

ASYMMETRIC INFORMATION AND THE INTERNAL CONTROL – THE ROLE OF INTERNAL CONTROL IN MITIGATING THE MORAL HAZARD-

Yazar/Author: Ph. D./Dr. Hakan Bakkal¹

Abstract

Asymmetric information is one of the most important issues faced by the public institutions due to its consequences. In this context, the role of internal control in reduction of asymmetric information will be presented in this study. Due to asymmetric information between principle and agency, moral hazard problems are often experienced. Internal control has a key role in mitigating such problems. Behaviors inappropriate for the institutional object can be reduced to the lowest level and the usage of resources in an efficient and effective manner is provided by internal control. In this framework, the moral hazard problem will be examined and the contribution of internal control mechanisms to mitigating this problems will be evaluated in the public sector.

Key Words: Agency Theory, Asymmetric Information, Moral Hazard, Internal Control, Public Sector

ASİMETRİK ENFORMASYON VE İÇ KONTROL -AHLAKİ TEHLİKEYİ AZATMADA İÇ KONTROLÜN ROLÜ-

Özet

Asimetrik enformasyon sonuçları itibari ile kamu kurumlarının karşılaştığı en önemli sorunlardan birisidir. Bu bağlamda iç kontrolün asimetrik enformasyonu azaltmadaki rolü çalışma ile ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Asil ve vekil denilen taraflar arasında asimetrik enformasyondan dolayı ahlaki tehlike problemi sıklıkla yaşanmaktadır. İç kontrol bu problemleri azaltmada kilit role sahiptir. İç kontrol ile kurumsal hedeflere uygun olmayan davranışlar en düşük seviyeye indirilebilmekte, kaynakların etkin ve verimli şekilde kullanılması sağlanmaktadır. Çalışmada, önce ahlaki tehlike problemleri ele alınacak, daha sonra ise kamu sektöründe bu problemleri azaltmada iç kontrol mekanizmalarının katkısı incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Vekil Teorisi, Asimetrik Enformasyon, Ahlaki Tehlike, İç Kontrol, Kamu Sektörü,

1. Giriş

Neoklasik iktisadın, yaşanan gelişmeler karşısında iktisadi faaliyetleri açıklamada yetersiz kalması ve piyasa mekanizmasının dışında kurumları dikkate almaması, kurumsal iktisadın doğmasına neden olmuştur. Kurumsal iktisatta, ekonomik sistemlerin tasarlanması, vekil teorisi, işlem maliyetleri, mülkiyet hakları, eksik sözleşme gibi birçok teorik yapı ortaya konulmuştur. Neoklasik iktisada getirilen eleştirilerden biri de tam bilgi ile ilgilidir. Stiglitz; Marshall, Weber, Sismondi gibi iktisatçıların asimetrik bilginin var olduğunu kabul etmelerine rağmen, konuyu kavramsal olarak ele almadıklarını ifade etmektedir (Stiglitz, 2000, s.1442). Kurumsal iktisada göre, ekonomide iktisadi ajanların yapmış olduğu eylemler hakkında, çeşitli nedenlerden dolayı tam bilgi sahibi olmak zordur. Bireyler ve kurumlar, karşı karşıya kaldıkları

¹ Hakan Bakkal, Yalova Üniversitesi, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, hakan.bakkal@yalova.edu.tr

olaylar ve geleceğe ilişkin belirsizlikler karşısında, karar vermede sınırlı bilgiye dayalı olarak tercihte bulunmaktadır.

Asimetrik enformasyonun temelinde sınırlı rasyonalite yatmaktadır. Simon'a göre (1955, s.101) insanlar, fiziki ve psikolojik nedenler ile dışsal faktörlerden dolayı en iyi sonucu elde etme anlamında tam rasyonaliteye sahip olamamakta, bu nedenle, kararlarını sınırlı rasyonalite altında vermektedir. Sınırlı rasyonalite, taraflardan birinin diğerine göre daha fazla bilgiye sahip olduğu durumu meydana getirmekte, bu durum kaynakların optimum dağılımını ve rasyonel kararların alınmasını engelleyen birtakım olumsuz sonuçlara yol açmaktadır. Kamu sektörü açısından konuya bakıldığında, kurum içinde ya da kurumlar arasında çeşitli seviyelerdeki ilişkilerde asimetrik enformasyonun bulunduğunu rahatlıkla söylemek mümkündür. Olumsuz sonuçlarının derinleşerek kalıcı hale geldiği bu kurumlarda, iç kontrolün yerleşik hale getirilerek uygulanması bu açıdan büyük önem taşımaktadır. İç kontrol sahip olduğu mekanizmaları ile karşılaşılabilen ahlaki tehlikenin azaltılması için kurumlara önemli katkılar sağlayabilmektedir.

Kamu sektöründe, ahlaki tehlikenin azaltılmasında iç kontrolün öneminin ortaya konulmasının amaçlandığı bu çalışmada, öncelikle temel kavramlar ele alınacaktır. Daha sonra ise, kurumlarda sıklıkla görülen ahlaki tehlike problemleri ve iç kontrolün bu problemleri azaltmadaki rolü temel yönleriyle irdelenecektir.

2. Temel Kavramlar

2.1. Asimetrik Enformasyon

Asimetrik enformasyon, herhangi bir olay ya da durum karşısında tarafların aynı bilgiye sahip olmadıklarını ifade etmektedir. Asimetrik enformasyon ile ilgili bilinen ilk çalışma Akerlof'ün 1974 yılındaki "The Market For "Lemons": Quality Uncertainty and The Market Mechanism" adlı çalışmasıdır. İkinci el araba piyasasının örnek olarak alındığı bu çalışmada, piyasada iyi kalitede arabalar ile limon diye tabir edilen kötü kalitede arabalar bulunmakta, satıcıların satışa sundukları kullanılmış arabaların kalitesini bildikleri, fakat alıcıların bu araçlar hakkında satıcılar kadar bilgilerinin olmadığı belirtilmektedir. Araçlar hakkında satıcılar ile alıcılar arasında bir bilgi farklılığının olduğu bu piyasada fiyat, iyi ve kötü araçların birarada düşünülerek belirlenen ortalama bir fiyat olup, bu fiyat düzeyi iyi araç sahipleri için düşük, kötü kalitedeki araç sahipleri için ise iyi bir fiyattır. İyi araç sahipleri tarafından fiyatın düşük bulunması, araçlarını satmaktan vazgeçmelerine ve zamanla piyasadaki iyi arabaların çıkarak yalnızca kötü araçların piyasada kalmasına yolaçmaktadır (Akerlof, 1974,s.489). Sonuçta, araçların kalitesi hakkında satıcılar kadar alıcıların bilgisinin bulunmadığı bu piyasada alıcının satın almada bulunması, kaynakların optimum olmayan bir şekilde dağılmasına neden olmaktadır. Araba piyasası örneğinde olduğu gibi, taraflar arasında asimetrik enformasyonun bulunduğu piyasalarda, kaynaklar verimsiz ve etkin olmayan biçimde kullanılabilir.

