

İÇ DENETİMİN KURUMSAL YÖNETİME ETKİSİ

Mustafa Yavuz

18 11 37 110

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı
İşletme Yüksek Lisans Programı
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi İhsan Gülay

İstanbul
T.C. Maltepe Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Mayıs, 2020

İÇ DENETİMİN KURUMSAL YÖNETİME ETKİSİ

Mustafa Yavuz

18 11 37 110

Orcid: 0000-0002-6714-9681

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Yüksek Lisans Programı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi İhsan Gülay

İstanbul

T.C. Maltepe Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Mayıs, 2020



JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI



ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI

 maltepe üniversitesi	LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI	Doküman No	FR-178
		İlk Yayın Tarihi	01.03.2018
		Revizyon Tarihi	23.01.2020
		Revizyon No	01
		Sayfa	1

01/06/2020

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bulguların sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilmeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; çalışmamın Maltepe Üniversitesinde kullanılan "bilimsel intihal tespit programı" ile tarandığını ve öngörülen standartları karşıladığını beyan ederim.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.



Mustafa Yavuz

Hazırlayan: Enstitü Sekreterliği

Onaylayan: Kalite Yönetim Koordinatörlüğü

TEŞEKKÜR

Dünyada yaşanan hızlı küreselleşme akımı, küreselleşmeye bağlı olarak sınırların adeta yok olması, işletmeler arasında rekabetin en üst seviyeye çıkarmıştır. Yaşana bu küreselleşme ve rekabetin dolaylı olarak sonucunda birtakım ekonomik krizlerin ve işletme yönetim skandallarının yaşanması sonucunda; etkili, verimli, adil, şeffaf kısacası iyi işletme yönetimi arayış ve ihtiyacı doğmuştur. İhtiyaç duyulan, aranan bu alternatif yönetim, kurumsal yönetim olup, kurumsal yönetime duyulan ihtiyaç ve gereklilik her geçen gün artmaktadır. Kurumsal yönetimin tam anlamı ile icra edilebilmesi, etkili ve verimli olarak birtakım ilke ve uygulamalara ihtiyaç duyulmaktadır. Kurumsal yönetim ihtiyacını doğuran unsurlardan biri olan işletme skandalları, yolsuzluklar işletme içinde uygulanması gerek İç denetimin eksikliğinden veya etkili, verimli çalışmamasından kaynaklanmaktadır.

Bu çalışma ile İç Denetimin Kurumsal Yönetime Etkisi incelenmiş olup, konuyla ilgili akademik, bilimsel çalışmalar incelenerek, İç Denetimin Kurumsal Yönetime etkisi anlatılmaya çalışılmıştır. Bu çalışmamda bana destek olan Naklog A. Ş. mesai arkadaşlarıma, çalışmaya teşvik eden Naklog A. Ş. YK başkanı Zafer Civelek'e, çok yoğun işleri arasında bana vakit ayırıp, öneri ve tecrübeleri ile bana rehberlik eden değerli hocam ve tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi İhsan Gülay'a teşekkür ederim. Yüksek lisans eğitimim ve tez yazım sürecinde fedakârlık ve sevgileri ile bana güç veren sevgili eşim Zeynep, çocuklarım Burak, Yıldız ve Ada'ya sevgilerimi sunarım.

Mustafa Yavuz

Mayıs, 2020

ÖZ

İÇ DENETİMİN KURUMSAL YÖNETİME ETKİSİ

Mustafa Yavuz
Yüksek Lisans Tezi
İşletme Anabilim Dalı Adı
İşletme Yüksek Lisansı Programı
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi İhsan Gülay
Maltepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2020

Dünyada özellikle 1980’li yıllardan itibaren yaşanan hızlı küreselleşmenin beraberinde getirdiği rekabetçi ortam işletmeleri hızlı ve etkin karar almaya zorlamıştır. Ancak, bu süreçte meydana gelen ekonomik dalgalanmalar, krizler, ortaya çıkan hile, suiistimal ve şirket skandalları işletmelerin, kurumların yönetsel ve mali yönlerden daha iyi, daha verimli ve şeffaf olarak idare edilmelerini gerekli kılmıştır.

Kurumsal yönetimin amacına ulaşmasını, etkinliğini ve verimliliğini sağlayan işletme içi en önemli birimlerden birisi İç Denetimdir. İç Denetim, işletmelerin kontrol ve yönetsel süreçlerini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirerek, işletmede gerçekleşen işlerin ve faaliyetlerin kurumsal yönetim anlayışına uygunluğunu arttırmayı hedeflemektedir. İşletmelerde oluşturulacak olan iç denetim faaliyetleri ve kontrol ortamı kurumsal yapının oluşturulması ve geliştirilmesi açısından önem taşımaktadır.

Yönetim Kurulu tarafından hedeflenen Kurumsal Yönetim yapısına geçiş ve işletmenin Kurumsal Yönetim ilkelerine göre yönetilmesi karar ve hedefinin uygulanıp uygulanmadığı, uygulamanın etkili ve verimli olup olmadığı, uygulamada doğan aksaklıkların tespiti ve düzeltici önlemler ancak bağımsız, tarafsız İç Denetim faaliyetleri ile mümkündür. İç denetimin hiç olmadığı veya var olan iç denetimin etkin ve verimli çalışmadığı işletmelerde, üst yönetim tarafından alınan Kurumsal Yönetim kararlarının tam olarak uygulanmama veya uygulamanın eksik, yanlış yapılp kuruma zarar verme riski taşımaktadır.

Bu çalışmanın amacı;

- İç denetim faaliyetlerinin, organizasyonlarda nesnel güvence sağlamak ve danışmanlık faaliyetleri çerçevesinde yapmış olduğu uygunluk denetimi, performans denetimi, finansal tablo denetimi ve bilgi teknolojileri denetimlerinin kurumsal yönetim uygulamaları ve kurumsal yönetim ilkelerinin etkin ve verimli uygulanmasına katkısı ve etkisini araştırmaktır.
- Risk odaklı iç denetim faaliyetleri ile, organizasyonun hedeflerine ulaşmasını etkileyen tehdit ve fırsatların tespit edilerek tanımlanması, değerlendirilmesi, bunlara verilecek cevapların tespit edilerek iç denetimin Kurumsal Risk Yönetimine katkısı ve etkisini araştırmaktır.

Anahtar Sözcükler: İç Denetim, İç Kontrol, İç Denetçi, Kurumsal Yönetim, Kurumsal Yönetim İlkeleri



ABSTRACT

THE EFFECT OF INTERNAL AUDIT ON CORPORATE GOVERNANCE

Mustafa Yavuz

Master Thesis

Department of Business Administration

Business Administration Programme

Thesis Advisor: Asst. Prof. İhsan Gülay

Maltepe University Graduate School, 2020

The economic crises and corporate scandals especially since the 1980s have been followed by a marked improvement in the financial and administrative management of organisations. However, economic fluctuations, crises, fraud, misconduct and business incidents that occurred in this process necessitated the management of organisations and institutions in a better, more efficient and transparent way than in managerial and financial aspects.

Internal Audit represents an important unit within the enterprise that ensures the achievement, efficiency and efficiency of corporate governance. Internal Audit aims to increase the compliance of the works and activities realized in the enterprise with the corporate governance approach by evaluating the control and managerial processes of the enterprises with a systematic and disciplined approach. Internal audit activities and control environment to be established in enterprises are important for the establishment and development of the corporate structure.

The transition to the corporate governance structure targeted by the Board of Directors and the management of the organisation in accordance with the Corporate Governance Principles are only possible through independent and impartial Internal Audit activities. In businesses where there is no internal audit or where the existing internal audit does not operate effectively and efficiently, there is a risk that the Corporate Governance decisions taken by the top management are not fully implemented or are incomplete, misapplied or harm the organization.

The purpose of this study;

- To provide objective assurance in organizations, and to investigate the contribution and impact of compliance audits, performance audits, financial statement audits and information technology audits in the effective and efficient implementation of Corporate Governance Principles and Corporate Governance Principles.

- To identify and evaluate the threats and opportunities that affect the achievement of the organization's goals through risk-oriented internal audit activities, and to determine the responses and impact of internal audit on Corporate Risk Management.

Keywords: Internal Audit, Internal Control, Internal Auditor, Corporate Governance, Corporate Governance Principles

İÇİNDEKİLER

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI.....	iii
TEŞEKKÜR.....	iv
ÖZ.....	v
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR.....	xii
ÖZGEÇMİŞ.....	xiii
BÖLÜM 1. GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 2. TEMEL DENETİM KAVRAMLARI.....	3
2.1 Temel Denetim Kavramları.....	3
2.2 İç Denetim.....	4
2.3 Dış Denetim.....	6
2.4 Denetim İlkeleri.....	8
2.5 Denetimin Aşamaları;.....	9
2.5.1 Planlama.....	9
2.5.2 Çalışma ve Raporlama.....	11
2.5.3 İzleme, Karşılaştırma ve Düzeltme.....	12
BÖLÜM 3. İÇ DENETİM.....	13
3.1 İç Denetim.....	13
3.2 İç Denetimin Hedefi ve Çerçevesi.....	15
3.3 İç Denetimin Uygulanması.....	19
3.3.1 Uygunluk Denetimi.....	19
3.3.2 Performans Denetimi.....	20
3.3.3 Mali Denetim ve Sistem Denetimi.....	22
3.3.4 Bilgi Teknolojisi Denetimi.....	23
3.4 İç Denetimin Öğeleri.....	24
3.4.1 Değer Katma.....	25
3.4.2 Standartlara Uygunluk.....	26
3.4.3 Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	27
3.4.4 Risk Merkezli Denetim.....	29
3.4.5 Meslek Ahlak Kuralları.....	31
3.5 İç Denetçi.....	33
3.6 İç Denetim Standartları.....	35
3.6.1 Uluslararası İç Denetim Standartları.....	35
3.6.2 Kamu İç Denetim Milli Standartları.....	37
BÖLÜM 4. KURUMSAL YÖNETİM.....	44
4.1 Kurumsal Yönetimin Tanımı.....	44
4.2 Kurumsal Yönetimin Önemi ve Amaçları.....	47
4.3 Kurumsal Yönetim Mekanizmaları.....	52
4.4 Kurumsal Yönetim Teorileri.....	53
4.4.1 Vekâlet Teorisi.....	54
4.4.2 Paydaş Teorisi.....	55
4.4.3 Hissedar Teorisi.....	56

4.4.4 İşlem Maliyet Teorisi	57
4.5 Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri	58
4.5.1 Eşitlik (Adillik)	59
4.5.2 Şeffaflık.....	61
4.5.3 Sorumluluk.....	61
4.5.4 Hesap Verilebilirlik.....	62
4.6 OECD'nin Kurumsal Yönetime İlişkin Temel İlkeleri.....	63
4.6.1 Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri.....	64
4.6.2 Hissedarların Adil Muamele Görmesi	65
4.6.3 Yönetimde Paydaşların Rolü	66
4.6.4 Kamuya Duyuru Yapma ve Şeffaflık.....	67
4.6.5 Yönetim Kurulunun Sorumlulukları.....	69
BÖLÜM 5. İÇ DENETİM VE KURUMSAL YÖNETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ	71
5.1 İç Denetimin Kurumsal Yönetimin Etkinliği ve Verimliliğine Etkileri	78
5.2 İç Denetimin Kurumsal Yönetimin Sürdürülebilirliği Üzerine Etkileri	79
5.3 İç Denetimin Kurumsal Yönetimin Yapısı Üzerindeki Etkileri.....	80
5.4 İç Denetimin Yönetim Kuruluna Etkisi	82
5.5 İç Denetimin Denetim Komitesine Etkisi	83
5.6 İç Denetimin Kurumsal Yönetim İlkeleri Üzerine Etkileri.....	87
5.7 Risk Odaklı İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimi Üzerindeki Etkileri	89
BÖLÜM 6. METODOLOJİ.....	93
6.1 Problem	93
6.2 Amaç	94
6.3 Önem.....	94
6.4 Araştırmanın Türü ve Önergeler	95
6.5 Varsayımlar	96
6.6 Sınırlıklar	96
6.7 Tanımlar	97
6.8 Yöntem.....	97
6.8.1 Araştırma Modeli	97
6.8.2 Veriler ve Toplanması.....	97
6.8.3 Verilerin Çözümlemesi ve Yorumlanması.....	97
6.9 Süre ve Olanaklar.....	97
BÖLÜM 7. SONUÇ	98
KAYNAKÇA.....	102

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Meslek Ahlak Kuralları ve Davranış Kuralları.....	32
Tablo 2. Genel Kurul Toplantısı Oy Kullanma Prosedürleri.....	64
Tablo 3. Değişen Yönetim Tarzı.....	73



KISALTMALAR

- BDS** : Bağımsız Denetim Süreci
- COSO** : (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission): (Kontrol ortamı, Risk değerlendirme, Kontrol faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme/Takip Faaliyetleri) ile işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, işletmece sunulacak mali raporların ve bilgilerin güvenilirliği ve söz konusu mevcut yasal düzenlemelerle çelişmeyen çok boyutlu bir yapıdır.
- IIA** : Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
- LSE** : Londra Menkul Kıymetler Borsası (London Stock Exchange)
- M.Ö.** : milattan önce
- NYSE** : New York Stock Exchange (Menkul Kıymetler Borsası)
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu
- TTK** : 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- t.y.** : tarih yok
- vd.** : ve diğerleri
- vb.** : ve benzeri

ÖZGEÇMİŞ

Mustafa Yavuz

İşletme Anabilim Dalı

Eğitim

<i>Derece Yıl</i>	<i>Üniversite, Enstitü, Anabilim/Anasanat Dalı</i>
Y. Ls.	2020 Maltepe Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (Devam ediyor)
Ls.	1997 Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü
Lise	1993 Medine Tayfur Sökmen

İş/İstihdam

<i>Yıl</i>	<i>Görev</i>
2016-	Genel Müdür Yrd, Naklog Lojistik A.Ş.
2011-16	Mali İşler Md, Naklog Lojistik A.Ş.
2006-10	Muhasebe Md, Ful Lojistik A.Ş.
2000-06	Muhasebe Şefi, Naklog Lojistik A.Ş.
1997-99	Muhasebe Uzmanı, Gürsoylar A.Ş.

Mesleki Birlik/Dernek Üyelikleri

<i>Yıl</i>	<i>Kurum</i>
2014 -	Üye: KGK (Kamu Gözetim Kurumu Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu- Bağımsız Denetçi)
2003 -	Üye: TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği-Mali Müşavir)
2003 -	Üye: İSMMMO (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası-Mali Müşavir)

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı	: Erzurum, 1976	Cinsiyet: E
Yabancı diller	: İngilizce (orta);	
e-posta	: mm_myavuz@hotmail.com	

BÖLÜM 1. GİRİŞ

Bir kurumun sağlıklı büyümesi, gelişmesi, faaliyetlerini yasa ve düzenlemelere uygun olarak uzun süre sürdürmesi, menfaat sahiplerinin haklarının korunması, Riskleri önceden görüp önlem alması, riskleri fırsata çevirmesi için şüphesiz yukarıda sıralanan Kurumsal Yönetim ilkelerini özümseyip uygulaması, Kurumsal Risk Yönetimini uygulaması ve uygulama sonuçlarını sıkı takip etmesi ile mümkündür.

Bu araştırmanın amacı; iç denetimin organizasyonlarda nesnel güvence sağlamak ve danışmanlık faaliyetleri çerçevesinde yapmış olduğu faaliyetlerin genel olarak kurumsal yönetime ve kurumsal yönetim ilkelerine katkısını araştırmaktır. Bu çerçevede gerçekleştirilen risk odaklı iç denetimin, organizasyonun amaçlarına ulaşmasını engelleyen risklerin tespit edilerek bertaraf edilmesi, fırsatların belirlenerek tanımlanması, analiz edilmesi akabinde bu fırsatların faydaya dönüştürülerek tüm kurumda icra edilen kurumsal risk yönetimine katkısını araştırmaktır.

Bu amaçla araştırmada cevaplandırılmaya çalışılan sorular şunlardır;

- İç denetim ve kurumsal yönetimin etkinliği, sürdürülebilirliği ve verimliliği üzerindeki etkileri nelerdir?
- İç denetimin kurumsal yönetim ilkeleri üzerine etkileri nelerdir?
- Risk odaklı iç kontrol faaliyetlerinin ve kurumsal risk yönetimi üzerindeki etkileri nelerdir?

İç denetimin kurumsal yönetim üzerine etkisinin incelendiğim bu çalışmam dört ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, temel denetim kavramları ana başlığı altında; iç denetim, dış denetim, denetim ilkeleri ve denetimin aşamaları hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde, iç denetim ana başlığı altında; iç denetim, iç denetimin hedef ve çerçevesi, iç denetim uygulaması, iç denetim öğeleri, iç denetçi, iç denetim standartları hakkında bilgi verilmiştir.

Üçüncü bölümde, kurumsal yönetim ana başlığı altında; kurumsal yönetimin tanımı, kurumsal yönetimin önemi ve amaçları, kurumsal yönetim mekanizmaları, kurumsal yönetim teorileri, kurumsal yönetimin temel ilkeleri ve OECD`nin kurumsal yönetime ilişkin temel ilkeleri açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde, iç denetim ve kurumsal yönetim arasındaki ilişki ana başlığı altında inceleme konumuz olan iç denetimin kurumsal yönetime etkisi açıklanmaya çalışılmıştır. Konu ile ilgili alt başlıklar; iç denetimin kurumsal yönetimin etkinliği ve verimliliğine etkiler, iç denetimin kurumsal yönetimin sürdürülebilirliğine etkileri, iç denetimin kurumsal yönetim yapısına etkileri, iç denetimin yönetim kuruluna ve denetim komitesine etkisi, iç denetimin kurumsal yönetim ilkeleri üzerine etkileri ve risk odaklı iç denetim ve kurumsal risk yönetimi üzerindeki etkileri ele alınmıştır.

BÖLÜM 2. TEMEL DENETİM KAVRAMLARI

2.1 Temel Denetim Kavramları

Denetim kavramını açıklarken sıklıkla kullanılan iki terim “koruma” ve “muhafaza” kelimeleridir. Küçük çaplı işletmelerde genellikle denetim süreci daha kolay olur. İşletmenin sahibi denetim işlevini kolaylıkla yerine getirebilir. Büyük çaplı işletmelerde ise çok fazla sayıda insanın çalışması ve karmaşık bir iş örüntüsünün bulunması denetimin işletme sahibi veya sahipleri tarafından gerçekleştirilmesini olanaksız hale getirir. Bu noktada hem işletmenin içerisinden hem de dışarıdan olmak üzere farklı biçimlerde “denetleme” yapabilecek kişi veya kurumlara gereksinim duyulur. Arslan’ın (2014: 42) belirttiğine göre denetim faaliyetinin kökeni M.Ö. 3500’lü yıllara kadar uzanmaktadır.

Günümüz işletmeleri açısından değerlendirildiğinde denetim kavramı bir işletmenin belirlenmiş bir döneme ait finansal bilgilerinin ve tablolarının yine belirlenmiş normlar/ölçütler kullanılarak değerlendirilmesini ifade eder. Bu değerlendirmede temel odak noktası işletmenin belirli bir zaman dilimindeki parasal işlemlerinin belirlenmiş olan kriterlere uygun bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin belirlenmesidir. Bağımsız bir biçimde çalışan denetim uzmanı veya denetim birimi gerçekleştirilen finansal işlemler hakkında kanıt toplar ve ölçütlere olan uygunluğunu değerlendirir (Serçemeli, 2015: 4).

Denetim; Latince “duymak” anlamına gelen “audire” kelimesinden türemiştir. İlk uygulamalarda denetleyen kişiye işletmenin finansal işlemlerle ilgilenen yetkilisi gelir gider kayıtlarını okurdu ve denetlemeyi yapan kişi dinler ve günün koşullarına göre kayıt yapardı. Denetim muhasebe kadar eskidir. Antik Mezopotamya, Mısır ve Roma gibi devletlerde uygulanmıştır.

Günümüzde denetim sadece finansal tablolar üzerine odaklanmamaktadır. Bunun yanında, bir örgütün farklı unsurları belirlenmiş standartlara uygunluk açısından değerlendirilir. Işıklar göre *“herhangi bir iş, işlem, işletme veya kurumun, farklı yönlerdeki yapısını, faaliyetlerini, karar ve uygulamalarını tutarsızlık, eksiklik,*

yanlışlıklar içerip içermediğinin, kanun, karar, yönetmelik, tüzük, kararlar, iç kurallar ve düzenlemelere uygunluğunun gözlemlenip kayıt altına alınıp ölçülmesi, takip edilip izlenmesi amacı ile yapılan faaliyetlerin tamamı” denetim kavramı ile ifade edilir (Işıklar, 2017: 26).

2.2 İç Denetim

Denetim kavramının farklı türleri bulunmaktadır. Bunlardan biri “iç denetim”dir. İç Denetimler Enstitüsü (*The Institute of Internal Auditors*) (2019: 1) iç denetimi işletme faaliyetlerini daha iyi hale getirmek için organize edilmiş bağımsız bir danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamaktadır. İç denetim işletmenin sahip olduğu hedef ve amaçlarına daha rahat bir biçimde ulaşabilmesine yardımcı olur. Kontrol, yönetim ve risk yönetimi alanlarında gerçekleştirilen faaliyetlerin ne derecede verimli olduğunu değerlendirme noktasında sistemli bir yaklaşım sunar.

İç denetim iç kontrol süreçlerinin hedeflere uygun bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini kontrol eder. İşletme içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerin genel politikalara, yasalara, programlara ve planlara uygunluğu ölçülür. İç denetim aslında bir iç kontrol aracı niteliğindedir (Arslan, 2014: 52).

Günümüzün acımasız rekabet şartlarında stratejik amaçlarına ulaşmayı arzu eden bir işletmenin yönetim kurulu üyeleri ve üst yöneticileri başarılarının devamlılığını sağlamak üzere işletme yönetiminde istikrarı sağlayıcı belirli düzenlemeler yapmaları gerekmektedir. Anılan düzenlemeler yönetim yapısının etkin ve verimli bir hale getirilmesi, insan kaynakları yönetiminin yeniden ele alınıp çağın gereklerine göre gözden geçirilmesi, iç denetimin, iç kontrol ortamının sağlanması ve teknik altyapının günümüz standartlarına uyumlulaştırılması şeklinde sıralanabilir. Öte yandan, bahse konu hususlar kurumsal yapının başarısı için tartışmasız en önemli faktörler arasında bulunmaktadır (Gürer, 2010: 67). Bu çerçevede, anılan faktörlerin en önemlilerinden olarak addedilen iç kontrol ortamı ve sistemi genel olarak üst yönetimce tesis edilen politika, süreç ve kuralların tamamı olarak nitelenebilir. Anılan kavram, işletmenin finansal, mali ve icrai hedeflerini hayata geçirmek ve bu bağlamda bir teminat vermek

maksadıyla kural ve kaidelerin ortaya konulmasını zorunlu kılmaktadır (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 45).

İç kontrol sistemi, özellikle Soğuk Savaşın bitişi ve serbest piyasa ekonomisinin yeni kurulan çok sayıda ülkeye ulaşmasıyla 1990’larda küresel düzeyde yaşanan büyük işletme skandallarının ardından önemini artmıştır. Enron gibi şirketlerin iflasları sonrasında kurumsal yönetimin uluslararası standartlara bağlanmasını konusunda kavrama yönelik çeşitli modeller geliştirilmiştir. Nitekim iç kontrol sistemi ile ilgili yazın dikkate alındığında çeşitli mesleki örgütlerce kavramın tanımlanmasına standartlarının oluşturulmasına yönelik birçok çalışmanın yapıldığı görülmektedir. (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 46)

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) komitesi, hatalı ve hileli finansal raporları önlemek, iç kontrol, iç denetim, risk yönetimi, kurumsal yönetişim, hata ve suiistimalleri önlemek, denetçilere yol göstermek, uygulamada birliği sağlayacak rehber oluşturmak ve fikir liderliği yapmak amacıyla Amerikan Muhasebeciler Birliği, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, İç Denetçiler Enstitüsü, Finansal Yöneticiler Enstitüsü, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü tarafından Amerika’da oluşturulmuştur. İlk serisi 1992 yılında yayımlanan, ihtiyaçlara göre dinamik şekilde revize edilen COSO, dünyada en üst seviyede kabul edilen, uygulanan, iç kontrol, iş denetim çerçevesidir. Bu çerçeve 2013 yılında gelişen, değişen ihtiyaçlar doğrultusunda güncellenmiş ve hem özel sektörde hem de kamu idarelerinde genel kabul gören bir anlayışa dönüşmüştür. Bu çerçevede, uluslararası birçok düzenleyici ve denetleyici organizasyon iç kontrole ilişkin çalışmalarında COSO yaklaşımlarını temel almıştır (Güner, 2010: 190-191).

COSO çalışma grubu 1992 yılında yayımladığı “İş Kontrol, Bütünleşik Çerçeve” başlıklı raporunda; İç denetim ve kontrolü tasarlanmış bir süreç olarak tanımlamıştır. Bir şirketin, işletmenin, kurumun yönetim kurulunun üyeleri, üst idarecileri ve çalışanları tarafından belirlenen bu yol, şirketin faaliyetlerinde etkin ve verimli olmasını, yasal mevzuata uyumunun sağlanmasını ve finansal ile mali raporların güvenilir olmasını savunmaktadır. Tanımın incelenmesinden de görüleceği üzere, iç kontrol sistemi tekil iş süreçlerinden ziyade organizasyonlardaki bu süreçlerin

tamamında icra edilen bilgi ve belge akışlarıyla ilgilenmekte ve işletme yapısının tamamını kuşatan bir kontroller manzumesi tesis etmektedir (Ertuğrul, 2013: 65).

Günümüzde iç kontrol sistemi, işletmelerde modern yönetim anlayışının yapıtaşlarından birini oluşturmaktadır. İç kontrol, sadece muhasebe verilerinin ve finansal raporlamanın güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik faaliyetler olarak düşünülmemelidir. İç kontrol sistemi, işletme içerisinde işin yapılış biçimini belirleyen, çalışanların yetki ve sorumluluklarını tanımlayan standartlaşmış iş süreçleri olarak değerlendirilmesi gerekir. Bu yönüyle iç kontrol sistemi, işletmelerin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği üzerinde katma değer yaratabileceği gibi yasal mevzuata uyumunu da arttıracaktır (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 152)

İç kontrol faaliyetleri kapsamında inceleme, kontrol etme, gözden geçirme, doğruluğunu inceleme, denetim yapma ve bilgilendirme faaliyetleri gerçekleştirilir. Temel amaç bir işletmenin içinde bulunduğu durum ile amaçlanan konum arasındaki benzerliğin veya farklılıkların neler olduğunun belirlenmesidir. Mevcut durum ile elde edilmek istenen durum arasındaki farkın belirlenmesi ile amaçlara ulaşma noktasında yapılan hataların belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması olanaklı hale gelir. Ayrıca, iç denetim yönetimin çalışma süreçleri hakkında doğru bilgileri elde etmesini de sağlar (Daniela, 2010: 238). Çalışmanın konusu gereği iç denetim kavramı ilerleyen sayfalarda çok daha detaylı bir biçimde incelenmektedir.

2.3 Dış Denetim

Bir diğer denetim türü dış denetimdir. İç denetimde denetleme birimi bağımsız faaliyet göstermesine rağmen işletme içerisindedir. Dış denetim faaliyetlerinde ise işletme bünyesinde bulunmayan bir denetçi rapor hazırlar. Hazırlanan raporda işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun doğru bir biçimde belirtilip belirtilmediği kabul edilmiş muhasebe prensiplerine uygunluğu açısından gerçekleştirilen çalışmaların sonuçları yer alır. Dış denetimde işletmeyle herhangi bir alakası olmayan, tamamen bağımsız olan kişi, kurum veya gruplar bulunmaktadır. Bu çerçevede, dış denetimi profesyonel bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen

Bağımsız Denetim ve kamu otoriteleri tarafından yapılan Kamu Denetimi şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. (Arslan, 2014: 48).

Bağımsız denetim serbest meslek kapsamında işletmeler profesyonel denetim hizmeti verilmesidir. Kendi adına çalışan bir birey veya bir işletme olarak faaliyet gösterilir. Bağımsız denetimde denetçi firma ile imzalanan anlaşma çerçevesinde denetim yapar. Denetim sözleşmesi kapsamında müşteri konumundaki işletmenin mali tablolarının denetimi ve uygunluğu üzerinde çalışılır. Bağımsız denetimin temel hedefi mali denetimdir (Işıklar, 2017: 28).

Kamu denetimini, görev ve yetkilerini Anayasa, kanun ve yönetmeliklerden alan kamu adına denetim yapmakla mükellef kişi ve kurumlar olarak anlamak mümkündür. Bu kapsamda, kamu denetimi mali tabloların denetimi ile uygunluk ve performans denetimleri icra eden kamusal bir faaliyet olarak nitelenmektedir. Kamusal denetim devlet aygıtı içinde örgütlenen çeşitli kuruluşlardan müteşekkildir. Anılan denetim biçimi, “kuruluşların faaliyetlerinin kanunlara, devletin genel iktisat politikasına, kalkınma planlarına ve kamu yararına uygun” olup olmadığını araştırmakta ve denetlemektedir (Arslan, 2014: 50).

Bu aşamada iç denetim ve dış denetim arasındaki farkların sıralanması faydalı olacaktır. İç denetim ve dış denetim arasındaki farklar şu şekilde listelenebilir;

- *Amaç:* İç denetimde amaç sağlıklı risk yönetimi ve iç kontrollerdir. Dış denetimde ise amaç yıllık hesapların doğru ve adil olmasıdır.
- *İşin Kapsamı:* İç denetimde uygunluk, dolandırıcılık, bilgi yönetim sistemleri ve genel sistemler üzerinde durulur. Dış denetimde ise yıllık raporlar, hesaplar ve finansal dokümanlar üzerine odaklanılır.
- *Bağımsızlık:* İç denetim işletme içerisinde bağımsızdır. Dış denetimde ise denetleyen ile işletme arasında bağ bulunmaz.
- *Çalışanlar:* İç denetimde iç denetim konusunda eğitim almış kişiler görevlendirilir. Dış denetimde ise kalifiye veya kısmi nitelikli muhasebeciler görev alır.

- *Metodoloji:* İç denetimde risk tabanlı denetim, güvence ve danışmanlık ön plana çıkar. Dış denetimde riske dayalı sisteme anlayışı ve doğrulama kavramları ön plana çıkar.
- *Raporlama:* İç denetimde yönetim ve denetim komitesine kapsamlı rapor sunulur. Dış denetimde ortaklara ve paydaşlara kısa raporlar sunulur.
- *Standartlar:* İç denetimde IIA Standartları söz konusudur. Dış denetimde ise çeşitli standartlar bulunmaktadır.
- *Zorunluluk:* İç denetim kamu sektöründe ve sadece büyük işletmelerde bir zorunluluktur. Dış denetim ise kamu sektöründe ve kayıtlı tüm işletmelerde zorunludur (Işıklar, 2017: 43).

Denetim hakkında üzerinde durulması gereken bir diğer konu denetimin ilkeleridir. Birçok kaynakta; bağımsızlık (tarafsızlık), yasallık, nesnellik ve dürüstlük denetimin dört temel ilkesi olarak sıralanmaktadır.

2.4 Denetim İlkeleri

Bağımsızlık ilkesi; bu ilke iki farklı yönden incelenebilir. Bunlar gerçekte bağımsızlık ve görünürde bağımsızlık şeklindedir. Gerçekte bağımsızlık kavramı denetçinin denetim süresince dürüst ve tarafsız bir yaklaşım benimsemesini ifade eder. Bilgiyi kullanacak olan taraflara doğru bilgilerin verilmesi, denetleme faaliyetleri gerçekleştirilirken tarafsız olunması ve dürüstlük gerçekte bağımsızlığın gereklilikleridir. Bu noktada açıklanması gereken bir diğer kavram tarafsızlık kavramıdır. Denetimde tarafsızlık dendiğinde denetçinin kendi kararını kendisinin verebilmesi anlamı kullanılır. Görünürde bağımsızlık denetçinin tavır ve davranışları üzerinde durur. Buna göre denetçi tavır ve davranışlarıyla diğer tarafların kafasında dürüstlük ve tarafsızlık adına soru işareti bırakmamalıdır (Serçemeli, 2015: 12).

