

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME (İKTİSAT) ANABİLİM DALI**

DOKTORA TEZİ

**KURUMSAL YÖNETİMDE ETİK AÇISINDAN
İÇ DENETİMİN ROLÜ VE
ETKİNLİĞİ ÜZERİNE BİR İNCELEME**

Can AKKERMANN

2502413087

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Duygu ANIL KESKİN

İSTANBUL, 2023

ÖZ

KURUMSAL YÖNETİMDE ETİK AÇISINDAN İÇ DENETİMİN ROLÜ VE ETKİNLİĞİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Can AKKERMAN

Günümüz iş dünyasında küreselleşmeyi, uluslararası entegrasyonu ve keskinleşen rekabeti takiben sosyal konularda artan toplumsal duyarlılık ile müşterilerin, çalışanların, kanun koyucuların talep ve beklentilerine daha fazla odaklanılan yeni anlayışlar iş hayatının her yönünde kendini hissettirmektedir.

Küreselleşmenin getirdiği yeni düzende kurumsal yönetim, sosyal sorumluluk yaklaşımları ve sürdürülebilirlik gibi kavramlar ön plana çıkarken, kurumlar için şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi nosyonlar iş dünyasında ve toplumda sürekli gündemde olan konular haline gelmiştir. Şirketlerin etik ve sosyal sorumluluk anlayışı çerçevesinde paydaşlarına (toplum, hissedarlar, çevre, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, dağıtımıcılar, bankalar, derecelendirme şirketleri gibi ilgili ulusal ve uluslararası kamu ve özel sektör kuruluşları) yönelik sorumlulukları artmış ve hem kanun koyucular hem de toplumlar tarafından daha sıkı takip edilir olmuşlardır. Aynı zamanda, geçmişe kıyasla çok daha şeffaflaşan dünyada şirketler ile ilgili olarak hem olumlu hem de olumsuz haberler kamuoyuna oldukça sıkça ve çok kolay bir şekilde ulaşmaktadır.

Bu tablo içerisinde kurumlara ait finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgilerin de paydaşlara ve kamuoyuna sunulması önem kazanmıştır. Son elli yıldır gittikçe artan küreselleşme eğilimiyle, keskinleşen rekabet baskısıyla, zorlaşan karmaşıklaşan piyasa koşulları ve çevresel faktörlerin de etkileriyle, bazı şirketler yönetim süreçlerinde iş faaliyetlerindeki uygunsuzlukların yanı sıra toplumsal ve çevre sorumlulukları anlamında da bazı etik dışı davranışlar sergilemektedirler. Bu etik dışı davranışlar uluslararası seviyede yansımaları olan finansal krizlere, skandallara ve hatta bunları takip eden iflaslara sebep olmuş ve neticesinde şirketlerin uluslararası kamuoyu önündeki itibarları temelden sarsılmıştır.

Bu bağlamda, bu tür sorunların yaşanmasını engelleyebilmek adına şirketlerin tüm paydaşları dikkate alarak kurumsal yönetim sistemlerini iyi bir şekilde kurmaları ve yönetmeleri beklenmektedir. Bunun mümkün olabilmesi için de temelde şirketlerde sağlıklı bir etik kurum kültürüne sahip olunması gerekmektedir. Etik şirket kültürüne sahip kurumlar rakiplerine göre olumlu bir şekilde farklılaşırken, etik kültür ortamına sahip olunması müşteriler ile ilişkiler, finansal performans, sürdürülebilir büyüme, tedarikçiler ile adil ilişkiler, şirket itibarı, liyakate göre işe alım ve görevdeki personeli işte tutma gibi birçok konuda olumlu etkilerini göstermektedir.

Kurumlarda etik bir kültürün oluşturulması yönetim kurulu ve üst yönetimin sorumluluğundadır. Esasen kurumun etik yaklaşımı en iyi ve en yoğun şekilde üst yönetim tarafından belirlenmektedir. Yönetim kurulları şirket kültürüne öncelik vererek, “kırmızı bayrak” alanlarını takip ederek ve şirket içerisinde davranış kurallarını net bir şekilde belirleyerek şirket genelinde etik davranışı teşvik edebilirler.

Şirket üst yönetimi günlük iş süreçlerinde işlerin şirket etik kurallarına ve kanunlara uygun olarak yapılmasından sorumludur. Yönetim kurulları açısından örnek olacak şekilde liderlik etmek (iş süreçlerinde değerlere uygun davranmak ve değerleri iletmek), şirket için uygun genel müdürün seçilmesi, genel müdürün idaresi ve genel müdürün yönetimde işe yönelik kararlarının denetlenmesi konuları, yönetim kurullarının şirket kültürünü etkileyecekleri en önemli alanlar olarak dikkat çekmektedir.

Bu çerçevede kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacını güden bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık görevi olan iç denetim fonksiyonu şirket üst yönetimi için kilit pozisyondaki önemli bir birimdir. Aynı zamanda iç denetim fonksiyonu kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğine katkıda bulunan etik şirket kültürüne yönelik çalışmalarda da şirket üst yönetiminin önemli bir yardımcısı olarak değerlendirilebilir.

Bu tez çalışmasında şirket üst yönetiminin (yönetim kurulu, genel müdür vb.) şirketin etik konularındaki yaklaşımı (tone at top) ile şirket etik kültürü arasındaki ilişki incelenmiştir. Ayrıca bu tez çalışmasında iç denetim fonksiyonunun şirket etik kültürü açısından şirketteki rolü ve şirket üst yönetimine katkı sağlayabileceği alanlar irdelenmiştir.

Tez çalışmasında sekiz kurumsal yönetim prensibi çerçevesinde 42 sorudan oluşan Amerikan Kurumsal Yönetim Endeksi (ACGI - American Corporate Governance Index) temel alınmış ve bu model Türkiye için uyarlanmıştır. Amerikan Kurumsal Yönetim Endeksi, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Tennessee Üniversitesi - Knoxville Haslam İşletme Fakültesi ve Neel Kurumsal Yönetim Merkezinin ortak bir çalışması ile oluşturulmuştur.

Bu model çerçevesinde 42 sorudan oluşan anket soruları Türkiye’de yerleşik 30 firmanın yönetim kurulu üyeleri tarafından yanıtlanmıştır. Bu model yapısı içinde kurumsal yönetimde etik açısından iç denetimin rolü ve şirket üst yönetiminin etik konularındaki yaklaşımı (Tone at the top) ile şirket etik kültürü arasındaki ilişkinin incelenmesi hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Şirket Kültürü, İç Kontrol, Kurumsal Yönetim, Yönetim Kurulu, Üst Yönetim, İç Denetim.

ABSTRACT

**A REVIEW ON THE ROLE AND EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDIT
ON CORPORATE GOVERNANCE
IN TERMS OF ETHICAL ISSUES**

Can AKKERMAN

In today's business world, following globalization trends, international integration and sharpening competition, with increasing social awareness on social issues, new understandings focusing more on the demands and expectations of customers, employees and regulators are felt in every aspects of business life.

In the new order brought by the globalization, concepts such as corporate governance, social responsibility approaches and sustainability have come to the forward, while notions such as transparency and accountability of the corporations have become topics that are constantly on the agenda in the business world and society. Within the framework of ethical and social responsibility understanding, the responsibilities of companies towards their stakeholders (society, shareholders, environment, employees, customers, suppliers, distributors, banks, and relevant national and international public and private sector institutions such as rating companies) have increased and they have been controlled by both legislators and societies more closely. At the same time, in a world that has become much more transparent compared to the past, both positive and negative news about the companies reach the public quite often and very easily.

In this picture, presenting non-financial information to the stakeholders and the public has gained importance, as well as financial information as regards the companies. With this increasing globalization trend in the last fifty years, with the effects of sharpening competitive pressure, more difficult and more complex market conditions and environmental responsibility factors, some companies exhibit some unethical behaviors in their management processes in terms of social and environmental responsibilities, as well as some non-compliances in their business activities. These unethical behaviors have caused financial crises, scandals and even subsequent bankruptcies echoed at the international level, and as a result, the reputation of the companies in the international public opinion has been fundamentally shaken.

In this context, in order to prevent occurrence of such problems, the companies are expected to establish and manage their corporate management systems well by taking into account all stakeholders. In order to make this possible, it is necessary to have a healthy ethical corporate culture in the companies. While the companies with an ethical corporate culture differ from their competitors in a positive way, having an ethical culture environment has positive effects on many issues such as relations with customers, financial performance, sustainable growth, fair relations with suppliers, company reputation, recruitment according to merit and retaining staff.

Establishing an ethical culture in the companies is the responsibility of the board of directors and top management. Essentially the ethical approach of the company is determined by the top management in the best and most intense way. The board of directors can promote ethical behaviour throughout the company by prioritizing company culture, monitoring “red flag” areas, and establishing clear codes of ethics within the company.

The senior management of the company should also ensure that the work is carried out in accordance with the company's ethical rules and laws in daily business processes. In terms of the boards of directors, leading by example (behaving in accordance with the values in business processes and communicating these values accordingly), selecting the appropriate general manager (CEO) for the company, conducting CEO and supervising CEO's managerial business decisions properly stand out as the most important areas that the board of directors may affect the corporate culture.

In this context, the internal audit function, carrying independent, objective assurance and consultancy tasks that aims to improve the activities of the company is an important unit in a key position for the company's top management. At the same time, the internal audit function can be considered as an important assistant for the company's senior management with its reviews on the company's ethical culture that contributes to the effectiveness of corporate governance, risk management and internal control processes.

In this thesis study, the relationship between the company's top management's (board of directors, general manager, etc.) approach on the ethical issues (tone at top) and the company's ethical culture was evaluated. In addition, in this thesis study the role of the internal audit function in the company and its contributions to the company's senior management in terms of company's ethical culture were reviewed.

In the thesis study, a model based on the American Corporate Governance Index (ACGI) consisting of 42 questions within the framework of eight corporate governance principles was adapted for Türkiye. The American Corporate Governance Index was established by a joint effort of the Institute of Internal Auditors (IIA), the University of Tennessee - Knoxville Haslam School of Business, and the Neel Center for Corporate Governance.

Within the framework of this model, survey questions consisting of 42 questions were answered by the members of the board of directors of 30 companies located in Türkiye. Within this model structure, it is aimed to examine the role of internal audit in corporate governance in terms of ethics, and the relationship between the approach of the company's top management on the ethical issues (Tone at the top) and the company's ethical culture.

Keywords: Ethics, Company Culture, Internal Control, Corporate Governance, Board of Directors, Top Management, Internal Audit.

ÖNSÖZ

Tez çalışmamda beni “etik şirket kültürü” temelli çok önemli bir konuya yönlendiren ve tez çalışmam süresince değerli görüşleri, bilgisi ve tecrübesi ile daima destek olan ve yönlendiren değerli hocam ve tez danışmanım Prof. Dr. Duygu ANIL KESKİN’e teşekkürlerimi sunuyorum.

Tez çalışmam süresince, tez izleme komitelerinde değerli yönlendirici görüşlerini paylaşan ve bana değerli görüşleriyle destek olan kıymetli hocalarım Prof. Dr. Selahattin KARABINAR’a ve Prof. Dr. Banu TARHAN MENGÜ’ye teşekkürlerimi sunarım.

Can AKKERMAN
İstanbul - 2023

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	II
ABSTRACT.....	IV
ÖNSÖZ.....	VI
TABLolar LİSTESİ.....	X
GRAFİKLER LİSTESİ.....	XII
KISALTMALAR.....	XIII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM

1.1 İç Denetim Kavramı	5
1.2 İç Denetimin Tarihçesi	6
1.3 Denetimin İlke ve Özellikleri	10
1.4 İç Denetimin Amacı ve Kapsamı	11
1.5 İç Denetimin Önemli Roller	13
1.5.1 Kurumsal Yönetimde İç Denetimin Rolü	13
1.5.2 İç Kontrolde İç Denetimin Rolü	13
1.5.3 Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü	14
1.6 Düünden Bugüne Denetim Anlayışı	16

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL

2.1 İç Kontrol Kavramı	18
2.2 İç Kontrol Tanımı	18
2.3 İç Kontrol Sisteminin Unsurları	19
2.4 İç Kontrolün Tarihçesi	19
2.5 İç Kontrolün Amacı ve Önemi	20
2.6 İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri	21
2.7 İç Kontrol Modelleri	21
2.8 İç Kontrol Yaklaşımları ve COSO İç Kontrol Çerçevesi	24
2.9 Kurumsal İç Kontrol ve Yönetim Kurulu	26

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM

3.1 Kurumsal Yönetim Kavramı	28
3.2 Kurumsal Yönetim ve Denetim	29
3.3 Kurumsal Yönetim Mukayesesi ve Derecelendirme Sistemleri	33
3.4 Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ankette Kullanılan Endeks	35

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ETİK

4.1 Etik ve Bugünün Dünyası	40
4.2 Etik Kavramı	42
4.3 Etik Kod – (Etik Davranış Kuralları)	45
4.4 İş Etiği ve İç Kontroller	53
4.5 Şirkette Etik ve İç Denetimin Rolü	54
4.6 Üçüncü Taraf Kontrolleri ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk	63

BEŞİNCİ BÖLÜM

KÜLTÜR

5.1 Kültür Kavramı ve Kurum Kültürü	65
5.2 Kültüre Bazı Teoriler Çerçevesinde Bakış	70
5.2.1 Kurumsal Başarı ve Kurumsal Kültür	70
5.2.2 Hofstede ve Schwartz’ın Kültür Teorileri	70
5.2.3 Schwartz’ın Kültürel Değer Sınıflaması	73
5.2.4 Üst Kademe Teorisi - (Upper Echelon Theory)	74
5.3 Kurumsal Kültürde İç Denetimin Rolü	76
5.3.1 Kültürü Denetleme Çalışmaları – İki Örnek	78
5.3.2 Kültür Denetimleri – Dört Ana Yöntem	82
5.4 Kurumsal Kültür ve Yönetim Kurulu	86
5.4.1. Kültürel Ortam ve Etik Risk Değerlendirme Kriterleri	93
5.4.2 Uluslararası İşletmelerdeki Uygulamalar	95

ALTINCI BÖLÜM

ETİK ŞİRKET KÜLTÜRÜ VE PAYDAŞLAR

6.1 Şirketlerde En Üstteki Ton - (Üst Yönetimin Etik Konuları Yönetimi)	98
6.2 Yönetim Kurulları Açısından Şirket Kültürü	99
6.3 İç Denetimin Rolü	107
6.4 Kurumsal Yönetimin Rolü	108
6.5 CEO’lar ve Yönetimde Etik	109

YEDİNCİ BÖLÜM

ŞİRKET ÜST YÖNETİMİNİN ŞİRKET YÖNETİMİNDE VE ETİK KONULARI ELE ALIŞTA BELİRLEDİĞİ YAKLAŞIM İLE ŞİRKETİN ETİK ORTAMI ARASINDAKİ İLİŞKİYİ İNCELEMeye YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

7.1 Literatür Çalışması	112
7.2 Üst Yönetimin Etik ile İlgili Yaklaşımı ile Şirket Etik Ortamı İlişkisi	119
7.2.1 Araştırmanın Amacı	119
7.2.2 Araştırmanın Konusu ve Önemi	119
7.2.3 Araştırmanın Yöntemi, Evreni ve Kısıtları	119
7.2.4 Araştırmanın Hipotezi	120
7.3 Analiz Yöntemi	120
7.4 Bulgular	121
7.5 Kümeleme Analizi	137
7.6 Hipotez Olarak İleri Sürülen Tez Açısından Değerlendirme	142
SONUÇ	149
EKLER	155
KAYNAKÇA	214

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: İç Denetimin Tarihsel Değişimi	7
Tablo 2: İç Denetimin Dünyada ve Türkiye’de Gelişim Süreci	9
Tablo 3: İç Denetim Türleri Açısından Genel Bir Değerlendirme	12
Tablo 4: Kurumsal Risk Yönetimi Açısından Etkili Bir İç Denetim	15
Tablo 5: Geleneksel İç Denetim ve Risk Odaklı İç Denetim Karşılaştırması	16
Tablo 6: İç Kontrol Sistemine Genel Bir Bakış	19
Tablo 7: Genel Kontrol Amaçları	21
Tablo 8: COSO İç Kontrol Modeli ile Diğer İki Modelin Karşılaştırılması	23
Tablo 9: İç Kontrol Sistemlerinin Karşılaştırılması	25
Tablo 10: İç Kontrol ve İç Denetim Arasındaki Farklar	27
Tablo 11: Kurumsal Yönetimin Denetiminde Kontrol Alanları	31
Tablo 12: Etik Olmayan Davranışlar için “Kırmızı Bayrak” Alanları	44
Tablo 13: Bazı Şirketlerin Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Uyum Raporları	46
Tablo 14: Bazı Uluslararası Firmaların Etik Kodlarından Özetler	48
Tablo 15: İş Etiği Açısından Uygun Olmayan Bazı Davranışlara Örnekler	51
Tablo 16: IIA’ın Üçlü Savunma Hattı Modeli	57
Tablo 17: Kurumsal Etik Ortam Denetimi Soruları	60
Tablo 18: Etik Performansın Değerlendirilmesi, Raporlanması, Açıklanması	63
Tablo 19: Üçüncü Taraflarla İlişkiler ve Kontroller	64
Tablo 20: Kurum Kültürünün Tanımı	65
Tablo 21: Etik Kültür Oluşturmada Beş Kademe	69
Tablo 22: Kültür Modellerinin Karşılaştırılması	76
Tablo 23: Kültürel Analiz ile İlgili Alanlar	80
Tablo 24: Kurumsal Kültürde Yaşanan Sorunlar ve Şirketler (Örnekler)	85
Tablo 25: Kültür Denetimlerinde Potansiyel Kanıt Dokümantasyon Örnekleri	87
Tablo 26: Paydaşlarla İlgili Etik Semptomatik Göstergelerden Örnekler	89
Tablo 27: Kurumlarda Etik Kültürel Çevre ve Roller	91
Tablo 28: On İki Türk Şirketinin Yönetim Kurulu Üyelik Analizi	92

Tablo 29: Yönetim Kurulu Rehberi	105
Tablo 30: Yönetim Kurulu Etkinlik Skoru	105
Tablo 31: İç Denetim ve Yönetim Kurulları ile İlgili Literatür Çalışması	112
Tablo 32: Basıklık ve Çarpıklık	120
Tablo 33: Anketi Dolduranlara İlişkin Bilgiler	121
Tablo 34: Anketi Dolduranın Şirketine İlişkin Bilgiler	123
Tablo 35: Yönetim Kurulu Üye Sayısı İstatistikleri	124
Tablo 36: İfadelere Katılım Düzeyi	125
Tablo 37: Kurumsal Yönetim Prensipleri Puanları Betimsel İstatistikleri	131
Tablo 38: Prensipler Arasındaki İlişkinin İncelenmesi	133
Tablo 39: Şirketin Ciroosu ile Prensipler Bazında Puanların İlişkisi	136
Tablo 40: Final Küme Merkezleri	137
Tablo 41: Kümelerde Yer Alan Şirketler	138
Tablo 42: Küme (1) ve Küme (2)'dekilerin Karşılaştırılması	139
Tablo 43: Tezdeki Hipoteze Göre İki Grubun Karşılaştırılması	143
Tablo 44: Üst Yönetimdeki Yaklaşım ile Şirketin Etik Ortamı Arasındaki İlişki	148

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Anketi Dolduranların Yönetim Kurulundaki Kıdemi	122
Grafik 2: Anketi Dolduranların Yaş Aralığı	122
Grafik 3: Anketi Dolduran Yöneticinin Cinsiyeti	123
Grafik 4: İfadelere Katılım Sıralaması	130
Grafik 5: Kurumsal Yönetim Prensiplerinin Aldığı Puanlar	132
Grafik 6: Kümelerin Prensipler Bazında Dağılımı	141



KISALTMALAR LİSTESİ

ACFE	: The Association of Certified Fraud Examiners Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği
ACGI	: American Corporate Governance Index Amerikan Kurumsal Yönetim Endeksi
AML	: Anti-Money Laundering Kara Para Aklamaya Karşı Tedbirler
APEC	: Asia-Pacific Economic Cooperation Asya - Pasifik Ekonomik İş Birliği Forumu
BİST	: Borsa İstanbul
CAE	: Chief Audit Executive İç Denetim Birimi Yöneticisi (Başkanı)
CEO	: Chief Executive Officer İcra Kurulu Başkanı – Genel Müdür
CECO	: Chief Ethics and Compliance Officer Etik ve Uyumdan Sorumlu Direktör
CCO	: Chief Compliance Officer Uyumdan Sorumlu Direktör
CFO	: Chief Financial Officer Mali İşler Direktörü
CIPE	: Center for International Enterprise Uluslararası Özel Girişimcilik Merkezi
CoCo	: Criteria of Control of Canadian Institute of Chartered Accountants Kanada Muhasebeciler Birliğince Oluşturulmuş Kontrol Kriterleri
COI	: Conflict of Interest Çıkar Çatışması
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi
CRSA	: Control and Risk Self-Assessment Kontrol ve Risk Öz Değerleme
CSR	: Corporate Social Responsibility Kurumsal Sosyal Sorumluluk
ECIIA	: The European Confederation of Institutes of Internal Auditing Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
ERM	: Enterprise Risk Management Kurumsal Risk Yönetimi (KRY)

ESG	: Environmental, Social, and Corporate Governance Çevresel, Sosyal ve Kurumsal Yönetim
FED	: Federal Reserve System - The Central Bank of the United States ABD Merkez Bankası
FRC	: Financial Reporting Council (of UK) İngiltere Finansal Raporlama Kurulu
IIA	: The Institute of Internal Auditors Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI	: The International Organization of Supreme Audit Institutions Uluslararası Sayıştaylar Birliği Örgütü
IT	: Information Technology Bilgi Teknolojileri
KPI	: Key Performance Indicators Temel Performans Göstergeleri
KRI	: Key Risk Indicators Temel Risk Göstergeleri
KYC	: Know Your Customer Müşterini Tanı Kuralı
KYS	: Know Your Supplier Tedarikçini Tanı Kuralı
NACD	: The National Association of Corporate Directors ABD Ulusal Kurumsal Yöneticiler Derneği
OECD	: Organisation for Economic Cooperation and Development Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü
SA 8000	: Social Accountability Program 8000 Sosyal Sorumluluk Belgelendirmesi
SEC	: Securities and Exchange Commission ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SOX	: Sarbanes-Oxley Act Sarbanes-Oxley Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TEİİD	: Etik ve İtibar Derneği
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
WTO	: World Trade Organization Dünya Ticaret Örgütü

GİRİŞ

Son yirmi yıldır kurumsal hayatta artan sayıda ortaya çıkan uluslararası skandallar, 2008-2009 ekonomik krizinin tetiklediği şirket iflasları uluslararası kamuoyunu ve konuyla ilgili akademik çevreleri yolsuzluk, yasadışılık, profesyonel hayattaki yetersizlikler gibi konuları yeniden düşünmeye ve tartışmaya itmiştir.

Finansal hizmetler, endüstriyel imalat, gıda, perakende, ilaç sanayi, telekomünikasyon ve medya gibi çok geniş alanlara yayılmış olan bu kurumsal skandallar büyük maddi kayıplara, itibar zedelenmelerine ve hatta iflaslara sebep olmuştur. Bu skandallar şirket ortaklarına, halka açık bir şirket ise borsadaki hissedarlara, vergisel açıdan devlete ciddi maddi kayıplara ve çalışanların işlerini kaybetmelerine sebep olmaktadır. Özetle iflaslara kadar uzanan şirketlerdeki bu uygunsuzluklar, ülkelerde makro anlamda domino etkisi de yaratan hem ciddi ekonomik kayıplara hem de toplumsal yapıda sosyal bozulmalara sebep olmaktadır.

Bazıları hem uluslararası ekonomi medyasının hem de ilgili akademik çevrelerin çalışmalarına ve görsel medyanın yayınlarına geniş bir şekilde konu olmaya devam eden bu kurumsal skandallardan son yıllara yayılan bazı örnekler aşağıdaki şekilde listelenebilir:

İşletme	Yıl	Sektör	Konu
Enron	2001	Enerji	Hileli finansal raporlama
Arthur Anderson	2001	Denetim	Enron'un hileli finansal raporlarının onaylanması
WorldCom	2002	Telekomünikasyon	Hileli finansal raporlama
Parmalat	2003	Gıda	Hileli finansal raporlama
Lehman Brothers	2010	Yatırım Bankacılığı	Hileli finansal raporlama
British Petroleum	2010	Petrol	Maliyet düşürücü kararlar, yetersiz güvenlik tedbirleri ile geniş alana yayılan petrol sızıntısı ve çevreye verilen ciddi hasarlar
FIFA	2015	Uluslararası Futbol Federasyonu	Rüşvet, para aklama, uygunsuz para transferi iddiaları
Volkswagen	2015	Otomobil Sektörü	Araç emisyonlarında hileli raporlama
Apple	2017	Telekomünikasyon	"Batterygate" - IT programları ile iPhone'ların yavaşlatılması
Meta - Facebook	2018	Sosyal Medya Ağı	Kullanıcılardan izinsiz toplanan verilerin üçüncü taraflara aktarımı
Boeing	2018	Havacılık	"Gizleme" kültürü, çıkar çatışmaları ve yetersiz gözetim
Büyük İlaç Şirketleri ve Opiod Krizi	2019	İlaç Sektörü	Ağrı kesici ilaçlarda kamuyu yanlış bilgilendirme
Wirecard	2020	Ödeme Sistemleri İşletim Ağı	Hileli finansal raporlama
Ernst & Young	2020	Denetim Firması	Wirecard'ın banka mutabakatlarındaki "eksiklikler" ve bu süreçte 2023'te Almanya'da EY'ye karşı uygulanan "yaptırımlar"
Nestlé	2021	Gıda	Bazı ürünlerin "sağlık tanımına" uygun olmamasına yönelik şirket içi yazışmaların uluslararası basında gündeme gelmesi ile ortaya çıkan iddialar
Bayer	2018	Zirai İlaç	Monsanto'nun Roundup isimli zirai ilacının kansere sebep olduğu iddiaları ile açılan davalar ve bu davalar için 11 milyar dolarlık hukuki anlaşmalar
FTX	2022	Dijital İşletim Ağı	Şirket ve müşteri fonlarının karıştırılması, kurumsal bir sistemin ve kontrol yapısının olmaması ile 16 milyar dolar varlığı var zannedilirken aniden iflası
PWC Australia	2023	Denetim Firması	PWC'nin Avustralya hükümetinin vergi planları ile ilgili gizli bilgilerini müşterilerine sızdırdığı iddiası

Bu örneklerde de görülebildiği üzere, kurumsal skandallar geniş sektörlere yayılmaktadır ve bu örnekler sadece muhasebe temelli usulsüzlükler değildir. Diğer taraftan, şirketleri bu skandallara götüren sebepler de çeşitlilik göstermektedir.

Bu skandallar kanun koyucular tarafında kurumsal yönetim, şirket üst yönetimlerinin idare anlayışı, denetimin bağımsızlığının önemi gibi konuların yeniden değerlendirilmesine yol açmıştır. Sıklıkla dile getirildiği üzere özellikle Enron ve onunla bağlantılı olan Arthur Anderson skandallarını takiben ABD’de çıkartılan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX), şirket yönetim şekillerinin değişmesinde büyük bir rol oynamıştır. ABD kökenli bir yasa olsa da SOX, bir taraftan çok uluslu şirketlerin dünya ölçeğinde faaliyet göstermeleri sebebi ile diğer taraftan da oldukça kapsamlı “en iyi uygulamaları” (best practice) önermesi açısından dünyada birçok ülke için de örnek oluşturmıştır. Türkiye dâhil olmak üzere birçok ülke benzer yasaları kendi ülkelerinde çıkartmışlardır ya da hâlihazırda mevcut olan yasaları yeni tebliğlerle desteklemişlerdir.

Bu alandaki yasal düzenlemelerde bir anlamda öncü olan SOX yasası ile örneğin, “halka açık şirketlerde gözetim kurulları, denetçi bağımsızlığı, kurumsal sorumluluk, kamuyu ayrıntılı aydınlatma, çıkar çatışmaları, beyaz yaka suçlarına ilişkin cezaların artırılması ve kurumsal hileler ve sorumluluk” gibi alanlarda spesifik bir şekilde tarif edilen yeni düzenlemelere gidilmiştir. Diğer taraftan, bahsi geçen bu yasal düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte şirketin kültürünün ve şirket içi etik ortamındaki ciddi sorunların, bu kurumsal skandalların temelinde ortak bir alan olarak yer aldığı düşüncesi de yaygın bir kabul görmektedir. Uluslararası medyada büyük yankı yapan bu skandallar, bir anlamda uluslararası kamuoyunun dikkatini bu işletmelerin yönetimlerine, bu işletmelerin yöneticilerinin ve çalışanlarının davranışlarına ve dolayısıyla şirketlerin kültürlerine yönlendirmiştir.

Bu çerçevede şirketlerin, bireylerin ve hatta ülke ekonomilerinin büyük maliyetler ödemesine sebep olan çok sayıdaki skandalların temelinde bir anlamda zayıf şirket kültürlerinin ve zayıf etik ortamın yattığı düşünülmektedir. Bu genel tablonun içerisinde son yıllarda birçok belli başlı ülkede kurumsal hayatla ilgili olarak, kanun koyucular işletmelerdeki kültür riskine yönelik nasıl kanuni düzenlemeler yapılabileceği konusunda ilgilenmektedirler.

Ancak bugün bulunduğumuz noktada, kanun koyucular genel olarak kültürel riskle ilgili direkt düzenlemeleri henüz yapmamış olmakla birlikte, kanun koyucular ve konuyla ilgili çalışan akademik çevreler işletmelerin kültür risklerini etkileyebilecek alanları şu şekilde bazı olgular ile tanımlamaktadırlar: “Şeffaflık, şirket üst yönetimlerinin örnek bir liderlik sergilemesi, iyi kurumsal yönetim, belirlenen değerlerin ve ilkelerin pratikteki uygulamaları, konuyla ilgili ölçümler yapılması, hesap verebilirlik, şirket içi ve dışı etkili iletişim, işe alma ve işe yerleştirme süreçlerindeki liyakat ve etkinlik ve yöneticilere/çalışanlara verilen ücret ve prim ödemelerinin uygunluğu ve kontrolü”.

Bu genel tablo içerisinde, özetle şirketlerin kültüründeki durumun şirketin risk yönetiminde ve risk iştahında önemli bir rolü olduğu düşünülmektedir. Bir bakıma şirket kültürü bir şirketin uzun dönemli yaşam döngüsünü yakından etkileyebilmektedir. Aynı zamanda işletmelerin temelindeki etik anlayış şirket kültüründeki belirleyici ortamı oluşturmaktadır. Bu anlayış içinde, yönetim kurulu ve şirket üst yönetimi şirket kültürünün tanımlanması ve gözetiminden sorumludur. Buradan hareketle yönetim kurulu ve kurula bağlı olan şirket üst yönetimi, etik ve değerleri şirket içerisinde tanımlayarak ve bunlara uygun davranışları teşvik ederek, doğru şirket kültürünün tesis edilmesi sorumluluğunu taşımaktadırlar.

Şirketteki en üstteki “ton” (üst yönetimin etik konuları ele alıştaki yaklaşımı ve gözetimi); ilkeler ve liderlik tarzı, bir anlamda organizasyondaki şeffaflık, doğruluk, dürüstlük, adil yönetim ve etik davranış gibi değerlere bağlılığı ve bu ilkelerin yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından uygulanmasını ifade eder. Şirketteki en üstteki “ton”, aynı zamanda da bir şirketin liderleri tarafından yaratılan ve sürdürülen etik iklimi ifade etmektedir. Tüm bu nitelikler genel itibarıyla şirket kültürü olarak adlandırılır. Organizasyonun iç kontrol ortamında önemli bir rol oynayan “ton”, en üstte yer alırken, bu “tonun” tüm organizasyonda bozulmadan veya boşluklar olmaksızın kademeli olarak da devam etmesinin gerekliliği özellikle not edilmektedir.

Bahsi geçen bu süreç organizasyon içinde beklenen davranışların tanımlanması ve kurumsallaşması ile başlamaktadır. Üst yönetimin şirket içerisinde işletmenin programları, süreçleri ve iş birimleri çerçevesinde kendisinin inandığı iş konularını ve beklentilerini açıkça iletmesi gerekmektedir. Bu değerler iş ile ilgili inançlar ve beklentiler; değerlere ilişkin beyanlarla, davranış kuralları (etik kod), politikalar, personel toplantıları, eğitim programları, toplantı notları, e-mailler yoluyla veya günlük sosyal faaliyetler sırasında bir anlamda resmî olmayan bir şekilde iletilebilmektedir.

Üst yönetim tarafından söylenenler ve alınan aksiyonlar arasındaki uyum, tutarlılığı sağlamak açısından ve üstte belirlenen tonun kademeler içerisinde seyrelmesini veya bozulmasını önlemek açısından çok önemlidir. Her düzeydeki yönetim, şirket değerleri ve etik açısından örnek bir davranış tarzı içerisinde olmayı belirlemelidir. Benzer şekilde, kıdemli yöneticilerin sözleri ve aksiyonları uyum içindeyse, çalışanların aynı değerlere sahip olma ve bunları uygulama olasılığının daha yüksek olacağı da düşünülebilir.

Şirketteki bu “tonun” iletilmesi, çalışanların işe alım süreci ile başlamaktadır. Dolayısıyla şirketteki etik konusunun sürecin en başında işe alım faaliyetlerinin bir parçası olarak belirleyici olduğu düşünülmelidir. Diğer önemli bir konu da şirketlerde doldurulacak iş pozisyonu için gerekli niteliklere sahip kişileri seçerken, aynı zamanda şirketin değerlerine uyabilecek yetkin kişilerin liyakate uygun bir şekilde işe alınmasına hassasiyet gösterilmesindeki gerekliliktir.

Tüm bu genel resim içinde, şirket kültürü ve şirket içi etik ile ilgili kontrol ve değerlendirme çalışmaları açısından, iç denetim fonksiyonu şirket organizasyonu içinde bağımsız pozisyonu ve güvence verme konusunda yönetim kuruluna erişimi ile şirket içerisinde benzersiz bir yerdedir. Bu anlayış ile iç denetçiler kontrol ortamının birçok yönünü bildikleri için ve iç kontrollerin şirket performansını yakından etkilemesi sebebiyle, bir anlamda organizasyonlarında en üstteki “tonu” gözden geçirme, şirket kültürü ve etik ortamın değerlendirilmesi çalışmalarında giderek daha fazla görevlendirilmektedirler.

İç denetçiler güvence sağlayıcı fonksiyon olarak, üst yönetimce belirlenmiş olan önceliklerin ve davranışların belirtilen kurumsal değerleri destekleyip desteklemediğini ve sağlıklı bir kurumsal kültür olup olmadığını yerinde belirlemek için şirketlerin bu konudaki altyapısını ve uygulamalarını değerlendirebilirler.

İç denetim şirketlerde kültür denetimleri ile şirketin hâlihazırda içinde bulunduğu şartların fotoğrafının çekilmesi ve iyileştirme alanlarının belirlenmesi anlamında şirket üst yönetimlerine yardımcı olabilir. Diğer taraftan, şirket içerisinde her zaman “kültür – etik programlarının” sahibinin yönetim kurulu ve şirket üst yönetimi olduğunun sıklıkla hatırlatılmasında fayda bulunmaktadır.

Bu bağlamda iç denetimin rolü süreçlerin ve (karar alma gibi) aksiyonların ve üst yönetimin yaklaşımı ile şirket değerlerinin, etiğinin, risk iştahının, politika ve prosedürlerinin uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesi olarak düşünülebilir. İç denetimin gözden geçireceği iş süreçlerine örnek olarak; performans değerlendirme yönetimi, prim ödeme sistemleri, işe alım ve yerleştirme süreçleri, personel iş tanımları, memnuniyet anketleri, etik eğitim sistemleri, etik hat başvuruları, (var ise) “koçluk” (“mentorluk”) sistemleri sayılabilir. Diğer taraftan, şirket kültürüne yönelik etik denetimi ve onun göstergeleri çok karmaşık bir yapı sergilemektedir. İç denetçilerin bu sahadaki çalışmalarını başarılı bir şekilde sürdürülebilmeleri için şirketin risk konusundaki yaklaşımı da dâhil olmak üzere kendi kurumlarının kültürünü çok iyi anlamaları gerekmektedir. Şirketler çok farklı yapılarda olabildiğinden, maalesef kültür denetiminde her işletmeye çözüm olabilecek tek bir denetim modeli bulunmamaktadır.

Bu açıdan, kültür ve davranışlarla ilgili denetim modellerini tek bir modele indirgemek, sorunların gözden kaçırılmasına ve denetim çalışmalarının isabetli olmamasına sebep olabilir. Ayrıca her zaman göz önüne alınması gereken bir husus da şirketlerin amaçladığı kültürel değişimlerin ancak uzun erimli çalışmalarla gerçekleşebileceği olgusudur. Bununla birlikte, iç denetim birimleri de içinde yer aldıkları bu kurumsal kültürden etkilenmektedir ve o kültürün bir parçasını oluşturmaktadır. Şirket kültürü kuruluşun etik çerçevesinin ne ölçüde algılandığına veya etik anlayışın günlük uygulamalar içerisinde nasıl yer aldığına bakılarak değerlendirilebilir. Ne var ki bugün hâlâ kültürün ölçülmesi ve değerlendirilmesi konuları oldukça erken aşamalarda. Bu sebeple de yönetim kurulunun ve üst yönetimin şirkette sahip oldukları kültürün istedikleri kültür olup olmadığını öncelikle iyi anlamaları gerekmektedir.

Şirket yönetim kurullarına entegre çalışan denetim komitelerinin en başından itibaren iç denetim birimleri ile birlikte yakın bir şekilde çalışmaları, iç denetimin güvence çalışmaları ile ilgili olarak politika ve iş süreçlerinin geliştirilmesi açısından büyük bir öneme sahiptir. Yakın zaman içerisinde, iç denetim birimlerinin şirket içi kültürel değişim programları ve etik yapının durumuyla ilgili olarak yönetim kurullarına sundukları güvence çalışmalarının ve bu çalışmalarının etkilerinin iç denetimin iş programlarında giderek artan bir şekilde çok daha önemli bir yere sahip olacağı düşünülmektedir. Son tahlilde, şirket içerisindeki kurum kültürüne ve etik ortama yönelik bahsi geçen bu denetim çalışmalarının “şirketteki genel durumun fotoğrafını çekme ve yol haritasını yeniden gözden geçirme” anlamında şirket içerisinde yönetim kuruluna ve üst yönetime olumlu ve önemli katkılar sağlayabileceğini söyleyebiliriz.

Bu tez çalışmasında hipotez kısmına referans olan araştırma ile; şirket üst yönetiminin (yönetim kurulu, genel müdür, vb.) şirket yönetiminde ve etik konuları ele alışı belirlediği yaklaşım (Tone at the top) ile şirketin etik ortamı arasında direkt ve anlamlı bir ilişki varlığının incelenmesi amaçlanmıştır.

Bu kapsamda tez çalışması yedi bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde iç denetimin türleri, önemli rolleri ve dünden bugüne denetim anlayışı incelenmiştir. İkinci bölümde iç kontrolün önemi, kontrol modelleri ve iç kontrolün yönetim kurulu ve iç denetim ile ilişkisi irdelenmiştir. Üçüncü bölümde kurumsal yönetim kavramı incelenerek detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Dördüncü bölümde etik kavramı birçok yönü ile şirketlerdeki etik ve iç denetimin rolü açısından değerlendirilmiştir. Beşinci bölümde kültür teorileri gözden geçirilmiş ve şirket kültürü ile iç denetim ve yönetim kurulu arasındaki ilişkiler irdelenmiştir. Altıncı bölümde etik şirket kültürü ve paydaşları kilit noktaların ele alınması ile gözden geçirilmiştir. Nihai olarak yedinci bölümde araştırma sonuçları değerlendirilmiştir. Sonuçlar analiz yönetimi, bulgular, tablolar ve grafikler ile açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM

1.1. İç Denetim Kavramı

Denetim kelimesinin karşılığı İngilizce konuşan uluslarda “auditing”e karşılık gelmektedir ve bu da işitme anlamına gelen Latince kökenli olan “audire” fiilinden gelmektedir. (Bozkurt, 2018: 23)

Türkiye’de ilk yıllarda, daha ziyade bağımsız muhasebe denetçilerinin bu işi yapmaları sebebiyle de muhasebe yazınında “auditing”, bu anlamı ifade edecek şekilde genellikle muhasebe / finansal denetim kavramıyla eş anlamlı bir şekilde kullanılmıştır. (Cömert, 2016: 9)

Aynı şekilde, iç denetim kavramı Türkiye’de ilk yıllarda yaygın bir şekilde kamu kurumları ve bankalara özgü bir kavram olarak algılanmış, daha sonra yaygınlaşarak holdinglerde, yabancı sermaye şirketlerinde ve orta ölçekli şirketlerde görülmeye başlanmıştır. (Cömert, 2001: 57)

İç denetim tanımlarını gözden geçirdiğimizde, modern iç denetim anlayışının öncülerinden olan Lawrence B. Sawyer’ın yapmış olduğu kapsamlı tanım önemli bir referans olarak öne çıkmaktadır.

Sawyer’a göre iç denetim bir organizasyondaki;

- Finansal ve operasyonel bilginin doğruluğu ve güvenilirliği,
- İşletmenin risklerinin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olması,
- Dış düzenlemelere ve kabul edilen iç politikalara ve usullere uyuluyor olması,
- Makul ölçüde standartların oluşturulmuş olması,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılması,
- Organizasyon amaçlarının etkin bir biçimde başarılması için

tüm işlemlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından tarafsız ve sistematik bir şekilde değerlendirilmesi ve onaylanmasıdır. (Sawyer, 1981: 6)

Günümüzde uluslararası bir “çatı” meslek örgütü olan ve 200.000’den fazla üyesi bulunan İç Denetçiler Enstitüsü’nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) tanımı şu şekildedir; (Dicle, Usluer, 2016: 35)

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” Definition of Internal Auditing (theiia.org)

İç denetim fonksiyonu veri ve iş süreçlerinin analiz ve değerlendirmelerine dayalı iç görü ve öneriler sağlayarak yukarıda tarif edilen bu amaçlarına ulaşabilir. (Wood, 2012: 151)

1.2. İç Denetimin Tarihçesi

Esasen tarihi anlamda kökleri çok eskiye dayanıyor olmakla birlikte, iç denetim 1930'lara kadar birçok işletme ve o işletmelerin bağımsız denetçileri tarafından önemli bir süreç olarak kabul görmemişti. İç denetimin tanınması öncelikle ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonunun (SEC) 1934 yılında kurulmasından ve o zamanki bağımsız denetim amaçlarının ve tekniklerinin değişiminden kaynaklandı denilebilir.

Bir yasal düzenleyici olarak SEC, kendisine kayıtlı olan şirketlerin bağımsız denetçiler tarafından onaylanmış mali tablolar sağlamasını şart koşmuştur. Bu kanuni zorunluluk da şirketleri, o zamanki şartlar içinde asıl amacı bağımsız denetçilere yardımcı olmak olan iç denetim bölümlerini kurmaya sevk etmiştir. O tarihlerde dış mali denetçiler, iç kontrol zayıflıklarını ve hatta muhasebe kayıt hatalarını tespit etmekten ziyade, bir işletmenin mali tablolarının adilliği hakkında bir görüş beyan etmeye odaklanıyorlardı. SEC kuralları, iç kontrol prosedürlerine daha fazla güven sağlamanın yanı sıra sınırlı bir işlem örneğine dayalı denetimi hızlandırdı. (Moeller, 2009: 5)

Diğer taraftan, ABD'de İkinci Dünya Savaşı öncesinde ve esnasında, önemli bir endüstriyel büyüme ve takibinde artan bir ticaret genişlemesi yaşandı. Bu hızlı ve bir anlamda düzensiz denilebilecek büyüme modeli, organizasyonların operasyonları üzerinde yeterli iç kontroller oluşturmasını zorlaştırdı. Bununla beraber, devlet düzenlemelerine uyum konusunda artan ihtiyaçlar da şirketlerin daha verimli ve etkili operasyonlara sahip olmaları için bir baskı yarattı. (Burnaby, Hass, 2011: 734)

Sahadaki bu örgütsel büyümenin bir sonucu olarak, modern iç denetimin oluşumu bir anlamda 1941 yılında New York'ta ABD'de iç denetçilere yönelik olarak başlangıçta küçük ölçekli bir mesleki dernek görünümünde olsa da sonrasında uluslararası nitelik kazanan ve günümüzde uluslararası "mesleki çatı derneği" kimliği kazanmış olan Amerikan İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA - Institute of Internal Auditors) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. (Ramamoorti, 2003: 2)

Internal Auditor dergisinde 1948 yılında yayınlanan Arthur H. Kents'e ait "Audits of Operations" isimli makale iç denetim alanındaki ilk makaledir. (Chatfield, Vangermeersch, 1996: 441)

İç denetim mesleği yukarıda bahsedilen sebeplerin yanı sıra, II. Dünya Savaşı'ndan sonra yönetim biliminin ilerlemesine paralel olarak istikrarlı bir şekilde gelişmiştir. İç denetim anlayışı, kamu muhasebe firmalarının mali denetimine, kalite güvencesine ve bankacılık uyum faaliyetlerine kavramsal olarak birçok yönden benzerdir. İç denetimin altında yatan denetim tekniğinin bir kısmı yönetim danışmanlığı ve kamu muhasebesi mesleklerinden türetilmiş olsa dahi iç denetim teorisi öncelikle, genellikle "modern iç denetimin babası" olarak anılan Lawrence Sawyer (1911–2002) tarafından tasarlanmıştır.

Mesleki standartlar ve mesleki sorumluluklar açısından IIA'nın tarihindeki en etkili iki kişi Victor Z. Brink ve Lawrence B. Sawyer olarak not edilebilir. 20. yüzyıl iç denetiminde öncü bir figür olarak tanıtılan, IIA'nın ilk araştırma direktörü olarak Victor Z. Brink, 1947 yılında yayınlanan İç Denetçi Sorumluluk Beyanında anahtar görev ifa eden kişi olmuştur.

İç Denetçinin Sorumluluklar Beyanı, iç denetimin öncelikle muhasebe ve mali konularla ilgilenirken, kurum faaliyet konusunun da faaliyet alanı içinde yer aldığına açıklık getirmiştir.

1957 yılına gelindiğinde, İç Denetimin Sorumluluklar Bildirgesi yönetime yönelik aşağıdakiler gibi çok sayıda hizmeti içerecek şekilde önemli ölçüde genişletilmiştir. Örneğin;

1. Muhasebe, finansal ve işletme kontrollerinin sağlamlığının, yeterliliğinin ve uygulamasının gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi.
 2. Yerleşik politikalara, planlara ve prosedürlere uyumun kapsamının belirlenmesi.
 3. Şirket varlıklarının ne ölçüde muhasebeleştirildiğini ve her türlü zarardan korunduğunu tespit etmek.
 4. Kuruluş içinde geliştirilen muhasebe ve diğer verilerin güvenilirliğini tespit etmek.
 5. Verilen sorumlulukların yerine getirilmesinde performansın kalitesini değerlendirmek.
- (Ramamoorti, 2003: 5)

İç Denetçiler Enstitüsünün Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi (IPPF - UMUÇ) tarafından tanımlanan modern iç denetimin mevcut felsefesi, teorisi ve pratiği genel itibarı ile büyük ölçüde Sawyer'ın vizyonuna dayanmaktadır. İç denetim yaklaşımlarındaki tarihsel değişim aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo (1) – İç Denetimin Tarihsel Değişimi

Dönemler	İç Denetim Fonksiyonundan Beklenen Faydalar ve Odak Noktaları
1950'ler	İşletme varlıklarının korunması, muhasebe kayıtlarının kontrolü
1960'lar	İşletme bilgilerinin güvenilirliğinin sağlanması
1970'ler	Politika, prosedür ve standartlara uygunluğun denetimi
1980'ler	İşletme performansının denetlenmesi, kontrollerin incelenmesi
1990'lar	İşletme amaçlarına ulaşılması konusunun denetlenmesi
2000'ler	İşletmeye ilave değer katmak, faaliyetlerin raporlanmasına odaklanma
2010'lar	İç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim süreçlerinin değerlendirmesi
2020 sonrası	Kurumsal yönetim, kültür, siber güvenlik, yapay zekâ, kişisel veri etiği ve verinin korunması denetimleri, mevzuat değişikliği üzerine çalışmalar

Kaynak: K. Şimşek, "Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi", s.12, 2019 & R. Chambers, "Final Reflections on Internal Audit's Decade of Progress", December 30, 2019 tarihli çalışmalardan esinlenerek hazırlanmıştır.

ABD'de yaşanan ve yatırımcılara büyük zarar veren meşhur Enron krizinin ardından, 2002 tarihli Paul Sarbanes ve Michael Oxley isimli iki senatör tarafından hazırlanan Sarbanes-Oxley Yasası'nın (SOX) ABD'de uygulanmasıyla, bir anlamda şirketlerin yasanın gerekliliklerini yerine getirmesine yardımcı olmak için, iç denetim mesleğinin iş dünyasındaki önemi çok daha fazla ön plana çıktı denilebilir. (Bainbridge, 2007: 18)

Ancak halka açık şirketlerin iç denetim departmanlarının SOX ile ilgili mali politika ve prosedürlere odaklanması, mesleğin 20. yüzyılın sonlarında Sawyer'ın iç denetim vizyonuna yönelik kaydettiği ilerlemeyi bir parça da olsa güzergâhından çıkardı. Yaklaşık 2010'dan başlayarak IIA, IPPF'nin felsefesine uygun olarak, iç denetimin kurumsal arenada oynaması gereken daha geniş rolü bir kez daha savunmaya başladı. (Internal Auditor Magazine, 2013: 1)

1941 yılında 24 üye ile kurulan bir meslek örgütü olan IIA, daha önce de belirttiğimiz üzere bugün dünya çapında 200.000'den fazla üyesi olan iç denetim mesleğinin standartlarını ve işleyişini belirleyen küresel bir çatı organizasyonu konumundadır.

Bu alanda bir başka önemli kurum da 1982 yılında kurulan ve 33 Avrupa ülkesindeki iç denetim enstitülerinin oluşturduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonudur (ECIIA - European Confederation of Institutes of Internal Auditing). Kuruluş, Avrupa Birliği Komisyonunun (EC-European Commission) iç denetimle ilgili hizmetlerde daimî danışmanıdır. (Turan, Görün, 2013: 117)

İç denetim mesleğinin standartları bu iki kurum tarafından belirlenerek yayımlanmakta ve iç denetimle ilgili toplantılar, kongreler düzenlenerek mesleki anlamda bir bütünlük ve uluslararası iş birliği sağlanmaktadır. Uluslararası kimlik taşıyan bu iki çatı meslek örgütü meslekle ilgili konularda yapılan araştırmaları destekleyerek, raporlar yayınlarak, bölgesel ve uluslararası konferanslar organize ederek bir anlamda tüm bu çalışmalarıyla mesleki öncülük ve danışmanlık yapmaktadırlar. İşletmenin iç ve dış çevresinde paydaşlarına hesap verme durumunda olan yöneticilere işletmenin iç kontroller, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkili olması konusunda güvence ve danışmanlık hizmeti veren iç denetimin, küresel kabul gören ilke ve standartlarına uygun çalışması bugünün dünyasında her ülkede doğrudan ya da dolaylı bir zorunluluk haline gelmiştir.

Türkiye’de ise IIA’nın temsilcisi olan kuruluş TİDE (Türkiye İç Denetim Enstitüsü) 1995 yılında kurulmuştur. TİDE 1996 yılında IIA’ye ve ECIIA’ye üye olmuştur. Dernek, 1997 yılından bu yana her yıl “Türkiye İç Denetim Kongresini” düzenleyerek bir anlamda iç denetim mesleği alanında Türkiye’de “çatı” kuruluş görevini ifa etmektedir. Uluslararası İç Denetim Standartları Türkiye’de ilk kez 1998 yılında TİDE tarafından Türkçeye çevrilmiştir. 2001 senesinden bu yana TİDE tarafından İç Denetim Dergisi düzenli olarak yayınlanmaktadır. Ayrıca dernek tarafından sürekli eğitimler verilmektedir. TİDE tüm bu çalışmalarıyla, Türkiye’de iç denetim mesleğinin yüksek standartlara ulaşmasını ve denetim mesleği mensuplarının mesleki özelliklerinin uluslararası standartlarda olmasını amaçlamaktadır.

Ayrıca 2019 yılından beri “TİDE Academia Research” Dergisi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından periyodik bir düzende bilimsel hakemli bir dergi olarak yayınlanmaktadır. Dergi kurumsal yönetim, risk yönetimi, kontrol ve denetim ile ilgili konularda teori ve uygulamayı geliştirmeye katkı sağlamak amacı güden akademik bir dergidir. Buna ek olarak, TİDE tarafından İç Denetim Dergisi internet ulaşımı ile üyelere yayınlanmaktadır. IIA’in yayınladığı “Tone at the Top” İngilizce bülteni de Türkçe çevirisi ile Şubat 2014’ten bu yana internet üzerinden kamuya açık olarak yayınlanmaktadır. (Özgül, Mengi, 2016: 17)

Bu konu çerçevesinde Türkiye’de faaliyetteki diğer önemli derneklerden örnekler vermemiz gerekirse; Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (ACFE) Türkiye’de temsilcilik olarak 2007 senesinde kurulmuştur. Dernek faaliyetleri ve yayınları ile suistimale karşı farkındalığı artırma, önleyici tedbirler ve suistimalin ortaya çıkartılması konularında özel sektör ve kamu kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı katkıda bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 2010 senesinde kurulan Etik ve İtibar Derneği (TEİD) iş etiğinin tüm şirketlerin yazılı kültürünün temel taşı haline gelmesi ve etik değerlerin tüm fonksiyonlar tarafından içselleştirilmesini sağlama hedefiyle çalışmalarını sürdürmektedir. TEİD düzenlediği çalıştaylar ve sertifikasyon eğitimleri ile kurumsal etik ve uyum konularının şirketlerde yaygınlaşması anlamında Türkiye’de iş dünyasına önemli katkılarda bulunmaktadır.

Aşağıdaki tabloda iç denetimin uluslararası alanda ve ülkemizdeki gelişimi özetlenmiştir:

Tablo (2) - İç Denetimin Dünyada ve Türkiye’de Gelişim Süreci

Süreç	Faaliyetler
1941	Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) Kuruluşu
1978	Uluslararası İç Denetim Standartları (IIA tarafından oluşturulması)
1982	Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA) Kuruluşu
1988	Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (ACFE) Kuruluşu
1995	Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) Kuruluşu
1998	Uluslararası İç Denetim Standartları İlk Defa Türkçe Çeviriyle Yayınlandı
2001	Bankacılıkta İç Denetim ve Risk Yönetimi Yönetmeliği
2002	Sarbanes-Oxley (SOX) Kanunu
2002	SPK Denetim Komitesi Uygulaması - Denetim Komitesi Üye Atamaları
2003	SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri Yayınlandı
2003	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kapsamlı Düzenlemeler
2004	Kurumsal Yönetim Uyum Raporları Yayınlanmaya Başlandı
2005	ECIIA - Avrupa’da İç Denetim Konum Raporu Yayınlandı
2005	Yeni Bankacılık Kanunu - İç Denetim Sistemi Yeni Yükümlülükler
2007	Suistimal İnceleme Uzmanları Derneğinin (ACFE) Türkiye’de Kuruluşu
2009	BDDK’nın Basel Bankacılık Denetim Komitesi’ne Mayıs 2009’da Üyeliği
2010	Etik ve İtibar Derneğinin (TEİD) Kuruluşu
2010	KOBİ’ler için TFRS – Resmî Gazetede Yayınlanması
2010	Sayıştay Kanunu – Kamuda Sayıştay’ın Denetim Kapsamının Genişlemesi
2011	Yenilenen Türk Ticaret Kanunu’nun Resmî Gazetede Yayınlanması
2011	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Kuruluşu
2012	Basel II Standartları Yasal Olarak Türkiye’de Uygulanmaya Başlandı
2018	Veri Koruma Yasası ile Kişisel Verilerin Korunması İçin Düzenlemeler
2020	IIA’nın ABD Kurumsal Yönetim Endeksi (ACGI) Çalışmasına Başlaması
2021	Kamuda İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (Güncellemeler ile yeniden yayınlanması)

Kaynak: S. Kara, “İç Denetimde Risk Yönetimi”, s.27, 2011 tarihli çalışmadan esinlenerek hazırlanmıştır.

1.3. Denetimin İlke ve Özellikleri

Yönetim konusunda ilk teorik çalışmaları yapan Henry Fayol'un belirlediği yönetim ilkelerine göre yönetimin beş temel fonksiyonundan birisi olan denetim, şirketlerin başarısı bakımından önemli bir işlevselliğe sahiptir. Yönetimin planlama, örgütleme, yöneltme ve koordinasyon fonksiyonları ile birlikte, denetim fonksiyonu kurumun amaçlarının belirlenmesi ve bu amaçlara erişmek için gösterilen çabaların etkin olup olmadığının, iyileştirme alanlarının belirlenmesi ve düzeltici aksiyonların alınabilmesi açısından, şirketlere katkı sağlayan çok önemli bir araçtır. (Arıkboğa, 2013: 8)

İç denetim; iç kontrol, kurumsal yönetim ve risk yönetim süreçlerine ilişkin değerlendirmeleri ile kurum amaçlarına ulaşılmasında üst yönetimin en önemli araçlarından biridir. Risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinde başarıya ulaşılmasının kurumlar için arz ettiği önem değerlendirmeye alındığında, iç denetimin işletmelerde sunmuş olduğu güvence ve danışmanlık hizmetleri ile son derece önemli bir role sahip olduğunu söylemek mümkündür. İç denetim birimlerinin faaliyetlerinde kaliteyi sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyumları, iç denetimden beklenen katma değeri oluşturabilmeleri bakımından önemlidir. (Şimşek, Ataman, 2018: 94)

Dünyada genel kabul görmüş denetim standartlarını hazırlayan başlıca kuruluşlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Halka Açık Şirketler Muhasebe Standartları Kurulları (Public Company Accounting Standards Board - PCAOB),
- Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of CPAs - AICPA),
- Hükümet Hesap Verebilirlik Ofisi (Governmental Accountability Office – GAO),
- Uluslararası Denetim Standartları Komitesi (International Audit Standards Committee - IASC)
- İç Denetim Standartları Komitesi (Internal Audit Standards Board - IASB)

Bu kuruluşların oluşturdukları ve kamuya sundukları standartlar ilk tahlilde birbirinden farklı gibi algılansa da temelde süreçlere yaklaşım açısından benzerlik göstermektedirler. IIA'ye göre iç denetimin çalışmalarından gerekli faydanın sağlanabilmesi uluslararası standartlara uygun olarak ifa edilmesine bağlıdır. Bu açıdan iç denetim yaklaşımlarında denetim ile ilgili kalite güvence hizmeti sağlanmış olması önemlidir. Kalite güvence hizmetleri bakımından önemli bir denetim süreci de etik denetimleridir. (Kahyaoğlu, 2017: 53)

İç denetim faaliyetleri, çeşitli hukukî ve kültürel ortamlarda amacı, karmaşıklığı ve yapısı çok farklı kurumlarda, kurum içinden ve dışından denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu farklılıkların, kurumlardaki iç denetim uygulamasını muhtemelen etkiliyor olabileceğini not etmekle birlikte, IIA'nın Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'na uyum, iç denetçilerin ve iç denetim biriminin sorumluluklarının yerine getirilmesinde önemli bir standart getirmektedir.

Standartların amaçları aşağıda özetlenmiştir:

1. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin zorunlu unsurları ile uyuma kılavuzluk etmek.
2. Geniş bir yelpazedeki katma değerli iç denetim hizmetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak.
3. İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak.
4. Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri teşvik etmek. (Uluslararası İç Denetim Standartları, 2019: 16)

1.4. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

İç denetim bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık fonksiyonu olarak bir kurum veya işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını taşımaktadır.

İşletmeler önceden belirledikleri amaçlara ulaşabilmek gayesiyle faaliyetlerini sürdürürler. Organizasyonların amaçları en yüksek satışa ulaşmak, en iyi kârlılığı temin etmek veya en kaliteli hizmeti sağlamak olarak örneklendirilebilir. Bu süreçte izlenen yöntemlerin, yararlanılan araçların ve kullanılan kaynakların uygunluğu, yeterliliği ve verimliliğinin önceden belirlenen ilke ve standartlara uygun olup olmadığının bilinmesi gerekir. Kullanılan yöntemler ve araçların uygun olup olmadığı, insan kaynağı dâhil tüm kaynakların kullanımının yerindeliği, zamanında oluşu, sayı ve niteliğinin planlanan hedefle uyumu, kullanılan her türlü kaynakla elde edilen sonuçların dengeli olup olmadığı konuları denetimle ortaya konulur. (Türedi, 2011: 25)

Yapılan tanımlamalardan yola çıkarak üst yönetimin kontrol mekanizması olarak iç denetimin kapsamı aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- İç kontrolün yeterliliğini ölçmek
- Kayıtların güvenilirliğini kontrol etmek
- Yönetim kararlarının uygulanmasını zorlayıcı kılmak
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önleyici tedbirleri önermek
- Üst yönetime bağlı olarak görevler almak
- Raporlama prosedürlerini yerine getirmek

İç denetim üst yönetime şu konularda yardımcı olabilir:

- Üst yönetimin kontrol sistemleri anlamında kendisinin izleyemediği faaliyetleri izleme
- Risklerin belirlenmesi ve en aza indirilmesi
- Raporların üst yönetim için doğrulanması
- Üst yönetime kendi sınırlarının ötesinde olan teknik konularda destek vermek
- Karar verme süreçleri için bilgi sağlamak
- Geçmiş olduğu kadar şirketin gelecek planlarını da gözden geçirmek
- Prosedürlerin ve yönetim ilkelerinin ihlaline işaret ederek bölüm yöneticilerine yardımcı olmak (Pickett, 2005: 8)

Bu çerçevede sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla iç denetim fonksiyonun en önemli amacının kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini gözden geçirmek ve bu konulardaki iyileştirme alanlarında katkıda bulunmak olduğu söylenebilir. (Coram, Ferguson, Moroney, 2008: 546)

İç denetim türleri genel bir değerlendirme çerçevesinde aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo (3) – İç Denetim Türleri Açısından Genel Bir Değerlendirme

İç Denetim Türleri				
Konu	Kontrol Esaslı	Süreç Esaslı	Risk Esaslı	Risk Yönetimi Esaslı
Belirlenen Hedef	Mevzuata uygunluk	Süreçlerin etkinliği	Kontroller ve süreçlerin risklere karşı etkinlikleri	Kurum hedeflerine ulaşma ve risklerin giderilmesi için uygun görülen risk yönetimi faaliyetlerinin etkinliği
Yaklaşım	Uygunluğun belirlenmesi açısından denetim ve yönergelerin anlaşılması	Mevcut süreçlerin ve en iyi uygulama (best practice) örneklerinin karşılaştırılması	Anahtar iş risklerinin tanımlanması ve risklerin yatıştırılmasına ilişkin yapılan kontrollerin değerlendirilmesi	Hedeflerin anlaşılması, ilgili riskleri tanımlama, risklerin kabul edilebilme düzeylerinin tespiti, performans risk ölçümlerinin tanımlanması ve risk yönetimi etkinliğinin değerlendirilmesi
Odaklandığı Konu (Alan)	Uygunluk, istisna ve hataların tespiti	Mevcut süreçler ve en iyi uygulamalar (best practice) arasındaki farklılıkların belirlenmesi	Anahtar iş risklerinin yatıştırılmasında gerekli etkinliği göstermeyen süreçlerin ve kontrollerin belirlenmesi	Mevcut ve istenen risk yönetimi etkinliği arasındaki farkların belirlenmesi
Test Yaklaşımı	Uygunluk testleri ile birlikte istatistik esaslı anlamlılık testleri	Mevcut ve en iyi uygulama örneklerini (best practice) değerlendirmeye yönelik danışmanlık yaklaşımı ve bazı uygunluk testleri	Anahtar risklere odaklanmış anlamlılık ve uygunluk testlerinin bileşimi	Anahtar hedefler ve ilgili risklere odaklanmış anlamlılık ve uygunluk testlerinin bileşimi
Elde Edilen Sonuçlara Göre Öneriler	Rehberlik edebilecek, istisna veya hatalarla ilgili	Belirli özel faaliyet amaçlı incelemelerde farklarla ilgili	Anahtar risklerle veya hatalarla ilgili belirlenmiş istisnalar	Temel iş hedefleri ve risklere ilişkin risk yönetimi etkinliği farkları ile ilgili

Kaynak: D. Pehlivanlı, “Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları”, s.15, 2010 tarihli çalışmadan uyarlanarak hazırlanmıştır.

1.5. İç Denetimin Önemli Roller

1.5.1. Kurumsal Yönetimde İç Denetimin Rolü

COSO'nun ERM (kurumsal risk yönetimi) çerçevesine göre kurumsal yönetim, etik standartlarla tutarlı bir şekilde faaliyetleri yönlendirmek, hedeflere ulaşmak ve çeşitli paydaş gruplarının çıkarlarını korumak için şirketlerin üst yönetimi tarafından kullanılan politikalar, süreçler ve yapılarıdır. Bu tablonun içerisinde genellikle iç denetim yönetim kurulu, üst yönetim ve bağımsız denetim ile birlikte kurumsal yönetimin dört sütunundan biri olarak değerlendirilmektedir.

Kurumsal yönetimle ilgili olduğu için iç denetimin birincil odak alanı, yönetim kurulunun denetim komitesinin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olmasıdır. İç denetimin bu aktiviteleri; kritik yönetim kontrol sorunlarının rapor edilmesini, denetim komitesinin toplantı gündemleri için soru veya konuların önerilmesini ve komitenin etkin bilgi almasını sağlamak için bağımsız denetim firması ve yönetim ile koordinasyon sağlamayı içerebilir. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) son yıllarda özellikle kurumsal risk, kurumsal etik ve hile alanlarında yönetim kurulunun kendi kendisini değerlendirmesi anlamında kurumsal yönetimin daha resmî bir şekilde değerlendirmesini savunmaktadır. (Adamec, 2005: 40)

Etkili kurumsal yönetim aşağıdaki kelimeleri destekleyen sistemleri ve ilgili süreçleri ve kontrolleri içerir: etik ve kurum değerleri, performans ve hesap verebilirlik, risk iletişimi ve yönetim kurulu, yönetim, dış ve iç denetçiler arasında koordinasyon ve iletişim.

İç denetim fonksiyonu, İç Denetim Standardı 2110'u (kurumsal yönetim sürecini iyileştirme) uygularken, iç denetim organizasyon yapısındaki tüm seviyelerde organizasyonel katılım, değerlendirme, eğitim, profesyonel rehberlik ile ilgili iletişim alanlarında kurumsal yönetimi teşvik eder.

Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol birbiriyle ilişkilidir. Etkin kurumsal bir yönetim için yönetim organı; üst yönetim, iç denetim ve bağımsız denetim arasındaki bir ortaklığı içerir. Bu ortaklıklar birlikte iyi çalıştığında, iç kontroller güçlüdür ve bu da etik davranış ve gözetim ortamına, risklerin azaltılmasına, varlıkların korunmasına ve raporlamaların doğruluğuna işaret eder. (IIA - Standard 2110, 2011: 1)

1.5.2. İç Kontrolde İç Denetimin Rolü

Etkili iç kontrolleri anlamak ve uygulamak, iç denetimin temel bir ilkesidir. Bir iç kontrol sistemi, etkin operasyonel ve muhasebe iş süreçlerinin temeli oluşturmaktadır. İç denetim faaliyeti, bir anlamda çoklu kontrol seviyelerinin değerlendirilmesini içerir.

Organizasyonlarda yer alan iş profesyonelleri iç kontrolleri oluşturur ve çalışma sistematğinde kullanırlar. İç denetçiler, şirketin iç kontrollerini değerlendirmek amacıyla kuruluştaki hem operasyonel hem de finansal alanları gözden geçirirler.

COSO çerçevesi kapsamında iç kontrol, genel olarak bir kuruluşun yönetim kurulu, üst yönetimi tarafından belirlenen ve tüm işletme çalışanlarının çaba gösterdiği aşağıdaki temel hedeflere ulaşılmasına ilişkin altta belirtilen kriterler çerçevesinde makul güvence sağlamak amacıyla uygulanan ve tasarlanan süreçlerdir:

- Güvenilir finansal ve operasyonel bilgiler
- Politika ve prosedürlere, yasalara, kurallara ve düzenlemelere uygunluk
- Varlıkların korunması
- Operasyonel verimlilik
- Kuruluş için belirlenmiş misyon, amaç ve hedefler ile operasyon ve programların başarıyla gerçekleştirilmesi
- Dürüstlük ve etik değerler

Üst yönetim bu kontrollerin oluşturulmasından ve yönetilmesinden sorumludur. İç denetçiler ise hem bunların etkinliğini değerlendirir hem de konuya göre uygun bir şekilde tavsiyelerde bulunur. (Moeller, 2009: 23)

1.5.3. Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü

Denetim çalışmalarında (şirkette yönetim kuruluna entegre çalışan) denetim komitesi ile iç denetim bölümünün ortak çalışmaları ve aralarındaki ilişki önemlidir. Yönetim kurulu denetim komitesini sıklıkla organizasyonel riskin gözetimi konusunda görevlendirirken, iç denetim fonksiyonu tanım gereği şirketteki risk yönetiminin iyileştirilmesine yardımcı olma sorumluluğuna da haizdir.

İç denetim fonksiyonunun ve denetim komitesinin risk gözetim rollerine dayalı olarak belirlenmiş olan çalışmaları, bazı organizasyonlarda kurumsal risk yönetimi süreçlerinin uygulanmasını ve sonuç alınmasını etkilemektedir. (Soileau, 2010: 2)

Risk değerlendirme çalışmalarındaki temel amaç; organizasyonun hedeflerine ulaşmasını etkileyecek risklerin tanımlanması, analizi ve yönetimini kapsamaktadır. (Anıl Keskin, 2009: 17)

Aşağıdaki tabloda kurumsal risk yönetimi (KRY) yaklaşımı çerçevesinde etkili bir iç denetim fonksiyonunun üstlenmesi ve üstlenmemesi gereken roller ayrı ayrı ortaya konulmaktadır.

Tablo (4) – Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) Açısından Etkili Bir İç Denetim Fonksiyonunun Yapması ve Yapmaması Gerekenler

KRY Kapsamındaki Temel İç Denetim Roller	Şartlı Olarak Alınabilecek İç Denetim Roller	İç Denetimin Üzerine Almaması Gereken Roller
Risk yönetimi süreçleri konusunda güvence verme	Risklerin tanımlanmasına, ölçülüp değerlendirilmesine yardım etme	Risk iştahını tesis etme
Risklerin doğru şekilde ölçülüp değerlendirildiği konusunda güvence verme	Riskler konusunda yönetime eğitimsel anlamda destek olunması	Risk yönetimi süreçlerini kuruma empoze etme
Risk yönetimi süreçlerini ölçüp değerlendirme	KRY faaliyetlerini koordine etme	Riskler konusunda yönetim güvencesi
Önemli risklerin raporlamasını değerlendirme	Risklerin raporlamasını konsolide etme	Risk karşısında alınacak tutum konusunda karar verme
Önemli risklerin yönetilmesini gözden geçirme	KRY çerçevesini yürütme ve geliştirme	Yönetim adına risk tutumlarını uygulama
	KRY'nin oluşturulmasına öncülük etme	Risk yönetimi konusunda hesap verme
	Yönetim kurulunun onayına sunulacak risk yönetimi stratejisini geliştirme	

Kaynak: D. Anıl Keskin, “İşletmelerin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı”, Denetişim, s.44, 2010 tarihli çalışma temel alınarak hazırlanmıştır.

İç denetçilerin hem makro hem de mikro düzeyde, denetim çalışmalarının alanını belirlerken risk değerlendirme tekniklerini kullanma konusunda mesleki bir yükümlülükleri olduğu da not edilmelidir. (Selim, Mc Namee, 1999: 147)

Hem risk odaklı iç denetim ve hem geleneksel iç denetim yaklaşımında yapılan kontrol değerlendirmelerinin sonuçlarını ilgili yönetim kadrolarına ve denetim komitesine rapor etmek gerekmektedir. Geleneksel iç denetim anlayışı ile risk odaklı iç denetim anlayışı arasındaki fark bu amaçlara ulaşmak için kullanılan yöntemlerin kapsamıyla ilgilidir. (Türedi, Zor, Gürbüz, 2015: 12)

Tablo (5) – Geleneksel İç Denetim ve Risk Odaklı İç Denetim Karşılaştırması

Özellikler	Geleneksel İç Denetim	Risk Odaklı İç Denetim
İç Denetimde Odak Nokta	İç kontrol	Risk
İç Denetim	Düzeltilici yaklaşım, olaylardan sonra harekete geçme, aralıklı gözetim	Önleyici yaklaşım, sürekli gözetim
İç Denetim Testleri	Kontrol odaklı	Risk odaklı
Risk Değerleme	Risk unsurları	Senaryo planlaması
İç Denetim Yöntemleri	Kontrol testlerindeki ayrıntılar eksiksiz olarak uygulanmalıdır	İşletme risklerinin sınırları geniş bir şekilde belirlenmelidir
İç Denetim Önerileri	İç kontrole yönelik olarak titiz bir şekilde fayda-maliyet etkinliği sağlanmalıdır	Risk yönetimine yönelik olarak risk çeşitlendirmesi, riskten kaçınma, riskin paylaşımı ve riskin aktarılması
İşletmede İç Denetimin Rolü	Bağımsız denetim konumu	Risk yönetimi ve üst yönetimle bütünleşik konum

Kaynak: Türedi, Zor, Gürbüz, “Risk Odaklı İç Denetim”, Muhasebe ve Finansman Dergisi s.12-13, 2015 tarihli çalışmadan uyarlanarak hazırlanmıştır.

1.6. Dünden Bugüne Denetim Anlayışı

Bugünün dünyasında teknolojiadaki ilerlemeler, iletişimdeki yaygınlaşan genişleme, internet ile son derece artan bir hızla bilginin yayılması iş hayatında küreselleşmenin hızını ve bilginin çok geniş çevrelere ulaşmasını arttırmıştır.

Bütün bu gelişmelerin yaşandığı ortam, iç denetim mesleğinin büyümesi ve yaygınlığının artması için önemli fırsatlar yaratmış ve iç denetim fonksiyonlarının bağlı oldukları organizasyonlara daha fazla katma değer sağlamaları fırsatını getirmiştir.

İlk ortaya çıktığı yıllarda muhasebe odaklı olan iç denetim fonksiyonu, günümüzde yönetim odaklı ve çok daha geniş bir spektrumda çeşitli konuları kapsayan bir yaklaşıma evrilmiştir.

Önümüzdeki dönemde organizasyonlardaki iç denetim fonksiyonlarının, IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ve muhasebeye yönelik çalışmalarını sürdürmekle birlikte kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi, şirket stratejilerinin gözden geçirilmesi, şirket kültürü ve etik denetimleri çalışmalarına artan bir trend içerisinde odaklanacakları düşünülmektedir. (Alkafaji, Hussain, Khallef, Majdalewiah, 2010: 45)

Bugün dünyada geldiğimiz noktada hâlihazırda teknoloji firmaları tarafından vergi hesaplama, şirketlerin büyük boyutlu satın alma verileri, müşterilere verilen siparişlerin ve indirimlerin analizi ya da hukuki sözleşmelerin yazılımı ve takibinde kontrolü gibi konularda yapay zekâ kullanımı için çözümler sunulmaya başlanmış bulunmaktadır.

Örneğin, muhasebe verilerini toplu olarak inceleyen ve algoritmik açıdan usulsüzlük olabileceğini düşünüp kontrol görevindeki çalışanı konuyu incelemesi için uyaran ve temel veriler girildiğinde şirket avukatı yerine konuya uygun genel çerçeveyi çizen hukuki sözleşmeler hazırlayan yapay zekâ sistemleri bugünün dünyasında kullanımdadır. (Sabuncu, 2018: 779)



İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL

2.1. İç Kontrol Kavramı

Dünya genelinde artan bir şekilde gündeme gelen kurumsal ve kamu skandalları, ekonomik krizler, yaygın hile ve usulsüzlük vakalarını takiben iç kontrol konusuna kurumsal yönetim ile birlikte daha çok önem verilmeye başlanmıştır.

İlk başlarda iç kontrolün muhasebe ve finans alanında sınırlı rolü var iken, genişleyen ekonomiler, büyüyen işletmeler ve oldukça kompleks hale gelen ticaret ve finans hareketleri ile birlikte iç kontrol yaklaşımı tüm kurumsal yapı için uygulanır olmuştur. (Eray, 2020: 1)

Bu çerçevede iç kontrol kavramı kurumsal yönetim, risk yönetimi, bağımsız denetim ve iç denetimin temelinde yer alması nedeniyle dünya genelinde organizasyonlarda, kamu kurumlarında ve akademik çevrelerde artan bir önemle irdelenmektedir. (Türedi, Koban, Karakaya, 2015: 96)

Şirketlerin faaliyetlerinde yaşanabilen hataların ve hilelerin önlenebilmesi, kaynakların verimli bir şekilde kullanılması ve organizasyonların faaliyetlerinin kanunlara ve mevzuatlara uygun bir şekilde yönetilebilmesi için iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri şirketler için büyük bir önem taşımaktadır. (Moghanjoughi, Durmuş, 2019: 4280)

2.2. İç Kontrol Tanımı

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsüne (IIA) göre göre kurum yönetiminin ayrılmaz bir parçası olan iç kontrol, kurum faaliyetlerinde verimlilik ve etkinlik, bütçenin doğru bir şekilde uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dâhil olmak üzere tüm raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uygun hareket edilmesi amaçlarının gerçekleştirilmesi ile ilgili bir kurumun stratejik hedeflerini gerçekleştirmek için makul bir güvence sağlamaya yönelik tasarlanan süreçler olarak tanımlanmaktadır. (Kızılboğa, Özşahin, 2013: 221)

İç kontrolün amacı organizasyonların hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktır. Etkin iç kontrol sistemleri bunu organizasyonların risklerini azaltarak (yöneterek) başarırlar. İç kontrol sistemlerinin direkt olarak riskler ve şirket hedefleriyle ilişkisi vardır.

Esasında, öncelikle hedeflere ulaşmayı engelleyecek olası riskleri belirlemeden iç kontrol sistemini değerlendirmek mümkün gözükmemektedir. Dolayısıyla, bir organizasyonun iç kontrol sistemi değerlendirmek istenildiğinde, öncelikle organizasyon risklerini ve işletmenin hedeflerini ve ardından riskleri önleyici sistematik tedbirleri gözden geçirmek gerekmektedir. (Hubbard, 2005: 29)

Operasyonel iç kontroller hayati derecede önemlidir ve bu tür iç kontrollerin bulunmaması, büyük ya da küçük herhangi bir organizasyonun yönetiminde önemli bir zayıflığı işaret etmektedir. Operasyonel iç kontroller bir anlamda, kuruluşun bir üyesinin uygun olmayan bir operasyonel kararı sonucunda kuruluşların mali zarara uğramasını önlemek için tasarlanmış kontrollerdir. (Wright, 2009: 24)

2.3. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İşletmelerin varlıklarını korumak, usulsüzlükleri önlemek, muhasebe ve finansal bilgilerde verilerinde doğruluk ve güvenilirlik sağlamak ve işletme faaliyetlerinin etkinliğini artırmak ve yönetim politikalarına bağlılığı sağlamak amacıyla hazırlanan iç kontrol sisteminin unsurları üç ana grupta toplanmıştır: (Bozkurt, 2018: 126)

- Kontrol Ortamı
- Muhasebe Sistemi
- Kontrol Prosedürleri

İç kontrol sistemine genel bir bakış ile iç kontrolün bir anlamda yapı taşları olan unsurlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo (6) – İç Kontrol Sistemine Genel Bir Bakış

İç Kontrol Sistemi		
Kontrol Ortamı	Muhasebe Sistemi	Kontrol Araçları
Kontrol Ortamının Alt Unsurları	Geliştirme İlkeleri	Kontrol Prosedürleri
- Üst yönetimin iç kontrol ile ilgili yaklaşımı - Yönetimin kontrol yöntemleri - Yönetim ve personelin etik değerleri - Personel (İK) politikaları ve uygulamaları - Uzmanlığa önem verilmesi, liyakat temelli atamalar - İç denetim fonksiyonu - Bağımsız denetim	- Uygun maliyet ilkesi - Raporlama ilkesi - İnsan etkeni ilkesi - Örgüt yapısı ilkesi - Esnek olma ilkesi - Açık ve anlaşılır olma ilkesi - Veri biriktirme ve işleme etkisi	- Görevlerin uygun dağılımı - “Dört gözle işlem” (iki kişi ile kademeli onaylar) ve görevler ayrılığı kurallarının uygulanması - İşlem ve faaliyetlerin uygun yetkilendirilmesi - Belgede ve kayıta uygunluk - Varlıklar ve kayıtlar üzerinde fiziksel kontrol (Envanterde ve nakit kasalarda sene sonu ve spot sayımlar) - Mutabakatlar ile kontroller (Satıcılar, müşteriler, bankalar)

Kaynak: R. Akyel, “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, Yönetim ve Ekonomi, s.84, 2010 & S. Karacaer, N. İbrahimoglu, “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi”, s.215, 2003 tarihli çalışmalardan esinlenerek hazırlanmıştır.

2.4. İç Kontrolün Tarihçesi

İç kontrol sistemine ilişkin tarihçeye bakıldığında birçok meslek kuruluşu tarafından iç kontrol ile ilgili farklı çalışmalar yapıldığı görülmektedir. İç kontrol sisteminin geliştirilmesine ve iç kontrol standartlarının belirlenmesine ilişkin önemli çalışmalardan birisi ABD’de Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi’nin oluşturulmasıdır.

Hileli finansal raporlamanın nedenlerini tespit etmek ve hileli finansal raporlamayı önlemek amacıyla oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Komisyonu 1985 yılında beş meslek örgütünün isteğiyle Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO)'ni kurmuştur. (Korga, Aslanoğlu, 2020: 96)

Avrupa Birliği, kamu iç mali kontrolü alanında COSO'nun standartlarını benimsemiştir. Avrupa Komisyonu'nun yayımladığı “Kamu İç Mali Yönetimi” belgesinde (Public Internal Financial Control) açıkça belirtildiği gibi AB kamu kurumlarında kamu iç mali kontrolünün geliştirilmesinde kullanılan uluslararası standartlar; “Kamu Sektöründe İç Kontrolün Geliştirilmesi için Intosai Rehberi” ve “Avrupa’da İç Denetim Hakkında ECIIA Pozisyon Belgesi”dir. Avrupa Sayıştaylar Birliği - Intosai rehberinin giriş kısmında metodolojinin COSO - İç Kontrol Standartları Çerçevesinin gözden geçirilmiş hali olduğu belirtilmektedir.

Diğer taraftan, bu yapı içerisinde yer alan Avrupa Birliği İç Denetçiler Derneği (ECIIA) aynı zamanda Uluslararası İç Denetçiler Derneği (IIA) ile yakından bağlantılıdır. IIA, COSO'yu oluşturan destekleyici kurumlardan biridir. (Intosai, 2006: 3)

2.5. İç Kontrolün Amacı ve Önemi

Daha önceki bölümlerde geçen tanımlardan hareketle en geniş anlamıyla her türdeki işletme örgütünün üç temel amacı bulunmaktadır diyebiliriz. Konuyu şu şekilde alt başlıklara ayırabiliriz:

- Birinci temel amaç o örgütün faaliyetlerinin etkin ve verimli (başarılı) olması,
- İkinci temel amaç o örgütün pay ve çıkar sahiplerine (paydaşlarına) güvenilir finansal bilgiler sunması,
- Üçüncü temel amaç ise bütün bu faaliyetleri yasalara ve diğer düzenlemelere uygun şekilde gerçekleştirmesidir.

Diğer bir şekliyle iç kontrolün amaçları şu şekilde özetlenebilir; işletme faaliyetlerini düzenli, ekonomik, etik kurallara uygun, verimli ve etkin biçimde ifa etmek; hesap verebilme sorumluluğuna bağlı olarak yükümlülükleri yerine getirmek; hâlihazırda geçerli olan yasalara, mevzuata ve yönetmeliklere uymak, kayıplara, hile ve kötü amaçlı kullanıma ve olası hasarlara karşı kaynakları korumak. (Akyel, 2010: 85)

İç kontrol sistemlerinin oluşturulması konusunda kurumların kendi faaliyet alanlarına göre bir tercihleri olabilir. Bununla birlikte iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin ölçülmesinde uluslararası düzeyde genel kabul görmüş amaçlar aşağıdaki tabloda sıralanmıştır. (Kahyaoğlu, 2017: 11)

Tablo (7) - Genel Kontrol Amaçları

Genel Kontrol Amaçları	Açıklama
Yetki	Tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak yapılması sağlanmalıdır.
Gerçeklik	Kontrol işlemleri gerçek olmayan işlemlerin kaydedilmesine izin vermemelidir.
Bütünlük	İşletmede kayıt dışı işlem kalmamalı, tüm işlemler kaydedilmelidir.
Kayıtlarda Doğruluk	İşlemler tutar olarak doğru hesaplanmalı ve doğru olarak kaydedilmelidir.
Sınıflandırma	İşlemler doğru sınıflandırmayı sağlayacak şekilde hesaplara aktarılmalıdır.
Zamanlılık	İşlemler ait oldukları dönemde hesaplara kaydedilmelidir.
Varlıkları Korumak	Varlıklara erişim ve iş bölümüne yönelik kurallar tanımlanmalı ve düzenlemeler yapılmalıdır.
Mutabakat	Varlıklarla ilgili kayıtlar periyodik olarak fiili durumla karşılaştırılmalı, belirlenen farklar soruşturulmalı ve gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

Kaynak: M. Yılcı, “İç Denetim ve Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”, s.121, 2006 tarihli çalışmadan uyarlanarak hazırlanmıştır.

2.6. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

Organizasyonlarda iç kontrol sistemlerinin yeterliliği için öngörülen başarı faktörleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir. İç kontrollerin yeterliliği için;

1. Riskler belirlenmeli ve belirlenen risklere göre kontrol faaliyetleri oluşturulmalı ya da mevcut olan kontroller iyileştirilmelidir.
2. İş akış süreçleri gözden geçirilmeli, görev, yetki ve sorumluluklar belirlenmelidir.
3. İşletmeye bilgi teknolojisi desteği sağlanmalı, mevcut olan bilgi teknoloji sistemlerinin güvenliği sağlanmalıdır.
4. Kurum içi risk ve kontrol farkındalığının sağlanması için şirket içi çalışmalar yapılmalıdır.
5. İç denetçiler iç kontrol ve risk yönetimi konusunda yeterli bilgiye sahip olmalıdır. (Uzun, 2009: 65)

2.7. İç Kontrol Modelleri

ABD başta olmak üzere Kanada, İngiltere ve diğer bazı ülkelerde farklı iç kontrol modellerine rastlamak mümkündür. Her model iç kontrol sistemini kendine özgü bir yaklaşımla ele almakla birlikte, tüm modellerde ortak olan nokta, iç kontrol etkinliğinin değerlendirilmesine rehberlik etmeleridir.

Bazı iç kontrol modelleri kamu kurumlarına yönelik iken, diğer modeller gerek kamu gerekse özel sektördeki tüm kurumları kapsayabilmektedir. Ulusal ve uluslararası düzeyde geliştirilen belli başlı iç kontrol modelleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) İç Kontrol Modeli: Treadway Komisyonu Sponsor Örgütleri Komitesi tarafından geliştirilmiştir.
- CoCo (Criteria of Control Framework) İç Kontrol Modeli: Kanada Yeminli Mali Müşavirler Birliği (CICA-Canadian Institute of Chartered Accountants) tarafından oluşturulmuştur.
- Turnbull İç Kontrol Modeli: Bazı kaynaklara göre İngiltere Yeminli Mali Müşavirler Birliği (ICAEW -Institute of Chartered Accountants in England and Wales) tarafından geliştirilmiştir. Bazı kaynaklarda ise İngiltere Mali Raporlama Konseyi (FRC - Financial Reporting Council in England) tarafından hazırlanan bir rapora dayandırılmaktadır.
- AMF (Autorité des Marchés Financiers) İç Kontrol Modeli: Fransa Finansal Piyasa Otoritesi (L'Autorité des Marchés Financiers) tarafından geliştirilmiştir.
- Basel Bankacılık İç Kontrol Modeli: Bankacılık Denetimi Basel Komitesi (The Basel Committee on Banking Supervision) tarafından oluşturulmuştur.
- COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology) Bilgi Sistemleri Kontrol Modeli: Bilgi Teknolojileri Yönetim Komitesi (Information Technology Governance Committee - ITGC) ve Bilgi Denetim ve Kontrol Kurumu (Information Systems Audit and Control Association - ISACA) tarafından geliştirilmiştir.
- ISO (International Organization for Standardization) İç Kontrol Modeli.
- ABD Federal Devlet İç Kontrol Standartları (Standards for Internal Control in the US Federal Government).

Genel hatları itibarıyla bakıldığında benzer nitelikler taşıyan bu iç kontrol modelleri arasında COSO iç kontrol modelinin dünyada genel itibarıyla en sık başvurulmuş model olduğunu söyleyebiliriz. Bu sebeple çalışmamızın bu bölümünde COSO iç kontrol modeli üzerinde durularak açıklanmakta ve bu model kapsamında konu irdelenmektedir.

Özellikle ABD, Kanada, İngiltere gibi ülkelerde geleneksel olarak iç kontrol kavramının kurumun tüm faaliyetlerine nüfuz edecek bir yaklaşımla ele alınması, iç kontrol literatürünün bu ülkelerde önemli ölçüde gelişmesine yardımcı olmuştur.

ABD’de geliştirilen COSO iç kontrol yapısı, CoCo ve Turnbull modellerine kıyasla içeriğinin daha kapsamlı olması, günümüz gerekliliklerine göre yenilenmesi ve uygulamaya yönelik bir rehber niteliği taşıması gibi özellikleri nedeniyle dünya çapında en fazla kabul görmüş model konumundadır. COSO iç kontrol kavramını unsurlar, amaçlar ve örgütsel yapı kapsamında üç boyutlu olarak ele almaktadır.

