

**T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**İŞLETMELERDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN  
İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**ASLI SARI**

**İSTANBUL, 2013**

**T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**İŞLETMELERDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN  
İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**ASLI SARI**

**Danışman : Prof. Dr. Hasan TÜREDİ**

**İSTANBUL, 2013**

**T.C.**  
**İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ONAY SAYFASI**

**Yüksek Lisans öğrencisi Aslı SARI'nın "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi" konulu tez çalışması jürimiz tarafından Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği □ / oyçokluğu □) ile başarılı bulunmuştur.**

	<b>Adı – Soyadı</b>	<b>İmza</b>
<b>Tez Danışmanı</b>	<b>: Prof Dr. Hasan TÜREDİ</b>	.....
<b>Jüri Üyesi</b>	<b>: Prof Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ</b>	.....
<b>Jüri Üyesi</b>	<b>: Prof Dr. Vural AKARÇAY</b>	.....

## **ETİK KURALLARA UYGUNLUK YAZISI**

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Aslı SARI

## GENEL BİLGİLER

**Adı ve Soyadı** : Aslı SARI  
**Anabilim Dalı** : İşletme  
**Programı** : Muhasebe ve Denetim  
**Tez Danışmanı** : Prof. Dr. Hasan TÜREDİ  
**Tez Türü ve Tarihi** : Yüksek Lisans – Ocak 2013  
**Anahtar Kelimeler** : Kurumsal Yönetim, İç Kontrol, İç Denetim

## ÖZET

### İŞLETMELERDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

*Dünyada yaşanan küreselleşmeyle birlikte ülkelerin birbiriyle uyum sağlamaları had safhaya ulaşmış, bir ülkede yaşanan gelişmeler ve olaylar diğer ülkeleri de kısa sürede etkisi altına almıştır. Özellikle son yıllarda mali piyasalarda yaşanan şirket skandalları ve beraberinde yaşanan denetim sorunları, ülkemizdeki mali piyasaları da etkilemiştir. Mali piyasalarda yaşanan bunalımlar ve denetim sorunlarına çözüm olarak kurumsal yönetim kavramı ortaya çıkmıştır. Kurumsal yönetim kavramı gerek iş dünyasında gerekse ülkelerin gündeminde yerini almıştır. Bütün bu gelişmeler sonrasında, kurumsal yönetim tüm dünyada ve uluslararası kuruluşlarda tartışılmaya başlanmış, ülkeler, işletmeler ve bütün kuruluşlar, kendileri için en iyi ve en doğru kurumsal yönetim şeklini aramaya başlamışlardır. Türkiye’de de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) gibi düzenleyici kurumlar, düzenlemeleriyle bu çalışmalara destek vermişlerdir.*

*İç kontrol, işletme varlıklarının korunması, hata ve hilelerin önlenmesi, mali verilerin doğruluğunun, güvenilirliğinin ve zamanında hazırlanmasının sağlanması ve*

*aynı zamanda faaliyetlerin işletmenin politikalarına ve kurumsal yönetim ilkelerine uygunluğunun belirlenmesi amacıyla oluşturulmuştur. İç denetim ise iç kontrol yapısının etkinliğini ve verimliliğini ölçmek, işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve işletmeye değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık ve güvence faaliyetidir. Bu çalışmada, ülkemizde kâr amacı güden işletmelerde kurumsal yönetim açısından iç kontrol ve iç denetimin önemi araştırılmış ve kurumsal yönetimin iç kontrol ve iç denetimle ilişkisi tartışılmıştır.*

## GENERAL KNOWLEDGE

**Name and Surname** : Aslı SARI  
**Field** : İşletme  
**Programme** : Accounting and Audit  
**Supervisor** : Prof. Dr. Hasan TÜREDİ  
**Degree Awarded and Date** : Master – January 2013  
**Key Words** : Corporate Governance, Internal Control,  
Internal Audit

## ABSTRACT

### THE IMPORTANCE OF INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDITING IN BUSINESS IN TERMS OF CORPORATE GOVERNANCE

*The synchronization of the countries has reached to its highest level with the globalization, and the developments and the events in any country have influenced the other countries in a short time. Especially, the scandals of corporations associated with auditing problems in financial markets affected also the financial markets in our country in recent years. The term of corporate governance has come out as a solution for the economic crisis and auditing problems in financial markets. The term of corporate governance has attained a place both in the business world and in the states' agendas. After all these developments, the corporate governance has been discussed all over the world and international organizations; the countries, business, and all organizations have started to seek the best way of the corporate governance for themselves. The regulatory authorities such as Capital Markets Board (CMB) of Turkey and Istanbul Stock Exchange (ISE) have supported these efforts with their regulations in Turkey.*

*Internal control has been created with the purpose of the protection of business assets, the prevention of errors and frauds, the obtainment of accuracy, reliability and timely preparation of financial data, and also the determination of compatibleness of the activities to the management policies and the principles of corporate governance. Internal auditing is an independent - impartial consultancy and assurance activity that pursues a goal of enriching and advancing the activities of the business and evaluating the efficiency and productivity of internal control structure. The importance of internal control and internal auditing has been investigated in the profit organizations in terms of corporate governance; furthermore, the relationship between internal control and internal auditing of the corporate governance has been addressed in this study.*



# İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
<b>Özet</b> .....	<b>iii</b>
<b>Tablolar Listesi</b> .....	<b>xii</b>
<b>Şekiller Listesi</b> .....	<b>xiii</b>
<b>Kısaltmalar</b> .....	<b>xiv</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. KURUMSAL YÖNETİME GENEL BAKIŞ</b>	
1.1. Kurumsal Yönetim Kavramı.....	3
1.2. Kurumsal Yönetim Kavramının Ortaya Çıkış Nedenleri .....	6
1.2.1. Özel Sektörün Artan Rolü.....	7
1.2.2. Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Artması .....	8
1.2.3. Artan Uluslararası İktisadi Bağımlılık .....	9
1.2.4. Sermaye Piyasaları Arasındaki Rekabetin Artması .....	9
1.3. Kurumsal Yönetimin Tanımı Ve Önemi .....	10
1.4. Kurumsal Yönetimin Amaçları.....	12
1.5. Kurumsal Yönetimin Sağladığı Faydalar .....	13
1.6. Genel Kabul Görmüş Kurumsal Yönetim İlkeleri.....	14
1.6.1. Şeffaflık (Kamuyu Aydınlatma) .....	15
1.6.2. Hesap Verebilirlik.....	17
1.6.3. Sorumluluk.....	17
1.6.4. Adillik ve Eşitlik.....	19
1.7. Kurumsal Yönetimin Ana Modelleri .....	20
1.7.1. Anglo-Sakson Kurumsal Yönetim Modeli .....	21
1.7.2. Kıta Avrupası Kurumsal Yönetim Modeli.....	23
1.8. Kurumsal Yönetimin Dünya Genelindeki Gelişimi.....	26
1.8.1. Cadbury Komitesi Raporu .....	30
1.8.2. Greenbury Komitesi Raporu .....	31
1.8.3. Hampel Komitesi Raporu .....	32

1.9. Çeşitli Ülkelerde Kurumsal Yönetimle İlgili Düzenlemeler .....	33
1.9.1. ABD’de Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler... 34	
1.9.1.1. Sarbanes-Oxley Yasası (Yatırımcıyı Koruma Yasası) .....	34
1.9.2. Avrupa Birliği’nde (AB) Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler .....	36
1.9.3. İngiltere’de Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler... ..	38
1.9.4. Fransa’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler .	40
1.9.5. Almanya’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler... ..	41
1.9.6. Rusya’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler..	42
1.9.7. İsveç’te Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler... .	42
1.9.8. Portekiz’de Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler... ..	43
1.9.9. Güney Kore’de Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler .....	43
1.9.10. Danimarka’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler .....	43
1.9.11. Kanada’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler... ..	44
1.9.12. Çin’de Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler... .	44
1.9.13. Finlandiya’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler .....	45
1.9.14. Japonya’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler... ..	45
1.10. Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri	46
1.10.1. Pay Sahiplerinin Hakları .....	48
1.10.2. Pay Sahiplerinin Eşit İşleme Tabi Tutulmaları.....	49
1.10.3. Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü .....	50
1.10.4. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık .....	51
1.10.5. Yönetim Kurulunun Sorumlulukları.....	52
1.11. Türkiye’deki Kurumsal Yönetim Çalışmaları .....	53

1.11.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPKur) Kurumsal Yönetim İlkeleri .....	54
1.11.2. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) Kurumsal Yönetim Endeksi.....	65
1.11.3. Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD) Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	67

## **2. İÇ KONTROL YAPISINA GENEL BAKIŞ**

2.1. Genel Açıklamalar .....	69
2.2. Kontrol Kavramı .....	71
2.3. Kontrol Türleri .....	71
2.4. İç Kontrol Kavramı .....	74
2.5. İç Kontrol Sisteminin Gelişim Süreci .....	77
2.6. İç Kontrolün Çeşitleri .....	80
2.6.1. Yönetmelik Kontrol .....	81
2.6.2. Muhasebe Kontrolü.....	83
2.7. İç Kontrol Yapısının Amaçları .....	85
2.7.1. İç Kontrol Yapısının Esas Amaçları .....	85
2.7.2. İç Kontrol Yapısının Genel Amaçları.....	89
2.7.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları .....	89
2.8. İç Kontrol Yapısının Unsurları .....	90
2.8.1. Kontrol Ortamı.....	91
2.8.2. Risk Değerleme.....	96
2.8.3. Kontrol Faaliyetleri.....	99
2.8.4. Bilgi ve İletişim .....	102
2.8.5. İzleme.....	104
2.9. İç Kontrol Yapısını Etkileyen Unsurlar .....	107
2.10. İç Kontrol Yapısının Kurulmasında Gözönünde Bulundurulması Gereken Faktörler.....	108
2.10.1. Risk Faktörü.....	109
2.10.2. Maliyet Faktörü.....	111
2.11. İç Kontrol Yapısı İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler.....	113

2.11.1.Treadway Komisyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	114
2.11.2. COSO İç Kontrol Modeli.....	117
2.11.3. CoCo (Criteria of Control Objectives) Modeli .....	123
2.11.4. CobiT (Control Objectives for Information Technology) Modeli.....	127
2.11.5.eSAC (Electronic System Assurance and Control) Modeli.....	129
2.11.6.WebTrust ve SysTrust (System Trust) Modeli .....	131
2.11.7.Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	132
2.11.8.Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	133
2.11.9.Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	134
2.11.10.Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	139
2.11.11.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	140
2.11.12. Sarbanes-Oxley Yasasına (Yatırımcıyı Koruma Yasası) Göre İç Kontrol .....	141
2.12. Türkiye’de İç Kontrol Düzenlemeleri.....	147
2.12.1. SPK Düzenlemeleri ve İç Kontrol .....	147
2.12.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler ve İç Kontrol .....	149
2.12.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Yapılan Düzenlemeler ve İç Kontrol .....	150
2.12.4. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve İç Kontrol.....	152

### **3. İÇ DENETİM KAVRAMI**

3.1. Genel.....	157
3.2. İç Denetimin Tanımı .....	157
3.3. İç Denetimin Unsurları .....	160
3.4. İç Denetimin Kapsamı Ve Amaçları.....	162

3.5. İç Denetime İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri .....	164
3.5.1. Sorumluluk ve Hesap Verme .....	165
3.5.2. Vekâlet Sözleşmesi .....	166
3.5.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım .....	167
3.5.4. Tasarruf İhtiyacı.....	167
3.5.5. Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Koruma .....	168
3.6. İç Denetim Ve İç Kontrol İlişkisi .....	168

#### **4.İŞLETMELERDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ**

4.1. Genel.....	171
4.2. Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrolün Önemi .....	172
4.3. Kurumsal Yönetim Açısından İç Denetimin Önemi.....	176

<b>SONUÇ</b> .....	185
<b>EKLER</b> .....	190
<b>KAYNAKÇA</b> .....	207
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	224

## TABLolar LİSTESİ

	Sayfa No.
<b>Tablo 1 : Kurumsal Yönetim Modelleri ve Uygulayan Ülkeler.....</b>	<b>21</b>
<b>Tablo 2 : Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası Kurumsal Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması .....</b>	<b>25</b>
<b>Tablo 3 : OECD ve SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin Karşılaştırılması .....</b>	<b>64</b>
<b>Tablo 4 : Kontrol Faaliyetlerinin Gruplandırılması .....</b>	<b>74</b>
<b>Tablo 5 : WebTrust ve SysTrust Hizmetlerine İlişkin Kurallar .....</b>	<b>132</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1 : Kurumsal Yönetim İlkeleri.....	15
Şekil 2 : İç Kontrol Elemanları.....	80
Şekil 3 : İç Kontrol Yapısının Unsurları .....	91
Şekil 4 : Görevlerin Ayrılışı .....	94
Şekil 5 : Riskin Çeşitlendirilmesi .....	110
Şekil 6 : İç Kontrolle Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler .....	113
Şekil 7 : COSO İç Kontrol Unsurları (COSO Piramidi ve COSO Kübü) .....	119
Şekil 8 : Mali Kontrol ve İç Kontrol Yapısı .....	151
Şekil 9 : Denetim Komitesinin, Bağımsız Denetim, İç Denetim ve Yönetim Kurulu İle İlişkisi.....	182

## KISALTMALAR

<b>AAA</b>	Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association)
<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>a.e.g.</b>	Adı geçen eser
<b>AFEP</b>	Association Française des Entreprises Privės
<b>a.g.m.</b>	Adı geçen makale
<b>AICPA</b>	Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (The American Institute of Certified Public Accountants)
<b>BDDK</b>	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
<b>BT</b>	Bilgi Teknolojileri
<b>CICA</b>	Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (Chartered Accountants of Canada)
<b>CobIT</b>	Bilgi Teknolojisi ve İlgili Teknolojileri İçin Kontrol Amaçları (Control Objectives for Information and Related Technology)
<b>CoCo</b>	Kontrol Kriteri (Criteria of Control Objectives)
<b>COSO</b>	Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee Of Sponsoring Organizations)
<b>Esac</b>	Elektronik Sistemlerde Güvence ve Kontrol (Systems Auditability and Control)
<b>FEI</b>	Mali Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute)
<b>HAİMGK</b>	Halka Açık İşletmeler Muhasebe Gözetim Kurulu
<b>IFAC</b>	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
<b>IIA</b>	İ Denetçiler Enstitüsü
<b>IMA</b>	Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Institute of Management Accountants)
<b>INTOSAI</b>	Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları rgt
<b>ISACA</b>	Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (Information Systems Audit and Control Association)
<b>ITGI</b>	Bilişim Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü (Information Technologies Governance Institute)
<b>İMKB</b>	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası



<b>MEDEF</b>	Mouvement des Entreprises de France
<b>NAA</b>	Ulusal Muhasebeciler Birliği
<b>No.</b>	Numara
<b>OECD</b>	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development)
<b>S</b>	Sayı
<b>s.</b>	Sayfa
<b>SEC</b>	Menkul Kıymet ve Döviz Komisyonu (Securities and Exchange Commission) Amerikan Sermaye Piyasası Kurumu
<b>SPK</b>	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>SystemTrust</b>	Güven Sistemi (SystemTrust)
<b>WebTrust</b>	Ađ Güvenliği
<b>XKURY</b>	İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi
<b>TKY</b>	Toplam Kalite Yönetimi
<b>TKYD</b>	Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
<b>TTK</b>	Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜSİAD</b>	Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği
<b>UDS</b>	Uluslararası Denetim Standartları

## GİRİŞ

Son yıllarda dünyada meydana gelen küresel şirket skandalları ve beraberinde yaşanan iflaslarla birlikte gündeme gelen muhasebe uygulamalarından kaynaklanan hata, hile ve usulsüzlükler nedeniyle gerek ülkemizde gerekse uluslararası düzeyde yapılan düzenlemeler muhasebe ve denetim faaliyetlerinin ülke ekonomileri açısından önemini artırmıştır. İşletmelerin sağlam adımlar atarak ilerlemesi, işletmelerinin sürekliliğini devamlı kılabilmeleri ve işletme paydaşlarının menfaatlerinin güvence altına alınabilmesi için kurumsal yönetim ilkeleri son günlerde üzerinde oldukça konuşulan bir konu olmuştur. Dünya’da birçok ülke tarafından önemi anlaşılan ve bu konuda bir dizi düzenlemelere gidilen kurumsal yönetim, yatırımların gerçekleştirilmesi konusunda en çok aranan etkenlerden biri olmuştur. Artık yatırımcılar açısından, kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan ve bunu da iç kontrol ve iç denetim faaliyetleriyle güvence altına alan işletmeler daha çok güven vermektedir.

Ekonomik alandaki küreselleşmeyle beraber uluslararası sermaye hareketleri hız kazanmış ve bunun sonucunda da küresel rekabet kavramı ortaya çıkmıştır. Küresel rekabetle birlikte yatırımcılar artık sadece kendi ülkelerindeki sermaye piyasalarına değil diğer ülkelerdeki sermaye piyasası yatırım araçlarına da yönelmişlerdir. Yabancı yatırımcıların beklentilerini daha iyi karşılayan ve yatırımcılara daha fazla güven veren işletmeler küresel rekabet ortamında uluslararası sermayeyi daha çok çekecek ve düşük maliyetli kaynak elde edecektir.

Son yıllarda yaşanan şirket skandallarıyla birlikte yatırımcılar ve bütün menfaat sahipleri büyük maddi kayıplara uğramıştır. Bütün bu skandalların arkasında, işletmelerin yanlış mali bilgilerle kamuoyunu yanıltması, yönetim ve denetim birimlerinin görevlerini yerine getirirken suistimallere yer vermesi yatmaktadır. Küresel rekabetin artması ve yaşanan bütün bu skandallar kurumsal yönetimin önem kazanmasını başlatan gelişmeler olmuştur. Kurumsal yönetim paydaşlar ve tüm menfaat sahipleriyle ilişkiler ve bu çıkar gruplarının haklarının korunması amacıyla gerçekleştirilen uygulamalar bütünüdür. Eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kurumsal yönetimin tüm dünyada kabul edilen genel ilkeleridir.

Hem dünyada hem ülkemizde kurumsal yönetimle ilgili oluşturulan düzenlemelerde, iç kontrollerin ve iç denetimin öneminin arttığı hatta dış denetim odaklı bir yapıdan iç denetim odaklı bir yapıya geçildiği görülmektedir.

Etkin bir kurumsal yönetimden bahsedebilmek için işletmelerde etkin bir iç kontrol yapısının olması gerekmektedir. İç denetim ise, hem işletmelerin hedeflerine ulaşması açısından hem de iç kontrol ve kurumsal yönetimi güçlendirmesi açısından üst yönetim ve yönetim kurulu için oldukça değerli bir kaynaktır.

Çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kurumsal yönetim konusunda kavramsal bilgilere yer verilmekte, kurumsal yönetim ilkelerinden, kurumsal yönetimin dünyadaki gelişiminden, kurumsal yönetim alanında dünyada ve ülkemizde yapılan düzenlemelerden bahsedilmekte, ikinci bölümde iç kontrolden, iç kontrolün gelişim sürecinden, iç kontrolün amaçlarından, iç kontrolün unsurlarından ve dünyada iç kontrol alanında yapılan uluslararası düzenlemelerden söz edilmekte, üçüncü bölümde iç denetim kavramı, iç denetimin unsurları, iç denetimin kapsamı ve amaçları, iç denetime ihtiyaç duyulma nedenleri, iç denetim ve iç kontrol ilişkisine yer verilmekte ve dördüncü bölümde kurumsal yönetim anlayışıyla birlikte işletmelerde iç kontrol ve iç denetim ilişkisine değinilmekte, sonuç bölümünde ise çalışmadan çıkarılan sonuçlardan söz edilmektedir.

# 1. KURUMSAL YÖNETİME GENEL BAKIŞ

## 1.1. Kurumsal Yönetim Kavramı

Kurumsal yönetimin açık ve net bir tanımını yapmak zordur. Farklı kurumlar ve araştırmacılar tarafından kurumsal yönetime ilişkin olarak yapılan çok sayıda tanım birbirleriyle örtüşse de, kurumsal yönetimin somut tanımının gelecekte şekillenmeye başlayacağı düşünülmektedir.<sup>1</sup>

Kurumsal yönetim, temelinde bir yönetim yaklaşımını ifade etmektedir. Bu yaklaşım, şirketlerin sürdürülebilirliklerinde başarıyı yakalamalarını, hissedarlarına mali değer oluşturmalarını ve aynı zamanda var oldukları ve faaliyet gösterdikleri topluma ve dünyaya karşı saygı göstermelerini öngörmektedir. Dolayısıyla kurumsal yönetim, sadece mali başarıyı değil, şirketin varlığını etkileyen ve varlığından etkilenen paydaşların da haklarını kapsayan uygulamaları içerir.<sup>2</sup>

Dar anlamda kurumsal yönetim; Şirket yönetimi ile hissedarlar ve paydaşlar arasındaki ilişkileri düzenleyen kurallar bütünüdür. Başka bir ifadeyle, herhangi bir şirkette hissedarlar dahil, şirketin yürüttüğü faaliyetler ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olan tüm menfaat sahiplerinin (paydaşların) haklarını korumaya ve şirket yönetiminin sorumluluk ve yükümlülüklerini ortaya koymayı amaçlayan bir yönetim şeklidir.<sup>3</sup>

Geniş anlamda kurumsal yönetim ise; işletmelerin faaliyetlerinin taraflara karşı sorumluluklarının bilincinde olarak, işletmenin değerini ve verimliliğini artıran, işletmenin ortaklarına, hissedarlarına ve çalışanlarına karşı önceden planladığı hedeflerini tutturmaya çalışan, bunu yaparken söz konusu taraflarla yasalara uygun, ahlâki değerler çerçevesinde çalışmalarda bulunan bir düzen olarak tanımlanmaktadır.

---

<sup>1</sup> Osman GÜRBÜZ ve Yakup ERGİNCAN, **Kurumsal Yönetim:Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**, İstanbul: Literatür Yayınları, Mart 2004, s.5

<sup>2</sup> Tüsiad Yönetim Kurulu Üyesi ve Şirket İşleri Komisyonu Başkanı Cansen Başaran SYMES'in TÜSİAD tarafından düzenlenen, "Yönetim Kurulları İçin Kurumsal Yönetim Prensipleri" konulu semineri açılış konuşması, 2 Temmuz 2010, İstanbul, s:2, (Çevrimiçi) [www.tusiad.org/rsc/shared/file/02072010CansenBasaranSyemes1.pdf](http://www.tusiad.org/rsc/shared/file/02072010CansenBasaranSyemes1.pdf), (erişim tarihi:01.09.2012)

<sup>3</sup> Coşkun Can AKTAN, **Kurumsal Şirket Yönetimi**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurumu Kurumsal Araştırmalar Serisi No:4, Yayın No:196, Nisan 2006, s.2

Kurumsal yönetim, piyasa iktisat düzeni içerisinde işletme yöneticileri ile bir taraftan işletme sahiplerinin, diğer taraftan işletmeye yatırım yapanların arasındaki ilişkileri düzenleyen yasa, yönetmelik ve iş yaşamındaki özel uygulamaları içeren özel ve kamusal düzenlemeler olarak da tanımlanabilir.<sup>4</sup>

Ira M.Millstein'a göre; kurumsal yönetim, *"Bir şirketin, hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde, maddi ve beşeri kaynakların, verimli biçimde çalışmasının sağlanması ve bu sayede hissedarlar için uzun dönemde iktisadi kazanç oluşturarak istikrarın oluşturulmasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve gönüllü özel sektör uygulamalarının birleştirilmesi uygulamasıdır."* şeklinde ifade edilmektedir.<sup>5</sup>

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütüne (OECD) göre: *"Kurumsal yönetim, bir şirketin yönetim, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer menfaat sahipleri arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsar. Kurumsal yönetim, makro iktisadi politikalarından, ürün ve faktör piyasalarındaki rekabet düzeyine kadar işletmelerin faaliyetlerini biçimlendiren bir dizi unsurdan oluşan daha geniş bir iktisadi çerçevenin içinde yer almaktadır. Kurumsal yönetim çerçevesi, aynı zamanda yasal, düzenleyici ve kurumsal faktörlere dayanır."*<sup>6</sup>

Dünya Bankası ise kurumsal yönetimi şu şekilde tanımlamıştır: *"Bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına iktisadi değer imkanı tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları ifade etmektedir."*<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Evren Dilek ŞENGÜR ve A.Seden Özbek PÜSKÜL, **İMKB Kurumsal Yönetim Endeksindeki Şirketlerin Yönetim Kurulu Yapısı ve İşletme Performansına Etkisi**, (der.), Fatih Çelebioğlu ve Fatih Özbay, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S.31, Aralık 2011, s.34

<sup>5</sup> Ebru KARPUZOĞLU ÖZELMAS, **Kurumsal Yönetişimde Yönetim Kurulu**, İstanbul: Hayat Yayın Grubu, 2010, s.44

<sup>6</sup> OECD Principles of Corporate Governance 2004, s.11, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/corporate/corporateaffairs/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>, (Erişim tarihi:22.08.2012)

<sup>7</sup> İlhan EGE ve Aylin YILMAZ, **Finansal Krizler ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları İlişkisi: Türkiye ve Dünya Uygulamaları Analizi**, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi 13-14 Mayıs 2005 **Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**, Kurumsal Yönetim Bildiri Kitabı, Ankara:Tşof Plaka Matbaacılık A.Ş., s.84

Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği'ne (TÜSİAD) göre ise; kurumsal yönetim, en geniş ifadeyle insanların modern yaşamda bir amaca ulaşmak için oluşturduğu anonim şirketlerin, yönetiminin düzenlenmesidir.

Bütün bu tanımlardan sonra, kurumsal yönetim, temel olarak, işletmenin yatırımcılarına, işletmenin iyi bir şekilde yönetildiğinin ve yatırımcılar tarafından sağlanan kaynakların etkin ve kâr sağlayacak biçimde kullanıldığının ifade edilmesidir.<sup>8</sup>

Kurumsal yönetim ilkeleri; temsil maliyetlerinin azaltılması kararını alan işletmeler için bir dizi kurallar ve uygulamalar setidir. Kurumsal yönetim ilkeleri genel olarak, yönetim kurulunun işletme yönetimini nasıl yürüteceğini ve işletmenin hissedarlarına karşı ne gibi sorumlulukları olduğunu listelemektedir.<sup>9</sup>

İşletmelerde kurumsal yönetim sisteminin kurulması için üç ön koşul vardır. Bunlar:<sup>10</sup>

- İşletmenin içinde faaliyet göstermiş olduğu ülkenin hukuki kuralları, özel mülkiyet ve işletmeciliği kolaylaştıracak ve serbest rekabeti özendirerek nitelikte olmalıdır. Ülkemizde bu alanda bazı eksiklikleri ve kurumsal yönetim sistemini uygulamanın hukuk ve iktisadi düzenimizden kaynaklanan zorlukları olsa da, Avrupa Birliği'ne (AB) uyum sürecinde bu konudaki engellerin zaman içinde ve birkaç yıl gibi kısa bir sürede düzeltileceği kabul edilmeli ve kurumsal yönetim ilkelerini uygulamayı yaygınlaştırmanın yolları aranmalıdır.
- Bütün işletmelere uygulanan Muhasebe ve Mali Raporlama İlke ve Standartlarıyla işletmelerde, güvenilir, sağlam ve gerçekleri yansıtmaya

---

<sup>8</sup> ŞENGÜR ve PÜSKÜL, a.g.m., s:35

<sup>9</sup> Michael RUBACH, Armand PİCOU, **The Enactment Of Corporate Governance Guidelines: An Empirical Examination, Corporate Governance**, Volume:5, No:5, 2005, s.30

<sup>10</sup> A. Mustafa AYSAN, **Kurumsal Yönetim ve Risk**, İstanbul: Boyut Yayıncılık, 2007, s.275

elverişli bir muhasebe uygulamasının oluşturulması gereklidir. Belirtilen özelliklere sahip bir muhasebe sisteminden çıkmış mali raporların kolayca anlaşılır olması, zaman aralıkları ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasını kolaylaştıracak bir seviyede gelişmiş olması ve iyi bir bağımsız denetim sistemiyle işletmelerden açıklanan bu bilgilere kamunun güveninin sağlanmış olması gerekir.

- Kurumsal yönetim sistemi kurulmak istenilen işletmede, şirketin varlıklarını koruyucu ve artıcı kararların alınabilmesini sağlayacak bir muhasebe uygulama ve raporlama sisteminin kurulmuş olması gereklidir. Bu muhasebe sistemi, uzun vadeli amaç, görüş, strateji ve hedeflerin tespitinde kullanılacak güvenilir bilgilerin oluşturulmasını sağlamalı ve kolaylaştırmalıdır.

## **1.2. Kurumsal Yönetim Kavramının Ortaya Çıkış Nedenleri**

Kurumsal yönetim kavramının ortaya çıkmasında etkili olan başlıca nedenler, Amerika, Avrupa ve diğer ülkelerde son yıllarda yaşanan "muhasebe hilelerine" dayanan şirket iflaslarının çok önemli oranda artması ve sonuçta sadece bir veya birkaç ülkenin değil, şirketlerin uluslararası faaliyetleri nedeni ile, tüm dünya sermaye piyasalarının olumsuz yönde etkilenmesidir. Bu sebeple, sermaye piyasaları gelişmiş ülkelerde küresel büyük şirketlerin iktisadi yaşamdan silinmeleri ve sermaye piyasalarına olan güvenin sarsılmasıdır.<sup>11</sup> Bütün bu nedenlerin yanı sıra, özel sektörün artan rolü, uluslararası sermaye hareketlerinin sayısı ve nitelik olarak çoğalması, artan uluslararası iktisadi bağımlılık, sermaye piyasaları arasındaki artan rekabette kurumsal yönetim kavramının ortaya çıkmasında önemli rol oynamıştır. Bu dört unsur aşağıda kısaca açıklanmıştır.

---

<sup>11</sup> Hasan PULAŞLI, **Corporate Governance (Kurumsal Yönetim İlkeleri) Anonim Şirket Yönetiminde Yeni Model**, Ankara: Sözkese Matbaacılık, 2003, s.7

### 1.2.1. Özel Sektörün Artan Rolü

Tüzel kişilik ve sınırlı sorumluluk ilkelerinin sağladığı imkanlarla anonim ortaklıklar ilk ortaya çıktıkları zamandan itibaren iktisadi ve sosyal hayatı etkileyen, büyük imkanlar sağlayan, büyük başarılar yanında aynı derecede büyük bunalımlar ve yıkıntılara da yol açan müesseseler olmuşlardır.

Anonim ortaklıkların bu düzen içindeki görev ve işlevlerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.<sup>12</sup>

- Öncelikle anonim ortaklıklar, kendi başlarına tembelliğe mahkum ve üretime elverişli olmayan küçük tasarrufları toplayarak büyük sermayelerin oluşmasına ve bunların üretim alanlarına aktarılmasına elverişli kuruluşlardır. Küçük sermayeyi bir araya toplama ve toplum emrine verme işini, anonim ortaklıklar kuruluşlarında yapabildikleri gibi, kuruluşlarından sonra da hisse senetleri satışları ve sermaye piyasası yoluyla da yapabilirler. Böylece kişisel sermaye ile girişilemeyecek büyük girişimler anonim ortaklıklar vasıtası ile kolaylıkla gerçekleştirilmektedir.
- Serbest rekabete dayanan iktisadi düzenlerde, büyük sermayeli girişimler, üretim giderlerini düşürmek suretiyle piyasaya benzerlerine oranla daha ucuz ve daha iyi nitelikte emtia arz etmeye ve böylece sürümünü artırmaya gayret ederek, sonuçta tüketicilere de yardımcı olarak, tüketicilerin çıkarlarına da hizmet etmiş olurlar.
- Ayrıca, büyük sermayeli ortaklıklar ülkenin doğal kaynaklarını daha kolaylıkla işleyebilir, bu kaynakları değerlendirebilir, yeni iş alanları açarak hem kişisel, hem de ulusal gelirin artmasına katkıda bulunurlar.
- Son olarak, anonim ortaklıklar, büyük girişimleri küçük tasarruf sahiplerinin kaynakları ile sağladığı için, kazancın da sadece sınırlı bir grup tarafından değil, geniş kitleler tarafından paylaşılmasını mümkün kılmaktadır.

---

<sup>12</sup> Kübra ŞEHİRLİ, **Kurumsal Yönetim**, Sermaye Piyasası Denetleme Dairesi, Yeterlilik Etüdü, Sayı: XIV-47 55-3, 1999, s:2



Ortaklıklar iktisadi etkinlikler içinde önemi gittikçe artan ve refah düzeyini artıran öncü kuruluşlar konumundadır. Ortaklıkların iş imkanı ve gelir sağlamaları, vergi vermeleri, mal ve hizmet piyasası oluşturmaları beklenir. Toplum özel kuruluşlara kendileri adına tasarruflarını değerlendirmesi ve yatırım yapması gibi konularda da güvenmektedir.<sup>13</sup>

### 1.2.2. Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Artması

Çok uluslu işletmeler faaliyet gösterdikleri ülkelerde gerçekleştirdikleri ortaklıklar veya birleşmeler neticesinde söz konusu ülkelerin iktisadi yaşamında önemli yerler elde etmektedirler. Bu tür iktisadi yapılanmaların artması, ülkeler arasındaki farklılıkların azaltılması yönündeki baskıların ön plana çıkmasına neden olmaktadır. Bununla beraber gerek yasama, gerekse yürütme gücüne sahip kurumların ve bireylerin güçlerini, rekabet ortamına zarar verecek şekilde kullanmalarını engelleyecek düzenlemelerin hızla yayılması yönünde ciddi baskılar yapıldığı da gözlemlenebilmektedir.<sup>14</sup>

Dünya iktisadi ilişkilerinde yaşanan hızlı gelişmelerin sağladığı nakit ile uluslararası fon hareketleri hız kazanmış, fon (kaynak) arz eden müesseseler alternatif ve yüksek getirili yatırım araçları arayışlarına girmişlerdir. Bütün bu arayışlar sonucunda yapılan yatırım noktalarında yatırım anlayışındaki farklılıklar uluslararası fonların zarar görmesine neden olmuştur.<sup>15</sup> Ülkeler arasındaki uygulama farklılıklarını en aza indirmek için bir takım genel kurallar ve ilkeler benimsenmiştir.

---

<sup>13</sup> ŞEHİRLİ, a.g.e., s.13

<sup>14</sup> Murat KAYACAN, **Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerleri**, I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Antalya 2005, s. 1

<sup>15</sup> Mahmut DEMİRBAŞ ve Süleyman UYAR, **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**, Güncel Yayıncılık:262, Güncel Akademi:4, Nisan 2006, s.36

### **1.2.3. Artan Uluslararası İktisadi Bağımlılık**

Gelişmiş ekonomiler açısından önemli gelişmelerden biri de, mali sektörde dahil olmak üzere, her alanda ülkelerin iktisadi olarak birbirlerine olan bağımlılık düzeylerindeki artıştır. Günümüzde yatırımcılar hisse senedi yatırımı yaparken sadece kendi ülkelerindeki ortaklıkları ile sınırlı kalmamakta, dünyanın herhangi bir köşesindeki yatırım araçları ile ilgilenmektedirler.<sup>16</sup> Böylece gelişmiş ülkelerdeki hisse senedi sahibi olan insanların sayısı hızla artmaktadır. Bunun sonucu olarak da, halka açık şirketlerin şeffaf bir yönetim sergilemeleri daha da önemli hale gelmiş olup, yatırımcıların korunması amacıyla sermaye piyasalarını düzenlemekle sorumlu olan müesseselerin, kurumsal yönetim düzenlemelerini acilen uygulamaya başladıkları görülmektedir.<sup>17</sup>

### **1.2.4. Sermaye Piyasaları Arasındaki Rekabetin Artması**

İktisadi büyüme arzusu ve yerli yatırımcıların mali yönden yeterli kaynaklara sahip olmaması, hükümetleri, yabancı yatırımcıları ülkelere çekmeye yöneltecek uygulamalara sevk etmektedir. Yatırımcılar açısından bakıldığında, kâr elde etmek kadar, haklarının korunması da oldukça önemlidir.<sup>18</sup> Yatırımcıların haklarının korunması aşamasında sermaye piyasalarının yeterli özeni göstermesi önemli bir rekabet avantajı olacaktır.

---

<sup>16</sup> ŞEHİRLİ, a.g.e., s.14

<sup>17</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.36

<sup>18</sup> ŞEHİRLİ, a.g.e.,s.12

### 1.3. Kurumsal Yönetimin Tanımı Ve Önemi

Kurumsal yönetim; bir işletmenin, hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde mali kaynakları ve beşeri kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede de hissedarları için uzun vade de iktisadi kazanç oluşturarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve ilgili gönüllü özel sektör uygulamalarının bileşimidir. Başka bir ifadeyle kurumsal yönetim işletmelerin;<sup>19</sup>

- Sermayeyi ve beşeri kaynakları çekmesine,
- Etkin performans göstermesine,
- Hedeflerine ulaşmasına,
- Hukuki zorunlulukları ve toplumsal beklentileri yerine getirmesine,

yönelik olarak yasa, düzenleme ve gönüllü özel sektör uygulamalarını kapsamaktadır.

Kurumsal yönetim, bir işletmenin yönetimindeki tüm birey ve birimlerin işletme içerisindeki rollerini ve sorumluluklarını belirlemek, kontrol etmek ve aralarında denge kurmak amacı taşıyan bir uygulamadır. Bu uygulama, işletmenin tüm menfaat sahiplerini kapsamakta ve onların hak ve beklentileri ile sorumluluklarını belirlemektedir.<sup>20</sup> Kurumsal yönetim konusu son yıllarda gerek iş dünyasının, gerek düzenleyici kurumların ve gerekse bilim adamlarının oldukça ilgisini çeken bir konu haline gelmiştir.<sup>21</sup> Kurumsal yönetimin bu kadar önemli ve sıkça tartışılan bir konu haline gelmesinin başlıca sebebi, bu özel yönetim sisteminin anonim ortaklıklara yönelik olması<sup>22</sup> ve şirket kaynaklarının kullanımında karşı karşıya kalınan başarısızlıklardır. Diğer bir neden ise, gelişmiş ve gelişmekte olan sermaye piyasalarında son yıllarda yaşanan iktisadi bunalımlardır.<sup>23</sup>

---

<sup>19</sup> Deloitte, **Kurumsal Yönetim Serisi, Nedir Bu Kurumsal Yönetim?**, s.4, (Çevrimiçi) [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\(tr\)\\_cgs\\_nedirbuky\\_261206.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey(tr)_cgs_nedirbuky_261206.pdf), (erişim tarihi:28.11.2012)

<sup>20</sup> Güler ARAS, **Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Duyulan İhtiyaç ve İç Denetim Güvencesi**, s.24, (Çevrimiçi) <http://www.tide.org.tr/uploads/tide19.pdf> 28.10.12, (erişim tarihi 28.10.2012)

<sup>21</sup> Arcan TUZCU, **Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)-100 Örneği**, Ankara:Turhan Kitabevi, Kasım 2004, s.25

<sup>22</sup> Ali PASLI, **Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi**, İstanbul:Çağa Hukuk Vakfı, Ağustos 2005, s.41

<sup>23</sup> TUZCU, a.g.e., s.25

Mali piyasaların birbirini etkilemesi neticesinde ortaya çıkan küresel mali bunalımlar pek çok ülkeyi ve pek çok şirketi etkileyebilmektedir. Anonim şirketlere ait hisselerin topluma yayılması denetim ihtiyacını ortaya çıkarmakta ve kurumsal yönetimi uygulamaya zorlamaktadır.<sup>24</sup> Sağlam bir kurumsal yönetim yapısı, kaynakların hem anonim ortaklık tüzel kişiliği hem pay sahiplerinin hem de tüm ilgililerin menfaatlerini en iyi şekilde bir araya getirecek biçimde kullanılmasını güvence altına almaktadır. Çünkü ortaklık içinde mevcut olan etkili bir kurumsal yönetim sistemi, yönetimi elinde bulunduranların yaptıkları her türlü işlem ve eylemden dolayı sorumlu olup sıkı bir şekilde hesap vermeleri gerektiğini, sürekli bir gözetim ve denetim altında bulunmalarını ve ortaklık faaliyetlerinin tam bir şeffaflık içinde yürütülmesini sağlamaktadır.

Nihayetinde, işletmeye duyulan güven artmakta ve borçlanma ve özsermaye maliyetinin düşmesiyle birlikte işletmenin sermaye maliyeti de azalmaktadır. Sermaye maliyetinin azalması da nakit varlığın artmasına ve mali sorunların daha kolay atlatılmasına yardımcı olmaktadır.

Kurumsal yönetim uygulamaları ülkeler açısından değerlendirildiğinde, söz konusu ülkelerin imajının yükseltilmesi, sermayenin yurt dışına kaçmasının önüne geçilmesi, yabancı sermayenin ülkeye girişi, ekonominin ve sermaye piyasalarının rekabet gücünün artırılması, mali bunalımların daha az zararla atlatılması, kaynakların daha etkin bir biçimde dağıtılması ve refah düzeylerinin artırılması gibi yararları vardır.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> AKTAN, a.g.e.,s.11

<sup>25</sup> PASLI , a.g.e., s.47

#### 1.4. Kurumsal Yönetimin Amaçları

Kurumsal yönetimin uygulanmasının birçok nedeni ve gerekçesi bulunmaktadır. Bu nedenleri kısaca açıklamakta fayda vardır. Kurumsal yönetimin başlıca amaçları şu şekilde sıralanabilir:<sup>26</sup>

- Şirketin üst yönetiminin sahip olduğu güç ve yetkilerin keyfi kullanımını önlemesi,
- Yatırımcı haklarının korunması,
- Şirket hissedarlarının adil ve eşit muameleye tabi tutulmasının sağlanması,
- Şirketle doğrudan ilişkisi bulunan menfaat sahiplerinin haklarının korunması ve güvence altına alınması,
- Şirketlerin faaliyetleri ve mali durumu ile ilgili olarak kamunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanması,
- Yönetim kurulunun sorumluluklarının açıkça belirlenmesi,
- Şirket üst yönetiminin karar ve eylemleri dolayısıyla hissedarlara ve paydaşlara hesap verme yükümlülüğünün temin edilmesi,<sup>27</sup>
- Vekâlet maliyetlerinin (izleme maliyetleri, tanzim edici-garanti sağlayıcı anlaşma maliyetleri, önlenemeyen kayıplar) azaltılması, İzleme maliyetleri yetki verenlerce, tanzim edici-garanti sağlayıcı anlaşma maliyetleri vekillerce, önlenemeyen kayıplar ise hem yetki veren ve hem de vekillerce üstlenilmektedir.<sup>28</sup>
- Şirket kazancının pay sahiplerine ve tüm menfaat sahiplerine hakları oranında geri dönüşümünün sağlanması,<sup>29</sup>
- Büyük hissedarların azlık hisselerine el koyma tehlikesinin önüne geçilmesi,
- Uzun vadeli yatırım yapan kurumsal yatırımcılar açısından güven tesis edilmesi ve sermaye maliyetinin düşürülmesi, şirketin hisse senedi ihracı yoluyla mali kaynaklara kolayca erişiminin sağlanması,

---

<sup>26</sup> AKTAN, a.g.e.,s.9

<sup>27</sup> Ömer Faruk İŞCAN ve Erdoğan KAYĞIN, **Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi Üzerine Bir Araştırma**, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2009 13 (2):213-214

<sup>28</sup> Tuncay Turan DURABOĞLU, **Vekalet – Temsil – Problem ve Maliyetler**, s.118, (Çevrimiçi) <http://ekonomikyaklasim.org/dergipdfatilla/ciltler/15/51/7.pdf>, (erişim tarihi 06.11.2012)

<sup>29</sup> İŞCAN ve KAYĞIN, a.g.m. s.216-217

- Risk alan sermaye sahibi ile karar veren uzmanların çıkar çelişkisinin kurallara bağlanarak kontrol altına alınmaya çalışılması,<sup>30</sup>

### **1.5. Kurumsal Yönetimin Sağladığı Faydalar**

Kurumsal yönetim uygulamalarının işletmeler ve ülkeler açısından birçok yönden büyük yararları bulunmaktadır. Kurumsal yönetim sadece kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan işletmelere değil, aynı zamanda işletme ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilişki içinde bulunan tüm paydaşlara fayda sağlamaktadır. Diğer bir ifadeyle kurumsal yönetim uygulamalarının, kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan işletmeye, pay sahiplerine, çalışanlara, müşterilere, kurumsal yatırımcılara, toplumun tamamına ve devlete sağlayacağı çeşitli yararlar bulunmaktadır. Kurumsal yönetim uygulamalarının işletmelere sağlayacağı yararlar şu şekilde sıralanabilir:

- Kurumsal yönetim nakit sıkıntısı çeken işletmelere nakit para girişi imkanlarını artırır.
- Kurumsal yönetim uygulamaları ile yerli ve yabancı yatırımcıların şirkete olan güveni artar ve uzun vadeli sermaye girişi hızlanır.
- Sağlanan bu kaynaklarla büyüme planları daha kolayca gerçekleştirilir.
- Kurumsal yönetim uygulamaları ile mali bunalımların daha kolay atlatılması sağlanır ve yaşanması olası skandalların önüne geçilir.
- Kurumsal yönetim uygulamaları ile şirketlerin varlıklarının değeri artar. Bir şirket ne kadar iyi yönetilirse şirket varlıklarının getirisi o kadar yüksek olur. Kurumsal yönetim şirket değerini yükseltir.
- Şirket yönetiminde şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu bilinci oluşacağından yolsuzluklar azalır.
- Şirkette güç ve yetki istismarı engellenir. Keyfi yönetim uygulamalarının ortadan kalkmasını sağlar.
- Kurumsal yönetim tüm paydaş gruplarının çıkarlarına hizmet edeceği için şirket ile paydaş grupları arasındaki ilişkilerin ve iletişimin artmasına yardımcı olur.

---

<sup>30</sup> AKTAN, a.g.e., s.10

- Şirket faaliyetlerinde uzun dönemli istikrar sağlar.
- Kurumsal yönetim şirketin rekabet gücünü artırır.
- Kurumsal yönetim şirket karlılığında artış sağlar.<sup>31</sup>

Kurumsal yönetimi gerçek anlamda uygulayabilen işletmelerin en büyük kazancı, kaynakların daha verimli kullanılması ve mali kaynaklara daha ucuz, hızlı ve kolay ulaşılmasının sağlanması olarak nitelendirilmektedir. Kaynaklarının daha verimli kullanıldığı ve işletmelerin mali ihtiyaçlarını rahatlıkla karşılayabildiği bir ortam iktisadi büyümeyi de beraberinde getirmektedir. Bunun yanı sıra, kurumsal yatırımcılar ve dünya genelinde önemli miktardaki fonları (kaynakları) yöneten kuruluşlarda artık kurumsal yönetim uygulamalarını hayata geçiren ve ön planda tutan piyasalar ve işletmelere yatırım yapmayı tercih etmektedir.<sup>32</sup>

### **1.6. Genel Kabul Görmüş Kurumsal Yönetim İlkeleri**

Etkili bir kurumsal yönetim anlayışının yerleştirilebilmesi için, yönetim anlayışının bir takım ilkelere dayanması gerekmektedir.<sup>33</sup> Gerek dünyadaki gerekse ülkemizde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması için birçok neden bulunmaktadır.<sup>34</sup> Kurumsal yönetime ilgi öncelikle 1930'lu yıllarda "Büyük Buhan"dan sonra Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) artmaya başlamıştır. Başlangıçta kurumsal yönetim anlayışındaki öncelikli konu içeriden bilgi edinenlerin ticaretini önleyen, hissedarları koruyan, hisse senetleri borsalarda işlem gören şirketlerin çok ileri düzeyde bilgi açıklamalarıydı. Daha sonraları, ABD kurumsal yönetim sistemi, şirket skandallarıyla gündeme gelen hükümet ve kendi kendini yönetme yetkisine sahip kurumların daha sıkı düzenlemeleriyle ilgilenmeye başlamıştır. İngiltere'de ise kurumsal yönetim, 1980'li yıllarda kötü ve yanlış yönetim uygulamaları sonucunda çok sayıda büyük şirketin çöküşü sonucunda gelişmiştir.

---

<sup>31</sup> Şaban ERDOĞAN, **Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Şeffaflık ve Türkiye Uygulaması**, (Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar, 2009, s.14-15

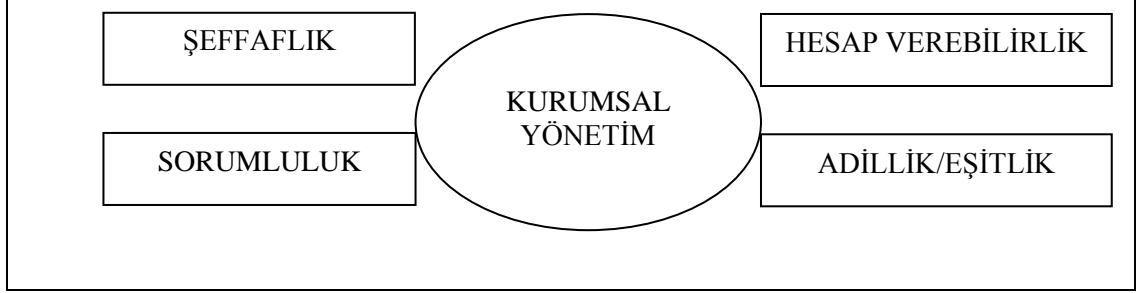
<sup>32</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e.,s.35

<sup>33</sup> TUZCU, a.g.e., s.17

<sup>34</sup> Asuman SÖNMEZ ve Andaç TOKSOY, **Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye'deki Aile Şirketlerine Uygulanabilirliği**, Maliye Finans Yazıları, Yıl:25, S.92, Temmuz 2011, s.63

Kurumsal yönetim ilkeleri dört temel kavramı kapsayacak şekilde oluşturulmuştur. Bunlar; şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adilliktir. Bu kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

**Şekil 1: Kurumsal Yönetim İlkeleri**



Kaynak: Coşkun Can AKTAN, Kurumsal Şirket Yönetimi, Sermaye Piyasası Kurumu Kurumsal Araştırmalar Serisi No:4, Yayın No:196, Ankara, Nisan 2006:13

### **1.6.1. Şeffaflık (Kamuyu Aydınlatma)**

Şeffaflık; şirketin mali verimliliği, kurumsal yönetimi, hissedarlık yapısı hakkında yeterli, doğru ve kıyaslanabilir bilginin zamanlı bir şekilde açıklanmasını ifade etmektedir.<sup>35</sup> Şeffaflık ilkesi, katılımcıların piyasa beklentileri hakkında bilgilendirilmesi gerektiğine vurgu yaparak, belirsizlik zamanlarında piyasalarda istikrarın sağlanmasına yardımcı olmaktadır.<sup>36</sup>

Şeffaf yönetim, işletmeye sermaye çekmenin, daha da önemlisi yatırımcıların, kendilerini güvende hissetmelerinin olmazsa olmaz şartıdır. Son dönemde yaşanan mali bunalımlar, şeffaflık konusunun önemini açıkça ortaya koymuştur.<sup>37</sup> Çünkü yatırımcılar,

<sup>35</sup> EGE ve YILMAZ, a.g.e, s.84

<sup>36</sup> Engin DİNÇ ve Hasan ABDİOĞLU, İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) – 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 12, S. 21, Haziran 2009, s.160

<sup>37</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.22



işletmeleri gerçek anlamda inceleyebilme, piyasadaki gerçek değerini anlayabilme, performanslarını karşılaştırabilme olanağını bu ilkenin hayata geçirilmesi ile bulabilmektedir.<sup>38</sup> Bunun gerçekleşebilmesi için de kamuoyuna açıklanan mali raporların ve diğer tüm bilgilerin Şirketin mevcut durumunu ve mevcut görünüşünü bir bütün olarak, kapsamlı ve anlaşılabilir biçimde en önemlisi de gerçeğe uygun bir Şekilde yansıtması ve açıklanan bilgiye erişimin ilgililer açısından kolay olması gerekmektedir.<sup>39</sup> Mali açıdan yeterince aydınlatılmayan bir toplumun tasarruflarının sermaye piyasası dışına yönelme riski vardır. Bu yüzden kamunun ve özellikle kk yatırımcıların aydınlatılması daha da önem kazanmaktadır.

Kamunun zamanında aydınlatılması, açıklanan bilgilerin eksiksiz ve güvenilir olması, anlaşılır ve yorumlanabilir olması, açıklanan bilgilere kolay ve mümkün olan en düşük maliyetle erişimin sağlanması son derece önemlidir. Şeffaflık kapsamında kamuya açıklanacak bilgilerin zellikleri Şu Şekilde sıralanabilir:

- Bilgi açık ve anlaşılır olmalıdır.
- Açıklanan bilgi doğru olmalıdır.
- Bilginin tam bir tarafsızlık içerisinde sunulması ve bu bilgileri kullanacak olan kişi ve kurumları yanıltmaması gerekir.
- Bilgi eksiksiz ve tam sunulmalıdır.
- Bilgi kullanıcılar tarafından analizler yapılmasına imkan sağlamalıdır.
- Bilgi düşük maliyetle sunulmalıdır.
- Bilgiye erişim kolay olmalıdır.
- Bilgiye zamanında erişim olanakları sağlanmalıdır.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> PASLI, a.g.e., s.54

<sup>39</sup> Şaban ERDOğAN, a.g.e., s.16

<sup>40</sup> AKTAN, a.g.e., s.15-16

### 1.6.2. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik, yönetime ilişkin kural ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması, şirket yönetimi ve ortakların menfaatlerinin birbirine paralel bir şekilde yönetim kurulu tarafından gözetilmesini ifade etmektedir.<sup>41</sup> Anonim ortaklık yönetiminde bulunan kişilerle ortaklığın ve pay sahiplerinin menfaatlerinin her zaman aynı doğrultuda olmaması, bu ilkenin belirlenmesi zorunluluğunu doğurmuştur.<sup>42</sup>

Hesap verebilirlik, karar veren ve faaliyette bulunan tüm kişilerin, verdikleri kararlar ve yaptıkları faaliyetlerden sorumlu tutulmaları ve hesap verme zorunluluğu ilkesidir. Hesap verebilirlik ilkesi, hem sorumluluk hem de şeffaflık ilkeleri ile iç içe olarak pay sahiplerinin ve işletme faaliyetleri ile ilgili tüm kesimlerin işletme yönetiminin aldığı kararları ve yapılan uygulamalarını sorgulamasını ve yargılamasını da sağlamaktadır. Hesap verebilirlik esasında, alınan kararların doğruluğunu kanıtlama ve sorumluluğunu kabullenme gerekliliğine işaret etmektedir.<sup>43</sup> Hesap verebilirliğin artmasıyla birlikte şirket yöneticilerinin beklenmedik kararlar alma eğilimleri sınırlanmış olacak ve bu sayede alınan kararlara taraf olanların güvenleri zedelenmeyecektir..<sup>44</sup>

### 1.6.3. Sorumluluk

Bu ilke şirket adına yapılan faaliyetlerin mevzuata, ana sözleşmeye ve şirket iç düzenlemelerine uygunluğunu ve bunların denetlenmesi gerektiğini ifade etmektedir.<sup>45</sup>

Sorumluluk, doğruları teşvik eden ve yanlışları cezalandıran bir kontrol şeklidir. Yönetimin esas sorumluluğu, kuruma doğru hedefler koymak ve bunlara ulaşmaya çalışmaktır. Şirketle ilgili alınan kararlar ve gerçekleştirilen uygulamalar hakkında

---

<sup>41</sup> EGE ve YILMAZ, a.g.e., s.84

<sup>42</sup> PASLI, a.g.e., s.76

<sup>43</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.23

<sup>44</sup> TUZCU, a.g.e., s.2

<sup>45</sup> SÖNMEZ ve TOKSOY, a.g.m., s.66

şeffaf olunması, bu düzenlemelere ilişkin uygulamalar hakkında kamunun aydınlatılması kadar, yapılanların sorumluluğunun da üstlenilmesi gerekmektedir.<sup>46</sup>

Şirket faaliyetlerinden, karar ve seçimlerinden birinci derecede yönetim kurulu sorumludur. Bu nedenle, iyi bir şirket yönetimi için yönetim kurulunun sorumluluklarının doğru bir şekilde belirlenmesi önem taşımaktadır.

Yönetim kurulunun başlıca sorumlulukları şu şekilde sıralanabilir:

- Şirketin kısa ve uzun vadeli amaçlarını belirlemek,
- Şirketi hedeflere ulaştıracak yöntemleri araştırmak, geliştirilmesine katkıda bulunmak ve uygulanmasını sağlamak,
- Şirketin yöntem ve mali verimliliğini incelemek ve iyileştirici önlemler almak,
- Yönetim Kurulu başkanını seçmek, belirli performans ölçütlerine göre değerlendirmek ve ücretlendirilmesini belirlemek; diğer üst düzey yöneticiler için icra başkanının önerilerini değerlendirmek ve onaylamak,
- Şirketin idari ve mali denetimini sağlamak,
- Yönetim kurulunun, yönetim kurulu alt komitelerinin ve üst düzey yöneticilerin etkin ve verimli çalışmalarını sağlayacak yapı ve işleyişte olmasını sağlamak ve bunların performans ölçütlerini belirlemek,
- Şirketin, hissedarlara ve dışarıdaki kişilere yönelik iletişim ve ilişki yaklaşımını belirlemek,
- Şirket ve çalışanları için iş ahlâkı kurallarını belirlemek ve uygulanmasını sağlamak,
- Şirketin iç ve dış tasarruflarının, faaliyet ve davranışlarının ilgili mevzuata uygunluğunu sağlamak,
- Bütün hissedarlara adilane davranmak,
- Azlık durumundaki yatırımcılara güvenilir makul gerekçelere dayalı olarak yönetim ve denetim kurullarına dava açma mekanizması sağlamak,

---

<sup>46</sup> TUZCU, a.g.e., s.25

Kurumsal yönetim ilkeleri, yönetim kurulunun etkin gözetimi ve yönetim kurulunun şirket ve pay sahiplerine karşı sorumluluğu konusunda şirkete rehber olma özelliğindedir. Yönetim kurulunun sorumluluklarını yerine getirme de yönetim kurulu üyelerinin tarafsızlığı ve bağımsızlığı son derece önemlidir.<sup>47</sup>

#### **1.6.4. Adillik ve Eşitlik**

Adillik veya eşitlik ilkesi; pay sahiplerinin hakları ve pay sahiplerinin eşit işleme tabi olması konularını içermekte ve düzenlemektedir.<sup>48</sup> Eşit işlem sadece pay sahiplerine değil, daha geniş bir çerçeveye; çalışanlara, alacaklılara, müşterilere, yani işletme ile menfaat ilişkisi bulunanlara, hatta kamuoyuna yönelmiştir.<sup>49</sup> Bu ilke, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkına, genel kurula katılma ve oy kullanma hakkına, kâr payı alma hakkına ve azlık haklarına ayrıntılı olarak yer vermektedir.<sup>50</sup>

Şirket yöneticileri faaliyetlerini yerine getirirken alınan kararlardan etkilenen tüm kesimlere karşı eşit mesafede olmalıdır. Bu adil bir yönetim anlayışına sahip olmanın gereğidir. Diğer bir ifadeyle, yönetimin yapmış olduğu eylemlerle ilgili olarak, konuyla ilişkili bütün taraflara açıklanabilecek nitelikteki bilginin eş zamanlı ve eşit bir biçimde paylaşılması ve herkes tarafından anlaşılır nitelikte olması gerekmektedir.<sup>51</sup>

Adillik ve eşitlik ilkesi her şeyden önce hissedarların belirli bazı haklarının kabul edilmesi anlamına gelmektedir. Hissedarların hakları aşağıdaki sıralanabilir:

##### *Temel Ortaklık Hakları*

- Genel kurullara katılma ve oy kullanma hakkı,
- Azlık haklarını kullanma,
- Kâr payı alma,
- Ortaklık hakkında düzenli ve zamanında bilgi alma,

---

<sup>47</sup> AKTAN, a.g.e., s.13-14

<sup>48</sup> DİNÇ ve ABDİOĞLU, a.g.m., s.160

<sup>49</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.24

<sup>50</sup> DİNÇ ve ABDİOĞLU, a.g.m., s:160

<sup>51</sup> TUZCU, a.g.e., s.25

- Hissedarlara ait bilgilerin sağlıklı bir biçimde tutulması,
- Hisselerin devrinde herhangi bir sınırlama olmaması,

#### *Bilgi Alma Hakkı*

- Kamuoyunu aydınlatmanın bilgilendirme politikası çerçevesinde yapılması,
- Hissedarlar arasında ayırım yapılmaması,
- Hisse senetlerinin değerini etkileyen bilgilerin kamuoyuna açıklanması,
- Açıklanan bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir ve eşit biçimde kamuoyunun kullanımına sunulması,

#### *Temel Yatırımcı Hakları*

- Zamanında ve düzenli olarak şirket hakkında açıklayıcı bilgi elde etme,
- Genel kurul toplantılarına etkin katılma ve oy kullanma,
- Yönetim kurulu üyelerinin seçiminde etkinlik (birikimli oy\*, vb.)
- Şirketin kârlarından pay alma, şirketin yapısındaki önemli değişikliklere ilişkin kararlara katılma ve yeterli şekilde bilgilendirilme,<sup>52</sup>

### **1.7. Kurumsal Yönetimin Ana Modelleri**

Dünyada kurumsal yönetim iki ana model çerçevesinde algılanmaktadır. Bunlardan ilki; başta Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere’de kabul gören ve "hissedar yaklaşımı" adıyla da anılan "Anglo-Sakson Modeli", diğeri ise; başta Almanya ve Fransa olmak üzere Avrupa’nın geneli ile Japonya’da kabul edilen ve "paydaş yaklaşımı" olarak da adlandırılan "Kıta Avrupası Modeli"dir. Bu modeller arasındaki farklılık, şirketlerin sorumluluklarının ve amaçlarının hangi zümreye hitap edeceği konusundadır.

---

<sup>52</sup> AKTAN, a.g.e., s.17-18

\* **Birikimli Oy:** Birikimli oy yöntemi, genel kuruldaki seçim kararlarında bir pay sahibinin kullanacağı oyları her bir üyelik için ayrı ayrı vermek yerine bir veya birkaç adayda birleştirilerek kullanması esasına dayanmaktadır. Örn; 5 yönetim kurulu üyesi seçilecekse, pay sahibi oyunu 5 kişinin adını yazarak kullanabileceği gibi, bir üyeye 5 oy vererek de kullanabilir.

**Tablo 1: Kurumsal Yönetim Modelleri ve Uygulayan Ülkeler<sup>53</sup>**

KURUMSAL YÖNETİM MODELİ	UYGULAYAN ÜLKELER
ANGLO-SAKSON MODELİ	ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya
KITA AVRUPASI MODELİ	Almanya, Japonya, Hollanda, İsveç, İsviçre, Avusturya, Danimarka, Norveç, Finlandiya

Kaynak: Başaran ÖZTÜRK ve Kartal DEMİRGÜNEŞ, Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entellektüel Sermaye, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, 13-14 Mayıs 2005, Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, Kurumsal Yönetim Bildiri Kitabı, Ankara: Tşof Plaka Matbaacılık A.Ş., 2005:121

### 1.7.1. Anglo-Sakson Kurumsal Yönetim Modeli

Dünya’da kurumsal yönetim modellerinden ilki, sermaye piyasalarının nispeten gelişmiş olduğu Amerika ve İngiltere’de şekillenen Anglo-Sakson modelidir. Bu model; kurumsal yönetimde hissedar temelli bir bakış açısını benimsemekte ve yönetimin hissedarların amaçlarına ve çıkarlarına hizmet etmesi gerektiğini savunmaktadır.<sup>54</sup>

Bu sistemde, işletmelerin halka açıklık oranı yüksektir ve özkaynaklarla finansman daha yaygın olduğu için kurumsal yönetim daha çok hissedar haklarını korumaya yöneliktir.<sup>55</sup>

Anglo-Sakson sistemin şekillenmesinde piyasalar önemli rol üstlenmekte ve yöneticiler aldıkları kararlarda piyasanın baskısını hissetmektedirler. Bu sebeple, söz konusu model yoğun rekabet ortamının ve piyasa koşullarının, işletmenin yöneticilerini hissedar çıkarları doğrultusunda hareket etmeye zorlamaktadır.<sup>56</sup>

<sup>53</sup> Başaran ÖZTÜRK ve Kartal DEMİRGÜNEŞ, **Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entellektüel Sermaye** Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, 13-14 Mayıs 2005, **Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**, Kurumsal Yönetim Bildiri Kitabı, Ankara: Tşof Plaka Matbaacılık A.Ş., 2005:121

<sup>54</sup> TUZCU, a.g.e., s.4

<sup>55</sup> Veysel KULA, **Kurumsal Yönetim Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği**, Papatya Yayıncılık, 2006, s.42

<sup>56</sup> Hayri ÜLGEN ve S.Kadri MİRZE, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, İstanbul:Literatür Yayıncılık, 2004, s.435

İşletme üst yönetimiyle hissedarlar arasındaki ilişkilere dayalı olan Anglo-Sakson sistemde, yönetim kurulları hissedarların temsilcileridirler ve işletmenin üst yönetim tarafından talep ve beklentileri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini denetlemekle sorumludurlar. Bu modelde kârlılık, hissedarların en önemli beklentisi olarak kabul edildiği için yönetimin temel amacı hisse başına kârları artırmaktır.<sup>57</sup>

Anglo-Sakson sistemde hissedarlar tarafından oluşturulan genel kurul yönetim üyelerini seçmektedir. Yönetim Kurulu, aynı zamanda, yönetim ve denetim görevlerini kendi bünyesinde toplamaktadır. Yönetim Kuruluna bağlı bir denetim komitesi bulunmakla birlikte; işletmenin faaliyetleri belirli aralıklarla işletme dışında, işletmeyle sözleşmesi olan ve genel kurulda belirlenen bağımsız bir denetçi tarafından kontrol edilmektedir. Bağımsız denetimin görevi mali tabloları inceleyerek işletmenin faaliyetleri hakkında hissedarlara bilgi vermektir.<sup>58</sup>

Anglo-Sakson sistemde sermaye piyasalarına yönelik olarak merkezi yönetim tarafından ayrıntılı olarak ortaya konulan kurallar, genellikle kamuyu aydınlatmaya yöneliktir. Anglo-Sakson sistemi "**kamuyu aydınlatma temelli sistem**" olarak da anılmaktadır.<sup>59</sup>

Yönetim kurulu ve üst düzey yönetimin faaliyetlerinin denetleyicisi konumunda bulunan küçük hissedarlar şirketin faaliyetlerini yeterli ölçüde denetleme ve gözetim yapma konusunda yetersiz kalmaktadır.

