

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA
YÜRÜTÜLEN İÇ DENETİM UYGULAMALARININ KURUMSAL
YÖNETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ: BORSA İSTANBUL
KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLER
ÜZERİNDE BİR ANKET ÇALIŞMASI**

DOKTORA TEZİ

KEZBAN ŞİMŞEK

İstanbul, 2019

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA
YÜRÜTÜLEN İÇ DENETİM UYGULAMALARININ KURUMSAL
YÖNETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ: BORSA İSTANBUL
KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLER
ÜZERİNDE BİR ANKET ÇALIŞMASI**

DOKTORA TEZİ

KEZBAN ŞİMŞEK

Danışman: PROF. DR. BAŞAK ATAMAN

İstanbul, 2019

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

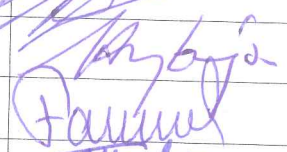
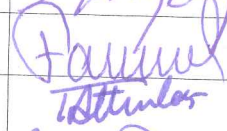
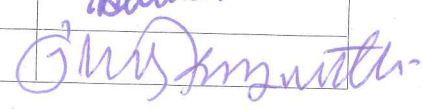
TEZ ONAY BELGESİ

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı DOKTORA öğrencisi KEZBAN ŞİMŞEK'nın ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA YÜRÜTÜLEN İÇ DENETİM UYGULAMALARININ KURUMSAL YÖNETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ : BORSA İSTANBUL KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLER ÜZERİNDE BİR ANKET ÇALIŞMASI adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 18.01.2019 tarih ve 2019-2/27 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 24.01.2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1. Tez Danışmanı	Prof. Dr. BAŞAK ATAMAN	
2. Jüri Üyesi	Prof. Dr. M. HANİFİ AYBOĞA	
3. Jüri Üyesi	Prof. Dr. FATMA PAMUKÇU	
4. Jüri Üyesi	Doç. Dr. TAYLAN ALTINTAŞ	
5. Jüri Üyesi	Doç. Dr. İLKER KIYMETLİ ŞEN	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Kezban Şimşek
Anabilim Dalı	: İşletme
Bilim Dalı	: Muhasebe Finansman
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Başak Ataman
Tez Türü ve Tarihi	: Doktora – Ocak 2019
Anahtar Kelimeler	: İç Denetim, İç Denetim Standartları, Kurumsal Yönetim, Kurumsal Yönetim Kalitesi

ÖZET

ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA YÜRÜTÜLEN İÇ DENETİM UYGULAMALARININ KURUMSAL YÖNETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ: BORSA İSTANBUL KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLER ÜZERİNDE BİR ANKET ÇALIŞMASI

İç denetim iç kontrollere, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerine ilişkin objektif değerlendirmelerini, sunmuş olduğu güvence ve danışmanlık hizmetleri vasıtasıyla kurumsal yönetimin kalitesini artıracak anlamlı bilgilere dönüştürmektedir. Bu anlamda işletmelerde bir iç denetim biriminin varlığı büyük önem arz etmektedir. İşletmelerde bir iç denetim biriminin varlığı kadar bu iç denetim biriminin faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi de son derece önemlidir.

Bu çalışmada BİST Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan işletmelerde uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünün değerlendirilmesi amaçlanmıştır. İşletmelerde standartlar kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolü çoklu regresyon analizi ile incelenmiştir. Yapılan analiz sonucunda iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerinde etkisi olduğu ortaya çıkmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Kezban Şimşek
Field : Business Administration
Programme : Accounting and Finance
Supervisor : Professor Başak Ataman
Degree Awarded and Date : PhD – January 2019
Keywords : Internal Audit, Internal Audit Standards,
Corporate Governance, Corporate Governance Quality

ABSTRACT

THE ROLE OF INTERNAL AUDIT IMPLEMENTATIONS UNDER INTERNATIONAL INTERNAL AUDIT STANDARDS ON QUALITY OF CORPORATE GOVERNANCE: A QUESTIONNAIRE STUDY ON COMPANIES TAKING PART AT BORSA ISTANBUL CORPORATE GOVERNANCE INDEX

Internal audit transforms objective evaluations on internal controls, risk management and corporate governance processes into meaningful information that will improve the quality of corporate governance through provided assurance and advisory services. In this sense, the presence of an internal audit unit in companies has great importance. As much as the existence of an internal audit unit, conducting the activities of internal audit unit in accordance with the internal audit standards is extremely important for companies.

In this study, it is aimed to evaluate the role of internal audit implementations carried out under international internal audit standards on corporate governance quality in the companies included in the BIST Corporate Governance Index. The role of internal audit implementations carried out under the standards on corporate governance quality at companies was investigated by multiple regression analysis. As a result of the analysis, it was found that internal audit implementations carried out under internal audit standards had an impact on corporate governance quality.

