleri ile geliştirilen bu rehber KİT'lerin yaşadığı kurumsal yönetim ile ilgili sorunlarına dönük somut tavsiye ve yönlendirmelerde de bulunmaktadır (TÜSİAD ve OECD, 2006: 9) .

Kamu kesiminde kurumsal yönetimin temel hedefi parlamentonun ve merkezi otoritenin politikalarının gerçekleşmesine yönelik güvenceler oluşturmaktır. Etkili bir kurumsal yönetim için uygulamaların tasarımı ve icrası devletin ilgili tüm kesimlerinde sorumluluk ve uyum gerektirmektedir. Bu bağlamda öncelikle parlamentoya karşı yürütme organının temel organı olan ilgili bakanlık ve başbakanlık KİT'lerin hedeflerinden ve kullanılan kamu kaynaklarının doğru kullanılıp kullanılmadığından yönetsel açıdan sorumluluğu bulunmaktadır. Güçlü bir kurumsal yönetim -bu kuruluşların faaliyetlerinden sorumlu tutulacak- yürütmenin bu sorumluluğunu yerine getirmesine imkân veren doğru tasarlanmış bir yönetim sistemi çerçevesinde; kontrol,

gözetim, hesap verme ve denetim süreçlerinin uyumlu bir şekilde çalışması sonucunda elde edilecek yeterli güvence ortamı ile mümkün olabilir (The Netherlands Ministry of Finance, 2000: 9). KİT yönetimi, yönetim kurulu, ilgili bakanlık(lar), TBMM KİT Komisyonu, diğer pay sahipleri ve merkezi yürütme organları arasındaki ilişkinin net ve somut olarak tanımlanması ile KİT faaliyetlerinin piyasa koşullarına uyumlaştırılması yönünde atılacak adımlar kurumsal yönetim uygulamalarını güçlendirecek, bu işletmelerin daha etkin ve verimli olarak çalışmalarına katkıda bulunacaktır (Aysan, 2007: 295).

OECD'ye göre KİT'lerin hukuki ve idari düzlemdeki ilişkili bulunduğu birimlerle olan karmaşık yapısı hesap verilebilirlik adına özel sektör kuruluşlar gibi daha açık ve basit olmayan kurumsal yönetim uygulamalarını güçleştirebilmektedir (OECD, 2010: 5-6). KİT'lerin yürütme organına bağlı ve onun dolaylı bir uzantısı olmasından ötürü organizasyon içinde de kurumsal yönetim uygulama hedefi olmak zorunluluğu bulunmaktadır. Günümüzde modern kamu yönetiminin ayrılmaz bir parçası olan kamu kurumsal yönetim yaklaşımı doğrultusunda merkezi otoritenin KİT'lerin gerçek durumları hakkında bir öngörü ve yeterli bilgi edinme isteği normal bir işletmenin kurumsal yönetime bakışından daha kuvvetli bir yasal/idari sorumluluk anlayışı getirmektedir. Ayrıca bu işletmelerin kuruluş amaçları ve ürettikleri kamusal hizmetler bakımından özel sektör işletmelerinden çok farklı bir misyon üstlenmeleri nedeni ile salt kar odaklı değerlendirmelerden çok belirlenmiş hedeflere paralel fayda/maliyet eksenli performans ölçümlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda kurumsal yönetim KİT'ler için farklı ve daha gerçekçi değerlendirme ölçütlerinin geliştirilmesinin de önünü açacaktır.

KİT'lerdeki kurumsal yönetim uygulamaları öncelikle bu kuruluşların etkin ve şeffaf bir yönetim sergilemelerine olanak sağlamayı amaçlamaktadır. Bu yeni bakış açısı sonucunda kaynakların etkin kullanımı, şeffaflık, hesap verilebilirlik, sorumluluk, etkin ve verimli yönetim, genel ve özel amaçlara uyum derecesi ile nihayetinde denetim hedeflerine ulaşılarak önce merkezi yönetim daha sonra da bu konular üzerinde beklenti sahibi kitlenin bilgilendirmesi sağlanabilecektir. Bu doğrultuda KİT yönetiminin kurumsal yönetim uygulamaları hususunda sorumlu oldukları alan öncelikle merkezi yönetim ile beklenti sahibi kesim arasında belirlenmektedir.

OECD ülkelerinde uzun zamandan bu yana özelleştirme uygulamalarının gündemde olması bu kuruluşların göreceli olarak genel ekonomi içerisindeki nisbi önemini azaltmaktadır. Ancak böyle olsa bile KİT'lerin kurumsal yönetimin iyileştirilmesi özelleştirme uygulamalarını kolaylaştırmak için gerekli altyapıyı hazırlanmasına katkıda bulunmakla kalmayacak, bu kuruluşların ve genel ekonominin performans açısından başarısını artırmayı sağlayacaktır (OECD, 2010: 5).

Kurumsal yönetim ilkelerinin KİT'lerde uygulanması halinde elde edilecek avantajları genel olarak şu şekilde ifade edilebilir;

- Kamu kaynaklarının hata, hile, suistimal ve yolsuzluklara karşı korunması,
- Kamusal ayrıcalıkların piyasa aktörlerinin aleyhine kullanılmasının engellenmesi,
- Kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımını sağlayacak modern ve etkin yönetim uygulamalarının teşvik edilmesi,
- KİT örgüt yapısının ve insan kaynakları uygulamalarının etkin ve verimli faaliyette bulunacak şekilde yapılandırılması,
- KİT misyon, vizyon ve hedeflerinin net ve ulaşılabilir olmasını sağlaması,
- Stratejik planlama ve iyi yönetişimin temin ve teşvik edilmesi,
- Potansiyel pazar fırsatlarının değerlendirilmesi için uygun yasal/idari ortamın tesis edilmesi,
- Ulusal ve uluslararası KİT kurumsal yönetim endeksi ile KİT performansının ve yönetim uygulamalarının uluslararası standartlar açısından değerlendirilebilmesi,
- İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşmesi için uluslararası standartlarda etkin bir iç kontrol sistemi kurulması ile ve iç denetim ve bağımsız denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi,
- Kamu hizmetlerinin ve KİT ürünlerinin kalitesinin artırılması yönünde baskı oluşturmaları,

- Ekonomik krizlere ve risklere karşı gerekli tedbirlerin alınmasına yardımcı olması,
- Sermaye ve kredi maliyetlerinin iyileştirilmesine yardımcı olarak yerli ve yabancı sermayenin cezbedilmesi,
- KİT paydaşlarının ve ilgili tarafların çıkarlarının korunması,
- KİT yönetiminin işletme faaliyetlerinden sorumlu tutulması,
- Tüm hissedarlarla aktif bir iletişim ve görüş alma politikasının geliştirilmesi,
- Etik değerlerin benimsenmesi,
- Hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın sağlanması,
- KİT’ler hakkında güven ortamının oluşturulması,
- Yönetim kurulunun operasyonel etkinliğe kavuşması ile daha etkin ve verimli çalışmasını teşvik etmesi,
- İşletme değerinin artırılarak özelleştirme uygulamalarını kolaylaştırması,
- Ulusal rekabet gücünün artırılması ve sektör bazında rekabet ortamının iyileştirilmesi.

Yukarıda sayılan avantajlar dünyadaki ekonomik, yasal, idari ve organizasyon bakımından farklılıklar gösteren KİT’lerde farklı tip ve şekillerde görülebilecektir. Ancak yeni kamu yönetimi anlayışına paralel olarak KİT’lerde kurumsal yönetim uygulamaları her geçen gün daha fazla benimsenmekte, farklı yöntem ve bakış açıları ile konu paydaşlarca sahiplenilmektedir⁶⁴.

3.1.3. Kurumsal Yönetimde KİT Özel Sektör Farklılığı

Kurumsal yönetim özel sektörün hâkim olduğu, sermaye piyasalarının kurumsallaştığı ve sermayenin aktif bir şekilde reel ekonomi içerisinde faaliyette bulunduğu gelişmiş batılı ve bazı Uzakdoğu ülkelerinde doğmuştur. Öncelikle özel sektör işletmeleri üzerinde yoğunlaşmakla birlikte kamu işletmelerinin 1980 sonrası

⁶⁴ Bu konuda bakınız “New Public Management”, Mapping of the Public Services, 2010, CEEP sy 333.

yoğun özelleştirme faaliyetlerine karşılık dünya ekonomisi içerisindeki nispi ağırlığını koruması, temel altyapı, savunma, ulaştırma, enerji ve telekomünikasyon gibi stratejik önemi bulunan sektörlerdeki lider konumları itibari ile ağırlıklı olarak açık olmayan kurumsal düzenlemeleri kurumsal yönetim yaklaşımının bu işletmeleri de kapsamı gereğini ortaya çıkarmıştır. Ayrıca verimlilik, etkinlik, yüksek performans ve fayda/maliyet yaklaşımı gibi modern yönetim uygulamalarının KİT'ler için de geçerli kabul edilmesi özel sektör işletmelerine özgü birçok modern yönetim uygulamalarının bu işletmelere taşınmasını da gerekli kılmaktadır.

Buna karşılık KİT'lerin içinde bulunduğu yasal düzlem ile karmaşık idari yapıları, standart kabul edilen işletme amaç ve fonksiyonlarından daha farklı bir bakış açısı ile ele alınmalarını gerektirmektedir (ANAO,1999: 7). KİT'lerin kendilerine bu özgü yapısal pozisyonu itibari ile kurumsal yönetim uygulamaları bağlamında da farklı ve/veya ilave ilke ve prensiplerin benimsenmesini ön plana çıkarmaktadır. Tablo 3.1'de kurumsal yönetim ilkeleri açısından KİT-özel sektör farklılığının genel çerçevesine yer verilmiştir.

Tablo 3.1: OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri Genel Çerçevesi: KİT Özel Sektör Farklılığı

OECD KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ GENEL ÇERÇEVESİ	
Özel Sektör İşletmelerine Özgü Kurumsal Yönetim İlke ve En İyi Uygulama Standartları	KİT'lere Özgü Kurumsal Yönetim İlke ve En İyi Uygulama Standartları
I. Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Oluşturulması	I. Kamu İşletmeleri İçin Etkin Hukuki ve Düzenleyici Çerçevenin Sağlanması
Kurumsal yönetim çerçevesi, şeffaf ve etkin piyasaları teşvik etmeli, kanunlara uygun olmalı ve farklı denetim, düzenleme ve yürütme erkleri arasında sorumluluk dağılımını açıkça yapmalıdır.	Kamu işletmelerinin tabi olduğu hukuki ve düzenleyici çerçeve, kamu işletmelerinin ve özel sektör şirketlerinin rekabet ettiği pazarlarda yapısal çarpıklıkları engellemek için eşit rekabet koşulları sağlamalıdır. Çerçeve, OECD'nin Kurumsal Yönetim İlkelerini temel almalı ve bu ilkelerle tamamen uyumlu olmalıdır.
II. Hissedarların Hakları ve Önemli Görevleri	II. İşletme Sahibi Olarak Devlet
Kurumsal yönetim çerçevesi, hissedarlık haklarını korumalı ve bu hakların kullanılabilmesini kolaylaştırmalıdır.	Devlet, bilgili ve aktif bir işletme sahibi olarak hareket etmeli, yeterli profesyonellik ve etkinlik düzeyini sağlayarak ve kamu işletmelerini şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde yöneterek, açık ve tutarlı bir işletme sahipliği politikası benimsemelidir.
III. Hissedarların Adil Muamele Görmesi	III. Hissedarların Adil Muameleyle Tabi Tutulması
Kurumsal yönetim çerçevesi, azınlık ve yabancı hissedarlar da dâhil, bütün hissedarlara eşit muamele yapılmasını güvence altına almalıdır. Bütün hissedarlar haklarının ihlali halinde yeterli bir telafi ya da tazminat elde etme imkânına sahip olmalıdır.	Devlet ve kamu işletmeleri, bütün hissedarların haklarını tanımalı ve OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uygun olarak onlara adil muamele yapılmasını ve kurumsal bilgilere ulaşımında eşit olanaklar tanınmasını güvence altına almalıdır.
IV. Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü	IV. Paydaşlarla İlişkiler
Kurumsal yönetim çerçevesi, menfaat sahiplerinin haklarını yasalarda veya ikili anlaşmalarda belirtildiği şekilde tanımalı, servet ve yeni is alanları yaratmada şirketler ile paydaşlar arasında etkin işbirliğini ve mali açıdan güçlü işletmelerin ayakta kalmasını teşvik etmelidir.	Kamu işletmelerinde devletin sahiplik politikası, kamu işletmelerinin paydaşlarına karşı sorumluluklarını tam anlamıyla tanımalı ve onlardan paydaşlarıyla ilişkileri hakkında rapor vermelerini talep etmelidir.

Tablo 3.1: (Devam) OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri Genel Çerçevesi: KİT Özel Sektör Farklılığı

OECD KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ GENEL ÇERÇEVESİ	
Özel Sektör İşletmelerine Özgü Kurumsal Yönetim İlke ve En İyi Uygulama Standartları	KİT'lere Özgü Kurumsal Yönetim İlke ve En İyi Uygulama Standartları
V. Kamuya Açıklama Yapma ve Şeffaflık	V. Şeffaflık ve Kamuoyuna Açıklama Yapma
Kurumsal yönetim çerçevesi, şirketin mali durumu, performansı, mülkiyeti ve idaresi dâhil olmak üzere şirketle ilgili bütün maddi konularda doğru ve zamanında açıklama yapılmasını sağlamalıdır.	Kamu İşletmeleri, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uygun yüksek şeffaflık standartlarına sahip olmalıdır.
VI. Yönetim Kurulunun Sorumlulukları	VI. Kamu İşletmelerinin Yönetim Kurullarının Sorumlulukları
Kurumsal yönetim çerçevesi, şirketin stratejik rehberliğini, yönetim kurulu tarafından yönetimin etkin denetimini ve yönetim kurulunun, şirkete ve hissedarlara karşı hesap verme yükümlülüğü taşımasını sağlamalıdır.	Kamu işletmelerinin yönetim kurulları, şirket yönetimine stratejik konularda yol gösterme ve izleme işlevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli yetkiye, uzmanlığa ve objektifliğe sahip olmalıdır. Yönetim kurulları dürüstlük içerisinde hareket etmeli ve davranışlarına ilişkin hesap verebilir olmalıdırlar.

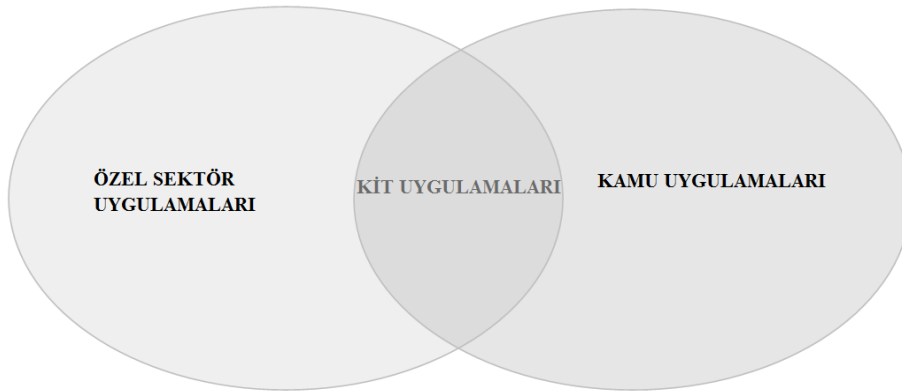
Kaynak: OECD, 2004; OECD, 2005a.

KİT'leri özel sektör teşebbüslerinden farklı kılan en temel özelliği paydaş yapısındaki –genellikle- hâkim yönetici ve/veya kontrol sahibi hissedarın devlet olmasıdır. Ancak devlet mülkiyeti otomatik olarak KİT'lerin amaç ve faaliyetleri üzerindeki devlet kontrolünü etkin bir şekilde garanti etmemektedir. Diğer taraftan KİT'ler özel mülkiyete sahip işletmelerden farklı olarak kâr maksimizasyonunu hedeflememekte, genellikle sosyal, siyasi ve ticari hedefleri de içeren karmaşık bir hedefler argümanına sahip bulunmaktadır (Forfas, 2010: 27). Ayrıca merkezi yönetimin ve dolaylı yönden ilişkide bulunduğu kurumların kararlarına doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunması karar süreçlerini ve faaliyetlerini çeşitli açılardan etkileyebilmekte/değiştirebilmekte, onlara değişik biçim ve misyonlar kazandırabilmektedir. Dünya üzerinde KİT'lerin sermaye ve yönetim yapısının değişkenlik göstermesi azınlık hisse/pay sahiplerinin bu kuruluşlar üzerindeki bilgi edinme hakkı ile şeffaflık konusunu ön plana taşımaktadır. Bu nedenlerden ötürü

KİT'ler hesap verme ve şeffaflık konularında özel sektör işletmelerinden daha yüksek standartlara ve uygulamalara sahip olması beklenmektedir.

KİT'lerin faaliyetleri ve üstlendikleri misyon bütüncül bir bakış açısı ile ele alındığında kaynakların etkin ve verimli kullanılarak mal/hizmet üretmeleri özel sektör uygulamalarına, kamu otoritesinin öngörmüş olduğu birtakım belirgin hedefler ve bu işletmelerin yürüttüğü özel görevler nedeni ile de -kamusal mal ve hizmetler üreten-kamu sektörü uygulamalarına dönük tarafları (Şekil 3.2'de görüleceği üzere) bulunmaktadır. Genel anlamda KİT'lerin tam olarak ne özel sektör işletmesi ne de klasik kamu idaresi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, bu işletmelerin her iki sektöre ait birtakım özellikleri taşıdığını söylemek mümkündür. Dünya üzerindeki uygulamalara bakıldığında birçok KİT'in genel ekonomi içerisindeki stratejik konumu dolayısı ile söz konusu görevleri uzun zaman sürdüreceği de anlaşılabilmektedir. Bu nedenlerden ötürü KİT'lerin kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında bağımsız bir başlık altında incelenmesi gerekmektedir.

Şekil 3.2: Genel Ekonomi İçerisindeki KİT'lerin İşletmecilik Uygulamaları Açısından Konumu



KİT'lere dönük olarak OECD ülkelerinde yapılan kapsamlı kurumsal yönetim rehberi ve uygulamaları çalışmasında kurumsal yönetimin adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri temel kabul edilmekle birlikte özel sektör işletmelerinden farklı ve öncelikli olarak ele alınması gereken konular incelenmiştir. Bu çalışmada yukarıda sayılan nedenlerden ötürü KİT'lerin hukuki ve düzenleyici

çerçevesi, devletin sahiplik işlevini yerine getirmedeki sorumluluğu, KİT hissedarlarının eşit muameleye sahip olması, paydaşların KİT’lerdeki yapılanması, KİT’ler de şeffaflık ve ilgili taraflara açıklama yapma, KİT’ler de yönetim kurullarının sorumluluğu şeklinde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasını, geliştirilmesini ve sürdürülebilmesi için bu işletmelerde öne çıkan temel konular vurgulanmıştır (OECD, 2005a: 7).

Özel sektör işletmeleri ile KİT’ler arasındaki farklılıklar kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarının da uygulamada farklılıklar göstermesine yol açmaktadır. Bu farklılıkları aşağıdaki tabloda şu şekilde genelleştirmek mümkündür;

Tablo 3.2: Kurumsal Yönetim Uygulamaları Çerçevesinde Kamu ve Özel Sektör İşletmeleri Arasında Öne Çıkan Farklılıklar

Farklılıklar	KİT’ler	Özel Sektör İşletmeleri
Amaçlar	Spesifik olmayan açıkça tanımlanmamış kamu yararına dönük genel hedefler, Ticari sahada faaliyette bulunanlar için kar ve verimlilik hedefi	Somut olarak tanımlanan hedefler
Faaliyetlerin niteliği	Kamu yararı ve belirgin olmayan kar güdüsü	Kar ve sürdürülebilir büyüme amacı mevcut
Organizasyon yapısı	Genel kamu otoritesinin uzantısı olan klasik kamu yapılanması	Sektöre ve yapılan işlerin niteliğine göre değişken yapılanma
Hukuksal ve idari çerçeve	Kamu hukuku ve özel hukuk düzenlemeleri, Merkezi otoriteye ve/veya diğer kamu birimlerine olan organik düzeyde bağlılık	Özel hukuk hükümleri ve paydaşların, üst yönetimin hâkim olduğu idari düzenlemeler
Yürütme ve karar alma organları	Yönetim kurulu ve genel müdürlük düzeyinde teşkilatlanma	Genel kurul, yönetim kurulu, genel müdür, CEO
Yönetim ve denetim birimleri	Merkezi otoritenin belirlediği bağımlı yönetim kurulları ve üst yönetim, Kamu üst denetim organı (Sayıştay, Yüksek Denetleme Kurumu gibi), Teftiş Kurulları	Yönetim kurulu, genel müdür, CEO, denetim kurulu ve iç denetim birimleri
Yönetim biçimi ve felsefesi	Klasik kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde ast üst ilişkileri ve yönetimi	Serbest piyasa disiplini içerisinde şekillenen özel sektör yönetimi

Tablo 3.2: (Devam) Kurumsal Yönetim Uygulamaları Çerçevesinde Kamu ve Özel Sektör İşletmeleri Arasında Öne Çıkan Farklılıklar

Farklılıklar	KİT'ler	Özel Sektör İşletmeleri
Sermaye ve paydaş yapısı	Ağırlıklı olarak kamu sermayesi ve kısıtlı ölçüde özel sektör ortaklığı	Özel girişim sermayesi ve özel sektör yatırımları; Sermaye piyasası aktörleri ve/veya özel müteşebbisler
İç kontrol, iç denetim, dış denetim faaliyetleri ve standartları	Kamu otoritesi disiplini altında belirlenen ve sınırları bilimsel esaslara göre çizilmeyen standartlar ve uygulamalar	Özel sektör için belirlenmiş uluslararası standartlar ve iç denetim birimleri
İnsan kaynakları yönetimi ve ücretlendirme	Genellikle merkezi otoriteye bağımlı personel temini ve ücretlendirilmesi	Personel seçiminde ve ücretlendirilmesinde bağımsız
Risk algılaması ve değerlendirmesi	Risk algılaması ve risk yönetimine ilişkin belirgin esaslar yok	Yönetim kurulu ve üst düzey yöneticilerin risk algılama ve riskleri yönetme sorumluluğu
Performans değerlendirmesi	Kamu yönetimi çerçevesinde yapılan ve standartları bulunmayan genel değerlendirmeler	Belirli dönemler itibarı ile yapılan faaliyetlerin ve sonuçların genel kurul veya paydaşlar tarafından değerlendirilmesi
İşletme faaliyetlerine esas kaynaklar	Kamu kaynakları ile işletme gelirleri	İşletme gelirleri, özel sermaye, borçlanma
Satış fiyatlarının belirlenmesi	Kamu faydası öncelikli olarak Merkezi otoritenin veya ticari esaslar gözetilerek oluşturulan KİT yönetiminin kararları	Piyasa disiplini ile işletme koşulları göz önüne alınarak oluşturulan maliyet ve kâr esaslı kararlar
Tasfiye ve iflas işlemleri	Genellikle tasfiye ve iflas işlemlerine karşı korunmaktadır	Tasfiye ve iflas hükümlerine tabi
Yatırım izinleri ve ölçek büyütme	Genellikle merkezi otoriteye veya diğer kamu birimlerine bağlılık söz konusu	Genel kurul ve üst yönetim tarafından kararlaştırılır
Faaliyetlerin planlanması ve ürünlerin fiyatlandırılması	Faaliyetlerin planlanması ve onaylanması aşamasında merkezi otoriteye veya bağlı bakanlığa, diğer kamu birimlerine bağlılık, mal/ hizmet fiyatlarına müdahale söz konusu	Faaliyetlerin planlanmasında ve ürünlerin fiyatlandırılmasında piyasa koşulları göz önüne alınarak tam bağımsızlık söz konusu
Kurumsal yönetim kültürünün benimsenmesi	Genel kamu hiyerarşisi dışında şeffaflık, hesap verilebilirlik ve faaliyetlerin sonuçlarından sorumluluk kısıtlı	Yasal mevzuatla birlikte, mevcut ve potansiyel paydaşların, ilgili diğer tarafların baskısı nedeni ile KİT'lere göre daha kuvvetli

Yukarıda sayılan temel işletme konuları -kurumsal yönetim disiplini açısından- KİT'leri normal bir işletmeden farklı olarak ele alınmayı gerektirmektedir. Söz konusu farklılıklara rağmen her iki işletme yapısında da dönük adillik, hesap verilebilirlik, şeffaflık, sorumluluk, dürüstlük, liderlik, ulaşılabilir performansa odaklanma, hissedar/paydaş haklarının tanınması gibi temel kurumsal yönetim ilkeleri mevcut olduğu söylenebilir (Edwards ve Clough, 2005: 15). Kurumsal yönetimin sayılan ilkelerini geliştirmek ve pekiştirmek amacı ile özel işletmelerden farklılık arz eden konuları OECD'nin hazırlamış olduğu KİT kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde ele alınması ön koşul olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.1.4.KİT'lerde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Yapılandırılması

Yeni kamu yönetimi anlayışı ekseninde OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşların yapmış olduğu çalışmalarda kurumsal yönetim uygulamalarının yansımalarına rastlanabilmektedir. Açıklık, şeffaflık, hesap verilebilirlik, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı gibi unsurlar her geçen gün önem kazanmakta, ülkelerin ve sözü edilen uluslararası kuruluşların öncelikle vurguladığı temalar arasında bulunmaktadır. Ancak OECD'nin 2005 yılında yapmış olduğu çalışma göstermektedir ki KİT'lerin kurumsal yapılarında ve bahsedilen unsurların hayata geçirilmesinde ortak bir bakış açısı olmadığı gibi kurumsal yönetim uygulamalarında da ortak bir dil ve kavramsal bir bütünlük de bulunmamaktadır. Bu nedenle OECD'nin düzenlemiş olduğu KİT'lere dönük kurumsal yönetim rehberi ortak bir kurumsal yönetim uygulama çerçevesi oluşturmasından dolayı gerek teorik, gerekse pratik uygulamaları teşvik etmesi açısından oldukça önemli bir özelliği bulunmaktadır.

Kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları doğası gereği sürekli gelişime ve geliştirilmeye müsait yönetim araçları içermektedir. Klasik yönetim yaklaşımlarının aksine sürekli değişen koşullara ve risk ihtiva eden konulara göre dinamik uygulamaları işletmelere taşımayı hedeflemektedir. Bu amaçla dünya ölçeğinde geniş bir yelpazede faaliyette bulunan KİT'lere dönük uygulamaların da zaman içerisinde değişebileceği kabul edilmektedir. Ayrıca kurumsal yönetim yeni bir bakış açısı ile kurumun hedeflerinden, faaliyetlerine, iç kontrol ve denetim esaslarından, çıktılarının

raporlanmasına değin işletmenin gerek i çevresine gerekse dış çevresine dönük modern uygulamaları da içerdiği görülmektedir.

Dünya da OECD'nin yanı sıra birçok kurum tarafından -özel sektör kuruluşlarının yanı sıra- KİT'lere dönük olarak da kurumsal yönetimin uygulamasına dair yaklaşımlar ve prensipler geliştirildiği görülmektedir. Bu alışmalar arasında yer alan ve Uluslararası Finans Kuruluşu (IFC) tarafından geliştirilen Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Kurumsal Yönetim İlerlemesi Matrisi (Tablo 3.3) bu işletmelerdeki uygulamaların mevcut teorik çerçevesinin aşamaları hakkında bir öngörü oluşturmaktadır. Bu çalışmaya göre KİT'lerde kurumsal yönetimin uygulama boyutu 4 ayrı aşamada ele alınmaktadır. Matriste yer alan dikey sütunda kurumsal yönetim esasları çerçevesinde belirlenen Yönetim Kurulu, Kontrol Ortamı ve Süreçler, şeffaflık, azınlık pay sahipliği ve finansal disiplin konuları yer almakta, yatay satırda ise KİT'lerin mevcut yönetim çerçevesine yer verilmiştir. Söz konusu matris İlerleyen her aşamada etkin bir kurumsal yönetim erevesi için temel gereksinimlere vurgu yapılarak konuya güncel bir bakış açısı kazandırılarak KİT'lerde yapılandırılacak kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları için örnek bir model oluşturmaktadır.

Tablo 3.3: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Kurumsal Yönetim İlerlemesi Matrisi

KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ İÇİN KURUMSAL YÖNETİM İLERLEMESİ MATRİSİ				
ÖZELLİKLER	1. Aşama	2. Aşama	3. Aşama	4. Aşama
A. KURUMSAL YÖNETİMİN TAHHÜT	- KIT'in hükümetten ayrı, yasal statüye haiz tüzel bir kişiliği vardır. - KIT'in pay sahipleri ve alacaklıların hakları ile ilgili genel ticari hükümleri ile şirketler hukukuna tabidir. - Kurumsal yönetim kapsamında bulunan ilişkili ve görevli tüm birimlerin yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenmiştir. - KIT'in düzenleyici hiçbir yetkisi bulunmamaktadır. - KIT'in kurumsal yönetim uygulamalarını geliştirme amacı bulunmaktadır.	- KIT'in kurumsal yönetim uygulamalarını geliştirme yönündeki plan yayımlanmıştır. - KIT'in pay sahiplerinin haklarına ve çıkarlarına dönük tutum ve davranışları, yönetim kurulu ve yöneticilerin organizasyon içerisindeki rolleri ile şeffaflık ve bilgilendirme konularında yazılı kurumsal yönetim politikaları mevcuttur. - KIT hissedarlara kurumsal yönetim politikalarına ve uygulamalarına ilişkin açıklamalarda ülkedeki en iyi uygulama kodlarına ne derecede uyulduğunu açıklamaktadır.	- KIT ülkenin (eğer varsa) en iyi uygulamalara kodlarda yer alan tüm önerileri karşılar. - Yönetim kurulunun bir yönetim komitesi vardır. - KIT organizasyon yapısı içerisinde kurumsal yönetim politikalarının geliştirilmesi ve uyumluluğunu sağlamaktan sorumlu atamış bir görevli vardır.	- KIT ulusal ve uluslar arası çevrelerde en iyi kurumsal yönetim uygulama lideri olarak kabul edilir.
B. YÖNETİM KURULUNUN YAPISI VE ÇALIŞMASI	- Yönetim kurulunun bağımsızlığı söz konusudur. - Yönetim kurulunun yetki, sorumlulukları ve çalışma esasları açıkça tanımlanmış ve yayımlanmıştır. - Yönetim kurulu düzenli olarak toplanır ve iyi yönetim uygulamalarını gözlemler - Yönetim kurulu üyeleri işleminin hedeflerine ulaşması için gerekli stratejileri oluşturmak ve müzakere edebilmek için yeterli zamanı vardır. - İşletme yönetimi işletmeye ve tüm hissedarlara karşı sorumluluğu bulunmaktadır. - İşletme yönetiminin de devletin rolü ve yetkisi açıkça tanımlanmalıdır.	- Yönetim kurulu en az 2 bağımsız üyeye sahiptir. - Yönetim kurulu bağımsız denetim komitesi aracılığı ile hissedarlara dış denetçilerin seçilmesi toplantısında, iç, dış denetim raporları onaylanarak, kamu denetçilerinin raporlarına cevap verilir, ayrıca denetçilerin tavsiyeleri gözden geçirir. - Yönetim kurulu başkanı ve CEO'nun mesajları tek elden hazırlanmaz. - CEO'nun atanması, görevlendirilmesi ve azledilmesi sadece yönetim kurulunun yetkisindedir. - Yönetim kurulu ile CEO her yıl değerlendirilmektedir. - Yönetim kurulunun sorumlu bağımsız üyelerinden oluşan aday gösterme süreci ile bir aday önerme komitesi vardır. - Nitelikli üyeler aracılığıyla etkili bir yönetim yapabilmesi için yönetim kurulunun oluşturulmasında rasyonel ve şeffaf süreçler vardır.	- Denetim komitesi bağımsız üyelerden oluşur. - İlişkili taraflarla yapılan işlemleri onaylamak için Denetim komitesinin bağımsızlığı mevcuttur. - İhtisas kurulu komiteleri teknik konuları ve potansiyel çıkar çatışmalarına hitap eder. - Yönetim kurulu yıl bazında seçilir.	- Yönetim kurulu, bağımsız yöneticilerin çoğunluğundan oluşmaktadır. - Sın alma, ücret/ tazminat ile aday komiteleri bağımsız yöneticilerden oluşur.

Tablo 3.3: (Devam) Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Kurumsal Yönetim İlerlemesi Matrisi

KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ İÇİN KURUMSAL YÖNETİM İLERLEMESİ MATRİSİ				
ÖZELLİKLER	1. Aşama	2. Aşama	3. Aşama	4. Aşama
C. KONTROL ÇEVRESİ VE KONTROL SİREÇLERİ	-İşletmede uygun bir iç kontrol sistemi ve iç denetim mevcuttur. -İç denetim yönetim kurulu ve dış denetçilere karşı sonludur.	-İç kontrol sistemleri ve iç denetim yüksek ulusal standartlara uygun olarak oluşturulmuştur.	-İşletme hazırladığı finansal tablolar ulusal arası standartlara uygun olarak denetlenmektedir.	-İşletmenin iç kontrol iç denetim faaliyetleri en yüksek uluslararası standartlara uyum içersindedir.
D. ŞEFFAFLIK VE AÇIKLIK	- İşletmenin finansal tabloları ulusal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış ve tanınmış bir bağımsız dış denetim firması tarafından denetlenmektedir. -İşletmenin yıllık finansal tabloları kamuya açıklanmaktadır.	- İşletmenin finansal tablolar ulusal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış ve tanınmış bir bağımsız dış denetim firması tarafından denetlenmektedir. - Pay sahipleri ile kamuya yapılan tüm açıklamalara ve diğer bilgilendirmeler zamanında internet aracılığı ile yapılır. - KİT hissesinin tamamı devlete ait olsa bile kamuoyuna açık yıllık hissedar toplantısı düzenleyecek.	-İşletme ulusal arası finansal raporlama standartlarına uygun olarak finansal hazırlar. -İşletme bölümlere göre raporlamanın yanı sıra hisse başına sonuçları içeren 3'er aylık yeterli ve şeffaf raporlar düzenler. -Tüm malzeme satın alma sözleşmeleri özet bilgi halinde kamuoyuna açıklanır.	-İşletmenin finansal ve finansal olmayan uygulamalarına ilişkin açıklamaları en yüksek uluslararası standartlara uygundur.
E. AZINLIK PAY SAHİPLERİ HAKLARI	-Azınlık hisse sahipleri yetimince bilgilendirilerek tüm hissedarların genel kurulda katılımı ve oy kullanımı hakkı temin edilir. -Tüm hissedarlara eşit bir şekilde oy hakkı, ruçhan hakkı ve hakların devri konularında muamele edilir. -Devlet ve büyük hissedarlar tarafından tüm hisse sahiplerine sahiplik oranı ile orantılı bir şekilde ilgili bilgilerin doğru ve zamanlı olarak iletildiği sağlanır. -Tüm hissedarların eşit ve adil bir şekilde bilgi edinmesi sağlanır.	-Azınlık hissedarların birikimli oy kullanması veya benzer mekanizmalar vastası ile etkili bir şekilde temsil edilmesi sağlanır. -Azınlık hissedarların özelleştirmeler ve yeniden kamulaştırma dâhil meydana gelen değişiklikleri kontrol edebilmesi için açıkça beyan edilmiş ve uygulanabilir politikaları mevcuttur. -İşletmenin faaliyet raporlarında hakim hisse sahibi ve oy gücüne haiz devlet ile azınlık hissedarlara dönük olarak temel risklere yer verilir. -Devlet ve ilgili kuruluşlar, diğer büyük hissedarlar ve iştirakleri, işletme yönetimi hakkında bütün önemli işlemler hakkında tam ve zamanında açıklamalarda bulunur. -Bütün hissedar antlaşmalarının içeriği eksiksiz, zamanında ve doğru olarak yapılır.	-Azınlık hissedarların konumları için etkili bir oy mekanizması mevcuttur. -İlişkili taraflara ilişkin tüm önemli işlemler özet bilgi şeklinde kamuoyuna açıklanmaktadır.	-Hissedarların ulusal arası piyasaların beklentileri ile uyumlu bir şekilde eşit muamele gördüğüne ilişkin işletme geçmiş bulumaktadır. -Altın hisse gibi sadece devlet elinde bulundurulmuş özel bir hisse türü bulumamaktadır.

Tablo 3.3: (Devam) Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Kurumsal Yönetim İlerlemesi Matrisi

KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ İÇİN KURUMSAL YÖNETİM İLERLEMESİ MATRİSİ				
ÖZELLİKLER	1. Aşama	2. Aşama	3. Aşama	4. Aşama
FİNANSAL DISİPLİN	-İşletmenin ticari ve politik hedefleri belirgindir kamuoyuna açıklanmaktadır. - Finansman maliyetleri ve finansman kaynakları şeffaftır. -Banka finansman tedarik süreci rekabetçi piyasa koşullarında gerçekleştirilmektedir.	-İşletme politikalarına ve hedeflerine ulaşmak için gereken maliyetleri uhşalar arası genel gömüşt muhasebe, finansal ve ekonomik teknikler kullanılarak değerlendirir ve finansal tablolarında ayrı ayrı gösterilir. - Devlet yardımları gibi (garantiler dâhil) imtiyazlı finansman kaynaklarının ticari faaliyetlere ekisi finansal açıklamalarında ayrı ayrı gösterilir. -İşletmenin bulunduğu sektöre uygun bir kar dağıtım politikası ve sermaye yapısı mevcuttur. -İşletmenin ihraç ettiği tahviller ve tahvillerin piyasadaki değeri	-İşletme politikaları, hedefleri ile toplantı maliyetleri devlet tarafından ayrı ayrı finanse edilmektedir. - Şirket hedefleri ve performans ile uyumlu bir ödüllendirme sistemi vardır.	-İşletmenin sadece ticari hedefleri bulunmaktadır. - İşletmenin ödemiş sermayesi (detaylandırılmış hisse payları ile) - İşletmenin finansman kompozisyonunda tahvil ve banka finansmanı en uygun orana sahiptir.

Kaynak: IFC, 2006a.

3.1.4.1. Yasal Çerçeve Oluşturma ve Yayınlama Zorunluluğu

Dünya ölçeğinde birçok ülkede kurumsal yönetim uygulamaları kamu kesiminde reform çalışmaları altında uygulama sahası bulmuş, hükümetlerin önceliğinde verimlilik, şeffaflık, hesap verilebilirlik gibi kavramlar ön plana yerleşerek ekonomik anlamda ciddi kazanımlar elde edilme yoluna gidilmiştir. Bu doğrultuda kamunun ekonomik hayatta müteşebbis olarak yer aldığı ve özel sektöründe içinde bulunduğu alanlarda sağlam ve etkin bir rekabet ortamı teşvik edilerek verimli bir iş dünyası oluşturma örnekleri benimsenir olmuştur. Bu eksende hazırlanmış olan OECD kamu işletmeleri için kurumsal yönetim rehberi -tüm ülke yönetimleri için- yapılan ulusal ve uluslar arası çalışmalara referans teşkil edecek bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (TUSİAD ve OECD, 2006: 9). Bugüne değin verimsiz işletmecilik faaliyetleri ve bürokratik kişiliği ile ön plana çıkan KİT'lerin olumsuz imajı aslında etkin bir kurumsal yönetim modeli benimsememelerinden ileri gelmektedir (Ernst & Young, 2010: 4).

KİT faaliyetlerinin genel çerçevesini oluşturan yasal ve idari düzenlemeler etkin bir işletme yapısından uzak ve karmaşık ilişkiler ağına sahip bir bürokratik düzleme işaret etmektedir. KİT'lerin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesini engelleyen bu koşullar piyasa disiplini ile uyum göstermediği takdirde yüksek maliyetlere yol açabileceği gibi siyasi konumundan ötürü devletin hesap verilebilirliğini, şeffaflığını da zayıflatabilecektir. Bu sebeple KİT yönetiminde söz sahibi olan kesimlerin yetki ve sorumluluklarının tutarlı ve uygun düzenlemelerle açık bir şekilde ayrıştırılması ve tanımlanması kurumsal yönetimin sürdürülebilir olmasına yardımcı olacaktır (TUSİAD ve OECD, 2006: 24).

KİT'lerin birer müteşebbis olarak ekonomik hayatta rol almalarının yanı sıra idari anlamda normal bir işletmeden çok farklı olarak devlet mekanizması içerisinde birçok birime karşı da yasal sorumluluğu bulunmaktadır. Dünya üzerinde bulunan birçok KİT, yönetim ve idari bağıllık açısından ortak uygulamalardan uzak bir çeşitlilik göstermektedir. Dahası dünya ölçeğinde ortak bir KİT tanımı ve uygulaması bulunmamasından ötürü birçok kamu işletmesi KİT statüsünde olmasına karşılık, idari ve yasal düzenlemelerde KİT olarak sayılmadığından kuramsal olarak bir tanım ve kavram boşluğu da bulunmaktadır.

OECD'nin yayınlamış olduğu KİT'ler İçin Kurumsal Yönetim 2005'ten Beri OECD Ülkelerinde Değişim ve Reform çalışmasında Türkiye örneğinde KİT'ler hakkında verilen kamu işletmeleri raporunda 233 sayılı KHK ile özelleştirme portföyünün parçası olan KİT'lerden bahsedilmektedir (OECD, 2011: 23-24). Hâlbuki (1.bölümde anlatıldığı üzere) Avrupa Kamu Teşebbüsleri Merkezi (CEEP) gibi uluslararası kuruluşlar ile bilimsel tanımlar çerçevesinde Türkiye'de KİT statüsüne sahip söz konusu düzenlemelerin dışında da birçok kamu işletmesi bulunabilmektedir. KİT'ler hakkındaki kavramsal karışıklığı gidermek için KİT'lerle ilgili uygulamalar ve bilimsel esaslar doğrultusunda KİT genel çerçevesinin ve KİT tanımının net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Aksi halde özel sektör işletmeleri ve KİT'lerin dışında kamu teşebbüsleri adı altında kurumsal yönetim uygulamaları için belirgin olmayan ve tanımlanmamış bir alanın varlığı söz konusu olacaktır. Günümüzde kurumsal yönetimin tercih edilebilir bir yönetim biçimi olmaktan öte ticari hayatın tüm aktörleri için göz ardı edilemez bir ön koşul olduğu, ayrıca kamu kaynaklarını kullanması açısından merkezi otorite için de gereklilik olacağı düşünülmektedir.

Dünya üzerinde tek bir kavram çatısı altında KİT yapılanması mevcut olmadığından, KİT tanımı ve uygulamaları da ülkeden ülkeye değişim gösterebilmektedir. Bu yapıya paralel olmak üzere OECD tarafından 2005 yılında yayınlanan kamu işletmeleri için kurumsal yönetim çalışmasında KİT'lerin kurumsal, organizasyonel ve hukuki yapılarının değişkenlik gösterdiği, yönetim kurulunun oluşumu ve paydaşların hak ve menfaatlerinin gözetiminde de farklı uygulamaların benimsendiği sonucuna varılmıştır (OECD, 2005a).

Diğer taraftan devletin hem piyasa düzenleyicisi ve gözlemcisi olması, hem de müteşebbis olarak ticari hayatta rol alması ekonomik düzlemde onun çift taraflı sorumluluk üstlenmesini gerektirmektedir. Devletin bu sorumluluğundan dolayı ticari hayatta kaynakların etkin dağılımını sağlaması, kamu kaynaklarının verimli kullanılması, diğer piyasa aktörlerinin faaliyetlerine ve rekabet ortamına zarar vermemesi için merkezi otoritenin bu yetkisinin ve sorumluluklarının birbirinden ayrılması, KİT'lere özel sektör kuruluşlarına eşit rekabet edebilecekleri bir ortamın oluşturması yükümlülüğü vardır (TUSİAD ve OECD, 2006: 24).

Bu nedenle KİT'lerin ve özel sektör işletmelerinin rekabet edebileceği piyasalarda yapısal çarpıklıkları ve düzenlemeleri ortadan kaldırılarak, etkin ve eşit rekabet ortamı oluşturulmalı, KİT'lerin üstlenmiş olduğu tüm sorumluluklar ve hedefler açık bir şekilde yasal ve idari düzenlemelerle tanımlanarak bundan doğabilecek maliyetler kamuoyu ile şeffaf bir şekilde paylaşılmalıdır (OECD, 2005a: 185). Benzer bir şekilde KİT'lerin özel sektör işletmeleri ile rekabet edebilmeleri, pazar fırsatlarından istifade edebilmeleri ve riskleri yönetebilmeleri de merkezi otorite tarafından kısıtlanabilmekte veya uzun bürokratik işlemleri gerektiren karar süreçlerine de uymak zorunda kalabilmektedir. Örneğin 11.09.1981 tarihli ve 2522 sayılı Kamu Kuruluşlarının Yurt Dışındaki İhalelere Katılması Hakkında Kanun'un 1. Maddesinde yer alan

"...kuruluşların faaliyet alanlarına giren konularda yurt dışında yapılacak ihalelere katılabilmelerine, taahhütlere girişebilmelerine, bu amaçla gerekli inceleme, araştırma, proje, inşaat ve işletme gibi hizmetlerle girişilen taahhüdün gereği olan diğer işlem ve hizmetleri bizzat veya aralarında birleşerek yahut bu kanun kapsamı dışında kalan yerli ve yabancı kuruluşlarla ortaklık şeklinde yapabilmelerine izin vermeye, bu faaliyetleri kontrol ve nezaret etmeye ve bu konulardaki usul ve esasları tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir."

maddesi gereğince Türkiye'de KİT'ler ihracat yapabilmek için Bakanlar Kurulu'na müracaat etme ve verilecek kararı bekleme durumunda bırakılmıştır. Bu türden uygulamalardan ötürü yöneticiler ticari hayatın içerisinde süratle hareket etme avantajı ile muhtemel bir pazar fırsatını zamanında değerlendirme fırsatını kaybedebilmektedirler.

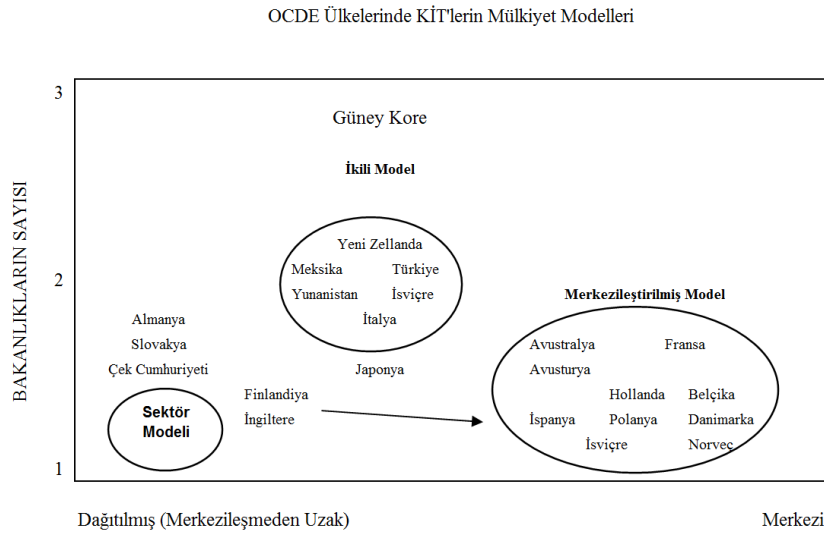
KİT'ler açısından iyi kurumsal yönetim uygulamalarının anlamı bu kuruluşların yönetim, kurumsal yapı ve devlet kurumlarının işleyişinde etkili süreçlerin uygulanmasını ifade etmektedir (Gathmann ve Reyna, t.y.: 1). Bu bağlamda KİT'lerde kurumsal yönetimin,

- İdari yürütme mekanizmasından doğan merkezi plan ve programlara uyumlu ve başarılı bir yönetim,
- Organizasyonel boyutta etkin ve verimli işletmecilik faaliyetlerinde bulunma zorunluluğu olmak üzere iki ayrı yönü bulunmaktadır.

KİT'lerin ekonomik düzlemdeki tabi bulunduğu yasal ve idari çerçeve ülke uygulamaları açısından ele alındığında tek bir çatı altında toplanmadığı, yönetim ve bağlılık açılarından değişik tip ve ölçekte işletmelerin faaliyette bulunduğu görülebilmektedir.

Kurumsal yönetimin temel problematiklerinden birisi olan mülkiyet ve yönetim/kontrol sorunu açısından bakıldığında KİT'lerin sahiplik yapıları ve yönetim biçimleri itibari ile de çeşitlilik gösterdiği görülebilmektedir. Bu konuda yaygın olan görüş dağıtılmış veya sektör modeli, ikili ve merkezi model olmak üzere 3 tip yapıdan bahsedilmektedir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye'deki KİT'lerin ikili sektör modeline yakın olduğu görülebilmektedir (OECD, 2005a: 42).

Şekil 3.3: OECD Ülkelerinde KİT'lerin Mülkiyet Modelleri



Kaynak: OECD, 2005a: 43.

Kamu yönetimi çatısı altında KİT'lerin faaliyetleri ve göstermiş oldukları performansa ilişkin olarak hesap verilebilirliğin oldukça karmaşık bir organlar zinciri (işletme yönetimi, yönetim kurulu, sahiplik haklarını kullanan birimler, bağlı bakanlık(lar), merkezi yönetim, parlamento vd.) arasında dağılmış olması, bu ilişki ağının açık ve net bir şekilde belirlenmemiş olması kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesinde önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. KİT'lerin bu karmaşık hesap verilebilirlik ağının, etkin kararların alınmasını ve iyi kurumsal yönetimin

gerçekleştirilmesini temin edecek şekilde yapılandırılması önemli bir adım olacaktır (TÜSİAD ve OECD, 2006: 14-15) .

Diğer taraftan hisse senetleri borsada işlem gören KİT'ler için özel sektöre dönük kurumsal yönetim uygulamaları doğal bir zorunluluk olduğundan diğer KİT'lere kıyasla bu işletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması daha kolay olabilecektir. Ancak sermaye piyasası koşullarına tabi olmayan KİT'ler için bu ilke ve uygulamalar yasal ve idari çerçevenin kısıtlarla çevrili olmasından ötürü belirsizlik içerisinde olduğu ileri sürülebilir.

Bu bağlamda KİT yönetimlerinin de merkezi otoritenin siyasi maksatlar gözetilerek yersiz ve verimsiz gündelik müdahalelerden olduğu kadar, fazlasıyla pasif ve mesafeli sahipliğinden ötürü de zarar görebilmektedir (TÜSİAD ve OECD, 2006: 14). Özel sektör işletmelerinin serbest piyasa koşulları altında bağımsız olarak karar alabilmeleri, riskleri ve üretim süreçlerini özgün bir şekilde yönetmeleri pek açıdan üstünlük sağladığı gibi kararların alınmasında ve uygulanmasında piyasalarda değişen koşullara hızla adapte olunmasını da sağlayacaktır. Bu amaçla KİT yönetimlerinin bağımsız ve özgün bir şekilde piyasa koşullarına uygun stratejiler geliştirebilmelerine ve bu kararlarını süratle uygulayabilmelerine olanak tanıyacak yasal ve idari düzenlemelerde yapılması gerekmektedir.

KİT'lerin uzun yıllardır ekonomi üzerinde ayrıcalıklara sahip olması, yasal olarak özel sektör işletmelerinden farklı olarak korunaklı bir statüye sahip olmaları, piyasa disiplini bozucu etkisi olduğu kadar, ülke kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını da önünde engelleyebilmektedir. Bu sebeple KİT'lerin özel sektör yönetimlerinin yönetim politikalarında belirleyici tehdit ve baskı unsuru olan devir ve iflasa korunarak ayrıcalıklı bir konuma sahip olmasının da kurumsal yönetim uygulamaları açısından sakıncaları bulunmaktadır. Bu amaçla yapılacak düzenlemelerde KİT alacaklıların haklarının eşit bir şekilde kullanabilmelerine ve devir, iflas gibi hukuki süreçleri başlatabilmelerine olanak sağlanmalıdır (TÜSİAD ve OECD, 2006: 14, 17).

KİT'lerde Kurumsal Yönetimi etkin kılmak için yasal ve idari çerçevenin oluşturulabilmesi için yapılacak düzenlemeler özetlenecek olunursa,

- Kamunun sahiplik ve düzenleyici rolü açık bir şekilde tanımlanarak birbirinden ayrıştırılmalıdır.
- KİT'lerin içinde bulunduğu karmaşık idari ve yasal düzenlemeler basitleştirilerek, bu işletmelerde modern işletmecilik uygulamalarının hayata geçirilmesinin önündeki engeller kaldırılmalıdır.
- KİT'lerin üstlenmiş olduğu işletme amaçlarının dışındaki tüm sorumluluklar yasal ve idari düzenlemelerde açık bir şekilde tanımlanmalı, bu yükümlülükten meydana gelen maliyetler, faaliyetlerin performansı ve kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığına ilişkin veriler kamuoyuna şeffaf bir şekilde bildirilmelidir.
- KİT'ler içinde bulundukları sektörlerde özel ayrıcalıklara tabi tutulmamalı, bu kuruluşlarla ilgili olan tarafların hak ve menfaatleri eşit bir şekilde karşılanabilmesi için iflas ve devir süreçlerine ilişkin yasal düzenlemeler yapılmalı, ticari hayatın gereklerine uygun şirket hukukun esas alan ve özel hukuki yapılar oluşturmayacak koşullar oluşturulmalıdır.
- KİT'lerin tabi bulunduğu yasal ve idari çerçeve bu kuruluşların hedeflerine ulaşmak için lüzumu halinde ve amaçları ile çelişmeyecek şekilde sermaye yapılarında değişikli yapılmasına olanak tanımalı, sermaye piyasalarından borçlanabilmelerinin önü açılmalıdır.
- KİT'lerin finansman ihtiyacı ve diğer kamu işletmeleri ile ilişkileri rekabet koşullarına ve ticari esaslara uygun, özel sektör işletmeleri ile aynı mesafede olacak bir şekilde düzenlenmelidir (TÜSİAD ve OECD, 2006: 17, 25-29).
- KİT'lerin özel sektör işletmelerinde olduğu gibi denetim faaliyetlerinin tam bir bağımsızlık içerisinde ve uluslararası genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde yerine getirilmesi için gerekli görülen sistemler, birimler yapılandırılmalı, buna ilişkin yasal ve idari çerçeve oluşturulmalıdır.

3.1.4.2. Devletin Sahiplik İşlevini Yerine Getirmedeki Sorumluluğu

KİT'ler kamu kaynağı kullanmaları açısından sadece kamu otoritesine bağlı ve sorumlu olmaktan öte, kamuoyuna, tedarikçilerine, kamu dışındaki paydaşlarına ve

ilgili diğer taraflara karşı da şeffaf ve hesap verilebilir bir tutum sergilemek zorundadır. Bu anlamda sahiplik politikası gereği başta kamuoyunun olmak üzere ilgili diğer tarafların bilgilendirilmesini sağlayacak KİT'lerin amaçlarını ve faaliyetlerini içeren raporların, dokümanların yaygın bir şekilde yayınlanmasını ve ulaşılabilir olmasını sağlamak zorundadır (TÜSİAD ve OECD, 2006: 18, 31).

KİT'lerdeki sahiplik fonksiyonu otomatik olarak bu işletmelerin misyonu ve faaliyetleri üzerindeki devlet kontrolünü -kendiliğinden- garanti etmemektedir. Özel teşebbüslerdeki kar maksimizasyonunun aksine KİT'lerin hedefleri genellikle sosyal, siyasi ve ticari hedeflerin birbirine girdiği daha karmaşık bir halde bulunmaktadır. Hâlihazırdaki bu karmaşıklık KİT'lerin denetlenmesinde ve performansların değerlendirilmesinde referans alınacak yasal/idari parametreleri belirsizleştirmektedir. Zira KİT'ler birer işletme olarak kabul edilmekle birlikte, kamu hiyerarşisi içerisinde bir kamu kurumu olarak yasal ve idari bir konumu da bulunmalarından ötürü KİT'lerin faaliyetleri ve hedefleri merkezi otoritenin (politik/sosyal) müdahaleleri yoluyla aşınmaya uğramıştır. Kurumsal yönetim anlayışında özel sektördeki paydaşların yetkilerini kullanabilmeleri ve buna ilişkin düzenlemeler belirgin bir atmosfer sunarken, KİT'lerin faaliyetleri ve hedefleri merkezi otoritenin müdahaleleri yoluyla kuruluş amaçlarından uzaklaşabileceğinden bu işletmelerdeki paydaş algısı kurumsal yönetim uygulamaları çerçevesinde açıkça belirtilmeli, devletin sorumlulukları ve müdahale eksenini net bir hale getirilmelidir. Bu doğrultuda KİT'lerdeki kurumsal yönetimin temelinde paydaşlar açısından güçlü gözetim ve izleme yapılabilmesi için KİT'lerin net hedefleri ve bu hedeflere ulaşabilmesi için hangi yolların izleneceği belirgin olmalıdır (Forfas, 2010: 27-28).

Bu anlamda kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesinde devletin sahiplik fonksiyonu oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Mesela yönetim kurulu üyelerinin aday gösterilmesi ve seçimi ile KİT yönetimine usulsüz siyasi müdahalelerden kaçınmak arasında doğru dengenin bulunması gerekmektedir (Johnston, 2006: 5). Bu amaçla atanacak yönetim kurulu üyeleri ve yöneticilerinin gereğinden fazla sayıda devlet idaresinden seçilmemesi veya siyasi maksatlarla seçilmemesinin hukuki ve idari çerçevede yapılandırılması önem atfetmektedir. Ayrıca yönetim kurulu üyeliği ve yönetici olması vasıfları ile muhtemel çıkar çatışmaları adil

ve titiz bir değerlendirme yapılarak karar verilmesine olanak sağlayan düzenlemelere ve etik ilkelere yer verilmelidir (TÜSİAD ve OECD, 2006: 30-34).

Ülke vatandaşlarının demokratik tercihleri sonucunda belirlenen parlamentoların, kamu kaynağı kullanmaları açısından - başta vergi mükellefleri olmak üzere - KİT'lere dönük karar ve denetimlerinde temsil yetkilerini etkin ve verimli kullanmaları bu işletmelerin çıktularından istifade eden veya etkilenen kesimlere karşı da sorumluluklarını yerine getirmelerine de yardımcı olacaktır. Merkezi yönetimin belirlediği politikalar ile işletme amaçlarının uyumu arasında kalan KİT yönetimi bir yandan bir işletme yöneticisi olarak hareket ederken, bir yandan da klasik kamu bürokrasisi içinde yer alarak bağımsız hareketlerden yoksun kalarak kısıtlı bir çerçevede faaliyetlerini yürütmek zorunda bırakılmışlardır. Benzer şekilde personel tedarikinden, ücretlendirmeye, performans değerlemeden örgütsel yapısının değişmesine değin birçok konuda merkezi yönetimin ve/veya uzantılarının kararlarına bağımlı kalınması bu kuruluşların işletme faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde yürütmelerini de engelleyebilmektedir.

Eğer KİT'ler özerk bir yapı içerisinde işletme operasyonlarını gerçekleştirmek yerine hükümet politikalarını –siyasi maksatlarla- uygulamak için kullanılırsa, firma performansı göstermeleri güçleşecektir (Drucker, 1993: 85). Bu sebeple yeni kamu yönetimi anlayışı ve uluslararası düzenlemeler/tavsiyeler çerçevesinde KİT yönetimi üzerindeki devletin sahiplik ve yönlendirme ölçütleri belirginleştirilmeli (MacCarthaigh, 2009: xii), rekabet koşullarına ve piyasa disiplinine uygun bir şekilde KİT'lerin yönetimine ilişkin müdahale ve yönlendirmeler kısıtlanmalıdır. KİT'ler bağımsız bir işletme niteliğine bürünmeden, faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde yürütmeleri, siyasi ve keyfi uygulamaların sınırlandırılması ile mümkün olabilir (The Republic Of Slovenia, 2009: 4).

Sayılan nedenlerden ötürü merkezi otorite KİT'lerin yönetim kurulları ile üst yönetiminin işletmecilik faaliyetlerini uygulayabilmelerine olanak tanıyan yasa ve idari kararları revize ederek bu işletmelerin bağımsız bir şekilde hareket edebilmelerine olanak tanınmalıdır. Benzer şekilde KİT'lerin dağınık ve iç içe geçmiş bulunan ağdalı bürokratik yapıları sadeleştirilerek bu işletmelerdeki sahiplik ve müdahale alanları her bir işletmenin hukuki düzenlemelerine uygun, net ve somut ifadeler içerecek şekilde –

uzun vadede istikrarlı ve güven telkin edecek şekilde- ortaya konulmalı, birden fazla ilişkili ve sorumluluk getiren kurumsal yapı sadeleştirilerek merkezi bir koordinasyon birimi oluşturulmalı veya sahiplik fonksiyonunun merkezileştirilmesi sağlanmalıdır. Koordinasyon görevini üstlenen veya sahiplik haklarını kullanan birimin ise KİT'lere müdahil olma işlevi stratejik konular ve politikalarla sınırlandırılmalı, hangi konularda talimat vermeye yetkili oldu önceden belirlenerek kamuoyuna ilan edilmelidir (TÜSİAD ve OECD, 2006: 18).

Devletin sahiplik işlevini yerine getirmedeki sorumlulukları çerçevesinde atılması gereken adımlar özetlenecek olunursa;

- KİT'lerdeki sahiplik yapısına paralel olarak genel kurulda temsil ve oy kullanılması,
- Sahiplik yapısı çerçevesinde yönetim kurulu üyelerinin atanması konusunda kurumsal bir yapı oluşturularak şeffaf bir politika izlenmesi,
- KİT'lerin faaliyetlerini ve göstermiş oldukları performansı izlemeyi ve değerlendirmeyi mümkün kılacak raporlama sistemlerinin oluşturulması,
- KİT'lerin içinde bulunduğu yasal/idari çerçevede dış denetçiler ve kamu denetim birimleri ile kurumsal yönetim uygulamalarını sürdürülebilir kılacak iletişime sahip olması,
- KİT yöneticileri için öngörülen ücret ve diğer ödüllendirmeler bu işletmelerin uzun vadeli hedefleri ve çıkarları ile örtüşecek şekilde cazip ve motive edici olmalı (TÜSİAD ve OECD, 2006: 18),
- Kamu kesiminde KİT tanımı ve kapsamı dışında kalmakla birlikte, bilimsel esaslara göre KİT kabul edilebilecek kuruluşların yasal ve idari düzenlemelerle kapsam içerisine alınması sağlanmalı,
- KİT'lerin misyon ve vizyonları kuruluş amaçları ile örtüşecek şekilde belirginleştirilerek yasal bir statüye kavuşturulmalı,
- Devletin sahiplik ve piyasaları düzenleyici rolüne ilişkin sınırları açık ve net bir şekilde belirginleştirilerek, siyasi müdahalelerin önü kesilmeli, kamu yararı

gözetilerek yürütülecek faaliyetlerin finansmanı şeffaf bir şekilde kamuoyu ile paylaşılmalı şeklinde ifade edilebilir.

3.1.4.3. Yönetim Kurullarının Sorumluluğu

KİT'ler ile bir özel sektör işletmesi arasındaki en belirgin farklardan birisi yönetim kurullarının oluşumu ve işleyişidir. Özel sektörde genel kurul kendisini temsil etme yetkisini vermiş olduğu yönetim kurullarının performansı ve uyacağı etik kuralları yakından takip etmek arzusundadır. KİT'ler de yönetim kurullarının oluşumu farklılık göstermekle birlikte genel olarak kamu sermayesi kullanması nedeni ile devletin etkin olduğu göze çarpmaktadır. Her ne kadar da değişik bakanlıkların, birimlerin atama ve temsil yetkisi bulunmakta ise de genel olarak merkezi otoritenin hâkimiyeti daima göze çarpmaktadır. Özel sektörde olduğu gibi KİT'lerde de yönetim kurulunun teşkilinde ehliyet, liyakat, performans gibi ölçütlerin öne çıkması beklenmektedir.

Kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarının benimsenmesinde ve icrasında devletin rolü kadar yönetim kurulunun da oldukça büyük önemi vardır. Sadece devletin bir üst yönetim erki olarak KİT'lere bazı talimatlar vermesi kurumsal yönetimin başarılı bir şekilde uygulanmasında yeterli değildir.

KİT yönetim kurulları işletme yönetimini yönlendirme, stratejik kararlar alma, olası riskleri yönetebilme ve etkili bir izleme yapabilmesi için konusunda uzman, bağımsız ve yetkilendirilmiş kişilerden teşkil etmesi bu işletmelerin başarılı olmalarına yardımcı olacaktır. Birçok ülkede KİT'lerdeki temel başarısızlık nedenlerinden birisi olarak siyasi amaçlarla atanan KİT yönetim kurulu üyelerinin düşük performansı görülmektedir. Keza bazı ülkelerde de KİT yönetimi doğrudan merkezi otoritenin uzantısı gibi çalışabilmekte, yönetim kurulunu by-pas edebilmektedir. Bu bağlamda yönetim kurulları aynı özel sektör kuruluşlarda olduğu gibi dürüst, şeffaf ve işletme amaçlarına uygun bir şekilde hareket etmesi, karar ve davranışlarında hesap verilebilir olması, paydaşlara karşı adil bir tutum izlemesi beklenmektedir. Diğer taraftan işletme faaliyetlerinin etkin ve süratli bir şekilde yürütülmesi amacı doğrultusunda birçok KİT'te yönetim kurulu başkanı ile CEO'nun aynı kişi olması OECD tarafından öngörülen iyi uygulama örnekleri ile çelişki doğurmaktadır. KİT yönetim yapısındaki bu radikal değişim yönetim kurulunun işletme yönetiminden bağımsız kararlar

alabilmesi ve etkin bir gözetim yapabilmesi için gerekli olduğu kadar, yönetim kurulunun aktif bir şekilde stratejik konularda yönetime katılmalarına da olanak sağlayacaktır (TÜSİAD ve OECD, 2006: 57-61).

Ayrıca KİT'lerin çeşitli sektörlerde ihtisas birimi olarak da görev üstlenmeleri nedeni ile özel endüstri deneyimi gibi belirgin özelliklere sahip yönetim kurulu üyelerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bununla birlikte KİT'lerde başarılı yöneticileri yönetim kademesinde yer almaya ikna etmek için ise özel bir ücretlendirme ve ödüllendirme sistemi bulunmak zorundadır (FORFÁS, 2010: 27-29). Genellikle devletin veya ilgili bakanlığın doğal bir uzantısı olarak görülen yönetim kurulları sürdürülebilir ve etkin kurumsal yönetim uygulamalarını icra edebilmesi için öncelikle bağımsız ve sorumlulukları ile orantılı yetki ve ücretlendirmeye sahip bulunmalıdır. Ayrıca bağımsız üye, özel sektör temsilcileri ve işçi temsilcileri gibi daha heterojen bir yönetim kurulu yapısı da mevcut problemlerin aşılmasında önerilen çözümler arasında yer almaktadır (OECD, 2005a: 122-123).

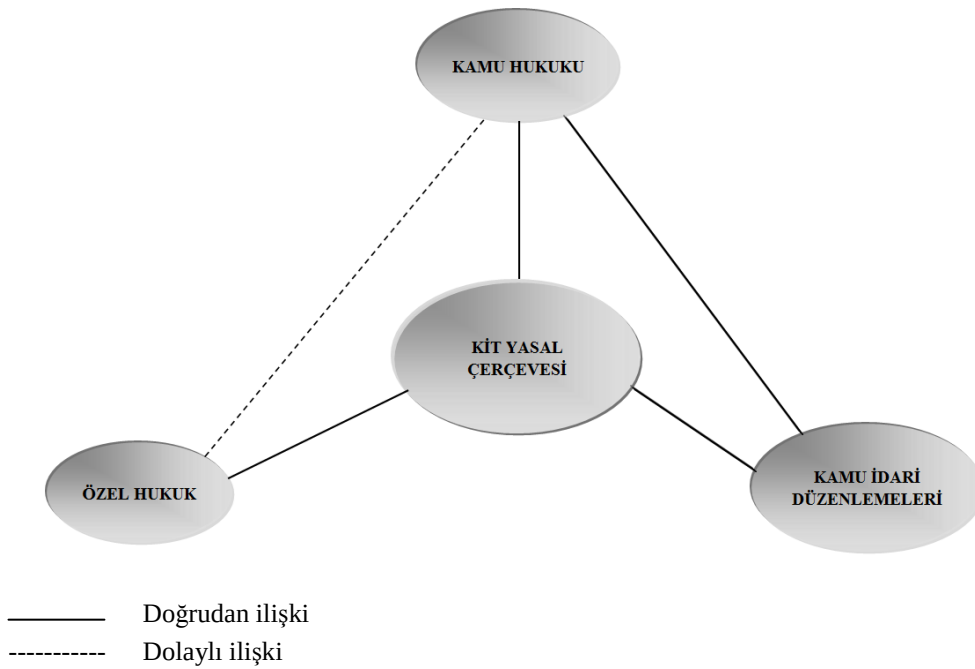
Bu amaçla kurum içi ve kurum dışı yasal/idari düzenlemelerde yönetim kurullarının görev sorumlulukları ile oluşumu açık bir şekilde belirlenmeli ve işletme performansı ile ilişkilendirilerek bağımsızlığı temin edilmelidir. Eğer çalışanları temsilen bir yönetim kurulu üyesinin KİT yönetimine katılması söz konusu ise bu üyenin diğer yönetim kurulu üyelerinden beklenen bağımsızlık, uzmanlık ve işletme kararlarına olumlu yönde etki edecek şekilde katkıda bulunması amaçlanmalı, meydana gelebilecek çatışmalarının hangi usul ve esaslar dâhilinde yönetileceği açıkça belirlenmelidir (TÜSİAD ve OECD, 2006: 57-62).

Bu kuruluşların bir devlet çatısı altında hiyerarşik sorumluluğu ve rutin faaliyetleri esnasında göz önünde bulunduracakları temel işletmecilik karar ve eylemlerinden doğan örgütsel sorumlulukları vardır. Arka planda ise seçmenler, kamuoyu, iş dünyası, tedarikçiler, çalışanlar, potansiyel yatırımcıları gibi birçok kişi ve kurumun bilgilenme ve değerlendirme hak ve/veya etkilenme alanı bulunmaktadır. KİT'lerin tüm bu karmaşık görev ve sorumlulukları ile birlikte ilişkide bulunduğu taraflar göz önünde tutulduğunda kurumsal yönetim özünde kuvvetli bir iletişimi ve etkileşimi gerçekleştirmeyi amaçlayan uygulamalar zinciri bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında KİT yönetim kurulunun devlete, paydaşlara ve başta kamuoyu olmak üzere

ilgili diğer taraflara karşı sorumlulukları göze çarpmaktadır. KİT'lerin devlete karşı sorumluluğunun ise -özel hukuk ve kamu hukuku olmak üzere- normal bir özel sektör işletmesinden çok daha farklı ve güçlü bir konumu bulunmaktadır.

KİT'lerdeki yönetim kurullarının sorumlulukları özel sektörden daha büyük farklılıklar göstermektedir. KİT yönetim kurulları üstlendikleri misyon çerçevesinde kararlar alırken şekil 3.4'de gösterildiği üzere özel hukuk, kamu hukuku ve KİT'lere dair idari düzenlemeleri de göz önüne alacak şekilde sorumluluklarını/görevlerini yerine getirmekle yükümlüdür. Burada idari düzenlemelerden ifade edilen husus KİT'lerin devlet çatısı altında kendilerine özgü bir takım idari düzenlemelere tabi olmalarıdır ki bu da KİT'lerdeki yönetim kurullarının sorumluluğunu farklı bir boyuta taşımaktadır.

Şekil 3.4: KİT Yönetimin Yasal Çerçevesi



KİT'lerin bir işletme anlayışı içerisinde faaliyette bulunması onu vergi hukuku, şirketler hukuku, ulusal/uluslararası muhasebe sistemleri, icra-iflas hukuku, borçlar hukuku gibi özel sektörün yasal düzenlemeleri içerisinde yer almasını sağladığı gibi, kamu hukuku, idare hukuku, ceza hukuku, devlet memurlarına ilişkin kamusal hükümler gibi genel anlamda devlet çatısı altında bulunmasından ötürü değişik idari/yasal düzenlemelere tabi olabilmektedir. Bahsedilen yasal ve idari düzenlemeler

nedeni ile KİT yönetim kurulunun birden fazla sorumluluk alanı bulunmaktadır. Ayrıca temsil yetkisi ile kamu/idare hukukunun genel çerçevesinden dolayı merkezi otoritenin bu kuruluşlar üzerinde de geniş bir takdir hakkı mevcuttur. Bu açıdan bakıldığında kamu hukuku ile kamu idari düzenlemeleri arasında doğrudan bir bağın bulunduğu ileri sürülebilir. Diğer taraftan KİT'leri birçok ülkede kamu otoritesinin etki ve sorumluluk alanında bulunması da bu kuruluşların özel hukuk çevresindeki yükümlülüklerinin kamu hukuku çerçevesinde de değerlendirebilmesine yol açmaktadır. Örneğin vergi veya ticaret hükümleri çerçevesindeki bu kuruluşların sorumluluklarını ihlal etmeleri sadece özel hukuk çerçevesinde değerlendirilmemekte, kamu otoritesinin dolaylı bir uzantısı olmaları sebebi ile -kamu hukukuna ilişkin yasal çerçevede- doğal olarak KİT yönetiminin sorumluluklarını artırabilmektedir.

KİT yönetiminin faaliyetlerini birçok açıdan kısıtlayan bu karmaşık genel çerçevenin rekabeti ve etkin yönetimi sağlayabilmesi için sadeleştirilmesi ve rasyonel işletmecilik uygulamalarını teşvik edecek tarzda revize edilmesi gerekmektedir. Düzenlemelerde gözetilecek ana unsur devlet otoritesinin sağlamaştırılması ve faaliyetlerin daha da bürokratik hale gelmesinden ziyade özel sektöre özgü iyi uygulamaların –kamu genel politikaları çerçevesinde- benimsenmesi şeklinde olmalıdır. Aksi halde işletmenin kapalı örgüt yapısı devam ettirilerek istenen yüksek performans ve kaynakların etkin/verimli kullanımı sağlanamayacaktır.

KİT yönetim kurullarının etkin bir kurumsal yönetim çerçevesinin yapılandırılması için;

- Yönetim kurullarının ve başkanın görev, yetki ve sorumlulukları tanımlanmalı,
- Yönetim kurulları seçim ve işleyiş açık bir şekilde ifade edilmeli,
- Yönetim kurullarının performans yönetim sisteminin kurulmalı (Şenol, 2005),
- İşletme düzeyinde rasyonel performans göstergeleri ve potansiyel risk içeren alanlar tespit edilmeli,
- İşletme düzeyindeki stratejileri, temel hedefler çerçevesinde belirlenerek bunların icrasının izlenmesi ve kontrolü temin edilmeli,
- Şeffaflık ve hesap verilebilirlik adına yapılacak açıklamaların güvenilirliği sağlanmalı,

- Finansal ve finansal olmayan raporların işletmenin gerçek durumu ve üstlendiği riskler hakkında doğru ve yeterli bilgi vermesini sağlanmalı,
- KİT yönetiminin performansını izleyerek gerçekleştirilen faaliyetleri değerlendirmeli ve raporlara doğru bir şekilde yansıtması temin edilmeli,
- KİT yönetimini etkin bir şekilde sürdürebilmesi ve başarılı bir şekilde yönlendirmesi için CEO'nun görevlendirmesini ve görevden alınmasını sağlayabilecek yetkiye sahip olmalıdır (TÜSİAD ve OECD, 2006: 58- 59).

3.1.4.4. Hissedarlar Arasındaki Eşitliğin Yapılandırılması

Dünyada giderek yaygınlaşan kurumsal yönetim yaklaşımının işletme yönetiminde tüm hissedarların eşit muameleye tabi olması ilkesini benimsemesi, azınlık hissesine sahip kesimin çıkarlarını korumak ve aktif bir şekilde işletme yönetiminde yer almasını sağlaması açısından önemli bir adım olarak görülmektedir. Özellikle küresel sermayenin her geçen gün artan bir şekilde işletme sermayelerinin finansmanında kullanılması ile birlikte irili ufaklı birçok hissenin dünyanın değişik bölgelerinde yer alan kişilerin sahip olması ile işletme sahipliği yelpazesini genişletmiş ve değiştirmiştir. Bu anlamda hâkim ortağın keyfi idaresi ve işletme kaynaklarını kendi çıkarları doğrultusunda yönetmesinin engellemesi ve diğer hisse sahiplerinin işletme faaliyetleri hakkında daha fazla bilgilendirilmesi daha bir öne çıkmaktadır.

OECD'nin yapmış olduğu çalışmalarda birçok OECD üyesi ülkede değişik sermaye yapısına sahip KİT'lerin bulunduğu gözlemlenmektedir. Ayrıca ilerleyen zaman içerisinde KİT'lerin kamu kaynaklı işletme görünümünden kurtularak özel teşebbüsün de yer alabileceği bir ortaklık yapısına kavuşturulması KİT sahiplik tabanının genişletilmesine ve etkin işletmecilik faaliyetlerinin yürütülmesine de olanak sağlayabilecektir.

Kurumsal yönetimin adillik ilkesi işletme yönetiminin ve devletin bütün hissedarlara karşı eşit mesafede durarak, gerek azınlık gerekse yabancı hissedarların haklarının korunmasını ve bu hakların kullanılmasının kolaylaştırılmasını ifade etmektedir (Pamukçu, 2011: 135). Bu anlamda gerek KİT yönetimi gerekse devlet tüm hisse sahiplerine eşit mesafede bulunarak azınlık hissedarlarına karşı adil ve şeffaf

olması beklenmektedir. Bu amaçla benimsenecek en iyi uygulamalar KİT'lerin kurumsal itibarını olumlu yönde etkileyebileceği gibi dış finansman kaynaklarından daha uygun koşullarda istifade edebilmelerinin önünü de açabilecektir (TÜSİAD ve OECD, 2006: 42). Hemen her hissedar gibi KİT paydaşlarının da örgüt amaçları doğrultusunda işletme kaynaklarının korunması ve bu kaynakların modern işletmecilik uygulamaları çerçevesinde etkin ve verimli bir şekilde kullanılarak işletmenin rekabet gücünü artırma beklentisi içerisinde olmaları doğal bir durumdur. Bu amaçla yapılan faaliyetlerin ve işletmenin gerçek durumu hakkında paydaşların bilgilenme ve hesap sorabilme hakkı/beklentisi KİT'leri durağan ve kapalı örgüt yapısından çevresi ve örgüt içi iletişim kanalları güçlendirilmiş, dışa dönük işletme tipine dönüştürmeye zorlayacaktır.

Bu çerçevede olmak üzere KİT'lerin üstlendiği sıra dışı görev ve misyon itibari ile salt kar beklentisinin ötesinde ilave hedefler ve öncelikler onları sıradan bir işletme olarak ele almayı zorlaştırmakta, konum itibari ile özellikli bir yapıya büründürmektedir. Bu nedenle KİT'lerin değerlendirilmesinde klasik performans hedeflerinden ziyade bahse konu ilave hedeflerin, önceliklerin açık bir şekilde tanımlanması ve performans göstergelerinin önceden belirlenmesi gerekmektedir. Nihayetinde KİT paydaşlarının gerçekçi bir izleme ve değerlendirme yapabilecekleri rasyonel ölçütler belirlenerek şeffaf bir şekilde değerlendirilme ortamı temin edilmiş olunacaktır (FORFÁS, 2010: 27-29).

Hâkim paydaş konumunda bulunan devletin diğer hissedarların kararını ve onayını almaksızın kararlar alabilecek ve KİT yönetim kurulunu belirleyebilecek hakkı ve gücü bulunmakla birlikte OECD'nin yayınlamış olduğu ve genel kabul gören kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarına ilişkin esaslar çerçevesinde devletin bu yetkisini kötüye kullanmaması, diğer hissedarların zararına hareket etmemesi ve sermaye yapısını hâkim hissedar lehine değiştirmemesi gibi etik çerçevenin oluşturulması adillik ilkesinin KİT'lerde gerçeklik kazanmasını kolaylaştıracaktır. Bu anlamda devletin azınlık hissedarlarına adil muamele yapılmasını sağlayacak yasal çerçeveyi ve şeffaflık içeren uygulamaları yürürlüğe koyması beklenmektedir. Zira devletin dışında bulunan (mevcut ve/veya potansiyel) hissedarların bilgiye dayalı yatırım kararları alabilmeleri ile diğer ilgili tarafların beklentilerini karşılayabilmek için faaliyetlere ve işletmenin gerçek durumuna ilişkin bilgilerin eşzamanlı olarak

raporlanması ve kamuoyu ile paylaşılması sağlanmalıdır. Bu paylaşım ile birlikte azınlık hissedarlarla açık bir iletişim ve görüş alma politikaları da etkinleştirilmelidir. (TÜSİAD ve OECD, 2006: 42-43; TÜSİAD ve OECD, 2000: 21-21). Dünyada KİT'lerin değişik sermaye yapılanması bulunmasının yanı sıra etkinlik ve verimliliğin artırılarak sermayenin daha geniş bir tabana yayılmasını sağlayabilmek adına bu kuruluşların ilerleyen zaman içerisinde halka açılması ve/veya sermaye/sahiplik yapısını değişime uğrayacağı beklenmektedir.

Gerek mevcut durumda, gerekse uzun vadede değişen sermaye yapısında bulunan/bulunabilecek azınlık hisse sahiplerinin, aktif bir şekilde genel kurul toplantılarına katılımı ve (hisse haklarının doğal uzantısı olan) yönetim kurulu üyelerinin belirlenmesi konularında KİT'lerde özel seçim ve temsil sistemlerine ilişkin mekanizmalar ve uygulamaların geliştirilmesi öngörülmektedir. Bahsedilen mekanizma ve uygulamaların, azınlık hisse sahiplerini koruması beklenmekle birlikte bu türden düzenlemeler ne hâkim hissedar olan devletin kararları üzerindeki KİT'lere dönük meşru yetkisini kısıtlamayacak, ne de azınlık hissedarların etkin karar alma süreçlerini kısırlaştırmayacak şekilde dengelenmesi gerekmektedir (TÜSİAD ve OECD, 2006: 44-45).

3.1.4.5. Paydaşların KİT'lerdeki Yapılanması

KİT'ler normal bir özel sektör işletmesinden farklı olarak dünya üzerinde çok çeşitli paydaş yelpazesine sahip bulunmaktadır. 1990 sonrası yeni kamu yönetimi anlayışı perspektifinde devletin kamuoyuna karşı sorumlulukları ve giderek artan şeffaflaşma ihtiyacı özellikle KİT'lerin artan finansman problemleri nedeni ile meydana gelen bütçe açıklarına ve oluşan güvensizlik atmosferine karşı önkoşul olarak ileri sürülmektedir. Özel sektöre özgü uygulamalar içeren kurumsal yönetim ilkeleri çağdaş yönetim araçlarından farklı olarak hâkim hissedarın veya yönetim kurullarının diğer hisse sahiplerine karşı sorumsuzca ve hesap vermeksizin hareket etmesinin önlenmesi bağlamında yeni kamu yönetimi ile -bu anlamda- aynı kaygıyı paylaşmaktadır.

Devlet tarafından belirlenen geniş amaçlar ve denetim için belirlenmiş olan yasal parametreler paydaşlar ve denetim organları açısından açık bir yetki tanımlaması vermemektedir. KİT'lerin net hedeflere ve bu hedeflere ne şekilde ulaşılacağına ilişkin

stratejik planlarının varlığı, paydaşları tarafından etkili bir izleme ve gözetim yapabilmeleri için bir önkoşul olarak ortaya çıkmaktadır (FORFÁS, 2010: 27-29). Devletin sahiplik politikası gereğince kamu otoritesi KİT paydaşlarına ve diğer menfaat sahiplerine karşı sorumluluklarının sınırlarını belirleyerek, buna ilişkin yasal ve idari düzenlemeleri gerçekleştirmeli, KİT'lerden paydaşları ile olan ilişkileri hakkında düzenli bilgiler vermesini sağlamalıdır. Özel sektör işletmelerinde olduğu gibi paydaşların düzenli bilgi alma, aktif bir şekilde yönetime katılma ve işletmenin stratejik kararlarına yön verebilme veya öneride bulunma kanalları açık tutulmak zorundadır. Gerek mevcut gerekse potansiyel yatırımcılar açısından KİT'lerin uzun vadeli çıkarlarının ve hedeflerinin üzerindeki paydaş politikasının etkileri ve sınırları dikkate alınarak, paydaşlarla ilişkilerin geliştirilmesi ve kamuoyu ile paylaşılması öngörülmelidir. (TÜSİAD ve OECD, 2006: 46-47; KYD ve OECD, 2005: 36-37).

KİT'lerdeki paydaş kavramı özel sektör koşullarında faaliyette bulunan anonim şirketlerdeki paydaş yapısı ile örtüşebileceği gibi, daha genel bir ifade ile hisse sahipliğinin ötesinde kamu sermayesi kullanıldığı düşünülürse bütün ülke vatandaşlarını ilgilendirebilen bir konumu da bulunabilmektedir. Bu halde paydaş kavramı hem sermaye iştirakçilerini hem de bütün vatandaşları kapsayabilmektedir (Saklı, 2012: 163).

3.1.4.6. Bilgilendirme ve Şeffaflık

Modern kamu yönetim yaklaşımında kapalı bir örgüt yapısından ziyade faaliyetlerin, sonuçların ve alınan stratejik kararların kamuoyu ile paylaşılması esas olarak benimsenmektedir. Bireylerin kamu uygulamalarından haberdar edilmesi, yönetime aktif bir şekilde katılımın sağlanması ve kamuoyu denetimi için hâlihazırda birçok uygulama dünya ölçeğinde giderek yaygınlaşmaya başlamıştır. Bu doğrultuda kamunun ekonomik düzlemdeki uzantılarından biri olan KİT'lerde de giderek şeffaflaşma ve devletin dışındaki kişi ve kuruluşlara hesap verme algısının daha fazla benimsendiği görülmektedir.

Şeffaflık pay sahiplerinin ve ilgili diğer tüm aktörlerin tam bilgilendirilmesini ve işletmenin gerçek durumu hakkında aydınlatılmasını hedeflemektedir. Bu kapsamda menfaat sahipleri ilgili taraflar yönünden önemli tüm ilişkilerin, raporların, planların,

projelerin açıklanmasını içermektedir. Bu anlamdaki şeffaflığın dünyadaki yeni aracı internet, elektronik ortamdaki aktarmalar ve açılması zorunlu bulunan web siteleridir (Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi, 2005, Md. 96).

KİT’lerde şeffaflık ile hesap verilebilirliği temin edebilmek için açıkça tanımlanmış hedefler ve bu hedeflere ulaşılma derecesi hakkında tarafların nasıl bilgilendirileceği belirlenmiş olmak zorundadır. Zira hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi için KİT performansının hedefler ve ilan edilmiş göstergeler doğrultusunda değerlendirilmesi, kıyaslanması ve izlenebilmesi gerekmektedir. Bu nedenle de bir KİT’te yer alan tüm ilgili iş düzeylerinde net hedefler formülize edilmeli, belirli dönemler itibari ile bu hedeflere ulaşılma dereceleri şeffaf bir şekilde açıklanmalıdır (OECD, 2010: 11-12).

KİT’ler kamu kaynağı kullanma ve ciddi bir ekonomik gücü temsil etmesi bakımından paydaşlarına ve kamuoyuna karşı finansal ve finansal nitelikte olmayan bilgileri açık, kolay anlaşılabilir ve erişilebilir şekilde sunmakla yükümlüdürler. KİT’ler gerek kamunun bir uzantısı olarak, gerekse bir işletme olarak yatırımcıların güvenini elde etmek ve yönetmiş oldukları kaynakları koruyabilmek adına KİT’lere özgü kurumsal yönetimin lüzumlu kıldığı şartları oluşturmak ve kurumsal yönetim uygulamalarını geliştirmek durumundadırlar. Kurumsal yönetimin KİT’lerde sürdürülebilir kılınması için şeffaflık ilkesinin benimsenerek, uluslararası standartlarda kurumsal raporlama ve etkin bir iç denetim ile bağımsız dış denetimin gerçekleştirilmesi de bu açıdan önem atfetmektedir (Pamukçu, 2011: 134).

Devletin uygun mekanizmaları oluşturmaksızın kontrol ettiği KİT’leri sadece kurumsal yönetim ilkelerine uyulması yönünde görevlendirmesi yeterli olmayacaktır. Ayrıcalıklı bir hissedar olarak bu kuruluşlarda kurumsal yönetim kültürünün yerleşmesinde en fazla sorumluluk kamu otoritesinde bulunmaktadır. Bu sorumluluk çerçevesinde söz konusu uygulamaları takip edebilmek ve değerlendirebilmek için – hesap sorabilme adına- güçlü bir raporlama akışı talep edilmelidir (IFAC, 2001a: 1).

Şeffaflaşma adına KİT’lerde yayınlanacak raporlama sisteminde devletin sahiplik politikasını nasıl kullandığı, organizasyon yapısı, yönetim kurullarında yapılan değişiklikler, faaliyetlerin niteliği, finansal performans ve piyasa değeri gibi bir işletmenin değerlendirmesinde ve izlenmesinde ilgili tüm taraflara yeterli, güncel ve

kullanılabilir bilgilerin yer alması sağlanmalıdır. Bu açıklamalar sadece kamuoyunu değil, aynı zamanda devletin de sahiplik haklarını kullanan birim olarak KİT'lerin faaliyetleri hakkında daha gerçekçi bilgiler elde edinmesini ve kendi politikalarını netleştirmelerini sağlayabilecektir. Öte yandan etkili bir iç kontrol ve iç denetim sistemi ile denetim komitesinin yapılandırılması bilgilendirme sürecini ve kurum içi iç kontrollerin hayata geçirilmesine olanak sağlayacak, kurumsal yönetimin güçlü bir sacayağı olan denetim fonksiyonu da etkin kılacaktır (TÜSİAD ve OECD, 2006: 51-52). Bu amaçla iç denetim birimi KİT'lerin açıklayacağı bilgilerin kaliteli ve yeterli düzeyde olduğuna güvence veren ve gerektiğinde danışmanlık faaliyeti de yürütebilecek bir rol üstlenecektir. Diğer taraftan yürütülen iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri, bağımsız denetim ile eşgüdüm içerisinde kurumun varlıkların korunması ve etkili bir şekilde yönetilmesi konularında yardımcı olurken, KİT yönetiminin faaliyetlerinin niteliği konusunda hesap verebilir olmalarına da yardımcı olacaktır.

KİT'lerin yönetiminde amaçlanan kamu yararı gereğince bu işletmelerin sermaye piyasasına tabi işletmeler gibi yayınlayacağı raporların ve bilgilerin, muhasebe ve denetim açılarından uluslararası genel kabul görmüş standartlara sahip olması beklenmektedir. Buna karşılık belirli bir ölçeğin altında bulunan KİT'ler önemli bir kamu politikasına hizmet etmiyorsa bu kapsamın dışında tutulması mümkündür. Ancak yapılan uygulamalarda bu istisnanın sınırları ve esasları gerçekçi bir şekilde ele alınmalı, kamu yararı ve şeffaflık ilkesi zarar görmemelidir (TÜSİAD ve OECD, 2006: 53).

Diğer taraftan KİT'lerde yürürlüğe konulacak bu türden uygulamaların devlet politikaları ve öncelikleri ile çelişmemesini sağlayacak, ancak kurumsal yönetim ilkelerinden de taviz vermeyecek uyumlu bir yapının ortaya konulması gerekmektedir. Stratejik önemi bulunan ve ülkelerin askeri teknoloji, enerji kaynaklarının yönetimi gibi yüksek gizliliği de bulunabilecek konularda faaliyette bulunan KİT'ler açısından da bir dengenin oluşturulması amaçlanan yönetim kültürünün oluşumuna imkân tanıyacaktır. Bu kapsamda olmak üzere birçok ülkede kritik mal ve hizmet üreten işletmelerin bulunmasına karşılık OECD'nin KİT'lere özgü düzenlemiş olduğu kurumsal yönetim ilkeleri çalışmasında bu konuya ayrıntılı bir şekilde değinilmemesi ilerleyen dönemlerde kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesinde problemlili ve/veya kısıtlanmış alanlar oluşturabilecektir. Zira kurumsal yönetim esas olarak tüm işletmelerde uygulanabilir

ilkeleri olarak kabul edilmekle birlikte, devletlerin bazı kamu işletmelerini bu çerçevede değerlendirmemek istememesi haklı bir gerekçe olarak ileri sürülebilerek, gösterilen istisna ve ayrımcılık nedeni ile KİT'lerin önemli bir bölümü kapsam dışına alınabilecektir. Neticede KİT'lerin şeffaflaşma ve hesap verilebilir hale getirilmesi sektöre uğratılarak, dünya genelinde ciddi bir kurumsal yönetim boşluğu oluşabilecektir. Bu nedenle anılan çerçevenin genişletilmemesi için mevcut stratejik kuruluşların genel bir sınıflandırması yapılarak, benimsenecek kurumsal yönetim ilkelerinin esasları ve uygulama boyutu ayrıntılı olarak ele alınmalıdır.

KİT'lerin kamu ve özel sektör arasında özellikli bir konuma sahip olması, teori ve uygulama arasındaki zorluklar, hükümetlerin olumsuz bakış açısı, kamunun getirdiğı atalet ve serbestlik bu işletmelerde şeffaflık ve hesapverilebilirlik kültürünün yerleşmesinde negatif etmenler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu zorlukları aşabilmek, küresel ölçekte KİT'lere dönük kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarının yerleşmesine yardımcı olmak, uluslararası standartlarda şeffaflık ve hesap verebilirliği yeknesak hale getirmek ve bir yol haritası sunmak amacı ile OECD tarafından (2010 yılında) bir rehber hazırlanmıştır. Söz konusu rehberde göre KİT'lerde hesap verilebilirliği ve şeffaflığı temin edilmesi için önem atfeden konuları aşağıdaki tablo yardımı ile özetlemek mümkündür;

Tablo 3.4: Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik İlkelerinin Yapılandırılmasında Dikkat Edilmesi Gereken Temel Hususlar

1- KİT HEDEFLERİNİN BELİRLENMESİ

- Bir mülkiyet politikasının geliştirilmesi,
- Belirgin hedeflerin tayini ve görevlerin gözden geçirilmesi,
- KİT amaç ve yıllık hedeflerin tanımlanması,
- İlgili performans göstergelerinin geliştirilmesi,
- Özel/genel yükümlülüklerin maliyet ve finansmanının belirlenmesi, sağlanmalıdır.

2- KİT PERFORMANSININ GÖZDEN GEÇİRİLMESİ

- Performansın sürekli izlenmesi,
- Performans yıllık olarak yorumlanması,
- Performansın kıyaslanması,
- yapılmalıdır.

3- DENETİM PERFORMANSI

KİT'lerde, etkin iç kontrol ve iç denetim prosedürlerinin oluşturulmasının yanı sıra bağımsız denetime ve devlet denetimine tabi olması da temin edilmelidir.

4- PERFORMANSIN RAPORLANMASI

KİT'lerin yıllık performansı amaçları ve beklentilerle tutarlı olarak parlamentoya ve diğer paydaşlarına karşı sorumlu tutulması için web tabanlı gibi uygulamalarla geniş bir etkileşim ağının parçası olarak düzenli ve güncel bir şekilde raporlanması gerekmektedir.

5- İŞLETME DÜZEYİNDE YETERLİ BİLGİLENDİRME VE ŞEFFAFLIK

- KİT'lerdeki iyi yönetim uygulamaların teşvik edilmesi,
- İşletme hakkında bir bilgilendirme ve şeffaflık politikasının geliştirilmesi,
- İlgili taraf işlemlerini kontrol edebilmek için şirket düzeyinde belirli bir politika geliştirilmesi,
- KİT'lerin hissedarlara dönük eşit muamelede bulunmasının temin edilmesi,
- Paydaş ilişkileri hakkında raporlama ve açıklamaların yapılması, gerekmektedir.

Kaynak: OECD, 2010.

OECD'nin hazırlamış olduğu rehber⁶⁵ göre KİT'lerde kurumsal yönetim ilkelerinin yapılandırılmasında öne çıkan ve uygulamada dikkat edilmesi gereken unsurlar 5 başlık altında açıklanmıştır. Buna göre söz konusu ilkelerin hâkim kılınması için öncelikle hedeflerin, performans göstergelerinin belirlenerek ulaşılmak istenen durum ve elde edilen sonuçların değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna paralel olarak denetim fonksiyonuna dair iç kontrol sistemi ve iç denetimi yapılandırılarak kamu ve bağımsız denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ile denetim sonuçları hakkında bilgilendirme yapılması beklenmektedir. Son olarak da işletme düzeyinde yeterli bilgilendirme ve şeffaflığı temin etmek adına iyi yönetim uygulamalarının teşvik edilmesi, adillik ilkesinin benimsenmesi, paydaş ilişkilerinin açıklanması gibi şeffaflık ve hesap vermeyi sağlayacak konuların benimsenerek uygulamalara yön vermesi gerekmektedir.

3.1.5. KİT'lerde Kurumsal Yönetime İlişkin Yasal Çerçeve

Dünyada kurumsal yönetim çalışmaları ekonomik anlamda gelişmiş batılı ülkelerde ve özellikle özel sektör kuruluşlarına dönük olarak kurgulanmış birtakım ilke ve uygulamalara dayanmaktadır. Zaman içerisinde söz konusu ilke ve uygulamaların bir ekonomide yer alan tüm ekonomik aktörler tarafından da benimsenebileceği, bu bağlamda kısmi farklılıklarla kamu sektöründe de cari olabileceği kanaati yaygınlaşmaktadır. Bu konuda KİT'lere dönük olarak ulusal ve uluslararası geçerliliği bulunan mevcut bir yasal çerçeve hâlihazırda oluşturulmamış, birçok ülkede değişik açılardan konu tartışılmaya başlanmıştır.

Kurumsal yönetim kodları birçok nedenden ötürü geliştirilen ve farklı problemlere çözüm olarak ileri sürülen ülkelere özgü bir kavram olarak ortaya çıkmıştır. (Haskovec, 2010: 7) Bu nedenle ülkeler itibari ile bakıldığında kurumsal yönetim düzenlemelerinin çeşitlilik gösterdiği, uygulama birlikteliğinin olmadığı görülebilmektedir. (OECD, 2004: 41-51)

⁶⁵ Rehberin orijinal adı çalışmada "Corporate Governance Accountability and Transparency a Guide for State Ownership" şeklinde yer almaktadır.

Kurumsal yönetime dair temaların bazı batılı ülkelerdeki geçmişi yarım asırdan daha öteye uzanmasına karşılık bilimsel yazında genel kabul görmüş kurumsal nitelikli çalışmaların odağında

- 1992 yılında Cadbury Committee Raporu'nun yayınlanması (Financial Aspects of Corporate Governance, Kurumsal Yönetişimin Finansal Boyutları Komitesi İngiltere)
- 1995 yılında Greenbury Committee Raporu'nun yayınlanması (United Kingdom Confederation of Business and Industry on corporate governance, İngiltere)
- 1998 yılında Hampel Raporu'nun yayınlanması (The Committee on Corporate Governance-the Hampel Committee, Combined Code of Corporate Governance, Kurumsal Yönetime İlişkin Birleşik Yasa, İngiltere)
- 1999 yılında Kurumsal Yönetim Birleşik Kanunu (İngiltere)
- 1999 yılında Asya Kalkınma Bankası Kurumsal Yönetim İlkeleri
- 1999 yılında OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri
- 2000 Kurumsal Yönetim Komite Kararı ve Avrupa Ortaklar Bildirisi (AB)
- 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası'nın çıkartılması (ABD)
- 2004 yılında OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (güncel ve geliştirilmiş biçim)

şeklinde bir sınıflandırma yer almaktadır. (<http://www.icdenetimmerkezi.com>, t.y.). Bu çalışmaların haricinde ülkeler bazında Turnbull, Higgs ve Smith Raporları (İngiltere), Alman Adalet Bakanlığı Bildirisi (Almanya-1998), Hisse Senetleri Kanunu (Çin-1999), Kurumsal Yönetim En İyi Uygulamalar Bildirisi (Hong Kong-1993), Keidanren Kurumsal Yönetim Komitesi Bildirisi (Japonya-2000), Kurumsal Yönetim Kanunu (Malezya-2000), Hollanda Kurumsal Yönetim Kodu İlkeleri ve En İyi Uygulama Hükümleri (Hollanda) gibi uygulamaların hazırlandığı ve zaman içerisinde güncellenerek geliştirildiği görülmektedir (Aysan, 2007: 74; ECGI: t.y.).