Yasallık ilkesi; Yasallık ilkesine göre denetçiler yasalarla ve düzenlemelerle belirlenen sınırların dışında hareket edemez. Bu nedenle denetçi yasalara ve ilgili mevzuatlara uygun olmayan faaliyetler gerçekleştirdiklerinde bunların hesabını verebilecektir. Ek olarak, yasallık ilkesi gereğince denetçiler yasalara aykırı olabilecek uygulamalar ve belgeler söz konusu olabilecek ise bunlara dikkat etmelidir. Yasaların

ve mevzuatların gerekliliklerine aykırı durumların ortaya çıkması riskine karşı hazırlıklı olmalıdırlar. Yasalar ve düzenlemeler için gerekli olan bilgi ve belgeler denetçi tarafından toplanır (The International Standards of Supreme Audit Institutions, t.y.: 28).

Nesnellik ilkesi; Nesnellik ilkesinde denetçi önyargısız ve tarafsız olmalıdır. Alacağı kararları etkileme riski olan herhangi bir etkileşime ve çıkar ilişkisine girmemelidir. İç denetçiler açısından bakıldığında, bu kişilerin yönetimin gerçekleştirmesi gereken görevlerden uzak kalmaları gerekir. Aksi durumda nesnellik ilkesi açısından olumsuz bir durum söz konusu olur (The Institute of Internal Auditors, 2019a: 9).

İşıklar'a (2017: 45) göre nesnel güvence sağlama, işletme içerisinde, işlemlerin yürütülmesi için kurulmuş olan iç kontrol süreçlerini incelenmesi, varlıkların korunması, yapılan faaliyetlerin, etkili bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, mevzuata, yönetmeliklere, işletme içerisindeki prosedürlere tam olarak uyulup uyulmadığı ve etkili, verimli, ekonomik şekilde işlemlerin yürütülüp yürütülmediği hakkında makul güvence verilmesidir. Bu süreç, sürekli bir şekilde yapılmaktadır.

Dürüstlük ilkesi; Dürüstlük ilkesi kapsamında denetçiler etik olmayan davranışlardan uzak kalmalıdırlar. Mesleki etik kurallarının yanında disiplin ve profesyonellik konularında eksiklik bulunmamalıdır. Etik davranışlardan ödün verilmemeli, iyi bir dinleyici olunması, önyargısız olunması ve baskı durumlarında dahi sabit bir tutumun devam ettirilmesi dürüstlük ilkesinin varlığı açısından önemlidir (The Institute of Internal Auditors, 2019b: 10).

2.5 Denetimin Aşamaları;

2.5.1 Planlama

Planlama aşamasında öncelikle denetim sürecinin aşamaları belirlenir. Denetimlerin neler üzerinde odaklanacağına karar verilir. Riskler belirlenir ve söz konusu riskler derecelendirilir. Denetim noktalarının hangilerinin öncelikli olduğuna

karar verilir. Denetim kaynakları tahsis edilir ve denetim programı hazırlanır. Son olarak hazırlanan plan onaylanır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020).

Planlama aşamasında denetçi geniş kapsamlı bir denetleme stratejisi oluşturur. Bu strateji içerisinde kapsam, zamanlama, denetimin yönü ve denetim sürecine yön verecek olan planlama yapılır. Denetim stratejisinin hazırlanması sürecinde denetçinin ihtiyaç duyacağı gereksinimler şu şekilde listelenebilir:

- Kapsamın belirlenmesi,
- Zamanlama konusunda yapılacak planlamalar için gerekli hedeflerin belirlenmesi,
- İletişim süreçlerinin doğasının nasıl olacağına karar verilmesi,
- Denetçinin hüküm verebilmesi için gerekli olan faktörlerin belirlenmesi,
- Denetim ekibinin kullanacağı standartların belirlenmesi,
- Ön değerlendirmeler sonucu elde edilecek hükümlerin neler olacaklarının tahmin edilmesi ve ortaya çıkacak sonuçların denetimin hedeflerine ulaşma noktasında etkili olup olmayacaklarının tahmin edilmesi,
- Denetimin gerçekleştirilmesi aşamasında gerekli olan kaynaklar ile bu kaynakların zamanlamalarının ve kapsamlarının belirlenmesi (The International Standards of Supreme Audit Institutions, t.y: 21).

Risk temelli bir plan hazırlamak için ise denetçi işletmenin tepe yönetimi ile iletişim kurmaları ve işletmenin stratejileri, temel işleri, hedefleri, ilgili riskleri ve risk yönetim süreçleri hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Gerekli olduğu durumlarda planda düzenlemelere gidilebilir. Özellikle de işletmenin stratejileri, riskleri, faaliyetleri, programları, sistemleri ve kontrol özellikleri değişiklik gösterdiğinde planlarda da değişiklik zorunlu olabilir. Denetim sürecinin planları belgelendirilmiş risk değerlendirme sonuçları dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Bu süreç içerisinde yönetim kurulunun ve üst düzey yöneticilerin sundukları bilgiler dikkate alınmalıdır. Denetçi, üst düzey yöneticilerin, yönetim kurulunun ve diğer paydaşların beklentileri hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar. Zira ortaya çıkan sonuçta söz konusu tarafların elde etmek istedikleri bilgiler yer almalıdır ve planlama buna göre yapılmalıdır (The Institute of Internal Auditors, 2019b).

2.5.2 Çalışma ve Raporlama

Çalışma süreci planlara uygun olmalıdır. Planlama yapılırken hedefler ve beklentiler dikkate alınarak strateji oluşturulduğu için denetleme sürecinde planlamaya sadık kalınması istenilen sonuçların elde edilmesini kolaylaştırır. Denetim sürecindeki en önemli aşamalardan biri de raporlama aşamasıdır. Zira çalışmaların tamamlanmasından sonra ilgili kişilerin ve yönetimin katılımıyla bir kapanış toplantısı gerçekleştirilir. İlgili kişilerin ve yönetimin yaklaşım ve teklifleri alınmak suretiyle denetim sonuçları rapor altına alınır. Denetim neticelerinin raporlanması aşamasında belirlenmiş olan standartlara bağlı kalınır. Ayrıca farklı raporlama türleri de söz konusudur. Denetim raporu performans ve bilgi teknolojileri gibi alanlar hakkında bilgi verirken danışmanlık raporu denetim sonucunda elde edilen verilerin bir danışman noktaları olarak sunulmasını sağlar. İnceleme raporu ise yolsuzluk tespitine dair verileri içerir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020).

Raporlar üst düzey yöneticilere ve yönetim kuruluna sunulmalıdır. Bu yapılırken hedefler, sorumluluklar ve performans konuları dikkate alınır. Raporlarda bulunması gereken konular şu şekilde listelenebilir;

- Denetlemenin bağımsızlığı,
- Denetim planı,
- Denetim planına ne ölçüde sadık kalındığı,
- Kaynak gereksinimleri ve kaynaklar,
- Denetim faaliyetlerinin sonuçları,
- Etik kurallara bağlı kalınma durumu (The Institute of Internal Auditors, 2019g).

Hayes ve arkadaşlarına (2005: 423) göre raporlama süreci beş basamaktan oluşur. Bu basamaklar şu şekildedir;

- Elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi,
- Sonucu şekillendiren konuların ön plana çıkarılması,
- Finansal tabloları ve diğer rapor materyallerini gözden geçirme,

- Hazırlık prosedürlerinin tamamlanması,
- İlgili paydaşların beklentilerinin göz önünde bulundurulması,
- Yönetim kuruluna rapor sunulması ve
- Denetim raporunun hazırlanması.

Raporlama standartları, denetim faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan sonuçların kapsamı ile ilgili olarak belirlenmiş standartlardır. Raporlama standartlarının bulunmasındaki amaç denetim faaliyetleri sonucu ortaya çıkan bilgilerden istifade edecek olan taraflara ilgili konular hakkında yeterli bilgilerin sunulmasıdır (Serçemeli, 2015: 12).

2.5.3 İzleme, Karşılaştırma ve Düzeltme

Raporlama gerçekleştirildikten sonra izleme, karşılaştırma ve düzeltme faaliyetleri devreye girer. İzleme sürecinde denetçinin raporu sunmasından sonraki süreç üzerinde durulur. Zira rapor sonucunda elde edilen bulgular ışığında atılması gereken bazı adımlar olacaktır. Denetleme sonucunda sorunların görüldüğü birimler denetim raporlarında belirtilen sorunlu konular üzerinde çalışmalıdırlar. Söz konusu birimlerin gerekli adımları atıp atmadıkları gözlemlenir. Atılan adımlar ve atılmayan adımların gerekçeleri de ilgili birimler tarafından raporlanabilir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020).

Yine bu aşamada denetlenen taraftan gerçekleştirdiği faaliyetlerle ilgili bir eylem planı talep edilir. Eylem planının gerçekleştirilmesi için en fazla 24 aylık bir zaman verilir. Bu sürenin bitiminde atılması gereken adımların atılıp atılmadığı kontrol edilir (Işıklar, 2017: 61-62).

BÖLÜM 3. İÇ DENETİM

Bu bölümde öncelikle iç denetim kavramı açıklanmakta olup, daha sonra sırasıyla iç denetimin hedefi ve çerçevesi açıklanmakta, iç denetimin uygulanması süreci ele alınmakta, iç denetimin öğelerine değinilip, iç denetçinin özellik ve nitelikleri açıklanmakta, iç denetim standartları ayrıntılı ve açıklayıcı şekilde ele alınmaktadır.

3.1 İç Denetim

Bir işletmenin çalışmalarını geliştirmeyi ve işletmeye değer katmayı amaçlayan iç denetim, bu amaca uygun bir biçimde tasarlanan bağımsız ve tarafsız faaliyettir. İç denetim faaliyetleri risk yönetimi, kontrol ve idare aşamalarının etkin ve verimli bir şekilde icra edilmesini teminen geliştirilmesini ve değerlendirilmesini amaçlamaktadır. İç denetim ayrıca, buna uygun bir sistematik bir yaklaşım geliştirmeyi amaç edinmektedir. Bu yaklaşım işletmenin amaçlarına ulaşmak için daha doğru adımlar atmasını sağlarken aynı zamanda amaçlara ulaşmayı zorlaştırıcı hatalı uygulamaları ortaya çıkarır ve sorunların çözülmesini olanaklı hale getirir (The Institute of Internal Auditors, 2019b).

İç denetim faaliyetleri, yönetimlerin idare yapısı ile malî ve finansal işlemlerinin uluslararası standartlara uygun olmasına hizmet etmektedir. Anılan faaliyetler risk yönetimi, idare ve kontrol süreçlerinin optimum hale getirilmesini analiz etmek ve bunları daha ileri seviyelere taşımak üzere sistemli ve sürekli bir şekilde icra edilmektedir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020). Ayrıca, kamunun iç denetimindeki önemli yasal kaynaklardan olan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63. maddesi,

“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip

yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.”

ifadesiyle iç denetimin kamu bakımından anlamını vurgulamaktadır. Maddede devamla, “İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.” düsturuyla iç denetimin kimler tarafından yapılacağı belirlenmiştir.

İç denetim işletme bünyesinde gerçekleştirilir. İşletme bünyesinde olmasına rağmen bağımsız hareket edebilmesi şartı başarılı sonuçların elde edilmesi için zorunludur. İşletme bünyesinde bulundurulmuş bu bağımsız değerlendirme sistemi iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçer ve değerlendirir. İç denetimin sunduğu hizmetlerden birisi iç kontrol sisteminin analiz edilmesidir. Bir diğeri ulaşılmaması planlanan hedeflerin en ekonomik ve verimli bir biçimde nasıl gerçekleştirilecekleri konusunda bir nevi danışmanlık sunar. Değerlendirme sonucunda elde edilen sonuçların raporlanmasını sağlar. Gerekli durumlarda ilgili birimlere tavsiyeler sunulur (Arslan, 2014: 56-57).

İç denetçiler hem finansal hem de finansal olmayan konular üzerine odaklanırlar. Bu odaklanma sürecinde sistemli ve objektif bir yaklaşımın benimsenmesi önemlidir. İç denetimin üzerinde odaklandığı konular arasında finansal olan ve finansal olmayan faaliyetlerin ne derecede doğru ve güvenilir olduklarının belirlenmesi, muhtemel risklerin ortaya çıkarılması, muhtemel riskler için çözüm önerilerinin/önlemlerin tavsiye edilmesi, standartların yeterliliğinin belirlenmesi, mevcut kaynakların ne düzeyde etkin ve verimli kullanıldıklarının belirlenmesi ve işletmenin amaçlarına ulaşılması için atılması gereken ve atılan adımların doğruluğunun değerlendirilmesi bulunmaktadır (Serçemeli, 2015: 12).

İç denetim iç kontrol kavramı ile yakından ilişkilidir. Bu aşamaya kadar yapılan tanımlardan ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere iç denetim bir işletmenin amaçlarına ulaşmak için atılan adımların doğruluğunun belirlenmesinde ve finansal hem de faaliyetsetel açıdan değerli analizler gerçekleştirir. Benzer bir biçimde iç kontrol

sistemleri de işletmenin amaçlarına ulaşması yönünde atılan adımlar üzerine odaklanır ve süreç içerisinde ortaya çıkması olası sorunların en alt düzeye çekilmesini hedefler. İç kontrol sayesinde yönetim sürekli olarak değişim yaşayan dış çevreden kaynaklı riskleri daha iyi tanıyabilir ve gerekli önlemler alınabilir (Baykara, 2014: 44).

İç denetimin tarihsel süreci dikkate alındığında çok eski dönemlerden itibaren kullanıldığı görülmektedir. Antik Yunan, Mısır ve Roma dönemlerinde iç denetim ticaretle uğraşan kişiler tarafından gerçekleştirilirdi. Bu kişiler hesaplarda hile yapıldığından şüphelendikleri zaman bağımsız kişilerle anlaşma yapmaktaydılar. Anlaşma yapılan bağımsız kişiler ödemeleri yapanlarla ve kayıtları tutanlarla görüşmeler yapar ve ödemelerin ve kayıtların doğru yapılıp yapılmadığı hakkında elde ettikleri sonuçları iş sahiplerine bildirirlerdi. Osmanlı Dönemi incelendiğinde ilk olarak Fatih Sultan Mehmet`in fermanla “Bakı Kulu” müessesini kurduğu görülmektedir. Bakı Kulu devletin mal, mülk, para, hak ve çıkarlarının kontrol edilmesi ve hesabının sorulması için kurulmuştur. Sonrasında Sanayi Devrimi ile beraber Avrupa`da ilk olarak İskoçya`da bu tür uygulamalar yazılı hale getirilmiştir (Işıklar, 2017: 25).

İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun temel özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Tektüfekçi, 2008: 88):

- Nesnel bir faaliyettir.
- Teminat ve müşavirlik faaliyetlerini içerir.
- Bulunduğu işletmenin faaliyetlerini kaliteli şekilde yükseltmek ve faaliyetlerin değerini arttırmak amacıyla oluşturulmuştur.
- Risk ve süreç odaklıdır.
- Temel ilgi alanı işletmenin risk, kontrol ve yönetim süreçlerini olup, bu süreçleri detaylı bir şekilde incelenmesi ve iyileştirilme önerilerde bulunulması temel görevidir.
- Standart temelli bir mesleki yapıya sahiptir.

3.2 İç Denetimin Hedefi ve Çerçevesi

İç Denetimciler Enstitüsü (*The Institute of Internal Auditors*) (2019c), iç kontrol ve denetimin amacının organizasyon içerisinde iç kontrol ve denetim faaliyetinin

misyonuna göre şekillenmesi gerektiğini vurgulamaktadır. İşletmeye göre iç denetimin en temel ve kapsayıcı hedefi ise işletmenin amacına ulaşmasına yardımcı olmaktır. İç denetim bu işlevini yerine getirmek için işletmenin değerlerini korumaya ve risk temelli ve tarafsız değerlendirme yapmaya ve öneriler sunmaya odaklanır (The Institute of Internal Auditors, 2019c).

İç denetim faaliyetleri işletmenin önceden belirlenmiş hedeflerine ulaşması sürecinde gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçmeyi ve değerlendirmeyi hedefler. Bu sürecin sonrasında ise elde edilen sonuçların üst yöneticilere raporlanarak aktarılması hedeflenir. İç denetim süreçleri sonrasında ortaya çıkan sonuçların yönetim kadrolarının daha doğru kararlar almasına yardımcı olurken aynı zamanda çalışma süreçlerinde ortaya çıkmış olan aksaklıkların farkına varılmasını kolaylaştırır. İç denetim sadece üst yöneticiler için veya yönetim kurulu için önemli değildir. Aynı zamanda denetlenen birimin yönetici ve çalışanları için de olumlu sonuçlar ortaya çıkar. Zira denetlenen birimin çalışanları ve yöneticileri de aksaklık görülen alanların neler oldukları hakkında tarafsız bilgi sahibi olabilecek ve gerekli önlemleri alabileceklerdir (Arslan, 2014: 57).

Çeşitli kaynaklarda iç yönetimin hedefleri şu şekilde listelenmektedir;

- Faaliyetlere güvence vermek
- Tarafsız bilgi sunmak
- Gerçekleştirilen faaliyetlerde görülen eksiklikleri ve aksaklıkları belirlemek
- Gerçekleştirilen faaliyetlerin iyileştirilmesi için yol göstermek
- Danışmanlık yapmak
- İç kontrol süreçlerinin etkinliklerini belirlemek
- İç kontrol yapısının devamını sağlamak
- İç kontrol sisteminin geliştirilmesine katkı sunmak
- Risk tabanlı bir yaklaşım geliştirmek
- Kurumsal yönetim süreçlerini denetlemek
- Risk yönetimi süreçlerini denetlemek
- Finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak
- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek
- İşletmen aktiflerini korumak

- Faaliyetlerin yasa, kanun ve sözleşmelere ne derecede uygun bir biçimde gerçekleştirildiklerini kontrol etmek
- Bilişim teknolojileri süreçlerini denetlemek (Akyel, 2010: 5-6: Serçemeli, 2015: 27) ve (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020).

İç denetimin kapsamında son yıllarda bir genişleme meydana gelmiştir. Zira iç denetim artık kurumsal yönetişimin önemli bir parçası haline gelmiştir. İç denetim gerek kamu sektöründe gerekse özel sektörde önemini sürekli olarak artırmaktadır. Artık iç denetim organizasyonun iç kontrol süreçlerinin önemli bir parçasıdır (Arslan, 2014: 57).

Günümüzde iç denetimden beklenen sadece organizasyonların geçmişe yönelik faaliyetlerinin değerlendirilmesi değil, organizasyonların faaliyetlerinde meydana gelebilecek değişimleri önceden öngörmesi ve bu değişimlerin örgütsel yapılara, süreçlere ve teknolojilere adaptasyonunu sağlamasıdır (Uzay ve Tanç, 2010: 81). Dolayısıyla bu tanımla birlikte iç denetim kapsamında, risk yönetimi ve risk temelli iç denetim uygulamalarının önem kazandığı ifade edilebilir (Kara ve Yereli, 2012: 68).

Bu bağlamda, iç denetim uygulamalarının işletmelere iki önemli fonksiyon bağlamında katkıda bulunduğu kaydedilmektedir. Anılan bu katkılar, risklerin optimum düzeyde ele alındığına ilişkin tarafsız bir teminat verme ve iç kontrol mekanizmalarının etkili bir şekilde çalışması konusunda müşavirlik hizmeti verme olarak ifade edilmektedir (Tektüfekçi, 2008: 92).

İç denetimin Uluslararası mesleki uygulama nitelik ve standartlarına göre, iç denetim; işletmenin faaliyetlerini daha nitelikli hale getirip geliştirmek, katma değer katmak için belirli kurallar dahilinde planlanmış, objektif kriterlere dayanan, tarafsız, nitelikli güvence ve müşavirlik faaliyetler bütünüdür. Risk yönetimi ise, kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek, geliştirmek, kontrol etmek amacıyla oluşturulan sistematik, kuralları bir yaklaşımlar getirerek bir kuruluşun hedeflerine, amaçlarına en az risk ile ulaşmasına yardımcı olur. (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2012).

İç denetim, organizasyonel bakımdan işletmeyi oluşturan bütün üniteleri, işlevsel açıdan ise, mali ve finansal işlemlerin yanında, işletmenin tüm faaliyet, işlem ve

aşamalarını içermektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarının Kurumsal Yönetimini, özel işletmelerin Kurumsal Yapısını, bu kurum ve kuruluşların Risk Yönetimi ve İç Kontrol mekanizmasını esas alan bir teminat ve idari müşavirlik olan iç denetim, işletmenin stratejik yönetimlerdeki analizlerde önemli bir yer tutan iç ve dış çevrede yaşanan değişimler ve gelişimleri de incelemektedir. Kavram ayrıca, iç teftişten umulan yararların gelişmesi bakımından organizasyonların idari yaklaşımlarındaki değişimi de kapsayacak şekilde ilgi alanını büyütmektedir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 61).

Öte yandan, işletmelerin iç denetim çalışmalarına ihtiyaç duymaları şu nedenlere bağlanmaktadır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2011: 66-67);

- İdarecilerin ve bağlı tüm personelin sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde icra etmelerini özendirir,
- Personeli işletmenin amaçlarına ulaşılması hususunda organizasyonun bir parçası olarak değerlendirir,
- Her seviyedeki personelin işletmedeki faaliyetlerinin neticelerine ilişkin hesap vermesine imkân sağlar,
- İşletme sahiplerinin, hissedarlarının işletme kaynaklarını teslim ettikleri üst yöneticilerin bu kaynakları verimli bir şekilde kullanıp kullanmadıkları konusunda analizler ve yorumlar yapmalarına olanak sağlar,
- İdarecilere müşavirlik hizmeti, personele ise eğitim hizmeti sağlama fonksiyonu sağlar,
- İşletmelerdeki olası maddi kayıpların gizlenmesinin önüne geçmek suretiyle, bunların düzeltilmesini ve önlenmesini temin eder.
- Yapıları gereği işletme idaresinde faal bir biçimde rol oynayamayan pay sahiplerinin haklarının gözetilmesi ve muhafaza edilmesini sağlar.
- Yönetim ve alt kadrolar arasında koordinasyonu sağlar,
- Personelin kendi yaptıkları işin sonuçlarını görmeleri, kendilerinin işletmeye katkılarını görme olanağı sağlar,
- Dış denetimin daha az zamanlı ve verimli çalışmasına ortam hazırlayarak icra edilecek bağımsız denetimin maliyetlerini düşürür.

3.3 İç Denetimin Uygulanması

Bu başlık altında iç denetimin alt başlıklarını oluşturan uygunluk, performans, mali, sistem ve bilgi teknolojisi denetimleri üzerinde durulmaktadır. Öncesinde ise iç denetimin profesyonel bir biçimde uygulanması sürecinde dikkat edilmesi gereken temel prensiplerden kısaca bahsetmek faydalı olacaktır. Bu prensipler bir bütün olarak dikkate alındığında iç denetim sürecinin etkili bir biçimde yürütülmesi sağlanır. İç denetim sürecinin etkin olması için söz konusu prensiplerin eksiksiz bir biçimde uygulanması gerekir. Prensiplerin uygulanması farklı işletmelerde farklı bir biçimde yürütülebilir. Söz konusu prensipler şu şekilde listelenmektedir;

- Bütünlük sağlanmalıdır.
- Uzmanlık ve yeterlilik sahibi olunmalıdır.
- İç denetçi bağımsız bir biçimde hareket edebilmelidir.
- İşletmenin stratejileri, hedefleri ve olası riskler dikkate alınmalıdır.
- Kaynaklar uygun bir biçimde dağıtılmalıdır.
- Kaliteli ve düzenli gelişim süreci gösterilmelidir.
- Etkin bir iletişim süreci kurulmalıdır.
- Risk temelli yaklaşım geliştirilmelidir.
- Gelecek odaklı olunmalıdır.
- İşletmenin gelişimi hedeflenmelidir (The Institute of Internal Auditors, 2019d).

3.3.1 Uygunluk Denetimi

Kısaca tanımlamak gerekirse uygunluk denetimi yönetimlerin işlemlerinin ve faaliyetlerin ilgili kanun, yönetmelik, tüzük ve diğer mevzuata ne derecede uygun olduğunun değerlendirilmesidir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020). Uygunluk denetiminde çalışanların ve yöneticilerin belirlenmiş kanun ve standartlara uygun bir biçimde hareket edip etmediklerinin belirlenmesi amaçlanır. Söz konusu kanun ve standartlar işletme içerisinde belirlenebileceği gibi işletme dışındaki yasalar gibi üst birimlerce de düzenlenmiş olabilir. Kamu sektöründe de gerçekleştirilen faaliyetlerin ilgili yasalara ve yönetmeliklere ne derecede uygun bir biçimde gerçekleştirildiği denetlenir (Işıklar, 2017: 27).

Uygunluk denetimi aynı zamanda bir güvence sözleşmesi faaliyeti olarak görülebilir. İç denetçi denetimi talep edenin taleplerini dikkate alarak güvencenin seviyesini belirler. Denetçinin raporları sınırlı bir güvence de verebilir. Her bir güvence sözleşmesi doğrudan bir raporlama sözleşmesi de olabilir. Doğrudan raporlamayı kimin hazırladığı önemlidir (The International Standards of Supreme Audit Institutions, t.y.: 4).

Uygunluk denetiminde dikkate alınan kriterler denetim sürecinin temel unsurları olarak görülebilir. Bu kriterler daha önce de belirtildiği üzere işletme içerisinde de belirlenmiş olabilir veya işletme dışından da farklı birimlerce belirlenmiş olabilir. Özellikle yasalar ve yönetmelikler gibi unsurlar tarafından çerçevesi çizilen kriterler önemlidir. Kriterler genel veya özel olabilir. Hatta yasal dayanağı olmayan ama daha iyi sonuçlar elde edilmesi için yönetim tarafından belirlenen birtakım kriterler için de uygunluk denetimi yapılabilir. Uygunluk denetiminde denetim ve raporları her bir denetim süreci için farklı olabilir. Önemli olan hangi kriterlere dikkat edildiğidir (Intosai Development Initiative, 2018: 14).

Uygunluk denetimi sonucunda ortaya çıkan veriler mali denetim açısından da önemlidir. Zira mali denetimlerde olumsuz sonuçlar alındığında uygunluk denetimi sonuçları daha önemli hale gelmektedir. Uygunluk denetiminde ihmal veya benzeri olumsuz davranışların sergilendiğinin ortaya çıkması mali denetimlerde ortaya çıkan olumsuzlukların açıklaması niteliğinde olur. Uygunluk denetiminin bir diğer özelliği ise iç denetçinin elde edilen verileri üst yönetime raporlamasıdır (Işıklar, 2017: 49).

3.3.2 Performans Denetimi

Bu iç denetim aşamasındaki anahtar kelimeler etkinlik, ekonomiklik ve verimliliktir. Gerçekleştirilen faaliyetlerin uygulanması, planlanması ve kontrolleri süreçlerinin ne derecede etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine uyduğu incelenir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020).

The Institute of Internal Auditors (2019h) performans standartlarını şöyle listelemektedir;

- İç denetim etkinliğinin idaresi,
- Planlama,
- İletişim ve onay,
- Kaynakların etkin yönetimi,
- İşletme politikası ve iç prosedürlerine uyum,
- Etkin iş birliği ve güven,
- Yönetim kuruluna ve tepe yönetime rapor sunulması,
- İç denetim için dış hizmet sağlayıcı ve örgütsel sorumluluk,
- İşin doğası,
- Yönetim,
- Risk idaresi,
- Kontrol,
- Uygulama planlaması,
- Planlamada dikkate alınacak konular,
- Uygulamanın amaçları,
- Uygulamanın kapsamı,
- Uygulama kaynak dağıtımı,
- Uygulama çalışma programı,
- Uygulamanın gerçekleştirilmesi,
- Bilginin tanımlanması,
- Analiz ve değerlendirme,
- Bilginin raporlanması,
- Uygulamanın denetimi,
- İletişim sonuçları,
- İletişim kriterleri,
- İletişim kalitesi,
- Hatalar,
- Standartların kullanımı,
- Sürecin açıklanması,
- Sonuçların dağıtılması,
- Genel fikirler,
- Gelişmenin gözlemlenmesi ve

- Risklerin kabulünün bildirilmesi (The Institute of Internal Auditors, 2019h).

Performans denetimi gerçekleştirilirken denetim ölçütü olarak bütçeler, programlar, ölçütler, standartlar ve faaliyet sonuçları baz alınır. Bir başka deyişle performans denetimi, işletme içerisinde yapılan işlemlerin etkililik, etkinlik ve verimlilik yönünden incelenmesidir (Işıklar, 2017: 27).

3.3.3 Mali Denetim ve Sistem Denetimi

Maliye Bakanlığı mali denetimi “*varlıkların, giderlerin, gelirlerin ve temel mali yükümlülüklerle ilgili işlem ve hesapların doğruluğunu, mali sitemlerin, temel mali tabloların doğruluğunu, güvenilirliğinin değerlendirilmesi, güvence oluşturulması*” olarak tanımlamaktadır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020).

Mali denetimde iç denetçi işletme yönetiminin hazırladığı raporları inceler. Hazırlanan raporlardaki mali tablolar muhasebe standartlarına uygunlukları bakımından incelenir. Mali tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığı belirlenir. İç denetçi gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili mali kayıtların doğru ve güvenilir olup olmadığını, muhasebe standartlarına uygunluğunu, muhasebeleştirme işlemlerinin doğru yapıp yapılmadığını ve işletmenin tüm faaliyetlerinin mali bilgilerinin eksiksiz bir biçimde kayıt altına alınıp alınmadığını inceler. Ayrıca bu bilgilerin işletme yönetimine doğru bir biçimde aktarılıp aktarılmadığı da incelenir (Işıklar, 2017: 48-49).

Mali denetimin amacı yönetime bir rapor sunarak gerçekleştirilen faaliyetlerin mali özelliklerinin doğru bir biçimde kayıt altına alınıp alınmadığı bilgisinin verilmesidir. Yasal düzenlemeler bu süreç içerisinde dikkate alınır. Mali denetim sayesinde bütçenin doğru ve verimli bir biçimde kullanılması sağlanır. Zira bütçenin hatalı bir biçimde kullanılması bir taraftan parasal kayıplara neden olurken diğer taraftan art niyetli birtakım uygulamalar söz konusu olabilir. Yönetim birimlerinin bütçenin kullanılması hakkındaki bilgilere sahip olmasının verimliliği artıracığı ileri sürülebilir. Ayrıca ödemelerin ve benzeri parasal işlemlerin yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluğu da belirlenmiş olur. Hatalı uygulamaların bulunması durumunda gerekli önlemler alınır (European Court of Auditors, 2017: 10-11).

Mali denetimde işletmenin sahip olduğu bilanço, öz kaynak değişim tablosu, kar dağıtım tablosu, gelir tablosu gibi mali tablolar incelenir ve elde edilen bilgiler işletmenin paydaşlarına da aktarılır. Bu sayede yatırımcılar, hisse sahipleri ve kredi kuruluşları gibi paydaşların da doğru mali tablolara erişimi sağlanır. Kısacası sadece işletme yönetimi değil paydaşlara da hizmet verilmiş olunur (Işıklar, 2017: 27).

Öte yandan, teftiş edilen ünitenin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin işletmeye katkı sağlayan bir anlayışla değerlendiren sistem denetimi, işletmenin eksikliklerinin belirlenmesi, kalite standartlarının tespiti, kaynakların ve icra edilen usullerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020).