Kanada’da geliştirilen CoCo modeli ise COSO ile büyük ölçüde örtüşen ve birbirini tamamlayan bir özelliğe sahip olmakla beraber, etkisi yerel seviyede kalmış bir modeldir. İngiltere’de geliştirilen Turnbull modeli ise özellikle bağımsız yönetim kurullarının varlığı ve kurulun iç kontrol kapsamındaki etkinliği üzerine kurulmuştur.

Bu model COSO gibi detaylı ve kapsamlı bir uygulama rehberi özelliği taşımamakta olup, sadece ana çerçeveyi çizmekte ve temel felsefeyi belirlemektedir. Sonuç itibarıyla bakıldığında, COSO iç kontrol modelinin gerek içeriğinin kapsayıcılığı gerek kurumlara uygulama rehberi sunması ve gerekse günümüzün gereklerine göre yenilenerek yaşayan bir model olması gibi nedenlerle dünya çapında en yaygın olarak kabul görmüş model olduğu görülmektedir. Burada genel bir değerlendirme yapılabilmesi adına, belli başlı iç kontrol modellerinden COSO, CoCo ve Turnbull modellerin karşılaştırmaları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir. (Tez, 2020: 33)

Tablo (8) – COSO İç Kontrol Modeli ile Diğer İki Modelin Karşılaştırılması

İçerik	COSO	CoCo	Turnbull
Odağındaki Konu	İç kontrolün kendisi, unsurları ve çeşitli boyutları.	Davranışsal değerlere önem vermektedir.	Yönetim kurulu üyelerinin iç kontrol kapsamındaki sorumlulukları.
Unsurları	5 ana unsur ve bunlara ait 17 detay unsur.	4 ana unsur ve bunlara ait 20 detay unsur.	5 ana bölüm.
İlk Yayın Yılı	1992	1995	1999
Yayınlayan Kuruluş	Muhasebe ve denetim alanında çalışan 5 mesleki kuruluş.	Kanada Mali Müşavirler Odası	İngiltere Mali Raporlama Konseyi
Modelin Boyutları	Üç boyutludur. Boyutları unsurlar, iç kontrol amaçları ve örgüt yapısıdır.	Tek boyutludur.	Tek boyutludur.
Unsurların içeriği	1. Kontrol Ortamı 2. Risk Değerlendirme 3. Kontrol Faaliyetleri 4. Bilgi ve İletişim 5. İzleme	1. Amaçlar 2. Sorumluluklar 3. Yetkinlik 4. İzleme ve Öğrenme	1. Kontrol Ortamı ve Faaliyetleri 2. Risk Değerlendirme 3. Bilgi ve İletişim 4. İzleme
Kurumlar İçin Uygulama Rehberi Niteliği Taşınması	Etkin bir iç kontrol yapısının özellikleri, nasıl oluşturulacağı ve yürütülebileceği kapsamında detaylı bir uygulama rehberidir.	Uygulama rehberi niteliği sınırlıdır, etkin bir iç kontrol yapısının bileşenlerini ilkeler seti olarak sunmaktadır.	Uygulamaya yönelik yönlendirici birkaç örnek soru modelin ek bölümünde yer almakla beraber, sadece iç kontrol yapısının kurulması ve yönetilmesine dair sorumlulukların belirlenmesine odaklıdır.
Bilgi Sistemleri Kontrollerini İçermesi	Bu konuyu içermektedir.	Bu konuda özel bir bölüm yoktur.	Bu konuda özel bir bölüm yoktur.

Kaynak: Türedi, Koban, Karakaya, “Coso İç Kontrol ABD Modeli ile İngiliz Turnbull ve Kanada CoCo Modellerinin Karşılaştırılması”, Sayıştay Dergisi, s.95-119, 2015 tarihli çalışmadan esinlenerek hazırlanmıştır.

2.8. İç Kontrol Yaklaşımları ve COSO İç Kontrol Çerçevesi

Kurumsal yönetimin bir gerekliliği olarak ortaya çıkan önceki bölümlerde bahsetmiş olduğumuz COSO modeli, finansal skandallarla ortaya çıkan suistimal olaylarının önüne geçebilmek amacıyla Treadway Komisyonu üyesi olan aşağıdaki kuruluşlar tarafından ilk defa 1992’de geliştirilmiştir. Bu kuruluşlar şu şekildedir:

- Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association - AAA)
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute Of Certified Public Accountants - AICPA)
- Uluslararası Finans Yöneticileri Birliği (Financial Executives International - FEI)
- Muhasebe ve Finans Uzmanları Birliği (The Association of Accountants And Financial Professionals in Business - IMA)
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA)

Model işletmenin günlük faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında olması gereken asgari iç kontrol uygulamalarının sistematik bir şekilde değerlendirilmesini sağlayacak şekilde tasarlanmıştır.

1992 yılından sonra model, 2013 ve 2018 yıllarında güncellenerek zamanın gerekliliklerini yansıtacak şekilde yenilenmiştir. COSO modeli aşağıdaki beş temel bileşene dayandırılmaktadır:

- Kontrol Ortamı (Control Environment)
- Risk Değerlendirme (Risk Assessment)
- Kontrol Faaliyetleri (Control Actions)
- Bilgi ve İletişim (Information and Communication)
- İzleme (Monitoring)

COSO modeli, belirtilen beş temel unsurun işletmenin örgüt yapısı içindeki tüm alanlarda (işletmenin geneli, bölüm, birim, fonksiyon bazında) yer alması ve bu unsurların işletmenin ana sistemine entegre bir şekilde çalışması gerektiğini savunmaktadır.

Bu sayede operasyonel, raporlama ve uyum boyutları çerçevesinde işletmenin amaçlarına ulaşacağı ve risklerin kabul edilebilir minimum düzeye düşürülebileceği ifade edilmektedir. İşletmelerde iç kontrol faaliyetinin operasyonel, raporlama ve uyum açısından etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için belirtilen beş temel unsurun tam olarak uygulanması gerekmektedir.

COSO haricinde Cadbury, (önceki bölümlerde değindiğimiz üzere) Sarbanes-Oxley, GAO-ABD Sayıştay, Avustralya İç Denetçiler Enstitüsü (ACC) Modeli gibi iç kontrol modellerinden de söz etmek mümkündür. (İbiş, Çatıkkaş, 2012: 101)

Bu açıklamalar çerçevesinde ve bir başka bakış açısıyla COSO modeli ile diğer geri kalan bazı iç kontrol sistemlerinin karşılaştırması aşağıdaki tabloda yapılandırıldığı şekliyle özetlenebilir. (Kara, 2011: 14)

Tablo (9) – İç Kontrol Sistemlerinin Karşılaştırılması

İç Kontrol Sistemi Özellikleri	COSO Modeli	COBIT Modeli	eSac Modeli	Sys Trust Modeli
Tanım	İşletme yönetimi, yönetim kurulu ve diğer yetkili personel tarafından oluşturulan bir yöntemdir.	İşletmenin politikaları, süreçleri ve uygulamaları, organizasyon yapısını kapsayan bir yöntemdir.	Çalışanların oluşturduğu bir sistemdir. Yöntemler ve alt sistemlerden meydana gelir.	Tanımı verilmemiştir.
Amaç	- Etkin ve verimli operasyonlar - Kanun ve düzenlemelere uyumlu güvenilir raporlama	- Etkin ve uyumlu operasyonlar - Kanun ve düzenlemelere uyumlu güvenilir raporlama - Gizlilik, bilginin uyumluluğu ve ulaşılabilirliği	- Güvenilir finansal raporlama - Faaliyetlerde etkinlik - Yasa ve yönetmeliklere uygunluk	- Güvenilir finansal raporlama - Yönetimin hedeflere ulaşabilme başarısı
İç Kontrol Sistemimin Etkin Çalışmasından Sorumlu Taraf	Yönetim	Yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetim firması	İç denetçiler	Bağımsız denetim firması
İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Sorumlu Taraf	Yönetim	Yönetim	Yönetim	Yönetim
İç Kontrol Sisteminin Etki Alanı	İşletmenin tamamı	Bilgi teknolojisi ve işletmenin tamamı	Bilgi teknolojisi	Bilgi teknolojisi

Kaynak: S. Kara, “İç Denetimde Risk Yönetimi”, s.14, 2011 tarihli çalışmadan uyarlanarak hazırlanmıştır.

2.9. Kurumsal İç Kontrol ve Yönetim Kurulu

Kurumsal iç kontrol sistemleri ile ilgili konular bir anlamda yönetim kurulundan başlamaktadır. Zira geniş bir perspektiften değerlendirildiğinde iç kontrol sisteminin tepesinde yer alan yönetim kurulu, firmanın işleyişi anlamında nihai sorumluluğa sahiptir. En önemlisi, yönetim kurulu çalışma sahasında bir anlamda geniş yetkilere sahip olabilen CEO için çalışma alanının kurallarını belirler.

Yönetim kurulu ile CEO arasındaki ilişki açısından yönetim kurulunun görevleri şu şekilde özetlenebilir: CEO'nun atamasının yapılması, ücret ve prim ödemelerinin kararının verilmesi, görevden alınması, CEO'ya üst düzey danışmanlık sağlanması ve diğer bir taraftan CEO'nun yönetsel kararları üzerinde gözetim yetkilerinin kullanılması. Bu ifadeyi not etmekle birlikte, geçtiğimiz on yıllara baktığımızda çok az sayıda yönetim kurulunun bu işi dış krizlerin olmadığı ortamlarda dahi iyi yaptığı söylenebilmektedir.

İç kontrol mekanizmasının asıl amacının, zorlayıcı koşullar bir kriz aşamasına dönüşmeden önce organizasyonu tekrar ana yola oturtmak için şirkete bir nevi bir erken uyarı sistemi sağlamak olduğu düşünüldüğünde, bu konuda yönetim kurullarının sergiledikleri başarısız tutumlar özellikle üzerinde durulması gereken bir duruma işaret etmektedir.

Yönetim kurullarının başarısızlığının nedenleri tam olarak anlaşılmamış olmamakla birlikte, SOX'dan bu yana bu karmaşık konuları anlama yönünde ilerleme kaydedilmektedir. Yaşanan örnekler bakıldığında, mevcut kanıtlar CEO'ların düşük performanstan sonra görevden alındığını göstermektedir. Ancak etki, istatistiksel olarak anlamlı olsa dahi yönetim kurulunun yükümlülüklerini karşılaması anlamında bu etki çok geç gelmekte ve çok küçük görünmektedir.

Yönetim kurullarının genel başarısızlıklarının altında “kötü” yöneticilerden ziyade, iyi işlemeyen sistemlerin veya uyum gösterilemeyen kurulların yattığı düşünülebilir. Bununla birlikte, iyi ve etkin bir şekilde işleyen bir yönetim kurulu bu konularda devam eden sorunlara karşı kurumsal kültürü ve organizasyonu destekleyici ortamı sağlama yeteneğine sahip olmalıdır.

Yönetim kurulu kültüründeki zafiyetler kurullarda yapılan hataların önemli bir bileşenidir. İdealize edilen yönetim kurulu toplantılarında doğruluk ve dürüstlükten ödün verilerek, nezaketen farklı görüşlerin yeterince dile getirilememesi, iç kontrol sistemindeki başarısızlığın hem belirtisi hem de nedenlerindendir. Bunun sonucunda organizasyon devam eden bir etkisizlik döngüsü içine girecektir.

Bazı örneklerde geniş yetkilerle donatılmış olan CEO'lar kendilerine rıza gösterilmesini ödüllendirecek ve anlaşmazlıklarda karşı tarafı caydıracak yaklaşımlarla, yönetim kurulunu büyük ölçüde kontrol etme gücüne sahip olmaktadır ki bu da sonuçta CEO'nun ve şirketin performansını düşürmektedir.

Yönetim kurullarının kültürü yalnızca kanun koyuculardan, basından veya akademisyenlerden gelen değişim çağrılarına yanıt olarak değişmeyecektir. İyileşmenin sağlanabilmesi bir yerde geçmişteki yanlış uygulamaların, işleyişlerde büyük başarısızlıklara ve sistemi idare etmeyi amaçlayan kurallardan önemli sapmalara yol açığının genel olarak kabul edilmesiyle ilişkilidir. (Jensen, 1993: 862)

Bu genel görünümün içerisinde, yönetim kurulu perspektifinden konuyu değerlendirmeye devam ettiğimizde iç denetim fonksiyonunun işletmelerde etkin olarak kullanılması halinde, yönetim kurulları için önemli bir yardımcı birim olduklarını belirtmemiz gerekir.

İdeal olarak hazırlanmış bir işletme ortamında iç denetim faaliyetleri, işletmenin yönetim kurulu ile iç denetim ve bağımsız denetim firması arasında eşgüdümlü çalışmayı inşa etmektedir. (Türedi, Karakaya, İldem, 2015: 69)

Tablo (10) - İç Kontrol ve İç Denetim Arasındaki Farklar

İç Kontrol	İç Denetim
Faaliyet Öncesi Alınan Önlemler Bütünü	Faaliyet Sonrası Durumun İncelenmesi
Faaliyetler Sırasında Eşzamanlı İnceleme	Faaliyetler Sonrasında Geçmişe Yönelik İnceleme
Süreklilik	Aralıklı Çalışmalar
Kendisi Hesap Verilebilirlik Sistemidir	Tarafsızlığın Gerekli Olması

Kaynak: Kaygusuz & Usman, “Kurumsal Risk Yönetimi İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi”, XX. Türkiye Muhasebe Kongresi, slayt 15–23, 5-6 Ekim 2018 tarihli sunumdan esinlenilmiştir.

Bugünün küreselleşen dünyasında sistemlerin karşılıklı yakın etkileşimleri, ekonomide ve iş dünyasında yaşanan gelişmeler, gün geçtikçe artan rekabet ortamı ve iş yapmanın koşullarındaki farklılaşmalar, gittikçe yaygın bir şekilde yaşanan ekonomik çalkantılar ve finansal krizler, telekomünikasyon alanındaki yenilikler, kurumlarda kurumsal yönetim anlayışını ve etkin çalışan bir iç denetim sistemi ile iç kontrol sisteminin varlığını temel gereklilik haline getirmiştir.

Bütün bu sıralanan faktörlerin de etkisiyle, özellikle son yıllarda organizasyonlarda iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerine verilen önemin büyük ölçüde arttığı not edilmektedir.

Etkili çalışan bir iç denetim fonksiyonu için, uluslararası denetim standartları ile uyumlu olarak şirkete özgü oluşturulmuş iç denetim yönetmeliğinin bulunması (iç denetim beyanı) ve bu yönetmeliğin yıllık olarak gözden geçirilerek güncellenmesi büyük bir önem taşımaktadır. (Bkz. Örnek bir metin olarak ek -5)

Aynı zamanda iç denetim ve çalışma sistemi hakkında şirket içi çalışanları bilgilendiren iç denetim fonksiyonu tarafından hazırlanıp şirket içerisinde yayınlanacak bir bilgilendirme sunumu da iç denetimin tanınırlığı açısından çok faydalı olacaktır. (Bkz. Örnek bir metin olarak ek – 6)

Genel bir özet olarak, organizasyonların hedeflerine ulaşmaları için güçlü bir iç kontrol sisteminin kurulmuş olması esası oluşturan bir gerekliliktir. Diğer taraftan, kanunlara, mevzuat ve yönetmeliklere uygun olarak çalışılmasının şirket kültüründe esas olarak kabul edilmiş olması iç denetim fonksiyonunun performansını önemli ölçüde arttıracaktır. (Sabuncu, 2017: 171)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM

3.1. Kurumsal Yönetim Kavramı

Kurumsal yönetim ile ilgili literatürün ilk başlangıcı, 1838 yılında Adam Smith tarafından kontrol ve mülkiyet ayırımına bağlı sorunların yaşanabileceğinin ifade edilmesiyle olmuştur denilebilir. Bundan yaklaşık yüzyıl sonra da mülkiyet ve kontrol ayırımının ülkelerin sanayileşmesi ve piyasaların gelişmesi sonucunda ortaya çıktığı vurgulanmıştır (Berle & Means, 1932). Bu görüşüyle Berle ve Means (1932) büyük şirketlerde mülkiyet ve kontrolün ayrılmasından kaynaklanan sorunu ilk tanımlayanlardır diyebiliriz. (Kadioğlu, 2021: 139)

İşletmenin hak sahipleri ile söz sahipleri arasındaki ilişkiler bütününe içeren ve Türkçeye “kurumsal yönetim” veya “kurumsal şirket yönetimi” (kısaca kurumsal yönetim) olarak çevrilen “corporate governance” kavramı, 1990’lardan itibaren işletme yönetimi literatüründe kullanılmaya başlanmıştır.

Kurumsal yönetim kavramı daha sonra hızla yayılarak ülkeler, hükümetler, akademik çevreler, Dünya Bankası, OECD gibi uluslararası birlikler tarafından benimsenmiş ve kurumsal yatırımcılar ile ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarının yönlendirmesi ile ülkelerde üzerinde yerel kanuni düzenlemeler yapılan bir kavram haline dönüşmüştür.

Takip eden yıllarda OECD’nin de teşvikiyle “governance” kavramı özel sektörde iyi yönetimi ifade etmek üzere “corporate governance” şekliyle kullanılmaya başlanmıştır.

Çıkış amacı olarak kurumun hissedarlarının haklarının korunması ve ekonomik olarak sürdürülebilmesi olan kurumsal yönetim kavramı, bir anlamda kurumsal sürdürülebilirliği sağlamaktadır. Bir bütün içinde bakıldığında kurumsal yönetim, işletmenin hissedarlarının uzun dönemli çıkarı için ve işletmenin işleyişinin garanti altına alınması için kuralların ve düzenlemelerin olduğu bir sistemdir.

Kurumsal yönetime yönelik düzenlemelere kısaca değinmek istersek; bunları İngiltere’de Cadbury Raporu, Greenbury Raporu ve Hampel Raporu, ABD’de Sarbanes-Oxley Yasası, Türkiye’de ise Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) yayınladığı Kurumsal Yönetim İlkeleri şeklinde özetleyebiliriz. (Sancar, 2013: 71)

Bugünün dünyasında kurumsal yönetim kavramının büyük bir gereklilik ile ortaya çıkışında etkili olan faktörleri şu şekilde sıralayabiliriz; ülke ekonomilerinin büyümesi, uluslararası ekonomik ilişkilerin birbiriyle çok yakından entegre olarak gelişmesi, uluslararası sermaye hareketlerindeki yaşanan hızlı artış, şirket hissedarlarının geçmişe kıyasla işletme yönetimindeki etkilerinin azalması, şirket yönetim kurulları ve özellikle yönetim kurulu içinde kimi zaman aynı anda Murahhas Yönetici unvanını da taşıyan CEO (Genel Müdür) ve şirket tepesindeki yöneticilerin verdikleri kararların şirketler için büyük etkiler yaratması. (Dinç, Abdioğlu, 2009: 159)

Küreselleşmenin şirketlerin kurumsallaşmasındaki pozitif etkilerine değinilmekle birlikte, Stiglitz gibi akademisyenler tarafından yapılan eleştiriler de gün geçtikçe daha fazla akademisyen tarafından dile getirilmektedir.

Stiglitz ve onun gibi düşünen akademisyenlerin; “neo-liberal, serbest piyasacı küreselleşmenin, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin sıradan insanlarını, özellikle sınai ve fikri mülkiyet haklarının şirketlere sağladığı güç karşısında savunmasız bıraktığını, çalışan kesim örgütlerini güçsüzleştirdiğini, sosyal haklarında gerilemelere sebep olduğunu, kamu hizmet alanlarının daraltılmasına neden olduğunu, mülteci akınının işçi ücretleri üzerindeki aşağı yönlü baskıyı ve çalışan kesimdeki hayal kırıklıklarını daha da artırdığını, siyasal yapıda çalkantılara neden olduğu” eleştirilerini de not etmekte ve genel tablonun içerisinde değerlendirmekte fayda vardır. (Stiglitz, 2017: 2)

Ülke ekonomileri arasında belli bir miktarda yakınlaşma kurumsal açıdan kesinlikle yararlı ve yerinde olarak değerlendirebilir. Makul ve sağduyulu hiç kimsenin uygun muhasebe standartlarının veya finansal araçların denetimlerinin uygulamaya konmasına ciddi bir itirazı olmayacaktır. Bununla birlikte ekonomik büyüme ve kalkınma konularında çalışan akademisyen Rodrik’in konuyla ilgili kaygılarını da not etmek gerekmektedir. Bu kaygılar şu şekilde özetlenebilir; “bugünün dünyasında bazı uluslararası kuruluşların getirdiği standartlarla ve uygulamadaki bazı politikalarla sermaye hareketlerinin aşırı serbest bırakılması, kuralsız hale getirilmiş ve hak kaybına yol açan emek piyasaları, uygun finansa ulaşımında zorluklar yaratan şartlar, kalkınmaya yönelik sanayi politikalarına soğuk bakan tercihlerin daha yaygın bir şekilde gelişmekte olan ülkelere dayatılması kısıtlayıcı ortamlara sebep olmaktadır.” Bu eleştiri notları endişe verici konular olarak dikkatlere sunulmaktadır. (Rodrik, 2009: 187)

3.2. Kurumsal Yönetim ve Denetim

Kurumsal yönetim içinde iç denetimin rolünü değerlendirdiğimizde, iç denetimin tanımı ve Uluslararası İç Denetim Standartları iç denetimin kurumsal yönetim süreçlerini değerlendirme ve geliştirmede oynadığı rolü tanımlamaktadır. Uluslararası İç Denetim Standartları, denetim fonksiyonu açısından aşağıdaki hususlar için değerlendirme ve önerilerde bulunmaya özel atıfta bulunmaktadır:

- Organizasyon içinde uygun etik değerler ve bu değerlerin teşvik edilmesi
- Etkin performans yönetimi ve hesap verebilirliğin sağlanması
- Risk ve kontrol bilgilerinin iletilmesi
- Yönetim kurulu ile dış ve iç denetçilerin ve yönetimin faaliyetlerinin koordine edilmesi ve aksiyonların paylaşıması

Kurumlar içerisinde hazırlanan iç denetim tüzüğü iç denetim çalışmalarının kapsamına atıfta bulunmalı ve buna kurumsal yönetim faaliyetlerini ve süreçlerini de dâhil etmelidir. (Chartered Institute of Internal Auditors of UK, 2019: 1)

Bu çerçeve içerisinde, iç denetim fonksiyonun rolü kuruluşun kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerini geliştirerek hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak olduğundan, iç denetim işlevi, yönetim ve yönetim kurulu açısından merkezi bir noktadadır. İç denetim bağımsızlığı, güvence hizmetlerinin temelini oluşturur. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetim bağımsızlığını sağlamak için iç denetim yöneticilerinin (CAE) yönetim kuruluna rapor vermesini şart koşsa da yasal düzenlemeler bu gerekliliği desteklemek konusunda kayıtsız kalmaktadır. Diğer taraftan, kurumsal yönetim modellerinin farklılıkları karmaşıklığı artırmıştır. İç denetim yöneticilerinin (CAE) yönetim kurulu ile ilişkisi, kuruluşların yönetim kurulu yapılarına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Ülkelerde farklı gelenek, tarih, kültür ve hukuk sistemleri dünyada çeşitli kurumsal yönetim modellerini oluşmasına sebep olmuştur.

Bu açıdan baktığımızda kurumsal yönetim modellerini Anglo-Amerikan, German ve Japon sistemleri olarak üç farklı tipte sınıflandırabiliriz.

Tek katmanlı yönetim kurulu modeli olarak da bilinen Anglo-Amerikan modeli, ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda'daki halka açık şirketlerde yaygın olarak kabul edilmektedir. İki katmanlı yönetim kurulu modeli olarak da adlandırılan German modeli, Almanya, Avusturya, İsviçre, İsveç ve Danimarka'daki halka açık şirketlerde yaygın olarak benimsenmiştir. Hibrit yönetim kurulu modeli olarak adlandırılan Japon modeli, Japonya'da ve Çin'deki halka açık şirketlerde uygulamada yer almaktadır. (Bi, 2020: 134)

Daha önceki kısımda sıkça değindiğimiz üzere, iç denetim, bir kuruluşun uyum, finansal, operasyonel ve stratejik hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan güvence ve danışmanlık faaliyetleri gerçekleştirerek üst yönetime ve diğer paydaşlara fayda sağlamaktadır. Güvence faaliyetleri, güçlü kurumsal yönetim süreçlerini sürdürmeye yöneliktir ve kontrol değerlendirmelerini, risk değerlendirmelerini ve uyum çalışmalarını içerir. İç denetçiler bir tür iç danışmanlar olarak, strateji uygulamaları, kalite kontrolleri ve maliyet azaltma gibi alanlarda ilgili bilgileri yüksek kalitede bir seviyede sağlayabilmektedirler.

İç denetim yaygın olarak bir firmanın kurumsal yönetim sisteminin kritik bir bileşeni olarak kabul edilmektedir. İç denetim fonksiyonu, güvence rolünde tepede etik bir tonu desteklemek, olası suistimalleri önlemek için kurulu sistemleri gözden geçirmek, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolleri değerlendirmek ve firmaların riski yönetmesine yardımcı olmak dâhil (ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere) çeşitli faaliyet alanlarıyla üst yönetimi desteklemektedir. (Raiborn, Butler, Martin, Pizzini, 2017: 10)

IIA standartları denetçilerin görevlerini yerine getirebilmeleri için iç denetim bağımsızlığı açısından çeşitli gereksinimler öngörmesine rağmen, bu gereksinimlerin dünya çapında iç denetim fonksiyonları için kimi zaman yeterince yerine getirilemediği konusunda endişe verici bir ortam da ayrıca not edilmektedir. Bu anlamda yeterli bağımsızlık olmadan, iç denetim fonksiyonunun kurumun risk yönetimi ve iç kontrol süreçleri hakkında nasıl güvence sağlayabileceği sorgulanmaktadır.

Kurumun yönetim kurulu yapısı, iç denetim bağımsızlığını ve iç denetim uygulamalarını etkileyen önemli bir faktör olarak dikkat çekmektedir. Kurumsal yönetim ortamına pozitif etki yapan bazı faktörler; “denetim işlevlerinin yönetim kurulu tarafından desteklenmesi, iç denetim işlevinin bütçesinin yeterliliği, iç denetimin kuruluş kayıtlarına serbest erişimi, iç denetimin kabul edilemez riskleri yönetim kuruluna bildirmesi ve yönetim kurulunun ilgili yürütme oturumunda denetim komitesi ve iç denetim yöneticisinin (CAE) katılımı” olarak özetlenebilir.

Sonuç itibarıyla iç denetim uygulamaları iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı ile olumlu bir ilişki içindedir. Daha yüksek düzeyde bağımsızlığa sahip olduklarında iç denetim fonksiyonlarının, yönetim kurulu tarafından desteklenmesinin, yeterli bütçeye sahip olmasının ve kuruluşun kayıtlarına sınırsız erişime sahip olmasının daha olası olduğu işaret edilmektedir.

Son tahlilde yönetim kurulu yapısının ve iç denetim yetkisinin, iç denetim bağımsızlığını ve uygulamalarını etkileyen iki önemli faktör olduğunu ve bunun da kurumsal yönetimin geliştirilmesinde önemli bir yapı taşı olduğunu belirtmek gerekir.

Bir dereceye kadar, CAE'nin yönetim kuruluyla olan olumlu ilişkisi, iç denetim fonksiyonunun konumunu belirler, yetkisini güçlendirir ve etkinliği üzerinde önemli pozitif bir etkisi olabilir. CAE'nin bağımsız bir kurula (yönetim kuruluna ya da ona entegre denetim komitesine) rapor ediyor olması kurumsal yönetim açısından temel ve pozitif bir etken oluşturmaktadır. (Bi, 2020: 134)

Kurumsal yönetim ile ilgili denetimlerde iç denetim biriminin odaklanması gereken bazı önemli alanlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo (11) – Kurumsal Yönetimin Denetiminde Bazı Anahtar Kontrol Alanları

Anahtar Kontroller	Potansiyel Alanlar
En iyi uygulamaları (best practices) takip etmek	Hangi kurumsal yönetim kılavuzunun benimsendiğini öğrenin. Yönetim yapısı ve çerçevesi en iyi uygulamalarla uyumlu mu? Belirli toplantı türlerine bağlı olarak, bunlar kurumsal yönetim gereksinimleriyle uyumlu mudur, örneğin: Toplantılar yeterince sık yapılıyor mu? Organizasyon çalışanlarının bulunmadığı kapalı bir yönetim kurulu toplantısı var mı? Denetim komitesinin en az yılda bir kez iç denetçilerle buluşacağı kapalı bir toplantı var mı? Toplantılara katılım iyi mi ve yeterli çoğunluk sağlanıyor mu? Toplantılarda tutanak tutuluyor mu ve yeterli ayrıntıda mı?
Çıkar çatışması (conflict of interest)	Çıkar çatışmasını kapsayan bir politika var mı? Çıkar çatışmaları yönetim kurulu ve yönetim kurulu komite toplantılarında beyan ediliyor mu ve bunlar belgeleniyor mu? Süreç bağımsız yönetici desteği içeriyor mu? Bildirilen çıkar çatışmalarının uygun şekilde yönetildiğine dair kanıtlar var mı? Üyelerin düzenli olarak toplantılara katılımını takip eden, şeffaflık sağlamak için bir katılım kaydı var mı?
Eğitim	İstenirse uzmanlık konuları da dâhil olmak üzere yönetim kurulu üyeleri için yeterli eğitim mevcut mu ve bu eğitimler, örneğin bulut teknolojisi konusuna kadar geniş bir alanı kapsayabiliyor mu? Eğitimler periyodik olarak yenileniyor mu?
Yedek üye planlaması	Yeni ve yedek kurul üyelerini belirlemek ve seçmek için yürürlükte olan bir süreç var mı?

	İşe alım süreci sırasında gerekli becerileri vurgulayan bir beceri matrisi var mı? İşe alım süreci kuruluşun çeşitlilik politikasını ve hedeflerini doğru bir şekilde yansıtıyor mu? Bir yönetim kurulu üyesinin hizmet edebileceği azami süreyi belirten bir politika var mı? Bir yönetim kurulu üyesi/başkan değiştirildiğinde, yerine atanacak olanı belirlemek ve eğitmek için bir süreç var mı?
Yönetim kurulu raporlaması ve bilgi akışı	Raporlar/bilgiler yeterince ayrıntılı, şeffaf, zamanında ve kapsamlı mı? İç kontrol ortamı, örneğin CRSA (control and risk self-assessment) temelinde rapor ediliyor ve tartışılıyor mu? Raporlar gerçek durumu yansıtıyor mu? Örneğin risk iştahındaki bireysel ihlallerle ilgili olarak bilgi ortamını kontrol edin. Kurul/komite üyelerinin raporları okumak için yeterli zamanı var mı? Raporlar tartışılıyor mu ve uygulanabilir olduğunda aksiyon almaya karar veriliyor mu? Gündem, karar konularına ve iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim konusunda güvence sağlayan konulara bölünmüş mü? Tamamlanan aksiyonları izlemek, takip etmek ve göstermek için yürürlükte olan bir süreç var mı?
Üst yönetimdeki ton	Kararlar alınırken, iş ve finansal konuların yanı sıra daha geniş anlamda etik konular da dikkate alınıyor mu? Tüm üyeler eşit katılım fırsatına sahip mi?
Strateji	Strateji tartışıldı mı ve üzerinde anlaşmaya varıldı mı? Bu strateji iş hedeflerine nasıl yansıyor? Strateji, iş hedeflerine/faaliyetlerine kadar izlenebiliyor mu? İç denetimin stratejik planı, kurumun stratejik planıyla uyumlu mu?
Risk yönetimi	Yönetim kurulunda ve yönetim kurulu komitelerinde risk yönetimi hakkında yeterli bilgi bulunmakta mıdır? Riskler tartışılıyor mu ve kararlar açıkça ifade ediliyor mu?

Kaynak: Chartered Institute of Internal Auditors (IIA UK) – “Auditing Corporate Governance”, Resources Section, 11 October 2019 tarihli çalışmadan esinlenerek hazırlanmıştır.

3.3. Kurumsal Yönetim Mukayesesi ve Derecelendirme Sistemleri

Dünya ekonomilerinde yaşanan yaygın ve sıklaşan krizler ve büyük ölçekli skandallar ile ortaya çıkan şirket iflaslarının genel olarak yetersiz yasal düzenlemeler ve piyasadaki finansal kurumların mali olarak zayıf olmaları sebebiyle yaşandığı düşünülmekteydi. Diğer taraftan, ekonomik krizlerde ve şirket iflaslarında yatırımcı ve paydaşların mali olarak büyük kayıplar yaşamalarını takiben, şirketlerin faaliyetlerinin daha düzgün bir şekilde raporlanması ve şirket faaliyetlerinin ve sonuçlarının kamuya şeffaf olarak duyurulması konuları üzerindeki hassasiyetler artmıştır. Yaşanan ekonomik krizler ve şirket iflasları ile şirket derecelendirme sistemlerine daha fazla önem verilmeye başlanmıştır.

Bu çerçevede şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine ne kadar uyabildiğinin tespit edilebilmesi ve farklı şirketler arasında karşılaştırma olanakları sağlayacak standart ölçütlere ihtiyaç duyulması sebebiyle kurumsal yönetim derecelendirmesi kavramını ortaya çıkarmıştır. OECD tarafından 1999 yılında kurumsal yönetim ilkelerinin yayınlanmasının ardından Türkiye’de de SPK 2003 yılında kurumsal yönetim ilkeleri tebliğini yayınlamış idi. Kurumsal yönetim konusunda dünyada yaşanan gelişim ve değişimlerin ortaya çıkardığı gereksinime cevap verebilmek amacıyla, SPK zaman içerisinde kurumsal yönetim ilkeleri tebliğinde güncellemeler yapmıştır.

En son yapılan güncelleme 03.01.2014 tarihinde yayınlanan ve halen uygulanmakta olan kurumsal yönetim tebliği ile gerçekleşmiştir.

Bu çerçevede Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin kurumsal yönetim sistemleri SPK’nın onay verdiği derecelendirme kuruluşları tarafından değerlendirilmekte ve raporlar kamuoyu ile internet sayfaları üzerinden paylaşılmaktadır.

Şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine hangi ölçüde uyum sağladığına ilişkin en önemli göstergelerden birisi, derecelendirme kuruluşları tarafından şirketlere verilen bu kurumsal yönetim derecelendirme notlarıdır. (Düzer, 2020: 149)

Bu genel tablonun içerisinde, dünyada ve Türkiye’de resmî olarak onay almış birçok derecelendirme firması şirketler ve bankalar üzerinde derecelendirme çalışmaları yapmaktadırlar.

Ne var ki bu derecelendirme çalışmaları istenildiği ölçüde geniş bir şekilde yaygın kullanılmamaktadır. Örneğin, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ile Knoxville Tennessee Üniversitesi’nin Neel Kurumsal Yönetim Merkezi tarafından yakın zamanda ortaklaşa yapılan ABD’deki bir araştırmada katılımcıların çoğunluğu, çalıştıkları kurumda kurumsal yönetim sistemini ölçmek ve değerlendirmek için resmî bir mekanizma bulunmadığını belirtmiştir. Araştırmaya katılan şirketlerin sadece %21’i yılda bir kez kurumsal yönetim sisteminin tamamını denetlediklerini belirtmiştir.

Kurumsal yönetimi ölçmek kurumların yönetim ve kontrolünü sağlayan bütün sistemleri kapsamaktadır ve bu sistemlerin bazılarının sayısal olarak ölçülmesi zordur. Kurumsal yönetim şirketin politika ve prosedürlerinin çok daha ötesinde bir anlama sahiptir diyebiliriz.

Bu genel görünüm içerisinde, kurumsal yönetim değerlendirmesi yapıldığında hissedarların danışmanları olan firmalar ve kurumsal yatırımcılar üst yönetimin etik davranışını ve yaklaşımını değerlendirmek için kurumsal yönetim puanlarını kullanmaktadırlar.

Bu aşamada bahsi geçen bu derecelendirme çalışmalarında bazı eksikliklerin ya da kusurların olabildiğinin de not edilmesi gerekmektedir. Öncelikle temel sorun kimi zaman puanlamaların ve derecelendirmelerin gerçekçi olmama olasılığıdır.

İlk olarak, kurumsal yönetimle ilgili olarak yapılan ve derlenen halka açık duyuruların ve bilgilendirmelerin eksik bilgiler içerebileceğinin not edilmesi gerekmektedir. Bu duyurular önemli kurumlara yönelik iç görüler ve bilgiler sağlamakla birlikte, birçok durumda arka planda yer alan geniş “hikâyenin” tamamını kamuya göstermemektedir.

İkinci olarak, kurumsal yönetim ile ilgili duyurular ve bilgilendirmeler belirli kurumsal yönetim özelliklerini ve niteliklerini aktarır, ancak kurumsal yönetimin etkinliği üzerine pek de ışık tutamazlar. Yönetim kurulu toplantılarının sayısı, yöneticilerin öz geçmişleri ve yöneticilere ödenen ücretler ve sağlanan faydalar ile ilgili açıklamalar kesinlikle önemli bilgilerdir. Ancak bu açıklamalar yalnızca kurumsal yönetim yapısı ile ilgili bilgi vermektedirler ve esasında kurumsal yönetimin başarısı konusunda bilgi temin etmezler.

Bir şirketin yönetim kurulunun mükemmel bir şekilde kapsamı belirlenmiş olsa ve tam olarak doğru sayıda toplantılar yapıyor olsa dahi etkisiz olabileceği maalesef bir gerçektir. Daha da kötüsü, birçok ölçümleme çalışması, yalnızca halka açık duyurular ve bilgilendirmeler ile iyi bilinen bir kurumsal yönetim çerçevesinin karşılaştırılmasından ibaret olabilmektedir.

İyi kurumsal yönetimin temel ilkeleri tüm kurumlar için geçerli olmakla birlikte, içinde bulunulan sektörden, şirketin olgunluğundan, büyüklüğünden, karmaşıklığından ve uluslararası operasyonlarının kapsamından bağımsız olarak sadece standart bir kurumsal yönetim çerçevesiyle her bir kuruma tam olarak uyan gereksinimleri ortaya koyamaz.

Diğer taraftan, hâlihazırda kullanımda olan derecelendirme formatlarının yanı sıra, şirketlerin belirli ölçütlerle değerlendirilmesi çalışmalarında zaman zaman yeni ve alternatif ölçüm yaklaşımları da ortaya çıkmaktadır.

Bu genel tablonun içerisinde hâlihazırda kullanımda olan kurumsal yönetim derecelendirme sistemlerine ek yeni bir tamamlayıcı yaklaşım olarak İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ile Knoxville Tennessee Üniversitesi’nin Neel Kurumsal Yönetim Merkezi tarafından hazırlanan Amerikan Kurumsal Yönetimin Kılavuz İlkeleri (American Corporate Governance Index) başlığında yeni bir endeks hazırlanmıştı. 2019 senesi verileri temel alınarak 2020 itibarıyla kullanıma alınan bu yeni endeks ile iyi kurumsal yönetimin temellerinin tanımlanması amaçlanmaktadır.

Endeksi oluşturmak için ABD’de borsada işlem gören çeşitli şirketlerdeki iç denetim yöneticilerine bu ilkelere dayalı bir dizi soru sorulmuştur. ABD’de kurumsal yönetim denetimi değerlendirmelerinin yaklaşık %75’i iç denetim bölümü tarafından yapılmaktadır. Ayrıca denetçiler genellikle değerlendirdikleri kurumsal yönetim yapılarından bağımsız oldukları için, yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yönetime kıyasla “Aşırı Özgüven Etkisine” daha az maruz kaldıkları söylenebilir. “Aşırı Özgüven Etkisi” insanların yeteneklerine makul seviyeden daha çok güvenmeleri eğilimidir.

Netice itibarıyla kurumlar tüm kurumsal yönetim sistemlerini sürekli ve düzenli olarak izlemeli ve değerlendirmelidir. Ayrıca bu değerlendirmeler sağlam kurumsal yönetimin temel ilkelerine dayanan kriterlerin dikkatle karşılaştırılmasını içermelidir. (IIA - Tone at the Top Magazine, 2019: 2)

3.4. Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ankette Kullanılan Endeks

Şirketler özellikle çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim (ESG) ölçütleri bağlamında değerler ve sürdürülebilirlik ile ilgili çabalarını göstermeleri için yatırımcılar, kanun düzenleyiciler ve özel ilgi gruplarından giderek artan bir baskı altındadırlar. Nitekim, Global Sustainable Investment Alliance'a göre ABD'deki sürdürülebilir yatırım 2018'de yaklaşık 12 trilyon dolara ulaşmıştı ve bu miktar ülkenin yönetim altındaki toplam varlıklarının %25,7'sini oluşturmakta idi.

Bazı köklü endeksler ekonomik performans, tüketici güveni ve iş hayatının diğer yönleri hakkında kısa vadeli bilgiler sunmaktadırlar. Bu amaçla finansal raporlama ve muhasebe faaliyetlerinin incelenmesi bu çalışmalarda süreçlerin doğal bir parçası olmuştur.

Amerikan Kurumsal Yönetim Endeksi (American Corporate Governance Index) ile ABD'de iş dünyasındaki Amerikan kurumsal yönetiminin durumunun kapsamlı bir ölçümü amaçlanmıştır. Bu endeks kilit paydaşlar, yönetim kurulu, üst yönetim, iç denetim ve diğer bazı paydaşlar arasındaki etkileşimin etkinliğini inceleyen bir ölçüm olarak planlanmıştır.

Bu ölçüm ile yönetim kurulu ve yönetimin şirketin çıkarlarına en uygun şekilde hareket edip etmediğini, şirkette sürdürülebilirliğe yönelik bir vizyon, sağlıklı bir kültür, şeffaf ve doğru açıklamalar ve etkili politikalar ve yapılar olup olmadığının ölçülmesi amaçlanmıştır.

Bu çerçevede ACGI'nin kurumsal yönetim prensipleri, bir anlamda yol gösterici bir misyon ile başarılı, etik ve sürdürülebilir kurumsal yönetimi teşvik eden temel eylemleri ve sorumlulukları tanımlamaktadır.

Bahsedilen bu kapsamlı endeks, bir önceki kısımda belirtmiş olduğumuz üzere yönetim kurulu toplantılarının sayısı, yöneticiler ile ilgili biyografik bilgileri ve yöneticilere yapılan ödemeler ile ilgili açıklamalar gibi, kuruluşun kurumsal yönetim sisteminin etkinliğini tek başına yakalayamayan kamusal olarak gözlemlenebilir kurumsal yönetim önlemlerinin ötesinde ek bir yaklaşım getirmeyi amaçlamıştır.

Diğer taraftan, şunun da not edilmesi gerekmektedir ki esasında bu endeks ile de standart çözümler önerilmemektedir. Zira bir anlamda kurumsal yönetim ölçütleri tüm kurumlara kalıp gibi uyan tek bir yaklaşımı sağlamamaktadır. Şirketlerin kendi kurum iç çalışmaları ile şirketin yaşına, büyüklüğüne, karmaşıklığına, uluslararası operasyonlarının kapsamına vb. dayalı olarak kendilerinin en iyi uygulamalarını bulmaları gerekmektedir.

Bu doktora tezine entegre olan ve ilerleyen bölümlerde detayları paylaşılan Türkiye'deki şirketlere yollanan anket formatı Amerikan Kurumsal Yönetim Endeksi – ACGI'den uyarlanarak oluşturulmuştur. Bu anket modeli ile temelde özetle kurumsal yönetimde etik açısından iç denetimin rolü ve şirket üst yönetiminin etik konularındaki yaklaşımı (Tone at the top) ile şirket etik kültürü arasındaki etkileşimin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

“Ankette referans alınan bu endeksin temelini oturttuğu prensipler şu şekildedir:

Prensip (1) – “Başlık: Şirket genelinde açık iletişim”

Etkili kurumsal yönetim kilit paydaşlar, yönetim kurulu, yönetim, iç denetim, hukuk müşaviri ve bağımsız denetim ve diğer danışmanlar arasında düzenli ve yapıcı bir etkileşim gerektirir.

Prensip (2) – “Başlık: Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak”

Yönetim kurulu kurumsal politikaların kilit paydaşların ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılayıp karşılamadığını değerlendirmek için önemli paydaşların belirlenmesini ve uygun olduğunda paydaş geri bildirimlerinin düzenli olarak istenmesini sağlamalıdır.

- Kilit paydaşlar zaman içinde değişebilir ve bu nedenle kurullar, kilit paydaşların tanımlanmasını düzenli olarak izlemek için süreçlerin yerinde olmasını sağlamalıdır.
- Kilit paydaşlar kurumsal operasyonlar üzerinde önemli bir etkiye sahip olan veya kurumsal operasyonların kendileri üzerinde önemli etkisi olanlardır.
- Paydaşlar dışarıdan veya içeriden olabilir ve şirketin operasyonlarından etkilenenleri, alacaklılarını, müşterilerini, çalışanlarını, kanun düzenleyicileri, hissedarları, tedarikçileri vb. toplulukları içerebilir.
- İş başarısını değerlendirirken, şirket aynı zamanda bunun sosyal ve çevresel etkilerini de değerlendirmeli ve kurumsal hedefler ve kilit paydaşların çıkarlarıyla uyumlu olup olmadığını belirlemelidir.

Prensip (3) – “Başlık: Yönetim kurulu performansı – İzleme yönetimi”

Yönetim kurulu üyeleri diğer önemli dış ve iç paydaşların menfaatlerini dengelerken şirketin ve hissedarların menfaatine en uygun şekilde hareket etmelidir.

- Yönetim kurulu gerçekte ve görünürde yeterli bağımsızlık ve tarafsızlık sergilemelidir. Yönetim kurulu için şirket yönetiminden farklı, net bir liderlik biçimi olmalıdır.

Her yönetim kurulu üyesi, sorumluluklarını yerine getirirken sağlıklı bir şüphecilik içinde olmalı ve CEO ve diğer yönetim kurulu üyelerine yapıcı bir şekilde sorgulayıcı yaklaşım taşımakta istekli olmalıdır.

- Kurul üyeleri yüksek dürüstlük ve yetkinlik sergilemeli ve (kuruma) endüstriyel uzmanlık, teknik uzmanlık, kültür ve düşünce açısından farklı bakış açıları sağlamalıdır.
- Kurul üyeleri yönetim kurulu, komite ve hissedar toplantılarına hazırlık için ve bunlara doğrudan katılım dâhil olmak üzere, bu konulara zamanlarını verebilmeli ve aktif katılım göstermelidir. Özellikle potansiyel veya mevcut krizleri içeren ilgili konular hakkında bilgilendirilmeli ve gerektiğinde yönetimden görüş almaya hazır olmalıdırlar.
- Yönetim kurulu üyeleri şirket için ortaya çıkan risk alanları da dâhil olmak üzere sorumluluklarını yerine getirmek için sürekli eğitim almalıdır.
- Yönetim kurulu üyelerine temel paydaş çıkarlarıyla uyumu teşvik edecek şekilde “huzur hakkı” ödenmelidir.
- Yürütme oturumları uygun bir tarafsızlık ve açık sözlülük ortamı oluşturulmasında kritik önem taşıdığından, düzenli olarak ve sık sık yapılmalıdır.

Bu oturumlar, (ideal bir uygulamada) bağımsız üyeleri ve bağımsız olarak nitelendirilmeyen ancak yönetimden olmayan dışarıdan üyeleri kapsamalı, ancak yönetimden üyelikleri hariç tutmalıdır.

- Yönetim kurulu düzenli sağlam değerlendirmelerden geçmeli ve gerektiğinde, şirkete özgü bilgi ve yeni bakış açıları dengesini sağlamak için üyeler (yönetim kurulundaki liderlik pozisyonları dâhil) değiştirilmelidir. Etkili yönetim kurulu değerlendirmeleri, daha iyi kurumsal yönetime ve kurumsal sonuçların iyileştirilmesine yol açmalıdır.
- Hissedarlar yönetim kurulu üyelikleri için aday gösterme ve muhafazası konusunda adil fırsatlara sahip olmalı ve düzenli oy kullanmalıdırlar.

Prensip (4) – “Başlık: Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek”

Yönetim kurulu şirketin uzun vadeli performans ve değere odaklanan sürdürülebilir bir strateji devam ettirmesini sağlamalıdır.

- Kurumsal hedefleri tanımlamak ve uzun vadeli stratejik hedefleri onaylamak.
- İtibar riskleri dâhil olmak üzere riskleri değerlendirmek ve ilgili tüm paydaşları göz önünde bulundurarak risk ve getirileri dengelemeye çalışmak.
- Yönetim kademesinin ücretini uzun vadeli stratejik hedeflerle uyumlu olacak şekilde tasarlamak, CEO'nun performansını düzenli olarak değerlendirmek ve yönetim yedekleme planlamasının (succession plan) idare edilmesi.
- Tüm çalışanların yeterli eğitimi almasını ve kurumsal hedeflere ulaşılmasını teşvik edecek şekilde ücret almasını sağlamak.

Prensip (5) – “Başlık: Şirket kültürü”

Yönetim kurulu şirket kültürünün sağlıklı olmasını sağlamalı, şirketin temel kültürünü ve değerlerini düzenli olarak izlemeli ve değerlendirmeli, üst yönetimin dürüstlüğü ve etiğini değerlendirmeli ve gerektiğinde yanlış konumlandırılmış kurumsal hedefleri ve kültürü düzeltmek için müdahale etmelidir.

Prensip (6) – “Başlık: Yönetim kuruluna verilen bilgiler”

Yönetim kurulu zamanında, eksiksiz, ilgili, doğru ve güvenilir bilgiler ile gözetimini etkin bir şekilde gerçekleştirmek için yapıların ve uygulamaların var olduğundan ve iyi yönetildiğinden emin olmalıdır.

- Her yönetim kurulu üyesi sorumluluklarını yerine getirmek için gerektiği şekilde yönetime sınırsız erişime sahip olmalıdır.
- Yönetim kurulu üyelerinin kamuya açık olmayan bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu vardır.

Prensip (7) – “Başlık: Kurumsal açıklamalar”

Yönetim kurulu kurumsal açıklamaların tutarlı bir şekilde şeffaf ve doğru olduğundan ve yasal gerekliliklere, kanun düzenleyicilerin beklentilerine ve etik normlarla uyumlu olduğundan emin olmalıdır.

- Yönetim kurulu hem iç denetim hem de bağımsız denetim firmasının gözetimi için uygun uzmanlığa sahip bağımsız bir komitenin (denetim komitesi veya eşdeğeri) sorumlu olmasını sağlamalıdır.

İç denetimin bu komiteye doğrudan ve filtrelenmemiş erişimi olmalı, yeterli kaynak sağlanmalıdır. Amacı, yetkisi ve sorumluluğu resmî olarak tanımlanmalı ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ile uyumlu olmalıdır.

- Yönetim kurulu şirketin suistimal riskine ilişkin değerlendirmesini özel olarak gözetmeli ve suistimali tespit etmek ve caydırmak için yeterli kontrollerin uygulanmasını sağlamalıdır.
- Yönetim kurulu çalışanların veya diğer paydaşların, misilleme korkusu olmaksızın, şüphe duyulan suistimali veya görevi kötüye kullanmayı bağımsız yönetim kurulu üyelerine rapor etmeleri için süreçler oluşturmalıdır.

Prensip (8) – “Başlık: Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi”

Şirketler kurumsal yönetimle ilgili temel politika ve prosedürlerini seçerken ve tarif ederken amaçlı ve şeffaf olmalı, temel paydaşlara bu seçilen politika ve prosedürlerin spesifik şirket için optimal olup olmadığı konusunda bir değerlendirme yapma fırsatı vermelidir.

- Yönetim kurulu tekil bileşenlerin beklendiği gibi işlediğinden ve tüm bileşenlerin kurumsal hedeflere ulaşmak için uyumlu bir şekilde işlediğinden emin olmak için şirketin kurumsal yönetim sisteminin tamamının düzenli olarak değerlendirmesini sağlamalıdır.
- Yönetim kurulu kurumsal yönetim değerlendirmelerinin, potansiyel eksiklikleri misilleme korkusu olmaksızın, yönetim kurulu için de dâhil olmak üzere her düzeyde raporlanmasında teşvikini sağlamalıdır.
- Yönetim kurulu şirketin eksikliklerini zamanında gidermesini sağlamalıdır.

Amerikan Kurumsal Endeks Raporunda (ACGI Report) kurumsal yönetime yönelik ilgili bazı roller aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

Yönetim Kurulu:

- Risk iştahını ve etik sınırları belirleyerek tepede organizasyonun tonunu (yönetimin etik konulardaki yaklaşımını ve gözetimini) tesis eder.
- Kuruluşun birincil paydaşlarının ihtiyaç ve çıkarlarıyla uyumlu kalmasını sağlayan uzun vadeli değer yaratmaya yönelik stratejik gözetim sağlar.
- Üst yönetimin faaliyetlerinin etkin bir şekilde gözetimini sağlamak için yeterli bilgiye ulaşır.
- Üst yönetim belirtilen amaç ve hedefleri karşılamada başarısız olduğunda, belirtilen risk iştahının dışına çıktığında veya belirlenen etik sınırlar dâhilinde faaliyet göstermediğinde üst yönetimi sorumlu tutar.
- İç denetimin objektif güvence ve iç görü sunabilmesi için yeterli kaynağa sahip olmasını ve yönetimden bağımsız olmasını sağlar.

Üst Yönetim:

- Politikaları ve prosedürleri belirler ve kuruluşun hedefleri belirlemesini, ifade etmesini ve karşılamasını sağlayan ilişkileri kurar.

- Değer yaratmayı sağlayan kısa ve uzun vadeli hedeflere ulaşmak için stratejiler belirler ve uygular, bütçeler geliştirir ve sorumlulukları delege eder.
- Hedeflere ulaşılmasını izler, sonuçlara göre ödüllendirir veya riski azaltır, başarısız veya uygunsuz davranışları disipline eder.
- Yönetim kurulunu amaçların ve hedeflerin durumu ve amaçlara ve hedeflere ulaşma olasılığını etkileyebilecek (iç ve dış) riskler hakkında tam olarak bilgilendirir.

İç Denetim:

- Doğrudan yönetim kuruluna rapor veren ve yönetimden bağımsız olan bir iç denetim yöneticisi (CAE) vardır. Yönetim kurulu ve üst düzey yönetim için dahili ancak bağımsız bir kaynak olarak objektif güvence, tavsiye ve içgörü sağlayarak hareket eder.
- Riske dayalı ve objektif güvence, tavsiye ve iç görü sağlayarak kurumsal değeri geliştirir ve korur.
- Operasyonların iyileşmesine yardımcı olur ve objektif, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla kuruluşun hedeflerine ulaşılmasını destekler.
- Risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için çapraz fonksiyonlu, işletme çapında bir bakış açısı getirir.

Kurumsal yönetimi destekleyen bu temel fonksiyonların arasındaki etkileşim, iletişim ve uyum bir kuruluşun genel başarısı için hayati öneme sahiptir.” (ACGI - American Corporate Governance Index Report, 2021: 14)

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ETİK

4.1. Etik ve Bugünün Dünyası

2008’de dünyada yaşanan büyük finansal kriz, 1929’da yaşanan “Büyük Buhan”dan bu yana en büyük ekonomik krizlerden biri olarak değerlendirilebilir. Hatta zamanın FED Başkanı Alan Greenspan 2008’deki krizi yüzyılın krizi olarak nitelemiştir. Bu büyük ekonomik kriz, önceki krizlerden farklı olarak kapitalizmin dinamiklerinin de daha fazla sorgulanmasına sebep olmuştur. (Plender, 2015: 6)

Buradan hareketle, bir yanda iş ve piyasa faaliyetleri diğer yanda etik kaygılar arasındaki ilişki modern kapitalizmin başlangıcından beri devam edegelen bir soru olarak bugün hâlâ önümüzde durmaktadır. Genellikle “laissez-faire” (bırakınız yapınlar) ekonomisinin kurucu babası olarak kabul edilen 18. yüzyıl filozofu Adam Smith, Ulusların Zenginliği (The Wealth of Nations) kitabındaki kişisel çıkarın erdemlerini açıklamasıyla tanınır.

Bununla birlikte bir başka önemli çalışması olan Ahlaki Duygular Teorisi (The Theory of Moral Sentiments) kitabında Smith, sempati ve yardımseverliğin temel insani değerler olduğunu öne sürer. Smith’in bu iki yaklaşımı arasındaki çelişki birçok akademik çevrede halen tartışılmaktadır. Bir anlamda “Adam Smith’in bu ikilemi” aynı zamanda keskin rekabet ve artan etik duyarlılığın birleştiği bugünkü kompleks toplumu ve iş dünyasını nasıl düzenleyeceğimizin zorluğuna da işaret etmektedir.

Şirketlerin etik konusunda yaşadıkları zafiyetler ve yaptıkları hatalar sadece şirketlerin hisse senetleri sahiplerini ya da onlara borç veren bankaları değil, toplumlarda çok geniş kesimleri ve sıradan insanları da yıkıcı bir etki ile harap edebilmektedir. Örneğin; tarihin en büyük dolandırıcılıklarından biri olarak nitelenen Bernie Madoff’un “yatırım programı aldatmacası” (ponzi scheme), müşterileri için toplamda en az 20 milyar dolarlık nakit kaybına yol açmıştır. Medyanın ilk başta dikkati çoğu büyük bankalara, zengin hedge fon yöneticilerine ve ünlülere odaklanmış olsa da bu dolandırıcılığın etkisi bu küçük çevrenin çok ötesinde hissedilmişti. Skandal dünya çapında emeklilik fonlarının, hastanelerin ve üniversitelerin mali yıkımına ve hatta birkaç küçük bankanın iflasına yol açtı. (Hartman, DesJardins, MacDonald, 2014: 5)

Örnek olarak, Nobel ödüllü meşhur Elie Wiesel tarafından kurulan hayır kurumu (\$15,2 milyon kayıp ile), tamamen yok olan birçok kâr amacı gütmeyen yardım kuruluşundan sadece biriydi. (Strom, 2009: 1) New York Halk Kütüphanesi, Çocuk Sağlığı Fonu ve Massachusetts Teknoloji Enstitüsündeki bir nörolojik araştırma merkezi de dâhil olmak üzere yüzden fazla kâr amacı gütmeyen kuruluş, Madoff’un fonuyla “varlık” edinmişler ve bu dolandırıcılık sonucunda sundukları yardım hizmetlerini kısıtlamak veya tamamen ortadan kaldırmak zorunda kalmışlardır.

Özellikle 2000’lerin başından günümüze bütün bu yaşananlardan sonra, modern iş dünyasında etik konusu üst yönetimler tarafından göz ardı edilemeyecek bir öneme sahip hale gelmiştir. Etik olmayan iş uygulamalarının doğrudan maliyetleri, bugün belki de daha önce hiç olmadığı kadar geniş kitlelere ulaşan bir halde görünür bir seviyeye ulaşmıştır.

Yeni milenyumun ilk on yılı, etkileri herhangi bir sosyal veya gelir sınıfından insanın dikkatinden kaçmayan, uluslararası kamuoyuna çok yaygın bir şekilde duyurulan şirket skandallarıyla dolup taşmıştır. (Hartman, DesJardins, MacDonald, 2014: 5)

Bütün bu tablonun içerisinde, günümüzde büyük bir hızla değişen teknoloji ve iletişim alanlarında artan keskin rekabet sürecinde, toplumları derinden etkilemeye başlayan “ne olursa olsun” tüketim anlayışı ile ve büyük şirketlerinin liderliğinde devam eden yaygın küreselleşme faaliyetlerinin etkisiyle işletmelerin büyük çoğunlukla kârlılığa ve maddi çıkara aşırı bir seviyede odaklanmaktadır.

Aynı şekilde çalışanlar da bu aşırı tüketim – satış iştahını pompalayan hedefler ile motive edilmektedir. Bu ortam içerisinde etik konusu uluslararası akademik çevrelerde, iş hayatında ve medyada geniş bir şekilde uzun zamandır tartışılmaktadır. (Aktaş, 2014: 22)

İş dünyasında yaşanan etik sorunlar esasında sadece şirketlerde veya finansal kurumlarda yaşanan skandallardan ibaret değildir. Bugünün dünyasında iş dünyasında yaşanan etik ile ilgili konular oldukça kompleks ve iç içe geçmiş bir yapıya işaret etmektedir. Örneğin, 2013 yılında Dhaka, Bangladeş’te tekstil atölyelerinin bulunduğu bir binanın tamamen çöküşü, 1138 çalışanın enkaz altında vefat etmesi ve 2500 yaralı sayısı ile etik ve ortak sorumluluk konularını bir kere daha gündeme getirmiş idi. Eskiden bu tür bir binanın çöküşü, sadece lokal basında inşaat hatası veya bina sahibinin yeterli bakım ve kontrol yaptırmaması konularıyla sınırlı kalarak sadece yerel bir konu olarak bulunduğu ülkede haber olurdu.

Bugünün dünyasında ise bu tür bir konu kurumsal sosyal sorumluluk çerçevesinde ortak sorumluluk ve ahlaki anlamda ortak suçluluk olarak değerlendirilmektedir. Ekseriyetle Batılı sanayileşmiş ve refah içerisindeki ülkelerin tüketicilerine çok ucuz iş gücüyle üretim yapan bu tür gelişmekte olan ülkelerdeki çalışma şartları, ortak sorumluluk ilkesine de vurgu yapılarak uluslararası medyada bir süredir geniş bir şekilde yer almaktadır. (McDonald, 2015: 4)

Örnek olarak, Dhaka, Bangladeş’teki bu felaketten sonra “I made your cloth” etiketiyle (hashtag’iyle) sosyal medyada ortaya çıkan “Fashion Revolution” (Moda Devrimi) hareketi, çalışma şartlarının iyileştirilmesi için müşteriler ve çalışanları bir anlamda bir araya getirmeyi amaçlamış idi. Çevreyi korumanın ve çalışan haklarının gözetilmesinin standart haline getirilmesinin yaygınlaştırılması ve farkındalığın artırılması için faaliyet gösteren bu kampanyaya çerçevesinde 2018’de 3,25 milyon kişi ilgili hafta boyunca #Giysilerimi Kim Yaptı? (Who made my cloth?) etiketini kullanmıştı. Bu soru, sosyal medyada yaygın bir şekilde bir marka ismiyle #WhoMadeMyClothes? (hashtag’iyle) şeklinde etiketlendiğinde sektörde kısa zamanda oldukça büyük bir değişime ve farkındalığa yol açmış idi.

Bir örnek olarak, Marks & Spencer tedarikçi listesini dünya çapında yiyecek ve giyeceklerini üreten fabrikaların interaktif bir haritasıyla birlikte yayınlamaktadır. Bu harita 67 ülkeyi kapsamaktadır ve 994.512 işçi çalıştıran 1.720 fabrikayı detaylandırmaktadır. Bunlardan 85’i Bangladeş’tedir. Asos, H&M grubu, Primark ve Levi’s dâhil olmak üzere birçok başka marka artık tedarikçi listelerini yayınlamaktadır. (Blanchard, 2019: 1)

Günümüz şartlarında etik, çevre ve sosyal sorumluluk ilkelerindeki ihlaller çok kısa zamanda bütün dünya medyalarında konu olabilmekte ve bu ihlalleri yurt dışında yapan uluslararası firmalar hem küresel olarak hem de kendi orijin ülkelerinde itibar kaybetmekte, ağır eleştirilere uğramakta ve hatta tüketici boykotlarına maruz kalmaktadırlar.

Örneğin, Kanadalı bir altın firmasının Türkiye’de Kaz dağlarında altın arama sürecinde geniş orman alanlarına ve suya verdiği zararlar 2019’da Türkiye’de geniş protestolara sebep olmuştur. O dönemde sivil inisiyatif ile sosyal medya üzerinden, konu Türkiye kamuoyunun yanı sıra Kanada medyasına ve dünya basınına ulaştı ve geniş çaplı olarak işlendi. Bu süreci takiben 2021’de firmanın çalışma izni Türkiye’de yenilenmedi. (Bennett, 2019: 1)

Bugünün küreselleşen dünyasında beklentiler oldukça büyük oranda değişmekte olup, devletlerin yürürlüğe koydukları yeni kanuni düzenlemeler, sivil toplum örgütlerinin ve meslek gruplarının işletmeleri zorlayıcı bir şekilde seslerini daha güçlü bir şekilde duyurmaları ve tüketicilerin yazılı ve görsel medya ve artan sosyal medya ağlarının da etkisiyle daha fazla bilinçlenmesiyle birlikte, iş hayatında işletmelerin eskiden çok baskın olarak sahip oldukları egemenlik sınırları zorlanmaktadır.

Şirketler 2000’lerden bu yana etik konular ve sosyal sorumluluk anlamında kamuoyunda artan baskıyla karşı karşıya kalmaktadırlar. Örneğin; çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim (ESG) kriterleri, finansal kaynakların nasıl tahsis edileceğine ilişkin kararlarda giderek daha fazla rol oynamaya başlamıştır.

Buna ek olarak, yeni nesillerde genç çalışanlar ve genç tüketiciler, etik, çevre ve sürdürülebilirlik anlamında kendi değerlerini en çok yansıtan işletmelerde çalışmayı ve onların müşterisi olmayı arzu etmektedirler. (The Economist, 2019: 1)

Kurumlarda etik iklimi sağlamak anlamında da kurumlarda etik liderlik büyük bir öneme haizdir. Şirketlerdeki etik iklim kaynak kullanımı açısından verimlilik, tüketiciler ve toplum nezdinde ise itibar ve sürdürülebilir üstünlük anlamında organizasyona artan bir şekilde önemli avantajlar sağlamaktadır. (Ünvar, Demirtaş, 2021: 118)

4.2. Etik Kavramı

Etik kişiye bağlı, kişiyle ilgili bir durumu, bir kişinin doğru ve düzgün yaşama tarzını ifade etmektedir. Ahlak, TDK’ya göre “Bir toplum içerisinde kişilerin benimsedikleri, uymak zorunda bulundukları davranış biçimleri ve kuralları” olarak tanımlanır.

Ahlak davranışı ifade ederken, etik davranışları belirleyen normlardır. Ahlak toplum ve zaman boyutunda uyulması gereken davranışlar itibarıyla farklılık gösterebilirken, etik coğrafyaya, sınırlara ve topluluklara göre şekillenmeyen genel geçer evrensel kuralları/ilkelere/normları içermektedir.

Etik kavramı iyi olan (hangi değerleri ve erdemleri geliştirmemiz gerektiği ile) ve doğru olan (ahlaki görevlerimizin neler olabileceği) ile ilgilidir. Diğer taraftan, iş etiği kurumların insan davranışlarını nasıl düzenlediğini değerlendirmek için geleneksel etik görüşleri nasıl kullandığımıza ve kullanmamız gerektiğine odaklanır.

İş etiği de etiğin bir dalıdır. İş etiği alanındaki ilk çalışmaların çoğu, iş etiğinin merkezindeki kurumsal sorumluluk ve kurumsal vicdan gibi temel fikirler üzerine odaklanmıştır. Bu alanda “etik” ve “sorumluluk” kavramları temel taşları oluşturmaktadır. (Goodpaster, 2022: 17)

Global etik standartlar oluşturma ve uygulama konusunda uluslararası çalışmalar yapan ilk uluslararası etik kurallar dizisi olan “CAUX İlkeleri’nin (Caux Roundtable Principles) yanında bazı yasal ve etik standartların birleştirilmesi ve merkezileştirilmesi konusunda Avrupa Birliği (EU), Dünya Ticaret rgt (WTO), Asya Pasifik Ekonomik İş birliği Forumu (APEC), Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA) ve Ekonomik İş birliği ve Kalkınma rgt (OECD) gibi çeşitli kuruluşlarda da çalışmalar yapmaktadır.

rnek olarak, SA 8000 - (Social Accountability 8000) Sosyal Sorumluluk Yönetim Sistemi etik konusunda oluşturulan önemli bir referanstır ve sendikal haklar, ocuk işçi çalıştırmayı nleme, çalışma saatleri, iş sağlığı ve güvenliği ve adil ücret konusunda standartlar ve kurallar getirerek önemli bir sistematik oluşturmuştur.

Bugünün dünya pazarlarında faaliyet gösteren birçok küresel şirketin etik davranış kurallarını (codes of ethics) belirlediklerini, mal veya hizmet ürettikleri her ülkede tek bir davranış şeklini benimsediklerini görüyoruz.

Küresel bazı işletmelerin uluslararası yatırım yapmak için tereddüt duymalarının en büyük nedeni, yatırım yapmayı düşündükleri ülkelerde etik kodların olmaması sebebiyle etik standartlara sahip merkez ülkeye uygun ve tutarlı bir “iş ortağı” bulup bulamayacakları konusudur.

Dünyada global iş etiğinin üstünlüğünün sağlanması için evrecilik standartlarının yükselmesi, iyi ve sağlıklı iş koşullarının sağlanması, şeffaflık ve güvenirlik kavramlarının anlamlı hale getirilmesi ve tüm ilgili katılımcıların insan haklarının güçlenmesine ve çalışanların içinde bulundukları şartların iyileştirilmesine katkıda bulunulması gerekmektedir. (lgen, Mirze, 2018: 436)

Bugünün bütünleşmiş iş dünyasında etik ve uyumun geleceği değerlendirildiğinde artık hızı çok artan değişimin etik ve uyum ile ilgili yaklaşımları da yakından etkilediği ve değiştirdiği görülmektedir. (KPMG & TEİD, 2020: 30)

Bu ereve içerisinde iş yerinde etik davranış normlarının yaygın bir şekilde çalışanlara duyurulmuş olması ve konuya st yönetim tarafından büyük bir önem verildiğinin çalışanlarca anlaşılmış olması çok önemlidir.

İş yerinde çalışanları birçok sebep etik olmayan harekete sevk edebilmektedir. Etik olmayan bazı davranışlara işaret eden “kırmızı bayrak” alanları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo (12) - Etik Olmayan Davranışlar için “Kırmızı Bayrak” Alanları

İş Yerinde Çalışanları Etik Olmayan Davranışlara Sevk Edebilen Örnekler		
Etik Olmayan Davranış Sebepleri	Kırmızı Bayraklar	Olası Sonuç
Otoriteye sorgusuz itaat Kötü davranışları haklı gösteren kalıplar: “Sadece bana söyleneni yapıyordum”.	Yönetici her zaman kendisinin haklı olduğu bir ortamı desteklemektedir. Çalışanlar yöneticinin söylediğini, yaptığını birebir kopya etmektedir.	Yönetici (kendi) suistimalini örtmek ya da organizasyonun performansını olduğundan daha iyi göstermek için, muhasebe görevlisini sahte muhasebe kayıtları yapması için zorlar.
“Tünel görüşü” Hedeflere ulaşmak için etik kaygıları dışarıda tutan tek taraflı odaklanma başarıyı engelleyebilir.	Çalışanlar hedeflere ulaşma konusunda aşırı baskı olduğu duygusunu ifade ederler. İnsan Kaynakları “prim” (compensation) politikalarını faydasına ya da kârlılığına bakmaksızın projelerin tamamlanmasına bağlamıştır.	Şirket bulunduğu endüstrideki en büyük üretici olmak için hedefler koyabilir ve (bu hedef için) çalışanlarda “ne olursa olsun” davranışını cesaretlendirebilir.
“İsimlendirmenin gücü” Şüpheli bazı uygulamaları, kabul edilebilir göstermek için onlara konuyu yumuşatmaya çalışarak takma isimler koymak.	Büyük baskı taşıyan şüpheli kampanyalara zekice gözükken ama açıklayıcı olmayan, hedefler ve hedeflere ulaşmadaki kaynaklar konusunda şaşırtma amaçlı isimler verilmesi.	Çalışanlar rüşvet kelimesi yerine “tekerlekleri yağlamak” veya muhasebe suistimali yerine “finansal mühendislik” ifadesi kullandığı için suistimale karşı (tepkisel anlamda) alışık duruma gelmişlerdir. Diğer “kırmızı bayrak” ifadeler; “kazançları yumuşatmak” ve “verilerin mevsimsellikten arındırılması”.
“Kırık cam” Fiziksel ya da sosyal bozukluk (düzensizlik), her şeye izin varmış gibi ve otoritenin mevcut olmadığı şeklinde bir işaret olarak alınır. Tek bir ihlal dahi takiben daha fazla ihlalleri cesaretlendirir.	Çalışanlar, kötü davranış için “bunu herkes yapıyor” anlayışını uygulanabilir olarak görerek ve bunu bir mazeret olarak değerlendirerek (önceden yaşanan vakaları düşünerek) “gidilen yolu takip et” anlayışını sergilerler.	İlk suistimal yakalanmadığı için ya da suç olarak muamele görmediği için, tek bir suistimal birçok diğer suistimalin olduğu bir sarmala dönüşür.
“Gala çay partisi” etkisi Çevreleri tarafından kendilerinin kontrol edildiğini ya da kendileri için kararların alındığını düşünen çalışanların kuralları çiğnemesi daha olasıdır.	Yöneticiler kendilerine karşı hatalı davrandıklarını düşündükleri herkese (veya her organizasyona) intikam arayışlarını yönlendirmeyi haklı gören bir “kurban mantalitesi” sergilerler. Çalışanlar işte düşük bir katılım sergilerler.	Çalışanlar, şirketin kendilerine kötü muamele ettiğini düşündükleri için suistimale karışabilirler.

Kaynak: M. Kaptein, “Why Do Good People Sometimes Do Bad Things: 52 Reflections on Ethics at Work” SSRN Electronic Journal, 25.08.2012 & R. Chambers & D. F. Sullivan, “The Ones You Least Suspect” (theiia.org) - Internal Audit Magazine, p.46-50, 2018 tarihli çalışmalardan esinlenerek hazırlanmıştır.

4.3. Etik Kod – (Etik Davranış Kuralları)

Buradan hareketle şirketlerin etik yaklaşımı konusundan önemli bir temel oluşturan etik kod (etik davranış kuralları) bir anlamda şirketler için ahlaki rehber görevini ihtiva etmektedir. Etik kodlar iyi ve doğru davranışlar için normlar ve değerler belirlemekte, standartlar koymakta, ahlaki davranışları işaret etmekte ve ikilemler ortaya çıktığında kararların ahlaki olmasına yardımcı olmaktadır. (Demir, 2021: 2315)

Bugünün gittikçe şeffaflaşan dünyasında ulusal ve uluslararası piyasalarda kabul görmek ve rekabet avantajını koruyabilmek için kurumlar içerisinde kapsamlı, güncel, yaşayan bir etik kod sistemi oluşturmak ve sürdürülebilirlik çerçevesinde sosyal sorumluluk çalışmalarını yetkin bir şekilde ifa etmek kurumlar açısından temel bir gereklilik haline gelmiştir. (Taştan, 2020: 117)

Şirketlerin etik kodlarının bulunmasının en önemli amaçları arasında; ortak bir kurum kültürü oluşturmak, işletmenin itibarını koruyarak geliştirmek, çalışanlara davranış normları konusunda rehberlik etmek, yasalara uyum sağlamak, paydaşların beklentilerini karşılamak, topluma karşı sorumluluklarına yerine getiren bir şirket olabilmek, rakiplere karşı şirketin pozisyonunu muhafaza etmek ve güçlendirmek, oluşabilecek bir suistimalin olası etkilerini azaltmak ve şirketin regülasyonlarla uyumlu çalışmasını sağlamak gelir. Etik kodlar bu etmenleri gerçekleştirebilmek için öncelikle temel değerlerden yola çıkar. (Altay, 2020: 66)

Genellikle bir etik kod içerisinde ifade edilen etik değerlerin ve ilkelerin varlığı ile kuruluşun tutum ve davranışları arasında bir boşluk vardır. Sorunun merkezinde görünen iki temel neden bulunmaktadır: Etkin olmayan etik programlar ve kurum kültüründeki eksiklikler. Başarılı bir şekilde yerleşik kurumsal etik değerlerin oluşturulabilmesi için, iyi tasarlanmış etik politikaların, sürdürülebilir etik liderliğin ve etik değerlerin organizasyonun tüm seviyelerinde etik kültürün bir parçası olarak kurumsal süreçlere ve stratejiye dâhil edilmesi gerekmektedir. (Webley, Werner, 2008: 405)

Etik kodların rehberlik edici bir kaynak olması hedeflenmelidir. Etik kodlar şirketlerin içinde bulundukları sektöre özgü yapılara uygun olmalı, kanun ve regülasyonlar ile uyumlu olmalıdır. (McNamara, 2004: 10)

Türkiye'deki firmalar açısından konuyu değerlendiren bazı akademik çalışmalar yapılmıştır. Örneğin, Tanç tarafından BIST'de imalat sektöründe işlem gören 190 firmanın 2012 yılı Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporlarına ilişkin şirketlerin internet sayfalarında bir çalışma yapılmıştır. Bulgulara göre; bazı şirketlerin etik kurallarında, diğer şirket etik kuralları ile benzerlik gösteren standart etik kural ifadelerinin yer aldığı gözlemlenmiştir. Etik kurallara ilişkin sunumları internet sayfalarında şekil, içerik, ifade ve kapsam bakımından profesyonel ve olgun bir şekilde hazırlanmış olan şirketler etik kuralları ve ifadeleri ile şirketlerine farklılık katmaktadır. Bu etik kurallara sahip olan işletmelerin mevcut olması da ülke gelişimi ve uluslararası düzeyde faaliyet gösterebilme açısından önem arz etmektedir.

BIST'den seçili bu şirketler üzerinde yapılan çalışma sonucunda bazı şirketlerin etik kuralları kapsamında “uygunsuz” durumların ve iş ile ilgili endişelerin rapor edilebilmesi için şirket içi ve dışı etik hatlar oluşturdıkları not edilmiştir. (Tanç, 2015: 79)

Güçlü bir etik kodu hazırlamak için, öncelikle şirketin kültürü, misyonu, değerleri ve vizyonu dâhil olmak üzere ilgili şirketin kapsamlı bir şekilde anlaşılması gerekmektedir.

Tablo (13) - Bazı Şirketlerin Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Uyum Raporlarının Bulunduğu İnternet Sayfalarındaki Etik Kuralları & Değerleri

Şirket Adı	Kurumsal Yönetim Bilgilerinin İnternet Sitesinde Bulunduğu Bölüm	Şirketin Yayınlanan Etik Kuralları & Değerleri
Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayi A.Ş.- AEFES	Yatırımcı İlişkileri	İnsan haklarına saygı, ayrımcılık ve tacizle mücadele, çevre sorumluluğu, sorumlu pazarlama, işçi sağlığı ve iş güvenliği, bilinçli tüketim, ticari ve mali kayıtlar, şirket varlıklarının korunması, sosyal medya gizliliği, gizli bilgilerin sızdırılmaması, içeriden öğrenenlerin ticaretinin engellenmesi, çıkar çatışmasında tarafsızlık, rüşvet ve yolsuzlukla mücadele, siyasi oluşumlara katkı, iş ortaklarıyla uyum, rekabet kurallarına uyum.
Coca-Cola İçecek A.Ş.- CCOLA	Yatırımcı İlişkileri	Doğru ve dürüst davranmak, ticari ve mali kayıtların korunması ve bu kayıtların doğru, eksiksiz ve uygun şekilde tutulması, menfaatlerin korunması ve menfaat çatışmalarından kaçınma, adil ve kanunlara uygun şekilde davranmak.
İzocam Ticaret ve Sanayi A.Ş.-IZOCM	Yatırımcı İlişkileri	Kanunlara, çalışanların haklarına, kişilere ve çevreye saygı, işçi sağlığı ve güvenliği, mesleki sorumluluk, doğruluk, dürüstlük, dayanışma.
Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.- TTRAK	Kurumsal Kimlik ve Yönetim	Çevrenin korunması, varlık ve bilgi yönetimi, fikri mülkiyet hakkı, bilgi yönetimi, güvenlik ve kriz yönetimi, gizlilik, çıkar çatışmalarından kaçınma, kendi veya yakınları lehine işlem yapmama, temsil ve davetlere katılım, hediye alma ve verme düzenlemesi, içerden bilgi ticaretinin önlenmesi, işçi sağlığı ve iş güvenliği, siyasi faaliyet yasağı, etik davranış ve kurallara uyma.
TÜPRAŞ- Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.- TUPRS	Yatırımcı İlişkileri - Kurumsal Yönetim – Kariyer	Çevrenin korunması, varlık ve bilgi yönetimi, fikri mülkiyet hakkı, bilgi yönetimi, güvenlik ve kriz yönetimi, gizlilik, çıkar çatışmalarından kaçınma, kendi veya yakınları lehine işlem yapmama, temsil ve davetlere katılım, hediye alma ve verme düzenlemesi, içerden bilgi ticaretinin önlenmesi, işçi sağlığı ve iş güvenliği, siyasi faaliyet yasağı, etik davranış ve kurallarına uyma.

Kaynak: S. Karagöz, “Kurumsal Yönetim Uygulamaları: BIST Kurumsal Yönetim Endeksinde İşlem Gören Firmaların Web Sitelerinin İncelenmesi”, s.79-87, 2018 tarihli çalışma temel alınarak hazırlanmıştır.

Bir etik kodun içeriği ve onu yazma süreci oldukça fazla sayıda değişkenlik gösterebilir. Ancak dikkate alınması gereken standart konulardan bazıları aşağıda özetlenmiştir:

1. Kodun uyarlanması: İdeal olarak, etik kuralları kuruluşa özgü normlar temelinde kuruluşa özel olarak hazırlanmalıdır.

2. Çalışanların dâhil edilmesi: Kod tarafından yönlendirilecek kişilerin, kodun yazılmasına aktif olarak dâhil edilmesi tavsiye edilir. Çalışmaya herkesi dâhil etmek çok mümkün olmayacağından çeşitli departmanlardan veya çeşitli iş birimlerinden temsilciler seçilmesi düşünülebilir.

3. Kilit paydaşlara danışılması: Etik kodda nelerin olması gerektiğini düşündükleri konusunda kilit paydaşlara (örneğin, belli başlı müşteriler, ana tedarikçiler ve içinde yaşanan yerel topluluk grupları gibi) danışılması düşüncesi de değerlendirilebilir.

4. Danışman firmadan yardım alınması: Konuyla ilgili uzman danışman, çalışmaya zengin bir bilgi ve deneyim getirebilir ve yeterince net olunmaması veya çok fazla ayrıntıya girilmesi gibi bir dizi tuzaktan firmanın kaçınmasına yardımcı olabilir.

5. En iyi örnekler (best practices): Firma kendi alanındaki en iyi örneklerden fikir almak için faydalanabilir. Bununla birlikte, özenli bir çalışma olmaksızın başka bir kuruluştan basit bir şekilde kopyalanan bir kodun, etkili rehberlik sağlaması da pek olası değildir.

6. Kapsam konusunda netlik: Etik kod kuralları, kuruluş içinde kimlerin buna göre yönetileceğini açıkça belirtmelidir.

7. Uygulama konusunda netlik: Etkili bir uygulama şeması (etik koda ek olabilir), kurallarınızda yer alan değerlerin nasıl uygulamaya konulacağını ilgili herkese açıklayacaktır.

8. Eğitimin planlanması: Özellikle büyük kuruluşlarda çalışanları etik kodun gereklilikleri konusunda eğitmek için gereken adımlara özel ilgi gösterilmesi gerekmektedir.

9. Disiplin kurallarında netlik: Bir çalışanın kuralları ihlal ettiğine kimin karar vereceği ve bu ihlalin değerlendirilmesinin çalışanların bir üst amirine mi bağlı olacağı ya da bunun, üst düzey yöneticilerin münhasıran alanı mı olacağı konularına açıklık getirilmesi gerekir.

10. Güncelleme tarihi: Zamanla birlikte işletmeler açısından yeni sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle kodun gözden geçirilmesi ve yenilenmesi için bir tarih belirlenmesi faydalı olur. (MacDonald, 2006: 1)

İdeal bir etik kodun aşağıdaki özelliklere sahip olması beklenir:

Okuyucu (çalışanlar, paydaşlar) tarafından kolayca anlaşılır: Anlaşılması kolaydır ve herhangi bir teknik veya yasal jargon içermez.

Kapsayıcıdır: Çalışanların günlük hayatlarını etkileyebilecek tüm önemli detayları kapsar ve ortaya çıkabilecek ortak soruları yanıtlar.

Üst yönetim tarafından desteklenir: Şirketin üst yönetim ekibi tarafından onaylanmıştır. Bu onay aynı zamanda genellikle CEO veya yönetim kurulu başkanı tarafından yazılan bir önsöz şeklinde kendisini gösterir.

Erişilebilir: Tüm çalışanlara, paydaşlara mevcut yatırımcılara ve potansiyel yatırımcılara açıktır. Görsel olarak çekicidir. Sunumda, açıklık ve kuruluşun markasını yansıtan bir tarzı vardır. (Snook, 2022: 1)

Konuyu uluslararası firmalar çerçevesinde değerlendirdiğimizde bazı ünlü uluslararası şirketlerin etik kodları örnek olarak aşağıda özetlenmiştir:

Tablo (14) – Bazı Uluslararası Firmaların Etik Kodlarından Özetler

Şirket Adı	Şirketin Etik Kodu ile İlgili Referanslar
AT&T	AT&T'nin etik kodunda şirket sürdürdüğü değerleri ve çalışanlarının şirkete, hissedarlarına, müşterilerine ve birbirlerine karşı sorumluluklarını vurgulamaktadır. Belge ayrıca okuyucunun başvurabileceği diğer ilgili politikaları da içermektedir. Kodun her bölümü gerçek iş yeri örnekleriyle birlikte “sık sorulan sorular” bölümünde açıklanmaktadır. Görsel bir karar verme modeli, çalışanların bir duruma nasıl yaklaşacaklarına karar vermelerine yardımcı olmaktadır ve hâlâ emin değillerse daha fazla yardım için iletişim bilgileri sunulmuştur. ✓ Özlü ✓ SSS (FAQ)
L'Oreal	L'Oreal'in etik kurallarının basit tasarımı, okumayı ve konuyu takibi kolaylaştırmaktadır. Kodun bölümleri “Yapmalıyız” ve “Yapmamalıyız” listelerini kullanarak hangi davranışların kabul edilebilir olup olmadığını açıkça tanımlamaktadır. Belge ayrıca bazı örnek senaryoları kullanarak etik soruları yanıtlamaktadır. Kurallar açıklık ve şeffaflık kültürünü vurgulayarak uygunsuzlukların neden ve nasıl rapor edilmesinin önemli olduğunu açıklamaktadır. Her bölüm ayrıca, o konuyla ilgili uygunsuzluk (ör. güvenlik, rekabet, veri kullanımı) hakkında kime rapor verileceğine dair öneriler içermektedir. ✓ İyi Organize ✓ Güzel Vaka Örnekleri
Sony	Sony'nin davranış kuralları, şirketin amacı ve ardından temel değerleri ile başlamaktadır. Politika özlü, ancak kapsamlıdır. Metin ürün güvenliği, fikri mülkiyet, suistimal ve taciz gibi konuları kapsamaktadır. Belge ayrıca Sony Başkanı/CEO'nun açılış mesajını da içermektedir. Bu metinler çalışanları işyerinde şirketin yüksek standartlarına uymaya teşvik ederek, kurallar ile tanıştırmaktadır. Davranış kuralları Sony'nin etik yardım hattına uygunsuzlukların nasıl bildirileceğini ve şirketin bir bildirim aldıktan sonra hangi işlemleri gerçekleştirdiğini açıklamaktadır. ✓ Özlü ✓ İyi Organize
Nokia	Nokia'nın etik kodu ayrıntılı ve kapsamlı bir belgedir. Tüm çalışanların aşına olması gereken temel politikaları vurgulamaktadır. Davranış kurallarının her bölümü, çalışanlara sorumluluklarının ne olduğu ve farklı durumlarda ortaya çıkabilecek uyarı işaretleri konusunda net bir anlayış sağlamaktadır. Kod çalışanların şirketin değerlerine göre en iyi seçimleri yapmasına yardımcı olmaya odaklanmıştır. ✓ İyi Organize ✓ Görsel Olarak Çekici ✓ Özel Mobil Uygulama (App)
PepsiCo	PepsiCo'nun küresel davranış kuralları bireysel çalışanların sorumlulukları, işyerinde saygı ve şirketin hissedarlarına karşı sorumlulukları gibi çeşitli konuları içeren kapsamlı bir belgedir. Dünyaya yayılmış bir şirket olarak PepsiCo davranış kurallarının (birkaç dilde) anlaşılmasının kolay olmasını ve çalışanlarından beklentilerinin çok net olmasını hedeflemiştir. Şirket ayrıca, bazı konuların nasıl yönetileceğini açıklamak için kodun bir bölümünü bu konuya ayırmıştır.

	Bu kısım suistimalle ilgili soruşturmalar ve şirketin disiplin cezaları hakkındaki bilgileri içermektedir. PepsiCo'nun davranış kuralları ayrıca çalışanları şirketin yardım hattına başvurarak rüşvet, taciz veya diğer suistimalleri bildirmeye teşvik etmektedir. ✓ İyi Organize ✓ Görsel Olarak Çekici ✓ Güzel Vaka Örnekleri ve Tanımlar
Starbucks	Starbucks etik kodu, Starbucks'ın bir şirket olarak korumayı amaçladığı misyon ve değerlerini ana hatlarıyla belirterek metne başlamaktadır. Belge çalışma ortamı, iş uygulamaları, fikri mülkiyet ve topluluk katılımı ile ilgili olarak kurumsal beklentileri ayrıntılı olarak açıklamaktadır. Starbucks'ın davranış kuralları çalışanların belirsizlikle karşılaştıklarında başvurabilecekleri referans alanlarına da yer vermektedir. Soru-Cevap bölümü okuyucuların belirli durumlarda nasıl davranmaları gerektiğini anlamalarına yardımcı olmaktadır. Ayrıca Starbucks işyerinde etik ikilemlerle karşılaştıklarında çalışanlara yardımcı olmak için bir etik karar verme çerçevesi oluşturmuştur. ✓ İyi Organize ✓ Güzel Vaka Örnekleri ✓ SSS (FAQ)
Microsoft	Microsoft'un etik kodu; müşteriler, hükümetler, çalışanlar, yatırımcılar ve temsilciler dâhil olmak üzere şirket faaliyetlerinin önemli yönlerini vurgulamaktadır. Davranış kuralları çalışanların Microsoft'un değerlerini ve standartlarını yansıtan zor kararlar almasına yardımcı olacak bir süreç de sunmaktadır. Microsoft çalışanlarına kuruluşun değerlerini yansıtan, görsel olarak çekici ve okunması kolay bir belge sunmaktadır. Şirket, davranış kurallarında yer alan sorumlulukların yöneticiler ve yönetim kurulu üyeleri de dâhil olmak üzere şirketin tüm çalışanları için geçerli olduğunu vurgulamaktadır. ✓ Özlü ✓ İyi Organize ✓ Görsel Olarak Çekici
General Motors	General Motors (GM) davranış kuralları kapsamlı, ancak anlaşılması kolay bir metin olarak basit açıklamalarla net bir şekilde kurgulanmıştır. Kod kime uygulanacağını ve çalışanlar için belirlenen beklentileri belirtmektedir. GM üst düzey yöneticiler ve direktörler de dâhil olmak üzere tüm çalışanların aynı standartta tutulmasını sağlamak için davranış kuralları boyunca "biz" ifadesini kullanmaktadır. GM davranış kuralları, çalışanların etik ikilemlerle karşılaştıklarında izleyebilecekleri bir karar verme modelini içermektedir. Metin ayrıca çalışanların belirli durumlarda nasıl davranmaları gerektiğini açıklamak için kısa bir Soru-Cevap bölümü de içermektedir. Belge aynı zamanda şirketin etik yardım hattı gibi birkaç ek politika ve kaynağa linkler sağlamaktadır. ✓ Özlü ✓ İyi Organize ✓ Görsel Olarak Çekici

Kaynak: A. Snook, "18 of the Best Code of Conduct Examples", February 17, 2022 tarihli makaleye referansla hazırlanmıştır.

