

İç Kontrol Bileşenleri ile İç Kontrol Sisteminin Etkliliği İlişkisinde Durumsal Etkenlerin Farklılaştırıcı Etkisi: Üniversite İdari Personeli Üzerine Bir Araştırma

Tuncer FİDAN (<https://orcid.org/0000-0002-9954-1004>), Office of Internal Audits, Burdur Mehmet Akif Ersoy University, Turkey; e-mail: tuncerfidan@gmail.com

Ömer TEKŞEN (<https://orcid.org/0000-0002-3663-1619>), Department of Business, Burdur Mehmet Akif Ersoy University, Turkey; e-mail: omerteksen@mehmetakif.edu.tr

The Moderating Effect of Contingency Factors on the Relationship of the Internal Control Components and the Effectiveness of Internal Control System: A Study with University Administrative Staff

Abstract

Initially, a private sector application, the internal control system, was introduced to the public sector due to the influence of the new public management approach. This study aimed to examine the relationship of the internal control components and the effectiveness of the internal control system with the moderating role of contingency factors in this relationship. According to the study results, none of the internal control components, except information and communication, were significant predictors of internal control objectives, and contingency factors did not moderate the relationship between internal control components and objective types. Based on the study results, it was recommended that tests regarding internal control objectives be administered and control lists during audits, and not only administrators but also whole staff members be included in the designation of an internal control system.

Keywords : Internal Control System, Internal Control Objectives, Contingency Theory, University.

JEL Classification Codes : H52, H83, I23.

Öz

İç kontrol sistemi, yeni kamu yönetimi anlayışının etkisiyle kamu sektöründe yer bulmuş olan ve esasen özel sektör kaynaklı bir uygulamadır. Bu çalışmada iç kontrol bileşenleri ile iç kontrol sisteminin etkililiği ilişkisi ile bu ilişkide durumsal etkenlerin farklılaştırıcı etkisi sınanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre bilgi ve iletişim dışındaki iç kontrol bileşenlerinin iç kontrol hedefleri üzerinde anlamlı etkilerinin bulunmadığı, durumsal etkenlerin de iç kontrol bileşenleri ile hedefler arasındaki ilişkiyi farklılaştrmadığı görülmüştür. Araştırma sonucunda, denetimlerde kontrol listesi yaklaşımının yanında iç kontrol hedefleriyle ilgili testlerin yapılması ve iç kontrol sistemi tasarlanırken yalnızca birim yöneticilerinin değil bütün çalışanların tasarım sürecine dâhil edilmesi önerilmiştir.

Anahtar Sözcükler : İç Kontrol Sistemi, İç Kontrol Hedefleri, Durumsallık Kuramı, Üniversite.

1. Giriş

Geçmişte kamu kurumları, rasyonel süreçlere dayalı işleyiş ve otorite hiyerarşisine vurgu yapan durağan örgütler olarak kabul edilmekteydi. Bununla birlikte, risk toplumunun yükselişi, giderek sıklaşan ve sürekli hâle gelen ekonomik krizler, dünya piyasalarındaki anlık dalgalanmalar ve politik belirsizlikler öngörülebilir çevre imgesine dayalı kamu kurumlarının işleyişi ve yönetimini karmaşıklştırmıştır. Devlet üzerindeki bir taraftan kamu harcamalarında tasarrufa gitme baskısı, diğer taraftan siyasal süreçlerin etkisiyle kamu hizmetlerinin niteliğinin artırılması yönündeki baskılar, kamu hiyerarşilerinin harcama büyüklüğü ile kıyaslandığında üretilen kamu hizmetinin niteliğinin sorgulanmasına yol açmıştır. Kamu hizmetlerinin daha etkili ve aynı zamanda etkin; daha ekonomik ve daha nitelikli sunulması gerekliliği önem kazanmış ve bu nedenle kamu yönetimi reform çabaları günümüzde küresel bir eğilime dönüşmüştür. Reform çabalarının temel çıkış noktası, kamu üst yöneticilerinin yasama organları ve topluma karşı daha şeffaf ve hesap verebilir kılınması, devlet bürokrasisi üzerinde siyasi kontrolün artırılması ile kamu yöneticilerine yetki ve sorumluluk devredilerek hizmetlerin talep edilen yerde üretilmesidir (Webb, 2010: 670).

Anılan reform çabaları genellikle yeni kamu yönetimi olarak adlandırılmaktadır. Yeni kamu yönetiminin arkasında yatan düşünce ise büyük ölçüde neoliberalizmdir. Buna göre dünyada özellikle 1970’li yıllarda yaygın olan talep daralması ve yüksek enflasyon ikileminin merkezinde devletlerin verimsizliği yer almaktadır. Söz konusu ikilemden çıkışın yolu ise devletlerin küçülmesidir. Zira serbest piyasa, izlendiği üzere kamu hizmetlerini devletten daha ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde yerine getirebilmektedir. Bu düşünceden hareketle, yeni kamu yönetimi anlayışı özel sektör yönetim süreçlerini ve tekniklerini kamu yönetimine uyarılama amacındadır. Devletler özel sektörden devşirilen düşüncenin etkisiyle kamu sektörünün verimsizliğine çözüm bulmak, bütçe açıklarını kapatmak, hizmet kalitesini ve hizmet verilen kitlelerin memnuniyetini artırmak için politikalar geliştirmeye başlamıştır. Örneğin, tahakkuk esaslı muhasebe gibi özel sektöre özgü mali kontrol ve performans raporlama usulleri bu süreçte kamu yönetiminde uygulanmaya başlanmıştır (McKendrick, 2007: 168).

Benzer şekilde, iç kontrol sistemi de yeni kamu yönetimi anlayışının etkisiyle kamu sektöründe yaygınlaşan özel sektör kaynaklı bir uygulamadır. Özel sektörde bu uygulama denenmiş ve etkililiği kanıtlanmıştır. Bunun sebebi, iç kontrolün yaşanmış etik ve kanun dışı eylemler göz önünde bulundurularak sürekli olarak geliştirilen dinamik bir sistem olmasıdır. Kullanılan her bir süreç, işlem ve sistemin yürürlükteki mevzuata uygunluğu ve varlıkların korunması iç kontrolün temel amaçları arasında yer almaktadır. Bununla birlikte, iç kontrol sistemi kamu kurumlarına uyarlanırken toplumsal ve siyasal hedeflerin gerçekleştirilmesi, kamu fonlarının kullanımı, bütçe dengesinin gözetilmesi, bireysel ve örgütsel performans ölçütlerinin karmaşıklığı ve hesap verme yükümlülüğünün kapsayıcılığı gibi kamu sektörüne özgü özelliklerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Sarens, de Visscher & van Gils, 2010: 70).

Bahsi geçen hususlar, kamu örgütlerinde iç kontrol sisteminin etkililiğinin ölçülmesini son derece karmaşık bir girişime dönüştürmektedir. Öte yandan, kamu örgütleri için iç kontrol mali raporlamaların güvenilirliği ve suiistimal risklerine karşı önemli bir uygulama olarak görülse de genellikle tam olarak uygulanamamaktadır (örn. Aziz, Said & Alam, 2015; Güner, 2010). İç kontrol sisteminin etkililiğinin ölçülmesi mevcut kontrollerin uygulanma düzeyleri hakkında ipuçları sunabilmektedir. İç kontrolün etkililiğine ilişkin çalışmalar genellikle iç kontrol çerçevesini referans addetmektedir (Hermanson, Smith & Stephens, 2012: 35). Ayrıca bu çalışmalar çoğunlukla iç kontrolün belirli bileşenlerine yoğunlaşmaktadır (Doyle & McVay, 2007; Güner, 2010). Oysaki iç kontrol, insan unsurundan ziyadesiyle etkilenen bir sistemdir ve bu bağlamda hedeflere ilişkin algı farklılıkları yaygınlıkla gözlenmektedir (INTOSAI, 2004: 12). Fakat kontrollerin uygulandığı birimlere ilişkin farklılıkların ve faaliyet gösterilen çevreye ilişkin olasılıkların mevcut kontrollere ve sistemin etkililiğine ilişkin algıyı nasıl şekillendirdiğine ilişkin kamu kurumlarında herhangi bir çalışmaya rastlanılmamış, özel sektörde ise bu yönelimde olan çalışmaların ender olduğu görülmüştür. İç kontrol çerçeveleri (COSO, CoCo, vs.) iç kontrole ilişkin standart bir yapı ve hedefler bütününe öngörmektedir. Bununla birlikte etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması için bu yapı ve hedeflerin, örgütün özelliklerine göre uyarlanması gerektiği belirtilmektedir (Jokipii, 2010: 116). Kamu örgütlerinde çok farklı kültürlere, ödenek büyüklüğüne ve görev türlerine sahip farklı çeşitlilikteki birimlerin bir arada faaliyet göstermesi nedeniyle yapı ve hedeflerin birimlerin özelliklerine göre uyarlanması gerektiği söylenebilir. Bu nedenle, bu çalışma, iç kontrol sisteminin algılanan etkililiğinin ne düzeyde olduğunu sınamak amacıyla durumsal yaklaşımı benimsemiştir. Bu doğrultuda iç kontrole ilişkin birimler arası algı farklılıklarının neler olduğu ve bu farklılıkların hangi etkenlerden kaynaklandığının ortaya konulması düşünülmektedir.

2. Kuramsal Temeller

İç kontrol, her bir örgüte, hatta birime göre farklılaşabilen bir uygulamadır. Çünkü her bir örgüt/birim kendine özgü hedeflere ve bu hedeflere ulaşma stratejilerine sahiptir. Dahası, aynı hedef ve yapılara sahip olsalar dahi, insan etkeni nedeniyle kontrol faaliyetlerinde farklılaşma gözlenebilmektedir. Dolayısıyla, uygulanan kontroller örgütün/birimin tarihini, kültürünü ve faaliyet gösterdiği çevreyi yansıtmaktadır (COSO, 1994: 55). Bunlar ışığında, bu çalışmada durumsallık (contingency) kuramı kullanılmıştır. Fakat iç kontrole özgü bir durumsallık kuramının, ilgili alanyazında kendisine henüz yer bulamadığı izlendiğinden, örgüt kuramı alanyazınından faydalanılmıştır. Durumsallık kuramı, genel örgüt kuramından doğmuştur ve temelde Burns ve Stalker, Woodward ve Lawrence ve Lorsch'un 1960'lı yıllardaki çalışmalarının etkisiyle şekillenmiştir. Klasik yönetim kuramlarının savunduğu "bir örgütü yapılandırmanın ve yönetmenin bir tek en iyi yolu" olduğu yönündeki varsayımın aksine, durumsallık kuramı uygun örgütsel yapı ve yönetim stiline belirsizlik ve istikrarsızlık gibi çevresel etkenlere göre farklılaşabildiği varsayımını benimsemektedir (Hellriegel & Slocum, 1973: 9). Bu kurama göre uygulanan yönetim süreçlerine ve muhasebe işlemlerine ilişkin kontroller ve bu kontroller aracılığıyla ulaşılmak istenen hedefler örgütün/birimin yapısal özellikleri ve büyüklüğü, faaliyetlerin karmaşıklığı, yönetim stratejileri ve kullanılan teknoloji gibi durumsal etkenler tarafından

şekillenmektedir. Bu etkenler kullanılan kontrollerin gücünü artırarak veya zayıflatarak kontrol hedeflerine ulaşılmasını kolaylaştırabilir veya güçleştirebilirler (Woods, 2009: 70).

2.1. İç Kontrol Sistemi

İç kontrolün tanımı, zaman içinde ihtiyaçlara göre farklılaşmıştır. İlk defa 1949 yılında *Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından bir işletmenin varlıklarını korumak, veri gizliliğini ve güvenliğini sağlamak, etkililiğini artırmak ve üst yönetimin politikalarının uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla kullandığı bir plan veya diğer eşgüdümleme araçları ve önlemler bütünü* olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte, 1958 yılında bu tanım daraltılmış ve iç kontrol, muhasebe kontrolleri ve yönetsel kontroller olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. İç denetçilerin görevi ise daha çok muhasebe kontrolleriyle ilgilenmektedir; zira bu kontroller doğrudan mali verilerin güvenilirliğiyle ilgilidir. İşletmenin etkililiğinin artırılması ve üst yönetim politikalarının uygulanması yönetsel kontrollerin kapsamına alınmıştır. 1980’lerde ise mevcut denetim standartlarının suiistimal risklerini ortadan kaldıramadığı yönünde kamuoyunda genel bir kanı oluşması nedeniyle, iç kontrolün daha geniş bir şekilde yeniden tanımlanması ihtiyacı belirmiştir. Nitekim 1985 yılında *AICPA* ve diğer denetim kuruluşları tarafından *Treadway Komisyonu* oluşturulmuştur. Bazı hileli mali raporlama vakalarında muhasebe işlemlerine ilişkin kontrollerin önleyici olamayacağı, çünkü bu tür işlemlerin doğrudan yönetimin kontrolü altında gerçekleştiği belirtilmiştir. Bu nedenle iç kontrolün yeniden daha geniş bir şekilde tanımlanmasına ihtiyaç duyulmuştur. 1988 yılında *AICPA*, iç kontrolü *işletmenin hedeflerine ulaşmak için yürüttüğü faaliyetler hakkında makul güvence sağlama amacıyla tesis edilen işlem ve süreçler* olarak yeniden tanımlamıştır (Spira & Page, 2010: 413).