3.3.4 Bilgi Teknolojisi Denetimi

Bu denetim türü denetlenen departmanın günümüzde hayati önem taşımakta olan elektronik bilgi sistemlerinin devamlılığının ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020). Bilgi teknolojisi denetimini yapacak olan iç denetçinin bilgi teknolojileri hakkında uzman olması önemlidir. Süreç içerisinde iç denetçi hem bilgi teknolojilerinin mümkün olan en verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığını inceler hem de denetimini bilgi teknolojilerinin kullanımı ile ilgili personelin işlemleri üzerine yoğunlaşabilir. Günümüzde bilgi teknolojileri işletmelerin faaliyetlerinde önemli bir yere sahiptir. Söz konusu teknolojilerin doğru kullanılması işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için gereklidir. İç denetçi bu nedenle bilgi teknolojilerinin kullanımı hakkında yönetime rapor sunar. Ek olarak, bilgi teknolojileri oldukça maliyetli olabilmektedir. Bütçenin doğru kullanılması gerekmektedir. İç denetçi bilgi teknolojilerinden ne derecede iyi faydalandığının yanında mümkün olan en düşük maliyetin sağlanıp sağlanmadığını da inceler. Bu sebeple bilgi teknolojileri denetimi yapan ve finansal denetim yapan iki denetçinin birlikte çalışması da söz konusu olabilmektedir (Merhout ve Havelka, 2008: 464-465).

Bilgi teknolojilerinde hızlı değişimler yaşanmaktadır. Bu değişimler elbette iç denetim süreçleri üzerinde de etki oluşturmaktadır. Yani bilgi teknolojileri açısından

denetleme yapmanın yanında denetim sürecinde bilgi teknolojilerinin kullanımı da yaygınlaşmaktadır. Bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin iç denetim faaliyetleri üzerindeki etkileri şu şekilde listelenebilir;

- Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler kullanılarak daha kısa sürede daha fazla bilginin ortaya çıkması mümkün hale gelmektedir. Bilgi miktarındaki söz konusu artış bilginin denetlenmesini zorunlu hale getirmektedir. Artık bilginin denetlenmesi ve yönetime aktarılması/raporlanması zorunludur.
- Kurumsal risk yönetimi sürecinde bilgi teknolojileri risklerinin denetlenmesi önemini sürekli artırmaktadır. İşletme içerisinde bilgi teknolojisi ile ilgili risklerin dikkatli bir biçimde incelenmesi gerekir ve bunun için işini iyi bilen iç denetçilere gereksinim duyulur.
- Bilgi teknolojileri için ayrılan bütçe miktarında sürekli olarak artış yaşanmaktadır. Bunun nedeni işletmelerin faaliyetlerini daha iyi bir biçimde gerçekleştirmek için bilgi teknolojilerine bağımlı olmalarıdır. Bilgi teknolojileri için ayrılan bütçenin yükselmesi ile beraber söz konusu bütçenin kullanımının mümkün olan en iyi şekilde gerçekleştirilmesi de önemini artıran bir durumdur.
- İç denetim faaliyetleri gerçekleştirirken manuel uygulamalar yapılması oldukça fazla zaman gerektirecektir. Dahası bunun için ciddi anlamda emek ve zamana da ihtiyaç vardır. Bunun yanında, bilgi teknolojilerinden verimli bir biçimde faydalanmak iç denetim faaliyetlerinin daha kısa zamanda ve daha az emek ile doğru bir biçimde gerçekleştirilmesine yardımcı olacaktır.
- İç denetim ile ilgili yazılımlar ve elektronik çalışma kâğıdı denetim süreçlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesini kolaylaştırır (Serçemeli, 2015: 42-43).

3.4 İç Denetimin Öğeleri

İç denetime ilişkin genel itibarıyla kabul görmüş iç denetim yaklaşımlarından hareketle kavramsallaştırılan iç denetim öğeleri şöyle ele alınmaktadır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 68).

İç denetim,

- İşletmeye katma değer sağlar ve işletmenin çalışmalarını geliştirir.
- İşletmenin hedeflerine erişmesine destek olur.

- Yansız ve müstakil bir denetleme faaliyetidir.
- İşletme paydaşlarına teminat ve müşavirlik hizmeti sunar.
- İşletme in kurumsal yönetimi, risklerin yönetimi ve iç kontrol mekanizmalarının etkinliğini analiz eder ve bunları geliştirmek üzere adımlar atar.
- Sürekli, sistemli ve düzenli bir yaklaşım içerir.

Bu unsurlardan hareketle iç denetimin öğelerini aşağıdaki beş başlık altında inceleyebiliriz.

- 1) Değer katma
- 2) Standartlara uygunluk
- 3) Bağımsızlık ve yansızlık
- 4) Risk merkezli denetim
- 5) Mesleki ahlak kuralları

3.4.1 Değer Katma

İç denetimin işletmeye değer katma süreci iç denetim faaliyetlerinin işletme yöneticilerine ve paydaşlara danışmanlık yapması, işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi vermesi, işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olması ve ortaya çıkması olası riskleri belirleyerek bu risklerin fırsata çevrilmesini kolaylaştırması nedeniyle gerçekleşir. Ayrıca iç denetim işletme içerisinde ortaya çıkan hataların, düzensizliklerin ve yolsuzlukların belirlenmesi sayesinde de işletmeye değer katmaktadır (Tufan ve Görün, 2013: 120). İç denetimin müşavirlik hizmeti, yönetimin işletmenin hedeflerini hayata geçirmesini temin etmek üzere icra ettiği stratejilerin, süreçlerin ve çalışmaların sistematik bir şekilde analiz edilmesi ve ileriye taşınmasına dönük tavsiyelerde bulunmaktadır (Ergüden, 2012: 49).

Geleneksel denetim anlayışında cezalandırma ön plana çıkar. İç denetimde ise cezalandırmadan ziyade eksikliklerin ortaya çıkarılması ve faaliyetlerin daha kaliteli hale getirilmesi amaçlanır. Geleneksel denetimden farklı olarak iç denetim uygulamaları ilgili birimler için korku kaynağı değil bir fırsat olarak düşünülebilir. Zira ilgili birimler ve kişiler gerçekleştirdikleri faaliyetlerdeki eksiklikleri daha kolay görebilecek ve gerekli önlemleri alabileceklerdir. Ayrıca verimliliğin artması da kolaylaştırır. İç denetim

tüm bu işlevleri ile ortak amaca ulaşmak için çaba gösteren birimlerin bir arada olmalarını kolaylaştırır. İlgili birimler değişen şartların daha kolay farkına varırlar ve faaliyetlerini bu yönde geliştirirler. Diğer bir ifadeyle iç denetim bilgilendirme işlevi görür ve farkındalık oluşturur (Işıklar, 2017: 48).

İşletmeler, varlıklarını korumak ve faaliyetlerini belirlenen amaçlar çerçevesinde gerçekleştirmek amacıyla etkin bir iç kontrol ortamına ve sistemlerine ihtiyaç duyarlar. İşletme yönetimleri, iç kontrol ortam ve sisteminin arzu edilen bir biçimde çalışıp çalışmadığını değerlendirmek ve bir anlamda kontrol ve risk süreçlerine yönelik güvence sağlamak amacıyla iç denetim uygulamalarına gereksinim duyarlar (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 153).

İç denetim işletmenin faaliyetlerinin geliştirilmesini sağlayarak işletmeye değer katar. Zira iç denetimde üzerinde durulan tek konu yolsuzlukların bulunması veya mevzuata uygunluk gibi şeyler değildir. Bunların yanında kaynakların daha verimli kullanılması, faaliyetlerin daha iyi gerçekleştirilmesi ve süreçlerin daha etkin yürütülmesi gibi alanlarda çalışılır ve öneriler sunulur (The Institute of Internal Auditors, 2011).

Bir işletme kurumsal yönetimin gelişmiş olması; denetim elemanlarının işlerini yapmalarını kolaylaştırmakta ve önlerini açmaktadır. Diğer yandan, iç denetim kurumsal yönetimin önemli bir parçası olduğundan kurumsal yönetimin işletmede uygulanmasını temin eden etkin bir destekleyici ve kurumsal yapıyı geliştirici rol üstlenmektedir. Bununla birlikte, işletmelerin paydaşlarına karşı hesap verebilir ve şeffaf bir şekilde bürünmesini sağlayan kurumsal yönetim yaklaşımı, işletmenin iç denetim alanındaki faaliyetlerinin önünü açan bir unsur olarak gündeme gelmektedir. Bu çerçevede, iç denetim birimleri örgütsel değişim ve dönüşümlere, yeni iletişim ve bilgi teknolojilerine ve iş süreçlerine uyum sağlayabildikleri ölçüde başarılarını daha ileriye taşıyabilmektedir (Ergüden, 2012: 50).

3.4.2 Standartlara Uygunluk

Standartların amaçları dört başlık altında gruplandırılabilir. Bunlar;

- 1) İç denetimin temel ilkelerinin belirlenmesi,
- 2) Bir çerçeve oluşturarak iç denetim faaliyetlerinin katma değer oluşturacak bir biçimde şekillendirilmesini sağlamak,
- 3) İç denetim faaliyetlerinin performansını belirlemek ve geliştirmek,
- 4) Çağa ayak uyduran kurumsal süreç yönetimlerini ve çalışmalarını yeni bir ruhla yeniden ele almak (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008) olarak sıralanmaktadır.

İç denetim faaliyetleri sonucunda hazırlanan raporlar belirli kriterlere uygun olmalıdırlar. İç denetim sürecinde gerçekleştirilen faaliyetlerin standartlara uygun olması işletmenin faaliyetlerinin kalitesini yükseltir. Diğer faaliyetlerde olduğu gibi iç denetim faaliyetlerinde de etkinliğin ve verimliliğin sağlanması için kriterlere gereksinim duyulur. Bunlar; standartları belirlenmiş muhasebe kavramları, prensipleri ve standartları, idarenin politika ve usullerini ihtiva eden planlar, iç genelgeler ve yöneticilerin talimatlarından oluşan kurallardır (Sağlar ve Tuan, 2009: 346).

Denetim standartları ortak bir zemin oluşturur. Denetimlerin planlanması, gerçekleştirilmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi süreçlerinde belirli bir çerçeve meydana gelir. Kurallar ve ilkeler sayesinde iç denetçiye asgari ölçüde rehberlik sunulmuş olur.

3.4.3 Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim faaliyetlerinin amacına ulaşması için öncelikle doğru bilginin elde edilmesi gerekir. Bunun için her ne kadar işletme bünyesinde yer alsa da, iç denetçinin tamamen bağımsız ve tarafsız bir biçimde hareket edebilmesi gerekir. Aksi durumda doğru bilgilerin elde edilmesi olanaksız hale gelir. Daha evvel de ele alındığı gibi bir işletmenin iş akışlarını ve çıktılarını iyileştirmek ve katma değer sağlamak için hazırlanmış yansız, nesnel bir teminat ve müşavirlik faaliyeti olan iç denetim, bir organizasyonun amaçlarına erişebilmesi bakımından sistemli ve disiplinli bir anlayış ve uygulama düzeni getirmektedir. Kavram ayrıca, risklerin yönetimini sağlamak, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini analiz etmek ve ıslah etmek gibi işlevler de yürütmektedir (Işıklar, 2017: 48-49). Bu tanımda görüldüğü üzere iç

denetimin sahip olması gereken en temel nitelikler arasında bağımsızlık ve tarafsızlık ön plana çıkmaktadır.

İç denetçi, denetim yaptığı alan ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Ayrıca verilerin toplanması, raporlanması ve değerlendirilmesi süreçlerinde çevreye karşı bağımsız olabilmeli ve kendisi de tarafsız davranabilmelidir. Hem yöneticilere hem de diğer paydaşlara karşı tarafsız, güvenilir ve doğru bilgi verilmesi için bağımsızlık ve tarafsızlık gerekir. Bağımsızlığı ve tarafsızlığı tehdit eden bazı unsurlar bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde listelenebilir;

- Kendi Kendini Değerlendirme: Denetçinin kendi faaliyetlerini değerlendirme durumunda kalması onun tarafsızlığının ortadan kalkmasına neden olabilir.
- Sosyal Baskı: İlgili birimlerden ve kişilerden baskı geldiğinde denetçinin tarafsızlığını ve bağımsızlığını yitirme riski ortaya çıkabilir. Bu nedenle iç denetçinin işletme içerisindeki statüsünün yüksek olması gerekir. Özellikle üst yöneticilerden gelebilecek baskılar birtakım hataların görmezden gelinmesi ile sonuçlanabilir.
- Ekonomik Çıkarlar: İç denetçinin ilerleyen dönemlerdeki statüsü ve geliri ile ilgili durumlar söz konusu olduğunda tarafsızlık ilkesi tehlike altına girer.
- Kişisel İlişkiler ve Samimiyet: İşletme içerisindeki bazı kişilerle ve yöneticilerle olan yakın arkadaşlık ilişkileri iç denetçinin bağımsız ve tarafsız bir yaklaşım benimsemesinin önüne geçebilir.
- Kültüre, Irka ve Cinsiyete Bağlı Önyargılar: Kendi ile aynı özelliklere sahip olan kişilere karşı sempati duyulması denetçinin bazı hataları görmezden gelmesine neden olabilir.
- Algısal Eğilim/Önyargı: Denetçinin teftiş sırasında yorumladığı veriyi bilinçli ve kasıtlı olmamakla birlikte peşin hükümlerle ele almak suretiyle hata yapması ve yanlış bir neticeye ulaşması tehdidi (Arslan, 2014: 58-59).

Burada “bağımsızlık” kavramı objektifliğin veya objektif görüntü sunmanın dışına çıkacak özelliklere sahip olmamayı ifade eder. İç denetçinin objektif bir biçimde davranmasının önüne geçebilecek durumlarla hem iç denetçi hem de işletmenin genel yaklaşımı mücadele etmelidir. Aksi durumda gerçeğe aykırı raporlar hazırlanır. Hazırlanan bu hatalı raporlar aynı zamanda hatalı uygulamaların devam etmesine neden

olarak işletmenin değerini düşürür ve yönetimin de hatalı kararlar almasına neden olur. İç denetçinin objektif bir biçimde hareket edebilmesi için iç denetim birimin işletmenin İcra Başkanı düzeyinde bir konuma sahip olması gerekmektedir. Zira bu sayede sonuçları herhangi bir baskı ile karşılaşmadan tarafsız bir biçimde ortaya koyabilmelidir. Ayrıca iç denetim biriminin yeterli bütçeye ve donanımlı denetçilere sahip olması gerekir

3.4.4 Risk Merkezli Denetim

Risk, bir işletmenin önceden belirlediği amaçlarına erişme yolunda önüne çıkan muğlaklıklar ve tehditler olarak tanımlanabilir. Bu olumsuzluklar işletmenin çalışma düzenini negatif olarak etkileyecek gelişmeler olabileceği gibi, aynı zamanda fırsat olarak değerlendirilme imkânının da ortaya koymakta, (TKYD, 2011:30) COSO (1992) işletmelerde risk temelli iç kontrol sistem ve anlayışını ön plana çıkarmaktadır.

Bu aşamada risk yönetim çerçevesinden kısaca bahsetmek faydalı olacaktır. Risk yönetim çerçevesinde öncelikle iç ortamın analizi ve risk yönetim içeriğinin belirlenmesi aşaması vardır. İkinci sırada hedeflerin belirlenmesi, üçüncü sırada risklerin belirlenmesi ve tanımlanması, dördüncü aşamada risklerin önceliklere göre değerlendirilmesi, beşinci aşamada riske cevap verme, altında aşamada kontrollerin oluşturulması, yedinci aşamada bilgi ve iletişim ve son aşamada izleme basamakları bulunmaktadır (Işıklar, 2017: 40).

Alışlagelmiş denetim sistemlerinde mali işlemler ve tablolar geriye dönük olarak incelenir. Denetleme işlemler gerçekleştirildikten sonra yapılır. Amaç çoğunlukla hataların bulunması ve gerektiğinde cezai yaptırımların uygulanmasıdır. Temelde mali tablolar ve veriler dikkate alınır. İç denetim ise sadece geçmişe dönük mali işlemler üzerinde odaklanmaktan ziyade aynı zamanda bir danışmanlık hizmeti sunarak risk yönetimi süreçlerine yardımcı olur (Arslan, 2014: 73).

İç denetim risk yönetimi süreçlerini inceler. Risk yönetimi konusunda başarısız olan işletmeler ilerleyen dönemlerde ciddi sorunlar yaşarlar. İç denetçiler risklerin belirlenmesi ve gerekli önerilerin sunulması noktasında hayati bir öneme sahiptirler. Zira sadece geçmiş dönemlerdeki mali tablolara odaklanmak yerine faaliyetleri

inceleyip öneriler sunmaları onların ortaya çıkması olası riskleri belirlemelerini, risklerin ortaya çıkmadan önce gerekli önlemleri alınmaları için ilgili birimleri uyarmalarını ve risklerin fırsata çevrilmesi için hazırlık yapma olanağı sunmalarını sağlamaktadır. Tüm bunlar iç denetimi risk yönetimi konusunda hayati bir konuma getirmektedir. Yıllık denetim programları oluşturulurken risk odaklı bir yaklaşım benimsenir. İç denetim faaliyetlerine karar verilirken en riskli konulardan/alanlardan başlanır. Üç yıllık iç denetim programları hazırlanırken de öncelikle en riskli alanların üzerinde odaklanılması amaçlanır. İşletmeler içinde riskli olan alanlar arasında bulunan coğrafi bölgeler, iş süreçleri, özel projeler ve iştirakler düşük risk içeren alanlara göre iç denetim sürecinde daha önemli görülürler. Düşük riskli alanlarla kıyaslandığında yüksek riskli alanlar daha sık bir biçimde denetlenirler. Ayrıca, iç denetimin temel görevlerinin başında üst yönetime rapor vermektir. Bu bağlamda, iç denetim birimleri risk yönetiminin eksiksiz ve verimli olup olmadığını tespitiyle raporunu yetkili kurullara sunar (Tufan ve Görün, 2013: 121).

Kurumsal yönetimin önemli bir unsuru olan risk yönetimi, işletmenin hedeflerine erişmesinde etkili fırsatlar ve risklerin belirlenmesi, nitelenmesi, analiz edilmesi, tüm bunlara verilebilecek cevapların tayin edilmesi ile bunların raporlanmasını teminen işletmenin genelinde icra edilen özel olarak oluşturulmuş bir süreçtir (IIA, 2009: 2).

Kurumsal Risk Yönetim sürecinde İç Denetimin temel görevleri Kurumsal risklerin kontrol altına alınması yönetilmesi süreçlerinin değerlendirilmesi, olası riskler hakkında bilgi sahibi olunması, elde edilen bilgilerin raporlanması ve uygulama prosedürlerinin doğruluğunun teyit edilmesidir. Kurumsal risk yönetimi sürecinde iç denetimin icra etmemesi gereken bazı görevler de bulunmaktadır. İşletme içerisindeki risk iştahının belirlenmesi, iç kontrol süreçlerinin belirlenmesi, olası risklerin ortadan kaldırılması için harekete geçmek ve bunların sorumluluğunu almak bunlardan bazılarıdır (Işıklar, 2017: 41).

İç denetçi sahip olduğu bilgi birikimi ve yeterlilikler ile işletmenin maruz kaldığı veya kalabileceği risklerin özellikleri hakkında ilgili kişi ve birimleri bilgilendirebilecek düzeyde olmalıdır. İç denetçi riskleri belirledikten sonra risk kaynaklarının neler olduklarını incelemeli, riskleri önem sırasına koymalı, sınıflandırma yapmalı,

uygulanacak adımların yeterliliği noktasında güvence sunmalı ve elde edilen tüm bilgileri raporlaştırılmalıdır. Önceleri gerçekleştirilmiş olan faaliyetler üzerine odaklanan iç denetim artık olası risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesini de amaçlamaktadır (The Institute of Internal Auditors, 2019: 4).

Günümüzde piyasaların acımasız rekabet koşullarında, sürdürülebilir büyümeyi amaçlayan ve tecrübe edilen krizlerden çıkardığı önlemleri alma ihtiyacının bilinciyle hareket eden işletmeler, tehdit, tehlike ve rizikoları yönetmek üzere şirket bünyesinde kurumsal yönetim prensipleri gereğince risk yönetim birimleri/komiteleri kurmaktadır. (TKYD, 2013: 37)

Nitekim risk yönetiminin, kurumsal yönetim uygulamaları açısından taşıdığı önem nedeniyle, ülkemizde 6102 sayılı TTK'nın 378. Maddesi;

“Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollar.”

Şeklindeki düzenleme ile pay senetleri borsalarda işlem tabi olan işletmelerin yönetim kurulları, işletmeleri riske atma olasılığı olan gelişmeler ve bu risklerden korunmaya yönelik alınacak tedbirler için uzman bir komite kurulmasını zorunlu kılmıştır (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 51)

3.4.5 Meslek Ahlak Kuralları

İç denetimde meslek ahlak kuralları tavır ve davranışlardan ziyade uygulamalara görelilik asgari gereklilikleri ve davranışsal beklentileri ifade eder. Meslek ahlak kurallarında dört temel ilke bulunmaktadır. Bunlar dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik şeklindedir. Dürüstlük ilkesi sayesinde iç denetçi kendisine karşı güven duygusunun gelişmesini sağlar. Bu sayede hazırlanan raporlara itaat edilmesi için ortam oluşur.

Objektiflik iç denetçinin bilgilerin toplanması, incelenmesi ve raporlanması aşamalarında kendisinin veya bir başkasının çıkarını düşünmemesini ifade eder. Bu sayede doğru bilgilerin ortaya çıkması ve doğru kararların alınması sağlanır. Gizlilik ilkesi iç denetçinin sahip olduğu bilgileri mecbur kalmadıkça açıklamamasını ifade eder. Bilginin değerine ve sahipliğine saygı duyulur. Yetkinlik iç denetçinin iç denetim faaliyetlerinin gerektirdiği niteliklere sahip olmasıdır (Arslan, 2014: 80). İç denetçiler için davranış kuralları aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi listelenir.

Tablo 1. Meslek Ahlak Kuralları ve Davranış Kuralları

Meslek Ahlak Kuralı	Açıklaması	İç Denetçiler;
<i>Dürüstlük</i>	Dürüstlük ilkesi sayesinde iç denetçi kendisine karşı güven duygusunun gelişmesini sağlar.	Faaliyetlerini doğruluk, dürüstlük ve mesuliyet duygusuyla yaparlar, Hukukun üstünlüğü çerçevesinde, hukukun ve mesleğin zorunlu kıldığı durumlarda özel şerh düşerler, İlegal bir faaliyete kasıtlı bir biçimde taraf olmaz veya başta iç denetim mesleği olmak üzere işletme açısından da ahlaka mugayir fiillerin içinde yer almazlar, işletmeyi yasal ve ahlaki hedeflerine saygı duyar, katkı sunarlar.
<i>Objektiflik</i>	Objektiflik iç denetçinin bilgilerin toplanması, incelenmesi ve raporlanması aşamalarında kendisinin veya bir başkasının çıkarını düşünmemesini ifade eder.	İç denetim sürecinin sonucundaki değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar vermesi muhtemel herhangi bir ilişki içinde olmaz ve bu kapsamda bir faaliyete iştirak etmezler; bu iştirak, işletme menfaatleriyle ters düşen ilişki ve çalışmaları da kapsar. Meslekî muhakemelerini zayıflatması olası herhangi bir şeyi kabul etmezler, Belirledikleri ve duyurulmadığı halde raporları olumsuz etkilemesi beklenen tüm önemli bulguları açıklarlar.
<i>Gizlilik</i>	Gizlilik ilkesi iç denetçinin sahip olduğu bilgileri mecbur kalmadıkça açıklamamasını ifade eder.	Görevleri esnasında edindikleri malumatın mahremiyetine ve kullanımına dikkat ederler. Edindikleri bilgileri şahsi çıkarları uğruna hukuka aykırı veya işletme yasal ve ahlaki hedeflerine zarar verebilecek şekilde kullanmazlar.
<i>Yetkinlik</i>	Yetkinlik iç denetçinin iç	Yalnızca uzmanlık alanları olan, bilgi,

	denetim faaliyetlerinin gerektirdiği niteliklere sahip olmasıdır.	beceri ve tecrübeye sahip oldukları alanlarda denetim yapmalıdırlar, İç denetimi, Uluslararası İç Denetim Standartları çerçevesinde yerine getirirler, Kendilerini hizmet içi eğitim, dış kaynak eğitimi ile sürekli geliştirip, vermiş oldukları hizmetleri kalite standartlarına göre kontrol edip, vermiş oldukları hizmetin kalite ve verimliliğini sürekli arttırmalıdır. .
--	---	--

Kaynak: İç Denetimciler Enstitüsü, 2019

Meslek etik ilkeleri iç denetim faaliyetlerinin bağımsız ve tarafsız bir biçimde yerine getirilmesini sağlayan ilkeler, değerler ve yükümlülükler bütünüdür. Mesleğin doğasına aykırı tutum ve davranışlara karşı kısıtlama oluşturulması söz konusudur. Meslek ahlak kuralları denetçinin dışına çıkmaması gereken sınırları belirler (Tufan ve Görün, 2013: 121-122).

3.5 İç Denetçi

İç denetçi, bir işletmenin amaçlarının hayata geçirilmesi, kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı doğrultusunda profesyonel bir anlayışla, idareye müşavirlik ve teminat hizmetleri temin eden sertifikalı bir meslek elemanı olarak tanımlanmaktadır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020).

İç denetçiye kamu idaresi açısından bakmak gerekirse, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 64. Maddesi ile iç denetçinin görevleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;

“a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans

programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.” olarak sıralamaktadır.

İç denetçi yansız olmakla birlikte, iç denetçiye esas vazifesi haricinde herhangi bir görev yüklenemez ve yapmaya zorlanamaz. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64. Maddesinde ifade edildiği “*İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.*” İç denetim görevini yürüten uzmanlar, belirlenen iç kontrol ve iç denetim standartlarına uymak, standartların belirlediği ilkelere riayet etmek zorundadır, aksi durumda iç denetçinin düzenlemiş olduğu raporun doğruluğu ve güvenilirliği şüpheli hale gelir.

“İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.”

denilerek iç denetçinin asli görevinin denetim olduğu, iç denetçinin başka görevler üstlenmesi durumunda asli görevini layığı ile yerine getiremeyeceği, bağımsızlığına gölge düşeceği vurgulanmış ve raporlama sürecine açıklık getirilmiştir.

İç denetçi işletmenin sahip olduğu sistemleri, yönetim süreçlerini ve örgütsel kültürü yakından tanırlar. Yönetim süreçlerinin doğruluğunu kontrol eder ve yönetime bu konuda güvence sağlarlar. Ayrıca uygulanan iç kontrol sistemlerinin riskleri azaltma noktasında ne derecede etkin olduğunu da belirler ve yönetime bildirirler. İç denetçiler bilgi teknolojilerinde ortaya çıkan yenilikler hakkında bilgilendirme yaparlar (The Institute of Internal Auditors, 2019: 1).

3.6 İç Denetim Standartları

3.6.1 Uluslararası İç Denetim Standartları

Uluslararası iç denetim ilke ve standartlarının amaç ve hedefi denetçiye kılavuzluk yapmak, katma değeri yüksek olan iç denetim uygulamalarının yaygınlaşması ve uygulanması için çerçeve sunmak, iç kontrol ve denetimin performansını değerlendirilip ölçülmesi için ortam oluşturmak, kurumsal yönetim süreçlerini ve faaliyetleri teşvik etmek şeklindedir (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü 2016: 1). Uluslararası iç denetim standartlarına uyum, yapılan denetimin güvenilirliği, tarafsızlığı ve sonuçlarının kabul edilip içselleştirebilmesi için ön koşul niteliğindedir.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'ne (2016) göre standartlar Nitelik Standartları ve Performans Standartları olarak iki gruba ayrılmaktadır.

Nitelik Standartları genel hatları ile iç denetim faaliyetlerinde bulunan tüzel kişiliklerin, kurumların ve denetim faaliyetini yürüten İç Denetçi kişilerde bulunması gereken özelliklerdir.

Nitelik standartları Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından aşağıdaki başlıklar altında incelenmektedir;

İç Denetimin Nitelik Standartları

- “Amaç, Yetki ve Sorumluluklar”,
- “Zorunlu Rehberin İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması”,
- “Bağımsızlık ve Objektiflik”,
- “İşletme İçi Bağımsızlık”,
- “Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim”,
- “İç Denetim Yöneticisinin İç Denetim Haricindeki Görevleri”,
- “Bireysel Objektiflik”,
- “Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması”,
- “Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat”,
- “Sürekli Mesleki Eğitim”,
- “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı”,

- “Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri”,
- “İç Değerlendirmeler”,
- “Dış Değerlendirmeler”,
- “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama”,
- “‘Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur’ İbaresinin Kullanılması”,
- “Aykırılıkların Açıklanması.”

Performans Standartları iç denetimin doğasını açıklık getirerek ve iç kontrol ve denetim hizmetinin performans ve verimliliği ölçmekte kullanılan standart ve kalite ölçütlerini vermektedir.

Performans standartları Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından aşağıdaki başlıklar altında ele alınmaktadır.

İç Denetimin Performans Standartları

- “İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi”,
- “Planlama”,
- “Bildirim ve Onay”,
- “Kaynak Yönetimi”,
- “Politika ve Prosedürler”,
- “Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat”,
- “Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar”,
- “Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk”,
- “İşin Niteliği”,
- “Yönetişim/Kurumsal Yönetim”,
- “Risk Yönetimi”,
- “Kontrol”,
- “Görev Planlaması”,
- “Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler”,
- “Görev Amaçları”,
- “Görev Kapsamı”,
- “Görev Kaynaklarının Tahsisi”,

- “Görev İş Programı”,
- “Görevin Yapılması”,
- “Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması”,
- “Analiz ve Değerlendirme”,
- “Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi”,
- “Görevin Gözetim ve Kontrolü”,
- “Sonuçların Raporlanması”,
- “Raporlama Kıstasları”,
- “Raporlamanın Kalitesi”,
- “Hata ve Eksikler”
- “‘Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır’ İbaresinin Kullanılması”,
- “Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması”,
- “Sonuçların Dağıtımı”,
- “Genel Görüşler”,
- “İlerlemenin Gözlemlenmesi”,
- “Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi”

3.6.2 Kamu İç Denetim Milli Standartları

Cumhuriyet döneminde ülkemizde iç teftişe ilişkin çıkarılan ilk yasa; 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” dur. İlgili kanunun 13. maddesinde,

“Varidat ve masraf tahakkuk memurları ile muhasipler tanzim ettikleri evrakın sıhhatinden ve kavanine mutabakatından mesuldürler. Memurların, kanuna muhalefetten bahsile ifasından imtina ettikleri tediyatın icrası âmiri italar tarafından tahriren tebliğ olunursa mesuliyet, emri veren âmiri italara raci olur.”

ifadeleri yer almaktadır. Buna göre ilgili kanunda harcamaların kontrol edileceği ve yapan kişilerin faaliyetlerinin sorumluluklarını aldıkları anlaşılmaktadır. Bu kanunla ilgili bir diğer dikkat çekici konu iç denetimin günümüzdeki özelliklerini

barındırmasıdır. Önceki sayfalarda da belirtildiği üzere iç denetimdeki en önemli amaçlardan birisi gerçekleştirilen faaliyetlerin kalitesinin ve verimliliğinin yükseltilmesidir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu incelendiğinde 22 madde de bütçe ödeneklerinin verimliliği ve tutumlu davranılması için maddeler oluşturulduğu görülmektedir. Bu durum ilgili kanunun sadece ceza veren bir denetim mekanizması değil iç denetimin günümüzdeki amaçlarına da hizmet ettiği şeklinde yorumlanabilir.

Ülkemizde iç denetimle ilgili bir diğer önemli kanun 5018 Sayılı “*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*”`dur. İlgili kanunun 63. maddesinde,

“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.”

ifadeleri bulunmaktadır. Kanununun 65. maddesi iç denetçinin görevlerini, iç denetçinin niteliklerini ve atanması hakkındaki standartları, 66. maddesi iç denetim koordinasyon kurulunu ve 67. maddesi İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevlerini belirtmektedir.

2005’te yürürlüğe giren Bankacılık Kanunu üçüncü bölümündeki “Kurumsal Yönetim” başlığı ikinci kısmında “İç Sistemler” olarak adlandırılmıştır. “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” adlı yönetmelik 28 Haziran 2012 tarihinde yayımlanmış olup, anılan yönetmeliğin üçüncü kısmı “İç Denetim Sistemi” başlığını taşımaktadır. Bunların yanında iç denetim 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu`nda da yerini almıştır.