Taraflardan birinin saklı bilgisi ya da saklı eylemlere sahip olmasının ileri gelen iki temel olumsuz sonuç doğmaktadır. Sözleşmede dayalı olarak kurulan ilişkilerin olduğu kurum ve kuruluşlarda, işin asıl sahibi, asil ile asil adına bu işi yapmaktan sorumlu olan vekil ilişkilerinde ters seçim ve çoğunlukla da ahlaki tehlike sorunları görülmektedir (Ross, 1973, s.134). Çünkü, Williamson'un da belirttiği üzere (2002, s.174) sınırlı rasyonaliteden dolayı tüm sözleşmelerde birtakım eksiklikler bulunmaktadır. Sözleşmelerin hatalı ya da eksik olması veya günün değişen şartlarına göre uygun

olmaması, taraflardan birinin kendi çıkarına uygun şekilde sözleşmeyi uygulamasına ve doğru olmayan davranışlarda bulunmasına zemin hazırlamaktadır.

2.1.1. Ters Seçim

Ters seçim sözleşme yapılmadan önce saklı bilgiye dayalı olarak ortaya çıkmaktadır. Ters seçim modelinde, vekil, kendisine fayda sağlamak üzere bazı bilgileri gizlemektedir. Bu modelde asil, yürütülen eylemi bilmediği için vekili doğrudan bir kontrol etme imkânı bulmamakta ya da kontrolü ne şekilde yapacağını bilmemektedir (Gailmard, 2012, s.4-5).

2.1.2. Ahlaki Tehlike

Asimetrik bilgiye dayalı bir başka sorun ahlaki tehlikedir. Ahlaki tehlike, ters seçimin aksine sözleşme yapıldıktan sonra gerçekleşmektedir. Ahlaki tehlike ile ilgili kapsamlı ilk çalışma Spence ve Zeckhauser'in ahlaki tehlikeyi sigortacılık ekseninde ele aldıkları "Insurance, Information, and Individual Action" adlı çalışmadır. Bu çalışmaya göre (1971, s.381-385) sigorta yaptıran sürücünün, trafikteki davranışlarının sigorta şirketi tarafından doğrudan izlenebildiği durumlarda, sigorta sözleşmesinden dolayı sürücü trafik kurallarına uygun hareket edeceği ve bir kaza olması riskinin, sürücünün davranış ve kontrolü dışındaki eylemlerden meydana geleceği belirtilmektedir. Buna karşın, sigorta şirketinin sürücünün davranışını izleyecek hiçbir yolu olmaması halinde, sürücünün hız sınırını aşabileceği ve diğer uygun olmayan davranışlarda bulunabileceği ileri sürülmektedir. Spence ve Zeckhauser'in (1971) belirttiği gibi, taraflar arasında eylemlere ilişkin tam bilginin olması durumunda herhangi bir sorun yaşanmazken, davranışın izlenmediği asimetrik bilginin olduğu bu tür durumlar neticesince sözleşmeye aykırı hareket meydana gelebilmektedir.

2.2. Asil-Vekil İlişkileri ve Ahlaki Tehlike

Sözleşmeye dayalı ilişkilerin bulunduğu her durumda, ahlaki tehlike ile karşı karşıya kalınabilmektedir. Belirli bir görevin yerine getirilmesinde asil ile asil adına bu görevleri yerine getirmekle sorumlu kılınmış vekil arasındaki bu problemler yaşanmaktadır.

Asilin birtakım yetkilerini vekile devretmesi iki sebepten ileri gelmektedir. Asil, tüm kararların kendisi tarafından verilmesinin belirli bir zaman alması ve bazı karar ve eylemler için uzmanlığa sahip olma gerekliliğinden dolayı, karar alma yetkilerini delege etmektedir. Seçimle gelen yetkililer başta olmak üzere, teknik altyapı ve uzmanlığı sahip olmayan yöneticiler, faaliyetlerin etkili ve verimli şekilde gerçekleştirilmesi için, pek çok bürokratin sahip olduğu profesyonel yetkinlikten faydalanmakta ve bunun için bürokratlara ve alt yöneticilerine yetkiyi devretmektedirler. Devredilen görev ve yetkilerin kullanılmasında, vekil bazen asilin çıkarına aykırı olarak, özel çıkarları doğrultusunda işlemlerde bulunulabilmekte, kurumsal faydaya rağmen kendi faydasını maksimize etmeyi amaçlayarak ahlaki tehlikeye yol açan eylemlerde bulunabilmektedir. Asil vekil arasındaki ahlaki tehlike problemlerden biri de riske karşı yaklaşımlardan dolayı ortaya çıkmaktadır. Yüksek çıktının elde edilmesinde ya da hizmetlerin yüksek kalitede sunulmasında asil genellikle karar alma ya da çeşitli eylemlerde bulunma konusunda risk almaya hazırken, vekil riske karşıtı davranış eğilimindedir. Vekil ile asilin riske karşı yaklaşımlarında farklılığın olduğu bu gibi durumlarda benzer problemler yaşanmaktadır (Lane, 2013, s.464).

Konuya kamu sektörü açısından bakılacak olursa, çok sayıda asil vekil ilişkilerinin ve bu ilişkilerde benzer olumsuzlukların yaşandığını söylemek mümkündür. Kamuda

vatandaş adına kamu kaynaklarını, kanunlarla verilen görev ve yetkilerin kurumda icra edilmek üzere kullanılmasını sağlamakla yükümlü kişi ya da kurumlar asil iken, asiller adına faaliyetleri yerine getirmekten sorumlu olan kişi/vekil/kurumlar vekil pozisyonundadır. Bu doğrultuda, seçilmişler ile atanmışlar arasında, merkezi yönetim kurumları ile yerinden yönetim kurumları arasında, kurum içerisinde üst yöneticiler ile birim yöneticileri, birim yöneticileri ile çalışanlar arasında farklı şekillerde ahlaki tehlike problemleri yaşanmaktadır.

Kamu sektöründe, ahlaki tehlikeyi beş temel alanda sıralamak mümkündür. İlk olarak seçilmiş yöneticilerle ilgilidir. Buna göre, seçimle gelen yöneticilerin olduğu kurumlarda, kurum içerisinde bir danışman ya da uzman gibi atanmış kişiler, bir bakan, başkan gibi seçimle işbaşına gelmiş karar vericiden daima daha fazla bilgiye sahip olmaktadır. Çünkü karar verici belirli bir zaman sınırı içerisinde işbaşında olmakta, sorumluluk alanı atanmışlara göre daha sık değişmektedir. Ayrıca karar vericiler, seçmenler tarafından görev uzmanlığına bağlı olarak değil politik başarısına göre değerlendirilmektedir (Manna,& Wüstemannb, 2010, s.282). Tüm bu nedenlerden dolayı, seçilmiş karar verici ile onun altındaki danışman, yönetici vb. atanmış ile giderek artan bir asimetrik enformasyon oluşmakta ve ahlaki tehlike riskine maruz kalınmaktadır.

