

**T.C.**  
**İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANA BİLİM DALI**  
**MUHASEBE DENETİMİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA İÇ KONTROL SİSTEMİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Atilla BÜYÜKÇOBAN**  
**0950Y74101**

**İstanbul, 2011**

**T.C.**  
**İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANA BİLİM DALI**  
**MUHASEBE DENETİMİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU' NDA İÇ KONTROL SİSTEMİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Atilla BÜYÜKÇOBAN**  
**0950Y74101**

**Danışman: Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER**

**İstanbul, 2011**

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

**ONAY SAYFASI**

**Yüksek Lisans Öğrencisi Atilla BÜYÜKÇOBAN'ın “6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda İç Kontrol Sistemi” konulu tez çalışması jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans tezi olarak ( oybirliği  / oyçokluğu  ) ile başarılı bulunmuştur.**

	<b>Adı- Soyadı</b>	<b>İmza</b>
<b>Tez Danışmanı</b>	<b>: Yrd.Doç.Dr. Masum TÜRKER .....</b>	
<b>Jüri Üyesi</b>	<b>: .....</b>	<b>.....</b>
<b>Jüri Üyesi</b>	<b>: .....</b>	<b>.....</b>

**ONAYLI**

Yukarıdaki jüri kararı Enstitü Yönetim Kurulunun ...../...../..... tarih ve ..... kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Yusuf Tuna  
İmza

## ETİK SAYFASI

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle 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.

## GENEL BİLGİLER

**Adı ve Soyadı** : Atilla BÜYÜKÇOBAN  
**Anabilim Dalı** : İşletme  
**Programı** : Muhasebe ve Denetim  
**Tez Danışmanı** : Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER  
**Tez Türü ve Tarihi** : Yüksek Lisans – Mayıs 2011  
**Anahtar Kelimeler** : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda İç Kontrol Sistemi

## ÖZET

### 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU’NDA İÇ KONTROL SİSTEMİ

Yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren ivme kazanan küreselleşme hareketi dünya ülkeleri arasındaki soyut sınırları ortadan kaldırmaya başlamış ve yaşanan teknolojik ve ticari gelişimin doğal sonuçlarından biri olarak da sermaye, işgücü, mal ve hizmetin serbest dolaşımı dünya ticaretini şekillendirmeye başlamıştır. Küreselleşmenin getirdiği rekabet gereği ticaret hayatının düzenlenmesi kaçınılmaz olmuştur. Ticaret hayatında rekabet edebilmenin en önemli unsuru işletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ile olabilmektedir. Bu noktada iç kontrolün ve iç kontrol sisteminin önemi ortaya çıkmaktadır.

İç kontrol; varlıkların korunması, muhasebe kayıtlarının ve finansal raporların doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, operasyonel verimliliğin gerçekleştirilmesi, işletme kaynaklarının etkin kullanılması, yönetim politikalarına ve kanunlara uygunluğun sağlanması amacıyla işletmenin hesap planını, organizasyon planını, görev dağılımlarını ve sorumluluklarını, raporlama ve personel politikalarını kapsayan bir sistemdir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, hedeflere ulaşma ve finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması yanında, önceden belirlenen politikalara ve yasal/yönetimsel düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından büyük bir önem taşımaktadır.

Çalışmamda Türkiye’deki 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda İç kontrol sistemi araştırılmıştır. Bu amaçla ulusal ve uluslararası bazda ilgili kaynaklar titizlikle taranarak konunun ticaret sektöründe önemi ön plana çıkarılmaya çalışılmıştır.

Çalışmada iç kontrol sistemi anlatılarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda iç kontrol sisteminin dünyadaki küreselleşmeye bağlı şirketler arası rekabete destek sağlayan kurumsal yönetim ışığındaki durumlar ortaya konmuştur.

## GENERAL KNOWLEDGE

<b>Name and surname</b>	<b>: Atilla BÜYÜKÇOBAN</b>
<b>Maine branch</b>	<b>: Business Administration</b>
<b>Programme</b>	<b>: Accounting and Auditing</b>
<b>Thesis Advisor</b>	<b>: Assistant Professor Masum TÜRKER</b>
<b>Thesis type and date</b>	<b>: Master – May 2011</b>
<b>Key words</b>	<b>: Turkish Commercial Code 6102 No Internal Control System</b>

## ABSTRACT

### TURKISH COMMERCIAL CODE 6102 NO INTERNAL CONTROL SYSTEM

Globalization movement gained momentum in the second half of the twentieth century, countries around the world began to eliminate the boundaries between the abstract and in the technological and commercial development as one of the natural consequences of the capital, labor, free movement of goods and services began to shape the world trade. Regulation of trade of his life due to the competition brought by globalization is inevitable. The most important element of business life to compete with business and efficient use of resources can be effective. At this point, there comes the importance of internal control and internal control system.

Internal control, asset protection, accuracy and reliability of accounting records and financial reports to ensure the realization of operational efficiency, effective use of operational resources, management policies and laws to ensure compliance with the business account plan, organization plan, the distribution of tasks and responsibilities, reporting, and personnel policies covering system.

The presence of an effective internal control system, achieving goals and ensuring the reliability of financial reports, as well as pre-determined policies and legal / administrative arrangements to ensure compliance in terms of importance.

The work that the internal control system in Turkey, Turkish Commercial Law No. 6102 was investigated. For this purpose, the resources for national and international basis, the importance of trade sector to the fore the issue tried to rigorously scanned. In the study of the Turkish Commercial Law No. 6102 explaining the internal control system of internal control system in the world due to globalization, competition from companies providing support beam conditions of corporate governance have been revealed.



# İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
<b>Özet</b> .....	iii
<b>Abstract</b> .....	v
<b>İçindekiler</b> .....	viii
<b>Tablolar listesi</b> .....	x
<b>Şekiller listesi</b> .....	xi
<b>Kısaltmalar</b> .....	xiii
<b>GİRİŞ</b> .....	1
<b>1.DENETİM</b> .....	7
1.1. Denetim Kavramı .....	7
1.2. Denetimin Tanımı .....	8
1.3. Denetimin Türleri .....	10
1.3.1. Amaç Yönünden Denetim Türleri .....	10
1.3.1.1. Faaliyet Denetimi .....	10
1.3.1.2. Mali Tablolar Denetimi .....	12
1.3.1.3. Uygunluk Denetimi .....	13
1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim .....	15
1.3.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	15
1.3.2.1. Kamu Denetimi .....	16
1.3.2.2. Bağımsız Denetim .....	17
1.3.2.3. İç Denetim .....	18
1.3.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri .....	19
1.3.3.1. Genel Denetim .....	20
1.3.3.2. Özel Denetim .....	20
1.4. Denetim İle İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişki .....	20
1.4.1. Denetimin Riski .....	21
1.4.2. Denetim Açısından Risk ve Yönetimi .....	21
1.4.3. Denetim Açısından Riskler .....	23
1.4.4. Bütünleştirilmiş Risk Yönetimi ve Denetim Faaliyetindeki Rolü .....	24
1.4.5. Denetimin Etkinliği .....	29
<b>2. İÇ KONTROL SİSTEMİ</b> .....	31
2.1. İç Kontrol Kavramı .....	31
2.2. İç Kontrolün Tanımı ve Gelişimi .....	32
2.3. İç Kontrolün Önemi .....	36
2.4. İç Kontrolün Amaçları .....	38
2.4.1. İşletme Varlıklarını Korumak ve Her Türlü Kayıpları Önlemek .....	39
2.4.2. Muhasebe Verilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak .....	40
2.4.3. Faaliyetlerin Verimliliği ve Kaynakların İktisadi Kullanılması .....	42
2.4.4. Yönetim Politikalarına Bağlılığı Sağlama .....	43

2.5. İç kontrolün Unsurları .....	44
2.5.1. Kontrol Ortamı .....	44
2.5.1.1. Yönetim (Felsefesi) Anlayışı.....	47
2.5.1.2. Örgüt Yapısı.....	48
2.5.1.3. Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi.....	49
2.5.1.4. Yönetimin Kontrol Yöntemleri.....	49
2.5.1.5. Personel Politikaları ve Uygulamaları.....	50
2.5.1.6. Dış Etkenler .....	51
2.5.2. Risk Değerlemesi.....	51
2.5.3. Kontrol Faaliyetleri.....	53
2.5.4. Bilgi İletişim.....	56
2.5.5. Gözleme .....	58
2.6. Yasal Düzenlemeler .....	59
2.6.1. Sermaye Piyasası Düzenlemeleri .....	59
2.6.2. BDDK Düzenlemeleri.....	63
2.6.3. Kamuda İç Kontrol Düzenlemeleri.....	65
2.6.4. TTK Düzenlemeleri.....	66
<b>3. KURUMSAL YÖNETİM.....</b>	<b>70</b>
3.1. Kurumsal Yönetimin Önemi.....	74
3.2. Kurumsal Yönetimin Gelişimini Sağlayan Etkenler .....	77
3.3. Kurumsal Yönetim Alanındaki Gelişmeler .....	79
3.3.1. Kurumsal Yönetim Alanında Dünyadaki Gelişmeler.....	79
3.3.2. Kurumsal Yönetim Alanında Türkiye’deki Gelişmeler.....	83
3.4. Kurumsal Risk Yönetimi .....	95
3.4.1. Kurumsal Risk Yönetimi Kavramı.....	95
3.4.2. Kurumsal Risk Yönetimi Hedefleri.....	99
3.4.3. Örgütsel Yönü .....	99
<b>4. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU’NDA İÇ KONTROLÜN YERİ VE ÖNEMİ .....</b>	<b>104</b>
4.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hazırlık Süreci .....	104
4.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hazırlama Nedenleri.....	105
4.2.1. Teknolojik Gelişmeler .....	106
4.2.2. Uluslararası Piyasaların Bir Parçası Olmak.....	107
4.2.3. Avrupa Birliği’ ne Tam Üyeliğine Aday Olma, Müzakerelere Başlanması Kararı ve “Müzakere Eden Ülke “ Konumu .....	107
4.2.4. Ticaret Kanunu’nu Etkileyen Yeni Kanunlar .....	108
4.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Hedefleri .....	108
4.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Sermaye Piyasasına İlişkin Düzenlemeler .....	109
4.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Türkiye Muhasebe Standartlarına Etkisi.....	110
4.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Denetim ve İç Kontrol Sistemi İle İlgili Düzenlemeler.....	112
4.7. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda da İç kontrol Kurumsal Risk Yönetimi İlişkisi.....	130

	<b><u>Sayfa</u></b>
<b>SONUÇ</b> .....	135
<b>KAYNAKÇA</b> .....	139

## TABLÖLAR LİSTESİ

### Sayfa

<b>Tablo 1.</b> UMS ile Sermaye Piyasası Standartları Arasındaki Farklılıklar .....	91
---	----

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	<b><u>Sayfa</u></b>
<b>Şekil 1.</b> Denetim Risk Modeli.....	23
<b>Şekil 2.</b> Kurumsal Yönetimin Ortaya Çıkış Nedenleri.....	76
<b>Şekil 3.</b> İşletmelerde Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Risk Yönetimi.....	97
<b>Şekil 4.</b> Modern Risk Yönetimi Modelinde Organizasyon Yapısı.....	102

## KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebeciler Birliği
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
AT	: Avrupa Topluluğu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu
C.	: Cilt
CEO	: İcra Kurulu Başkanı
CFO	: Mali İşler Genel Müdürü
CRO	: Genel Risk Yöneticisi
COSO	: Sponsor Organizasyonlar Komitesi
FEI	: Uluslararası Finans Yöneticileri
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IASSB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFC	: Uluslararası Finans Kurumu
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
İKY	: İç Kontrol Yapısı
İSMMMÖ	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KRY	: Kurumsal Risk Yönetimi
MB	: Maliye Bakanlığı

No.	: Numara
OECD	: İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	: Sarbanes Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kanunu
TCK	: 5237 Türk Ceza Kanunu
TİDE	: Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü
TMK	: 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
v.d.	: Ve Diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

# GİRİŞ

## 1. ARAŞTIRMANIN AMACI ve ÖNEMİ

### **Amacı:**

Bu çalışmada amaç; 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda işletmelerde iç kontrolün yeri ve önemini araştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda çalışmada 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla işletmelerde uygulanması kararlaştırılan kurumsal yönetim ilkelerinin kurumsal riskleri azaltarak, kurumsal yönetim ilkeleri ışığında güvenilir bilgiye ulaşmak için verimli iç kontrol sisteminin oluşturulmasına ihtiyaç olduğunu ortaya koymaktır.

### **Önemi:**

İç kontrol sistemi, işletme açısından büyük öneme sahip bir konudur. İşletmenin geleceği açısından kritik öneme sahip olan iç kontrol; varlıkların korunması, muhasebe ve diğer işlem bilgileri ile raporların doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, işletme kaynaklarının verimli kullanılması ve faaliyetlerin verimliliğinin gerçekleştirilmesi, yönetim politikalarına ve kanunlara uygunluğun sağlanması, özendirilmesine yönelik olarak işletmenin organizasyon planını, görev dağılımlarını ve sorumluluklarını, hesap planını, raporlama ve personel politikalarını kapsamaktadır.

İç kontrol sistemi; işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini sağlamaktadır. Etkinlik, işletmenin hedeflere ulaşma ölçüsüdür. Verimlilik ise, belirlenmiş hedeflerle bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranı olarak ifade edilebilir. İşletmede belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ne düzeyde ulaşılmışsa, faaliyetlerde etkinlik o oranda sağlanmış olacaktır. Bu etkinlik ve verimliliği sağlayarak sürdürmek, iç kontrol sisteminin görevidir.



İç kontrol sisteminin işletme açısından bir diğer önemi; mali raporlamada güvenilirliği sağlamasıdır. Bilgi, günümüz işletmelerinde vazgeçilmez ve en gerekli unsurlardan biridir. İşletmede kararların verilebilmesi için değişik türde ve birçok güvenilir bilginin bir araya gelmesi gereklidir. Ulaşılan bilgilerin minimum maliyetle, güvenilir ve zamanında elde edilebilmesi gerekmektedir. İç denetimde işletme bilgilerinin güvenilirliği finansal raporlamadaki iç kontrol sisteminin etkinliği ile gerçekleşmektedir. İç kontrol sisteminin etkin ve verimli olabilmesi için belge denetimindeki bilgilerin güvenilir olması önemlidir.

İç kontrol sistemi ayrıca işletmenin yasalara ve düzenlemelere uygun olarak hareket etmesini sağlamaktadır. Her işletmeyi ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve düzenlemeler bulunmaktadır. Bu yasa ve kurallar aynı zamanda işletmelerin belirli bir düzende çalışmalarını da zorunlu kılmaktadır. İç kontrol sisteminde yasa ve düzenlemelere uygunluğunu sağlama amacı ile gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Bu yasa ve kurallar; faaliyet izninin alınmasından, iş ve işçi sağlığı düzenlemelerine uygunluğa kadar çok geniş bir aralıkta bulunmaktadır.

Dünyada ardı ardına yaşanan bunalımlar sonrasında sermaye piyasalarına güven azalmıştır. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde (A.B.D) yaşanan ve ekonomiyi sarsan Enron vakası sonrasında ABD'de uygulamaya konulan SOX (Sarbanes Oxley Yasası) yasası ile "kurumsal yönetim" bağlamında, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi, mali raporlamanın doğruluğunu ve gerçekliğini sağlamak için iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkin bir biçimde işletilmesi zorunlu kılınmış ve gerek işletme yöneticileri, gerekse bağımsız dış denetçilere önemli sorumluluklar yüklenmiştir. İç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetimi tarafından kabul edilen politikalar, uygulanan usul ve yöntemler bütünü ifade etmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, hedeflere ulaşma ve mali raporların güvenilirliğinin sağlanması yanında, önceden belirlenen politikalara ve yasal/yönetimsel düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından büyük bir önem taşımaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan iç kontrol sisteminin tarifine, şirketlerin yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilmez yetkilerine, kurumsal riskin erken saptanması ve yönetimine, denetçinin risk karşısında derhal kurulması ile ilgili düzenlemelere değinilmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu aslında ticari yaşamın

kurallarının yeniden ve çağdaş bir yaklaşım ile tümüyle yeniden tanımlanması bakımından önemli bir yasadır. Ticari yaşama getireceği düzenlemeler ile işletmelere şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından olması gereken düzeyi yakalama fırsatı sağlamaktadır. Bu kanunda kurumsal yönetimin, halen halka açık şirketler için öngörülen kurallar bütünü olmasına rağmen esasında tüm işletmelere uygulanması gereken, yatırımcıya güven verme, sürdürülebilir gelişme sağlaması düşüncesi hakimdir. Bu çerçevede Uluslararası Mali Raporlama Standartları'na uygun finansal rapor hazırlanması, Uluslararası Denetim Standartları'na uygun bağımsız denetim yapılması, kurumsal yönetimin gerekliliği olan iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi gibi konularda birçok uluslararası standardı esas alan yapıda ve tam yakınsak olarak benimsetmekte ve değişimi zorunlu hale getirmektedir. Bu yaklaşım birçok Türk şirketi için önemli bir değişim sürecini ve bu sürece çok iyi hazırlanma gerekliliğini beraberinde getirmektedir.

## 2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI ve SINIRLANDIRILMASI

Çalışmada işletme odaklı (mikro) bir anlayış benimsenmiş olup kanunda yapılan düzenlemeler çerçevesinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda iç kontrol sistemi incelenmiştir. Bu çalışmanın ilk bölümünde denetim kavramı, tanımı ve türleri, iç kontrol sistemi kavramı, unsurları ve yapısı ile yasal düzenlemelere yer verilmiştir. Denetim ve iç kontrol sistemi üzerinde durularak, denetimin riski, denetim açısından risk ve yönetimi, bütünleştirilmiş risk yönetimi ve denetim faaliyetindeki rolü ile denetim etkinliğinin sağlanması ile ilgili yapılması gerekenler ve etkin şekilde yapılan denetimin işletmeye katkıları vurgulanmıştır.

Araştırmanın ikinci bölümünde iç kontrol sistemi kavramına değinilmiştir, bu kapsamda iç kontrolün tanımı ve gelişimi, iç kontrolün önemi, iç kontrol sisteminin amaçları, iç kontrol sisteminin unsurları, iç kontrolün ilkeleri, iç kontrol yapısına ve iç kontrol konusunda yapılan yasal düzenlemelere değinilmiştir. İç kontrol sisteminin anlatımından sonra kurumsal yönetimle ilgili konulara yer verilmektedir. Bu kapsamda kurumsal yönetimin tanımı, önemi ve gelişimini sağlayan etkenler, kurumsal yönetim alanında dünyadaki gelişmeler ve Türkiye'deki gelişmeler incelenmektedir.

Kurumsal risk yönetimi başlığı altında kurumsal risk yönetimi kavramı, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi ilişkisi, kurumsal risk yönetimi hedefleri, kurumsal risk yönetiminin organizasyonel yönü konuları açıklanmıştır.

Daha sonra 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda iç kontrolün yeri ve önemi, Yeni Türk Ticaret Kanunu hazırlık süreci, hazırlama sebepleri, hedefleri, yeni kanunun sermaye piyasasına ilişkin düzenlemeleri, Türkiye Muhasebe Standartları'na etkisi, denetim ve iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler, kanunda iç kontrol ile kurumsal risk yönetimi arasındaki ilişki kurulmuştur.

Çalışmamızda işletmenin denetiminde önemi büyük olan iç kontrol sistemine ayrıntılı olarak yer verilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun işletmelere kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasını zorunlu kıldığı, iç kontrol sisteminin de kurumsal yönetimle iç içe olduğu konusuna yer verilmiştir. İç kontrol sisteminde belge denetiminin öneminin çok büyük olduğu gerçeğinden söz edilmiştir. Etkin bir iç denetim için, iç kontrol sistemindeki bilgilerin güvenilir olması gerekliliği üzerinde durulmuştur.

### **3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Bu çalışmanın hazırlanmasında öncelikle yerli ve yabancı literatür incelemesi yapılmıştır. Bu konu ile ilgili yetkili kuruluşların düzenlemeleri ve raporları incelenmiştir. Makale ve kitap taraması yapılmış ve konu ile ilgili konferans, sempozyum ve toplantılarda sunulan bildirilerden yararlanılmıŐtır.

# 1.DENETİM

Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili genel kabul görmüş standartlar arasındaki uyumun durumunu belirlemek ve bu süreç sonucunda ortaya çıkan bilgileri ilgili kişi ve mercilere iletmek için kanıt toplayan ve bu kanıtları tarafsız biçimde değerlendiren bir fonksiyondur<sup>1</sup>. Bu bölümde denetim kavramı, denetimin tanımı ve denetim türleri üzerinde durulmaktadır.

## 1.1. Denetim Kavramı

Tarihi, milattan çok öncelerine dayanan denetim kavramının ticaretin doğup gelişmesi ile paralel bir süreci vardır<sup>2</sup>. Ticaretin doğmasıyla birlikte yapılan, bir faaliyet sonucunda elde edilen iş ve işlemlerin bir başkası tarafından da doğrulanma işlemine tabi tutulması, denetimden başka bir şey değildir. Bu açıdan denetimin adı, türü ve niteliği tarihi süreçte değişse bile amaç ve fonksiyonları aynı kalmıştır. Türk Dil Kurumu açısından bakıldığında denetim kavramı, "bir işin doğru ve yönetimce belirlenen ilke ve kurallara uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, kontrol etmek" şeklinde tanımlanmaktadır<sup>3</sup>. Muhasebe denetimi günümüzde "Auditing" kavramının karşılığı olarak kullanılmaktadır. "Auditing" kavramı, işitmek, dinlemek anlamlarındaki "Audire" fiilinden türetilmiştir<sup>4</sup>. Gözetim, denetim, nezaret ve murakabe genel anlamda mali ve hukuki yönden bir bütünün ele alınmasıyla ilgilidir. Teftiş ve tahkikatta ise genelden ziyade özel bir durumun incelenmesi ve kontrolü yapılmaktadır. Bunları tek tek açıklamaktan ziyade sadece farklılığın yönünü belirtmek yararlı olacaktır. İşlemlerin yapılmasından sonra geçmişe yönelik olarak, teftiş, tahkikat, denetim, murakabe ve revizyon işlemi yapılır. Burada yön, gerçek ya da tüzel kişilik olarak, iç menfaatlerin korunmasından dış yani devletin menfaatinin korunmasına doğru gitmektedir. Murakabe ve kontrol kavramları, anlam olarak Denetim (audit) kavramına

<sup>1</sup> Melih Erdoğan, **Denetim**, Eskişehir: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.1.

<sup>2</sup> Yaşar Karayalçın. **Muhasebe Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, 1988, s.5.

[www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr) (Erişim tarihi: 15.04.2011).

<sup>3</sup> Cihat Çetinkaya. "Denetim Kuralları ve İç ve Dış Denetim", **1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, Ankara, 1990, s. 19-20.

<sup>4</sup> Hasan Türedi, **Denetim**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2007, s.15.

yakın olan kavramlardır. Kontrol Latince "contra" kelimesinden türemiş olup, başka bir belge veya kayıtlarla bir şeyin doğruluğunu inceleyerek teyit etme faaliyetidir. Bugün gelinen noktada çok daha geniş anlamları içeren bir kavram olmuştur. Özellikle denetim kavramını da içine alacak şekilde kullanılmaktadır<sup>5</sup>. Ancak, denetim, üst kavram olarak kabul edilmektedir.

Denetim, belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçlarını değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor halinde sunmayı esas alan sistematik bir süreçtir<sup>6</sup>.

Denetim; işletmenin beklenen başarı ölçütlerine ne seviyede ulaşıldığını belirlemek için, öngörülen tespitler ile gerçekleştirilen işlerin karşılaştırılmasıdır<sup>7</sup>. Denetim, yapılan işlemlerin örgütsel amaçlara, idari kurallara ve hukuka uygunluğunun araştırılmasıdır<sup>8</sup>.

Denetim kavramı bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesi olup, bu bölümde denetimin tanımı, denetimin amacı ve denetimin türleri incelenmektedir.

## 1.2. Denetimin Tanımı

Denetim, alanında uzman bir kişi tarafından işletmenin bir bütün olarak incelenmesidir. Denetim sürecinde, işletmenin iç kontrol sistemi incelenir, aksaklıkları ve eksiklikleri tespit edilir. Denetçi tavsiye mektubu ile söz konusu aksaklıkları ve eksiklikleri işletmeye bildirilir. Böylece, işletme aksaklık ve eksikleri görme ve bunları düzelterek sistemde sürekli bir gelişme sağlama şansına sahip olmaktadır<sup>9</sup>. Denetimde esas amaç, denetlenen birimin gelecekte daha mükemmel sonuçları elde etmesinin

---

<sup>5</sup>Münevver Yıllancı, **İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir, 2003, s.6.

<sup>6</sup> Ercan Alptürk, **İç Denetim Rehberi**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.3.

<sup>7</sup> Hüsamettin Örnek, "Kamu Yönetiminde Denetim ve İlkeleri", **Denetim Dergisi**, Yıl: 6, Sayı.71-72, (Kasım-Aralık, 1991), s. 14.

<sup>8</sup>Ömer Bozkurt ve Turgay Ergun, **Kamu Yönetimi Sözlüğü** , (Ed. Seriyeye Sezen ), Ankara: TODAİE Yayın 1998, s. 62.

<sup>9</sup> Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarına Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, Sayı 148, 2005, s.37.

devamını sağlamak, yolsuzlukların ve usulsüzlüklerin önlenmesine yönelik çözüm önerileri getirmektir.

Klasik anlamda denetim; geçmişte neler olduğunu, nasıl olduğunu veya günümüzde risk odaklı modern önleyici denetim yaklaşımına göre gelecekte neler olabileceğini anlamak ve öngörmek için çok çeşitli ve çok boyutlu olabilecek belirli konuları göz önünde bulundurmak, kontrol etmektir<sup>10</sup>.

Denetim genel anlamda yasal, bilimsel, düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen kurallardan hareket edilerek, işlemlerin ve mevcut uygulamaların, bu kurallara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların belirlenmesi ve giderilmesi için yapılan incelemeler olarak da tanımlanabilir<sup>11</sup>.

Denetim, işletmenin veya bir kurumun belli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden tespit edilen standartlara uygunluk düzeyini araştırma, gözlemlene, sorgulama gibi yöntemlerle araştırılması ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi sürecidir<sup>12</sup>. Elde edilen bulguların mevcut standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesi olarak da tanımlanmaktadır<sup>13</sup>.

Denetime muhasebe açısından bakıldığında belli bir iktisadi birim veya döneme ait sayısal bilgilerin, önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirleme ve bu konuda bir rapor yazmak amacıyla bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen denetim kanıtı toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme çalışmasıdır<sup>14</sup>.

Görülmektedir ki gerek hukuk, gerek yönetim bilimi, gerekse muhasebe literatüründe yer alan denetimin ortak ölçütü, önceden tespit edilen standartlara

---

<sup>10</sup>Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, 1. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002, s.38.

<sup>11</sup>Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, İstanbul: Yıldız Ofset, 1999, s. 3.

<sup>12</sup>Ömer Köse, "Sayıştay Denetçisi", **Sayıştay Dergisi**, Nisan - Haziran 1999, Sayı.33, s. 63.

<sup>13</sup>Recep Sanal, **Türkiye de Yönetim Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, Ankara: TODAİE Yayınları, 2002, s. 4.

<sup>14</sup> Alvin Arens ve James Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, New Jersey: Prentice Hall Inc., 1980, s.1.



uygunluğunun araştırılıp, tespit edilerek gelecekte denetlenen birimin daha mükemmel sonuçlara varmasını ön plana çıkarmaktadır.

### **1.3. Denetimin Türleri**

Denetim faaliyetini, amaçları yönünden, denetçinin statüsü yönünden ve kapsam yönünden bölümlendirmek mümkündür.

#### **1.3.1. Amaç Yönünden Denetim Türleri**

Denetim amaçlarına göre 4'e ayrılır. Bunlar faaliyet denetimi, mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve özel amaçlı denetimlerdir.

##### **1.3.1.1. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi işletmenin muhasebe çalışmaları dışında kalan diğer faaliyetlerinin incelenmesi amacıyla yapılan bağımsız denetimlerdir<sup>15</sup>. Faaliyet denetimi veya yönetim denetimi, bir işletmenin amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ve ekonomik işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime tavsiyelerde bulunma çalışmalarıdır. Diğer bir deyişle işletme faaliyetlerinin *etkenlik (effectiveness)* ve *etkinlik (efficiency)* bakımından değerlendirme ve bunların geliştirilmesi için yönetime tavsiyelerde bulunma sürecidir. Geleneksel olarak muhasebe denetiminin kapsamına muhasebe çalışmaları girer. Fakat son yıllarda denetim kapsamında yönetsel denetime doğru bir gelişme başlamıştır. Denetçilerin bilgi ve tecrübelerinden muhasebe faaliyetleri dışındaki alanlarda da yararlanmak isteği doğmuştur. Hem özel ve hem de kamusal örgütlerde bu konuda gittikçe artan bir eğilim göze çarpmaktadır. Faaliyet denetiminde karşılaştırma konusu, daha açık deyişle değerlendirme konusu, işletmedeki faaliyetler ile ilgili amaçları içeren yönetim politikaları ve bu politikaların uygulanmasına ait sayısal sonuçlardır. Örneğin işletmenin üretim, satın alma, finansman, pazarlama, personel ve dış ilişkiler ile ilgili politikaları ve bu politikaların uygulamalarına ait sonuçlar, bu denetim türünün konusunu oluşturur. Faaliyet denetiminde değerlendirme kıstasları, son derece sübjektiftir. Etkenlik ve etkinlik kavramları, değerlendirme konusu ve şartlarına göre değişir. Bu nedenle denetçilerin analitik bir zihin yapısına sahip olmaları

---

<sup>15</sup> Türedi, a.g.e., s.27

gerekmektedir. Faaliyet denetimi çalışmaları sonunda, politikaların ve uygulamaların daha etkin ve etken olması için işletme yönetimine yeni çözümler ve öneriler içeren bir rapor sunulur. Bu nedenle faaliyet denetimi, denetimden çok yönetim danışmanlığına benzemektedir<sup>16</sup>.

Faaliyet denetimi, 1960'lı yıllarda yaygınlaşmaya başlayan bir denetim türüdür. Faaliyet denetimi, şirketin faaliyetlerinde genel olarak etkin olup olmadığının ortaya konması için yapılan bir denetim türüdür. Etkinlik, şirketin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır. Bu tür denetimlerin sonucunda elde edilen verilerden şirketin durumu hakkında şirket yönetimine önerilerde bulunulması imkanı da vardır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde faaliyet denetimi, bir danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir<sup>17</sup>.

Faaliyet denetimi işletmenin tüm faaliyetlerinin denetimini kapsayacağı gibi kısmi denetimi de içerebilir. Denetçi işletmenin tüm mal ve para sirkülasyonunu, hizmet satışlarını tek tek ya da rastgele örnekleme yoluyla inceleyebilir<sup>18</sup>. İyi gerçekleştirilen bir faaliyet denetimi yönetime aşağıdaki yararları sağlayacaktır<sup>19</sup>.

- Artan bir kârlılık,
- Kaynakların daha etkin kullanımı,
- Problemlerin daha erken bir safhada tanımlanması,
- Gelişmiş iletişim ortamı sağlama.

Yapılan açıklamaların ışığında faaliyet denetiminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>20</sup>.

- İşletme yönetiminin başarısını ölçmek,
- İşletme politikalarının etkinliğini ve başarısını ölçmek,

---

<sup>16</sup> Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1990, s.13.

<sup>17</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Yayınevi, 2006, s.21.

<sup>18</sup> Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetim ve Teknikleri**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2007, s.5.

<sup>19</sup> Nihat Akarkarasu, **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının İyileştirilmesi İçin Öneriler, Sermaye Piyasası Yeterlik Etütleri**, Ankara, 2000, s. 9.

<sup>20</sup> Murat Kiracı, "Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi", **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, Aralık 2003, s. 69; Mevlüt Özer, **Denetim**, Ankara: Özkan Matbaa, 1997, s.75.

- İç kontrolün etkinliğini ve başarısını ölçmek,
- İşletmenin istikrarlı büyüme ve amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlamak amacıyla yönetime tavsiyelerde bulunmak.
- İşletmenin belirlenmiş amaçlarına ulaşmasını etkileyecek her türlü faaliyetin başarısını ve etkinliğini ölçmek,

### 1.3.1.2. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi, işletme tarafından hazırlanan mali tabloların, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne ve yasal düzenlemelere uygunluğunun denetimidir.<sup>21</sup> İşletmenin mali durumu ve faaliyet sonucunu, doğru yansıtmayı amaçlayan ve yaygın olarak yapılan mali tablolar denetimi “bağımsız denetim” ya da “dış denetim” olarak da adlandırılmaktadır.

Mali tablo denetimi, bir işletmenin mali tablolarında sunulan bilgilerin doğru, dürüst, GKGMİ ile kanunlara uygunluk durumunun belirlenmesi konusunda bir sonuca ulaşmak için işletmenin iç kontrol yapısı ve muhasebe kayıtları tahlilci yaklaşımlar konusunda yetkin bağımsız denetçi tarafından denetlenmesidir<sup>22</sup>.

Denetçi mali tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde bulundurmalıdır. Denetim, tüm grupların ihtiyaçlarını karşılamak için gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Her bir grup için ayrı denetim yapmak söz konusu olmayacağından genel amaçlı tek bir denetim yapılarak tüm grupların bilgisine sunulmaktadır. Şayet bu gruplardan herhangi biri bu genel denetimin kendisi için yeterli bilgi sağlamadığı görüşüne varırsa; bu grup için gerekli diğer bilgileri toplama olanağı her zaman için vardır<sup>23</sup>.

Mali tablolar denetimi, gerek teoride ve gerekse uygulamada en yaygın denetim türü olup, özellikle denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız denetçilerin başlıca uğraş konusudur.<sup>24</sup> Bu denetimde, denetim kapsamına alınacak mali tablolar ile

<sup>21</sup>Masum Türker ve Recep Pekdemir, “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”17. **Türkiye Muhasebe Kongresi**, Ekim 2002, İstanbul, s.7.

<sup>22</sup> Türedi, **a.g.e.**, s.36.

<sup>23</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1998, s.14.

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

ilgili yeterli kanıt toplanması ve bu kanıtların bir değerlendirmesinin yapılması söz konusudur. Doğal olarak bu sürecin tamamlanması için denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin konularında uzman kişiler olması gerekmektedir<sup>25</sup>. Mali tabloların çeşitli öğelerinin uygun biçimde değerlendirilip değerlendirilmediğini, ölçülüp ölçülmediğini ve gösterilip gösterilmediğini araştırmaktadır<sup>26</sup>.

Bu denetim türünde, bir işletmeye ait mali tabloların, ait oldukları işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal hükümlere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hakkında bir kanaate ulaşmaktır.

Mali tablolar denetiminin amacı mali tabloların daha önceden saptanmış olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, ulusal ve uluslararası denetim ve raporlama standartlarına, ilgili kanunların öngördüğü düzenlemelere uygun olup olmadığının saptanmasıdır. Bu denetimi gerçekleştiren kişinin konuya vakıf uzman meslek mensubu olması ve tamamen bağımsız kişiler tarafından yapılması gerekmektedir. Denetimi yapan denetçi denetim sonucunda bir görüş bildirerek mali tabloların güvenilirliği hakkında makul bir güvence vermektedir.

### **1.3.1.3. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi İngilizce “Compliance Audit” karşılığı olarak ifade edilen ve adından anlaşıldığı üzere eldeki bilgilerin, belgelerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu araştıran bir incelemedir<sup>27</sup>.

İşletme yönetimleri, belirlenmiş olan politika ve kurallara örgüt bölümlerince uyulup uyulmadığını kontrol etmek amacıyla denetim yapılmasını isteyebilir. Denetçi için bölümlerce uyulması gerekli olan bu kurallar, yönetimin koyduğu ölçütlerdir. Bölümlerin bu ölçütlere uyma ve uygulama düzeyinin denetçi tarafından belirlenmesi

---

<sup>25</sup> Masum Türker. vd. **Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No:194, 2002, s. 5.

<sup>26</sup>Nazmi Zarifi Gürkan, “Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sisteminde İç Denetim”, **E-Yaklaşım**, Ekim 2005, Sayı: 27, s. 10.

<sup>27</sup> Türedi, **a.g.e.**, s.26

ise uygunluk denetimidir. Uygunluk denetimi daha çok işletme içine dönük olarak gerçekleşmekte ve sonuçlar üst yönetime raporlanmaktadır<sup>28</sup>.

Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar, işletme tepe yönetimleri ve devlet kurumlarıdır. İşletmeler kendi iç yapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanlarına uymaları gereken kuralları oluşturmaktadır. Bu kurallara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de denetime başvurmaktadır<sup>29</sup>.

"Devlet Kurumları" ve "İşletme Tepe Yönetimleri". Bu iki grup tarafından konulmuş olan kurallara uyulup uyulmadığının bilinmek istenmesi uygunluk denetimini doğurmuştur. Örneğin; Maliye Bakanlığı(MB) inceleme elemanları, işletmelerin Vergi Usul Kanunu(VUK) gereklerine uygun davranıp davranmadıklarını anlamak için uygunluk denetimi yaparlar. Bir işletmede tepe yönetimi, koyulmuş olan kurallara çalışanların uyup uymadığını anlamak için iç denetçilerin yapacakları uygunluk denetimlerine başvurabilirler<sup>30</sup>.

Uygunluk denetimi uygulandığı alanlar itibariyle en fazla rastlanan, ancak özü açısından en dar kapsamlı olan denetim türüdür. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan uygunluk denetimine en iyi örnek ise vergi idaresinde yer alan yetkililerin işletmelerde vergi incelemesi yapmasıdır<sup>31</sup>.

Uygunluk denetimi ile ilgili uygulamada karşılaşılan diğer örnekler aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>32</sup>.

- Bir banka şube müdürünün kredi verme sınırını aşıp aşmadığının, banka müfettişlerince incelenmesi,
- Bir işletmede iç denetçi tarafından mahsup fişlerinin yetkilendirilmiş kişilerce imzalanıp imzalanmadığının incelenmesi,

---

<sup>28</sup> Erdoğan, a.g.e., s.5.

<sup>29</sup> Bozkurt, a.g.e., s.28.

<sup>30</sup> Ümit Ataman, Nejat Bozkurt ve Rüstem Hacirüstemoğlu, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2001.

<sup>31</sup> Hasan Kaval, **UFRS ve IAS Uygulamaları Örnekleriyle Muhasebe Denetimi**, Ankara: Baran Ofset, 2005, s.10-11.

<sup>32</sup> Bozkurt, a.g.e., s.28-29.

- Vergi dairesi müdürünün, vergi tahsiltlaryla ilgili srelere uyup uymadğnn vergi inceleme elemanları tarafından incelenmesi,
- Özel sektör işletmesinin vergi levhası asp asmadğnn vergi inceleme elemanı tarafından saptanması uygunluk denetiminin kapsamındadır.

#### 1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Belli bir konuda, belli bir bilgi kullanıcs için yapılan denetimdir.<sup>33</sup> zel Amaçlı denetim türleri olarak şunlar sayılabilir<sup>34</sup>;

- Bankaların kredi vermeden önce yaptrdıkları vergi denetimi,
- Ortaya ıkarılan bir yolsuzluğn ve ihmalin araştırılması,
- Mahkemeler tarafından yapılan özel nitelikteki incelemeler,
- Kamusal kurum ve kuruluşlarca yapılan teftiş ve incelemeler,
- Vergiye yönelik yapılan teftiş ve incelemeler,
- Kredi işlemlerinden önce yapılan incelemeler,
- Satın alma, devir veya birleşmelerden önce yapılan incelemelerdir.

Özel amaçlı denetimlerde denetlenecek bilgiler ve bunların karşılaştırılacakları ölçütler, denetimin amacına göre değişeceği için her denetim farklı konularda uzmanlık gerektirir<sup>35</sup>.

#### 1.3.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri; kamu denetimi, bağımsız denetim, iç denetim şeklinde sıralanabilir.

---

<sup>33</sup> Esra Arkun, "Kamuya Yararlı Derneklerde Denetim", (Anadolu Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tez), Eskişehir, 2007, s. 5.

<sup>34</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s.67.

<sup>35</sup> Ferruh mlekc vd. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 1. Basım, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, 2004, s.6.

### 1.3.2.1. Kamu Denetimi

Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla kamu kuruluşlarının kendi denetim elemanlarına yaptırmış oldukları denetimler bu gruba girer. Kamu denetimleri, yasal hükümlere dayalı olarak bakanlık ve diğer kamu örgütlerine bağlı denetçilerce yapılır. Örneğin, vergi denetimi, banka ve sigorta şirketlerinin denetimi, iş güvenliği denetimi gibi<sup>36</sup>.

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen mali tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden bir kamu faaliyetidir. Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler<sup>37</sup>.

Bu denetim türü özel sektöre yönelik denetimler ve kamu sektörüne yönelik denetimler olmak üzere iki gruba ayrılabilir. Kamu kurumları tarafından özel sektöre yapılan denetimler vergi denetimleri olarak ve diğer denetimler olmak üzere ikiye ayrılabilir. Vergi denetimi, mali tabloların denetimi şeklinde yapılmakta olup ülkemizde maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve bazı durumlarda vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Vergi denetimi dışında kamunun özel sektör işletmelerinde yaptığı denetimler şöyle sıralanabilir<sup>38</sup>:

- Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre ticaret şirketlerinin denetimi,
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kanuna göre ticaret şirketlerinin denetimi,
- Bankalar Kanuna göre bankaların Bankalar Yeminli Murakıpları tarafından denetimi,
- Sosyal Güvenlik Kanunu (SGK)'na göre SGK Müfettişleri tarafından yapılan denetimler.

---

<sup>36</sup> Gürbüz, a.g.e., s.17.

<sup>37</sup> Erdal Kenger, **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, Ankara: 2001, s. 7.

<sup>38</sup> Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, 1.Baskı, İstanbul: Motif Matbaa, 2004, s.3.

Kamu kesiminde yer alan bazı denetim kuruluşları hem iç denetim kuruluşu hem de dış denetim kuruluşu özelliklerini birlikte taşıyabilmektedir. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin bakanlıklar denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir<sup>39</sup>.