İş etiği bakımından konuyu ele aldığımızda en iyi uygulamalar (best practice), "Etik Sistem Yapısı Modeli" çerçevesinde organize edilebilir.

Bu çerçevede şirketlere etik ortam açısından şunlar tavsiye edilebilir:

- Etik davranışı sürdüreceği düşünülenlerin işe alımı
- Yeni işe başlayanların etik davranış kuralları, etik karar verme yapısı hakkında oryantasyona tabii tutulması

- Çalışanlarda ve müşterilerde “çeşitliliğe” (diversity) saygı
- Etik olmayan davranışların rapor edilmesi
- Etik liderliği teşvik etmek
- İş hedeflerini ve performans değerlendirmelerini etik davranışı ödüllendirecek tarzda şekillendirmek
- İşletmenin doğal çevre ile ilişkilerinin düzgün bir şekilde yönetilmesi
- İşletmenin içinde yaşadığı topluluk ile anlamlı bir ilişki tesis etmesi (Collins, Kanashiro, 2021: 4)

Uluslararası Özel Girişimcilik Merkezi (CIPE) tarafından bir organizasyonda iş etiği uyum programı oluşturmanın adımları şu şekilde özetlenmiştir:

- Yönetim ve Hissedar Desteğinin Alınması
- Bir Etik Çerçevesi Oluşturulması
- Yıllık Risk Değerlendirmesi Yapılması
- İlkeler ve Prosedürlerin Oluşturulması
- Uygunsuzluklar İçin Bir İhbar (Bildirim) Sistemi Tesis Edilmesi
- İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması
- Çalışanlarla Periyodik Eğitim ve İletişim
- Kollektif Faaliyetlerde Bulunulması (CIPE, 2020: 6)

Etik, uyum ya da risk yönetimi gibi temel destek fonksiyonları şirketler için ikinci savunma hattını oluşturmaktadır. Etkili programları uygulamak, etkinliklerini yükseltmek ve risk sorunlarını objektif olarak izlemek için bu fonksiyonların yeterli kaynaklara, bağımsızlığa, itibara ve yetkiye sahip olmaları gerekir. (Lyons, 2017: 136)

Buradan hareketle suistimal konusuna hileli raporlama örnekleri çerçevesinde baktığımızda, Treadway Komisyonu tarafından organize edilen “Hileli Finansal Raporlama: 1987-1997, Kamuya Açık ABD Şirketlerinde Bir Analiz” başlıklı çalışma dikkat çekmektedir. Bu COSO çalışmasında hileli raporlama vakası olan yaklaşık 200 şirket analiz edilmiş, hileye karışan şirketlerin doğası, hilenin boyutu ve hileye karışan sorumlular üzerine odaklanılmıştır.

COSO raporu hileli finansal raporlama vakalarının yaşandığı şirketlerde aşağıdaki karakteristik özellikleri belirlemiştir:

- a)** Küçük ya da orta çaplı işletmeler (Geliri ya da varlığı 50 milyon dolardan az)
- b)** Suistimalin başladığı dönemde genelde net kayıpta ya da “başa baş” (break-even) pozisyonda firmalar
- c)** Teknoloji, sağlık ve finansal servis alanlarında olan şirketler
- d)** CEO ve CFO suistimale dâhiller **e)** Kurucu ya da CEO firmada baskın (dominant)
- f)** Yönetim kurulu ve denetim komitesi şirkette çok zayıf pozisyonlardalar
- g)** Şirket gelirleri ve/veya varlıkları manipüle edilmiş
- h)** Bu rapora konu şirketler için sonuçlar çok ağır olmuş ve genellikle şirketler iflas etmişlerdir. (Silverstone, Davia, 2005: 10)

İş etiğine uygun olmayan bazı davranışlar aşağıdaki tabloda sınıflandırılmıştır:

Tablo (15) - İş Etiği Açısından Uygun Olmayan Bazı Davranışlara Örnekler

İşletmeler Açısından Uygun Olmayan Bazı Davranışlara Örnekler	Yöneticiler Açısından Uygun Olmayan Bazı Davranışlara Örnekler	Çalışanlar Açısından Uygun Olmayan Bazı Davranışlara Örnekler
Vergi konularında yanıltıcı aksiyonlar	Özel masraflarını işletmeye yüklemek	İşletmenin araç ve gereçlerini özel işinde kullanmak
Adil rekabet kurallarına uymamak & monopolleşme	Gereksiz ve aşırı harcama yapmak	İşin yapılmasını gereksiz yere uzatmak
Rakip işletmeler hakkında olumsuz propaganda yapmak	Çalışanlara adil ve hakça davranmamak	Çalışma saatlerine riayet etmemek
Haksız rekabet ortamı yaratmak	Şirketin çalıştığı firmalardan şahsi işleri için istifade sağlamak (Örneğin: İnşaat, “catering”, avukatlık hizmetleri vb.)	Görevi ihmal etmek
Haksız fiyatlandırma yapmak	Çalışanları ve şirket kaynaklarını kendi özel işlerinde kullanmak	Çalışma saatleri içinde özel işler yapmak
Para transferlerinde kanuni olmayan yöntemler	Menfaat amaçlı nüfuzu olan kimselere hediye vermek ve almak	Defter ve belgelerde tahrifat yapmak
Sahte fatura kullanılması	Satın alımda belli bir işletmeyi kayırmak	Menfaat amaçlı uygunsuz hediye kabul etmek
Tüketici haklarına saygı duymamak, tüketici haklarını ihlal etmek	Satın alım ve hizmet ifasında çıkar sağlamak	Hatayı gizlemek
İnsan sağlığına aykırı ürünleri piyasaya sürmek	Rakiplere bilgi sızdırmak	Müşterileri yanlış yönlendirmek
İşletme satın alımında hissedarların ve çalışanların haklarını gözetmemek	Performans değerlendirmede adil olmamak	Belgelerde sahtekarlık yapmak
Doğaya ve çevreye karşı saygılı davranmamak	Defter ve belgelerde tahrifat yapmak	Şirketin gizli bilgilerini sızdırmak
İşçi sağlığını ve iş yeri güvenliğini önemsememek ve gereken önlemleri almamak	Politikacı ve bürokratlara çıkar sağlamak amacıyla “lobicilik” yapmak	İzni suistimal etmek
Çalışanların sigortasının yaptırılmaması ya da çalışanların sigortasının ödenmemesi	Sahte belgelerle işletmeden fazla para çekmek	Sahipleri tanıdıkları olan şirketlerden uygunsuz satın alımların yapılmasını sağlamak
Asgari ücretin altında işçi çalıştırmak	Sahte belgelerle gideri fazla göstermek	Şirket yönetiminden izin almadan (dışarıda) başka işlerde çalışmak
Aldatıcı-yanıltıcı reklam yapmak	Liyakat sistemi dışında kendi tanıdıklarını işe almak (neopotizm)	Şirket içerisinde maksatlı olarak çalışanların moralini bozmak için kötü haber yaymak

Kaynak: N. Doğan, “İş Etiği ve İşletmelerde Çöküş”, s.189-191, 2009 tarihli çalışmadan uyarlanarak hazırlanmıştır.

Örnek bir etik kodun aşağıda yer alan başlıklardaki hususları içermesi önerilmektedir:

Kapsam: Davranış kuralları çalışanın nerede çalıştığına bakılmaksızın tüm çalışanlar için geçerlidir. Ayrıca çalışılan üçüncü taraflar da bu etik kod kapsamı içerisinde değerlendirilir.

Genel ilkeler ve yükümlülükler: Davranış kuralları asgari standartları belirler. Amaç şirketin bulunduğu bütün ülkelerde şirket çalışanlarının şirket kurallarına, kanunlara ve diğer bağlayıcı yasal düzenlemeler uymalarını sağlamaktır.

Uluslararası olarak kabul görmüş insan hakları, sosyal ve iş standartları: Şirket uygulamalarında fırsat eşitliği, liyakat temelinde işe alım (recruitment by merit), çeşitlilik ve kapsayıcılık, tüm paydaşlara adil ve saygılı davranma yaklaşımını benimsemiştir. Çalışanlarından da aynı şekilde iş süreçlerinde bu yaklaşıma uygun davranmalarını bekler.

Dışarıyla iletişim: Şirket ile ilgili resmî beyanlar sadece şirketin yetkilendirilmiş “halkla ilişkiler” bölümü tarafından yapılabilir. Çalışanlar sosyal medyada veya diğer platformlarda şirket adına açıklamalarda bulunamazlar.

Görevler ayrılığı kuralı: Şirket süreçlerinde yetkiler görevler ayrılığı (segregation of duties) kurallarına göre tesis edilmelidir. Görevlerdeki hata ve/veya suistimal riskinin azaltılması amacıyla örneğin yetkilendirme, kayıt tutma ve aktiflerin saklanması fonksiyonlarının farklı çalışanlara verilmesi ve bu uygulamanın “bilgi sistemleri” (IT) ile desteklenmesi sağlanmalıdır.

Dört göz ilkesi: Hataların önlenmesi ve yetkilerin kötüye kullanılmasının bertaraf edilmesi amacıyla karar süreçlerinde en az iki çalışanın olması sağlanmalıdır. Bu uygulama sistemdeki bilgi girişleri ve onaylar anlamında “bilgi sistemleri” (IT) ile desteklenmektedir.

Varlıkların kullanımı ve korunması: Şirket varlıkları (ekipmanlar, hizmetler, bilgi sistemleri, fikri mülkiyet) çalışanlar tarafından doğru ve sorumlu bir şekilde ve sadece şirket işleri için kullanılır. Şirket varlıkları özel amaçlarla kullanılmaz.

Çıkar çatışmaları: Çıkar çatışmaları çeşitli sebeplerden dolayı oluşabilir: Örneğin; a) Aile bireyleri, akrabalar ya da diğer ilişkili tarafları içeren ticari ve finansal işlemler b) Üçüncü taraflardaki (tedarikçi, rakip, müşteri vb.) şirket ile ilgili maddi çıkarlar c) Ek istihdam: Şirkette çalışırken aynı zamanda başka bir şirkette de çalışmak. Her türlü çıkar çatışmasına işaret edecek durum şirket çalışanları tarafından önceden şirket içerisindeki ilgili makama bildirilmelidir.

Rüşveti önleme tedbirleri ve hediye kuralları: Şirket her türlü kolaylaştırıcı ödemeye karşıdır. Bütün çalışanlarını şirket içi prosedür ve eğitimlerle bu konuda eğitir. Şirket tarafından etik kod ve/veya ilgili prosedürler ile hediyeleşme ile ilgili kurallar (nelerin hediye olabileceği) ve (zaten çok cüzi bir değer olan) üst sınır meblağ tüm çalışanlara duyurulmuştur.

Vergiler: Firma ve çalışanları şirketin faaliyette olduğu bütün ülkelerdeki vergi kanunlarına uymakla yükümlüdür. Kanunlara ihlallere müsamaha gösterilmez ve ihlaller cezalandırılır. Uygulamada tereddüt yaşanması halinde çalışanlar firmanın ilgili vergi bölümüne danışırlar.

Yaptırımlar: Etik kod şirket ile çalışan arasındaki iş akdinin bir parçasıdır. İhlaller şirket içi disiplin cezasına konu olabileceği gibi, suç teşkil ediyorsa cezai işlemlere de sebep olabilir.

Uygunsuzluk bildirim sistemi (ihbar hattı): Davranış kurallarındaki ihlaller için anonim başvuruya olanak sağlayacak şekilde bir e-mail adresi (veya telefon numarası, internet adresi) tahsis edilmiştir. (Deloitte, 2009: 3)

4.4. İş Etiği ve İç Kontroller

Etik güvencenin tesisi işletmenin yönetim kurulu tarafından belirlenen etik politika ve davranışları benimsediğine veya ele alınacak zayıflıkların tespit edildiğine dair güvence vererek etik kültürün güçlendirilmesinde kritik bir rol oynamaktadır. Yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yöneticilerin de etik riskler ve etkileri hakkında düşünmeleri ve istedikleri güvence hakkında iyi bir fikre sahip olmaları gerekir. Bu hususlara yönelik güvencenin öneminden bahseden bir farkındalık ve eğitim programı faydalı olacaktır. Her kuruluşun güvence ihtiyaçları hakkında kendine özgü bir görüşü olacaktır ve bu çerçevede dikkate alınması gereken çok sayıda husus vardır. Bir örnek olarak aşağıdaki liste güvencenin sağlanabileceği alanların hepsini kapsamamakla birlikte bazılarını vurgulamak için etik konuları gruplandırmaktadır:

Yatırımcılar ve hissedarlar açısından:

Kurumsal yönetim taahhütlerinin yerine getirilmesi.

Usulüne uygun ve adil anlaşma ve bu anlaşmaların doğru bir şekilde uygulanması.

Doğru iletişim, raporların doğruluğu ve güvenilirliği.

Hükümet ve topluluklar açısından:

Yasalara ve düzenlemelere uymak – (Dünyadaki farklı yargı bölgelerinde de geçerli olarak).

Çevreyi ve insanları korumak.

Sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması.

Çalışanlar ve yükleniciler açısından:

İK politikalarının ve prosedürlerinin tutarlı bir şekilde uygulanması.

İşe alım, ücretlendirme, terfi ve eğitimde adil muamele.

Etkili çalışan iletişimi ve süreçlere katılımı.

Güvenli ve sağlıklı bir çalışma ortamı.

Yetki delegasyonlarının uygulanması.

Müşteriler açısından:

Adil ve regülasyonlara uygun taahhütler verilmesi ve bu taahhütlerin yerine getirilmesi.

Müşteri geri bildirimlerine ve şikâyetlerine zamanında yanıt verilmesi.

Kişisel verilerin güvenliği. (IIA UK, 2019: 1)

Dünyada gittikçe yaygınlaşan ve sıklıkla uluslararası medya haberlerinde yer alan işletme skandalları, gündeme gelen yolsuzluk, usulsüzlük iddiaları, en ünlü markalarda ve büyük işletmelerde dahi yaşanan uygunsuzluklar, iş etiğinin sürekli gündemde kalması gereken bir konu olduğunu bizlere sıklıkla hatırlatmaktadır. Yolsuzluk, usulsüzlük ve etik dışı davranış biçimleri sadece gelişmekte olan ülkelerde değil, gelişmiş ülkelerde de çok sıkça yaşanmakta ve gündeme gelmektedir. (Doğan, 2009: 192)

4.5. Şirkette Etik ve İç Denetimin Rolü

Şirketin stratejik, operasyonel, finansal ve uyumluluk hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak için tasarlanmış olan iç denetim fonksiyonu kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek ve raporlayarak üst yönetime güvence sağlamaktadır. İç denetim kurumsal yönetim süreçleri ve yapıları hakkında daha derin bir anlayışa sahip olarak, şirket yönetimi ve yönetim kurulu için bir katalizör görevi görerek bir iç bakış sağlamaktadır.

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - The Institute of Internal Auditors) kurumsal yönetim, risk ve kontrole ilişkin olarak iç denetimin kuruma içeriden bakışının kuruluş içinde olumlu bir değişim ve yeniliği tetiklediğine inanmaktadır. Başarılı bir iç denetim sorun oluşturan eğilimleri belirleyerek ve kriz haline gelmeden önce ortaya çıkan zorluklara dikkat çekerek şirkete bir öngörü imkânı sunmaktadır. (IIA Position Paper, 2018: 3)

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Standartlarına göre iç denetçiler etik kültürün değerlendirilmesinde yer almalıdır. Ayrıca etik bütün çalışanların konusu olmalıdır. Denetçiler çalışmalarında organizasyon politikalarının çalışanları etik sorumlulukları hakkında yeterince bilgilendireceğini varsaymamalıdır. İç denetçiler şirket prosedürlerinin günlük çalışma ortamında uygulanması için organizasyona destek olmalıdır.

Denetim standartları iç denetçiler için şirketin etik kültürü ve kontrol ortamının yönlerini değerlendirme gereksinimlerini ana hatlarıyla belirtmektedir. Geçmişteki kurumsal skandallar incelendiğinde görüldüğü üzere bu tür değerlendirmeler bir davranış kuralının (code of conduct) varlığını incelemekten daha ileriye gitmelidir. Örneğin, Enron uygulamada en iyi davranış kuralları olarak kabul edilen metinlere sahipti. Ancak tüm dünyada ses getiren skandal ile ortaya çıkmıştı ki esasında bu kurallar şirket genelinde etkili bir şekilde kabul edilmemişti ve kullanılmamıştı. Dolayısıyla sadece kâğıt üzerinde kalmış olan ve gerçek olmayan yanıltıcı bir görünüm yaratılmıştı. (Fountain, 2017: 137)

Aynı şekilde, örnek bir vaka olarak Boeing şirketi de kapsamlı bir etik koda sahip olduğu düşünülürken, 1984 – 1985 döneminde satın alma (ihale) sürecindeki uygunsuzluklar yüzünden konu medyaya yansıdığına hem ABD’de hem de uluslararası kamuoyu önünde itibar kaybına uğramış ve büyük maddi cezalar ile karşı karşıya kalmıştır. (Mattera, 2021: 1)

İç denetçiler çalışmalarının doğal bir sonucu olarak şirketin çeşitli alanları hakkında geniş bilgiye sahiptir ve genellikle çalışanların ve departmanların günlük olarak nasıl hareket ettiklerini ve nasıl etkileşime girdiklerini görmektedirler. Denetçiler incelemeleri tamamlarken veya örneğin Sarbanes–Oxley (SOX) süreçleri üzerinde çalışırken iyileştirme önerileri geliştirmek için bu bilgileri kullanabilirler. Bu çerçevede, iç denetçilerin kurumları içinde etişin evrimini kolaylaştırmada katma değeri olan bir rol üstlenebilecekleri düşünülmektedir.

Bununla birlikte, etik kültürü etkileyebilmek için iç denetçilerin sorunları ve olayları değerlendirmek ve sorunlar gözlemlendiğinde yönetim kurulunun dikkatine sunmak için ilgili bilgi ve uygun yetkiye sahip olduğunun varsayılması gerekir. Bazı iç denetim grupları kontrol ortamının veya etik kültürün değerlendirilmesini yılda bir kez yapılması gereken bir görev olarak görmektedirler. Bu tür yaklaşımlar SOX ile uyum sağlamak için iş yaparken yürütülen bir süreç olabilir veya bağımsız denetim için yapılan bir çalışma ile ilgili olabilir.

Ancak esasen ideal olan, iç denetçilerin tüm denetim çalışmaları esnasında çalıştıkları bölümler bazında şirket içerisindeki etik şartları da değerlendirmelerine almalarının temel bir yaklaşım olarak kabul edilmesidir.

Bununla birlikte resmî olarak bir denetim yapılmadığı zaman dahi iç denetim fonksiyonu iş yerindeki duyum, davranışları ve günlük sosyal iletişimlere gözlemleyerek, bunları etiğe yönelik çalışmalarında göz önünde bulundurmalıdır. (Fountain, 2017: 138)

Etik denetimi bir kuruluşun etik davranışının çeşitli boyutlarını değerlendirmek için kullanılan bir süreçtir. Bir kuruluşun üzerinde anlaşılan etik standart ölçütlerine ne kadar iyi uyum sağladığını (veya yetersizliğini) değerlendirir. Bu denetim çalışması her düzeydeki yönetiminin ve personelinin etik bir şekilde davranmasını ve hile, suistimal eylemlerinden kaçınmasını teşvik etmek ve sağlamak için kuruluş liderliğinin nihai sorumluluğunu ve buna karşılık gelen hesap verebilirliğini ele almaktadır. Etik denetim çalışması, “yumuşak” unsurların (üstteki ton ve ortadaki ton gibi) yanı sıra “sert” unsurların (kuruluş genelinde etik davranışın izlenmesini ve güçlendirilmesini teşvik etmek için oluşturulan kodlar ve prosedürler) değerlendirmesini içerebilir.

Etik denetim çalışması ile denetim fonksiyonu bir anlamda kuruluşun veya bir bölümünün genel etik sağlığını değerlendirmiş olur. Etik ile ilgili bu durum, bir kurumun felsefesini, yaklaşımlarını, etik davranışını ve yönetimini kavramsallaştıran ve somutlaştıran formal ve enformel faktörlere bağlıdır.

Bu anlayış ile denetim fonksiyonu, etik program (resmî kurallar), etik çevre (şirketteki etik iklim/değerler) ve yönetim sistemleri ile entegrasyon konularında değerlendirmeler yapar. Etik denetimi bireylerin etik davranışlarını değerlendirmez. Hile gibi suistimalleri (şüpheleri) tespit etmeyi veya araştırmayı da amaçlamaz. Bu konu, özel veya adli denetimlerin alanıdır. Ancak etik denetim çalışması bu değerlendirme aktivitesi ile kurumda etik açısından risk taşıyan, “kırmızı bayrak” alanları not eder ve üst yönetim ile paylaşır. (Eurosai, 2017: 6)

Bu çerçevede “üçlü savunma hattı” modeli iç denetim fonksiyonu açısından önemli bir sistematik oluşturmaktadır. Şirketler kendi içlerindeki sorumlulukların dağıtımı konusunda birbirlerinden kayda değer düzeyde ayrılmaktadırlar. Üçlü savunma hattı modeli, şirketlerin amaçlara ulaşılmasına ve güçlü bir kurumsal yönetimin ve risk yönetiminin sağlanması konusunda en iyi şekilde yardımcı olan yapıları ve süreçleri tanımlamalarına yardımcı olur. Bu model tüm kurumlara uygulanabilir. (IIA Üçlü Hat Modeli, 2020: 5)

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) 2013 yılında “Etkili Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üçlü Savunma Hattı” başlıklı bir durum belgesi yayınladı. Bu makaleden sonra Haziran 2017’de İç Denetçiler Enstitüsü tarafından, üçlü savunma hattı modeli ile ilgili başka bir pozisyon belgesinin yayınlanması da bu konunun önemine yeniden kuvvetle vurgu yapılmasını sağladı.

Üçlü Savunma Hattı modeli şu şekilde özetlenebilir:

İlk savunma hattı - (Risklere sahip olan fonksiyonlar)

Bu kısım hedeflere ulaşma sorumluluğunun bir parçası olarak riski tanımlamaktan ve yönetmekten sorumlu yöneticiler ve personel tarafından oluşturulur. Bu grup toplu olarak, risk kontrolü ile ilgili politika ve prosedürleri yürütmek için gerekli bilgi, beceri ve yetkiye sahip olmalıdır. Bu da şirketin hedeflerinin, faaliyet gösterdiği çevrenin ve karşılaştığı risklerin anlaşılmasını gerektirir. (Uzel, Hasanefendioğlu, Durmuş, 2016: 199)

Birinci hat rolleri kanuni düzenlemelere ve etik beklentilere uyumu temin eder.

İkinci savunma hattı - (Riskler ile irtibatı olan veya risk yönetimi konusunda uzmanlaşmış veya riskleri “yöneten” fonksiyonlar)

Bu fonksiyonlara, finansal kontrol, güvenlik, risk yönetimi, kalite, inceleme (Inspection) ve uyum bölümleri örnek olarak verilebilir. Bu kısım risk ve uyumun ilk adımında yönetilmesini sağlamak için politikalar, araçlar, tekniksel konularda destek sağlar, ne kadar etkili olduklarını değerlendirmek için izleme yapar ve risklerin tanımlarının ve ölçümünün tutarlılığının sağlanmasına yardımcı olur. (IIA Üçlü Hat Modeli, 2020: 5)

İkinci hat rolleri yasalara, yönetmeliklere ve kabul edilebilir etik davranışlara uyum, iç kontrol, bilgi ve teknoloji güvenliği, sürdürülebilirlik ve kalite güvencesi gibi risk yönetimi amaçlarına ulaşılması olarak ifade edilebilir. (IIA Üçlü Savunma Hattı, 2021: 1)

Üçüncü savunma hattı - (Bağımsız güvence sağlayan fonksiyonlar)

Bu kısım iç denetim tarafından tesis edilir. Burada konu olan ilk iki savunma hattının risk yönetimi süreçlerinin dışında kalan temel rollerdir ki bunlar ilk iki hattın etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak ve nasıl geliştirilebileceklerini belirtmektedir.

İç denetim, yönetim kurulu (ya da denetim komitesi) tarafından görevlendirilen ve yönetim kuruluna (ya da denetim komitesine) rapor veren, risk temelli bir yaklaşımla, yönetimin, risk idaresinin ve kurumun yönetim organının ve üst yönetiminin iç kontrolünün etkinliği hakkında bir değerlendirme sağlar.

Ayrıca iç denetim çalışmaları sektör denetleyicilerine ve bağımsız denetim firmalarına, uygun kontrol ve süreçlerin mevcut olduğu ve etkin bir şekilde çalıştığı konusunda güvence verebilir. Bir organizasyonda etkili ve verimli bir model uygulamak basit değildir. Yönlendirme ve kaynaklar açısından yönetim kurulundan ve üst yönetimden ilerici bir vizyon ve sürekli destek gerekmektedir.

Sonuç olarak kontrollerdeki istenmeyen risk ve boşluklardan kaçınılabilir ve yedekli kontrol katmanları kaldırılarak işin gereksiz şekilde tekrarına engel olunabilir. Riskler ve kontroller konusunda anlayışı geliştirerek kurum genelinde kontrol kültürünün iyileştirilmesi sağlanabilir.

Örneğin, potansiyel çıkar çatışmaları veya uyumsuz olan sorumluluklar daha kolay bir şekilde tanımlanabilir ve sürekli olarak tekrarlanan veya gereksiz bilgiler önlenerek, yönetim kuruluna ve üst yönetime zamanında bilgi veren etkin bir raporlama sistemi sağlanabilir. (Özbilger, 2021: 40)

Bütün bu anlayış içerisinde iç denetim fonksiyonunun dikkat etmesi gereken bir husus da etik ile ilgili denetim çalışmalarını şirket üst yönetimine nasıl raporladığıdır. Raporlamalar, çalışmanın sonuçları ile kurum açısından negatif etkileri ve/veya görülen faydalarını, var ise maddi etkilerini de içermelidir. Probleme sebep olan etkenler ve bu problemlerle ilgili çözüm önerileri raporlar ile beraber aksiyon planlarda da yer almalıdır. (Maniak, 2005: 69)

Bütün bunlara ek olarak, iç denetçiler yıllık iç denetim planlarını hazırlarken planların kurumun hile riski yönetim programı ile (fraud risk management program) nasıl örtüştüğünü gözden geçirmelidirler. (ACFE & COSO, 2016: 14)

Tablo (16) – IIA’ın Üçlü Savunma Hattı Modeli

Kurumsal Yönetim Organı			DIŞ GÜVENCE SAĞLAYACILARI
Kurumsal gözetim konusunda paydaşlara hesap verebilirlik			
Yönetim organı rolleri: Dürüstlük, liderlik, şeffaflık			
YÖNETİM		İÇ DENETİM	
Kurumsal amaçlarla ulaşmaya yönelik eylemler (riskin yönetilmesi de dâhil)		Bağımsız güvence	
Birinci Hat Roller	İkinci Hat Roller	Üçüncü Hat Roller	
Müşterilere ürün/hizmet sunulması, riskin yürütülmesi	Riskle ilişkili konular hakkında uzmanlık, destek, izleme ve sorgulama	Amaçlara ulaşmakla ilgili tüm konular hakkında bağımsız ve objektif güvence ve tavsiye	

Kaynak: “IIA’s The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control”, 2020 tarihli çalışma temel alınarak hazırlanmıştır.

Günümüzün karmaşık iş dünyasında iç denetçiler iş yeri etiği programlarına ve soruşturmalarına katılırken çok çeşitli sorumluluklar, riskler ve fikirlerle iç içe çalışmaktadırlar. Daha da önemlisi, iç denetimin özel yetki alanı ve kurumsal iç görüşleri işyeri kültürü ve etik davranış sistemi açısından çok yararlı destek unsurlarıdır. (Bruce, 2017: 2)

Güçlü bir etik kültür iyi yönetim ortamının temelini oluşturmaktadır. Daha önceki kısımda da belirtildiği üzere kurum içinde ve dışında iş yaparken kabul edilebilir davranışları belirleyen sağlam bir etik programı aracılığıyla uygun bir etik kültür oluşturulabilir.

Sağlam bir etik program sistemi özetle şunları içermelidir; etkili bir yönetim kurulu gözetimi, güçlü bir “Tone at the top” (şirket üst yönetiminin etik konuları ele alışıdaki yaklaşımı ve gözetimi), üst yönetimin destekleyici katılımı, organizasyon çapında adanmışlık, sağlam etik davranış kuralları (code of ethics), bildirilen olayların zamanında takibi ve soruşturulması, ihlal yapanlar için tutarlı disiplin cezası, etik eğitimi, kurum içi etkin iletişim, sürekliliği olan izleme sistemleri ve “uygunsuzluk bildirim hatları” raporlama sistemi. (Schultz, Douglas, 2020: 1)

IIA Standardı 2110.A1’ne göre iç denetim fonksiyonunun kurumun etikle ilgili amaçlarını, programlarını ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulamasını ve etkinliğini değerlendirmesi gerekmektedir. Bu uygulama kılavuzu, etik programın etkinliğini ve uygunluğunu değerlendirmek için rehberlik sağlamaktadır. Potansiyel bir denetim yaklaşımı prosedürleri, araçları ve teknikleri içermektedir. Bu kılavuz iç deneticilere kurumlarındaki etik ortamın denetiminde önemli bir referans sağlamaktadır. (IIA - Practice Guide, 2012: 2)

Sıklıkla ifade edildiği üzere, yönetim kurulları (kurumda var ise denetim komiteleri), bağımsız iç denetim bölümlerini etik ile ilgili konulardaki çalışmalarda, raporlamada ve denetimlerde etkin bir şekilde kullanabilmelidir.

Birçok kaynakta bahsedildiği gibi, etik kültürün şirket içerisinde değerlendirilmesi yaklaşımında ve üst yönetime yardımcı olabileceği görüşüyle, iç denetimin şirket içi günlük işleyişi iyi bilmesi sebebiyle iç denetim etik kültürün değerlendirilmesi ve güçlendirilmesi konularında değerli bir fonksiyondur. (Mermoud, Sungun, 2013: 76)

Örnek olarak, finansal tarafta yapılan çalışmalar göstermektedir ki kurum tarafından iç denetim fonksiyonun benimsenmesi ve yönetim kurulu ve/veya denetim komitesi tarafından iç denetim fonksiyonun kaynak olarak kullanılması, finansal raporlardaki güvenilirliği arttırmakta ve borç sözleşmelerindeki maliyetleri azaltmaktadır. (Jaggi, 2020: 2)

Diğer taraftan, etik denetim çalışmalarının yatırımları geniş bir coğrafyaya yayılan çokuluslu şirketler için özellikle yararları olacağı düşünülmektedir. Devralma ve birleşme durumlarında, özellikle (birbiriyle) çelişkili sistemlerinin olabileceği düşünüldüğünde ve farklı ülkelerden ortakları içeren yapılarda iç denetimin etik üzerine olan çalışmalarının büyük yararları olabilir. Diğer avantajlar arasında şirket itibarının arttırılması, şirketin suistimallere karşı dayanıklı olması, personelin moralinin ve motivasyonunun iyileştirilmesi vardır. Etik denetim sistematığı halen gelişmeye açık bir aşamadır. Etiğe yönelik değerler tüm örgütsel davranışların temelidir ve değerlere odaklanmak, yönetimin mümkün olan her anlamda ideale yakın bir organizasyon oluşturmaya yardım edecektir. (Prasad, 2012: 3)

Bununla birlikte, çoğu kuruluşun yazılı bir etik davranış kuralları olsa da birçok çalışan kendi şirketlerinin etik kurallarını umursamamakta ve hatta tanımamaktadır. Bu bakımdan etik denetimi yapmak, aksi halde kontrol edilmeyecek herhangi bir uygunsuzluğun tespit edilmesinde çok önemli olabilir. Bu tespitler çalışanlara, müşterilere veya tedarikçilere karşı haksız muamele gibi firma içindeki vicdansız veya yasa dışı faaliyetlerin ortaya çıkarılmasını içerebilir. Örneğin, bu tür denetimler aşırı çalışma saatleri veya güvenli olmayan bir çalışma ortamı ile ilgili kanuni düzenlemelerin ihlal edildiğini ortaya çıkarabilir. Etik denetimi yalnızca yasaklanmış uygulamaların yapılmadığından emin olmak için değil, aynı zamanda bir şirketin davranış kurallarında ve yazılı politika ve prosedürlerinde savunulan davranışların fiilen uygulamada var olduğundan emin olmak için de yapılmaktadır.

Etik denetimi bir anlamda firmanın kamuya karşı şeffaflığının teyidinde önemli bir adımdır. Ayrıca bir şirketin değerlerinin eyleme geçirilebilir ve sorumlu olmasını sağlamanın bir yoludur. Büyük şirketlerin her alanı kendilerinin yönetmeye çalıştığı yaklaşımlarda ve üçüncü taraf doğrulaması olmadığında çok fazla skandal ve hile olayı yaşandığı görülmüştür. Bu skandalların çoğu şahıslar tarafından işlenmiş olaylara dayansa da düzenleyici bir sistem faillerin daha hızlı yakalanmasını sağlayacak ve sırf etik denetimlerin var olduğu gerçeği bile pek çok kötü niyetliyi daha baştan dürüst olmayan davranışlardan caydırma konusunda faydası olabilecektir. (Dolan, 2021: 8)

Bir etik denetim çalışmasının birçok farklı amacı olabilir. Bunlardan bazıları şu şekilde özetlenebilir:

- Etiğin önemli olduğunu göstermek için (kuruluş bu tür bir denetim yaparak etik için zaman ve finansal olarak yatırım yapmaya istekli olduğunu gösterir).
- Kuruluşun etiği geliştirmeye istekli olduğunu göstermek (bir etik denetimi “iyileştirme” alanları olduğunu gösterdiğinde ve kuruluş bu sonuçlara göre hareket ettiğinde).
- Etik denetimine katılanlara, kuruluşun çalışanların görüş ve deneyimlerine açık olduğunu göstermek (kuruluşun etiğine ilişkin görüşleri istendiğinde).
- Dış beklentilere / kanunlara uymak. (ABD’deki gibi bazı yargı bölgelerinde, şirketlerin kurum etiklerini periyodik olarak denetlemeleri ve hatta Hollanda’da olduğu gibi bazı ülkelere şirketlerin yıllık raporlarında bu konuda rapor vermeleri gerekmektedir.)
- Etiği geliştirmek ve daha iyi yönetmek için (etik denetimi nelerin iyileştirilmesi ve korunması gerektiğine ilişkin veriler sağladığında).
- Paydaşları kuruluşun etik kodu hakkında bilgilendirmek. (Kaptein, 2020: 3)

Genel olarak üç tür etik denetimi vardır: Uygunluk denetimleri, kültürel denetimler ve sistem denetimleri. Bu denetimler şu şekilde özetlenebilir:

Uygunluk denetimleri en dar kapsamlı etik denetimleridir. Bu denetimlerde denetçi, kurumun etik programının yürürlükteki kanun, yönetmelik ve politikada belirtilen standartları karşılama derecesini ve kurumsal ve bireysel davranışların o programın gerekliliklerini karşılama derecesini belirler. En temel düzeyde denetim, bir kuruluşun standart uygunluk gereksinimlerini ne kadar iyi karşıladığını gösterir. Örneğin; davranış kuralları, protokoller, (yardım hatlarına) uygunsuzluk bildirimi yapanlar için koruma sistemlerinin kontrolü. Ancak, bu tür mekanizmaların varlığı, bunlara uyuluyor olduğunu garanti etmez.

Kültürel denetimler çalışanların ve diğer paydaşların kuruluşun standartları ve davranışları hakkında nasıl hissettiklerini araştırır. Bu tür denetim bireylerin, grupların, birimlerin veya bir bütün olarak kuruluşun algılanan önceliklerini ve etik etkinliğini değerlendirir. Şirket kültürü sıklıkla “burada işleri yapma şeklimiz” olarak tanımlanmaktadır. Etik kültür bir organizasyonun performansının çeşitli yönleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Bu tür denetim için tek bir formatta standartlar yoktur ve bu sebeple etik denetimi şirketlere, sektörler ve bölgelere göre tasarlanabilir.

Sistem denetimleri hem uyumu hem de kültürü daha büyük bir bütünün parçası olarak değerlendirir. Organizasyonun etik ilkelerinin, yönergelerinin ve süreçlerinin organizasyon sistemine ne ölçüde entegre edildiği ve bunun nasıl yönetildiğini değerlendirir. Etik yönetim sistemi yaklaşımı, benimsenen bütünlük önlemlerinin performansını ve etkinliğini ele alır. (Eurosai, 2017: 6)

İç denetim fonksiyonu etik ile ilgili denetimlerinde üç denetim aracı kullanabilir. Her organizasyon için o yapıya uygun bir denetim sistemi geliştirilmelidir.

Aşağıda özetlenen bu araçlar sadece başlangıç noktası olarak kullanılabilirler:

- **Olgunluk Modeli:** Etik geleneksel denetim derecelendirme sistemleri ile kendini kolayca göstermeyen hassas bir alandır. Etik hakkında bir denetim görüşü vermek yerine, bir olgunluk modeli kullanarak etik iklimin çeşitli unsurlarının olgunluğunu değerlendirmek daha uygun ve daha yararlı olabilir.
- **Kurum Çapında Çalışan Anketi:** Organizasyonlardaki etik iklim her zaman yöneticilerin veya yönetim kurulunun olmasını istediği veya düşündüğü gibi değildir. Genel itibarıyla etik iklim çalışanların deneyimlediği husustur. Bu nedenle kurum çapında yapılacak bir anket, etik iklimin makul ölçüde doğru bir ölçümünü sağlamalıdır. Böyle bir anket istenen ile gerçek etik iklim arasındaki boşlukları belirleyerek, takiben aksiyon planları ile bu boşlukları kapatmayı ve kuruluşa değer katmayı sağlayabilecektir.
- **Denetim Projesi Bazında Çalışan Anketi:** İşletme yöneticileri kendi sözleri ve eylemleriyle kendi alanlarında etik alt iklimler yaratırlar. Alt iklim daha geniş iklimle tutarlı olmayabilir. Bu nedenle her denetim projesinde bir çalışan anketi kullanmak da etik ile ilgili durumu anlamak açısından denetim çalışmalarına değer katabilir. Her denetim projesinde bölüm çalışanları ile etik konusuna yönelik olarak kısa anket formu paylaşılır ve sonuçlar her denetim raporunda rapor edilir.

İç denetim fonksiyonu tarafından çalışmanın yapıldığı yerel yönetime, kendilerini ilgilendiren konularda ankete herhangi bir ifade eklemek isteyip istemedikleri de sorulur. (IIA Maturity Models, 2018: 14)

Tablo (17) – Kurumsal Etik Ortam Denetimi Soruları

Şirketteki Etik Ortamı Anlamak İçin İlk İzlenime Dair Örnek Sorular		
Evet	Hayır	Şirketin kurucusu ya da üst yönetimi şirkete etik bir kültürel miras bırakmış mı?
Evet	Hayır	Şirketin içeride ve dışarıda etik kaygıları tespit edecek bir metodu var mı?
Evet	Hayır	Etik kod ve etik ile ilgili politikalar çalışanlara duyuruldu mu?
Evet	Hayır	Etik ile ilgili kurallar ve prosedürler eğitim dosyalarında yayınlanmış mı?
Evet	Hayır	Etik davranışı teşvik etmek amacıyla şirket içinde etik davranışa yönelik ödüller veriliyor mu?
Evet	Hayır	Şirketin müşterilere karşı adil davranış ve dürüstlüğü ilişkin bir değer sistemi var mı?
Evet	Hayır	Şirket çalışanları birbirlerine karşı saygılı, adil ve dürüst bir tavır içerisinde mi?
Evet	Hayır	Şirkette etik davranışı pozitif manada yükselten örnek alınacak liderler var mı?
Evet	Hayır	Şirket yönetimi kısa dönemli hedefler yerine uzun dönemli hedeflere mi odaklı?
Evet	Hayır	Şirket çalışanları mutlu mu, şirketten ayrılan sayısı düşük mü?
Evet	Hayır	Şirket içerisinde konuşma, kıyafet, fiziksel görüntü tutarlı bir çalışma ortamına işaret ediyor mu?
Evet	Hayır	Çalışanlar arasında iş rollerinin çakışması ve belirsizlik sebebiyle duygusal çatışmalar nadir olarak mı yaşanmaktadır?
Evet	Hayır	İş ortamında ayrımcılık, yıldırma ve taciz konuları bertaraf edilebilmiş midir?
Evet	Hayır	İş yerinde çalışanlar arasında açık düşmanca davranış ve çatışma yoktur.
Evet	Hayır	Şirket yönetimi müşteriler, çevre, toplumsal refah konularına odaklı mıdır?
Evet	Hayır	Etik ikilem içeren konularda üstler ve onlara bağlı personel arasında açık bir diyalog var mıdır?
Evet	Hayır	Çalışanlar etik davranışların nasıl iyileştirilebileceği ya da etik olmayan davranışların nasıl bir disiplin cezasına maruz kalacağı konusunda eğitimlerle bilgilendirilmekteler mi?
Evet	Hayır	Şirketteki günlük iş rutini ve davranış modelleri etik konusunda kafa karışıklığını ya da karışık sinyaller verilmesini engelleyici tarzdadır.
Evet	Hayır	Şirkette çalışanları düşüncelerini rahat bir şekilde ifade edeceği bir iş ortamı var mıdır?
Evet	Hayır	Şirkette “görevler ayrılığı” sistemi düzgün bir şekilde kurulmuştur ve çalışanların görevleri uygun bir şekilde yazılı tanımlıdır.
Not: Bu tablodaki sorulara “Evet” cevaplarının fazlalığı şirkette etik ile ilgili “çatışma” (ethical conflict) ihtimalinin daha az olduğunu düşündürür.		

Kaynak: O.C. Ferrell, J.Fraedrich, L. Ferrell, “Business Ethics – Ethical Decision Making & Cases”, p.192, 2015 tarihli çalışmadan esinlenerek hazırlanmıştır.

Özellikle denetim çalışmasının ilk safhasında, olgunluk modelleri iç denetim biriminin etik ile ilgili denetim çalışmalarında hangi alanlara odaklanması gerektiği konusunda önemli bir fikir verebilirler. Kurumlar kontrol ve yönetime dair beklentileri ile ilgili gelişimsel durumlarını veya var olan durumla ilgili süreçlerini tanımlamak için bu olgunluk modellerini kullanmayı tercih edebilirler.

Bir olgunluk modeli içerisindeki sınıflandırma mekanizmaları kuruluşun kontrol ve süreç yönetiminin ne zaman kabul edilebilir olduğunun değerlendirmesine yardımcı olur. Alternatif olarak sürecin olgunluğunun iyileştirilmesi için gerekli aksiyonların belirlenmesi için de bu modeller yardımcı olabilir. (Pöppelbuß, Röglinger, 2011: 2)

Bağımsız denetim firmaları açısından konuya bakıldığında finansal muhasebe ve denetim, temeli geleneksel olarak kural tabanlı bir çerçeveye dayanmasına rağmen, ilke tabanlı yaklaşım kavramı 1989 yılında AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) Davranış Kurallarına dâhil edildiğinden beri periyodik olarak savunulmaktadır.

Uluslararası kamuoyunda da ses getirmiş büyük ölçekli şirketlerdeki yüksek profilli skandallar, konuya dâhil olan muhasebecilerin ve bağımsız denetimin şirketlerinin çalışmalarında kurallara dayalı etik bakış açılarını izlerken, yatırımcıları ve paydaşları korumada başarısız olduğunu göstermiş ve akabinde bu da etik olmayan davranış suçlamalarını gündeme getirmiş idi.

Bağımsız denetim firmalarının yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için denetim çalışması, hem denetlenen bir kuruluşun mali durumunun kurala dayalı bir değerlendirmesini hem de bir ticari kuruluşun ve potansiyel bir yatırım fırsatı olarak bir firmanın mali sağlığına ilişkin ilkeye dayalı bir şirket değerlendirmesini içermelidir.

Temel görevler denetlenen kurumun mali durumuna ilişkin şeffaflığı sağlamak için yeterli bilgi sağlamadaki açıklığı ve denetim raporunun bütünlüğünü sağlayacak kadar kapsamlı bir denetimin yürütülmesinde tamlığı ve bağımsızlığı ifade eder. (Stava, Caldwell, Richards, 2006: 271)

Sonuç itibarıyla denetim şirketteki etiğin teşvik edilmesi için önemli bir yardımcı fonksiyon görevindedir. Daha büyük firmalar genellikle konuyla ilgili olarak var olan kendi iç denetim departmanlarından yararlanırken, daha küçük firmalar genellikle üçüncü taraf denetimini kullanmaktadırlar.

Bilindiği üzere, halka açık şirketlerde ya da belli kriterler içerisindeki şirketlerde mali tablolarının bağımsız denetim firmasının onayından geçmesi gerekmektedir. Bu denetim süreci bir kuruluşun mali tablolarını muhasebe standartlarına ve iyi iç kontrol süreçlerine göre değerlendirmek ve düzeltmek için gereklidir.

Öte yandan bazı firmalar verimliliği artırmak için operasyonel denetimlerden geçiyor olsa da bu kanuni açıdan genellikle gerekli değildir. Bazı ülkelerin yasaları hariç, genel olarak yasaların gerektirdiği denetim türü, mali tablo denetimleri ve halka açık şirketler için finansal raporlamaya ilişkin iç kontrollerin yeterliliğine yönelik denetimdir.

Bu bağlamda bahsedilen denetim çalışmasındaki birincil odak noktası, bir kuruluşun mali tablolarındaki hataları veya kuruluşun mali raporlama süreci üzerindeki iç kontrollerindeki eksiklikleri tespit etmektir.

Bu genel görünüm içerisinde, çoğu hile planı çok uzun zaman keşfedilemediği için şirketlerdeki etik kültür denetimleri “kırmızı bayrak” içeren konuların ve “iyileştirme alanlarının” önceden tespiti ile ileride hileyi önleme sürecindeki en önemli adımlardan biri olabilir. (Dolan, 2021: 4)

Bağımsız denetçilerin şirket yönetiminin şirkette uygun bir dürüstlük ve etik davranış kültürü oluşturup oluşturmadığına ve sürdürüp sürdürmediğine dair bir anlayış edinmeyi de içerecek şekilde şirketteki kontrol ortamını anlamaları gerekmektedir.

Aynı zamanda bağımsız denetçilerin yönetimde ne kadar zor soruların gündeme getirilip takip edildiği de dâhil olmak üzere yönetim kurulunun eylemlerinin ne kadar uygun olduğunu ve kurulun iç ve bağımsız denetçilerle etkileşimini değerlendirmeyi dikkate alması gerekebilir.

Bu çerçevede bağımsız denetçilerin, risk alınması ve yönetilmesi yaklaşımları da dâhil olmak üzere yönetimin felsefesini ve çalışma tarzını anlamaları gerekebilir. Hedeflere ulaşmak için kurumsal çerçeveyi, işletme faaliyetleri için yetki ve sorumluluğun nasıl atandığını ve raporlama ilişkilerinin ve yetki hiyerarşilerinin nasıl kurulduğunu anlamak da gerekli olabilir.

Bağımsız denetçilere şirketteki iç kontrol ortamı hakkında kuvvetli bir izlenim verebilecek bazı örnekler aşağıda özetlenmiştir:

- Perakende alanında faaliyet gösteren bir müşterinin yetersiz personel katılımlı anket sonuçları, personel devamsızlığı ve yüksek düzeyde müşteri şikâyetleri. Bu durum şirkette daha yüksek bir kontrol başarısızlığı riskini gösterebilir. Aynı zamanda işin o bölümündeki bir (şirket içi) kültür sorununun kanıtı olarak da değerlendirilebilir.
- Bir emlak yatırım şirketinde ücret yapısının kısa vadeli hedeflere odaklı olması, şirkette korku ve zorbalık kültürüne işaret eden önceden yaşanan olaylar ve yüksek personel devir hızı önemli ön uyarılardır. Bunların tümü yüksek bir hile riskinin göstergeleri olarak değerlendirilebilir.
- Satışların (işlemleri henüz tamamlanmadan) finansal tablolarda erken olarak gerçekleşmiş olarak değerlendirilmesi. Bu eylem işletme varlıklarında gerçek olmayan göstergelere sebep olur. Bu uygunsuzluk doğrudan mali tablo etkilerine ve bilançoda ciddi bozulmalara yol açabilecek bir örnektir. Aynı zamanda şirkette sonuçlara nasıl ulaşıldığını değil, daha ziyade sonuçları vurgulayan bir kültürü de göstermektedir.
- Bağımsız denetim firması yeni bir müşteriyi kabul etmeden önce, şirket yönetiminin muhasebe standartlarının ve iç kontrol ortamının yorumlanmasını “aşırı bir yaklaşım” ile ele alıp alamadığına ve müşterisi olan şirketin bağımsız denetim firmasının ücretlerini mümkün olduğunca düşük bir seviyede tutmaya çalışmasını da değerlendirmeye alabilir. Potansiyel müşteri şirket bu tutumları sergiliyorsa, bu olgular şirkette kalite ve etik davranışa saygı duyulmayan bir kültürün olduğunu işaret ediyor olabilir.

Yukarıdaki örnekler ile görüldüğü üzere, bağımsız denetim firmalarının finansal tablo denetiminin hedefleri şirket kültürü ile direkt ilgili olmasa da esasında bağımsız denetim firmaları kontrol ortamı ve hile riskine ilişkin çalışmaları ile kuruluşun kültürünü ve değerlerini anlamada ve tartmada önemli bir rol oynamaktadırlar. (IIA Australia, 2017: 24)

Bağımsız denetim bu ve benzeri örneklerle şirketteki kültür ortamı ile ilgili izlenim edinebileceği gibi, iç denetim fonksiyonu ile şirketteki etik iklim hakkında hâlihazırda şirkette yapılmış olan çalışmalar üzerinde yakından çalışabilir ve ilgili raporların paylaşılmasını isteyebilir. Alternatif bir yaklaşım olarak bağımsız denetim (müşterisi olan şirket yönetimi ile bu yaklaşım konusunda teyitleşerek) kendi finansal tablo denetimi çalışmalarına, şirketteki etik ortamı ölçecek soruları içeren bir modülü de ekleyebilir.

Tablo (18) – Etik Performansın Değerlendirilmesi, Raporlanması ve Açıklanması

Etik & Uyum Yöneticisi	Yönetim Kurulu ve Yönetim Otoritesi
* Etik konularının yönetimi * Şirket içi etik raporunu hazırlar	* Dışarıya beyan edilen etik raporunu derler * İç denetim ve bağımsız denetim raporları sunulur
İç Denetim	Bağımsız Denetim Firması
* Şirket içi değerlendirme yapar - Genel raporlar - Şirket içi etik raporu	* Organizasyon dışından değerlendirme yapar / Etik bağımsız doğrulama, sistemler ve performans raporu * Güvence beyanı sağlar

Kaynak: “An Ethics Guide for Boards”, PWC & MİoD , p.15, Dec. 2013 tarihli çalışmadan esinlenilmiştir.

Belirli zamanlarda etik performansı gözlemlemek ve kontrol etmek için etik ortamın değerlendirilmesi gereklidir. Kuruluşun etik performansı hakkında tüm çalışanlara ve iç – dış paydaşlara bilgi sağlamak için raporlama ve kamuya açıklamaların yapılması gereklidir.

İç denetim fonksiyonu tarafından yapılacak iç değerlendirmeler kuruluşun etik ilkelerinin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmelidir. Organizasyon dışından değerlendirmeler ise (örneğin bağımsız denetim firmaları ya da konuyla ilgili dışarıdan danışman firmalar tarafından) bir kuruluşun etik performansının kalitesini doğrulayacak ve yönetime bu konuda güvence servisi sağlayacaktır. (PWC & MİoD, 2013: 15)

4.6. Üçüncü Taraf Kontrolleri ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk

Kurumsal sosyal sorumluluk (CSR) bir şirketin kendisine, paydaşlarına ve halka karşı sosyal açıdan hesap verebilir olmasına yardımcı olan kendi kendini düzenleyen bir iş modelidir. CSR kavramı işletmelerde yönetim düşüncesine ve kurumsal uygulamalara giderek daha fazla yerleşmektedir.

Bu çerçevede üçüncü taraf olan iş ortaklarıyla yapılan anlaşmalar, özellikle rüşvet, kolaylaştırıcı ödemeler ve kanunlara aykırı eylemlerin men edilmesinin yanı sıra insan haklarına, çalışan haklarına, çevreye ve etik kurallara saygı konularına vurgu yaparak yasa ve yönetmeliklere tam olarak uyma taahhütlerini dayatmalıdır. (Mena, 2020: 20)

Aşağıdaki tabloda özetlenen CSR modelini, şirket hem kendisi hem de üçüncü taraflarla olan iş ilişkilerinden doğabilecek riskleri değerlendirirken kontrol amacıyla bir yol haritası olarak göz önünde bulundurabilir. CSR değerlendirme sürecine bakıldığında, çevresel sorumluluk, etik, sosyal sorumluluk ve çalışan hakları vb. dâhil olmak üzere tüm önemli sürdürülebilirlik gibi CSR temalarını ele alınmaktadır.

Bugün geline nokta, global sermaye piyasalarında sadece mali durum tespiti yeterli görülmemekte ve firmalardan ESG denetimi de talep edilmektedir. Örneğin; Güney Afrika gibi bazı ülkelerde artık, finans kuruluşları ve emeklilik fonları, şirketlere yatırım yapmadan önce ESG (çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim) denetimlerini zorunlu kılmaktadır.

Ayrıca gittikçe artan sayıda birçok endüstriyel firma tedarikçilerinden bu konularda bağımsız denetim firmaları tarafından denetlenmelerini talep etmekte ve iş ilişkisinin oluşturulması ya da devam etmesi için tedarikçilerin istenen kriterleri sağlamış olmasını şart koşturmaktadır. (Çetin, Karabınar, 2021: 196)

Şirketler “üçüncü taraflarla ilişkilerin” şirket etik programı ile uyumlu olması çalışmalarında aşağıda bir örnek olarak verilen kurumsal sosyal sorumluluk modelinden faydalanabilirler.

Tablo (19) - Üçüncü Taraflarla İlişkiler ve Kontroller – (CSR Temelli Model – Örnek)

Konu	Tanım	Kriterler
Etik	Üçüncü tarafta yaşanacak etik bir hata, iş ilişkisinden dolayı şirket için de medya ve toplum önünde itibar sorunu yaratır.	Rüşvet ve suistimale karşı uygulamalar, Sorumlu pazarlama ve reklam, Adil rekabet uygulamaları.
Müşteriler	Müşteri taleplerinin tanımı, Dürüst fiyat, kaliteli ürün.	Müşteri şikayetleri.
Tedarikçi zinciri	Satıcının kendi tedarik zincirinde benzer riskleri izlemeye devam ettiğine dair insiyatifler.	Çevre konuları, İstihdam/sosyal konular.
Rakipler	Yasalara uygun rekabet ve kanunlara uyum.	Etik/adil rekabet.
Sosyal konular ve istihdam	Çalışanlara iyi davranıldığı ve çocuk işçi / zorla çalıştırmanın olmadığından emin olunması.	Güvenlik ekipmanları, İş – hayat dengesi, Taciz ve ayrımcılık karşıtlığı.
Çevre	Hem tedarikçinin operasyonundaki işletim sistemini hem de ürettiği ürünleri kapsar.	Enerji ve su verimliliği, Atık ve kirlilik kontrolü, Ürün kullanımı ve ürün ömrünün sonu.
Resmî Makamlar	Yasalara bağlılık.	Rüşvet ve suistimale karşı önleyici prosedürler.

Kaynak: Aktan & Börü, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk İçinde İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk”, s.11-33, 2007 tarihli çalışmadan uyarlanarak hazırlanmıştır.

CSR yaklaşımına ek olarak, bugünün oldukça karmaşık iş dünyasında müşteriler ve satıcılar üzerinden gelebilecek etik temelli ciddi sorunlar yaşanmaması için, şirketlerin ayrıca “müşterini tanı” (KYC - know your customer), “satıcını tanı” (KYS - know your supplier) ve “kara para aklamayı önleme” (AML – anti-money laundering) yaklaşımlarını da iş modellerine eklemiş olmaları, kurumsallaşma ve risk yönetimi açısından çok önemli adımlardır.

Bu anlayış ile satıcılardan belge temini işlemlerinin yanı sıra, tedarikçilerde sahada yapılmak istenen kontroller şirkette satın alma fonksiyonu tarafından oluşturulacak ekipler ya da dışarıdan anlaşmalı olarak organize edilebilecek danışman firmalar üzerinden tedarikçileri yerinde ziyaretler ile gerçekleştirilebilir.

Ayrıca hem müşterilere hem de tedarikçilere yönelik olarak görüşlerinin ve var olan olası sorunların resmî olarak öğrenilebilmesi için şirket yönetimlerine dönem dönem anket yapılması önerilmektedir. (Aktan, Börü, 2007: 29)

BEŞİNCİ BÖLÜM

KÜLTÜR

5.1. Kültür Kavramı ve Kurum Kültürü

Kültürün etimolojik açıdan köklerine bakıldığında, Latince'de tarım anlamına gelen “Cultura” kelimesinden geldiği not edilmektedir. Daha sonra Batı dillerinde “Culture” olarak kullanılan bu kelimenin karşılığı Osmanlıca'da hars kelimesi olmuştur. (Genç, 2016: 116)

Peters ve Waterman'ın “In Search of Excellence” – “Mükemmeli Arayış” (1982) ve Deal ve Kennedy'nin “Corporate Culture” – “Kurumsal Kültür” (1982) adlı kitapları kurum kültürü kavramının ortaya çıkışında ve yaygınlaşmasında temel referans oluşturan çalışmalardır. Diğer taraftan, Geert Hofstede'nin kurumsal kültür ve toplumsal farklılıklar alanında yapmış olduğu araştırma birçok akademik çalışma tarafından konu edinilmiş ve yol gösterici olmuştur. Aynı şekilde Edgar Schein'in kurum kültürü araştırmalarında belirlediği yaklaşım tarzı ve çalışmaları kurum kültürü literatüründe önemli yer bulmuştur. (Ertuğrul, 2012: 62)

Tablo (20) – Kurum Kültürünün Tanımı

Yazar	Tanım
Rossi & O'Higgins (1980)	“Kültür paylaşılan bir biliş sistemi veya bir bilgi ve inanç sistemidir.”
Hofstede (1980)	“Bir insan grubunu diğerlerinden ayıran zihnin kolektif programlaması.”
Deal & Kennedy (1982)	“İşlerin burada yapılma şekli.”
Drennan (1992)	“Burada işlerin yürüme şekli.”
House, Wright & Aditya (1997)	“Nesiller boyunca aktarılan ve toplulukları birbirinden ayıran, ortak duygusal, tutumsal ve davranışsal yönelimleri zorunlu kılan, topluluk üyeleri arasında paylaşılan psikolojik özelliklerin model kalıpları.”
Ogbonna & Lloyd (2002)	“Bir sosyal grup tarafından paylaşılan birbirlerine ve dış çevrelerine nasıl tepki verdiklerini şekillendirmeye yardımcı olan inançların, değerlerin, anlamların ve varsayımların kolektif toplamı.”

Kaynak: M. R. Testa & L. J. Sipe, “The Organizational Culture Audit: Countering Cultural Ambiguity in the Service Context”, p.38, 2013 tarihli çalışmadan esinlenerek hazırlanmıştır.

Ülkelerdeki muhasebe ve denetim yapısını kurumun örgüt yapısı, uluslararası kurum ve kuruluşlar, yaptırımlar, dış ticaret hacmi ve toplumsal kültür, siyasi ilişkiler, eğitim, ekonomik yapı, vergi politikaları gibi birçok faktör etkilemektedir. Ancak tüm bu faktörler içerisinde kültür en önemli ve en derin etkiye sahiptir. (Keskin, Tutar, Yazgan, 2020: 195)

Hofstede, kurum kültürünün katmanlarını “onion diyagramı” adını verdiği diyagramla açıklamıştır. Kültürün bu katmanları; semboller, kahramanlar, ritüeller ve değerlerdir.

Hofstede ülkeler arası kültürel farkların kurumlara yansımaları gösterdiği ve IBM çalışanları üzerine yaptığı ünlü çalışmasının sonucunda altı farklı kültürel boyut tespit etmiştir. Tez çalışmamızda ilerideki kısımda bu konu daha detaylı olarak irdelenmiştir.

Edgar Schein kurum kültürünü örgüt yapısının görünümünü betimleyen ve insan davranışlarını etkileyen süreçleri tanımlayan ve yine insan tarafından oluşturulmuş eserler olarak ifade etmiştir. Schein'in bu ifadesi kültürü oluşturan, geliştiren ve sürekliliğini sağlayarak kurum için içselleştiren unsurun kurumdaki tüm çalışan insanlar olduğu düşüncesini desteklemektedir. (Ertuğrul, 2013: 65)

Bir diğer açıdan ele alındığında, kurum kültürü özellikle kurucusu veya ilk yöneticileri ve çalışanları tarafından zaman içerisinde oluşturulmuş, iş yapılış şeklini belirleyen ve çalışanların içinde bulundukları kurumun kültürüne uygun olarak çalışması olarak tanımlanabilir. Bu çerçevede kurum kültürü bir kurumun içindeki insanların davranışlarını yönlendiren, normlar, davranışlar, değerler, alışkanlıklar ve değerler sistemidir.

Kurum kültürü çalışanlara rehberlik edecek tutum ve davranışların uygunluğunu belirler ve neyin önemli olduğunu tanımlar. Çalışanlar kendi tutumlarını, değerlerini ve varsayımlarını kuruma taşıırken kurumun kendi belirlemiş olduğu amaçlarıyla bütünleşerek sosyalleşirler ve bir anlamda kurum kültürü yeniden şekillenir. (Tüm, Reyhanoğlu, 2015: 398)

Kurumların faaliyetlerini başarılı bir şekilde devam ettirebilmeleri için kurum kültürünün doğru bir biçimde oluşturulması ve geliştirilerek korunması gerekmektedir. Her kurumun kendine özgü bir kimliği, içsel yapısı ve bunlar ile oluşan bir kurum kültürü vardır. Kurumlarda bu kültürün temelini ortak değerler ve inançlar oluşturur. Bu değerlerin tüm iç ve dış paydaşlara aktarılabilmesi için kurumsal iletişimin başarılı bir şekilde uygulanması gerekmektedir. (Genç, 2016: 218)

Bir kurumun amaçları ve bunların gerçekleştirilme yöntemleri yapılan tercihler, değer yargıları ve yönetim biçimlerine bağlıdır. Bir anlamda davranış standartlarına dönüştürülen bu tercihler ve değer yargıları kurum yönetiminin etik değerlere bağlılığını ve dürüstlüğünü yansıtmaktadır. Bir taraftan her kurumun kendine özgü olan kültürü çalışanlarına uygun olmalı ve onları temsil etmelidir. Diğer taraftan yenilikçi bir kültüre sahip olan işletmeler, ekonomik şartlar ve müşteriler açısından değişen piyasa şartlarına uyumu güçlü olan işletmeler olarak dikkat çekmektedirler. (Tokgöz, Paşaoğlu, 2013: 4)

Kurumlar bu bölümde bahsi geçen özellik ve konularla ilgili fikir, yaklaşım ve davranış derecelerine göre faaliyetlerini sürdürürler. İşletmede bu kültürlerin yaygınlığı ve kabul edilebilirliğinin derecesi, o işletmenin güçlü veya zayıf bir kültüre sahip olduğunun değerlendirmesi açısından bir kriter olarak düşünülebilir. Şirket içerisinde kolektif bir kimlik inşa etme, anlamlı bir ortam yaratma, çalışanları etkileme ve şirkette değişimi yönetme sürecinde kurum kültürünün önemli bir araç olduğu görülmektedir. Birçok araştırma, kurum kültürünün çalışanların günlük uygulamalarında, karar verme süreçlerinde ve iletişimlerinde merkezi bir role sahip olduğunu ortaya koymaktadır.

Birçok akademisyen tarafından kurumdaki kültürün doğru bir şekilde yönetilmesi ile kurumsal olarak etkili olma, bağlılık ve işten memnun olma gibi sonuçlar üretilebileceği savunulmakta ve bu da kurumun başarısı ve çalışanların motive edilmesi için çok önemli bir araç olarak görülmektedir. (Yüksel, 2019: 77)

Bununla birlikte, kurum kültüründeki sorunlar çalışanlar arasında iletişimsizliğe, pazardan alınan payda gerilemeye, kâr kaybına, usulsüzlüklere ve hatta medyaya da yansıyan büyük skandallara sebep olabilmektedir. Bu sebeple şirketlerde kurum kültürüne odaklanılması ve “zehirli” (toxic) şirket kültürü göstergeleri var ise, üst yönetim tarafından özellikle bu konuların üzerinde çalışılması gerekmektedir.

Kurum kültürü açısından sağlıklı kuruluşların sahip olduğu birkaç ortak kültürel özellik aşağıda özetlenmiştir:

Üst yönetimde olumlu tavır (Tone at the top): Üst yönetim ve yönetim kurulu kuruluşun değerlerini tanımlamak, proaktif olarak bu değerleri vurgulamak ve bir modele oturtmak, stratejilerin değerlerle tutarlı olmasını sağlamak ve yönetimi sorumlu tutmak için birlikte çalışanlar, görevlerini organizasyonun risk değerlendirme çalışmaları dâhilinde yerine getirirler.

Açık iletişim: Yönetim kurum genelinde beklentilerin açık bir şekilde iletilmesi yoluyla değerleri ve kültürü güçlendirir. Bu konudaki yöntemler resmî iletişimleri, günlük etkileşimleri ve çalışanlar, müşteriler ve üçüncü taraflarla olan toplantıları içerir.

Açık diyalog: Yönetim aktif olarak geri bildirim toplar ve tüm paydaşları dinler. Tüm düzeylerde taraflar yapıcı eleştiriye ve problem çözmeye açıktır. Geri bildirim metotları çalışanlar için “öneri - soru” programı, etik yardım hatları, açık kapı politikaları, çalışanların etkinlikleri ve toplantıları şeklinde özetlenebilir.

Çalışan bağlılığı: Tüm çalışanlar (mümkün olduğu ölçüde) hedef belirleme ve strateji tartışmalarına katılır. Büyük organizasyonlarda bu, iki temel yöntemle gerçekleştirilebilir: ilki kendi kişisel amaç ve hedeflerini belirlemeye yönelik veriler ve ikincisi bu bireysel amaç ve hedeflerin genel organizasyonun strateji ve hedefleriyle nasıl uyumlu hale geldiğinin anlaşılması. Çalışanlar hedef belirlemeye dâhil edildiklerinde hedefleri ve stratejileri destekleme olasılıkları artmaktadır. Karşılıklı olarak üzerinde anlaşmaya varılan bir amaç doğrultusunda çalışan bireyler daha az dış motivasyona ihtiyaç duymaktadırlar.

Temel değerlerle uyumlu teşvikler: Tüm çalışanların ücretleri, prim benzeri değişken ücretleri, terfileri ve diğer yetenek yönetimi, kuruluşun temel değerlerinin ve risk programının net bir şekilde değerlendirilmesi çerçevesinde yönetilir. (IIA – Auditing Culture, 2019: 5)

Günümüz iş dünyasında çalışanları mutlu, motive ve etik olan bir organizasyonun nasıl kurulacağı ve sürdürüleceği, yöneticilerin karşılaştığı en karmaşık ve anlaşılması zor sorulardan biri olmaya devam etmektedir. Kurum kültürü, tümü davranışı etkileyen sistemlerin, normların ve değerlerin etkileşimi tarafından belirlenir. Bulgular, şirketlerin genellikle organizasyondaki gruplar arasındaki ve gruplar içindeki ilişkileri gözden kaçırdığını göstermektedir. Organizasyonlar açık sistemlerdir. Özellikleri, parçalarının toplamından daha büyüktür ve bu özellikler bir ilişkiler ağı oluşturarak diğer sistemlerin içinde adeta yuvalanırlar.

Bu iç içe geçişler sebebiyle kurumlarda kültürü değiştirme çabaları sistemdeki her seviyeye odaklanmalıdır. Bu çabalar, bireysel katılım ve motivasyonu, kişiler arası etkileşimleri, grup dinamiklerini, gruplar arasındaki ilişkileri ve tedarikçiler, müşteriler, rakipler ve sivil toplum dâhil olmak üzere dış paydaşlarla olan etkileşimleri hedef almalıdır. Şirket kültürüne yönelik kapsamlı, çok katmanlı bir yaklaşım olmadan, çalışanlar bir kuruluşun verdiği kültürel sinyallerdeki herhangi bir uyumsuzluğu kolayca fark edecek ve bu da etik bir kültür oluşturma çabalarını baltalayacaktır.

Etik kültür oluşturma seviyeleri açısından konuya bakıldığında, şirketlerin etik bir kültür oluşturma gereken beş seviye aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Bireysel: Bireysel seviye çalışanların nasıl değerlendirildiği ve ödüllendirildiği, etik kültürü ayakta tutan veya baltalayabilen kilit bir faktör olarak dikkat çekmektedir.

Herhangi bir yolla büyüme hedeflerini tutturma baskısı karşısında (sonuçların araçları haklı çıkardığı görüşü) etik olmayan davranışların ortaya çıkması beklenebilir. Bu nedenle, ödül sistemi uygulamaları etik kültürü oluşturma çalışmalarına başlamak için mükemmel bir araç olarak düşünülebilir.

Baskın kültüre uyum sağlamak için sosyal kimliklerinin bazı yönlerini saklamanın gereksiz olduğunu düşünen çalışanlar, kişisel ve kurumsal değerler arasında daha az çatışma yaşayacaklardır. Kendilerini daha güvenle ifade edecekler ve bu da onları etikle ilgili endişelerini dile getirmeye daha yatkın hale getirecektir.

Kişiler arası: Kuruluşlar, çalışanların hiyerarşide nasıl etkileşime girdiğine de odaklanabilir. Güç ve otoritenin kötüye kullanılması, kurum kültürünü bozan önemli bir faktördür. Terfiler ve ödüllerle ilgili kararlar haksız ve politik görüldüğünde, çalışanlar değerlerle ilgili kurumsal ifadeleri göz ardı eder ve kendi kişisel gündemlerini takip etmeye başlarlar. Kişiler arası bir perspektiften yaklaşım ile etik bir kültür oluşturmak tüm çalışanları ve paydaşları, hatta en az güçlü olanları bile, endişelerini dile getirme ve şikâyetlerini ifade etme konusunda destekleyen anlamlı koruma alanları gerektirir.

Grup: Organizasyonlar büyüdükçe coğrafi olarak dağınık ve gevşek bir şekilde yapılanmaktadır. Bununla birlikte tutarlı bir organizasyon kültürü oluşturmak ve tanımlamak zorlaşmaktadır. Başarılı bir ekip için roller ve görevlerdeki tanımlarda netlik önemliyken, psikolojik olarak güvende hissetmek de önemlidir. Etik kültür oluşturma çabalarında global ilkeler belirlenmesi, coğrafi ve toplumsal yapılardan etkilenilmemesini sağlayacaktır.

Gruplar arası: Gruplar arasındaki ilişkilerin kalitesinin etik bir kültür oluşturmaya yönelik herhangi bir girişimde dikkate alınması çok önemlidir. Yüksek performansı şüpheli davranışlardan kaynaklanabilecek bir ekibi el üstünde tutmak, o ekibe sınanması açısından tuhaf bir koruyucu güç verir ve bu da kuruluş genelindeki değerleri olumsuz etkileyebilir. Sürdürülebilirlik veya uyumluluk konusunda çalışan ekiplerin şirket içerisinde genellikle güç ve kaynaklar için büyük çaba göstermesi gerekmektedir. Üyeler matrisli çalışma gruplarına bağlı olduklarında, hesap verebilirlik muğlak hale gelebilmektedir.

Örgütler arası: Kurum kültürüyle ilgili çoğu tartışma, kurumdaki iç ilişkilere odaklanır. Diğer taraftan, çalışanların bir şirketin tedarikçilere, müşterilere, rakiplere ve sivil toplum paydaşlarına nasıl davrandığı konusunda bilinçli olması da kurum kültürünün birer yansımasıdır. Bu nedenle paydaş güvenini oluşturmak ve sürdürmek organizasyon kültürünü geliştirecektir. Örneğin, satış ya da ciro anlamında başarılı olmak ve şirketin temel değerlerine saygılı olmak birbiriyle çelişen kavramlar değildir. Şirket üst yönetimlerinin konuyla ilgili olarak gösterecekleri çabalar şirket çalışanları tarafından fark edilecektir.

Bununla beraber uzun vadeli ödüllerin ne kadar büyük olursa olsunlar, tek başlarına bir anlam ifade etmeyeceklerinin not edilmesi gerekmektedir. Şirketlerde etik bir kültür anlayışı oluşturmak için tek ve basit bir formül bulunmamaktadır. (Taylor, 2017: 3)

Tablo (21) – Etik Kültür Oluşturmada Beş Kademe

Etik Kültürün Kademeleri				
Organizasyon Seviyesi	Yapı ve Süreç	İnisiyatif Etkisi	İşteki İklim ve Normlar	Etki
Bireysel	İstenmeyen sonuçları dikkate alan ve proaktif olarak etik davranışı ödüllendiren teşvikler.	Gerekli herhangi bir yolla hedeflere ulaşmak için baskıyı azaltır.	Çeşitlilik ve katılım programlarını destekleme.	Çalışanlar kişisel ve kurumsal değerleri uyumlu hale getirebilir.
Kişiler arası	Etkili uygunsuzluk (ihbar) bildirimi ve şikâyet mekanizmalarını destekleyin.	Yerleşik güç yapılarını tehdit eden etik zorluklara karşı iyileştirme yaklaşımları.	Etik davranışa odaklanan liderlik gelişimi.	Liderler normları nasıl etkilediklerini anlar ve bu etkiyi etik davranışı yönlendirmek için kullanır.
Grup	Ekipler içinde rol ve görev netliğinin sağlanması. Evrensel ilkeler belirlenmelidir.	Çatışma ve (işlerde) rol stresinin azaltılması, geliştirilmiş hesap verebilirlik.	Ekipler içinde psikolojik güvenlik ortamı oluşturun.	Geliştirilmiş performans, motivasyon, yaratıcılık ve endişeleri dile getirme yeteneği.
Gruplar arası	Gözetim işlevlerini güçlendirin.	Kurumun karşılaştığı risk ve sorumluluk zorluklarına karşı geliştirilmiş karar verme ve yanıt verme.	Grup sınırlarını ve farklı statü, yetki ve kaynaklara erişimi ele alın.	Net hesap verebilirlik ile iyileştirilmiş iş birliği.
Örgütler arası	Sürdürülebilirlik taahhütlerinin stratejik kararlara dâhil edilmesini sağlayın.	Ani bir ticari maliyete sebep olsa bile, doğru olanı yapmaya yönelik anlamlı adımlar.	Paydaş güvenini ve ilişkileri anlamak ve geliştirmek.	İyileştirilmiş itibar ve haklara duyarlı karar verme.

Kaynak: A. Taylor, “The Five Levels of an Ethical Culture: How to Build and Sustain Organizations with Integrity”, p.3-5, 2017 tarihli çalışmadan uyarlanarak hazırlanmıştır.

5.2. Kültüre Bazı Teoriler Çerçevesinde Bakış

Akademik araştırmacıların hem “kültür” hem de “kurum” hakkında genel itibarıyla temel varsayımlarındaki farklılıklar, kurumsal kültür ile ilgili teorik yaklaşımlarda da bazı farklılıklara sebep olmaktadır. *Kültür ile ilgili bazı belli başlı teoriler şu şekilde özetlenebilir:*

5.2.1. Kurumsal Başarı ve Kurumsal Kültür

Tom Peters ve Robert Waterman’ın “Mükemmeli Arama” kitabında tanımladıkları kurumsal başarı sağlamada etkili olan işletme kültürlerindeki temel düşünce ve unsurlar şu şekilde özetlenebilir:

- *Hareketlilik ve aksiyona hazır olmak:* Sadece konuları analiz yapmanın ötesinde uygulama için sürekli hazır ve istekli olunması.
- *Müşteriye yakınlık:* Müşterilerden öğrenmek ve işleri müşterilerin değer verdiği biçimde (kaliteli ve güvenilir) yapabilmek.
- *Otonomi ve girişimcilik:* İşletme içinde bağımsız ve farklı görüş sahibi liderlere/yöneticilere sahip olmak ve yaratıcı yaklaşıma önem vermek.
- *İnsanlar aracılığıyla verimlilik:* İşgücünün verimlilik sağlayacağına inanmak ve birlikte yaratma anlayışına inanmak.
- *Denetim ve değer odaklılık:* İşletmenin tüm alanlarında değer yaratan bilgiye sahip olunması ve denetim yapılabilmesi.
- *Bilinen ve deneyimi bulunan işler yapmak:* İşletmelerin başka alanlara girmeden sadece kendi temel alanında faaliyet göstermeleri ve bildikleri işleri yapmaları.
- *Basit ve az kademeli yönetim:* Emir – komuta, karar alma vb. yapısal unsurlarda basitlik ve yatay yapıya sahip bulunmak.
- *Esnek ve sıkı organizasyon yapısı:* Otonomi ve ürün geliştirme konularında merkezi olmayan, temel değerler açısından bakıldığında ise merkezi olan bir yapıya sahip olmak.

Yukarıdaki temel düşünce ve görüşlerden oluşan kültürlere sahip işletmelerin başarılı olduğu ileri sürülmektedir. Diğer taraftan, bu görüşleri eleştiren farklı yaklaşımlar da bulunmaktadır. (Acaray, 2014: 79)

5.2.2. Hofstede ve Schwartz’ın Kültür Teorileri

Günümüze kadar kültüre ilişkin çok sayıda çalışma yapılmış olmakla birlikte bu alanda adı sıkça telaffuz edilen araştırmacılarından biri de daha önceki kısımda ifade edildiği üzere Geert Hofstede’dir. Hofstede en önemli çalışmalarından birinin temelini IBM şirketinde çalışırken atmış bir sosyal psikologdur. 1967- 1973 yılları arasında yürüttüğü ve iş ortamında değerlerin kültür bağlamında değişiklik gösterdiğini ortaya çıkaran çalışmasına öncelikle 40 ülkeyle başlamıştır. Daha sonra örneklerini 118 ülkeyi kapsayacak şekilde genişletmiştir.

Hofstede, çalışmasının sonucunda üzerinde çalıştığı ülkelerin kültürlerini istatistiki veriler bağlamında önce dört, daha sonraki çalışmalarıyla altı temel başlık altında toplamıştır.

Hofstede bu çalışmasına “Ulusal Kültür Boyutları” – “Dimensions of National Culture” adını vermiştir. *Bu altı boyuta yönelik başlıklar şu şekildedir:*

- “Güç Mesafesi / Power Distance (PDI)”
- “Belirsizlikten Kaçınma / Uncertainty Avoidance (UAI)”
- “Bireysellik - Kollektivizm / Individualism versus Collectivism (IDV)”
- “Erillik - Dişilik / Masculinity versus Femininity (MAS)”
- “Kısa - Uzun Vadede Uyum / Long-Term Orientation (LTO)”
- “Hoşgörü ve Baskı / Indulgence versus Restraint (IND)”

Hofstede, ilk orijinal çalışmasındaki dört boyut analizi sonrasında Michael Bond (1991) ile yaptıkları araştırmayı takiben bunlara ilave edilen beşinci ve altıncı boyut ile kültürlerin sınıflandırılabilirliğini ortaya koymuştur. Sonradan eklenen beşinci ve altıncı boyutlar; “Kısa - Uzun Vadede Uyum / Long-Term Orientation (LTO)” ve “Hoşgörü ve Baskı / Indulgence versus Restraint (IND)” ile birlikte 6 kültür boyutu veya değeri olarak sınıflandırmıştır. (Hofstede, 2011: 6)

Hofstede ve ekibi modelin nihai halinin yaygınlaşması ve ülkeler arasındaki karşılaştırılmanın yapılabilmesinin kolaylaştırılması için internet ortamında bir veri seti oluşturmuştur. (Dirlik, 2022: 115)

Hofstede’nin bu modeline ulaşım internette de mevcuttur ve bu veri seti ile altı kültür boyutu temelinde ülkelerin skorları görülebilmekte ve aynı zamanda örneğin üç ülkenin aynı anda grafikler ile birbiriyle kıyaslamaları yapılabilmektedir. (Bkz. <https://www.hofstede-insights.com/country-comparison-tool>)

Hofstede’nin kültür kategorileri için kullandığı sınıflandırma şu şekilde özetlenebilir:

a) Güç Mesafesi: Güç mesafesi gücün belli bir toplumun bireyleri arasında sebep olduğu mesafe ile ilgilidir. Oluşan mesafe toplulukların özellikleri ve kuralları çerçevesinde gerçekleşmekte ve topluluk tarafından kanıksanmış olan güç seviyesindeki farklılıklar, süreç içerisinde benimsenerek, kurumsallaşmaktadır.

b) Belirsizlikten Kaçınma: Bu kategori bireylerin belirsiz veya bilinmeyen olaylara karşı hangi düzeyde uyum gösterebildiklerini ortaya koyan yapısal ve zihinsel düzenlerini içinde barındırmaktadır.

c) Bireysellik - Kolektivizm: Bu kategori kişilerin benliği “ben” ya da “biz” kelimelerini kullanarak tanımlaması sonucu oluşmuştur. Bu kategori özelliklerini incelediğimizde kişiler ve topluluk arasındaki ilişkinin, kültürel değerlere göre değişebilen yapısıyla, toplulukların ayırt edici özelliklerinden biri olduğu ifade edilmektedir.

d) Erillik - Dişilik: Erillik - dişilik kategorisinde cinsiyete dayalı modellenmelerin toplumlardaki yansımalarına değinilmektedir. Kısaca; erillik boyutu, kültürlerde erkeklere ait olduğu düşünülen yani erkeksi olarak adlandırılan davranış kalıplarının toplumda ön plana çıkma derecesidir.

Dişilik boyutu ise, bir kültürde kadınlara ait olduğu düşünülen yani kadınsı olarak adlandırılan davranış kalıplarının toplumda ön plana çıkma derecesidir. (Kuzucu, Doğan, Mengi, 2020: 33)

Yukarıda da belirttiğimiz sonradan eklenen beşinci ve altıncı boyutlar; “Kısa - Uzun Vadede Uyum / Long-Term Orientation (LTO)” ve “Hoşgörü ve Baskı / Indulgence versus Restraint (IND)” aşağıda açıklanmıştır:

e) Uzun Döneme Karşı Kısa Döneme Yönelim:

Kısa vadeli bakış açısına göre; en önemli olaylar geçmişte vuku bulmuş veya anda gerçekleşmektedir. Kişisel kararlılık ve istikrar önemlidir. Neyin iyi veya kötü olduğuna ilişkin evrensel rehberler mevcuttur. Gelenekler kutsaldır. Aile hayatını zorunluluklar yönlendirir. Milliyetçilik güçlü duygudur. Diğerlerine hizmet sunmak esas amaçtır. Harcama ve tüketim yapmak özendirilir. Yoksul ülkelerin ekonomik büyümesinin yavaş olması veya olmaması beklenir. Uzun vadeli bakış açısına göre ise; hayattaki en önemli olaylar henüz gerçekleşmemiştir ve gelecekte olacaktır. İyi bir insan değişikliklere uyum sağlayan kişidir. Neyin iyi veya kötü olduğu içinde bulunulan koşullara göre değişir. Gelenekler değişen koşullara uyum sağlar. Aile hayatında paylaşım esastır. Diğer ülkelerin deneyimlerinden faydalanmak esastır. Tasarruf ve sebat önemli amaçlardır. Tasarruf ve yatırım önemlidir. Öğrenciler için başarı gösterilen çaba ve başarısızlık ise gösterilmeyen çaba ile ölçülür. Belli bir refah seviyesine kadar hızlı büyüme esastır.

f) Hoşgörüye Karşı Baskı:

Hoşgörü yaşamdan zevk alma ve eğlenme ile ilgili temel ve doğal insan arzularının tatmin edilmesi eğilimini ifade etmektedir. Baskı ise bu tür bir takdirin katı normlar tarafından engellenmesi ve düzenlenmesi gerektiği inancını yansıtmaktadır. Hoşgörlü kültürler bireysel mutluluğa, kişisel hayat kontrolüne, ifade özgürlüğüne, kişinin özel zamanına önem verirler. Hoşgörlü toplumlar olumlu duyguları hatırlama eğilimindedir. Bu kategorideki ülkelerde eğitilmiş aileler daha fazla çocuk sahibi olmak isteyebilir. Bu toplumlarda daha çok kişi fiziksel egzersiz yapar. Ülkede yeterince yiyecek vardır ve obez insan sayısı da fazladır. Ülkede düzeni korumak en öncelikli konu değildir.

Diğer taraftan baskıcı toplumlarda ise daha az sayıda insan mutludur. Kişinin başına gelenler kendi çabası ve kontrolü dışında görülür. İfade özgürlüğü başat konular arasında yer almaz ve kişinin özel zamanına verilen önem fazla değildir. Olumlu duyguları hatırlama eğilimi düşüktür. Bu kategorideki ülkelerde eğitilmiş aileler daha az çocuk sahibi olma eğiliminde olabilirler. Az sayıda insan fiziksel egzersiz yapar. Ülkede yeterince yiyecek vardır ve obez insan sayısı da azdır. Ülkede düzeni korumak en öncelikli konuların başında gelir.

Çok genel bir yaklaşım ile örnek vermek gerekirse, hoşgörü kültürü daha çok Güney ve Kuzey Amerika, Batı Avrupa ve Sahara-altı Afrika kıtasında görülürken, baskı kültürü çoğunlukla Doğu Avrupa, Asya ve Orta Doğu ülkelerinde görülmektedir görüşü ifade edilebilir. Nispeten yeni bir boyut olan altıncı boyut henüz geniş çapta kabul görmemiştir. (Anıl Keskin, Tutar, Yazgan, 2020: 196)

Konuya ülkeler arasındaki kültürel farklılıklar açısından bakıldığında, bazı yazarlar, yeni teknolojilerin toplumları giderek daha benzer hale getireceğini tahmin etmektedir. Teknolojik modernleşme, kültür değişimine yönelik önemli bir güçtür ve farklı toplumlarda kısmen benzer gelişmelere yol açmaktadır. Ancak bunun diğer boyutlardaki çeşitliliği yok ettiğine dair bir kanıt yoktur. Hatta önceden var olan değer sistemleri temelinde toplumlar teknolojik modernleşmeyle farklı şekillerde başa çıktıklarından, teknolojik modernleşme farklılıkları artırabilir.

Ülkelerin kategorize edildiği kültürel boyuta yönelik endeks sıralamalarında ciddi değişimler olması için çok daha uzun bir süreye (örneğin 50 ila 100 yıl) ya da son derece dramatik dış olaylara ihtiyaç duyulacaktır. 20. yüzyılın sonundaki ulusal kültürler arasındaki pek çok farklılık, 1900, 1800 ve 1700 yıllarında zaten fark ediliyordu. Hofstede'in bakış açısına göre ülkeler arasındaki bu farklılıkların daha çok uzun yıllar sürececeğini düşünmemek için yeterli sebepler bulunmamaktadır. (Hofstede, 2011: 22)

5.2.3. Schwartz'ın Kültürel Değer Sınıflaması

Schwartz'ın çalışmaları da Hofstede'nin kültür boyutlarıyla paralellik göstermesi bağlamında önem arz etmektedir. Schwartz'ın öğrenci ve öğretmenler üzerinde yaptığı analizler sonucunda hem ülkeler arası hem de ülke içi düzeyde farklı değer örüntüleri bulunmuştur. Buna istinaden Schwartz'ın kültürel değerleri aşağıdaki şekilde sunulabilir:

Schwartz 1970'li yıllardan itibaren Geert Hofstede'in çalışmalarını takip ederek, kültürlerarası araştırmalar yapmıştır. “Temel İnsani Değerler Kuramını” geliştirmiş, sosyal öğrenme kuramı ve sosyal bilişsel kuram çerçevesinde değerler ölçeğinin geliştirilmesini sağlamıştır. Schwartz'ın kuramında değerler, üç evrensel ihtiyacın bilişsel temsilleri olarak kavramsallaştırılmıştır. Bunlar; a) bireyin biyolojik ihtiyaçları, b) sosyal etkileşimlerini düzenlemeyle ilgili ihtiyaçları ile c) grup ve toplumsal gereklilikleri yerine getirmeyle ilgili ihtiyaçlarıdır. Her birey ve grup davranışlarını açıklamak, aralarındaki eşgüdümü sağlamak ve bu davranışlarını gerekçelendirmek amacıyla, ilgili ihtiyaçların bilişsel temsilleri olan değerleri kullanırlar.