Diğer yandan, 6102 Sayılı TTK’nin iç denetime ilişkin düzenlemelerini aşağıdaki şekilde inceleyebiliriz (Ergüden, 2012: 51)

TTK. Madde 366

TTK’nın yönetim kuruluna ilişkin hükümlerini barındıran ikinci bölümünün 366. maddesi yönetim ve temsil ile görev dağılımı başlığı altında ele alınmaktadır. Madde,

“(1) Yönetim kurulu her yıl üyeleri arasından bir başkan ve bulunmadığı zamanlarda ona vekâlet etmek üzere, en az bir başkan vekili seçer. Esas sözleşmede, başkanın ve başkan vekilinin veya bunlardan birinin, genel kurul tarafından seçilmesi öngörülebilir. (2) Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.”

hükümlerini içermektedir. İlgili maddenin ikinci fıkrasından yola çıkmak suretiyle, halka açık işletmeler için mücbir bir uygulama olan Denetim Komitesi'nin diğer işletmeler için de geçerli olabileceği değerlendirilmektedir. Öte yandan, Yönetim Kurulu teftiş vazifesini ifa edecek bir komitenin yanında, faaliyetleri takip etmek, kendisine sunulmak üzere rapor düzenlemek veya kararlarını icra ettirmek üzere de komiteler ya da komisyonlar kurabilecektir.

TTK. Madde 375

TTK'nın yönetim kuruluna ilişkin hükümlerini barındıran ikinci bölümünün 375. maddesi Devredilemez Görev ve Yetkiler başlığı altında ele alınmaktadır. Madde,

“(1) Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri şunlardır:

- a) Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi.*
- b) Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi.*
- c) Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması.*
- d) Müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları.*
- e) Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi.*

f) Pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi.

g) Borca batıklık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunulması”

Maddenin 1. fıkrasının (c) bendinde kayıtlı “Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması“ yer almakta olup, işletme faaliyetleri ve faaliyetlere bağlı mali sonuçların doğru şekilde rapor edilmesi için gerek faaliyetlere gerekse faaliyet sonuçlarına yönelik hesap ve raporların denetimi için gerekli teftiş sisteminin kurulması, denetime nezaret edilmesi Yönetimin Kurulun asli ve devredilemez görevi olarak belirtilmiştir.

Yönetim kurulu bu görevini; yönetim kurulu üyelerinden en az birinin katılımı ile tesis edilecek denetim komitesi ve denetim komitesine bağlı olarak faaliyette bulunacak iç denetim birimleri tesis ederek yerine getirmelidir.

TTK Madde 378

TTK'nın yönetim kuruluna ilişkin hükümlerini barındıran ikinci bölümünün 378. maddesi Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi başlığı altında düzenlenmektedir. Madde,

“Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.”

hükmüyle, tüm anonim şirketler için öngörülen mali denetim komitesinin yanında riskin saptanmasına ilişkin diğer mekanizmalar kurulması da teşvik edilmektedir. Kurulacak olan komite, Kurumsal Risklerin erkenden tespiti, kurumsal yapının zarar görmemesi

için gereken önlemlerin önceden alınması için çalışacaktır. Bu yapı kurumsallaşmayı güçlendirirken, işletmenin istikralı şekilde devamlılığına büyük katkılar sunacaktır.

Payları borsada işlem görmeyen, yani halka açık olmayan işletmelerde Risklerin Erken tespiti komitesinin kurulması kanun ile zorunlu hale getirilmemiş fakat denetçinin gerekli görmesi halinde bu komitenin derhal kurulacağı hüküm altına alınmıştır, yönetim kurulu denetçinin bu talebini zaman kaybetmeden yerine getirmek zorundadır. Bu düzenleme aynı zamanda denetçiye ve denetçinin yerine getirdiği göreve kanunun koyucunun verdiği önemi göstermektedir.

TTK. Madde 398

TTK'nın denetleme başlıklı üçüncü bölümünde yer alan 398. maddesi denetlemenin konu ve kapsamını düzenlenmektedir.

“(1)Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.”

hükmüyle, yapılacak olan denetimin alanı, içeriği, denetim şekli, denetçinin uyması gereken denetim standartlarına açıklık getirilmiştir.

“(2) Denetim; a) Şirketin finansal tablolarının ve 397 nci maddenin birinci fıkrası ve 402 nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, b) Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve 397 nci maddenin birinci fıkrası ve 402 nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır.”

hükmüyle, işletmenin gerekse işletme topluluğunun faaliyet raporu ile finansal tablolarının uyum içinde olması gerektiği, bu gerekliliğin ise denetçinin yapacağı denetim, kontrol ve doğrulama sağlanacağına işaret edilmiştir. Denetçi yaptığı kontrol

ve hesaplamalar sonucunda; faaliyet raporu ile Finansal tablolarının uyum içinde olup olmadığı yönünde görüş bildirerek gerek rapor kullanıcılarına gerekse diğer çıkar guruplarına görüş bildirecektir. Rapor kullanıcıları ve çıkar guruplarının denetçi tarafından bildirilen bu görüşe göre hareket edip, karar ve aksiyon almaları beklenir.

“(3) Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkra anlamında inceler; meğerki, konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu bölüm hükümlerine uygun olarak denetlenmiş olsun. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tâbî tutulmuş olması hâlinde de geçerlidir.”

hükmüyle, topluluğun denetimini yürüten denetçin; topluluğu oluşturan işletmelerin faaliyet raporları ile mali tabloları arasındaki uyumun doğruluğunu kontrol etmesi yanında finansal tabloların konsolidasyonun sürecinin doğruluğunun test edilmesi, konsolide raporların doğruluğunun kontrol edilip denetlenmesinin gerekliliğini ifade etmektedir.

“(4) Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir.”

hükmüyle, riskleri erken teşhis etmek ve Kurumsal Risk Yönetimi için gerekli komitelerin oluşturulup oluşturulmadığını, oluşturulmuş ise komitenin çalışmalarını içeren ayrı bir rapor düzenleyip yönetim kuruluna sunmak ile mükelleftir. Bu düzenleme işletme açısından risklerin erken tespiti ve risk yönetiminin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

Diğer taraftan, Kasım 2011’de ihdas edilen Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 14 Şubat 2014 tarih ve 28913 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan tebliğinde İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılmasının (BDS 610) çerçevesini belirlemiştir.



BÖLÜM 4. KURUMSAL YÖNETİM

4.1 Kurumsal Yönetimin Tanımı

Berle ve Means 1932 yılında yayımladıkları “*The Modern Corporation and Private Property*” isimli çalışmalarında, 1929 yılında Amerika’da başlayarak tüm dünyayı etkisi altına alan Büyük Buhran (*Great Depression*) sonrasında işletmelerin toplum içindeki rollerini yeniden ele almıştır. Bu çerçevede, işletmelerin sahiplik ve yönetimlerinin ayrılmasının elzem olduğunu vurgulamıştır. İşletmelerin sahipliği ile yönetimin ayrılması sonucunda işletmenin denetleme ve yönetim işinin zorlaştırdığının altını çizen Berle ve Means, günümüzde de sıklıkla ele alınan kurumsal yönetim tartışmalarının temelini atmıştır (Karayel, 2011: 7).

Araştırmacılar kurumsal yönetimi işletmede stratejik yönetimi icra edenler ile icrai yönetimin görev, sorumluluk ve faaliyetlerini ifa ederken, literatürde işletmenin belirli oranlarda “hak sahibi” olarak nitelenen hissedarlar, işletme çalışanları, müşteriler ve etkileşim içinde oldukları diğer toplumsal organizasyonlarla ilişkilerini tamamı şeklinde tanımlamaktadırlar (Boyacıoğlu, 2017: 6). Kurumsal yönetim ayrıca, bir işletmenin hissedarları, yönetim kurulu, üst yönetimi, çalışanları, müşterileri, tedarikçileri ve diğer çıkar sahipleri arasındaki ilişkileri düzenlemektedir. Kurumsal yönetim ayrıca, işletmenin amaçlarını belirleyip yönlendiren mekanizmayı sağlar ve “*bu hedeflere ulaşma ve performans izleme araçlarını*” belirler (İqbal, 2017: 2).

OECD; Kurumsal Yönetimi, bir işletmenin hissedarları, yönetim kurulu, yönetimi ve diğer paydaşlar arasında bir takım ilişkiyi içerdiği şeklinde yorumlamaktadır. Kurumsal yönetim, aynı zamanda işletmenin hedef ve amaçlarının belirlendiği yapıyı sağlar, bu hedef ve amaçlara ulaşma, performans izleme yöntemleri belirlenir. İyi kurumsal yönetim, yönetim kurulu ve üst yönetimin; işletmenin ve hissedarlarının menfaatine olan hedefleri gerçekleştirmesi için uygun teşvikleri sağlamalı ve etkili izlemeyi kolaylaştırmalıdır. Gerek bireysel bir işletme için gerekse makro ekonomide efektif bir kurumsal yönetim sisteminin var olması, piyasa ekonomisinin düzgün işlemesi için önemli derecede ihtiyaç duyulan güven derecesini sağlamaya yardımcı olur. Sonuç olarak, sermaye maliyeti daha düşüktür ve firmalar

kaynakları daha verimli kullanmaya ve böylece büyüme desteklemeye teşvik edilir. Cadbury (2000), kurumsal yönetimi ayrıca, ekonomik ve sosyal hedefler ile bireysel ve toplumsal hedefler arasındaki dengeyi korumakla ilgili görmektedir. Bu çerçevede, kaynakların verimli ve efektif kullanımını teşvik etmek ve aynı şekilde bu kaynakların yönetimi için hesap verebilirlik gerekmektedir. Amaç, bireylerin, işletmelerin ve toplumun çıkarlarını olabildiğince hizalamaktır (Clarke, 2007: 2).

Kurumsal yönetim yaklaşımının en temel kavramlarından biri paydaşlar (*stakeholders*) kavramıdır. Paydaşlar, işletmeyle direkt veya dolaylı biçimde alakada olan, firmaların icraatlarından pozitif veya negatif olarak etkilenen kişi veya kurumlardır. Anılan kavrama firmaların ana sahipleri ve yöneticileri, yönetim kurulu üyeleri, hissedarları, kurumsal yatırımcıları, yerli ve yabancı ortakları, personeli, müşterileri, rakipleri, tedarikçileri, içinde bulunulan toplum ve devlet de dahildir (Aktan, 2013: 153).

Kurumsal yönetim, işletmelerin yönetilme ve kontrol edilme biçimini tanımlamak için yaygın olarak kullanılan bir tanımdır. Ancak bütün şirketleri yönetmenin ve kontrol etmenin tek bir yolu yok, çünkü bütün işletmeler birbirinden farklıdır ve tüm işletmeler sürekli gelişim içindedirler. Hedeflenebilecek, ulaşılabilecek veya aşılabilir yerleşik bir ideal model bulunmamaktadır. Buna rağmen kurumsal yönetimin amacı konusunda bazı anlaşmalar vardır. Bir işletmenin içerisinde faaliyet gösterdiği toplumla bağlantılı olan uzun vadeli refahı doğrultusunda yönetilmesi gerektiği öngörülmektedir. Bu amaç; şirketler hukukuna dünya genelindeki yönetim kodlarına ve OECD Kurumsal Yönetim İlkelerine dahil edilmiştir.

Başta 1990'larda ortaya çıkan ancak halihazırdaki ekonomik düzende de gitgide artan iflas, konkordato ve benzeri negatif durumların varlığı, piyasa oyuncularının değişen ve gelişen küresel rekabete ayak uyduramamasının bir sonucu olduğu açıktır. Bu çerçevede, genel işletme ve yönetim politikalarının günümüzün sert rekabet şartlarındaki eksiklikleri kurumsal yönetimi ve uygulamalarını öne çıkarmaktadır. Çağın gereklerinin uygun bir şekilde küresel rekabete ayakta kalmayı kurumsal yönetim anlayışı sağlamaktadır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 61)

Genel itibariyle işletmelerin her ahval ve şerait dahilinde faaliyetlerini sürdürebilmelerini sağlayan bir idari politikalar bütünü olarak nitelenen kurumsal yönetim, işletmelerin etkin ve verimli çalışmasını, daha da önemlisi farklı menfaat gruplarıyla ilişkilerinin sınırlarını belirlemeyi hedeflemektedir (Radu, 2012: 114). Bu çerçevede, yaşanan krizler kurumsal yönetimin uluslararası standartlarla belirlenmesini zorunlu kılmıştır. Piyasaların küreselleşmesine eşlik eden düzenlemenin küreselleşmesine doğru hareket sunulmaktadır. OECD kurumsal yönetim ilkelerinin önemli etkisi, kurumsal yönetim standartlarının uluslararası gelişimiyle incelenmiştir. Yakınsama tezi, kurumsal yönetim sistemlerinin yakınsamasının kaçınılmazlığına karşı ve bunlara karşı farklı teorik argümanları inceleyerek tartışılmaktadır. Son olarak, kurumsal yönetişim eğilimlerinin gelecekteki yönü, mevcut gelişmelerden kaynaklanan tekdüzelik yerine daha fazla karmaşıklık olasılığıyla sorgulanmaktadır (Clarke, 2007: 244).

Kurumsal yönetim anlayış itibariyle bir işletmenin sahiplerinden, yönetim kuruluna, en üst yöneticilerinden en küçük hisse sahiplerine kadar geniş bir yelpazeye ilgilanmaktadır. Üst düzey yöneticilerin işlem ve fiillerini kontrol etmeyi sağlayan kurumsal yönetim, en küçük çıkar grupları ve hissedarların dahi hakkını korumayı dahi görev edinmiştir. Klasik yönetim sistemleri işletmede payı büyük olanı korumaya çaba sarf ederken, kurumsal yönetim en küçük hissedarı bile gözetmektedir. Ayrıca, kurumsal yönetim yaklaşımının esas hedefi işletme faaliyetlerinde sürekliliği temin etmek suretiyle, işletmenin uzun dönemde mali, kültürel, sosyal ve itibarı açılarından başarılarını devamlı hale getirmektir. Bunu sağlamak da kurumsal yönetim ilkelerini her şartta korumaktan geçmektedir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 61)

Kurumsallaşma bir işletmenin organizasyon yapısının şekillendirilmesi ile iş yapılış şekillerinin belirli ilke ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilme süreci olarak ifade edilmektedir. Kurumsallaşma ile amaçlanan organizasyonun ve faaliyetlerinin kişi veya gruplardan bağımsız ve belirli bir düzen içerisinde işlemlerini temin etmektir. Bu yönüyle kurumsallaşma, işletme faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini güvence altına almayı hedeflemektedir. Ancak, işletmelerde kurumsallaşma sürecinin uzun vadeli bir yatırım olduğu ve işletmeyi baştan dizayn etmeyi içerdiği unutulmamalıdır. (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 151)

Şirket iflaslarının artışıyla gerek ülke ekonomilerinin gerek paydaşların büyük zarar görmesi geleneksel işletme yönetim yaklaşımlarının gereksinimleri karşılayamadığını ortaya koymakta ve bu bağlamda kurumsal yönetim kavramı önem kazanmaktadır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 57).

Bu çerçevede, geleneksel işletme yönetimlerinin günümüzde karşılamaktan uzak kaldığı işletme gereksinimleri ise,

- İç ve dış çevre unsurlarının değişmesi ve gelişmesiyle değişen işletme çevresi, bir diğer ifadeyle paydaşların artışı,
- İşletmelerin paydaşlarının bilinçlenmeleri dolayısıyla hak taleplerindeki artış,
- İşletmelerin kurumsal itibar olarak nitelenen marka, patent, müşteri memnuniyeti vb. soyut varlıklarını da kurumsal iletişim birimleri sayesinde başarılı bir şekilde yönetmesi ve bu talebin yükselişi,
- Geleneksel işletme yönetim yaklaşımlarının iç kontrol, iç denetim, bağımsız denetime gereken önemi vermemesi, bu fonksiyonları etkin kullanmaması olarak sıralanabilmektedir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 57-58).

4.2 Kurumsal Yönetimin Önemi ve Amaçları

Kurumsallaşma, en öz ifadesiyle doğan, büyüyen ve gelişen işletmelerin varlıklarını sürdürme amaçlarının yöneticilerin ve personelin bireysel tasarrufundan kurtarılması suretiyle, işletmenin hedef ve faaliyetlerinin yazılı hale getirilmesidir. Bu sayede, faaliyetlerini sürdürebilmek üzere herhangi bir kişi ya da kuruma bağımlı olmayan işletme, yazılı kuralları sayesinde kadroları değişse de varlığını devam ettirebilecektir. Kurumsallaşma ayrıca, işletmelerde değişen idarecilere göre stratejilerin değişmemesi, aksine her yeni idarecinin işletmede yerleşmiş yönetsel politikalara uyum sağlama çabasıdır. Günümüzdeki piyasa şartları, yöneticiler ve çalışanların gelişen ve acımasızlaşan rekabet şartlarında daha kolay iş değiştirmelerine neden olmakta, işletmelerin transferleriyle de kurumsallaşma zorunlu bir hale gelmektedir. Bu nedenle, varlığını istikrarlı olarak devam ettirmek isteyen tüm işletmeler kurumsallaşma hedeflerine ulaşmak üzere yeniden yapılanma çalışmalarına başlamak zorunda kalmışlardır. Riskli süreçlerde faaliyet gösteren işletmelerin geleceklerinin yalnızca

yöneticilerin tercih, karar ve stratejilerine bırakılmaması, bunların yanında kurumsal yol ve yöntemlerin de bu aşamada kullanılması gerekmektedir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 56-57).

Kurumsal yönetimin son yıllarda yükselen bir trend sergilemesinde profesyonellik ve saydamlığa duyulan ihtiyaç kadar, yolsuzluk ve işletme başarısızlıkları da önemli rol oynamaktadır. Bu bağlamda kurumsal yönetimin önemine de işaret etmek gerekir.

Kurumsal yönetimin üç temel faydası vardır. Bunlar;

- 1) İşletmelerin sermayeye ulaşmalarını kolaylaştırmak.
- 2) Daha etkin karar mekanizmaları oluşturmak suretiyle işletme performanslarını geliştirmek.
- 3) Yatırım riskini düşürmek, marka değerini artırmak ve sermaye piyasalarını güçlendirmek suretiyle ilave değerler oluşturmaktır (Savaş, 2017: 8).

Kurumsal yönetim prensiplerine uyum, işletme sahipleri ve yöneticilerine aşağıdaki faydaları sağlamaktadır;

- Sermaye ve finans piyasalarına girişin daha kolay hale gelmesine olanak sağlar.
- Artan rekabet ortamında hayatta kalmaya yardımcı olur.
- Çıkış politikası sağlar ve çıkabilecek çakar çatışmalarını azaltır.
- İyi kurumsal yönetim uygulamalarını adapte etmek için kontrol sistemini daha iyi bir hale getirir, böylece daha fazla sorumluluk getirebilir ve kâr marjını artırabilir.
- İyi kurumsal yönetim uygulamaları olası gelecek büyüme, farklılaştırma veya satışın yolunu açarak, işletme ulusal ve yabancı yatırımcıları çekecek aynı zamanda borç ve sermaye maliyeti azaltabilir.
- Yeni fonlar peşindeki birçok işletme yüksek maliyetlerle ve dışarıdan gelen talepler doğrultusunda kriz zamanlarında ciddi kurumsal yönetim reformları yapmak durumunda kalabilir,

- Kurumsallaşmayı özümsemiş yönetim kurulu ve üst yönetim, işletme ve pay sahiplerin hedefleri ve çıkarları doğrultusundaki amaçları sürdürmede istikrar sağlar.
- İyi kurumsal yönetim aynı zamanda pay sahiplerinin yatırımları üzerinde daha fazla güvenlik olanağı sağlar.
- Kurumsal yönetim prensiplerine adaptasyon işletmelerin kurumsal değerini artırmaktadır (Karayel, 2011: 12-13).

İşletmelerin etkin bir kurumsal yönetim anlayışını hayata geçirebilmeleri için işletmenin; kurumsal değerlerinin, kurumsal kültürünün, vizyon ve misyonunun tesis edilmesi gerekmektedir. Zira, vizyonu, misyonu, değerleri ve kurumsal kültürü tesis edilememiş bir organizasyonun kurumsallaşan işletmelerin temel yapı taşlarından biri olan iç denetim birimi kendisinden beklenen işlevini daha etkin ve verimli bir şekilde icra edebilme imkanına kavuşacaktır (Abdioğlu, 2007: 127). Bir işletmede kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde tesis edilen iç denetim sistemi ile düzenli, yetkin muhasebe meslek mensupları tarafından icra edilen muhasebe sistemleri işletmenin karşılaşması muhtemel yanlış, hile ve suiistimallerin engellenebilmesine büyük katkı sunacaktır (Ergüden, 2012: 51).

Kurumsal yönetim ve kurumsallaşma kavramları hem özel işletmeler hem de kamu kurumlarının faaliyetlerindeki sürdürülebilirlik açısından oldukça önemlidir. Söz konusu kavramlar, başta ülke ekonomilerinde önemli bir yer işgal eden aile işletmeleri ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ) bakımından oldukça hayattır. İşletmelerin devamlılığının tesis edilebilmesi bakımından ise daha da önem arz etmektedir (Özbirecikli ve Tüm, 2015: V). Kurumsallaşmanın tam anlamı ile olmadığı, özümseyip işletme kültürü haline getirilmediği yapılarda sürdürülebilir yapı, istikrar ve her türlü güven ortamının tesisi çok zordur.

Aile işletmelerinin kurumsallaşma için gerekli uygulamaları gerçekleştirememesi ve aile ve iş ilişkilerinden kaynaklanan sorunlar nedeniyle faaliyet ömürlerinin çok uzun olmadığı söylenebilir (TKYD, 2013: 13). Aile işletmelerinde yönetim ve sahiplik fonksiyonlarının sistematik bir yönetim yaklaşımı çerçevesinde birbirinden ayrılmaması söz konusu işletmelerin kurumsal bir yapı içerisinde gelişmesinde ve sürekliliğin sağlanmasında önemli bir engel olarak kabul edilmektedir

(Özbirecikli ve Tüm, 2015: 25). Nitekim kurumsallaşmanın olmadığı işletmelerde 2. ve sonraki kuşaklara devrolan işletmelerin sayısı çok azdır, 3. ve sonraki kuşaklara devrolan ve faaliyetlerine devam eden işletmelerin çok büyük çoğunluğu Kurumsallaşmasını tamamlamış, Aile Anayasasını oluşturmuş ve bu anayasaya sadık kalmış işletmelerdir diyebiliriz.

Kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları aile işletmelerinin stratejik iş hedeflerine ulaşmasında ve sürdürülebilir bir kurumsal yapıya kavuşmasında yararlanabilecek önemli bir araç olarak kabul edilebilir (Özbirecikli ve Tüm 2015: 25).

İşletmelerin büyüyüp gelişmesi, büyümesini daha kolay ve ucuz maliyet ile finanse etme arzu ve isteği halka arz yönünde kararlar alması neticesini doğuracaktır. Aile işletmelerinin halka açılmak suretiyle büyümeleri ve sermaye piyasalarında işlem görmeleri, işletmelerdeki kurumsallaşma ve kurumsal yönetim uygulamalarını geliştirmektedir. Bu yaklaşımlar ayrıca, işletmelerin devamlılıklarına katkı sunarken, firmaların daha uygun şartlarda finanse edilmesini sağlayabilmektedir (TKYD, 2010: 14).

Kurumsal yönetim uygulamalarının faydaları genel olarak şöyle sıralanabilir;

- Sermaye maliyetinin azalması,
- Finansman olanaklarının ve likiditenin artması,
- Ülke imajının artması, yabancı sermaye girişinin artması,
- Yerli sermayenin ülke çıkışına engel olması,
- Sermaye piyasasının gücünün artması,
- Krizlerin rahat atlatılması ile birlikte kaynakların daha etkin kullanılmasına yol açması,
- Müşteri beklentilerine uyum ve yeni pazarlara nüfuz etme gücünün desteklenmesi,
- Hesap verme sorumluluğunu sağlaması,
- Toplum yararının gözetilmesi,
- Doğrudan sermaye yatırımlarının arttırılması (Polat, 2018: 38-39).

Kurumsal yönetim uygulamalarının, bir başka ifade ile işletmenin sistem haline gelmesinin, aile işletmelerine sağlayacağı katkılarının bir kısmı şu şekilde ifade edilebilir (Sönmez ve Toksoy, 2011: 59):

- Gerek yurtiçinde gerek yurtdışında işletmelerin itibarlarının ve güvenilirliklerinin artması,
- Hem ülke içinde hem de dışında yabancı işletmeler ile kurulacak ortaklıkların kolaylaşması,
- Performans ve verimliliğin artması,
- İşletmelerin rekabet güçlerinin artışının piyasaların canlanmasını sağlaması,
- İşletmelerin piyasa değerlerinin yükselmesi,
- Devamlığın sağlanması sayesinde işletmelerin uzun ömürlü olması ve gelecek kuşaklara aktarılmasının artması.

Yönetim, yönetim kurulu, hissedarlar ve diğer çıkar sahipleri arasındaki menfaat çatışmalarını çözümlenmek ve tüm menfaat sahiplerinin çıkarlarını korumak, işletme için vizyon ve misyon bildirimleri ve stratejik hedefler belirlemek, içindeki en iyi uygulamaların uygulanmasını sağlayarak belirlenen stratejik hedeflere ulaşmak için iç kontrol sistemlerinin iyi bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekir. İç kontrol sistemleri;

- Mevzuata uygunluk,
- Muhasebe ve Denetim
- Risk Yönetimi
- Bilgilendirme Açıklamaları
- Sosyal Sorumlu İşletmeler
- Şeriat uyumudur (Iqbal, 2017: 3).

Kurumsal yönetim uygulamaları gerek firma gerek ülkeler bakımından önemli avantajlar sağlamaktadır. Söz konusu uygulamaların işletmelere katkıları yüksek kalitede kurumsal yönetim ve itibar, düşük sermaye maliyeti, finansal kapasite ve likiditede artış, kredibilitenin yükselmesi ve krizlerle mücadelede başarı olarak sıralanabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, kurumsal yönetim pay sahipliğinin ve oy haklarının teminatını, kamuoyuna açık ve net bilgi verilmesini temin etmektedir. Ayrıca, işletme birleşimleri, katılım veya varlık satışı gibi kararlara tüm pay sahiplerinin

iştirakini ifade etmektedir. Tüm bu bilgiler ışığında, firma personeli ve kredi temine edenler gibi diğer paydaşlarda kurumsal yönetimden istifade edeceklerdir (Karayel, 2011: 14).

Kurumsal yönetimin oluşması ile sermaye maliyetinin azaltılması, finans bulma imkânlarının arttırılması, likidite sorunlarının çözülmesi, krizlerden en az kayıpla çıkılması sağlanır. İşletmelerin sermaye piyasasından dışlanması gibi sorunların ortadan kalkmasına katkı sunar. Kurumsal yönetim uygulamalarının oluşması ile çalışanlar arasında örgütsel bağların güçlenmesi ve işletme kültürünün oluşması da kolaylaştır (Polat, 2018: 38).

İşletmelerin kurumsal yönetim hedef ve ilkelerine göre yeniden yapılanması, işletmelerde kurumsal yönetimi destekleyeceği gibi, işletmeye ilişkin çıkar gruplarının haklarının muhafazası konularında da destek olacaktır (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 26).

Girişimcilerin farklı alanlara yatırım yapma isteği, bu alanlara yönelik yetenekli, bilgi ve deneyime sahip profesyonel kişilerden yardım almasını ve istihdam etmesini gerektirecektir. Bu durumun doğal sonucu ise işletme içerisinde yönetim ve sahiplik erklerinin birbirinden ayrılmasıdır. İşletme içerisinde yönetim, sahiplik ve kontrol erklerinin sağlıklı bir şekilde ayrılması ve işlemesi için ise kurumsal yönetim uygulamalarına duyulan ihtiyaç artacaktır (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 27).

4.3 Kurumsal Yönetim Mekanizmaları

Kurumsal yönetimin uygulandığı işletme yönetimlerinde ortaya çıkan problemleri çözmek için farklı mekanizmalar uygulanmaktadır. Yapılan inceleme ve araştırmalarla bu problemlerin çözümünde çok sayıda kurumsal yönetim mekanizmaları geliştirilmiştir. Buna göre, kurumsal yönetim mekanizmalarını içsel ve dışsal olarak sınıflandırabiliriz. İçsel kurumsal yönetim mekanizmaları yönetim kurulu, mülkiyet yapısı, vekalet kavgaları, büyük pay sahipleri, güçlendirilmiş pay sahipleri ve kurumsal yatırımcılar, yönetici ücret ve teşvik sistemleri ve yönetici emek pazarıdır. Dışsal kurumsal yönetim mekanizmaları ise; satın alma tehditleri ve işletme kontrol piyasaları, iyi kurumsal yönetim kodları, yasal düzenleyici sistem ve borç finansmanıdır (Karayel, 2011: 15).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) Kurumsal Yönetim mevzuatı ve uygulaması için önem arz eden düzenlemeleri beraberinde getirmiştir. 6102 sayılı TTK 'da, şirketlerde etkin bir kurumsal yönetimin unsurları olarak sıralanabilecek uygulamalara yönelik (dolaylı ve dolaysız) önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin bazıları şu şekilde özetlemek mümkündür (Sönmez ve Toksoy, 2011).

- Tarafsız ve etkili bir yönetim kurulu,
- Faal bir denetim komitesi,
- Etkili bir iç kontrol yapısı,
- Etkili bir risk yönetimi yapısı,
- Nesnel bir iç denetim süreci,
- Bağımsız ve yansız bir dış denetim,
- Uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulama,
- Bildirimlerin şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlayacak sistemler.

4.4 Kurumsal Yönetim Teorileri

Kurumsal yönetimin temel amaçları yönetim kurulunun vazife ve mesuliyetlerinin açık ve net bir biçimde tespiti, yatırımcıların çıkarlarının muhafazası, İşletme ortaklarına ayrıcalık sağlanmaması ve tüm ortaklara eşit ve adil davranılması, vekâlet maliyetlerinin düşürülmesi olarak sıralanmaktadır (Çatıkkaş, 2013: 6).

Kurumsal yönetime etkisi olan teorik yaklaşımlar multidisipliner bir yapıda olmakla, işletme, iktisat, muhasebe, finans, hukuk, toplumbilimi ve psikoloji gibi farklı branşlardan etkilenmektedir (Ergun, 2013: 6). Kurumsal yönetimin teorik temelleri, yaşanan skandallar ve iflaslar nedeniyle, firma sahipliği ve yönetiminin birbirinden ayrışması ile neticede meydana gelen menfaat çatışmaları bağlamında yapılan çalışmalara istinaden atılmıştır (Zahra ve Pearce, 1989).

Bu bölümde kurumsal yönetimin teorik alt yapısının oluşumları ve bunlar içerisinde en çok kabul gören dört teori olan vekalet teorisi, paydaş teorisi, hissedar teorisi ve işlem maliyeti teorisi incelenmektedir.

4.4.1 Vekâlet Teorisi

Bu teoriye ait ilk temeller Alchian ve Demsets (1972), Jensen ve Meckling (1976) ve Fama ve Jensen (1983: 301) tarafından yapılan araştırmalara dayanmaktadır (Clarke, 2007: 79). Vekalet teorisi; işletme profesyonel yöneticilerinin (*agent*) işletme hissedarlarından, sahiplerinden (*principal*) daha fazla bilgiye vakıf olmaları nedeniyle işletme yöneticilerinin kendi menfaat çıkarlarını işletmenin menfaat ve çıkarlarının üzerinde görmelerini ele almaktadır. Ancak, kurumsal yönetim tanımı itibariyle işletmelerin faaliyetlerinin paydaşlara yönelik mesuliyetlerinin idrakinde işletmenin iyi yönetilmesini esas almaktadır. İşletmenin değerini, etkinliğini ve verimliliğini artıran, tüm paydaşlara dönük önceden planlanan hedefleri tutturun bir yaklaşım olan kurumsal yönetim, bunları icra ederken kanunlara uygun, etik değerler bağlamında çalışmalarda bulunan bir sistem olarak nitelenmektedir (Pesqueux, 2005: 798). Kurumsal yönetimin olmadığı veya içselleştirilmediği bir yönetim yapısında Vekalet Teorisinin yaklaşım ve savları anlamı olabilir.