1992 yılında *Treadway Komisyonuna* destek veren kuruluşlar tarafından çok farklı iç kontrol kavramlaştırmalarını ve ihtiyaçlarını ortak bir çerçeveye oturtmak için *Destekleyici Kurumlar Komitesi (COSO)* çerçevesi oluşturulmuştur. 1992 yılındaki *COSO* çerçevesine göre iç kontrol; (1) *işletme faaliyetlerinin etkili ve etkin bir şekilde yürütülmesi*, (2) *mali raporlamaların güvenilirliğinin ve (3) yürürlükteki mevzuata uyumun sağlanması hedeflerine ulaşılmasında makul güvence sağlama süreci* olarak tanımlanmıştır (COSO, 1994: 13). Bu şekilde iç kontrol kavramı yalnızca muhasebe hatalarının tespiti ve engellenmesini değil, aynı zamanda yönetim süreçlerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. İlerleyen dönemlerde *Enron*, *Worldcom*, *Ahold* ve *Parmalat* gibi büyük ölçekli şirketlerde yaşanan çöküşler iç kontrol sisteminin kurulmuş olmasının yeterli olmadığı ve belirli aralıklarla sistemin etkililiğinin sınılanması gerektiği hususunu öne çıkarmıştır. 2002 yılında ABD’de *Sarbanes-Oxley Kanunu* bu gerekliliğe yanıt vermek amacıyla çıkarılmıştır (Lakis & Giriünas, 2012: 146). Bunun yanında, 1992’den sonra iş yaşamında büyük değişimler yaşanmıştır. Teknolojideki ilerlemeler, dışarıdan temin usulünün yaygınlaşması ve işletmelerin daha küresel ve karmaşık bir çevrede faaliyet gösterme zorunluluğu nedeniyle 2013 yılında *COSO* çerçevesi yeniden güncellenmiştir; bu süreçte 1992 çerçevesinin beş bileşeni korunmuş, ayrıca bu bileşenin altında etkili bir iç kontrolün nasıl olması gerektiği ile ilgili 17 ilke belirlenmiştir (McNally, 2013: 6).

Kamu örgütlerini özel sektör örgütlerinden farklı kılan özellikler, *COSO* çerçevesinde bazı değişiklikler yapmayı gerektirmiştir. Örneğin, kamu sektörü büyük ölçüde kamu kaynaklarıyla finanse edilmektedir ve bu kaynakların kamu yararı için kullanımı hassasiyet gerektirmektedir. Bunun yanında kamu örgütleri varlıklarının güncel kayıtlarını tutmakta güçlükler yaşamakta, bu mümkün olsa dahi tutulan kayıtlarla varlıkların gerçek durumu arasında farklılıklar gözlenebilmektedir. Devletler tarafından halen yaygın olarak kullanılmakta olan nakit esaslı muhasebe sistemi varlıkların korunmasıyla ilgili makul güvence sağlamaktan uzaktır. Bunlar sebebiyle, kamu kurumları için geliştirilecek çerçevelerde varlıkların korunması özellikle vurgulanması gereken bir konudur. Bu ihtiyaca cevap vermek için *Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI)* 2004 yılında *COSO* çerçevesini kamu örgütleri için uyarlamıştır (INTOSAI, 2004: 3). Bu çalışmada *INTOSAI* iç kontrolü yeniden tanımlamıştır. Buna göre iç kontrol; bir kurumun yöneticileri ve personeli tarafından yürütülen, riskleri ele almak için tasarlanan ve kurumun misyonunu yerine getirirken makul güvence sağlayan bütüncül bir süreçtir. Esasında iç kontrol bütüncüldür; zira herhangi bir olaya veya işleme değil kurumun bütün faaliyetlerine işleyen ve süreklilik arz eden bir süreçtir (INTOSAI, 2004: 6).

Türkiye’de ise 24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren ve 02/12/2005 tarihli 5436 sayılı Kanunla güncellenen *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun* beşinci kısmında iç kontrol sistemi düzenlenmiştir. İç kontrol, ön mali kontrol, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti, muhasebe yetkilileri ve atanma usulleri, iç denetim, iç denetçilerin nitelikleri ve atanma usulleri ve iç denetim koordinasyon kurulu kamu iç kontrol sistemi kapsamında tanımlanmıştır. Daha detaylı olarak, 5018 sayılı Kanunun 55. maddesinde iç 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, mali 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* şeklinde tanımlanmıştır. Bu düzenlemelerin ardından 2007 yılında *COSO* çerçevesi, *INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi* ve *Avrupa Birliği İç Kontrol Standartlarına* dayalı olarak *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği* yayınlanmıştır. Bu tebliğde kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin oluşturulması amacıyla 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiştir. Bu tebliğde iç kontrol sistemi kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere beş bileşen altında tanımlanmıştır.

2.1.1. Kontrol Ortamı

Örgüt içinde iç kontrolün oluşturulmasını ve süreklilik kazanmasını sağlayan bir dizi standart, süreç ve yapıyı ifade etmektedir. *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğine* göre kontrol ortamı etik değerler, örgütün misyonu, örgütsel yapı, yönetim felsefesi, yetki devri ve insan kaynakları uygulamalarına ilişkin standartları kapsamaktadır (INTOSAI, 2004: 17).

2.1.2. Risk Değerlendirme

Risk değerlendirme, ilgili Tebliğde örgütün/birimin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, çözümlenmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi süreci olarak tanımlanmıştır. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, örgütün risk iştahının değerlendirilmesi, alınacak önlemler ve bunlara dayalı olarak faaliyetlerin planlanmasına ilişkin standartları kapsamaktadır (INTOSAI, 2004: 22).

2.1.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, ilgili Tebliğde örgütün/birimin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve süreçler olarak tanımlanmıştır. Kontrol stratejileri ve yöntemleri, süreçlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi, görevler ayrılığı, hiyerarşik kontroller, faaliyetlerin sürekliliği ile bilgi sistemleri kontrollerine ilişkin standartları kapsamaktadır (INTOSAI, 2004: 29-31).

2.1.4. Bilgi ve İletişim

İlgili Tebliğe göre, gerekli bilginin ona ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir düzende iletilmesi ve ilgililerin sorumluluklarını yerine getirmelerine olanak tanıyacak bilgi, iletişim ve kayıt sisteminin kurulması bilgi ve iletişim bileşeni kapsamında yer almaktadır. Başka bir ifadeyle, bilgi ve iletişim; örgüt içi ve dışı iletişimi, şeffaflığı, uygun davranışı belirleyen kuralların paylaşıldığı ve hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirildiği platformları kapsamaktadır (INTOSAI, 2004: 36).

2.1.5. İzleme

İç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsamaktadır. İlgili Tebliğde iç denetim izleme bileşeninin kapsamında yer almaktadır. İzleme görevi rutin ve ayrı izleme olmak üzere iki şekilde yerine getirilebilmektedir. Rutin izleme, süreci yerine getirmekle yükümlü yöneticiler ve çalışanlar ile denetim elemanları tarafından yerine getirilebilmektedir. Ayrı izleme ise risk analizine ve rutin izleme faaliyetlerinin etkililiğine bağlı olarak gerçekleştirilmektedir (INTOSAI, 2004: 40).

2.2. İç Kontrol Sisteminin Etkiliği

İç kontrol sisteminin etkililiğini değerlendirmek amacıyla *COSO* (2012) tarafından rehberler yayınlanmıştır. Bu konuda *COSO*'nun (2012: 1) yaklaşımı, iç kontrolün beş bileşeninden oluşan çerçevede yer alan ilke ve standartların ne düzeyde karşılandığının belirlenmesine dayanmaktadır. İlke ve standartların mevcudiyeti ve işlerlik düzeyi ile beş bileşenin birlikte bütüncül bir şekilde işlev gösterip göstermediği temel etkililik ölçütü olarak kabul edilmiştir. *COSO* çerçevesinde (1994: 88-90) iç ve dış denetçilerin de bu yaklaşıma uygun olarak etkililik denetimleri yapmaları önerilmektedir. Benzer şekilde, alanyazında bu ölçütü benimseyen çalışmalar son derece yaygındır. Örneğin, Gupta (2008)

bu yaklaşımı benimseyerek etkililik değerlendirmeleri yapmıştır. Fakat her ne kadar COSO (2012: 1) çerçevesinde iç kontrolün bütüncül bir şekilde değerlendirilmesi gerektiği belirtirse de bu yaklaşımın kontrol listesine dönüşme riski mevcuttur. Ayrıca iç kontrolün insan etkenine dayanması nedeniyle tasarım hataları, yanlış anlamalar, bireysel algı ve yargı farklılıkları, dikkat dağınıklıkları, istismarlar ve diğer riskleri tamamen bertaraf etmenin herhangi bir yolu bulunmamaktadır (INTOSAI, 2004: 12). Bu perspektiften yaklaşıldığında tamamen etkili bir iç kontrol sisteminin neredeyse olanaksız olduğu düşüncesi ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle, iç kontrol çerçevelerinde (COSO, INTOSAI) örgütün/birimin hedeflerine ulaşması konusunda makul güvence sağlanması iç kontrolün temel amacı olarak belirtilmiştir.

Yaygın etkililik ölçütündeki kusurlar nedeniyle, hem iç kontrol sisteminin bileşenlerinin işlerliğinin hem de iç kontrol sisteminin amaçlara ulaşma derecesinin göz önünde bulundurulduğu daha kapsamlı bir etkililik ölçütünün kullanılması gerektiği düşünülmektedir. Bu noktada, Agbejule ve Jokipii (2009: 505), Jokipii (2010: 123) ile Länsiluoto, Jokipii ve Eklund (2016: 10) iç kontrolün etkililiğinin değerlendirilmesi için örgütlerdeki/birimlerdeki iç kontrol bileşenleri ve iç kontrol hedeflerine ulaşma derecelerine ilişkin çalışan algılarına dayalı bir etkililik ölçütü önermektedir.

INTOSAI (2004: 6) kamu kurumları için iç kontrolün amacını: *(1) faaliyetlerin etik kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesi, (2) hesap verme yükümlülüğünün yerine getirilmesi, (3) yürürlükteki mevzuata uyumun sağlanması ve (4) kayıplara, suiistimallere ve zararlara karşı varlıkların korunması* olarak belirlemiştir. Benzer şekilde, 5018 sayılı Kanununun 56. maddesinde *(1) kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi, (2) yürürlükteki yasal düzenlemelere uyumun sağlanması, (3) usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, (4) düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi, (5) varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunması* iç kontrol sisteminin amaçları arasında sıralanmıştır. INTOSAI (2004) tarafından kamu sektörü için belirlenen iç kontrol hedeflerinin etkililik çalışmaları için güçlü bir kavramsal çerçeve oluşturduğu görülmektedir. Bu hedefler şu şekilde tanımlanmıştır (INTOSAI, 2004: 9-11):

2.2.1. Faaliyetlerin Etkililiği

Örgüt/birim faaliyetlerinin herhangi bir israfa ve aşırılığa yol açmadan, en az kaynak kullanarak en çok çıktıyı elde edecek ve örgütün/birimin hedeflerine ulaşmaya hizmet edecek şekilde örgütlenmesi ve etik kurallara uygun olarak yürütülmesini ifade etmektedir.

2.2.2. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik, kamu örgütlerinin ve kamu görevlilerinin ödeneklerin kullanımı, hakkaniyetin gözetilmesi ve genel performansları gibi konularda aldıkları kararlardan ve eylemlerinden sorumlu tutulmalarıdır. Bu da görevleriyle ilgili mali ve mali olmayan

bilginin zamanında üretilmesi ve düzenli olarak iç ve dış paydaşların bilgisine sunulması yoluyla gerçekleşmektedir.

2.2.3. Yasallık

Kamu örgütlerinde faaliyetlerin örgütlenmesi ve işleyişi büyük ölçüde kanunlar ve diğer alt düzey mevzuat tarafından düzenlenmektedir. Özellikle kamu gelirlerinin toplanması ve giderlerin harcanması, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi, kamu kaynaklarının yönetimi, usulsüzlük ve yolsuzluk gibi eylemlere karşı korunması yürürlükteki mevzuata uyum ile sağlanabilmektedir.