Schwartz üç evrensel ihtiyaçtan hareketle birbirine benzer veya farklı güdüsel altyapıdaki değerleri içeren ve dinamik bir yapı içinde birbirleriyle ilişkili bir süreklilik gösteren 10 değer tipi kurgulamıştır. (Kağan, Yılmaz, 2021: 36)

Schwartz'ın “Birey Düzeyindeki” kültürel değerleri aşağıda özetlenmiştir:

1. Hazcılık: Zevk ve duyuların kişisel doyumu (hazcılık, zevk alma, kendi rahatına düşkünlük)
2. Uyarılma: Heyecan duyma, yaşama meydan okuma ve yenilik arayışı (cesur, renkli ve heyecan verici yaşam)
3. Öz yönelim: Bağımsız düşünce ve eylem tercihi, araştırmacılık ve yaratıcılık (özgürlük, bağımsızlık, kendi hedeflerini kendisinin belirlemesi, yaratıcılık, meraklılık) (kendine saygı)
4. Evrenselcilik: Anlayışlı, takdir edici ve hoşgörülü olma, insanların ve doğanın iyiliğini gözetme (geniş görüşlü, toplumsal adalet, eşitlik, barış içinde bir dünya, güzellikler dünyası, doğayla bir olma, çevreyi koruma, bilgelik)
5. İyilikseverlik: Sık bireysel ilişki içinde bulunan kimselerin iyiliğini gözetme, geliştirme ve koruma (yardımsever, erdemli, affedici, sadık, sorumlu) (gerçek arkadaşlık, olgunluk)
6. Geleneksellik: Dinin ya da geleneksel kültürün bir takım gelenek ve fikirlerini kabul etme, bağlanma ve saygı gösterme (alçakgönüllü, dindar, geleneğe saygı, ılımlı, yaşamda kendine düşen payı kabul etme) (önyargısız olma)
7. Uyuma: Toplumsal kural ve beklentilere aykırı davranma, başkalarını rahatsız etme ya da kırma - yaralama gibi eylemlere götüren dürtü ve eğilimlerin sınırlandırılması (itaatkârlık, kibarlık, aileye ve yaşlılara saygılı olma, öz disiplinli)

8. Güvenlik: Toplumun, ilişkilerin ve bireyin kendisinin güvenliği, huzur ve istikrarı (Ulusal güvenlik, toplumsal düzen, aile güvenliği, temiz, iyiliklerin karşılıklığı) (aidiyet duygusu, sağlamlılık)

9. Güç: Toplumsal konum ve saygınlık, insanlar ve kaynaklar üzerinde denetim (toplumsal güç, otorite, refah, umuma ilişkin imajın korunması) (toplumsal farkındalık)

10. Başarı: Toplumsal standartları temel alan bireysel başarı yönelimi (başarılı, yetenekli, hırslı, etkili) (zeki).

Özetle Schwartz'ın değerleri şu şekilde tarif edilebilir:

Schwartz değerleri bireysel ve toplumsal olmak üzere iki kategoriye ayırmaktadır.

- Bireysel değerler başarı, güç, hazcılık, uyarılma ve öz yönelim değerlerinden oluşmaktadır. Bu değerlerin ortak yönü, bireysel ilgi ve özelliklere vurgu yapmasıdır.
- Toplumsal değerler ise güvenlik, uyma, geleneksellik, evrensellik ve iyilikseverlik değerlerinden oluşmaktadır. Bu değerlerin vurgusu da bireylerin toplum ile olan etkileşimi üzerinedir.

Schwartz'ın çalışması aynı zamanda hâlâ devam etmekte olan Avrupa Sosyal Araştırmasının (European Social Survey) bir parçasıdır.

Bu alanda diğer bir çalışma da daha sonra “Dünya Değerler Araştırması” (World Values Survey) olarak anılan çalışmadır. “Inglehart Modeli” olarak da bilinen çalışmada bir boyutta Geleneksel Değerlere karşılık Seküler - Rasyonel Değerler, diğerindeyse Hayatı İdame Ettirme Değerlerine karşılık Kendini İfade Etme Değerleri bulunmaktadır.

Hofstede, Schwartz ve Inglehart'ın kültür teorileri uzun süre kültür çalışmalarına şekil vermiştir ve söz konusu teoriler günümüzde de kullanılmaktadır. Kültür söz konusu olduğunda toplumlar fazlaca çeşitlilik göstermektedir. Öyle ki neredeyse bulunan ülke sayısı kadar farklı kültürden bahsedilebilir.

Alt kültürler istatistiklere dâhil edildiğindeyse bu sayı takip edilmesi güç noktalara ulaşmaktadır. Bu noktada Hofstede, Schwartz ve Inglehart'ınki gibi kültürleri bir kategorizasyon sürecine tabii tutan teorilerin pratik etkileri kültür çözümlemelerine büyük katkı sağlamıştır. Kültür modellerinin karşılaştırılması bir sonraki alt başlıktaki bölümde ilgili tabloda derlenmiştir. (Sığın, 2020: 117)

5.2.4. Üst Kademe Teorisi - (Upper Echelon Theory)

Kurumların sürdürülebilirlik çalışmaları çoğunlukla, üst kademe yöneticiler tarafından oluşturulan ve takip edilen faaliyetlerdir. Dolayısıyla, organizasyonlarda üst yönetiminin sürdürülebilirlik konusunda sahip olduğu görüşler ve vizyon kurumların bu konudaki konumunu da belirlemektedir. (Gözüm, Acar, 2018: 94)

Üst kademe teorisi yaklaşımı örgütlerde yer alan üst düzey yöneticileri araştırma konusu yapmaktadır. Üst kademe teorisi ile ilgili olarak 1984 yılında Donald C. Hambrick ve P.A. Mason ile birlikte “Upper Echelons: The organization as a reflection of its top managers” çalışmasını yapmışlardır.

Üst kademe teorisinin ana fikri birbirine bağlı iki temel görüşe dayanmaktadır. Bu ana fikirlerden ilkinde, yöneticilerin karşı karşıya kaldıkları stratejik durumları belirlerken kendi kişisel yorumları temelinde hareket etmeleri ve eylemde bulunmaları oluşturmaktadır. İkinci ana fikirde ise, bu kişisel yorumlamalarda yöneticilerin tecrübelerinin, karakterlerinin ve değerlerinin bir işlevi olmasıdır. Dolayısıyla kişisel yorumlamaların temelinde yöneticilerin tecrübeleri, değerleri ve karakterleri yatmaktadır.

Bu iki yorumdan hareketle üst kademe teorisi bir modele oturtulmuş ve stratejik yönetim literatüründe sıkça yer verilen bir referans olarak yerini almıştır. (Çevik, Bingöl, 2022: 193)

Dolayısıyla, özetle Hambrick ve Mason (1984) tarafından geliştirilerek üst düzey yöneticilerin yaş, eğitim, tecrübe, sosyal ve ekonomik geçmişi gibi temel demografik özelliklerinin ve geçmişinin işletme için yapılan seçimleri etkilediği belirlenmiştir. Teoriye göre; yöneticilerin vizyonları (özellikle üst düzey yöneticilerin odaklandıkları alanlar) ve çevre algıları, bizzat bilişsel temelleri ve değerleri tarafından kısıtlanmakta ve ayrıca üst düzey yöneticilerin kurumsal çevre algılarının, verdikleri kararları da etkilediği varsayılmaktadır. (Ünal, Doğru, 2021: 204)

Hambrick ve Mason (1984) üst kademeler teorisinin üç temel fayda sunacağını belirtmişlerdir. *Yazarlara göre söz konusu teori şu şekilde tanımlanmıştır:*

1. Örgütsel çıktılar tahmin edilmesi noktasında mevcut teorilerden çok daha fazla tahmin gücü sunacaktır,
2. Üst düzey aktörlerin seçilmesi ve geliştirilmesinde sorumlu olan kişilere fayda sağlayacaktır.
3. Rakibin hamlelerinin tahmin edilmesinde stratejik bir açılım sağlayacaktır.

Hambrick ve Mason'un (1984) stratejik yönetim alanına kazandırdığı ve Carpenter ve arkadaşlarının (2004) geliştirdiği üst kademe teorisi beş temel özelliğe sahiptir:

1. Stratejik seçimler ve örgütsel performans, üst kademe yöneticilerinin yansımasıdır.
2. Üst kademe yöneticilerin demografik özellikleri onların psikolojik özelliklerinin vekilidir.
3. Üst kademe yöneticilerin demografik özellikleri ile örgütsel performans arasında bir ilişki kurulabilmektedir.
4. Örgütsel bir durum üst kademe tarafından yasalaştırılmakta, bu yasalaştırma stratejik seçimlere yol açmakta ve bu stratejik seçimler örgütsel performansı etkilemektedir.
5. Üst kademe ekibinin özellikleri ekipte yer alan tek bir aktörün özelliklerden daha fazladır. Bu ilkeler örgütün ve örgütsel performansın, üst kademe yöneticilerin bir yansıması olacağı ve üst kademe yöneticilerin demografik özelliklerinin altta yatan ekip dinamiklerini incelemek için bir temel sağlayacağı ifadesiyle üst kademe teorisini çerçevelemektedir. (Almaz, 2021: 14)

Sonuç itibarıyla stratejik yönetim literatüründe önemli bir yer edinen üst kademe teorisi, örgütlerin tepe yönetiminde çalışan üst yönetim ekiplerini inceleme konusu yapmaktadır.

Üst yönetim ekiplerinin özelliklerini ele alarak ekiplerin örgüte olan etkileri incelenmektedir. Yöneticilerin yaş, eğitim, iş geçmişleri ve görev süreleri demografik özelliklerini oluştururken, yöneticilerin değerleri, bilişsel yapıları ve kişilik özellikleri de bilişsel özelliklerini oluşturmaktadır. Bir yöneticinin bilişsel modelinin temelini oluşturan bilgi ve inanışlar, bilgiyi değerlendirme ve işleme konularında yöneticiye yardımcı olmaktadır.

Bilişsel yapı yöneticinin zihninde bilgi ve inanışlarının nasıl düzenlendiğini, bilgi ve inanışlar arasında nasıl bağlantı kurulduğunu ifade etmektedir. Demografik özellikler üst kademe teorisinde inceleme konusu yapılan diğer bir boyutu oluşturmaktadır. Yaş, eğitim, iş geçmişi ve görev süresi gibi gözlemlenebilir unsurlardan oluşan demografik özellikler objektif ve kolay bir şekilde test edilebildiğinden araştırmacılar tarafından sıkça tercih edilmektedir. Diğer taraftan, demografik özellikler kadar bilişsel özellikler de üst düzey yöneticilerin kararlarını, kurum ile ilgili belirledikleri stratejileri etkilediği için onların da aynı oranda akademik çalışmalarda hesaba katılması gerekmektedir. (Dursun, Köseoğlu, 2016: 119)

Bu notları paylaşmış olmakla birlikte, üst kademe teorisinin eksikliklerinden biri stratejik karar vermeye odaklanmasıdır denilebilir. Zira günümüzde, kritik konular etik davranış ve kurumsal yönetim gibi konulardır ki bu da tek başına stratejik karar almaya odaklanmanın artık gerçekçi olmadığı anlamına gelir. Mevcut bağlamda, etik olmayan davranışların nedenleri hakkında daha detaylı bilgi edinmenin gelecekte Enron vakası gibi skandalların önlenmesi için önemli bir yaklaşım oluşturduğu değerlendirilebilir. Bir organizasyonun üst kademesi ile etik değerleri arasındaki ilişkide davranışın iki temelde var olması beklenir: stratejik kararlar yoluyla ve kurum kültürü aracılığıyla. (Swagermann, van der Zee, 2009: 41)

Tablo (22) – Kültür Modellerinin Karşılaştırılması

Kriterler	Hofstede	Hampden – Turner ve Trompenaars	Schwartz
Uygulanabilir analiz düzeyleri	- Ulusal düzeyde analizlerde açıklayıcı - Örgütsel ve bireysel düzeyde yetersiz/basite indirgenmiş	- Farklı analiz düzeylerinde uygulanabilir - Daha kapsayıcı, düzeyler arası ilişkileri açıklayıcı	- Farklı analiz düzeylerinde uygulanabilir - Karmaşık - Sosyal ve psikolojik düzeyde analize uygun
Değişimi açıklama potansiyeli	- Genel anlamda durağan bir model. - Değişimi açıklamakta sınırlı	- Değişimi açıklama potansiyeli yüksek ancak bazı boyutlarda sorunlu	- Değişimi açıklama potansiyeli yüksek ancak uygulamada zorlayıcı
Ampirik/teorik destek	- Modelin oluşturulduğu dönemin verisi güncel kabul edilmemekte - Daha sonraki çalışmalarla birlikte en fazla sınanmış model / yüksek ampirik destek	- Güçlü teorik alt yapı - Kısmen uygulaması zor - Ampirik destek zayıf	- Güçlü teorik altyapı - Uygulaması zor ve karmaşık
Analiz teknikleri	- Nispeten daha basit ancak uygulamada kolay - Yaygınlığı daha geniş	- Karmaşık analiz teknikleri gerektirmekte	- Sistematiik ve güçlü ancak uygulaması zor

Kaynak: O. Dirlik, “Yönetim Çalışmalarında Kullanılan Ulusal Kültür Modellerinin Karşılaştırılması”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, s.129, 2022 tarihli çalışmaya referansla hazırlanmıştır.

5.3. Kurumsal Kültürde İç Denetimin Rolü

Artan küreselleşme, yasal süreçlerdeki karmaşıklıklar ve potansiyel ciddi mali ve itibari zararlar, şirket etik programlarını kurumlar açısından öncelikli hale getirmektedir. (IIA – Practice Guide, 2014: 1)

Bir organizasyonun kültürü, iş yapma ve stratejilerini yürütme şeklini belirler. Amaçlı olarak oluşturulmuş olsun ya da olmasın, tüm organizasyonların bir kültürü vardır.

Özellikle başka yerlerde de yatırımları olan kurumlarda muhtemelen alt kültürler de vardır. Her departman kapsayıcı organizasyon kültürünün yanı sıra kendine özgü bir kültüre de sahip olabilir. Küresel kültürel farklılıklar, bir örgüt kültürünün arzu edilen hedefini de etkilemektedir. Ayrıca, bir organizasyonun kültürünün unsurları sürekli bir değişim halinde olabilmektedir. Zayıf organizasyon kültürü, dünya çapında çok sayıda endüstride birçok ciddi sorunun temel nedeni olarak tanımlanmıştır. Buna karşılık olarak, kontrol ortamının gözetiminden sorumlu kurullar ve kanun düzenleyiciler de dâhil olmak üzere kilit iş paydaşları, kurumsal kültürün rolüne ve bu kültürden kaynaklanan risk yönetimini oluşturmak için ortaya çıkan aksiyonlara odaklanırlar. (IIA - Auditing Culture, 2019: 2)

Bu bahsedilen genel görünüm içerisinde iç denetim fonksiyonun temel sorumluluklarından biri, kültürden doğrudan etkilenen iç kontrol ortamının yeterliliğini ve etkinliğini ve çalışanların bu kültürün değerlerine ilişkin yorumlarını sergilemelerinden kaynaklanan davranışları değerlendirmektir. Kuruluşun doğrudan çalışanı olarak bu görevi ifa etmek zor olabilir ve bundan dolayı da bu tür bir denetim için özellikle nesnellik esastır.

Bir organizasyonun kurumsal yönetim çerçevesinde üçüncü savunma hattı olarak iç denetim, bir kuruluşa kültürünü değerlendirmede yardımcı olmak için benzersiz bir şekilde konumlandırılmıştır. (IIA's Position Paper, 2013: 1)

Güvence ve danışmanlık görevlerinin düzenli bir parçası olan kültürün değerlendirilmesi faaliyeti, iç denetçilerin herhangi bir denetim sırasında referans aldıkları en iyi uygulamaları (best practices) kültüre yönelik denetimlerde de kullanmalarını gerektirmektedir.

Uygun standartlara ve prensiplere bağlılık, güçlü algılara dayanan görüşme tekniklerinin kullanılması, konuya odaklanmış soruşturma prosedürlerinin uygulanması ve objektif değerlendirmeye konulara yaklaşılmalıdır. (IIA - Global Perspektifler ve Kültürün Denetlenmesi, 2016: 7)

IIA'ya göre, kurumsal kültürün değerlendirilmesi çerçevesinde iç denetim fonksiyonları aşağıdaki alanlarda kuruluşlara yardımcı olabilirler:

- Faaliyet gösterilen alanlarda sorunlu konularda en iyi uygulamalarla kök nedenlerin belirlenmesi.
- Kültür ve davranışla ilgili kurumsal yönetim yapısının değerlendirilmesi.
- Kuruluşun değerleri, stratejileri ve hedefleri ne kadar iyi ilettiğinin değerlendirilmesi.
- Kurumun davranış kuralları, etik kuralları, tacizle ilgili politikaları veya diğer konular gibi kültürle ilgili konularda eğitimin etkililiğinin değerlendirilmesi.
- Çalışanı teşvik ve işe alma programlarının, disiplin cezalarının, terfi protokollerinin, uygunsuzlukları ifşa edenlere yönelik muamelenin değerlendirilmesi ve kültürle ilgili kilit önemdeki performans ve risk göstergeleri. (IIA – Practice Guide, 2012: 5)

Denetçilerin bir şirket kültürü denetimi yapmaları için özel bir çerçeve olmamakla birlikte, “COSO İç Kontrol - Entegre Çerçevesi” bir başlangıç noktası sağlamaktadır. Kontrol ortamının değerlendirilmesi için, denetçi uyum programının etkinliğinin yanı sıra suistimale (hile) yönelik kontrol standartlarını göz önüne almalıdır.

Güncellenmiş çerçeve dört odak nokta sunmaktadır:

- “Tone at the top” (Şirket üst yönetiminin etik konulara yaklaşımı, gözetimi).

- Davranış standartlarının belirlenmesi.
- Davranış standartlarına uyumun değerlendirilmesi.
- Sapmaların zamanında ele alınması. (Tabuena, 2016, 5)

Etik ve şirket kültürüne yönelik bir denetim çalışması, bir kurumun değer tabanının iç ve dış tutarlılığını ölçen bir süreçtir. *Bu tür bir denetim çalışmasının hedefleri iki yönlüdür:*

- Paydaşlara karşı hesap verebilirlik ve şeffaflık için tasarlanmıştır.
- Kurumun etik hedeflerini yerine getirmesi için iç kontrole yöneliktir.

Etik ve kültür denetiminin faydası şirketin kendisini çeşitli merceklerle görmesini sağlamasıdır: Bu denetim çalışmasıyla ortaya çıkan profil bir şirketin itibarını etkileyen tüm faktörleri ve iş yapma şeklini inceleyerek bir araya getirmektedir. (Prasad, 2012: 3)

Özetle, denetim fonksiyonunun şirket kültürü ve etik ortam ile ilgili olarak iki ana görevi bulunmaktadır:

- a) Şirketteki etik tonun ve kültürün değerlendirilmesi ve uygun bir şekilde raporlanması.
- b) Yönetim kurulu ya da ona entegre denetim komitesi toplantılarında şirketteki etik ton ve şirket kültürü ile ilgili konuların objektif bir şekilde tartışılmasına destek olunması. (Walker, Shenkir, Barton, 2011: 62)

Herhangi bir sektördeki veya bir organizasyondaki sorunların temelinde kurumdaki kültür yer alıyor olabilir. Bununla birlikte, örneğin İngiltere’de şirketlerde kültürel krizlerin sistematik düzeyde tekrar tekrar gündeme geldiği ve finansal hizmetler ve sağlık hizmetleri gibi sektörlerin son on yılda çok sayıda kamu soruşturmasına ve komisyon çalışmasına konu olduğu görülmektedir. Bu gelişmeler kültürel değişim programlarının başarısının izlenmesi ve değerlendirilmesinde kurulları desteklemek için iç denetime duyulan ihtiyacı vurgulamaktadır.

Son yıllarda medyaya geniş bir şekilde yansıyan krizler sonrasında, bir dizi küresel finans şirketi, kurumlarında etik davranışa odaklanan yüksek profilli programlar başlattılar. Örneğin; Deutsche Bank’ın 98.000 çalışanının tamamı, Goldman Sachs’taki yaklaşık 13.000 kıdemli bankacı ve Barclays’in 140.000 personeli kuralları, değerleri, etik davranışları, güçlü ve olumlu bir kurumsal kültürü kuvvetlendirmeyi amaçlayan eğitim programlarına alındılar.

Bu alandaki ilerlemeleri bir taraftan not etmiş olmakla birlikte, Economist Intelligence Unit (EIU) tarafından 392 finansal hizmetler alanındaki yönetici arasında yapılan bir ankette, büyük çoğunluk etik davranışın şirketlerinde finansal başarı kadar önemli olduğu konusunda hemfikir olsa da %53’ü de bu tür kurallara sıkı sıkıya bağlı kalmanın kariyer ilerlemesini zorlaştıracağını söylemekteydi.

Ayrıca, örneğin bahsi geçen İngiltere örneklerinde büyük bankaların ve firmaların çoğunluğunun etik programlara sahip olmalarına rağmen, ekonomik toparlanmaya odaklı olunmasının ve borsa değerlerinde artışa hedefli yatırımcı baskısının şirketlerde ilgili etik kültür konularının yeniden geri plana itilebileceği de düşünülmektedir.

5.3.1. Kültürü Denetleme Çalışmaları – İki Örnek

İngiltere’den iki kuruluşun kültürü denetleme çalışmalarına başlarken uyguladıkları bir dizi yaklaşım örnek olarak aşağıda özetlenmiştir:

“Barclays” Firması Örneği - (İngiltere):

İç denetim, hem kültürü her denetimin bir parçası olarak çalışmalarına entegre edecek hem de bireysel denetim raporlarının ve iş alanlarının değerlendirmelerinin tematik incelemelerini gerçekleştirecektir.

İç denetim kurumdaki kültürü değerlendirerek şu sorulara yanıt arayacaktır:

- Hedeflenen ve beklenen sonuçlara ulaşıyor mu?
- “Tone at the top” nasıl? Üst yönetimdeki bu yaklaşım kurumda kendini gösteriyor mu?
- Şirket değerleri, çalışan yaşam döngüsünün tüm aşamalarında yaygınlaştırılıyor ve benimseniyor mu?

Kültürün her denetim çalışmasının bir parçası olarak entegre edilmesi:

Denetçiler sistemleri ve süreçleri her zaman olduğu gibi gözden geçirirler. Ama bir de şirkette aynı zamanda iyi bir destekleyici risk kültürü olup olmadığını da incelerler. Kök neden analizi denetimlerin temelini oluşturur. Ortaya çıkan herhangi bir sorunun kültürel bir itici gücü olup olmadığı değerlendirilir. Tespit edilen bir soruna belirli bir davranışın mı yoksa bir dizi davranışın mı neden olup olmadığı denetçiler tarafından değerlendirilir. Böyle bir değerlendirme yapmak için, örneğin İK bölümündeki şikâyet verileri, şirket etik (ihbar) hattına gelen bilgiler, şirket kültürüne yönelik anketler gibi çok çeşitli bilgilere bakılır.

Tematik incelemeler:

Bu yaklaşım iç denetim fonksiyonun, kurum genelinde Barclays değerlerinin ne kadar iyi yaşandığını ve çalışanların bu değerlerle ne ölçüde uyumlu çalıştığını değerlendirmesine yardımcı olmaktadır. Denetçiler, genel olarak Finansal İstikrar Kurulu (İngiltere) tarafından belirlenenlere benzer kriterlere bakılmaktadır. (Örnek olarak; üst yönetimin etik konuları ele alışıdaki yaklaşımı, hesap verebilirlik, konuları etkili bir şekilde sinama ve ödenen primler.)

“Lloyds” Firması Örneği - (İngiltere):

İç denetim fonksiyonu denetim çalışmaları sırasında kültürel konular hakkında her zaman resmi olmayan görüşmeler yapmaktadır. Ancak bunun yazıya dökülmesi işi zorlaştırmaktadır. Denetçiler her zaman insanları, süreci ve teknolojiyi denetlemiştir. Sorunlara neden olan genellikle insan temelli risklerdir. Denetçiler de bu çerçevede bunun içinde insanların iş yapma yeteneklerini değerlendirdiler. Artık şirket kültürüne dair konular, her bir denetimin kapsamına dâhil edilmiştir. Bu çalışmada yaşanan ilk zorluklar, bu denetim çalışmalarının nasıl kanıtlanacağıyla ilgiliydi.

2013 yılının ilk çeyreğinden itibaren, “dört büyükten” (Big 4: Four prominent audit firms – uluslararası dört büyük denetim firması için kullanılan tabir) biri olan denetim firması ile çalışılarak gizliliği olan ve 70 sorudan oluşan yıllık çalışan ve risk anketi uygulanmıştır. Bu anket, neyin doğru olmadığını saptamak ve incelemelerin nerede yapılacağını belirlemek için yapılmıştır. Ayrıca anket bu çalışmanın sonuçlarından kaynaklanan çıkarımlar ile kurumda neyin uygulanıp uygulanmadığını görmek açısından da değerlendirilmiştir.

“Dört büyükten” biri olan denetim firması organizasyonda kültürel yönleri denetlemek için önemli ölçüde ortak kaynak kullanımı ile yeterli teknik ve insan becerilerinin birleşimine sahip olarak çalışmayı gerçekleştirmiştir.

Değerlendirmeyi şirket içinden bir ekibin yapmasının tercih edildiği durumda, daha güvenilir bir yargıya varılabilmesi için bu çalışmanın daha önceden yanlış gitmiş olan konular üzerinde çalışmış deneyimli (kıdemli) iç denetim personeli tarafından yapılması tavsiye edilir. (Chartered Institute of Internal Auditor, Culture and Role of Internal Audit, 2014: 6)

Tablo (23) – Kültürel Analiz ile İlgili Alanlar

	Kültür Kategorileri ve Sorular	Yazarlar	Neye bakılmalı?
(1)	<u>Fiziksel Özellikler ve Genel Çevre</u> İşletmenin fiziksel bileşenleri kültür hakkında ne söylüyor? Arka plana bakıldığında tutarlılık var mı? Nasıl hissediliyor? Planlamada çalışanların ihtiyaçları dikkate alınmış mı? (Yerleşim? Dizayn?)	Hatch (1993) Hatch & Schultz (1997) Schein (1992, 2004)	Tabela (miktar ve stil) Mobilya ve aksesuarlar geleneksel mi? Modern mi? Renkler Semboller ve logolar Aydınlatma Sesler, seviye ve tipi Üniformalar Temizlik ve organizasyon
(2)	<u>Gelenekler ve Normlar</u> Kültürü etkileyen hangi düzenli davranışlar ve beklentiler mevcuttur? Bunların kültür üzerinde nasıl etkileri olmaktadır? Çalışan ihtiyaçları konusunda “kolaylaştırma” bir norm mu?	Farrell (2005) Hallett (2003) Schein (1992, 2004)	Selamlaşma üslubu Kullanılan dil ve deyimler Liderlik tarafından belirlenen beklentiler Ortak çalışan etkileşimleri Ortak lider – çalışan etkileşimleri Söylenmemiş kurallar Üniforma (giyim) normları
(3)	<u>Törenler ve Etkinlikler</u> Kuruluştaki sistematik olarak kutlanan ve tanınan nedir? Kuruluştaki başarılı olanlar tanınıyor mu? Bunun kültüre etkisi nedir?	Hatch (1993) Schein (1992, 2004) Trice & Beyer (1984)	Düzenli yapılan personel etkinlikleri Doğum günü kutlamaları Kıdem yılı kutlamaları Hizmet kalitesi onayı Sertifikalar Tatil günü kutlamaları Üç aylık kutlamalar
(4)	<u>Kurallar ve Politikalar</u> İşletme ne kadar resmîleşmiştir? Kültür kural tabanlı mı, güce mi dayalı? Bu dengeyi bozuyor mu? Kurallar ve politikalar mutlak mı? Çalışan ihtiyaçları politikalar ile dengeleniyor mu?	Farrell (2005) Hallett (2003) Schein (1992, 2004)	Neye izin var? Ne yasak? Kural ve politika sayısı Resmî/resmî olmayan kurallar Kılavuzların kapsamı Kural tabelası- posterleri Standart prosedür sayısı? Prosedürler için eğitim Çalışanların resmîleştirme ile ilgili algıları Rol ve işlevleri için liderlik algıları (Kurallar – yetkilendirme – denge)
(5)	<u>Ölçüm ve Hesap verebilirlik</u> Bu organizasyonda ne ölçülür? Hangi ölçümler en önemlidir? Hesap verebilirlik var mı? Ölçümler vizyon, misyon ve değerler ile tutarlı mı? Çalışan ihtiyaçları ölçümlerde merkezde mi? Burada en çok hangi yöneticiye saygılı duyulur ve neden? Bu kültürü nasıl etkiliyor?	Hallett (2003) Schein (1992, 2004)	Kullanılan ölçüm türleri Kıdemli liderler, yöneticiler, çalışanlar nasıl değerlendirilir? Ölçümler ve benimsenen değerler karşılaştırması Promosyon kriterleri İşten çıkarma kriterleri Disiplin sistemi

(6)	<u>Lider Davranışı</u> Liderler burada neye öncelik veriyor? Farklı seviyedeki liderler çalışanlar için rol modelleri midir? Bu kültürü nasıl etkiliyor?	Bass & Avolio (1993) Schein (1992, 2004) Tusi et al. (2006)	İnsanlara karşı lider odak görevi Lider çalışan etkileşimleri Çalışanların liderlik algıları Çok etkili olmuş liderler Kural dışı liderler
(7)	<u>Ödül ve Onaylama</u> Bu işletmede ne ödüllendirilir? Çalışanların çabaları nasıl takdir görür? Bu kültürü nasıl etkiliyor?	Bushardt, Lambert, & Duhon (2007) Milne (2007) Schein (1992, 2004)	Ödüllerin türü ve miktarı Resmî/resmî olmayan ödüller Ödül değeri üzerinde çalışan intibası Cesaret verici yaklaşımlar Liderler övgülerinde samimi mi? Planlanan programlar
(8)	<u>Eğitim ve Gelişim</u> İnsan kaynaklarına yatırım yapmak için çalışmalar neler? Bu çabaların kültür üzerinde nasıl bir etkisi var? Eğitimler çalışan ihtiyaçlarını destekliyor mu?	Bunch (2007) Kissack & Callahan (2010)	Eğitim miktarı Sertifikasyonlar İş başında ve resmî eğitim Oryantasyon programları Servis kalitesi ve kural bazlı çabalar/ teknikler Liderlik gelişim programları Yedekleme planları
(9)	<u>İletişim</u> Resmî ve resmî olmayan mesajlar nasıl iletilir? Kültüre etkisi nedir? Bu organizasyonda anlatılan “hikâyeler” neyi ortaya koyuyor? Anlatılan “hikâyelerde” çalışana değer veriliyor mu ya da eleştiriliyorlar mı?	Farrell (2005) Hallett (2003) Schein (1992, 2004) Trice & Beyer (1993)	Çalışanlar işler için ne düşünmekteler? E-mail, toplantı notları, tabelalar, yüz yüze görüşmeler Toplantıların sayısı ve türü Üst düzey iletişim Metotlar etkili ve uygun mu? Gizlilik sağlanmış mı? Çalışanlar dedikodu yoluyla ne kadar öğreniyor? Kullanılan metaforlar
(10)	<u>Yapı ve Kültür Geliştirme Çalışmaları</u> İşletme nasıl yapılandırılmış? İşletme organizasyon yapısı (hiyerarşi) kültürü etkiliyor mu? Kararlar çabuk mu alınıyor? Çalışanlar problemleri çözmek için yetkilendirilmiş mi? Kültürü geliştirmek için aktif bir çalışma var mı?	Hallett (2003) Schein (1992, 2004) Smircich (1983)	Organizasyon şemasındaki katmanlar Resmî emir – komuta zincirleri Üst düzey ve alt düzey arasındaki iletişimsizlik İletişim engelleri Vizyon, misyon, değerler, hedef tutarlılığı Kültürü inşa etmek için kıdemli lider faaliyetleri Kültür geliştirme çabalarına ilişkin çalışan algısı Çalışanların kültürü nasıl gördüğü

Kaynak: M. R. Testa & L. J. Sipe, “The Organizational Culture Audit: Countering Cultural Ambiguity in the Service Context”, p.41-42, 2013 tarihli çalışma temel alınarak hazırlanmıştır.

5.3.2. Kültür Denetimleri - Dört Ana Yöntem

Denetim fonksiyonu tarafından kurumlardaki kültürü etkili bir şekilde değerlendirmek için dört yöntem kullanılabilir. Bunların kombinasyonu çok yönlü bir bakış açısı elde etmek ve anlamlı içgörülerini ortaya çıkarmak için kullanılmalıdır. Birleşme ve satın alma işlemlerinde, bu analiz hem satın alımı yapan hem de hedef kuruluşlar içinde tamamlanmalıdır.

a) Odak grupları ve birebir görüşmeler:

Odak grupları genellikle çalışanların kurum kültürü, değerleri ve normları hakkındaki görüşlerini paylaşabilecekleri bir saatlik profesyonel ve bağımsız olarak basitleştirilmiş oturumlardır. Bu açık ve kişisel forumlar, çalışanlara bakış açılarını dürüstçe ve yargılamadan ifade etme fırsatı sunar. Oturumlar perspektifleri karşılaştırmak için kullanılır. Tipik olarak, tekrar eden temaları yakalamak için sekiz ila on standart soru hazırlanır. Odak grupları ve birebir görüşmeler için kullanılan açık uçlu sorular örneğin aşağıdakileri içerebilir:

1. Şirketin vizyonu, misyonu, stratejisi, değerleri, işe yönelik inançları ve işletme pratikleri nelerdir?
2. Amaçlanan sonuçlar / hedefler nelerdir?
3. Politikalarda karar verici ve uygulayıcı personel arasındaki ilişkiyi tanımlayın. (İttifaklar, koalisyonlar, yönlendiriciler)
4. Güç ve statü nasıl tanımlanmıştır? Yukarıdan aşağıya mı, yoksa aşağıdan yukarıya mı? Görevler nasıl devredilmiştir?
5. Politikalar ve prosedürler çalışanlara nasıl duyurulur?
6. Ne tür bir iletişim sistemi şirkette kullanılmaktadır?
7. Resmî / resmî olmayan türde bir motivasyon sistemi şirkette kullanılmakta mı?
8. Şirketin ne tür bir marka kimliği vardır?
9. Fiziksel çalışma ortamı nasıl gözükmektedir?
10. Çalışanlar iş ve iş yeri için ne tür hikâyeler anlatmaktadırlar? Bu hikâyeler performansı nasıl etkilemektedir?

b) Kurumsal belge incelemesi:

İşle ilgili önemli belgelerin incelenmesi çalışması temaların dil, metaforlar, kurumsal hikâyeler ve başarı öyküleri kullanılarak tanımlanmasını sağlar. Resmî bir belge incelemesi hem liderlik mesajları hem de toplantı tutanakları gibi şirkette içe dönük iletilerin ve internet siteleri, broşürler gibi dışa dönük iletilerin bir analizini içerir.

Bu çalışmalar şu konulara odaklanabilir:

İletişim, çeşitli grupları etkilemek için nasıl kullanılmaktadır? Yazılı mesajlar ile kültürün diğer gözlemlenebilir yönleri arasında bir uyum var mı? Şirket bülteninde yer alan hikâye türleri nelerdir? CEO şirket bültenlerinde, faaliyet raporlarında, toplantılarda neler hakkında konuşuyor? Şirkette hangi başarılar kutlanıyor? Kurumsal vizyonu ileten bir yayın var mı?

Belge incelemesinde değerdendirilecek bazı konu örnekleri şunları içerir:

- Belgelenmiş davranış normlarını içeren vizyon / misyon / değerdere yönelik ifadeler
- Çalışan ile iletişim örnekleri (haber bültenleri / notlar / posterler vb.) ve iletişim planı
- Şirket stratejisi belgeleri (yıllık faaliyet planı temel hedefleri)
- Yönetim raporlaması (temel performans göstergeleri / gösterge tabloları)
- Çalışanlar için temel olan İK politikası el kitabı
- Performans yönetimi politikası, süreci ve prosedürleri
- Maaş yönetimi (politika, süreç ve zamanlama)
- Son beş yıldaki işten ayrılma oranı (personel devir hızı/personnel turnover) verileri
- Çalışanların ödüllendirilmesi ve tanınması (programlar, yöntemler, teşvikler ve avantajlar)
- İş tanımları (her seviyeden örnekler ve bölümlerin örneklenmesi)
- İşe alım süreci (dışarıdan ve içeriden atamalar)
- Çalışan istatistikleri (yaş, işe alım tarihi, unvanı, hizmet süresi ve mevcut pozisyon, maaş ve saatlik ücret)
- Eğitim planları (açıklama, yaklaşım, pozisyonların belirlenmesi)
- İş sağlığı ve güvenliği programları
- Satış ve pazarlama (ürün ve hizmet tanıtım malzemeleri)

Analiz aynı zamanda çalışan katılımı oranlarını, çalışanların verdikleri puanlamaları, kültür anketlerini ve kültürle ilgili diğer ölçümlerin değerdendirilmesini de içermelidir.

Belirli bir süre boyunca veri toplanması, kuruluşların kültürlerinin sürdürölüp sürdürölmediğini veya bozulduğunu belirlemelerine yardımcı olacaktır. Örneğin; “Kültür, resmî girişimler olmadan kurum aracılığıyla büyümeye ve nüfuz etmeye devam ediyor mu?”

Bu verilerin geriye dönük yılları kapsayacak şekilde toplanması ve çalışanların işten ayrılma görüşmelerinin (exit interview) sonuçları gibi ölçümler kuruluşların dikkat etmesi gereken konulardır. Kuruluşların çalışanların ayrılma nedenlerini izlemeleri önemlidir. Birçok örnekte işten ayrılmalar şirket içindeki kültüre bağlıdır.

c) Kültürel dinamikler araştırması:

Bir kültürel dinamikler araştırması, görsel olarak çizilebilen ve mevcut kültürün bir anlık görüntüsünü sağlayan organizasyon kültürünün nicel bir değerdendirmesini sağlar.

Bu tür anketler, çok çeşitli bireylerden anonim olarak fikirlerinden faydalanmak için bir fırsat sunmaktadır. Özel demografik sorular kullanılarak alt kültürleri tanımlamak için veriler parçalanabilir. *Araştırmalarda ele alınan önemli kültürel boyutlar şunları içerebilir:*

- Organizasyonel kültürel çevre
- Bağımsızlık / karar verme

- Takım çalışması ve iş birliği
- Değişim ve yenilik
- Risk ve kontrol
- Kurallar ve prosedürler
- Liderlik ve güç
- Müşteri odaklılık ve servis
- Kalite odaklılık
- Proaktif olma ve destekleme
- Güven ve sadakat
- Açık iletişim

d) Gözlem ve gözlemele:

Gözlem ve gözlemele yöntemi odak gruplarından, görüşmelerden ve anketlerden toplanan bilgileri doğrulamak için kullanılır. Bir kuruluşun benimsediği değerler ve inançlar ile gerçek davranışları hakkında doğal bir ortamda bilgi toplama fırsatı sunar. Kültürün unsurları hakkındaki sorular ve gözlemler, kültürün organizasyon yapısında nasıl bir durumda olduğu ve istenen organizasyonel kültürün gerçekten sahada olup olmadığı hakkında bilgi verebilir.

Kültür denetiminin gözlem aşaması için bazı önemli ipuçları şu şekilde özetlenebilir:

- Saha içinde ve çevresindeki konuşmaların değerlendirmeye alınması. Kullanılan dil ve ton, iletişimin ortamda nasıl yapıldığının bir göstergesini verecektir.
- Konum hakkında fikir edinmek için bir ofis veya saha turuna katılınması.
- İlan panolarının, çerçeveli kurumsal ifadelerin, ofis ortamının, mola alanlarının vb. gözlemlenmesi.
- Şirket ödülleri veya şirketi belirleyici ayrımlar gibi öne çıkan özelliklerin dikkate alınması.
- Gözlemler varış anında başlar ve ayrılış anına kadar sürerler. Bu sebeple bütüne bakılmalıdır.

Bu dört ana yöntemde aktivitelerin kombinasyonu, çeşitli gözlemler aracılığıyla kuruluşun kültürünü objektif olarak değerlendirmeye ve kültürlerin ve alt kültürlerin tam bir resmini edinmeye yardımcı olacaktır.

“Kırmızı bayrak” uyarısı: Kültür denetiminin dört aşamasının tümü tamamlandığında, sonuçları dikkatlice değerlendirmek ve kırmızı bayrakları tanımlamak önemlidir. Liderlik ekibinden gelen karışık mesajlar da bir kırmızı bayrak uyarısı olarak değerlendirilebilir. Kurumda şirket değerlerine, vizyonlara ve inançlara dayanan bir tutarlılık olması beklenir.

Dikkat edilmesi gereken bazı taktik “kırmızı bayraklar” da bulunmaktadır. Örneğin, yeni bir çalışanı işe almak veya bir pozisyonu doldurmak için doğru kişiyi bulmak uzun zaman alıyorsa, kuruluşun bir kültür sorunu olabilir. Yüksek personel devir hızı, diğer bir ifade ile “işten ayrılma oranı” (personnel turnover) yanlış yapılanmış bir kültüre katkıda bulunabilecek alt kültürlerin bir göstergesi olabilir.

Örnekleri arttırmak gerekirse, diğer “kırmızı bayrak” alanları kuruluş içinde asla ortaya konamayan fikirleri, üstte uygun bir şekilde belirlenmemiş tonu ve belirtilen değerler ile sergilenen davranışlar arasındaki belirgin farklılıkları içermektedir.

Karar vermek çok zor olduğunda veya çok uzun sürdüğünde, şirket kültüründe muhtemelen problemler olduğu düşünülebilir. Bu gibi sorunlu durumlarda temelde yatan konu karar vermayla ilgili davranış normlarının olgunlaşmamış olmasıdır. (Grant Thornton, 2018: 1)

Tablo (24) - Kurumsal Kültürde Yaşanan Sorunlar ve Şirketler (Bazı Örnekler)

Şirket İsmi	Sorun neydi?	Ne yaşandı?
Lehman Brothers	Hızlı büyüme sürecinde şüpheli riskler, gereksiz riskler ve vadeli anlaşmalar yönetim tarafından ödüllendirildi. Şirket kültürü etik olmayan davranışları teşvik etti ve temkinli ortakların endişeleri görmezden gelindi. Daha da kötüsü üst yönetim ile alt seviyedeki çalışanlar ve yönetim arasında iletişimde kopukluk vardı. Risk ödüllendirme kültürü ve finansal raporların manipülasyonu Lehman'ın çöküşünü hazırladı.	Şirket dünyada yaşanan “emlak - ipotek krizi” sürecinde 700 milyar dolarlık bir borç ile 2008’de iflas etti. Dönemin FED Başkanı Greenspan, süreci “yüzyılın krizi” olarak nitelendirmiş idi. İflasın ardından şirkete karşı açılan alacak davaları uzun yıllar devam etti.
Volkswagen	2015 yılında ortaya çıkan dizel otomobillerin emisyon testlerinin özel bir yazılımla manipüle edildiği ortaya çıktı. Yasadışı test sonuçları, araçlarda yanıltıcı cihazlar, çalışanların dürüst olmayan davranışları uluslararası basında genişçe konu edildi.	CEO ve birçok üst düzey yönetici istifa etti. Kendilerine karşı davalar açıldı. Tüketiciler gözünde ve iş dünyasında büyük bir itibar kaybı yaşandı. Tüketicilere ve devletlere ciddi miktarda tazminat ödemeleri yapıldı.
BlackBerry	Zamanında tüketiciler gözünde çok popüler olan BlackBerry, değişen müşteri taleplerine ve değişen digital teknolojiye değil sadece ürüne odaklandı. Müşteri ihtiyaçlarına odaklanan Apple ve Samsung karşısında rekabet edemedi.	Şirket Eylül 2018’de artık BlackBerry mobil telefon cihazını üretmeyeceğini açıkladı.
Delta	Oldukça sert tasarruf tedbirleri ile personel eğitimleri ve personel ikramiyeleri kesildi. Mutsuz çalışanların kayıtsızlığı çok kısa zamanda yaygın müşteri memnuniyetsizliklerine sebep oldu ve şirket müşteri memnuniyeti sıralamalarında çok aşağılara düştü.	Delta bu süreçte üç sene içerisinde 2005’de iflasını açıkladı. 19 ay sonra kredi verenlerin desteği ile 2007’de yeniden yapılanma süreci ile iflas şartlarından çıktı.

Kaynak: M. Witzel, “When corporate culture goes toxic from Lehman to Volkswagen”, 26.12.2015 tarihli makale referans alınarak hazırlanmıştır.

Bir kültür denetimi çalışmasında aşağıdaki göstergelerin değerlendirmeye alınması iç denetim fonksiyonuna iyi bir başlangıç zemini sağlayacaktır.

Denetçilerin gözlemlerini destekleyebilecek bazı ölçütler aşağıda sıralanmıştır:

- Çalışan anketi sonuçları.
- Çalışanlarla görüşme sonuçları.
- Müşteri anketi sonuçları.
- Müşteri şikâyetleri.
- İhbar kanallarına başvuruların korunmasına ilişkin kanıtlar ve bu hatta dair istatistikler.
- Tedarikçilere açık yardım hattı istatistikleri.
- Hukuki sorunların sıklığı. (Şirkete karşı açılan ve şirketin açtığı davalar)
- Kültürle ilgili aynı veya benzer kök nedene sahip denetim sorunlarının sıklığı.
- Denetim bulgularının tekrarlanma sıklığı.
- Düzeltici faaliyetlerin zamanlaması ve etkinliği.
- Ciro istatistikleri.
- Çalışanların hastalık zamanı istatistikleri.
- Çalışanların fazla mesai saatleri ve ödemeler.
- Şirketten ayrılanlarla yapılan mülakat sonuçları verileri.
- Bilgi teknolojileri (IT) gözetim sonuçları.
- Performans gözden geçirme zamanlaması.
- Sosyal medya da dâhil olmak üzere medyada olumsuz haberlerle yer alma sıklığı.
- Şirkete gelen garanti talepleri.
- Çalışan çeşitliliği (diversity) istatistikleri.
- Toplumda sosyal projelere katılım düzeyi.
- Çevresel etki verileri: Etkili izleme ve sürekli iyileştirme.
- Tutturulamayan performans hedeflerinin sıklığı, sebepleri (Yöneticilere "ne olursa olsun" anlayışı ile zorlayıcı bir şekilde gerçekçi olmayan hedeflerin önerilmesi).
- Büyük projelerin başarısız olma sıklığı.
- Şirketin maruz kaldığı kanuni cezalar (Örneğin; vergi, gümrük, çevre, iş sağlığı ve güvenliği incelemeleri sonrası alınan cezalar) (Roth, 2019: 2)

5.4. Kurumsal Kültür ve Yönetim Kurulu

Şirketlerdeki etik iklim iyi kurumsal yönetimin temelini oluşturur ve etik bir kurumsal kültür geliştirmek bu nedenle yönetim kurulları için önemli bir hedeftir. Çok sayıda kurumsal skandalda dünya medyası aracılığıyla tanık olunduğu üzere şirketlerdeki etik davranış, kendi halinde bırakılarak yönetilemez ve etik ikilemlerle uğraşırken kurum yöneticilerinin açık rehberliğe ihtiyaçları vardır.

Bir organizasyon içinde alınan kararlar bireyler veya gruplar tarafından alınabilir, ancak bu kararları kim alırsa alsın içerideki kurum kültüründen etkilenecektir. Bu açıdan da daha önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere esasen en tepede yönetim kurulu tarafından belirlenecek olan üstteki ton, kurumda uygun kurumsal kültür ve etkin bir etik ortam oluşturmak için kritik öneme sahiptir.

Tablo (25) - Kültür Denetimlerinde Potansiyel Kanıt Dokümantasyon  rnekleri

Fonksiyon Alanı	Kanıtlar İçin Kaynaklar
Değerler ve etik politikaları ve icraları	- Etik kod, değer ve misyon beyanları - Etik uyum programlarının kayıtları - Değerler ve etik ile ilgili eğitim kayıtları - Çalışan anketleri ve ayrılan personel ile görüşme kayıtları - Etik, hile vb. yardım hatları raporları ve vaka dosyaları - Uyumsuzluk örneklerine yönetimin yanıtları - İ� ve bağımsız denetim raporları
İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları	- İK politikaları (cinsiyet eşitliğı, “eşit işe eşit ücret”, çeşitlilik, kapsayıcı olma politikaları ve İK uygulamaları) - Çalışan anketleri ve ayrılan personel ile görüşme kayıtları - Çalışan işten ayrılma (personnel turnover) istatistikleri - Uygunsuz hareketlere yönelik şik�yetlerle ilgilenme prosedürleri - Personele �demeler, primler ve performans değerlendirme süreçlerine yönelik dokümantasyonlar - Performans değerlendirmelerinin zamanında olması istatistikleri - Cinsiyet eşitliğı, çeşitlilik ve “eşit işe, eşit ücret” istatistikleri (Ayrıntılı veriler bu konular için anahtardır.) - Hileleri engelleyici, siber ataklar, taciz, cinsiyet eşitliğı, çeşitlilik ve kapsayıcı olma vb. konularda farkındalığı artırma eğitim kayıtları - Uygunsuzluk bildirimlerinin yönetilmesi kayıtları - İ� ve bağımsız denetim raporları
Üst yönetimdeki “ton” ve liderlik	- İcra komitesi toplantı notları - İstisnaların ve yönetim tarafından geçersiz kılınanların dokümantasyonu - Çalışanlarla iletişim - İ� ve bağımsız denetim raporları - Denetim bulgularının tekrarlanma sıklığı istatistiğı - Denetim bulgularına ve tavsiyelerine cevaplar ve uygulanma oranları istatistiğı - Düzeltici aksiyonların zamanında yapılması istatistiğı - Uyumsuzluk örneklerine verilen cevaplar - önemli olaylara verilen cevaplar - Tutturulamayan performans hedeflerine yönelik sıklık istatistiğı (Bu konu gerçekçi olmayan hedeflere ve her ne pahasına olursa olsun bu hedeflere ulaşma yönünde potansiyel baskıya işaret ediyor olabilir.)
Dış paydaşlarla karşılıklı ilişkiler	- Müşteri ve satıcı anket sonuçları - Hizmet ve program kullanıcıları şikâyetleri - Hukuki problemlerin sıklığı istatistiğı - Medyada yer alan haberler (Sosyal medya dâhil) - İ� ve bağımsız denetim raporları

Kaynak: P. Fr chette & A. Warah, “Auditing Organizational Culture in the Public Sector”, Canadian Audit and Accountability Foundation, p.9–10, 2020 tarihli çalışma referans alınarak hazırlanmıştır.

Yönetim kurulu tarafından atılması gereken iki temel adım şu şekilde özetlenebilir:

- a) Yönetim kurulundan başlamak üzere, üst yönetimde uygun etik tonun sağlandığından emin olunması.
- b) Kurumsal yönetim yapısının düzgün bir şekilde tesis edilmesini sağlayacak süreçlerin mevcut olduğundan ve şirket etik yapısının düzenli bir şekilde yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından ele alındığından emin olunması. (PWC & MİoD, 2013: 3)

Etik şirket kültürünün tonunun liderler tarafından belirlenmesi ve rol model olarak kurumda örnek olunması gerekirken, aynı zamanda kültürün çalışanlar için ne anlama geldiğini tanımlamak için çalışanlardan geri bildirim toplamak ve kuruluşun her seviyesindeki çalışanlarla etkileşim tesis etmek de gerekmektedir. (PWC & IIA – Auditing Culture, 2018: 7)

Geniş bir cepheden konuya yaklaştığımızda kurumsal kültürün kurumsal yönetim ile büyük etkileşim içerisinde olduğunun not edilmesi gerekmektedir. Kurumlardaki yönetim kurulları hem kurumsal kültür hem de kurumsal yönetim açısından ana belirleyicilerdir. Yönetim kurulları açısından kültür kurul odasındaki davranışlarla başlamaktadır. Çalışanlar, liderliğin de tüm çalışanlar gibi sorumlu tutulduğunu ve kuruluşun geri kalanıyla aynı standartlara tabii olduğunu görmelidir. Kurumdaki kültüre sahip çıkma, değerlendirme ve denetleme sorumluluğu yönetim kuruluna ait olmakla birlikte, kültüre yön verme sorumluluğu da en başta üst düzey yönetim ekibine aittir.

Beklentileri belirleyen ve organizasyon genelinde davranış ve değişimi yönlendiren CEO'dur. CEO'ların görünür olması ve toplantılar, etkinlikler, mesajlar, internet yayınları ve videolar aracılığıyla kuruluşla sürekli iletişim kurması gerekir. CEO'ların ulaşılabilir olmasının önemi gittikçe daha yaygın bir şekilde vurgulanmaktadır. Doğrudan iletişim kurmayı kolaylaştırmak da şirket süreçleri ve kültürü açısından üst yönetime içeriden edinilmiş iyi bir değerlendirme olanağı sağlar. CEO'lardan gelen mesajların şirket içerisindeki davranışlar üzerinde önemli bir etkisi olabilir. Mesajların tutarlı, düzenli olması ve açık iletişim ile paylaşılması, şirkette güven oluşturma ve istenen davranışları teşvik etmenin anahtarıdır.

Yönetim kurulu, CEO'ların seçilmesinde ve performansının değerlendirilmesinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Yönetim kurulu başkanı ve CEO ilişkisi hem başkanlar hem de CEO'lar hem de kurum açısından çok hayati görülmektedir. Bu ilişkinin güvene dayalı, işbirlikçi, yapıcı ve açık olması şirket kültürü açısından da önemlidir. (FRC, 2016: 11)

Kültürün anlaşılması ve izlenmesinde yönetim kurulunun bu önemli rolü çerçevesinde, bir yöneticinin eylemleri kurumun misyonundan, vizyonundan ve değerlerinden saptığında, yönetim kurulu bu değişikliği kırmızı bayrak olarak not etmeli ve harekete geçmelidir.

Yönetim kurulu üyelerinin şirketteki güncel kültürü aşağıdaki iki yöntem ile daha iyi değerlendirebilecekleri düşünülmektedir:

- Yönetim kurulu üyeleri zaman zaman saha ziyaretleri yoluyla doğrudan işletme personeli ile iletişim kurabilirler. Bu ziyaretler sırasında üyeler kültürü doğrudan gözlemleyebilir, çalışanlarla etkileşime girebilir, çalışanların müşterilerle ve birbirleriyle nasıl iletişim kurduğunu deneyimleyebilir ve üst yönetimin benimsediği temel değerlerle ilgili olarak çalışanların önceliklerinin neler olduğunu kısmen de olsa görebilirler.

- Yönetim kurulu üyeleri şirketteki risk, uyum, bilgi güvenliği, insan kaynakları, çevre, sağlık ve güvenlik bölümlerinin yöneticilerini yönetim kurulu toplantılarına davet ederek, bu yöneticilerin sunumlarından ve görüşmelerden şirketteki kültür ile ilgili birinci elden bilgi edinebilirler. Bu bölüm yönetimleri sahadaki çalışanlarla birebir etkileşimde oldukları için kültürü değerlendirmede yönetim kuruluna önemli bir bakış açısı getirebilirler. (DeLoach, 2018: 1)

Şirkette yönetim kurulu ve üst yönetim üstteki tonu belirlerken, liderlik ekiplerinin etiğin önemini anlaması ve bunu güçlü politikalar ve davranış biçimleriyle sergilemeleri zorunludur. Dürüstlük ve yüksek etik değerlere sahip olunması şirketlere güçlü bir itibar sağlar, şirketin marka değerini artırır ve paydaşlar (örneğin yatırımcılar, kanuni makamlar, çalışanlar ve tüketiciler) nezdinde itibarını geliştirir.

Tüm çalışanların uyması gereken değerler ve standartları içeren şirketin davranış kuralları (etik kod) yönetim kurulunun konuyu etkin bir şekilde idare etmesi açısından da etik konusunda önemli bir temel oluşturmaktadır. Etik kod kabul edilebilir bir davranışın sınırını (örneğin, hile, yolsuzluk ve rüşvet konusunda sıfır tolerans politikası) ve daha da önemlisi, ihlaller için yaptırımları belirler. Güçlü bir etik kod, kuruluşa ve markasına zarar verebilecek hile ve diğer olayların riskini ve bunlarla ilişkili maliyetleri azaltır. Etkili bir kod, uygunsuzluk bildirim (ihbar) hattı için bir referans veri içermelidir. Böylece şirket ilgili taraflara uygunsuzlukları ve endişelerini güvenle iletme fırsatı sağlamış olmalıdır.

Etik kod yürürlüğe koyma gücü açısından ve yetkilerin sağlanması için yönetim kurulu tarafından onaylanmalı ve denetlenmelidir. Kuruluşun olgunluğuna ve paydaşların bileşimine bağlı olarak, şirket yıllık hedeflerine ve çalışan performans hedeflerine etik kurallara uyum konuları dâhil edilebilir. Yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticiler ayrıca örnek olarak liderlik ettiklerinin bir göstergesi olarak etik kodu her yıl imzalamalıdır. (Chadha, 2020: 1)

Tablo (26) – Paydaşlarla İlgili Etik Semptomatik Göstergelerden Örnekler

Paydaşlar	Göstergeler
Finans sağlayıcılar	Derecelendirme kuruluşu endekslerinde değişiklikler.
Çalışanlar	İş ve departmanlara göre normlardan sapan yüksek personel devir (işten ayrılma) oranları.
Müşteriler	Kaydedilen şikayetlerin sıklığında artışlar, şikayetlere cevap hızında yavaşlamalar.
Tedarikçiler	Sözleşmeye uygun olarak yapılması gerekirken ödenmeyen faturaların oranındaki artışlar.
Topluluklar	Medyada şirkete yönelik olumsuz yayınlardaki artış ve yerel topluluklardaki şikayetlerdeki artışlar.

Kaynak: S. Webley, A. Werner, “Corporate Codes of Ethics: Necessary But Not Sufficient”, Business Ethics, p. 405, October 2008 tarihli çalışmadan uyarlanmıştır.

Diğer taraftan, şirketlerde şeffaf bir etik kültür oluşturmak ve yerleştirmek sadece yönetim kurulu ve üst yönetimin rolü değildir. Şirketteki birçok fonksiyonun bu konuda önemli rolleri bulunmaktadır. Şirkette var ise etik ve uyum yöneticisinin (CECO) yanı sıra İK yönetimi ile birlikte kontrol tarafında iç denetim fonksiyonu ve risk bölümü bu açıdan temel bölümler olarak değerlendirilebilir. Şirket üst yönetimi etik kültürün ve şirket değerlerinin yerleştirmesi için tüm ilgili bölümleri yetkilendirilmeli ve bunun için kaynak sağlanmalıdır.

Bu genel yaklaşım içinde etik kurum kültürü için ilgili roller şu şekilde özetlenebilir:

- Tonu en üstte belirlemekten yönetim kurulu sorumludur. Yönetim kurulu etik çerçeve aracılığıyla kuruluşun etik temellerini belirlemelidir.

Yönetim kurulu etik çerçevenin süreklilik ile organizasyonun sistemleri, süreçleri ve kültürü içinde yerleşik olduğundan emin olmalıdır.

- Üst yönetim kurul tarafından belirlenen ve istenen etik kültürü uygulama ve izlemekten sorumludur. Yönetim ayrıca kurum kültürü konusunda liderliğini sergileme açısından da sorumludur.

- İnsan kaynakları bölümü (İK) organizasyon içinde kurum kültürünü şekillendirmede, güçlendirmede ve değişiminde temel bir göreve sahiptir. İK bölümü kültürel güvence sağlayan örgütsel değişim programlarını organizasyonun etik çerçevesi ile uyum içerisinde yönlendirir.

- İnsan kaynakları bölümü (İK) işe alım, oryantasyon, eğitim, performans yönetimi, ücret ve diğer teşvikler ile etik çerçeveye uyumu sağlar.

- İç denetim mevcut kurum kültürünün nasıl yönetildiğini ve izlendiğini değerlendirir ve cari kurumsal kültür ile ilgili bağımsız bir görüş sağlayabilir.

- Bağımsız denetim bir kuruluşun mali işlerinin yasal gerekliliklere göre bağımsız olarak incelenmesini sağlar ve yönetim kuruluna/denetim komitesine kuruluşun risk yönetimi de dâhil olmak üzere yönetim ve iç kontrollere ilişkin değerli, nesnel bilgiler temin eder.

Tüm bu çerçeve içerisinde Tablo (27)'de kuruluş genelinde farklı oyuncuların rolleri ve etkili bir kurum kültürüne nasıl katkıda bulunabilecekleri ana hatlarıyla belirtilerek özetlenmektedir. (IIA Australia, 2017: 4)

Yönetim kurulları üst yönetimden, şirket kültürü ve etik ortam açısından şirketlerindeki sistemlerinin iyileştirilmesi için iş dünyasında bu konulardaki en iyi uygulamaların (best practice) incelenmesini ve uyarlanmasını isteyebilirler. Etik yönetimi açısından dünyadaki en iyi uygulamalara bakıldığında, özellikle birçok farklı ülkede faaliyet gösteren uluslararası firmaların etik konusunda detaylı bir sistematik kurmaya çalıştıkları görülmektedir. Bu konuyla ilgili bir örnek olarak, Dünya Bankası için yaptığı çalışmada Gilman tarafından uluslararası Royal Dutch Shell firması sofistike bir etik kontrol sistemine sahip olarak nitelendirilmiştir. Gilman örnek olarak değindiği bu şirketteki sistemi şu şekilde özetlemektedir; her ülke yöneticisinin kendi ülkelerindeki etik sorunlara ve etik başarıya odaklanarak merkezi yönetimdeki (en tepedeki) başkana yazılı olarak yıllık rapor vermesi şart koşulmaktadır.

Bu raporlar organizasyon içerisinde yukarı doğru basamaklanan bir dizi devam eden analizin sonucu olarak hazırlanmaktadır. Her ülke direktörünün organizasyonda kendi altında, kendisine ve merkez şirkete rapor eden, sorumluluğu şirket içerisindeki etik kültürün sürdürülmesi olan bir etik yönetici vardır. (Gilman, 2005: 35)

Başka bir çalışmadan bir örnek olarak; Marks & Spencer (M&S)'ın kamuya açık internet sayfasındaki - [sustainability-report-2022.pdf](https://www.marksandspencer.com/sustainability-report-2022.pdf) (marksandspencer.com) - sürdürülebilirlik ile ilgili kapsamlı sunumların ve raporların detay bazda paylaşılması, kamuya raporlama ve şeffaflık açısından bakıldığında iyi uygulamalardan biri olarak değerlendirilmektedir. (PWC & MIOD, 2013: 16)

Tablo (27) – Kurumlarda Etik Kültürel Çevre ve Roller

YÖNETİM KURULU			DİŞ DENETİM	KANUN KOYUCU
• Etik çerçeveyi oluşturur • Tonu yukarıdan belirler • Risk iştahını oluşturur • Kültür konusunda gözetime sahiptir				
ÜST YÖNETİM				
• İstenilen kültürün uygulanması ve izlenmesi • Etik çerçeve ve kültür liderliği				
İNSAN KAYNAKLARI	RİSK	İÇ DENETİM		
• Kültürü şekillendirmek, pekiştirmek ve değiştirmek • Organizasyonel değişim • İşe alım, eğitim, performans yönetimi yoluyla uyum, ücret ve diğer teşvikler	• Kültür riskini yönetme ve takip etme • Risk iştahının yönetilmesini sağlamak	• Riske karşı güvence • Risk yönetimi ve kontrollerin uygunluğu konusunda güvence • Kararların risk iştahına uygunluğunun değerlendirilmesi • Yaşanılan kültürün istenilen kültüre uygunluğuna dair bağımsız bir görüş sağlanması		

Kaynak: “Managing Culture – A good practice guide”, Institute of Internal Auditors Australia, p.4-5, December 2017 tarihli çalışmadan uyarlanmıştır.

Türkiye çerçevesinde konuyu irdelediğimizde, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nın şirket yönetim kurullarına ve komitelerine ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde BIST’de işlem gören şirketler için kurumsal yönetim konusunda yapılan düzenlemelerin dolaylı olarak şirket kültürüne yönelik etik ortam ve sistematik kurulması anlamında olumlu katkı sağladığını söyleyebiliriz.

Yönetim kurullarına yeterli sayıda bağımsız yönetim kurulu üyesinin atanması, bazı komitelerin üyelerinin ya da başkanlarının bağımsız üyelere oluşturulması gibi mekanizmaların ve pay sahipliği hakları ile kamuyu aydınlatma açısından kurulmuş olan yetkin standartların, uygun şirket kültürü ve etik ortam oluşturulması açısından olumlu etkileri olduğunu söyleyebiliriz.

Burada önemli olan hususun yönetim kurullarının ve komitelerin etkin bir şekilde çalışmasının sağlanması olduğunu belirtmek gerekir.

Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu dışında bazı özel inisiyatifler ile Türkiye’deki aile şirketlerinin daha kurumsal bir yapıya dönüştürülmesi için ve şirketlerin yönetim kurulu üyelik yapılarının daha profesyonel ve sahalarında tecrübeli yöneticilerden oluşmasına yönelik çalışmalar artan bir hızla devam etmektedir. Yönetim kurullarının yapılarının güçlendirilmesi ve daha işlevsel olarak çalışmaları şirketlerin kültürüne ve etik ortamına da olumlu olarak yansıtacaktır.

Bu resmin içerisinde, Türkiye’de son yıllarda birçok belli başlı Türk şirketinde eskiden CEO olarak çalışmış tecrübeli emekli yöneticilerin artan bir oranda yönetim kurullarında üye olarak yer aldıkları ekonomi basınının da dikkatini çekmektedir. (Capital Dergisi, 2022: 1)

Tablo (28) – On iki Türk Şirketinin Yönetim Kurulu Üyelik Analizi

Şirket (Grup) İsmi	Yönetim Kurullarındaki eski CEO’lar (kişi sayısı)
Anadolu	8
Tekfen	6
Koç	5
Doğan	5
Turkcell	5
Şişecam	4
Sabancı	3
Türk Telekom	3
Alarko	3
Enka	3
Eczacıbaşı	2
Şölen	1

Kaynak: “İkinci Kariyer”, Capital Dergisi, Mart 2022 tarihli yazıdan esinlenerek hazırlanmıştır.

Türkiye’deki yönetim kurulu üyeliği yapısına baktığımızda, “Aile Şirketlerinde Bağımsız Yönetim Kurulu Üyeliği” kitabında yer alan ankete göre 121 şirketin ortalama yönetim kurulu üye sayısı 6.3’tür. Bu ankete göre şirketlerin hemen hemen yarısında üye sayısının beş ila yedi arasında olduğu görülmektedir. Yönetim kurullarının doğru bir şekilde oluşturulması şirketlerin sürdürülebilirlik çalışmalarında da önemli bir rol oynamaktadır.

Bununla birlikte, şirketlerin ihtiyaç duyduğu doğru seçilmiş bağımsız üyelerin yönetim kurulunda görev alması etkin yönetim kurullarının oluşturulmasında en etkili yöntemlerden biridir.

Örneğin, bazı akademik uzmanların görüşlerine göre yedi kişilik bir yönetim kurulunda, hissedarları temsil eden üyelerin yanı sıra en az iki bağımsız üyenin bulunmasında fayda olduğu düşünülmektedir. (Gürün, 2022: 16)

Türkiye’de son yıllarda bağımsız yönetim kurulu üyeleriyle güçlendirilen kurullarda, daha genç yaşta kurul üyesi atamaları ve kadın üyelerin sayısındaki artışlar dikkat çekmektedir. Bazı akademik çalışmalarda yönetim kurullarının etkin çalışması için ideal olarak genel itibarıyla üç yılda bir yenilenmesi ve beş ila en fazla dokuz üyeden oluşması önerilmektedir.

Diğer taraftan, Deloitte’in borsada işlem görmeyen Türk şirketlerinde kurumsal yönetim uygulamaları konusunda yaptığı bir araştırmaya göre şirketlerin yaklaşık yüzde 57’si yönetim kurulunun performans değerlendirmesini resmî olarak gerçekleştirmemektedir. (Capital Dergisi, 2022: 1)

Bazı araştırmalara göre bağımsız yönetim kurulu üyelerinin ve yönetim kurullarındaki kadın oranının daha yüksek olması ile şirketlerde daha iyi etik kültür tesis edilmesi arasında ilişki olduğuna dair görüşler olumlu anlamda kısmi destek bulmaktadır. (Di Miceli da Silveira, 2022: 1085)

Şirketlerde yönetim kuruluna entegre bir şekilde oluşturulan (örnek olarak) aday gösterme komitesi, ücretlendirme komitesi, risk komitesi, denetim komitesi ve etik komitesi doğru üyelerden oluşturulduğunda, etkin kullanıldıklarında ve yönetim kurulunu detaylı ve doğru zamanda bilgilendirdiklerinde şirkette etik bir kültürün temini ve devamında büyük katkı sağlayabilirler.

Kurumsal yönetimin önemli bir unsuru olan yönetim kurulu komiteleri açıkça kabul edilmiş raporlama prosedürleri ve yazılı bir yetki kapsamı ile oluşturulmalıdır. (Deloitte Publications, 2014: 3)

5.4.1. Kültürel Ortam ve Etik Risk Değerlendirme Kriterleri

Yönetim kurulu üyeleri, kurul toplantılarında şirket yöneticileri tarafından yapılan sunumlarda ya da sunulan raporlarda etik ortam ile ilgili aşağıda örneği verilen bazı göstergelerin kendilerine sunulmasını isteyebilirler. Bu göstergeler yönetim kurulu üyelerine şirket kültürü ve etik iklim anlamında şirketin içerisinde bulunduğu güncel şartlar bakımından kuvvetli bir perspektif sağlayabilir. (Webley, Werner, 2008: 405)

Şirketteki kültürel ortamı ve etik riskleri değerlendirmek açısından yönetim kurullarının şirket yönetimine sormaları gereken bazı temel konular örnek olarak şu şekilde özetlenebilir:

- Şirkette şu an yerleşik bir etik kod bulunmakta mıdır?
- Çalışanlar bu etik koda ne kadar aşinalar? Bu etik koda uyuyorlar mı?
- Çalışanların etik koda uyumu üst yönetim tarafından nasıl takip ediliyor?
- Şirkette etik eğitimi veriliyor mu? Bu eğitimler tek seferlik mi, yoksa sürekli mi?
- Şirket ihbar hatları (uygunsuz durum bildirim hatları) için dışarıdan bir şirket ile raporlama aracı kullanılıyor mu ve bu vaka inceleme araçlarını da içermekte midir?
- Etik kurallara uyulmaması durumunda aksiyon alınıyor mu? Bu konular nasıl yönetiliyor, analiz ediliyor ve raporlanıyor?
- Şirkette sisteme dayanan yazılı bir ücretlendirme politikası var mı? Bu politika adil, eşitlikçi ve şeffaf mı?
- Şirket doğru etik davranışı sürekli olarak ödüllendiriyor mu?
- Performans yönetim sistemi diğer kriterler ile birlikte etik anlamında tutum ve davranışları da değerlendirmeye entegre ediyor mu?
- Şirket etik olmayan davranışları her zaman cezalandırıyor mu?
- Zorlayıcı etik konularda (dışarıdan ya da içeriden) destek/tavsiye temin ediliyor mu?
- Şirkette güvenli bir raporlama sistematiği var mı? (PWC & MIOD, 2013: 3)

Yönetim kurulu uygun şirket kültürü ve etik iklim oluşturulması açısından şirket üst yönetiminden etik ilkelerin stratejiler ve politikalarla ilişkilendirmesini, çalışanlara örnek olması amacıyla çeşitli teşvikler yoluyla etik davranışların ödüllendirilmesini talep edebilir.

Aynı şekilde yönetim kurulu, üst yönetimden günlük uygulamalarda etik normların teşvik edilerek, etiğin günlük iş aktivitelerinde her zaman göz önünde bulundurulacak şekilde bir sistematik ile çalışılmasını talep edebilir. (Epley, Kumar, 2019: 144)

Bütün bu genel resmin içerisinde, bir şirketin yıllık genel kurul toplantısı hissedarlarına şirketin performansı ve durumu hakkında üst yönetime ve yönetim kuruluna sorular sorma fırsatı verirken ve yönetime de görüşlerini sunma fırsatı vermektedir. (PWC Report, 2006: 20)

Türkiye’de şirketlerin yönetim kurulu performansını çoğunlukla resmî olarak değerlendirilmediğini göz önüne aldığımızda, yıllık genel kurullarda şirket yönetimine yönlendirilecek soruların bir anlamda yönetim kurulunu da denetleyen ve değerlendiren sorular olduğu söylenebilir. Türkiye’de bahsi geçen bu şartlarda genel kurulun çok daha büyük öneme sahip olduğunu düşünebiliriz. Genel kurulların bu açıdan etkin kullanılması yönetim kurullarının daha etkin ve daha dikkatli çalışmasına da yardımcı olacaktır.

Bu anlayış içerisinde, hissedarlar ve kurumsal yatırımcılar açısından SPK’nın internet sitesinde yayınlamış olduğu “Kurumsal Yönetim İlkeleri” dokümanını yönlendirici bir rehber olarak değerlendirilebilir. (SPK, 2011: 58)

Genel kurullarda şirket yönetimine sorulabilecek etik temelli sorular örnek olarak aşağıdadır:

“Etik Davranış Kurallarına” yönelik olarak sorulabilecek sorular;

- Şirketin resmî değerleri ve destekleyici davranış standartları birbiriyle tutarlı mı?
- Şirket etik programlarının etkin bir şekilde gözetimini nasıl sağlamaktadır? Hangi yönetim komiteleri ve uyum programları kurumsal hedeflerin sorumlu bir şekilde karşılandığına dair güvence sağlıyor?
- Şirketin tedarikçilerle, danışmanlara, müşterilere ilişkilere ilişkin bir davranış kuralları veya politika beyanı var mıdır? (Uluslararası bir şirket ise) Bu belgeler dünya çapındaki şirketlerinde tüm memurlar, çalışanlar ve yöneticiler için geçerli mi? Davranış kuralları güncel olarak şirketin internet sitesinde mevcut mu?
- Şirket, etik ortamını ve programlarını sürekli olarak gözden geçiriyor mu? Şirketin bu konudaki değerlendirmesi nedir?
- Şirket, etik standartları ve programları ile etik zorlukların nasıl belirleneceği ve sorumlu bir şekilde nasıl hareket edileceği konusunda çalışanları ile nasıl iletişim kuruyor ve bu konuda çalışanları nasıl eğitiyor?
- Şirket vergi, iş sağlığı ve güvenliği, çevre, adil rekabet ihlalleri vb. konularda ceza aldı mı?
- Çalışanların şüpheli yasadışı eylemleri veya hile konularını anonim bir şekilde bildirimde bulunmak için kullanabileceği şirketin tesis etmiş olduğu ücretsiz bir telefon numarası, e-mail adresi veya başka araçlar var mı?
- Davranış kuralları yönetim kurulunun/görevlilerin/üst yönetimin yıllık olarak yazılı uygunluk beyanları sunmasını gerektiriyor mu? Herhangi bir yönetici/memur/üst düzey yönetim veya diğer çalışanlar için davranış kurallarından feragat edildi mi? Feragatnameyi kim onayladı?
- Bu yıl herhangi bir davranış kuralı ihlali tespit edildi mi? Eğer öyleyse, sorunu düzeltmek için ne yapıldı? Şirket, eski çalışanlarının şirketin ticari sırlarını veya araştırma sonuçlarını kullanmasını nasıl engelliyor?
- Şirketin davranış kuralları SPK kurallarına uyumlu mu? Değil ise, şirket uyumluluğu sağlamak için ne yapıyor?
- Şirket yönetimi uyum sorunlarını ve çözümlerini yönetim kuruluna rapor ediyor mu? (PWC Report, 2006: 20)

Son olarak yönetim kurullarının kurumlarda atacağı aşağıdaki temel adımlar, etik şirket kültürü sağlanmasında bir yol haritası oluşturulmasına yardımcı olabilecek unsurlardır:

- Yönetim kurulunun altında etik komitesi oluşturulması.
- Şirkette yüksek seviyede konumlanmış bir etik ve uyum yöneticisinin atanması.
- Yasa dışı veya etik olmayan davranışları önlemek, tespit etmek ve düzeltmek için çevrimiçi etik ve uyumluluk standartları ve prosedürleri oluşturulması ve yayınlanması.
- Kalite, iş sağlığı ve güvenliği konularının açık politikalarla desteklenmesi.
- Ölçülebilir dürüstlük performans göstergeleri geliştirilmesi, iyi davranışların ödüllendirilmesi ve uygun olmayan teşviklerin yaratılmaması.
- Üst düzey yöneticileri işe alırken gereken özenin gösterilmesi. Yöneticiler işi yürütmek için atadıkları görevlilerin erdemli ve yüksek ahlaki karaktere sahip olduklarından emin olmalıdırlar.
- Etik ve uyum standartlarının tüm çalışanlara ve yönetim kurulu üyelerine iletilmesi için etkileşimli eğitimin zorunlu kılınması.
- İhbar hatlarına uygunsuzluk konularını bildiren çalışanlara misilleme yapılmamasının sağlanması.
- Kuralların tüm şirkette üst yönetim dâhil eşit olarak herkese uygulanmasının sağlanması.
- Etik konusunda ortaya çıkabilecek başarısızlıklara, vakalara hazırlıklı olunmalıdır. Yönetim kurulunun, “halkla ilişkiler” (PR) ve sosyal medya uzmanları ve devlet ile ilişkilerde temsilci personel gibi dâhili çalışanlar ve harici paydaşlarla ne zaman iletişime geçileceği de dâhil olmak üzere, şirketin acil durum planlarına vâkıf olduğundan emin olunması gerekir.
- Bir suç ya da etik uygunsuzluk tespit edildikten sonra yönetim kurulu, uygunsuz davranışı durdurmak ve başka suçları önlemek için (uyum ve etik programında gerekli değişiklikleri yapmak da dâhil olmak üzere) tüm makul adımları atmalıdır. (Atay, Öztekin, 2022: 32)

5.4.2. Uluslararası İşletmelerdeki Uygulamalar

Uluslararası alanlarda faaliyet gösteren firmaların hâlâ karşı karşıya bulundukları temel konulardan birisi, ana şirketin iç kontrol sistematığının yabancı ülkelerdeki bağlı şirketlerinde ne kadar geçerli olduğunun takip edilebilmesidir. (Hodgetts, 1997: 435)

Örneğin, uluslararası bir firmada ana şirkette kanunlar açısından yasak olan konular, ana şirketin kendisine bağlı alt şirketler ile (affiliate) faaliyet gösterdiği başka ülkelerde yasak olmayabilir ya da kurallara uyum konusu bağlı alt şirketler tarafında göz ardı ediliyor, ihmal ediliyor olabilir. Örneğin, uluslararası bir firmanın bağlı alt şirketinin faaliyette olduğu başka bir ülkede, alt işverenin çocuk işçi çalıştırıyor olması ya da iş yerinde çalışma şartlarının çok iptidai olması, medyada ana (merkez) şirket ile ilgili geniş yankıları olabilen olumsuz haberlere ve şirket imajında büyük bir tahribata sebep olabilir.

Bu sebeple şirket yönetim kurullarının ve üst yönetimlerinin etik ile ilgili sistematikler kurulurken ya da takibinde bu tür işletim ağlarını da göz önüne almaları ve ana şirketteki etik kuralların bağlı şirketlerde, alt işverenlerde ve tedarikçilerinde de uygulandığından emin olmaları gerekmektedir. (O'Regan, 2001: 14)

Uluslararası perspektiften bakıldığında, bazı şirketlerin hâlihazırda var olan tüm şirket için geçerli etik kodlarının yanı sıra, yönetim kurulu üyelerine yönelik etik davranış kuralları belirlediği ve (daha önceki bölümlerde belirttiğimiz üzere) bunların üyeler tarafından her yıl imzalandığı uygulamalar da bulunmaktadır. Yönetim kurulu üyelerinin kendi sorumluluklarına yönelik bu şekilde hazırlanmış ek bir (spesifik) davranış kuralları setinin şirketler tarafından adapte edilmesi faydalı bir yaklaşım olarak görülmektedir. (PWC & MIOD, 2013: 17)

Diğer taraftan, uluslararası iş dünyasında kanun koyucular da kanunlarda yeni güncellemeler yaparak yönetim kurullarının şirket kültürü konusundaki katılımını ve sorumluluklarını genişletmektedirler.

Önemli bir örnek olarak; İngiltere’de FRC kurumu (Financial Reporting Council), Temmuz 2018’de İngiltere’de borsada işlem gören şirketler için geçerli olan şirketler, hissedarlar ve paydaşlar arasındaki ilişkileri İngiltere ekonomisinde uzun vadeli sürdürülebilir büyümenin merkezine koyan 2018 İngiltere Kurumsal Yönetim Tüzüğünü yeni maddeler ile yayınlamıştır. Daha belirgin olarak güncellenen yeni tüzük kapsamlı bir istişare çalışmasının ardından ilan edilmiştir. 1 Ocak 2019’dan itibaren geçerli olan kurumsal yönetim tüzüğü; yönetim kurulunun görevinin “şirketin amacını, değerlerini ve stratejisini oluşturmak ve bunların ve şirket kültürünün uyumlu olduklarını teyit etmek” olduğunu belirtmektedir. (The Financial Times, 2018: 1)

Bu yenilikler ile tüzük, kilit paydaşlarla güçlü ilişkiler kurarak güven tesis eden işletmelere vurgu yapmaktadır. Tüzük, şirketleri kurum amacının iş stratejisi ile uyumlu, bütünlüğü teşvik eden ve çeşitliliğe değer veren bir şirket kültürü oluşturmaya yönelmektedir.

Kıyaslamalar açısından önemli bir örnek olabileceği görüşüyle paylaştığımız İngiltere’deki bu tüzükte şirket yönetim kurullarına yeni görevler getiren ana değişiklikler aşağıdaki konuları içermektedir:

İşgücü ve paydaşlar: Çalışanların görüşlerini anlamak açısından yönetim kurulunun iş gücüyle daha fazla katılım sağlamasına yönelik yeni bir hüküm bulunmaktadır. Yönetim kurullarından paydaşların çıkarlarını nasıl düşündüklerini açıklamaları istenmektedir.

Kurum kültürü: Yönetim kurullarından, şirket değerlerini stratejiyle uyumlu hale getiren bir kültür yaratmaları ve değerleri uzun vadede nasıl koruduklarını değerlendirmeleri istenmektedir.

Devralma ve şirkette çeşitlilik: Yönetim kurullarının doğru beceri ve deneyim karışımına sahip olmasının sağlanmasına, yapıcı bir sınama görevi ifa etmesine ve çeşitliliğin teşvik edilmesine dikkat çekilmektedir. Ayrıca yönetim kurullarının yenilenmesi ve yedekleme planlamasının (succession plan) yapılmasının gerekliliğine vurgu yapılmaktadır.

Yeni tüzükte atama komitesinin yedekleme planlaması ve çeşitliliğe sahip bir kurul oluşturulmasındaki rolü önemle belirtilmektedir. Yeni tüzük tüm şirketler için dışarıdan yönetim kurulunun değerlendirmesinin önemini ifade etmektedir. Yönetim kurulu ve bireysel olarak direktörlerle ilgili değerlendirmeyi yapan harici yönetim kurulu değerlendiricisi firmanın iletişim bilgilerinin aday gösterme komitesi raporlarında yer alması istenmektedir.

Ücretlendirme: Tüzük kamuoyunun yönetici ücretleriyle ilgili endişelerini gidermek için ücret komitelerinin yönetici ücretlerini belirlerken şirketteki çalışan ücretlerini ve ilgili politikaları dikkate alması gerektiğini vurgulamaktadır.

Bu anlayışla ücret komiteleri yöneticilerin ücret hesaplamalarında ortaya çıkan sonucun adil ve uygun olmadığı durumlarda takdir yetkisini kullanmalı ve konuya müdahale ederek şirkette gerekli süreçleri başlatmalıdır. (FRC, 2018: 1)

Bununla birlikte, kurum kültüründe yönetim kurullarının sorumlulukları güncellenen bu tüzük ile arttırılmış olsa dahi, kurumsal kültürde yaşanan ve şirketleri krize götüren sorunlar yaygın olarak devam etmektedir.

İngiltere'deki Denetim Düzenleme Kurulu (UK Audit Regulator), örneğin yakın geçmişte yaşanan BHS, Carillion, Greensill ve Patisserie Valerie gibi şirket çöküşlerinin şirketlerdeki sağlıksız kültürlerle bağlantılı olduğunu ve bu çöküşlerin şirketlerde tepeden doğru tonla desteklenen sağlıklı bir kültürü geliştirmenin iş başarısı için neden temel olduğunu bir kere daha gösterdiğini belirtmiştir.

İngiltere'deki Chartered Institute of Internal Auditors tarafından yüzden fazla iç denetim yöneticisi ile yapılan bir ankete göre, denetçilerin neredeyse üçte ikisi FRC'nin İngiltere'nin kurumsal yönetim tüzüğünü, yönetim kurulu üyelerine kurumsal kültürlerini teşvik etme, izleme ve değerlendirme konusunda daha fazla sorumluluk verecek şekilde değiştirmesi gerektiğine inanmaktadır.

Şirketler tarafından risk yönetimi ve kurumsal yönetimlerini değerlendirmek için istihdam edilen iç denetçilerin yarısından fazlası, yönetim kurulları veya denetim komiteleri tarafından kurum kültürü veya eşitlik inisiyatifleri hakkında rapor vermelerinin hiçbir zaman kendilerinden istenmediğini belirtmektedirler.

Yüzden fazla üst düzey iç denetim yöneticisinin katıldığı bu ankete göre; insan kaynakları, personel alımı ve personelin şirkette tutulmasıyla ilgili riskler, şirket kültürü üzerinde en büyük potansiyel etkiye sahip tehditler olarak görülmektedir.

Şirketlerde kapsayıcılık (inclusion) ve eşitlik konuları ikinci en büyük risk olarak tanımlanırken, iş sağlığı ve iş güvenliği bu risk listesinde üçüncü sırada yer almaktadır.

Esasen İngiltere için bahsi geçen bu tüzük, bir örnek olarak yönetim kurulunun kültürü teşvik etme, izleme ve değerlendirme sorumluluğunu açıkça ortaya koymaktadır. Ancak bu örnek üzerinden değerlendirildiğinde kanuni düzenlemelerin sahada henüz tam karşılığını bulamadığı anlaşılmaktadır.

Bu örneklerdeki veriler ile bir kere daha anlaşılmaktadır ki sağlıksız şirket kültürü ve ona bağlı şirket krizleri ve çöküşleri ile ilgili yaşanan sorunlar, şirket kültürlerindeki iyileştirme alanları konusunda yönetim kurullarının hâlâ çok ciddi çabalar gerektiren zorlu iyileştirme süreçleri ile karşı karşıya olduklarına işaret etmektedir. (The Financial Times, 2022: 1)

ALTINCI BÖLÜM

ETİK ŞİRKET KÜLTÜRÜ İÇİN YAPI TAŞLARI

6.1. Şirketlerde En Üstteki Ton – (Üst Yönetimin Etik Konuları Yönetimi)

Şirketteki en üstteki ton, şirket üst yönetiminin etik konuları nasıl yönettiğine ve gözettiğine işaret etmektedir. Buradan hareketle bu ton; prensipler ve liderlik tarzı, organizasyonda açıklık, doğruluk, dürüstlük, şeffaflık, adalet ve etik davranış gibi değerlere bağlılık ve bu prensiplerin yönetim kurulu ve yönetim tarafından uygulanmasını ifade etmektedir. Bu ton aynı zamanda, bir kuruluşun liderleri tarafından yaratılan ve sürdürülen etik iklimi de işaret etmektedir. En üstteki ton kavramı, organizasyondaki etik kültüründe ve kontrol ortamında önemli bir rol oynamaktadır. Bu süreç, organizasyon içinde beklenen davranışların tanımlanması ve kurumsallaşması ile başlar. Üst yönetim, şirket içerisinde kurumun programlarını, süreçlerini ve beklentilerini açıkça iletmelidir. Bu değerler ve beklentiler değer beyanları, davranış kuralları, politikalar, personel toplantıları, toplantı notları, eğitim programları, kurumun internet sayfasından ve e-mailler yoluyla veya günlük faaliyetler sırasında resmî olmayan bir şekilde ve tüm paydaşlara iletilebilir.

Bu yaklaşımda her kademedeki uyum, kurumdaki tutarlılığı sağlamak ve üstte ayarlanan tonun alt kademelerde seyrilmesini veya bozulmasını önlemek açısından çok önemlidir. Bu anlayış içerisinde her düzeydeki yönetim, çalışanlar için örnek teşkil edici etik davranışlar içerisinde olmalıdır. Tonun iletilmesi ve şirket kültürünün yansımaları, çalışanlar işe alındığında başlar ve hatta işten ayrılma sürecinde ayrılma görüşmesine kadar devam eder. Esasen tüm bu yaklaşım insan kaynakları sürecinin bir parçası olmalıdır. Kuruluşlar, görevlerini yerine getirecek teknik niteliklere sahip, ancak aynı zamanda kuruluşun değerlerini paylaşan yetkin kişileri işe almalıdır. Kurumlarda insan kaynakları yönetimlerine bu süreçlerde önemli görevler düşmektedir.

Bu süreç şirkette etik kültüre yardımcı olabilecek, güçlü ve sağlıklı bir tonu sağlamlaştırmaya destek olabilecek eğitimlerle mutlaka desteklenmelidir. Bazı şirketler, örneğin etik, iş sağlığı ve güvenliği, çevre güvenliği gibi eğitimleri çalışanlarına zorunlu tutmaktadırlar. (Murdock, 2018: 1)

Etik ile ilgili eğitim programları için genel olarak önerilen bazı yaklaşımlar aşağıdaki gibidir;

- İşe alım sırasında oryantasyon programı içerisinde etik eğitimi verilmesi.
- Çalışanlara yılda iki kez çevrimiçi formatında etik eğitimi sağlanması.
- Belirli etik konuların ve bilinen sorunlu alanların, kurallar, politikalar, düzenlemeler, uyum gereklilikleri ve kurumsal değerleri ele alan konularla birlikte ele alınması.
- Kurumsal internet siteleri aracılığıyla kolayca erişilebilen ek bilgilerin çalışanlara sunulması.
- Uygunsuzluk raporlama mekanizmaları, etik yardım hatları hakkında çalışanlara bilgi iletilmesi.
- Başkalarıyla birlikte etik düşünme, yansıtma ve diyalog yöntemlerinin kullanılabileceği yüz yüze eğitimlerin sağlanması.
- Kurum içi eğitim birimi ve etik ile ilgili bölümler (örneğin; etik ve uyum yöneticisi, hukuk müşaviri, iç denetim ve İK yönetimleri vb.) arasında entegrasyon sağlanmış olmalıdır.
- Etik riskini yönetmek ve eğitimlerinin doğru bir şekilde beslenmesi için risk değerlendirme araçlarının ve etik performans ölçütlerinin kullanılması gerekir. (Sekerka, 2008: 2)

En üstteki tonla ilgili konuşmalar, genellikle kuruluşların yönetim kurulu üyelerinin, CEO'nun ve üst düzey yöneticilerinin yayınlanan değerler beyanında, etik davranış kurallarında ve yıllık faaliyet raporundaki yönetim kurulu başkanının “Başkanın Yazısı” kısmında yazılanlarda yer almaktadır.