Yapılan çalışmaların (genel olarak) odağında özel sektör kuruluşlarının bulunduğu özellikle ABD ve İngiltere gibi batılı devletlerde bu konuda oldukça yoğun uygulama sahasına sahip olduğu görülmektedir. Buna karşılık kurumsal yönetim alanındaki gelişmeler ve yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde şeffaflık, hesap

verilebilirlik ve etkin yönetime dair uygulama esaslarının benimsenmesi KİT'lerin de bu ilke ve standartlara göre yönetilmelerini zorunlu kılmaktadır. Dünya Bankası, Avrupa Birliği, Avrupa Kamu Hizmeti Veren İşverenler ve İşletmeler Merkezi veya diğer adıyla Avrupa KİT Merkezi (CEEP), OECD gibi uluslar arası kuruluşların da çeşitli raporlarında KİT'lerin daha şeffaf ve hesap verilebilir düzeyde yönetilmelerini ve ekonomik anlamda daha etkin ve verimli birer kuruluş haline dönüştürülmesi için tavsiyelerde bulunulduğu görülmektedir. Ancak kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin esaslar KİT merkezli olarak ele alındığında uluslararası ölçekte bir standardizasyonun 2004 yılında değin derli toplu olarak ele alınmadığı, en iyi uygulama ilkelerine ilişkin genel esasların belirlenmediği de görülmektedir. 2005 yılında OECD tarafından yapılan çalışmalar ve üye ülke çalışmaları tek bir çatı altında toplanarak Kamu İşletmeleri/KİT'ler için Kurumsal Yönetim Rehberi adı altında yayımlanmıştır. Bu tarihten itibaren birçok ülke de kendilerine özgü bir takım ilke ve esasların yoğun bir şekilde benimsenerek uygulamaya konulduğu anlaşılmaktadır⁶⁶.

KİT'lere dönük olarak geçmişten bugüne yapılan ve bu işletmelere özgü genel kurumsal yönetim uygulamalarına esas teşkil eden başlıca çalışmaları aşağıda olduğu gibi özetlemek mümkündür.

⁶⁶ Bu konuda bakınız Corporate Governance in Commonwealth Authorities and Companies, Australian Audit Office, Australia, www.anao.gov.au, Corporate Governance in central government departments: Code of good practice 2011 (the Code), published by HM Treasury and the Cabinet Office in July 2011, http://www.hm-treasury.gov.uk/d/corporate_governance_good_practice_july2011.pdf, OECD, 2011, Corporate Governance of State-Owned Enterprises Change and Reform in OECD Countries Since 2005, http://www.oecd-ilibrary.org/governance/corporate-governance-of-state-owned-enterprises_9789264119529-en.

Tablo 3.5: KİT Eksenli Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Uluslararası Teorik/Pratik Çalışmalar Kronolojisi

Yıl	Yapılan Çalışmanın Niteliği	Hazırlayan/Yayınlayan Kurum veya Kuruluş
1994	King Report on Corporate Governance ⁶⁷	the King Committee on Corporate Governance
1995	Corporate Governance, a Framework for Public Service Bodies, London, (Kurumsal Yönetişim; Kamu Kesimi Kuruluşlarına Yönelik Bir Çerçeve)	CIPFA
1996	Government Governance; on the management – control – supervision – accountability cycle, by the Government Audit Policy Directorate	Ministry of Finance (Hollanda)
1997	Recommendations on Corporate Governance in the Netherlands; Recommendations For Sound Management, Effective Supervision and Accountability	Committee on Corporate Governance (Peters Committee) (Hollanda)
1999	Principles and Better Practices Corporate Governance in Commonwealth Authorities and Companies Discussion Paper	Australian National Audit Office
2000	Government Governance Corporate governance in the public sector, why and how?	The Netherlands Ministry of Finance Government Audit Policy Directorate (dar), Ministry of Finance
2001	Corporate Governance in the Public Sector Context	Australian National Audit Office
2001	Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective International Public Sector Study International Federation of Accountants	IFAC
2004	Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises Draft Text	OECD
2005	Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises September	OECD
2010	Transparency and Accountability Guide for State Ownership	OECD

⁶⁷ King Report 1 2002 (King Report 2) ve 2009 (King Report 3) yıllarında revize edilmiştir. Bakınız <http://www.iodsa.co.za/?page=kingIII>.

3.1.6.KİT’lerde Kurumsal Yönetime İlişkin Derecelendirme

Kurumsal yönetim, işletmelerin belirlenmiş amaçlarına ulaşabilmek için performans göstergelerinin belirlendiği denetimsel bir yapı ortaya koymaktadır. Yapılan çalışmalarda kurumsal yönetim ilkelerini benimseyen işletmelerin risk düzeyi ve finansman maliyetlerinin azaldığı, işletme sürdürülebilirliği, kurumsal itibarı ile birlikte rekabet üstünlüğünün de göreceli olarak arttığı gözlemlenmektedir. Diğer taraftan yatırımcılar açısından daha şeffaf ve güvenli bir yatırım ortamı oluşturulmasına katkıda bulunmaktadır (Abdioğlu ve Toraman, 2008: 97; Sakarya, 2011: 148). Bu yaklaşımın ilke ve esasları ülkeden ülkeye farklı bir şekilde uygulama alanı bulmakla birlikte pratik olarak işletmelerin bu çerçevedeki faaliyetlerini objektif ve karşılaştırabilir şekilde değerlendirilebilmesi ve ilgililerce izlenebilmesi gerekmektedir.

Kurumsal yönetim derecelendirmesi, işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerinin ne ölçüde hayata geçirildiğini gösteren ve yapılan uygulamaları uluslararası piyasa aktörleri için daha anlamlı hale getiren önemli göstergelerden birisidir. İşletmelerin performansı ne kadar iyi olursa olsun kurumsal yönetim uygulama çerçevesi ilgili taraflara açıklanmadıkça piyasalar için bir anlam ifade etmeyebilecektir. Bu nedenden ötürü kurumsal yönetim derecelendirmesi söz konusu yaklaşımın uygulanma seviyesinin kamuya açıklanmasının en doğru ve en etkin yoludur (Sakarya vd. 2010, 233-234).

Söz konusu yaklaşımın kuramsal esaslarına dair teorik çerçevenin reel sektördeki izdüşümü olarak uluslararası düzeyde genel kabul görmüş standart ölçümler aracılığı ile bir değerlendirme ve kıyaslama olanağı tanıyan çalışmalar genel olarak kurumsal yönetim uyum derecelendirmesi olarak tanımlanmaktadır. Kısaca kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarının ölçümlendirmesi şeklinde de tanımlanan bu yeni metodoloji oldukça zor bir uygulama sahasına sahip bulunmaktadır. Ülkeden ülkeye değişen ve birçok kriteri barındırması itibarı ile derecelendirme şirketleri tarafından değişik argümanları kullanma zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir. Bunun sonucunda ülke ekonomisinden, sektörel özelliklere, yasal düzenlemelerden işletme yapısına değin bir dizi farklı kriter çerçevesinde değişik kurumsal yönetim derecelendirme yaklaşımları ortaya çıkmaktadır.

Derecelendirme işlemlerinde referans alınan kriterlerin ve metodolojilerin birbirinden farklılık arz etmesi, kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarının ülkeden ülkeye farklı bir şekilde ele alınmasından ve kavramsal çerçevenin subjektif unsurlarından ileri gelmektedir (Sandıkçıoğlu, 2005: 35). Kurumsal yönetim uygulamalarının değerlendirilmesinde işletmelerin mali durumları ve finansal performansları değil, yönetim kalitesini ve ortakların haklarını sorgulayan niteliksel esasların öne çıktığı bir derecelendirme amaçlanmaktadır. (Sandıkçıoğlu, 2005: 9; Güçlü, 2012: 51) Uygulamada bu konuda bir ülkede faaliyette bulunan bir özel sektör işletmesinin uygulamaları ile birden çok ülke piyasalarının değerlendirilmesi ve ölçülmesi şeklinde iki farklı yaklaşımın benimsendiği görülmektedir. Ayrıca bu konuda yaygın olarak bilinen derecelendirme şirketleri tarafından da farklı metodolojiler ve ölçütler de benimsenebilmektedir. Buna karşılık pratikte işletmelerin hissedarlara karşı tutumu ve hakların gözetilmesi, yönetim kurulunun yapısı ile işletme yönetiminin şeffaflık ve bilgilendirme çalışmaları genellikle ortak inceleme alanı olduğu da ileri sürülebilmektedir (Sandıkçıoğlu, 2005: 9, 11-12).

Kurumsal yönetim ilkeleri dünyada yeni yeni uygulama sahası bulmakla birlikte sürekli gelişime ve değişime açık olması bu yaklaşımın ölçülmesinde de farklı tekniklerin kullanılmasına yol açabilecektir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda değişik özelliklere ve amaçlara sahip KİT'lere dönük olarak da farklı kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirildiği görülmektedir. Gerek bilimsel yazında, gerekse uygulamada kurumsal yönetim uyum derecelendirmesi öncelikle özel sektör işletmeleri eksenli olarak uygulama alanı bulduğu, KİT'lere dönük derecelendirme çalışmalarının genellikle uygulamaları değerlendirme (bölgesel veya ülke esaslı) şeklinde yürütüldüğü ileri sürülebilir⁶⁸. Keza, ilke ve rehberlerin dünyadaki

⁶⁸ Bu konuda bakınız The Centre for Corporate Governance in Africa (University of Stellenbosch Business School) tarafından 2012 yılında yayınlanan (Merkezi Güney Afrika merkezli) KİT'ler için Kurumsal Yönetim Derecelendirme Matrix'i çalışmasında, -söz konusu uygulamaları geliştirmek amacıyla- 94 ayrı konuda ve 8 ayrı başlık altında (1-Yönetim kurulu ve komitelerin oluşumu, 2- Hesap verilebilirlik, 3- Ücretlendirme, 4- Yönetim kurulunun işleyişi, 5- Raporlama, 6- Hissedarla ilişkiler ve itibar yönetimi, 7- Kurumsal yönetimin sosyal boyutu, 8- İşletme çevresi) olmak üzere kurumsal yönetim derecelendirmesinde referans alınacak noktalar belirlenmiştir. Bu çalışma Güney Afrika Merkezli KİT'ler referans alınarak tasarlanmıştır. (University of Stellenbosch Business School, the Hanns Seidel Foundation, 2012, <http://www.governance.usb.ac.za/pdfs/Rating-Corporate-Governance-of-State-Owned-Enterprises.pdf>), Bir diğer örnek ise Baltık Kurumsal Yönetim Enstitüsünce hazırlanan "Governance Of State-Owned Enterprises In The Baltic States: • Public perceptions • Regional &

yansımalarına da bakıldığında duyarlılığın daha çok özel sektör işletmelerinde ve özel sektöre dönük çalışmalar yapan kuruluşlarda yoğunlaştığı bu nedenle uluslararası ölçekte bir KİT kurumsal yönetim uyum derecelendirmesine ilişkin standartların ve uygulama esaslarının oluşturulmadığı görülmektedir. Ancak sermaye piyasası koşullarına tabi KİT’ler ile finans sektöründe faaliyette bulunan kamu bankaları gibi kuruluşlar bulundukları sektöre dönük özel kurumsal yönetim uygulamaları ve derecelendirme faaliyetleri nedeni ile bu konuda istisna sayılması mümkündür.

Dünya genelindeki uygulamaları genelleştirebilmek için OECD’nin yanı sıra Uluslararası Finans Kurumu (IFC) tarafından da KİT’lerin kurumsal yönetim yapıları, politikaları ve süreçlerini pratik bir şekilde analiz edebilmek için kurumsal yönetim metodolojisi (uygulama seti) geliştirildiği görülmektedir. Tablo 3.6’da KİT’lerde kurumsal yönetim uygulamalarının analizinde referans alınacak temel konular ana başlıklar halinde yer aldığı görülmektedir.

national rankings of SOEs • Board structures and composition • The legal and institutional framework for SOE governance” isimli çalışma olup Estonya, Letonya ve Litvanya’da bulunan KİT’lerin kurumsal yönetim uygulamaları açısından değerlendirilmesi yapılmaktadır. (Baltic Institute of Corporate Governance, 2012, <https://www.governance.co.uk/resources/item/216-governance-of-state-owned-enterprises-in-the-baltic-states>), Ayrıca bakınız “State-Owned Enterprise Governance Reform An Inventory of Recent Change”, OECD, 2011, <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceofstate-ownedenterprises/48455108.pdf>, “Corporate Governance in Commonwealth Authorities and Companies Discussion Paper, Australian Audit Office, 1999, www.anao.gov.au, Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice 2011 Compliance Checklist”, National Audit Office, UK, http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2013/02/compliance_checklist.pdf, IFC (International Finance Corporation- WorldBank), 2006, “Corporate Governance Information Request List – SOEs”, <http://www1.ifc.org>.

Tablo 3.6: KİT’lerde Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Analizinde Referans Alınan Unsurlar

İyi Kurumsal Yönetim Taahhüdü	Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi	Kontrol Ortamı ve Süreçler: İç Kontrol, İç ve Dış Denetim	Şeffaflık ve Bilgilendirme	Azınlık haklarının gözetilmesi	Mali disiplin
- Devletin sahiplik işlevini yerine getirmedeki sorumluluğu - Sahiplik ve kontrol ilişkisi - Yönetim ve çalışanların pay sahipliği - Kurumsal yapı - Yönetim yapısı - Büyük işlemlere ve özel durumlara dair açıklama - İşletmenin tüzel kişiliğine dair resmi belgeler - Kurumsal yönetim ile ilgili politikalar. - Kurumsal etkinlik takvimi - KİT kurumsal yönetim ilkeleri - Ülke kurumsal yönetim ilkeleri - Etik ilkeler - Kurumsal yönetim sorumluluğu - Başarı planlaması - Yıllık raporlama	- Yönetim kurulunun teşkilî ve toplanması - Yönetim kurulu politikaları - Yönetim kurulu ve üst yöneticilerin atanması - Yönetim kurulunun yapısı - Bağımsız yönetim kurulu üyeleri - Yönetim kurulu üyelerinin uzmanlık alanları - Yönetim kurulunun işleyişi - Devletin yönetim kurulu ve üst yönetimin kararları üzerindeki etkisi - Denetim komitesi ve diğer görevli komiteler - İlgili ve ilişkili taraflara dair işlemler - Yönetim kurulu özdeğerlendirmesi - Kurumsal sorumlulukların sekretaryası - Denetim komitesinin yapısı ve işleyişi	- İç kontrolün dizayn edilmesi - İç kontrol sistemi güven tekini etmesi - Kamu denetimi, iç ve dış denetim - İç denetimin etkinliği - İç denetçiler ne derecede bağımsızdır - İç denetçilerin sorumlulukları - Risk yönetimi - İç denetçilerin yeterliliği - İç denetimin örgüt dışından temin edilmesi - Durumunda belirleyici etmenler - Dış denetim faaliyeti ve dış denetçilerin seçilmesi - İç ve dış denetim arasındaki koordinasyon - İç denetim faaliyetlerinin raporlanması - Kurumsal yönetim uyum programı - Gözetim geçirme komitesinin /Mali danışma kurulunun rolü	- İşletme politikaları ile finansal ve finansal olmayan bilgilerin kanuya açıklanması - Finansal tabloların uluslararası veya devlet finansal raporlama standartlarına uyumu - Finansal tabloların gözden geçirilmesi - Hissedar anlaşmalarının açıklanması - Önemli işlemlere ve özel durumlara dair açıklamalar - Çalışan hissedarlara dair bilgilendirme - Düzenleyici otoritelerin kararlarının yorumlanması - İlgili tarafların aydınlatılmasında ve bilgilendirilmesinde ne derecede adil davranılmaktadır - Menkul kıymet analistleri ile yapılan değerlendirmeler	- Nihai yararlanıcılar - Olağan ve olağanüstü Hissedar toplantıları hakkında paydaşlar bilgilendirme - Genel kurul toplantıları sonuçlarının, katılımların kamuoyuna duyurulması - İlişkili taraflarla yapılan işlemler - Kontrol dengelerindeki değişimler - Yönetim kurulunun belirlenmesinde azınlık hissedarların rolü - Azınlık hissedarların yönetime katılma mekanizmaları - Hissedarlarla olan ilişkilerin geçmişi - İnitiyazlı hissedarlar hakkında bilgilendirme	- İşletme hedefleri - Özelleştirme - Devletin tanındığı initiyazların işletmeye katkısı - Kaynak maliyeti ve sermaye yapısı

Kaynak: IFC, 2006b, www.ifc.org (Corporate Governance Tools)

Tablo 3.6’da görüleceği üzere KİT’lerde kurumsal yönetime ilişkin derecelendirme faaliyetlerinde referans alınacak konular ve açıklamaları yer almaktadır. Buna göre altı temel başlık altında incelenmesi gereken konular sıralanmıştır.

Bu çalışmalara paralel olarak kurumsal uyum derecelendirmelerinden aşağıda belirtildiği şekilde ilgili tarafların amaç ve beklentilerinin elde edilmesi hedeflenmektedir.

- İşletme sahipleri diğer adı ile ortaklar (ve/veya potansiyel yatırımcılar), yönetimin hissedarların haklarını gözetme seviyesi, şeffaflık ve yatırım kararlarına yön verebilmek adına işletme faaliyetleri hakkında bilgilenme,
- Kreditörler, işletmenin borç taleplerinin değerlendirilmesi ve menfaat sahiplerinin haklarının gözetilmesi,
- İşletme yönetimi, yönetim uygulamalarının nispi başarısını değerlendirmek ve kıyaslama yapabilmek adına,
- Düzenleyici kurumlar ve sermaye piyasaları, endekslere veya pazarlara katılım şartı, iyi yönetim uygulamalarının ve şeffaflık düzeyini teşvik etmek ile piyasanın düzenlenmesinde yardımcı bir gösterge olarak istifade edilmesi,
- Hükümetler, sermaye piyasalarının derinleşmesine ve genişlemesine katkı sağlamak, iyi yönetim uygulamalarını teşvik ederek yatırımcıların çıkarlarının gözetilmesi ve şirket iflaslarının engellenmesi ile yerli ve yabancı sermayenin yatırımlara kaynak olarak aktarılmasını teşvik etmek gibi geniş kapsamlı amaçların elde edilmesi (Sandıkcıoğlu, 2005: 10).

Türkiye’de de kurumsal yönetim derecelendirmesi amacıyla özel sektöre özgü ilke ve standartlar belirlenerek Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği ile derecelendirme faaliyetlerine ilişkin genel bir çerçeve çizilmiş bulunmaktadır. Söz konusu tebliğ kapsamında derecelendirme yapılması işletmelerin tercihlerine bırakılarak (12.07.2007 tarih ve 26850 sayılı RG), İMKB bünyesinde kurumsal yönetim endeksi (XKURY) isimli ayrı bir endeks oluşturulmuştur. Bununla birlikte Türkiye’de kurumsal yönetim derecelendirmesi KİT’lerde henüz görülmemektedir.

Endeksin yayınlanmasındaki amaç İMKB’de hisseleri işlem gören (gözültü pazarı hariç) ve kurumsal yönetim derecelendirme notu 10 üzerinden en az 7 olan işletmelerin fiyat ve getirilerine ilişkin performansının (SPK tarafından tespit edilmiş derecelendirme kuruluşlarınca yapılan değerlendirmeler sonucunda) ölçülmesidir (TKYD (1): t.y.). Söz konusu endeks çerçevesinde 45 adet halka açık, 5 adet de halka açık olmayan işletmenin kurumsal yönetim endeksi yayımlanmaktadır (TKYD (2), t.y.).

Tablo 3.7: Türkiye’de Kurumsal Yönetim Derecelendirme Yetkisi Bulunan Kuruluşlar

	Derecelendirme Kuruluşları*	Uluslararası Derecelendirme Kuruluşları**
Kredi Derecelendirmesi	1-Fitch Ratings Finansal Derecelendirme Hiz. A.Ş.	1- Standards and Poor's Corp.
	2- JCR Avrasya Derecelendirme A.Ş.	2- Moody's Investor Service Inc.
	3- TCR Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme A.Ş.	3- Fitch Ratings
	4- Saha Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme Hiz. A.Ş.	
	5- Kobirate Uluslararası Kredi Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Hiz.A.Ş.	
	6- TURKRATING İstanbul Uluslararası Derecelendirme Hiz. A.Ş.	
Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi	1- TCR Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme A.Ş.	
	2- Saha Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme Hiz. A.Ş.	
	3- Kobirate Uluslararası Kredi Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Hiz. A.Ş.	
	4- JCR Avrasya Derecelendirme A.Ş.	

* Türkiye’de Kurulan ve SPK Tarafından Yetkilendirilen Derecelendirme Kuruluşları

** Türkiye’de Derecelendirme Faaliyetinde Bulunması Kurulca Kabul Edilen Uluslararası Derecelendirme Kuruluşları

Kaynak: SPK, Derecelendirme Yetkisi Bulunan Kuruluşlar, (www.spk.gov.tr, 16.05.2013).

3.2. KİT'LERDE ETKİN SÜRDÜRÜLEBİLİR KURUMSAL YÖNETİMDE İÇ DENETİM FARKINDALIĞI

3.2.1.KİT'lerde İç Denetime Genel Bakış

Son yıllarda meydana gelen işletme skandalları sonucunda özel sektör işletmeleri için kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında özel düzenlemeler getirilerek piyasa içerisinde işletme yönetimlerinin disiplin altına alınması öngörüldüğünden kurumsal yönetim uygulamalarına paralel bir şekilde iç denetim faaliyeti de statik anlamından uzaklaşarak, işletme içerisinde dinamik bir faaliyet niteliğine bürünmüştür. Bir başka açıdan kurumsal yönetim uygulamaları çerçevesinde sorumluluk ve hesap verebilme, işletme kaynaklarının etkin kullanımı ile bu kaynakların hata, hile ve suistimallere karşı ve korunması, paydaşların haklarının gözetilmesi gibi amaçlar ile yine bu bağlamda yönetime danışmanlık gibi kurmay bir görevi olan iç denetim, bahsedilen konular açısından tüm işletmeler için makul bir seviyede güvence hizmeti sunabilmektedir.

Diğer taraftan 80'li yılları takip eden süre içerisinde özel sektörde olduğu gibi kamu sektöründe de radikal değişimler yaşanmış, yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde KİT'lerin de yeniden yapılanması gündeme gelmiştir. Bu amaçla uzun yıllardan beri kamu kaynaklarının kullanımında genellikle hata ve suistimallerin çokça bulunduğu ileri sürülen KİT'lerin kurumsal yönetim ilkelerini hayata geçirilebilmesinde iç denetim, bir önkoşul olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gelişmiş birçok ülkede, iç denetim ve iç kontrol alanında meydana gelen gelişmelerin paralelinde ortak standartların belirlenmesi yönünde çaba sergilenmektedir. Kamu yönetimine dönük reform çalışmalarında iyi özel sektör uygulamalarının benimsenmesi ve sürekli gelişime açık hale getirilmesi modern kamu yönetiminin değişen yönüne işaret etmektedir. Bu anlamda iç kontrol ve iç denetim alanında özel sektör uygulamalarının KİT'ler açısından da referans oluşturabileceği düşünülmektedir. Zira KİT'ler her ne kadar da kamu idaresi çatısı altında ve/veya merkezi otorite ile ilişkili bir yapıda bulunsu da, bu kuruluşların birçoğu ticari hayatın içerisinde birer ekonomik aktör olarak yer almakta, yönetim disiplini açısından birer işletme olarak kabul edilmektedir.

Kamu yönetimi algısında meydana gelen değişim neticesinde KİT'lerde de klasik denetim uygulamalarından uzaklaşarak modern ve uluslararası niteliklere sahip, risk odaklı, kuruma katma değer sağlayan, işletmenin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesine yardımcı olarak bir anlamda rehberlik ve danışmanlık görevini de üstlenen iç denetim faaliyetlerine yoğunlaştığı görülmektedir (Bilge ve Kiracı, 2010: 38). Ancak KİT'lerin gerek özel sektör işletmelerinden, gerekse klasik kamu görevi üstlenen devlet idaresinden belirgin farklılıklar göstermesi, uygulanması öngörülen iç denetim faaliyetlerini de bu kuruluşlara özgü bir şekilde ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. KİT'lerin dünya ölçeğinde gerek organizasyon gerekse sermaye yapıları itibari ile değişkenlik göstermesi bugüne değin bu kuruluşlara özgü iç denetim standartlarının oluşturulmasını geciktiren etmenler olmasına karşılık modern denetim yaklaşımı özel sektörde benimsenen iç denetim çerçevesinin hemen her işletme için referans alınması gerektiği üzerinde ortak bir bakış açısının oluşmaya başladığı görülmektedir.

Modern kamu yönetiminde ve özel sektör işletmelerinde iç denetim organizasyonel etkinliğin bir önkoşulu olarak ortaya çıktığı göz önüne alınırsa, KİT kapsamında değerlendirilen tüm işletmeler için de iç denetim faaliyetlerinin icra edilmesi kaçınılmaz olacaktır. Bu kapsamda iç denetimi KİT'lerde finansal verilerin ve raporların güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir şekilde icra edilmesi, kamu kaynaklarının verimli ve ekonomik kullanımı ile bilgi sistemleri güvenliği ve güvenirliliğinin yapılandırılması gibi temel işletme faaliyetleri arasında değerlendirmek mümkündür. İç denetim aynı zamanda KİT'lerde hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın tesis edilmesinde ilgili taraflara katkı sağlarken eşzamanlı olarak kurumsal itibarın güçlendirilmesinde de yönetime destek olmaktadır (Gürkan, 2009: 68).

OECD'nin KİT'ler için kurumsal yönetim rehberinde bahsedildiği üzere KİT'lerin yüksek şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyini elde edebilmesi için bir iç denetim biriminin kurulması, etkili iç denetim yöntemlerinin geliştirilmesi ve denetim sonuçlarının denetim komitesi gibi bir birime raporlanması hususlarının tavsiye edildiği görülmektedir (OECD, 2005a: 213). Ayrıca KİT'lerde görevli iç denetçilerin işletmenin risk yönetimi politikaları, kurumsal yönetim uygulamaları ve iç kontrol süreçlerinin değerlendirilmesinde düzenleyeceği raporlar ile kuruma sağlayacağı katma değerini yanı

sıra etkin bir bilgi edinme sürecinde ilk seviye olmaları itibari ile de eşsiz bir konumu bulunmaktadır (OECD, 2010: 68).

Benzer bir şekilde kamu kurumlarının belirli bir zaman dilimi içerisindeki faaliyetlerini dış denetim tarzında inceleyen ve devlete bağlı olarak –genellikle- parlamentolara hesap verme sorumluluğu çerçevesinde (Sayıştaylarca) icra edilen anayasal denetim faaliyetlerinin de etkin bir şekilde icra edilebilmesi için etkin iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Zira etkin bir iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi bulunmayan kurumlarda yapılacak yüksek/anayasal denetimlerin -denetim disiplini açısından- denetim alanı ve konuları genişleyecek, kurum içerisinde gerçekleştirilmeyen kontrol ve iç denetim faaliyetleri neticesinde beklenen faydalar istenilen düzeyde sağlanamayacaktır.

OECD’ye göre KİT’ler de iç denetim faaliyetlerinin kamu kaynaklı üst denetim ile bağımsız –dış- denetim faaliyetleri esnasında değerlendirilmesi, karşılıklı bir etkileşimin oluşturulması gerekmektedir (OECD, 2010: 70).

Diğer taraftan KİT’lerde üst yönetimin iyi yönetim uygulamalarını icra edebilmesi için de sağlıklı bir iç kontrol sisteminin ve iç denetim biriminin kurulmasına ve etkin bir şekilde işletilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. İşletme faaliyetleri gerçekleştirilirken mevcut iç kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi ve izlenmesi ile sonuçların raporlanması iç denetim birimi eli ile yürütülmelidir. Bu amaçla iç denetim KİT faaliyetlerine değer katmakla birlikte, stratejik konularda üst yönetime danışmanlık yaparak etkin bir işletme yönetimi sergilenmesine de katkı sağlayacaktır (Akyel, 2012: 13). Bununla beraber KİT’ler de iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için iç denetim personelinin mesleki bağımsızlığı ile yönetim kuruluna ve denetim komitesine sınırsız erişim kabiliyeti bulunmak zorundadır (OECD, 2010: 70). Zira kamuda yer alan ataletin denetim birimlerine de sirayet etmesi her zaman mümkün olabileceğinden, iç denetim faaliyetlerinin bahsedilen kurul ve komite ile etkileşimli olarak yürütülmesi bu faaliyetin organizasyonun yetkili birimleri ile paylaşılmasını ve işletme uygulamalarına yansımaları kolaylaştıracaktır. Bu sebeple klasik denetim algısının çok ötesinde modern ve uluslararası standartlara sahip, risk ve yönetim odaklı iç denetim uygulamalarının hayata geçirilmesi kurumsal yönetimin sürdürülebilir kılınmasında vazgeçilmez bir unsurdur.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'ne göre iç denetim faaliyeti kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasının yanı sıra, hata, hile ve suistimallere karşı da işletme içerisinde etkili bir gözetim yaparak organizasyonel hedeflere ulaşmak için tasarlanmış iş süreçlerindeki muhtemel risklerinde öngörülmesinde/yönetilmesinde ve kamusal hesap verilebilirliğin oluşumunda etkin bir rol üstlenmektedir. Faaliyetlerin, süreçlerin ve personelin sistematik, bilimsel, standartlara uygun ve yetkin kişiler tarafından denetlenmesi, işletme hedeflerine –arzulanan performans- ulaşılmasında gerek yönetime, gerekse ilgili tüm taraflara güven tesis edilmesinde iç denetim faaliyeti KİT'ler açısından hayati bir öneme sahiptir (Pickett, 2010: 136). Bununla birlikte uzun yıllardan beri süregelen denetim enflasyonuna karşılık bir anlamda denetimsiz işletmeler kategorisinde değerlendirilen ve haklarında olumsuz bir kanaate sahip olan KİT'lerin -teoride ve uygulamada- bu sorunları güçlü bir iç denetim ve bağımsız dış denetim faaliyetleri ile aşılabileceği öngörülmektedir.

KİT'lerin genel anlamda kamu sektörü içerisinde değerlendirilmesi, bu işletmelere dönük gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin de benzer bir şekilde standart kamu denetimi kapsamında ele alınmasına yol açmaktadır. Zira uygulamada bu kuruluşlar, her ne kadar klasik kamu kurumlarından birçok açıdan farklılıklara sahip olsa da kamu otoritesinin büyük hissedar olması, kuruluş ve işleyiş esaslarının kamu bürokrasisi içerisinde değerlendirilmesine yol açmaktadır.

Kamu sektörünün kendine özgü yapısı, karmaşık bürokratik/yasal düzenlemeler ile uygulama farklılıkları iç denetim faaliyetlerinin doğasını etkileyebilmektedir. Dünya uygulamalarına bakıldığında iç denetimde tek bir modelin olmadığı, ülkelerin ihtiyaçları, devlet yapıları ve siyasi-ekonomik koşullarına uygun denetim modelini benimsedikleri görülmektedir. Örneğin Avrupa ülkelerinde maliye bakanlığına bağlı daha çok ön mali kontrol şeklinde yapılan merkeziyetçi model ile kamu idarelerine bağlı iç denetçiler vasıtasıyla yürütülen âdemi merkeziyetçi –kurum esaslı- iç denetim yaklaşımının bulunduğu gözlemlenmektedir. Bununla birlikte birçok ülkede bu iki yaklaşımın yanı sıra karma diye tanımlanabilecek her iki yaklaşımın

özelliklerini ihtiva eden yaklaşımların da mevcut olduğu görülebilmektedir⁶⁹ (Bilge ve Kiracı, 2010: 47, 48, 51).

Türkiye’de ise son yıllarda yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kamu Mali Kontrol Yasası (24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı RG) ile kamu kesimine dönük olarak iç denetim faaliyetlerine ilişkin genel çerçeve oluşturulmuş bulunmaktadır. Ancak Kanun metnine bakıldığında KİT’lerin söz konusu yasa kapsamına alınmadığı görülmekte olup, hâlihazırda Türkiye’de bu kuruluşlara dönük iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerine ilişkin bir yasal ve idari çerçevenin düzenlenmediği görülebilmektedir.

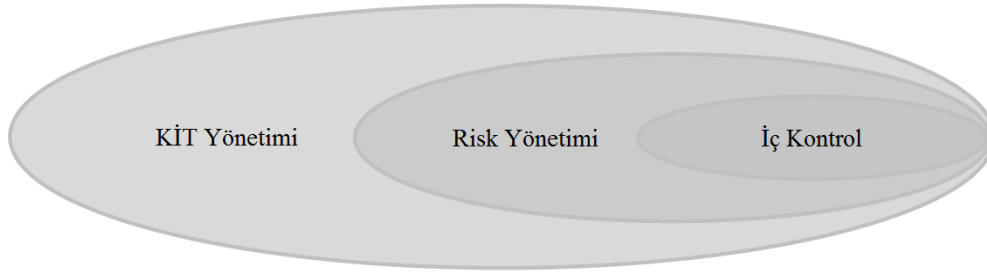
3.2.2. Coso’ya Göre İç Kontrol ve İç Denetimin KİT’lerdeki Yapılanması

KİT’ler normal bir işletme gibi iktisadi hayatın içerisinde üstlendikleri görev ve misyonlarını yerine getirebilmeleri için bir takım faaliyetlerde bulunurlar. Bu faaliyetlerin icrası esnasında yapılan işlemlerin, süreçlerin ve çalışanların öngörülen plan, program ve hedeflerle uyumlu bir şekilde gerçekleştirilmesini, muhtemel risk ve sorunların öngörülerek belirli süreçler içerisinde çözümlenmesi/önlenmesi ve yönetilmesi gerekmektedir.

KİT’lerin hedeflerine ulaşabilmek ve muhtemel fırsatları elde etmelerinde karşılaşılabilecekleri tehditleri, belirsizlikleri ve riskleri aktif bir şekilde izleyebilmeleri ve yönetebilmeleri için yapılandırılacak iç kontrol sistemi yönetimin ayrılmaz bir parçası olarak icra edilmek zorundadır. Ayrıca etkili kontroller ile KİT yönetimi ek risk almak gibi bir rekabet avantajı ortamının da oluşuma katkıda bulunduğundan, KİT yönetimi risklerin öngörülmesi ve yönetilmesi açısından (Şekil 3.5) iç kontrol sistemi ile bütünleşik bir görünüm arz etmektedir (IFAC, 2012: 4-5).

⁶⁹ Bu konuda bakınız DIAMOND Jack, 2002, IMF Working Paper The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective, No. 02/94, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf>, (23.08.2013)

Şekil 3.5: KİT Yönetimi, Risk Yönetimi ve İç Kontrolün Bütünleşik Çerçeve-
Görünümü



Kaynak: IFAC, 2012: 4

Modern yönetim uygulamalarına bakıldığında birçok işletme örneğinde görüldüğü gibi temel kurumsal performansların başarısı iç kontrol sistemlerinin etkin ve verimli bir şekilde işlemesine bağlıdır.

KİT’lerde iç kontrol, merkezi yönetim ile KİT üst yönetiminin önceden belirlemiş olduğu hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek sorunların önlenmesi, risklerin yönetilmesi ve süreçlerin doğru bir şekilde gerçekleştirilmesine makul bir güvence sağlamak için alınan tedbirler ile kontrol unsurlarını kapsamaktadır (OECD, 2005b: 1). Zira iç kontrol tek başına daha önce tanımlanan KİT’lerin genel hedeflerine ulaşılmasını garanti edemez. Bir iç kontrol sistemi ne kadar iyi düşünülmüş ve ne kadar iyi işletilmiş olursa olsun KİT hedefleri ve sürdürülebilir kurumsal yönetim uygulamaları için yönetime sadece makul bir seviyede güvence sağlayacağı göz ardı edilmemelidir (INTOSAI, 2004: 12).

İç kontrol sistemlerinin varlığı KİT’lerde paydaşlara dönük olarak –en başta devlet olmak üzere- bir güvence ortamı oluşturduğu gibi, KİT yönetiminin de kararlarının etkin ve verimli bir şekilde icra edilmesine olanak tanıyacaktır. Zira birbirinden karmaşık ve zaman içerisinde gözlemlenmesi oldukça zor olan birçok faaliyetin ve bunların sonuçlarının istenildiği ölçüde gerçekleştirilmesi, yasal ve idari çerçevenin gözetilmesi, iş süreçlerindeki hataların öngörülerek en kısa sürede giderilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin yapılandırılması ve bu sistemin sürekli izlenmesi gerekmektedir. Bunun için öncelikle KİT yönetiminin daha sonra da devletin veya ilgili organların etkin bir iç kontrol çerçevesi oluşturma zorunluluğu bulunmaktadır. Diğer taraftan KİT’lerin kurumsal yönetim ilkelerini hayata

geçirebilmesinde de etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı bir önkoşul olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kontrol işlemlerinin etkin bir şekilde yapılandırılması için ihtiyaç duyulan kontrolün yerinde ve ilgili riskle orantılı olarak yapılması, planlandığı şekilde işlemesi ve kontrollerin maliyeti faydasını aşmaması gerekmektedir (Sayıştay, 1994).

İç kontroller KİT'lerin sürekli değişen çevre koşullarıyla, farklılaşan alıcı talepleri ve öncelikleri ve gelecekte ortaya çıkabilecek, tehdit unsuru olan veya fırsatlar yaratabilecek risklerle başa çıkabilmeleri için yönetimi güçlendirici özelliği bulunmaktadır (Arslan, 2009: 11). Bir başka açıdan bakıldığında kamu otoritesinin genellikle daha belirgin ve köklü bir geçmişe dayanacak şekilde kurallar, prosedürler, bütçeler, faaliyet raporları, yönetmelikler, kanunlar, talimatlar, yönergeler, görev dağılım çizelgeleri, iş akış şemaları gibi iç kontrol sisteminin öne çıkan uygulamalarına sahip olmasından ötürü KİT'lerde de bir iç kontrol sisteminin var olmadığının ileri sürülmesi pratik ile bağdaşamayabilecektir. Buna karşılık iç kontrol sisteminin bilimsel ve uluslararası genel kabul görmüş standartlarda tesis edilmesi ve/veya revize edilmesi günümüz kamu işletmeciliği açısından kaçınılmaz bulunmaktadır. Zira genel anlamda kamuda ve dolayısı ile KİT'lerde iç kontrol sistemlerine ilişkin bütünleşik bir çerçevenin -işletme disiplini açısından- oluşturulmadığına ilişkin yaygın kanaati, bu kuruluşların etkin ve verimli bir şekilde faaliyette bulunmadığı düşüncesi desteklemektedir.

Yeni kamu yönetimi bakış açısında kamu kuruluşları için öngörülen hesap verilebilirlik, saydamlık, etkin ve verimli kamu hizmetleri sunulması, kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi gibi beklentiler bu kuruluşlarda sağlam bir iç kontrol sistemi tesis edilmesine işaret etmektedir. KİT'lerin kamu ve özel sektör uygulamalarının her ikisini de bünyesinde barındırabilmesi klasik kamu iç kontrol süreçlerinden biraz daha farklılaştırılmış kontrol süreçlerinin ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Zira KİT'ler bilindiği üzere sadece kamu hizmeti fonksiyonu bulunmamakta, aynı zamanda serbest piyasa koşulları altında mal ve hizmet üretiminde de bulunabilmektedir.

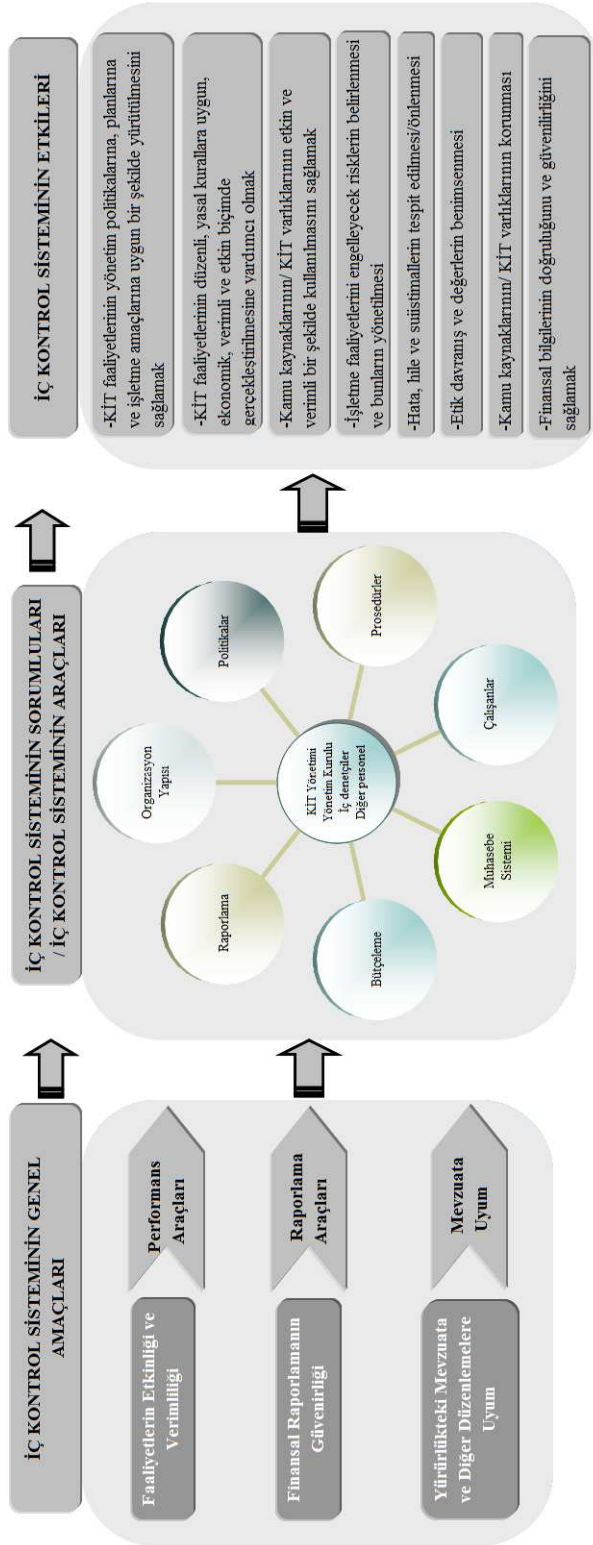
Dünya üzerindeki uygulamalara bakıldığında ise kamu sektöründe iç kontrol faaliyetlerinin yeknesak ve paralel düzenlemelere sahip olmadığı, ülkeden ülkeye kontrol faaliyetlerinin ve yaklaşımlarının değişim gösterdiği görülmektedir (Ruffner ve Sevilla, 2004). Buna paralel olarak gerek ülke uygulamalarında ve gerekse yapılan

bilimsel çalışmalarda KİT'lere özgü bir iç kontrol modelinin ve standartlarının da tasarlanmadığı göze çarpmaktadır. Bu nedenle anılan boşluğun giderilmesi yönünde tüm KİT'leri kapsayıcı çalışmaların varlığı giderek daha bir önem kazanmaktadır (Erdoğan, 2009: 125).

Günümüzde iç kontrol sistemine yönelik çalışmaların başında Coco (Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Kontrol Kriterleri Komitesi), COSO (Sponsor Kuruluşlar Komitesi), Turnbull Rehberi gibi yaklaşımların bulunduğu ve ilgili kuruluşlara tavsiye edildiği görülmektedir.

İç kontrol alanında COSO Organizasyonu olarak bilinen kuruluş tarafından geniş kapsamlı araştırmalar neticesinde hazırlanan ve COSO Modeli olarak bilinen "Bütünleşik İç Kontrol Çerçevesi" birçok ülke ve kuruluş tarafından benimsenerek hızla dünya geneline yayılmaktadır (Erdoğan, 2009: 77). Bu bağlamda birçok ülkede yüksek denetim organlarını temsil eden Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından kamu kesimine (dolayısı ile KİT'lere) dönük olarak iç kontrol sisteminin yapılandırılmasında COSO Modelinin tavsiye edildiği görülmektedir. INTOSAI, COSO Modelini kamu sektörüne uyarlayarak "INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi" adıyla ürettiği taslak çalışmayı üye ülke Sayıştayları ile -ortak bir iç kontrol bakış açısı oluşturmak amacıyla- paylaşmıştır. Rehberde göre KİT'lerde yapılandırılacak iç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin düzenli, belirlenmiş kurallara uygun, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesinin yanı sıra kamu kaynaklarının korunarak hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine yardımcı olacak süreçleri içermektedir. İç kontrol sisteminin yapılandırılması KİT'lerde iyi yönetim unsurlarının hayata geçirilmesi kadar hata, hile ve suistimallerin tespit edilmesi/önlenmesi, daha da ötesinde etik değerlerin ve davranışların ön plana alınması ile kamuoyunda KİT yönetimine karşı güven atmosferinin oluşmasında önemli katkı sağlayacağı ileri sürülmektedir (Vanstapel ve INTOSAI, 2004a: 1-3). İç kontrol sisteminin genel olarak faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği (performans araçları), finansal raporlamanın güvenilirliği (raporlama araçları), yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum (mevzuata uyum) şeklinde 3 temel amacı olduğu söylenebilir (Kaval, 2008: 125). Şekil 3.6'da görüleceği üzere KİT'ler de ise kamu ve özel sektör arasında her iki kesimin de özelliklerini barındırması itibari ile kurulacak/yapılandırılacak iç kontrol sisteminin ulaştıracığı amaçlar ile bu sistemin etkileri bir arada görülmektedir.

Şekil 3.6: KİT’lerde Yapılandırılacak İç Kontrol Sisteminin Amaçları, Sorumluları, Araçları ve Etkileri



İç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşabilmesi için özellikle üst yönetimin faydalanacağı en önemli araçlar; organizasyon yapısı, politikalar, prosedürler, çalışanlar, muhasebe sistemi, bütçeleme ve raporlama olarak karşımıza çıkmaktadır (Sawyer's, 2005: 82). Şekil 3.6'da görüleceği üzere iç kontrol sisteminin temel amaçlarına ulaşmak için iç kontrol sisteminin uygulanmasından sorumlu olan organizasyon içerisinde görevli yönetim kurulu, yöneticiler, iç denetçiler ve diğer personel sistemden beklenen temel hedef ve sonuçlara ulaşmak için bu araçlardan yararlanarak bazı sonuçlara ulaşmaktadırlar. Söz konusu sonuçları özet halinde iç kontrol sisteminin etkileri başlığı altında görmek mümkündür.

Etkin bir iç kontrol sistemi, KİT yönetimi tarafından stratejilerin öngördüğü politika ve hedeflere ulaşabilmek için yönetim süreçleri ve sorumlulukların paylaşımının tasarımı ile başlar. KİT hedefleri doğrultusunda tasarlanan yönetim süreçleri ve sorumlulukların uygulamadaki etkililiğinin güvencesi ise iç kontrol sistemi ile temin edilir (Uzun, 2009). Bu nedenle iç kontrol sisteminin zamanlı, ekonomik, hesap verilebilir, kontrollerin en etkin bir şekilde konumlandırılması, esneklik, kontrol süreçlerinin tanımlanması, sapmaların belirlenmesi, kontrol problemlerinin en aza indirilmesi gibi özelliklere sahip olması gerekmektedir (Sawyer's, 2005: 79-81).

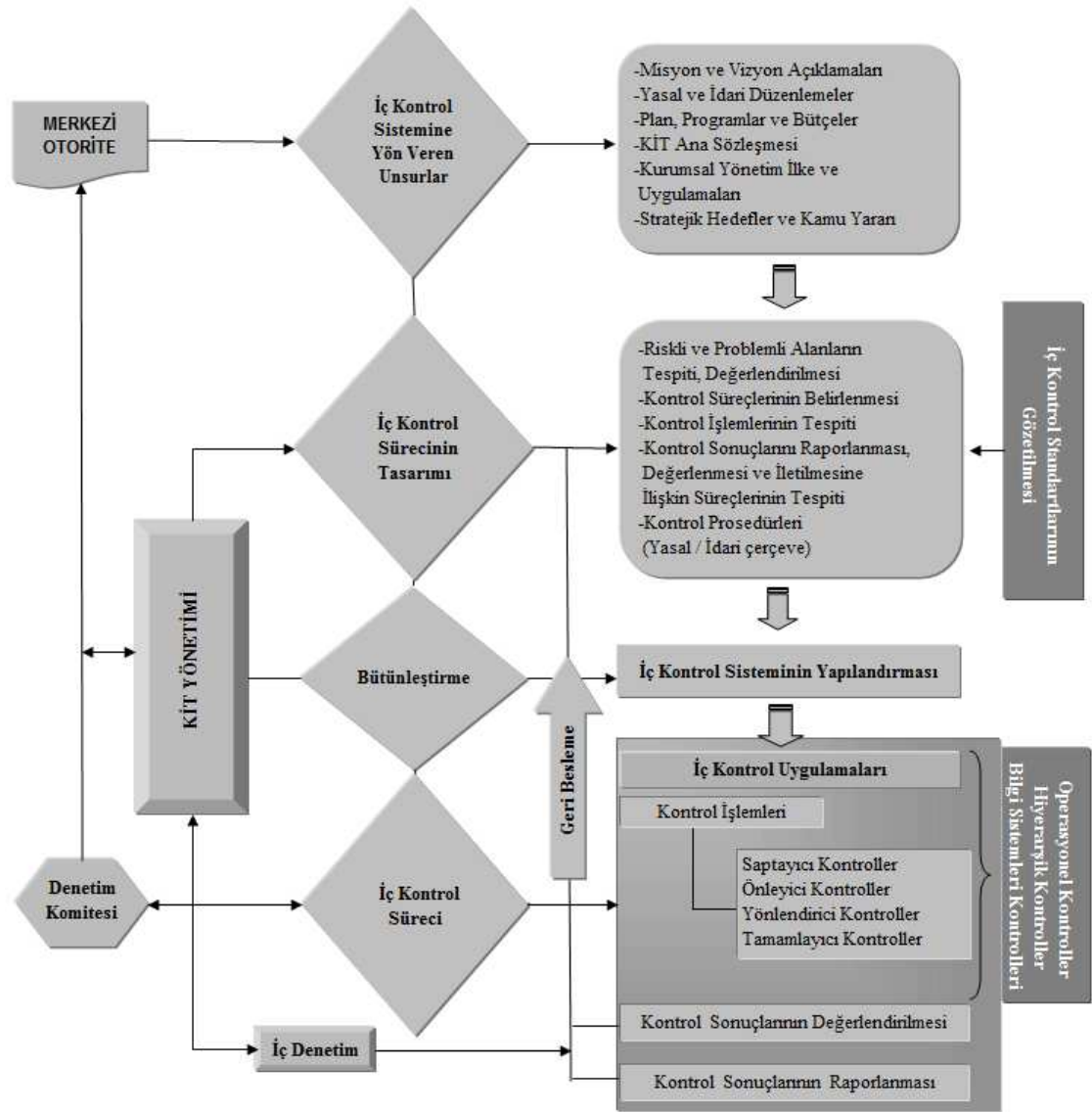
KİT'lerde mevcut olan iç kontrol sisteminin modern yönetim uygulamalarına ve COSO Modeline göre revize edilerek daha etkin bir hale getirilmesi için öncelikle;

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

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

KİT'lerin –genellikle- merkezi yönetimin bir uzantısı olarak görülmesi ve idari hiyerarşi içerisinde yapılandırılması, söz konusu araçların uzun yıllardan beri bu kuruluşlarda etkin bir iç kontrol uygulaması olarak ele alınabilmesini kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle iç kontrol sisteminin bir bütün olarak ele alınıp kurulmasında/revize edilmesinde bu araçların iç kontrol hedeflerine göre yapılandırılması sistemden beklenen faydayı artırabileceği gibi yöneticilerin kontrol uygulamalarında öncelikle odaklanılması gereken konular olarak da görülebileceği mümkündür. Bunun için öncelikle KİT organizasyon içerisinde yapılandırılacak iç kontrol sisteminin mimarisinin tasarlanması gerekmektedir.

Şekil 3.7: KİT’lerde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetim İçin Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Tasarımı



Şekil 3.7’de KİT’lerde iç kontrol sisteminin kurulması/yapılandırılması için 4 temel aşamanın bulunduğu görülmektedir. KİT’lerin kamu hiyerarşisi içerisinde bulunması ve özel maksatlarla kurulması göz önüne alındığında iç kontrol sistemine yöne veren unsurların merkezi otorite (veya uzantısı) tarafından belirleneceği, bu unsurların zaman içerisinde KİT yönetimi ve KİT denetim komitesinin sağlayacağı bilgilerle de revize edilebileceği/ değiştirilebileceği görülmektedir. 2. aşamada gösterildiği üzere iç kontrol sisteminin tasarımı KİT yönetimi tarafından yapılmakta olup, bunun için -iç kontrol standartları gözetilerek- tasarlanan kontrol faaliyetlerine

ilişkin detayların belirlenmesi ve yazılı hale getirilmesi gerekmektedir. 3. aşamada ise iç kontrol sisteminin KİT organizasyonun ile bütünleştirilmesi çalışmaları yer almaktadır. Buna göre belirlenen kontrol süreçlerinin, prosedürlerinin, politikalarının ve risk değerlemelerinin KİT organizasyonu ile bütünleştirilmesi veya bu bağlamda mevcut iç kontrol sisteminin revize edilmesi söz konusudur. Son aşamada ise iç kontrol uygulamalarının gerçekleştirilerek (operasyonel ve önleyici kontroller, bilgi sistemleri kontrolleri gibi faaliyetlerle) kontrol sonuçlarının ilgili personel tarafından değerlendirilmesi ve raporlanması yapılmaktadır. Söz konusu değerlendirmeler sonucunda geri besleme ile iç kontrol sürecinin tasarımında eksik/hatalı unsurlar var ise süreçlerin revize edilmesi ihtiyacı gündeme gelmektedir. Şekil 3.7’de de görüleceği üzere iç kontrol sisteminin izlenmesi ile kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi sürecinde ise KİT yönetimi iç denetim faaliyetlerinden yararlanmaktadır. İç denetim birimi aynı zamanda denetim komitesine de iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda düzenli bildirimlerde bulunmakla birlikte gerek denetim komitesi, gerekse KİT yönetimi iç denetim biriminden bağımsız olarak kontrol faaliyetlerini izlemek ve değerlendirmek durumundadır.

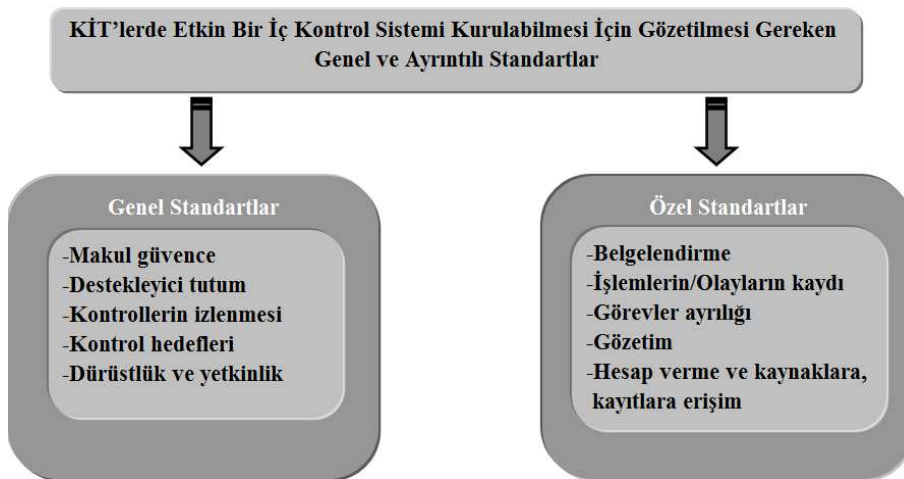
KİT’lerde kurulacak/ yapılandırılacak iç kontrol sistemlerinin belirlenmiş hedefler doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde tasarlanması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesinden öncelikle KİT yönetimi görevli ve sorumludur. Ancak KİT yönetimi iç kontrol sisteminin yeterli ve istenildiği ölçüde işleminde sadece iç denetimden istifade etmez. İlgili tüm KİT çalışanları da iç kontrolün etkin ve verimli bir şekilde işleminde sürekli izleme yaparak gerektiğinde kontrol süreçlerini revize edilmesine katkıda bulunur (Candan, 2006: 9-10). Zira KİT faaliyetleri genellikle kamu yönetimi çatısı altında gerçekleştirildiğinden dolayı KİT mensuplarının kamusal görev ve sorumlulukları çerçevesinde⁷⁰ kamu kaynaklarının hata, hile ve suistimallere karşı etkin bir şekilde kullanılması için işleme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi esnasında iç kontrol süreçlerini sürekli izlemesi ve gerektiğinden revize edilmesini talep etme zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun içinde iç kontrol uygulamalarının organizasyonun farklı bir uzantısı yerine işletme faaliyetlerinin tamamlayıcı bir parçası –ve bir iş disiplini- olarak rutin olarak işleyecek hale getirilmesi gerekmektedir. Böylece

⁷⁰ Kamu görevlisi statüsünde bulunmalarından dolayı bu çıkarımda bulunmaktadır.

sistemden ve çalışanlardan beklenen etik ilke ve değerlerin yerleşmesi, finansal bilgilerin güvenilirliği, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması gibi modern yönetim uygulamalarından beklenen sonuçların gerçekleşmesi sistemin uygun bir şekilde işlemesi ile –makul bir seviyede- mümkün olabilecektir.

KİT’lerde etkin bir iç kontrol sistemi kurulabilmesi için genel ve ayrıntılı standartlar adı verilen birtakım ilkelere uyulması, referans alınması gerekmektedir. Bu standartları 3.8 nolu şekil aracılığı ile göstermek mümkündür.

Şekil 3.8: KİT’lerde Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Kurulabilmesi İçin Gözetilmesi Gereken Genel ve Ayrıntılı Standartlar



Kaynak : Sawyer’s, 2005: 78-79

-Genel Standartlar:

Makul güvence: Kontroller, iç kontrolün hedeflerine ulaşabilmesi için ancak makul bir seviyede güvence sağlayabilir.

Destekleyici tutum: Yöneticiler ve çalışanlar iç kontrol sistemini ve uygulamalarını destekleyici bir tutum içinde olmalıdır.

Dürüstlük ve yetkinlik: İç kontrol işlemleri ile ilgili kişiler iç kontrolün hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunacak ölçüde yetkinliğe ve dürüstlüğe sahip olmalıdır.

Kontrol hedefleri: İşletmenin her bir faaliyeti için belirgin, kapsamlı ve anlamlı hedefler tanımlanmalı ve geliştirilmelidir

Kontrollerin izlenmesi: Yöneticiler, kontrol sistemlerinin sonuçlarını devamlı izlemeli ve bu eylemleri engelleyen sapmalar söz konusu olduğunda gerekli tedbirleri almalıdır.

-Özel Standartlar:

Belgelendirme: Yapı, bütün işlemler ve önemli olaylar belgelendirilmeli ve daima hazır bulundurulmalıdır.

İşlemler ve olayların kaydı: İşlemler ve olaylar zamanında ve doğru bir şekilde kaydedilmelidir. Bu süreçlerin uygun kişiler tarafından yerine getirilmesi için gereken yetkilendirme yapılmalıdır.

Görevler ayrılığı: Yetkilendirme, işleme, kaydetme ve işlemleri gözden geçirme faaliyetleri farklı kişiler ve birimler tarafından gerçekleştirilmelidir

Gözetim: Gözetim faaliyeti kontrol faaliyetlerinin bir parçası olarak, iç kontrol hedeflerine ulaşıncaya değin sürdürülmelidir.

Hesap verme ve kaynaklara/kayıtlara erişim: kaynakları kullanan ve kayıtları tutan personel ayrı olmalı ve bunlara erişim yetkilendirilmiş personel ile sınırlandırılmalıdır. Bu bakış açısı fiziki durum ve kayıtlarla düzenli olarak karşılaştırılmalıdır (Sawyer's, 2005: 78-79).

KİT'lerde gereken kontrol sistemleri kurulmadığı takdirde bu işletmeler hata, hile ve yolsuzluk gibi arzu istenmeyen sonuçlar ile olumsuz propaganda, ilgili taraflar nezdinde olumsuz etkiler, kaynakların suistimali, hissedarlar tarafından açılan davalar gibi hukuki problemler ile de karşılaşması muhtemeldir (Alpman, t.y.: 1). Ancak ne kadar ayrıntılı ve eksiksiz tasarlandığı düşünülse de, hiç bir iç kontrol sistemi tek başına doğru ve etkin bir yönetimi, düzenli kayıtların tutulmasını ve hata, hile, suistimal gibi istenmeyen sonuçların engellenmesini garanti edemez. İç kontrol sistemi genel olarak insan faktörüne dayanır ve tasarım eksikliklerinden, karar ya da yorum hatalarından, yanlış anlamadan, rehavetten, yorgunluk ya da dikkatsizlikten etkilenir. Sistemi yürüten çalışanların liyakatli ve dürüst bir kişilik sergilemesi bir noktaya kadar personel seçimi ile sağlanabilse de KİT'lerin içerisinde bulunduğu aşırı politik atmosfer göz önüne

alındığında söz konusu çalışanın maruz kalabileceği baskılar neticesinde hatalı kararlar verebilmesi mümkündür. Kaldı ki KİT’lerin bir kamu kurumu olmaları sebebiyle (kamu sektörüne mahsus) üst yönetimin personel seçiminde de yeterince seçici olamayacakları başka bir engel olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle KİT yönetiminin ve iç denetçilerin iç kontrol sistemini sürekli gözetleyerek revize etmesi ve yöneticilerin kontrol işlemlerinde örnek olması beklenmektedir (Sayıştay, 1994). Diğer taraftan aşırı kontrol işlemleri, yoğun bürokrasi, karmaşık prosedürler gibi işletme çalışanlarını yıpratıcı, asli işlerinden uzaklaştırıcı vb. iç kontrol uygulamaları sistemin etkin işlemesine olanak vermeyeceği gibi işletme hedeflerine ulaşılmasına, verimsizliğe ve atalete de neden olabileceği de gözden uzak tutulmamalıdır. Bu nedenle KİT yönetimlerinin eksik kontrol ile aşırı kontrol uygulamaları arasında uygun bir dengenin sağlanmasını da gözetmesi gerekmektedir.

KİT’lerde iç kontrol sisteminin kurulması ve/veya COSO kriterlerine göre revize edilmesi yöneticiler için bir ek görev veya yük olarak algılanmaması, daha çok yöneticilerin/çalışanların sorumlulukları çerçevesinde gerçekleştirecekleri işlemleri etkin ve verimli hale getirmelerine yardımcı olacak bir felsefe, kültür ve düşünce sistemi biçiminde ele alınması sistemin tüm organizasyonda benimsenmesine katkı sağlayacaktır. Keza, iç kontrol sistemi ile KİT hedefleri bütünleştirildiği takdirde üst yönetimin kararlarının etkinliğini artıracak gibi KİT paydaşlarına değerli bilgiler sağlayan araçlar ve teknikler haline gelebilecektir (Hightower, 2009: xiii). Örneğin etkili bir iç kontrolün finansal, operasyonel ve uyumluluk risklerini en aza indirerek finansal raporlama gibi etkili bir bilgilendirme kaynağının kalitesini artırıcı yönde etkisi bulunmaktadır (Diplock, 2010: 100).

Diğer taraftan KİT’lerde birçok kamu kurumunda olduğu gibi yeniliğe kapalı ve içedönük yönetim yapısına sahip olabileceği göz önüne alındığında, kurulması/revize edilmesi düşünülen iç kontrol sisteminin yapılandırılmasında ve işleyişinde bir takım kısıtlar, engeller ile karşılaşılması mümkündür. Sistemin tasarımı ve uygulamaya konulması esnasında aşağıda yer alan bazı konuların göz önüne alınması sistemin sürdürülebilirliği açısından önem kazanmaktadır. Bahis konusu olan bu kısıtları aşağıda sayıldığı şekilde çoğaltmak mümkündür;

Tablo 3.8: KİT’lerde İç Kontrol Sistemi Yapılandırılmasında Karşılaşılabilecek Başlıca Kısıtlar

KISITLAR	AÇIKLAMA
Yöneticilere/ Çalışanlara Bağlı Kısıtlar	-Üst yönetimin ve çalışanların sistemin çalışacağına ve getireceği faydalara inanmaması, uygulamaları desteklememesi, -Organizasyon düzeyinde kontrol kültürünün ve atmosferinin oluşmaması, uzun zamanda bu yana güven esaslı olarak işlemlerin yürütülmesi, -İç kontrol sistemine karşı duyulan ön yargılar ve statükocu tutumların işleyişe yansiyabilmesi, -İç kontrol sistemini kuracak ve işletecek personelin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmaması, -Üst yönetimin rahat ve kolay hareket edebilmek adına kontrol sistemlerinin eksik tasarımına neden olması,
Organizasyon Düzeyinde Kısıtlar	-İç kontrol sisteminin işletmenin bütününü kapsamaması veya sistemin eksik, hatalı yapılandırılması, -İç kontrol sistemindeki etkin kontrol süreçlerinin aşıl原因arak yoğun bürokrasiye neden olunması ile kontrolden beklenen faydanın kontrol maliyetlerinin altında kalabilmesi, -İç kontrol konusunda kuruluşların inisiyatiflerinin kısıtlanması ve gereksiz müdahale ve sınırlamalar nedeni ile işletme faaliyetlerinin sekteye uğraması, -Denetim ve gözetimden sorumlu birimlerin/kuruluşların iç kontrol sisteminin etkinliğini yeterli düzeyden sorgulamaması,
Organizasyon Dışı Etmenler	-Merkezi yönetimin KİT’lere dönük iç kontrol sisteminin kurulması yönünde karar ve yönlendirmelerin bulunmaması, -Politik ve etik olmayan müdahalelerin varlığı.

Kaynak: Candan, 2006: 4-5

İç kontrol sisteminin bir bütün olarak işletmelerde ele alınması ve sürdürülebilir kurumsal yönetimin ön koşulu olarak ileri sürülmesine karşılık, uygulamalarda bazı problemlerle ve başarısızlıklarla karşılaşılabilmektedir. KİT’lerde de iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi/iyileştirilmesi yönünde aşağıda yer alan temel ilkelerin göz önünde bulundurulması (Tablo 3.9) söz konusu uygulamaların KİT organizasyonlarında daha etkin hale gelmesine katkıda bulunacaktır.

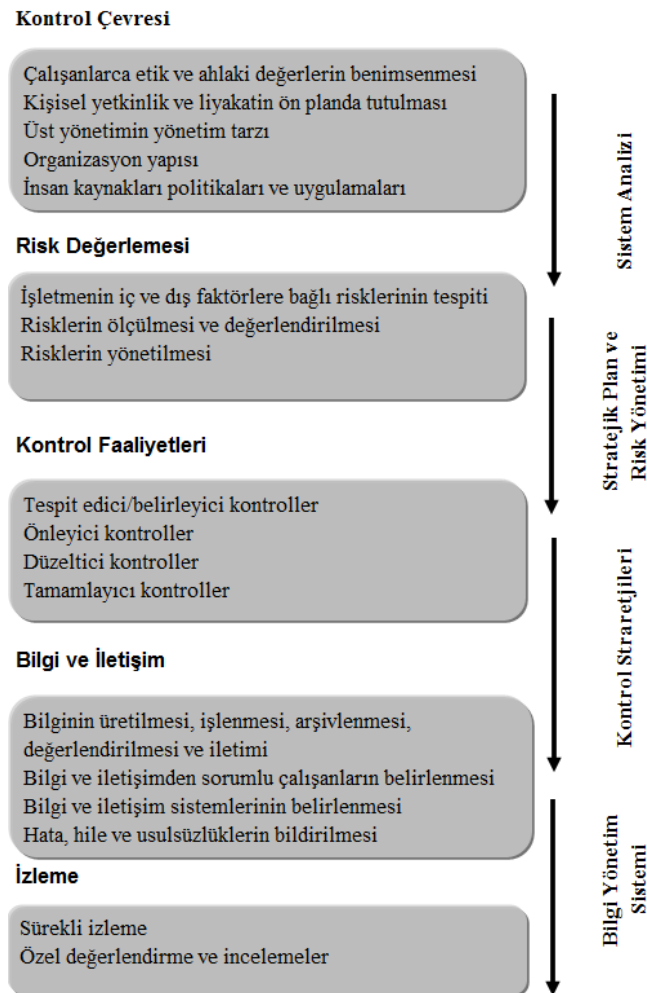
Tablo 3.9: KİT’lerde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesi/İyileştirilmesi Yönünde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Temel İlkeler

TEMEL İLKELER	İLKELERİN AÇIKLAMASI
1- İç kontrol KİT’lerin hedeflerini desteklemelidir.	İç kontrol sistemi, kurallar, düzenlemeler ve kurumsal politikalara paralel bir şekilde riskleri yöneterek KİT’lerin hedeflerine ulaşmalarında organizasyonel yapıyı desteklemek için kullanılmalıdır. Bu nedenle risk yönetimi genel yönetim sistemi ile bütünleştirilerek iç kontrol sisteminin bir parçası olmalıdır.
2- KİT’lerde iç kontrole dair roller ve sorumluluklar belirlenmelidir.	KİT yönetimi, çalışanlar, iç ve dış güvence sağlayan unsurlar, katılımcılar ve hatta yönetim arasındaki işbirliğini koordine edecek ve kapsayacak şekilde iç kontrol ile ilgili çeşitli rol ve sorumlulukları belirlemelidir.
3- Bir motivasyon kültürü teşvik edilmelidir.	KİT yönetim kurulu ve üst yönetimi, işletme hedeflerine ulaşmak için yönetim kurulu tarafından belirlenen iç kontrol politikaları doğrultusunda çalışanları motive edici bir organizasyon kültürü geliştirmelidir.
4- İç kontrol bireysel performans ile ilişkilendirilmelidir.	KİT yönetim kurulu ve üst yönetimi, çalışanların performans hedefleri ile kurumun iç kontrol hedeflerinin başarısı arasında paralel bir ilişki kurulmalı ve atanan her çalışan bu hedeflerin gerçekleştirilmesinden sorumlu tutulmalıdır.
5- Yeterli yetkinlik sağlanmalıdır.	KİT’lerdeki yönetim kurulu, üst yönetimi ve kurumun yönetim sisteminde etkili ilgili diğer tarafların rolleri iç kontrol ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmek için yeterince etkili olmalıdır.
6- İç kontrol sistemi risklere tepki vermelidir.	Kontroller her zaman özellikli risklere ve bunların nedenlerine, sonuçlarına bir tepki olarak tasarlanmalı ve uygulanmalıdır.
7- Düzenli iletişim sağlanmalıdır.	İç kontrol sistemi tüm sorumlular tarafından tam olarak anlaşılamayabileceğinden, kontrollerin doğru uygulandığından emin olmak ve sonuçları ile ilgili düzenli geri besleme sağlayabilmek için yönetim tarafından düzenli bir iletişim sağlanmalıdır.
8- İç kontrol sistemi izlenmeli ve değerlendirilmelidir.	Bireysel kontrollerin yanı sıra bir bütün olarak iç kontrol sistemi düzenli olarak izlenmeli ve değerlendirilmelidir. Kabul edilemez yüksek risk düzeyleri, kontrol başarısızlıkları gibi olayların belirlenmesi söz konusu bireysel kontrol ve iç kontrol sisteminin aksayan ve iyileştirilmesi gereken yönlerine işaret edebilir.
9- İç kontrol sistemi şeffaflığı ve hesap verilebilirliği sağlamalıdır.	KİT’lerdeki yönetim kurulu ile üst yönetimi paydaşlara kurumun risk profilini/yapısını ve kurumun iç kontrol sisteminin gerçek performansını düzenli olarak bildirmelidir

Kaynak: IFAC, 2013: 4, IFAC, 2012, 6-7

COSO modeline göre; kurum faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, güvenilir mali raporlama ve mevzuata uygunluğun sağlanması için iç kontrollerin beş temel bileşene göre yapılması öngörülmüştür (Uzun, 2009). KİT’lerde COSO kriterleri referans alındığından bu modelin kontrol çevresi, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olmak üzere belirlenen 5 temel unsurunun iç kontrol sisteminin hedefleri ile ilişkilendirilmesi ve birbiri ile bağlantı kurulması gerekmektedir (Şekil 3.9). Ayrıca KİT’lerde yapılandırılması öngörülen iç kontrol sistemine dair standartların da söz konusu bileşenler ekseninde yapılandırılması tavsiye edilebilmektedir.

Şekil 3.9: KİT’lerde Yapılandırılacak İç Kontrol Sistemi Unsurları



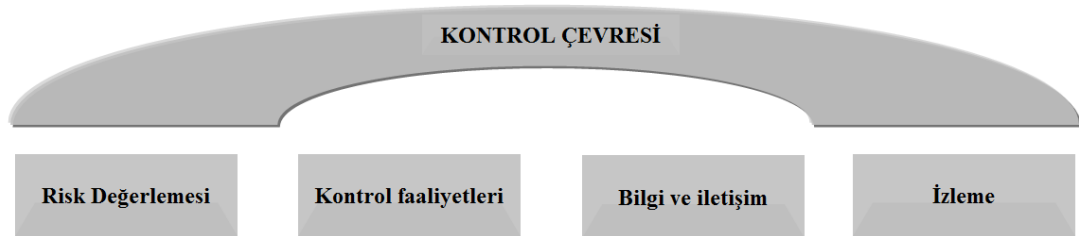
Kaynak: INTOSAI, 2004a: 15-35; Eraslan, 2012; Kaval,2008: 32-33.

Söz konusu iç kontrol unsurları KİT eksenli kuruluşlar açısından şu şekilde açıklamak mümkündür.

Kontrol çevresi

KİT’lerde kurulacak iç kontrol sisteminin birinci unsuru olan kontrol ortamında bu işletmelerde çalışanlarca etik ve ahlaki değerlerin şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde benimsenmesi ve işletme faaliyetleri esnasında yapılan kontrol işlemlerinin tümüne yansması, söz konusu uygulamaların gönüllü ve rutin bir süreç olarak işlemesine çok önemli katkılar sağlayacaktır. Ayrıca çalışanların ehliyeti ve liyakat sahibi kimselerde oluşması, üst yönetimin yönetim biçimi ile kontrol süreçlerine, çalışanlara bakış açısı, yetki ve sorumluluğun dağıtımı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları gibi KİT’lerin yönetiminde sıkça vurgulanan temel problemlerin tarafsız ve modern yönetim uygulamaları ile bağdaşacak şekilde ele alınması kontrol çevresinin oluşumunda hayati önem arz etmektedir (INTOSAI, 2004a: 15-18).

Şekil 3.10: Kontrol Çevresinin ile İç Kontrol Sisteminin Diğer Unsurları Arasındaki İlişki



Kaynak: Arens vd, 2012: 315

Güçlü bir iç kontrol ortamı diğer unsurlar için sağlam bir altyapı hazırlayarak, sistemin ayakta durmasına olanak tanıyacaktır. İç kontrol sistemini değerlendiren kişilerin kontrol ortamı bileşenlerini farkında olacak şekilde bilgi sahibi olması gerekmektedir (Moeller, 2005: 91-92). Etkili bir kontrol ortamı olmaksızın diğer unsurlar ne kadar kaliteli olursa olsun, iç kontrol uygulamalarının etkin bir şekilde işlemesi mümkün değildir. Bu nedenle kontrol çevresinin diğer dört unsur üzerinde belirgin bir rolü bulunmaktadır (Arens vd, 2012: 314-315).

KİT'lerin özel sektör işletmelerinden farklı olarak kurumsal kamu kimliği nedeni ile güçlü bürokratik düzenlemelere tabi olması, etik ve ahlaki değerlerin kamu görevlilerinden doğal bir süreç içerisinde beklenmesi, muhasebe ve raporlama sistemlerine –bir kısmında güncel olmamakla birlikte- uzun bir süreden bu yana sahip olması iç kontrol ortamının sağlıklı bir şekilde revizyona tabi tutulmasını kolaylaştırabileceği düşünülebilir. Bununla beraber kişisel yetkinliğin/ uzmanlığın ön plana çıkaran performansa dayalı insan kaynakları politikaları ve bunların çalışma hayatına yansıtılması klasik kamu çalışanı ataletinin önlenmesine yardımcı olacağı gibi organizasyon yapılarının da günümüz koşullarına göre –işletmeye ve sektöre özgü koşullar da göz önüne alınarak- modernize edilmesi sürdürülebilir kurumsal yönetim uygulamaları bakımından hayati önem atfetmektedir. Zira kontrol ortamının ve kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde işlemesi kurumsal şeffaflığı ve hesap verilebilirliğin sağlıklı bir şekilde oluşumunu doğrudan etkileyecektir.

Risk değerlemesi

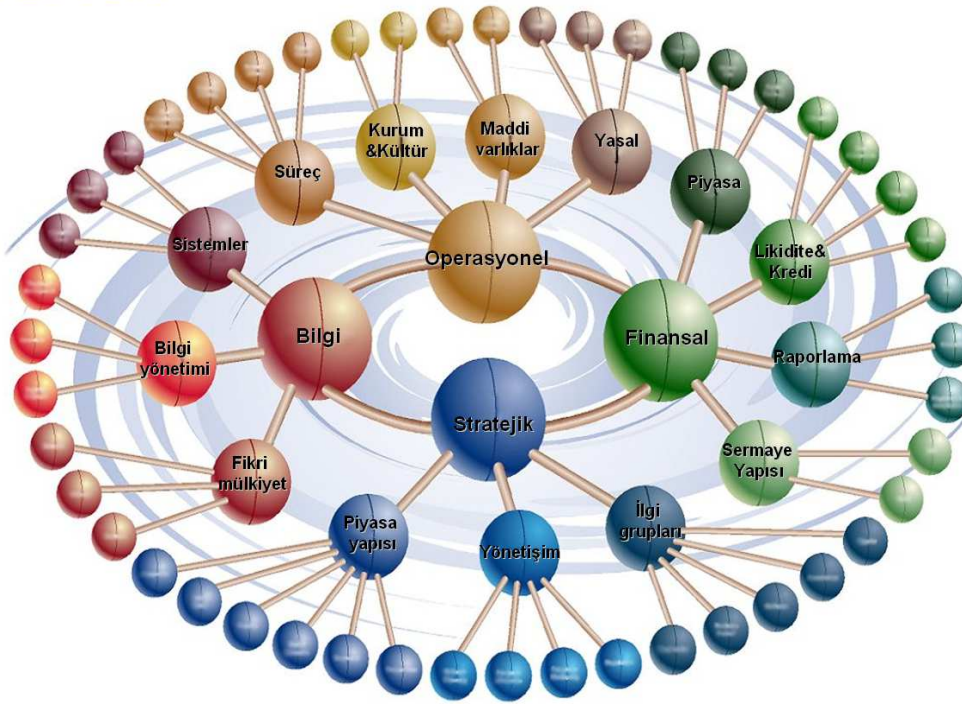
KİT'lerin birçok ülkede ciddi bir ekonomik büyüklüğe sahip olmasına karşılık özel sektör işletmeleri ile birebir kıyaslama olanaklarına sahip olmamalarının başında risk algısı ve risk yönetimi gelmektedir. Zira birçok KİT'in uzun yıllardan bu yana serbest piyasa disiplinine paralel işletmecilik faaliyetlerinde bulunmadığından dolayı risk algılama düzeyi özel sektör işletmelerine göre daha düşük olduğu söylenebilir.

Örneğin KİT'ler özelleştirme sürecine girmedikleri sürece devir edilme riski bulunmadıklarından dolayı, KİT yöneticilerinde kamu sektörü ataleti ile durağan – stabil- bir bakış açısının bulunduğunu ileri sürülmektedir (Wheeler, 2004: 106). Hâlbuki KİT'ler hemen her işletmenin sahip olduğu çok çeşitli iç ve dış risklerle karşı karşıya bulunabilmektedir. KİT'ler stratejik, operasyonel, finansal ve dolandırıcılık riskleri de dâhil olmak üzere tüm faaliyetlerinde çeşitli risklerle karşı karşıya bulunmaktadır (CIPFA ve IFAC, 2013: 33).

Kapalı ekonomilerden açık ekonomilere geçişin hız kazandığı günümüzde risk algısı bölgesel düzeyden küresel ölçeğe tırmanabileceği, dolayısıyla muhtemel bir finansal krizin yaratacağı risklerin özel sektörü etkileyeceği kadar kamu işletmelerini de etkileyeceği muhakkaktır. Bu nedenle özel sektör işletmelerinin rutin faaliyetleri esnasında karşılaşılabileceği birçok riske KİT'ler de maruz kalmaktadır. KİT'lerin genel

ve özel hedeflerine ulaşmalarını engelleyecek risklerin tespiti ve bu risklerin yönetilmesi işletmecilik performansını doğrudan etkileyecek, özel sektör ile sürdürülebilir rekabet ortamına kavuşmasına katkı sağlayacaktır.

Şekil 3.11: KİT’lerin Karşılaşabileceği Muhtemel Riskler



Kaynak: Dinçbaş, 2005: 4

Şekil 3.11’de KİT’lerin karşılaşılabileceği muhtemel riskler olarak operasyonel, finansal, stratejik ve bilgi kaynaklı olmak üzere 4 temel risk odağı gösterilmektedir. Söz konusu risk odaklarının da bağlantılı olduğu konular da şekil içerisinde risk evreni ile bütünleşik bir yapıda yer almaktadır.

KİT’lerin faaliyette bulunduğu sektörler ve değişkenlik gösteren iş süreçlerinin varlığı karmaşık ve birbirine bağlı risk evrenini ortaya çıkarmaktadır. Bu risklerin doğru bir şekilde tespit edilmemesi veya değerlendirilmemesi stratejik hatalara, operasyonel zararlara, ürün hatalarına ve hukuksal davalara sebep olabilmektedir (Dinçbaş, 2005: 4).

Risk değerlendirmesi, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılmasını etkileyecek olay ve durumların belirlenmesi ve değerlendirilmesi olarak gerçekleştirilecektir (Candan, 2006: 13). Risk değerlemesi özetle riskin tespiti, analizi, değerlendirilmesi ve

yönetilmesi süreçlerini içermektedir. KİT hedeflerine ulaşılmasında karşılaşılabilecek risklerin iç ve dış faktörlere bağlı olarak belirlenerek gerçekleşme olasılığının ve düzeyinin belirlenebilmesi için uygun iç kontrol uygulamaları/süreçleri ile buna paralel nitelikte personelin istihdam edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Diğer taraftan KİT'lerin içinde bulundukları sektörel ve bölgesel nitelikteki içi ve dış kaynaklı birçok değişkene (parametreye) bağlı olarak faaliyette bulunmaları risk algısının ve analizinin durağan bir seyir izlemesinden aktif bir değerlendirme sürecine sahip bulunmasını gerektirmektedir (INTOSAI, 2004: 22-23).

KİT'lerin genel ve özel hedeflerini etkileyen risklere karşı tedbir alabilmeleri için işletmenin karşılaşılabileceği risklerin neler olabileceği tespit edilmeli, aralarında ilişkiler kurulmalı, onları sınıflamalı ve bunları yönetebilmeleri beklenmektedir (Kaval, 2008: 131). Risk yönetimi, yönetim kurulu ve KİT yönetimi tarafından risklerin tanımlanması/belirlenmesi, ölçülmesi, değerlendirilmesi, raporlanması ve risklere cevap verilmesi konularının (ilgili taraflara güvence sağlamaya dönük) planlı ve sistematik bir şekilde yapılandırılmasını ifade etmektedir (CIPFA ve IFAC, 2013: 33; Ard ve Berg, 2010: 2). Etkili bir risk yönetim sistemi KİT'lerin faaliyetlerini ve sorumluluklarını daha etkili, verimli, etik ve yasalara uygun bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak şekilde şu hususları içermesi beklenmektedir;

- Bir risk yönetimi çerçevesinin belirlenmesi,
- Kurumun risk yönetimi stratejisinin tanımlanması, risk alma sınırlarının onaylanması ile iç kontrol ölçütlerinin belirlenmesi,
- KİT'lerin genel olarak; yönetişimi, stratejileri ve planlamaları, sevk ve idaresi, süreç raporlamaları, politikaları, değerleri ve kültürü içine risk yönetimi sürecinin bütünleştirilmesi,
- Düzenli olarak stratejik, operasyonel, finansal ve dolandırıcılık riskleri gözden geçirilerek, işletmenin amaçlanan sonuçlarına ulaşılması için tutarlı tepkilerin oluşturulması,
- KİT çalışanları risk yönetim sürecine her açıdan kendini adanması,
- Risk yönetim çerçevesi ve süreçleri düzenli olarak izlenmeli ve gözden geçirilmesi,

- Risk yönetim sisteminin etkinliği hakkında kamuya bildirimlerde bulunulması (CIPFA ve IFAC, 2013: 33-34).

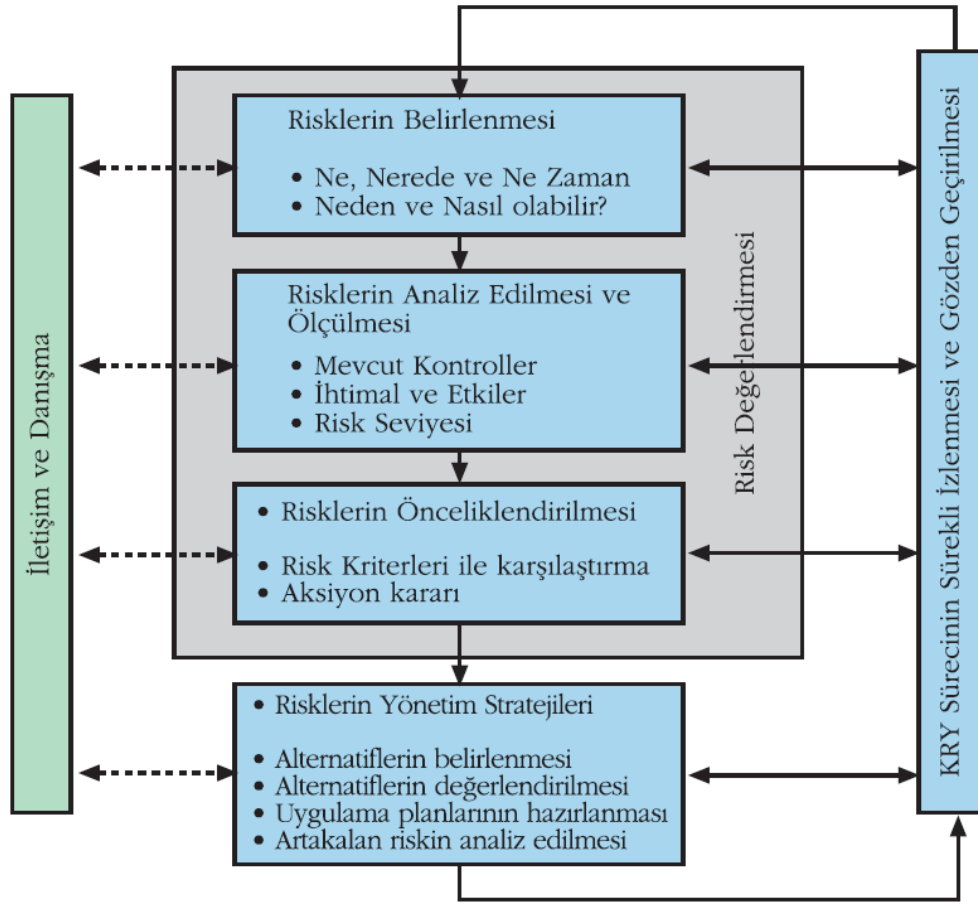
Geleneksel anlamda risk yönetimi kayıpları engellemeye dönük olmakla birlikte, günümüzde bu kavram geliştirilerek kurumsal risk yönetimi başlığı altında ele alınmaya başlanmıştır. Kurumsal risk yönetimi, KİT'leri etkileyebilecek muhtemel riskleri tanımlamak, kurumsal risk alma bakış açısına göre yönetmek, risk yönetim süreci ile mevcut yönetim süreçlerini bütünleştirmek, KİT'lerin hedeflerine ulaşmasında makul ölçülerde güvence sağlamak amacıyla oluşturulmuş yönetim kurulu, yöneticiler ve diğer çalışanlar tarafından etkilenen ve stratejilerin belirlenmesinde kullanılan, işletmenin tümünde uygulanan sistematik bir süreçtir (Arslan, 2008: 21, TÜSİAD, 2008: 25, COSO, 2004: 2).

Kurumsal risk yönetiminin KİT'lerde yapılandırılması için söz konusu sürece yön veren unsurları şu şekilde genelleştirmek mümkündür;

- Risklerin tanımlanması
- Risklerin analiz edilmesi ve ölçülmesi
- Risklerin önceliklendirilmesi
- Risklere uygun çözümlerin belirlenmesi ve uygulanmaları
- Sürecin sürekli izlenmesi ve gözden geçirilmesi
- İletişim ve danışma (TUSİAD, 2008: 51).

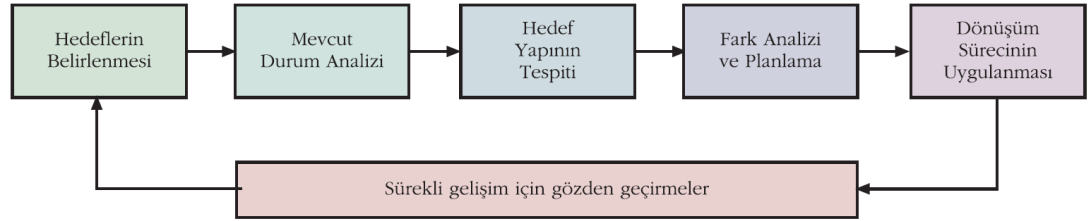
KİT'lerde yapılandırılacak kurumsal risk yönetimi süreci unsurlarını risk yönetim süreci içerisinde şekil 3. 12'de gösterilmektedir.

Şekil 3.12: Kurumsal Risk Yönetimi Süreci



Kaynak: TUSİAD, 2008: 51

Klasik risk yönetim yaklaşımından daha geniş bir bakış açısı ile muhtemel risklerin öngörülmesi/belirlenmesi, analiz edilmesi, önceliklendirilmesi, yönetilmesi ve gerektiğinde değişiklikler yapılması süreçlerini içeren kurumsal risk yönetimi KİT'lerin mevcut risk yönetim sürecini olumlu yönde etkileyecek ve iç kontrol sisteminin etkin işlemesini sağlayacak bir bakış açısına sahiptir. Bu bakış açısının kendisini sürekli izlemeye ve gözden geçirmeye açık hale getirerek durağan bir görünümünden ziyade risk yönetim süreçlerini değişime, gelişime ve yeniliğe doğru sevk ettiği görülmektedir. Bu nedenle mevcut durumun kurumsal risk yönetimi (KRY) çerçevesinde dönüştürülmesi, bir anlamda revize edilmesi gerekmektedir (Bakınız Şekil 3.13).

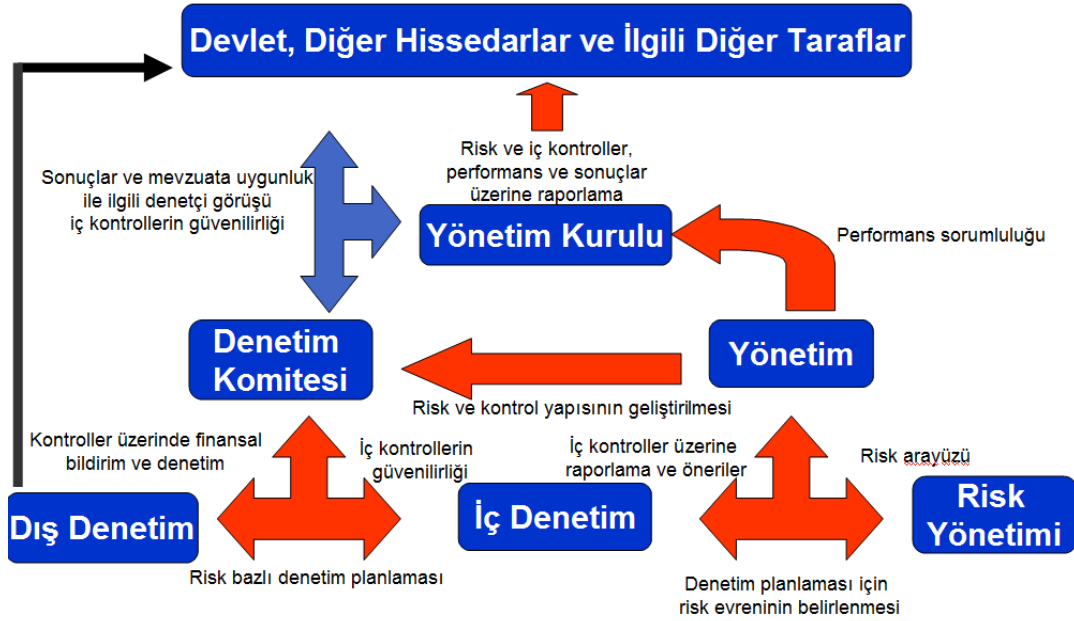
Şekil 3.13: Kurumsal Risk Yönetimi Dönüşüm Süreci

Kaynak: TUSİAD, 2008: 34

Kurumsal risk yönetimi sürecinde hedeflerin belirlenerek mevcut durum çerçevesinde analizi yapılmalıdır. Burada işletme hedef ve stratejileri ile kurumun risk alma profili, risk yönetim sistemlerini ve yeterliliklerini karşılaştırılarak arzu edilen, hedeflenen yapıların/düzeylerin belirlenmesi gerekmektedir. Söz konusu hedefler ile mevcut yapı ve risk durumu analiz edilerek, bu risklerin ne şekilde yönetileceğine ilişkin risk yönetim planları hazırlanmalıdır. Dönüşüm sürecinde ise görev ve sorumlulukların, temel dokümanların ve risklerin ne şekilde tanımlanacağı, önceliklendirileceği ve risk yönetim süreçlerinin belirlenmesi yer almaktadır (TUSİAD, 2008: 34-44).

KİT’lerde yürütülecek iç kontroller ve iç denetim faaliyetlerinin kurumsal yönetim uygulamaları çerçevesinde ele alacakları konuların başında işletme faaliyetlerini aksatacak risklerin tespiti ve yönetilmesi yer almaktadır. İç kontrol sistemi risklerin önlenmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi için KİT yönetimine gereken araçları sağlarken, iç denetim faaliyetleri ise yürüteceği çalışmalarla söz konusu risklerin etkin bir şekilde yönetildiğine dair başta üst yönetim olmak üzere ilgili taraflara makul seviyede güvence temin edecektir.

Şekil 3.14: Kurumsal Yönetim, Denetim ve Risk Yönetimi İlişkisi



Kaynak: Dinçbaş, 2005: 9

Şekil 3.14’de görüleceği üzere KİT’lerin karşılaşılabileceği risklerin yönetilmesi sürecini iç denetim birimi etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediğini yönetim ve organizasyon dışı denetim birimleri ile etkileşimli bir şekilde yapacağı denetimler ve izlemelerle değerlendirmekte, bu konuda elde edeceği sonuçları yönetim ve denetim komitesi ile paylaşmaktadır. Organizasyon dışı denetim birimleri de iç denetimin risklerin yönetilmesi konusunda yürüttüğü faaliyetler ile elde edeceği sonuçları denetim komitesi ve başta merkezi otorite –devlet- olmak üzere diğer hissedarlar ve ilgili diğer taraflarla, denetim komitesi ise bu sonuçlar hakkındaki değerlendirmelerini KİT yönetim kurulu ve merkezi otorite, diğer hissedarlar ve ilgili diğer taraflar ile paylaşmaktadır. KİT yönetimi ise hem kendisinin, hem de iç denetim biriminin iç kontroller üzerine yapacağı değerlendirmeleri, önerileri yönetim kuruluna ve denetim komitesine ulaştırmakta, yönetim kurulu ise elde ettiği tüm bu değerlendirmeleri merkezi otorite, diğer hissedarlar, ilgili diğer taraflara ve denetim komitesinin bilgisine sunmak zorundadır. Söz konusu süreçler, KİT’lerde yapılandırılacak kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları ekseninde denetim faaliyetleri ve risk yönetim ilişkisini sembolize ettiği görülmektedir.

Kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda etkin bir risk yönetimi gerçekleştirebilmek için gereken unsurları şu şekilde sıralamak mümkündür,

- Etkin ve verimli bir iç kontrol yapısının oluşturulması,
- Açık, anlaşılabilir ve yaptırım gücü yüksek olan politikalar, prosedürler ve süreçlerin varlığı,
- Objektif, yeterli ve planlı iç denetim faaliyetleri
- Bağımsız ve etkin organizasyon dışı denetim faaliyetleri
- Bildirimlerin şeffaflığı, etkin iletişim, hesapverilebilirliği, şeffaflığı ve ölçülebilirliği sağlayacak sistemler (Dinçbaş, 2005: 23).

Kontrol faaliyetleri

KİT'ler de öngörülen kontrol faaliyetleri birbiri ile bağlantılı, süreçlere ve organizasyon yapısı içerisine gömülü, birbirlerini destekleyen, risklerin yönetilmesini öngören ve işletme faaliyetlerinin gerçekleşmesini sağlayacak önlemler bütünü olarak ele alınabilir. Kontrol faaliyetleri biçimsel olarak tanımlanmış birçok politika ve prosedürden meydana gelmekte olup, KİT'in ölçeğine ve faaliyet yapısına göre kontrol faaliyetleri, teknolojileri ve parametreleri geniş veya dar kapsamlı olabilmektedir. KİT'lerde gerçekleştirilecek kontrol stratejileri ve yöntemlerini (Tablo 3.10'da görüleceği üzere) tespit edici/belirleyici, önleyici, düzeltici ve tamamlayıcı kontroller olarak genelleştirmek mümkündür.

Tablo 3.10: KİT'lerde Gerçekleştirilecek Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri

KİT'lerde Gerçekleştirilecek Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri			
Önleyici Kontroller	Saptayıcı Kontroller	Yönlendirici Kontroller	Tamamlayıcı (Telafi Edici) Kontroller
Muhtemel risklerin oluşabileceği alanlarda ve konularda önceden belirlenen ilke ve uygulamalar	Hata, hile ve suistimallerin belirlenmesi, tespiti ve ortaya çıkarılmasını amaçlayan süreçler	KİT çalışanlarını kısıtlayıcı, yönlendirici ve belirli bir çerçevede içerisinde faaliyette bulunmalarını sağlayan politika ve düzenlemeler	Stratejik konularda üst yönetimin doğrudan yönlendirmeleri ile kurumsal çerçevede oluşturacağı birimlerle oluşturulan önlemler

Kaynak: Kaval, 2008: 133-135

Önleyici kontroller istenmeyen faaliyet ve sonuçların gerçekleşmelerini önlemek ve caydırıcı etki yaratmak amacıyla tasarlanmış kontrollerdir. Bunlar kayıtların güvenliği, varlıkların fiziksel korunmasına ilişkin tedbirler, finansal ve yönetim bilgilerinin kayıt altına alınması, bilgi ve birimlere erişim kontrollerinin belirlenmesi, görevler ayrılığının belirlenmesi gibi temel önlemlerden (BUMKO, t.y.: 8),

Saptayıcı –tespit edici- kontroller ise olaylar, süreçler gerçekleştikten sonra yapılan öngörülme bir durumu veya sonucu tespit edebilmek için tasarlanan fiziksel kontroller, mutabakatlar, analizler gibi kontrolleri (Internal Control Tools, http://www.yale.edu/auditing/balancing/internal_controls.html, t.y.),

Yönlendirici kontroller işletme içerisinde potansiyel riskler çerçevesinde hata, hile ve suistimallerin önlenmesi adına çalışanlara yön gösterecek, doğru ve etkin uygulamaların gerçekleşmesine yardımcı olan prosedürleri, politikaları, süreçleri içeren kontrolleri,

Tamamlayıcı (telafi edici-düzeltilici) kontroller ortaya çıkan arzu edilmeyen sonuçları düzeltmeyi amaçlayan sözleşmelere yersiz ödemelerin tahsil edilmesine ilişkin hüküm konulması, garanti süresinin öngörülmesi gibi kontrolleri kapsamaktadır (BUMKO, t.y.: 12).