2.2.4. Varlıkların Korunması

Bu hedef birinci veya üçüncü hedefin alt kategorisi olarak görülse de kamu sektöründe varlıkların korunmasının önemini vurgulamak için ayrılmıştır. Zira kamu örgütleri toplanması, kayıt altına alınması ve harcanması bütün yurttaşları doğrudan ilgilendiren kamu kaynaklarıyla finanse edilmektedir. Bu hedef, herhangi bir şekilde kamu zarara uğratılmadan kaynakların kamu yararı için kullanılması için azami özen göstermeyi ifade etmektedir.

Her bir iç kontrol bileşeninin belirtilmiş olan hedeflere ulaşmada katkı sağladığı yönünde bulgular bulunmaktadır. Örneğin, iyi bir kontrol ortamı, olumlu bir atmosfer oluşturarak ve kontrollerin sıklık derecesini ayarlayarak iç kontrol sisteminin etkililiğini artırabilmektedir (Yurniwati & Rizaldi, 2015: 846). Öte yandan zayıf kontrol ortamının hileli mali raporlama sıklığında artışa yol açtığı yönünde bulgular mevcuttur (Chan, Farrell & Lee, 2008: 161-162). Benzer şekilde, risk değerlendirme faaliyetleri ile bu faaliyetlere dayalı olarak olası risklere karşı çalışanların eğitimi ve mevcut kontrollerin uygulanma sıklıklarının yeniden belirlenmesi gibi önlemler iç kontrol sisteminin hedeflerine ulaşmasını kolaylaştırabilmektedir (Kerr & Murthy, 2013: 593). Ayrıca etkili bir risk değerlendirme etik dışılıkların ve adli vakaların gerçekleşme olasılığını da azaltabilmektedir (Holm & Laursen, 2007: 323). Aynı doğrultuda, kontrol faaliyetlerinin suiistimal girişimlerini başlamadan önleyebildiğini ileri süren araştırmacılar mevcuttur (Frazer, 2012: 369). Kontrol faaliyetlerinin zayıfladığı durumlarda kayıtların düzenli tutulmaması, baştan savma denetimler, belge eksiklikleri ile mal ve hizmet tedariklerinin usule uygun yerine getirilmemesi gibi kontrol sorunları ile evrakta sahtecilik, rüşvet ve zimmet gibi adli vakalarda artış görülmektedir (Zakaria, Nawawi & Salin, 2016: 1160-1165).

Örgütün bilgi ve iletişim altyapısının niteliği arttıkça etik dışı davranışların azaldığı yönünde bulgular mevcuttur. Öte yandan, bilgi ve iletişimin niteliği azaldıkça yönetimin tepki verme süresi uzamakta ve denetim yeteneği zayıflamaktadır. Suiistimal, yolsuzluk ve kamu zararının ortaya çıkması gibi riskler ise artmaktadır (Rendon & Rendon, 2015: 714-715). İzleme faaliyetlerinin gerçekleştirilmediği veya izlemeyle yükümlü kişilerin görevlerini gereğince yapmadıkları durumlarda ise gelirlerin şişirilmesi, maliyetlerin olduklarından düşük gösterilmesi ve borçların gizlenmesi gibi hileli mali raporlama vakaları

sıklıkla görülmektedir (Rezaee, 2005: 281). Benzer şekilde, Rendon ve Rendon (2016: 759) mal ve hizmet alımlarında usulsüzlüklerin en sık izleme faaliyetinin en sıkı bir şekilde gerçekleştirilmesi gereken tekliflerin değerlendirilmesi ve sözleşmelerin uygulama safhalarında gerçekleştiğini belirtmektedir. Jokipii (2010: 134) yöneticilerle yaptığı çalışmada iç kontrolün beş bileşeninin işlerliğinin, iç kontrol sisteminin etkililiğine ilişkin algıyı olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşmıştır.

Görüldüğü üzere, iç kontrol bileşenlerinin işlerlik düzeyleri çalışanların etkililik algıları üzerinde etkili olabilmektedir. Her ne kadar genellikle üst yönetimin sorumluluğu olarak değerlendirilse de iyi kontrol ortamının oluşturulması, bütün çalışanların kontrollerin önemi konusunda belirli düzeyde bilinç sahibi olmalarını gerektirmektedir (INTOSAI, 2004: 17). Başka bir ifadeyle, iç kontrol sisteminin etkililiğini sağlamak için bütün çalışanların katılımı sağlanmalıdır. Ancak etkililik algısı katılımcıların bireysel özelliklerine göre farklılaşabilmektedir. Örneğin, mali görevler üstlenen çalışanların iç kontrol konusunda daha bilinçli olmaları beklenmektedir (Jokipii, 2010: 121). Aynı şekilde, istihdam türü de bu konuda etkili olabilmektedir. Görevleri gereği kontrol önlemlerine daha yakın olduklarından, idari personel mali riskler konusunda destek personelinde genellikle daha hassastır (Aziz ve diğerleri, 2015: 8). Benzer bir eğilim cinsiyetler için de söz konusu olabilmektedir. Kadın çalışanların erkek meslektaşlarına göre riskler konusunda daha hassas oldukları ve kontrollere daha çok önem verdiklerini ileri süren araştırmacılar mevcuttur (Chen, Eshleman & Soileau, 2016: 18). Yaş ve mesleki kıdem değişkenleri de çalışanların kontrol ortamına ilişkin anlayışlarını ve böylece iç kontrol sisteminin etkililiğine ilişkin algılarını şekillendirebilmektedir (Länsiluoto vd., 2016: 11). Bunun yanında, iç kontrole ilişkin bilincin eğitim seviyesi ile birlikte yükseldiği ve eğitim seviyesi yükseldikçe personelin iç kontrol sorumluluklarını yerine getirmede daha yeterli hissettikleri yönünde bulgular mevcuttur (Leng & Ding, 2011: 289).

Sonuç olarak iç kontrol sisteminin etkililik düzeyine ilişkin algı, iç kontrol bileşenlerinin uygulanma düzeyine ve çalışanların bireysel özelliklerine göre farklılaşabilmektedir. Bununla birlikte, iç kontrol sisteminin her bir örgüte/birime özgü durumlara göre farklı şekiller alması, etkililik çalışmalarını karmaşıktırılmaktadır. Bu nedenle, durumsallık kuramından hareketle örgütlerin/birimlerin çalışmalarına yön veren etkenlerin de çalışmaya dâhil edilmesi, çevrenin iç kontrol bileşenlerinin işleyişini ve etkililiğini nasıl zayıflattığını veya güçlendirdiğini ortaya koyabilir.

2.3. Durumsal Etkenlerin Farklılaştırıcı Etkisi

Durumsallık (contingency) kuramı, bütün örgütsel eylemler ve olaylar için geçerli evrensel bir yönetsel ve mali kontrol sisteminin bulunmadığı varsayımına dayanmaktadır. Bu nedenle çevresel belirsizlik, yapı, büyüklük ve strateji gibi kontrollerin işleyişi ve etkililiğini şekillendirebilecek bir dizi değişken teşhis edilmiştir. Durumsallık kuramı mal ve hizmetlerin kârlılık için arz edildiği serbest piyasa koşullarında geliştirilmiştir. Kamu örgütlerinde ise temel riskler kârlılıkla ilgili değil hizmetlerin üretilmesi ve sunumuyla ilgilidir. Kamu örgütleri ve alt birimlerinin örgütlenmeleri ve işleyişleri göz önünde

bulundurulduğunda yönetim stratejisi, örgütün/birimin büyüklüğü, harcamaların büyüklüğü ve algılanan çevresel belirsizlik değişkenlerinin durumsal etkenler olarak göz önünde bulundurulması gerektiği düşünülmektedir (Jokiipi, 2010: 120-123; Woods, 2009: 75).

2.3.1. Yönetim Stratejisi

Strateji önceden belirlenmiş hedeflere ulaşmak için en iyi yöntemlerin ve araçların belirlenmesidir. Yönetimin stratejisine bağlı olarak mali kontrol sistemleri farklı şekillerde kullanılabilir (Simons, 1987: 357). Alanyazında en sık kullanılan yönetim stratejisi sınıflandırmalarından biri de Miles, Snow, Meyer ve Coleman'a (1978) aittir. Miles ve diğerleri (1978: 550-559) bir ucunda savunucu, diğer ucunda arayıcı stratejilerin yer aldığı bir sınıflandırma geliştirmiştir. *Savunucular* durağan bir örgüt yapısının gerekli olduğu çevreyi yaratmak için çaba gösterirler. Girişimci değillerdir. Bu nedenle mevcut durumu korumak için müdahalelerde bulunurlar. *Arayıcı* strateji uzamının öteki ucunda yer almaktadır. Savunucunun neredeyse tam zıddıdır. Arayıcılar durağan değil dinamik bir çevre yaratmak için uğraşırlar. Başarısını istikrarı koruma becerisine borçlu olan savunucudan farklı olarak arayıcı, başarısını iş süreçlerinde ve üretilen hizmetlerde yenilikler yaratmak becerisine borçludur (Miles, Snow, Meyer & Coleman, 1978: 550-559). Savunucu stratejileri benimseyen örgütlerde özellikle sonuçlara dayalı kontrol sistemleri çok yoğun bir şekilde kullanılmamaktadır. Böylesi örgütler, durağan bir çevrede faaliyet göstermekte ve sınırlı sayıda belirli hizmetleri sunmaktadırlar. Bu tür örgütlerde rekabetin konusu mevcut hizmetlerin niteliğini artırmaktır. Bu nedenle savunucu stratejilere dayalı olarak belirlenen bütçe hedefleri ve izleme stratejileri ile performans arasında olumsuz ilişkilere rastlanabilmektedir. Zira çalışanlar yenilik yaratma ve hizmet satın alanların sayısını artırma gayesiyle değil mevcudun en iyi şekilde sürdürülmesi için zorlanmaktadırlar. Savunucu örgütler daha çok bütçe hedeflerinin tutturulması için çaba gösterirler ve kontrol sistemlerinde çok sık değişiklik yapılmaz. Arayıcı örgütler ise genellikle katı gelir hedefleri ve izleme stratejileri kullanmaktadır. Zira amaç mevcut hizmetlerin en etkili bir şekilde sunulmasından ziyade onların sürekli olarak yenilenmesi ve hizmet alan sayısının artırılması olduğundan sonuçlara dayalı kontrol etkinlikleri öne çıkabilmektedir. Başka bir ifadeyle, dinamizm arayışı bu tür stratejileri benimseyen örgütlerde maliyet-etkinliği sağlama amaçlı kontrolleri zayıflatabilmektedir. Bunun yerine mali raporlama sıklığında artış ve gerektiğinde değiştirilebilen kontrol sistemlerine ağırlık verilmektedir (Simons, 1987: 370).

2.3.2. Örgütün / Birimin Büyüklüğü

Örgütün/birimin büyüklüğü arttıkça yönetim ve kontrol sistemlerinin tasarımları değişmektedir. Zira büyüklük iletişim ve kontrol sorunlarını da beraberinde getirmektedir. Küçük örgütler/birimler doğrudan davranış kontrolüne odaklanırken, büyüklük arttıkça daha formal ve karmaşık kontrol süreçleri kullanılmaktadır. Alanyazında örgüt büyüklüğü arttıkça kontrollerin de arttığını gösteren çalışmalar mevcuttur (Duncan, Flesher & Stocks, 1999: 156; Öztürk & Tataroğlu, 2018: 89).