Bir başka alan kaynakları dağıtan ve kullanan kurum ya da birimler arasındadır. Maliye, finans bakanlıkları gibi kurumlar tarafından finansal kaynaklar kurumlara dağıtılmakta, aynı zamanda kurum adına tahsis edilen bu ödenekler merkez teşkilatları ya da kurum içerisinde bu amaçla kurulmuş birimler tarafından kurum içerisinde, birim düzeyinde yeniden bölüştürülmektedir. Kaynağı temin eden birimler, verilen ödenekler karşılığında beklenen nitelikte ve miktarda çıktıları üretmesi gerekirken, buna elvermeyecek ölçüde kaynakları kullanabilmektedir. Finansmanı sağlayan kurumun belirlemiş olduğu harcama programını uymaları gerekirken vekil durumunda olan diğer bakanlık, kurum içerisindeki birim ya da taşra teşkilatları kendi hedeflerini dikkate alarak, kaynak kullanımlarında verimlilik ve etkililikle ilgili bilgileri gizlemekte, maaş dışı ek ücretleri oluşturmakta ve fazla harcamada bulunmaktadırlar (IMF, 2006, s.6). Nakdi olarak yapılan bağışın yapıldığı kurumlarda da benzer sonuçların olduğunu ortaya koymaktadır. Bağışçı tarafından belirli bir amacın ya da hizmetin gerçekleştirilmesi için kuruma sağlanan fonlar, bu amacın dışında, çoğu zamanda diğer kaynaklarla karşılanmasında yasal engellerin olduğu alanlarda harcanmaktadır (Fama&Jensen, 1983, s.319).

Ahlaki tehlike problemi, bazı durumlarda asiller arasında da görülebilen bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. İlişkilerin dinamik özellik taşıması nedeniyle, asiller arasındaki ilişki zamanla asil vekil arasındakine bir ilişkiye benzer yapıya dönüşebilmektedir. Buna göre, yasama organı, yürütme organı, bakanlıklar gibi birçok birbirinden farklı “asil” arasında rekabetin olduğu, fakat hedefler ve amaçlar üzerinde uzlaşmanın olmadığı zamanlarda, bazı asillerin taleplerine yanıt verilirken, bazılarının taleplerinin “hasır altı” edilmesi söz konusu olmakta, kamu kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılması sağlanamamaktadır (Demir, 2011, s.73).

Kamuda çeşitli şekillerde yaşanan bu problemin temelinde birçok neden bulunmaktadır. İlk olarak, mal ve hizmetlerin üretilmesi ve bunlara yönelik harcamaların artırılması yoluyla bürokrasinin kendi çıkarlarını maksimize etme çabası yatmaktadır. Nitekim Von Misses (1944, s.201), bürokrasilerin mal ve hizmet üretimi yoluyla çıkarlarını maksimize etmeye çalışacaklarını ileriye sürmektedir. Niskanen (1971, s.167) ise, kamu harcamalarındaki artışı bürokratların davranışları ile açıkladığı çalışmasında, vekillerin kendi avantajlarına bilgiyi kullanmaları sonucu, kamu hizmetlerinde verimsizliğe

yolaçan durumun ortaya çıktığını ifade etmektedir. Ayrıca, bürokratların kendilerine tahsis edilen bütçe ödeneğini bir güç olarak görmelerinden dolayı, bütçelerinde kesinti yapılmasına karşı çıktığını ve kesinti yapılmasını önleyecek biçimde davranışlar gösterdiğini yapmış olduğu çalışmada ortaya koymaktadır. Bütçenin harcanmayan kısmının iade edildiği bu durumlarda, vekil harcama yapmadığı zaman bir sonraki dönem daha az bütçenin kendisine tahsis edileceğini düşünerek daha fazla harcama yoluna gitmektedir. Kaynakların kullanımındaki verimlilik düzeyi hakkında yeterli düzeyde bilgisinin olmadığı asil ise, bürokratların ileri sürdüğü her maliyet artışını katlanmak zorunda kalmaktadır. Sonuç olarak optimal olmayan ölçüde genişleyen bu faaliyetler neticesinde, bir yandan kamu kaynakları verimli ve etkili kullanılmazken, diğer yandan hizmet karşılığı vatandaştan alınan ücretler olması gerekenden daha yüksek seviyede belirlenmektedir (Lane, 2013, s.416).

İkinci neden yolsuzluk güdüsüdür. Yolsuzluk, kamu görevlisinin görev ve yetkisini özel çıkar sağlamak amacıyla kullanması anlamına gelmektedir (The World Bank, 1997, s.19). Geniş yetkinin olduğu, sosyal tutum ve davranış kurallarının geçerli olmadığı kurumlarda sıklıkla meydana gelen yolsuzluk, kamuda, rüşvet, irtikâp, zimmete para geçirme, komisyon alma, zorla bağış yaptırma, eş dost akraba kayırmacılığı, bankamatik memurluğu diye adlandırılan, çalışmama ancak maaşını alma (ghost employing) gibi birçok şekilde görülebilmektedir. Yolsuzluk güdüsüyle hareket, iki şekilde olumsuz etkide bulunmaktadır. Birincisi, kıt kaynaklar uygun olmayan faaliyetlere tahsis edilmekte, yozlaşmış kamu görevlileri, kamuya fayda sağlayan projelerin yerine rüşvet alabilecekleri projeler için kaynakları dağıtmaktadır. İkincisi yapılan ihalelerle ilgilidir. Kamu ihaleleri, yolsuzluğun görece olarak en yüksek seviyelerde yaşandığı alandır. OECD'ye göre (OECD, 2015), 2014 yılı baz alındığında, Gayrisafi Yurtiçi Hasılabın (GSYİH) yaklaşık %13'ü kamu ihaleleri harcamalarına gitmektedir. Yolsuzluk güdüsü mal ve hizmet ihalesinde en uygun fiyatla en yüksek kaliteyi teklif edenden daha çok rüşvete dayalı teklifi içeren teklif sahiplerinin seçimine yolaçmaktadır. Mali nitelikteki olanların dışında kalan yolsuzluk türlerinin de olumsuz etkileri bulunmaktadır. Bazı durumlarda, kamu görevlileri tarafından sözleşme ile firmalar ödüllendirilebilmektedir. Buna göre, kamu sektöründeki konular niteliklere dayalı bir görevlendirmenin yerine yüksek teklif sahibi kişi firma ya da politik destekçilerine göre görevlendirme yapılmakta, bu durum, kamu yatırımlarının ve personelin niteliğinde bir azalmaya yolaçarak kamu sektöründeki verimlilik problemlerini artırmaktadır (Kolstad, ve ark., 2008, s.48).

Üçüncü ve son neden kamunun yapısından kaynaklanmaktadır. Özel sektördeki amaç ve hedefler kar maksimizasyonunu gerçekleştirmek üzere oluşturulurken, kamuda kurumlara verilmiş görev alanlarının karmaşıklığı yüzünden bir vizyon dahilinde amaç ve hedefleri belirlemek kolay değildir. Belirli hedefler ortaya konulsa bile kamusal mal ve hizmetlerin özelliğinden dolayı bu hedeflere ulaşmada sonuçları ortaya koymak, faaliyetler ile hedefler arasında ilişki kurmak güçtür. Eylemlerin kurumsal gelişim üzerindeki etkisinin tam olarak ölçülemediği bu kurumlarda, vekilin kendi çıkarına çalışma riski her zaman vardır.