Öngörülen ve uygulanan kontrol faaliyetlerinin yeterli ve eksiksiz olması kadar, diğer kurumsal amaç ve fonksiyonlarla bütünlük ve tutarlılık içinde olması da gereklidir (Candan, 2006: 14). KİT faaliyetleri ile kontrol işlemleri/süreçlerine ilişkin olarak; prosedürlerin, çalışanların görev ve sorumluluğuna dair sınırların belirlenerek, iç kontrol işlemlerinin kişilere bağlı olmaksızın sürekli hale getirilmesi gerekmektedir (BUMKO, 2009a). Bu amaçla günümüzde kontrol faaliyetlerinde bilişim teknolojilerinden yüksek düzeyde faydalanma imkânı bulunmakta, söz konusu teknolojiler iç kontrol sisteminin etkin ve süratli işleyebilmesi için işletme düzeyindeki her birime doğrudan katkı sağlamaktadır. KİT’lerde gerçekleştirilecek bilişim teknolojisi kontrollerini (Tablo 3.11’de görüleceği üzere) genel kontroller ve uygulama kontrolleri olmak üzere iki grupta değerlendirmek mümkündür.

Tablo 3.11: Bilişim Teknolojisi Kontrolleri

Temel Bilişim Teknolojisi Kontrolleri	Türleri
Genel Kontroller	-Kurum ölçeğinde güvenlik programı planlaması ve yönetimi -Erişim kontrolleri -Uygulama yazılımının geliştirilmesi sürdürülmesi ve değiştirilmesi üzerindeki kontrolleri -Bakım ve değişim üzerindeki kontroller -Sistem yazılımının kontrolleri -Görevler ayrılığı ve hizmet sürekliliği kontrolleri
Uygulama Kontrolleri	-Girdi kontrolleri -Bilgi işleme kontrolleri -Çıktı kontrolleri

Kaynak: INTOSAI, 2004: 32, INTOSAI, 2004a: 28-30, Ağca vd, 2013: 84

Genel kontroller bir KİT'in bilişim sisteminin bütününe veya bazı bölümlerine dönük uygulama düzeyi bulunan ve bu sistemin sürdürülmesini, etkin ve verimli yönetilmesini temin eden düzenlemeler ile yapılardan oluşmaktadır. Genel kontroller kurum ölçeğinde güvenlik programı planlaması ve yönetimi, erişim kontrolleri, uygulama yazılımının geliştirilmesi, sürdürülmesi ve değiştirilmesi üzerindeki kontrolleri, sistem yazılımının kontrolleri, görevlerin birbirinden ayrılması, hizmet sürekliliği kontrolleri olmak üzere çeşitli sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır (INTOSAI, 2004: 32).

Uygulama kontrolleri işletmenin elektronik ortamda yürütülen işlem döngülerine ilişkin uygulamaların yürütülmesinde/ yönetilmesinde kullanılan kontrollerdir. Özellikle bilgi teknolojisi ortamındaki uygulamalarda kullanılan yazılımlara kontrol programlarının yerleştirilmesi ve buna ilişkin düzenlemelerin uygulamaya konulmasıyla gerçekleştirilirler. Bu kontroller, genellikle, bilişim sistemleri içinde bilgi akışı olurken hataları ve düzensizlikleri önlemek, ortaya çıkarmak ve düzeltmek amacıyla tasarlanır. Bu kontrolleri girdi kontrolleri, bilgi işleme kontrolleri ve çıktı kontrolleri olarak 3 grupta değerlendirmek mümkündür (INTOSAI, 2004a: 28-30, Ağca vd, 2013: 84).

Bilgi ve iletişim

İç kontrol sisteminin etkin ve faydalı bir şekilde işleyebilmesi için üretilen verilerin zamanında, doğru ve anlamlı bir şekilde kaydedilmesi, tasnif edilmesi ve

arşivlenmesi gerekmektedir. Bunun içinde sistemin ve üretilen çıktılarının prosedürlere bağlı olarak dokümanite edilmesi ve organizasyon içerisinde dağılımının sağlanmalıdır. Anlamlı bilgiler, personelin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak biçimde ve takvime göre belirlenip elde edilmeli ve onlara duyurulmalıdır (doğru kişilerle zamanında iletişim). Zira yönetiminin uygun kararları alma gücü, bilginin uygun, vaktinde, güncel, doğru ve erişilebilir olmasından yani bilginin kalitesinden doğrudan etkilenmektedir (INTOSAI, 2004a, 2006: 32).

İç kontrol uygulamalarından elde edilen çıktılarının ve değerlendirmelerin KİT yönetimi tarafından organizasyon içerisindeki muhataplarına iletebilmesini sağlayacak sağlıklı bir iletişim sisteminin oluşturulması sistemin işlemesi açısından hayati öneme sahiptir.

İletişim, kurumun risk göğüsleme kapasitesi ile risk kabulleri arasında bağlantı kurmalı ve iç kontrol unsurları üzerinde etki yaratarak çalışanlarca benimsenmesini ve desteklenmesini sağlayacak şekilde yapılandırılmalıdır (INTOSAI, 2004: 39). Bunun için özellikle iç kontrol sisteminin tasarımı aşamasında, hangi bilgilerin, kime, hangi biçimde ve ne sıklıkla raporlanacağı belirlenmiş olmalıdır (Güner, 2009: 189).

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

İzleme

KİT’lerde kurulacak iç kontrol sisteminin zaman içerisinde değişikliklere ve bozulmalara maruz kalabileceği gibi, kullanılan iç kontrol yöntemlerinde gelişmelerde meydana gelebilecektir. Bu nedenle iç kontrol süreçlerinin ve uygulamalarının üst yönetim ile iç denetim birimi tarafından sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira işletme faaliyetlerinin kurumsal hedeflere ulaşılmasına olanak tanıyacak şekilde değişen koşullara ve meydana gelen/gelebilecek risklere tepki vermesini sağlamak için kontrol sisteminin sürekli izlenmesi, gerekiyorsa revize edilmesi ihtiyacı vardır. İç kontrol sisteminin son unsuru olan izleme fonksiyonu olağan faaliyetler esnasında süreklilik arz eden izleme ile değişen ve gelişen koşullara uyum sağlayabilmek adına farklı kontrol tekniklerinin, süreçlerinin ve yaklaşımlarının sisteme uyarlanması sağlayabilmek için yapılan bağımsız nitelikteki değerlendirmelerdir (Yılancı, 2003: 108-109).

İç kontrolün sürekli izlenmesi KİT’lerin normal, tekrarlanan çalışma faaliyetleri/süreçleri, mutabakat ve karşılaştırma çalışmaları, denetim ve gözetim faaliyetleri gibi süreçleri kapsamaktadır. Bu tür izleme faaliyetleri arasında düzenli nitelikteki yönetim ve gözetim faaliyetleri ve personelin görevinin icrası sırasında aldığı diğer önlemler bulunmaktadır (INTOSAI, 2004a: 35; GAO, 2001: 57).

Sürekli izlemenin yanı sıra özel değerlendirme ve incelemeler adı altında, iç kontrol sistemine dönük periyodik olarak gerçekleştirilen veya devam eden değerlendirmelerin etkinliği ile diğer yönetim konuları ile bağlantılı olarak kapsamı ve sıklığı değişen izleme faaliyetleri de yapılabilmektedir (COSO, 2011: 107). Özel değerlendirmelerin kapsamını ve sıklığını esasen risk değerlendirmesi ve sürekli izleme prosedürlerinin etkinliği belirler. Spesifik olarak gerçekleştirilen değerlendirmeler belirlenmiş ölçütlere göre iç kontrol uygulamalarından beklenen faydaların ve sonuçların elde edilmesine yardımcı olur (INTOSAI, 2004a: 35). Ayrıca elektronik ortamda gerçekleştirilen işlem ve uygulamalar ile kontroller hakkındaki otomatik değerlendirme araçları da sürekli izleme kategorisinde ele alınabilir. Sürekli izleme rutin bir faaliyet olarak gerçekleştirildiğinden dolayı tespit edilen hata ve yanlışlıkların zamanında düzeltilmesine, ilave kontrol önlemlerinin alınabilmesine de olanak tanımaktadır (ISACA, 2010: 18).

Her iki izleme yönteminde de elde edilen sonuçların ve tavsiyelerin yönetim ile paylaşılması, gereken önlemlerin alınması KİT'lerdeki iç kontrol sisteminden beklenen faydaların elde edilmesini konusunda güvence sağlayacaktır (COSO, 2011: 113-115). Bu nedenle izleme faaliyetinin sonuçlarının raporlanması, iletilmesi ve gereken önlemlerin süratle alınabilmesini temin edebilmek adına gereken iletişim sistemlerinin ve süreçlerinin iç kontrol sistemi ile bütünleştirilmesi tüm sistemin sürdürülebilmesi adına hayati önem atfetmektedir.

İç kontrol sisteminin tasarımında referans alınan standartlar açısından uluslararası uygulamalara bakıldığında ağırlıklı olarak COSO modelinin benimsendiği, iç kontrole dair çizilen genel çerçevenin de söz konusu komisyonun çalışmalarına dayandırıldığı görülebilmektedir. Bu konuda Türkiye'de de COSO bileşenleri ile INTOSAI'nin tarafından yürütülen çalışmalar ekseninde kamu kesimine dönük olarak kamu iç kontrol standartları oluşturulmuştur. İç kontrolün beş temel bileşeni çerçevesinde söz konusu standartların genel hatlarının KİT'lere göre uyarlanmış biçimini 3.12 nolu tablo yardımı ile göstermek mümkündür.

Tablo 3.12: Kamu İç Kontrol Standartları⁷¹ (Türkiye Endeksli)

1. Kontrol Ortamı Standartları	1. Etik Değerler ve Dürüstlük Personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır.
	2. Misyon, organizasyon yapısı ve görevler KİT'lerin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmeli, personele duyurulmalı ve kurumda uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır.
	3. Personelin yeterliliği ve performansı KİT'lerde, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumu sağlamalı, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler almalıdır.
	4. Yetki Devri KİT'lerde yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılmalıdır.
2. Risk Değerlendirme Standartları	5. Planlama ve Programlama KİT'ler, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturmalı ve duyurmalı, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunu sağlamalıdır.
	6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi KİT'ler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir.
3. Kontrol Faaliyetleri Standartları	7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri KİT'ler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.
	8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi KİT'ler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve ilgili personelin erişimine sunmalıdır.
	9. Görevler ayrılığı Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaştırılmalıdır.
	10. Hiyerarşik kontroller Yöneticiler, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmelidir.
	11. Faaliyetlerin sürekliliği KİT'ler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır.
	12. Bilgi sistemleri kontrolleri KİT'ler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir.

⁷¹ Her ne kadar kamu iç kontrol standartları olarak adlandırılrsa da söz konusu kavramlar –baz alınan- COSO'ya ait orijinal metinde unsurlar olarak bahsedilmektedir.

Tablo 3.12: (Devam) Kamu İç Kontrol Standartları⁷² (Türkiye Endeksli)

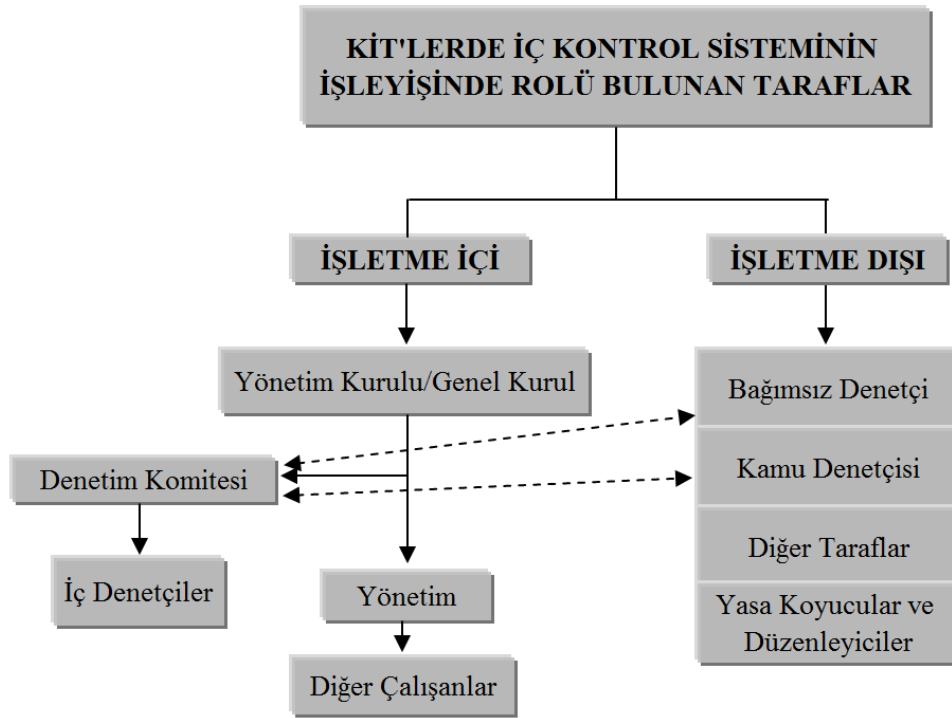
4. Bilgi Ve İletişim Standartları	13. Bilgi ve iletişim KİT'ler, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve işletme faaliyetlerinde etkinlik ve müşteri memnuniyetinin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır.
	14. Raporlama KİT'lerin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalıdır.
	15. Kayıt ve dosyalama sistemi KİT'ler, gelen ve giden her türlü evrak dâhil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır.
	16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi KİT'ler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmaktadır.
5. İzleme Standartları	17. İç kontrolün değerlendirilmesi KİT'lerin mevcut iç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirmelidir.
	İç denetim KİT'ler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.

Kaynak: Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı RG.

KİT'ler de yapılandırılması öngörülen iç kontrol sisteminin işleyişinde rolü ve sorumluluğu bulunan taraflar işletme içi ve işletme dışı kesimler olarak 2 ayrı boyutta düşünülebilir. KİT bünyesinde faaliyette bulunan üst yöneticiler, iç denetçiler ve ilgili diğer personel iç kontrol sisteminin işleyişinden ve geliştirilmesinden doğrudan sorumluluğu bulunan taraflardır. KİT organizasyonu dışında bulunan dış denetim personeli (anayasal denetim veya yüksek denetim, bakanlık denetçisi, ilgili diğer denetim gözetim birimleri vd.), bağımsız denetçiler, yasa koyucular ve düzenleyiciler (kamu otoritesini tesis eden idari birimler -merkezi yönetim vd.- ve parlamento gibi yasal çerçeve oluşumunu sağlayan kesim) ile KİT'lerle etkileşimde bulunarak hedeflere ulaşılmasına dair bilgi, mal/hizmet sağlayan (tedarikçiler, müşteriler gibi) tarafları temsil eden diğer grupları da organizasyon dışı gruplar olarak nitelemek mümkündür (INTOSAI, 2004a: 38-41).

⁷² Her ne kadar kamu iç kontrol standartları olarak adlandırılrsa da söz konusu kavramlar –baz alınan- COSO'ya ait orijinal metinde unsurlar olarak bahsedilmektedir.

Şekil 3.15: KİT’lerde İç Kontrol Sisteminin İşleyişinde Rolü ve Sorumlulukları Bulunan Taraflar



Şekil 3.15’de görüleceği üzere iç denetim biriminin denetim komitesine rapor verme sorumluluğu bulunmaktadır (TÜSİAD, 2002: 25). İç denetim birimi denetim komitesinin iç kontrol sisteminin etkinliğini sorgulamasında anahtar rol üstlendiği görülmektedir. Diğer taraftan KİT’lerde organizasyon dışında denetim görevini üstlenen bağımsız denetçiler ile kamu denetçilerinin de denetim komitesi ile karşılıklı etkileşimde bulunarak (iç denetim faaliyetlerinden faydalanarak) iç kontrol sisteminin etkinliğinin sorgulanmasına katkıda bulunmaktadır. İzleme faaliyetleri üst yönetimin başlıca görevleri arasında olmakla birlikte, KİT’lerde iç kontrol sisteminin işletme amaçları doğrultusunda etkin bir şekilde işlemesini sürekli gözetmekle görevli iç denetim birimine büyük pay düşmektedir.

Denetim komitesi ile iç denetim ortak bir bakış açısına sahip olarak işletme süreçlerinde meydana gelebilecek olumsuzluklar ile iç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmeye çalışırlar. Ancak, denetim komitesinin iç denetim faaliyetlerini gözlemleme ve iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırma yönünde başka bir misyonu daha bulunmaktadır. Bu bağlamda her iki

birimin de birbirine destek vererek kurumsal yönetimin sürdürülebilir kılınmasında çok önemli bir görev üstlendiği görülmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 73-74).

Bir işletmede etkin bir iç kontrol sistemini oluşturmak ve sürdürmek yönetimin görevidir. Ancak sistemin etkinliğini sürekli olarak izlemek, varsa eksiklikler ve aksaklıklar konusunda üst yönetimi bilgilendirmek iç denetçilerin görevi olduğundan (Uzay, 2010: 28), izleme fonksiyonu iç denetim faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçasıdır şeklinde tanımlamak mümkündür (IIA, 2012: 18). Ancak iç denetim faaliyeti bir iç kontrol olmayıp, sadece iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak yönetimin uyguladığı kontrolleri değerlendiren ve gelişmesine katkı sağlayan bir faaliyettir (Candan, 2006: 4). Her şeyden evvel stratejik kararları alıp uygulamaya koyan üst yönetimin faaliyetler esnasında kontrol işlemlerini görememesi veya meydana gelen sorunları zamanında fark edememesi (iş körlüğü gibi) ihtimali her zaman mevcuttur. Bu nedenle işletme içerisinde yapılandırılacak iç denetim biriminin bağımsız, nesnel ölçülere ve standartlara dayanan, konusunda uzmanlaşmış ve odak noktasında iç kontrol sisteminin etkinliğini sorgulayan bir bakış açısının bulunması, söz konusu sistemin tüm unsurlarının başarılı bir şekilde yerine getirilmesine çok büyük katkısı olacaktır. Diğer taraftan yapılacak tüm denetim faaliyetlerinde (iç, dış ve bağımsız denetim gibi), denetim ölçütlerinden birisi olan iç kontrol sisteminin varlığı ve işleyiş biçimi, denetçinin denetim alanındaki sorgulamalarının genel çerçevesini daraltabileceği gibi, gerek denetçiye, gerekse KİT yönetimine işletme faaliyetlerinin istenilen ölçütlerde gerçekleştirildiğine ilişkin makul seviyede güvence temin edebilecektir. Aksi halde iç kontrol sisteminin –belirlenmiş standartlar ölçüsünde- bulunmaması, işletme çalışanlarına ve faaliyetlerine karşı duyulan güveni olumsuz yönde etkileyecektir.

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlemesi konusunda KİT yönetimine yardımcı olması için OECD gibi uluslararası organizasyonlar bu kuruluşlarda iç denetim biriminin kurulması yönünde tavsiyelerde bulunmaktadır. İç denetçiler KİT’lerin temel hedeflerine ne derecede ulaşıldığını, iç kontrol sisteminin bu çerçevede ne kadar doğru işleyip işlemediği konularında üst yönetime ilk seviyede tutarlı bilgiler sunması açısından hayati öneme sahiptir (OECD, 2010: 68). Bu çerçevede olmak üzere iç denetim faaliyetleri,

- KİT’lerde mal ve hizmet üretimi esnasında icra edilen faaliyetlerin, iş süreçlerinin ve çıktılarının/sonuçlarının işletme amaç ve misyonu ile birlikte yasal/idari çerçeve, plan/programlar, stratejik kararlar gibi ölçütlere ne derecede bağlı kalınarak gerçekleştirildiğini,
- Finansal ve finansal olmayan bilgilerin ve bu bilgilerin elde edilmesinde, ölçülmesinde, sınıflandırılmasında, raporlanmasında ve iletilmesinde izlenen usul ve yöntemlerin güvenilirliğini,
- KİT varlıklarının ve kaynaklarının hata, hile ve suistimaller karşısında ne derecede korunduğunu, ayrıca bu kaynakların etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde yönetilip yönetilmediğini sorgulamak üzere yapılandırılması ve ilgili standartların oluşturulması gerekmektedir (IFAC, 2001a: 2).

İç denetim faaliyetleri KİT’lerin kurumsal hedeflerine ulaşması, kurumsal yönetim kalitesinin sağlanması ve işletmenin karşılaştığı risklerin yönetilmesine yardımcı olan iç kontrol sistemine ilişkin bağımsız ve tarafsız güvence sağlamaktır. İç denetim bağımsız denetim ile etkileşimli bir denetim atmosferi oluşturarak risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin geliştirilmesinde KİT yönetimine rehberlik ve danışmanlık hizmeti de sunabilmektedir (Platin Dergisi, 2011: 5).

Sonuç olarak KİT’lerde COSO kriterlerine göre etkin bir iç kontrol sisteminin yapılandırılması ve bu sistemin kuruluş amacına uygun bir şekilde işleyebilmesi için bağımsız, konusunda uzman ve uluslararası standartlara paralel iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi öncelikler arasında yer almalıdır.

3.2.3. KİT’lerde Etkin Bir İç Denetim Sistemi Yapılanması

İşletme bilim dalı içerisinde özel sektör teşebbüslerinin daha bir ön planda tutulması nedeni ile modern yönetim uygulamaları açısından KİT’lerin yeterince ele alınmadığı, iş ve yönetim süreçlerinin göz ardı edildiği bir disiplin içerisinde bulunmaktadır. Zira konu ile ilgili bilimsel yazına yakından bakıldığında KİT’lerin genellikle kamu ekonomisi ve kamu uygulamaları çerçevesinde klasik kamu hizmeti görevini yürüten bir kuruluş olarak ele alındığı görülmektedir. Hâlbuki dünya üzerinde stratejik öneme sahip birçok sektörde –yaygın kamu örgütlenmesinden farklı bir

şekilde- KİT yapılanmasının bulunduğu göze çarpmakta (özellikle OECD'nin yayınlamış olduğu KİT'lere dönük çalışmalarda), bu ve benzer nedenlerden ötürü KİT'leri klasik kamu kurumu gibi değerlendirilmesinin hatalı bir bakış açısı sunacağı düşünülmektedir. Kamu kaynağı kullanmaları ve haklarındaki olumsuz intibalar göz önüne alındığında KİT'lerin birçok yönden klasik kamu kurumu özelliğinden uzaklaştığı, zira birçok KİT'in serbest piyasa koşullarında mal ve hizmet üreterek toplam ekonomik katma değere katkıda bulunduğu görülmektedir. Bu nedenle işletme disiplini açısından bakıldığında KİT'lerin kendilerine özgü bir yönetim ve denetim modeli ile faaliyette bulunmalarının ihtiyacı daha bir ön plana çıkmaktadır.

Diğer taraftan günümüzde artan rekabet şartları ile modern kamu yönetiminin getirmiş olduğu hesap verilebilirlik, şeffaflık ve kamu kaynaklarının kullanımında (ve elde edilmesinde) etkinlik ölçütleri KİT'lerin sorumluluk algılarında değişime yol açmıştır. KİT'lerin bu görev ve sorumlulukları üstlenebilmesi için gerek organizasyon yapısında gerekse yönetim uygulamalarında uluslararası standartlara uygun ölçekte yeni bir yapılanma sürecine girmesi beklenmektedir. Bu çerçevede olmak üzere KİT faaliyetlerinin kurumun misyonu ve amaçları doğrultusunda gerçekleşmesini sağlamak, iş süreçlerini ve kontrol sistemlerini takip ve denetlemek amacı ile kuruluş içinde tüm organizasyona yayılmış iç denetim faaliyetlerinin icra edilmesi gündeme gelmiştir.

Günümüzde artık bir disiplin olarak kabul edilen iç denetimin kapsamı ve çalışma alanları, işletmelerin iç ve dış çevrelerinden kaynaklanan değişimler paralelinde gelişime/değişime açık bir çerçeveye sahip bulunmaktadır. Bu nedenle KİT'lerde yürütülecek iç denetim faaliyetlerinin de bu değişime ve gelişime açık olması, gereken durumlarda süratle değişikliklere uyum göstermesi beklenmektedir.

KİT'lerin kamu denetim alanı içerisinde yoğun bir denetim ve izleme faaliyeti ile karşı karşıya bulunmasına karşılık sürekli hata, hile ve suistimal neticesinde kaynaklarının israf edilmeleri ile yönetimin atalet içerisinde durağan (stabil) bir konumda bulunması gibi eleştiriler OECD, IMF, Avrupa Birliği⁷³ gibi uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından ele alınarak kamu yönetiminde (dolayısı ile KİT

⁷³ Bakınız Doğmuş Didem M., 2010, Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. Araştırma ve İnceleme Serisi: 2.

yönetiminde) etkin bir iç denetim yapılanması ve bu yapının güçlendirilmesi yönünde tavsiyelerde bulunduğu görülmektedir.

İç denetim faaliyetlerinin iç kontrol unsurlarının tümü ile KİT hedef ve misyonu çerçevesinde etkileşimde bulunarak sistem ve faaliyet denetiminde öncü bir rolü bulunmalıdır. KİT organizasyonu dışındaki ilgili denetim birimleri, iç kontrol sisteminin güvenilirliği ile işletme faaliyetlerinin kuruluş amaçlarının etkinliğinin ölçülmesine hizmet eden iç denetim birimlerinin faaliyetlerinden faydalanırlar. Bu sebeple iç denetimin iç kontrol sistemi üzerindeki gözetleme faaliyetleri KİT yönetimi ile organizasyon dışı denetim birimleri açılarından da ortak bir faydalanma alanı oluşturmaktadırlar. Zira iç denetim haricindeki diğer denetçilerin denetim alanı işletme faaliyetlerinin ve kontrol süreçlerinin tümüne hâkim olmayıp, genellikle KİT yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelere dayanarak denetim işlemlerini gerçekleştirdiklerinden dolayı organizasyon içerisinde de bir etkin denetim birimine ihtiyaç duymaktadırlar. Keza, belirli bir dönemde kamu ve özel sektör uygulama çerçevesine –yasal, idari düzenlemeler gibi- bağlı olarak gerçekleştirilen çok sayıdaki iş ve kontrol süreçleri ile KİT’lerin işletme ölçeği ve faaliyet alanlarının ihtisaslaşmış geniş bir sahaya yayılmış olması gibi handikaplar organizasyon dışı denetim faaliyetlerinin etkinliğini sınırlayabileceğinden iç ve dış denetim birlikteliğinin temin edilmesi ön planda tutulmak zorundadır. Bunun için kamuda uluslararası genel kabul görmüş ilke ve standartlarla, bu işletmelerin bulunduğu ülkelere özgü yönetim uygulamalarının etkileşiminin bütünlleştirilmesi konunun dar çerçeveden çıkarılarak daha kapsamlı ve tutarlı bir eksene yerleştirilmesi açısından önem arz etmektedir.

KİT’lerde yapılandırılacak iç denetim faaliyetlerinin başarılı olabilmesi için öncelikle kamu düzeyinde bir denetim algısının ve ortak bir denetim kültürünün oluşturulması gerekmektedir. Uygulamalara bakıldığında yoğun denetim ve gözetim faaliyetlerine karşın bu kuruluşların hesap verilebilirlik, şeffaflık ve kamu kaynaklarının etkin kullanımında yeterli performansın gösterilememesi mevcut denetim çerçevesinin etkinliğinin sorgulanmasına yol açmaktadır. Mevcut denetim birimlerinin doğrudan ve/veya dolaylı olarak merkezi yönetime bağlı olması, tutarlı ve standartlaştırılmış bir denetim planının olmaması, denetim sonuçlarının açık bir şekilde kamuoyu ile paylaşılmaması, denetim sonuçlarının akamete uğratılması ve yöneticilerin KİT faaliyetlerinin sonuçlarından yeterince sorumlu tutulmaması denetim faaliyetlerinin

etkinliğine gölge düşürmektedir. Bu nedenle KİT’lerde istihdam edilecek iç denetçilerin bağımsızlığı ve etkinliği sağlanmaksızın faaliyette bulunması, mevcut denetim uygulamalarının verimsiz bir şekilde artmasından öte bir işe yaramayacaktır.

İç denetim KİT’lerin organizasyonel bir parçası olmakla birlikte, temel yasal metinlerle bağımsızlığı ve tarafsızlığı sağlanmadığı takdirde, iç denetim çalışmalarının çalışmaları ve bunların sonuçları, tarafsız ve çıkar çatışmalarından arındırılması da mümkün olmayacaktır (INTOSAI, t.y. (b): 4-5; IIA, 2006: 5).

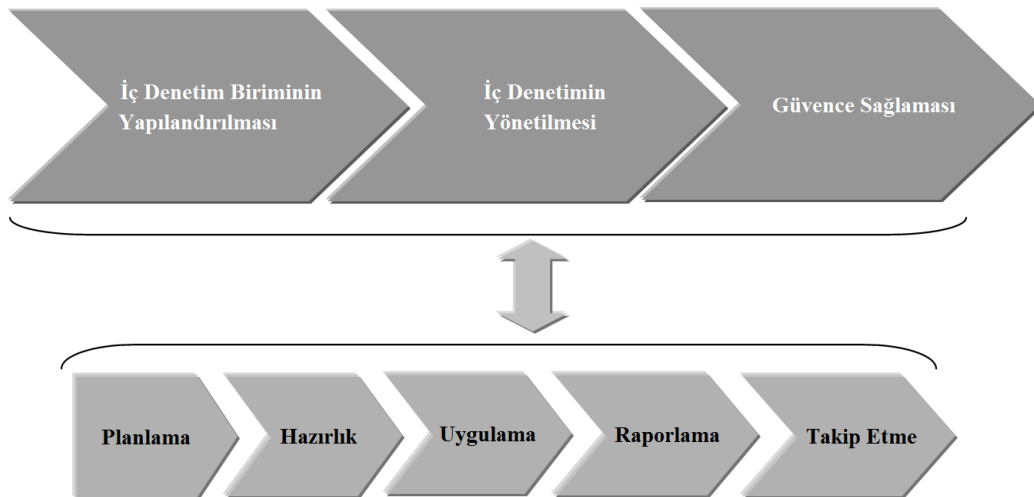
Uluslararası uygulamalara bakıldığında KİT’lerde ortak bir iç denetim yapılması olmamasından bahisle bu kuruluşlardaki iç denetim faaliyetlerinin yapılandırılması için şu adımlarının atılması gerekmektedir;

- Etkin bir iç kontrol sistemi tesis edilerek bu sistemi tamamlayıcı bir unsur olan stratejik bir iç denetim planının ve iç denetim rehberinin oluşturulması,
- İç kontrol sisteminin KİT’lerde tesis edilmesi yönünde gerekli yasal düzenlemeler yapılarak kamu ve KİT iç kontrol çerçevesinin hukuki altyapısının hazırlanması,
- Organizasyon içerisinde görev alanı ile ilgili bağımsızlığına gölge düşürmeyecek bir şekilde idari bağıllığın sağlanması,
- Bir iç denetim yönetmeliğinin / tüzüğünün hazırlanarak yürürlüğü konulması,
- Denetim evreninin/ ufkunun tanımlanması,
- İç denetim standartlarının ve etik ilkelerinin oluşturulması,
- İç denetçilerin yetkinliklerin / niteliklerinin, iş tanımlarının ve özlük haklarının belirlenmesi, (IIA, 2012: 3)
- İç denetim sonuçlarının iletilmesi ve sonuçlarının takip edilmesi için bir raporlama takip sistemi kurulması,
- İç denetim faaliyetinin etkililiğinin sürekli gözetimi için kalite güvence ve geliştirme programı hazırlanması,
- İç denetim faaliyetlerinin performansını ve yaratacağı katma değeri ölçebilecek kıstasların belirlenmesi, (Uzun, 2009)

- İç denetim faaliyetlerinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözeten bir kalite güvence ve geliştirme programının hazırlanıp uygulamaya konması (Platin Dergisi, 2011: 6).

İç denetim yapılanması yönünde ise INTOSAI meslekî tavsiyeleri açısından tanım, etik kurallar, standartlar ve uygulamaya dönük tavsiyeler bölümleri dâhil olmak üzere, İç Denetçiler Enstitüsünün Meslekî Uygulama Çerçevesi'nden yararlanılmasını tavsiye ettiği görülmektedir (INTOSAI, 2004a: 40). Bu doğrultuda KİT'lerde iç denetim faaliyetlerinin organize edilmesi, iç kontrol sistemi ve risk yönetimini geliştirilmesi ve bu faaliyetlerinin yüksek etkinlik kapasitesine sahip olarak kuruma kazandıracağı katma değer artırılması yönünde (mevcut çalışmalar revize edilerek) Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors –IIA-) tarafından Kamu Sektöründe İç Denetimin Geliştirilmesi Rehberi hazırlanmıştır. Bu rehbere göre kamu sektöründe ve KİT'lerde iç denetim birimi iç denetim biriminin yapılandırılması (organizasyonu), yönetilmesi ile iç denetim faaliyetlerinin kurumun ihtiyaç ve beklentilerine dönük güvence sağlaması ekseninde oluşturulması gerekmektedir (IIA, 2012a: 8).

Şekil 3.16: İç Denetim Süreci ve İç Denetim Faaliyetlerinin Planlaması



Kaynak : Kagermann vd., 2008: 224, IIA, 2012a

Şekil 3.16’de görülebileceği üzere KİT’lerde yürütülecek iç denetimin faaliyetleri planlama, hazırlık, uygulama, raporlama ve takip etme olarak birbirini takip eden süreçlere sahiptir. Söz konusu bu süreçler iç denetimin yapılandırılması, yönetilmesi ve güvence sağlaması boyutlarının her birisinde karşılıklı etkileşim halinde bulunması esas olmalıdır.

İç denetim faaliyetleri öngörülen plan ve programlar doğrultusunda, risk değerlendirmesinin sonuçlarına bağlı olarak, kurumun yönetimini, faaliyetlerini, varlıklarını ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin uluslararası standartlarla hukuksal düzenlemelere uygun olarak yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmesi gerekmektedir (IIA, 2001: 215). Bunun için iç denetim faaliyetlerinin yıl esaslı olarak planlanması, iç denetçilerin görev dağılımının yapılması ve denetim faaliyetleri sonucunun raporlanarak KİT yönetimine ve denetim komitesine iletilmesi sağlanmalıdır.

Bu doğrultuda iç denetim birimi yöneticisi takip eden yıla ait kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek için yeterli bilgi, belge ve diğer kanıtların toplanmasına imkân veren bir denetim planı hazırlamalıdır. Söz konusu plan yıl içerisinde yönetim stratejilerinde veya dış koşullarda meydana gelen değişimlere göre ya da kurumun faaliyetlerinde meydana gelen revizyonlara göre düzenlemelerin yapılmasına olanak tanıyacak şekilde esnekliğe sahip olmalıdır. Ayrıca iç denetim birimi yöneticisinin hazırlayacağı iç denetim planlarında gereksiz yineleyen denetimleri ve verimsizliği asgari düzeye indirebilmek için dış denetçilerin planlamış olduğu işlerin de dikkate alınması gerekir (IIA, 2001: 217).

Ana hatları bir iç denetim faaliyet planının yoğunlaşması gereken konuları, önlem alınmasını gerektiren ve kabul edilmeyen risklerin ihtiva ettiği alanlar, üst yönetimin acil olarak denetlenmesini istediği konular, kuruluştaki en güçlü kontrol sistemleri, dâhili ve artık risk arasındaki farkın büyük olduğu alanlar ile dâhili riskin⁷⁴ çok yüksek olduğu alanlar olmak üzere genelleştirmek mümkündür (IIA, 2009b: 6).

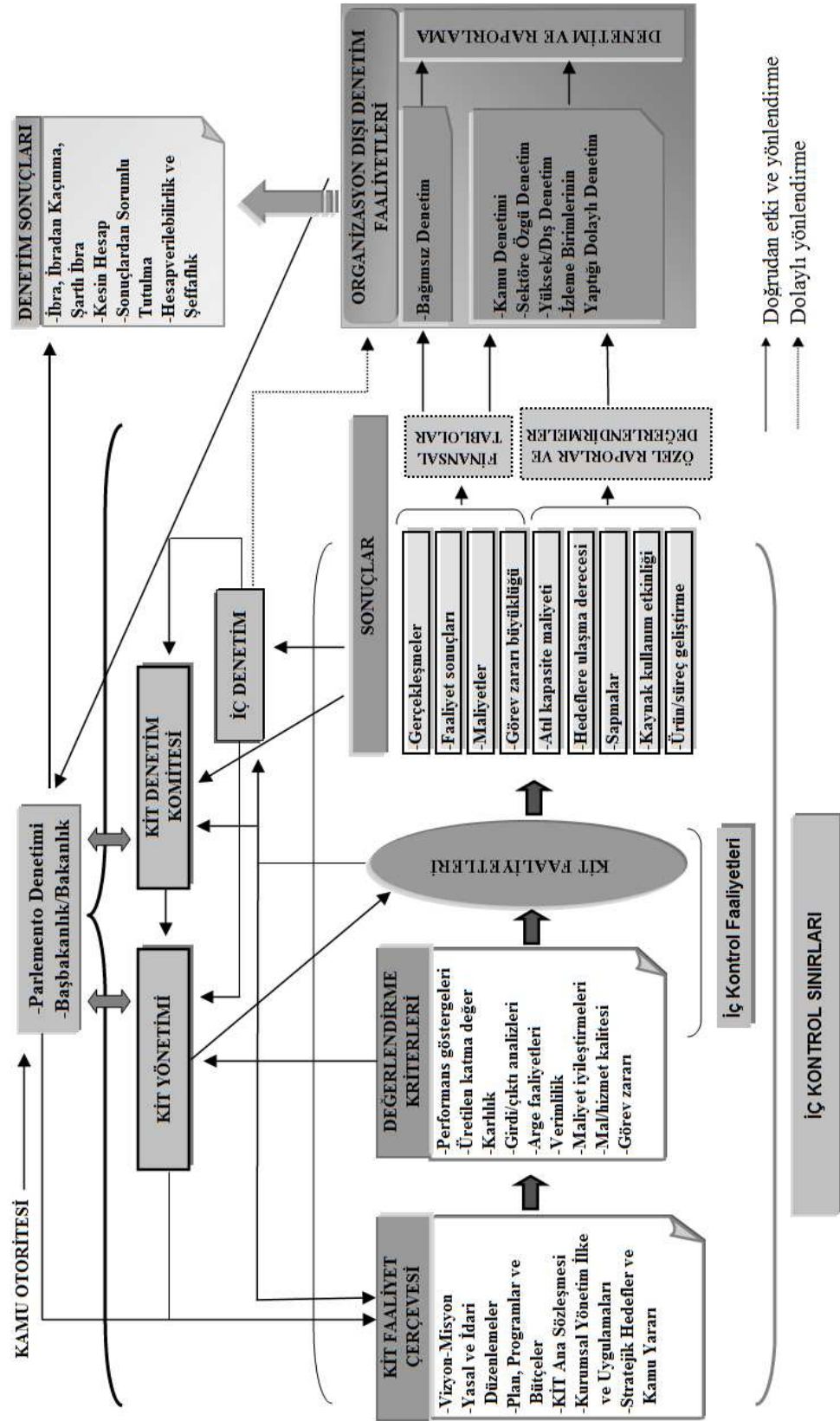
⁷⁴ Dâhili Risk Finansal/dış denetçilerin, ilgili azaltıcı kontroller olmadığı varsayımı altında bilgi veya verilerin önemli bir hatalı gösterime (mali tablolarda) hassasiyeti, Artık Risk (Residual Risk) ise yönetimin, olumsuz bir olayın etki ve ihtimalini azaltmak amacıyla, riski karşılamaya yönelik kontrol faaliyetleri de dâhil, aldığı tedbirlerden sonra kalan risk olarak tanımlanmaktadır (IIA, 2009b; 1-2)

Planlamayı takip eden süreç içerisinde iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi için gereken hazırlıkların ve gereken duyuruların yapılması söz konusudur. Hazırlık sürecinde iç denetim faaliyetleri için ihtiyaç duyulan standartlar, kontrol süreçleri, risk çalışmaları, iç denetim konularına dair ilgili bilgi ve eğitimlerin alınması gibi çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Daha sonra iç denetim faaliyetlerinin iç denetçiler eli ile yürütülmesi, raporlanması ve ilgililer tarafından sonuçlarının takip edilmesi gerçekleştirilmektedir.

İç denetim faaliyetlerinin yapılandırılması (organizasyonu)

KİT'lerin kamu otoritesi alanında bulunması itibari ile bu kuruluşlarda tesis edilecek iç denetim faaliyetlerinin organize edilebilmesi için yasal çerçevenin oluşturulması gerekmektedir. Bu noktada uygulamada var olan denetim birimlerine ilave olarak organizasyon içerisinde idari olarak üst yönetime/yönetim kuruluna, çalışma esasları açısından ise denetim komitesi gibi yönetimden bağımsız bir birime bağlı olarak faaliyette bulunacak bir iç denetim biriminin kurulması veya mevcut denetim biriminin yeniden yapılandırılması söz konusu olabilecektir.

Şekil 3.17: KİT'lere Yönelik Etkin Bir İç Kontrol ve İç Denetim Yapılandırılmasına İlişkin Bir Model Çalışması (Kamu-KİT Bütünleşik İç Kontrol Çerçevesi)



Şekil 3.17’de görülebileceği üzere iç kontrol sisteminin sınırları faaliyet çerçevesi (kamu otoritesinin ve KİT yönetiminin belirlediği), değerlendirme kriterleri, KİT faaliyetleri ve sonuçlar olarak belirlenmiştir. KİT faaliyetlerinin ne şekilde ölçüleceği genel hatları ile değerlendirme kriterleri gözetilerek yapılmakta, KİT faaliyetleri sonucunda tasarlanmış/belirlenmiş sonuçlara ulaşılmaktadır. Faaliyetlerin sonucunda gerçekleştirmeler, faaliyet sonuçları ve maliyetler finansal tablolarda, görev zararı büyüklüğü, atıl kapasite maliyetleri, hedeflere ulaşma derecesi, sapmalar, kaynak kullanım etkinliği ve ürün/süreç geliştirme gibi katma değer yaratan neticeler ise özel raporlar ve değerlendirmeler ile belirlenmektedir. Finansal tablolar bağımsız denetim ile kamu kesimince gerçekleştirilen denetimlere konu olurken, özel raporlar ve değerlendirmeler ise sadece kamu kesimince gerçekleştirilen denetimlere/izlemelere konu olmaktadır. İç denetim birimi iç kontrol sınırları çerçevesinde izleme yaparak KİT faaliyetlerini ve bunların sonuçlarını değerlendirmesi ile elde ettiği bilgileri KİT yönetimine, denetim komitesine ve dolaylı olarak organizasyon dışı denetim faaliyetlerinde (ve izleme faaliyetlerinde) bulunan kişilere, kurumlara iletilmesini sağlamaktadır. Organizasyon dışı denetim faaliyetleri sonucunda edinilen sonuçlar kamu otoritesi ve kamuoyu ile paylaşılmakta bu doğrultuda da KİT’ler de şeffaflık ve hesapverilebilirliğin yerleşmesine doğrudan katkı sağlamaktadır. KİT yönetimi ve denetim komitesi ise iç kontrol sınırları çerçevesinde elde ettikleri bilgileri kamu otoritesi ile paylaşmasıyla geri besleme ve yönlendirmelerde bulunmakta, parlamento ve başbakanlık/bakanlık arasında karşılıklı bir etkileşim alanı oluşturmaktadır.

Önerilen bu modelle etkin bir iç kontrol ve iç denetim yapılandırması amaçlanırken kurumsal yönetim felsefesi ile denetim ilişkisi kurulmuştur. Söz konusu önerilen modelle organizasyon dışı denetim faaliyetleri ve denetim sonuçları kurumsal yönetimin hesapverilebilirlik, şeffaflık, sorumluluk ilkesine işlerlik kazandırırken yine modeldeki yapılan görev tanımları ve ilişkilerin yönlerinin verilmesi de kurumsal yönetim ilkelerinden adillik ve sorumlulukla ilgili ilkelerine yönelik açılım yapmaktadır.

Bu çerçevede olmak üzere iç denetimin rolü, KİT’lerin risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetinde bulunmakla bu işletmelerde yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine de katkı sağlayacaktır (Uzun, 2009).

İç denetimin yasal çerçevede tanımlanması idari anlamda bu faaliyete bir misyon yükleyerek hedeflerine ulaşması için güçlü örgütsel bir çerçeve ve bağımsız bir çalışma atmosferi oluşturulmasına yardımcı olacaktır (IIA, 2012: 8-9). Bu konuda atılacak adımların arasında bir iç denetim yönetmeliğinin hazırlanarak yürürlüğe konulması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. KİT'lerin hukuksal anlamda birer kamu kurumu olması itibari ile iç denetim faaliyetlerinin genel çerçevesinin yönetmelik (veya tüzük) benzeri bir yasal düzenlemeye tabi olarak faaliyette bulunması iç denetim faaliyetlerinin örgütsel anlamda güçlendirilmesine katkı sağlayacaktır.

Söz konusu yönetmelikte,

- KİT organizasyonu içerisinde iç denetim faaliyetini yürütecek birimin yeri, iç denetim faaliyetlerinin amacı, kapsamı ve nitelikleri,
- İç denetçilerin KİT varlıklarına, hesaplarına ve çalışanlarına erişimi konusunda yetkilendirilmesi,
- KİT yönetiminin müdahalesini sınırlayan iç denetim faaliyetlerinin kapsamını, hedeflerini ve çalışma esaslarının belirlenmesi ile bu faaliyetlere kaynak tahsis edilmesi,
- İç denetim faaliyetlerinin raporlanması ile denetim komitesi ve üst yönetime doğrudan erişimi için etkin iletişim kanallarının tesisi,
- İç denetimin; amacı, standartları ve etik ilkeleri ile tutarlı risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi yönünde denetim faaliyetlerine dair esaslarının ve kapsamının belirlenmesi,
- Yıllık denetim faaliyetlerinin ve programlarının yönetim kurulu tarafından onaylanmasının sağlanması,
- İç denetim faaliyetini yürütebilecek nitelikte ve sayıda denetim personelinin istihdamına ilişkin düzenlemeler ile iç denetçilerin yeterliliğine ve akreditasyonuna dair esasların belirlenmesi konuları öncelikli olarak ele alınması gerekmektedir (IIA, 2012: 8-13).

İç denetim faaliyetlerini yürütecek olan iç denetim biriminin KİT organizasyonu içerisindeki statüsünün –hiyerarşi açısından- kurmay ve danışma

konumuna sahip bir ünite olarak belirlenmesi öngörülmektedir. Bu birimin başında iç denetim faaliyetlerini ve iç denetçileri işletme amaçlarına uygun olarak yönetilmesini temin etmek üzere bir iç denetim birimi yöneticisi (sorumlusu, müdürü, başkanı, genel müfettiş ve benzeri unvanlar) adı altında yönetici personel atanması ve iç denetim birimi organizasyonun denetim faaliyetlerine paralel olarak yapılandırılması amaçlanmalıdır.

İç denetim faaliyetlerinin yönetilmesi

Planlama ve hazırlık aşamasından sonra iç denetim faaliyetlerinin yönetilmesi aşamasına geçilmektedir. İç denetim faaliyetleri bağımsız, nesnel ve önceden belirlenmiş ölçütler çerçevesinde uluslararası standartlara göre yetkilendirilmiş iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmelidir.

İç denetim planları;

- KİT’lerde meydana gelebilecek iş, operasyon, plan ve programlarla, kontrollerde,
- Risk ortamında,
- Potansiyel yararlar görülen alanlarda,
- Mevcut personelin yeteneklerinde, yetkinliklerinde,
- Organizasyon dışı denetim organlarından, üst yönetim ve diğer yönetim organlarından gelen isteklerde meydana gelen değişimler sonucunda yeni riskler ve önceliklerin ortaya çıkması söz konusu olduğunda sürekli yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır (IIA, 2012: 14-15).

Uygulamada bazı ülkelerde kamu kesiminde iç denetim çalışmaları planlamalarına esas olan (KİT’ler içinde öngörülebilecek) 5 tür denetim şeklinin olduğu gözlemlenmektedir. (Bakınız Tablo 3.13)

Tablo 3.13: KİT’lerde Yapılandırılması Amaçlanan İç Denetim Türleri

Denetim Türleri	Açıklama
Mali Denetim	KİT’lerin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin yapılan denetimlerdir
Uygunluk Denetimi	KİT faaliyetlerinin için belirlenmiş olan yasal/idari çerçeveye ne derecede uyulduğunun denetimidir.
Performans Denetimi	Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde KİT’ler için belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarının ve çıktılarının ölçülmesinin denetimidir.
Bilgi Teknolojileri Denetimi	KİT’lerdeki mevcut bilgi sistemlerinin güvenli olup olmadığının, depolanan veri ve bilgilerin yeterliliğinin ve doğruluğunun değerlendirilmesidir.
Sistem Denetimi	KİT’lerin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

Kaynak: 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, İSMMMO, 2013: 21, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı RG

Söz konusu denetim türlerine örnek verilecek olunursa,

Mali denetim KİT’lerde yürütülen işletme faaliyetlerine ilişkin hesap ve muhasebe kayıtları ile bu işlemlere dair mali tabloların ne derecede güvenilir olduğuna dair denetimi,

Uygunluk denetimi söz konusu faaliyetlerin vergi hukuku, ticaret hukuku, ceza hukuku gibi yasal düzenlemeler ile başbakanlık, bakanlık gibi merkezi otoriteye bağlı organların emir ve yönlendirmelerine ilişkin idari kararlara ne derece uyulduğunun denetimi,

Performans denetimi KİT faaliyetlerine sonucunda üretilen mal ve hizmetlerin ne kadar etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirildiğine, hedeflenen mali ve fiziksel ölçütlere ne derecede ulaşıldığına dair denetimi,

Bilgi Teknolojileri Denetimi⁷⁵ KİT'lerde muhasebe, üretim, kurumsal kaynak planlaması, stok takip gibi bilişim sistemlerinin ne derece etkin ve doğru bir şekilde işleyip işlemediğine ilişkin denetimi,

Sistem Denetimi KİT'lerde hedeflenen sonuçlara ulaşmak için tasarlanan iç kontrol sistemi araçlarının, süreçlerinin, sonuçlarının kalite, etkinlik, zamanlama, doğruluk gibi ölçütler dikkate alınarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair denetimi örnek olarak göstermek mümkündür.

Denetim türleri çerçevesinde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin neticesinde ulaşılan sonuçlar, değerlendirmeler raporlanarak üst yönetime sunulur. Üst yönetim söz konusu denetim raporlarını dikkate alarak işletme faaliyetlerine yön verir, meydana gelen değişimleri ve talep edecekleri özel denetim konularını iç denetim birimine bildirerek geri besleme yapar ve böylece söz konusu denetim faaliyetleri işletme faaliyetleri ile bütünleştirilmeye çalışılır. Bu esnada iç denetim birimi yöneticisi özellikle iç kontrol sistemi üzerindeki denetim sonuçlarını ve diğer önemli bulguları denetim komitesi ile paylaşarak KİT'lerdeki kurumsal yönetim yapılanmasına katkıda bulunması sağlanır.

Diğer taraftan KİT'lerde gerçekleştirilecek iç denetim faaliyetlerini yürütenlerin bağımsızlığına ilişkin kaygıların ön plana çıktığı görülmektedir. Bu bağlamda iç denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesine ilişkin görevlerin yerine getirilmesinde iç denetim biriminin bağımsız olarak hareket etmesi esas olmak zorundadır (Akpınar, 2011: 297). İç denetçiler görevlerini yerine getirirken iç denetim birimi yöneticisinin ve üst yönetimin denetim faaliyetlerini yönlendirmesi veya doğrudan müdahale etmesi, iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığına gölge düşürecektir. Bu nedenle özellikle iç denetim birimi yöneticisinin denetim faaliyetlerini yönetmesinden ziyade koordine etmesi gibi bir yaklaşımın daha doğru bir bakış açısı elde edilmesine yardımcı olacağı düşünülmektedir.

Özel sektör işletmelerinden farklı olarak KİT'lerde iç denetim faaliyetlerini yürütecek olan denetim personelinin ve iç denetim birimi yöneticisinin karşılaşabileceği

⁷⁵ Bu konuda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Asya Sayıştaylar Birliği (ASOSAI) ve Bilgi Sistemlerinin Denetim ve Kontrolü Birliği (ISACA) gibi uluslararası mesleki kuruluşlarca yayınlanmış rehberlere atıfta bulunulduğu görülmektedir (İDKK, 2008; 32).

hile, kamu kaynaklarının suistimal edilmesi, bireylerin sağlığını, emniyetini veya refahını tehlikeye sokan eylemler gibi olumsuz durumlar karşısında ağırlaştırılmış sorumluluğu bulunmalıdır⁷⁶. Örneğin Türkiye’deki uygulamalara bakıldığında KİT’lerde görevli denetim personelinin genellikle kamu personeli olarak istihdam edilmelerinden dolayı söz konusu personelinin bu türden bir olumsuzluk karşısında süratle hareket edebilmelerini kolaylaştıran, KİT organizasyonundan ve kamu otoritelerinden bağımsız bir şekilde ilgili mercilere suç duyurusunda bulunma gibi yasal yetki ve sorumluluklarla yükümlü tutuldukları görülmektedir. Bu nedenle KİT’lerde iç denetim faaliyetini yürütmesi öngörülen iç denetim personelinin de benzer bir düzenleme ile yasal olarak yetkilendirilmesi ve bu türden işlemlerde sorumlu tutulması, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırabileceği gibi, KİT’lerin karşılaşabileceği pek çok olumsuzluğu önlenmesine ve zamanında gereken tedbirlerin alınmasına yardımcı olacağı öngörülmektedir.

İç denetim faaliyetlerinin kurumun ihtiyaç ve beklentilerine dönük güvence sağlaması

İç denetim dinamik bir süreçtir. Oldukça iyi düzeyde tasarlanan ve icra edilen iç denetim faaliyetleri bile zaman içerisinde değişime ayak uyduramayarak kendisinden beklenen faydayı en uygun düzeyde sunamayabilir. Bu nedenle aynı iç kontrol sistemlerinde olduğu gibi iç denetim faaliyetlerinin de zaman zaman değerlendirilmesi ve sürekli izlenmesi gerekmektedir. Zira KİT’ler değişen iç ve dış koşullar ile – genellikle- stratejik konularda faaliyette bulunduklarından dolayı birçok yeniliğe, değişime kısacası zamana ayak uydurmak zorundadır. Paralel bir şekilde iç denetim faaliyetlerinin de bu değişime adapte olması beklenir. Önceden belirlenen denetim konuları, süreçleri ve teknikleri de sürekli revize edilmesi gerekmektedir. İç denetim faaliyetlerinin klasik teftiş uygulamalarından ayrılan en temel konularından biriside bu

⁷⁶ Bu konuda bakınız Uygulama Önerisi 2440-3: Hassas Bilgilerin Hiyerarşı içinde ve Dışında Raporlanması, Uluslararası iç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarından Standart 2440 ve Standart 2600’ün ve Etik Kurallarının Dürüstlük ve Gizlilikle ilgili Davranış Kurallarının Yorumu (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü –IIA, 2003 ve 2010) çalışmasında iç denetçilerin ve iç denetim birimi yöneticisinin karşılaşabileceği olumsuzluklar ve bu durumda yaşanabilecek tereddütler konusunda ayrıntılı açıklamalarda bulunulmaktadır. Ayrıca konunun hukuki boyutuna ilişkin değerlendirmeler için bakınız Uygulama Önerisi 2100-5: Mevzuata Uyum Programlarının Değerlendirilmesinde Hukukî Mülâhazlar, Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarından Standart 2100’ün Yorumu, (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü –IIA, 2001 (a)).

faaliyetlerinin dinamik bir yönü olmasıdır. Bu nedenle Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından iç denetim faaliyetlerinin bir kalite ve güvence geliştirme programı çerçevesinde değerlendirilmesi tavsiye edilmiştir.

İç denetim birimi yöneticisinin, iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarından yararlanan üst yönetim ve ilgili menfaat gruplarına, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin etkili, verimli ve iç denetim yönetmeliğine uygun bir şekilde, kurumun faaliyetlerini iyileştirici ve kuruma katma değer temin edecek şekilde makul bir güvence sağlamak için tasarlanan süreçlerin uygulanması yönünden sorumluluğu bulunmaktadır. Söz konusu süreçler iç kontrol sisteminin izlenmesi, dönemsel iç değerlendirmeler, kalite güvencesinin sürekli gözlenmesi ve dönemsel dış değerlendirmeleri içine alır (IIA, 2004: 1).

Kalite Güvence ve Geliştirme Programı iç denetim faaliyetlerinin ve programlarının iç denetimin tanımına, etik kurallarına, standartlarına, yasal düzenlemelere ve kendisinden beklenen faydaları karşılayıp karşılamadığına ilişkin temel konuların dönemsel ve devamlı surette olmak üzere değerlendirilmesi, sonuçlandırılması ve raporlanması süreçlerini kapsamaktadır. Ayrıca iç denetim yönetmeliğinin, politikalarının, amaçlarının, hedeflerinin ve prosedürlerin yeterliliği ile iç denetim faaliyetlerinin KİT'lerin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerine yapmış olduğu katkılar da söz konusu değerlendirme kapsamında ele alınmalıdır. İşletme içerisinde veya işletme dışından yapılan bu değerlendirmeler raporlanarak iç denetim biriminin yöneticisine sunulur. İç denetçi ise bu değerlendirmelere ait sonuçları iç denetim faaliyetlerinde şeffaflığı ve hesap verilebilirliği sağlamak adına üst yönetim, dış denetim ve yönetim kuruluna yılda en az bir kez olmak üzere raporlamalıdır (IIA, 2009a: 1-2). Söz konusu raporlar denetçilerin maddi bilgi ve bulgularla tespit ettiği hata, hile ve suistimal risklerini, yönetim sorunlarını, KİT yönetimini ve yönetim kurulunun ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği gibi konuları içeren önemli riskleri ve iç kontrol sorunlarını içermelidir (IIA, 2001b).

KİT'lerde geniş bir denetim atmosferi bulunması itibari ile iç denetim faaliyetlerinin dış denetim birimlerinin incelemesine ve değerlendirmesine olanak tanıyacak şekilde bu denetim birimlerine karşı açık olmak zorundadır. Dış

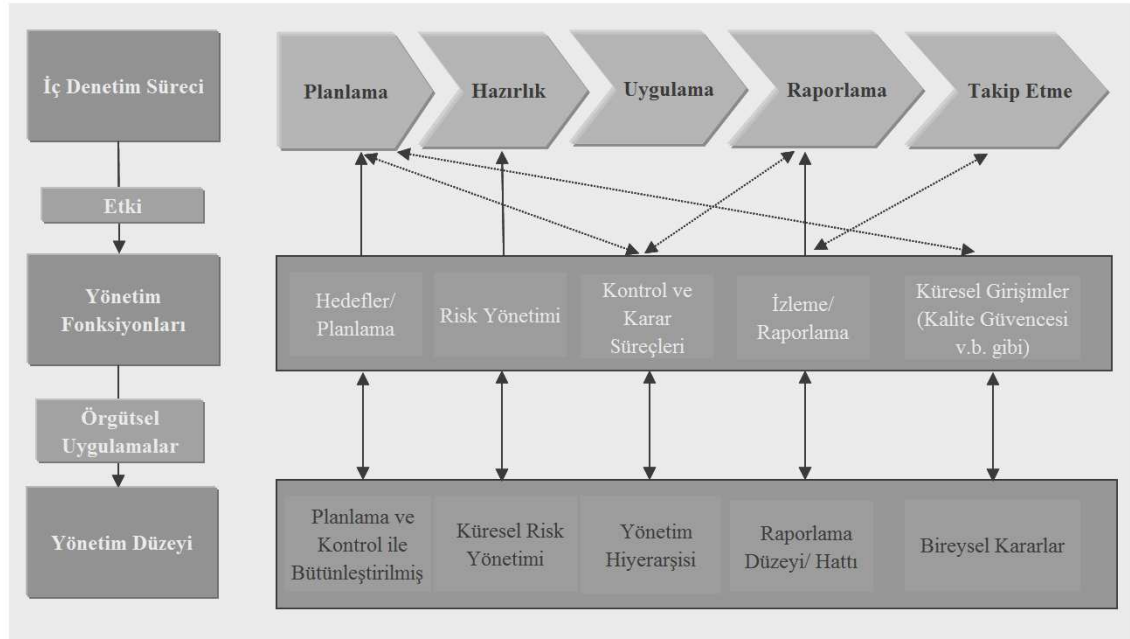
değerlendirmelerde iç denetim faaliyetinin daha verimli ve/veya etkili olmasını sağlayabilecek örnek uygulamaların kıyaslaması (benchmarking), teşhisi ve raporlanması da bulunmalıdır. Dış değerlendirme çalışmaları, iç denetimler tespit edilen planlanmış düzeltici tedbirlerin ayrıntılarını ve bu tedbirlerin sonuçlarına dair müteakip bilgiyi de içerecek şekilde -söz konusu denetim faaliyetlerinin hesap verilebilirliğin ve şeffaflığının sağlanması adına- iç denetim birimi yöneticisi tarafından KİT'lerin muhatap olduğu ilgili taraflara paylaşılması gerekmektedir (IIA, 2004a: 1, 6, IIA, 2001c).

İç denetim faaliyetlerinin planlamasından, denetim sürecinin sonlandırılması ve raporlanmasına değin geçen tüm aşamaların KİT'lerin söz konusu denetim faaliyetlerinden duyacağı ihtiyaç ve beklentilerine dönük güvence sağlayacak şekilde tasarlanıp yürütülmesi öngörülmelidir. Bu görev planlanırken şu konulara dikkat edilmesi gerekmektedir;

- Denetlenecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçları,
- Söz konusu faaliyetin hedefine ulaşmasına yardımcı olacak kontrol unsurları ile bu faaliyetlere yönelik risklerin etki ve gerçekleşme ihtimallerini kabul edilebilir düzeyde tutabilmek için gereken yöntem ve araçları,
- Benzer bir kontrol çerçevesi veya modeline kıyasla denetlenecek faaliyetin risk yönetimi ve kontrolü sistemlerinin yeterlilik ve etkinliği,
- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkânları (IIA, 2012: 15).

İç denetim faaliyetlerinin organizasyonun bir parçası olarak yapılandırılması için işletme faaliyetleri ve KİT yönetim süreci ile bütünleştirilmesi, birbirine destek veren bir konumda yürütülmesi gerekmektedir. Böylelikle KİT kurumsal yönetim uygulamalarının ayrılmaz bir parçası haline gelerek kurumsal kararların alınmasına katkı sağlayan bir faaliyet niteliğine dönüşebilir.

Şekil 3.18: KİT’lerde Yapılandırılacak İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetim Süreci ile Bütünleştirilmesi



Kaynak : Kagermann vd., 2008: 49

İç denetim Şekil 3.18’de görüleceği üzere yönetim fonksiyonları ve yönetim düzeyleri ile her aşamada ilişki içerisinde olup, yönetim süreci ve örgütsel uygulamalar ile bütünlük bir yapı arz edebilmektedir. KİT yönetiminin hedefleri/planları ile hiyerarşik düzeydeki kontrol ve karar süreçleri dikkate alınarak hazırlanan iç denetim planları KİT yönetiminin planlama ve kontrol faaliyetleri ile örtüşerek bir anlamda organizasyon düzeyinde iç denetim yönetim etkileşiminin oluşumuna katkı sağlamaktadır. Ayrıca risklerin tespiti, değerlendirilmesi ve yönetimine dair risk yönetim sürecinin denetim çalışmalarının hazırlık aşamasında dikkate alınması ile KİT yönetimine küresel anlamda meydana gelebilecek risklere karşılık hazırlıklı olunmasına yardımcı olabileceği düşünülmektedir. Diğer taraftan iç denetim uygulamaları ve raporları çeşitli kademe ve seviyedeki çalışanlara iç kontrol sisteminin izlenmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi yönünde yapacağı tavsiye ve yönlendirmelerle KİT yönetiminin etkin ve verimli iş süreçleri elde etmesine olumlu katkısı olabilecektir. İç denetim sonuçlarının iç denetim birimi tarafından sürekli takip edilmesi iyi yönetim uygulamalarının KİT yönetimi tarafından geliştirilmesine yardımcı olurken,

organizasyon düzeyinde kurumsal yönetimin sürdürülebilir kılınmasına da yardımcı olacaktır.

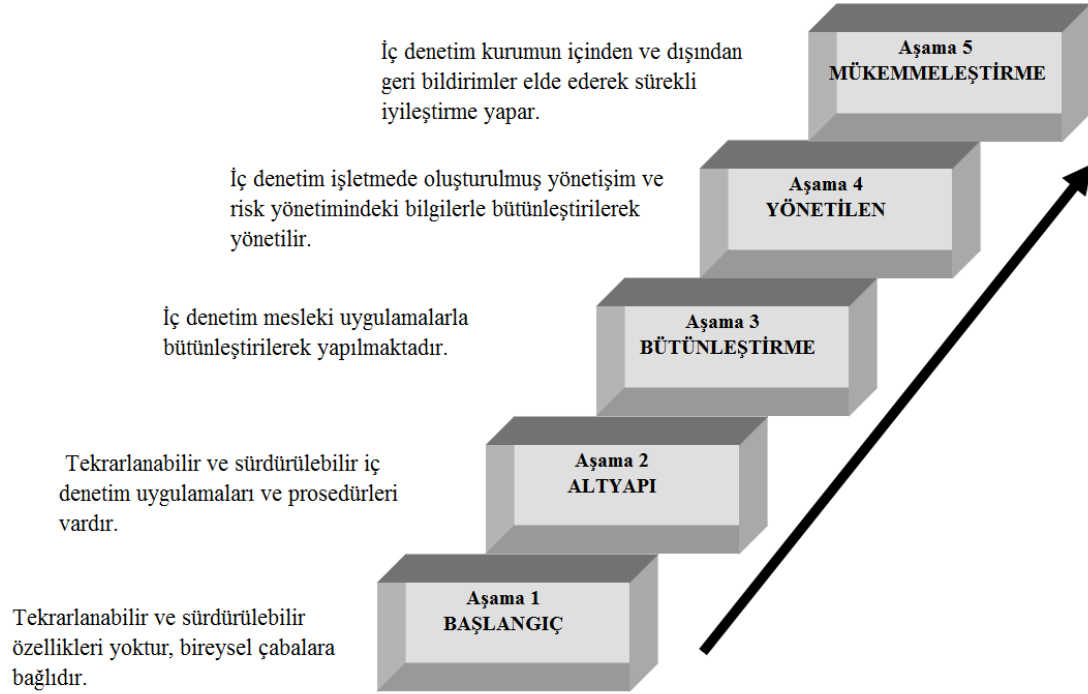
Yönetim faaliyetleri işletme risklerinden büyük ölçüde etkilendiğinden dolayı KİT’lerdeki yönetim süreçleri ve organizasyonel hedeflerin iç denetim faaliyetlerine yön verdiği görülmektedir. Buna ek olarak iç denetim birimi yönetime ek bilgi ve rehberlik sağlayacak alanlar/konular belirleyerek kurumsal katma değer ve güvence oluşumuna katkı sağlaması mümkündür. Ayrıca iç denetim faaliyetlerinin denetim programı ile sınırlandırmak yerine iç denetçilerin yeteneklerini daha bir ön plana çıkaran, yani inisiyatif kullanmaya imkan veren denetim prosedürleri ve süreçleri üzerine yoğunlaşılmasının organizasyonel hedeflere ulaşılmasında ciddi katkıları olabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır (Kagermann vd., 2008: 50).

KİT’lerde genel olarak uluslararası tanımlamalara ve genel kabul görmüş denetim prensiplerine uygun olarak bir iç denetim faaliyetinin organize edilmemiş olması, bu kuruluşlarda yeni bir denetim biriminin kurulmasını veya mevcut denetim yapısının bu ekseninde revize edilmesini gündeme getirmektedir.

KİT’lerde yapılandırılacak iç denetim birimlerinin arzu edilen seviyede denetim faaliyetlerini yürütebilmesi için geçireceği belirli aşamaların bulunduğu ileri sürülmektedir. Bu aşamalarda iç denetim birimlerinin hedeflerine ulaşma derecesi ile oluşturacağı katma değer ölçülmesinde belli başlı göstergeler mevcuttur. Bu maksatla kamu sektöründe ve KİT’lerde tasarlanan etkin bir iç denetim yapılanması için alınan tedbirler, uygulamalar, kontroller gibi temel seviyeleri ve aşamaları gösteren Kamu Sektörü Stratejik İç Denetim Rehberi ve Modeli⁷⁷ tasarlanmıştır. Modelin her aşamasında iç denetim biriminin işlevlerini bütünleştirmek için gereken önemli faktörleri belirlenerek bu konuda önemli bir rehber hazırlanmış bulunmaktadır (IIA, 2012: 12). Söz konusu bu rehber geçmiş teorik yaklaşımlarla birlikte iç denetim alanındaki güncel uygulama ve düzenlemeleri de göz önüne alınarak tasarlandığından gerek kamu gerekse özel sektör işletmeleri için ortak bir bakış açısı oluşturarak arzu edilen iyi seviyedeki denetim faaliyetlerine atıfta bulunmaktadır.

⁷⁷ Söz konusu tanımlamalar orijinal metinde Supplemental Guidance: Implementing a New Internal Audit Function in the Public Sector ve The Internal Audit Capability Model for the Public Sector şeklinde tanımlanmıştır.

Şekil 3.19:Kamu Sektörü ve KİT’ler için Tasarlanan Stratejik İç Denetim Modeli Aşamaları



Kaynak: IIA, 2012: 32.

Stratejik İç Denetim Modeli’nin (Şekil 3.19) ilerleyen aşamalarında iç denetim faaliyetleri, profesyonel standartlara uygun, bağımsızlık ve objektifliğe ağırlık veren, süreçlerin, politikaların ve prosedürlerin yazılı hale getirildiği (dokümantasyon), risklerin nicel olarak ölçüldüğü ve yönetildiği, kurumun yönetimi ile kuruma ait risklerin yönetimine iştirak ettiği, süreçlerin iyileştirilmesine ve KİT’lerin yenileşim (inovasyon) ile öğrenen organizasyona dönüşümüne katkı sağladığı bir boyuta taşınmaktadır. Buna göre bir iç denetim faaliyetinin beş temel aşaması bulunmaktadır (IIA, 2012: 7). Söz konusu aşamalar KİT’lerdeki iç denetim faaliyetlerinin ilerleme aşamaları ile arzu edilen en üst seviyeye taşınması yönünde önemli göstergeleri işaret etmekte, KİT’lerdeki sürdürülebilir kurumsal yönetim uygulamaları adına önemli referanslar içerdiği görülmektedir.

Tablo 3.14: KİT’lerde Yapılandırılacak İç Denetim Faaliyetlerinin Aşamaları

AŞAMALAR	ÖZELLİKLERİ
1 - Başlangıç	-İç denetim geçici faaliyetlerden oluşturulmuş ve özel bir şekilde yapılandırılmamıştır. -Dar kapsamlı denetimlerle veya işlemlerin, belgelerin uygunluğunun incelenmesi ile sınırlandırılmıştır. -Sonuçlar belirli pozisyondaki kişilerin becerilerine dayanılarak elde edilmektedir. -Profesyonel uygulamalar mesleki kuruluşların önerisi dışında kurulmuştur. -Finansman kaynağı yönetim tarafından gerektiğinde onaylanmaktadır.
2 - Altyapı	-Süreçlerin tekrarlanabilir ve sürdürülebilir bir kapasiteye sahip olması için 2. seviye temel bir sorun veya fırsat olarak görülmektedir. -İç denetim, yönetim öncelikleri esas alınarak raporlama bağlantıları, yönetim ve idari altyapı ile profesyonel uygulamaları ve süreçleri ile birlikte yapılandırılmaya başlanmıştır (iç denetim rehberleri, süreçleri ve prosedürleri). -Denetim planlaması yönetim öncelikleri esas alınarak yapılmaktadır. Özel kişilerin başarılarını ve yeterliliklerini temel alarak sürekli güvence yaratır. -Standartlara kısmen uyulmaktadır.
3-Bütünleştirme	-İç denetim politikaları, süreçleri, prosedürleri tanımlanmış, belgelenmiş ve organizasyonun altyapısı ile bütünleştirilmiş durumdadır. -İç denetim faaliyetleri genelinde iç denetimin yönetimi ve profesyonel uygulamaları iyi kurulmuş ve düzgün bir şekilde uygulanmaktadır. -İç denetim kuruluşun işleri ve riskleri ile uyumlu hale gelmeye başlamıştır. -İç denetim yalnızca geleneksel iç denetim faaliyetlerinden performansın ve risklerin yönetimi konularında danışmanlık sağlayan bir takım oyuncusu olarak organizasyon ile bütünleşme yolunda gelişim göstermiştir. -İç denetim bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile bir takım oluşturma üzerine odaklanmaktadır. -İç denetim genel standartlara uygun olarak icra edilmektedir.
4-Yönetim	-İç denetim faaliyetleri anahtar paydaşların beklentileri ile uyum içerisindedir. -İç denetim performans ölçümlerini izlemek ve değerlendirmek için uygulanır. -İç denetim örgüte önemli katkılar sağlayan bir faaliyet olarak kabul edilir. -İç denetim işlevi kurumun yönetimi ile risk yönetiminin ayrılması bir parçası olarak kabul edilir. -Riskler ölçülür ve kantitatif (nicelik) olarak yönetilir. -Kuruluş içinde ve kuruluş çapında iç denetimin sağladığı gerekli uzmanlık ve yetkinlikler yenileme ve bilgi paylaşım kapasitesi için uygulanır.
5- Mükemmelleştirme	-İç denetim süreç iyileştirme ve yenileşimi (inovasyon- yeni fikirleri değer yaratan çıktıları dönüştürme süreci) barındıran bir öğrenen organizasyon faaliyetidir. -İç denetim stratejik hedeflere ulaşılmasına katkıda bulunmak için örgüt içinden ve dışından edinilen bilgileri kullanır. -Dünya standartlarında tavsiye edilen en iyi uygulama performansını sergiler. -İç denetim kurumun yönetim yapısının önemli bir parçasıdır. -Yüksek düzeyde profesyonellik ve uzmanlaşmış yeteneklere sahiptir. -Bireysel, birim ve örgütsel performans ölçütleri performansın geliştirilmesi için bütün olarak yapılandırılmıştır.

Kaynak: IIA, 2012: 33-34

Tablo 3.14’de yer alan aşamalar -KİT’ler içinde örnek bir model olarak- iç denetim faaliyetlerinin organizasyon içerisinde mükemmel kabul edilen aşamaya taşınmasında gözetilecek ölçütleri sağlamaktadır. Bununla birlikte iç denetim faaliyetlerinin yapılandırılmasında ve yürütülmesinde gözetilmesi gereken altı temel unsur bulunmaktadır. İlk dört unsur iç denetim faaliyetinin kendisinin yönetimi ve uygulamaları ile ilgili olup, son iki unsorda iç denetim faaliyetinin desteklediği organizasyon ile ilişkisi ve iç/dış ortamlarını içermektedir. Söz konusu unsurları ve açıklamaları Tablo 3.15’de gösterilmektedir.

Tablo 3.15: KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Yapılandırılmasında ve Yürütülmesinde Gözetilmesi Gereken Unsurları

UNSURLAR	AÇIKLAMA
1-İç Denetimin Rolü ve Sunduğu Hizmetler	İç denetimin rolü organizasyonun hedeflerine ulaşmasını sağlayacak işlemleri geliştirmek ve yardımcı olmak için bağımsız ve objektif değerlendirmelerde bulunmaktır.
2-Personel Yönetimi	İç denetim, personelin yeteneklerini en iyi şekilde sergilemelerine olanak sağlayan bir çalışma ortamının oluşturulmasına katkıda bulunur. Bu bağlamda iç denetim personel yönetimi, iş tanımları, işe alım, performans standartları, mesleki gelişim, eğitim, sürekli liderlik ve kariyer geliştirmeyi içermektedir.
3-Mesleki Uygulamalar	İç denetim faaliyeti etkin, yeterli, mesleki özen ve titizlik gerektirecek şekilde yapılmasını sağlayan politikalara, süreçlere ve uygulamalara sahip bir zemini vardır.
4-Performans Yönetimi ve Hesapverilebilirlik	İç denetim faaliyetlerinin yönetilmesi, yürütülmesi, kontrol edilmesi ve değerlendirilmesi için söz konusu faaliyetlerin performansı ve sonuçları dikkate alınır.
5-Örgütsel İlişkiler ve Kültür	Organizasyon yapısı, kurum yönetimi ve iç denetim faaliyetleri arasındaki ilişkiler ile iç denetim birimi ve üst yönetim arasındaki ilişkileri tarif eder.
6-Yönetim Yapıları	Denetim birimi yöneticisi iç denetim faaliyetlerinin işletmenin organizasyon ve yönetim yapısı dâhilinde nasıl raporlanacağını tarif eder.

Kaynak: IIA, 2012a: 33-35

İç denetim faaliyetlerinin altı unsurunun her birisinde bir iç denetim faaliyetinin stratejilerini belirleyen çeşitli temel süreçler mevcuttur. Her bir temel süreç, esas faaliyetlerin, çıktıların, sonuçların, uygulamaların kurumsallaşması yönünde tasarlanmasını ve yürütülmesini amaçlayarak iç denetim faaliyetlerinin veya kapasitesinin daha üst seviyeye taşınması için bir yapı oluşturulmasına yardımcı olmaktadır (IIA, 2012: 35). Diğer taraftan kamu eksenli denetim faaliyetlerinin uygulamasında görülen bir takım sorunlar/engeller karşısında iç denetim faaliyetlerinin de istenilen performansı gösterememesi gibi bir endişenin de yer aldığı düşünülmektedir. Bu sebeple KİT’lerde iç denetim biriminin yapılandırılmasında birtakım temel öğelere gereksinim duyulması kaçınılmaz olacaktır. Söz konusu öğeleri ve bu öğelere ilişkin açıklamaları tablo 3.16’da yardımcı ile göstermek mümkündür.

Tablo 3.16: KİT’lerde İç Denetim Biriminin Yapılandırılmasında Gereksinim Duyulan Temel Öğeler

ÖĞELER	AÇIKLAMA
1- Örgütsel bağımsızlık	İç denetim faaliyetleri herhangi bir müdahale olmaksızın tam bir bağımsızlık içerisinde yürütülmeye çalışılmalıdır.
2-Resmi Görev Çerçevesi	Denetim faaliyetine ilişkin yetki ve görevlerin yasal çerçeve içerisinde tanımlanması yapılmalıdır.
3-Erişim Yetkisi	İç denetçilerin varlıklara, kişilere, kayıtlara, bilgi ve belgelere sınırsız erişimi sağlanmalıdır.
4-Yeterli Finansman	İç denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi için gereken finansman sağlanmalıdır.
5- Yetkili Liderlik	İç denetim birimi yöneticisinin bağımsız ve etkin bir şekilde siyasi etkilere maruz kalmadan liderlik yapması beklenmektedir. Birim yöneticisinin denetim faaliyetlerini denetlemek ve koordine edebilecek uzmanlığa ve yeterliliğe sahip olması gerekmektedir.
6-Objektif Tutum	İç denetim faaliyetlerini yürütecek kişilerin güven sağlayacak şekilde objektif bir bakış açısıyla çıkar çatışmalarından uzak olması gerekmektedir.
7-Yetkili Personel	İç denetim personelinin gereken uzmanlığa ve ehliyete sahip olması gerekmektedir.
8-Paydaş Desteği	Yetkilendirilmiş denetçilerin medya, kamuoyu ve diğer ilgili taraflar tarafından desteklenmesi gerekmektedir.
9-Mesleki Standartlar	İç denetim faaliyetleri sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla ulusal ve uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülmelidir.

Kaynak: IIA, 2012b: 5-8.

Kamu Sektörü Stratejik İç Denetim Rehberi'nde KİT'lerde yapılandırılacak iç denetim faaliyetlerinin kaydedeceği aşamalar ile iç denetim unsurlarının, anahtar süreç alanlarının ve organizasyon içerisindeki ilişkide bulunduğu konuların bir zaman periyodu içerisinde -bütünleşik bir yapıda- gösterilmesinin teorik ve pratik zeminde önemli göstergelere sahip olduğu görülmektedir.

Kamu Sektörü Stratejik İç Denetim Modeli aşamaları ile iç denetimin unsurları ve bunların ilişkide bulunduğu temel süreçleri 3.17 nolu Tabloda yer alan Stratejik İç Denetim Modeli Matrisi'nde bir arada görmek mümkündür.

Tablo 3.17: Stratejik İç Denetim Modeli Matrisi

SEVİYELER	İç Denetimin Rolü ve İç Denetim Hizmetleri	Personel Yönetimi	Mesleki Uygulamalar	Performans Yönetimi ve Hesap Verebilirlik	Örgüt İlişkileri ve Kültür	Yönetim Yapıları
Seviye 5 – Mükemmelleştirme	İç denetim değişimin anahtar ögesidir	-Profesyonellerle üst düzey yönetim pozisyonunda çalışma -İşgücü planlaması	-Mesleki uygulamaları sürekli iyileştirme -Stratejik iç denetim planlaması	İç denetim etkinliğinin kamuya raporlanması	Etkili ve süreklilik arz eden ilişkiler	İç denetim faaliyetlerinin yekesi, gücü, bağımsızlığı
Seviye 4 - Yönetilen	Yönetişim, risk yönetimi ve kontrol konularında genel güvence oluşturmali	-İç denetim işletme yönetimin geliştirilmesine katkıda bulunur -İç denetim faaliyetleri profesyonel organizasyonları destekler. -İşgücü Planlaması yapılır.	Denetim stratejisi örgütün risk yönetiminden faydalanır.	Nitel ve nicel performans ölçütlerinin bütünleştirilmesi	İç denetim birimi yöneticisi tavsiyelerde bulunur ve üst düzey yönetimi etkiler	-İç denetim faaliyetlerinin bağımsız gözetimi -İç denetim birimi yöneticisinin üst düzey kuruma raporları sunması
Seviye 3 - Bütünleştirme	-Danışmanlık hizmetleri -Performans / Mali etkinlik denetimleri	-Takım oluşturma ve yetkinlik geliştirme -Profesyonel nitelikli personel işgücünün koordinasyonu	-Kalite yönetimi çerçevesi -Riskte dayalı denetim planları	-Performans ölçütleri -Maliyet bilgisi -İç denetim yönetim raporları	-Diğer inceleme grupları ile koordinasyon -İç denetim yönetimin etkinliğini aydınlatır bir bileşendir	İç denetim faaliyetlerinin yönetim tarafından gözetimi
Seviye 2 - Akyapı	Uygunluk denetimi	-Bireysel mesleki gelişim -Nitelikli personel tanımlanmış ve işe alınmıştır	-Mesleki uygulamalar ve süreçlerin çerçevesi -Denetim planının yönetim / paydaş önceliklerine dayanması	-İç denetim çalışma bütçesi -İç denetim iş planı	-İç denetim faaliyetleri yönetim içersindedir	-Kuruluş bilgilerine varlıkları ve çalışanlara tam erişim -Kuruluş ilişkilerinin raporlanması
Seviye 1 - Başlangıç	-Özel veya yapılandırılmamış -Doğruluk ve uygunluk işlemleri ve denetim veya inceleme için belgedin izole edilmesi, -Çıktılar özel kişinin bulunduğu pozisyonundaki başarısına bağlıdır. -Profesyonel uygulamaların içiçin mesleki kuruluşlar tarafından kurulmamıştır. -Yönetim tarafından gereken finansman onayı. -Akyapı olmaması. -Denetçiler daha büyük bir kuruluş biriminin muhtemel kısmıdır. -Kurumsal yeteneği gelişmemiştir.					

Kaynak: (IIA, 2012: 35-36).

3.2.4. İç Denetimin Kurumsal Yönetim Uygulamasındaki Rolü ve KİT'ler

KİT'lerin özel sektör ile kamu sektörü arasında özel bir konumu olması sebebi ile bu kuruluşların yönetim ve çalışma prensiplerinde farklılıklar görülmesine karşılık kurumsal yönetim uygulamalarına göre bu kuruluşlar ile ortak bir bakış açısına sahip olduğu görülmektedir.

Kurumsal yönetim çıkış noktası itibari ile ele alınan temel konulardan birisi işletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığı hususudur. Kurumsal yönetim çalışmalarına ilham kaynağı olan işletmelerdeki başarısızlıkların ve suistimallerin temelinde etkin çalışmayan iç kontrol sisteminin meydana getirdiği sorunlar yatmaktadır. Hemen her işletmede olduğu gibi kamu kaynağı kullanarak faaliyette bulunan KİT'lerde de hata, hile ve suistimallerin önlenmesi ile kurumsal hedef ve beklentilere ulaşabilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına ihtiyaç duyulmaktadır. KİT'lerin hedef ve beklentilerine dönük gerçekleştirilecek iç kontrol uygulamalarının etkinliğinin ve aksayan yönlerinin ise iç denetim faaliyetleri ile izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda yönetici ve hissedar çatışmasında kamu kaynaklarının ve hissedar haklarının korunması, çalışanların sorumluluklarının ve performansının ölçülmesi ile etkin bir kontrol ortamının oluşturulmasında da iç denetim faaliyetlerinin önemli bir araç haline geldiği görülmektedir.

Çağdaş KİT yönetiminde temel amaç, KİT organizasyonun politikaları, stratejileri ve hedefleri ile uyumlu bir şekilde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli bir şekilde temini ve kullanımını sağlamak olmalıdır. Vatandaşların vergileri ile sağlanan kaynakların sorumlu, şeffaf, doğru ve adil bir şekilde yönetilmesi, hesap verilebilir olmasının yanı sıra etkin bir şekilde kontrolünü de gerektirmektedir. Zira söz konusu kontrolün sağlanması, risklerin yönetilmesi ve emanet edilen kaynakların en yüksek etik ve ahlaki ilkelere uygun bir şekilde tarafsızca kullanılması, hatta profesyonel ve uluslararası standartlarda kontrol edilmesi KİT'lerde kurumsal yönetimin hâkim kılınması için bir ön koşul olarak ortaya çıkmaktadır. Tüm bu faaliyetlerin doğru ve istenilen amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilmesi için etkin bir iç kontrol ve iç denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır (Uzun, 2009).

KİT'lerde yürütülecek iç denetim faaliyetlerinin genel çerçevesini KİT kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanımı, elde edilmesi ile hesapverilebilirliği ve şeffaflığı içeren iyi yönetim uygulamalarının teşvik edilmesi olarak özetlemek mümkündür. Söz konusu çerçeve modern kamu yönetiminde kurumsal yönetim ilke ve düzenlemeleri ile paralellik arz etmesinden ötürü iç denetim faaliyetlerinin genel amacı ile kurumsal yönetimin hedeflerinin birbiri ile örtüştüğü ileri sürülmektedir (INTOSAI, 2010: 1). Bu açıdan bakıldığında kurumsal yönetim bir kuruluşun farklı paydaş gruplarının hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için tasarlanan sistemleri ve süreçleri içerdiği görülmektedir (Julien ve Rieger, 2011: 5).

Diğer taraftan Örneğin Türkiye'deki KİT'lerde mevcut denetim uygulamalarına yakından bakıldığında mevcut denetim enflasyonuna karşılık etkin bir iç denetim ve dış denetim birlikteliğinin oluşturulmadığı, kararlarının ve sonuçlarının meclis KİT genel görüşlerinde değerlendirilmesi ve yıl bazında tüm faaliyetlerinin ibra edilmesi/edilmemesi gibi dar kapsamlı bir denetim tarzının benimsenmesi sonucunda istenilen fayda ve katma değer meydana gelmediği görülmektedir. Merkezi yönetimin görünürdeki yoğun müdahalelerine karşılık birçok faaliyeti eşzamanlı olarak gerçekleştiren bu kuruluşların her bir faaliyetinin ne kadar etkin gerçekleştirdiği, plan ve programlara ne ölçüde uyulduğu detaylı bir şekilde analiz edilememekte, dahası gerek kamuoyu gerekse kamu otoritesi de yeterince bilgilendirilmemektedir.

Çağdaş KİT yönetiminden beklenen faaliyetlerin sonuçlarından sorumlu olma, paydaş ve ilgili taraflara karşı adil bir tutum sergilenmesi, şeffaf ve hesapverilebilir bir kurumsal yönetim atmosferinin oluşturulması, iyi yönetim uygulamaları ve yüksek işletme performansının elde edilmesi gibi konular etkin ve kaliteli denetim faaliyetleri ile doğrudan bağlantılı durumda bulunmaktadır. Bu beklentilerin makul bir seviyede gerçekleştirilebilmesi ve ilgili taraflara güven telkin edilebilmesi için modern kontrol ve denetim mekanizmalarının oluşturulması ve KİT organizasyonları açısından kurumsal yönetim uygulamalarının sürdürülebilir hale getirilmesi gerekmektedir.

Başta OECD olmak üzere birçok uluslararası kuruluş nezdinde KİT'lerde de kurumsal yönetim ilke ve esaslarına dair uygulamalarının benimsenmesi yönünde ortak bir fikrin oluştuğu gözlemlenmektedir. Kurumsal yönetimin en önemli sorunsalından birisi olan etkin iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin işletme düzeyinde tasarlanarak

işlerlik kazandırılması bu işletmelerin birçok açıdan etkin ve verimli bir şekilde yönetilmelerine yardımcı olacağı muhakkaktır.

Kurumsal yönetimin KİT örgütüne dönük yüzünde işletme faaliyetlerinin -bir bütün halinde- kontrolü ve denetimi yer almaktadır. KİT'lerin faaliyet yapısı ve işletme koşulları itibari ile –göreceli olarak- klasik kamu kurumlarından çok özel sektör işletmelerine daha yakın bulunması, bu kuruluşlarda referans alınacak iç denetim kültürünün de özel sektöre özgü uluslararası uygulamalara paralel olabileceği düşünülmektedir. Uluslararası standartlarda KİT'lere özgü bir iç denetim yapılanmasının bulunmamasına karşılık INTOSAI gibi kamu denetimi alanında uzmanlaşmış ve yetkili kurumların referans olarak COSO ve Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün belirlemiş olduğu ölçütleri tavsiye ettiği görülmektedir.

Bu kapsamda geliştirilen uluslararası standartlar ve ilkeler, kurumsal yönetim ile iç denetimin rekabet avantajı sağlayarak işbirliği içerisinde bulunmasını tavsiye etmektedirler. İç denetim gelişime ve değişime açık yönü sayesinde geliştirilen yeni denetim yaklaşımları/ hizmetleri her geçen gün daha da karmaşıkleşan KİT yönetiminin karşı karşıya bulunduğu birçok talebin yerine getirmesine yardımcı olacağı muhakkaktır (Karagiorgos vd, 2010: 18, 20).

KİT'lerin karmaşık ve yoğun işletmecilik faaliyetlerinin istenen sonuçlara ulaşılması için bir bütün olarak kontrol edilmesi, değerlendirilmesi, risklerin tespit edilip yönetilmesi ve hata, hile ve suistimallerin zamanında önlenmesi, üst yönetime gereken durumlarda danışmanlık ve rehberlik hizmetlerinin sunulması için ortak bir bakış açısına sahip -uluslararası ölçekte- iç denetim prensiplerinin benimsenmesi gerekmektedir. Büyük ölçekli firma krizlerinde olduğu gibi bu kuruluşlarda da etkin olmayan bir denetim ve kontrol atmosferinin oluşturulmaması, etik değer ve davranışlarının organizasyon genelinde yerleşmemesi kamu kaynaklarının israf edilmesine ve KİT'lerin hedeflerine ulaşmamasına neden olabilmektedir. Ayrıca KİT'lerin ölçek itibari ile büyük kamu kuruluşları arasında sayılmaları, geniş bir coğrafyada ve karmaşık iş disiplinlerini bir arada icra etmeleri yöneticilerin ve denetim komitesinin kontrol ve denetim faaliyetlerini zorlaştırmaktadır. Anılan nedenler doğrultusunda KİT'lerde sürdürülebilir kurumsal yönetim uygulamaları için -

uluslararası genel kabul görmüş standartlara paralel- iç denetim faaliyetlerinin rehberliğine ve denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

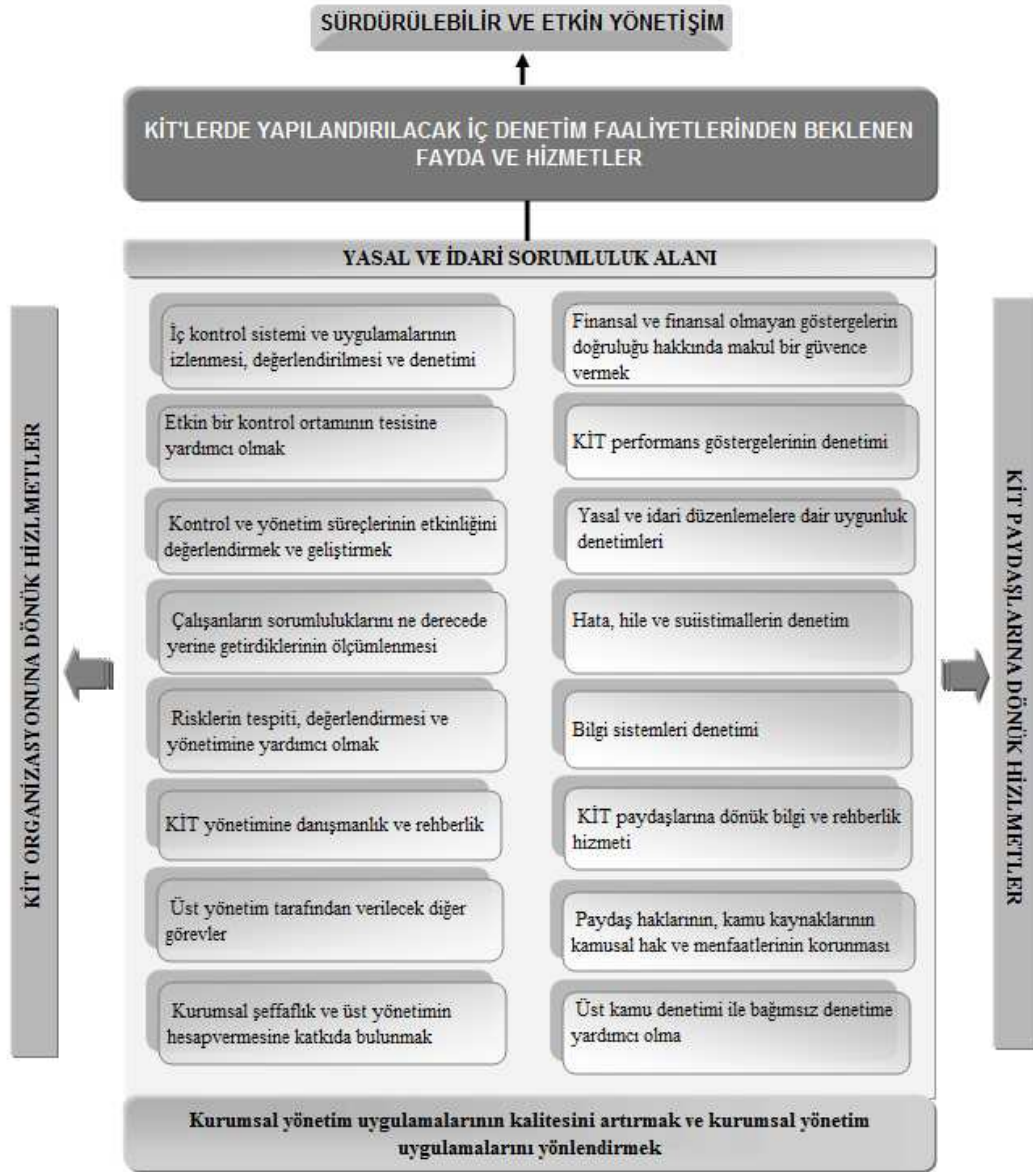
KİT'lerdeki iyi yönetim uygulamalarının nedenlerini ve sonuçlarını anlayabilmek, performansı doğru bir şekilde yorumlayabilmek ve bu bilgileri paydaşlara/ilgili taraflara uygun bir şekilde açıklamak şeffaflık ilkesinin temelini oluşturmaktadır. İç denetim faaliyetleri işletme faaliyetleri arasında doğrudan bir bağlantı kurulmasına yardımcı olarak kurumsal anlamda şeffaflık ile üst yönetimin hesap vermesine katkıda bulunacaktır (IIA, 2012b: 11).

KİT'lerde kurumsal yönetim uygulamalarına destek olmak amacı ile iç denetim faaliyetleri öncelik olarak

- İç kontrol sistemi ve uygulamalarının izlenmesi, değerlendirilmesi ve denetimi,
- Yasal ve idari düzenlemelere dair uygunluk denetimleri
- Hata, hile ve suistimallerin denetimi,
- Faaliyetlerin ve yönetim uygulamalarının denetimi,
- Risklerin tespiti, değerlendirilmesi ve yönetilmesi denetimi,
- Kurumsallıkla ilgili denetimler,
- Bilgi sistemleri denetimi,
- Danışma ve rehberlik hizmetleri olmak üzere belli başlı konular üzerinde odaklanmaktadır (Yılancı, 2003: 155-156).

İç denetim faaliyetleri söz konusu çalışmaları sonucunda KİT'lerdeki kurumsal yönetim katılımcılarına destek veren, rehberlik eden ve KİT organizasyonunun kurumsal performansının artırılması yönünde sinerji oluşturan bir faaliyete dönülebilecektir (Eliuz, 2007: 60-61).

Şekil 3.20: KİT Kurumsal Yönetim Uygulamaları Kapsamında İç Denetim Faaliyetlerinden Beklenen Fayda ve Hizmetler



Şekil 3.20’de KİT kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında iç denetim faaliyetlerinden beklenen fayda ve hizmetler KİT organizasyonuna ve paydaşlarına dönük hizmetler olarak 2 temel başlıkta gösterilmekle birlikte söz konusu fayda ve hizmetlerin her iki kesime olumlu katkıda bulunacağı da muhakkaktır. Ancak KİT paydaşlarının (veya bir başka deyişle ilgili tarafların) işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi ile işletme kaynaklarının korunması yönündeki

beklentilerinin öncelik olmasından ötürü iç denetim faaliyetlerinin organizasyon dışına dönük fayda ve hizmetlerine yoğunlaştıkları düşünülebilir. Bu nedenle süreçlerin, sistemlerin, sonuçların doğruluğu, güvenilirliği gibi unsurlara dair yürütülen iç denetim faaliyetlerine KİT paydaşlarının daha fazla dikkat edeceği göz önüne alınmaktadır. Hata, hile ve suistimaller ile finansal ve finansal olmayan göstergelerin doğruluğu konusunda makul seviyede verilebilecek güvence en başta bu paydaş kesiminin ilgi alanına girmektedir. Diğer taraftan iç kontrol sisteminin etkinliği ile KİT yönetiminin görevlerini yerine getirmelerine yardımcı olacak konularda gerçekleştirilecek iç denetim faaliyetlerinin ise öncelik olarak KİT organizasyonuna dönük yüzü bulunmaktadır. İç denetimin yürüteceği tüm bu çalışmaların ise –kamu kişiliğinden ötürü- yasal bir çerçevesi olmak zorundadır. İç denetim biriminin Şekil 3.29’da görülen tüm fayda ve hizmetlerinin temelinde ise kurumsal yönetim uygulamalarının kalitesini artırmak ve bu uygulamaları yönlendirmek yer almaktadır.

İç denetim sayesinde KİT’lerdeki kurumsal yönetim uygulamalarının değerlendirilmesi, sorunların ve eksikliklerin tespiti neticesinde üst yönetim ve diğer ilişkide bulunduğu tarafları (denetim komitesi, bağımsız/dış denetçiler gibi) bilgilendirmesi ile kurumsal yönetim ilkelerinin geliştirilmesi yönünde kurumsal devamlılığı ve işletme itibarını artırarak, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde anahtar rol üstlenmektedir (<http://www.icdenetim.net/kurumsal-yonetim>, t.y.).

İç denetim faaliyetlerinin özünde kurumsal yönetim ilkeleri ile paralel bir anlayışa sahip olduğu görülmektedir. İç denetimin KİT organizasyonu içerisinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ile denetim ve rehberlik hizmeti sunması neticesinde tablo 3.18’de gösterildiği üzere kurumsal yönetimin yerleşmesine ve bu kuruluşların kurumsal yönetim yeteneklerinin geliştirilmesine önemli ölçüde katkısı bulunacağı ileri sürülebilir.