Bu modelde yönetim kurulları hissedarlara karşı hesap verme sorumluluğu konusunda yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle Anglo-Sakson modelinde "**güçlü yönetici, zayıf sahiplik**" durumu ortaya çıkmaktadır.<sup>60</sup>

---

<sup>57</sup> TUZCU, a.g.e., s.4

<sup>58</sup> Stephen GRIFFIN, **Company Law Fundamental Principles**, 2<sup>nd</sup> Edition, London, Financial Times Pitman Publishing, 2006, s.221

<sup>59</sup> PASLI, a.g.e., s.44

<sup>60</sup> Kadir TUNA, **Bankalarda Kurumsal Yönetim**, Mart 2009, s:8 (Çevrimiçi) [http://www.kadirtuna.com/attachments/File/Banka\\_Kurumsal\\_Yönetim.pdf](http://www.kadirtuna.com/attachments/File/Banka_Kurumsal_Yönetim.pdf) (erişim tarihi:12.06.2012)

### 1.7.2. Kıta Avrupası Kurumsal Yönetim Modeli

Alman sistemi olarak da bilinen Kıta Avrupası sistemi şirket grubu temelli bir sistemdir. Bu sistem, bankaların hakimiyetinde olan ve ortakların gözetiminin bankalar tarafından yapıldığı bir sistemdir. Kıta Avrupası'nın çoğunda olduğu gibi Japonya'da da geçerli olan bu sistem kurumsal yönetimin paydaş modeli üzerinde durmaktadır.

Paydaşlar, en geniş anlamda; şirketin ana sahip ve yöneticileri, yönetim kurulu, hissedarlar, kurumsal yatırımcılar, yabancı ortaklar, çalışanlar, müşteriler, rakipler, tedarikçiler, toplum ve devleti ifade etmektedir. Paydaşlar, kavramına, şirketin iyi yönetilmesinden fayda sağlayacak, kötü yönetilmesinden ise zarar görecektür tüm kişi ve guruplar dahildir.<sup>61</sup>

Kıta Avrupası sisteminde borçla finansman oldukça yaygındır. İşletmeler büyük yatırımcılar bankalar tarafından finanse edilmektedir. Aynı şekilde Anglo-Sakson sisteminde de bankalarca finansman vardır ancak Kıta Avrupası modelinde bankalar finansmanını sağladığı işletmelere ortak olmaktadır.<sup>62</sup>

Kıta Avrupası sisteminde işletmeye dayalı olarak toplumun çıkarlarını korumak kurumsal yönetimin esas amacını oluşturmaktadır. Bu modelde kısa dönemde işletmenin faaliyetlerinden paydaşların çıkarlarını korumak yerine uzun dönemli işletme yöntemlerinin uygulanması daha büyük önem taşımaktadır. Bu model hissedarlar kadar diğer bütün paydaşların çıkarlarını göz önünde bulundurmaya gerektirmektedir.<sup>63</sup> Bu model **“menfaat sahipleri modeli”** olarak da anılmaktadır.

Kıta Avrupası sisteminde genellikle, yürütme kurulu ve gözetim kurulu olarak adlandırılan ikili bir yönetim kurulu yapısı bulunmaktadır. İkili yönetim kurulu sisteminde yönetim ve denetim görevleri bu kurullara paylaştırılmaktadır.

Kıta Avrupası sisteminde hissedar sözleşmeleri, çeşitli mülkiyet yapıları ve imtiyaz yoluyla sahip olunan hisse senedi sayısı ile orantısız olarak; kontrol gücünün ele

---

<sup>61</sup> AKTAN, a.g.e., s.2-4

<sup>62</sup> Mustafa DOĞAN, **Kurumsal Yönetim**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007, s:86

<sup>63</sup> TUZCU, a.g.e., s.5



geçirilmesi olasılığı daha fazladır. Bunun nedeni ise; hissedarların daha az sayıda olması ve birbirleriyle kolayca iletişime geçebilecek olmalarıdır. Kıta Avrupası sisteminde çok sıkı kamuyu aydınlatma rejiminin bulunmaması nedeniyle bu tür orantısız kontrol araçlarının kamuya duyurulma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu durum da işletme yönetiminin güçlü bir dış baskı altında olmamasına, azınlıkta kalan ve yönetimden uzak olan hissedarların sınırlı bilgiye sahip olmalarına, dolayısıyla da haklarının korunması bakımından Anglo-Sakson sistemine göre daha güçsüz bir konumda olmalarına neden olmaktadır.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> PASLI, a.g.e., s.42

**Tablo 2: Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası Kurumsal Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması<sup>65</sup>**

<b>Kriter</b>	<b>Anglo-Sakson Sistemi (Piyasa Kontrolü)</b>	<b>Kıta Avrupası Sistemi (Büyük hissedar kontrolü)</b>
Ortaklık	Dağınık	Yoğunlaşmış
Ortam kimliği	Kurumsal yatırımcılar	Aileler, özel şirketler ve mali kurumlar
Kontrol	Yönetim kurulunda	Büyük hissedarlarda
Yönetim kurulu	Dış üyeler etkin	İç üyeler ve büyük ortaklarla bağlantılı dış üyeler
Sermaye piyasaları	Likit	Göreceli olarak likit değil
Kurumsal kontrol piyasası	Gelişmiş	Kısıtlı
Karşılıklı hissedarlık	Kısıtlı	Yaygın
Koteli şirket sayısı	Çok	Az
Hissedar-yönetici ilişkisi	Kısıtlı, kişisel değil	Yoğun
Yatırımcı ilişkisi	Yaygın	Yaygın değil
Şirket sahipleri ile grup içi şirketlerin uzun süreli ilişkisi	Yaygın Değil	Yaygın
Yönetim faaliyeti açıklanması	Yaygın	Yaygın değil
Hissedar etkinliği	Yaygın	Yaygın değil
En iyi uygulama kodu uygulaması	Etkin	Etkin değil

Kaynak: Veysel KULA, Kurumsal Yönetim Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği, Papatya Yayıncılık, 2006:44

<sup>65</sup> KULA, a.g.e., s.44

## 1.8. Kurumsal Yönetimin Dünya Genelindeki Gelişimi

Kurumsal yönetim uygulamalarının bu gün son derece önem kazanması, aslında 1900'lü yılların ilk yarısında yaşanmaya başlayan siyasi gelişmelere dayanmaktadır. Bahsedilen yıllar, dünyada çok önemli değişmelerin yaşandığı bir dönemdir. Doğu-Batı bloğu arasında, 1917'li yıllarda Bolşevik ihtilali ile başlayan ve devam eden süreçte, Sovyetler sistemi önemli bir güç haline gelmiştir. Bu durum karşısında Batı Dünyası ile Sovyet Sistemi soğuk savaşa başlamıştır. Soğuk ve sıcak savaşların (I. ve II. Dünya Savaşları) yaşandığı dönemlerde, genellikle açıklık ve şeffaflık ilkelerinden ziyade, kapalılığın hakim olduğu ve işlerin birbirine pek de fark ettirilmeden, gizliden gizliye yürütüldüğü bir siyasi dönem oluşmuştur.. Mevcut siyasi düzendeki kapalılık iş dünyasına da aynı şekilde yansımıştır.

Bu dönemde bir diğer faktör de şirket satın almalarıdır. 1960'lı yıllarda şirketleri devir alma aracılığıyla imparatorluk kurma davranışına karşı, öncelikle, Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD), daha sonra İngiltere'de çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.<sup>66</sup>

Avrupa, ABD (Amerika Birleşik Devletleri) ve Japonya'da 19'uncu yüzyıldan bu yana yaygın biçimde yapıldığına işaret eden bazı çalışmaların varlığına karşın, kurumsal yönetim terimi yaygın biçimde 1980'lerde kullanılmaya başlanmıştır. 1990'larda, kurumsal yönetim, bireysel ve kurumsal yatırımcılar, hissedarlar, yöneticiler ve mali piyasalar ile mali konularla ilgili herkesin gündeminin başına yerleşmiştir.

Almanya'nın ve Japonya'nın ekonomileri 20'nci yüzyılın son çeyreğinde hızlı büyümeden durgunluğa geçince, ABD'nin iktisadi performansı kurumsal yönetim düzeyinin yüksekliğine kanıt olarak gösterilmiştir.

“Kurumsal yönetim” kavramı, ilk olarak ABD'de ele alınmış, oradan İngiltere'ye geçmiş ve özellikle 1990'larda kıta Avrupa'sında ve tüm dünyada, özellikle Asya'da önemli bir tartışma konusu olarak gündeme gelmiştir. Kurumsal

---

<sup>66</sup> ÖZELMAS, a.g.e, s.52

yönetim, sadece “kavram” olarak değil “olgu” olarak da ilk kez ABD’de ve daha sonra İngiltere’de ortaya çıkmış ve hem teorik bazda hem de uygulama açısından önemli bir araştırma konusu haline gelmiştir. Gerçekten Amerikan ve İngiliz sermaye piyasalarında özellikle son yirmi yıl içinde “kurumsal yönetim” oldukça etkili bir hale gelmiştir. Bu ülkelerdeki sermaye piyasalarında kurumsal yatırımcıların hakim durumda bulunmaları ve bunların, müşterilerinin yatırımlarının değerini ve dolayısıyla kârlılık oranlarını artırabilmek için pay sahipleri olarak daha fazla hakka sahip olma ve bütün haklarını kullanma istekleri, pay sahiplerinin bir şekilde yönetimi etkileyebilmeleri, bir başka deyişle yönetime katılabilmeleri ve böylece hak ve menfaatlerini mümkün olan en üst düzeyde gözetmeleri “kurumsal yönetim” kavramının ortaya çıkışını adeta tetiklemiştir.

Son yıllarda ortaklıkların yönetiminde yüksek başarısızlık ve suistimallerin gözlemlenmesi ile gelişmekte olan ekonomiler ve gelişen piyasalarda yaşanan mali bunalımlar, bunların yanında, gelişmiş ekonomilerde özel sektörün artan rolü, ülkelerin iktisadi olarak birbirlerine olan bağılıklarının artması ve ortaklıkların içinde buldukları yeni rekabet şartları kurumsal yönetimin öneminin artmasına neden olan gelişmelerdir.<sup>67</sup>

Sermaye piyasaları gelişmiş ülkelerde küresel dev şirketlerin iktisadi yaşamdan silinmeleri ve sermaye piyasalarına olan güvenin sarsılması, kurumsal yönetimin tüm dünyada hızlı bir biçimde yürürlüğe konma sürecini hızlandırmıştır.<sup>68</sup>

ABD’de yaşanan, içlerinde dünyanın en büyük şirketlerinden **Enron**, **Citigroup**, **Tyco**, **Worldcom** ve **Exxon**’un da bulunduğu bazı şirketlerin yönetimi ve muhasebe alanında hilelerin ortaya çıkması ve sonrasında arka arkaya gerçekleşen iflaslar, bir taraftan ulusal ve uluslararası yatırımcılarda güven kaybına, diğer taraftan sermaye piyasalarında büyük düşüşe neden olmuştur.<sup>69</sup> Yaşanan olumsuz gelişmeler neticesinde,

---

<sup>67</sup> ŞEHİRLİ, a.g.e., s.2

<sup>68</sup> PULAŞLI, a.g.e., s.7

<sup>69</sup> Cüneyt KAHRAMAN, **Kurumsal Yönetim Anlayışının Özel Sermayeli Bankaların Yapısı ve İşleyişi Üzerine Etkileri**, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2008, s.9, (Çevrimiçi) <http://tez2yok.gov.tr>, (erişim tarihi: 11.10.2011)

bazı şirketlerin aslında görüldükleri kadar güçlü olmadıkları ve şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkelerini tam uygulamadıkları için, hem içinde buldukları toplumda hem de o ülkenin sermaye piyasasında büyük hasarlara yol açtıkları anlaşılmıştır. Burada önemli olan, tek bir şirket içinde yaşanan sorunlardan ziyade, yatırımcı güveninin kötüye kullanılması ve yaşanan olumsuz gelişmelerin bütün sermaye piyasalarında çöküşe yol açabilecek boyutlarda çok ciddi bir bunalıma dönüşmesidir.<sup>70</sup>

İngiltere’de 1980’li yılların sonundan itibaren meydana gelen iflaslar ve iktisadi yolsuzluklar, kurumsal yönetim ile ilgili kural geliştirme çalışmalarının başlatılmasını sağlamıştır. **ABD’de Enron’la başlayan ve milyar dolarlık ticari imparatorlukların kağıttan kaleler gibi ardı ardına devrilmesi, 1990’ların başında İngiltere’de yaşanmış Poly Peck skandalının küllerinin temizlenmesini sağlamıştır.** Türk iş dünyasının da yakından izlediği **Poly Peck** skandalı, Kıbrıslı işadamı **Asil Nadir**’in borsada fiyat dalgalanmalarından ve menkul kıymetin fiyatını yapay bir seviyede tutarak haksız kazanç elde ettiği savı ile tüm Avrupa borsalarını karıştırmıştır.

Bu olaydan ağız yanan uluslararası iş dünyası yasa ve yönetmeliklerin yetmediği durumlarda bile, düzgün, açık, dürüst iş yapma ilkelerinin geçerli olacağı bir yeni “anayasanın” peşine düşmüştür. Bugünkü anlamda kurumsal yönetim kavramı ilk olarak, yine İngiltere’de Sir Adrian Cadbury başkanlığındaki bir komite tarafından hazırlanan ve kısaca “**Cadbury Komitesi Raporu**” olarak da adlandırılan 1992 tarihli Raporda (**The Cadbury Committee Report: Financial Aspects of Corporate Governance**) ele alınmıştır. Bu raporun yayınlanmasını takiben kurumsal yönetim alanında tartışma ve çalışmalar hız kazanmıştır. 1 Aralık 1992 yılında yayınlanan ve “Cadbury Komitesi Raporu” olarak adlandırılan “Kurumsal Yönetimin Mali Boyutu” başlıklı bu rapor, kurumsal yönetim alanındaki ilk geniş kapsamlı düzenleme olmuştur. Bu raporda denetimin, şirketin mali verilerinin güvenilir olup olmadığının sorgulanması noktasında önemli bir kaynak olduğu, ancak hissedarlar tarafından yöneticilere karşı uygulanan bir mekanizma olarak görülmemesi gerektiği, denetim şirketlerinde görülen

---

<sup>70</sup> ÖZELMAS, A.g.e. , s.56

rekabetin denetim kalitesini düşürebileceği düşüncesiyle belirli denetim kurallarının oluşturulması, denetim şirketlerine yapılan ödemelerin tamamının açıkça belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu Raporun yayınlanmasını takiben kurumsal yönetim alanında tartışma ve çalışmalar büyük bir ivme kazanmıştır.

**Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)** tarafından hazırlanan ve “**Millstein Raporu**” olarak da bilinen Rapor (Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets) ve bunu takiben 1999 yılında yayınlanan OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, bu alandaki en önemli gelişmeler olmuştur. OECD son dönemde meydana gelen olaylar nedeniyle 1999 yılında uygulamaya konulan ve uluslararası piyasalarda bu konuda önemli bir başvuru kaynağı teşkil eden OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri’ni gözden geçirerek, mevcut kurumsal yönetim sistemlerinin eksikliklerini ve gelişmesi gereken alanları belirlemek üzere çalışmalar başlatmıştır.

Ayrıca son dönemde Dünya Bankası, OECD ve bu iki örgütün özel sektör temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan **Küresel Kurumsal Yönetim Forumunun** (Global Corporate Governance Forum-GCGF) çalışmaları öne çıkmaktadır. Forumun amacı ülkelere kurumsal yönetim kurallarını geliştirmeleri için yardımcı olmaktır.

Kurumsal yönetim ilkeleri işletmelerin belirli kurallar çerçevesinde faaliyet göstermesini sağlayarak işletmenin verimliliğinin artmasını sağlamakta ve işletmenin paydaşlarını korumaktadır. Dünyadaki uygulamalara bakıldığında kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan şirketlerin daha düşük sermaye maliyetiyle verimliliklerini arttırdıkları, mali bunalımlara daha hızlı tepki verebildikleri, kaynaklarını daha etkin kullandıkları, yabancı sermayeyi çekebildikleri, böylelikle iktisadi büyümenin de hızlandığı gözlemlenmektedir.<sup>71</sup>

---

<sup>71</sup> Pelin Ataman ERDÖNMEZ, **Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma**, Bankacılar Dergisi, Yıl:14, S.47, Aralık 2003, s.42-43

Kurumsal yönetimin işletmelere ve dolayısıyla ülke ekonomisine katkısı anlaşıldıkça birçok ülke kendi kurumsal yönetim ilkelerini oluşturmaya başlamış ve kurumsal yönetim ilkelerine sahip ülke sayısı hızla artmıştır.<sup>72</sup>

Kurumsal yönetim ilkeleri; ortaklık haklarını kullanmayı, şirket yönetimine etkin olarak katılmayı, şirket faaliyetleri hakkında bilgi edinmeyi ve gerektiğinde hesap sormayı sağlayan çok önemli ve etkin bir araç olarak görülmektedir.

Kurumsal yönetim ilkelerinin güçlü olması sermaye piyasalarının gelişimine katkı yapmakta, özellikle küçük ve orta ölçekli şirketler başta olmak üzere şirketlerin kaynaklara erişimini kolaylaştırmakta, araştırma ve teknolojik yenilik faaliyetlerini artırmakta ve şirketlerin örgütlenme biçimini değiştirmek suretiyle şirketlerin verimliliklerini artırmaktadır.

Kurumsal yönetim ilkeleri işletmelerin kurulması ve faaliyet göstermesi aşamalarında oluşabilecek belirsizlikleri azaltarak risk primini düşürmekte ve böylelikle işletmelerin kaynak temin etmelerini kolaylaştırmaktadır. Düşük maliyetle finansman kaynağı bulabilen işletmeler daha hızlı büyümek suretiyle işletme paydaşlarının faydalarını azamileştirme imkanı sağlamaktadır.<sup>73</sup>

### **1.8.1. Cadbury Komitesi Raporu**

Cadbury Komitesi 1992 yılında "**Kurumsal Yönetimin Mali Yönleri**" adlı çalışmayı yayımlamıştır. Cadbury Komitesi Raporunda genel olarak kurumsal yönetim ilkelerinin çerçevesi belirlenmiş ve bu ilkeler dünya çapında bir model haline gelmiştir.<sup>74</sup>

1980 yılında İngiliz şirketlerinde yaşanan mali skandallar şirketlerin yayımladıkları mali raporların kalitesine yatırımcıların duyduğu güvenin azalmasına sebep olmuştur. Bunun üzerine komite İngiliz şirketlerin uyması için "en iyi uygulama

---

<sup>72</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.29

<sup>73</sup> ERDÖNMEZ, a.g.m., s.42-43

<sup>74</sup> KAHRAMAN, a.g.e., s.27

kodları”nı (code of best practices) çıkartmıştır. Cadbury Komitesi tarafından yayımlanan raporda şirketlerin rapor ve hesaplarında kodların her bir maddesine uyup uymadıklarına dair bir resmi ifade bulunmasını tavsiye etmiştir. Uymayacakları takdirde de neden uymadıklarını belirten bir yazı bulunması gerektiği belirtilmiştir. Bunun yanında komite şirketlerin yıllık raporlarını yayımlamadan önce denetçi firmanın incelemesinden geçmesini tavsiye etmiştir. Yıllık raporların denetçi işletmenin denetiminden geçmesiyle ilgili bazı tavsiyeler şunlardır:

- a) Yönetim Kurulu’ndaki bağımsız idarecilerin çoğunluğu işletmeden bağımsız olmalı ve şirketle iş ilişkisi ya da başka bir yakınlığı bulunmamalıdır.
- b) Bağımsız yöneticiler belirli dönemler için görevlendirilmelidirler.
- c) Hizmet kontratları üç seneyi geçmemelidir.
- d) Yönetici ödüllendirilmeleri tamamen ya da çoğunlukla bağımsız yöneticilerden oluşan “Ödüllendirme Komite”sinin tavsiyelerine göre belirlenmelidir.
- e) En az üç bağımsız yöneticiden oluşan bir denetleme komitesi oluşturulmalıdır.

Cadbury Komitesi Raporunun yayımlanmasından sonra Londra borsası şirketlerden bu kurallara uyup uymadıklarını yıllık rapor ve hesaplarında belirtmelerini istemiştir. Ayrıca kurumsal yatırımcılar ve yatırım bankaları yatırımları bulunan şirketlerden kurallara uyulmasını istemişlerdir. Bunun sonunda birçok şirket yönetim işlemlerini ve idarelerini değiştirdiler.

### **1.8.2. Greenbury Komitesi Raporu**

1990’larda yöneticilerin gelirleri sorunu İngiltere’de yatırımcı ve kamuoyunda temel sorun haline gelmiştir. Özellikle özelleştirilmiş sanayilerde yöneticilerin gelir seviyesi artmış ve yöneticilerin daha iyi performans göstermesine bir etkisi olmamıştır.



Sonuçta, yöneticilerin kazançlarıyla alakalı kurumsal yönetim sorunlarıyla daha ciddi bir şekilde ilgilenme gereği duyulmuştur. Bunun için Greenbury Komitesi oluşturulmuştur.<sup>75</sup> Kurumsal Yönetim alanında yapılan ikinci temel çalışma olan Greenbury Komitesi Raporu yöneticilere sağlanan mali haklar ve ödüllendirme sistemlerinin yanı sıra sorumluluk, tam açıklama ve gelişmiş şirket verimliliği konularına yoğunlaşmıştır. Raporun amacı yöneticilere sağlanan mali hakların kısıtlanması değil, bu mali haklar ile yöneticilerin verimliliği arasında bir denge kurulmasının sağlanmasıdır.<sup>76</sup> Bu komitenin aldığı kararlar dört ana konu ile ilgilidir. Raporda ele alınan dört temel konu:

- a) Gelir komitesinin genel müdür ve diğer yöneticilerin gelir paketlerini düzenlemesindeki rolü.
- b) Yöneticilerin gelirleri ve bunun pay sahiplerinin onayını alıp almayacağına ilişkin pay sahiplerinin ihtiyacı doğrultusundaki gereken açıklık seviyesi.
- c) Yönetici gelirinin belirlenmesindeki ana hatlar.
- d) İstenilmeyen bir verimlilik sonrası şirketin bir yöneticisini işten çıkarması sonucunda oluşacak tazminata ilişkin hizmet sözleşmesi

Yayımlanmasının ardından Greenbury tavsiyeleri Londra borsasında yer almıştır. Ancak Cadbury komitesi raporunun aksine Greenbury komitesi raporu genel kabul görmemiştir bunun nedeni de raporun yönetici ücretleriyle, şirket verimliliğinin pay sahipleri lehinde yürümesi arasındaki ilişkiyi kuramaması gösterilmiştir.<sup>77</sup>

### 1.8.3. Hampel Komitesi Raporu

Hampel Raporu 1998 yılında yayımlanmış ve daha önce Cadbury ve Greenbury komiteleri tarafından yayımlanan tavsiyeleri gözden geçirmek ve yenilemek için oluşturulmuştur. Hampel Raporunda iyi yönetim ilkeleri üzerinde durulmuştur. Hampel Raporunda iyi yönetim ilkeleri üzerinde durulmasının nedeni şirketler üzerindeki zorunlu olan ağır yükü azaltarak esnek kurallar oluşturmak ve bütün şirketlere uygun

<sup>75</sup> Mete KARAYEL, **Türkiye’de İşletmelerde Kurumsal Yönetim Bilincinin Ölçülmesine İlişkin Batı Akdeniz Bölgesi’nde Bir Araştırma**, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayımlanmamış Doktora Tezi), Isparta , 2006, s.38-41

<sup>76</sup> Şaban ERDOĞAN, a.g.e., s.24

<sup>77</sup> KARAYEL, a.g.e., s.41

hale getirmektedir.<sup>78</sup> İyi kurumsal yönetimin büyük ölçüde her bir şirketin özel durumuna bağlı olduğu belirtilmiştir.

Hampel Raporunda, kurumsal yönetimin hisse sahiplerine uzun dönemli fayda sağlamak açısından bir fırsat olduğu ve bunun şirketin temel amacı olması gerektiği belirtilmiştir. Hampel Raporundaki bakış açısı, Cadbury ve Greenbury raporlarında olduğu gibi işletmenin kendisine emanet edilen yöneticilerin bunu kötüye kullanmasını engellemeyi amaçlayan kurallardan farklıdır.

Bir diğer önemli gelişme de hesap verebilirlik ve denetim alanında olmuştur. Buna göre yönetim kurulu iç kontrolün güvenilirliğini sürdürmekten sorumlu tutulmuştur. Bu şekilde pay sahiplerinin yatırımlarını güvence altına almamın mümkün olacağı düşünülmüştür.<sup>79</sup> Bununla birlikte yönetim kurulu denetimin etkinliği konusunda rapor vermek zorunda tutulmamıştır. Ayrıca yönetim kurulu risk yönetiminden bütün yönüyle sorumlu tutulmuştur. Hampel Raporunda yönetici gelirleriyle ilgili tartışmaları ileri götürmemiş sadece Cadbury Raporunda yer alan ilkeleri yinelemiştir.<sup>80</sup>

### 1.9. Çeşitli Ülkelerde Kurumsal Yönetimle İlgili Düzenlemeler

Dünyada çeşitli ülkelerde birçok farklı kurumsal yönetim düzenlemesi olup, bu düzenlemelere her geçen gün yenileri eklenmektedir. Kurumsal yönetim uygulamalarının çeşitlilik göstermesi, dünya üzerindeki her ülkenin uygulayabileceği standart bir kurumsal yönetim sisteminin mevcut olmadığı anlamına gelmektedir. Her ülkedeki kurumsal yönetim uygulamaları ve sistemi de söz konusu ülkenin yönetim biçimine, kültürel yapısına, hukuksal altyapısına, işletme yapılarına ve insan faktörüne bağlı olarak farklılıklar göstermektedir. Bir ülkenin kurumsal yönetim düzeyini, ülkenin içinde bulunduğu genel şartlar, mali piyasalarının gelişmişlik düzeyi ve şirketlerin uygulamaları belirlemektedir.<sup>81</sup>

---

<sup>78</sup> Manifest, **Milestones in UK Corporate Governance**, s.2, (Çevrimiçi) <http://archive.manifest.co.uk/reports/governance/UK%20Corporate%20Governance%20Milestones.pdf>, (erişim tarihi: 04.08.2012)

<sup>79</sup> Manifest, **a.g.e.**, s.2

<sup>80</sup> KARAYEL, a.g.e., s.42

<sup>81</sup> ÖZTÜRK ve DEMİRGÜNEŞ, a.g.e., s.120

### 1.9.1. ABD’de Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler

ABD’de Aralık 2001’de 7’inci en büyük enerji şirketi Enron’un iflası, Haziran ayında telekom şirketi Worldcom skandalı ardından diğer bir telekom şirketi **Global Crossing**’in iflası kurumsal sektöre ilişkin düzenlemelerin tekrar gözden geçirilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu amaçla, söz konusu olayların ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek ve yatırımcıların tekrar güvenini kazanmak üzere 30 Temmuz 2002’de **Sarbanes-Oxley Yasası (Yatırımcıyı Koruma Yasası)** adında bir kanun çıkarılmıştır. Yeni kanun Menkul Kıymet ve Döviz Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC)’na kayıtlı tüm işletmeleri kapsamaktadır.

#### 1.9.1.1. Sarbanes-Oxley Yasası (Yatırımcıyı Koruma Yasası)

Yatırımcıyı Koruma Yasası, ABD ve Avrupa’da yaşanan iktisadi bunalımlar, iktisadi skandallar (Enron, Worldcom vb.) neticesinde ortaya çıkan kurumsal yönetim gereksinimi sonucunda oluşturulan bir yasadır. Kurumsal yönetim, yatırımcılar arasındaki sorunların çözümüne ve şirketin çıkar sahipleri ve paydaşları arasındaki çıkar çatışmalarının uzlaştırılmasına yardımcı olan ve hemen hemen bütün kesimlerce tanınmaya başlanan bir kavram olmuştur.<sup>82</sup>

Yatırımcıyı Koruma Yasası, halka açık şirketlerin muhasebe hizmetlerinin, mali raporlarının ve bağımsız denetimin kalitesinin artırılması ve piyasada güvenin ve saydamlığın sağlanması amacıyla, şirketlerin denetim komitelerine ilişkin hükümler getiren ilk yasal düzenleme olmuştur. Bu yasa, aynı zamanda işletmelerin ve ülkelerin uluslararası sermaye hareketlerinden daha fazla yararlanmasını sağlamakta önemli rol oynayan kurumsal yönetim ilkelerinin de alt yapısını oluşturmuştur. Yatırımcıyı Koruma Yasası kanunu aynı zamanda, yöneticilerin vekalet sorunu konusunda da çözümler sunmuş ve çıkar çatışmalarının önüne geçmeyi hedeflemiştir.<sup>83</sup>

---

<sup>82</sup> Aslı ERYILMAZ, **J-SOX, Amerikalı SOX’un Yerini Alır mı?**, Deloitte, (Çevrimiçi) <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%202.pdf>, s.:1 (erişim tarihi: 15.07.2012)

<sup>83</sup> Selim YAZICI ve Serhat YANIK, **Sigorta Sektöründe Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetim Komitesi’nin Rolü**, s.4, (Çevrimiçi) <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmecmua/article/view/File/2311/1934>, (erişim tarihi:29.07.2012)

Kanun'da özetle;

- Üst düzey yöneticilerin ve mali birimlerdeki yöneticilerin işletmenin mali tablolarının doğru ve SEC'teki verilerle uyumlu olduğunu teyit etmesini zorunlu kılmaktadır.
- İşletmelerin iç yönetimini etkileyen çok çeşitli hükümler içermektedir. Buna göre:
  - Birim yöneticilerine ve üst düzey yöneticilere belli durumlar dışında bireysel kredi verilmesi yasaklanmakta,
  - Yönetim kurulunu denetleyen Komiteye özel sorumluluk ve yetkiler yüklenmekte,
  - İşletmenin hatalı uygulamalarını otoritelerin dikkatine sunan yetkililere güvence sağlanmaktadır.
- SEC'i yeni bilgilendirme kuralları oluşturmaya yönlendirmektedir. Bu kuralların;

1- Bilanço dışı işlemler

2- Pro-forma mali bilginin (genel kabul görmüş muhasebe kurallarıyla uyumlu olmayan mali bilgi) sunumu

3- İç kontrol ve

4- Ahlâki kuralları içermesi öngörülmüştür.

- Yeni muhasebe düzenlemeleri getirmiştir. Bu çerçevede;
  - İşletmenin mali tablolarında denetçilerin belirttiği tüm maddi düzeltmeler gösterilmelidir.
  - Denetçi komitesinin dış denetçileri (bağımsız denetçi) seçmesi ve denetimi gerçekleştirmesi sırasında özel denetim yetkisini kullanması zorunlu kılınmıştır.
  - İşletmenin hesaplarını denetleyen denetim şirketi Amerikan kökenli olmasa bile, yeni kurulan kamu kurumu niteliğinde denetim gözetim kuruluna kayıt yaptırmak ve onun denetimine tabi olmak zorundadır.
- Mali tabloların doğru olmaması, menkul değerlerde hileler yapılmasına, yargının engellenmesine, işletmenin açığını ortaya çıkaran yetkililere karşı yapılan müdahalelere ciddi cezalar ve yaptırımlar öngörmektedir.

NewYork Borsası Yatırımcıyı Koruma Yasası'nın çıkarılmasından sonra Ağustos 2002'de New York Borsasına kote olan işletmeler için kurumsal yönetimi iyileştirmeye yönelik ilkeler yayımlamıştır.<sup>84</sup>

Kurumsal Yönetimle ilgili olarak Yatırımcıyı Koruma Yasası ile birlikte; bağımsız denetim şirketlerinin denetim dışındaki hizmetlerinde sınırlamalar, şirketlerin iş ahlâk kurallarını oluşturma zorunluluğu, belirli aralıklarla hazırlanan raporlarla kamuoyuna açıklanacak olan yükümlülüklerin artırılması, bilanço dışı işlemler ve önceden tahmin edilebilen mali sonuçlar için daha sıkı kurallar benimsenmesi gibi yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemeler esas itibarıyla mali raporlamaya olan güvenin artırılması amacıyla yapılmıştır. Mali tablo kullanıcılarına, daha fazla güven sağlamaktadır.<sup>85</sup>

### **1.9.2. Avrupa Birliği'nde (AB) Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

AB'de kurumsal düzenin yeniden yapılandırılmasına yönelik olarak Şirketler Kanunu tekrar ele alınmış, kurumsal yönetimin geliştirilmesini içeren bir dizi değişiklik üzerinde çalışmalara başlanmıştır. Avrupa Bakanlar Konseyi bu çalışmaları Şirketler Hukuku Uzmanları Çalışma Grubu ile (**High Level Group of Company Law Experts**) sürdürmektedir. ABD'de kabul edilen Yatırımcıyı Koruma Yasası ile getirilen düzenlemeleri de göz önünde bulundurarak çalışmalarını sürdüren söz konusu Grup, en son 4 Kasım 2002 tarihinde "Avrupa'da Şirketler Kanunu için Modern Düzenleyici Çerçeve Hakkında" (A Report of The High Level Group of Company Law Experts on Modern Regulatory Framework For Company Law in Europe) bir rapor hazırlayarak Avrupa Komisyonu'na sunmuştur. Avrupa Komisyonu söz konusu rapora cevaben 21 Mayıs 2003 tarihinde "**Eylem Planı**"nı (Action Plan) açıklamıştır. Eylem Planında Avrupa şirketler kanunu ve kurumsal yönetim konusunda neden yenileme yapılma gereksinimi duyulduğu açıklanmaktadır. Plan'da bu alanda Avrupa Birliği'nde gelecekte gerçekleştirilecek eylemlere ilişkin temel politika hedefleri açıklanmakta, kısa

---

<sup>84</sup> ERDÖNMEZ, a.g.m., s.44

<sup>85</sup> Mustafa ARI, **Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ekim 2008, s.59

(2003-2005), orta (2006-2008) ve uzun dönem (2009 ve sonrası) hedefler yer almaktadır.<sup>86</sup>

Avrupa Birliğinde halka açık işletmelerin yönetim kurullarında, ortak olmayan üyelerin işletmenin yönetiminde daha etkin ve yetkin hale gelmesi kurumsal yönetim kavramı bağlamında yasal zorunluluk haline getirilmiştir. 4 Kasım 2002'de Avrupa Komisyonu'na sunulan "Avrupa'da Şirketler Kanunu için modern Düzenleyici Çerçeve Hakkında" hazırlanan rapor kurumsal yönetimin geliştirilmesine yönelik olarak aşağıdaki hususları içermektedir.

- Ortaklara ve alacaklılara daha ayrıntılı ve kaliteli bilgi sunulması, özellikle kurumsal yönetim yapısı hakkında bilgilendirme standartlarının geliştirilmesi önerilmiştir. Bu kapsamda AB'de kote olmuş işletmelerin kurumsal yönetim üzerine yayımlanmış ulusal kodlara veya uymak zorunda oldukları şirket kanunlarına dayanarak, kurumsal yönetimin yapısı ve uygulamalarını da içeren yıllık hesapları hakkında ayrıntılı bilgilendirme yapmaları öngörülmüştür.
- Ortakların haklarının güçlendirilmesi ve azlık haklarının korunması konusunda, AB'de kote olmuş işletmelerin hissedarlarına gerekli bilgilere ulaşmaları için elektronik kolaylıkların sağlanması, bu yolla oylama sırasında mevcut olmayan hissedarların oylama yapma olanağına kavuşmaları, söz konusu kolaylıkların AB'deki tüm hissedarlara sağlanması ve sınır ötesi oylamalarda ortaya çıkan özel sorunların en kısa zamanda çözülmesi önerilmiştir.
- Yönetim kurulunun yapısı, yetkilerinin güçlendirilmesi ve özellikle işletme ödeme güçlüğü içine düştüğünde yöneticilerin sorumluluğunun artırılması önerilmiştir.
- Üye ülkelerin şirket kanunları, menkul kıymet kanunları, borsaya kote olma kuralları, kodları veya diğer hususlarda bütün AB ülkelerindeki farklılıkların giderilerek, Avrupa ülkeleri arasındaki farklı kurumsal yönetim

---

<sup>86</sup> ERDÖNMEZ, a.g.m., s.44

standartlarının birbiriyle uyumlaştırılarak veya aralarında uyum sağlanarak iyileştirilmesi önerilmiştir.<sup>87</sup>

### **1.9.3. İngiltere’de Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

İngiltere kurumsal yönetim ile ilgili çalışmalar açısından öncü kabul edilebilecek ülkelerden biridir.<sup>88</sup> İngiltere’de kurumsal yönetim ile ilgili ilk gelişmeler **Polly Peck ve Maxwell** gibi şirket skandallarının ardından 1980’li yılların sonunda 1990’lı yılların başında ortaya çıkmıştır. Mali alandaki raporlama yolsuzlukları **Sir Adrian Cadbury** başkanlığında **Cadbury Komitesinin** kurulmasına yol açmıştır.<sup>89</sup>

**Sir Adrian Cadbury** başkanlığındaki bu komite 1992 yılında "**Kurumsal Yönetimin Mali Yönleri**" adlı raporu yayımlamıştır.<sup>90</sup> Enron ve Worldcom şirket skandallarından sonra bu ilkeler "birleşik kod" adı altında Temmuz 2003’de yeniden düzenlenmiştir.<sup>91</sup> Cadbury Komitesi raporunda genel olarak kurumsal yönetim ilkelerinin çerçevesi belirlenmiş ve bu alanda oluşturulan öneriler dünya çapında kabul edilen bir model halini almıştır. Öyle ki, bu öneriler OECD’nin Kurumsal Yönetim İlkelerinin belirlenmesine neden olmuştur.<sup>92</sup>

Kurumsal Yönetimin Mali Yönleri adlı raporda halka açık şirketlerin yönetim kurulunda en az üç üye bulundurulması, yönetim kurulu başkanlarının gözetilmesi ve işletme yöneticisinin konumuna ilişkin öneriler yer almıştır. Raporda geçen bütün bu önerilerin ortak amacı gözetim kalitesini geliştirmek ve kurumsal yönetime işlerlik kazandırmak olmuştur.

---

<sup>87</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.27

<sup>88</sup> Şaban ERDOĞAN, a.g.e., s.23

<sup>89</sup> İlker SERİNKAYA, **Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Firma Değeri Üzerindeki Etkisi Ekonometrik Bir Analiz**, (Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde 2008., s.45

<sup>90</sup> KAHRAMAN, a.g.e., s.27

<sup>91</sup> Güler Manisalı DARMAN, **Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Yakınsamaya Hukuksal Düzenleme ve Piyasa Dinamiklerinin Etkisi**, (Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman Doktora Programı Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara 2009, s.89

<sup>92</sup> KAHRAMAN, a.g.e., s.27

Cadbury Komitesi Raporu'ndan sonra İngiltere'de kurumsal yönetime ilişkin başka çalışmalarda yapılmıştır.<sup>93</sup> Ocak 2003'de yayınlanan Higgs raporunda özellikle icracı olmayan yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları ele alınmış ve Smith Rehberi de denetim komiteleri ile ilgili düzenlemeler getirmiştir. En son Haziran 2008'de yeniden düzenlenen ilkeler, aradan geçen süre zarfında, gelişen koşullar ve yeni ihtiyaçlar çerçevesinde, yeniden ele alınmış ve düzeltmeler yapılmıştır.<sup>94</sup>

Kurumsal yönetim ilkelerinin temel mantığı, **“uygula, uygulamıyorsan açıkla”** kuralına dayanmaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerinde bir taraftan **“uygula uygulamıyorsan açıkla”** mantığı hakimken, diğer taraftan, bu felsefenin uygulanabilmesi için gerekli hukuki çerçeve de oluşturulmuştur.

Kurumsal yönetim uygulamalarını düzenleyen ve birbirini destekleyen üç ayrı mevzuat vardır. Bunlar;

- Londra Borsası'nın, borsaya kote olan şirketlere getirdiği kurallar,
- Şeffaflık ve kamuoyunu aydınlatma kuralları,
- Birleşik Kod'dur,

İngiltere'de kurumsal yönetim ilkelerini düzenleyen **“Birleşik Kod”** iki bölümden oluşmaktadır. Bunlar;

1. Şirketler ve
2. Kurumsal Hissedarlar (Yatırımcılar)'dır.

Şirketler başlığı altında;

- a) Yönetim kurulu üyeleri,
- b) Hak ve menfaatlerin belirlenmesi,
- c) Hesap verebilirlik ve denetim,
- d) Hissedarlarla ilişkiler,

yer almaktadır.

---

<sup>93</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.46

<sup>94</sup> DARMAN, a.g.e., s.89-90



Birleşik Kod, dünyada hemen hemen hiç bir kurumsal yönetim ilkesinde ele alınmamış bir biçimde, kurumsal yatırımcıların/hissedarların sorumluluklarını da düzenlemiştir. **Kurumsal yatırımcılara, şirketlerle, şirketlerin kurumsal yönetimi konusunda diyalog kurma sorumluluğunu vermiştir.** Kurumsal yatırımcılardan genel kurullara katılmaları, oylarını etkin bir şekilde kullanmaları istenmiştir. Aynı zamanda, temsil ettikleri diğer küçük yatırımcıların (müşterilerinin), taleplerinin uygulamaya dönüşmesinin takipçisi olmaları beklenmiştir.<sup>95</sup>

#### **1.9.4. Fransa'da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

**Fransa'da kurumsal yönetime ilişkin olarak yapılan çalışmalar 1.Vienot Raporu, 2. Vienot Raporu ve 2002'de<sup>96</sup> hazırlanan Bouton Komitesi Raporundan oluşmaktadır.**<sup>97</sup> Özel sektör ve önemli işletmelerin oluşturduğu AFEP (Association Française des Entreprises Privées)-MEDEF (Mouvement des Entreprises de France) tarafından da 2002 yılında kurumsal yönetim anlayışına ilişkin çalışmalar yapılmış ve bu çalışmanın son hali 2008 yılında yayımlanmıştır. Bu çalışmada yönetim tarafından faaliyetlerin denetlenmesi ve bu süreçte komitenin görevleri, muhasebe politikaları ve uygulamaları, mali bilgi ve iletişimin kalitesi, iç ve dış kontrollerin etkinliği, işletme ve hissedarlar arasındaki ilişkiler, banka, mali analiz ve derecelendirme kuruluşları gibi diğer kuruluşlarla ilişkiler üzerinde durulmuştur.<sup>98</sup>

AFEP-MEDEF kurumsal yönetim ilkelerinde, yönetim kurulunun kendi verimliliğini denetlemesi ve her üç yılda bir dışarıdan bir danışmana değerlendirme yaptırması ve bu konuda, her yıl genel kurulda hissedarlara bilgi verilmesi tavsiye edilmiştir.<sup>99</sup>

---

<sup>95</sup> DARMAN, a.g.e., s.91-92

<sup>96</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e.,s.47

<sup>97</sup> DARMAN, a.g.e., s.95

<sup>98</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.47

<sup>99</sup> DARMAN, a.g.e., s.97

Bouton Komitesi, halka açık şirketler için kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesinin desteklenmesi konusunda çalışma yapmış ve bu çalışma Fransa İç Denetçiler Enstitüsü tarafından desteklenmiştir.<sup>100</sup>

### **1.9.5. Almanya’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

Almanya’da kurumsal yönetim kodu ilk defa 26 Şubat 2002 tarihinde yayımlanmış ve uluslararası alandaki gelişmelere paralel olarak değiştirilen kod **6 Haziran 2008 tarihinde yenilenmiştir.**<sup>101</sup> Savaş sonrasında Almanya, uzun dönemli yüklenimlerin ve güvenin ön planda olduğu, sanayi işletmeleri ve bankalar arasında ilişkilere dayalı sözleşmelerin yapıldığı ve bankaların şirket yönetim kurullarında içsel hissedar olarak koltuk sahibi olduğu bir sistem içinde gelişmiştir. Alman sisteminin ikinci bir temel özelliği de katılımcılar arasında fikir birliği oluşturmayı amaçlayan ortak karar alımıdır. Diğer bir temel özelliği de, sanayi firmalarının denetim kurullarında bankaların temsilci bulundurması nedeniyle kurumsal yönetimin içsel kontrolüdür.<sup>102</sup>

6 Haziran 2008 tarihinde değiştirilen kurumsal yönetim kodu “uy, uymuyorsan açıkla” ilkesine göre düzenlenmiştir. Kodda, yönetim kurulu ve gözetim kurulunun tanımı, görev ve sorumlulukları belirtilmiştir.

Şirketlerin her yıl, yönetim kurulu faaliyet raporunda, kurumsal yönetim raporlarını yayımlamaları, raporda, hangi kurumsal yönetim ilkelerine uyulduğunun, hangilerine uyulmadığının ve neden uyulmadığının izah edilmesi istenmiştir. Ayrıca gözetim kurulunun çalışma kurallarını yayımlaması istenmiştir.<sup>103</sup>

---

<sup>100</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.48

<sup>101</sup> DARMAN, a.g.e., s.92

<sup>102</sup> Murat KIYILAR ve Muhammet BELEN, **Kurumsal Yönetim Kavramı ve İlkeleri Bir Kurumsal Yönetim Formu Olarak Türkiye’de Holding Yapılanma Biçimlerinin Değerlendirilmesi**, Sempozyum, s.6 (Çevrimiçi) [archive.ismmmo.org.tr/.../10-murat%20kiyilar%20muhammed%20b...](http://archive.ismmmo.org.tr/.../10-murat%20kiyilar%20muhammed%20b...), (erişim tarihi:07.08.2012)

<sup>103</sup> DARMAN, a.g.e., s.94

### **1.9.6. Rusya’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

Anonim Şirketler Kanunu'na 15 Mart 2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere önemli bazı yeni düzenlemeler getirilmiştir. Söz konusu düzenlemeler şu değişiklikleri içermektedir:

- Yönetim kurulu seçiminde toplam oy prosedürü, tüm anonim şirketlerde zorunlu hale getirilmiştir. Bu sistemde ortakların oy hakları, hisse sayısıyla seçilecek yönetim kurulu üye sayısının çarpımına göre belirlenmektedir. Ortaklar, bu şekilde hesaplanan oy haklarını tek bir aday için kullanabilecekleri gibi birden fazla aday arasında da dağıtabilecektir.

- Yönetim kurulları için en az üye sayısı, beş kişi olarak belirlenmiştir.
- Yönetim kurulu üyeleri sadece toplu olarak görevden alınabilmektedir.
- "Yönetim kurulu üyelerinin seçimi" gündemiyle toplanan olağanüstü genel kurullar,

en az 50 gün önceden bildirilmek zorundadır.<sup>104</sup>

### **1.9.7.İsveç’te Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

21 Nisan 2004 tarihinde, Kod Grubu adı verilen çalışma grubu tarafından "İsveç Kurumsal Yönetim Kodu" önerisi sunulmuştur. Şirketler koda uymaya zorunlu tutulmamakla birlikte, farklı bir uygulama gerçekleştirdiklerinde bunun nedenini belirtmeleri gerekmektedir. Yatırımcıların aktif bir rol üstlenebileceği koşulları hazırlamak, hissedarlar, üst yönetim ve yönetim kurulu arasında güç dengesi sağlamak, hissedarlara eşit davranma ve şeffaflık ilkelerini yerleştirmek amacıyla geliştirilen kod 2005 yılı başında uygulamaya konulmuştur.

---

<sup>104</sup> **Dünya’da Kurumsal Yönetim: Son Bir Yıldaki Gelişmeler**, (Çevrimiçi) <http://kurumsallasma.com/HABER003.htm> , (erişim tarihi:15.08.2012)

### **1.9.8. Portekiz’de Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

Portekiz hükümeti 8 Mayıs 2004 tarihinde mali teminat sözleşmesiyle ilgili bir kanun hükmünde kararname yayımlamıştır. Kararnamede sözleşmenin tarafları mali kuruluşlar ve teminat konusu mali araçlar olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu düzenlemeyle, mali teminat sözleşmelerinin daha kolay sonuçlandırılması, teminatın hızlandırılması, ilgili piyasalarda nakit paranın artması ve yatırımcı güveninin geliştirilmesi hedeflenmektedir.

### **1.9.9. Güney Kore’de Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

Güney Kore hükümeti, tasarruf bankalarında alınan hisselerin bildirilmesi kuralının ihlalinde görülen artış nedeniyle yeni bir takım önlemler almıştır. Söz konusu ihlaller, tasarruf bankalarının büyük ortaklarına kredi sınırlandırması getirilmesini güçleştirmektedir. Tasarruf bankalarında hisse alan yatırımcıların birikimlerini başka kişilerin adına kaydettirerek olduğundan düşük gösterme eğiliminde olduğu ifade edilmektedir. Yeni düzenlemeyle birlikte, birikimlerinin gerçek tutarını bildirmeyen yatırımcıların oy kullanma hakkı askıya alınmaktadır. Ayrıca, bu durumdan haberdar olan banka yöneticileri için de yasal yaptırımlar getirilmiştir.

### **1.9.10. Danimarka’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

Mali Üst Kurul, bankaların müşterileri adına portföy yönetimi anlaşması çerçevesinde gerçekleştirdiği işlemlerde, müşteri söz konusu hisse hakkında içeriden bilgiye sahip olsa dahi içeriden bilgi edinenlerin ticareti yasağı uygulanmamasına karar vermiştir. Ancak, söz konusu durumun içeriden bilgi edinenlerin ticareti olarak değerlendirilmemesi için müşterinin bankanın ilgili işlemle ilgili kararını etkilememiş olması gerekmektedir. Ayrıca, ödüllendirme sistemi çerçevesinde kendilerine hisse senedi seçeneği sağlanan yöneticilerin de, bu seçeneği değerlendirdiklerinde içeriden

bilgiye sahip olsalar dahi içeriden bilgi edinenlerin ticareti yasağını ihlal etmiş sayılmamalarına karar verilmiştir. Mali üst kurul, içeriden bilgi edinenlerin ticareti ihlali olup olmadığı değerlendirmesinin hisse senedi seçeneğinin uygulandığı tarih için değil, yöneticilere bu hakkın tanındığı tarih için yapılabileceğini açıklamıştır. Bankaların müşterileri adına gerçekleştirdiği işlemlerle ilgili düzenleme olumlu karşılanırken, hisse senedi seçenekleriyle ilgili ikinci düzenleme uzmanlar tarafından eleştirilmektedir.

### **1.9.11. Kanada’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

Yakın dönemde alınan bir mahkeme kararı, yönetim kurulu üyelerinin ve üst düzey yöneticilerin kişisel sorumluluğundaki artışı bir kez daha ortaya koymaktadır. Danier şirketinin ilk halka arzıyla ilgili mali verilerinin gerçeği yansıtmadığı ve yatırımcıları yanlış yönlendirdiği gerekçesiyle üst düzey yöneticilere karşı açılan bir davada üst düzey yöneticiler, Ontario Yüksek Mahkemesince sorumlu tutulmuştur. Mahkeme, satın alma sırasında bir yanlış yönlendirme olup olmadığını değerlendirirken,

- (i) mali verilerinin gerekli özen ve dikkatle hazırlanıp hazırlanmadığı,
- (ii) yönetimin söz konusu verilere inanıp inanmadığı,
- (iii) yönetimin inancının gerçekçi olup olmadığı ve
- (iv) yönetimin, verilerin tutmamasına yol açacak etkenlerin farkında olup olmadığı kriterlerini dikkate almıştır.

### **1.9.12.Çin’de Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

Şirketler Kanunu'yla ilgili yeni bir düzenlemeyle dünyadaki eğilimlere uygun olarak limited şirketlerin bir kişi tarafından kurulabilmesine olanak tanımayı amaçlamaktadır. Ayrıca, mevcut yasalar uyarınca bir şirketin başka bir şirkette net varlıklarının %50'sinin üzerinde yatırım yapmasını yasaklayan kuralın kaldırılması beklenmektedir.

### **1.9.13. Finlandiya’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

Finlandiya'da hisse senedi piyasalarının İskandinav ve Baltık ülkeleriyle uyumu çerçevesinde, 27 Eylül 2004 tarihinden itibaren Norex\* kuralları uygulanmaya başlanmıştır. Bu tarihten itibaren Helsinki, Tallin ve Riga borsalarında Stockholm Borsası elektronik ticaret sisteminin kullanılmasına başlanmış ve borsaların açılış saatleri uyumlu hale getirilmiştir. Uyum çalışmalarının sonraki adımında, Helsinki Borsası'nda blok alım satım, bilgilendirme sorumluluğu ve içeriden bilgi edinenlerin ticareti ile ilgili kuralların Norex üyesi ülkelerle uyumlu hale getirilmesi planlanmaktadır.

### **1.9.14. Japonya’da Kurumsal Yönetim Alanında Gerçekleştirilen Düzenlemeler**

1990’larda Japon şirket yapılarında gözle görülebilir değişiklikler yaşanmıştır. İlk olarak banka ve işletmelerin pay sahipliğinde gözle görülür ve düzenli bir düşüş gözlenmiştir. İkinci olarak, kurumsal yatırımcıların sayısında artış meydana gelmiştir. Üçüncü olarak, Şirketlerin pay sahipliği yoluyla birbirleri arasındaki ilişkide bir azalma gözlemlenmiştir.

Kişisel yatırımcının elindeki pay sahipliği oldukça yükselmiştir. Son yıllarda yabancı yatırımcıların kurumsal yatırımcı olarak ya da yabancı şirketler olarak Japonya’da yaptıkları yatırımlar Japonya’daki kurumsal yönetim sistemi üzerinde büyük etkiye sahip olmuştur. Yabancı kuruluşların yerli yatırımcıyla olan ilişkileri, Amerikan şirketleriyle yapılan anlaşmalar da bu etkiyi artıran faktörler arasında yer almıştır.<sup>105</sup> Japonya'da, 2009 yılından itibaren halka açık şirketlerin hisseleri için

---

<sup>105</sup> KARAYEL, a.g.e., s.55-56

\* **NOREX**: Kuzey ve Baltık ülkelerinin borsaları arasında yaşanan ve öncülüğünü Stockholm Borsası'nın yaptığı bu oluşum zamanla gelişerek, NOREX adıyla, 8 borsayı kapsayan bir işbirliğine dönüşmüştür. 1997 yılında Stockholm Borsası ile Kopenhag Borsası (Danimarka) arasında imzalanan bir anlaşma ile başlamıştır. Bu anlaşma ile Kuzey ülkeleri arasında tek bir menkul kıymet piyasası yaratma vizyonuyla NOREX (Nordic Exchanges) adlı işbirliği kurulmuştur.

sertifika çıkarılmamasına karar verilmiştir. Beş yıl içinde geliştirilecek yeni bir sistemle hisse alım satımları sertifikaların fiziksel olarak el değiştirmesi yerine, ilgili tarafların hesaplarındaki borç / alacak kayıtlarıyla yürütülecek ve sertifikalar geçersiz sayılacaktır.<sup>106</sup>

### **1.10. Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri**

Son yıllarda gerçekleştirilen birçok ulusal ve uluslararası alanda kurumsal yönetim konusuna büyük önem verilmektedir. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) hükümetlerin işletme yönetimi konusunda kendi ülkelerinde yasal ve kurumsal altyapının geliştirilmesinde gösterdikleri çabalara yardımcı olmak üzere kurumsal yönetim standartlarına ilişkin bir dizi ilke yayımlamıştır. Bu ilkeler aynı zamanda menkul kıymet borsaları, yatırımcılar, işletmeler ve etkin kurumsal yönetimin geliştirilmesinde rol alan diğer kişi ve kurumlar için önemli bir kılavuz niteliğindedir.<sup>107</sup>

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 27-28 Nisan 1998 tarihlerinde gerçekleştirilen Bakanlar düzeyindeki OECD Konseyi Toplantısı'nda, hükümetler, ilgili diğer uluslararası kuruluş ve özel sektör temsilcileriyle birlikte, kurumsal yönetim ile ilgili bir dizi standart ve yol gösterici ilkenin geliştirilmesi çağrısının yapılması üzerine toplanmıştır.<sup>108</sup>

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, hükümetler arası bir örgütün iyi bir kurumsal yönetimin ana öğelerini oluşturma doğrultusundaki ilk girişimi olmuştur. Kurumsal Yönetim İlkeleri, bu anlamda, hükümetler tarafından yasal düzenlemelerini değerlendirmede ve iyileştirmede temel bir ölçüt olarak kullanılırken, aynı şekilde,

---

<sup>106</sup> Dünya'da Kurumsal Yönetim: Son Bir Yıldaki Gelişmeler, (Çevrimiçi) <http://kurumsallasma.com/HABER003.htm>, (erişim tarihi: 11.10.2011)

<sup>107</sup> Tamer KOÇEL, İşletme Yöneticiliği, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2005, s.465

<sup>108</sup> KYD, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004, Muka Matbaacılık, Ocak 2005 (Yayın No. KYD-Y/2005-01-01) s.8

şirket yönetim sistemlerinin ve en iyi uygulamalarının geliştirilmesinde rol üstlenen özel sektör tarafından da kullanılabilir. <sup>109</sup>

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, bağlayıcı nitelikte değildir ve ulusal yasa koyucular için sadece bir başvuru kaynağı işlevine sahiptir. Ancak, rekabet gücünü koruyabilmek açısından, şirketlerin kendi yönetimlerini yenilemek ve geliştirmek amacıyla bu ilkeleri kullanabileceği önemle tavsiye edilmiştir. <sup>110</sup>

OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinin belirlenmesindeki amaç, üye ülkelerin hükümetleri tarafından yapılacak olan kurumsal yönetime ilişkin yasal düzenlemeler ve diğer düzenleyici çalışmalar için bir temel oluşturmak ve yönlendirici olabilmektir. <sup>111</sup>

OECD raporundaki temel amaçlardan biri, tek tip düzenlemenin her ülkeye uygun olmayacağı görüşünden hareketle, ülkelerin kendi özelliklerini dikkate alarak düzenlemeler yapmalarıdır. OECD çalışmasında üzerinde durulan bir diğer konuda belirlenen ilkelere zaman içinde değişiklikler yapılabileceğidir. **Belirlenen ilkelerin öncelikle halka açık şirketlerde uygulanması esası benimsenmiş, ancak bu ilkelerin borsada işlem görmeyen şirketlerde ve kamu kurumlarında da uygulanmasının yararlı olacağı üzerinde durulmuştur.** <sup>112</sup>

OECD tarafından yayımlanmış olan kurumsal yönetim ilkeleri beş ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar: <sup>113</sup>

- Pay sahiplerinin hakları,
- Pay sahiplerinin eşit işleme tabi tutulmaları,
- Kurumsal yönetimde paydaşların rolü,
- Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık,
- Yönetim kurulunun sorumlulukları,

---

<sup>109</sup> TÜSİAD, **Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, Kurumsal Yönetim İlkeleri**, Haziran 2000, (Yayın No. TÜSİAD-T/2000-06-285) s.10

<sup>110</sup> PULAŞLI, a.g.e., s.33

<sup>111</sup> Fatma PAMUKÇU, **Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011, 50:133-148, s.136

<sup>112</sup> PAMUKÇU, a.g.m., s.136

<sup>113</sup> Zeynep ÖNDER, **Kurumsal Şirket Yönetimi Alanında OECD İlkeleri, Diğer İlkeler ve Türkiye**, (ed.) A.Tarhan, Kurumsal Şirket Yönetimi Konferansı, TCMB İnsan Kaynakları Genel Müdürlüğü, Ankara, Nisan 2003, s.127



### 1.10.1. Pay Sahiplerinin Hakları

Kurumsal yönetim, ortaklık haklarını korumalı ve bu hakların kullanılmasını kolaylaştırmalıdır.<sup>114</sup> Bu haklar mali ve idari hakları içermektedir. Kurumsal yönetimde, ortaklık haklarının korunması amacına yönelik ilkeler şunlardır:<sup>115</sup>

- a- Temel Hissedar Hakları: Mülkiyet tescil yöntemlerini güvence altına alma, hisseleri kolayca devir ve temlik etme, zamanında ve düzenli olarak şirket hakkında açıklayıcı bilgi edinme, genel kurul toplantısına katılabilme ve oy kullanma, yönetim kurulu üyelerini seçme ve şirketin elde etmiş olduğu kârlardan pay alma haklarını içermektedir.<sup>116</sup>
- b- Ortaklar, işletme tüzüğünde veya kuruluş sözleşmesinde ya da şirketin benzeri temel belgelerinde yapılan değişikliklerde, sermaye artırımı yapılması yoluyla yeni hisse çıkarma yetkisi ve sonuçta şirketin satışı ile sonuçlanan olağanüstü işlemler gibi, şirketle ilgili köklü değişiklikleri ilgilendiren kararlara katılma ve bu kararlar hakkında yeterince bilgilendirilme hakkına sahiptirler.<sup>117</sup>
- c- Ortaklar genel kurul toplantılarına etkin bir şekilde katılabilme ve oy kullanma fırsatına sahip olmalı ve oy kullanma usulleri de dahil olmak üzere genel kurul toplantılarına hakim olan kurallar hakkında bilgilendirilmelidirler.<sup>118</sup>
- d- Ortaklar doğrudan ya da tayin edecekleri temsilcileri aracılığıyla oy kullanabilmeli ve iki durumda da oylar eşit etkide olmalıdır.
- e- Ortaklara genel kurulların tarihi, yeri ve gündemleri ve karara bağlanacak olan konularla ilgili olarak tam, yeterli ve zamanında bilgi verilmelidir.
- f- Ortaklara, makul sınırlamalar içerisinde, genel kurul toplantılarında yöneticilere soru sorma ve gündeme madde ekletme fırsatı tanınmalıdır.<sup>119</sup>
- g- Yatırımcıların haklarını ve izleyecekleri yolu anlayabilmeleri için sermaye piyasalarında şirket kontrolünü elde etmenin kural ve usulleri ve şirketler arası birleşmeler ve şirket varlıklarının önemli bölümlerinin satışı gibi olağanüstü işlemler açık biçimde ifade ve ilan edilmelidir. İşlemler, şeffaf fiyatlarla ve

<sup>114</sup> DEMİRTAŞ ve UYAR, a.g.e., s.51

<sup>115</sup> PULAŞLI, a.g.e., s.33

<sup>116</sup> TÜSİAD, a.g.e., s.21

<sup>117</sup> PULAŞLI, a.g.e., s.33

<sup>118</sup> DEMİRTAŞ ve UYAR, a.g.e., s.51

<sup>119</sup> PULAŞLI, a.g.e., s.33-34

sınıflarına göre bütün yatırımcıların haklarını koruyan adil koşullarda gerçekleştirilmelidir.