2.3.3. Harcamaların Büyüklüğü

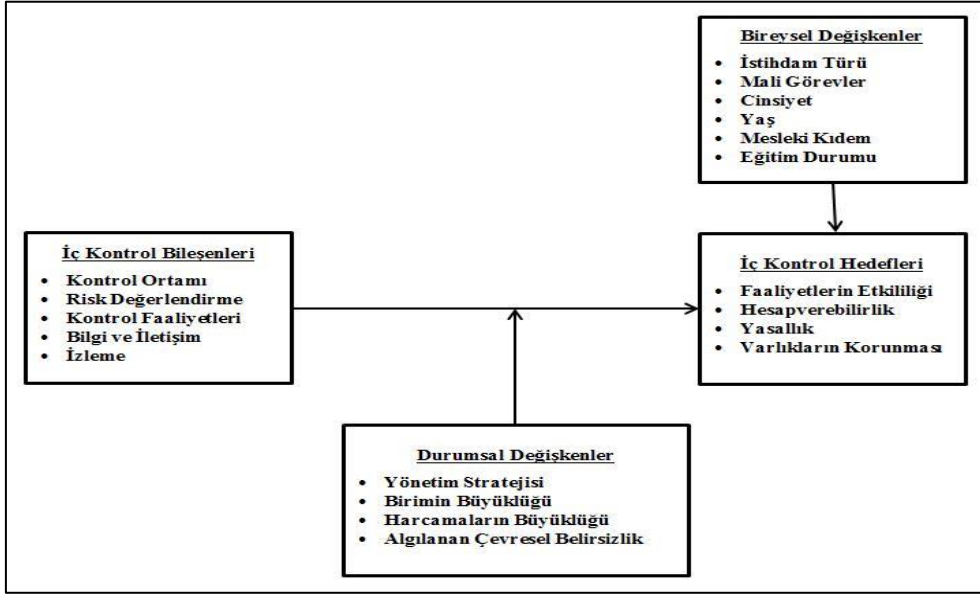
Harcamaların büyüklüğü özellikle ödeneklerin kullanımından sorumlu personelin hassasiyetlerini artırarak risk yönetimi, kurumsal yönetim ve iç kontrolün etkililiğini şekillendirebilmektedir. Hatta bu bileşen, kontrol süreçlerinin değerlendirildiği iç ve dış denetim çalışmalarında öncelikle göz önünde bulundurulması gereken durumsal etkenler arasında sayılmaktadır (INTOSAI, 2004: 22). Zira harcama büyüklüğü bir taraftan etkili bir iç kontrol sistemi için kaynak ayrılmasına olanak tanırken diğer taraftan artan işlem sayısı ve türünden kaynaklanan karmaşıklık düzeyi kontrollerin aksama olasılığını yükseltebilmektedir. Ayrıca, genellikle harcama miktarı arttıkça kontrollerin işleyişine ilişkin risklerin de artış kaydettiği belirtilmektedir (Gavin, Cooper, Leung, Lander & Reinstein, 1995: 19; Petrovits, Shakespeare & Shih, 2011: 331).

2.3.4. Algılanan Çevresel Belirsizlik

Çevresel belirsizlik durumsallık kuramının en temel bileşenleri arasında yer almaktadır. Çevresel belirsizlik arttıkça kontrollerin önemi daha da artmaktadır. Bununla birlikte, belirsizlik düzeyi arttıkça kontrollerin niteliği değişmektedir. Düşük belirsizlik düzeyinde muhasebe işlemlerine dayalı mali kontroller ağırlıkta iken, belirsizlik düzeyi yükseldikçe örgütler dış çevreye daha hızlı uyum sağlamak için mali olmayan hizmet alanların memnuniyeti ve hizmetlerin niteliğinin ölçülmesi gibi yönetsel kontrollere daha fazla ağırlık vermektedir (Hoque, 2004: 488-489).

Bu tartışmaların ışığında iç kontrol sisteminin etkililik düzeyine ilişkin algının ölçülmesinin karmaşık bir model ile mümkün olabileceği görülmektedir. Alanyazındaki kuramsal tartışma ve araştırma bulgularına dayalı olarak geliştirilen model Şekil 1'de sunulmuştur.

Şekil: 1
Araştırma Modeli



Şekil 1’de görüldüğü üzere üniversite idari personelinin iç kontrol sisteminin etkililiğine ilişkin algısının iç kontrol bileşenlerinin işleyişine bağlı olduğu düşünülmektedir. Fakat personelin algısı istihdam türüne, mali görevler üstlenip üstlenmemelerine, cinsiyetlerine, yaşlarına, mesleki kıdemlerine ve eğitim durumlarına göre farklılık gösterebilmektedir. Bunun yanında birim yöneticilerinin benimsediği yönetim stratejisi, birimin büyüklüğü, harcamaların büyüklüğü ve personelin çevresel belirsizliğe ilişkin algısı iç kontrol bileşenlerinin iç kontrol hedefleri üzerindeki etkisini güçlendirebilmekte veya zayıflatabilmektedir. Bu çalışmada üniversite idari personelinin iç kontrol sisteminin işleyişine, iç kontrol sisteminin etkililiğine ve durumsal etkenlerin etkisine ilişkin algıları araştırılmak istenmiştir. Bu genel amaç doğrultusunda şu sorulara yanıt aranacaktır.

1. Üniversite idari personelinin;
 - a. iç kontrolün kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenlerine ilişkin algıları ne düzeydedir?
 - b. iç kontrolün faaliyetlerin etkililiği, hesap verebilirlik, yasallık ve varlıkların korunması hedeflerinin gerçekleştirme düzeylerine ilişkin algıları ne düzeydedir?
2. İç kontrol bileşenleri iç kontrolün hedeflerini yordamakta mıdır?
3. İç kontrol bileşenlerinin iç kontrol hedefleri üzerindeki etkisinde yönetim stratejisi, birimin büyüklüğü, harcama büyüklüğü ve algılanan çevresel belirsizliğin farklılaştırıcı etkisi bulunmakta mıdır?

3. Yöntem

Üniversite idari personelinin görüşlerine göre iç kontrol bileşenlerinin iç kontrol hedeflerini gerçekleştirme düzeylerine odaklanan bu çalışmada ilişki modelini kullanarak yordama (prediction) deseni kullanılmıştır. Yordama deseninde, bağımlı değişkenler bir neden sonuç ilişkisine dayalı olarak genellikle bağımsız değişkenden sonra gerçekleştirilmektedir (Beins, 2017: 265).

3.1. Evren ve Örneklem

Çalışmanın evrenini 2019 yılında *Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi*nde görev yapan 345 idari personel ile büro işlerinde çalışan 110 sürekli işçi, toplamda 455 çalışan oluşturmaktadır. Örneklem büyüklüğü %95 kesinlik düzeyi ve %3 hata payına göre 320 olarak belirlenmiştir. Örneklem alınırken idari personel ve sürekli işçi sayısı göz önünde bulundurularak tabaka örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Buna göre 242 idari personele ve 78 sürekli işçiye ulaşılması hedeflenmiştir. Olası hatalara önlem olarak örneklem büyüklüğünden daha fazla sayıda, 400 katılımcıya ulaşılmıştır. Ölçeklerin doldurulması ortalama 15 dakika sürmüştür. Dağıtılan ölçeklerden 360'ı geri dönmüştür. Otuz üç ölçek hatalı veya eksik doldurma nedeniyle, 24'ü ise uç değerler nedeniyle analize dâhil edilmemiştir. Belirlenen örneklem büyüklüğünün %95'ini oluşturan 303 ölçek analize dâhil edilmiştir.

Katılımcıların %75'i idari personel, %25'i büro personeldir. %57'si daha önce herhangi bir mali görev üstlenmemiş iken %43'ü harcama yetkililiği, gerçekleştirme görevliliği ve taşınır kayıt yetkililiği gibi mali içerikli görevler üstlenmiştir. Katılımcıların %38'i kadın ve %62'si erkektir. Katılımcıların %39'u 35 yaş altı, %61'i 36 ve üzeri yaş grubunda yer almaktadır. %42'si 9 yıl ve altı, %58'i 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahiptir. Ayrıca %39'u ön-lisans ve altı, %61'i lisans ve üzeri eğitim düzeyine sahiptir. Katılımcıların %52'si çalıştıkları birimlerin yönetim stratejisini savunucu ve %48'i arayıcı olarak tanımlamıştır. Katılımcıların %76'sı 50 ve altı, %24'ü de 51 ve üzeri sayıda çalışana bulunan birimlerde görev yapmaktadır. Son olarak katılımcıların %51'i 5.000.000,00 TL ve altı, %49'u 5.000.001,00 TL ve üzeri yıllık harcama yapan birimlerde görev yapmaktadır.

3.2. Veri Toplama Araçları

Araştırmanın verilerini toplamak için *Algılanan Çevresel Belirsizlik Ölçeği (AÇBÖ)*, *İç Kontrol Önlemleri Uygulama Ölçeği (İKÖÜÖ)* ve *İç Kontrolün Etkililiği Ölçeği (İKEÖ)* geliştirilmiştir. Ölçek geliştirme çalışmaları ana uygulamaya katılmayan çalışanlarla yapılmıştır.

Algılanan Çevresel Belirsizlik Ölçeği. Öncelikle kamu kurumlarının işleyişi göz önünde bulundurularak alanyazındaki ilgili kaynaklar (Jokipii, 2010; Hoque, 2004; INTOSAI, 2004; Länsiluoto vd., 2016; COSO, 1994) taranmış ve 10 maddelik havuz oluşturulmuştur. Ölçek "kesinlikle tahmin edilemez" ile "tamamen tahmin edilebilir" arasında değer alan beş dereceli Likert tipi bir ölçektir. Geçerlik ve güvenilirlik analizleri

sonucunda 10 maddenin tek bir faktörde toplandığı görülmüştür. AÇBÖ'nün açıkladığı varyans %56,39'dur. Ölçeğin alfa değeri .91'dir. Maddelerin faktör yük değerleri .66 ile .78 arasında, madde toplam korelasyonları ise .58 ile .72 arasında değişmektedir. AÇBÖ için örnek madde “*Hizmet alan kişilerin talepleri*”dir. Ölçeğin tekli faktör yapısı doğrulayıcı faktör analizi ile sınanmıştır. Doğrulayıcı faktör analizi sonucunda uyum indeksleri [$\chi^2=96.364$, $p<0.01$], $\chi^2/sd=3.21$, RMSEA=.08, GFI=.91 ve CFI=.95 olarak bulunmuştur. Sonuç olarak ölçeğin tek faktörlü yapısının doğrulandığı, başka bir ifadeyle kabul edilebilir bir uyum düzeyine sahip olduğu görülmüştür (Hu & Bentler, 1999).

İç Kontrol Önlemleri Uygulama Ölçeği. İlgili alanyazındaki kaynaklar (Jokipii, 2010; INTOSAI, 2004; Länsiluoto vd., 2016; COSO, 1994) ile *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği* incelenerek 28 maddelik bir havuz oluşturulmuştur. Ölçek “hiçbir zaman” ve “her zaman” arasında değer alan beş dereceli Likert tipi bir ölçektir. Geçerlik ve güvenilirlik analizleri sonucunda üç madde binişik oldukları, başka bir ifadeyle aynı anda birden çok faktörde benzer yük değerlerine sahip oldukları için çıkarılmıştır. Kalan 25 maddenin beş faktörde toplandığı görülmüştür. Faktörler iç kontrol bileşenleri ile uyumlu bir şekilde *kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol etkinlikleri, bilgi ve iletişim* ile *izleme* olarak isimlendirilmiştir.

Kontrol ortamı alt ölçeğinde beş madde yer almaktadır. Maddelerin faktör yük değerleri .45 ile .72, madde toplam korelasyonları .53 ile .66 arasında değişmektedir. Alt ölçeğin alfa değeri .82'dir. Kontrol ortamı alt ölçeği için örnek madde olarak şu ifade verilmiştir:

- “*Birim yöneticileri düzenli olarak personelin yaptığı işleri denetlemekte ve performanslarını geliştirmeye yönelik önerilerde bulunmaktadır*”.

Risk değerlendirme alt ölçeğinde dört madde yer almaktadır. Maddelerin faktör yük değerleri .45 ile .82, madde toplam korelasyonları .68 ile .81 arasında değişmektedir. Alt ölçeğin alfa değeri .87'dir. Risk değerlendirme alt ölçeği için örnek madde olarak şu ifade verilmiştir:

- “*Birim yönetimi hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek olası riskleri etkin bir şekilde değerlendirmektedir*”.

Kontrol etkinlikleri alt ölçeğinde beş madde yer almaktadır. Maddelerin faktör yük değerleri .51 ile .67, madde toplam korelasyonları .69 ile .82 arasında değişmektedir. Alt ölçeğin alfa değeri .91'dir. Kontrol etkinlikleri alt ölçeği için örnek madde olarak şu ifade verilmiştir:

- “*Birimimizde hata ve usulsüzlüklere karşı geliştirilen önlemler yasal, yönetsel ve kurumsal değişmeler karşısında sürekli olarak güncellenmektedir*”.

Bilgi ve iletişim alt ölçeğinde altı madde yer almaktadır. Maddelerin faktör yük değerleri .45 ile .76, madde toplam korelasyonları .64 ile .77 arasında değişmektedir. Alt

ölçeğin alfa değeri .89'dur. Bilgi ve iletişim alt ölçeği için örnek madde olarak şu ifade verilmiştir:

- *"Birimiz personeli, hata veya usulsüzlük meydana geldiğinde bu durumun ilgili kişilere nasıl bildirileceği konusunda bilgilendirilmektedir"*.