Tablo 3.18: İç Denetim Faaliyetlerinin Kurumsal Yönetim İlkelerine Katkısı

Kurumsal Yönetim İlkeleri	İç Denetim Faaliyetlerinin Kurumsal Yönetim İlkelerine Katkısı
Adillik İlkesi	KİT'lerin hissedarlarının haklarının korunması ve işletme amaçlarının gerçekleşmesi
Şeffaflık İlkesi	KİT performansının, finansal bilgilerinin ve özel durumlarının doğru, zamanlı ve tutarlı bir şekilde gerçekleştiğine ilişkin makul seviyede güvence vermesi
Hesapverilebilirlik İlkesi	KİT faaliyetlerinin, çalışanlarının ve KİT kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasının değerlendirilmesi
Sorumluluk İlkesi	KİT faaliyetlerinin, KİT kaynakların kullanımı ve elde edilmesinin yasal ve idari düzenlemelere uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi

Kaynak: ECIIA, 2007: 25

KİT'lerin genellikle kamu hiyerarşisi içerisinde örgütlenmeleri, bu kuruluşlarda belirgin bir organizasyonel yapıya sahip olmalarını sağlamıştır. Denetim ve kontrol kavramlarının kamuda oldukça köklü bir geçmişi olması bu kuruluşlarda hâlihazırda bir kontrol kültürünün oluşumuna zemin hazırlamıştır. Ancak OECD'nin KİT'ler için kurumsal yönetim rehberinde de bahsedildiği üzere modern yönetim uygulamaları ile birlikte, etkin bir kontrol sistemi ile bilimsel esaslara göre belirlenmiş denetim süreçlerinin varlığına her geçen gün daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu nedenle geleneksel denetim sistemlerinin yanında özel sektörde uygulanan modern denetim sistemlerinin kamu kuruluşlarınca benimsenmesinde hız kazandığı görülmektedir (Bilge ve Kiracı, 2010: 38).

KİT'lerde iyi işleyen kurumsal yönetim, denetimin risklerini ve problemlerini azaltmaya yardımcı olabileceği gibi etkin bir şekilde işleyen iç denetim birimi de kurumsal yönetim uygulamalarının kalitesini artırmaya ve örgüt içerisinde yerleşmesine/ benimsenmesine katkıda bulunacaktır. İç denetim KİT'lerin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumsal yönetimin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olacaktır (INTOSAI, 2010: 2; ECIIA, 2007: 23).

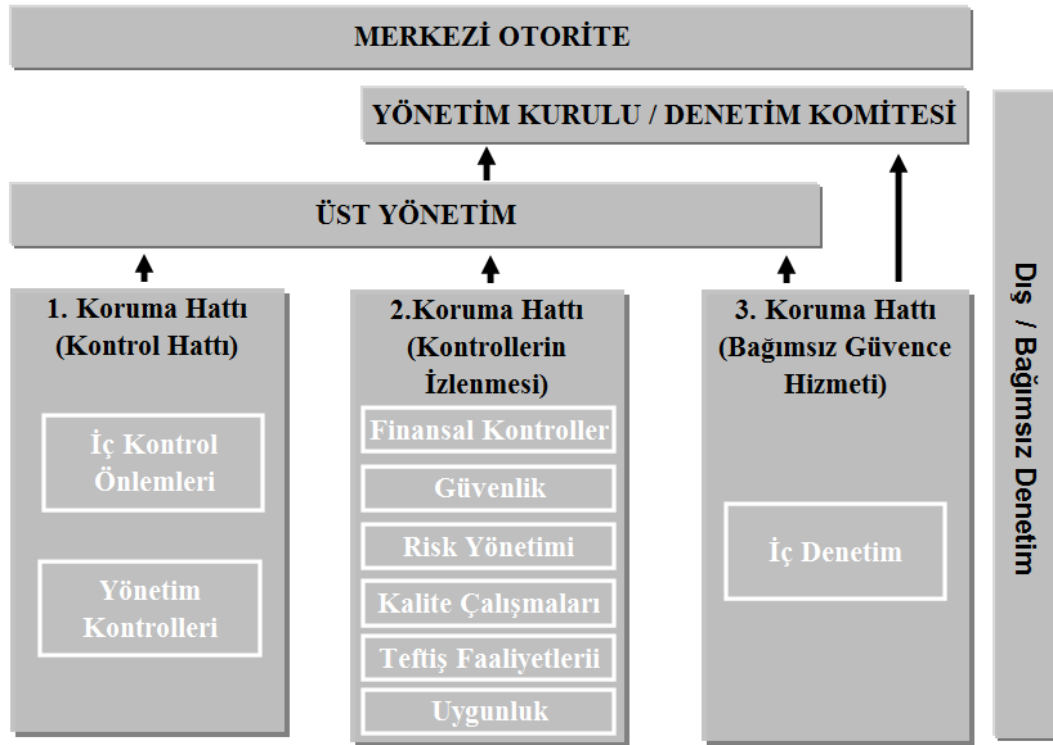
KİT faaliyetlerini ve kurumsal itibarını olumsuz yönde engelleyebilecek risk ihtiva eden konuların başında finansal performans, kurumsal yönetim performansı, etik

değerlerin göz ardı edilmesi, dolandırıcılık, yasal ve idari düzenlemelere uyumsuzluk gibi temalar bulunmaktadır (Cattrysse, 2005: 44). Dolayısı ile bu kuruluşlardaki kurumsal yönetimi sürdürülebilir kılma yönündeki çalışmaların başında kontrol süreçleri ile iç denetim faaliyetlerinin yapılandırılması gerekmektedir. Kurumsal yönetim çalışmalarından elde edilecek faydaların başında KİT’lerde meydana gelebilecek hata, hile ve suistimallere karşı saptayıcı / önleyici kontrollerin doğrudan ve bağımsız olarak harekete geçmesiyle organizasyonun doğal bir refleks ile tepki verebilmesi yer almaktadır. Ayrıca bahsedilen problemler ile potansiyel risklerin var olması durumunda da söz konusu yaklaşım bu problemleri/riskleri tehdit olmayacak bir seviyeye indirgenmesine yardımcı olacak araçların geliştirilmesine yardımcı olacaktır. Bunun için sistem içerisine yerleştirilmiş aşamalı kontrol ve denetim seviyelerinin yapılandırılması tavsiye edilmektedir.

Bu bağlamda KİT faaliyetlerinin hedeflere ulaşması, muhtemel risklerin ve sapmaların tespit edilerek önlenmesi için tasarlanabilecek Küresel Koruma Modeli’ne KİT’lerde 3 aşamalı tespit edici/önleyici bir organizasyon yapılandırılması gündeme gelmektedir ⁷⁸ (ECIIA ve IIA, 2012: 3).

⁷⁸ Söz konusu şekil European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) ve Institute of Internal Auditors (IIA) tarafından hazırlanan Corporate Governance Insights çalışması referans alınarak oluşturulmuştur.
http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2012/banking_sector/registered-organisations/eciia-annex_en.pdf (03.03.2013).

Şekil 3.21: Küresel Güvence İçin 3 Aşamalı Koruma Modeli⁷⁹



Kaynak: ECIIA ve IIA, 2012: 3

Söz konusu yapıya göre 1. koruma hattında yönetimin iç kontrol önlemleri ve yönetim kontrolleri çerçevesinde faaliyetleri değerlendirmesi, kontrol etmesi ve riskleri belirleyerek azaltmaya/yönetmeye yönelik girişimleri mevcut iken, 2. koruma hattında iç yönetim bileşenleri (uygunluk denetimleri, risk yönetimi, kalite çalışmaları ve diğer kontrol birimlerinin faaliyetleri) kapsamındaki faaliyetler ile organizasyondaki söz konusu riskler hakkında bilgileri derleme ve ilgili kişilerin bu riskleri yönetmesine yardımcı olacak raporlamaların oluşturulması yer almaktadır. Söz konusu yönetim bileşenlerinin etkin ve verimli bir şekilde etkileşimde bulunması etkin bir iç kontrol sistemi için de bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira bu etkileşim kontrol ortamı kadar, organizasyon içerisinde doğru ve etkin iletişim/bilgi akışının kurulması için önemli bir unsur olarak görülmektedir.

⁷⁹ Orijinal metinde söz konusu ifade “The Three lines of Defence model for global assurance” şeklinde yer almaktadır.

3. koruma hattında bulunan bağımsız bir iç denetim yapılanması, KİT'lerin risk yönetimi çerçevesinin tüm unsurlarını kapsayan (stratejik, operasyonel, raporlama, uyum, dolandırıcılık, itibar, kredi, finansal riskleri gibi) risk tanımlama ve organizasyonu değerlendirme süreçleri sonucunda risklerin azaltılması için iç kontrol sistemine, kuruluş içerisinde etkin bir iletişim sağlanması ile de yönetim organlarına söz konusu bilgilerin aktarılmasına önemli katkılarda bulunacaktır (ECIIA ve IIA, 2012: 4-5; FEE, 2003: 49; ECIIA, 2005: 41).

İç denetim fonksiyonu organizasyonu değerlendirmesinin yanı sıra, risk tabanlı yaklaşımla birinci ve ikinci koruma hatlarının etkinliği hakkında ilgili taraflara objektif bir güvence sağlayacak, ayrıca kapsamlı ve sistematik bir bakış açısıyla kurumsal yönetim mekanizmalarına da olumlu yönde katkısı olacaktır (ECIIA ve IIA, 2012: 4-5; Cattrysse, 2005: 17; Kurnaz, 2006: 157). Diğer taraftan başta iç kontrol sisteminin işleyişi ile finansal tabloların doğruluğu yönünde organizasyon dışı denetim (dış ve bağımsız denetim) faaliyetlerine iç denetimin katkıda bulunacağı bir diğer güvence hizmeti karşımıza çıkmaktadır (ECIIA ve IIA, 2012: 4-5; INTOSAI, 2010: 4, 7-10). Bu doğrultuda etkin bir kurumsal yönetim yapılanması için iç denetim biriminin denetim komitesi ve dış/bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin güçlendirilmesi gerekmektedir (Burnaby vd, 2007: 386). Zira KİT organizasyonu dışında kalan tüm denetçilerin yapacağı denetimlerin etkinliğinin iç denetim faaliyetlerinin kalitesi ile doğrudan bağlantısı bulunmaktadır.

Kurumsal yönetimin iki önemli ilkesi olan şeffaflık ve hesapverilebilirlik işletme süreçleri ile mali göstergelerin doğru, etkin ve istenilen niteliklerde gerçekleştirilmesinin ilgili taraflar nezdinde makul bir güvence telkin edecek şekilde gerçekleştirildiği ve paylaşıldığı tezini vurgulamaktadır. Bu noktada kurumsal yönetim ve iç denetim birbirinin tamamlayan ve her iki uygulamanın da amacına ulaşmasına yardımcı olan ilişkiye işaret etmektedir. Etkili ve iyi işleyen bir iç denetim birimi KİT faaliyetleri ve bunların sonuçları hakkında ilgili taraflara rehberlik etmesi ve etkin bir denetim ortamını sağlaması ile kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına önemli katkıları olacaktır.

KİT'lerdeki iç denetim faaliyeti ile görevli olan personelin özel sektör işletmelerindeki meslektaşlarından daha fazla yasal ve idari sorumluluğu

bulunmaktadır. Gerek statüleri gerekse organizasyon içerisindeki konumları itibarıyla iç denetçiler ilk bakışta üst yönetime karşı sorumlu tutulmakla birlikte kamu denetçisi olmaları vasfı ile doğrudan devlet erkine ve parlamentoya karşı da sorumluluk taşımaktadırlar. Bu doğrultuda iç denetçilerin veya bu faaliyeti icra edecek kamu görevlilerinin organizasyonel bağımsızlığını temin etmek için mutlaka güçlendirilmiş yasal statülerinin bulunması ve görevlerinin de yasal/idari düzenlemelerle ayrıntılı olarak tanımlanması gerekmektedir. Bu durum iç denetçilerin sorumluluklarının daha da artmasına, görevlerini yürütürken çok daha fazla dikkat ve özen göstermek zorunda olmalarını gerekli kılmaktadır. Söz konusu bağımsızlığın ve iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin üst ve bağımsız denetim faaliyetleriyle kontrol edilmesi ve değerlendirilmesi iç denetim faaliyetlerinden beklenen amaçlara ulaşılmasına katkı sağlayacaktır.

3.2.5. KİT’lerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler

İç kontrol kavramının tanımlanması yarım asırdan fazla bir geçmişe sahip olmasına karşılık özellikle meydana gelen finansal krizler ve işletme skandallarının etkisi ile yapılan düzenlemelerin ekseninde genellikle özel sektör işletmelerinin bulunduğu görülmektedir.

Geçmişte bazı firmaların yaşadığı olumsuz hadiselerin ardından devletler ve uluslararası organizasyonlar işletmelerde kontrolü etkinleştirmek amacı ile iç kontrol sistemi üzerine yoğunlaşmaya başladığı görülmektedir. Büyüyen ve karmaşılaşan iş yaşamında yöneticiler işletmenin tüm faaliyetlerini kontrol edebilmek için finansal ve finansal olmayan bilgilerin faydasını ve güvenilirliğini artırmak için sistemler geliştirme arayışına girmişlerdir (COSO, 1994: 93).

Genellikle batı orjinli ülkelerde uygulama sahası bulan iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri bugün tüm işletmeler ve kurumlar için yönetimin vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir. INTOSAI ve OECD gibi uluslararası kuruluşların çalışmalarında özel sektöre özgü bu çalışmaların ve iyi yönetim uygulamalarının kamu sektörüne dolayısı ile KİT’lere dönük olarak da referans alınması tavsiye edildiği, gerek akademik çalışmaların gerekse yapılan bazı yasal düzenlemelerde de bu yaklaşıma sahip olunduğu görülmektedir. Bununla birlikte günümüzde bütüncül bir bakış açısı ile hem iç kontrol

hem de iç denetim konusunda uluslararası standartlarda KİT'lere özgü bir model oluşturulmamıştır⁸⁰. Bu nedenle söz konusu kavramlar hakkında yapılan yasal düzenlemelerin ancak ülke bazında gerçekleştirildiği, ortak bir uygulama alanında henüz tam anlamı ile oluşturulmaması nedeni ile KİT'lere özgü bir düzenleme boşluğunun bulunduğu anlaşılmaktadır.

İç kontrol alanında COSO'nun, iç denetim alanında ise Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün çalışmalarının referans alınması prensip olarak kabul edildiği takdirde yapılan/yapılacak yasal düzenlemelerde buna paralel çalışmaların referans alınacağı düşünülmektedir.

İç kontrol ve beraberinde gelişen iç denetim algısı oldukça köklü bir geçmişe dayanmakla birlikte ana hatları ile 1970'lerin ortalarında ABD'de meydana gelen Watergate skandalı neticesinde 1977 yılında yürürlüğe giren ve odak noktasını iç kontrolün teşkil ettiği "Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu" (Foreign Corrupt Practices Act) ile gündeme gelmiştir. Bu Kanun ile ABD ticari anlaşmalarda adil olunmasını ve de kısıtlı ekonomik kaynakların etkin ve eşit dağıtılabilmesini sağlamayı amaçlamıştır. Bu doğrultuda halka açık işletmelerde, işlemlerinin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesini ve kayda alınmasını, makul ölçüde sağlayacak bir iç kontrol sistemini kurmaları ve bunun doğrultusunda finansal faaliyetleri ayrıntılı, doğru bir şekilde yansıtabilecek muhasebe kayıt sisteminin kurulmasını tavsiye edilmiştir (Korkmaz, 2007: 6; PricewaterhouseCoopers Türkiye, 2010: 1; Zornow vd, 2013: 1,6).

1980'li yıllara kadar Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılan çalışmalar arasında yer alan Cohen (Denetçinin Sorumluluklarıyla ilgili Kurul) ve Minahan (Special Advisory Committee of Internal Control- İç Kontrol Özel Danışma Kurulu) Kurulu Raporları, Mali İdareciler Enstitüsü (Financial Executives Institute- FEI) ve ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından hazırlanan iç mali kontrolle ilgili yönetim raporu (SEC Yayını No. 34-15772, 1979), Mali İdareciler Araştırma Vakfı (Financial Executives Research

⁸⁰ Bu konuda bakınız OECD, Implementation Guide To Ensure Accountability And Transparency In State Ownership Draft text for public consultation, Deadline for comments: 3 March 2008, <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceofstate-ownedenterprises/40096845.pdf> (26.05.2013).

Foundation-FERF) tarafından iç kontrole dönük bir dizi rehber ve raporlar yayınlanmıştır (COSO, 1994: 93-95).

Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act) ve kontrol uygulamalarından kaynaklanan tartışmalar iç kontrol süreci üzerinde artan ilginin temelini oluşturmakla birlikte, işletmelerde söz konusu kontrol ortamının oluşturulması ile iç denetim faaliyetlerinin yapılandırılmasına da ön ayak olmuştur (Korkmaz, 2007: 6; PricewaterhouseCoopers Türkiye, 2010: 1).

1980’li yılları takip eden süre içerisinde Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) tarafından bağımsız denetçinin iç kontrolünün gelişimi ve iç kontrol raporlaması ile ilgili standartlarını (1980), mali hesap durumu denetiminde (financial statement audit) iç kontrolün incelenmesi ve gelişiminde bağımsız deneticinin sorumluluğu ile ilgili rehberliği kapsayan gözden geçirilmiş bir bildiriye (1982), iç kontrol ve mali tabloların denetiminde bilgisayar sürecinin etkileriyle ilgili ek bir rehberi (1984) yayınlanmıştır (COSO, 1994: 95-96). Bu yıllarda meydana gelen kötü yönetim, mali başarısızlıklar, hileli/ hatalı işlemler ve raporlar gibi olumsuzluklar karşısında ABD’nin muhasebe ve denetim alanında uzmanlaşmış beş kuruluşu⁸¹ tarafından Treadway Komisyonu adı altında bir komisyon kurulmuştur. Bu komisyon 1987 yılında işletmelerde iç kontrol sisteminin önemine ve zayıflığına işaret eden bir rapor yayınlamıştır (Erdoğan, 2009:11; Leavins ve Ramaswamy, 2013: 60-61). Bu raporda kontrol ortamı ile davranış ve yetki standartlarına vurgu yapılmış, iç kontrol kavramı için ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması ihtiyacı ile destekleyici kurumlara çağrıda bulunulmuştur (Maliye Bakanlığı, t.y.). Bu çağrı üzerine COSO (The Committee of Sponsoring Organizations- Sponsor İşletmeler Komitesi) adı verilen ve Amerikalı Muhasebeciler Birliği (AAA), Amerikalı Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Ulusal Muhasebeciler Birliği (Yönetim Muhasebeciler Enstitüsü –IMA-)’nden oluşan ulusal bir komisyon oluşturulmuştur (<http://www.coso.org/aboutus.htm>, 07.08.2013).

⁸¹ Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, “Treadway Komisyonu” üyeleri, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (the IIA), Amerikalı Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (the IMA), Amerikalı Muhasebeciler Birliği (the AAA), Uluslar Arası Finansal Yöneticiler Birliği (the FEI)’nden oluşmaktadır.

Treadway Komisyonunun Sponsor İşletmeler nezdinde ki bir çalışma grubu, iç kontrol literatürünün yenilenmesi çalışmasını yürüterek, sponsorların iç kontrolün yerleştirilmesi, izlenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması konularında bütüncül bir yaklaşımla geliştirilen İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve (Internal Control Integrated Framework) rehberini 1992 yılında yayınlanmış, böylece iç kontrole dönük ortak bir bakış açısı oluşturmuştur (Saltık, 2007a: 10). Söz konusu çalışma birçok ülkede ve INTOSAI, OECD gibi uluslararası kuruluşlar nezdinde de referans olarak kabul edilmiştir. Takip eden süre içerisinde İngiltere’de Londra Menkul Kıymetler Borsası tarafından oluşturulan komite tarafından Cadbury Raporu (The Cadbury Committee Report: Financial Aspects of Corporate Governance- Kurumsal Yönetimin Mali Boyutu) (1992), INTOSAI tarafından Kamu Sektörü İç Kontrol Klavuzu (1992), Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından CoCo raporu (1995), Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACA) tarafından COBIT (Bilgi ve İlgili Teknoloji için Kontrol Amaçları-1996), Finansal Raporlama Konseyi tarafından Turnbull Komitesi Raporu (1999), ABD’de Sabanes-Oxley Yasası (2002) gibi ulusal ve uluslararası ölçekte birçok rapor hazırlanmış ve bir takım yasal düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Söz konusu çalışmalar neticesinde iç kontrol yaklaşımı gelişen ve değişen işletme koşullarına bağlı olarak birçok kurum/kuruluş tarafından sürekli revize edilmekte ve/veya yeni konular, teknikler, sistemler ile zengin bir içerik kazandırılarak güncel ve gelişmiş bir disiplin haline gelmektedir.

Başlangıçta batı orjinli olarak çıkış yapan iç kontrol kavramı gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe hızla yayılarak bugün bütün dünyada benimsenmiş önemli bir yaklaşım haline gelmiştir. Bu doğrultuda başta KİT’ler olmak üzere hemen her türlü işletme/kurum tipolojisine uyarlanabilecek iç kontrol uygulamaları, zaman içerisinde geliştirilen yöntem ve kavramlarla zenginleşerek içerik açısından çeşitlilik kazanmıştır. İç kontrol hakkında artan çalışma ve rehberlere karşılık konu ile ilgili ulusal/uluslararası düzenlemelere esas teşkil eden belli başlı çalışmalar kronolojik olarak Tablo 3.19’da gösterilmektedir.

Tablo 3.19: İç Kontrol Çalışmalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamalara İlişkin Çalışmalar Kronolojisi

Yıl	Yapılan Çalışmanın Niteliği	Hazırlayan/Yayınlayan Kurum veya Kuruluş
1949	Internal Control-Elements Of a Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountant	AICPA
1958	SAP No. 29 Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control	AICPA
1971	SAP No. 41 Reports on Internal Control	AICPA
1972	Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities & Functions, Yellow Book	GAO, ABD
1972	SAP No. 54 The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control	AICPA
1974	SAS 3, "The Effects of EDP on the Auditor's Study and Evaluation of Internal Control	AICPA
1977	Foreign Corrupt Practices Act- FCPA	95th United States Congress
1978	The Report of the Committee on Company Law Amendment (Cohen Kurulu Raporu)	Cohen Komisyonu, Birleşik Krallık
1979	İç Mali Kontrolle İlgili Yönetim Raporu (SEC Yayımlı No. 34-15772)	SEC, FEI
1979	Report of the Special Advisory Committee of Internal Control (Minahan Raporu)	AICPA
1980	SAS No:30 Reporting on Internal Accounting	AICPA
1982	Green Book (Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982 - FMFIA),	GAO, ABD
1982	Statement on Auditing Standards No. 43, Omnibus Statement on Auditing Standards	AICPA
1983	Statement on Internal Auditing Standards No. 1, Control: Concepts and Responsibilities	IIA, ABD
1984	SAS No:48 The Effects of Computer Processing on the Examination of Financial Statements	AICPA
1987	Report of the national commission on fraudulent financial reporting (Tredway Komisyonu Raporu)	Hileli Mali Raporlama Ulusal Komitesi ⁸² , ABD
1988	SAS:55 Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit	AICPA
1991	Systems Auditability and Control	IIA Vakfı Enstitüsü

⁸² AICPA, Amerikan Muhasebe Derneği, FEI, IIA ve Muhasebe Yönetimi Enstitüsü (IMA).

Tablo 3.19: (Devam) İç Kontrol Çalışmalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamalara İlişkin Çalışmalar Kronolojisi

1992	Internal Control Integrated Framework	COSO
1992	The Cadbury Committee Report: Financial Aspects of Corporate Governance (Cadbury Raporu)	Cadbury Komitesi, İngiltere
1992	Internal Control Standards	INTOSAI
1992	Guidelines for Internal Control Standarts for the Public Sector	INTOSAI
1994	Internal Control: Integrated Framework (İç Kontrol: Entegre Çerçeve)	COSO
1994	Internal Control: Integrated Framework - Evaluation Tools	COSO
1994	Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Executive Summary Framework	COSO
1994	The Criteria of Control Board – Guidance on Control (Kontrol Kriterleri Komitesi Raporu, CoCo Rehberi)	CICA, Kanada
1995	Statement on Auditing Standards No. 78, Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to Statement on Auditing Standards No. 55	AICPA
1995	Management Accountability and Control, revised (Circular A-123)	OMB
1996	Internal Control Issues in Derivatives Usage	COSO
1996	COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology)	ISACA, ITGI
1997	Guidelines for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls	INTOSAI
1998	Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations	BCBS (BASLE)
1998	Professional practices pamphlet: a perspective on control-self assessment	IIA
1999	Standards for Internal Control in the Federal Government	GAO, ABD
1999	Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri	NYSE ve NASD, ABD
1999	Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri	NACD, ABD
1999	The Turnbull Report- Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code (Turnbull Raporu)	ICAEW, Turnbull Komitesi, İngiltere
1999	Internal Control, Guidance for Directors on the Combined Code	ICAEW, İngiltere
1999	Control Objectives for Net Centric Tecnology (CONCT)	ISACF's
2000	Internal Control and Internal Auditing, Guidance for Directors, Managers and Auditors	ECIIA
2000	Risk Managment and the value added by internal audit	ICAEW, İngiltere
2000	Internal Control and Internal Auditing: Guidance for Directors, Managers and Auditors	ECIIA

Tablo 3.19: (Devam) İç Kontrol Çalışmalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamalara İlişkin Çalışmalar Kronolojisi

2000	Standards for Internal Control Within the Commission's Services	European Commission
2001	Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government	INTOSAI
2001	Electronic Systems Assurance and Controls (eSAC) Model	IIA
2001	The Effect of Information Technology on the Auditor's Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit SAS No. 94	AICPA
2001	Internal Control Standards, Internal Control Management and Evaluation Tool	GAO, ABD
2001	Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective	IFAC
2002	Strategic Management Accounting Practices	CMA, Canada
2002	King Raporu, The King Report on Corporate Governance for South Africa	the King Committee
2002	Sarbanes-Oxley Kanunu, Public Accounting Reform and Investor Protection Act (.S. Senator Paul Sarbanes, U.S. Representative Michael G. Oxley	107th United States Congress
2003	Enterprise Risk Management Framework	COSO
2004	COSO Enterprise Risk Management-Integrated Framework (Executive summary)	COSO
2004	Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control	OECD (Michael Ruffner and Joaquin Sevilla)
2004	Guidelines for internal control standards for the public sector	INTOSAI
2004	Enterprise Risk Management -Integrated Framework	COSO
2004	An Audit of Internal Control over Financial Reporting in Conjunction with an Audit of Financial Statements PCAOB No. 2	AICPA
2004	Internal Control Systems In Candidate Countries (VolumeI, II, III)	SIGMA
2004	International Seal Usage Guide (SYSTRUST and WEBTRUST System)	AICPA, CICA
2005	Statement on Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting	SEC
2005	Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code	FRC
2006	Internal Control over Financial Reporting –Guidance for Smaller Public Companies	COSO
2006	Enterprise Risk Management — Integrated Framework	COSO
2007	An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated With an Audit of Financial Statements, AS 5	PCAOB

Tablo 3.19: (Devam) İç Kontrol Çalışmalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamalara İlişkin Çalışmalar Kronolojisi

2007	Revision of the Internal Control Standards and Underlying Framework- Strengthening Control Effectiveness, SEC (2007)1341	Commission of the European Communities
2007	An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements PCAOB No. 5	AICPA
2007	Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	IIA
2008	COSO Internal Control- İntegrate Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems, Volume I- Executive Summary	COSO
2009	Evaluating and Improving Internal Control in Organizations International Good Practice Guidance	IFAC
2009	Preface To The International Standards On Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance And Related Services	IFAC
2009	Guidance on Monitoring Internal Control Systems	COSO
2009	Recommendation of the Council for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions	OECD
2010	Public Financial Management: a Whole System Approach	CIPFA
2010	Good Practice Guidance on Internal Controls, Ethics, and Compliance	OECD
2010	Developing Key Risk Indicators to Strengthen Enterprise Risk Management	COSO
2011	Internal control-Integrated Framework	COSO
2012	Evaluating and Improving Internal Control in Organizations	IFAC
2013	Internal Control-Integrated Framework Released	COSO
2013	Internal Control - Integrated Framework and Compendium Bundle	COSO
2013	Government Auditing Standards and Circular A-133 Audits - AICPA Audit Guide	AICPA
2013	Good Governance in the Public Sector— Consultation Draft for an International Framework	IFAC, CIPFA

İç kontrol uygulamalarına ilişkin teorik ve uygulama çerçevesinin geniş bir yelpazede sürdürülmesi, söz konusu disiplinin her geçen gün daha fazla organizasyon tarafından benimsenmesine yol açmaktadır. Söz konusu teorik ve pratik uygulama çerçevesinin iç denetim faaliyeti ile bir bütün halinde ele alınması günümüzde bilimsel yazında genel kabul görmüş bir çerçeve oluşturmaktadır. İç kontrole ilişkin ilk tanımlardan günümüze değin geliştirilen yaklaşımlar ve sistemlerin bütününde iç denetim ile yakın bir ilişki kurulduğu görülmekte, söz konusu kronolojik sıralamanın –

KİT eksenli- iç denetim kronolojisini de doğrudan etkilediği ileri sürülebilmektedir. Bu nedenle yukarıda yer alan kronolojiye ek olarak iç denetim alanında yapılan ve genel kabul görmüş belli başlı uluslararası/ulusal çalışmaları (iç kontrol kronolojisi ile bir bütün olarak) Tablo 3.20’de yer aldığı gibi göstermek mümkündür.

Tablo 3.20: İç Denetim Çalışmalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamalara İlişkin Çalışmalar Kronolojisi

Yıl	Yapılan Çalışma	Hazırlayan
1947	The Statement of Responsibilities of Internal Auditing	IIA
1957	The Statement of Responsibilities of the Internal Auditors (revision)	IIA
1968	Code of Ethics	IIA
1971	The Statement of Responsibilities of the Internal Auditors (revision)	IIA
1976	The Statement of Responsibilities of the Internal Auditors (revision)	IIA
1978	Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	IIA
1981	The Statement of Responsibilities of the Internal Auditors (revision)	IIA
1983	Statement on Internal Auditing Standards No. 1, Control: Concepts and Responsibilities	IIA
1988	Code of Ethics	IIA
1996	Position Paper on Internal Auditing in Europe	ECIIA
1990	The Statement of Responsibilities of the Internal Auditors (revision)	IIA
1994	Standarts and Guidelines for the Professional Practice of Internal Auditing	IIA
1999	Position Paper on the Internal Auditor’s Role in the Prevention of Fraud	ECIIA
1999	A Vision for the Future: Professional Practices Framework for Internal Auditing	IIA
1999	The Definition of Internal Auditing	IIA
1999	Framework for the Professional Practice of Internal Auditing (İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi)	IIA
1999	Practice Advisories	IIA
1999	Code of Ethics and Definition of Internal Auditing	IIA
2000	Code of Ethics	IIA
2000	Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	IIA

Tablo 3.20: (Devam) İç Denetim Çalışmalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamalara İlişkin Çalışmalar Kronolojisi

2000	Professional Practices Framework (PPF)	IIA
2000	Internal Control and Internal Auditing, Guidance for Directors, Managers and Auditors	ECIIA
2001	Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	IIA
2001	Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors	IIA
2002	The Professional Practices Framework	IIA
2002	Position Paper on Recommendations for Improving Corporate Governance	IIA
2003	International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (revised)	IIA
2004	IIA Position Statement: The Role of internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management Issues	IIA
2004	The Professional Practices Framework for Internal Auditing	IIA
2004	OECD Principles of Corporate Governance	OECD
2005	OECD Guidelines on Corporate Governance of State-owned Enterprises	OECD
2005	Internal Auditing in Europe	ECIIA
2006	The Role of Auditing in Public Sector Governance	IIA
2007	The Role of Internal Audit in Corporate Governance in Europe	ECIIA
2008	The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	IIA
2009	International Standard on Auditing Using the Work of Internal Auditors	IFAC
2010	Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector INTOSAI GOV 9150, Approved at XXth Congress of INTOSAI, Johannesburg 2010	INTOSAI
2009	The Role of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management	IIA
2009	International Professional Practices Framework (IPPF)	
2009	International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards), GAO's Government Audit Standards (GAGAS) and The IIA's	IIA, GAO
2009	GTAG 8: Auditing Application Controls	IIA
2009	GTAG 9: Identity and Access Management	IIA
2009	GTAG 10: Business Continuity Management	IIA
2009	GTAG 11: Developing the IT Audit Plan	IIA
2009	GTAG 12: Auditing IT Projects	IIA
2009	GTAG 13: Fraud Prevention and Detection in an Automated World	IIA

Tablo 3.20: (Devam) İç Denetim Çalışmalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamalara İlişkin Çalışmalar Kronolojisi

2009	Internal Auditing and Fraud	IIA
2009	Auditing External Business Relationships	IIA
2009	Formulating and Expressing Internal Audit Opinions	IIA
2009	GAIT Methodology	IIA
2009	GAIT for IT General Control Deficiency Assessment	IIA
2009	GAIT for Business and IT Risk	IIA
2010	Practice Advisories Under International Professional Practice Framework (IPPF)	IIA
2010	Evaluating Corporate Social Responsibility/Sustainable Development	IIA
2010	Auditing Executive Compensation and Benefits	IIA
2010	Chief Audit Executives — Appointment, Performance, Evaluation, and Termination	IIA
2010	Supplemental Guidance: IIA International Standards/Government Audit Standards (GAGAS) - A Comparison, 2nd Ed.	IIA
2010	Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency	IIA
2011	Assisting Small Internal Audit Activities in Implementing the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	IIA
2010	GTAG 14: Auditing User-developed Applications	IIA
2010	GTAG 16: Data Analysis Technologies	IIA
2011	Internal Auditing's Role in Risk Management (The IIARF White Paper)	IIARF
2011	Auditing the Control Environment	IIA
2011	Interaction with the Board	IIA
2011	Independence and Objectivity	IIA
2011	Reliance by Internal Audit on Other Assurance Providers	IIA
2012	Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (2012 Edition)	IFAC
2012	The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) (Revised)	IIA
2012	GTAG 1: Information Technology Risk and Controls, 2nd Edition	IIA
2012	GTAG 17: Auditing IT Governance	IIA
2012	GTAG 7: Information Technology Outsourcing, 2nd Edition	IIA
2012	GTAG 5: Managing and Auditing Privacy Risks	IIA
2012	GTAG 2: Change and Patch Management Controls: Critical for Organizational Success, 2nd Edition	IIA

Tablo 3.20: (Devam) İç Denetim Çalışmalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamalara İlişkin Çalışmalar Kronolojisi

2012	Coordinating Risk Management and Assurance	IIA
2012	Quality Assurance and Improvement Program	IIA
2012	Integrated Auditing	IIA
2012	Developing the Internal Audit Strategic Plan	IIA
2012	The Role of Auditing in Public Sector Governance (2nd edition)	IIA
2012	Supplemental Guidance: IIA International Standards/Government Audit Standards (GAGAS) - A Comparison, 2nd Ed. (IIA International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing-Government Accountability Office Government Audit Standards (GAGAS) a comparison 2nd Edition)	IIA
2013	International Professional Practices Framework (IPPF) 2013 Edition	IIA
2013	International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards), Revised Standards	IIA, IPPFOC
2013	The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control	IIA
2013	GTAG 4: Management of IT Auditing, 2nd Edition	IIA
2013	Selecting, Using, and Creating Maturity Models: A Tool for Assurance and Consulting Engagements, July 2013	IIA
2013	2120-3 Internal Audit Coverage of Risks to Achieving Strategic Objectives, June 2013	IIA

3.3. TÜRKİYE'DE KİT'LERDE KURUMSAL YÖNETİM

Türkiye’de kurumsal yönetime dair çalışmalar birçok ülkede olduğu gibi öncelikle özel sektöre özgü olarak ele alınmıştır. Büyük ölçekli firma krizlerinin altyapısını oluşturan hata, hile ve suistimaller zincirinin daha çok özel sektör kuruluşlarında görülmesi ile Türkiye’de yaşanan ekonomik krizlerin bu hususta belirgin bir rol oynadığı düşünülebilir. Ancak bu yeni ve modern yaklaşımın sadece özel sektöre özgü uygulamaları barındırmadığı, hemen her işletme tipine uygun olarak –temel kurumsal yönetim ilkeleri korunmak kaydıyla- geliştirilebileceğini fark eden bazı yazarlar ve uluslararası/ulusal kuruluşlar tarafından kamu sektörüne ve onun doğal bir uzantısı olan KİT'lere de uygulanabileceği ileri sürülmüştür. Bu kapsamda yayınlanan ve küresel ölçekte referans kabul edilen OECD’nin KİT'lere özgü kurumsal yönetim çalışması bu konuda önemli bir adım olarak görülmektedir. 2000’li yıllardan itibaren başta Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

(BBDK) olmak üzere bazı kurumlar tarafından özel sektör işletmeleri için kapsamlı bir altyapı oluşturulmaya başlandığı söylenebilir.

Uluslararası çevrelerde ve birçok gelişmiş ülkede geniş yankı uyandıran kurumsal yönetime dair çalışmalara Türkiye’de de duyarlılık gösterildiği görülmektedir. Gerek resmi kuruluşlar gerekse sivil toplum kuruluşları tarafından hazırlanan raporlar/rehberler doğrultusunda kurumsal yönetimin yasalaşması ve toplumun değişik kesimlerinde benimsenmesi –kısmen- sağlanmıştır. Türkiye’de kurumsal yönetimin gelişim süreci içerisinde öncelik olarak uluslararası nitelikteki tavsiye niteliğindeki raporlar/rehberler ile ABD ve İngiltere kaynaklı çalışmaların ilham kaynağı olduğu ileri sürülebilir. Bunun dışında kurumsal yönetim uygulamalarına doğrudan atıfta bulunmamakla birlikte Avrupa Birliği çatısı altında bulunan bazı birimler ile Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (World Bank) gibi kuruluşlarında şeffaflık, hesap verilebilirlik ve denetim uygulamalarına ilişkin kurumsal düzenlemelerin artırılması yönünde tavsiyelerde bulunduğu gözlemlenmektedir⁸³ (Dünya Gazetesi 16 Haziran 2010, Darman, 2009: 60-92; Erdönmez, 2003: 39, 42-46, IMF, 1997: 2, AB Bakanlığı, 2011, European Commission The EU Single Market, t.y.). Bu ve benzer tavsiyelere ilave olarak Türkiye’de meydana gelen banka ve şirket krizleri gibi olumsuz tecrübelerin de etkisi ile merkezi otoritenin (ve buna bağlı birimlerin) belli başlı düzenlemelerde bulunduğu görülmektedir. Söz konusu gelişmeleri kronolojik olarak şu şekilde özetlemek mümkündür.

⁸³ Bu konuda oldukça geniş bir çerçevede yürütülen başlıca çalışmalar, Modernisation of Company Law and Enhancement of Corporate Governance, http://ec.europa.eu/internal_market/company/modern/index_en.htm (Bu başlık altında yer alan örnek bir çalışma Action Plan: European company law and corporate governance – 12.12.2012, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52012DC0740:EN:NOT>) (04.03.2013).

Tablo 3.21: Türkiye’de Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamaya İlişkin Çalışmalar Kronolojisi

Yıl	Yapılan Çalışmanın Niteliği	Hazırlayan/Yayımlayan Kurum veya Kuruluş
1999	OECD Principles of Corporate Governance	OECD
1999	Bankalarda Kurumsal Yönetim Basel Bankacılık Gözetim Komitesi	Türkiye Bankalar Birliği
2002	Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi	TÜSİAD
2003	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ	SPK
2003	Kurumsal Yönetim Temel İlkeleri	SPK
2003	Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ	SPK
2003	Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği	SPK
2003	White Paper on Corporate Governance in Asia	OECD
2004	İMKB Kurumsal Yönetim Derecelendirme Çalışmaları	İMKB
2004	Principles of Corporate Governance (2004 Edition)	OECD
2004	Survey of Corporate Governance Developments in OECD Countries	OECD
2005	Kurumsal Yönetim Temel İlkeler (Revize)	SPK
2005	İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi Oluşturma Çabaları	İMKB
2005	5411 Sayılı Bankacılık Kanunu	
2006	Guidance on good practices in Corporate Governance Disclosure	United Nations
2006	Corporate Governance in Turkey: A Pilot Study	OECD
2006	Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ⁸⁴	BBDK
2006	Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği	SPK
2007	İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinin (XKURY) Hesaplanmaya Başlanması	İMKB
2007	Methodology For Assessing The Implementation of The OECD Principles Of Corporate Governance	OECD

⁸⁴ Söz konusu Yönetmelik metninde kurumsal yönetim, Banka üst yönetiminin bankayı, belirlenmiş hedefler, Kanun, Kanuna istinaden çıkarılan düzenlemeler ile ilgili diğer mevzuat, ana sözleşme ve banka içi düzenlemeler ile bankacılık etik kuralları doğrultusunda, tüm menfaat ve pay sahipleri ile tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini koruyacak biçimde yönetimini ifade eder şeklinde genel kabul görmüş kurumsal yönetim tanımından daha dar bir çerçevede tanımlandığı görülmektedir.

Tablo 3.21: (Devam) Türkiye’de Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Referans Teşkil Eden Başlıca Teori ve Uygulamaya İlişkin Çalışmalar Kronolojisi

2008	Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği	SPK
2008	Using the OECD Principles of Corporate Governance A Boardroom Perspective	OECD
2008	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ	SPK
2009	Bilgi, Belge ve Açıklamaların Elektronik Ortamda İmzalanarak Kamuyu Aydınlatma Platformuna Gönderilmesine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ	SPK
2009	Ortaklıklar Finansmanı Dairesi, Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği Çerçevesinde Hazırlanan Özel Durum Açıklamalarına İlişkin Rehber	SPK
2011	Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	BBDK
2011	Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ	SPK
2011	Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV, No: 56) de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	SPK
2011	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu	
2012	Sermaye Piyasası Kanunu	
2012	Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıklarının 2013 Yılına ait Genel Yatırım ve Finansman Programı	Hazine Müsteşarlığı
2013	Orta Vadeli Program (2014-2016)’ın Kabul Edilmesi Hakkında Karar (2013/5444)	Kalkınma Bakanlığı
2013	Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıklarının 2014 Yılına Ait Genel Yatırım ve Finansman Programının Tespiti Hakkında Karar	Hazine Müsteşarlığı
---	Kurumsal yönetim ilkelerinden payları borsada işlem gören şirketler için kotasyon koşulu ya da pazara giriş koşulu olarak kullanılabilecek olanların belirlenmesi ⁸⁵	YOİKK

Türkiye’de önceleri tavsiye niteliğinde yer alan kurumsal yönetime ilişkin kararlar, ilerleyen zaman içerisinde sermaye piyasalarında işlem gören işletmeler ile bankalar ve bazı finansal ürünler sunan kuruluşlar için yasal hükümler şekline dönüşmüştür.

⁸⁵ Bu Rapor, Yatırım Ortamını İyileştirme Koordinasyon Kurulu (YOİKK) Kurumsal Yönetim Teknik Komitesinin Eylem Planı Kapsamında, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası tarafından hazırlanmıştır.

Diğer taraftan Türkiye’de uzun yıllar boyu birçok temel sektörün gelişiminde ve bugünkü seviyesine ulaşmasında önemli rolü bulunan KİT’lerin kamuoyunda verimsiz ve kamu kaynaklarını israf eden birer ekonomik birim olarak görülmelerinin temelinde kötü yönetim ve etkin olmayan denetim faaliyetlerinin icra edilmesi bulunduğu ileri sürülmektedir.

KİT’lerin belirgin misyonlarına karşılık icra ettikleri işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olarak sürdürülememesi ile artan kamu zararı sonucunda özelleştirmenin yegâne çıkış yolu olarak görülmesine karşılık, bu kuruluşlar hâlihazırda ulaştırmadan enerjiye değin birçok önemli sektörde faaliyette bulunmaya devam etmektedir. KİT’lerin etkin ve verimli bir yönetim yapısına sahip olabilmesi için kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda faaliyette bulunulması, iç kontrol sisteminin kurulması gibi konularda çeşitli yasal ve idari düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Bu konuda atılan adımlar önceleri –genellikle- tavsiye şeklinde iken Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıklarının 2014 Yılına Ait Genel Yatırım ve Finansman Programının Tespiti Hakkında Kararın⁸⁶ (08.11.2013 tarih ve 28815 sayılı RG) yayınlanması ile KİT’lerin kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde faaliyet göstermesi bir zorunluluk haline gelmiştir⁸⁷. Söz konusu karar metninde KİT’lerin kurumsal yönetim ilkelerini benimsemeleri idarenin yönetim ve tasarruf yetkisinden ötürü dolaylı yönden yasal bir çerçeve oluşturmaktadır. Yapılan bu özendiren/yönlendiren çalışmalara karşılık tüm KİT’lere dönük olarak kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarına ilişkin bütünsel bir çalışmaya yer verilmediği görülmektedir.

Bahsedilen düzenlemelerin haricinde KİT’lerin faaliyetleri hakkında Hazine Müsteşarlığı ile Kalkınma Bakanlığı tarafından yıllık ve dönemsel olarak raporlar, istatistikler, çeşitli veriler yayınlanarak izleme yapılmakta, üstelik bazı konularda bu kuruluşlar tarafından -kısmi olarak- yönlendirme yetkisi de bulunabilmektedir. Öte

⁸⁶ Bu Kararın amacı, 2014 yılında kamu işletmelerinin ülke kaynaklarını etkin ve verimli kullanmak suretiyle işletmecilik faaliyetlerini yerine getirmelerini ve kendi değerlerini azami düzeye çıkartmalarını sağlayacak strateji ve yöntemleri belirlemektir. (Madde 1/1)

⁸⁷ Söz konusu ifade karar metninde şu şekilde yer almaktadır;
Genel ilkeler

Madde 3-(1) Kamu teşebbüsleri, 2014 yılı faaliyetlerini, uygulanan ekonomik politikalar ile Program çerçevesinde aşağıda belirtilen ilkelere uygun olarak yürüteceklerdir:

...
f) Kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde faaliyet gösterilecektir.

yandan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile bazı KİT'leri denetim portföyüne alan Sayıştay tarafından (gecikmeli de olsa) yıllık KİT genel raporları yayınlanarak bu kuruluşlarda şeffaflığa ve hesap verilebilirliğe doğrudan katkı sağlanmaktadır. Türkiye'de KİT'lerde kurumsal yönetim uygulamalarını bütüncül bir bakış açısı ile ele almak üzere Gümrük Müsteşarlığı düzeyinde 2006 yılında "Kamu Sermayeli Şirketlerde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulanması Projesi" adı altında bir KİT kurumsal yönetim çalışma grubu oluşturulmuş, Hazine Müsteşarlığı, Devlet Planlama Teşkilatı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ilgili kurumlar olarak belirlenmiştir. Söz konusu proje başlangıç olarak aşağıdaki konuları içermektedir.

- 1- Kamu işletmelerinin envanterinin çıkarılması ve envanterdeki kuruluşların sınıflandırılması,
- 2- Uluslararası uygulamaların etüt edilmesi ve iyi işleyen uygulamaların tespit edilmesi:
- 3- İyi işleyen modellerin mevcut durumdaki yapıdan farklarının tespit edilmesi:
- 4- Model taslağı oluşturulması ve taslağın siyasi iradeye sunulup görüşlerinin alınması,
- 5- Mevzuat Taslağının oluşturulması,
- 6- Mevzuat Taslağının siyasi iradeye sunulması,
- 7- Mevzuat Taslağının paydaşlarla görüşülerek fikir alış verişinde bulunulması,
- 8- Mevzuat Taslağının nihai hale getirilmesi. (Çolak, 2007: YOİKK, t.y.)

OECD'nin 2005 yılında yayınlamış olduğu KİT'ler İçin Kurumsal Yönetim Rehberi'nden kısa bir süre sonra merkezi otoritenin konuyu ilişkili birimler ile bir çalışma grubu projesi şeklinde değerlendirmeye alması olumlu bir gelişme olmakla birlikte, söz konusu komite tarafından bu güne değin kamuoyu ile paylaşılan bir değerlendirme yayınlanmamıştır. Diğer taraftan KİT statüsünde bulunan kamu bankaları ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na⁸⁸ tabi KİT'ler açısından kurumsal yönetim ilke ve esaslarının benimsenmesi gerektiği de gözden uzak tutulmamalıdır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun Kurumsal Yönetim İlkeleri başlıklı 1529 nolu maddesinde,

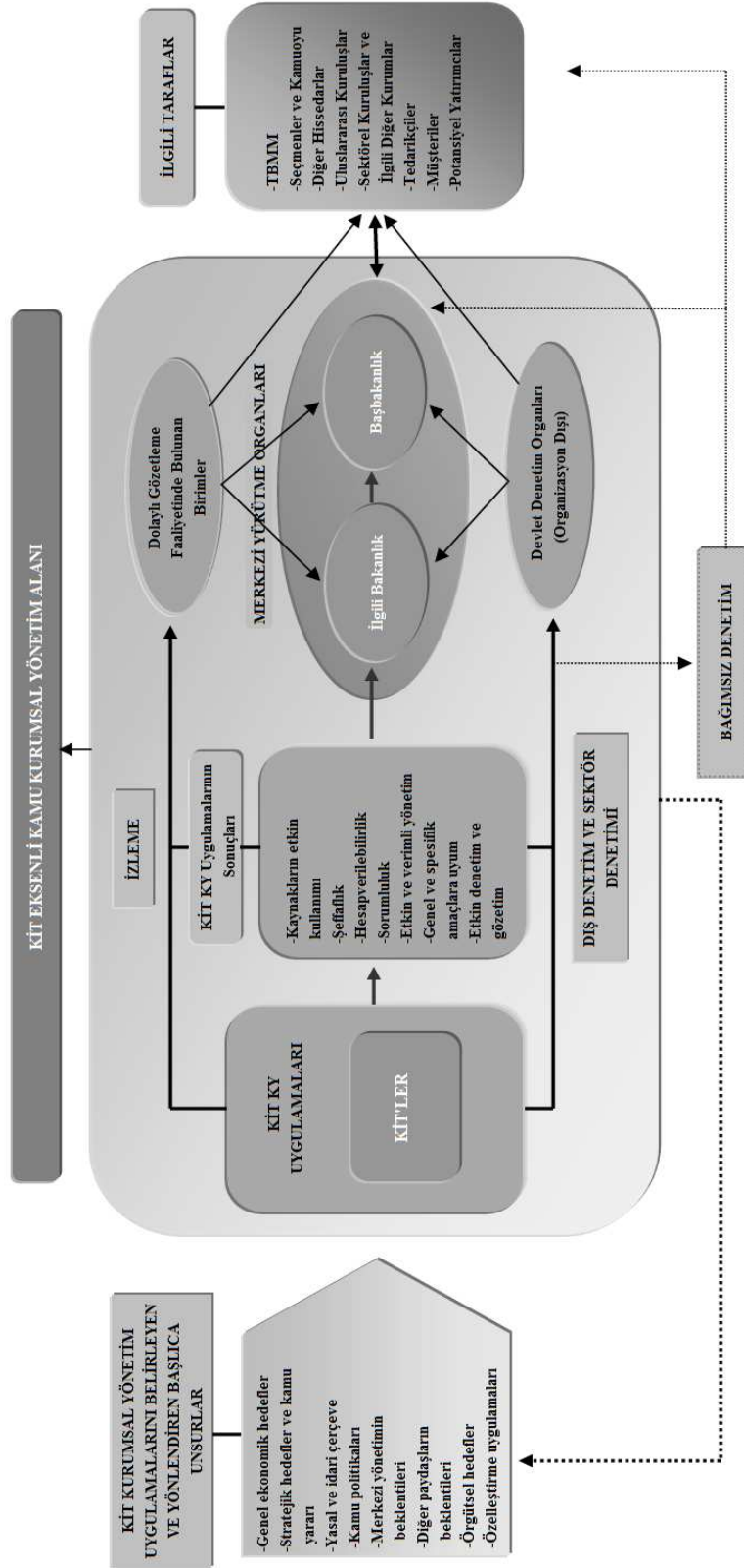
⁸⁸ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı RG.

MADDE 1529- (1) Halka açık anonim şirketlerde kurumsal yönetim ilkeleri, yönetim kurulunun buna ilişkin açıklamasının esasları ve şirketlerin bu yönden derecelendirme kural ve sonuçları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenir.

(2) Sermaye Piyasası Kurulunun uygun görüşü alınmak şartıyla, diğer kamu kurum ve kuruluşları, sadece kendi alanları için geçerli olabilecek kurumsal yönetim ilkeleriyle ilgili, ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler yapabilirler.

şeklinde kısıtlı bir çerçevede kurumsal yönetime atıfta bulunularak ele alındığı, buna karşılık Kanunun bir çok maddesinde ve Kanunun Genel Gerekçesinde kurumsal yönetim uygulama ve esaslarına dair konuların ele alındığı görülebilmektedir (6102 sayılı TTK; Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi, 2005; Tunç, 2011: 104-109).

Şekil 3.22: Türkiye’de Mevcut Düzenlemeler Doğrultusunda KİT’lerin Kurumsal Yönetim Çerçevesi



Şekil 3.22’de Türkiye’de mevcut düzenlemeler göz önüne alınarak kamu otoritesi içerisinde KİT’lerin kurumsal yönetim çerçevesi gösterilmeye çalışılmıştır. Buna göre KİT’lerde kurumsal yönetim uygulamalarını belirleyen ve yönlendiren genel ekonomik hedefler, stratejik hedefler ve kamu yararı gibi unsurların yer aldığı görülmektedir. Bu unsurlar aynı zamanda KİT hedeflerinin genel çerçevesini de oluşturarak kurumsal yönetimin işletme hedefleri ile uyumuna da vurgu yapmaktadır. Söz konusu unsurların yönlendirmesiyle kurumsal yönetime dair gerçekleştirilen uygulamalar ile bunların sonuçları Hazine Müsteşarlığı, Kalkınma Bakanlığı gibi dolaylı gözetleme yapan birimlerin yapacağı izlemelerle, yine Devlet Denetleme Kurumu, Bakanlık ve Başbakanlık denetim organları, Sayıştay gibi kamu denetim organları vasıtası ile yapılan denetim, inceleme, soruşturma faaliyetleri sonucunda elde edilen sonuçlar merkezi yürütme organlarına ve/veya ilgili taraflara bildirilmektedir. Yapılan bu bilgilendirmeler merkezi otoriteyi temsil eden organların değerlendirme yapmalarını sağlamakta, ilerleyen dönemler itibari ile bu kuruluşlara dönük kararları yönlendirebilmektedir. Merkezi otoriteye bağlı birimlerin yapacağı değerlendirme sonuçları da (özel veya genel raporlar, açıklamalar gibi beyanlarla) ilgili taraflara ulaştırılarak KİT’lerdeki kurumsal yönetime dair uygulamaların muhatap kesimlerin bilgi ve görüşlerine sunulmaktadır. Daha sonra başta TBMM ve kamuoyu olmak üzere ilgili tarafların görüş ve önerileri ile genel/özel ekonomik ve sosyal politikalar gibi kararlar doğrultusunda geri besleme yapılarak kurumsal yönetim uygulamalarını belirleyen ve yönlendiren unsurlarda değişimler sağlanmaktadır. Böylece KİT eksenli kurumsal yönetim uygulamalarının genel çevrimi tamamlanarak etkileşimli bir yapı oluşturmaya dönük bir çerçevenin tasarlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

Diğer taraftan 3.31 nolu şekilde görüleceği üzere bağımsız denetim faaliyetleri kesintili ve zayıf bir çizgi ile gösterilmekte, bundan da KİT’lerin tamamının söz konusu denetim faaliyetleri kapsamına alınmadığı vurgulanmaktadır. Zira 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre ancak bazı KİT’ler bağımsız denetim kapsamına alınmış⁸⁹, diğerleri kapsam dışı bırakılmıştır. Yine söz konusu şekilde kurumsal

⁸⁹ 23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı R.G. ‘de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar’a göre –kapsam dâhilindeki- bazı KİT’lerin 01.01.2015 tarihinden itibaren bağımsız denetim kapsamına gireceği belirlenmiştir.

yönetimin en önemli aktörlerinden birisi olan denetim komitesinin bulunmadığı, bunun ise söz konusu teorik çerçeveye göre bir eksiklik olduğu düşünülmektedir.

KİT'lerde kurumsal yönetimi sürdürebilir hale getirebilmek için OECD'nin hazırlamış olduğu rehberde belirtilen unsurların hayata geçirilebilmesi önem atfetmektedir. Rehber de belirtilen ilk ve esasların kurumsal yönetimin 4 unsurunun (şeffaflık, hesap verilebilirlik, adillik ve sorumluluk) üzerine kurulduğu görülmektedir. Bu nedenle özel sektöre özgü sayılabilecek iç kontrol sistemi, iç denetim, bağımsız denetim, denetim komitesi, bağımsız üye ve kurumsal yönetim derecelendirmesi gibi birbiri ile ilişki içerisinde bulunan ve birbirini tamamlayan unsurların faaliyete geçirilebilmesi için yasal ve idari çerçevenin oluşturulması zorunluluk teşkil etmektedir. Aksi halde rehberde belirtilen önerilerin salt teorik çerçevede temenni şeklinde kalması kaçınılmaz olacaktır. Son zamanlarda KİT'lere dönük olarak tasarlanan ve kimi zaman uygulama imkânı da bulan uluslararası ve ulusal bazda yapılan çeşitli çalışmalara bir bütün olarak bakıldığında bu kuruluşlarda kurumsal yönetimi sürdürülebilir kılacak adımların atıldığı da görülmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken hususların başında kurumsal yönetimin bir dönem veya bir süreliğine referans alınan bir modern yönetim modeli olmayıp, işletmenin faaliyette bulunduğu süre boyunca ilke edinmesi gereken ve birbiri ile ilintili/ilişkili uygulama çerçevesinin sürekli olarak gündemde tutulması gerektiğidir. Bu kuruluşların kuruluş amaçlarına ulaşmalarını sağlamak, kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmek ve hesap verilebilirliği sağlayabilmek adına uluslararası standartlara ve tavsiyelere paralel yasal düzenlemelerin yapılması söz konusu amaçların kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirilmesinde KİT yönetimi ve ilgili taraflar nezdinde ciddi bir baskı unsuru olacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

**TÜRKİYE’DE ULAŞTIRMA SEKTÖRÜNDEKİ KİTLERDE
SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK AÇISINDAN KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ
DENETİM UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

4.1. ARAŞTIRMA MODELİ

Araştırmada model olarak nitel ve nicel araştırma tekniklerinden oluşan karma bir yöntem kullanılmıştır. Nitel araştırma gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği bir araştırma yöntemidir (Yıldırım ve Şimşek, 2006: 39). Bir kavramı, konuyu veya olayı, derinlemesine araştırmak, kendi bütünlüğü içerisinde, doğal ortamında veya doğrudan muhatapları ile detaylar üzerinde sorgulayabilmek, geçmiş ve kültürel öğelerle birlikte kavrayarak bilgi üretebilmek adına nitel araştırma yönteminin seçilmesi tercih edilebilmektedir (Ger, 2009: 1). Niteliksel araştırmalarda veriler, rakamlardan ziyade sözlü ifadeler şeklindedir. Niteliksel araştırmalarda veriler görüşmeler, görüşmelerin dökümleri, saha notları, çeşitli kayıtlar, dokümanlar vb. aracılığıyla toplanır (Uzuner, 1999: 180). Araştırma yönteminin belirlenmesinde bu araçların birkaçı birden kullanılabileceği gibi, araştırmacının yaklaşımı ve yeteneği doğrultusunda söz konusu araçlar zenginleştirilerek konunun anlaşılması için daha farklı yöntemler de geliştirilmesi mümkündür. Bu durumda ulaşılan sonuçlar ile elde edilen veriler arasında sistematik bir ilişki kurularak araştırma ekseninde kuramsal olgulara ulaşmaya çalışılır. Bu yaklaşımda sosyal olayların zaman içerisinde etkileşimli olarak durağan bir seyir izlememesi ve bu değişimin bireylerin bakış açısı ile izlenmesi, değerlendirilmesi neticesinde nitel olarak elde edilen tüm bu düşünce ve tespitler tümevarımsal bir yaklaşımla ifade edilir. Böylece araştırma konusu özellikle etkileyen ve etkilenen kişilerin düşünce ve davranışları altında yer alan temel nedenler, yargılar, beklentiler gibi çok geniş kapsamlı bir altyapının ortaya konması ile daha zengin bir anlam kazanabilecektir.

Nitel araştırma stratejisinin (desenlerinin) belirlenmesinde ise kültür analizi, olgubilim, kuram oluşturma, durum çalışması, eylem araştırması yaklaşımları kullanılmaktadır. Durum çalışmasında araştırma yöntemi olarak nitel ve nicel tekniklerin her ikisinin de kullanılması mümkündür. Nitel yaklaşımda bir duruma ilişkin etkenler bütüncül bir yaklaşımla araştırılır ve ilgili durumu nasıl etkiledikleri ve ilgili durumdan nasıl etkilendikleri üzerinde odaklanır. Bu amaçla birden fazla veri toplanarak analiz sürecine dâhil edilir ve durumların karşılaştırılmalı olarak tanımlanması ve yorumlanması gerçekleştirilir. Veri toplama yöntemleri olarak gözlem,

görüşme ve doküman analizi teknikleri kullanılabilir. Durum çalışmasının izlenebilecek aşamaları şu şekilde sıralamak mümkündür; (Yıldırım ve Şimşek, 2006: 70-79, 281).

- Araştırma sorularının geliştirilmesi
- Araştırmanın alt problemlerinin geliştirilmesi
- Analiz biriminin saptanması
- Çalışılacak durumun belirlenmesi
- Araştırmaya katılacak bireylerin seçimi
- Verinin toplanması ve toplanan verinin alt problemlerle ilişkilendirilmesi
- Verinin analiz edilmesi ve yorumlanması
- Durum çalışmasının raporlaştırılması

Durum çalışmasında 4 temel araştırma deseni (tasarımı) belirlenmiş olup bunları şu şekilde sıralamak mümkündür (Yin, 2009: 47).

- Tek durum (bütünsel) deseni,
- Tek durum (gömülü) deseni,
- Çoklu durum (bütünsel) deseni,
- Çoklu durum (gömülü) deseni.

Bu çalışmada söz konusu desenlerden tek durum (bütünsel) deseni kullanılmıştır. Bütünsel tek durum deseninde analize tek bir birim dâhil edilmekte olup şu 3 durumun varlığında kullanılması söz konusudur (Yıldırım ve Şimşek, 2006: 290-291);

1- İyi bir şekilde formüle edilebilmiş, kuramsal yapısı oluşturulmuş bir yaklaşımın teyidi veya yanlışlanması halinde,

2- Genel standartlara uymayan aykırı ve kendine özgü durumların söz konusu olması halinde,

3- Daha önceden çalışılmayan veya ulaşılmış durumlarda daha sonraki araştırmalara temel teşkil etmek ve belirli bir konunun açığa çıkarılması halinde.

Bu araştırmanın evreni Türkiye’de faaliyette bulunan KİT’lerde görevli denetim personelidir. Denetim personelinin KİT’lerde kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim uygulamaları konularında etkilenen ve etkileyen kişilerden oluşması, ayrıca bu işletmelerdeki mevcut durum hakkında tarafsız ve bağımsız bakış açılarına sahip olmaları nedeniyle söz konusu hususlarda farkındalığın belirlenmesi mümkün olacaktır. Bu nedenle araştırma deseni olarak durum çalışması yaklaşımı benimsenmiştir.

4.2. ARAŞTIRMA DESENİ

Araştırmacı öncelikli olarak bir hipotezi sorgulamaktan ziyade, konuların görüşmeciler tarafından açık uçlu yapılandırılmış sorulara özgün yanıtlar çerçevesinde düşüncelerini, duygularını ve değerlendirmelerini daha doğru ifade edebilmesini sağlamayı hedeflemektedir. Türkiye’de oldukça yeni kavramsal çerçeveye sahip bir alanda katılımcıların görüşlerinin ayrıntılı biçimde ele alınması, zamana, mekâna ve kişiden kişiye değişebilen tutum ve yargıların daha derin ve ayrıntılı bir şekilde incelenebilmesine imkân sağlaması nedeni ile öncelikle nitel yöntem seçilmiştir (Türnüklü, 2000: 544; Yıldırım, A. ve Şimşek, H., 2005).

Araştırma deseni üç aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada ölçüt alınan iki ayrı KİT teftiş kurulu personelinden literatür ile ilgili belirlenmiş soruları yazılı olarak cevaplandırmaları istenmiştir. Söz konusu personelin KİT denetiminde aktif bir şekilde rol almaları, kariyer mesleğinden gelmeleri, denetim sonuçlarının izlenmesi, değerlendirilmesi ile üst yönetime iletilmesi konularında yetkili ve tecrübeli kişilerden olmasına dikkat edilmiştir.

Araştırmanın ikinci aşaması ulaştırma sektöründe faaliyette bulunan KİT’lerde görevli teftiş kurulu personeli ile birinci aşamada alınan yanıtlar, alan yazın ve uzman görüşü doğrultusunda kararlaştırılan sorular çerçevesinde bireysel görüşmeler yapılmıştır. Burada nitel veri toplama yöntemi olarak yarı yapılandırılmış görüşme tekniğine başvurulmuştur.

Veri toplama sürecinde katılımcıların yazılı anlatımdan ziyade sözlü ifadelerde kendilerini daha rahat ifade ettikleri, duygu ve düşüncelerini herhangi bir etki ve yönlendirme baskısı hissetmeden dile getirmeleri söz konusu araştırmanın daha derinlemesine yapılmasına katkı sağlamaktadır. Nitel araştırmalarda görüşme,

katılımcıların bakış açıları, yaklaşımları ve konu hakkında yargıları hakkında daha derin bilgi edinmek gayesi gözetilerek yapılır (Mil, 2007: 4)

Araştırmada görüşmeye konu olarak yarı yapılandırılmış sorular esas alınarak yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen verilerin tümevarım analizi sonucunda tema ve ana temalar belirlenmiştir.

Araştırmanın üçüncü aşamasında yapılan görüşmeler, yazılı olarak alınan yanıtlar ve literatür çalışmasından elde edilen sonuçlar çerçevesinde nitel araştırma kapsamında elde edilen bulguları sorgulayabilmek için bir anket geliştirilmiştir. Araştırma alanı olarak tespit edilen KİT denetim personeline yönelik bu anket uygulanmış ve bu aşamadaki veriler toplanmıştır.

Araştırma deseni; araştırma alanı, araştırma katılımcıları, veri toplama araçları, verilerin toplanması ve verilerin analizi olmak üzere beş ayrı bölümden oluşmaktadır.

4.2.1.Araştırma Alanı

KİT’lerde kavramsal çerçevenin uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesi sürecinde etkilenen ve etkileyen bireyler olması, hâlihazırdaki denetimi gerçekleştiren –kısmen- bağımsız ve yetkili kişiler olması gibi nedenlerinden ötürü teftiş kurulu personelinin araştırma sahasında önemli bir yeri bulunmaktadır.

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

Araştırma alanının oldukça geniş olması, tüm KİT teftiş kurulu personeline ulaşılmasındaki kısıtlar, Türkiye’deki KİT’lerin farklı faaliyet sahalarına sahip olmalarına karşılık benzer işletmecilik koşullarına ve yasal düzenlemelere sahip olabilmeleri gibi nedenlerden ötürü söz konusu alanı daha dar bir kapsamda temsil

edebilecek KİT'lerden (ulaştırma sektöründe faaliyette bulunan) oluşturulmasına karar verilmiştir.

Türkiye'de Ulaştırma Sektöründe Faaliyette Bulunan KİT'ler

Türkiye'de ulaştırma sektörü genel anlamda karayolu, demiryolu, denizyolu, havayolu, iletişim ve haberleşme ile ilgili sektörlerini kapsadığı ileri sürülebilir. Ulaştırma sektöründeki düzenlemeleri, merkezi otoritenin bu sektördeki kararlarını takip ve yönlendirilmesini, diğer ilgili kurum ve kuruluşlarla ilişkilerini yürütmek, strateji ve hedefler belirlemek gibi hususlarla ilgili olarak Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı görevli kılınmıştır. Bu çerçevede olmak üzere bu sektörlerde faaliyette bulunan KİT'lerin de anılan bakanlık çatısı altında hiyerarşik düzeyde teşkilatlandırılması yapılmıştır.

Türkiye'de KİT statüsünde bulunan kamu işletmeleri 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile belirlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu KHK KİT'lerin yapılandırılması, hangi işletmelerin KİT kapsamında değerlendirileceği ve KİT yasal düzenlemelerine tabi olacağına ilişkin genel çerçeveyi belirlemektedir. Hâlihazırda birçok kamu işletmesi teorik anlamda KİT statüsüne haiz olmakla birlikte –pratikte- çeşitli nedenlerden ötürü bu kapsamdan çıkarılarak başka birimlere bağlandığı ve/veya özelleştirme idaresi çatısı altında yer aldığı görülmektedir. Bahse konu KİT'lerin organizasyon içi denetim faaliyetleri hâlihazırda teftiş kurulu bünyesinde görev alan denetim personelince yürütülmektedir. Tüm teftiş kurullarının yasal statüsü, görevlendirmeleri, denetimlerine ilişkin genel usul ve esasları kendi teftiş yönetmeliklerinde belirlenmiştir.

Ulaştırma sektöründe faaliyette bulunan ve 233 sayılı KHK tabi olarak KİT statüsünde değerlendirilen işletmeleri Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü (DHMI), Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları İşletmesi (TCDD), Türkiye Lokomotif ve Motor Sanayii A.Ş. (TÜLOMSAŞ), Türkiye Demiryolu Makinaları Sanayii Anonim Şirketi (TÜDEMSAŞ), Türkiye Vagon Sanayi A.Ş. (TÜVASAŞ) şeklinde sıralamak mümkündür.

Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü

Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü (KEGM) 233 sayılı KHK kapsamında Bakanlar Kurulunun 12.05.1997 tarih ve 97/9466 Sayılı kararı ile Kıyı Emniyeti ve Gemi Kurtarma İşletmeleri Genel Müdürlüğü adı altında bir Kamu İktisadi Kuruluşu olarak kurulmuş olup, Yüksek Planlama Kurulu'nun 07.02.2007 tarih ve 2007/ T-3 sayılı kararı ile (27.03.2007 tarih ve 26475 sayılı Resmi Gazete) bugünkü ismine dönüştürülmüştür. Merkezi İstanbul'da olan kuruluşun amaçlarını; denizlerimizde ve karasularımızda seyreden gemilerin seyir güvenliğine yardımcı olmak, kıyı emniyeti ve gemi kurtarma hizmetleri ile kılavuzluk, römorkörcülük hizmetleri yapmak ve bunlarla ilgili cihaz ve tesislerini kurmak, işletmek, can, mal ve gemi kurtarmak, yardım, çeki, batık çıkarmak ve bunlarla ilgili römorkaj ve dalgıçlık hizmetlerini yürütmek, güvenli seyre yönelik kurulmuş ve kurulacak olan sahil telsiz istasyonları, otomatik tanımlama sistemi, dGPS ve benzeri sistemlerle ilgili her türlü yatırımı yapmak ve tekel şeklinde işleterek seyir emniyetini artırmak şeklinde özetlemek mümkündür. Emniyet, çevre ve kalite yönetim sistemlerine sahip kuruluşun merkezi İstanbul ili olup misyon açıklaması seyir, can, mal ve çevre emniyeti konusunda ilk aranan güvenilir bir kuruluş olmak, vizyonu ise seyir, can, mal emniyetini artırmak ve deniz çevresini korumak şeklinde tanımlanmıştır. Kuruluş faaliyetlerini 13 daire başkanlığı, 2 il müdürlüğü, 10 başteknisyenlik ve genel müdürlük danışma, denetim birimleri gerçekleştirmekte olup, genel müdürlük kadrolarında çalışan personel 4857 sayılı İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş kanunlarına tabi işçi statüsünde istihdam edilmektedir (www.kiyiemniyeti.gov.tr, 2013).

Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü (DHMI)

Türk Sivil Havacılık sektörünün altyapısını oluşturan tesis ve donanımıyla, Türkiye Havalimanlarının işletilmesi ile Türkiye Hava sahasındaki hava trafiğinin düzenlenmesi ve kontrolü hizmetlerini, seyrüsefer sistem ve kolaylıklarının kurulması ve işletilmesini, bu faaliyetler ile ilgili diğer tesis ve sistemlerin kurulması, işletilmesi ve modern havacılık düzeyine çıkarılması hizmetlerini 1933 yılından bu yana değişik isim ve statülerle yürütmekte olan Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü (DHMI) 1984 yılından itibaren -233 KHK'ye göre- faaliyetlerini Kamu İktisadi Teşebbüsü olarak sürdürmektedir. Merkezi Ankara'da bulunan Devlet Hava

Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü (DHMİ); seyrüsefer hizmetlerinde tekel konumunda olup, havaalanı ve terminal işletmeciliği gibi diğer hizmetlerde ise özel sektör firmaları ile birlikte birtakım hizmetleri imtiyaz sayılan bir KİT statüsünde bulunmaktadır. Kuruluş faaliyetlerini 12 daire başkanlığı, genel müdürlük danışma ve denetim birimleri, 12 havalimanı başmüdürlüğü, 38 havalimanı müdürlüğü aracılığı ile gerçekleştirmektedir. Kurumun stratejik amaçları şu şekilde belirlenmiştir;

1. Hava seyrüsefer emniyetini en üst seviyede sağlamak.
2. Havaalanı işletmeciliği hizmetlerini uluslararası standartlarda sağlamak.
3. Bölgesel hava ulaşım merkezi olmak.
4. Bölgesel hava eğitim üssü olmak.
5. İnsan kaynaklarının optimum yönetimi ile hizmette kalite ve etkinliği artırmak.

DHMİ kuruluş olarak misyonu, havacılık sektöründe uluslararası standartlarda, kaliteli, güvenli, konforlu, insana ve çevreye duyarlı ileri teknoloji ürünü alt yapı ve sistemlere ve yetişmiş insan gücüne dayalı hava seyrüsefer ve havaalanı işletme hizmetleri sunmak, vizyonu ise hava trafik yönetimi ve havaalanı işletmeciliği alanında, küresel boyutta rekabet gücüne haiz dünyanın öncü kuruluşlarından biri olmak şeklinde tanımlanmıştır (<http://www.dhmi.gov.tr/>, 2013).

Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları İşletmesi (TCDD)

Kuruluşu Cumhuriyet öncesine değin uzanan Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları İşletmesi (TCDD) Genel Müdürlüğü, Türkiye’de demiryolu ulaşımı için gerekli altyapı inşası ve işletmecilik hizmetlerini yürütmek, Devletçe kendisine verilen demiryollarını, liman, rıhtım ve iskeleleri işletmek, genişletmek, yenilemek, bunları tamamlayıcı faaliyetlerde bulunmak, demiryolu taşımacılığını tamamlayıcı nitelikteki feribot ve tesisleri dâhil, her türlü deniz ve kara taşıma işlerini yapmak ve Van gölü İşletmesini işletmek gibi geniş bir görev tanımına sahip bir iktisadi devlet teşebbüsüdür. Oldukça geniş bir teşkilatlanma ağına sahip kuruluş son yıllarda yüksek hızlı tren işletmeciliği hizmetinde de söz sahibi olmaya başlayarak Türkiye’de kamu yatırımlarında önemli bir paya sahip bulunmaktadır. Kuruluş birçok açıdan tekel konumuna sahip olmakla birlikte ana faaliyetlerini 23 daire, 8 bölge müdürlüğü, 5

fabrika müdürlüğü, 7 liman müdürlüğü, genel müdürlük danışma, denetim birimleri ile yürütmektedir. Kurum demiryolları araçları ve parçaları üretebilmesi, servis, bakım ve onarım faaliyetlerinin ikmal edilmesi işlerini ise 3 bağlı ortaklık aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Görev Yönetim Sistemi, emniyet yönetim sistemi, uluslararası vagon takibi, apk yatırım izleme sistemi, müşteri ilişkileri yönetim sistemi, cer-hareket uygulama sistemi, proje takip yönetim sistemi, kurumsal kaynak planlaması gibi sistemler ile kuruluş faaliyetlerinin yönetildiği, yönlendirildiği de görülmektedir. Kuruluş misyonu mevcut şebeke ve araçlarını hizmete hazır tutmak, gerektiğinde yeni hatlar ve bağlantı hatları inşa etmek, diğer ulaşım sistemleri ile beslemek ekonomik, güvenli konforlu ve çevreye duyarlı taşıma hizmeti sunmak, vizyonu ise demiryollarını öncelikli tercih edilen bir ulaşım sistemi haline getirmek ve ülke kalkınmasının lokomotif gücü olmak şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca demiryolu sektöründeki tüm aktörleri bir araya getiren ve ileriye dönük demiryolu AR-GE ihtiyaçlarını karşılayabilmek adına kuruluş bünyesinde Demiryolu Araştırma Teknoloji Merkezi Müdürlüğü (DATEM) kurulmuştur (<http://www.tcdd.gov.tr>, 2013).

TCDD Kuruluşunun satışlarının artan maliyetleri karşılama oranı zaman içerisinde düştüğünden dolayı kuruluş 2012 yılı itibari ile zarar etmektedir. Bu sebeple yatırımların ve diğer finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla hazineden kaynak transferi yapılmaktadır. Bu anlamda TCDD, toplam KİT sistemi içerisinde 2012 yılında da en çok transfer yapılan kuruluş olma özelliğini sürdürmüştür (Hazine Müsteşarlığı, 2013: 79).

Türkiye Lokomotif ve Motor Sanayii A.Ş.

Türkiye Lokomotif ve Motor Sanayii A.Ş. (TÜLOMSAŞ), Ticaret Kanununa tabi olup, çalışmalarını Ana Sözleşmesi ile birlikte 233 Sayılı KHK hükümleri çerçevesinde sürdüren TCDD'nin Bağılı Ortaklığıdır. Kuruluş tarihi Cumhuriyet öncesine değin uzanan ve köklü bir geçmişe sahip olan TÜLOMSAŞ bugün çeşitli tipte lokomotif, demiryolu bakım aracı, çeşitli tip ve büyüklükte yük vagonu, çeşitli tipte dizel motor, alternatör, cer motoru üretimi, hafif raylı sistem araçları modernizasyonu ile tüm bu araç ve parçaların bakımı, onarımı ve revizyonu işlemlerini gerçekleştirmek üzere faaliyette bulunan bir ağır sanayi işletmesidir. Kuruluş TSE EN ISO 9001 kalite yönetim sistemi, OHSAS 18001 iş sağlığı ve güvenliği yönetim sistemi, ISO 14001

Çevre Yönetim Sistemi ve kurumsal kaynak planlaması yönetim sistemlerine, belgelerine sahiptir. TÜLOMSAŞ'ın misyonu, lokomotif, motor ve metro araçları imalatında mevcut teknolojiyi ileri teknolojik seviyeye getirerek, verimli, karlı ve rekabetçi bir kuruluş olmak, vizyonu ise konusunda Ortadoğu ve Balkanların uzman kuruluşu olmak ve bir dünya markası haline gelmek şeklinde tanımlanmıştır. Kuruluş faaliyetlerini 11 daire başkanlığı, 7 fabrika müdürlüğü ile genel müdürlük danışma ve denetim birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir (<http://www.tulomsas.com.tr>, 2013).

Türkiye Demiryolu Makinaları Sanayii A.Ş.

Kuruluşu Cumhuriyetin ilk yıllarına değin uzanan ve merkezi Sivas'da bulunan Türkiye Demiryolu Makinaları Sanayii A.Ş.'i (TÜDEMSAŞ), Türkiye'de her türlü yük vagonu ve yedek parça üretimi, bakımı onarımı ve revizyonu faaliyetlerini 3 fabrika, 8 daire başkanlığı ve yardımcı diğer birimlerle gerçekleştiren TCDD'nin Bağlı Ortaklığı statüsündeki bir anonim şirkettir. TÜDEMSAŞ bojili yük vagonu üretimi ve yük vagonu onarımında Türkiye'de tek imalatçı olma özelliğinin yanı sıra ISO 9001 Kalite Belgesine sahip bulunmaktadır. Kuruluş misyonu, Dünya standartlarında ve gelişen teknolojiye uygun kalitede ve ekonomik vagon üretimi yaparak ülke ekonomisine katkı sağlamak, Vizyonu ise yük vagonu sektöründe dünyada etkin, bölgede lider şirket olmak şeklinde tanımlanmıştır. Kuruluş faaliyetlerini 8 daire başkanlığı, 3 fabrika müdürlüğü ile genel müdürlük danışma ve denetim birimleri aracılığı ile gerçekleştirmektedir (<http://www.tudemsas.gov.tr/>, 2013).

Türkiye Vagon Sanayi A.Ş.

Türkiye Vagon Sanayi A.Ş. (TÜVASAŞ), 1951 tarihinde “Vagon Tamir Atölyesi” adıyla kurulmuş ve 1986 yılında bugünkü statüsünü ve adını kazanmıştır. Kuruluş dizel tren seti, muhtelif tip ve büyüklükte yolcu vagonları, elektrikli dizi, jeneratör vagon, Sakarya ray otobüsü, y-32 boji imalatı, bakım ve onarımı faaliyetlerini merkezi Adapazarı ili olmak üzere 11 daire başkanlığı, 5 fabrika müdürlüğü ile genel müdürlük danışma ve denetim birimleri aracılığı ile yürütmektedir. Hâlihazırda ISO 9001-2008 kalite yönetim sistemi ISO 14001-2004 çevre yönetim sistemi OHSAS 18001-2007 ISG yönetim sistemi ve belgelerine sahip bulunmaktadır (<http://www.tuvasas.com.tr>, 2013).

Tablo 4.1: Ulaştırma Sektöründe Faaliyette Bulunan KİT’ler Hakkında Özet Bilgi⁹⁰
(2012) (TL)

Kurum	Ödenmiş Sermaye	Personel sayısı	Net Dönem Kârı	İşletme Türü
KEGM	51.094.639,44	2.145	123.969.469,20	KİK
DHMI	1.471.985.035,01	8.340	528.311.847,33	KİK
TCDD	25.113.667.882,00	28.073	-877.508.749,00	İDT
TÜLOMSAŞ	150.000.000,00	1.427	4.326.874,00	Bağlı Ortaklık
TÜDEMSAŞ	80.000.000,00	1.262	-42.375.425,00	Bağlı Ortaklık
TÜVASAŞ	80.000.000	1.125	-22.302,00	Bağlı Ortaklık

KİK : Kamu İktisadi Kuruluşu

İDT: İktisadi Devlet Teşekkülü

Tablo 4.1’de araştırma alanı içerisinde yer alan KİT’lere ilişkin özet bilgilere yer verilmiştir. Buna göre araştırma kapsamında KİK, İDT ve bağlı ortaklık olmak üzere yasal anlamda üç farklı KİT bulunmaktadır.

4.2.2. Araştırma Katılımcıları

Araştırma alanı içerisinde seçilen temsili KİT’lerdeki ön katılımcı, temel araştırma katılımcıları ve anket katılımcıları araştırmanın katılımcıları olarak belirlenmiştir.

Pilot (Ön) Araştırma Katılımcıları

Türkiye’deki bir KİT’te müfettiş olarak görev yapan iki katılımcı kolay iletişim sağlanması nedeni ön araştırma katılımcısı olarak belirlenmiştir. Araştırmacı tarafından katılımcılara isim ve unvanlarının gizli tutulacağına dair güvence verilmiş ve soruları bağımsız bir şekilde yanıtlamaları istenmiştir. Ayrıca araştırmanın tüm katılımcılarının isimlerini gizli tutmak adına araştırma raporunda her katılımcı bir harfle anılacaktır

⁹⁰ Tabloda yer alan veriler Sayıştay Başkanlığı’nın ilgili kuruluşlar hakkında hazırlamış olduğu 2012 yılına ait denetim raporlarından derlenmiştir.

(Tablo 4.2.). Katılımcılar 20.09.2013-30.09.2013 tarihleri arasında soruları yazılı olarak cevaplayarak araştırmacıya iletmışlerdir.

Tablo 4.2: Pilot Uygulama Çalışmasına Katılan Denetim Personeli Hakkında Özet Bilgi

Simgesi	Yaşı	Mesleki Deneyimi	Özel sektör tecrübesi	Eğitim Durumu	Sektörü
D	47	23	3	Lisans	Demiryolu araçları üretimi
Y	42	16	7	Lisans	Yük vagonu üretimi

Temel araştırma katılımcıları

Pilot araştırma da yapılan yazılı görüşme verileri incelendikten sonra soruların anlaşıldığı ve yanıtlanmaya uygun olduğu kararı verilmiştir. Temel araştırma için bireysel görüşme yapılacak katılımcılar belirlenmiştir. Görüşme yapılacak kişiler olarak da KİT denetimine aktif bir şekilde rol almış, tecrübeli (asgari 10 yıl bağımsız denetim personeli olarak çalışmış olmak), denetim sonuçlarının ve süreçlerinin değerlendirilmesinden, üst yönetim ile paylaşılmasından ve izlenmesinden sorumlu kişiler seçilmiştir.

Pilot çalışmada yer alan katılımcıların vermiş olduğu bilgilerin araştırmaya katmış olduğu fayda, hedef alan içerisinde yer alan KİT’lerde istenilen niteliklere sahip denetim personeli olmaları ve uygulama hakkında tecrübelerinden dolayı temel araştırmada da katılımcı olarak yer almaları kararlaştırılmıştır. Araştırma için uygun görülen yedi katılımcının altısı görüşmeyi ve görüşme sorularını yanıtlamayı kabul etmiştir. Temel araştırmaya iştirak eden katılımcılara ait özellikler tablo 4.3’de yer verilmiştir.

Tablo 4.3: Temel Araştırma Kapsamında Görüşülen KİT Denetim Personeline İlişkin Özet Bilgiler

Simgesi	Yaşı	Mesleki Deneyimi	Özel sektör tecrübesi	Eğitim Durumu	Sektörü
D	47	23	3	Lisans	Demiryolu araçları üretimi
Y	42	16	7	Lisans	Yük vagonu üretimi
T	50	23	-	Lisans	Demiryolu ulaşımı
M	60	25	-	Lisans	Havacılık sektörü
G	47	25	-	Yük. Lisans	Denizcilik sektörü

Anket Katılımcıları

Araştırma evrenini temsilen ulaşırma sektöründe yer alan KİT denetim personeli seçildiği için araştırma deseninin anket katılımcıları da bu kurum denetim personelerinden seçilmiştir. Söz konusu denetim personeli teftiş kurulu yönetmelikleri çerçevesinde –teftiş kurulu başkanına ve genel müdüre bağlı olarak- kurumlarında aktif bir şekilde denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler. Ulaşırma sektöründe yer alan (01.10.2013 tarihi itibarıyla) KİT denetim personeline ilişkin veriler Tablo 4.4 ile gösterilmiştir.

Tablo 4.4: Anket Katılımcıları

Sektör	Müfettiş	Kontrolör	Çalışma Merkezi
Demiryolu Araçları Üretimi	3	-	Eskişehir
Yük Vagonu Üretimi	2		Sivas
Vagon ve Demiryolu Komponentleri Üretimi	2	-	Adapazarı
Demiryolu Ulaşımı	40	13	Ankara ve Bölge Müdürlükleri
Havacılık Sektörü	17	-	Ankara
Denizcilik Sektörü	8	-	İstanbul

4.2.3. Veri Toplama Araçları

Araştırmada nitel ve nicel araştırma modelleri için kullanılan veri toplama araçları birlikte kullanılmıştır. Nitel veri toplama araçları yarı yapılandırılmış görüşmeler, araştırmacının saha notları ve dokümanlardan oluşmaktadır. Nicel veri toplama aracı olarak da araştırmacı tarafından geliştirilen literatür taraması, ön araştırma bulguları ve uzman görüşleri ile hazırlanan anket kullanılmıştır. Veri toplama konusunda araçlarla ilgili ayrıntılı bilgiler ilgili konu başlıklarında açıklanmıştır.

Nitel görüşme araçları

Bu başlık altında yarı yapılandırılmış görüşme soruları, saha notları ve dokümanlarla ilgili ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir.

Bireysel görüşme soruları

Çalışmada çalışma alanı olarak seçilen Türkiye’de bulunan KİT denetim personeli ekseninde olmak üzere yarı yapılandırılmış görüşme soruları ile iç kontrol, iç denetim ve kurumsal yönetim pratikte nasıl algılandığına ve gerçekleştiğine ilişkin durumu ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Araştırmacı tarafından literatür, kurumsal düzeyde incelemeler (araştırmacının saha deneyimi ve notları), Hazine Müsteşarlığı ve Sayıştay raporları ile yasal mevzuatın incelenmesi sonucunda katılımcılara yöneltilecek sorular belirlenerek 33 sorudan oluşan bir havuz oluşturulmuştur. Daha sonra bu sorular kurumsal yönetim ve denetim disiplinleri ile nitel araştırma yöntemleri konusunda (Bir üniversitede doktora düzeyinde nitel araştırma dersleri yürüten ve pek çok nitel araştırma yürütmüş ve farklı konularda nitel araştırmalara danışmanlık yapmıştır.) birer uzman ile birlikte değerlendirilip, sadeleştirilerek sorulara ön araştırma için sekiz soruya indirgenmiştir. Söz konusu sorular katılımcılara yöneltilerek KİT denetim personeli tarafından anlaşılabilirliği belirlemek üzere ön araştırma katılımcılarına yöneltilmiştir. Ön araştırma katılımcılarının yanıtları incelenerek soruların anlaşılabilirliği ve temel araştırma görüşmelerinde gerektiğinde bazı ek sorular sorularak görüşmelerin yürütülebileceği kanaatine varılmıştır.

Yarı yapılandırılmış görüşme soruları ile kurumsal yönetim çerçevesinde iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin uygulama boyutunda söz sahibi olan, yetkili ve

tecrübeli KİT teftiş kurulu mensuplarınca sorgulanması istenmiş, yine görüşmecilerle aynı konu ekseninde kavramsal çerçeveye dair bazı pratik uygulamaların neden sonuç ilişkisi içerisinde irdelenmesine olanak tanınmıştır. Hazırlanan görüşme soruları ile Türkiye’deki KİT’lerde,

- İç kontrol sistemi ve uygulamalarının değerlendirilmesi,
 - Kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin etkileşimli bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,
 - KİT kurumsal yönetim ilkelerinin uygulamasında farkındalık boyutunu belirleyebilmek ve böylece KİT’lerde etkin bir kurumsal yönetim çerçevesinin varlığını sorgulayabilmek amaçlanmaktadır. Bireysel görüşme soruları arasında yer alan ilk iki soru KİT’lerde iç kontrol faaliyetleri, sonraki üç soru KİT’lerde iç denetim faaliyetleri ve son üç soru da KİT’lerde kurumsal yönetim uygulamaları ile ilgilidir. Altıncı soru iç denetim ve kurumsal yönetim alanlarında ortak temalara sahip olması itibari ile her iki konu başlığı altında değerlendirilmiştir. Görüşme soruları aşağıdaki gibidir.
- 1- KİT’lerde yürütülen kontrol faaliyetlerinin tasarımı ile söz konusu kontrol faaliyetlerinin icra edilme biçimi,
 - 2- KİT’lerde üst yönetimin organizasyon içinden ve dışından kaynaklanabilecek muhtemel riskleri değerlendirme biçimi,
 - 3- KİT’lerde yürütülen organizasyon içi denetim faaliyetlerinin planlanması ve değerlendirilmesi,
 - 4- KİT’lerde oluşturulan kontrol prosedürlerine ilişkin yapılan organizasyon içi denetim faaliyetlerinin kurumsal amaçlara ulaşılmasında yarattığı/yaratacağı katma değer,
 - 5- KİT’lerde politikaların ve planların belirlenmesi ile stratejik kararların alınmasında, organizasyon içi denetim faaliyetlerinden yararlanılması,
 - 6- Denetim konusunda özel sektör uygulamalarının KİT’lerdeki uygulamalarla aynı paralelliğe getirilmesi,

- 7- KİT’lerde paydaşlara (devlet, kamuoyu, uluslararası kuruluşlar gibi) düzenli bir şekilde doğru ve güvenilir bilgilendirme yapılması konusunda KİT teftiş kurullarının ve üst yönetimin sorumluluğu,
- 8- KİT’lerde işletme faaliyetlerinin kurumsal yönetim ilkeleriyle (şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik, sorumluluk) bir bütünlük oluşturacak şekilde yerine getirilmesi, şeklinde sıralanmıştır.

Araştırmaya Katkı Sağlayan Dokümanlar

Araştırmacının da meslek mensubu olması nedeniyle araştırmacının geçmiş deneyimlerine dayanarak yazmış olduğu raporlar, mesleki yazışmalar, rehberler, idari ve yasal düzenlemeler, araştırma alanı olarak seçilen KİT’lerdeki denetim personelinin yapmış olduğu denetimler ve bunlara ilişkin raporlar, yazışmalar ve ilgili kurumların web sitelerinden elde edilen kurumsal bilgiler, denetim literatürü, kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim alanında ulusal/uluslararası kuruluşlara ait web siteleri, raporlar ve rehberler araştırma için yararlanılan dokümanlara ait genel çerçeveyi oluşturmaktadır. Bu kaynaklardan elde edilen bilgiler veri toplama ve görüşme soruları/anket soruları hazırlanmasında araştırmaya yön veren çalışmalardır.

Nicel ölçme araçları

Ön araştırma da yapılan görüşmeler sonrasında elde edilen bulgular ve daha önceden hazırlanmış aşağıda kaynakları belirtilen bazı anketlerden de faydalanılarak anket soruları oluşturulmuştur. (Söz konusu anketler şu kaynaklarda yer almaktadır; Niyazi KURNAZ, 2006, Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi, Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, SBE, Kütahya., Semih BİLGE ve Murat KİRACI, 2010, Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma), Gazi Kitabevi, Ankara., Münevver YILANCI, İç Denetim, 2003, Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:286, Eskişehir.) Anket çalışmasının giriş bölümünde katılımcılara ait kişisel bilgiler, ikinci bölümde ise KİT eksenli kurumsal yönetim uygulamaları ile etkileşimli olarak iç kontrol ve iç denetim konularından oluşan likert tipinde 30 soru belirlenmiştir. Soruların belirlenmesinde literatür ve OECD ile Türkiye’de yayınlanan Hazine Müsteşarlığı, Sayıştay gibi kurumların KİT’lere özgü

yayın ve raporları ekseninde araştırılmaya ihtiyaç duyulan hususlar ön planda tutulmuştur. Anket çalışmasının kapsam geçerliliği açısından anket soruları pilot uygulamanın katılımcıları olan biri kurumsal yönetim ve denetim disiplininde, diğeri ise nitel araştırma sahasında uzman iki akademisyen tarafından kontrol edilmiş ve son şeklini alması sağlanmıştır. Anket soruları son hali izleme jürisinde bulunan bir öğretim üyesi ve danışman tarafından da incelenmiş ve araştırmacıya uygun olduğu bildirilmiştir. Hazırlanan bu anket soruları ulaştırma sektöründe faaliyette bulunan altı KİT'teki denetim personeli tarafından yanıtlanması talebinde bulunulmuştur.

4.2.4.Verilerin Toplanması

Araştırmada veri toplamak için hazırlanan yarı yapılandırılmış görüşme soruları, dokümanlar, anket soruları, araştırmacı saha notları kullanılmıştır.

Görüşmelerin yapılması

KİT teftiş kurulu yetkililerin değişik merkezlerde bulunması itibari ile öncelikle görüşülecek kişilere başvurularak randevu alınmıştır. Görüşmecilere araştırmanın amacı açıklanmış ve görüşmelerin araştırmacı tarafından isimler gizlendikten ve analiz süreçleri tamamlandıktan sonra işlenmiş biçimde paylaşılacağı anlatılmıştır. Araştırmanın katılımcıları ile yapılan görüşmeler görüşülen kişilerin sesli kayıt alınmasına izin vermemeleri nedeniyle görüşme sırasında araştırmacı tarafından yazılmış ve tüm yanıtlar görüşülen kişiye sözlü olarak teyit ettirilmiştir. Teftiş birimlerinin gizlilik esaslarında dolayı katılımcıların sesli kayıt ve yazılı onaya izin vermemeleri yaptıkları işin niteliğinden dolayı olağan karşılanmıştır. Bu noktada araştırmacı daha dikkatli davranarak görüşmeler sırasında veri kaçırmadan yazmaya ve sözlü teyitlere dikkat etmiştir. Görüşmelerde konunun dağılmamasına özen gösterilerek tüm görüşmelerin görüşme soruları çerçevesinde yürütülmesine özen gösterilmiştir. Araştırmaya konu soruların Türkiye'de oldukça yeni kavramları ve yeni uygulama süreçlerini içermesi nedeni ile ihtiyaç duyulduğunda görüşmecilere araştırmacı tarafından özet bilgi sunulmuş, bu konuda eksik veya hatalı bilgilendirme yapılmamaya dikkat edilmiştir. Bütün katılımcılara araştırmacı tarafından eşit ve aynı ölçüde ön bilgi sunulmuştur. Görüşmeler katılımcıların bulunduğu çalışma ortamlarında (20.10.2013-05.12.2013 tarihleri arasında) birebir yapılmıştır. Katılımcıların asgari 10 yıl denetim

personeli olarak görev yapmış, denetim sonuçlarının üst yönetim ile paylaşılmasından ve izlenmesinden sorumlu kişilerden oluşturulmasına dikkat edilmiştir.

Araştırmaya katkı sağlayan dokümanların toplanması

Araştırmacının denetçi kimliği ve mesleki uygulamaları sonucunda gerek hazırlamış olduğu raporlar (bunlar saha notu olarak değerlendirilmiştir.), diğer denetim personeli tarafından hazırlanan denetim raporları, denetim konusundaki çeşitli idari kararlar, kanun, yönetmelik, kanun hükmünde kararname gibi yasal düzenlemeler, araştırma kapsamındaki KİT'lere ait web sitelerinde yer alan kurumsal bilgiler, Hazine Müsteşarlığı ve Sayıştay'a ait KİT raporları, rehberler, denetim literatürü, kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim alanında ulusal/uluslararası kuruluşlara ait web siteleri, raporlar ve rehberler araştırma için yararlanılan dokümanlar, danışman ve tez izleme jürisinde yer alan kişilerin görüşleri doküman olarak değerlendirilmiştir.

Nicel verilerin toplanması

Durum çalışması kapsamında tek durum (bütünsel) araştırma deseninin benimsendiği araştırmada temel veriler pilot araştırma sorularının cevapları, bireysel görüşmeler ve dokümanlar olarak belirlenmekle birlikte geliştirilen anketin örnek evren olarak belirlenen KİT denetim personelinin tamamına yönelik uygulanması öngörülmüştür. Hazırlanan anket (EK1) örnek evren olarak belirlenen KİT denetim personelinin 82 kadar kişiye (10.12.2013-30.12.2013 tarihleri arasında) uygulanmıştır. Ankete 61 kişi katılmış (hedef katılımcıların % 74'ü), yanıtlanan tüm anketlerin tamamını eksiksiz olarak cevaplandırmışlardır.

4.2.5. Verilerin Analizi

Bu başlık altında araştırmada toplanan nitel ve nicel verilerin nasıl analiz edildiği ele alınmıştır.

Nitel verilerin analizi

Araştırmacı tarafından yapılan görüşmeler öncelikle bilgisayar ortamına, oradan da görüşmenin yapıldığı yer, tarih, görüşmecisi gibi bilgilerin yer aldığı görüşme metinlerine aktararak analiz için hazır hale getirilmiştir. Daha sonra örnek olarak

seçilen 2 ayrı metin ayrıntılı görüşme formu (EK2) üzerinde betimsel indeksleri ve grüşmecii yorumları ile yazılmıştır.

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

Betimsel indekste yer alan veriler birleştirilerek araştırmacı ile kurumsal yönetim ve denetim alanında bir öğretim görevlisi tarafından bağımsız olarak kodlar oluşturulmuştur. Oluşturulan kodların uygunluğu araştırmacı ve nitel araştırma ile ilgili danışmanlık yapan öğretim elemanı tarafından yeniden gözden geçirilmiştir. Böylece güvenilirlik sağlanmıştır. Kodlamalarda araştırma kuramsal temelinde yer alan iç kontrol, iç denetim ve kurumsal yönetim temaları ana tema olarak belirlenmiş, metinlerin kodlanmasında ana temalar altında alt temalar oluşturulmuştur. Araştırma kapsamında iç kontrol, iç denetim ve kurumsal yönetim ana temaları altında 36 adet alt tema tespit edilerek kodlar oluşturulmuştur (EK3). Oluşturulan bu kodlar daha sonra iç kontrol, iç denetim ve kurumsal yönetim temaları başlıklarıyla ilişkilendirilerek analiz edilmiştir. Tüm görüşmeler incelenerek ifade edilen görüşler önce ana temalar altına daha sonra da ayrıntılı biçimde alt temalar altına yerleştirilmiştir. Daha sonra da elde edilen bulgular, bulgular ve yorum başlığı altında yorumlanmıştır.