- h- Mülkiyet haklarının kurumsal yatırımcılar da dahil olmak üzere tüm hissedarlarca kullanımı kolaylaştırılmalıdır. Yed-i adil (güvenilir, emin) sıfatıyla hareket eden yatırımcılar, oy haklarının nasıl kullanılacağı ile ilgili yürürlükte bulunan prosedürler de dahil olmak üzere yatırımları ile ilgili tüm kurumsal yönetim ve oy politikalarını açıklamalıdır. Yed-i adil sıfatıyla hareket eden kurumsal yatırımcılar, yatırımları ile ilgili kilit yönetim haklarının kullanımını etkileyebilecek maddi çıkar çatışmalarını nasıl idare ettiklerini açıklamalıdır.
- i- Kurumsal hissedarlarda dahil olmak üzere bütün paydaşların, hakkın kötüye kullanılmasına yönelik istisnalar dahilinde ve ilkelerde belirtildiği şekilde sahip oldukları hissedarlık hakları ile ilgili konularda görüş alışverişinde bulunmalarına olanak tanınmalıdır.<sup>120</sup>

### **1.10.2. Pay Sahiplerinin Eşit İşleme Tabi Tutulmaları**

Kurumsal yönetim, azlık ve yabancı ortaklar da dahil, bütün hissedarlara eşit işlem yapılmasını güvence altına almalıdır. Bütün ortaklar haklarının ihlali halinde, yeterli tazminat elde etme imkânına sahip olmalıdır.<sup>121</sup>

- a. Aynı gruptaki veya tipteki hissedarlara eşit muamele yapılmalıdır.
  1. Herhangi bir tertipteki tüm hisseler aynı hakları içermelidir. Bütün yatırımcılar hisse satın almadan önce herhangi bir tertipteki hisselerle dair hakları ile ilgili bilgi sahibi olmalıdır. Oy haklarındaki her türlü değişiklik ortakların oylamasına sunulmalıdır.
  2. Azlık ortaklar, doğrudan veya dolaylı olarak hareket eden ve hisselerin çoğunluğunu elinde bulunduran ortakların kötü niyetli muameleleri veya bu ortakların kendi çıkarları doğrultusunda sahip oldukları gücü azlık ortaklara karşı kötü niyetle kullanmaları

---

<sup>120</sup> KYD, a.g.e., s.15

<sup>121</sup> PULAŞLI, a.g.e., s.34

engellenmeli ve azlık ortaklara, kayıplarını telafi edebilecek etkin mekanizmalara sahip olmalıdır.<sup>122</sup>

3. Olağan genel kurul toplantısının işlem ve usulleri, tüm ortakların adil işlem görmelerine imkân vermelidir. Şirketin öngöreceği yöntemler, oy kullanmayı gereksiz biçimde zorlaştırmamalı ya da masraflı hale getirmemelidir.<sup>123</sup>

b. İçerden bilgi edinmek suretiyle yapılan kural dışı alım satım ve usulsüz işlemler yasaklanmalıdır.<sup>124</sup>

c. Yönetim kurulu üyeleri ve kilit yöneticilerin, şirketi etkileyen işlem ve konularla ilgili doğrudan, dolaylı veya üçüncü taraflar adına maddi çıkar konusu olabilecek her türlü ilişkilerini açıklamaları gerekir.<sup>125</sup>

### 1.10.3. Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü

Kurumsal yönetim, paydaşların haklarını yasalarda veya ikili anlaşmalarda belirtildiği şekilde tanımalı, servet ve yeni iş alanları oluşturmada işletmeler ile menfaat sahipleri arasında etkin işbirliğini ve mali açıdan güçlü işletmelerin ayakta kalmasını teşvik etmelidir.<sup>126</sup>

- Paydaşların kanunlar ve ikili anlaşmalarla oluşturulmuş olan haklarına saygı gösterilmelidir.
- Paydaşlar, çıkarları yasalarla korunduğu durumlarda, haklarının ihlali dolayısıyla yeterli telafi veya tazminat elde etme imkânına sahip olmalıdır.
- Kurumsal yönetim, çalışanların yönetime katılımı açısından verimliliği geliştirici mekanizmaların hayata geçirilmesine izin vermelidir.

---

<sup>122</sup> KYD, a.g.e., s.16

<sup>123</sup> PULAŞLI, a.g.e., s.35

<sup>124</sup> TÜSİAD, a.g.e., s.23

<sup>125</sup> KYD, a.g.e., s.16

<sup>126</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.53

- Paydaşlar, kurumsal yönetim sürecine katıldıkları durumlarda, zamanında ve düzenli olarak, konuyla ilgili olarak yeterli ve güvenilir bilgilere erişebilmelidir.<sup>127</sup>

#### 1.10.4. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık

Kamuyu aydınlatma, pay sahipleri ve alacaklıların menfaatlerinin korunmasına ve bilinçli bir şekilde kullanılmasına yardım eden, sermaye piyasalarındaki yatırımcıların aldatılmasını önleyip, bu piyasa için kazanılmalarını sağlayan ilkelerin bütünüdür.<sup>128</sup>

Kurumsal yönetim, mali durum, verimlilik, mülkiyet ve şirketin idaresi dahil<sup>129</sup> olmak üzere işletme ile ilgili bütün konularda doğru ve zamanında açıklama yapılmasını sağlamalıdır.<sup>130</sup> İşletmelerin pay sahipleri için gerekli bilgilerin zamanında kamuoyuna açıklanması yatırımcıların güvenini artırır. Yatırımcılar yatırım yapmadan önce güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. Kamuoyuna açıklanacak bilgiler eşitlik ilkesi gereği bütün paydaşlara aynı zamanda duyurulmalıdır.

Bir işletmenin kamuoyuna açıklayacağı bilgiler, ortaklığın mali durumu ve faaliyet sonuçları, ortaklık hedefleri, büyük pay sahipleri ve oy hakları, yönetim ve yürütme üyeleri, yönetim kurulu üyelerinin ve müdürlerin parasal kazanımları, görünürdeki maddi risk etkenleri, çalışanları ve diğer paydaşları ilgilendiren maddi konular, yönetim yapı politikalarını içerir.<sup>131</sup>

---

<sup>127</sup> OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, (Çevrimiçi) [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (erişim tarihi:22.08.2012)

<sup>128</sup> Uğur YAYLAÖNÜ, **Kamunun Aydınlatılmasında ve Hisse Senedi Değerlemesinde Nakit Akım Tabloları**, Sermaye Piyasası Kurulu Ortaklıklar Finansmanı Dairesi, Yeterlik Etüdü, Ankara 2001, s.3

<sup>129</sup> PULAŞLI, a.g.e., s.35

<sup>130</sup> DEMİRTAŞ ve UYAR, a.g.e., s.54

<sup>131</sup> PASLI, a.g.e., s.45

### 1.10.5. Yönetim Kurulunun Sorumlulukları

Kurumsal yönetim, işletmenin amaçlarına ulaşması için rehberliğini, yönetim kurulu tarafından yönetimin etkin denetimini ve yönetim kurulunun işletmeye ve ortaklara karşı hesap verme yükümlüğünü taşımasını sağlamalıdır.<sup>132</sup>

- Yönetim kurulu üyeleri, tam olarak bilgilendirilmiş bir şekilde, iyi niyetle, işin gerektirdiği özen ve dikkati göstererek ve ortaklık ve paydaşların menfaatlerini en iyi şekilde gözeterek hareket etmelidirler.
- Yönetim kurulu yüksek ahlâki standartlar getirmeli, bütün ilgililerin menfaatlerini gözetmelidir.
- Yönetim kurulunun almış olduğu kararların değişik pay sahibi guruplarını farklı bir şekilde etkileyebileceği durumlarda yönetim kurulu üyeleri bütün pay sahiplerine adil davranmalıdır.<sup>133</sup>
- Yönetim kurulu aşağıdaki ana işlevleri yerine getirmelidir:
  1. Şirketin amaçlarına ulaşmak için belirlediği yolu, eylem planlarını, risk politikalarını, yıllık bütçelerini ve işletme planlarını yönlendirmek ve gözden geçirmek; verimlilik hedeflerini saptamak; şirketin uygulamalarını ve verimliliğini zamanında denetlemek ve büyük sermaye harcamalarını, devralmaları ve malvarlığı satışlarını yönetmek,
  2. Şirketin önemli yöneticilerini seçmek, onların ücretlerini ödemek, denetlemek, gerekli olduğu durumda değiştirmek ve yönetimin sorunsuz şekilde el değiştirmesi planlarına nezaret etmek,
  3. Yönetim kademesini ve kurul üyelerine yapılan ödeme ve ücret sistemini gözden geçirmek, şeffaf ve resmi bir atama sürecini sağlamak,
  4. Şirketin varlıklarının yanlış kullanılmasını ve ilgili tarafların işlemlerde kötüye kullanılmak üzere yönetim, yönetim kurulu üyeleri ve ortakların olası çıkar çatışmalarını zamanında tespit edip, sevk ve idare etmek,

<sup>132</sup> DEMİRTAŞ ve UYAR, a.g.e., s.55

<sup>133</sup> PASLI, a.g.e., s:395

5. Şirketin bağımsız denetçiliği de dahil olmak üzere, muhasebe ve mali rapor sistemlerini güvence altına almak ve özellikle risk denetimi, mali kontrol ve yasalara uygunluk açısından gerekli denetim sistemlerinin kusursuz bir şekilde çalışmasını sağlamak,
  6. Yönetim kurulunun tabi olduğu yönetim uygulamalarının yeterliliğini denetlemek ve gerekli olduğunda değiştirmek,
  7. Kamuoyuna açıklama yapmak ve iletişim süreçlerine eşlik etmek.
- Yönetim kurulu, özellikle idareden bağımsız olarak şirket işlerinde tarafsız muhakeme yürütebilme yeteneğine sahip olmalıdır.
    1. Yönetim kurulu, çıkar çatışması olasılığının ortaya çıkabileceği durumlarda, bağımsız muhakeme yapabilecek yeterli sayıda yönetim kurulu üyesi atamış olmayı göz önünde bulundurmalıdır.
    2. Yönetim kurulu üyeleri, sorumluluk alanlarına yeterince zaman ayırmalıdır.
  - Yönetim kurulu üyeleri görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli bilgiye zamanında erişebilmelidir.<sup>134</sup>

### 1.11. Türkiye'deki Kurumsal Yönetim Çalışmaları

Türkiye'de kurumsal yönetim alanında özellikle son yıllarda uluslararası piyasalarda yaşanan mali bunalımlar ile Amerika'da meydana gelen şirket iflasları sonrasında dünyadaki gelişmelerin dışında kalmamak ve sermaye piyasalarının, mali kalkınmaya olan katkısının artırılmasını sağlamak bakımından bir takım düzenlemeler gerçekleştirilmiş ve gerçekleştirilmektedir.<sup>135</sup>

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri esas alınarak Türkiye'de ilk çalışma Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD) tarafından başlatılmış ve 2002 yılında TÜSİAD çatısı altında Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu tarafından "**Kurumsal Yönetim-En İyi Uygulama Kodu**" oluşturulmuş ve aynı yıl yayımlanmıştır. Çalışma

---

<sup>134</sup> PULAŞLI, a.g.e., s.36-37

<sup>135</sup> ERDÖNMEZ, a.g.m., s.44-45

Grubu Üyeleri, 2003 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)'nin kurulmasını sağlamış, kurumsal yönetim anlayışının Türkiye'de daha iyi tanınması ve gelişmesine katkı sağlamıştır.<sup>136</sup> Ardından, 2003 yılında hazırlanan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kurumsal Yönetim İlkeleri ile halka açık şirketler için tavsiye niteliğinde olan ilkeler açıklanmıştır. 2004 yılında SPK'nın Uyum Beyanı düzenlemesi ile halka açık şirketler, bu ilkelere ne kadar uyduklarını ya da uymadıklarını ilgili gerekçelerin neler olduğunu faaliyet raporlarında açıklamakla yükümlü tutulmuştur. **"Uy yada açıkla" olarak adlandırılan bu yaklaşım, halka açık şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini uygulama konusunda teşvik edilmesi açısından önemli bir gelişmedir.**<sup>137</sup> Türkiye'de kurumsal yönetimi destekleyici nitelikteki bir diğer gelişme ise **İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Kurumsal Yönetim Endeksi (İMKB XKURY)**'nin oluşturulması olmuştur. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB), kurumsal yönetim uygulamalarının gelişmesine katkıda bulunmak, şirketleri kurumsal yönetim uygulamaları ve diğer şirketlere referans olmaları konusunda teşvik etmek amacıyla 31 Ağustos 2007 tarihinde Kurumsal Yönetim Endeksini (KYE) oluşturmuştur. Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum, payları İMKB'de işlem gören şirketler için ihtiyari bir uygulamadır ancak Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum raporlarının yayımlanması ihtiyari bir husus değil bir zorunluluktur.<sup>138</sup>

### 1.11.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kurumsal Yönetim İlkeleri

SPK Temmuz 2003'te ilk defa ve Şubat 2005'te de düzeltme ve eklemeler yaparak kurumsal yönetim alanındaki boşluğu doldurmak amacıyla OECD kurumsal yönetim ilkelerini ve Türkiye'nin yasal ve mali niteliklerini de göz önüne alarak "kurumsal yönetim" ilkelerini yayımlamıştır.<sup>139</sup>

<sup>136</sup> PAMUKÇU, a.g.m., s.137

<sup>137</sup> Deloitte Kurumsal Yönetim Serisi, **Nedir Bu Kurumsal Yönetim?**, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte Ortak Yayını, s.12, (Çevrimiçi) [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\(tr\)\\_cgs\\_nedirbuky\\_261206.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey(tr)_cgs_nedirbuky_261206.pdf), (erişim tarihi:12.06.2012)

<sup>138</sup> Şakir SAKARYA, Doğan KUTUKIZ ve Yakup ÜLKER, **Küresel Finansal Krizler Sonrasında Kurumsal Yönetim Alanındaki Gelişmeler: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi (İMKB XKURY) Bazında Bir İnceleme**, s.237, (Çevrimiçi) <http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/13.pdf>, (erişim tarihi:12.06.2012)

<sup>139</sup> Hüseyin DAĞLI, Hasan AYAYDIN ve Kemal EYÜBOĞLU, **Kurumsal Yönetim Endeksi Performans Değerlendirmesi: Türkiye Örneği**, s.21, (Çevrimiçi) <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/104/2.pdf>, (erişim tarihi:12.06.2012)

SPK tarafından yayınlanan bu ilkeler öncelikle halka açık anonim şirketler için hazırlanmıştır.<sup>140</sup> Bu ilkelerde yer alan kuralların uygulanıp uygulanmaması isteğe bağlıdır, bu kuralların uygulanmaması durumunda uygulanmama nedenlerinin gerekçesiyle birlikte kamuya açıklanması gerekmektedir.<sup>141</sup>

SPK tarafından yayımlanan kurumsal yönetim ilkeleri; pay sahipleri, kamuoyunu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu olmak üzere dört ana bölümden oluşmaktadır.

#### **1.11.1.1. Pay Sahipleri<sup>142</sup>**

##### **a- Pay Sahipliği Haklarının Kullanımın Kolaylaştırılması**

- Tüm pay sahiplerine eşit muamele edilir.
- Şirket organlarının yanı sıra mevzuat gereği zorunlu olarak oluşturulan “**Pay Sahipleri ile İlişkiler Birimi**”, başta bilgi alma ve inceleme hakkı olmak üzere pay sahipliği haklarının korunması ve kullanılmasının kolaylaştırılmasında etkin rol oynar.
- Pay sahipliği haklarının kullanımını etkileyebilecek nitelikli bilgi ve açıklamalar güncel olarak şirketin internet sitesinde pay sahiplerinin kullanımına sunulur.

##### **b- Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı**

- Bütün pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkı vardır. Bilgi alma ve inceleme hakkı esas sözleşmeyle veya şirket organlarından birinin kararıyla kaldırılamaz veya sınırlandırılmaz.

---

<sup>140</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.80

<sup>141</sup> SPK, **Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ Seri: IV, No:56**, (30.12.2011 tarihli ve 28158 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf&submenuheader=null>, (erişim tarihi: 11.11.2012)

<sup>142</sup> SPK, **Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ Seri: IV, No:56**, (30.12.2011 tarihli ve 28158 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf&submenuheader=null>, (erişim tarihi: 11.11.2012)



- Özel denetim isteme hakkı bilgi alma hakkının bir parçası olup, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu zaman, bilgi alma ve inceleme hakkının daha önceden kullanılmış olması şartıyla, belirli olayların incelenmesi için özel denetim istenebilir. Gündem de yer almasa bile bütün pay sahiplerinin bireysel olarak genel kuruldan özel denetim yapılmasını talep edebileceğine ilişkin bir hüküm esas sözleşmeye konulabilir.
- Özel denetim şirket işlemlerine ilişkin olarak meydana gelebilecek yolsuzluk iddialarının araştırılmasında etkin bir yöntem olduğundan, şirket yönetimi özel denetim yapılmasını zorlaştırıcı işlem yapmaktan kaçınmalıdır.

#### **c- Genel Kurula Katılım Hakkı**

- Genel kurul toplantı ilanı, mevzuatla öngörülen usullerin yanı sıra, ulaşılabilecek en fazla sayıda pay sahibine ulaşmayı sağlamalı ve elektronik haberleşme dahil, her türlü iletişim vasıtasıyla genel kurul toplantı tarihinden en az üç hafta önceden yapılmalıdır.
- Şirketin internet sitesinde, genel kurul toplantı ilanı ile birlikte, şirketin mevzuat gereği yapması gereken bildirim ve açıklamaların yanı sıra, açıklamanın yapılacağı tarihteki şirketin ortaklık yapısını yansıtan toplam pay sayısı ve oy hakkı, şirket sermayesinde imtiyazlı pay bulunuyorsa her bir imtiyazlı pay grubunu temsil eden pay sayısı ve oy hakkı, şirketin ve şirketin iştiraklerinin ve bağlı ortaklıklarının geçmiş hesap döneminde gerçekleşen veya gelecek dönemde gerçekleşmesi planlanan şirket faaliyetleri ve yıllık mali tabloları, genel kurul toplantı gündeminde genel kurul üyelerinin azli, değiştirilmesi veya seçimi varsa, azil ve değiştirme gerekçeleri ve yönetim kurulu üyeliğine aday gösterilecek olan kişiler hakkında bilgi, gündemde esas sözleşme değişikliği olması durumunda ilgili yönetim kurulu kararıyla birlikte, esas sözleşme değişikliklerinin eski ve yeni şekilleri dikkatini çekecek bir şekilde bütün pay sahiplerine duyurulur.

#### **d- Oy Hakkı**

- Şirket oy hakkının kullanılmasını zorlaştırıcı işlemlerden kaçınılmalıdır. Yurt dışında bulunan pay sahiplerine bile oy hakları en kolay ve uygun şekilde kullanılmalıdır.
- Oy hakkında imtiyazdan kaçınılmalıdır. İmtiyazın olması durumundaysa halka açık payların sahiplerinin yönetimde temsilini engelleyecek nitelikteki imtiyazların kaldırılması esastır.

#### **e- Azlık Hakları**

- Şirket azlık haklarının kullanılmasına gerekli özeni göstermelidir.
- Azlık hakları, esas sözleşmeyle sermayenin 1/20 (yirmide birinden) oranından daha düşük olanlara da tanınmalıdır. Azlık haklarının kapsamı esas sözleşmede değişiklik yapılarak genişletilebilir.

#### **f- Kâr Payı Hakkı**

- Şirketin belirli oranda bir kâr payı dağıtım politikası bulunmalıdır. Bu politika genel kurul toplantısında pay sahiplerinin onayına sunulur, şirketin faaliyet raporunda yer alır ve şirketin internet sitesinde kamuya açıklanır.
- Kâr dağıtım politikası yatırımcıların şirketin gelecek dönemlerde elde edeceği kârın dağıtım usul ve esaslarını öngörebilmesine olanak verecek açıklıkta yeteri kadar bilgiyi içermelidir.
- Kâr dağıtım politikasında şirketin menfaatleriyle pay sahiplerinin menfaatleri arasında dengeli bir politika izlenmelidir.

#### **g- Payların Devri**

- Özellikle borsalarda işlem gören payların serbestçe devredilmesini zorlaştırıcı uygulamalardan kaçınılmalıdır.

### 1.11.1.2. Kamuoyunu Aydınlatma ve Şeffaflık<sup>143</sup>

Kamuoyunu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi, işletmenin mali durumunu ve verimliliğini, mülkiyetini, idaresini, amaçlarını ve muhtemel risk faktörlerini doğru bir şekilde ve zamanında açıklama yapması gerektiği üzerinde durmaktadır.

#### a- Kamuoyunu Aydınlatma Esasları ve Araçları

- Mevzuat ile belirlenenler dışında şirkete ait hangi bilgilerin kamuya açıklanacağı, bu bilgilerin ne şekilde, ne sıklıkla ve hangi yollardan kamuya duyurulacağı konularını içermektedir.
- Kamuya açıklanacak bilgiler, bu bilgilerden yararlanacak olan kişi ve kurumların karar vermelerine yardımcı olacak şekilde zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir ve düşük maliyetle kolayca erişilebilir biçimde “Kamuyu Aydınlatma Platformu” ve şirketin internet sitesinde kamunun kullanımına sunulmalıdır.
- Geleceğe yönelik bilgilerin kamuya açıklanması durumunda, gelecekle ilgili varsayımlar ve bu varsayımların dayanakları da kamuya açıklanmalıdır.
- Kamuya açıklanan geleceğe yönelik varsayımlarda değişiklik olması durumunda bu değişiklikler gerekçeleriyle birlikte derhal kamuya açıklanmalıdır.

#### b- İnternet Sitesi

- Kamunun aydınlatılmasında şirkete ait internet sitesi aktif olarak kullanılır ve burada yer alan bilgiler sürekli güncellenir. Şirketin internet sitesinde yer alan bilgiler çelişkili ve eksik bilgiler içeremez.
- Şirketin internet sitesinde; mevzuat uyarınca açıklanması zorunlu olan bilgilerin dışında; ticaret sicili bilgileri, şirketin son durum ortaklık ve yönetim yapısı, imtiyazlı payların olması durumunda bunlarla ilgili

---

<sup>143</sup> SPK, Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ Seri: IV, No:56, (30.12.2011 tarihli ve 28158 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf&submenuheader=null>, (erişim tarihi: 11.11.2012)

ayrıntılı bilgiler, şirketle ilgili değişikliklerin yayımlandığı ticaret sicili gazetelerinin tarih ve sayısı ile birlikte şirket esas sözleşmesinin son hali, mali tablolar, faaliyet raporları, kâr dağıtım politikası yer alır.

- Şirketin ortaklık yapısı, iştirakler dışında pay sahiplerinin isimleri, pay miktarları ve hangi imtiyazlara sahip oldukları internet sitesinde açıkça belirtilmelidir.
- İnternet sitesinde yer alan bilgiler ayrıca uluslararası yatırımcıların da yararlanabilmesi için İngilizce olarak yayımlanmalıdır.

### **c- Faaliyet Raporları**

- Yönetim Kurulu tarafından hazırlanan faaliyet raporu, kamunun şirketin faaliyetleri hakkında tam ve doğru bilgiye ulaşmasını sağlayacak şekilde ayrıntılı bir şekilde hazırlanmalıdır.
- Yıllık faaliyet raporlarında; şirketin yönetim kurulu üyelerinin şirket dışında yürüttükleri görevler hakkında bilgiye ve yönetim kurulu üyelerinin bağımsızlığına ilişkin beyanlarına,
- Şirket aleyhine açılan önemli davalar ve olası sonuçları hakkında bilgilere,
- Şirket çalışanlarının sosyal hakları ve mesleki eğitimleri ile ilgili bilgilere yer verilir.

### **1.11.1.3. Menfaat Sahipleri<sup>144</sup>**

Şirketin menfaat sahipleri; yatırımcılar, çalışanlar, alacaklılar, devlet, müşteriler, kredi kuruluşları, tedarikçiler ve çeşitli sivil toplum örgütleri gibi çıkar gruplarından oluşturmaktadır.

---

<sup>144</sup> SPK, Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ Seri: IV, No:56, (30.12.2011 tarihli ve 28158 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf&submenuheader=null>, (erişim tarihi: 11.11.2012)

SPK kurumsal yönetim ilkelerinde menfaat sahiplerine ilişkin şu bilgiler verilmiştir:

- Şirket işlem ve faaliyetlerinde, menfaat sahiplerinin mevzuat ve karşılıklı sözleşmelerle düzenlenen haklarını koruma altına almaktadır. Menfaat sahiplerinin haklarının mevzuat ve karşılıklı sözleşmelerle korunmadığı durumlarda, menfaat sahiplerinin çıkarları iyi niyet kuralları ve şirketin imkanlarının elverdiği ölçüde korunur.
- Menfaat sahipleri, haklarının korunması ile ilgili şirket politikaları ve yöntemleri hakkında yeterli şekilde bilgilendirilir.
- Şirket çalışanlarına yönelik tazminat politikası oluşturur ve bunu internet sitesinde yayımlayarak kamuya duyurur.
- Menfaat sahipleri arasında çıkar çatışmaları ortaya çıktığında veya bir menfaat sahibinin birden fazla menfaat gurubuna dahil olması halinde, sahip olunan hakların korunması açısından mümkün olduğunca dengeli bir politika izlenmeli ve her hakkın birbirinden bağımsız olarak korunması hedeflenmelidir.
- Şirket çalışanları başta olmak üzere menfaat sahiplerinin şirket yönetimine katılımını destekleyici yöntemler geliştirilmelidir.
- Menfaat sahiplerinin çıkarlarını etkileyen önemli konularda menfaat sahiplerinin görüşleri alınmalıdır.
- İşe alımlarda eşit şartlardaki kişilere eşit fırsatlar sunulmalıdır.
- Çalışanlara sağlanan tüm haklarda adil davranılmalıdır.
- Ticari sır kapsamında, müşteri ve tedarikçilerle ilgili bilgilerin gizliliğine özen gösterilmelidir.

#### **1.11.1.4. Yönetim Kurulu**

Yönetim kurulu bir şirketin yönetimle ilgili her türlü karar alma, temsil ve en üst seviyede yürütme organıdır.<sup>145</sup> Yönetim kurulu, genel kurulda paydaşların kendisine vermiş olduğu yetki doğrultusunda; mevzuat, esas sözleşme, şirket içi düzenlemeler ve

---

<sup>145</sup> ŞENGÜR ve PÜSKÜL, a.g.m. s.36

politikalar çerçevesinde yetki ve sorumluluklarını kullanır ve şirketi temsil eder. Yönetim kurulu şirketle ilgili kararlarını alırken ve almış oldukları bu kararları uygularken, şirketin piyasa değerinin mümkün olan en üst seviyeye çıkarılmasını hedefler. Yönetim kurulu üyeleri, tarafsız bir şekilde iyi niyetle, gerekli dikkat ve özeni göstererek, şirketin ve hissedarların çıkarları doğrultusunda yönetim uygulamalarını yerine getirmek zorundadır.

Yönetim kurulunda yer alan bağımsız üyelerin, şirketin pay ve menfaat sahiplerinin çıkarlarını her şeyin üstünde tutabilme ve almış oldukları kararlarda tarafsız olabilme özelliğine doğal olarak sahip oldukları kabul edilmektedir. Ülkemizde SPK tarafından yayımlanan kurumsal yönetim ilkelerinde, bağımsızlığa ilişkin kurallara yer verilmiş ve yönetim kurulunun sayısı ikiden az olmamak üzere, en az üçte birinin bağımsızlık özelliğine sahip üyelerden oluşması tavsiye edilmiştir.<sup>146</sup>

#### ***Yönetim Kurulunun Görevleri<sup>147</sup>***

- Yönetim kurulu şirketle ilgili alacağı her türlü kararda akılcı ve tedbirli risk yönetimi anlayışıyla şirketin öncelikle uzun vadeli çıkarlarını gözetmelidir.
- Yönetim kurulu şirketin yönetimle ilgili her türlü hedeflerini tanımlar, şirketin ihtiyaç duyacağı insan ve mali kaynakları belirler, yönetimin performansını denetler,
- Şirketin faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye, şirketin iç düzenlemelerine ve oluşturulan politikalara uygunluğunu gözetir.

---

<sup>146</sup> Resmi Gazete, Sayı:28801 (2. Mükerrer), 11 Ekim 2011, **Sermaye Piyasası Kurulundan: Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, Seri IV No:54**, Ek, (Çevrimiçi) [http://www.yenittk.com/files/downloads/PageFiles/%7Be4d1d722-b007-48ec-98e5-15a07f657aed%7D/Files/SPK%20Kurumsal%20Yonetim%20Ilkeleri\\_EK\\_10112011.pdf](http://www.yenittk.com/files/downloads/PageFiles/%7Be4d1d722-b007-48ec-98e5-15a07f657aed%7D/Files/SPK%20Kurumsal%20Yonetim%20Ilkeleri_EK_10112011.pdf), (erişim tarihi:31.08.2012)

<sup>147</sup> SPK, **Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ Seri: IV, No:56**, (30.12.2011 tarihli ve 28158 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf&submenuheader=null>, (erişim tarihi: 11.11.2012)

### ***Yönetim Kurulu Üyelerinin Görev ve Sorumlulukları***

- Yönetim kurulu faaliyetlerini eşitlikçi, şeffaf, hesap verebilir ve sorumlu bir şekilde yürütmelidir.
- Yönetim kurulu üyeleri arasında görev dağılımı varsa bu durum faaliyet raporunda açıklanmalıdır.
- Yönetim kurulu başta pay sahipleri olmak üzere şirketin menfaat sahiplerini etkileyebilecek olan risklerin etkilerini en aza indirebilmek için risk yönetimi ve bilgi yönetimi süreçlerini de içine alan bir iç kontrol yapısı oluşturmalıdır.
- Yönetim kurulu, yılda en az bir defa olmak üzere risk yönetimi ve iç kontrol yapısının etkinliğini gözden geçirmelidir. İç kontrol ve iç denetimin işleyişi hakkında faaliyet raporunda bilgi verilmelidir.
- Yönetim kurulu başkanı ile genel müdürün yetkilerinin net bir şekilde ayrıştırılması ve bu ayrımın yazılı olarak esas sözleşmede ifade edilmesi gerekir. Şirkette hiç kimse tek başına karar verme yetkisi ile donatılmamalıdır.
- Yönetim kurulu başkanı ve genel müdür aynı kişi olursa bu durum gerekçesiyle birlikte genel kurulda ortakların bilgisine sunulmalı ve faaliyet raporunda gerekçeli açıklamaya yer verilmelidir.

### ***Yönetim Kurulunun Yapısı<sup>148</sup>***

- Yönetim kurulunun üye sayısı, her durumda beş üyeden az olmamak üzere, yönetim kurulu üyelerinin hızlı ve verimli çalışmasına, etkin kararlar almasına ve komiteler oluşturulmasına ve çalıştırılmasına imkan sağlayacak şekilde belirlenmelidir.
- Yönetim kurulu başkanının ve icra başkanının ayrı kişilerden oluşması gerekir,
- Yönetim kurulunda en az bir kadın üye bulunmalıdır.

---

<sup>148</sup> SPK, Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ Seri: IV, No:56, (30.12.2011 tarihli ve 28158 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf&submenuheader=null>, (erişim tarihi: 11.11.2012)

- Yönetim kurulunda icracı ve icracı olmayan üyelerin olması ve yönetim kurulu üyelerinin yarısından fazlasının icrada görevli olmayan üyelerden oluşması gerekmektedir.

#### ***Yönetim Kuruluna Sağlanan Mali Haklar***

- Yönetim kurulu üyelerine verilecek olan ücret, kural olarak üyenin şirkette geçirmiş olduğu zamanının ve üyelik gereklerinin yerine getirilmesini, asgari olarak karşılayacak şekilde yönetim kurulu tarafından belirlenmelidir,
- Ödüllendirme yönetim kurulu üyelerinin verimliliğini yansıtacak ve şirketin verimliliği ile ilişkilendirilerek belirlenmelidir,
- Şirket, yönetim kurulu üyelerinden herhangi birine veya yöneticilere borç vermemeli, kredi kullandırmamalı, verilmiş olan borçların ve kredilerin süreleri uzatılmamalı, şartları iyileştirilmemeli, üçüncü bir kişi aracılığıyla şahsi kredi adı altında kredi kullandırmamalı veya lehine kefalet gibi teminatlar verilmemelidir.



**Tablo 3: OECD ve SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin Karşılaştırılması<sup>149</sup>**

<b>OECD KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ (2004)</b>	<b>SERMAYE PİYASASI KURULU KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ (2005)</b>
<p><i>BÖLÜM-I: OECD KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ</i></p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Etkin Kurumsal Yönetimin Çerçevesi</li></ol> <p>Temelinin Tesisi</p> <ol style="list-style-type: none"><li>2. Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri</li><li>3. Hissedarların Adil Muamele Görmesi</li><li>4. Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü</li><li>5. Kamuya Duyuru Yapma ve Şeffaflık</li><li>6. Yönetim Kurulunun Sorumlulukları</li></ol>	<p><i>BÖLÜM-I: PAY SAHİPLERİ</i></p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Pay Sahipliği Haklarının Kullanımının Kolaylaştırılması</li><li>2. Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı</li><li>3. Genel Kurula Katılım Hakkı</li><li>4. Oy Hakkı</li><li>5. Azlık Hakları</li><li>6. Kâr Payı Hakkı</li><li>7. Payların Devri</li><li>8. Pay Sahiplerine Eşit İşlem İlkesi</li></ol>
<p><i>BÖLÜM-II: OECD KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ ÜZERİNE AÇIKLAYICI NOTLAR</i></p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi</li></ol> <p>Temelinin Tesisi</p> <ol style="list-style-type: none"><li>2. Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri</li><li>3. Hissedarların Adil Muamele Görmesi</li><li>4. Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü</li><li>5. Kamuya Duyuru Yapma ve Şeffaflık</li><li>6. Yönetim Kurulunun sorumlulukları</li></ol>	<p><i>BÖLÜM-II: KAMUYU AYDINLATMA VE ŞEFFAFLIK</i></p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Kamuyu Aydınlatma Esasları ve Araçları</li><li>2. Şirket ile Pay Sahipleri, Yönetim Kurulu Üyeleri ile Yöneticiler Arasındaki İlişkilerin Kamuya Açıklanması</li><li>3. Kamunun Aydınlatılmasında Periyodik Mali Tablo ve Raporlar</li><li>4. Bağımsız Denetimin İşlevi</li><li>5. Ticari Sır Kavramı ve İçeriden Bilgi Edinenlerin Ticareti</li><li>6. Kamuya Açıklanması Gereken Önemli Olay ve Gelişmeler</li></ol>
	<p><i>BÖLÜM-III: MENFAAT SAHİPLERİ</i></p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Menfaat Sahiplerine İlişkin Şirket Politikası</li><li>2. Menfaat Sahiplerinin Şirket Yönetimine Katılımının Benimsenmesi</li><li>3. Şirket Malvarlığının Korunması</li><li>4. Şirketin İnsan Kaynakları Politikası</li><li>5. Müşteriler ve Tedarikçilerle ilişkiler</li><li>6. Etik Kuralları</li><li>7. Sosyal Sorumluluk</li></ol>
	<p><i>BÖLÜM-IV: YÖNETİM KURULU</i></p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Yönetim Kurulunun Temel Fonksiyonları</li><li>2. Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları ile Görev ve Sorumlulukları</li><li>3. Yönetim Kurulunun Oluşumu ve Seçimi</li><li>4. Yönetim Kuruluna Sağlanan Mali Haklar</li><li>5. Yönetim Kurulunda Oluşturulan Komitelerin Sayı, Yapı ve Bağımsızlığı</li><li>6. Yöneticiler</li></ol>

**Kaynak:** Fatma PAMUKÇU, Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011, 50:133-148

<sup>149</sup> PAMUKÇU, a.g.m., s.143

### 1.11.2. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) Kurumsal Yönetim Endeksi

Şirketlerde kurumsal yönetimin güçlü olması sermaye piyasalarının gelişimine katkı sağlamakta, küçük ve orta ölçekli işletmeler başta olmak üzere şirketlerin kaynaklara erişimini kolaylaştırmanın yanında ar-ge, teknolojik yenilik faaliyetlerini artırmakta ve şirketin örgütlenme biçimini değiştirmektedir. Kamuoyunun bilgisine yönelik olarak kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde şirketlerin mali verimliliklerini gösteren bilgilerin doğru olarak ve zamanında teknolojik imkanlardan faydalanarak açıklanmasını sağlayacak düzenlemeler gerekmektedir.<sup>150</sup> İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi, İMKB pazarlarında (gözaltı pazarları \* hariç) işlem gören ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri VIII, No:51 "Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği" kapsamında kurumsal yönetim ilkelerine uyumuna ilişkin olarak belirlenmiş derecelendirme notuna sahip şirketlerin belirli kurallara göre fiyat ve getiri verimliliğinin ölçülmesi amacıyla oluşturulmuştur.<sup>151</sup> İMKB Türkiye'de en iyi kurumsal yönetim uygulamalarının yerleşmesine katkıda bulunmak, ulusal sermaye piyasalarımızın kurumsal yönetim ilkelerinin ilgi çekmesi ve şirketlerce benimsenmesi için kurumsal yönetim endeksinin kuralları ve nasıl çalışacağına dair İMKB kurumsal yönetim endeksi esas kuralları adlı metni Şubat 2005 tarih ve 237 nolu genelge ile kamuoyuna duyurmuştur.<sup>152</sup> İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY), Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni uygulayan şirketlerin dahil edildiği endekstir. İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi'nin amacı, payları

<sup>150</sup> Hasan ABDİOĞLU, **İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği**, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul 2007, s.45

<sup>151</sup> Kemalettin ÇONKAR, Cemal ELİTAŞ ve Gökhan ATAR, **İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi'ndeki (XKURY) Firmaların Finansal Performanslarının Topsis Yöntemi İle Ölçümü ve Kurumsal Yönetim Notu İle Analizi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası , 2011; 61(1):81-115, s:90

<sup>152</sup> DAĞLI, KUTUKIZ ve EYÜBOĞLU, a.g.m., s.22

\* **Gözaltı Pazarı:** Hisse senetleri Borsa'da işlem gören şirketler ve/veya hisse senetleri işlemleri ile ilgili olarak olağan dışı durumların ortaya çıkması, hisse senetleri Borsa'da işlem gören şirketler tarafından kamunun zamanında, tam ve sürekli aydınlatılmasına ve mevcut düzenlemelere uyum konusuna gerekli özenin gösterilmemesi, yatırımcıların haklarının korunması ve kamu yararı gereği hisse senetlerinin Borsa kotundan ve/veya ilgili pazardan geçici ya da sürekli çıkarılması sonucunu doğurabilecek gelişmelerin oluşması nedeniyle şirketlerin izleme ve inceleme kapsamına alınması durumlarında, sürekli gözetim, denetim ve izleme ortamında, hisse senetlerinin likidite imkanını kesintiye uğramadan İMKB bünyesinde işlem görebileceği pazardır.

İMKB pazarlarında (Gözaltı Pazarı ve C Listesi\* hariç) işlem gören ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu 10 üzerinden en az 7 olan şirketlerin fiyat ve getiri performansının ölçülmesidir. Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum notu, SPK tarafından belirlenmiş derecelendirme kuruluşları listesinde bulunan derecelendirme kuruluşlarınca, şirketin tüm kurumsal yönetim ilkelerine bir bütün olarak uyumuna ilişkin yapılan değerlendirme sonucunda verilmektedir.

Kurumsal Yönetim Endeksi'nin hesaplanmasına 31.08.2007 tarihinde başlanmıştır. İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki şirketlerin derecelendirme notlarına, şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Platformu'ndaki açıklamalarından ulaşılabilmektedir.<sup>153</sup>

Kurumsal yönetim derecelendirmelerinin sağlamış olduğu faydalar; öncelikle kurumsal yönetim derecelendirmeleri iyi yönetimin önemini artırır ve yönetim unsurlarına odaklanılmasını sağlayarak olumlu yönde şirket sonuçlarına neden olur . Aynı zamanda derecelendirme sistemi ülke genelinde kurumsal yönetimin diyalogunu artırır, ikinci olarak ise şirket yöneticileri ve idareciler derecelendirmeleri dikkate alırlar ve kurumsal yönetimin ilerlemesi hususunda yönetim ve raporlarda bu duruma yönelik hususlara yer verilir.

Derecelendirmenin sakıncası ise, derecelendirmenin doğru bir şekilde yapılamaması durumunda varılacak yanlış kanaatlerdir. Elbette derecelendirme şirketlerinin güvenilirliği, saygınlığı ve kredi itibarı yüksek yönetim derecelendirmelerinde rol oynamaktadır. Ancak burada unutulmaması gereken durum amacın iyi kurumsal yönetim derecelendirme sonucu değil iyi kurumsal yönetim uygulamasıdır.<sup>154</sup>

---

<sup>153</sup> **Kurumsal Yönetim Endeksi**, (Çevrimiçi) <http://www.imkb.gov.tr/indexes/stockindexeshome/CorporateGovernanceIndex.aspx> , (erişim tarihi:13.11.2012)

<sup>154</sup> ABDİOĞLU, **İşletmelerde Kurumsal Yönetim...**, s.53-54

\* C Listesi: Bu grup hisse senetleri ; halka açık piyasa değeri için alt ve üst sınır belirlenmeksizin Gözaltı Pazarı'nda işlem gören paylarını; fiili dolaşımdaki pay sayısı 250.000'in altında yer alan şirketleri ve borsa fiyatı birim pay değerinin 2 katı ve üzeri olan yatırım ortaklıklarının paylarının dahil olduğu listelerdir.

### 1.11.3. Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

TÜSİAD, Türkiye’de en iyi kurumsal yönetim uygulamalarının artırılması, dolayısıyla **şeffaflık, adillik, hesap verebilirlik** ve **sorumluluk** ilkeleri çerçevesinde şirketlerin rekabet avantajı sağlamasını hedefleyerek Kurumsal Yönetim Çalışma Grubunu 2000 yılında kurmuştur. Bu alanda farkındalık oluşturulması amacıyla liderlik rolünü üstlenen Çalışma Grubu, 2003 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneğinin kuruluşuna da öncülük etmiştir.<sup>155</sup>

TÜSİAD, kurumsal yönetim alanında Aralık 2002’de "**Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi**" adlı kuralları yayımlamıştır. Bu kurallar gönüllülük esasına dayalı olup, on beş ana maddeden oluşmaktadır ve yönetim kurulunun yapısı, sorumlulukları ve işleyişi ile ilgili kurallara yer verilmiştir. Bunlar:<sup>156</sup>

- Yönetim kurulu ve sorumlulukları
- Yönetim kurulu üyeliği ölçütleri
- Yönetim kurulu üyelik yapısı
- Yeni yönetim kurulu üyelerinin seçimi, davet ve intibakı
- Yönetim kurulu başkanı ve icra başkanının görevlerinin ayrılması
- Yönetim kurulu başkanının rolü
- Yönetim kurulunun üye sayısı ve karar alma mekanizması
- Yönetim kurulunun görev süreleri ve toplantıları
- Yeniden seçilme ve emeklilik
- Yönetim kurulu üyelerinin ödüllendirilmesi
- Yönetim kurulunun ve genel müdürün performanslarının değerlendirilmesi

---

<sup>155</sup> Tüsiad Yönetim Kurulu Üyesi ve Şirket İşleri Komisyonu Başkanı Cansen Başaran SYMES’in TÜSİAD tarafından düzenlenen, "**Yönetim Kurulları İçin Kurumsal Yönetim Prensipleri**" konulu semineri açılış konuşması, 2 Temmuz 2010, İstanbul, s:3, (Çevrimiçi) [www.tusiad.org/rsc/shared/file/02072010CansenBasaranSymes1.pdf](http://www.tusiad.org/rsc/shared/file/02072010CansenBasaranSymes1.pdf), (erişim tarihi:01.09.2012)

<sup>156</sup> TÜSİAD, **Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi**, Yayın No:TÜSİAD-T/2002-12/336, Aralık 2002, s.5-6

- Yönetim kurulunun hissedarlar, yatırımcılar, basın ve müşterilerle ilişkileri
- Yönetim kurulunda oluşturulan komitelerin sayısı, yapı ve bağımsızlığı
- Komitelerin faaliyet süresi, toplantıların sıklığı, uzunluğu ve gündemi
- Yönetim kurulunun işleyişi açısından diğer önemli hususlar

Bu maddelerde yer alan yönetim kurulunun yapısı ve işleyişine ilişkin kurallar, başta halka açık şirketler olmak üzere tüm şirketlerdeki gönüllü uygulamalar için bir rehber niteliğindedir.<sup>157</sup>

---

<sup>157</sup> ABDİOĞLU, **İşletmelerde Kurumsal Yönetim...**, s.56

## 2. İÇ KONTROL YAPISINA GENEL BAKIŞ

### 2.1. Genel Açıklamalar

Küreselleşmeyle birlikte artan yoğun rekabet ortamı, işletmelerdeki kâr odaklı yönetim anlayışına verimlilik, esneklik, nakit yönetimi ve Toplam Kalite Yönetimi (TKY) gibi kavramlarla birlikte, hali hazırdaki pazar paylarının korunması ve makul bir büyümeyle işletmenin sürekliliği anlamında yeni bir boyut kazandırmıştır. Bu yeni boyuttaki yönetim anlayışı ise üretim teknolojileri modernizasyonu, ürün ve pazar geliştirme ile satış politikaları odaklıdır. Günümüz rekabet şartlarında fiyat, artık uluslararası pazarlarda ve yoğun rekabet ortamında oluşmaktadır. Bu şartlarda işletmelerin fiyata müdahale etmesi imkansızdır. Fiyata müdahalesi söz konusu olmayan işletme yönetimi bu durumda önceliği maliyetlerini düşürmeye ve verimi artırarak kârını yükseltmeye vermektedir. Böyle bir durumda önemli olan yönetimin hızlı ve doğru karar almasıdır. Yönetimin hızlı ve doğru karar almasında etkili olan ise bir altyapı sistemidir. Bu sistem iç kontrol yapısı olarak adlandırılmaktadır.<sup>158</sup>

Genel anlamıyla kontrol, işletme tarafından planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılamadığının araştırılmasıdır.<sup>159</sup> Bir diğer ifadeyle kontrol, yürütülen faaliyetlerin ölçülmesi, belirlenen amaçlara ulaşmalarını sağlamak için çalışmaların düzeltilmesi, gözlem altına alınması işlemidir.<sup>160</sup> Kontrol kavramı, fiziksel bir araç, bir faaliyeti yürütme yöntemi, işletmenin herhangi bir adımı ve sonuca ulaşma yoludur. İşletmelerdeki bütün faaliyetler yöneticiler tarafından kontrol edildiği gibi, işletme yönetiminin kendisi de kontrol konusu olabilmektedir. Bir şirketin, diğer bir şirketin veya ortağın kontrolünde olduğunu düşündüğümüzde, şirketin ne yapacağını belirleme

---

<sup>158</sup> Gamze ÖZEN, **İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi**, (İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2010, s.5

<sup>159</sup> Şaban UZAY, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No:132, 1999, s.5

<sup>160</sup> Engin ERGÜDEN, **Kontrol Öz Değerlemesi**, Mali Çözüm Dergisi, 2009, S.93, s.46

gücünün, diğer bir deyişle karar alma ve uygulama politikasını belirleme ve yürütme yetkisinin diğer şirkette veya ortakta olduğu anlaşılmaktadır.<sup>161</sup>

Kontrol ahlâki değerleri, amaçlara ulaşmadaki tutarlılığı, etkinlik ve verimlilik ölçümleri gibi birçok iktisadi olmayan değerleri de kapsamaktadır. En alttaki çalışandan, en üst düzeydeki yöneticiye kadar örgütteki herkes iç kontrol sisteminin önemli bir parçasıdır. İç kontrol, iç denetim dünyasının merkezi, etkin kurumsal yönetimde bir parçasıdır; dolayısıyla üst yönetim ve yönetim kurulu için önem arz etmektedir.<sup>162</sup>

Denetim ve kontrol aynı kökten gelmesine rağmen anlam olarak birbirinden farklıdır. Denetim karar alma sürecini kolaylaştırmasına rağmen, kontrol planlanan hedeflere ulaşıp ulaşılamadığının araştırılmasıdır. Kontrol ile denetim arasındaki farklılıklar şu şekilde sıralanabilir:

- Kontrol devamlı bir faaliyettir, denetim ise bir defa yapılır.
- Kontrol eş zamanlı olarak yürütülür, denetim ise geçmişe dönüktür.
- Kontrolde mekanik araçlar kullanılabilir, denetim ise insan tarafından gerçekleştirilir.
- Kontrolde işletmeden bağımsız olmak şart değildir, denetimde ise bağımsızlık vazgeçilmezdir.<sup>163</sup>

Kontrol belirli amaçlara ulaşılması ihtimalini artırmak için yönetim tarafından yapılan bir faaliyettir ve yönetimin planlaması, örgütlenmesi ve yönlendirmesi ile meydana gelmektedir. Kontrol genel bir terimdir ve idari kontrol, yönetim kontrolü ve iç kontrol gibi türleri vardır.<sup>164</sup>

---

<sup>161</sup> Celal KEPEKÇİ, **İç kontrol Sistemi**, Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları No:6:1994, s.1-2

<sup>162</sup> Belgin OKAY, **Hepsi Bizim Günlük İşimiz**, İç Denetim Dergisi, S.11, Bahar, 2005, s.19

<sup>163</sup> UZAY, **İşletmelerde İç Kontrol...**, s.6

<sup>164</sup> ÖZEN, a.g.e., s:7

## 2.2. Kontrol Kavramı

Genel olarak kontrol sözcüğünün konuşma dilinde denetim, gözetim, teftiş sözcükleriyle karıştırıldığı ve tümünün eş anlamlarda algılandığı görülmektedir. Oysa bir tarafta eylemin gerçekleşmesi ve bundan sonra olayın fotoğrafının çekilmesi varken diğer tarafta eylem gerçekleşmeden önce olaya müdahale söz konusudur.<sup>165</sup> Genel anlamıyla kontrol, planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılması şeklinde tanımlanabilir. İşletmelerde kontrol ise, yönetimin belirlediği plan, hedef ve performans standartlarına uygunluğu sağlamada kullanılan sistematik yöntemlerdir. Kontrol aslında bir yönetim işlevidir. Başka bir ifadeyle iç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için yönetim tarafından kabul edilen politikalar, uygulanan usul ve yöntemlerdir.<sup>166</sup>

İşletmelerde gerçekleştirilen ve sonucu ölçülebilen her türlü faaliyet ve üretim faktörü kontrolün konusuna girer ve bunun sonucunda da, faaliyet ve üretim aşamalarında oluşabilecek eksikliklerin yapılan kontrollerle giderilmesi mümkündür. Dolayısıyla çok çeşitli kontrol konularından söz edilebilir.<sup>167</sup> Bunlar:

- İşletme yönetiminin kontrolü
- İşletme faaliyet yerlerinin kontrolü (şube, departman v.b.)
- İşletmenin işlevleri olarak nitelendirilen faaliyetlerin kontrolü (üretim, pazarlama, personel, muhasebe gibi)

## 2.3. Kontrol Türleri

Kontroller, yapılma amacına ve aşamasına göre farklılık gösterirler. Bazıları gerçekleşmeden önce istenmeyen sonuçları önlemek için oluşturulur, bazıları ise istenmeyen sonuçlar gerçekleştiğinde onları tanımlamak için oluşturulur, bazıları da istenmeyen sonuçları tersine çevirmek için veya tekrar meydana gelmelerini engellemek

---

<sup>165</sup> Mehmet Ali AKTAŞ, **İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi**, (Çevrimiçi) [http://www.alomaliye.com/mehmetali\\_aktas\\_ickontrol.htm](http://www.alomaliye.com/mehmetali_aktas_ickontrol.htm), (erişim tarihi:07.09.2012)

<sup>166</sup> Bertan KAYA, **Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri**, Denetim Makaleleri, 21 Nisan 2009, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.bertankaya.net/index.php?>, (erişim tarihi:10.09.2012)

<sup>167</sup> Münevver YILANCI, **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086, 2003, s.9



için oluşturulur. Bu amaçlardan yola çıkarak, kontrol faaliyetleri şu şekilde gruplandırılabilir:<sup>168</sup>

- Önleyici Kontrol Faaliyetleri
- Düzeltici Kontrol Faaliyetleri
- Tespit Edici Kontrol Faaliyetleri<sup>169</sup>
- Boşluk Doldurucu / Telafi Edici Kontroller<sup>170</sup>

a) **Önleyici Kontrol Faaliyetleri:** Sistemlerin çalışmasını güvence altına alma önceliğindeki kontrollerdir.<sup>171</sup> Arzu edilmeyen sonuçların meydana gelmesini önlemek amacıyla uygulanan faaliyetlerdir.<sup>172</sup> Eğer etkin bir önleyici kontrol tasarlanmışsa hataların oluşmasının önüne geçilebilecek ve böylece hataları keşfetmek ve düzeltmek için ortaya çıkacak maliyetlere de katlanılmamış olacaktır.<sup>173</sup> Önleyici kontrollere, yetkili personel istihdamı, meslek ahlâk kurallarının kullanımı, görevler ayrılığı ve iyi bir kontrol çevresi oluşturmak örnek olarak verilebilir. Ayrıca kilit, şifre ve güvenlik personeli gibi tedbirler de sayılabilir.<sup>174</sup>

b) **Düzeltici Kontrol Faaliyetleri:** Düzeltici kontroller uygunsuz ve istenmeyen durumlar meydana geldiğinde ve ortaya çıkarıldığında devreye girerler. Ortaya çıkarılan hatalar düzeltilmediğinde ve tekrarlanmasına izin verildiğinde işletmenin uğrayacağı zarar hesaplandığında düzeltici kontroller paha biçilemez bir öneme sahiptir.<sup>175</sup> Yönetim eylemleri, düzeltme ve takip uygulamaları örnek olarak verilebilir. Yangın söndürücüler, acil müdahale

<sup>168</sup> KAYA, *Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin...*, s.2

<sup>169</sup> Mehmet BOZKURT, *İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi*, Dış Denetim Dergisi, Temmuz-Ağustos-Eylül 2010, s.134

<sup>170</sup> Tamer AKSOY, *Ulusal ve Uluslar arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme*, s.143, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum/12%20tamer%20aksoy.pdf>, (erişim tarihi:07.07.2012)

<sup>171</sup> KAYA, *Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin...*, s.2

<sup>172</sup> Mehmet BOZKURT, a.g.m., s.134

<sup>173</sup> Simay ERDOĞAN, *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara 2009, Yayın No:2799, s.23

<sup>174</sup> Vesile ÖMÜRBEK ve Sevil Özge ALTAY, *Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi Y.2011; 16(1):379-402, C.16, S.1, s.383

<sup>175</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.24

cihazları gibi sorunları doğru ve zamanında çözmeye yönelik araçlar da düzeltici kontrollere girmektedir.

- c) **Tespit Edici Kontrol Faaliyetleri:** İşletmenin varlıklarının personelin zimmetinde tutulduğunu ve işletmeye personelin ne ölçüde borçlu veya alacaklı olduğunu saptanması ve bunun sonucunda da yapılan bir hata veya hilenin nerede ve kim tarafından yapıldığını kolayca tespit etmeye yönelik önlemlerdir.<sup>176</sup> Tespit edici kontroller, bir yandan önleyici kontrollerin etkinliğini ölçerken diğer taraftan önleyici kontrollerle ortaya çıkması engellenemeyecek olan yanlışların tespit edilmesini sağlar. Tespit edici kontrollere, kayıtların ve belgelerin gözden geçirilmesi ve karşılaştırılması, banka hesap mutabakatlarının yapılması, stokların fiziksel sayımının yapılması ve kayıtlarla arasında oluşabilecek farklılıkların incelenmesi örnek gösterilebilir.<sup>177</sup>
- d) **Boşluk Doldurucu / Telafi Edici Kontrol Faaliyetleri:** Olmayan veya maliyeti çok yüksek olan herhangi bir kontrolün yerini kısmen de olsa doldurmak amacıyla yapılan kontrollerdir.<sup>178</sup> Telafi edici kontroller genellikle işlem sonrası gerçekleşmektedir. Bu kontroller sayesinde işletme personeli neyi, nasıl yapacağını, sorumluluklarını bilir hale gelmektedir. Personel tarafından kötü niyetli davranış sergilenmişse bunun sonuçları ile kimler tarafından yapıldığı, ne kadar zarar verdiği kolayca anlaşılabilir veya bulunabilir hale gelmektedir.<sup>179</sup>

---

<sup>176</sup> ÖMÜRBEK ve ALTAY, a.g.m., s:383

<sup>177</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.23-24

<sup>178</sup> Tamer AKSOY, Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma Cilt 2, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006, s.471

<sup>179</sup> ÖMÜRBEK ve ALTAY, a.g.m., s:383

**Tablo 4. Kontrol Faaliyetlerinin Gruplandırılması**

Önleyici Kontroller	İstenmeyen durumların meydana gelmesini
Düzeltilici Kontroller	İstenen bir durumun meydana gelmesine ya da oluşmasına sebebiyet veren kontroller
Tespit Edici Kontroller	Meydana gelmiş istenmeyen bir durumu
Boşluk Doldurucu / Telafi Edici Kontroller	Olmayan ya da maliyeti çok yüksek herhangi bir kontrolün yerini kısmen de olsa doldurabilen kontroller

Kaynak: Tamer AKSOY, Ulusal Ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliği: Analitik Bir İnceleme, s.143, (çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum/12%20tamer%20aksoy.pdf>, (erişim tarihi:07.07.2012)

## 2.4. İç Kontrol Kavramı

İşletmelerin gelişen mali ilişkilerin etkisiyle fiziki olarak büyümesi, faaliyetlerin ve meydana gelen değer hareketlerinin sayısının ve karmaşıklığının artması, yönetimin,<sup>180</sup> varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve gelirlerin saptanması<sup>181</sup> gibi işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağını ortadan kaldırmaktadır.<sup>182</sup> İşletme yönetimi işletmesini amaçları doğrultusunda yönlendirebilmek için yönetim görevlerini icra ederken, bazı sistemlerden yararlanmaktadır. Bu sistemler sayesinde işletme ne kadar büyük olursa olsun, yönetebilme gücünü yitirmez, ona hükmedebilir, faaliyetlerinin sonuçlarını görebilir, gereken önlemleri alabilir. İşte bu sistemlerden biri de iç kontrol yapısıdır.<sup>183</sup>

İç kontrol, bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini artırmak, belirlenen yönetim politikalarının

<sup>180</sup> Tamer AKSOY, a.g.m, s.138

<sup>181</sup> Arzu ALİKADIOĞULLARI, Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Artırılması İç Kontrol Uygulamaları, (T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mesleki Yeterlilik Tezi), Ankara 2010, s.36

<sup>182</sup> Tamer AKSOY, a.g.m., s.138

<sup>183</sup> Hasan KAVAL, **Muhasebe Denetimi Uluslararası Mali Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle**, Ankara: Baran Ofset, Ekim 2005, s.121

iletişimini sağlamak ve işletme faaliyetlerinin bu politikalara uygunluğunu korumak ve ölçmek için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev ve sorumlulukların belirlenmesini ve işletmenin örgüt planını içeren bir sistemdir.<sup>184</sup>

İç kontrole ilgili ilk kapsamlı araştırma 1949 yılında yapılmıştır. Denetim Yordamları Komitesinin yayımlanmış olduğu özel raporda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır;

*"İç Kontrol, örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirme amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir."*<sup>185</sup>

Committee of Sponsoring Organizations (COSO) tarafından 1992 yılında yapılan tanıma göre iç kontrol; *"mali tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından tasarlanan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür."*<sup>186</sup> Bütün bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, iktisadi ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.<sup>187</sup>

---

<sup>184</sup> Celal KEPEKÇİ, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, (Ed): Fevzi Sürmeli, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:118, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:42, Fasikül 1, Ünite:1-8, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1986, s.4

<sup>185</sup> Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul:Türkmen Kitabevi, Yayın No:334, 2010, s.315-316

<sup>186</sup> Ali ALAGÖZ, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü**, s.98, (Çevrimiçi) [http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde\\_ic\\_kontrol.pdf](http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf),

(erişim tarihi:09.06.2012)

<sup>187</sup> Mehmet BOZKURT, a.g.m., s.133

İç kontrol, işletme kaynaklarının etkili, verimli ve işletmenin amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, işletmenin varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır.<sup>188</sup> Bunun içindir ki, İç Kontrol Yapısı bir "Zarar Önleme Yöntemi" olarak kendisine yer bulmakla verimliliği artırıcı yönde önemli etkilere sahip bulunmaktadır.<sup>189</sup> İç kontrol yapısında önemli olan sürekli kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve bu faaliyetlerin her kademedeki personel tarafından yerine getirilmesidir.<sup>190</sup> İyi bir iç kontrolün sağlayacağı ortam, çalışanların bilgi eksikliklerinin getireceği zararlara karşı işletmeyi koruyacak ve olası hata ve düzensizliklerin azalmasını da beraberinde getirecektir.<sup>191</sup> İç kontrol yapısı;

- Faaliyetlerin düzenli, ahlâk kurallarına uygun, verimli, tutumlu ve etkin biçimde icra edilmesi,
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesi,
- Yasalara, düzenlemelere ve yönetimin politikalarına uyulması,<sup>192</sup>
- Yolsuzluğa, israfa, suistimale ve kötü yönetime karşı kaynakların korunması,
- Örgütün/işletmenin hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünler ve hizmetler sunulması,
- Güvenilir mali ve yönetim bilgileri üretilip bunun sürdürülmesi ve düzenli raporlar aracılığıyla bu verilerin tarafsız biçimde tam zamanlı açıklanması,
- İşletme varlıklarının korunması,

amacıyla oluşturulmuş bir örgüt yapısıdır.<sup>193</sup>

---

<sup>188</sup> Recai AKYEL, **Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi**, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F., Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 2010, Cilt 17, S.1, s.84-85

<sup>189</sup> AKTAŞ, **a.g.m.**

<sup>190</sup> İzzet Gökhan ÖZBİLGİN, **Aracı Kurumların İç Kontrol Sistemi ve İlgili Düzenlemenin Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 12/2 (2010), s.225

<sup>191</sup> Murat KİRACI, **Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi**, Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:4, S.2, Aralık 2003, s.74

<sup>192</sup> Baran ÖZEREN, INTOSAI- Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, Özet Çeviri, 10 Temmuz 2006, s.3, (Çevrimiçi) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/42IntosaiKontrolSt.pdf> (erişim 07.09.2012)

İç kontrol örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, mali tablolarla ilgili raporlar da dahil olmak üzere mali raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir dizi eylem ve etkinlik olan kesin olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçasıdır. İç kontrol, hedefleri gerçekleştirmede yararlanılan planları, yöntemleri ve amaca ulaşmak için seçilen yolları kapsar ve bu suretle etkinlik, iktisadilik ve verimliliğe dayalı yönetime katkıda bulunur. İç kontrol ayrıca varlıkları korumada, hataları ve yolsuzlukları önleme ve ortaya çıkarmada ilk savunma hattı olarak işlev görür.<sup>194</sup>

İşletmelerde etkin bir iç kontrol yapısının varlığı, işletmede çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerinde, işletmenin hedeflerine ulaşılmasında önemli rol oynamaktadır.<sup>195</sup> İç kontrol yapısının olmaması veya etkin çalışmaması varlık kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, hilelere ve çeşitli kayıplara neden olabilmektedir.<sup>196</sup>

## 2.5. İç Kontrol Sisteminin Gelişim Süreci

Kurumsallaşmayla birlikte başlayan şeffaflaşma ve hesap verme ihtiyacı, şirketlerde gelişen verimlilik bilinci, verimlilik yönetimi ve kurumsal yönetimin artan önemi iç kontrol alanındaki gelişmeleri gerekli kılmıştır. İç kontrol yapısı, yöneticiler tarafından bir güvence aracı olarak algılanmakta ve işletmenin amaçlarına ulaşmasını bir bütün olarak desteklemektedir.<sup>197</sup>

---

<sup>193</sup> ERGÜDEN, a.g.m., s.47

<sup>194</sup> Mahmut DEMİRBAŞ, **İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:4, S:7, Bahar 2005/I, s.169

<sup>195</sup> Turan ÖNDEŞ, **Kobi'lerde Verimliliği Artırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi ile İlgili Bazı İpucu Soruları**, Muhasebe ve Denetim Bakış, Ekim 2000, s.81

<sup>196</sup> Emre AKBULUT, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçeği Yağı Sektöründe Bir Araştırma**, Mayıs 2012, s.175, (Çevrimiçi) <http://asosindex.com/journal-article-fulltext?id=20551&part=1>, *Ejovoc (Electronic Journal of Vocational Colleges)*, 2012; 2(1):174-187, (erişim tarihi: 06.09.2012)

<sup>197</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.ii

İç kontrol yapısı ilk olarak; işletmenin varlıklarının korunması, muhasebe kayıtlarındaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi amaçlarına yönelik olarak geliştirilmiştir.<sup>198</sup>

İç kontrole ilişkin temel düşünceler 1940'lı yılların başında ABD'de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayımlanan rapor, kılavuz ve kurallarda görülmektedir.<sup>199</sup> Amerika Sermaye Kurulu (SEC), 1949 yılında iç kontrole yönelik ilk çalışmasını "İç Kontrol-Koordineli Sistemin Öğeleri ve Yönetim ve Bağımsız Mali Müşavirler için Önemi" adı altında yayımlamış ve böylece iç kontrole ilişkin ilk bilimsel tanımı da vermiştir.<sup>200</sup> 1958 yılında, SEC Denetim Prosedürleri Komitesi (CAP), yayımladığı SAP No.29 ile iç kontrolün, muhasebe ve yönetim kontrolleri olarak sınıflandırılabilceğini belirtmiştir.<sup>201</sup> 1970'lere kadar birçok iç kontrol yapısı geliştirilmiş ve iç kontrol uygulamaları iyileştirilmiştir. 1973'te Watergate siyasi skandalı sonucunda kanun yapma yetkisine ve düzenleyici yetkiye sahip kurumlar iç kontrole büyük önem vermişlerdir. Kamu kaynaklarının kanunlara aykırı bir şekilde kötüye kullanımını engellemek amacıyla "Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası" çıkarılmıştır. Bu kanun, sağlam bir iç kontrol yapısıyla yolsuzlukların önlenebileceğinin altını çizerek tüm kurumlarda uygulanmaya başlanmış ve bu sayede iç kontrolün etki alanı genişlemiştir.<sup>202</sup> Bu yasanın amacı, ABD şirketlerinin yabancı ülkelerle yaptıkları iş anlaşmalarında ortaya çıkabilecek yolsuzluk eylemlerini durdurmaaktır.