İzleme alt ölçeğinde beş madde yer almaktadır. Maddelerin faktör yük değerleri .63 ile .74, madde toplam korelasyonları .75 ile .79 arasında değişmektedir. Alt ölçeğin alfa değeri .91'dir. İzleme alt ölçeği için örnek madde olarak şu ifade verilmiştir:

- *"Birim yöneticileri iç/dış denetim raporlarını, hata ve usulsüzlüklere karşı geliştirilen önlemlerin etkililiğini değerlendirmek için kullanmaktadır"*.

Ölçeğin genelinin açıkladığı varyans %70,38'dir. *İç Kontrol Uygulama Düzeyi Ölçeği*ni beşli faktör yapısı doğrulayıcı faktör analizi ile test edilmiştir. Doğrulayıcı faktör analizi sonucunda uyum indeksleri [$\chi^2=661.363$, $p<0.01$], $\chi^2/sd=2.48$, RMSEA=.07, GFI=.85 ve CFI=.93 olarak bulunmuştur. Sonuç olarak ölçeğin beş faktörlü yapısının doğrulayıcı faktör analizi ile doğrulandığı, başka bir ifadeyle kabul edilebilir bir uyum düzeyine sahip olduğu görülmüştür (Hu & Bentler, 1999).

İç Kontrolün Etkililiği Ölçeği. İlgili alanyazındaki kaynaklar (Jokipii, 2010; INTOSAI, 2004; Länsiluoto vd., 2016; COSO, 1994) ile *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği* incelenerek 18 maddelik bir havuz oluşturulmuştur. Ölçek "hiç katılmıyorum" ve "tamamen katılıyorum" arasında değer alan beş dereceli Likert tipi bir ölçektir. Geçerlik ve güvenilirlik analizleri sonucunda 18 maddenin dört faktörde toplandığı görülmüştür. Faktörler iç kontrol hedefleri ile uyumlu bir şekilde *faaliyetlerin etkililiği, hesap verebilirlik, yasallık ve varlıkların korunması* olarak isimlendirilmiştir.

Faaliyetlerin etkililiği alt ölçeğinde dört madde yer almaktadır. Maddelerin faktör yük değerleri .44 ile .80, madde toplam korelasyonları .35 ile .57 arasında değişmektedir. Alt ölçeğin alfa değeri .70'tir. Faaliyetlerin etkililiği alt ölçeği için örnek madde olarak şu ifade verilmiştir:

- *"Birimiz faaliyetlerini şu ankinden daha az kaynak (mali, insan, vb.) ile yürütmek mümkündür (T)"*.

Hesap verebilirlik alt ölçeğinde beş madde yer almaktadır. Maddelerin faktör yük değerleri .67 ile .79, madde toplam korelasyonları .59 ile .74 arasında değişmektedir. Alt ölçeğin alfa değeri .86'dır. Hesap verebilirlik alt ölçeği için örnek madde olarak şu ifade verilmiştir:

- *"Birimiz tarafından kurum dışı paydaşlar için üretilen rapor veya belgelerdeki hatalarla ilgili zaman zaman birimize bilgi verilmektedir (T)"*.

Yasallık alt ölçeğinde dört madde yer almaktadır. Maddelerin faktör yük değerleri .45 ile .71, madde toplam korelasyonları .52 ile .72 arasında değişmektedir. Alt ölçeğin alfa değeri .79’dur. Yasallık alt ölçeği için örnek madde olarak şu ifade verilmiştir:

- “*Birimimizde yürürlükteki mevzuata hâkim olmayan ve uygulamada sorun yaşayan personel bulunmaktadır (T)*”.

Varlıkların korunması alt ölçeğinde beş madde yer almaktadır. Maddelerin faktör yük değerleri .61 ile .80, madde toplam korelasyonları .67 ile .78 arasında değişmektedir. Alt ölçeğin alfa değeri .89’dur. Varlıkların korunması alt ölçeği için örnek madde olarak şu ifade verilmiştir:

- “*Birimimizde personelin hatasından kaynaklanan (haksız ödeme, taşınır ve taşınmaz malların yetkisiz kullanımı ve kamu zararı gibi) mali kayıplara rastlamak mümkündür (T)*”.

Ölçeğin genelini açıkladığı varyans %65,21’dir. *İç Kontrolün Etkiliği Ölçeğinin* dörtlü faktör yapısı doğrulayıcı faktör analizi ile test edilmiştir. Doğrulayıcı faktör analizi sonucunda uyum indeksleri [$\chi^2=366.141$, $p<0.01$], $\chi^2/sd=2.83$, RMSEA=.07, GFI=.89 ve CFI=.91 olarak bulunmuştur. Sonuç olarak ölçeğin dörtlü faktörlü yapısının doğrulayıcı faktör analizi ile doğrulandığı, başka bir ifadeyle kabul edilebilir bir uyum düzeyine sahip olduğu görülmüştür (Hu & Bentler, 1999).

3.3. Kontrol Değişkenleri

Bireysel değişkenler kontrol değişkenleri olarak araştırmaya dâhil edilmiştir. Bu değişkenler, iki değerli (dummy) değişkenler olarak (idari personel= 0, sürekli işçi= 1; mali görev hayır= 0, mali görev evet= 1; kadın= 0, erkek= 1; 35 yaş ve altı= 0, 36 ve üzeri yaş= 1; 0-9 yıl kıdem= 0, 10 yıl ve üzeri kıdem= 1; önlisans ve altı= 0, lisans ve üzeri= 1) modele dâhil edilmiştir.

3.4. Farklılaştırıcı Değişkenler

Durumsal değişkenler olan yönetim stratejisi, birimin büyüklüğü, harcamaların büyüklüğü ve algılanan çevresel belirsizlik farklılaştırıcı değişkenler olarak çalışmaya dâhil edilmiştir. Yönetim stratejisini belirlemek için Miles ve diğerleri (1978) tarafından geliştirilen sınıflama kullanılmıştır. Katılımcılardan, birimlerinin yönetim stratejisini en iyi tanımlayan seçeneği seçmeleri istenmiş ve bu seçenekler *savunucu (0)* ve *arayıcı (1)* şeklinde kodlanmıştır. Birim büyüklüğüne ilişkin kategoriler ise ilgili daire başkanlıklarından alınan çalışan sayılarına dayalı olarak belirlenmiştir. *50 ve altı çalışanın bulunduğu birimler (0)*, *51 ve üzeri sayıda çalışanı bulunan birimler ise (1)* olarak kodlanmıştır. 2019 yılı harcama büyüklüğüne ilişkin veriler ise ilgili daire başkanlığından alınarak *5.000.000,00 TL ve altı harcama yapan birimler (0)*, *5.000.001,00 TL üzeri harcama yapan birimler (1)* olarak kodlanmıştır. Algılanan çevresel belirsizlik, *Algılanan Çevresel Belirsizlik Ölçeği (AÇBÖ)* aracılığıyla ölçülmüştür.

3.5. Verilerin Analizi

Verilerin çok-değişkenli analizlere uygunluğunun saptanması amacıyla normallik varsayımının karşılanıp karşılanmadığı incelenmiştir. Çok değişkenli normalliğin incelenmesi için betimsel yöntem olarak çarpıklık ve basıklık katsayıları incelenmiştir. Çarpıklık ve basıklık katsayılarının -1.5 ile +1.5 arasında değiştiği görülmüştür. Buna ek olarak grafiksel yöntemler arasında yer alan çoklu saçılma grafikleri, kutu-bıyık (boxplot) grafikleri ve Q-Q grafikleri incelenmiştir. Çoklu saçılma grafikleri incelendiğinde verilerin elips şeklinde dağıldığı görülmüştür. Kutu bıyık grafikleri verilerin medyanlar etrafında simetrik yayıldığı göstermektedir. Q-Q grafikleri ise, gerçekleşen değerler ile beklenen değerler örtüşmesinin ortaya 45 derecelik açı yapan bir doğru ortaya çıkardığını göstermektedir (Garson, 2012).

Toplanan veriler ilk olarak *aritmetik ortalama* ve *standart sapma* gibi betimsel istatistikler yardımıyla çözümlenmiştir. Değişkenler arası ilişki düzeyi, yönü ve anlamlılığı *Pearson korelasyon katsayısı* ile hesaplanmıştır. Değişkenler arasında çoklu bağlantı problemi olup olmadığı ise korelasyon katsayı değerleri ve *Varyans Arttırıcı Faktör (VIF)* değerleri yardımıyla incelenmiştir. Ardından hiyerarşik regresyon analizi ile farklılaştırıcılık testleri yapılmıştır. Birinci aşamada kontrol (bireysel) değişkenlerinin etkisi sınanmış, ikinci aşamada farklılaştırıcı (durumsal) değişkenler ile bağımsız değişkenler modele eklenmiş, üçüncü aşamada etkileşim değişkenleri analize dâhil edildiğinde farklılaştırıcı değişkenler, bağımsız değişkenler ile bağımlı değişken arasındaki ilişkilerin nasıl değiştiği incelenmiştir. Ayrıca modeldeki hata teriminin otokorelasyonlu olup olmadığını tespit etmek için *Durbin-Watson testi* kullanılmıştır.

4. Bulgular

Hiyerarşik regresyon analizi yapmadan önce değişkenlere ait betimsel istatistikler ve *Pearson korelasyon katsayıları* sunulmuştur. Elde edilen bulgular Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo: 1
Değişkenlere Ait Betimsel İstatistikler ve Korelasyon Katsayıları

Değiş.	Ort.	s.s.	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. AÇB	3.01	0.85									
2. KO	3.81	0.68	.37**								
3. RD	3.35	1.01	.09	.17**							
4. KE	3.71	0.98	.06	.18**	.80**						
5. Bİ	4.00	0.70	.30**	.71**	.14*	.17*					
6. İZ	3.93	0.74	.30**	.67**	.14*	.17*	.78**				
7. FE	3.16	0.81	.13*	.08	.13*	.15*	.10	.11*			
8. HV	3.66	0.90	.11*	.17**	.13*	.18*	.24**	.18**	.52**		
9. YS	3.55	0.92	.03	.30**	.13*	.15*	.38**	.32**	.37**	.62**	
10. VK	4.12	0.94	.01	.19**	.03	.09	.28**	.28**	.46**	.68**	.64**

Not: n=303; **p< .01; *p< .05; AÇB=Algılanan Çevresel Belirsizlik; KO=Kontrol Ortamı; RD=Risk Değerlendirme; KE=Kontrol Etkinlikleri; Bİ=Bilgi ve İletişim; İZ=İzleme; FE=Faaliyetlerin Etkililiği; HV=Hesap Verebilirlik; YS=Yasallık; VK=Varlıkların Korunması.

Tablo 1’de görüldüğü üzere katılımcılar orta düzeyde çevresel belirsizlik algısına sahiptir. Ayrıca bilgi ve iletişim en sık kullanılan iç kontrol bileşeni iken risk değerlendirme

en az kullanılan bileşendir. İç kontrol bileşenlerine ilişkin ortalamalar, iç kontrol önlemlerinin aktif bir şekilde kullanıldığını göstermektedir. İç kontrol hedeflerine ilişkin ortalamalar değerlendirildiğinde, varlıkların korunması hedefinin en yüksek, faaliyetlerin etkililiği hedefinin ise en düşük gerçekleşme düzeyine sahip olduğu görülmektedir.

İç kontrol bileşenleri arasında düşük ve yüksek düzeyde ilişki bulunmaktadır. İç kontrol hedefleri arasında ise düşük ve orta düzeyde ilişki bulunmaktadır. Değişkenler arasındaki en yüksek ilişki düzeyinin .80 olması, *çoklu bağlantı (multicollinearity)* sorununun bulunmadığına işaret etmektedir (Tabachnick & Fidell, 2007: 90). Ayrıca *Varyans Arttırıcı Faktör (VIF)* değerlerinin 3.4'ten düşük olması çoklu bağlantı sorununun bulunmadığı varsayımını desteklemektedir. *Durbin-Watson değerlerinin* 1.75 ile 1.97 arasında değişmesi, regresyon modellerindeki hata terimleri arasında olumlu veya olumsuz yönde bir otokorelasyon bulunmadığını göstermektedir. Tablo 2'de hiyerarşik regresyon analizi sonuçları sunulmuştur.