Nicel verilerin analizi

Nicel araştırma başlığı altında yer alan anket uygulaması hedef 82 katılımcıdan 61'nin katılımı ile sonlandırılmıştır. Anket verilerinin değerlendirilmesinde Microsoft Excel 2007 ve SPSS 20.0 bilgisayar programlarından yararlanılmıştır. Katılımcıların cevaplarının çözümlenmesinde istatistik yöntemlerinden frekans dağılımı kullanılmıştır.

Ankette yer alan her madde için frekans ve yüzde dağılım oranları hesaplanmıştır. Tüm veri tablosunda kayıp veri olmadığı görülmüştür. Anket verilerinin güvenilirlik katsayısı tüm sorular için alfa $\alpha=,821$ olarak tespit edilmiştir. Bu oran anket sorularının güvenilirlik düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir. Zira Gliem ve Gliem'e göre Cronbach alfa güvenilirlik katsayısı normalde 0 ile 1 arasında değişmekle birlikte 0,8-1 arasındaki alfa değerinin makul bir değer olduğu ileri sürülmektedir (Gliem ve Gliem, 2003: 87)

Anket verilerinin SPSS programında analizinde bir akademisyen, sonuçların incelenmesinde ve analizinde araştırmacı ile birlikte biri kurumsal yönetim ve denetim, diğeri ise nicel araştırma alanında uzman iki öğretim görevlisi de katkıda bulunmuştur. Bulgularda nitel verilerin analizinde elde edilen ana ve alt temalarla ilgili sorular belirlenmiş ve ankete verilen yanıtların görüşülen kişilerin görüşlerini ne denli desteklediği ya da desteklemediği frekans veya yüzde olarak belirtilmiştir.

4.3.ARAŞTIRMANIN GEÇERLİK VE GÜVENİRLİĞİ

Bilimsel araştırma yöntemlerinden birisi olan nitel araştırma teknikleri nicel yöntemlerden farklı olarak geçerlik ve güvenilirlik ölçütlerine sahiptir. Araştırma yaklaşımının bireysel görüşmeler temelinde gerçekleştirilmiş olması, kantitatif ölçülerle ölçülmesine olanak sağlamamakta, araştırmanın doğruluğunun farklı yöntem ve biçimlerde sağlanmasına yol açmaktadır. Nitel araştırmada geçerlik gerçeği ifade eden verilerin elde edilmesi sayesinde amaçlanan konuyu doğru ölçerek bulunan sonuçların mantıksal olarak onaylanabilir olmasına vurgu yapmaktadır (Bailey, 1994: 97-77, TDK Güncel Türkçe Sözlük, 2013, <http://www.tdk.gov.tr/gecerlilik>). Araştırmanın geçerliliği kullanılan bulguların, araçların toplanması, değerlendirilmesi ve analizi sürecinin doğruluğunu, geçerliliğini ifade eder (Biddix, t.y.). Bir diğer ifade ile geçerlik araştırma

sonuçlarının araştırmacının araştırdığını belirttiği durumları gerçekten araştırıp araştırmadığının ölçütüdür (Uzuner, 1999: 176).

Araştırmacı bir yargıya varabilmesi için elde ettiği verileri ve ulaştığı sonuçları teyit etmesine yardımcı olacak katılımcı teyidi, meslektaş teyidi, çeşitleme, uzman bakışı gibi ek yöntemler kullanması önerilir. Araştırma sürecinde ulaşılan verilerin ayrıntılı bir şekilde rapor edilmesi ve arşivlenmesi geçerliliğe katkıda bulunan ölçütler arasında yer almaktadır. Nitel araştırma iç ve dış geçerlik olmak üzere iki ayrı strateji yer almaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2006: 256-257). Dış geçerlik araştırma sonuçlarının başka durumlara uygulanabilirliği, başka durumlara yansıtılabildiği durumda söz konusu olur (Ekiz, 2004: 20). İç geçerlilik ise verilerin toplanması, analiz edilmesi ve yorumlanması süreçlerinde tutarlı olması ve bu tutarlılığı açıklaması gerekmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2006: 258).

Güvenirlik ise araştırmanın farklı zaman içerisinde farklı araştırmacılara tarafından yapılması durumunda da benzer sonuçlara ulaşılmasını ifade etmektedir. Nitel araştırmada se güvenilirlik katılımcıların ve ifade ettikleri düşüncelerin zaman içerisinde sürekli değişime uğrayabileceğinden ötürü araştırmanın aynı/benzer bireylere dönük gerçekleştirildiği takdirde aynı sonuçlara ulaşılmasının her zaman mümkün olmayacağından, ayrıca farklı araştırmacıların da farklı bakış açılarına sahip olabileceğinden hareket eder (Ekiz, 2004: 22). Nitel araştırmada geçerliği ve güvenilirliği elde edebilmek adına araştırma sahasına yakın ve vakıf olmak, veri kaynaklarında ve örnekleme çokluk ve çeşitliliğin sağlanması, veri çözümlemede çokluk ve çeşitlilik konularına dikkat edilmesi gerekmektedir (Ger, 2009: 9-13).

Araştırmada geçerliği sağlamak adına verilerin hazırlanması, toplanması, değerlendirilmesi ve analizi sürecinde tüm çalışmalar biri kurumsal yönetim ve denetim, diğeri ise nitel araştırma alanında uzman iki akademisyen tarafından incelenmiştir. Elde edilen görüşme verileri arasında büyük ölçüde eşdeğer cevaplara yer verildiği görülmüştür.

Araştırmada güvenilirliği ve konunun ana hatlarını vurgulamak amacı ile görüşmecilere yapılandırılmış sorular aynı sıra ile sorulmuştur. Katılımcıların soruları aynı kavramsal çerçevede algılaması ve değerlendirmesi nitel çalışmanın güvenilirliğini artırmaktadır. Katılımcılarla yapılan görüşmeler bant kaydına alınması

istenilmediğinden dolayı verilen yanıtlar araştırmacı tarafından dikkatlice not edilmiş, ifadeler araştırmacının nesnel değerlendirilmesinden uzak bir şekilde bilgisayar ortamına aktarılmıştır. Soruların birbiri ile çakışmadan ve birbirinin cevap alanına girmeden kaydedilmesi nitel çalışmada yer alan konuların birbirine karışmasını engellemiş, araştırmanın güvenilirliğine de doğrudan katkı sağlamıştır.

Katılımcıların temel konular üzerinde benzer düşünceleri ve yargıları taşımaları, araştırmanın kuramsal tespitleri ile genellikle örtüşmesi yapılan görüşmelerin güvenilirliğini desteklemektedir.

İlk veriden yola çıkılarak veri-kuram etkileşimi ile eleştirel farkındalık çerçevesinde çözümleme süreci devam eder. Bu süreçte kapsamlı, yinelemeli ve sistematik kıyaslamalar yapılır. Tüm veriler bir içsel tutarlılıkla ele alınarak kodlanır ve kıyaslamalar yapılır. Her veri kaynağı kendi içinde ve diğer veri kaynakları ile kıyaslanarak farklı örneklemelerin kıyaslaması süreci gerçekleştirilir (Ger, 2009: 13) .

Araştırma verilerinin kodlanmasında araştırmacı güvenilirliği sağlamak için bir hafta ara ile 2 görüşme metni 2 kez yeniden kodlanmıştır. Ayrıca kurumsal yönetim ve denetim konusunda uzman bir akademisyen tarafından bu metinler de tek başına kodlanarak üç farklı kod listesi oluşturulmuştur. Daha sonra bu listeler karşılaştırma yoluyla ortak ve farklı kodlar tespit edilmiş ve bir kod listesi oluşturulmuştur.

Kodlama çalışmasına katılan öğretim üyesi ile araştırmacı birlikte bu liste ve 2 metin üzerinde yeniden karşılaştırma yaparak kodların bir kısmının sadeleştirilmesi ve aynı başlık altında yer alabilecek kodların birleştirilmesi yoluna gidilmiştir. Bu süreç içerisinde kod listeleri arasında % 95 oranında uyum bulunmuş ve yapılan kodlamaların güvenilirliğine katkı sağlamıştır. Ana kategoriler başlığı altında toplam 36 adet alt tema bulunmuş ve kavramsal çerçeve ile ilişkilendirilerek sınıflandırılmıştır.

Nitel araştırmada yer alan bulguları sorgulamak, daha geniş katılım ile kurumsal yönetim bağlamında iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının pratiğe yansımalarını anlayabilmek, yine bu kavramsal çerçevede olmak üzere ilgili KİT denetim personelinin farkındalık seviyesini ölçebilmek adına nicel yöntemlerden anket uygulamasına da başvurulmuştur. Araştırma bulgularının güvenilirliğini güçlendirmek için araştırma süreci içerisinde doküman analizine de yer verilerek karma bir yöntemin

izlenmesi yolu tercih edilmiştir. Tüm bu çalışma süreci içerisinde yer alan kayıtlar araştırmacı tarafından dosyalararak arşivlenmesi sağlanmıştır.

4.4.ARAŞTIRMACININ YETERLİLİKLERİ VE ROLÜ

Araştırmacı bir KİT teftiş kurulunda müfettiş olarak görev yapmaktadır. Hâlihazırdaki görev kapsamında işletmedeki kontrol sistemlerini ve uygulamalarını denetim süreci içerisinde analiz etmek, değerlendirmek ve aksayan yönler hakkında denetim raporu hazırlamak yer almaktadır. Görev yapmakta olduğu KİT’de kurumsal yönetim uygulamaları bağlamında etkin bir denetim ve kontrol ortamının oluşturulması, kurumsal bilgilerin zamanında, doğru ve yeterli bir şekilde üretilmesine katkıda bulunması, KİT’lerdeki şeffaflık ve hesapverilebilirlik ilkelerinin yürürlük kazanmasına katkıda bulunmaktadır. Diğer taraftan kamu adına kamu kaynaklarının bağımsız ve uzman bir bakış açısı ile etkin ve doğru kullanılması yönünden yatırım ve üretim kararlarının pratikte nasıl işlediğine ilişkin süreçlerin denetlenmesi ve değerlendirilmesi ile herhangi bir suistimal ve hatalı işlem karşısında idari ve yasal yönden soruşturmacı olarak görev alması hesapverilebilirlik ve sorumluluk kavramlarının yerleşmesine doğrudan katkısı bulunmaktadır. Ayrıca görev aldığı kurumun çeşitli konularda risk değerlemesinde ve risklerin yönetilmesinde, tüm organizasyon kademesindeki alınan kararların ve iş süreçlerinin analizinde gerek denetçi gerekse danışmanlık rolü ile üst yönetime yardımcı olmaktadır. Keza işletme varlıklarının yönetilmesinin denetlenmesinde ve tüm kademedeki personelin iş ve işlemlerinin değerlendirilmesinde hukukun üstünlüğü çerçevesinde bağımsız ve yetkin görev pozisyonu gereği muhatap tüm kesimlere eşit ölçüde yaklaşması kurumsal yönetimin adillik ilkesini vurgulamaktadır. Bu bağlamda araştırmacı kavramsal olarak KİT’lerdeki kurumsal yönetim ve iç denetim uygulamalarında hem etkilenen hem de etkilenen durumunda olması ile denetim alanındaki mesleki deneyim ve etkinliği araştırmanın yürütülmesinde araştırmacının yeterlilikleri açısından önem taşımaktadır.

Araştırmacı verilerin toplanması, analiz edilmesi, değerlendirilmesi, yorumlanması ve sonuçlandırılması gibi tüm aşamalarda araştırma konusu ve yöntemi konusunda uzman kişilerin görüşlerine başvurmuştur. Verilerin ilk elden alınması, kaydedilmesi ve arşivlenmesi konularında araştırmacı gereken önlemleri almış, tüm bu

süreçler her iki akademisyen tarafından paylaşılmış, ortak bir bakış açısına sahip olunarak araştırma süreci tamamlanmıştır. Ayrıca araştırmacı tarafından gerek danışman, gerekse diğer tez izleme jüri üyesi tüm bu süreçler hakkında bilgilendirilmiş ve görüşleri araştırma sürecine katkıda bulunmuştur.

4.5.ARAŞTIRMANIN GÜÇLÜ VE SINIRLI YÖNLERİ

Araştırma temel olarak nitel ve nicel tekniklerin her ikisinin kullanılması bulguların daha geniş bir bakış açısı ile sorgulanmasına katkı sağlamıştır. Nitel araştırmada alan yazın çerçevesinde araştırmacı tarafından öne çıkan konular itibari ile KİT’lerde kurumsal yönetim bağlamında iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının etkileşimli olarak incelenmesi kavramsal tutarlılık ile birlikte pratiğe dönük işletme faaliyetlerinin ve kurumsal bakış açısının ortaya konmasının araştırmayı güçlendirici yönü bulunmaktadır. Araştırma temelde bu bakış açısı ile desenlenmiş ve yürütülmüştür. Araştırmayı nitel ve nicel yöntemlerle derinleştirmek için biri denetim diğeri ise nitel, nicel araştırma konularında uzman iki akademik personel tarafından her aşama dikkatlice incelenmiş ve çalışmalara bu doğrultuda yön verilmiştir. Bu açıklamalara ek olarak araştırmayı güçlü kılan diğer yönleri şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Araştırmada ulaşılan verilen nitel ve nicel yöntemlerden oluşan karma bir metod ile analiz edilmesi, araştırmanın yöntemini güçlendirmektedir.
- Araştırmada ulaşılan temaların oluşturulmasında araştırma sürecine katkı sağlayan akademisyenlerin birbirinden bağımsız bir şekilde kontroller yapması, kodların sağlıklı bir şekilde oluşturulmasına katkı sağlamıştır.
- Nitel araştırmada yer alan katılımcılar KİT teftiş kurulunda görevli olan denetim sürecine katılmış, tecrübeli, denetim raporlarını değerlendiren ve üst yönetim ile paylaşılmasını sağlayan etkin ve sorumlu kişilerden seçilmiştir. Bu kişiler tarafından verilen yanıtlarda ise kavramsal çerçeve ile içsel tutarlılığın olduğu görülmüştür.
- Araştırma katılımcılarının farklı faaliyet alanlarına sahip kuruluşlardan oluşması, işletme ölçek ve çalışma koşullarının, teknolojilerinin farklılık

göstermesi, araştırmanın değişik tiplerdeki işletmelerde incelenmesine olanak sağlamıştır.

- Araştırmaya katılan teftiş kurulu denetim personelinin, mesleki tutum ve gelenekleri itibari ile ketum bir bakış açısına sahip olmalarına karşılık, KİT'lerin günümüzdeki sorunlarını derinlemesine inceleyen uzman bir bakış açısı ile gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerini kurumsal yönetimin kavramsal çerçevesine yapacağı katkıyı vurgulayacak şekilde değerlendirmeleri bu araştırmaya ciddi katkılar sağlamıştır.
- KİT'lerde kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim kavramlarının Türkiye'de kamu işletmeleri için oldukça yeni kavramlar olarak ele alınması ve yasal/idari düzenlemelerde yeterli bilgi birikiminin olmamasına karşılık gerek kavramsal çerçevede gerekse pratiğe dönük bu çerçevenin hayata geçirilmesi bu araştırmayı kendi dalında ilkler arasında yer almasını sağlamıştır. Uluslararası uygulamalar boyutunda ele alınan kavramsal çerçevenin Türkiye'deki KİT'lerde algı ve farkındalığın belirlenmesinde etkilenen ve etkileyen kesim olan KİT denetim personelinin bakış açısı, değerlendirmeleri ve uygulamadaki sorunların ilk ağızdan derlenmesi KİT'lerde kurumsal yönetim ve iç denetim araştırmasını güçlendirici yönü de bulunmaktadır.

Nitel araştırmaya esas olan görüşmeler esnasında birtakım sınırlılıklar ile karşılaşmış olup bunları aşağıda özetlenmiştir.

- Katılımcıların KİT teftiş kurullarında tecrübeli, yetkin ve sorumlu kişiler tarafından oluşturulmasına özen gösterilmiştir. Söz konusu katılımcıların kurum içerisinde denetim faaliyetlerini gerçekleştirmelerinin yanı sıra yapılan denetimlerin üst yönetime raporlanmasında, sonuçlarının izlenmesinde ve denetim sürecinin belirlenmesinde yetkili ve tecrübeli kişilerden seçilmesi görüşmeci sayısını azaltıcı yönde etkilemiştir.
- Katılımcıların görüşme esnasında görüşlerini açıkça ve herhangi bir endişe duymaksızın ifade edebilmeleri için ses kaydının kullanılmamasını istemeleri üzerine görüşmeler herhangi bir sesli kayıt alınmaksızın gerçekleştirilmek zorunda kalmıştır.

- Ulaştırma sektöründe yer alan KİT'lerin altı adet ile sınırlı olması katılımcıların sayısının da buna paralel sayıda olmasına yol açmıştır.
- Yine araştırma örnekleminde bulunan üç KİT'in aynı sektörde (demiryolu araçları üretimi) çalışması, aynı KİT bağlı ortaklığı kapsamında bulunması katılımcıların kuruluş ve işleyiş açısından benzer kurumlarda görev yapması, benzer sonuçların elde edilmesine yol açabilecektir. Diğer taraftan söz konusu işletmelerdeki hedef katılımcılardan biri tarafından araştırmacının görüşme talebine olumsuz yanıt verilmesi sonucunda hedeflenen görüşmenin beşi gerçekleştirilebilmiştir.
- Araştırmaya katılanların özgürce kendisini ifade edebilmesi, soruları içtenlikle cevaplayabilmesi ve düşüncelerini herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın belirtebilmesi için kişisel kimlik bilgilerinin araştırmacı tarafından gizleneceği belirtilmiş ve bu doğrultuda her katılımcı bir harf ile temsil edilmiştir.

Araştırmanın nitel kısmında ise katılımcıların sınırlı sayıdaki örnek kütle olan ulaştırma sektöründe faaliyette bulunan KİT'lerde görevli denetim personeli ile sınırlandırılmış olması, katılımcı sayısını sınırlamıştır. Ayrıca katılımcıların mesleki tutum ve yargıları nedeni ile anket sorularına verdikleri cevapların kurumsal yapıyı, üst yöneticileri ve denetim faaliyetlerinin niteliğini, sonuçlarını sorgulamasından dolayı taraflı bir önyargıyı içerebildiği ihtimali araştırmanın diğer bir kısıtını oluşturmaktadır.

4.6. BULGULAR VE YORUM

Bu araştırmanın amacı iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim çerçevesi ile etkileşimli olarak Türkiye'de faaliyette bulunan KİT'lerdeki denetim personeli tarafından nasıl algılandığı, söz konusu kavramların, bu işletmelerin faaliyetlerine nasıl yansıdığına ve nasıl algılandığına ilişkin genel çerçeveyi koymaktır. Kavramsal çerçeve kısmında bahsedilen raporlar, rehberler ve ilkeler doğrultusunda bu kuruluşlardaki mevcut iç kontrol, iç denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarının odak noktasında bulunan KİT denetim personeli tarafından nasıl algılandığına dair bir bakış açısı ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda Türkiye'de KİT'lerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasında iç denetim faaliyetlerinin rolü ve söz konusu

kavramsal çerçeve ile ilgili öne çıkan unsurların kurumsal uygulamalara ne şekilde yansıtıldığı da anlaşılmış olacaktır.

Özetle bu araştırma kapsamında Türkiye’deki KİT’lerde,

- İç kontrol sistemi ve uygulamalarının değerlendirilmesi,
- Kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin etkileşimli bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,
- KİT kurumsal yönetim ilkelerinin uygulamasında farkındalık boyutunu belirleyebilmek adına nitel ve nicel yöntemlerin karma olarak kullanıldığı bir araştırma yöntemi tercih edilmiştir. Nicel yöntem de hedef kitlenin yer alan KİT denetim personeline yönelik 3 ana kavramın uygulama boyutu ile öne çıkan konularla ilgili çoktan seçmeli 5’li likert ölçeğinde sorular hazırlanarak, katılımcılardan geri dönüş sağlanmıştır.

Bu doğrultuda KİT’lerde iç kontrol sistemi ve uygulamaları, iç denetim biriminin yapılandırılması ve faaliyetleri, kurumsal yönetim uygulamaları altında 3 ana başlık belirlenmiştir.

Araştırma çerçevesinde KİT denetim personeli arasından tecrübeli, denetim süreci içerisinde aktif bir şekilde rol almış, denetim sonuçlarının değerlendirilmesinde, üst yönetime iletilmesinde yetkili olan kişiler seçilerek açık uçlu yarı yapılandırılmış sorular çerçevesinde görüşmeler yapılmıştır. Daha sonra hazırlanan anket soruları hedef kitlede yer alan KİT denetim personeline yöneltilerek nicel veriler elde edilmiştir. Gerek görüşme sorularının, gerekse anket sorularının hazırlanmasında kuramsal çerçeve ve KİT’lerde kurumsal yönetim uygulamalarının öne çıkan konularına bağlı kalınmaya özen gösterilmiştir. Bu görüşmelerden elde edilen veriler katılımcıların ifadelerinden alıntılar yapılarak desteklenmiş, anketin SPSS analizleri de eklenerek birlikte yorumlanmıştır.

Çalışma bulguları KİT’lerde iç kontrol, iç denetim ve kurumsal yönetim uygulamaları şeklinde 3 ana bölümde gruplandırılmıştır. Her bölüm araştırma kodları, anket verileri ve doküman analizleri ile ilişkilendirilerek yorumlanmıştır.

Tablo 4.5: Araştırma Kapsamında Ulaşılan Temaların Başlıklar Altında Gruplandırılması

KİT'lerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Uygulamaları	KİT'lerde Organizasyon İçi Denetim Faaliyetleri	KİT'lerde Kurumsal Yönetim
İç kontrol standartları ve iç kontrol uygulamaları	İç denetçilerin misyon ve vizyonu	Özel sektördeki örnek uygulamaların kit'lerde uygulanması
Kontrol çerçevesinin ve kontrol süreçlerinin belirlenmemesi	İç denetime ilişkin uluslararası standartların kabul görmesi	KİT'lerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması
Kontrol faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği	Denetim personelinin bağımsızlığı	Kurumsal yönetim uygulamalarında üst yönetimin rolü ve sorumluluğu
İç kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde sorumluluk	İç Denetim biriminin ve iç denetçilerin bağımsızlığı	Şeffaflık ve hesapverilebilirlik
İç kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kontrol personelinin sorumluluğu	Risklerin ölçümlemesinde ve değerlemesinde bağımsız iç denetimin rolü	Doğru ve güvenilir kurumsal raporların üretilmesi
Üst yönetimin kontrol faaliyetlerinin etkinliğini sağlamadaki rolü	KİT'lerde iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi	KİT'lerde üst yönetim performansının ve hesapverilebilirliğin ölçülmesi
Risk değerlemesi ihtiyacı ve üst yönetimin risk algısı	Üst yönetimin iç denetim faaliyetlerine karşı tutumu	Denetim kültürü ve etiksel algı
İç kontrol sistemi ve iç denetim	İç denetim faaliyetlerinin etkinliğini etkileyen unsurlar	KİT'lerde bağımsız denetim
Kontrol prosedürleri ile iç denetim faaliyetleri arasındaki etkileşim	İç denetim faaliyetlerinin kurumsal kararların alınmasındaki rolü ve önemi	
Kontrol faaliyetleri üzerinde yapılan denetimlerin yarattığı katma değer		

4.6.1.KİT’lerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Uygulamaları

KİT’lerde iç kontrol sistemi ve iç kontrol uygulamaları ile ilgili olarak katılımcılara

1. İşletmenizde yürütülen kontrol faaliyetlerinin tasarımı ile söz konusu kontrol faaliyetlerinin icra edilme biçimi,
2. İşletmenizde üst yönetimin organizasyon içinden ve dışından kaynaklanabilecek muhtemel riskleri değerlendirme biçimi,

Soruları sorulmuş olup, alınan cevaplar doğrultusunda on alt tema belirlenmiştir. Daha sonra anket uygulamasından elde edilen veriler, ilgili dokümanlar ve temalar ilişkilendirilerek yorumlama yapılmıştır.

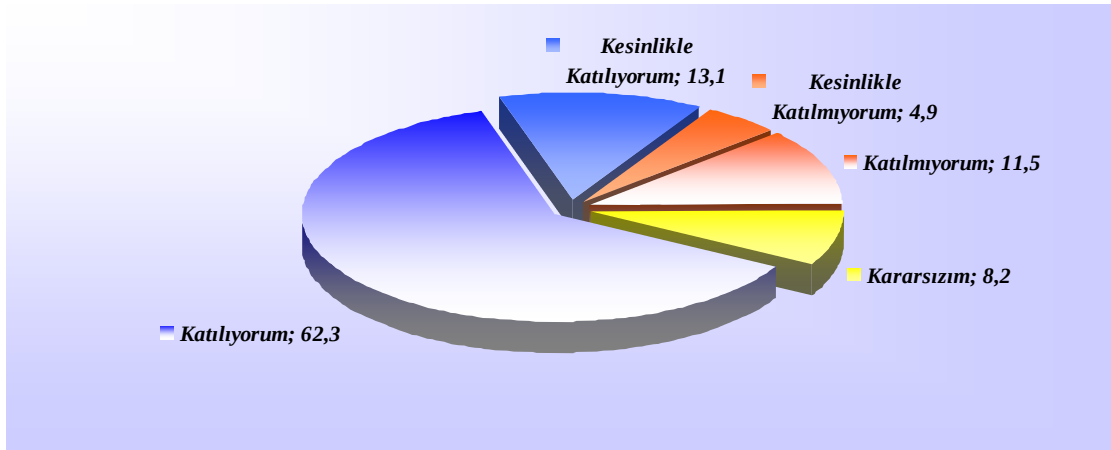
4.6.1.1.İç kontrol Standartları ve İç Kontrol Uygulamaları

Katılımcılar KİT’lerin köklü ve konularında tecrübeli birer kamu kuruluşu olması itibari ile kurumsal anlamda birçok kontrol prosedürünün ve yasal düzenlemelerin olduğunu vurgulamaktadırlar. Kamu otoritesi hiyerarşisi altında yapılan KİT’lerde (bu yapının birer uzantısı olarak klasik bürokratik örgütlenmeleri içerisinde) birçok faaliyetin hangi süreçlerden ve kontrol işlemlerinden geçmesi gerektiği yasal ve idari düzenlemelerle tespit edilmiş bulunmaktadır. (Örneğin araştırma alanında bulunan KİT’lerde bir mal/hizmet alımına dair talebin oluşumundan malın/hizmetin kabulüne değin tüm aşamalar kanun ve/veya yönetmelikler çerçevesinde prosedürlere bağlanmıştır.) Ancak bu kuruluşlardaki iç kontrol sistemi ve kontrol uygulamaları uluslararası standartlara paralel olarak bütünleşik bir şekilde planlanmamış, işlerin ve genel/özel hedeflerin biçimine göre yapılandırılmıştır.

Katılımcı T: “Yani KİT’lerde geçmişten günümüze bir iç kontrol sisteminin tasarlandığını söylemek mümkündür. Ancak bu kontrol sistemi birimler itibari ile etkileşimli bir yapıda yeni yeni yapılanmakta ve çeşitli karar destek sistemleri ile güçlendirilmektedir. Örneğin kurumsal kaynak yönetimi bu çerçevede etkin bir kontrol faaliyeti için bize oldukça yardımcı olmaktadır. Sonuç itibari ile kontrol faaliyetlerinin sistematik bir çerçevede yapılandırılma aşamasında bulunduğunu düşünebiliriz.”

Katılımcı M : “Zaten teknik olan faaliyetlerimizin hemen hepsinin işlerin doğru yapılabilmesi için kurumsal prosedürler mevcuttur. Bu prosedürlerde de muhtemel risklerin, hataların oluşmasını engellemek amacıyla alınması gereken önlemler, yapılması gereken işlemler sıralanmıştır.”

Grafik 4.1: Anket Sorusu (S1) İşletmemizde Görev Yetki ve Sorumluluklar Açık Bir Şekilde Tanımlanmasının Grafikselsel Gösterimi



KİT’lerin geçmişten gelen birikimleri neticesinde oluşan kamu kurumsal kimliğinin doğal bir uzantısı olarak işletme faaliyetlerini gerçekleştiren personele ait görev, yetki ve sorumlulukların belirgin olduğu vurgulanmaktadır. Bu amaçla anket soruları arasında yer alan iç kontrol sistemi ile ilgili olarak (S1) “İşletmemizde görev yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde tanımlanmıştır” ifadesine % 75,4 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevapları elde edilmiştir. Bu bulgu “Kontrol Çerçevesinin ve Kontrol Süreçlerinin Belirgin Olmaması” başlığında da ortaya çıkmıştır.

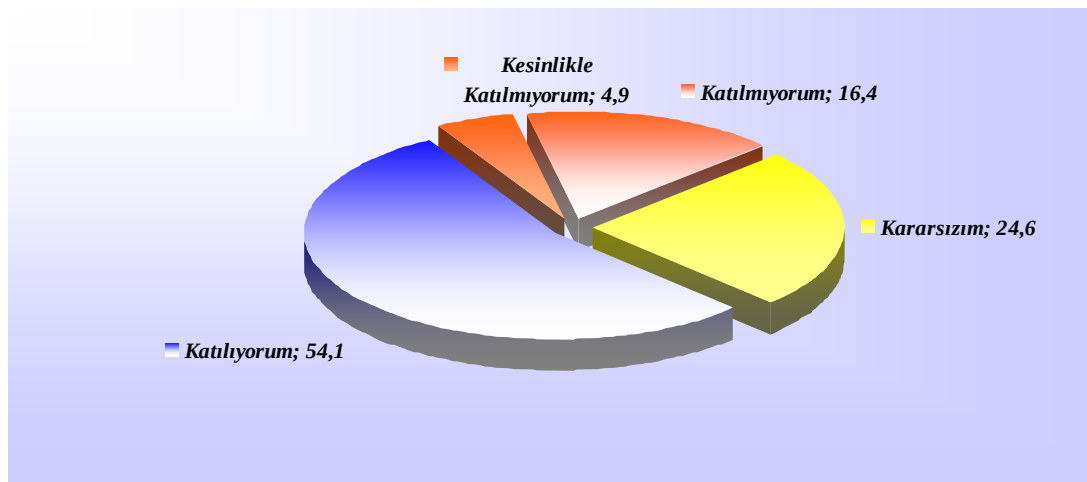
Katılımcıların görev yaptığı kurumların web sitelerinde ve kendi kurumsal düzenlemelerinde yönetmelik, genelge, yönerge vb. adlar altında birçok kontrol prosedürünün, işleminin tanımlandığı, sorumlu ve yetkili personelin ise açıkça tarif edildiği görülebilmektedir. Örneğin TCDD’ ye ait web sitesinde birimler bazında 34 adet ana yönetmeliğe, muhtelif konularda 26 adet yönergeye ve 45 adet genel emire yer verildiği görülmektedir (<http://www.tcdd.gov.tr/home/detail/?id=1847>, 2013). Türkiye Lokomotif ve Motor Sanayi A.Ş. (TÜLOMSAŞ)’de ise birimler itibari ile tüm

personelin görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin organizasyon el kitabı yayınlanmış ve tüm personelin kurum içerisinde erişimine olanak tanınmıştır (TÜLOMSAŞ Organizasyon El Kitabı, 2009). Ancak araştırmacı tarafından incelenen (D, Y ve T katılımcılarının görev yaptıkları işletmelerde denetim personeli tarafından hazırlanan) son iki yıla ait denetim ve inceleme, soruşturma raporlarında birçok birimde ve işletme faaliyetlerinde ciddi kontrol problemlerinin, suistimale veya hataya açık kontrol süreçlerinin olduğu, denetim personeli tarafından bu konularda tespit ve tavsiyelerde bulunulduğu görülmüştür. (Söz konusu raporların kurumsal gizliliği nedeni ile konu, tarih ve kapsamı hakkında bilgi verilmeyeceği araştırmacı tarafından taahhüt edilmiştir.)

Diğer taraftan katılımcıların iç kontrol standartlarına uygun bir şekilde kontrol sisteminin oluşturulmasında eksikliklerin olduğu, özel sektöre yani uluslararası standartlara paralel olarak tüm sistemin kurumsal anlamda yeniden yapılandırılması gerektiği ifade edilmiştir.

Katılımcı M : “Birimlerimizde yönetmelikler itibari ile kontrol işlemleri anlatılmıştır. Ancak eksiklikler mevcuttur... KİT’lerde tüm işletmenin her kademesini ve her faaliyetini içeren bir kontrol sistemi kurulmalı ve dokümente edilmelidir. Hiçbir iş ve sorumluluk ucu açık bırakılmayacak şekilde tanımlanmalı ve yazılı halde personele duyurulmalıdır. Birimlerde kişiler sorumluluğunu bilmemekte, çoğu zamanda yeterli ciddiyeti göstermemektedirler.”

Grafik 4.2: Anket sorusu (S11) Kontrol Faaliyetleri Özel Sektör İşletmelerinden Farklı Değildirin Grafikselsel Gösterimi



İç kontrol faaliyetlerinin özel sektöre özgü uluslararası standartlara paralel bir yapıda kurulmasına ilişkin olarak farkındalığın anlaşılması hususunda yöneltilen (S11) “Kontrol faaliyetleri özel sektör işletmelerinden farklı değildir.” ifadesine % 54,1 oranında katılıyorum, % 21,3 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 24,6 oranında da kararsızım sonuçlarına ulaşılmıştır. KİT’lerin köklü ve tecrübeli kuruluşlar olduğu düşüncesinden hareketle birçok faaliyetin ve iş sürecinin kontrolünde özel sektöre özgü kontrollerin yapıldığını görmek mümkündür. Örneğin bir malzemenin/hizmetin kabulünde teknik ölçütlerin uluslararası normlara uygun bir şekilde belirlenmesi yüksek öncelik olarak görülebilmektedir. Bu konuda araştırma alanına dâhil edilen demiryolu sektöründe yer alan işletmelerdeki uluslararası standartların her geçen gün daha fazla malzeme/hizmet alımına dair şartnamelerde yer verilmesi tipik bir örnek teşkil etmektedir. Bununla birlikte tüm sisteme nüfuz etmiş uluslararası düzenlemelere uygun bir kontrol çerçevesinden söz edilemeyecektir.

Katılımcı D: *“Şirketimizde bütün birimlerde iş tanımları yapılmış olup, talimat ve prosedürler mevcuttur. Teftiş Kurulu Başkanlığı denetim faaliyetlerinde ana unsur olarak bu prosedürlerden, yönetmeliklerden ve kanunlardan yararlanmaktadır. Söz konusu prosedürler şirketimizin en az hata ile en ideal ve istenilen şekilde üretim yapmasını, tüm üretim süreçlerinin kontrol ve kayıt altına alınmasını sağlayan sistemin oluşmasını temin ettiği gibi şirketimizin amacına ulaşmasında vazgeçilmez bir genel çerçeve de çizebilmektedir.”*

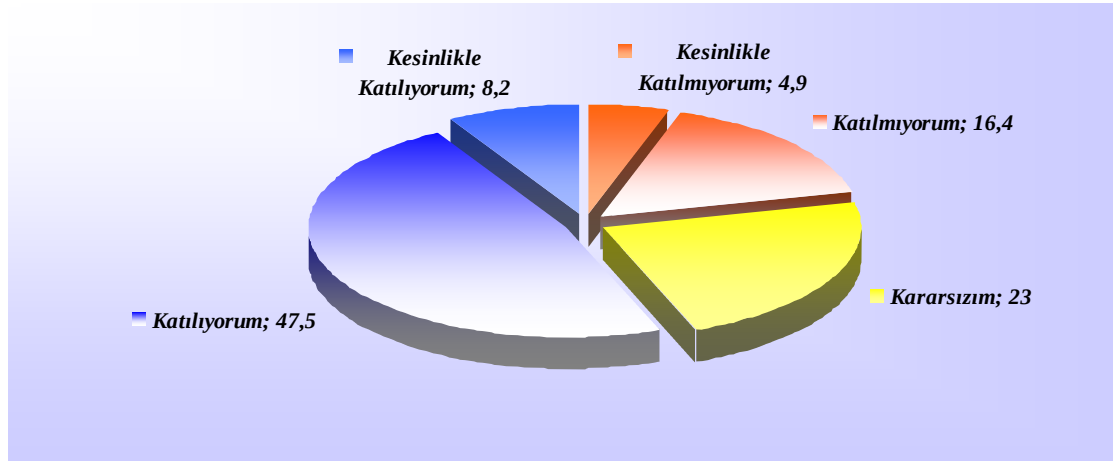
Katılımcı M : *“Zaten teknik olan faaliyetlerimizin hemen hepsinin işlerin doğru yapılabilmesi için kurumsal prosedürler mevcuttur. Bu prosedürlerde de muhtemel risklerin, hataların oluşmasını engellemek amacıyla alınması gereken önlemler, yapılması gereken işlemler sıralanmıştır.”*

Bazı KİT’lerde ise (gerektiği gibi olmasa da) oluşturulan iç kontrol süreçlerinin sembolik anlam taşıdığı, personelin kontrol uygulamalarına yeterince ilgi göstermediği, sorumluluklarını gerektiği ölçülerde yerine getirmediği de ifade edilmiştir.

Katılımcı Y : *“İş ya da hizmet tanımlı olarak kontrol prosedürleri bütünüyle oluşturulmamıştır. Oluşturulduğunda ve eksiksiz uygulandığında kurumsal bir amaç varsa bu amaçlara ulaşılmasında olumlu etki yapacağı tartışmasızdır. Ancak, çalıştığım*

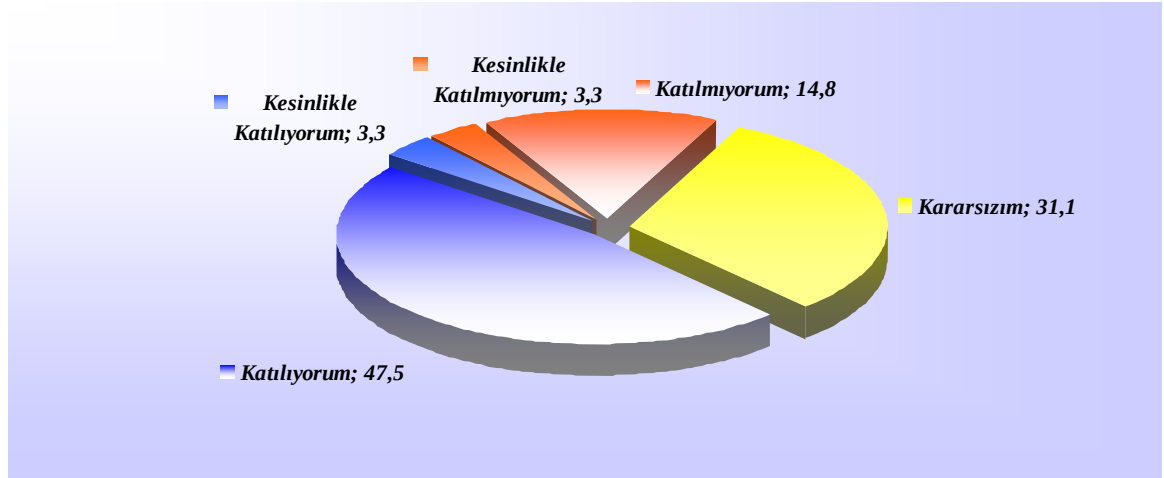
şirkette söz konusu prosedürlerin uygulanmak için değil sadece bir takım sertifikaların temin edilmesi yolunda göstermelik olarak hazırlandığını biliyorum.”

Grafik 4.3: Anket sorusu (S4) İşletmemizde Kontrol Faaliyetlerini Gerçekleştiren Personel Yeterli Bilgi ve Becerilere Sahiptirir Grafikselsel Gösterimi



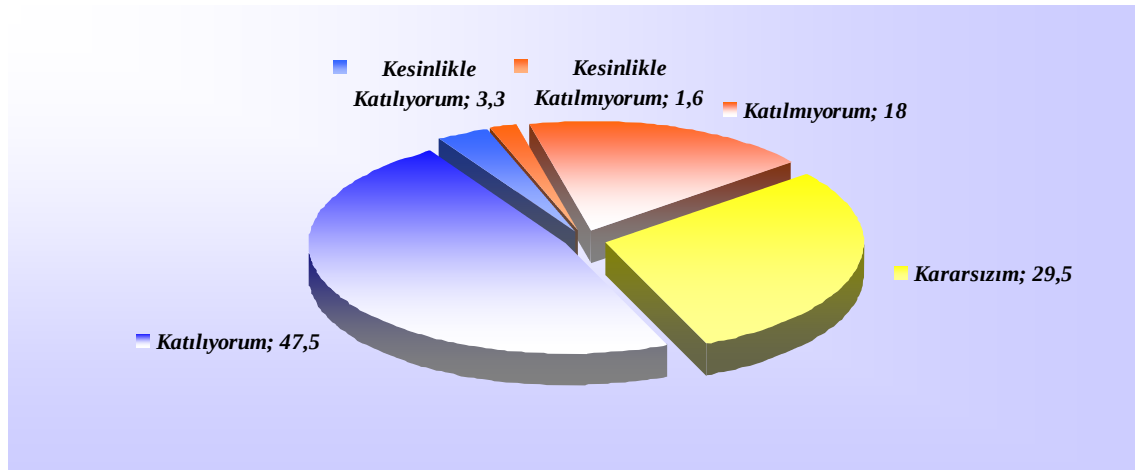
İç kontrol sisteminin en önemli unsurlarından birisi olan kontrol personelinin yetkinliği hususunda anketin 4. sorusunda yer alan (S4) “İşletmemizde kontrol faaliyetlerini gerçekleştiren personel yeterli bilgi ve becerilere sahiptir.” ifadesine % 55,7 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 21,3 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 23 oranında kararsızım şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu durumda kontrol personelinin yetkinliğine de sorgulama yetkisine sahip denetim personeline kontrol personelinin yeterli bilgi ve becerilere sahip bulunduğu konusunda tereddüt olduğu, bu konudaki eksikliklerin giderilmesi için yasal ve idari düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır. Bu bulguya “İç Kontrol Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Personelin Sorumluluğu” ve “Özel Sektördeki Örnek Uygulamaların KİT’lerde Uygulanması” başlıklarında da tesadüf edilmiştir.

Grafik 4.4: Anket Sorusu (S3) İşletmede Kontrol Faaliyetleri/ Hedefleri Yeterince Açık ve Anlaşılabilir Durumdadırın Grafiks gösterimi



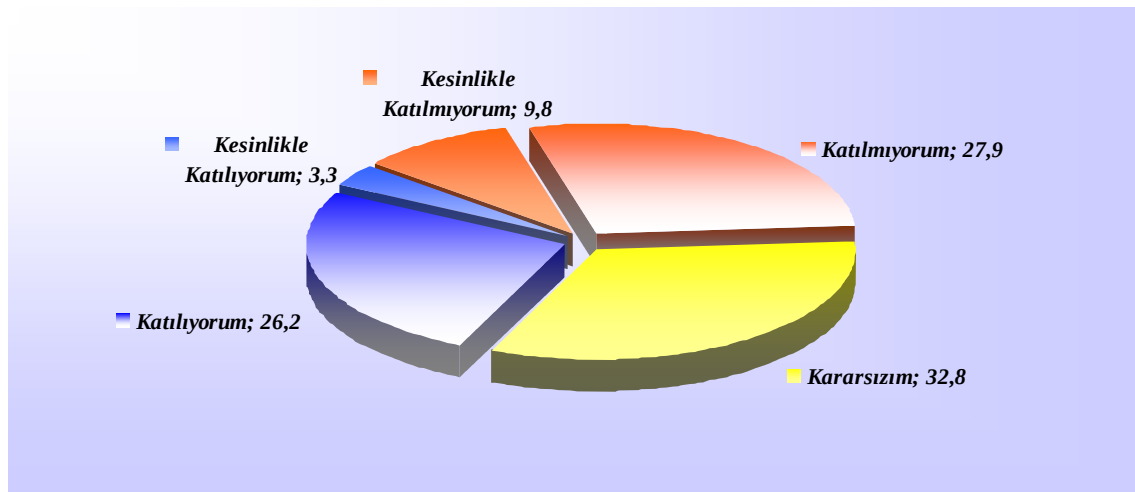
Katılımcılara (S3) “İşletmede kontrol faaliyetleri/ hedefleri yeterince açık ve anlaşılabilir durumdadır.” şeklinde yöneltilen ifadeye % 50,8 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 18,1 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 31,1 oranında ise kararsızım sonuçları çıkmıştır. Söz konusu verilerden de anlaşılacağı üzere kontrol faaliyetleri ve hedeflerinin araştırma kapsamı içerisindeki KİT’lerde yeterli ölçüde belirgin olmadığı, katılımcıların bu konuda genel anlamda hem fikir olmadığı, KİT’lerde yeknesak bir uygulama çerçevesinin bulunmadığı sonuçlarına ulaşılmaktadır. Bu bulgu “Kontrol Çerçevesinin ve Kontrol Süreçlerinin Belirgin Olmaması” başlığında da ortaya çıkmıştır.

Grafik 4.5: Anket Sorusu (S8) İşletmede Etik ve Ahlakî Değerlere Önem Verilinin Grafiks gösterimi



Kontrol ortamı standartları arasında yer alan etik değer ve dürüstlikle ilgili olarak (S8) “İşletmede etik ve ahlaki değerlere önem verilir.” ifadesine % 50,8 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 19,6 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 29,5 oranında ise kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Bu durumda etkin bir kontrol çerçevesinin oluşturulması için gereken etik ve ahlaki değerlerin yeterli ölçüde oluşturulmadığı düşünülmektedir. Bu bulguya “İç Kontrol Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Kontrol Personelinin Sorumluluğu”, “Üst Yönetimin Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü”, “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Üst Yönetimin Rolü” ve “Denetim Kültürü ve Etiksel Algı” başlıklarında da yer verilmiştir.

Grafik 4.6: Anket Sorusu (S9) Çalışanlar Çalışma Koşulları, Ücretlendirme ve Ödüllendirmeden Memnundurun Grafikselsel Gösterimi



Etkin bir kontrol çerçevesinin oluşumunda doğru personelin seçilmesi kadar sorumluluklar ve performansa paralel ücretlendirmenin, ödüllendirmenin yapılması gerekmektedir. Anket soruları arasında yer alan (S9) “Çalışanlar çalışma koşulları, ücretlendirme ve ödüllendirmeden memnundur.” ifadesine % 29,5 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 37,7 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 32,8 oranında da kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Bu durumda sabit ve kamu otoritesince belirlenen unvanlara paralel karmaşık bir ücretlendirme sisteminin olması, ödüllendirmenin nadiren ve tatmin etmeyecek düzeyde gerçekleşmesi, işçi-memur personel arasında ciddi özlük hakları farklılıklarının bulunması itibariyle bu konuda

genel anlamda bir belirsizliğin olduğu sonucuna varılabilmektedir. Etkin ve verimli bir kontrol çerçevesi oluşturulabilmesi için uygun ve rasyonel bir ücretlendirme/ödüllendirme sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Bu bulguya “Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliği ve Verimliliği” ve “Özel Sektördeki Örnek Uygulamaların KİT’lerde Uygulanması” başlıklarında da yer verilmiştir.

4.6.1.2. Kontrol Çerçevesinin ve Kontrol Süreçlerinin Belirgin Olmaması

COSO iç kontrol standartlarına göre bir işletmede kontrol ortamının ve kontrol süreçlerinin belirgin olması gerekmektedir. COSO’ya göre kontrol çerçevesi, bir işletmede olması arzulanan veya mevcut iç kontrolleri kapsayan ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine olanak tanıyan genel kabul görmüş kontrol kategorilerini, kontrol ortamı ise dürüstlük ve etik değerler, yönetimin yaklaşımı ve biçimi, organizasyonel yapı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile personelin yeterliliği unsurlarından oluşan işletmelerdeki kontrol faaliyetlerine ilişkin genel çerçeveyi vurgulayan yapıyı tarif etmektedir (<http://icdenetim.gov.tr/ic-denetim/ic-denetim-terimleri/>, 2013). Buna göre görüşmelerde bazı katılımcılar iç kontrol çerçevesinin ve kontrol süreçlerinin istenildiği ölçüde belirgin olmadığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

Katılımcı Y: “... çalıştığım şirkette söz konusu prosedürlerin uygulanmak için değil sadece bir takım sertifikaların temin edilmesi yolunda göstermelik olarak hazırlandığını biliyorum.”

Katılımcı T: “Yani KİT’lerde geçmişten günümüze bir iç kontrol sisteminin tasarlandığını söylemek mümkündür. Ancak bu kontrol sistemi birimler itibari ile etkileşimli bir yapıda yeni yeni yapılanmakta ve çeşitli karar destek sistemleri ile güçlendirilmektedir. Örneğin kurumsal kaynak yönetimi bu çerçevede etkin bir kontrol faaliyeti için bize oldukça yardımcı olmaktadır.”

Bununla beraber kontrol çerçevesinin ve kontrol süreçlerinin tüm işletmeyi kapsayacak şekilde belirlenmesinin işletme açısından çok önemli olduğu da ifade edilmiştir.

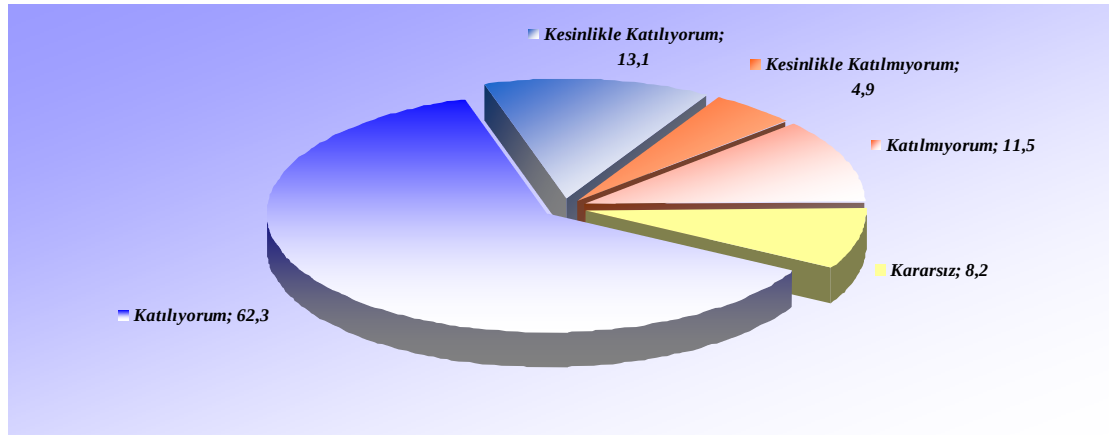
Katılımcı M : *“Birimlerimizde yönetmelikler itibari ile kontrol işlemleri anlatılmıştır. Ancak eksiklikler mevcuttur... KİT’lerde tüm işletmenin her kademesini ve her faaliyetini içeren bir kontrol sistemi kurulmalı ve dokümente edilmelidir. Hiçbir iş ve sorumluluk ucu açık bırakılmayacak şekilde tanımlanmalı ve yazılı halde personele duyurulmalıdır.”*

Katılımcı D : *“Tüm kontrol süreçlerinin kim tarafından, ne şekilde, hangi zamanda, nerede gerçekleştirileceği ve kayıt altına alınacağı önceden belirlenmiş olması, ilgili personelin herhangi bir konuda tereddüt yaşamamasına yardımcı olacağı gibi, denetim faaliyetlerin yürütülmesinde de oldukça kolaylık sağlamaktadır. Söz konusu prosedürlerin bulunmaması halinde denetim personeli bir kontrol işlemi veya işletme faaliyeti için yeterli değerlendirme yapması güçleşebilecektir.”*

Görüşmelerde katılımcılar KİT’lerde kritik öneme sahip bazı işlemlere dair süreçlerin ve kontrol işlemlerinin tanımlanarak personele bildirildiğini ifade etmişlerdir. Bazı kontrol süreçlerinin tehlikeli ve maddi açıdan önemli sonuçları doğurabileceği göz önüne alındığından (doğal bir tedbir mahiyetinde) zorunluluk nedeniyle ilgili prosedürlerin oluşturulduğu anlaşılmaktadır.

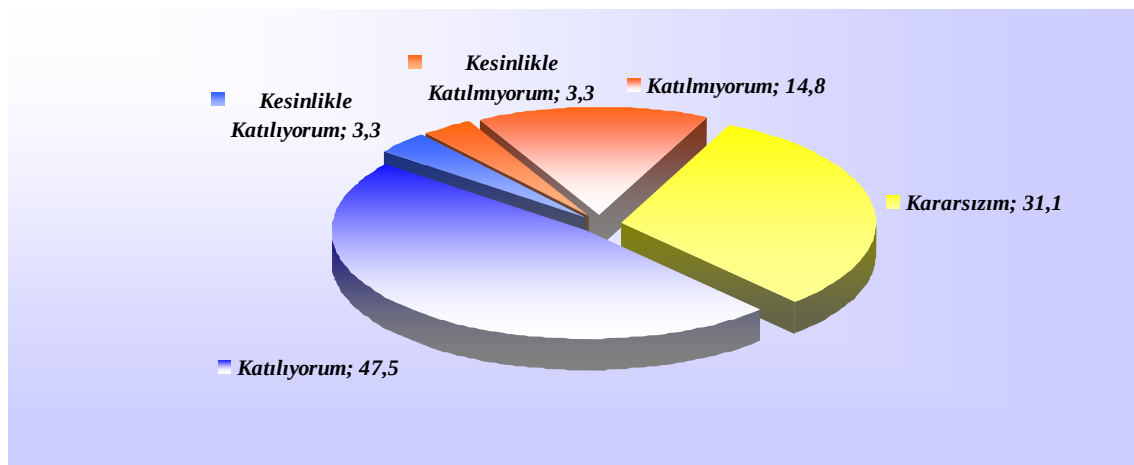
Katılımcı G: *“İşletmemizde kontrol faaliyetlerinin tasarımı ve icrası yürürlükteki mevzuat hükümleri doğrultusunda yapılmaktadır. Kuruluşumuzun ana faaliyet sahası içerisinde bulunan birçok hizmet hayati öneme sahip, kritik süreçleri ve kamu menfaatlerine doğrudan etki ettiğinden dolayı işlemler detaylandırılmış ve kayıt altına alınmıştır.”*

Grafik 4.7: Anket Sorusu (S1) İşletmemizde Görev Yetki ve Sorumluluklar Açık Bir Şekilde Tanımlanmış mıdırın Grafikselsel Gösterimi



İç kontrol sistemi ile ilgili olarak anket katılımcılarına yöneltilen (S1) “İşletmemizde görev yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde tanımlanmıştır” ifadesine % 75,4 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevapları elde edilmiştir. Araştırma alanında bulunan KİT’lerin kurumsallaşmış bir yapıya sahip olması ve kamu görevi yürütülmesi sorumluluğu da göz önünde alındığında bu işletmelerde personelin görev, yetki ve sorumlulukların belirgin bir şekilde tanımlandığı düşünülmektedir. Bu bulgu “İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Uygulamaları” başlığında da vurgulanmıştır.

Grafik 4.8: Anket Sorusu (S3) İşletmede Kontrol Faaliyetleri/ Hedefleri Yeterince Açık ve Anlaşılabilir Durumdadırın Grafikselsel Gösterimi



Diğer taraftan katılımcılara (S3) “İşletmede kontrol faaliyetleri/ hedefleri yeterince açık ve anlaşılabilir durumdadır.” şeklinde yöneltilen ifade karşısında % 50,8 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 18,1 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 31,1 oranında ise kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Bu bağlamda araştırma sahasında bulunan KİT’lerde genel bir uygulama birlikteliğine rastlanılmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu bulgu “İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Uygulamaları” başlığında da ortaya çıkmıştır.

4.6.1.3. Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliği ve Verimliliği

KİT’lerin kurumsal hedeflerine ulaşabilmesi için iç kontrol faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi, ayrıca işletme faaliyetlerinin kalitesini artırması beklenmektedir. Teftiş personelinin yaptığı denetimlerde -öne çıkan hususlar arasında- yapılan işlemlerin kurumsal hedefler ve yasal düzenlemelerle uyum içerisinde gerçekleşip gerçekleşmediği yer almaktadır. Bununla beraber araştırmacı tarafından incelenen KİT’lerdeki teftiş ve soruşturma raporlarında uygunluk denetiminin yanı sıra denetçinin kişisel nitelikleri de ön plana çıkaran kısmi anlamda performans ve sistem denetimlerinin yapılmaya çalışıldığı gözlemlenmiştir.

Katılımcı D: *“Birimlerin hiyerarşik yapısı içerisinde yaptıkları kontrol faaliyetleri incelendiğinde, birimlerde genellikle iş körlüğü olduğu ve birimlerde hiyerarşik yapıda oluşan kontrolün her zaman amacına uygun gerçekleştirilemediği görülmektedir. Ancak herhangi bir uygunsuzluğun bir şekilde ortaya çıkmasına müteakip işlem yapıldığı görülmektedir.”*

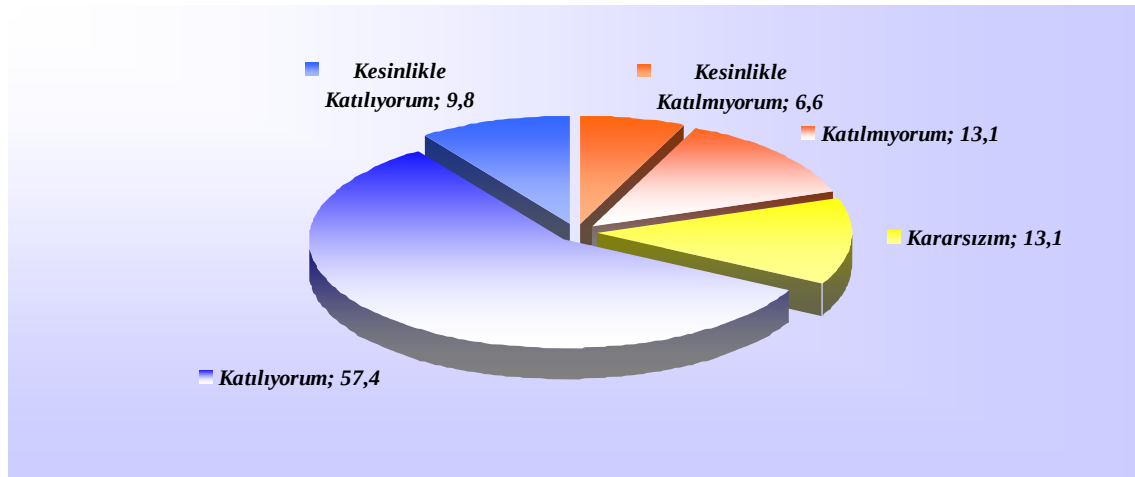
Katılımcı G: *“Zira uygulamada ve yaptığımız denetimlerde, soruşturmalarda birçok eksikliği ve hatayı tespit etmekte, üst yönetimi ve ilgili personeli bu konularda uyarmaktayız. Aslında tüm bu işlemlerin kurum ve birim bazında bir sistematik plan dahilinde organize edilmesi, ciddi bir şekilde uygulanması ve takip edilmesi gerekmektedir.”*

Katılımcılar kontrol faaliyetlerinin fayda sağlayabilmesi için mutlaka kontrol standartlarının, süreçlerinin belirgin olmasını vurgulamıştır.

Katılımcı D: “Tüm kontrol süreçlerinin kim tarafından, ne şekilde, hangi zamanda, nerede gerçekleştirileceği ve kayıt altına alınacağı önceden belirlenmiş olması, ilgili personelin herhangi bir konuda tereddüt yaşamamasına yardımcı olacağı gibi, denetim faaliyetlerin yürütülmesinde de oldukça kolaylık sağlamaktadır. Söz konusu prosedürlerin bulunmaması halinde denetim personeli bir kontrol işlemi veya işletme faaliyeti için yeterli değerlendirme yapması güçleşebilecektir.”

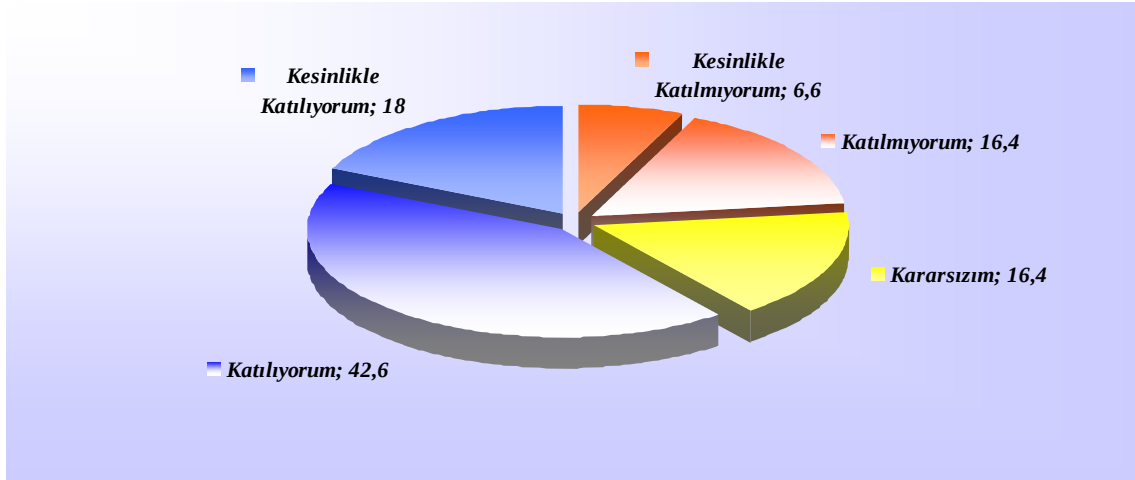
Katılımcı Y: “İş ya da hizmet tanımlı olarak kontrol prosedürleri bütünüyle oluşturulmamıştır. Oluşturulduğunda ve eksiksiz uygulandığında kurumsal bir amaç varsa bu amaçlara ulaşılmasında olumlu etki yapacağı tartışmalıdır.”

Grafik 4.9: Anket Sorusu (S5) İdari Düzenlemelere Bağlı Olarak Oluşturulan Kontrol Faaliyetleri ve Prosedürleri İş Süreçlerini Olumlu Yönde Etkilemektedirin Grafiks gösterimi



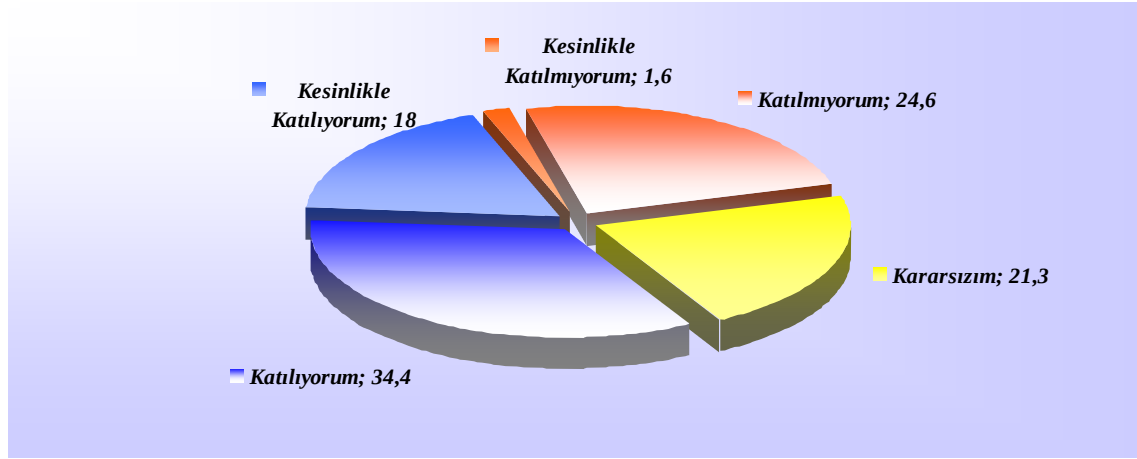
Anket sorusunda yer alan (S5) “İdari düzenlemelere bağlı olarak oluşturulan kontrol faaliyetleri ve prosedürleri iş süreçlerini olumlu yönde etkilemektedir.” ifadesine % 67,3 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildirilmiştir. Bu durumda kontrol faaliyetlerinin ve prosedürlerinin işletme faaliyetleri üzerinde büyük oranda olumlu yönde etkisi bulunmakla birlikte çoğu zaman da yoğun bürokrasiye neden olabilen uygulamaların varlığı da göz önünde bulundurulmalıdır.

Grafik 4.10: Anket Sorusu (S6) İşletmede Kontrol Faaliyetleri ve Prosedürlerinin Çalışanlar Üzerinde Olumsuz Etkisi Vardırın Grafikselsel Gösterimi



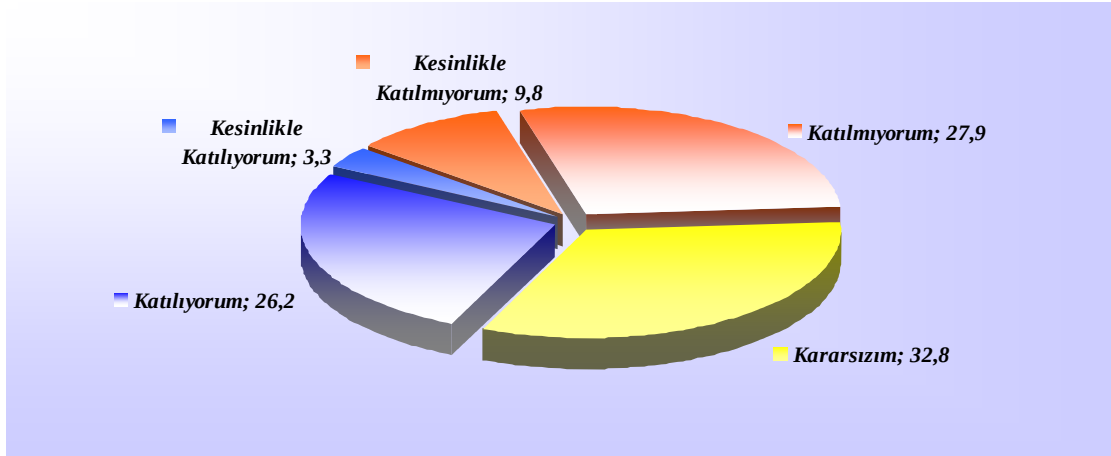
Nitekim (S6) “İşletmede kontrol faaliyetleri ve prosedürlerinin çalışanlar üzerinde olumsuz etkisi vardır.” ifadesine % 60,6 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildirilmiştir. Bu bulgu “S5.İdari düzenlemelere bağlı olarak oluşturulan kontrol faaliyetleri ve prosedürleri iş süreçlerini olumlu yönde etkilemektedir.” ifadesinin sonuçları ile çelişiyor gibi görünmekle birlikte kamu otoritesi içerisinde yer alan bu kurumların klasik yoğun bürokratik işlemlerden sıyrılarak kontrol prosedürlerinin en az zaman ve maliyete neden olacak, ancak etkinliğini yitirmeyecek şekilde gözden geçirilmesi ve revize edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Grafik 4.11: Anket Sorusu (S7) İşletmede Siyasi ve Etik Dışı Davranışların Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Etkisi Vardırın Grafikselsel Gösterimi



KİT'lerin geçmişten günümüze temel problemlerinden birisi olan politik müdahalelerin varlığı, kontrol süreçlerine de uzanabilmektedir. Ankette yer alan (S7) "İşletmede siyasi ve etik dışı davranışların kontrol faaliyetleri üzerinde etkisi vardır." ifadesine % 52,4 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 26,2 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 21,3 oranında ise kararsızım cevabı verilmiştir. Politik ve etik dışı müdahalelerin varlığı her zaman olumsuz bir etmen olup, bu işletmelerin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması ve iç kontrol uygulamalarının etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için mutlaka bu tür etkilerden uzak bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Bu bulgu "İç Denetim Biriminin ve İç Denetçilerin Bağımsızlığı", "Özel Sektördeki Örnek Uygulamaların KİT'lerde Uygulanması" ve "Denetim Kültürü ve Etiksel Algı" başlıklarında da yer almıştır.

Grafik 4.12: Anket Sorusu (S9) Çalışanlar Çalışma Koşulları, Ücretlendirme ve Ödüllendirmeden Memnundur Grafiksel Gösterimi



Kontrol faaliyetlerinin sorumlu personel tarafından etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ve kontrol süreçlerinin/prosedürlerinin sürekli iyileştirilebilmesi için sorumluluklar ve yeterlilikler ile paralel bir ücretlendirmenin/ödüllendirmenin yapılması gerekmektedir. Anket soruları arasında yer alan (S9) “Çalışanlar çalışma koşulları, ücretlendirme ve ödüllendirmeden memnundur.” ifadesine % 37,7 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 32,8 oranında da kararsızım, % 29,5 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum sonuçları elde edilmiştir. Bu durumda yapılan işlemlere uygun, rasyonel bir ücretlendirme/ödüllendirme sisteminin oluşturulmasının ihtiyaç olduğu ileri sürülebilir. Bu bulguya “İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Uygulamaları” ve “Özel Sektördeki Örnek Uygulamaların KİT’lerde Uygulanması” başlıklarında algı başlıklarında yer verilmiştir.

4.6.1.4. İç Kontrol Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesinde Sorumluluk

4.6.1.4.1. İç Kontrol Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesinde Kontrol Personelinin Sorumluluğu

İç kontrol faaliyetlerinin hedeflenen başarıya ulaşabilmesi için iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu her personelin istenilen nitelikte olması ve bu personelin kontrol faaliyetlerini gereken dikkat ve ölçütlerde gerçekleştirmesi gerekmektedir. Katılımcılarda bu görüşe iştirak ederek KİT’lerde iç kontrol uygulamaları ile ilgili personelin sorumluluklarına işaret etmişlerdir.

Katılımcı Y: *“İş ya da hizmet tanımlı olarak işin ya da hizmetin her aşamasında önceden belirlenmiş standartlara göre bütün Şirket çalışanlarının yaptıkları işi kontrol etmeleri ise bu tarz bir kontrol işletmemizde kısmen ve kişiye bağlı olarak gerçekleşmekle birlikte büyük oranda böyle bir kontrolden bahsedilemez.”*

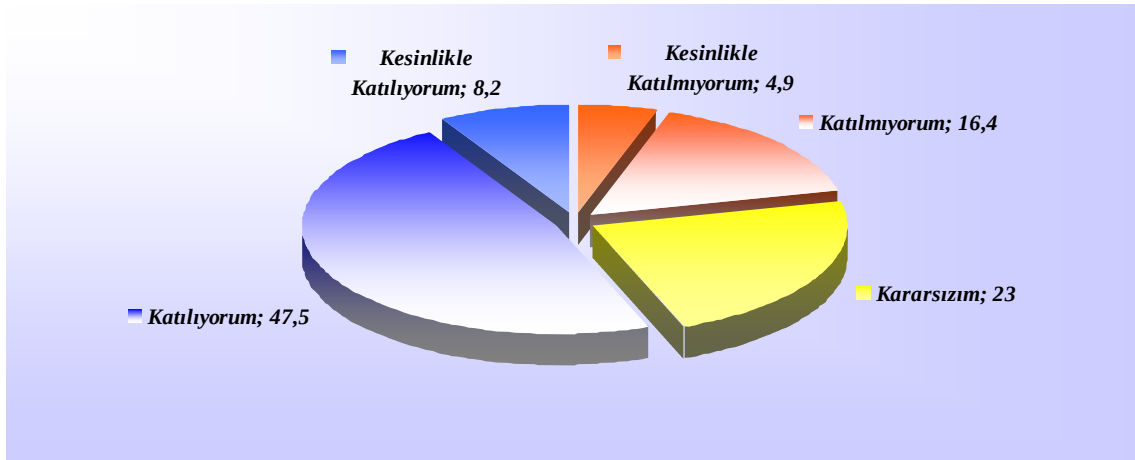
Katılımcı T: *“Kuruluşumuzda icracı birimlerin, ünitelerin sorumlu amirleri ve memurları yapılan işleri, süreçleri kontrol etmekle mükelleftir. Buna paralel olarak bir yanlış, suistimal veya hata öncelikle içinde bulunduğu birim tarafından fark edilmesi ve düzeltilmesi gerekmektedir. Buna bir anlamda otokontrol da diyebiliriz.”*

Katılımcı G: *“Tecrübelerimize göre personelin kontrol işlemlerine dikkat etmesi konusunda ortak bir bilincin geliştiğini söyleyebilirim. Bununla beraber kontrol faaliyetlerinin mevcut haliyle etkinlik derecesinin istenilen seviyede olmadığı söylenilebilir.”*

Bu bağlamda KİT’lerde iç kontrol süreci içerisinde yer alan personelin sorumluluklarını yeterli ölçütlerde getirmediikleri ve kontrol işlemlerine gereken duyarlılığı göstermediği vurgulanmıştır. Diğer taraftan bir katılımcı kontrol işlemlerinin kalitesi için sorumlu personelinin yetkinliğine işaret etmiştir.

Katılımcı M: *“... personel ve yönetici seçiminde mutlaka daha seçici, işin niteliğine uygun kişilerin seçilmesini sağlayacak objektif bir sistemin getirilmesi gerekmektedir. Zaten nitelikli personel yapması gereken işleri ve kontrolleri zamanında ve doğru bir şekilde yaptığından, kontrol faaliyeti de amacına ulaşmış oluyor.”*

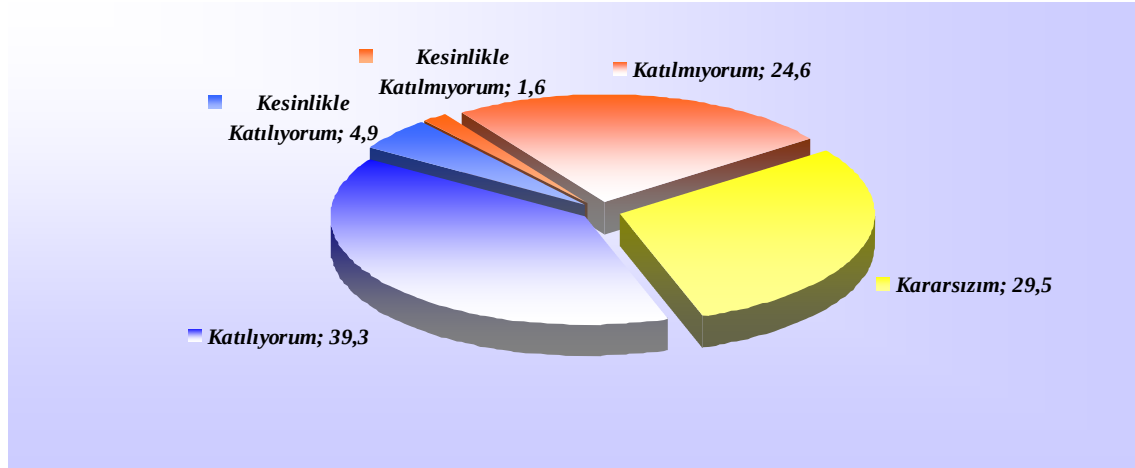
Grafik 4.13: Anket Sorusu (S4) İşletmemizde Kontrol Faaliyetlerini Gerçekleştiren Personel Yeterli Bilgi ve Becerilere Sahiptirir Grafikselsel Gösterimi



İç kontrol sisteminde kontrol personelinin yetkinliği hususunda anketin 4. sorusunda yer alan (S4) “İşletmemizde kontrol faaliyetlerini gerçekleştiren personel yeterli bilgi ve becerilere sahiptir.” ifadesine % 55,7 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 21,3 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 23 oranında kararsızım şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu durumda denetim personelinin kontrol süreçleri ile sorumlu personelin yetkinliği konusunda ortak bir bakış açısına sahip olmadığı, KİT’lerde kontrol personelinin seçiminde daha fazla dikkat ve özenin gerektiği düşünülmektedir. Bu bulgu “İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Uygulamaları” ve “Özel Sektördeki Örnek Uygulamaların KİT’lerde Uygulanması” başlıklarında da ortaya çıkmıştır.

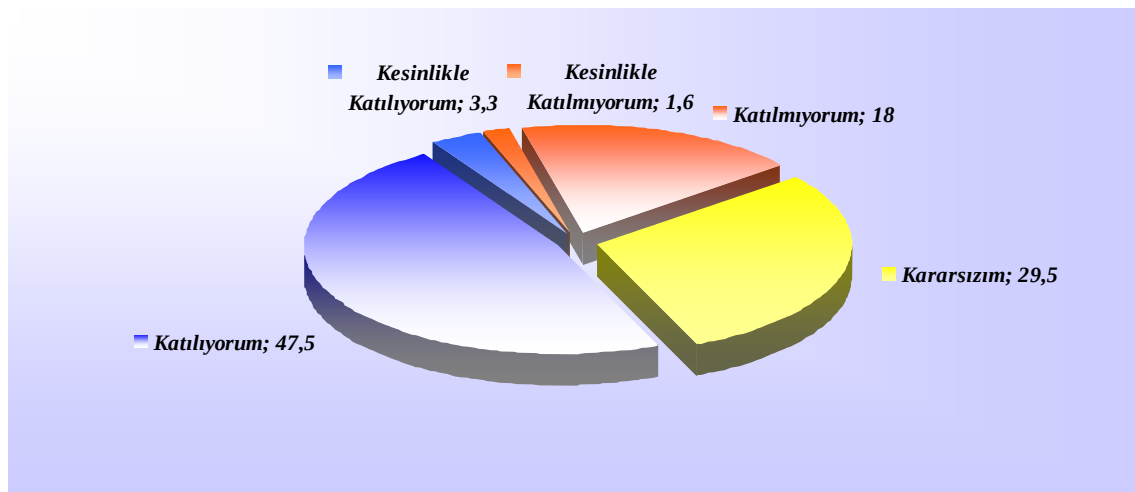
Katılımcı Y: “...yönetime ilişkin bütün aslı kararlar Şirket üst yönetimi tarafından alınmakta, hiyerarşi içinde bulunan söz konusu unvan ve kadrolarda bulunanlar ise görev, yetki ve sorumluluklarına göre hareket etmeyip, kayıtsız ve şartsız üst yönetim tarafından alınan kararları uygulamaktadır. Dolayısı ile denetimler esnasında karşılaşılan hatalı ya da mevzuata aykırı uygulamaların muhatabı olmayı kabul etmeyip, üst yönetim tarafından alınan kararları uyguladıklarını ifade ederek muhatabın üst yönetim olduğunu vurgulamaktadırlar.”

Grafik 4.14: Anket Sorusu (S2) İşletmemizin Tüm Birimlerinde Kontrol Faaliyetlerine ve Prosedürlerine Gereken Önem Verilmektedirin Grafikselsel Gösterimi



İç kontrol uygulamaları kapsamında (S2) “İşletmemizin tüm birimlerinde kontrol faaliyetlerine ve prosedürlerine gereken önem verilmektedir.” ifadesine % 44,2 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 26,2 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 29,5 oranında ise kararsızım sonucu çıkmıştır. Ankete verilen cevaplar çerçevesinde bazı KİT’lerde söz konusu kontrol faaliyetlerine ve prosedürlerine önem verildiği, bazılarında ise yeterli derecede önem verilmediği düşünülmektedir.

Grafik 4.15: Anket Sorusu (S8) İşletmede Etik ve Ahlaki Değerlere Önem Verilinin Grafikselsel Gösterimi



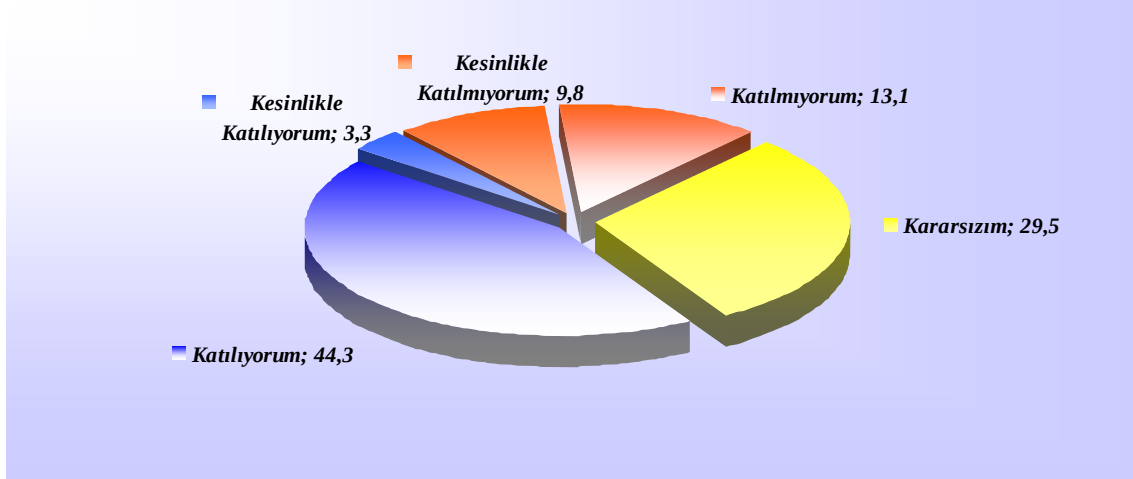
Kontrol ortamı standartları arasında yer alan etik değer ve dürüstlikle ilgili olarak (S8) “İşletmede etik ve ahlaki değerlere önem verilir.” ifadesine % 50,8 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 19,6 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 29,5 oranında ise kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Bu durumda etkin bir kontrol çerçevesinin oluşturulması için kontrol personeline gereken etik ve ahlaki değerlerin yeterli ölçüde benimsendiği hususunda tereddüt olduğu gözlemlenmektedir. Bu bulgu “İç Kontrol Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Kontrol Personelinin Sorumluluğu, “Üst Yönetimin Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü, “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Üst Yönetimin Rolü” ve “Denetim Kültürü ve Etiksel Algı” başlıklarında yer almıştır.

4.6.1.4.2. Üst Yönetimin Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü

İç kontrol uygulamalarının başarısı için mutlaka üst yönetim tarafından desteklenmesi, kontrol uygulamalarını ve önerilerini teşvik edici bir tutum sergilemesi gerekmektedir. KİT’lerde söz konusu uygulamaların başarısızlığında bir katılımcı tarafından üst yönetimin gereken desteği ve özeni göstermediği vurgulanmıştır.

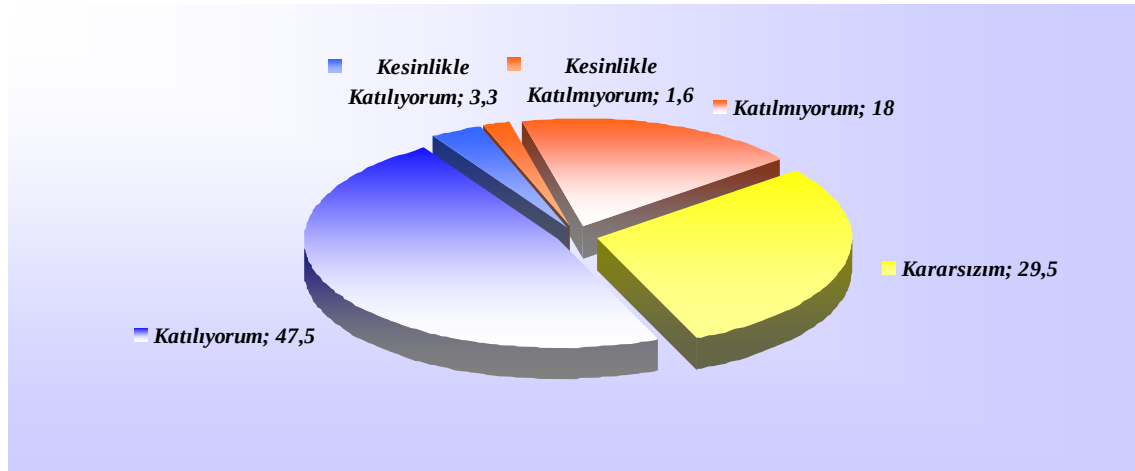
Katılımcı Y: “...yönetime ilişkin bütün asli kararlar Şirket üst yönetimi tarafından alınmakta, hiyerarşi içinde bulunan söz konusu unvan ve kadrolarda bulunanlar ise görev, yetki ve sorumluluklarına göre hareket etmeyip, kayıtsız ve şartsız üst yönetim tarafından alınan kararları uygulamaktadır. Dolayısı ile denetimler esnasında karşılaşılan hatalı ya da mevzuata aykırı uygulamaların muhatabı olmayı kabul etmeyip, üst yönetim tarafından alınan kararları uyguladıklarını ifade ederek muhatabın üst yönetim olduğunu vurgulamaktadırlar. Denetmenler doğrudan üst yönetime bağlıdır ve üst yönetim ise herkesin malumu olduğu üzere denetimden muaftır. Bu sebeple, bu kısır döngü - fasit daire değişmediği sürece denetim faaliyetlerinin icrasından bütünü etkileyecek olumlu ve istendik sonuçların çıkmayacağını düşünüyorum.”

Grafik 4.16: Anket Sorusu (S13) Denetim Faaliyetleri Sonucunda Kontrol Süreçleri ve Sistemleri İçin Yapılan Tavsiyeler Üst Yönetim Tarafından Önemszenmenin Grafiksels Gösterimi



Kontrol faaliyetlerinin izlenmesi ve değersendirilmesi genel olarak iç denetim faaliyetleri ile gerçekleştirilir. İç kontrol sisteminin beşinci unsuru olan izleme ile iç denetim faaliyetlerine atıfta bulunulur. KİT’lerde teftiş kurulu denetim personeline teftiş, inceleme gibi denetim faaliyetleri çerçevesinde iç kontrol uygulamalarının değersendirilmesi yapılmakta ve öneriler geliştirilmektedir. Bu bağlamda anket çalışmasında yer alan (S13) “Denetim faaliyetleri sonucunda kontrol süreçleri ve sistemleri için yapılan tavsiyeler üst yönetim tarafından önemszenmez.” ifadesine % 47,6 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 22,9 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 29,5 oranında kararsızım sonucu elde edilmiştir. Söz konusu önermenin düşük bir oranda desteklenmesi denetimin kontrol faaliyetleri üzerindeki değersendirmelerinin yeterli ölçüde desteklenmediğı savını öne çıkarmaktadır. Bu bulgu “Kontrol faaliyetleri Üzerinde Yapılan Denetimlerin Yarattığı Katma Değer”, “Üst Yönetimin İç Denetim Faaliyetlerine Karşı Tutumu” ve “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Üst Yönetimin Rolü” başlıklarında da yer almaktadır.

Grafik 4.17: Anket Sorusu (S8) İşletmede Etik ve Ahlaki Değerlere Önem Verilirin Grafikselsel Gösterimi



Kontrol ortamı standartları arasında yer alan etik değer ve dürüstlikle ilgili olarak (S8) “İşletmede etik ve ahlaki değerlere önem verilir.” ifadesine % 50,8 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 19,6 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 29,5 oranında ise kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Bu durumda etkin bir kontrol çerçevesinin oluşturulması için gereken etik ve ahlaki değerlerin oluşumunda üst yönetimin liderlik yapması beklenmektedir. Bu bulgu “İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Uygulamaları”, “İç Kontrol Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Kontrol Personelinin Sorumluluğu”, “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Üst Yönetimin Rolü” ve “Denetim Kültürü ve Etiksel Algı” başlıklarında yer almıştır.

4.6.1.5. Risk Değerlemesi İhtiyacı ve Üst Yönetimin Risk Algısı

COSO’ya göre iç kontrolün unsurlarından birisi de risk değerlendirme sürecidir. Buna göre işletme faaliyetlerinin kurumsal hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek risklerin belirlenmesi, ölçülmesi ve yönetilmesi gerekmektedir. Risklerin belirlenmesi ve yönetilmesinde sorumluluk en başta üst yönetime düşmektedir. Araştırma kapsamında bulunan KİT’lerde bu konuda gereken önemin verilmediği, yapılan risk değerlemelerin ise -uluslararası standartlara uygun olmayacak bir şekilde- kısmen yapıldığı ifade edilmiştir. Bu konuda KİT’lerin ekonomik düzlemdeki konumları ve

işletme tiplerinin önemli birer etmen olduğu kadar, yasal çerçevenin ve zorlayıcı unsurların bulunmadığı da ileri sürülmektedir.

Katılımcı D: “Üst yönetimin tarafından organizasyon içinden ve dışından kaynaklanabilecek riskleri yeterli ölçüde değerlendirildiğini düşünmemekteyim. Zira kamu kuruluşu olmamız nedeni ile risk algısı ve risk yönetimi düşük bir performans izlemektedir. Yöneticilerin eğitimi ve eğilimi bu yönde olamamakla birlikte KİT’leri bu yönde zorlayacak bir atmosferinde bulunmaması nedeni ile ilgililer bu konuda yeterli duyarlılığı gösteremeyebilmektedirler.”

Katılımcı Y: “Şirketimizde, üst yönetim kademesinin organizasyonun içinden veya dışından kaynaklanabilecek muhtemel riskleri değerlendirme gibi bir kaygısı olduğunu sanmıyorum. 17 yıllık memuriyet hayatımda işletme için risk olgusu olarak değerlendirilebilecek konularda (küresel-yerel, sektörel, finansal, ticari ve hatta adli olanlarda dahil olmak üzere) bırakın herhangi bir çalışma yapılmasını konuşulmasına dahi şahit olmadım. Şirketimizde, üst yönetim kademesinin bildiği, üzerinde düşündüğü ve çözüm aradığı tek risk kişisel ikbal ve menfaat kaygısı ile bütünleşmiş siyasi risktir.”

Diğer taraftan bazı KİT’lerde uygun ölçekte olmasa da bazı işletme faaliyetlerinin kesintiye uğramaması için risk değerlendirme çalışmalarının yapıldığı, bazı kurumsal düzenlemelerde de bu konuya yer verildiği ifade edilmiştir.

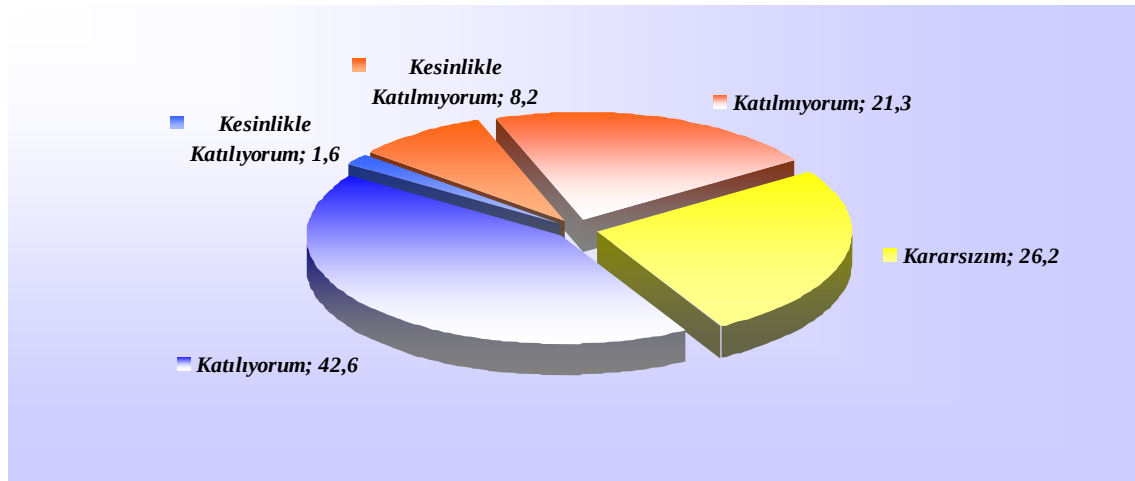
Katılımcı T: “Kuruluşumuzun bulunduğu sektör itibari ile derli toplu bir risk çalışması ve planlaması yoktur. Ancak iç idari düzenlemelerimizde yapılan tüm işlemler için muhtemel riskleri öngören çalışmalar yapılmıştır. Zira geçmişten gelen tecrübe ve bilgi birikimi neticesinde kurumsal yapımızın hemen her biriminde risk algısı mevcuttur. Bu hususta sürekli yenilikler de yapılmaktadır. Kuruluşumuzda düzenli bir risk analizi yapılmasının işletme faaliyetleri açısından çok önemli yararlar sağlayacağını düşünüyorum.”

Katılımcı M: “Risklerin değerlendirilmesi için planlı ve sistematik bir metot uygulanmamaktadır. Üst yönetimin olduğu kadar birimlerinde bu doğrultuda bir çalışması olduğunu sanmıyorum. Ancak risk derken bir takım aksaklıkların önceden öngörülebilmesi ve bunun paralelinde bir tedbir alınması deniyor ise faaliyet sahama giren konularda işlerin doğru yürümesi adına her birimin aldığı/almaması gereken tedbirler bulunmaktadır. Bunların bir kısmı mevzuatımızda olduğu gibi bir kısmı da işin

icabı ve hayatın olağan akışı içerisinde edinilen tecrübeler doğrultusunda bir kurum kültürü halinde görülmesi mümkündür.”

Katılımcı G: “Üst yönetimin organizasyon içinden ve dışından kaynaklanabilecek muhtemel riskleri sistem hatasından ziyade genellikle kişisel hatalardan kaynaklanan riskler olarak değerlendirdiğini düşünüyorum. Zira bir bütün olarak profesyonel anlamda risk analizi yapılmamakta, risklerin nasıl yönetileceğine dair kurumsal risk yönetim planları oluşturulmamaktadır. Ancak bu konuda kurumumuz önemli bir adım atmış ve müstakil bir ünite kurmuştur. Zaman içerisinde bu çalışmaların daha planlı ve daha dikkatli bir şekilde yürütüleceğini ümit ediyorum.”

Grafik 4.18: Anket Sorusu (S10) Üst Yönetim Finansal ve Finansal Olmayan Raporların Hazırlanması Aşamasında Hata ve Hilelerden Oluşacak Riskleri Dikkate Almazın Grafikselsel Gösterimi



Risk değerlemesi ve risk analizi ile ilgili olarak ankette (S10) “Üst yönetim finansal ve finansal olmayan raporların hazırlanması aşamasında hata ve hilelerden oluşacak riskleri dikkate almaz.” ifadesi sorulmuş olup, % 44,2 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 29,5 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 26,2 oranında ise kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Risk değerlemesi KİT’lerde özellikle kurumsal yönetim ve iç kontrol uygulamaları çerçevesinde yeni kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu konuda tüm katılımcılarının yeterli bilgi ve tecrübe sahibi olmadığı düşünülmektedir. Zira KİT’lerin mevcut yapıları ve faaliyet biçimleri

incelendiğinde risk değerlemesi, risk analizi ve risk yönetimi kavramlarının yönetim tarzlarına yansımadağı, risk odaklı çalışmaların düzenli bir şekilde yapılmadağı görülebilmektedir. Ancak zaman içerisinde meydana gelen birçok konuda risklere dair iç düzenlemelerin yapıldığı, işletme faaliyetlerini engelleyebilecek risklerin önceden önlenmesi için bir takım tedbirlerin alındığı düşünülmektedir. Bütün bu çalışmalar sistematik ve bilimsel olmaktan öte kamusal menfaatin ve suistimallerin, hata ve hilelerin önlenmesi amacıyla meydana gelen bir problem üzerine tedbir mahiyetinde yapılan çalışmalardan oluşabilmektedir.

4.6.1.6. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim

İç kontrol sistemi ve uygulamaları iç denetim birimi aracılığı ile izlenmesi ve sistematik olarak değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. KİT’lerde iç kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesinde denetim personeline önemli görevler düşmektedir. Söz konusu denetim personelinin yapmış oldukları uygulamalarda uygunluk denetimlerinin yanı sıra kontrol süreçlerini ve işlemlerini de değerlendirdiği görülmektedir.

4.6.1.6.1.Kontrol Prosedürleri ile İç Denetim Faaliyetleri Arasındaki Etkileşim

Katılımcılara göre KİT denetim personeli tarafından yapılan ve teftiş adı verilen denetimler kontrol prosedürlerinin kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi açısından önemli bir ölçüt görevi üstlenmektedir. Bir işlemin ne şekilde ve kim tarafından gerçekleştirileceğı, nasıl kontrol ve kayıt altına alınacağı gibi unsurların belirgin olması etkin işletme faaliyetleri için gerekli olduğu kadar etkin bir denetim süreci için de çok önemlidir.

Katılımcı D: “Tüm kontrol süreçlerinin kim tarafından, ne şekilde, hangi zamanda, nerede gerçekleştirileceğı ve kayıt altına alınacağı önceden belirlenmiş olması, ilgili personelin herhangi bir konuda tereddüt yaşamamasına yardımcı olacağı gibi, denetim faaliyetlerin yürütülmesinde de oldukça kolaylık sağlamaktadır. Söz konusu prosedürlerin bulunmaması halinde denetim personeli bir kontrol işlemi veya işletme faaliyeti için yeterli değerlendirme yapması güçleşebilecektir.”

Son yıllarda özellikle kalite yönetim sistemlerinin KİT’lerde giderek benimsenmeye başlanması sonucunda da yapılan işlerin ve sorumlukların yazılı bir hale getirilmesi, kısaca dokümantasyon işlemlerinin yaygınlaştığı görülmektedir. Sonuç olarak kontrol prosedürleri ile iç denetim faaliyetleri arasındaki pozitif bir etkileşim bulunduğu anlaşılmaktadır.

Katılımcı M: *“Kurumumuza ait yıllık planlarımızda da bu konuda yardımcı olacak detaylar bulunmaktadır. Bununla birlikte kalite yönetim sistemi ve kalite standartları gibi kaynaklar, rehberler yönetime ve denetime önemli referanslar vererek teftiş işlemlerinin daha faydalı olması yönünde katkı sağlamaktadır.”*

4.6.1.6.2. Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Yapılan Denetimlerin Yarattığı Katma Değer

COSO iç kontrol sisteminin son unsuru olan izleme faaliyetinin öncelikli olarak iç denetim birimleri tarafından yapılması öngörülmektedir. KİT’lerde uluslararası standartlarda bir iç denetim kavramı ve birimi tanımlanmadığından dolayı, hâlihazırda bu görev teftiş kurulu denetim personeli tarafından yerine getirilmektedir. KİT teftiş kurullarının köklü geçmişi ve tecrübeli denetim personeli ile yapmış oldukları denetim çalışmalarında bu işletmelerin iç kontrol faaliyetleri üzerinde olumlu bir etkisi bulunduğu ve katma değer yarattığı görülebilmektedir. Ancak bu katma değerın ölçülmesi ve/veya işletme faaliyetlerine ne derecede yansıdığıın belirlenmesi yönünde bir veriye tesadüf edilmemiştir.

Türkiye’de anayasal statüde dış denetim işlevi üstlenen Sayıştay’a göre de teftiş kurulu çalışmalarında rutin teftiş faaliyetlerinin önemli bir yeri bulunmaktadır. Örneğin (2012 yılı denetim raporuna göre) teftiş kurulunun bu yönüyle TCDD teşkilat birimlerine, yapıcı ve yol gösterici yönde tespit ve önerilerde bulunduğu hazırlanan raporlarda görülmektedir (Sayıştay TCDD 2012 yılı Raporu, 2013: 10).

Katılımcı M: *“Birimlerimizde yönetmelikler itibari ile kontrol işlemleri anlatılmıştır. Ancak eksiklikler mevcuttur. Yıllık teftiş programı doğrultusunda genel müdürün onayı sonrasında mümkün olduğunca bu kontrol faaliyetlerini denetlemeye çalışıyoruz. Etkin bir kontrol çerçevesinin oluşturulmadığını düşünmekteyim. Ancak teftiş kurulu bu konuda etkin çalıştığını da eklemeliyim.”*

KİT’lerde denetim personeli tarafından gerçekleştirilen denetim ve inceleme çalışmalarında kontrol faaliyetlerinin değerlendirildiği, sistemin aksayan veya hatalı unsurlarının düzeltilmesi yönünde önemli adımlar atıldığı ifade edilmiştir.