1978 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) tarafından oluşturulan bir komite tarafından yayımlanan "İç Kontrole İlişkin Özel Danışma Komitesi Tavsiye Raporu"nda yer alan tavsiye niteliğindeki ölçütler oldukça kabul görmüştür.<sup>203</sup>

---

<sup>198</sup> Hasan TÜREDİ, **Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 2011;16:99-127, s.101

<sup>199</sup> Nihal SALTİK, **İç Kontrol Standartları**, Bütçe Dünyası, Cilt 2, S. 26, Yaz 2007, s.59

<sup>200</sup> TÜREDİ, a.g.m., s.101

<sup>201</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.9

<sup>202</sup> SALTİK, a.g.m., s.59

<sup>203</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.11

1980'li yıllarda mali raporlamada hile olaylarının hızla artması sebebiyle,<sup>204</sup> 1985 yılında ABD'nin muhasebe ve denetim alanında mesleki beş kuruluşu bir araya gelmiş ve komisyon başkanının adından dolayı Treadway Komisyonu olarak bilinen<sup>205</sup> iç kontrolün mali raporlamada önemli bir yere sahip olduğunu belirten "Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu" adı altında bir komisyon kurmuştur.<sup>206</sup> **Treadway Komisyonu Rapor'unda, hileli mali raporların sayısını azaltmak için iç kontrolün önemi vurgulanmaktadır. Bu raporda özellikle halka açık bütün şirketlerin etkin bir iç kontrol yapısı kurmaları istenmektedir.** Treadway Komisyonunun önerisi üzerine Ulusal Muhasebeciler Birliği tarafından "İç Kontrol Rehberi" yayımlanmıştır. Bu rehberde, iç kontrolün; faaliyet kontrolü, yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri olmak üzere birbirinden bağımsız üç ayrı elemandan oluşan geniş bir işlev olduğu ifade edilmekte ve her üç elemanın da, mali raporlama sürecindeki hataların bulunması açısından ne kadar önemli olduğuna değinilmektedir. Şekil 2.1., bu üç elemanın iç kontrol açısından önemini yansıtmaktadır.

---

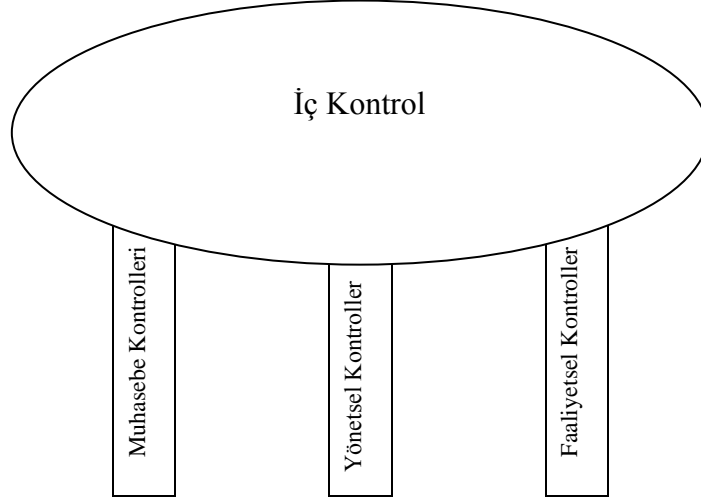
<sup>204</sup> Metin ATMACA, **Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İBFF Dergisi, C.XIV, S. I, 2012, s:196

<sup>205</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.11

<sup>206</sup> ATMACA, a.g.m., s. 196



## Şekil 2. İç Kontrol Elemanları<sup>207</sup>



Kaynak: Şaban UZAY, İşletmelerde İç Kontrol Yapısını İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim İşletmelerine Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132, Ankara: Pelin Ofset, Haziran 1999:8

Treadway Komisyonu iç kontrole ilgili çalışmaların yürütülmesi için COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)’yu oluşturmuştur.<sup>208</sup> COSO, kurumsal yönetim, iç kontrol ve işletme etiği ilkeleri vasıtasıyla mali raporlamanın kalitesini artırmayı hedeflemektedir.<sup>209</sup>

### 2.6. İç Kontrolün Çeşitleri

Her işletme ya da her örgütte farklı amaçlar bulunmakta ve dolayısıyla da her işletmenin ya da örgütün iç kontrole bakış açısı farklılık arz etmektedir. Muhasebeciler, geleneksel olarak iç kontrol yapısını, örgüt planı ve muhasebecileri ilgilendiren belirli amaçları başarmada kullanılan yöntem ve ölçüler olarak tanımlamaktadır. Söz konusu ölçüler; varlıkların korunması, doğru ve güvenilir muhasebe verilerinin sağlanması, faaliyet verimliliğinin artırılması ve personelin yönetim tarafından belirlenen politikalara uymalarının sağlanması olarak sıralanabilir. Varlıkların korunması ve doğru

<sup>207</sup> UZAY, İşletmelerde İç Kontrol..., s.8

<sup>208</sup> ATMACA, a.g.m, s:196

<sup>209</sup> Gürhan UYSAL, COSO İç Kontrol Sistemi’nde İnsan Kaynakları Yönetimi: Bütünleşik Çerçeve, s.126, (Çevrimiçi) journal.mufad.org/attachment/article/96/10.pdf, (erişim tarihi:09.09.2012)

ve güvenilir muhasebe verilerinin sağlanması muhasebeciler için çok daha önemlidir ve bunlar muhasebe kontrolleri olarak adlandırılır. Diğer ikisi ise yönetim açısından önemli olup yönetsel kontroller olarak adlandırılmaktadır.<sup>210</sup>

İç kontrol sadece uygunsuzlukların bulunup ortaya çıkarılması değil, uygunsuzluğun daha başından tespit edilip ortadan kaldırılması veya makul bir güvence sağlayacak şekilde gerekli önlemlerin alınmasıdır.<sup>211</sup>

### 2.6.1. Yönetsel Kontrol

İşletme faaliyetlerinin etkinliğini, faaliyetlerin verimliliğini ve yönetim politikalarına bağlılığını artırma amaçları ile yakın ilişkisi bulunan, buna karşılık mali kayıtlar ile dolaylı ilgisi bulunan tüm yol ve yöntemler ile örgüt planını kapsamaktadır.<sup>212</sup>

Karar süreçleriyle ilgili yöntemler yönetim tarafından bir araç olarak kullanılmaktadır. Yönetimin bu yetki kullanımı işletmenin amaçlarına ulaşma sorumluluğu ile doğrudan ilgili bir yönetim işlevidir ve işlemlerle ilgili muhasebe kontrolünü kurmak için başlangıç noktasıdır.<sup>213</sup>

İşletme faaliyetlerinin yönetim tarafından belirlenen politikalara uygun yürütülmesi etkinliği artırır. İşletmenin aynı miktardaki çıktıları için daha az kaynak kullanması, hammadde ve malzeme tedarikinde ucuz satın alma gerçekleştirmesi, işçiliği etkin kullanarak aynı zamanda daha fazla miktarda üretebilmesi işletmenin verimini artıracaktır. İşte işletme yönetimi verimliliği artırmak için bir takım yöntemler geliştirir. Örneğin satın alma talimatnamesi hazırlar, en çok ve en az stok seviyelerini belirler. İşçilere üretim hedefleri verilir ve bunlar çoğu zaman bütçe uygulaması şeklinde hayata geçirilir. Sistemli bir bütçe uygulaması olmasa bile zaman zaman

<sup>210</sup> Nuran CÖMERT DOYRANGÖL, **İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi**, Mali Çözüm Dergisi, S.60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002, s.34

<sup>211</sup> Gülsen ÖKTEN, **İç Kontrol Sistemi Yönetimi ve Operasyonel Risk Yönetimi İle Entegrasyon**, İç Denetim Dergisi, S.10, Kış, 2004, s:31

<sup>212</sup> Nahit AKARKARASU, **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, Sermaye Piyasası Kurumu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü, İstanbul 2000, s.20

<sup>213</sup> KEPEKÇİ, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, s.5

sonuçlar, bir önceki dönemin sonuçları ile veya benzer diğer işletmelerin sonuçları ile karşılaştırılır. Böylece işletme içinde hedefler ve hedeflere ulaşmak için politikalar sistemi geliştirilmiş olur ve bu da iç kontrol yapısının ayrılmaz bir parçasıdır.<sup>214</sup>

İyi bir iç kontrol yapısının kurulup işletilmesinde işletme yönetiminin sağlamayı umduğu amaçlar dört grupta incelenebilir. Bunlar:

- a) **Güvenilir Bilgi Sağlanması:** Faaliyetlerin etkin ve verimli bir biçimde yürütülebilmesi için yönetimin zamanında sağlanmış güvenilir bilgilere ihtiyacı vardır. Etkin bir iç kontrol yapısının bulunduğu işletmelerde gerekli bilgilere ulaşmak daha az maliyetle ve daha hızlı bir Şekilde sağlanır.
- b) **İşletme Varlıklarının ve Kayıtların Korunması:** Bir işletmenin fiziki ve fiziki olmayan varlıkları her zaman için alınabilir, kaybolabilir, amacı dışında kullanılabilir ya da bu varlıklara istenmeyerek de olsa zarar verilebilir. İşletmedeki iç kontrol yapısının etkin olması işletme varlıklarının ve kayıtlarının korunmasına önemli lde yardımcı olur.
- c) **Verimliliğin Artırılması:** Üretim sürecinin her kademesindeki fire ve artıkların azaltılmasını sağlamak, kaynakların verimsiz ve etkin olmayan bir biçimde kullanılmasını önlemek için her işletmede etkin bir iç kontrol yapısı kurulmalı ve yürütülmelidir.
- d) **Belirlenmiş Politikalara Bağlılığı zendirme:** İşletmelerin temel amaçları ve bu amaçları gerçekleştirmek için izlenecek politika ve yöntemler işletme yönetimi tarafından belirlenir. Yönetim tarafından belirlenen bu politika ve yöntemlere işletme çalışanlarının uygun davranıp davranmadıklarının araştırılmasında iç kontrol önemli bir araçtır.<sup>215</sup>

---

<sup>214</sup> KAVAL, a.g.e., s.123-124

<sup>215</sup> GÜREDİN, a.g.e., s:318

## 2.6.2. Muhasebe Kontrolü

Muhasebe kontrolü, varlıkların korunması ve mali kayıtların güvenilirliği ile doğrudan ilgili olan bütün yöntem ve yordamları kapsamaktadır.<sup>216</sup> Muhasebe kontrolünün yürütülmesi, mali raporların bağımsız bir dış denetçi tarafından incelenmesinde son derece önemlidir.<sup>217</sup> Muhasebe kontrolünün aşağıdaki hususları yerine getirecek bir biçimde tasarlanması gerekir.

- İşletmeyle ilgili işlemler, işletme yönetiminin genel ve özel yetkilerine uygun olarak yürütülmelidir.
- İşlemler, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve diğer kurallara uygun olarak muhasebe raporlarının hazırlanmasını sağlayacak ve varlıklar için hesap verme sorumluluğunu her zaman yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.<sup>218</sup>
- Varlıkları kullanma hakkına sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak izin verilmelidir.
- Varlıkların korunmasıyla ilgili sorumluluğu belirlemek için yapılmış kayıtlar belirli zamanlarda mevcut varlıklarla karşılaştırılmalı ve bir fark bulunuyorsa gerekli işlem yapılmalıdır.<sup>219</sup>

Muhasebe kontrolünü belirleyen başlıca üç unsur vardır. Bunlar: varlıkların korunması, mali kayıtların güvenilirliği ve kıymet hareketleri ile ilgili işlemlerdir.

### 2.6.2.1. Varlıkların Korunması

Varlıkların korunması dar anlamda ve geniş anlamda ele alınabilir. Geniş anlamda bakıldığında varlıkların korunması, işletme kaynaklarının istenilmeyen her türlü olaya karşı korunması amacıyla yönetimin almış olduğu önlemlerdir. Doğal afetlerden kötü işletme kararlarına kadar, akla gelebilecek her türlü zarara karşı alınmış önlemlerdir. Varlıkların korunması dar anlamda denetim faaliyeti açısından daha

<sup>216</sup> Çağrı KÖROĞLU ve Tuğba UÇMA, **İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi**, Mevzuat Dergisi, Yıl:9, Sayı:103, Temmuz 2006, s.2

<sup>217</sup> ÖNDEŞ, a.g.m., s.81

<sup>218</sup> KÖROĞLU ve UÇMA, a.g.m., s.3

<sup>219</sup> YILANCI, **İç Denetim Türkiye'nin 500...**, s.34

anlamlıdır. Dar anlamda varlıkların korunması denildiğinde, iktisadi kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve bu varlıkların saklanması sırasında meydana gelebilecek kasıtlı veya kasıtlı olmayan kayıplara karşı korunması anlaşılmaktadır.<sup>220</sup>

Varlıkların korunmasından kasıt sadece işletmedeki maddi varlıkların korunması değil, çalışanların ve bilgilerin de korunmasıdır. Yüksek seviyedeki çalışan devri insan kaynaklarının kaybına neden olmaktadır. İşletmedeki iyi eğitilmiş ve tecrübeli çalışanların kaybedilmesi ve bunların yerine tecrübesiz yeni çalışanların alınması sırasında harcanan zamanla onlara verilen eğitim harcama olarak işletmenin kaybına neden olacaktır. Bilgi, bilgi yönetimi ve bilgi teknolojisi de korunması gereken işletme varlıkları arasındadır.<sup>221</sup>

#### **2.6.2.2. Mali Kayıtların Güvenilirliği**

Muhasebe kontrolü açısından mali kayıtların güvenilirliği işletme içine ve işletme dışına yapılan raporlamanın güvenilirliği ile alakalıdır. Bağımsız denetimin amacı işletme yönetimi tarafından hazırlanan mali tabloların güvenilirliği ve dürüstlüğü ile ilgilidir. İşletme içinde yönetime sunulan mali bilgiler ise daha ayrıntılıdır ve yönetsel kontrollerin konusu olan verileri içermektedir.

#### **2.6.2.3. Kıymet Hareketleri**

İşletmelerdeki faaliyetlerin temelini kıymet hareketleri oluşturmaktadır. Kıymet hareketlerini kapsayan muhasebe işlemleri muhasebe kontrolünün en önemli konusudur. Kıymet hareketleri işletme içi ve işletme dışı taraflar arasındaki iktisadi varlık ve hizmet değişimlerini ve bunların üretime katılması sırasında tüketilmelerini ifade etmektedir. Kıymet hareketlerinin yürütülmesiyle birlikte bunların muhasebe kayıt ortamına

---

<sup>220</sup> GÜREDİN, a.g.e., s.319-320

<sup>221</sup> OKAY, a.g.m., s.19

aktarılması, sınıflandırılması ve özetlenerek belirli dönemlerde ilgi duyanlara iletilmesi muhasebenin kayıt etme işlevinin bir gereğidir.<sup>222</sup>

## 2.7. İç Kontrol Yapısının Amaçları

İç kontrol, yönetim tarafından belirlenmiş olan amaçlara ulaşılması, faaliyetlerin etkinliğinin, yasa ve düzenlemelere uyumun ve mali raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması gibi yönetimin sorumluluklarının yerine getirilmesinde kullanılan teknikleri içermektedir.<sup>223</sup>

İç kontrol sistemi, mali riskleri ve muhasebe risklerini azaltmak veya bu risklerden kaçınmak için kurulmuştur.<sup>224</sup> İşletmelerin iç kontrol yapısından beklenen amaçlar şunlardır:<sup>225</sup>

- İç kontrol yapısının esas amaçları
- İç kontrol yapısının genel amaçları
- İç kontrol yapısının özel amaçları

### 2.7.1. İç Kontrol Yapısının Esas Amaçları

İç kontrol yapısının esas amaçları, iç kontrol yapısına ilişkin yapılan tanımlarda belirtilmektedir. Buna göre;<sup>226</sup>

- İşletmenin varlıklarını çalınma, verimsiz ve amaç dışı kullanımlara karşı korumak,
- İşletmeye ilişkin muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin belirlenmiş işletme politikalarına, yönetim planlarına ve mevzuata uyumluluğunu sağlamak,

---

<sup>222</sup> GÜREDİN, a.g.e., s.320-321

<sup>223</sup> Volkan DEMİR, **Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İç Kontrol, IX, Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, III. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (Ed) Cemal İbiş, İSMMMO Yayın No:136, 2011, s.333

<sup>224</sup> ÖMÜRBEK ve ALTAY, a.g.m. , s.381

<sup>225</sup> Celal KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, Ankara: Lazer Ofset Matbaa, Mart 1996, s.60

<sup>226</sup> Hasan TÜREDİ, **Denetim**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, Ekim 2007, s.127

- İşletmenin kaynaklarının iktisadi ve verimli kullanılmasını sağlamak,
- Yönetimin belirlemiş olduğu hedeflere ve amaçlara ulaşılmasını sağlamak,

### **2.7.1.1. İşletme Varlıklarının Korunması**

Varlıkların korunması, işletmenin sahip olduğu varlıkların istenilmeyen durumlara karşı korunması amacıyla yönetim tarafından önceden önlem alınmasıdır. İç kontrol yapısı, varlıkların korunması için işletme içinde kabul edilen usul ve yöntemlerin uyumlaştırılmasını gerektirmektedir.

Geniş anlamda varlıkların korunması; varlıkların satın alınmasında kalite, fiyat ve miktar kontrollerinin yapılmasını, yangın, sel gibi afetlere karşı varlıkların fiziksel olarak korunmasını, duran varlıkların bakımının zamanında yapılmasını, hırsızlık ve yolsuzluk olasılıklarının en aza indirilmesini, savurganlığı ve varlıkların kötü kullanılmasının engellenmesini ifade etmektedir.<sup>227</sup> Aynı şekilde gerekli olmayan bir yatırım kararının verilmiş olması, üretim sırasında fazla fire veren düşük kaliteli hammaddenin satın alınmış olması, sürümü olmayan malların ticari amaçla satın alınmış bulunması, etkin olmayan bir reklam kampanyasına gidilmiş olması da varlıkların korunması ile ilgilidir ve bu gibi durumlarda etkin bir iç kontrolden söz edilememektedir.<sup>228</sup>

İşletme yönetimi, iç kontrol sisteminin, varlıkların kasıtlı ve kasıtsız davranışlardan dolayı zarar görmesini engellemeye yönelik kontrol faaliyetlerini ve mekanizmaları içerdiğinden emin olmalıdır.<sup>229</sup>

---

<sup>227</sup> KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, s.60-61

<sup>228</sup> GÜREDİN, a.g.e., s.319-320

<sup>229</sup> KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, s.60-61

### **2.7.1.2. İşletmeye İlişkin Muhasebe Bilgilerinin Doğruluk ve Güvenilirliğinin Sağlanması**

Yönetimin işletmedeki bilgi sistemi aracılığıyla karar alması konusunda en önemli dayanağı muhasebe verileridir. Yönetimin sağlıklı ve doğru karar alabilmesi için muhasebe tarafından sunulan bilginin doğru ve dürüst olması gerekmektedir.<sup>230</sup> Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve ilgili yasalara uyulmasını ifade etmektedir. Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ise, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtması ve kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmaması anlamına gelmektedir.<sup>231</sup>

Muhasebe bilgileri işletme içi raporlama ve işletme dışı raporlama amaçları için kullanılmasından dolayı, bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin iki farklı yorum ortaya çıkmaktadır. Birinci görüşe göre, işletme yöneticilerine iç raporlama; ortaklara ve diğer ilgili kişilere dış raporlama amaçları için muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması iç kontrolün kapsamına girer. İkinci görüşe göre ise, sadece dış raporlama amaçları için kapsam sınırlandırılmalıdır. İkinci görüş, bağımsız denetimin amaçlarına uymaktadır<sup>232</sup>.

### **2.7.1.3. İşletme Faaliyetlerinin Verimliliğinin ve Politikalarla Uyumluluğunun Sağlanması**

Üst yönetim tarafından işletme faaliyetlerinin uzun vadeli planlara, yasal düzenlemelere ve yönetim politikalarına uygunluğunu sağlayacak kontrol yöntemlerinin ve politikalarının belirlenmesi gerekmektedir. İşletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için gerçekleştirilecek faaliyetlerin yasalar çerçevesinde yerine getirilmesi için yönetim politikaları belirlenir.<sup>233</sup> Yönetimin, kendi politikasını uygulamak ve ne ölçüde gerçekleştirdiğini izlemek için kontrol usul ve yöntemlerini kabul ederek bu usul ve

<sup>230</sup> Nejat BOZKURT, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım Yayım, Aktüel Kitabevleri, Mart 1999, s.122

<sup>231</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.26

<sup>232</sup> KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, s.61-62

<sup>233</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.26



yöntemleri işletme personeline iletir. İşletme personeli ise faaliyetlerin yürütülmesinde bu kontrol usul ve yöntemlerine bağlı kaldığı ölçüde, yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanır. Bu nedenle, işletme faaliyetlerini ilgilendiren yasalarda değişiklik yapıldıkça, kontrol usul ve yöntemlerinde de değişiklikler yapılması gerekir. İşletmede iç kontrol yapısının planlandığı gibi uygulanması, sistemin etkinliğini ifade etmektedir.

#### **2.7.1.4.Kaynakların İktisadi ve Verimli Kullanılmasının Sağlanması**

Etkin işleyen iç kontrol yapısı, işletmenin amaçlarına ulaşması için kaynakların iktisadi ve verimli kullanılmasını sağlamalıdır. Kaynakların iktisadi kullanımı, belirlenen amaçlara ve hedeflere en uygun maliyetle ulaşmak demektir.

İşletme yönetimi, bir faaliyetin iktisadi olup olmadığını ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçebilmek için belirli faaliyet standartları belirlemek zorundadır. Belirlenmiş faaliyet standartları iyi anlaşılmalı, standartlardan sapmalar belirlenmeli, analiz edilmeli, düzeltici önlemlerin alınmasından sorumlu kişilere iletilmeli ve gerekli düzeltici önlemlerin alınması sağlanmalıdır.<sup>234</sup>

#### **2.7.1.5. Yönetimin Belirlemiş Olduğu Hedeflere ve Amaçlara Ulaşılmasının Sağlanması**

Her işletmenin kendine göre bir varlık sebebi vardır. İşletmeler, varlık sebeplerine ulaşmak için kendisine stratejik amaçlar belirler ve bu amaçlara ulaşmak için de belli faaliyetleri yerine getirirler. İç kontrol, stratejik amaçlarla bu amaçlara ulaşmak için yürütülen faaliyetler arasındaki bağlantıyı kurar.<sup>235</sup> Belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesi, işletme faaliyetlerinde etkinlik olarak ifade edilmektedir. Bir işletme belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ne ölçüde ulaşmışsa, faaliyetlerde etkinlik o derece sağlanmış demektir.<sup>236</sup>

<sup>234</sup> KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, s.63

<sup>235</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.25

<sup>236</sup> KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, s.63

### 2.7.2. İç Kontrol Yapısının Genel Amaçları<sup>237</sup>

İç kontrol yapısının genel amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- Yasalara, düzenlemelere ve yönetim politikalarına uyulması,
- Düzenli, verimli ve etkili faaliyetlerin teşvik edilmesi, planlanmış çıktıların gerçekleştirilmesi,
- Hata, hile, israf ve kötü yönetime karşı işletme kaynaklarının korunması,
- Örgütün hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünler ve hizmetler sunulması,
- İşletmenin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, iktisadi ve verimli şekilde yönetilmesi,
- Kararların doğru alınmasına yardımcı olmak amacıyla zamanlı, düzenli ve güvenilir rapor ve bilgilerin üretilmesi,
- Muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Yönetim politikalarına bağlılığın özendirilmesidir.

### 2.7.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları<sup>238</sup>

İç kontrol yapısının esas ve genel amaçları dışında özel amaçları da vardır. Bu amaçlar;

- **Yetkilendirme:** İşletmelerin, işletme yönetiminin belirlediği yetkilere uygun olarak yürütülmesini sağlamak, varlıkların, kayıtların, kullanılmış ve kullanılmamış belgelerin sadece yetkili tarafından elde edilebilmesini sağlamaktır. Yetkisiz bir kişi tarafından yapılan işlem, varlık kaybına yol açabilir.
- **Gerçeklik:** Gerçek işlemlerin belgelendirilmesi ve kaydedilmesidir. İç kontrol sistemi gerçekte var olmayan işlemlerin gerçekmiş gibi kaydedilmesine izin vermemelidir.
- **Bütünlük:** İşletmedeki tüm işlemlerin belgelendirilmesi ve hiç bir işlemin kayıt dışı bırakılmadan kaydedilmesini sağlamaktır.

<sup>237</sup> Süleyman UYAR, UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi, Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2 (20120) 37-60, s.45

<sup>238</sup> KEPEKÇİ, Bağımsız Denetim, s.64

- **Kayıtsal Doğruluk:** İşlemler, tutar bakımından doğru olarak kaydedilmelidir. Bir işlemin tutarının hesaplanmasında ve kaydedilmesinde hatalardan kaçınmak için iç kontrol sisteminde gerekli yöntem ve usuller bulunmalıdır.
- **Sınıflandırma:** Mali tablolarda yer alacak bilgiler doğru olarak sınıflandırılmalıdır. Mali tabloların doğru olarak sunulabilmesi için işlemlerin doğru hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir.
- **Zamanlılık:** İşlemlerin gerçekleştikleri tarihlerde kaydedilmesi işlemidir.
- **Varlıkları Koruma:** Varlıklara erişim sadece görevli personelle sınırlandırılmalı ve varlıkların fiziksel korunmasından sorumlu personel; kaydetme, belgeleri onaylama ve işlemleri yürütme işlevlerinden bağımsız olmalıdır.

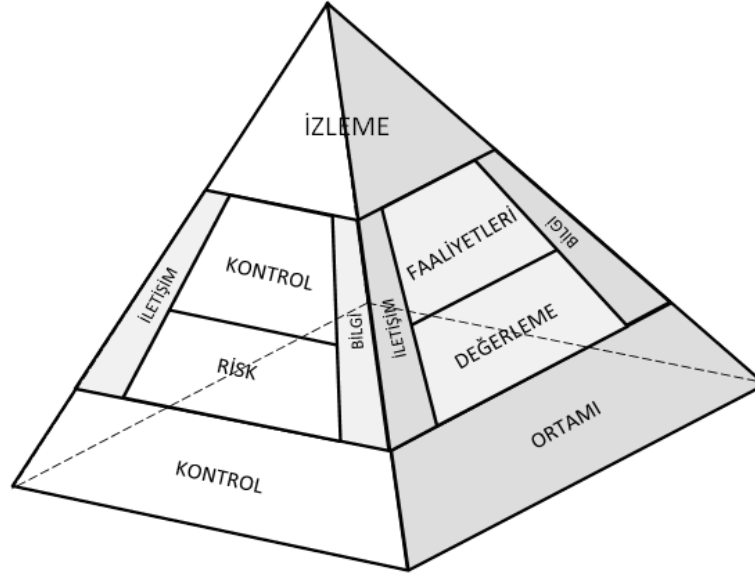
## 2.8. İç Kontrol Yapısının Unsurları

İşletmede iç kontrol yapısının yeterli ölçüde var olduğunun kanıtı olacak göstergeler aynı zamanda iç kontrol yapısının unsurlarını da oluşturmaktadır.<sup>239</sup> COSO'nun iç kontrol kavramsal çerçevesine göre iç kontrol; birbiriyle bağlantılı 5 unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir. Bu beş unsur işletmenin genel hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştiremediği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla oluşturulmuştur. Bunun için etkili bir iç kontrol sistemi sürecinin ön şartı, hedeflerin açık biçimde belirlenmesi ve sistemlerin risk temeli üzerine yapılandırılmasıdır. İç kontrol sistemini oluşturan unsurlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

---

<sup>239</sup> KAVVAL, a.g.e., s:125

### Şekil 3. İç Kontrol Yapısının Unsurları<sup>240</sup>



Kaynak: Romania Court of Accounts, Guidelines For The Assessment Of The Internal Control System In Public Entities, Internal Use, Bucharest 2011, President Nicolae Văcăroiu, No:23, February 24<sup>th</sup>, s.17, (Çevrimiçi) [http://www.curteadeconturi.ro/sites/ccr/EN/Control%20and%20Audit/Shared%20Documents/GHID\\_CONTROL\\_INTERN\\_TRADUS.pdf](http://www.curteadeconturi.ro/sites/ccr/EN/Control%20and%20Audit/Shared%20Documents/GHID_CONTROL_INTERN_TRADUS.pdf), (erişim tarihi:02.12.2012)

#### 2.8.1. Kontrol Ortamı

İç kontrolün beş unsurundan birincisi olan kontrol ortamının diğer dört unsur üzerinde bir çeşit şemsiye işlevi bulunmaktadır.<sup>241</sup> İyi iç kontrol uygulamasının çıkış noktası ve iç kontrol yapısının en önemli unsuru kontrol ortamıdır.<sup>242</sup> Çünkü etkin bir kontrol ortamının olmaması, diğer unsurları da olumsuz etkilemektedir.<sup>243</sup>

<sup>240</sup> Romania Court of Accounts, **Guidelines For The Assessment Of The Internal Control System In Public Entities**, Internal Use, Bucharest 2011, President Nicolae Văcăroiu, No.23, February 24<sup>th</sup>, s.17, (Çevrimiçi)[http://www.curteadeconturi.ro/sites/ccr/EN/Control%20and%20Audit/Shared%20Documents/GHID\\_CONTROL\\_INTERN\\_TRADUS.pdf](http://www.curteadeconturi.ro/sites/ccr/EN/Control%20and%20Audit/Shared%20Documents/GHID_CONTROL_INTERN_TRADUS.pdf), (erişim tarihi:02.12.2012)

<sup>241</sup> Şaban UZAY, **Denetim Süreci ve Aşamaları**, (Ed) Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Sözkese Matbaası, Eylül 2009, s.96

<sup>242</sup> Bertan KAYA, **Kurumsal Verimliliğin Artırılmasında Yeni Bir Araç: İç Kontrol**, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Kalkınmada Anahtar Verimlilik Dergisi, Eylül-Ekim 2011, Yıl:23, S.273-274, s.12

<sup>243</sup> UZAY, **Denetim Süreci ve Aşamaları**, s.96

Kontrol ortamı iç kontrolün genel kalitesi üzerinde etkili olan iklimi oluşturmanın yanı sıra<sup>244</sup> işletmede disiplin ve etkili bir yapılanma sağlamaktadır. Kontrol ortamı aynı zamanda kurumsal yönetim ve yönetim işlevlerine değinmektedir. Kontrol ortamı kontrollerinin yapısı genellikle yaygın ve geneldir. Bunlar işletmedeki önemli bir yanlılığı doğrudan engellemez veya bulup düzeltmezler. Bunun yerine diğer bütün kontrollerin üzerine kurulabileceği önemli bir temel oluştururlar. Örneğin, eğer yönetimin kontrollere karşı genel olarak negatif bir tutumu varsa, bu kontroller ne kadar iyi tasarlanmış olursa olsunlar diğer kontrollerin (pazarlama vb.) etkinliğini azaltacaktır.<sup>245</sup>

Kontrol ortamı, yönetimin tüm davranış, tutum ve hareketlerinden oluşmaktadır. Yönetimin kontrollerle ilgili tutumu; işletmedeki tüm bireylerin davranışlarını ve faaliyetlerini etkilemektedir.<sup>246</sup> Kontrol ortamının oluşmasını etkileyen çeşitli unsurlar vardır. Bu unsurlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.<sup>247</sup>

- **Yönetimin Düşüncesi ve Yönetim Tarzı:** Bir işletmede iç kontrol yapısının oluşturulması ve başarıya ulaşmasındaki başlangıç noktası, yönetimin bu olaya bakışı ve inancıdır. Yönetimin risk alma konusundaki tutumu; bütçe, kâr ve diğer faaliyetlere ulaşma konularına vermiş olduğu önem; mali raporlamaya karşı yaklaşımı, kontrol ortamını önemli ölçüde etkilemektedir. Genellikle yöneticilerin risk alma tutumlarıyla mali raporlamaya ilişkin düşünceleri birbirinden farklıdır. Yönetim iç kontrole gereken ilgiyi göstermiyorsa, aşırı saldırgan bir tutum sergiliyorsa ve birkaç kişinin etkisi altında kalıyorsa etkin bir iç kontrol ortamı oluşturmak imkansızdır. Bu tür yönetimlerde yapılan hataları bulmak daha güç olmaktadır.<sup>248</sup> Yönetimin iç kontrol

---

<sup>244</sup> Özeren, INTOSAI, s.3

<sup>245</sup> Nejat BOZKURT, **Denetim, Denetim Standartları ve Uygulamaları**, TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, Ankara 2012, s:33

<sup>246</sup> Selda Çatak TÜREDİ, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresini (Ortamı) İncelenmesi**, Mevzuat Dergisi, Yıl:8, Sayı:91, Temmuz 2005, s: 2

<sup>247</sup> KÖROĞLU ve UÇMA, a.g.m., s.4-5

<sup>248</sup> W.C. THOMAS, B.H. WARD and E.O. HENKE, **Auditing: Theory and Practice**, Third Edition, PWS Kent Publishing Company, Boston 1991, s.277

yapısının gerekliliğine inanması ve bunu devam ettirmesi, başarılı olmanın ilk şartıdır.<sup>249</sup>

- **Örgütsel Yapı:** Etkin bir örgüt yapısı yönlendirme, kontrol ve planlama faaliyetleri için bir temel oluşturarak iç kontrol ortamına yardımcı olur. Bir işletmenin örgüt yapısı, sorumlulukları, yetkilendirme, kaydetme, koruma ve yürütme olarak ayrılmalıdır. Yetki aktarımı yukarıdan aşağıya doğruyken, sorumluluk aşağıdan yukarıya doğru olmalıdır. İşletmelerin örgüt yapısı genellikle örgüt şemasıyla belirlenmiştir. Örgüt şeması yetki, sorumluluk ve raporlamaya ilişkin hatları açıkça ortaya koymaktadır. İşletmelerde yönetim kurulu karar vermede son yetkili kurumdur. Denetim komitesi de yönetim kuruluyla birlikte üst düzeyde yer almaktadır. Denetim komitesi yönetim kuruluna bağlı olarak, genellikle kanun ve düzenlemelere uygunluk konusunda, iç kontrol yapısı da dahil olmak üzere muhasebe ve mali raporlama sürecinde sorumlu olarak gözetimde aktif rol oynarlar.<sup>250</sup>
- **Yetki ve Sorumluluk Dağılımı Bildirme Yöntemleri:** Haberleşmenin ve sorumlulukların açıkça belirlenmiş olduğu bir işletmede kontrol bilinci daha da artar. İş tanımları, sınırlamalar ve raporlama ilişkileri yazılı olarak düzenlenmelidir.<sup>251</sup> Ayrıca yetki ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında, "Görevlerin Ayrılığı" ilkesi dikkate alınarak, bir iş başından sonuna kadar bir kişinin sorumluluğuna verilmemelidir. **Yürütme, kayıt ve koruma işlemleri olabildiğince farklı kişilere verilmelidir.** Bu uygulama kişilerin birbirlerini kontrol etmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. İç kontrol yapısının sağlamış olduğu önemli yararlardan biride budur.<sup>252</sup>

---

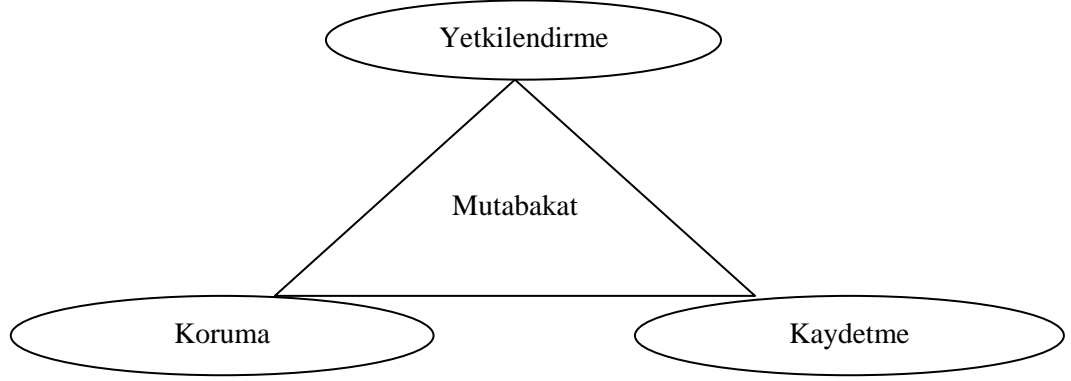
<sup>249</sup> BOZKURT, **Denetim, Denetim Standartları...**, s.123

<sup>250</sup> Pany WHITTINGTON and Others, **Principles of Auditing**, Tenth Edition, Irwin, 1992, s.234

<sup>251</sup> Aslan KAYA ve Halit DEMİRAL, **Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2001, s.84

<sup>252</sup> Nejat BOZKURT, **Denetim, Denetim Standartları...**, s.124

#### Şekil 4. Görevlerin Ayrılığı<sup>253</sup>



Kaynak: Timothy J. LOUWERS, Robert J. RAMSAY, David H. SİNASON and Jerry R. STRAWSER, *Auditing&Assurance Services International Edition*, New York: McGraw-Hill/Irwin, 2005:147

- **Yönetimin Kontrol Yöntemleri:** Bu kontrol yöntemleri yönetimin bir bütün olarak işletme faaliyetlerini etkin bir biçimde izleme kabiliyetleriyle ilgilidir. İç kontrol yapısının etkinliğini artırmaya yönelik kontrol yöntemleri iki grupta toplanabilir. Bunlar: Kontrolün önemine ilişkin açık mesajlar gönderen yöntemler ve meydana gelmiş hataları bulmaya yönelik yöntemlerdir. Yönetimin kontrol yöntemleri üç temel unsurdan oluşmaktadır. Bunlar: Bütçeleme, işletme içi raporlama ve iç denetimdir.<sup>254</sup> İç denetçiler yönetimin temsilcileri olarak, her bir birimin görevlerinin anlaşılması ve genelde belirlenmiş görevlerin etkin olarak başarılmasıyla ilgilenirler. Bu nedenle iç denetim personelinin hem muhasebe hem de faaliyet bölümlerinden bağımsız olması ve en üst düzeyde yönetim kuruluna veya denetim komitesine doğrudan raporlama yapması gerekir.<sup>255</sup> Planların rakamlarla ifadesi olan ve etkin bir şekilde hazırlanan ve uygulanan bütçeler de işletme amaçlarına ulaşma da ve ortaya çıkan hataların bulunmasında önemli bir kontrol aracıdır. Bu

<sup>253</sup> Timothy J. LOUWERS, Robert J. RAMSAY, David H. SİNASON and Jerry R. STRAWSER, **Auditing&Assurance Services International Edition**, New York: McGraw-Hill/Irwin, 2005, s.147

<sup>254</sup> Walter KELL, William BOYNTON and Richard ZIEGLER, **Modern Auditing**, Fourth Edition, John Wiley&Sons, 1989, s.146

<sup>255</sup> Alvin ARENS and James LOEBBECKE, **Auditing, An Integrated Approach**, Englewood Cliffs : Prentice Hall, 1994, s.290

sebeple bütçeler ve sonuçların, işletme içine raporlanması gibi araçlardan yararlanılması da kontrol ortamının oluşturulmasında önemlidir.<sup>256</sup> İşletme içi raporlar, hem başarı düzeyinin değerlendirilmesinde, hem de yönetimin güçlendirmesi gereken kontrol alanlarını belirlemede yardımcı olmaktadır.<sup>257</sup>

- **Personel Politikaları ve Uygulamaları:** Etkin personel politikaları çoğunlukla kontrol ortamındaki diğer zayıflıkların etkisini azaltmaktadır. İşletme tarafından belirlenen politika ve yöntemleri başarmak zorunda olan personellerin dürüstlüğü, kabiliyeti ve yeterli sayıda olması da uygun bir kontrol ortamının temelini oluşturmaktadır. Sorumluluk gerektiren pozisyondaki personellerin hem eğitilmiş hem de tecrübeli olmaları gerekir. Dolayısıyla, işletmenin yürütmüş olduğu personel alımı, değerlendirilmesi, tazminat, eğitim ve ücret yöntemleri iç kontrol yapısının önemli bir kısmını oluşturmaktadır.<sup>258</sup> Yönetimin kontrol bilinci de personelin görevlerini etkin şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır.<sup>259</sup>
- **Dış Etkenler:** Çeşitli işletme dışı etkenler, iç kontrol yapısının oluşturulmasını ve düzgün bir şekilde yürütülmesini gerekli kılabilir.<sup>260</sup> Örneğin; Sermaye Piyasası Kurulu'nun mali tablolar ve bunların açıklamasına ilişkin düzenlemeleri işletmelerin mali raporlamaya ilişkin uygulamalarının tam ve doğru ayrıca standartlara uygun olarak yerine getirilmesi için gerekli yordam ve politikaların kabul edilmesinde etkilidir.
- **Ahlaki Değerler:** Örgütsel amaçlar ve bunların nasıl yerine getirileceği işletmenin tercihlerine ve değer yargılarına bağlıdır. Bunlar davranış

---

<sup>256</sup> Nihat KIRMIZI, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri**, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2007, s.16

<sup>257</sup> KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, s:67

<sup>258</sup> KELL, BOYNTON and ZIEGLER, a.g.e., s.146

<sup>259</sup> KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, s.69

<sup>260</sup> Nejat BOZKURT, **Denetim, Denetim Standartları...**, s.125



standartlarının, idarenin bütünlüğünün sağlanmasında; gerektiği şekilde uygulanması kararlılığının bir sonucudur. İşletme kültürünün bir parçası olan ahlak ve davranış standartları aracılığıyla işletme yönetimi nelerin yapılacağını ve nelerin yapılmaması gerektiğini belirlemektedir.<sup>261</sup>

## 2.8.2. Risk Değerleme

Yaşanan küresel bunalımlar ve şirket iflaslarının temelinde ilgili işletmelerde etkili çalışan bir risk yönetim biriminin bulunmaması olduğu kabul edilmektedir. Risk değerlendirme; olası hata türlerini tanımlamak, bu hataları ortaya çıkarmak ve önlemek için kontrol politikalarını ve yöntemlerini oluşturmaktır.<sup>262</sup> Etkin bir risk değerlemesi riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkan vermelidir. Risk değerlemenin ön koşulu işletmenin amaçlarının açık, net ve tutarlı bir biçimde belirlenmesidir.<sup>263</sup> Hedefler anlaşılabilir ve ölçülebilir olmalıdır. İşletmedeki bütün personel hedefleri anlayabilmeli ve kendi etki alanıyla bağlantısını kurabilmelidir.<sup>264</sup>

Risk değerlemesi, kurumsal risk yönetiminin bir unsurudur. Risk değerlemesinin yapılabilmesi için ayrıca kurumsal amaç ve hedeflerin açık ve net olarak ortaya konulmaları gereklidir. Kurumsal hedef ve amaçlar yönetimin hazırlayacağı yönetimle ilgili her türlü olan ve performans programında yer alacak olan amaç ve hedeflerdir. Risk değerlendirme söz konusu dokümanlardaki amaç ve hedeflere ulaşılmasını etkileyecek olayların değerlendirilmesidir. Bu şekilde söz konusu amaç ve hedeflere ulaşılmasını etkilemesi muhtemel risklere karşı gerekli önlemlerin alınması ve bu sürecin yönetilmesi sağlanmış olacaktır.<sup>265</sup> Riskler aşağıdaki durumlara göre ortaya çıkar ya da değişebilir:<sup>266</sup>

- Faaliyet çevresindeki değişimler,
- Yeni personel,

---

<sup>261</sup> Selda Çatak TÜREDİ, *İşletmelerde İç Kontrol...*, s.2

<sup>262</sup> UYAR, *UFRS Uygulamalarında İç Kontrol...*, s.48

<sup>263</sup> DEMİRBAŞ, *İç Kontrol ve İç Denetim...*, s.170

<sup>264</sup> SALTİK, *İç Kontrol Standartları*, Bütçe Dergisi, s.61

<sup>265</sup> Mehmet AKSOY, *Kamuda İç Kontrol & İç Denetim*, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:26, 2008, s.17

<sup>266</sup> ÖMÜRBEK ve ALTAY, a.g.m., s.385

- Yeni ve yenilenmiş bilgi sistemleri,
- Hızlı büyüme,
- Yeni teknoloji,
- Yeni üretim hatları, yeni ürünler veya faaliyetler,
- İşletmede yeniden yapılanmaya gidilmesi,
- Uluslararası faaliyetler,
- Muhasebe bildirimleri,

İşletmeleri etkileyen iki türlü riskten söz edilebilir. Bunlardan birincisi iş veya işletme riskleri olup, işletmenin yaşamını, kârlılık, büyüme, gelişme gibi hedeflerini etkileyen risklerdir. İkinci tip riskler ise işletme içi risklerdir. Özellikle personelin kasıtlı ve kasıtsız hareketleriyle yeterli düzeyde bilgi ve eğitim eksikliğinden kaynaklanırlar. İşletmelerin bütün bu riskleri gerektiği gibi tespit etmesi, yeterli iç kontrol yapısını oluşturması ve işletmede kurumsal bir şekle getirmesi işletmenin hedeflerine ulaşması için kaçınılmazdır.<sup>267</sup>

Etkin bir risk yönetiminin sağlamış olduğu faydalar vardır. Bunlar; güven, onay, teminat, kredibilite ve bilgidir. Risk değerlendirmesi kapsamında dikkate alınması gereken unsurlardan güven; kontrol çevresinin etkin ve verimli olarak risklerin en aza indirilmesine yönelik tüm işletme bazında işlediği anlamındadır. Onay; kontrol, uygunluk ve gözleme prosedürlerinin istenilen seviyede çalıştığına dair onay verme anlamındadır. Teminat, sistemin ani değişiklik ve değişimlere cevap verebileceğine ilişkin teminat sağlama anlamındadır. Kredibilite; dışarıya karşı kontrollerin gerekli seviyede olduğuna dair her türlü gereğin yerine getirildiğini gösterme imkanı anlamındadır. Bilgi ise, kontrol çevresini etkileyebilecek tüm önemli olayların bilgisine sahip olma anlamındadır.<sup>268</sup>

İç kontrol, işletmenin hem iç hem de dış nedenler dolayısıyla karşılaştığı risklerin bir değerlemesini yapmalı, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskler

---

<sup>267</sup> KAVALL, a.g.e., s.127

<sup>268</sup> Tamer AKSOY, **Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi**, Mali Çözüm Dergisi, S:73, Ekim-Kasım-Aralık 2005, s.175

tanımlanmalıdır. Etkin bir risk değerlemesi, riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkan vermelidir. İşletme riskini değerleme, denetçinin mali tablolarda hata olabileceği ihtimaline karşı olarak yaptığı doğal risk ve kontrol risklerini değerlemesinden farklı olarak, işletmenin amaçlarını etkileyen risklerin tanımlanması, tahlil edilmesi ve yönetiminden oluşan bir süreçtir.<sup>269</sup>

Kontrol riskleri işletmelerde değişik şekilde ortaya çıkabilmektedir. Bu riskler altı grupta toplanabilir:<sup>270</sup>

**Hatalar:** Hatalar, ihmal etme (unutma) veya muhasebe kurallarını bilmemekten kaynaklanan yanlışlıklar olarak tanımlanabilir. Hatalar; prensip hataları ve teknik hatalar olarak ikiye ayrılır.

Prensip Hataları; Muhasebe kurallarını ve muhasebenin ana ilkelerini bilmemekten kaynaklanmaktadır. Teknik hatalarsa; muhasebe organizasyonunun bozukluğundan, etkili bir iş bölümü yapılamamasından ve insanların yeteri kadar yetenekli olmamasından, muhasebe de insani ve maddi unsurların eş zamanlı yapılamamasından kaynaklanan hatalardır. Teknik hatalar genellikle; hesaplama hataları, nakil ve devir hataları, hatalı hesaba geçirme, unutma ve ihlal hataları, belgeleri çift kullanma hataları ve birbirini götüren hatalar olarak ortaya çıkar.

**Hileler:** Hile birini aldatmak için yapılan düzen, oynanan oyun, kurnazlıktır. Hile çoğunlukla isteyerek gerçekleri yansıtmama, başkalarını kandırmak için gerçeği kasıtlı olarak saklama, başkasının zararına bir şeyler yapma, maddi gerçeğleri açıklamaktan sakınmayı kapsamaktadır.<sup>271</sup>

**Varlıkların Hatayla Kayba Uğraması:** Varlıklar hatayla kaybolabilir veya yanlış yere konulabilir. Örneğin, yeni alınan bir mal yanlışlıkla depoya konulabilir ve ilgili kişi tarafından bulunup satışa sunulamaz veya müşteriye satılamaz. Verilerin fiziksel olarak kaybı da bu grupta değerlendirilir. Örneğin, bilgisayardaki alacak

<sup>269</sup> DEMİRBAŞ, **İç Kontrol ve İç Denetim...**, s.170

<sup>270</sup> Melih ERDOğAN, **Denetim**, 3. Basım, Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.91

<sup>271</sup> Suzan YAğCI, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi**, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006, s.25

hesapları teknolojik nedenlerden ötürü silinebilir. Yine aynı şekilde bilgisayar donanımlarında meydana gelebilecek bir arıza da verilerin kaybolmasına neden olabilir.

**Varlıkların Çalınması:** Varlıklar işletme dışındaki hırsızlar tarafından çalınabileceği gibi işletme çalışanları tarafından da çalınabilir. Muhasebe görevlisinin zimmetine para geçirmesi ya da üretim bölümünde çalışanların makine parçalarını veya ürünleri çalması örnek gösterilebilir.

**Güvenlik Eksikliği:** İşletmelerdeki güvenlik sistemleri özellikle teknolojik boyutlarla birlikte yeni boyutlar kazanmaktadır. Teknolojiyle birlikte yeni güvenlik önlemleri alınabilmekte ancak yine teknolojiyle bu güvenlik önlemleri aşılabilmektedir. Bilgisayar sahteciliğinde adeta uzmanlaşan bazı kişiler iletişim hatlarını kullanarak, işletmelerin bilgilerine ulaşabilmekte ve bilgisayara virüs göndererek bu bilgileri tahrip etmekte veya bilgi hırsızlığı yapmaktadırlar.<sup>272</sup>

**Doğal Afetler ve Şiddet Olayları:** Çeşitli nedenlerle gerçekleşebilecek şiddet olayları da işletmenin varlıklarında ve verilerinde hasara yol açabilir. Bu tür şiddet olayları, zaman zaman işletmenin faaliyetlerini kesintiye dahi uğratabilir. İşletmenin bilgi işlem merkezine yönelik bir sabotaj, kötü niyetle hasar verme, işletmenin faaliyetlerinin neredeyse tümüyle durmasına yol açabilir ve bilgilerin yok olmasına neden olabilir. Aynı şekilde sel baskınları ve yangınlar da işletmede varlık ve veri kaybına neden olabilir.<sup>273</sup>

### 2.8.3. Kontrol Faaliyetleri

İç kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayan politika ve yöntemler kontrol faaliyetleri olarak adlandırılır. Kontrol faaliyetleri, kuruluşun amaçlarına ulaşmasında meydana gelebilecek riskleri ortadan kaldırmaya yönelik gerekli eylemlerin yerine getirilmesini sağlar.<sup>274</sup> Katı kontroller olarak tanımlanan kontrol faaliyetleri, risklerin

---

<sup>272</sup> Melih Erdoğan, a.g.e, s.92-93

<sup>273</sup> a.g.e. , s.100

<sup>274</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.29

azaltılmasına yönelik esas strateji işlevi görmektedir. Önleyici, yönlendirici, düzeltici veya tespit edici içeriğe sahip olabilir.<sup>275</sup>

Bu iç kontrol unsuru görevlerin uygun şekilde ayrılması yoluyla işletme standartlarının oluşturulmasından kilit faaliyet raporlarının uygun şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanmasına kadar çok çeşitli faaliyet ve usulleri içermektedir. Kontrol faaliyetleri işletme içerisindeki bütün seviyelerde yer alır ve pek çok durumda bu faaliyetler birbirleriyle kesişebilir.

Kontrol ortamının zayıf olduğu durumlarda kontrol faaliyetleri bu zayıflığın etkisini azaltmaktadır.<sup>276</sup> Kontrol faaliyetlerine örnek olarak;

- Yetki devri ve onay işlemleri,
- Görevlerin birbirinden ayrılması,
- Kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller,
- İşlemlerin eksiksiz ve vaktinde kaydedilmesi ve gerektiği gibi yürütülmesi,
- Hesap mutabakatlarının yapılması,
- Çalışma performansına ilişkin verimlilik ölçütlerinin ve göstergelerin oluşturulması ve gözden geçirilmesi,
- Faaliyet, süreç ve eylemlere yönelik incelemeler yapılması,
- İşlemlerin ve iç kontrollerin uygun biçimde belgelenmesi

gösterilebilir.

Kontrol faaliyetleri işletmenin hedefleri ile orantılı olmalıdır ve işletmedeki bütün personel tarafından uygulanmalıdır.<sup>277</sup> Kontrol eylemleri dört alanda oluşturulabilir:

- Görevlerin ayrımı,
- Bilgi işleme,
- Fiziksel kontroller,
- Başarım kontrolleri,

---

<sup>275</sup> Bertan KAYA, **Kurumsal Verimliliğin...**, s.12

<sup>276</sup> ALİKADIOĞULLARI, **Kamu Mali Yönetiminde...**, s.52-53

<sup>277</sup> SALTİK, **İç Kontrol Standartları**, Bütçe Dergisi, s.62

### **2.8.3.1. Görevlerin Ayrımı**

İşletmelerde belirli görevlere ilişkin sorumluluklar, açık ve net olarak yönergelerle, iş tanımlarıyla ve diğer dokümanlarla açıklanmış ve tanımlanmış olmalıdır. Görevlerin tanımlanarak ayrılması, gerekli iş bölümünün yapılması, iç kontrol yapısının işlerliği açısından önemlidir. Böyle bir ayrımın yapılmamış olması, personelin rahatlıkla sahtecilik yapabilmesine yol açar ve bu da kayıtlar üzerinde kontrolün sağlanamamasına neden olur. İşletmedeki her bölüm kendi kayıtlarını kendisi tutarsa, hesap verme yükümlülüğünün konulmasına gerek kalmayacaktır.<sup>278</sup>

### **2.8.3.2. Bilgi İşleme**

İşletmelerde muhasebe bilgileri el ile veya elektronik olarak işlenebilir. İşlemlerin doğruluğu, tamlığı veya yetkilendirilmesinin denetlenmesi için çeşitli kontroller yapılmaktadır. Her ne kadar kontrollerin gerekliliği her iki yöntem için geçerli olsa da, geliştirilecek iç kontroller farklılık gösterecektir. Bilgi sistemlerinin kontrolleri genel kontroller ve uygulama kontrolleri olmak üzere iki grupta toplanabilir. Genel kontroller, genel de bilgi işlem merkezi faaliyet kontrollerini, sistem yazılımının alınması ve korunması kontrollerini, güvenli erişim kontrollerini ve sistem geliştirme kontrollerini içerir. Uygulama kontrolleriyse bireylerin bilgi işlemeye ilgili kontrolleri içindir. Uygulama kontrolleri, işlemlerin geçerli, gerektiğinde yetkilendirilmiş, tam ve doğru bir şekilde işlenmiş olduğuna dair güvence sağlayan kontrollerdir.

### **2.8.3.3. Fiziksel Kontroller**

İç kontrolün amaçlarından birisi de varlıkları fiziksel olarak da korumak, gerekli önlemleri almak ve geliştirmektir. Sistem, bu amaçla gerekli yöntemleri oluşturacak, yönergeler, yönetmelikler ve diğer kontrollerle yöntemlerini destekleyecektir. Bilgisayar programlarına erişim, bilgi işlem merkezinin fiziksel olarak güvenliği, erişimin yetkilendirilmesi, varlıkların belirli zaman aralıklarıyla envanterinin yapılarak sayılması ve kayıtlarla karşılaştırılması, fiziksel kontrollere örnek verilebilir.

---

<sup>278</sup> YAĞCI, a.g.e., s.29-30

#### **2.8.3.4. Başarım Kontrolleri**

Yönetim; belirlemiş olduğu amaçlara ulaşmak için, bilimsel temele dayalı bir çalışmayla tutarlı ve doğru kararlar almaya çalışır. Bu süreçte kaynakların nelerden oluşacağı ve nasıl sağlanacağı belirlenerek, bu kaynakların kullanımını en uygun biçimde planlanır. Tüm bu çalışmalar için yönetimin etkin bir takım tekniklere başvurması veya geliştirmesi gerekir. Tüm bu teknikler ve tekniklerin uygulamasıyla ulaşılan sonuçların izlenmesi ve yönetimin bir iç doğrulama etkinliği geliştirmesi gerekir. Bu yöntemlere bütçe örnek olarak verilebilir.

Bütçeler gelecek dönemde veya dönemlerde ulaşılması düşünülen amaçları rakamlarla ifade eden planlardır. Bütçeler, yöneticilerin deneyimlerini, bilimsel araştırmalarını, iç ve dış çevresel koşulları temel alarak elde edilen geleceğe yönelik tahminlerden oluşur. Bütçede yer alan bu tahminler, zamanla gerçekleştikçe, gerçekleşen ile tahmin arasındaki farklar analiz edilerek sapmaların nedeni bulunur.<sup>279</sup>

#### **2.8.4. Bilgi ve İletişim**

İç kontrolün diğer bir unsuru da bilgi ve iletişimdir. Bilgi ve iletişim; işletmenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilginin uygun bir şekilde kaydedilmesi, tasnif edilmesi ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilmesini ifade etmektedir. Söz konusu bilgiler sadece mali işlemlere yönelik olmayıp işletmenin tüm faaliyet ve işlemlerini kapsayan bilgilerdir.<sup>280</sup>

Mali raporlama açısından bilgi sistemi, muhasebe sistemini de içerecek biçimde; işletmenin ilgili varlıklarının ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için, verilerin derlenmesi, kayda hazırlanması, işlenmesi, özetlenmesi ve bu özetlerin tahlil ve raporlanmasında kullanılan tekniklerden ve yöntemlerden oluşmaktadır.

Muhasebe sistemi, muhasebe sürecinde en doğru ve yararlanılabilir bilgiyi üretmek üzere tasarlanmıştır. Burada doğru bilginin üretilebilmesiyle sistemde bir dizi

---

<sup>279</sup> Melih ERDOĞAN, a.g.e., s.96-97

<sup>280</sup> Mehmet AKSOY, a.g.e., s.18

kontrolün yapılmasıyla mümkündür. İç kontrolün etkinliği de, bu kontrollerin ayrıntılı bir biçimde oluşturulmasına bağlıdır.<sup>281</sup>

İyi bir iç kontrol yapısının unsurlarından birisi de yatay ve dikey düzeyde bilgi alma yeteneğinin ve insanlar arasında iletişimin sağlanmasıdır. Bilgi ya üstten alta doğru ya da alttan üste doğrudur. Üstten alta doğru olan bilgiler, üst yönetimin niyetlerini ve isteklerini yansıtan bilgilerdir. Alttan üste doğru olan bilgiler ise faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgileri içermektedir.<sup>282</sup> Etkin bir iç kontrol yapısı kurmak ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek için işletmenin bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. İşletme çalışanlarının sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır.<sup>283</sup> Resmi ve resmi olmayan iletişim sistemlerinin yanı sıra, işletmelerin işletme içi ve işletme dışı iletişimini sağlamak için etkili usuller uygulaması gerekmektedir.<sup>284</sup> Günümüzde işletmelerin çoğunda bilgisayar destekli bilgi sistemleri kullanılmaktadır. Özellikle mali bilgilerin üretilmesinde ve muhasebe sisteminin geliştirilmesinde bilgi teknolojilerinden yoğun bir şekilde yararlanılmaktadır.<sup>285</sup>

Yöneticiler, işletmelerinin stratejik ve yıllık performans planlarının gerçekleşip gerçekleşmediği ve kaynakların etkin, verimli kullanılmasına yönelik hesap verme sorumluluğu amaçlarının karşılanıp karşılanmadığını tespit etmek bakımından hem mali hem de mali olmayan faaliyetlerle ilgili verilere ve raporlara ihtiyaç duyarlar. Faaliyetler hakkında karar vermek, performansı izlemek ve kaynakları tahsis etmek bakımından dışa dönük olarak düzenli bir biçimde rapor ve günlük bazda mali tablo hazırlamak gerekir. Kalıcı nitelikteki bilgi tanımlanmalı, bu bilgi muhafaza edilmeli ve kişilerin görevlerini etkin bir biçimde yapabilmelerine olanak verecek biçimde aynı zaman dilimi içinde duyurulmalıdır.<sup>286</sup> İyi bir bilgi sisteminin özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

---

<sup>281</sup> KAVAL, a.g.e., s.132

<sup>282</sup> a.g.e., s.130

<sup>283</sup> SALTİK, **İç Kontrol Standartları**, Bütçe Dergisi, s.62

<sup>284</sup> Ahmet Uğur CEBECİ, **İç Kontrol: Temel Gelişmeler ve COSO Çerçevesi**, Afyon: Güncel Mevzuat Yayınları, Yayın No:9, Mayıs 2009, 2. Baskı, s.5

<sup>285</sup> UYAR, **UFRS Uygulamalarında...**, s.51

<sup>286</sup> DEMİRBAŞ, a.g.e., s.172



- Gerçekleşen tüm işleri açıklamalı ve kaydetmelidir.
- Zamanlamayı temel alarak, işler hakkında etkili ve detaylı bilgiyi mali raporlama için uygun sınıflandırmaya fırsat vermelidir.
- İşlerde, onların uygun parasal değerle mali durum tablolarında kayıtlanmasına izin verilmelidir.
- Mali tablolardaki ilgili açıklamaları ve işleri uygun olarak sunmalıdır.

İletişim, iç kontrol politikalarının ve yöntemlerinin örgütsel işleyiş içinde en açık biçimde anlaşılmasını sağlamayı amaçlar. İletişim, örgütte yer alan kişilerin, mali raporlama sürecinde, iç kontrole ilişkin kişisel rollerini ve sorumluluklarını anlatmayı sağlar.<sup>287</sup>

Kurum içinde etkin bir iletişim ağının kurulması gereklidir. Bunun için kurum içi sözlü veya yazılı iletişim kanalları açık olmalı, yatay ve dikey bilgi akışları sağlanmalıdır. Aynı şekilde işletme dışı paydaşlarla ve yetkili kurumlarla da etkin bir iletişim kurulmalıdır. İç ve dış iletişimi sağlayacak bilişim ağları, kayıt sistemleri, bilgi işleme yöntemleri ve gerekli insan kaynaklarından yararlanılmalıdır. İşletme içi ve dışı iletişimde başarı sağlanabilmesi için işletmedeki tüm çalışanların görev ve sorumlulukları açıkça belirtilmeli, işletme içi iletişim kanalları açık olmalı, bu konudaki sınırlamalar kaldırılmalı, esnek bir iletişim ortamı sağlanmalıdır. Kurumun dış iletişime de açık olduğu belirtilmelidir.

### **2.8.5. İzleme**

İzleme; iç kontrol yapısının ve faaliyetlerinin sürekli izlenmesi, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesini ifade etmektedir. İzlemeden maksat; iç kontrol amaçlarının gerçekleştirilebilmesi, iç kontrol yapısının geliştirilmesi ve devam ettirilmesidir. İç kontrolün amaçlarının gerçekleştirilebilmesi ve güvence altına alınabilmesi için etkin ve yeterli bir izlemenin uygulanması gerekir.<sup>288</sup>

---

<sup>287</sup> YAĞCI, a.g.e., s.32

<sup>288</sup> Mehmet AKSOY, s.19

Kurulan iç kontrol yapısının etkin ve düşük maliyetli olması bir zorunluluktur. Fakat bunun yanı sıra bir başka zorunlulukta, iç kontrol yapısının aksayan taraflarının ortaya çıkarılması, yeni gelişen teknolojilere uyum sağlanması, yeni bilgilerin ve gelişmelerin ışığı altında sürekli yenilenmesi gereğidir.<sup>289</sup> İç kontrol yapısının unsurları mevcutsa ve düzgün olarak çalışıyorsa; amaçlara ulaşılmış, mali durum sağlam ve yürürlükteki kanunlara ve yönetmeliklere uyum sağlanmışsa söz konusu sistem istenilen düzeyde tasarlanmış demektir. Ancak ne kadar iyi tasarlanmış olursa olsun iç kontrol yapısının hedeflere ulaşılmasında kesin değil makul güvence sağlayacağını unutulmaması gerekir.<sup>290</sup> İzleme ile iç kontrol sistemi değerlendirilmeli ve gerekli görülen durumlarda değişiklikler yapılmalıdır. İç kontrol yapısının izlenmesi amacıyla kontrol faaliyetlerinin tasarımının uygun personel tarafından ve zamanında yapılıp yapılmadığı, tanımlanmış alanlarda iyileştirme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı, gerekli faaliyetlerin uygun şekilde tamamlanması için belirlenen yöntemlerin sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği araştırılır. Ancak bu şekilde yapılan izleme faaliyetleriyle iç kontrol yapısı değişen koşullara ayak uydurarak dinamik bir yapıya sahip olabilir.<sup>291</sup>

İzleme, iç kontrol yapısının zaman içindeki performansının kalitesini değerlendirme sürecidir. İzleme, kontrollerin oluşturulması ve çalıştırılmasını sürekli izlemeyi gerekli düzenlemelerin yapılmasını kapsar. İzleme faaliyeti, sistemin sürekli izlenmesi, iç denetim bölümü ve işletme dışı kişi ve gruplar aracılığıyla yerine getirilir.

### **2.8.5.1. İç Kontrol Yapısının Sürekli İzlenmesi**

Sürekli izleme faaliyeti, işletmenin günlük işlemlerinin izlenmesi ve yönetilmesi faaliyetini kapsamaktadır. Yönetimin çeşitli basamakları tarafından yerine getirilen izleme faaliyetlerinin sürekli olmasının iki nedeni vardır. Birincisi, işletmeyi etkileyen ve değişen koşullara göre belirlenmiş kontrollerde değişiklik yapılmasının gerekliliğidir.