### 1.3.2.2. Bağımsız Denetim

Denetlenen işletmeden bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır. Bağımsız denetimin diğer denetim çalışmaları yanında en geniş uygulama alanı mali tabloların denetimidir<sup>40</sup>.

Bağımsız denetim, denetçiliği meslek edinmiş kişi ya da kurumların 3568 sayılı yasa ve diğer mevzuata dayanarak özel kişi ya da kurumların talepleri doğrultusunda yaptıkları denetim türüdür<sup>41</sup>.

Bağımsız denetim, bilânço ve kar-zarar tablosu gibi mali tablolar aracılığı ile işletmenin durumunu ortaya koyan bir denetim şeklidir. Bağımsız denetim kuruluşu bu denetimi yaparken iç kontrol yapısını başlıca denetim kanıtları arasında dikkate alır ve işletmenin mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde görüş bildirir.

Bağımsız denetim; mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde serbest meslek elemanı denetçiler (ya da bunların oluşturdukları kuruluşlar) tarafından yapılır. Bağımsız denetçiler işletmenin dışından olup ücret karşılığı işletmeye denetim hizmeti sunan uzman kişilerdir. İşletmenin mali tabloları ve faaliyetlerini, ilgili mevzuata uygunluk açısından denetler ve işletme ilgililerine bilgi verirler. Görevleri, işletmeyi denetleyecek raporu yöneticilere sunmaktır; gereken karar yetkililerce verilir<sup>42</sup>.

<sup>39</sup> Ferruh Çömlekçi ve Melih Erdoğan, “**Muhasebe Denetimi**”, 2. Baskı, Eskişehir, 1996, s.18.

<sup>40</sup> Gürbüz, **a.g.e.**, s.16.

<sup>41</sup> Güçlü, **a.g.e.**, s.7.

<sup>42</sup> Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995, s. 6-7.



Bağımsız denetim, kısaca denetlenen işletmeden bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır<sup>43</sup>. Denetlenen işletmeler denetçinin ücretini ödemekle birlikte, denetçinin denetlediği işletmenin elemanı olmaması nedeniyle, her bir müşteri bakımından denetçiden bağımsız olduğu kabul edilir<sup>44</sup>.

### 1.3.2.3. İç Denetim

İç denetim; denetim faaliyetinin, işletmenin kendi çalışanları tarafından yürütülmesi ve üst yönetime raporlanması olarak ifade edilir. İç denetim; işletme varlıklarının korunmasını, muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimini, faaliyetlerin etkinliğinin geliştirilmesini ve konulmuş yönetsel politikalara uygunluğunu desteklemede örgüt planını ve kabul edilmiş tüm eş güdümlü yöntem ve önlemleri içermektedir<sup>45</sup>. Banka müfettişleri, işletme müfettişleri gibi denetçilerin denetim faaliyetleri iç denetime birer örnektir.

Başka bir tanıma göre iç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek, değerlemesinin yapıldığı denetim türüdür. İşletmenin varlıklarının, zarar ve kayıplara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerinin belirlenmiş politikalara uyum içinde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir. Ayrıca, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeye ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alan bir faaliyettir<sup>46</sup>.

Modern iç denetim, klasik denetimi de kapsamakla birlikte, mutlaka ileriye, geleceğe dönük olmalı, daha iyiye ve yeniliğe dayalı değişimi hedeflemelidir. Maliyet düşürücü, yenilik (inovasyon) oluşturucu, sistemleri sorgulayıcı, iş ve hizmetlerin kalitesini iyileştirici, eğitici, etkinlik ve verimliliği artırıcı olmalıdır. Değişim ve yeniliklere açık ve dinamik olmalıdır. Çeşitli nitelikteki tüm işletme faaliyetlerine ilişkin iş ve işlem akışına, sistemlerin ve iç kontrollerin çalışmasına bağlı olarak doğabilecek riskleri, önleyici biçimde önceden öngörebilen yapıda olmalıdır. Doğabilecek risklere ilişkin önleyici tedbirleri almayı amaçlayan, çağdaş ve uluslararası

<sup>43</sup> Gürbüz, **a.g.e.**, s.16.

<sup>44</sup> Münevver Yılcı vd., **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No:1585, 2004, s.8.

<sup>45</sup> TSPAKB, “**Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar**”, TSPAKB Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi, Mayıs 2006, s.149.

<sup>46</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.15.

standartlara uygun makro, mikro ve çok çeşitli açılardan bakabilen kaliteli ve üstün vasıflı objektif bir denetim niteliği taşımaktadır<sup>47</sup>.

İç denetim, bir işletmenin para ile ifade edilebilen çeşitli faaliyetlerini kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz, yorum ve raporlama işlemlerini yerine getirmeye yaramaktadır. İşletmelerde, muhasebe işlemleri yoluyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç denetim yapısı içinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek ve etkili bir iç denetim yapısını ortaya koyabilmek için yapılması gerekenler aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>48</sup>:

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,
- İşlemlerin verilmiş olan yetkiye dayanılarak yapılıp yapılmadığı,
- Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirmediği,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı.

İç denetim, işletmelerin faaliyetlerini iyileştirmek, bu faaliyetlerin değerini yükseltmek için yerine getirilen tarafsız ve bağımsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumların risk yönetimi, kontrol ve mali yönetimi gibi alanlarda verimliliğini ve uygunluğunu sistematik ve disiplinli bir biçimde çözümlenerek işletmeye değer katmaktadır<sup>49</sup>.

### 1.3.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim türleri ikiye ayrılır. Bunlar genel denetim ve özel denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

---

<sup>47</sup> Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006, s.70.

<sup>48</sup> TSPAKB, **a.g.e.**, s.150.

<sup>49</sup> IIA., “**Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Red Book**”, Tide, 2008, s. 11.

### 1.3.3.1. Genel Denetim

Bir işletmenin her türlü işlem ve kayıtları ile muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan denetim çalışmasıdır. Bu denetim türünde, işletmenin mali durumunun ve muhasebedeki görüntüsünün gerçek ve düzgün olup olmadığı araştırılır.

### 1.3.3.2. Özel Denetim

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesidir<sup>50</sup>.

SPK Mevzuatında; özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arz; için Kurul 'a başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tablo denetlenmesi şeklinde tanımlanmıştır. SPK mevzuatına göre; özel denetimde, denetlenecek mali tabloları bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu itibariyle hazırlanmış olması esastır. Bağımsız denetim çalışmasının başlangıç tarihinden önceki iki ay ve halka arz izni için Kurula başvuru tarihinden veya birleşme, bölünme, devir veya tasfiye kararı için ilgili genel kurul toplantı tarihinden önceki üç ay içinde yer alan biri tarih itibariyle çıkarılmış olan mali tablolar da özel denetime konu olabilir. Bu denetim türünde son dönemin rakamlarına güvenilirliği yüksek olmakla birlikte, önceki dönemlere ilişkin rakam veya bilgilere güvenilirlik oldukça düşük seviye de bulunmaktadır. Denetçi bu durumu raporunda açıklamaktadır<sup>51</sup>.

## 1.4. Denetim İle İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişki

Denetimle iç kontrol arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bu bölümde bu ilişki üzerinde durulacaktır.

<sup>50</sup> Hüseyin Ergin, **Denetim**, Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, 2007.s.47.

<sup>51</sup>SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ",madde 19, [www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=702&fn\\_](http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=702&fn_).(Erişim tarihi:22.04. 2011), s.4.

### 1.4.1. Denetimin Riski

İç kontrolde, işletmenin hem dış hem de iç nedenlerle karşılaştığı risklerin bir değerlendirmesi yapılarak kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskler tanımlanmalıdır. Etkin bir risk değerlendirme çalışması riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkan tanınmalıdır. İşletme riskini değerlendirirken denetçinin mali tablolarda hata olabileceği riskine karşı olarak yaptığı doğal risk ve kontrol risklerini değerlendirmesinden farklı olarak, işletmenin amaçlarını etkileyen risklerin tanımlanması, tahlil edilmesi ve yönetiminden oluşan bir süreçtir<sup>52</sup>.

### 1.4.2. Denetim Açısından Risk ve Yönetimi

Denetim riski, gerçekte önemli hata ve düzensizliklerin bulunmasına rağmen, denetçinin bilmeyerek işletmenin mali tablolarının güvenilirliği ve dürüstlüğü hakkında olumlu görüş bildirme riskidir<sup>53</sup>.

1983 yılında yayımlanan Denetim Standart Raporu (SAS 47), mali tablo denetimlerinin planlamasında ve gerçekleştirilmesinde denetçilerin, denetim riski ve önemlilik ile ilgili görüşlerine rehberlik etmektedir. SAS 47, “Denetimin Yürütülmesinde Denetim Riski ve Önemlilik” (Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit – AU Section 312) başlıklı bu raporda denetim riski, denetçinin farkında olmadan, önemli yanlış düzenlemeler içeren mali tablolar hakkındaki görüşünü uygun bir şekilde değiştirmekte başarısız olması olarak tanımlanmıştır.

Risk tanımı genel olarak örgütün hedeflerine ulaşmasını zorlaştıran her türlü faaliyet olarak ifade edilebilir<sup>54</sup>. Risk işletmenin uygulamalarından dolayı ortaya çıkmaktadır. Uygulanan faaliyetler olmazsa risk de olmaz.

---

<sup>52</sup> Demirbaş a.g.e., s.170.

<sup>53</sup> Umur Ersoy, “Denetimde Risk Kavramının Finansal Tablo Hesaplarının İçerdiği Risk Unsurlarıyla İncelenmesi ve Bir Denetim Örneği”, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 1997, s.8.

<sup>54</sup> Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2010 s.59

Riskin iki bileşeni bulunmaktadır. Bunlar; belirsizlik ve etkidir. Bununla birlikte "risk=belirsizlik" genellemesi de doğru değildir. Bunun sebebi belirsizlik bir etkiye sebep olmayabilirken riskin en önemli nihai sonucu etki olmaktadır. Ayrıca belirsizlik olması durumunda meydana gelebilecek olayın gerçekleşme olasılığı bilinmezken, risk durumunda olasılıklar bilinmektedir<sup>55</sup>.

İşletme, özel sektör, kamu ya da sivil toplum kuruluşu olsun, bir amacı olan ve bu amaca dönük çalışmalarda bulunan her kurum belirli bir risk ortamında faaliyetlerini sürdürmektedir. İşletmelerde risklerin tamamıyla ortadan kaldırılması mümkün değildir. Fakat riskler kabul edilebilir sınırlar içinde tutulabilmelidir. Kurumsal risk yönetimi, kurum risk kültürü olmak üzere kurumun risk alma istekliliği ve başka diğer faktörlerden etkilenmektedir<sup>56</sup>.

İç denetim, örgütün risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerini iyileştirecek danışmanlık hizmetleri verebilir. Risk yönetim sürecinde iç denetimin verebileceği danışmanlık hizmetleri yönetim kurulunun hizmet alabileceği diğer iç ve dış kaynaklara ve örgütün risk olgunluğuna bağlı olarak değişebilmektedir. İç denetimin, risk yönetimi sürecindeki rolünü tespit etmek ise, üst yönetimin ve denetim komitesinin görevidir. Yönetimin iç denetimin rolü konusundaki görüşü de muhtemelen, kurumsal kültür, iç denetim personelinin kabiliyeti, ülkenin yerel koşulları ve gelenekleri gibi koşulları dikkate alınarak belirlenir<sup>57</sup>.

Risk yönetimi süreçlerini değerlendirmede iç denetçiler gerçekleştirdikleri denetimler, katıldıkları projeler vb. faaliyetler içerisinde örgütün veya birimin risk profilini çıkarır, maruz kalınan veya kalınması olası risklere karşın iç kontrol sistemleri ile risk yönetim sistemlerini değerlendirirler<sup>58</sup>. Bununla iç denetçiler tarafından risklerin azaltılması veya önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürler dönemsel olarak iç denetçiler tarafından gözden geçirilmeli, standart ve prosedürlerin geçerliliği

---

<sup>55</sup> a.g.e., s.59.

<sup>56</sup> James Lam, **Enterprise Risk Management From Incentives to Control**, John Wiley & Sons, USA,2003, s.42-43.

<sup>57</sup> Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları**, Deloitte, TİDE Yayınları, Yayın No:3, s. 169, (Risk Yönetimiyle İlgili Standartlar Uygulama Önerisi 2100-3, 7.Madde)

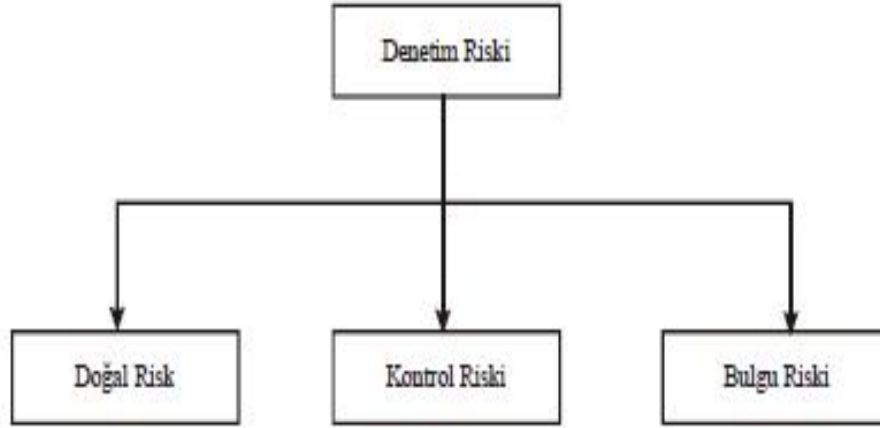
<sup>58</sup> Burak Ünlü, "Risk Yönetiminin Değişen Dünyası ve İç Denetim", **İç Denetim Dergisi**, Sayı:9, Sonbahar, 2004, s. 49.

incelenerek gerekli görüldüğü takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunulmalıdır. Etkin bir iç denetim sisteminin en önemli görevlerinden biri de tüm risklerin tespit edilmesi ve azaltılması için uygun öneriler geliştirmesidir<sup>59</sup>.

### 1.4.3. Denetim Açısından Riskler

Denetim riski, gerçekte önemli hata ve düzensizliklerin bulunmasına rağmen, denetçinin bilmeyerek işletmenin mali tablolarının güvenilirliği ve dürüstlüğü hakkında olumlu görüş bildirme riskidir<sup>60</sup>.

Denetim risk modeli üç temel risk unsurundan oluşmaktadır<sup>61</sup>;



Şekil 1. Denetim Risk Modeli

**Kaynak:** <http://www.stir.ac.uk/Departments/Management/Accountancy/stfpages/beattie/auditrisk.pdf>.

**Doğal risk:** Denetlenen işletmenin mali tablolarında önemli hataların bulunması riskidir. Bu riskin değerlendirilmesinde işletmedeki iç kontrol yapısı ile ilgili politika ve uygulamaların etkisi dikkate alınmamaktadır. Doğal risk düzeyi; işletmenin yapısından, yönetimin dürüstlüğünden, önceki denetim çalışmalarının sonuçlarından, denetimin ilk olmasından, olağanüstü işlemlerden, teknolojik gelişmelerden ve işletmede süregelen sorunlardan etkilenebilir.

<sup>59</sup> Dilek Şengür, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Bir Örnek Uygulama”, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2005, s.13.

<sup>60</sup> Ersoy, **a.g.e.**, s.8.

<sup>61</sup> Bozkurt, **a.g.e.**, s.203.

**Kontrol riski:** İşletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili olarak oluşturduğu politika ve uygulamaların, önemli hataları önleyememe veya ortaya çıkartamama riskidir. Kontrol riski, işletmenin bünyesinde bulunan iç kontrol yapısının etkinliğinin bir sonucudur. Etkili bir iç kontrol yapısı, kontrol riskini azaltmakta, zayıf bir iç kontrol yapısı ise riski yükseltmektedir.

**Bulgu riski:** Denetçinin mali tablolarda bulunan önemli bir hatayı bulmada başarısız olması olasılığıdır. Denetçinin çalışmalarında uyguladığı denetim prosedürlerinin etkinliğinin şekillendirdiği bir risktir.

İşletmeler politikaları ve uygulamaları gereği denetim görevlerini yerine getirdikleri takdirde, bağımsız denetçide denetiminin kapsamını bu ölçüde daraltır. Yani iç kontrol yapısının yeterliliği kontrol riskini düşürecek, bunun sonucu olarak da denetçi daha az örnek üzerinde çalışır. Eğer iç kontrol yapısı yeterli bulunmaz ise, denetçinin kontrol riskinden geri kalan bulgu riski ve denetim riski daha fazla olur. Bu durumda denetçi, temel görevi olan denetim riskini en alt düzeye indirmek olduğu için daha fazla kanıt toplamak zorunda kalacak, bunun için daha fazla denetim tekniği uygulamak zorunda kalacaktır. Kısacası daha fazla emek ve zaman kullanacaktır. Bu durum iç kontrol yapısı ile denetim maliyeti arasında ters yönde oldukça sıkı bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır<sup>62</sup>. İç denetim ve iç kontrol birbiriyle iç içe olan kavramlardır.

İç denetim faaliyetlerinde başarılı olabilmek için denetçinin kontrol riskini iyi hesaplaması ve gereken önlemleri alması, denetim faaliyetlerinde istenen hedeflere ulaşılması açısından önem taşımaktadır. Kontrol riskini düşürmek için iç denetimde ve iç kontrol sürecinde belge denetiminin üzerinde durulması gerekmektedir.

#### **1.4.4. Bütünleştirilmiş Risk Yönetimi ve Denetim Faaliyetindeki Rolü**

İç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemi, sadece mali raporlama ve mevzuata yönelik uyumluluk risklerinin tespiti dışında işletmelerin ana faaliyetlerinin olağan bir şekilde yürütülmesinin ve işletmelerin hedeflerine ulaşmasının önünde yer alan riskler de dahil olmak üzere kurum ve kurumun çevresi ile ilgili riskleri uzun vadeli bir bakış açısıyla incelemek zorundadır. İç denetimin tanımında da belirtildiği

---

<sup>62</sup> Kaval, a.g.e., s.132.

gibi iç denetim faaliyeti, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi ve kontrolleri değerlendirmeli bu sistemlerin geliştirilmesine katkı sağlamalıdır.

İç denetim biriminin risk yönetiminde dört farklı işlevi olabilmektedir. İşletmede kurumsal risk yönetimi birimi bulunuyorsa; iç denetim birimi iç denetim planı doğrultusunda risk yönetim sürecini denetleyebilir. Risk yönetim sürecine sürekli destek olarak izleme komitelerine ve faaliyetlerine, durum raporlama faaliyetlerine katılabilir. Diğer taraftan işletmede kurumsal risk yönetimi sistemi bulunmuyorsa, iç denetim birimi risk yönetimi sürecine aktif ve sürekli bir destek verebilir ya da risk yönetimi sürecini üstlenip koordinasyonunu sağlayabilir. İç denetimin bu çalışmalarda hangi işlevi üstleneceği iç denetim yönetmeliği ile denetim komitesi ve üst yönetim tarafından belirlenmektedir<sup>63</sup>.

İç denetim biriminin kurumsal risk yönetimi ile ilgili yapmaması gereken görevler hakkında literatürde bir fikir birliği olmakla birlikte, iç denetimin yerine uygulaması gereken görevler konusunda bir uzlaşma bulunmamaktadır. Bazı araştırmacılar, iç denetim biriminin sadece kurumsal risk yönetiminin "izleme" fonksiyonunu yerine getirmesi gerektiğini ifade ederken, bazı araştırmacılar "kurumsal risk yönetiminin bütün aşamalarında iç denetim birimi aktif olmalıdır" görüşünü ifade etmektedirler<sup>64</sup>.

Denetim faaliyeti güvence ve danışmanlık hizmetlerinden oluşmaktadır. İç denetim görevini yerine getiren uzman kişiler tarafından danışmanlık hizmeti verilebilecek konular bağımsızlık sınırlılıkları sebebiyle tartışmalı bir alandır. Özellikle risk yönetimi alanında hangi yetkilerin verilip verilmeyeceği çok tartışılan konulardır. Bu tartışmalardan sonra İç Denetçiler Enstitüsü (Birleşik Krallık-İrlanda) soruna açıklık getirmek amacıyla gözden geçirme raporu yayınlamıştır. İç Denetçiler Enstitüsü (Birleşik Krallık & İrlanda) tarafından 2004 yılında yayınlanan "Position Statement-The Role of Internal Audit in Enterprise Wide Risk Management" isimli raporda, iç denetim biriminin Kurumsal Risk Yönetimi(KRY) kapsamında yürüttüğü işlevlerin ötesinde denetimin bağımsızlığına ve objektifliğine zarar vermeyecek biçimde görevler üstlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Bunlar; işletmede iç denetim birimi tarafından

---

<sup>63</sup> Pelivanlı, a.g.e., s.61.

<sup>64</sup> a.g.e., s.60.



yerine getirilebilecek temel görevler, iç denetimin şartlı olarak yapabileceği görevler ve iç denetimin üstlenmemesi gereken görevler olarak üç başlık altında ele alınmıştır<sup>65</sup>.

### 1. Kurumsal risk yönetimi kapsamındaki temel iç denetim görevleri

- Risk yönetimi süreçleri hakkında güvence verme,
- Risklerin doğru bir şekilde değerlendirildiğine ilişkin güvence verme,
- Risk yönetimi süreçlerini değerlendirme,
- Önemli risklerin raporlamasını değerlendirme,
- Önemli risklerin yönetilmesini gözden geçirme,

### 2. Şartlı olarak üstlenilebilecek iç denetim görevleri

- Risklerin tanımlanmasına ve değerlendirilmesine yardım etme (Görüşme, çalıştay gibi),
- Risk tutumları konusunda yönetimi eğitime,
- KRY faaliyetlerini koordine etme,
- Risklerin raporlamasını konsolide etme,
- KRY çerçevesini yürütme ve geliştirme,
- KRY'nin oluşturulmasına öncülük etme,
- Yönetim kurulunun onayına sunulacak risk yönetimi stratejisini geliştirme,

### 3. İç denetimin üstlenmemesi gereken görevler

- Risk alma istekliliği sınırlarının belirlenmesi,
- Risk yönetimi süreçlerinin kuruma empoze edilmesi,
- Riskler hakkında yönetim adına güvence verilmesi.
- Risk tutumu kararının alınması,
- Yönetim adına risk tutumlarını uygulama,
- Risk yönetimi konusunda hesap verme.

Yukarıda maddeler halinde sıralanan görevler kısaca; şöyle özetlenebilir: KRY kapsamında temel iç denetim görevleri olarak sıralanan faaliyetler iç denetim biriminin güvence hizmetleri çerçevesinde üstleneceği rolleri belirtmektedir. Şartlı olarak üstlenilebilecek görevler ise KRY sistemi uygunluk seviyesi ve üst yönetimin istekleri çerçevesinde iç denetim biriminin faaliyet çerçevesini çizmektedir. Son olarak iç

---

<sup>65</sup> Pehlivanlı, a.g.e., s.61.

denetim biriminin üstlenmemesi gereken görevler ise Sarbanes-Oxley yasası ve standartlarla paralellik göstermektedir.

Bütünleştirilmiş bir risk yönetim yapısı, mali risklerin açıklık, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri temelinde risklerin analiz edilebilmesini ve bunlarla ilgili stratejilerin belirlenmesini sağlayan bir sistemle kurgulanması; açık, doğru, işlevsel ve güncel raporlama, muhasebe ve bütçeleştirme süreçlerini gerektirmektedir<sup>66</sup>.

Kuruluşlar açısından bütünleştirilmiş risk yönetimi yaklaşımının yararları şu şekilde belirtilmektedir<sup>67</sup>:

- Risk yönetimi sayesinde doğal olarak riskin nasıl yönetileceği en önemli gündem maddesi olmaktadır.
- Risk yönetiminde işlem ve süreçler sistemin daha sorumlu kılınması ve düzgün işleme için sınırlandırılabilir.
- Kuruluşlar bu şekilde yüksek riskli alanlara ve zayıflıklara karşı tecrübe kazanmakta ve kendilerine has bakış açısı kazanmaktadır.
- Risk yönetimi sürecinde yer alan personel, dışarının farklı kültürleriyle tanışmakta ve kendilerini geliştirmektedirler.
- Risk yönetimi sürecinde yaşanan hızlı değişimler ve esnek karar alma zorunluluğu, kuruluş yönetimine olaylardan ders çıkarılmasını sağlama imkânı vermektedir.
- Bütünleştirilmiş risk yönetimi ile örgütsel süreçlerde, tekrarlar ortadan kaldırılarak sadeleşme yaşanmakta ve karmaşık süreç ve uygulamalar daha basit hale dönüştürülmektedir.
- Risk yönetimi sayesinde ulusal amaçlar ve kalite göstergeleri de daha kolay sağlanmaktadır.

---

<sup>66</sup> Eren Çaşkurlu, Hazine Borç Yönetiminde Risk Analizi Uygulamasının Yasal Ve İdari Açından Değerlendirilmesi, **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 20, Sayı: 70, s. 97.

<sup>67</sup> [http://www.millire.com/dergi/SAYI\\_78.pdf](http://www.millire.com/dergi/SAYI_78.pdf), (Erişim tarihi: 02.03.2011).

Denetimin risk odaklı yapılması, denetim faaliyetinin geçmişin hatalarını arama amaçlı ve özellikle bir işlem veya şahsa odaklı yürütülmesi yerine, gelecekte kurumun daha iyi yönetilmesine çevrilmesinin en kısa ifadesidir.

Bu kavram denetimin kaynaklarının sınırsız olmadığını ve özellikle denetimin de kaynak kullandığını, denetlenmesi gereken birim ve süreçlerin her birinin ayrı ve farklı risklere maruz bulunduğunu ve denetlenecek birim ve süreçlerin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanır.

Risk odaklı denetim sürecinde, yıllık denetim programının (buna yıllık denetim planı da denmektedir) risk odaklı olarak yapılması gerekir. Bunun için kurumun denetim önceliklerinin neler olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Denetlenecek işlem süreçlerinin tespit edilerek kurumun tam bir risk haritasının çıkarılması ve denetim kaynaklarının en riskli faaliyetlerden başlanılarak denetimin programlanması gerekmektedir. Bunu, kurumun genel risk analizi olarak adlandırmakta mümkündür<sup>68</sup>.

Risk; mali kayıplar, meslek ahlak kurallarına uygun olamayan davranışlar, kanunlara ve çalışma yönergelerine uygun olamayan durumların örgütü olumsuz yönde etkilemesidir<sup>69</sup>. Risk yönetimi ise, bir kuruluşun herhangi bir faaliyetten ya da süreçten kaynaklanan kayıplarını en aza indirmeye ve fırsatlarını en üst düzeye çıkarmaya yönelik olarak, belirli bir sistematik ve mantık kurgusuna dayalı olarak gerçekleştirdiği risklerin belirlenmesi, tanımlanması, analiz edilmesi, değerlendirilmesi, izlenmesi, kontrol edilmesi ve bunlarla ilgili bilgilerin paylaşılması faaliyetlerinden meydana gelmektedir<sup>70</sup>.

İç denetim risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik faaliyet gösterir.

Modern iç denetim uygulamalarında; iç denetim, dinamik bir değişim ortamındaki düzenlemelerde karşılaşılan risk derecesinin anlaşılması ve uygun bir

<sup>68</sup> <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh224.pdf> (Erişim tarihi: 08.04.2011).

<sup>69</sup> Baran Özeren, "İç Denetim, Standartlar, Mesleğin Yeni Açılımları" **Sayıştay Yayınları**, Ağustos 2001, s.42.

<sup>70</sup> Murat Mazıbaş, "Operasyonel Risk İle Kurumsal Yönetimin Kesişim Alanı", **IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Ankara 13-14 Mayıs 2005, s.35.

şekilde yönetilmesi sayesinde belli bir güvencenin sağlanması sürecini de ifade etmektedir. Bu açıklamayla ilgili olarak iki hususun vurgulanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Birincisi iç denetim çalışmalarında karşılaşılan risk düzeyinin anlaşılması ve kontrol edilmesi suretiyle belli bir güvence sunmaktadır. İkincisi iç denetim çalışmalarında riskin anlaşılması ve öğretilmesini teşvik etmektedir<sup>71</sup>.

#### **1.4.5. Denetimin Etkinliği**

İşletmelerde iç denetim faaliyetleri, farklı iş kolları ve ortamlarda, birbirinden farklı yasal düzenlemeler ve kurumsal yapılarda sürdürülmektedir. Bu mevcut farklılıklar içinde iç denetimin belirtilen tanımına yönelik gerçekleştirilmesi için iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini uygulamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından “Uluslararası İç Denetim Standartları” geliştirilmiştir. Bu standartlara uyum sağlamak iç denetimin etkinliği için esastır. İç denetim, kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verilebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Risk yönetiminin bir parçası olarak hata ve hileleri önleyici niteliği bulunmakta, kurumsal yönetimin kalitesini geliştirmekte ve kurumsal değeri yükseltmektedir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence oluşturup, kurumsallığın sigortası olma niteliğindedir.

Uluslararası iç denetim standartlarında denetim etkinliği ile ilgili aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir<sup>72</sup>.

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmalıdır.

Risk değerlendirmesinin sonuçlarına bağlı olarak, iç denetim faaliyeti, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmelidir. Bu değerlendirme:

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini,

<sup>71</sup> Akif Akşam, “İç Denetim Mesleği”, Ankara: (Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi Yeterlilik Tezi), 2005, s.34.

<sup>72</sup> [http://www.idkk.gov.tr/html/themes/.../kamu\\_ic\\_denetim\\_standartlari.doc](http://www.idkk.gov.tr/html/themes/.../kamu_ic_denetim_standartlari.doc) ( Erişim Tarihi: 28.01.2011).

- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini,
- Varlıkların korunmasını,
- Kanunlara, düzenlemelere ve sözleşmelere uyum konularını kapsamalıdır.

İç denetçiler, faaliyet ve programların hedef ve amaçlarının kapsamını ve bunların kurumun hedef ve amaçlarına uyumunun derecesini anlayıp değerlendirmelidir.

İç denetçiler, faaliyet ve programların, hedeflendiği şekilde uygulandığını veya gerçekleştirildiğini belirlemek, faaliyet ve programların tespit edilen hedef ve amaçlarla uluslararası denetim standartlarına ne kadar uyumlu olduğunu anlayıp değerlendirebilmek için, faaliyet ve programları gözden geçirmelidir.

Kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kıstaslara ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin hedef ve amaçlara ulaşp ulaşmadığını belirlemek için oluşturduğu kıstasların yeterlilik derecesini tespit etmelidir. Bu kıstaslar yeterliyse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanabilir. Kıstaslar yeterli değilse, iç denetçiler uygun değerlendirme kıstasları geliştirmek için yönetimle birlikte çalışmalıdır.

Danışmanlık görevleri sırasında, iç denetçiler, görevin amaçlarıyla uyumlu bir ilişkide kontrolleri ele almalı ve herhangi bir kontrol eksikliğine karşı uyanık olmalıdır.

İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, kurumun maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.

## 2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrol işletmelerde yönetim tarafından belirlenen hedeflere ulaşılması, faaliyetlerin etkinliğinin artırılması, yasa ve düzenlemelere uyumun ve mali raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması teknikleri dışında performans ve kârlılık amaçları ve kaynakların korunması gibi işletmenin ana iş amaçlarını da kapsar.<sup>73</sup> İç kontrolün “COSO” Sponsor Organizasyonlar Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations) tarafından yapılan ve tüm Dünyada düzenleyici otoriteler tarafından kabul görmüş olan tanımı şu şekildedir<sup>74</sup>: “En geniş anlamda, bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu; faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, mali raporlamanın güvenilirliği, yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum şeklinde sınıflandırılabilir üç gruptaki amaçlara yönelik makul bir güvence sağlamak üzere tesis edilen bir süreçtir.”

### 2.1. İç Kontrol Kavramı

Modern iş dünyasında iç kontrol, hem özel sektörde, hem kamu sektöründe, tüm dünyaya yayılan bir kavram haline gelmiştir. Bir kurumda tüm faaliyetler iki sistemli bir yapıda gerçekleştirilmektedir. Birincisi; belirlenen hedeflere ulaşılması için tasarlanmış yönetim sistemi, diğeri ise yönetim sisteminin içine yerleştirilmiş kontrol sistemidir. Kontroller yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak için tasarlanmış kurallar, yöntemler ve yapılardan oluşmaktadır. Bu kontroller, faaliyetlerin yalnızca bir safhasıyla sınırlanmamış, kurumun tüm faaliyetlerine ve yapılarına yayılmıştır. Dolayısıyla, tüm faaliyetler iç kontrolün kapsamında yer almaktadır. Kontroller, yönetimin isteklerinin yerine getirilme olasılığını arttırmaktadır. Fakat bunu sağlayabilmesi için kontrollerin kısıtlayıcı olmaması gerekmektedir. Modern yönetim

---

<sup>73</sup> Ali Alper Günal, **İç Kontrol Sistemi ve Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama**, der. Cemal İbiç, İstanbul: Türmob Yayınları No: 393, 2010, s.5.

<sup>74</sup> Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s 121.

anlayışı, kontrolleri kısıtlamalar bütünü olarak algılamaktan ziyade kendisine yardım eden bir kavram olarak görme eğilimindedir<sup>75</sup>.

Son yıllarda yaşanan ekonomik olaylar ve krizler gerek reel sektörde gerek mali sektörde faaliyet gösteren işletmeleri olumsuz etkilemiş piyasalara olan güveni sarsmıştır. Piyasalara ve işletmelere duyulan güvenin yeniden tesis edilmesi amacıyla yapılan çalışmalardan en önemlisi de iç kontrol sisteminin önemini artırılması ve konumunun tam olarak bir kanuni çerçeveye alınmasıdır<sup>76</sup>.

İşletme yönetimi tarafından kontrol faaliyetinin etkili bir şekilde uygulanabilmesi, etkili bir iç kontrol sisteminin tesis edilmiş olmasına bağlıdır. İç kontrol sistemi genel olarak, bir işletmenin faaliyetlerinin, hedefler doğrultusunda düzenli ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için, yönetimin belirlediği politikalara uyulmasını, varlıkların korunmasını, hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesini, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve geçerli olmasını, mali bilgilerin güvenilir şekilde ve zamanında hazırlanmasını sağlamak amacıyla uygulanan yöntem ve işletme politikalarının bütünü olarak ifade edilmektedir<sup>77</sup>.

## 2.2. İç Kontrolün Tanımı ve Gelişimi

İç kontrol sistemi bir işletmenin faaliyetlerinin bütünlüğünü de sağlamaya yönelik olmalıdır. Kontrol ise önceden belirlenmiş politikalar ve kararlar vasıtasıyla işletmede belirlenmiş bir amaca ulaştırma gücünün işletmede mevcut oluşu olarak tanımlanmaktadır<sup>78</sup>. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü iç kontrolü şöyle tanımlamıştır<sup>79</sup>;

“İç kontrol; bir örgütün yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, mali tablolar ile ilgili raporlar dâhil olmak

<sup>75</sup> Nihal Saltık, “İç Kontrol Standartları”, **Bütçe Dünyası**, Cilt:2, Sayı: 26, 2007, s.1.

<sup>76</sup> Tamer Aksoy, Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, 72, 2005, 138-163.

<sup>77</sup> Nuran Cömert Doyrangöl, **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu**, İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası, 2002, s.48.

<sup>78</sup> Celal Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:251/17, 1982, s.9.

<sup>79</sup> Mehmet Demirtaş, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 4, Sayı.7, Bahar 2005/1, s. 169.

üzere mali raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, işletme faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve hareket olan mutlak olmayan, fakat makul güvence sağlayan işletme yönetiminin önemli bir parçasıdır.”

Tanımda geçen temel kavramlar şunlardır<sup>80</sup>;

- Bir süreç olarak iç kontrol kendi içersinde bir son değil, sona gitmek için kullanılan bir araçtır. Süreklilik arz eder.
- İç kontrol sadece bir takım politika ve yordamlardan ibaret değildir, insanların etkisine açıktır.
- İç kontrol önemli derecede güvence sağlayabilir fakat hiçbir zaman garanti vermez.
- İç kontrolün amacı tanımda belirtilen hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır.

İç kontrol; varlıkların korunması, muhasebe ve diğer işlemlerin bilgileri ile raporların doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, işletme kaynaklarının etkin kullanılması ve faaliyetlerle ilgili verimliliğin gerçekleştirilmesi, yönetim politikalarına ve kanunlara uygunluğun sağlanması, özendirilmesine yönelik olarak işletmenin örgüt planını, görev dağılımlarını ve sorumluluklarını, hesap planını, raporlama ve personel politikalarını kapsar<sup>81</sup>.

İç kontrol bir yönetim faaliyeti olup, asıl olarak yönetim için oluşturulmaktadır. Çünkü iyi kontrol iyi işletme demektir. Etkin bir iç kontrol yapısı yönetim dışında bağımsız denetçilerde yararlanabilmektedir. Ancak, bağımsız denetçiler daha dar kapsamlı mali tabloları etkileyebilecek kontrollerle ilgilenirken iç denetçiler ve yöneticiler daha geniş kapsamlı kontrollerle ilgilenmektedirler<sup>82</sup>.

---

<sup>80</sup> Salih Tanju Yavuz, “İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı:42, 2002, s.42.

<sup>81</sup> Çömlekçi, **a.g.e.**, s.8.

<sup>82</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, Yayın No:132, 1999, s.1.



İç kontrolün tam olarak anlamı ve kapsadığı alanlar konusunda görüş ayrılıkları mevcuttur. İşletme yöneticileri, yasal düzenlemeleri yapanlar ve düzenlemelerden sorumlu mesleki kuruluşlar konuyu algılayışları farklı olmaktadır. Bununla birlikte genel olarak bakıldığında iç kontrolü muhasebe mesleği ile ilişkili görme yönünde bir eğilimden söz etmek mümkündür<sup>83</sup>.

Özellikle 1940'lı yıllardan sonra işletme yapılarında değişimler yaşanmıştır. İşletmelerin yapısal işlevlerdeki meydana gelen büyümeler, karmaşık işlemler, faaliyetlerin aşırı artması gibi olaylar çeşitli sorunlar doğurmaya başlamıştır. Üst yönetimlerin merkezden tüm işletme örgütüne doğrudan hakim olamamaları ilk sorun olarak görülmüştür. Bunun sonucu teoride ve uygulama alanında yeni arayışlara gidilmesine sebep olmuştur. 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) yayınladığı "İç Kontrol" isimli yayında aşağıdaki tespitlerde bulunmuştur<sup>84</sup>.

- İşletmelerin büyüklük ve alanlarında meydana gelen karmaşık yapı ve genişleme sonucunda yönetimler etkili kontrol faaliyetleri altında yapılan çeşitli rapor ve tahlillere güvenmek zorundadır.
- İyi bir iç kontrol yapısının sağlayacağı ortam, çalışanların bilgi eksikliklerinin doğuracağı zararlara karşı işletmeyi korur ve olası hata ve düzensizliklerin azalmasını sağlar.
- Çeşitli sınırlamalar sebebiyle bağımsız denetçilerin işletmelerde yapacakları denetimlerde iç kontrol yapısına güvenmeden çalışmalarını duruma ortadan kalker.

1980'li yıllarda meydana gelen bir dizi denetim başarısızlıklarının ardından, iç kontrolü yeniden tanımlama ve iç kontrol sisteminin etkinliğini belirlemek üzere COSO

---

<sup>83</sup> Orhan Akışık, "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı: 14, 2005, s. 91.

<sup>84</sup> Çağrı Köroğlu ve Tuğba Uçma, "İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi", **Mevzuat Dergisi**, Yıl:8, Sayı:3, Temmuz, 2006, s.1.

Sponsor Organizasyonlar Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations) raporu oluşturulmuştur<sup>85</sup>.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü AICPA, Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 1990 yılında yürürlüğe giren 55 no'lu standartta iç kontrolü, “işletmenin özel amaçlarının başarılmasında uygun bir güveni sağlamak için yönetim tarafından belirlenen politikalar ve yordamlardır” şeklinde tanımlamıştır<sup>86</sup>.

Treadway Komisyonunun 5 önerisi ile ortak bir iç kontrol tanımı belirlemek ve işletmelerin iç kontrol yapısını (İKY) geliştirmelerine yardım edecek bir çerçeve belirlemek için 16 Mart 1991 tarihinde yayımlanmış olan bu raporun başlangıç noktası ise, 1987 yılında iç kontrolle ilgili birçok örgütün bir araya gelmesidir<sup>87</sup>. Komiteyi oluşturan kuruluşlar arasında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) bulunmaktadır<sup>88</sup>.

COSO, 1992 yılında “İç Kontrol Bütünleşik Sistem” (Internal Control, Integrated Framework) adlı bir rapor yayımlamıştır. Bu rapor iç kontrole ilişkin yönetim raporu üzerine yoğunlaşmıştır. COSO Raporu, işletmeler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında kabul edilen temel kaynak haline gelmiştir<sup>89</sup>.

Bu rapor 4 bölümden oluşmaktadır<sup>90</sup>:

- İç denetim çerçevesine üst düzey bakış sağlayan yönetsel özet,
- İç denetim sisteminin değerlendirilme kriterlerini içeren çerçeve,

---

<sup>85</sup> Mehmet Ünsal Memiş, İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması, (Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi), Adana, 2006, s. 69

<sup>86</sup> Mehmet Kalkınoglu, "İç Kontrol Sistemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 265, 2003, s. 74.

<sup>87</sup> Uzay, **a.g.e.**, s.10.

<sup>88</sup> Kadir Dabbağoğlu, "İç Kontrol Sistemi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 82, 2007, s. 162.

<sup>89</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**, Güncel Yayıncılık, 2006. s.118.

<sup>90</sup> TBD Kamu-BİB., **Bilişim Teknolojilerinde Yönetişim, Kamu Bilişim Platformu X**, 1. Çalışma Grubu, Nisan 2008, s.36.

- Rehber niteliğindeki raporlama,
- İç denetim yapısının değerlendirilmesi için yararlı olacak materyalleri içeren değerlendirme araçları içermektedir.