Katılımcı G: *“Teftiş kurulu kuruluşumuzda faaliyete geçtiğinden bu yana sistemli bir şekilde yürüttüğümüz teftiş faaliyetleri neticesinde birçok sahada oldukça önemli hataların düzeltilmesini ve işlerin doğru, etkin, verimli bir şekilde yapılabilmesi için gerekli önlemleri tespit etmiş bulunmaktayız. Kuşkusuz denetim hiç durmayan ve her zaman en iyiyi sorgulayan, bu konuda rehberlik ve danışmanlık hizmeti sunabilen bir faaliyettir. Geçmişte teftiş edilemeyen birimlerde zaman içerisinde yanlış yorumlamalardan, hatalı bakış açılarından kaynaklanan ve kanıksanan birçok uygulama ile karşılaştık. Yapılan denetimler neticesinde söz konusu işlemleri düzeltici ve personele yol gösterici tespitlerimiz oldu.”*

Katılımcı D: *“Teftiş Kurulumuz yılların birikimi ile uzman Müfettiş kadrosu ile programlı veya programsız olarak kontrol işlemlerini hiçbir etki altında kalmadan objektif olarak yürütmektedir. Bu şekilde şirketimizde geçmişte çeşitli uygunsuzluklar, hatalar tespit edilmiş olup, bugünde yürütülen denetim faaliyetleri ile tüm bu olumsuzlukların tespitine ve önlenmesine ilişkin çalışmalar devam edilmektedir.”*

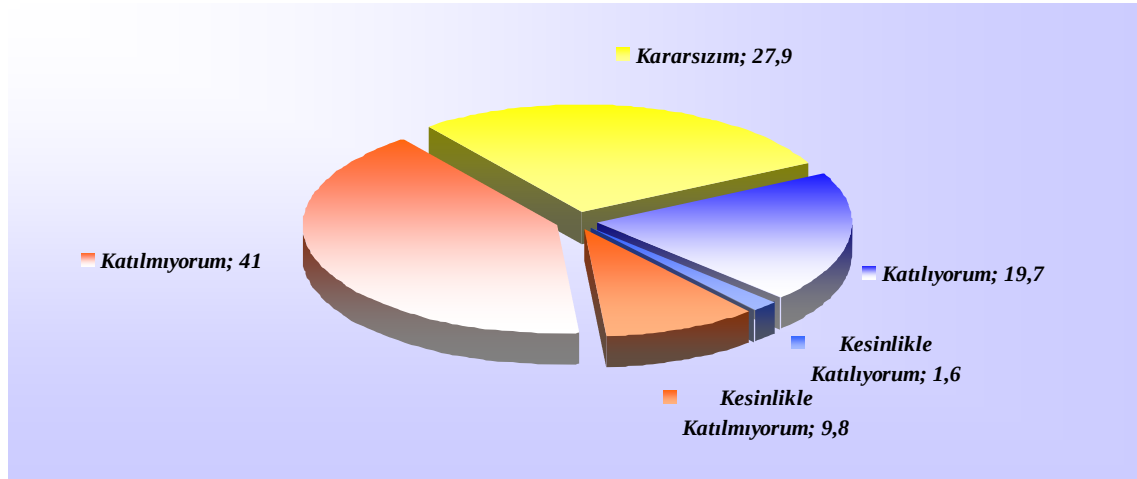
Katılımcı G: *“Teftiş kurulu faaliyete geçtiğinden bu yana geçmişten bugüne baktığımızda söz konusu kontrol faaliyetlerinin ve kontrol dışı kalan hususların düzeltilmesinde çok önemli aşamalar kaydedildiğini rahatlıkla söyleyebilirim.... Geçmişte teftiş edilemeyen birimlerde zaman içerisinde yanlış yorumlamalardan, hatalı bakış açılarından kaynaklanan ve kanıksanan birçok uygulama ile karşılaştık. Yapılan denetimler neticesinde söz konusu işlemleri düzeltici ve personele yol gösterici tespitlerimiz oldu. Bu bağlamda teftiş faaliyetlerinin kurumsal amaçlara ulaşılmasında tartışmasız çok yüksek katma değeri bulunmaktadır.”*

Diğer taraftan bir katılımcı ise teftiş kurulu personeline gerçekleştirilen denetimlerin sonucunda beklenen hedeflere ulaşılmadığı, kontrol faaliyetlerinin ve süreçlerinin etkin bir şekilde değerlendirilmediğini vurgulamıştır.

Katılımcı Y: *“İşletmemizde kontrolün önemli bir unsuru teftiş adı verilen denetimler aracılığı ile yapılması öngörülmüştür. Zira kontrol işlemlerinin bir üçüncü göz tarafından kontrol edilmesi gerekmektedir. Teftiş Kurulu Başkanlığı yönetmeliğine*

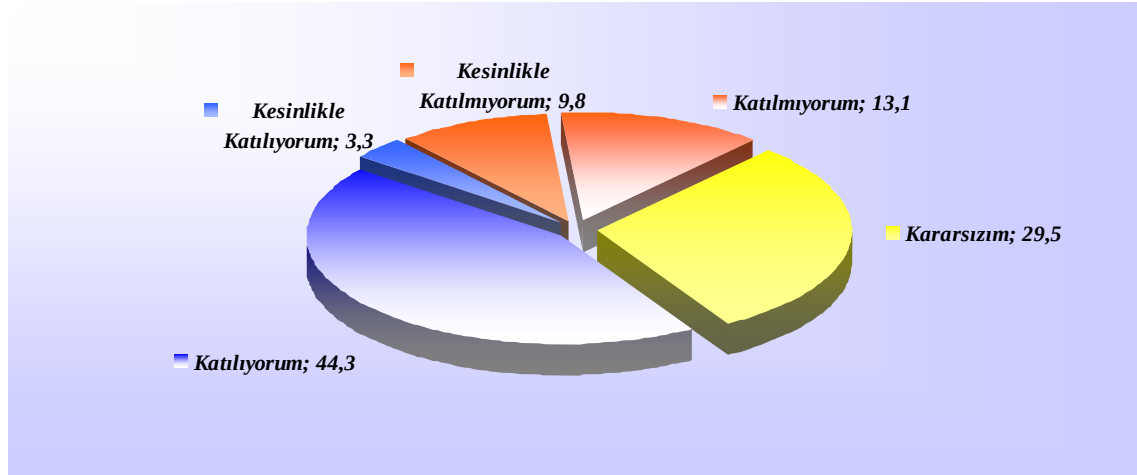
göre hazırlanan yıllık teftiş programları doğrultusunda yapılan periyodik teftişler ise, bunlardan da bu güne kadar istendik sonuçlar elde edilememiştir.”

Grafik 4.19: Anket Sorusu (S12) Denetim Faaliyetleri Esnasında Kontrol Prosedürleri Sürekli İzlenir ve Değerlendirilmeye Tabi Tutulurun Grafikselsel Gösterimi



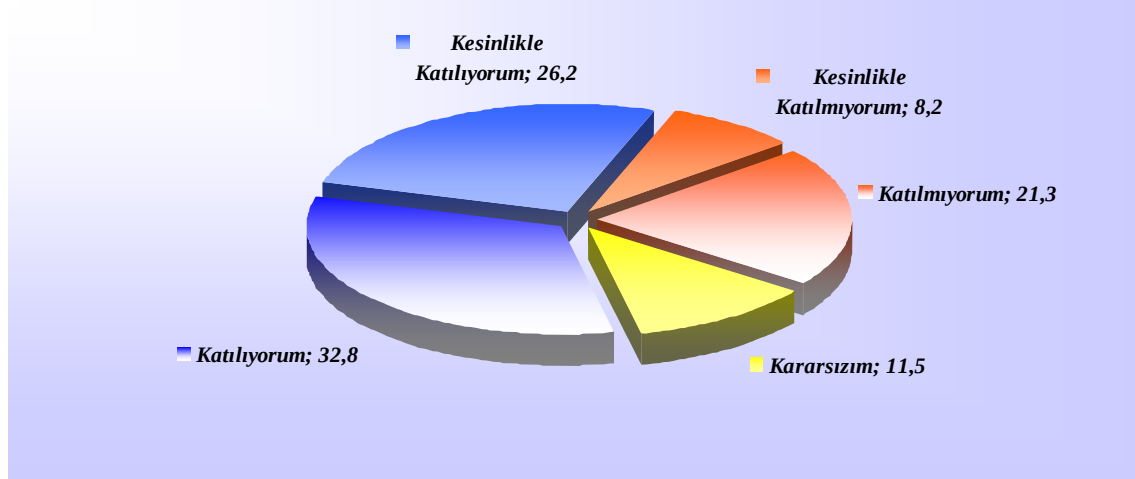
Bu konu kapsamında anket soruları içerisinde kontrol faaliyetleri üzerinde yapılan denetimlerle ilgili olarak (S12) “Denetim faaliyetleri esnasında kontrol prosedürleri sürekli izlenir ve değerlendirilmeye tabi tutulur.” ifadesine % 50,8 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 21,3 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 27,9 oranında kararsızım sonuçları elde edilmiştir. KİT denetiminde esas alınan yasal düzenlemelere paralel olarak iç kontrol sisteminin izlenmesi ve değerlendirilmesi söz konusu olmadığından, anket katılımcılarınca bu hususun denetçinin isteği ve takdiri doğrultusunda yapılan bir denetim olduğu düşünülmektedir.

Grafik 4.20: Anket Sorusu (S13) Denetim Faaliyetleri Sonucunda Kontrol Süreçleri ve Sistemleri İçin Yapılan Tavsiyeler Üst Yönetim Tarafından Önemsenmezsin Grafikselsel Gösterimi



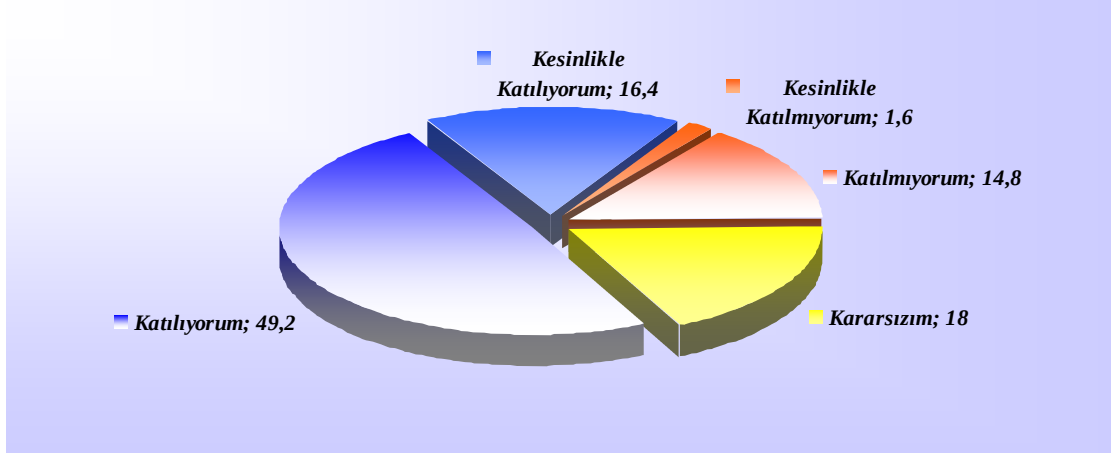
İç denetim aracılığıyla iç kontrol sisteminde tespit edilen aksamalar ve iyileştirmeler üst yönetime yapılan bildirimlerin organizasyona yansması ile gerçekleşir. Dolayısı ile iç denetim faaliyetlerinin başarılı bir şekilde kontrol süreçleri üzerinde bir katma değer yaratabilmesi için bir geri beslemenin (feedback) oluşması, yani üst yönetimce desteklenmesi ve takip edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda (S13) “Denetim faaliyetleri sonucunda kontrol süreçleri ve sistemleri için yapılan tavsiyeler üst yönetim tarafından önemsenmez.” ifadesine % 47,6 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 29,5 oranında kararsızım, % 22,9 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum sonucu elde edilmiştir. Söz konusu önermenin düşük bir oranda desteklenmesi denetimin kontrol faaliyetleri üzerindeki etkisini ve kontrol faaliyetlerinin kalitesini etkilemektedir. Bu bulgu “Üst Yönetimin Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü”, “Üst Yönetimin İç Denetim Faaliyetlerine Karşı Tutumu” ve “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Üst Yönetimin Rolü” başlıklarında da yer almaktadır.

Grafik 4.21: Anket Sorusu (S16) Denetim Faaliyetleri Yönetim Hataları, Hile ve Suistimal Gibi Sorunların Önlenmesinde Etkin Değildirin Grafikselsel Gösterimi



İç denetim faaliyetlerinin hedefleri arasında yönetim ve kontrol süreçlerindeki zayıflıklardan dolayı meydana gelebilecek olası zararların, problemlerin –makul seviyede- öngörülmesi ve önlenmesi yer almaktadır. Bu amaçla yöneltilen (S16) “Denetim faaliyetleri yönetim hataları, hile ve suistimal gibi sorunların önlenmesinde etkin değildir.” ifadesine karşılık % 59 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum sonucu elde edilmiştir. Bu bulgu “KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi” başlığında da yer almaktadır. KİT teftiş kurulları geçmişten gelen tecrübe ve bilgi birikimleri ile söz konusu kuruluşlarda meydana gelen bu problemlerin tespitinde ve önlenmesinde çok önemli bir rol oynamasına karşılık gerçekleştirilen denetim uygulamalarının bu hedeflerle uyumlu olmadığı düşünülmektedir.

Grafik 4.22: Anket Sorusu (S25) Denetim Faaliyetleri Sonucunda Tespit Edilen Suistimal ve Hatalar Yetkililere Zamanında Bildirilirin Grafikselsel Gösterimi



KİT kaynaklarının birçok açıdan zarara ve israfa neden olacak uygulamalar nedeni ile kayba uğratıldığı yaygın bir kanaattir. Söz konusu olumsuzluklarla ilgili olarak anket soruları arasında yer alan (S25) “Denetim faaliyetleri sonucunda tespit edilen suistimal ve hatalar yetkililere zamanında bildirilir” ifadesine % 65,6 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabı elde edilmiştir. KİT teftiş kurullarının bu işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının korunmasında çok önemli bir rolü olduğu gibi bu kurula mensup denetim personelinin soruşturma ve inceleme gibi uzmanlık gerektiren konularda daha başarılı olduğu da düşünülebilir. Bu bulgu “KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi ve “Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik” başlıklarında da yer almaktadır.

Sonuç olarak KİT’lerde teftiş personelinin kontrol faaliyetleri üzerinde yapmış oldukları denetimlerde meydana gelen hataların iyileştirilmesi yönünde tavsiye ve tespitlerle katma değer oluşturduğu vurgulanmıştır. Bununla birlikte araştırma kapsamındaki 2 KİT’in son iki yıla ait teftiş raporları incelendiğinde (3 sosyal güvenlik uygulamaları, 3 üretim birimi ve 4 yardımcı ünitenin denetimi) kontrol işlemleri üzerinde gerçekleştirilen denetimin ortak bir bakış açısına dayanmadığı, daha çok denetçinin deneyimi, yeteneği ve çabası ile doğru orantılı olarak denetimlerin yapıldığı düşünülmektedir.

4.6.2.KİT’lerde Organizasyon İçi Denetim Faaliyetleri

Türkiye’de bulunan KİT’lerde organizasyon içi denetim faaliyetleri teftiş kurulları tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu denetimler kapsamında katılımcılara aşağıda yer alan konularda düşünceleri sorulmuş ve alınan cevaplar doğrultusunda dokuz adet alt tema belirlenmiştir. Son soruda yer alan uygulama çerçevesi araştırmacı tarafından gerek iç denetim, gerekse kurumsal yönetim çerçevesinde değerlendirilmiş olup, her iki başlık altında -ilgili kısımlar itibari ile- yer verilmiştir.

1. İşletmenizde yürütülen organizasyon içi denetim faaliyetlerinin planlanması ve değerlendirilmesi,
2. İşletmenizde oluşturulan kontrol prosedürlerine ilişkin yapılan organizasyon içi denetim faaliyetlerinin kurumsal amaçlara ulaşılmasında yarattığı/yaratacağı katma değer,
3. İşletmenizde politikaların ve planların belirlenmesi ile stratejik kararların alınmasında, organizasyon içi denetim faaliyetlerinden yararlanılması,
4. Denetim konusunda özel sektör uygulamalarının KİT’lerdeki uygulamalarla aynı paralelliğe getirilmesindeki düşünceleriniz nelerdir?

4.6.2.1. İç Denetçilerin Misyon ve Vizyonu

Bir organizasyonun misyon ve vizyon açıklamaları olduğu gibi, bu organizasyonu oluşturan birimlerinde kendi başlarına (genel hedeflerle uyumlu olarak) bir misyonu ve vizyonu bulunmalıdır. Bu açıklamaların doğrultusunda mevcut denetim birimlerinin organizasyonun bir parçası olarak gelişime ve değişime açık olması, meydana gelen değişikliklere göre kendisini yenilemesi gerekmektedir.

Katılımcı Y: “Yukarda izah edilenlerden ayrı olarak, Şirketin bütün birimlerinin işleyişini, kapasitesini ve birbirleriyle ilişkilerini bilen, personeli tanıyan ve bütünsel bir bakış açısından konulara bakabilen ve asli görevi denetim olan, denetim elemanının ya da kuruluşunun ise – bağımsız olabilmesi ve bunu koruyabilmesi şartıyla – sorunuzda yer alan türde kararların alınmasında katkı sağlayabileceği kanaatindeyim. Ancak, bunun için kamu sektörü denetim mantığının ve sürecinin işleyişinin değişmesi, denetim elemanlarının kendilerini yönetimin, organizasyonun,

sistemin bir parçası olarak görmeleri gerekmektedir. Denetim elemanı, sistemin ya da organizasyonun tıkanan bölümlerini tespit etmeye çalışmalı, tenkit ettiği her hususla ilgili yol gösterebilmeli ve çözüm önerileri geliştirebilmelidir. Kendisini, sistemin dışında-üstünde, yukardan bakan, hata arayan, açık kollayan, adına denetim yapılan yöneticinin beklentilerini karşılamaya çalışan ya da direktiflerinin dışına çıkamayan konumdan kurtarmalıdır. Yetersiz kaldığı, çözüm üretemediği, bir takım beklentileri yerine getirmeye çalıştığı ya da örtbas etmeye niyetlendiği ve sıkıştığı her durumda tek sığınak ve kale olarak ‘mevzuat’ a sığınmamalıdır.”

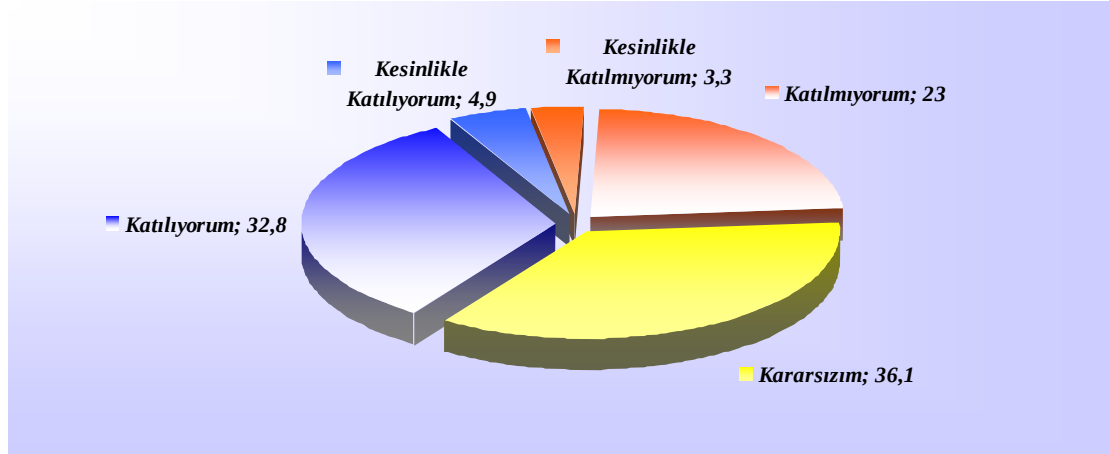
Diğer taraftan günümüzde iç denetimden beklenen kurumsal yönetim uygulamalarını destekleyici mahiyette bir misyon üstlenmesi gerektiği de ifade edilmiştir. Araştırmacı tarafından yöneltilen “İşletme faaliyetlerinin kurumsal yönetim ilkeleriyle (şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik, sorumluluk) bir bütünlük oluşturacak şekilde yerine getirilmesi konusunda ne düşünüyorsunuz?” sorusuna bir katılımcı şöyle cevap vermiştir;

Katılımcı T: *“Bu yaklaşımı destekliyorum. Söz konusu kavramlar bir bütün halinde bize yeni olmakla birlikte teftiş kurulu personeli olarak bizim Kuruluşumuzda amaçladığımız temel unsurlardır. Ancak bu kavramların hakkıyla kuruluş faaliyetlerimize yansıyabilmesi için mutlaka yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.”*

Söz konusu düşüncelerin yanı sıra mevcut denetimlerin ise kuruma artı değer kattığı, birçok sürecin ve işlemin doğru bir şekilde yapılabilmesi için de önemli fonksiyon üstlenildiği dile getirilmiştir.

Katılımcı T: *“Dolayısı ile teftiş kuruluna bağlı denetim personelinin hem denetim hem de rehberlik vazifesi üstlendiğini söyleyebiliriz.”*

Grafik 4.23: Anket Sorusu (S23) Denetim Faaliyetleri Esnasında İşletme Faaliyetlerinin ve Kaynaklarının Kullanımının Belirlenmiş Karar ve Amaçlara, Politikalara, Plan ve Programlara Uygunluğu ve Değerlendirilmesi Yapılmaktadır Grafiksel Gösterimi



İç denetim faaliyetlerinden beklenen en temel faydaların başında işletme faaliyetlerinin işletme hedefleri ile uyumlu bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesidir. Bu amaçla anket soruları arasında yer alan (S23) “Denetim faaliyetleri esnasında işletme faaliyetlerinin ve kaynaklarının kullanımının belirlenmiş karar ve amaçlara, politikalara, plan ve programlara uygunluğu ve değerlendirilmesi yapılmaktadır.” ifadesine % 37,7 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 26,3 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 36,1 oranında kararsızım cevapları elde edilmiştir. Bu bulgu “KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi” başlığında da ortaya çıkmıştır. Bu konuda denetim personelinin benzer kanaate sahip olmaması uygulamaların farklılığı ile birlikte, yapılan denetimlerin amaçlarındaki ortak bakış açısının bulunmadığını da vurgulamaktadır.

4.6.2.2. İç Denetime İlişkin Uluslararası Standartların Kabul Görmesi

KİT’lerde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin daha etkin ve daha verimli olabilmesi için uluslararası standartlara paralel bir denetim anlayışının oluşturulması ve mevcut denetim birimlerinin bu doğrultuda revize edilmesi gerektiği bir kısım katılımcılar tarafından ifade edilmiştir.

Katılımcı Y: *“Bununla birlikte uluslararası uygulamalara bakıldığında özel sektör denetim sistemlerinin ve denetim yaklaşımlarının standartlara, rehberlere bağlandığını, bilimsel bir disiplin içerisinde yönetimin bir parçası olarak şekillendirildiğini de söylemek lazımdır. Eğer özel sektör uygulamalarından kasıt bu türden bir yaklaşımı ifade ediyorsa kuşkusuz bu çalışmaların Türkiye’de bulunan KİT’lere de adapte edilmesi denetimin etkinleştirilmesi açısından fevkalade önem arz etmektedir.”*

Benzer bir şekilde özel sektöre özgü denetim uygulamalarının (uluslararası denetim standartları) da KİT’lerde benimsenmesi denetimin bilimsel esaslara ve yaygın standartlara göre gerçekleştirilmesi açısından önemli bulunmaktadır. Bunun için öncelikle kapsamlı yasal düzenlemelerin hazırlanarak yürürlüğe girmesi gerektiği ileri sürülmektedir.

Katılımcı G: *“Bununla beraber işletme disiplininin kabul etmiş olduğu hemen tüm genel geçer ilkelerin tüm KİT’lerde uygulanması gerekmektedir. Yani karlılık, verimlilik, hesapların doğru yansıtılması, kayıtların mevzuat ve muhasebe usul ve esaslarına göre tutulması gerekmektedir. Keza denetim standartlarının ve bağımsız denetim gibi uygulamalarının ise ideal düzeyde uygulanması gerekmektedir. Yoksa sırf reklam olsun diye bu türden yaklaşımların geliştirilmesi denetim algısının yerleşmesinden ziyade mevcut stabil işletme tipinin devamını sağlamaktan öteye fayda sağlamayacaktır.”*

Katılımcı D: *“Aynı amaç doğrultusunda faaliyet gösteren, her iki sektörün yapısal değişikliklerine rağmen özel sektörde kurumsallaşmış şirketlerde, KİT’lerdeki uygulamaya benzer denetim sisteminin uygulanması, denetimin etkinliği ve katkısı için gereklidir. Bunun için öncelikle özel sektöre has bir takım ilke ve uygulamaların benimsenmesi ve yürürlüğe konulması lazımdır.”*

KİT’lerdeki tüm teftiş kurullarının görev, yetki ve sorumlukları ile mesleğe girişlerine ilişkin konular ayrıntılı ile tanımlanmış olup, genel itibari ile birbirine paralel düzenlemeler içerdiği görülmektedir. Ancak bu yönetmelikler KİT’lerin kuruluşuna yakın zamanda yürürlüğe girmiş olup, uluslararası standartlara paralel olacak şekilde standart denetim rehberlerini, çalışma sahası standartları gibi bütün unsurları barındırmadığı görülmektedir. Bu konuda bir katılımcı şu açıklamalarda bulunmaktadır;

Katılımcı M: *“Teftiş faaliyetleri mevzuat, kalite hedefleri, birimlerin hedefleri, iş süreçleri gibi birçok unsurun ortaklaşa değerlendirilmesini içermektesyse de tüm müfettişlerin ortak hareket edebileceği denetim rehberler bulunmamaktadır. Ancak müfettişin seçiminden, görevlendirilmesine, teftiş esnasında nasıl davranması gerektiğinden hangi raporları düzenlemesi gerektiğine kadar birçok unsur standarda bağlanmıştır. Bunlar kuruluşumuzdaki kariyer mesleği olarak görülen müfettişlik görevi için olmazsa olmaz hususlardır.”*

Diğer taraftan hiçbir standardın bulunmadığını söylemek bu kuruluşlardaki denetim yapılanmasını eksik değerlendirmeye de yol açılabilecektir. Bu konuda bir katılımcı şunları ifade etmiştir.

Katılımcı M: *“Kurumumuzdaki ana birimlerin en geç 2 yılda bir teftiş edilmesine önem vermekteyiz. Ancak denetim işlemlerinde sistematik bir bakış açısı bulunmamakla birlikte teftiş faaliyetlerinde ortak bakış açısı oluşturma yönünde ele alınması gereken önemli konular tüm müfettişlere bildirilmekte ve bu konuların takibi yapılmaktadır....Teftiş faaliyetleri mevzuat, kalite hedefleri, birimlerin hedefleri, iş süreçleri gibi birçok unsurun ortaklaşa değerlendirilmesini içermektesyse de tüm müfettişlerin ortak hareket edebileceği denetim rehberler bulunmamaktadır. Ancak müfettişin seçiminden, görevlendirilmesine, teftiş esnasında nasıl davranması gerektiğinden hangi raporları düzenlemesi gerektiğine kadar birçok unsur standarda bağlanmıştır. Bunlar kuruluşumuzdaki kariyer mesleği olarak görülen müfettişlik görevi için olmazsa olmaz hususlardır.”*

Her ne kadar uluslararası standartlara birebir uyum göstermese de raporlamadan, prosedürlerin ölçüt alınmasına kadar birçok uygulamanın zaman içerisinde yazılı olmayan bir kurumsal kültür haline geldiği, bir nevi denetim faaliyetlerinde standartlaşmaya gidildiği bazı katılımcılar tarafından ifade edilmektedir. Bu bağlamda müfettişlerin çalışma prensiplerine ilişkin öne çıkan konuların yasal olarak belirlendiği de görülebilmektedir.

Örneğin TCDD Teftiş Kurulu Yönetmeliği’nde bu konu ile ilgili şu hususlar yer almaktadır (30.01.1992 tarih ve 21127 sayılı RG).

“Müfettişlerin Çalışma Anlayışı ve Amacı

Madde 41- Müfettişler, teftişin müessir bir şekilde yürütülmesini engelleyen hususları tespit etmek, olayların ekonomik, sosyal, idari ve hukuki sebeplerini tahlil etmek, müesseselerde sistemlerin ıslahını ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek için gerekli tedbirlerin alınması gayesini göz önünde tutarlar...

...

Rapor Çeşitleri

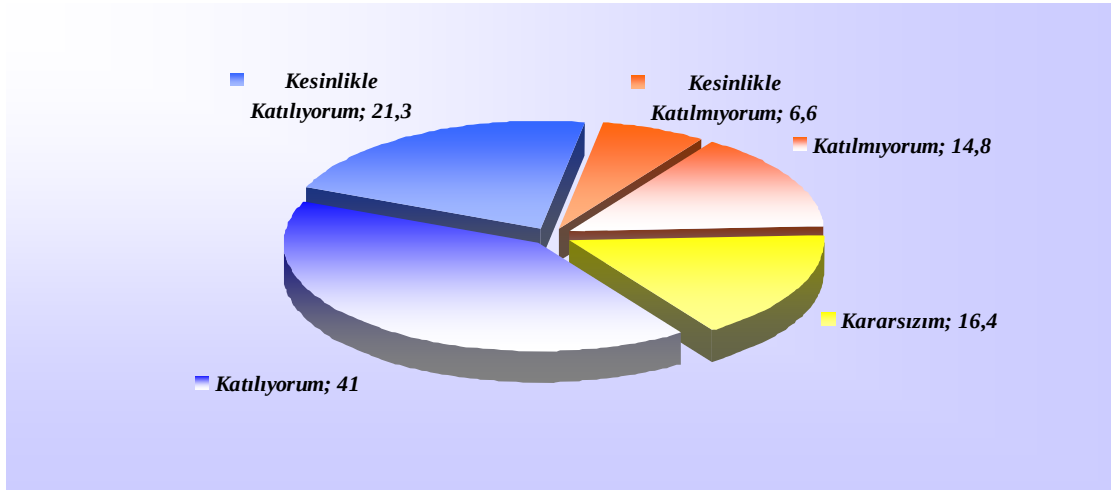
Madde 46- Müfettişler, çalışmalarının neticelerini işin özelliğine göre,

- a) Cevaplı Teftiş Raporu
- b) İnceleme Raporu
- c) Genel Durum Raporu
- ç) Soruşturma Raporu

ile tespit ederler.”

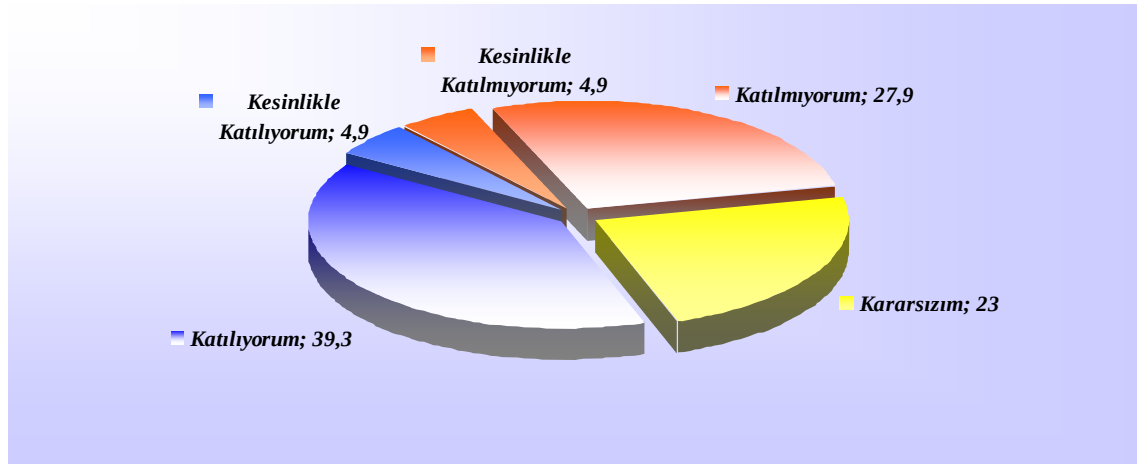
Teftiş kurullarının çeşitli tarihlerde gerçekleştirmiş oldukları (araştırmacının da katılımcı olarak yer aldığı) ortak istişare toplantılarında denetim açısından öne çıkan ve dikkat edilmesi gereken hususlar tüm denetim personeline sözlü olarak duyurulmakta, denetim çalışmalarında hassas ve öncelikli noktalara vurgu yapılmaktadır. Ayrıca denetim raporları en az iki denetim personeli tarafından gözden geçirildikten sonra genel müdürlük makamına sunulmaktadır ki bu durumda bir denetim süreci birden farklı denetçi tarafından ele alınarak raporlaştırılmaktadır. Bu durumda denetim raporlarının en az hata ile üst yönetime bildirilmesi söz konusu olabilmektedir.

Grafik 4.24: Anket Sorusu (S18) Denetim Sürecine Yön Veren Mesleki ve Uygulama Esaslarına İlişkin Standartlar Mevcutturun Grafiks gösterimi



KİT'lerin köklü birer kamu kuruluşu olması itibari ile denetim yapılanmasında da uzun bir geçmişi olduğu söylenebilir. Günümüz denetim yaklaşımında denetim yapılanması ve denetim faaliyetleri ile ilgili birçok husus yazılı hale getirilerek standartlaştırılmıştır. Buna karşılık KİT'lerde ise teamüller, gelenekler doğrultusunda yazılı olmayan –biçimsel olmayan- bir denetim kültürünün geliştiği görülebilir. Bu bağlamda -KİT'lerde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerine ilişkin olarak- anket soruları arasında yer alan (S18) “Denetim sürecine yön veren mesleki ve uygulama esaslarına ilişkin standartlar mevcuttur.” ifadesine % 62,3 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 21,4 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 16,4 oranında da kararsızım cevabı alınmıştır.

Grafik 4.25: Anket Sorusu (S24) Bilgi Sistemlerinin Denetimi Yapılırın Grafikselleştirilmesi



Gelişen bilgi teknolojileri ve bilgi sistemleri klasik anlamda evrak ve/veya maddi bulgular üzerinde denetim faaliyetlerinin kaliteli bir şekilde icra edilmesine olanak tanıyamamaktadır. Bu durumda denetim personelinin de süratle bu gelişmelere ayak uydurması, bu sistemleri / teknolojileri kavrayabilmesi ve değerlendirebilmesi beklenmektedir. Anket soruları arasında yer alan bilgi sistemlerinin denetimine ilişkin olarak (S24) “Bilgi sistemlerinin denetimi yapılabilir” önermesine % 44,2 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 32,8 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 23 oranında kararsızım cevabı elde edilmiştir. Bu bulgu “KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi” başlığında da yer almıştır. KİT’lerde bilgi teknolojilerinin ve sistemlerinin organizasyonun, işletme faaliyetlerinin bir parçası haline gelmesi genel anlamda oldukça yeni sayılabilir. Zira Türkiye’deki bu kuruluşlar birçok özel sektör kuruluşuna göre dışa kapalı birer kamu kurumu gibi ele alınmış, eskiyen teknolojinin yenilenmesi ve çağın şartlarına göre modernize edilmesi yönünde de bir yönlendirmeye muhatap bulunmamıştır. Örneğin kurumsal kaynak planlaması gibi bilgisayara dayalı yönetim destek sistemlerinin bir kaç KİT’de yerleşmesi son birkaç yılda gerçekleşmiş, kurumlardaki denetim personeli ise bu konuda ayrıntılı bir eğitim almadığı -araştırmacı tarafından yapılan görüşmelerde- ifade edilmiştir. Bu açıklamaların ışığında bu kuruluşlardaki denetim personelinin de bilgi sistemleri/teknolojileri konusunda diğer kurum personelinin de olduğu gibi yeni yeni

tecrübe kazandığı söylenebilir. Dolayısı ile anket sonucunda genel bir kanaatin yer almamasındaki en önemli etmenin bu olduğu düşünülmektedir.

4.6.2.3. Denetim Personelinin Bağımsızlığı

Denetim disiplinin temel unsurlarından olan denetçilerin bağımsızlığı KİT teftiş kurullarında özenle korunmuş ve yönetmelikler çerçevesinde yasal olarak da teminat altına alındığı görülmektedir. Örneğin TÛLOMSAŞ Teftiş Kurulu Yönetmeliği'nde müfettişlik güvencesi başlığı altında şu şekilde ifade edilmektedir (28.10.1993 tarih 21772 sayılı RG).

“Müfettişlik Güvencesi

Madde 40-Teftiş hizmetleri, diğer idârî hizmetlerden ayrı bir kariyer olarak düzenlendiğinden, TÛLOMSAŞ Müfettişleri kendi istekleri dışında veya teftiş hizmetlerinin gerekleriyle bağdaşmayan sıhhî, ahlâkî veya meslekî yetersizlikleri tespit edilmedikçe görevden alınamaz, diğer idari görevlere atanamazlar. Sıhhî, ahlaki veya meslekî yetersizlik hallerinin, yargı kararı, sağlık kurulu raporu, müfettiş raporu gibi belgelerle tevsiki esastır.”

4.6.2.3.1. İç Denetim Biriminin ve İç Denetçilerin Bağımsızlığı

Katılımcılar da ekseriyetle denetim personelinin bağımsızlığına vurgu yaparak, etkin bir denetim yapılabilmesi için denetçi bağımsızlığı bir önkoşul olarak ileri sürdükleri anlaşılmaktadır.

Katılımcı Y: *“Şirketin bütün birimlerinin işleyişini, kapasitesini ve birbirleriyle ilişkilerini bilen, personeli tanıyan ve bütünsel bir bakış açısından konulara bakabilen ve asli görevi denetim olan, denetim elemanının ya da kuruluşunun ise – bağımsız olabilmesi ve bunu koruyabilmesi şartıyla – sorunuzda yer alan türde kararların alınmasında katkı sağlayabileceği kanaatindeyim.”*

Katılımcı D: *“Teftiş Kurulumuz yılların birikimi ile uzman Müfettiş kadrosu ile programlı veya programsız olarak kontrol işlemlerini hiçbir etki altında kalmadan objektif olarak yürütmektedir.”*

Diğer taraftan geniş bir yetkilendirmeye sahip üst yönetimin kararlarını uygulayan orta ve alt kademedeki personelin gerçekleştirdiği işlemleri (üst yönetime bağlı olarak) denetleyen bir denetim personelinin bağlı bulunduğu mevkinin kararlarını ve eylemlerini denetlemesi gibi bir açmazında yaşandığı anlaşılmaktadır. Aynı şekilde denetim planlarının ve sonuçlarının yürürlüğe konulmasında üst yönetimin kararlarına bağlı kalınması da bu sorunun bir başka boyutunu oluşturmaktadır.

Katılımcı Y: *“Denetmenler doğrudan üst yönetime bağlıdır ve üst yönetim ise herkesin malumu olduğu üzere denetimden muaftır. Bu sebeple, bu kısır döngü - fasit daire değişmediği sürece denetim faaliyetlerinin icrasından bütünü etkileyecek olumlu ve istendik sonuçların çıkmayacağını düşünüyorum.”*

Katılımcı M: *“İnceleme ve soruşturmalar dışında birimlerin teftişi Genel Müdür oluru üzerine yıllık teftiş programına göre yapılmaktadır.”*

Teftiş kurulları tüm KİT statüsünde bulunan işletmelerde doğrudan genel müdüre bağlı, genel müdür ve teftiş kurulu başkanı haricinde herhangi bir birimden talimat almadan denetim görevini gerçekleştirmektedirler. Bu husus tüm teftiş kurullarında yönetmelikler aracılığı ile yasal teminat altına alınmıştır. Örneğin TÜLOMSAŞ Teftiş Kurulu Yönetmeliği’nde şöyle denilmektedir (28.10.1993 tarih 21772 sayılı RG);

“Bağlılık

Madde 5- Teftiş Kurulu Başkanlığı doğrudan Genel Müdüre bağlıdır. Başkan görevlerini; Müfettişler ise teftiş, inceleme ve soruşturmaları Genel Müdür adına yaparlar. Müfettişlere, Genel Müdür ile Başkan dışında hiçbir yerden emir verilemez.”

KİT’lerdeki denetim birimlerinin yapılanması birbirine benzemekle birlikte araştırma kapsamında yer alan bir işletmede işletmenin coğrafi yayılımının bir uzantısı olarak müfettişlerin yanı sıra kontrolör adı verilen ve belirli bölgelerde, bölge amirlerine ve teftiş kurulu başkanlığına bağlı görev yapan personel de bulunmaktadır. Bu husus denetçinin denetim birimi haricinde başka bir birim amirinin altında çalışmasına ve denetim faaliyetlerinin etkinliğine gölge düşürebilecektir. Nitekim bir katılımcı bu hususu şu şekilde ifade etmiştir;

Katılımcı T: *“Kuruluşumuzda kurum içi denetim faaliyetleri teftiş kurulu başkanlığı denetim personeli ile birimlerimizdeki kontrolörler aracılığı ile*

yürütülmektedir. Kurulumuzdaki denetim personeli ise müfettişler ile kontrolörlerden oluşmaktadır. Bahsetmiş olduğum diğer kontrolörler ise teftiş kuruluna değil de doğrudan içinde bulunduğu birimdeki bir üst amire bağlı olarak hem rutin işletme faaliyetleri içerisinde hem de denetim alanında çalışmaktadırlar. Burada denetim disiplini açısından bir açmaz bulunmaktadır. Kuruluşumuzda her yıl şubat ayı sonuna kadar yıllık teftiş programı hazırlanarak genel müdürlük makamının onayına sunulur. Genel müdürün onayından itibaren yıllık teftiş faaliyetlerine başlanır.”

Bağımsızlık vurgusu katılımcılar tarafından özellikle vurgulanmakla birlikte teftiş kurulu başkanlarının da denetim planlarının oluşumunda bağımsız olduğu da bir katılımcı tarafından ileri sürülmüştür.

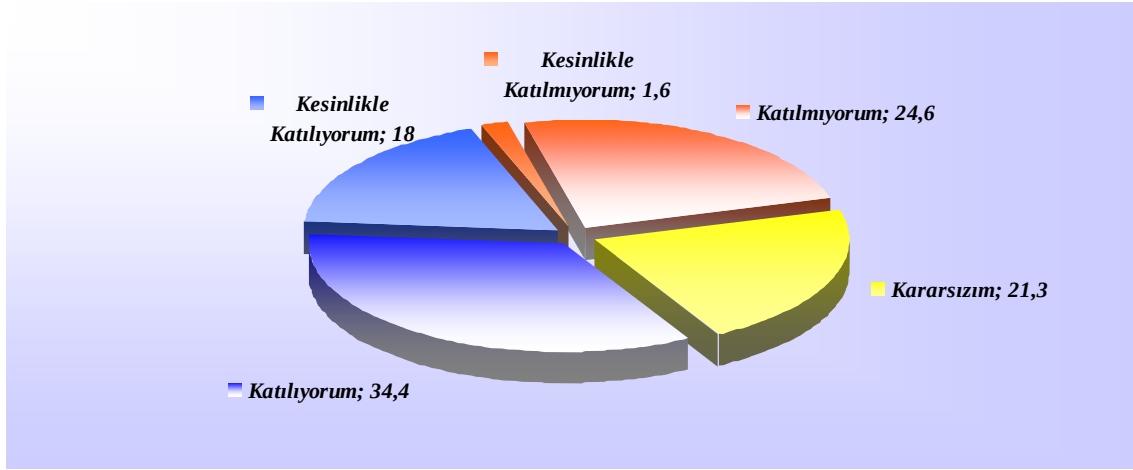
Katılımcı D: “Şirketimizde organizasyon içi denetim faaliyetleri, Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından her yılbaşında planlanmakta ve Genel Müdürün onayı ile yürürlüğe alınmaktadır. Bu konuda planlama inisiyatifi, şirketimizde tamamen Teftiş Kurulu Başkanlığına ve Genel Müdüre aittir. Başkanlıkça denetim planlaması tamamen bağımsız bir şekilde yapıldığı için hiçbir birim denetim dışı bırakılmamaya çalışılmaktadır. Bu sistem Teftiş Kurulunun etkinliği için gereklidir.”

Diğer taraftan özel sektör denetim personeli ile KİT denetim personelinin bağımsızlığı arasında bir farklılığın olduğu da, bununda denetimin etkinliğine gölge düşüreceği de düşünüldüğü ifade edilmiştir.

Katılımcı Y: “Diğer taraftan özel sektörde iç denetim faaliyetlerini icra eden kişilerin mesleki açıdan bağımsızlığı KİT denetim personeline göre daha kısıtlı olabileceğini düşünüyorum. Zira gerektiğinde en üst yönetimin kararlarını sorgulamak zorunda kalan iç denetçilerin üst yönetimden kaynaklanan bir sorunu nasıl raporlayacaktır.”

Katılımcı T: “Kuruluşumuzda özel sektöre özgü iç denetim faaliyetlerinin yapılması doğru değildir. Öncelikle denetim faaliyetini yürütecek personelin tam bağımsızlığı söz konusu olmalıdır.”

Grafik 4.26: Anket Sorusu (S7) İşletmede Siyasi ve Etik Dışı Davranışların Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Etkisi Vardırın Grafikselsel Gösterimi



KİT'lerin geçmişten günümüze temel problemlerinden birisi olan politik, idari ve/veya baskı grupları kaynaklı müdahalelerin varlığı, kontrol ve denetim süreçlerine de uzanabilmektedir. Ankette yer alan (S7) "İşletmede siyasi ve etik dışı davranışların kontrol faaliyetleri üzerinde etkisi vardır." ifadesine % 52,4 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 26,2 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 21,3 oranında ise kararsızım cevabı verilmiştir. İç denetim faaliyeti iç kontrol uygulamalarının bir uzantısı ve unsuru olup, gerek denetim, gerekse kontrol süreçlerinden sorumlu tüm personelin politik, idari ve/veya baskı grupları kaynaklı müdahalelerden uzak bir şekilde görevlerini yerine getirecek bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Bu etiksel tema iç denetim faaliyetlerinin başarısı için olmazsa olmaz unsurlar arasında yer almaktadır. Bu bulgu "Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliği ve Verimliliği", "Özel Sektördeki Örnek Uygulamaların KİT'lerde Uygulanması" ve "Denetim Kültürü ve Etiksel Algı" başlıklarında da yer almıştır.

4.6.2.3.2. Risklerin Ölçümlemesinde ve Değerlemede Bağımsız İç Denetimin Rolü

Kurumsal yönetim ve onun doğal bir uzantısı olan iç kontrol sistemi işletmenin karşılaşabileceği risklerin değerlendirilmesini ve yönetilmesini öngörmektedir. Bir

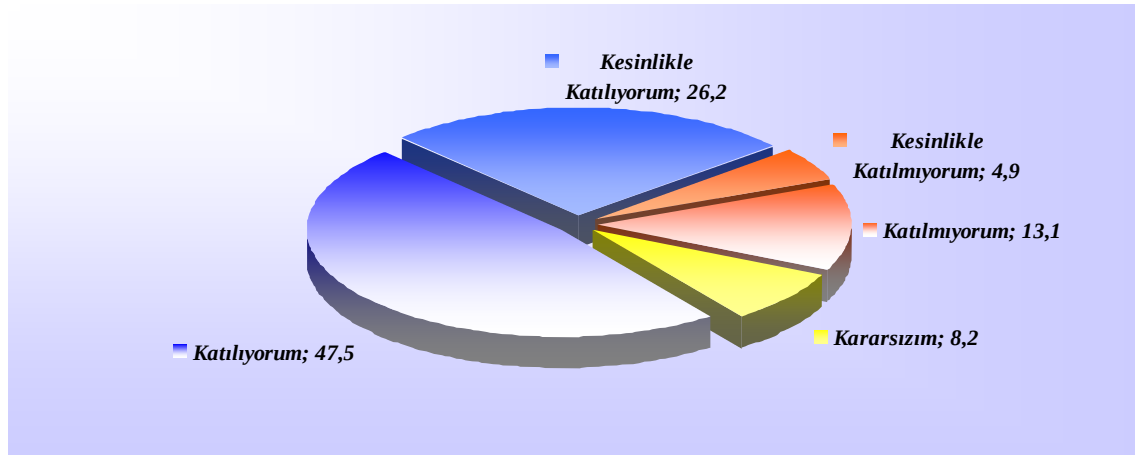
işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek birçok risk türü bulunmaktadır. Denetim faaliyetlerinin etkinliği kadar, kurumsal risklerin değerlendirilmesinde ve yönetilmesinde de iç denetimin bağımsızlığı ve etkinliği ön plana çıkmaktadır. Risk değerlemesine ilişkin sistematik ve önleyici bir bakış açısı bulunmamakla birlikte KİT’lerde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde işletmelerin karşılaşılabileceği risklere yer verildiği ifade edilmiştir.

Katılımcı D: “Bununla birlikte risk değerlemesinde; denetim faaliyetlerinin bağımsız ve objektif olarak yapılması sonucunda kendisine aktarılan verilerin değerlendirilmesi ve gereklerinin yerine getirilmesi ile üst yönetimce şirket riskleri önceden tespit edilerek gerekli önlemlerin alınmasını ve şirketin zarar görmemesi sağlanabilecektir. Şirketimizde Teftiş Kurulunun bu konulardaki çalışmalarına değer verildiği düşünülmektedir.”

Katılımcı T: “Raporlarımızda öncelikle çok önemli bulduğumuz konular yani kurumumuzu zarara uğratabilecek risklere ve problemlere değinilmektedir.”

Katılımcı G: “Bu bağlamda teftiş faaliyetlerinin kurumsal amaçlara ulaşılmasında tartışmasız çok yüksek katma değeri bulunmaktadır. Ayrıca risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine katkı sağlamasının yanı sıra hesap verebilirliğin yer etmesinde önemli bir rol oynar. Risk yönetiminin önemli bir unsuru olarak da önleyici görev ifa eder.”

Grafik 4.27: Anket Sorusu (S22) Denetim Faaliyetleri Risk Odaklı Olarak İşletmenin Yönetim ve Kontrol Yapılarını Değerlendirirsin Grafikselsel Gösterimi



Denetim faaliyetlerinin KİT'lerin karşılaşılabileceği riskleri değerlendirmesine ilişkin olarak anket soruları arasında yer alan (S22) “Denetim faaliyetleri risk odaklı olarak işletmenin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirir.” ifadesine % 73,7 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabı alınmıştır. Bu bulgu “KİT’lerde iç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi” başlığında da yer almaktadır.

4.6.2.4. KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi

KİT’lerde denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve işletme faaliyetlerine, kararlarına yansımaları bu kurumların en üst yetkilisi konumunda bulunan genel müdürlerin onayı doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. (Genel müdürlerin gerek icranın başı konumunda bulunması, gerekse yönetim kurulunun başkanı olması vasıfları itibarı ile geniş bir yetki alanına sahip olduğu söylenebilir.) Bununla beraber uygulamada bazen dış denetimlerde (Sayıştay) de teftiş kurulu müfettişlerince hazırlanan raporların değerlendirmeye alındığı Sayıştay KİT raporlarından anlaşılmaktadır.

Katılımcı D: “Denetim raporlarının ve sonuçlarının değerlendirilmesi ise sadece genel müdürlük makamı tarafından yapılmaktadır. Bu raporlar ve sonuçlar kısıtlı da olsa kimi zaman Sayıştay denetçileri tarafından da talep edilmekte ve değerlendirilmektedir. Genel müdürlüğün onayından sonra ilgili tüm birimlere teftiş kurulu başkanlığı tarafından yazılı olarak bilgilendirme ve talimat şeklinde atılması gereken adımlar ile dikkat edilmesi gereken konular ayrıntılı bir şekilde izah edilmektedir.”

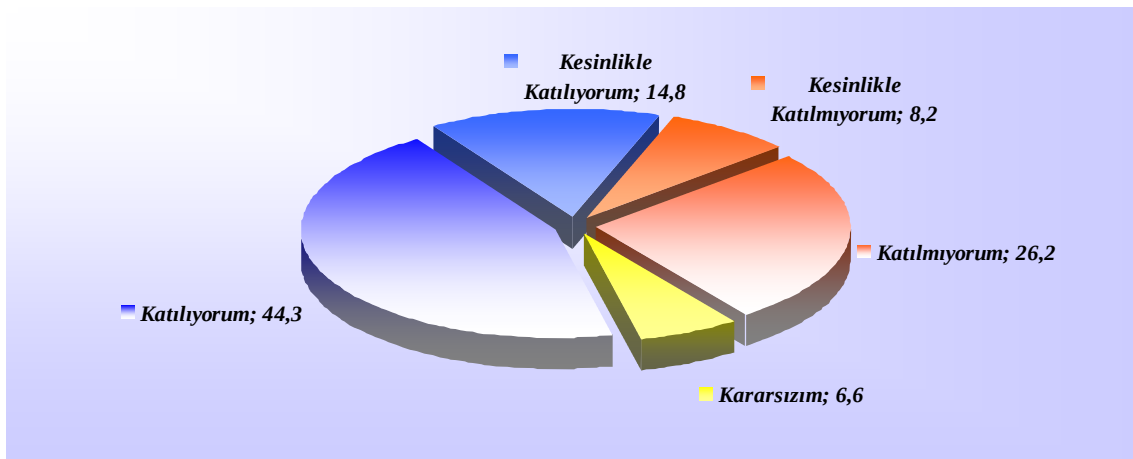
Diğer taraftan denetim sonuçlarının sadece üst yönetimi temsil eden genel müdürlük makamının inisiyatifinde olması da bu faaliyetlerin dar bir çerçevede değerlendirilmesine yol açabilmektedir. Genel müdür tarafından onaylandıktan sonra ise denetim sonuçlarının izlenmesi teftiş kurulu başkanı ve müfettişlerce gerçekleştirildiği ifade edilmiştir.

Katılımcı T: “Teftiş faaliyetleri sonucunda hazırlanan raporlar teftiş kurulu başkanlığı tarafından incelenerek bir değerlendirme yazısı ile genel müdürün onayına sunulur. Bu raporlar genel müdürün onayından sonra ilgili birimlere gönderilir. Bu raporlarda bahsedilen hususların takibi teftiş kurulu başkanlığı ve ilgili müfettişlerce yapılmaktadır.”

Katılımcı M: “Denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine gelince, yönetmeliğimiz gereği biz genel müdür adına teftiş, inceleme, soruşturma gibi denetimler yapmaktayız. Dolayısı ile hiyerarşi açısından bir özel durum söz konusudur. Bu doğrultuda yaptığımız denetimlerde tespit edilen hususlar ilgili tüm birimler ile paylaşılır, onların da açıklamaları göz önüne alınarak raporlarımıza nihai şeklini veririz. Bu raporlar teftiş kurulu başkanlığınca bir daha gözden geçirilir ve bir başkanlık görüşü şeklinde özet bir rapor hazırlanarak müfettiş raporu ile birlikte genel müdürlük makamına sunulur. Genel müdürün imzası sonrasında raporda yer alan hususlar artık bir emir niteliğinde kabul edilir. Daha sonra teftiş kurulu başkanlığınca bu raporda yer alan hususlar ilgili birimlere gereği yapmak üzere gönderilir. Özetle raporların değerlendirilmesinin sadece genel müdürlük makamının takdirinde olduğunu söyleyebiliriz.”

Katılımcı G: “Teftiş faaliyetlerinin değerlendirilmesi ise tamamıyla genel müdürlük makamının takdirinde bulunmaktadır. Bu doğrultuda genel müdürlük makamının onayını müteakiben ilgili birimlere düzeltici ve önleyici tavsiyelerimiz geçerlilik kazanabilmektedir. Organizasyon düzeyinde etkin bir şekilde denetim sonuçlarının yansıdığını söyleyebilmem mümkün değildir.”

Grafik 4.28: Anket Sorusu (S15) Birimimiz Denetim Haricinde Rehberlik ve Danışma Hizmeti Sunmazın Grafikselsel Gösterimi



İç denetçilerin görevleri arasında yer alan rehberlik ve danışmanlık faaliyeti, klasik denetim uygulamalarının ötesinde kurumsal yönetim ve iç denetim disiplinleri açısından denetime farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. Bu bağlamda yöneltilen (S15) “Birimimiz denetim haricinde rehberlik ve danışma hizmeti sunmaz.” ifadesine % 59,1 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum sonucu elde edilmiştir. Keza KİT teftiş kurullarının çalışma prensiplerinin yasal çerçevesini çizen teftiş kurulu yönetmeliklerinde denetimin ve denetçilerin rehberlik boyutu yeterli ölçüde vurgulanmadığı görülmektedir. Örneğin DHMİ Teftiş Kurulu Yönetmeliği’ne göre (DHMİ Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Yönetmeliği Madde 10) ifadelere yer verilmiştir (15.10.1993 tarih ve 21729 sayılı RG.).

“Müfettişlerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları

Madde 10 - Müfettişler Genel Müdürlük Makamına bağlı olup, doğrudan doğruya Genel Müdür adına;

a) DHMİ Genel Müdürlüğü Merkez ve Taşra Teşkilatı ile Müessese ve bağlı ortaklıklarında her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak,

b) Teftiş ve inceleme sırasında öğrenmiş oldukları ve görev emrinin dışında kalan yolsuzluklar için, sorumlular hakkında, tabi oldukları soruşturma usulüne uygun olarak, gecikmeden hadiseye el koyabilmek üzere durumu hemen Teftiş Kurulu Başkanına bildirmek, gecikmesinden zarar umulan ve delillerin kaybına meydan verebilecek hallerde delilleri toplamak,

c) Mevzuatın uygulanmasından doğan sonuçlar üzerinde inceleme yaparak, görülecek yanlışlık ve eksikliklerin giderilmesi ve düzeltilmesi yollarını araştırma ve işlerin istenen seviyede yürümesini sağlamak için alınması gereken tedbirleri ve düşüncelerini raporla Teftiş Kurulu Başkanlığına bildirmek,

d) Refakatlerine verilecek Müfettiş Yardımcılarının meslekte yetiştirilmelerini sağlamak,

e) Çeşitli konularda yurt içinde ve dışında araştırmalar yapmak, görevlendirildikleri komisyon, kurs, seminer ve toplantılara katılmak,

f) Kanun, tüzük ve yönetmeliklerle ilgili çalışmalar ile Genel Müdürlük Makamınca verilecek teftiş ve denetim hizmetleriyle ilgili diğer vazifeleri yapmak ile görevli ve yetkilidirler.”

KİT denetçilerinin görev tanımı içerisinde bulunmamakla birlikte uzman ve tecrübeli bakış açısından ötürü gerek denetim esnasında, gerekse denetim süreci dışında

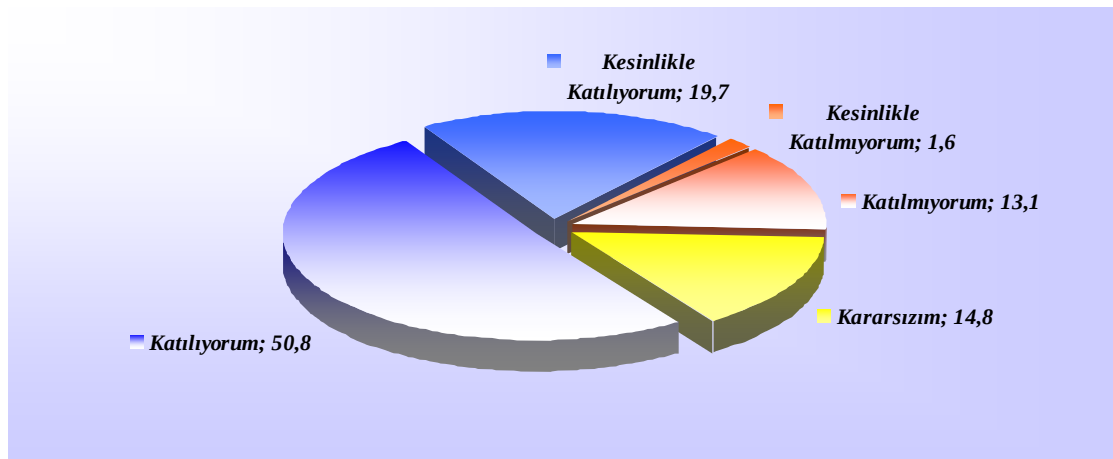
kuruluşun çeşitli konularında ilgili personele rehberlik ve danışmanlık hizmetlerinde de bulunduğu, bunun bir nevi kurum kültürü haline geldiği de bir katılımcı tarafından ifade edilmiştir.

Katılımcı T: “Diğer taraftan denetim yapılan birimlerde raporlarda bahsedilmemekle birlikte denetim faaliyetleri esnasında düzeltilen birçok hata ve iyileştirilen konular mevcuttur. Dolayısı ile teftiş kuruluna bağlı denetim personelinin hem denetim hem de rehberlik vazifesi üstlendiğini söyleyebiliriz. Gerçekleştirilen tüm bu faaliyetlerin kurumsal amaçlara ulaşılmasında yüksek katma değer oluşturduğunu görmekteyiz. Bu durum kuruluşumuza ait birimlerde de olumlu bir atmosfer oluşmasına katkı sağlamaktadır.”

KİT teftiş kurulları tarafından gerçekleştirilen denetimlerin kurumsal hedeflere ulaşılmasında önemli bir rolünün bulunduğu, denetimsiz bir işletmenin başarısız olacağı ifade edilmiştir.

Katılımcı M: “Denetimsiz bir yönetimin başarıya ulaşması çok zor olduğundan, yapılan denetim faaliyetlerinin kurumsal amaçlara ulaşılmasında son derece etkili olduğu düşünülmektedir.”

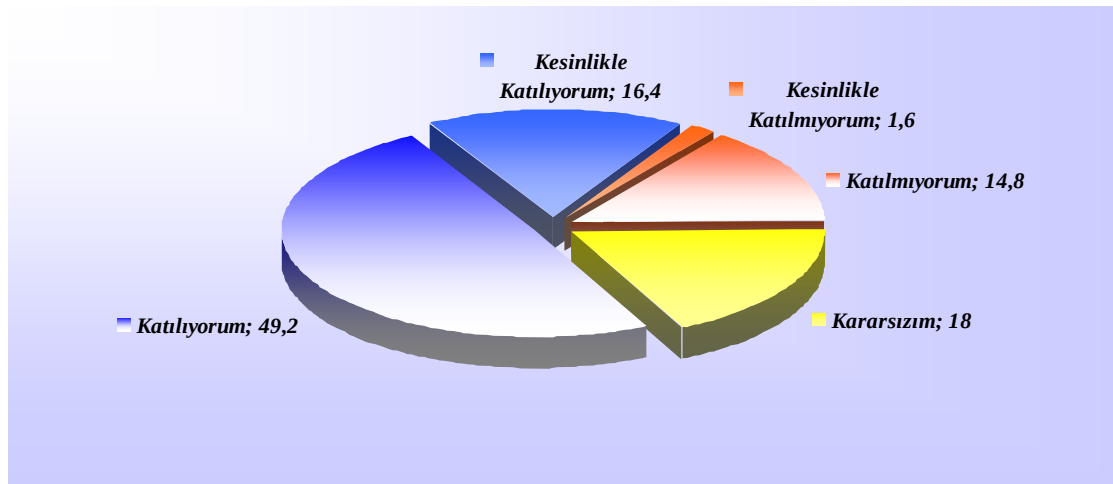
Grafik 4.29: Anket Sorusu (S27) Denetim Sonuçları Zamanında İşletme Faaliyetlerine Yansının Grafikselsel Gösterimi



Bir işletmede gerçekleştirilen iç denetim faaliyeti sonuçlarından beklenen fayda ve hizmetlerin gerçekleşebilmesi için işletme faaliyetlerine/kontrol süreçlerine

zamanında aksettirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda ankette yer alan (S27) “Denetim sonuçları zamanında işletme faaliyetlerine yansır” ifadesine % 70,5 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 14,7 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 14,8 oranında kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Bu bulgu “Üst Yönetimin İç Denetim Faaliyetlerine Karşı Tutumu” ve “Denetim Kültürü ve Etiksel Algı” başlıklarında da yer almıştır.

Grafik 4.30: Anket Sorusu S 25 Denetim Faaliyetleri Sonucunda Tespit Edilen Suistimal ve Hatalar Yetkililere Zamanında Bildirilirin Grafikselsel Gösterimi



KİT kaynaklarının geçmişten bugüne birçok açıdan zarara ve israfa neden olacak uygulamalar nedeni ile kayba uğratıldığı yaygın bir kanaattir. Söz konusu olumsuzluklarla ilgili olarak anket soruları arasında yer alan (S25) “Denetim faaliyetleri sonucunda tespit edilen suistimal ve hatalar yetkililere zamanında bildirilir” ifadesine % 65,6 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabı elde edilmiştir.

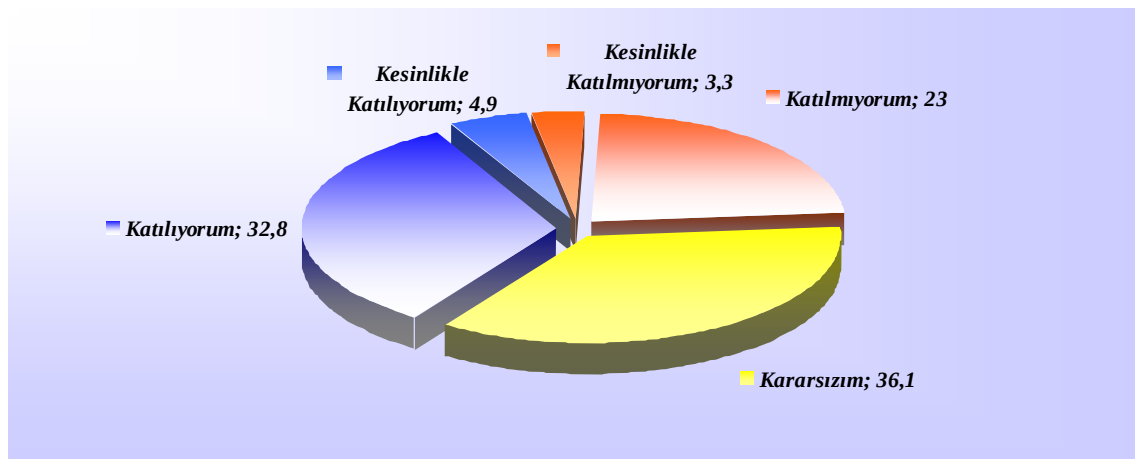
Tablo 4.6: Araştırma Kapsamında Yer Alan KİT’lerin 2012 Yılı Denetim Faaliyetleri

İLGİLİ KİT	TEFTİŞ	SORUŞTURMA İNCELEME
KEGM	2	24
DHİMİ	51	55
TCDD	62	72
TÜLOMSAŞ	3	10
TÜDEMSAŞ	-	1

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, 2012 yılı ilgili KİT (KEGM, DHİMİ, TCDD TÜLOMSAŞ ve TÜDEMSAŞ) Denetim Raporları

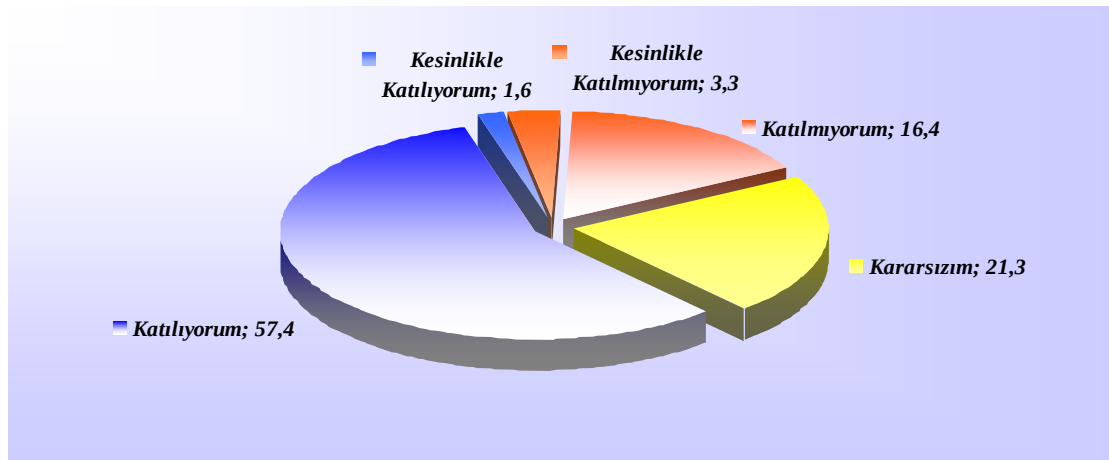
Bu konuda (Tablo 4.6’a görüleceği üzere) diğer denetim birimlerinden çok daha fazla tespit ve önerilere sahip olan KİT teftiş kurullarının yoğun bir şekilde suistimal, hata ve hile gibi olumsuzluklar ile meşgul olduğu görülebilmektedir. KİT teftiş kurullarının bu işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının korunmasında çok önemli bir konumda olmasından ötürü bu kurula mensup denetim personelinin soruşturma ve inceleme gibi uzmanlık gerektiren konularda daha öne çıktığı da düşünülebilir. Bu bulgu “Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Yapılan Denetimlerin Yarattığı Katma Değer” ve “Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik” başlıklarında da yer almaktadır.

Grafik 4.31: Anket Sorusu (S23) Denetim Faaliyetleri Esnasında İşletme Faaliyetlerinin ve Kaynaklarının Kullanımının Belirlenmiş Karar ve Amaçlara, Politikalara, Plan ve Programlara Uygunluğu ve Değerlendirilmesi Yapılmaktadır Grafiksel Gösterimi



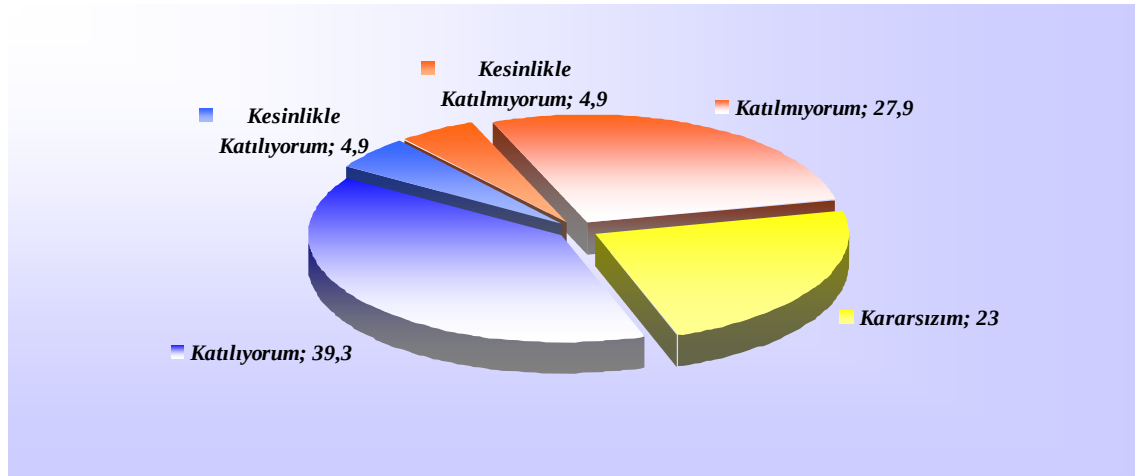
KİT denetim personelinin denetim faaliyetleri esnasında işletme kaynaklarının amaçlar doğrultusunda sarf edilip edilmediğini sorgulaması ve değerlendirmesi beklenir. Bu amaçla anket soruları arasında yer alan (S23) “Denetim faaliyetleri esnasında işletme faaliyetlerinin ve kaynaklarının kullanımının belirlenmiş karar ve amaçlara, politikalara, plan ve programlara uygunluğu ve değerlendirilmesi yapılmaktadır.” ifadesine % 37,7 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 26,3 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 36,1 oranında kararsızım cevapları elde edilmiştir. Bu durum KİT denetim personelinde söz konusu yaklaşım çerçevesinde yeterli ölçüde farkındalığının bulunmadığına işaret etmektedir. Bu bulgu “İç Denetçilerin Misyon ve Vizyonu” başlığında da ortaya çıkmıştır.

Grafik 4.32: Anket Sorusu (S20) Denetim Faaliyetleri Yönetim Hataları, Hile ve Suistimal Gibi Sorunların Önlenmesinde Üst Yönetime Güvence Sağların Grafikselsel Gösterimi



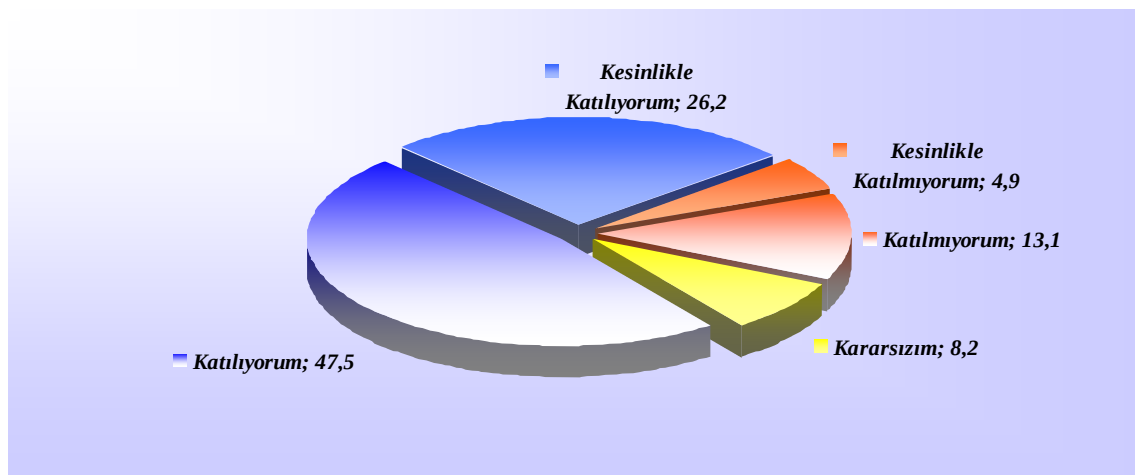
Kurumsal yönetim ve uluslararası iç denetim uygulamaları çerçevesinde, iç denetim faaliyetlerinin hata, hile ve suistimaller konularında üst yönetime makul seviyede güvence sağlaması gerektiği öngörülmektedir. Bu bağlamda ankette yer alan (S20) “Denetim faaliyetleri yönetim hataları, hile ve suistimal gibi sorunların önlenmesinde üst yönetime güvence sağlar.” ifadesine % 59 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, %19,7 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 21,3 oranında ise kararsızım cevabı alınmıştır. Bu bulgu 1.6.2. Kontrol faaliyetleri üzerinde yapılan denetimlerin yarattığı katma değer başlığında da ortaya çıkmıştır.

Grafik 4.33: Anket Sorusu (S24) Bilgi Sistemlerinin Denetimi Yapılına Grafiksel Gösterimi



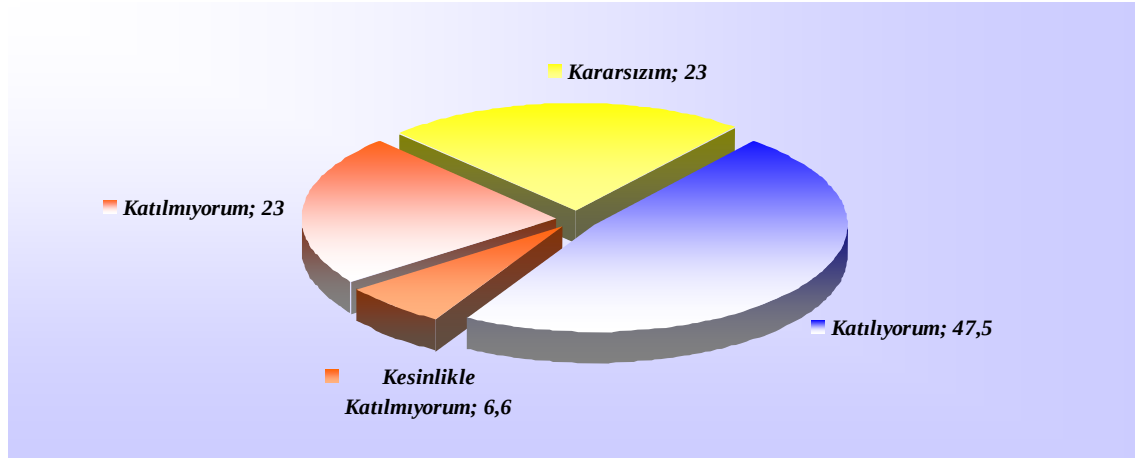
Bilgi sistemlerinin denetimine ilişkin olarak (S24) “Bilgi sistemlerinin denetimi yapılır” önermesine % 44,2 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 32,8 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 23 oranında kararsızım cevabı elde edilmiştir. Bu bulgu “İç Denetime İlişkin Uluslararası Standartların Kabul Görmesi” başlığında da yer almıştır.

Grafik 4.34: Anket Sorusu (S22) Denetim Faaliyetleri Risk Odaklı Olarak İşletmenin Yönetim ve Kontrol Yapılarını Değerlendirirsin Grafiksel Gösterimi



Denetim faaliyetlerinin risk odaklı bakış açısına sahip olup olmadığını belirlemek amacıyla anket soruları arasında yer alan (S22) “Denetim faaliyetleri risk odaklı olarak işletmenin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirir.” ifadesine % 73,7 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabı alınmıştır. Bu durumda belirgin bir rehber bulunmamasına karşılık KİT denetim personeline risk odaklı denetim konusunda bir algının bulunduğu ileri sürülebilir. Bu bulgu “Risklerin Ölçümlemesinde ve Değerlemesinde Bağımsız İç Denetimin Rolü” başlığında da yer almaktadır.

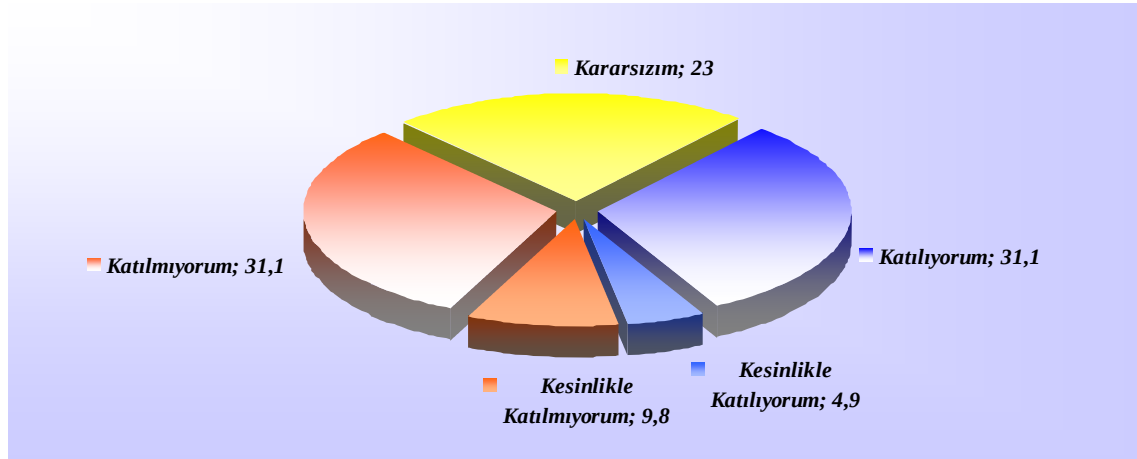
Grafik 4.35: Anket Sorusu (S26) Denetim Faaliyetlerinin Etkinliğini Artırmak İçin Bağımsız Denetim Faaliyetlerine İhtiyaç Yokturun Grafikselsel Gösterimi



KİT’lerde gerçekleştirilen organizasyon içi denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması için bağımsız denetim faaliyetlerine ihtiyaç bulunmaktadır. Bağımsız denetim ile iç denetim birbirini destekler ve etkileşim halinde bulunarak kurumsal hedeflere ulaşılmasında, kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesinde birbirini tamamlayıcı bir rol üstlenmektedirler. Bu bağlamda anket soruları arasında yer alan (S26) “Denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırmak için bağımsız denetim faaliyetlerine ihtiyaç yoktur” ifadesine % 47,5 oranında katılıyorum, % 29,6 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 23 oranında kararsızım sonucu elde edilmiştir. Türkiye’de bağımsız denetimin özellikle KİT’ler açısından oldukça yeni bir kavram olması, teorik ve uygulamaya dayalı yasal/idari düzenlemelerin tam anlamıyla tamamlanmamış olması denetim personeline konunun yeterince

algılanmadığına/anlaşılmadığına işaret ettiği düşünülmektedir. Bu bulguya “KİT’lerde Bağımsız Denetim” başlığı altında da yer verilmiştir.

Grafik 4.36: Anket Sorusu (S28) İşletmemizde Gerçekleştirilen Denetim Faaliyetleri Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik Açısından Yeterli Değildirin Grafiks gösterimi



Modern kamu yönetiminin bir parçası olan kurumsal yönetimin şeffaflık ve hesapverilebilirlik ilkelerinin hayata geçirilmesinde KİT’lerde gerçekleştirilen organizasyon içi denetim faaliyetlerinin çok önemli bir yeri bulunmaktadır. Bu çerçevede olmak üzere anket soruları arasında yer alan (S28) “İşletmemizde gerçekleştirilen denetim faaliyetleri şeffaflık ve hesapverilebilirlik açısından yeterli değildir” ifadesine % 40,9 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 36 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 23 oranında ise kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde şeffaflık ve hesapverilebilirliğin kuramsal çerçevede yeni bir kavram olması, uygulamaya dayalı yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmemesi denetim faaliyetleri ile bu kavramların ilişkilendirilmemesine yol açtığı düşünülebilir. Ancak mevcut denetim sisteminin söz konusu ilkeleri güçlendirici yönünün yeterli ölçüde bulunmadığı, yapılan denetimlerin bu kavramların hayata geçirilmesine dönük gereken etkinliği sağlamadığı da ifade edilebilir. Bu bulguya “Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik” ve “KİT’lerde Üst Yönetim Performansının ve Hesapverilebilirliğin Ölçülmesi” başlıklarında yer verilmiştir.

Bazı KİT'lerin kamu otoritesince hassas sayılabilecek bir takım konularda faaliyette bulunması itibari ile tespit edilen ve gizlilik –mahremiyet- içeren denetim bulgularının organizasyon dışına yansımalarının kısıtlı bir çerçevede kalabileceği ihtimaline de dikkat çekilmiştir. Ancak bu kapsam dışında kalan hususların ise şeffaflık adına kamuoyu ile paylaşılmasının da hesapverilebilirliğe katkıda bulunabileceği ifade edilmektedir.

Katılımcı T: *“Kuruluşumuzda denetim raporları yönetmeliğimiz gereği sadece genel müdürlük makamına sunulmaktadır. Ayrıca söz konusu raporlarda gizli tutulması gereken hususlarda olabiliyor. Bu raporlarda yer alan konular sadece teftiş kurulu ve genel müdürlük makamı tarafından bilinmektedir. Bu konuya bir istisna olarak bazı raporlarımızın ve bu raporlara bağlı olarak düzenlenen bir takım bilgilerin bağlı bulunduğumuz bakanlığa iletilmesini söylemek mümkündür. Bence bu raporlar kamuoyu ile paylaşılabilir. Özel ve gizlilik özelliği bulunmayan raporlarımızın şeffaf bir şekilde ilgililerin bilgisine sunulmasını destekliyorum. Zira kamuoyunun parasının nereye harcandığını bilmesi ve izlemesi en doğal bir haklarıdır.”*

4.6.2.4.1. Üst Yönetimin İç Denetim Faaliyetlerine Karşı Tutumu

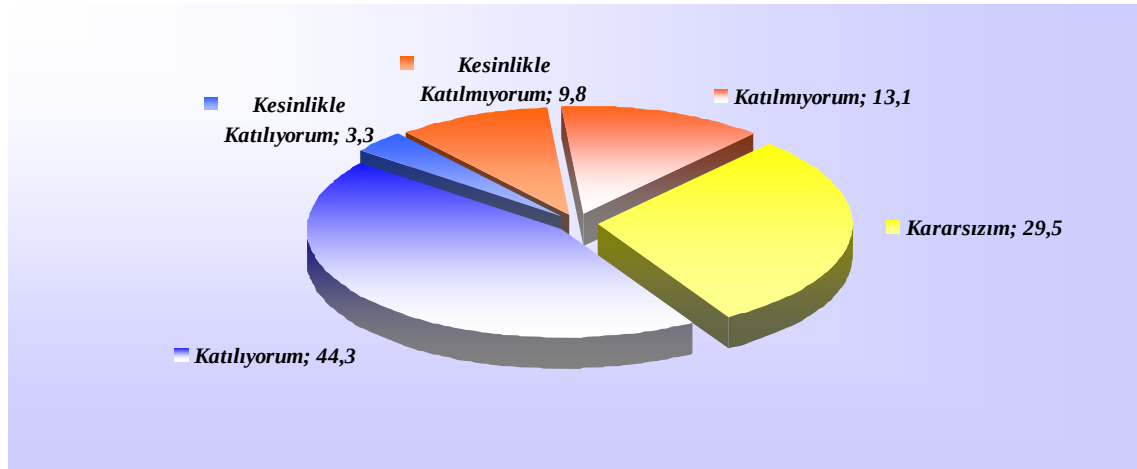
Kurumsal yönetim ve iç kontrol uygulamalarının ortak noktalarından birisi olarak kabul edilen iç denetim faaliyetlerinin katma değer yaratabilmesi için üst yönetim tarafından desteklenmesi ve takip edilmesi gerekmektedir. KİT'lerde ise teftiş kurullarınca gerçekleştirilen denetimlerin üst yönetim tarafından -geçmişten günümüze- istenildiği ölçüde değerlendirilmediği ve önemsenmediği vurgulanmıştır.

Katılımcı Y: *“Organizasyon içi denetim faaliyetleri olarak bir takım kontrol prosedürleri bulunmakla birlikte bunlar bütünüyle uygulanmamaktadır. KİT'lerde organizasyon içi denetimden anlaşılan sadece Teftiş Kurulu çalışmalarıdır. Teftiş Kurulları tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin ise, adına denetim yapılan en üst yönetici, denetim kapsamında bulunan personel ve denetimi gerçekleştirenler açısından genel olarak angarya olarak değerlendirildiğini, denetimin yönetimin bir işlevi olarak görülmediğini, denetim sonuçlarının dikkate alınmadığını ve üzerinde herhangi bir tartışmanın yapılmadığını düşünmekteyim. Bu görüşüm, sadece çalıştığım kurum için geçerli değildir. Türkiye’de kamu sektöründe yer alan bütün kurumlarda*

sonuç aynıdır. Denetim faaliyetleri yönetimin bilinçli olarak dışına atılmış, işlevsizleştirilmiş, herhangi bir amacı olmayan ve sonuç beklenmeyen bir organizasyon kolu haline getirilmiştir. Organizasyon dışı denetim faaliyetlerinin değerlendirmesinin de farklı olduğunu düşünmüyorum. Denetim bütünsel olarak, arşiv malzemesi üreten bir teşkilat yapılanması olarak görülmektedir.”

Katılımcı M: “Ancak üst yönetimin denetim faaliyetlerine pek sıcak baktığı ve yardımcı olduğu da söylenemez. Çoğu zaman kurumumuz personelinin denetim faaliyetleri karşısında direnç gösterdiği de görülebilmektedir. Bu nedenle gerçekleştirdiğimiz denetimlerin kurumsal amaçlara ulaşılmasında yaratacağı katma değer de sınırlandırılabilir.”

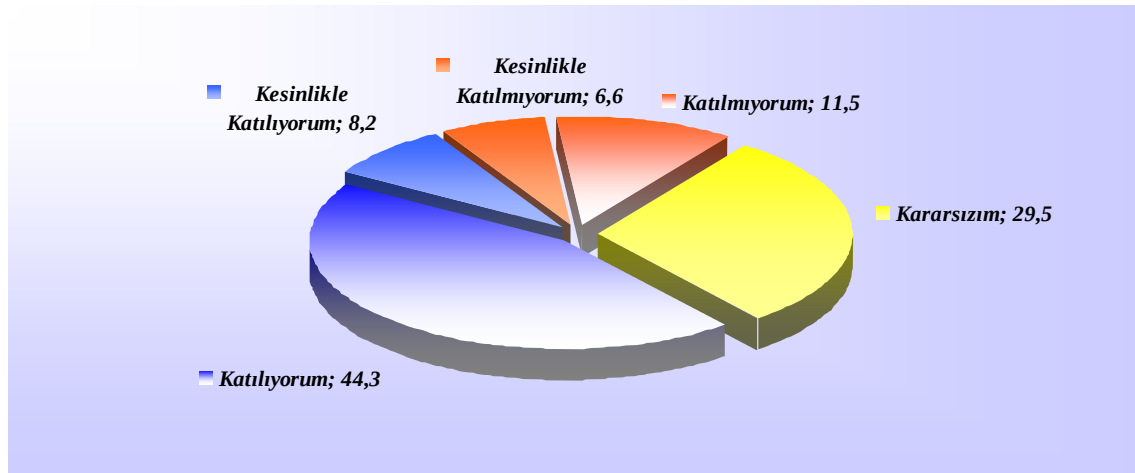
Grafik 4.37: Anket Sorusu (S13) Denetim Faaliyetleri Sonucunda Kontrol Süreçleri ve Sistemleri İçin Yapılan Tavsiyeler Üst Yönetim Tarafından Önemsenmezsin Grafikselsel Gösterimi



Kontrol faaliyetlerinin izlenmesi ve değerlendirilmesi faaliyeti ile doğrudan muhatap olan KİT denetim personelinin yapılan tespitler ve önerilerin üst yönetimce değerlendirilmesi ile ilgili olarak (S13) “Denetim faaliyetleri sonucunda kontrol süreçleri ve sistemleri için yapılan tavsiyeler üst yönetim tarafından önemsenmez.” ifadesine % 22,9 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 47,6 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 29,5 oranında kararsızım sonucu elde edilmiştir. Söz konusu önermenin düşük bir oranda desteklenmesi üst yönetimin

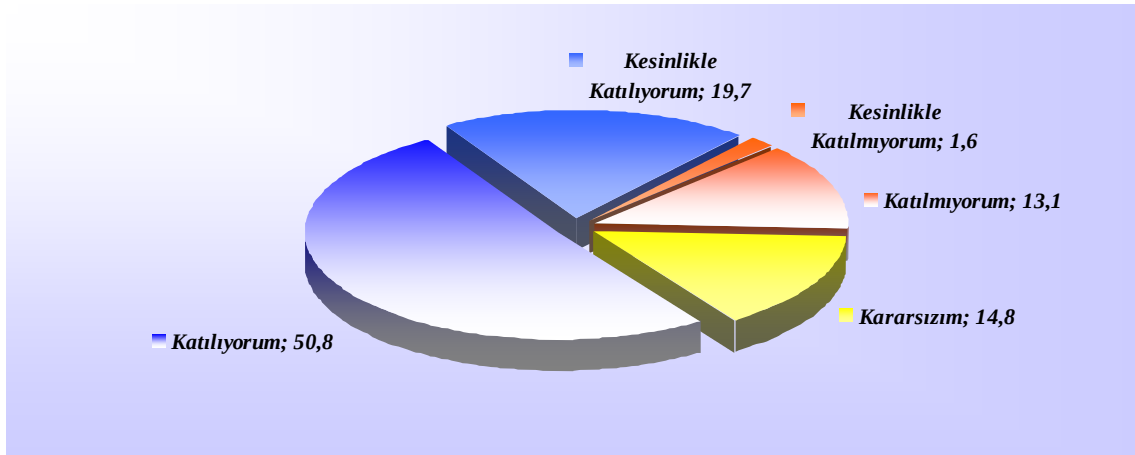
denetim faaliyetlerine ve denetçilere olumsuz bakış açısını destekler mahiyette bulunmaktadır. Diğer taraftan denetim personelinin denetim sonuçlarının çıktılarının işletme/kontrol faaliyetlerine yansıtılmadığını ve üst yönetim tarafından önemsenmediğini düşünmesi, denetçilerin psikolojisini ve çalışma gayretini olumsuz yönde etkileyebileceği de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu bulgu “Üst Yönetimin Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü”, “Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Yapılan Denetimlerin Yarattığı Katma Değer” ve “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Üst Yönetimin Rolü” başlıklarında da yer almaktadır.

Grafik 4.38: Anket Sorusu (S19) Üst Yönetimin Denetim Faaliyetlerine Bakış Açısı Olumludurun Grafikselsel Gösterimi



KİT’lerde gerçekleştirilen denetim faaliyetleri ile ilgili olarak ankette yer alan (S19) “Üst yönetimin denetim faaliyetlerine bakış açısı olumludur.” ifadesine % 52,5 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 18,1 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 29,5 oranında kararsızım cevabı verilmiştir. (Bu bulgu 2.3.3. İç denetim faaliyetlerinin kurumsal kararların alınmasındaki rolü ve önemi başlığında da yer almıştır.) Söz konusu bulguya verilen cevaplar ile (S13) “Denetim faaliyetleri sonucunda kontrol süreçleri ve sistemleri için yapılan tavsiyeler üst yönetim tarafından önemsenmez.” ifadesine verilen cevaplar arasında çelişki görülmektedir. Ancak her iki durumda üst yönetimin denetim faaliyetlerine ve sonuçlarına olan desteği ve ilgisi düşük seviyelerde görülmektedir. Bu tutum KİT’lerde iç denetim faaliyetlerinin etkinliği açısından olumsuz bir duruma vurgu yapmaktadır.

Grafik 4.39: Anket Sorusu (S27) Denetim Sonuçları Zamanında İşletme Faaliyetlerine Yansırın Grafikselsel Gösterimi



KİT’lerde denetim sonuçlarının işletme faaliyetlerine yansiyabilmesi için öncelikle üst yönetim tarafından onaylanması ve zamanında uygulamaya konulması gerekmektedir. Bu bağlamda ankette yer alan (S27) “Denetim sonuçları zamanında işletme faaliyetlerine yansır” ifadesine % 70,5 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 14,7 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 14,8 oranında kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Söz konusu yargı teftiş kurullarının gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerini üst yönetimce önemsemesi ile ilgili olan önermenin sonuçları ile çelişiyor görünmektedir. Bu bulgu “KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi” ve “Denetim Kültürü ve Etiksel Algı” başlıklarında da yer almıştır. Bununla birlikte üst yönetimin denetim faaliyetlerine olan olumlu bakış açısını destekleyen (S19) % 52,5 oranındaki yargı ile de paralellik arz ettiği ileri sürülebilmektedir. Ancak denetim personeline ait bu kanaatlerin genel olarak % 80-100 arasında büyük çoğunluğu temsil etmemesi, araştırma sahsında bulunan KİT’lerdeki üst yönetimin aynı bakış açısına sahip olmadığına da vurgu yapılabilmektedir.

Denetim sonuçlarının üst yönetim tarafından gereken önemin verilmesinin yasal olarak –yeterli ölçülerde- düzenlenmemiş olmasının denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesinde önemli bir etmen olduğu ifade edilmiştir.

Katılımcı D: “Bu hususta üst yönetimin denetim personeline ve denetim raporlarına olumsuz bakışı açısı ve önerileri referans alması için herhangi bir zorunluluğun olmaması ön plana çıkmaktadır. Zira üst yönetim politik eğilimler kadar,

sendikal faaliyetler gibi özel sektöre has işletme prensiplerinden uzak etki alanlarına sahip olabilmektedir. Burada denetim personelinin yaptığı tespitler ile önerilerinin yeterince dikkate alınmadığını düşünmekteyim.”

Katılımcı G: *“Bu konuda denetim faaliyetlerinden yararlanılması gerektiği açıktır. Uygulamada da zaman zaman yararlanıldığı gözlenmektedir. Ancak üst yönetimin yeterli desteği bulunmadığı zamanlarda denetim sonuçlarının organizasyon düzeyinde yansımaları söz konusu olamamaktadır. Bu konu yasal mevzuat gereği genel müdürlüğün inisiyatifindedir.”*

Denetim sonuçlarının sadece genel müdüre bağlı olmaksızın değerlendirilebilmesi için bir katılımcı tarafından –değişik bir bakış açısı ile- kurumsal yönetimin önemli bir unsuru sayılan denetim komitesine ihtiyaç duyulduğu ve bir üst yapının oluşturulması gerektiği ifade edilmiştir.

Katılımcı T: *“Diğer taraftan bizim kuruluşumuzdaki denetim faaliyetlerinin sonuçlarının değerlendirilmesi açısından da bir açmaz bulunabilmektedir. Bence tüm KİT’leri kapsayan ve denetim faaliyetlerini izleyip değerlendiren bir denetim komitesi oluşturulmalıdır. Bu komite tam bağımsızlık içerisinde KİT’lerdeki iç ve dış denetim faaliyetlerini organize edip, denetim sonuçlarının takibi ve işletme faaliyetlerine yansımalarını temin etmelidir.”*

Araştırmacı tarafından yapılan denetim raporları incelemesinde bir birimin denetiminde önceki denetim, inceleme ve soruşturma raporlarının değerlendirilmesi yönünde bir rehberin, standardın ve bilgi yönetim sisteminin olmadığı görülmüştür. Bir konunun veya bir birimin denetimi esnasında denetim hafızası oluşturulmasının denetim personelinin tercihine bırakıldığı, bu hususta bir zorunluluğun bulunmadığı anlaşılmaktadır. Nitekim son iki yılda hazırlanan on teftiş raporunun incelenmesinde önceki denetim raporlarının sonuçlarının kapsamlı bir şekilde ele alınmadığı, rapor içeriğinde de bu hususa değinilmediği tespit edilmiştir.

Katılımcı G: *“Organizasyon içi denetim faaliyetlerinin planlanması mevzuat dâhilinde yapılmakta olup, değerlendirilmesi de aynı çerçevede olmakla birlikte; değerlendirme aşamasında denetim yapanların ve değerlendirenlerin kişilik özelliklerinin ve bakış açılarının etkisi olabilmektedir. Burada teftiş kurulu personelinin*

kariyer basamaklarında geçmiş, tecrübeli ve çeşitli iş disiplinlerini edinmelerinin büyük faydası olabilmektedir.”

4.6.2.4.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinliğini Etkileyen Unsurlar

KİT’lerde iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde gerçekleşebilmesi için üst yönetimin tam desteği ile iç denetim programının eksiksiz yürütülmesi için gerekli olan sayıda nitelikli personele ihtiyaç bulunduğu ifade edilmiştir.

Katılımcı D: *“Mevcut denetim personeli göz önüne alınacak olunursa, denetim personeli sayısının azlığı ve denetim harici inceleme, soruşturma gibi işlerin talep edilmesi nedeni ile her birimin sürekli denetimi yapılamamakta, bazen uzun yıllar boyunca birimler ve işlemler denetimsiz kalabilmektedir. Bu durumda da etkin ve verimli bir denetim faaliyetinin yürütüldüğünü ileri sürmek pratikle bağdaşmayabilecektir.*

KİT’lerde genel olarak istihdam edilmesi gereken denetçi sayısına –norm kadro ve vb.- ilişkin çalışma yapılmadığı gibi, hâlihazırda boş denetçi kadrolarının da bulundu görülebilmektedir. Bu konuda Sayıştay’ın TCCD’ye ait 2012 yılı raporunda şöyle denilmiştir (Sayıştay TCDD 2012 yılı Raporu, 2013: 10);

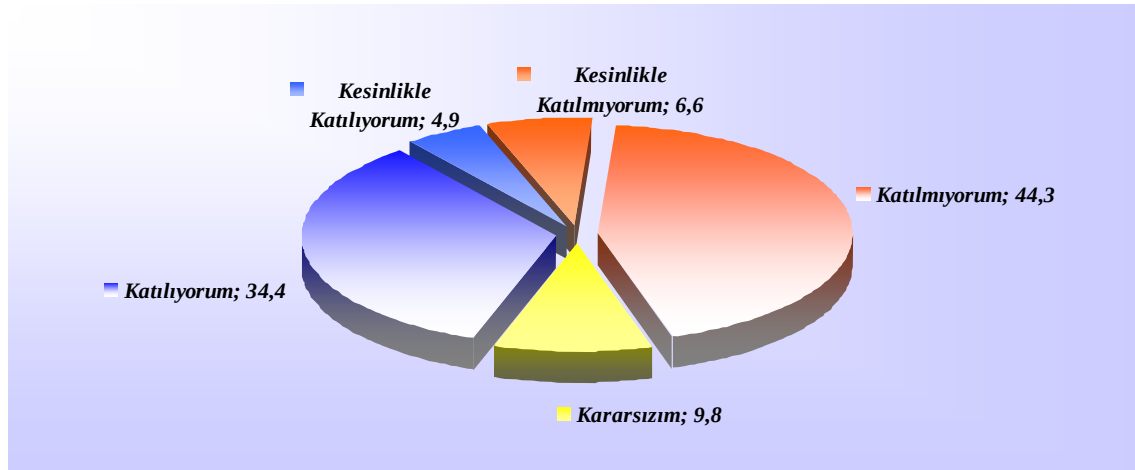
“Kuruluşun geniş bir teşkilat ağına sahip olması ve son yıllarda hizmet ve faaliyet alanı genişlemesine rağmen, Teftiş Kurulunun müfettiş personel sayısı emeklilik ve diğer nedenlerden ayrılmalar sonucu yıldan yıla azalmış, uzun süredir müfettiş yardımcılığı sınavı da açılmamıştır. Soruşturma işlerinin çokluğu nedeniyle de müfettiş başına düşen iş sayısı artmış ve normal teftiş çalışmalarında kısmi aksamalar meydana gelmiştir.”