2.2.1. Vekil Maliyetleri

Herhangi bir gözetim mekanizması olmadan çalışanların kurumsal amaç ve hedefler doğrultusunda hareket etmesini beklemek oldukça iyimser bir yaklaşımdır. Bu nedenle, ilgililerin uygun şekilde eylemde bulunmalarını sağlamak için, teşvik ve izleme mekanizmaları ile birlikte birtakım maliyetlere katlanılması gerekmektedir. Bu çerçevede üç tür maliyet söz konusudur:

1. İzleme maliyeti; asilin, maliyetleri belirleme ölçümleri, bütçeleme sistemleri, ek yönetim kademesi oluşturma gibi vekilin davranışlarını izleme ile ilgili maliyetlerdir.
2. Kalıcı kayıp; izleme ve bağlama vekilin asilin kararlarına uygun olmayan hareketi neticesindeki elde edilecek faydadaki bir azalmayı ifade etmektedir (Jensen&Meckling, 1976,s.5-6)
3. Bağ Kurma Maliyeti; vekilin, asilin faydasına zarar vermeyecek şekilde kaynakları kullanması ve faaliyetleri yerine getirmesini sağlamak için katlanılan maliyettir (Luby, 2009, s.12).

Bu maliyetler içerisinde izleme maliyetleri ayrı önem taşımaktadır. Çünkü teşvik mekanizması tek başına problemleri azaltma ve kalıcı kayıpları önlemede yetersiz kalmaktadır. Özellikle, teşvik sisteminin sonuçlara dayalı olmadığı bir yapıda vekilin kendisinden beklenen çabayı sağladığını tespit etmek güçtür (Miller&Whitford, 2006, s. 215). İzleme faaliyetlerinin olmadığı bu kurumlarda, vekilin düşük performansı tam olarak ortaya konulamamakta ve dolayısıyla zararlı eylemlerini önlemede teşvik mekanizmasının önemli bir katkısı olmamaktadır (Gailmard, 2012, s.5). Bundan dolayı, kurum izleme maliyetlerine katlanarak, kaynakların amaç ve hedefler doğrultusunda verimli olarak kullanılmasını ve kalıcı kayıpları önleme olanağını bulmaktadır.

3.Ahlaki Tehlikeyi Azaltmada İç Kontrol

North'un belirttiği gibi (1991,s.97) kurumlar, insanlar tarafından tasarlanan ve politik, ekonomik ve sosyal etkileşimle sınırlanan yapılanmalardır. Gelenekler, alışkanlıklar, tabular, davranış kuralları gibi resmi olmayan sınırlamaları ile kanunlar, kurallar, yasal yaptırımlar, mülkiyet hakları gibi resmi kurallardan oluşmaktadır. Kurumların hem resmi hem de resmi olmayan kurallardan meydana gelmesi, ahlaki tehlikeyi minimize etmek için çok yönlü bir strateji içerisinde çözüm yollarının ortaya konulmasını gerektirmektedir. Bu açıdan, günümüz iç kontrol sistemleri, kaynakların yönetimi ve kontrolüne ilişkin etkililik, ekonomiklik ve verimliliği sağlamanın yanısıra hem sorumluluk hatlarının açık bir şekilde ortaya konulması ve hem de yöntem ve standartların uyumlaştırılması açısından şeffaflığa odaklanmak suretiyle önemli katkılar sağlamaktadır (PIFC, 2006, s.5). Öte yandan, vekillere doğrudan müdahale etmeksizin tüm kişi ya da birimleri kapsayıcı seviyede yönetsel kural ve düzenlemelere sahip olması ve bu kural ve düzenlemelerin değişen şartlara göre kolayca değiştirilmesine imkân vermektedir (Arnold, 1987, s.282). Bu yönüyle iç kontrol, problemlerin en aza indirilmesinde güçlü bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dünya çapında en çok kabul gören İç Kontrol yapılarından biri 1992 yılında COSO tarafından uygulamaya konulan İç Kontrol bütünlük çerçevesidir. Geçmişten bugüne kadar, çıkar çatışmaları ve uygulamalarda şeffaflığın ve hesap verebilirliğin sağlanamaması sonucu kurumlarda finansal skandallar yaşanmaya devam etmektedir. Bu olumsuzluklara karşılık, kurumların tüm seviyelerinde yolsuzluğu önleme, hesap verebilirliği sağlama ve yönetimin izleme fonksiyonuna daha fazla önem verilmesi gerekliliklerinden dolayı 2013 yılında revize edilen COSO-İç kontrol Bütünlük çerçevesi ile iç kontrolden elde edilecek katkının daha fazla olacağını söylemek mümkündür.

İç kontrol, kurum varlıklarının korunması, kurumsal hedeflere ve yasal düzenlemelere uygun hareket edilmesi, faaliyetlerin içerdiği risklerin makul derecede kontrol edilmesi, kaynakların etkin ve verimli kullanılması ile mali ve diğer bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla yürütülen ve kurum faaliyetlerinin tüm unsurlarını

kapsayan yöntem, politika ve düzenlemelerin bütünüdür. İç kontrol genellikle, yönetim faaliyetlerinin tümünden ya da bir kısmından ayrı olarak görülmekte ve bağımsız olarak yürütülmektedir. İç kontrol tam aksine, yönetim faaliyetlerinin tümünün içinde yerleşiktir. Bu haliyle, kurumların planlama, bütçeleme, icra etme, izleme ve raporlama gibi tüm yönetsel süreçlerinde ayrılmaz bir parçadır. OECD'ye göre (1996, s.13) iç kontrol, yönetim döngüsünün her bir evresinde bütüncüllük ve verimliliği desteklemekte ve yöneticilere sürekli geri bildirim sağlamaktadır. İç kontrolün her bileşenine ve içerisinde yer alan ilkelere bakıldığında, hesap verebilirlik ve şeffaflık temelinde yapılandırıldığı görülmektedir. Özellikle son yıllarda iç kontrol yapısı ile ilgili getirilen yeni ilkeler ile amaç ve hedefler ve faaliyetler arasındaki bağ daha açık bir şekilde vurgulanmaktadır.

Burada ahlaki tehlikeyi azaltması açısından iç kontrolün kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözetim mekanizmaları ele alınmaya çalışılacaktır.