İç kontrol ile ilgili olarak Dünya’da yapılan çalışmalar, gecikmeli de olsa, ülkemizde de izlenmektedir. Ülkemizde iç kontrole ilişkin düzenlemelere SPK tarafından 2006 yılında yayımlanmış olan ve halen yürürlükte bulunan Seri X, 22 numaralı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ışık tutmuştur. Bu Tebliğ aslında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) bir alt kolu olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu’nun (International Auditing and Assurance Standards Board, IASSB) çıkardığı standartlara dayanmaktadır. Tebliğ büyük ölçüde Uluslararası Denetim Standartlarının (International Standards on Auditing, ISA) çevirisi niteliğindedir.

### 2.3. İç Kontrolün Önemi

İç kontrol yapısı; zamanında, tam ve doğru bilgiye ulaşılması, mali raporlamalardaki hata riskinin en aza indirilmesi, işin titizlikle en üst düzeyde bir güven içinde yapılabilmesi, faaliyetlerin aksamasına engel olunması konularında yönetime yardımcı olunmasında önemli bir rol oynamaktadır.<sup>91</sup> Diğer yandan bir işletmedeki iç kontrol yapısı o işletmede yürütülmekte olan iç denetim ve bağımsız denetim faaliyetlerine de doğrudan etki etmektedir<sup>92</sup>.

İç denetçiler, yöneticilerin etkili birer temsilcileri olup, iç kontrol amaçlarının başarılmasından sorumludurlar. İç kontrol yapısının etkinliği ve yeterliliğini değerlendirmektedirler. İç denetçiler üst yönetimin belirlediği prosedürlere göre davranılıp davranılmadığının saptanması<sup>93</sup> ve yönetim kararlarına esas olan çeşitli raporların doğru, zamanlı ve eksiksiz olarak hazırlanarak yönetime sunulup sunulmadığının belirlenmesi amacı ile iç kontrol sistemini incelemektedirler<sup>94</sup>.

---

<sup>91</sup> Memiş, **a.g.e.**,s.74.

<sup>92</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.165.

<sup>93</sup> Turan Öndeş, "KOBİ'lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Soruları", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 2000, s. 81.

<sup>94</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.165.

Yetki ve sorumlulukların tam olarak belirlenemediği, bilgi akışında aksaklıklar olan ve kontrolün zayıf olduğu işletmeler zarar ederek özkaynakları olumsuz yönde etkilenir. Üst yönetim açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol yapısının kurulması ve işletilmesi durumunda giderilebilecektir. Yetki ve sorumlulukların belirlendiği, birimler arasında eşgüdümün sağlandığı ve iç kontrol yapısının kurulduğu işletmelerde iç kontrol yapısının etkin olup olmadığı veya işletme politikaları ve hedeflerine ne derece hizmet ettiğinin değerlendirilmesi ön plana çıkmaktadır. Etkin bir iç kontrol yapısının varlığı hedeflere ulaşmayı ve mali raporların güvenilirliğini sağlamanın yanı sıra belirlenen politikalara ve yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından da önemlidir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler bugüne kadar zayıf hatta olmayan kontroller ile yaşamlarını sürdürebiliyorlardı. Günümüzde gerek işletme içi gerekse işletme dışı faktörler yakın zamana kadar kabul gören bu görüşü artık geçersiz kılmaktadır. Günümüzde artık iç kontrolün bu konularda güvence sağlayan bir yapı olduğu, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve işletme hedeflerine ulaşmada itici bir güç olduğu genel kabul görmektedir<sup>95</sup>.

İç kontrol ile ilgili bazı temel gerçekler aşağıda sıralanmıştır<sup>96</sup>:

- İç kontrolün başlangıç noktası kuvvetli şekilde yapılandırılmış kontrol ortamıdır.
- Başarılı bir kontrol ortamı, yönetimin kararlılığı ve desteğini gerektirir.
- İç kontroller işletmelerin ve işletmelerde gerçekleştirilen her işin ayrılmaz bir parçasıdır.
- İç kontrolün gerçek amacı, çalışanları kontrol etmek değil, iş sürecini kontrol etmektir.
- İç kontroller işlerin ilk seferinde ve her seferinde doğru olmasına yardımcı olur.
- İşletmenin büyümesi veya küçülmesi gibi durumlarda farklı kontrollere ihtiyaç duyulur.
- İç kontroller işletmelerin amaçlarına ulaşmasında makul ölçüde bir güvence sağlar, tam olarak güvence vermez.

---

<sup>95</sup> Ali Altuğ Biçer, "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006, s.41.

<sup>96</sup> Şaban Uzay " İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler", XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, Belek/Antalya: T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, (21-25 Mayıs 2003), s.207.

- İç kontrol ile işletme verimliliği arasında doğrudan ve dolaylı yakın bir ilişki vardır.
- İç kontroller iş akışlarının üstüne değil, içine yerleştirilmelidir.
- Etkili olmak için kontrolleri denetime değil, önemli noktalara yerleştirmelidir.

İşletmeler büyüdükçe, faaliyetleri karmaşıktıkça, işlem sayıları arttıkça, yönetimin; varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir veriler elde etmesi zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca günümüz işletmeleri için kamuyu aydınlatma, yani ilgili kişilere sürekli bilgi verme önem kazanmıştır. İşletme verileri ve muhasebe bilgileri iktisadi ve etkin biçimde hazırlanmalıdır. Muhasebe sisteminin, muhasebe verilerinin güvenilirliğini oluşturmak için iç kontrol yordamlarına ihtiyacı vardır. Etkin bir iç kontrol sistemi yoksa işletmenin maddi varlıkları çalınabilir veya yanlış kullanılabilir, aynı şeyler defter ve belgeler için de geçerlidir. İşletmelerin özellikle muhasebede bilgisayardan yararlanmaları, iç kontrolün önemini daha da arttırmıştır<sup>97</sup>.

İşletmede yetki ve sorumlulukların tam olarak tespit edilmediği bilgi akışında sorunların olduğu ve kontrolün az olduğu işletmelerde olumsuzluklar yaşanmaktadır. Üst yönetim açısından ortaya çıkan bu olumsuz durum, ancak iç kontrol yapısının etkin olarak kurulması ve işletilmesi durumunda ortadan kalkabilir. Yetki ve sorumlulukların paylaşıldığı, birimler arasında eşgüdümün sağlandığı ve iç kontrol yapısının kurulduğu işletmelerde iç kontrol yapısının etkin olup olmadığı veya işletme politikaları ve hedeflerine ne derece hizmet ettiğinin değerlendirilmesi önem kazanmaktadır. Günümüzde iç kontrolün önemi işletmelerce anlaşılmış ve işletme faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve işletme hedeflerine ulaşmada itici bir güç olduğu genel kabul görmektedir<sup>98</sup>.

#### **2.4. İç Kontrolün Amaçları**

İç kontrol yapısı ile işletme işlevleri alt işlevlere ayrılmakta, her işleve farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge,

---

<sup>97</sup> Müjdat Ünlen ve Ülkü Ergün, "Bilgi İşlem Kullanıldığında Muhasebe Denetim Sistemi ve İç Kontrolün Önemi", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl:14 Sayı: 53-54, Ağustos-Kasım 1988, 37.

<sup>98</sup> Biçer, **a.g.e.**, s.41.

kayıt ve rapor düzeni ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hile yapımları önlenmekte, varlıklara erişim sınırlanarak işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir<sup>99</sup>.

Genel anlamda, iç kontrol yapısı, yönetsel ve muhasebe kontrolü olmak üzere iki biçimden ele alınmaktadır. Yönetsel kontrol: örgüt planını (Organizasyonu) yönetimin onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar işlemleri ile ilgili her türlü yordam ve kayıtları içermektedir. Muhasebe kontrolü ise örgütün planını, mali kayıtların güvenilirliğini ve varlıkların korunması ile ilgili yordam ve kayıtları içermektedir<sup>100</sup>.

İç kontrol yapısının amaçları aşağıdaki alt başlıklarla incelenmiştir:

#### **2.4.1. İşletme Varlıklarını Korumak ve Her Türlü Kayıpları Önlemek**

Varlıkların korunması geniş anlamda ve dar anlamda ele alınabilir. Geniş anlamda varlıkların korunmasından, kaynakların arzu edilmeyen her türlü olaylara karşı korunması amacıyla yönetimin almış olduğu önlemler anlaşılır. Dar anlamda varlıkların korunması ise, kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili varlıkların saklanması esnasında meydana gelebilecek kasıtlı ve kasıtlı olmayan kayıplara karşı koruma anlaşılır<sup>101</sup>.

İşletmelerde varlıkların korunması kaydetme faaliyetlerinden tamamen bağımsız özel personel vasıtasıyla yapılmalıdır. Varlıklara erişim yetkilendirilmiş belirli personel tarafından olmalı, varlıklara dolaylı yoldan erişim uygun yetkilendirme önlemleri ile sınırlandırılmalıdır.

Alınacak önlemlerin bir nevi bileşkesi olan iç kontrol yapısı, varlıkların korunmasına ilişkin olarak işletmede uygulamaya konan usul, ilke ve yöntemlerin birbiriyle uyumlaştırılmasını da gerektirir. Bu nedenle işletmede iç kontrol yapısının varlığı ve etkinliği, bu tür istenmeyen durumların önlenmesinde büyük önem taşır<sup>102</sup>.

---

<sup>99</sup> Kaval, **a.g.e.**, s 122.

<sup>100</sup> Alptürk, **a.g.e.**, s.14.

<sup>101</sup> Şevket Sayın ve Yasemin Yeğinboy, **Muhasebe**, İzmir: Bilimsel Yayınlar Serisi 1, 2005, s. 446.

<sup>102</sup> Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006, s.477.

İç kontrol yapısı, varlıkların korunması için işletme içinde kabul edilen ilke ve yöntemlerin uyumlaştırılmasını gerektirmektedir. Ayrıca iç kontrol yapısı varlıkların satın alınmasında kalite, fiyat ve miktar kontrollerinin yapılması; yangın, sel ve don gibi olaylara karşı varlıkların fiziksel korunması; duran varlıkların bakımının zamanında yapılması; hırsızlık ve yolsuzluk olasılıklarının en aza indirilmesi; savurganlığa ve varlıkların kötü kullanımına karşı hemen dikkati çekecek iç raporlama yöntemlerinin belirlenmesiyle de ilgilidir. İşletme yönetimi, varlıkların satın alınmasında uygun kalitede ve fiyatta ve gerektiği kadar satın alınması için satın alma birimi ile ilgili usul ve yöntemleri belirlemesi gerekmektedir. Örneğin piyasa araştırması, satın alma yöntemi, teslim almada uyulması gereken kurallar gibi. İşletme yönetimi yangın, sel ve don gibi olaylara karşı da gerekli usul ve yöntemleri getirmelidir. Örneğin, yangından korunma yönergesi kabul ederek bunu personeline duyurmalı, gerekli yangın söndürme cihazları bulundurmalı, gerekiyorsa yangına karşı alarm sistemi, otomatik yangın söndürme sistemi gibi fiziksel koruma önlemleri almalı ve varlıkları yangına karşı sigorta ettirmelidir. Duran varlıkların, teknik bakımdan bakımları gerekli zamanlarda yapılmalıdır. Bakımın zamanında yapılmamasından doğacak arızalar sebebiyle duran varlıkların değerinde meydana gelecek zararlar ve üretimin durması sebebiyle meydana gelecek kayıplar olduğunda varlıkların korunamadığı anlamına gelmektedir<sup>103</sup>.

Varlıkların korunması amacı ile müşteri kayıtlarına erişimin yetkili personel ile sınırlandırılması, kayıtların güvenli bir yerde saklanması, varlıklara yetkisiz personelin doğrudan ulaşabilmesinin engellenmesi kontrol yöntemlerindedir<sup>104</sup>.

İşletmelerin fiziksel varlıkları çalınmaya, yanlış kullanılmaya ve tahribata uygun durumdadır. Yönetim bu olumsuzlukları önlemeye yönelik kontrol unsurlarını oluşturmak zorundadır. İç kontrol yapısının temel amacı bu noktada ortaya çıkmaktadır.

#### **2.4.2. Muhasebe Verilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak**

Mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili

---

<sup>103</sup> Kepekçi, a.g.e., s.60.

<sup>104</sup> Melih Erdoğan, **Denetim Kavramsal Ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 84.

yasaların uygulanması muhasebe bilgilerinin doğruluğunu, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtması, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmaması ise muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini ifade eder<sup>105</sup>.

Yönetimin karar alması konusunda işletmedeki bilgi sistemi aracılığı ile önemli dayanağı muhasebe verileridir. Yönetimde sağlıklı karar alabilmenin yolu, doğru ve dürüst bilgiyi elde etmekten geçmektedir. Çeşitli sebeplerle muhasebe verilerinin doğru ve dürüst olmama riski bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol yapısında oluşturulan politika ve yordamlar bu bilgilerin doğru ve dürüst olmasını olabildiğince sağlamaya yönelmektedir<sup>106</sup>.

Muhasebe bilgilerinin işletme içi raporlama ve işletme dışı raporlama amaçları için kullanılması sebebiyle bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin iki yorum ortaya çıkar. 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, sadece dış raporlama amaçları için kapsam sınırlandırılmalıdır. İkinci görüş, bağımsız denetim amaçlarına uygundur. Bu ayrımı örneklendirecek olursak, satış politikalarını ve fiyatları belirleme, maliyetleri tahmin etme, bölümlere ve mamul türlerine göre başarı düzeyini ölçme gibi yönetim amaçları için bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla gerekli sınıflandırmanın derecesi, doğruluğu, ayrıntısı ve uygulamalar; dış raporlama amaçları için güvenilirliği sağlamak amacıyla gerekli olanlardan daha önemlidir. Bu nedenle iç kontrol yapısının bir sonucu olarak belirlenen raporlama yöntemlerinin, yanlış bilgilere dayanan önemli yönetim kararları ile yatırım ve borç verme kararlarının alınması tehlikesini azaltmak için bu yöntemlerin önceden planlanması ve daha sonra büyük bir dikkatle uygulanması gerekir. İç kontrol sistemi, bilgilerin sadece doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla kalmayıp, ayrıca bilgilerin karar alma zamanında hazır olmasını ve yeterli ölçüde açıklanmasını sağlayacak muhasebe yöntemlerini de kapsamalıdır<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> Kepekçi, a.g.e., s.62.

<sup>106</sup> Köroğlu ve Uçma, s.2.

<sup>107</sup> Kepekçi, a.g.e.,s.61-62.



### 2.4.3. Faaliyetlerin Verimliliği ve Kaynakların İktisadi Kullanılması

İşletmeler amaçlarının iktisadi ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak iç kontrol ilke ve yöntemlerini uygulamalıdır. Kaynakların iktisadi kullanımı; amaçlara, hedeflere ve riske uygun olan bir maliyette ulaşmaktır. Kaynakların verimli kullanımı ise; tüketilen kaynaklar ile elde edilen fayda arasındaki ilişkidir<sup>108</sup>.

İç kontrol faaliyetleri kapsamında işletme amaçlarının iktisadi ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak ilke ve yöntemlerin uygulanması önem taşımaktadır. Yani kaynakların iktisadi kullanımı, planlanmış maliyetle gerçekleşmiş maliyet arasındaki ilişkidir. Gerçekleşmiş maliyetler planlanmış maliyetlerin altında ise kaynaklar tutumlu ve iktisadi kullanılmıştır. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmıştır. İşletme yönetimi, bir faaliyetin iktisadi olup olmadığını ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçebilmek için faaliyet standartlarını belirlemek zorundadır. Belirlenmiş faaliyet standartları iyi anlaşılmalı, standartlardan sapmalar belirlenmeli, analiz edilmeli, düzeltici önlemlerin alınmasından sorumlu kişiye iletilmeli ve gerekli düzeltici tedbirler gerçekleştirilmelidir<sup>109</sup>.

İşletmelerin tümünü ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve kurallar bulunmaktadır. Bu yasa ve kurallar aynı zamanda işletmelerin belirli bir düzende çalışmalarını da sağlayıcı niteliktedir. Bazıları muhasebe ile dolaylı ilgili olup bazıları da doğrudan ilgili olabilir. Örneğin, çevre koruma ve çalışma yaşamını düzenleyen yasalar ve kuralların, muhasebeyle dolaylı bir ilişkileri vardır. Oysa vergi yasaları, defter tutma ile ilgili düzenlemeler, muhasebeyi doğrudan etkiler. İç kontrol, bu yasa ve kurallara uygun olarak işleyen bir kontroller dizisini oluşturmak zorundadır. Örneğin, yasalara göre her çalışanın sigortalı olması zorunludur. İç kontrol, oluşturulan personel veri tabanının sigorta numarası girilmeden işlem yapılmasını önleyecek bir kontrol noktasını oluşturmalıdır<sup>110</sup>.

---

<sup>108</sup> a.g.e., s. 74.

<sup>109</sup> a.g.e., s.62-63.

<sup>110</sup> Erdoğan, a.g.e., s.85.

İşletmede örgüt içinde kontroller, kaynakların etkin olmayan şekilde kullanılmasını, işletmede savurganlık yapılmasını, her türlü hile, sahtekârlıklara karşı korumaya çalışmaktadır. Yapılan kontrollerde doğru ve uygun zamanda en az kaynakla amaçlara ulaşılmışsa verimlilik sağlanmış demektir<sup>111</sup>. Diğer bir ifadeyle kaynakların iktisadi kullanımının sağlanması, işletme açısından amaçlara ulaşma da en az maliyetle, bunun karşılığında da en fazla faydayı sağlamakla mümkün olabilir.

#### 2.4.4. Yönetim Politikalarına Bağlılığı Sağlama

Yönetim, şirketin amaçlarına ulaşabilmesi için kurallar koyar, şirket çalışanlarının da bu kurallara uyması teşvik edilerek işletmedeki iç kontrol yapısının etkin olması sağlanır. İşletmenin amaçlarına ulaşması için gereken yönetim ve işletme politikaları da doğal olarak yasalara uygun ve yasaların uygulanmasını da sağlayacak nitelikte olmalıdır. Yönetim kendi politikalarına ve yönergelerine ne ölçüde uyulduğunu izlemek için çeşitli kontrol usul ve yöntemleri belirleyerek bunları işletme personeline belirtir. Personel de faaliyetlerin yürütülmesinde bu usul ve yöntemlere bağlı kaldığı sürece yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanmış olur<sup>112</sup>.

Yönetim sürekli olarak çalışanlarına uymaları gereken kuralları bildirmektedir. Ancak bu kurallara uygulama aşamasında hangi seviyede uyulduğu şüphesi her zaman taşınmaktadır. Bu bağlamda oluşturulacak kontroller, çalışanların yönetim politikalarına zorunlu olarak uymalarını sağlamaya yönelmektedir<sup>113</sup>.

İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden, yönetim sorumludur. Bu amaca sorumlulukların işletme, bölüm ve kısım düzeyinde ayrımının yapılmasıyla bir ölçüde ulaşılır<sup>114</sup>.

---

<sup>111</sup> Alvin Arens ve James Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, Fourth Edition, New Jersey :Prentice Hall,1994, Inc, Engle Wood Cliffs, s. 270.

<sup>112</sup> Yeğinboy,**a.g.e.**, s. 447.

<sup>113</sup> Köroğlu ve Uçma,**a.g.e.**, s.2.

<sup>114</sup> Kepekçi,**a.g.e.**, s. 62.

## 2.5. İç kontrolün Unsurları

COSO Raporu'na göre, iç kontrol yapısının birbiriyle ilgili beş unsurdan meydana geldiği ve iç kontrol yapısının etkili olduğunun söylenebilmesi için bu beş unsuru aynı anda içermesi gerektiği belirtilmiştir<sup>115</sup>.

İç kontrol yapısı aşağıda belirtilen unsurlardan oluşur;

- Kontrol ortamı,
- Risk değerlendirme,
- Kontrol faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim,
- Gözleme.

### 2.5.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının temelini teşkil etmektedir. İç kontrol faaliyetlerinin başarısı kontrol ortamıyla yakından ilişkili olup; yönetim kurulu ve denetim komitesi tarafından gösterilen özen, doğruluk ve meslek ahlak kurallarına uyum, yeteneğe bağlılık, yönetimin felsefesi ve çalışma şekli, örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların dağıtım şekli ve insan kaynakları politika ve prosedürleri kontrol ortamını etkileyen unsurlardır<sup>116</sup>.

Kontrol ortamında en önemli rol çalışanlara düşmektedir. Çalışanların sorumluluklarının ve yetki sınırlarının bilincinde olmaları, mesleki dürüstlüğe sahip olmaları, meslek ahlak değerlerine bağlı olmaları, işletmenin hedeflerine ulaşmasında sorumluluğunun olduğunun farkına varmış olmaları ve kurallara uygun hareket etmeleri, elverişli bir kontrol ortamı için gereklidir.

Kontrol ortamı, bir işletmedeki yönetimin işletme içi kontrolün önem ve mahiyetine ilişkin bakış açısı, tutum ve davranışlarını ifade eder. Kontrol ortamı, iç

---

<sup>115</sup> Yavuz, a.g.e., s. 42.

<sup>116</sup> Doyrangöl, a.g.e., s.2.

kontrolün amaçlarına ulaşılması için gerekli olan düzen ve çerçeveyi sağlar. Dolayısıyla işletmedeki kontrol bilinci kontrol ortamının esasını oluşturur<sup>117</sup>.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"<sup>118</sup>a göre kontrol ortamını oluşturan unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır<sup>118</sup>:

- Kuruluşların yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole ilişkin bakış açılarının olumlu olması ve iç kontrole olumlu bir bakış sağlamaları,
- Yönetici ve çalışanların meslek ahlak değerlerine ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmaları,
- Ayrıca performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesinin sağlanması,
- Son olarak idarenin örgüt yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Kontrol ortamının iç kontrol sistemi açısından çok önemli bir yeri bulunmaktadır. Kontrol bilinci yükseldikçe, kontrol ortamı da gelişecek; bu durumdan işgörenler de olumlu biçimde etkilenecek ve işletmenin amaçları ve hedeflerini yerine getirmede daha bilinçli, kontrollü ve verimli hareket ederek işlerini yerine getirir.

Kontrol bilincini arttırmada deneyimli ve yetenekli kişilerin çalıştırılması da yararlı olur. Yönetim ve çalışanların, iç kontrolün sağlanmasına dönük olumlu ve destekleyici bir ortam kurmaları ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır. Yönetim, esas olarak gözetimi sağlamakla birlikte, kurumun hedeflerini de belirlemektedir ve yönetim ayrıca iç kontrol sisteminin tümünden sorumludur. İç kontrol, kurumun hedefleri bağlamında riskleri kavrayabilmek üzere gerekli araçları oluşturduğundan, yönetim iç kontrol faaliyetlerini uygulamaya koyar, bunları izleyip değerlendirir. Bu aşamada yönetimle çalışanlar arasında kaliteli bir iletişimin sağlanması gerekmektedir.

---

<sup>117</sup> Ekrem Candan, "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar", **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı: 38, 2006, s. 12.

<sup>118</sup> Maliye Bakanlığı, 31.12.2005 tarihli 26040 sayılı resmi gazete, İç Kontrol Ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmenlik

Yöneticiler iç kontrolü destekleyici yaklaşımlarıyla iç kontrol hedeflerini ve özellikle de etik davranışlarla ilgili olanları özendiren performans değerlemeleri yapmalıdır<sup>119</sup>.

Kontrol ortamına yön veren faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- **Meslek ahlakı ve dürüstlük ile ilgili değerler:** İç kontrol yapısının diğer unsurlarının tasarımı, yönetimi ve gözetiminin etkinliğini etkileyen kontrol ortamının temel unsurlarıdır. İşletme içinde gözlemlenen ahlaki ve dürüstlük ile ilgili davranışlar, işletmenin belirlediği ahlaki ve dürüstlük ile ilgili değerlerin, bu değerlerin çalışanlarla paylaşılma ve uygulanma şeklinin bir sonucudur. İşletme yönetiminin, bu kurallara uyumu sağlamak üzere, işletme çalışanlarını ahlaki ve dürüst olmayan ya da yasa dışı faaliyetlere yönlendirebilecek nitelikteki teşvikleri kaldırması ya da azaltması gerekir. Bu amaçla işletmenin ilke ve politikaları uygun bir şekilde işletme içinde duyurulur.<sup>120</sup> İşin yapılabilmesi için gerekli nitelikler ile işi gören personelin yeterliliklerinin örtüşmesi gerekmektedir. İşin gerektirdiği niteliklere sahip olmayan personel sayısının artması o örgütte kontrol ortamının bozulduğunu gösterir. İç denetçiler zaman zaman nitelik-yeterlilik uyumunu/uyumsuzluğunu raporlamalıdır. Raporlar doğrultusunda personel niteliklerini artırıcı çeşitli önlemler alınmalıdır.<sup>121</sup> Belirli bir işin gerektirdiği yeterlilik düzeyini ve bu düzeylerin ne tür yetenek ve bilgi gerektirdiğini belirlemek işletme yönetiminin sorumluluğundadır.<sup>122</sup>
- **Yönetim kurulu ve denetim komitesinin faaliyetleri:** Yönetim kurulu ve denetim komiteleri doğrudan kontrol ortamını etkilemektedirler. Yönetim kurulu ve denetim komitesinin faaliyetleri bu kurulların yapılarından, kurul üyelerinin yeterliliklerinden, toplantı sıklıklarından ve kurul üyelerinin komite faaliyetlerine yeterli zamanı ayırabilmelerinden etkilenmektedir.

Kontrol ortamı, bir işlem grubuna ait kontrol politikaları ve uygulamaların etkinliğini belirlemede, arttırmada veya azaltmada etkili olan tüm faktörlerdir. İyi kurulan bir iç kontrol ortamı, yazılı kontrol prosedürlerini tamamlarken, bunun aksine

---

<sup>119</sup> Saltık, a.g.e., s.61.

<sup>120</sup> SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri: X, No:22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete

<sup>121</sup> Robert Moeller, **Brink's Modern Internal Auditing**, John Wiley and Sons, 2005, s.78.

<sup>122</sup> SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri: X, No:22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete

zayıf bir ortam bu kontrolleri olumsuz olarak etkilemektedir. Bununla birlikte, güçlü bir kontrol ortamı tüm iç kontrol sisteminin etkinliğini kendi başına sağlayamaz. İç kontrol sisteminin etkinliğini oluşturabilmek için iç kontrol ortamındaki<sup>123</sup>;

- Yönetim anlayışı,
- Örgütlenme,
- Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Yönetimin kontrol yöntemleri,
- Personel politikaları ve uygulamaları,
- Dış etkenler,

gibi faktörler göz önünde bulundurularak çalışmalar sürdürülmelidir.

#### 2.5.1.1. Yönetim (Felsefi) Anlayışı

İşletmelerde iç kontrol yapısının kurulması, izlenmesi ve devam ettirilmesi, yönetimin sorumluluğundadır. Yönetim felsefesi ve işletme tarzı iç kontrolün kalitesini, etkileyebilir. Yönetimin kontrol bilinci, şirket içindeki olay ve durumların bileşimi yönetimin kontrol hakkındaki tavrını yansıtır. Eğer yönetim güvenilir muhasebe kayıtlarına ve daha önceden belirlenmiş olan politikalara ve uygulamalara önem verirse şirketin personeli ve çalışanların verimliliği de muhtemelen daha yüksek olur<sup>124</sup>. Diğer bir deyişle işletmelerde daha sorumlu bir işletme tarzı ve yönetim felsefesi muhtemelen, çalışanlar açısından, organizasyon amaçlarının gerçekleştirilmesinde, bu amaç doğrultusunda işlerinde daha sorumlu bir şekilde davranmaya itecektir. Eğer yönetim iç kontrolle daha az ilgilenirse, çalışanlar da işletmenin özel amaçlarının gerçekleşmesi için daha az özenle ve dikkatle çalışacak ve performansları ise daha az etkin olacaktır<sup>125</sup>.

Yönetim anlayışı ve işletme politikaları diğer iç kontrol unsurları üzerinde de etkili olabilecek önemli kontrol ortamı faktörlerinden birisidir. Çünkü yönetim felsefesi ve politikaları yönetimin yönetme tarzını başka bir ifade ile seçtiği risk düzeyini belirler. İşletmedeki önemli risk alanlarını dikkate alan ve buna göre politikalarını belirleyen bir işletme ile hiçbir risk faktörünü göz önüne almayan dolayısıyla her türlü

<sup>123</sup> Kepekçi, a.g.e., s. 66.

<sup>124</sup> Douglas Carmichael, John Willingham ve Carol Schaller, **Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Theory and Practice**, Sixth Edition, The McGraw-Hill Companies Inc., 1996, ss. 182-183.

<sup>125</sup> Marshall Romney and Paul Steinbart, **Accounting Information Systems**, Ninth Edition, Prentice Hall, New Jersey: International Edition, 2003, ss. 198-199.

iktisadi, yasal, yeni ürün gibi değişiklikler ve bunların yarattığı sonuçlarla karşı karşıya olan bir işletmenin iç kontrol görüntüleri farklıdır. Benzer şekilde, kuralsız yönetilen bir işletmede kontrol faaliyetleri yöneticilerin yüz yüze görüşmeleriyle yapılırken, daha formal bir yönetim yazılı politikalar, performans göstergeleri, istisna raporlarını kullanır<sup>126</sup>.

Yönetim kurulu ve üst yönetim işletmede kontrol bilincini yerleştirmede önderlik etmelidir. Kontrol politikalarının personele iletilmesi, yönetimin sistemi gözden geçirmesinin boyutları ve buna ayırdığı zaman, yönetimin mali raporlamaya karşı aldığı tutum, yönetimin işletme risklerine katlanmadaki ve kontrol etmedeki yaklaşımı ve yönetimin işletme hedeflerine ulaşmaya verdiği önem, sistemin etkinliğini belirleyen önemli özelliklerdendir<sup>127</sup>.

Etkili bir iç kontrol, yönetim felsefesi ile başlar ve yine yönetim felsefesi ile biter. İç kontrol süreci yönetimin anlayışına ve yaklaşımına göre oluşur. Yönetimin risk alma konusundaki yaklaşımı, amaçlara ulaşma konusunda verilen önem ve mali raporlamaya karşı tutum, kontrol ortamını etkiler. İşletme yönetiminin iç kontrol yapısına gereken önemi vermemesi, saldırgan bir tutum içinde olması veya birkaç kişi ve grubun etkisi altında kalması etkin bir iç kontrol yapısının kurulmasını engeller. Riskleri dikkate alarak politikalarını buna göre oluşturan bir işletme ile riskleri dikkate almayan bir işletmenin iç kontrol sistemleri farklı olacaktır<sup>128</sup>.

### 2.5.1.2. Örgüt Yapısı

İşletme birimleri arasında görevler, sorumluluklar ve yetki dağılımı uygun şekilde yapılmalıdır. İşletmenin örgüt yapısı işletmenin sorumluluklarını, yetkilendirme, kaydetme, koruma ve yürütme olarak ayırmalı, yetki aktarımı yukardan aşağı iken sorumluluk aşağıdan yukarıya doğru olmalıdır<sup>129</sup>.

---

<sup>126</sup> Münevver Yıllancı, **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, s.62.

<sup>127</sup> Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004, s.78.

<sup>128</sup> Süleyman Uyar, **İç Kontrol ve İç Denetim:5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Antalya:Gazi Kitapevi, 2009, s.35.

<sup>129</sup> Kubilay Dağlı, **Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi**. Yeterlik Etüdü, Ankara: SPK Yayınları, 2000, s.5

<http://www.spk.gov.tr/yayin.aspx?type=yay02&submenuheader=-1> (Erişim Tarihi: 22.04.2011).

Kişisel sorumluluklar örgüt yapısı içinde tanımlanmış olmalıdır. Bireyler günlük işlerini üstlerine danışmadan yapabilmelidirler. Ancak beklenmeyen olaylar ile karşılaşıldığında üstü ile bu konuyu kontrol etmelidirler. Örgüt değişen şartlara uyum sağlayabilmek için yeterli ölçüde esnek olmalı ve örgüt yapısı mümkün olduğu kadar basit ve anlaşılır olmalıdır<sup>130</sup>. Örgüt yapısını oluşturan elemanları ve yerlerini gösteren örgütün el kitabı basılarak tüm çalışanlara dağıtılmalıdır.

### 2.5.1.3. Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi

Bir işletmede yetki ve sorumluluk verme yöntemlerinin belirleyicisi yönetim felsefesi ve faaliyet yaklaşımıdır. Eğer sözlü veya biçimsel olmayan yöntemlerle faaliyetler sürdürülüyorsa, kontrolün çok zayıf olduğunu veya hiç olmadığı söylenebilir. İşletme içindeki iletişim sisteminin yeterli olması aksaklıklar konusunda gerekli makamların zamanında bilgi sahibi olması ve personelin görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyen esasların açıkça belirlendiği yazılı kurallara bağlanması örgütteki kontrol bilincini artırır<sup>131</sup>.

Görevlerin ayrımı ilkesi iç kontrol yapısında büyük önem taşır. Gerek hata yapma riskini gerekse uygun olmayan işlemlerin yapılma riskini azaltır. Bir işlemin yapılması aşamasında işi belirleyen, uygulayan, kayıtları tutan ve varlıkları elinde bulunduran aynı kişi olmamalıdır<sup>132</sup>. Örneğin, bir maddi duran varlığın satın alınması, bunun kayda alınması ve işletmede korunması işlevleri farklı kişilerce yürütülmelidir. Bu uygulama kişilerin birbirlerini kontrol etmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır<sup>133</sup>.

### 2.5.1.4. Yönetimin Kontrol Yöntemleri

Yönetim kontrol yöntemleri, personele verilen yetkilerin kullanımı üzerinde yönetimin direkt kontrolünü ve yönetimin şirket faaliyetlerini etkin bir şekilde gözetim

---

<sup>130</sup> Lawrence Sawyer, **The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors**, 2th ed., 1981, s.63.

<sup>131</sup> Dağlı, **a.g.e.**, s.5.

<sup>132</sup> Nihal Saltık, **İç Kontrol Öz Değerlendirme**, Ankara, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, 2006, s.11.

<sup>133</sup> Bozkurt, **a.g.e.**, s.124.



yeteneğini etkiler<sup>134</sup>. Bu kontrol yöntemlerinin anlaşılabilmesi için denetçi şu faktörleri göz önünde bulundurur<sup>135</sup>.

- Bütçeler ve planların, tahminleri geliştirmek için planlanan ile gerçekleştirilen işlemlerin karşılaştırılması,
- Gerçekleşen başarı ile planlanan başarının karşılaştırılması,
- Beklentilerdeki değişimlere cevap verebilmek ve yönetimin tutumu,
- Etkinliğin artırılması, problemlerin çözülmesi için gerekli politika ve prosedürler.

Sistemin etkinliğinin devamlı olarak denetlenmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması da yönetimin sorumluluğu kapsamındadır. Bu konuda yönetime iç denetçiler yardımcı olacaktır. Yönetimin risk alma konusundaki yaklaşımı; bütçe, kâr ve diğer yönetsel amaçlara ulaşma konularına verdiği önem; finansal raporlamaya karşı tutumu, yasa ve diğer düzenlemelere uyma konusundaki iradesi kontrol çevresini önemli ölçüde etkilemektedir<sup>136</sup>.

#### **2.5.1.5. Personel Politikaları ve Uygulamaları**

Şirket personelinin bir bütün (koordineli) şekilde çalışması ve personel yönetimi, iç kontrol yapısının etkinliğini sağlamaya yardımcı olmada önemli bir faktördür. Personelin dürüst olmaması, kendi alanında ve mesleki anlamda yetersiz olması iç kontrolün etkinliği açısından olumlu olmayacaktır. Bu yüzden iç kontrolün etkinliği açısından aşağıdaki personel politikalarının ve uygulamalarının göz önünde bulundurulması gerekir<sup>137</sup>.

- Tüm çalışanların yıllık izinlerinin zorunlu tutulması,
- Personel işe alımında, eğitim, denetim, başarı değerlendirmesi gibi sistematik yöntemlerin ön planda olması,

---

<sup>134</sup> Kepekçi, **a.g.e.**, s. 79.

<sup>135</sup> Carmichael, Willingham and Schaller **a.g.e.**, s.184-185.

<sup>136</sup> Çağrı Köroğlu ve Tuğba Uçma, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, Mevzuat Dergisi, Sayı:103, Temmuz 2006, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm>, (Erişim tarihi: 22.04.2011).

<sup>137</sup> Carmichael, Willingham and Schaller, **a.g.e.**, s. 184.

- Çalışanların her türlü zarar ve kayıplara karşı sigorta edilmesi,
- Çalışan personelin yeterliliği, alanında uzman olması ve işindeki dürüstlüğü, işletmede uygulanan personelin işe alımı, eğitimi, terfi edilmesi ve ücret gibi politikalara bağlıdır.

İç kontrol yapısının kalitesi, direkt olarak işletmede faaliyetleri gerçekleştiren çalışanların kalitesi ile ilgilidir. İşletmenin işe alma, alıştırma, eğitim, değerlendirme, destekleme gibi konularda güçlü insan kaynakları politikaları olmalıdır. Örnek olarak işe alımda en iyi becerilere sahip adayların aranması, adayların eğitim alt yapısına, daha önceki iş tecrübelerine, dürüst ve güvenilir insan olmalarına dikkat edilmesi işletmenin en yetenekli ve güvenilir insanları işe alma konusundaki tavrıdır<sup>138</sup>.

Denetçi yönetim kurulu ve denetim komitesinin kontrollere bakış açısını, ilgisini ve ilgili faaliyetlerini anlayabilmek için kontrol ortamı ile ilgili yeterli bilgi sahibi olmalıdır. Kontrollerin içeriğini incelemeli ve bu kontrollerin bütün olarak etkinliği üzerine odaklanmalıdır<sup>139</sup>.

#### **2.5.1.6. Dış Etkenler**

Yasama organlarınca yapılmış olan kanunlar veya sermaye piyasası kurulu gibi düzenleyici kurullar tarafından getirilen düzenlemeler ile bağımsız dış denetim işletmeleri gibi kurumların düzenli kontrolleri, işletmenin kaynaklarının etkin ve verimliliğinin sağlanmasında iç kontrol ortamı önemli bir yere sahiptir<sup>140</sup>.

#### **2.5.2. Risk Değerlemesi**

Günümüzde işletmelerin yoğun rekabetçi baskılar altında bulunmaları, kaynakları daha verimli kullanmaya yönelmelerine böylelikle de, daha riskli bir ortamda faaliyet göstermelerine sebep olmaktadır. Bütün işletmeler belirli risklerle karşı karşıya bulunmaktadır. Risk değerlemesi, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün

<sup>138</sup> William Messier, Steven Glover and Douglas Prawitt, **Auditing and Assurance Services A Systematic Approach**, New York: Mc Graw Hill International Edition, 2006, s.102.

<sup>139</sup> Spencer Pickett, *The Internal Auditing Handbook*, Wiley, London. <http://www.pwc.com/> (Erişim tarihi: 22.04.2011).

<sup>140</sup> W.C. Thomas, B.H. Ward, E.O. Henke, **Auditing: Theory and Practice**, Third Edition, PWS Kent Publishing Company, Boston 1991, s. 277.

standartlarında, işletmeyi olumsuz yönde etkileyecek muhtemel durum veya olayların sistematik süreçte değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Risk, işletmenin mali yapısının sağlamlığını, ürün ve hizmet kalitesini etkileyerek rekabet gücünün belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır<sup>141</sup>.

İşletmenin etkilenebileceği riskler, işletme yönetimi tarafından tespit edilmeli ve bu risklere karşı tedbirler geliştirilmelidir. İşletmenin etkilenebileceği riskler, iki türde olabilir. Birincisi ekonominin gelişmesi ve hukuki düzenlemeler gibi dış çevresel faktörlerden etkilenen ve bu çevreden kaynaklanan risklerdir. Bu riskler işletmenin kârlılığı, büyüme hızı, yaşamı ve gelişmesi ile bağlantılıdır. İkinci tür riskler ise, işletme içi risklerdir. Bu riskler, iç kontrol yapısının yetersizliğinden kaynaklanan, hata, hile, yolsuzluk, kaçak, kayıp gibi durumların önüne geçebilecek önlemlerin alınmaması sebebiyle ortaya çıkan riskler ve değişen çevre koşullarına uygun yeni ürünler üretememe, uygun kalite ve fiyatta ilk madde ve malzeme temin edememe gibi sebeplerle ortaya çıkan riskler ikinci tür riskler arasında yer almaktadır<sup>142</sup>.

İç kontrolde riskler, aşağıdaki durumlardan kaynaklanabilir<sup>143</sup>:

- Faaliyet çevresindeki değişiklikler
- Yeni eleman alımı
- Bilgi sisteminin yenilenmesi veya değiştirilmesi
- Hızlı büyüme
- Yeni teknolojiler satın alma veya geliştirme
- Yeni ürünler veya faaliyetler
- İşletmenin yeniden yapılanması
- Dış işlemler
- Yeni muhasebe ilkelerinin kabulü veya değiştirilmesi

Kontrol riski, işletmenin bünyesinde bulunan iç kontrol yapısının etkin olmamasından kaynaklanır. Etkili bir iç kontrol yapısı kontrol riskini azaltmakta, zayıf

---

<sup>141</sup> Ali Kamil Uzun, "Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi", **Active**, Nisan-Mayıs1999, s.2.

<sup>142</sup> Kaval, **a.g.e.**, s 127.

<sup>143</sup> Ömer Faruk Zorluoğlu, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetimindeki Yeri", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2003, s.93.

bir iç kontrol yapısı ise riski yükseltmektedir. Ancak işletmelerde kontrol riskinin sıfıra indirilmesi mümkün değildir<sup>144</sup>.

İşletmelerde risk değerlemesi yapılabilmesi için kurumsal hedef ve amaçlar net bir biçimde ortaya konulmalıdır. Bu şekilde amaçlara ulaşma yolunda engel teşkil edebilecek durumlarla karşı karşıya kalındığında bu durum risk olarak algılanıp, bu riskler için gerekli tedbirlerin alınması ve bu risklerin kontrol altına alınması sağlanabilir.