Katılımcı D: *“...işletmemizde teftiş kurulunun gerçekleştirmiş olduğu denetimlerin sonucunda tespit edilen hususların söz konusu stratejik kararların alınmasında çok az etkisi bulunmaktadır. Bu hususta üst yönetimin denetim personeline ve denetim raporlarına olumsuz bakışı açısı ve önerileri referans alması için herhangi bir zorunluluğun olmaması ön plana çıkmaktadır. Zira üst yönetim politik eğilimler kadar, sendikal faaliyetler gibi özel sektöre has işletme prensiplerinden uzak etki alanlarına sahip olabilmektedir. Burada denetim personelinin yaptığı tespitler ile önerilerinin yeterince dikkate alınmadığını düşünmekteyim. Ayrıca teftiş kurulu personeli standart denetim faaliyetlerini yürütmektense inceleme ve soruşturma gibi*

daha çok personelin hukuki ve idari sorumluluğunun bulunduğu konularda çalışması, bu personelin işletmenin stratejik kararlarına etki edebilecek konulardan uzaklaşmasına da neden olabilmektedir.”

Katılımcı G: *“Kuruluşumuzda tüm birimlerin teftiş denetiminden geçmesi için azami özen göstermekteyiz. Ancak teftiş faaliyetlerimizin dışında görev tanımımızda yer alan soruşturma ve inceleme gibi çalışmalar, planlarımızın zamanında gerçekleşmesini engelleyebilmekte, yapılan planlarda sarkmalara neden olabilmektedir.”*

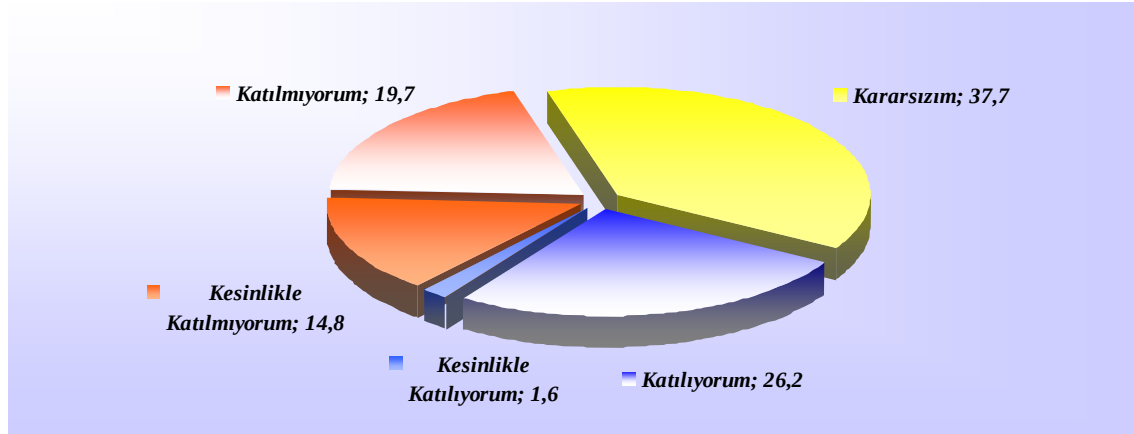
Grafik 4.40: Anket Sorusu (S14) Denetim Faaliyetleri Daha Çok Mevzuat Denetimi ile Sınırlandırılıpın Grafiksel Gösterimi



KİT’lerde denetim faaliyetlerinin yeniden yapılandırılmasında klasik teftiş uygulamalarının ötesinde uluslararası denetim standartları ve yaklaşımlarının benimsenmesi gerekmektedir. Mevcut denetimlerin özellikle yasal çerçevesi incelendiğinde daha çok mevzuat denetiminin öngörüldüğü, bunun ötesinde gerçekleştirilen denetimlerin ise denetçinin kişisel performansı ve yaklaşımı ile paralellik arz edecek şekilde gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda yöneltilen (S14) “Denetim faaliyetleri daha çok mevzuat denetimi ile sınırlandırılır.” ifadesine % 39,3 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 50,9 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 9,8 oranında ise kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Diğer taraftan (S16) “Denetim faaliyetleri yönetim hataları, hile ve suistimal gibi sorunların önlenmesinde etkin değildir.” ifadesine karşılık ise % 59 oranında katılıyorum ve

kesinlikle katılıyorum sonucu elde edilmiştir. Dolayısı ile KİT’lerdeki denetim faaliyetleri, denetçilerin kişisel çaba ve özverileri ile mevzuat (uygunluk) denetiminden daha kapsamlı bir şekilde ele alınmakla birlikte bahse konu sorunların önlenmesinde yeterince etkin olmadığı ifade edilebilir. Bu bulgu “Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Yapılan Denetimlerin Yarattığı Katma Değer” başlığında da yer almaktadır. Bu sonuçlar doğrultusunda tüm KİT’leri kapsayan bir denetim standardı ve rehberinin bulunmadığı, denetçilerin bu konuda ortak bir bakış açısına sahip olmadığı, kaliteli ve etkin bir denetim çerçevesinin oluşturulamadığı gözlemlenmektedir.

Grafik 4.41: Anket Sorusu (S21) Yapılan Denetim Faaliyetleri Dış Denetim Faaliyetleri ile Etkileşim İçerisinde Değildirin Grafikselsel Gösterimi



KİT’lerde yoğun bir denetim süreci yaşanmasına karşılık etkin bir denetim ortamının oluşturulması yönünde iç ve dış denetim organlarının/birimlerinin etkileşim içerisinde çalışmadığı düşünülmektedir. Bağımsız denetim, iç denetimin etkinliğini artıran, kurumsal denetim kültürünün yerleşmesine katkıda bulunan ve kamu hiyerarşisinden tamamen bağımsız olan bir yaklaşıma atıfta bulunmaktadır. Bu bağlamda anket soruları arasında yer alan (S21) “Yapılan denetim faaliyetleri dış denetim faaliyetleri ile etkileşim içerisinde değildir.” ifadesine % 34,5 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 27,8 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 34,5 oranında kararsızım cevapları alınmıştır. Bu bulgu “İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinliğini Etkileyen Unsurlar” başlığında da tesadüf edilmiştir.

4.6.2.4.3. İç Denetim Faaliyetlerinin Kurumsal Kararların Alınmasındaki Rolü ve Önemi

KİT denetim personeline denetim raporlarının hazırlanmasında ve denetim sürecinin sonuçlandırılmasında (özellikle teftiş raporlarında) birimlerle karşılıklı etkileşim içerisinde bulunulduğu ifade edilmiştir. Denetim sonuçları, denetim raporlarının genel müdür tarafından onaylanmasını takiben yasal ve idari bir nitelik kazanır. Daha sonra bu raporlarda tespit edilen hususlar doğrudan üst yönetim tarafından bir emir olarak alt birimlere öngörülen düzenlemelerin gerçekleştirilmesi ve sonuçlarının bildirilmesi maksadıyla iletilir.

Katılımcı M: *“Denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine gelince, yönetmeliğimiz gereği biz genel müdür adına teftiş, inceleme, soruşturma gibi denetimler yapmaktayız. Dolayısı ile hiyerarşi açısından bir özel durum söz konusudur. Bu doğrultuda yaptığımız denetimlerde tespit edilen hususlar ilgili tüm birimler ile paylaşılır, onların da açıklamaları göz önüne alınarak raporlarımıza nihai şeklini veririz. Bu raporlar teftiş kurulu başkanlığınca bir daha gözden geçirilir ve bir başkanlık görüşü şeklinde özet bir rapor hazırlanarak müfettiş raporu ile birlikte genel müdürlük makamına sunulur. Genel müdürün imzası sonrasında raporda yer alan hususlar artık bir emir niteliğinde kabul edilir. Daha sonra teftiş kurulu başkanlığınca bu raporda yer alan hususlar ilgili birimlere gereği yapmak üzere gönderilir. Özetle raporların değerlendirilmesinin sadece genel müdürlük makamının takdirinde olduğunu söyleyebiliriz.”*

Katılımcıların bir kısmı denetim faaliyetlerinin doğru ve etkili kurumsal kararların alınabilmesi için pozitif katkılar sağlayabildiği halde üst yönetim tarafından yeterli önemin gösterilmediğini ve teftiş kurullarının etkisiz kılındığını ifade etmişlerdir.

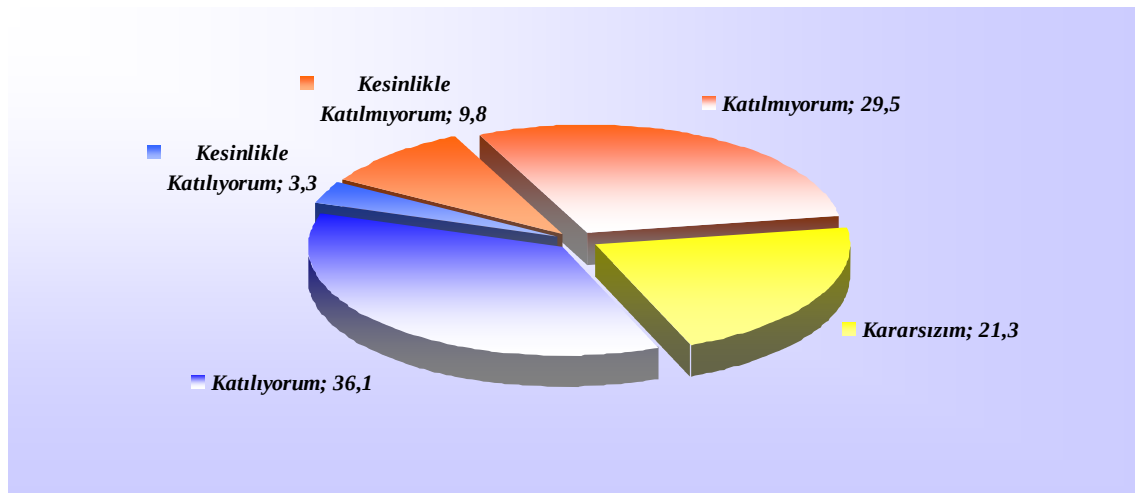
Katılımcı T: *“Kuruluşumuzda bizim yürüttüğümüz denetim çalışmaları bu konularda en az faydalanılan faaliyet olarak görülebilir. Bu konu bize bütünüyle yabancısı diyebilirim. Biz kendi denetim planlarımızı hazırlarken diğer birimlerden görüş ve öneri alırken diğer birimlerin bu yönde bir girişimi bulunmamaktadır.”*

Katılımcı D: *“Üst yönetim tarafından politikaların, planların belirlenmesi ve stratejik kararların alınmasında; denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan verilerden yararlanılması gerekmekte olup, Şirketin hedeflerine ulaşması için*

vazgeçilmez unsurlardandır. Ancak işletmemizde teftiş kurulunun gerçekleştirmiş olduğu denetimlerin sonucunda tespit edilen hususların söz konusu stratejik kararların alınmasında çok az etkisi bulunmaktadır.”

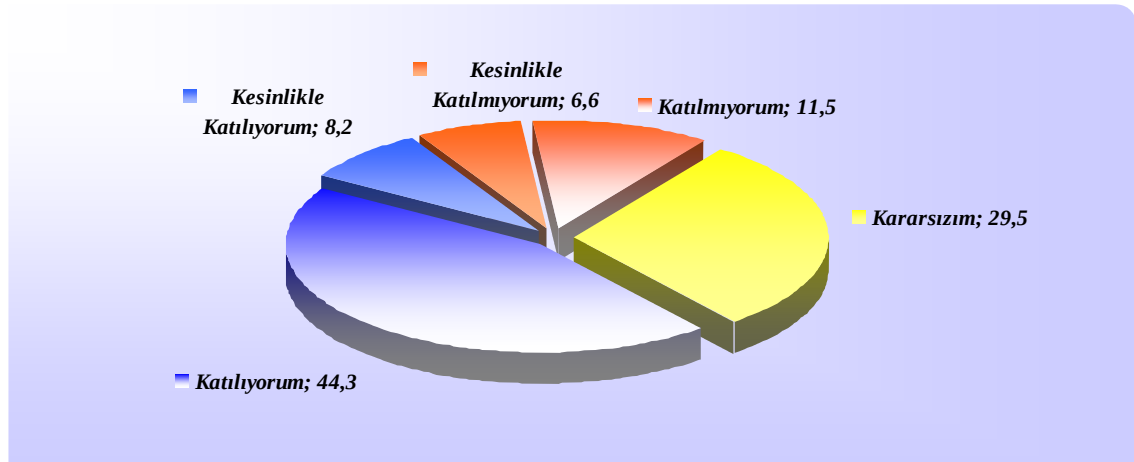
Katılımcı M: “Ancak üst yönetimin denetim faaliyetlerine pek sıcak baktığı ve yardımcı olduğu da söylenemez. Çoğu zaman kurumumuz personelinin denetim faaliyetleri karşısında direnç gösterdiği de görülebilmektedir. Bu nedenle gerçekleştirdiğimiz denetimlerin kurumsal amaçlara ulaşılmasında yaratacağı katma değer de sınırlandırılabilir... Politika ve planların belirlenmesinde denetim faaliyetlerinden yararlanılmasının faydalı olacağı düşünülmeyle birlikte pratikte böyle bir gelenek ve eğilim bulunmamaktadır. Kısmi olmakla birlikte yaptığımız denetimler birimlerin ilerleyen dönemlerdeki uygulamalarını ve kararlarını etkilemekte, kimi zaman da hatalı uygulamaların ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır.”

Grafik 4.42: Anket Sorusu (S17) Denetim Faaliyetleri İşletme Kararlarının ve Stratejilerinin Belirlenmesinde Katkı Sağlamaktadır Grafiksel Gösterimi



KİT’lerdeki denetim faaliyetlerinin kurumsal kararların alınmasındaki rolü ve önemi ile ilgili olarak anketin 17. sorusunda yer alan (S17) “Denetim faaliyetleri işletme kararlarının ve stratejilerinin belirlenmesinde katkı sağlamaktadır.” ifadesine % 39,4 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 21,3 oranında kararsızım, % 39,3 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum cevabı verilmiştir.

Grafik 4.43: Anket Sorusu (S19) Üst Yönetimin Denetim Faaliyetlerine Bakış Açısı Olumludurun Grafikselsel Gösterimi



KİT’lerdeki denetim faaliyetlerinin işletme kararlarına yansiyabilmesi için öncelikle üst yönetim tarafından benimsenmesi ve uygulamaya konulması gerekmektedir. Bu bağlamda ankette yer alan (S19) “Üst yönetimin denetim faaliyetlerine bakış açısı olumludur.” ifadesine % 52,5 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 18,1 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 29,5 oranında kararsızım cevabı verilmiştir. Bu bulgu “Üst Yönetimin İç Denetim Faaliyetlerine Karşı Tutumu” başlığında da yer almıştır.

4.6.3. KİT’lerde Kurumsal Yönetim

KİT’lerde kurumsal yönetim uygulamaları ile ilgili olarak katılımcılara aşağıda yer alan konulardan düşünceleri sorulmuş olup, alınan cevaplar doğrultusunda sekiz adet alt tema belirlenmiştir.

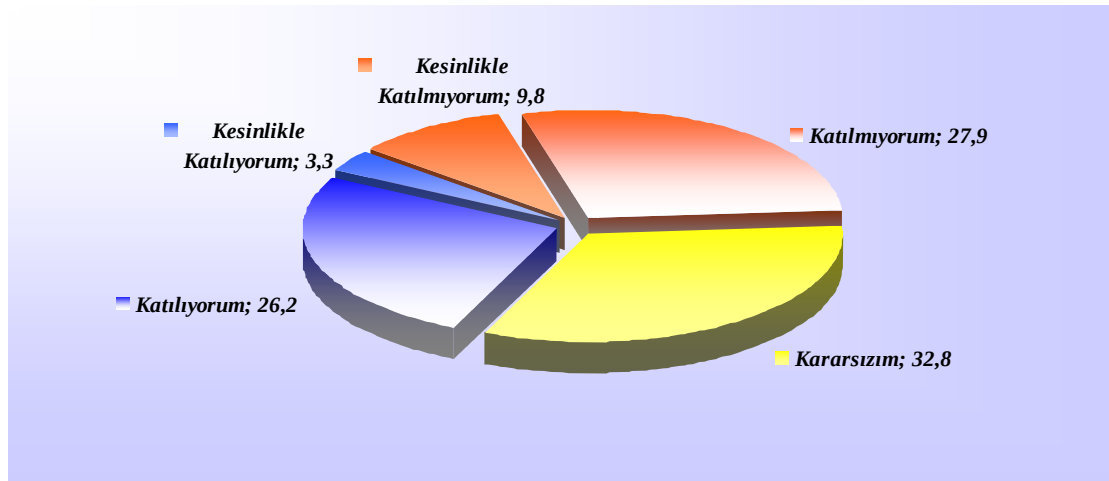
1. Denetim konusunda özel sektör uygulamalarının KİT’lerdeki uygulamalarla aynı paralelliğe getirilmesi,
2. İşletmenizin paydaşlara (devlet, kamuoyu, uluslararası kuruluşlar gibi) düzenli bir şekilde doğru ve güvenilir bilgilendirme yapması konusunda KİT denetim personelinin ve üst yönetimin sorumluluğu konusu,
3. İşletme faaliyetlerinin kurumsal yönetim ilkeleriyle (şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik, sorumluluk) bir bütünlük oluşturacak şekilde yerine getirilmesi.

4.6.3.1. Özel Sektördeki Örnek Uygulamaların KİT’lerde Uygulanması

KİT’ler bir kamu kuruluşu olduğu kadar çoğu zaman serbest piyasa koşulları altında mal ve hizmet üreten tipik bir özel sektör işletmesi özelliği de bulunabilmektedir. Birçok KİT bu anlamda özel sektör işletmeleri ile ulusal/uluslararası piyasalarda yoğun rekabet altında faaliyette bulunmaya, kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanarak katma değer yaratmaya çalışmaktadır. Bu bağlamda özel sektöre özgü bir takım ilke ve uygulamaların bu kuruluşlarca da benimsenmesi ve işletme faaliyetlerine yansması beklenmektedir. KİT denetim personeli bakış açısına göre bu özelliklerin kazanılması için özel sektörün KİT’lerden farklı ve üstün önceliklerinin, taraflarının bu kuruluşlarda yürürlüğe konulması gerekmektedir.

Katılımcı D: “Aynı amaç doğrultusunda faaliyet gösteren, her iki sektörün yapısal değişikliklerine rağmen özel sektörde kurumsallaşmış şirketlerde, KİT’lerdeki uygulamaya benzer denetim sisteminin uygulanması, denetimin etkinliği ve katkısı için gereklidir. Bunun için öncelikle özel sektöre has bir takım ilke ve uygulamaların benimsenmesi ve yürürlüğe konulması lazımdır. Mesela profesyonel yönetici seçimi, çalışanların performans değerlemesi, performansa göre ücret ve düşük performans karşısında işini kaybetme, ödüllendirme, siyasi ve baskı gruplarının doğrudan baskılarının bulunmaması, bağımsız denetim, finansal raporların kamuoyu ile paylaşılması gibi.”

Grafik 4.44: Anket Sorusu (S9) Çalışanlar Çalışma Koşulları, Ücretlendirme ve Ödüllendirmeden Memnundurun Grafikselleştirilmesi

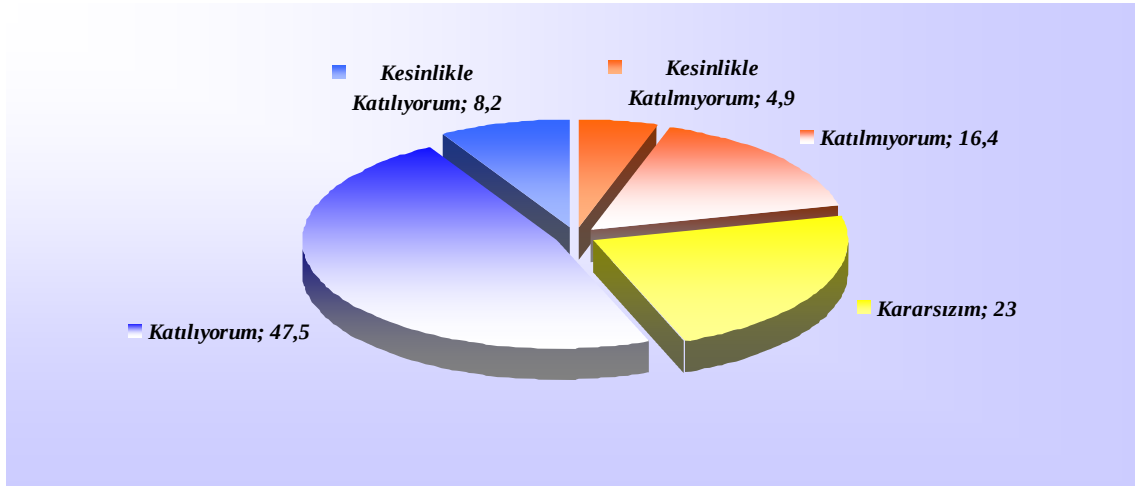


Özel sektör işletmeleri ile çoğu zaman yoğun rekabet şartlarında faaliyette bulunmak zorunda kalan KİT'lerin en önemli handikaplarından birisi modern işletmecilik mantığı ile mal ve hizmet üretirken bu faaliyetleri yürütmekle görevli personelin klasik kamu personeli gibi ücretlendirilmesinin, ödüllendirilmesinin öngörülmesidir. Bu bağlamda anket soruları arasında yer alan (S9) “Çalışanlar çalışma koşulları, ücretlendirme ve ödüllendirmeden memnundur.” ifadesine % 29,5 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 37,7 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 32,8 oranında da kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Bu durumda yapılan işlemlere uygun, özel sektör işletmelerine paraellik arz edecek şekilde rasyonel bir ücretlendirme/ödüllendirme sisteminin oluşturulmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Zira bir KİT yöneticisinin veya çalışanının başarılı veya başarısız olması durumunda elde edeceği maddi değer aynı olmaktadır. Bu kaliteli işletmecilik açısından mantıksız ve arzu edilmeyen bir uygulamadır. Bu bulguya “İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Uygulamaları” ile Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliği ve Verimliliği” başlıklarında da yer verilmiştir.

Özel sektör işletmelerinin salt kâr hedefleri KİT'lerin kamusal hedefleri ile idare tarzları arasındaki uyumsuzluğun işletme faaliyetlerine ve koşullarına olumsuz bir şekilde yansıdığı, ciddi kurumsal değişikliklerin yapılmadan özel sektöre özgü yönetim yaklaşımlarının başarıya ulaşamayacağı ifade edilmiştir.

Katılımcı M: *“Buna karşılık özel sektör işletmelerinin amaçları ile faaliyet biçimlerindeki farklılıklar nedeni ile KİT'lerin mevcut yapısıyla hiçbir zaman özel sektör şirketi gibi çalışabilmesi mümkün olmadığından özel sektör denetim mantığı uygulansa bile yeterli etkinliği sağlayamayacaktır. Mesela özel sektörde performans ölçütleri bireylerin maaşına, yükselmesine, görevlendirilmesine değin birçok hususta yol gösterici olduğundan, çok önceden belirlenmiş olması gerekmektedir. KİT'lerde ise en başta böyle bir uygulama olmadığından personel seçiminden maaşına değin hemen hiçbir konuda ciddi performans göstergesi bulunmamaktadır.”*

Grafik 4.45: Anket sorusu (S4) İşletmemizde Kontrol Faaliyetlerini Gerçekleştiren Personel Yeterli Bilgi ve Becerilere Sahiptirir Grafikselsel Gösterimi

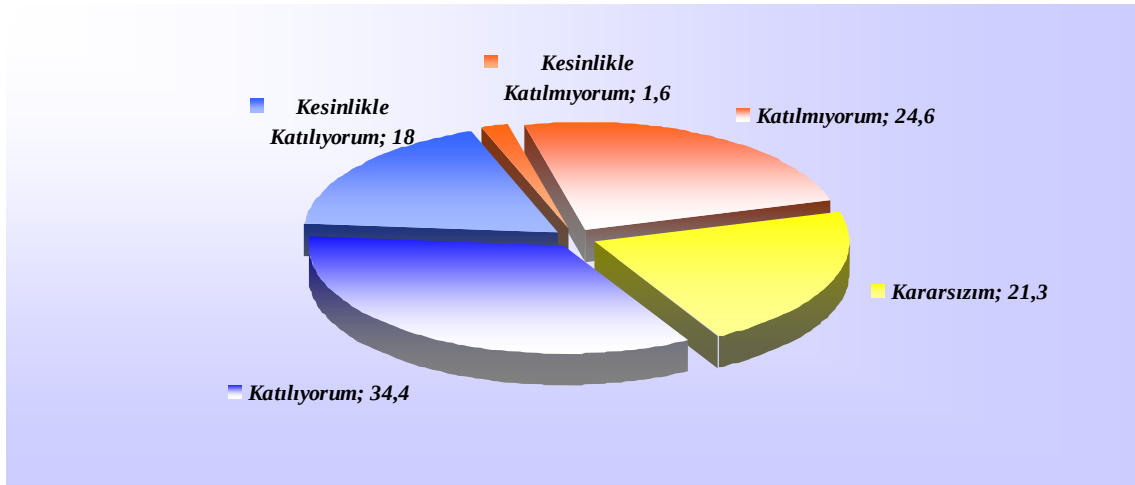


Kurumsal yönetimin ve iç kontrol uygulamalarının ortak temalarından birisi olan kontrol personelinin yetkinliği hususunda anketin 4. sorusunda yer alan (S4) “İşletmemizde kontrol faaliyetlerini gerçekleştiren personel yeterli bilgi ve becerilere sahiptir.” ifadesine % 55,7 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 21,3 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 23 oranında kararsızım şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu durumda denetim personelinin sorumlu personelin yetkinliği konusunda ortak bir bakış açısına sahip olmadığından hareketle etkin bir kurumsal yönetim çerçevesinin oluşumu için özel sektöre özgü işe göre adam prensibinin olmazsa olmaz bir şekilde personel seçiminde ve görevlendirilmesinde kural olarak örnek alınması ve disiplinli bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu bulgu “İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Uygulamaları” ile “İç Kontrol Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Kontrol Personelinin Sorumluluğu” başlıklarında da ortaya çıkmıştır.

Diğer taraftan KİT’lerin yoğun politik müdahalelere maruz kalması objektif yönetilmelerinin önünde önemli bir engel bir olarak bulunduğu ifade edilmiştir.

Katılımcı M: “KİT’lerde çeşitli konulardaki yaptırımlardan yönetici atamasına kadar birçok konuda siyasi faktörlerin varlığı da özel sektör uygulamalarının taşınmasında önemli bir engel durumunda bulunmaktadır.”

Grafik 4.46: Anket Sorusu (S7) İşletmede Siyasi ve Etik Dışı Davranışların Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Etkisi Vardırın Grafikselsel Gösterimi



KİT'lerin özel sektör işletmelerinden farklılık arz eden unsurlardan birisi de politik müdahalelerin varlığıdır. Ankette yer alan (S7) "İşletmede siyasi ve etik dışı davranışların kontrol faaliyetleri üzerinde etkisi vardır." ifadesine % 52,4 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 26,2 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 21,3 oranında ise kararsızım cevabı verilmiştir. Özel sektördeki örnek uygulamaların hayata geçirilebilmesi için politik etkilerden bu kuruluşların arındırılması ve etiksel algının oluşturulması gerekmektedir. Bu bulgu "Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliği ve Verimliliği", "İç Denetim Biriminin ve İç Denetçilerin Bağımsızlığı" ile "Denetim Kültürü ve Etiksel Algı" başlıklarında da yer almıştır.

KİT'lerin mal ve hizmet üreten birer işletme olmasının yanı sıra bir devlet kurumu gibi kamusal nitelikleri de bulunmaktadır. Dünyada birçok ülkede köklü geçmişe sahip bu kuruluşların kendi sahalarında ciddi tecrübeye ve bilgi birikimine sahip olması, bu kuruluşlar ile özel sektör arasında bilgi alışverişinin her iki sektörde katma değerin artmasına yardımcı olacağına işaret etmektedir.

Katılımcı D: "Özel sektörü KİT'ler paraleline getirmek yerine, hem özel sektörün KİT'lerden hem de KİT'lerin özel sektörden öğreneceği ve yararlanacağı bir çok konu olabileceğini, bunların gözden geçirilip ortak bir yol bulmanın daha yararlı olacağını düşünüyorum. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus KİT'lerin özel sektör ve klasik devlet dairelerinden farklı bir anlayış ile çalışmasıdır. Biz bazı kamusal

özelliklere sahip mal ve hizmet üretirken aynı zamanda kar maksatlı hizmet de üretmekteyiz. Bazı işlerimiz kamusal menfaat nedeni ile yaparken maliyet noktasını karlılık ile ilişkilendirmeyip, verimlilik etkinlik ile ilişkilendiririz. Örneğin bir cankurtaran hizmeti sunarken, karşımızdakinin bu maliyeti karşılayıp karşılamadığına bakmayız. Öncelik cana ve mala meydana gelebilecek zararın önlenmesidir. Dolayısı ile öncelikle hedeflerimizde sonra faaliyetlerimizde daha sonrada organizasyon yapımızda benzemeyen yanların olması kaçınılmazdır.”

4.6.3.2. KİT’lerde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Yapılanması

Kurumsal yönetim KİT’lerin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesini, kaynaklarının ve aktiflerinin doğru bir şekilde kullanılmasını, kamuya karşı yükümlülüklerini şeffaf bir şekilde yerine getirmeleri, kurumsal hedeflerine ulaşılmasında ilgili yöneticilerin sorumlu tutulmasını ve işletme performansının sorgulanmasını sağlayacak yöntem ve düzenlemelerin bütünüdür. Bu bağlamda kurumsal yönetim KİT’ler açısından çok önemli sonuçları olan, kamunun bu kurumların faaliyetlerini sorgulamasına imkân tanıyan güçlü araçlar sunmaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerini benimsemeyen kuruluşların güçlü rekabet koşullarında ayakta kalması oldukça zorlaşacağı düşünülmektedir.

Katılımcı G: *“Soruda sayılan “şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik, sorumluluk” ilkeleri çağımızda işletmelerin olmazsa olmaz ilkeleri haline gelmiş işletmecilik kurallarıdır. Faaliyetini kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda yürütmeyen ya da aykırı davranmayı seçen ve sürdüren işletmelerin güvenilirliklerini kaybedecekleri, hayatiyetlerini uzun süre devam ettiremeyecekleri tartışmazsıdır. Özellikle kamu kaynaklarını kullanan işletmelerde bu durum daha bir önem kazanmaktadır.”*

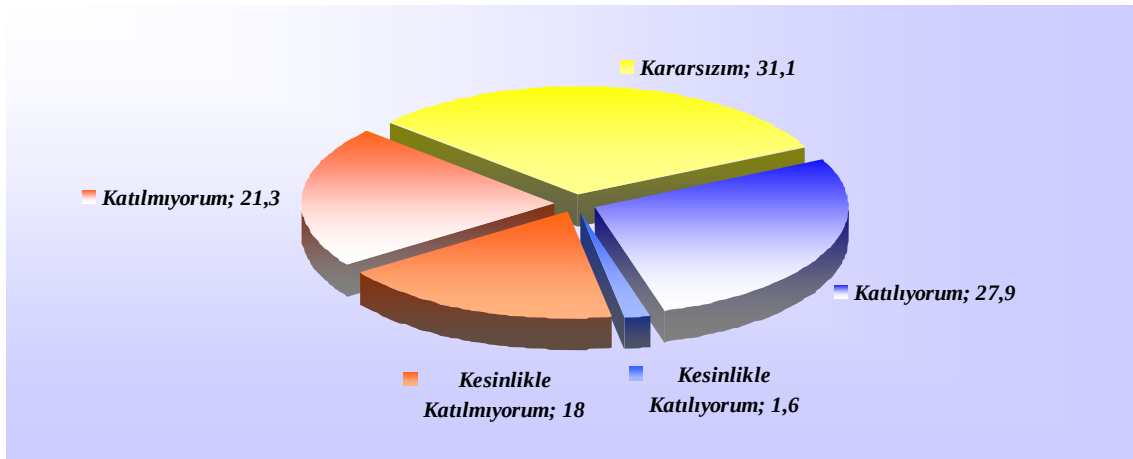
Diğer taraftan bazı katılımcıların kurumsal yönetim hakkında kısıtlı bilgiye sahip oldukları, ancak bu yaklaşımın çağrıştırdığı prensiplerin uygulanmasını destekledikleri ve yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu ifade edilmiştir.

Katılımcı M: *“Her işletmenin olduğu gibi devlet kurum ve kuruluşlarının da faaliyetlerini söz konusu kurumsal yönetim ilkeleriyle bir bütünlük oluşturacak şekilde*

yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak her ne kadar bu hususta ilerleme kaydedilmiş olsa da henüz istenilen seviyede olmadığı düşünülmektedir.”

Katılımcı D: “Kurumsal yönetim kavramı kamu iktisadi teşebbüsleri için oldukça yeni bir kavramı ifade etmektedir. Bu konuda tarafımıza yeterli bilgilendirme yapılmadığı gibi mevzuat açısından da bir sorumluluğumuzun tam tarif edilmediği göz önüne alındığında kavramın ifade ettiği değerlerin bir bütün olarak pratiğe dönüşmesi zaman alacaktır.”

Grafik 4.47: Anket Sorusu (S30) İşletmemizde Kurumsal Yönetim İlkeleri (Şeffaflık, Hesapverilebilirlik, Adillik ve Sorumluluk) Uygulanmaktadırın Grafiks gösterimi



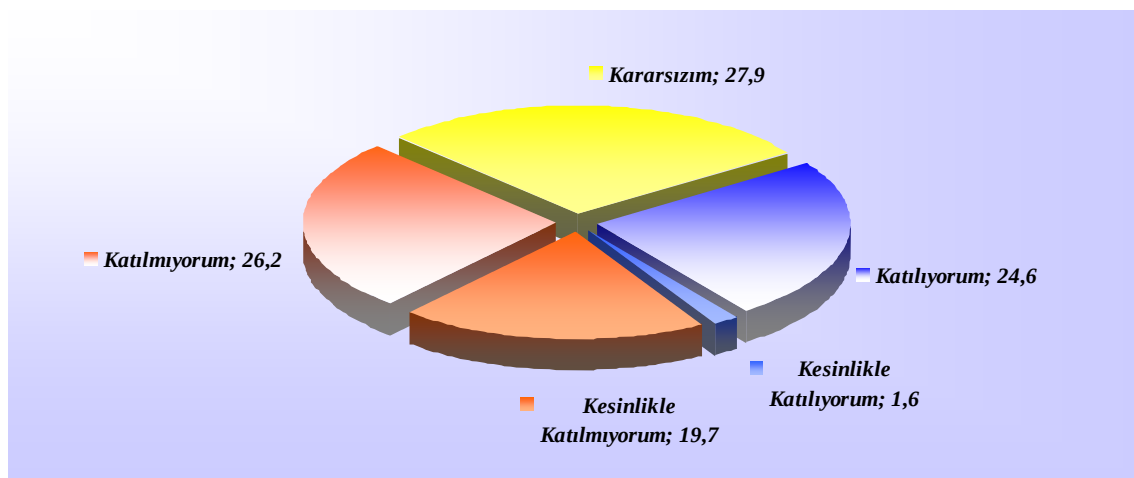
Kurumsal yeni bir yönetim yaklaşımı olmakla birlikte, içerdiği ilkelerin köklü bir geçmişe sahip etik değerleri/beklentileri ifade ettiği söylenebilir. Günümüzde yasal bir çerçeveye oturtulan bu yaklaşım, ilkeler itibari ile geçmiş birçok düzenlemede/uygulamada yer aldığı da görülebilmektedir. Bu bağlamda tecrübeli ve uzman nitelikleri itibari ile düşüncelerine başvuru KİT denetim personeline yöneltilen (S30) “İşletmemizde kurumsal yönetim ilkeleri (şeffaflık, hesapverilebilirlik, adillik ve sorumluluk) uygulanmaktadır” ifadesine % 39,3 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 29,5 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 31,1 oranında kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Sonuç itibari ile Türkiye’de KİT’lerde kurumsal yönetim ilkelerinin yeterince benimsenmediği yönünde bir kanaatin bulunduğu düşünülmektedir.

4.6.3.2.1. Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Üst Yönetimin Rolü ve Sorumluluğu

KİT’lerde kurumsal yönetimin benimsenmesi ve sürdürülebilir olması için üst yönetimin bu konuda kararlı olması gerekmektedir. Üst yönetim tarafından desteklenmeyen ve liderlik yapılmayan hiçbir uygulama, ilke hayata -istenildiği ölçüde- geçirilemeyecek ve kurumsal yönetim uygulamalarından beklenen faydalar elde edilemeyecektir. KİT’lerin rasyonel işletmecilik esaslarına göre yönetilmesi ve kurumsal amaçlarını en etkin ve en verimli bir şekilde yerine getirmeleri üst yönetimin temel amacı olmalıdır. Ancak bir katılımcı risk değerlemesi konusu içerisinde (bazı KİT’lerde) üst yönetimin bu amaçları taşımadığı farklı beklenti ve kaygıları olduğunu ifade etmiştir.

Katılımcı Y: “Şirketimizde, üst yönetim kademesinin organizasyonun içinden veya dışından kaynaklanabilecek muhtemel riskleri değerlendirme gibi bir kaygısı olduğunu sanmıyorum. 17 yıllık memuriyet hayatımda işletme için risk olgusu olarak değerlendirilebilecek konularda (küresel-yerel, sektörel, finansal, ticari ve hatta adli olanlarda dahil olmak üzere) bırakın herhangi bir çalışma yapılmasını konuşulmasına dahi şahit olmadım. Şirketimizde, üst yönetim kademesinin bildiği, üzerinde düşündüğü ve çözüm aradığı tek risk kişisel ikbal ve menfaat kaygısı ile bütünleşmiş siyasi risktir.”

Grafik 4.48: Anket Sorusu (S29) İşletmemizde Yöneticiler Yayınlanan Faaliyet Sonuçlarından Sorumlu Tutulmaktadırın Grafikselsel Gösterimi



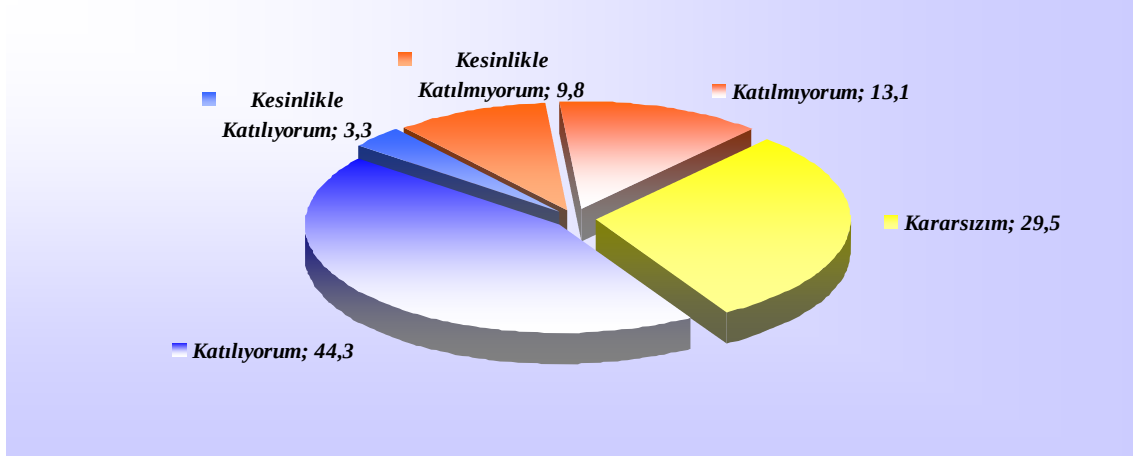
Katılımcının bu ifadesinde KİT yöneticilerinin siyasi sorumluluğuna işaret edilmekte, modern işletmelerde olduğu gibi performans ölçütlerinin ön plana çıkmadığına vurgu yapılmaktadır. Nitekim kurumsal yönetim uygulamalarının özünde KİT’lerin başarılı birer işletme olabilmesi için işletme faaliyetlerinden ve performansından üst yönetimin sorumlu olması gerekmektedir. Bu bağlamda tecrübeli ve uzman kimliği göz önüne alınan KİT denetim personelinin bu konudaki düşüncelerini açıklığa kavuşturabilmek adına (S29) “İşletmemizde yöneticiler yayınlanan faaliyet sonuçlarından sorumlu tutulmaktadır” ifadesine % 45,9 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 26,2 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 27,9 oranında kararsızım cevapları alınmıştır. Bu bulguya “KİT’lerde Bağımsız Denetim” başlığında yer verilmiştir.

Diğer taraftan –genel anlamda- örgütsel bağımsızlığı bulunmamakla birlikte organizasyon içerisinde geniş yetkilerle donatılan KİT yönetiminin kurumsal yönetim ilkelerini benimseyebilmesi ve hayata geçirilebilmesi için mutlaka ayrıntılı ve gerçekçi bir şekilde hazırlanmış uygulama esaslarının (yasal/ıdari düzenlemelerin) yürürlüğe girmesi gerekmektedir.

Katılımcı D: “...Bununla beraber kamu kuruluşlarında üst yöneticinin (son zamanlar hariç) sık sık değişmesi ve üst yöneticinin yetkilerinin geniş olması sonucunda, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması tamamen üst yöneticinin inisiyatifine kalmaktadır. Öncelikle bu handikabın giderilmesi için yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan kurumsal yönetimin adillik, sorumluluk, hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin KİT’lerin tüm faaliyetlerine yansması gerektiğini düşünmekteyim.”

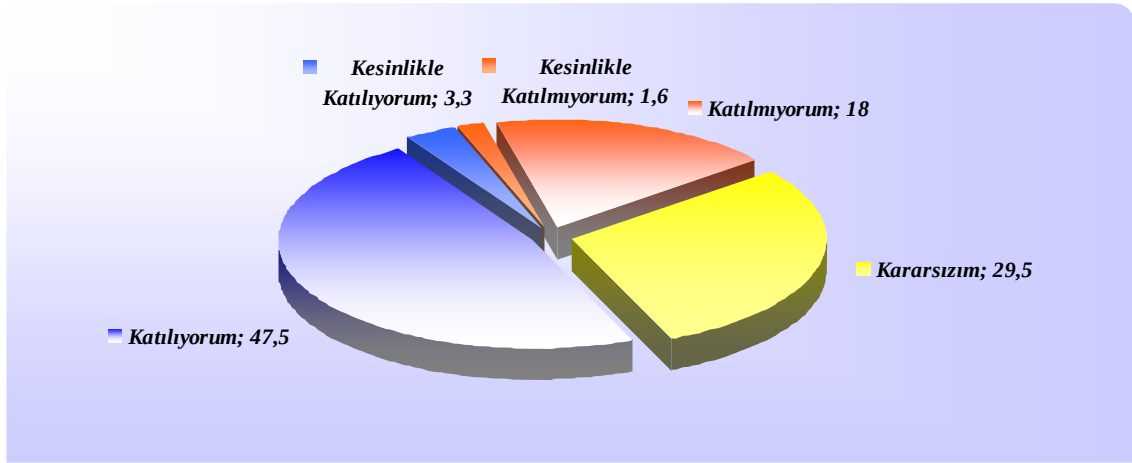
Bu durumda yasal düzenlemelerin bulunması söz konusu ilkelerin hayata geçirilmesinde önemli bulunmakla birlikte tek başına yeterli de olmayacaktır. Kurumsal yönetimin sadece şekil itibari ile bulunmaması ve kurum kültürü haline getirilmesi için kurumsal yönetim algısının/kültürünün gerçek anlamda benimsenmesi gerekmektedir.

Grafik 4.49: Anket Sorusu (S13) Denetim Faaliyetleri Sonucunda Kontrol Süreçleri ve Sistemleri İçin Yapılan Tavsiyeler Üst Yönetim Tarafından Önemszenmenin Grafikselsel Gösterimi



Kurumsal yönetimin en önemli uygulama sahası iç kontrol uygulamaları üzerindeki iç denetim faaliyetlerinin üst yönetimce desteklenmesi ve takip edilmesidir. Bu bağlamda (S13) “Denetim faaliyetleri sonucunda kontrol süreçleri ve sistemleri için yapılan tavsiyeler üst yönetim tarafından önemszenmez.” ifadesine ifadesine % 22,9 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 47,6 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 29,5 oranında kararsızım sonucu elde edilmiştir. Söz konusu önermenin % 47,6 gibi bir oranla desteklenmesi etkin bir kurumsal yönetim çerçevesinin oluşumu için üst yönetimin bakış açısını değiştirerek iç denetim faaliyetlerini teşvik etmesi ve yapılan önermelerin takip edilmesi gerektiğine işaret etmektedir. Bu bulgu “Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Yapılan Denetimlerin Yarattığı Katma Değer, “Üst Yönetimin İç Denetim Faaliyetlerine Karşı Tutumu” ve “Üst Yönetimin Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü” başlıklarında da yer almaktadır.

Grafik 4.50: Anket Sorusu (S8) İşletmede Etik ve Ahlaki Değerlere Önem Verilirin Grafikselsel Gösterimi



Kurumsal yönetimin en temel unsurları arasında yer alan etik değer ve dürüstlikle ilgili olarak (S8) “İşletmede etik ve ahlaki değerlere önem verilir.” ifadesine % 50,8 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 19,6 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 29,5 oranında ise kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Bu durumda etkin bir kurumsal yönetim çerçevesinin oluşturulmasını büyük ölçüde engelleyebilecektir. Gereken etik ve ahlaki değerlerin yeterli ölçüde oluşturulmaması, yapılan düzenlemelerin işletme faaliyetlerine yansımaları engelleyebilecek ve bu kuruluşlardan beklenen sonuçların alınmasında başarısız olunmasına yol açabilecektir. Bu bulgu “İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Uygulamaları”, “İç kontrol Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Kontrol Personelinin Sorumluluğu”, “Üst Yönetimin Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü” ve “Denetim Kültürü ve Etiksel Algı” başlıklarında da yer almıştır.

4.6.3.2.2. Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik

KİT’ler genellikle kamu kaynağı kullanarak, kamusal niteliği ön plana çıkan mal ve hizmet üretirler. İşletme faaliyetleri esnasında ise (makro politikalarda/planlarda öngörüldüğü üzere) piyasa koşullarını bozucu yönde faaliyette de bulunabilmektedir. Örneğin ulaştırma politikası gereği eğer tekel niteliğindeki demiryolu ulaşımı desteklenmek isteniyorsa, meydana gelen maliyetin altında bir bedel ile kamuoyuna söz

konusu hizmet sunulması mümkündür. Bu doğrultuda bu hizmeti yürütmekle sorumlu olan KİT'in, hizmet bedelinin vatandaşa yansıtılmasında rasyonel bir işletme gibi davranması mümkün değildir. İşte bu noktada devlet aradaki maliyet farkını giderebilmek için bu kuruluşu sübvansiyon etme yolunu tercih etmektedir. Ancak bu sübvansiyon o kuruluşun maliyetlerinin oluşumunda ve hizmetin sunumunda rasyonel bir işletme gibi davranmasını engellememeli, özel sektör kuruluşundan beklenen etkin ve verimli yönetime ilişkin performans ölçütlerini göstermesi beklenmelidir.

KİT'ler uzun yıllar boyunca birçok açıdan kamu kaynaklarını israf eden ve piyasa koşullarının eksik rekabette çalışmasında önemli bir aktör olarak görülen kuruluşlardır. İşte bu noktada kurumsal yönetim yaklaşımı bu kuruluşların faaliyetleri ile birlikte kaynaklarının nasıl kullanıldığına, kaliteli ve etkin yönetilip yönetilmediğine ilişkin bilgilerin kamuoyuna doğru bir şekilde sunulmasına önderlik etmektedir. Aynı şekilde bu kuruluşlarda gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin de etkin olabilmesi için değerlendirilmesi ve gerektiğinde ilgili taraflarla paylaşılması gerekmektedir.

Katılımcı D: *“Şirketimiz bir kamu kuruluşudur ve bu nedenle paydaşlara karşı şeffaf bir şekilde düzenli bilgi aktarması, bu konuda gerekli bilgi paylaşım sistemini kurması ve yaşatması kaçınılmazdır. Teftiş Kurullarının direk olarak bu paylaşımı yapması bu konuda yapılacak hukuki düzenlemeyle sağlanabilir. Her iki birime ait bu paylaşımın, bilgilerin objektifliği ve güvenilirliği açısından faydalı olacağı muhakkaktır. Şirketimizdeki tüm faaliyetlerin kamu sermayesi kullanarak gerçekleştirildiği düşünüldüğünde şeffaflık ve bilgi paylaşımının kamuoyuna mutlaka yapılması gerektiğini düşünmekteyim.”*

Katılımcı T: *“Özel ve gizlilik özelliği bulunmayan raporlarımızın şeffaf bir şekilde ilgililerin bilgisine sunulmasını destekliyorum. Zira kamuoyunun parasının nereye harcandığını bilmesi ve izlemesi en doğal bir haklarıdır.”*

KİT'lerde birtakım siyasi veya başka amaçlarla meydana gelen olumsuzlukların, hata, hile veya suistimallerin kamuoyu tarafından bilinmesi ve işletme faaliyetlerinin sorgulanmasına da izin verilmesi gerekmektedir.

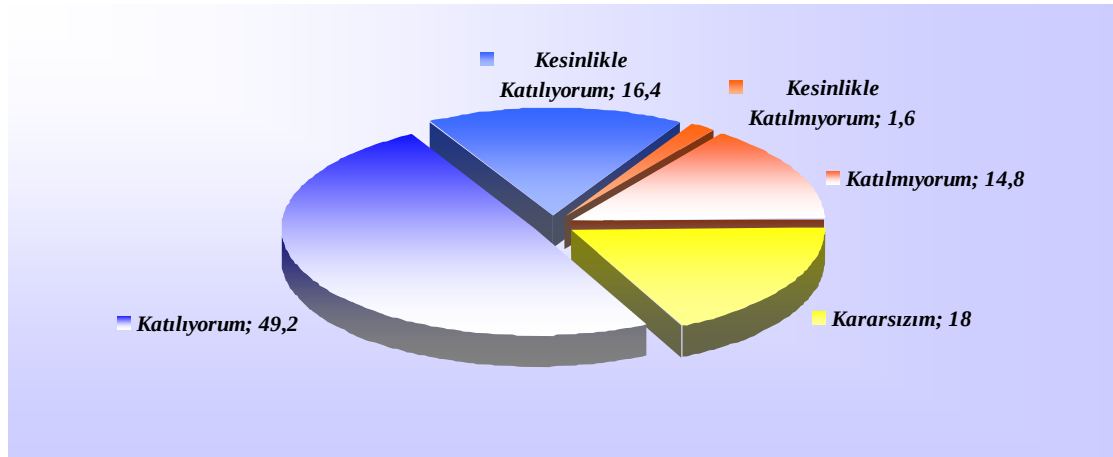
Katılımcı T: *“...Özel ve gizlilik özelliği bulunmayan raporlarımızın şeffaf bir şekilde ilgililerin bilgisine sunulmasını destekliyorum. Zira kamuoyunun parasının nereye harcandığını bilmesi ve izlemesi en doğal bir haklarıdır.”*

Diğer taraftan KİT’lerde şeffaflık ve hesapverilebilirliğe ilişkin bir algı sorunun bulunduğu görülmektedir. Kamunun kaynaklarını kullanarak sadece kamuyu temsil eden merkezi otoriteye hesap verme veya açıklamalarda bulunma modern anlamda yeni kamu yönetiminin arzuladığı bir çerçeveyi ifade etmemekte, bu kavramlar çok daha geniş bir kitlenin muhatap kılınmasını işaret etmektedir.

Katılımcı T: “Üst yönetim tarafından basına veya kamuoyuna yapılan açıklamalar şeklindeki bilgilendirmenin ise reklamdan öteye bir anlam taşımadığı, objektif kriterlere ve karşılaştırmalara dayanmadığı ve nasıl bir sonuç yarattığı 50-60 yıllık süreçte KİT’lerde yaşananların incelenmesiyle zaten görülecektir.”

Katılımcı M: “Bu tür bilgilendirmeler üst makamlar tarafından talep edildiği takdirde yapılmakla birlikte bu hususta sistematik bir bilgilendirme süreci bulunmamaktadır. Daha da ötesinde kurumumuzda böyle bir algıda yoktur. Ancak söz konusu bilgilendirmenin mutlaka olması gerekmektedir.”

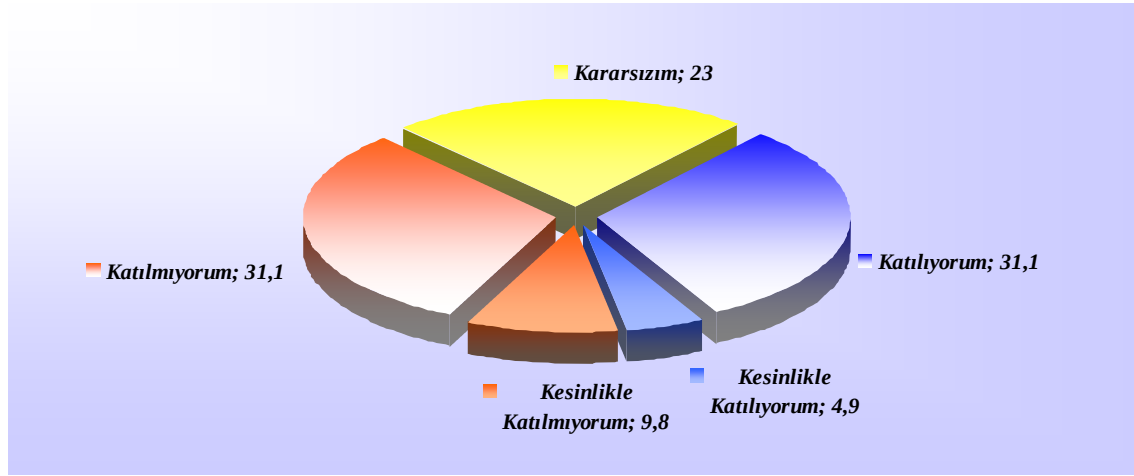
Grafik 4.51: Anket Sorusu (S25) Denetim Faaliyetleri Sonucunda Tespit Edilen Suistimal ve Hatalar Yetkililere Zamanında Bildirilirin Grafikselsel Gösterimi



Şeffaflık ve hesapverilebilirlik ilkelerinin güçlendirilmesi amacı ile meydana gelen olumsuzlukların ilgili olarak anket soruları arasında yer alan (S25) “Denetim faaliyetleri sonucunda tespit edilen suistimal ve hatalar yetkililere zamanında bildirilir” ifadesine % 65,6 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabı elde edilmiştir.

KİT teftiş kurullarının bu işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının korunmasında sorumluluklarını yerine getirmeye çalışarak söz konusu ilkelerin hayata geçirilmesinde çok önemli katkıları bulunmaktadır. Bu bulgu “Kontrol Faaliyetleri Üzerinde Yapılan Denetimlerin Yarattığı Katma Değer” ve “KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi” başlıklarında da yer almaktadır.

Grafik 4.52: Anket Sorusu (S28) İşletmemizde Gerçekleştirilen Denetim Faaliyetleri Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik Açısından Yeterli Değildirin Grafikselsel Gösterimi



Anket soruları arasında yer alan (S28) “İşletmemizde gerçekleştirilen denetim faaliyetleri şeffaflık ve hesapverilebilirlik açısından yeterli değildir” ifadesine % 40,9 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 36 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 23 oranında ise kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Bu bulguya “KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi”, “KİT’lerde Üst Yönetim Performansının ve Hesapverilebilirliğin Ölçülmesi” başlıklarında yer verilmiştir.

Sonuç itibarı ile mevcut denetimler şeffaflık ve hesapverilebilirlik açılarından yeterli etkinliği sağlamamasına karşılık KİT denetim personelinin bu ilkelerin hayata geçirilmesini destekledikleri, bunun içinde kapsamlı yasal/idari düzenlemelerin yapılmasını ve bir kurumsal yönetim algısının/kültürünün oluşturulmasını arzu ettikleri düşünülmektedir.

4.6.3.2.3. Doğru ve Güvenilir Kurumsal Raporların Üretilmesi

KİT’lerin nasıl şeffaf ve hesapverilebilir olacağına ilişkin ayrıntılı bir düzenlemenin bulunmaması ve bu konuda yöneticilerin serbest bırakılması bu kavramların hayata geçirilmesinde önemli bir engel olarak görülmektedir.

Katılımcı M: *“En başta şeffaflık ve hesapverilebilirlik kavramları ne şekilde algılanacağı, ne şekilde yürürlüğe konulacağı hususunda Kuruluşumuza ayrıntılı bir bilgi sunulmamıştır. Bu türden yeni ve içeriği belirli olmayan konularda KİT yöneticilerinin nasıl davranacaklarına ilişkin detayların belirlenmemesi konuyu bizim açımızdan muğlâk kılmaktadır. Yani nasıl şeffaf ve hesapverilebilir olunur bunların ölçütleri, biçimleri ve yöntemleri belirli değildir. O nedenle bu türden kavramların kurumsal anlamda hayat bulması için muhakkak ayrıntılı ve açıklayıcı bilgilerle mevzuat haline getirilmesi gerekmektedir. Bununla beraber bizim web sitemizi ziyaret ettiğinizde göreceksiniz ki birçok özel sektör işletmesinin yayınlamadığı birçok kurumsal veri kamuoyunun istifadesine sunulmaktadır. Bu verileri yayınlamanın bu kavramların kuruluşumuzca da benimsendiğine işaret ettiği kanısındayım.”*

Katılımcının ifade ettiği gibi bugün araştırma alanına giren her KİT’in bir web sitesi ve bu web sitelerinin içeriğinde yıllık faaliyet raporlarına ve organizasyon ile ilgili bilgilere yer verildiği görülmektedir⁹¹. Web sitelerinde kurumsal verilerin yer almasının bir zorunluluk olmasının yanı sıra yanlış bir bilgilendirmenin hukuki sonuçları olması itibari ile KİT personelinin bu konuda gereken özeni göstermede hassas davrandığı ifade edilmiştir.

Katılımcı G: *“Bu konu mevzuatla belirlenmiş olduğundan doğru ve güvenilir bilgi verme konusunda herhangi bir aksaklık yaşanmamaktadır. Özellikle kamu kuruluşları açısından, kasıtlı olarak yanlış bilgi verilmesi gibi durumun yaşanacağına ihtimal vermiyorum. Bizim kuruluşumuzda mevzuat dâhilinde ne isteniyorsa doğru bir şekilde verildiğini düşünüyorum. Diğer taraftan KİT’lerin birçok özel sektör kuruluşlarından daha saydam bir görünüm arz ettiğini de söyleyebiliriz. Zira bilindiği üzere verilmesi, sunulması gereken bir bilginin yanlış veya eksik aksettirilmesi*

⁹¹ Söz konusu web siteleri şunlardır; <http://www.tuvasas.com.tr/index.html>, <http://www.dhmi.gov.tr>, <http://www.kiyiemniyeti.gov.tr>, www.tcdd.gov.tr, www.tulomsas.com.tr, www.tudemsas.gov.tr. (09.01.2014)

mevzuatımıza göre suç teşkil etmektedir. Ayrıca bulunduğumuz sektör itibari ile birçok faaliyetimiz müşterilerimiz ve ilgili muhataplarımızca yakından takip edilmektedir. Bu durumda yanlış bir bilgilendirmenin yapılmasının süratle olumsuz tepkisi olacaktır. Bu nedenle en başta müşterilerimiz ve devletin ilgili birimlerine en doğru bilgileri sunmamız kaçınılmazdır...”

4.6.3.2.4. KİT’lerde Üst Yönetim Performansının ve Hesapverilebilirliğin Ölçülmesi

Kamu adına mal ve hizmet üretiminde bulunan KİT’lerin şeffaflık ve hesapverilerbilirlik çerçevesinde kullandıkları kamu kaynaklarını öncelikle etik ve ahlaki değerler çerçevesinde sarf edip sarf etmediklerinin, daha sonra da öncen belirlenmiş performans ölçütlerini ne derecede ulaştıklarının ölçülmesi gerekmektedir. Türkiye’de bu kuruluşların her ne kadar bütçe ve faaliyet planları önceden belirli olup dönemler itibari ile gerçekleştirmeleri bazı devlet kurumları tarafından izlense de, kapsamlı bir değerlendirme sonucunda KİT yönetimini başarılı veya başarısız bulan etkin bir kontrol mekanizması bulunmamaktadır. Nitekim iki katılımcı bu konuda şunları ifade etmişlerdir;

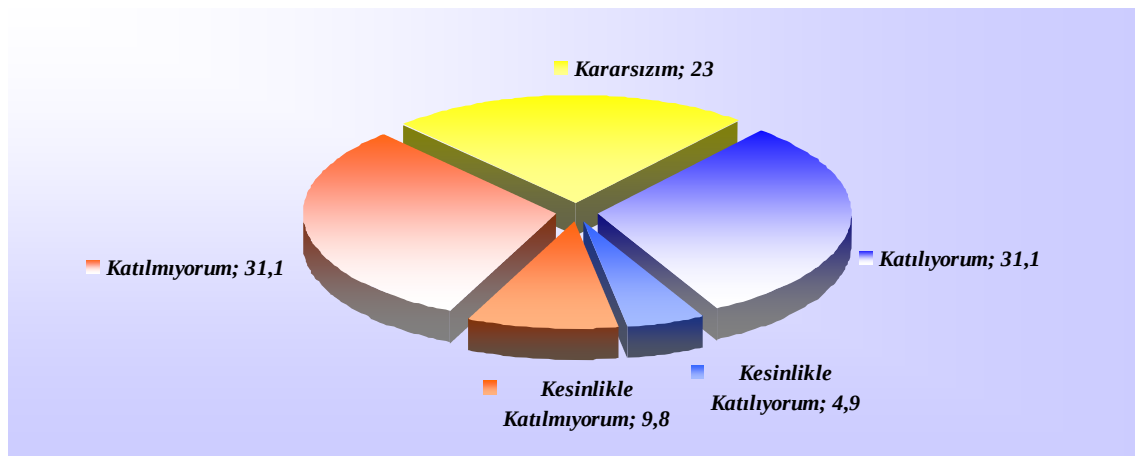
Katılımcı T: *“KİT yöneticilerinin ve çalışanlarının söz konusu ilkeler karşısındaki tutumu genel olarak Meclis KİT komisyonunda değerlendirildiğini söyleyebiliriz. Burada ibra edilmeyen KİT yönetimi hakkında soruşturma açılabilmektedir. Ancak bu konunun da ne kadar etkin denetim hizmeti sunduğu da tartışmaya açık bir konudur.”*

Katılımcı D: *“Dış denetim birimlerinin şirketimizdeki kontrol faaliyetleri ise bağımsız ve objektif olmakla birlikte, tamamen yüzeysel ve kısa süreli olduğundan gerekli faydayı sağlayamamaktadır.”*

KİT yönetimini bu türden bir sorgulamaya yönlendiren, zorlayan bir yasal/idari düzenleme ve bir bağımsız denetim yaklaşımı da bulunmamaktadır (Kamu bankaları bu kapsamda değerlendirilmemiştir.). Buna karşılık Türkiye’de kurumsal yönetim yaklaşımı ile bağlantılı son yıllarda birçok düzenlemenin yapıldığını görmek mümkündür. Bu kapsamda yürürlüğe konulan 2013/5503 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’na (08.11.2013 tarih ve 28815 sayılı RG) göre KİT’lerin kurumsal yönetim

ilkeleri çerçevesinde faaliyet göstermeleri, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi kurmaları gerektiği belirtilmiştir. Ancak karar metninde bu kavramların ve iç denetim biriminin nasıl hayata geçirileceği hakkında uluslararası düzenlemelere paralel bir yapı ortaya konmamıştır.

Grafik 4.53: Anket Sorusu (S28) İşletmemizde Gerçekleştirilen Denetim Faaliyetleri Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik Açısından Yeterli Değildirin Grafikselsel Gösterimi



Nitekim KİT’lerde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin söz konusu ilkelere katkısı boyutunda anket soruları arasında yer alan (S28) “İşletmemizde gerçekleştirilen denetim faaliyetleri şeffaflık ve hesapverilebilirlik açısından yeterli değildir” ifadesine % 40,9 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 36 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 23 oranında ise kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Bu bulguya “KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi ve “Şeffaflık ve Hesapverilebilirlik” başlıklarında yer verilmiştir.

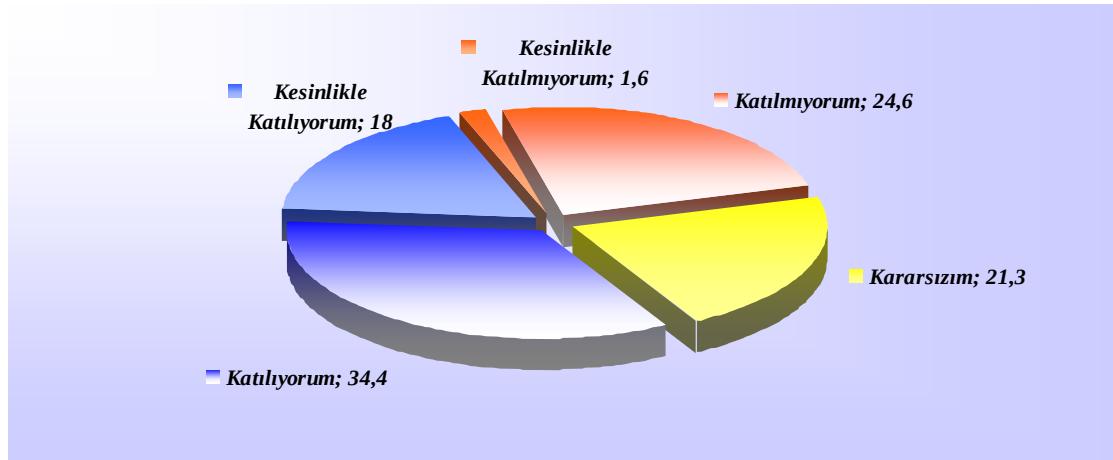
4.6.3.3. Denetim Kültürü ve Etiksel Algı

Kurumsal yönetim tüm işletme faaliyetlerinin ve kaynak kullanımlarının hedef ve beklentiler doğrultusunda denetlenmesini, işletme varlıklarının korunmasını ve yasal düzenlemelere uyulmasını öngörmektedir. Bunun için işletme düzeyinde etkin bir iç denetim faaliyetinin yapılması ve bu faaliyetin üst yönetim tarafından desteklenmesi

gerekmektedir. Diğer taraftan bir denetim kültürünün ve etiksel algının bulunmadığı koşullarda -her ne kadar kurallar ve yaptırımlar ayrıntılı bir şekilde belirlense dahi- iç denetim biriminin kendisinden beklenen faydayı göstermesi beklenmemelidir. Bu bağlamda bir katılımcı denetçinin bağlı bulunduğu üst yönetim kararlarını sorgularken karşılaşılabilecek olumsuzluklar hakkında tereddüdünü ifade etmiştir.

Katılımcı T: *“Diğer taraftan özel sektörde iç denetim faaliyetlerini icra eden kişilerin mesleki açıdan bağımsızlığı KİT denetim personeline göre daha kısıtlı olabileceğini düşünüyorum. Zira gerektiğinde en üst yönetimin kararlarını sorgulamak zorunda kalan iç denetçilerin üst yönetimden kaynaklanan bir sorunu nasıl raporlayacaktır. Bu açıdan bakıldığında Türkiye’de bir denetim kültürünün ve denetim algısının yeterince olgunlaşmadığını görmekteyiz.”*

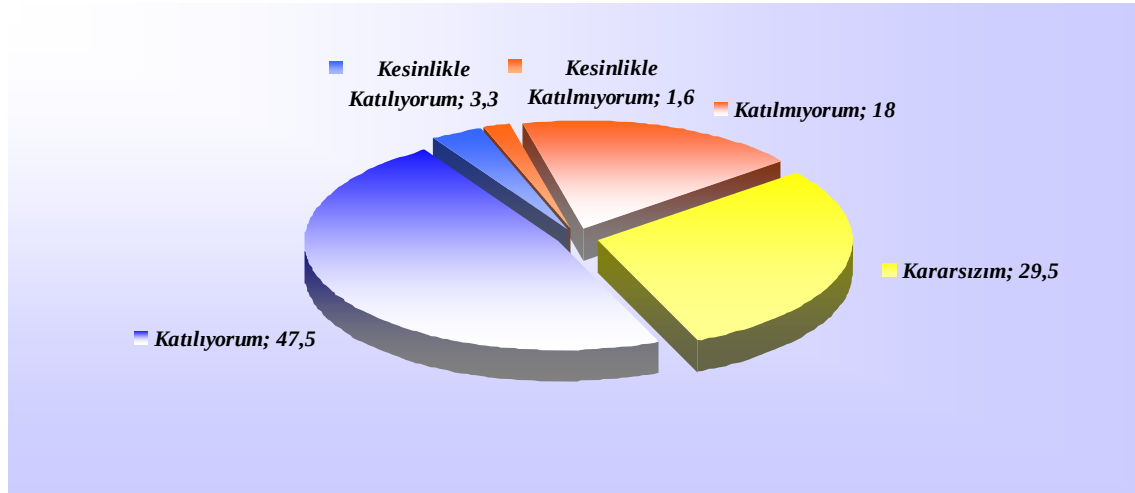
Grafik 4.54: Anket Sorusu (S7) İşletmede Siyasi ve Etik Dışı Davranışların Kontrol, Faaliyetleri Üzerinde Etkisi Vardırın Grafikselsel Gösterimi



Denetim kültürü ve etiksel algı başlığı ile ilgili olarak ankette (S7) “İşletmede siyasi ve etik dışı davranışların kontrol faaliyetleri üzerinde etkisi vardır.” ifadesine % 52,4 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 26,2 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 21,3 oranında ise kararsızım cevabı verilmiştir. Bağımsız bir denetim kültürü ve etiksel algının oluşumu için KİT’lerin mutlaka bu tür olumsuz yönlendirmelerden etkilenmeyecek bir yapıya kavuşturulması ve kurumsal yönetim uygulamalarının hayata geçirilmesi gerekmektedir. Bu bulgu “Kontrol

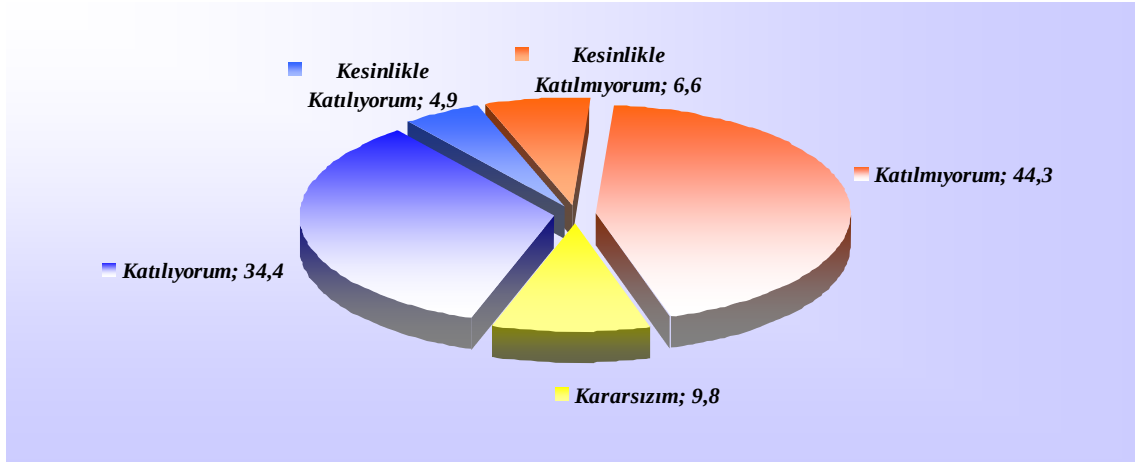
Faaliyetlerinin Etkinliği ve Verimliliği”, “İç Denetim Biriminin ve İç Denetçilerin Bağımsızlığı” ile “Özel Sektördeki Örnek Uygulamaların KİT’lerde Uygulanması” başlıklarında da yer almıştır.

Grafik 4.55: Anket Sorusu (S8) İşletmede Etik ve Ahlaki Değerlere Önem Verilirin Grafikselsel Gösterimi



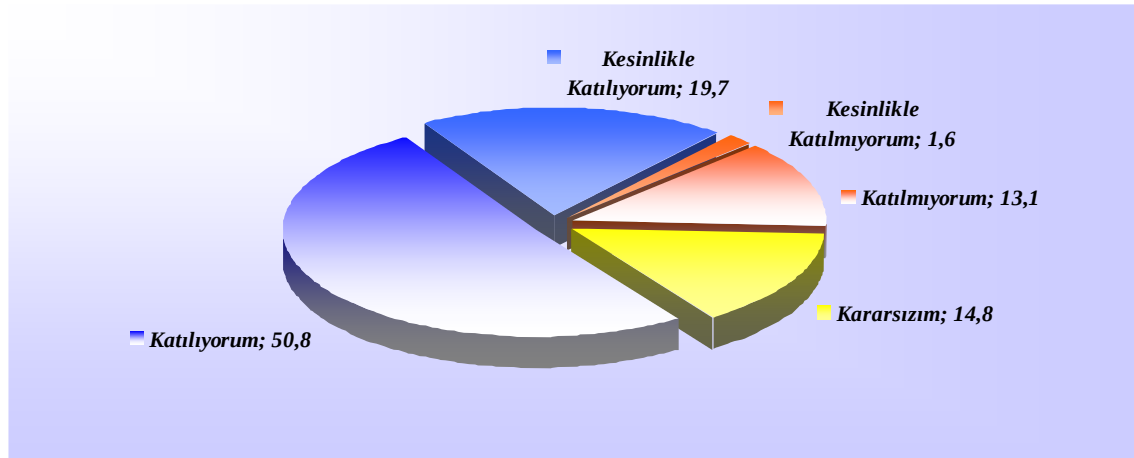
Kurumsal yönetim prensipleri arasında yer alan etik değer ve dürüstlikle ilgili olarak (S8) “İşletmede etik ve ahlaki değerlere önem verilir.” ifadesine % 50,8 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 19,6 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 29,5 oranında ise kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Bu durumda etkin bir denetim kültürü ve etiksel algının oluşumu için gereken etik ve ahlaki değerlerin yeterli ölçüde oluşturulmadığı düşünülmektedir. Bu bulgu “İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Uygulamaları”, “İç Kontrol Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Kontrol Personelinin Sorumluluğu”, “Üst Yönetimin Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü ve “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Üst Yönetimin Rolü” başlıklarında da yer almıştır.

Grafik 4.56: Anket Sorusu (S14) Denetim Faaliyetleri Daha Çok Mevzuat Denetimi ile Sınırlandırılının Grafiksəl Gösterimi



Geçmişten bugüne KİT’lerde gerçekleştirilen denetimler hakkında en çok eleştiri alan konuların başında denetimlerin sadece mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesi, performans ve kontrol sistemi hakkındaki sistematik denetimlerin gerçekleştirilmemesi ileri sürülmektedir. Bu bağlamda yöneltilen (S14) “Denetim faaliyetleri daha çok mevzuat denetimi ile sınırlandırılır.” ifadesine % 39,3 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 50,9 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 9,8 oranında ise kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Bu sonuçlar doğrultusunda tüm KİT’leri kapsayacak şekilde bir denetim standardı ve rehberinin oluşturulması / uygulanması bu kuruluşlardaki denetime ilişkin yargıların değişimine katkıda bulunacağı ve mevcut denetimlerin etkinliğini artıracığı düşünülmektedir. Bu bulgu “İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinliğini Etkileyen Unsurlar” başlığında da yer almaktadır.

Grafik 4.57: Anket Sorusu (S27) Denetim Sonuçları Zamanında İşletme Faaliyetlerine Yansırın Grafikselsel Gösterimi



KİT’lerde etkin bir denetim faaliyeti gerçekleştirilebilmesi için denetim sonuçlarının zamanında işletme faaliyetlerine yansıtılması gerekmektedir. Bu konuda en yetkili birim KİT üst yönetimi olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda anket soruları arasında yer alan (S27) “Denetim sonuçları zamanında işletme faaliyetlerine yansır” ifadesine % 70,5 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 14,7 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 14,8 oranında kararsızım sonuçları elde edilmiştir. Söz konusu öneriye katılım oranının yüksekliği denetim kültürü ve etiksel algının oluşumunda olumlu bir duruma işaret etmektedir. KİT’lerde kurumsal yönetim ilkelerinin işlerlik kazanabilmesi ve sürdürülebilir kılınması için denetim sonuçlarının üst yönetimce değerlendirilmesi ve zamanında işletme faaliyetlerine aksettirilmesi yönünde bir denetim kültürünün ve denetim etiğinin benimsenmesi gerekmektedir. Bu bulgu “KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi” ve “Üst Yönetimin İç Denetim Faaliyetlerine Karşı Tutumu” başlıklarında da yer almıştır.

4.6.3.4. KİT’lerde Bağımsız Denetim

KİT’lerin kamu otoritesi içerisinde birçok kurum tarafından denetlenmesine karşılık etkin ve güçlü bir kontrol çerçevesine sahip olabilmesi için bağımsız denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Kurumsal yönetim -meydana gelen işletme skandalları ardından- işletmelerin gerçek durumlarını ortaya koyabilmek ve üst

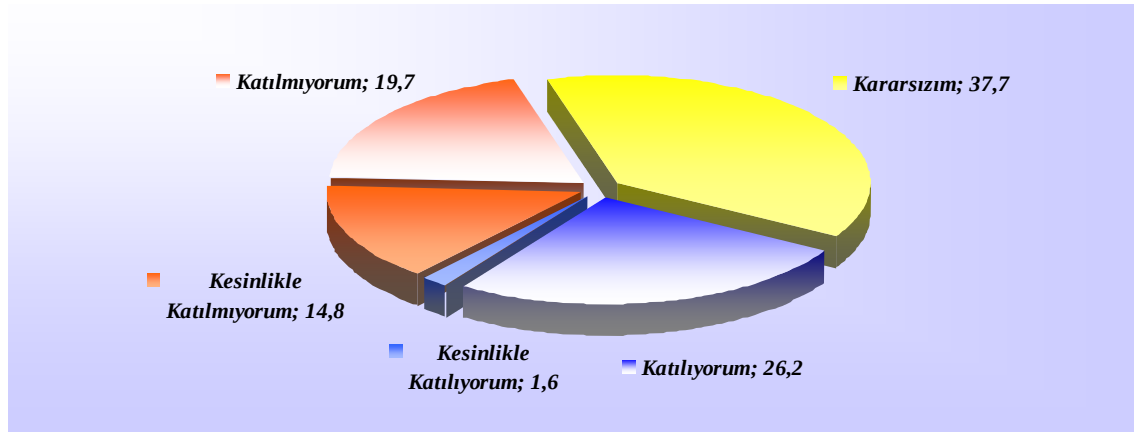
yönetimin performansının ölçebilmek için de bağımsız denetim faaliyetine atıfta bulunmaktadır.

Katılımcı D: “Denetim konusunda da özel sektörde olduğu gibi bağımsız denetim ile etkin sektörel denetimlerin gerçekleştirilmesi KİT’ler için çok önemlidir.”

Bu konuda yapılacak düzenlemelerin uluslararası standartlara paralellik teşkil etmesi, etkin ve gerçekçi bir şekilde bağımsız denetim yapılmasına olanak tanınması gerekmektedir.

Katılımcı Y: “...İhaleli ya da ihalesiz parayla denetim yapan denetçi kuruluşlarının yaptıkları denetim faaliyetleri nasıl denetlenecektir? Pay sahiplerini ya da kamuoyunu yanıltan raporlar nasıl anlaşılacaktır? Satın alınabilen denetim uygulamaları kamu yöneticilerinin büyük bir rahatlık içinde ve hesap vermeksizin yöneticilik yapmalarına olanak sağlayacaktır.”

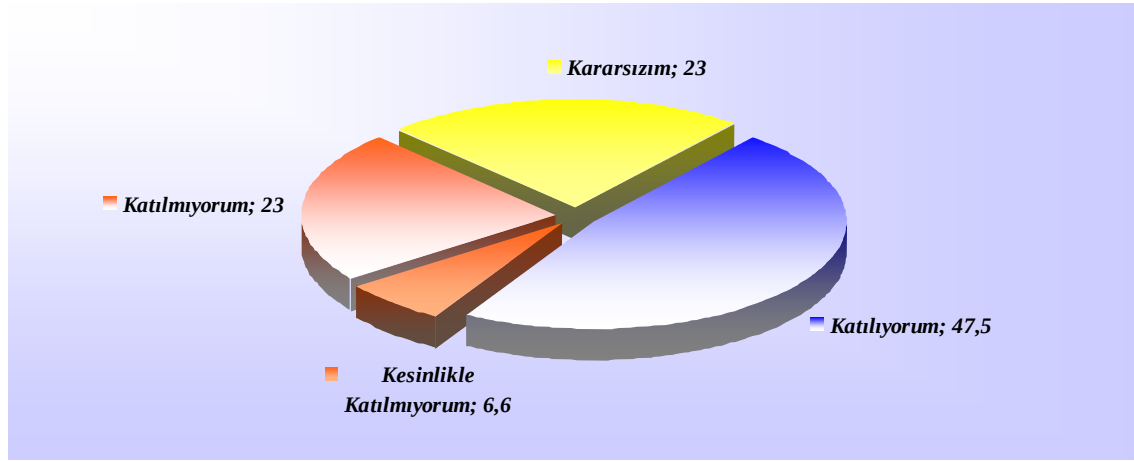
Grafik 4.58: Anket Sorusu (S21) Yapılan Denetim Faaliyetleri Dış Denetim Faaliyetleri ile Etkileşim İçerisinde Değildirin Grafikselsel Gösterimi



Türkiye’de KİT’lerde (233 sayılı KHK’de sayılan KİT’ler) bağımsız denetim faaliyetleri –hâlihazırda- bulunmadığından dolayı iç denetim faaliyetleri ile bağımsız denetim faaliyetleri arasında bir etkileşiminin bulunduğu da ileri sürülememektedir. Bunun yanı sıra denetim süreçleri ve denetim raporları incelendiğinde organizasyon içi denetim faaliyetleri ile dış/üst denetim birimleri arasında da bir etkileşim bulunmadığı düşünülmektedir. Bu bağlamda anket soruları arasında yer alan (S21) “Yapılan denetim

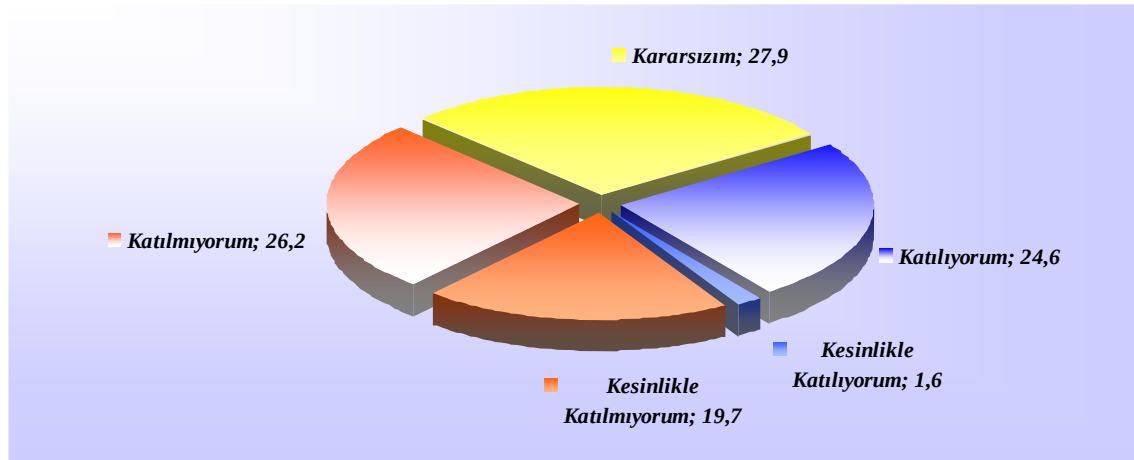
faaliyetleri dış denetim faaliyetleri ile etkileşim içerisinde değildir.” ifadesine % 34,5 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 27,8 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum, % 37,7 oranında kararsızım cevapları alınmıştır (Bu bulguya “Denetim Kültürü ve Etiksel Algı” başlığında da tesadüf edilmiştir). KİT’lerde etkin bir denetim ortamının oluşabilmesi için bağımsız denetim, iç denetim ve üst/dış denetim faaliyetlerinin birbiri ile etkileşim sağlayacak bir biçimde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Grafik 4.59: Anket Sorusu (S26) Denetim Faaliyetlerinin Etkinliğini Artırmak İçin Bağımsız Denetim Faaliyetlerine İhtiyaç Yokturun Grafikselsel Gösterimi



Bağımsız denetim ve iç denetim faaliyetleri birbirini tamamlayan, kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesinde çok önemli rol oynayan birer denetim türüdür. Bu bağlamda anket soruları arasında yer alan (S26) “Denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırmak için bağımsız denetim faaliyetlerine ihtiyaç yoktur” ifadesine % 47,5 oranında katılıyorum, % 29,6 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 23 oranında kararsızım sonucu elde edilmiştir. Alınan cevaplar doğrultusunda KİT denetim personeline bağımsız denetim kavramının yeterince algılanmadığı ve bu konuda tereddütlerin bulunduğu ileri sürülebilir. Bu bulguya “KİT’lerde İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi” başlığı altında da yer verilmiştir.

Grafik 4.60: Anket Sorusu (S29) İşletmemizde Yöneticiler Yayınlanan Faaliyet Sonuçlarından Sorumlu Tutulmaktadının Grafiksels Gösterimi



KİT’lerde yeni bir denetim yaklaşımını ifade eden bağımsız denetim kavramı özellikle üst yönetimin uluslararası ölçütlerde değerlendirilmesine ve işletme faaliyetlerinden sorumlu kılınmasına vurgu yapmaktadır. Bu bağlamda (S29) “İşletmemizde yöneticiler yayınlanan faaliyet sonuçlarından sorumlu tutulmaktadır” ifadesine % 45,9 oranında katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 26,2 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılmıyorum, % 27,9 oranında kararsızım cevapları alınmıştır. Dolayısı ile KİT yönetiminin işletme sonuçlarından sorumlu tutulabilmesi için bağımsız, objektif ve uluslararası standartlara uygun denetim yapılmasına (bağımsız denetime) ihtiyaç duyulmaktadır denilebilir. Bu bulguya “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Üst Yönetimin Rolü ve Sorumluluğu” başlığında yer verilmiştir.

Bireysel görüşmeler, anket verileri ve dokümanlardan elde edilen bulgular araştırmanın amaçları doğrultusunda oluşturulan başlıklar altında bir arada verilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünya da uzun yıllar boyunca makro planda ciddi katma değer üreten, özel sektörün çeşitli nedenlerden dolayı girmediği/girmek istemediği alanlarda ulusal/uluslararası ölçekte faaliyette bulunan KİT'lerin geçmişten günümüze etkin ve verimli bir şekilde yönetilmemelerinin temelinde kurumsal yönetim uygulamalarının eksikliği yer almaktadır. Kamu ve özel sektör işletme özelliklerini bir arada barındıran KİT'lerin yoğun özelleştirme uygulamalarına karşılık dünya genelinde ciddi birer ekonomik güç olarak faaliyetlerini sürdürmelerine karşılık işletme fonksiyonları açısından bir özel sektör işletmesi gibi ele alınmadığı görülmektedir. Sadece OECD kapsamındaki ülkelerde KİT'ler yaklaşık 2 trilyon dolar (USD) piyasa değeri ve 6 milyonu aşkın çalışanı ile dünya ekonomisi içerisinde önemli bir paya sahiptir. Böylesine önemli beşeri ve mali kaynaklara sahip olan bu kuruluşlar merkezi yönetimin uzantısı olarak ticari anlamda faaliyette bulunurken, kamusal anlamda mal ve hizmet üretiminde de bulunmaktadır. Bir ekonomide yer alan her işletmenin amaçları doğrultusunda kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanması hem kurumsal anlamda, hem de genel ekonomideki yaratılan ulusal katma değer anlamında KİT'lerin önemli birer piyasa aktörü olarak görülmesine neden olmaktadır. Diğer taraftan özel sektör işletmelerinin paydaşları tarafından sorgulanması doğal bir hak ve zorunluluk olmasına karşılık, KİT'lerin kamu sermayesini kullanarak faaliyette bulunması sadece merkezi otoritenin değil aynı zamanda kamu gelirlerinin kaynağı konumunda bulunan kamuoyunun da bilgilendirilmesi konusunu gündeme taşımaktadır. Bir ülkedeki vatandaşların en doğal beklentisi olarak bu kuruluşların yönetilmesinde etkinlik ve verimliliğin yanı sıra şeffaflık ve hesapverilebilirliğin de yer edinmesi gerekmektedir.

Kurumsal yönetim ilkeleri ve uygulama esasları itibari ile gerek özel gerekse kamu işletmeleri için yeni bir bakış açısı kazandırarak işletmelerin amaçlarına paydaşlarının hak ve menfaatlerini ihlal etmeyecek bir biçimde -etkin ve verimli bir şekilde- yönetilmelerini sağlayan araçlar sunmaktadır.

OECD'nin hazırlamış olduğu KİT kurumsal yönetim rehberi bu amaçla etkin bir yönetim çerçevesi çizmeyi amaçlamaktadır. Kuşkusuz bu yaklaşım ülkeden ülkeye değişim gösterebilecek tek bir kurumsal yönetim tipini savunmamakta, buna karşılık kurumsal yönetim yapılanmasının genel esaslarını ortaya koymaktadır. Dünya

uygulamalarına bakıldığından KİT eksenli kurumsal yönetim çalışmalarının değişik boyutlarda yürütüldüğü görülebilmektedir. Henüz yeni sayılabilecek bu uygulama çerçevesinin ilerleyen dönemlerde daha geniş katılımlarla dünya geneline yayılacağı ve söz konusu kavramsal çerçevenin daha bir derinlik kazanacağı öngörülmektedir. Küreselleşme bağlamında KİT'lerinde uluslararası arenada boy gösteren şirketler kategorisinde yer alması ve gelecekte de var olacağından dolayı kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi bir zorunluluktur. KİT'lerde uygulanması zorunluluk arz eden kurumsal yönetim felsefesi sadece belli bir dönemi kapsayacak şekilde değil, KİT'ler iş hayatında var olduğu süre uygulamada benimsenmesi gereken bir yaklaşımı ifade etmektedir.

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

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

Özel sektör için iç kontrol ve iç denetim standartları, rehberleri, eylem planları belirlenmiş bulunmaktadır. Ancak ne uluslararası, ne de ulusal boyutta KİT'lere ilişkin

bu konularda standartlar, rehberler ve eylem planlarını içeren bir uygulama çerçevesi bulunmamaktadır. KİT'lerin kamudan ve özel sektör işletmelerinden ayrı bir işletme tipine sahip olmalarından ötürü söz konusu yaklaşımların yapılandırılmasında bazı eksikliklerin görülmesi olasıdır. Bu amaçla KİT'lerde iç kontrol sisteminin yapılandırılmasında Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi'nin (COSO- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) çalışmalarının, iç denetim faaliyetleri/birimi yapılandırılmasında ise Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors- IIA) yayınlamış olduğu rehberlerin, standartların ölçüt alınması öngörülebilir. Türkiye'de de KİT'lerde dünya ile paralellik sağlamak açısından aynı rehberlerin, standartların ölçüt alınması konusunda paralellik olduğu görülmektedir.

İç kontrol sistemi, KİT'lerin faaliyetlerini belirlediği amaçlar doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacak prosedürlerin ve süreçlerin yapılandırılmasına yardımcı olmaktadır. İç denetim faaliyetleri ise bu sistemin etkin işlemesi, işletme kaynaklarının ve aktiflerinin hata, hile ve suistimallere karşı korunması, kurumun risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi konularında üst yönetime ve merkezi otoriteye makul seviyede güvence veren bir hizmet olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak KİT'lerdeki kontrol ve denetim uygulamalarının kurumsal yönetim felsefesinin gerektirdiği şekilde olmaması büyük bir eksiklik yaratmaktadır.

İhtiyaç duyulan uluslararası normlarda kontrol ve denetim uygulamalarının olmaması da kurumsal yönetim uygulamalarının hayata geçirilmesini zorlaştırmaktadır. Bu bağlamda çalışmamızda önce iç kontrol ve iç denetim yapılanmasını uluslararası normların gerektirdiği şekilde oluşturulması ve devamında ise kurumsal yönetim felsefesinin KİT'lerde hayata geçirilerek etkin bir sürdürülebilirliğin sağlanması ve bunun nasıl yapılacağı konusu ele alınmıştır. Çalışmamızın çerçevesi teorik ve araştırma olmak üzere iki ana kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda konuyla ilgili uluslararası/ulusal düzenlemeler ve literatür çalışması ele alınmış, benzerlikler ve farklılıklar ortaya konmuştur. Çalışmamızın ikinci kısmı (Türkiye'deki KİT'lerde farkındalık boyutunun araştırılması) olan araştırma kısmında ise tezimizin ana hatlarını oluşturan üç önemli kavram ve bunun Türkiye'deki uygulaması ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda Türkiye'deki KİT'lerde,

- İç kontrol sistemi ve uygulamalarının değerlendirilmesi,
- Kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin etkileşimli bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,
- KİT kurumsal yönetim ilkelerinin uygulamasında farkındalık boyutunu tespit edebilmek amacıyla nitel ve nicel yöntemlerden oluşan karma bir yaklaşımla elde edilen veriler doğrultusunda araştırma kısmı şekillenmiştir.

Çalışmamızın birinci ana kısmı (teori ve literatür kısmı) ile ilgili olarak ulaştığımız sonuçlar aşağıda yer almaktadır.

- Uluslararası düzenlemelere ve bilimsel esaslara uygun KİT tanımının benimsenerek, tüm KİT'leri kapsayacak şekilde yasal düzenlemelerin yapılması, denetim ve yönetim esasları açısından kapsam dışı kamu işletmesinin bulunmaması,
- Kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları ile bütünlük arz eden bir iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin yapılandırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu yapılandırma çerçevesinde KİT'lerde iç kontrol sisteminin kurulması için COSO ölçütleri, iç denetim birimlerinin teşkilinde ve faaliyetlerinde Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) ölçütlerinin benimsenerek bu doğrultuda kapsamlı yönerge, rehber ve standartların hazırlanarak yayınlanması,
- Kurumsal yönetimin en önemli düzenlemelerinden birisi olan denetim komitesinin tüm KİT'lerde politik ve benzeri etik dışı müdahalelerden uzak, gerçek anlamda görevini yapabilecek şekilde yapılandırılması gerekmektedir. Bu bağlamda olmak üzere KİT denetim sonuçlarının sadece KİT genel müdürlerinin değerlendirmesinden ziyade etkin bir denetim ortamının oluşumu için bağımsız üyelerinde bulunduğu denetim komitesi veya İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu (İDDK) gibi organların da değerlendirmesine olanak tanıyacak düzenlemelerin yapılması,
- KİT'lerde etkin bir denetim yapılanmasının bulunmaması itibari ile mevcut durumda yer alan tüm denetim organlarının ortak bir bakış açısı ile gözden geçirilerek ideal denetim ortamına ulaşılması için denetim sisteminin revize edilmesi,

- Kamu denetim yapılanması çerçevesinde KİT'lerde üst, dış denetim faaliyetleri ile iç denetim faaliyetlerinin birbirini destekleyecek -ve birbirinden faydalanacak- şekilde çalışmasını sağlayan yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmesi,
- Anayasal denetim sürecinde yer alan Sayıştay ve Meclis KİT Komisyonun yaptığı çalışmalarda uzman bakış açısının kazandırılarak –yönetim ve denetime ilişkin- tüm sürecin şeffaf ve hesapverilebilir bir şekilde kamuoyunun bilgisine sunulması,
- KİT'lerin rekabet gücünün ve organizasyonel etkinliğinin sağlanabilmesi için, üst yönetim ile yönetim kurulunun birbirinden ayrılarak yönetim kurulu performansının değerlendirilmesi, KİT kurumsal yönetim derecelendirmesinin bağımsız derecelendirme kuruluşlarınca gerçekleştirilmesi, nitelikli Ar-Ge merkezlerinin kurulması, organizasyonun her boyutunda bilgi sistemleri ve teknolojilerinin yaygınlaştırılması, uzun dönemli yatırım programlarının benimsenmesi gibi benzer sektörlerde faaliyette bulunan örnek özel sektör uygulamalarının bu kuruluşlara uyarlanması,
- Tüm KİT'lerde optimal ölçek yapısının ve faaliyet konularının belirlenerek rekabet edebilir bir işletme yapısına (fiziksel ve örgütsel anlamda) kavuşturulmasının yanı sıra etkin bir personel politikasının izlenebilmesi için personel işlemleri ile özlük haklarının klasik kamu personel mevzuatının dışında daha sade ve daha işlevsel bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Bunun için bilimsel esaslara uygun norm kadro ve KİT personel rejiminin belirlenerek yürürlüğe konulması,
- Tedarik, satış işlemleri, ihracat, muhasebe, kalite kontrol gibi uygulamaların KİT'lerin amaçları ile paralellik arz edecek ve bu kuruluşların faaliyetlerine esneklik kazandıracak şekilde yeniden yapılandırılması,
- Ulusal ve uluslararası yoğun rekabet ortamında yöneticileri ve çalışanları risk ve sorumluluk almaya özendirecek teşvik mekanizmalarının ve düzenlemelerin gerçekleştirilmesi,

- KİT yönetiminin tüm işletme faaliyetlerinde kârlılık ve verimlilik ilkeleri esasında ürettikleri mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmasında serbest piyasa koşulları çerçevesinde serbestlik tanınması,
- Devletin sahiplik ve yönetim hakkının sınırları, uygulama esasları ve müdahale boyutu net bir şekilde belirlenmesi gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Çalışmamızın ikinci kısmı (Türkiye’deki KİT’lerde farkındalık boyutunun araştırılması) olan araştırma kısmında ise ulaştığımız sonuçlar aşağıda yer almaktadır.