Bununla birlikte, çoğu iş faaliyetinin (örneğin; iş arkadaşı etkileşimleri, müşteri hizmetleri, satıcı etkileşimleri) gerçekleştiği yerde aynı etik tonun olması gerekir. Ayrıca, daha alt kademede yönetim ve çalışanların etikle ilgili aynı görüşlere sahip olmaları gerekmektedir. Bu sağlanamadığı takdirde tepeden gelen etik mesajlar kesintiye uğrar ve organizasyonda yayılamazlar. (Murdock, 2018: 1)

Özetle, bir etik ve uyum programı bağlamında en üstteki ton bir kuruluşun yol gösterici değerleri ve etik iklimi için belirleyici olmaktadır. Yönetim kurulu, CEO ve etik ve uyum sorumlusu (CECO), üstteki ton ile etik kültürün oluşturulmasında kritik rollere sahiptirler.

Üstteki tonun belirlenmesinde, yönetim kurulunun büyük bir önemi vardır. Yönetim kurullarının en temel görevleri, genellikle CEO'yu göreve atamak, şirketin stratejilerini onaylamak, şirket planlarının uygulanmasını izlemek, risk planlarını belirlemek ve bunlarla ilgili uygun gözetimin yapılması, hissedar değerinin yaratılması ve korunması şeklinde özetlenebilir. Şirketlerde CEO, bir anlamda şirket içerisinde ve dışında organizasyonun yüzü, çalışanların vizyon, rehberlik ve liderlik anlamında örnek olarak gördüğü en üst yöneticidir.

Her ne kadar şirket değerleri ve etik davranışları yayınlansa da kurumda CEO'nun davranışları, çalışanlara neyin önemli olduğunu ve neyin ödüllendirilip cezalandırıldığı konusunda önemli bir intiba vermektedir.

Diğer taraftan, şirketlerde etik ve uyum sorumlusu (CECO), üst düzey bir yetkili olarak, üstteki tonun bir anlamda ayarlanması, güçlendirilmesi, etik ile ilgili günlük işlerin takip edilmesi ve yönetimi konularında kritik bir rol oynayabilmektedir. Bu rol için seçilen kişi davranışlarında net olan ve her kademede çalışanların saygısını kazanabilecek biri olmalıdır.

Buna ek olarak, yönetim kurulunun ve üst düzey yönetim ekibinin CEO pozisyonu için seçtiği kişinin karakteri, bu kişinin şirket değerlerine bağlılığı ve kişinin üst düzey liderlik ekibi içindeki organizasyonel konumu, şirketin durumu hakkında güçlü bir ifade sergilemektedir. (Deloitte Report, 2015: 3)

6.2. Yönetim Kurulları Açısından Etik Şirket Kültürü

Son yıllarda yönetim kurullarının şirket kültüründeki sorunları çözmek konusundaki sorumlulukları hem akademik çevrelerde hem de medyada daha fazla işlenmektedir.

Sorunlu şirket kültürünün yarattığı riskler son yıllarda daha da fazla bir şekilde ön plana çıkmaktadır. Uluslararası iş camiasında büyük yankıları olmuş olan suistimallere bağlı skandallar, şirket çöküşleri, kurumsal suçlar ve “#MeToo” gibi kampanyalar son yıllarda birçok şirketi kendi kültürlerini gözden geçirmeye ve “iyileştirme alanlarını” belirleyerek, bu konular için ciddi ve kapsamlı çalışma planları oluşturmaya zorlamaktadır.

Bununla birlikte şirket kültürlerine yönelik alınan bazı aksiyonlar ile ilgili iyileşmeler de not edilmektedir. Örneğin, son yıllarda yönetim kurulları artan bir eğilimle çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim (ÇSY - ESG) sorunları ve hissedar katılımı gibi kurumsal hissedarların son yıllarda vurguladığı alanlara artan bir farkındalık ve odaklanma göstermektedirler.

Diğer taraftan ise bazı durumlarda, yönetim kurulu toplantıları bir “dostluk” atmosferini sürdürmek isteyen ve muhalif görüşleri paylaşmaktan kaçınan kurul üyelerinin bu yaklaşımlarıyla verimlilikten ve gerçekçi yaklaşımlardan uzaklaşmakta ve nihayetinde bu da şirketler için büyük bir dezavantaj oluşturmaktadır.

Hatta kimi örneklerde yönetim kurulu çeşitliliğinde (dışarıdan bağımsız üye, kadın üye, sektörü bilen deneyimli üye atama vb.) ya da üyelik süresi kısıtlamaları ile ilgili bazı iyileştirmeler yapılmaya çalışılırken dahi halen zorluklarla karşılaşıldığı not edilmektedir.

Yönetim kurulları, etik konuları daha yakından takip edebilmek için üst yönetimden örneğin çalışanlarla yapılan anket sonuçlarını veya medyada şirketle ilgili yer alan haberlerin şirket açısından analizini isteyebilirler. Aynı şekilde etik uygunsuzluk bildirim (ihbar) hattı eğilimlerini içeren veri tabanlı bir sistem oluşturulmasını ve benzeri kriterlerin düzenli olarak irdelenerek yönetim kuruluna rapor olarak sunulmasını isteyebilirler.

Bugünün karmaşık iş dünyasında şirketin hâlihazırda doğru kültüre sahip olup olmadığı sorusuna ek olarak, yönetim kurulları dünyadaki zorlu ekonomik şartlar içerisinde aynı zamanda bir kurum kültürünün nasıl tanımlanacağı, oluşturulacağı ve sürdürüleceği konularında çok daha büyük zorluklarla karşılaşabilmektedirler. (PWC Report, 2020: 3)

Bu genel tablonun içerisinde, yönetim kurulunun şirket kültürü çalışmalarında dikkate alması gereken sorular şu şekilde özetlenebilir:

- * Kurul en üstte doğru tonu belirliyor mu? Kurul amaç ve stratejide kilit bir etkin güce sahip olarak kültüre yeterli ilgiyi gösteriyor mu? Yönetim kurulu şirketin değerlerini somutlaştırıyor ve yansıtıyor mu?
- * Kurul kültürün önemini ne kadar kapsamlı ve spesifik olarak tartışmaktadır ve istenen kültürün tanımlanmasına yardımcı olmakta mıdır?
- * Kurum kültürü yönetim kurulu gündeminde nasıl yer alıyor? Örneğin, kültür yılda bir kez öne çıkan belirli bir gündem maddesi olarak mı, yoksa tüm yönetim kurulu tartışmaları ve kararları esnasında daha yerleşik bir şekilde mi değerlendiriliyor?
- * Şirketin kültürü strateji bağlamında tanımlanmış mı ve organizasyon genelinde bununla ilgili ortak bir anlayış var mı? Ayrıca, çok uluslu kuruluşlar için, merkezdeki yönetim ekibi, dil ve/veya kültür farklılıklarının ortak kurumsal kültürü benimsemeye engel olabileceği diğer ülkelerdeki şirketlerinde yönetimdeki liderlerden görüş/veri istemekte midir?
- * Yönetim kurulu davranışsal riskleri en iyi şekilde yönetmek ve kültürü stratejiyle uyumlu hale getirmek için gereken değişikliklerle birlikte, şirketin kültürel açıdan güçlü yanlarını ve “iyileştirme alanlarını” dile getirebiliyor mu?
- * Kurul kültürel uygunluk için bir barometre olarak toplanabilecek ve izlenebilecek ölçütleri tartıştı mı? Üst yönetimin yönetim kuruluna raporlarının, yönetim kurulunun kültürel konularla ilgili değerlendirmesi için daha iyi veriler elde edecek şekilde düzenlenmesi gerekiyor mu?
- * Yönetim kurulu potansiyeli nasıl dikkate alıyor? Temel performans göstergelerinin (KPI'lar) elde edilmesinin altında yatan kültürel bağlam nasıl? Örneğin, uzun bir süre boyunca tüm KPI hedeflerine ulaşırsa veya önemli ölçüde aşılsa, yönetim kurulu bunun nedenini soruyor mu? Kurul, belirli ölçütleri veya KPI'ları yapay olarak "tutturmak" için mevcut olabilecek olası kültürel baskıları inceliyor mu ve eğer öyleyse, ilgili riskleri dikkate alıyor mu?

* Yönetim kurulu ve/veya komite, kültürün risk, risk yönetimi ve iç kontrol ortamı üzerindeki etkisini ne kadar kapsamlı bir şekilde tartışmaktadır? (Klemash, Smith, 2019: 5)

Yönetim kurullarının şirket kültürü konusunda daha etkin olabilmesi için (bir kısmı önceki bölümlerde de bahsedilen) alınabilecek bazı aksiyonlar şu şekilde özetlenebilir:

- Yönetim kurulunda bağımsız ve tecrübeli üyelerin olması kurulun daha etkin çalışmasını sağlayabilir.
- Yönetim kurulunun düzenli aralıklarla toplanması ve toplantılarda üst yönetimden şirket riskleri ve güncel aktiviteleri hakkında detaylı brifingler alınması önemlidir. Yönetim kurulu toplantılarında, genel müdüre ve üst yönetime anlamlı sorular yönlendirilmelidir.
- Yönetim kuruluna entegre denetim komitesi, etik komitesi, risk komitesi, ücretlendirme komitesi, atama komitesi gibi komitelerin etkin bir şekilde çalışması ve bu çalışmalarını yönetim kuruluma iyileştirme önerileri ile birlikte düzenli bir şekilde raporlaması beklenir.
- Bazı yönetim kurulu toplantılarına, örneğin insan kaynakları, satın alma, satış ve pazarlama, denetim yöneticileri davet edilmeli ve kurul üyeleri bu toplantılarda bölüm yönetimleri ile birebir görüşebilmelidir.
- Yönetim kurulu tarafından, risk değerlendirme çalışmalarına şirket kültürü ve etik ortam konularının da eklenmesi istenmelidir. Üst yönetim tarafından bu konulara yönelik raporlar da yönetim kuruluna sunulmalıdır.
- Sene içerisinde alınan vergi, çevre, iş sağlığı ve güvenliğine yönelik vb. cezalar üst yönetimden talep edilmeli ve üst yönetim tarafından bunların sebepleri ve iyileştirme aksiyonları kurula raporlanmalıdır.
- Yönetim kurulu, şirketin etik ve uyum programı için günlük operasyonları takip edebilecek şekilde etik konularında sorumluluk almak üzere üst düzey bir etik ve uyum sorumlusu (CECO) atanmasını talep edebilir. (Eğer şirkette bu fonksiyon henüz yok ise)
- Yönetim kurulu üst yönetimden yasa dışı veya etik olmayan davranışları önlemek, tespit etmek ve düzeltmek için çevrimiçi etik ve uygunluk standartları ve prosedürleri oluşturulmasını ve yayınlanmasını istemelidir. İyi hazırlanmış ve şirkete özel misyon beyanları ve davranış kuralları, yöneticileri ve tüm çalışanları şirketin temel değerleri, standartları ve prosedürleri hakkında eğitmek için kritik öneme sahiptir.
- Yönetim kurulu kalite ve iş güvenliği konularında şirkette iyi tanımlanmış prosedürlerin yürürlükte olduğundan emin olmalıdır.
- Yönetim kurulu üst yönetimden şirkette etik ortama yönelik ölçülebilir performans göstergelerinin belirlenmiş olduğu, iyi davranışların ödüllendirdiği ve yanlış olarak belirlenmiş davranışların teşvik edilmediği bir sistematik kurulmasını istemelidir.
- Yönetim kuruluna raporlanması istenebilecek bazı performans göstergeleri;
“müşteri ve çalışan şikayetleri, ihbar hatlarına gelen notlar ve personel çıkış görüşmeleri sırasında yapılan yorumlar, iş yeri kazaları veya çevre konusunda yaşanan sorunlar, hastalık günleri dâhil devamsızlık günleri, harcama raporlarının doğruluğu, alınan şirket mülkü veya şirket varlıklarının kötüye kullanılması” olarak özetlenebilir.
- Kurul şirkette üst düzey yöneticiler işe alınırken insan kaynakları süreçlerinin iyi bir şekilde yürüdüğünden emin olmalıdır. Kurul işleri yürütmek için atadıkları görevlilerin erdemli ve yüksek ahlaki karaktere sahip kişilerden seçilmesini sağlamak için azami çabayı göstermelidir.

- Etik ve uyum standartlarını tüm çalışanlara (yönetim kurulu üyeleri dâhil) iletmek için aktif eğitim programları zorunlu kılınmalıdır. Eğitim konuları şirket değerlerini, şirketin iş sistematüğünü ve bu işleyişte nasıl kazanç sağladığını, iş için geçerli yasaların tartışılmasını ve etik olmayan davranışların arkasındaki hususları içermelidir.
- Yönetim kurulu, çalışanların etik ve uyumla ilgili endişelerini (isterlerse isimsiz veya gizli olarak) bildirebilmeleri için şirketin iyi duyurulan bir raporlama sistemine sahip olmasını sağlamalıdır. Çalışanlara görüşlerini paylaştıkları için misilleme yapılmadığından emin olunması sağlanmalıdır. Çalışan görüş anketlerinde ve işten ayrılma anketlerinde açık uçlu etik soruları kullanmak, CEO'nun ve yönetim kurulunun işyeri ortamındaki son durumları izlemesine de yardımcı olabilir.
- Suistimal tespit edildiğinde yönetim kurulu suçlunun rütbesi, satış sicili veya ekonomik getiri performansı ne olursa olsun, şirketin konuya yanıt vermek için uygun adımları atmasını sağlamalıdır. Kuralların tüm kuruluşta eşit olarak uygulanması örgütsel adaleti, yani çalışanların bir organizasyondaki adalet algısını geliştirir.

Yönetim kurulunun, “halkla ilişkiler” (PR) ve sosyal medya uzmanları ve kamu ofisleri ile ilişkilerle ilgili personel gibi dâhili ve harici paydaşlarla ne zaman iletişime geçileceği de dâhil olmak üzere şirketin acil durum plan bilgilerine sahip olduğundan emin olması gerekir. Bir ihlal tespit edildikten sonra, yönetim kurulundan, uygunsuz davranışı durdurmak ve başka ihlalleri önlemek için uygunluk ve etik programında gerekli değişiklikleri yapmak da dâhil olmak üzere tüm makul adımları atması beklenir. (Bagley, Cova, Augsburg, 2017: 2)

Şirketlerde yönetim kurulunun kilit rolü, “şirketin uzun vadeli başarısını sağlayabilecek etkin, girişimci ve ihtiyatlı yönetimi kolaylaştırmak” ve “sürdürülebilir işler inşa etmektir”.

Başka bir deyişle, yönetim kurulu şirket için dayanıklılığın sağlanabileceği koşulların yaratılmasını kolaylaştırmalıdır. Yönetim kurulunun şirketin itibarını korumak ve geliştirmek konusunda özel bir sorumluluğu vardır. Kurul aynı zamanda, şirketin arzu edilen etik standartlarını, davranışlarını, kültürlerini ve değerlerini ifade ederek ve modelleyerek “tepedeki doğru tonu” belirlemede de birincil sorumluluğa sahiptir. (CGMA Briefing, 2014: 13)

Şirketlerde etik bir kültür oluşturulması için çeşitli yapı ve süreçler kullanılabilir. Daha önceki bölümlerde de değinildiği üzere; “etik davranış kodu, etik komitesi, etik ve uyum görevlileri, etik eğitimi, uygunsuzluk bildirme (ihbar) hatları ve uygunsuzluk bildirimini yapma koruma sistemleri, İKY (insan kaynakları yönetimi) uygulamaları, liyakat temelinde ve erdemli kişileri işe almak, etkin kurumsal yönetim, bağımsız denetimden yararlanma, sosyal sorumluluk politikaları, etik ve uyum denetimleri” bu yapı ve süreçlere bazı örnekler olarak sıralanabilir. Tüm bunlardan verimli bir sonuç alınabilmesi için şirket üst yönetiminin ve çalışanlarının süreçlere etkili katılımı gerekmektedir.

Şirket içerisinde etik davranışın yerleştirilmesi firmanın itibarını ve ürünün marka değerini yükseltmesi, müşterilerin, yatırımcıların ve kamuoyunun güvenini ve desteğini sağlaması bakımından çok önemlidir.

Şirketlerde yöneticilerin ve çalışanların etik değerlere ve prensiplere göre hareket etmeleri hem kendilerinin hem de toplumun çıkarıdır. Bu bağlamda, şirketlerdeki “olumlu şirket kültürü ve etik ortam” şirketlerin kamuoyundaki itibarını pozitif etkilerken, şirket çalışanları ve tüm diğer paydaşlar açısından da pozitif bir ortam oluştururken, neticede şirket pazar payında ve kârlarında artışlara zemin hazırlayacaktır. (Tüsiad Raporu, 2009: 119)

Birçok akademik yayında vurgulandığı üzere etik şirket kültürünün oluşturulması için esas sorumluluk en tepede yönetim kurulundadır. Yönetim kurulu CEO ve şirket üst yönetimi, etik ve uyum yöneticisi, yönetim kuruluna entegre etik komitesi ve denetim, risk, ücretlendirme ve atama gibi diğer komiteler ile ve iç denetim fonksiyonuyla çok yakından çalışarak, şirketteki etik kültürü güncel olarak takip edebilmeli ve şirket kültürünün uygun bir şekilde yönetildiğinden emin olmalıdır. İyi performans gösteren ve konularla ilgili bir yönetim kurulundan, şirket üst yönetimiyle kurumun hile riski yönetimi programının durumunu tartışması ve gerektiğinde yeterli gözetimi sağlaması beklenir.

Üst düzey yönetim tüm organizasyon için kültürü oluşturan tepedeki tonu belirlemenin yanı sıra, bir hile riski yönetimi programının tasarımı ve uygulanmasında da genel sorumluluğa sahiptir. Yönetim kurulu, hile riski yönetim programının uygulanması ve işletilmesi için dürüstlük ve etik değerler, şeffaflık ve hesap verebilirlik hakkındaki beklentilerin tanımlanması da dâhil olmak üzere, yönetim kurulunun gözetimi nasıl sağladığını açıklayan politikalar ve prosedürler oluşturulmasını sağlamalıdır. Yönetim kurulunun iç denetçilerden, bağımsız denetim firmasından ve hukuk müşavirinden etik ortam ve hile riskine karşı veriler istemesi ve bu kaynakları herhangi bir sorunu araştırmak için gerektiğinde kullanması beklenir. (COSO & ACFE, 2016: 14)

Şirket içerisindeki önemli kontrol noktalarını göz önüne aldığımızda, yönetim kurulu tarafından direkt kendi sorumluluğunda olması istenebilecek bazı yetkiler aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Örnek olarak):

- Maddi olmayan duran varlıklar dâhil şirkete belirli bir meblağ üzerindeki gayrimenkullerin alınması/satılması, varlıklarının kiralanması ya da kiraya verilmesi
- Arazi, arazi hakları ve benzeri hakların iktisabı, elden çıkarılması ve haczi
- Toplam değeri yılda önceden belirlenecek bir meblağ üzerinde yer alan (tahmini satışlar/ciro) tedarik, satış, teslimat ve iş tedarikine ilişkin anlaşmaların akdedilmesi
- Meslek veya endüstri dernekleri, kamu sektörü kuruluşları, iş geliştirme kuruluşları ve benzeri kuruluşların üyeliğinin başlaması veya sona ermesi
- Belirlenecek bir meblağ üzerindeki kredi anlaşmalarının imzalanması ve hisse ihracı
- Olağan iş faaliyetleri dışında kefalet, garanti ve benzeri yükümlülüklerin üstlenilmesi
- Şirket tarafından yapılacak olan bağışlar
- Belirlenecek bir değer üzerindeki kurumsal/pazarlama iletişim hizmetleri ve pazarlama anlaşmaları
- Olağan ticari faaliyetlerle ilgili olmayan önemli diğer anlaşmaların akdedilmesi
- İnsan kaynakları, sosyal ve eğitim politikaları, iş sağlığı ve güvenliği vb. iş alanlarında aşağıdaki hususlar:
 - a) Toplu iş sözleşmelerinin akdedilmesi, değiştirilmesi veya feshedilmesi
 - b) Doğrudan yönetim kuruluna rapor veren yöneticilerin istihdam koşullarının belirlenmesi de dâhil olmak üzere işe alınmaları, terfileri, nakilleri ve işten çıkarılmaları
 - c) İdari konular için günlük delegasyon işlemleri dışında şirket adına kanuni vekâletlerin verilmesi ve iptali
 - d) Bütçenin, yıllık veya olağanüstü genel maaş artışlarının miktarının belirlenmesi
 - e) Üst yönetimdeki yöneticilerin prim ödemeleri ve üst yönetimdeki maaş artışları
 - f) İstihdam yardım planlarının (örneğin şirket arabası) ve sosyal yardım, özel emeklilik planlarının ve fonlarının oluşturulması veya değiştirilmesi.

Yönetim Kurulu Üyeleri Derneği (YÜD) ve Bain & Company Türkiye şirketi 2022’de haziran ve temmuz aylarında yaptıkları ortak bir çalışmada kapsamlı bir anketle, halka açık şirketlerde ve aile şirketlerinde görev yapan yüze yakın yönetim kurulu üyesi ve CEO ile birlikte Türkiye’de faaliyette bulunan şirketlerin yönetim kurullarının etkinliğini değerlendirmişlerdir.

Bu çalışma sonrasında oluşturulan “Türkiye Yönetim Kurulu Barometresi 2022” raporuna göre önemli bulgular şu şekilde özetlenebilir:

- Kurumsallaşma çalışmalarının yönetiminde ESG - ÇSY (çevresel, sosyal, kurumsal yönetim) anlayışına geçiş başladığı not edilmiştir. Sürdürülebilirlik ele alınan, ancak henüz yeterli süre ayrılamayan önemli bir gündem maddesi haline gelmiş gözükmektedir.
- Yönetim kurullarında en çok konuşulan konular şirket performansı, denetim, risk ve şirket stratejisi olarak ön plana çıkmaktadır.
- Yönetim kurullarındaki üye çeşitliliği ve tecrübe seti genişliği henüz arzu edilen seviyede değildir.
- Önemli sonuçlardan biri olarak yönetim kurulları değer yaratma konusunda “stratejik, finansal ve operasyonel” açılardan kendilerini yeterli görerek, üst yönetimle etkin şekilde çalışmakla birlikte, yedekleme planının (succession plan) belirlenmesinde önemli sorunlar olduğu konusu ön plana çıkmaktadır.
- Yönetim kurulu üyeleri etkili ve tesirli bir yönetim kurulu için işletim modelinin geliştirilmesi gerekliliğine inanmaktadır.
- Risk ve denetim komiteleri, her dört şirketten üçünde mevcutken, şirketlerin %7’sinde hiçbir komite bulunmamaktadır.
- Yönetim kurulu başkanları, yönetim kurulları tarafından nadiren değerlendirilmektedir.
- “Yönetim kurulu üyelerinin bireysel gelişim planları mevcuttur ve geribildirim alabileceği mekanizmalar etkili bir biçimde çalışmaktadır” ifadesi de değerlendirmelerde ortalamanın altında kalarak gelişime açık bir alan olarak dikkat çekmektedir.
- Yönetim kurullarındaki üye çeşitliliği (cinsiyet, yaş, yetkinlikler vb.) önemli bir gelişim alanı olarak öne çıkmaktadır.
- Avrupa Yeşil Mutabakatı (The European Green Deal), topluma katkı (sosyal sorumluluk) ve iş sağlığı ve güvenliği konuları yönetim kurulu çalışmalarında hak ettikleri ve olması gereken süreyi tam olarak bulamayan konular olarak not edilmiştir.

Dünyada ekonomilerde ve iş hayatında yaşanan büyük çaplı değişiklikler ışığında, şirketlerin yönetim kuruluna rehberlik edebilecek uygulamaların yeniden değerlendirilmesi ve yönetim kurullarının değer yaratma yöntemlerini gözden geçirmesi gerekmektedir.

Yönetim kurulu yol haritasında en “tepede” her yönetim kurulunun “amaç ve hedefleri gözetme” görevi bulunurken, bu hedefler iki ana alanda bulunan aksiyonlar ile desteklenmektedir. Bu alanlar; “geleceğe hazırlık için yönetim kurulu gündemi” ve “yönetim kurullarının işletme modeli alanları” şeklinde gruplanmıştır.

Tüm bu alanlar ve alt detay açıklamaları iş etiğinin her zaman çalışma prensipleri doğrultusunda muhafaza edildiği bir zemin üzerine kurgulanmalıdır. (YÜD & Bain & Company Türkiye Raporu, 2022: 30)

Tablo (29) - Yönetim Kurulu Rehberi

(A) Geleceğe Hazır Yönetim Kurulu Gündemi (Nasıl değer yaratılıyor?)	Geleceğe dönük stratejinin denetlenmesi ve onaylanması	Çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim performansının takip edilmesi	CEO ve üst yönetimin seçim süreçlerinin ve teşviklerinin yönetilmesi	Finansal performans dâhil olmak üzere sonuçların değerlendirilmesi	Çeşitlilik, eşitlik ve kapsayıcılık performansının denetlenmesi
	Dayanıklılık oluşturmak için kurumsal risk yönetiminin ve uyumluluğun sağlanması.				

(B) Yönetim Kurulları İşletim Modeli (Nasıl hareket edilmeli?)	Yönetim Kurulu yapısı	Yönetim kurulunun büyüklüğü ve kompozisyonu	Kolektif deneyim ve bilgi çeşitliliği	Etkin intibak
	Yapılanma ve süreçler	Uygun şekilde yapılandırılmış yönetim kurulu ve alt komiteler	Etkili bilgi paylaşımı ve etkin karar verme mekanizması	Etkili bilgi paylaşımı ve etkin karar verme mekanizması
	Liderlik ve kültür	Yönetim kurulu başkanının liderliği	Eşgüdüm sağlamak	Yönetim kurulu değerlendirmeleri ve geri bildirim
	CEO ve üst yönetimle etkileşim			
	Paydaşlarla etkileşim			

Kaynak: YÜD & Bain & Company Türkiye Raporu, s.13, 2022 tarihli çalışmaya referansla hazırlanmıştır.

YÜD ve Bain & Company Türkiye şirketinin anket çalışmasında beş başlık altında puanlanan 30 soru üzerinden Türkiye “Yönetim Kurulu Etkinlik Skoru” hesaplanmıştır. Yönetim Kurulu Etkinlik Skoru, her başlığının skorunun ortalamasından hesaplanarak (5) üzerinden (3,6) olarak kaydedilmiştir.

Tablo (30) - Yönetim Kurulu Etkinlik Skoru

	Bölüm Başlıkları	Beş üzerinden puan	Ortalama
(A) Geleceğe Hazır Yönetim Kurulu Gündemi (Nasıl değer yaratılıyor?)	(1) Değer Yaratma	3.8	3.6 – Yönetim Kurulu Etkinlik Skoru
	(2) Sürdürülebilirlik	3.4	
(B) Yönetim Kurullarının İşletim Modeli (Nasıl hareket edilmeli?)	(3) Yönetim Kurulu Yapısı	3.8	
	(4) Yapılanma ve Süreçler	3.7	
	(5) Liderlik ve Kültür	3.2	

Kaynak: YÜD & Bain & Company Türkiye Raporu, s.13, 2022 tarihli çalışmaya referansla hazırlanmıştır.

Önceki bölümlerden hareketle, son tahlilde aşağıdaki şartların sağlanması etik bir şirket kültürünün oluşturulması ve korunması için ideal ortamın (best practice) oluşturulmasında yönetim kurullarına yardımcı olabilecek faktörler olarak değerlendirilebilir:

- Yönetim kurulunun etik ile ilgili taahhüdü ve kurul üyeleri için ayrıca hazırlanmış etik kodu ve bunun yıllık olarak imzalatılması.
- Yönetim kurulunun, şirket yönetiminden ve CEO'dan şirket kültürü ve etik ile ilgili konularda yapılan çalışmalarla ilgili sürekli raporlama istemesi.
- Yönetim kurullarının ve kurula entegre etik, denetim, risk ve atama ve ücretlendirme gibi komitelerin düzenli toplanması, toplantı notlarının tüm ilgililerle paylaşılması ve gerçekten işlevsel olmaları.
- Şirket içerisindeki etik konularını takip edecek ve etik kültürün geliştirilmesinde birebir çalışacak baş etik ve uyum sorumlusu (CECO) atanması.
- Etik kodun şirket değerlerine, vizyon ve misyonuna dayalı olarak hazırlanması.
- Etik kodun tüm çalışanlara ve tüm paydaşlara duyurulması ve yıllık olarak imzalatılması.
- Etik koda uyum ile ilgili olarak bölümlere özel tasarlanmış sürekliliği olan eğitimler.
- Tercihen yıllık olarak yapılan (verilerin dışarıdan bir firma tarafından toplandığı) ve anonim kalınmasını sağlayan çalışan memnuniyeti anketleri ve sonuçların çalışma ekipleriyle değerlendirilmesi.
- Çalışanların ve üçüncü tarafların şirket ile ilgili uygunsuzlukları rahatlıkla bildirilebileceği, anonim kalabilecekleri ve misillemeye uğramayacakları bir e-mail adresi, şirketin internet adresi üzerinden doldurulabilecek bir başvuru formu ve telefon hattı içeren bir sistematığın kurulması.
- Satın alma, satış ve pazarlama, finans, adil rekabet vb. konulardaki tüm prosedür ve politikaların çalışanlara düzenli olarak duyurulması ve bu politikaların şirket içi intranetinde her zaman ulaşılabilir olması.
- İlgili politikaların aynı zamanda kamuoyuna açık internet sitesinde duyurulmuş olması.
- Yıllık risk değerlendirme çalışmalarına şirket kültürü ve etik ile ilgili risklerin de eklenmesi.
- İç denetim fonksiyonunun şirket için genel değerlendirme yapacağı kültür ve etik konularındaki denetimlerine ek olarak, etik ile ilgili konuların her bir denetim çalışmasına değerlendirme için eklenmesi.
- Adil ve kapsayıcı, liyakat temelli, nepotizmin olmadığı, insan kaynakları süreçlerinin iyi tarif edildiği, şeffaf insan kaynakları politikaları.
- Etik ile ilgili konulara yönelik şirket içi intranette etik ile ilgili bloglar oluşturulması ve etik konularının burada tartışılması.
- Suistimallere karşı sıfır tolerans politikası izlenmesi.
- Şirket prosedürlerinin, kurallarının üst yönetim dâhil tüm çalışanlar için geçerli olması, istisnalar yapılmaması.
- Etik davranışların teşvik edilmesi amacıyla örnek etik davranışların ödüllendirilmesi.

(PWC & MİoD, 2013: 16)

Yönetim kurulunun sorumluluklarını belirtmiş olmakla birlikte, esasen şirketin yönetiminden üst yönetim sorumludur. Yönetim kurulu şirket operasyonlarını yürütmeye çalışmamalıdır. Kurul yönetimin şirketi nasıl yönettiğini gözetmeli, bir anlamda denetlemelidir. Şirket yönetim ekibi de şirket ile ilgili bilgileri, verileri yönetim kuruluyla açıkça ve zamanında paylaşmalıdır. Yönetim kurulu ve komiteleri endişelerini ve sorularını şirket yönetimine açık bir şekilde iletmelidir. Şirket yönetimi ve yönetim kurulu, uzun vadeli değerleri göz ardı ederek sadece kısa vadeli performansa ve kısa vadeli sonuçlara odaklanmamalıdır.

6.3. İç Denetimin Rolü

İç denetim fonksiyonu, kontrol ortamının birçok yönünü bildikleri ve iç kontrollerin şirket performansını etkilemesi sebebiyle, organizasyonlarında şirket kültürünü ve etik ortamı gözden geçirmek için giderek daha sıklıkla görevlendirilmektedir. Bu görünüm içerisinde iç denetim fonksiyonu, şirket içindeki etik kültür denetimlerinde bağımsız denetime kıyasla büyük bir avantaja sahiptir. (Anderson, 2018: 5)

Güvence sağlayıcılar olarak, iç denetçiler önceliklerin ve davranışların belirtilen kurumsal değerleri destekleyip desteklemediğini ve şirkette sağlıklı bir etik kültür olup olmadığını belirlemek için kuruluşun altyapısını ve uygulamalarını yerinde değerlendirmelidir. (Murdock, 2018: 1)

Şirket kültürü ve etik ile ilgili kaygılar açısından konuya baktığımızda etik kaygılar özellikle de iş dünyasında yaygın olmaya devam etmekle birlikte, bugün etik risk her zamankinden daha önemli olabilmektedir. Bununla birlikte, iç denetim fonksiyonu etkili bir etik ve uyum iç denetim programı uygulayarak bu artan riskin azaltılmasına yardımcı olabilir.

Etkili bir etik ve uyum iç denetim programı dört temel unsurdan oluşmalıdır:

- a) Etiği teşvik etmek
- b) Etik ile ilgili risklerin değerlendirilmesi ve bunun tüm denetim çalışmalarına dâhil edilmesi
- c) Sürekli izleme
- d) Raporlama ve takip

İç denetim kendi davranış kurallarına bağlı kalırken, güçlü bir etik kültürü teşvik ederek ve işletmelerde etik davranışlara ve risklere yoğun bir şekilde odaklanmayı sürdürerek kuruma en fazla değeri ve güvenceyi katacaktır. Önemli etik ve uyum riskine sahip alanların belirlenmesi ve bunların çalışmalara dâhil edilmesi, iç denetimin kaynaklarını riske dayalı bir yaklaşıma göre yeterli şekilde planlamasına olanak tanır.

Yıl boyunca risk temelli denetim planının yürütülmesi ve kuruluşun etik ve uyum programları, üst yönetime şirketin etik ve uyum politikalarının etkinliği konusunda güvence sağlar. Son tahlilde denetim fonksiyonu tarafından yapılacak olan etik ve uyum konularında raporlama ve takip, kuruluşun etik kültürü ve uyum programlarında sürekli iyileştirmelere olanak sağlayacaktır. (Secrest, 2013: 14)

Bu çerçevede aşağıdaki notların gözden geçirilmesi faydalı olacaktır:

- İç denetim kültürel değişim programlarındaki süreçler ve kontroller konusunda danışmanlık rolü oynayabilir. Ancak bu tür programların mülkiyeti üst yönetimde yani yürütme görevlilerindeki icracı yöneticilerde olmalıdır.
- İç denetimin rolü süreçlerin (performans yönetimi ve ücretlendirme gibi), eylemlerin (karar verme gibi) ve şirketteki davranışların kurumun değerleri, etik değerleri, risk anlayışı ve politikaları ile ne ölçüde uyumlu olduğunu analiz etmektir. Bu çalışmalar, yönetim kurullarının şirketteki kültürünü ve dolayısıyla davranışları olumlu yönde değiştirmek için alınan önlemlerin gerçekten işe yarayıp yaramadığına karar vermesine yardımcı olabilir.

- Verileri denetlemeye başlamadan önce, iç denetçilerin risk kültürü de dâhil olmak üzere kendi organizasyonlarının kültürünü anlamaları gerekir. Örgütsel kültürün bileşenlerine bakıldığında birçok model bulunmaktadır. Dolayısıyla şirket kültürü üzerine yapılan çalışmaları belirli bir modele dayalı tek bir veri setine indirgemek tehlikelidir.
- Kuruluşlar aynı veya benzer çıktıları ürettiyor olsalar bile birbirlerinden çok farklı olabileceklerinden, şirket kültürünü denetlemede her duruma uyan tek bir çözüm planı yoktur.
- Kurumlarda kültürel değişim uzun bir süreçtir. Yönetim kurullarına kültürel değişim programları ve etkileri hakkında güvence sağlamak, şirket üst yönetiminin yanı sıra iç denetimin işinin giderek daha önemli bir parçası olmaktadır.
- Denetim komitelerinin, politikalar ve süreçler geliştirilebilmesi için en baştan itibaren kültürle ilgili olarak iç denetim fonksiyonu ile çok yakın çalışıyor olmaları önemli bir faktördür. (Chartered Institute of Internal Auditors of UK, 2019: 1)

Uyum programı açısından konuyu irdelediğimizde, bir şirkette suistimallerin, uygunsuzlukların ortaya çıkartılabilmesi, "uyum programı" bileşenlerinin etkinliğine bu etkinlik de çalışanların üstleriyle, şirketin uyum görevlisiyle veya uyumla ilgili endişeleri ve soruları konusunda iç denetim fonksiyonu ile konuşmakta ne kadar rahat hissettiğine bağlıdır.

Sonuç olarak etik liderlik yoluyla, çalışanlara adil davranılması, etkin iletişim ve sürekli eğitim sağlanması çok belirleyicidir. Bu yaklaşımların çalışanların etik ihlalleri konusundaki bilgilerini paylaşımlarını sağlayacağı düşünülmektedir. Yönetim kurulu, sağlam bir etik ve uyum programına yatırım yaparak ve tutarlı bir etik kültürün uzun vadeli gelişimini taahhüt ederek, iç denetim fonksiyonunu etkin bir şekilde kullanarak şirket içindeki etik yapıyı iyileştirmede önemli adımlar atmış olacaktır. (Killingsworth, 2013: 23)

6.4. Kurumsal Yönetimin Rolü

Yönetim kurulu ve CEO kurumsal yönetim açısından şirketlerde en önemli iki temel belirleyicidir. Yönetim kurulu hem uzun vadeli kârlılık hem de çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim (ESG) endişelerini göz önünde bulundurarak şirketin önceliklerini belirlemektedir. Yönetim kurulu CEO'yu atarken bir anlamda bu yöneticiyi bu öncelikleri yerine getirmekten sorumlu tutmaktadır.

CEO, yöneticiler, üst düzey yönetim ve diğer çalışanlar kurulun vizyonunu uygulayarak ve gelir hedefleri, çevresel etki, tedarik zinciri ve şirketin diğer işlevlerinin üzerinde önceden belirlenmiş hedeflere doğru ilerlemeyi göstermek açısından yönetim kurulu ve şirket hissedarları için düzenli olarak doğru ve şeffaf bir şekilde mali raporların ve diğer belgelerin hazırlanmasını sağlarlar. (Maréchal, Renieris, Rydzak, 2021: 1)

Etkin bir kurumsal yönetim uygulaması için yönetim kurulunun, çoğunlukla geniş yetkilerle donatılmış CEO'nun karar ve uygulamalarını denetlenmesi ve bunu güncel bir şekilde takip ederek, sürekli değerlendirmesi gerekmektedir.

İflasları dünya medyasında da genişçe işlenen uluslararası büyük işletmelerde görülen finansal usulsüzlükler ile yasal ve etik olmayan uygulamaların temelinde, böyle bir denetlemenin ve güncel bir şekilde yakın gözetim imkânının olmayışı ya da çok zayıf olması yatmaktadır.

Bu nedenle yönetim kurulu üyelerinin, şirket konularını takip edebilecek ve katkıda bulunabilecek yetkin ve tecrübeli yöneticilerden seçilmesi, mümkün olduğu ölçüde günümüz iş dünyasının karışık olabilen finansal sistematiğini bilmeleri, doğrudan kendilerine bağlı bağımsız denetim fonksiyonundan yararlanmaları açısından da önemlidir.

Diğer taraftan, iş akışının bir yansıması olarak CEO gerek görevinin niteliği gerekse bu görevin de katkısıyla şirket içerisinde kazandığı güç ile yönetim kuruluna seçilecek üyelerin belirlenmesini etkileyebileceği gibi yönetim kuruluna bilgi akışını da kontrol edebilmektedir.

Bugünün dünyasında, uluslararası iş ortamının beklentilerini ifade eden prensipler ve kurallar ile işletmeler, özellikle hisselerinin sermaye piyasalarında işlem görmesi durumunda kamuoyuna karşı daha şeffaf olmaya zorlanmaktadır.

Aynı şekilde Türkiye’de de sermaye piyasalarına kayıtlı işletmeler, bu sebeple istenen bazı hususları periyodik olarak ve belli bir formatta kamuoyuna açıklamakla yükümlüdürler. Bu zorunluluklar hem şeffaflığı sağlamakta hem de kurumsal yönetim çalışmalarını güçlendirmektedir.

Kurumsal yönetim, sonuç itibarıyla yönetim kurulu ile CEO arasındaki hassas ilişkileri gündeme getirmektedir. Diğer taraftan uluslararası iş ortamı kurumsal yönetimin ilk sorumlusu olarak CEO’yu görmektedir ve CEO’nun icrasının kurallara uygun olarak yürütülebilmesi için etkin bir kurumsal yönetim büyük bir öneme haizdir. (Koçel, 2018: 465)

Bir diğer husus olarak, kurumsal yönetimde yönetim kurulu başkanı görevi ile CEO görevini üstlenen kişilerin aynı yöneticiler olmaması görüşü son yıllarda daha da ağırlık kazanmaktadır. Bazı çalışmalarda özellikle büyük ölçekli ve/veya halka açık şirketlerde CEO ve yönetim kurulu başkanı pozisyonlarının ayırmasının gerekliliğine vurgu yapılmaktadır. (Thuy-Nga, 2010: 67)

ABD’de her geçen sene daha fazla şirket CEO ve yönetim kurulu başkanı rollerini ayrı tutmaya başlamaktadır. Kurumsal Hissedar Hizmetleri’ne (Institutional Shareholder Services) göre, 2005 ve 2019 yılları arasında S&P 500’de CEO ve yönetim kurulu başkanlığı görevlerini iki kişi arasında bölen şirketlerin yüzdesi %30’dan %53’e yükselmiştir. (Mandato, Devine, 2020: 6)

6.5. CEO’lar ve Yönetimde Etik

Zayıf kurumsal yönetim 21. yüzyılda sadece ABD’de olmak üzere 17 halka açık şirkette 1,5 trilyon doların üzerinde yatırım kaybının gerçekleşmesini bir anlamda kolaylaştırdı denilebilir. (Grove, Clouse, 2017: 307)

Yakın zamana kadar, kurumsal yönetim çıkar çatışmalarının nasıl giderileceği ve yöneticilerin nasıl daha çok çalışmalarının sağlanabileceği gibi geleneksel vekâlet teorisi yaklaşımındaki konulara odaklanıyordu.

Kurumsal yönetimde CEO’ların bazı durumlarda kendilerine aşırı güvenmeleri sebebiyle, iyi niyetli ve sonuca odaklı çalışan bir yaklaşımda olmalarına rağmen, başlangıçta “iyi niyetli” olsa da devamındaki kötü yönetim şirketlerde çok ciddi sorunlara sebep olabilmektedir.

Kurumsal yönetimin bir ürünü olarak, CEO'ların bu fazla kendine güveni iki şekilde ortaya çıkmaktadır. İlki; CEO'lara ödenen ultra yüksek primler CEO'larda kendilerinin büyük bir başarı sağladıkları görüşünü ve aşırı düzeyde bir özgüveni oluşturmaktadır.

İkinci olarak; örneğin Sarbanes-Oxley sonrası dönemde dahi yönetim kurulları, ast yöneticiler ve hissedarlar büyük ölçüde CEO'ya bağlı bir yaklaşım içinde olduklarından, CEO merkezli bir kurumsal yönetim modeli birçok ülkede ve ABD'de halen baskın olarak görülmektedir. Bu genel görünüm içerisinde şirketlerdeki çıkar çatışmaları, sadakatsizlik ve hileli işlemler daha dikkatli bir şekilde izlenirken ve bu da ticari kararların ertelenmesine sebep olurken dahi CEO'lar ellerinde tekil olarak yoğunlaşan bu kurumsal gücün ve kontrolün bir sonucu olarak çok daha özgüvenli hale gelmişlerdir.

Buna karşın, Paredes gibi bazı akademik yazarlar, şirket yönetim kurullarına yapılacak atamalarda karar aşamalarında CEO'yu zorlayacak üyelerin atanmasını, hissedarlara daha fazla söz hakkı verilmesini ve CEO'ların ve şirket yönetim kurullarının hatalarının ve göz yummalarının mahkemelerde hissedarlar tarafından davalar ile bir anlamda detaylı incelenmesi için daha fazla imkân sağlanmasını önermektedir. (Paredes, 2005: 673)

Bir şirketin kültürü, etik iklimi veya şirket geçmişi gibi kriterler de CEO'nun uygunsuz davranması için fırsat yaratmada rol oynayabilir. Çeşitli çalışmaların sonuçları bireysel davranışın organizasyondaki etik kurallardan etkilendiği görüşünü desteklemektedir. Örneğin, vicdansız bir finansal kişisel çıkar güdüsünü yansıtan bazı firma kültürleri, uygunsuz davranış fırsatlarının etkisini şiddetlendirmektedir. Alternatif olarak firmalar kendilerini bir nevi “ahlaki vatandaşlar” olarak gördüklerinde veya diğer paydaşlarla etkileşimlerine yansıyan ahlaki veya etik bir kültüre sahip olduklarında, firmanın bu etik kültürü CEO'nun yanlış yapma eğilimini azaltabilmektedir. Bu sonuçlar bir bakıma, genel olarak bir şirketin kültürünün şirket iş süreçlerinde ve uygulamalarında yanlış yapmayı engelleyebileceği veya kolaylaştırabileceği fikrine katkıda bulunmaktadır.

Bazı araştırmalara göre yönetim kurulu üyelik görev süresi CEO'ların yanlış yapma ihtimalinde bir rol oynamaktadır. Ancak yine de esasen bu alandaki araştırmalarda sonuçlar hâlâ tam belirgin değildir. Bazı akademik çalışmalar, daha uzun görev süresine sahip yöneticiler ile şirketlerde, yönetim kurulu ve CEO'nun daha güçlü dostluk bağlarına sahip olduğunu ve bu durumda yönetim kurulunun CEO'yu hakkıyla denetleme olasılığının daha düşük olacağını ima etmektedirler. Bununla birlikte, daha uzun görev süresi olan yönetim kurulu üyeleri, bilinçli sorular sorma ve cevapları anlama yetenekleri ile şirket ve CEO hakkında kritik olan bilgileri edinebilirler. Böylece, daha uzun görev süreleri bilgi asimetrisini azaltarak CEO'nun tespit edilmesi güç olabilecek yanlışlar yapmasını zorlaştırabilir.

Bu notları dikkate almakla beraber görev süresinin bu konudaki etkisi hâlâ belirsizdir. Özetle; kurullar daha deneyimli ve bilgili hale geldikçe CEO'nun yanlış yapma olasılığı azalmaktadır. Ancak yönetim kurulu üyeleriyle CEO arasındaki “dostluk” ilişkileri geliştikçe riskler de artıyor gibi görünmektedir. (Schnatterly, Gangloff, Tuschke, 2018: 2414)

Buna karşın bu tablonun içerisinde, The Massachusetts Institute of Technology (MIT)'den akademisyen Acemoğlu konuyu daha ileri bir platforma taşıyarak, çok geniş yetkilerle donatılmış CEO'ların ve dolayısıyla şirketlerin kararlarının kamuoyu tarafından da çok yakından takip edilmesini, geniş bir şekilde tartışılmasını ve sivil toplum tarafından da CEO'ların ve şirketlerin sosyal gözetim ile bir nevi denetlenmesini önermektedir.

Geçmişte iş dünyası liderleri ve önde gelen akademisyenler, onlarca yıl sürecek bir anlayışla şirketlerin tek yükümlülüğünün hissedarlarına karşı olduğuna inanmaktaydılar. Önceleri uç bir görüş iken, New York Times’da 1970 yılında Milton Friedman tarafından yazılan bir köşe yazısı (“İşletmenin Sosyal Sorumluluğu Kârını Artırmaktır”) bu bakış açısını ana akıma doğru kaydırıp genel kabul görüş kulvarına yerleştirmişti.

Harvard Business School’dan Michael Jensen’in Friedman’ın doktrini için teorik ve ampirik destek sunan bir dizi makalesinin ardından, bu görüşler o tarihlerde akademik hayat içinde de daha fazla ivme kazanmıştır.

Bununla birlikte, özellikle 2001’den bu yana uluslararası yansımaları olan büyük çaplı şirket skandalları sonucunda, hissedar değerini maksimize etmenin bir şirketin tek amacı olmaması gerektiği konusunda uluslararası kamuoyunda artık artan bir uzlaşma görüşü var gibi gözükmemektedir. Bir taraftan sosyal sorumluluk yaklaşımları ve projeleri, çalışan memnuniyeti, dış paydaşlara uzanan “uyum” gibi konulardaki vurgularda artış kaydedilmekle birlikte, tam olarak etkili olabilecek bir model henüz oluşturulamamıştır.

Sadece hissedar önceliğine odaklanan yaklaşım ile ilgili sorun, yalnızca hisse senedi fiyatlarına odaklı bir takıntı ile bir anlamda örneğin çalışanları hissedarlarla karşı karşıya getirmesi değildir. Esası belirleyen sorun üst düzey yöneticilere zayıf kontrol ortamında çok geniş yetkiler verilmesidir.

Birçok CEO görevde oldukları şirketleri kendi kişisel vizyonlarına göre yönetmektedir. Buna karşın şirket yönetimleri ve CEO’lar üzerinde toplumsal anlamda halen çok az sosyal gözetim bulunmaktadır ve kanuni yaptırımlar da kimi zaman yetersiz kalabilmektedir.

Acemoğlu’na göre, şirketler üzerindeki etkin sosyal kamu gözetimi ve kontrolleri arttırmak için iki yönlü bir yaklaşım izlenmelidir:

İlk olarak, üst düzey yöneticiler üzerindeki yasal şartlar ve kurumsal kısıtlamalar güçlendirilmelidir. Yöneticiler çoğu zaman, cezaya konu olabilecek davranışları için yeterli cezai kovuşturmayla uğramayabilmektedir. 2008 mali krizine yol açan devasa suistimallerde bile ilgili şirket yönetimlerinin hepsi olmasa dahi neredeyse büyük çoğunluğunun ceza almadığı düşüncesi uluslararası kamuoyunda hakimdir.

İkinci yaklaşım, toplumsal aktivizmin ve sosyal gözetimin daha etkin hale gelmesidir. İkinci yaklaşım, birinci yaklaşımın tamamlayıcısıdır. Acemoğlu’na göre uluslararası bazı firmalar son yıllarda birdenbire kamuya daha açık hale geldikleri için değil, sivil toplumun artan baskısı altında oldukları için kamuya medya aracılığıyla erdemli sinyaller vermek durumunda kalmışlardır. Acemoğlu’na göre şirketlerin son yıllarda artan bir şekilde sergiledikleri bu “halkla ilişkiler” (PR) çabaları, gittikçe daha kuvvetli bir şekilde hissettikleri toplumsal baskıyı yansıtmaktadır.

Özetle; Acemoğlu’na göre kamuoyu tarafında daha etkin toplumsal gözetimi sağlayabilmek için toplumda daha iyi sosyal örgütlenmeler lazım iken, kamusal tarafta da suistimallere karşı şirketlere yönelik daha güçlü kanunlar ve kanuni yaptırımlar uygulanması gerekmektedir. (Acemoğlu, 2021: 1)

YEDİNCİ BÖLÜM

ŞİRKET ÜST YÖNETİMİNİN ŞİRKET YÖNETİMİNDE VE ETİK KONULARI ELE ALIŞTA BELİRLEDİĞİ YAKLAŞIM İLE ŞİRKETİN ETİK ORTAMI ARASINDAKİ İLİŞKİYİ İNCELEMeye YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

7.1. Literatür Çalışması

Son yıllarda akademik yazında iç denetime ilişkin ve iç denetimin unsurlarına yönelik çalışmalarda görece bir artış yaşanmaktadır. Diğer taraftan, farklı unsurları işleyen çalışmalar olmakla birlikte, direkt olarak iç denetimin şirketin etik kültürüne etkisi ile ilgili bir çalışma ya da yönetim kurulunun etik konuları ele alıştaki yaklaşımı ile şirket etik ortamına etkisini inceleyen bir çalışma bulunmamaktadır.

Türkiye’de literatürde yapılan bazı çalışmalar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo (31) - İç Denetim ve Yönetim Kurulları ile İlgili Literatür Çalışması

Yıl	Yazar ve Başlık	Kurum	Amaç	Ulaşılan Sonuç
2023	Erişen, O. Dijitalleşmenin iç denetim mesleğine olan etkileri: İç denetçilerin algı ve farkındalık düzeyi üzerine keşifsel bir çalışma	Doktora Tezi Marmara Üniversitesi	Bu tezde, iç denetim mesleğinin Endüstri 4.0'ın beraberinde getirdiği dijitalleşme olgusu karşısında ne gibi bir değişim yaşayacağına, iç denetçilerin değişen ve evrilen süreçlere ne denli hazır oldukları sorularına cevap aranmaktadır.	İç denetim mesleğinin gelecekte de varlığını sürdürmesi beklenirken, güvence fonksiyonunun yakın gelecekte önemini kaybetmesi ve mesleğin bir danışmanlık merkezine dönüşmesinin öngörüldüğü, iç denetçilerin yeni ve dijital konular hakkında farkındalık ve teorik anlamda bilgi sahibi olmalarına karşın pratik uygulamalara yeterince hazır olmadıkları görülmüştür.
2023	Köseoğlu, İ. Türkiye’de iç denetim ve iç denetimin bakanlık teşkilatlarında uygulamasına yönelik bir alan araştırması	Doktora Tezi Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	Bu araştırmanın temel amacı, Türkiye’de kamu yönetimi açısından nispeten yeni bir uygulama olan iç denetimin uygulamada bakanlıkların merkezi teşkilatlarında nasıl gerçekleştiği ve iç denetçilerin perspektifinden uygulamadaki sorunların tespit edilmesi olarak belirlenmiştir.	Katılımcılar tarafından iç denetimin bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak benimsendiği görülmüştür. Elde edilen verilerden üst yöneticilerin iç denetime bağımsız denetimden daha az önem verdiği ve iç denetimin mevcut süreçleri daha iyiye taşıyan bir faaliyet olduğu sonucuna varılmıştır.
2023	Gözüaçık, G. Kilit denetim konularına etki eden faktörlerin farklı muhasebe kültürleri açısından değerlendirilmesi: Türkiye ve Birleşik Krallık (İngiltere) üzerine sektörel bir araştırma	Doktora Tezi İstanbul Üniversitesi	Çalışmanın amacı, Hofstede-Gray Modeli kapsamında farklı kültür ve muhasebe değerlerine sahip olan Türkiye ve İngiltere açısından Borsa İstanbul ve Londra Borsası imalat sanayi sektörlerine kayıtlı şirketlerin, 2017-2020 yıllarına ilişkin denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sayısına etki eden faktörlerin belirlenmesi ve her iki ülke açısından bildirilen kilit denetim konularının sayı ve türleri açısından farklılıkların ortaya konulmasıdır.	Panel veri analizi sonucunda; Türkiye ve İngiltere raporlarında bildirilen kilit denetim konusu sayısı ile kaldırılacak oranı, cari oran ve özkaynak kârlılığı arasında negatif; Türkiye raporlarında, bildirilen kilit denetim konusu sayısı ile varlık büyüklüğü ve iş segmenti sayısı arasında ise pozitif bir ilişki bulunmuştur. İçerik analizi sonucunda ise, Türkiye ve İngiltere denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konusu sayıları ve türleri açısından önemli farklılıklar bulunduğu gözlemlenmiştir.

2023	Ayanoğlu, A. Denetim komitelerinin kurumsal yönetime etkisi ve Borsa İstanbul kurumsal yönetim endeksinde bir araştırma	Doktora Tezi İstanbul Ticaret Üniversitesi	Araştırmanın amacı BİST Kurumsal Yönetim Endeksinde işlem gören şirketlerde denetim komitelerinin önemi ve etkinliğini analiz ederek kurumsal yönetim anlayışına katkılarını tespit etmektir.	Anket yöntemi ile elde edilen veriler sonrasında yapılan çeşitli analizler sonucunda şirketlerde denetim komiteleri ile kurumsal yönetim arasında güçlü bir ilişkinin olduğu ve denetim komitelerinin şirketlerde kurumsal yönetimin gelişimine ve kurumsal yönetim ilkelerine etkisinin ve katkısının olduğu saptanmıştır.
2022	Besen, R. Bağımsız denetim sürecinde BDS 610 çerçevesinde iç denetçi çalışmalarının kullanılma düzeylerinin incelenmesi: SPK'ya kayıtlı bağımsız denetim firmalarına yönelik bir araştırma	Doktora Tezi Çukurova Üniversitesi	Çalışmada BDS 610 çerçevesinde bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanma düzeylerinin belirlenmesi ve bağımsız denetim çalışmalarına olan katkısının araştırılması amaçlanmıştır.	Çalışmada sonuç olarak, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının büyük bir çoğunluğunun iç denetçilerle iş birliği yaptıkları ve onların çalışmalarından yararlandıkları ve bu kararlarına etki eden faktörlerin başında; iç denetçilerin işletmenin bir çalışanı olarak işletmeyi ve iç kontrol sistemini dahi iyi bilmeleri, iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi konusunda benzer çalışmaları yapmalarının etkili olduğu tespit edilmiştir.
2022	Koçoğlu, R. Türkiye'de işletmelerin ortak yönetim kurulu profili: Ortak yönetim kurulu üyeliği ve firma performansı üzerine ampirik bir çalışma	Doktora Tezi Karadeniz Teknik Üniversitesi	Yönetim kurulu üyeliklerinin farklı boyutları (aileden ortak yönetim kurulu üyeliği, kurul meşguliyeti) birlikte ele alınmıştır. Ortak yönetim kurulu üyeliği, aileden ortak yönetim kurulu üyeliği ve kurul meşguliyetinin performans üzerindeki doğrudan etkilerine ve kurul çeşitliliğinin moderatör etkisine de yer verilmiştir.	Ortak yönetim kurulu üyeliklerinin performans üzerinde doğrudan bir etkisi tespit edilememiştir. Ancak ortak yönetim kurulu üyeliklerinin farklı boyutlarıyla ilgili negatif yönlü anlamlı sonuçlar elde edilmiştir. Aileden ortak yönetim kurulu üyeliğinin ve kurul meşguliyetinin performansı azalttığı sonucuna ulaşılmıştır.
2022	Keskin, S. Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma	Doktora Tezi Yıldız Teknik Üniversitesi	Araştırmada, kilit denetim konularıyla ilgili bağımsız denetim raporunda meydana gelen değişikliklere ilişkin, bağımsız denetçilerin görüşleri incelenmiştir. Denetçi görüşlerinin incelenmesi amacıyla, Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında bildirimine yönelik bir ölçek geliştirilmiştir.	Kullanılan ankete 400 bağımsız denetçi katılmıştır. Bağımsız denetçilerin demografik özelliklerinden öğrenim durumu, mesleki unvan, mesleki deneyim ve faaliyet gösterdikleri illere göre, ankette yer alan ifadelerle katılım düzeylerinde anlamlı bir fark olmadığı, cinsiyet, yaş, mezun oldukları bölüm, fiilen denetimde bulundukları iş sayılarına göre kısmen anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.
2021	Tosun, A. K. İç denetimin işletme verimliliği üzerine etkisi: BIST kapsamındaki imalat işletmeleri yöneticilerinin algılarına ilişkin bir araştırma	Doktora Tezi Süleyman Demirel Üniversitesi	Çalışmanın amacı, iç denetim sisteminin verimliliğe etkisine yönelik yöneticilerin algılarını değerlendirerek, bu konudaki farkındalıklarını tespit etmektir. Çalışmada (anket için) BIST'e kayıtlı ve aktif bir iç denetim birimi bulunan 101 imalat işletmesinin yöneticilerine ulaşılmıştır.	İç denetimin bağımsızlık ve iç denetim biriminin üst yönetimden gördüğü desteğin, verimliliği etkileyen faktörlerin başında geldiğini düşünen yöneticilerin, yönetim verimliliğinde daha çok iç denetim standartlarına uyumun ve iç denetimin etkililiğinin önemli rol oynadığını savundukları sonucuna ulaşılmıştır.

2021	Uzun, Y. Sanayi işletmelerinde iç denetimin işletme performansına olan etkisi ve bir anket çalışması	Doktora Tezi Marmara Üniversitesi	Üst yönetim desteğinin, iç denetimin bağımsızlığının, iç denetçilerin mesleki yeterliliklerinin ve iç kontrol sisteminin finansal performans (aktif karlılığı, öz kaynak karlılığı ve net kâr marjı) üzerinde bir etkisinin olup olmadığı incelenmiştir.	Üst yönetim desteği, mesleki yeterlilik ve iç kontrol sistemi ile aktif kârlılığı ve öz kaynak kârlılığı oranları arasında anlamlı bir ilişki olduğu; iç denetimin bağımsızlığı ile söz konusu oranlar arasında ise anlamlı bir ilişki bulunmadığı tespit edilmiştir.
2021	Eker, D. Yönetim kurullarının yapısı ve firma performansı ilişkisi: Borsa İstanbul'a kayıtlı firmalar örneği	Doktora Tezi Karadeniz Teknik Üniversitesi	Borsa İstanbul'da işlem gören halka açık tüm firmaların ikincil verileri araştırılmış ve verilerinin tamamına ulaşılabilen 58 firma analiz için seçilmiştir. Analizde, söz konusu 58 firmanın 2012-2018 yılları arası yıllık verileri kullanılmıştır. Firmaların yönetim kurulu üye özelliklerine ait altı bağımsız değişken kullanılmıştır.	Firmaların yönetim kurulu yapılarını temsil eden bazı değişkenlerle aktif kârlılık oranları arasında anlamlı ilişkiler bulunmuştur. Büyük firmaların yönetim kurullarında yer alan, birden çok firmanın yönetim kuruluna hizmet veren bağımsız üyeler ile akademisyen üyelerin aktif kârlılıkları üzerinde negatif yönlü bir etkisinin bulunduğu tespit edilmiştir.
2021	Balcı, A.A. Bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki ilişki ve eşgüdüm: BİST'de işlem gören işletmelere yönelik bir araştırma	Doktora Tezi Atatürk Üniversitesi	Bu çalışmanın amacı, BİST'de işlem gören işletmelerin iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanları ile denetim ve danışmanlık hizmeti aldıkları bağımsız denetim firmalarında görevli bağımsız denetçilerinin bakış açılarını tespit etmek, iş birliği ve etkileşimlerinin Türkiye'de uygulamada hangi düzeyde olduğunu belirlemektir.	İki gruba iki ayrı anket düzenlenmiştir. Farklılık ve ilişki durumlarına bakılmıştır. Araştırmanın sonucunda iki grubun da iki konuya yaklaşımlarının kendi grup demografik özelliklerine göre farklılık gösterdiği, bağımsız denetim ile iç denetim arasında yüksek korelasyon (ilişki) algıladıkları tespit edilmiştir.
2021	Uyanık, O.A. Denetçilerin sorumlulukları: Türkiye'de yeminli mali müşavirler ile bağımsız denetçilerin sorumlulukları üzerine bir araştırma	Doktora Tezi Erciyes Üniversitesi	Çalışmanın amacı, her iki meslek grubunun gerçekleştirdikleri denetimin konusunu ve bu denetim kapsamındaki yetki ve sorumluluklarının ortaya konularak bir karşılaştırma yapılmasıdır. Anket çalışması yeminli mali müşavir ve aynı zamanda bağımsız denetçi unvanını taşıyan 102 katılımcı ile gerçekleştirilmiştir.	YMM'lerin ağır sorumluluklar yüklenmelerine karşın aynı oranda yetkilerle donatılmadığı sonucuna varılmıştır. YMM'ler için mevcut olan müşterek ve müteselsil sorumluluk hususu kamu otoritesinin vergi denetçileri için geçerli değildir. Bağımsız denetçilere tanınan hak ve yetkiler ile yüklenen sorumlulukların, YMM'lere kıyasla daha dengeli olduğu sonucuna varılmıştır.
2021	Yıldız, A. İç denetimin uluslararası mesleki uygulama çerçevesine uyumu ve etkinliği: Bakanlıklar üzerinde bir araştırma	Doktora Tezi Sakarya Üniversitesi	Bakanlıklarda iç denetim uygulamalarının UMuÇ'un zorunlu unsurlarına uygun sonuçlar verip vermediği, etik kurallara, standartlara uyumun nasıl olduğunun irdelenmesi ve sorunlu kısımların tespiti ve bunlarla ilgili çözüm önerileri sunulması amaçlanmıştır.	Mülakat verilerinde; bağımsızlık, üst yönetimle olan ilişkiler, yetkinlik, yeterlilik, belgelendirme ve dış denetim konularında UMuÇ'a uyum sorunları tespit edilmiş ve kamuda iç denetimin etkin olabilmesi için öneriler sunulmuştur.
2020	Karlıdağ, Ö.G. Risk odaklı iç denetim: Enerji sektöründe bir uygulama	Doktora Tezi İstanbul Üniversitesi	İşletmelerin riskleri, risklerin yönetilmesi, risk odaklı iç denetim ile ilgili olarak Türkiye'de enerji sektöründe faaliyet gösteren halka açık ve halka açık olmayan işletme çalışanları ve bu çalışanların yöneticilerine anket yapılmıştır.	Çalışmada risk odaklı iç denetim yöntem, araç ve teknikleri kullanılarak, enerji sektöründe faaliyet gösteren bir enerji firmasının doğalgaz dağıtım iş kolunda risk odaklı iç denetim uygulama çalışması ile risk haritası çıkartılmıştır.

2020	Akay, E. Yönetim kurulu yaratıcılığı ve çift yönlü yenilikçilik kararları arasındaki ilişkide yaratıcılık iklimi, üye yaratıcılığı, çeşitlilik ve çevrenin rolü: Kurumsal yönetim kurullarında ampirik çalışma	Doktora Tezi Yeditepe Üniversitesi	Tezin araştırma problemi; yönetim kurulu üyesinin yaratıcılığı, yönetim kurulundaki yaratıcı iklim, yönetim kurulu yaratıcılığı, yönetim kurulu çeşitliliği, çift yönlü yenilikçilik için yönetim kurulu kararları arasındaki ilişkilerin akademik açıdan araştırılmasına ihtiyaç duyulması olarak belirlenmiştir.	Araştırma örneği için İstanbul'daki şirketlerin yönetim kurulu üyeleri temel alınmıştır. (153 YK üyesi) Özet olarak; Rekabet yoğunluğu ve dış ortam, yönetim kurulu yaratıcılığı ile sömürücü yenilikçilik için kararlar arasındaki ilişkiyi modere ederler fakat yönetim kurulu yaratıcılığı ile keşifsel yenilikçilik kararları arasındaki ilişkiyi modere etmezler.
2020	Bilgiç, E.E. Entegre düşünce bağlamında raporlama ve iç denetimin dönüşen rolü	Doktora Tezi Anadolu Üniversitesi	Türkiye'de entegre raporlamaya geçiş sürecinde, iç denetimin rol ve sorumluluklarındaki değişim ve gelişim ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi ortaya koyularak, yönetişimin temel taşlarından biri olarak iç denetimin nasıl değer yaratabileceği ve ER sürecinin gelişimine nasıl katkı sağlayabileceği anlaşılmaya çalışılmıştır.	Türkiye'de entegre düşünce ve sürdürülebilirlik bilincinin henüz tam olarak yerleşmediği, kısa vadeli bakış açısının devam ettiği ve bu alanda farkındalığın da yeterince artmadığı anlaşılmıştır. İç denetimin danışmanlık rolü ele alındığında, entegre raporlama konusunda dışardan danışmanlık hizmeti alımının yaygın olduğu, iç denetçilerin bu alana değil daha çok güvence tarafına yoğunlaştığı görülmektedir.
2020	Ağgül, S. Sürekli denetim yaklaşımı: ISO 500 büyük sanayi kuruluşunda bir araştırma	Doktora Tezi Atatürk Üniversitesi	İstanbul Sanayi Odası (İSO)'nın belirlediği 2018 yılı Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nda sürekli denetimin uygulanma düzeyini tespit ederek söz konusu şirketlerin sürekli denetim uygulamalarındaki temel amaçlarını, sürekli denetimin uygulanabilmesi için gerekli gördükleri koşulları, sağladıkları avantajların ortaya konulması amaçlanmıştır.	Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörler arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan tüm şirketlerin iç denetiminde sürekli denetim uygulanmaktadır. İç denetimde sürekli denetim uygulamalarının yoğun rekabet ortamında şirketler için önemli bir unsur olduğu sonucuna varılabilir.
2020	Tez, B. Bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin etkileşimi: Sektörel analiz	Doktora Tezi Bursa Uludağ Üniversitesi	Bağımsız denetim ve iç kontrol arasındaki etkileşimi sektörel olarak ortaya çıkarabilmek amacıyla, enerji, gıda, otomotiv, inşaat ve turizm sektörlerinde faaliyet gösteren ve BİST'te işlem gören toplam kırk beş işletmenin bağımsız denetim raporları incelenmiştir.	Tespit edilen sektörler genelinde ortaya çıkması muhtemel iç kontrol eksiklikleri özetle şu şekildedir: 1) yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı 2) yetkin olmayan personel 3) sistematik süreç kontrolü ve değerlendirme yapılmaması olarak belirtilen eksiklik. 4) iletişim problemi, 5) altyapı-sistem karmaşıklığı /eksikliği.
2020	Fırat, Z. İç denetim performansının "Balanced Scorecard" yöntemiyle ölçülmesi modeli	Doktora Tezi İstanbul Gelişim Üniversitesi	Tezin nihai amacı; iç denetimin performansının ölçülmesini sağlayan, genel geçerliliği olan bir model oluşturmak ve iç denetimin kurum içindeki rolünün önemini ispatlayarak farkındalığını arttırmaktır.	Bu çalışma sonucunda, iç denetim performansının somut verilerle ölçülmesi ve böylece yönetim kademelerince daha kolay anlaşılır olması sağlanmıştır. İç denetim performans ölçümünün sistematik hale getirilerek standardizasyonunun sağlanması amacıyla oluşturulan model, tüm kurum ve kuruluşlar açısından kullanılabilir bir örnek olarak sunulmuştur.

2020	Erbuğa, G. S. Yönetim kurulu yapısının beyaz yakalı suçlar üzerindeki etkisinin belirlenmesi: Örnek bir uygulama	Doktora Tezi Dokuz Eylül Üniversitesi	Tezin amacı, beyaz yaka suçlar üzerinde yönetim kurulu yapısının herhangi bir etkisini (var ise) ortaya çıkarmaktır. Karşılaştırma şirket yönetim kurulu üye sayısı, üyelerin cinsiyeti, yönetim kurulu değişikliği, icracı olmayan yönetim kurulu üye sayısı, bağımsız üye sayısı, yönetim kurulu bağımsızlığı, genel müdür ikiliği, genel müdürün YK'da olması, YK komitelerindeki üye sayıları baz alınarak yapılmıştır.	Çalışma sonucu elde edilen bulgular, yönetim kurulu yapısını oluşturan birtakım değişkenlerin beyaz yaka suç davranışı üzerinde etkisi varken, bazı değişkenlerin beyaz yaka suç davranışını belirlemede etkisi olmadığını ortaya koymaktadır.
2019	Arslan, L. KOBİ'lerde iş etiği uygulamaları üzerine kültürlerarası bir çalışma	Doktora Tezi Manisa Celal Bayar Üniversitesi	Bu çalışmanın ana amacı kültürün KOBİ sahiplerinin iş etiği tutumlarını etkileyip etkilemediği, etkiliyor ise ne yönde etkilediğinin araştırılmasıdır.	KOBİ sahiplerinin etik tutumlarının yaşa göre değiştiği ve daha büyük yaşta olan KOBİ sahiplerinin daha yüksek etik puan aldığı görülmüştür. KOBİ sahibinin cinsiyeti ile işletmenin büyüklüğünün, sektörünün ve müşteri grubunun ise etik tutum üzerinde etkisi olmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır.
2019	Koban, A.O. Sanayi işletmelerinde iç denetim ve kurumsal risk yönetiminin etkileşimi	Doktora Tezi İstanbul Ticaret Üniversitesi	Türkiye'de sanayi işletmelerinde iç denetim ve kurumsal risk yönetimi faaliyetlerinin karşılıklı etkileşiminin ne düzeyde olduğu ve bu birimlerin yetkinlik seviyelerini belirleyen değişkenlerin neler olduğu araştırılmıştır.	Araştırmanın en önemli bulguları, iç denetim ve kurumsal risk yönetimi birimlerinin büyük ölçekli işletmelerde ve yabancı ortaklı işletmelerde daha yaygın olarak bulunmasıdır. İşletmenin büyüklüğü arttıkça iç denetim biriminin yetkinlik düzeyi artarken, kurumsal risk yönetimi biriminin yetkinlik düzeyiyle işletme büyüklüğü arasında bir bağıntı bulunamamıştır.
2019	Güler, M. İşletmelerde yönetim kurulu yapısı ile kurumsal sosyal sorumluluk ve kurumsal itibar ilişkisi	Doktora Tezi Kütahya Dumlupınar Üniversitesi	Çalışmanın temel hipotezi kurumsal itibar üzerinde davranışsal unsurları temsil eden kurumsal sosyal sorumluluğun, yapısal unsurları temsil eden yönetim kurulu yapısından daha etkili olduğudur. Araştırma BİST Türkiye Kurumsal Yönetim Endeksinde işlem gören 90 işletme üzerinde yapılmıştır.	Kurumsal sosyal sorumluluğun; kurumsal itibar ile CEO ikilemi ve yönetim kurulundaki bağımsız üye oranı arasında kısmi aracı ve düzenleyici, kurumsal itibar ile yönetim kurulu büyüklüğü arasında tam aracı görevi olduğu ve kurumsal itibar üzerinde davranışsal unsurların daha etkili olduğu bulgulanmıştır.
2018	Mollaoğulları, B.F. Denetim komitesinin iç denetim birimi çalışmalarına etkisi: Türkiye'de iç denetim birimi yöneticilerinin algısı araştırması	Doktora Tezi Manisa Celal Bayar Üniversitesi	Bu çalışmada iç denetim birimi ile denetim komitesi ve yönetim kurulu arasında kilit rol oynayan iç denetim birimi yöneticilerinin algıları üzerinden denetim komitesinin, iç denetim birimi çalışmaları ile etkileşimi incelenmiştir.	Araştırmanın bulgularına göre, şirketlerin halka açık olup olmamaları, iç denetim birimi yöneticilerinin finansal denetim, iletişim, risk yönetimi ve bağımsızlık algıları açısından bir farklılık kaynağı oluşturmamaktadır. Denetim komitesine sahip olup, bu birime raporlama yapmayan şirketlerde iç denetim birim yöneticilerinin bağımsızlık konusuna ilişkin algılarının daha düşük gerçekleştiği tespit edilmiştir.

2017	Kobal, H.Y. Vekalet teorisi ve kaynak bağımlılığı teorisi bağlamında yönetim kurulu özelliklerinin finansal performansa etkisi: Halka açık gıda şirketleri üzerinde bir araştırma	Doktora Tezi Marmara Üniversitesi	Vekalet teorisi ve kaynak bağımlılığı teorisi çerçevesinde, halka açık gıda şirketlerinde, bir kurumsal yönetim mekanizması olarak yönetim kurulunun yapısal özellikleri (yönetim kurulu büyüklüğü, bağımsız üye sayısı, yönetim kurulunun iş ile ilgili çeşitliliği, CEO ikiliği) ve yönetim kurullarının rolleri arasındaki ilişki incelenmiştir.	Çalışma sonuçlarına göre özetle; bağımsız yönetim kurulu üyelerinin sahip oldukları ilişkiler ağı ile çeşitli örgütler ile bağlantı kurmaya yardımcı oldukları görülmektedir. Yönetim kurulunun yapısal özelliklerinin finansal performans ile ilişkisi değerlendirildiğinde, halka açık gıda şirketlerinde tek başına bu özelliklerin finansal performans ile ilişkisi olabileceğini gösteren bir kanıt rastlanmamıştır.
2017	Topaloğlu, E.E. Yönetim kurulu yapısının finansal performansa ve risk alma eğilimine etkisi: Borsa İstanbul'da işlem gören bankalar üzerine bir uygulama	Doktora Tezi Mersin Üniversitesi	Çalışmada, bankacılık sektöründe faaliyet gösteren ve pay senetleri Borsa İstanbul'da işlem gören 16 bankanın 2007-2014 yılları arasındaki yönetim kurulu yapılarının finansal performanslarına ve risk alma eğilimlerine olan etkisi, panel regresyon analiz yöntemi kullanılarak incelenmiştir.	Sonuçlara göre; Z-score değerinin artmasının risk alma eğilimini düşürdüğü dikkate alındığında, bağımsız üye sayısının artması bankalarda risk alma eğilimini düşürmektedir. Model bazında değerlendirmede ise bankaların yönetim kurulu yapısının gerek finansal performansa gerekse risk alma eğilimine olan etkisinin düşük düzeyde olduğu not edilmiştir.
2016	Çetin, A.A. Kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanmasında risk odaklı iç denetim ve bir araştırma	Doktora Tezi Marmara Üniversitesi	Bu çalışma, risk odaklı iç denetimin, kurumsal sürdürülebilirliği sağlamadaki rolünü tespit etmeyi amaçlamaktadır.	Risk odaklı iç denetim değişkeninin süreç boyutu ile çevresel sürdürülebilirlik ve sosyal sürdürülebilirlik arasında anlamlı ve pozitif ilişki bulunmuştur. Risk odaklı iç denetim değişkeninin fayda boyutu ile sosyal sürdürülebilirlik ve ekonomik sürdürülebilirlik arasında anlamlı ve pozitif; çevresel sürdürülebilirlik arasında ise anlamlı ve negatif ilişki bulunmuştur. Süreç ile ekonomik sürdürülebilirlik arasında anlamlı ilişki bulunmamıştır.
2016	Yılmaz, C. Yönetim kurulu yapısı ve yabancı ortaklığın firma performansı üzerinde etkisi: Türkiye örneği	Doktora Tezi Okan Üniversitesi	Kurumsal yönetimin firmaların finansal performanslarına etkisi araştırılmıştır. BİST 100 ve kurumsal yönetim indeksinde yer alan 50 şirket üzerinden ortaklık yapısı, yönetim kurulu yapısı ve finansal performans arasındaki ilişki test edilmiştir.	Özet olarak; yabancı ortaklığının finansal kaldıraç ile pozitif yönlü pbv ile negatif yönlü; firma büyüklüğünün finansal kaldıraç, pbv ve ebitda ile pozitif, ROA ile negatif yönlü bir ilişkisi olduğu tespit edilmiştir.
2016	Kurnaz, E. Risk odaklı iç denetim yaklaşımı: Türkiye'de kamu sektöründeki iç denetçilere yönelik bir araştırma	Doktora Tezi Atatürk Üniversitesi	Bu çalışmanın temel amacı, Türkiye'deki kamu kurumlarında uluslararası standartlara uygun olarak geliştirilmek istenen, risk odaklı iç denetim yaklaşımının tüm aktör ve işlevleri ile uygulamada hangi düzeyde olduğunu belirlemektir.	Üst yönetimin tutumu, kurumların iç kontrol sistemlerinin etkin olmaması ve söz konusu yaklaşımın en önemli aşaması olan riski tanıma ve değerlendirme sürecindeki eksiklikler nedeniyle, kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim metodolojisinin uygulanma düzeyinin düşük seviyelerde olduğu tespit edilmiştir.

2016	Kılınç, E. İşletmelerde yönetim kurulu üye özelliklerinin yönetim kurulu performansına etkisi	Doktora Tezi Haliç Üniversitesi	Araştırmanın amacı işletmelerde yönetim kurulunun etkinliğini artırma kapsamında yönetim kurulu üye özelliklerinin yönetim kurulu performansı üzerindeki etkisinin istatistiksel analizler çerçevesinde test edilmesidir.	Yönetim kurulu üye sayısı artıka, stratejik düşünme becerisi ve stratejilerin uygulanması ortalama puanının da düştüğü görülmektedir. Yönetim kurulu üyelerinin en çok önem verdiği sorumluluğun riskin etkin yönetimi olduğu not edilmiştir.
2014	Avcı, G. Türk bankacılık sektöründe denetim komitesi ve ilgili alt komitelerinin niteliklerinin operasyonel risk yönetimi karşısındaki durumu	Doktora Tezi Doğuş Üniversitesi	Uluslararası düzenlemelere paralel olarak 2001 krizinden sonra Türk bankacılık sektörünün yeniden yapılanması neticesinde sektörde önemi ciddi düzeyde artan yönetim mekanizmalarının önemli niteliklerinin operasyon riski üzerindeki etkisi özgün bir veri ve dinamik panel verisi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir.	Risk yönetimi departmanı özelliklerinin operasyonel zarar üzerinde etkisi neredeyse yokken, bazı iç denetim ve iç kontrol birimi karakteristik özelliklerinin operasyonel riski azaltabildiği görülmüştür. Denetim komitesinde kadın üye olması, denetim tecrübesine haiz üye olması ve yabancı uyruklu üye olmamasının operasyonel riski azaltmada olumlu bir etken olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
2013	Erişmiş, A. Yönetim kurulu yapısının BİST şirketlerinin performansı üzerine etkisi	Doktora Tezi Çukurova Üniversitesi	Bu çalışmanın amacı, yönetim kurulu yapısının şirket performansı üzerindeki etkisinin incelenmesidir. Çalışma 2008 - 2012 dönemini kapsayan ve hisse senetleri Borsa İstanbul'da işlem gören 143 şirkete ait veriler temelinde yapılmıştır.	Analiz sonuçları, yönetim kurulu üye sayısının şirket performansı üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını göstermektedir. Benzer şekilde yönetim kurulu üyelerinin şirket sermayesi üzerindeki pay sahipliğinin şirket performansı üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
2011	Kara, S. İç denetimde risk yönetimi	Doktora Tezi Celal Bayar Üniversitesi.	İMKB - İmalat Sanayi Endeksine (günümüzde BIST) Kayıtlı Şirketlerde Risk Odaklı İç Denetim Kapsamında Finansal Risk Düzeyini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma başlıklı bölümde risk odaklı iç denetimin, şirketlerin finansal risk düzeyi üzerindeki etkisine ilişkin bir anket çalışması yapılmıştır.	Sonuç olarak; elde edilen bulgularda, risk yönetim faaliyetlerinde etkin olarak görev alan iç denetim birimlerinin, risk odaklı iç denetimin uygulanabilirliğinin henüz finansal denetimler üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Şirketi kapsayan diğer riskler üzerine çok yoğunlaşmadığı görülmektedir.
2008	Pehlivanlı, D. Kurumsal risk yönetimi temelli iç denetim ve Türkiye uygulamaları	Doktora Tezi Kocaeli Üniversitesi	İç denetim biriminin risk yönetimi sürecindeki olası rolleri bu çalışmanın temelini oluşturmaktadır. Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) Temelli İç Denetim şeklinde ifade edilebilecek olan bu yaklaşım, çalışmada COSO tarafından yayınlanan KRY çerçevesi temel alınarak tasarlanmıştır. Bu yaklaşım, KRY sürecinden denetime veri transferini mümkün kılmaktadır.	Çalışma sonuçları itibarıyla, Türkiye'de iç denetim birimlerinin KRY sürecinde görev aldığını ve bu sürece yönelik güvence ve danışmanlık hizmetleri verdiğini göstermektedir. Fakat uluslararası uygulamaya kıyasla kurumsal düzeyde iç denetim alanında önemli uygulama eksiklikleri olduğu tartışılmaz bir gerçektir.

Kaynak: YÖK – Ulusal Tez Merkezi internet sayfasında kayıtlı ilgili doktora tezleri taranarak hazırlanmıştır.

7.2. Şirket Üst Yönetiminin Şirket Yönetiminde ve Etik Konuları Ele Alışta Belirlediği Yaklaşım ile Şirketin Etik Ortamı Arasındaki İlişkiyi İncelemeye Yönelik Bir Araştırma

7.2.1. Araştırmanın Amacı

Bu tez çalışmasında şirket üst yönetiminin (yönetim kurulu, genel müdür vb.) şirketin etik konularındaki yaklaşımı (tone at top) ile şirket etik kültürü arasındaki ilişki incelenmiştir. Ayrıca bu tez çalışmasında iç denetim fonksiyonunun şirket etik kültürü açısından şirketteki rolü ve şirket üst yönetimine katkı sağlayabileceği alanlar irdelenmiştir.

7.2.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Tez çalışması Türkiye’de henüz çok yaygın olarak irdelenmemiş olan şirket kültürü ile yönetim kurulu ve şirket üst yönetiminin yaklaşımları arasındaki ilişkiyi incelemesi ve direkt olarak yönetim kurulu üyelerinin görüşlerinin alınmış olması açısından bundan sonra bu alanda incelemeler yapacak olanlara çalışmalarında katkı sağlayabilecektir. Bu notlarımızın yanı sıra, bu tez çalışmasının eklerinde yer alan bölümler, şirketlerin etik ve uyum kontrol listeleri hazırlamalarına, iç denetim bölümlerinin etik ve kültüre yönelik denetim programları ve hile risklerinin önceden tespitine dair listeler geliştirmelerine, yönetim kurullarının dışarıdan değerlendirilmelerine ve kendi kendilerini öz değerlendirmeden geçirmelerine yardımcı olacak kontrol listeleri oluşturulmasına yardımcı olabilir. Aynı şekilde çalışmaların benzer alanlarda yapılacak akademik incelemelerde de faydalı ek referanslar olarak değerlendirilebileceğini düşünüyoruz.

Bu anlayış ile birer örnek metin olarak uyarladığımız iç denetim beyanı ve şirket içi çalışanların bilgilendirmesi için hazırladığımız iç denetim hakkında bilgilendirme notu dosyaları, faydalı ek referanslar olarak şirket yönetimleri ve iç denetim fonksiyonları tarafından değerlendirilebilir. Bu tez çalışmasının önemli katkılarından biri de Türkiye’de henüz denetim çalışmalarına pek dâhil edilmemiş olan şirket kültürü ve etik ortamına yönelik iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının incelenmiş olmasıdır. İleride yapılacak olan akademik çalışmalarda yönetim kurullarının ve şirket üst yönetiminin şirket etik kültürü ile olan etkileşimi incelenirken kullanılacak modellerde, bu çalışmamızdaki yaklaşımdan hareketle farklı ya da benzer modüller Türkiye için uyarlanabilir.

7.2.3. Araştırmanın Yöntemi, Evreni ve Kısıtları

Tez çalışmasında, sekiz kurumsal yönetim prensibi çerçevesinde 42 sorudan oluşan Amerikan Kurumsal Yönetim Endeksi (ACGI - American Corporate Governance Index) temel alınmış ve bu model Türkiye için uyarlanmıştır. Amerikan Kurumsal Yönetim Endeksi, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Tennessee Üniversitesi - Knoxville Haslam İşletme Fakültesi ve Neel Kurumsal Yönetim Merkezinin ortak bir çalışması ile oluşturulmuştur. Kurumsal yönetim prensiplerine yönelik 42 sorudan oluşan anket Türkiye’deki 30 firmanın yönetim kurulu üyeleri tarafından yanıtlanmıştır. Bu model yapısı içinde anket soruları ile kurumsal yönetimde etik açıdan iç denetimin rolü ve şirket üst yönetimin etik konularındaki yaklaşımı ve gözetimi (Tone at the top) ile şirket etik kültürü arasındaki ilişkinin incelenmesi hedeflenmiştir.

Tez çalışmasının sonuçlarını değerlendirirken çalışmanın sınırlılıklarının da dikkate alınması gerekmektedir. Anket çalışması yönetim kurulu üyeleri bazında yapıldığı için katılım 30 yönetim kurulu üyesi ile sınırlı kalmıştır.

Aynı zamanda bu tür anketlerde çalışmanın sonuçları anonim olarak değerlendirilse de bazı katılımcılar kimi alanlarda daha yüksek puan verebilmektedirler. Ayrıca çalışmamızdaki bu ankette olduğu üzere yönetim kurulu seviyesinde üst düzey katılımlarda anket soru sayısının fazla olması tercih edilmemektedir. Bu çalışmamız için bu konuların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Bu tezde ekler kısmında “Şirket Etik Programının Denetlenmesi” başlığı altında bir örnek formatı verilmiş olan “kurum kültürü denetim” sonuçlarından yola çıkılarak, ileride şirketlerdeki etik kültür konusu farklı unsurları ile yeni akademik çalışmalarda irdelenebilir. Gelecekteki akademik çalışmalarda şirket yönetim kurullarının çalışmalarının ve bu kurulların kendi kurul içi kültürlerinin, bu tez çalışmamızda ekler bölümünde örneklerini paylaştığımız kontrol listeleri ve benzer ölçütler ile şirket içerisinden ve/veya dışarıdan değerlendirilmesi üzerine çalışmalar yapılabilir. Bu değerlendirme çalışmalarının sonuçlarından hareketle, yönetim kurullarının yapıları, uygulamaları ve performansları ile şirket etik kültürüne, şirket yönetimlerine ve faaliyet sonuçlarına etkileri uygun model formatları ile incelenebilir.

İleride yapılacak benzer yaklaşımı temel alacak olan anketlerde yönetim kurulu üyelerinden daha geniş katılımcı sayısı sağlanmaya çalışılabilir, anketteki bölümler çeşitlendirilebilir, soru sayısı artırılabilir ve örneğin sadece belirlenecek spesifik sektörlere odaklanarak araştırmalar geliştirilebilir. Bu anlayış içerisinde daha geniş çalışma kümeleri ile çalışılarak daha açıklayıcı sonuçlara ulaşılabilir. Zaman içerisinde şirket kültürü ve etik ortama yönelik denetim çalışmaları yaygınlaştıkça, akademik çalışmalarda da iç denetimin şirket etik kültürü oluşturulmasına katkısı farklı yönlerden yeni modellere oturtularak ayrıca irdelenebilir.

7.2.4. Araştırmanın Hipotezi

Araştırmada; “Şirket üst yönetiminin (yönetim kurulu, genel müdür vb.) şirket yönetiminde ve etik konuları ele alışı belirlediği yaklaşım (Tone at the top) ile şirketin etik ortamı arasında direkt ve anlamlı bir ilişki vardır” hipotezi incelenmiştir.

7.3. Analiz Yöntemi

Verilerin analizi SPSS 24.0 ile yapılmıştır. Çalışmada ölçeklerin yapı geçerliğinin belirlenmesi için açıklayıcı faktör analizi, güvenirlik düzeyinin belirlenmesi için Cronbach's alfa katsayısı hesaplanmıştır. Bu çalışma ile bu işlem sonrasında ölçek puanları hesaplanmış ve puanların normal dağılıma uygunluğunun belirlenmesi için basıklık ve çarpıklık katsayıları incelenmiştir. Ölçeklerden elde edilen basıklık ve çarpıklık değerlerinin (+3) ile (-3) arasında olması normal dağılım için yeterli görülmektedir (Groeneveld ve Meeden, 1984; Moors, 1986; Hopkins ve Weeks, 1990; De Carlo, 1997'ye referansla).