Öncelikle işletme hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanarak tahlil edilmesi ve risk yönetiminde nasıl bir yol izlenmesi gerektiğini belirleyen bir çerçevenin çizilmesi şarttır. Her bir amaç için neyin ters gidebileceği, hangi varlıkların korunması gerektiği, hırsızlığın nasıl yapılabileceği ve maruz kalınabilecek yasal düzenlemenin belirlenmesi gerekir. İkinci aşamada risklerin olumsuz etkileri, yaratabileceği olumsuz sonuçlar tahlil edilmeli ve özel risk yönetimi planlanmalı ve uygulanmalıdır<sup>145</sup>.

### **2.5.3. Kontrol Faaliyetleri**

İşletmelerce öngörülen ve uygulanan kontrol faaliyetlerinin kuruluşun iç kontrol konusundaki amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak düzeyde etkin ve verimli olması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol faaliyetlerinin risklerin yönetilmesi ve kontrol altına alınabilmesini sağlayacak şekilde tasarlanması ve uygulanması önemlidir. Ayrıca öngörülen ve uygulanan kontrol faaliyetlerinin yeterli ve eksiksiz olması, diğer kurumsal amaç ve faaliyetlerle bütünlük ve tutarlılık içinde olması da gerekmektedir. Kontrol faaliyetleri bir işletmenin her kademesinde ve tüm faaliyetlerine yönelik olarak oluşturulmaktadır<sup>146</sup>.

Yönetimsel faaliyetlerin belirlenmiş ilke ve stratejilere uygun bir şekilde gerçekleştirilmesinde yöneticilere yardımcı olan politika ve yöntemlerdir. Yönetim, kontrol faaliyetleri ile kurumsal risklerin yönetilmesini amaçlamaktadır. Kontrol faaliyetleri gerek politika, kültür değerleri gibi soyut olgular ile onay, belge düzeni,

---

<sup>144</sup> Bozkurt, a.g.e., s.108.

<sup>145</sup> İç Kontrol Standartları, s.336-337. <http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/intfstand/7.pdf> (Erişim tarihi: 03.05.2011).

<sup>146</sup> Candan, a.g.e., s.15.

formlar gibi somut olguları kapsamaktadır. Kurumun tüm süreçlerine ve faaliyetlerine yerleştirilebilecek işlemler olup, dinamik ve esnek karakterlidirler. Kurumsal süreçler ve faaliyetler göz önünde bulundurularak değişen koşullara uyum sağlayabilecek şekilde tasarlanmalıdır. Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, onay süreci, tahakkuk, hesap mutabakatları, görevlerin ayırımı, kurum varlıklarının fiziki ve kaydi olarak korunması, uygulamaların gözden geçirilmesi, denetim işlevleri gibi faaliyetler kontrol faaliyetlerine örnek olarak gösterilebilir<sup>147</sup>.

Kontrol faaliyetleri, yönetimin belirlediği kuralların ve verdiği talimatların uygulanmasını ve hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek risklerin meydana gelmemesi için gerekli önlemlerin alınmasını sağlayan; onay verme, doğrulama, sınır kontrolü, başarı ölçümü, tüm aktiflerin ve değerlerin güvenliğinin sağlanması ve görevlerin ayrışması gibi çok farklı kontrol faaliyetlerini içermektedir<sup>148</sup>. Bu kontrol faaliyetlerine aşağıda yer verilmiştir.

### ***Görevlerin Ayrılığı***

Bir işletmede varlıkları koruma, işlemleri kaydetme yetki ve sorumluk aynı kişiye veya bölüme verilmemelidir. Buna dikkat edilmezse zimmete geçirme, kayıtların değiştirilmesi gibi yolsuzlukların ortaya çıkma olasılığı artar. Örneğin duran bir varlığın alımına bir işgören karar verirken, başka bir işgören bunun kaydını yapmalı, bir diğeri de varlığı koruma görevini üstlenmelidir.

Kontrol ile ilgili görevlerin ayrılığı ilkesi de kıymet hareketinin başlangıcından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil de birkaç görevli tarafından yapılmasını öngörür<sup>149</sup>.

Hata ve hileleri önlemede aşağıdaki üç madde görevlerin ayrımında oldukça önemlidir<sup>150</sup>;

---

<sup>147</sup> Fuat Öksüz “Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme”, **III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul, 2009, s.5.

<sup>148</sup> Yavuz, **a.g.e.**, s 43.

<sup>149</sup> Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11.Baskı, İstanbul: Arıkan Yayınevi, 2007, s.315-316.

<sup>150</sup> Uzay, **a.g.e.**, s.18.

- Varlıkların korunması ile kayıtlara aktarma görevleri birbirinden ayrılmalıdır. Bunun amacı; iki farklı işlemin aynı kişi tarafından yapılmasından doğabilecek suistimal ve hileleri önlemektir. Örneğin, veznedar hem tahsilât yapıp hem de bunları deftere kaydedebiliyorsa, tahsilâtı kaydetmeyip parayı zimmetine geçirebilir. Ya da alacak hesaplarını kaydeden kişi ile postayı açan veya çekleri alan kişi farklı olmalıdır. Aksi taktirde alınan çekler kaydedilmeyip zimmete geçirilebilir, müşteri hesaplarını hayali mal iadeleri veya fiyat ayarlamaları ile alacaklandırmak suretiyle haksız kazançlar edinilebilir.
- Varlıkları koruma ile faaliyetlerin onaylanması ve yetkilendirilmesi görevleri birbirinden ayrılmalıdır. Aynı personel, hem satıcı faturasını ödeme yetkisini verip, hem de ödeme yapmamalıdır.
- Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili sorumluluk, kayıt tutma sorumluluklarından ayrılmalıdır. Aksi taktirde, her departman veya kişi kendi yaptığı işi kendi kaydederse, gerçekleri gizleyip başarıyı yüksek gösterebilir.

İşletme faaliyetleri kendi arasında alt faaliyetlere ayrılır ve her bir alt faaliyetten farklı kişiler sorumlu tutulur. Bu şekilde faaliyetlere ilişkin sorumluluklar tek bir kişide olmaz ve birkaç kişi arasında paylaştırılmış olur.

### ***Yetkilendirme İçin Prosedürler***

İşletmede tüm işlemler kendilerine yetki verilmiş kişiler tarafından yerine getirilmelidir. Bu anlamda yetkiler özel ya da genel olabilir. Genel yetkilendirmeyi yönetim, genel bir politika kapsamında yürütür. Listede belirtilen satış fiyatı ile satışların yapılması ve müşteriler için kredi sınırları verilmesi genel yetkiye örnek olarak verilebilir. Buna karşın özel bir alım ya da ödeme işlemi için gerekli olan yetki ise özel yetkidir. Özel yetki gerekli olan her defasında alınmalı ve bir belge ile kanıtlanmalıdır. Bu kanıt (belgeler) o kıymet hareketini yürüten ve muhasebe kayıtlarına geçiren görevlilere sunulmalıdır<sup>151</sup>. Belirli işlemlerin işletmenin tümünde değil, belirli bölümlerinde yerine getirilmesi doğrultusunda yetkilendirme işlemlerine ihtiyaç bulunmaktadır. Yapılacak faaliyetleri büyüklüğüne göre yetki sınırları tayin edilir ve bu sınırlara göre faaliyetler gerçekleştirilir.

---

<sup>151</sup> Güredin, a.g.e., s.180.

### ***Fiziksel Kontroller***

Fiziksel kontroller, genel anlamda teknolojik sistemin güvenliğini sağlama doğrultusunda alınacak önlemlerin belirlenmesidir. Kaybolma riski olan ya da yetki dışı kullanma konu olabilecek nakit para, teminat, envanter ve teçhizat gibi varlıklarının güvenliğinin sağlanması ve bunlara erişimin sınırlı olması bu çeşit kontrollere örnek olarak gösterilebilir. Likit ve alternatif kullanımı olan varlıklar, tehlikeli varlıklar ve hayati belgeler ile ana sistemler ve gizli bilgiler korunması gereken varlıklar olarak sıralanabilir. Bu çeşit varlıklar düzenli olarak dönemler itibariyle sayılmalı ve kontrol kayıtları ile karşılaştırılmalıdır<sup>152</sup>.

### **2.5.4. Bilgi İletişim**

Bilgi, işgörenlerin sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak bilgileri elde etmelerini; iletişim ise, örgütte bilginin aşağı, yukarı örgütün içine veya dışına serbest akışını ifade etmektedir<sup>153</sup>.

SPK Tebliği (Seri X, No:22)'ne göre, “bir bilgi sistemi; tüm geçerli işlemleri tanımlayan ve kaydeden, mali raporlama açısından işlemlerin uygun sınıflanmasına imkan verecek detayda işlemleri tarih esasına göre tanımlayan, işlemlerin değerini, mali tablolarda uygun parasal değerlerine göre kaydedilmesine imkan verecek şekilde belirleyen, işlemlerin uygun muhasebe döneminde kaydedilmesine imkan verecek şekilde gerçekleştiği dönemi belirleyen, işlemleri ve ilgili açıklamaları finansal tablolarda uygun biçimde sunan yöntemleri ve kayıtları kapsar” şeklinde tanımlanmıştır<sup>154</sup>.

SAS 78'e göre bilgi sistemleri şu özelliklere sahip olmalıdır<sup>155</sup>:

- Gerçekleşen tüm işleri açıklamalı ve kayıt etmelidir.
- Zamanlamayı temel alarak, işler hakkındaki etkili ve ayrıntılı bilgiyi mali raporlama için uygun sınıflandırmaya fırsat vermelidir.

<sup>152</sup> İç Kontrol Standartları, **a.g.e.**, s.337.

<sup>153</sup> Selçuk Şahin, “Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2005, s. 32.

<sup>154</sup> **SPK Tebliği**, Seri X, No: 22, 12.06.2006 Tarih ve 26196 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete, Ek-9.

<sup>155</sup> Volkan Demir, “İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması”, **Analiz**, Sayı 11, Aralık 1999, s.102.

- İşlerde, onların parasal değerle mali durum tablolarında kayıtlanmasına izin verilmelidir.
- Mali tablolardaki ilgili açıklamalara ve işlere uygun olarak sunulmalıdır.

İhtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesini ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlayan sistemlerin varlığı bir iç kontrol sisteminin vazgeçilmez temel unsurlarından birisidir<sup>156</sup>.

Bilgi iletişim sistemleri, esas olarak çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için gerekli olan bilgileri toplar. Mali raporlamaya uygun bir bilgi sistemi, işlemleri ve durumları tanımlamak, bir araya getirmek, tahlil etmek, kaydetmek ve raporlamak için oluşturulan yöntemlerle işletmenin varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan yöntemlerden meydana gelir. İletişim mali raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve işlemlerinin açıkça anlaşılması ve bu politika ve işlemlerle ilgili olan bireylerin nasıl çalıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir.

Bilgi ve iletişim ortamında<sup>157</sup>;

- Bilginin kolaylıkla üretilebilmesi, işlenmesi, sınıflandırılması ve değerlendirilebilmesi,
- Paylaşılması ve gerekli iletişim kanallarına sahip olunması,
- Karar alma, planlama, üretim, tahlil, vb. süreçlerde kullanılabilir hale getirilmesi,
- Tam, doğru ve zamanında elde edilmesi,
- Gereksinimlere uygun biçimde ulaşılabilir olması,
- Korunması önemli ve gereklidir.

Etkili iletişim, işletmenin en alt seviyesindeki çalışandan, en üst seviyedeki yöneticiye kadar tüm çalışanları kapsayacak şekilde oluşturulmalıdır. Tüm çalışanlara iç kontrol sistemindeki görevleri benimsetilmelidir<sup>158</sup>.

---

<sup>156</sup> Yavuz, a.g.e., s.43.

<sup>157</sup> Fuat Öksüz, “Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var Mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme” **III. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul: 12-13 Ekim, 2009.

<sup>158</sup> Duygu Anıl Keskin, **İç Kontrol Sistemi – Kontrol Öz Değerlendirme**, 1. Basım, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006, s.40.



İşletmelerde bilgi sistemleri, işletmenin faaliyetlerinin sürmesi ve kontrolünü mümkün kılan, faaliyetsetel, mali ve uygunlukla ilgili bilgileri içeren raporları üretmekle görevlidir. Bu raporlar, işletmenin karar alma süreçleri ve dış raporlaması için zorunludur. İşletme içerisinde ise yukarıya, aşağıya veya yatay olarak bir iletişim olmalıdır. Bu sayede kişiler, yaptıkları bireysel işlerin diğer işlerle bağlantısını ve iç kontrol sistemi içerisinde sahip oldukları rolü algılayabileceklerdir<sup>159</sup>.

### 2.5.5. Gözlemeleme

Gözlemeleme, iç kontrol öz değerdendirilmesinin gerçekleştirilmesini ve iç denetimin bağımsız değerdendirilmesini içeren iki farklı yöntemle yapılabilir. Birincisi, faaliyetler devam ederken kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetidir. Diğerisi ise, iç denetim faaliyetini kullanarak yapılan, bağımsız denetim faaliyetleridir. Çoğunlukla bu iki yöntemin birlikte yer aldığı bir izleme yöntemi kullanılmaktadır<sup>160</sup>.

İç denetim, temel olarak iç kontrol yapısının amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime rapor veren bir birimdir. İç denetim birimi meydana gelen sapmaları ve olumsuz durumları üst yönetime bildirir ve ihtiyaç duyulan tedbirlerin alınmasına ön ayak olarak iç kontrol unsurlarından gözlemeleme unsurunda önemli rol oynar<sup>161</sup>.

Gözlemeleme, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerdendirilmesinden oluşan süreçtir. İç kontrol yapısının, değışen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere göre yönetim tarafından değerdendirilmesi gerekmektedir. Gözlemeleme, iç kontrol öz değerdendirilmesinin gerçekleştirilmesini, iç denetimin bağımsız değerdendirilmesini içeren iki farklı yöntemle yapılabilir. Birincisi, faaliyetler devam ederken kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetidir. Diğerisi ise, iç denetim faaliyetini kullanarak yapılan, bağımsız

---

<sup>159</sup> Yılanç, **a.g.e.**, s.100.

<sup>160</sup> Saltık, **a.g.e.**, s.63.

<sup>161</sup> Kaval, **a.g.e.**, s.132.

denetim faaliyetleridir. Çoğunlukla etkin iç kontrol yapılarında, bu iki yönteminde birlikte yer aldığı bir izleme işlemi gerçekleştirilmektedir<sup>162</sup>.

Gözleme sürekli ve ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olabildiği gibi, her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de yapılabilir. Sürekli gözleme; faaliyetlerin normal akışında iç kontrol yapısının etkinliğini değerlendirmeyi sağlamaktadır. Doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin toplamalarının yönetim tarafından incelenmesi, bilgisayar raporlarının bunların kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi, sürekli gözlemeye örnek olarak verilebilir<sup>163</sup>.

## 2.6. Yasal Düzenlemeler

Bu bölümde iç kontrol ile ilgili yasal düzenlemeler hakkında bilgi verilecektir.

### 2.6.1. Sermaye Piyasası Düzenlemeleri

Ülkemizde iç kontrol ve iç kontrol yapısına ilişkin temel SPK düzenlemesi 1996 tarih ve (X,16) seri no' lu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"e dayanmaktadır<sup>164</sup>. Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan küresel muhasebe ve denetim yolsuzlukları neticesinde çıkarılan 30.07.2002 tarihli "Sarbanes Oxley" Yasasını (SOX) takiben, SPK tebliğinde de SOX yasası paralelinde değişiklikler yapılmıştır. Yeni hükümler içeren (X,19) seri no'lu SPK tebliği ile SOX yasası kıyaslandığında çoğu noktada benzerlikler taşıdığı ve SOX'un Türkiye ayağını oluşturan bir düzenleme şeklinde olduğu karşımıza çıkmaktadır<sup>165</sup>.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 14 Temmuz 2003 tarihinde yayınladığı "Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Tebliğ" ile aracı kurumların

---

<sup>162</sup> Saltık, a.g.e., s.11.

<sup>163</sup> Doyrangöl, a.g.e., s.2-3.

<sup>164</sup> Tamer Aksoy, "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliği: Analitik Bir İnceleme", Mali Çözüm, Sayı:72 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2005), s.139. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum/12%20tamer%20aksoy.pdf> (Erişim tarihi: 06.05.2011).

<sup>165</sup> Aksoy, a.g.e., s.160.

karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri düzenlenmiştir<sup>166</sup>.

İç denetim ile ilgili olarak aracı kurumlar, bünyelerinde faaliyetlerinin kapsam ve yapısıyla uyumlu, değişen koşullara cevap verebilecek nitelik, yeterlilik ve etkinlikte iç denetim sistemlerini kurmak, idame ettirmek ve geliştirmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Bunlarla birlikte, yönetim kurulunun, aracı kurumun bünyesinde kurumsal yapıya uygun ve etkin bir iç denetim sisteminin kurulması, iç denetim programının oluşturulması ve sürdürülmesi hususlarında gerekli tedbirleri alması gerekliliği getirilmiştir. Ayrıca yine yönetim kurulunun, aracı kurumun genel yönetim yapısında iç denetim sistemine açıkça yer vermesi gerektiği, bu sistemin idari yapıya, personel teminine, kalitenin sağlanmasına ilişkin esas ve usulleri belirleyeceği hükmü getirilmiştir<sup>167</sup>.

Dünya’da özellikle ABD’de yapılan düzenlemelerden esinlenerek, Türkiye’de de mali bilgi hilelerini önlemek amacıyla bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda SPK, 20.03.2003 tarihli ve 25054 sayılı Resmi Gazete’de Seri: X, No: 21 sayılı Sermaye Piyasası’nda Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’inde aşağıdaki değişiklikleri yapmıştır<sup>168</sup>.

Bağımsız denetim kuruluşlarının ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları ile diğer personelin denetim hizmetleri verdikleri müşterilerine, vergi danışmanlığı (mali tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri) hariç olmak üzere, danışmanlık hizmeti vermeleri yasaklanmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşlarına 5 yıllık değişim zorunluluğu getirilmiştir. Bu çerçevede halka açık şirketler, bir bağımsız denetim kuruluşundan en çok 5 yıl bağımsız

<sup>166</sup> [www.yapikredileasing.com.tr/.../YKL-KL.Birlesme\\_Duyurusu.pdf](http://www.yapikredileasing.com.tr/.../YKL-KL.Birlesme_Duyurusu.pdf) (Erişim tarihi:26.04.2011)

<sup>167</sup> <http://www.spk.gov.tr/apps/mevzuat/MevzuatGoster.aspx?nid=14139> (Erişim tarihi: 27.04.2011).

<sup>168</sup> Cemal Küçüksözen ve Güray Küçükkocaoğlu, “Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Tabloların Rolü”, **IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Ankara, 13-14 Mayıs 2005, s.102-103.

denetim hizmeti alabileceklerdir. SPK Tebliği Seri X No:22 ile bu uygulama 7 yıla çıkarılmıştır.

Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler için, yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilecek en az iki üyeden oluşan “denetimden sorumlu komite” kurulması zorunluluğu getirilmiştir. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her iki üyenin, ikiden fazla üyeden oluşması halinde ise çoğunluğun, genel müdür ya da icra komitesi üyesi gibi doğrudan yürütme görevi üstlenmeyen ve murahhas üye sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması gerekmektedir. Hissedarlar işletme yönetiminden mali durumu gösteren içinde bulunduğu riskler konusunda yeterli, doğru ve zamanında bilgi almayı talep etmektedirler. İşte bu noktada hissedarlar adına yönetim kuruluna yardımcı bir organ olarak işletme faaliyetlerini denetleyen bir komite ihtiyacı doğmuştur<sup>169</sup>. İşletme faaliyetlerini denetleyen denetimden sorumlu komite, şirketin mali raporlama sistemi ile bağımsız denetim ve iç kontrol yapısının işleyişinin ve etkinliğinin gözetiminden sorumludur. Ayrıca şirketin bağımsız denetim hizmetini üstlenecek bağımsız denetim kuruluşunun seçimi ve alınacak hizmetler, denetimden sorumlu komitenin ön onayına tabidir.

Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ile aracı kuruluşların yönetim kurullarına, mali tablolar ile yıllık raporların SPK'nın muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlandığı, sunulduğu ve gerçeğe uygun ve doğru olduğu hususunda ayrı bir karar alma zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca, mali tablo ve raporların kamuya açıklanması sırasında, şirketler ile aracı kuruluşların genel müdürünün (ya da mali raporlamadan sorumlu bölüm başkanı veya bu sorumluluğu üstlenmiş yönetim kurulu üyesi) ek bir açıklama yapması gerekmektedir. Bu açıklamada, mali tablo ve raporların; incelendiği, gerçeğe aykırı bir açıklama içermediği veya eksik olmadığı, şirketin gerçek mali durum ve faaliyet sonuçlarını yansıttığı yazılı (ve imzalı) olarak belirtilmelidir.

Tebliğde bağımsız dış denetim ile iç denetim arasındaki ilişkiyle ilgili olarak, bağımsız denetim şirketi tarafından aracı kurum uygulamalarının iç kontrol düzenlemelerine uygunluğu kontrol edileceği, ayrıca bağımsız denetçi raporunda iç

<sup>169</sup> Mahmut Demirbaş, Süleyman Uyar, **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**, 1.Basım, İstanbul: Güncel Yayıncılık, 2006, s.227.

kontrol sistemlerinin işleyişine ve prosedürlere uyma derecesine ilişkin görüş belirteceği esası getirilmiştir<sup>170</sup>.

Üst düzey yönetimin, iç denetim biriminin veya aracı kuruluşun bağımsız dış denetimini yapan kuruluşun, aracı kurumun iç denetim sistemine ilişkin değerlendirmelerini düzenli olarak inceleyeceği, aracı kurumun bağımsız denetim kuruluşu veya iç denetim biriminin iç denetimin güçlendirilmesine yönelik önerilerini değerlendireceği ve bu öneri ve taleplerin üst yönetim tarafından dikkate alınıp alınmadığını kontrol etmesi hükmü benimsenmiştir<sup>171</sup>.

Sermaye Piyasası Kanunu Tebliğ Seri X No:22'ye göre bağımsız denetimde, bağımsız denetçinin mali tablolarla ilgili önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmasını önleyen, yapılan işin özelliğinden kaynaklanan ve aşağıda örnekleri bulunan kısıtlamaların olması durumunda, bağımsız denetçilerin finansal tablolara ilişkin mutlak bir güvence elde etmesi mümkün olmayabilir.

Bu kısıtlamalar<sup>172</sup>;

- a) Örneklem yönteminin kullanılması,
- b) İşletme yönetiminin kontrol sistemini devre dışı bırakacak şekilde hareket etme ve/veya tartışmalı işlem yapma olasılığı gibi, muhasebe ve iç kontrol yapısından kaynaklanan doğal kısıtlamalar,
- c) Bağımsız denetim kanıtlarının pek çoğunun sonuca yönelik olmaktan ziyade ikna edici özellikte olması,
- ç) Gerek bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının tespiti gibi kanıt toplama sürecinde ve gerekse toplanan kanıtlardan hareketle, muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesi gibi bir görüşe ulaşılması aşamasında bağımsız denetçinin yaygın olarak kendi kanaatine göre hareket etmesi.

Sermaye Piyasası Kanunu Tebliğ Seri X No:22 tebliğde kontrol riski, “münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol

<sup>170</sup> [www.alomaliye.com/spk\\_araci\\_seri\\_v\\_68.htm](http://www.alomaliye.com/spk_araci_seri_v_68.htm) (Erişim tarihi: 27.04.2011)

<sup>171</sup> [www.spk.gov.tr/apps/mevzuat/MevzuatGoster.aspx?nid=14139](http://www.spk.gov.tr/apps/mevzuat/MevzuatGoster.aspx?nid=14139). (Erişim tarihi: 20.04.2011).

<sup>172</sup> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No:22., Madde 6, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete.

yapısı tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilmemesi olasılığı” olarak ifade edilmiştir. Bu risk, işletmenin mali tablolarının düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişmektedir. Bazı durumlarda kontrol riski, iç kontrol sisteminin niteliği gereği sahip olduğu doğal sınırlamalar sebebiyle, mevcudiyetini daima korur<sup>173</sup>.

Sermaye Piyasası Kanunu Tebliğ Seri X No:22 tebliğde denetimden sorumlu olan komitenin görevi; “ortaklığın muhasebe sistemi, mali bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol yapısının işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir.” şeklinde ifade edilmektedir.

Son şekli 12.06.2006 tarihinde verilen Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’in Seri: X No:22’nin 13. maddesinin son fıkrasında şöyle denilmektedir: Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından hizmetleri de dahildir<sup>174</sup>.

### **2.6.2. BDDK Düzenlemeleri**

Banka işletmelerinde iç kontrolle ilgili bir birim bulunmalıdır. Bu iç kontrol merkezi; iç kontrol sürecinin etkinliğini izleyerek değerlendirir ve gerektiğinde bu süreçte kontrol etkinliğini koruyacak şekilde değişiklikler yapar<sup>175</sup>. İç kontrol merkezine

<sup>173</sup> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No:22., Madde 25, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete.

<sup>174</sup> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No:22. Üçüncü Bölüm, Madde 13, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete.

<sup>175</sup> Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, **08.02.2001 Tarihli Resmi Gazete**, 2001, Sayı 24312.m.2.

bağlı iç kontrol elemanları, görevlerini doğrudan bankaların şubelerinde gerçekleştirirler<sup>176</sup>.

İç kontrol yapısının değerlendirilmesi hususu, Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından çıkarılan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”’in 20. maddesinde aynı başlık altında düzenlenmiştir. Buna göre denetime tabi tutulanların yayımlanan mali tablolarının doğruluk düzeyinin arttırılması ve hatalı olma riskinin azaltılmasını sağlamak için etkin bir iç kontrol yapısının bulunması zorunlu kılınmıştır. Etkin bir iç kontrol yapısının, denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirleyen ana unsurlar içerisinde yer alması nedeniyle denetçinin, İKY’nin etkin bir şekilde tesisi ve işleyişi hakkında bilgi toplaması gerekli kılınmıştır. Ayrıca bağımsız dış denetçinin denetim sırasında iç kontrol yapısına ilişkin olarak tespit ettiği ve mali tabloları önemli derecede etkileyebilecek eksiklikleri, bunlara ilişkin tavsiyelerini denetlenenin dikkatine sunması İKY’nin güçlendirilmesine yönelik olarak sunulan önerilerini, denetlenenin yönetim kurulunca dikkate alınıp alınmadığını belirlemesi gerekliliğine de düzenlemede yer verilmiştir. Bu kapsamda İKY’nin işleyişine etkinliğine ilişkin görüş ve değerlendirmeler ile birlikte muhasebe ve kayıt sistemi, bilgi sistemleri ve bilgi teknolojilerinin niteliği ve işleyişinin de değerlendirme kapsamına alınması öngörülmüştür. BDDK düzenlemesi, SOX düzenlemelerine paralel bir yapı arz etmektedir.

01 Kasım 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun “İç Sistemler” konu başlığı altındaki ikinci bölümünün 29-32. maddelerinde bankalar tarafından oluşturulması gereken iç sistemler (iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri) hakkında çeşitli yükümlülükler düzenlenmiş, 29. madde de “Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kuruluşuna, işleyişine, yeterliliğine, oluşturulacak birimlere, yürütülecek faaliyetlere, üst yönetimin görev ve sorumlulukları ile kuruma yapılacak raporlamalara

---

<sup>176</sup> Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK). Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, **08.02.2001 Tarihli Resmi Gazete**, 2001, Sayı 24312., m25

ilişkin usul ve esaslar kurulca belirlenir” ifadesine yer verilmiştir. Bankacılık Kanunu'nun geçici 1. maddesinde ise öngörülen düzenlemelerin bir yıl içerisinde yürürlüğe konulması zorunluluğu getirilmiştir<sup>177</sup>.

Bankacılık Kanunu'nda belirtilen düzenlemelere yönelik BDDK tarafından, 01.11.2006 tarihinde 23 adet yönetmelik yayınlanmıştır. Bu yönetmeliklerden biri önceki paragrafta belirtilen hükümler ile "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmeliktir. Buna göre; bankalarda, denetim ve risk yönetimi konusunda ehil ve ehliyetli kimselerin yönetim kurullarında görev alacağı bir dönem başlamaktadır. Bankaların yönetim kurulu ve üst düzey yönetimleri ile iç kontrol, iç denetim ve risk yönetiminden sorumlu ehliyetli kişilerin çalışma usul ve esaslarının geçmişte alışıla gelen yaklaşımlardan çok farklı olacağı, bu nedenle insan, teknoloji ve eğitim ihtiyaçlarının ortaya çıkacağı ifade edilmektedir<sup>178</sup>.

### **2.6.3. Kamuda İç Kontrol Düzenlemeleri**

Türkiye’de, 1927 yılından bu yana uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak, 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Yürürlüğe giren yeni kamu mali yönetimi ve kontrol anlayışında; stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, iç denetim, gibi unsurların ön plana çıkarıldığı görülmektedir. Kanununun 55’inci maddesinde iç kontrol; “İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan örgüt, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü” olarak tanımlanmıştır.

---

<sup>177</sup> Gürdoğan Yurtsever, **Bankacılığımızda İç Kontrol**, İstanbul, 2008, s.86.

<sup>178</sup> Yurtsever, **a.g.e.**, s.87.



Maliye Bakanlığı'nın belirlediği "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" iç kontrolün amaçları aşğıdaki biçimde açıklanmıştır<sup>179</sup>:

Kanunun 56'ncı maddesinde, iç kontrolün amacının;

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamak olduğunu açıkça belirtmiştir.

Yeni düzenlemenin en önemli unsurlarından birisi etkililik, ekonomiklik, verimlilik konusunda, güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan iç kontrol sisteminin mali yönetim ve kontrol sistemimize dahil edilmesidir.

Bu bağlamda 26/12/2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" gereğince de kurum iç kontrol standartlarının kurulmasını ve bu standartların uygulamaya alınmasını amaçlamaktadır<sup>180</sup>.

Kamu İç Kontrol Standartları; COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir.

#### 2.6.4. TTK Düzenlemeleri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe uygulamaları ile ilgili yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bunları kısaca özetlemek gerekirse<sup>181</sup>; 6102 sayılı Türk

<sup>179</sup> Hasan Türedi, **Denetim**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2000, s.148.

<sup>180</sup> Sertif Ceylan, Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Kurulması, <http://www.caginpolicisi.com.tr/88/54-55.htm> (Erişim tarihi: 07.05.2011).

Ticaret Kanunu ticari hayatı ve muhasebe uygulamalarını etkileyen birçok yeni düzenlemeyi kapsamaktadır. Bu düzenlemelerin ilgili oldukları alanlarda önemli fayda ve katkılar sağlayacağı tartışmasızdır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki önemli değişikliklerden biri gerçek kişi tacirlerin tutabileceği İşletme defterinin kaldırılmış olmasıdır. İşletme hesabı esasına göre defter tutmada işletmelerin varlık ve kaynak durumunu ortaya koymak mümkün değildir. Bilanço esasına göre defter tutma, işletme ile ilgili kişi ve gruplara anlamlı mali tabloların sunulması açısından öneme sahiptir. Gerçek kişi tacirlerin yabancı kaynak kullanımında ayrıntılı mali tabloların sunulması her iki taraf açısından da faydalar sağlayan bir diğer önemli değişiklik de muhasebe uygulamaları ve mali raporlamaya ilişkin konularda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK)'na önemli yetkiler tanınmış olmasıdır. Aynı konulara ilişkin olan, ancak kanunlarda yer alan veya kurumlar tarafından yapılmış olan farklı düzenlemeler uygulamada karmaşa ve çeşitli sorunlara neden olmaktadır. Bu nedenle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Türkiye Muhasebe Standartlarının aynen benimsenmiş olması ve birçok konuda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yetkili kılınmış olması uygulamada birliğin sağlanması açısından önemli bir gelişmedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64-88. madde hükümlerine tabi olan gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve birleştirilmiş mali tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan Maliye Bakanlığı (MB) nezdinde Gelirler İdaresi Başkanlığı TMSK, SPK, gibi kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yasalaşmasına kadar ki süreçte Vergi Usul Kanunu(VUK), Türk Ticaret Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarında aynı konulara ait farklı düzenlemeler bulunmaktaydı. TTK ile TMS arasında tam bir uyum sağlanmasından sonra farklılık VUK ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu arasında kalmıştır. Bundan sonra beklenen bu iki kanun arasındaki uyumun nasıl sağlanacağıdır.

---

<sup>181</sup> Fatma Pamukçu, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler, Yaklaşım, Nisan 2011 / Sayı: 220, <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=37712> (Erişim Tarihi: 16.05.2011).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yasal anlamda kanunda denetleme başlığını taşıyan bölüme ilişkin iç kontrol yapısından ve iç kontrol yapısının etkinliğine yönelik bir inceleme yapılmasının gereği ortaya çıkmaktadır. Kurumsal yönetim açısından paydaşlara, adil hesap verilebilir, şeffaf, güvenilir bilgi verilebilmesi için iç kontrol yapısının kurularak etkin işletilmesi gerektiği düşüncesi kanunun tamamına hakimdir. Ulusal ve uluslararası düzenlemelere paralellik sağlamak ve modern denetimin gereklerini yerine getirmek bakımından, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda iç kontrol yapısının varlığı ve/veya etkinliğinin gerek şirket üst yönetimi gerekse bağımsız dış denetçi vasıtasıyla incelenmesi yönünde bir düzenlemenin kanunda yer alması yarar sağlamaktadır<sup>182</sup>.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen iç denetimin amacı, işletme varlıklarının mevcudiyetine uygun korunmasını sağlamak ve yönetim kurulu üyelerinin görevlerini etkin bir şekilde yapmalarına yardımcı olmaktır<sup>183</sup>. Diğer bir ifadeyle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki denetim, aslında daha çok şirketin iç yapısına dönüktür. Kanundaki denetim ile hedeflenen, kamuyu aydınlatmak için şeffaflık sağlamak ve bu sayede yatırımcıları korumaktır. İç denetim ile bağımsız denetim, denetçilerin bağımsızlığı yönünden de birbirinden farklıdır. Zira Türk Ticaret Kanunu'ndaki iç denetimle görevli organ denetçilerin gerçekten bağımsız olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Özellikle iç denetçileri seçen menfaat grubuyla yönetim kurulunu seçen çoğunluk aynıdır ve uygulamada bu iç denetçilerin yaptığı denetim, çoğu zaman bir formaliteden öteye geçememektedir.

Yeni kanundaki düzenlemeye göre kurumsal yönetim, risk yönetimi ve denetlenebilir olmanın sorumluluğu yönetim kuruluna aittir ve uygulamada yönetim kurulunun bu sorumluluğu etkin olarak yerine getirebilmesi için şirketlerde mutlaka iç denetim faaliyetine gereksinim vardır. Bu sebeple iç denetimin ortadan kaldırılması düşünülmemelidir. İşte bu noktada yasanın yönetim kuruluna verdiği bazı görevlerle iç denetim konusundaki boşluğu doldurmaya çalışmaktadır. Yasaya göre; yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında; muhasebe, mali

---

<sup>182</sup> Tamer Aksoy, Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, 72, 2005, s.142.

<sup>183</sup> Güredin, **a.g.e.**, s. 15.

kaynaklı denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde mali planlama için gerekli düzenin kurulması da yer almakta yani yönetim kurulu da bir bakıma denetimde rol oynamaktadır<sup>184</sup>.

Yukarıda anlatılanlar ışığında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda denetim, iç kontrol yapısına etkin bir işlerlik kazandırılması ile mümkün olduğu görülmektedir.

---

<sup>184</sup> İSMMMO, Yeni Ticaret Kanunu, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2011, s.229

### 3. KURUMSAL YÖNETİM

Kurumsal yönetime ilişkin birçok tanım olmasına rağmen anlatılmak isteneni tam olarak karşılayan tanımı da vardır. Kurumsal Yönetimin, İngilizcedeki karşılığı “Corporate Governance” şeklindedir<sup>185</sup>. “Kurumsal Yönetişim” anlamına gelmektedir. Kurumsal yönetim şirketlerin yönetip kontrol edildiği bir sistemdir. Şirketle bağlantılı menfaat sahiplerini, kredi verenleri, yönetim kurulunu ve pay sahiplerini yakından ilgilendirir.

Geniş anlamda kurumsal yönetim, modern yaşamda insanların bir amaca ulaşmak için oluşturduğu herhangi bir kurumun yönetiminin düzenlenmesidir<sup>186</sup>.

Dar anlamda kurumsal yönetim, şirket yönetimi ile hissedarlar (shareholders) ve paydaşlar (stakeholders) arasındaki ilişkileri düzenleyen kurallardır. Bir başka deyişle, bir şirkette hissedarlar dahil, şirketin yürüttüğü faaliyetler ile direkt veya endirekt ilgili olan tüm menfaat sahiplerinin (paydaşların) haklarını korumayı ve şirketin yetkili organının sorumluluk ve yükümlülüklerini ortaya koymayı amaçlayan bir yönetim felsefesidir<sup>187</sup>.

“Yönetim biçimi” kavramı da kurumsal yönetim için kullanılan bir kavramdır<sup>188</sup>. Bunların dışında kullanılan bir başka kavram da “Şirket Yönetkesi” kavramıdır<sup>189</sup>. Kurumsal yönetimin ilkelerinden hesap verebilirlik ilkesi; alınan kararların doğruluğunu kanıtlama ve sorumluluğunu kabullenme gerekliliğine işaret etmektedir. Adil olma ilkesi; Tüm çıkar gruplarına eşit muamele yapılması, tüm bilgilerin hissedarlarla ve ortaklarla eşit olarak paylaşılmasıdır. Şeffaflık ilkesi; mevcut durum ve olaylar

---

<sup>185</sup> Veysel Kula, **Kurumsal Yönetim**, 1. Baskı. İstanbul: Papatya Yayıncılık, 2006, s.12.

<sup>186</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**, İstanbul: Güncel Yayıncılık, 1.b., 2006, s.20.

<sup>187</sup> Coşkun Can Aktan, **Kurumsal Şirket Yönetimi**, Kurumsal Araştırmalar Serisi No:4, Ankara:Onuray Matbaacılık, 2006, s.2.

<sup>188</sup> Sevil Güven, **Kurumsal Şirket Yönetimi Açısından Türkiye'nin Genel Durumu**, 2004, T.C.M.B. Kurumsal Şirket Yönetim Konferansı Kitabı, Ankara, s.19.

<sup>189</sup> Halil Orbay, **Kurumsal Şirket Yönetimi Açısından Türkiye'nin Genel Durumu**, 2004, T.C.M.B. Kurumsal Şirket Yönetim Konferansı Kitabı, Ankara, s.204.

hakkındaki bilginin ulaşılabilir, somut ve anlaşılabilir olmasını ifade etmektedir<sup>190</sup>. Sorumluluk ilkesi; toplum değerlerini yansıtan kurallara saygılı olunması kurumsal yönetimin temel prensipleri olarak sıralanmaktadır. Şeffaflık ve hesap verilebilirlik kurumsal yönetimde güveninin sağlanması açısından önemlidir.

Kurumsal yönetim; sorumluluk, hesap verebilirlik, şeffaflık ve adil olmak gibi etik kavramları öne çıkaran bir yönetim biçimidir.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) komitesine göre kurumsal yönetim, şirketlerin yönetilen ve kontrol edilen organlarının oluşturduğu sistem olarak tanımlanmaktadır<sup>191</sup>.

Şirketin finans piyasalarından daha kolay finans temin edebilme fırsatının artması kurumsal yönetim uygulamasının sağlayacağı yararların başında gelmektedir. Bu sayede sermaye maliyeti azaltılmaktadır. Şirket varlıklarının değeri yükselirken, şirket yönetiminde şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun artmasından dolayı yolsuzluklar azalacaktır. Kurumsal yönetim uygulaması likidite sıkıntısı çeken firmalara nakit para girişini sağlarken, finansal krizlerin daha kolay atlatılmasını sağlamaktadır. Kurumsal yönetim şirket karlılığına ve şirketlerin rekabet gücüne katkı sağlar. Kurumsal yönetimin uygulanması, makro ekonomik performansın artmasına katkı sağlar ve ekonomideki istihdam kapasitesinin genişlemesini sağlar.

Kurumsal yönetimin geleneksel yönetimlerden ayrı yanları şunlardır:

- Kurumsal yönetimde şirketin denetimi, yönetimi ve sahipliği birbirinden ayrıştırılma sürecine girer. Buna kuvvetler ayrılığı ilkesi denir. Holding veya şirketin denetlenmesi konusunda uzmanlaşmış uluslararası denetim şirketleri tarafından yapılır. Denetim şirketlerinin önerileri ve puanlamaları söz konusu şirketlerin kredibilitesinde önemli rol oynar. Merkezi profesyonel yönetici (İcra Kurulu Başkanı-CEO) ile ana mülk sahibi aileden oluşan yönetim kurulu üyeleri

<sup>190</sup> **İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma**, <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c12s21/makale/c12s21m12.pdf> (Erişim Tarihi: 26.04.2011).

<sup>191</sup> OECD, **Corporate Governance Principals**, 1998

birbirlerinden ayırıştırılır. Yönetim kuruluna şirketin mülkiyetinde pay sahibi olmayan aile dışından, tercihen uluslararası deneyim ve kredibiliteye sahip profesyonel yöneticilerin katılması sağlanır.

- Kurumsal yönetimde şirketi yönetenler kendi irade ve takdirleriyle değil uluslararası kurallar ve standartlara göre yönetmelidir.

- Geleneksel yönetimde şirkette çalışan bütün personel yönetim kuruluna, yönetim kurulu da başkanına karşı sorumludur. Kurumsal yönetimde ise yönetim kurulu ve başkanı da büyük hisse senedi sahiplerine karşı sorumludur. Bu duruma hesap verebilirlik ilkesi denmektedir.

- Kurumsal yönetimde şeffaflık ilkesi doğrultusunda şirket sahibi ve yöneticileri, hisse sahibi yatırımcılara yönetim kararlarını bildirmek durumundadır. Şirket yönetimi kararlarını onların denetimine sunmalıdır. Şirket yönetimi muhasebe ile ilgili finansal tablolarını hesap verebilir ve güvenilir şekilde hazırlamak durumundadır.