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

- KİT denetim sonuçlarının sadece tek bir yönetim erkinin değerlendirmesinden ziyade denetim süreçlerinin ve sonuçlarının etkin bir şekilde ele alınmasını sağlayacak bir yapılanmanın sağlanması,
- Denetimin sürekli tekrarlanan ve kendini yenileyen bir süreç olduğu kabul edilerek her KİT’te iç denetim faaliyetlerinin birbirinden faydalanmasını, etkileşim içerisinde bulunmasını sağlayacak bir denetim hafızasının/bilgi bankasının kurularak denetim personelinin etkin bir şekilde yararlanmasının sağlanması,
- Benzer sektörlerde faaliyette bulunan KİT’lerin denetim raporlarında yer alan konularda -denetçilerin bilgi ve deneyimlerden faydalanarak- ortak bir bakış açısı ile KİT iç denetimlerinin etkileşimde bulunmasının sağlanması ve bir denetim bilgi havuzunun oluşturulması,
- Dış denetim faaliyetleri ile iç denetim faaliyetlerinin etkileşim içerisinde çalışmasını sağlayacak yasal düzenlemelerin sağlanması,
- Etik ve ahlak dışı müdahalelerin bertaraf edilmesi için etkin bir organizasyon ve yönetim şeklinin genel esasları ve prensipleri belirlenerek bundan taviz verilmemesi,
- Başta üst yönetim olmak üzere tüm çalışanların liyakat ve yetenekleri doğrultusunda istihdam edilmelerine ve işletme faaliyetlerinin sonuçlarından sorumlu tutulmalarına olanak tanıyan yöntem ve politikaların geliştirilmesi,
- KİT genel kurulunun bulunmaması itibari ile yönetim ve icra organlarının oluşturulmasında liyakat, uzmanlık ve tam bağımsızlık gibi unsurlarının öne çıkarılarak, birbirinden ayrı organlar halinde yapılandırılması (özellikle yönetim kurulu başkanı ile genel müdürün ayrı kişilerden oluşması) ve işletme performansından da sorumlu tutulması,
- Yönetim performansının nicel ve nitel yöntemlerle ölçülmesi, ücretlendirme ve ödüllendirme ile işe uygun personel seçimi, bağımsız denetim, optimal organizasyon yapısının oluşturulması gibi özel sektöre özgü örnek uygulamaların KİT’lere uyarlanması,

- KİT hedeflerinin rasyonel bir şekilde belirlenerek bu kuruluşların faaliyetleri neticesinde söz konusu hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının şeffaf bir şekilde yayınlanması,
- Bir KİT organizasyonun tamamını kapsayacak şekilde iş süreçleri, performans ölçütleri, görev, yetki, sorumluluk gibi -KİT'lerin kurumsallaşmasına katkıda bulunacak- konuların bilimsel ve uygulanabilir ölçütlerde –aşırı bürokrasiye neden olmayacak şekilde- revize edilmesi,
- KİT faaliyetlerinin ve planlamalarının her düzeyinde meydana gelebilecek riskleri öngörmeyi ve yönetmeyi öngören risk esaslı yönetim ve denetim yaklaşımlarının yürürlüğe konulması,
- Etkin bir KİT yönetimi için yöneticileri risk ve sorumluluk almaya teşvik eden ve çalışanların üstlendiği riskleri ve gerçekleştirdikleri performansı ölçebilen yasal düzenlemelerin yapılması,
- Kurumsal yönetimin bir yasal zorunluluktan öte bir kurum kültürü olarak benimsenmesi için bu kuruluşlarda örnek özel sektör uygulamalarının teşvik edilmesi,
- Kurumsal yönetim ölçülebilir ve değerlendirilebilir kılınması için tüm KİT'lerin uluslararası ölçekte bir KİT kurumsal yönetim derecelendirilmesine tabi tutulması,
- Yapılan düzenlemelerde KİT kurumsal yönetim çerçevesinin net bir şekilde ifade edilmediği, konunun muhatapları tarafından yeterince anlaşılması ve uygulama birliğinin sağlanabilmesi amacıyla bu yaklaşımın tüm unsurlarının ve organlarının OECD'nin öngörülleri doğrultusunda eksiksiz olarak oluşturulması için gereken yasal ve idari tüm düzenlemelerin bir bütün halinde yürürlüğe konulması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Diğer taraftan 5018 sayılı yasa ve buna bağlı olarak düzenlenen diğer mevzuat çerçevesinde Türkiye'de birçok kamu kuruluşunda iç kontrol sistemi ve iç denetim birimleri yapılandırıldığı görülmektedir. Ancak uygulamada mevcut denetim birimleri ile iç denetim birimlerinin genel anlamda görev çatışması içerisinde bulunduğu görülmektedir. İç denetim klasik bir birim olarak algılanmaktan öte kurumsal anlamda

bir organizasyonun ayrılmaz bir parçası olarak kabul etmek ve bir yönetim kültürü olarak ele alınmak zorundadır. Öncelikle etik ve ahlaki değerlerle bütünleşmiş yönetim ve denetim kültürünün tüm kuruluşlarda benimsenmesi, tüm çalışanların denetimin yaratacağı katma değeri desteklemesi gerekmektedir. Uluslararası standartların içeriğine daha yakından bakıldığında iç denetim simgesel bir yapılanmanın ötesinde bilimsel ve kapsamlı bir bakış açısı öngörülerek süreç, yöntem ve kapsam gibi unsurların belirgin hale getirilmesi ile derinlik kazanan kurumsal bir faaliyettir. Bu bağlamda iç denetimin bir ülkenin denetim geçmişi ile bağlantı kurularak mevcut yapı ile barışık bir şekilde yapılandırılması, uygulamayı kolaylaştıracağı gibi iç denetimin amaçlarına ulaşılmasına da doğrudan katkıda bulunacaktır. KİT’lerde görev yapmakta olan denetim personelinin –teftiş kurulu yönetmelikleri doğrultusunda- ciddi kariyer sınavlarından ve elemelerinden geçerek, usta çırak ilişkisi içerisinde görev yaptıkları kurumların işleyişi ve faaliyet esasları hakkında kapsamlı bir tecrübe ve bilgi birikimine sahip olması itibari ile KİT teftiş kurullarının söz konusu uluslararası standartlara göre revize edilmesi ve denetim konusunda kapsamlı bir yasal düzenlemenin yapılması çok daha verimli olacaktır.

Bu konuda bir başka bakış açısı ise iç denetim birimi ve teftiş kurullarının ayrı birimler olarak yapılandırılması yönündedir. Bu durumda her iki birimin faaliyetlerinde çatışmayı ve yetki karmaşasını önlemek amacıyla görev, yetki ve sorumlulukların kurumsal yönetim felsefesine uygun ve etkin denetim yapılanmasına olanak tanıyacak şekilde yasal olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu yapılanmada her iki birimin daha etkin ve verimli bir denetim ortamı oluşturabilmesi için uzmanlık gerektiren konularda yeterli bilgi birikimleri ve karşılıklı paylaşım içerisinde bulunması sağlanmalıdır. İç denetim birimlerinin yapılandırılmasında olduğu kadar teftiş kurullarının da benzer standartlara, rehberlere ve uygulamalara sahip olması için örnek ülke uygulamalarından faydalanılması ve gelişmiş denetim, soruşturma tekniklerinin tespit edilerek yasal çerçevenin oluşturulması gerekmektedir.

Yine bu bağlamda kurumsal yönetim felsefesine uyum açısından teftiş kurulunun denetim komitesine taşınması ve hiyerarşik bir denetim komitesi gibi yapılandırılmasının da uygun olabileceği düşünülebilir.

Sonuç olarak çalışmamızda Türkiye’deki KİT’lerin sürdürülebilirliklerini etkin kılabilmek için kurumsal yönetim ilkelerinin tam ve eksiksiz olarak uygulanması, bu bağlamda KİT’lerde iç kontrol sistemlerinin ve iç denetim faaliyetlerinin uluslararası standartların gerektirdiği şekilde yapılandırılması ve kurumsal yönetim felsefesi ile bütünleştirilerek hayata geçirilmesinin ön şart olduğunu görmekteyiz. Ancak çalışmamızda da görüldüğü üzere Türkiye’de bu üç ana konuda KİT’lerde öncelikle yasal mevzuat uluslararası boyutta entegrasyonda büyük eksiklikler tespit edilmiştir. Söz konusu yasal mevzuat eksiklikleri ve KİT’lerdeki mevcut devlet bürokrasisinin ağırlığı şu an için kurumsal yönetim felsefesinin, iç denetimin ve iç kontrol sisteminin hayata geçirilmesinin önündeki en büyük zorluklardır. Bütün bu zorlukların aşılabilmesi için çalışmamızın sonuçları olarak tespit ettiğimiz çıkarsamalara bağlı olarak en kısa sürede uluslararası genel kabul görmüş normlar ölçüt alınmak suretiyle yasal düzenlemelerin yapılması ve bu alandaki eğitilmiş, bilgili, deneyimli ve yetkilendirilmiş kişilerin istihdam edilerek KİT’lerde etkin sürdürülebilir kurumsal yönetim felsefesinin yapılandırılması, iç kontrol sisteminin ve iç denetim mekanizmalarının kurulmasıyla sağlanır. Diğer bir ifade ile özel sektör felsefesi ile uluslararası kurumsal normlara oturmuş, küreselleşmenin tüm gereklerini bünyesinde taşıyarak faaliyette bulunan KİT’ler meydana getirilmiş olacaktır.

EKLER

EK 1

Sayın katılımcı,

Bu anket Bir doktora çalışmasının uygulama bölümünü desteklemek amacıyla hazırlanmıştır. Anket 10 dakika kadar zamanınızı alacaktır. Ankete katılanlar isimlerini bildirmeyeceklerdir. Bu anketi yanıtlamak için ayırdığınız zamana teşekkür ederim.

Tanım: Kurumsal yönetim, bir işletmenin mali ve beşeri kaynakları, paydaşlar ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde kendisine çekmesini, işletme kaynaklarını ve varlıklarını etkin ve verimli bir şekilde yöneterek uzun vadede ekonomik değer yaratmasını sağlayan yasal, idari düzenlemeler ile gönüllü özel sektör uygulamalarının bileşimi olarak tarif edilebilir.

Abdulhay TOLKUN

Prof. Dr. Hüseyin Ergin

Dumlupınar Üniversitesi

Danışman

SBE İşletme Doktora Öğrencisi

Lütfen size göre uygun seçeneği (X) işareti ile belirtiniz.

1. BÖLÜM

Yaşınız nedir?

.....

Eğitim düzeyiniz nedir?

Lisans () Yüksek Lisans () Doktora ()

Eğitim durumunuz nedir?

İktisat/İşletme () Maliye () Hukuk () Kamu Yönetimi () Mühendislik ()

Diğer (lütfen yazınız) ().....

Özel sektör tecrübeniz var mıdır?

Hayır ()

Evet ()

Varsa kaç yıl

İşletmenizdeki görev süreniz nedir?

.....

2. BÖLÜM

		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
1	İşletmemizde görev yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde tanımlanmıştır.					
2	İşletmemizin tüm birimlerinde kontrol faaliyetlerine ve prosedürlerine gereken önem verilmektedir.					
3	İşletmede kontrol faaliyetleri/ hedefleri yeterince açık ve anlaşılabilir durumdadır.					
4	İşletmemizde kontrol faaliyetlerini gerçekleştiren personel yeterli bilgi ve becerilere sahiptir.					
5	İdari düzenlemelere bağlı olarak oluşturulan kontrol faaliyetleri ve prosedürleri iş süreçlerini olumlu yönde etkilemektedir.					
6	İşletmede kontrol faaliyetleri ve prosedürlerinin çalışanlar üzerinde olumsuz etkisi vardır.					
7	İşletmede siyasi ve etik dışı davranışların kontrol faaliyetleri üzerinde etkisi vardır.					
8	İşletmede etik ve ahlaki değerlere önem verilir.					
9	Çalışanlar çalışma koşulları, ücretlendirme ve ödüllendirmeden memnundur.					

10	Üst yönetim finansal ve finansal olmayan raporların hazırlanması aşamasında hata ve hilelerden oluşacak riskleri dikkate almaz.					
11	Denetim faaliyetleri esnasında kontrol prosedürleri sürekli izlenir ve değerlendirilmeye tabi tutulur.					
12	Kontrol faaliyetleri özel sektör işletmelerinden farklı değildir.					
13	Denetim faaliyetleri sonucunda kontrol süreçleri ve sistemleri için yapılan tavsiyeler üst yönetim tarafından önemsenmez.					
14	Denetim faaliyetleri daha çok mevzuat denetimi ile sınırlandırılır.					
15	Birimimiz denetim haricinde rehberlik ve danışma hizmeti sunmaz.					
16	Denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırmak için bağımsız denetim faaliyetlerine ihtiyaç yoktur.					
17	Denetim sonuçları zamanında işletme faaliyetlerine yansır.					
18	Denetim faaliyetleri yönetim hataları, hile ve suiistimal gibi sorunların önlenmesinde etkin değildir.					
19	Denetim faaliyetleri işletme kararlarının ve stratejilerinin belirlenmesinde katkı sağlamaktadır.					
20	Denetim sürecine yön veren mesleki ve uygulama esaslarına ilişkin standartlar mevcuttur.					
21	Üst yönetimin denetim faaliyetlerine bakış açısı olumludur.					
22	Denetim faaliyetleri yönetim hataları, hile ve suiistimal gibi sorunların önlenmesinde üst yönetime güvence sağlar.					
23	Yapılan denetim faaliyetleri dış denetim faaliyetleri ile etkileşim içerisinde değildir.					

24	Denetim faaliyetleri risk odaklı olarak işletmenin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirir.					
25	Denetim faaliyetleri esnasında işletme faaliyetlerinin ve kaynaklarının kullanımının belirlenmiş karar ve amaçlara, politikalara, plan ve programlara uygunluğu ve değerlendirilmesi yapılmaktadır.					
26	Bilgi sistemlerinin denetimi yapılır.					
27	Denetim faaliyetleri sonucunda tespit edilen suiistimal ve hatalar yetkililere zamanında bildirilir.					
28	İşletmemizde gerçekleştirilen denetim faaliyetleri şeffaflık ve hesapverilebilirlik açısından yeterli değildir.					
29	İşletmemizde yöneticiler yayınlanan faaliyet sonuçlarından sorumlu tutulmaktadır.					
30	İşletmemizde kurumsal yönetim ilkeleri (şeffaflık, hesapverilebilirlik, adillik ve sorumluluk) uygulanmaktadır.					

EK:2		AYRINTILI GÖRÜŞME FORMU	
YER: MÜFETTİŞ D'YE AİT ÇALIŞMA ODASI		GÖRÜŞME NO: 1	
TARİH: 20/10/2013		SAYFA NO: 1	
GÖRÜŞME KONUSU: KİT'lerde Kurumsal Yönetim Uygulanmaları Bağlamında İç Kontrol ve İç Denetim Konuları		TOPLAM SATIR: 102	
GÖRÜŞÜLEN KİŞİ: Mütettiş D		GÖRÜŞMECİ: Abdullhay Tolkun	

BETİMSSEL İNDEX	SATIR	BETİMSSEL VERİ
	1	İşletmenizde yürütülen kontrol faaliyetlerinin tasarımı ile söz konusu kontrol faaliyetlerinin icra edilme biçimi hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?
İK 4	2	Şirketimizdeki kontrol faaliyetlerinin icra edilmesi;
	3	a-Tefiş Kurulu Başkanlığı tarafından yapılan kontroller
	4	b-Birimlerin hiyerarşik yapı içerisinde yaptığı kontroller
	5	c-Dış denetim birimlerinin yaptığı kontroller
	6	olarak gerçekleştirilmektedir. Bu kontrol faaliyetlerini incelediğimizde; Tefiş Kurulu Başkanlığının yapmış olduğu kontrol faaliyetlerinin önem arz ettiğini görmekteyiz. Tefiş Kurulumuz yılların birikimi ile uzman Mütettiş kadrosu ile programlı veya programsız olarak oluşan kontrol işlemlerini hiçbir etki altında kalmadan objektif olarak yürütmektedir.
ID 5-ID 3	7	Bu şekilde şirketimizde geçmişte çeşitli uygunsuzluklar, hatalar tespit edilmiş olup, bugünde yürütülen denetim faaliyetleri ile tüm bu olumsuzlukların tespiti ve önlenmesine ilişkin çalışmalar devam edilmektedir. Birimlerin hiyerarşik yapısı içerisinde yaptıkları kontrol faaliyetleri incelendiğinde, birimlerde genellikle iş korlütü olduğu ve birimlerde hiyerarşik yapıda oluşan kontrolün her zaman amacına uygun gerçekleştirilemediği görülmektedir.
İK 3	8	Ancak herhangi bir uygunsuzluğun bir şekilde ortaya çıkmasına müteakip işlem yapıldığı görülmektedir. Dış denetim birimlerinin şirketimizdeki kontrol faaliyetleri ise bağımsız ve objektif olmakla birlikte, tamamen yüzeysel ve kısa süreli olduğundan gerekli faydayı sağlayamamaktadır.
KY 15	9	İşletmenizde üst yönetimin organizasyon içinden ve dışından kaynaklanabilecek muhtemel riskleri değerlendirmeye biçimi hakkında ne düşünüyorsunuz?
	10	Üst yönetimin tarafından organizasyon içinden ve dışından kaynaklanabilecek riskleri yeterli ölçüde değerlendirildiğini düşünmemekteyim. Zira kamu kuruluşu olmamız nedeni ile risk algısı ve risk yönetimi düşük bir performans izlemektedir. Yöneticilerin eğitimi ve eğitimi bu yönde olamamakla birlikte KİT'leri bu yönde zorlayacak bir atmosferinde bulunmaması nedeni ile ilgililer bu konuda yeterli duyarlılığı gösteremeyebilmektedirler. Bununla
İK 6	11	
	12	
	13	
	14	
	15	
	16	
	17	
	18	
	19	
	20	
	21	
	22	

SAYFA YORUMU: Katılımcı sistematik bir şekilde iç kontrol uygulamalarına ilişkin düşüncelerini samimi ifadelerle belirtmiştir. Eksiklikler ve hatalı konular denetçi bakış açısıyla değerlendirilmeye çalışılmıştır.

EK:2		AYRINTILI GÖRÜŞME FORMU	
YER: MÜFETTİŞ D'YE AİT ÇALIŞMA ODASI		GÖRÜŞME NO: 1	
TARİH: 20/10/2013		SAYFA NO: 2	
GÖRÜŞME KONUSU: KİT'lerde Kurumsal Yönetim Uygulamaları Bağlamında		TOPLAM SATIR: 102	
İç Kontrol ve İç Denetim Konuları		GÖRÜŞMECİ: Abdulhay Tolkun	
GÖRÜŞÜLEN KİŞİ: Müfettiş D			

BETİMSSEL İNDEKS	SATIR	BETİMSSEL VERİ
ID 4	23	birlikte risk değerlemesinde; denetim faaliyetlerinin bağımsız ve objektif olarak yapılması sonucunda kendisine
	24	aktarılan verilerin değerlendirilmesi ve gereklerinin yerine getirilmesi ile üst yönetime şirket riskleri önceden tespit
	25	edilerek gerekli önlemlerin alınmasını ve şirketin zarar görmemesi sağlanabilmektedir. Şirketinizde Teftiş Kurulunun
	26	bu konulardaki çalışmalarına değer verildiği düşünülmektedir.
	27	İşletmenizde yürütülen organizasyon içi denetim faaliyetlerinin planlanması ve değerlendirilmesi konusundaki
	28	düşünceleriniz nelerdir?
ID 5	29	Şirketinizde organizasyon içi denetim faaliyetleri, Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından her yılbaşında planlanmakta
	30	ve Genel Müdürlük onayı ile yürürlüğe alınmaktadır. Bu konuda planlama misiyatı, şirketinizde tamamen
	31	Teftiş Kurulu Başkanlığına ve Genel Müdüre aittir. Başkanlıkça denetim planlaması tamamen bağımsız bir şekilde
ID 8	32	yapıldığı için hiçbir birim denetim dışı bırakılmamaya çalışılmaktadır. Bu sistem Teftiş Kurulunun etkinliği için
	33	gereklidir. Mevcut denetim personeli göz önüne alınacak olursa, denetim personeli sayısının azlığı ve denetim
	34	harici inceleme, soruşturma gibi işlerin talep edilmesi nedeni ile her birimin sürekli denetimi yapılamamakta, bazen
	35	uzun yıllar boyunca birimler ve işlemler denetimsiz kalabilmektedir. Bu durumda da etkin ve verimli bir denetim
	36	faaliyetinin yürütüldüğünü ileri sürmek pratikle bağdaşmayabilecektir.
ID 9	37	Denetim raporlarının ve sonuçlarının değerlendirilmesi ise sadece genel müdürlük makamı tarafından yapılmaktadır.
	38	Bu raporlar ve sonuçlar kısıtlı da olsa kimi zaman Sayıştay denetçileri tarafından da talep edilmekte ve
ID 12	39	değerlendirilmektedir. Genel müdürlüğün onayından sonra ilgili tüm birimlere teftiş kurulu başkanlığı tarafından
	40	yazılı olarak bilgilendirme ve talimat şeklinde atılması gereken adımlar ile dikkat edilmesi gereken konular ayrıntılı
	41	bir şekilde izah edilmektedir. Denetim raporlarının sonuçları ise, (kısıtlı bir süre içinde olsa) teftiş kurulu
	42	başkanlığı tarafından ilgili birimlere yapılan işlemler ve alınan tedbirler konusunda yazılı açıklama istenme
	43	şeklinde gerçekleştirilmektedir.

SAYFA YORUMU: Katılımcı tarafından denetim süreci ve denetim sonuçları konusundaki eksikliklere dikkat çekilmiştir.

EK:2		AYRINTILI GÖRÜŞME FORMU	
YER: MÜFETTİŞ D'YE AİT ÇALIŞMA ODASI TARİH: 20/10/2013		GÖRÜŞME NO: 1 SAYFA NO: 3 TOPLAM SATIR: 102 GÖRÜŞMECİ: Abdullhay Tolkun	
GÖRÜŞME KONUSU: KİT'lerde Kurumsal Yönetim Uygulamaları Bağlamında İç Kontrol ve İç Denetim Komuları			
GÖRÜŞÜLEN KİŞİ: Müfettiş D			

BETİMSSEL İNDEKS	SATIR	BETİMSSEL VERİ
	44	İşletmenizde oluşturulan kontrol prosedürlerine ilişkin yapılan organizasyon içi denetim faaliyetlerinin
	45	kurumsal amaçlara ulaşılmasında yarattığı/yaratacağı katma değer konusundaki düşünceleriniz nelerdir?
İK 2	46	Şirketinizde bütün birimlerde iş tanımları yapılmış olup, talimat ve prosedürler mevcuttur. Tefiş Kurulu
	47	Başkanlığı denetim faaliyetlerinde ana unsur olarak bu prosedürlerden, yetenekliklerden ve kanunlardan
	48	yararlanmaktadır. Söz konusu prosedürler şirketinizin en az hata ile en ideal ve istenilen şekilde üretim yapmasını,
	49	tüm üretim süreçlerinin kontrol ve kayıt altına alınmasını sağlayan sistemin oluşmasını temin ettiği gibi şirketinizin
İK 7 – İK 3	50	amacına ulaşmasında vazgeçilmez bir genel çerçeve de çizilmektedir. Tüm kontrol süreçlerinin kim tarafından,
	51	ne şekilde, hangi zamanda, nerede gerçekleştirileceği ve kayıt altına alınacağı önceden belirlenmiş olması, ilgili
	52	personelin herhangi bir konuda tereddüt yaşamamasına yardımcı olacağı gibi, denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde de
	53	oldukça kolaylık sağlamaktadır. Söz konusu prosedürlerin bulunmaması halinde denetim personeli bir kontrol işlemi
	54	veya işletme faaliyeti için yeterli değerlendirmeye yapması güçleşebilecektir.
	55	İşletmenizde politikaların ve planların belirlenmesi ile stratejik kararların alınmasında, organizasyon içi
	56	denetim faaliyetlerinden yararlanılması konusundaki düşünceleriniz nelerdir?
İD 11	57	Üst yönetim tarafından politikaların, planların belirlenmesi ve stratejik kararların alınmasında, denetim faaliyetleri
	58	sonucunda ortaya çıkan verilerden yararlanılması gerekmekte olup, Şirketin hedeflerine ulaşması için vazgeçilmez
İD 8	59	unsurlardandır. Ancak işletmemizde tefiş kurulunun gerçekleştirilmiş olduğu denetimlerin sonucunda tespit edilen
İD 10	60	hususların söz konusu stratejik kararların alınmasında çok az etkisi bulunmaktadır. Bu hususta üst yönetimin denetim
	61	personeline ve denetim raporlarına olumsuz bakışı açısı ve önerilen referans alması için herhangi bir zorluluğun
KY 5	62	olmaması ön plana çıkmaktadır. Zira üst yönetim politik eğilimler kadar, sendikal faaliyetler gibi özel sektöre has
İD 12	63	işletme prensiplerinden uzak etki alanlarına sahip olabilmektedir. Burada denetim personelinin yaptığı tespitler
	64	ile önerilerin yeterince dikkate alınmadığını düşünmekteyim. Ayrıca tefiş kurulu personeli standart denetim
	65	faaliyetlerini yürütmekteki inceleme ve soruşturma gibi daha çok personelin hukuki ve idari sorumluluğunun

SAYFA YORUMU: Katılımcı tarafından iç kontrol uygulamalarının önemine dikkat çekilmiş, denetim sonuçlarının ise yeterli ölçüde dikkate alınmadığına vurgu yapılmıştır.

EK:2		AYRINTILI GÖRÜŞME FORMU	
YER:	MÜFETTİŞ D'YE AİT ÇALIŞMA ODASI	GÖRÜŞME NO: 1	
TARİH:	20/10/2013	SAYFA NO: 4	
		TOPLAM SATIR: 102	
GÖRÜŞME KONUSU:	KİT'lerde Kurumsal Yönetim Uygulamaları Bağlamında İç Kontrol ve İç Denetim Konuları	GÖRÜŞMECİ:	Abdullah Tolkun
GÖRÜŞÜLEN KİŞİ:	Müfettiş D		

BETİMSSEL İNDEKS	SATIR	BETİMSSEL VERİ
	66	bulunduğu konularda çalışması, bu personelin işletmenin stratejik kararlarına etki edebilecek konulardan
	67	uzaklaşmasına da neden olabilmektedir.
	68	
	69	Denetim konusunda özel sektör uygulamalarının KİT'lerdeki uygulamalarla aynı paralellige getirilmesindeki
	70	düşünceleriniz nelerdir?
ID 2-ID 8- KY 1-KY14	71	Aynı amaç doğrultusunda faaliyet gösteren, her iki sektörün yapısal değişikliklerine rağmen özel sektörde
	72	kurumsallaşmış şirketlerde, KİT'lerdeki uygulamaya benzer denetim sisteminin uygulanması, denetimin etkinliği
	73	ve katkısı için gereklidir. Bunun için öncelikle özel sektöre has bir takım ilke ve uygulamaların benimsenmesi ve
KY 1- KY 3	74	yürürlüğe konulması lazımdır. Mesela profesyonel yönetici seçimi, çalışanların performans değerlemesi, performans
	75	göre ücret ve düşük performans karşısında işini kaybetme, ödüllendirme, siyasi ve baskı gruplarının doğrudan
	76	baskılarının bulunmaması, bağımsız denetim, finansal raporların kamuoyu ile paylaşılması gibi.
KY 14	77	Denetim konusunda da özel sektörde olduğu gibi bağımsız denetim ile etkin sektörel denetimlerin gerçekleştirilmesi
ID 15	78	KİT'ler için çok önemlidir. Ancak ülkemizde özel sektördeki iç denetim personelinin ise patrona bağlı olması
	79	ve işini kaybetme endişesi ile KİT'lerdeki teftiş kurulu müfettişi kadar bağımsız davranabileceğini de
	80	düşünmemekteyim. Zira yönetmeliğimize göre müfettişin idari anlamda her ne kadar teftiş kurulu başkanı ve genel
	81	müdüre bir bağlılığı söz konusu olsa da denetim faaliyetlerini yürüttüğü esnada yasal olarak tam bağımsızlığı
	82	bulunmaktadır.
	83	İşletmenizin paydaşlara (devlet, kamuoyu, uluslararası kuruluşlar gibi) düzenli bir şekilde bilgilendirme
	83	yapması konusunda sizin ve üst yönetimin sorumluluğu konusundaki düşünceleriniz nelerdir?
KY 7- KY 5	84	Şirketiniz bir kamu kuruluşudur ve bu nedenle paydaşlara karşı şeffaf bir şekilde düzenli bilgi aktarması, bu konuda
	85	gerekli bilgi paylaşım sisteminin kurması ve yaşatması kaçınılmazdır. Teftiş Kurulunun direkt olarak bu paylaşımı
	86	yapması bu konuda yapılacak hukuki düzenlemeyeyle sağlanabilir. Her iki birime ait bu paylaşımın, bilgilerin objektifliği

SAYFA YORUMU: Katılımcı örnek özel sektör uygulamalarının KİT'lerde benimsenmesini desteklemesine karşılık, iç denetçilerin üst yönetime bağlı bir şekilde görev yapmasının bağımsızlık unsurlarını zedeleyebileceği ifade edilmiştir.

EK:2		AYRINTILI GÖRÜŞME FORMU	
YER:	MÜFETTİŞ D'YE AİT ÇALIŞMA ODASI	GÖRÜŞME NO: 1	
TARİH:	20/10/2013	SAYFA NO: 5	
GÖRÜŞME KONUSU:	KİT'lerde Kurumsal Yönetim Uygulamaları Bağlamında İç Kontrol ve İç Denetim Konuları	TOPLAM SATIR: 102	
GÖRÜŞÜLEN KİŞİ:	Müfettiş D	GÖRÜŞMECİ:	Abdullah Tolkun

BETİMSSEL İNDEX	SATIR	BETİMSSEL VERİ
	87	ve güvenilirliği açısından faydalı olacağı muhakkaktır. Şirketimizdeki tüm faaliyetlerin kamu sermayesi kullanarak
	88	gerçekleştirildiği düşünüldüğünde şeffaflık ve bilgi paylaşımının kamuoyuna mutlaka yapılması gerektiğini
	89	düşünmekteyim.
	90	
	91	İşletme faaliyetlerinin kurumsal yönetim ilkeleriyle bir bütünlük oluşturacak şekilde yerine getirilmesi
	92	konusunda ne düşünüyorsunuz?
KY 9-	93	Kurumsal yönetim kavramı kamu iktisadi teşebbüsleri için oldukça yeni bir kavramı ifade etmektedir. Bu konuda
	94	tarafımıza yeterli bilgilendirme yapılmadığı gibi mevzuat açısından da bir sorunluğumuzun tam tarif edilmediği
	95	göz önüne alındığında kavramın ifade ettiği değerlerin bir bütün olarak pratiğe dönüşmesi zaman alacaktır.
KY 10	96	Bununla beraber kamu kuruluşlarında üst yöneticinin (son zamanlar hariç) sık sık değişmesi ve üst yöneticinin
	97	yetkilerinin geniş olması sonucunda, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması tamamen üst yöneticinin inisiyatifine
KY 9- KY 10	98	kalmaktadır. Özellikle bu handikabın giderilmesi için yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.
	99	Diğer taraftan kurumsal yönetimin adillik, sorumluluk, hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin KİT'lerin tüm
	100	faaliyetlerine yansımaları gerektiğini düşünmekteyim. Özellikle kamuoyunun daha fazla bilgilendirilmesi ve hesap
	101	sorabilmesi adına söz konusu ilkelerin yasal düzenlemeler içerisinde yer alması yöneticileri ve sorumluları keyfi
	102	olarak kısıtlı bilgiler paylaşmasını engelleyebilecektir.

SAYFA YORUMU: Katılımcı kurumsal yönetim çerçevesinde faaliyette bulunulması gerektiği halde bu konudaki düzenlemelerin yeterli ölçüde yapılmadığını, ayrıca üst yönetimin geniş yetkileri sonucunda kurumsal yönetim uygulamalarının KİT yönetiminin inisiyatifinde olduğunu belirtmiştir.

EK 3

TEMA LİSTESİ

İÇ KONTROL	
İK1	Kontrol çerçevesinin ve kontrol süreçlerinin belirgin olmaması
İK2	Kontrol faaliyetleri standartları
İK3	Kontrol faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği
İK4	İç kontrol faaliyetlerinin yürütülmesinde personelin sorumluluğu
İK5	Üst yönetimin kontrol faaliyetlerinin etkinliğini sağlamadaki rolü
İK6	Risk değerlemesi ihtiyacı ve üst yönetimin risk algısı
İK7	Kontrol prosedürleri ile iç denetim faaliyetleri arasındaki etkileşim
İK8	Kontrol faaliyetleri üzerinde yapılan denetimler
İÇ DENETİM	
İD 1	İç denetçilerin misyon ve vizyonu
İD 2	İç denetime ilişkin uluslararası standartların kabul görmesi
İD 3	Kontrol faaliyetleri üzerindeki iç denetimlerin yarattığı katma değer
İD 4	Risklerin ölçümlemesinde ve değerlemesinde bağımsız iç denetimin rolü
İD 5	İç denetim biriminin ve iç denetçilerin bağımsızlığı
İD 6	İç denetim biriminin ve faaliyetlerinin organizasyon yapısı içerisindeki konumlandırılması
İD 7	KİT’lerde iç denetimin ve iç denetim sürecinin yeniden yapılandırılması
İD 8	İç denetim faaliyetlerinin etkinliğini etkileyen unsurlar
İD 9	İç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi
İD 10	Üst yönetimin iç denetim faaliyetlerine karşı tutumu
İD 11	İç denetim faaliyetlerinin kurumsal kararların alınmasındaki rolü ve önemi
İD 12	İç denetim çıktılarının üst yönetimin yasal ve idari düzenlemelerdeki kullanımı
KURUMSAL YÖNETİM	
KY 1	Özel sektördeki örnek uygulamaların KİT’lerde uygulanmasının yaratacağı katma değer
KY 2	Özel sektördeki uygulamanın benzerinin KİT’lerde de yapılandırılması
KY 3	Profesyonel bakış açısının KİT’lerde bulunmaması
KY 4	KİT’lerde yönetici ve personel seçiminde objektif ölçütlerin belirlenmesi
KY 5	Şeffaflık ve hesapverilebilirlik gereksinimi
KY 6	Kurumsal yönetimde paydaş algısı
KY 7	Şeffaflık ve hesapverilebilirlik algısı
KY 8	Doğru ve güvenilir kurumsal raporların üretilmesi
KY 9	KİT’lerde kurumsal yönetim ve yasal çerçeve eksikliği
KY 10	Kurumsal yönetim uygulamalarında üst yönetimin rolü
KY 11	KİT’lerde üst yönetim performansının ve hesapverilebilirliğin ölçümlemesi
KY 12	Kurumsal yönetim ilkelerinin yarattığı katma değer
KY 13	Denetimin kültürünün ve etiksel algısının oluşturulması
KY 14	Bağımsız denetimin önemi
KY 15	Dış denetimin katma değeri
KY 16	KİT’lerde bağımsız denetime duyulan gereksinim

KAYNAKÇA

AB Türkiye Görünüm Dergisi, (2008), Yaz Sayı 12, ss.2.

AB Bakanlığı, (2011), <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=71&l=1> (26.05.2013).

ABDİOĞLU Hasan, (2007), “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü Ve İMKB-100 Örneği”, Doktora Tezi, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.

ABDİOĞLU Hasan ve Cengiz, Toraman, (2008), “İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Zayıf ve Güçlü Yanları: Derecelendirme Raporlarının İncelenmesi”, **Mufad Journal**, Sayı 40, Ekim 2008, Bursa, ss.96-109.

ADA, Esra, (2002), “Kurumsal Yatırımcılarda Kurumsal Yönetim Sistemleri”, Yeterlik Etüdü, **Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yatırımcılar Dairesi**, Ankara.

AKALIN, Güneri (1990), **KİT Ekonomisi**, Esbank Yayınları, Ankara.

AKALIN, Güneri, (1998), **KİT’ler ve Özelleştirme**, Akçağ Yayınları 1. Baskı, Ankara.

AKBULUT, Ö. Örsan, Hande M., ÖZGEN, Derya, FINDIK, Onur SEYMENOĞLU, ve Oğuz, ALMIŞ, (2012), **Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim**, TODAİE, Ankara.

AKPINAR, Mahmut, (2011), “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 7, Sayı 14, Zonguldak, ss. 285-305.

AKSOY, A. Şinasi (1998), "Yeni Sağ, Kamu Yönetimi ve Yerel Yönetim: Eleştirel Bir Yaklaşım", **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, TODAİE, Cilt: 7, Sayı: 1, Ankara, ss. 1-13.

AKSOY, A. Şinasi, (1994), “Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüsleri: Genel Bakış”, **Amme İdaresi Dergisi**, TODAİE, Cilt 27, Sayı 2, Ankara, ss.3-23.

AKSOY, M.Ali, (2013), “Türk Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri Kapsamında Anonim Şirket Yönetim Kurulu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII, Ankara, ss. 45-76.

- AKYEL, Recai, (2012), (Açılış Konuşması), **Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Kamu Sektöründe İç Denetim ve Dış Denetim İşbirliği Konferansı Sonuç Kitapçığı**, TC Avrupa Birliği Bakanlığı, Ankara.
- AKYEL, Recai (2010), "Türkiye’de iç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:2010, Cilt:17, Sayı:1, ss.83-97.
- AKPINAR, Mahmut, (2011), “Denetim Anlayışı ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 7, Sayı 14, Zonguldak, ss. 285-305.
- ALPMAN, Gökhan, (t.y.), İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, **Deloitte**, http://www.denetimnet.net/Pages/ic_Kontrol_Sisteminin_Etkinliginin_Saglanmasi.aspx, (12.12.2013).
- ARD, Laura ve Berg, Alexander, (2010), “ Bank Governance, Crisis Response, Public Policy for the Private Sector, Lessons from the Financial Crisis”, **The World Bank**, 1818 H Street, NW, Washington, DC 20433, <http://rru.worldbank.org/documents/CrisisResponse/Note13.pdf> (23.02.2012).
- ARENS, Alvin A., Randal, J. ELDER ve Mark, S. BEASLEY, (2012), **Auditig And Assurance Servies**, 14. edition, Pearson Prentice Hall. Pearson Education Limited, England.
- ARAS, Güler, “**Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilir İşletme Performansı**”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/G%C3%BCler%20Aras%20makale.pdf> (11.11.2011).
- ARSLAN, Işılda, (2008), “Kurumsal Risk Yönetimi”, Uzmanlık Tezi, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Ankara.
- ASLAN, Bayram, 2010, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 77, Nisan – Haziran, Ankara, ss.63-86.
- ANAO, (1999), “Corporate Governance in Commonwealth Authorities and Companies”, **Australian Audit Office**, Australia, http://www.anao.gov.au/uploads/documents/Corporate_Governance_in_Commonwealth_Authorities_and_Companies.pdf (03.05.2013).

ARSLAN Işılda, (2009), “Avrupa Birliği, 32. Fasılda İç Kontrol ve Türkiye Uygulaması”, **Ankara Üniversitesi Avrupa Toplulukları Araştırma ve Uygulama Merkezi ve Maliye Bakanlığı**, 44. Dönem AB Temel Eğitim, Ankara, <http://www.sgb.gov.tr/IcKontrol/i%20kontrol%20dokman/Avrupa%20Birli%C4%9Fi,%2032.%20Fas%C4%B1lda%20%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20ve%20T%C3%BCrkiye%20Uygulamas%C4%B1.pdf> (21.04.2012).

ATAMAN, Ümit, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU ve Nejat, BOZKURT, (2001), **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınları, İstanbul.

Avrupa Toplulukları Komisyonu, (2007), “**Komisyon Tebliğ Edilmek Üzere İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Çerçevesine İlişkin Gözden Geçirme - Kontrol Etkililiğinin Artırılması**”, Brüksel, SEC 1341, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3690,abiks4pdf.pdf?0> (25.06.2012).

AYGÜN, Mehmet ve Süleyman İç, (2010), “Genel Müdürün Aynı Zamanda Yönetim Kurulu Üyesi Olması Firma Performansını Etkiler mi?”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi** - Sayı 47 – Temmuz, Bursa, ss.192-201.

AYSAN, Mustafa, (2007), **Kurumsal Yönetim ve Risk**, Elif Ofset, İstanbul.

AYSAN, Mustafa A. ve Özmen Selahattin, (1981), **KİT: Türkiye'de ve Dünyada Kamu İktisadi Teşebbüsleri**, İstanbul.

AKYEL, Recai, (2012), “Sunuş Yazısı”, **2009 Kamu İşletmeleri Genel Raporu**, Sayıştay.

AKYEL, Recai ve Hasan, Baş, (2010), “Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştay’ın Anayasal ve Yargısal Konumu”, **Maliye Dergisi**, Sayı 158, Ocak-Haziran, Ankara, ss.374-389.

BAILEY, Kenneth D., (1994), **Methods of Social Research**, 4. Baskı, A Division of Macmillan Inc., Free Press, NewYork, USA.

Baltic Institute of Corporate Governance, (2012), “**Governance Of State-Owned Enterprises In The Baltic States: • Public perceptions • Regional & national rankings of SOEs • Board structures and composition • The legal and institutional framework for SOE governance**”, <https://www.governance.co.uk/resources/item/216-governance-of-state-owned-enterprises-in-the-baltic-states> (01.06.2013)

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Teşkilât Yönetmeliği, 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete.

Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 01.10.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.

BARRETT, Pat (Presentation by), (2001), “Corporate Governance in the Public Sector Context”, **MinterEllison Seminar Series- Public Services in the New Millenium Canberra**, Australian National Audit Office, http://www.anao.gov.au/~media/Uploads/Documents/corporate_governance_in_the_public_sector_context.pdf (02.05.2012).

BBDK, (2012), **BDDK Tanıtım Kitapçığı**, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Ankara.

Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, BBDK, 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı R.G.

BERKSOY, Turgay, (1996), “Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Açıkları ve Bu Açıkların Finansmanı”, X. Türkiye Maliye Sempozyumu, **Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi, Sayı 38, İstanbul, ss.229-272.

BIDDIX, J. Patrick, (t.y.), “**Research Rundowns >Quantitative Methods > Instrumentation, Validity, Reliability**”, <http://researchrundowns.wordpress.com/quantitative-methods/instrument-validity-reliability/> (17.01.2014).

- BOESCH, Herbert, (2008), “Kamu Parasının Kullanılmasında Aktif Parlamento Denetimi: Bazı Avrupa Deneyimleri, Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü”, **Uluslararası Sempozyum Bildiriler ve Makaleler**, Afyonkarahisar 8 – 9 Ekim 2008, ss.67-87.
- BİLGE, Semih ve Murat, Kiracı, (2010), **Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler**, Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ankara.
- BUMKO, (t.y.), “Kamu İç Kontrol Standartları”, **Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü**, http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3836_kontrolfaaliyetleri.pdf.pdf?0 (07.08.2012).
- BUMKO, (2009a), “Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı”, **Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü**, http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3670_eylmpln.xls.xls?0 (10.08.2012)
- BUMKO, (2013), **Yıllara Sari Kamu Sektörü İstihdam Sayıları**, “2013 Mart Ayı Kamu Sektörü İstihdam Sayıları”, <http://www.bumko.gov.tr/TR,908/kadro-istatistikleri.html> (28.08.2013).
- BURNABY, Priscilla, A., Abdolmohammadi, MOHAMMAD, J., Hass, SUSAN, Melville ROB, Allegrini, MARCO, D’Onza, GIUSEPPE, Paape LEEN, Sarens GERRİT, Marinda M., MARAİS, Sadler, ELMARİE, Fourie, HOUDİNİ, Cooper J., BARRY Leung, PHILOMENA ve Taylor, WILLİAM L., (2006), **A Global Summary Of The Common Body Of Knowledge The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Common Body of Knowledge (CBOK)**, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA.
- BÜGE, Max, Matias, EGELAND, Przemyslaw, KOWALSKI ve Monika, SZTAJEROWSKA, (2013), “**State-owned enterprises in the global economy: Reason for concern?**”, <http://www.voxeu.org/article/state-owned-enterprises-global-economy-reason-concern>, (24.01.2014)

- CANDAN, Ekrem, (2006), “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı 38, Mayıs-Haziran, ss. 18-33 <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6830,candan-ekrem-kamu-idarelerinde-ic-kontrol-sistem-ve-sur-.doc?0> (09.09.2012).
- CANSIZLAR, Doğan, (t.y.), “**Büyümenin Anahtarı Kurumsal Yönetim**”, http://www.goodprogram.org/docs/03_58CPKIT.pdf (03.06.2011).
- CATTRYSSE, Jan, (2005), “**Reflections on Corporate Governance and the Role of the Internal Auditor**”, Roularta Media Group, <http://ssrn.com/abstract=485364> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.485364> (03.03.2013).
- CEEP, (2010), “**Mapping of the Public Services**”, New Public Management, Public Services, in the European Union & in the 27 Member States, RAP-Europa <http://www.epsu.org/IMG/pdf/MappinReportDefEN.pdf> (06.06.2012).
- CHRISTIANSEN, Hans, (2011), “The Size And Composition Of The SOE Sector In Oecd Countries”, **OECD Corporate Governance Working Papers**, NO.5, www.oecd.org/daf/corporateaffairs/wp (12.10.2012)
- CIPFA ve IFAC, (2013), **Good Governance in the Public Sector-Consultation Draft for an International Framework**, Consultation Draft, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf> (05.05.2013).
- CLAESSENS, Stijn ve Burcin, Yurtoglu, (2012), “Corporate Governance and Development—An Update”, **Corporate Governance Forum Publication Focus 10**, International Finance Corporation, Washington, DC 20433, http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/518e9e804a70d9ed942ad6e6e3180238/Focus10_CG%26Development.pdf?MOD=AJPERES (01.06.2012).

Commission of the European Communities, (2006), “**The European Parliament and the European Court of Auditors Commission Action Plan towards an Integrated Internal Control Framework**”, {SEC(2005) 49}, Commission of the European Communities Communication from the Commission to the Council, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2006/com2006_0009_en_01.pdf (05.03.2013).

COSO, (1994), “**Internal Control — Integrated Framework, Reporting to External Parties**”, September 1992, Addendum to Reporting to External Parties, <http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-framework-final.pdf> (04.05.2012).

COSO, (2004), “**Enterprise Risk Management-Integrated Framework Executive Summary**”, http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf (10.01.2012).

COSO, (2009), **Guidance on Monitoring Internal Control Systems**, S.1, http://www.coso.org/documents/COSO_Guidance_On_Monitoring_Intro_online_1.pdf, (15.01.2012).

COSO, (2011), **Internal Control—Integrated Framework**, http://www.coso.org/documents/coso_framework_body_v6.pdf (15.01.2012).

COSO, (2012), **Internal Control-Integrated Framework 2011**, www.coso.org (01.06.2012).

COŞKUN, Arife ve Levent, Karabeyli, (2008), “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesapverme Sorumluluğu, Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü”, **Uluslararası Sempozyum Bildiri ve Makaleler Kitabı**, Afyonkarahisar, TBMM Basımevi Ankara Basım Yılı 2009, ss.457-480.

COŞKUN, Şenol, (2005), “Kurumsal Yönetim (Yönetişim)”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı 46, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/46/6.html> (01.02.2013).

ÇAĞATAY, Telli, Himmet, PARMAKSIZ ve Yusuf Ziya, TÜRK, (2010), “Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Örgütsel İnovasyon”, **Kamu-İş İş Hukuku ve İktisat Dergisi**, Yıl Cilt:11 Sayı:3, ss.55-84.

ÇALDAĞ, Yurdakul, **Denetim ve Raporlama**, Gazi Kitabevi, 4. Baskı, Ankara.

ÇAVUŞOĞLU, Mustafa ve Osman, Duru, (2007), “İç Denetim”, **Siyasal Vakfı Bülteni**, Sayı 20, Aralık, ss. 15–20.

BOTAŞ Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 26.08.1993 Tarih ve 21680 sayılı Resmi Gazete.

Çaykur Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 10.04.1994 Tarih ve 21901 Sayılı Resmi Gazete.

ÇITAK, Levent, (2006), “Kurumsal Yönetim Sistemlerinde Yakınsama”, **İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No:35, İstanbul, ss. 145-172.

ÇOLAK, Ender, (2007), http://www.yoikk.gov.tr/upload/komiteler/kurumsal_yonetim/eylemplani.ppt (05.06.2012).

DARMAN, Güler Manisalı, (2009), “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Yakınsamaya Hukuksal Düzenleme ve Piyasa Dinamiklerinin Etkisi”, Doktora Tezi, **Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.

DARMAN, Güler Manisalı, (2010), “Kurumsal Yönetimde Şeffaflık Ve Hesap Verilebilirlik Hukuksal Düzenlemeler-Piyasa Dinamikleri (yayınlanmamış metin)”, **XVIII Türkiye Muhasebe Kongresi**, 23-24 Eylül, Ankara, ss.6-15.

Deloitte ve TKYD, (2006), “Nedir Bu Kurumsal Yönetim”, **Kurumsal Yönetim Serisi**, S.1 <http://www.denetimnet.net> (10.09.2011).

DHMİ Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 15.10.1993 tarih ve 21729 sayılı Resmi Gazete.

DİNAPOLİ, Thomas P., (2007), **Standards for Internal Control in New York State Government**, http://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/intcontrol_stdts.pdf, (01.01.2012).

- DİNÇ, Engin ve Hasan, Abdioğlu, (2009), “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 12, Haziran, Balıkesir, ss.157-184.
- DİNÇBAŞ, Osman (2005). “**Kurumsal Yönetim İlkeleri Doğrultusunda Risk Yönetimi ve Muhasebe Denetimi, Sunum Notları**, Ernst & Young., <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/07sempozyum/04-osman%20d%C4%B0n%C3%87ba%C5%9E.ppt> (2109.2012).
- DİPLOK, Jane, (2010), “United Nations, Chapter 4 Governance of Markets Matters, Corporate Governance in the Wake of the Financial Crisis Selected International Views”, **United Nations Conference on Trade and Development**, New York and Geneva, www.unctad.org/isar (23.02.2013).
- DMS 22, **Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması**, Devlet Muhasebesi Standardı (22), 24.11.2011 tarih ve 28122 sayılı Resmi Gazete.
- DOĞMUŞ, M. Didem, (2010), “Avrupa Birliği’nde İç Denetim Sistemi”, Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, **Araştırma ve İnceleme Serisi 2**, Ankara.
- Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007 – 2013)**, 01.07.2006 tarih ve 26215 sayılı Resmi Gazete.
- DRUCKER, Peter F., (1993), **Yeni Gerçekler**, Birtane, Karanakçı (Çeviren), T. İş Bankası Kültür Yayınlar, Ankara.
- DRUCKER, Peter F., (1993), **Kapitalist Ötesi Toplum**, İnkılap Kitabevi, İstanbul.
- DURMUŞ, Ekiz, (2004), “Eğitim Dünyasının Nitel Araştırma Paradigmasıyla İncelenmesi: Doğal ya da Yapay”, **Gazi Üniversitesi, Türk Eğitim Bilimleri Dergisi**, Güz, Ankara, ss. 415-439, http://www.tebd.gazi.edu.tr/arsiv/2004_cilt2/sayi_4/415-439.pdf (03.09.2013).
- ERASLAN, Taner, (2012), “Kamu İdarelerinde İç Kontrol”, **Sunum**, www.erkankaraarslan.org/wp.../11/kamu-idarelerinde-iç-kontrol.pptx (01.02.2013).

- ECIIA (ed.), (2007), **The Role of Internal Audit in Corporate Governance in Europe Current Status, Necessary Improvements, Future Tasks**, Published by European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA), Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. Genthiner Str. 30 G 10785 Berlin.
- ECIIA, (2005), **Internal Auditing in Europe**, European Confederation of Institutes of Internal Auditing, Copyright ECIIA, Koolstraat, Brussels (Belgium).
- ECIIA ve IIA, (2012), “**Corporate Governance Insights Reinforcing audit committee oversight through global assurance**”, European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) ve Institute of Internal Auditors (IIA), http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2012/banking_sector/registered-organisations/eciia-annex_en.pdf (02.03.2013).
- ERDOĞAN, Melih, (2013), **Muhasebede Bilgi Yönetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2967, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1922, Eskişehir.
- ERDOĞAN, Simay, (2009), **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi**, Planlama Uzmanlığı Tezi, DPT Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara.
- ERDÖNMEZ, Pelin Ataman, (2003), “Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı 47, s.38-55
- ERGİN, Hüseyin, (2006), **Denetim**, Ekspres Matbaası, Kütahya.
- Ernst & Young LLP, (2002), **Preparing for Internal Control Reporting**, https://www.2.eycom.ch/publications/items/internal_control/1/en.pdf (05.05.2013).
- Ernst & Young, (2010), **Government as best in class shareholder**, http://www.lesechos-conferences.fr/data/classes/produit_partenaire/fichier_2150_361.pdf (02.02.2013).
- EROĞLU, Cengiz Alp, (2003), “Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Kamunun Aydınlatılması”, **Sermaye Piyasası Kurulu Hukuk İşleri Dairesi**, Yeterlik Etüdü, Ankara.

- EŞ, Abdulhamit, (2008), “Sürdürülebilirlik ve Firma Düzeyinde Sürdürülebilirlik Performans Ölçümü”, Yüksek Lisans Tezi, **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Bolu.
- ECGI (European Corporate Governance Institute), (t.y.), http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php 804.05.2013).
- European Commission The EU Single Market, (t.y.), http://ec.europa.eu/internal_market/company/modern/index_en.htm (26.05.2013).
- Forbes Dergisi, (2014), The World’s Biggest Public Companies (Dünyanın En Büyük Kamu İşletmeleri), **Forbes Dergisi**, <http://www.forbes.com/global2000/list/> (25.01.2014).
- FORFÁS, (2010), **The Role of State Owned Enterprises: Providing Infrastructure and Supporting Economic Recovery**, http://www.forfas.ie/media/Forfas20100730_Role_of_SOEs.pdf (27.02.2013).
- GARİTTE Jean Pierre, (2003), “Sürdürülebilir kurumsal yönetimin şartı "etkinlik"” , **Activeline Gazetesi**, No:45 <http://www.makalem.com>, (05.06.2011).
- GAO (United States. General Accounting Office), (2001), **Internal Control Management and Evaluation Tool: Internal Control Standards**, <http://www.gao.gov/new.items/d011008g.pdf> (10.11.2012).
- GENÇ, Mehmet, (2007), **Osmanlı İmparatorluğunda Devlet ve Ekonomi**, Ötüken Yayınevi, Ankara.
- GER, Güliz, (2009), “Tüketici Araştırmalarında Nitel Yöntemler Kullanmanın İncelikleri ve Zorlukları”, **Tüketici ve Tüketim Araştırmaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, İstanbul, ss.1-19.
- GIBBS, Graham R. ve Celia, Taylor, (2010), “**How and what to code**”, onlineqda.hud.ac.uk/Intro_QDA/how_what_to_code.php (23.12.2013).

- GLIEM, Joseph A. ve Gliem, Rosemary R., (2003), “**Calculating, Interpreting, and Reporting Cronbach’s Alpha Reliability Coefficient for Likert-Type Scales**”, Presented at the Midwest Research-to-Practice Conference in Adult, Continuing, and Community Education, The Ohio State University, Columbus, OH, <https://scholarworks.iupui.edu/bitstream/handle/1805/3.44/Gliem%20%20Gliem.pdf?sequence=1> (05.01.2014).
- GROSS, Patrick W. ve William W., Lewis, (2010), “**Restoring Trust in Corporate Governance: The Six Essential Tasks of Boards of Directors and Business Leaders Policy Brief**”, Policy and Impact Committee of the Committee for Economic Development Sy ix <http://www.hks.harvard.edu/m-rcbg/Articles/Heineman%202.4.10/CED%20FINAL%20PDF%20VERSION%20JANUARY%2020.pdf> (21.04.2013).
- GÖNENÇ, İ. Ethem ve WOLFLİN, John, (t.y.), “**Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilir Yönetim ve Karar Verme Süreci**”, http://www.igemportal.org/Resim/Surdurulebilirlik_kavrami_ve_karar_verme.pdf (01.11.2011).
- GÖNÜLAÇAR, Şener, (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 130 (Temmuz-Ağustos 2007) ve 131 (Eylül-Ekim 2007), http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/IC_DENETIMDE_Hedefler_ve_Beklentiler.pdf (01.09.2012).
- GÖNÜLAÇAR, Şener, (2008a), “**Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim**”, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk_kamu_yonetiminde_ic_denetim_2008.pdf, (01.01.2012).
- GÖNÜLAÇAR, Şener, (2008b), “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, **Mali Hukuk Dergisi**, sayı 135, Mayıs – Haziran, ss. 49 – 50, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%DD%E7%20Denetim/ic_denetimin_burokratik_serencami_Sener_GONULACAR_2008.pdf (07.06.2012).

- GÖNÜLAÇAR, Şener, (2010), “Kamuda İç Denetçiler ile Müfettişler Arasındaki Görev Örtüşmesi Sorununa Bir Çözüm Önerisi: İngiltere Eğitim Sisteminde İç Denetim ve Teftişin Rol ve Sorumlulukları”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 148, ss.25-32.
- GÜÇLÜ, Hakan, (2012), “İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’nin Performansının Oluşturulan İki Yeni Endeksle Karşılaştırılması”, **İMKB Dergisi**, Yıl 3, Sayı 50, İstanbul.
- GÜLMEZ, İsmail, (2002), “Kamusal Sermaye ve Denetimi”, **YDK Dergisi**, Yıl 1, Sayı 1, Ankara, ss.12-18, www.ydk.gov.tr (01.03.2010).
- GÜNER, M. Fatih, (2009), “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, **Maliye Dergisi**, Sayı 157, Temmuz-Aralık, Ankara.
- GÜRAN, Mehmet Cahit ve Selçuk, CİNGİ, (2002), "Devletin Ekonomik Müdahalelerinin Etkinliği", **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi** (3), Antalya.
- GÜREDİN, Ersin, (1993), **Denetim**, Beta Basım, İstanbul.
- GÜRKAN, Nazmi Zarifi, (2009), “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Yüksek Lisans Tezi, **Süleyman Demirel Üniversitesi SBE**, Isparta.
- Federation of European Accountants (FEE), (2003), “**Discussion Paper on the Financial Reporting and Auditing Aspects of Corporate Governance**”, Rue de la Loi 83 – 1040, Bruxelles, http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=482&Itemid=106&lang=en (07.05.2012).
- Hazine Müsteşarlığı, (2010), **2009 Kamu İşletmeleri Raporu**, Hazine Müsteşarlığı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Hazine Müsteşarlığı, (2011), **2010 Kamu İşletmeleri Raporu**, Hazine Müsteşarlığı Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Hazine Müsteşarlığı, (2012), “**KİT’lerin ve Özelleştirme Programındaki Kuruluşların Bilançosu**”, <http://www.hazine.gov.tr/default.aspx?nsw=EilDPQez15w=-H7deC+LxBI8=&mid=60&cid=14&nm=34> (25.07.2012).

Hazine Müsteşarlığı, (2013), **2012 Yılı Kamu İşletmeleri Raporu**, Hazine Müsteşarlığı Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü, Ankara.

Hazine Müsteşarlığı, (2013), “**Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü Hakkında**”, <http://www.hazine.gov.tr/default.aspx?nsw=Ymz8KGZqc0uoAZWPsfI3bw==H7deC+LxBI8=> (01.08.2013).

HIGHTOWER, Rose, (2009), **Internal Controls Policies and Procedures**, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, NJ, USA.

HKİCPA, (2004), “**Corporate Governance for Public Bodies – A Basic Framework**”, HKİCPA (Hong Kong Institute of Certified Public Accountants), www.hkicpa.org.hk (11.12.2012).

Hm-Treasury, (2011), “**Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice**”, http://www.hm-treasury.gov.uk/d/corporate_governance_good_practice_guidance_july2011.pdf (01.12.2013).

<http://icdenetim.gov.tr/ic-denetim/ic-denetim-terimleri/> (06.01.2013).

<http://www.bumko.gov.tr/TR,908/kadro-istatistikleri.html>, 2013 Mart Ayı Kamu Sektörü İstihdam Sayıları (28.08.2013).

<http://www.bumko.gov.tr>, Kamu Sektörü İstihdam Sayıları (01.10.2012).

<http://www.bumko.gov.tr>, Kamu Sektörü İstihdam Sayıları (2012 Haziran)(10.10.2012).

<http://www.dhmi.gov.tr> (01.12.2013).

<http://www.icdenetim.net/kurumsal-yonetim>, (t.y.), Kurumsal Yönetim (26.07.2013).

<http://www.icdenetimmerkezi.com>, (t.y.) (01.06.2012).

<http://www.kiyiemniyeti.gov.tr> (01.12.2013).

<http://www.oib.gov.tr>, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, (01.11.2012).

<http://www.tcdd.gov.tr> (01.12.2013).

<http://www.tcdd.gov.tr/home/detail/?id=1847> (06.12.2013).

<http://www.tide.org.tr> (03.09.2011).

<http://www.tudemsas.gov.tr> (01.12.2013).

<http://www.tulomsas.com.tr> (01.12.2013).

<http://www.tuvasas.com.tr> (01.12.2013).

http://www.yale.edu/auditing/balancing/internal_controls.html, (t.y.), Internal Control Tools (27.11.2012).

IFAC, (2001a), “**Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**”, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf> (25.06.2012).

IFAC, (2001), “**Kamu Sektöründe Hesap Verme Sorumluluğuna Genel Bakış**”, International Public Sector Study, 535 Fifth Avenue, 26th Flor, New York 10017, USA, Baran, ÖZEREN (çev.), Sayıştay Yayınları, Ankara.

IFC, (2006a), “**IFC Corporate Governance Progression Matrix For State-Owned Enterprises (SOEs)**”, http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/921940004a893ceeb645f69e0dc67fc6/Progression_Matrix_for_SOE_Dec_06.pdf?MOD=AJPERES (01.07.2013).

IFC, (2006b), “**Corporate Governance Information Request List – SOEs**”, http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Topics_Ext_Content/IFC_External_Corporate_Site/Corporate+Governance/Investments/Tools/ (06.07.2013).

IFAC, (2012), “**Professional Accountants in Business Committee International Good Practice Guidance Evaluating and Improving Internal Control in Organizations**”, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Evaluating%20and%20Improving%20Internal%20Control%20in%20Organizations%20-%20updated%207.23.12.pdf> (05.05.2013).

- IFAC, (2013), “**International Good Practice Guidance, Evaluating and Improving Internal Control in Organizations: Executive Summary**”, <http://www.ifac.org/publications-resources/evaluating-and-improving-internal-control-organizations-1> (06.06.2013).
- IIA, (2001), “**Uygulama Önerisi 2120.A1-1: Kontrol Süreçlerinin Değerlendirilmesi ve Rapor Edilmesi Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarından Standart 2120.A1’in Yorumu**”, <http://www.tide.org.tr/uploads/2120.A1-1.pdf> (03.02.2013).
- IIA, (2001a), “**Uygulama Önerisi 2100-5: Mevzuata Uyum Programlarının Değerlendirilmesinde Hukukî Mülâhazlar, Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarından Standart 2100’ün Yorumu**”, <http://www.tide.org.tr/uploads/2100-5.pdf> (03.02.2013).
- IIA, (2001b), “**Uygulama Önerisi 2060-1: Denetim Komitesi, Yönetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlama**”, <http://www.tide.org.tr/uploads/2060-1.pdf> (03.02.2013).
- IIA, (2001c), “**Uygulama Önerisi 2050-1: Eşgüdüm**”, <http://www.tide.org.tr/uploads/2050-1.pdf> (03.02.2013).
- IIA, (2003), “**Uygulama Önerisi 2440-3: Hassas Bilgilerin Hiyerarşi içinde ve Dışında Raporlanması, Uluslararası iç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarından Standart 2440 ve Standart 2600’ün ve Etik Kurallarının Dürüstlük ve Gizlilikle ilgili Davranış Kurallarının Yorumu**”, <http://www.tide.org.tr/uploads/2440-3.pdf> (03.02.2013).
- IIA, (2004), “**The Professional Practices Framework for Internal Auditing**”, Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida s. xxvii,13-20. <http://www.iadb.org/aug/includes/ProfPracFramework.pdf> (01.01.2012).
- IIA, (2004), “**Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, Uygulama Önerisi 1300-1**”, <http://www.tide.org.tr/uploads/1300-1.pdf> (03.02.2013).

- IIA, (2004a), **“Dış Değerlendirmeler, Uygulama Önerisi 1312-1”**, <http://www.tide.org.tr/uploads/1312-1.pdf> (03.02.2013).
- IIA, (2006), **“The Role of Auditing in Public Sector Governance,”** <http://www.theiia.org/download.cfm?file=3512> (03.06.2013).
- IIA, (2009), **“Uluslararası İç denetim Standartları”**, https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards_2011_Turkish.pdf (11.12.2012).
- IIA, (2009a), **“Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri, Uluslararası Meslekî Uygulama Çerçevesi Uygulama Önerisi 1310-1”**, <http://www.tide.org.tr/uploads/1310-1.pdf> (03.02.2013).
- IIA, (2009b), **“İç Denetim Planlamasında Risk Yönetim Süreçlerinin Kullanılması, Uygulama Önerisi 2010-2”**, <http://www.tide.org.tr/uploads/2010-2.pdf> (03.02.2013).
- IIA, (2010), **“Uygulama Önerisi 2440-3: Hassas Bilgilerin Hiyerarşi içinde ve Dışında Raporlanması”**, <http://www.tide.org.tr/uploads/2440-2.pdf> (03.02.2013).
- IIA, (2011), **“International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)”**, Current Standards, 2011 Edition, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx> (02.07.2012)
- IIA, (2012a), **Supplemental Guidance: Implementing a New Internal Audit Function in the Public Sector**, Release Date: April 2012, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/SG%20-%20Implementing%20a%20New%20Internal%20Audit%20Function.pdf>
- IIA, (2012b), **“Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance, (2nd Edition Release Date: Jan. 2012)”**, <https://na.theiia.org/news/Pages/Updated-Supplemental-Guidance-Released-The-Role-of-Auditing-in-Public-Sector-Governance-2nd-Edition.aspx> (05.05.2013).

- IIA, (2013), “**IIA Uluslararası İç Denetim Standartları**”, http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC_2013.doc (07.08.2013).
- INTOSAI, (2004), “**Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**”, INTOSAI Internal Control Standards Committee <http://www.intosai.org/uploads/1guicspubsece.pdf> (01.11.2011).
- INTOSAI, (t.y.) (a), “**Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) –I, I Kurucu İlkeler Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar Temel Denetim İlkeleri**”, A. Ömer KARAMOLLAOĞLU ve diğ. (çev.), Sayıştay Yayınları, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/issai.pdf> (02.02.2013).
- INTOSAI, (t.y.) (b), “**Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector**”, <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/intosai-guidance-for-good-governance-intosai-gov.html> (05.03.2013).
- INTOSAI ve Franki, VANSTAPEL, (2004a), **Guidelines For Internal Control Standards Fot The Public Sector**, Budapest, Özeren Baran (Çev.), 2006, Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, Özet Çeviri, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- INTOSAI, (2010), “GOV 9140 – Internal Audit Independence in the Public Sector”, **Approved at XXth Congress of INTOSAI**, Johannesburg 2010, <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9140-internal-audit-independence-in-the-public-sector.html> (02.02.2013).
- INTOSAI, (2010), “Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector INTOSAI GOV 9150”, **Approved at XXth Congress of INTOSAI**, Johannesburg, <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9150-coordination-and-cooperation-between-sais-and-internal-auditors-in-the-public-s.html> (02.02.2013).

- IMF, (1997), **Good Governance The IMF's Role**, Washington, U.S.A., <http://www.imf.org/external/pubs/ft/exrp/govern/govindex.htm> (07.06.2012).
- IMF, (2007), **Manual on Fiscal Transparency**, <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507m.pdf>, (03.01.2012)
- ISACA, (2010), **Monitoring Internal Control Systems and IT**, A Primer for Business Executives, Managers and Auditors on How to Advance Best Practices, ISACA, 3701 Algonquin Road, Suite 1010 Rolling Meadows, IL 60008, USA.
- İDKK, (2008), **Kamu İç Denetim Rehberi**, T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (07.04.2008 tarih ve 5 sayılı Kurul Kararı), <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4101,kamuicdenetimrehberidoc.doc?0> (15.02.2013).
- İDKK, (2009), **2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu**, T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara.
- İDKK, (2012), **Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi (2011-2013)**, <http://www.idkk.gov.tr> (03.01.2012)
- İSMMMO, (2013), **KOBİ'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- JOHNSTON, Donald, (2006), **OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetim Rehberi**, TÜSİAD ve OECD, <http://www.tusiad.org.tr/bilgi-merkezi/raporlar/oecd-kamu-isletmeleri-icin-kurumsal-yonetim-rehberi/> (27.03.2013).
- JULIEN, Rick ve Rieger, Larry, (2011), **“Strengthening Corporate Governance With Internal Audit”**, Crowe Horwath LLP, http://www.crowehorwath.com/folio-pdf/RISK12911_CorpGovWP_lo.pdf (17.04.2013).
- KAGERMANN, Henning, William, KINNEY, Karlheinz, KÜTING, Claus-Peter, WEBER eds., (2008), **Internal Audit Handbook Management with the SAP**, Springer-Verlag Heidelberg, Berlin.

Kalkınma Bakanlığı, (2012), “İşletmeci KİT'ler Hakkında Özet Bilgiler”, **Ekonomik ve Sosyal Göstergeler**, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/EkonomikSosyalGostergeler.aspx> (07.08.2012).

Kalkınma Bakanlığı, (2012), 2013 Yılı Programı, 18 Ekim 2012 tarihli ve 28445 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 4 Ekim 2012 tarihli ve 2012/3839 sayılı 2013 Yılı Programının Uygulanması, **Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı Eki**, <http://www.kalkinma.gov.tr>.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıklarının 2010 Yılına Ait Genel Yatırım ve Finansman Programı, 17.10.2009 Tarih ve 27379 Sayılı Resmi Gazete.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıklarının 2013 Yılına Ait Genel Yatırım ve Finansman Programı Hakkında 2012/3840 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar, 04.10.2012 Tarihli ve 2012/3840 Sayılı Kararnamenin Eki Karar.18.10.2012 tarih ve 28445 sayılı Resmi Gazete.

KARATAŞ, Süleyman, (1992), **Kamu İşletmeleri ve Yerel Yönetimler**, Veli Yayınları, İstanbul.

KARATAŞ, Cevat, (1994), “Türkiye’de Kamu Borçları, Vergi Sistemi ve Kamu Harcamaları 1980-1993”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi, Sayı 36, İstanbul, ss.84.105.

KARAGİORGOS, Theofanis, George, DROGALAS, Evaggelos, GOTZAMANİS ve Ioannis, TAMPAKOUDİS, (2010), “Internal Auditing As An Effective Tool For Corporate Governance”, **Journal of Business Management (JBM) International Science Press**, VOL. 2, No. 1, January-June 2010, pp.15-23, http://www.drogalas.gr/uploads/publications/INTERNAL_AUDITING_AS_AN_EFFECTIVE_TOOL_FOR_CORPORATE_GOVERNANCE.pdf (19.03.2013).

- KARLUK, Rıdvan (2007), **Cumhuriyet'in İlanından Günümüze Türkiye Ekonomisinde Yapısal Dönüşüm**, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- KAVVAL, Hasan, (2008), **Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 4. Baskı, Ankara.
- KENGER, Erdal, (2001), "Denetim", **YDK**, www.ydk.gov.tr, (01.02.2011).
- KENGER, Erdal, (2002), "Yüksek Denetim", **YDK Dergisi**, Yıl 1, Sayı 2, Ankara, ss.19-57.
- KISAER, Hülya ve Tarıkahya, Nihan, (2003), **KİT'lerde Verimlilik, Kârlılık Analizleri (1196-2000)**, MPM Yayınları, No 673, Ankara.
- KORKMAZ, Umut, (2007), "Kamuda İç Denetim (I)", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 2 Sayı 25 Bahar, Ankara, ss.40-49.
- KORKUT, Sevgi, (2007), "Parlamentar Denetim Kapsamında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetlenmesi: TBMM KİT Komisyonunun Denetim Prosedürü ve KİT'lerin Denetiminde Geleceğe Dönük Öngörüler", **Yasama Dergisi**, Sayı 6, Ankara, ss.5-49.
- KOWALSKI, Przemyslaw, Max, BÜGE, Monika, SZTAJEROWSKA ve Matias, EGELAND, (2013), "State-Owned Enterprises: Trade Effects and Policy Implications", **OECD Trade Policy Paper, No. 147, OECD Publishing**, <http://dx.doi.org/10.1787/5k4869ckqk7l-en>, (24.01.2014)
- KÖSE, Ömer, (2000), **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- KÖSEOĞLU, Mehmed Akif, (2005), "Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Performans Ölçümü", DPT Uzmanlık Tezi, **T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı**, Ankara.

KURNAZ, Niyazi, (2006), “Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi”, Doktora Tezi, **Dumlupınar Üniversitesi SBE İşletme Anabilimdalı**, Kütahya.

KURNAZ, Niyazi ve Tansel, Çetinoğlu, (2010), **İç Denetim –Güncel Yaklaşımlar-**, **Umuttepe Yayınları**, No:33, 1. Basım, İzmit-Kocaeli.

Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine Ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, Seri: IV No: 54 11 Ekim 2011 tarih ve 28081 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

KÜÇÜKKOCAOĞLU, Güray, (t.y.),“**Kamu İktisadi Teşekkülleri ve Özelleştirme İdaresi**” (Word Dosyası), <http://www.baskent.edu.tr/~guray/> (10.10.2012).

KYD ve OECD, (2005), “**Kurumsal Yönetim İlkeleri**”, Yayın no. KYD-Y/2005-01-01,[http://www.tkyd.org/files/downloads/bilgi_merkezi/kyd_yayinlari/](http://www.tkyd.org/files/downloads/bilgi_merkezi/kyd_yayinlari/oecd_2004.pdf) oecd 2004.pdf (12.12.2012).

LEAVİNS, John R. ve Ramaswamy, Vinita, (2013), “Improving Internal Controls Over Inventory With Radio Frequency Identification Technology”, **Review of Business Information Systems – Second Quarter 2013**, Volume 17, Number 2, The Clute Institute, <http://journals.cluteonline.com/index.php/RBIS/article/view/7844/7905> ss.59-63 (17.09.2013).

MACCARTHAIGH, Muiris, (2009), **The Corporate Governance of Commercial State-owned Enterprises in Ireland**, Institute of Public Administration, CPMR Research Report 9, Dublin Ireland, www.ipa.ie (11.03.2013).

Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu, “**MKE Organizasyon Şeması**” http://www.mkek.gov.tr/Icerikler/_5Rf4T9l.pdf, (12.12.2011)

Maliye Bakanlığı, (t.y.), “**İç Kontrolün Tarihçesi**”, <http://www.maliye.gov.tr/Sayfalar/IcKontrol.aspx> (11.12.2012).

Maliye Bakanlığı, (2006), **Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, www.bumko.gov.tr/DENETIM (09.04.2013).

Maliye Bakanlığı, (2009a), **2010 Yılı Bütçe Gerekçesi**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, <http://www.bumko.gov.tr/TR,57/2010-yili-butce-gerekcesi.html> (10.11.2011).

Maliye Bakanlığı, (2011b), **2012 yılı Bütçe Gerekçesi**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, <http://www.bumko.gov.tr/TR,55/2012-yili-butce-gerekcesi.html> (03.04.2012).

MEREDITH, Edwards & Robyn, Clough, (2005), “Corporate Governance and Performance An xploration of the Connection in a Public Sector Context, Corporate Governance in the Public Sector: An Evaluation of its Tensions, Gaps and Potential”, **Issues Series**, Paper No. 1, University of Canberra, http://www.canberra.edu.au/corpgov-aps/ALL_HTM-Files/Pubsdefault.htm (13.04.2013).

MICHAEL, Ruffner ve Joaquin, Sevilla, (2004), “Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control”, **OECD Journal on Budgeting**, Volume 4, No. 2, <http://www.oecd.org/gov/budgeting/43488756.pdf> (05.07.2012).

MILLWARD, Robert, (2011), “Public Enterprise In The Modern Western World: An Historical Analysis”, **Annals of Public and Cooperative Economics**, Vol. 82, Issue 4, Published by Blackwell Publishing Ltd, 9600 Garsington Road, Oxford OX4 2DQ, UK and 350 Main Street, Malden, MA, MA 02148, USA, ss.375-398, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1962473 (05.10.2012).

MİL, Burak, (2007), **Nitel Araştırma, Neden Nasıl Niçin**, Atilla Yüksel, Burak Mil ve Yasin, Bilim (Ed.), Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, ss. 3-43.

MOCAN, Reşat, (1987), “Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Denetim”, **Amme İdaresi Dergisi**, TODAİE, Cilt 20, Sayı 3, Ankara, ss.55-60.

MOELLER, Robert R., (2005), **Brink’s Modern Internal Auditing**, Sixth Edition, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, USA.

NOLAN, Haskovec, (2010), “Codes of Corporate Governance, Millstein Center for Corporate Governance and Performance”, <http://www.corpgov.deloitte.com/site/gereng/> (07.08.2012).

OECD, (t.y.), **OECD Comparative Report on Corporate Governance of State-Owned Enterprises**, http://www.thepresidency.gov.za/ElectronicReport/downloads/volume_4/business_case_viability/BC1_Research_Material/OECD_Comparative_Analysis.pdf (24.01.2014).

OECD, (2004), **OECD Principles of Corporate Governance**, OECD Publications Service, 2, ,75775 Paris Cedex 16, France, <http://www.oecd.org/corporate/ca/Corporategovernanceprinciples/31557724.pdf> (15.12.2011).

OECD, (2005a), **Corporate Governance of State-Owned Enterprises A Survey of OECD Countries**, <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/21755678.pdf> (23.08.2012).

OECD, (2005b), **Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control**, <http://www.oecd.org/gov/34904246.pdf> (19.03.2013).

OECD, (2010), **Policy Brief On Corporate Governance Of State-Owned Enterprises In Asia Recommendations For Reform**, <http://www.oecd.org/countries/philippines/45639683.pdf> (19.03.2013).

OECD, (2010), **Corporate Governance Accountability and Transparency A Guide For State Ownership**, OECD Publishing, 2, rue André-Pascal, 75775 Paris Cedex 16 Printed in France.

OECD, (2011), **Corporate Governance of State-Owned Enterprises Change and Reform in OECD Countries Since 2005**, http://www.oecd-ilibrary.org/governance/corporate-governance-of-state-owned-enterprises_9789264119529-en (01.02.2013).

- OJO, Marianne, (2010), “International Framework For Liquidity Risk Measurement, Standards And Monitoring: Corporate Governance And Internal Controls”, **Bank for International Settlements (BIS) Publications**, <http://ssrn.com/abstract=1584402> (11.01.2013).
- OKUR, Yaşar, (2010), “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme”, **Maliye Dergisi**, Sayı 158, Ocak-Haziran, ss.570-586.
- ÖNGÖR, Y. Akın, (2011), **Benden Sonra Devam**, Alametifarika Yayınları, İstanbul.
- ÖZDEMİR, Umut Evin, (2003), “**Stratejik Planlama ve İyi Yönetişim**” İyi Yönetişimin Temel Unsurları, T.C.Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara.
- ÖZEREN, Baran, (2000), **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- ÖZMEN, Ahmet (1999), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, Ali Atıf Bir (Ed), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1081, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 601, Eskişehir, ss.119-137.
- PALABIYIK, Hamit, (t.y.), “**Sürdürülebilirlik ve Yerel Yönetimler: Uygulanabilirliği ve Ölçümü Üzerine**”, <http://members.comu.edu.tr/hpalabiyik/makale/f13.pdf>, (12.12.2011).
- PAMUKÇU, Fatma, (2011), “Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2011, ss. 133-148.
- PASLI, Ali, (2004), **Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi**, Tekinalp Ü. (Sunuş yazısı), Beta Basım A.Ş., İstanbul.
- PICKETT, K. H. Spencer, (2003), **The Internal Auditing Handbook**, Second edition, John Wiley, England.

- PICKETT, K. H. Spencer, (2010), **The Internal Auditing Handbook**, Third edition, A John Wiley and Sons, Ltd., Publication, , The Atrium, Southern Gate, Chichester, West Sussex, PO19 8SQ, United Kingdom, Printed in Great Britain by CPI Antony Rowe, Chippenham, Wiltshire.
- PEHLİVANLI, Davut, (2010), **Modern İç Denetim**, Beta Basım Yayınevi, 1. Baskı, İstanbul.
- Platin Dergisi (Eki), (2011), “**İç Denetim Nedir, Kurumsal Yönetimin Güvencesi "İç Denetim"**”, Mayıs, http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf (23.11.2012).
- PricewaterhouseCoopers Türkiye, (2010), “**5 Dakika’da Dev Yabancı Şirketlerin Korkulu Rüyası FCPA (Foreign Corrupt Practices Act)**”, http://www.pwc.com.tr/tr_TR/tr/publications/5dakika/assets/pdf/5dakika-fcpa-tr-7-05_final.pdf (17.002.2013).
- REINERT, Erik S., (1999), “The Role of the State in Economic Growth”, **Journal of Economic Studies**, Vol. 26 No. 4/5, MCB University Press, 0144-3585, ss.268-326, <http://www.othercanon.com/uploads/state-paper-pdf.pdf> (12.12.2012).
- Report of The Committee on Financial Aspects of Corporate Governance (Caldbury Report)**, (1992) 1. Published, Printed in Great Britain by Burgess Science Pres. England. <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf> (13.05.2012).
- RİTTENBERG, Larry E., Bradley, J. SCHWİEGER ve Karla, M. JOHNSTONE, (2008), **Auditing**, 6 th edition, Thomson South-Western, Oh.
- Sarbanes-Oxley Act of 2002, (2002), **Corporate responsibility**, Public Law 107–204—July 30 2002, <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf> (21.02.2013).
- SAĞLAR, Jale ve Koray, TUAN, (2009), “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 18, Sayı 1, ss. 343–358.

SAKARYA, Şakir, Doğan, KUTUKIZ ve Yakup, ÜLKER, (2010), “Küresel Finansal Krizler Sonrası Kurumsal Yönetim Alanındaki Gelişmeler: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi (İMKB XKURY) Bazında Bir İnceleme”, **Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi-1 Küresel Krizler ve Ekonomik Yönetişim Bildiriler Kitabı**, İnönü Üniversitesi İİBF Fakültesi, Malatya, ss. 231-252.

SAKARYA, Şakir, (2011), “İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerin Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu ve Hisse Senedi Getirileri Arasındaki İlişkinin Olay Çalışması (Event Study) Yöntemi ile Analizi”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 7, Sayı 13, ss.147-162.

SALTIK, Nihal, (2007a), “İç Kontrol Standartları”, Uzmanlık Tezi, **Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi**, Ankara, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4042,ickontrolstandartlaripdf.pdf?0> (26.03.2012).

SALTIK, Nihal, (2007b), “İç Kontrol Standartları”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 2 Sayı 26, Ankara, ss.1-35.

SANDIKCIOĞLU, Ayça, (2005), Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi, Yeterlik Etüdü, **Sermaye Piyasası Kurulu**, Ankara.

SAYIN, İsmail Hakkı, (1998), **Avrupa Birliği Sayıştayı**, Sayıştay Yayınları, Ankara.

Sayıştay, (1994), **Intosai İç Kontrol Standartları**, Sayıştay Başkanlığı, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/intosai2.htm> (29.07.2012)

Sayıştay, (2011), **Kamu İşletmeleri 2008 Yılı Genel Raporu**, Sayıştay Başkanlığı Ankara, www.sayistay.gov.tr/rapor (03.05.2012).

Sayıştay, (2012), **Kamu İşletmeleri 2009 Yılı Genel Raporu**, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay, (2013), **TCDD 2012 Sayıştay Raporu**, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay, (2013), **TÜLOMSAŞ 2012 Sayıştay Raporu**, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay, (2013), **TÜDEMSAŞ 2012 Sayıştay Raporu**, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay, (2013), **KEGM 2012 Sayıştay Raporu**, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Sayıştay, (2013), **DHİMİ 2012 Sayıştay Raporu**, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

SAWYER'S Lawrence B., Mortimer A., DITTENHOFER ve James H.. SCHEİNER (with contributions by Anne, GRAHAM, Paul, MAKOSZ), (2005), **Sawyer's internal auditing : the practice of modern internal auditing**, 5th ed, Altamonte Springs, Fla., Institute of Internal Auditors, c2005.

SELİMOĞLU, Seval K., (2001), “İç Denetim Faaliyetlerinin Dışarıdan Sağlanması (Outsourcing) ve Bağımsızlık Olgusu”, **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, Ankara, ss.47-54.

SELİMOĞLU, Seval K. ve Şaban, Uzay (ed.), (2009), **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara.

SELİMOĞLU, Seval K. ve Hülya, Göktepe, (2007), “Türk Ticaret kanunu Yasa Tasarısındaki Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Sayı 81, İstanbul, ss.17-44.

Sermaye Piyasası Kurulu, (2005a), **Kurumsal Yönetim İlkeleri**, SPK Yayınları <http://www.etikadanismanlik.com/depo/kurumsalyonetimilkeleri.pdf> (01.01.2012).

Sermaye Piyasası Kurulu –SPK-, “**Derecelendirme Faaliyetiyle Yetkili Kuruluşlar**”, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=10&subid=1> (16.05.2013)

SİMON, C.Y. Wong, McKinsey & Company, (2006), “**Corporate Governance in State-Owned Enterprises**”, McKinsey & Company, WashingtonDC, http://rru.worldbank.org/Documents/PSDForum/2006/simon_wong.pdf (07.05.2013).

SİMON, C.Y. Wong, (2004), “**Improving Corporate Governance in SOEs: An Integrated Approach**”, Corporate Governance International, Volume 7, Issue 2, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=897121 (01.08.2013).

- SONİA, De Paola de Gathmann, Manuel, Reyna, (t.y.), “**Corporate Governance In Venezuela, Promoting an agenda based on ethics, transparency and accountability**”, <http://www.oecd.org/daf/corporateaffairs/corporategovernanceprinciples/35657436.pdf> (26.03.2013).
- SÖYLER, İlhami ve Mustafa, ÇOLAK, (2012), “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama”, **Maliye Dergisi**, Sayı 162, Ocak –Haziran, ss. 145-154.
- ŞAHİN, Ümit, (2008), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi”, **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl:10, Sayı:15, ss.289-302.
- ŞENGÜR, Evren Dilek, (2005), “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- TANER, Ahmet, (2012), “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Arayışları ve Hesap Verme Sorumluluğuna Etkileri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:85/ Nisan-Haziran, Ankara.
- TBMM AB Uyum Komisyonu, **Sayıştay Kanun Teklifi'ne İlişkin AB Uyum Komisyon Raporu**, 23.02.2010 Tarih ve Karar No.: 28, <http://www.tkyd.org> (03.02.2012) .
- TCDD Teftiş Kurulu Yönetmeliği**, 30.01.1992 tarih ve 21127 sayılı Resmi Gazete.
- TDK BSTS, (2011), “Denetim”, **Bilim Sanat Terimleri Sözlüğü / İktisat Terimleri Sözlüğü**, <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (02.07.2011).
- TDK BSTS, (2011a), “Sürdürülebilir Büyüme”, **Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü / İktisat Terimleri Sözlüğü**, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&view=bilimsanat (01.07.2011).
- TDK BSTS, (2011b) “Sürdürülebilir Kalkınma”, **Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü / İktisat Terimleri Sözlüğü**, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&view=bilimsanat (01.07.2011).

TDK Güncel Türkçe Sözlük, (2013), “Geçerlilik”, <http://www.tdk.gov.tr/gecerlilik> (10.12.2013).

TDK Güncel Türkçe Sözlük, (2011), “Revizyon ve İnceleme”, <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (02.07.2011).

TECER, Meral, (1988), “Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 21, Sayı 2, Ankara.

TEKİN, Ali Güner, (2003), “KİT’lerin Yönetim Yapısının Kurumsal Yönetişim İlkeleri (Corporate Governance) Açısından İrdelenmesi”, **Ekonomistler Bülteni**, Haziran 2003, <http://www.angelfire.com/ok4/aligunertekin/200306KITCG.pdf> (24.02.2012).

TESMER, (2010), **Denetim**, Temel Eğitim ve Staj Merkezi, Yayın No.85, Ankara.

The Netherlands Ministry of Finance, (2000), “**Government Governance Corporate governance in the public sector, why and how?**”, The Netherlands Ministry of Finance Government Audit Policy Directorate (DAR), http://www.ecgi.org/codes/documents/public_sector.pdf (11.11.2012).

The Republic Of Slovenia, (2009), **Policy on Corporate Governance of State-Owned Enterprises**, Number: 47600-13/2009/5, Slovenia, <http://www.mf.gov.si/> (01.12.2012).

TKYD (1), (t.y.), “**BİST Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY)**”, <http://www.tkyd.org/tr/content.asp?PID={FB59288A-5A83-4120-96F4-7ED3734A5320}> (23.03.2013).

TKYD (2), (t.y.), “**İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi**” <http://www.tkyd.org/tr/derecelendirme.asp> (23.03.2013).

TOKGÖZ, Nuray ve Saime, Önce, (2009), “Şirket Sürdürülebilirliği: Geleneksel Yönetim Anlayışına Alternatif”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi** (C.X I, S I), Afyonkarahisar.

- TONİNELLİ, Pierangelo, (2008), “From private to public to private again: a long-term perspective on nationalization”, **Análise Social**, vol. XLIII (4.º), ss.675-692, <http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/1228400032F8jKF5eg6Rl17HK3.pdf> (23.12.2012).
- TURHAN, Mustafa, (2011), “Ekonominin dinamosu KİT'lerin geleceğini için ne düşünülmektedir”, **Dünya Gazetesi**, (07.05.2011).
- TUZCU, Arcan, (2004), **Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı İMKB-100 Örneği**, Turhan Kitabevi, Ankara.
- TUNÇ, Ferruh, (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’ndaki Kurumsallaşmayla İlgili Düzenlemeler, Kurumsallaşma ve Denetim Konferansı”, **X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, IV. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, İSMMO Yayın No 150, 2012, İstanbul.
- TÜLOMSAŞ Teftiş Kurulu Yönetmeliği**, 28.10.1993 tarih 21772 sayılı Resmi Gazete.
- TÜLOMSAŞ Organizasyon El Kitabı**, 2009, TÜLOMSAŞ Genel Müdürlüğü (yayımlanmamış doküman).
- TÜMOĞLU, Serhat, (2012), “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Kurumsal Yönetişim: Kosgeb Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, **Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi**, (2005), <http://www.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf>.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**, 1982, Kanun No.: 2709 Kabul Tarihi: 7.11.1982
- TÜRNÜKLÜ, Abbas, (2000). “Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri”, **5. Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi**, Güz, Sayı 24, ss. 543-559.
- TÜSİAD, (2000), **Kurumsal Yönetim İlkeleri**, Yayın No. TÜSİAD-T/2000-006-285, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., İstanbul.

- TÜSİAD, (2002), **Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi**, Yayın No. TÜSİAD-T/2002-12/336, http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/kurumsalyonetim.pdf (02.03.2013).
- TÜSİAD ve OECD, (2006), **OECD Kamu İşletmeleri İçin Kurumsal Yönetim Rehberi**, Yayın No. TÜSİAD-T/2006-04/417, Lebib Yalkın Yayınları Ve Basım İşleri Anonim Şirketi, İstanbul.
- TÜSİAD, (2008), **Kurumsal Risk Yönetimi**, Yayın No. TÜSİAD-T/2008-02/452, Graphis Matbaa Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., İstanbul.
- University of Stellenbosch Business School, the Hanns Seidel Foundation, (2012), **“Rating Corporate Governance of State-Owned Enterprises Moving towards improved performance”**, <http://www.governance.usb.ac.za/pdfs/Rating-Corporate-Governance-of-State-Owned-Enterprises.pdf> (26.05.2013).
- UZAY, Şaban, (2010), “İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur”, **Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi**, Sayı:4, Kayseri, ss. 26-28
- UZUN, Ali Kamil, (2009), “Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü”, **ACTIVE Dergisi**, Kasım-Aralık, Sayı 62, http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (26.06.2012).
- UZUN, Ali Kamil, (2009), “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, **DENETİŞİM Dergisi**, Sayı 3, <http://www.icdenetim.net/makaleler/89-kamu-yonetiminde-icdenetim> (26.06.2012).
- UZUN, Ali Kamil ve Gürdoğan, Yurtsever, (2009), “Kriz Yönetiminde İç Denetim'in Rolü”, **Kriz Yönetimi**, Haluk Sumer, Helmut Pernsteiner (der.), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, ss. 491 – 511.
- UZUNER, Yıldız, (1999), **Niteliksel Araştırma Yaklaşımı**. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri. TC Anadolu Üniversitesi Yayınları, Ünite 9, Eskişehir.
- ÜLGEN, Hayri ve S.Kadri, Mirze, (2007), **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, Arıkan Basım Yayım, 4. Bs., İstanbul.

- VAGLIASINDI, Maria, (2008), “**Governance Arrangements for State Owned Enterprises**”, The World Bank, Sustainable Development Network, Policy Research Working Paper 4542, <http://elibrary.worldbank.org/doi/pdf/10.1596/1813-9450-4542> (26.02.2013).
- YAMAN, Adem, (2008), “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 133.
- YAZGAN, Erhan ve Murad, Kayacan, (2008), “Gelişmekte Olan Ülkelere Yönelik Uluslararası Sermaye Hareketlerini Etkileyen Unsurlar: Kurumsal Yönetim ve İç Denetim”, **Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Uluslararası Sempozyumu – ICAM Bildiriler Kitabı**, Balıkesir Üniversitesi Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Balıkesir, ss.13-28.
- YILANCI, Münevver, (2003), **İç Denetim**, Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:86,
- YILDIRIM, Ali ve Hasan, Şimşek, (2006), **Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri**, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- YILDIZ, Feyyaz ve Mesut, Doğan, (2012), “Genel Müdür’ün Yönetim Kurulu Üyesi Olması Halinin Menkul Kıymet Yatırım Ortaklığı Firmalarının Performansına Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.17, Isparta, ss. 353-366.
- YILDIRIM, Yılmaz, (2011), “Sürdürülebilir Üretim”, **Mühendis ve Makine Dergisi**, Sayı: 613, Ankara, ss.27-29.
- YILMAZ, Edip ve Murat, Ertuğrul, (2011), “**Kamu İşletmeleri ve Kurumsal Yönetim**”, Hazine Müsteşarlığı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Müdürlüğü, <http://www.tkib.gov.tr/ocak2011.html> (10.11.2012)
- YIN, Robert K., (2009), **Case study research: Design and methods**, Fourth edition, Volume 5, Sage Publication, USA,.

- YDK, (2008), **Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu 2007**, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu Ankara, http://www.ydk.gov.tr/Genel_Rapor_2007/IA.htm (03.01.2011)
- YDK, (2001), **Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu 2000**, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu, Ankara, http://www.ydk.gov.tr/Genel_Rapor_2000/IA.htm (01.12.2010).
- YDK, (2007), **KİT Genel Raporu 2006**, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Ankara www.ydk.gov.tr (12.11.2010)
- YDK, (2008), **2007 KİT Genel Raporu**, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Ankara, www.ydk.gov.tr (21.11.2010).
- YDK, (2008b), **Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu 2008-2012 Stratejik Planı**, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Ankara, www.ydk.gov.tr (03.02.2011).
- YOİKK, (t.y.), **“Kamu Sermayeli Şirketlerde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulanması Projesi”**, Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Koordinasyon Kurulu, <http://www.yoikk.gov.tr/upload/komiteler/kurumsalyonetim/kamukurumsal.pdf> (12.05.2013).
- YPK, (2011), **2011/40 Sayılı Karar, Yüksek Planlama Kurulu, Katılım Öncesi Ekonomik Program (2012-2014)**, http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/View/13708/KEP_2012_2014.pdf (23.05.2012).
- ZORNOW, David M., Charles F., WALKER, Joshua, A. ELLİS ve Katherine, V. LESKER, (2013), **“The United States Foreign Corrupt Practices Act: SEC and DOJ Enforcement Trends”**, Skadden, Arps, Slate, Meagher & Flom LLP, http://www.law.yale.edu/documents/pdf/cbl/Skadden_FCPA_SEC_and_DOJ_Enforcement_Trends.pdf (23.07.2013).
- WHELEER, Graeme, (2004), **Sound Practice in Government Debt Management**, The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, 1818 H Street, N.W., Washington, D.C. 20433, USA.

WorldBank, “Türkiye Cumhuriyeti’ne Yönelik Dünya Bankası Ülke İşbirliği Stratejisi 2012 – 2015”, www.worldbank.org.tr (01.10.2012).

233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 18.06.1984 Tarih ve 18435 Sayılı Resmi Gazete

399 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair KHK Madde 3. 29.01.1990 Tarih ve 20417 Sayılı Resmi Gazete.

2012 Yılı Bütçe Gerekçesi, (2011), Maliye Bakanlığı, Ankara. www.bumko.gov.tr (21.06.2012).

2013/5503 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 30.09.2013 tarihli ve 2013/5503 sayılı Kararnamenin Eki Karar, 08.11.2013 tarih ve 28815 sayılı Resmi Gazete

3346 Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun 09.04.1987 Tarih ve 19426 Sayılı Resmi Gazete.

4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun 27.11.1994 Tarih ve 22124 Sayılı Resmi Gazete

4059 Sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 20.12.1994 Tarih ve 22147 Sayılı Resmi Gazete.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete.

5227 Sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 19.12.2010 Tarih ve 27790 Sayılı Resmi Gazete.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 18.10.2012 tarih ve 28445 sayılı Resmi Gazete.

DİZİN

A

Adillik, xxi, 40, 268, 394
 Analiz, 4, 297
 Anket, xiv, xvii, xviii, xix, xx, xxi, xxii,
 307, 310, 314, 324, 325, 327, 328,
 329, 332, 334, 335, 336, 337, 339,
 340, 342, 343, 345, 349, 350, 351,
 352, 355, 359, 360, 364, 365, 367,
 369, 370, 372, 373, 374, 375, 376,
 378, 379, 380, 383, 385, 387, 389,
 391, 392, 394, 395, 398, 399, 401,
 402, 405, 406, 407, 409, 410, 411,
 412, 414, 426

B

Bağımsız denetim, 48, 67, 376, 385,
 412, 435

C

CIPFA, xxiii, 192, 220, 222, 223, 279,
 442
 COSO, xv, xxiii, 7, 50, 51, 52, 54, 55,
 56, 206, 209, 215, 218, 223, 232, 233,
 238, 264, 272, 274, 277, 278, 279,
 330, 347, 417, 418, 420, 443

E

ECIIA, xxiii, 50, 59, 268, 269, 270,
 271, 277, 278, 280, 281, 282, 446

H

Hesapverilebilirlik, xi, xiii, xx, xxi, 188,
 258, 268, 352, 372, 376, 377, 394,
 399, 402, 405

I

IFAC, xxiii, 48, 185, 192, 203, 204,
 217, 220, 222, 223, 238, 278, 279,
 282, 283, 442, 452, 454

IFC, xxiii, 163, 195, 452

IIA, xxiii, 56, 58, 59, 65, 237, 241, 242,
 243, 244, 247, 248, 250, 251, 252,
 253, 255, 256, 258, 259, 260, 261,
 265, 269, 270, 271, 274, 276, 277,
 278, 279, 280, 281, 282, 283, 284,
 417, 418, 446, 454, 455, 456

INTOSAI, xxiv, 50, 55, 109, 111, 120,
 140, 204, 206, 218, 219, 222, 229,
 230, 232, 235, 241, 242, 263, 264,
 268, 271, 272, 275, 277, 278, 282,
 456

İ

İç denetim, 48, 56, 58, 59, 65, 138, 142,
 200, 212, 235, 236, 238, 240, 241,
 242, 243, 244, 246, 247, 248, 251,
 252, 253, 254, 257, 258, 259, 260,
 264, 265, 267, 268, 271, 350, 351,
 355, 364, 380, 416, 417, 420, 423,
 435, 455

İç kontrol, x, 5, 49, 51, 52, 54, 55, 56,
 64, 65, 67, 137, 161, 204, 205, 206,
 208, 210, 213, 214, 216, 217, 219,
 225, 230, 232, 233, 235, 237, 241,
 265, 272, 273, 275, 279, 309, 321,
 323, 326, 327, 332, 337, 339, 340,
 341, 342, 346, 399, 416, 417, 418,
 420, 435

İDKK, xxiii, 60, 134, 135, 142, 250,
 458

İDT, xxiii, 83, 84, 305

K

KİK, xxiv, 83, 84, 305

Kodlama, 313, 316

Kurumsal yönetim, v, 1, 3, 4, 5, 27, 28,
 29, 30, 31, 32, 33, 35, 37, 38, 41, 42,
 63, 65, 138, 146, 149, 151, 152, 154,
 156, 157, 158, 161, 162, 170, 173,

176, 181, 185, 189, 190, 193, 194,
227, 262, 263, 264, 269, 271, 288,
289, 309, 321, 365, 374, 377, 391,
393, 394, 397, 398, 399, 406, 407,
410, 415, 416, 418, 422, 426, 435

N

Nicel, 308, 310, 312, 314, 321

Nitel, 8, 296, 298, 308, 312, 314, 315,
316, 318, 319, 445, 448, 462, 470,
472

O

OECD, xii, xiii, xv, xxiv, 3, 7, 16, 17,
29, 30, 31, 33, 34, 37, 39, 42, 147,
149, 150, 152, 153, 154, 157, 158,
159, 162, 167, 168, 169, 170, 171,
172, 173, 174, 175, 177, 180, 181,
182, 183, 184, 185, 186, 188, 189,
190, 191, 192, 195, 200, 201, 204,
237, 239, 263, 272, 273, 275, 278,
279, 281, 287, 288, 310, 415, 416,
442, 458, 460, 461, 462, 463, 471

P

Paydaş, 38, 61, 260

R

Risk, x, xv, xvi, xix, 31, 52, 137, 161,
204, 220, 222, 223, 224, 225, 226,

234, 243, 248, 277, 278, 279, 281,
282, 283, 284, 310, 343, 345, 365,
374, 435, 438, 439, 443, 445, 455,
461, 464, 471

S

Sorumluluk, x, xxi, 31, 35, 36, 268,
337, 394

Sürdürülebilirlik, vi, 22, 447, 449, 464

Ş

Şeffaflık, ix, xi, xiii, xx, xxi, 35, 36,
158, 163, 180, 184, 188, 268, 352,
372, 376, 377, 394, 399, 402, 405,
435, 444

T

Teftiş, 4, xii, 75, 76, 122, 123, 130, 131,
132, 134, 135, 137, 140, 141, 160,
311, 326, 333, 348, 349, 357, 358,
361, 362, 363, 365, 367, 368, 369,
378, 383, 400, 437, 444, 464, 468,
470

Tema, xiv, 322

TİDE, xxv

Y

YDK, xxv, 13, 21, 22, 81, 88, 90, 105,
111, 116, 118, 124, 127, 450, 460,
473