Tablo: 2
Hiyerarşik Regresyon Analizi Sonuçları

Yordayıcı Değişkenler	Faaliyetlerin Etkililiği		Hesap Verbilirlik			Yasallık			Varlıkların Korunması		
	M1	M2	M1	M2	M3	M1	M2	M3	M1	M2	M3
1. Kontrol Değişkenleri											
İP/Sİ	-.01	-.04	-.05	-.05	-.06	-.10	-.13*	-.13*	-.08	-.09	-.08
MGH/MGE	.07	.07	.09	.07	.07	-.04	-.07	-.07	.09	.08	.09
Kadın/ Erkek	-.08	-.09	-.12*	-.13*	-.13*	-.07	-.09	-.10	-.07	-.08	-.08
-35/ 35+ yaş	-.04	-.07	.02	-.02	-.02	-.09	-.09	-.09	-.01	-.06	-.07
0-9/10+ kıdem	.01	.04	.05	.06	.06	.10	.09	.08	.11	.11	.11
-Önlisans/ Lisans+	.07	.02	.19**	.17*	.16*	.18**	.15*	.15*	.19**	.11	.11
2. Ana Etkiler											
Yön. Str.		.17**		.09	.08		.07	.08		.15**	.15**
Brm. Büyük.		-.10		-.08	-.08		-.08	-.09		-.10	-.11
Harc. Büyük		.10		-.01	.01		-.02	-.01		-.02	-.02
AÇB		-.19**		-.23**	-.23*		-.12*	-.12*		-.10	-.10
KO		.04		.10	.08		.10	.10		.01	.01
RD		.05		.10	.08		.09	.10		-.08	-.08
KE		.08		-.01	-.01		-.02	-.03		.08	.07
Bİ		.08		.23*	.24*		.33**	.32**		.15*	.11
İZ		.01		-.08	-.08		-.04	-.04		.11	.10
3. Etkileşim Değişkenleri											
AÇBxBİ					.02			-.10			
Yön. Str.xBİ											.10
F	.94	2.67	4.34	4.69	4.38	3.71	6.07	5.96	5.67	5.26	5.05
R ²	.02	.12	.08	.20	.20	.07	.24	.25	.10	.22	.22
Düzeltilmiş R ²	-.01	.08	.06	.16	.16	.05	.20	.21	.09	.18	.18
AR ²	.02	.10	.08	.12	.00	.07	.17	.01	.10	.12	.00
DW		1.80			1.75			1.96		1.97	

Not: Not: n=303; **p<.01; *p<.05; DW=Durbin Watson; İP=İdari Personel; Sİ=Sürekli İşçi; MGH=Mali Görev Hayır; MGE=Mali Görev Evet; AÇB=Algılanan Çevresel Belirsizlik; KO=Kontrol Ortamı; RD=Risk Değerlendirmesi; KE=Kontrol Etkinlikleri; Bİ=Bilgi ve İletişim; İZ=İzleme; FE=Faaliyetlerin Etkililiği; HV=Hesap Verbilirlik; YS=Yasalılık; VK=Varlıkların Korunması.

Tablo 2'de faaliyetlerin etkililiği hedefinin yordanmasına ilişkin bulgular incelendiğinde, birinci ve ikinci modelde analize dâhil edilen kontrol değişkenlerinin anlamlı etkilerinin bulunmadığı görülmektedir. Hatta kontrol değişkenleri bağımlı değişkendeki varyansın yalnızca %2'sini açıklamaktadır. İkinci aşamada ana etkiler analize dâhil edildiğinde farklılaştırıcı değişkenlerden yönetim stratejisi ($\beta=.17$, $p<.01$) ve algılanan

çevresel belirsizliğin ($\beta = -.19, p < .01$) anlamlı etkileri bulunduğu görülmektedir. Bu değişkenlerle bağımlı değişken arasındaki ilişkilerin yönü, arayıcı yönetim stratejilerini benimseyen birimlerde faaliyetlerin daha etkili bir şekilde yürütüldüğü, ancak çevresel belirsizlik arttıkça etkililik düzeyinin azaldığını göstermektedir. Öte yandan iç kontrol bileşenleri olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol etkinlikleri, bilgi ve iletişim ile izlemenin faaliyetlerin etkililiği üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, iç kontrol bileşenlerinin faaliyetlerin etkililiğini sağlayacak şekilde değil, birim içi rutinlerin sürekliliğini sağlayacak şekilde tasarlandıkları ifade edilebilir. Kontrol değişkenleri, farklılaştırıcı değişkenler ve bağımsız değişkenler bağımlı değişkende varyansın %12'sini açıklamaktadır. Bu husus ise faaliyetlerin etkililiğindeki varyansın büyük ölçüde model dışı değişkenlerden kaynaklandığı şeklinde açıklanabilir. Bağımsız değişkenlerin faaliyetlerin etkililiği hedefi üzerinde herhangi bir anlamlı etkiye sahip olmaması nedeniyle farklılaştırıcılık testleri yapılmamıştır.

İç kontrolün hesap verebilirlik hedefinin yordanmasına ilişkin bulgular incelendiğinde, birinci modelde analize dâhil edilen kontrol değişkenleri arasında cinsiyet ($\beta = -.12, p < .05$) ve eğitim durumunun ($\beta = .19, p < .01$) anlamlı yordayıcılar oldukları görülmektedir. Bu değişkenlerle bağımlı değişken arasındaki ilişkinin yönü kadınların erkeklere göre, lisans ve üzeri eğitime sahip olanların daha alt düzey eğitime sahip olanlara göre birimlerinin hesap verebilirlik hedefini daha yüksek düzeyde gerçekleştirdiği görüşünde olduklarını göstermektedir. Kontrol değişkenleri bağımlı değişkende varyansın %8'ini açıklamaktadır. İkinci aşamada farklılaştırıcı ve bağımsız değişkenler modele eklendiğinde, cinsiyet ve eğitim durumu anlamlı etkilerini korumaktadır. Farklılaştırıcı değişkenler arasında yalnızca algılanan çevresel belirsizlik ($\beta = -.23, p < .01$), bağımsız değişkenler arasında yalnızca bilgi ve iletişim ($\beta = .23, p < .05$) hesap verebilirliğin anlamlı yordayıcılarıdır. Bu değişkenlerle bağımlı değişken arasındaki ilişkinin yönü, çevresel belirsizlik arttıkça hesap verebilirliğin zayıfladığını, öte yandan bilgi ve iletişim kapsamındaki kontroller sıklaştıkça hesap verebilirliğin güçlendiğini göstermektedir. Kontrol değişkenleri, farklılaştırıcı değişkenler ve bağımsız değişkenler birlikte bağımlı değişkende varyansın %20'sini açıklamaktadır. Bu husus, hesap verebilirlik hedefine ilişkin varyansın büyük ölçüde model dışı değişkenlerden kaynaklandığı şeklinde açıklanabilir. Üçüncü aşamada çevresel belirsizlik ile bilgi ve iletişim bileşeninin etkileşim değişkeni modele eklendiğinde, değişkenin anlamlı bir etkiye yol açmadığı ($\beta = .02, p > .05$) görülmektedir. Başka bir ifadeyle bilgi ve iletişim etkinliklerinin hesap verebilirlik üzerindeki etkisi, çevresel belirsizliğe göre zayıflamakta veya güçlenmekte değildir. Çevresel koşullar ne olursa olsun bilgi ve iletişim etkinlikleri aynı sıklıkta uygulanmakta ve birim faaliyetlerinin hesap verebilirliği konusunda aynı sonuçlara yol açmaktadır.

Tablo 2'de sunulan iç kontrolün yasallık hedefinin yordanmasına ilişkin bulgular incelendiğinde, birinci modelde analize dâhil edilen kontrol değişkenleri arasında yalnızca eğitim durumu ($\beta = .18, p < .01$) yasallık hedefinin anlamlı yordayıcısıdır. Eğitim durumu ile bağımlı değişken arasındaki ilişkinin yönü, lisans ve üzeri eğitim düzeyine sahip çalışanların daha düşük eğitim düzeyindekilere göre birim faaliyetleri yürütülürken yasal düzenlemelere daha fazla riayet edildiğini düşündüklerini göstermektedir. Kontrol değişkenleri bağımlı

değişkenlerdeki varyansın %7'sini açıklamaktadır. İkinci aşamada farklılaştırıcı ve bağımsız değişkenler modele dâhil edildiğinde eğitim durumu anlamlı etkisini korurken, istihdam türünün etkisi de anlamlı hâle gelmektedir ($\beta = -.13, p < .05$). Bağımlı değişken ile istihdam türü arasındaki ilişkinin yönü idari personelin sürekli işçilere göre yasallık hedefinin daha fazla gerçekleştirildiği yönünde görüşe sahip olduklarını göstermektedir. Farklılaştırıcı değişkenler arasında algılanan çevresel belirsizlik ($\beta = -.12, p < .05$), bağımsız değişkenler arasında ise bilgi ve iletişim ($\beta = .33, p < .01$) bileşeni yasallık hedefinin anlamlı yordayıcıları arasında yer almaktadır. Başka bir ifadeyle, çevresel belirsizlik arttıkça faaliyetlerin yasallığı konusundaki şüpheler artmakta, bilgi ve iletişim etkinlikleri sıklıkla yasallık algısı güçlenmektedir. Kontrol, farklılaştırıcı ve bağımsız değişkenler birlikte bağımlı değişkenlerdeki varyansın %24'ünü açıklamaktadır. Bu husus ise yasallık hedefindeki varyansın büyük ölçüde model dışı değişkenlerden kaynaklandığı şeklinde açıklanabilir. Üçüncü aşamada çevresel belirsizlik ile bilgi ve iletişim bileşeninin etkileşim değişkeni modele eklendiğinde, anlamlı bir etkiye yol açmadığı ($\beta = .10, p > .05$) görülmektedir. Başka bir ifadeyle bilgi ve iletişim etkinliklerinin yasallık üzerindeki etkisi, çevresel belirsizliğe göre zayıflamakta ya da güçlenmekte değildir. Çevresel koşullar ne olursa olsun bilgi ve iletişim etkinlikleri aynı sıklıkta uygulanmakta ve faaliyetlerin yasallığı konusunda aynı sonuçlara yol açmaktadır.

İç kontrolün varlıkların korunması hedefinin yordanmasıyla ilgili bulgular incelendiğinde, ilk aşamada modele eklenen kontrol değişkenleri arasında yalnızca eğitim durumunun ($\beta = .19, p < .01$) varlıkların korunması hedefinin anlamlı yordayıcısı olduğu görülmektedir. Buna göre lisans ve üzeri düzeyde eğitime sahip çalışanların daha alt eğitim düzeyine sahip olanlara göre birim faaliyetleri yürütülürken varlıkların korunması hedefinin daha fazla gözetildiğini düşündükleri söylenebilir. Kontrol değişkenleri birlikte bağımlı değişkenlerdeki varyansın %10'unu açıklamaktadır. İkinci aşamada farklılaştırıcı ve bağımsız değişkenler modele eklendiğinde eğitim durumu anlamlı etkisini kaybetmektedir. Farklılaştırıcı değişkenler arasında yönetim stratejisi ($\beta = .15, p < .01$), bağımlı değişkenler arasında ise bilgi ve iletişim bileşeni ($\beta = .15, p < .05$) varlıkların korunması hedefinin anlamlı yordayıcılarıdır. Bu değişkenler ile bağımlı değişken arasındaki ilişkinin yönü, arayıcı yönetim stratejisi uygulayan birimlerde varlıkların korunması hedefine daha fazla riayet edildiğini ve bilgi ve iletişim etkinlikleri sıklıkla bu hedefin gerçekleşme düzeyinin güçlendiğini göstermektedir. Kontrol, farklılaştırıcı ve bağımsız değişkenler birlikte bağımlı değişkenlerdeki varyansın %22'sini açıklamaktadır. Başka bir ifadeyle, varlıkların korunması hedefine ilişkin varyansın büyük çoğunluğunun model dışı değişkenlerden kaynaklandığı ileri sürülebilir. Üçüncü aşamada yönetim stratejisi ile bilgi ve iletişim bileşeninin etkileşim değişkeni modele eklendiğinde, anlamlı bir etkiye yol açmadığı ($\beta = .10, p > .05$) görülmektedir. Buna göre uygulanan yönetim stratejisine göre bilgi ve iletişim etkinliklerinin varlıkların korunması hedefi üzerindeki etkisinin anlamlı bir farka yol açmadığını söylemek mümkündür. Yönetim stratejisi ne olursa olsun bilgi ve iletişim kontrollerinin uygulanma sıklığı ve bu kontrollerin varlıkların korunması hedefi üzerindeki etkisi değişmemektedir.