3.1.Kontrol Faaliyetleri

Kurumsal çıkarlara aykırı olan kişisel çıkarların gerçekleşmesini, varsa bu tür eylemlerin belirlenmesi ve cezalandırma yoluyla yeni eylemlerin önüne geçilmesi iç kontroldeki çeşitli kontrol yöntemlerinin uygulanmasıyla sağlanabilmektedir. OECD (1996, s.13), iç kontrolün temel olarak iki kontrol türünden oluştuğunu belirtmektedir. Bunlardan birincisi, yönetim bilgi sistemlerine ilişkin, ikincisi ise yöntem ve süreçlere ilişkindir. Buna göre yönetim, kurumun işletilmesini yönlendirmek, bu sürecin ve faaliyetlerin kalitesini izlemek ve sonuçları ve kurumun performansını değerlendirmek için gerekli duyulan yönetim bilgi sistemlerine sahip olması gerekmektedir. Diğer yandan, yönetimin amaçlarına ulaşmasında güvence vermesini sağlamak için kurumun süreçlerin içerisine yerleştirilmiş politikalar, yetki devirleri, prosedür ve süreçlerin olması gerekmektedir.

Diğer kontrol yöntemleri ise, büyük ölçüde çalışanların davranış ve eylemlerinin sınırlarını çizen, davranışlara, yeteneklere ve görevlere ilişkin kontrollerdir. Davranışlara getirilen kontroller ile çalışanların kendilerinden beklendiği şekilde eylemlerde bulunması sağlanarak ahlaki tehlikenin azaltılması imkânı sağlanabilmektedir. Burada davranışların gözetimine bağlı olarak iki çeşit davranış kontrolünden biri geçerlidir. Çalışanların yapmış oldukları davranışların tümünü gözlemlenmenin mümkün olmadığı durumlarda sonuç esaslı kontroller uygulanmalıdır (Eisenhardt, 1985, s.136). Davranışların gözlemlenebildiği durumlarda ise, karar verme yetkisinde sınırlama, veri girişi sınırlamaları, görevlerin ayrımı vb. yönetsel yetki ve yasaklamaların yanısıra kurum tarafından kural ve normlar oluşturulmalıdır. Her iki kontroller için, etik kurallar, giysi kuralları, konuşma dili kuralları, vb. yöntemlerle kurumdaki bireyler arasında sosyalleşme formları geliştirilmelidir (Giraud ve ark., 2011, s.21). Ayrıca bu kontrollerin işletilmesinden elde edilen sonuçlar izlenmeli ve geribildirim sağlanmalıdır. Bunun için yöneticiler performans ölçümü yoluyla kurumsal davranış kontrol etmeli ve kurumsal davranışın sonuçları performans gerçekleştirmeleri ile ortaya konulmalıdır (Liu&Dooren, 2013, s.33).

Bir başka kontrol türü yeteneklere ilişkindir. Yetenek kontrolü ile bireysel beceri ve yeteneklerin gelişimi vurgulanmakta, çalışanların yüksek performansla olacak verecek bilgi ve birikimde olması amaçlanmaktadır. Yetenek kontrolü, insanların sahip olması gereken yetenek ve beceri seviyesi için, mevcut beceri ve yetenekleri izleme, ihtiyaç duyulan gelişimler için rehberlik etme, beceri ve yetenek düzeyi temelinde kişileri ödüllendirme ve cezalandırmayı içermektedir (Challagalla&Shervani, 1996, s.90).

Son olarak görev ve sorumlulukların sınırlarının belirlenmesi ve faaliyete ilişkin süreçlerin çalışanlar arasında paylaşılması ile oluşturulan kontroller de bulunmaktadır. Bu anlamda, görevler ayrılığı ilkesinin uygulanması ile faaliyetlerin yürütülmesi, onaylanması ve kayıt altına alınması, kontrol ve denetimde bulunulması görev ve sorumlulukları çalışanlar arasında dengeli biçimde paylaşılarak, hesap verebilirlik mekanizması geliştirilmekte, uygun olmayan eylemlerin azaltılması sağlanabilmektedir. Başta ihaleler olmak üzere, kritik finansal ya da itibari kayba yol açabilecek, önemli faaliyetlerin yürütülmesinde görev ve sorumlulukların farklı personel tarafından yerine getirilmesi en önemli ahlaki tehlike sonucu olan yolsuzluğun büyük ölçüde azaltılmasına katkıda bulunacaktır.

Öte yandan, bazı uygulamalar ile kurumsal hedeflere aykırı olabilecek faaliyetlerin gerçekleşmesi önceden önlenmektedir. Yönetimin her bir görev için ihtiyaç duyduğu belirli yetkinlik düzeylerine dayalı olarak ayrıntılarıyla ve açık biçimde iş tanımlarını oluşturması, görevle doğru kişinin eşleşmesini sağlayarak, görev için en uygun olabilecek kişinin seçilmesini mümkün kılmaktadır.

3.2.Bilgi ve İletişim

Kontrol faaliyetleri ahlaki tehlike problemlerini azaltmada önemli bir yer tutmasına rağmen tek başına yeterli değildir. Bunun için kurum içi ve kurum dışı sağlıklı bilgi ve iletişim kanallarının işletilmesiyle kontrollerin desteklenmesi gerekmektedir. Yönetim, tüm personel ile kurumun hedefleri ve sorumlulukları hakkında tüm personel ile sürekli ve tutarlı bir iletişim içerisinde olmalı, bu iletişimde günlük durumlar da yer almalıdır. Diğer yandan, personel toplantıları, yazışmalar, intranet denilen kurum içi yerel ağlar, performans değerlendirme görüşmeleri, strateji geliştirmeyle ilgili düzenli görüş alışverişinde bulunma ve karşılıklı konuşmalarla bilgi elde edilmelidir.

Kurum büyüdükçe, bilginin bir kısmı üste iletilmemekte bu durum, ek hiyerarşik yapılardan dolayı üst yöneticinin yeterli bilgiye sahip olamamasına ve yapılan operasyonel işlemlerden uzaklaşabilmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla, operasyon birimlerinin yöneticilere sunmuş oldukları verilerin kalitesinde ve aynı şekilde yöneticilerin ahlara verilen talimatların kalitesinde bir azalma yaşanmaktadır (Williamson, 1967, s.126-127). Bilginin tüm yönleriyle aktarılamaması neticesinde, sağlıklı olmayan kararların alınamaması, bilginin birtakım özelliklere sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Bilgi, birçok kamusal gibi, başka bir mal ile ikame edilememektedir. Ayrıca, her bir parçası bir diğerinden farklılık taşımakta, tüm diğer tam kamusal mallar gibi ayrı alınıp satılamamaktadır (Stiglitz, 2000, s.1448).

Kurumun büyümesi sonucu ortaya çıkan durumlardan birisi de azalan kontrol kanunu olarak da adlandırılan kontrol kaybının yaşanmasıdır. Downs (1966, s.109), her kurumun büyüdükçe üst yönetimin çalışanların eylemleri üzerindeki kontrolünün zayıfladığını ve faaliyetler karşısında kontrollerin giderek yetersiz olmasına sebebiyet verdiğini savunmaktadır. Azalan kontrol kanunu sonucu, kontrollerin faaliyetler karşısında gitgide zayıflaması, yolsuzluk dürtüsü nedeniyle uygun olmayan faaliyetlerin gerçekleşmesine ve dolayısıyla kaynakların israf edilmesine neden olmaktadır. Bu anlamda, tam ve güncel verileri içeren bilgilerin zamanında üretilmesi ve ilgili kişilere iletilmesi; planlama bütçeleme, icra etme, performans değerlendirme aşamalarında, kurumlarla yapılan işbirliklerinde yönetimin yerinde karar almasını, kaynakların verimli ve etkili biçimde kullanılmasını sağlayabilmektedir (COSO, 1994, s.59).