- Geleneksel yönetim anlayışında genelde şirket sahibi olan genel müdür kendine sadakat temelinde yönetim kurulunu oluştururken kurumsal yönetimde genel müdürün kişisel takdirini kazanmak hatta aileden olmak yönetim kurulu üyesi olmak için yeterli değildir. Yönetim Kurulu üyeliğinde esas olan liyakat, uluslararası bilgi, eğitim ve deneyim ölçütleridir.

- Kurumsal yönetimin birinci derecede zorunlu olduğu düzenleme şirketlerin iç yapılanmasında ve her kademedeki çalışan personelin yeniden yapılandırılmasıdır. (toplam kalite yönetimi, bilgi işlem teknolojileri, toplumsallaştırma zorunluluğuna ulaşmış yöneticilik ve yeniden yapılandırma şirketlerinden destek alma ve stoksuz üretim)

- İdareciliğin ötesinde stratejik planlama ve bunun için gerekli olan yapısal dönüşümün başlatılması kurumsal yönetim anlayışını belirtir.<sup>192</sup>

Bir işletmenin kaynaklarını verimli kullanmak koşulu ile işletmenin yaşamsal faaliyetlerinin gelişimine yönelik yönetim ve denetim faaliyetlerinin belli

---

<sup>192</sup> Ercan Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 38-39

standartlar çerçevesinde bir arada yürütüldüğü sistem kurumsal yönetim kavramının en kapsamlı tanımıdır.

Kurumsal yönetim kavramı ile gündeme gelen diğer bir konu da iyi yönetim olgusudur. İyi yönetim olgusu; şirket yöneticisinin doğru kararlar alabilmesi, demokratik katılım kanallarının açık olması, şirket yöneticisinin aldığı kararlardan hissedarlar başta olmak üzere çıkarları etkilenebilecek herkesin şirket yönetimini denetleyebilmesi, şirketin keyfilikten uzak, hukuk ve kurallara bağlı, şeffaf yönetilmesi olarak değerlendirilmektedir<sup>193</sup>.

Gelişmekte olan ülkelerde sermaye piyasalarını geliştirmek, yabancı sermayenin ülkeye gelişini ve serbest dolaşımını hızlandırmak için yatırımcıya anlaşılır, doğru ve güvenilir bilgileri içeren mali tabloların makul bir güvence ile sunulması gerekmektedir. İşte bu sunumu gerçekleştirmenin yolu denetlenmiş mali tablolardan geçmektedir. Kurumsal yönetimin ilkeleri çerçevesinde hesap verilebilir, adil, şeffaf ve kamuya sorumluluk gereği denetlenmiş mali tabloların sunumu kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması ile olacaktır. Denetlenmiş mali tabloların hata, hile ve diğer tüm güvenilirliğini etkileyecek risklerin en aza indirgenerek sunulabilmesi iç kontrol sisteminin etkin ve verimli olarak oluşturulup işletilmesiyle mümkündür. Bu bilginin iç denetim birimi tarafından şirketin yararı için belirli periyotlarda şirket yönetimine, paydaşlara ve menfaat sahiplerinin yararına olan bağımsız denetime zamanında ve eksiksiz bildirilmesi bilginin değerini arttırmaktadır. Yukarıda bahsettiğimiz gelişmeleri yönetişimin etkin yürütülmesi ile işletmelere kâr getireceği kaçınılmaz bir gerçektir.

Yönetişim, yönetimin daha iyi yönetebilmek amacıyla yeniden yapılandırılmasına vurgu yapmaktadır<sup>194</sup>.

Yönetişim, yönetimden farklı olarak şirketin tüm birimleri arasındaki iletişim ve etkileşim ile birlikte eğitim seviyesi yüksek olan kurumlarda daha etkin kullanılmaktadır. Son yıllarda yaygın olarak kullanılmaya başlanmasının yöneticilerle yönetilenler arasında iletişimi arttırmıştır. Bu sayede işletmelerin kaynaklarının etkin

<sup>193</sup> Masum Türker ve Esin Örerler, **Türk Şirketlerinin Küresel Şirket Haline Getirilmesi Yolları**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2004-60, 2004, s.90

<sup>194</sup> Akif Özer, “Yönetişim Üzerine Notlar”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:63, Ekim/Aralık 2006.s.60



verimli kullanılmasıyla karlılığı arttırması kabul edilir bir katkı olarak günümüzde görülmektedir.

### 3.1. Kurumsal Yönetimin Önemi

Serbest rekabet koşullarının benimsendiği gelişmiş ülkelerde kurumsal yönetim 1930'lardan itibaren önem kazanmıştır. Son yıllarda uluslararası sermaye piyasalarında meydana gelen global kriz ve şirket skandallarının artması ve bu skandalların arkasında yatan şeyin ve özel sektörün ve kamunun kurumsal yönetiminin yetersiz olduğu görüşünün benimsenmesi ile birçok ülkede son yıllarda kurumların yönetim anlayışını ve yönetimini belirlemektedir<sup>195</sup>.

Enron, Worldcam ve Adelphia gibi çeşitli şirket skandalları şirket üst yönetiminin gerçekleştirmiş olduğu muhasebe hilelerinden kaynaklanmaktadır. Şirket ortakları ve diğer çıkar sahiplerinin çıkarları korunup, belirlenen yönetim anlayışının ihtiyacı ve denetlenmesi gerçekleştirilecektir. Üst yöneticilerin örgüt içinde ortaklarla aynı güçte olması, şirket ortaklarının sayı olarak fazla fakat hisse oranlarının küçük olduğu durumda gerçekleşmektedir. Böyle durumlarda bahsi geçen üst yöneticilerin görevlerini yerine getirip getirmediğilerinin denetlenmesinin güç olduğu gözlemlendiğinden kurumsal yönetim anlayışının varlığına ihtiyaç duyulmaktadır.

Sermaye sahibi kişiler kâr elde etmek amacıyla bir araya gelirler. Çünkü kar etme bir işletmenin yaşamsal fonksiyonlarının devamı için şarttır. Anonim ortaklıkta şirketin hedeflerine ulaşmak için ortaklar profesyonel yöneticileri istihdam ederler. Profesyonel yöneticiler ile şirket ortakları arasında herhangi bir anlaşmazlık olmaması, şirket kaynakları kullanımının en verimli şekilde yapılması ve kâr etmeyi şirket içi içselleştiren bir yönetim anlayışına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada kurumsal yönetimin varlığı önem arz etmektedir.

---

<sup>195</sup> Doğan Cansızlar, "Kurumsal Yönetim", **Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Eylül 2003, Sayı 474, s.29.

Kurumsal yönetime Türk iş dünyasının ihtiyaç duyma nedenleri aşağıdaki gibi özetlenebilir<sup>196</sup>:

- Türkiye'nin AB'nin bir parçası olma konusunda gösterdiği çabalara,
- Türk iş dünyasında son dönemin en sıcak gündemini oluşturan gelişmekte olan piyasaların doğrudan yabancı sermayeyi çekme konusundaki rekabeti ile, bağlantılı olarak birçok Şirket için fark yaratma faktörlerinden biridir. Ancak konsept ve uygulama açısından kurumsal yönetim Türkiye'de oldukça yenidir. Doğrudan ve dolaylı olarak, kurumsallaŐma ile ilgili ilkelerin kabul ve bunların uygulanması, Türk iş dünyasını geliŐtireceđi gibi, sermaye sahiplerinin getirilerini ciddi anlamda arttıracaktır.
- Yakın geçmişte gözlemlenen dünyanın en gelişmiş piyasalarındaki büyük sermayeli Şirketlerin yaŐattıđı küresel skandallara,
- Küresel borsaların düŐen getirileri sonucu oluşan zararlara bakıldığında kurumsal yönetime ihtiyaç duyulduğu görülmektedir.

ŐiŐletmeler etkili bir yönetim sergileyebilmek için belirli ilke ve kurallara uygun hareket etmeli ve faaliyetlerini bu kurallar çerçevesinde Őekillendirmelidirler. Bu yaklaşım, kurumsal yönetim anlayışının ortaya çıkıŐında temel unsur niteliğindedir. Kurumsal yönetim anlayışının temel unsuru ise bilgidir. Özellikle güvenilir, doğru, Şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumluluk niteliklerini taşıyan uygun, ilgili ve zamanlı bilginin yeri ve nemi ŐiŐletme yönetiminde son derece önemlidir. ŐiŐletme yönetiminde ihtiyaç duyulan nitelikli bilgi ise ancak kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin geçerli olduğu bir ŐiŐletmede, muhasebe bilgi sisteminden sağlanabilir. Bu erevede ŐiŐletmelerde muhasebe bilgi sistemi, mali durumunun planlanması, değerlendirilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması amacıyla ihtiyaç duyulan bilginin üretilmesini sağlamaktadır<sup>197</sup>.

---

<sup>196</sup> Kurumsal Yönetim Derneği, "Türkiye Yönetim Haritası", 22 Eylül 2004, İstanbul, s.1.

<sup>197</sup> Engin Din ve Hasan Abdiğlu, ŐiŐletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri zerine Ampirik Bir Araştırma, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 12 Sayı 21 Haziran 2009 s.158.

Şekil 2’de de görüldüğü gibi, küreselleşmenin getirdiği yabancı sermaye yatırımları ve artan fon arzı şirketlerin kaynak talebini artırmış ve bu da kurumsal yönetime önem kazandırmıştır<sup>198</sup>.



**Şekil 2. Kurumsal Yönetimin Ortaya Çıkış Nedenleri**

**Kaynak:** Şeref SAYGILI ”Finans Kesiminde Yeni Eğilimler ve Kurumsal Şirket Yönetimi”, Kurumsal Şirket Yönetimi (Corporate Governance) Konferansı, TCMB 14-18 Nisan 2003.

2000 yılından itibaren Dünya’da OECD, Dünya Bankası ve Uluslararası Finans Kurumu (IFC) gibi kuruluşlar kurumsal yönetim ilkelerinin yaygınlaşması için yoğun bir çaba göstermektedirler. Derecelendirme kuruluşları da kurumsal yönetim derecelendirmesini kredi değerlendirmesinin zorunlu bir ögesi olarak görerek bu konuda değerlendirme yöntemleri geliştirmişlerdir. Standard & Poor’s(S&P) da, ülkelerin ve şirketlerin kredibilitelerini değerlendirmek konusunda önde gelen kuruluşlardan biridir. Bu yöntem şirketlerin değerlendirilmesinde, yönetim süreçlerini şirket ortamında inceleyerek şirketlerin ne ölçüde kurumsal yönetim risklerinden arındırıldığını ölçen uluslararası bir metodoloji geliştirmiştir. Diğer yandan gerek S&P 500 içinde gerekse ISA içinde oluşturulması planlanan “Kurumsal Yönetim Endeksi”, gerekse çeşitli

<sup>198</sup> Şeref Saygılı, “Finans Kesiminde Yeni Eğilimler ve Kurumsal Şirket Yönetimi”, **Kurumsal Şirket Yönetimi (Corporate Governance) Konferansı**, TCMB, 14-18 Nisan 2003, s.3.

borsalarda bu amaçla kurulan pazarlar kurumsal yönetimi bir rekabet avantajı olarak kullanmaktadır<sup>199</sup>.

Son yirmi yıldaki dünya çapında yapılan özelleştirmeler, kurumsal skandalları ve şirket başarısızlıkları, emeklilik fonu reformları ve özel tasarrufların artması gibi sorunlar nedeniyle kurumsal yönetimin vazgeçilmez bir yapı olduğunu ortaya koymaktadır<sup>200</sup>.

### 3.2. Kurumsal Yönetimin Gelişimini Sağlayan Etkenler

Ülkeler küreselleşme ile birlikte artan rekabet koşullarında, büyümek için, uluslararası boyutta gerekli uyum çalışmalarını yapmak ve bunları bunlara bir takım düzenlemeler yaparak hayata geçirmek zorunda kalmışlardır<sup>201</sup>.

Küreselleşme ile birlikte artan rekabet koşullarından ülkeler büyümek için uluslararası boyutta gerekli uyum çalışmalarını yapmak ve birtakım düzenlemelerle bunları hayata geçirmek zorunda kalmışlardır. Dünya küreselleşme sürecinde hızlı adımlarla ilerlemektedir. Gelişmekte olan ülkelerin piyasalarındaki krizler diğer ülke piyasalarında da aynı oranda ve şiddette olmasa da hissedilmektedir. Bu krizler toplum yapısında ve sermaye şirketlerinin yönetimlerinden kurumsal yönetime olan ihtiyaç şirket yönetimlerinde gözlenen büyük hileler kurumsal yönetim anlayışının gelişimini destekleyen sebepler arasındadır.

Küreselleşme çağında ülkelerin ekonomik ve siyasi yapılarının ve hatta kültürlerinin giderek benzediği, şirketlerin sermaye ve dünya ticaret akımlarından aldıkları payları büyütebilmeleri için faaliyette buldukları ülkenin iyi ekonomik politikalar üretmesi tek başına yeterli olmamaktadır. Bu durumda, şirketlerin yeni uluslararası ekonomi ve ticaret düzenine ayak uydurabilmeleri için kendi yapılanmalarını güçlendirmeleri gerekmektedir<sup>202</sup>.

---

<sup>199</sup> Celal Metin, "Başarıya Giden Yolda İki Aşama: Corporate Governance and Risk Management", **Habersa Dergisi**, Nisan 2004, s.7.

<sup>200</sup> Kula, **a.g.e.**, s.49.

<sup>201</sup> SPK, **Kurumsal Yönetim İlkeleri**, s.1.

<sup>202</sup> Tuncay Özilhan, Kurumsal Yönetim Semineri, Mart 2002, <http://www.tusiad.org/haberler/seminer/kurumsal.pdf>, (Erişim tarihi: 05.03.2011), s.1.

Gelişmekte olan ülkeler arasında Endonezya, Güney Kore, Singapur Tayland, Hong Kong Malezya gibi Güneydoğu Asya ülkeleri sergiledikleri ekonomik performans ile 1990'lı yıllarda ön plana çıkmıştır. Hızlı büyüme ve kalkınma gösteren bu ülkeler bu dönemde rekor seviyede sermaye girişi sağlamışlardır. Ancak 1997 yılında meydana gelen kriz yüzünden duraklayan sermaye akışı, 1998 yılında aynı hızla bu ülkelerden geri çıkmaya başlamış ve bu süreçte anılan ülkelerin ekonomilerine ciddi zararlar vermiştir. Bu karışıklık tarihe Güneydoğu Asya krizi olarak geçmiştir<sup>203</sup>.

Güneydoğu Asya'da yaşanan krizde, şirketlerin ellerindeki kaynakları verimsiz bir şekilde kullanmaları ve bunun kurumsal olarak dışarıdan izlenememesi, bu ülkelerde yaşanan krizin boyutlarını büyütülmüştür<sup>204</sup>.

Dünyadaki sermaye gücü yüksek olan şirketlerin skandalları nedeni ile denetim mekanizmaları gelişip artmıştır. Bu durum aynı zamanda kurumsal yönetimlerde yenilikçi projelerin yaygınlaşmasını sağlamış ve bu projelerin hayat bulmasıyla yatırıma yönelik kaynaklara gereksinim duyulmuştur. Yine bu safhada kurumsal yönetimin kişilere güven sağlayıcı ve yenilik sürecini koruma işlevselliği rolü ön plana çıkmaktadır<sup>205</sup>. Öte yandan yatırımcıların hisse senetleri paylarının artması, kurumsal yatırımcıların farklı pazarlara açılmak ve portföylerini çeşitlendirmek emeklilik fonları ve şirketlerinin artması için deniz aşırı ülkelere yatırım yapmaları, yapmış oldukları bu yatırım portföylerini korumak ve bilgi gibi günümüzün en ihtiyaç duyulan olgusunu doğru olarak edinebilmek için şirketlerin belli ilkeler ışığında yönetilip denetlenmesi kurumsal yönetimin gelişimini sağlamaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nin en büyük 10 şirketi arasında yer aldığı dönemde Enron, gerçekleştirdiği birçok muhasebe sahtekârlığının ortaya çıkması sonucunda iflas etmiş, şirketin bağımsız denetimini üstlenen ve beş büyük bağımsız denetim şirketinden biri olan (dolayısıyla kaliteli bağımsız denetim yaptığı ve finansal bilgi manipülasyonu

---

<sup>203</sup> Saruhan Özel, **Global Finansal Krizler**, İstanbul: Deniz Kültür Yayınları, No:13, 2005, s.25.

<sup>204</sup> Tuncay Özilhan, Özel Sektörün İhtiyacı: Kurumsal Yönetim, **Görüş Dergisi**, Sayı: 50, Şubat - Mart 2002, s.6.

<sup>205</sup> Osman Gürbüz ve Ergincan Yakup, **Kurumsal Yönetim Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**, İstanbul: Literatür Yayıncılık, 2004, s. 8.

girişimlerini önlediği varsayılan) Arthur Andersen'da piyasadan çekilmek zorunda kalmıştır<sup>206</sup>.

Bilgi teknolojilerinin yanında iletişim teknolojisinin de hızlı gelişimi, ihtiyaç doğrultusunda yeni bilgi ve iletişim türlerinin kullanımı, aile şirketleri ile kamu kuruluşlarının dışarıdan mali kaynak bulma arayışları aşamasında güvenli ve ucuz bilgiye erişimi, yönetim anlayışının da değişip gelişmesine etken olmuştur.

Gelişmiş ülkelerde global şirketlerin türlü skandallarla ekonomik alanda yok olmaları ve yatırımcılara ciddi maddi kayıplar vermeleri, sermaye piyasalarına olan güveni azaltmış ve kurumsal yönetimin tüm dünyada yürürlüğe konulma sürecini hızlandırmıştır<sup>207</sup>.

İşletme yönetimi, iç kontrol sistemi ve iç denetim ile sosyal sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkeleri gereği yaptığı muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenliğini sağlamalıdır.

### **3.3. Kurumsal Yönetim Alanındaki Gelişmeler**

Kurumsal Yönetim Alanında gerek dünyada gerek Türkiye'de meydana gelen değişim ve gelişimler aşağıdaki başlıklarda anlatılmaktadır.

#### **3.3.1. Kurumsal Yönetim Alanında Dünyadaki Gelişmeler**

1930 yıllarında gelişmeye başlayan kurumsal yönetim anlayışı<sup>208</sup> şirketlerde yaşanan skandallar ve uluslararası ekonomik krizlerin dünyanın her yerinde hissedilmesi ile gelişip yayılmasına etken olmuştur.

---

<sup>206</sup> Cemal Küçüksozen ve Güray Küçükkocaoğlu, Finansal Bilgi Manipülasyonu: IMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, **Muhasebe Bilim Dünyası (Möдав) "1st International Accounting Conference On The Way To Convergence"** Bildiri Kitabı, 2005, s.3.

<sup>207</sup> Hasan Pulaşlı, "Corporate Governance Anonim Şirket Yönetiminde Yeni Model", Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2003, s.7.

<sup>208</sup> Pelin Ataman Erdönmez, Türkiye'de 2001 Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma, **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 47, s. 203.

Dünya’ da iç kontrol ile ilgili yapılan çalışmalar Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D.)’nde ve İngiltere’de hayat bulmuştur<sup>209</sup>.

Sir Adrian Cadbury başkanlığında hazırlanan Cadbury Raporu ile Kurumsal yönetim kavramı 1992 yılında gündeme gelmiştir. Bu raporun (The Cadbury Committee Financial Aspects of Corporate Governance) yayınlanmasının ardından kurumsal yönetim alanında çalışmalar başlamıştır. Kurumsal yönetim düzenlemeleri alanında dünya genelinde oldukça fazla çalışma mevcuttur<sup>210</sup>.

Rusya’da 1995 yılında hissedarların hakları ile ilgili “Federal Kanun” da değişiklikler yapılmıştır. Aynı konuda 1996 yılında bir düzenlemeye daha gidilmiş olunmasına rağmen en kapsamlı değişiklik 1998 Rusya krizinden sonra 1999 yılında “Yatırımcı Koruma Kanunu”nda ve 2001 yılında federal kanunda yapılmıştır. 1998 yılında ise “ Rusya Muhasebe Reform Programı gerçekleştirilmiştir<sup>211</sup>. Bu reformdan sonra Anonim Şirketler Kanunu’nda bazı yeni düzenlemeler getirilmiştir. Söz konusu düzenlemeler şu değişiklikleri içermektedir<sup>212</sup>:

- "Yönetim kurulu üyelerinin seçimi" gündemiyle toplanan olağanüstü genel kurullar, en az 50 gün önceden bildirilmek zorundadır,
- Yönetim kurulları için en az üye sayısı, beş kişi olarak belirlenmiştir,
- Yönetim kurulu seçiminde kümülatif oy prosedürü, tüm anonim şirketlerde zorunlu hale getirilmiştir. Bu sistemde ortakların oy hakları, hisse sayısı ile 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 kurulu üyeleri sadece toplu olarak görevden alınabilecektir.

Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets isimli rapor, 1999 yılında OECD tarafından yayınlanan Kurumsal Yönetim

<sup>209</sup> Günal, a.g.e. s.85.

<sup>210</sup> Murat Doğu, Kurumsal Şirket Yönetimi Açısından Türkiye’nin Genel Durumu, **T.C.M.B. Kurumsal Şirket Yönetimi Konferansı Kitabı**, Ankara, 2004, s. 153.

<sup>211</sup> Mazıbaş, a.g.e., s.31.

<sup>212</sup> OECD, **White Paper on Corporate Governance in Russia**, Paris, 1999, s.11.

İlkeleri olarak verilmektedir. Yine OECD, özel sektör ve Dünya Bankası katılımıyla oluşturulan Global Kurumsal Yönetim Forumu (Global Corporate Governance Forum) çalışmaları da uluslararası piyasalara kılavuzluk yapmaktadır.

30 Temmuz 2002 tarihinde kurumsal yönetim alanında Amerika’ da yaşanan skandalların unutturmak ve tekrardan güven ortamı oluşturabilmek amacıyla Sarbanes – Oxley Kanunu olarak adlandırılan yeni bir düzenleme yapılmıştır. Kurumsal yönetim mevzuatındaki en önemli gelişme Amerikan sermaye piyasası otoritesi SEC’in (Security Exchange Commission) bu tarihte benimsediği Sarbanes - Oxley Kanunu oldu. New York Borsası’na kote olacak firmaların yönetim kurullarında üyelerin çoğunluğunun bağımsızlardan oluşması şartı getirildi<sup>213</sup>.

Bu gelişmeler ışığında Avrupa’da yeni düzenlemeler yapma gereksiniminde bulunulmuştur. Bu amaçla “High Level Group of Company” grubu Avrupa Birliği’nin kurumsal yönetiminin gelişimine katkı sağlamak, ivme kazandırmak amacıyla oluşturulan bir gruptur. 4 Kasım 2002’ de A.B.D.’ deki Sarbanes - Oxley Kanunu’nu Avrupa’ da Şirket Kanunu için Modern Düzenleyici Çerçeve (A Report of The High Level Group of Company Law Experts on Modern Regularity Framework, For Company Law in Europe ) hakkında bir rapor hazırlayarak Avrupa Komisyonu’ na sunmuştur. Bunun üzerine Avrupa Komisyonu da 21 Mayıs 2003 tarihinde bir “Eylem Planı” (Action Plan) açıklayarak, revizyon yapılması gerektiğini duyurmuştur.

Avrupa 21 Mayıs 2003 tarihinde Avrupa Komisyonu tarafından “Eylem Planı” adı altında yapmış olduğu düzenlemelerde yönetim kurulu üyelerinin durumlarını denetleyen komiteye özel yetki ve sorumluluk vermiştir. Sarbanes – Oxley Kanunu içeriğinin unsurlarından biri olarak üst düzey yöneticilere ve özellikle mali birim yöneticilerine mali tablo bilgilerinin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı, doğru, güvenilir ve anlaşılır olup olmadığı sorularak bu gibi sorumluluklar bu yöneticilere verilmiştir. Sarbanes-Oxley Kanunu ile birlikte denetim komitesine özel görevler yüklenmektedir<sup>214</sup>. Yeni kanun SEC ’e kayıtlı tüm firmaları kapsamaktadır. Kanun’da özetle<sup>215</sup>;

---

<sup>213</sup> Alptürk, **a.g.e.**, s. 38,39

<sup>214</sup> Mazıbaş, **a.g.e.**, s.31.

<sup>215</sup> Erdönmez, **a.g.e.**, s.44.



Firmaların iç yönetimini etkileyen çok çeşitli hükümler içermektedir. Buna göre:

- Yönetim kurulunu denetleyen komiteye özel sorumluluk ve yetkiler yüklenmekte,
- Firmanın hatalı uygulamalarını otoritelerin dikkatine sunan yetkililere güvence sağlanmaktadır.
- Birim yöneticilerine ve üst düzey yöneticilere belli durumlar dışında bireysel kredi verilmesi yasaklanmakta,
- Üst düzey yöneticilerin ve mali birimlerdeki yöneticilerin firmanın mali tablolarının doğru ve SEC'teki verilerle uyumlu olduğunu teyit etmesini zorunlu kılmaktadır,
- Bilanço dışı işlemler, SEC'i yeni bilgilendirme standartları oluşturmaya yönlendirmektedir.
- Proforma mali bilginin (genel kabul görmüş muhasebe standartlarıyla uyumlu olmayan mali bilgi) sunumu, uluslararası muhasebe standartları uygulamalarında şerefiye ve entelektüel sermaye mali tablolara dahil edilmektedir.
- Denetim komitesinin dış denetçileri seçmesi ve denetimi gerçekleştirmesi sırasında özel denetim yetkisini kullanması zorunlu kılınmıştır,
- Firmanın mali tablolarında denetçilerin belirttiği tüm maddi düzeltmeler gösterilmelidir.
- İç kontrol, etik kuralları içermesi öngörülmüştür.
- Mali tabloların doğru olmaması, menkul değerlerde sahtekarlık yapılmasına, yargının engellenmesine, firmanın açığını ortaya çıkaran yetkililere karşı yapılan müdahalelere ciddi cezalar ve yaptırımlar öngörmektedir,
- Firmanın hesaplarını denetleyen muhasebe şirketi Amerikan kökenli olmasa bile, yeni kurulan kamu kurumu niteliğinde muhasebe gözetim kuruluna kayıt yaptırmak ve onun denetimine tabi olmak zorundadır, Bu da kamu adına gözetim yapan bir kurum niteliğini taşımaktadır.
- Yeni muhasebe düzenlemeleri getirmiştir. Bu çerçevede; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) getireceği şeffaflık, karşılaştırılabilirlik, daha fazla bilgi, uluslararası piyasalarda rekabet, sermayeye kolay erişim, sınır ötesi yatırımlar, satın alma ve birleşmelerde kolaylık imkânı bu standartları uygulamayan ülkeler açısından önemli bir dezavantaja neden olacaktır.

Ülkelere yayılan işletmelerle ilgili çıkar grupları, mali raporlama karşılaştırmaları yaparak yatırım kararları vermektedirler. Bu karşılaştırmaları sağlıklı yapabilmek için muhasebe bilgi sisteminden sağlanan hesap verebilir, sorumluluk anlayışına dayalı, şeffaf ve güvenilir mali raporlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada muhasebe bilgi sistemi, işletme ile ilgili mali raporların şeffaf, sorumlu ve hesap verebilir bir anlayışla hazırlanmasında önemli bir araçtır. Bu anlamda muhasebe bilgi sisteminin yerine getirdiği görevlerin, kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri ile de benzerlikler gösterdiği görülmektedir<sup>216</sup>.

İç kontrolde de, kurumsal yönetimde de sistemin işleyişi bir bütün olarak kurumlarda gerçekleştirilir. Kurumun yönetimi, yönetim kurulu ve çalışanlarının her birinin sistemin işleyişinde sorumlulukları vardır. Yönetim iç kontrolden sorumludur. Sistemin iyi işlemesi için iç kontrolü yerleştirecek uygun politikalar kurmalı ve düzenli güvence sağlamalıdır. Ayrıca yönetim risk yönetiminde iç kontrolün etkili işlediğini de garantilemelidir. İç kontrol ile ilgili politikalara karar verirken yönetim; kurumun karşılaştığı risklerin doğası ve kapsamı, kurumların katlanabilir düzeyde kabul edebileceği risklerin kapsamı ve kategorileri, risklerin gerçekleşme olasılığı, gerçekleşen risklerin iş üzerindeki etkilerinin azaltılmasında kurumun yeteneği, ilgili riskleri yönetirken elde edilen yararlarla ilgili özel kontrolleri yönetmenin maliyeti gibi unsurları göz önünde bulundurmalıdır. Yönetimin rolü risk ve kontrol ile ilgili politikaları uygulamaktır.

### **3.3.2. Kurumsal Yönetim Alanında Türkiye’deki Gelişmeler**

Dünyada yaşanan değişimlerle birlikte Türkiye’de de ekonomik kalkınmaya katkının artırılması için çeşitli düzenlemeler yapılmaya devam etmektedir.

Türk sermaye piyasasında işletmelerin küçük bir kısmı halka açık şirket haline dönüşmüş olup borsada işlem görmektedir. Bununla birlikte Türk sermaye piyasalarının düşük likiditeye, yüksek sermaye maliyetine sahip olduğu belirtilmektedir. İmtiyazlı hisseler ve piramit ortaklık yapısı ile kontrol edici hissedarlar yüksek nakit akım

---

<sup>216</sup> Dinç ve Abdioğlu, **a.g.e.**, s.157-184.

haklarına sahiptir ve şirketi kontrol edenlerce mülksüzleştirme riski fazladır<sup>217</sup>. Türk şirketlerinin aile şirketi olma özelliği ve ileri gelişim aşamalarında bir banka tarafından ele geçirilmesi görülen özelliklerdendir<sup>218</sup>. Bunun yanında Türk hukuk sistemi Japonya ve Almanya'dakine benzer bir yapıya sahip olduğu için kurumsal yönetim sistemleri arasında benzerlikten söz edilebilir.<sup>219</sup>

Kurumsal yönetim kavramına ve bu kavramı oluşturan ilkelere düzenleme sürecinde önem verilmesi ve dikkat çekilmesi Türkiye için yeni bir konudur. Kurumsal yönetim ilkelerine şirket yönetim kurullarında ve uygulamalarında bağlı kalınması çok önemlidir. Türk şirketlerinin yönetim kurullarında bağımsız üye sayısının yetersiz olması önemli bir eksiklik olarak gösterilebilir. Özellikle şirketlerin % 51 hissesine sahip olan kişi veya gruplar şirketleri istedikleri gibi yönetebilmekte ve azınlıkların haklarını ihlal edebilmektedirler. Türk şirketleri gelişmekte olan diğer ülkelerle karşılaştırıldıklarında kurumsal yönetim alanında oldukça zayıf oldukları görülmüştür. McKinsey tarafından Güney Kore, Malezya, Tayvan, Hindistan, Meksika ve Türkiye gibi ülkelerde bulunan 188 şirket üzerinde, 10 temel kurumsal yönetim ilkesi açısından yapılan bir değerlendirmede, yönetim kurulları, yatırımcı hakları ve şeffaflık gibi konularda Türk şirketleri son sıralarda yer aldığı görülmüştür.<sup>220</sup>

Özel sektör tarafından uygulamaya koyulması beklenen kurumsal yönetim anlayışının uygulamaya geçilebilmesi için ise etkin, değişen şartlara uyum sağlayabilen ve güvenilir düzenleyici ve hukuki ortamın sağlanması devletin ve diğer düzenleyicilerin sorumluluğudur<sup>221</sup>.

Türkiye'de yapılmış olan düzenlemelerin bir bölümü OECD ilkeleri ile benzerlik göstermektedir. Sermaye Piyasası Kanunu ile kurumsal yönetim, Halka Açık Şirketler de zorunlu kılınmış; diğer şirketler ise Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir. Yeni

---

<sup>217</sup> Melsa Ararat, Mehmet Uğur, "Corporate Governance in Turkey: an Overview and Some Policy Recommendations", **Corporate Governance**, 2003, s.71.

<sup>218</sup> İstemi Demirağ ve Mehmet Serter, "Ownership Patterns and Control in Turkish Listed Companies", **Corporate Governance**, 2003, s.42.

<sup>219</sup> Banu Durukan, Serdar Özkan ve Fatih Dalkılıç, "Measuring The Effectiveness Of The Corporate Governance System In Turkey" **1. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyum Kitabı**, İSMMM, İstanbul, 2006, s.61

<sup>220</sup> Sedef Seçkin Büyük, İyi Yönetim Savaşçıları, **Capital Dergisi**, 2003, s.3

<sup>221</sup> Kübra Sehirli, **Kurumsal Yönetim**, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara: SPK Basım Yayın Ofisi, Mart 1999, Yayın No:164, s.1.

Türk Ticaret Kanunu'nda kurumsal yönetim, ilgili maddeler ile düzenlenerek yasallaştırılmıştır.

Türkiye'de, kurumsal yönetim ilkelerini Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) belirlemiştir. Ülkemizde kurumsal yönetim alanında epey mesafe kat edilmiştir. Yapılanların tümü aşağıda sıralandığı şekliyle değerlendirildiğinde durum daha net anlaşılacaktır. Buna göre; kurumsal yönetim alanında yapılanlar; Uluslararası finansal raporlama standartları, bağımsız denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin ayrılması, denetim firması rotasyonu, denetimden sorumlu komite, halka arzlarda açıklamalar, özel durumların kamuya açıklanması, kamuyu aydınlatma platformu(kap), bilginin zamanında, standart biçimde, yeterli açıklıkta, sorumluluk içinde açıklanması, birikimli oy sistemi, kurumsal yönetim ilkelerinin yayımlanması, kurumsal yönetim anketi (yüksek katılım, ilgi), kurumsal yönetim uyum raporu zorunluluğu, şirketlere internet sitelerinde yatırımcılara yönelik bilgileri açıklama tavsiyesi, OECD 2004 ilkelerine uyum, kurumsal yönetim endeksidir. Kurumsal yönetimin genel olarak dört temel ilkesinden söz etmek mümkündür: Sorumluluk, adalet ve eşitlik, şeffaflık, hesap verme yükümlülüğüdür.<sup>222</sup>

Türkiye' de kurumsal yönetim düzenlemeleri;

- Yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar hakkında tebliğ;
- SPK' nın konsolide mali tablolarının ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esas ve usuller hakkında tebliğ;
- Hisse senetlerinin kurul kaydına alınmasına ve satışına ilişkin esaslar tebliği;
- Özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin tebliğ;
- Uluslararası muhasebe tebliği ve Türkiye muhasebe standartları tebliği,
- SPK' da bağımsız denetim hakkında tebliği yayınlanmıştır.

Bu tebliğler hakkında aşağıda özetle bilgi verilecektir:

---

<sup>222</sup> Alptürk, a.g.e., s. 38-39.

## **Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ:**

24597 sayılı resmi gazetede yayınlanan 28.11.2001 tarihli tebliğin amacı yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir<sup>223</sup>. Ortaklıklar, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları ile bunların bağlı ortaklıkları ve iştirakleri yüksek enflasyon dönemlerinde mali tablolarını bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak hazırlar<sup>224</sup>.

Yüksek enflasyon dönemlerinde, mali tablolar bu Tebliğe uygun olarak hazırlanır. Ancak, bu Tebliğin uygulandığı ilk yılda cari dönem mali tablo ve raporlarının bu Tebliğ uyarınca hazırlanması için, önceki dönem bilançosunun düzeltme işlemine tabi tutulması şarttır. Yüksek enflasyon döneminin bittiği dönemde, bu Tebliğin uygulanmasına son verilir<sup>225</sup>.

Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler, mali tablolarını paranın bilanço günündeki cari satın alma gücünü esas alarak düzenlerler. Önceki dönem mali tablolarının karşılaştırma amacıyla düzeltilmesine ilişkin hükümler saklıdır.

Bu tebliğe göre Mali Tablolarda Enflasyona Göre Düzeltmeler yapılır<sup>226</sup>.

- Bilançoda düzeltme yapılırken hesap dönemi sonunda paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmemiş bilanço kalemleri, bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzeltme katsayısı kullanılarak paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilir.
- Bilançodaki parasal kalemler, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden düzeltme işlemine tabi tutulmazlar. Cari değerleri ile değerlendirilen parasal olmayan kalemler, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden, ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar<sup>227</sup>.
- Bilanço ve gelir tablosunda Amortisman tabi varlıklar, stoklar, İştirakler, bağlı ortaklıklar, bağlı menkul kıymetler ve diğer hisse senetleri kalemlerinin düzeltilmesi, özkaynak kalemlerinde düzeltme işlemleri yapılır.

<sup>223</sup> SPK Seri: XI, No: 20 tebliğ, madde.1

<sup>224</sup> SPK Seri: XI, No: 20 tebliğ, madde.2

<sup>225</sup> SPK Seri: XI, No: 20 tebliğ, madde.6

<sup>226</sup> SPK Seri: XI, No: 20 tebliğ, madde.9

<sup>227</sup> SPK Seri: XI, No: 20 tebliğ, madde.9

## **SPK'nın Konsolide Mali Tabloların ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ:**

13.11.2001 tarihinde 24582 nolu resmi gazetede yayınlanan tebliğin amacı “ana ortaklık<sup>228</sup> tarafından düzenlenecek konsolide mali tabloların hazırlanması ve ilgililere sunulması ile iştiraklerde, bağlı veya müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki pay sahipliğinin muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek” tir.<sup>229</sup>

Bu Tebliğin kapsamını “Sermaye ve yönetim ilişkileri kapsamında bağlı ortaklığı veya müşterek yönetime tabi ortaklığı bulunan, hisse senetleri, borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören şirketler” oluşturmaktadır<sup>230</sup>. Tebliğle bu kapsama giren şirketlere ara ve yıllık periyotlar halinde , konsolide mali tabloları düzenleme, bu tabloları ilan etme, SPK'ya ve ilgili borsaya bildirme zorunluluğu getirilmektedir<sup>231</sup>.

### **Konsolidasyona İlişkin Genel Esaslar**

Tebliğin 7.maddesi konsolide mali tabloların düzenlenmesine ilişkin genel esasları belirlemiştir. Bu genel esasları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

- **Değerleme:** Bağlı ortaklıklar, konsolidasyon yöntemine göre değerlendirilmektedir. Müşterek yönetime tabi ortaklıklar ise müşterek yönetim konsolidasyonu yöntemine göre değerlendirilir. Geçici amaçla iktisap edilen menkul kıymetler de, kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemelerine göre değerlendirilmektedir.
- **Bütünlük:** Bu tebliğe uygun şekilde konsolide mali tabloların düzenlenmesi ve konsolidasyona tabi ortaklıkların bir bütün şeklinde varlıklarını, kaynaklarını ve faaliyetlerinin sonuçlarını tam ve doğru yansıtması gerekmektedir.

<sup>228</sup> SPK'nın Seri:XI, No:21 sayılı Tebliğ, Madde-4: “Bir başka ortaklığın bağlı ortaklığı durumunda olsun ya da olmasın, sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde bağlı ortaklığı ve/veya müşterek yönetime tabi ortaklığı bulunan, hisse senetleri borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören şirketler”i tanımlamaktadır.

<sup>229</sup> SPK'nın Seri:XI, No:21 sayılı Tebliğ, Madde-1.

<sup>230</sup> SPK'nın Seri:XI, No:21 sayılı Tebliğ, Madde-2.

<sup>231</sup> SPK'nın Seri:XI, No:21 sayılı Tebliğ, Madde-5.

- **Muhasebe Politikalarında Uyum:** Konsolidasyona tabi tutulacak ortaklıkların mali tablolarının aynı muhasebe politikalarına göre düzenlenmesi gerekmektedir.
- **Faaliyet Dönemlerinde Uyum:** Konsolidasyona tabi tutulacak ortaklıkların mali tablolarının faaliyet dönemlerinin aynı olması gerekmektedir. Faaliyet dönemlerinin kapanışları arasında üç aydan az süre olması durumunda ise; önceki tarihi içeren mali tablolar için uyumlaştırma işlemi yapılmalıdır.
- **Diğer Kaynaklar:** Bu Tebliğde belirtilmeyen durumlar için öncelikle, kurulun muhasebe standartlarında ve diğer düzenlemelerinde yer alan kavram, ilke, standart ve formlara uyulmalıdır. Karşılaşılan durumla ilgili soruna burada da cevap bulunamaması durumunda ise, uluslararası muhasebe standartlarına başvurulmalıdır.
- **Karşılaştırılabilirlik:** Konsolide yıllık mali tablolar ile bir önceki dönem yıllık konsolide mali tabloları birbiriyle karşılaştırılabilir şekilde olmalıdır. Ayrıca konsolide ara mali tablolar da bir önceki yılın aynı ara dönemine ait konsolide mali tabloları ile karşılaştırılabilir olmalıdır<sup>232</sup>.

### **Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınmasına ve Satışına İlişkin Esaslar Tebliği:**

15.11.1998 tarih ve 23524 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kurulu’nun (Kurul) Seri:1 No:26 sayılı “Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınmasına ve Satışına İlişkin Esaslar Tebliği” (Tebliğ) ile anonim ortaklıkların kuruluş safhasında ya da faaliyetleri sırasında mevcut ya da artırılan sermayelerini temsil eden hisse senetlerinin kurul kaydına alınması ve satışına ilişkin esaslar düzenlemiştir.

17.12.2003 tarihli ve 25319 sayılı Resmi Gazete’de yayımlananarak yürürlüğe giren Kurul’un Seri: 1 No:32 sayılı “Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınmasına ve

<sup>232</sup> SPK’nın Seri:XI, No:21 sayılı Tebliğ, Madde-5.

Satışına İlişkin Esaslar Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile tebliğ son haline getirilmiştir.

Tebliğ’in 2. maddesine göre pay sahibi sayısının 250’yi aşması sebebiyle hisse senetleri halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıkların kurul kaydına alınmasında, ortaklıkların kuruluş aşamasında ya da faaliyetleri esnasında mevcut ya da artırılan sermayelerini temsil eden hisse senetlerinin halka arzında ve halka açık anonim ortaklıklarla ilgili birleşme ve bölünmelerde uyulması gereken kurallar tebliğ kapsamına alınmıştır<sup>233</sup>.