Bu çerçevede, kurumsal yönetimin temel sorunu vekâlet teorisine dayanmaktadır. İşletme kurucu sahipleri, hissedarları ile işletmenin yöneticiler arasındaki vekâlet problemlerinin izalesi bu hususun esasını oluşturur. Teoride “kontrat/sözleşme” olarak nitelendirilen işletmenin iç dinamikleri ve kuralları işletme içinde yöneticinin sorumluluklarını, haklarını ve sınırlarını, performans ölçütlerini ve gelir sistemlerinin genel çerçevesini belirler. Vekalet teorisinde işletmenin sahibi, hissedarları işletmenin işlerinin yürütmesi için vekile sorumluluğu devreder ve teori onlar arasındaki ilişkiyi inceler. Bu ilişki içerisinde vekil işletme sahibinin çıkarlarına hizmet etmelidir. Ama burada iki problem ortaya çıkmaktadır, bunlardan birincisi vekil ve işletme sahibi çelişen amaçlara sahip olabilirler ve işletme sahibinin vekilin hareketlerini denetlemesi kendisi için oldukça pahalıdır. İkincisi de işletme sahibi ve vekilin riski üstlenmede farklı eğilimlere sahip olabilmeleridir (Dragomir, 2008: 3).

Vekil sınırlı yetki ve sorumluk alanında hareket ederken kendi menfaat ve çıkarlarını da korumaya çalışacaktır. Vekilin korumaya çalıştığı menfaat veya çıkarı, işletmenin menfaat veya çıkarı ile çatıştığında ortaya sorunların çıkacaktır.

Toplamak gerekirse vekalet teorisyenleri yönetici ve mülk sahiplerine verilen teşvikler ve potansiyel vekalet maliyetini azaltmak için gerekli piyasa mekanizmalarına vakit harcamaktadırlar. Bu kısımda yönetsel boyutu CEO'nun görevleri (performansa ilişkin davranışlar) ve işletmenin ve iş piyasasındaki durumuyla (kariyer hareketliliği) alakalıdır. Son olarak da vekalet teorisyenleri üçüncü bir taraf olan yönetim kurulunun rolünü kavramlaştırmaya zaman harcamaktadırlar. Yönetim kurulu pay sahipleri ve yönetim arasındaki aracı kurumsal yönetim organıdır. Prensipte yönetim kurulunun çıkarları mülk sahiplerininkiyle uyumaktadır çünkü onlar pay sahipleri tarafından yöneticileri denetlemek için seçilmektedirler (Aguilera, 2004: 2-3).

Vekâlet teorisyenleri kurumsal yönetim sisteminin finansörlerin yatırımlarından yeterli bir dönüşü sağlaması durumunda etkili olarak kabul etmişlerdir. (Shleifer ve Vishny, 1997: 741). Diğer paydaşların çıkarları işçiler, tedarikçiler ve müşteriler gibi işçi ve ürün piyasalarında karşılanmaktadır. Vekalet teori modelleri bu piyasaların verimli bir şekilde işleminin bu tarafların çıkarlarını garanti altına almada yeterli olacağını farz etmişlerdir. Zayıf kurumsal yönetim sahipler ve yönetim arasında ve diğer sahip gruplar arasında vekâlet problemini artırabilir (Dragomir, 2008: 3).

4.4.2 Paydaş Teorisi

İşletme üst yönetiminin temel performans göstergelerinden en önemlilerinden biri, yönetimin paydaşların haklarını koruyup, işletmedeki çıkarlarının korunması konusunda güvence vermesidir.

İşletmenin paydaşları iki guruba ayrılmaktadır,

- 1) İşletme İçi Paydaşlar; Yöneticiler ve Çalışanlar,
- 2) İşletme Dışı Paydaşlar; Hissedarlar, Kamu Otoritesi, İşletmeye kaynak temin eden Banka vb. kurumlar, Müşteriler, Tedarikçiler

R. Edward Freeman (2010) "*Strategic Management: A Stakeholder Approach*" isimli kitabında, kurumsal yönetimin temelini oluşturan paydaşlara hizmet unsurunun altını çizmektedir. Paydaş terimi yönetimi stratejik planlarında ve anlık kararlarında göz ardı etmemesi gereken iç ve dış müşterileri, tedarik hizmeti sunan paydaşları, toplumun genelini, rakipleri, ilişkili tüm tarafları kapsamaktadır.

Chester Bernard ve Henry L. Gant gibi yönetim teorisinin ilk öncüleri yönetimin sorumluluğunun sadece hissedarlarla sınırlı olmadığını aynı zamanda işletme içerisinde çıkarları bulunan daha geniş grupları içermesi gerektiğini belirtmişlerdir. Paydaş Teorisi'nin temel ilkelerinden bir tanesi de Mary Parker Follet'e aittir. Follet idarenin beşerî yönünü vurgulayarak işletme entegrasyonunun altını çizmiştir. Follet, idarecileri tüm paydaşların menfaatlerini optimum noktada sağlayan kişiler olarak görmüştür (Karayel, 2011: 37).

Paydaş modelinin, dolayısı ile işletme yönetiminin başarısı için paydaşların yönetime katılması, kritik karar süreçlerinde doğrudan veya dolaylı olarak katılarak toplum menfaat ve çıkarlarını gözetmesi esastır.

Dinçer'e (2013: 18) göre paydaşların yönetime katılmasını sağlamak için;

- İşletme hissedarlarına yönetime katılmaları için haklar ve fırsatlar verilerek, kritik karar süreçlerine etki etmeleri sağlanır,
- Yönetim kuruluna hissedarlar dışında, dışarıda konusunun uzmanı kişiler alınarak Yönetimin Kurulunun dikte edici yapısı yumuşatılır ve etkinliği artırılır,
- Çalışanların seçilen temsilciler vasıtası ile yönetimde temsil edilmeleri, söz haklarının olması Kurumsal Yönetimin içselleştirilmesini sağlar,
- İşletmelerin yönetici hileleri ile ele geçirilmesi, şirket ticari sırlarının yönetici veya çalışanlarınca kendi menfaatleri için kullanılmasının önüne geçmek için yasal düzenlemelerin yapılması ve işletme içi kurulların oluşturulup etkin şekilde uygulanması gerekmektedir.

4.4.3 Hissedar Teorisi

Hisse sahipleri şeklinde de ifade edilebilen işletme ortakları, işletme faaliyetleri sonucunda oluşan pozitif yahut negatif değer üzerinde hak sahibi olmaktadır. Bu hususu, bakiye değer hak sahipliği (residual claimant) şeklinde ele alan vekâlet teorisyenleri işletmenin, ortakların hak ve menfaatleri doğrultusunda, idare edilmesinin esas olduğunu işaret etmektedirler.

Ortakların hak ve menfaatinin ne olduğu konusu, kimi zaman birbiri ile çelişkiler arz edebilmekle birlikte, işletme değeri maksimizasyonu, kâr maksimizasyonu

ve işletmenin sürdürülebilirliği genellikle kabul görmektedir. Öte yandan, günümüzün karmaşık işletmecilik uygulamalarının ihtiyaç gösterdiği profesyonelliği ifade etmek üzere ihtisaslaşma ve işletme yönetiminin gerektirdiği çaba ve zamanın bu işe hasredilmesi dikkate alındığında, ortaklar bu amacı gerçekleştirebilmek için doğrudan operasyonları yönetmek imkân ve/veya yeteneğine sahip olamaya bilmektedirler. Ancak, işletmenin kendi menfaatleri doğrultusunda yönetimi temin edebilmek bakımından, ortaklar, yönetim kurulunu atamak, görevden almak ve yönetim kurulu kararlarını etkilemek imkânlarına sahiptirler (Savaş, 2017: 35-36).

Esasında Hissedar Teorisinin temelinde işletmeyi belli amaçlar dahilinde kuran veya sonradan hisse sahibi olan hissedarlıların çıkarlarının korunması amaçlanmaktadır.

4.4.4 İşlem Maliyet Teorisi

Anılan teori ilk kez Cyert ve March (1963) tarafından kaleme alınan “*A Behavioral Theory of the Firm*” adlı çalışmayla gündeme gelmiştir. Daha sonra ise endüstriyel ekonomi ve finans teorisinin yapıtaşı olmuştur.

Cyert ve March’ın (1963) amacı firmayı kişiliksiz bir yapı olarak görmekten ziyade farklı amaç ve bakış açılarına sahip olan insanlardan oluşan bir işletme olarak görmektir. Onların argümanı işletmelerin artık çok büyüdükleri ve kaynakların dağılımında piyasanın bir ikamesi olduğudur. Gerçekten de işletmeler çok büyümüş ve kompleks bir hale gelmişlerdir. İşletmelerin dışındaki fiyat hareketleri üretimi yönlendirir ve piyasa işlemleri koordine eder. İşletmelerin içerisinde ise bu piyasa işlemleri ortadan kaldırılmış ve yönetim üretimi kontrol ve koordine etmeye başlamıştır. İşletmelerin örgütlenmesi (özellikle dikey bütünleşmeler) işletmenin sınırlarını kırmış ve işletmelere fiyat ve üretimi belirleme imkânı tanımıştır (Karayel, 2011: 33-34).

İşlem maliyetleri teorisi işletmeyi bir yönetim yapısı olarak ele alarak, maliyeti minimum yapacak değişim işlemlerini yönetmek olarak savunulan bir sistemdir. Ancak bu minimum maliyetli değişim işlemleri, bu işlemleri yapacak ve kararları verecek yöneticilerin bireysel menfaatlerine yönelik hareketlerinden etkilenir (Güzeldere, 2014: 14).

Bireyin sınırlı rasyonellik ve fırsatçılık özellikleri bulunduğu kabul edilmekte ve dolayısıyla, yöneticilik sözleşmesi de dâhil, sözleşmelerin eksik sözleşmeler olarak

gerçekleşebileceğini ifade etmektedir. Bu bağlamda, işlem maliyetleri teorisi, eksik sözleşmenin uygulanması ve kontrolü aşamasında ortaya çıkan yanlış uyarılama/riayetsizlik maliyetleri, sözleşmenin yenilenmesi halindeki maliyetler, sözleşmenin yürütülmesi için tesis edilen yapıların işletim maliyetleri ve sözleşmeye bağlılık güvencesi maliyetleri olarak değerlendirmektedir (Savaş, 2017: 21).

4.5 Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri

Kurumsal yönetimde sistemik bir başarısızlık ortaya çıkaran Asya krizi deneyimi, OECD tarafından 1999 yılında Kurumsal Yönetim İlkelerinin yayımlanmasına destek olmuştur. 1997'deki Asya mali krizi sonrasında, OECD Konsey Toplantısı Bakanlık seviyesi, OECD'yi ulusal hükümetler, diğer ilgili uluslararası kuruluşlar ve özel sektörle birlikte bir dizi kurumsal yönetim standardı ve kılavuzu geliştirmeye çağırmıştır. Bu çerçevede, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri 1999 yılında kabul edilmiş ve üye olan veya olmayan hükümetleri, ülkelerindeki kurumsal yönetim için yasal, kurumsal ve düzenleyici çerçeveyi değerlendirme ve geliştirme çabalarındaki borsalar, yatırımcılar, işletmeler ve rolü olan diğer taraflar için rehberlik ve öneriler sunma çabalarında iyi kurumsal yönetim geliştirme sürecinde ülkelere yardımcı olmayı amaçlamıştır.

OECD, kurallara dayalı bir kurumsal yönetim modeline dayalı bir ilişkidenden hareket etmenin avantajlarını belirtirken, kurumsal yönetim çerçevesinin sahip olunması gereken ortak unsurlar ve sağlam bir yönetim modeli için gerekli olan beş geniş kurumsal yönetim alanını vurgulamıştır. OECD'nin Kurumsal Yönetim ile ilişkili temel ilkeleri başlığı altında detaylı olarak incelenecek olan bu beş ilke; pay sahiplerinin hakları, pay sahiplerine adil muamele görmesi, paydaşların kurumsal yönetimdeki rolü, Kamuya duyuru yapmak ve şeffaflıktaki rolü ile Yönetim Kurulunun sorumluluklarına yöneliktir. Kurumsal yönetim ilkelerinin bu çerçevede evrensel bir çekiciliğinin olması amaçlanmış, ancak bunların temelde piyasa merkezli sistemin temellerinden türettiği, içeriden sistemlerin ilişkilere dayalı yaklaşımlarla, özellikle de kurumsal yönetim başarısızlığının daha muhtemel olduğu varsayılan gelişmekte olan ülkelerde daha derinden dikkate alınması gerektiğinin altı çizilmiştir. Bununla birlikte, OECD

ilkelerinin altında yatan dört temel etik ve pratik ögenin tasviri, itirazlarından daha evrenseldir (Clarke, 2007: 245).

Kurumsal Yönetim ile ilgili çalışma ve düzenlemeler esasında dört temel ilke üzerinde yükselmekte olup, bu ilkeler Kurumsal Yönetimin Temel ilkeleri olarak adlandırılmaktadır (TKYD, 2020).

TKYD'ye göre Temel Kurumsal Yönetimin İlkeleri:

- 1) Eşitlik (Adillik),
- 2) Şeffaflık,
- 3) Sorumluluk,
- 4) Hesap Verebilirlik,

Karayel (2011: 10-11), bu ilkeleri kısaca aşağıdaki şekilde tanımlamıştır:

Eşitlik (Adillik); İşletme idaresinin tüm hak sahiplerine yönelik eşit muamelede bulunması, eşit bir biçimde davranmasıdır,

Şeffaflık; İşletmenin kamuoyuyla dürüst, manipüle edilmemiş, objektif, tutarlı bilgileri düzenli olarak paylaşmasını anlatmaktadır. Başka bir ifadeyle şeffaflık, paydaşların bilgi edinme haklarının açık ve net bir şekilde karşılanmasının yanında, işletmenin piyasa ve yatırımcı güvenilirliğinin artmasına katkı sunmaktır.

Hesap verebilirlik; Yönetim kurulunun tepe yönetimin faaliyet ve finansal performansını tarafsız bir biçimde izlemesi, ölçmesi, üst düzey yöneticilerin de paydaş ve hissedarlara karşı hesap verilmesini olanaklı hale getirilmesidir.

Sorumluluk; işletmelerin paydaşları için katma değer üretirken, içinde bulunulan toplumun değerlerine saygılı olmasını, yasal düzenlemelere, mevzuata uygun faaliyette bulunmasını, çevreye, doğaya, ekolojik sisteme zarar vermemesini, topluma ve halka katkı sunmasını açıklamaktadır.

4.5.1 Eşitlik (Adillik)

Kurumsal yönetim çerçevesinde, işletmeler tüm hissedarların hak ve menfaatlerini aynı korumalı ve bu haklarını kullanılabilmesini kolaylaştırıcı adımlar atmalıdır. Kurumsal yönetimle hissedarlara eşit muamelede bulunulması teminata bağlanmalıdır. Tüm hisse sahipleri sahiplikten doğan haklarının ihlal edilmesi halinde tazminat talep etme imkân ve olanağına kavuşmalıdırlar. Kurumsal Yönetim prensiplerinden eşitlik ilkesini aşağıda belirtilen iki düzenleme çerçevesinde ele almak mümkündür (Akdoğan ve Boyacıoğlu, 2010: 19).

- Adillik ilkesi, işletme yöneticilerinin azınlık hakları, yabancı ortaklar ve diğer tüm hissedarların korunmasında eşit davranmayı esas alır.
- Adillik ilkesi hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkesi ile de yakından alakalıdır.

Bu ilke iki temel unsura dayanır. Bunlar hissedarların mülkiyet sahibi olması ve eşit davranma anlayışlarıdır;

Hissedarlar mülkiyetin sahibidir: İşletmeler hissedar haklarını korumalarını sağlayarak hissedarların haklarını kolaylaştırıcı önlemler almalıdır. Hissedarlar, yönetim kurulu üyelerinin seçimi, işletmenin başka işletmeleri devralması, başka işletmeler ile birleşmesi, yeni işletme satın alması, başka işletmeye iştirak etmek vb. önemli kararlarında etkin olmalıdır.

Eşit davranma: İşletmeler, bütün hissedarlara adillik prensibi bağlamında eşit yaklaşmalı ve bunu da güvence altına almalıdır. Hak ihlallerinde hissedarlar tazminat elde etme hakkına sahip olmalıdır (Polat, 2018: 42). Belirli kurallar dâhilinde ve işletmenin yönetiminin işleyişini etkilemeyecek sınırlar dahilinde bütün hissedarlar işletmenin yönetiminde eşit muamele göre, hak ve menfaatlerinin korunması, talep ettikleri bilgilere erişme hakkına sahip olmalıdırlar. Çoğunluk hissesine sahip olanların yönetimi etki altına almasına, bu etkinin azlık hisseye sahip olanların haklarını ihlaline yol açmasına müsaade edilmemelidir.

Bu ilkeler, kurumsal yönetim çerçevesinin, hissedarların haklarının kullanılmasını koruyacağını ve kolaylaştıracağını, başta azınlık hakları, yabancı hissedarlarda kapsayacak şekilde tüm hissedarların eşit derecede davranış görmesini sağlayacağını belirtmektedir. Bu nedenle, Factbook'un hissedar toplantıları hakkında bilgi edinme hakları, toplantılar talep etmek ve gündemdeki maddeleri yerleştirmek ve oy haklarıyla ilgili ayrıntılı bilgiler sunmaktadır (OECD, 2019: 6).

4.5.2 Şeffaflık

Şeffaflık ilkesi, işletmelerin kamuoyuyla doğru, net ve nesnel bilgi paylaşmasını temel almaktadır. Bu gereklilik paydaşların bilgi edinmelerine imkân sağlama ve işletmenin yatırımcı güvenilirliğinin yükselmesine katkı sunmaktadır. İşletmelerin faaliyetlerinin neticelerini gösteren en önemli belgelerden olan temel finansal mali tabloların, işletmelerin tüm faaliyet alanlarının yanlışsız veya hilesiz hakiki neticelerini ortaya koyacak biçim ve içerikte hazırlanıp sunulması gerekir. Bahse konu mali tablolarda yer alan işlem ve faaliyetlerin hangi gerekçeler ile hangi yönetimler ile yapıldığının faaliyet raporu halinde izahı ve bunun kamuoyuyla paylaşılmasının işletmeye duyulan güveni artıracığı aşikârdır (Boyacıoğlu, 2017: 8).

Hissedar haklarının korunmasında kurumsal yönetim ilkelerinin başında şeffaflık ilkesi gelir. Şeffaflık ilkesinin uygulanması ile işletmenin yönetim ve mülkiyet yapısı, mali performansı ve finansal verimliliği işletme hakkındaki önemli sayılan bilgiler ilgililere zamanında ve doğru bir şekilde sunulur (Kaygusuzoğlu ve Şaşa, 2015: 975).

Şeffaflık ilkesinin çıkış noktası ve dayandığı temel varsayım; işletme faaliyetlerinin etki ve sonuçlarının bu faaliyetlerden etkilenen tüm kesimlere duyurulması, bilgilendirilmesidir. Bu ilke gereği; işletme hakkındaki güncel bilgiler ve gelişmeler ilgili kamuoyu ile paylaşılmalıdır. Burada temel amaç; eksik veya hiç bilgilendirmeme sebebi ile meydana gelecek olan bilgi kirliliğini, eksik veya yanlış bilgilendirmeyi azaltmaktır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 60)

4.5.3 Sorumluluk

Sorumluluk: İşletmelerin hukuk kurallarının yanında toplumsal değerlere de riayet etmesini ve kişilerin yetki sınırlarının açıkça belirlenerek verdikleri kararların sonuçlarını üstlenmelerini ifade etmektedir (Savaş, 2017: 14).

Bu ilke, işletmenin pay sahipleri için katma değerli faaliyetlerde bulunurken, toplumun değer, beklenti ve sorumluluklarının yansımaları olan mevzuat düzenlemelerine de uyumlu bir şekilde faaliyetlerini sürdürmelerini gerektiğini ileri sürmektedir. Bu itibarla, işletme içinde vazife ve yetki dağılımlarının yapılması, ünitelerin sorumlu

oldukları alanlarının belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, ilgili birimlerin işletmenin yönetim kuruluşuyla münasebetlerinin çerçevesinin ortaya konulması, bağımsız ve tarafsız bir şekilde sadece işletmenin çıkarlarını savunacak bağımsız yönetim kurulu üyelerinin varlığı da oldukça önemlidir (Boyacıoğlu, 2017: 9).

Sorumluluk ilkesi ile işletmenin yönetimi sadece yazılı süreçlere uyumu hedeflemez. Bu ilke ile etkin bir iletişim sistemi ile tüm paydaşların taleplerini üst yönetime iletebileceği ve çalışanların yönetime katılımını teşvik edici mekanizmaların geliştirilmesi, alacak haklarının korunması gibi süreçlerinde oluşmasını ifade eder. Bu bağlamda; sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkeleri birbirlerini tamamlayıcı nitelik kazanmaktadır. Hesap verebilirlik ilkesi yetki kullanıcıların verdikleri kararları açıklamasına ilişkin iken, sorumluluk ilkesi verilen görevlerin sorumluluk ilkesine olan bağlılık ile ilgilidir (Polat, 2018: 43).

Sorumluluk ilkesi gereği işletmenin operasyon ve yönetim faaliyetlerini yürüten yöneticilerin, yetkili kurulların almış oldukları kararların temel yasal düzenlemelere, işletmenin yazılı ana sözleşmesine, işletmenin iç yönetmeliklerine ve ilkelerine uyumlu olmasını ve bu uyumun denetlenebilir olması gerekir.

4.5.4 Hesap Verilebilirlik

İşletme faaliyetlerinin ve mali tablo rapor sonuçlarının doğru, açık ve anlaşılabilir bir şekilde açıklanması istenmektedir. Bu ilke kapsamında, işletme faaliyet uygulamalarının ve uygulama sonuçlarının tam ve eksiksiz olarak kamuoyuna açıklanması beklenmektedir. Bunun için; yönetim kurulunun işletme üst yönetimini nesnel ve reel bir şekilde tarafsızca ele alabilmesi amacıyla gereken kontrol ve ölçme mekanizmasının oluşturulması, işletme üst yönetiminin tüm hissedarlara hesap ve izahat verebilmesine ilişkin yapının oluşturulması, takip edilmesi gerekir (Boyacıoğlu, 2017: 8)

Hesap verebilirlik ilkesi işletme üst yönetiminin; işletme paydaşlarının menfaat ve haklarını gözetmesi, finansal tablolar ile faaliyet raporlarının gerçeği yansıttığını güvence altına alan ilke olup şeffaflık ve sorumluluk ilkesi ile de yakından ilişkilidir. Şeffaflık ilkesi faaliyetlerin yürütülmesi öncesinde başlayan, sürecin yürütülmesi ve sonrasında ilgilenirken hesap verebilirlik ilkesi faaliyetler sonrasında ilgilenmektedir (Polat, 2018: 43).

Öte yandan, hesap verebilirlik prensibi üst düzey yöneticilerin aldıkları stratejik kararların neticesinde mesul tutulmalarını, hesap ve izahat verebilmelerini ifade etmektedir. Bu bağlamda hesap verebilirlik prensibi sorumluluk prensibiyle üst düzeyde alakalıdır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 60).

Kurumsal yönetim ilkeleri ve yaklaşımı gereği, üst yönetimin ve yönetim kurulunun eylem ve kararları ile ilgili hesap vereceği sadece bağlı olduğu Genel Kurul olamaz, Yönetim Kurulu almış olduğu kararlardan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen paydaşlara da hesap vermelidir.

4.6 OECD'nin Kurumsal Yönetime İlişkin Temel İlkeleri

1999 yılında OECD konseyi tarafında hazırlanan ve yayımlanan “OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri” kurumsal yönetim anlayışını uluslararası bir yapıya kavuşturmak üzere yapılan ilk çalışmadır. Bu sayede tesis edilen ilkeler ülkelerin kendi iç düzenlemeleri bakımından referans halini almıştır. Anılan ilkeler kurumsal yönetimi geliştiren ve iyi uygulamaları ortaya koymaya çalışan özel işletme birliklerince de kullanılmıştır. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri kurumsal yönetimin tüm organizasyonlarda kullanılması gerektiğini savunan karar alıcı, kanun koyucu ve piyasa oyuncuları için bir rehber özelliği taşımaktadır. Buna ilave olarak ilkeler; işletmeler, menkul kıymetlerin işlem gördüğü borsalar, her türlü yatırımcılar ve iyi kurumsal yönetim modellerinin geliştirmesinde yer alan diğer aktörlere kullanışlı uygulanabilir öneriler getirmektedir.

Diğer yandan, söz konusu ilkeler “Finansal İstikrar Forumu’nun finansal istikrarın sağlanmasını teminde gereken 12 maddeden biri olarak kabul edilmiştir. 1999 yılında kurumsal yönetime uluslararası bir referans olarak yayınlanan OECD ilkeleri, kamu ve özel sektörün reform çabalarına temel teşkil etmiştir. Anılan ilkeler 2003 yılında yeniden ele alınmış, revize edilerek, Nisan 2004’te OECD üyesi devletlerce kabul edilmiştir.

OECD’nin kabul ettiği Kurumsal Yönetim İlkelerinin amacı; OECD’ye üye olsun veya olmasın kurumsal yönetimi ülkesinde uygulamak, yaygınlaştırmak amacıyla olan, bu yönde yasal düzenlemeler, uygulamaya yönelik çalışmalar yapan, yapmak isteyen ülkelere, devlet yönetimlerine yardımcı olmayı, yol göstermeyi hedeflemektedir. (TKYD, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2015)

OECD'nin kabul ettiği Kurumsal Yönetime İlişkin Temel İlkeleri;

- 1) Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri,
- 2) Hissedarların Adil Muamele Görmesi,
- 3) Yönetimde Paydaşların Rolü,
- 4) Kamuya Duyuru Yapma ve Şeffaflık,
- 5) Yönetim Kurulunun Sorumlulukları,

Şeklinde sıralanmış olup, bu ilkeleri sırasıyla detaylı olarak aşağıda inceleyip, açıklayacağız.

4.6.1 Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri

OECD prensiplerinin “*Etkin kurumsal yönetim çerçevesi için temellerin sağlanması*” başlıklı ilk bölümü “*Kurumsal yönetim çerçevesi şeffaf ve adil piyasaların oluşumu ile kaynakların etkin bir şekilde dağılımını teşvik etmelidir. Hukukun üstünlüğü ile uyumlu olmalı ve etkin denetim ve yaptırımını desteklemelidir.*” ifadesiyle başlayarak, yatırımcıların belirli mülkiyet haklarının yanında pay sahipliğine de haiz olduklarını vurgulamaktadır.

Temel pay sahipliği şu hakları da kapsamaktadır:

1. Mülkiyet haklarının güvenli bir şekilde sağlanması.
2. Payların nakil veya transferinde herhangi bir kısıtlama olmaması.
3. İşletmeye ilişkin zamanında ve düzenli olarak bilgi edinebilme.
4. İşletme Genel Kuruluna katılma ve oy verme hakkının korunması.
5. İşletme Yönetim kurulu üyelerinin objektif bir şekilde seçilmesi.
6. İşletme kârından pay elde edilmesi (temettü hakkı).
7. İşletmeye ilişkin önemli değişiklikleri hususunda pay sahiplerine bilgi verilmesi.
8. Ortaklık maddeleri, statüler veya işletmenin diğer idari belgelerindeki değişiklikler.
9. İşletmenin yeni hisselerinin çıkarılması.
10. İşletmenin satışıyla sonuçlanabilecek olağandışı işlemler.

Öte yandan, işletmenin yönetimi ve vekâlet maliyetlerinin düşürülmesi bakımından Genel Kurul'a katılım ve Genel Kurul gündeminin doğru belirlenmesi yatırımcıların yönetime katılması ve kurumsal yönetim için oldukça önemlidir. Bu çerçevede, işletme pay/hisse sahipleri olağan veya olağandışı Genel Kurula aktif bir biçimde katılabilmeli, hissedarlığın vermiş olduğu oy ve diğer haklarını kullanabilmelidir. İşletme yönetimi, yapılacak olan Genel Kurul toplantısındaki oy kullanım süreçleri ve diğer haklar konusunda pay sahiplerini düzenli olarak bilgilendirmeli, haklarını öğrenmeleri ve kullanmaları konusunda yardımcı olmalıdırlar.

İşletme Genel Kurul toplantısındaki oy kullanma prosedürleri aşağıda belirtilmiştir.

Tablo 2. Genel Kurul Toplantısı Oy Kullanma Prosedürleri

Genel kurulun tarihi, yeri ve toplantı gündemi yanında genel kurulda ele alınacak konulara ilişkin pay sahipleri zamanında bilgilendirilmelidir.	Pay sahiplerini oluşturan kurumsal yatırımcıların sahip oldukları oy hakkının faydası ve maliyetleri dikkate alınmalıdır. Zira, prensipler bu yatırımcılar için belirli bir yatırım stratejisi önermemektedir.
Pay sahiplerine belli kısıtlamalar dahilinde genel kurul gündemini değiştirme ve yönetim kuruluna sual yöneltebilme imkânı sağlanmalıdır.	Satın alma karşıtı uygulamalar ve mekanizmalar işletmeyi sorumluluktan kurtarmak için kullanılmamalıdır.
Pay sahipleri eşit oya sahip olmalı ve istedikleri üye adayına oy verme hakkına sahip olmalıdır.	Sermaye yapısı ve düzenlemeleri açıklanmalıdır.
İşletmelerin birleşmesi ve işletme hisselerinin büyük kısımlarının satışı gibi olağan olmayan aksiyonlara ilişkin kural ve prosedürler açıkça belirtilmeli ve gösterilmelidir.	

Kaynak: Karayel, 2011

4.6.2 Hissedarların Adil Muamele Görmesi

OECD kurumsal yönetim prensipleri ikinci bölümünde ise, “*Pay sahiplerinin hakları, adil muamele görmeleri ve temel ortaklık işlevleri*” başlığına sahiptir. İlgili bölüm

“Kurumsal yönetim çerçevesi pay sahiplerinin haklarını korumalı ve kullanmalarını kolaylaştırmalı ve azınlık ve yabancı pay sahipleri de dâhil olmak

üzere tüm ve pay sahiplerinin adil muamele görmelerini sağlamalıdır. Tüm pay sahipleri haklarının ihlal edilmesi halinde etkin bir telafi imkânına sahip olmalıdır.”

İfadesiyle başlamaktadır.

Bu çerçevede,

- Aynı sınıfta bulunan tüm pay sahiplerine eşit yaklaşımda bulunulmalı ve oy hakkı dahil tüm hakları adil (eşit) olmalıdır.
- Potansiyel yatırımcılar yatırım kararlarını vermeden önce tüm hissedarların payları ve oy kullanım haklarına ilişkin gereken bilgiye ulaşabilmeliler. Bu bilgiye göre analiz yapıp, akabinde yatırım kararı vermelidir.
- Genel kuruldaki uygulamalar tüm pay sahiplerine eşit yaklaşımda bulunmayı sağlamalıdır.
- İşletmenin uygulamaları oy kullanmayı kolaylaştırmalıdır. Oy kullanım kurallara bağlanmalı fakat bu kurallar gereksiz bürokrasi yaratıp, hissedarın oy kullanım hakkını zorlaştırmamalıdır.
- Mobilitenin artması ve uzaktan erişim teknolojilerin gelişmesi dikkate alınarak, uzaktan erişim ile Genel Kurula katılma, teknolojik gelişme ve olanaklar dikkate alınarak uzaktan/online oy kullanma imkân ve olanaklarının hissedarlara sunulması için azami çaba gösterilmelidir.
- İşletme ile ailevi özel ilişkilere sahip yönetim kurulu üyeleri ve yöneticilerin işletmeyi etkileme potansiyeli yüksek icraat ve uygulamalar hakkındaki işlemlerinin açıklamaları beklenmelidir.
- İşletme Yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve çalışanları ile yakın ilişkileri olan hissedarların içeride bilgi alarak işletmenin hisselerini kurul dışı alım satımını yaparak haksız kazanç elde etmesinin engellenmesi ve diğer hissedarların haklarını korumak için bu tür alım ve satımlar tüm hissedarlara, yöneticilere, yönetim kuruluna ve çalışanlara net biçimde yasaklanmalıdır. Bu yasağın ihlal edilip edilmediği iç ve dış denetim tarafında sıkı şekilde kontrol edilmeli ve denetlenmelidir.