---

<sup>289</sup> KAVAL, a.g.e., s.131

<sup>290</sup> SALTİK, **İç Kontrol Standartları**, Bütçe Dergisi, s.62

<sup>291</sup> UYAR, **UFRS Uygulamalarında...**, s.51

Örneğin, daha önceleri müşterilere satışı yapılan ürünlerin fiyatları el ile yapıldığı için, bu fiyatlamanın doğru yapılıp yapılmadığının kontrolünün yapılması gerektiği halde, POS makinesi kullanılmaya başlanmasıyla satış elemanlarınca fiyatlamanın doğru yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesine gerek kalmayacaktır.

Sürekli izlemeyi gerekli kılan bir diğer nedense, sürekli izleme olmadan işlerin daha önceden planlandığı gibi yapılıp yapılmadığının belirlenememesidir. Örneğin, satış çeklerinin sıra numaralı olması ve kullanılan çeklerin sıra numarasının takip edip etmediğinin belirlenmesi bir kontrol yöntemidir. Kullanılan çeklerin sıra numarasının takip edip etmediğinin kontrolünün gevşetilmesi durumunda iç kontrol etkinliğini yitirecektir.

#### **2.8.5.2. İç Denetim Bölümü**

İç denetim esas itibariyle mevcut iç kontrol yapısının amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime bilgi veren bir birimdir. İç denetimin amacı; üst yönetimin kararlarının bir yansıması olan yönetmeliklere ve yazılı emirlere ne derece uyulup uyulmadığının tespit edilmesi ve aksi bir durum varsa bunların raporlanmasıdır.

Küçük işletmelerde iç kontrolün izlenmesi, işletme sahipleri veya genel müdür tarafından yapıldığı halde, işletme büyüdükçe ve yapılan işler karmaşıktıkça iç kontrol yapısının etkinliğinin ve verimliliğinin yeterliliği ve başarı düzeyi hakkında üst yönetime bilgi sağlayacak bağımsız bir iç denetim birimine ihtiyaç duyulacaktır.<sup>292</sup>

İç kontrol yapısının işleyişinden tüm personelin sorumlu olduğunu kabul etmekle beraber, esas sorumluluk üst ve orta düzey yöneticilerindir. İç kontrol yapısının izlenmesinde sorumlu kimseler şöyle sıralanmıştır:<sup>293</sup>

---

<sup>292</sup> YAĞCI, a.g.e., s.32-35

<sup>293</sup> Nihal SALTİK, **İç Kontrol Standartları**, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Yayınlar ve Araştırma Raporları, Uzman Raporları, Ankara 2007, s.17

- Mali işler ve muhasebe elemanları
- Kendi birimlerinin faaliyetlerini kontrol etmekle yükümlü her düzeydeki yöneticiler
- İç denetçiler
- Yönetim Kurulu üyeleri
- Dış denetçiler

## 2.9. İç Kontrol Yapısını Etkileyen Unsurlar

İşletmelerin belirlemiş oldukları hedeflere ulaşmalarında en büyük yardımcıları olan iç kontrol yapısının verimliliğini etkileyen bazı unsurlar vardır. İşletmelerin iç kontrol yapısını etkileyen unsurların, (muhasebe sistemi ve kontrol yöntemlerinin uygulanabilirliğinin) aşağıdaki şartlar çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

- İşletmenin hacmi,
- İşletmenin ve ortaklarının özellikleri,
- İşletmenin yapısı,
- Faaliyetlerin karmaşıklığı ve çeşitliliği,
- Veri işleme yöntemleri,
- Yasal ve düzenleyici koşulların uygulanabilirliği,<sup>294</sup>

İşletmelerin hacimleri, kurulacak olan iç kontrol yapısının veya kullanılacak olan kontrol mekanizmalarının derecesini belirlemektedir.<sup>295</sup> Birçok işletme için gelişmiş kontrol yapılarına gerek yoktur ve iç kontrol yapılarının pratik olarak uygulanması oldukça güç olmaktadır.<sup>296</sup> İşletme sahibi, işletmeyi kendisi yönetiyorsa, birçok kontrol usul ve yönteminin kullanılmasına gerek olmayabilir. Örneğin, işletme sahibi satın alma kararlarını kendisi veriyorsa, çekleri ve senetleri kendisi imzalıyorsa, fiyatlama ve kredi verme yetkilerini kendisinde topladıysa, satın alma işlemlerini kendisi yapıyorsa, muhasebe ve varlıkların kullanımına yönelik olarak kontrol faaliyetlerine ihtiyaç duymaz. İşletme sahibi, yönetim görevlerini kendisinde topladığı

---

<sup>294</sup> UZAY, *İşletmelerde İç Kontrol...*, s.33

<sup>295</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.31

<sup>296</sup> ÖZEN, a.g.e., s.51

için özellikle mali riskler düşük düzeyde kalacak ve bu durumda, yasaların gereklerini yerine getirecek düzeyde raporlama, belgelendirme ve kayda alma yeterli olacaktır.

İşletmeler büyüdükçe karşılaşılan risklerin derecesi de artacaktır. İşletmenin büyümesinin sonucu olarak işletme sahibi bütün görevleri kendisinde toplayamayacak ve personel çalıştırmak durumunda kalacaktır. İşletme henüz orta büyüklükte iken, ayrıntılı iç kontrol yöntemlerinin uygulanmasındansa yazılı ve ayrıntılı olarak bütün personelin görev ve sorumluluklarının belirlenmesi ve iç kontrol yapısının iyi örgütlenmesi yeterli olacaktır. Ancak, işletme büyüdükçe ve işlemler daha karmaşık hala geldikçe, etkin işleyen bir iç kontrol yapısının kurulmasına duyulan ihtiyaç artacaktır. Büyük işletmelerde işletme sahibinin işletmenin bütün faaliyetleriyle doğrudan ilgilenme şansı yoktur. Bunun için, şirket sahibi veya yönetim kurulu, işletme içinde yaşanan hileleri, yolsuzlukları ve varlıkların kötüye kullanımını en aza indirecek, verimliliği artıracak, bilgilerin doğru ve güvenilir raporlanmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun bir iç kontrol yapısının kurulmasına çalışacaktır.<sup>297</sup>

Veri işleme yöntemleri kontrol amaçlarının başarılması için oluşturulan kontrol yöntemlerine etki etmektedir. Verilerin klasik yöntemlerle işlenmesiyle bilgisayarla işlenmesi arasında oldukça önemli farklılıklar vardır. Her şeyden önce bilgisayarlı ortamlarda veri ve bilgilere daha kısa zamanda ulaşılabilir, işlemler tek düzen muhasebe sistemine uygundur ve yönetim tarafından işlemlerin gözlemlenmesi daha kolaydır.<sup>298</sup>

## **2.10. İç Kontrol Yapısının Kurulmasında Gözönünde Bulundurulması Gereken Faktörler**

İşletmelerde kurulacak olan iç kontrol yapısının güçlü ve etkin olması, yönetimin olduğu kadar iç denetim biriminin de işini azaltır. Böylece iç denetim birimi daha önemli konularla ilgilenme fırsatı bulur. Bununla birlikte iç denetim biriminin, iç

---

<sup>297</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.31-32

<sup>298</sup> UZAY, *İşletmelerde İç Kontrol...*, s.33

kontrol yapısının kurulmasında herhangi bir sorumluluğu yoktur. Sorumluluk yönetim kuruluna ya da icradan sorumlu üyelere aittir.<sup>299</sup> Etkin ve güçlü bir iç kontrol yapısının kurulması aşamasında göz önünde bulundurulması gereken önemli noktalar vardır.<sup>300</sup> Bu noktalar risk faktörü ve maliyet faktörüdür.

### 2.10.1. Risk Faktörü

Günümüzde iş yaşamının hızlı olması işletmeleri çok çeşitli risklerle karşı karşıya getirmektedir.<sup>301</sup> Genel olarak risk, işletmelerin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek her türlü olay ve etken olarak tanımlanabilir.<sup>302</sup> Bu anlamda riskleri işletmenin amaçlarına ulaşmasındaki engeller olarak ifade etmek daha doğrudur. Dolayısıyla işletmeler eğer mevcut veya gelecekteki risklerini tespit edip, kararlarını ve yönetim biçimlerini buna göre şekillendirirlerse, iç kontrol açısından büyük bir kolaylık sağlamış olurlar.<sup>303</sup> Şekil 2.4.'de görülebileceği gibi, riskler bünyelerinde sadece tehlikeleri değil aynı zaman da fırsatları da barındırırlar. Beklenmeyen olaylardan kaynaklanan risk tehlikeyi, değişimden kaynaklanan risk belirsizliği, riski işletme lehine kullanabilme kabiliyeti ise fırsatları ifade eder.<sup>304</sup>

---

<sup>299</sup> Ali KAYIM, **İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi**, Mali Pusula, Yıl:2 , Sayı: 19, Temmuz 2006, s. 119

<sup>300</sup> KEPEKÇİ, **İç Kontrol Sistemi**, s.9

<sup>301</sup> James ROTH and Donald ESPERSEN, **Risk'in Sınıflandırılması**, İç Denetim Dergisi, Yaz 2002, S.4, s.18, Çeviren: Tunca Özayral

<sup>302</sup> ÖZEN, a.g.e., s:52

<sup>303</sup> Münevver YILANCI, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, (Ed) Ferruh Çömlekçi, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1585, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 839, Eskişehir, Ekim 2004, s.63

<sup>304</sup> Yasemin TÜZÜN, Risk Nedir?, İç Denetim Dergisi, Yaz 2002, S:4, s.26

## Şekil 5. Riskin Çeşitlendirilmesi<sup>305</sup>



Bütün işletmeler amaçlarına ulaşmaları aşamasında çeşitli risklere katlanırlar. İşletmelerin elde etmiş oldukları kâr, bu risklere katlanmış olmanın bir sonucudur. İç kontrol yapısı kurulmadan önce, işletme yönetimi mevcut risklerin türlerini ve önemlilik derecesini bilmelidir. Önemlilik derecesi belirlenen bu risklerden işletme yönetimi kaçınamayacağını anladıktan sonra, bu riskleri azaltmak için iç kontrol yapısını kurmalıdır. Yöneticilerin amacı riskleri sıfıra indirmek değil, riskleri en aza indirmek ve ortaya çıkabilecek risklerin etkisini azaltmaya çalışmak olmalıdır.<sup>306</sup> İşletmenin mali yöneticilerinin karşılaşmış oldukları iki tür risk vardır.<sup>307</sup> Bunlar, mali riskler ve muhasebe riskleridir. Mali riskler, uygun olmayan politikaların uygulanması ve yolsuzluk işlemleri sonucu varlıkların kaybı olasılığıdır. Muhasebe riskleri ise, varlıklarla ilgili hesap verme yükümlülüğünün yerine getirildiği raporlarda ve kayıtlarda hata olma olasılığıdır. Bu risklerin dışında bazı unsurlar risk düzeyini artırır.<sup>308</sup>

<sup>305</sup> TÜZÜN, a.g.m., s.4

<sup>306</sup> Fuat ÖKSÜZ, **Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme**, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, III.Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Editör:Cemal İbiş, İstanbul 2011, s.317,

<sup>307</sup> KEPEKÇİ, **İç Kontrol Sistemi**, s.56

<sup>308</sup> **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, (Çevrimiçi) [www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc](http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc), (erişim tarihi:27.09.2012)

Verimli olmayan faaliyetler sonucu varlıkların yönetilmesinde ve varlıkların hırsızlıktan korunmasında başarısızlık, ortaklar ve alacaklılar açısından "zarar riskini" ortaya çıkarır. Muhasebe kayıtlarında ve raporlarında kasıtlı ve kasıtsız olarak yapılan yanlışlıklar, bu bilgilerin hem yöneticiler hem de işletme dışındaki kişiler tarafından alacakları kararlarda kullanılmaları halinde "yanılma riskini" meydana getirir.<sup>309</sup>

İşletmenin yapısı, işletme sahibinin ilgisi, işletmedeki sorunlar, personelin tutumu, teknolojideki gelişmeler, rakiplerin durumu v.b. birçok neden riski etkilemektedir.

### **2.10.2. Maliyet Faktörü**

İç kontrol yapısını kurmanın ve kontrol etmenin işletmelere maddi anlamda mutlaka bir maliyeti vardır. Bu maliyet sistemde yer alması düşünülen personelin sayısı ve niteliği ile yine kurulacak sistemde kullanılacak teknik ekipmanlarla doğru orantılıdır.<sup>310</sup> İşletmede uygulanan iç kontrol usul ve yöntemleri arttıkça, iç kontrol sisteminin maliyeti de artar. İç kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti, hiçbir zaman elde edilmesi düşünülen faydayı aşmamalıdır. İç kontrol sisteminin maliyeti amaçlanan faydayı aşıyorsa işletmeler iç kontrol yapısından faydadan çok zarar görürler.

İşletmede iç kontrol usul ve yöntemlerinin zamanla daha fazla uygulanması ile yolsuzluk ve savurganlıktan doğacak zararlar da giderek azalacak ancak hiçbir zaman sifıra inmeyecektir. Ne kadar sağlam bir iç kontrol yapısı kurulursa kurulsun, önceden tahmin edilemeyen ve önüne geçilemeyen kayıplar her işletmede olacaktır. Bu nedenle, işletmelerdeki iç kontrol yapılarının amacı hata ve hileyi tamamen ortadan kaldırmak değil mümkün olduğunca en aza indirmektir.<sup>311</sup> Uygulayıcıların bu noktada karşılaştıkları sıkıntı ise sistemin sağladığı faydanın ve katlanılacak maliyetlerin ölçümünün nasıl yapılacağıdır. Bu aşamada fayda maliyet ilişkisini değerlendirme tamamen

---

<sup>309</sup> KEPEKÇİ, **İç Kontrol Sistemi**, s.56

<sup>310</sup> Selda TÜREDİ, **İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi**, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Yıl 2012, C:4, S:1, s.27-37

<sup>311</sup> KEPEKÇİ, **İç Kontrol Sistemi**, s.57-58



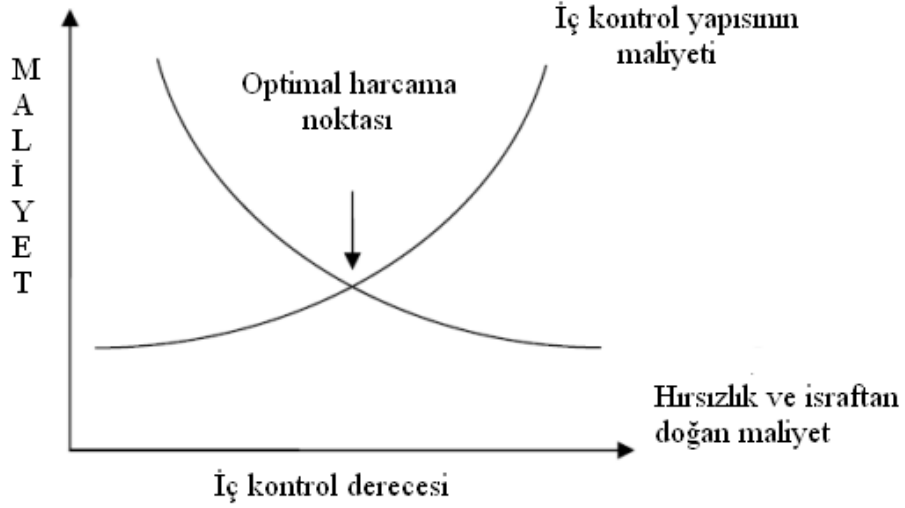
yönetimin anlayışına ve deneyimine bağlıdır. Şekil 2.5’de de görüleceği gibi; iç kontrolün derecesi arttıkça kontrol maliyeti de yükselmekte, buna mukabil hırsızlık ve israf gibi nedenlerden doğan maliyetler azalmaktadır. İşletme yönetimi, en uygun harcama noktasına kadar iç kontrol yapısının kurulmasına yönelik maliyetlere katlanmalıdır. Çünkü bu noktaya kadar iç kontrol politika ve yöntemlerinin maliyeti hırsızlık ve israftan doğan maliyetleri karşılayabilmekte, diğer bir deyişle sistemin faydası, maliyetinden fazla olmaktadır. Bu noktadan sonra ise iç kontrol sistemine eklenecek olan her yeni yöntemin maliyeti faydasını aşmakta, işletmeye hırsızlık ve israftan doğan kayıpların üzerinde bir bedele mal olmaktadır.

Bununla beraber büyük işletmeler için geçerli olan iç kontroller küçük işletmeler açısından kullanışlı değildir. Küçük işletmelerde iç kontrol işlevini yönetim yerine getirir. Böyle bir durumda ise görevlerin ayrılığı ilkesi ihlal edilmiş olur ve mali tablolar üzerindeki denetçi görüşünü destekleyecek denetim kanıtlarının başka yollardan elde edilmesi gerekir. İşletmenin zamanla büyümesi halindeyse, iç kontrolün işletme içindeki başka bir birime devredilmesi gerekmektedir.<sup>312</sup>

---

<sup>312</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.11

## Şekil 6. İç Kontrolle Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler<sup>313</sup>



Kaynak: Celal Kepekçi, İç Kontrol Sistemi, Ankara: Tesmer Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, Yayın No:6, 1994:12

### 2.11. İç Kontrol Yapısı İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler

Piyasa koşullarının her geçen gün değişmesi ve teknolojik alanda gerçekleşen yenilikler işletmelerin faaliyetleri üzerindeki kontrol gereksinimini sürekli olarak artırmaktadır. Bu amaçla uluslararası birçok örgüt iç kontrol yapısının kurulmasına ve geliştirilmesine yönelik olarak çeşitli düzenlemeler yapmakta ve halen bunlar üzerindeki çalışmalarını sürdürmektedir.<sup>314</sup> Dünyada farklı iç kontrol varsayımlarına dayalı çeşitli iç kontrol yapılandırmaları oluşturulmuştur.<sup>315</sup> Bunlardan bazıları şunlardır:

- Treadway Komisyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler
- COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli
- CoCo (Criteria of Control Objectives) Modeli

<sup>313</sup> KEPEKÇİ, İç Kontrol Sistemi, s.12

<sup>314</sup> UZAY, İşletmelerde İç Kontrol..., s.7

<sup>315</sup> Tamer AKSOY, a.g.m., s.140

- CobiT (Control Objectives for Information Technology) Modeli
- eSAC (Electronic System Assurance and Control) Modeli
- WebTrust ve SysTrust (System Trust) Modeli<sup>316</sup>
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler
- Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler
- Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler<sup>317</sup>
- Sarbanes-Oxley Yasasına (Yatırımcıyı Koruma Yasası) Göre İç Kontrol

### 2.11.1. Treadway Komisyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1987 yılında, Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Amerika Muhasebeciler Birliği (AAA), Mali Yöneticiler Enstitüsü (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Ulusal Muhasebeciler Birliği'nin (NAA) bir araya gelmesiyle bir komisyon oluşturulmuştur. Komisyon'a "James C. Treadway" başkanlık etmesi nedeniyle, oluşturulan rapor "Treadway Komisyonu ve Raporu" olarak da anılmaktadır. Komisyon mali tablolarla oluşturulan hilelerin azaltılması ve güvenilir bir raporlama sisteminin oluşturulması amacıyla bazı önerilerde bulunmuştur.<sup>318</sup>

<sup>316</sup> ALAGÖZ, a.g.m., s.102

<sup>317</sup> UYAR, **UFRS Uygulamalarında...**, s.40-41

<sup>318</sup> Özgür ÇATIĞKAŞ, Mustafa OKUR ve İsmail BALKAN, **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması**, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:287, İstanbul, Eylül 2012, s.27 (Çevrimiçi) [http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/Catikkas\\_Kitap.pdf](http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/Catikkas_Kitap.pdf), (erişim tarihi:10.10.2012)

Treadway Raporunda denetim komiteleri için şu tavsiyelerde bulunulmuştur.

- Tüm halka açık işletmeler bağımsız üyelerden oluşan denetim komiteleri kurmalıdır.
- İşletme yönetimi ve denetim komitesi işletmenin iç kontrol yapısı ve mali raporlama sürecini iyi tanımalı ve bu sürecin etkinliğinin artırılması noktasında, iç denetim ile bağımsız dış denetiminin birlikte çalışmasını sağlamalıdır.
- Komite, denetçilerin şirket tarafından seçilmesi süreci ve denetçilerin bağımsızlığını etkileyebilecek durumlar hakkında gerekli çalışmaları yapmalıdır.<sup>319</sup>
- Gelecek yıl işletmeye denetim hizmeti verecek bağımsız denetçinin anlaşmasına ilişkin yönetim planı ile işletmenin ara mali raporlama süreci denetim komitesi tarafından izlenmelidir.
- Denetim komitesi işletmenin iç kontrol yapısı ile mali raporlama süreci hakkında bilgi sahibi olmalı ve gözetim sorumluluğunu etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için hazırlıklı olmalıdır.
- Tüm halka açık şirketler; düzenli olarak gözden geçirilen, gerekli görüldüğü zaman üzerinde değişiklikler yapılabilen, denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını açıkça belirten ve genel kurul tarafından onaylanmış yazılı bir yönetmelik geliştirmelidir.
- Tüm halka açık şirketler yıllık mali raporların bulunduğu bir mektup ile birlikte denetim komitesi başkanı tarafından imzalanmış ve komitenin yıl içerisinde yerine getirdiği faaliyetler ile komitenin sorumluluklarını belirten bir mektubu da hissedarlara sunmalıdır.
- Denetim komitesi, işletmenin önemli muhasebe uygulamalarında yeni bir yargıya ulaşmak istediği zaman gerekli bildirimlere ulaşabilmelidir.
- İşletmede ahlâki bir ortamın oluşturulması ve hileli mali raporlamayı önlemek amacıyla yönetim, işletmedeki kurumsal uygulama kodlarını yazılı olarak geliştirmelidir. Bu noktada denetim komitesi ise yönetim

---

<sup>319</sup> Süleyman UYAR, **Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması**, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul 2004, s.10

tarafından geliştirilen uygulama kodlarını ve yıllık denetim programını izlemelidir.

Treadway Komisyonu halka açık işletmelerde bağımsız üyelerden oluşan denetim komitesi oluşturulmasını tavsiye etmiştir. Denetim komitesinin etkinliğinin artırılması için, denetim komitesi işletmenin iç kontrol yapısı ve raporlama sürecine ilişkin bilgilendirilmelidir. Denetim komitesi, kendi görev ve sorumluluklarını kapsayan bir yazılı yönetmelik hazırlamalı, yönetimin bağımsız denetim planını ve işletmenin ara mali raporlama sürecini incelemelidir. Denetim komitesi hissedarlara yıllık mali raporların yanı sıra yapmış olduğu faaliyetlerle ilgili bir mektup sunmalıdır.

Treadway Raporu genel düzenlemelerden ziyade en iyi uygulamayı esas alan standartları tespit etmiştir. Bu yönüyle rapor denetim komitesinin sorumluluklarını açıklamak üzere yapılmış ilk resmi belge olarak kabul edilmektedir. Treadway Komisyonu tarafından yapılan tavsiyeler diğer ülkelerde de kabul görmüş ve benzer çalışmalar yapılmıştır.<sup>320</sup>

Treadway Komisyonu tarafından hazırlanan raporda iç kontrol yapısının etkinliğine ilişkin yönetim raporları hazırlanması çağrısında bulunmuş ve güçlü bir kontrol ortamı, davranış kuralları, yetkin ve konuyla yakından ilgili kişilerin oluşturduğu bir denetim komitesi ve güçlü bir iç denetim işlevi de dahil olmak üzere etkin bir iç kontrol yapısında bulunması gereken kilit unsurlar üzerinde durulmuştur.<sup>321</sup> Treadway Komisyonu tarafından iç kontrol yapısının gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuş, sponsor kurumların iç kontrol yapısının kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görececek standartlar belirleyen bir çalışmayı üstlenmesine karar verilmiştir. Bu amaçla Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" raporunu 1992 yılında yayımlamıştır. Bu rapor, COSO iç kontrol modeli olarak da bilinmektedir.<sup>322</sup>

---

<sup>320</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.117

<sup>321</sup> İç Kontrol Dünyası, **İç Kontrolün Kısa Tarihi**, 7 Eylül 2011, (Çevrimiçi) [http://interncontrol.blogspot.com/2011\\_09\\_01\\_archive.html](http://interncontrol.blogspot.com/2011_09_01_archive.html), (erişim tarihi:10.10.2012)

<sup>322</sup> **İç Kontrole İlişkin Yasal Mevzuat**, s.5, (Çevrimiçi) [http://www.canakkale.bel.tr/dokumanlar/ic%20kontrol\\_2009.pdf](http://www.canakkale.bel.tr/dokumanlar/ic%20kontrol_2009.pdf), (erişim tarihi:02.12.2012)

## 2.11.2. COSO İç Kontrol Modeli

1970'lerin sonları ve 1980'lerin başlarında ABD'de yaşanan mali çöküşlerin nedenlerinden birisi olan sahte mali raporlamaya engel olmak ve sahte mali raporlamaya engel olamayan mevcut işletme ve denetim hatalarının önüne geçmek için;

- İç Denetim Enstitüsü (IIA),
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA),
- Mali Yöneticiler Enstitüsü (FEI),
- Amerikan Muhasebe Birliği (AAA),
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA),

tarafından "Ulusal Sahte Mali Raporlama Komisyonu" kurulmuştur. Treadway Komisyonu olarak da adlandırılan bu komisyonun temel amacı sahte mali raporlamaya yol açan unsurların belirlenmesi ve bunların azaltılması için tavsiyelerde bulunmaktır.<sup>323</sup> COSO kendini destekleyen yukarıdaki beş kuruluştan tamamıyla bağımsız olup, sanayiden, kamu muhasebesinden, yatırım işletmelerinden ve New York Borsasından gelen temsilcilerden oluşur.<sup>324</sup>

Treadway Komisyonu'nun önerisiyle, ortak bir iç kontrol tanımına ulaşmak ve işletmelerin iç kontrol yapısı geliştirmelerine yardımcı olacak bir çerçeve belirlemek amacıyla 16 Mart 1991 tarihinde yayımlanmıştır.<sup>325</sup> İç kontrolün en geçerli tanımı COSO tarafından yapılmıştır. **Buna göre iç kontrol; işletmenin yönetim kurulu, yönetim kadrosu ve diğer çalışanları aracılığıyla,**

- Mali raporlamanın güvenilirliği,
- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Yasa ve düzenlemelere uygunluk,<sup>326</sup>

---

<sup>323</sup> AICPA, **Internal Control - Integrated Framework**, 1992, (Çevrimiçi) <http://www.aicpa.org/Pages/Default.aspx>, (erişim tarihi: 11.10.2012)

<sup>324</sup> Gürdoğan YURTSEVER, **Bankacılığımızda İç Kontrol**, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:256, Nisan 2008, İstanbul, s.29, (Çevrimiçi) [www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/2ickontrol.pdf](http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/2ickontrol.pdf), (erişim tarihi:04.10.2012)

<sup>325</sup> UZAY, **İşletmelerde İç Kontrol...**,s:9

<sup>326</sup> Cemal İBİŞ ve Özgür ÇATIKKAŞ, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış**, Sayıştay Dergisi, S.85/Nisan-Haziran 2012, s.100

hedeflerinin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak makul bir güvencenin oluşmasının sağlanmasıdır.<sup>327</sup>

COSO diğer iç kontrol yaklaşımlarına kıyasla işletmenin bütününe kapsayan bir yaklaşımdır.<sup>328</sup> COSO Raporu, iç kontrol alanında genel kabul gören bir çerçeve oluşturmayı başarmış ve daha sonrasında yapılan birçok çalışmada rehber niteliği kazanmıştır.<sup>329</sup>

### 2.11.2.1. İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve

COSO'nun iç kontrole yönelik tavsiyelerde bulunduğu en önemli raporu 1992'de yayımlanan ve iç kontrolün tanımı ve kontrol yapılarının nasıl ve ne şekilde iyileştirilmesi gerektiğini açıklayan İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve (Internal Control Integrated Framework) adlı rapordur.<sup>330</sup> COSO Bütünleşik İç Kontrol Çerçevesi, iç kontrole ilişkin genel bir çerçevenin yanı sıra bu kontrollerin değerlendirilmesine ilişkin usulleri de sağlamaktadır.

İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu'nda iç kontrolün özellikleri şöyle sıralanmıştır:

- İç kontrol bir süreçtir. İşletmenin hedeflerine ulaşmak için kullandığı bir araçtır.
- İç kontrol sadece bir takım talimatname ve formlardan oluşmamaktadır, insanların etkisine açıktır.
- İç kontrol önemli derecede güvence sağlayabilir ancak hiçbir zaman kesin güvence vermemektedir.
- İç kontrolün amacı, tanımında verilmiş olan birbirinden ayrı fakat birbiriyle örtüşen alanlarda hedeflere ulaşılmasını temin etmektir.<sup>331</sup>

---

<sup>327</sup> Gökhan ALPMAN, **İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması**, Deloitte, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ic%20Kontrol%20Sistemi%20Etkinlik%20Sa%20Flamak.pdf>, (erişim tarihi:04.10.2012)

<sup>328</sup> Tamer AKSOY, a.g.m., s.140

<sup>329</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.12

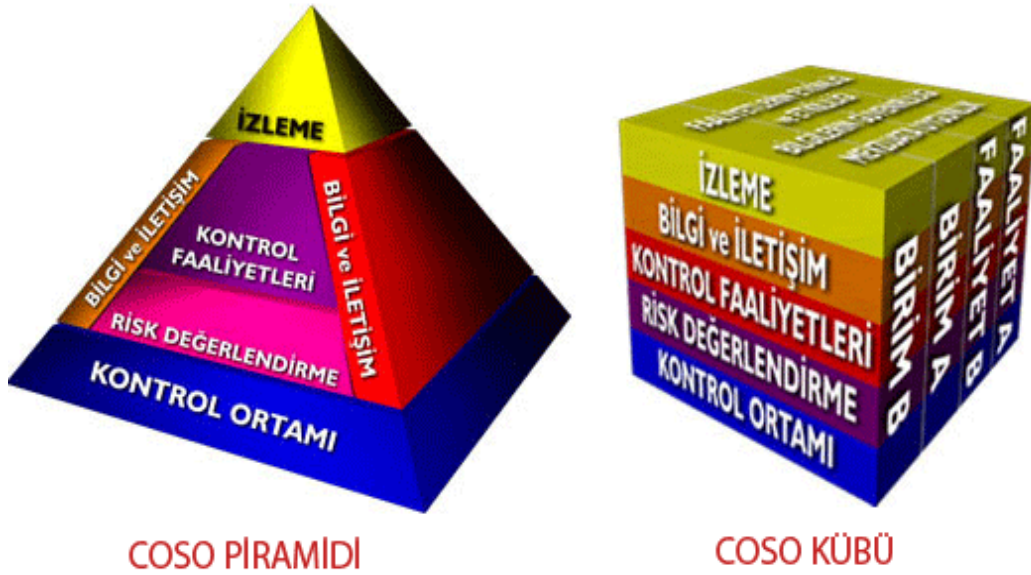
<sup>330</sup> YURTSEVER, **Bankacılığımızda İç Kontrol**, s.30

<sup>331</sup> SALTİK, **İç Kontrol Standartları**, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe..., s.13

COSO İç kontrol modeli birbirleriyle bağlantılı beş unsurdan meydana gelmektedir. Bu unsurlar:

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzlemedir.

Şekil 7. COSO İç Kontrol Unsurları (COSO Piramidi ve COSO Kübü)<sup>332</sup>



Kaynak: (Çevrimiçi) [http://www.sox-online.com/coso\\_cobit\\_coso\\_cube-old.html](http://www.sox-online.com/coso_cobit_coso_cube-old.html),  
(erişim tarihi: 05.10.2012)

COSO piramidi, iç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini gösterir. Kontrol ortamı temelde (en altta) yer alır, kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanır. COSO küpü ise, iç kontrol unsurlarının, iç kontrolün amaçları ve faaliyetlerle ilişkisini gösterir. Faaliyet ve birimler, hedefler ve iç kontrolün unsurları bir küpün farklı

<sup>332</sup> COSO Kübü, [http://www.sox-online.com/coso\\_cobit\\_coso\\_cube-old.html](http://www.sox-online.com/coso_cobit_coso_cube-old.html), (Çevrimiçi)  
(erişim tarihi:05.10.2012)



yüzeylelerini oluşturur ve ayrılmaz bir bütündür. Tüm faaliyet ve birimler; faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, bilgilerin güvenilirliği ve mevzuata uygunluk hedeflerine ulaşmak amacıyla iç kontrolün beş unsurundan yararlanır.<sup>333</sup>

#### **2.11.2.1.1. Kontrol Ortamı**

Kontrol ortamı iç kontrol sistemi uygulamalarının üzerine inşa edildiği ve yönetildiği değerler bütünüdür. İç kontrol ortamının asıl kaynağını kurumun geçmişi, kurumsal kültür ve yönetim felsefesi oluşturmaktadır. İç kontrol ortamını oluşturan unsurlar şunlardır:

- 1) Dürüstlük ve ahlâki değerler,
- 2) Üst yönetimin tutum ve davranışları, yönetim felsefesi ve çalışma şekli,
- 3) İnsan kaynakları yönetimi ve politikaları,
- 4) Yasalara uygunluğun esas alınması,
- 5) Örgüt yapısı,
- 6) Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,

Kontrol ortamı iç kontrol uygulamalarını doğrudan etkileyen ahlâki değerler, insan kaynakları yönetimi, örgüt yapısı gibi alanları kapsamaktadır. Etkin ve verimli bir iç kontrol sistemi için bu alanların doğru şekilde yönetilmesi gerekmektedir.<sup>334</sup> İç kontrol sisteminin başarılı olması kontrol ortamına bağlıdır.

---

<sup>333</sup> **İç Kontrol : COSO Hakkında** (Çevrimiçi) <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185/coso-hakkinda.html>, (erişim tarihi:06.10.2012)

<sup>334</sup> Eser ÇAYIRLI, **Kamu İç Kontrol Standartları ve Kamu İdarelerinde Uygulanabilirliği: T.C. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Örneği**, T.C. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Şubat 2012, s.12

### 2.11.2.1.2. Risk Değerlendirme

İşletmenin hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve tahlil ederek bu riskleri en aza indirecek uygun önlemlerin belirlenmesi sürecidir.<sup>335</sup>

Risk değerlendirme süreci ileriye yönelik bir süreçtir ve birçok işletme çeşitli seviyelerdeki riskleri değerlendirmek için en uygun zamanın yıllık veya belirli aralıklarla yapılan planlama süreçleri olduğunu düşünmektedir. COSO risk değerlendirme sürecini üç adımda tanımlamaktadır.

- Riskin öneminin tahmin edilmesi,
- Riskin gerçekleşme ihtimalinin veya sıklığının değerlendirilmesi,
- Riskin nasıl yönetilmesi gerektiğinin belirlenmesi ve ne gibi önlemler alınması gerektiğine karar verilmesidir.

COSO risk değerlendirme süreci riskin önemli olup olmadığını değerlendirmek ve önemli ise gerekli önlemlerin alınması amacıyla atılacak adımlardan yönetimi sorumlu tutmaktadır.<sup>336</sup> Risklerin belirlenebilmesi içinde öncelikle işletmelerde kurumsal hedeflerin belirlenmesi ve kurumsal hedefler doğrultusunda ortaya çıkan risklerin nasıl yürütüleceğine karar verilmesi oldukça önemlidir.<sup>337</sup>

İşletmelerin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını engelleyen iki türlü risk vardır. Bunlar; iç riskler ve dış risklerdir. İç riskler işletmenin faaliyetleri ile ilgilidir. İşletmenin faaliyetlerinde aksaklık meydana gelmesi kurumun paydaşlarına sunduğu hizmetlerin de aksamasına neden olur. Bu durum işletmenin amaçlarına ulaşmasını engellemektedir. Dış riskler ise, paydaşların memnuniyeti ile ilgilidir. Müşteriler, çalışanlar, tedarikçiler ve hissedarlar gibi paydaşların işletmenin sunmuş olduğu hizmetlerden memnun olması, işletmeyi amaçlarına ve hedeflerine daha kolay ulaştırır.<sup>338</sup>

---

<sup>335</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s:102

<sup>336</sup> ALİKADIOĞULLARI, **Kamu Mali Yönetiminde...**, s.49

<sup>337</sup> ÇAYIRLI, a.g.e., s:13

<sup>338</sup> UYSAL, a.g.m., s:127

### 2.11.2.1.3. Kontrol Faaliyetleri

İşletmelerin amaçlarına ulaşmalarına yönelik risklerle başa çıkmaları ve işletmelerin hedeflerini gerçekleştirebilmeleri için uygulamaya konulan politika ve yöntemlere kontrol faaliyetleri denilmektedir.<sup>339</sup>

Kontrol faaliyetlerine örnek olarak şunlar verilebilir;<sup>340</sup>

- Yetki devri ve onay yöntemleri,
- Görevlerin ayrılması,
- Kaynaklara ve resmi kayıtlara erişimin kontrol edilmesi,
- İşlemlerin eksiksiz ve zamanında kaydedilmesi,
- Hesapların mutabakatı (uygunluğu),
- Çalışma performansına ilişkin performans ölçütlerinin ve göstergelerin oluşturulması ve gözden geçirilmesi,
- Faaliyetlere ve süreçlere ilişkin incelemeler,
- İşlemlerin ve iç kontrollerin uygun biçimde belgelenmesi

gösterilebilir. Kontrol faaliyetleri işletmenin hedefleriyle orantılı olmalı ve bütün personel tarafından uygulanmalıdır.

### 2.11.2.1.4. Bilgi ve İletişim

Etkin bir iç kontrol yapısı kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrole ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması gerekmektedir.<sup>341</sup>

---

<sup>339</sup> ÖZEN, a. g. e., s:67

<sup>340</sup> SALTİK, **İç Kontrol Standartları**, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe..., s.15-16

<sup>341</sup> **İç Kontrol : COSO Hakkında** (Çevrimiçi) <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185/coso-hakkinda.html>, (erişim tarihi:06.10.2012)

COSO, çeşitli kişi ve gruplar ve bunların beklentileri söz konusu olduğunda iletişimin daha geniş kapsamlı bir şekilde ele alınması gerektiğini vurgulamıştır. COSO'ya göre, iletişimin belki de en önemli bileşeni üst yönetim tarafından çalışanlara belirli aralıklarla iç kontrol sorumluluklarının çok önemsenmesi gerektiğini hatırlatan mesajlar göndermesidir. Gönderilen bu mesajların açık olması işletmenin etkin iç kontrol ilkelerini takip edebilmesi açısından önem taşımaktadır.<sup>342</sup>

#### 2.11.2.1.5. İzleme

İç kontrol yapılarının zaman içindeki performans ve kalitesinin değerlendirilmesi gerekmektedir.<sup>343</sup> İzlemenin amacı, işletmelerdeki mevcut iç kontrol yapısının uygun biçimde tasarlanıp tasarlanmadığı, doğru şekilde uygulanıp uygulanmadığı ve etkili olup olmadığına karar vermektir. İç kontrol sistemleri zaman içerisinde dış etkenlerin değişmesi, alınan yeni personeller, yeni sistemler, usuller ve diğer unsurlar nedeniyle etkinliğini yitirebilir.<sup>344</sup>

İç kontrol yapısının izlenmesi sürekli izleme, özel değerlendirme veya her ikisinin birlikte kullanılmasıyla gerçekleştirilebilir.<sup>345</sup>

#### 2.11.3. CoCo (Criteria of Control Objectives) Modeli

CoCo çerçevesi, Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered of Accountants) tarafından 1995 yılında "Kontrol Rehberi (Guidance on Control)" ismiyle yayımlanmıştır. Kısaca "CoCo Raporu" olarak da isimlendirilen çalışmada, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye yönelik çeşitli ölçütler ele alınmaktadır.<sup>346</sup> CoCo, kontrolü işletmenin amaçlarına ulaşması için

---

<sup>342</sup> ARZU ALİKADIOĞULLARI, **Türkiye'de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması Maliye Bakanlığı Örneği**, (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta 2011, s.57

<sup>343</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m.,s.102

<sup>344</sup> ALİKADIOĞULLARI, **Türkiye'de Mali Reform...**, s.57

<sup>345</sup> ÇAYIRLI, a.g.e., s:14

<sup>346</sup> **Diğer Kontrol Modelleri**, (Çevrimiçi) [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?p=1143](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1143), (erişim tarihi:09.10.2012)

çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi işletme unsurlarından biri olarak kabul etmiştir.

COSO Modelini oluşturanlara göre, yönetim, işletme amaçlarına ulaşıldığına, yayımlanan mali raporların güvenilirliğine ve yasalara uygun hareket edildiğine dair makul güvence verebiliyorsa iç kontrol etkin olarak değerlendirilebilir. Ancak, bunlar COSO Modelinin iç kontrol tanımında yer alan iç kontrolün amaçlarıdır ve COSO iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesine ilişkin özel ölçütler belirlememiştir. Buna karşılık CoCo, belirli iç kontrol amaçlarını değerlendirmek için kullanılacak yirmi adet özel ölçüt belirlemiş ve bunları dört ana başlıkta toplamıştır. CoCo, söz konusu yirmi ölçütünün iç kontrolün herhangi bir unsurunun değerlendirilmesini sağlayacak her türlü özel amaca uygulanabileceğini savunmaktadır. Ayrıca, CoCo'ya göre kontrolün etkinliği, işletmenin amaçlarına ulaşması konusunda verebileceği makul güvenceyle doğru orantılıdır.

CoCo bu dört grubu, kontrol sürecinin sürekli olduğunu yansıtabilecek şekilde birbirini dairesel olarak takip eden bir süreç olarak değerlendirmektedir. İşletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamak için gerekli yetkinlikteki personel kendine açıkça iletilen yetki ve sorumluluk alanındaki faaliyetleri dürüstlük ve iş ahlâki kurallarına uygun olarak yürütecek ve ortaya çıkan sonuçlar planlarla karşılaştırılarak performans değerlendirmesi yapılacak ve faaliyetlerin daha etkin ve verimli yürütülebilmesi için iç ve dış çevre sürekli araştırılacaktır. Dört başlık altında toplanan yirmi ölçüt aşağıda açıklanmıştır.<sup>347</sup>

---

<sup>347</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.87

### 2.11.3.1.Amaç

İşletmenin yönünü tayin etmektedir. Bu kısımda, işletmenin amaçları, risk yönetimi, planlar ve performans hedefleri bulunmaktadır.<sup>348</sup>

- Amaçlar belirlenmeli ve tüm işletme çalışanlarına iletilmelidir,
- Amaçlara ulaşılmasını engelleyeceği düşünülen bütün önemli iç ve dış riskler belirlenmeli ve incelenmelidir.
- Amaçlara ulaşılmasına destek olacak ve risk yönetimi anlayışını benimseyen yöntemler belirlenmeli; söz konusu yöntemler, çalışanlara kendilerinden ne beklediğini ve özgürlük alanlarını açıkça anlamalarını sağlamak üzere iletilmeli ve uygulanmalıdır,
- Amaçlara ulaşılmasını sağlayacak çabalara öncülük edecek planlar oluşturulmalı ve incelenmelidir,
- Amaçlar ve amaçlarla ilgili planlar, ölçülebilir performans hedeflerini ve göstergelerini içermelidir,<sup>349</sup>

### 2.11.3.2. Bağlılık

İşletmenin kimliğini ve ahlâki değerlerini, insan kaynakları politikalarını, yetki ve sorumlulukları ve karşılıklı güveni kapsamaktadır.<sup>350</sup>

- İlk önce dürüstlük olmak üzere, ahlâki değerler belirlenmeli, çalışanlara iletilmeli ve tüm şirket içinde uygulanmalıdır,
- İnsan kaynakları yöntemleri ve uygulamaları, şirketin ahlâki değerleriyle ve amaçlarıyla uyumlu olmalıdır,
- Kararların doğru kişiler tarafından alınmasını ve faaliyetlerin uygulanmasını sağlamak için yetkiler ve sorumluluklar açıkça tanımlanmalı ve işletmenin amaçlarıyla uyumlu olmalıdır.

<sup>348</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.110

<sup>349</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.88

<sup>350</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.110

- İşletmenin amaçlarına ulaşılmasına yönelik performansı artırmak ve işletme çalışanları arasındaki bilgi alış verişini güçlendirmek için karşılıklı güven ortamı oluşturulmalıdır.<sup>351</sup>

### 2.11.3.3.Yeterlilik

Çalışanların, bilgi sistemlerinin ve kontrol faaliyetlerinin sahip olması gereken nitelikleri belirlemektedir.<sup>352</sup>

- İşletme çalışanlarının, işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olabilmeleri için gerekli bilgi, beceri ve donanıma sahip olmaları gerekir,
- Bilgi iletişim sistemi, firma değerlerini ve amaçlara ulaşılmasını desteklemelidir,
- Çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak yeterlilikte ve gerekli oranda bilgi belirlenmeli ve belirlenen bu bilgiler zamanında çalışanlara iletilmelidir,
- Örgütün farklı birimleri tarafından alınan kararlar ve uygulanan faaliyetler arasında uyum sağlanmalıdır,
- Kontrol faaliyetleri, amaçlar, riskler ve kontrol unsurları arasındaki iç bağlantı dikkate alınmalı ve örgütün bütüncül bir parçası olarak tasarlanmalıdır,<sup>353</sup>

### 2.11.3.4.İzleme ile Öğrenme

Kurumsal gelişmenin ve çevresel değişimin sürekli olarak izlenmesini sağlar. Performansın, bilgi sistemlerinin ve kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesini ve iş takip yöntemlerini içermektedir.<sup>354</sup>

- Amaçların ve kontrollerin gözden geçirilmesi ihtiyacına işaret edecek bilgilerin elde edilebilmesi için iç ve dış çevre izlenmelidir,

---

<sup>351</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.88-89

<sup>352</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.110

<sup>353</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.89

<sup>354</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.110

- Performans gerçekleşmesi, amaçlarda ve planlarda belirlenen hedefler ve göstergelerle karşılaştırılmalıdır,
- Amaçların belirlenmesi ve sistemlerin oluşturulmasında kabul edilen varsayımlar sürekli gözden geçirilmeli ve geçerli olup olmadıkları test edilmelidir,
- İşletmenin amaçları değiştiğinde veya raporlarda hatalar tespit edildiğinde bilgi ihtiyacı ve bilgi sistemleri yeniden değerlendirilmelidir,
- Gerekli değişikliklerin yerine getirilip getirilmediğinin takip edilebilmesi için iş takip yöntemleri geliştirilmelidir,
- İşletme yönetimi, kontrol yapısının etkinliğini belirli aralıklarla değerlendirmeli ve ulaştığı sonuçları ilgili sorumlulara iletmelidir,

CoCo Modeli kontrol yapısına COSO modelinden daha geniş ve ileri görüşlü bir bakış açısıyla yaklaşmaktadır. İç kontrol yapısının etkinliğinin değerlendirilmesi aşamasında eksik kaldığı için eleştirilen COSO Modelinin aksine CoCo Modeli, kontrol yapısının değerlendirilmesi için oldukça pratik ve kolay anlaşılabilir bir çerçeve çizmektedir.<sup>355</sup>

#### **2.11.4. CobiT (Control Objectives for Information Technology) Modeli**

**CobiT, Türkçe karşılığı Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri** olan **Control Objectives for Information and related Technology** kelimelerinin kısaltmasıdır. ISACA (Information Systems Audit and Control Association) ve ITGI (IT Governace Institute) tarafından 1992 yılında geliştirilmiş ve Bilgi Teknolojileri (BT) için en iyi uygulamalar kümesidir. Bir şirkette teknolojinin kullanımından ve BT yönetimi ile kontrol geliştirmekten oluşan faydayı en üst seviyeye çıkarmaya yardım etmesi için yöneticilere, denetçilere ve BT kullanıcılarına genel olarak kabul görmüş ölçüleri, göstergeleri, süreçleri ve en iyi uygulamaları sağlar. CobiT'in hedefi; bilişim teknolojileri yönetim modeli olmaktır.<sup>356</sup>

<sup>355</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.90

<sup>356</sup> Türkiye Bilişim Derneği, **TBD KAMU-BİB, Kamu Bilişim Platformu X, Bilgi ve İletişim Teknolojileri İçin Kontrol Hedefleri (CobiT - Control Objectives For Information And Related Technology) Sürüm 1.0, 1.** Çalışma Grubu, Nisan 2008, s.7



CobiT, Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACA) tarafından bir denetim aracı olarak tasarlanmıştır fakat bilgi işlem ve iş yönetiminde de kullanılan bir araçtır.<sup>357</sup> Bu nedenle işletmenin yönetiminden bilişim teknolojileri çalışanlarına kadar kurum içi ve kurum dışında, kurumun varlığı ve sağlıklı faaliyet göstermesi konularında risk üstlenen çeşitli kesimlere de fayda sağlama amacını da yerine getirmeyi hedeflemektedir.<sup>358</sup> CobiT, işletmelerin kullanmış oldukları yazılımlardan kaynaklanan kontrol etme hedefiyle geliştirilmiştir. Sistemin etkin çalışma sorumluluğu işletme yöneticilerine aittir. Bağımsız denetçiler ve i denetçilerde işletmeden sorumludur. Sistemin kapsadığı alan işletmenin bilgi işlem teknolojisiyle birlikte tüm işletmedir ve güvenilir mali raporlamayı, faaliyet etkinliğini, mevzuata uygunluğu ve bilgilerin gizliliğini sağlamayı amaçlar.<sup>359</sup>

CobiT'in ilk sürümü (versiyonu) 1996 yılında yayımlanmıştır. Amacı; işletme yöneticileri ve denetçilerin günlük kullanımı için geçerli, güncel, uluslararası genel kabul görmüş BT amaçlarını araştırmak, geliştirmek ve teşvik etmektir. İkinci sürümü 1998 yılında yayımlanmış ve ikinci sürümüne "Yönetim Rehberi" eklenmiştir.<sup>360</sup> Yönetim Rehberi; Olgunlaşma modellerini kullanarak, BT süreci performanslarının nasıl değerlendirileceğine ve geliştirileceğine rehberlik eder, özellikle performans ölçümleri, BT kontrolü belirgin özellikleri, farkında olma durumu ve kıyaslama gibi konulara yoğunlaşarak sürekli ve geleceğe yönelik öz-değerlendirme kontrolünü yönetim eğilimli olarak sunmaktadır.<sup>361</sup> 2007 yılında dördüncü sürümü yayımlanmıştır. Dördüncü sürümünde yapılan temel değeriklikler aşağıdaki gibidir.

- Olgunluk modeli için destek,
- Amaçların basitleştirilmiş tarifi,
- İş, BT hedefleri ve BT süreçleri arasındaki çift yönlü ilişkileri ve süreçleri basamaklandırmak,

---

<sup>357</sup> Vildan UZUNAY, **COBIT ((Control Objectives for Information and related Technology)**, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara 2007, s.3, (evrimii) [http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4045\\_cobitpdf.pdf?0](http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4045_cobitpdf.pdf?0), (erişim tarihi:07.10.2012)

<sup>358</sup> Türkiye Bilişim Derneği, a.g.e., s.7

<sup>359</sup> Kadir DABBAĞOĞLU, **İ Kontrol Sistemi**, Mali özüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, Temmuz-Ağustos 2007, S.82, s:162

<sup>360</sup> Türkiye Bilişim Derneği, a.g.e., s.7

<sup>361</sup> Ömer YURDAKUL, **Denetim, Güvence ve Kontrol Uzmanlarının BT Standartları, Rehberleri, Araçları ve Teknikleri**, eviri, ISACA, 2010, s.6, (evrimii) [www.isaca.org/Knowledge.../Standards-for-IS-Auditing-Turkish.pdf](http://www.isaca.org/Knowledge.../Standards-for-IS-Auditing-Turkish.pdf), (erişim tarihi: 07.10.2012)

CobiT'in uygulamaya geçirilmesinin yönetsel amaçları şunlardır:

- **Varlıkların Korunması:** Sadece BT Denetiminin değil, her türlü denetimin en temel amacı işletmenin varlıklarının korunmasıdır. Varlıkların korunması amacı sadece koruma ile ilgili gereksinimleri yerine getirmek değil, bu varlıkların araştırılması, seçimi, değerlendirmesi, elde edilmesi ve kullanıma sokulması gibi varlıkla ilgili her aşamada kullanılan kaynakların (mali kaynaklar, insan gücü, zaman...) kaybını da önlemek anlamına gelmektedir.
- **Bilginin Doğruluk ve Bütünlüğü:** Bilginin tam, hatasız veya bozuk olmaması, doğru olarak ele alınması, doğru saklanması ve gerçek dünya ile uyum göstermesi anlamını ifade etmektedir. Ayrıca verilerin bozulmamış; doğru ve tam kodlanmış ve doğru ve tam geçişinin yapılmış olduğunu belirlemek gerekmektedir.
- **Etkinlik Denetimi**
- **Verimlilik Denetimi**<sup>362</sup>

CobiT Modeli, dört ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar;

- Planla ve organize et,
- Tedarik ve uygulama,
- Teslimat ve destek,
- İzle ve değerlendir,

CobiT, başarıyla ve gerektiği gibi uygulanırsa, işletmenin hedeflerine en etkin ve yanlışsız biçimde ulaşmasına yardımcı olacak bir kontrol modelidir.<sup>363</sup>

### 2.11.5.eSAC (Electronic System Assurance and Control) Modeli

İç denetçilerin, işletmelerdeki teknolojik değişikliklerden kaynaklanan riskleri anlamaları gerekmektedir. İç denetçiler tarafından bu risklerin anlaşılması ve üst yönetime bilgi verebilmesi için eSAC modeli oluşturulmuştur. Bu model işletmelerde

---

<sup>362</sup> Eliza Natasa ARTİNYAN, **CobiT Çerçevesi**, Deloitte, s.4, (Çevrimiçi) <http://www.denetimnet.net>, (erişim tarihi: 07.10.2012)

<sup>363</sup> UZUNAY, a.g.e., s.17

bilgisayar ortamlarında yapılan işlemlere bağlı olarak ortaya çıkan riskleri en aza indirmek için çıkarılmıştır.<sup>364</sup> eSAC Modelinin en önemli amacı, işletmelerin faaliyet gösterdikleri teknolojik ortamlarda güvenli bir şekilde faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla bu teknolojik ortamlarda yönetim ve denetim yapılmasıdır.

eSAC Modelinin temel özellikleri şunlardır:<sup>365</sup>

- Sistemi kullananlar haftada 7 gün, günde 24 saat, yılda 365 gün gerektiğinde destek işlemleri alabilirler,
- Sistem tüm işlemlerin güvenilir ve zamanında tamamlanmasını sağlayarak bütün kullanıcıları tatmin eder,
- Sistem kullanıcı ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılamak için gerekli imkanları ve kolaylığı sağlar.
- Sistem mantıksal ve fiziksel güvenlik kontrolleri için yetkili kişilerin erişimini sağlar, sunuculara, uygulamalara ve işletmelerin bilgi varlıklarına yetkisiz kişilerin erişimini engeller.
- Sistemde yapılan işlemler doğru, eksiksiz ve hesap verilebilir biçimdedir.

eSAC Modeli aynı zamanda güvence sağlamayı mümkün kılan yapı taşlarını, yani, insanlar, teknoloji, süreçler, yatırım ve iletişimi bünyesinde barındırmaktadır.

Sistemin kurulmasından yöneticiler, etkin bir şekilde çalıştırılmasından ise iç denetçiler sorumludur. Sistemin kapsama alanı işletmelerin bilgi işlem teknolojileridir ve sistem güvenilir mali raporlamayı, faaliyet etkinliğini, mevzuata uygunluğu sağlamayı amaçlar.<sup>366</sup> COSO ve eSAC modelleri arasında amaç yönünden hiçbir farklılık yoktur. Her iki sisteminde amacı; güvenilir mali raporlama, faaliyetlerde etkinlik, yasa ve yönetmeliklere uygunluktur.<sup>367</sup>

---

<sup>364</sup> Tamer AKSOY, a.g.m., s.144

<sup>365</sup> **Meet eSAC, IIA's New Model for Technology Audits | AccountingW** (Çevrimiçi)  
<http://www.accountingweb.com/topic/meet-esac-iias-new-model-technology-audits>,  
(erişim tarihi:02.12.2012)

<sup>366</sup> DABBAĞOĞLU, a.g.m., s.111

<sup>367</sup> Orhan AKIŞIK, **İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005, s.92

### 2.11.6.WebTrust ve SysTrust (System Trust) Modeli

İnternet üzerinden yapılan işlemlerin çok hızlı bir şekilde artması sonucunda dijital ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamak üzere Amerika ve Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüleri (AICPA ve CICA) birlikte WebTurst güvence hizmetlerini oluşturdular. WebTrust hizmeti vermek için AICPA'dan yetki alan denetim firmaları, elektronik WebTrust mührüyle onaylayarak web sitesi kullanıcılarına güvence vermektedir. Bu mühür, web sitesinin sahibinin işletmecilik uygulamaları, işlemlerin dürüstlüğü ve bilgi süreçlerine ilişkin olarak belirlenmiş kurallara uyduğuna dair güvence vermektedir. WebTrust bir onaylama hizmetidir ve WebTrust mührü elektronik ticaret uygulamalarının açıklanmasıyla ilgili yönetim iddialarına ilişkin denetçi raporunun sembolik gösterimidir. WebTrust hizmetleri, tüketicilerle işletmeler arasındaki elektronik ticaretle ilgili en iyi uygulamaları ve elektronik işletmecilik çözümlerini içermektedir.<sup>368</sup>

SysTrust Modeli de WebTrust modelinde olduğu gibi dijital ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamayı hedeflemektedir. SysTrust Modeli AICPA ve CICA'nın ortaklaşa hazırladıkları bir güvenlik sistemidir.<sup>369</sup> Sistemin kurulmasından yöneticiler, etkin çalıştırılmasından ise bağımsız dış denetçiler sorumludur.<sup>370</sup> Bu sistemin kapsama alanı işletmelerin bilgi sistemleridir.<sup>371</sup> SysTrust modelinin iki farklı amacı vardır. Bunlar; güvenilir mali raporlama ve yönetimin konulan hedeflere ulaşmasındaki başarı derecesidir.<sup>372</sup>

WebTrust Modeli esas olarak bir web sitesini kullanan üçüncü şahıslara güvence vermeyi amaçlarken, SysTrust Modeliyse işletme yönetimine, yönetim kuruluna ve üçüncü şahıslara eş zamanlı bilgi üretmede kullanılan bilgi sistemlerinin güvenilirliğine dair güvence vermeyi amaçlamaktadır.<sup>373</sup>

---

<sup>368</sup> GÜREDİN, a.g.e., s.7

<sup>369</sup> Seval Kardeş SELİMOĞLU, **Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi**, s.12, (Çevrimiçi) archive.ismmmo.org.tr/docs/.../11 (erişim tarihi:25.11.2012)

<sup>370</sup> ALAGÖZ, a.g.m., s.102

<sup>371</sup> DABBAĞOĞLU, a.g.m., s.111

<sup>372</sup> AKIŞIK, a.g.m., s.92

<sup>373</sup> GÜREDİN, a.g.e., s.8

**Tablo 5. WebTrust ve SysTrust Hizmetlerine İlişkin Kurallar<sup>374</sup>**

<b>Güvenlik İlkeleri</b>	<b>Güvencenin Tanımı</b>
Çevrimiçi gizliliği	Bir web sitesinin sosyal sigorta numarası gibi bireylerce sağlanan kişisel bilgilerin gizliliğini koruduğuna dair güvence sağlar.
Güvenlik	Bir web sitesinin sistemine erişimin ve bilgilerin yetkili kişiler ile sınırlı olduğuna dair güvence sağlar.
İşletmecilik uygulamaları ve işlemlerin dürüstlüğü	Elektronik ticaret işlemlerinin eksiksiz ve doğru olarak yapıldığına dair güvence sağlar.
Kullanılabilirlik	E-ticaret sistemlerinin ve bilgilerin kullanıcıların ihtiyaç duydukları zaman onlar tarafından kullanılabilir olmalarına dair güvence sağlar.
Gizlilik	Gizli olması istenen bilgilerin gizliliğinin korunduğuna dair güvence sağlar.
Onama Makamları (Sadece WebTrust)	Elektronik işlemleri onaylama sorumluluğu olan yetkili makam veya bilirkişilerce kullanılan kontrollerin uygunluğuna ve etkinliğine dair güvence sağlar.

Kaynak: Ersin GÜREDİN, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010:8

### **2.11.7.Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1978 yılında "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" adlı rapor yayımlanmış ve iç kontrol konusu geniş bir biçimde ele alınmıştır. Bu raporda iç denetimin faaliyet alanının, işletmelerin iç kontrol yapısının etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu belirtilmiştir. Aralık 1983'de ise iç denetçilere iç kontrol konusunda kılavuzluk etmesi amacıyla "İç Denetçi" adlı çalışmayı yayımlamıştır. Çalışmada iç kontrol konusunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Kontrol belirli amaçlara ulaşılması, ihtimalini artırmak için yönetimin yapmış olduğu bir faaliyettir.
- Kontrol, yönetimin planlaması, örgütlemesi ve yönlendirmesi ile meydana gelir.
- Kontrol, genel bir terim olup, idari kontrol, yönetim kontrolü ve iç kontrol gibi çeşitleri vardır.

<sup>374</sup> GÜREDİN, a.g.e., s.8

- Kontrol sistemi bir işletmede kavramsal olarak vardır. Yani, amaçlarını başarmak için kontrol sistemi işletmede kullanılan sistemlerle bütünleşmiştir.
- Yönetim planları, örgütlenme ve faaliyetler, belirli amaçların başarılmasını sağlayacak şekilde olmalıdır. Dolayısıyla kontroller, önleyici, tespit edici ya da düzeltici tarzda olabilir. Bu tür kontroller hem yönetsel kontroller hem de muhasebe kontrolleri için uygundur.
- İç denetim, amaçlara ulaşmada uygun bir güvenin olup olmadığını belirlemek için planlama, örgütlenme ve yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve incelenmesidir.<sup>375</sup>

İç Denetçiler Enstitüsü 1999 yılında iç kontrolün tanımını şu şekilde yapmıştır:

*"İç kontrol işletme yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin, mali tablolarda güvenilirliğin sağlanması, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uyulması, bütçenin uygulanması ve şirket faaliyetlerinde devamlılığın sağlanması konularında makul güvence sağlayan şirket yönetiminin önemli bir parçasıdır."*<sup>376</sup>

#### **2.11.8.Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

SEC'in iç kontrole ilişkin düzenlemeleri diğer kontrollere oranla daha sınırlıdır. SEC tarafından yayımlanan Sarbanes Oxley Yasasında (**Yatırımcıyı Koruma Yasası**) iç kontrole ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Yatırımcıyı Koruma Yasasında; yatırımcıların daha doğru bilgilendirilmesini sağlamak, yatırımcıların haklarını korumak, bu noktada şirket yönetiminin sorumluluğunu artırmak, denetim komitesinin gözetim ve denetim sorumluluğunu geliştirmek ve denetçilerin şirket yönetiminden bağımsızlığını sağlamak gibi amaçlar edinmiştir. İlgili yasada iç kontrol yapısını kurma ve etkinliğini sağlama görevi üst yöneticilere verilmiştir. Yöneticiler mali tabloları kamuoyuna açıklamadan 90 gün önce iç kontrol yapısının etkinliğini değerlendirmeli ve ulaştıkları

<sup>375</sup> Dana R. HERMANSON and Heather M. HERMANSON, **The Internal Control Paradox: What Every Manager Should Know**, Review of Business, Volume:16, Issue:2, 1994.s.29

<sup>376</sup> UYAR, **UFRS Uygulamalarında...**, s.39

sonucu kamuoyuna açıklamalıdır. Ayrıca yöneticiler iç kontrol yapısında var olan ve işletmeyi etkileyebilecek olan durumları ve iç kontrol sistemindeki önemli zayıflıkları denetçilere bildirmek zorundadırlar.<sup>377</sup>

Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonuna göre iç kontrol yapısı, mali bilgilerin güvenilirliğini ve mali bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasını sağlamaya yöneliktir.<sup>378</sup>

### **2.11.9.Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Kurulduğu 1953 yılından itibaren denetim mesleğinin geliştirilmesi ve yüksek denetim makamlarının güçlendirilmesi amacıyla çaba gösteren INTOSAI, 1977 yılında Lima Deklarasyonunu yayımlayarak yüksek denetim alanında dönüm noktası olacak bir adım atmıştır. Bu deklarasyonda yüksek denetim makamları ile yüksek denetim görevinde bulunan denetçilerin sahip olması gereken temel standartları ortaya koymuştur.

1992 yılında ise yüksek denetleme kurumlarının ihtiyaçlarını da karşılamak amacıyla INTOSAI Denetim Standartları revize edilmiştir.<sup>379</sup> 2001 yılında Seul'de düzenlenen 17. INTOSAI toplantısında, 1992 yılında revize edilen denetim standartları rehberinin **son gelişmeler ışığında ve COSO tarafından yayımlanan "İç kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu"na uyumlu şekilde güncellenmesine karar verilmiştir.** INTOSAI İç Kontrol Standartları Komitesi, kamu sektörünün sosyal ve politik amaçlara odaklanması, kamu fonlarının ve bütçe döngüsünün önemi, kamuda başarı ölçümünün karışık olması ve oldukça geniş bir kitleye hesap verme sorumluluğu gibi niteliksel özellikleri dikkate alarak **"Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi"** (Guidelines for Internal Control Standarts for the Public Sector)'ni hazırlamıştır. Söz

<sup>377</sup> UYAR, UFRS Uygulamalarında..., s.40-41

<sup>378</sup> AKIŞIK, a.g.m., s.93

<sup>379</sup> Ömer KÖSE, **Yüksek Denetim Dünyasından Haberler**, Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları, Sayıştay Dergisi, S.71, Ekim-Aralık 2008, s.112

konusu bu rehber 2004 yılında Brüksel’de yapılan komite toplantısında kabul edilmiştir.<sup>380</sup>

Kamu sektöründe hile ve rüşvetin önlenmesi büyük önem taşımaktadır. Kamuda çalışan görevliler kamu hizmetlerini hakkaniyet ölçüleri içinde yerine getirmeli ve kamu kaynaklarını etkin bir biçimde yönetmelidir. Bundan dolayı kamu ahlâkı iyi yönetimin temel taşıdır ve kamu güvenini kazanmak içinde ilk şarttır. Kamu sektöründeki kaynakların büyük bir bölümü halktan toplanan vergilerle karşılandığı için, kaynakların kamu yararına ve tutumlu bir biçimde kullanılması gerekmektedir.