İhraç veya halka arz olunacak sermaye piyasası araçlarının kurula kaydettirilmesi gerekmektedir. Sermaye Piyasası Kanunu’nun (SPKanunu) 4. maddesine göre; Genel ve Katma Bütçeli İdareler ve TCMB tarafından ihraç dilecek sermaye piyasası araçlarının kurula kaydettirilmesi zorunlu değildir; fakat bu ihraçlar hakkında kurula bilgi verilmesi gerekmektedir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıkların hisse senetlerinde ise halka arz yoluyla satılamaz hükmü getirilmiştir.

Kurul kaydına alınma, ihraç edilen hisse senetlerinin ve ilgili ortaklıkların Kurul veya kamuca tekeffülü anlamına gelmez ve reklam amacı ile kullanılamaz<sup>234</sup>.

Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (Borsa) işlem gören ortaklıkların, kurul kaydında olan fakat borsada işlem görmeyen hisse senetlerinin borsada satılabilmesi için; aracı kurumlar vasıtasıyla; satışı talep edilen süre belirtilerek hisse senetleri Takas ve Saklama Bankası A.Ş.’ne (Takasbank) depo edilmektedir. Bu hisse senetlerinin nominal değeri ile müracaatın Takasbank evrakına giriş tarihindeki Borsa ikinci seans kapanış fiyatı arasındaki fark üzerinden hesaplanan kurul kayıt ücretleri TCMB Ankara Şubesindeki ilgili hesaplara yatırılmaktadır. Takasbank konuyla ilgili gerekli kontrolleri yaparak depo edilen tüm hisse senedi miktarlarını, öngörülen satış sürelerini, müracaatı yapan kişilerin isim veya unvanını kamuya duyurulmak üzere borsaya ve kurula yazılı olarak bildirmektedir. Kurul tarafından tersi bildirilmedikçe depo edilen hisse senetleri üçüncü iş gününden sonra satılabilmektedir. Resmi müzayedelere ilişkin hükümler saklı olmak üzere, hisse senetleri borsada işlemi yapılan

<sup>233</sup> SPK’nın Seri:XI, No:21 sayılı Tebliğ, Madde-2.

<sup>234</sup> SPK’nın Seri:XI, No:21 sayılı Tebliğ, Madde-16.



ortaklıkların, borsada işlem görmeyen mevcut hisse senetlerinin her türlü yoldan halka çağrıda bulunulması yoluyla halka arz edilmek istenmesi durumunda tebliğde belirtilen belgelerle kurula başvurulması zorunludur<sup>235</sup>.

### **Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği**

Bu Tebliğin amacı, tasarruf sahipleri, ortaklar ve diğer ilgililerin zamanında, tam ve doğru bilgilendirilerek sermaye piyasasının açıklık ve dürüstlük içinde işleyişini sağlamaktır<sup>236</sup>.

Bir borsada işlem gören sermaye piyasası araçlarının değerini ve yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyebilecek veya haklarını kullanmalarına yönelik önemli olay ve gelişmelerde kamuya açıklanacak özel durumlar ile bunların açıklanma esasları bu Tebliğ hükümlerine tabidir.

(2) Bir borsadaki işlem sırası geçici olarak kapatılmış sermaye piyasası aracı ihraççısı ortaklıklar tarafından yapılacak özel durum açıklamaları da bu Tebliğ hükümlerine tabidir.

(3) Borsa pazarlarından sürekli olarak çıkarılmış sermaye piyasası aracı ihraççısı ortaklıklara bu Tebliğ hükümleri uygulanmaz<sup>237</sup>.

Ortaklığın sermaye yapısına ve yönetim kontrolüne ilişkin değişiklikler, Oy haklarının hesaplanması, Oy haklarının hesaplanması, Paya dayalı sermaye piyasası araçlarına ilişkin bildirim yükümlülüğü, Ortaklığın kendi paylarını iktisap etmesi, Ortaklığın oy hakları ve sermaye tutarındaki değişiklikler, İlave bilgilerin açıklanması, Ortaklık haklarının kullanımına ilişkin bilginin açıklanması, Borçlanma araçlarına ilişkin bilginin açıklanması, ÜÇÜNCÜ BÖLÜM İçsel Bilgiler İçsel bilgilerin açıklanması, Olağandışı fiyat ve miktar hareketleri, Haber veya söylentilerin doğrulanması konularındaki özel durumlar kanun gereği ve kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesinin de bir gereği olarak açıklanmak zorundadır.

<sup>235</sup> SPK'nın Seri: XI, No: 21 sayılı Tebliğ, Ek Madde 2

<sup>236</sup> SPK'nın Seri: VIII, NO: 54 sayılı Tebliğ, madde 1.

<sup>237</sup> SPK SERİ: VIII, NO: 54 tebliğ, madde 2.

## Uluslararası Muhasebe Tebliği ve Türkiye Muhasebe Standartları Tebliği

SPK tarafından finansal raporlama standartlarının uluslararası standartlarla tam olarak uyumlaştırılması amacıyla 2002 yılında bir proje başlatılmıştır. Nisan 2002’de sekreteryaya hizmetleri SPK tarafından yürütülen çalışmalarda ilgili kurumlarca uzmanların bir araya gelmesiyle Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu<sup>i</sup> oluşturulmuştur. Değişik gruplardan 9 uzman kişiden oluşan ve hukuki bir niteliğe sahip olan bu kurul T穆DESK’in yerine geçmiştir. IMKB, bağımsız denetim kuruluşları, özel sektör temsilcileri ve akademisyenlerin de katılımı ile geniş tabanlı kapsamlı bir tebliğ taslağı hazırlanmıştır. Söz konusu taslak uygulayıcı, kullanıcı ve düzenleyici tüm muhasebe ilgi gruplarının görüşüne sunulmuş ve alınan görüşler değerlendirilmiştir<sup>238</sup>. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Seri: XI, No: 25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i (Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliğ) 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

**Tablo 1. UMS ile Sermaye Piyasası Standartları Arasındaki Farklılıklar**

Temel UMS Standartları	Sermaye Piyasası Standartları
<b>IAS 4 Amortisman Muhasebesi</b> Amortisman oranlarının varlıklarının faydalı ömürlerine yani hizmet sürelerine göre belirlenmektedir.	Amortisman normal ya da azalan bakiyeler yönteminin seçilmesine göre yüzde 20-40 gibi sabit oranlarla ayrılmaktadır ki bu doğru bir uygulama değildir. Farklı uygulamalar nedeni ile amortisman giderleri çok yüksek olmaktadır.
<b>IAS 11 İnşaat Maliyetleri</b> Gelir ve giderlerin dönem sonuçlarının geçici kabulün yapıldığı yılda değil, her yıl için tamamlanma yüzdesine göre gelir ve gider hesap edilerek dönemlere yansıtılmaktadır.	Gelir ve giderlerin dönem sonuçlarının alınması geçici kabulün yapıldığı yılda yapılmaktadır.

<sup>238</sup> SPK SERİ: XI, NO: 25 Tebliğ

(Tablo 1. Devamı)

<b>IAS 12 Gelir Vergileri</b>  Mevcut kurumsal vergiye ek olarak, gelir tablosuna ve bilançoya vergi varlıkları veya ertelenmiş vergi yükümlülükleri dahil edilmektedir.	Sermaye piyasası şirketleri ertelenmiş vergi varlıklarını dahil etmemektedir.
<b>IAS 17 Finansal Kiralama</b>  Finansal kiralamaya verilen varlıklar maddi duran varlıklar arasında yer almamakta ve bunlara amortisman ayrılmamaktadır. Finansal kiralamaya verilen varlıklarla ilgili olarak yapılacak tahsilatlar finansal kiralama işleminden doğan alacaklar şeklinde raporlanmaktadır. Aynı şekilde finansal kiralama yolu ile elde edilen varlıklar aktifte gösterilmekte ve bunlar amortismanına tabi tutulmaktadır. Ayrıca finansal kiralamadan doğan borçlar pasifte raporlanmaktadır.	Finansal kiralamaya verilen varlıklar aktifte gösterilmeye devam edilmekte ve bunlara amortisman ayrılmaktadır. Bu durum bilançonun yapısını bozmaktadır. Diğer yandan finansal kiralama yoluyla edinilen varlıklar aktifte gösterilmemektedir. Ödenen tutarlar kira gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.
<b>IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar</b>  İşçilere ödenen tazminatlar için karşılık ayrılmaktadır.	Çoğu şirkette emeklilik ödemeleri için karşılık bulunmamaktadır. SPK'ya kayıtlı firmalar karşılık ayırmakta ama bugünkü değer üzerinden iskonto edilmemektedir.
<b>IAS 23 Borçlanma Maliyetleri</b>  Doğrudan gider yazılmaktadır. İstisnai durumlarda, kullanım ve satışa hazır hale gelmesi uzun süreyi gerektiren özellikli varlıkların finansmanında kullanılan borçlanma maliyetleri istenirse maliyete dahil edilebilmektedir.	Faiz giderleri varlık maliyetlerine dahil edilmektedir. Bu uygulama gelir tablosundaki karı daha yüksek göstermekte aynı şekilde aktiflerin değerini de daha yüksek göstermektedir.
<b>IAS 27 Konsolide Mali Tablolar ve İştiraklerdeki Yatırımlar İçin Muhasebe</b>  İştirak tanımı getirilmekte ve konsolide edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.	SPK Aralık 2001'den geçerli olmak üzere IAS 27'ye benzer bir zorunluluk getirmiştir.
<b>IAS 28 Ortaklardaki Yatırımlar İçin Muhasebe</b>  Ortak şirket tanımı getirilmiştir. Böyle şirketler için özkaynak metodunun uygulanması zorunluluğu getirilmiştir.	SPK Aralık 2001'den geçerli olmak üzere IAS 28'e benzer bir zorunluluk getirmiştir.

(Tablo 1. Devamı)

Temel UMS Standartları	Sermaye Piyasası Standartları
<b>IAS 29 Yüksek Enflasyon Ekonomilerinde Finansal Raporlama</b> Yüksek enflasyon ekonomisi tanımlanmaktadır. Böyle ülkelerde muhasebede endeksleme yönteminin kullanılmasını şart koşmuştur. Parasal kazanç ya da zararın tanınması firmanın pozisyonu üzerinde kar veya zarar açısından enflasyonun etkisini görülmesi sonucunu vermektedir.	SPK Aralık 2001'den geçerli olmak üzere enflasyon muhasebesi düzenlemelerini yürürlüğe koymuştur.
<b>IAS 33 Hisse Başına Kazanç</b> Borsada işlem gören şirketler için hisse başına kazanç hesaplama yöntemi oluşturulmaktadır.	Sermaye piyasası kuralları UMS'den daha basittir. SPK bonus hisselerinin ve iskonto edilmiş hakların raporlanmış Hisse başına kazançlardaki trendi bozmaktadır.
<b>IAS 36 Aktiflerde Değer Düşüklüğü</b> Aktiflerin değerinin düşük olup olmadığının belirlenmesi ve böyle durumlarda karşılık ayrılmasına ilişkin kurallar bulunmaktadır.	Bu tür kurallar bulunmamaktadır.
<b>IAS 37 Karşılıklar, Şartlı Aktif ve Pasifler</b> Şartlı yükümlülükler de olmak üzere karşılık ayırma için kurallar bulunmaktadır.	Uygulamada bu tür kurallar bulunmamaktadır. Karşılıklar uygulamada şartlı yükümlülükler için yapılmamalıdır.

Kaynak : Pelin Ataman Erdönmez, Bankacılar Dergisi, sayı:47, 2003, s.48-49

### SPK'nın Bağımsız Denetimle İlgili Tebliği :

Bu Tebliğin amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir<sup>239</sup>.

Bu Tebliğ, 4'üncü maddede tanımlanan işletmelerin finansal tabloları ve diğer finansal bilgilerinin incelenmesi dahil bağımsız denetiminde uygulanır<sup>240</sup>.

<sup>239</sup> SPK'nın X 22 NOLU Tebliğ Madde 1.

<sup>240</sup> SPK'nın X 22 NOLU Tebliğ Madde 2.

Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez<sup>241</sup>.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken, finansal tabloların işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını göstermesine engel teşkil edebilecek ölçüde önemli yanlışlıkları içerebileceği varsayımını göz önünde bulundurarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek zorundadır<sup>242</sup>.

Bu Tebliğ hükümlerine uygun olarak yapılacak bir bağımsız denetim, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanır.

Bu tebliğde; bağımsız denetim faaliyetinde bulunma şartları, bağımsız denetim kalitesinin kontrolü bağımsız denetim çalışmasının belgelendirilmesi, finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlükler, konusunda bağımsız denetçinin sorumluluğu, bağımsız denetimi yapılan işletmenin tabi olduğu mevzuatın dikkate alınması, bağımsız denetimle ilgili hususların yönetimden sorumlu kişilere iletilmesi, bağımsız denetimin planlanması, işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi, bağımsız denetimde önemlilik, değerlendirilmiş risklere karşı uygulanacak bağımsız denetim teknikleri, dışarıdan hizmet alan işletmelerle ilgili bağımsız denetim, bağımsız denetim kanıtı özellik arz eden hesap kalemleri için dikkate alınması gereken hususlar, dış kaynaklardan elde edilen doğrulama, ilk bağımsız denetimler, açılış bakiyeleri, analitik inceleme teknikleri bağımsız denetim örnekleme ve diğer seçilmiş test teknikleri, muhasebe tahminlerinin bağımsız denetimi, makul değer hesaplamaları ve bunlara ilişkin kamuya yapılan açıklamaların bağımsız denetimi,

<sup>241</sup> SPK'nın X 22 NOLU Tebliğ Madde 3.

<sup>242</sup> SPK'nın X 22 NOLU Tebliğ Madde 5.

ilişkili taraflar, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar, işletmenin sürekliliği, işletme yönetiminin sorumluluklarını içeren teyit mektupları, bağımsız denetimde diğer bağımsız denetçilerin çalışmalarından yararlanılması, bağımsız denetimde iç denetim çalışmalarından yararlanılması, bağımsız denetimde uzman çalışmalarından yararlanılması, genel amaçlı finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim raporları, bağımsız denetim raporunda şartlı veya olumsuz görüş verilmesi ya da görüş bildirmekten kaçınılması durumlarında raporlamanın esasları, karşılaştırmalı bilgiler, bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tabloları içeren belgelerde yer alan diğer bilgiler, özel amaçlı bağımsız denetim raporu, ara dönem finansal tablolarının incelenmesi konularına yer verilmiştir.

### **3.4. Kurumsal Risk Yönetimi**

Bu bölümde kurumsal risk yönetimi kavramı hakkında bilgi verilecektir.

#### **3.4.1. Kurumsal Risk Yönetimi Kavramı**

Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) esasında, işletme riskleri için kapsamlı risk yönetimi yaklaşımının en son adıdır. Bu kavram, öncesindeki geleneksel risk yönetimi, işletme risk yönetimi, stratejik risk yönetimi ve bütünsel risk yönetimi gibi uygulamaları da kapsamaktadır. Bu kavramların her biri biraz farklı odaklara sahip olmasına rağmen, her kavramın yükselişinde işletmelere ilişkin dikkate alınan konulardaki risk unsurları ve genel içerik oldukça benzerdir. KRY, risk yönetiminin evrimsel gelişiminde bugün gelinmiş olan noktadır.

Kurumsal Risk Yönetimi konusunda birçok tanım bulunmaktadır, ancak en kapsamlı tanımı COSO (Committee of Sponsored Organizations) sunmaktadır: Kurumsal risk yönetimi gerek yönetim kurulunun, gerekse kurum yönetim birimlerinin ve personelinin içinde bulunduğu, kurumu etkileyecek potansiyel olayların irdelenmesi için tasarlanan, kurum stratejilerinin belirlenmesinde uygulamaya konan, kurum risk alma isteği doğrultusunda tüm riskleri yöneten, kurumsal hedeflere ulaşılması konusunda gerekli güvencenin alınmasını sağlayan bir süreçtir. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi kurumsal risk yönetimi kurumsal hedefler odaklıdır ve riskleri sadece

kurumun başarısına zıt şeyler olarak görmeyip, gerekli zamanlarda ve durumlarda doğru riskleri alarak kurumu hedeflerine ulaştırmayı amaçlar<sup>243</sup>.

KRY tanımı bazı temel kavramları yansıtır. İşletmenin risk yönetimi<sup>244</sup>;

- Süregelen ve kuruluştan akan bir süreçtir,
- Bir organizasyonun her seviyesinde ki insanlardan etkilenir,
- Strateji ortamında uygulanır,
- Tüm işletmede, her seviyede ve birimde uygulanır ve kuruluş seviyesinde risk bakış açısı alınması buna dahildir.
- Kuruluşu etkileyecek ve riski risk arzusu içinde yönetecek potansiyel olayları (eğer meydana gelirse) belirleyecek şekilde tasarlanır.
- Bir kuruluşun yönetimine ve yönetim kuruluna makul bir güvence sunabilir.
- Bir veya daha fazla ayrı fakat örtüşen kategorilerde amaçlara ulaşmaya yöneliktir.

“Kurumsal risk yönetimi, faaliyetlerin, mali ve piyasa risklerinin etkin bir şekilde birleştirilmesini ve yönetilmesini gerektirir.”<sup>245</sup> Geçmişte kurumlar bu riskleri ayrı ayrı ölçerlerken, günümüzde mali piyasaların gelmiş olduğu seviye itibari ile bu risklerin birbirinden ayrı olarak değerlendirilmesi ve ölçülmesi imkansız hale gelmiştir. Bu nedendir ki risk yöneticileri temel veri yönetimi, karmaşık analitik tekniklerin uygulanması ve gerekli risk yönetim raporlamasının zamanında üretilebilmesi gibi çok geniş bir spektrumda bir takım zorluklarla karşılaşmaktadırlar.

Risk yönetiminin kurumsal yönetimle ilgisi, risk yönetiminin geleceğe yönelik bakış açısı ile ilgilidir. Çünkü kurumsal yönetim, hissedar değerinin veya şirket değerinin artırılmasını amaçlamaktadır. Risk yönetimi yalnızca mevcut veya oluşacak olan risklerin yönetilmesi konusu değildir. Kurumsal yönetim çerçevesi içerisinde risk yönetimi aslında bir “Üst Düzey Yönetici (CEO)’nin ve hatta yönetim kurulunun

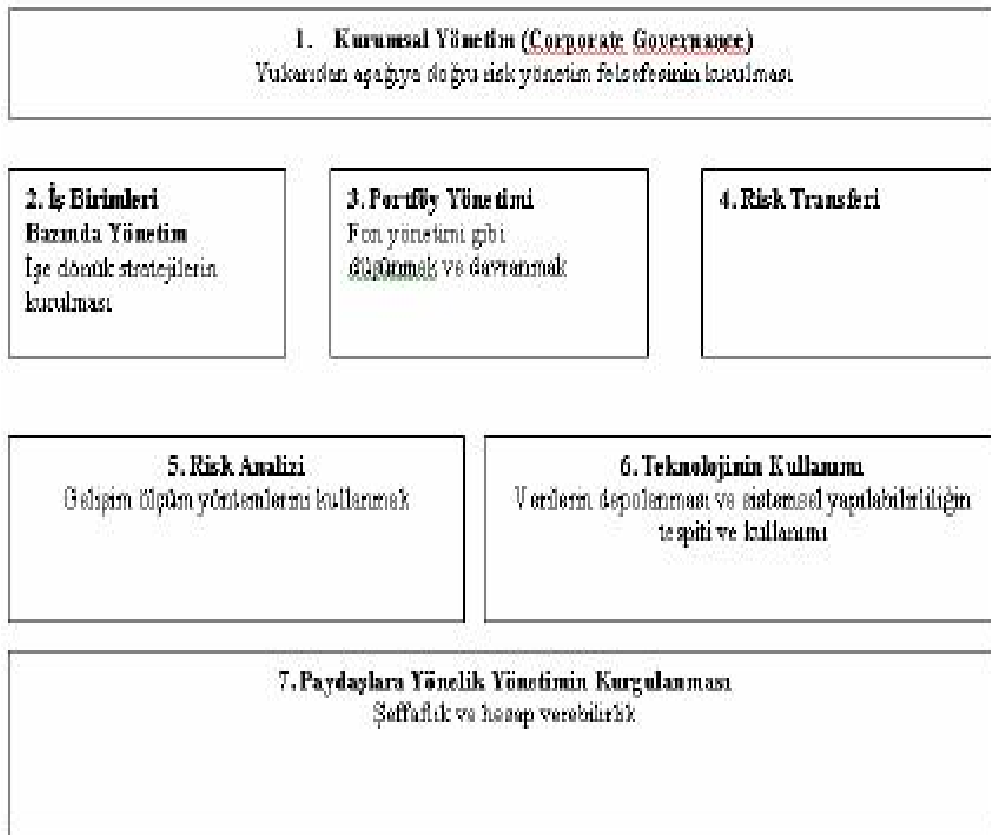
---

<sup>243</sup>Emrah Tekgül, Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Zekası, **Referans**, Kasım 2007, s.11.

<sup>244</sup>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), “Enterprise Risk Management – Integrated Framework”, **Executive Summary**, September 2004, s.2.

<sup>245</sup>Osman Gürbüz, “Kurumsal Yönetim: Ülkemizdeki Düzeyine İlişkin Değerlendirmeler”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2004, s.16.

stratejilerinin tespit edilmesinde kullanacağı ileriye dönük bir strateji aracıdır<sup>246</sup>. İşletme içerisinde istenmeyen olaylar olduktan sonra tedavi etmek yerine, kurumsal yönetim anlayışı kapsamında risk denetimi bazlı bir denetim, işletmede koruyucu ve önleyici bir rol oynamak suretiyle daha sağlıklı bir mali, idari ve yönetsel sistemin oluşmasına katkıda bulunur. Bu çerçevede çeşitli ülkelerde, kurumsal yönetim ilkeleri benimsenmeye ve risk yönetimini öne çıkaran düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Örneğin, bankacılık sektöründe, Basel kuralları bunun en güzel örneğidir. Aşağıdaki şekil işletmelerde kurumsal yönetim çerçevesinde risk yönetimini ifade etmektedir.



**Şekil 3. İşletmelerde Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Risk Yönetimi**

**Kaynak:** Selda. Eke, “Risk Yönetimi ve Risk Yönetiminin Kurumsal Yönetim İlkeleri Açısından Önemi”, Active Dergisi, Mart-Nisan 2005, s.32.

<sup>246</sup>TÜSİAD, Farklı Boyutlarıyla Kurumsal Yönetim: Denetim, Risk Yönetimi, Finansal Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi Semineri, Yapı Kredi Plaza, İstanbul, 9 Kasım 2004, s.16.



Risk yönetimi, kurumun faaliyetlerinin devamlılığını korumak amacıyla yönelik olarak tüm riskleri bir arada dikkate alan bir süreç olarak değerlendirilmeli ve risk yönetimi uygulamalarının yerleştirilebilmesi için standart bir yöntemden ziyade kurumun kendi yapısını dikkate alan içsel ve kuruma has bir yapı geliştirilmelidir.<sup>247</sup> Kurumsal yönetim anlayışı kapsamında risk yönetimi, işletmenin riski alan taraflardan bağımsız olarak çalışacak biçimde oluşturulmasını, tüm risklerin bir arada ve birbirleriyle olan etkileşimi dikkate alınarak yönetilmesini, risk yönetimi konusunda uzmanlaşmayı sağlamak ve bu amaçla insan kaynağına ve teknolojiye yatırım yapılmasını gerektirmektedir.

Kurumsal risk yönetimi performans, strateji ve yönetim olarak üç yaklaşımın sentezi olan bir anlayış biçimidir. KRY'nin başarılı olması için gerekli 3 temel unsur ve bu 3 temel unsurun iyi programlanması olarak da bahsedilebilir. Bu üç temel unsur; riske giren ve KRY prosesini başlatan, yönetim kurulu, CEO ve CFO'yu da barındıran yönetim birinci temel unsurdur. İkincisi ise risklerin etkilerine maruz kalan stratejilerdir. C seviye yönetim (CEO, CFO, CRO(Chief Risk Officer) ) riskleri değerlendirmeyi, risklerle ilgili seçenekleri belirlemeyi, stratejiyi seçmeyi ve etkinliğini takip etmeyi yönetir. Üçüncü temel yaklaşım ise performanstır. Örgütlerin kâr ve diğer amaçlarını gerçekleştirmek, nakit akışı dalgalanmasını azaltmak, maliyetlerini kontrol etmek, faaliyetlerin politikalarla uyumluluğu ve etkinliğini geliştirmek için verimliliklerini arttırıcı çalışmalara ihtiyaçları vardır. KRY performansı arttırmak için bir iskelet sağlar.

Kurumsal risk yönetimi kapsamında yapılan çalışmalardan biri de iç denetimlerdir. İç kontrol sistemindeki iç denetimle muhasebe belgelerinin denetimi yapılarak mali işlemlerle ilgili kayıtların doğruluğu araştırılır ve muhtemel riskler önlenir. Yani kurumsal risk yönetimi ve denetim birbiriyle iç içe kavramlardır. Kurumsal risk yönetiminde başarılı olabilmek için iyi bir iç denetim gereklidir.

---

<sup>247</sup>Yasemin Tüzün, "Risk Nedir?", **İç Denetim Dergisi**, Yaz 2002, s.30.

### 3.4.2. Kurumsal Risk Yönetimi Hedefleri

Bütün kurumlar belirsizlikle karşı karşıyadır, yönetimin çabası ortak değerini artırmaya çalışırken kurum için ne kadar belirsizliğin alınmaya hazır olunduğunun kararını vermektir. Belirsizlik hem riski hem de fırsatı içermektedir. Bu da, değer azalması veya artması potansiyelini taşımaktadır<sup>248</sup>.

KRY' de ilk hedefi, eş zamanlı olabilecek olumsuz vakaların oluşma ihtimalini azaltmaktır. Ancak, KRY' nin her şirkette öncelikli hedefleri farklı olabilmektedir.

KRY' nin hedefleri şunlar olabilir;

- Olası beklenmeyen durumların belirlenmesi için erken uyarı,
- Beklenmeyen durumların engellenmesi için alınan önlemlere danışmanlık,
- Alınan önlemlerin etkin olmasına güvence,
- Tüm faaliyetlerdeki risklerin bir arada görülmesi için raporlama,
- Strateji belirleme, iş geliştirme, kaynak tahsisi, başarı takibi faaliyetlerine destek, olarak sıralanabilir.

KRY' nin kurumsal değeri oluşturma, koruma ve artırma amacı vardır. Dolayısıyla KRY değer üzerinde etki etmektedir.

### 3.4.3. Örgütsel Yönü

Bir kurumun örgütsel yapısı planlama, uygulama, kontrol ve izleme faaliyetleri için çerçeve oluşturur. Uygun bir örgüt yapısı yetki ve sorumluluk gibi önemli alanları tanımlamayı ve uygun raporlamanın yerleştirilmesini içerir. Etkin bir risk yönetiminde her bir çalışanın rolü olmakla birlikte, risklerin tanımlanması, yönetimi ve kurumsal risk yönetiminin sistematik, tutarlı ve koordineli bir şekilde yürütülmesinde asıl sorumluluk yönetime aittir. Yönetim kurulunun temel yükümlülüklerinden biri, risk yönetimi süreçlerinin etkili biçimde işlediği ve temel önemli risklerin yönetilerek makul

---

<sup>248</sup> COSO, a.g.e., s.1.

seviyelerde tutulduğu konusunda güvence elde etmektir. Ayrıca risk iştahını belirleme ve üst yönetimin başarısını izleme yönetim kurulunun en temel görevlerindedir<sup>249</sup>.

KRY her birinin önemli sorumlulukları bulunan farklı kişiler tarafından yönlendirilir. Yönetim kurulu (direkt olarak ya da komiteleri aracılığıyla), yönetim, iç denetçiler ve diğer çalışanlar risk yönetimine önemli katkılarda bulunurlar. Dış denetçiler ya da düzenleyici kurumlar gibi diğer şahıslar, kimi zaman risk değerlendirmeleri ve iç kontrollerden sorumlu tutulurlar. Bir kurumun KRY sürecinin parçası olan kurumlar ile kurumun parçası olmasa da hareketleri süreci etkileyen ya da kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan dış kurumların KRY'ye ilişkin sorumlulukları arasında fark vardır. Bir kurumun hedeflerine ulaşmasına doğrudan ya da dolaylı olarak yardımcı olmak, işletme dışındaki kurumların KRY'nin bir parçasından ya da tümünden sorumlu olduğu anlamına gelmez. Kurum çalışanları, yönetim kurulu, yönetim, risk yöneticileri, mali yöneticiler, iç denetçiler ve aslında kurumdaki her bir çalışan etkin bir KRY'ye katkıda bulunurlar. Yönetim kurulu yönetimin, izleme, rehberlik ve yönlendirme sağlayan genel kurula karşı sorumlulukları vardır<sup>250</sup>. “Kurumsal yönetimi dikkate almayan bütün işletmelere Enron skandalı örnek olmalıdır. Bu dev şirketin çöküşü ‘kurumsal yönetim’in önemini arttırmıştır. Arthur Andersen, Enron’u denetliyordu. İki yıl öncesine kadar Enron kurumsal yönetim konusunda örnek gösterilen işletmeler arasındaydı. Enron’da kağıt üzerinde her şey yolunda görülüyordu. Yönetim kurulunda bağımsız üyeler çoğunlukta idi. Ancak, kendi iç denetimlerini iyi yürütemedikleri ortaya çıktı. Zincirin bir halkasındaki çatlak bütün şirketi batırdı<sup>251</sup>. Bu olaydan da anlaşıldığı üzere bir işletme dışarıdan ne kadar denetlenirse denetlensin kendi iç kontrolünü ve iç denetim sistemini sağlayamadığı sürece yok olmaya mahkumdur. 2002 yılında A.B.D.’de Enron Skandalının yarattığı piyasadaki güvensizliği ortadan kaldırıp gereken önlemleri almak amacıyla Sarbanes – Oxley Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunda üst düzey yöneticilere ve özellikle mali birim yöneticilerine mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı, doğru, güvenilir ve anlaşılır olup olmadığı sorularak bu gibi sorumluluklar bu yöneticilere verilmiştir. SPK (SPK Tebliğ, Seri X No:22’)’da belirtildiği üzere

<sup>249</sup> Mehmet Ali Madendere, **Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü**, (Çeviri/Derleme), Ekim, 2005, s.1.

<sup>250</sup> PriceWaterhouseCoopers, **Türkiye Danışmanlık Hizmetleri, Her Yönüyle Kurumsal Risk Yönetimi**, PriceWaterHouseCoopers Yayınları, Infomag Yayıncılık, 2006, s.36.

<sup>251</sup> <http://www.capital.com.tr/iyi-yonetim-savascilari-haberler/15539.aspx> (Erişim tarihi: 01.04.2011)

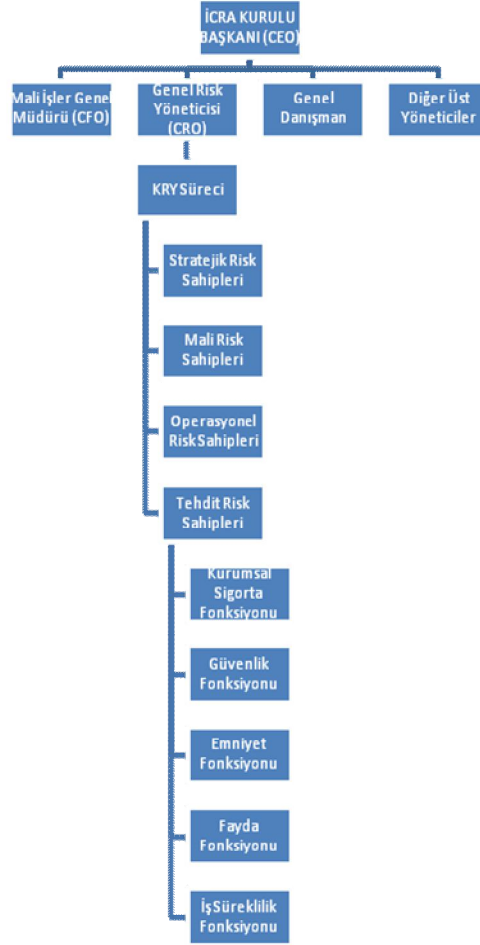
kurumsal yönetimde bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki koordinasyonun büyük önemi bulunmaktadır. Bu koordinasyonu sağlayan iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin etkin olarak kurulabilmesi için kurum kültürünün, kurumsal yönetim ilkeleri ışığında benimsenmiş olması gerekmektedir. Kurum kültürü düzenli şekilde tekrarlanan kalıpları içermektedir. Aynı zamanda somut-soyut değerler bütünü olup grup üyeleri arasında paylaşılan değerlerdir. Şirketlerde kurumsal kimliği biçimlendirme aracı olarak kullanılır<sup>252</sup>.

Yönetim kurulu, doğruluk ve meslek ahlakı değerlerinden beklentilerine göre bir yönetim tarzı seçer ve gözetim faaliyetleri sayesinde beklentilerinin karşılanıp karşılanmadığına karar verir. Benzer bir şekilde kurul, bazı önemli kararlarda yetki hakkına sahip olup, strateji belirlenmesi, üst düzey hedeflerin oluşturulması konularında rol oynar. Sonuç itibariyle, yönetim kurulu, üst düzey yöneticisi, genel risk yöneticisi, mali yöneticiler, iç denetçiler ve aslında kurum içindeki her birey etkili KRY' ye katkıda bulunur ve bu açıdan herkes sorumluluk sahibidir. İç denetçiler kontrol sistemlerinin etkililiğinin değerlendirilmesinde ve sürekli etkililiğe katkı sağlamada önemli bir rol oynarlar. Dış denetçiler, denetimleri sırasında idarenin iç kontrol sistemini değerlendirir ve bulgularına denetim raporlarında yer verirler. Aynı zamanda dış denetim ve iç denetim arasında uyum ve işbirliği bulunmalıdır.

Yapılanması nasıl olursa olsun, kurumlar etkili bir KRY' ye ve kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlayacak faaliyetleri yapmasına olanak sağlayacak bir şekilde örgütlenmelidir. En son ve yalın haliyle örgüt şeması aşağıdaki şekil gibi olabilir.

---

<sup>252</sup> Çoşkun Can Aktan, Hasan Tutar, **Kurumsal Kültür**, 1. Baskı, Ankara: SPK Yayınları, No:195, 2006, s.4-5.



**Şekil 4. Modern risk yönetimi modelinde örgüt yapısı**

**Kaynak :** RIMS, Risk and Insurance Management Society Inc. <http://www.rims.org>

Sonuç itibariyle, yönetim kurulu, İcra kurulu başkanı, genel risk yöneticisi, mali yöneticiler, genel danışman, iç denetçiler ve aslında kurum içindeki her birey etkili KRY'ye katkıda bulunur ve bu açıdan herkes sorumluluk sahibidir. CEO, Yönetim kurulu, denetçiler arasında da uyum ve iş birliğinin bulunması kurumsal yönetim ve denetim açısından önemli bir gerekliliktir. Bu uyum ve işbirliği (yönetişim) ne kadar güçlü olursa işletmedeki iç denetim ve kontrol sistemi de o kadar güçlü olur. İç kontrol sistemi güçlü olduğunda da stratejik, mali, faaliyetlerle ilgili tehdit riskleri en aza inecektir.

OECD'nin çalışmasında "bir şirket yönetiminde yer alan yönetim kurulu, hissedarlar ve diğer paydaşlar (müşteriler, çalışanlar, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar gibi) arasındaki ilişkiler dizini" olarak açıklanmaktadır. Mali tablolar gibi

konularda kamuoyuna nitelikli ve güvenilir bilginin zamanında kolayca erişiminin sağlanması yönetim ilkeleri açısından hayati önem arz etmektedir. Çünkü finansal tablolar şirketler ile finansal piyasalar arasında bir köprü görevi görmektedir. Şeffaf, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi, paydaşların doğru zamanda doğru karar vermelerine yardımcı olmaktadır. Bu tür bilgi de ancak, kabul edilmiş uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması ve bu standartlara uyumun sağlanması ile mümkündür.

## 4. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA İÇ KONTROLÜN YERİ VE ÖNEMİ

Yeni Türk Ticaret Kanunu teknolojik gelişmeler ve internet alanındaki yenilikler, uluslararası piyasaların bir parçası olma ve ticaret hayatını etkileyen yeni kanunların olması gereği hazırlanmıştır. Küreselleşen dünya ticaret piyasalarında Türk mallarının ve hizmetlerinin rekabet edebilmelerini sağlamak amacıyla ticaret hayatının yeniden düzenlenmesi ülkemizde ticareti ileri taşımayı hedeflemiştir. Dünya piyasalarında söz sahibi olma yolunda atılan önemli bir adım olarak literatüre geçmiştir.

### 4.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hazırlık Süreci

01.01.1957 tarihinde yürürlüğe girerek ticaret hayatını düzenleyen Türk Ticaret Kanunu, döneminde yeterli ve uygulanabilir olması tartışmasız kabul edilmektedir. Zaman içerisinde küreselleşmenin yaşanması, yabancı yatırımcıların Türkiye’de yatırım yapmaya teşvikler sonucu ülkemize gelmesi, teknolojik gelişmelerin hızlı oluşması kanunun günümüze uyarlanması ihtiyacını doğurmuştur<sup>253</sup>.

Bu ihtiyaç gereği Adalet Bakanlığı sorumluluğunda 1999 yılının Aralık ayında, Prof. Dr. Ünal Tekinalp ’in başkanlığında Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nı hazırlamakla görevlendirilen bir komisyon kurulmuştur<sup>254</sup>.

Bu komisyonda Adalet Bakanlığı temsilcileri; Yargıtay üyeleri, bir çok üniversite öğretim üyeleri, Türkiye Barolar Birliği, Türkiye Noterler Birliği, Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Ulaştırma Bakanlığı, Hazine

---

<sup>253</sup> Evren Dilek Şengür, Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Anonim Şirketlerde Sermaye ile ilgili Getirilen Yenilikler, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:103, 2011, s.97.

<sup>254</sup> Nuran Cömert, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”, **İç Denetim Dergisi**, Kış 2008, Sayı:21.

Müsteşarlığı ve Türkiye Odalar Birliği temsilcileri yer almış ve çalışmalara katılmışlardır<sup>255</sup>.

Çalışmada tasarı, üst (esas) komisyon ve altı alt komisyona ayrılarak işbölümü ile yapılmıştır. Alt Komisyonlar, kendi tasarılarını hazırlayarak üst komisyona iletmışlerdir. Komisyon çalışmasını altı kitap halinde toplam 1535 maddede hazırlayarak tamamlamışlardır.

Büyük oranda İsviçre ve Alman Bilanço Hukuku'ndan esinlenerek hazırlanmıştır. Kanun hazırlanmasında esinlenen Alman Bilanço Modernizasyonu Kanunu'nda(BİLMOG) 26.03.2009 tarihinde revizyon yapılmış ve Alman Parlamentosu'nda kabul edilmiştir. Kabul edilen bu değişiklikler 31.12.2009 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Bu konuda isteyen işletmelerin 31 Aralık 2008 tarihinden itibaren de uygulamaya geçebileceğine izin verilmiştir<sup>256</sup>. Bu açıklamalardan da anlaşıldığı üzere hazırlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu güncel gelişmeleri dikkate alarak hazırlanmıştır.

Bu kanun özellikle herhangi bir kesimin menfaatlerini gözetmeksizin, kurumsal yönetim kapsamında şeffaflığın ve açıklığın bir gereği olarak uluslararası mali raporlama standartlarını ve uluslararası denetim standartlarını ele almıştır<sup>257</sup>.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 13.01.2011 tarihinde TBMM tarafından kabul edilerek, 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır. İlgili kanun maddeleri bazı istisnai düzenlemeler dışında 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

#### **4.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Hazırlama Nedenleri**

Küreselleşen iş hayatında yaşanan değişimler sonucunda, 1957 yılından 2011 yılına kadar yürürlükte olan Türk Ticaret Kanununda değişiklik yapılması gerekmiştir.

---

<sup>255</sup> Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, <http://www.tbmm.gov.tr> (Erişim tarihi:14 Mart 2011).

<sup>256</sup> Ernst&Young, **German Accounting Law Modernization Act(BİLMOG)**, April 2009, Berlin,s.6.

<sup>257</sup> Evren Dile Şengür, Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Anonim Şirketlerde Sermaye ile ilgili Getirilen Yenilikler, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:103, 2011, s.97-98.



Bu kanunun revize edilmesindeki en önemli sebep Türk Ticaret Kanunu'nun Avrupa Birliği (AB) ile uyumu ve dünya ticaretindeki rekabet gücünü arttırmaktır<sup>258</sup>.

Dünyadaki değişimlerin yaşanmasının yanında, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin Avrupa Birliğine girmek için çaba sarf ettiği süreçte aday ülke olması, 3 Ekim 2005 tarihinde tam üyelik için müzakerelere başlamış olması, tüm mevzuatın Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumlu hâle getirilmesini ülkemiz bakımından zorunlu kılmıştır<sup>259</sup>.

Bu sebeplerin dışında kanunun amacı tüketicinin korunması, demokrasinin gelişmesi, çevre ve deniz kirliliklerin azalması, şirketlerin devamlılığının kurumsal yönetim ile sağlanarak sermaye piyasalarında mali yapısı güçlü şirketlerin uluslararası piyasalarda rekabet avantajı sağlamasına yardımcı olmak, teknolojik gelişmelere ayak uydurmak ve diğer kanunlara uyumu sağlamaktır.

#### 4.2.1. Teknolojik Gelişmeler

Dünyadaki teknolojik gelişmelerin hız kazanması tüm alanları etkilediği gibi ticaret hukuku alanını da etkilemiştir. Bu etkileşim internetin günlük hayatın içerisine girip, ayrılmaz bir parçası olması ile birlikte “internet hukuku” olarak yeni bir hukuk dalından söz edilmeye başlanmıştır<sup>260</sup>.

Sözleşmelerin tesisinden başlayarak, kayıtların dijital ortamda oluşturulması ve tutulması, şirket toplantılarına çağrıların e-posta yolu ile yapılması, toplantıya katılmanın, görüş bildirmenin, oy kullanmanın sanal yollarla yapılabilmesi ve kararların imza altına alınması elektronik imza ile gerçekleşebilmesi kanun koyucu idareyi mevcut kanunları revize etmeye zorlamaktadır.