4.6.3 Yönetimde Paydaşların Rolü

Prensiplerin üçüncü bölümü “*Kurumsal yatırımcılar, pay piyasaları ve diğer araçlar*” başlığını taşımaktadır. Bölümün girişinde “*Kurumsal yönetim çerçevesi yatırım zinciri boyunca uygun teşvikler sağlamalı ve pay piyasalarının iyi bir kurumsal yönetime katkı sağlayacak şekilde işlemesine olanak vermelidir.*” ifadesiyle vurgulanmaktadır.

Kurumsal yönetim, mevzuat ile muhafaza altına alınan paydaş haklarına saygı gösterilmesini garantilemeli, bu çerçevede yapılacaklar;

- Paydaşların katılımı kolaylaştırıcı mekanizmalar geliştirilmeli.
- Hisselerin muhafazası ve devri için hizmet verilmeli, destek olunmalı.
- Temettü dağıtım zamanı, miktarı ve dağıtım şekli açık, net olmalı.
- Stratejik olarak nitelendirilen kararlarda hissedarların görüşünün alınması vb. kurumsal yönetim yöntemlerine izin vermelidir.
- Hissedar haklarının çiğnendiği durumlarda, anılan hakları tazmin edilebilmelidir.
- Paydaşlar kurumsal yönetim uygulamalarına dahil olurken mesuliyetlerine ilişkin gereken bilgilere erişebilmelidirler.
- Paydaşlar arasında yer alan çalışanlar, aralarında seçecekleri temsilciler veya sendika gibi temsil organları ile yönetime katılabilmeli, yönetimin etik olmayan, yasal düzenlemelere aykırı karar ve eylemleri hakkında görüş ve düşüncelerini serbestçe iletebilmelidir. Çalışanların yönetime bu şekilde katılması, görüş ve düşüncelerini iletmesi, yönetimin haksız karar ve uygulamalarına yasal çerçevede itiraz etmesi çalışanların iş güvencesini tehlikeye sokmamalıdır.
- Çalışanların yönetime daha etkin katılımı için Kritik Performans kriterleri ve hedefleri arasına yönetime katılım, görüş bildirme, bağlı çalışanların yönetime katılmasını teşvik etmek, kurumsal yönetim ilkelerine uyum kriterleri konup, bu performans gerçekleşmesi takip edilmelidir.
- Paydaşlardan müşteri ve tedarikçilerin hak ve menfaatleri etkin şekilde korunmalı, özellikle tedarikçilerin alacaklarının zamanında ödenmeli, alacak hakları etkin şekilde korunmalıdır.

4.6.4 Kamuya Duyuru Yapma ve Şeffaflık

Prensipilerin dördüncü bölümü olan şeffaflık bu prensiplerin merkezinde yer almaktadır. Bu nedenle bölüm “*Kurumsal yönetim çerçevesi finansal durum, performans, mülkiyet ve şirket yönetimini içeren tüm materyallerin zamanında ve doğru olarak açıklanmasını garanti altına almalıdır.*” İlkesiyle başlamıştır.

Bu ilke gereği olarak İşletme başta işletme web sayfası olmak üzere uygun mecralarda aşağıdaki konularda ve ihtiyaç duyulması halinde ilave olarak aşağıda sayılmayan diğer konularda kamuyu duyuru ve açıklamalar yapmalıdır.

Bu temel konular;

- a) İşletmenin Hissedarları, Yönetim ve Organizasyon yapısı,
- b) İşletmenin Vizyonu ve Misyonu,
- c) İşletmenin temel operasyonel ve mali tabloları,
- d) İşletmenin Yönetim Kurulu, Üst Yönetimi hakkında bilgi, Yönetim kuruluna seçimin temel kriterleri, seçim şekli, seçim süreci ve görev süresi,
- e) İşletmenin temsil ve ilzaminin kimler tarafından, nasıl yapılacağı
- f) Temel İnsan Kaynakları politikaları,
- g) Kurumsal Yönetim yapısı ve Kurumsal Yönetim ilkelerine uyum politikası,
- h) Etik ilkeleri ve bu ilkelere uyum politikası,
- i) Bağlı holding, iştirak ve ilişkili taraflar,
- j) Öngörülen kurumsal risk faktörleri ve risklerden korunma politikaları,
- k) Tedarik zinciri yönetim politikası,
- l) Çevreye uyum ve Sürdürülebilir faaliyet ilkeleri

Kamuya Duyuru Yapma ve Şeffaflık ilkesi İşletmeye aşağıdaki fayda ve olanakları sağlamsı beklenir;

- Bir işletmenin şeffaf bir şekilde yönetilmesi daha fazla sermaye çekimine neden olacaktır. Yatırımcılar şeffaf, güvenilir ve objektif bilgiye gereksinim duymaktadırlar. İşletmelerin muğlak ve net olmayan bilgiyi paylaşmaları, yatırımcının gözünde olumsuz bir imaj oluşturmakta ve işletmenin yatırım almasını engellemektedir.
- İşletmelerin kamuoyuyla paylaşılan verileri uluslararası standartlara uygun olarak raporlanmalı, teftiş edilmeli ve kamuoyuna ilan edilmelidir. Kalite standartlarını haiz raporlar yatırımcıların güvenini cezbedecek ve işletme

performansının daha iyi incelemesini temin etmek suretiyle işletmenin denetlenme kapasitesini artıracaktır.

Kamuya Duyuru Yapma ve Şeffaflık ilkesi gereği aşağıdaki düzenleme ve gerekliliklere özen gösterilmelidir;

- Yıllık denetim tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında bağımsız bir denetçi firma baş rolde olmalıdır. Şüphesiz bağımsız denetim kontrol ve onay süreçlerinden geçmiş olan mali ve operasyonel tablolar şeffaflığının önemli bir göstergesi olacaktır.
- İnternet ve diğer bilgi teknolojileri gibi bilgi yayma kanallarıyla yatırımcıların işletme verilerine etkin ve hızlı bir şekilde ulaşmalarını sağlamalıdır. Bunun için TTK'nın işletmenin internet sayfası oluşturma ve yayınlanmasını zorunlu kıldığı kriterlere alt sınır olmak koşulu ile işletme web sayfasında şeffaflık ilkesi gereği gerekli bilgilendirme ve duyurular yapılmalıdır.

4.6.5 Yönetim Kurulunun Sorumlulukları

OECD'nin kabul ettiği Kurumsal Yönetime İlişkin Temel ilkelerinin son bölümü "*Kurumsal yönetim çerçevesi yönetim kurulunun şirkete stratejik rehberliğini, işletmenin yönetim kurulunca etkin denetimini ve yönetim kurulunun şirkete ve pay sahiplerine olan sorumluluğunu garanti altına almalıdır.*" ifadesiyle başlamaktadır.

Bu prensip yönetim kurulu üyelerine işletmenin ve paydaşların çıkarları çerçevesinde aksiyon almayı telkin etmektedir. Bu çerçevede, yönetim kurulunun bazı temel rol ve sorumlulukları şöyledir;

- İşletmenin yönetim stratejisine, krizler karşısındaki eylem planları ve reflekslere, risk ve tehdit politikalarına, bütçelerine yön vermek ve bunları belirli periyotlarla kontrol etmek,
- İşletmenin kurumsal yönetim uygulamalarını takip etmek, ihtiyaç halinde değişiklik yapmak,
- İşletmenin üst düzey yöneticileri belirlemek, ödül vermek, teftiş etmek, icabında değiştirmek ve üst yönetimin problemsiz bir şekilde değişmesini temin etmek,

- Yönetim kurulu üyelerinin ve tepe yöneticilerin huzur haklarını ve maaşlarını işletmenin ve paydaşların menfaatleri çerçevesince tespit etmek,
- İşletmenin varlıklarının kötüye kullanımı gibi hususlarda yönetim kurulu üyeleri ve hisse sahiplerinin menfaat çatışmalarını gözetmek ve yönetmek,
- İşletmenin finansal ve mali raporlamasını saplayan teknolojik altyapısının güvenilirliğini bağımsız denetimle sağlamak,
- Risk yönetimi, mali ve icrai kontrol sistemlerinin ilgili kanun ve standartlara uygun olarak faaliyet gösterdiğini denetleyen sistemlerin ihdasını sağlamak,
- Kamuoyuna yapılan duyuru, açıklamaları ve karşılıklı iletişim süreçlerini takip etmek,
- Yönetim kurulunun bağımsızlığı, bu bağlamda işletme faaliyetlerinde zamanında, hızlı ve tarafsız karar alabilme kabiliyetine sahip olmak, gibi hususlar yönetim kurulunun görev ve sorumlulukları olarak öne çıkmaktadır.

Diğer yandan, yönetim kurulunda menfaat çatışmasının yaşandığı hallerde bağımsız ve tarafsız karar alabilmeyi sağlayacak sayıda icrai görevi olmayan bağımsız üyenin tayin edilmiş olması dikkate alınmalıdır.

BÖLÜM 5. İÇ DENETİM VE KURUMSAL YÖNETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ

1980'lerde ve 1990'larda halka açık işletmelerde yaşanan ve kamuoyuna yansıyan muhasebe skandallarının bir sonucu olarak, iç denetimin etkin kurumsal yönetime katkıları fazlaca ilgi görmüş, iç kontrol ve iç denetime atfedilen değer artmıştır. Paydaşlarının güveni yeniden tesis etmeyi, yeni yatırımcı çekmeyi amaçlayan birçok işletme Kurumsal Yönetim yapısına geçmeye çalışmış, bu geçişi yaparken iç denetimin sorumluluklarını artırmıştır. Zira Kurumsal Yönetim yapısının oluşturulması, etkin ve verimli şekilde uygulanması, uygulama sonuçlarının doğru şekilde raporlanması etkin, bağımsız ve tarafsız bir iç denetim yapısı ile mümkün olabilecektir.

Bu bağlamda inceleme konumuz olan iç denetim, işletmelerin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin artırılmasında, risk yönetimi sürecinin iyileştirilmesinde, Kurumsal yönetimin tesis edilmesi ve kurumsal yönetim ilkelerinin savunulmasında önemli bir rol oynamaktadır.

İç denetim, işletme taraflarının görev ve sorumluluklarına çok büyük önem atfetmektedir. Özellikle işletmenin çalışanlarının işletme sahiplerine, paydaşlarına ve yürütme organlarına karşı sahip olması gereken sorumluluk sistemini desteklemekte ve güçlendirmektedir. Bu amaçla, yapılan kontrol ve denetimlerde çalışanların görev ve sorumluluk sınırları içinde hareket edip etmediği kontrol edilmekte, tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için rehberlik hizmeti verilmektedir.

İç denetim, çeşitli yasal ve kültürel ortamlarda gerçekleştirilmekte, kuruluşlar içinde, işletme yönetimine bir dizi önemli hizmet sunmaktadır. İç denetimin amacı, yapıcı eleştiri yoluyla örgütsel verimliliği ve etkinliği arttırmaktır. Eşzamanlı olarak, tüm dünyadaki işletmelere kurumsal yönetim süreçlerini geliştirmeleri için zaman

verilmiştir. Böylece, bir çalışma alanı olarak kurumsal yönetim, kurumsal başarısızlıkları tespit edebilecek veya önleyebilecek standartlar geliştirmeye önem kazanmıştır. Kurumsal yönetim, yönetim kurulu, hissedarlar, üst yönetim ve diğer paydaşlar ile yönetim sürecinin rolleri, stratejik liderlik yapma, hesap verebilirliği sağlama ve performansı artırma hedefleri arasındaki yapı ve süreçler olarak tanımlanmaktadır. Son olarak, Brown ve Casey'ye (2012) göre ise, “*kurumsal yönetimin en temel ilkeleri, bir şirket içindeki gücün hissedarlar ve yönetim kurulu arasında dağılımının bir fonksiyonudur.*” (Drogalas vd., 2018: 13).

Bu bölümün esasını oluşturan kurumsal yönetim ve iç denetim, değişen piyasa ve dünya şartlarına işletmelerin uyum sağlaması olarak ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla, iç denetim, Kurumsal bir yönetim ihdas etmeye çalışan bir işletme için uygulama ve kontrole yönelik en önemli unsurlardan biridir. Bir işletme kurumsal yönetimi tesis etkin kılmayı planladığında ilk etapta alınan Kurumsal Yönetim ve diğer yönetim kararlarının doğru ve zamanında uygulanmasını takip edecek, uygulamada yaşanan eksiklikleri tespit edecek, yanlış uygulamaların giderilmesi için rehberlik edecek bir iç kontrol ve denetimle yola çıkmalıdır. Kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi bu niteliğiyle işletmelerin varlıklarını devam ettirmede önemli bir rol oynarken, yatırım kararları alınması sürecinde de dikkate alınan parametrelerin başında gelmektedir. Dolayısıyla kurumsal yönetimin ve iç denetimin eşgüdüm içindeki varlıkları işletmelerin güvenilirliklerine büyük katkı yapmakla, yatırımcıları da cezbedecektir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 56).

İç denetim, kurumun faaliyetlerini değer katarak geliştirmek, iyileştirmek için tasarlanmış bağımsız, nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetimin kalitesini belirleyene en önemli faaliyetleri; işletmenin risk yönetimi süreçlerinin, iç kontrolün ve kurumsal yönetiminin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek, kurumsal yapıyı geliştirmek için planlı, sistematik yaklaşımlar geliştirip uygulayarak işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktır. Bu bağlamda, Karagiorgos vd. (2010) iç denetimin kurumsal yönetimin etkinliğinin artırılmasına katkısını tanımaktadır. Çalışmalarının sonuçları, kurumsal yönetimin geniş özellikleri ile iç denetim arasındaki pozitif ilişkiyi doğrulamaktadır. Ayrıca, Kuzey Amerika İç Denetçiler Enstitüsü (*Institute of Internal Auditors in North America*) tarafından geliştirilen Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (IPPF-*International Professional Practice Framework*),

iç denetim faaliyetinin yönetim sürecini iyileştirmek için uygun tavsiyeleri değerlendirmesi ve yapması gerektiğini belirtmektedir. Dahası, Suud ve Marchand (2012), iç denetimin etkin kurumsal yönetime katkısını incelemiştir. Sonuçlar, iç denetimin kuruluş hedeflerine ulaşılmasına ve kuruluşun kurumsal yönetimini geliştirmesine katkıda bulunduğunu göstermiştir.

İç denetçiler kurumsal süreçlerin ve ilgili kontrollerin amaçlandığı gibi çalışmasını sağlamakla görevlidir. Savcuk (2007), iç denetçilerin yeni stratejiler geliştirdiklerini ve daha proaktif hale geldiklerini ve daha geniş bir hizmet yelpazesi sunduğunu ifade etmiştir. Cohen ve Sayag (2010), bir iç denetim departmanında uygun personel çalıştırmanın ve bu personelin iyi yönetiminin, bir iç denetimin etkin işleyişi ve etkin kurumsal yönetişimin anahtarları olduğunu bulmuşlardır (Drogalas vd., 2018: 14).

Öte yandan, denetim alanındaki gelişmeler de denetçinin teftiş aşamasındaki pozisyonunu belirlemektedir. Bu değişim ve gelişim işletmelerdeki denetim yaklaşımını kökten değiştirmekte, meydana gelebilecek rizikoları engellemeyi hedeflemektedir. Klasik tekniklerinin işletmeye ilişkin verdiği bilgilerin yetersizliğinin gündeme geldiği günümüzde, işletmenin geçmiş verilerinin yanında yeni tekniklerin geleceğe dönük bir projeksiyon sunulması gerekmektedir. Bu bağlamda, işletmenin karşılaşması muhtemel risklerin tespit edilmesi, hesaplanması ve idaresi oldukça önem kazanmaktadır.

İç kontrol ve denetimin faaliyetlerinin Kurumsal Yönetime katkı sunması, Kurumsal yapının gelişimi ve içselleştirilmesi için ihtiyaç duyulan temel başarı faktörleri şu şekilde sıralanabilir (Uzun, 2008: 7);

- İç denetim idarenin hedefleri, öncelik verdiği konular ile işletmenin stratejik planlarına yoğunlaşmalıdır.
- Kontrollerde geçmişten çok geleceğe enerji harcanmalıdır.
- Komplike iş risklerinin değerlendirilmesini teminen iç kontrol sisteminin geliştirilmelidir.
- İşletmenin iş ve uygulamalarında etkin, verimli ve ekonomik unsurlara odaklanılmalıdır.
- İç denetim işlevi, işletmenin yönetimini, karar ve eylemlerini, bilgi sistemlerini içeren iç kontrollerin yeterli ve etkin olup olmadığını değerlendirmelidir.

Başka bir ifadeyle, iç denetim günümüzün gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinden azami oranda istifade etmenin imkân ve kabiliyetlerini aramaktadır. Yaşanan bu değişimler iç denetimin oyun alanını genişletmektedir. Kurumsal yönetim de bu bağlamda iç denetim için yeni çalışma alanları meydana çıkarmakta ve iç denetimin önemini yükseltmektedir. Bu çerçevede, Tablo 3’de yönetim anlayışındaki değişimlere yer verilmektedir (Özeren, 2000: 22).

Tablo 3. Evrilen Yönetim Tarzları

Konu	Eski Uygulama	Yeni Durum
Esas Yaklaşım	Ürünün sağlamlığı ve kalitesi	Yaşam kalitesinin yüksekliği
Şeffaflık	Veri sadece idareye sunulur	Veri personele ve kamuoyuna sunulur
Yönetim Şekli	Üst yöneticilerin tek karar verici olduğu, katılımın olmadığı katı ve kurallı hiyerarşik yapı vardır	Yönetim Kurulu, Yöneticiler ve personelin de iştirakiyle “ <i>birlikte yönetim</i> ” şekli vardır
Hesap Verilebilirlik	Sadece İşletme pay sahiplerine hesap verme	Paydaşların hepsine hesap verme
Öngörülebilirlik	Strateji ile uygulama hususundaki muğlaklık vardır	Strateji ve uygulamalar tüm kamuoyuna ilan edilir
Yönetim Planı ve Ufku	Anlık, belirlenen mali dönemler ile sınırlı kısa vadeler,	Orta ve uzun vadeler, uzun dönemli perspektifler
Hedeflenen başarıya ulaşmak için esas alınan davranış ilkesi	Başarıya götüren, amaca ulaştıran her yol ve yöntem mubahtır.	Hedefe ulaşmaya çalışırken; Kanuni, etik, çevresel kısıtlılıklara azami uygunluk ve dikkat
Hedeflenen başarı kriterleri	En yüksek ciroya ve en yüksek karlılık oranına ulaşmak	Sürdürülebilir kazanç, Tüm paydaşlar yanında topluma, dünya ya da fayda üretmek, değer katmak
Taraflar arasındaki İş yapış şeklindeki tercih	Önce ben kazanayım, üçüncü kişilerin ve çevrenin bu ilişkide zarar etmesi, kayba uğramasının bir önemi yoktur.	Tek tarafın değil, tüm tarafların birlikte kazandığı, Kazan-Kazan (win-win) politikası,

Kaynak: (Eser, 2005: 10)

Kurumsal Yönetimi uygulamaya almış bir işletmenin risk değerlendirmesini yapmış ve bunlara karşı gerekli tedbirleri alması gerekmektedir (Kurnaz, 2006: 175). İç denetimin kurumsal yönetimin yapı taşlarından olduğu değerlendirildiğinde, anılan kavram işletmenin negatif yönlerini belirlemekte ve bunların izalesi bakımından yol göstermektedir. İç denetimin icra edilmeye başlamasıyla hata, hile ve suiistimallerin önüne geçilebilecek, böylece tüm menfaat sahipleri arasında bir denge tesis edilebilecektir. Bu çerçevede, iç denetim kurumsal yönetimin işletmelerde hayata geçirilmesi açısından oldukça etkin bir araç olarak değerlendirilmektedir (Sezgin, 2002: 9).

İşletmelerde başarılı bir kurumsallaşma süreci için ise kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesiyle mümkün olabilir. Çünkü kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları ile yönetim kurulu, tepe yöneticiler, hissedarlar, iç ve dış müşteriler ve diğer paydaşlar arasındaki sorumluluk ve hakları belirlemekte, bu tarafların arasındaki ilişkiyi düzenlemekte ve işletme kararlarının alınması, uygulanması sürecine düzen getirmektedir. (Rezaee ve Riley, 2002:118; Küçük, 2009)

İç denetim faaliyetlerine gereken önemi vermesi ve bünyesinde iç denetim birimini oluşturması kurumsal yapının gelişmesi açısından son derece önemlidir. Kurumsallaşma olgusu işletmelerde birçok başlığın hayata geçirilmesini içeren uzun vadeli bir süreçtir. İşletme içi kontrol mekanizmalarının yanı sıra bağımsız denetim, finansal raporlama, etkin insan kaynakları yönetimi, etik ilkeler işletmelerde kurumsallaşma için gerekli diğer önemli unsurlar olarak sayılabilir. Bu nedenle kurumsallaşma hedefini gerçekleştirmek isteyen işletme yönetimlerinin başta işletme içi kontrol mekanizmaları olmak üzere diğer unsurları da göz önünde bulundurması gerekir. (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 154)

Kurumsal yönetimin ortaya çıkış sebeplerini şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Küreselleşme ve sermayenin dünya çapında serbestçe hareket edebilmesi,
- Özelleştirme,
- Mali krizler,
- Şirket iflas ve skandalları

Kurumsal yönetimin temel prensiplerinin icra edilebilmesi, kurumsal imajın ve güvenilirliğin sürdürülebilmesinde teftiş işlemleri önemli rol oynamaktadır. Etkin kontrol ve teftiş işlemleri Kurumsal Yönetim prensiplerinin doğru uygulanması,

zamanında ve yerinde uygulanması, uygulama sonuçlarının raporlanması hayati role sahiptir.

Gerek işletme içi kontrol ve rehberlik birimi olan İç denetim, gerekse dışarıdan alınan bağımsız dış denetim hizmeti, işletmede meydana gelen ve gelme olasılığı bulunan yanlışlıkların, hilelerin, suiistimallerin ve yolsuzlukların önüne geçilebilir. Bu sayede de hesap verilebilirlik ve şeffaflık prensipleri işletmelerde hayata geçirilmiş olarak kurumsal yapıya destek olunur. Bu çerçevede, kurumsal yönetimde iç denetimin temel vazifeleri şöyle sıralanabilmektedir (TİDE, 2008, 22- 23):

- Risk ve tehditlerin tasnifi hususunda bir teminat vermek,
- Risk yönetimi aşamalarını yerinde ele almak,
- Esas risk olarak değerlendirilen tehditlerin raporlarının hazırlanmasını ele almak,
- Esas risk ve tehditlerin idare edilmesi aşamalarını gözden geçirmek.

Diğer yandan, iç denetimin pay sahipleri, çıkar sahipleri ve kamuoyuna yönelik bilgi verme yükümlüğü kapsamında şeffaflık, yönetim kurulu ve üst yönetim bakımından ise teminat verme ve müşavirlik rolleri bulunmaktadır (Uzun, 2008). İç denetimin üzerine düşen bu mesuliyetler etkin kurumsal yönetim için oldukça büyük bir önem arz etmektedir (Theofanis, 2012: 15). Başarılı bir iç kontrol sistemi üzerine kurulmuş bir yönetim ile amaçları hayata geçirecek bir idareci elitinin varlığı, işletmenin karlılığını artırıp, devamlılığını teminat altına alacaktır (Kalem, 2017: 31).

Küreselleşme, teknolojik gelişmeler, artan rekabet baskısı ve yasal düzenlemeler gibi birçok unsur işletmelerin yönetim yapılarında önemli değişimleri beraberinde getirmektedir. Bu değişim ortamında işletmelerin ayakta kalabilmeleri ve sürdürülebilir bir büyüme oranı yakalayabilmeleri için kurumsal yapıya sahip olmaları gerekir. (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 151).

İşletme içerisinde bağımsızlığı, tarafsızlığı güvence altına alınmış, mesleki standartların gerekli kıldığı vasıf ve donanımlara sahip bir iç kontrol ve denetim birimi, işletme faaliyetlerinin hedeflenen Kurumsal Yönetim ilkelerine uygun olarak gerçekleşmesine, dolayısıyla da kurumsal yapının güçlenmesine önemli katkı yapacağı söylenebilir. (Abdioğlu, 2007)

Kurumsal yönetim ve iç denetim birlikte ele alındığında, işletmelerin kurumsal Risk Yönetimi, riskin kontrolü ve kurumsal yönetim süreçlerine ilişkin bağımsız, tarafsız, objektif güvence sunma ve müşavirlik faaliyetlerinin “*İç Denetim*” olarak nitelendiği kaydedilmektedir. Bu itibarla iç denetim faaliyetleri, işletmelerin ve işletmelerin hesap verebilirlik prensibini hayata geçirmelerinde önemli ölçüde katkı sunmaktadır. (Uzun, 2006). İç denetim birimi ve iç denetçinin risklerin erken tespit edilmesi, önlenmesi, tespit edilen risklerin giderilmesi hususunda yönetime destek olan faaliyetleri ve danışmanlıkları işletme yönetiminin Kurumsal Yönetim ilkelerinde yer alan “*Hesap Verebilirlik*” ilkesi çerçevesindeki faaliyetlerine destek olmaktadır.

İç denetçiler, işletmelerin ve organizasyonların kontrol ortamı ve iç denetim sistemlerinin etkin ve yeterli seviyede icra edilmesi, bu konuda idareye doyurucu bilgi verilmesi konularında sorumludurlar. İş akışlarının etkililiği, mali ve finansal raporların güvenilir olması ile kanun ve mevzuata uygun olması kontrol ortamı ve iç denetim sistemlerinin bir parçası olmanın yanında, iç denetim faaliyeti kapsamında ele alınmaktadır. Hata, yanlış, hile ve suiistimaller ile kazanç ve maddi kayıplar, itibar kayıpları iç kontrol ve iç denetimin çalışmaları ve rehberliği sonucunda önlenmektedir (Uzun, 2006).

Öte yandan, iç denetimin yararları ile kurumsal yönetimin hedefleri aynı doğrultuda olduğundan, şeffaflık ve hesap verilebilirlik prensipleri işletmeler için iç kontrolü çok önemli bir yere koymaktadır. Bu nedenle, kurumsal yönetim prensiplerinin kurumlarca gerçekleştirilmesi iç denetime olan gereksinimin her geçen gün atmasına yol açmaktadır. (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 70)

Özetlemek gerekirse iç kontrol ve denetimin, Kurumsal Yönetişim sürecini yürüten üst yönetime iki yönlü faydası vardır. Bunlar makul güvence ve danışmanlıktır.

İç Denetimin Makul Güvence hizmeti; yönetimin almış olduğu kararların, uygulama talimatlarının yerine layığı ile getirilip getirilmediği konusunda ve yasalar uygun olarak faaliyetlerin yürütülmesi konularında iç denetimin yapmış olduğu gözlem, çalışmalar ve raporları içerir.

İç denetimin Danışmanlık Hizmeti ise; işletmenin faaliyet alanındaki gelişmeler, teknolojik ve işletme eko sistemindeki değişimler, yasal mevzuattaki değişimler ve tüm bu değişimlere işletmenin uyumu, fırsatları yakalaması, tehditleri bertaraf etmesi için üst yönetime rehberlik edip yol gösterir, önerilerde bulunur.

İç Denetimin Kurumsal Yönetim yapısına etkisini, iç denetim ile Kurumsal yapı arasındaki karşılıklı etkiyi aşağıdaki başlıklar altında daha ayrıntılı incelemeyip, açıklayacağız.

5.1 İç Denetimin Kurumsal Yönetimin Etkinliği ve Verimliliğine Etkileri

Etkinlik ve verimlik; belirlenen hedefe ve amaca ulaşmak için gerçekleştirilen bütün faaliyetlerin rasyonellik ölçüsünü belirleyen esas ve temel ölçülerdir. Etkinlik, gerçekleştirilen faaliyetlerin belirlenen ana amaca hizmet etme, amaca ulaştırma derecesini belirler (Baransel, 1993: 35). Verimlilik ise, emek, sermaye vb. kaynakların optimum kullanılarak, en az emek, sermaye veya kaynak ile belirlenen amaç ve hedeflere ulaşabilmektir (Berberoğlu, 1985: 125).

Bu iki kavram birlikte anılsa da etkinlik daha geniş kapsamlı ve genel olup, verimliliği de içine almaktadır. Verimlilik daha çok teknik, ekonomik bir kavram olarak işletmenin iç süreçleri, iş yapış şekilleri ile ilgilidir. Etkinlik ise sosyal ve çevresel etkenler ile ilgili olup, işletme dışındaki aktörlerin, dışsal çevrenin etkisine maruz kalır, dış çevreden etkilenir. (Baransel, 1993: 36).

Kurumsal yapıdaki yönetim etkinliği, üst yönetimin işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmak için almış olduğu kararları uygulamaya koyması, uygulamalarda başarılı olmasıdır. Yönetim, belirlenen amaca yönelik organizasyon kurup, organizasyonu belirlenen amaçlar doğrultusunda harekete geçirme ve sonuçları kontrol edebilme yeteneğidir. Amaçları gerçekleştirmek, hedeflere ulaşabilmek için yönetim tarafından bireysel rol ve sorumlulukların iyi planlanması ve harekete geçirilmesi Yönetimin etkinliğinin temel göstergesidir. Özetle; iyi yönetim uygulamaları ve her yönetim kademesinde yer alan yönetim ekiplerinin organizasyon becerisi, sonuca yönelik karar ve eylemleri Yönetimin etkinliğini gösterir. (Şahin, 2010: 31-32)

İç denetim, son dönemlerde klasik denetleyen, hesap soran departman olmaktan öteye geçerek işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması amacıyla yönelik olarak Üst yönetim değerlendirilmekte ve bu yönde uygulamaları teşvik edilmektedir. İşletmenin dinamik çevre koşulları, işletmelerin büyümesi, gelişmesi, organizasyonların değişmesi, esnek çalışma modellerin yaygınlaşması sonucunda iç

denetimin doğrudan işletme etkinliği, verimliliği üzerine etkisi ve katkısını daha da artmıştır.

İç denetim birimi, işletme amaç ve hedefleri doğrultusunda faaliyet yürüten üst yönetime danışmanlık; denetim komitesi ve yönetim kuruluna ise güvence verme gibi iki temel işlevi yerine getirmektedir. (Özbirecikli ve Tüm, 2015 :73)

İç denetimin tarafsız ve objektif yapıda olması işletmenin verimli ve etkin olarak faaliyetini sürdürebilmesinin temel koşullarındandır. Bağımsızlık ve tarafsızlık denetimin, denetçinin temel ilkesi olsa da patlak veren muhasebe hileleri, suiistimaller, meydana gelen yönetim hata, hile ve suiistimallerinde denetimin tarafsız, bağımsız olamaması, etkin çalışmaması, tespit ettiği usulsüzlük ve hataları ilgili üst yönetime ve sorumluluğu gereği yasal mercilere ihbar etmemesi sonucunda kriz daha büyümüş, erken tespit ve önlem gecikmiştir. Bu durum denetimin bağımsız, tarafsız olması, zamanında doğru merciye, doğru raporlamanın önemini ön plana çıkarmıştır.