5. Tartışma ve Sonuç

Bu çalışmada iç kontrol bileşenleri ile iç kontrol hedefleri arasındaki ilişkilerin sınanması amaçlanmıştır. İlgili alanyazındaki araştırma sonuçlarından farklı olarak bu çalışmada kontrol değişkenlerinin iç kontrol hedeflerinin gerçekleşme düzeyi üzerinde sınırlı etkilere sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Oysaki alanyazında istihdam türünün, mali görevlere ilişkin deneyimin, cinsiyetin, yaş ve iş deneyiminin ve eğitim düzeyinin iç kontrol hedeflerine ilişkin algısal farklılıklara yol açabileceğini ileri süren araştırmalar mevcuttur (Jokipii, 2010; Chen, Eshleman & Soileau, 2016; Länsiluoto vd., 2016). Bu çalışma yalnızca istihdam türü, cinsiyet ve eğitim durumu konusunda kısmen benzer sonuçlara ulaşmıştır. Bu noktada, kamu örgütlerinde egemen olan örgüt yapısından ve bu örgütlerin içinde faaliyet gösterdikleri görece durağan kurumsal çevreden bahsetmek gerekmektedir. Zira bu tür çevrelerdeki ilişki ağları, yasal düzenlemeler ve alışkanlıklar, bireysel eğilimleri benzer kılma yönünde bir baskı oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle, çalışanlar genellikle çalışma rutinleri dışına çıkmamakta ve oluşturdukları bireysel ilişkileri sürdürme eğilimi içine girerek çevresel değişimlere benzer tepkiler vermeye başlamaktadır (Korac-Boisvert & Kouzmin, 1994: 59). Öte yandan, hesap verebilirlik gibi hedeflerde kadınlar ve yasallık gibi hedeflerde idari personel daha fazla hassasiyet gösterebilmektedir. Ayrıca eğitim durumu ile yükselen çevresel farkındalık ve özgüven, iç kontrollerin işleyişi ve hedefleri konusunda görece olumlu algılara neden olabilmektedir (Leng & Ding, 2011: 289).

Bulgulardan da anlaşılacağı üzere, harcama ve birim büyüklüğü gibi durumsal değişkenlerin etkileri de kurumsal çevre tarafından sınırlandırılabilir. Zira harcama ve birim büyüklüğü ne olursa olsun birimler mali işlemlerini aynı yasal düzenlemelere uygun olarak ve benzer süreçleri takip ederek gerçekleştirmektedir. Öte yandan, yönetim stratejisi ve çevresel belirsizlik, iç kontrol hedeflerinin gerçekleşme düzeyine ilişkin algıyı şekillendirebilmektedir. Özellikle faaliyetlerin etkililiği hedefine ilişkin algı, yönetim stratejisine ve çevresel belirsizliğe göre şekillenmektedir. Arayıcı yönetim stratejisini uygulayan birimlerde faaliyetlerin etkililiği, savunucu yönetim stratejisini benimseyen birimlere göre daha yüksektir. Benzer şekilde, Agbejule ve Jokipii (2009: 513) sunulan hizmetlerin çeşitliliğinde ve hizmet alanların sayısında artışı hedeflemelerinden dolayı arayıcı birimlerde faaliyetlerin daha etkili bir şekilde yürütülebileceğini belirtmektedir. Öte yandan, çevresel belirsizlik faaliyetlerin etkililiğini olumsuz yönde etkilemektedir. Govindarajan'ın (1986: 851) da belirttiği gibi, çevresel belirsizliğin etkisi arttıkça tepki olarak yöneticiler faaliyetlerin etkililiğini sağlamak için genellikle arayıcı stratejilere ağırlık vermektedir. Yönetim stratejisi aynı zamanda varlıkların korunması hedefiyle de ilişkilidir. Özellikle arayıcı birimlerde sonuç odaklı bir strateji benimsense de kullanılan varlıklara ilişkin raporlama sıklığı artmaktadır. Diğer bir ifadeyle, faaliyet bazında maliyet-etkinlik değil birim düzeyindeki nicel hedeflere ulaşmak asıl amaçtır. Bu nedenle mevcut varlıklardaki eksilme ve artışların genel durumu daha yakından takip edilmektedir. Bu husus ise birimdeki varlıkların korunmasıyla ilgili daha olumlu algılara yol açabilmektedir (Nutt & Backoff, 1995: 195).

Yönetim stratejisinin hesap verebilirlik ve yasallık hedefleri üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır; fakat çevresel belirsizlik bu hedefler üzerinde olumsuz bir etkiye sahiptir. Alanyazında bu konuda çelişkili bulgulara rastlanmaktadır. Örneğin Jokiipi (2009: 132) belirsizlik ile hesap verebilirlik arasında olumlu yönde düşük, yasallık ile olumlu yönde orta düzeyde ilişki bulunduğunu belirtmektedir. Öte yandan, Budding (2004: 285) bilgi ve iletişim altyapısı güçlü olan örgütlerde çevresel belirsizliğin etkisinin çok hissedilmeyeceği sonucuna ulaşmıştır. Buna göre, bilgi ve iletişim bileşeni kapsamında yer alan bilgi-işlem sistemleri ile hata ve usulsüzlüklerin bildirilme mekanizmaları, faaliyetlerin kamu yararı ilkesi doğrultusunda ilgili mevzuata uygun olarak yürütüldüğü algısını oluşturabilmektedir. Tsamenyi ve Mills (2003) ise hesap verebilirlik ve yasal düzenlemelere uyum gibi hedeflere ilişkin algıların çevresel belirsizlik düzeyine göre olumsuz yönde değişebileceğini, ancak bu durumun örgüt ve sektörler için farklılaşabileceğini ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, çevresel belirsizlik hesap verebilirlik ve yasallık hedeflerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Örgütler bu olumsuzluğu gidermek için bilgi ve iletişim altyapılarını kullanma yolunu seçebilmektedir.

Bu noktada, iç kontrol bileşenleri içinde yalnızca bilgi ve iletişimin iç kontrolün hesap verebilirlik, yasallık ve varlıkların korunması hedeflerinin anlamlı yordayıcısı olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, diğer iç kontrol bileşenleri olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol etkinlikleri ve izlemenin iç kontrol hedefleri üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Bu konuda da alanyazında çelişkili sonuçlara rastlanmaktadır. Örneğin Jokiipi (2009: 134) iç kontrol bileşenlerinin hedefler üzerinde etkili olduğunu ileri sürerken, Muraleetharan (2011) risk değerlendirme, kontrol etkinlikleri ve izleme bileşenlerinin etkili olduğunu belirtmektedir. Başka bir ifadeyle, iç kontrolün sektörel ve örgütsel farklılıklara göre farklı sonuçlar üretebilen bir sistem olduğunu söylemek mümkündür. Bunun yanında, kontrollerin varlığının iç kontrol sisteminin etkililiğini garanti etmeyebileceği de görülmektedir. Zira iç kontrol sisteminin her zaman bir kontrol listesine dönüşme riski mevcuttur ve kamu örgütlerinin içinde faaliyet gösterdiği kurumsal çevre bu eğilimi güçlendirebilmektedir. Örneğin kontroller iç kontrol hedeflerine ulaşmak için değil yalnızca ilgili yasal düzenlemelerde belirtildiği veya hâlihazırda alışkanlığa veya teamüle dönüştüğü için gerçekleştirilen rutinlere dönüşebilirler. Örgüt düzeyinde iç kontrole ilişkin bir politika bulunmaması, kontrolleri bireysel gereksinim veya hassasiyetlere göre uygulanan sistematik olmayan bir denetim faaliyetine dönüştürebilir. Bu tür durumlarda kontroller, iç kontrol sistemi için öngörülen hedefler yerine bireylerin yalnızca kendilerini güvence altına alma veya mali işlemin sonuçlarına ilişkin kaygıyı hafifletme hedefi için uygulanabilirler. Bu tür tasarım hataları nedeniyle iç kontrol bileşenleri ile iç kontrol hedefleri arasındaki ilişki zayıflayabilmekte veya tamamen ortadan kalkabilmektedir (INTOSAI, 2004: 12).

Bilgi ve iletişim bileşeninin etkisi ise, örgütün bilgi-işlem sistemleri ile iç ve dış paydaşlarla olan iletişim ağını kapsamaması nedeniyle, iç kontrol hedeflerine ilişkin olumlu algılar oluşturabilmesinden kaynaklanabilir. Bu özelliği nedeniyle, sözü edilen bileşen, diğer iç kontrol bileşenlerinin etkilerini hedeflere aktarabilmektedir. Doğru bilgilerin üretilmesi ve iç ve dış paydaşlara iletilmesi yolu ile hesap verebilirlik algısını da güçlendirebilir. Mali

raporlamalar, kullanılan bilgi-işlem sistemleri ile hata ve usulsüzlüklerin bildirilmesi yoluyla da faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluğu konusunda iç ve dış paydaşlarda olumlu algı oluşturabilir. Bunun yanında, paylaşılan mali raporlar varlıkların güncel durumu hakkında ilgili paydaşların bilgilenmelerini sağlayarak varlıkların korunması hedefine ilişkin olumlu algılara yol açabilmektedir (Graham, 2015:165-166). Öte yandan elde edilen bulgular bilgi ve iletişim bileşeninin kullanılma sıklığının yönetim stratejisi ve çevresel belirsizliğe göre değişmediğini göstermektedir. Bu demektir ki, birimin yönetim stratejisi ve algılanan çevresel belirsizlik ne olursa olsun bilgi ve iletişim bileşeni aynı şekilde kullanılmaktadır. Bu hususun kamu örgütlerinde bilgi-işlem sistemleri, iç ve dış paydaşlarla iletişimin kuralları ile hata ve usulsüzlüklerin bildirilme mekanizmalarının yönetim stratejileri veya çevresel belirsizliğe göre farklılaşmamasından kaynaklandığı söylenebilir. Kamu örgütlerinde bu mekanizmalar büyük ölçüde yasal düzenlemeler ve katı teamüllere göre belirlenmektedir (Korac-Boisvert & Kouzmin, 1994: 59).

Bunun yanında, kontrol değişkenleri, farklılaştırıcı değişkenler ve iç kontrol bileşenlerinin iç kontrol hedefleri üzerinde sınırlı etkilere sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Başka bir ifadeyle, iç kontrol hedeflerinin gerçekleşme düzeylerine ilişkin algı büyük ölçüde model dışı değişkenlerden kaynaklanmaktadır. Benzer şekilde, alanyazında örgüt kültürü (Durnalı & Ayyıldız, 2019: 170; Pfister & Hartmann, 2011: 86), örgütsel adanmışlık ve adalet (Manurung, Suhartadi & Saefudin, 2015: 1064) gibi örgütsel etkenlerle etik değerlere bağlılık, iç kontrol hedefleri ile özdeğerlendirme konusundaki hassasiyet (Rittenberg, 2006: 47) gibi bireysel etkenlerin de iç kontrol hedeflerine ulaşmayı kolaylaştırabileceğini belirten araştırmacılar mevcuttur.

Sonuç olarak, çevresel değişkenler arasında yer alan yönetim stratejisi ve çevresel belirsizliğin iç kontrol hedeflerinin gerçekleşmesinde etkili oldukları, ancak bilgi ve iletişim dışında iç kontrol bileşenlerinin etkili olmadıkları tespit edilmiştir. Ayrıca durumsal değişkenler iç kontrol bileşenlerinin hedefler üzerindeki etkisini farklılaştırmamaktadır. Buna göre, mevcut kontrollerin etkililiği sağlayamadığı bulgusundan hareketle araştırmacı ve uygulayıcılara çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

5.1. Kurama ve Uygulamaya Dönük Etkiler

Bu çalışma iç kontrol sisteminin uygulanması ve etkililiği konusunda kuram geliştirme çalışmalarına katkı sağlamaktadır. Zira iç kontrole ilişkin çalışmalar büyük ölçüde muhasebe ve yönetim alanyazınındaki kontrol çalışmalarına dayalı olarak yürütülmektedir. Bu çalışma ile iç kontrol sistemine ilişkin kuram geliştirme çalışmalarında kontrol listesi kullanılarak yapılan çalışmaların her zaman isabetli sonuçlar ortaya koyamayacağı ve kontrollerin varlığının etkililiğini sağlayamayabileceği kanıtlanmıştır. Bundan sonraki kuram geliştirme çalışmalarının iç kontrol sistemi hedeflerine ulaşmayı kolaylaştırabilecek örgütsel ve bireysel etkenleri göz önünde bulundurularak yürütülmesi gerekmektedir. Zira özgün bir iç kontrol kuramı, iç kontrol sisteminin etkili sayılabilmesi için hedeflere ulaşmaya ne derecede katkı sağlaması ve hangi örgütsel ve bireysel etkenlerin etkisini ikame etmesi gerektiği hususlarına açıklık getirmelidir.