Almanya, Fransa ve İskandinav ülkeleri başta olmak üzere bir çok ülke e-postayı, e-ticareti ticaret hayatının bir parçası olarak kullanır hale gelmişlerdir. 6102

---

<sup>258</sup> Şengür, a.g.e., s.97

<sup>259</sup> Ali Çelebi ve Fırat Coşkun Güçlü, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K.”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:310, Haziran 2007, s.144.

<sup>260</sup> Aslı Özkan, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Sermaye Piyasası Etkileşimi”, **Sermaye Piyasasında Gündem**, Şubat 2009, S:78, s.7.

Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda sözü edilen gelişmelere ilgili maddelerinde yer vermiştir.

#### **4.2.2. Uluslararası Piyasaların Bir Parçası Olmak**

Küreselleşen dünyada ticaretin sınırların kalkması ve internetin yaşamın her alanına girmesiyle rekabet kıyasıya bir mücadele haline gelmiştir. Bu mücadelede artık her mal veya hizmetin fiyatı dünyanın her yerinden izlenebilir hale gelmiştir. Bu da ülkelerin rekabet edebilirliği yüksek, maliyetleri düşük ve hemen ihtiyaca cevap verecek mal ya da hizmet sevkiyatın gerçekleştirilmesini sağlamakla olmaktadır. Bürokrasinin az olduğu ve uluslararası piyasalarda şeffaf ve güvenilir makul güvence veren mali tabloların yatırımcıyı tatmin etmesi gerekliliği doğurmuştur.

Türkiye, dünya piyasasının bir parçası olmak ve rekabet gücü yüksek bir ticaret ülkesi olabilmesi için, işletmelerimizin başta Uluslararası Mali Raporlama Standartlarına (UFRS) göre düzenlenmiş ve Uluslararası Denetim Standartları(UDS) kapsamında denetlenmiş mali tablolarını ortaya koymakla mükelleftir. Bu mali tabloların uluslararası piyasalarda geçerlilik kazanması bu itibar ile olabilir. Bu sayede hesap verilebilir, şeffaf ve makul güvence veren mali tablolar yabancı yatırımcının dünya ülkeleri ile karşılaştırılabilir ölçeğe sahip karar vermesini hızlandırmaktadır. Türk Ticaret Kanunu bu amaçların gerçekleşmesine cevap veren bir yapıda hazırlanmış ve kanunlaşmıştır.

#### **4.2.3. Avrupa Birliği' ne Tam Üyeliğine Aday Olma, Müzakerelere Başlanması Kararı ve “Müzakere Eden Ülke “ Konumu**

Türkiye, Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET)'nun, Avrupa Topluluğu (AT)'nun ortak üyesidir; 14.04.1987 yılında üyelik için başvurmuş olup, 11.12.1995 tarihinde Gümrük Birliğine geçilmesine karar verilmiştir. 10-11.12.1999 tarihinde Helsinki'de yapılan toplantıda ülkemiz tam üye adayı olarak kabul edilmiştir. 2001 yılında Türkiye Avrupa Birliği ile birliğe katılma sürecine hazırlanmasına hizmet edecek anlaşmayı imzalamıştır.

Ortak üyelik ile başlayan mücadele, Gümrük Birliği ile devam ederken kanunlarda yaptığı değişiklikler ile ulusal hukuku AT düzenlemeleri ile uyumlu hale getirmeye çalışmaktadır. Türkiye'nin AB üye adayı olması ile AB müktesebatının hukukumuzda aktarılması zorunlu hale gelmiştir<sup>261</sup>.

#### **4.2.4. Ticaret Kanunu'nu Etkileyen Yeni Kanunlar**

2004 yılında yürürlüğe giren 28.01.2004 tarihli ve 5083 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Para Birimi Hakkında Kanun gereğince Türk Lirasından altı sıfır atılarak, Yeni Türk Lirası 01.01.2005 tarihinden itibaren dolaşıma girmiştir. Bu önemli değişiklik diğer kanunlarda da Türk Ticaret Kanunu'nda da dikkate alınmıştır. Çünkü Yeni Türk Lirası ile sermaye şirketlerinin asgari sermayelerini, anonim şirketlerde payların itibari değerlerini gibi konuların yeniden düzenlenmesi gereklilik olmuştur. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu(TMK)'nun ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu(TCK)'nun tasarısı etkileyerek kanunda yapılması gereken revizyonu tetiklediği izlenmektedir.

#### **4.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Hedefleri**

Yeni hazırlanan Türk Ticaret Kanunu'nun zorunlu beş hedefi aşağıdaki gibidir<sup>262</sup>.

**Birinci Zorunlu Hedef:** “Türk işletmelerinin uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, sermaye ve mali piyasalarının, sürdürülebilir rekabet gücüne haiz güvenilir aktörleri olmalıdır...” bu amaç açısından, sermaye şirketlerinden anonim şirketlerde kökten değişikliklere gidilerek, mali raporlama esas alınmaktadır. Kanunu'nun 88. maddesi ile de bu yönde gerçek ve tüzel kişilerin ticari defterlerine, küçük ve orta büyüklükteki işletmelere (KOBİ), ticaret şirketlerinin mali tablolarıyla konsolide hesaplara, hatta gerektiğinde, KOBİ ve küçük esnafa Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanan uluslararası mali raporlama standartları (UFRS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanacağı karar ile imza altına

<sup>261</sup> Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf>, (Erişim Tarihi:28.04.2011).

<sup>262</sup> Yahya Arıkan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Seçimlerden Sonra ya Bırakılmamalıdır”, **Mali Çözüm Dergisi**, İstanbul SMMMO Yayın Organı, Kasım-Aralık,2006, Sayı:78, s.12.

alınmıştır. Bu durum doğrultusunda sermaye şirketleri olan anonim ve limited şirketlerde denetim organı olarak görev yapan denetçilerde eğitim şartı aranmakta olduğundan yerlerini bağımsız ve uzman denetçilere bırakmaktadırlar. Bu denetçiler 3568 sayılı kanun gereği ruhsat almış meslek mensuplarından oluşmuş olması mesleğe ve meslek mensubuna katma değer katmaktadır.

**İkinci Zorunlu Hedef:** Kanunun modern bir yapıya bürünmesidir.

**Üçüncü Zorunlu Hedef:** Türkiye'nin ticaret hayatında güncel ve uzun vadede gereksinimlerine cevap verecek hükümler içermesidir.

**Dördüncü Zorunlu Hedef:** Avrupa Birliği müktesebatı ile uyum içerisinde olmasındır.

**Beşinci Zorunlu Hedef:** Hesap verilebilir, adil, şeffaf ve sorumluluk ilkelerine sadık kurumsal yönetim anlayışına yer verilmesidir.

Türkiye Cumhuriyeti'nin dünya ülkeleri arasında ticaret arenasında rekabet edebilir ve lider olma yolunda katkı sağlayacak olması kanunun hedefleri arasında yer almaktadır.

#### **4.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Sermaye Piyasasına İlişkin Düzenlemeler**

Türk Ticaret Kanunu'nda halka açık ve sermaye piyasası kanununa tabi olan anonim şirketleri de etkileyen yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu kısımda ilgili düzenlemeler incelenecektir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hazırlanırken özellikle sermaye piyasası mevzuatının halka açık anonim şirketlere yönelik düzenlemelerine de paralellik sağlanmaya çalışılmıştır. Kayıtlı sermaye, birikimli oy, bağımsız denetim, UFRS, UMS, denetim ve kurumsal yönetime ilişkin düzenlemeler bu etkileşimin göstergesidir.

Kanunun 418.ve 421.maddeleri arasında anonim şirketlerde genel kurul toplantı ve karar nisapları düzenlenmiştir. 418. madde de esas sözleşmede aksine hüküm bulunmadıkça, sermayenin en az dörtte birini karşılayan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin varlığıyla toplanabileceği kararların toplantıda hazır bulunan hissedarların çoğunluğuyla verileceği düzenlenmiştir. Bu madde ile ilgili yapılan düzenlemede nisabın “toplantı süresince korunmasının şart” olmasını yenilik olarak maddeye eklemiştir.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun Seri: X No: 22 nolu tebliğinde denetim standartlarının içerisinde ki iç kontrol yapısının etkinliğinin sağlanması konusu tüm sermaye şirketleri için değişmektedir. Yasa da iç kontrol yapısının önemi ön plana çıkmaktadır. Kurumsal yönetim ilkeleri ışığında gerekli olan bu değişim kaçınılmazdır. Kurumsal yönetim felsefesi hesap verilebilirlik, şeffaf, adil ve kurumsal ve toplumsal sorumluluk ilkelerine bağlı yapılar oluşturulabilmektedir.

#### **4.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Türkiye Muhasebe Standartlarına Etkisi**

Dünyada önlenemeyen mali krizler ile birlikte 2000 yılında yaşanan muhasebe skandalları uluslararası alanda muhasebe verilerinin güvenilir ve anlaşılabilirliğini tartışmaya başlamıştır. Bu duruma paralel olan küreselleşen dünyada yabancı sermayenin serbest dolaşımı ile birlikte ekonomiler arasındaki ilişkinin artması muhasebe alanında uluslararası uyumlaştırma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulmasını ve bu görevi üslenecek kuruluş ihtiyacını gündeme taşımıştır.

Türkiye, muhasebe standartları oluşum sürecine 1989 yılında 3568 sayılı Kanun ile kurulan meslek örgütü Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB)'nin önemli katkıları olmuştur. Meslek örgütü TÜRMOB bünyesinde 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu on dokuz adet muhasebe standardı geliştirmiştir. Geliştirilen bu standartlar 2002 yılında faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nda (TMSK) taslak metin olarak kabul edilmiştir.

Yine bu konuya Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu önem ve destek vermektedir. Bankacılık sektöründe UFRS ile uyumlu muhasebe standartları BDDK tarafından 22.06.2002 tarih ve 24793 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” çerçevesinde yapılmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu ise 2003 yılında Seri: XI, No:25, “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” yayınlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu’nun denetimi ve gözetimindeki şirketlerin UMS ve UFRS’ ye uygun mali tablolar hazırlaması zorunludur. Borsaya kota olmayan şirketlerde uygulanması ihtiyaridir<sup>263</sup>.

Dünyada olduğu gibi tüm bu düzenlemelerin amacı denetlenmiş mali tablolara bakarak yatırım yapan yerli ve yabancı yatırımcılara güvenilir mali rapor verilerinin aktarılmasıdır. Bu güvenilir bilgi aktarımının gerçekleşmesini sağlamak ancak kurumsal yönetim anlayışının işletmelerce benimsenmesinden geçmektedir. Bu denetlenmiş finansal tablolar yatırımcıya sunulurken hesap verilebilir, adil, şeffaf ve kamuyu aydınlatma sorumluluğunda yapılmaktadır. Mali tabloların denetimi bağımsız denetçi tarafından denetlenmektedir. Bu denetime işletmelerde yardımcı olan denetim komitesi gözetiminde iç denetim birimidir. İç denetim birimi periyodik olarak iç kontrol sisteminin test edilmesinden sorumludur.

İç denetim yapılırken dünya ile uyumlu muhasebe standartlarının benimsenerek tüm işletme faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarına aktarılmasının kontrolü iç kontrol sisteminin etkin ve verimliliğine bağlıdır. Etkin ve verimli işleyen iç kontrol sisteminde hataları minimize ederek bir raporlama yapma imkânı doğar. Ülkemizin muhasebe ve finansal raporlamasının önemi işte bu nokta da ortaya çıkmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, borsaya kayıtlı olsun ya da olmasın ülkedeki tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlamalarını TMSK tarafından yayınlanan uluslararası standartlara uyumlu TMS ve TFRS’ ye uyma zorunluluğu getirmiştir. 6102 sayılı Türk

---

<sup>263</sup> Şaban Uzay, [http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY\\_6\\_7\\_2007.pdf](http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_6_7_2007.pdf), (Erişim: 14.04.2011).

Ticaret Kanunu'nun geçici birinci maddesi gereği küçük ve orta ölçekli işletmeler UFRS' den muaf tutularak KOBİ / UFRS' ye tabi tutulmaktadır<sup>264</sup>.

#### **4.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim ve İç Kontrol Sistemi İle İlgili Düzenlemeler**

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na hâkim olan düşünce; kurumsal yönetimin halen borsada kayıtlı şirketler için öngörülen kurallar bütünü olmasına rağmen, esasında tüm işletmelere uygulanması gereken yatırımcıya güven verme, sürdürülebilir gelişen veri tabanı olduğudur. Bu sebeple 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, tüm sermaye şirketlerine uygulanan iç yönetime, iç ve bağımsız denetime ilişkin somut hükümler getirmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun amacı, son yıllarda dünyada yaygınlık kazanan ancak ülkelerin ekonomik, mali, siyasal ve kültürel yapılarının farklılığı dolayısıyla çeşitlilik ve karmaşa gösteren bu açılımı, Türk hukukuna sade ve karmaşa yaratmayacak şekilde yansıtmaktır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda kurumsal yönetim ile ilgili düzenlemeler 1529. maddede yer almıştır. "Halka açık anonim şirketlerde kurumsal yönetim ilkeleri, yönetim kurulunun buna ilişkin açıklamasının esasları ve şirketlerin bu yönden derecelendirme kural ve sonuçları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun uygun görüşü alınmak şartıyla diğer kamu kurum ve kuruluşları, sadece kendi alanları için geçerli olabilecek kurumsal yönetim ilkeleriyle ilgili, ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler yapabilirler"<sup>265</sup> denilmektedir.

Bu maddenin içeriğinde yapılan açıklamalardan kurumsal yönetim ilkeleriyle ilgili olarak yapılan düzenlemelerin Sermaye Piyasası Kurulu'na bırakıldığı açıkça görülmektedir. Kurumsal yönetim ilkelerinin hesap verilebilir, adil, şeffaf ve kamuyu aydınlatması beklentilerinin içersinde sürekli kontrol ortamı oluşturulup, iç kontrol sistemleriyle denetlenerek doğru, anlaşılır, güvenilir bilginin tüm menfaat sahiplerine aktarılması amaçlanmaktadır.

<sup>264</sup>İSMMMO, **Türk Ticaret Kanunu Türk Ticaret Kanunu**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2011, s.1126.

<sup>265</sup> İSMMMO, **Yeni Ticaret Kanunu**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2011, s.643

Yönetimin devri başlıklı 367. maddede işletmelerin iç kontrol sistemlerinin bir ölçüde biçimsel tarifini veren bir düzenleme yapılmıştır.

“Yönetim Kurulu; esas sözleşmeye konulacak bir hükümlerle, düzenleyeceği bir iç yönetmeliğe göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu yönetmelik şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu yönetmelik hakkında, yazılı olarak bilgilendirir. Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir.”<sup>266</sup>

Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere ilgili kanunun anonim şirketlerde işletme yönetiminin yetki ve sorumluluk ilişkisinin biçimsel bir şekilde düzenlenmesini ve sorumlu pozisyonlarda bulunan kişilerin görev tanımlarının yapılmasını öngörmüştür.

Kanunun 375. maddesinde “ Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında; Şirket üst düzey yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi, şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi, muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli düzenin kurulması, müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları, yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönetmeliklere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi, pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi, borca batıklık durumunda mahkemeye bildirimde bulunulması” hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıdaki maddenin ruhundan anlaşılan kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması aşamasında iç kontrol sistemine göre yetki, görev ve sorumlulukların

---

<sup>266</sup> Remzi Özmen, **Karşılaştırılmalı Türk Ticaret Kanunu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.320.



düzenlenmesi ile işlerliğinin kazandırılması yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileridir. Bugün işletmeler için etkin bir iç kontrol yapısı, yönetime yardımcı olan bir fonksiyondur ve evrensel ifadesiyle iç kontrol işletme faaliyetlerinin verimliliği ve etkililiği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluğunu sağlamak amacıyla işletme içinde oluşturulan ve işletmenin tüm çalışanları tarafından etkilenen bir süreçtir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 378. maddesinde riskin erken tespiti ve yönetime ilişkin düzenleme ile ilgili şu hükümler yer almaktadır.

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

Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.”<sup>267</sup>

Kanun 378. maddesinden anlaşılmaktadır ki işletmenin yetkili organı yönetim kurulu işletmenin tüm prosedürlerini belirleyip, bölümleri tanımlayıp personelin görev ve yetki tanımlamalarını yaparak düzenli bir iç kontrol sisteminin raporlaması ile şirketin içinde bulunduğu durumu analiz etmesi gerekmektedir. Yönetim kurulu şirketin içinde bulunduğu durumun analizini uzman bir komite kurup, raporlamaların periyodik olarak yapılmasını sağlamalıdır. Bu komite denetim komitesi olarak adlandırılıp,

*“yönetim kurulu adına iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve iç kontrollerin işleyişi ile yeterliliğini gözetmekle sorumlu bulunduğu için yönetim kurulu için güvence sağlayan bir işleve sahiptir. Pay ve menfaat sahipleri açısından sonuçları önem taşıyan işlevlerden ötürü*

---

<sup>267</sup> a.g.e., s.322.

*denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı, mali bilgi ve uzmanlığı, nitelikleri çalışma etkinliği açısından önemlidir.* <sup>268</sup>

İşletmenin aktiflerini arttırmayı ve sürekliliğini güvence altına almayı amaçlayan, kanunla getirilen bu yenilik kurumsal yönetim ilkelerinden biri olup kanunun bu anlamda en dikkat çekici düzenlemelerinden bir tanesidir.

Kanunun 210. maddesinde de yer aldığı üzere, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı denetimi hariç olmak üzere, anonim şirketlerdeki denetimi ayrıntılı bir şekilde düzenlenmemiştir. Ayrıntısı düzenlenmemesine rağmen 3 ayrı denetçi görevlendirilmektedir. Bunlardan biri işlem denetçisi tarafından yapılan denetimdir, diğeri denetçi tarafından yapılan denetimdir, sonuncusu ise kanunun 438. ve 460. maddelerinde düzenlenmiş olan özel denetçidir. İşlem denetçisi ve denetçi genel kurul tarafından, özel denetçi ise anlaşmazlık yada özel bir durum oluşması esnasında mahkeme tarafından atanır. Denetçi olarak adlandırılan şirket denetçisi genel kurul tarafından kanunun 397 ve devamı maddelerine göre genel kurulca görevlendirilmiş denetçiyi ifade etmektedir<sup>269</sup>.

Yeni Türk Ticaret Kanununda denetim ve denetçi konusuna genişçe bir bölüm ayrılmış ve gerekli görülen tanımlamalar ve açıklamalar yapılmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bütün anonim şirketleri içine alan denetim sistemi getirilerek, yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu'ndaki iç denetim ile görevli murakıplık tamamen kaldırılmıştır. Yerine organ niteliği olan "bağımsız denetim kurumu" getirilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda denetçi; Finansal tablolara ve yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetim raporu ile riskin önceden tespit edilmesine ilişkin rapor tanzim edip, görüş bildirmekle yükümlüdür<sup>270</sup>. 6102 sayılı TTK' da yer alan denetleme kavramı ise yalın bir ifade ile aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

---

<sup>268</sup> [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/yay%C4%B1nlar/Turkey-tr\\_ky\\_DenetimKomitesi2-KomiteUyelerininBagimsizligiveNitelikleri.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/yay%C4%B1nlar/Turkey-tr_ky_DenetimKomitesi2-KomiteUyelerininBagimsizligiveNitelikleri.pdf), (Erişim tarihi : 25.04.2011)

<sup>269</sup> Ender Dedeoğaç, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Anonim Şirketlerde Denetim" (Erişim <http://www.insiyatif.net/document/69.asp> (Erişim tarihi : 19.01.2011)

<sup>270</sup> Ahsen Altınkaynak, "Türk Ticaret Kanunu Ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Anonim Şirketlerde Denetim", (Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kayseri, 2009, s.II.

Denetçilerin yapacağı denetim kanunun 397. maddesinde düzenlenmiştir. Kanunun 397. Maddesinin 1. Fıkrasına göre; Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları esas alınarak anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yıllık raporlarının genel kurul tarafından seçilmiş denetçi tarafından denetleneceği, denetimin kapsamı içinde yıllık faaliyet raporlarında yer alan mali bilgilerin mali tablolar ile uyumluluğu denetçi tarafından tespit edilecektir.

Kanunun bu fıkrasından anlaşıldığı üzere anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun denetlenmeleri zorunluluktur. Tüm şirketler denetime tabidir.

Maddenin 2. fıkrasına göre denetçinin onayından geçmeyen mali tablo ve raporlar düzenlenmemiş sayılmaktadır. Bu hüküm yıllık raporlar için geçerlidir.

Maddenin 3. fıkrasında denetleme zamanı ve sunulma tarihi belirtilmektedir. Kanunun 398.ci maddesi denetlemenin konu ve kapsamını düzenlemiştir. Bu madde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Şirketin veya topluluğun mali tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin bu Bölüm hükümleri anlamında 378'inci madde uyarınca verilen raporların ve 397'nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin mali tablolara, ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme geçici 2'nci ve 3'ncü maddelerde öngörülen kurul ve kurumun belirlendiği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlığı ve mali durumunun 515'nci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

Denetim;

- Şirketin mali tablolarının ve 397'nci maddenin birinci fıkrası ve 402'nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,
- Topluluğun konsolide mali tablolarının ve 397'nci maddenin birinci fıkrası ve 402'nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır.

Topluluğun mali tablolarının denetiminden sorumlu olan bağımsız denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin mali tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları birinci fıkra anlamında inceler; konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın bu Bölüm hükümlerine uygun olarak denetlenmiş olsun. Bu istisna, merkezi yurtdışında bulunan bir şirketin bu kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tâbi tutulmuş olması halinde de geçerlidir. Denetçi, yönetim kurulunun şirketin tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378'nci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları geçici 2'nci ve 3'ncü maddelerde öngörülen kurul ve kurum tarafından belirlenir.”<sup>271</sup>

Maddenin amacı genel kurula ve tüm menfaat sahiplerine doğru ve güvenilir bilgiyi içeren denetleme raporunu eksiksiz aktararak doğru değerlendirme imkanı tanımaktır.

Birinci fıkranın son cümlesinde bulunan “dürüstçe” sözcüğü Türk Ticaret Kanunu’ nun 515. maddesinde öngörülen dürüst resim ilkesine gönderme yapılmaktadır. Dürüst resim ilkesi finansal tablolardaki bilgilerin ve faaliyet sonuçlarının tam, anlaşılır karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde şeffaf ve güvenilir, dürüst aynen aslına sadık yansıtan şekilde

---

<sup>271</sup> a.g.e., s.338.

düzenlenmiştir. 378. madde uyarınca şirketi, finansal tabloların, gerçek resmi, dürüstçe göstermemesi dolayısıyla tehdit eden veya edebilecek nitelik taşıyan tehlikeleri zamanında teftiş eden, etkin bir iç kontrol yapısının kurulup kurulmadığını, bu yapıyı işletip işletmediğini ve kendisine sunulan sonuçları değerlendirip, önlem alıp alınmadığını denetler ve denetçi raporuna kaydeder.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 399. maddesi aşağıdaki gibidir:

“Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile web sitesinde ilan eder. Denetçiden denetleme görevi, sadece dördüncü fıkra da öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir. Konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.

Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi; Yönetim kurulunun; sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin kişiliğine ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde, başka bir denetçi atayabilir.

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır. Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkra da gösterilen mahkemece atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya

sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanunî sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hallerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir.

Denetçinin mahkeme tarafından atanması durumunda, emsal dikkate alınarak, ücreti ile olası giderler için mahkeme veznesine yatırılması gereken ön ödeme mahkemece belirlenir. Bunlara üç iş günü içinde itiraz edilebilir. Mahkeme kararı kesindir. Denetçi, denetleme sözleşmesini sadece haklı bir sebebin varlığında ve görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Taraflar arasındaki, görüş yazısına ilişkin fikir ayrılıkları, görüş yazısına ilişkin sınırlama veya kaçınma, haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshinin yazılı ve gerekçeli olması gerekir. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlü olup bu sonuçlar 402. maddeye uygun bir rapor halinde genel kurula verilir. Denetçi altıncı fıkra hükmüne göre fesih bildiriminde bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih bildirimini genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.”

Denetçinin nasıl seçileceği bu madde de düzenlenip, görevden alınması ve denetim sözleşmesinin feshine yönelik hükümler yer almaktadır. Kanuna göre denetçi şirket genel kurulunca, topluluk denetçisi ise ana şirketin genel kurulu tarafından seçilir. Yine denetçinin her faaliyet dönemi için seçileceği düzenlenmesine rağmen sonraki yıllarda en fazla üç yıl seçilebileceği şu an yürürlükteki 6762 sayılı Ticaret Kanunu’ndaki gibi düzenlemeye yer verilmemiştir. Buradan anlaşılmaktadır ki denetçinin her faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Burada görevini tam olarak yerine getirmemiş denetçinin tekrar seçilmesi konusunun açıklığa kavuşturulması tartışmalara son verecektir. İfadenin çelişki yarattığı görüş hâkimdir<sup>272</sup>. Ayrıca denetçinin Ticaret Sicil Gazetesi’nde yayınlanması kurumsal yönetim ilkelerinden kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi gereğidir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 400. maddesi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

---

<sup>272</sup> Erdoğan Moroğlu, **Türk Ticaret Kanunu İle Yürürlük ve Uygulama Kanunu Tasarıları**, 6.Baskı, İstanbul:Vedat Kitapçılık, 2009, s.199.

"Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir (YMM) veya serbest muhasebeci mali müşavir(SMMM) sıfatını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bağımsız denetleme kuruluşların kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenir. Aşağıdaki hallerden birinin varlığında yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmıysa,
- d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz; ancak, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa (h) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir.

Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketinin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.

Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

Bu madde hükümleri, 554'ncü maddede öngörülen işlem denetçilerine de uygulanır. Kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, işlem denetçisi genel kurul tarafından atanır ve görevden alınır<sup>273</sup>.

Kanun'daki düzenlemeye istinaden bir kimsenin denetçi olabilmesi için SMMM veya YMM ruhsatına sahip olma şartı mevcuttur. SMMM ve YMM olabilmenin şartları 3568 sayılı meslek kanunda belirtilmiştir. Kanunun 4.cü, 5.ci, ve 9.cu maddelerinde sıralanmıştır. Kanun' un 4.cü maddesinde denetçi olacak olanların genel şartları, 5.ci ve 9.cu maddelerinde de SMMM ve YMM olabilmenin özel şartları düzenlenmiştir.

3568 sayılı yasanın 4. maddesi ;

- T.C. vatandaşı olmak,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak
- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile

---

<sup>273</sup> ISMMMO, a.g.e., s.242-244.



istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymemiş bulunmak,

- Ceza ve disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmama,
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmama.

Kanun'un 5. Maddesine göre SMMM olabilmenin özel şartları ;

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullarda veya denkliği yüksek öğretim kurulunca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla birlikte bu fıkroda belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,
- Staj amacıyla SMMM veya YMM yanında lisans seviyesinde mezun olanlar 3 yıl, lisansüstü seviyesinde mezun olanlar 2 yıl çalışmış olmak,
- SMMM sınavını kazanmış olmak,
- SMMM ruhsatını almış olmak.

Denetçinin ve işlem denetçilerinin sorumluluğu Kanun'un 554. maddesinde yer almakta olup 3568 sayılı meslek kanununun 9. maddesinde de YMM olabilmenin ön koşulu sayılmıştır:

- En az 10 yıl SMMM yapmış olmak,
- YMM sınavını kazanmış olmak,
- YMM ruhsatını almış olmak<sup>274</sup>.

Yukarıda açıklamalardan görüldüğü üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda sadece SMMM ve YMM ruhsatına haiz kişilerin denetim yapabileceği hüküm altına alınarak, denetim kalitesini arttıracak bir düzenleme olduğundan kanımızca yerinde bir uygulamadır. Denetçi olabileceklerin yanında kimlerin denetçi olamayacakları da

---

<sup>274</sup> 3568 Sayılı Kanun. <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3989> (Erişim tarihi: 16.05.2011).

ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi ile denetimde denetim mesleği şartları kesin olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Denetçilerin denetim mesleğini icra ederken denetim yaptığı şirkete vergi denetimi dışında danışmanlık yada başkaca bir hizmet verememesi denetçinin bağımsızlığını şüphe düşürmemesine yönelik yararlı bir düzenlemedir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına bağlı kalınarak maddenin düzenlemesi, işletmelerdeki denetimin sağlıklı sonuçlar verebilmesi için iç kontrol sisteminin kurulup, sağlıklı işletilmesine ihtiyacı zorunluluk haline getirir bir hal oluşturacaktır. Çünkü denetimin sağlıklı verileri doğru, anlaşılır, güvenli bir şekilde kullanıcılara bu verileri zamanında sunabilmesi için yetki ve sorumlulukların işletmede düzenlenerek yazılı prosedür haline getirmiş ve denetlenerek iç kontrol sisteminin testleri düzenli yapılıyor olması ile yararlıdır.

Yine maddenin ikinci fıkrasında denetçinin denetimini yaptığı şirket için arka akaya en çok yedi yıl denetim raporu düzenleyebileceği düzenlenerek denetçi rotasyonunun sağlanmış olması, işletmelerde oluşabilecek samimi ilişkiler kurulması sonucu oluşabilecek bağımsızlığı zedeleyici durumu ortadan kaldırmış olmaktadır. Yine denetçinin denetim raporunu oluştururken oluşabilecek duygusal bağı ve işletme körlüğünü önleyeceğinden yerinde bir uygulama olacağı kanısındayız.

Son olarak kanun tasarı halinde iken geçici maddesine göre kamu tüzel kişiliği kazanmış Türkiye Denetim Standartları Kurulu kurulup faaliyete geçinceye kadar, Türkiye Denetim Standartları, TÜRMOB ile ilişkili bir kurul tarafından uluslararası denetim standartları MB'nın uygun görüşü ile yayınlanacak bir yönetmelik ile olacağı konusunda mutabık kalınmıştı<sup>275</sup>. Kanun'un yayınlanması ile bu durum geçici 2. maddede düzenlenmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 554. maddesinde denetçinin ve işlem denetçisinin sorumluluğu konusunu düzenlemiştir. Bu kanuna göre;

"Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide mali tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya

---

<sup>275</sup> Tamer Aksoy, **Basel II ve İç Kontrol, 2.Baskı**, Ankara: TÜRMOB Yayınları No:384,2010,s.381.

herhangi bir diğerk şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi ve özel denetçiler; kanunî görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı, verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. Kusuru iddia eden ispatlar.<sup>276</sup> şeklinde yer ifade edilmiştir.

554. maddenin içeriğinden anlaşıldığı üzere şirketin ve şirketler topluluğunun mali tablolarını ve raporlarını denetleyen işlem denetçisi ve özel denetçiler görevlerinde kusurlu hareket ettikleri tespit edildiği takdirde tüm menfaat sahiplerine verdikleri zarar dolayısıyla sorumludurlar. İşte bu noktada denetçinin kusurlu davranmamasını sağlamaya yönelik işletmelerde kurumsal yönetim ilkeleri uygulanmak suretiyle iç kontrol sistemi kurulup yıl içerisinde denetim komitesi sorumluluğunda denetçiler tarafından verimli bir şekilde işletilmesi gerekmektedir. Bu sayede denetimin riski asgari düzeye indirilerek, denetçinin yazacağı raporun makul güvence verme olasılığı artacaktır.

Buna ilave olarak, yine ilgili kanunun 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun metninde yer alan 402. 403 ve 404. maddelerinde denetçilerin diğerk görev ve sorumlulukları maddeler halinde sıralanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu metninde yer alan 401. maddesinde, şirketlerin denetim karşısında ibraz yükümü ve bilgi alma hakkı ifade edilmiştir. Buna göre;

"Şirketin yönetim kurulu; mali tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye verir. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye gerekli olanakları sağlar. Denetçi ve denetleme konusu çerçevesinde işlem denetçisi, yönetim kurulundan, kanuna uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgileri kendisine vermesini ve dayanak oluşturabilecek belgeleri sunmasını ister. Yılsonu denetiminin hazırlıkları için gerektiği takdirde, denetçi birinci fıkranın ikinci ve bu fıkranın birinci cümlesinde öngörülen yetkileri finansal tablolarının çıkarılmasından önce de haizdir. Özenli bir denetim için gerekli olduğu takdirde denetçi bu fıkranın

---

<sup>276</sup> ISMMMO, a.g.e., s.307.

birinci ve ikinci cümlelerinde yer alan yetkileri yavru ve ana şirketler için de kullanabilir."

"Konsolide mali tabloları çıkarttırmakla yükümlü olan şirketin yönetim kurulu, konsolide mali tabloları denetleyecek denetçiye; topluluğun mali tablolarını, topluluk yıllık faaliyet raporunu, münferit şirketin mali tablolarını, şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporlarını, bir denetim yapılmış ise ana şirketin ve yavru işletmelerin denetim raporlarını vermek zorundadır. Denetçi, birinci fıkranın birinci ve ikinci cümlelerinde öngörülen yetkileri ana ve yavru şirketler yönünden de kullanabilir."

Denetim konusunun niteliğine göre işlem denetçisi ya da denetçi denetim görevini gerekli mesleki özeni göstererek ifa edebilmesi için denetim görüşüne dayanak oluşturacak tüm bilgi ve belgeleri şirketin yönetim kurulu vasıtasıyla temin eder. Bu elde ettiği bilgi ve belgelerin doğrultusunda şirketin iç kontrol sistemini gözlemleyip, denetimi planlayarak hangi bazda kanıt toplayacağına karar verir. Bu durum mali raporların makul bir güvence vermesini sağlayan görüşünü bildirmesine yardımcı olur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu sermaye şirketlerinin denetiminde, üçlü bir denetim sistemi öngörmektedir. Bunlar sırasıyla olağan denetim, işlem bazlı denetim ve özel denetim olarak sayılabilir.

Şirket birleşmelerinde; birleşme sözleşmesi, birleşme raporu ve birleşmeye esas bilançoların işlem denetçisine denetletilmesi zorunludur. Ancak bu zorunluluk sadece büyük ölçekli şirketler için olup, küçük veya orta ölçekli şirketler için aşağıda belirtilen dört hal dışında seçimlik inisiyatifte bırakılmıştır<sup>277</sup>.

Şirket birleşmelerine katılan bir şirketin tasfiye halinde olması durumunda, birleşmenin gerçekleşebilmesi için henüz mallarının dağıtımına başlanılmamış olması ve sadece devrolan şirket konumunda olması gerekmektedir. Bu hususların kanıtlanması ancak işlem denetçisi raporunun varlığı koşuluna bağlanmıştır. Şirket birleşmelerinde birleşen şirketlerden birinin sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısını zararla yitirmiş olması veya borca batık olması halinde, birleşmenin gerçekleşebilmesi

---

<sup>277</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md. 148, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>, (Erişim tarihi: 17.04.2011)

için diğer şirketin bu zararları giderecek ölçüde serbestçe tasarruf edebileceği özvarlığa sahip olduğu ancak işlem denetçisi raporu ile kanıtlanabilecektir<sup>278</sup>.

Birleşen şirketlerin alacaklılara hakları için yapacakları üç ilan yükümlülüğünden kurtulmak istiyorlarsa işlem denetçisi raporu almaları zorunludur.<sup>279</sup> Birleşen şirketler, alacaklılara güvence verme yükümlülüğünden kurtulmak istiyorlarsa onların haklarının zaten güvencede olduğunu işlem denetçisi raporu ile kanıtlamaları gerekmektedir<sup>280</sup>. Şirketlerin tür değişikliklerinde; tür değiştirme planı, tür değiştirme raporu ve tür değiştirmeye esas bilançonun işlem denetçisine denetlettilmesi kanun ile zorunlu kılınmıştır. Ancak bu zorunluluk sadece büyük ölçekli şirketler içindir<sup>281</sup>.

Anonim şirketlere sermaye olarak konulan alacağın değerinin belirlenmesi: Anonim şirkete sermaye olarak bir alacağın konulması halinde bu alacağın varlığı ve değerinin bir yeminli veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından raporla saptanması gerekmektedir<sup>282</sup>. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 342. maddesinin son cümlesinde vadesi gelmemiş alacağın sermaye olarak konulması yasaklanmıştır.

Anonim şirketlerde kuruluş denetimi: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 351. maddesinde anonim şirketlerin kuruluş işlemlerinin de işlem denetçisine denetlettilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Ancak burada bu denetimi yapabilecek kişiler, küçük ölçekli ve halka açık olmayan şirketlerde en az iki yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir olarak belirlenmiştir.

Anonim şirketlerde sermaye artırım denetimi: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 458. 462/2 ve 469, 470 ve 472. maddeleri ile anonim şirketlerin sermaye artırım işlemlerinin ve artırımın iç kaynaklardan yapılması halinde artırılan tutarın şirkette var olduğunun bir işlem denetçisine denetlettilmesi zorunlu kılınmıştır.

---

<sup>278</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md.139, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>, (Erişim tarihi: 17.04.2011)

<sup>279</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md. 157, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>, (Erişim tarihi: 17.04.2011)

<sup>280</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md. 157/3, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>, (Erişim tarihi: 17.04.2011)

<sup>281</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md. 187, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>, (Erişim tarihi: 17.04.2011)

<sup>282</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md. 343/2, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>, (Erişim tarihi: 17.04.2011)

Anonim şirketlerde sermaye azaltılmasının denetimi; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 473. maddesi ile anonim şirketlerde sermaye azaltılması, azaltılmaya rağmen alacaklıların haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette kalacağına dair işlem denetçisi raporunun varlığı koşuluna bağlanmıştır.

Anonim şirketlerde menkul kıymet ihracı: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 505. maddesi ile anonim şirketlerin her hangi bir menkul kıymet ihracının da işlem denetçisinin denetiminde yapılması kabul edilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1524. maddesi ile işlem denetçilerinin raporlarının da şirkete ait web sayfasında yayınlanması zorunluluğu getirilmiştir<sup>283</sup>.

Kanununun 402. maddesinde denetim raporu aşağıdaki şekildedir;

Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak, hazırlanmış, mali tabloları konu alan bir rapor düzenler.

Bundan başka ayrı bir rapor halinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan, yorumları, denetçi tarafından, mali tablolar ve tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirir.

“Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetleniyorsa ana şirket ile topluluğun mali tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun mali durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin mali tabloların denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin tahlil yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin mali durumunu irdeler.

---

<sup>283</sup> Bumin Doğrusöz, **Dünya**, 01.04.2011

Denetim raporunun esas bölümünde;

- Defter tutma düzeninin, mali tabloların ve topluluk mali tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin mali raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği açıkça ifade edilir.

Ayrıca mali tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;

- Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,
- Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin mal varlığı, mali ve karlılık durumu resmini gerçeğe uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı, belirtilir.

Denetim çerçevesinde, 398. Maddenin 4. Fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir. Denetçi raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.”<sup>284</sup>

Görülmektedir ki denetim raporu, mali tablo kullanıcılarına bu tabloların düzenlenmesinde gerekli olan mevzuata uygun düzenlenip düzenlenmediği konusunda bilgi verir.

Maddenin 2. fıkrasında belirtildiği üzere, yönetim kurulu, şirketin ve topluluğun denetçi tarafından incelenen yıllık faaliyet raporlarının mali tablolarla tutarlı olup olmadığını, şirketin menfaat sahiplerine ve kamuya bildirmekle yükümlüdür.

Denetçi Türkiye Denetim Standartlarında öngörülmüş olan çalışma ve raporlama standartlarının ön gördüğü çerçevede şirketin faaliyetlerinin tahlilini yaparak, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde işletmenin sürekliliği, belirsizlikleri ve işletmenin devamsızlıkları hakkında açıklayıcı rapor yazar.

---

<sup>284</sup> ISMMMO, a.g.e., s.245.

Kanunda denetim raporunun içeriği konusunda bilgi verilmiştir, denetim esnasında nelerin ölçüt alınmasının gerektiği vurgulanmıştır. Bu düzenlemeler bağımsız denetimin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi açısından önemli gelişmelerdir.

Denetçi denetim sonucunu olumlu, olumsuz, görüş bildirmekten kaçınma ya da sınırlı olumlu görüş olarak yazıyla yönetim kuruluna ve menfaat sahiplerine bildirir. Kanunun bu maddesi gereği denetçi belirtilen bu görüşlerin haricinde başka bir görüş vermesi mümkün değildir.

Kanunun 404. maddesinde denetçiler için sır saklamadan doğan sorumluluklar ile genel olarak yasal görevlerin yerine getirilmesindeki kusurundan doğan sorumluluk ele alınmıştır.

Kanunda düzenlenmiş olan denetçi, işlem denetçileri, özel denetçi bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşlarının denetime yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsızca yaparak elde ettiği sır niteliğindeki bilgileri saklamakla yükümlüdür. Denetçilerin sır saklama yükümlülüklerini ihmal etmeleri durumunda, her bir denetim için 100.000 TL, borsada işlem gören şirketlerde ise 300.000 TL'ye kadar tazminata hükmedilebilir. Sır saklamadan doğan sorumluluk 5 yıl ile sınırlıdır.

Kanunun 405. maddesinde şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi nezdinde karar verilir ve bu karar kesindir.

Son olarak kanunun 406. Maddesinde topluluk ilişkileri için özel denetçi denetimi konusu düzenlenmiştir. Denetçinin sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmış ise veya yönetim kurulu şirketin topluluk tarafından bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla zarara uğratıldığını açıklamışsa bir pay sahibi istemi doğrultusunda şirketin merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesi tarafından özel denetçi atanarak konu incelenir.

Yukarıdaki açıklanan maddelerden görülmektedir ki 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki kurumsal yönetim ve buna bağlı iç kontrol sistemi her bir şirketin



yapısına uygun olarak tesis edilmeli ve işletilmelidir. Bu yüzden kurumsal yönetimin önemi ısrarla vurgulanmaktadır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda kurumsal yönetime, denetim komitesine, uluslararası muhasebe standartlarına, iç ve dış denetime yer verilerek ticaret hayatını günün gerekliliklerine göre düzenlemeler getirilmiştir<sup>285</sup>. Bu düzenlemelerle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, işletmeleri kurumsal yönetime teşvik etmektedir. Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve denetlenebilir olmanın sorumluluğu ise yönetim kuruluna ait olacaktır. Yönetim Kurulu'nun bu sorumluluğunu etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için, işletmelerde mutlaka iç denetim faaliyetine ihtiyaç olacaktır. İç denetim faaliyeti ile mali raporlama sisteminin işlerliği, güvenilirliği, iç kontrollerin yerindeliği, risk yönetiminin etkinliği makul bir güvence ile sağlanabilecektir<sup>286</sup>.