Bilgi ve iletişim mekanizmalarından biri de raporlamadır. Raporlama ile gerek kurum-devlet-kamuoyu, arasında mal ve hizmetlerin kalitesine, faaliyetlerin etkililiğine ve

verimliliğine ilişkin bilginin elde edilmesi ve değerlendirmek üzere uygun kişilere iletilmesi mümkündür. OECD'ye göre (2009, s.29), güçlü bir raporlama sistemi, yatırım kararlarının, varlık yönetimin, sözleşme yönetimi ve ödemeyi destekleyecek temel yönetim süreçleri için esastır. Bu amaçla, yıllık ya da belirli dönemlerdeki faaliyet raporları, kaynakların kullanımına ilişkin bütçe ve yatırım gerçekleştirme raporları, amaç ve hedeflerin gerçekleştirme düzeylerini gösteren kurumsal performans gerçekleştirme raporları, çalışanların görev ve sorumluluklarına ilişkin bireysel performans gerçekleştirme raporları yoluyla raporlamalar yapılmaktadır.

Ayrıca; ihalelerle ilgili olarak, ihale kurallarını ve programını yayınlama, teklif edilen fiyatların duyurulması, ihale evraklarında değerlendirme kriterlerinin açıklanması, sözleşme hükümlerinin ve ödeme yapılacak fiyatların yayınlanması, kamu görevlilerinin finansal durumunun ve çıkar ilişkisini olup olmadığını açıklama, yaptırım uygulanan tedarikçilerin listesini yayınlama gibi uygulamalar kritik öneme sahip olmaktadır. Bütün bu raporlamalar ile birlikte, yapılan faaliyetlerin kurumun internet sayfaları ile duyurulması, kamuoyunun kurumun yapmış olduğu eylemlerle ilgili farkındalığı artırmakta, toplum tarafından sosyal kontrol mekanizmasının işletilerek, etkinlik ve verimliliği sağlamada zorlayıcı bir unsur olmaktadır.

Ahlaki tehlike problemini azaltmada önemli bir araç bütçedir. Bütçe yoluyla, yönetim hedeflere ulaşmada kaynakların nasıl dağıtılacağını ve kullanılacağını belirlemektedir. Yıl içerisinde bütçe gerçekleştirmeleri yoluyla kaynakların amaçlara ulaşmada ne kadar etkili kullanıldığı ve dolayısıyla yetkililerin kurumsal amaç ve hedeflere ulaşmadaki performansı ortaya konulmaktadır (Barrett&Fraser, 1977, s.138). Bütçe görüşmelerinde performans planları aracılığıyla, finans/maliye bakanlığına performans sonuçlarının sunulması ve kurumda performans bilgisine dayalı bir bütçeleme yürütülmesi ile uygulayıcı birimlerin performansları hakkında bilginin elde edilmesi; daha iyi bir karar verme sürecine, mali disipline ve kaynak dağılımında etkinliğe katkıda bulunmaktadır (Curristine ve ark., 2007, s.14). Ayrıca, kurum içerisinde kaynakları yeniden dağıtmada bazı kurumların, kurumun performans sonuçları ile bireysel performans sonuçları arasında bağlantı kurarak ödül ve ceza mekanizmasını işletmesi uygun olmayan eylemleri önlemede güçlü bir ortam oluşturmaktadır (Curristine ve ark., 2007, s.18).

Bir başka bilgi ve iletişim mekanizması geri bildirimdir. Geri bildirim ile kurum içinde ve dışında çalışanlar, yöneticiler, yararlanıcılar ve tedarikçiler arasında çift yönlü bir iletişim ilişkisi kurulmaktadır. Bu bağlamdaki iç kontrollerden ilki performansları hakkında çalışanlara geribildirimde bulunulmasıdır. Geribildirim hakkında yapılan araştırmalar, bu konuda yöneticiler tarafından geribildirim alan çalışanların, geribildirim almayanlara göre, kurumsal amaç ve hedeflere daha bağlı olduklarını göstermektedir (OPM, 1997, s.13) Tıpkı yöneticiler gibi, iç ve dış denetçiler ile yararlanıcıların, çalışanların performansı hakkında yönetime bilgi aktarılması, hedeflere dayalı olarak faaliyetlerin gerçekleştirilmesini sağlayabilmektedir.

Bir diğer iç kontrol uygun olmayan eylemlerin bildirilmesidir. Öncelikle yönetim, ihtiyaç duyduğu ve geri bildirim için gerekli bilgilerin ne olduğunu hakkında personeliyle iletişimde bulunmalı, görevlerin yerine getirilmesindeki davranışsal beklentileri bildirmelidir. Ayrıca yönetim, uygun olmayan eylemlerin personel tarafından bildirilmesi olanağını sağlamalıdır. Kurumsal çıkarlara uygun olmayan eylemlerin personel tarafından iletilebilmesi, bu gibi eylemlerin personel tarafından açığa çıkarılarak olumsuz sonuçların önüne geçilebilmesi olanağını vermektedir. Bu doğrultuda kamu kaynaklarının verimli ve etkili biçime kullanılmasına yönelik önerilerin de dikkate alındığı bir sistemin oluşturulması, kurumsal çıkarlara uyumluluğu artırmaktadır. Bu kontrolün sürdürülebilir olması için, suiistimali bildiren kişinin

bilgilerinin gizli tutulacağı iç şikayet hattı, dış ombudman ya da elektronik raporlama sistemleri gibi yöntemler geliştirilmelidir (OECD, 2009, s.39).

Geribildirim sistemlerinin, kurum dışında, mal ve hizmet tedarikçileri ve yararlanıcılarını kapsayacak biçimde oluşturulması önem taşır. Çünkü satın alma süreçleri ve ihale kararlarına yönelik şikâyet ve önerilerin dikkate alınmasını sağlayacak bir sistem oluşturmak kaynakların verimli ve kurumsal hedeflere uygun kullanılabilmesi anlamına gelmektedir. Ayrıca, yararlanıcılar için öneri/şikayet hattı, anket vb. saha araştırması, online öneri ve şikayet alma, araştırma gibi ölçüm yöntemleriyle geribildirim araçları, kurumun yararlanıcılara yönelik faaliyetlerin performansları ve hizmetlerin kalite düzeylerine ilişkin bilgilerin elde edilmesini sağlamaktadır. Bu mekanizma ile kurum ve birim hizmetleri hakkında elde edilen bilgi, yöneticilerin izleme görevlerini etkin biçimde yerine getirmesine ve sürekli iyileştirme temelinde hizmetleri sunmayı gerektiren uygun bir ortama olanak verir.