Bunun yanında, bu çalışma denetim çalışmalarında ve akademik araştırmalarda sıklıkla kullanılan kontrol listesi yaklaşımının zayıflığını ortaya koymuştur. Bu nedenle denetim çalışmalarında, kontrol listelerinin yanında iç kontrol sistemi hedeflerine ulaşma düzeyinin ve mevcut kontroller dışında bu hedeflere ulaşmayı kolaylaştırabilen etkenlerin de göz önünde bulundurulması önerilmektedir. Ayrıca birim ve örgüt yöneticilerinin de kontrollerin varlığının etkili oldukları anlamına gelmediğinin farkında olmaları ve mevcut kontrollerin etkililiğini periyodik olarak sınamaları gerektiği söylenebilir. Bu sınamalardan elde edilecek verilerle, iç kontrol sisteminin mevcut rutinleri sürdürmeyi değil iç kontrol sistemi hedeflerine ulaşmayı sağlayacak şekilde yeniden tasarlanması önerilebilir. Bunun yanında, iç kontrol örgüt çalışanlarının geneli tarafından uygulanması gereken sistematik bir yapıdır. Bu nedenle yalnızca yöneticilerin değil çalışanların da eğitim, iç kontrol sisteminin tasarlanması ve değiştirilmesi sürecine dâhil edilmesi iç kontrolün kurumsallaşması açısından önem arz etmektedir.

5.2. Sınırlılıklar ve Araştırma Önerileri

Bu çalışma, gelecekteki çalışmalarda göz önüne alınması gereken bir dizi sınırlılığa sahiptir. Öncelikle veriler bir kamu üniversitesinde görev yapan çalışanlardan oluşan bir örnekleme yürütülmüş ve belirli yer ve zamanda toplanmıştır. Bu nedenle, sonuçlar genel ve özel bütçeli diğer kamu kurumlarında, vakıf üniversitelerinde veya özel sektör örgütlerinde görev yapan çalışanlara genellenemeyebilir. Gelecekteki çalışmalarda farklı kamu ve özel sektör örgütlerinden seçilecek örneklemeler kullanılmak suretiyle bu araştırmanın sonuçlarının geçerliğinin sınanması önerilebilir.

Çalışmanın ikinci sınırlılığı, araştırma modelinde bireysel, durumsal ve iç kontrol bileşenlerine yer verildiği hâlde kültür, adalet ve adanmışlık gibi örgütsel etkenlerle etik farkındalık ve iç kontrol hedefleri konusundaki hassasiyet gibi bireysel etkenlere yer verilmemiş olmasıdır. Zira çalışma sonuçları iç kontrol hedeflerine ilişkin algıdaki varyansın büyük ölçüde model dışı değişkenlerden kaynaklandığını göstermektedir. Gelecekteki çalışmalarda iç kontrol bileşenleri ve örgütsel kültürün iç kontrol hedefleri üzerindeki etkisinde bireysel hassasiyetin aracı rolünün bulunup bulunmadığı konusu yapısal eşitlik modeli ile incelenebilir. Bu modele etik farkındalık farklılaştırıcı değişken olarak eklenebilir. Ayrıca iç kontrol bileşenlerinin iç kontrol hedefleri üzerindeki etkilerini sınırlandırabilen örgütsel yapı ve informal gruplar gibi etkenler de gelecekteki çalışmalarda incelenebilir.

Çalışmanın üçüncü sınırlılığı, farklılaştırıcı değişkenler dışında katılımcı görüşlerine dayanmayan değişkenlerin kullanılmamasıdır. Bağımlı ve bağımsız değişkenlere ilişkin veriler, katılımcılara uygulama öncesi çalışmanın içeriği hakkında bilgilendirme yapılarak öz-bildirim ölçeği ile toplanmıştır. Gelecekteki çalışmalarda, bağımlı ve bağımsız değişkenler için öz-bildirim ölçeğinin yanında üçüncü şahıslardan veri toplanması veya katılımcı görüşlerine dayanmayan değişkenlerin kullanılması önerilebilir.

Kaynaklar

- Agbejule, A. & A. Jokipii (2009), "Strategy, Control Activities, Monitoring and Effectiveness", *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 500-522.
- Aziz, M. & J. Said & M. Alam (2015), "Assessment of the Practices of Internal Control System in the Public Sectors of Malaysia", *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 10(1), 43-62.
- Beins, B.C. (2017), *Research Method: A Tool for Life*, New York, NY: Cambridge University Press.
- Budding, G.T. (2004), "Accountability, Environmental Uncertainty and Government Performance: Evidence from Dutch Municipalities", *Management Accounting Research*, 15(3), 285-304.
- Chan, K.C. & B. Farrell & P. Lee (2008), "Earnings Management of Firms Reporting Material Internal Control Weaknesses under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 161-179.
- Chen, Y. & J.D. Eshleman & J.S. Soileau (2016), "Board Gender Diversity and Internal Control Weaknesses", *Advances in Accounting*, 33, 11-19.
- COSO (1994), *Internal Control: Integrated Framework*, New Jersey, NJ: AICPA.
- COSO (2012), *Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control*, New Jersey, NJ: AICPA.
- Doyle, J. & W. Ge & S. McVay (2007), "Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting", *Journal of Accounting and Economics*, 44(1-2), 193-223.
- Duncan, J.B. & D.L. Flesher & M.H. Stocks (1999), "Internal Control Systems in US Churches: An Examination of the Effects of Church Size and Denomination on Systems of Internal Control", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(2), 142-164.
- Durnalı, M. & P. Ayyıldız (2019), "The Relationship between Faculty Members' Job Satisfaction and Perceptions of Organizational Politics", *Participatory Educational Research*, 6(2), 169-188.
- Frazer, L. (2012), "The Effect of Internal Control on the Operating Activities of Small Restaurants", *Journal of Business & Economics Research*, 10(6), 361-374.
- Garson, G.D. (2012), *Testing Statistical Assumptions*, Asheboro, NC: Statistical Associates Publishing.
- Gavin, T.A. & B.J. Cooper & P. Leung & G.H. Lander & A. Reinstein (1995), "Health Care Internal Auditing: An Extension of a Previously Reported Study", *Managerial Auditing Journal*, 10(4), 12-22.
- Govindarajan, V. (1986), "Decentralization, Strategy, and Effectiveness of Strategic Business Units in Multibusiness Organizations", *Academy of Management Review*, 11(4), 844-856.
- Graham, L. (2015), *Internal Control Audit and Compliance: Documentation and Testing Under the New COSO Framework*, Hoboken, NJ: Wiley.
- Gupta, P.P. (2008), "Management's Evaluation of Internal Controls under Section 404 (a) Using the COSO 1992 Control Framework: Evidence from Practice", *International Journal of Disclosure and Governance*, 5(1), 48-68.
- Güner, M.F. (2010), "Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi: Bir Kamu İdaresinde Uygulama", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 46, 189-198.

- Hellriegel, D. & J.W. Slocum Jr (1973), "Organizational Design: A Contingency Approach: A Model for Organic Management Design", *Business Horizons*, 16(2), 59-68.
- Hermanson, D.R. & J.L. Smith & N.M. Stephens (2012), "How Effective are Organizations' Internal Controls? Insights into Specific Internal Control Elements", *Current Issues in Auditing*, 6(1), A31-A50.
- Holm, C. & P.B. Laursen (2007), "Risk and Control Developments in Corporate Governance: Changing the role of the External Auditor?", *Corporate Governance: An International Review*, 15(2), 322-333.
- Hoque, Z. (2004), "A Contingency Model of the Association between Strategy, Environmental Uncertainty and Performance Measurement: Impact on Organizational Performance", *International Business Review*, 13(4), 485-502.
- Hu, L.T. & P.M. Bentler (1999), "Cutoff Criteria for fit Indexes in Covariance Structure Analysis: Conventional Criteria versus New Alternatives", *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, 6(1), 1-55.
- INTOSAI (2004), *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, Vienna: INTOSAI General Secretariat.
- Jokipii, A. (2010), "Determinants and Consequences of Internal Control in Firms: A Contingency Theory Based Analysis", *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144.
- Kerr, D.S. & U.S. Murthy (2013), "The Importance of the CobiT Framework IT Processes for Effective Internal Control over Financial Reporting in Organizations: An International Survey", *Information & Management*, 50(7), 590-597.
- Korac-Boisvert, N. & A. Kouzmin (1994), "The Dark Side of Info-Age Social Networks in Public Organizations and Creeping Crises", *Administrative Theory & Praxis*, 16(1), 57-82.
- Lakis, V. & L. Giriūnas (2012), "The Concept of Internal Control System: Theoretical Aspect", *Ekonomika*, 91(2), 142-152.
- Lämsiluoto, A. & A. Jokipii & T. Eklund (2016), "Internal Control Effectiveness-A Clustering Approach", *Managerial Auditing Journal*, 31(1), 5-34.
- Leng, J. & Y. Ding (2011), "Internal Control Disclosure and Corporate Governance: Empirical Research from Chinese Listed Companies", *Technology and Investment*, 2(04), 286-294.
- Manurung, D. & A.R. Suhartadi & N. Saefudin (2015), "The Influence of Organizational Commitment on Employee Fraud with Effectiveness of Internal Control and Organizational Justice as a Moderating Variable", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211, 1064-1072.
- McKendrick, J. (2007), "Modernization of the Public Accounting Systems in Central and Eastern European Countries: The case of Romania", *International Public Management Review*, 8(1), 168-185.
- McNally, J.S. (2013), "The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One Approach to an Effective Transition", *Strategic Finance*, 6, 1-8.
- Miles, R.E. & C.C. Snow & A.D. Meyer & H.J. Coleman Jr (1978), "Organizational Strategy, Structure, and Process", *Academy of Management Review*, 3(3), 546-562.

- Muraleetharan, P. (2011), "Internal Control and Impact of Financial Performance of the Organizations (Special Reference Public and Private Organizations in Jaffna District)", Paper presented at *International Conference on Business & Information*, Kelaniya, Sri Lanka.
- Nutt, P.C. & R.W. Backoff (1995), "Strategy for Public and Third-Sector Organizations", *Journal of Public Administration Research and Theory*, 5(2), 189-212.
- Öztürk, H. & M. Tataroğlu (2018), "Ülkelerin Kamu Yönetimi Örgütlenmelerinin Bölgesel Kalkınma Ajansları Üzerine Yansıması: Türkiye ve İspanya Karşılaştırması", *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 9(21), 88-101.
- Petrovits, C. & C. Shakespeare & A. Shih (2011), "The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations", *The Accounting Review*, 86(1), 325-357.
- Pfister, J. & F. Hartmann (2011), "Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory", *The Accounting Review*, 86(2), 738-741.
- Rendon, J.M. & R.G. Rendon (2016), "Procurement Fraud in the US Department of Defense: Implications for Contracting Processes and Internal Controls", *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 748-767.
- Rendon, R.G. & J.M. Rendon (2015), "Auditability in Public Procurement: An Analysis of Internal Controls and Fraud Vulnerability", *International Journal of Procurement Management*, 8(6), 710-730.
- Rezaee, Z. (2005), Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud", *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), 277-298.
- Rittenberg, L.E. (2006), "Internal Control: No Small Matter; Help for Small Businesses has Arrived in the Form of COSO's Latest Guidance on Internal Control over Financial Reporting", *Internal Auditor*, 63(5), 47-52.
- Sarens, G. & C. de Visscher & D. van Gils (2010), "Risk Management and Internal Control in the Public Sector: An In-Depth Analysis of Belgian Social Security Public Institutions", *Bulletin De Documentation/Service Public Fédéral Finances*, 70(3), 65-90.
- Simons, R. (1987), "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis", *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357-374.
- Spira, L.F. & M. Page (2010), "Regulation by Disclosure: the Case of Internal Control", *Journal of Management & Governance*, 14(4), 409-433.
- Tabachnick, B.G. & L.S. Fidell (2007), *Using Multivariate Statistics*, Needham Height, MA: Allyn & Bacon.
- Tsamenyi, M. & J. Mills (2003), "Perceived Environmental Uncertainty, Organizational Culture, Budget Participation and Managerial Performance in Ghana", *Journal of Transnational Management Development*, 8(1-2), 17-52.
- Webb, W. (2010), "Public Management Reform and the Management of Ethics: Incompatible Ideals for the Developing State?", *International Journal of Public Sector Management*, 23(7), 669-684.
- Woods, M. (2009), "A Contingency Theory Perspective on the Risk Management Control System within Birmingham City Council", *Management Accounting Research*, 20(1), 69-81.
- Yurniwati, F. & A. Rizaldi (2015), "Control Environment Analysis at Government Internal Control System: Indonesia Case", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211, 844-850.

Fidan, T. & Ö. Tekşen (2021), “İç Kontrol Bileşenleri ile İç Kontrol Sisteminin Etkliliği İlişkisinde Durumsal Etkenlerin Farklılaştırıcı Etkisi: Üniversite İdari Personeli Üzerine Bir Araştırma”, *Sosyoekonomi*, 29(49), 427-454.

Zakaria, K.M. & A. Nawawi & A.S.A.P. Salin (2016), “Internal Controls and Fraud-Empirical Evidence from Oil and Gas Company”, *Journal of Financial Crime*, 23(4), 1154-1168.