#### **4.7. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da İç kontrol Kurumsal Risk Yönetimi İlişkisi**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla uluslararası iç denetim ve kontrol alanında Kurumsal Risk Yönetimi ve risk temelli denetim birbiriyle ilişkilendirilmektedir. Risk temelli denetim, iç kontrol yapısının tarihi işletiminin odak noktasını geçmişten geleceğe taşımıştır. Etkin iç kontrol yapısının tesisinde, yaygın ve benimsenmiş yöntem olan ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla uygulanması zorunlu kılınan KRY'nin içine bütünleştirilmiş olan iç kontrol yapıları kullanmaktadır<sup>287</sup>.

İşletmede önceden belirlenmiş olan hedeflere ulaşılmasında çeşitli risklerle karşılaşılır. Yöneticiler bu türlü ani risklerle karşılaşmaktan hoşlanmamaktadır. Risklerin ortadan kaldırılması veya yok sayılması değil, iyi bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir. İşte bu noktada işletmenin kârlılığını sağlamak, olağan iş akışında bu türlü ani ortaya çıkan riskleri en aza indirmek açısından kontrol önlemleri alınmalıdır. Bu noktada işletmenin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla getirilen kurumsal yönetim ilkelerine dayalı denetim ve iç kontrolün önemi büyüktür.

<sup>285</sup> Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Beta, 2010, s.27.

<sup>286</sup> Ali Kamil Uzun, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Denetim, **İç Denetim Dergisi**, 2006, Sonbahar, S:16, s.1.

<sup>287</sup> COSO, **a.g.e.**, s.1.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla uygulanması zorunlu kılınan kurumsal yönetimin amaçlarından biri de işletme bilgilerinin güvenilirliğini sağlamaktır. Bu amaçla yapılan iç kontroller bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu, yasalar ve yönetmeliklerle uyumunu sağlayarak kurumsal riskleri azaltmakta işletmenin geleceğe daha güvenli bakmasını sağlamaktadır.

İç kontrolü tek başına bir sistem olarak ele almaktan ziyade, bütçe, planlama, denetim, muhasebe ve bilgi sistemi türünden sistemlerini birlikte düşünmek gerekmektedir. Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi şirketler için temel güvencedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla getirilen denetim düzenlemeleri iç kontrol ve iç denetimin işletme sistemi içindeki önemine vurgu yapmıştır.

İç kontrol yapısı içerisinde iç denetim faaliyetlerinin doğru yapılması gerekmektedir. Eğer doğru yapılmazsa, kontrol eksiklikleri oluşmakta, onaysız yapılan ticari işlemler neticesinde, bilgi verilmeden onaylanan sözleşmeler doğmakta ve yükümlülüklerin yerine getirilmemesine yol açmakta ve son olarak da işlemlerdeki finansal hatalar, aleyhte açılan davalara sebep olmaktadır. Bunun sonucunda da kurumun itibarı zedelenebilmektedir<sup>288</sup>. İç kontrollerin doğru olarak yapılmasında ve kontrol riskinin azaltılmasında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla getirilen işletmenin kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması büyük önem taşımaktadır.

Buna göre iç kontrol; mali olsun veya olmasın, kurumun yönetim kurulundan, idarecilerinden ve diğer personelinden etkilenen bir süreçtir.

Risk, kurumun hedeflerine ulaşmasını engellemeye neden olacak olayların gerçekleşme olasılığıdır. Risk yönetimi ise kurumun hedeflerine ulaşmasını güçleştiren engellerin belirlenmesi, öncelikli hale getirmesi ve üstesinden gelinmesi konusundaki yeteneklerin güvenilirliğinin artırılması sürecidir. İşletmelerde başarı açısından riskin yönetilmesi büyük önem taşımaktadır. İşte riskin yönetilmesinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla kurumsal yönetim ilkeleri ışığında yapılacak iç kontroller büyük

---

<sup>288</sup> Şaban Uzay, Kurumsal Yönetim İç Kontrole Yardımcı olur, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> (Erişim tarihi: 01.04.2011)

önem taşımaktadır. İç kontroller işletmede zararlara sebep olabilecek risklerin azaltılmasında çok önemli bir işlevi yerine getirmektedir.

Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgilenen kişi ve kurumlara bilgi sağlayan sistemdir. Muhasebe bilgi sisteminin farklı gereksinimleri tatmin etmesi, doğru, güvenilir ve zamanında bilgilerle raporlar hazırlanmasıyla mümkündür. Bütün bunlar için, muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinden yararlanır. Bu ilkelerin amacı, muhasebe bilgi sisteminde muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak, işletme içi ve işletmeler arası karşılaştırmaya uygun mali tabloların, raporların elde edilmesine olanak sağlamaktır<sup>289</sup>. Diyebiliriz ki muhasebe uygulamalarının çağdaş özellikleri, bilgi ve raporlama sisteminde ortaya çıkmakta ve bu bilgilerin güvenilir, kolay anlaşılabilir ve ulaşılabilir olması önem taşımaktadır. Muhasebenin bir sistem anlayışı içerisinde ele alınmasının önemi küresel alanda gün geçtikçe daha da iyi bir şekilde kavranmakta, bilgi kullanıcılarına düzenli ve zamanlı bilgi akışı sağlanmasının gerekliliği sürekli vurgulanmaktadır. Ülkelere yayılan işletmelerle ilgili çıkar grupları, mali raporlama karşılaştırmaları yaparak yatırım kararları vermektedirler. Bu karşılaştırmaları sağlıklı yapabilmek için muhasebe bilgi sisteminden sağlanan hesap verebilir, sorumluluk anlayışına dayalı, şeffaf ve güvenilir mali raporlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada muhasebe bilgi sistemi, işletme ile ilgili mali raporların şeffaf, sorumlu ve hesap verebilir bir anlayışla hazırlanmasında önemli bir araçtır. Bu anlamda muhasebe bilgi sisteminin yerine getirdiği görevlerin, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla zorunlu kılınan kurumsal yönetim ilkeleri ile de benzerlikler gösterdiği görülmektedir<sup>290</sup>.

Kurumsal yönetimle iç kontrol sürecinde belge denetimi arasında ilişki vardır. Muhasebe, işletmelerin mali nitelikli işlemlerini kaydeden, sınıflandıran ve elde ettiği sonuçları mali tablolar aracılığı ile çıkar gruplarına ulaştıran bir bilim dalıdır. Bu özelliği dolayısıyla da muhasebe, işletmenin anlaşılabilmesini sağlayan bir lisan niteliğinde olup, literatürde “işletmenin lisanı” olarak nitelendirilmektedir<sup>291</sup>. Yaşanan mali skandallar neticesinde bilginin değer kazanması, tüm işletme fonksiyonlarında

---

<sup>289</sup> Dinç ve Abdioğlu, a.g.e., s.164.

<sup>290</sup> Dinç ve Abdioğlu, a.g.e., s.165.

<sup>291</sup> Engin Dinç ve Uğur Kaya, Muhasebe Meslek Mensuplarının “Meslek Ahlak Kuralları” Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi (MUFAD)**, 2006, Yıl:5, Sayı:17, s.146.

olduğu gibi muhasebe sürecinde de köklü değişikliklere sebep olmuştur. Çağımızda bilgi; birçok işletme, ekonomi ve toplum için temel kaynak niteliğindedir. Zira bugün işletmelerin temel rekabet unsuru, elle tutulan ürünlerden fiziksel varlığı olmayan bilgi unsuruna, entelektüel değerlere dönüşmüştür. Ayrıca her geçen gün artan sayıda işletme, kaliteli bilginin başarıda önemli bir rol oynadığına tanıklık etmektedir. İşletmedeki mali işlemlerle ilgili bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması işletmenin mali raporları ve geleceği açısından büyük önem arz etmektedir. İşletmenin mali işlemleriyle ilgili belgelerin iç kontrol sürecinde denetlenmesi işletmede hataların, risklerin önüne geçilmesini sağlayarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla uygulanması zorunlu kılınan kurumsal yönetimin en önemli öğelerinden olan güvenli bilginin elde edilmesini sağlayacaktır<sup>292</sup>.

İşletmelerin dahil oldukları ticari olayları, örgütlü bir yapı içerisinde kayıt altına alarak raporlayan, işletmenin yaşamı ve ticari başarısı hakkında bilgi veren muhasebeden, sadece belli kişi veya grupların değil tüm ilgi gruplarının da çıkarlarını dikkate alacak şekilde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst bir yaklaşımla; işletmenin iktisadi, yasal, ahlaki ve sorumluluk girişimlerine katkı sağlaması beklenmektedir. Bugün işletmelerden doğru ve güvenilir muhasebe kayıtları yanında, işletme ile ilgili taraflara gereksinim duydukları bilgileri sorumluluk anlayışı ile anlaşılır bir biçimde, şeffaf, hesap verebilirlik yaklaşımı ile zamanında sunmaları istenmektedir. Bu kapsamda işletmenin muhasebe bilgi sisteminden beklentiler ancak işletmede 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla uygulanması zorunlu kılınan kurumsal yönetim anlayışı ile mümkün olabilecektir<sup>293</sup>.

Kurumsal risk yönetimi kurumsal yönetimin bir parçasıdır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla işletmelerde uygulanması zorunlu kılınan kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol birbirleri ile doğrudan ilişki içinde olması gerekmektedir. Bunlar birbirlerini dışlamamakta veya biri diğerinin yerini almamaktadır.

---

<sup>292</sup> Dinç ve Abdioğlu, **a.g.e.**, s.166.

<sup>293</sup> Erdal Özkol, Muhsin Çelik, ve Seçkin Gönen, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavram ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, 2005 Sayı: 27, 134-145.

İşletmenin varlığının nedeni belirli hedeflere ulaşmak içinse, iç kontrol bunu başarmak için kuruma rehberlik eder ve risk yönetimi de kurumun hedeflerine ulaşmasına engel olacak olaylara müdahale ederek kurumun hedefi dışına çıkmasını önlemektedir. İç kontrol, etkin, koruyucu ve şirket genelinde uygulanan bir kurumsal risk yönetimi sistemi ile etkilidir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması ile etkin bir iç kontrol yapısı sağlanacak ve kurumsal riskleri düşürecektir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla uygulanması zorunlu kılınan kurumsal yönetim anlayışı, iç kontrol ve kurumsal risk yönetiminin etkin olmasını sağlayacaktır. Kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkin bir biçimde yerleştirilmesi kuruma şu faydaları sağlar<sup>294</sup>:

- Doğru işlerin yapılması konusunda kurum içinde daha fazla odaklanma sağlar. Yönetimin, yapılan faaliyetlerin ve faaliyeti yerine getirme prosedürlerinin birbiriyle uyumlu olması ve yönetimin doğru bilgilere dayanarak daha geniş bir algıya dayanarak isabetli kararlar almasıyla, kurumun yönünü doğrudan hedeflere çevirmesine yardımcı olur.
- Strateji oluşturma için kurumda daha iyi bir temel oluşturur. Hedeflere ulaşmak ve bu hedeflere ulaşma yolundaki tehditlerle başa çıkılması için oluşturulacak stratejilerin daha sağlam, daha etkili ve daha hedefe yönelik olmasını sağlayarak kurumda yaratılan değer artmasını sağlar.
- Daha az ani şok ve istenmeyen sürprizlerin yaşanmasını sağlar. Kurumsal risk yönetimi süreci doğrudan bu sürprizlerin öngörülerek uygun biçimde karşılık verilmesine yönelik bir süreçtir. Kurum iç kontrol sistemlerini yerleştirir ve kurumsal risk yönetimini uygun biçimde uygularsa hedeflerine ulaşmasını tehlikeye düşürecek sürprizler minimize edilecek, böylece kurumun amacını gerçekleştirme maliyeti azalacaktır.
- Amaçlara ulaşma yönünde daha fazla olasılık sunarak o amaçların elde edilme ihtimalinin artmasını sağlar.

---

<sup>294</sup> Işılda Arslan, Kurumsal Risk Yönetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, <http://www.sgb.gov.tr/destekhizmetleri/Raporlar/Maliye%20Uzmanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20Ar%C5%9Ft%C4%B1rma%20Raporlar%C4%B1/T%C5%9F%C4%B1lda%20ARSLAN.pdf>. (Erişim tarihi:20.04.2011)

## SONUÇ

Yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmesi ile birlikte, uygulama sürecinde iç kontrol sistemi oluşturma yükümlülüğü iç denetim fonksiyonunun da oluşturulmasını hızlandırmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kurumsal yönetim ilkelerinin ışığında işletmelerde iç kontrol yapısının kurulması yasal bir zorunluluk halini almıştır. İç kontrol yapısının kurularak etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanması, iç denetim faaliyetinin uygulanması ile sağlanabilecektir. İşletmelerde yapılan iç denetim faaliyetleri sonucunda bulunan hatalar, hileler ve yolsuzluklar işletmenin gizli kalmış yüzünü açığa çıkaracaktır. İç denetim bu işlevi yerine getirirken, iç kontrol yapısının zayıflığından kaynaklanabilecek riskleri, aksaklıkları ortaya çıkaracağından, iç kontrol yapısının etkinliği arttıracak ve riskleri azaltacaktır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu' n yürürlüğe girmesiyle işletmelerde denetim ve iç kontrolün önemi artmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu işletmelerde kurumsal bir yönetim yapılması istemektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri iç kontrol yapısı beş katlı bir piramit şeklinde düşünülebilir ve etkin bir iç kontrol yapısı birbirine geçmiş olan beş ayrı parçadan oluşur. İç kontrol yapısında bu parçalardan birinin eksik olması yapının etkinliğini yitirmesine neden olur. Bu unsurlar; iç kontrol çevresi, kontrol faaliyetleri, risk belirlenmesi, bilgi ve iletişim ve iç kontrol yapısının izlenmesi şeklinde sıralanabilir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kurumsal yönetimde risk yönetiminin önemini arttırmıştır. Organizasyonlar karşılaştıkları tüm iş risklerini tanımlama ve bu riskleri nasıl yönettiklerini açıklama gerekliliğini giderek daha çok anlamış, bu riskler sadece finansal risklerle sınırlı kalmayıp etik ve çevresel riskleri de içine almaya başlamıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasıyla işletmede etkin bir iç kontrol yapısı kurulmaktadır. Etkin bir iç kontrol yapısının olması da işletme hedeflerine ulaşma ve finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması

yanında, önceden belirlenen politikalara ve yasal/yönetimsel düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, şeffaf, hesap verebilir bir yönetimi öngörmektedir. Yönetimin şeffaf ve hesap verebilir olması, işletmenin iç kontrol riskini de düşürerek etkin bir denetim mekanizmasının kurulmasını kolaylaştırmaktadır. Kısacası 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu iç kontrol yapısının etkin ve güvenilir olmasını sağlamaktadır.

Bir organizasyon uygulanan yönetim politikalarına yardım sağlama amacıyla kendi politika ve uygulamalarını kuracaktır. Bu politikalar ve uygulamalar kontrol faaliyetlerini göstermektedir.

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve kontrol edilebilmesi için, kurum içi ve dışı olaylara ilişkin olarak doğru, güvenilir bilgilere ihtiyaç vardır. Bunun yanı sıra işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için kuruluş bünyesinde yaygın şekilde gerekli bilginin sağlanması gerekir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu iç kontrol yapısında belge denetimi yapılması ile işletme bilgilerinin güvenilirliğinin sağlanması açısından önemlidir.

Kontrol ortamı bir örgütte çalışanların bilincini etkileyen ortamı ifade etmekte olup, disiplin ve yapı sağlayarak diğer dört bileşenden oluşur. Kontrol ortamının unsurları; dürüstlük etik değerler, işletme çalışanlarının yetkinliği, yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı, yetki ve sorumlulukların dağıtımı, çalışanların organizasyonu ve gelişimi, yönetim kurulunun dikkati ve yönlendirmelerinden oluşur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen kurumsal yönetim ilkeleri ve kontrol ortamının etkinliği sağlanmaktadır.

Kurumsal yönetim anlayışı, şirketlerin tüm faaliyetlerini içeren bir üst yapıyı ortaya koymakta olup, ilişkide bulunan tüm çıkar gruplarına karşı belirli kurallar ve ilkeler kapsamında yönelmesi gerekliliğine işaret etmektedir. Kurumsal yönetim anlayışı kamunun aydınlatması ve şeffaflık kavramları ile ilgili ilkelere yer vermektedir. Bu ilkeler çerçevesinde, şirketlerin pay sahiplerine yönelik olarak bilgilendirme

politikası oluşturmaları ve bu politikalara sadık kalarak periyodik finansal tablo ve raporlarda yer alacak bilgileri doğru, açık ve Şeffaf bir Şekilde kamuya açıklamalarını öngörmektedir. Dolayısıyla işletmelerde etkin bir kurumsal yönetim anlayışının geçerliliği, büyük lde, iyi bir muhasebe bilgi sisteminin kurulmuş olmasına bağlıdır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla getirilen kurumsal yönetim anlayışı ve uygulama mekanizmaları (yönetim kurulu, denetim komitesi) güvenilir bir muhasebe bilgi sisteminden g sağlayacaktır. İşletme ile ilgili karar alıcı grupların doğru bir karara ulaşabilmesi için muhasebe bilgi sistemi işletme yönetimlerine son derece değerli bilgiler sağlamaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla uluslararası i denetim, kontrol alanında kurumsal risk yönetimi ve risk temelli denetim birbiriyle ilişkilendirilmektedir. Risk temelli denetim, iç kontrol yapısının geçmiş işletiminin önemini geçmişten geleceğe taşımıştır. Etkin iç kontrol yapısında, yaygın ve benimsenmiş yöntem olan ve KRY'nin içinde bütünleştirilmiş olan iç kontrol yapıları kullanılmaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu bilgilerin uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumunu, geçerliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerçek denetimi kapsayan bir düzenlemeye gitmesi ve 3568 sayılı yasa doğrultusunda mesleki yetkinliği kanıtlanmış meslek mensuplarınca yapılacak bir denetimi zorunlu kılması, muhasebe meslek mensuplarının gelecekteki önemini artıracaktır. Denetimin meslek mensuplarınca yapılması iç denetimde iç kontrol yapısının dönem içindeki işlerliğini, güvenilirliğini artıracak ve denetim faaliyetini kolaylaştıracaktır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda iç kontrol sisteminden direkt olarak bahsedilmemesine rağmen kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanabilmesi için iç kontrol sisteminin önemine kanunda dolaylı vurgu yapılmaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Şeffaf ve kurumsal ticaret sisteminin kurulması ile AB ve Basel II kriterlerine uyum için kurumsal yönetim, denetimin etkinliği ve iç kontrol konularında yeni bir dönem başlayacaktır. Bu dönemde kurumsal yönetim ilkelerini kurallarına göre uygulayan işletmelerde iç kontrol sistemi güvenilir olduğundan kurumsal riskler azalacak, işletme geleceğe daha güvenle bakabilecektir. Rekabetin amansız yaşandığı günümüzde ayakta kalabilmenin anahtar koşullarından biri



6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen kurumsal yönetim ilkelerine baēlılık ve güçlü bir iç kontrol sistemi olacaktır.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

- AKARKARASU, Nihat. **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının İyileştirilmesi İçin Öneriler, Sermaye Piyasası Yeterlik Etütleri.** Ankara. 2000.
- AKSOY, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim.** 1. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları. 2002.
- AKSOY, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim.** Ankara: Yetkin Yayınları. 2006.
- AKSOY, Tamer. **Basel II ve İç Kontrol.** 2.Baskı. Ankara: TÜRMOB Yayınları No:384. 2010.
- AKTAN, Coşkun Can. **Kurumsal Şirket Yönetimi.** Kurumsal Araştırmalar Serisi No:4. Ankara:Onuray Matbaacılık. 2006
- AKTAN, Coşkun Can ve Hasan TUTAR. **Kurumsal Kültür.** 1. Baskı, Ankara: SPK Yayınları, 2006.
- ALPTÜRK, Ercan. **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi.** Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2008.
- ALPTÜRK, Ercan. **İç Denetim Rehberi.** Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2008.
- ALTUĞ, Figen. **Mali Denetim.** Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi. 1995.
- ARENS, Alvin ve James LOEBBECKE. **Auditing An Integrated Approach.** Fourth Edition. New Jersey :Prentice Hall. Inc, Engle Wood Cliffs. 1994.
- ATAMAN, Ümit, Nejat BOZKURT ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları.** İstanbul: Alfa Yayınları. 2001.
- BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları.** İstanbul: Alfa Yayınevi. 2006.
- BOZKURT, Ömer ve Turgay ERGUN. **Kamu Yönetimi Sözlüğü.** (Ed. Seriyeye Sezen ), Ankara: TODAİE Yayın. 1998.
- CARMİCHAEL, Douglas, John WILLİNGHAM ve Carol SCHALLER. **Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Theory and Practice.** Sixth Edition. The McGraw-Hill Companies Inc., 1996.
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh ve Melih ERDOĞAN. **“Muhasebe Denetimi”.** 2. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Ders Kitapları. 1996.

- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh vd. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**. 1. Basım. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri. 2004.
- DEMİRBAŞ, Mahmut ve Süleyman UYAR, **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**. Güncel Yayıncılık. 2006.
- DOYRANGÖL, Nuran Cömert. **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu**. İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası. 2002.
- ERDOĞAN, Melih. **Denetim**. Eskişehir: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2005.
- ERDOĞAN, Melih. **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2006.
- ERGİN, Hüseyin. **Denetim**. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi yayınları. 2007.
- GÜCENME, Ümit. **Muhasebe Denetimi**. 1.Baskı. İstanbul: Motif Matbaa. 2004.
- GÜÇLÜ, Faruk. **Muhasebe Denetim ve Teknikleri**. Ankara: Detay Yayıncılık. 2007.
- GÜNAL, Ali Alper. **İç Kontrol Sistemi ve Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama**. İstanbul: Türmob Yayınları. 2010.
- GÜRBÜZ, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.1990.
- GÜRBÜZ, Osman ve Ergincan Yakup. **Kurumsal Yönetim Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**. İstanbul: Literatür Yayıncılık. 2004.
- GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. 11.Baskı. İstanbul: Arıkan Yayınevi. 2007.
- GÜREDİN, Ersin. **Denetim**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.1998.
- GÜVEN, Sevil. **Kurumsal Şirket Yönetimi Açısından Türkiye'nin Genel Durumu**, T.C.M.B. Kurumsal Şirket Yönetim Konferansı Kitabı. Ankara. 2004.
- IIA., **"Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Red Book"**. Tide. 2008.
- İSMMM, **Yeni Ticaret Kanunu**. İstanbul: İSMMM Yayınları. 2011.
- KAVAL, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. Ankara: Gazi Kitabevi. 2005.
- KAVAL, Hasan. **UFRS ve IAS Uygulamaları Örnekleriyle Muhasebe Denetimi**. Ankara: Baran Ofset. 2005.
- KENGER, Erdal. **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**. Ankara: 2001.

- KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**. Genişletilmiş 5.Baskı. İstanbul: Avcıol Basım Yayın. 2004.
- KEPEKÇİ, Celal. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:251/17. 1982.
- KESKİN, Duygu Anıl. **İç Kontrol Sistemi – Kontrol Öz Değerlendirme**.1. Basım, İstanbul: Beta Yayınevi. 2006.
- KULA, Veysel. **Kurumsal Yönetim**. 1. Baskı. İstanbul: Papatya Yayıncılık.2006
- Kurumsal Yönetim Derneği. “**Türkiye Yönetim Haritası**”. İstanbul. 2004.
- LAM, James. **Enterprise Risk Management From Incentives to Control**. John Wiley & Sons. USA. 2003.
- MADENDERE, Mehmet Ali. **Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü**. (Çeviri/Derleme). Ekim 2005.
- Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları**. İstanbul: Yıldız Ofset. 1999.
- MESSIER, William, Steven GLOVER and Douglas PRAWITT, **Auditing and Assurance Services A Systematic Approach**. New York: Mc Graw Hill International Edition. 2006.
- MOROĞLU, Erdoğan. **Türk Ticaret Kanunu İle Yürürlük ve Uygulama Kanunu Tasarıları**. 6.Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2009.
- OECD, **Corporate Governance Principals**. 1998.
- OECD, **White Paper on Corporate Governance in Russia**. Paris. 1999.
- ORBAY, Halil. **Kurumsal Şirket Yönetimi Açısından Türkiye'nin Genel Durumu**. T.C.M.B. Kurumsal Şirket Yönetim Konferansı Kitabı. Ankara. 2004.
- ÖZEL, Saruhan. **Global Finansal Krizler**. İstanbul: Deniz Kültür Yayınları. No:13, 2005.
- ÖZEREN, Baran. “İç Denetim, Standartlar, Mesleğin Yeni Açılımları”. **Sayıştay Yayınları**, Ağustos 2001.
- ÖZMEN, Remzi. **Karşılaştırılmalı Türk Ticaret Kanunu**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2011.
- PEHLİVANLI, Davut. **Modern İç denetim Güncel İç denetim Uygulamaları**. İstanbul: Beta Yayınları. 2010.

- PriceWaterhouseCoopers, **Türkiye Danışmanlık Hizmetleri, Her Yönüyle Kurumsal Risk Yönetimi**. PriceWaterHouseCoopers Yayınları. Infomag Yayıncılık. 2006.
- PULAŞLI, Hasan. “**Corporate Governance Anonim Şirket Yönetiminde Yeni Model**”. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü. Ankara. 2003.
- ROMNEY, Marshall and Paul STEİNBART. **Accounting Information Systems**. Ninth Edition. New Jersey: International Edition. 2003.
- SALTIK, Nihal. **İç Kontrol Öz Değerlendirme**. Ankara, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi. 2006.
- SANAL, Recep. **Türkiye de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**. Ankara: TODAİE Yayınları. 2002.
- SAWYER, Lawrence. **The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors**. 2th ed., 1981.
- SAYIN Şevket ve Yasemin YEĞİNBOY, Muhasebe, İzmir: Bilimsel Yayınlar Serisi 1, 2005.
- SÜRMEİLİ, Fevzi vd., **Muhasebe Bilgi Sistemi**. Eskişehir: T.C.Anadolu Üniversitesi. Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:532. 2001.
- ŞEHİRLİ, Kübra. **Kurumsal Yönetim**, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara: SPK Basım Yayın Ofisi. Mart 1999.
- TBD Kamu-BİB., **Bilişim Teknolojilerinde Yönetişim, Kamu Bilişim Platformu X**. 1. Çalışma Grubu. Nisan 2008.
- T.C.M.B. **Kurumsal Şirket Yönetim Konferansı Kitabı**. Ankara. 2003.
- TEKGÜL, Emrah. Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Zekası, **Referans**. Kasım 2007.
- TSPAKB, “**Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar**”. TSPAKB Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi. Mayıs 2006.
- TÜREDİ, Hasan. **Denetim**. Trabzon: Celepler Matbaacılık. 2000.
- TÜREDİ, Hasan. **Denetim**. Trabzon: Celepler Matbaacılık. 2007.
- TÜRKER, Masum vd. **Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı**. Ankara: TÜRMOB Yayınları. Yayın No:194. 2002.
- TÜRKER, Masum ve Esin ÖRERLER. **Türk Şirketlerinin Küresel Şirket Haline Getirilmesi Yolları**. İstanbul Ticaret Odası. Yayın No: 2004-60. 2004.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları**. Deloitte, TİDE Yayınları. Yayın No:3 (Risk Yönetimiyle İlgili Standartlar Uygulama Önerisi 2100-3, 7.Madde)

UYAR, Süleyman. **İç Kontrol ve İç Denetim:5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**. Antalya: Gazi kitapevi. 2009.

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, Yayın No:132. 1999.

YILANCI Münevver vd., **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No:1585. 2004.

YILANCI, Münevver. **İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**. Eskişehir. 2003.

YURTSEVER, Gürdoğan. **Bankacılığımızda İç Kontrol**. İstanbul. 2008.

#### **Sürelili Yayınlar ve Konferanslar**

AKIŞIK, Orhan. "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri". **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. S.14, 2005.

AKSOY, Tamer. Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği. **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**. S.72, 2005.

ARARAT, Melsa ve Mehmet UĞUR. "Corporate Governance in Turkey: an Overview and Some Policy Recommendations". **Corporate Governance**. 2003.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK). Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, **08.02.2001 Tarihli Resmi Gazete**, Sayı: 24312, 2001.

BAŞPINAR, Ahmet. "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarına Bir Bakış". **Maliye Dergisi**. S.148. 2005.

BÜYÜK, Sedef Seçkin. İyi Yönetim Savaşçıları. **Capital Dergisi**. 2003.

CANDAN, Ekrem. "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar". **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**. S.38. 2006.

CANSIZLAR, Doğan. "Kurumsal Yönetim". **Ekonomik Yorumlar Dergisi**. Eylül 2003. S.474.

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). "Enterprise Risk Management – Integrated Framework". **Executive Summary**, September 2004.
- ÇAŞKURLU, Eren. Hazine Borç Yönetiminde Risk Analizi Uygulamasının Yasal Ve İdari Açından Değerlendirilmesi. **Ekonomik Yaklaşım**. Cilt: 20. S.70. 2003.
- ÇETİNKAYA, Cihat. "Denetim Kuralları ve İç ve Dış Denetim". **1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**. Ankara. 1990.
- DABBAĞOĞLU, Kadir . "İç Kontrol Sistemi". **Mali Çözüm Dergisi**. S.82, 2007.
- DEMİR, Volkan. "İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması". **Analiz**. S.11. Aralık 1999.
- DEMİRBAĞ, İstemi ve Mehmet SERTER. "Ownership Patterns and Control in Turkish Listed Companies". **Corporate Governance**. 2003.
- DEMİRBAŞ, Mahmut ve Süleyman UYAR. **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**. 1.Basım. İstanbul: Güncel Yayıncılık, 2006.
- DEMİRTAŞ, Mehmet. "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler". **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Yıl: 4, S.7, Bahar 2005/1.
- DİNÇ, Engin ve Hasan ABDİOĞLU. İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB–100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt 12 S.21 Haziran 2009.
- DİNÇ, Engin ve Uğur KAYA. Muhasebe Meslek Mensuplarının "Meslek Ahlak Kuralları" Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (MUFAD)**. 2006. Yıl:5. S.17.
- DOĞRUSÖZ, Bumin. **Dünya**, 01.04.2011.
- DOĞU, Murat. Kurumsal Şirket Yönetimi Açısından Türkiye'nin Genel Durumu. **T.C.M.B. Kurumsal Şirket Yönetimi Konferansı Kitabı**. Ankara. 2004.
- DOYRANGÖL, Nuran Cömert. İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. **İSMMM Mali Çözüm Dergisi**. 2002. S.33.
- DURUKAN, Banu, Serdar ÖZKAN ve Fatih DALKILIÇ. "Measuring The Effectiveness Of The Corporate Governance System In Turkey". **1. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyum Kitabı**. İSMMM. İstanbul. 2006.

- ERDÖNMEZ, Pelin Ataman. Türkiye’de 2001 Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma. **Bankacılar Dergisi**. 2003. S.47.
- GÜRBÜZ, Osman. “Kurumsal Yönetim: Ülkemizdeki Düzeyine İlişkin Değerlendirmeler”. **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. 2004.
- GÜRKAN, Nazmi Zarifi. “Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sisteminde İç Denetim”. **E-Yaklaşım**. Ekim 2005.S.27.
- KALKINOĞLU, Mehmet. "İç Kontrol Sistemi". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.265. 2003.
- KİRACI, Murat. “Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi”. **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt:4, S.2, Aralık 2003; Mevlüt Özer, Denetim, Ankara: Özkan Matbaa. 1997.
- KÖROĞLU, Çağrı ve Tuğba UÇMA. “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”. **Mevzuat Dergisi**. S.103. Temmuz 2006. <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm>, (Erişim tarihi: 22.04.2011).
- KÖROĞLU, Çağrı ve Tuğba UÇMA. “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”. **Mevzuat Dergisi**. Yıl:8, S.3, Temmuz 2006.
- KÖSE, Ömer. “Sayıştay Denetçisi”. **Sayıştay Dergisi**. Nisan - Haziran 1999. Sayı.33.
- KÜÇÜKSÖZEN Cemal ve Güray KÜÇÜKKOCAOĞLU. “Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Tabloların Rolü”. **IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**. TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi. Ankara. 13-14 Mayıs 2005.
- KÜÇÜKSÖZEN, Cemal ve Güray KÜÇÜKKOCAOĞLU. Finansal Bilgi Manipülasyonu: IMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. **Muhasebe Bilim Dünyası (Möдав) "1st International Accounting Conference On The Way To Convergence"**. Bildiri Kitabı. 2005.
- MALİYE BAKANLIĞI, 31.12.2005 tarihli 26040 sayılı resmi gazete, İç Kontrol Ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmenlik.
- MAZIBAŞ, Murat. “Operasyonel Risk İle Kurumsal Yönetimin Kesişim Alanı”. **IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**. TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi. Ankara 13-14 Mayıs 2005.
- METİN, Celal. “Başarıya Giden Yolda İki Aşama: Corporate Governance and Risk Management”. **Habersa Dergisi**. Nisan 2004.
- ÖKSÜZ, Fuat. “Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var Mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme”. **III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. İstanbul. 2009.



- ÖNDEŞ, Turan. "KOBİ'lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Soruları". **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**. 2000.
- ÖRNEK, Hüsamettin. "Kamu Yönetiminde Denetim ve İlkeleri". **Denetim Dergisi**. Yıl: 6. S.71-72. Kasım-(Aralık, 1991).
- ÖZER, Akif. "Yönetişim Üzerine Notlar". **Sayıştay Dergisi**. S.63, Ekim/Aralık 2006.
- ÖZİLHAN, Tuncay. Özel Sektörün İhtiyacı: Kurumsal Yönetim. **Görüş Dergisi**. S. 50.Şubat - Mart 2002.
- ÖZKOL, Erdal ve Muhsin ÇELİK ve Seçkin GÖNEN. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavram ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu. **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**. 2005 Sayı: 27.
- PAMUKÇU, Fatma. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler, Yaklaşım, Nisan 2011 / Sayı: 220.  
<http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=37712>, (Erişim Tarihi: 16.05.2011).
- SALTIK, Nihal. "İç Kontrol Standartları". **Bütçe Dünyası**. Cilt:2, S.26, 2007.
- SAYGILI Şeref. "Finans Kesiminde Yeni Eğilimler ve Kurumsal Şirket Yönetimi", **Kurumsal Şirket Yönetimi (Corporate Governance) Konferansı**. TCMB, 14-18 Nisan 2003.
- ŞENGÜR, Evren Dile. Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Anonim Şirketlerde Sermaye ile ilgili Getirilen Yenilikler. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:103. 2011.
- TUNCER, Selahattin. "Bankaların Denetimi". **İktisat ve Maliye Dergisi**. Ocak. 1988. XXXV,S:5.
- TÜRKER, Masum ve Recep PEKDEMİR. "Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler". 17. **Türkiye Muhasebe Kongresi**. Ekim 2002, İstanbul.
- TÜSİAD, Farklı Boyutlarıyla Kurumsal Yönetim: Denetim, Risk Yönetimi. **Finansal Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi Semineri**, Yapı Kredi Plaza. İstanbul. 9 Kasım 2004.
- TÜZÜN, Yasemin. "Risk Nedir?" **İç Denetim Dergisi**. 2002.
- UZAY, Şaban. "İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler", **XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler**. Belek/Antalya: T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü. (21-25 Mayıs 2003).

UZUN, Ali Kamil. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Denetim. **İç Denetim Dergisi**. 2006. Sonbahar. S.16.

UZUN, Ali Kamil. "Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi". **Active**. Nisan-Mayıs 1999.

ÜNLEN, Müjdat ve Ülkü ERGÜN. "Bilgi İşlem Kullanıldığında Muhasebe Denetim Sistemi ve İç Kontrolün Önemi". **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**. Yıl:14 S.53-54, Ağustos-Kasım 1988.

ÜNLÜ, Burak. "Risk Yönetiminin Değişen Dünyası ve İç Denetim". **İç Denetim Dergisi**. S.9, Sonbahar 2004.

YAVUZ, Salih Tanju. "İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri". **Bankacılar Dergisi**. S.42, 2002.

## İnternet

AKSOY, Tamer. "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme", **Mali Çözüm**, Sayı:72 (Temmuz-Ağustos-Eylül2005), s.142. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum/12%20tamer%20aksoy.pdf> (Erişim tarihi: 06.05.2011).

ARSLAN, Işıl. **Kurumsal Risk Yönetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, <http://www.sgb.gov.tr/destekhizmetleri/Raporlar/Maliye%20Uzman%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20Ara%C5%9F%C4%B1rma%20Raporlar%C4%B1/I%C5%9F%C4%B1lda%20ARSLAN.pdf>. (Erişim tarihi:20.04.2011).

CEYLAN, Sertif. Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Kurulması, <http://www.caginpolisi.com.tr/88/54-55.htm> (Erişim tarihi: 07.05.2011).

DAĞLI. Kubilay, **Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. Yeterlik Etüdü**, Ankara: SPK Yayınları, 2000. <http://www.spk.gov.tr/yayin.aspx?type=yay02&submenuheader=-1>, (Erişim Tarihi:22.04.2011).

İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma, <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c12s21/makale/c12s21m12.pdf> (Erişim Tarihi: 26.04.2011).

<http://www.capital.com.tr/iyi-yonetim-savascilari-haberler/15539.aspx> (Erişim tarihi: 01.04.2011).

[http://www.millire.com/dergi/SAYI\\_78.pdf](http://www.millire.com/dergi/SAYI_78.pdf), (Erişim tarihi: 02.05.2011).

<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh224.pdf> (Erişim tarihi: 08.04.2011).

[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/yay%C4%B1nlar/Turkey-tr\\_ky\\_DenetimKomitesi2-KomiteUyelerininBagimsizligiveNitelikleri.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/yay%C4%B1nlar/Turkey-tr_ky_DenetimKomitesi2-KomiteUyelerininBagimsizligiveNitelikleri.pdf) (Erişim tarihi : 25.04.2011).

3568 Sayılı Kanun. <http://www.istanbulmmodasi.org.tr/html.asp?id=3989> (Erişim tarihi: 16.05.2011).

İç Kontrol Standartları, <http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/intfinstand/7.pdf>, (Erişim tarihi:03.05.2011).

KARAYALÇIN, Yaşar. **Muhasebe Hukuku**.2. Baskı. Ankara. 1988, s.5. [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr) (Erişim tarihi: 15.04.2011).

ÖZİLHAN, Tuncay. **Kurumsal Yönetim Semineri**. Mart 2002. <http://www.tusiad.org/haberler/seminer/kurumsal.pdf> , s.1. (Erişim tarihi: 05.03.2011).

PİCKETT, Spencer. **The Internal Auditing Handbook**, Wiley, London. <http://www.pwc.com/> (Erişim tarihi: 22.04.2011).

RIMS, Risk and Insurance Management Society Inc. <http://www.rims.org>(Erişim tarihi: 23.04.2011).

Sanayi Ve Ticaret Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı (01/07/2009 - 30/04/2011) <http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/stb-kamu-ic-kontrol-26052010151815.pdf>. (Erişim tarihi: 08.05.2011).

SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”,madde 19, [www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=702&fn](http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=702&fn), (Erişim tarihi:22.04. 2011).

UZAY, Şaban. Kurumsal Yönetim İç Kontrole Yardımcı olur, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> (Erişim tarihi: 01.04.2011).

[www.alomaliye.com/spk\\_araci\\_seri\\_v\\_68.htm](http://www.alomaliye.com/spk_araci_seri_v_68.htm) (Erişim tarihi: 27.04.2011).

[http://www.idkk.gov.tr/html/themes/.../kamu\\_ic\\_denetim\\_standartlari.doc](http://www.idkk.gov.tr/html/themes/.../kamu_ic_denetim_standartlari.doc) ( Erişim Tarihi: 28.04.2011).

[www.spk.gov.tr/apps/mevzuat/MevzuatGoster.aspx?nid=14139](http://www.spk.gov.tr/apps/mevzuat/MevzuatGoster.aspx?nid=14139). (Erişim tarihi: 20.04.2011).

[www.yapikredileasing.com.tr/.../YKL-KL.Birlesme\\_Duyurusu.pdf](http://www.yapikredileasing.com.tr/.../YKL-KL.Birlesme_Duyurusu.pdf) (Erişim tarihi:26.04.2011).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>,  
(Erişim tarihi: 17.04.2011).

## Tezler

AKŞAM, Akif. “İç Denetim Mesleği”. Ankara: (Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi Yeterlilik Tezi). 2005.

ALTINKAYNAK, Ahsen. “Türk Ticaret Kanunu Ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Anonim Şirketlerde Denetim”. (Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kayseri. 2009.

ARKUN, Esra. “Kamuya Yararlı Derneklerde Denetim”. (Anadolu Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tez). Eskişehir. 2007.

BİÇER, Ali Altuğ. “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2006.

ERSOY, Umur. “Denetimde Risk Kavramının Finansal Tablo Hesaplarının İnerdiği Risk Unsurlarıyla İncelenmesi ve Bir Denetim Örneği”, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 1997.

MEMİŞ, Mehmet Ünsal, “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, (Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi), Adana, 2006.

ŞAHİN, Selçuk. “Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2005.

ŞENGÜR, Dilek. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Bir Örneğ Uygulama”. (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2005.

ZORLUOğLU, Ömer Faruk. “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetimindeki Yeri”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2003.

## **Kanun ve Yönetmelikler**

SPK Seri: VIII, No: 54 Sayılı Tebliğ

SPK Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliğ

SPK Seri: XI, No: 20 Sayılı Tebliğ

SPK Seri: XI, No:21 Sayılı Tebliğ

SPK Tebliğ. Seri X, No: 22, 12.06.2006 Tarih ve 26196 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete.  
Ek-9.

**SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. Seri:**  
X, No:22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete

---