Kamu sektörüne özgü olarak bütçe muhasebesi nakit olarak çalışmaktadır. Bu yöntem, kaynakların elde edilmesi, kullanılması ve elden çıkarılmasına ilişkin olarak güncel bilgiler vermekte yetersiz kalmakta ve bu yöntemde kaynaklar zarar görmeye daha açık hale gelmektedir. Bu sebeple, INTOSAI Kontrol Standartları Rehberinde kamu kaynaklarının korunması önemli bir iç kontrol amacı olarak ele alınmıştır.

Kamu kurum ve kuruluşlarında bilgi sistemlerinin yaygın olarak kullanılmaya başlamasıyla birlikte bilgi teknolojileri kontrolleri büyük önem kazanmıştır. Yeni yayımlanan rehberde, bilgi teknolojileri kontrolleri, diğer kontrol bileşenlerinin hepsini kesen kontrol faaliyetlerinden biri sayılmaktadır.<sup>381</sup>

INTOSAI’ye göre iç kontrol yapısı; kurumun yöneticileri ve çalışanları tarafından etkilenen, risklerle başa çıkmak için tasarlanan ve kurumun amaçlarına ulaşması için makul bir güvence sağlayan birbiriyle bağlantılı bir süreçtir. İç kontrol yapısı, kurumun aşağıdaki hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiştir.

Bu hedefler;

- İşletmenin işlevine uygun olarak, düzenli, iktisadi, verimli ve etken faaliyetler ile kaliteli ürün ve hizmetlerin gerçekleştirilmesi,
- İsraftan, suistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması,

---

<sup>380</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.109

<sup>381</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.100-101



- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetim tarafından verilen talimatlara uyulması,
- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması olmak üzere tanımlanmaktadır.<sup>382</sup>

Kamu hizmeti veren kurumların ve bu kurumlarda çalışanların kullandıkları kamu kaynaklarına, tarafsızlıklarına ve performanslarına yönelik aldıkları bütün kararlara ve eylemlere ilişkin hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır. Hesap verme sorumluluğu, güvenilir ve uygun bir şekilde hem mali hem de mali olmayan bilgilerin ve raporların hazırlanarak zamanında ilgililere açıklanması yoluyla yerine getirilmektedir. Mali olmayan bilgiler, iç kontrolün, yöntemlerin ve faaliyetlerin ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğine ilişkin bilgileri içerebilmektedir.

Kamu kurumlarında yapılan bütün harcamalar yasalara uygun olarak yerine getirilmelidir. Tüm kamu kurumları için bütçe kanunu, uluslararası sözleşmeler, muhasebe standartları, çevre koruma düzenlemeleri, vergi kanunları gibi bağlayıcı nitelikte düzenlemeler bulunmaktadır.<sup>383</sup>

INTOSAI tarafından ele alınan İç Kontrol Yapısının Genel Standartları;

- Makul güvence,
- Destekleyici tutum,
- Dürüstlük ve yeterlilik,
- Kontrol hedefleri,
- Kontrollerin gözetimi,

üzerine odaklanmıştır. Bu standartların tanımlanmasına yardımcı olacak daha ayrıntılı standartlarsa;

---

<sup>382</sup> Sumru TÜMER, **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Nasıl Oluşturulur?**, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları 27, Poyraz Ofset, Ankara: Poyraz Ofset, 2010, s.38-39

<sup>383</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.102-103

- Belgeleme,
  - İşlemlerin anında ve uygun kaydı,
  - İşlemlerin onaydan geçirilmesi ve görevlerin ayrılması,
  - Gözetim,
  - Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma ve sorumluluk ,
- olmak üzere açıklanmıştır.<sup>384</sup>

#### **2.11.9.1. Makul Güvence<sup>385</sup>**

Makul güvence; belli maliyet, fayda ve risk koşullarında tatmin edici güvenilirlik anlamına gelmektedir. İç kontrol yapısı işletmenin temel hedeflerinin gerçekleşeceğine dair makul bir güvence sağlamalıdır. Yöneticiler tarafından ne kadar makul güvencenin yeterli olacağı belirlenirken:

- Faaliyetlerin yapısından kaynaklanan riskleri ve kabul edilebilir risk derecelerini tanımlamalı,
- Riskler, nicelik ve nitelikleri yönünden değerlendirilmeli,

İç kontrolün maliyeti sağlanan faydayı aşmamalıdır. Yöneticiler; riskleri kabul edilebilir düzeylere indirerek faydası maliyetinden yüksek kontroller tasarlamalıdır. Bunun için yöneticilerin ulaşılması gereken hedefleri iyice kavramaları gerekmektedir. Faaliyetlerin belli bir alanında aşırı kontrollere gidilmesi diğer faaliyetleri olumsuz şekilde etkileyebilir.

#### **2.11.9.2. Destekleyici Tutum**

Yöneticiler ve çalışanlar iç kontrol konusunda daima olumlu ve destekleyici bir davranış içerisinde bulunmalı ve bunu da açıkça göstermelidirler. İç kontrol konusunda üst yönetimin takınmış olduğu tavır kurumun tüm faaliyetlerine yansıdığı için bunun çalışanlara hissettirilmesi son derece önemlidir. Yönetim tarafından desteklenen bir iç

---

<sup>384</sup> TÜMER, a.g.e., s.38-39

<sup>385</sup> SALTİK, **İç Kontrol Standartları**, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe..., s.29-31

kontrol yapısı, performans kalitesini ve dolayısıyla iç kontrollerin etkinliğini etkileyecektir.

### **2.11.9.3. Dürüstlük ve Yeterlilik**

Yöneticiler ve çalışanlar kişisel ve mesleki açılarından dürüst olmalı ve yeterli iç kontrol yapısının kurulmasının, uygulanmasının ve sürdürülmesinin önemini kavramalı, iç kontrollerin genel hedeflerinin gerçekleşmesine imkan verecek şekilde yeterli bir düzeye sahip olmalıdır.

Kurumdaki yöneticiler ve personel;

- Kişisel ve mesleki dürüstlüğü ve ahlâki değerleri,
- Etkin ve verimli bir performans sağlamak için gerekli beceri düzeyini,
- Sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmek için iç kontroller hakkında yeterli anlayışı,

muhafaza etmeli ve göstermelidirler.

### **2.11.9.4. Kontrol Hedefleri**

Kurum hedefleri için özel kontrol hedefleri belirlenmelidir. Belirlenen bu kontroller hedeflere uygun, eksiksiz ve makul olmalı ve kurumun bütün örgütsel amaçlarıyla uyum içinde bulunmalıdır.

Hedefler, yönetim tarafından ulaşılmak istenen olumlu sonuçlar veya yönetimin kaçınacağı istenmeyen durumlardır. Bu hedefler, iç kontrolün genel amaçlarıyla tutarlı olarak her faaliyete uygun düşecek şekilde oluşturulmalıdır.

### **2.11.9.5. Kontrol Gözetimi**

Yöneticiler çalışmalarını sürekli olarak gözden geçirmeli ve düzenli, iktisadi, etkin ve etkili olmayan bulgularla karşılaştıklarında gerekli önlemleri almalıdırlar. Gözetim iç kontrollerin istenilen sonuçlara ulaşmasını sağlamaktadır. Gözetim, mevcut

kontrol yöntemleriyle bütünleşmeli ve kurumun amaçlarının gerçekleştirilmesini sağlamalıdır.

INTOSAI Rehberinde yer alan iç kontrol unsurları, COSO Modeliyle örtüştüğü ve daha önce anlatıldığı için tekrara sebebiyet vermemek amacıyla INTOSAI Rehberinde yer alan İç Kontrol Unsurlarına Ek-I'de ayrıca yer verilmiştir.

#### **2.11.10.Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Amerika Birleşik Devletlerinde muhasebeciler özel ve kamu muhasebecileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Özel muhasebeciler işletmelerde, vakıflarda, derneklerde, sosyal yardım kuruluşlarında, eğitim kurumlarında ve hatta devlet dairelerinde bir işverene bağlı olarak muhasebecilik mesleğini yürütenlerdir.

Kamu muhasebecileriye kamuya hizmet veren ve yaptığı işin karşılığında ücret değil serbest meslek kazancı elde edenlerdir. Kamu muhasebecilerin görevi bağımsız denetim, vergi planlaması ve yönetim danışmanlığı yapmaktır. Belirli mesleki gereklilikleri yerine getiren kamu muhasebecilerine yetki belgeli kamu muhasebecileri unvanı verilir. AICPA ilk kez 1887 yılında "Amerika Kamu Muhasebecileri Birliği" adıyla kurulmuş daha sonra "Amerika Muhasebeciler Enstitüsü" olarak anılmış ve nihayet 1957 yılında bugünkü ismini almıştır.<sup>386</sup>

AICPA 1947 yılında "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını (GKGDS)" yayımlamıştır. 1978 yılında ise "İç Kontrole İlişkin Özel Danışma Komitesi Tavsiye Raporu"nu yayımlamış ve bu raporda yer alan tavsiye niteliğindeki ilkeler oldukça kabul görmüştür.

AICPA Denetim Standartları Kurulu (ASB), 1988 yılında hata ve hilelerin tespit edilmesi ve raporlanmasında denetimin sorumluluğunun artmasını, denetçiler ve denetim kurulları arasındaki iletişimin güçlenmesini ve yöneticilerin ve denetçilerin

---

<sup>386</sup> İBİŞ ve ÇATIĞKAŞ, a.g.m., s.107

mali tablolar üzerindeki sorumluluğunu açıkça ortaya koyan denetim raporlarının yayımlanmasını sağlayacak yeni denetim standartları ortaya koymuştur.<sup>387</sup>

Muhasebe ve denetim konularında düzenleyici bir meslek örgütü olan AICPA 1990 yılında 55 no'lu standardı yayımlamıştır. Bu standart, iç kontrol kavramını geniş bir biçimde ele almakta ve bağımsız dış denetim sürecinde denetçinin iç kontrolü tanıması ve değerlendirmesine ilişkin sorumluluklarını artırmaktadır. 55 no'lu standart iç kontrolü şu şekilde tanımlamaktadır: Bir işletmenin iç kontrol yapısı, işletmenin özel amaçlarının başarılmasında uygun bir güveni sağlamak için belirlenen politikalar ve yöntemlerden oluşur.

55 no'lu standarda göre iç kontrol yapısının elemanları, kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol yordamlarını kapsamaktadır.<sup>388</sup> 55 no'lu standardın kapsamı daha sonra 78 no'lu standartla büyük oranda değiştirilmiştir. 78 no'lu standart COSO'nun iç kontrol tanımını aynen benimsemiştir. 78 no'lu standarda göre iç kontrol aşağıdaki gibi sınıflandırılan amaçlara ulaşılmasını sağlamak için yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve çalışanları tarafından etkilenen bir süreçtir.

- Mali raporlamanın güvenilirliği
- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği
- Yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk<sup>389</sup>

#### **2.11.11.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

IFAC dünyada uluslararası muhasebe uygulamalarına yön veren en önemli muhasebecilik meslek örgütlerinden birisidir. 1977 yılında kurulan IFAC muhasebeciler için meslek ahlâkı, Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Eğitim Standartları, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları geliştirmekte ve yayımlamaktadır.<sup>390</sup>

---

<sup>387</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.11

<sup>388</sup> UZAY, *İşletmelerde İç Kontrol...*,s:11-12

<sup>389</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.107-108

<sup>390</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.105

IFAC tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) risklerin belirlenmesi ve iç kontrole yöneliktir. UDS’de COSO’da yapılan iç kontrol tanımına benzer bir tanım yapılmış ve denetçilerin etkin bir denetim faaliyetini yerine getirebilmeleri için iç kontrol sistemini çok iyi bir şekilde anlamaları gerektiğinin altı çizilmiştir.<sup>391</sup> Standartta yer alan düzenlemelerden bazıları aşağıdaki gibidir:

- Giriş
- Doğal risk
- Muhasebe ve iç kontrol sistemleri
- Kontrol riski
- Doğal ve kontrol risklerinin değerlendirilmesindeki ilişki
- Tespit riski
- Küçük ölçekli işletmelerde denetim riski
- İç kontrol eksikliklerinin bildirilmesi<sup>392</sup>

#### **2.11.12. Sarbanes-Oxley Yasasına (Yatırımcıyı Koruma Yasası) Göre İç Kontrol**

Enron skandalından sonra yatırımcıların sermaye piyasasına olan güvenleri büyük oranda sarsılmıştır. ABD’de yatırımcıların aleyhine oluşan bu olumsuzluk ortamını iyileştirmek ve sermaye piyasasına olan güveni yeniden artırmak amacıyla çalışmalar başlamıştır. Senatör Sarbanes Oxley tarafından hazırlanan yasa Temmuz 2002’de kabul edilmiş ve Yatırımcıyı Koruma Yasası olarak yayımlanmıştır.<sup>393</sup> Yasa ABD Sermaye Piyasaları Kurulu’na kayıtlı şirketlerin, mali raporlama üzerindeki iç kontrollerinin etkinliğini değerlendirmek üzere bir iç kontrol sistemi oluşturmalarını tavsiye etmektedir.<sup>394</sup> Yatırımcıyı Koruma Yasası, halka açılmış olan şirketlerle, onları denetleyen denetim şirketlerini ve bu görevlerde çalışanları ilgilendirmektedir. Aynı

---

<sup>391</sup> UYAR, *UFRS Uygulamalarında...*, s:41

<sup>392</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.108

<sup>393</sup> UYAR, *Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması*, s.15

<sup>394</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.108

zamanda bu yasa denetlenen şirketlerde çalışan muhasebecileri ve iç denetçileri de ilgilendirmektedir.<sup>395</sup>

Bağımsız denetim şirketleri tarafından denetlenen şirketlerde karşılaşılan yolsuzluk, suistimal ve hilelerin düzeltilmesi ve denetçi şirketlerin toplumsal sorumluluklarının bilincinde olarak hareket etmelerini sağlamak amacıyla ve yolsuzlukların, denetim sistemindeki suistimal ve hilelerin, kamuoyunda gördüğü tepkiye karşılık Yatırımcıyı Koruma Yasası 2002 yılında ABD Kongresi'nde kabul edilmiştir. Bütün bu nedenlerin yanı sıra mevcut genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin farklı yorumlara yol açması ve yetersiz kalması sebebiyle bu yasayla muhasebe ilkelerinin tekrar düzenlenmesine ihtiyaç duyulmuştur.<sup>396</sup>

Yasaya ihtiyaç duyulmasının nedenlerinden biri de denetim yapısında yaşanan sıkıntılardır. Denetimin başarısız olmasına neden olan unsurlar şu şekilde sıralanabilir:<sup>397</sup>

- Kötü niyetli olmayan ancak bireysel hataların neden olduğu denetçi hataları,
- Denetçi hileleri,
- Mali çıkarılardan kaynaklanan aşırı nüfuz,
- Kişisel denetçi-müşteri ilişkisinden kaynaklanan sorunlar,

Yatırımcıyı Koruma Yasası'nın amacı, "kamunun otoritesini, denetim mesleği ve şirketin üst düzey yöneticileri üzerinde, yatırımcılar lehine artırmaktır." şeklinde ifade edilebilir. Bu amaçla, bağımsız bir üst kurula ihtiyaç duyulmuş ve kurulun faaliyetleri yasayla belirlenen hükümler doğrultusunda genişletilmiştir. Ayrıca

---

<sup>395</sup> Ayça Zeynep SÜER, **Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler**, s.6 (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, (erişim tarihi:21.11.2012)

<sup>396</sup> Füsün GÖKALP, **Genel Hatları İle Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi**, Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, C:5, No:14, Ekim 2005,s.108

<sup>397</sup> Aslan Savaş DEMİRCAN, **Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri**, (Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne, Mart 2007, s.45

sorumluluklarını yerine getirmeyen şirket yöneticilerine de ağır cezai yaptırımlar söz konusudur.<sup>398</sup>

Yatırımcıyı Koruma Yasası'nın bir diğer amacı da "Sermaye piyasalarında işlem gören şirketlere ilişkin kurumsal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin artırılması suretiyle yatırımcıların korunmasıdır. Bu yasa da yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güveninin yeniden sağlanması düşüncesi ilk sıradadır."<sup>399</sup>

Yatırımcıyı Koruma Yasası, kurumsal yönetime ve kamunun aydınlatılmasına ilişkin beklentileri oldukça yükseltmiştir. Günümüzde birçok şirket gönüllü olarak yasanın emredici olmayan hükümlerini yerine getirmektedir.<sup>400</sup>

Yatırımcıyı Koruma Yasası yayımlanırken genel olarak aşağıdaki konular hedeflenmiştir:

- Şirketlerdeki kurumsal yönetimin güçlendirilmesi,
- Kurumsal yönetime etki eden unsurlarla şirket ilişkilerinin yeniden tanımlanması,
- Söz konusu bu ilişkilerde şeffaflığın sağlanması,
- Kamuoyunun daha güvenilir bir biçimde aydınlatılması ve bilgilendirilmesi,
- Denetimdeki etkinliğin artırılması amacıyla denetçinin bağımsızlığının sağlanması,
- İç kontrol sisteminin daha etkin bir şekilde çalışmasının sağlanması,<sup>401</sup>

Yatırımcıyı Koruma Yasası'nın getirmiş olduğu hükümlerden, yönetim kurulu, üst yönetim, bağımsız denetçiler, kanun koyucu otoriteler, kurumsal yatırımcılar, bireysel yatırımcılar olmak üzere bir çok kesim etkilenmiştir.<sup>402</sup>

---

<sup>398</sup> DEMİRCAN, a.g.e., s.46

<sup>399</sup> SÜER, a.g.m.,s.74

<sup>400</sup> DEMİRCAN, a.g.e., s.46

<sup>401</sup> ÇATIKKAŞ, OKUR ve BALKAN, a.g.e., s.35

<sup>402</sup> TÜRMOB, **Sarbanes-Oxley Yasası (2)**, Bilanço Dergisi, Ocak 2003, s.18-19



Yatırımcıyı Koruma Yasası ile getirilen düzenlemeler aşağıdaki gibi ana başlıklar altında toplanabilir:<sup>403</sup>

- Halka Açık İşletmeler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (HAİMGK) etkinliği,
- Denetim kuruluyla ilgili yeni görevler,
- Yeni cezalar ve çıkar sahiplerinin korunması,
- Denetçi danışmanlığının kısıtlanması,

### **2.11.12.1. Halka Açık İşletmeler Muhasebe Gözetim Kurulu (HAİMGK)**

Muhasebe Gözetim Kurulu'nun oluşturulma amacı; yatırımcıların çıkarlarının korunması, hisse senetleri sermaye piyasalarında işlem gören şirketler için bilgi sağlayıcı, doğru, güvenilir ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanması konularında kamu çıkarlarının güçlendirilmesidir.<sup>404</sup>

Muhasebe Gözetim Kurulu, denetim sektörü üzerinde, kamunun düzenleyici ve denetleyici bir eli gibidir. Kurul, ihtiyaç duyulması halinde muhasebe standartlarına ilişkin olarak yeni düzenlemeler yapma yetkisine sahiptir. Bu yetki kurula verilen önemin ve kuruldan beklenen görevlerin ne derece önemli olduğunun bir göstergesidir. Yatırımcıyı Koruma Yasası'nın en kapsamlı düzenlemesi, halka açık işletmeleri ve onların denetçilerini gözetim altında tutmak için kurulmuş olan HAİMGK'dir. Yatırımcıyı Koruma Yasası, Muhasebe Gözetim Kurulu'na denetim standartlarını ve denetçilerin bağımsızlıklarını düzenlemek üzere yetkiler vermiştir.

HAİMGK'nin görevleri kısaca şu şekilde sıralanabilir:<sup>405</sup>

- Denetim raporu sunması gereken şirketler için denetim raporu düzenleyen muhasebe şirketlerinin kayıt altına alınması,
- Denetim raporunun hazırlanmasıyla ilgili olarak denetçi, kalite kontrol, ahlâk, bağımsızlık ve diğer standartların oluşturulması,
- Kayıt altına alınan muhasebe şirketlerinin denetimlerinin yönetimi,

---

<sup>403</sup> DEMİRCAN, a.g.e., s.46

<sup>404</sup> SÜER, a.g.m.,s.6

<sup>405</sup> DEMİRCAN, a.g.e., s.55

- Kayıtlı muhasebe şirketlerinin ve bu şirketlere bağlı olarak çalışan kişilerin kusurlu görüldüğü durumlarda, inceleme ve disiplin işlemlerinin uygulanması ve gerekli cezaların verilmesi,
- Yatırımcıların ve kamu çıkarlarının korunması amacıyla kurul veya komisyon tarafından uygulanması gerekli görülen yüksek mesleki standartların gerçekleştirilmesi,
- Yatırımcıyı Koruma Yasası'na, HAİMGK kurallarına, mesleki standartlara ve denetim raporunun hazırlanması ve yayımlanmasıyla ilgili olarak sermaye piyasası kurallarına uyumun güçlendirilmesi, muhasebecilerin sorumluluklarını ve yükümlülüklerini yerine getirmelerinin sağlanması,

#### **2.11.12.2. Denetçinin Bağımsızlığı**

Yatırımcıyı Koruma Yasası'nın bu bölümünde, denetçi bağımsızlığı ele alınmakta ve diğer konular yanında, denetçi hizmetlerinin kapsamıyla denetçi ortağı rotasyonuna değinilmektedir.<sup>406</sup> Denetçinin bağımsızlığının belirlenmesinde dört ilkeden söz edilebilir. Bu ilkeler:<sup>407</sup>

- Bir denetçi müşterisiyle karşılıklı ya da çelişen çıkarlara sahip olamaz,
- Denetçi, kendi yapmış olduğu işi denetleyemez,
- Denetçi, denetim görevini yapmış olduğu müşterisinin yöneticisi ya da bir çalışanı gibi hareket edemez,
- Denetçi, denetimini yaptığı müşterisini savunan eylemde bulunamaz,

Bu dört ilkeden hareket eden SEC, denetçi bağımsızlığını bozan durumları açıklamıştır. Ancak bu durumlar her zaman gerçek hayatta karşılaşılabilecek durumların hepsini göstermeyebilir, yasada olmayan durumların değerlendirilmesindeyse yine dört ana ilkeye bakılarak karar verilebilir. Denetçi bağımsızlığını bozabileceği düşünülen özel durumlar;

---

<sup>406</sup> SÜER, a.g.m., s.7

<sup>407</sup> DEMİRCAN, a.g.e., s.65-66

- Mali ilişkiler,
- İstihdam ilişkileri
- İş ilişkileri,
- Denetim dışı hizmetlerdir,

Denetçi ve denetlenen arasındaki ilişkinin bağımsız olmadığı yönündeki genel bir izlenim, denetlenen ve kamuya açıklanan mali tablolara olan sarsacaktır. Bu nedenle denetçi ile halka açık şirketler arasındaki ilişki hem Yatırımcıyı Koruma Yasası hem de SEC tarafından kısıtlanmıştır.

Denetçi ve denetlenen şirket arasındaki bağımsızlığı zedeleyen durumlar şu şekilde sıralanabilir;<sup>408</sup>

- Denetimi yapılan şirketin muhasebe kayıtları, mali tabloları ve defterlerinin tutulmasıyla ilgili hizmetler,
- Mali bilgi sistemlerinin kurulması ve uygulanması,
- Şirket değerlendirme hizmetleri
- Sigorta hizmetleri,
- İç denetim hizmetleri,
- İnsan kaynakları hizmeti,
- Hukuki hizmetler,
- Borsa aracılık hizmetleri veya yatırım danışmanlığı,

### **2.11.12.3. Denetçi Rotasyonu**

Rotasyon bir birimde ya da bölümde çalışan kişilerin düzenli bir biçimde yerlerinin değiştirilmesi işlemidir.<sup>409</sup> Rotasyon işlemi, denetçinin tarafsızlığını korumaya yönelik olarak atılmış önemli bir adımdır. Uzun yıllar süren denetim ilişkisi sonucunda, denetçi ile denetlenen arasındaki iş ilişkisinin dışında meydana gelen ilişki, denetimin yatırımcıya ve kamuya hizmet etme görevini gölgelemektedir. Aynı zamanda

---

<sup>408</sup> SÜER, a.g.m., s.7-8

<sup>409</sup> (Çevrimiçi) [nedir.anlambilim.net/ne\\_demek/rotasyon](http://nedir.anlambilim.net/ne_demek/rotasyon), (erişim tarihi:21.11.2012)

denetçi ile denetlenen arasında zamanla oluşan samimiyet de denetçinin tarafsızlığına gölge düşürmektedir.

Denetimde yer alan sorumlu ortak baş denetçinin veya denetimin gözetiminden sorumlu ortak denetçinin, şirketlerin denetimlerinde 5 yıl üst üste görev yapmaları yasaktır.<sup>410</sup>

## 2.12. Türkiye’de İç Kontrol Düzenlemeleri

Uluslararası alanda yapılan iç kontrol düzenlemelerinden sonra Türkiye’de de iç kontrol alanında düzenlemeler söz konusu olmuştur. Türkiye’deki iç kontrol uygulamalarında esasında uluslararası iç kontrol düzenlemeleri benimsenmiştir. Ülkemizde iç kontrole yönelik çalışmalar SPK ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından yapılmış, ayrıca 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. Daha sonrasında da 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda iç kontrole yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

### 2.12.1. SPK Düzenlemeleri ve İç Kontrol

Ülkemizde SPK tarafından iç kontrol ve iç kontrol yapısına ilişkin ilk düzenleme 1996 yılındaki **Seri X, No:16** “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”e dayanmaktadır. 2002 yılında Yatırımcıyı Koruma Yasası’nın yayımlanmasıyla birlikte de SPK tebliğinde de değişiklikler yapılmıştır.<sup>411</sup> Bu kapsamda **Seri X, No:19** sayılı tebliğ çıkarılmıştır. SPK 2006 yılında da **Seri X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”**i yayımlanmıştır. Daha sonrasında bu tebliğde değişiklikler yapılmış ve yine **2006 yılında Seri X, No:23 sayılı tebliğ** yayımlanmıştır.

---

<sup>410</sup> DEMİRCAN, a.g.e., s.68-69

<sup>411</sup> Tamer AKSOY, a.g.m., s.159

SPK mevzuatında iç kontrol yapısının değerlendirilmesi **Seri:X, No: 22 sayılı tebliğde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.** Bu tebliğde göze çarpanlar ise; bağımsız denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, müşterinin iç kontrol yapısının etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. Bağımsız denetçi, dönem içinde zaman zaman yapacağı bu iç kontrol yapısı değerlendirmelerine bağlı olarak, bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirmelidir. SPK'da, Yatırımcıyı Koruma Yasası ile paralel olarak denetimden sorumlu komite kurma zorunlu hale getirilmiştir. Bu bağlamda, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar; yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen ve doğrudan icra işlevi üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan en az iki üyeden müteşekkil denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır.

Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanı sıra işletmelerin iç kontrollerini ve dış mali raporlama sürecinin izlenmesinde de sorumlu seçilmiş bir idari komisyondur.<sup>412</sup>

Denetimden sorumlu komite; ortaklığın iç kontrol yapısının işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Ayrıca ortaklığın muhasebe sistemi, mali bilgilerin, yıllık ve ara mali raporların kamuoyuna açıklanması, bağımsız denetimi, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları, denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir. Bütün bunların yanı sıra ortaklığın iç kontrol yapısıyla ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve ölçütler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir.<sup>413</sup>

---

<sup>412</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.112

<sup>413</sup> Tamer AKSOY, a.g.m., s.160-161

## 2.12.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler ve İç Kontrol

1990'lı yılların sonunda Türkiye'de bankacılık alanındaki yasal ve kurumsal düzenlemelerin değişen koşullara ve uluslararası standartlardaki gelişmelere uyumu konusunda önemli adımlar atılmıştır. Bu kapsamda ilk olarak 1999 tarihinde 4389 sayılı Bankalar Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunun amacı daha çok Basel prensipleriyle uyumu sağlamaktır. 1 Kasım 2005 tarihinde ise 5411 sayılı Bankacılık Kanunu yürürlüğe girmiştir.<sup>414</sup>

5411 sayılı kanunda yer alan İç Sistemler konu başlığı altındaki ikinci bölümün 29-32. maddelerinde bankalar tarafından oluşturulması gereken iç sistemler (iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri) hakkında çeşitli yükümlülükler düzenlenmiş, 29. maddede de “Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve mali verilerinin birleştirilmesine tabi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. İç kontrol, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin kuruluşuna, işleyişine, yeterliliğine, oluşturulacak birimlere, icra edilecek faaliyetlere, üst yönetimin görev ve sorumlulukları ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna yapılacak raporlamalara ilişkin **usul ve esaslar kurulca belirlenir.**” ifadesi eklenmiştir.<sup>415</sup>

BDDK tarafından yayımlanmış olan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” in 20. maddesinde iç kontrol yapısının değerlendirilmesi yapılmıştır. Buna göre denetime tabi tutulanların yayımlanan mali tablolarının doğruluk düzeyinin artırılması ve hatalı olma riskinin azaltılmasını teminen etkin bir iç kontrol yapısı bulunması zorunlu kılınmıştır.

---

<sup>414</sup> YURTSEVER, a.g.e., s.82

<sup>415</sup> İBİŞ ve ÇATIĞKAŞ, a.g.m., s.113

Etkin bir iç kontrol yapısının, denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirleyen ana unsurlar içerisinde yer alması nedeniyle denetçinin, iç kontrol yapısının etkin bir şekilde kurulması ve işleyişi hakkında bilgi toplaması zorunlu tutulmuştur.<sup>416</sup>

### **2.12.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Yapılan Düzenlemeler ve İç Kontrol**

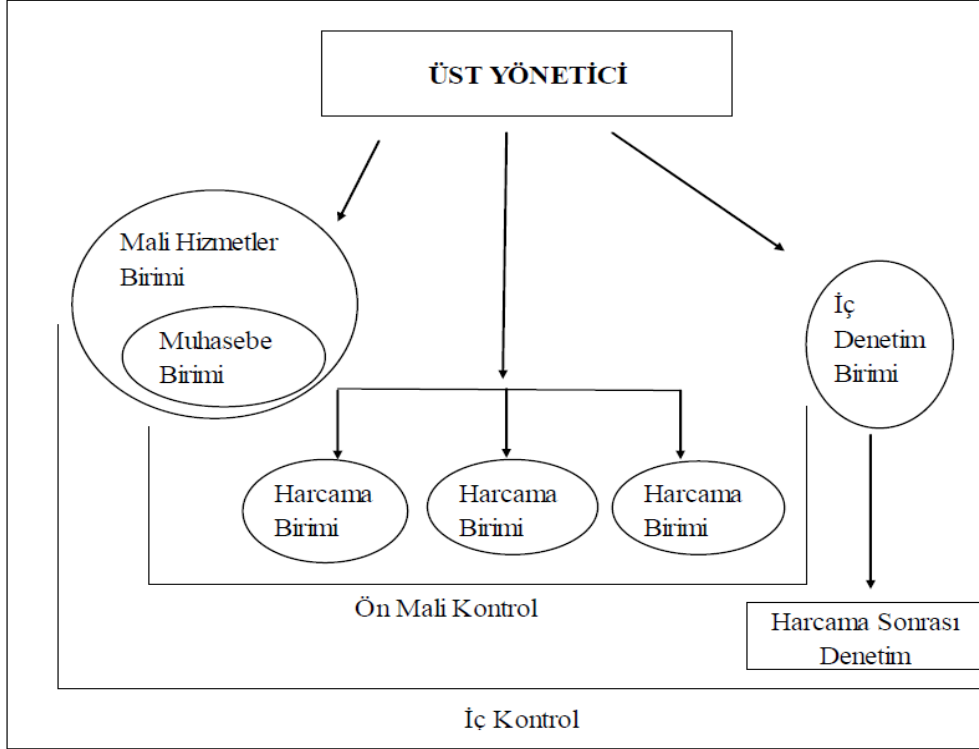
Türkiye’de kamu alanında iç kontrol, 5018 sayılı kanunla birlikte gündeme gelmiştir. İç kontrol yapısı, 5018 sayılı kanunun 55. ve 67. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddeler arasında, iç kontrolün tanımı, amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu, koordinasyon kurulunun görevleri hüküm altına alınmıştır.<sup>417</sup>

---

<sup>416</sup> Tamer AKSOY, a.g.m., s.157

<sup>417</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.139

**Şekil 8. Mali Kontrol ve İç Kontrol Yapısı**



Kaynak : Simay ERDOĞAN, **İç Kontrol Sistemi : Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi**, Ankara:T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezleri, Yayın No:2799, 2009:144

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre iç kontrol; İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, iktisadi ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.<sup>418</sup>

5018 sayılı kanunun düzenlenmesi ile; modern mali yönetim ve kontrolün gereği olarak, mali saydamlık, hesap verebilirlik, kamu kaynaklarının etkin, iktisadi, yerinde ve verimli kullanımı gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınmıştır.<sup>419</sup>

<sup>418</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.114

<sup>419</sup> Hasan TÜREDİ, a.g.m., s.100



Görev ve yetkiler çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime dair standartlar ve yöntemlerse İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır.

#### **2.12.4. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve İç Kontrol**

6102 sayılı yasa ile 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak 01.07.2012 tarihinde uygulanmaya başlanan<sup>420</sup> Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK), anonim şirketlere, Kurumsal Yönetim İlkeleri esasında yapılanmaları için zorunlu kurallar getirilmiştir. Bu düzenlemeler de Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin yasa da yer alan hesap verebilirlik ve şeffaflık maddeleriyle bağlantılıdır.

Şeffaflık ilkesi kapsamında 6102 sayılı TTK'da şirket kuruluşlarında, kuruculardan kuruluşla ilgili işlemlere ilişkin yazılı bir beyan istenmekte ve bu beyan ticaret sicil dosyasına konulmakta, incelemek isteyen herkesin incelemesine imkan verilmektedir. Pay sahiplerine; kamuyu aydınlatma, kurumsal denetim ve hesap verme ilkelerine göre düzenlenmiş bulunan kapsamlı bir bilgi alma ve inceleme hakkı yeniden düzenlenmiş ve genel kuruldan özel denetçi tayini talep etme hakkı tanınmıştır.

6102 sayılı TTK'da adillik ilkesi gereği şirketlerin keyfi uygulamalarına kısıtlamalar getirilmiş ve şirketin esas sözleşmesinde belirtilen hükümlerin bütün pay sahiplerine adil bir şekilde uygulanması üzerinde durulmuştur.<sup>421</sup> Ayrıca pay sahiplerinin şirketten borç alma koşulları değiştirilmiştir. Buna göre pay sahipleri iki şartın gerçekleşmesi halinde şirketten borç alabilirler:

- Pay sahiplerinin sermaye taahhüdü borcunu yerine getirmiş olması,
- Serbest yedek akçelerle birlikte kârın geçmiş yıl zararlarını karşılayabilecek düzeyde olması,

---

<sup>420</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.115

<sup>421</sup> Beyhan YASLIDAĞ, **Finansal Yönetim ve Finansal Analiz (Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında)**, Tuna Matbaacılık, Birinci Baskı, Ekim 2012, s.16-17

Bununla birlikte TTK'nın 395. maddesinde pay sahibi olan yönetim kurulu üyeleri şirkete pay sahiplerinin borçlanma koşullarını yerine getirdikleri sürece borçlanabilirler, pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleriye şirkete hiçbir şekilde nakit olarak borçlanamazlar<sup>422</sup>

Sorumluluk ilkesi kapsamındaysa yönetim kurullarının devredilemez görev ve sorumlulukları vardır.<sup>423</sup> Yönetim kurulu üyesinin görevine başlayabilmesi için, aynı zamanda şirketin pay sahibi olması şartı kaldırılmıştır. Böylece tek kişilik anonim şirketlerin yönetim kurulunda dahi birden fazla üye bulunabilecek, şirket sadece uzman veya profesyonel üyelere oluşmuş bir yönetim kurulu tarafından idare edilebilecektir. Ayrıca, yönetim kuruluna doğrudan tüzel kişilerin de üye olarak seçilmeleri mümkün kılınmıştır. Bu durumda, üyelik sıfatı tüzel kişiye ait olmakla birlikte, tüzel kişi tarafından belirlenen bir gerçek kişi tüzel kişi adına ticaret siciline tescil ve ilan edilerek, tescil ve ilan yapılmış olduğu hususu, şirketin internet sitesinde kamuya açıklanacaktır. Görüldüğü üzere, tüzel kişi yönetim kurulu toplantılarına bizzat katılamayacağı için, onun adına toplantılara katılıp, oy kullanacak bir gerçek kişi yine onun tarafından belirlenerek, tescil ve ilan edilecektir. Ancak dikkat edilirse, tüzel kişinin yönetim kurulu toplantılarına her seferinde farklı bir temsilci gönderip, kurulun istikrarlı bir şekilde çalışmasına engel olmaması için, tüzel kişi adına sadece bir gerçek kişinin ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi öngörülmektedir. Bu gerçek kişiyi değiştirmek hakkı da sadece tüzel kişiye aittir. Ancak, şirketin de, haklı sayılabilecek sebeplerle, bu kişinin değiştirilmesini tüzel kişiden istemesi imkân dâhilindedir.

Sonuçta, tüzel kişi adına yönetim kurulu toplantılarına katılan kişinin kullandığı oy tüzel kişinin oyu olacağından, yönetim kurulunun kararlarından dolayı gerçek kişi değil, doğrudan üye sıfatıyla bizzat tüzel kişi sorumlu olacaktır.<sup>424</sup>

---

<sup>422</sup> Deloitte, **Yeni Türk Ticaret Kanunu Bülteni Kanunun Getirdikleri**, Eylül 2012, s. 4, (Çevrimiçi) [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/ttk\\_gerisayim\\_newsletter\\_eylul\\_091012.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/ttk_gerisayim_newsletter_eylul_091012.pdf), (erişim tarihi:22.11.2012)

<sup>423</sup> YASLIDAĞ, a.g.e., s.16-17

<sup>424</sup> Cevdet AKÇAKOCA, **A.Ş. Yönetim Kurulu Devredilemez Yetkileri (Yeni TTK)**, Haziran 2011, (Çevrimiçi) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cevdet/063/> (Erişim Tarihi:22.11.2012)

6102 sayılı TTK’da şirketlerin daha iyi yönetilmesini sağlamak amacıyla; şirketlerde etkin bir iç kontrol yapısının ve iç denetimin gerekliliği hüküm altına alınmış ve iç denetim birimlerinin kurulmasını teşvik edici düzenlemeler getirilmiştir.

6102 sayılı TTK’da kurumsallaşmanın sağlanması için Risklerin Erken Teşhisi Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi ve Denetim Komitesi oluşturulmuştur.

#### **2.12.4.1. Denetim Komitesi**

6102 sayılı TTK 366. Maddesinde iç kontrolün görevlerin ayrımı ilkesine dayalı olarak “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” ibaresi yer almaktadır.<sup>425</sup>

Denetim komitesi, yönetim kurulu adına iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemlerle birlikte muhasebe ve raporlama sistemlerinin işleyişini ve oluşturulan bilgilerin bütünlüğünü gözetmek, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli olan ön değerlendirmeleri yapmak ve yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izleme konularında etkilidir.<sup>426</sup>

Madde 375’de ise, “Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi, şirket yönetim kurulunun belirlenmesi, muhasebe, mali denetim ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, mali planlama için gerekli düzenin kurulması, müdürlerin ve aynı görevde bulunan kişilerle imza yetkisine sahip bulunanların atanmaları veya görevden alınmaları, yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, ana sözleşmeye, şirket içi yönergeler ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi”<sup>427</sup> yönetim kurulunun devredilemez ve

<sup>425</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.115

<sup>426</sup> YASLIDAĞ, a.g.e., s.19

<sup>427</sup> Deloitte, **Değişime Hazır mısınız?**, Aralık 2011, s.8, (Çevrimiçi) [http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Documents/turkey\\_tr\\_ttkbultenleri\\_ttkbulten2\\_061211.pdf](http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttkbultenleri_ttkbulten2_061211.pdf), (erişim tarihi: 22.11.2012)

vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Kanun'da yer alan bu ifadelerden iç denetim sisteminin işletmeler açısından gerekliliği anlaşılmaktadır.<sup>428</sup>

#### 2.12.4.2. Risklerin Erken Teşhisi Komitesi

Günümüzde küresel bunalımlar ve ekonomik belirsizlik ortamı içerisinde faaliyetlerini sürdüren şirketlerin, varlıklarını devam ettirirken meydana gelebilecek olası zararları en aza indirebilmeleri, kârlılıklarını sürdürebilmeleri ve büyümeyi sağlayabilmeleri, içinde buldukları sektördeki fırsatları ve tehditleri doğru tahlil ederek rekabet güçlerini artırabilmeleri, değişen yasal düzenlemelere uyum noktasında gerekli önlemleri zamanında alabilmeleri şirketlerde “Risk Yönetimi” ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu doğrultuda 6102 sayılı TTK'nın anonim şirketler için modern işletmecilik anlayışının bir gereği olarak kabul edilen **“Riskin Erken Teşhisi Komitesi”** oluşturulmuştur.<sup>429</sup>

6102 sayılı TTK madde 378'de Riskin Erken Teşhisi Komitesi ile ilgili olarak, “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. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.” ifadesi yer almaktadır.<sup>430</sup>

Kanunda hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin bir uygulaması olarak öne çıkmakta, tüm anonim şirketler için öngörülmüş bulunan mali denetim komitesinin yanında riskin erken saptanması ve yönetimi

---

<sup>428</sup> Ali Kamil UZUN, **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler**, (Çevrimiçi) <http://denetimnet.net>, (erişim tarihi:22.11.2012)

<sup>429</sup> M. Vefa TOROSLU, **Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Eylül 2012, s.393

<sup>430</sup> Ali Kamil Uzun, **Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Geleceğe Bakış “Şirketlerde İç Kontroller ve İç Denetim”**, TMUD Seminer Sunumu, 16 Nisan 2012, İstanbul, s.7, (Çevrimiçi) [http://www.tmud.org.tr/TMUD-Seminer-Sunum-%20Ali%20Kamil%20Uzun\\_16%20Nisan.pdf](http://www.tmud.org.tr/TMUD-Seminer-Sunum-%20Ali%20Kamil%20Uzun_16%20Nisan.pdf), (erişim tarihi:14.10.2012)

komitesi bir diğere iç kontrol aracı olarak göze çarpmaktadır.<sup>431</sup> Yönetim kurulu bu maddelere dayanarak komite ve komisyonlar kurabilecek, adı geçen komite ve komisyonlar esas sözleşmede kararlaştırılabileceği gibi yönetim kurulu tarafından da oluşturulabilecektir. Söz konusu komite veya komisyonlarda yönetim kurulu üyesi olmayan kişiler de görevlendirilebilecek olup, komite veya komisyonlar tamamen bu kişilerden de oluşabilecektir. Bu kapsamda iç kontrol konusunda yönetim kurulu üyelerinden oluşmayan bir komite kurulabilecektir. Ancak söz konusu komitenin görevi tamamen hazırlık niteliğinde olup, iç kontrol konusunda yönetim kurulunu haberdar etmek ve yönetim kurulunun aydınlanmasına hizmet etmek olacak, son söz yönetim kurulunun olacaktır.<sup>432</sup>

Bu komite denetim komitesinden farklı olarak sadece risklere odaklanır. Denetim komitesinin yapmış olduğu inceleme geçmişe yönelik bir incelemedir buna karşılık risk teşhisi geleceğin yorumlanmasıyla ilgilidir. Komitenin amacı, yönetimi, yönetim kurulunu ve genel kurulu sürekli bir uyanıklık (teyakkuz) halinde tutmak, gerektiğinde organlarca derhal etkili önlemlerin alınmasını sağlamaktır.<sup>433</sup>

6102 sayılı TTK'daki önemli konulardan biri de şirketlerin denetiminde kökten değişiklikler yapılmış olmasıdır. Buna göre murakıplık sistemi kaldırılmış ve denetim işlevi bağımsız denetçilere verilmiştir. 6102 sayılı TTK'nın 397. maddesinde 2. bendinde yıllık raporların da bağımsız denetimden geçirilme zorunluluğu bulunmaktadır. 397.madde kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında büyük bir öneme sahiptir. Çünkü mali bilgiyi kullananların, işletme faaliyetleri hakkında bilgi edineceği tek kaynak faaliyet raporlarıdır. Bu anlamda, yıllık raporların denetime tabi tutulması son derece önemlidir.<sup>434</sup>

---

<sup>431</sup> Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği, **Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş – Öneriler**, Temmuz 2012, İstanbul, s:12, (Çevrimiçi) <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:q0sCTjAaqmCJ:www.tide.org.tr/uploads/news/> (erişim tarihi:15.10.2012)

<sup>432</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.115

<sup>433</sup> Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği, a.g.e, s.12

<sup>434</sup> İBİŞ ve ÇATIKKAŞ, a.g.m., s.115-116

## 3. İÇ DENETİM KAVRAMI

### 3.1. Genel

İç denetim, işletme ve kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleriyle ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama faaliyeti olup, işletme ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır.<sup>435</sup> İç denetim, kurum yönetimine ışık tutarak, işletme körlüğü \* içerisinde gözden kaçırılan ve görülmeyen birçok konuyu belirleyerek çözüm yolları bulmak adına çalışan yapıdır.<sup>436</sup>

İç denetim, risklerin tam ve doğru anlaşıldığı ve yönetildiği konusunda, işletme yönetimine ve denetim komitesine güvence sağlamaktadır.<sup>437</sup>

### 3.2. İç Denetimin Tanımı

İşletmelerde mali işlemler sonucunda para ile ölçülebilen değerler düzenli olarak kayıt altına alınmakta, sınıflandırılmakta ve raporlanmaktadır. Bu işlemlerin doğruluğunun incelenmesi ise denetim eylemini ortaya çıkarmaktadır.<sup>438</sup>

Etkili bir iç kontrol yapısının oluşturulmasında önemli bir yere sahip olan iç denetim,<sup>439</sup> bir örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme işlevidir.<sup>440</sup>

---

<sup>435</sup> Ali Kamil UZUN, **Kurumsal Yatırımcılar İçin İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Önemi**, s. 1, (Çevrimiçi) , <http://www.icdenetim.net/makaleler/93-kurumsal-yatirimcilar-icdenetim>, (erişim tarihi: 27.10.2012)

<sup>436</sup> ÇATIKKAŞ, OKUR ve BALKAN, a.g.e., s.16

<sup>437</sup> Ercan ALPTÜRK, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:70, Ocak 2008, s.39

\* **İşletme Körlüğü**: Bir şirkette kullanılan yöntem ve uygulamalardaki hataların ve gelecekteki olası fırsatların ve risklerin çalışanlar tarafından algılanamaması sorunudur. Çalışanlar, zamanla şirketteki uygulamalara ve iş yapış şekillerine alıştıkları için sorunları, riskleri ve fırsatları görmemektedirler.

<sup>438</sup> Yusuf DİNÇ, Büşra TOSUNOĞLU ve Selim CENGİZ, **İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Çerçevesinde İç Denetimin Yeri ve Önemi: İMKB – 100 Örneği**, s.3, (Çevrimiçi) [http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national\\_presentation/UL18.pdf](http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presentation/UL18.pdf), (erişim tarihi: 27.10.2012)

<sup>439</sup> DOYRANGÖL, a.g.e., s.3

<sup>440</sup> Süleyman UYAR, **İç Denetçi İle Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?** s.1, (Çevrimiçi) [www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/10.doc](http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/10.doc), (erişim tarihi: 27.10.2012)

İç denetimin amacı gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili tarafsız tahliller, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin tüm üyelerine sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmede yardımcı olmaktır.<sup>441</sup>

İç denetim mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef almaktadır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır.<sup>442</sup>

İç denetim bir işletmede aşağıdaki konuların incelenmesi ve gözden geçirilmesini sağlar:<sup>443</sup>

- Mali ve mali olmayan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
- İşletmenin risklerinin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı,
- İşletme dışı düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve usullerin izlenip izlenmediği,
- Tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
- İşletmenin hedeflerine etkin bir biçimde ulaşip ulaşmadığı

hususlarının belirlenmesi ve işletme yöneticilerinin ve diğer üyelerinin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerinde destek olmak amacıyla, tüm işlemlerin ve kontrollerin iç denetçilerce, nesnel ve sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanmasıdır.

İşletme faaliyetlerinin alanı, konusu ve teknik yapısının sürekli bir değişim halinde olması nedeniyle, iç denetimin tanımında da sürekli bir değişim ve gelişim yaşanmaktadır. 1978 yılında iç denetim, örgüt faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme işlevi olarak tanımlanmıştır. Daha sonra genişletilen bu tanımla, iç denetim önceleri sadece muhasebe odaklı bir işlevken, zamanla yönetim odaklı bir işlev haline gelmiştir.

---

<sup>441</sup> Gürdoğan YURTSEVER, **Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği, Türkiye Bankalar Birliği**, Yayın No:265, İstanbul: Graphis Matbaa, İstanbul, Kasım 2009, s.113, (Çevrimiçi) [www.tbb.gov.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/KITAP.pdf](http://www.tbb.gov.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/KITAP.pdf), (erişim tarihi:22.11.2012)

<sup>442</sup> GÜREDİN, a.g.e., s.20

<sup>443</sup> AKARKARASU, a.g.e., s.21

1999 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü iç denetimin daha geniş bir tanımını yapmış ve iç denetimi şu şekilde açıklamıştır;

*“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”*<sup>444</sup>

İç denetçiler içinde yer aldıkları kuruluşların ihtiyaçlarına ve tercihlerine bağlı olarak çok çeşitli alanlarda, hem mali nitelikte olan hem de mali nitelikte olmayan alanlarda, faaliyet göstermektedir. İç denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetleri aşağıdaki gibi kısaca açıklanabilir.

**a- Uygunluk Denetimi:** Kuruluş faaliyetlerinin yasalara ve yönetim politikalarına, planlarına ve programlarına uygunluğunun ölçülmesi ve iç kontrol yapısının tasarlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesidir.<sup>445</sup> Bunun yanı sıra iç işlem olarak işletme yönetimi tarafından uyulması zorunlu tutulan kurallara uyulup uyulmadığının denetlenmesi de uygunluk denetimidir. Uygunluk denetimi işletme çalışanları tarafından da gerçekleştirilebilir.<sup>446</sup>

**b- Mali Tablolar Denetimi:** Bir işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin, o işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun biçimde doğru olarak yansıtıp yansıtmadığını belirlemek amacıyla, söz konusu tablolar ve bu tabloların dayandığı kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürüterek, varılan sonuçları

---

<sup>444</sup> Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007'deki değişikliklerle), Red Book, The Institute of Internal Auditors (IIA), Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), 2008, s.7, (Çevrimiçi) <http://www.tidemuze.org/standartlar.html>, (erişim tarihi:22.11.2012)

<sup>445</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.57

<sup>446</sup> TOROSLU, a.g.e., s.67



bir denetim raporunda özetleyen bir süreçtir.<sup>447</sup> Aynı zamanda hile, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması da mali denetimle olmaktadır.

**c- Faaliyet Denetimi:** İşletmenin kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesidir. Faaliyetler düzeyinde ve kurumsal bazda riskleri analiz etmek, ölçmek ve raporlamak da faaliyet denetiminin kapsamındadır. İç denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini gözden geçirerek kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşması konusunda iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını belirlemektedir.<sup>448</sup>

### 3.3. İç Denetimin Unsurları

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan iç denetim tanımı incelendiğinde; iç denetimin, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin işlevsel anlamda bağımsız ve tarafsız yürütülmesi gereken ve sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan bir faaliyet olduğu sonucuna varılmaktadır. İç denetimin tanımından da anlaşılacağı üzere, iç denetim faaliyetini oluşturan temel unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olması,
- Güvence ve danışmanlık işlevi olması,
- İşletmeyi bir bütün olarak ele alması,
- Sistematik ve disiplinli bir yaklaşım olması

**Bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olması:** Bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin sahip olması gereken en önemli niteliklerden biridir.<sup>449</sup> İç denetim faaliyeti; işletmenin diğer faaliyetlerinden tamamen bağımsız olmalı, faaliyetlerini tamamen bağımsız bir biçimde yürütebilecek derecede yeterli yetkiye sahip bir kişiye bağlı olmalı ve bu kişi

---

<sup>447</sup> Niyazi KURNAZ ve Tansel ÇETİNOĞLU, İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Kocaeli: Umuttepe Kitabevi, 1. Basım Mayıs 2010, s.14

<sup>448</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.57

<sup>449</sup> Burcu ADILOĞLU, İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s. 9

görevini engellenmeden yapabilmelidir.<sup>450</sup> Tarafsızlık ise, iç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken önyargısız ve çıkar çatışmalarından uzak bir şekilde davranmaları gerektiğini ifade etmektedir.

**Güvence ve danışmanlık işlevi olması:** Güvence sağlama işlevi, iç denetim faaliyetinin en temel unsurudur. Güvence hizmetleri, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine ilişkin bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların tarafsız bir biçimde incelenmesidir. İç denetim, işletme amaçları, faaliyetleri ve kaynaklarını etkileyebilecek risk unsurlarıyla ilgili kontrollerin yeterliliği ve etkinliği hakkında incelemeler yaparak güvence verir, fakat tam bir güvence vermemektedir.<sup>451</sup> Danışmanlık kavramıysa; üst yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda ve işletme faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tavsiyelerde ve önerilerde bulunmaktır.

İç denetim, denetim sonucunda elde ettiği bulgularla, işletme yönetimine, işletme amaç ve hedeflerine uygun olarak ve işletme kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, işletme faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, işletme varlıklarının korunması, işletme içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı, işletme içinde üretilen bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık hizmeti vermektedir.<sup>452</sup>

**İşletmeyi bir bütün olarak ele alması:** İç denetimin asıl amacı, tüm işletme faaliyet ve süreçlerini dikkate alarak işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması için işletmeye değer katmaktır.<sup>453</sup> İç denetim; işletme faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesiyle birlikte işletmenin risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini de değerlendirerek ve geliştirerek işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır.<sup>454</sup>

---

<sup>450</sup> TOROSLU, a.g.e., s.193

<sup>451</sup> ADİLOĞLU, a.g.e., s.11

<sup>452</sup> TOROSLU, a.g.e., s.193

<sup>453</sup> ADİLOĞLU, a.g.e., s.11

<sup>454</sup> TOROSLU, a.g.e., s.194

**Sistemik ve disiplinli bir yaklaşım olması:** İç denetim, sürekli ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışını benimsemiştir.<sup>455</sup> İç denetçiler, iç denetim görevlerini, İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak sistemik ve disiplinli bir şekilde yürütmek zorundadırlar.<sup>456</sup>

### 3.4. İç Denetimin Kapsamı ve Amaçları

İç denetimin kuruluş içinde yürüttüğü değerlendirme ve raporlama faaliyetlerinin kapsamına herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Ancak, iç denetim faaliyetleri, çeşitli yasal ve kültürel çevrelerde, farklı amaçlar taşıyan, farklı büyüklük, karmaşıklık ve yapıdaki kurumlarda şirket sahiplerinin ve üst kademedeki yöneticilerin amaçlarını yansıtacağından, iç denetimin kapsamı da kuruluştan kuruluşa farklılık gösterebilir.<sup>457</sup>

İç denetimin kapsamı bir kurumun bütün faaliyetleridir. İç denetim; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu bütün risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve giderilmesi konusundaki yeterliliğini ve etkinliğini de kapsamaktadır. Tarihsel mali verileri değerlendirmeye odaklanan dış denetimin aksine, iç denetimin kapsamı, işletmenin etkinliği, devamlı detaylı yönetim bilgileri, ahlâki ve sosyal yöntemler gibi başka konuları da içermektedir.<sup>458</sup>

İç denetim, esas olarak kurumsal faaliyetlere ilişkin risklerin bilinmesi, iyi yönetilmesi ve bu risklere yönelik olarak planlanan iç kontrollerin varlığı ve etkinliği konularına odaklanır. Aynı zamanda iç denetim faaliyeti, makul bir maliyetle kontrollerin etkinliğini sağlamayı da kapsamaktadır.<sup>459</sup>

Günümüzde gittikçe gelişen ve karmaşılaşan iş dünyasında bir denetim mekanizması olmaksızın; sürdürülebilir, istikrarlı bir büyüme mümkün değildir. İç denetim işletmenin varlığını sürdürülebilmesi için en gerekli unsurlardan biridir. İç

---

<sup>455</sup> ADİLOĞLU, a.g.e., s.11

<sup>456</sup> TOROSLU, a.g.e., s.194

<sup>457</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s:56

<sup>458</sup> Süleyman Yaman KOÇAK, Tamer Kavakoğlu, İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma, Sayıştay Dergisi, S.77, s.124

<sup>459</sup> ADİLOĞLU, a.g.e., s.12

denetim olmaksızın etkin bir iç kontrol ortamının oluşturulması imkansızdır. İç denetim en başta ortaklar olmak üzere tüm çıkar gruplarını ilgilendiren ve onların menfaatlerini kollayan en önemli araçtır.

İç denetim sürecinin ana amacı iç kontrol yapısının yeterliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlendirmek suretiyle yönetime bilgi vermektir. İç kontrol yapısının yeterliliğinin ve etkinliğinin ölçülebilmesi içinse önceden belirlenmiş ölçütlere gerek duyulmaktadır. Bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya yönetim politika ve yöntemlerini oluşturan planlar, genelgeler ve yöneticilerin emirlerinde yer alan kurallardır. Böylece, iç denetçi işletme yöneticisiyle karşılıklı ilişkiye sahiptir. İç denetçi yöneticilerden gerekli ölçütleri almakta ve bu ölçütler açısından kontrolün kalitesi hakkındaki mesleki yargısını yöneticilere iletmektedir. İç denetim, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin işletmeye uygulanması sırasında birinci dereceden süzgeç görevi görmektedir.<sup>460</sup>

İç denetimin amacı, gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili nesnel analizler, değerlendirmeler ve yorumlar yaparak yönetimin tüm üyelerine sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır.

İç denetim işletmeye denetim sonucunda elde etmiş olduğu verilerle güvence ve danışmanlık hizmeti sağlar. Denetim sonucunda kurum yönetimi, kurumun amaç ve hedeflerine uygun kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu kurum varlıklarının korunması ve kurum için var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı ve kurumun ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık elde etmiş olur.<sup>461</sup>

İç denetimin üç ana bileşeni vardır. Bunlar;

- İşletmenin hedef ve amaçlarına ulaşabilmesinde temel oluşturacak etkin kontrol süreçlerinin iç denetim faaliyetleri kapsamında değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak,

---

<sup>460</sup> Ali Altuğ BİÇER, **İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama** (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2006, s.58-59

<sup>461</sup> KURNAZ ve ÇETİNOĞLU, a.g.e., s.33

- İşletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyen risklerin tespit edilerek, risk yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve risklerin önlenmesiyle ilgili gereken tespitlerin yapılması,
- İşletmenin hesap verme sorumluluğunu ve kurumsal yapısını güçlendirmek amacıyla kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve yönetime önerilerde bulunulmasıdır.<sup>462</sup>

### 3.5. İç Denetime İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

İşletmelerin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olan, işletme faaliyetlerine değer katan, kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendiren iç denetim faaliyeti her geçen gün önem kazanmaktadır. Güçlü bir iç denetim, işletmelerdeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunmakta, verimliliği ve rekabet gücünü artırmaktadır.<sup>463</sup>

İşletmelerde iç denetim, risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleriyle ilgili önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test eder. İç denetim, işletmelerde mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliği için vazgeçilmez, olmazsa olmaz faaliyetlerden biridir. İç denetim, işletmelerde yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. İç denetim, kurumsal yönetimin kalitesini geliştirir ve işletmelerin kurumsal değerini artırır. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar. Aynı zamanda iç denetim, kurumsal itibarın sigortasıdır.<sup>464</sup> İç denetime ihtiyaç duyulmasına neden olan etkenler aşağıda açıklanmıştır.

---

<sup>462</sup> ADILOĞLU, a.g.e., s.14

<sup>463</sup> a.g.e., s.21

<sup>464</sup> Ali Kamil UZUN, **İç Denetim Nedir?**, Deloitte, (Çevrimiçi) [www.denetimnet.net/.../İ %20Denetim/İç%20Denetim%20Nedir-Ma...](http://www.denetimnet.net/.../İ%20Denetim/İç%20Denetim%20Nedir-Ma...), (erişim tarihi:31.10.2012)

### 3.5.1. Sorumluluk ve Hesap Verme

Görevlerin yerine getirilmesi açısından hesap sorulabilmesi durumuna veya görevlerin yapılıp yapılmamasından sorumlu olma durumuna “sorumluluk ilkesi” denilmektedir.<sup>465</sup>

Her işletmede yöneticiler, sahip oldukları görev ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devretmektedirler. Bütün yöneticilerin çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve işletmenin de bir parçası olan bireysel hedeflere ulaşp ulaşmadıklarını öğrenmeleri gerekmektedir. Söz konusu bu bilgilendirme faaliyetinde ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne de astların kendi faaliyetlerini raporlamaları sırasında mevcut olan çıkar çatışması nedeniyle astlar tarafından düzenlenen raporlar tam olarak yarar sağlamamaktadır. Bu nedenle, sistemlerin usullerini, kontrollerin değerlendirilmesi ve verimliliğiyle hedeflere ulaşılıp ulaşılamadığının belirlenmesi, iç denetçiler bilgi toplama, şartları tahlil etme ve sorunları tanımlama konularındaki mesleki yeterlilikleri nedeniyle belirtilen işlemleri yöneticilere vekaleten yapmaktadırlar. Bunlarla birlikte **iç denetçinin değerlendirme görevi ölçme, onaylama ve tavsiyelerle sınırlıdır.** İç denetçilerin yöneticilerin yerine geçerek çalışanların görevlerini tanımlamamaları gerekmektedir. Aksi halde iç denetçilerin sahip olması gereken en temel özelliklerini yani nesnelliklerini kaybederler.<sup>466</sup>

İç denetçiler esas olarak üst düzey yöneticilerde dahil olmak üzere her kademedeki yöneticilerin görevlerini yerine getirmedeki performanslarını yönetim kurulu adına incelemektedirler.<sup>467</sup> İşletmedeki iç denetçilerin yönetim kuruluyla doğrudan iletişim kurmalarına imkan veren bir yönetmeliğin bulunması ve yönetim kuruluna sunulacak olan raporların ve diğer bütün hususların üst yöneticilerle karşılıklı olarak tartışılması iç denetçilerin, iç denetim sonucunda ulaşılmış oldukları bulguları ve değerlendirmelerini herhangi bir şüpheye imkan vermeden yönetim kuruluna ya da denetim komitesine sunmalarını sağlar.