Kurumsal yönetimin gereği olarak iç denetim, faaliyetinin etkinlik ve verimliliğini arttırmak, işletmeye değer katmak için yapılan tarafsız, objektif, danışmanlık ve güvence hizmetlerinin toplamıdır. İç denetim; yapmış olduğu disiplini kontroller, düzenli değerlendirme ve raporlamalar ile işletmenin hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunur, tüm bu faaliyetler sonucunda etkin kurumsal yönetim tesisine, kurumsal risk yönetiminin kökleşmesine katkıda bulunur. (Abdioğlu, 2007: 122)

5.2 İç Denetimin Kurumsal Yönetimin Sürdürülebilirliği Üzerine Etkileri

Sürdürülebilirlik; işletmenin devam edegelen faaliyetlerinin, ekonomik, sosyal ve çevresel gelişmelerden, olaylardan doğan her türlü risklerden korunması, risklerden kaçınılması, gerçekleşen risklerin işletme menfaatleri doğrultusunda yönetilmesi ile faaliyetlerin ve işletme sürekliliğinin sağlanmasıdır. İşletmenin organizasyonel yapısından ve mali durumundan kaynaklı risk ve tehditler de işletmenin sürdürülebilir rekabetçi yapısında etkilidir. İşte bu nedenle, işletmenin sürdürülebilirliğinin sağlanmasına yönelik eylem ve çabalar işletmenin değerini artırmakta, uzun vadede hisse sahipleri için de artı değer haline gelmektedir (Aras, 2006: 20).

Günümüzün rekabetçi piyasa şartlarında işletmelerin sürdürülebilirliği, etkinlik ve verimliliğinin ortaya konulması bakımından oldukça önemiyet arz etmektedir. Zira, anılan kavramda işletmenin iç faktörleri kadar, dış çevre faktörleri de yer almaktadır. Bu çerçevede, sürdürülebilirlik endeksi ekonomik ve çevresel kriterlere ilişkin finansal ve mali yönetim hususunda yansız bir kıyas yapabilmeyi sağlamaktadır.

İç denetim; işletmelerin sürdürülebilirliğinde etkin rol oynamakta, yatırımcılar için verimli bir veri seti ortaya konulmasını kolaylaştırmaktadır. İdari faaliyete ilişkin rizikoların doğru yürütülmesinin bir teminatı iç denetim, risklerin erken tespiti, tespit edilen risklerin bertaraf edilmesi ve yönetilmesi süreçleri ile esasında önemli bir risk yönetim mekanizması olarak önemli bir vazifeyi icra etmektedir. İşletmenin karşı karşıya kaldığı iş süreçleri riskleri ve sürdürülebilirlik Kurumsal risk yönetiminin dahilindedir. Risk yönetim sürecinin başarılı bir biçimde icrası işletme başarısının temel kriterlerinden biri olarak ele alınmaktadır. Kurumsal risk yönetim süreçlerin doğru ve uygun olup olmadığının denetimi, işletmenin devam edegelen faaliyetlerinin denetimini yanında gelecek dönemde icra edeceği faaliyetlerinin başarı ve sürdürülebilirliğin güvencesini oluşturmaktadır. Son 30 yıldan beri artan ve artık kaçınılmaz olan globalleşmeyle beraber gelen ve adeta kaçınılmaz olan rekabet ortamı işletmelerin faaliyetlerinin etkinliğinin, verimliliğinin denetimini kaçınılmaz hale getirmiştir.

Günümüzde ön plana çıkan, sürdürülebilir büyüme ve kalkınma için iç denetim etkin ve verimli çalışması, yönetimin bu yöndeki politika ve kararların uygulanmasının takipçisi olması, üst yönetime geri bildirimde bulunmasını gerekli kılmaktadır. Sürdürülebilir yapı, sürdürülebilir denetimi gerekli ve zorunlu kılmaktadır.

5.3 İç Denetimin Kurumsal Yönetimin Yapısı Üzerindeki Etkileri

Kurumsal yönetim, ana hatları ile payları borsada işlem gören halka açık işletmeler ile halka açık olmamasına rağmen gönüllü uyum ile kurumsal yönetim yapısına benimseyen işletme ve kurumların karar ve faaliyetlerinin önceki bölümlerde izah ettiğimiz Kurumsal yönetimin Eşitlik (Adillik), Şeffaflık, Sorumluluk ve Hesap Verebilirlik ilkeleri dairesinde yürütülmesine yönelik ana çerçeve olup, Kurumsal yönetimin değeri ve gerekliliği her geçen gün daha da artmaktadır. Kurumsal yönetimin paydaşları, tarafları olarak nitelendirilen pay sahipleri, pay sahipleri tarafından seçilen,

atanan Yönetim Kurulu, Yönetim kurlu tarafından seçilen, atanan üst yönetim, işletmenin diğer paydaşları ve işletmenin denetçileri arasındaki ilişkiler, yönetim ve çalışma şekilleri uluslararası işletmeler ve ulusal yönetimlere tarafında takip edilmekte, kontrol edici ve şekillendirici düzenlemeler yapılmaktadır (Özbek, 2010: 1. Cilt: 161).

2000'li yıllarda yaşanan şirket bazlı skandallar ve 2008 yılında yaşana Mortgage kaynaklı genel Finansal krizler irdelendiğinde, kriz ve yolsuzluklara yol açan en önemli etmenlerden birinin işletme üst yönetimin daha fazla para kazanma arzusu ile giriştiği faaliyetler ve işletme yönetim kurulunun üst yönetiminin faaliyetlerini yeteri derecede kontrol etmeği, denetim mekanizmalarının yeteri kadar etkin ve verimli çalışmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Modern iç denetimin en önemli hedef ve amaçlarından biri olana işletmeye değer katmak ancak Kurumsal Yönetim yapısı içinde mümkün olabilmektedir. Kurumsal yönetim ana hatları ile işletmenin pay sahipleri, yönetim kurulu, üst yönetim, denetçiler ve paydaşlar arasındaki ilişkileri geliştirip güçlendirerek şirketin güven ve itibarını artırır, sermaye piyasalarının gelişimine katkı sunar. (Özbek, 2010:1.Cilt: 162)

İç denetim eylem ve faaliyetleri düzenli ve disiplinli bir anlayışla, işletmenin kurumsal risklerinin yönetmekte, iç kontrol ortamı ve kontrol süreçlerini değerlendirmekte, tüm bu süreçlerin geliştirilmesine, iyileşmesine katkı sunmaktadır. İç kontrol ve denetim, işletmenin kurumsal yönetim ve kurumsal analiz süreçlerine aşağıdaki katkı ve destekleri vermektedir. (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2012).

İç Denetimin Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Analiz süreçlerine katkıları;

- İşletmenin kurumsal değerlerinin tesisini ve geliştirilmesini sağlar,
- İşletmenin etkin bir kurumsal performans yönetimini sağlar,
- İşletmenin idaresinin hesap verebilirliğini kolaylaştırır,
- İşletmenin karşılaştığı olası risklerin organizasyon içindeki ilgili personel ve birimlere vakitlice iletilmesini temin eder,
- İşletme yönetim kurulu ile iç denetçileri ve bağımsız dış denetçileri arasında koordinasyonu sağlar,
- İşletme yönetim kurulu, işletmenin tepe yönetimi ve iç ve dış denetçileri arasında gereken bilgi paylaşımını temin eder.

5.4 İç Denetimin Yönetim Kuruluna Etkisi

Yönetim Kurulu, bir işletmenin en üst yönetim organı olup, kurul üyeleri işletmenin pay sahipleri tarafından doğrudan atanmakta ve oylama yöntemi ile seçilmektedirler. Yönetim kurulunun en önemli görevi ve sorumluluğu, işletmeyi yasal düzenlemelere uymak kaydı ile pay sahiplerinin çıkarları ve menfaatleri doğrultusunda yönetmektir.

Yönetim kuruluna yasa ile yüklenen birtakım görev sorumlulukların yanında işletmeye karşı temel görev ve sorumluluğu, işletmenin kuruluş amaç ve hedefine uygun şekilde hareket etmesi için işletmenin vizyon ve misyonunun oluşturulması, bu vizyon ve misyona uygun olarak faaliyetin yürütülmesi için tepe yöneticilerin göreve getirilmesi, göreve getirilen yönetim ekibinin kurum amaç ve hedefleri doğrultusunda çalışması için gerekli yetki ve sorumlulukların verilmesini, genel olarak işletmenin, özel olarak ise yönetici ve çalışanların belirlenen vizyon ve misyon doğrultusunda faaliyete devam edip etmediğinin kontrol edilip gözlemlenmesidir (Özbek, 2010:1. Cilt: 162).

Yönetim kurulu bu kontrol ve gözetleme görevini gerek zaman sorunları gerekse konunun teknik uzmanlık gerektirmesi sebebi ile kendi adına yapacak Denetim Komitesi ve bu komiteye bağlı olarak çalışan Bağımsız dış denetçi ve işletme içinde oluşturulan kontrol ortamı ve İç denetçiler vasıtası ile gerçekleştirmektedir.

Gerek dünyada gerekse ülkemizde konuyla ilgili olarak birtakım yasal düzenlemeler yapılarak yönetimin gözetim ve denetim sorumluluğu isteğe bağlı olmaktan çıkartılıp, yasal zorunluluk haline getirilmiştir. Ülkemizde yürürlükte olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun yönetim kuruluna ilişkin hükümlerini barındıran ikinci bölümünün 378. maddesi Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi başlığı altında aşağıdaki düzenlemeyi zorunlu kılmaktadır;

“Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde , yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.”

Bu düzenleme; halka açık işletmelerde ve halka açık olmayan işletmelerde ise denetçinin talebi ile yönetim kurulunun riskin erken teşhisi ve önlenmesi ile gözetim ve

denetim komitesi oluşturmasını zorunlu kılmaktadır. Riskin erken teşhisi ve risklerin önlenmesi komitesi işletmenin karşılaştığı veya karşılaşma olasılığı olan riskler ile ilgili bilgileri denetim komitesi vasıtası ile i denetimden alır. Modern iç denetim süresinde i denetçiler yapmış oldukları denetim ve rehberlik faaliyetleri ile tespit ettikleri kurumsal riskleri ve olası risk odaklarını bağlı buldukları denetim komitesine rapor eder, denetim komitesi ise bu bilgileri Riskin erken teşhisi ve risklerin önlenmesi komitesi ve yönetim kurulu ile paylaşıp, önleyici ve düzeltici aksiyonlar için harekete geçilmesini sağlamaktadırlar. Bu şekilde iç denetim işletmeye değer katıp, denetim komitesine, Riskin erken teşhisi ve risklerin önlenmesi komitesine doğrudan, Yönetim Kuruluna ise dolaylı olarak rehberlik hizmeti vermektedir.

5.5 İç Denetimin Denetim Komitesine Etkisi

Yönetim Kuruluna yasalar ve işletmenin vizyon ve misyonu gereği yüklenen birtakım görev ve sorumluluklar vardır. şirketin yönetim kurulu daha bu görev ve sorumluluklarının bir kısmını gerek konuların uzmanlık gerektirmesi gerekse zaman kısıtları sebebi ile müteselsil sorumlu olunmak kaydı ile oluşturacağı komiteler vasıtası ile yerine getirmektedir. Yönetim Kuruluna bağlı olarak çalışan olan bu komiteler, yönetim kurulu tarafında ağırlığı bağımsız Yönetim Kurulu Üyeleri ve konun Uzmanı kişiler seçilerek oluşturulur.

Kurumsal yönetim gereği oluşturulması gereken komiteler başlıca; Denetim Komitesi, Riskin Erken Teşhisi ve Risklerin Önlenmesi Komitesi, Ücretlendirme Komitesi, Aday ve Ödül belirleme komitesi olup, ihtiyaca göre bu komiteler yönetim kurulu tarafından arttırılabilir, azaltılabilir fakat TTK 378. Maddesinde belirtildiği üzere Riskin Erken Teşhisi ve Risklerin Önlenmesi Komitesi'nde olduğu gibi yasal olarak tesis edilmesi gerekenlerin komitelerin oluşturulması ve etkin olarak çalıştırılması zorunludur.

Kurumsal Yönetim yapısının tesis edilmesinde bütün komiteler önemli rol ve sorumluluklar icra etmektedir. Bu komiteler içinde Denetim Komitesi, inceleme konumuz sebebi ile ayrı bir öneme sahip olup, bu komitenin yapısı ve iç denetim ile ilişkisi üzerinde ayrıca durmak faydalı olacaktır.

Denetim Komitelerine yönelik ilk yasal düzenleme ve çalışmalar 1978 yılında, Amerika Birleşik Devletleri'nde faaliyet gösteren New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE) tarafından yapılmış, bu düzenlemeye göre hisseleri NYSE'e kote olan bütün işletmelerin denetim komitesi oluşturması zorunlu olup, bu komitenin tüm üyeleri bağımsız Yönetim Kurulu Üyeleri arasından seçilmelidir (Dalgıç, 2005).

İngiltere merkezli Londra Menkul Kıymetler Borsası (London Stock Exchange-LSE)'ca talebi üzerine Adrina Cadbury'in yönettiği ekip tarafından hazırlanan ve LSE tarafından kabul edilip yayınlanan "Cadbury Raporu" olarak isimlendirilen rapor, denetim komitelerinin oluşturulmasına ayrı bir önem atfetmiş ve Kurumsal Yönetim ilke ve uygulamalarının geliştirilmesine yönelik yapıcı öneriler sunmuştur. Zira denetim ve denetim komitesi Kurumsal Yapının vazgeçilmez unsurlarıdır.

Denetim Komitesinin temel görevi ve en önemli sorumluluğu işletmenin temel mali tablolarının standartlara uygun olarak hazırlanması, doğruluk ve güvenilirliğinin tesis edilmesi, muhasebe kayıtlarının ve temel mali tabloların zorunlu olarak uyulması gereken yasal standartlara ilave olarak etkin çalışan iç kontrol ortamı ve bağımsız iç denetim tarafından sürekli kontrol edilmesini sağlamaktır (Özbek, 2010:1. Cilt: 180). Mali tablolar standartlara uygun olarak hazırlansa dahi, mali tablolara veri seti oluşturan Muhasebe belgeleri ve muhasebe kayıt sürecinde oluşabilecek hata ve suiistimler mali Tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini zedeler, bu yüzden mali belgelerin doğruluğunun ve kayıt işlemlerinin mevzuata uygunluğunun iç kontrol süreçleri ve iç denetim ile sürekli kontrol altında tutulması gerekir.

Cadbury Rapor, oluşturulmasını önerdiği Denetim Komitesinin görevlerini ve işletmeye sağlayacağı faydaları şu şekilde sıralamıştır; İç kontrolün etkin ve verimli olarak çalışmasının temin edilmesi, sürekli denetlenen disiplinli bir ortam tesis edilerek yolsuzluk ve suiistimallerin azaltılması, bağımsız ve tarafsız komite üyelerinin herhangi bir etki altında kalmadan işletmenin menfaatlerinin korunması için önemli görev üstlenmesi, faaliyetleri yürüten icracı yöneticilere yol gösterip destek olunması, bağımsız dış denetçilerin görevlerini layığı ile yerine getirmesi ve bağımsızlığını koruyabilmesi için ortam yaratılması, iç denetimin bağımsız, tarafsız etkili ve verimli çalışması için gerekli ortamın tesis edilmesi, işletme çıkar guruplarının menfaatlerinin korunması, bu guruplara güven telkin edilmesi, mali tabloların güvenilirliğinin

arttırılması sureti ile işletmenin kolay ve ucuz dış kaynak temin etmesine yardımcı olunması. (Özbek, 2010:1. Cilt:180)

Denetim Komitesinin temel görev ve sorumluluklarını daha geniş kapsamlı olarak aşağıda sıralayabiliriz (Tarr, 2003: 114-115).

Denetim Komitesinin Temel Mali Tabloların Oluşturulması ve Bağımsız Dış Denetim 'in tesis edilmesine yönelik görev ve sorumlulukları;

- İşletmenin devam eden faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının Mali Tablolara doğru ve eksiksiz şekilde yansıtılması için gerekli gözetim ve kontrollerin yapılması,
- Firma faaliyetlerine ilişkin olarak çeşitli platformlarda yapılan açıklama ve duyuruların doğru, güvenilir, anlaşılır ve tatmin edici olması için gerekli gözetim ve kontrollerin yapılması,
- Mali Tablolarda yer alan bilgiler ve faaliyetlere ilişkin açıklama ve duyurularda tatmin edici olmayan hususların ve bilgilerin Yönetim Kuruluna rapor edilmesi,
- Mali tabloları oluşturulması, kamuoyuna duyurulması aşamalarında iç kontrol ve iç denetim 'in gerekli gözetim ve kontrollerin yapılmasının temin edilmesi,
- İşletmeye hizmet verecek olan Bağımsız Dış Denetçinin seçilmesi, denetim anlaşmasının yapılması, anlaşma şartlarının müzakere edilmesi, ihtiyaç halinde denetim anlaşmasını feshedilmesi hususlarında Yönetim Kurulu'na öneride bulunulması,
- Bağımsız Dış Denetçinin etkinlik ve yeterliliğinin gözlemlenmesi, denetçinin mesleki ve etik yeterliliğinin kontrol edilerek, denetim işini yürütürken bağımsız, tarafsız hareket edip etmediğinin gözetilmesi,
- Bağımsız denetçi ile denetim esnasında belirli periyotlarda ve denetim faaliyeti sonunda görüşüp, denetçi tarafından tespit edilen önemlisi denetim bulgularının değerlendirilmesi, mali tabloların doğruluğu için yapılması gereken düzeltme ve revizeler var ise denetçiden düzeltme ve revize için öneri alınması,
- Sona eren Bağımsız Dış denetim faaliyetinin değerlendirilerek etkinlik ve verimliliği hakkında görüş bildirilmesi.

Denetim Komitesinin Kurumsal Risk Yönetimi, İç Denetim ve İç Kontrole yönelik görev ve sorumlulukları;

- İşletmenin etkili çalışan Risk Yönetimi ile etkin çalışan İç Kontrol sisteminin tesis edilmesi ve tesisi edilen bu yapıların görevlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmesini izlemek, Yönetim Kuruluna bu konularda güvence vermek,
- İşletmenin devam edegelen faaliyetleri ile yeni başlayacak faaliyetlerinin karşılaşması muhtemel risklerin tespit edilmesi, etkilerinin analiz edilerek riskten korunmak için gerekli önlemlerin alınmasını takip ve kontrol etmek,
- İşletmenin mali tabloları ile devam eden operasyonel işlerinin kontrolü için tesis edilen iç denetim çalışmaları ile iç kontrol ortamının etkinlik ve verimliliğinin gözlemlenip, kontrol edilmesi,
- İşletmenin İç denetçisinin, iç kontrol ortamının etkin ve verimli olabilmesi için bağımsız ve tarafsızlığının tesis edilmesi,
- İç denetim üst yöneticisinin göreve getirilmesi ve gerektiğinde görevden uzaklaştırılması,
- İşletme vizyon ve misyonuna paralel olarak İç denetim stratejilerinin oluşturulup, stratejiye uygun olarak harekete geçilmesi,
- İç denetim için yönetmelik oluşturulup, onaylanması,
- İç Denetim yöneticisi tarafından hazırlanan dönemsel faaliyet planlarının kontrol edilerek uygulama için onay verilmesi,
- İç denetimin kendisinden beklenen rol ve sorumluluklarını layığı ile yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu kaynak ve olanakların tesis edilmesi,
- İç denetimin departmanının bağlı olduğu Denetim komitesine düzenli olarak raporlama yapması, komite ile uyumlu şekilde çalışmasının temin edilmesi,
- İç denetim sonucunda elde edilen bilgi ve bulguların belirli periyotlar ile kontrol edilip incelenmesi, tespit edilen önemli bulguların zaman kaybetmeden Yönetim Kuruluna rapor edilmesi, tepe yönetimin kritik önemdeki denetim sonuçlarına yönelik gerekli düzeltici, önleyici önlemleri alıp almadığının kontrol edilerek bu hususunda Yönetim Kuruluna rapor edilmesi.

Yukarıdaki açıklamalarda görüldüğü üzere; iç kontrol ortamı ve iç denetim, işletmenin kurumsal yönetim yapısı içinde tesisi edilen ve Yönetim kurulu adına hareket eden denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını yerine getirmesinde kilit rol üstlenmiştir. İç denetim; denetim komitesine bağlı olarak yapmış olduğu çalışmalar ile yönetimin kurulunun işletme misyon ve vizyonunu gerçekleştirilmesinde, pay sahiplerinin haklarının korunmasına katkı sunmakta, güvence hizmeti vermektedir.

5.6 İç Denetimin Kurumsal Yönetim İlkeleri Üzerine Etkileri

Kurumsal Yönetimin temel ilkeleri ve bu ilkelere ilişkin açıklamalar incelendiğinde, kurumsal yönetimin özünün mevcut durumu koruyarak iş faaliyet ve süreçlerini olabildiğince olumlu yönde iyileştirmek, geliştirmek olduğu görülür. Kurumsal yönetimin özünde yer alan koruma ve iyileştirme faaliyetleri aşağıdaki şekilde gerçekleşmektedir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 67).

- İşletmenin maddi varlık ve kaynakları risk ve tehditlere karşı korunur,
- İşletmenin bütün hisse sahiplerinin hakları gerek dikey gerek yatay biçimde korunur,
- İşletme personelinin hak ve menfaatleri yatay ve dikey şekilde korunur,
- İşletme dış çevresinden kaynaklanan risk ve tehditlere karşı korunur.

Kurumsal yönetim esasında; kurucular, diğer pay sahipleri, iç ve dış yatırımcılar, finansman sağlayanlar, tepe yönetim, iç ve dış müşteriler (iç çalışanlar, dış müşteriler), ürün ve hizmet ile işletmeye katkı veren tedarikçiler, kamu kurumları ve diğer tüm paydaşlarının işletmede beklentilerini, hak ve alacaklarını, yasal ve akdi sorumluluklarını uyumlu hale getiren bir yönetim tarzıdır. İç denetim ise bahse konu uyumun sağlanması ve hakların güvence altına alınması için güvence hizmeti ile katkı sunar, bir anlamda kurumsal yönetimin sigortası işlevini üstlenir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 67).

Önceki bölümde ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere Kurumsal Yönetim dört temel ilkesi olan Eşitlik (adillik), Sorumluluk, Şeffaflık ve Hesap verebilirlik ilkeleri üzerinde yükselmektedir. İç denetim birimi tarafından gerçekleştirilen iç kontrol ve

denetim faaliyetleri kurumsal yönetimin bu temel ilkelerinin kurum içinde hayat yaşama alanı bulup kökleşmesine, uygulamaların kurumun olağan uygulamaları ve refleksi haline gelmesine katkıda bulunacaktır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 67).

İç denetimi yürüten iç kontrolör ve denetçiler, kurumsal riskin erken tespiti, önlenmesi ve yönetimi, faaliyet denetimleri ile kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanma etkinliğini izleyip, değerleyip, raporlayarak kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına katkı sunarlar. Bağımsız, tarafsız, etkin olarak yürütülen iç denetim faaliyetleri kurumsal yönetimin etkinliği ve verimliliğin en önemli göstergelerinden biridir. Etkin ve verimli iç denetim süreçleri kurumsal karar alma, strateji ve politika oluşturma süreçlerinde üst yönetime bilgilendirme, yol gösterme ile isabetli karar alınmasına katkı sunar (Abdioğlu, 2008: 193).

İşletme içerisinde iç kontrol ortamının oluşturulması ve bu yapıya bağlı iç denetim biriminin tesis edilmesi, iç denetçilerin mesleki standartlara uygun bir biçimde mesleki faaliyetlerini yürütmesi Kurumsallaşmanın en önemli göstergesidir. Yönetimin Kurumsallaşma yönünde gerçekleştirmiş olduğu bu yöndeki eylem ve faaliyetleri Kurumsal Yönetim kalitesinin artmasına yol açacaktır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 67).

Kurumsallaşma yönünde iyi niyete işe çabalar gösterilirken iç kontrol ve iç denetim görevini yerine getiren çalışanların uluslararası mesleki standartlar gereği bağımsız, tarafsız ve objektif olmaları hayati önem arz etmektedir. İç denetçilerin standartlar ve mesleki etik gereği bağımsız, tarafsız ve objektif olmadıkları bir yapıda standartlara uygun iç denetimden bahsedilemez, iç denetimin standartlara uygun olarak yapılmadığı bir yapıda ise gerçek kurumsallaşmadan bahsedilemez.

İşletmelerde Kurumsal Yönetim yapısının, yani Kurumsallaşmanın özümsemesi ve bir kültür haline dönüşmesi esansında ve sonrasında; iç kontrol ortamı ve denetimden kurumsal anlamda beklenen katkıda artmaktadır. Bu döngü içerisinde kurumsal yönetim sağlıklı şekilde sürekliliğini sağlamak için iç denetime, iç denetim ise varlığını sürdürmek için kurumsal yönetim yapısına ihtiyaç duymaktadır. Karşılıklı etkileyici ve geliştirici niteliğe haiz bu döngü, kurumsal yönetimin temel ilkeleri özelinde aşağıdaki şekilde açıklanabilir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 67).

Kurumsal Yönetim İlkeleri ile İç Denetim arasındaki karşılıklı ilişkiler;

- İç Denetim tarafından, işletmenin temel mali verilerinin ve operasyonel faaliyetlerinin denetlenip kontrol edilmesi, denetim sonrası bu mali verilerin ve faaliyet raporlarının yeterli bilgi ve veriyle paylaşımı **Şeffaflık ilkesinin** tesis edilmesini sağlar.
- İşletme üst yönetiminin politikaları ışığında gerçekleştirilen iktisadi faaliyetler İç Denetim tarafında etraflıca ele alınıp incelenmekte, faaliyet sonuçlarının gerçekliği ve doğruluğu hakkında işletme paydaşlarında güvence hizmeti verilmektedir. Söz konusu kontrol ve değerlendirmeler Yönetim Kurulunun **Hesap Verebilirliğini** kolaylaştırır.
- İşletme yönetimi tarafından işletmenin paydaşlarının haklarının ve sorumluluklarının sınırları belirlenir, iç denetim ise paydaşların bu sınırlar ve yetkiler dahilinde hareket edip etmediği kontrol eder, yönetime ve paydaşlara rehberlik ederek olası menfaat çatışmalarını ve haksızlıkları önlemeye çalışır. İç Denetimin bu yöndeki faaliyet ve rehberliği **Eşitlik ve Adalet ilkelerinin** tesis edilmesine yardımcı olur.
- İç Denetim tarafından İşletmenin faaliyetleri esnasında uyması gereken; toplumun değerlerine saygı, yasal düzenlemelere uyum, mevzuata uygun faaliyette bulunmasını, çevreye, doğaya, ekolojik sisteme zarar vermemesi, topluma ve halka katkı sunması ilkelerine uygun hareket edip etmediğini detaylı bir şekilde kontrol ve analiz edilmektedir. Bu kontrol ve analizler yönetim tarafından dikkate alınarak gerekli düzeltici, önleyici aksiyonlar alınmak suretiyle, Kurumsal yönetimin **Sorumluluk ilkesi** tesis edilmektedir.

5.7 Risk Odaklı İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimi Üzerindeki Etkileri

Kurum yöneticileri işletme amaç ve hedeflerini belirleyip, uygulamaya aşamasına geçmeden önce ve uygulama esnasında bu amaçlara ulaşılmasını engelleyebilecek önemli risk faktörlerini tespit etmeli, tespit edilen bu riskleri bertaraf

etmek için gerekli iç kontrol sistemlerini kurup, geliştirmelidir (COSO, 2003: 67-84). Kurum amaç ve hedeflerini engelleyebilecek, kurum faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebilecek risklerin tespit ve bertaraf edilmesi ancak Risk odaklı iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri ile mümkün olacaktır.

Riskin tamamen bertaraf edilemediği durum ve olasılıklara karşılık riskin makul, kabul edilebilir seviyede tutulması için düzenleyici önlem ve tedbirler alınmalıdır. Tespit edilen risk faktörlerini makul, kontrol edilebilir ve katlanılabilir seviyelerde tutamama olasılığı var ise durum Yönetim Kuruluna rapor edilmeli, gerekli bilgilendirme yapılmalıdır. Yönetim Kuruluna bilgilendirme yapılırken olası risklerin sonuçları, kontrol ortamına uygun olarak alınacak önlemler açık bir şekilde izah edilmelidir (COSO, 2003: 67- 84).

Risk odaklı iç denetim; amaç ve hedeflerine ulaşmak için belirli riskleri öngörüp, katlanılacak risk seviyelerini belirleyip, bu seviyeye uygun olarak faaliyette bulunan işletmenin, öngörülen, kabul edilen bu risk seviyeleri için kalıp kalmadığının iç denetim tarafında sürekli kontrol ve denetim altında tutulmak suretiyle, risklere uygun bir biçimde faaliyetin devam ettiğine dair yönetime güvence ve danışmanlık hizmeti verilmesidir (Griffiths, 2005: 1-2) Yönetim talep eder ise iç denetim birimi mesleki bilgi ve tecrübesi ile risk kabul seviyeleri ile ilgili olarak danışmanlık hizmetinde bulunur. En nihayetinde uygulamaya yönelik kabul edilecek risk seviyeleri Yönetim tarafından belirlenir, iç denetim bu kabullere göre kontrol ve denetim faaliyetinde bulunur.

Risk odaklı iç denetim bakış açısı ve yaklaşımı ile iç kontrol ve denetim faaliyetleri ile işletme faaliyetlerinin uygunluk, yeterlilik ve etkinliğini incelemektedir. Bu kontrol ve incelemeler neticesinde risklerin erken tespiti, tespit edilen risklerin izlenmesi, riskin kontrol altında tutulması için gerekli olacak bilgiler sağlanarak faaliyet alanında geçerli olabilecek en doğru uygulamaları tespit edip, bu uygulamaları hayata geçirebilme imkânı doğabilmektedir (Thomas, 2006: 1-6).

Risk esaslı iç kontrol ortamı ve iç denetim yaklaşımında risklerin erken tespit edilmesi, kuruma en az zarar verecek bir şekilde yönetilmesi, bertaraf edilmesine büyük önem verilirken, geleneksel iç denetim yaklaşımından bu durum biraz daha farklılık göstermektedir. Geleneksel iç denetim yaklaşımında genellikle riskler gerçekleşikten sonra hasar tespiti ve riskin sebepleri tespit edilip raporlanmakta, risklerin tekrar

etmemesi için yönetime görüş ve öneri seti sunulmaktadır. Oysa Risk esaslı iç denetim risk gerçekleşmeden önce tespit, önlem ve danışmanlık için faaliyette bulunmaktadır, amaç riskin gerçekleşmeden önlenmesi, kurumun zara ve ziyana uğramamasıdır.

Risk esaslı iç denetim yaklaşım faaliyetlerinde öncelikle işletme tepe yönetiminin makul, kabul edilebilir ve elde etme olasılığı yüksek hedef ve amaçlar oluşturup oluşturmadığı incelenir, analiz edilir. Akabinde; işletme yönetimin belirlenen, kayıt altına alınan bu amaçlarına ulaşmak için girişeceği faaliyetlerde işletmenin maruz kalabileceği riskleri doğru tespit edip etmediğine, yapılan tespitlere göre riskten kaçınmak, korunmak için gerekli uygulama önemlerin tespit edilip, bu önlemlere uygun hareket edilip edilmediğine bakılır. Üst yönetim tarafından tespit edilen, kabul edilen riskler ve risklerden korunma, kaçınma eylem planı iç denetim departmanı, bağımsız iç denetçi için makul ve kabul edilebilir seviyede olmalıdır. Yönetimin risk tespiti, riskten korunma eylem ve planları makul ve kabul edilebilir seviyelerde olsa dahi İç denetim birimi yönetimden etkilenmeden bağımsız ve tarafsız olarak mesleki bilgi ve tecrübesi ile riskleri belirlemeli, risklerin önlenmesi için eylem planı oluşturmalı, yönetimin eylem planının uygulanmasını gözlemleyip takip ederken, kendi eylem planı ve erken uyarı sistemlerini aktif tutmalıdır. (The Institute of Internal Auditors – UK and Ireland, 2003: 1-4).

Risk odaklı iç denetimin temel amacı; iç kontrol ve risk yönetimi yapılarının tasarımın doğru olup olmadığıyla ilgilenilmesini sağlamaktır. İç kontrol, iç denetim ve risklerin erken tespiti ve yönetiminin uyum içinde çalışıp, işletmeye katkı sunması amaçlanmaktadır. Kurumsal risk yönetimi ve risk odaklı iç kontrol uygulamaları ile işletmenin maruz kaldığı risk yönetimde ne kadar başarılı olunduğunun incelenip analiz edilmesi, sonuçların rapor edilmesinde risk odaklı iç denetimin konusudur.