Tablo (32) - Basıklık ve Çarpıklık

Başlıklar - Kurumsal Yönetim Prensipleri	Çarpıklık		Basıklık	
	İstatistik	sh	İstatistik	sh
Şirket genelinde açık iletişim	-0,192	0,427	-1,691	0,833
Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak	-0,723	0,427	-0,229	0,833

Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi	-0,940	0,427	-0,116	0,833
Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek	-0,327	0,427	-0,164	0,833
Şirket kültürü	-1,602	0,427	2,683	0,833
Yönetim kuruluna verilen bilgiler	-1,796	0,427	2,953	0,833
Kurumsal açıklamalar	-1,094	0,427	0,192	0,833
Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi	-0,888	0,427	-0,243	0,833

Bu değerler incelendiğinde her bir puanın basıklık ve çarpıklık katsayılarının (-3) ile (+3) arasında olduğu not edilmiştir. Bu analiz ile bu sonuca takiben puanların normal dağılım gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Puanların normal dağılım göstermesi nedeni ile çalışmada prensip puanları arasındaki ilişki pearson korelasyon testi ile analiz edilmiştir. Bununla birlikte çalışmada prensip puanları kullanılarak kümele analizi yapılmış ve şirketler buna göre kümelere ayrılmıştır.

7.4. Bulgular

Tablo (33) - Anketi Dolduranlara İlişkin Bilgiler

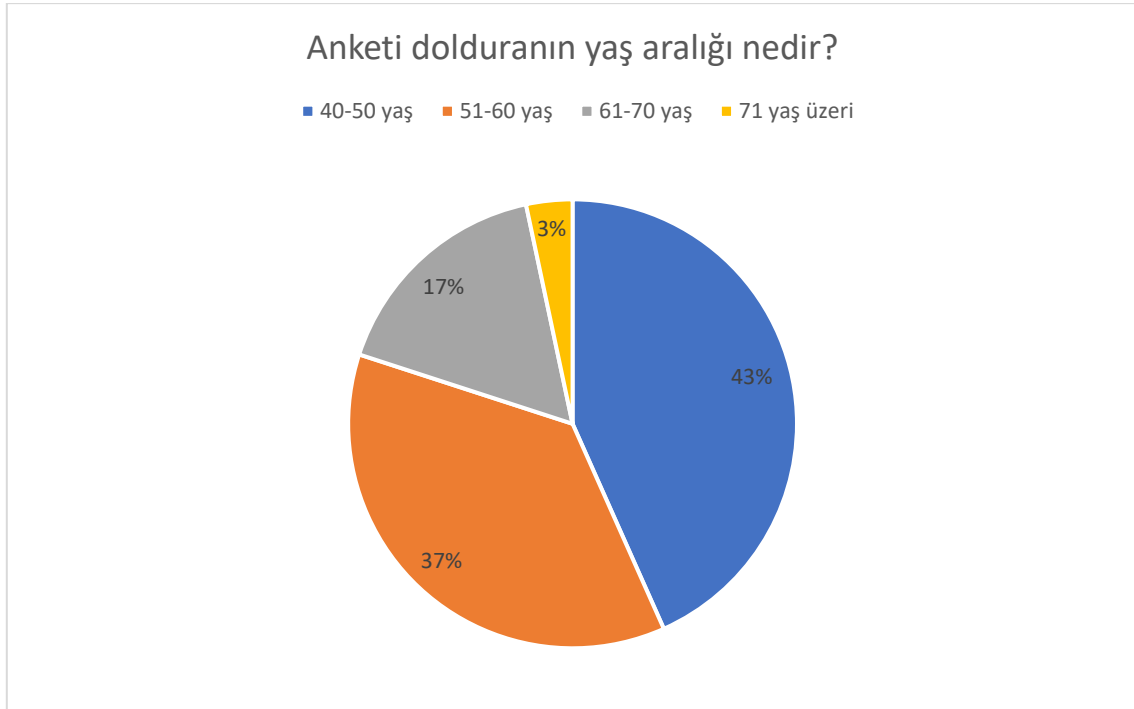
		n	%
Anketi dolduran kaç yıldır yönetim kurulu üyesi?	1-5 yıl	8	26,7
	6-10 yıl	15	50,0
	10 yıldan fazla	7	23,3
Anketi dolduranın yaş aralığı nedir?	40 yaş ve altı	0	0,0
	40-50 yaş	13	43,3
	51-60 yaş	11	36,7
	61-70 yaş	5	16,7
	71 yaş üzeri	1	3,3
Anketi dolduran yöneticinin cinsiyeti nedir?	Kadın	6	20
	Erkek	24	80

Ankete katılan yöneticilerin %50'si 6-10 yıl, %23,3'ü 10 yıldan fazla süredir yönetim kurulu üyesidir. Bununla birlikte yöneticilerin %43,3'ü 40-50 yaş, %36,7'si ise 51-60 yaş aralığındadır. Yöneticilerin %20'si kadın ve %80'i erkektir.

Grafik (1) - Anketi Dolduranların Yönetim Kurulundaki Kıdemi



Grafik (2) - Anketi Dolduranların Yaş Aralığı



Grafik (3) - Anketi Dolduran Yöneticinin Cinsiyeti



Tablo (34) - Anketi Dolduranın Şirketine İlişkin Bilgiler

		n	%
Şirketin yıllık satış cirosu ne kadardır?	5 milyar TL üzeri	7	23,3
	1 milyar TL – 5 milyar TL aralığı	7	23,3
	500 milyon – 1 milyar TL aralığı	6	20,0
	100 milyon – 500 milyon TL aralığı	7	23,3
	25 milyon – 100 milyon TL aralığı	3	10,0
Şirketin toplam çalışan sayısı ne kadardır?	1000 üzeri çalışan	6	20,0
	500 – 1000 aralığı	2	6,7
	300 - 500 aralığı	4	13,3
	100 - 300 aralığı	8	26,7
	50 - 100 aralığı	4	13,3
	50'den az çalışan	6	20,0
Şirket kaç yıldır borsadadır?	Borsada işlem görmüyor	26	86,7
	10 yıldan az	3	10,0
	11 – 20 yıl arası	0	0,0

	20 yıldan fazla	1	3,3
Şirket hangi alanda (endüstride) faaliyet göstermektedir?	Finansal hizmetler	3	10,0
	İmalat	18	60,0
	Bilgi Sistemleri (IT) ve Finansal Olmayan Hizmetler	1	3,3
	Toptan ve Perakende Ticaret	8	26,7
	Ulaşım ve Kamu Hizmetleri	0	0,0
	Diğer (Örneğin: petro-kimya, turizm, makine sistem, inşaat vb.)	5	16,7
Yönetim kurulu başkanı (Chairman) ile şirket genel müdürü (CEO) aynı kişi mi?	Evet	13	43,3
	Hayır	17	56,7
Yönetim kurulu toplantıları yılda kaç kez yapılmaktadır?	Yılda 4 defa ya da daha az	16	53,3
	Yılda 5 – 7 defa	3	10,0
	Yılda 8 veya daha fazla	11	36,7
Şirkette (var ise) iç denetim yöneticisi hangi fonksiyona bağlıdır?	Yönetim Kuruluna - Denetim Komitesine bağlıdır.	11	36,7
	Genel müdüre (CEO) bağlıdır.	5	16,7
	Mali işler (CFO) yönetimine bağlıdır.	5	16,7
	Diğer (Örneğin; hukuk/uyum yönetimine, risk yönetimine bağlıdır.)	3	10,0
	İç denetim bölümü bulunmamaktadır.	6	20,0

Tablo (35) - Yönetim Kurulu Üye Sayısı İstatistikleri

	Minimum	Maximum	Ort.	ss
Yönetim kurulunda üye sayısı kaç kişidir?	1	11	5,10	2,40
Yönetim kurulunda “dışarıdan – bağımsız üye” sayısı kaç kişidir?	0	6	1,17	1,56

Yapılan araştırmaya dâhil olan şirketlerde yönetim kurulu üye sayısı 1 ile 11 arasında değişmekte olup, ortalama üye sayısı 5,10’dur. Bununla birlikte dışarıdan – bağımsız üye sayısı 0 ile 6 arasında değişmekte olup, yönetim kurullarında ortalama bağımsız üye sayısı 1,17’dir.

Tablo (36) - İfadelere Katılım Düzeyi

	Katılmıyorum		Biraz Katılıyorum		Orta Derece Katılıyorum		Oldukça Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ort.	ss
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Soru (1) - Üst düzey yöneticilerin her biri arasındaki iletişim nettir, eyleme geçirilebilir ve işbirliğine dayalıdır.	0	0,0	0	0,0	0	0,0	14	46,7	16	53,3	88,33	12,69
Soru (2) - Üst düzey yönetim kademesi ve yönetim kurulu arasındaki iletişim net, eyleme geçirilebilir ve işbirliğine dayalıdır.	0	0,0	0	0,0	1	3,3	11	36,7	18	60,0	89,17	14,21
Soru (3) - Yönetim kademeleri doğru bilgiyi doğru karar vericilere zamanında ulaştırmada etkilidir.	0	0,0	0	0,0	2	6,7	13	43,3	15	50,0	85,83	15,65
Soru (4) - Şirket iş kararlarını verirken çok çeşitli paydaş çıkarlarını dikkate almaktadır.	0	0,0	0	0,0	1	3,3	13	43,3	16	53,3	87,50	14,31
Soru (5) - Şirketinizdeki kilit paydaşların kimler olduğu konusunda yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler arasında bir fikir birliği vardır.	0	0,0	0	0,0	0	0,0	10	33,3	20	66,7	91,67	11,99
Soru (6) - Günlük işlerinizde, siz ve diğer kilit lider üyeler, kurumsal faaliyetlerinizin sosyal ve çevresel konular üzerindeki etkisinin farkındasınız ve herhangi bir olumsuz etkiyi en aza indirmenin yollarını aktif olarak takip ediyorsunuz.	0	0,0	1	3,3	1	3,3	10	33,3	18	60,0	87,50	18,28
Soru (7) - Şirket, hissedar tekliflerine, tavsiyelere "karşı" vekil danışmana, "hayır oyu" kampanyalarına, vekâlet kavgalarına veya hissedar davalarına konu olmamıştır.	0	0,0	0	0,0	0	0,0	1	3,3	29	96,7	99,17	4,56
Soru (8) - Yönetim kurulunuz, mevcut veya ortaya çıkan risk alanlarını gözetmek için yeterli teknik uzmanlığa sahiptir.	0	0,0	1	3,3	1	3,3	12	40,0	16	53,3	85,83	18,20
Soru (9) - Yönetim kurulu üyeleri sorunları tartışırken farklı bakış açıları sunarlar.	0	0,0	0	0,0	2	6,7	13	43,3	15	50,0	85,83	15,65
Soru (10) - Yönetim kurulu üyelerine uzun vadeli stratejik hedeflerle uyumlu bir şekilde ücret ödenir.	3	10,0	0	0,0	4	13,3	13	43,3	10	33,3	72,50	29,62
Soru (11) - Yönetim kurulu, çoğu konu için yeterli ayrıntıyı inceler.	0	0,0	0	0,0	5	16,7	10	33,3	15	50,0	83,33	18,95
Soru (12) - Yönetim kurulu üyeleriniz sorumluluklarını yerine getirmek için gereken zamana ve ilgiye sahiptir.	0	0,0	0	0,0	3	10,0	9	30,0	18	60,0	87,50	17,06
Soru (13) - Yönetim kurulunuz, tüm yönetim kurulu ve/veya tek tek yönetim kurulu üyeleri için yıllık bazda dikkatli ve sağlam bir değerlendirme yapar.	2	6,7	3	10,0	1	3,3	14	46,7	10	33,3	72,50	29,62
Soru (14) - Yönetim kurulunuz, yıllık yönetim kurulu ve/veya komite değerlendirmelerinde tespit edilen tüm zayıflıkları iyileştirmeyi taahhüt eder ve bunları takip eder.	0	0,0	1	3,3	6	20,0	8	26,7	15	50,0	80,83	22,44
Soru (15) - Yönetim kurulu üyeleri, tartışmalı veya CEO'nunkilerle çelişen görüşler sunmaktan çekinmezler.	0	0,0	0	0,0	2	6,7	7	23,3	21	70,0	90,83	15,37

Soru (16) - Şirketin hedefleri ve uzun vadeli stratejik hedefleri açık bir şekilde iletilmektedir ve bunlar şirket genelinde iyi bilinmektedir.	0	0,0	0	0,0	1	3,3	13	43,3	16	53,3	87,50	14,31
Soru (17) - Yönetim kurulu, gerektiğinde üst düzey yönetimdeki kilit üyeleri değiştirerek ve/veya ücretlendirme yapılarını düzelterek disipline etmeye ve düzeltici önlemler almaya isteklidir.	0	0,0	4	13,3	4	13,3	12	40,0	10	33,3	73,33	25,37
Soru (18) - Şirketiniz, kısa vadeli çıkarlar için uzun vadeli stratejiden ödün vermeye istekli değildir.	0	0,0	0	0,0	4	13,3	10	33,3	16	53,3	85,00	18,10
Soru (19) - Şirketiniz, ortaya çıkan krizlere veya kesintilere, "kestirme yollara" sapsadan veya uzun vadeli performanstan ödün vermeden uygun şekilde yanıt vermek için yeterli kaynağa (zaman ve maddiyata) sahiptir.	0	0,0	0	0,0	4	13,3	6	20,0	20	66,7	88,33	18,26
Soru (20) - Çalışanlar, beklenen iş görevlerini tamamlamak için yeterli eğitim almaktadırlar.	0	0,0	1	3,3	3	10,0	15	50,0	11	36,7	80,00	19,03
Soru (21) - Çalışanlar, kurumsal hedeflere etik bir şekilde ulaşılmasını teşvik edecek şekilde ücretlendirilir ve/veya teşvik edilir.	0	0,0	0	0,0	3	10,0	15	50,0	12	40,0	82,50	16,28
Soru (22) - Yönetim kurulunuz ve CEO'nuz, organizasyonunuzda herhangi bir etik testi geçebilecek güçlü bir "üst ton" barındırmaktadır.	0	0,0	0	0,0	0	0,0	2	6,7	28	93,3	98,33	6,34
Soru (23) - Yönetim kurulunuz bilinçli olarak şirketin kültürü hakkında düşünmekte ve konuşmaktadır.	0	0,0	0	0,0	1	3,3	4	13,3	25	83,3	95,00	12,11
Soru (24) - "En üstteki ton", şirketin tüm seviyelerine iletilmektedir ve bilinçli olarak somutlaştırılır.	0	0,0	0	0,0	2	6,7	12	40,0	16	53,3	86,67	15,72
Soru (25) - Şirket, etik konularla (ör. taciz, haksız çalışma koşulları, çevre sorunları vb.) suçlanmamıştır.	0	0,0	0	0,0	0	0,0	5	16,7	25	83,3	95,83	9,48
Soru (26) - Eğer bir politika, prosedür veya işyeri kuralı ihlali tespit edilirse yönetim uygun düzeltici önlemi almaktadır.	0	0,0	0	0,0	1	3,3	3	10,0	26	86,7	95,83	11,53
Soru (27) - Yönetim kurulunuz, şirket yönetiminin "kötü" haberleri kendi başlarına ele almasını tercih etmez. Yönetim kurulunuz, şirket yönetiminin yönetim kurulunun potansiyel sorumluluğunu korumak adına bilgileri seçerek yönetim kuruluna rapor etmesini tercih etmez.	0	0,0	0	0,0	4	13,3	5	16,7	21	70,0	89,17	18,20
Soru (28) - Yönetim kurulu üyeleriniz, yönetim kuruluna sunulan bilgilerin doğru ve eksiksiz olup olmadığını sorarlar.	1	3,3	0	0,0	1	3,3	4	13,3	24	80,0	91,67	21,10
Soru (29) - CEO'nuz, yönetim kuruluna gitmeden önce "kötü" haberleri yoğun bir şekilde filtrelemeyi veya hafifletmeyi.	0	0,0	1	3,3	0	0,0	6	20,0	23	76,7	92,50	16,28
Soru (30) - Yönetim kurulu üyelerine etkin gözetim için gerekli tüm bilgiler verilir.	0	0,0	0	0,0	1	3,3	1	3,3	28	93,3	97,50	10,06
Soru (31) - Yönetim kurulu üyelerine, yönetim kurulu toplantılarından önce tüm materyalleri dikkatlice gözden geçirmeleri için yeterli zaman verilir.	0	0,0	2	6,7	0	0,0	10	33,3	18	60,0	86,67	20,48

Soru (32) – Yönetim kurulu, kurula verilen özel bilgileri korur.	0	0,0	0	0,0	0	0,0	1	3,3	29	96,7	99,17	4,56
Soru (33) – Kamuya açık bilgiler doğru, yeterli, eksiksiz, temsili, zamanında ve şeffaftır.	0	0,0	0	0,0	0	0,0	1	3,3	29	96,7	99,17	4,56
Soru (34) – Çalışanlar yasa veya politika ihlallerini nasıl bildireceklerine aşinadırlar.	0	0,0	0	0,0	2	6,7	11	36,7	17	56,7	87,50	15,74
Soru (35) – İç denetim fonksiyonu hem personel sayısı hem de personelin uzmanlığı açısından yeterli kadroya sahiptir.	6	20,0	1	3,3	2	6,7	5	16,7	16	53,3	70,00	40,15
Soru (36) – Şirket yardım hatlarına veya suistimal ihbar hatlarına gönderilen bilgiler etkin bir şekilde takip edilmektedir.	0	0,0	1	3,3	3	10,0	3	10,0	23	76,7	90,00	20,34
Soru (37) – Bir memur veya çalışan (tüm seviyelerde ve her alanda), bir politika, prosedür veya işyeri kuralının şüpheli ihlalini bildirdiğinde misillemeden korunmaktadır.	0	0,0	0	0,0	0	0,0	2	6,7	28	93,3	98,33	6,34
Soru (38) – Şirket, SPK veya diğer devlet veya düzenleyici kurumlar tarafından incelemeye tabii olmamıştır.	0	0,0	0	0,0	1	3,3	4	13,3	25	83,3	95,00	12,11
Soru (39) – Şirket yeniden düzenlemeler, siber güvenlik ihlalleri veya düzeltilmemiş maddi zayıflıklar veya önemli eksiklikler yaşamamıştır.	0	0,0	0	0,0	1	3,3	4	13,3	25	83,3	95,00	12,11
Soru (40) – Kurumsal yönetim, şirketinizde düzenli ve bilinçli olarak tartışılmaktadır.	0	0,0	0	0,0	4	13,3	11	36,7	15	50,0	84,17	17,96
Soru (41) – Yönetim kurulu, şirkette kurumsal yönetimin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığına ilişkin geri bildirim ister.	0	0,0	2	6,7	4	13,3	10	33,3	14	46,7	80,00	23,12
Soru (42) – Şirket, biçimsel olarak kurumsal yönetimin tüm sistemini düzenli bir şekilde değerlendirmektedir.	0	0,0	1	3,3	4	13,3	13	43,3	12	40,0	80,00	20,13

İfadeler arasında %90 ve üzerinde katılım gösterilen ifadeler aşağıda verilmiştir.

- Soru (7) - Şirket, hissedar tekliflerine, tavsiyelere "karşı" vekil danışmana, "hayır oyu" kampanyalarına, vekâlet kavgalarına veya hissedar davalarına konu olmamıştır.
- Soru (32) – Yönetim kurulu, kurula verilen özel bilgileri korur.
- Soru (33) – Kamuya açık bilgiler doğru, yeterli, eksiksiz, temsili, zamanında ve şeffaftır.
- Soru (37) – Bir memur veya çalışan (tüm seviyelerde ve her alanda), bir politika, prosedür veya işyeri kuralının şüpheli ihlalini bildirdiğinde misillemeden korunmaktadır.
- Soru (22) - Yönetim kurulunuz ve CEO'nuz, organizasyonunuzda herhangi bir etik testi geçebilecek güçlü bir “üst ton” barındırmaktadır.
- Soru (30) – Yönetim kurulu üyelerine etkin gözetim için gerekli tüm bilgiler verilir.

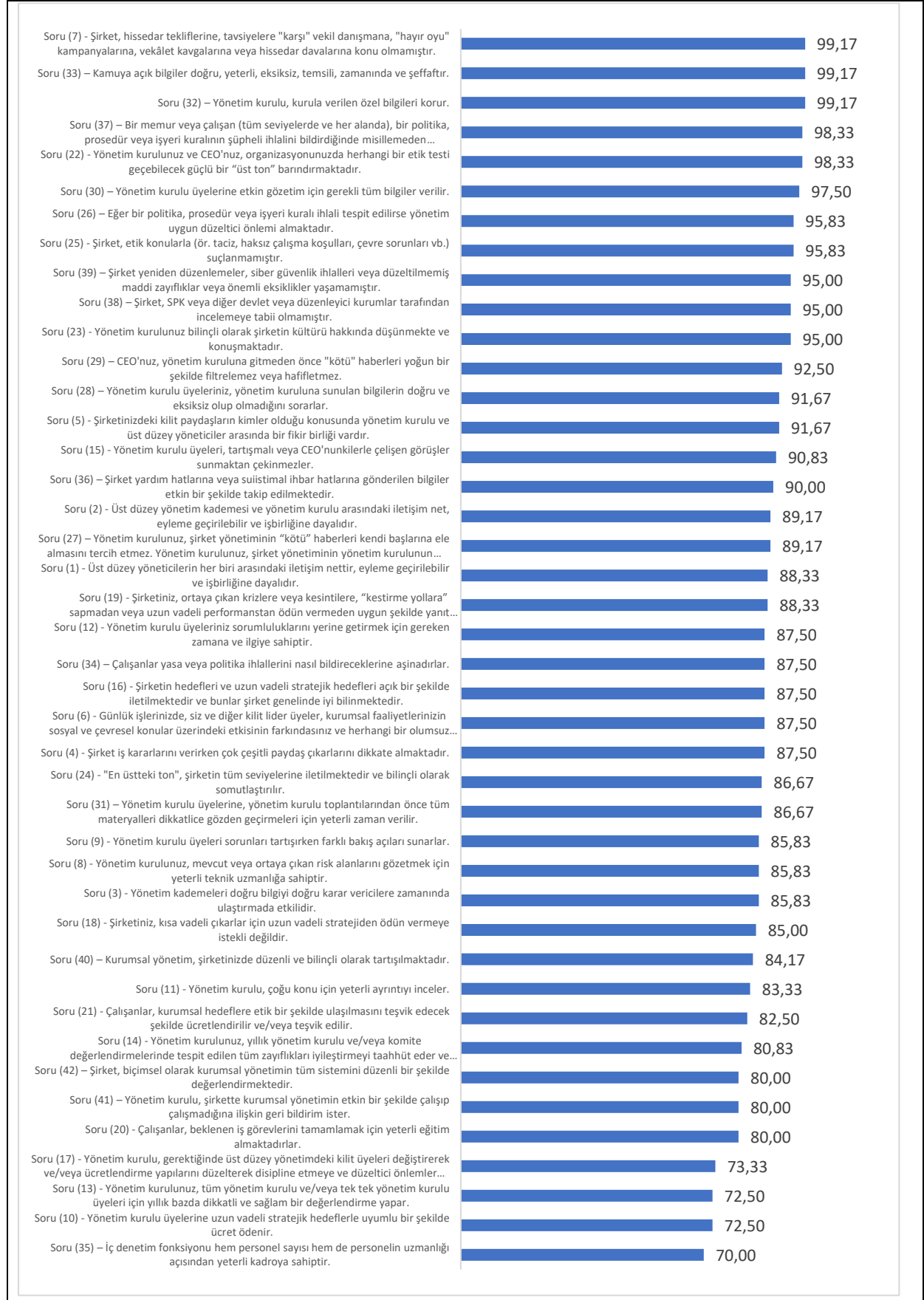
- Soru (26) – Eğer bir politika, prosedür veya işyeri kuralı ihlali tespit edilirse yönetim uygun düzeltici önlemi almaktadır.
- Soru (25) - Şirket, etik konularla (ör. taciz, haksız çalışma koşulları, çevre sorunları vb.) suçlanmamıştır.
- Soru (39) – Şirket yeniden düzenlemeler, siber güvenlik ihlalleri veya düzeltilmemiş maddi zayıflıklar veya önemli eksiklikler yaşamamıştır.
- Soru (23) - Yönetim kurulunuz bilinçli olarak şirketin kültürü hakkında düşünmekte ve konuşmaktadır.
- Soru (38) – Şirket, SPK veya diğer devlet veya (kanun) düzenleyici kurumlar tarafından incelemeye tabii olmamıştır.
- Soru (29) – CEO'nuz, yönetim kuruluna gitmeden önce "kötü" haberleri yoğun bir şekilde filtrelemez veya hafifletmez.
- Soru (28) – Yönetim kurulu üyeleriniz, yönetim kuruluna sunulan bilgilerin doğru ve eksiksiz olup olmadığını sorarlar.
- Soru (5) - Şirketinizdeki kilit paydaşların kimler olduğu konusunda yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler arasında bir fikir birliği vardır.
- Soru (15) - Yönetim kurulu üyeleri, tartışmalı veya CEO'nunkilerle çelişen görüşler sunmaktan çekinmezler.
- Soru (36) – Şirket yardım hatlarına veya suistimal ihbar hatlarına gönderilen bilgiler etkin bir şekilde takip edilmektedir.

İfadeler arasında en düşük katılımı alan ve bu ölçüt çerçevesinde bakıldığında bu durumun görece “iyileştirme alanına” işaret ettiği şekilde değerlendirilebilecek on kısım aşağıda listelenmiştir:

- Soru (11) – Yönetim kurulu, çoğu konu için yeterli ayrıntıyı inceler. (%83,3)
- Soru (21) - Çalışanlar, kurumsal hedeflere etik bir şekilde ulaşılmasını teşvik edecek şekilde ücretlendirilir ve/veya teşvik edilir. (%82,5)
- Soru (14) - Yönetim kurulunuz, yıllık yönetim kurulu ve/veya komite değerlendirmelerinde tespit edilen tüm zayıflıkları iyileştirmeyi taahhüt eder ve bunları takip eder. (%80,8)
- Soru (42) – Şirket, biçimsel olarak kurumsal yönetimin tüm sistemini düzenli bir şekilde değerlendirmektedir. (%80)

- Soru (41) – Yönetim kurulu, şirkette kurumsal yönetimin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığına ilişkin geri bildirim ister. (%80)
- Soru (20) - Çalışanlar, beklenen iş görevlerini tamamlamak için yeterli eğitim almaktadırlar. (%80)
- Soru (17) - Yönetim kurulu, gerektiğinde üst düzey yönetimdeki kilit üyeleri değiştirerek ve/veya ücretlendirme yapılarını düzelterek disipline etmeye ve düzeltici önlemler almaya isteklidir. (%73,33)
- Soru (13) - Yönetim kurulunuz, tüm yönetim kurulu ve/veya tek tek yönetim kurulu üyeleri için yıllık bazda dikkatli ve sağlam bir değerlendirme yapar. (%72,5)
- Soru (10) - Yönetim kurulu üyelerine uzun vadeli stratejik hedeflerle uyumlu bir şekilde ücret ödenir. (%72,5)
- Soru (35) – İç denetim fonksiyonu hem personel sayısı hem de personelin uzmanlığı açısından yeterli kadroya sahiptir. (%70).

Grafik (4) – İfadelere Katılım Sıralaması



Tablo (37) - Kurumsal Yönetim Prensipleri Puanları Betimsel İstatistikleri

Başlıklar - Kurumsal Yönetim Prensipleri	Minimum	Maximum	Ort.	ss
Şirket genelinde açık iletişim	66,67	100,00	87,78	11,73
Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak	68,75	100,00	91,46	8,60
Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi	53,13	100,00	82,40	14,01
Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek	54,17	100,00	82,78	12,12
Şirket kültürü	75,00	100,00	94,33	6,79
Yönetim kuruluna verilen bilgiler	66,67	100,00	92,78	9,22
Kurumsal açıklamalar	64,29	100,00	90,71	10,76
Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi	41,67	100,00	81,39	18,79

Otuz şirketten yönetim kurulu üyelerinin puanlamaları temel alınarak yaptığımız çalışmamıza göre kurumsal prensiplerin aldığı puanlar genel başlıklarda şu şekildedir; Şirket genelinde açık iletişim prensibi 87,78; Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak prensibi 91,46; Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi prensibi 82,40; Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek prensibi 82,78; Şirket kültürü prensibi 94,33; Yönetim kuruluna verilen bilgiler prensibi 92,78; Kurumsal açıklamalar prensibi 90,71 ve Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibi 81,39'dur.

Bu puanlardan hareketle ankete katılan yönetim kurulu üyelerinin değerlendirmelerine göre Kurumsal Yönetim Prensipleri arasında en yüksek puanlar; “Şirket kültürü, Yönetim kuruluna verilen bilgiler ve Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak, Kurumsal açıklamalar” prensiplerine aittir.

Aynı sistematik ile ankette katılımcıların değerlendirmesine göre Kurumsal Yönetim Prensipleri arasında (görece) daha düşük puanlar; “Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi, Yönetim Kurulu Performansı ve Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek, Şirket genelinde açık iletişim” prensiplerine aittir.

Grafik (5) - Kurumsal Yönetim Prensiplerinin Aldığı Puanlar



Tablo (38) - Prensipler Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

	Şirket genelinde açık iletişim	Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak	Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi	Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek	Şirket kültürü	Yönetim kuruluna verilen bilgiler	Kurumsal açıklamalar	Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi
Şirket genelinde açık iletişim	1	,745**	,591**	,405*	,544**	,429*	,582**	0,334
Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak		1	,609**	,538**	,729**	,565**	,544**	,471**
Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi			1	,617**	,512**	,609**	,589**	,613**
Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek				1	,606**	,547**	,553**	,763**
Şirket kültürü					1	,632**	,519**	,564**
Yönetim kuruluna verilen bilgiler						1	0,258	,428*
Kurumsal açıklamalar							1	,598**
Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi								1

*p<0,05 - **p<0,01: İstatistiksel Olarak Anlamlı İlişki Bulunmaktadır.

Prensipler arasındaki ilişkinin incelenmesi amacıyla yapılan korelasyon testi sonuçları tabloda verilmiştir.

Analiz sonuçlarına göre; şirket genelinde açık iletişim prensibi ile hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak prensibi arasında pozitif yönlü ve kuvvetli bir ilişki bulunurken, diğer taraftan Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi, Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek, Şirket kültürü, Yönetim kuruluna verilen bilgiler ve Kurumsal açıklamalar prensibi arasında pozitif yönlü ve orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır (p<0,05).

Buna göre; Şirket genelinde açık iletişim prensibine ilişkin katılım düzeyleri yüksek olan yöneticilerin Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak, Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi, Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek, Şirket kültürü, Yönetim kuruluna verilen bilgiler ve Kurumsal açıklamalar prensibine ilişkin katılım düzeyleri yüksektir.

Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak prensibi ile Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi, Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek, Şirket kültürü, Yönetim kuruluna verilen bilgiler, Kurumsal açıklamalar ve Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibi arasında pozitif yönlü ve orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır ($p<0,05$).

Buna göre; Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak prensibine katılımı yüksek olan yöneticilerin Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi, Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek, Şirket kültürü, Yönetim kuruluna verilen bilgiler, Kurumsal açıklamalar ve Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibine katılımı da yüksektir.

Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi prensibi ile Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek, Şirket kültürü, Yönetim kuruluna verilen bilgiler , Kurumsal açıklamalar ve Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibi arasında pozitif yönlü ve orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır ($p<0,05$).

Buna göre; Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi prensibine katılımı yüksek olan yöneticilerin Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek, Şirket kültürü, Yönetim kuruluna verilen bilgiler, Kurumsal açıklamalar ve Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibine katılımı da yüksektir.

Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek prensibi ile Şirket kültürü, Yönetim kuruluna verilen bilgiler ve Kurumsal açıklamalar prensibi arasında pozitif yönlü ve orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır ($p<0,05$).

Ayrıca sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek prensibi ile Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibi arasında pozitif yönlü kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır ($p<0,05$).

Buna göre; Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek prensibine katılımı yüksek olan yöneticilerin Şirket kültürü, Yönetim kuruluna verilen bilgiler ve Kurumsal açıklamalar prensibine katılımı da yüksektir. Şirket kültürü prensibi ile Yönetim kuruluna verilen bilgiler, Kurumsal açıklamalar ve Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibi arasında pozitif yönlü ve orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır ($p<0,05$).

Buna göre; Şirket kültürü prensibine katılımı yüksek olan yöneticilerin Yönetim kuruluna verilen bilgiler, Kurumsal açıklamalar ve Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibine katılımı da yüksektir.

Yönetim kuruluna verilen bilgiler prensibi ile kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibi arasında pozitif yönlü ve orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır ($p<0,05$). Buna göre; Yönetim kuruluna verilen bilgiler prensibine katılımı yüksek olan yöneticilerin Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibine katılımı da yüksektir.

Kurumsal açıklamalar ile kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibi arasında pozitif yönlü ve orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır ($p<0,05$). Buna göre; Kurumsal açıklamalar prensibine katılımı yüksek olan yöneticilerin, Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibine katılımı da yüksektir.

Tablo (39) - Şirketin Ciroosu ile Prensipler Bazında Puanların İlişkisi

	Şirketin yıllık satış ciroosu ne kadardır?									
	5 milyar TL üzeri		1 milyar TL – 5 milyar TL aralığı		500 milyon – 1 milyar TL aralığı		100 milyon – 500 milyon TL aralığı		25 milyon – 100 milyon TL aralığı	
	Ort.	ss	Ort.	ss	Ort.	ss	Ort.	ss	Ort.	ss
Şirket genelinde açık iletişim	83,33	11,79	86,90	12,60	97,22	4,30	85,71	13,36	86,11	12,73
Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak	90,18	8,73	91,07	11,89	96,88	5,23	91,07	7,95	85,42	3,61
Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi	77,68	16,68	80,80	13,06	93,75	8,62	76,79	14,42	87,50	8,27
Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek	84,52	13,76	77,98	12,20	93,75	11,71	78,57	8,48	77,78	2,41
Şirket kültürü	92,86	9,06	93,57	9,00	98,33	2,58	93,57	5,56	93,33	2,89
Yönetim kuruluna verilen bilgiler	86,90	14,32	92,26	9,14	96,53	6,68	95,24	3,75	94,44	4,81
Kurumsal açıklamalar	92,86	11,66	91,33	10,49	97,02	5,72	82,65	12,10	90,48	7,43
Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi	79,76	20,89	78,57	23,99	94,44	10,09	75,00	18,63	80,56	9,62

Ciroosu 5 milyar TL üzeri olan şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin değerlendirmelerine göre en yüksek puana sahip olan prensipler 92,86 puan ile Şirket kültürü ve Kurumsal açıklamalardır. Ciroosu 1 milyar TL – 5 milyar TL aralığında olan şirketlerde yönetim kurulu üyeliği yapanların en yüksek puan verdiği prensip 93,57 puan ile Şirket kültürüdür. Ciroosu 500 milyon – 1 milyar TL aralığında olan şirketlerde yönetim kurulu üyeliği yapanların en yüksek puan verdiği prensip 98,33 puan ile Şirket kültürüdür.

Cirosu 100 milyon – 500 milyon TL aralığında olan şirketlerde yönetim kurulu üyeliği yapanların en yüksek puan verdiği prensip 95,24 puan ile Yönetim kuruluna verilen bilgilerdir. Ciro 25 milyon – 100 milyon TL aralığında olan şirketlerdeki yönetim kurulu üyelerinin en yüksek puan verdiği prensip 94,44 puan ile Yönetim kuruluna verilen bilgilerdir.

7.5. Kümeleme Analizi

Çalışmada, prensip puanları kullanılarak şirketler iki kümeye ayrılmıştır. Bu çalışma ile sonuçlar itibarıyla değerlendirme puanlarında birbirine daha benzer, yakın olan şirketlerin gruplanması ve buna göre bir analiz yapılması sağlanmıştır.

Tablo (40) - Final Küme Merkezleri

Başlıklar - Kurumsal Yönetim Prensipleri	Küme	
	Küme 1	Küme 2
Şirket genelinde açık iletişim	73,61	91,32
Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak	80,21	94,27
Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi	61,98	87,50
Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek	70,14	85,94
Şirket kültürü	85,83	96,46
Yönetim kuruluna verilen bilgiler	83,33	95,14
Kurumsal açıklamalar	75,00	94,64
Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi	58,33	87,15

Tabloda Küme 1 ve Küme 2'nin her bir prensip için kesme puanları verilmiştir. Tablo incelendiğinde tüm prensiplerde Küme 2'dekilerin puanlarının Küme 1'dekilere göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Analiz sonucunda Küme 1'de 6, Küme 2'de 24 şirket yer aldığı belirlenmiştir.

Tablo (41) - Kümelerde Yer Alan Şirketler

Küme 1	Firma (1)
	Firma (2)
	Firma (3)
	Firma (4)
	Firma (5)
	Firma (6)
Küme 2	Firma (7)
	Firma (8)
	Firma (9)
	Firma (10)
	Firma (11)
	Firma (12)
	Firma (13)
	Firma (14)
	Firma (15)
	Firma (16)
	Firma (17)
	Firma (18)
	Firma (19)
	Firma (20)
	Firma (21)
	Firma (22)
	Firma (23)
	Firma (24)
	Firma (25)
	Firma (26)
	Firma (27)
	Firma (28)
	Firma (29)
	Firma (30)

Tablo (42) - Küme (1) ve Küme (2)' dekilerin Prensipler Açısından Karşılaştırılması

Başlıklar - Kurumsal Yönetim Prensipleri		n	Ort.	ss	t	p
Şirket genelinde açık iletişim	Küme 1	6	73,61	3,40	-7,040	0,000*
	Küme 2	24	91,32	10,27		
Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak	Küme 1	6	80,21	6,14	-4,710	0,000*
	Küme 2	24	94,27	6,62		
Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi	Küme 1	6	61,98	13,02	-5,840	0,000*
	Küme 2	24	87,50	8,64		
Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek	Küme 1	6	70,14	12,48	-3,309	0,003*
	Küme 2	24	85,94	9,97		
Şirket kültürü	Küme 1	6	85,83	8,61	-2,932	0,028*
	Küme 2	24	96,46	4,29		
Yönetim kuruluna verilen bilgiler	Küme 1	6	83,33	15,59	-1,831	0,124
	Küme 2	24	95,14	5,02		
Kurumsal açıklamalar	Küme 1	6	75,00	11,29	-5,870	0,000*
	Küme 2	24	94,64	6,14		
Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi	Küme 1	6	58,33	19,72	-4,227	0,000*
	Küme 2	24	87,15	13,68		

***p<0,05: İstatistiksel Olarak Anlamlı Fark Bulunmaktadır.**

Yapılan çalışmada, prensiplere göre oluşan kümelerin prensip puanları açısından karşılaştırılması amacıyla (t) testi yapılmıştır.

Analiz sonuçlarına göre; Küme 1’de yer alan şirketlerin yöneticileri ile Küme 2’de yer alan şirketlerin yönetim kurulu üyeleri arasında şirket genelinde açık iletişim prensibi puanları açısından anlamlı fark bulunmaktadır ($p<0,05$). Ortalama puanlara göre Küme 2’dekilerin Şirket genelinde açık iletişim prensibine katılım düzeyleri daha yüksektir.

Küme 1’de yer alan şirketlerin yöneticileri ile Küme 2’de yer alan şirketlerin yöneticileri arasında Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak prensibi puanları açısından anlamlı fark bulunmaktadır ($p<0,05$). Ortalama puanlara göre küme 2’dekilerin Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak prensibine katılım düzeyleri daha yüksektir.

Küme 1’de yer alan şirketlerin yöneticileri ile Küme 2’de yer alan şirketlerin yöneticileri arasında Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi prensibi puanları açısından anlamlı fark bulunmaktadır ($p<0,05$). Ortalama puanlara göre Küme 2’dekilerin Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi prensibine katılım düzeyleri daha yüksektir.

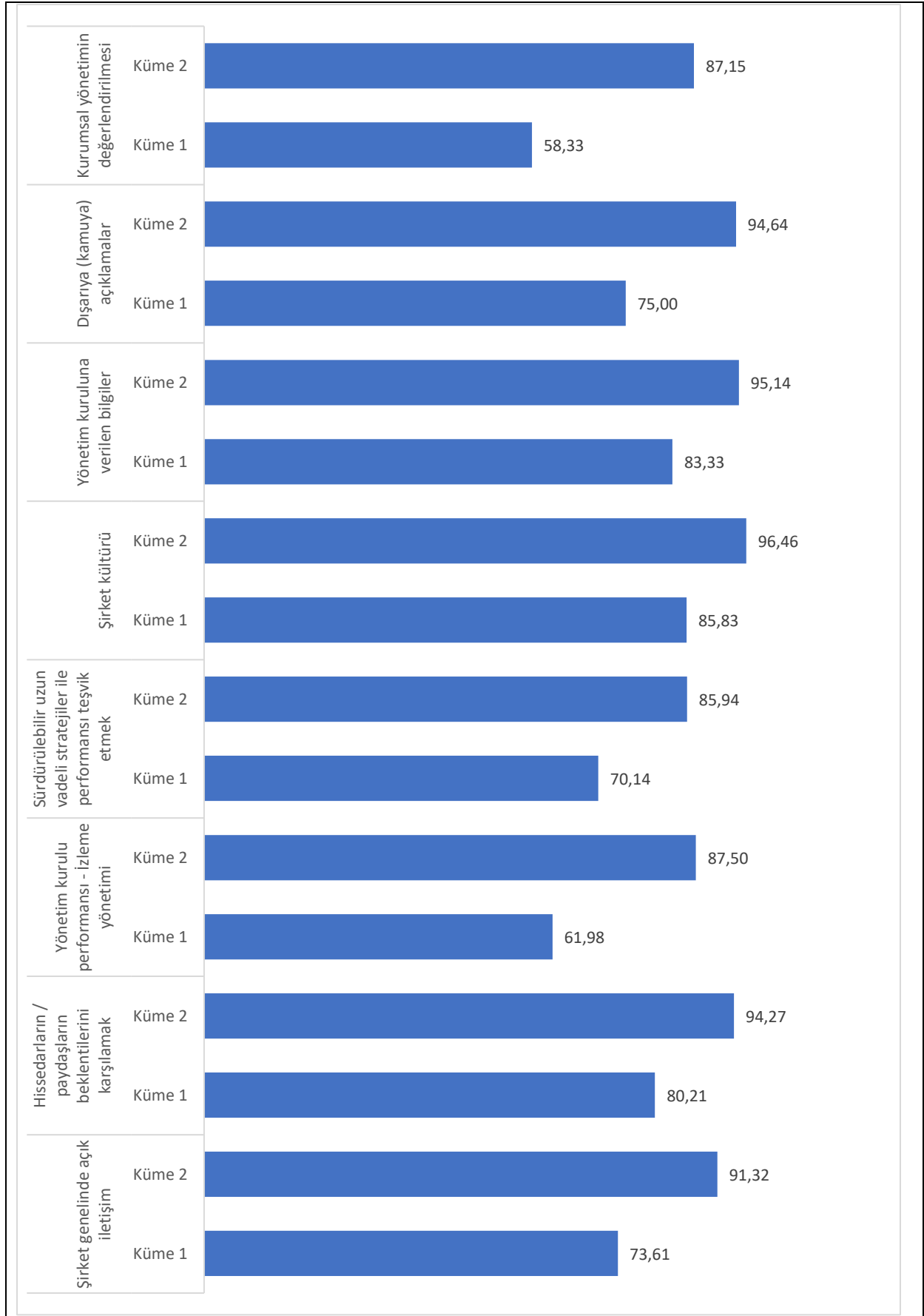
Küme 1’de yer alan şirketlerin yöneticileri ile Küme 2’de yer alan şirketlerin yöneticileri arasında Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek prensibi puanları açısından anlamlı fark bulunmaktadır ($p<0,05$). Ortalama puanlara göre Küme 2’dekilerin Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek prensibine katılım düzeyleri daha yüksektir.

Küme 1’de yer alan şirketlerin yöneticileri ile Küme 2’de yer alan şirketlerin yöneticileri arasında Şirket kültürü prensibi puanları açısından anlamlı fark bulunmaktadır ($p<0,05$). Ortalama puanlara göre küme 2’dekilerin Şirket kültürü prensibine katılım düzeyleri daha yüksektir.

Küme 1’de yer alan şirketlerin yöneticileri ile Küme 2’de yer alan şirketlerin yöneticileri arasında Kurumsal açıklamalar prensibi puanları açısından anlamlı fark bulunmaktadır ($p<0,05$). Ortalama puanlara göre Küme 2’dekilerin Kurumsal açıklamalar prensibine katılım düzeyleri daha yüksektir.

Küme 1’de yer alan şirketlerin yöneticileri ile Küme 2’de yer alan şirketlerin yöneticileri arasında Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibi puanları açısından anlamlı fark bulunmaktadır ($p<0,05$). Ortalama puanlara göre Küme 2’dekilerin Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibine katılım düzeyleri daha yüksektir.

Grafik (6) - Kümelerin Prensipler Bazında Dağılımı



7.6. Hipotez Olarak İleri Sürülen Tez Açısından Değerlendirme

“Şirket üst yönetiminin (yönetim kurulu, genel müdür vb.) şirket yönetiminde ve etik konuları ele alışı belirlediği yaklaşım (Tone at the top) ile şirketin etik ortamı arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki vardır” hipotezi için şu şekilde bir değerlendirme sistematığı oluşturulmuştur:

Tezin hipotezine yönelik olarak değerlendirme çalışmasında karşılaştırma yapılabilmesi için anket sorularından sekizer sorudan iki ayrı grup oluşturulmuştur.

Birinci Grupta “Şirket üst yönetiminin, şirket yönetiminde ve etik konuları ele alışı belirlediği yaklaşıma (üst ton) yönelik olarak” aşağıdaki ifadeler temel alınmıştır:

Soru (6) - Günlük işlerinizde, siz ve diğer kilit lider üyeler, kurumsal faaliyetlerinizin sosyal ve çevresel konular üzerindeki etkisinin farkındasınız ve herhangi bir olumsuz etkiyi en aza indirmenin yollarını aktif olarak takip ediyorsunuz.

Soru (14) - Yönetim kurulunuz, yıllık yönetim kurulu ve/veya komite değerlendirmelerinde tespit edilen tüm zayıflıkları iyileştirmeyi taahhüt eder ve bunları takip eder.

Soru (17) - Yönetim kurulu, gerektiğinde üst düzey yönetimdeki kilit üyeleri değiştirerek ve/veya ücretlendirme yapılarını düzelterek disipline etmeye ve düzeltici önlemler almaya isteklidir.

Soru (22) - Yönetim kurulunuz ve CEO'nuz, organizasyonunuzda herhangi bir etik testi geçebilecek güçlü bir “üst ton” barındırmaktadır.

Soru (23) - Yönetim kurulunuz bilinçli olarak şirketin kültürü hakkında düşünmekte ve konuşmaktadır.

Soru (24) - "En üstteki ton", şirketin tüm seviyelerine iletilmektedir ve bilinçli olarak somutlaştırılır.

Soru (26) – Eğer bir politika, prosedür veya işyeri kuralı ihlali tespit edilirse yönetim uygun düzeltici önlemi almaktadır.

Soru (41) – Yönetim kurulu, şirkette kurumsal yönetimin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığına ilişkin geri bildirim ister.

İkinci Grupta “Şirketin etik ortamına işaret eden” aşağıdaki ifadeler temel alınmıştır:

Soru (25) -Şirket, etik konularla (ör. taciz, haksız çalışma koşulları, çevre sorunları vb.) suçlanmamıştır.

Soru (33) – Kamuya açık bilgiler doğru, yeterli, eksiksiz, temsili, zamanında ve şeffaftır.

Soru (34) – Çalışanlar yasa veya politika ihlallerini nasıl bildireceklerine aşinadırlar.

Soru (35) – İç denetim fonksiyonu hem personel sayısı hem de personelin uzmanlığı açısından yeterli kadroya sahiptir.

Soru (36) – Şirket yardım hatlarına veya suistimal ihbar hatlarına gönderilen bilgiler etkin bir şekilde takip edilmektedir.

Soru (37) – Bir memur veya çalışan (tüm seviyelerde ve her alanda), bir politika, prosedür veya işyeri kuralının şüpheli ihlalini bildirdiğinde misillemeden korunmaktadır.

Soru (38) – Şirket, SPK veya diğer devlet veya (kanun) düzenleyici kurumlar tarafından incelemeye tabii olmamıştır.

Soru (39) – Şirket yeniden düzenlemeler, siber güvenlik ihlalleri veya düzeltilmemiş maddi zayıflıklar veya önemli eksiklikler yaşamamıştır.

Tablo (43)- Tezdeki Hipoteze Göre İki Grubun Karşılaştırılması

		Şirket üst yönetiminin şirket yönetiminde ve etik konuları ele alışıta belirlediği yaklaşım (Tone at the top)								
		Soru (6) - Günlük işlerinizde, siz ve diğer kilit lider üyeler, kurumsal faaliyetleri nizin sosyal ve çevresel konular üzerindeki etkisinin farkındası nız ve herhangi bir olumsuz etkiyi en aza indirmenin yollarını aktif olarak takip ediyorsunuz.	Soru (14) - Yönetim kurulunuz, yıllık yönetim kurulu ve/veya komite değerlendirmelerinde tespit edilen tüm zayıflıkları iyileştirmeyi taahhüt eder ve bunları takip eder.	Soru (17) - Yönetim kurulu, gerektiğinde üst düzey yönetimde kilit üyeleri değiştirir ek ve/veya ücretlendirme yapılarını düzeltmek disiplin etmeye ve düzeltici önlemler almaya isteklidir.	Soru (22) - Yönetim kurulunuz ve CEO'nuz, organizasyonunuzda herhangi bir etik testi geçebilecek güçlü bir “üst ton” barındırmaktadır.	Soru (23) - Yönetim kurulunuz bilinçli olarak şirketin kültürü hakkında düşünmekte ve konuşmaktadır.	Soru (24) - "En üstteki ton", şirketin tüm seviyelerinde iletilmektedir ve bilinçli olarak somutlaştırılır.	Soru (26) – Eğer bir politika, prosedür veya işyeri kuralı ihlali tespit edilirse yönetim uygun düzeltici önlemleri almaktadır.	Soru (41) – Yönetim kurulu, şirkette kurumsal yönetimin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığına ilişkin geri bildirim ister.	
Şirketin etik ortamına	Soru (25) - Şirket, etik konularla (ör. taciz, haksız çalışma koşulları, çevre sorunları vb.) suçlanmamıştır.	r	0,311	0,118	-0,120	0,239	-0,188	0,048	,427*	0,295
		p	0,094	0,534	0,529	0,203	0,320	0,800	0,018	0,113

	Soru (33) – Kamuya açık bilgiler doğru, yeterli, eksiksiz, temsili, zamanında ve şeffaftır.	r	,646**	0,260	0,174	,695**	,702**	,441*	-0,068	,449*
		p	0,000	0,166	0,359	0,000	0,000	0,015	0,720	0,013
	Soru (34) – Çalışanlar yasa veya politika ihlallerini nasıl bildireceklerine aşinadırlar.	r	,487**	,519**	0,108	,432*	,452*	,435*	0,297	,474**
		p	0,006	0,003	0,570	0,017	0,012	0,016	0,111	0,008
	Soru (35) – İç denetim fonksiyonu hem personel sayısı hem de personelin uzmanlığı açısından yeterli kadroya sahiptir.	r	0,235	0,273	0,140	0,220	-0,098	-0,041	,372*	,376*
		p	0,211	0,145	0,462	0,243	0,608	0,830	0,043	0,041
	Soru (36) – Şirket yardım hatlarına veya suistimal ihbar hatlarına gönderilen bilgiler etkin bir şekilde takip edilmektedir.	r	,464**	,510**	0,259	,535**	-0,035	0,310	,551**	,660**
		p	0,010	0,004	0,167	0,002	0,854	0,095	0,002	0,000
	Soru (37) – Bir memur veya	r	,372*	0,222	0,116	,464**	,449*	,418*	-0,098	0,206
		p								

çalışan (tüm seviyelerde ve her alanda), bir politika, prosedür veya işyeri kuralının şüpheli ihlali bildirildiğinde misillemeden korunmaktadır.	p	0,043	0,238	0,541	0,010	0,013	0,022	0,605	0,275
Soru (38) – Şirket, SPK veya diğer devlet veya düzenleyici kurumlar tarafından incelemeye tabii olmamıştır.	r	-0,097	0,190	,393*	,449*	-0,176	-0,023	,463**	0,169
	p	0,609	0,314	0,032	0,013	0,351	0,905	0,010	0,371
Soru (39) – Şirket yeniden düzenlemeler, siber güvenlik ihlalleri veya düzeltilmemiş maddi zayıflıklar veya önemli eksiklikler yaşamamıştır.	r	0,195	0,032	-0,098	0,168	0,118	-0,023	0,154	0,169
	p	0,302	0,868	0,606	0,374	0,536	0,905	0,415	0,371

*p<0,05 **p<0,01: Anlamlı ilişki bulunmaktadır.

Araştırma sonuçlarına göre; “Soru (6) - Günlük işlerinizde, siz ve diğer kilit lider üyeler, kurumsal faaliyetlerinizin sosyal ve çevresel konular üzerindeki etkisinin farkındasınız ve herhangi bir olumsuz etkiyi en aza indirmenin yollarını aktif olarak takip ediyorsunuz.” sorusuna katılım düzeyi yüksek olan kişilerin aşağıda verilen sorulara da katılım düzeyi yüksektir.

- Soru (33) – Kamuya açık bilgiler doğru, yeterli, eksiksiz, temsili, zamanında ve şeffaftır.
- Soru (34) – Çalışanlar yasa veya politika ihlallerini nasıl bildireceklerine aşinadırlar.

- Soru (36) – Şirket yardım hatlarına veya suistimal ihbar hatlarına gönderilen bilgiler etkin bir şekilde takip edilmektedir.
- Soru (37) – Bir memur veya çalışan (tüm seviyelerde ve her alanda), bir politika, prosedür veya işyeri kuralının şüpheli ihlalini bildirdiğinde misillemeden korunmaktadır.

“Soru (14) - Yönetim kurulunuz, yıllık yönetim kurulu ve/veya komite değerlendirmelerinde tespit edilen tüm zayıflıkları iyileştirmeyi taahhüt eder ve bunları takip eder.” sorusuna katılım düzeyi yüksek olan kişilerin aşağıda verilen sorulara da katılım düzeyi yüksektir.

- Soru (34) – Çalışanlar yasa veya politika ihlallerini nasıl bildireceklerine aşinadırlar.
- Soru (36) – Şirket yardım hatlarına veya suistimal ihbar hatlarına gönderilen bilgiler etkin bir şekilde takip edilmektedir.

“Soru (17) - Yönetim kurulu, gerektiğinde üst düzey yönetimdeki kilit üyeleri değiştirerek ve/veya ücretlendirme yapılarını düzelterek disipline etmeye ve düzeltici önlemler almaya isteklidir.” sorusuna katılım düzeyi yüksek olan kişilerin, aşağıda verilen soruya da katılım düzeyi yüksektir.

- Soru (38) – Şirket, SPK veya diğer devlet veya (kanun) düzenleyici kurumlar tarafından incelemeye tabii olmamıştır.

“Soru (22) - Yönetim kurulunuz ve CEO'nuz, organizasyonunuzda herhangi bir etik testi geçebilecek güçlü bir “üst ton” barındırmaktadır.” sorusuna katılım düzeyi yüksek olan kişilerin aşağıda verilen sorulara da katılım düzeyi yüksektir.

- Soru (33) – Kamuya açık bilgiler doğru, yeterli, eksiksiz, temsili, zamanında ve şeffaftır.
- Soru (34) – Çalışanlar yasa veya politika ihlallerini nasıl bildireceklerine aşinadırlar.
- Soru (36) – Şirket yardım hatlarına veya suistimal ihbar hatlarına gönderilen bilgiler etkin bir şekilde takip edilmektedir.
- Soru (37) – Bir memur veya çalışan (tüm seviyelerde ve her alanda), bir politika, prosedür veya işyeri kuralının şüpheli ihlalini bildirdiğinde misillemeden korunmaktadır.
- Soru (38) – Şirket, SPK veya diğer devlet veya (kanun) düzenleyici kurumlar tarafından incelemeye tabii olmamıştır.

“Soru (23) - Yönetim kurulunuz bilinçli olarak şirketin kültürü hakkında düşünmekte ve konuşmaktadır.” sorusuna katılım düzeyi yüksek olan kişilerin aşağıda verilen sorulara da katılım düzeyi yüksektir.

- Soru (33) – Kamuya açık bilgiler doğru, yeterli, eksiksiz, temsili, zamanında ve şeffaftır.
- Soru (34) – Çalışanlar yasa veya politika ihlallerini nasıl bildireceklerine aşinadırlar.
- Soru (37) – Bir memur veya çalışan (tüm seviyelerde ve her alanda), bir politika, prosedür veya işyeri kuralının şüpheli ihlalini bildirdiğinde misillemeden korunmaktadır.

“Soru (24) - "En üstteki ton", şirketin tüm seviyelerine iletilmektedir ve bilinçli olarak somutlaştırılır.” sorusuna katılım düzeyi yüksek olan kişilerin aşağıda verilen sorulara da katılım düzeyi yüksektir.

- Soru (33) – Kamuya açık bilgiler doğru, yeterli, eksiksiz, temsili, zamanında ve şeffaftır.
- Soru (34) – Çalışanlar yasa veya politika ihlallerini nasıl bildireceklerine aşinadırlar.
- Soru (37) – Bir memur veya çalışan (tüm seviyelerde ve her alanda), bir politika, prosedür veya işyeri kuralının şüpheli ihlalini bildirdiğinde misillemeden korunmaktadır.

“Soru (26) – Eğer bir politika, prosedür veya işyeri kuralı ihlali tespit edilirse yönetim uygun düzeltici önlemi almaktadır.” sorusuna katılım düzeyi yüksek olan kişilerin aşağıda verilen sorulara da katılım düzeyi yüksektir.

- Soru (25) - Şirket, etik konularla (ör. taciz, haksız çalışma koşulları, çevre sorunları vb.) suçlanmamıştır.
- Soru (35) – İç denetim fonksiyonu hem personel sayısı hem de personelin uzmanlığı açısından yeterli kadroya sahiptir.
- Soru (36) – Şirket yardım hatlarına veya suistimal ihbar hatlarına gönderilen bilgiler etkin bir şekilde takip edilmektedir.
- Soru (38) – Şirket, SPK veya diğer devlet veya (kanun) düzenleyici kurumlar tarafından incelemeye tabii olmamıştır.

“Soru (41) – Yönetim kurulu, şirkette kurumsal yönetimin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığına ilişkin geri bildirim ister.” sorusuna katılım düzeyi yüksek olan kişilerin aşağıda verilen sorulara da katılım düzeyi yüksektir.

- Soru (33) – Kamuya açık bilgiler doğru, yeterli, eksiksiz, temsili, zamanında ve şeffaftır.
- Soru (34) – Çalışanlar yasa veya politika ihlallerini nasıl bildireceklerine aşinadırlar.
- Soru (35) – İç denetim fonksiyonu hem personel sayısı hem de personelin uzmanlığı açısından yeterli kadroya sahiptir.

- Soru (36) – Şirket yardım hatlarına veya suistimal ihbar hatlarına gönderilen bilgiler etkin bir şekilde takip edilmektedir.

Tablo (44) - Şirket Üst Yönetiminin Şirket Yönetiminde ve Etik Konuları Ele Alışta Belirlediği Yaklaşım (Tone at the Top) ile Şirketin Etik Ortamı Arasındaki İlişki

		Şirket üst yönetiminin şirket yönetiminde ve etik konuları ele alışta belirlediği yaklaşım (Tone at the top)	Şirketin etik ortamı
Şirket üst yönetiminin şirket yönetiminde ve etik konuları ele alışta belirlediği yaklaşım (Tone at the top)	r	1	0,572**
	p		,001
Şirketin etik ortamı	r	0,572**	1
	p	,001	

* $p < 0.01$: Anlamlı ilişki bulunmaktadır.

Bu çerçevede yapılan araştırma sonuçlarına göre; şirket üst yönetiminin şirket yönetiminde ve etik konuları ele alışta belirlediği yaklaşım (Tone at the top) ile şirketin etik ortamı arasında pozitif yönlü ve orta kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. ($r=0,572$; $p<0,05$)

Yukarıdaki Sonuç Tablosu İçin Not: Korelasyon tablosunda (r) değeri korelasyon katsayısını gösterir. (-1) ile (+1) arasında değer alır. (-) işaret ters yönlü ilişkiyi, (+) işaret doğru yönlü ilişkiyi gösterir. 0 ilişki yok demektir. 1' doğru çok kuvvetli ilişki var demektir. (p) değeri ise anlamlılık katsayısıdır. Bu değer 0,05'ten küçük ise ilişki istatistiksel olarak anlamlıdır.

SONUÇ

Bugünün dünyasında artan belirsizlikler içerisinde ardı ardına gelen küresel ekonomik çalkantılar, kurumlar açısından çok ciddi riskler oluşturmaktadır. Belirsizliklerin ve risklerin yanı sıra kurumlar uluslararası ve ulusal yeni regülasyonlara uyum sağlamak açısından değişime tabii olmaktadır. Aynı zamanda gittikçe kuvvetlenen sürdürülebilirlik gibi kalite yaklaşımları da kurumları güçlü bir şekilde etkilenmektedir. Bu genel görünüm içerisinde bu risklerin, belirsizliklerin ve küresel değişimlerin kurumlar üzerinde ciddi etki yaratabilecek unsurlarının daha iyi yönetilebilmesi için doğru yapılanmış, etkin bir şekilde faaliyet gösteren ve şeffaf yönetim kurullarının önemi giderek artmaktadır.

Paydaşların karşılıklı olarak derin etkileşim içerisinde olduğu bugünün dünyasında, yatırımcılar, müşteriler, çalışanlar, sivil toplum kuruluşları, medya ve bir bütün olarak yerel ve uluslararası toplum, şirketlerin yalnızca şirket ortaklarına karşı değil tüm topluma karşı da sorumlu olduğunun farkındalığı ile kurumların faaliyetlerini etik bir yaklaşım ile sürdürmelerini beklemektedir.

OECD'nin kurumsal yönetim ilkelerinde belirtildiği üzere; “Yönetim kurullarının; çalışanlar, alacaklılar, müşteriler, tedarikçiler ve yerel topluluklar dâhil diğer menfaat sahiplerinin çıkarları için gerekli itinaı göstermesi ve adil bir şekilde davranması beklenmektedir. Sosyal ve çevre ile ilgili standartlara uyulması da bu kapsamda düşünülmelidir.” Şirkette etik kültür ortamının sağlanması ve etkili bir etik programın oluşturulması anlamında şirket yönetim kurulları ve takiben günlük iş yönetiminin sürdürülmesi açısından şirket üst yönetimleri birinci dereceden sorumluluk sahibidirler. Etik bir şirket kültürünün oluşturulması yönetim kurullarının ve üst yönetimin ana görevlerinden biri olarak değerlendirilmelidir.

Bu anlayış içerisinde yönetim kurullarında, komite toplantılarında ve resmî olmayan ortamlarda yönetim kurulu üyeleri ile CEO arasındaki çalışma ilişkilerinin ve görüşmelerin kalitesi, yönetim kurulunun şirket kültürünü etkilemek için sahip olduğu en güçlü kaldıraçlardan biri olarak düşünülebilir. Diğer taraftan, özellikle sürekli yaşanan şirket skandalları da göz önüne alındığında CEO'nun atanması, ücret ve priminin belirlenmesi ve CEO'nun yönetsel kararlarının yakın gözetimi konularındaki yönetim kurulu görevleri, çok kritik öneme sahip inisiyatif alanları olarak dikkat çekmektedir.

Kurumlarda güçlü bir etik kültürün oluşturulması iyi bir şirket yönetim yapısının temelini oluşturmaktadır. Şirket içerisinde etik bir kültür oluşturmak için çalışanların ve dışarıdan paydaş katılımcı olan üçüncü tarafların iş süreçleri esnasında nasıl davranmalarının beklendiğini belirleyen güçlü bir etik program şirkette çok belirleyici bir role sahiptir.

Bir etik programın etkin olabilmesi için belirli faktörlerin sağlanmış olması gerekir. Bu faktörleri; “etkili bir yönetim kurulu gözetimi, şirket üst yönetiminin etik konuları ele alışıta gösterdiği güçlü yaklaşım (Tone at the top), şirket üst yönetiminin sürece birebir katılımı, şirket geneline yayılmış etik idealler konusunda farkındalık ve konuya adanmışlık, şirketin içerisinde bulunduğu iş sahasına uygun bir etik davranış kuralları metni (code of ethics), iyi takip edilen anonimliği sağlayan bir uygunsuzluk bildirim hattı, şirket iş süreçlerine yönelik iyi tanımlanmış prosedür ve politikalar, kuralları ihlal edenlere karşı etkili bir disiplin cezalandırma sistemi, etkin ve adil (liyakat temelli) işe alım programları, sürekliliği olan ve bölümlere göre özel belirlenmiş etik eğitimleri” şeklinde özetleyebiliriz.

Şirketin etkin bir etik bir kültüre sahip olması ve güçlü bir etik program oluşturması için yönetim kurulları tarafından aynı zamanda birçok faktörün sisteme dâhil edilmesi gerekmektedir.

Etkili bir etik program oluşturulabilmesi için; sürdürülebilirlik ilkeleri (ESG) uyum çerçevesi, şirketler için insan hakları konularında hassasiyet, iş yeri davranış kuralları, şirket hediye, rüşveti önleme, kara para aklamayı önleme ve adil rekabet politikaları, risk değerlendirme sistemleri, iş yapılan tedarikçi firmalar gibi üçüncü tarafların etik kurallara ve kanunlara uyumuna yönelik takip ve denetim sistemleri ve örneğin Avrupa Yeşil Mutabakatı gibi birçok iş ve uyum modülünün birlikte düşünülmesi ve yönetilmesi gerekmektedir.

Kurulması amaçlanan etkili bir etik programın şirkete işe alımdaki oryantasyon programından başlayarak, sürekliliği olan bir etik eğitim programı ile desteklenmesi gerekir. Etik ile ilgili eğitim modülleri bölümlere özgü olarak da tasarlanmalıdır. Örnek olarak, etik eğitim programlarında satın alma, insan kaynakları, satış ve pazarlama veya finans bölümlerine özel eğitim modülleri tasarlanmalı ve çalışanlar kendi bölümlerine özel olarak hazırlanmış bu eğitim modüllerindeki oturumlara katılmalıdırlar.

Bu tablo içerisinde üst yönetim tarafından şirketin etik kültürüne etkisi olan kurumsal yönetim ilkelerinin de iyi belirlenmiş olması gerekmektedir. Bu ilkeler çerçevesinde yatırımcı ilişkileri, pay sahiplerinin bilgi edinme haklarının kullanımı, genel kurul toplantıları, oy hakkı ve azınlık hakları gibi konuların iyi bir şekilde yapılandırılmış olması gerekir. Kamuoyunu aydınlatma yükümlülüğü çerçevesinde, kurumsal internet sitesindeki bilgilerin ve faaliyet raporunun doğruluğunun şirket yönetimi tarafından sağlanmış olması konuyla ilgili esas teşkil etmektedir.

Yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını sağlıklı olarak yerine getirmesi amacıyla oluşturulmuş olunan komitelerin belirlenmiş çalışma esasları çerçevesinde faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürmeleri, bu çalışmalarıyla ve nihai raporlarıyla yönetim kurulunu şirket kararları için doğru bir şekilde besliyor olmaları da önemli esaslardandır. Denetim komitesi, riskin erken saptanması komitesi, ücret ve atama komitesi ve kurumsal yönetim komitesi bu komitelerden başlıcaları olarak değerlendirilebilir.

Bu genel çerçeve içerisinde üst yönetim tarafından şirket etik kurallarının çok açık bir şekilde belirlenmiş olması ve şirket belgelerinde şirket içi personele ve şirket dışı paydaşlara ilan edilmiş olması gerekmektedir. Şirket yönetim kurulunun ve üst yönetimin etik davranış konularındaki kendi tutumu ve hassasiyeti şirket çalışanlarına ve üçüncü taraflara örnek olması açısından da ayrıca önemlidir.

Şirket içerisinde yapılan yıllık çalışan memnuniyeti anketleri, 360 derece (çalışan) performans değerlendirme programları, tedarikçi ve müşteriler ile yapılan anketler de şirketteki etik kültür ortam ile ilgili önemli ipuçları verebilmekte ve şirket üst yönetiminin henüz dikkatini çekmeyen sorunları gündeme getirebilmektedir. Bu bakımdan yönetim kurulları şirketteki etik ortamı tam anlamıyla değerlendirebilmek için tüm bu anketlerle ilgili olarak yapılan çalışma raporlarının da kendilerine sunulmasını talep etmelidirler.

Yönetim kurullarına ve şirkette var ise denetim komitelerine dönemsel toplantılarda mali işler yönetimleri tarafından yapılan periyodik sunumlar şirketteki etik ortamın ve şirket kültürünün anlaşılması açısından hiçbir şekilde yeterli değildir.

Bu görüşten hareketle, yönetim kurulu toplantılarında iç denetim fonksiyonun yanı sıra, satın alma, satış ve pazarlama, insan kaynakları, üretim gibi bölümlerinin yönetimleri ile görüşmeler organize edilmesi sağduyulu bir yaklaşım olacaktır.

Bu bölümlerin yöneticilerinden yönetim kurulları için sunumlar istenmesi, şirket çalışma şartlarını ve fonksiyonlar bazında genel ortamı daha gerçekçi olarak değerlendirebilme anlamında yönetim kurullarına oldukça kayda değer bir çalışma çerçevesi sunacaktır.

Bütün bunlara ek olarak, ABD merkezli NACD (The National Association of Corporate Directors) yönetim kurullarının kendi (kurul içi) kültürlerini düzenli olarak resmî değerlendirmeler ve resmî olmayan incelemeler yoluyla tartmalarını ve ardından sonuçları yönetim kurulu oluşumu, yönetim kurulu üyesi yedekleme planları (succession plans) ve iyileştirilmesi gereken alanlar hakkındaki kararlarda kullanmalarını tavsiye etmektedir.

Bununla birlikte, bazı olumsuzluklar yönetim kurullarının yeterince etkin çalışmasına engel teşkil edebilmektedir. Örneğin; yönetim kurulları içerisinde baskın olan bir iç grubun yönetim kurulu kararlarını yönlendirmesi, kendi özel gündemlerine odaklı kurul üyeleri, şirket operasyonlarına uygunsuz müdahaleler yapan kurul üyeleri, yönetim kurulu ve ona bağlı komite çalışmalarında sorumluluk almaktan ve grup çalışmalarından kaçınan üyeler etkin bir yönetim kurulu oluşturmak isteyen işletmelerin önünde engeller oluşturmaktadırlar.

İç denetim fonksiyonu açısından konuya baktığımızda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) kurum kültürünün iç denetim çalışmalarının bir parçası olarak değerlendirilmesini tavsiye etmektedir. İç denetim fonksiyonunun kuruluş genelindeki yaygın erişim ağı ve kapsamlı bilgisi göz önüne alındığında, iç denetim fonksiyonu şirket etik kültürünü değerlendirmek için çok iyi bir donanımına sahip olmasıyla dikkat çekmektedir. IIA'ya göre; "Şirketlerin kurumsal yönetim çerçevesindeki üçüncü savunma hattı olan iç denetim, şirket kültürünün değerlendirilmesine yardımcı olmak için benzersiz bir konuma sahiptir."

Bu anlayış içerisinde iç denetim fonksiyonları "etik ve uyum" kontrol listeleri ile şirket içerisinde etik programının etkinliğini değerlendirebilir ve bu çalışmalarıyla şirket üst yönetimine ve yönetim kuruluna önemli veriler temin edebilirler. İç denetim fonksiyonu bahsi geçen "etik ve uyum" kontrol listeleri ve şirket etik kültürüne yönelik denetim çalışmalarıyla; şirket içerisinde çalışanların genel durumu, çevre ile ilgili yaklaşımlar, iş sağlığı ve iş güvenliği, kişisel verilerin korunması, çıkar çatışmaları, hediye ve ağırlama uygulamaları, adil rekabet yaklaşımları, fikri mülkiyet hakları, uygunsuzluk bildirim hatlarının yönetimi, bağış ve hibeler, şirket içi etik eğitim programları gibi alanları gözden geçirebilir.

Bu çalışmaların sonuçlarını içeren raporlar etik ortam ile ilgili olarak şirket üst yönetimlerine ve yönetim kurullarına şirket içerisinden değerli bir öngörü sağlayacaklardır. Diğer taraftan, NACD (The National Association of Corporate Directors)'ye göre ABD'de yönetim kurullarının sadece yüzde 39'u şirket kültürü ile ilgili iç denetim fonksiyonundan rapor almaktadır.

Bu nota ek olarak, Türkiye'de Yönetim Kurulu Üyeleri Derneği (YÜD) ve Bain & Company Türkiye'nin 2022 yılında organize ettiği, Türkiye'de faaliyette bulunan şirketlerin yönetim kurullarının etkinliğini ölçmek amacıyla yüze yakın yönetim kurulu üyesi ve CEO ile yapılan anket sonucuna göre "Liderlik ve Kültür" skoru, yönetim kurulu etkinlik skorunu oluşturan beş başlık arasında (beş puan üzerinden) 3,2 puan ile gelişime en açık alan olarak dikkat çekmektedir.

Yukarıda bahsi geçen her iki çalışma da şirket kültürü alanında yönetim kurulları açısından daha fazla gayret gösterilmesinin gerekliliğine işaret etmektedir.

Yönetim kurulunun kendisine entegre denetim komitesi, risk komitesi, ücretlendirme komitesi gibi çalışma gruplarından, iç denetim ve bağımsız denetim firmasının yanı sıra risk yönetimi ve uyumdan (compliance) sorumlu ekiplerden düzenli olarak raporlar alması, konuları takip edebilmesi ve sistemsal olarak zamanında müdahaleler yapabilmesi açısından çok önemlidir.

Bu görüşten hareketle, şirketlerde yıllık olarak yapılması tavsiye edilen risk değerlendirme çalışmalarında şirket kültürü ve etik konularının da göz önünde bulundurulması ve ilgili bölüm tarafından bu risk çalışmasının sonuçlarının yönetim kurulu ile paylaşılması sağduyulu bir yaklaşım olacaktır.

Ayrıca iç denetim fonksiyonu şirketin etik programı çerçevesinde; tedarikçiler gibi üçüncü tarafların etik kurallara uyumu, yolsuzluk ve rüşvetle mücadele politikaları ve kara para aklamayı önleme politikaları gibi önemli alanlarda şirketin kontrol noktalarını gözden geçirme çalışmalarıyla şirket yönetimine destek verebilir. Denetçilerin çalışmaları esnasında etik konularında ve şirket kültüründe gördükleri uygunsuzlukları bildirmeye şirket üst yönetimi tarafından teşvik edilmeleri tavsiye edilmektedir.

Çalışanların iş süreçlerinde yaşadıkları deneyimler etik iklim ortamından etkilenmektedir. Bu nedenle, önceki kısımda değindiğimiz üzere kurum çapında yıllık olarak yapılacak anonim kalmayı sağlayan (tercihen dışarıdan bir firma tarafından yapılan) çalışan memnuniyeti anketi, etik iklimin makul derecede doğru bir fotoğrafını sağlamaya yardımcı olabilmektedir. Bu tür anketler etik şirket kültüründe hedeflenen ile yaşanan gerçek etik iklim arasındaki boşlukları belirleyerek, bu boşlukların kapatılması için kuruluşa önemli değer katacak aksiyon planlarının hazırlanması konusunda oldukça faydalı olabilirler.

Diğer taraftan, şirketlerde bölüm yöneticileri kendi söz ve aksiyonlarıyla kendi çalışma alanlarında alt etik iklimler yaratmış olabilirler. Bu sebeple, bazı durumlarda alt iklim, şirket içerisindeki daha geniş iklimle tutarlı olmayabilir. Bu nedenle, iç denetim birimleri tarafından spesifik olarak şirket etik kültürüne yönelik denetim çalışmaları uygulanabileceği gibi, iç denetim fonksiyonu her denetim çalışmasında daha mikro düzeyde hazırlanmış denetim yapılan bölümün çalışanlarına yönelik olarak etik ortam ile ilgili ayrı bir anket de kullanabilir.

Bu bölüm bazlı anketin sonuçlarının her denetim raporuna eklenmesi ve yönetim ile paylaşılması şirket etik ortamına yönelik çalışmalarda iyileştirme alanları açısından şirketlere değer katacaktır.

Ancak şirket kültürünün değerlendirilmeye çalışılması süreçlerinde, aynı şirket organizasyonu içerisinde farklı sektörler, bölgeler ve fonksiyonlar olması sebebiyle farklı şirket kültürleri oluşumu ve organizasyonel büyüme ile değişen kültürdeki etkilerin uzun vadede tam olarak tartışılması gibi faktörler iç denetim fonksiyonunun şirket kültürünü doğru bir şekilde değerlendirmesinin önünde bazı engeller oluşturabilirler.

Tez araştırmasında Amerikan Kurumsal Yönetim Endeks Raporu çalışmasında belirlenmiş sekiz adet kurumsal yönetim prensiplerine entegre 42 sorudan oluşan anket kullanılmış ve bu ankete katılan 30 şirketten yönetim kurulu üyelerinin verdikleri puanlar incelenmiştir.

Otuz şirketten yönetim kurulu üyelerinin puanlamaları temel alınarak yaptığımız çalışmamıza göre kurumsal prensiplerin aldığı puanlar genel başlıklarda şu şekildedir; Şirket genelinde açık iletişim prensibi 87,78; Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak prensibi 91,46; Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi prensibi 82,40; Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek prensibi 82,78; Şirket kültürü prensibi 94,33; Yönetim kuruluna verilen bilgiler prensibi 92,78; Kurumsal açıklamalar prensibi 90,71 ve Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi prensibi 81,39'dur.

Bu puanlardan hareketle ankete katılan yönetim kurulu üyelerinin değerlendirmelerine göre kurumsal yönetim prensipleri arasında en yüksek puan; “Şirket kültürü, Yönetim kuruluna verilen bilgiler ve Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak” prensiplerine aittir.

Aynı sistematik ile ankette katılımcıların değerlendirmesine göre kurumsal yönetim prensipleri arasında (görece) en düşük puanlar; “Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi, Yönetim kurulu performansı ve Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek” prensiplerine aittir.

Ayrıca bu araştırmanın sonuçlarına göre; şirket üst yönetiminin, şirket yönetiminde ve etik konuları ele alışıta belirlediği yaklaşım (Tone at the top) ile şirketin etik ortamı arasında pozitif yönlü ve orta kuvvetli bir ilişki bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Tez çalışmasının sonuçlarını değerlendirirken çalışmanın sınırlılıklarının da dikkate alınması gerekmektedir. Anket çalışması yönetim kurulu üyeleri bazında yapıldığı için katılım 30 yönetim kurulu üyesi ile sınırlı kalmıştır. Aynı zamanda bu tür anketlerde çalışmanın sonuçları anonim olarak değerlendirilse de bazı katılımcılar kimi alanlarda görece dahi olsa daha yüksek puanlar verebilmektedirler.

Ayrıca çalışmamıza konu olan bu ankette de gözlemlediğimiz üzere yönetim kurulu seviyesinde üst düzey katılımlarda anket soru sayısının fazla olması katılımcılar tarafından tercih edilmemektedir. Bu çalışmamızda ve ileride yapılacak benzer çalışmalarda tüm bu konuların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Tez çalışması Türkiye’de henüz çok yaygın olarak irdelenmemiş olan şirket kültürü ile yönetim kurulu ve şirket üst yönetiminin yaklaşımları arasındaki ilişkiyi incelemesi ve direkt olarak yönetim kurulu üyelerinin görüşlerinin alınmış olması açısından bundan sonra bu alanda incelemeler yapacak olanlara çalışmalarında katkı sağlayabilecektir.

Bu notlarımızın yanı sıra tez çalışmasının eklerinde yer alan bölümler; şirketlerin etik ve uyum kontrol listeleri hazırlamalarına, iç denetim bölümlerinin etik ve kültüre yönelik denetim programları ve hile risklerinin önceden tespitine dair listeler geliştirmelerine, yönetim kurullarının dışarıdan ve kendi kendilerini değerlendirmelerine yardımcı olacak kontrol listeleri oluşturulmasına katkı sağlayabilir. Aynı şekilde çalışmaların benzer alanlarda yapılacak akademik incelemelerde de faydalı ek referanslar olarak değerlendirilebileceğini düşünüyoruz.

Aynı yaklaşım ile birer örnek metin olarak uyarladığımız iç denetim beyanı ve şirket çalışanlarının bilgilendirmesi için hazırladığımız iç denetim hakkında bilgilendirme notunu içeren dosyalar faydalı ek referanslar olarak şirket yönetimleri ve iç denetim fonksiyonları tarafından kendi çalışmalarında değerlendirilebilir.

Bu tez çalışmasının önemli katkılarından biri de Türkiye’de henüz denetim çalışmalarına pek dâhil edilmemiş olan şirket kültürü ve şirket etik ortamına yönelik iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının incelenmiş olmasıdır.

Bu çalışma sonrasında ileride yapılacak olan akademik çalışmalarda yönetim kurullarının ve şirket üst yönetiminin şirket etik kültürü ile olan etkileşimi incelenirken kullanılacak modellerde, bu çalışma yaklaşımından hareketle farklı ya da benzer modüller Türkiye için uyarlanabilir.

Aynı anlayışla bu tezde ekler kısmında “Şirket Etik Programının Denetlenmesi” başlığı altında bir örnek formatı verilmiş olan “kurum kültürü denetim” sonuçlarından yola çıkılarak, şirketlerdeki etik kültür konusu farklı unsurları ile yeni akademik çalışmalarda irdelenebilir.

İleride yapılacak benzer yaklaşımı temel alacak olan anketlerde yönetim kurulu üyelerinden daha geniş katılımcı sayısı sağlanmaya çalışılabilir, anketteki bölümler çeşitlendirilebilir, soru sayısı arttırılabilir ve örneğin sadece belirlenecek spesifik sektörlerdeki odak gruplarıyla araştırmalar geliştirilebilir ve daha açıklayıcı sonuçlara ulaşılabilir.

Gelecekteki akademik çalışmalarda şirket yönetim kurullarının yapıları ve çalışmalarının şirket içerisinden veya dışarıdan değerlendirilmesi için bu tez çalışmamızda ekler bölümünde örneklerini paylaştığımız kontrol listelerinden faydalanılabilir. Bu değerlendirmelerde çalışmaların sonuçlarından hareketle yönetim kurullarının yapıları ve performansları ile şirket yönetimlerine, şirket kültürüne ve etik ortamına etkileri oluşturulacak uygun model formatları ile irdelenebilir.

Zaman içerisinde şirket kültürüne ve etik ortamına yönelik denetim çalışmaları yaygınlaştıkça, akademik çalışmalarda iç denetimin şirket etik programlarına katkısı farklı yönlerden ve yeni modellere oturtularak ayrıca incelenebilir.

EK (1) – ANKET SORULARI

Açıklama: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme (İktisat) Ana Bilim dalında çalışan doktora tezi için hazırlanan bu ankete vereceğiniz yanıtlar çalışmamızın başarısına büyük katkı sağlayacaktır. Verdiğiniz cevaplar sadece bu akademik çalışma için kullanılacaktır. İlgi ve hassasiyetiniz için şimdiden teşekkürlerimizi sunarız. Saygılarımızla.

Tez Başlığı: “Kurumsal Yönetimde Etik Açısından İç Denetimin Rolü ve Etkinliği Üzerine Bir İnceleme”.

Tezdeki Hipotez: “Şirket üst yönetiminin (yönetim kurulu, genel müdür vb.) şirket yönetiminde ve etik konuları ele alışı belirlediği yaklaşım (Tone at the top) ile şirketin etik ortamı arasında direkt ve anlamlı bir ilişki vardır.”

Anket Sistematiği: İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA – Institute of Internal Auditors) Tennessee Üniversitesi ile ortaklaşa yaptığı “Amerikan Kurumsal Yönetim Endeksi” (American Corporate Governance Index) çalışmadaki soru sistematiği (IIA’dan yazılı izin alınarak) temel alınmıştır.

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Duygu Anıl Keskin - (E-mail)

Doktora Öğrencisi: Can Akkerman - (E-mail)

**BU ANKETİN ŞİRKETİN YÖNETİM KURULU ÜYELERİNDEN BİRİSİ
TARAFINDAN DOLDURULMASINI ÖNEMLE RİCA EDERİZ.**

Derecelendirme, “Katılmıyorum” ifadesini temsil eden sıfır (0) ile yüzde 100 (%100) “Tamamen Katılıyorum” aralığında ve kademeli olacak şekilde oluşturulmuştur.

Katılmıyorum	Biraz Katılıyorum	Orta Derece Katılıyorum	Oldukça Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
0	%25	%50	%75	%100

Şirketteki duruma göre ilgili kutunun altına (X) işaretini koymanızı rica ederiz.

Anketi Dolduranaın İsim Soyadı:	
Şirketin İsmi:	

BİRİNCİ BÖLÜM - “Profil” soruları

(1) - Ne kadar zamandır yönetim kurulu üyesisiniz? (Örneğin 5 yıl, 10 yıl vb.)

(2) - Lütfen yaş aralığınızı işaretleyiniz.

40 yaş altı	40 – 50 yaş	51 - 60 yaş	61 – 70 yaş	71 yaş üzeri

(3) Lütfen cinsiyetiniz ile ilgili kutuyu işaretleyiniz.

Kadın	Erkek

(4) Yıllık şirket satış cirosu aşağıdaki aralıklardan hangisine denk gelmektedir?

5 milyar TL üzeri	
1 milyar TL – 5 milyar TL aralığı	
500 milyon – 1 milyar TL aralığı	
100 milyon – 500 milyon TL aralığı	
25 milyon – 100 milyon TL aralığı	
25 milyon TL'den az	

(5) Şirketin toplam (beyaz & mavi yaka) çalışan sayısı nedir?

1000 üzeri çalışan	
500 – 1000 aralığı	
300 - 500 aralığı	
100 - 300 aralığı	
50 - 100 aralığı	
50'den az çalışan	

(6) Şirket kaç yıldır borsada işlem görüyor? (Eğer hisseleri borsada işlem gören bir şirket ise)

Borsada işlem görmüyor.	10 yıldan az	11 – 20 yıl arası	20 yıldan fazla

(7) Şirket hangi alanda (endüstride) faaliyet göstermektedir?

Finansal Hizmetler	
İmalat	
Bilgi Sistemleri (IT) ve Finansal Olmayan Hizmetler	
Toptan ve Perakende Ticaret	
Ulaşım ve Kamu Hizmetleri	
Diğer	

(8) Yönetim kurulunda (YK), yönetim kurulu başkanı (Chairman) ile şirket genel müdürü (CEO) aynı kişi midir?

Evet	
Hayır	

(9) Yönetim kurulunda üye sayısı kaç kişidir?

Yönetim kurulundaki üye sayısı	
--------------------------------	--

(10) Yönetim kurulunda “dışarıdan – bağımsız üye” sayısı kaç kişidir?

Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısı	
---	--

(11) Yönetim kurulu toplantıları yılda kaç kez yapılmaktadır?

Yılda 4 defa ya da daha az	
Yılda 5 – 7 defa	
Yılda 8 veya daha fazla	

(12) Şirkette (var ise) iç denetim yöneticisi hangi fonksiyona bağlıdır?

Yönetim Kuruluna-Denetim Komitesine bağlı.	
Genel müdüre (CEO) bağlıdır.	
Mali işler (CFO) yönetimine bağlıdır.	
Diğer (Örneğin; hukuk/uyum yönetimine, risk yönetimine bağlıdır.)	
İç denetim bölümü bulunmamaktadır.	

İKİNCİ BÖLÜM – “Kurumsal Yönetim Prensipleri” soruları

Prensip (1):

Etkili kurumsal yönetim kilit paydaşlar, yönetim kurulu, yönetim, iç denetim, hukuk müşaviri ve bağımsız denetim ve diğer danışmanlar arasında düzenli ve yapıcı bir etkileşimi gerektirir.

Başlık: Şirket genelinde açık iletişim

Soru (1) - Üst düzey yöneticilerin her biri arasındaki iletişim nettir, eyleme geçirilebilir ve işbirliğine dayalıdır.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (2) - Üst düzey yönetim kademesi ve yönetim kurulu arasındaki iletişim net, eyleme geçirilebilir ve işbirliğine dayalıdır.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (3) - Yönetim kademeleri doğru bilgiyi doğru karar vericilere zamanında ulaştırmada etkilidir.

0	%25	%50	%75	%100

Prensip (2):

Yönetim kurulu kurumsal politikaların kilit paydaşların ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılayıp karşılamadığını değerlendirmek için önemli paydaşların belirlenmesini ve uygun olduğunda paydaş geri bildirimlerinin düzenli olarak istenmesini sağlamalıdır.

Başlık: Hissedarların / paydaşların beklentilerini karşılamak

Soru (4) - Şirket iş kararlarını verirken çok çeşitli paydaş çıkarlarını dikkate almaktadır.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (5) - Şirketinizdeki kilit paydaşların kimler olduğu konusunda yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler arasında bir fikir birliği vardır.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (6) - Günlük işlerinizde siz ve diğer kilit lider üyeler, kurumsal faaliyetlerinizin sosyal ve çevresel konular üzerindeki etkisinin farkındasınız ve herhangi bir olumsuz etkiyi en aza indirmenin yollarını aktif olarak takip ediyorsunuz.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (7) - Şirket hissedar tekliflerine, tavsiyelere "karşı" vekil danışmana, "hayır oyu" kampanyalarına, vekâlet kavgalarına veya hissedar davalarına konu olmamıştır.

0	%25	%50	%75	%100

Prensip (3):

Yönetim kurulu üyeleri diğer önemli dış ve iç paydaşların menfaatlerini dengelerken şirketin ve hissedarların menfaatine en uygun şekilde hareket etmelidir.

Başlık: Yönetim kurulu performansı - İzleme yönetimi

Soru (8) - Yönetim kurulunuz mevcut veya ortaya çıkan risk alanlarını gözetmek için yeterli teknik uzmanlığa sahiptir.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (9) - Yönetim kurulu üyeleri sorunları tartışırken farklı bakış açıları sunarlar.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (10) - Yönetim kurulu üyelerine uzun vadeli stratejik hedeflerle uyumlu bir şekilde ücret ödenir.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (11) - Yönetim kurulu, çoğu konu için yeterli ayrıntıyı inceler.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (12) - Yönetim kurulu üyeleriniz sorumluluklarını yerine getirmek için gereken zamana ve ilgiye sahiptir.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (13) - Yönetim kurulunuz tüm yönetim kurulu ve/veya tek tek yönetim kurulu üyeleri için yıllık bazda dikkatli ve sağlam bir değerlendirme yapar.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (14) - Yönetim kurulunuz yıllık yönetim kurulu ve/veya komite değerlendirmelerinde tespit edilen tüm zayıflıkları iyileştirmeyi taahhüt eder ve bunları takip eder.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (15) - Yönetim kurulu üyeleri tartışmalı veya CEO'nunkilerle çelişen görüşler sunmaktan çekinmezler.