---

<sup>465</sup> ADİLOĞLU, a.g.e., s.22

<sup>466</sup> AKARKARASU, a.g.e., s.11

<sup>467</sup> KURNAZ ve ÇETİNOĞLU, a.g.e., s.27

Aynı zamanda, yönetim kurulu üyeleri, üst yönetimin kararları ya da teklifleri hakkında değerlendirme yapabilecek bilgiden yoksundurlar. Yönetim Kurulu üyelerinin gerek ortaklara ve gerekse de kamuya karşı sorumlulukları göz önüne alındığında, işletme faaliyetleri hakkında elde edecekleri doğru ve tarafsız bilgiler aracılığıyla üst yönetimin kararlarını ya da tekliflerini değerlendirebilmeleri gerekir. Bu aşamada iç denetçiler gerekli incelemeleri yapar, bilgileri bir araya getirir ve ulaşılmış oldukları bu bilgiler ışığında hazırladıkları raporlarla yönetim kurulunun doğru ve güvenilir bilgi alma ihtiyacını karşılarlar.<sup>468</sup>

### 3.5.2. Vekâlet Sözleşmesi

Yöneticiler, görevleri karşılığında uzun vadede daha fazla ücret alma güdüsüyle hareket etmekte ve bu yüzden çoğu zaman işletme sahiplerininkiyle çatışabilecek kişisel hedef ve amaçları olan kişilerdir. Bu nedenle, işletme sahipleri, yöneticilere emanet ettikleri kaynakların etkin ve verimli kullanılması konusunda endişe duyabilirler. Ancak, işletme sahiplerinin yöneticilerin görevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediği konusunda bir değerlendirme yapabilecek zamanları ve teknik bilgileri olmayabilir. İşletme sahipleriyle yöneticiler arasındaki bu ilişki vekâlet sözleşmesine benzetilmiştir. Vekâlet sözleşmesi kavramı yöneticilerle hissedarlar ve yatırımcılar arasındaki çıkar çatışmalarından doğmuştur.<sup>469</sup>

Bu kapsamda iç denetim, bir vekil olarak görev yapan yöneticinin söz konusu ilişkiden doğan görevlerini yerine getirmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkında işletme sahibinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden biridir.<sup>470</sup> Bağımsız ve nesnel bir şekilde gerçekleştirilen ve tatmin edici sonuçlar veren denetimler, yöneticilerin taşıdıkları sorumlulukları yerine getirdikleri konusunda işletme sahiplerini daha kolay ikna edebilmektedirler. Bu kapsamda iç denetçiler mali ve mali olmayan işlem ve olayları konu alan denetimlerle işletme sahibi ve yöneticiler arasındaki mevcut çıkar çatışmalarını önlemektedir.<sup>471</sup>

---

<sup>468</sup> AKARKARASU, a.g.e., s.11

<sup>469</sup> ADILOĞLU, a.g.e., s.23

<sup>470</sup> ALPTÜRK, a.g.e., s.30

<sup>471</sup> AKARKARASU, a.g.e., s.12

### 3.5.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım

Modern bir iç denetçi yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve denetime sahiptir ve işletmedeki hata ve hileleri açığa çıkarmanın yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasını için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilir.<sup>472</sup> Amerikan İç Denetim Enstitüsünün kabul etmiş olduğu tanıma göre iç denetim, bir kuruluşun faaliyetlerine değer katmak ve bu faaliyetleri geliştirmek üzere tasarlanmış, bağımsız bir danışmanlık faaliyetidir.<sup>473</sup> İç denetçilerin belirtilen nitelikte bir faaliyeti yerine getirebilmeleri için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol noktalarında bilgi sahibi olmaları ve olayları profesyonel bir yönetici gözüyle değerlendirmeleri gerekir.<sup>474</sup>

### 3.5.4. Tasarruf İhtiyacı

Uzman olarak yürütülen denetimler sonucunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi konusunda da işletmeler maddi açıdan büyük tasarruflar sağlamakta ve kazançlar elde etmektedirler. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak büyüklükte olmaktadır.<sup>475</sup> Bu anlamda iç denetim, işletme faaliyetlerinde ortaya çıkan aksaklıkların düzeltilmesi ve giderilmesi konularında yönetime yardımcı olarak maliyet konularında yönetime yardımcı olmaktadır.<sup>476</sup>

---

<sup>472</sup> KURNAZ ve ÇETİNOĞLU, a.g.e., s.28

<sup>473</sup> Levent SEZAL, **Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, (Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), Adana 2006, s.45

<sup>474</sup> ALPTÜRK, a.g.e., s.30

<sup>475</sup> SEZAL, a.g.e., s.45

<sup>476</sup> ADILOĞLU, a.g.e., s.24



### 3.5.5. Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Koruma

Hile, sahtekârlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi düzensizlikler işletme çalışanları, yönetimden sorumlu kişiler veya üçüncü kişiler tarafından bilinçli olarak menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunulmasıdır. Mali tablolarda ortaya çıkabilecek önemli yanlışlıklar muhasebe açısından iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bu yanlışlıklar hile veya hatalardan kaynaklanabilir.<sup>477</sup> Özellikle halka açık şirketlerde küçük pay sahiplerinin kâr payı almak gibi ortaklık haklarını tehdit eden en büyük tehlike şirketlerde meydana gelen hileli işlem ve eylemlerdir. Bu hileli işlemlerin en belirgin örneği halka açık şirketlerde, büyük pay sahibi aile ya da kişilerin sahip oldukları diğer şirketlere, küçük pay sahiplerinin ve şirketin zararına olarak, şirket kârının örtülü olarak aktarılmasına yönelik yapmış oldukları işlemlerdir.<sup>478</sup> Giderek karmaşıklaşan işletme yapılarında meydana gelen hile ve usulsüzlüklerin bağımsız denetçiler tarafından ortaya çıkarılması daha maliyetli olmakta ve hatta çoğu zaman mümkün olamamaktadır.<sup>479</sup> Bu nedenle, küçük pay sahiplerinin yönetsel açıdan herhangi bir hakimiyet sağlayamadıkları işletmelerde iç denetim birimlerinin bir diğer önemli görevi de işletmede çalışanlar, yöneticiler ve hatta yönetim kurulu üyeleri tarafından yapılabilecek hilelerin<sup>480</sup> tespit edilmesi ve bunların önlenmesidir.<sup>481</sup>

### 3.6. İç Denetim Ve İç Kontrol İlişkisi

İç denetimle iç kontrol arasında güçlü ve karşılıklı bir ilişki vardır.<sup>482</sup> İç denetim, işletmenin kendi iç kontrollerin tatmin edici bir düzeyde işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla kendi yararına sürdürmüş olduğu bir denetimdir. İç kontrol ise, işletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu

---

<sup>477</sup> GÜREDİN, a.g.e., s.134

<sup>478</sup> AKARKARASU, a.g.e.,s.13

<sup>479</sup> GÜREDİN, a.g.e., s.134

<sup>480</sup> AKARKARASU, a.g.e., s.13

<sup>481</sup> ADILOĞLU, a.g.e.e, s.25

<sup>482</sup> Bayram ASLAN, **Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim**, Sayıştay Dergisi, S:77, Nisan-Haziran 2010, s:69

ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amaçlarını gerçekleştirmek için bir işletmedeki örgüt yapısı, uygulanan yöntemler ve ölçülerin tamamıdır.<sup>483</sup>

İç denetim esas itibariyle kurulu iç kontrol yapısının amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime rapor vermek amacıyla yapılan bir faaliyettir. İç denetimin temel amacıysa üst yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmaktır. İç denetçi, iç kontrol yapısının yeterliliğini gözden geçirerek, örgütün amaçlarına ve hedeflerine iktisadi ve verimli bir biçimde ulaşip ulaşmayacağı konusunda iç kontrol yapısının yeterli güveni verip vermediğini belirlemektedir.<sup>484</sup>

İç kontrol, mali tabloların güvenilirliği, faaliyet ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve politikalara uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence veren işletme üst yönetimi veya yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür.<sup>485</sup>

Güçlü bir iç kontrol yapısı herhangi bir örgütün etkin işleminin temel unsurudur. Yöneticilerin yönetmiş oldukları işlerin zamanında yapılmasından ve kalitesinden sorumlu olmaları, kullanılan kaynakların maliyetini kontrol etmeleri, yapılan işlerle yürütülen programların yapılan düzenlemelere uygun biçimde yerine getirilmesi beklentisi etkin bir kontrol yapısı oluşturmanın başlangıç noktasıdır.<sup>486</sup>

Etkin bir iç kontrol yapısı oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsunlar, iç kontrol yapısı hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi açısından yüzde yüz güvence sağlayamaz. Bu sebeple, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini, düzenli bir biçimde incelemesi ve gözden geçirmesi sağlanmalıdır.<sup>487</sup>

---

<sup>483</sup> AKARKARASU, a.g.e., s.17

<sup>484</sup> KURNAZ ve ÇETİNOĞLU, a.g.e., s.39

<sup>485</sup> Burcu ADİLOĞLU, a.g.e., s.25

<sup>486</sup> Baran ÖZEREN, **İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:8, Ankara, Ağustos 2000, s:4

<sup>487</sup> ADİLOĞLU, a.g.e., s.25

İç kontrol yapısının kurulmasındaki amaç sadece işletmedeki uygunsuzlukları bulup ortaya çıkarmak değil, bu uygunsuzlukların en başından tespit edilerek bertaraf edilmesidir. Diğer bir ifadeyle, uygunsuzlukları yaratan durumların oluşumunu engellemek, kontrol yapısının işlemin yapıldığı anda devreye girip uygunsuzluklara yer vermemesini sağlamaya çalışmaktır.<sup>488</sup>

Yöneticiler, iç kontrol yapısının etkin bir şekilde yürüyüp yürümediğini değerlendirmek için iç denetime ihtiyaç duyarlar. İç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yöneticilere bilgi sağlar, değerlendirmeler yapar ve gerekli önerilerde bulunur. Ancak iç denetimin yönetime sağlamış olduğu bilgiler ve değerlendirmeler ne kadar değerli olursa olsun etkin bir iç kontrol var yerine konulmamalıdır.<sup>489</sup>

---

<sup>488</sup> Gülsen ÖZTEN, **İç Kontrol Sistemi ve Operasyonel Risk Yönetimi İle Entegrasyonu**, İç Denetim Dergisi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Kış 2004, S:10, s:31

<sup>489</sup> ÖZEREN, **İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, s.5

## 4.İŞLETMELERDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

### 4.1. Genel

Kurumsal yönetim işletme yönetimince alınan kararların nasıl verildiğini belirleyen bir sistem olduğuna göre, bu sistemin en önemli gereklilikleri ise iç kontrol ve iç denetimdir.<sup>490</sup>

İç kontrol, kurumsal yönetim ve iç denetim süreçleri birbirleriyle çok sıkı etkileşim içinde ve birbirlerinin tamamlayıcısı durumundadırlar. İç kontrol alanında yayımlanmış olan birçok rapor kurumsal yönetim alanına ilişkin çalışmalar yürüten birçok komite tarafından da yayımlanmaktadır. Hesap verebilirlik, kurumsal yönetimin ana unsurlarından biridir. Sağlam bir iç kontrol yapısı da, hisse sahiplerine ve diğer ilgili taraflara kurumun hesap verebilirliğine ilişkin önemli bir güvence sağlamaktadır.<sup>491</sup>

Kurumsal yönetimin unsurları; şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluktur. Bu unsurlardan herhangi birinin olmaması durumunda, kurumsal yönetimin söz edilemez. Kurumsal yönetimin unsurlarının var olması da iç kontrol yapısının etkin olmasına bağlıdır. Etkin bir iç kontrol yapısı, işletmedeki faaliyetlerin kontrol altına alınmasını, daha da önemlisi şeffaflığın oluşmasını sağlar.<sup>492</sup>

Kurumsal yönetim ilkeleri, iç kontrol yapısı ve iç denetim; kurumsal yönetimin üç temel ayağıdır. Etkin bir kurumsal yönetim için, yönetim kurulunun, iç ve dış denetimin ve yönetimin birbirleriyle ilişki içinde olması gerekir. Bu nedenle şirketlerde etkin bir kurumsal yönetimin gerçekleşmesi halinde, işletme içerisinde etkin bir risk yönetimi uygulanır, insan kaynakları yönetimi de daha verimli bir hale gelir. Kurumsal

---

<sup>490</sup> Hayrettin USUL, İsmail TİTİZ ve Burcu A. ATEŞ, **İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S:49, Ocak 2011, s.49

<sup>491</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.45

<sup>492</sup> USUL, TİTİZ ve ATEŞ, a.g.m., s.48

yönetimde zayıflık ve aksaklıkların meydana gelmesi halindeyse kontrolsüz denetim sonucunda yolsuzluklar, hisse değerinin düşmesi ve dolayısıyla, müşteri kaybı gibi birçok olumsuzluklar meydana gelmektedir.<sup>493</sup>

Tüm faaliyetlerin ve mali süreçlerin kontrol altına alındığı bir iç kontrol yapısı ve bu kontrollü yapının varlığını ve sürekliliğini, etkin ve verimli olup olmadığını belirleyen bir iç denetim fonksiyonu kurumsal yönetimin vazgeçilmezlerindedir.<sup>494</sup>

#### **4.2. Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrolün Önemi**

Kurumsal yönetim açısından iç kontrol yapısı önemli bir rol oynamaktadır.<sup>495</sup> İşletmeler büyüdükçe ve işlemler karmaşıklaştıkça iç kontrol yapısının önemi daha da artmaktadır. İşletmelerin büyümesi sonucunda yöneticilerin işletme faaliyetlerini doğrudan kontrol etme imkanı azaldığı için etkin bir iç kontrol yapısının kurulması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Kurumsal yönetim; şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur. Bu ilkelerden herhangi birinin olmaması durumunda, kurumsal yönetimden söz edilememektedir. Kurumsal yönetim ilkelerinin var olması da iç kontrol yapısının etkin olmasına bağlıdır. Etkin bir iç kontrol yapısı, işletmedeki faaliyetlerin kontrol altına alınmasını, daha da önemlisi şeffaflığın oluşmasını sağlamaktadır. Diğer bir deyişle, iç kontrol yapısı meydana getirmiş olduğu ortamlarla muhasebe bilgilerinde güvenilirliği sağlarken, aynı zamanda da işletme çalışanlarının iş görme isteğini artırır ve işletme çalışanlarının karşılaşılabilecekleri riskleri tanımlar ve bu risklere karşı alınabilecek önlemleri belirler. İç kontrol kavramı temelinde birbiriyle uyumlu, birbirini destekleyen önlemlerden oluşan bir yapıdır. Bu yapı içinde tamamen işletmeyi yönlendirmeyi amaçlayan sistemler ile işletmeyi gözetim altında tutmaya yönelik alt

---

<sup>493</sup> ACTİVELİNE, Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Şartı: Etkinlik, Aralık 2003, (Çevrimiçi) [http://www.makalem.com/Search/ArticleDetails.asp?nARTICLE\\_id=1913](http://www.makalem.com/Search/ArticleDetails.asp?nARTICLE_id=1913), (erişim tarihi:07.11.2012)

<sup>494</sup> ABDİOĞLU, a.g.e., s.101

<sup>495</sup> (Çevrimiçi) [www.ehow.com/facts\\_6817611\\_importance-internal-controls-corpor...](http://www.ehow.com/facts_6817611_importance-internal-controls-corpor...) (erişim tarihi:21.12.2012)

sistemler mevcuttur. Bu nedenle, iç kontrol yapısı önleyici, saptayıcı, yönlendirici ve tamamlayıcı faaliyetlerin bütününden oluşmaktadır.

Önleyici kontroller, bir işin başından sonuna kadar tek bir kişiye verilmesini engelleyen görevlerin ayrılığı ilkesi; yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirleyen yetkilendirme ilkesi ile her personelin her türlü bilgiye ulaşmasını engelleyen erişimin sınırlandırılması ilkelerinden oluşmaktadır. Saptayıcı kontroller ise işletme varlıklarının korunmasına yöneliktir. İşletme personelinin işletme amaçları doğrultusunda hareket etmesini sağlayan yönlendirici kontroller ve sistemde meydana gelen hataları bulup, onaran tamamlayıcı kontroller; bir bütün halinde işletmede şeffaflığın, dolayısıyla da kurumsal yönetimin oluşmasında etkin rol oynamaktadır.<sup>496</sup>

Yönetim, işletmelerde meydana gelebilecek hileleri ve usulsüzlükleri azaltmak için kurumsal yönetimin gereklerini ve iş prosedürlerini yerine getirmekten sorumludur.<sup>497</sup>

Kurumsal yönetimde şeffaflığın karşıtı olan yolsuzluk ve usulsüzlük yetkiyi elinde bulunduran tekelci güç ve karar alma yetkisinin kullanım oranlarına bağlıdır. Daha geniş bir ifadeyle, yolsuzluk ve usulsüzlüğün oluşmasına neden olan etkenler;

- Bir kişinin elinde sınırsız yetki bulundurması,
- Karar alma sürecindeki takdir yetkisinin keyfiliğe dönüşmesi,
- Belgelendirme ve raporlama gerekliliklerine yeterince önem verilmemesi,
- Bilgiye erişimde eşitsizlik yapılması,
- Hesap verme sorumluluğunun bulunmaması,
- Yolsuzluk ve usulsüzlüklerle mücadele amacıyla sistemli çözümlerin üretilmemesidir,

---

<sup>496</sup> USUL, TİTİZ ve ATEŞ, a.g.m., s.48

<sup>497</sup> Ceren Ayça GÖÇEN, **Kurumsal Yönetim, İç kontrol ve Bağımsız Denetim:Parmalat Vakası**, Mali Çözüm, S:97-2010, s:108

İşletmede kurulacak etkin bir iç kontrol yapısı bütün bu yolsuzluk ve usulsüzlükleri önlemede, paydaşlar arasında eşitliğin sağlanmasında, hesap verebilirliğin oluşturulmasında, şeffaflığın sağlanmasında ve dolayısıyla kurumsal yönetimin kurulmasında etkin bir rol oynayacaktır.

Etkin bir iç kontrol yapısı, işletme çalışanlarının yetki ve sorumluluklarını belirlemekte ve bütün çalışanların bu yetki ve sorumluluklar çerçevesinde hareket etmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda iç kontrol yapısı, mali hareketlerin kayıt altına alınması için etkin bir muhasebe sistemi kuracak, böylece kayıt dışı işlemlerin oluşmasını önleyecek ve mali verilerin güvenilirliğini artıracaktır. Öte yandan etkin bir iç kontrol yapısı işletme çalışanlarının, işletmenin amaçları doğrultusunda ne oranda etkili ve verimli olarak çalışıp çalışmadıklarını tespit edecek ve dolayısıyla işletmede gerçekleşen mali olan ve olmayan işlemlerden sorumlu personeli belirleyecek ve bu kişilerden hesap sorabilecektir. Böylece, şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri çalışacak ve sonuç olarak da işletmede kurumsal yönetim kurulmuş olacaktır.<sup>498</sup>

Kurumsal yönetim yatırımcının güvencesini artırırken, iktisadi, verimlilik ve büyüme içinde temel unsurlardan birini oluşturmaktadır. Ahlâki konular, şirket içerisindeki yönetimle ilgili konular, mali ve operasyonel çalışmalar kurumsal yönetim ile güçlendirilmektedir. Kurumsal yönetim, şirket değerini, şirket stratejisini, sorumluların açıkça atanmasını ve bireylerden yönetim kuruluna kadar karar veren otoriteyi, yönetim kurulu, uzman yönetim ve denetçiler arasındaki ilişkileri geliştirmeyi, bağımsız ve iç denetim faaliyetlerini içeren güçlü iç kontrol yapılarını oluşturmayı, çıkar çatışmalarının çok olduğu işletmeler içinde riske maruz kalma seviyesini gözlemlemeyi ve kamuya uygun içsel bilgi akışını sağlayacak mali ve yönetsel teşvikleri içermektedir.

İç kontrol, işletmelerin faaliyetlerini geliştirmeye ve değer katmaya yönelik oluşturulan politika ve uygulamalardır. Etkin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmek için sistematik ve disiplinli bir yaklaşımı bir araya getirerek

---

<sup>498</sup> USUL, TİTİZ ve ATEŞ, a.g.m., s.50

işletmenin hedeflerini başarmasına yardımcı olurken, etkin bir iç kontrol yapısı da güvenilir mali raporlama, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi, kanun ve düzenlemelere uygunluk olmak üzere üç temel hedeften oluşmaktadır.<sup>499</sup>

İç kontrol yapısında işlem gerçekleşmeden olaya müdahale söz konusudur. Bu nedenle iç kontrol yapısı bir “Zarar Önleme Metodu”dur. İç kontrol yapısının zarar önleme işlevi işletmelerde verimliliği artırıcı yönde önemli bir etkiye sahiptir. İşletmelerin sürekliliği esastır. İşletmelerin hedeflerine ulaşmasında esas olan işletme içerisinde bulunan kişi ve bunların oluşturduğu departmanların aynı amaç için bir arada bulunuyor olmalarıdır. İşletmelerin esas amaçlarından bahsedildiğinde genel olarak kârdan söz edilmektedir. Burada sözü edilen kâr her kesim için kâr’dır. Başka bir deyişle, paydaşlar, hissedarlar, çalışanlar, yönetim, devlet ve muhtemel paydaşların mutlu olmalarıdır.<sup>500</sup>

İç kontrol, bir işletmenin aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya her kesimiyle içinde olduğu bir yapıdır. İşletmenin iş akışlarının içerisinde iç kontroller yer almaktadır. İç kontrol yapısının üç temel amacı vardır. Birincisi, standartlaşmış süreçler yardımıyla faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırır. Bir işletmede kontrollerin varlığı, süreçlerin standart tanımları, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi işletme etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında katma değer yaratır. Aynı zamanda kontrol faaliyetleri aracılığıyla işletmenin var olan varlıklarının korunmasını sağlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, işletmede yapılacak olan iş süreçlerinin açık bir şekilde tanımlanması, hangi personelin hangi işten sorumlu olduğu yani görevlerin ayrımı ve personellerin bu görevleri yerine getirmeleri için üst yönetim tarafından işletme içi yönetmeliklerin ve kuralların belirlenmiş olması gerekmektedir. Çünkü işletme büyüdükçe varlıklarını korumak sistemsal bir sorun haline gelmektedir. İkinci amacıysa, mali raporlamanın güvenilirliğini artırmaktır. Mali tabloların güvenilir olması yönetimin ticari işlemlerinde doğru kararlar almasında, işletme içi herhangi bir yolsuzluğun önlenmesinde veya tespit edilmesinde yardımcı olmaktadır. Üçüncü amacı ise, iç

---

<sup>499</sup> GÖÇEN, a.g.m, s.110

<sup>500</sup> Evren Dilek ŞENGÜR, **İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama**, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2005), s. 4



kontrol yapısı, gerek işletme içi, gerekse yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluğun sağlanmasında yardımcı olur, güvence sağlar. Diğer bir deyişle, iç kontrol yapısının bir işletmede bulunmamasının olumsuz sonuçları; para ve mal kaybı, hatalı kararlar alınması, hile ve dolandırıcılıklarla karşı karşıya kalınması, gelir kaybı ve amaçlara ulaşamamasıdır. Bütün bu özellikleriyle iç kontrol yapısının etki alanları; örgüt yapısı ve yetkilendirme sistemi, politikalar ve yazılı prosedürler, insan kaynakları yönetimi, muhasebe sistemi ve mali kontrol, bütçe ve yönetim raporlama sistemidir.<sup>501</sup>

İç kontrol yapısı, bir işletmede kurumsal yönetimin önemli bir parçasını oluşturmakla birlikte, işletme içerisinde gerçekleştirilen hilelerin ve usulsüzlüklerin seviyesinin tespit edilmesi de iç kontrol yapısıyla yakından ilgilidir. Kurumsal yönetimin bir parçası olan iç denetim fonksiyonu risk yönetimini ve iç kontrolleri geliştirirken kurumsal yönetimi de dolayısıyla güçlendirir.<sup>502</sup>

### **4.3. Kurumsal Yönetim Açısından İç Denetimin Önemi**

Dünyada gelişen iktisadi yapıda ve uluslararası iktisadi ilişkilerde ortaya çıkan sorun ve tartışmaların ana nedeni mali tabloların güvenilirlikten uzak olması ve bu bağlamda belgeler üzerinde yer alan rakamsal bilgilerin gerçeği yansıtmadığı düşüncesidir. Başka bir ifadeyle mali tabloların gerçeği yansıtması gerektiği ana kural olarak kabul edilmektedir. Mali piyasalarda yaşanan güven kaybını daha iyi anlayabilmek, bu sorunla daha iyi başa çıkabilmek ve alınacak önlemlerin belirlenebilmesi için mali raporlama sürecinde yer alan katılımcıların ve bu süreçte üstlenmiş oldukları rollerin belirlenmesinde fayda vardır.<sup>503</sup>

Mali tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunu gizlemek amacıyla; ilgili otoritelerin denetçilerine ya da bağımsız denetim şirketi yetkililerine yalan söylemek, önemli bilgileri mali tablolarda yansıtmamak suretiyle kamuya açıklamamak

---

<sup>501</sup> Ali Kamil UZUN, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi>, (erişim tarihi:09.11.2012)

<sup>502</sup> GÖÇEN, a.g.m., s.111

<sup>503</sup> Veysi Seviğ, **Kurumsal Yönetim ve Denetim**, (Çevrimiçi) [http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk\\_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=461](http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=461), (erişim tarihi:25.11.2012)

ve kamuya yanılıcı mali bilgi açıklamak gibi davranışlarda bulunan yöneticiler bu davranışlarıyla esas olarak kurumsal yönetim ilkelerine uymamaktadırlar.<sup>504</sup>

Kurumsal yönetim anlayışı içerisindeki en önemli konulardan birisi de denetim konusudur. Kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilebilmesi ve ilgililerin gözünde kurumsal itibar ve güvenin sağlanmasında denetim işlevlerinin çok büyük rolü bulunmaktadır.<sup>505</sup> Modern bir iç denetim anlayışında, işletmenin karşı karşıya olduğu stratejik, operasyonel ve mali risklerin tanımlanması ve yönetim tarafından oluşturulan iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ile sürekli değişen şartlarda risklerin azaltılması oldukça önemlidir.<sup>506</sup> Şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramları ile açıklanan kurumsal yönetimin ana unsuru güçlü bir iç kontrol yapısının varlığıdır. Oluşturulması, geliştirilmesi ve doğru yapılandırılması yönetimin sorumluluğunda olan iç kontrol yapısının etkinliğini ve verimliliğini değerlendirme görevi ise iç denetim fonksiyonuna aittir.<sup>507</sup> Gerek iç denetim gerekse bağımsız denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak gerçekleşmesiyle birlikte işletme içerisinde meydana gelebilecek hata, hile ve yolsuzluklar engellenebilecek ve bu şekilde işletmede kurumsal yönetimin hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri güçlenecektir.<sup>508</sup> Bu sebeple ülkemizde kurumsal yönetim ilkelerinin gelişmesi için iç denetime olan ihtiyaç her geçen gün daha da artmaktadır.<sup>509</sup>

İyi bir kurumsal yönetim sistemi kurmak isteyen bir işletmenin, bunu iyi bir iç denetim sistemi kurmadan yapabilmesi mümkün değildir. Düşünce olarak dış denetim, hiçbir zaman iyi bir yönetim için yeterli değildir. Dolayısıyla iyi bir kurumsal yönetime sahip olmak isteyen işletme, mutlaka kuvvetli bir iç denetim sistemi kurmalıdır. İç denetim, işletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin yerleşmesi için bir araçtır.<sup>510</sup>

---

<sup>504</sup> Cemal KÜÇÜKSÖZEN ve Giray KÜÇÜKKOCAOĞLU, **Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Bilgilerin Rolü**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül 2005, s.102

<sup>505</sup> AYSAN, a.g.e., s.37

<sup>506</sup> Hüseyin GÜNER, **Kurumsal Yönetim**, Deloitte, 9 Kasım 2005, (Çevrimiçi) [www.yased.org.tr/webportal/English/.../huseyingurer\\_ilkeleri\\_3.ppt](http://www.yased.org.tr/webportal/English/.../huseyingurer_ilkeleri_3.ppt), (erişim tarihi: 07.11.2012)

<sup>507</sup> Münevver YILANCI, **İç Denetim**, Osmangazi Üniversitesi Yayınlar, Eskişehir, 2003, s.11

<sup>508</sup> AYSAN, a.g.e., s.37

<sup>509</sup> YILANCI, **İç Denetim**, s:11

<sup>510</sup> Cüneyt SEZGİN, **Dünya ve Türkiye'de Yönetişim**, İç Denetim Dergisi, S:3, Bahar 2002, s.9

İç denetimden beklenen faydalarla kurumsal yönetimin amaçları örtüşmektedir. Kurumsal yönetimin ilk şartı olan etkin bir iç denetim fonksiyonu, öncelikle işletme yönetimine ve hissedarlara daha sonra ise yatırımcıya en basit anlamda kurumun iç kontrol aşamalarını oluşturmak suretiyle düzgün yönetileceğinin bir garantisidir. İç denetim faaliyeti işletmelerin kurumsal süreçlerini değerlemek ve geliştirmek suretiyle işletmeye katkıda bulunmaktadır.<sup>511</sup>

Uluslararası alanda, işletme yönetiminden daha şeffaf ve daha sorumlu bir davranış içinde olması, işletmeyi tehdit eden olası risklere karşı tedbirli olması istenmektedir. Bu istekler, işletme yönetimi ve iç denetim alanında yeni yaklaşımları gündeme getirmiştir. Kontrol ve yönetim anlayışında meydana gelen değişimler, uluslararası alanda yapılan yasal düzenlemeler iç kontrol ve iç denetim üzerinde etkili olmaktadır.<sup>512</sup>

Temel unsurları şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk olan kurumsal yönetim halka açık şirketlere ve sermaye piyasalarına güven duyulmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Kurumsal yönetim, şirketlerin yatırımcılara ve diğer çıkar guruplarına karşı olan sorumlulukları ve kamuyu aydınlatma esasları çerçevesinde etkin bir yönetim ve kontrolü sağlayan ilkeler bütünüdür. Kurumsal yönetimin ve iç denetimin artan rolüyle birlikte bazı uzman komitelere de ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu kapsamda şirketlerde “denetimden sorumlu komiteler” kurulmuştur. Bu komitelerin amacı, iç ve dış mali tablo kullanıcıları tarafından kullanılan mali tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliğini sağlamak konusunda yönetim kuruluna destek olmaktır.<sup>513</sup>

Şirketlerdeki faaliyetlerin, hissedarların çıkarları ve amaçları doğrultusunda yürütülmesinden sorumlu olan yönetim kuruluna yardımcı olmak amacıyla şirketlerde daha çok yerini alan Denetim Komitesi, şirket yönetiminde meydana gelebilecek hileleri önlemek, denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek ve mali raporlama sürecinin kalitesini artırmak amacıyla önemli bir göreve sahiptir. Denetim komitesi yönetim kurulu üyeleri arasından oluşturulur ve kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak şirket

---

<sup>511</sup> DİNÇ, TOSUNOĞLU ve CENGİZ, a.g.m., s.6

<sup>512</sup> DEMİRBAŞ, a.g.m., s.168

<sup>513</sup> Yavuz AKBULAK, **Ülkemizdeki Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S.30, Haziran 2006, s.3

performansı ile ilgili her türlü iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf bir şekilde yapılmasını sağlar.<sup>514</sup> Diğer bir ifadeyle denetim komitesi, bağımsız denetimin bağımsızlığını destekleyen, kurumsal yönetim ilkelerine göre şirketin performansı ile ilgili iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf bir şekilde yapılmasını sağlayan, iç denetçi, dış denetçi ve yönetim kurulu arasında köprü görevini üstlenen bir komisyondur.<sup>515</sup>

Son zamanlarda dünyada yaşanan şirket yolsuzlukları, yönetim hileleri ve iflaslar sonrasında yapılan düzenlemeler şirket yöneticilerinin sorumluluklarını oldukça artırmıştır. Denetim komiteleri, yaşanan bu olumsuzluklar sonrasında şirketlerin iç kontrol ve mali raporlama süreçlerine duyulan güvensizliği ortadan kaldırmak amacıyla oluşturulmuştur. Ülkemizde de SPK, BDDK ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan düzenlemelerle denetim komitesi uygulaması başlatılmıştır. Denetim komitesi, şirket yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve üyeleri yine yönetim kurulu içinden seçilen bir komitedir. Üye sayısı ülkeden ülkeye değişmekle birlikte genel olarak en az iki yönetim kurulu üyesinden oluşmaktadır.<sup>516</sup> Denetim Komitelerinin yönetim kurulu içinde, yürütme sorumluluğu bulunmayan ya da murahhaslık (delege) özelliği taşımayan üyelerden oluşturulmaları en iyi uygulama olarak kabul edilmektedir.<sup>517</sup>

İş dünyasında faaliyetlerini yıllarca sürdüren dünyanın en büyük şirketleri, kurum ve kuruluşları bir anda yok olmuştur. Oluşumu için yıllarca uğraş verilen kurumsal itibar dünya devi bu şirketler, kurum ve kuruluşlar yüzünden bir gecede yitirilmiştir. Bu şirket, kurum ve kuruluşlarla birlikte hissedarlar, yatırımcılar, üst düzey yöneticiler ve çalışanlar da işlerini, servetlerini ve itibarlarını kaybetmişlerdir.<sup>518</sup>

Dünyada ve ülkemizde yaşanan mali buhranlar sonrasında edinilen acı deneyimler sonucu günümüzde şirketlerin mali durumu ve maruz kaldığı riskler

---

<sup>514</sup> Ali Rıza EŞKAZAN, **Denetim Komiteleri ve İç Denetim**, s.30, (Çevrimiçi) <http://www.tide.org.tr/uploads/tide7.pdf>, (erişim tarihi:25.11.2012)

<sup>515</sup> Şerafettin SEVİM ve Ayşenur ELİUZ, **Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB'de Bir Araştırma**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S:36, Ekim 2007, s.62

<sup>516</sup> Gürdoğan YURTSEVER, **Denetim Komiteleri Risklerin Azaltılmasında Önemli Rol Oynuyor**, s.1, (Çevrimiçi) [www.icdenetim.net/makaleler/104-denetim-komiteleri-riskleri-azaltiyor](http://www.icdenetim.net/makaleler/104-denetim-komiteleri-riskleri-azaltiyor), (erişim tarihi:29.11.2012)

<sup>517</sup> Bertan KAYA, **Denetim Komitesi ve İç Denetim Etkinliği Arasındaki İlişki**, 29 Temmuz 2012, s. 1, (Çevrimiçi)<http://www.bertankaya.net/index.php?>, (erişim tarihi:29.11.2012)

<sup>518</sup> Ali Kamil UZUN, **Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası: "Denetim Komitesi"**, s.1, (Çevrimiçi) [www.denetimnet.net/.../Denetim%20Komitesi/Makale...](http://www.denetimnet.net/.../Denetim%20Komitesi/Makale...), (erişim tarihi:29.11.2012)

konusunda pay sahipleri yönetimden yeterli, doğru ve zamanında bilgi talep etmektedirler. Bu noktada denetim komitesi hem yönetime yardımcı olmakta hem de pay sahiplerinin şirket hakkında edinmek istedikleri bilgiler konusunda onları tatmin etmektedir. Denetim komitesi hem iç kontrol yapısını hem de iç denetim faaliyetlerini güçlendirir. Denetim komitesi aynı zamanda kurumsal yönetim ilkelerinin de ayrılmaz bir parçası ve en önemli unsurlarından bir tanesidir. Kurumsal yönetim ilkelerini benimseyen ve uygulayan bir örgütte denetim komitesinin görevini yerine getirdiği ve mali bilgilerin güvenilirliği konusunda makul bir güvence sağladığı düşünülebilir.<sup>519</sup>

Denetim komitesinin şirketlerdeki iç denetimin etkinliğini sağlamadaki görevleri şu şekilde sıralanabilir:

- Mali raporlama sürecinin gözetimiyle ilgili, kamuya sunulan mali bilgilerin adil, dengeli ve muhasebe standartlarına uygunluğunun sağlanmasında yönetim kuruluna yardımcı olarak yönetim kurulu adına yönetimle bağımsız denetçi arasında mutabakatı sağlamak,
- Bağımsız denetçinin görevini gerektiği gibi yerine getirip getirmediğini gözetlemek ve bu konuda yönetim kurulunu bilgilendirmek,
- Bağımsız denetçinin atanması, görevden alınması ve denetim ücreti hakkında yönetime tavsiyelerde bulunmak,<sup>520</sup>
- İç ve dış denetçilerin mali raporlamayla ilgili incelemelerinin boyutlarını kavramak ve önemli bulgu ve tavsiyelerle ilgili yönetim tarafından verilen yanıtlarla birlikte elde etmek ve değerlendirmek,
- Yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu izleyen iç kontrol yapısının etkinliğini, yönetim raporlarının sonuçlarını ve her türlü disiplin olayını yeniden incelemek,
- Yasal kurumlar tarafından yapılan her denetimin bulgularını ve görüşlerini yeniden gözden geçirmek,

---

<sup>519</sup> Ali Kamil UZUN, **Yönetim Kurulu Denetim Komitesi Uygulamaları: İMKB'de İşlem Gören Reel Sektör İşletmelerinde Yönetim Kurulu Denetim Komitesinin Varlığını Etkileyen Faktörler ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum**, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Denetim Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul 2006, s.3

<sup>520</sup> DEMİRBAŞ ve UYAR, a.g.e., s.154

- Şirket personeline gerekli kuralların iletilmesi ve uygunluğunun izlenmesi için kullanılan süreci yeniden gözden geçirmek,
- Yönetimden ve şirketin ilişki içinde bulunduğu hukuk müşavirliğinden yasalarla ilgili her türlü olaydaki gelişmeleri düzenli olarak elde etmek,
- Şirketteki iç denetim kadrosunun kurulmasını ve işleyişini sağlamak,
- İç denetim bölümüyle uyum içinde çalışmak,
- İç denetim bölümü tarafından yapılan çalışmalarını izlemek, iç denetim bölümünden gelen raporları ve önerileri dikkate almak,
- İç denetim programlarını gözden geçirmek,<sup>521</sup>

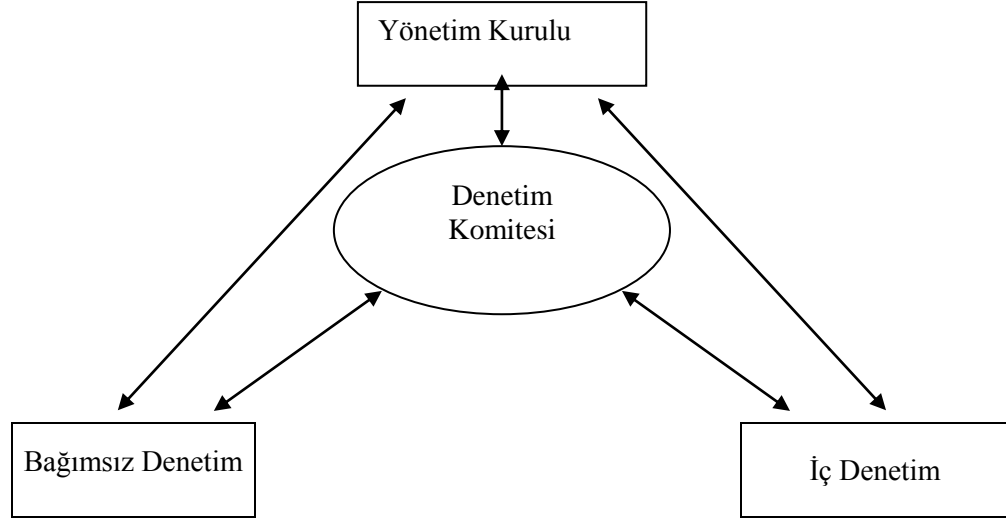
İç denetimin işlevi, mali kontroller ve diğer risk yönetimi etkinliklerinde denetim komitesine güvence vermek ve asıl bilgi kaynağı olmaktır. Bu ilişkide en önemli husus iç denetim yöneticisi ve denetim komitesi arasındaki doğrudan iletişim kanalıdır. Bu durum genellikle iç denetim yöneticisinin denetim komitesi başkanıyla görüşmesi, denetim planını onaya sunmak ve denetim bulgularını raporlamak amacıyla denetim kurulu toplantılarına katılma yetkisiyle olmaktadır.<sup>522</sup>

---

<sup>521</sup> SEVİM ve ELİUZ, a.g.e., s.63

<sup>522</sup> John FRASER and Hugh LINDSAY, IAA Bulletin, Çevirenler: Mehtap Doğan, Meriç Gökhan Hocaoğlu ve Diğerleri, **Yönetim Kurullarının İç Denetim Hakkında Sorması Gereken 20 Soru**, 2007, s.5, (Çevrimiçi) [http://www.tide.org.tr/uploads/Yonetim\\_Kurullarinin\\_Ic\\_Denetim\\_Hakkinda\\_Sormas%C4%B1\\_Gereken\\_20\\_Soru.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/Yonetim_Kurullarinin_Ic_Denetim_Hakkinda_Sormas%C4%B1_Gereken_20_Soru.pdf), (erişim tarihi:29.11.2012)

**Şekil 9. Denetim Komitesinin, Bağımsız Denetim, İç Denetim ve Yönetim Kurulu İle İlişkisi<sup>523</sup>**



Kaynak: Ali Rıza EŞKAZAN, Denetim Komiteleri ve İç Denetim, s.30, (Çevrimiçi) <http://www.tide.org.tr/uploads/tide7.pdf>. (erişim tarihi:25.11.2012)

İşletmelerde iç denetimlerin rolü değerlendirildiğinde, şirket ve kurumların risk yönetimleri, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleriyle ilgili bağımsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, şirket ve kurumlarda yönetimin hesap verebilirliğinin yerleşmesine katkı sağlamaktadır. İç denetçiler, şirket ve kurumların iç kontrol yapısının etkinliği ve yeterliliğiyle iş süreçlerinin yerindeliği ve performans kalitesi hakkında üst yönetime bilgi sağlamakla sorumludur. İşlerin doğru yapılmasıyla birlikte doğru işlerin yapılması konusunda görüş ve tavsiyeleriyle iç denetim faaliyeti şirket ve kurumlara katma değer sağlamaktadır. İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konusunda makul bir güvence sağlamak için şirket ve kurum yöneticilerince planlanan iç kontrol yapısı, iç denetim faaliyetiyle değerlendirilir. Hata, hile ve suistimallerin, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde iç kontrol yapısı ve iç denetim faaliyetinin etkinliği önemli rol oynamaktadır.<sup>524</sup>

<sup>523</sup> EŞKAZAN, a.g.e., s.30

Hem dünyada hem de ülkemizde oluşturulan kurumsal yönetim düzenlemelerinde, iç denetim ve iç kontrollerin öneminin arttığını, öyle ki dış denetim odaklı bir yapıdan iç denetim odaklı bir yapıya geçiş olduğu görülmektedir. İç denetim, hem şirketlerin hedeflerine ulaşması açısından hem de iç kontrol ve kurumsal yönetimi güçlendirme konusunda üst yönetim ve yönetim kurulu için çok değerli bir kaynaktır.

İç denetim, şirket içinde yönetim kurulu ve denetim komitesi için güvence sağlamakta ve aynı zamanda stratejik akıl ortağı olarak danışmanlık görevini de üstlenmektedir. Bağımsız dış denetim de, iç denetimin güvence sağladığı süreç kapsamında üretilen mali tabloların güvenilir olması ve gerçekleri olduğu gibi yansıttığına ilişkin kamunun bilgilendirilmesi için tavsiye olacak görüşleri bildirir. Bu açıdan iç denetim çok önemli bir rol üstlenmiştir.<sup>525</sup>

Küresel rekabet ortamında sürekli büyüme ve gelişmeyi amaçlayan işletmeler, kurumsal yönetimin kalitesini sağlamak amacıyla iç denetim faaliyetine ihtiyaç duymaktadırlar.<sup>526</sup> Bütün faaliyetlerin ve mali süreçlerin kontrol altına alındığı bir iç kontrol yapısı ve bu kontrollü yapının varlığını ve sürekliliğini, etkin ve verimli olup olmadığını belirleyen bir denetim işlevi kurumsal yönetimin en önemli gereksinimlerindedir. Her geçen gün kamu ve özel sektörde iç denetimin önemi daha da artmaktadır.

Kurumsal yönetim anlayışıyla birlikte, iç denetimlerin uygulama sürecindeki başarı faktörleri şu şekilde sıralanabilir:<sup>527</sup>

- İç denetim, yönetimin amaçları, öncelikleri ve stratejik yaklaşımları üzerine odaklanmalıdır,
- Denetim geçmişten çok geleceğe odaklanmalıdır,
- Kilit durumdaki iş riskleri için iç kontrol yapısı değerlemesi planlanmalıdır,

---

<sup>524</sup> Ali Kamil UZUN, **İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri**, s.1, (Çevrimiçi) <http://www.icdenetim.net/makaleler/51-letmelerde-c-denetim-faaliyetinin-rolue-ve-katma-deeri>, (erişim tarihi: 27.11.2012)

<sup>525</sup> UZUN, **Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Kalite Güvencesi**, s. 1

<sup>526</sup> TÜSİAD, **Yönetim Kurulları'nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**, TÜSİAD, Yayın No: TÜSİAD-T/2008-05-461, Mayıs 2008, s.6

<sup>527</sup> ABDİOĞLU, a.g.e., s.101



- İç denetimin iŖlevini, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliği ve etkinliliği değerlendirilir,
- Faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve ekonomikliği değerlendirilir,
- Sorunların çözümünde katma değer yaratan danıŖman yaklaŖımı ve denetlenen alandaki geliŖim ihtiyaçları ön plana çıkarılmalıdır,

Ŗirketlerin etkin bir kurumsal yönetime sahip olabilmesi için, örgüt içindeki kurumsal değerlerin, kurumsal kültürün ve stratejik amaçların oluŖturulması gerekir. Stratejik amaçların, kurumsal kültürün ve kurumsal değerlerin oluŖturulmadıđı bir Ŗirketin, faaliyetlerini sürdürmesi zor olduğu gibi, iç denetimin de iŖlevini gerekleŖtirmesi mümkün değildir. Çünkü, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulandığı bir iŖletmede, denetçi kendisinden beklenen performansın daha fazlasını gösterecektir.

Kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında etkin bir i denetim örgütünün olanaklarıyla Ŗirkette oluŖturulmuŖ sağlam bir muhasebe bilgi sistemi sayesinde meydana gelmesi olası hata, hile ve düzensizliklerin önlenmesi sağlanmış olacaktır.<sup>528</sup>

---

<sup>528</sup> ABDİOĞLU, a.g.e., s.127

## 5. SONUÇ

Küreselleşme hareketleriyle birlikte uluslararası sermaye hareketleri hız kazanmış, çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisindeki payları artmıştır. Bütün bu gelişmeler sonucunda artık yatırımlar ülke sınırlarını aşarak diğer ülkelerdeki işletmelere yönelmektedir. Yatırımcılar yatırımlarını yaparken işletmelerin sadece ekonomik verilerini değerlendirmemekte bunun yanı sıra şeffaflıklarına, yönetim biçimlerine ve risk derecelerine de dikkat etmektedirler. Geçtiğimiz yıllarda uluslararası alanda yaşanan şirket skandalları ve yatırımcıların yaşamış oldukları olumsuzluklar yatırımcıları bu konularda daha bilinçli hale getirmiştir.

Uluslararası alanda yaşanan mali buhranlar, işletmelerin kurumsal yönetime gerekli önemi vermediklerini göstermiş ve bütün bu olaylar sonrasında işletmelerde şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramlarının işletme yönetimlerinde ne derece önemli olduğu anlaşılmıştır. Bugün artık işletmelerin uluslararası alanda birbirleriyle rekabet ettikleri unsur, her geçen gün gelişen iş dünyasına ayak uydurmak amacıyla, kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerine gönüllülük esasına dayalı olarak uyum sağlamaktır. Kurumsal yönetim anlayışına ve ilkelerine uyum sağlamayı başaran ülkelerde işletmelerin risk düzeyleri azalmakta, sermaye maliyetleri düşmekte ve uluslararası rekabet şartlarında avantaj sahibi olmaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı menfaat sahiplerinin beklentilerini dengeli bir şekilde karşılamakta, işletme performansının sürdürülebilirliğini güvence altına almakta, küresel mali sistem içerisinde yatırımcıların talep etmiş oldukları getiri oranını artırmakta ve tercih edilebilir bir yatırım ortamı oluşturmaktadır.

Esas amacı; işletmelerin hissedarlarına ve tüm menfaat sahiplerine en yüksek faydayı sağlayacak biçimde yönetilmeleri olan kurumsal yönetim son yıllarda önemi oldukça vurgulanan bir konu olmuştur. Kurumsal yönetim, işletmelerin gelecekle ilgili hedefleri doğrultusunda daha sağlam adımlar atarak işletmelerin ömrünün uzaması ve öncelikle işletmenin hissedarları olmak üzere yatırımcıları, çalışanları ve tüm menfaat sahiplerinin haklarının korunması amacıyla gerçekleştirilen uygulamalardır.

Uluslararası alanda mali piyasalarda yaşanan şirket skandallarının ardından, dünyada ve ülkemizde kurumsal yönetim ve denetim alanında çeşitli düzenlemelere gidilmiştir. OECD tarafından düzenlenen ve 1999 yılında yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri, yatırımcılar, işletmeler ve diğer paydaşlar açısından uluslararası bir kaynak haline gelmiş, hem üye olan hem de olmayan ülkeler için bir yol gösteri kılavuz olmuştur. Bunun dışında ABD, Fransa, Almanya, Japonya gibi birçok ülke kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin olarak birçok kodlar hazırlamış ve yasal düzenlemelerinde kurumsal yönetime yer vermişlerdir. Ülkemizde de TÜSİAD tarafından 2002 yılında “Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi” ve SPK tarafından 2003 yılında yayımlanıp 2005 yılında yenilenen “Kurumsal Yönetim İlkeleri” kurumsal yönetim çalışmalarına öncülük etmiştir. Son olarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında kurumsal yönetim ilkeleri düzenlenmiştir.

Kurumsal yönetimin işletmeler açısından en önemli etkisi, kaynaklarının daha etkili ve verimli bir şekilde korunmasıyla piyasalara daha çok güven tesis edilmesi ve bunun sonucunda da daha çok yatırımcıyı kendilerine çekerek mali kaynak ihtiyaçlarını daha kolay karşılayabilmeleridir. İşletmelerin sağladıkları bu güven artışıyla birlikte ülkedeki iktisadi sistem ve sermaye piyasaları da daha çok güvene sahip olacaktır.

Etkin bir kurumsal yönetim anlayışının işletmelerde yer edinebilmesi için öncelikle kurumsal yönetimin önemine ve gerekliliğine inanan bir yönetimin anlayışının var olması gerekmektedir.

Dünya ekonomisinin son yıllarda çok hareketlilik göstermesi nedeniyle iç kontrolün yeri ve önemi daha da artmıştır. İç kontrol sistemi işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunmasını, işletmenin faaliyetlerinin yönetim tarafından saptanmış politikalara uygun olarak yürütülmesini, işletme faaliyetleri arasında uyum ve geri besleme sağlanmasını, bu konularda standartlar ve kontrollerin yapılmasının yanı sıra işletme içerisinde yapılan kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve kontrolleri değerlendirmeyi hedef almaktadır.

Etkin bir iç kontrol yapısı kurmak isteyen işletme yönetimi, öncelikle mevcut riskleri ve olabilecek riskleri belirlemeli ve bu riskleri mümkün olduğu kadar azaltmak için muhasebe ve işletme faaliyetlerine ilişkin olarak kontrol yöntemleri uygulamalıdır.

İç kontrol yapısı, işletmenin hedeflerine ulaşma, işletme başarısı sağlama ve kurumsal yönetim açısından önemli unsurlardan biri haline gelmiştir. Kamu ve özel sektörde vazgeçilmez bir unsur olmuştur. Enron, Worldcom, Parmalat, Citigroup gibi dev işletmelerde yaşanan muhasebe ve denetim skandallarından dolayı mali sektör başta olmak üzere bütün sektörlerde iç kontrolün önemi giderek artmıştır. Yatırımcıyı Koruma Kanunu ve benzer düzenlemeler iç kontrol yapısının etkin çalışması sermaye piyasalarında faaliyet gösteren işletmelere ve bu işletmelerin dış denetçilerine önemli sorumluluklar yüklemiş ve bunun sonucu olarak iç kontrol yapısının etkinliği işletmeler açısından oldukça önemli hale gelmiştir.

İşletmedeki mevcut iç kontrol yapısı hataların ortaya çıkarılması ve risklerin önlenmesi bakımından makul bir güvence sağlamalıdır. Bu sebeple etkin bir iç kontrol yapısının kurulması ve işletilmesi yönetimin sorumluluğundadır. Yönetim iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir şekilde izlemeli ve gözden geçirmelidir.

Etkin bir iç kontrol yapısı için hata ve hilelerin önlenmesi, işletmedeki eksik ve zayıf noktaların tespitinin iyi yapılması için gerekli bir örgüt yapısı, etkin bir muhasebe sistemi, işletmenin amaçları doğrultusunda hareket eden nitelikli, bilgili personel ve iç kontrol yapısının etkinliğini ve verimliliğini değerlendirecek iç denetim biriminin var olması gerekir.

İç denetim, işletmenin kendi personelinin, yönetsel kontrolün etkin ve doğru şekilde yürütülüp yürütülmediği, mali raporların ve kayıtların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, yönetim tarafından konulan politikalara uyulup uyulmadığı konularında ilk elden iş başındaki gözlemlere dayanarak yönetim adına yaptığı bir dizi araştırma, yol ve tekniklerden oluşmaktadır.

Günümüzde iç denetimin faaliyetlerinin, güvence sağlama ve danışmanlık yapmak gibi iki önemli işlevi bulunmaktadır. İç denetim olmadan etkin bir iç kontrol

yapısından bahsetmek imkansızdır. İç denetim başta işletmenin paydaşları olmak üzere tüm çıkar gruplarını ilgilendiren ve onların menfaatlerini kollayan en önemli araçtır. Aynı zamanda iç denetim, işletmelerde kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini ve verimliliğini ölçen bir araçtır. İç denetim, üst yönetimin, kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde hareket etmesine fayda sağlar, varlığı ve faaliyetleriyle bu ilkelerin sağlıklı bir şekilde kurulmasına katkıda bulunur.

Hem dünyada hem de ülkemizde oluşturulan kurumsal yönetimle ilgili düzenlemelerde, iç kontrol yapısının ve iç denetimin öneminin arttığı hatta dış denetim odaklı bir yapıdan iç denetim odaklı bir yapıya geçiş olduğu görülmektedir. İç denetim, hem işletmenin amaçlarına ulaşmasının sağlanması açısından hem de iç kontrol yapısını ve kurumsal yönetimi güçlendirmek açısından üst yönetim ve yönetim kurulu açısından değerli bir kaynaktır.

Dünyada son yıllarda yaşanan şirket skandallarıyla birlikte denetim şirketlerine olan güven sarsılmış ve işletmelerdeki iç denetim faaliyetlerine verilen önem artmıştır. İşletmenin tüm paydaşlarının, çalışanlarının, hissedarlarının ve bütün menfaat sahiplerinin menfaatlerinin korunduğu bir güvence oluşturma amacını güden kurumsal yönetim anlayışı, bu güvencenin garantisi olarak da iç denetimi görmektedir. Bu nedenle tüm kurumsal yönetim düzenlemelerinde, iç denetimin işletme faaliyetleri üzerindeki etkinliği artırılmış ve iç denetçilere yeni sorumluluklar ve roller verilmiştir.

Denetimin ön planda tutulduğu kurumsal yönetim anlayışıyla birlikte denetimden sorumlu komiteler oluşturulması gündeme getirilmiştir. Denetim komitesi, işletme yönetiminde ortaya çıkabilecek hileleri önlemek, denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek ve mali raporlama sürecini artırmak amacıyla önemli bir rol üstlenmiştir. Denetim komitesinin iç denetim alanındaki faaliyetleri ise, yönetim kuruluyla iç denetim birimi arasında bir köprü görevi görmektedir. Komite, iç denetim faaliyetlerinde bağımsızlığın sağlanmasına yardımcı olarak tarafsız bir güvence sağlar.

Sonuç olarak, kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim işletmenin vazgeçilmez unsurlarındandır. Etkin bir kurumsal yönetim sisteminin oluşturulması için etkin ve verimli bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve oluşturulan bu iç kontrol

yapısının etkinliğinin ve verimliliğinin ölçülmesi içinde iç denetimin olması şarttır. Yeni rol ve sorumluluklarıyla iç denetim hem kurumsal yönetimin etkin bir şekilde gerçekleştirildiğine ilişkin bir garantidir hem de iç kontrol yapısının etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine katkı sağlamaktadır.

Hızla gelişen ve gün geçtikçe daha da karmaşık bir hal alan işletme faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında her zaman ortaya çıkabilecek, hata, usulsüzlük, hile ve suistimallere karşı, kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerini gerçek anlamda uygulamak isteyen işletmeler, işletmelerinde etkin bir iç kontrol yapısı ve iç denetim faaliyetine gerekli önemi vermelidir.

## **EKLER**

### **EK - I**

#### **INTOSAI İç Kontrol Bileşenleri<sup>529</sup>**

INTOSAI Rehberinde iç kontrol yapısı beş bileşenden meydana gelmektedir.

1. Kontrol ortamı
2. Risk değerlendirmesi
3. Kontrol faaliyetleri
4. Bilgi ve iletişim
5. İzleme

Genel amaçlarla iç kontrol bileşenleri birbirleriyle doğrudan ilişkilidir. Genel amaçlar kurumun neye ulaşmak istediğini ortaya koyar ve iç kontrol bileşenleri de genel amaçlara ulaşmak için neye ihtiyaç olduğunu gösterir. (INTOSAI, 2004:14)

#### **Kontrol ortamı**

Kontrol ortamı, organizasyonun iç kontrole karşı tutumunu ortaya koyar ve personelin kontrol bilincine etki eder. Disiplin sağladığı ve iç kontrolün gövdesini oluşturduğu için kontrol ortamı, diğer bileşenlerin de temelini oluşturmaktadır. (INTOSAI, 2004:17)

Kontrol ortamının temel unsurları şunlardır:

- Yöneticilerin ve çalışanların kişisel ve profesyonel dürüstlüğü ve ahlaki değerleriyle organizasyon içindeki iç kontrolü destekleyen tutumları,
- Yeterlik taahhüdü,
- Yöneticilerin felsefesi ve yönetsel stili,
- Organizasyon yapısı,
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları

---

<sup>529</sup> INTOSAI, Code of Ethics and Auditing Standarts, Auditing Standarts Committee, Inga-Britt Ahlenius, Auditor General Riksrevisionsverket, Stockholm, Sweden, (Çevrimiçi) <http://www.intosai.org/>, (erişim tarihi: 21.12.2012)

*Yöneticilerin ve çalışanların kişisel ve profesyonel dürüstlüğü ve ahlaki değerleri*, kişilerin davranış standartlarını oluşturan tercihlerini ve değer yargılarını belirler. Organizasyondaki herkes –yöneticiler ve çalışanlar- kişisel ve profesyonel dürüstlüğe ve ahlaka uygun davranışlar sergilemek ve sürdürmek zorundadır. Ayrıca, şirketteki davranış kurallarına da uygun hareket etmelidir. (INTOSAI, 2004:17)

Kamu kurumları, dürüstlük ve etik değerlere uygun hareket ettiklerini misyonlarında açıkça belirtmeli ve bunu kamuya ilan etmelidir. Bunun yanında, faaliyetleri etik kurallara uygun, düzenli, ekonomik, verimli ve etkili olmalıdır. (INTOSAI, 2004:18)

*Yeterlik taahhüdü*, düzenli, etik, ekonomik, etkin ve verimli bir performans sergilemeyi ve iç kontrole ilişkin kişisel sorumlulukları doğru anlamayı garanti altına alacak seviyedeki bilgi ve beceriyi ifade etmektedir. Yöneticiler ve çalışanlar, iyi bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesinin, uygulanmasının ve sürdürülmesinin önemini anlayacak ve genel iç kontrol hedeflerine ve kurumun misyonuna ulaşılması için üzerlerine düşen görevleri yerine getirecek seviyede yeterliliğe sahip olmalıdır. Çalışanlara eğitim verilmesi, kurum içinde iç kontrol bilincinin artmasını ve faaliyetlerin etik kurallara uygun bir şekilde yerine getirilmesinin önemini anlaşılmasını ve çalışanların etik çıkmazlarla baş edebilmesini sağlayabilir. (INTOSAI, 2004:18)

*Yöneticilerin felsefesi ve yönetsel stili*, üst yönetim tarafından iç kontrole karşı her zaman destekleyici ve olumlu bir tutum sergilenmesini ifade eder. Üst yönetimin iç kontrole karşı tutumu, tüm yönetim faaliyetlerine yansır. Örneğin, bir iç denetim biriminin kurulması yönetimin iç kontrolü önemli gördüğüne dair güçlü bir sinyaldir ve kurumda çalışanların bilinçli bir şekilde kontrol aktivitelerini yerine getirmelerini sağlar. Eğer, kurumda çalışanlar, iç kontrolün yöneticiler tarafından fazla önemsenmediğini düşünürlerse iç kontrole karşı sahte bir bağlılık gösterirler.



Diğer taraftan, yönetimin faaliyetlerin etik kurallara uygun yürütülmesi konusundaki ısrarı büyük önem taşımaktadır. Yöneticiler, görevlerini yerine getirirken kabul edilebilir davranışlar sergilemektense etik kurallara uygun davranışlar sergileyerek çalışanlar için de örnek teşkil etmelidir. Yönetim politikaları, prosedürleri ve faaliyetleri düzgün, etik, ekonomik, etkin ve verimlilik ilkelerine uygun olmalıdır.

Yöneticilerin ve çalışanların dürüstlüğünü etkileyen birçok faktör bulunduğu için, personele periyodik olarak davranışlarıyla ilgili geri beslemede bulunulmalıdır. (INTOSAI, 2004:19)

*Organizasyon yapısı*, temel yetki ve sorumluluk alanlarını tanımlar. Yönetim tarafından yetkilendirme yapılması ve hesap verebilirliğin sağlanması için otoritenin ve sorumlulukların organizasyon içinde dağıtılmasını sağlar. Raporlama olmadan her hangi bir yetkilendirme ve hesap verebilirlikten bahsedilemeyeceği için uygun bir raporlama sistemi kurulmalıdır. Organizasyon yapısının içinde yöneticilerden bağımsız, doğrudan üst yönetime raporlayan bir iç denetim birimi bulunmalıdır. (INTOSAI, 2004:20)

*İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları*, işe alımları, oryantasyon faaliyetlerini, hizmet içi ve diğer eğitim programlarını, performans değerlendirmesi ve danışmanlık hizmetlerini, terfi düzenlemelerini ve tazminata yönelik işlemleri kapsar. Yetkin ve güvenilir personel kontrol sisteminin etkin bir şekilde yürütülmesi için şarttır. Bu nedenle, personelin işe alımı, eğitilmesi, değerlendirilmesi ve yükseltilmesi için kullanılan methodlar kontrol ortamı için önemlidir. Gerekli eğitimi almış, işin gerektirdiği deneyime sahip, dürüst kişilerin işe alınması ve iyi planlanmış hizmet içi ve etik eğitimin sağlanması çok önemlidir. Etkin işleyen bir iç kontrol sistemi için iç kontrolün önemini anlamış olan ve gerekli sorumlulukları yerine getirmek üzere güdülenmiş yöneticilerin ve çalışanların varlığı hayati öneme sahiptir. İnsan kaynakları yönetimi, işe alım, performans değerlendirmesi ve yükselme süreçlerinde profesyonelliği geliştirerek ve şeffaflığı sağlayarak kurum içinde etik değerlere saygılı bir ortam yaratılmasına büyük katkı sağlar. (INTOSAI, 2004:20)

## **Risk değerlendirmesi**

Risk değerlendirmesi, kurumun amaçlarına ulaşmasının önündeki riskleri belirleyip analiz ederek risklere karşı uygun yanıtların verilmesini sağlayan bir süreçtir. (INTOSAI, 2004:22)

Risk değerlendirmesi dört bileşenden oluşmaktadır (INTOSAI, 2004:22):

### 1) Riskin belirlenmesi

- Kurumun amaçlarıyla ilgili olan temel riskler belirlenmelidir.
- Kapsamlı bir risk değerlendirmesi yapılmalıdır.
- İ ve dış faktörlere bağlı olarak riskler, hem kurumsal hem de faaliyetler düzeyinde belirlenmelidir.

### 2) Riskin değerlendirilmesi

- Riskin önem derecesi hesaplanmalıdır.
- Riskin meydana gelme olasılığı değerlendirilmelidir.

### 3) Kurumun risk iştahının belirlenmesi

### 4) nlemlerin geliştirilmesi

- Risklere karşı dört farklı önlem geliştirilebilir: Riskin transfer edilmesi, tolere edilmesi, yönetilmesi veya sonlandırılması. İç kontrol temelde risklerin yönetilmesine yönelik mekanizmalar sunmaktadır.
- Tespit edici veya önleyici kontrollerden uygun olanı belirlenmelidir. Hkmet politikaları, ekonomik koşullar, işletmenin içinde bulunduğu sektör, düzenleyici ve operasyonel şartlar sürekli değiştiği için risk değerlendirmesi dinamik bir süreçtir. Risk değerlendirmesi, değişen koşulları belirleyerek ve analiz ederek fırsatları ve riskleri tespit eder ve iç kontrol sistemini değişen risklere cevap verecek şekilde uyarlar. (INTOSAI, 2004:22)

İç kontrol bileşenlerinden biri olarak risk değerlendirmesi, uygun kontrol aktivitelerinin seçilmesinde kilit rol oynamaktadır. Risk değerlemesi yapılabilmesi için öncelikle işletmenin açık bir şekilde tanımlanmış amaçları olmalıdır. (INTOSAI, 2004:23)

**Riskin belirlenmesi** , organizasyonun temel amaçlarına ilişkin risklerin belirlenmesini ifade etmektedir. Daha sonra belirlenen tüm riskler üzerinde düşünülüp değerlendirilerek temel riskler belirlenir. Temel risklerin belirlenmesi, risk değerlendirmesi için kullanılacak kaynakların hangi alanlara yönlendirilmesi gerektiğinin belirlenmesinde önemli olduğu kadar risklerin yönetilmesi için sorumlulukların dağıtılmasında da önemlidir. Bir kurumun performansı, iç ve dış faktörlerden kaynaklanan kurumsal ya da faaliyet düzeyinde çeşitli risklere maruz kalabilir. Risk değerlendirmesi olması muhtemel tüm riskleri dikkate almalıdır. Bu yüzden kapsamlı bir risk değerlendirmesi yapılması önemlidir. Risk belirlemesi, planlama süreçleriyle bütünleşmiş bir şekilde ve sürekli nitelikte olmalıdır. Kurumun risk profili, ekonomik ve düzenleyici çevrelerde meydana gelen değişikliklere, iç ve dış operasyon şartlarının değişmesine ve yeni amaçların belirlenmesine bağlı olarak değişiklikler gösterebilir. Kurumun risk profili, ancak sürekli risk değerlendirmesi yapılarak ve her seferinde tüm riskler baştan değerlendirilerek sağlıklı bir şekilde tanımlanabilir. (INTOSAI, 2004:23) Risklerin belirlenmesinde yaygın olarak kullanılan iki temel yöntem bulunmaktadır (INTOSAI, 2004:24):

- *Risk gözetim birimi oluşturulması:* Yukardan aşağıya doğru işleyen bir yöntemdir. Organizasyonun amaçlarına yönelik tüm operasyonları ve faaliyetleri değerlendiren ve bunlara yönelik riskleri tespit eden bir birim kurulur. Söz konusu birim, organizasyonun her seviyesindeki kilit kişilerle yüz yüze görüşmeler yaparak, şirketin tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde risk profilini belirler. Şirketin risk profilinin çıkarılması, hile ve rüşvet riskini de içerecek şekilde riske açık olan politika alanlarının, faaliyetlerin ve fonksiyonların belirlenmesini içerir.