Şüphesiz, bilginin elde edilmesi, kullanılması ve kurum içerisinde sağlıklı bir bilgi ve iletişiminin sağlanmasında bilgi sistemlerinin payı oldukça büyüktür. Bilgi sistemleri ile faaliyette bulunma, raporlama yapma ve uyumluluğu sağlama sorumluluklarını icra edebilmesi için uygun personele bilgi sağlanırken, yönetim ve denetçiler için kontrol ve denetim görevlerinde önemli girdiler üretilmektedir (INSTOAI, 2004, s.32). Ayrıca, bilgi sistemleri, çevresel şartlara karşılık, yönetim tarafından kurumsal çıkarları destekleyecek nitelikte ve zamanında kararların alınmasına katkıda bulunmaktadır. Bu sayede, değişen çevresel şartlardan doğan belirsizliklerin kurumsal çıkarlar üzerinde doğurduğu riskler, yönetimin bilgi yönetim sistemlerinden elde ettiği bilgiler neticesinde etkili kararlar almasıyla bertaraf edilebilmektedir.

Bilgi sistemlerinin temel katkılarını aşağıda özetlemek mümkündür:

1. Bilgi Sistemleri; planlama, bütçeleme, raporlama da kurum eylemleri hakkında bilginin daha düşük maliyetle elde edilmesini sağlayarak, daha fazla şeffaflığa ve hesap verebilirliğe katkıda bulunmaktadır (Eisenhardt, 1985, s.139).
2. Kaynak planlaması ve kullanılması, varlık yönetimine ilişkin otomatik kontrolleri içeren bilgi sistemleri uygun olmayan eylemlerin gerçekleşmesini önlemektedir. Ayrıca, bu tür bilgi sistemleri, kurum tarafından katlanılacak olan denetim maliyetlerini ve denetim süresini doğrudan azaltmaktadır (Canada ve ark. 2009, s.115).
3. Bilgi sistemlerinin entegrasyonu ile bütçe uygulamalarının kontrolünü ve kurumun finansal performansını geliştirmede yönetime katkıda bulunmaktadır (Chapman&Kihn, 2009, s.166).

3.3.Gözetim

Gözetim, İç kontrol sisteminin ne ölçüde etkili ve faydalı olduğunun belirli periyotlarda ve sürekli olarak değerlendirilmesidir. Günün şartlarına göre yeterli düzeyde ve nitelikte tasarlanmayan iç kontroller zamanla, yolsuzluk, kaynakların israf edilmesi ya da kötüye kullanım karşısında işlevselliğini kaybedebilmektedir. Bu nedenle, iç kontrol sisteminin günlük faaliyetlerin yürütülmesinde ekonomiklik ve verimliliği sağlayıp-sağlamadığı, hedeflerin gerçekleştirilmesinde etkili olup-olmadığı, iç ya da dış ortamdaki değişmelere karşılık bu hedefleri ulaşmaya yönelik değişimlerde gerekli esnekliğe olanak verip-vermediği gözlenmektedir (IFAC and CIPFA, 2014).

Gözetim faaliyetleri, sistematik olarak gözden geçirme, iç ve dış denetim ve yönetim kararlarına sınır koymaktan oluşmaktadır.

Yönetim tarafından hedeflerin gerçekleştirilmesinde kayda değer riskler hakkında temel kontrollerin işletilmesiyle ilgili kontroller hakkında güçlü bilgilerin elde edilmesini

sağlayacak nitelikte gözetim sürelerinin tasarlanması ve kurumda uygulanmasının sağlanması ve iyileştirmede bulunmak üzere belirlenen eksikliklerin değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sağlanmalıdır (COSO, 2009, s.2-3).

Denetçiler, yönetim fonksiyonları ile birlikte iç kontrollerin etkinliği hakkında güvence sağlamaktadırlar. İç denetçiler iç kontrol sisteminin ekonomik, etkili ve verimliliği ile ilgilidir. Kurumlar içerisinde, nesnel güvence sağlama ve değer katmaya dayalı kurulan iç denetim fonksiyonu ile uygun olmayan eylemlere karşılık iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi ve risk esasına dayalı olarak, etkin, verimli olmayan ve yolsuzluğa neden olan sonuçların minimize edilmesine katkıda bulunulur. İç denetçiler gibi dış denetçilerde bu anlamda önemli role sahiptirler. Denetçiler ve diğerleri tarafından kurumun eylemleri hakkında raporlanan, eksiklikler ve önerileri içeren bulgular yöneticiler tarafından değerlendirilmeli, bu tespit ve önerilere karşılık uygun eylemler belirlenmeli, belirli bir zaman içerisinde bu denetçilerin dikkat çektiği meselelerdeki tüm eylemler doğrulanmalı ya da bir karara bağlanmalıdır (INSTOAI, 2004, s.42).

Sonuç

Kurumların sürdürülebilirlik temelinde başarılı olmasının önündeki en büyük engellerden biri, çevresel şartlardaki değişimlerin yanısıra, günlük faaliyetlerin yürütülmesinde asimetrik bilginin varlığıdır. Asimetrik bilgi neticesinde bir taraftan kurum içerisinde, ahlaki tehlike olarak nitelendirilen kurumun ortak amaç ve hedeflerine aykırılık taşıyan eylemler gerçekleşebilmekte, diğer taraftan yararlanıcılar tarafından beklenen nitelikte olmayan hizmetler sunulabilmektedir. İç kontrolün diğer faydaları ile birlikte yolsuzluk gibi fırsatçı davranışların önlenmesi, kaynakların hedeflerin gerçekleştirmek üzere ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasında önemi büyüktür. Hizmetlerin yerinde ve zamanında sunulmasını karşılayacak şekilde görev ve yetkilerin yürütülmesini gerektiren ve gün geçtikçe yerleşen bir yönetim tarzında, hiyerarşik kontrollerin içerdiği bir kontrol modeli, kendilerinden beklendiği şekilde kamu kurumlarının eylemlerini gerçekleştirmesinde yetersiz kalmaktadır. Bu yönüyle sağlıklı bilgi iletişim kontrolleri ile desteklenen iç kontrolün işletilmesi büyük önem taşımaktadır. Ayrıca, kurumu kim kontrol edecek sorusunun bertaraf edilmesi ve kontrolün kurumun yalnızca çalışanlarını değil aynı zamanda tüm yönetim kademesinin eylemlerini kapsaması iç kontrolle mümkün olmaktadır.