0	%25	%50	%75	%100

Prensip (4):

Yönetim kurulu şirketin uzun vadeli performans ve değere odaklanan sürdürülebilir bir strateji devam ettirmesini sağlamalıdır.

Başlık: Sürdürülebilir uzun vadeli stratejiler ile performansı teşvik etmek

Soru (16) - Şirketin hedefleri ve uzun vadeli stratejik hedefleri açık bir şekilde iletilmektedir ve bunlar şirket genelinde iyi bilinmektedir.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (17) - Yönetim kurulu gerektiğinde üst düzey yönetimdeki kilit üyeleri değiştirerek ve/veya ücretlendirme yapılarını düzelterek disipline etmeye ve düzeltici önlemler almaya isteklidir.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (18) - Şirketiniz kısa vadeli çıkarlar için uzun vadeli stratejiden ödün vermeye istekli değildir.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (19) - Şirketiniz ortaya çıkan krizlere veya kesintilere “kestirme yollara” sapmadan veya uzun vadeli performanstan ödün vermeden uygun şekilde yanıt vermek için yeterli kaynağa (zaman ve maddiyata) sahiptir.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (20) - Çalışanlar beklenen iş görevlerini tamamlamak için yeterli eğitim almaktadırlar.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (21) - Çalışanlar kurumsal hedeflere etik bir şekilde ulaşılmasını teşvik edecek şekilde ücretlendirilir ve/veya desteklenir.

0	%25	%50	%75	%100

Prensip (5):

Yönetim kurulu şirket kültürünün sağlıklı olmasını sağlamalı, şirketin temel kültürünü ve değerlerini düzenli olarak izlemeli ve değerlendirmeli, üst yönetimin dürüstlüğü ve etiğini değerlendirmeli ve gerektiğinde yanlış konumlandırılmış kurumsal hedefleri ve kültürü düzeltmek için müdahale etmelidir.

Başlık: Şirket kültürü

Soru (22) - Yönetim kurulunuz ve CEO'nuz organizasyonunuzda herhangi bir etik testi geçebilecek güçlü bir “üst ton” barındırmaktadır.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (23) - Yönetim kurulunuz bilinçli olarak şirketin kültürü hakkında düşünmekte ve konuşmaktadır.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (24) - "En üstteki ton" şirketin tüm seviyelerine iletilmektedir ve bilinçli olarak somutlaştırılmaktadır.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (25) - Şirket etik konularla (örneğin; taciz, adil olmayan çalışma koşulları, çevre sorunları vb.) suçlanmamıştır.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (26) – Eğer bir politika, prosedür veya işyeri kuralı ihlali tespit edilirse yönetim uygun düzeltici önlemi almaktadır.

0	%25	%50	%75	%100

Prensip (6):

Yönetim kurulu zamanında, eksiksiz, ilgili, doğru ve güvenilir bilgiler ile gözetimini etkin bir şekilde gerçekleştirmek için yapıların ve uygulamaların var olduğundan ve iyi yönetildiğinden emin olmalıdır.

Başlık: Yönetim kuruluna verilen bilgiler

Soru (27) – Yönetim kurulunuz şirket yönetiminin “kötü” haberleri kendi başlarına ele almasını tercih etmez. Yönetim kurulunuz şirket yönetiminin yönetim kurulunun potansiyel sorumluluğunu korumak adına bilgileri seçerek yönetim kuruluna rapor etmesini tercih etmez.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (28) – Yönetim kurulu üyeleriniz yönetim kuruluna sunulan bilgilerin doğru ve eksiksiz olup olmadığını sorarlar.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (29) – CEO'nuz yönetim kuruluna gitmeden önce "kötü" haberleri yoğun bir şekilde filtrelemez veya hafifletmez.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (30) – Yönetim kurulu üyelerine etkin gözetim için gerekli tüm bilgiler verilir.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (31) – Yönetim kurulu üyelerine yönetim kurulu toplantılarından önce tüm materyalleri dikkatlice gözden geçirmeleri için yeterli zaman verilir.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (32) – Yönetim kurulu kurula verilen özel bilgileri korur.

0	%25	%50	%75	%100

Prensip (7):

Yönetim kurulu kurumsal açıklamaların tutarlı bir şekilde şeffaf ve doğru olduğundan ve yasal gerekliliklere, kanun düzenleyicilerin beklentilerine ve etik normlarla uyumlu olduğundan emin olmalıdır.

Başlık: Kurumsal açıklamalar

Soru (33) – Kamuya açık bilgiler doğru, yeterli, eksiksiz, temsili, zamanında ve şeffaftır.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (34) – Çalışanlar yasa veya politika ihlallerini nasıl bildireceklerine aşinadırlar.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (35) – İç denetim fonksiyonu hem personel sayısı hem de personelin uzmanlığı açısından yeterli kadroya sahiptir.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (36) – Şirket yardım hatlarına veya suistimal ihbar hatlarına gönderilen bilgiler etkin bir şekilde takip edilmektedir.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (37) – Bir memur veya çalışan (tüm seviyelerde ve her alanda) bir politika, prosedür veya işyeri kuralının şüpheli ihlalini bildirdiğinde misillemeden korunmaktadır.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (38) – Şirket SPK veya diğer devlet veya kanun düzenleyici kurumlar tarafından incelemeye tabii olmamıştır.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (39) – Şirket yeniden düzenlemeler, siber güvenlik ihlalleri veya düzeltilmemiş maddi zayıflıklar veya önemli eksiklikler yaşamamıştır.

0	%25	%50	%75	%100

Prensip (8):

Şirketler kurumsal yönetimle ilgili temel politika ve prosedürlerini seçerken ve tarif ederken amaca yönelik ve şeffaf olmalı, temel paydaşlara bu seçilen politika ve prosedürlerin spesifik şirketler için optimal olup olmadığı konusunda bir değerlendirme yapma fırsatı vermelidir.

Başlık: Kurumsal yönetimin değerlendirilmesi

Soru (40) – Kurumsal yönetim şirketinizde düzenli ve bilinçli olarak tartışılmaktadır.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (41) – Yönetim kurulu şirkette kurumsal yönetimin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığına ilişkin geri bildirim ister.

0	%25	%50	%75	%100

Soru (42) – Şirket resmi olarak tüm kurumsal yönetim sistemini düzenli bir şekilde değerlendirmektedir.

0	%25	%50	%75	%100

Not: Ankette yer alan birinci bölümdeki 12 soru ve ikinci bölümdeki 42 temel soru, “American Corporate Governance Index Report - 2021” (Amerikan Kurumsal Yönetim Endeks Raporu – 2021) temel alınarak hazırlanmıştır.

Raporun ve soru formatının, bu doktora tez çalışmasında referans olarak kullanılabilmesi için İç Denetçiler Enstitüsü – Hukuk Bölümüne (IIA – Institute of Internal Auditors Legal Department) yazılı olarak başvuru yapılmış ve IIA – Hukuk Bölümünden yazılı özel izin - onay alınmıştır. Rapor ve soru formatı için IIA’nın “copyright”ı geçerlidir.

Kaynak: American Corporate Governance Index Report (2021) – Institute of Internal Auditors (IIA) & The University of Tennessee Knoxville – Neel Corporate Governance Center ortak çalışması. <https://www.theiia.org/globalassets/documents/content/research/2021-acgi-report.pdf>

EK (2) – YÖNETİM KURULU ÜYELERİ İÇİN DAVRANIŞ KURALLARI

(ÖRNEK METİN)

Bazı şirketler hâlihazırda var olan genel davranış kurallarının yanı sıra, yönetim kurullarına yönelik olarak ek bir davranış kuralları metni daha hazırlamaktadırlar. Şirket yönetim kurulu üyelerine yönelik davranış kuralları olarak aşağıdaki metin bir örnek olarak tasarlanmıştır.

[ŞİRKETİN ADI.....]

ŞİRKET YÖNETİM KURULU ÜYELERİ İÇİN DAVRANIŞ KURALLARI

Tarih

Amaç

[Şirketin İsmi:] yönetim kurulu (“Kurul”) şirket yönetim kurulu üyeleri için aşağıdaki davranış kurallarını benimsemiştir.

Kodun amacı şunları sağlamaktır:

- Yöneticilere rehberlik etmek ve onlara yardım etmek, etik sorunların farkında olmak ve bunlarla ilgilenmek,
- Dürüstlük ve hesap verebilirlik kültürünün gelişmesine yardımcı olmak,
- Etik olmayan davranışları bildirme mekanizmaları tesis etmek.

Kurallar sadece kapsamlı bir belge olarak görülmemeli ve ilgili kurumsal yönetim kuralları ile tamamlanmalıdır.

A. Yöneticilerin Görevleri:

Yöneticiler iyi niyetle hareket etmeli ve şirketin çıkarları doğrultusunda bilinçli kararlar ve politikalar almalı ve yürürlüğe koymalıdır.

Görevlerini özenle, dürüst bir şekilde, makul yetkinlikle yerine getirmekle ve sorumlulukları dâhilinde hareket etmekle yükümlüdürler.

Yönetim kurulu toplantılarına sürekli olarak katılmalı ve şirketin işi ve ortamına aşinalık sağlamak için yeterli zamanı ayırmalıdır.

Yöneticiler kendileri ile paylaşılmış olan ancak kamuya açık olmayan bilgilerin gizlilik hükümlerine uyulmasını sağlamalıdır.

Her zaman şirketin itibarını artıracak ve sürdürecektir şekilde hareket etmelidirler.

B. Çıkar Çatışması:

Yöneticiler mümkün olduğunca çatışmalardan kaçınmalı ve bir çıkar çatışması veya çatışma olasılığı ortaya çıktığında, diğer çalışanlarda olduğu gibi aynı şekilde hareket edilmeli ve bu tür vakalarla ilgili tüm prosedürlere kesinlikle uyulmalıdır. Belirli bir konuda çıkar çatışması yaşayan yöneticiler, kuruldaki ilgili tartışmalara ve karar alma süreçlerine katılmazlar.

Aşağıdaki durumlarda bir çıkar çatışması durumu meydana gelebilir:

- Bir yöneticinin kişisel çıkarı, şirketin çıkarlarına terstir veya ters gibi görünebilir.

- Bir yönetici veya birinci dereceden bir aile üyesi, şirketteki pozisyonunun bir sonucu olarak uygunsuz kişisel menfaatler elde edebilir.

Yöneticilerin kaçınması gereken yaygın çatışmalardan bazıları aşağıda listelenmiştir:

- Şirket ile iş yapmak veya şirketin hizmetlerini sürdürmek isteyen bir kişiden/şirketten elde edilen kişisel menfaatler.
- Normal iş ilişkilerinde alışılmamış olan hediyeler, şirket ile iş yapmak veya şirketin hizmetlerini sürdürmek isteyen herhangi bir kişi/şirketten kabul edilmemeli veya hediye verilmemelidir.
- Şirketi doğrudan veya dolaylı olarak olumsuz yönde etkileyecek herhangi bir şirket dışı iş, mesleki veya diğer faaliyetlerde bulunmak.

C. Kurumsal Fırsatlar:

Yöneticiler konumlarından uygunsuz bir şekilde yararlanmamalı veya şirketin mülkünü veya pozisyonunu kişisel kazanç için kullanmamalıdır.

Yöneticiler, yönetim kurulu üyeleri sıfatıyla kendilerine ulaşan hiçbir bilgi veya olanağı şirketin çıkarlarına zarar verecek şekilde kullanamazlar.

D. Yasalara, Kurallara ve Düzenlemelere Uyum:

Adil İşlemler

Yöneticiler şirket için geçerli olan yasalara, kurallara ve düzenlemelere uymalı ve çalışanların, memurların ve diğer direktörlerin uyumunu denetlemelidir.

Yöneticiler adil bir şekilde davranmalı ve şirketin müşterileri, tedarikçileri, rakipleri ve çalışanları ile adil ilişkiler tesis etmesine gözetmenlik etmelidirler.

Yöneticiler yasa dışı veya etik olmayan davranışların rapor edilmesini teşvik etmelidir.

Bu kurallarla ilgili herhangi bir şüphelenilen ihlali, kurumsal yönetim komitesi başkanına veya şirkette etik ve uyumdan sorumlu yöneticiye derhal bildirmelidirler. Kuralların herhangi bir ihlali durumunda, konu araştırılacak ve gerektiği şekilde uygun önlemler alınacaktır.

E. Davranış Kurallarından Feragat:

Bu kurallardan herhangi bir şekilde feragat, yalnızca yönetim kurulu veya bir yönetim kurulu komitesi tarafından yapılabilir ve bir açıklama ile bu feragatten derhal şirket hissedarlarının haberdar edilmesi gerekir.

Kaynak: PWC & MİoD – “An Ethics Guides for Boards, Directors Forum”, Publication 2, p.16-18, December 2013 tarihli çalışmaya referansla hazırlanmıştır.

EK (3) – ŞİRKET ETİK PROGRAMININ DENETLENMESİ

(ÖRNEK METİN)

(1) – Genel:

Denetimlerimizin hedefi, şirket etik programının amaçlandığı şekilde işlediğinden ve iş birimleri ile personel fonksiyonlarının bu programın gerekliliklerine uygun çalıştığından emin olmaktır.

İncelenmesi gereken alanlar:

- Etik kurallarının duyurulması.
- Etik oryantasyonu ve yıllık etik yenileme eğitimi oturumu dâhil tüm etik eğitimi uygunluğunun gözden geçirilmesi.
- Uygunsuzluk bildirim hattı şikayetleri ve ilgili çözümler.
- Etik ile ilgili iç denetim incelemeleri.
- Şirketten tedarikçilere etik kurallarına ilişkin yollanan mektuplar (siparişlere ek olan metinler vb.)
- Etik görevlileri, etik posterleri, uygunsuzluk bildirim hattı numarası ile e-mail adresi ve etik ile ilgili alanlarda internet sitesi hakkında farkındalık ile ilgili durumun değerlendirilmesi.
- Çalışanlardan çıkar çatışması / “ikinci iş” açıklama beyanı.
- Etik programdaki sorumluluklara yönelik olarak İK Bölümü tarafından yapılmış iş tanımları.
- Etik programına ilişkin farkındalıklarını ve programa bağlılıklarını değerlendirmek için üst yönetim ekibinin seçilmiş üyeleriyle görüşmeler.

Etik Kurallar

Denetlenen her fabrika (her çalışma yeri) için, çalışanların bir listesini alınır ve İK Bölümünden ya da etik ile ilgili şirket sorumlu temsilcisinden tüm çalışanlardan alınmış olan, çalışanın etik kurallarını ve içeriğine yönelik bir yönlendirmeyi aldığını belgeleyen ve bunlara uymayı kabul ettiğini teyit eden imzalı dokümanları sunmaları istenir.

Genel müdürlük ya da fabrika gibi ana yerlerin dışındaki konumlarda çalışanlar oryantasyon ve “güncelleme” eğitimlerini çevrimiçi olarak yapmış olabilirler. Çalışanların %100 katılımının teyidini sağlamak için bu tür tüm bildirimler denetçi tarafından gözden geçirilir.

Her bir lokasyonda rastgele yaklaşık 15 çalışan seçilir ve şirket etik kurallarının ana alanlarına ilişkin anlayışlarını değerlendirmek için bu çalışanlar ile görüşmeler organize edilir. Bu görüşmelerde kullanılmak üzere her etik denetçisine standart bir anket formu sağlanır. Daha sonra tüm bu görüşmelerin sonuçları standart bir formda özetlenir.

İdeal ortamda her çalışanın, şirket etik kurallarına yönelik yıllık bir etik “güncelleme” kursuna katılmış olması ve/veya yıl boyunca belirli etik kursları almış olması beklenir. Etik denetimleri sırasında, etik görevlilerinden bu tür bir eğitimin verildiğine dair kanıt sağlamaları istenir.

Ayrıca etik denetiminde çalışanlara etik “güncelleme” eğitiminin bazı önemli yönlerini hatırlayıp hatırlamadıkları sorulur:

- Etik kuralları broşürüne sahip olup olmadıkları ve/veya nerede bulabileceklerini bilip bilmedikleri sorulur.
- Çalışanlara etik taahhüdü ile ilgili olarak şirketin yaklaşımının ciddi olup olmadığı konusunda ne düşündükleri sorulur. Etik taahhüdün ciddi olduğu düşünmüyorsa nedeni sorulur.

Genel müdürlük/fabrika dışındaki çalışanların eğitimi çevrimiçi olarak yapılabilir.

Çevrimiçi etik kursları için çalışanların kıdem seviyelerine göre belirli gereksinimler vardır:

Örnek olarak eğitim saatleri aşağıdaki şekilde belirlenebilir:

- Kıdemli Yöneticiler – yılda 6 saatlik kurs
- Yöneticiler – yılda 5 saatlik kurs
- Takım Liderleri, Yönetmenler – yılda 3 saatlik kurs
- Diğer Tüm Çalışanlar – yılda 2 saatlik kurs

Uygunsuzluk Bildirim Hattı Şikâyet Çözümü

Yardım hattına gelen tüm aramalar – e-mailler, evvelden belirlenmiş önceliklere göre örneğin A, B ve C olarak sınıflandırılmış mıdır? Çağrılar aşağıda örneği verilen yönergelerle göre takip edilebilir:

- A – 48 saat içerisinde (çözüme kavuşturma)
- B – 30 gün içerisinde (çözüme kavuşturma)
- C – 45 gün içerisinde (çözüme kavuşturma)

Bu kanallar aracılığıyla alınan her şikâyetin durumunu sürekli olarak izlenmesi gerekir. İnceleme sonrasında ve takip eden süreç bitiminde karar standart bir form ile belgelenir.

Şikayetlerin önceden belirlenmiş protokole uyumlu olarak ve uygun kaynakların (örneğin, Hukuk, İK, Denetim bölümleri) kullanılmasıyla düzgün bir şekilde çözümlendiğinden emin olabilmek için, tüm çalışma raporları etik denetimi sürecinde incelenir ve gerekirse benzer durumları önlemek için düzeltici önlemler önerilir.

Tedarikçi Şirketlere Mektuplar

Uluslararası bir şirkette satın alınan merkezi satın alma tarafından gerçekleştirilmediği konumlardaki (ülkelerdeki) satıcıların listesi denetim fonksiyonu tarafından incelenir. Ayrıca satın alma bölümünden, şirket etik kurallarını, şirketin hediyeler ve ağırlama ile ilgili politikasını ve çıkar çatışmaları konularını hatırlatan yıllık bilgilendirme mektuplarının şirketin satıcılarına yollandığına yönelik olarak dokümanları sunması istenir.

Etik Görevlileri, Etik Posterleri, Uygunsuzluk Bildirim Kanalları

Çalışan görüşmeleri sırasında denetim ekibi tarafından çalışanlara şirketteki etik sorumlusunun adını verip veremeyeceklerini ve etik ile ilgili endişelerini nasıl bildireceklerini bilip bilmediklerini sorulur.

Ayrıca yılda bir ya da altı ayda bir etik ile ilgili posterlerin, duyuruların sergilenip sergilenmediğini ve güncelleme anlamında değiştirilip değiştirilmediğini görmek için tesisler fiziksel olarak ziyaret edilebilir.

Çıkar Çatışması (ÇÇ) / “İkinci İş” Açıklama Beyanı – (COI – Conflict of Interest)

Her çalışanın ikinci bir işinin olup olmadığını ve/veya şirketin müşterisi, tedarikçisi veya rakibi olabilecek bir dış kuruluşla ilişkisi olup olmadığını belirten bir (COI - ÇÇ) formu doldurması gerekmektedir. Bu konunun İK Bölümü tarafından takip ediliyor olması beklenir. Formlar İK Bölümü tarafından özlük dosyalarında saklanır. Etik denetimleri sırasında bu formların ziyaret edilen fabrika/tesis lokasyonlarındaki tüm çalışanlar tarafından imzalı olarak tamamlanmış olduğu kontrol edilir.

Çıkar çatışması formları genel müdürlük ve fabrika dışı sahalardaki çalışanlar tarafından çevrimiçi olarak doldurulabilir. Tamamlanmaları dijital ortamda izlenir. Ayrıca, beyanlarda herhangi bir açıklama olması durumunda ilgili yöneticilerle konu incelenir. Tüm çalışanların formu yıllık olarak doldurmasını/güncellemesini sağlamak için konunun İK Bölümü tarafından (ve varsa şirket etik sorumlusu tarafından) takip edilmesi gerekir.

Üst düzey yönetici görüşmeleri

Her lokasyonda üst düzey yönetim ekibinin iki üyesiyle görüşülür ve aşağıdaki sorular kendilerine yöneltilir:

1. Şirketin etik programını uygulamadaki rolünüz nedir? Başarısı için sorumluluğunuz hakkında resmî olarak bilgilendirildiniz mi?
2. Bugüne kadar etik programının uygulanmasında karşılaşılan en büyük sorun nedir?
3. Çalışanların, şirketin dürüstlük taahhüdü konusunda ciddi olduğuna inandıklarını hissediyor musunuz?
4. Şirketin etikle ilgili eğitim çalışmaları hakkında ne düşünüyorsunuz?
5. Görebildiğiniz kadarıyla şirketin etikle ilgili konularda en açıkta kaldığı husus nedir?
6. Programı daha iyi hale getirmek için kurumsal düzeyde ne yapılabilir?

Mülakat için adayların seçilmesi

Denetim çalışmasında lokasyonlara yapılan ziyaretlerde mülakatlar için çalışanların %10'u rastgele seçilebilir. Ancak, toplam çalışan sayısına da bağlı olarak seçilen çalışan sayısı 25'ten fazla ve 15'ten az olmamalıdır. Ziyaret edilecek lokasyonda İK Bölümünden (ya da var ise etik sorumlusundan) denetim fonksiyonu için görüşmeleri planlaması ve görüşme formlarını doldurması talep edilir. Her bir görüşme 15-20 dakika olarak düşünülebilir. Denetim çalışmasındaki örnekleme grubunda bir önceki sene yapılan denetimde görüşülen çalışanların hariç tutulması tavsiye edilir.

Şirketin etik kurallarının satıcılara iletilmesi

Denetim ekibi tarafından, şirketin etik kuralları ve iş ahlakı standartlarına uyum için satıcılara yıllık olarak gönderilen satıcı mektuplarını takip etme süreçlerine bakılır. Sistematığın nasıl çalıştığına dair açıklama alınır. Örneğin, gönderim açısından firmalar için ciro bazında bir TL değer eşiği var mı? Mektup satıcı firmada hangi makama gönderilmektedir?

(2) - Etik Denetim Çalışması - Kontrol Listesi:

Yer: Tarih:

- ☐ Etik görevlisi ve bir üst düzey yöneticiyle tanışma
- ☐ Etik görevlisi (isim & soyadı).....
- ☐ Üst düzey yönetici (isim & soyadı).....

- ☐ Görüşme için rastgele isimler seçilir; en az 15, en fazla 25.
- ☐ Geçen yıl görüşülenler elenir.
- ☐ Üst düzey yöneticilerin çoğu elenir.
- ☐ Lokasyona gelmeden önce, ilgili etik görevlisinden görüşmeleri denetim ekibi için planlamasını istenir (her biri için 20 dakika ayrılır).
- ☐ Görüşme için seçilenlerin, seçilen yeri ziyaret ettiğiniz gün müsait olacağından emin olunur. Bu konu, lokasyondaki etik görevlisi tarafından kontrol edilmelidir.
- ☐ Görüşme formları denetim ekibi tarafından hazırlanır veya ziyaret edilecek lokasyonun etik görevlisi tarafından hazırlandığı teyidi alınır.
- ☐ Görüşmeler için özel bir yer olduğundan emin olunur (Örneğin; konferans odası, ofis gibi).
- ☐ **Tedarikçi etik kuralları bildirimi (Nasıl yapıldığı tanımlanacak).** (Bu yalnızca satın alma işleminin yerel olarak gerçekleştirildiği lokasyonlarda için yapılmalıdır.)
- ☐ TL (değer) eşiği (Hangi ciro üzeri satıcılara gönderiliyor?)
- ☐ Satın alma siparişleri, tedarikçi sözleşmeleri/alt işveren sözleşmeleri incelenir.
- ☐ Örnek dosyalar (rastgele kontroller ile çalışma).
- ☐ Satıcılara gönderilen mektubun bir kopyasının temin edilmesi.

Yeni İşe Alım Oryantasyonu

- ☐ Yeni işe alımlarla ilgili listenin kopyasının alınması.
- ☐ Etik broşürü / kitapçık alındı belgesi örneği (imzalı dokümanlar).
- ☐ Şirket intranetindeki örnek yönlendirme - oturum açma sayfaları (varsa).

Danışmanlar

- ☐ Danışman sözleşmelerinin incelenmesi ve sözleşmede etik maddesinin tespiti.
- ☐ Etik ile ilgili broşür / kitapçık alındı belgesinin görülmesi (imzalı dokümanlar).

☐ **Program Sorumlulukları** (Bu madde merkezi İK Bölümü tarafından belirlenmiş iş tanımlarını ve performans değerlendirme formlarını kullanmayan yerler için geçerlidir).

☐ Yönetim personelinin etik programı sorumluluklarından nasıl haberdar edileceğinin belirlenmesi.

☐ Etik sorumluluklar için iş tanımlarının kontrol edilmesi.

☐ Uygun durumlarda etik sorumluluklar için performans değerlendirme formlarının kontrolü.

☐ **İletişim**

☐ Kaç tane ilan tahtası bulunmaktadır?

☐ Etik posterinin güncel versiyonu için çeşitli ilan tahtaları kontrol edilmelidir.

☐ Kurumsal ofisten gönderilen standart bir poster değilse mevcut posterin bir kopyası alınır.

☐ Diğer tüm etik bildirimlerinin kopyalarının alınması (varsa şirket içi haber bülteni dâhil).

☐ **Çıkar Çatışması / İkinci İş Açıklama Formu**

☐ Denetim ekibi tarafından çalışanlar tarafından doldurulan formların görülmesi. Form, etik güncelleme eğitimi sonrasında her çalışan tarafından doldurulmuş olmalıdır. Denetimde örnekleme için eğitime katılım listesinden isimlerin seçilmesi ve o çalışanların doldurmuş oldukları formların görülmesi.

☐ Herhangi bir çalışan ikinci işini veya herhangi bir çıkar çatışmasını bildirdi mi? Evet ise, üst yönetim tarafından gözden geçirilmesi gereken herhangi bir konu olmuş mudur? Açıklanan çıkar çatışması durumu uygun şekilde çözüldü mü?

☐ **Yıllık Güncelleme Eğitimleri – Denetime konu olan lokasyonda**

☐ Yıllık güncelleme eğitimleriyle ilgili istatistiklerin istenmesi.

☐ Bu eğitimler ne zaman yapıldı?

☐ Kaç kişi eğitime katıldı?

☐ **Çevrimiçi ve çevrim dışı etik kursları dışında herhangi bir etik / uyumluluk eğitim oturumu var mıydı? Var ise;**

☐ Eğitimi kim verdi?

☐ Hangi konular işlendi?

☐ İmzalı eğitim katılımcı listelerinin temin edilmesi.

☐ Denetimin yapıldığı lokasyondaki üst yönetim ekibinin bir üyesiyle görüşülmesi. Etik görevlisi ile yapılacak olan görüşmede kendisine danışılarak böyle bir yönetici seçilebilir.

☐ Rastgele seçilmiş çalışanlarla görüşmelerinin yapılması.

☐ Denetim gözlemlerinin ve bulgularının sözlü bir özetinin verilmesiyle lokasyon yöneticisiyle bir kapanış görüşmesi yapılması.

(3) - Etik Program Denetimi – Çalışan Anketi (örnek):

Yer: **Tarih:**

Genel bilgiler:

Çalışan adı:

İş Birimi/Kuruluş:

Görev/İşlev:

İşe Alındığı Yıl:

Görüşmeye başlamadan önce çalışana bu çalışmanın kendisini denetlemek için yapılmadığının belirtilmesi gerekir. Görüşmenin amacı denetim yapılan lokasyonun şirketin etik programı gerekliliklerine uygunluğunu değerlendirmektir. Ayrıca, çalışanın rastgele seçildiği bilgisi çalışan ile paylaşılmalıdır.

Etik Kuralları ve İş Ahlakı Standartları

(Görüşme öncesi etik broşürünü / kitapçığını çalışanlara göstererek)

Şirketin etik ve iş davranışlarına ilişkin yönergelerini biliyor musunuz?	Evet/Hayır
Bu kitapçığı okudunuz mu veya incelediniz mi?	Evet/Hayır
Bu kitapçığın sizdeki kendi kopyanızı bulabilir misiniz?	Evet/Hayır
Şirketin etik konusundaki taahhüdünün ciddiyeti hakkındaki görüşünüz nedir?	Ciddi / (Görüntüde var) Ciddi değil

Çalışan şirketin etik konusundaki taahhüdünde ciddi olduğunu düşünmüyorsa, bu görüşünün nedenleri nelerdir? Ayrıca, çalışanın bulunduğu yerdeki etik davranışla ilgili endişeleriyle ilgili yaptığı diğer yorumlar da bu açıklama kısmına eklenmelidir:

Yorumları kaydedin:

Oryantasyon

Bu yıl içinde şirketin etik kuralları ile ilgili herhangi bir etik programına, oryantasyona veya etik güncelleme eğitim oturumuna katıldınız mı?	Evet/Hayır
Bu oryantasyon kitapçığını okudunuz mu veya incelediniz mi?	Evet/Hayır

Cevap “Hayır” ise çalışan en son ne zaman böyle bir oturuma katıldı?

Çalışan o oturumda neler anlatıldığını hatırlıyor mu?

Etik oryantasyon ve/veya etik eğitimi tazeleme oturumu sırasında aşağıda belirtilmiş konulardan herhangi birinin ele alınıp alınmadığının çalışana sorulması:

Etik eğitiminde bu konular konuşuldu mu?

Çalıştığınız zamanın doğru bir şekilde rapor edildiğinden veya kaydedildiğinden emin olmanın önemi nedir?	Evet/Hayır
Çıkar çatışmalarından kaçınmanın ve bu konuda şirketi bilgilendirmenin önemi nedir?	Evet/Hayır
Şirketin bir endişeyi bildiren çalışana misillemeye karşı tutumu nasıldır?	Evet/Hayır
Etik standartlardan asla ödün vermemenin önemi nedir?	Evet/Hayır
Küçük veya önemsiz konularda da sapmalara asla izin vermemenin önemi nedir?	Evet/Hayır
Şirketin gizli verilerini ve/veya bilgilerini korumanın önemi nedir?	Evet/Hayır
Şirketin müşterisi olabilecek diğer firmalarda olan yakın ilişkileri açıklamanın önemi nedir?	Evet/Hayır
Tedarikçiler veya rakiplerle ilişkiler nasıldır? İnsan hakları konusunda yasalara uymanın önemi konuşulmakta mıdır?	Evet/Hayır
Bu oryantasyon veya tazeleme eğitiminin kendi işinizle bir ilgisi olduğunu söyleyebilir misiniz?	Evet/Hayır

Açıklama

İş biriminiz veya proje konumunuz için etik görevlisinin kim olduğunu biliyor musunuz?

Kimdir? söylenen kişinin adı & soyadı

Sizce şirketteki etik görevlisinin rolü nedir?

Etik yardım hattı veya internet sitesinden haberdar mısınız?

Yardım hattını veya şirket internet sitesini kullanmak istediğinizde, telefon numarasını ve internet sitesi bağlantısını nerede bulacağınızı biliyor musunuz?

Uygunsuzluk hattı numarasını/e-mail adresini ve internet sitesini nerede bulacaksınız?

.....

Etik veya etik davranış hakkında bir sorunuz veya endişeniz olsaydı, aşağıdaki kişilerden hangisiyle iletişime geçerdiniz?

(Aşağıdaki listeyi görüşülen kişiye okuyunuz ve ardından cevabı uygun kutucuğa işaretleyiniz.)

- ☐ Bağlı olduğunuz üst yöneticiniz
- ☐ Bağlı olduğunuz üst yöneticinizin amiri
- ☐ Etik görevlisi
- ☐ İnsan kaynakları bölümü
- ☐ İç denetim

Başka.....

Görüşülen kişi “Bağlı olduğu üst yöneticinin” adını verirse, “Bu durumda kendi yöneticiniz ile etik bir sorun veya endişe hakkında rahat bir şekilde konuşabileceğinizi anlıyorum” diye sorun.	Evet/Hayır
Görüşülen kişi “Bağlı olduğu üst yöneticinin” adını vermiyorsa, şunu sorun: "Eğer konu bağlı olduğunuz üst yöneticinizi ilgilendirmiyorsa, onunla konuşurken kendinizi rahat hissediyor musunuz?"	Evet/Hayır
Gördüğünüz olası bir etik ihlali rapor etseniz, şirkette misilleme konusunda endişeniz olur mu?	Evet/Hayır
Cevabınız “Evet” ise, endişeniz ne kadar kuvvetlidir?	☐ Ciddi ☐ Orta ☐ Az
[Cevap “Evet” ise] çalışanın endişeleri için bir açıklama isteyin ve sonra şunu sorun: “Bu endişenize rağmen yine de gidip konuyu rapor eder misiniz?”	Evet/Hayır

Denetçi tarafından çalışana bir maddeler listesi okunur ve her biriyle bağlantılı olarak çalışandan kendi sorumluluklarını ne kadar iyi anladığını söylemesi istenir.

Listeden seçimler şu şekilde olabilir; Çalışan sorumluluklarını “iyi” derecede anlıyor olabilir veya onları “biraz” anlıyordur veya “sorumluluklarını bilmiyordur” veya sadece “size göre geçerli değil – (N/A)” ögesi seçilebilir.

Denetçi olarak çalışana her bir maddeyi okuyun ve çalışanın yanıtını bekleyin. Lütfen bu bölümde etik bilgi güncelleme eğitiminden bahsetmediğinizi açıkça belirtin. Aşağıdaki sorular şirket davranış kuralları, etik, şirket politikaları, prosedürleri ve iş birimine özel yönergeler hakkında çalışanın bu konulardaki genel farkındalığı ile ilgilidir.

Sorulacak Öğeler: (Örnek olması açısından etik koda refere sayfa numaraları eklenmiştir.)

Sorulacak Öğeler / (Etik koddaki ilgili sayfa)	İyi	Biraz	Bilmiyor	N/A
İş yeri güvenliği (S.10)				
Tüm bireylere saygılı davranılması (S.12)				
Doğru zamanda raporlama (S.15)				
Tüm bireylere saygılı davranılması (S.12)				
Yürürlükteki yasalara uygunluk ve düzenlemeler (S.27)				
Tedarikte dürüstlük (S.25)				
Mali kayıtların doğruluğu (S.16)				
Testlerin ve eğitim kayıtlarının doğruluğu (S.15)				
Çevreyi koruma (S.12)				
Şirket/müşteri mülkiyetinin kullanımı (P18)				
Siyasi hayata katılım (S.33)				
Bilgi işleme (Gizlilik) (S.19)				
Hediye verme/kabul etme/geri iade (S.22)				
Çeşitlilik (S.5)				
İhracat/ithalat ve uluslararası ticaret (S.29)				
İncelemelere yanıt verme (S.32)				
Adil rekabet kuralları (anti-tröst) (S.28)				
Çıkar Çatışmaları (S.22)				

Müzakerelerde doğruluk (S.15)				
Kusurlu fiyatlandırma (S.16)				
Eski devlet çalışanlarının işe alınması (S.25)				
Eşit istihdam fırsatı (S.12)				
Tacizle mücadele (S.12)				

Not: Yukarıdaki tabloda örnek olarak listelenen konu başlıkları (eğer benzer bir çalışmada örnek alınarak kullanılacak ise) ilgili şirketin etik kuralları metninde yer alıyor olmalıdırlar.

Bir çalışan yukarıda sıralanan bir konuda şirketin yönergelerinden haberdar olmadığını söylüyorsa, görüşme sırasında denetim ekibi etik kuralların ilgili bölümünü yeniden çalışan ile paylaşır. Öğeler listesinde etik kuralların (örnek olarak) koddaki sayfa numaraları parantez içinde belirtilmiştir. Denetim ekibi çalıştığı şirketteki etik koda bağlı olarak ilgili maddelerin yanına etik koddaki sayfa numaralarını taşımalıdır. Ayrıca çalışana, bazı konular için ilgili şirket politikalarında daha ayrıntılı referanslar verildiği de hatırlatılmalıdır.

Bir müşteri, tedarikçi veya rakiple ikinci bir işiniz veya başka bir ilişkiniz var mı?	Evet/Hayır
Cevabınız “Evet” ise, bunu amirinize açıkladınız mı ve ilgili formu doldurdunuz mu?	Evet/Hayır
Cevap “Hayır” ise ancak daha önceden formu doldurmadıysa, “çıkar çatışması / iş açıklama beyanı” formunun doldurmasını sağlayın. Formu etik görevlisine ve/veya insan kaynakları bölümüne teslim edin.	Evet/Hayır
Kendi işinizle ilgili şirket etik ilkeleri konusunda yeterince eğitilmiş ve bilgilili olduğunuza inanıyor musunuz?	Evet/Hayır

Not: Denetim ekibi çalışanları şirketin etik programı hakkında eğitmek için denetim çalışmasında bu fırsatı kullanmalıdır. Bir çalışan bir soruyu yanlış cevaplamışsa, cevabını kaydettikten sonra denetim ekibi tarafından doğru cevap çalışan ile paylaşılmalıdır.

Yer:

Tarih:

Görüşme yapılan çalışan:

1. Şirketin etik programının uygulanmasındaki rolünüz nedir diye düşünüyorsunuz?
2. Kuruluşunuzda etik bir kültürü teşvik etmek için ne yapıyorsunuz? (Örneğin; çalışanları gerekli etik eğitimini almaya teşvik etmek, etik kural ihlalleri bildirildiğinde zamanında ve uygun önlemleri almak, yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere uyumu vurgulamak.)
3. Sorumlu olduğunuz alanlarda etik programının uygulanması konusunda endişeleriniz var mı?
4. Çalışanların şirketin dürüstlük taahhüdü konusunda ciddi olduğuna inandığını hissediyor musunuz? Değilse, neden yeterince ciddi olmadığını düşünüyorsunuz?
5. Şirketin etik ile ilgili eğitim çalışmaları hakkında ne düşünüyorsunuz?
6. Sizin görüşünüze göre şirketin etikle ilgili konulardaki en büyük “iyileştirme alanı” nedir?
7. Şirket, etik programı daha iyi hale getirmek için kurumsal düzeyde ne yapabilir?

(Örnek Olarak) - Mülakat Özet Matrisi:

Tarih:

Şirket ABC	Mülakat Yapılan (1)	Mülakat Yapılan (2)	Mülakat Yapılan (3)	Mülakat Yapılan (4)
Etik kod broşürünü aldı				
Etik kodu okudu				
İlk etik eğitimini aldı				
Etik tazeleme eğitimine katıldı				
Etik programını ciddi buluyor				
Etik programı “görüntüde var” diye düşünüyor				
Etik programının yeterliliği hakkında emin değil				
Etik yardım hattından haberdar				
Etik yardım hattının nasıl kullanılacağını biliyor				
Şirkette etik görevlisi olduğunu biliyor				
Etik görevlisini ismen tanıyor				
Ek notlar				

Not: Mülakat numarası hiçbir şekilde belirli bir çalışanı tanımlamamalıdır. Mülakata katılan çalışanlar denetim raporunda ve bu tablolarda anonim kalmalıdır.

Etik Programı Denetimi – Denetim Raporu Yönergeleri (Örnek)

Kime:

Kimden:

Konu: [Denetim birimini ve denetim yapılan yeri tanımlayın]

Denetimin aşağıdakilere odaklandığını belirterek denetim tarihlerini vererek başlayın:

- Şirketin etik kuralları ve iş ahlakı standartları ile ilgili iletişim ve eğitim çabalarının etkinliğini değerlendirmek için rastgele seçilen çalışanlarla yapılan görüşmeler.
- Belgelerin yeterliliğini değerlendirmek için etik programı ile ilgili kayıtların gözden geçirilmesi.

Çalışanlarla yapılan görüşmeleri gözden geçirin. Mülakatlarınız için seçilen çalışan sayısını ve yüzdesini belirtiniz ve mülakatların bulgularını mülakat özet matrisi formundaki başlıklara göre özetleyiniz.

Örneğin; “On kişiden onu etik kurallar broşürünü almış. On kişiden sekizi şirket yönetiminin taahhüdünün ciddi olduğuna inanıyor vb.” Bir çalışan etik kurallar broşürünü veya oryantasyon eğitimini almadığını belirtmiş ise raporunuzu hazırlarken konuya ayrıca dikkat edin. Ancak kayıt incelemesi tüm çalışanların bu oryantasyon için oturuma katıldığını gösteriyor ise burada bir tutarsızlık bulunmaktadır.

Görüşmeleriniz sırasında çalışanlar tarafından belirtilen yorumları veya endişeleri kısaca özetleyin. Etik görevlisinin veya lokasyon yönetiminin bu endişeleri gidermek için ne yapmayı planladığını açıklayın.

Temin ettiğiniz kayıtları ve prosedürleri tartışın (aşağıdaki numaralı maddelerin alt başlıklar olduğunu unutmayın). Mümkün olduğunda verileri aşağıdaki gibi değerlendirin:

1. Yıllık etik bilgi tazeleme oryantasyonu: Tesislerde, etik bilgi tazeleme eğitimi ile ilgili incelemenizi tanımlayın ve eğitime katılanların toplam isim sayısına karşı toplam çalışan ve danışman kadrosunu not edin. Sayılar arasında herhangi bir tutarsızlık varsa vurgulayın.

Örneğin: “Tümü eğitim aldıysa 100 / 100 veya 100 kişiden 90’ı etik bilgi tazeleme eğitimini almıştır” gibi. Eksikliğin nedenini ve beklenen tamamlanma tarihini öğrenmek için etik görevlisi ile görüşün. Raporunuza eklemek için eğitim ile ilgili aldığınız sayfaların kopyalarını saklayın.

2. İlgili durumlarda satıcı (tedarikçi) firmaları bilgilendirme: Satıcı veri tabanında yaptığınız (satın alma lokal olarak yerinde yapılıyorsa) ve listeden rastgele seçilen satıcıların sayısına ilişkin incelemelerinizi açıklayın. Ardından bu seçilen satıcılara etik kod ile ilgili mektupların gönderildiğini nasıl doğruladığınızı açıklayın. Tutarsızlıkları not edin. Raporunuza eklemek için satıcı listesini ve seçilen satıcı mektuplarının kopyalarını saklayın.

3. Yeni işe alınanların/danışmanların oryantasyonu: Tesis sahalarında, yeni işe alınanlar listesine ilişkin incelemenizi tanımlayın ve onay kartlarına ilişkin incelemenizin, liste başına yeni çalışan ve danışman sayısı ile eşleşip eşleşmediğini açıklayın. Raporunuza ve seçilen onay kartlarına eklemek için denetim esnasında oryantasyona yönelik aldığınız belge kopyalarını saklayın.

4. Program sorumluluklarının iletilmesi: İK Bölümünde iş pozisyonu tanımlama dosyalarına ilişkin incelemenizi tamamlayın. Tutarsızlıkları not edin ve doğru olan bir örneği ve doğru olmayan tüm örnekleri ve açıklamanın bir kopyasını raporunuza ekleyin.

5. İlgili durumlarda etik programı sorumlulukları çerçevesinde performans değerlendirmesi: Performans değerlendirme formlarına ilişkin incelemenizi açıklayın. Uygun olmayan değerlendirme formlarını not edin ve doğru olandan bir örneği ve doğru olmayanların hepsini performans değerlendirme formunun bir kopyası ile raporunuza ekleyin.

6. Etik ile ilgili posterler/bildirimler: Posterlerin olması gereken yerlerin sayısını ve tutarsızlıkları not ederek nerede olduklarını değerlendirin. Posterin kurum tarafından sağlanan standart poster olup olmadığını belirtin. Değilse, mevcut posterin bir kopyasını raporunuza ekleyin.

7. Etik ile ilgili iç denetimler: Daha önce yapılmış olan iç denetim kayıtlarına ilişkin incelemenizi açıklayın ve bu denetimlerin etik kurallarının beş alanını kapsayıp kapsamadığını değerlendirin. (Etik kuralların beş alanı: Dürüstlük, tarafsızlık, meslekli yeterlilik, gizlilik, profesyonel davranış). Bütün bu alanların tüm denetim lokasyonlarında kapsanmamış olabileceğini göz önünde bulundurun. Raporunuza eklemek için iç denetim kayıtlarının bir kopyasını saklayın.

8. Görüştüğünüz çalışanların, diğer işletmelerle ilişkilerinde ve şirketteki diğer çalışanlarla ilişkilerinde var olan çıkar çatışmalarını anlayıp anlamadıklarını açıklayın. Raporunuza eklemek için seçilen “çıkarc çatışması” / “ikinci iş” açıklama bildirimi formlarının kopyalarını saklayın.

9. “Çıkarc çatışması” / “ikinci iş” açıklama beyanı formlarına ilişkin incelemenizi açıklayın. (Örnek ibare olarak; “tüm açıklamalar gözden geçirildi ve onaylandı”.)

10. Önceki yıl yapılan denetim bulguları üzerinde gerçekleştirilen düzeltici faaliyetlere ilişkin incelemenizi açıklayın.

Not: Lokasyondan ayrılmadan önce, yerleşik etik görevlisine ve sahada bulunan en kıdemli yöneticiye (örneğin fabrika müdürü) hangi alanların iyi olduğu ve nerelerde düzeltici eylemler veya iyileştirmeler gerektiği konusunda sözlü bir brifing verilmesi önemlidir.

Alınan düzeltici eylemlerin belirtildiği etik denetim bulgularının bir özeti aşağıdaki yöneticilere sunulur:

• **Etik ve Uyum Komitesi – (Örnek bir komite formatı olarak)**

- ☐ Şirket Etik ve Uyum Yöneticisi
- ☐ CEO – Genel Müdür
- ☐ CFO – Mali ve İdari İşler Yöneticisi
- ☐ İç Denetim Yöneticisi
- ☐ Hukuk Müşaviri

Kaynak: Ahmed, J. Day & Zimmermann, “Ethics Audit: 9 Steps to Audit and Monitor an Ethical Culture”, September 2019. & Ahmed, J. Day, “Ethics Program for Small Businesses - Self-Auditing Our Ethics Program”, June 2014 tarihli sunumlardan esinlenerek hazırlanmıştır.

EK (4) – ETİK ve UYUM KONTROL LİSTESİ

TEİD - Etik ve İtibar Derneği tarafından şirketlerin “etik ve uyum olgunluğunu” ölçme amacıyla hazırlanan kontrol listesi toplam 74 soru üzerinden ilerlemektedir. Aşağıdaki tablo TEİD’in bahsi geçen çalışmasından uyarlanarak hazırlanmıştır. “İç Denetim Bölümü” aracılığıyla şirketin “etik ve uyum olgunluğu” bu çalışma ile yıllık olarak değerlendirilebilir.

	İletişim ve Bilgi		
(1)	Lütfen aşağıdaki bilgileri doldurunuz. Formu Dolduran İsim(ler): Kurum Adı: İl ve Sektör: Çalışan Sayısı:		(✓) – Uygunluk (X) – Olumsuz (-) – Kısmen
	Genel Bakış	Notlar	Durum
(2)	Şirketinizde etik ve uyum konularını kapsayan yazılı bir düzenleme (Etik Davranış Kuralları, Etik İlkeler vb.) bulunmakta mıdır?		
(3)	Şirketinizde etik ve uyum konularına yönelik bir yetkili veya sorumlu bulunmakta mıdır?		
(4)	Etik ve uyum konularından sorumlu kişi(ler) veya birimin sadece bu konu ile ilgili görev(ler)i mi bulunmaktadır?		
(5)	Şirketinizin tüm birimleri iş, sağlık, güvenlik ve çevre konuları vb. ile ilgili ulusal mevzuata uymak için gerekli önlemleri almakta mıdır?		
(6)	Şirketinizin tüm birimleri iş, sağlık, güvenlik ve çevre konuları vb. ile ilgili uluslararası mevzuata uymak için gerekli önlemleri almakta mıdır?		
(7)	Şirketinizde, mevzuat çerçevesinde, sektöründeki tüm yasal gereklilik ve standartlara uyması için gerekli düzenlemeler yapılmış mıdır?		
(8)	Şirketinizde etik ve uyum risk değerlendirmesi yapılmakta mıdır?		
	Çalışanların Durumu		
(9)	Şirketinizde tüm çalışanlara ayırım yapılmaksızın (ırk, din, renk, yaş, cinsiyet, sosyal sınıf, politik görüş, ulusal köken, din, medeni hal, özel yönelim ve engellilik gibi konularda) eşit fırsat tanınmasına yönelik çalışmalar yapılmakta mıdır?		
(10)	Şirketinizde erkek ve kadınların, eşit işlerde eşit ücret ve sosyal haklara sahip olmaları sağlanmakta mıdır?		
(11)	Şirketinizde tüm çalışanlar ile ilgili mevzuat ile uyumlu iş sözleşmesi yapılmakta mıdır?		

(12)	Şirketinizde yapılan iş sözleşmeleri çalışan tarafından anlaşılabilir ve detaylı bir dilde yazılmakta mıdır?		
(13)	İşe alma, ücret, eğitim, terfi, işten çıkarma ve emeklilik dâhil ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere, istihdamın tüm şartları ve koşulları, bireyin liyakatine ve yeteneğine göre belirlenmekte midir?		
(14)	Şirketinizde çalışan her yabancı işçi bulunulan ülkede yasal olarak bulunmakta ve istihdam edildiği süre için geçerli bir çalışma iznine sahip midir? (Şirketinizde yabancı işçi çalışmıyorsa N/A olarak not ediniz.)		
(15)	Şirketinizde, yabancı işçilere, kendileriyle benzer işleri yapan diğer çalışanlara benzer çalışma koşulları (maaşlar, çalışma saatleri vb.) sağlanmakta mıdır? (Şirketinizde yabancı işçi çalışmıyorsa N/A olarak not ediniz.)		
(16)	Şirketinizde, yabancı çalışanlardan teminat olarak orijinal kimlik belgeleri, pasaport, seyahat belgeleri ya da yasal herhangi bir belge talep edilmesi engellenmekte midir? (Şirketinizde yabancı işçi çalışmıyorsa N/A olarak not ediniz.)		
(17)	Şirketinizde 14 yaşından küçük herhangi bir çocuğun mevzuata aykırı olarak hafif işler dâhil istihdam edilmemesi için gerekli önlemler alınmakta mıdır?		
(18)	Şirketinizde çocuk ve genç işçilerin istihdam edilmeleri başta Çocuk ve Genç İşçilerin Çalıştırılma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (Bkz. 1) olmak üzere ilgili mevzuata uygun bir şekilde mi yapılmaktadır?		
(19)	Şirketiniz deneme, staj ve eğitim sürecinde olanlar dâhil olmak üzere tüm çalışanlarına mevzuata ve iş sözleşmelerine uygun olmak üzere maaşlarını, fazla mesai ücretlerini ve primlerini ödemekte midir?		
(20)	Şirketinizde asgari ücret altında maaş alan çalışan bulunmaması için gerekli önlemler alınmakta mıdır?		
(21)	Şirket çalışanlarının maaşları en azından aylık temelde ödenmekte midir?		

(22)	Şirketinizde, çalışanlara her yedi günlük süre içinde en az 24 saat aralıksız dinlenme süresi verilmekte midir?		
(23)	Şirketinizde çalışanların dinlenme günlerinde çalışmaya gönüllü olabilmelerine en fazla iki haftada bir kere olması şartıyla izin verilmekte midir?		
(24)	Şirketinizde çalışanlar fazla mesaiye zorlanmamakta ve fazla mesai yapmayı reddedenlerin maddi veya manevi bir yaptırıma uğramaması için önlemler alınmakta mıdır?		
(25)	Şirketinizde çalışanların mesai saatleri dışında e-mail, telefon uygulamaları ve aranmak suretiyle çalışmaya zorlanmaması için önlemler alınmakta mıdır?		
(26)	Şirketinizde, mevzuata uygun olarak çalışanların işçi sendikası kurma, sendikaya katılma ve sendikal haklarını kullanma haklarına saygı gösterilmekte midir?		
(27)	Şirketinizde mevzuata uygun bir şekilde annelik izni uygulanmakta mıdır?		
(28)	Annelik izninden dönen kadınlara mevzuata uygun bir şekilde olmak üzere eşdeğer bir pozisyon önerilmekte ve eşit ücret ödenmekte midir?		
(29)	Şirketinizde, çalışmak isteyen adaylara mevzuat gerekleri, sağlık önlemleri ve güvenlik sebepleri hariç olmak üzere medeni durum ve hamilelik durumları sorulmakta mıdır?		
(30)	Şirketinizde disiplin süreçleri, tüm çalışanlar için anlaşılabilir, erişilebilir ve yazılı olarak düzenlenmiş midir?		
(31)	Şirketinizde maaş kesme cezaları mevzuata uygun bir şekilde ve ölçülü bir şekilde verilmekte midir?		
(32)	Şirketinizde tüm disiplin süreçleri kaydedilmekte ve disiplin işleminin ayrıntılarını içeren belgeler çalışanın kayıt bilgileri içinde tutulmakta mıdır?		
(33)	Şirketinizde uygunsuz davranışları (örnek olarak: fiziksel, zihinsel, sözel istismar, bedensel ceza ya da taciz, mobbing) engelleyecek bir disiplin prosedürü bulunmakta mıdır?		
Çevre, İş Sağlığı ve Güvenliği			

(34)	Şirketinizin çalışanları iş süreçlerinin özelliğinden, hizmet alanlardan ve/veya faaliyetten kaynaklanabilecek risk ve tehlike durumları varsa ilgili kişi veya birimlere bildirimde bulunmakta mıdır?		
(35)	Şirketinizde çalışanların araç, gereç ve ekipmanları talimatlara uygun olarak kullanmaları için çalışanlara eğitim verilmekte midir?		
(36)	İş sağlığı ve güvenliği konusunda mevzuata ve çalışma alanına ait özel kurallara uyulmakta mıdır?		
(37)	Şirketinizde acil tahliye, ilk yardım prosedürleri de dâhil olmak üzere iş güvenliği uygulamaları politikaları var mıdır?		
(38)	Şirketinizde acil tahliye, ilk yardım prosedürleri de dâhil olmak üzere iş güvenliği uygulamaları hakkında çalışanlar eğitilmekte midir?		
(39)	Çalışma ortamında ortaya çıkan çevresel atıkların ve dönüştürülebilir malzemelerin doğru yere iletilmesi sağlanmakta mıdır?		
(40)	Şirketinizde sera gazı emisyonlarının azaltılması, sürdürülebilirlik, su ve kâğıt / paketleme malzemelerini de içeren doğal kaynakların azalması ve geri dönüşümü vasıtasıyla çevreye olan etkisini mümkün olduğunca en aza indirmek için politikalar bulunmakta mıdır?		
(41)	Şirketinizde çalışanlar için temiz ve güvenli bir çalışma ortamına erişim (temiz tuvalet, içilebilir su, hijyenik yemek vb.) sağlanmakta mıdır?		
(42)	Şirket çalışanlarının, şirketin önemli çevresel etkilerinden haberdar olmasını ve şirketin çevre yönetimi sistemiyle ilgili eğitilmesi sağlanmakta mıdır?		
(43)	Şirketinizde izin ve raporlama gereklilikleri de dâhil olmak üzere geçerli tüm çevre mevzuatına uygun hareket edilmekte midir?		
Kişisel Verilerin Korunması			
(44)	Şirketinizde verilerin elde edilmesi, saklanması, imha edilmesi, silinmesi, ilgili kişilerin verilere erişimi, veri sahibine bilgi verilmesi gibi konularla ilgili bir politika (veya kuralların açıklandığı bir doküman) bulunmakta mıdır?		

(45)	Şirketinizde kişisel verilerin işleme amaçlarını ve vasıtalarını belirleyen, veri kayıt sisteminin kurulmasından ve yönetilmesinden sorumlu olan veri sorumlusu belirlenmiş midir?		
(46)	Şirketinizde kişisel verileri işlenen ilgili kişilere, bu verilerinin kim tarafından, hangi amaçlarla ve hukuki sebeplerle işlenebileceği, kimlere hangi amaçlarla aktarılabilirliği hususunda bilgi veren bir aydınlatma metni / yazı /açıklama / bulunmakta mıdır?		
(47)	Şirketinizde çalışanlara kişisel verilerin korunması kanunu hakkında farkındalık veya eğitim programları uygulanmakta mıdır?		
Çıkar Çatışmaları			
(48)	Şirketinizde işe alım sürecinde adaylar, şirketinizde çıkar çatışması ile ilgili konular hakkında bilgilendirilmekte midir?		
(49)	Şirketinizde olası çıkar çatışmaları için çalışanların başvurabilecekleri bir merci, doküman veya yönetmelik bulunmakta mıdır?		
(50)	Şirketinizde çıkar çatışmaları bildirim formu veya benzer bir doküman / düzenleme bulunmakta mıdır?		
(51)	Şirketinizde çıkar çatışmaları ile ilgili bir belge, düzenleme ve politika bulunmak mıdır?		
Hediye ve Ağırlama Politikaları			
(52)	Şirketiniz iş elde etmek, var olan işi sürdürmek veya bir avantaj sağlamak için kamu veya özel sektördeki herhangi bir kuruma veya bireye herhangi bir şekilde ödeme (nakit, hediye veya menfaat) yapmasını yasaklayan bir politikaya sahip midir?		
(53)	Şirketiniz çalışanlarına rüşvet ve yolsuzluk konusunda uygulanması gereken iş etiği uygulamaları hakkında eğitim vermekte midir?		
(54)	Şirketinizde herhangi bir ilişkide olunan kamu veya özel kurum yetkililerine verilecek hediye ve ağırlamanın limitleri konusunda bir politikaya sahip midir?		
Adil Rekabet			
(55)	Şirketinizde adil rekabet yasaklarını ihlal edecek hileli fiyat teklifi, fiyat sabitleme,		

	fiyat farklılığı ya da başka haksız ticari uygulamaları engellemek üzere bir politika bulunmakta mıdır?		
(56)	Şirketinizde sektördeki diğer firmalar ile dernek, birlik vb. oluşumlar yolu ile adil rekabeti engellemek için çalışmalar yapmaları engellenmesine yönelik politikaları bulunmakta mıdır?		
	Fikri Mülkiyet		
(57)	Şirketiniz 3. Kişilerin Fikri Mülkiyetine saygı göstermek için gerekli önlemleri almakta mıdır?		
	Danışma ve İhbar		
(58)	Şirketinizde etik ve uyum ihlallerinin değerlendirilmesi, üst yönetime bildirilmesi ve raporlanması ile ilgili prosedür ve yetkilendirme yapılmış mıdır?		
(59)	Şirketinizde etik davranışları ödüllendirecek herhangi bir mekanizma / uygulama var mı?		
(60)	Şirketinizde etik ve uyum ihlallerinde verilecek ceza ve yaptırımlarla ilgili yazılı bir prosedür var mıdır?		
(61)	Şirketinizde, etik ve uyum konularına ilişkin bir ihlal gördüğünde çalışanların başvurabileceği bir ihbar sistemi, mekanizması, düzenlemesi vb. uygulama bulunmakta mıdır?		
(62)	Şirketinizde bir ihbar veya bir şikâyet olduğunda, ihbar eden kişi, olası bir misillemeye karşı korunmaktadır. (Örneğin işten çıkarılmaları, düşük pozisyona geçirilme, tehdit ve taciz edilmeleri gibi durumların oluşmaması için önlemler bulunmaktadır).		
(63)	Şirket içinde yapılan kötü niyetli şikâyetler (Bkz. 2) mutlaka cezalandırılmakta mıdır?		
	Bağış ve Hibe		
(64)	Şirket tarafından belirlenen amaçlarla, bir karşılığı olmadan kamu kurumlarına veya onların mevzuata uygun bir şekilde belirlediği gerçek ya da tüzel üçüncü kişilere yapılacak transferler için bir politika var mıdır?		
	Eğitim ve İletişim		
(65)	Şirketinizde, çalışanların karşılaştıklarını düşündükleri etik ikilemleri (hediye kabulü, misilleme korkusu, çıkar çatışmaları, işçi hakları, mobbing, şirket		

	kaynaklarının uygunsuz kullanımı gibi) konusunda danışabilecekleri belirlenmiş bir merci bulunuyor mu?		
(66)	Şirketinizde etik ve uyum konusunda, çalışanlara eğitim veriliyor mu?		
	Üçüncü Taraflarla İlişkiler		
(67)	Şirketiniz 3. taraflarla iş birliği yapmadan önce şirket kuralları ve etik iş uygulamaları prosedürleri hakkında bilgilendirme yapıyor mu?		
(68)	Şirketiniz 3.taraflarla iş birliği yapmadan önce özenli inceleme (Bkz. 3) (due dilligence) uyguluyor mu?		
(69)	Şirketinizin 3. taraf sözleşmelerinde "denetim hakkı" maddesi bulunuyor mu?		
(70)	Şirketiniz ile iş birliği yapan 3. tarafların seçim ve sözleşme sürecinde çıkar çatışması konusu mutlaka ele alınmakta ve bu konudaki riskler göz önüne alınmakta mıdır?		
	Finansal Dürüstlük		
(71)	Şirketiniz mevzuata uygun olarak yaptığı tüm işlemler ile ilgili hususların doğru olarak kaydını tutmakta mıdır?		
(72)	Tüm finansal işlemler standart muhasebe uygulamaları kullanılarak kaydedilmekte midir?		
(73)	Mali kayıtlar, şirketinizde yapılacak denetimler için her an hazır durumda mıdır?		
(74)	Şirketiniz mümkün olduğunca nakit işlemlerden kaçınmakta ama başka bir olanak yok ise bu tür işlemler için açıkça yetki vermekte ve belgelemekte midir?		

- (1) Çocuk ve Genç İşçilerin Çalıştırılma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.
(2) Kötü Niyetli Şikâyet: İhlalin yapılmadığını bilerek ve sırf karşı tarafa zarar vermek amacı ile yapılan şikâyetler.
(3) Özenli İnceleme: Şirketin mali tablolarının ve hukuki belgelerinin incelenmesi ve inceleme sonunda eksiklerin belirlenmesi ile pazarlığa esas alınacak fiyatın belirlenmesini içeren süreç.

Not: Etik ve uyum kontrol listesinin bu doktora tez çalışmasında kullanılabilmesi için TEİD - Etik ve İtibar Derneği yönetiminden özel izin - onay alınmıştır. Kontrol listesi için TEİD'in "copyright"ı geçerlidir.

Kaynak: Bu tablo TEİD - Etik ve İtibar Derneği tarafından şirketlerin "etik ve uyum olgunluğunu" ölçme amacıyla hazırlanmış olan kontrol listesi referans alınarak hazırlanmıştır. <https://www.teid.org/wp-content/uploads/2022/10/selfIN.pdf>

EK (5) - ŞİRKET İÇ DENETİM BÖLÜMÜNÜN İÇ DENETİM BEYANI

Amaç ve Misyon

Şirket iç denetim biriminin amacı şirketlerin faaliyetlerinde kuruma değer katmak hedefiyle bağımsız ve objektif güvence ve danışmanlık hizmetleri sağlamaktır. İç denetimin misyonu risk temelli ve tarafsız güvence sağlayarak, tavsiyeler vererek ve bir anlayış birliği temin ederek kurumsal değeri arttırmak ve korumaktır. İç denetim şirketin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.

Denetimler şirket kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanımı ile ilgili olarak kontrollerin ve uygulamaların yeterliliğini değerlendirecek şekilde tasarlanır. İç denetim biriminin genel amacı tarafsız analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler yapmak ve gözden geçirilen faaliyetler hakkında makul görüşler bildirmek sureti ile sorumluluklarını etkin bir biçimde yaparak şirket yönetimine yardımcı olmaktır. Şirketin politikası iç kontrol ortamının bir parçası olarak bir iç denetleme fonksiyonunun muhafaza edilmesidir. Bu beyan şirket üst yönetiminin ve şirket yönetim kurulunun beklentilerini karşılamak üzere iç denetim biriminin amaçlarını, yetkilerini ve sorumluluklarını ortaya koymaktadır.

Yetki

İç denetim biriminin başındaki yönetici idari yönden yönetim kuruluna bağlıdır. Görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken, iç denetçi şirketin tüm alanları ve yardımcı alanları ile ilgili olarak tüm varlıklara, personel kayıtlarına, raporlara, dosyalara ve verilere tam, serbest ve kısıtlamasız bir şekilde erişebilecektir.

Bağımsızlık

İç denetim fonksiyonunun etkinliği için bağımsızlık ve objektiflik esastır. İç denetçi çalışmalarının gözden geçirildiği kişiler ve bölümler üzerinde doğrudan bir yetkiyi kullanmaz.

İç denetim birimi politikaları, planları, prosedürleri ve kayıtları gözden geçirme ve değerlendirme bağlamında bağımsızdır. Bununla birlikte, denetçinin gözden geçirme çalışmasını yapmış olması diğer kişileri kendilerine yüklenmiş olan sorumluluklar ile ilgili olarak hiçbir şekilde muaf kılmaz.

Uygulamadan önce, denetçinin kontrol standartları hakkında tavsiyelerde bulunması ve prosedürleri gözden geçirmesi, iç denetimin tarafsızlığını menfi bir şekilde etkilemez. Ayrıca, iç denetim gereken iyileştirmeleri tavsiye etmek ve denetlenen kişilerin uygun iyileştirmeleri uygulama bağlamındaki ilerlemelerini takip etmek konusunda sorumluluk ve yetki sahibidir.

Sorumluluklar

Kabul edilebilir iş uygulamalarının ve yeterli ve etkin iç kontrollerin oluşturulması ve muhafazası şirket üst yönetiminin sorumluluğundadır. Bu sorumluluğun ifasında şirket yönetimine yardımcı olmak üzere, iç denetçi iş uygulamalarını ve iç kontrol sistemlerini gözden geçirir ve değerlendirir ve görülen zaaflar ile birlikte iyileştirmelere yönelik tavsiyeleri yönetime rapor eder ve düzeltme işlemlerinin ilerlemesini de takip eder. İç denetim birimi yönetim kuruluna ve genel müdüre düzenli rapor verecek ve mali yıl içinde yapılan denetlemeleri özetleyecek, gelecek yıl için ise denetleme planlarını ve öncelikleri irdedeleyecektir.

İç denetim birimi risk değerlendirmelerine bağlı olarak uzun vadeli ve yıllık denetleme planlarını oluşturur. Bu planlamalarda da işlemlerin değerlerini (TL) ve hacmini, son denetlemeden itibaren geçen süreyi, daha önce yapılmış olan denetlemelerde ortaya çıkan hususları, operasyonun karmaşıklığını, emniyeti suistimal bakımından olası potansiyeli, kilit görevlerdeki personelinin iş devir oranını (işten ayrılan oranı) ve şirket yönetimi tarafından talep edilebilecek özel hususları göz önüne alır.

İç Denetim Raporları

İç denetim yöneticisi tarafından denetimin tamamlanmasının ardından yazılı bir rapor hazırlanır ve denetlenen bölüme, konuyla ilgili diğer bölümlere ve yönetim kuruluna dağıtımına sunulur.

Denetim raporu denetçinin spesifik bulgu ve iyileştirme önerilerine ilişkin olarak, denetlenen bölüm yönetiminin cevabını ve düzeltici aksiyonları da içerir. Yönetimin cevabı, yapılması beklenen eylemin tamamlanması için bir zaman çizelgesi ve ilgili bölüm tarafından (eğer varsa) ele alınmamış herhangi bir öneri için bir açıklama içermelidir. İç denetim birimi, denetim bulguları ve tavsiyelerinin uygun bir şekilde takibinden sorumludur.

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

İç denetim birimi İç Denetim Mesleki Uygulama Temel İlkeleri, Etik Kuralları, Uluslararası Mesleki Uygulama Standartları ve iç denetimin tanımı da dâhil olmak üzere, iç denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından ortaya konulan Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin zorunlu unsurlarını uyumlu bir şekilde yönetecektir.

İç denetim çalışanı şirket bünyesinde uygun ve anlamlı bir iç denetlemenin ifası bakımından yüksek düzeyde davranış, bağımsızlık ve karakter standartlarını muhafaza etme sorumluluğuna sahip olacaktır. Ayrıca, iç denetim biriminin faaliyetleri ve davranışı şirketin politikaları ile uyumlu bir görünüş sergilemelidir.

Kaynak: IIA – The Institute of Internal Auditors – “Model Internal Audit Activity Charter – Supplemental Guidance” -www.globaliia.org / www.theiia.org - Model Internal Audit Activity Charter (theiia.org) - January 1, 2017 tarihli çalışmadan esinlenerek hazırlanmıştır.

EK (6) - İÇ DENETİM HAKKINDA ŞİRKET İÇİ BİLGİLENDİRME NOTU

1) İç Denetim Fonksiyonun Görevi

İç denetim biriminin amacı, şirketin faaliyetlerinde kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve objektif güvence ve danışmanlık hizmetleri sağlamaktır. İç denetimin misyonu risk temelli ve objektif güvence sağlayarak, tavsiyeler vererek kurumsal değeri arttırmak ve korumaktır. Muhtemel güvenlik açığı olan alanları izleyerek ve önleyici tedbirleri önererek, iç denetim birimi şirket topluluğunun üyelerine politikalara ve prosedürlere uyulması konusunda yardımcı olur.

2) İç Denetim Biriminin Başlıca Amaçları

- Riskli alanları tanımlamak ve riskin yönetilmesinde şirket yönetimine yardımcı olmak
- Şirketin temel uyum ve iç kontrol hedeflerinin yönetilmesine ve yerine getirmesinde şirket yönetimine yardımcı olmak
- Ticari hassasiyetlerin ve şirketin faaliyet gösterdiği genel çevrenin de göz önüne alınmasıyla kilit konulara ve risklere odaklanan sağlam ve verimli bir denetim sunmak
- Şirketin faaliyetlerinin etkin ve uygun bir şekilde politika, plan ve prosedürlere uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla operasyonel denetimler yapmak.

3) İç Kontroller Hakkında

İç kontroller şirketin varlıklarını koruyan veya işleyişi daha verimli kılan uygulamalardır.

Genel olarak şirket üst yönetimi uygun bir iç kontrol sistemi geliştirmekten sorumludur. Diğer taraftan, çalışanlar da bu uygulamaları takip etmekten ve uygulamaktan sorumludur. Kontroller, tek başlarına önemsizmiş gibi görünebilirler. Ancak bir bütün olarak ele alındıklarında, şirketin operasyonları üzerinde büyük etkileri olabilir. Dâhili kontroller önleyici, ortaya çıkarıcı veya düzeltici olabilir.

Önleyici kontroller, hataların veya düzensizliklerin meydana gelmesini caydırmak veya engellemek için tasarlanmıştır. Ortaya çıkarıcı kontrollerden daha uygun maliyetlidirler. Önleyici kontrollere bazı örnekler olarak; kredi kontrolleri, iş tanımları, gerekli yetkilendirme imzaları, veri giriş kontrolleri ve uygunsuz kullanımlarını önlemek için varlıklar üzerindeki fiziksel kontroller sayılabilir.

Ortaya çıkarıcı kontroller, hataları oluşuktan sonra aramak ve tanımlamak için tasarlanmıştır. Bu kontroller, önleyici kontrollerin etkinliğini ölçerler ve bu da bazı hata türlerini etkili bir şekilde kontrol etmenin tek yoludur. Hesap incelemeleri ve mutabakatlar, bordro dağılımına ilişkin gözlemler, periyodik fiziksel envanter sayımları, şifreler ve sahadaki iç denetimler ortaya çıkarıcı kontrollerin örnekleridir.

Düzeltilici kontroller, hataların tekrarını önlemek için tasarlanmıştır. Bu kontroller, uygun olmayan sonuçlar ortaya çıktığında başlarlar ve yönetim sorunu çözüne ya da hatayı düzeltinceye kadar “spot ışığını” sorunun üzerinde tutmaya devam ederler. Kalite çemberi ekipleri ve bütçe varyans raporları düzeltici kontrollere örneklerdir.

4) Kontrol aktiviteleri

Kontrol faaliyetleri yönetim direktiflerinin uygulanmasını sağlamaya yardımcı olan spesifik politika ve prosedürlerdir. Denetleyici ve ön sahadaki personel tarafından şirket genelinde gerçekleştirilen çok çeşitli aktiviteleri içerir. Her konuyu kapsayabilen bir liste olmamakla birlikte, ortak kontrol faaliyetlerinden bazı örnekler aşağıdaki gibidir:

a) Görevlerin Ayrılığı Yaklaşımı (Segregation of Duties)

Hataları veya uygunsuz işlem riskini azaltmak için görevler farklı kişiler arasında ayrılır. Örneğin; işlemlerin yetkilendirilmesi (imza onayı), kaydedilmesi (muasebe kaydı) ve ilgili varlığın iş sürecine alınması (sayım) ile ilgili sorumluluklar farklı çalışanlar arasında bölünmüştür. Görevlerin farklı kişiler arasında bölünmesi iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyişi açısından çok önemlidir.

b) Fiziksel Kontroller

Ekipman, stoklar, menkul kıymetler, nakit para ve diğer varlıklar fiziksel olarak güvence altına alınır ve periyodik olarak kontrol kayıtlarında gösterilen tutarlarla karşılaştırılır. Erişim, onları idare etme yetkisi olanlar ile sınırlıdır.

c) Mutabakatlar

İşlem detaylarını doğrulamak için farklı kişilerce tutulan benzer kayıtlar arasında, şirketin karşı tarafındaki iş ortağı ile doğrulama karşılaştırmaları yapılır. (Örneğin; müşteri, satıcı ve banka mutabakatları)

d) Politika ve Prosedürler

Oluşturulan politikalar, prosedürler ve iş tanımları, şirket içinde istenen kalitede tutarlı bir performans sağlamak için rehberlik ve eğitim sağlar.

e) İşlem ve Faaliyet Değerlendirmeleri

İlgili yöneticiler faaliyetlerdeki işlevleri veya etkinlikleri performans raporları ile inceler.

Yöneticiler, farklı veri kümelerini - işletmesel veya finansal - ilişkilerin analizi ile birlikte birbirleriyle ilişkilendirebilirler. Örneğin; raporlardaki üretim, hammadde satın alımları, hurda çıkışı ve finansal ödemelerin ya da satış ve alacak yaşlandırmasının birlikte incelenmesi ve birbiriyle anlamlı bir uyum ve bütünlük arayışı ile ilişkilendirilmeleri.

f) Bilgi İşlem Kontrolleri

Bilgi işlem sisteminde işlemlerin doğruluğunu, eksiksizliğini ve yetkilendirmesini kontrol etmek için çeşitli kontroller gerçekleştirilir. Girilen veriler kontrolleri düzenlemeye veya onaylı kontrol dosyalarıyla eşleştirmeye tabidir. Yeni sistemlerin geliştirilmesi ve mevcut sistemlerdeki değişiklikler (verilere, dosyalara ve programlara erişim gibi) kontrol edilir.

5) Denetime Hazırlanmak

Aşağıda özetlenen bilgiler, denetim başlamadan önce bazı hazırlık adımları hakkında bilgiler vermektedir:

- Bölümünüzde ilgili gözden geçirme çalışması öncesinde, iç denetime yardımcı olabileceğini düşündüğünüz uygun dosyaları iç denetim ile paylaşmak için toplayabilirsiniz.

- Bölümünüzde yapılmış olan önceki inceleme çalışmalarından iç denetimi haberdar edebilir ve önceki bu çalışma bilgilerini iç denetime iletebilirsiniz.
- Bir denetime başlamadan önce, denetimin kapsamını belirlemek için iç denetim tarafından ilgili bölüm yönetimi ile birlikte bir planlama toplantısı yapılır.
- Bölümünüz geçmişte denetlenmişse yapılan son denetim raporunun incelenmesi faydalı olacaktır. İç denetim yaklaşımının standart bir özelliği geçmişteki önerilerin ilerlemesini gözden geçirmektir. Önceki raporlarda temel veya önemli olarak derecelendirilen öneriler iç denetim tarafından her zaman tekrar gözden geçirilecektir.
- Bölümdeki denetim çalışması süresince iç denetim birimi ile çalışmak için bölümünüzde irtibat kişisi olarak hareket edebilecek bir “denetim koordinasyon” görevlisi belirlenmesi faydalı olacaktır. Bu personel, iç denetim biriminin ihtiyaç duyduğu kayıtlara, dosyalara veya diğer kaynaklara erişebilmesinde yardımcı olacaktır.
- İç denetim birimi tarafından denetim öncesi yapılacak denetim çalışmasını genel anlamda anlatan yazılı bir özet “çalışma planını” ilgili bölüm yönetimine sunulur. Bu dosyanın bir nüshasının ilgili personele dağıtılması, yapılacak denetim çalışması hakkında bir fikir edinmeleri açısından yardımcı olacaktır.

6) Risk Değerlendirmesi

Risk değerlendirme risklerin nasıl yönetilmesi gerektiğini belirlemek amacıyla, bir şirketin amaçlarına ulaşma yolunda ilgili risklerin belirlenmesi ve analizinin yapılmasıdır. Risk değerlendirme işletme hedeflerinin tespitini, ardından her bir hedefe ulaşılmasını önleyebilecek konuların sistematik bir tanımını belirtir.

Bazı riskler diğerlerinden daha olasıdır ve bazı riskler de gerçekleşirse şirket için diğerlerinden daha büyük bir etkiye sebep olacaklardır. Bu nedenle riskler tanımlandıktan sonra olasılıkları, önemleri değerlendirilmeli ve buna uygun olarak riskler için aksiyon planlar hazırlanmalıdır.

Risk değerlendirme sürekli devam eden bir süreçtir. Yönetim sürekli değişen riskleri rahat bir seviyede yönetmek için şirket politika ve prosedürlerini sürekli olarak güncellemelidir.

7) Roller ve Sorumluluklar

Şirket yönetim kurulu ve üst yönetimi sağlam iç kontrollerin zorunlu kılındığı ve denetlendiği sıkı bir iç kontrol ortamını oluşturmak ve sürdürmekle sorumludur.

İç denetim birimi çalışmalarıyla iç kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirir. Aynı zamanda iç denetim birimi, denetim faaliyetleri sırasında politika ve işletme prosedürlerine uyumu ve düzenleme gerekliliklerini izler ve riskleri değerlendirir.

Şirket çalışanları işlemlerinde şirketin davranış ve etik değerlerini korumaktan sorumludurlar. Çalışanlar iç kontrolleri kendi operasyonlarında incelemeli ve zayıf kontrolleri güçlendirmek için yöneticileriyle birlikte çalışmalıdırlar. Etik konusundaki şüpheleri veya uygunsuzlukları yöneticilerine, şirket yönetimine ve iç denetim birimine bildirmekle sorumludurlar.

8) Denetim Hizmetleri

İlgili denetim hizmetlerinden bazıları şunlardır:

Uygunluk Denetimleri

Bölümün yasalara, düzenlemelere, politikalara ve prosedürlere uyma derecesini belirleyen denetim çalışmalarıdır. Denetim önerileri genellikle şirket yönetmeliklerine ve politikalarına uyumu sağlamaya yönelik süreçlerde ve kontrollerde iyileştirmeler yapılması konularına işaret eder.

Finansal Denetimler

Teminatlar, yetkilendirmeler, fonların alınması, transferi ve ödemeler de dâhil olmak üzere finansal işlemlerin muhasebesi ve raporlanması ile ilgili konuları ele alır. Amaç; nakit ve nakit benzeri varlıklar üzerinde yeterli kontrollerin olduğunu doğrulamaktır.

Bilgi Sistemleri Denetimleri - (Information Technology - IT)

Bilgi işlem sistemlerinin iç kontrol ortamına ve çalışanların bu sistemleri nasıl kullandıklarına odaklanan denetimlerdir. Bilgi sistemleri (IT) denetimi tipik olarak sistem girdisi, çıktı, işleme kontrolleri, yedekleme ve veri kurtarma planları ve sistem güvenliği incelemelerini değerlendirir. İç denetim projeler, mevcut sistemler ve geliştirme aşamasında olan sistemlere odaklanabilir. Özel "IT" denetimleri yapmak için harici uzmanlardan faydalanmak gerekebilir.

Operasyonel Denetimler

Bu denetimler kaynakların, bölümün misyonu ve hedeflerini yerine getirmek için en verimli ve etkili bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek amacıyla yapılır. Operasyonel denetim, uygunluk denetiminin, finansal denetimin ve "IT" denetiminin unsurlarını içerebilir.

Araştırma Denetimleri

Bu denetimler, iddia edilen hukuki veya cezai kanun ihlallerine veya şirket açısından kovuşturma veya disiplin cezasıyla sonuçlanabilecek politika ve prosedürlere aykırı durumdaki ihlallere odaklanmaktadır. Şirketin kaynaklarının kişisel kazanımlar için kullanımı ve çıkar çatışmaları, soruşturma denetimlerinin sebeplerine örneklerdir. Bu denetimlerde harici uzmanlardan faydalanmak gerekebilir.

9) Sıkça Sorulan Sorular

İç denetim nedir?

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetimi "Şirkete değer katmak ve faaliyetlerini iyileştirmek için tasarlanmış bağımsız, nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlamaktadır.

İç Denetimin görevi ve yetkisi nedir?

İç denetim fonksiyonu yönetim kuruluna bağlı olarak çalışmaktadır. İç denetim birimi; şirketin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.

Bölümüm neden denetlenmek üzere seçildi?

Hangi alanların denetleneceğine ilişkin karar, kısmen iç denetçi tarafından yürütülen denetim planına dayanmaktadır. Denetim planı genel itibarıyla denetim literatüründeki çalışma alanlarını temel alarak ve şirket üst yönetiminin önceliklerini göz önüne alarak hazırlanır.

Son tahlilde, risk değerlendirme çalışmaları da göz önüne alınarak denetim konuları yönetim kurulu, genel müdür, mali işler yönetimi ile koordineli bir şekilde belirlenir.

Denetim ne kadar sürecek?

Denetimler birkaç günden birkaç haftaya kadar sürebilir. Denetçi size denetimi tamamlamak için gereken srenin makul bir tahminini verecektir. Bununla birlikte, bazen bir denetimin süresinin tam bir tahminini vermek pratik değildir. Bu özellikle özel denetim ve incelemelerde geçerlidir.

Denetim alışmaları blmmn günlük faaliyetlerini aksatır mı?

Herhangi bir özel proje gibi bir denetim çalışması da bölümün günlük rutinini bir dereceye kadar etkileyebilir. şirket iç denetim birimi, bu aksaklığı en aza indirmek ve sorunsuz bir süreç sağlamak için her türlü yardımı gösterecektir.

Denetim alışmaları sadece belirli (nceden haber verilmiş) dönemlerde mi yapılır?

İç denetim çalışmaları sadece belirlenmiş (rneğin haftalık) dönemlerde yapılmaz. Belirlenmiş ve zaman izelgesi olan çalışmaların yanı sıra, iç denetim spot olarak, günlük çalışmalarla da blmnzle ilgili belirli konuların, dosyaların, listelerin üzerinde birlikte gözden geçirme çalışması yapmak için sizlerin yardımını rica edebilir. Bu çerçevede, iç denetim birimi sorularını ve dosya taleplerini ilgili bölüm yönetimi ile paylaşır.

Denetim raporu ve denetim zet notları kimlere dağıtılıyor?

Denetim raporu ve denetim zet notları öncelikle taslak olarak hazırlanır ve bu taslak üzerinden denetim nerileri ile ilgili olarak bölüm yönetimleri ile çalışılır. Daha sonra yönetimlerin cevapları, önerilerin gerçekleşmesini takip edecek yöneticilerin isimleri ve tavsiyelerin öngörülen gerçekleşme tarihleri rapora kaydedilir.

Raporun son hali direkt ilgili bölüm yöneticilerine ve ilgili çalışmada alanları denetimin bir parçası olan diğer yöneticilere dağıtılır. Ayrıca konuya bağlı olarak bu raporların zetleri yönetim kurulu üyelerine dağıtılabilir. Denetimin niteliğine bağlı olarak bazı raporlar şirket içinde ve dışında daha geniş bir kesime dağıtılabilir.

10) İç Denetim ve Bağımsız Denetim Arasındaki Bazı Temel Farklar

Karşılaştırma	İç Denetim	Bağımsız Denetim
Anlamı	Şirket içinde var olan iç denetim bölümü tarafından yapılan denetim çalışmaları	Şirketin bir parçası olmayan bağımsız bir dış firma tarafından yapılan denetim çalışmaları
Amacı	İç kontrol yapısını ve iş aktivitelerini gözden geçirmek ve tavsiyelerde bulunmak	Şirketin finansal raporlarının analizini yapmak ve uygunluğunu kontrol etmek
Kim tarafından?	Şirket çalışanı	Dışarıdan üçüncü taraf
Denetçi kim tarafından atanır?	Şirket üst yönetimi	Yönetim kurulu
Rapor dağıtımı	Şirket üst yönetimi	Şirket üst yönetimi & kanunların belirtmiş olduğu makamlar
Görüş	(Genel itibarıyla) Şirketin operasyonel faaliyetleri hakkında görüş bildirir.	Şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve uygunluğu konusunda görüş bildirir.
Kapsam	Şirket üst yönetimi tarafından belirlenir.	Kanuni zorunluluklar
Zorunluluk	Şirket üst yönetimi tercihi	Kanuni zorunluluklar
Dönem	Sürekli	Yıl sonu temelli ve (bazı durumlarda) dönemsel ara kontroller
Kontroller	Operasyonel etkinlik	Finansal raporların doğruluğu ve geçerliliği

Kaynak: “What is Internal Auditor?”, IIA UK – “Chartered Institute of Internal Auditors of UK, p.2-5, November 2015, -What is internal audit? | About us | IIA- ” başlıklı çalışmadan yararlanarak hazırlanmıştır.

EK (7) – İÇ DENETİM ÇALIŞMALARINDA BÖLÜMLER İÇİN ANKET – (ÖRNEK)

Şirket içerisinde bölüm yöneticileri kendi söz ve eylemleriyle kendi alanlarında etik alt iklimler yaratırlar. Alt iklim şirket içerisindeki daha geniş iklimle tutarlı olmayabilir. Bu nedenle her denetim projesinde denetim yapılan bölüm çalışanları için bir anket kullanmak da etik şirket kültürüne yönelik çalışmalarda katma değeri olan bir yaklaşım olabilir.

Aşağıdaki kısa anket formatı her denetim projesinde kullanılabilir ve anket sonuçları her denetim raporunda ek olarak raporlanabilir. İlgili bölüm yönetimine kendilerini ilgilendiren konularda ankete herhangi bir ifade eklemek isteyip istemedikleri de sorulabilir.

Anket cevap sistemi aşağıda örneği verildiği üzere beşli kademeli bir yapıda olabilir:

“Kesinlikle katılıyorum / Katılıyorum / Katılmıyorum / Kesinlikle katılmıyorum / Uygulanamaz (N/A)”.

1. Yönetim çalışanlarına dürüstlük ve etik davranışın önemini gösteren bir tavır içerisindedir.
2. Yönetim verimliliği ve kaliteyi artırmak için çalışanların önerilerine açıktır.
3. Yönetim bazen şirket politikalarını, prosedürlerini veya işyeri kurallarını geçersiz kılmaktadır. (Örneğin; politikaya aykırı olarak kestirme yollar kullanır.)
4. Yönetim görevlerini etkili bir şekilde yerine getirmek için doğru bilgi, beceri ve eğitime sahiptir.
5. İdari görevde olmayan destek personeli, görevlerini etkili bir şekilde yerine getirmek için doğru bilgi, beceri ve eğitime sahiptir.
6. Yönetim bölümdeki faaliyetleri etkin bir şekilde izler, gözetim ve yönlendirme sağlar.
7. Yönetim paydaşların geri bildirim veya önerilerine açıktır ve bunlara cevap verir.
8. İşyeri politikalarını ve kurallarını anlıyorum ve ihtiyaç duyulduğunda politikaların açıklığa kavuşturulması için etkili bir kaynak bulunmaktadır.
9. Yönetim bana iş ile ilgili görevlerimi ve sorumluluklarımı etkili bir şekilde iletmektedir.
10. Yönetim, politika, prosedür veya işyeri kural ihlalleri tespit edilirse uygun düzeltici aksiyonu alacaktır.
11. Şüpheli bir ihlali bildirecek olursam herhangi bir misillemeye karşı korunurum.
12. Şirketin anonim uygunsuzluk bildirim hattı da dâhil olmak üzere yasa veya politika ihlallerini nasıl bildireceğimi biliyorum.

İç denetim bölümüne aktarmak istediğiniz başka bir konu var mıdır?

.....
.....

İsim – Soyadı (Zorunlu değildir. - Opsiyonel olarak):

Kaynak: “IIA – Practice Guide, Evaluating Ethics Related Programs and Activities”, p. 25-26, June 2012 tarihli çalışmaya referansla hazırlanmıştır.

EK (8) – ŞİRKET HİLE RİSKİ YÖNETİM POLİTİKASI – (ÖRNEK)

İşletmelerin nelerin kabul edilemez davranışları oluşturduğunu ve hilenin nasıl soruşturulacağını belirlemeleri için güçlü bir hile riski politikalarının olması tavsiye edilmektedir. Bu tür politikalar çalışanların şüphelendikleri bir hile olayı ile karşılaştıklarında neler yapmaları gerektiği konusunda çalışanları bilgilendirirken, aynı zamanda yönetimin de bu tür aktiviteleri tolere etmeyeceğini ilan etmektedir. Bu tür hile riski politikaları şirketlerin hile farkındalık programlarında şirket içinde ilgili yönetsel tonu belirlemek açısından esastır.