- *Risk öz değerlendirmesi*: Aşağıdan yukarıya doğru işleyen bir yöntemdir.

Organizasyonun her seviyesi ve bölümü kendi faaliyetlerini inceleyerek karşılaşılabilecek riskleri belirler. Yöntem olarak anketler ya da çalıştaylar kullanılabilir. Söz konusu yöntemler ayrı ayrı kullanılabilceği gibi birlikte de kullanılabilir.

*Risklerin değerlendirilmesi*, risklerle başa çıkabilmek için yalnızca risklerin belirlenmesinin yeterli olmadığını riskin önem derecesinin ve meydana gelme olasılığının da değerlendirilmesi gerektiğini vurgular. Risk değerlendirmesi, yönetimi önem alınması gereken riskler konusunda bilgilendirmeyi ve riskleri önceliklendirmeyi amaçlamaktadır. Riskleri yüksek, orta ve düşük düzey riskler olarak sınıflandırmak risk önceliklendirilmesinde genellikle kullanılan bir yöntemdir.

Risklerin yönetim önceliklerine ve işletme amaçlarına göre derecelendirilmesi ve yönetimin üzerinde karar vermesi ve önem alması gereken risklerin belirlenmesi açısından risk sınıflandırması önemli bir araçtır. (INTOSAI, 2004:24-25)

*Kurumun risk iştahının değerlendirilmesi*, risklere cevap verebilmek için büyük önem arz etmektedir. Risk iştahu, kurumun ne kadar riski tolere edebileceğini ve kurumun ne kadar bir risk karşısında gerekli aktiviteleri yerine getireceğini belirler. Kabul edilebilir risk düzeyinin belirlenmesinde, hem yapısal riskler hem de kalıntı riskler dikkate alınmalıdır. *Yapısal risk*, yönetim tarafından riskin oluşmaması ya da etkilerinin azaltılması için her hangi bir faaliyette bulunma imkanı olmayan risklerdir. *Kalıntı risk* ise, yönetim gerekli önlemleri aldıktan sonra geriye kalan risktir. Kurumun risk iştahu, riske atfedilen öneme göre değişmektedir. Örneğin her kurum için kabul edilebilir finansal risk, bütçenin büyüklüğüne, zararın kaynağına ve kötü imajdan kaynaklanan diğer riskler gibi bir takım özelliklere göre değişmektedir.

Risk iştahının belirlenmesi sübjektif bir konu olmakla birlikte kurumun risk stratejisinin belirlenmesi için büyük öneme sahiptir. (INTOSAI, 2004:25)

*nlemler geliştirilmesi*, risk değerlendirmesi sonucunda ortaya çıkan risk profili karşısında uygun nlenmelerin alınmasını gerektirir. Riske yönelik önlemler dört gruba

ayrılabilir: riskin transfer edilmesi, tolere edilmesi, yönetilmesi veya sonlandırılması. Bazı risklerin önlenmesi için katlanılacak maliyet çok yüksekse bu durumda en iyi çözüm riski yaratan aktiviteyi ortadan kaldırmak olabilir. Özel sektörle karşılaştırıldığında kamu sektöründe kamu yararı esas olduğu ve özel sektörün karlı görmediği için girmediği alanlarda kamu sektörü faaliyet göstermek zorunda olduğu için bu gibi yüksek risk düzeyine sahip faaliyetleri sonlandırması mümkün olmamaktadır. Riskin yönetilebilmesi ve kabul edilebilir bir düzeyde tutulması için etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi gerekmektedir. Risk yönetimi, mutlaka riskin ortadan kaldırılması anlamına gelmez ancak onu da içerir. Kurumun riskleri yönetmek için oluşturduğu prosedürler iç kontrol aktiviteleri olarak tanımlanır. Uygun kontrol aktivitelerinin seçilmesinde risk değerlendirmesi kilit rol oynamaktadır. İç kontrol sistemi tasarlanırken oluşturulan kontrol aktivitelerinin kurumun karşı karşıya olduğu risklere uygun olması gerekir.

Risklerin kabul edilebilir seviyeye kadar minimize edilmesine makul bir güvence sağlayacak şekilde tasarlanmış bir kontrol sistemi, istenmeyen çok istisnai sonuçlar dışında, yeterli olacaktır. Her kontrol aktivitesinin bir maliyeti olduğu unutulmamalıdır ve yöneldiği riskin değeri söz konusu maliyetle orantılı olmalıdır. Unutulmaması gereken diğer bir konu da, siyasi ve ekonomik şartların, işletmenin içinde bulunduğu sektörün, yasal ve faaliyet ortamının sürekli değiştiğidir. Dolayısıyla, amaçların önceliği ve buna bağlı olarak riskler de sürekli değişmektedir.

Sonuç olarak, risk yönetimi, değişen koşulları sürekli izleyen dinamik bir süreç olmalıdır. Ayrıca, şirketin risk profilini değişen koşullara göre güncellemeli ve kontrol faaliyetlerinin değişen şartlar altında etkin kalabilmesini sağlayacak nitelikte olmalıdır. (INTOSAI, 2004:26)

## **Kontrol faaliyetleri**

Kontrol faaliyetleri, risklerin yönetilmesi ve kurumun amaçlarına ulaşması için oluşturulan politikalar ve prosedürlerdir. (INTOSAI, 2004:28) Kontrol aktivitelerinin etkin olarak kabul edilebilmesi için;

*Uygun:* Karşılaşılan riskin minimize edilmesi için yeterli düzeyde, doğru yerde, doğru kontrollerin yapılması

*Planlarla uyumlu ve eşzamanlı işleyen:* Tüm personelin iç kontrol aktivitelerinde yer alması sağlanmalı ve kilit personel olmadığı veya iş yükü ağırlaştığı zamanlarda dahi iç kontrol aktivitelerinin atlanmasına (gözden kaçırılmasına) izin verilmemeli

*Maliyet etkin:* Kontrol aktivitelerinin uygulanması için katlanılan maliyet aktiviteler sonucunda elde edilen faydayı aşmamalı

*Kapsamlı, mantıklı ve kontrol amaçlarıyla doğrudan ilgili olmalıdır.*  
(INTOSAI, 2004:29)

Kontrol faaliyetleri, kurumun her seviyesinde ve her faaliyetinde mevcuttur. Önleyici veya tespit edici kontrollerden meydana gelen kontrol aktiviteleri çok çeşitli olmakla ve her kuruluşun risk profiline göre değişiklik göstermekle birlikte uygulanan temel politika ve prosedürler aşağıdaki gibi açıklanabilir. (INTOSAI,2004:28-29)

1. *Yetkilendirme ve onaylama prosedürleri,* yalnızca bu konuda yetkilendirilmiş olan personel tarafından yerine getirilmelidir. Yetkilendirme, işlemlerin ve eylemlerin yönetim tarafından istenilen şekilde yerine getirildiğine dair güvence sağlayan temel araçtır. Yetkilendirme prosedürleri, yazılı olarak ve açık bir şekilde yöneticilere ve çalışanlara iletilmelidir. Ayrıca, özel koşulları ve hangi şartlar altında yetkilendirme yapılabileceğini de içermelidir.

Yetkilendirme şartlarına uyulması çalışanların yönetim ve yasalar tarafından konulan sınırlar içinde kalarak direktiflere uygun olarak hareket etmesi anlamına gelmektedir. (INTOSAI, 2004:29)

2. *Görevler ayrılığı*, hata riskinin, israfın veya yanlış hareketlerin önlenmesi veya bu gibi problemlerin fark edilmemesi riskinin azaltılması için bir işlemin veya faaliyetin tüm aşamalarını tek bir kişinin veya birimin kontrol etmemesi gerektiğini söyler. Görevler ve sorumluluklar, etkin bir kontrol ve denge sağlayacak şekilde farklı kişiler arasında sistematik olarak dağıtılmalıdır.

Temel görevler, yetkilendirme, işlemlerin kayıt altına alınması, icrai işlemler, gözden geçirme ve işlemlerin denetimini içermektedir. Ancak, muvazaalı işlemler bu kontrol aktivitesinin etkinliğini azaltabilir ya da yok edebilir. Diğer taraftan, küçük çaplı bir işletme görevler ayrılığını sağlamaya yetecek sayıda personele sahip olmayabilir. Bu gibi durumlarda, çalışanlar rotasyona tabi tutularak, bir işlemin veya eylemin kilit noktalarının sürekli aynı kişinin sorumluluğunda olması engellenerek ortaya çıkabilecek riskler azaltılabilir. Ancak, yönetimin bu gibi risklerin farkında olması ve diğer kontrol aktiviteleriyle söz konusu riskleri minimize etmesi büyük önem taşımaktadır. (INTOSAI, 2004:29)

3. *Kaynaklara ve kayıtlara erişim*, kaynakların korunması ve/veya kullanılmasından sorumlu olan personelle sınırlı olmalıdır. Kaynaklara erişimin sınırlandırılması kaynakların yetkisiz kullanımının ve zarar görmesi riskinin azaltılmasına ve yönetim talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olur. Kaynaklara ve kayıtlara erişimin sınırlandırılma derecesi, zarar görme ile uygunsuz ve yanlış kullanılma riskine bağlıdır. Söz konusu riskler, kaynakların maliyeti, taşınabilirliği ve değiştirilebilirliği de dikkate alınarak belirli zaman aralıklarıyla değerlendirilmelidir. (INTOSAI, 2004:30)

4. İşler ve önemli faaliyetler, icra edilmeden önce ve sonra *doğrulanmalıdır*. Örneğin, satın alınan mallar teslim alındıktan sonra verilen siparişle niteliksel ve niceliksel olarak tutarlı olup olmadığı hem fatura bilgileriyle hem de fiziksel sayımlarla kontrol edilmelidir. (INTOSAI, 2004:30)

5. Kayıtlarla ilgili dokümanlar arasında *mutabakat* sağlanıp sağlanmadığı düzenli bir şekilde kontrol edilmelidir. Örneğin, banka muhasebe kayıtları ile bankadan alınan hesap dökümleri veya banka hesap özetleri arasında mutabakat olup olmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir. (INTOSAI, 2004:30)

6. *Faaliyet performansının gözden geçirilmesi*, faaliyetlerin belirlenen standartlar karşısında etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesidir. Eğer, gerçekleştirmelerle planlanan amaçlar veya belirlenen standartlar birbirinden farklıysa amaçlara ulaşmak için oluşturulan süreçler ve faaliyetler gözden geçirilerek gerekli iyileştirmelerin yapılıp yapılmayacağına karar verilmelidir. (INTOSAI, 2004:30)

7. *Operasyonların, süreçlerin ve aktivitelerin düzenli olarak gözden geçirilmesi*, yürürlükteki ilgili mevzuatla, kurum politika ve prosedürleriyle ve diğer gerekliliklerle uygunluğun sağlanabilmesi açısından önemlidir. Gerçekleştirilen operasyonların bu şekilde gözden geçirilmesi, ayrıca incelenecek olan iç kontrol bileşenlerinden izlemeyle karıştırılmamalıdır. (INTOSAI, 2004:30-31)

8. *Etkili gözetim*, iç kontrolün amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. Bir çalışanın görevlendirilmesi, işin gözden geçirilmesi ve onaylanması

- Görevlerin, sorumlulukların ve hesap verme yükümlülüğünün her çalışana açıkça iletilmesi,
- Her çalışanın yerine getirdiği işin, gerektiği ölçüde sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi,
- İşin istenildiği gibi ilerleyip ilerlemediğinin anlaşılması için kritik noktalarda onaylama mekanizmasının işletilmesi

gibi faktörleri içerir. (INTOSAI, 2004:31)

Gözetim görevini yerine getiren kişinin, bu görevi yetki devriyle bir başkasına vermesi görev ve sorumluluklarına yönelik hesap verme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ayrıca, gözetim görevini yerine getirenler, hataların, israfın ve yanlış eylemlerin meydana gelme riskini minimize etmek ve yönetim direktiflerinin doğru şekilde anlaşılıp yerine getirildiğinden emin olmak için çalışanlara gerekli rehberlik ve eğitim hizmetlerini sunmalıdır. (INTOSAI, 2004:31)



Yukarıda sayılan kontrol faaliyetlerinden 1,2 ve 3'üncüsü önleyici, 4,5 ve 6'ncısı daha çok keşfedici ve 7 ve 8'incisi de hem keşfedici hem de önleyicidir. Kuruluşlar, önleyici ve keşfedici kontroller arasında uygun bir denge sağlamalıdır. Ayrıca, düzeltici kontroller, kuruluşun amaçlarına ulaşması için uygulanan diğer kontrol aktivitelerinin tamamlayıcısı niteliğindedir. Kontrol faaliyetleri, iç kontrol bileşenlerinden yalnızca biridir ve iç kontrolün diğer dört bileşeniyle bütünlük içinde olmalıdır. (INTOSAI, 2004:31)

### **Bilgi Teknolojilerinde Kontrol Faaliyetleri**

Bilgi teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte, faaliyetlerin yerine getirilmesinde ve bilgilerin işlenmesinde ve raporlanmasında kurumlardaki bilgisayar programlarının kullanım oranı da oldukça artmıştır. Böylece, veri doğruluğu ve güvenliği ile verileri işleyen ve raporlayan bilgisayar sistemlerinin güvenliği hem yöneticiler hem de denetçiler için önemli hale gelmiştir. Bilginin işlenmesinde otomatik sistemlerin kullanılması yöneticiler tarafından düşünülmesi gereken birçok riski de beraberinde getirmiştir. Riskler çok farklı sebeplerden kaynaklanabileceği gibi örnek olarak işlemlerin aynı şekilde icra edilmesi, otomatik olarak işlemleri başlatan bilgi sistemleri, tespit edilemeyen hataların artma potansiyeli, kullanılan donanım ve yazılımın doğası ve rutin olmayan işlemlerin kaydedilmesinden kaynaklanan riskler sayılabilir. Etkin bilgi teknolojileri kontrolleri, yönetime bilginin tamlığı, zamanlılığı, verilerin doğruluğu ve bütünlüğü konusunda istenilen kontrol amaçlarının karşılandığına dair makul bir güvence verebilir. (INTOSAI, 2004:32-33)

Bilgi teknolojileri kontrolleri iki gruba ayrılır:

- Genel kontroller
- Uygulama kontrolleri

Bilgi teknolojileri, kendine özgü bir takım kontrol aktivitelerini içerse de bağımsız bir kontrol konusu olmayıp bir çok kontrol faaliyetinin bütüncül bir parçasıdır. (INTOSAI, 2004:32)

*Genel Kontroller*, kurum bilgi sistemlerinin büyük bir bölümünde (anabilgisayarlar, minibilgisayarlar, şebeke gibi) uygulanan ve uygun bir şekilde sistemleri ve kontroller için uygun ortamı hazırlar. Genel kontrolleri altı temel kategori altında inceleyebiliriz (INTOSAI, 2004:33-34):

1. Kurum genelinde güvenlik programı planlaması ve yönetimi, risk yönetimi, güvenlik politikalarının geliştirilmesi, sorumlulukların dağıtımı ve işletmenin bilgisayarla ilgili kontrollerinin yeterliliğini izlemeye yönelik bir çerçeve sunar ve sürekli nitelikte bir faaliyettir.

2. Erişim kontrolleri, bilgisayar kaynaklarına (data, program, donatım, araçlar) erişimi sınırlar ve tespit eder. Böylece söz konusu kaynaklar, yetkisiz kullanım, değiştirilme, ifşa edilme ve zarara uğratılma risklerine karşı korunmuş olur. Erişim kontrolleri, hem fiziksel hem de mantıksal kontrolleri içerir.

3. Uygulama yazılımlarının geliştirilmesi, bakımı ve değiştirilmesine ilişkin kontroller, mevcut programlar üzerinde izinsiz değişiklikler yapılmasını ve izinsiz programların kullanılmasını önler.

4. Sistem yazılımları kontrolleri, bilgisayar donanımlarını kontrol eden ve sistem tarafından desteklenen uygulamaların güvenliğini sağlayan ana programlara ve hassas dosyalara erişimi sınırlar ve denetler.

5. Görevler ayrılığı, tek bir personelin bilgi teknolojileri faaliyetlerinin her aşamasını tek başına kontrol etmesini dolayısıyla yetkisiz eylemler gerçekleştirmesini ve kayıtlara ve varlıklara izinsiz erişim sağlamasını önlemek amacıyla geliştirilen politikaları, prosedürleri ve organizasyon yapısını ifade etmektedir.

6. Kesintisiz servis sağlanması, beklenmeyen durumlarda kritik faaliyetlerin aksamadan sürdürülmesini, hassas ve kritik bilgilerin korunmasını sağlayan kontrollerdir.

*Uygulama Kontrolleri*, alacaklar, stoklar, ücretler, krediler ve borçlar gibi her bir uygulama sistemine ayrıca uygulanan ve her bir spesifik uygulama yazılımının data işlemlerini kapsayacak şekilde tasarlanmış politikalar, prosedürler ve yapılarıdır.

Uygulama kontrolleri genellikle, bilgi sistemleri aracılığıyla bilgi aktarımı yapılması sırasında ortaya çıkan hataların ve düzensizliklerin tespit edilmesi, önlenmesi ve düzeltilmesine yönelik olarak tasarlanmaktadır. (INTOSAI, 2004:34)

Uygulama kontrolleri ve bilgi sistemleri aracılığıyla bilgi aktarımı yapılması üç aşamalı bir süreç olarak sınıflandırılabilir:

1. *Girdi:* Toplanan veriler, otomatik bir formata dönüştürülerek doğru ve eksiksiz bir şekilde ve zamanında uygulamaya sokulur.
2. *İşlem:* Veri, bilgisayar yoluyla doğru bir şekilde işlenir ve dosyalar güncellenir.
3. *Çıktı:* Uygulamalar sonucunda üretilen dosyalar ve raporlar, olan olayları ve işlemleri doğru bir şekilde yansıtır ve raporlar kontrol edildikten sonra yetkililere dağıtılır.

Uygulama kontrolleri, kontrol amaçlarına göre yetki, tamlık, doğruluk ve geçerlilik kontrolleri olarak sınıflandırılabilir. Yetki kontrolleri, işlemlerin geçerliliğiyle ilgilenir ve belirli bir dönemde gerçekleşip gerçekleşmediklerine dair güvence sağlar. Tamlık kontrolleri, geçerli olan tüm işlemlerin kayıt altına alınıp alınmadığıyla ve uygun şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını belirler. Doğruluk kontrolleri, işlemlerin doğru bir şekilde kaydedildiğine ve tüm verilerin doğruluğuna ilişkin kontrollerdir. Data işleme ve veri dosyalama süreçlerinin bütünlüğüne ilişkin kontroller yetersizse yukarıda sayılan uygulama kontrollerinin bir anlamı kalmaz ve yetkisiz işlemlerin meydana gelmesinin yanı sıra hatalı ve eksik bilgilerin oluşmasına sebep olur. (INTOSAI, 2004:34)

Genel kontrollerle uygulama kontrolleri birbirinden bağımsız olarak düşünülmemelidir. Etkin işleyen genel kontrollerin varlığı, uygulama kontrollerinin etkinliği için önemli bir faktördür. Eğer, genel kontroller zayıfsa bu durum uygulama kontrollerinin güvenilirliğini de azaltacaktır. Genel kontroller etkin olmazsa, uygulama kontrolleri yetki aşımı, aldatıcı işlemler ve değişikliklerle etkisiz hale getirilebilir. (INTOSAI, 2004:35)

Kontrolün temel amaçları değişmese bile, bilgi teknolojilerindeki hızlı değişim kontrollerin etkin kalabilmesi için sürekli değişime ayak uydurmasını gerekli kılmaktadır. (INTOSAI, 2004:35)

### **Bilgi ve İletişim<sup>530</sup>**

Bilgi ve iletişim tüm kontrol amaçlarının yerine gelmesi için temel zorunluluk teşkil etmektedir. Örneğin, iç kontrolün amaçlarından biri kamuya karşı hesap verme sorumluluğunu yerine getirmektir. Bu ancak, güvenilir ve doğru finansal ve finansal olmayan bilgilerin üretilmesi ve üretilen bu bilgilerin uygun iletişim kanalları aracılığıyla zamanında kamuoyuna açıklanmasıyla mümkün olabilir. (INTOSAI, 2004:37)

Bilgiye, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olunabilmesi ve kurumun amaçlarına ulaşması için organizasyonun her seviyesinde ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla, alakalı, güvenilir ve uygun bilgiler, çalışanların iç kontrole ve diğer görevlerine yönelik sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak şekilde zamanında ve belli bir formatta çalışanlara iletilmelidir. Güvenilir ve alakalı bilgilerin elde edilebilmesi için işlemler ve faaliyetler uygun şekilde sınıflandırılmalı ve gecikmeden kayıt altına alınmalıdır. (INTOSAI, 2004:37)

Yönetimin faaliyetleri kontrol ederken ve kararlar alırken kullandığı bilgilerin ilgili ve değerli olması isteniyorsa, işlemler ve faaliyetler başlangıç aşamasından tamamlanmaya kadar her aşamasında anında kaydedilmelidir. Ayrıca, çıkarılan dokümanlar güncellenmelidir. İşlemlerin ve eylemlerin uygun şekilde sınıflandırılması yönetime sunulan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasında önemlidir. Bilgilerin sınıflandırılması, raporların, finansal beyanların ve programların hazırlanmasında kullanılan bilgilerin organize edilmesi, belli kategorilere ayrılması ve belli bir formata getirilmesini ifade etmektedir. (INTOSAI, 2004:37)

---

<sup>530</sup> Simay ERDOĞAN, a.g.e., s.217-219

Yöneticilerin yerinde ve uygun kararlar alabilmesi karar alma süreçlerinde kullanılan bilginin kalitesiyle doğrudan ilgilidir. Bilginin kalitesi, uygun (ihtiyaçlara cevap vermesi), zamanında (istenildiğinde hazır olması), güncel (en son gelişmelere göre güncellenmiş olması), doğru ve ulaşılabilir (ilgili taraflar tarafından kolayca elde edilebilmesi) olmasıyla ölçülür. Bilgi ve raporlamanın kaliteli olabilmesi, iç kontrol faaliyetlerinin ve sorumluluklarının yerine getirilmesi, etkin ve verimli denetim yapılması, tüm işlemlerin ve faaliyetlerin tamamen ve açıkça belgelendirildiği bir iç kontrol sisteminin varlığına bağlıdır. (INTOSAI, 2004:38)

İç kontrol sisteminin belgelendirilmesi, organizasyon yapısının, politikaların, faaliyet kategorilerinin ve bunlarla ilgili amaçlarla kontrol prosedürlerinin tanımlanmasını gerektirir. Kurumlar, iç kontrol sürecinin bileşenlerini, kontrol faaliyetlerini ve amaçlarını yazılı olarak açıklamalıdır. Bir kurumun iç kontrol sisteminin belgelendirmesi, kurumun büyüklüğüne, karmaşıklığına ve benzer faktörlere bağlıdır. (INTOSAI, 2004:38)

Bilgi, iletişimin temelidir. İletişim, kurum çalışanlarının ve birimlerin beklentilerine uygun olmalı, sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirebilmelerini sağlamalıdır. İletişimin etkinliği bilginin tüm kurum çapında ve bileşenler düzeyinde yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya ve yatay bir şekilde akmasına bağlıdır. Üst yönetim, tüm çalışanlara kontrollere ilişkin sorumluluklarını ciddiyetle yerine getirmelerine dair açık mesaj vermeli ve kurum içinde iç kontrole verilen önemi hissettirmelidir. Tüm çalışanlar, iç kontrol sisteminde kendilerine düşen görevleri anlamalı ve yaptıkları işlerin diğer çalışanların görevleriyle nasıl bir bağlantı içinde olduğunu bilmelidir. (INTOSAI, 2004:38-39)

Yönetim ve çalışanlar arasındaki iletişim kanalı çok önemlidir. Yönetim, iç kontrolün işleyişi, performansı, gelişmeler, riskler ve diğer ilgili konular hakkında güncel bilgilere sahip olmalıdır. Bu bağlamda, yönetim çalışanlara ne tür bilgilere ihtiyacı olduğunu iletmeli, geri bildirimde bulunmalı ve yol göstermelidir. Ayrıca, yönetim, çalışanlardan ne tür davranışlar beklediğini, kurumun iç kontrol felsefesini ve yaklaşımını açıkça ortaya koyarak bildirmelidir. (INTOSAI, 2004:39)

İletişim, etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin önemini bilincine varılmasını, kurumun risk iştahının ve kabul edilebilir risk seviyesinin açıklanmasını, çalışanların iç kontrol bileşenlerini etkileyen ve destekleyen rollerinin ve sorumluluklarının neler olduğunun farkına varmasını sağlamalıdır. (INTOSAI, 2004:39)

Kurum içi iletişimin yanında, yönetim, diğer ilgili kurumlarla ve birimlerle de iletişim içinde olduğundan ve bilgi alışverişinde bulunulduğundan emin olmalıdır. Kurum dışı taraflarla iletişim, kurumun amaçlarına ulaşmasında çok büyük öneme sahip olan verilerin elde edilmesini sağlayabilir. (INTOSAI, 2004:39)

## **İzleme**

İç kontrol sisteminin performansının zaman içindeki değişiminin değerlendirilebilmesi için sistemin izlenmesi gerekmektedir. İzleme, kontrollerin istenildiği gibi işlediğine ve değişen koşullara paralel uyarlamaların yapıldığına güvence sağlamak amacıyla yapılır. Ayrıca, kurum misyonunun ve iç kontrol tanımında ortaya konan amaçların yerine getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesi için de izleme yapılır. Kurum genelinde ve her bölümde iç kontrol aktivitelerinin yerine getirildiğinden emin olmak için sürekli izleme faaliyetleri, bağımsız izleme faaliyetleri veya her ikisinin bileşiminden oluşan izleme faaliyetleri kullanılır. (INTOSAI, 2004:41)

*Sürekli izleme faaliyetleri*, kurumun faaliyetlerinin normal seyrinde meydana gelir. Kurum faaliyetlerine eklenmiş bir şekilde, eşzamanlı ve sürekli olarak ve değişen koşullara anında cevap verecek şekilde gerçekleşir. Dolayısıyla, bağımsız izleme faaliyetlerinden daha etkilidir. Sürekli izlemede değerlendirmeler faaliyetlerle eş zamanlı yapıldığı için ortaya çıkan problemler çok çabuk fark edilmekte ve düzeltici eylemler daha az maliyetli olmaktadır. (INTOSAI, 2004:41)

*Bağımsız izleme faaliyetlerinin* kapsamı ve sıklığı, risk değerlendirmesine ve sürekli izleme faaliyetlerinin etkinliğine bağlıdır. Bağımsız izleme faaliyetlerine karar verilirken kurum içi ve kurum dışı değişimlerin yapısı, değişme sıklığı ve risk dereceleri; riskleri ve gerekli kontrolleri yönetecek personelin yeterliği ve deneyimi ile sürekli izleme faaliyetlerinin sonuçları dikkate alınmalıdır. Bağımsız izleme faaliyetleri,

belli bir zamanda kontrollerin etkinliğine odaklanarak kontrollerin değerlendirilmesinde faydalı olabilir. Bağımsız denetleme faaliyetleri iç denetçiler, dış denetçiler ya da sayıştay denetçileri tarafından yürütülebilir. (INTOSAI, 2004:41)

Sürekli ve bağımsız izleme faaliyetleri sonucunda tespit edilen aksaklıklar, ilgili yerlere bildirilmelidir. Aksaklıklar, gerçekleşmiş bir hata olabileceği gibi potansiyel bir hata da olabilir veya iç kontrolün güçlendirilmesine yönelik tespit edilmiş bir fırsat da olabilir. (INTOSAI, 2004:41)

İç kontrolün izlenmesi, denetimin bulgularının ve diğer eleştirilerin de gözden geçirilmesini ve öneriler doğrultusunda gerekli önlemlerin alınmasını sağlayacak politikaları ve prosedürleri de içermelidir. (INTOSAI, 2004:42) Bu konuda yöneticilere düşen görevler şu şekilde sıralanabilir:

- Denetçilerin ve kurumu inceleyen diğer ilgililerin aksaklıkları ve önerilerini içeren raporlarını zaman kaybetmeden değerlendirmelidir.
- Denetçilerin ve diğerlerinden gelen bulgulara ve önerilere yönelik alınması gereken tedbirleri belirlemelidir.
- Belirli bir zaman aralığında, düzeltici eylemlerin yerine getirilmesini sağlamalıdır.

Çözüm süreci, denetçiler, izleme sonrasındaki değerlendirme raporlarını yönetime sundukları andan itibaren başlar. (INTOSAI, 2004:42)

## KAYNAKÇA

### A. Kitaplar

- ADİLOĞLU, Burcu. **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2011
- AKARKARASU, Nahit. **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**. Sermaye Piyasası Kurumu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü. İstanbul 2000
- AKSOY, Mehmet. **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını. Yayın No:26. 2008
- AKSOY, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma Cilt 2**. Genişletilmiş 2. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları. 2006
- AKTAN, Coşkun Can. **Kurumsal Şirket Yönetimi**. Ankara: Sermaye Piyasası Kurumu Kurumsal Araştırmalar Serisi No:4. Yayın No:196. Nisan 2006
- ALİKADIOĞULLARI, Arzu. **Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Artırılması İç Kontrol Uygulamaları**. (T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mesleki Yeterlilik Tezi). Ankara. 2010
- ALPTÜRK, Ercan. **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**. Maliye ve Hukuk Yayınları. Yayın No:70. Ocak 2008
- ARENS, Alvin and James LOEBBECKE. **Auditing, An Integrated Approach**. Englewood Cliffs : Prentice Hall. 1994.
- AYSAN, A. Mustafa, **Kurumsal Yönetim ve Risk**. İstanbul: Boyut Yayıncılık. 2007
- BOZKURT, Nejat. **Denetim, Denetim Standartları ve Uygulamaları**. TÜRMÖB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları. Ankara 2012
- BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. Alfa Basım Yayım. Aktüel Kitabevleri. Mart. 1999
- CEBECİ, Ahmet Uğur. **İç Kontrol: Temel Gelişmeler ve COSO Çerçevesi**. Afyon: Güncel Mevzuat Yayınları. Yayın No:9. Mayıs 2009. 2. Baskı



- ÇAYIRLI, Eser **Kamu İç Kontrol Standartları ve Kamu İdarelerinde Uygulanabilirliği: T.C. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Örneği**. T.C. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu. Ankara, Şubat 2012
- DEMİR, Volkan. **Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İç Kontrol. IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. III. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu. (Ed) Cemal İbiş. İSMMMO Yayın No:136. 2011
- DEMİRBAŞ, Mahmut ve Süleyman UYAR. **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**. Güncel Yayıncılık:262. Güncel Akademi:4. Nisan 2006
- DOĞAN, Mustafa. **Kurumsal Yönetim**. Ankara: Siyasal Kitabevi. 2007
- ERDOĞAN, Melih. **Denetim**. 3. Basım. Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları. 2006
- ERDOĞAN, Simay. **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi**. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü. DPT Uzmanlık Tezleri. Ankara. 2009. Yayın No:2799
- EGE, İlhan ve Aylın YILMAZ. **Finansal Krizler ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları İlişkisi: Türkiye ve Dünya Uygulamaları Analizi**. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi 13-14 Mayıs 2005 **Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**. Kurumsal Yönetim Bildiri Kitabı. Ankara:Tşof Plaka Matbaacılık A.Ş.
- GRİFFİN, Stephen. **Company Law Fundamental Principles**. 2<sup>nd</sup> Edition. London. Financial Times Pitman Publishing. 2006
- GÜRBÜZ, Osman ve Yakup ERGİNCAN. **Kurumsal Yönetim:Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**. İstanbul: Literatür Yayınları. Mart 2004
- GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul:Türkmen Kitabevi. Yayın No:334. 2010.
- KAVAL, Hasan. **Muhasebe Denetimi Uluslararası Mali Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle**. Ankara: Baran Ofset. Ekim. 2005
- KAYACAN, Murat **Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerleri**. I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali müşavirler Odası. Antalya 2005

- KELL, Walter and William BOYNTON, Richard ZIEGLER. **Modern Auditing**. Fourth Edition. John Wiley&Sons. 1989.
- KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**. Ankara: Lazer Ofset Matbaa. Mart 1996
- KEPEKÇİ, Celal. **İç kontrol Sistemi**. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları No:6:1994
- KEPEKÇİ, Celal. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**. (Ed): Fevzi Sürmeli. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:118. Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:42. Fasikül 1. Ünite:1-8. Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi. 1986
- KOÇEL, Tamer. **İşletme Yöneticiliği**. İstanbul: Beta Basım Yayın, 2005
- KULA, Veysel. **Kurumsal Yönetim Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği**. Papatya Yayıncılık. 2006
- KURNAZ, Niyazi ve Tansel ÇETİNOĞLU. **İç Denetim**. Güncel Yaklaşımlar. Kocaeli: Umuttepe Kitabevi. 1. Basım. Mayıs 2010
- KYD. **Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004**. Muka Matbaacılık. Ocak 2005 (Yayın No. KYD-Y/2005-01-01)
- LOUWERS, Timothy J. and Others. **Auditing&Assurance Services International Edition**. New York: McGraw-Hill/Irwin. 2005
- ÖZELMAS, Ebru Karpuzoğlu. **Kurumsal Yönetimde Yönetim Kurulu**. İstanbul: Hayat Yayın Grubu. 2010
- ÖZEREN, Baran. **İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**. T.C. Sayıştay Başkanlığı. Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:8. Ankara. Ağustos 2000
- ÖZTÜRK, Başaran ve Kartal DEMİRGÜNEŞ. **Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entellektüel Sermaye**. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi. 13-14 Mayıs 2005. **Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**. Kurumsal Yönetim Bildiri Kitabı. Ankara: Tşof Plaka Matbaacılık A.Ş. 2005:121
- PASLI, Ali. **Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi**. İstanbul:Çağa Hukuk Vakfı. Ağustos 2005
- PULAŞLI, Hasan. **Corporate Governance (Kurumsal Yönetim İlkeleri) Anonim Şirket Yönetiminde Yeni Model**. Ankara: Sözkese Matbaacılık. 2003

- SALTIK, Nihal. **İç Kontrol Standartları**. T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Yayınlar ve Araştırma Raporları. Uzman Raporları. Ankara. 2007
- ŞEHİRLİ, Kübra, **Kurumsal Yönetim**. Sermaye Piyasası Denetleme Dairesi. Yeterlilik Etüdü. Sayı:XIV-47 55-3. 1999
- THOMAS, W.C., B.H. WARD and E.O. HENKE. **Auditing: Theory and Practice**. Third Edition. PWS Kent Publishing Company, Boston 1991
- TOROSLU, M. Vefa. **Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi**. Seçkin Yayıncılık. Birinci Baskı. Eylül 2012
- TUZCU, Arcan. **Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)-100 Örneği**. Ankara:Turhan Kitabevi. Kasım 2004
- TÜMER, Sumru. **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Nasıl Oluşturulur?**. Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları 27. Ankara: Poyraz Ofset. 2010
- TÜREDİ, Hasan. **Denetim**. Trabzon: Celepler Matbaacılık. Ekim 2007
- Türkiye Bilişim Derneği. **TBD KAMU-BİB. Kamu Bilişim Platformu X. Bilgi ve İletişim Teknolojileri İçin Kontrol Hedefleri (CobiT - Control Objectives For Information And Related Technology) Sürüm 1.0, 1. Çalışma Grubu**. Nisan 2008
- TÜSİAD. **Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, Kurumsal Yönetim İlkeleri**. Haziran 2000. (Yayın No. TÜSİAD-T/2000-06-285)
- TÜSİAD. **Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi**. Yayın No:TÜSİAD-T/2002-12/336. Aralık. 2002
- TÜSİAD. **Yönetim Kurulları'nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**. TÜSİAD. Yayın No: TÜSİAD-T/2008-05-461. Mayıs 2008
- UZAY, Şaban. **Denetim Süreci ve Aşamaları**, (Ed) Seval Kardeş Selimoğlu,
- UZAY, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları. No:132. 1999
- UZAY, Şaban. **Muhasebe Denetimi**. Gazi Kitabevi. Sözkese Matbaası. Eylül 2009

- ÜLGEN, Hayri ve S.Kadri MİRZE. **İşletmelerde Stratejik Yönetim**. İstanbul:Literatür Yayıncılık. 2004
- WHİTTİNGTON, Pany and Others. **Principles of Auditing**. Tenth Edition. Irwin. 1992.
- YASLIDAĞ, Beyhan. **Finansal Yönetim ve Finansal Analiz (Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında)**. Tuna Matbaacılık. Birinci Baskı. Ekim 2012
- YAYLAÖNÜ, Uğur. **Kamunun Aydınlatılmasında ve Hisse Senedi Değerlemesinde Nakit Akım Tabloları**. Sermaye Piyasası Kurulu Ortaklıklar Finansmanı Dairesi. Yeterlik Etüdü. Ankara 2001
- YILANCI, Münevver. **İç Denetim**. Osmangazi Üniversitesi Yayınlar. Eskişehir. 2003
- YILANCI, Münevver. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz** (Ed) Ferruh Çömlekçi. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1585. Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 839. Eskişehir. Ekim 2004
- YILANCI, Münevver. **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086, 2003

### ***B. E-Kitap***

- ÇATIKKAŞ, Özgür, Mustafa OKUR ve İsmail BALKAN. **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması**. Türkiye Bankalar Birliği. Yayın No:287. İstanbul. Eylül. 2012. (Çevrimiçi)  
[http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/Catikkas\\_Kitap.pdf](http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/Catikkas_Kitap.pdf)  
(Erişim tarihi:10.10.2012)
- YURTSEVER, Gürdoğan. **Bankacılığımızda İç Kontrol**. Türkiye Bankalar Birliği. Yayın No:256. Nisan. 2008. İstanbul. (Çevrimiçi)  
[www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/2ickontrol.pdf](http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/2ickontrol.pdf).  
(Erişim tarihi:04.10.2012)
- YURTSEVER, Gürdoğan. **Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği, Türkiye Bankalar Birliği**. Yayın No:265. İstanbul: Graphis Matbaa. İstanbul. Kasım 2009. (Çevrimiçi) [www.tbb.gov.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/KITAP.pdf](http://www.tbb.gov.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/KITAP.pdf). (Erişim tarihi:22.11.2012)

### *C. Dergiler*

- AKBULAK, Yavuz. **Ülkemizdeki Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri**. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. S.30. Haziran 2006
- AKIŞIK, Orhan. **İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri**. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Ocak 2005.
- AKSOY, Tamer. **Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi**. Mali Çözüm Dergisi. S:73. Ekim-Kasım-Aralık 2005
- AKYEL, Recai. **Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi**. Celal Bayar Üniversitesi. İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi. 2010. Cilt 17. S.1
- ARI, Mustafa. **Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği**. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Ekim 2008
- ASLAN, Bayram. **Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim**. Sayıştay Dergisi. S:77. Nisan-Haziran 2010
- ATMACA, Metin. **Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi**. Afyon Kocatepe Üniversitesi. İBFF Dergisi. C.XIV. S. I. 2012
- BOZKURT, Mehmet. **İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi**. Dış Denetim Dergisi. Temmuz-Ağustos-Eylül. 2010
- ÇONKAR, Kemalettin, Cemal ELİTAŞ ve Gökhan ATAR. **İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’ndeki (XKURY) Firmaların Finansal Performanslarının Topsis Yöntemi İle Ölçümü ve Kurumsal Yönetim Notu İle Analizi**. İstanbul Üniversitesi İktisat Mecmuası. 2011;61(1):81-115
- DABBAĞOĞLU, Kadir. **İç Kontrol Sistemi**. Mali Çözüm Dergisi. İSMMMOMO Yayın Organı. Temmuz-Ağustos. 2007. S.82
- DEMİRBAŞ, Mahmut. **İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Yıl:4. S:7. Bahar. 2005/I

- DİNÇ, Engin ve Hasan ABDİOĞLU. **İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) – 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma**. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 12. S. 21. Haziran 2009
- DOYRANGÖL, Nuran Cömert. **İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi**. Mali Çözüm Dergisi. S.60. Temmuz-Ağustos-Eylül 2002
- ERDÖNMEZ, Pelin Ataman. **Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma**. Bankacılar Dergisi. Yıl:14. S.47. Aralık 2003.
- ERGÜDEN, Engin. **Kontrol Öz Değerlemesi**. Mali Çözüm Dergisi. 2009. S.93
- GÖÇEN, Ceren Ayça. **Kurumsal Yönetim, İç kontrol ve Bağımsız Denetim:Parmalat Vakası**. Mali Çözüm. S:97-2010
- GÖKALP, Füsün. **Genel Hatları İle Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi**. Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi. C:5. No:14. Ekim 2005
- HERMANSON, Dana R. and Heather M. HERMANSON. **The Internal Control Paradox: What Every Manager Should Know**. Review of Business. Volume:16. Issue:2. 1994
- İŞCAN, Ömer Faruk ve Erdoğan KAYĞIN. **Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi Üzerine Bir Araştırma**. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2009:13 (2):213-214
- KAYA, Aslan ve Halit DEMİRAL. **Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları**. Muhasebe ve Denetime Bakış. Ocak 2001
- KAYA, Bertan. **Kurumsal Verimliliğin Artırılmasında Yeni Bir Araç:İç Kontrol**. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Kalkınmada Anahtar Verimlilik Dergisi. Eylül-Ekim 2011. Yıl:23. S.273-274
- KAYIM, Ali. **İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi**. Mali Pusula. Yıl:2. S.19. Temmuz 2006
- KİRACI, Murat. **Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi**. Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt:4. S.2. Aralık. 2003

- KOÇAK, Süleyman Yaman ve Tamer KAVAKOĞLU. **İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma.** Sayıştay Dergisi. S.77
- KÖROĞLU, Çağrı ve Tuğba UÇMA. **İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi.** Mevzuat Dergisi. Yıl:9. Sayı:103. Temmuz 2006
- KÖSE, Ömer. **Yüksek Denetim Dünyasından Haberler.** Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları. Sayıştay Dergisi. S.71. Ekim-Aralık. 2008
- KÜÇÜKSÖZEN, Cemal ve Giray KÜÇÜKKOCAOĞLU. **Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Bilgilerin Rolü.** Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Eylül 2005
- OKAY, Belgin. **Hepsi Bizim Günlük İşimiz.** İç Denetim Dergisi. S.11. Bahar. 2005
- ÖKSÜZ, Fuat. **Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme.** IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. III.Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu. (Ed). Cemal İbiş. İstanbul. 2011
- ÖKTEN, Gülşen. **İç Kontrol Sistemi Yönetimi ve Operasyonel Risk Yönetimi İle Entegrasyon.** İç Denetim Dergisi. S.10. Kış. 2004.
- ÖMÜRBEK, Vesile ve Sevil Özge ALTAY. **Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma.** Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. Y.2011; 16(1):379-402.C.16. S.1
- ÖNDER, Zeynep. **Kurumsal Şirket Yönetimi Alanında OECD İlkeleri, Diğer İlkeler ve Türkiye.** (ed.) A.Tarhan, Kurumsal Şirket Yönetimi Konferansı. TCMB İnsan Kaynakları Genel Müdürlüğü. Ankara. Nisan 2003
- ÖNDEŞ, Turan. **Kobi'lerde Verimliliği Artırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi ile İlgili Bazı İpucu Soruları.** Muhasebe ve Denetime Bakış. Ekim. 2000
- ÖZBİLGİN, İzzet Gökhan. **Aracı Kurumların İç Kontrol Sistemi ve İlgili Düzenlemenin Değerlendirilmesi.** Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 12/2 (2010)

- ÖZTEN, Gülsen. **İç Kontrol Sistemi ve Operasyonel Risk Yönetimi İle Entegrasyonu**. İç Denetim Dergisi. Türkiye İç Denetim Enstitüsü. Kış 2004. S:10
- PAMUKÇU, Fatma. **Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi**. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Nisan 2011; 50:133-148
- ROTH, James and Donald ESPERSEN. **Riskin Sınıflandırılması**. İç Denetim Dergisi. Yaz 2002. S.4. Çeviren: Tunca Özayral
- RUBACH, Michael and Armand PİCOU. **The Enactment Of Corporate Governance Guidelines: An Emperical Examination**. Corporate Governance. Volume:5, No:5, 2005
- SALTIK, Nihal. **İç Kontrol Standartları**. Bütçe Dünyası. Cilt 2.S. 26. Yaz. 2007
- SEVİM, Şerafettin ve Ayşenur ELİUZ. **Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma**. Muhasebe ve Finansman Dergisi. S:36. Ekim 2007
- SEZGİN, Cüneyt. **Dünya ve Türkiye’de Yönetişim**. İç Denetim Dergisi. S:3. Bahar 2002
- SÖNMEZ, Asuman ve Andaç TOKSOY. **Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye’deki Aile Şirketlerine Uygulanabilirliği**. Maliye Finans Yazıları. Yıl:25. S.92. Temmuz 2011
- ŞENGÜR, Evren Dilek ve A.Seden Özbek PÜSKÜL. **İMKB Kurumsal Yönetim Endeksindeki Şirketlerin Yönetim Kurulu Yapısı ve İşletme Performansına Etkisi**. (der.). Fatih Çelebioğlu ve Fatih Özbay. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. S.31. Aralık. 2011
- UYAR, Süleyman. **UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi**. Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi Dergisi. 2/2 (20120) 37-60
- USUL, Hayrettin. İsmail TİTİZ ve Burcu A. ATEŞ. **İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama**. Muhasebe ve Finansman Dergisi. S:49. Ocak 2011
- TÜREDİ, Hasan. **Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması**. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. 2011:16:99-127
- TÜREDİ, Selda. **İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi**. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi. Yıl. 2012. C:4. S:1.



TÜREDİ, Selda Çatak. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresini (Ortamı) İncelenmesi**. Mevzuat Dergisi. Yıl:8. Sayı:91. Temmuz 2005

TÜRMOB. **Sarbanes-Oxley Yasası (2)**. Bilanço Dergisi. Ocak 2003

TÜZÜN, Yasemin. **Risk Nedir?**. İç Denetim Dergisi. Yaz. 2002. S:4

#### *D. Tezler*

ABDİOĞLU, Hasan. **İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği**. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2007

ALİKADIOĞULLARI, Arzu. **Türkiye’de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması Maliye Bakanlığı Örneği**. (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Isparta. 2011

BİÇER, Ali Altuğ. **İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada iç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama** (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2006

DARMAN, Güler Manisalı. **Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Yakınsamaya Hukuksal Düzenleme ve Piyasa Dinamiklerinin Etkisi**. (Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman Doktora Programı Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara 2009

DEMİRCAN, Aslan Savaş. **Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri**. (Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Edirne. Mart 2007

ERDOĞAN, Şaban. **Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Şeffaflık ve Türkiye Uygulaması**. (Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyonkarahisar. 2009

KAHRAMAN, Cüneyt. **Kurumsal Yönetim Anlayışının Özel Sermayeli Bankaların Yapısı ve İşleyişi Üzerine Etkileri**. (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2008

- KARAYEL, Mete. **Türkiye’de İşletmelerde Kurumsal Yönetim Bilincinin Ölçülmesine İlişkin Batı Akdeniz Bölgesi’nde Bir Araştırma.** (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). Isparta. 2006
- KIRMIZI, Nihat. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri.** (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul 2007
- ÖZEN, Gamze. **İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi.** (İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2010
- SERİNKAYA, İlker. **Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Firma Değeri Üzerindeki Etkisi Ekonometrik Bir Analiz** (Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Niğde 2008
- SEZAL, Levent. **Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri.** (Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). Adana 2006
- ŞENGÜR, Evren Dilek. **İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama.** (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul 2005
- TAŞ, Erol. **Türkiye’de Kurumsal Yönetim ve Bankalar Üzerine Bir Uygulama.** (Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kırıkkale 2006
- UYAR, Süleyman. **Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması.** (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2004
- UZUN, Ali Kamil. **Yönetim Kurulu Denetim Komitesi Uygulamaları: İMKB’de İşlem Gören Reel Sektör İşletmelerinde Yönetim Kurulu Denetim Komitesinin Varlığını Etkileyen Faktörler ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum.** (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Denetim Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul 2006.

YAĞCI, Suzan. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi**. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). 2006

#### *E. Seminer*

Tüsiad Yönetim Kurulu Üyesi ve Şirket İşleri Komisyonu Başkanı Cansen Başaran SYMES'in TÜSİAD tarafından düzenlenen. "**Yönetim Kurulları İçin Kurumsal Yönetim Prensipleri**" konulu semineri açılış konuşması. 2 Temmuz 2010. İstanbul. (Çevrimiçi) [www.tusiad.org/rsc/shared/file/02072010CansenBasaranSymes1.pdf](http://www.tusiad.org/rsc/shared/file/02072010CansenBasaranSymes1.pdf). (Erişim tarihi:01.09.2012)

#### *F. İnternet Kaynakları*

ACTİVELİNE. **Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Şartı: Etkinlik**. Aralık. 2003. (Çevrimiçi) [http://www.makalem.com/Search/ArticleDetails.asp?nARTICLE\\_id=1913](http://www.makalem.com/Search/ArticleDetails.asp?nARTICLE_id=1913). (Erişim tarihi:07.11.2012)

AICPA. **Internal Control - Integrated Framework**. 1992. (Çevrimiçi) <http://www.aicpa.org/Pages/Default.aspx>. (Erişim tarihi: 11.10.2012)

AKBULUT, Emre. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçeği Yağı Sektöründe Bir Araştırma**. Mayıs 2012. (Çevrimiçi) <http://asosindex.com/journal-article-fulltext?id=20551&part=1>. Ejoboc (Electronic Journal of Vocational Colleges. 2012; 2(1):174-187. (Erişim tarihi: 06.09.2012)

AKÇAKOCA, Cevdet. **A.Ş. Yönetim Kurulu Devredilemez Yetkileri (Yeni TTK)**. Haziran 2011. (Çevrimiçi) <http://www.muhasetr.com/yazarlarimizcevdet/063/> (Erişim Tarihi:22.11.2012)

AKSOY, Tamer. **Ulusal ve Uluslar arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme**. (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum/12%20tamer%20aksoy.pdf>. (Erişim tarihi:07.07.2012)

AKTAŞ, Mehmet Ali, **İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi**. (Çevrimiçi) [http://www.alomaliye.com/mehmetali\\_aktas\\_ickontrol.htm](http://www.alomaliye.com/mehmetali_aktas_ickontrol.htm) (Erişim tarihi:07.09.2012)

- ALAGÖZ, Ali İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü. (Çevrimiçi) [http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde\\_ic\\_kontrol.pdf](http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf). (Erişim tarihi:09.06.2012)
- ARAS, Güler. Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Duyulan İhtiyaç ve İç Denetim Güvencesi. (Çevrimiçi) <http://www.tide.org.tr/uploads/tide19.pdf>. (Erişim tarihi 28.10.2012)
- ARTINYAN, Eliza Natasa. CobiT Çerçevesi. Deloitte. (Çevrimiçi) <http://www.denetimnet.net>. (Erişim tarihi: 07.10.2012)
- DAĞLI, Hüseyin, Hasan AYAYDIN ve Kemal EYÜBOĞLU. Kurumsal Yönetim Endeksi Performans Değerlendirmesi: Türkiye Örneği. (Çevrimiçi) <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/104/2.pdf>. (Erişim tarihi:12.06.2012)
- Deloitte. Değişime Hazır mısınız?. Aralık 2011. (Çevrimiçi) [http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Documens/turkey\\_tr\\_ttkbultenleri\\_ttkbulten2\\_061211.pdf](http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Documens/turkey_tr_ttkbultenleri_ttkbulten2_061211.pdf). (Erişim tarihi: 22.11.2012)
- Deloitte. Nedir Bu Kurumsal Yönetim?. Kurumsal Yönetim Serisi.(Çevrimiçi) [http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Document/s/turkey\(tr\)\\_cgs\\_nedirbuky\\_261206.pdf](http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Document/s/turkey(tr)_cgs_nedirbuky_261206.pdf). (Erişim tarihi:28.11.2012)
- Deloitte. Yeni Türk Ticaret Kanunu Bülteni Kanunun Getirdikleri. Eylül. 2012. (Çevrimiçi) [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/tk\\_gerisayim\\_newsletter\\_eylul\\_091012.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/tk_gerisayim_newsletter_eylul_091012.pdf) (Erişim tarihi:22.11.2012)
- Diğer Kontrol Modelleri. (Çevrimiçi) [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?p=1143](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1143) . (Erişim tarihi:09.10.2012)
- DİNÇ, Yusuf. Büşra TOSUNOĞLU ve Selim CENGİZ, İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Çerçevesinde İç Denetimin Yeri ve Önemi: İMKB – 100 Örneği. (Çevrimiçi) [http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national\\_presantations/UL18.pdf](http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presantations/UL18.pdf). (Erişim tarihi: 27.10.2012)
- DURABOĞLU, Tuncay Turan. Vekalet – Temsil – Problem ve Maliyetler. (Çevrimiçi)<http://ekonomikyaklasim.org/dergipdfatilla/ciltler/15/51/7.pdf> (Erişim tarihi 06.11.2012)
- Dünya’da Kurumsal Yönetim: Son Bir Yıldaki Gelişmeler. (Çevrimiçi) <http://kurumsallasma.com/HABER003.htm> , (erişim tarihi:15.08.2012)

- ERYILMAZ, Aslı. **J-SOX. Amerikalı SOX'un Yerini Alır mı?**.Deloitte. (Çevrimiçi)<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%202.pdf>. (Erişim tarihi: 15.07.2012)
- EŞKAZAN, Ali Rıza. **Denetim Komiteleri ve İç Denetim.** (Çevrimiçi) <http://www.tide.org.tr/uploads/tide7.pdf>. (Erişim tarihi:25.11.2012)
- FRASER, John and Hugh LINDSAY. IAA Buletin. Çevirenler: Mehtap Doğan, Meriç Gökhan Hocaoğlu ve Diğerleri. **Yönetim Kurullarının İç Denetim Hakkında Sorması Gereken 20 Soru**, 2007. (Çevrimiçi) [http://www.tide.org.tr/uploads/Yonetim\\_Kurullarinin\\_Ic\\_Denetim\\_Hakkinde\\_Sormas%C4%B1\\_Gereken\\_20\\_Soru.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/Yonetim_Kurullarinin_Ic_Denetim_Hakkinde_Sormas%C4%B1_Gereken_20_Soru.pdf). (Erişim tarihi:29.11.2012)
- GÜNER, Hüseyin. **Kurumsal Yönetim.** Deloitte. 9 Kasım 2005. (Çevrimiçi) [www.yased.org.tr/webportal/English/.../huseyingerer\\_ilkeleri\\_3.ppt](http://www.yased.org.tr/webportal/English/.../huseyingerer_ilkeleri_3.ppt). (Erişim tarihi: 07.11.2012)
- İç Kontrol Dünyası. **İç Kontrolün Kısa Tarihi.** 7 Eylül 2011. (Çevrimiçi) [http://interncontrol.blogspot.com/2011\\_09\\_01\\_archive.html](http://interncontrol.blogspot.com/2011_09_01_archive.html). (Erişim tarihi:10.10.2012)
- İç Kontrole İlişkin Yasal Mevzuat.** (Çevrimiçi) [http://www.canakkale.bel.tr/dokumanlar/ic%20kontrol\\_2009.pdf](http://www.canakkale.bel.tr/dokumanlar/ic%20kontrol_2009.pdf). (Erişim tarihi:02.12.2012)
- KAYA, Bertan **Denetim Komitesi ve İç Denetim Etkinliği Arasındaki İlişki.** 29 Temmuz 2012. (Çevrimiçi) <http://www.bertankaya.net/index.php?>. (Erişim tarihi:29.11.2012)
- KAYA, Bertan. **Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri.** Denetim Makaleleri. 21 Nisan 2009. (Çevrimiçi) <http://www.bertankaya.net/index.php?>. (Erişim tarihi:10.09.2012)
- KIYILAR, Murat ve Muhammet BELEN. **Kurumsal Yönetim Kavramı ve İlkeleri Bir Kurumsal Yönetim Formu Olarak Türkiye'de Holding Yapılanma Biçimlerinin Değerlendirilmesi.** Sempozyum. (Çevrimiçi) [archive.ismmmo.org.tr/.../10-murat%20kiyilar%20muhammed%20b...](http://archive.ismmmo.org.tr/.../10-murat%20kiyilar%20muhammed%20b...), (Erişim tarihi:07.08.2012)
- Kurumsal Yönetim Endeksi.** (Çevrimiçi) <http://www.imkb.gov.tr/indexes/stockindexeshome/CorporateGovernanceIndex.aspx>. (Erişim tarihi:13.11.2012)
- Manifest. **Milestones in UK Corporate Governance.** (Çevrimiçi) <http://archive.manifest.co.uk/reports/governance/UK%20Corporate%20Governance%20Milestones.pdf>, (Erişim tarihi: 04.08.2012)

- Meet eSAC, IIA's New Model for Technology Audits AccountingW** (Çevrimiçi) <http://www.accountingweb.com/topic/meet-esac-iias-new-model-technology-audits>. (Erişim tarihi:02.12.2012)
- Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, (Çevrimiçi) [www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc](http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc), (Erişim tarihi:27.09.2012)
- nedir.anlambilim.net/ne\_demek/rotasyon**. (Çevrimiçi) (Erişim tarihi:21.11.2012)
- OECD Principles of Corporate Governance 2004**. (Çevrimiçi) [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (Erişim tarihi:22.08.2012)
- ÖZEREN, Baran. **INTOSAI- Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**. Özet Çeviri. 10 Temmuz 2006.(Çevrimiçi) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/42IntosaiKontrolSt.pdf> . (Erişim 07.09.2012)
- Resmi Gazete. Sayı:28801 (2. Mükerrer), 11 Ekim 2011. **Sermaye Piyasası Kurulundan: Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ. Seri IV No:54. Ek.** (Çevrimiçi) [http://www.yenittk.com/files/downloads/PageFiles/%7Be4d1d722-b007-48ec-98e5-15a07f657aed%7D/Files/SPK%20Kurumsal%20Yonetim%20Ilkeleri\\_EK\\_10112011.pdf](http://www.yenittk.com/files/downloads/PageFiles/%7Be4d1d722-b007-48ec-98e5-15a07f657aed%7D/Files/SPK%20Kurumsal%20Yonetim%20Ilkeleri_EK_10112011.pdf), (Erişim tarihi:31.08.2012)
- Romania Court of Accounts. **Guidelines For The Assessment Of The Internal Control System In Public Entities**. Internal Use. Bucharest 2011. President Nicolae Văcăroiu. No.23. February 24<sup>th</sup> (Çevrimiçi) [http://www.curteadeconturi.ro/sites/ccr/EN/Control%20and%20Audit/Shared%20Documents/GHID\\_CONTROL\\_INTERN\\_TRADUS.pdf](http://www.curteadeconturi.ro/sites/ccr/EN/Control%20and%20Audit/Shared%20Documents/GHID_CONTROL_INTERN_TRADUS.pdf). (Erişim tarihi:02.12.2012)
- SAKARYA, Şakir. Doğan KUTUKIZ ve Yakup ÜLKER. **Küresel Finansal Krizler Sonrasında Kurumsal Yönetim Alanındaki Gelişmeler: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi (İMKB XKURY) Bazında Bir İnceleme**. (Çevrimiçi) <http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/13.pdf>. (Erişim tarihi: 12.06.2012)
- SELİMOĞLU, Seval Kardeş **Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi**. (Çevrimiçi) [archive.ismmmo.org.tr/docs/.../11](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/.../11). (Erişim tarihi:25.11.2012)
- SEVİĞ, Veysi. **Kurumsal Yönetim ve Denetim**. (Çevrimiçi) [http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk\\_yazarlar/mevzuat.asp?kat\\_egori=10&id=461](http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kat_egori=10&id=461). (Erişim tarihi:25.11.2012)

- SPK. **Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ Seri: IV, No:56.** (30.12.2011 tarihli ve 28158 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf&submenuheader=null> , (erişim tarihi: 11.11.2012)
- SÜER, Ayça Zeynep **Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler.**(Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.Pdf>. (Erişim tarihi:21.11.2012)
- TUNA, Kadir. **Bankalarda Kurumsal Yönetim.** Mart 2009. (Çevrimiçi) [http://www.kadirtuna.com/attachments/File/Banka\\_Kurumsal\\_Yonetim.pdf](http://www.kadirtuna.com/attachments/File/Banka_Kurumsal_Yonetim.pdf) (Erişim tarihi:12.06.2012)
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği. **Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş – Öneriler.** Temmuz 2012. İstanbul. (Çevrimiçi) <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:q0sCTjAaqmcJ:www.tide.org.tr/uploads/news/> (Erişim tarihi:15.10.2012)
- Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007'deki değişikliklerle).** Red Book. The Institute of Internal Auditors (IIA). Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE). 2008. (Çevrimiçi) <http://www.tidemuze.org/standartlar.html>. (Erişim tarihi:22.11.2012)
- UYAR, Süleyman **İç Denetçi İle Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?.** (Çevrimiçi) [www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/10.doc](http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/10.doc). (Erişim tarihi: 27.10.2012)
- UYSAL, Gürhan **COSO İç Kontrol Sistemi'nde İnsan Kaynakları Yönetimi: Bütünleşik Çerçeve.** (Çevrimiçi) [journal.mufad.org/attachment/article/96/10.pdf](http://journal.mufad.org/attachment/article/96/10.pdf). (Erişim tarihi:09.09.2012)
- UZUN, Ali Kamil. **İç Denetim Nedir?.** Deloitte. (Çevrimiçi) [www.denetimnet.net/.../İ%20Denetim/İç%20Denetim%20Nedir-Ma...](http://www.denetimnet.net/.../İ%20Denetim/İç%20Denetim%20Nedir-Ma...) (Erişim tarihi:31.10.2012)
- UZUN, Ali Kamil **İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri.** (Çevrimiçi) <http://www.icdenetim.net/makaleler/51-letmelerde-c-denetim-faaliyetinin-rolue-ve-katma-deeri>. (Erişim tarihi: 27.11.2012)
- UZUN, Ali Kamil. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi.** (Çevrimiçi) <http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi>. (Erişim tarihi:09.11.2012)

- UZUN, Ali Kamil **Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası: “Denetim Komitesi”**. (Çevrimiçi) [www.denetimnet.net/.../Denetim%Komitesi/Makale....](http://www.denetimnet.net/.../Denetim%Komitesi/Makale....) (Erişim tarihi:29.11.2012)
- UZUN, Ali Kamil. **Kurumsal Yatırımcılar İçin İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Önemi**. (Çevrimiçi).<http://www.icdenetim.net/makaleler/93-kurumsal-yatirimcilar-icdenetim>.(Erişim tarihi: 27.10.2012)
- UZUN, Ali Kamil. **Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Geleceğe Bakış “Şirketlerde İç Kontroller ve İç Denetim”**. TMUD Seminer Sunumu. 16 Nisan 2012. İstanbul. (Çevrimiçi). <http://www.tmud.org.tr/TMUD-Seminer-Sunum-%20Ali%20Kamil%20Uzun16%20Nisan.pdf>. (Erişim tarihi:14.10.2012)
- UZUN, Ali Kamil. **Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler**. (Çevrimiçi) <http://denetimnet.net>. (Erişim tarihi:22.11.2012)
- UZUNAY, Vildan **COBIT ((Control Objectives for Information and related Technology)**. İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi. Ankara. 2007. (Çevrimiçi) <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4045cobitpdf.pdf?0>. (Erişim tarihi:07.10.2012)
- YAZICI, Selim ve Serhat YANIK. **Sigorta Sektöründe Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetim Komitesi’nin Rolü**. (Çevrimiçi) <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmeczua/article/viewFile/2311/1934>, (Erişim tarihi:29.07.2012)
- YURDAKUL, Ömer. **Denetim, Güvence ve Kontrol Uzmanlarının BT Standartları, Rehberleri. Araçları ve Teknikleri**. Çeviri. ISACA. 2010. (Çevrimiçi) [www.isaca.org/Knowledge.../Standards-for-IS-Auditing-Turkish.pdf](http://www.isaca.org/Knowledge.../Standards-for-IS-Auditing-Turkish.pdf). (Erişim tarihi: 07.10.2012)
- YURTSEVER, Gürdoğan. **Denetim Komiteleri Risklerin Azaltılmasında Önemli Rol Oynuyor**. (Çevrimiçi) [www.icdenetim.net/makaleler/104-denetim-komiteleri-riskleri-azaltiyor](http://www.icdenetim.net/makaleler/104-denetim-komiteleri-riskleri-azaltiyor). (Erişim tarihi: 29.11.2012)



## ÖZGEÇMİŞ

### ASLI SARI

27 Şubat 1979 yılında İstanbul'da doğdu. Ortaokul ve lise eğitimini Nevzat Ayaz Anadolu Lisesi'nde aldı. 2009 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Bölümü'nden mezun oldu.

2011-2013 yılları arasında İstanbul Ticaret Üniversitesi Muhasebe ve Denetim Bölümünde yüksek lisans eğitimine devam etti ve 2013 Ocak ayında yüksek lisans tezini tamamladı.

Şu anda, muhasebe alanında iş hayatını sürdürmektedir.