İç denetim fonksiyonunun, işletmenin risk yönetimi üzerindeki katkısı; risklerin önceden öngörülerek tespit edilmesi, tespit edilen risklerin işletme olası menfi etkilerinin analiz edilip ölçebilmesi, bu risklerden kaçınılması, kaçınılması mümkün olmayan risklerin etkilerinin en aza indirmesi hususlarında plan ve strateji önerileri ile birlikte Yönetim Kuruluna ve Denetim Komitesine bilgi ve güvence vermek şeklinde özetlenebilir (Özbirecikli ve Tüm, 2015:73) İç denetim birimi bu aşamada denetim ve kontrol süreçlerinin birkaç adım ötesine geçip, riskler gerçekleşmeden tespiti, önlenmesi hususlarında yönetimi bilgilendirip, oluşturmuş olduğu plan ve strateji ile

işletme yönetimine aktif olarak katılmakta, işletme yönetim politikasının oluşturulmasında önemli rol üstlenmektedir.

İç denetimin üstlenmiş olduğu rol ve sorumluluklar ile işletme ve kurumların paydaş ve çıkar guruplarının haklarının korunması, yönetim kurulunun, kamuoyunun denetimden geçmiş doğru bilgiler aydınlatılması ve kurumsal şeffaflık açısından sigorta görevi görmektedir. Bu sigorta işlevinin etkin olarak devrede olabilmesi için iç denetimin faaliyetlerinin uluslararası mesleki standartlara, ilkelere uygun olarak yapılması ile mümkündür. İç denetim eylem ve faaliyetlerinin kendisinden beklenen etkiyi ve verimliği sağlaması için yönetim kurulu üyelerinin bir kısmının katıldığı, konusunda uzman kişilerden oluşan denetim komitesinin oluşturulması önem arz etmektedir. Bu komite iç denetim faaliyetlerine nezaret etmeli, iç kontrol sisteminin ve kontrol ortamının oluşturulmasına destek olmalıdır, gerekirse bu konudan dışarıdan profesyonel hizmet ve destek alınmalıdır. Kurumsal Yönetim'in bir işletmede tam olarak uygulanması, kökleşmesi için ilgili tüm çıkar guruplarının, iç ve dış müşterilerin, sivil toplumun, kamuoyunun kurumsal yönetim ile ilgili hak ve sorumluluklarının bilincinde olup, haklarına sahip çıkması, haklarının takipçisi olması ile mümkün olacaktır (Uzun, 2006).

Esasında iç denetim, işletmenin faaliyetlerini daha da geliştirmek, faaliyetlere değer katmak, işletmenin etkinliği ve sürekliliğini amaç edinmiş tarafsız, nesnel, danışmanlık ve güvence hizmetlerinin bütünüdür. İç denetim bu çerçevede, risk yönetimi, sağlıklı işleyen kontrol ortamı, kurumsal yönetim süreçlerinin izlenmesi, yönetim etkinliğinin değerlendirilmesi süreçleri ile işletmenin amaçlarına ulaşmasına katkı sunmaktadır. İç denetim faaliyetlerini değerli kılan, diğer denetim süreçlerinde ayıran en önemli fark; iç denetimin hissedarlara, çıkar guruplarına, ilişkili tüm taraflara güvence ve danışmanlık hizmetlerini eş anlı olarak sunmasıdır (Ergüden, 2012: 50).

BÖLÜM 6. METODOLOJİ

6.1 Problem

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. (www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi)

Kurumsal Yönetim, bir şirketin, hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde, mali kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede de hissedarları için uzun dönemde ekonomik kazanç yaratarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve gönüllü özel sektör uygulamaları bileşimidir.(Ira M. Millstein)

Kurumsal yönetimle ilgili düzenlemeler dört temel ilkeye odaklanmaktadır: Adillik, Şeffaflık, Hesap verebilirlik ve Sorumluluk. (<http://tkyd.org/tr/sss-kurumsal-yonetim-ilkeleri-nedir.html>)

Bir kurumun sağlıklı büyümesi, gelişmesi, faaliyetlerini yasa ve düzenlemelere uygun olarak uzun süre sürdürmesi, menfaat sahiplerinin haklarının korunması, riskleri önceden görüp önlem alması, riskleri fırsata çevirmesi için şüphesiz yukarıda sıralanan Kurumsal Yönetim ilkelerini özümseyip uygulaması, Kurumsal Risk Yönetimini uygulaması ve uygulama sonuçlarını sıkı takip etmesi ile mümkündür.

İç denetimin Kurumsal Yönetime katkısı ve etkisi nedir?

Kurumsal Yönetimin etkin ve verimli şekilde uygulanması, Kurumsal Yönetim İlkelerinin hayata geçirilip etkin sonuç alınmasına iç denetim, İç kontrol sistemleri nasıl katkı sunar?

6.2 Amaç

Araştırmamın amacı;

İç Denetimin, organizasyonlarda nesnel güvence sağlamak ve danışmanlık faaliyetleri çerçevesinde yapmış olduğu Uygunluk Denetimi, Performans Denetimi, Finansal Tablo denetimi ve Bilgi Teknolojileri denetiminin genel olarak Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetim İlkelerinin etkin ve verimli uygulanmasına katkısı ve etkisini araştırmaktır.

Risk odaklı iç denetimin, organizasyonun hedeflerine ulaşmasını etkileyen tehdit ve fırsatların tespit edilerek tanımlanması, değerlendirilmesi, bunlara verilecek cevapların tespit edilmesi, rapor edilmesi için tüm kurum çapında uygulanan Kurumsal Risk Yönetimine katkısı ve etkisini araştırmaktır.

Bu amaçla cevaplandırılmaya çalışılan sorular şunlardır;

- İç denetimin Kurumsal Yönetimin etkinliği, verimliliği ve sürdürülebilirliğine katkısı ve etkisi nedir?
- İç denetim' in Kurumsal Yönetim ilkelerine ve bu ilkelerin verimli şekilde uygulanıp etkili sonuç alınmasına katkısı ve etkisi nedir?
- Risk odaklı iç denetimin Kurumsal Risk Yönetimine katkısı ve etkisi nedir?

6.3 Önem

Kurumsal yönetim, sermaye piyasalarının küresel bir konuma ulaşmasına paralel olarak, kuruluşların kaynaklarını etkin bir biçimde kullanmalarını ve sürdürülebilirliklerini farklı çıkarların dengeli bir şekilde şirket stratejilerine yansıtılması yoluyla sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. Kurumsal yönetim çalışanlar arasındaki amaç birliği kavramı diğer menfaat sahiplerini de kapsayacak şekilde

genişleterek, yönetim performansının objektif olarak izlendiği sistemleri oluşturmakta ve performans artışına olanak sağlamak amacındadır.(<http://tkyd.org/tr/sss-kurumsal-yonetim-neden-gereklidir.html>)

Kurumsal yönetimin amacına ulaşmasını, etkinliğini ve verimliliğini sağlayan işletme içi en önemli birimlerden birisi iç denetimdir. İç denetim, işletmelerin kontrol ve yönetsel süreçlerini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirerek, işletmede gerçekteşen işlem ve faaliyetlerin kurumsal yönetim anlayışına uygunluğunu arttırmayı hedefler. İşletmelerde oluşturulacak olan iç denetim faaliyetleri ve kontrol ortamı kurumsal yapının oluşturulması ve geliştirilmesi açısından önem taşır.

İç denetim, iş risklerinin önceden tespit edilip yönetilmesi, önlem alınması, düzeltici, önleyici faaliyetlerde bulunulması, iç kontrol süreçlerinin etkin şekilde çalışmasının sağlanması faaliyetleri ile Kurumsal Risk Yönetimi faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğine katkıda bulunup, yönetime makul güvence vermektedir.

Yönetim Kurulu tarafından hedeflenen Kurumsal Yönetim yapısına geçiş ve Şirketin Kurumsal Yönetim ilkelerine göre yönetilmesi karar ve hedefinin uygulanıp uygulanmadığı, uygulamanın etkili ve verimli olup olmadığı, uygulamada doğan aksaklıkların tespiti ve düzeltici önlemler ancak bağımsız, tarafsız İç Denetim faaliyetleri ile mümkündür. İç denetimin hiç olmadığı veya etkin, verimli olmadığı işletmelerde üst yönetim tarafından alınan Kurumsal Yönetim vb. karar ve uygulamalar kağıt üstünde kalıp uygulanmama, eksik/yanlış uygulanıp kuruma zarar verme riski taşır. Bu yüzden etkin, bağımsız, tarafsız İç denetim, yönetim tarafından alınan kararların uygulanıp uygulanmadığını, uygulamanın zamanında ve doğru yapılıp yapılmadığını, uygulamanın sonuçlarının takip ve kontrol edip üst yönetime aynı zamanda güvence hizmeti vermektedir.

6.4 Araştırmanın Türü ve Önermeler

Araştırmanın türü nitel olup, nitel araştırma olduğu için değişkenleri yoktur. Nitel araştırma olması sebebi ile araştırmada hipotez yerine önermeler kullanılmıştır.

Araştırmanın Önermeleri :

- (O0): İç denetimin kurumsal yönetim üzerine etkisi yoktur.
- (O1): İç denetimin kurumsal yönetim üzerine etkisi vardır.
- (A1): İç denetimin kurumsal yönetimin etkinliği ve verimliliğine olumlu etkileri vardır.
- (A2): İç denetimin kurumsal yönetimin sürdürülebilirliği üzerine olumlu etkileri vardır.

- (A3): İç denetimin kurumsal yönetimin yapısını geliştirici etkileri vardır.
- (A4): İç denetimin Yönetim Kurulunun gözetim ve denetim görevlerini yerine getirmesinde destekleyici ve olumlu etkileri vardır.
- (A5): İç denetimin denetim komitesinin görevlerini yerine getirmesinde destekleyici ve olumlu etkileri vardır.
- (A6): İç denetimin kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması ve geliştirilmesine olumlu etkileri vardır.
- (A7) Risk odaklı iç denetimin kurumsal risk yönetiminin tesis edilmesinde olumlu ve geliştirici etkileri vardır.

6.5 Varsayımlar

İç Denetim faaliyetleri çerçevesinde bağımsız ve tarafsız iç denetçiler tarafından uygulanan uygunluk denetimi, performans denetimi, finansal tablo denetimi ve bilgi teknolojileri denetimleri Kurumsal Yönetimin adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin etkin ve verimli şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol eder, denetler, yönetime danışmanlık hizmeti verip, üst yönetime ve paydaşlara makul güvence verir.

6.6 Sınırlıklar

Araştırmamada, iç denetimin ve iç kontrol faaliyetlerinin kurumsal yönetimin uygulamalarına, kurumsal yönetim ilkelerine katkısı, destekleyici ve geliştirici etkisi incelenecektir.

Kurumsal yönetim ve ilkelerinin işletmede etkin ve verimli şekilde uygulanması için uzmanlardan oluşan bağımsız, tarafsız ve etkin iç denetim birimine ihtiyaç olduğu, kurumsal yönetim uygulamalarının iç denetim faaliyetleri olmadan başarılmasının mümkün olmayacağı incelenecektir.

Her kurum veya işletmede formel veya in formel iç kontroller mutlaka vardır, kontrolü olmayan işletme bulup, profesyonel anlamda iç kontrol süreçlerini uygulayan işletme ile karşılaştırmak, analiz etmek imkansıza yakındır. Formel kontrol süreçleri olmayan işletmede Kurumsal yapıdan bahsedilemez. Bu sebeple kontrolü olan/olmayan işletmenin yerine iç kontrolü etkili ve verimli olan işletmelerde iç denetimin kurumsal yönetime katkısı incelenecek ve yorumlanacaktır.

6.7 Tanımlar

Araştırmamda; iç denetim, iç denetim uygulamaları ile alt terimlerin tanımı ve açıklaması ile kurumsal yönetim, kurumsal yönetim ilkelerinin tanımı, açıklaması yapılacaktır.

6.8 Yöntem

Araştırmamın hazırlanmasında yerli ve yabancı kaynaklar incelenecek. Konuyla ilgili yetkili kuruluşların rapor ve düzenlemeleri incelenecek. Yasal düzenlemeler araştırılıp incelenecek. Konuyla ilgili kitap, dergi, makale ve yayımlanmış/yayımlanmamış tezlerin taraması yapılıp, bu kaynaklardan yararlanılacaktır.

Yöntemin her aşaması ile ilgili özet açıklamalar aşağıda verilmiştir.

6.8.1 Araştırma Modeli

Araştırma modelim “tarama” (survey) olup; Konuyla ilgili Kitap, Dergi, Makale ve yayımlanmış/yayımlanmamış tezlerin taraması yapılacaktır.

6.8.2 Veriler ve Toplanması

Araştırmamda belge tarama yöntemi ile nitel veriler toplanıp, incelenip, yorumlanıp sonuca ulaşılmaya çalışılacaktır.

6.8.3 Verilerin Çözümlemesi ve Yorumlanması

Toplamış olduğum nitel verileri okuyup, analiz edip, muhasebe ve iç denetçilik mesleki bilgim ile çözümleyip, yöneticilik tecrübem ile sentezleyip yorumlamaya çalışacağım.

6.9 Süre ve Olanaklar

“İç Denetimin Kurumsal Yönetime Etkisi” konusu üzerine 2018-2019 Güz Dönemi başlangıcı olan 17.09.2018 tarihinden beri inceleme ve araştırma yapıyorum. Konuyla ilgili belge taraması için yeterli olanaklarım var. Konuyla ilgili inceleme, araştırma ve analizlerim devam etmekte olup, araştırma konumun kabul edilmesi onaylanması durumunda çalışmamı Akademik Takvime paralel olarak 2019-2020 güz dönemi sonuna kadar tamamlamayı planlıyorum.

BÖLÜM 7. SONUÇ

İkinci Dünya Savaşı sonrasında başlayan Soğuk Savaş'ın 1980'li yıllarda sona ermesinin ardından hız kazanan küreselleşme ile ülkeler arasındaki ticari sınırların adeta yok olması, gelişen ticari ilişkiler, bu yapıya paralel olarak çok uluslu işletmeler'in yaygınlaşması birtakım avantajlar yaratmış fakat bu avantajların yanında birçok soruna da yol açmıştır. Bu süreçte, yeni açılan bakir pazarlarla birlikte işletmeler arasında yaşanan rekabet, kâr ve pazar payını acımasızca artırma girişimleri dünyada şirket skandallarına, suiistimallere ve tüm bunların sonucunda ortaya çıkan işletme iflaslarına, çalışanların işsiz kalmasını ve ekonomik krizlere neden olmuştur.

Tüm bu olumsuz gelişmelerin işletmelerin yönetim ve karar alma süreçlerinin yöneticilerinin insafından ve inisiyatifinden kurtarılıp açık, net, şeffaf ve objektif kriterlere bağlanmasıyla son bulacağı öngörülmüştür. Bu itibarla gerekliliği ve çerçevesi belirlenen kurumsal yönetim, işletmelerin günümüz rekabet koşullarında faaliyetlerinde başarılı olmaları, risklere karşı erken önlem almaları, sınırlı kaynakları etkin ve verimli

olarak kullanmaları ve en önemlisi sürdürülebilirlik için ihtiyaç duyulan temel yönetim haline gelmiştir.

Uluslararası İç denetim standartlarına uygun olarak zamanında yapılan tarafsız, bağımsız iç denetim faaliyetleri; işletme yönetimine güvence ve danışmanlık hizmetleri vererek kurumsal yönetimin yerleşmesine, gelişmesine ve dolaylı olarak işletmenin etkinliği ve verimliliğine katkı sunacaktır.

Son tahlilde, kurumsal yönetim prensiplerinin icrasında yönetim kurulunun liderliği, denetim komitelerinin etkili faaliyetleri, uluslararası standartlar çerçevesinde yapılan profesyonel, bağımsız iç denetim ile bağımsız ve tarafsız dış denetim faaliyetleri kurumsal risk yönetiminin hayata geçirilmesi önemli başarı faktörlerinin başında gelmektedir. Olağan faaliyetlerinde karşılaşılabilecek muhtemel riskleri ön görüp, bu risklerden korunmak için kurumsal risk yönetimini yürüten bir iç denetim yaklaşımını bünyesinde bulunduran işletmeler çok daha etkili, verimli ve kontrollü olarak riskten korunma olanağına kavuşacaktır. Yanlış, hile, hata ve suiistimallerin gerçekleşebilme ihtimalini dikkate alan işletmeler, kurumsal yönetimin şeffaflık ve hesap verebilirlik prensiplerini hakkıyla hayata geçirebilmek bakımından işletme yapılarında iç denetim faaliyetlerine gerekli ihtimamı göstermeli, iç denetim biriminin bağımsız ve tarafsız olarak çalışması için gerekli ortam ve organizasyon yapısı oluşturulmalıdır.

İç denetimden beklenen faydanın sağlanması, kurumsal yapıya beklenen katkıyı tam olarak verebilmesi için öncelikle işletme üst yönetimi iç denetime gereken önemi vermeli, iç denetim biriminin tarafından raporlanan eksikliklerin, hataların üzerine gidilip düzeltici önleyici faaliyetler (DÖF) ile gerekli aksiyonlar hızlı şekilde alınmalı, kurumsal yönetime katkı sunacak olan iyileştirici öneriler bazı departmanları, yöneticileri rahatsız etse dahi bu öneriler göz ardı edilmeden değerlendirilmeli, uzun vadede; işletmeye, kurumsal yapıya değer katacak öneriler aşamalı olarak hayata geçirilmelidir.

Etkin, verimli, tarafsız en önemlisi bağımsız iç denetim faaliyetleri Kurumsal Yönetimin tam anlamı ile uygulanıp, özümsemesi, kökleşmesi için ön koşuldur. Kurumsal Yönetimi temenni olmakta çıkarıp işletmenin en tepesinden en küçük, en ücre birimlerine kadar sirayet etmesi, işletmenin vizyon ve misyonun gerçekleştirilmesi ve

dış çevre ile uyumlu sürdürülebilir faaliyetler için iç denetim büyük ihtiyaç ve en güçlü enstrümanıdır.





KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Hasan. *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB – 100 Örneği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE, 2007.
- Abdioğlu, Hasan. “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 şirketleri Üzerine Ampirik Bir alışma,” **MODAV Dergisi**. 4: 185-207, 2008.
- Aguilera, Ruth V. and Alvaro Cuervo-Cazurra. “Codes of Good Governance Worldwide: What is the Trigger?” **Organization Studies**. 25: 415-443, 2004.
- Akdoğan, Yunus Emre ve Boyacıoğlu, Melek Acar. “Türkiyede Kurumsal Yönetim: Genel Bir Değerlendirme”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 24: 12-39, 2010
- Aktan, Coşkun Can. “Kurumsal şirket Yönetimi,” Dokuz Eylül Üniversitesi, **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**. 1: 150-191, 2013.
- Akyel, Recai. “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim Ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi,” **.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 3: 1-22, 2010.
- Aras, Güler. “İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma Ve İ Denetim”, **İç Denetim Dergisi**. 16: 20-21, 2006.
- Arslan, Cemil, 2014, **İç Denetim, Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları**. 1. Baskı. İstanbul: T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını, Yayın No 82, 2014
- Babuşcu, şenol ve Hazar, Adalet. **SPK Kurumsal Yönetim Derecelendirme Uzmanlığı Sınavlarına Hazırlık, Kurumsal Yönetim**. Ankara: Akademi Spk Lisanslama Serisi:52, 2007
- Baransel, Atilla. **ağdaş Yönetim Düşüncesinin Evrimi**. 3.Baskı. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, 1993.
- Baykara, S. Tunahan. “OECD Ülkelerinde İç Denetim”, **Denetişim Dergisi**. 14: 42-58, 2014.
- Berberoğlu, Güneş N. “Örgütsel Etkinlik”, **Eskişehir AÜ İİBF Dergisi**. 3: 125-130, 1985.
- Boyacıoğlu, Namıka. *Firma Değerı ve Firma Performansları Üzerinde Kurumsal Yönetimin Rolü: Bış Kurumsal Yönetim Endeksine Kayıtlı Firmalar Üzerinde Bir Uygulama*. Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2017.
- Clarke, Thomas. **Theories of Corporate Governance**. The Philosophical Foundations of Corporate Governance, Routledge, Taylor & Francis Group, London, New York. Coso. Internal Control – Integrated Framework, 2007.

- COSO Internal Control -**Integrated Framework: Executive Summary**, 1992
[http://www.coso.org/dokuments/internal %20framework.pdf](http://www.coso.org/dokuments/internal%20framework.pdf)
- COSO Internal Control – **Integrated Framework**. 2003.
<https://www.coso.org/Documents/COSO-CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf>
- Çatıkkaş, Özgür. **Kurumsal Yönetim İlkeleri**. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, 2013.
- Dalgıç, Özgür. “Bankalarda Kurumsal Yönetim Kapsamında Denetim Komiteleri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme”, **Active: Bankacılık ve Finans Dergisi**. Ocak-Şubat 2005.
- Daniela, Petraşcu. “Internal Audit: Defining, Objectives, Functions and Stages”, **Studies in Business and Economics**, 238-246, 2010
- Diñer, Banu. “Kurumsal Yönetimin Farklı Teoriler Yoluyla Değerlendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. 36: 15-25, 2013.
- Dragomir, Voicu D. “Highlights for a History of Corporate Governance”, **European Journal of Management**, 2008 (in press) ISSN: 1555-4015, 2008.
- Ergüden, Engin (2012). “Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İşletmelerde İç Denetim'in Rolü Ve Yeni Türk Ticaret Kanunun'da İç Denetim”, **Kurumsal Yönetim Dergisi**. 17: 48-55, 2012.
- Eser, Serdar. “Kurumsal Yönetim Derecelendirilmesi Ve Kurumsal Yönetim Endeksi”, **IX Ulusal İç Denetim Konferansı: Türkiye’de İç Denetimin Yol Haritası, 16.09.2005**, İstanbul Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği (Tide), 2005.
- Ertuğrul, Ayşe Nilgün. “İç Kontrol ile Kurum Kültürü İlişkisi ve Anadolu Üniversitesi Araştırması”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)**. 1: 63-100 2013.
- European Court of Auditors, **Financial and Compliance Audit Manual**, European Court of Auditors Directorate of Audit Quality Control, 2017.
- Fama, Eugene F. and Jensen, Michale. C. “Separation of Ownership and Control”, **Journal of Law And Economics**, 26: 301-325, 1983.
- Freeman, R. Edward. **Strategic Management: a Stakeholder Approach**, Cambirdige Universty Press, New York, 2010.
- Griffiths, Phil. **Risk- based Auditing**, England: Gower Publishing Li-Mited, 2005.
- Gürer, Hüseyin. “Yönetim Kontrol Aracı Olarak Muhasebe”, **18. Türkiye Muhasebe Kongresi**, 23-24 Eylül 2010-Ankara: 66-70, 2010.
- Güzeldere, Harun. *Kurumsal Şeffaflık, Firma Değeri ve Firma Performansları İlişkisi: BİST İncelemesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Finans Bilim

- Dalı, 2014.
- Hayes Rick, Dassen Roger, Schilder Arnold Ve Wallage Philip, **Principles of Auditing: An Introduction to International Standarts on Auditing**, Essez, Pearson Education Limited, 2005.
- Intosai Development Initiative, **Compliance Audit Issai Implementation Handbook**. Intosai Development Initiative, 2018.
- Iqbal, Zamir. **Corporate Governance Framework**. The World Bank Global Islamic Finance Development Center Istanbul, 2017.
- Jensen, M.C. and Meckling, W.H. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs And Ownership Structure. **Journal of Financial Economics**. 3: 305-359, 1976.
- Karagiorgos, Theofanis. George Drogalas, Petros Christodoulou Ve Mi- Chail Pazarskis. “**Conceptual Framework, Development Trends And Future Prospects of Internal Audit: Theoretical Approach**”, 2010. https://www.researchgate.net/profile/George_Drogalas/publication/27382676_Conceptual_Framework_Development_Trends_and_Future_Prospects_of_Internal_Audit_Theoretical_Approach/links/00b7d521ef8e6dd2e4000000.pdf
- Kaygusuzoğlu, Mehmet ve Şaşa, Kemal. “Güneydoğu Anadolu Bölgesi’ndeki İşletmelerde Kurumsal Yönetim KOBİ’ler Üzerine Bir Uygulama” **Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 21: 968-1003, 2015.
- Kurnaz, Niyazi. *Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2006.
- Merhout, Jeffrey and Havelka, Douglas. **Information Technology Auditing: a Value-Added IT Governance Partnership between IT Management and Audit**, Communications of the Association for Information Systems, 23: 462-483, 2008.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. **İç Denetim Nedir**. Ankara: 2020. <https://www.hmb.gov.tr/ic-denetim-nedir>
- Thomas, A. Lee. **Financial Reporting & Corporate Governance**. San Francisco: John Wiley & Sons, Ltd., 1 st Edition, 2006.
- OECD. OECD Corporate Governance Factbook, 2019, <https://www.oecd.org/corporate/Corporate-Governance-Factbook.pdf>
- Özbek, Çetin. **İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol**. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:3, 1.Cilt, 2010.
- Özbirecikli, Mehmet ve Tüm, Kayahan. **Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü**. Adana: Karahan Kitapevi, 2015.

- Özeren, Baran. “İç Denetim, Standartları Ve Mesleğin Yeni Açılımları”, **Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi**. 8: 1-61, 2000.
- Pesqueux, Yvon. “Corporate Governance And Accounting Systems: A Critical Perspective”, **Critical Perspectives on Accounting**. 16: 797–823, 2005.
- Polat, Erhan. Malatya, *Aile Şirketlerinde Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Kurumsal Risk Yönetimi Ve İç Kontrol Sistemi: TRC3 Bölgesi Uygulaması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, 2018.
- Rezaee, Zabihollah and Riley, Richard. **Financial Statment Fraud Prevention and Detecion**. Jhon Willey&Sons, INC, Second Editon, 2002.
- Sağlar, Jale Ve Tuan, Koray. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri,” **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 1: 343-358, 2009.
- Serçemli, Murat. *İç Denetim Stratejisinde Sürekli Denetim Yaklaşımı, BIST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma*. Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, 2015.
- Sezgin, Cüneyt. “Dünya Ve Türkiye’de Yönetişim”, **İç Denetim Dergisi**. 3: 6-11, 2002.
- Shleifer, Andrei and Vishny, Robert.W. A Survey of Corporate Governance. **The Journal of Finance**. 52: 737- 783, 1997.
- Sönmez, Asuman ve Toksoy, Andaç. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye’deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği. **Maliye Finans Yazıları**. 92: 51-90, 2011.
- Şahin, Ali. “Örgüt Kültürü-Yönetim İlişkisi ve Yönetimsel Etkinlik”, **Maliye Dergisi**. 159: 21-35 2010.
- İşıklar, Aytül Serçe. *İç Denetim Hizmet Kalitesi Ölçümü*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Yaşar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, 2017.
- Kara, Suat ve Yereli, Ayşen N. “İç Denetimde Risk Yönetimi ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası- İmalat Sanayi Sektöründe Bir Uygulama”, **Muhasebe Finansman Dergisi**. Nisan 2012: 65-86, 2012.
- Karayel, Mete. *Türkiye’de Kurumsal Yönetimin Dünü, Bugünü Ve Yarını: İmkb 100 Şirketlerinde Kurumsal Yönetim Derecelendirme Çalışması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, 2011.
- Radu, Maria. Corporate Governance, Internal Audit and Environmental Audit The Performance Tools in Romanian Companies. **Accounting and Management Information Systems**. 11: 112-130, 2012.
- Tarr, Richard. H. **Establishing an Internal Audit Activity Manual**. The Institute Internal Auditors, IIA Publications, 2003.
- Tektüfekçi, Fatma. “İç Denetimin Değişen rolü: Değer Yaratmak”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)**. 2: 79-108, 2008.

- The Institute of Internal Auditors – **UK and Ireland**, 2003.
<https://www.iaa.org.uk/about-us/>
- The Institute of Internal Auditors. **Uluslararası İç Denetim Standartları**, 2011.
https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards_2011_Turkish.pdf
- The Institute of Internal Auditors. **İç Denetim: Güvence, İlgörü Ve Nesnellik**. IIA Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2019a.
https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IIA_Ic_Denetimin_Paydaslar_Icin_Degeri_Detay.pdf
- The Institute of Internal Auditors. **Definition of Internal Auditing**, 2019b.
<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
- The Institute of Internal Auditors. **Mission of Internal Audit**, 2019c.
<https://Na.Theiia.Org/Standards-Guidance/Pages/Mission-of-Internal-Audit.aspx>
- The Institute of Internal Auditors. **Core Principles For The Professional Practice of Internal Auditing**, 2019d.
<https://Na.Theiia.Org/Standards-Guidance/Mandatory-Guidance/Pages/Core-Principles-For-The-Professional-Practice-Of-Internal-Auditing.aspx>
- The Institute of Internal Auditors. **Code of Ethics**, 2019e.
<https://Na.Theiia.Org/Standards-Guidance/Mandatory-Guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>
- The Institute of Internal Auditors. **Planning**, 2019f.
<https://na.theiia.org/Standards-Guidance/Performance-Standards/Pages/Performance-Standards.aspx>
- The Institute of Internal Auditors. Reporting to Senior Management and The Board, 2019g.
<https://Na.Theiia.Org/Standards-Guidance/Performance-Standards/Pages/Performance-Standards.aspx>
- The Institute of Internal Auditors. **Performance Standarts**, 2019h.
<https://na.theiia.org/Standards-Guidance/Performance-Standards/Pages/Performance-Standards.aspx>
- The International Standards of Supreme Audit Institutions. **Compliance Audit Standard, Copenhagen**, T.Y.
- Tufan, Mehri ve Görün, Mustafa. “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”, **Sayıştay Dergisi**. 89: 115-135, 2013.
- Türedi, Hasan ve Karakaya, Gencay ve İldem, Mehmet. “Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi”, **Sayıştay Dergisi**. 96: 55-74, 2015.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü. **IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, İç Denetim Terimler Sözlüğü**. 2011.

<https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IcDenetimTerimlerSozlugu.pdf>

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD). **OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri**. 2015.

<http://www.tkyd.org/tr/faaliyetler-haberler-g20oecd-kurumsal-yonetim-ilkeleri.html>

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD). **Kurumsal Yönetim İlkeleri nelerdir**. 2020.

<http://tkyd.org/tr/sss-kurumsal-yonetim-ilkeleri-nedir.html>

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD). **Kurumsal Yönetim İlkeleri İşığında Aile Şirketleri Yönetim Rehberi**. 5. Baskı. İstanbul: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları, Caretta, 2013.

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD). **Ekonomi Gazeteciliği için Kurumsal Yönetim El Kitabı**. 1.Baskı. İstanbul: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları, Pasifik Ofset Ltd.Şti., 2011.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü. **IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları (Standartlar)**, 2016.

<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>

Uzay, Şaban ve Tanç, Ahmet. *İç Denetim Uygulamalarına Yönelik Global Genel Bilgi Tabanı (CBOK) Araştırması: Türkiye ve Avrupa Ülkeleri Sonuçlarının Karşılaştırılması*. TİDE Akademik Forum, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:2, 2010.

Uzun, Ali Kamil. “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, **Kurumsal Yönetim Dergisi**. Ağustos, 2006.

Uzun, Ali Kamil. *İç Denetim Nedir?* Deloitte. 2008.

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale-D%C3%BCnya.pdf>

Uzun, Ali Kamil. *İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü Ve Katma Değeri*, Deloitte.2008.

<http://www.denetimnet.net/Pages/isletmelerdeicDenetimFaaliyetininRolu.aspx>

Zahra, Shaker A. and Pearce, John. “Boards of Directors and Corporate Financial Performance: A Review and Integrative Model”, **Journal of Management**. 15: 291-334, 1989.

1050 Sayılı Muhasebe-İ Umumiye Kanunu, 1927.

https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntb

[mmc005/kanuntbmmc005/kanuntbmmc00501050.pdf](https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.501050.pdf)

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu, 2003.

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2011.

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>