Hile riski yönetim politikası kısa, basit olmalı ve en azından aşağıdaki hususları içermelidir:

- Hileye kalkışan çalışana uygulanacak yaptırım konusunda açık bir beyan
- Hile konusunda caydırıcılık, ortaya çıkartılması ve incelenmesinde kimlerin sorumlu olduğuna yönelik açık bir beyan
- Şüpheli hile ya da hile iddiaları olması durumunda neler yapılacağı hakkında rehberlik ve politikalar
- İddia edilen hilenin soruşturulmasında kimin hangi safhada sorumlu olacağını tarif eden talimatlar
- Hangi aşamada (eğer gerekli görülürse) kanuni makamların konuya dâhil edileceği
- Hile incelemesi sonrasında raporlama ve sonuçların yayınlanması konusunda rehberlik

Hile Risk Politikasının Ana Unsurlarını Kapsayan Örnek Metin:

Şirket (buraya şirket ismi yazılacak) yönetim kurulu kanun dışı işlemler ve hile, hileyi saklama gibi eylemlere karşı sıfır tolerans göstermektedir. Bu konulardaki iddialar incelenir ve gerekli durumlarda hukuki adımlarla beraber sonuca bağlanır. Bütün çalışanlar şüphelendikleri hile olaylarını yöneticilerine bildirmekle sorumludurlar.

Şirket yönetimi hileyi caydırıcı ve ortaya çıkarıcı iç kontrol sistemini oluşturmakla sorumludur. Yönetim aynı zamanda hile iddialarını şirket iç denetim direktörüne (ve eğer var ise şirket hile inceleme direktörüne) iletmekle yükümlüdür.

Denetim fonksiyonu iç kontrol sistemindeki olası zayıflıkları tespit etmekle sorumludur. İç denetim direktörü (veya eğer var ise şirket hile inceleme direktörü) şirket içerisinde ya da şirkete karşı yapıldığı düşünülen uygunsuzlukları incelemekle sorumludur.

İnceleme sonucunda hile iddiaları ile ilgili “olası” sonuca ulaşıldığında, iç denetim direktörü (veya hile inceleme direktörü) bu aktivitelerin içeriği ve olası etkileri ile ilgili olarak şirket üst yönetimini bilgilendirir. Eğer inceleme sonuçlandığında hilenin gerçekleştiği sonucuna varıldıysa, şirket üst yönetiminin de tavsiyesini alarak iç denetim direktörü (veya hile inceleme direktörü) hukuk bölümü direktörünü bilgilendirir. Şirket yönetimi hukuk bölümü direktörü koordinasyonuyla kanuni makamları bilgilendirir.

Şirket inceleme esnasında ulaşılan bütün kanıtları kanuni makamlar ile paylaşır ve bu suça karışmış bütün tarafların hukuki süreçte yargılanmasını takip eder. Ortaya çıkartılan bu hile aktivitesi ile ilgili bilgiler şirket içi bültende yayınlanır ve bütün çalışanlara duyurulur.

Şirket Yönetim Kurulu Başkanı / Genel Müdür (İsmi ve İmza) – Tarih

Kaynak: Coderre, David. “Computer-Aided Fraud Prevention & Detection – A Step by Step Guide”, John Wiley & Sons, p.13-15, 2009 tarihli çalışmaya referansla hazırlanmıştır.

EK (9) - HİLE RİSK YÖNETİMİ KARNESİ – (Fraud Risk Governance Scorecard)

Hile riski yönetimi puan kartları (bir anlamda karnesi), bir kuruluşun suistimal riski yönetimi programının ne kadar kapsamlı olduğunu ve hedeflerine ne kadar iyi ulaştığını belirlemeye yardımcı olmak için beş hile riski yönetimi ilkesinin her birini değerlendirmek için kullanılabilir.

Hile riskine yönelik beş prensip şu şekildedir: Prensip (1): Hile Risk Yönetimi / Prensip (2): Hile Risk Değerlendirmesi / Prensip (3): Hile Kontrol Aktiviteleri / Prensip (4): Hile İnceleme ve Düzeltici Aksiyon / Prensip (5): Hile Risk Yönetiminin İdaresi.

Tez çalışmasında şirket üst yönetiminin ve yönetim kurulunun etik şirket kültürü oluşturmaya katkısı ve yönetimi konu edildiğinden, bu ek bölümde sadece “**Hile Risk Yönetimi**” (birinci prensip) kısmı tez çalışmamız için uyarlanmıştır.

Kuruluşun hile konusundaki kurumsal yönetim gücünün değerlendirilmesi için aşağıdaki her alan dikkatlice tartılarak bu alanlar, faktörler ve değerlendirmeler şu şekilde puanlanabilir:

(K) Kırmızı: Hile riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için alanın, faktörün veya değerlendirmenin önemli ölçüde güçlendirilmesi ve iyileştirilmesi gerektiğini belirtir.

(S) Sarı: Hile riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için alanın, faktörün veya değerlendirmenin biraz güçlendirilmesi ve iyileştirilmesi gerektiğini belirtir.

(Y) Yeşil: Alan, faktör veya değerlendirmenin güçlü olduğunu ve hile riskinin - en azından - minimum düzeyde kabul edilebilir bir seviyeye düşürüldüğünü gösterir.

Kırmızı (K) veya sarı (S) olarak puanlanan her alan, faktör veya değerlendirme, bir sonraki puan kartında onu yeşile (Y) getirmek için eylem planını açıklayan bir not içermelidir.

Prensip (1) - HİLE RİSK YÖNETİMİ:

(A) HİLE RİSK YÖNETİMİ PROGRAMI İÇİN KURUMSAL TAAHHÜTTE YÖNELİK ALANLAR

Alanlar, Faktörler, Değerlendirmeler	(K) - (S) - (Y)	Notlar
Kuruluşumuzda kuruluş kültürümüz ile hile riski yönetimi arasında güçlü bir ilişki vardır.		
Kuruluşumuza liderlik eden yönetim, etik davranışı teşvik ederek ve suistimali caydırmaya, önlemeye ve tespit etmeye odaklanmayı vurgulayarak "en üstteki tonu" (olumlu yaklaşımı) göstermektedir.		
Kuruluşumuza liderlik eden yönetim, tüm personelin, tedarikçilerin ve yüklenicilerin, kuruluşun etik davranışı teşvik etme konusunda ciddi olduğunu ve hileyi caydırmaya, önlemeye ve ortaya çıkarmaya kararlı olduğunu anlamalarını sağlamak açısından iyi bir örnek teşkil etmektedir.		
Yönetimimiz hile olaylarına tepki verme şekliyle, kuruluş içinde ve dışında güçlü bir mesaj göndermektedir ve hile davranışına karşı güçlü bir caydırıcı görev ifa etmektedir.		

Alanlar, Faktörler, Değerlendirmeler	(K) - (S) - (Y)	Notlar
Kuruluşumuzun şirketin ve yönetim kurulumuzun, memurlarımızın, yöneticilerimizin ve diğer personelimizin işlerini en yüksek dürüstlük ve etik standartlarına göre yürütme taahhüdünü yansıtan iş ahlakı standartlarımıza ilişkin bir politikası vardır.		
Kuruluşumuz çalışanlar için olumlu bir çalışma ortamı yaratır, uygun çalışanları işe alır ve uygun bir şekilde terfi ettirir ve etkili eğitim programları yürütür.		
Kuruluşumuz çalışanlardan davranış kurallarımızı anladıklarını periyodik olarak teyit etmelerini ister.		
Kuruluşumuz çalışanları pozisyonları ne olursa olsun uygun ve tutarlı bir şekilde disiplinli olmaya sevk eder.		

(B) HİLE RİSK YÖNETİMİNİN DESTEKLENMESİ

Alanlar, Faktörler, Değerlendirmeler	(K) - (S) - (Y)	Notlar
Yönetim kurulumuz bağımsız ve tarafsız üyelerden oluşmaktadır.		
Yönetim kurulumuz yönetimin etik davranışı teşvik eden ve çalışanları, müşterileri ve tedarikçileri her gün bu standartlar için çaba sarf etmeye teşvik eden etkili hile riski yönetimi politikaları tasarlamasını sağlamaktan sorumludur.		
Yönetim kurulumuz neyin hile ve suistimali oluşturduğu konusunda kapsamlı bir anlayışa sahiptir.		
Yönetim kurulumuz kendi bağımsız uygulamaları ve CEO'nun görev tanımı, değerlendirmesi ve yedekleme planlama (succession plan) süreci aracılığıyla en tepedeki uygun tavrı belirlemektedir.		
Yönetim kurulumuz hile riski değerlendirme çalışmalarının gözetimini sürdürür.		
Yönetim kurulumuz yönetim tarafından oluşturulan mali raporlama üzerindeki iç kontrollerin gözetimi de dâhil olmak üzere, yönetimin hile risklerini belirlemesini değerlendirir.		
Yönetim kurulumuz yönetimin kontrolleri geçersiz kılma riski de dâhil olmak üzere, yönetim tarafından gerçekleştirilen hile riskini değerlendirir ve kontrollerin, yönetsel bazlı hileyi önlemek ve tespit etmek için tasarlanmasını ve işlemlerini sağlar.		

Alanlar, Faktörler, Değerlendirmeler	(K) - (S) - (Y)	Notlar
Yönetim kurulumuz iç denetimin onaylanmış yıllık planını destekler ve geçerli veri gizliliği düzenlemelerini dikkate alarak iç denetim departmanının tüm bilgilere, verilere ve çalışanlara erişimini temin eder.		
Yönetim kurulumuz iç denetim bölümünün kurula veya yönetim kurulu komitesine, yani denetim komitesine sınırsız erişimini sağlamaktadır.		
Yönetim kurulumuz tüm çalışanlarımızın yönetim kuruluna, denetim komitesine ve iç denetim departmanına erişimini sağlamaktadır.		
Yönetim kurulumuz bir yönetim kurulu komitesine hileyi önleme ve tespit etme konularına odaklanma yetkisi verir. (Örneğin yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan risk komitesi)		
Yönetim kurulu kurum içinde gerçekleşen, üst düzey çalışanları içeren ve önemli iç kontrol eksikliklerini işaret eden hile olayları hakkında tam olarak bilgilendirilir.		
Yönetim kurulu yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarını belgelendirir ve kuruluş genelinde duyurusunu yapar.		
Yönetim kurulu bir hile risk yönetimi programı uygulamak ve sürdürmek ve gerektiğinde dışarıdan (konuya yönelik) danışmanlar ve hukuk müşavirleri tutmak için yeterli kaynağa sahip olmasını sağlar.		

(C) KAPSAMLI BİR HİLE RİSKİ YÖNETİMİ POLİTİKASI OLUŞTURULMASI

Alanlar, Faktörler, Değerlendirmeler	(K) - (S) - (Y)	Notlar
Kuruluşumuz kişisel davranışa rehberlik eden çok yönlü politikalar ve ilkeler içeren kapsamlı bir hile risk yönetimi programı oluşturmuştur.		
Tüm çalışanlar hile risk yönetimi politikamızı bilirler ve anlarlar.		
Hile risk yönetimi politikamız etik ve dürüstlüğün özellikle organizasyonumuzun en üst kademelerinde çok ciddiye alındığını vurgular.		
Hile risk yönetimi politikamız spesifik risk profilimize göre uyarlanmıştır ve kuruluşumuz için ilgili hile riski senaryolarına göre yapılandırılmıştır.		
Kuruluşumuzun hile risk yönetimi politikası ihlallerin ve olası ihlallerin bildirileceği süreçleri ve iletişim kanallarını açıkça tanımlar.		

(D) ORGANİZASYON BÜTÜNÜNDE HİLE RİSKİ YÖNETİMİ ROLLERİ VE SORUMLULUKLARI OLUŞTURMA

Alanlar, Faktörler, Değerlendirmeler	(K) - (S) - (Y)	Notlar
Hile riski yönetimine ilişkin (konuların takibi ve) genel sorumluluk için düzenli olarak yönetim kuruluna rapor veren, yönetsel seviyede bir yönetici atanmıştır.		
Hile riski yönetimi için birincil sorumlu olarak atadığımız yönetici kuruluşun hile riskleri ve süreçler düzeyindeki kontrolleri hakkında bilgi sahibidir ve ihlallerin raporlanacağı ve soruşturulacağı süreçlerin tasarlanması ve uygulanmasından sorumludur.		
Kuruluşumuzun hile risk yönetimi programının bir parçası olarak tüm personelin rolleri ve sorumlulukları resmî olarak belgelenmiştir.		
Hile risk yönetimi politikamız hile ile ilgili konularda yönetim kurulumuzun ve üst yönetimin beklentileri ile ilgili olarak bir rehber görevi görür.		
Hile risk yönetimi programımızın yürütülmesini sağlamak için birincil sorumluluk şirket üst yönetimine aittir.		

(E) HİLE RİSK YÖNETİMİ PROGRAMININ BELGELENMESİ

Alanlar, Faktörler, Değerlendirmeler	(K) - (S) - (Y)	Notlar
Hile risk yönetimi politikamız kuruluşumuzun mevcut risk profili ve deneyimlerine göre belgelenmiştir ve güncellenmektedir.		
Hile riski yönetimi programımızın tüm yönleriyle ilgili belgeler, hile riski yönetimi politikamıza dâhil edilmiştir ve bu davranış kurallarımızdan ayrıdır.		
Yönetim kurulumuz ve üst düzey yönetimimiz hile risk yönetimi programına yönelik taahhütlerini tüm çalışanlara, satıcılara ve müşterilere sunulan kısa bir belgede özetlemektedir. Bu belge üst düzey bir yönetici veya yönetim kurulu tarafından yazılır veya onaylanır, periyodik olarak yeniden düzenlenir. İlgililere ulaşımı ve anlaşılmasını sağlamak için kuruluşumuz tarafından izlenir.		
Kuruluşumuz tüm çalışanlar için zorunlu olan kurum çapında hileye karşı eğitim kursu ile hile risk yönetimi politikamızı güçlendirmektedir.		
Hile riski yönetimi politikamız ve hileye karşı eğitimimiz, sistematik tanımlar hem dâhili hem de harici potansiyel hile faillerini tespit eder, farazi organizasyon tabanlı hile örneklerini sunar ve hile kontrolünün gözetiminden sorumlu olanların rollerini ve sorumluluklarını tanımlar.		

Alanlar, Faktörler, Değerlendirmeler	(K) - (S) - (Y)	Notlar
Tüm personelimiz ve tedarikçilerimiz hile risk yönetimi programımızla ilgili kendilerine yönelik bireysel beklentileri anlamaktadır.		

(F) ORGANİZASYONUN TÜM SEVİYELERİNDE HİLE RİSK YÖNETİMİNİN İLETİŞİMİ

Alanlar, Faktörler, Değerlendirmeler	(K) - (S) - (Y)	Notlar
CEO ve üst yönetim organizasyonumuzun her seviyesinde hile risk yönetimi hedeflerimize ulaşılmasını destekleyen bir iç kontrol sistemi oluşturmaktan sorumludur.		
CEO'muz ve üst yönetimimiz hile risk yönetimi ve hile önleme ve tespit etme dâhil olmak üzere tüm iç kontrol için hesap verebilirliği tesis etmek açısından gereken yapıları, yetkileri ve sorumlulukları tasarlar, uygular, yürütür ve periyodik olarak değerlendirir.		
Yönetim kurulumuz hile riski yönetimi programımızın etkinliğini izler ve konuyu yönetim kurulu toplantılarında periyodik olarak gündem maddesi olarak ele alır.		
Yönetim kurulumuz yönetimden, çalışanlardan, denetçilerden ve diğer menfaat sahiplerinden olası hilelere ilişkin zamanında ve doğru bilgi alınmasını sağlayacak mekanizmalar oluşturur.		
Yönetim kurulumuz yönetim, çalışanlar, denetçiler ve diğer menfaat sahipleri dâhil olmak üzere iletişimde bulunduğu ilgili tarafların kuruluşumuzun hile riski uygulamalarının ve politikalarının ne derece yeterli olduğuna inandığını değerlendirir.		
Hile riski yönetimi politikamız risk toleransı hususlarımızı ve şüphelenilen hile konusunun derhal rapor edilmesi beklentisini ifade etmektedir.		
Kuruluşumuz hile risk yönetimi politikasında hile yapanlara karşı hukuki veya cezai işlem başlatma hakkına sahip olduğunu iletir ve bu politikada hile faaliyetinin sonuçları belirtilmektedir.		
Kuruluşumuz bu tür sorunların zamanında bildirilmesini teşvik etmek için şüphe duyulan hile (veya uygunsuzluk) konusunu bildiren herhangi bir çalışana/kişiyi gerekli korumayı sağlar.		
Kuruluşumuz etkin bir “uygunsuzluk bildirim” sürecine sahiptir ve hile risk yönetimi programımız bu sürecin kapsamlı bir açıklamasını içermektedir.		

Alanlar, Faktörler, Değerlendirmeler	(K) - (S) - (Y)	Notlar
İç denetim bölümümüz veri toplama sürecini ve raporlamayı eksiksiz olması ve doğruluk açısından inceler ve süreci takip eder.		
Hile risk yönetimi politikamız hile iddiaları ortaya çıktığında veya bir soruşturma uygunsuz davranış veya işlemleri ortaya çıkardığında sorumlu olan kontrol zayıflığını belirlemek için bir düzeltme analizi yürütme ihtiyacını karşılamaktadır.		
Üst yönetimimiz nihai sonuçları da dâhil olmak üzere kuruluş içinde meydana gelen önemli hile vakalarının ayrıntılarını açıkça paylaşır.		

Kaynak: ACFE – “Anti-Fraud Playbook, The Best Defence is a Good Offence”, developed with ACFE and Grant Thornton partnership, p.54, 2020 tarihli çalışma temel alınarak hazırlanmıştır.

EK (10) – HİLEYİ ÖNLEME KONTROL LİSTESİ – (Fraud Prevention Checklist)

Etik şirket kültürü modeli oluştururken dikkate alınması gereken konulardan biri de şirketin hilelere karşı kendisini nasıl koruyabileceğidir. Hile yollu kayıpları sınırlamanın en uygun maliyetli yolu, ilk etapta meydana gelmeden hileyi önlemek için gerekli kontrol noktalarını oluşturmaktır. Bu kontrol listesi kuruluşların hileyi önleme tedbirlerinin etkinliğini kendi kendilerine test etmelerine yardımcı olmak amacıyla ACFE tarafından tasarlanmıştır.

1. Organizasyonun tüm çalışanlarına hile ile mücadele eğitimi sürekli veriliyor mu?

- ☐ Çalışanlar hilenin nelerden kaynaklandığını anlıyor mu?
- ☐ Hilenin şirkete ve çalışanlara maliyetinin - kayıp kârlar, olumsuz tanıtım, potansiyel iş kaybı ve azalan moral ve üretkenlik dâhil olmak üzere – ne olduğu tüm çalışanlara açık bir şekilde anlatıldı mı?
- ☐ Çalışanlar belirsiz etik kararlarla karşı karşıya kalmaları durumunda nereden tavsiye alacaklarını biliyorlar mı ve özgürce konuşabileceklerine inanıyorlar mı?
- ☐ Hileye karşı sıfır tolerans politikası uygulandığı çalışanlara sözlü olarak ve alınan aksiyonlar ile iletildi mi?

2. Şirketin etkin bir hile raporlama mekanizması var mı?

- ☐ Çalışanlara bilinen veya olası yanlış davranışlarla ilgili endişelerini nasıl iletecekleri öğretildi mi?
- ☐ Çalışanlar için bir veya daha fazla raporlama kanalı (örneğin, üçüncü taraf yardım hattı, özel e-posta gelen kutusu veya internet tabanlı form) mevcut mu?
- ☐ Çalışanlar şüpheli faaliyetleri isimsiz ve/veya gizli (yasal olarak izin verildiği durumlarda) ve misilleme korkusu olmadan bildirebileceklerine güveniyorlar mı?
- ☐ Şüpheli faaliyet bildirimlerinin derhal ve kapsamlı bir şekilde değerlendirileceği çalışanlara açıklanmış mı?
- ☐ Raporlama politikaları ve mekanizmaları satıcıları, müşterileri ve diğer dış tarafları kapsıyor mu?
- ☐ Raporlama mekanizmaları çok lisanlı yapılar içeriyor mu ve (bildirim için) eğitimli bir görüşmeciye günde 24 saat, haftada 7 gün erişim sağlıyor mu?

3. Çalışanların tespit algısını artırmak için aşağıdaki proaktif önlemler alınıyor ve çalışanlara duyuruluyor mu?

- ☐ Olası hile davranışı pasif bir şekilde ele alınmak yerine etkin bir şekilde araştırılıyor mu?
- ☐ Düzenli olarak planlanan denetimlere ek olarak sürpriz hile denetimleri yapılıyor mu?
- ☐ Hileyi proaktif olarak araştırmak için veri analitiği teknikleri kullanılıyor mu ve kullanılıyorsa, bu tür tekniklerin kullanıldığı tüm organizasyonda biliniyor mu?
- ☐ Yöneticiler şirket politikalarına ve beklentilerine uygunluk açısından kontrolleri, süreçleri, hesapları veya işlemleri aktif olarak gözden geçiriyor mu?

4. Yönetimin yaklaşımı (Tone at the top) dürüstlük ve doğruluk konusunda yüksek bir standarda sahip midir?

- ☐ Çalışanlar yönetimin dürüstlük ve doğrulukla hareket ettiğine ne ölçüde inandıklarını belirlemek için periyodik olarak ankete tabii tutuluyor mu?
- ☐ Performans hedefleri gerçekçi mi ve hedefler açıkça ifade edilmiş mi?
- ☐ Yöneticileri değerlendirmek ve performansla ilgili ücretlendirmeyi belirlemek için kullanılan performans ölçütlerine hileyi önleme hedefleri dâhil edildi mi?

☐ Kuruluş yönetim kurulu veya kurumsal yönetimden sorumlu diğer kişiler (örneğin, denetim komitesi) tarafından suistimal risklerinin gözetimi için bir süreç oluşturdu, uyguladı ve test etti mi?

5. Şirketin iç ve dış hileye karşı güvenlik açıklarını proaktif olarak belirlemek ve azaltmak için hile riski değerlendirmeleri yapıyor mu?

☐ Hile riski değerlendirmeleri düzenli olarak (örneğin yıllık olarak) ve kayda değer organizasyonel veya çevresel değişikliklerin ardından güncelleniyor mu?

☐ Hile riski değerlendirmesinin sonuçları, uygun yönetim seviyeleriyle paylaşılıyor mu ve kuruluşun hile karşıtı programı ve kontrollerini güncellemek için kullanılıyor mu?

6. Aşağıdakiler de dâhil olmak üzere hile riskine karşı güçlü kontroller mevcut mudur ve bu kontroller etkili bir şekilde işliyor mu?

☐ Görevlerin uygun şekilde ayrılması

☐ Yetkilerin kullanımı

☐ Fiziksel önlemler

☐ İş rotasyonları

☐ Zorunlu izin kullandırılması

7. Var ise, iç denetim departmanı etkin bir şekilde ve üst yönetimin aşırı etkisi altında olmadan çalışmak için yeterli kaynaklara ve yetkiye sahip mi?

8. İşe alma politikası aşağıdakileri içeriyor mu (Yasaların izin verdiği durumlarda)?

☐ Geçmiş istihdam doğrulaması

☐ Adli sicil geçmiş kontrolleri

☐ Eğitim doğrulaması

☐ Referans kontrolleri

9. Bağımlılık, zihinsel/duygusal sağlık, ailevi veya finansal sorunlarla mücadele eden çalışanlara yardımcı olacak çalışanlar için destek programları uygulanmakta mıdır?

10. Çalışanların baskılar hakkında özgürce konuşmalarına izin veren ve bu tür baskıları akut hale gelmeden önce yönetime bunları hafifletme imkânı sağlayan bir “açık kapı” politikası var mıdır?

11. Çalışanların görüşlerini almak, moral durumlarını değerlendirmek için düzenli (örneğin yıllık bazda) anonim anketler yapılıyor mu?

Kaynak: ACFE Report – “Occupational Fraud 2022, A Report to the Nations”, p. 92-93, 2022 tarihli çalışmaya referansla hazırlanmıştır.

EK (11) - YÖNETİM KURULU DEĞERLENDİRME ANKETİ

OECD'ye göre borsada işlem gören şirketler, yönetim kurulu üyelerinin hem yetkinliklerini hem de performanslarını ve ayrıca kurulun bir bütün olarak işleyişini kapsayan yıllık iç değerlendirmelerden geçmelidir. İdeal ortamda bu değerlendirmenin dışarıdan bağımsız bir firma tarafından yapılması önerilir ama içeriden atanmış bir yönetici de koordinasyonu sağlayabilir. Kriterleri içeren örnek bir değerlendirme listesi aşağıda sunulmuştur.

Değerlendirilecek Konu - Kriterler	Kurumsal Yönetim Değerlendirmesi	Notlar / Takip Eden Aksiyonlar
Yapı		
Çeşitlilik (Tecrübe, bilgi, uzmanlık, cinsiyet, yaş, vb.)		
Belirli bir anda iş ve şirket stratejisi karışımını dikkate alan yeterli yetkinlik		
Uygun sayıda yönetim kurulu ve bağımsız üyenin mevcudiyeti		
Yeterli miktarda yönetim kurulu komiteleri		
Yönetim kurulu toplantılarının sıklığı		
Görevlerin yerine getirilmesinde geçen süre ve üyelerin yenilenme süreleri		
Dinamikler ve İşleyiş		
Kurulun yıllık çalışma programına işaret eden kurulun güncel yıllık takvimi		
Kurulun zamanını ve dikkatini doğru bir şekilde tahsis edip etmediğini değerlendirmek için kurulun geçen yılki gündem konularının seti gözden geçirilmelidir.		
Şirket tarafından sağlanan bilgilerin kalitesi ve güncelliği		
Kuruldaki yöneticiler gerekli ek bilgilere kolayca erişebilmektedir.		
CEO ve üst düzey yöneticilerle etkileşim ve iletişimin kalitesi		
Bağımsızlığı garanti etmek ve çıkar çatışmalarını azaltmak için açık ve resmî süreçler		
Komitelerin katkıları ve komite başkanlarının yönetim kuruluna raporlaması		
Yönetim kurulu üyelerinin konu takvimi ve toplantı gündeminin belirlenmesine katılımı		
Toplantı gündemi planlandığı gibi takip edilir ve zaman yönetimi tüm yöneticilerin sorumluluğundadır.		
Yöneticilerin katılımı dengelidir.		
Ortam yapıcı tartışmalara ve farklı fikirlerin ifade edilmesi için uygundur.		
Toplantı tutanakları nettir ve toplantının hemen ardından yayınlanır.		

Değerlendirilecek Konu	Kurumsal Yönetim Değerlendirmesi	Notlar / Takip Eden Aksiyonlar
İş Stratejisi Yönetimi		
Kurulun yıllık çalışma programı kurulun uzun vadeli stratejiyi uygun şekilde tartışmak ve kısa ve orta vadeli hedefler arasında denge sağlamak için yeterli zamana sahip olmasını garanti eder.		
İnsan kaynakları sermayesinin gelişimi ve personele yönelik kararların şirket stratejisinde kilit unsurlar olarak belirlenmesi		
Şirket stratejisinin ve yeni işlerin tanımlanmasında; sosyal / çevresel / sürdürülebilirlik hususlarının ve temel unsurların ve dinamiklerin şirket üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri göz önüne alınır.		
Stratejinin kurul tarafından onaylanan risk toleransı ile uyumlu olmasının sağlanması		
İzleme Rolü		
Stratejinin uygulanmasının izlenmesi, anahtar göstergelerin izlenmesi		
Şirket ve yöneticilerin performanslarının uygun şekilde izlenmesi, performanslarının piyasadaki emsallerle karşılaştırılmasının sağlanması		
Çözülmemiş sorunların takibi		
Kilit görevlerdeki yöneticiler için gelişim programları da dâhil olmak üzere şirkette bir yedekleme planı (succession plan) olduğundan emin olunması		
Uygun bir risk politikasının mevcudiyeti ve takibi		
Ücret politikalarının ve programlarının şirketin stratejisine ve piyasa standartlarına uygunluğunun göz önünde bulundurularak değerlendirilmesi		
Kurulun iç kontroller dâhil olmak üzere denetim sisteminin kalitesinin / etkililiğinin koruyucusu olması		
Uygun risk yönetiminin sağlanması		
Destekleyici ve Tavsiye Rolü		
CEO'ya ve üst düzey yöneticilere uygun geri bildirimde bulunulması		
CEO ve üst düzey yetkililerin idaresi ve onlara rehberlik edilmesi		
Dışarıdan birlikler ve bağlantılar da dâhil olmak üzere kaynaklara erişimi kolaylaştırmada şirkete katkıda bulunulması		

Değerlendirilecek Konu	Kurumsal Yönetim Değerlendirmesi	Notlar / Takip Eden Aksiyonlar
Yönetim Kurulu Üyelerinin Bireysel Özellikleri		
Stratejik vizyon		
Takım halinde çalışabilme		
Zamanını verebilme		
Adanmışlık		
Girişkenlik ve zor sorular sorabilme ve fikirlerini her koşulda savunabilme		
Yönetim kurulu toplantıları için yeterli bir şekilde hazırlıklı olma		
Kurumsal yönetim bilgisi		
Şirketin değerlerini ve kültürünü bilme ve uyum sağlama		
Entelektüel bağımsızlık		
Bir sonuca / uzlaşmaya varmak için farklı bakış açılarıyla başa çıkabilme		
İçinde bulunulan iş sektörünün anlaşılması		
Gruba katkı / katma değer sağlama		
İletişim yetenekleri		
Sürekli kişisel eğitim ve gelişim		
Yönetim Kurulu Başkanı - Rol Liderliği		
Liderlik		
Kurulun iyi çalışması için adanmışlık		
Bağımsızlık ve fikir birliğine varmak için çıkarları dengeleme yeteneği		
Komitelerin koordinatörleri ile yapıcı ilişkiler ve CEO'ya rehberlik		
Tüm paydaşların çıkarlarının göz önünde bulundurulması		
Grup tartışmalarının ve dinamiklerinin koordine edilebilmesi		
Yönetim Kurulu Sekreteri ve Komitelerin Rolü		
Proaktiflik		
Tarafsızlık		
Sağduyu		
Organizasyonu tanımak		
Organizasyon duygusu		
İletişim yeteneği		
Yönetim kurulu faaliyetleri ile ilgili kurumsal yönetim, temel yasal ve kanuni düzenleyici hususlar hakkında bilgi		

Not: Bu çalışmaların raporlanması ve bir aksiyon planı çerçevesinde iyileştirmelerin takip edilmesi gerekmektedir. Ayrıca “şeffaflık” açısından raporların nerede yayınlanacağına da karar verilmelidir.

Kaynak: The World Bank Group, “Board evaluation practices: Experiences from the Latin American companies circle (English)”, Washington, D.C., p. 15-18, 2017/01/01.

EK (12) – YÖNETİM KURULUNUN KENDİNİ DEĞERLENDİRME REHBERİ

Aşağıdaki dosya yönetim kurulu üyeleri tarafından, yönetim kurulunda sorumluluklarını ne kadar etkin bir şekilde yerine getirdiklerini görmeleri açısından kendilerini değerlendirmek için kullanılabilecek örnek bir metindir. Bu örnek metinde listelenen kalemlerde konuyla ilgili olarak süreçte yer alması gereken ilgili fonksiyonlar da ayrıca belirtilmiştir.

Değerlendirilecek Konu	Başka Kim Dâhil?	Bu madde için durum? (E / H / NA)	Notlar/ Takip Eden Aksiyonlar
Yönetim Kurulunun Yürütülmesi			
Kurul Yapısı			
Yönetim kurulu ile üst yönetim arasında iyi işleyen bir iş birliği vardır. Kurul stratejik bir gözetim ifa ederken, üst yönetim de operasyonlardan sorumludur.	Üst Yönetim		
Bağımsızlık faktörü kurulda güçlü bir şekilde mevcuttur.	-		
Kurulun bağımsız üyeleri iş ilişkisi ile ya da diğer ilişkiler ile bağımlı değildir.	-		
Kurulun büyüklüğü etkin bir tartışma ve karar verme ortamı sağlayacak şekildedir.	-		
Üst düzey atamalar, primler, finansal raporlama gibi detaylı objektiflik gerektiren hassas konular için komiteler oluşturulmuştur.	YK - Alt komiteler		
Global bir şirketin yönetim kurulu için kurul yeterli uluslararası tecrübeye sahiptir. (Global bir şirket ise)	-		
Yönetim Kurulu Toplantılarının İdaresi			
Yönetim kurulu başkanı toplantıları yönetir ve gündem maddelerinin tam olarak tartışılmasını sağlar.	YK Başkanı		
Yönetim kurulu başkanı ve CEO görevinin aynı kişide olduğu durumlarda, rollerinin ayrılmasına dikkat edilir.	YK Başkanı & CEO		
Kararlar gerekli müzakerelerin ardından uzlaşa esasına göre alınır.	-		
Yönetim kurulu toplantıları düzenli olarak yapılır. (Örneğin; en az üç ayda bir, ideal olarak ayda bir)	YK Başkanı		
Toplantılar hakkında üyelere yeterli bildirimde bulunulur ve üyelerin hazırlanmalarını sağlamak için belgeler toplantıdan yeterince önce dağıtılır.	YK Sekreteri		
Yönetim kurulu başkanının, diğer YK üyelerinin ve YK sekreterinin YK'daki rolleri ve sorumlulukları açıktır.	YK Başkanı & YK Sekreteri		

Not: (E: Evet / H: Hayır / NA: Uygulanamaz)

Değerlendirilecek Konu	Başka Kim Dâhil?	Bu madde için durum? (E / H / NA)	Notlar/ Takip Eden Aksiyonlar
İşe Alım, Ücretlendirme ve Değerlendirme			
Üst düzey atamalarda yönetim kurulu adayın sahip olması gereken yeterliliklere haiz olup olmadığını değerlendirir.	YK – Aday Komitesi		
Üst düzey yöneticiler şirkette uygun bir gözetim olmaksızın kendi kendilerine ücret seviyelerini belirleyemezler.	YK – Ücret Komitesi		
Yönetim kurulu üst yönetimin ücretinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için bir ücret komitesi atar.	YK – Ücret Komitesi		
Performans mümkün olduğunca kurumsal hedefler ile uyumlu olarak hemfikir kalınan kriterler kullanılarak değerlendirilir. Kriterler kısa ve uzun vadeli ölçütleri içerir ve finansal ve finansal olmayan göstergeleri kapsar.	YK – Ücret Komitesi		
CEO'nun performansı gözden geçirildiğinde ve gelecekteki hedefleri belirlendiğinde, CEO için yıllık bir performans incelemesi yapılır.	YK – Ücret Komitesi & YK - Başkanı		
Şirkete liderlik edecek yeni nesil yöneticileri belirlemek için yürürlükte olan bir yedekleme planı (succession plan) vardır.	İnsan Kaynakları Yönetimi		
İşin Yürütülmesi			
Kurumsal Strateji ve Planlama			
Kurul yönetimin stratejik kararlarını ve önerilerini gözden geçirir ve değerlendirir.	Üst Yönetim		
Strateji belirlenirken ve gözden geçirilirken işi etkileyen bütün çevre faktörleri hesaba katılır.	Üst Yönetim		
Kararlaştırılan stratejinin uygulanacağı ve izleneceği süreç gözden geçirilir.	Üst Yönetim		
Kurul hissedarların strateji ile ilgili sorularını değerlendirir ve cevaplarını hazırlar.	-		
Yanlış satın alma ve birleşme risklerini azaltacak adımlar atılmaktadır.	Üst Yönetim		
Yönetim kurulu başarılı bir devralma teklifi veya birleşmenin ardından yönetimin dikkatinin ana anlaşma sonrası önceliklere odaklamasını sağlar.	Üst Yönetim		

Değerlendirilecek Konu	Başka Kim Dâhil?	Bu madde için durum? (E / H / NA)	Notlar/ Takip Eden Aksiyonlar
İç Kontrol, Uyum ve Risk Yönetimi			
Yönetim kurulu yönetimin hissedarların yatırımlarını korumak için tasarlanmış etkin bir iç kontrol sistemi oluşturduğundan emin olur.	Üst Yönetim		
Yönetim kurulu yönetimin riski belirlemek, değerlendirmek ve yönetmek için sürekli bir sürece sahip olduğundan emin olur.	Üst Yönetim		
İç kontrol ve risk yönetimi sisteminin etkinliği en azından yıllık bazda gözden geçirilir.	İç Denetim & Dış Denetim		
İç kontrol sisteminde tespit edilen önemli zayıflıklar için hangi gerekli iyileştirici tedbirlerin alındığı konusu yönetim kurulu tarafından takip edilir.	Üst Yönetim		
Finansal Raporlama			
Yüksek kaliteli mali raporların yayınlanmasına ilişkin genel sorumluluk yönetim kuruluna aittir.	Mali İşler Yönetimi		
Finansal raporlama sorumluluğu bulunan yöneticiler (grup şirketi ise), ana grup şirketinin raporlamasında kullanılan muhasebe standartları çerçevelerindeki değişiklikleri takip etmektedirler.	Mali İşler Yönetimi, Denetim Komitesi, Dış Denetim		
Şirket tarafından yayınlanan finansal bilgilerin incelenmesi konusunda üst düzeyde sorumluluk almak üzere bir denetim komitesi atanmıştır.	Denetim Komitesi		
Yönetim kurulu veya denetim komitesi, yıllık faaliyet raporuna ek olarak ara raporları, ön sonuç duyurularını ve analist brifinglerini de inceler.	Denetim Komitesi		
Çevre ile İlişkiler			
Bilgilendirme ve Şeffaflık			
Yönetim kurulu hissedarların ve analistlerin, medyanın, çalışanların, tüketicilerin, kanun düzenleyicilerin ve diğer ilgili grupların bilgiye yönelik taleplerini anlamaktadır.	Denetim Komitesi, Dış Danışmanlar		
Finansal tablolara eşlik etmek üzere işletmenin faaliyet sonuçlarına ilişkin dengeli bir açıklama yayınlanır.	Üst Yönetim, Denetim Komitesi		

Değerlendirilecek Konu	Başka Kim Dâhil?	Bu madde için durum? (E / H / NA)	Notlar/ Takip Eden Aksiyonlar
Hisselerinin piyasa tarafından gerektiği gibi değerlendirilmesini sağlamak için yönetim kurulu, daha geniş bir yelpazede finansal olmayan performans ölçütleri yayınlanmasını değerlendirir.	Üst Yönetim, Denetim Komitesi		
İtibar - Sürdürülebilirlik			
Yönetim kurulu daha geniş hesap verebilirlik ve kurumsal etik, sosyal ve çevresel politikalar geliştirme ihtiyacını değerlendirir.	Üst Yönetim, Dış Danışmanlar		
Şirket için etkin bir etik davranış kuralları kodu (code of ethics) geliştirilir ve desteklenir.	Üst Yönetim		
Yönetim kurulu uyum konularını izlemek ve etik kurallara uyumsuzluk durumlarıyla ilgilenmek için şirkette uygun süreçler olduğundan emin olur.	Üst Yönetim		
Kurul şirketin faaliyetlerinden etkilenen çeşitli paydaşlarla iletişimi gözetir.	Üst Yönetim, Dış Danışmanlar		
Diğer Ana Paydaşlar			
Yönetim kurulu bilgiye erişim ve hissedar haklarını kullanma dâhil olmak üzere tüm yatırımcılara eşit muameleyi destekler ve bu ortamı temin eder.	Üst Yönetim, Yatırımcılar		
Yönetim kurulu eğer şirketin hisselerine uygun bir değer biçilecekse, yatırımcılarla ve özellikle kurumlarla olan iletişimde proaktif bir role sahiptir.	Üst Yönetim, Yatırımcılar, Dış Danışmanlar		
Mali tabloların hazırlanmasında ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesinde üst yönetimi takiben nihai sorumluluk yönetim kuruluna aittir. Dış denetçilerden tavsiye alınabilir, ancak bu sorumluluklar sadece dış denetçilere devredilemez.	Üst Yönetim, Mali İşler Yönetimi, Dış Denetim		
Kurul kurumsal topluluğu ilgilendiren konularda kanun düzenleyici makamla yapılan görüşmelerde rol oynamaktadır.	Üst Yönetim, Kanun Düzenleyiciler		
Kurul üyeleri işi etkileyebilecek mevzuattaki gelişmeleri (yasal, mali, finansal, istihdam, çevre, tüketici ve sektöre özgü diğer düzenlemeler dâhil) takip ederler.	Kanun Düzenleyiciler		

Kaynak: PWC – “The Board Agenda, Good Practice for Meeting Market Expectations”, p.45-51, March 2001 & PWC – “Conducting Effective Board Assessments”, Governance Insights Center, p.1-4, January 2023 tarihli çalışmalardan uyarlanarak hazırlanmıştır.

EK (13) – OECD RAPORU - YÖNETİM KURULUNUN SORUMLULUKLARI

Kurumsal yönetim çerçevesi şirketin stratejik rehberliğini, yönetim kurulu tarafından yönetimin etkin gözetimini ve yönetim kurulunun şirkete ve pay sahiplerine karşı sorumluluğunu sağlamalıdır. Yönetim kurulu yapıları ve prosedürleri hem ülkeler arasında hem de ülkelerin kendi içinde değişkenlik göstermektedir. Bazı ülkeler denetim işlevini ve yönetim işlevini farklı organlara ayıran iki kademeli yönetim kurullarına sahiptir. Söz konusu yapılar genellikle icracı olmayan yönetim kurulu üyelerinden oluşan bir “gözetim kurulu” ve tamamen icracı üyelerden oluşan bir “yönetici kurulu” içermektedirler. Diğer ülkeler ise icracı ve icracı olmayan yönetim kurulu üyelerinin bir araya gelmesinden oluşan “üniter” yönetim kuruluna sahiptirler. Bazı ülkelerde denetim amaçlı kanunla belirlenmiş ek bir komite bulunmaktadır.

Yönetim kurulu şirket stratejisine yol göstermenin yanı sıra esas itibarıyla, çıkar çatışmalarını engelleyerek ve şirkete yönelik rekabet halindeki talepleri dengeleyerek şirket performansını izlemek ve pay sahipleri için yeterli getiriye elde etmekle sorumludur. Yönetim kurullarının sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmeleri için tarafsız ve bağımsız muhakeme yapabilmeleri gerekir. Yönetim kurulunun diğer bir önemli sorumluluğu ise risk yönetim sistemini ve kuruluşun vergi, rekabet, iş, çevre, fırsat eşitliği, sağlık ve işçi güvenliği kanunları gibi yürürlükteki kanunlara uymasını sağlamakla görevlendirilmiş sistemleri denetlemektir. Bazı ülkelerde şirketler yönetim kurulunun üstlendiği sorumlulukları ve yönetimin kime karşı sorumlu olacağını açıkça düzenlemeyi faydalı bulmuşlardır.

Yönetim kurulu şirkete ve onun ortaklarına karşı sorumlu olmasının yanı sıra ayrıca onların menfaatine en uygun şekilde hareket etmekle görevlidir. Buna ek olarak yönetim kurullarının çalışanlar, alacaklılar, müşteriler, tedarikçiler ve yerel topluluklar dâhil diğer menfaat sahiplerinin çıkarları için gerekli itinaı göstermesi ve adil bir şekilde davranması beklenmektedir. Sosyal ve çevre ile ilgili standartlara uyulması da bu kapsamdadır.

A. Yönetim kurulu üyeleri tam bilgi sahibi ve iyi niyetli olarak, gerekli itinaı ve dikkati göstererek ve şirket ile pay sahiplerinin menfaatine en uygun şekilde hareket etmelidir.

B. Yönetim kurulu kararlarının farklı pay gruplarını farklı şekillerde etkileyecek olması halinde yönetim kurulu tüm pay sahiplerine adil davranmalıdır.

C. Yönetim kurulu yüksek etik standartlar uygulamalı ve menfaat sahiplerinin çıkarlarını göz önünde bulundurmalıdır.

D. Yönetim kurulu aşağıdaki hususları da kapsayan belirli temel işlevleri yerine getirmelidir:

1. Şirket stratejisi, başlıca eylem planları, risk yönetimi politika ve prosedürleri, yıllık bütçe ve iş planlarının gözden geçirilmesi ve yönlendirilmesi, performans hedeflerinin belirlenmesi, uygulamaların ve şirket performansının izlenmesi ve büyük sermaye yatırımlarının, devralmaların ve varlık satışlarının gözetimi.

2. Şirketin yönetim uygulamalarının etkinliğinin denetlenmesi ve gerektiğinde değişikliklerin yapılması.

3. Kilit yöneticilerin seçilmesi, ücretlendirilmesi, denetlenmesi ile gerekli görülmesi halinde değiştirilmesi ve yönetim devrinin planlanmasının gözetimi.

4. Kilit yönetici ve yönetim kurulu ücretlendirmesinin şirketin ve pay sahiplerinin uzun dönemli menfaatleri ile uyumlaştırılması.

5. Resmî ve şeffaf bir yönetim kurulu adaylığı ve seçim süreci temin edilmesi.

6. Şirket varlıklarının kötüye kullanılmasında ve ilişkili taraf işlemlerinde suistimal dâhil olmak üzere yönetimin, yönetim kurulu üyelerinin ve pay sahiplerinin olası çıkar çatışmalarını izlemek ve yönetmek.

7. Bağımsız denetim dâhil olmak üzere şirketin muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin doğruluğunu sağlamak ve özellikle risk yönetimi, finansal ve operasyonel kontroller ile kanun ve ilgili standartlara uymaya ilişkin uygun sistemlerin kurulmasını sağlamak.

8. Kamuyu aydınlatma ve iletişim süreçlerinin gözetimi.

E. Yönetim kurulu kurumsal işlerde tarafsız ve bağımsız muhakeme yürütebilmelidir.

1. Yönetim kurulu çıkar çatışmalarının ortaya çıkma ihtimali olan görevlere bağımsız muhakeme yapabilecek yeterli sayıda icracı olmayan yönetim kurulu üyesi atamayı göz önünde bulundurmalıdır. Söz konusu kilit sorumluluklara; finansal ve finansal olmayan raporlamaların doğruluğunu sağlamak, ilişkili taraf işlemlerini gözden geçirmek, yönetim kurulu üye ve kilit yönetici adaylarını belirlemek ve yönetim kurulunun ücretlendirmesi örnek olarak gösterilebilir.

2. Yönetim kurulları özellikle finansal tabloların denetimi ve şirketin büyüklüğüne ve risk profiline bağlı olarak, risk yönetimi ve ücretlendirmeye ilişkin işlevlerini yerine getirmesinde tüm yönetim kuruluna destek olması için uzmanlaşmış komiteler kurmayı göz önünde bulundurmalıdır. Yönetim kurulu komiteleri kurulduğunda bunların görevleri, bileşimi ve çalışma yöntemleri yönetim kurulu tarafından iyi tanımlanmalı ve açıklanmalıdır.

3. Yönetim kurulu üyeleri kendilerini etkin bir şekilde sorumluluklarına adayabilmelidir.

4. Yönetim kurulları performanslarını değerlendirmek ve iş biyografisi ile yetkinliklerin doğru bir birleşimine sahip olup olmadıklarını tespit etmek için düzenli olarak değerlendirmeler yapmalıdırlar.

F. Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarını yerine getirmeleri için zamanında, doğru ve uygun bilgiye erişimi olmalıdır.

G. Yönetim kurulunda çalışanların temsil edilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, bu temsilciliğin etkin bir şekilde yerine getirilmesi ve yönetim kurulunun becerisi, bilgisi ve bağımsızlığının geliştirilmesine en iyi şekilde katkıda bulunabilmesi için, yönetim kurulu temsilcilerine eğitim ve bilgiye erişim olanağının sağlanması amacıyla mekanizmalar geliştirilmelidir.

Kaynak: “G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanları Raporu”, s.52-60, Eylül 2015.

EK (14) – GENEL KURULLARDA YÖNETİM KURULUNA SORULAR – (ÖRNEK)

Yönetim Kurulu - Genel

- Yönetim kurulunun geçen yıl ele aldığı başlıca konular, sorunlar nelerdir?
- Yönetim kurulu icracı yönetimin faaliyetlerini izlemek ve hissedar çıkarlarının korunmasını sağlamak için hangi adımları atmıştır?
- Yönetim kurulu şirketin karşı karşıya olduğu başlıca riskleri takip edip kurulda tartışıyor mu?
- Şirketin davranış kuralları ve çıkar çatışması politikaları çalışanlar için olduğu gibi dışarıdan atanan yönetim kurulu üyeleri için de geçerli mi? İdari yöneticilerin veya yönetim kurulu üyelerinin çıkar çatışması olduğunu gösteren herhangi bir bildirim veya başka kanıt var mı?
- Şirketin eski CEO'su yönetim kurulunda görev yapıyor mu? Bu durumun yeni CEO'nun yönetimi üzerinde negatif bir etki olasılığı var mıdır?
- Yönetim kurulunun üyeleri için zorunlu bir emeklilik yaşı veya görev süre sınırı var mı?
- Yönetim kurulu üyeleri sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olması için yılda ne kadar eğitim alıyor? Yönetim kurulu üyeleri eğitim aldılarsa hangi konularda eğitim aldılar?
- CEO ve diğer üst düzey yöneticileri başka şirketlerin yönetim kurullarında görev alıyor mu? Şirketin başka firmalarda görev alınmasıyla ilgili yazılı bir politikası var mı?
- Yönetim kurulu önemli ticari işlemleri ve düzenlemeleri ne ölçüde izliyor? Yönetim kurulu onayı hangi işlemler için ve hangi meblağın üzerinde gereklidir?
- Yönetim kuruluna bağlı hangi komiteler bulunmaktadır? Komiteler bağımsız yönetim kurulu üyelerinden mi oluşmaktadır? Geçen sene aktardıkları konulardan en önemlileri nelerdir?
- Geçen yıl YK üyelerine ödenen toplam huzur hakkı miktarı ne kadardı? Sektördeki benzer şirketlerin YK üyelerinin aldığı huzur hakkıyla karşılaştırıldı mı? Sonuç tablosu nasıldır?
- CEO'ya ödenen maaş ile şirkette en düşük ücret alan çalışanın maaşı arasında kaç kat fark vardır? Bu oran aynı sektördeki benzer şirketler ile karşılaştırıldı mı? Sonuç tablosu nasıldır?
- CEO'ya geçen yıl ödenen yıllık prim ne kadardı ve nasıl kararlaştırıldı? Sektördeki benzer şirketler ile kıyaslama yapıldı mı? Sonuç tablosu nasıldır?
- Şirketin yönetim kurulu başkanı ve icra kurulu başkanı da dâhil olmak üzere kilit pozisyonlar için bir yedekleme planı var mıdır?

Yönetim Kurulu Toplantıları

- Yönetim kurulu geçen sene ne sıklıkla toplandı? Neden daha sık toplantı yapılmıyor? Toplantı tutanakları yazılı olarak hazırlanıp ilgililerle paylaşılıyor mu?
- Yönetim kurulu toplantılarında ve altındaki komitelerde toplantı katılımı devamsızlık oranı nedir? Telefon ile ya da internet üzerinden katılım olmuş mudur? Bu tür katılımın oranı nedir?

Bağımsızlık & Çıkar Çatışması

- Şirketin neden daha fazla dışarıdan bağımsız yönetim kurulu üyesi bulunmamaktadır? Şirket daha fazla sayıda dışarıdan bağımsız yönetim kurulu üyesi atamayı planlıyor mu?
- Neden idari görevi olan şirket yöneticileri yönetim kurulunda üye olarak yer alıyor? Hissedarların ve şirket yönetiminin çıkarları farklılaşırsa kimin çıkarlarını temsil edecekler?
- Yönetim kurulunda şirkete borç veren firmaları / bankaları temsil edilen üye var mıdır?
- Mevcut çalışan veya eskiden çalışılmış olan bir dış denetim firmasına bağlı veya onlar tarafından istihdam edilen herhangi bir yönetim kurulu üyesi var mıdır?
- CEO'nun yakın aile üyeleri, arkadaşları veya kişisel iş ortaklarından yönetim kurulu üyesi olan var mı? Şirket yönetim kurulu üyelerinin aile üyelerinden şirkette istihdam edilen var mı?
- Yönetim kurulu başkanı neden aynı zamanda günlük faaliyetlerden sorumlu CEO - icra kurulu başkanı olarak da görev yapmaktadır? Bu iki pozisyonu ayırmak için herhangi bir plan var mıdır?

Kaynak: PWC – “Questions that may be asked at shareholders’ meetings”, p.6-10, 2006 tarihli çalışmadan uyarlanarak hazırlanmıştır.

KAYNAKÇA

- Acemoğlu, Daren. “CEOs are the problems”, Department of Economics at The Massachusetts Institute of Technology MIT, Project Syndicate (project-syndicate.org), June 2, 2021.
- Acaray, A. “Örgüt Kültürü, Örgütsel Sessizlik ve İşten Ayrılma Niyeti Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi”, Doktora tezi, T.C. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İABD, s. 79-88, 2014.
- ACFE & COSO – “Fraud Risk Management Guide, Fraud Risk Governance Scorecard”, A joint publication of COSO, p. 14, September 2016.
- ACFE – “Anti-Fraud Playbook, The Best Defence is a Good Offence”, developed with ACFE and Grant Thornton partnership, p. 54, 2020.
- ACFE – “Occupational Fraud 2022, A Report To The Nations”, p. 92-93, 2022.
- Adamec, Bruce A. “Getting a leg up: as one of the four legs of corporate governance, internal auditors have an opportunity to provide strong support to the audit committee”, Internal Auditor, vol. 62, no. 3, p. 40, June 2005.
- Ahmed, J. Day. “Ethics Program for Small Businesses”, “Self-Auditing Our Ethics Program”, June 2014.
- Ahmed, J. Day & Zimmermann. “Ethics Audit: 9 Steps to Audit and Monitor an Ethical Culture”, September 2019.
- Aktan, Can & Börü, Deniz. “Kurumsal Sosyal Sorumluluk İçinde İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk”, İGİAD Yayınevi, s. 11-33, 2007.
- Aktaş, Kadir. “Etik-Ahlâk İlişkisi ve Etiğin Gelişim Süreci”, Journal of International Management and Social Researches - Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi ISSN:2148-1415, s. 22, 2014.
- Akyel, R. “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üni. İ.İ.B.F, Yıl, Cilt:17 Sayı:1, s. 83-97, 2010.
- Alkafaji, Y. Hussain, S. Khallef, A. Majdalewih, M. “Characteristics of an Internal Audit Activity”. IIA’s Global Internal Audit Survey, p. 45, 2010.
- Almaz, F. “Üst Kademe Teorisi, Tepe Yönetim Takımlarını Anlamak”, İksad Yayınevi, s. 13 – 18, 2021.
- Altay, Saim. “Yükseköğretim Kurumları Etik Kodları Modelinin Üniversitelerdeki Uygulamalarının Paydaş Grupları Üzerindeki Etkisi: Bir Araştırma”, Doktora tezi, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi / İABD, s. 66, 2020.
- Anderson, Doug. “Auditing culture requires practitioners to delve deep into the organization’s core, beyond mere surface level analysis”, Internal Auditor Magazine, p. 5, July 3, 2018.
- Anıl Keskin, Duygu. “Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi”, Denetçim Dergisi, Sayı.3, s. 15-18, 2009.

- Anıl Keskin, Duygu. “İşletmelerin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı”, Denetişim, s. 44, 2010.
- Anıl Keskin, D., Tutar, S., Yazgan, K.F. “Şeffaflık Raporlarının Hofstede-Gray Modeliyle Muhasebe Kültürü Açısından Karşılaştırılması: Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere Örneği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı; 22, s. 195-213, 2020.
- Arıkboğa, Şebnem. “Yönetim Becerileri”, Der Kitapevi, s. 8, 12.12.2013.
- Atay, Ö. & Öztekin, A.B. “İyi Kurumsal Yönetimde Yönetim Kurullarının Rolü”, Denetişim Dergisi, (22-40), Yıl: 13, Sayı: 24, s. 32, Ocak 2022.
- Bagley, Constance R., Cova, Bruno. Augsburg, Lee D. “How Boards Can Reduce Corporate Misbehavior?”, Harvard Business Review, p. 2, December 21, 2017.
- Bainbridge, Stephen. “Complete Guide to Sarbanes-Oxley: Understanding How Sarbanes-Oxley Affects Your Business”, Paperback, p. 18, April 30, 2007.
- Bennett, Catharine. “Canadian Gold Mine in Turkey Sparks Environmental Protests”, The Observers & France 24, (observers.france24.com), p. 1, 2019.
- Bi, Lily. “The Complexity of Corporate Governance and Its Impact on Internal Audit Independence”, Muma Business Review, Volume 4, Number 13, University of South Florida, p. 133-134, June 2020.
- Blanchard, Tamsin. “Who made my clothes? Stand up for workers' rights with fashion revolution week”, The Guardian , p. 1, April 22, 2019.
- Bozkurt, Nejat. “Muhasebe Denetimi”, 8. Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayın, s. 23, 126-128, Mart 2018.
- Bruce, Steve. “Internal Audit: Three Lines of Defense Model Explained”, Chartered Accountants Associations Web Page, p.1-2, 2017.
- Burnaby, Priscilla A. & Hass, Susan. “Internal Auditing in the Americas”, Managerial Auditing Journal, Emerald Group Publishing, vol. 26(8), pages 734-756, September, 2011.
- Capital Dergisi, “İkinci Kariyer”, s. 1, Mart 2022.
- Capital Dergisi, “Yönetim Kurullarında Yeni Seçim Kriterleri: Neler Değişiyor?”, s. 1, Mayıs 2022.
- CGMA Briefing, “Rethinking the Value Chain – Ethics, Risk and Governance Through the Extended Value Chain”, p. 13, May 2014.
- Chadha, S. “Ethics and Internal Auditing”, The Institute of Internal Auditors Canada - L'Institut des auditeurs internes Canada, p. 1, November 2020.
- Chambers, Richard & Sullivan, Deanna F. “The Ones You Least Suspect” (theiia.org) – Internal Audit Magazine, p. 46-50, Vol. 75, Issue 4, 2018.

- Chambers, Richard. "Final Reflections on Internal Audit's Decade of Progress", Internal Auditor Blog, p. 1, December 30, 2019.
- Chartered Institute of Internal Auditors (IIA UK), "Culture and the Role of Internal Audit – Looking Below the Surface", p. 6, June 2014.
- Chartered Institute of Internal Auditors (IIA UK), "What is Internal Auditor? p. 2-5, November 2015.
- Chartered Institute of Internal Auditors (IIA UK), "Auditing Corporate Governance", p. 1, 11.10.2019.
- Chartered Institute of Internal Auditors (IIA UK), "Research Report: Culture and the Role of Internal Audit", p. 1, October 2019.
- Chartered Institute of Internal Auditors (IIA UK), "Providing Ethical Assurance To Boards", p.1, Reviewed 28th of November 2019.
- Chatfield, Michael & Vangermeersch, Richard. "History of Accounting: An International Encyclopedia", Individual and Corporate Publications. 168. p. 441, 1996.
- CIPE - (Center for International Enterprise), Uluslararası Özel Girişimcilik Merkezi, "Gelişen Pazarlardaki Şirketler İçin Etik Davranışın ve İş Etiğine Uyumun Güçlendirilmesi Kılavuzu", s. 6-40, Kasım 2020.
- Coderre, David. "Computer-Aided Fraud – Prevention and Detection, A Step by Step Guide", Published by John Wiley & Sons, p. 13-15, 2009.
- Collins, Denis. & Kanashiro, Patricia. "Business Ethics: Best Practices for Designing and Managing Ethical Organizations", Sage Publications, p. 4, 2021.
- Coram, Paul J. and Ferguson, Colin and Moroney, Robyn. "Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud". Accounting & Finance, Vol. 48, No. 4, p. 546, December 2008.
- COSO & ACFE, "Fraud Risk Management Guide-Executive Summary", p.14, September 2016.
- Cömert, Nuran. "Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili İç Kontrol Sistemi", İstanbul, Lebib Yalkın Matbaası, s. 57, 2001.
- Cömert, Nuran. "İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme", Marmara Üniversitesi Marmara Business Review, Volume, Cilt: 1, Issue, Sayı: 1, s. 1-20, Haziran 2016.
- Çetin, C., & Karabınar, S. "Entegre Raporlara Verilen Bağımsız Güvencelerde Güvencenin Kapsamı: Türkiye ve Dünyadan Seçilmiş Banka Entegre Raporlarının Karşılaştırılması", TİDE Academia Research, 3(2), 187-212, 2021.
- Deloitte Publications, "Suggested Guidelines For Writing a Code of Ethics/Conduct", p. 3-5, 2009.

- Deloitte Publications, “Board Committees”, p. 3, 2014.
- Deloitte Report, “Tone at the top - The First Ingredient In a World-Class Ethics and Compliance Program”, p. 2-5, 2015.
- DeLoach, J. “How can Boards Effectively Oversee Organizational Culture?”, Nacd Board Talk, p. 1, September 6, 2018.
- Demir, G. “Etik kodların örgütsel açıdan değerlendirilmesi”. Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi, 10(4), s. 2314-2332, 2021.
- Dicle, Ülkü & Usluer, Tolga. “The Relationship between Culture and Effectiveness of Internal Auditing, an Empirical Study”, International Journal of Contemporary Applied Sciences Vol. 3, No. 1, p.35, ISSN: 2308-1365, January 2016.
- Di Miceli da Silveira, A. “Corporate governance and ethical culture: Do boards matter?”, Review Managerial Science, Springer Link, published June 9, 2021.
- Dinç, E., Abdioğlu, H. “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB – 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, H. Balıkesir Üniversitesi S.B. Enstitüsü Dergisi, Cilt 12, Sayı 21, s. 159, Haziran 2009.
- Dirlik, O. “Yönetim Çalışmalarında Kullanılan Ulusal Kültür Modellerinin Karşılaştırılması”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 9(1), s. 115-136, 2022.
- Doğan, N. “İş Etiği ve İşletmelerde Çöküş”, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 8(16), 179-200, 01.12.2009.
- Dolan, Simon., Hawkins, Steven., Aldbrecht, Chad., Richley, Bonni. “Raising The Ethical Bar: Ethical Audits and Positive Culture Transformation”, Project: Global Future of Work Foundation, p. 4, 8-9, February 17, 2021.
- Dursun, T. & Köseoğlu, Y. “Üst Kademe Teorisi’ni Yeniden Düşünmek: Üst Yönetim Ekiplerinin Bilişsel Özellikleri & Teorik Açıdan Kapsamı ve Önemi”, İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi Cilt 4, Sayı 4, s. 117–133, ISSN:2147-804X, 2016.
- Düzer, M. “Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi: BIST Kurumsal Yönetim Endeksinde Bir İnceleme”, Kocatepe İİBF Dergisi, 22(2), s. 149-168, Aralık 2020.
- Epley, N. & Kumar, A. “How to Design An Ethical Organization? A Behavioral Approach”, Harvard Business Review, p. 144–150, May – June 2019.
- Eray, A.T. “Türkiye’de İç Kontrolün Performansı: Bir Model Önerisi”, Doktora tezi, Başkent Üniversitesi, İABD, s.1, 2020.
- Erden Çevik, P. & Bingöl, D. “Genelci mi, Uzman mı? Üst Kademe Yöneticilerin Yönetimsel Becerileri Üzerine Bir Araştırma”, KAÜİİBFD, 13 (Kongre Özel Sayısı), s. 190-205, 2022.
- Ertuğrul, A. N. “İç Kontrol ile Kurum Kültürünün Etkileşimi ve Anadolu Üniversitesi Birim Yöneticileri Kapsamında Bir Uygulama”, Doktora tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 62, Haziran 2012.

- Ertuğrul, A. N. “İç Kontrol ile Kurum Kültürü İlişkisi ve Anadolu Üniversitesi Araştırması”, Ankara SMMMO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, s. 65–66, 2013.
- Eurosai, “Audit of Ethics in Public Sector Organizations”, Guideline, Task Force on Audit & Ethics, p. 6 - 7, May 2017.
- Fountain, Lynn. “Ethics and Internal Auditors Political Dilemma – Tools and Tecniques to Evaluate A Company’s Ethical Culture”, Taylor & Francis Group, p. 137 - 138, 2017.
- Fréchette, P. & Warah, A. “Auditing Organizational Culture in the Public Sector”, Canadian Audit and Accountability Foundation, p. 9–10, 2020.
- FRC - Financial Reporting Council, “Culture Report: Corporate Culture and The Role of Boards”, p. 11-16, July 2016.
- FRC - Financial Reporting Council, “A UK Corporate Governance Code that is fit for the future”, p.1, 16 July 2018.
- Ferrell, O.C., Fraedrich, J. and Ferrell, L. “Business Ethics: Ethical Decision Making and Cases”, 10th Edition, Cengage Learning, Stamford, p. 192, 2015.
- G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, “OECD’nin G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanlarına Raporu”, s. 13-51, 52–60, Eylül 2015.
- Genç, Ç. “Kurum Kültürü ve Değerlerine Yönelik Çalışan Farkındalığı: Özel Bir Eğitim Kurumunda Uygulama Örneği”, Selçuk İletişim, 9 (2), 116-137, 2016.
- Genç, Ç. “Kurum Kültürü Yönetiminde Kurumsal Değerlerin Çalışanlara Benimsetilmesi: Bir İlaç Firmasında Uygulama Örneği”, Doktora tezi, Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi, Cilt 4, Sayı 1, s. 218, Mart 2016.
- Gilman, S. “Ethics Codes and Codes of Conduct as Tools for Promoting an Ethical and Professional Public Service, Comparative Successes and Lessons”, Prepared for the PREM, The World Bank, p. 35, 2005.
- Goodpaster, K. “Times of Insight: Conscience, Corporations, and the Common Good”, Issues in Business Ethics, vol 54, Springer, Cham. p.9-23, September 2022.
- Gözüm, A. G. & Acar, G. P. “İşletmelerin BIST - Sürdürülebilirlik Endeksi’nde Yer Alma Durumuna Göre Üst Kademe Teorisi Kapsamında Değerlendirilmesi”, İstanbul Management Journal, Advance Online Publication, s. 94, 2018.
- Grove, H., & Clouse, M. “Weak Corporate Governance and \$1.5 Trillion of Investment Losses”, Corporate Ownership & Control Journal, 15 (1-1), 298-309, 2017.
- Grant Thornton Company, “M&A: Assessment Key To Avoiding A Culture Clash – Follow A Four Step Culture Plan To Assess A Culture”, p.1-3, October 29, 2018.
- Gürün L. (Kitabın editörü), “Aile Şirketlerinde Bağımsız Yönetim Kurulu Üyeliği, Zamanı Geldi mi? Ne Söylüyor Ne Düşünüyorlar?”, My Executive Yayını, s. 16, 2022.
- Hartman, Laura P. (DePaul Uni), DesJardins, Joe (College of St. Benedict / St. John’s Uni.), MacDonald, Chris (Ryserson Uni.). “Business Ethics: Decision Making for Personal Integrity & Social Responsibility”, The McGraw-Hill Companies, Inc. p. 5, 2014.

- Hodgetts, R. M. “Yönetim: Teori, Süreç ve Uygulama”, Der Yayınları, Beşinci baskıdan çeviri, s. 435, 1997.
- Hofstede, Geert. "Dimensionalizing cultures: The Hofstede model in context" Readings in Psychology and Culture, Unit 2, Subunit 1, Chapter 8, Produced by The Berkeley Electronic Press, p. 6-8, 22, 2011. <https://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8/>
- Hubbard, Larry. “Control Self-Assessment: A Practical Guide”, IIA publications, p. 29, 2005.
- İbiş, C. & Çatıkkaş, Ö. “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bir Bakış”, Sayıştay Dergisi, Sayı:85, (95-121), Nisan - Haziran 2012.
- Internal Auditor Magazine, na.theiia.org, (çevrimiçi) 2000-01-01. Retrieved 2013-09-04.
- IIA – The Institute of Internal Auditors, Practice Guide, “Evaluating Ethics Related Programs and Activities”, p. 1, 5 – 6, 25 - 26, June 2012.
- IIA – The Institute of Internal Auditors, The IIA’s Position Paper: “The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control”, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors, 2013.
- IIA - The Institute of Internal Auditors, “Auditing Anti-Bribery and Anti-Corruption Programs”, p.1, June 2014.
- IIA - The Institute of Internal Auditors, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, “Global Perspektifler ve Anlayış, Kültürün Denetlenmesi - Hassas Konuya Sert Bir Bakış, İç Denetimin Global Nabzı Kanalıyla Sunulan Yeni Trendler”, Sayı 3, s.6-7, Şubat 2016.
- IIA - The Institute of Internal Auditors - Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, “Global Perspektifler ve Anlayışlar - İç Denetimin Global Nabzı Kanalıyla Sunulan Yeni Trendler”, Sayı 5, s. 12, 2016.
- IIA – The Institute of Internal Auditors – “Model Internal Audit Activity Charter – Supplemental Guidance”, January 1, 2017.
- IIA – The Institute of Internal Auditors Australia, “Managing Culture – A Good Practice Guide”, p. 4 – 5 & 24 -25, December 2017.
- IIA – The The Institute of Internal Auditors, “Selecting, Using, and Creating Maturity Models: A Tool for Assurance and Consulting Engagements”, p. 14, 2018.
- IIA – The Institute of Internal Auditors, Position Paper, “Internal Auditing’s Role in Corporate Governance”, p. 2–3, May 2018.
- IIA – The Institute of Internal Auditors, “Auditing Culture, Supplemental Guidance Practice Guide”, IIA - The Institute of Internal Auditors, p. 2, 5-6, November 2019.
- IIA – The Institute of Internal Auditors, “Uluslararası İç Denetim Standartları”, Research Foundation, s.16, 2019.

- IIA – The The Institute of Internal Auditors, “Etkili Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üçlü Savunma Hattı”, (Çevrimiçi), (The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control), s. 1, 23.04.2020.
- IIA - The The Institute of Internal Auditors, “IIA’in Üçlü Hat Modeli - Üçlü Savunma Hattı İle İlgili Güncelleme”, theiia.org, s. 5, 2020.
- IIA & The Neel Corporate Governance Center, The University of Tennessee, “ACGI - American Corporate Governance Index Report”, p. 14-16, 18-25, 2021.
- Intosai - Uluslararası Sayıştaylar Birliği, “Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi”, Sayıştay Yayınları, Ankara, (1-4), 2006.
- Jaggi, Jacob. “When Does the Internal Audit Function Enhance Audit Committee Effectiveness?”, Executive Summary, University of Arizona, p. 2, 2020.
- Jensen, Michael C. “The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of Internal Control Systems”, The Journal of Finance, p. 862–864, First published July 1993.
- Kadıoğlu, E. (Editör), Bostancı, F. Özbay, E. Telçeken, N. Yalçiner, B. Öcal, N. “Kurumsal Yönetim Mekanizmaları - Kurumsal Yönetim: Gelişimi, Teorileri, Uygulamaları”, Gazi Kitabevi, s. 139–170, 2021.
- Kağan, M. & Yılmaz, N. (Editörler), “Karakter ve Değer Eğitimi, Bölüm: Değerlerin Tanımı ve Sınıflandırılması”, Pegem Akademi, 3. Baskı, s. 36, 2021.
- Kahyaoğlu, B. S. “İç Kontrol ve Etik İlişkisi Çerçevesinde Kamu Kurumlarında Etik Kültürünün Benimsenmesinde İç Denetçilerin Rolü”, Teknik Belge, Yolsuzluğun Önlenmesi ve Etiğin Teşviki İçin Teknik Destek Projesi, s 11, 53-54, Mart 2017.
- Kaptein, Muel. “Why Do Good People Sometimes Do Bad Things: 52 Reflections on Ethics at Work”, SSRN Electronic Journal, p. 1-206, July 2012.
- Kaptein, Muel. “Ethics Audit”, Encyclopedia of Business and Professional Ethics, Rotterdam School of Management, Publisher: Springer, p. 3-4, June 2020.
- Kara, S. “İç Denetimde Risk Yönetimi”, Celal Bayar Üni., Doktora tezi, s. 14-27, 2011.
- Karacaer, S. İbrahimoglu, N. “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi”, H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fak. Dergisi, Cilt 21, Sayı: 1, s. 215-217, 2003.
- Karagöz Z. S. “Kurumsal Yönetim Uygulamaları: BIST Kurumsal Yönetim Endeksinde İşlem Gören Firmaların Web Sitelerinin İncelenmesi”, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD), Yıl 2018, Cilt 5, Sayı 4, s. 79 - 87, 30.04.2018.
- Kaygusuz, S. Y. & Usman, Ö. “Kurumsal Risk Yönetimi İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi.” XX. Türkiye Muhasebe Kongresi, slayt 15–23, 5–6 Ekim 2018.
- Kızılboğa, R. & Özşahin, F. “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, F. Niğde Üni., İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, s. 220-236, 2013.

- Killingsworth, Scott. "C Is for Crucible: Behavioral Ethics, Culture, and the Board's Role in C-suite Compliance", p. 22-23, 2013.
- Klemash, Steve W., Smith Jamie C., Dettmann, Joe. "Five Ways to Enhance Board Oversight of Culture", Harvard Law School Forum for Corporate Governance, p. 5, April 24, 2019.
- Koçel, Tamer. "Sanayi Toplumundan Bilgi Topluma İşletme Yöneticiliği", Beta Yayıncılık, s. 465, 2018.
- Korga, S. & Aslanoğlu, S. "İç Kontrol Sisteminin Unsurları ile Risk Yönetimi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama", Muhasebe ve Denetime Bakış, 20 (60), 95-116, 2020.
- KPMG & TEİD (Etik ve İtibar Derneği) ortak çalışması, "KPMG - Etik ve Türkiye Değerlendirmesi Raporu", s. 30-41, Ocak 2020.
- Kuzucu, M., Doğan, S. & Tarhan Mengi, B. "Kültürün İç Denetçi ve İç Denetim Üzerine Etkisi ve Türkiye'deki İç Denetçiler Üzerine Bir Araştırma", TIDE Academia Research, 2(1), s. 33-70, 2020.
- Lyons, Sean. "Corporate Defense and the Value Preservation Imperative – Bloodproof Your Corporate Defence Program", by Taylor & Francis Group, p. 136, 2017.
- MacDonald, Chris. "Considerations For Writing A Code Of Ethics", originally published in Gene Marks, ed., Streetwise Small Business Book of Lists, Adams Media, p. 1-2, 2006.
- Mandato, Joseph & Devine, William. "Why the CEO Shouldn't Also Be the Board Chair", Harvard Business Review, p. 6, March 04, 2020.
- Maniak, J. Angela. "Tell It to The CEO – How to Write Compelling Executive Summaries and Briefings", Skill-Builders Press, Northport, Maine, USA, p. 69-81, 2005.
- Maréchal, Nathalie., Renieris, Elizabeth., Rydzak, Jan. "Better Processes Lead to Better Outcomes: Corporate Governance as a Tool to Address Misinformation", Yale Law School, Information Society Project, p. 1, February 28, 2021.
- Mattera, Philip. "Boeing: Corporate Rap Sheet", Corporate Research Project, p.1, June 29, 2021.
- McDonald, Gael. "Business Ethics: A Contemporary Approach", Cambridge University Press, p. 4, 2015.
- McNamara, Carter. "Complete Guide to Ethics Management: An Ethics Toolkit for Managers - Ethics Tools: Code of Ethics", p.10-11, 2004.
- Mena - Financial Crime Compliance Group (FCCG), "Practical Guide to Implementing an Anti-Bribery and Corruption (ABC) Program", p. 20, October 2020.
- Mermod A.Y. & Sungun, G. "Internal Audit Positioning: Four Stage Model", Journal of Business, Economics & Finance, Vol.2 (1), 2013, 65-88, 2013.

- Moeller, Robert R. “Brink’s Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge”, 7th ed. John Wiley & Sons, Inc. p. 5-23, 2009.
- Moghanjoughi, A.F. & Durmuş, N.C. “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Faaliyet Denetimi Sürecindeki Etkisi”, International Social Sciences Studies Journal, 5(41), 4280-4290, 23.08.2019.
- Murdock, Hernan. “How Internal Audit Can Improve the Organization's Tone and Culture”, Misti Training Organisation, p. 1, 18.12.2018.
- OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, “G20/OECD Principles of Corporate Governance”, p. 51, September 2015.
- OECD Report (2016), “G20/OECD Principles of Corporate Governance (Turkish version)”, OECD Publishing, Paris, p. 10 - 11, published May 16, 2016.
- O’Regan, D. “Auditing International Entities: A Practical Guide To Risks, Objectives, and Reporting”, The IIA Handbook Series, p. 14, 2001.
- Özbilger, H.İ. “İç Denetime Yeni Bir Bakış: Üçlü Hat Modelinin Değerlendirilmesi”, (40-54), Denetişim, Yıl: 11, Sayı: 22, Ocak 2021.
- Özgül, Burcu & Tarhan Mengi, Banu. “Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi İç Denetim”, Beta Yayınları, s. 17 - 18, Ağustos 2016.
- Paredes, Troy A. “Too Much Pay, Too Much Deference: Behavioral Corporate Finance, CEOs, and Corporate Governance”, 32 Florida. State Uni. Law Review. Vol 32, Issue 2, Article 15, p. 673, 2005.
- Pehlivanlı, Davut. “Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları”, İstanbul, Beta Basım Yayım, s.15, 2010.
- Pickett, K.H. “The Essential Handbook of Internal Auditing”, J. Wiley & Sons, p. 8, 2005.
- Plender, John. “Capitalism: Money, Morals and Markets”, Biteback Publishing Ltd., First published in Great Britain, p. 6, 2015.
- Pöppelbuß, Jens & Röglinger, Maximilian. “What Makes a Useful Maturity Model? A Framework of General Design Principles for Maturity Models and Its Demonstration in Business Process Management”, European Conference on Information Systems, Helsinki, Finland, p. 2, June 2011.
- Prasad, Vishwa. “Ethics and Auditing: An International Perspective”, International Journal of Finance and Accounting, 1 (4), p. 3, 2012.
- PWC – “The Board Agenda, Good Practice for Meeting Market Expectations”, p. 45-51, March 2001.
- PWC Report - “Questions That May Be Asked At Shareholders’ Meeting”, p.6-20, (last updated January 2006), Issue date: March 2, 2006.

- PWC & MIOD - “An Ethics Guide for Boards”, Directors Forum, Publication No 2, - Pwc & Mauritius Institute of Directors, p.3, 15-18, December 2013.
- PWC & IIA - “Auditing Culture: Challenges and Proven Techniques”, PWC’s Auditing Culture presentation, IIA Super Conference at UTD, p. 7, March 23, 2018.
- PWC Report - “Turning Crisis Into Opportunity”, PwC’s 2020 Annual Corporate Directors Survey, Governance Insight Center, p. 3–19, 2020.
- PWC – “Conducting Effective Board Assessments”, Governance Insights Center, p. 1-4, January 2023.
- Raiborn, C., Butler, J., Martin, K., Pizzini, M. “The Internal Audit Function: A Prerequisite for Good Governance, Corporate Accounting & Finance”, Journal of Corporate Accounting & Finance, 28(2), p. 10–21, February 2017.
- Ramamoorti, Sridhar. “Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects”, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, s. 2-5, 2003.
- Rodrik, Dani. “Tek Ekonomi Çok Reçete – Küreselleşme, Kurumlar ve Ekonomik Büyüme”, Eflatun Yayınevi, Çeviren: Domaniç, N., s. 187, 2009.
- Roth, James. “Auditing Culture: Observation and Data, Gauging the Organization’s Cultural Climate is Often Best Achieved with a Two-pronged Approach”, Internal Auditor Magazine, p. 2, August 30, 2019.
- Sabuncu, Birsal. “İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 18 (2), 161-174, 2017.
- Sabuncu, Birsal. “İç Denetim Anlayışındaki Değişiklikler ve Gelişmeler”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (Özel Sayı), ös779- ös789, 2018.
- Sancar, G. “Kurumsal Sürdürülebilirlik Bağlamında Kurumsal Yönetişim”, Selçuk İletişim, s. 71–84, 2013.
- Sawyer, L. B. “Sawyer’s Internal Auditing, The Practices Of Modern Internal Auditing”, The Institute of Internal Auditors, Almond Springs, Florida, p. 6, 1981.
- Schnatterly, Karen., Gangloff, K. Ashley., Tuschke, Anja. “CEO Wrongdoing: A Review of Pressure, Opportunity, and Rationalization”, Journal of Management, p. 2405-2432, April 26, 2018.
- Schultz, N. & Douglas, M. “Internal Audit’s Role and Considerations In Workplace Ethics Programs and Investigations”, IIA Canada, p. 1, 10.01.2020.
- Secrest, Douglas G. “Ethics and Compliance Programs: Key Elements of an Effective Ethics and Compliance Internal Audit Program”, Louisiana State University Center for Internal Auditing, p. 14, March 1, 2013.
- Selim, Georges & Mc Namee, David. “Risk Management and Internal Auditing: What are the Essentials of Successful Paradigm Change?”, International Journal of Auditing Int. J. Audit. 3: 147–155, 1999.

- Sekerka, Leslie. "Organizational Ethics Education and Training: A Study in the Use of Best Practices", Santa Clara University, Markkula Center for Applied Ethics, p. 2 - 3, July 10, 2008.
- Sıgın, A. "Hofstede, Schwartz ve Inglehart'ın Kültür Teorileri: Türkiye, ABD ve İngiltere Örnekleri Üzerine Bir Çalışma", Aksaray Üniversitesi, Fen Edebiyat Fakültesi - Sosyoloji Bölümü, s. 117-120, Haziran 2020.
- Silverstone, H. & Davia, R. H. "Fraud 101 – Techniques and Strategies for Detection", Second Edition, Published by John Wiley & Sons, p. 10, 2005.
- Snook, Ann. "18 of the Best Code of Conduct Examples", World's Most Ethical Companies, p. 1, February 17, 2022.
- Soileau, Jared. "Enterprise Risk Management: Adoption, Performance benefits, and disclosure effect", Executive Summary, The University of Memphis, p. 2, 2010.
- SPK – "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ", Seri: IV, No: 56, s. 58/1-14, 30/12/2011 ve 28158 sayılı Resmî Gazete 'deki yayım.
- Stava, David., Caldwell, Cam., Richards, Linda. "Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing", Journal of Business Ethics, Volume 64, p. 271-284, 2006.
- Stiglitz, Joseph. "Globalization and its Discontents Revisited", W. W. Norton and Company, p.2-6, 2017.
- Strom, Stephanie. "Out Millions, Elie Wiesel Vents About Madoff". The New York Times (nytimes.com), p.1, 26.02.2009.
- Swagermann, Dirk & van der Zee, Astrid. "Upper Echelon Theory and Ethical Behaviour: An Illustration of the Theory and a Plea for Its Extension Towards Ethical Behaviour", Journal of Business Systems, Governance and Ethics, Vol 4, No: 2, p. 41, 2009.
- Şimşek, K. & Ataman, B. "İç Denetimin Kurumsal Yönetim Kalitesi Üzerindeki Rolü ve BIST Kurumsal Yönetim Endeksine Tabi Şirketlerde Bir Analiz", 3rd International Trakya Accounting Finance and Auditing Symposium, Trakya University, s. 94, 2018.
- Şimşek, K. "Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesi Üzerindeki Etkisi", Doktora tezi, Marmara Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İABD, s. 12, İstanbul 2019.
- Tanç, Ş. G. "Kurumsal Yönetim Uygulamaları Kapsamında Etik Kurallar: Borsa İstanbul'da Faaliyet Gösteren Şirketler Üzerinde Bir Araştırma", Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, s. 74-87, 2015.
- Tabuena, J. "Auditing Corporate Culture: A New Imperative", Experis Finance, E-book, A Misti Publication, p. 5, 2016.

- Taştan, S. “Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Etik Sorumluluk ve Kurumsal Vatandaşlık, Kurumsal Yönetim ve Risk Yönetimi”, Editörler: P. Başar, D. Celayir, s. 117 - 139, Nobel Yayınevi, Ankara. ISBN:978-605-033-218-6, 2020.
- Taylor, A. “The Five Levels of an Ethical Culture: How to Build and Sustain Organization with Integrity”, Working paper, BSR, San Francisco, USA, p. 3-5, 2017.
- Testa, Mark R. & Sipe, Lori J. “The Organizational Culture Audit: Countering Cultural Ambiguity in the Service Context”, Open Journal of Leadership, Vol.2, No.2, p. 36-44, Published Online June 2013.
- Tez, B. “Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Sisteminin Etkileşimi: Sektörel Analiz”, Doktora tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi, İABD, s. 32-33, 2020.
- The Economist, “Big Business is Beginning to Accept Broader Social Responsibilities”, p.1. August 22, 2019.
- The Financial Times, “Taking the Measure of Good Corporate Culture”, December 26, 2018.
- The Financial Times, “Auditors Warn of Organizational Culture Crisis at UK Companies”, February 28, 2022.
- The World Bank Group, “Board Evaluation Practices: Experiences from the Latin American Companies Circle (English)”, Washington, D.C., p. 15-18, 2017/01/01.
- Thuy-Nga T. Vo. “To Be or Not To Be Both CEO and Board Chair”, Brooklyn Law Review, Volume 76, Issue 1, p. 67, Article 2, 2010.
- Tokgöz, N. Paşaoğlu, D. “Yönetim ve Organizasyon”, T.C. Anadolu Üni. Yayını No 2944, A.Ö. Fakültesi Yayını No: 1900, Ünite (1) & Ünite (8), s. 4-186, 2013.
- Tone at the Top Magazine, “Kurumsal Kültüre Bir Bakış”, IIA Publications, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü yayını, sayı 76, s. 1-3, Şubat 2016.
- Tone at the Top Magazine, “Yönetişim Mukayesesi”, IIA Publications, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü yayını, sayı 96, s. 1-4, Aralık 2019.
- Turan, M. & Görün, M. “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”, Sayıştay Dergisi, Sayı:89, s. 117, Nisan - Haziran 2013.
- Tüm, K. & Reyhanoğlu, M. “İç Kontrol Sisteminin Örgüt Kültürünü Belirlemesindeki Rolü”, M. Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s. 398, 2015.
- Türedi, Hasan. “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ile İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar”, Journal of Management and Economics Research, 9 (16), 22-46, (25), 01.07.2011.
- Türedi, H., Koban, A. O., Karakaya, G. “Coso İç Kontrol ABD Modeli ile İngiliz Turnbull ve Kanada CoCo Modellerinin Karşılaştırılması”. Sayıştay Dergisi, (99), 95-119, 2015.
- Türedi, H., Karakaya, G., İldem, M. “Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 96, s. 55-74, Ocak-Mart 2015.

- Türedi, H., Zor, Ü., Gürbüz, F. “Risk Odaklı İç Denetim”, Muhasebe ve Finansman Dergisi s. 12–13, Nisan 2015.
- Tüsiad Raporu, “Dünyada ve Türkiye’de İş Etiği ve Etik Yönetimi”, s. 119, Yayın No: TÜSiAD/T-2009-06-492, Haziran 2009.
- Uzel, M.N. Hasanefendioğlu, B., Durmuş, C.N. “Üçlü Savunma Hattının Coso İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasında Kaldıraç Etkisi”, Mali Çözüm, s. 199, 2016.
- Uzun, K. “Kamu Denetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, Denetışim Dergisi, s. 65, 2009.
- Ülgen, H. & Mirze, K. “İşletmelerde Stratejik Yönetim”, Beta Yayınları, s. 436, basım yılı 2018.
- Ünal, S., & Doğru, Ç. “Üst Kademe Kuramı Kapsamında Hisse Getirileri Üzerinde CEO’nun Özelliklerinin Etkisi”, S. Demirel Üni. Vizyoner Der., Cilt: 12, Sayı: 29, 204-223, 2021.
- Ünüvar, B. & Demirtaş, Ö. “Etik Liderlik Davranışlarının Dile Getirme Davranışı Aracılığıyla Örgütsel Adalet Algısına Etkisi: Sağlık Çalışanları Üzerine Bir Araştırma” Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi, 7 (1), s. 117-129, 2021.
- Walker, P., Shenkir, W., Barton, T. “Improving Board Risk Oversight Through Best Practices”, IIA – Institute of Internal Auditors, p. 62, 2011.
- Webley, S. & Werner, A. “Corporate Codes of Ethics: Necessary but not sufficient”, Business Ethics – Volume 17, Issue 4, pages 405-415, October 2008.
- Witzel, Morgen. “When corporate culture goes toxic from Lehman to Volkswagen”, The Centre for Leadership Studies, University of Exeter, UK, p.1, 26.12.2015.
- Wood, David A. “Corporate Managers' Reliance on Internal Auditor Recommendations”, Auditing: A Journal of Practice & Theory. 31 (2), 151–166, May 2012.
- Wright, R.M. “Internal Audit, Internal Control and Organizational Culture”, Doctorate Thesis, School of Accounting Faculty of Business and Law Victoria University, p.24-25, 2009.
- Yılcı, M.F. “İç Denetim ve Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”, Nobel Yayın Dağıtım, s. 121, 2006.
- Yönetim Kurulu Üyeleri Derneği (YÜD) ve Bain & Company Türkiye ortak çalışma raporu, “Türkiye Yönetim Kurulu Barometresi”, s. 13 & 30–35, Kasım 2022.
- Yüksel, Y. “Kurumlarda Kültürel Değişim ve İletişim: Compstat Örnek Olayı”, Medya ve Kültürel Çalışmalar Dergisi, Cilt: I / Sayı: I, s. 77, Nisan 2019.

ÖZGEÇMİŞ

Can Akkerman İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesinde İngilizce İktisat Bölümünde lisans, Marmara Üniversitesinde Bankacılık Bölümünde yüksek lisans eğitimini tamamlamıştır.

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesinde İşletme (İktisat) Ana Bilim Dalı doktora programında “Kurumsal Yönetimde Etik Açısından İç Denetimin Rolü ve Etkinliği Üzerine Bir İnceleme” tez konusuyla doktora tezini hazırlamıştır.

Bankacılık sektöründe denetim kurulunda, elektrikli cihazlar endüstrilerinde, lastik ve kablo üretim sanayinde ve kimya sektöründe faaliyet gösteren uluslararası firmalarda “iç denetim ve uyum” (internal audit & compliance) yöneticisi olarak çalışmıştır.

Uluslararası firmanın işletim ağı içerisinde çalışma hayatında bir dönem Almanya’da (Münih) görev almıştır. Daha sonraki dönemde çalışmalarına Kanada’da (Montréal) devam etmiştir. Uluslararası firmanın çalışma ağı içerisinde, yönetici olarak Türkiye’nin yanı sıra İngiltere, Almanya, İtalya, Hollanda ve Polonya’da sahada birçok denetim çalışmasına katılmıştır.

ABD’de, Florida merkezli İç Denetçiler Enstitüsünde (IIA - The Institute of Internal Auditors) yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan uluslararası ilişkiler komitesinde (IIA - International relations committee) üye olarak görev almıştır.

Halen bünyesinde Alman sermaye ortaklığı olan bir şirketler topluluğunda, grubun tüm şirketlerinden sorumlu “iç denetim ve uyum” yöneticisi olarak çalışmalarını sürdürmektedir.