Çeşitli yönlerden kurum tarafından icra edilen iç kontrol mekanizmaları kamu kaynaklarını, verimli ve en yüksek seviyede kamusal faydayı sağlayacak biçimde kurumun hareket etme kabiliyetini vermektedir. İç kontrolün kurulmadığı ve işletilmediği kurumlarda, görevleri yerine getirmekle sorumlu kurumların ya da birimlerin, kamu adına beklenen nitelikte ve düzeyde ürün ve hizmet üretmesi düşünülemez. Başta rüşvet, komisyonculuk, görevi kötüye kullanma gibi yolsuzluklar, iç kontrol mekanizmaları olmadan minimize edilemez. Kurumsal hedef ve çıkarların gerçekleştirilmesi, bu mekanizmaların yokluğunda işi şansa bırakmakla eşdeğerdir. Tüm bu nedenlerle, iç kontrol mekanizmaları kurulur ve işletilirse, iyi yönetim ilkeleri doğrultusunda çalışanların faaliyette bulunması ve kurumsal hedef ve çıkarlara uygun hareket etmesi sağlanabilecektir. Bununla birlikte, iç kontrolden beklenen faydaların elde edilebilmesi için, ne gibi katkılar sağlayacağı tüm personel tarafından bilinmeli, katılımı ön planda tutarak çalışmalar yürütülmeli ve tüm personel ve ilgili birim yöneticileri tarafından iç kontrolün etkin bir şekilde uygulanması sağlanmalıdır. Bunun için tepe yöneticileri, iç kontrolün kurum düzeyinde kurulması ve daha da önemlisi

birimlerce uygulanması konusunda sürekli gözetim içerisinde olmalı, sistemin etkililiği hakkında geribildirim ve izleme mekanizmaları ile yöneticilik görevlerini yürütmelidir.

Kaynakça

- Akerlof, G.A. (1974). The Market For "Lemons": Quality Uncertainty And The Market Mechanism. *Quarterly Journal Of Economics*, 488-500.
- Arnold R. D. (1987). Political Control of Administrative Officials. *Journal of Law, Economics, and Organization*, 3, 2, 279-286.
- Barrett, M. E., & Fraser, L. B, I. (1977). Conflicting Roles in Budgeting for Operations. *Harvard Business Review*, 55, 4,137-146.
- Canada J., Sutton S.G, & Kuhn J. R. (2009). The pervasive nature of IT controls: An examination of material weaknesses in IT controls and audit fees. *International Journal of Accounting & Information Management*, 17, 1, 106 – 119.
- Challagalla G. N. & Shervani T.A. (1996). Dimensions and Types of Supervisory Control: Effects on Salesperson Performance and Satisfaction, *Journal of Marketing*, 60, 1, 89-105.
- Chapman C., S., & Kihn L.A. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 34,151-169.
- COSO. (1994). Internal control – Integrated framework, Executive Summary, *The committee of Sponsoring Organizatins of the Treadway Commissions*.
- COSO. (2009). Guidance on Monitoring Internal Control Systems, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1-5.
- Currstine T., Lonti Z, & Joumard I., Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities, *OECD Journal on Budgeting*, 7,1, 1-42.
- Demir F. (2011). Bürokrasi-Demokrasi İlişkisi Ve Bürokratların Seçilmişlerce Kontrolü Sorunu. *Yönetim ve Ekonomi*, 18, 2, 63-84.
- Downs, A. (1966). *Bureaucratic Structure and Decisionmaking*. Santa Monica: The Rand Corporation.
- EC. (2006). Welcome to the world of PIFC, Public Internal Financial Control, European Communities, Publication Office, http://www.ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf . E.T.: 17.10.2015
- Eisenhardt, K.M. (1985). Control: Organizational and Economic Approaches. *Management Science*,31, 134-149.
- Fama E., & F., Jensen M. (1983). Separation of Ownership and Control. *The Journal of Law & Economics*, 26, 2, 301-325.
- Gailmard S. (2012). Accountability and Principal-Agent Models, Chapter prepared for the Oxford Handbook of Public Accountability; forthcoming. *Oxford University Press*,1-27.
- Giraud F, Zarlowski P., Saulpic O., Lorain M.A., Fourcade F.,& Morales J. (2011). *Management control: an overview, Fundamentals of Management Control*, France: Pearson Education .
- IFAC & CIPFA. (2014). International Framework: good governance in the public sector, , <http://www.ifac.org/publications-resources/international-framework-good-governance-public-sector>. E.T.: 17.11.2015
- IMF. (2006). A Principal-Agent Theory Approach to Public Expenditure Management Systems in Developing A Principal-Agent Theory Approach to Public Expenditure

- Management Systems in Developing Countries. *IMF Working Papers*, International Monetary Fund: Leruth L., & Paul E.
- INSTOAI. (2004). Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, Internal Control Standards Committee, www.issai.org/media/13329/instoai_gov_9100_e.pdf. E.T.: 25.10.2015
- Jensen M.C. & Meckling W.H. (2000). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, 1-74.
- Lane J., E. (2013). The Principal-Agent Approach To Politics: Policy Implementation and Public Policy-Making, *megatrend Review*, 10,1, 463-470.
- Liu Xuanhui,& V. D. Wouter. (2013). Use of Performance Information As An Organizational Routine In Management Control. *Performance Improvement*, 52, 10, 28-36.
- Luby M. J. (2009). Agency Problems in Public Management: Evidence from Debt Management Function, *10th Public Management Research Association Conference The Ohio State University*, 1-34.
- Manna S., & Wüstemann H. (2010). Public governance of information asymmetries—The gap between reality and economic theory. *The Journal of Socio-Economics*, 39, 278-285.
- Miller G., J., & Whitford A.,B. (2006). The Principal's Moral Hazard: Constraints on the Use of Incentives in Hierarchy. *Journal of Public Administration Research and Theory*,17, 213–233.
- Misses L., V. (1944). *Bureaucracy*. New Haven: Yale University Press,
- Niskanen W., A. (1971). *Bureaucracy and Representative Government*. Chicago: Aldine
- North, D. C. (1991). Institutions. *The Journal of Economic Perspectives*, 5, 1, 97-112.
- OECD (1996), "Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative Practices", SIGMA Papers, No. 4, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/5kml6gb4gn32-en>. E.T.: 16.12.2015
- OECD. (2009). Principles for Integrity In Public Procurement, www.oecd.org/gov/ethics/48994520.pdf. E.T.: 05.12.2015
- OECD. (2015). Public Procurement, <http://www.oecd.org/gov/ethics/public-procurement.htm>. E.T.: 28.10.2015
- OPM.(1997). Improving customer Service Through Effective Performance Management *United States Office of Personnel Management, Performance Management and Incentive Awards Division*.
- Ross, S.A. (1973). The Economic Theory Of Agency: The Principal's Problem Decision Making Under Uncertainty. *American Economic Association*, 63,2, 134-139.
- Simon H. A. (1955). A Behavioral Model of Rational Choice. *The Quarterly Journal of Economics*, 69,1, 99-118.
- Spence M., & Zeckhauser R. (1971). Insurance, information, and individual action. *American Economic Review*, 61, 380–87.
- Stiglitz J. (2000). The Contributions Of The Economics Of Information To Twentieth Century Economics. *The Quarterly Journal Of Economics*,1441-1478.
- The Advisory Board for Irish Aid. (2008). *Corruption, Anti-corruption Efforts and Aid:Do Donors Have the Right Approach?*. Working Paper 3: Kolstad I., Fritz V., O'Neil T.
- The World Bank. (1997). Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank. *Poverty Reduction and Economic Management Network*, 1-69.

Williamson O., E. (1967). Hierarchical control and Optimum Firm Size. *The Journal of Political Economy*, 75, 2, 123-138.

Williamson O., E. (2002). The Theory of The Firm as Governance Structure: From Choice to Contract. *Journal of Economic Perspectives*, 16, 3, 171-195.