ÖNSÖZ

Doktora sürecim boyunca görüş ve önerileri ile yoluma ışık tutan ve desteklerini esirgemeyen tez danışmanım ve değerli Hocam Sayın Prof. Dr. Başak ATAMAN' a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Doktora tez izleme komitemde bulunarak katkı sağlayan Prof Dr. Hanifi AYBOĞA ve Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU' ya,

Doktora süreci boyunca sağladıkları akademik ve manevi destekleri için hocalarım Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN' e ve Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU' ya,

Doktora sürecine birlikte başladığım ve bu süreçte bana destek olan arkadaşlarım Arş. Gör. Yasin CEBECİ' ye, Arş. Gör. Hakan CAVLAK' a ve Öğr. Gör. Dr. Yakup SÖYLEMEZ' e,

Doktora sürecinde sağladıkları destek için başta müdürümüz Doç. Dr. Serkan ISLAK' a, arkadaşlarım ve meslektaşlarım Öğr. Gör. Ömer SARAÇ' a, Öğr. Gör. Zühal ASLAN' a, Öğr. Gör. Numan Tuğrul ERTUĞRUL' a ve Öğr. Gör. Nagihan GÖKÇE' ye,

Bu süreçteki manevi destekleri ile inancımı ve gücümü artıran annem Songül ŞİMŞEK' e, Babam Ekrem ŞİMŞEK' e ve Şener ÇİÇEK' e,

Her zaman her konuda beni destekleyen ve beni bu günlere getiren annem Sultan DEMİR' e, babam Haydar DEMİR' e ve tüm aileme,

Sadece doktora sürecinde değil her konudaki en büyük destekçim ve yol arkadaşım olan değerli eşim Öğr. Gör. Onur ŞİMŞEK' e,

Sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Kezban ŞİMŞEK

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ.....	viii
ŞEKİL LİSTESİ	xi
KISALTMALAR.....	xii
1. GİRİŞ.....	1
2. İÇ DENETİM.....	4
2.1. İç Denetim Kavramı	4
2.1.1. İç Denetimin Tanımı	6
2.1.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	9
2.1.3. İç Denetimin Önemi	13
2.1.4. İç Denetimin Kapsamı ve Amaçları	16
2.1.5. İç Denetimin Unsurları	21
2.1.6. İç Denetimin Türleri	27
2.1.7. İç Denetim Yaklaşımları	31
2.1.8. İç Denetimin Gerekliliği.....	37
2.1.9. İç Denetimde Kaynak Kullanımı.....	42
2.1.10. İç Denetim Süreci.....	45
2.1.11. İç Denetim Mesleği ve İç Denetçiler.....	62
2.2. İç Kontrol	68
2.2.1. İç Kontrol Tanımı.....	68
2.2.2. İç Kontrolün Amacı ve Önemi	71
2.2.3. İç Kontrol Modelleri.....	72
2.2.4. COSO İç Kontrol Modeli	73
2.2.5. İç Denetim İç Kontrol İlişkisi.....	78
2.3. Risk Yönetimi	79
2.3.1. Risk Kavramı.....	79

2.3.2. Risk Türleri.....	80
2.3.3. Risk Yönetimi.....	81
2.3.4. Kurumsal Risk Yönetimi.....	84
2.3.5. Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü	86
2.4. Dünyada İç Denetimin Gelişimi ve Yapılan Düzenlemeler.....	88
2.4.1. ABD’ de İç Denetim Düzenlemeleri	91
2.4.2. İngiltere’ de İç Denetim Düzenlemeleri	93
2.4.3. Japonya’ da İç Denetim düzenlemeleri	94
2.4.4. Almanya’ da İç Denetim Düzenlemeleri	94
2.4.5. Avrupa Birliği (AB)’ nde İç Denetim Düzenlemeleri	95
2.5. Türkiye’de İç Denetimin Gelişimi ve Yapılan Düzenlemeler	98
2.5.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü-TİDE	99
2.5.2. Kamu İç Denetim Düzenlemeleri	100
2.5.3. TTK İç Denetim Düzenlemeleri.....	102
2.5.4. SPK İç Denetim Düzenlemeleri	103
2.5.5. Bankacılık İç Denetim Düzenlemeleri	104
2.5.6. Sigortacılık İç Denetim Düzenlemeleri	107
2.6. İç Denetime İlişkin Mesleki Örgütlenmeler.....	108
2.6.1. İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditor- IIA)	109
2.6.2. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (The European Confederation of Institutes of Internal Auditing- ECIIA)	110
2.7. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi ve İç Denetim Standartları.....	111
2.7.1. Standartların Tarihsel Gelişimi	111
2.7.2. Yeni Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ).....	113
3. KURUMSAL YÖNETİM	150
3.1. Kurumsallaşma ve Kurumsal Yönetime Giriş	150
3.1.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı.....	152
3.1.2. Kurumsal Yönetimin Ortaya Çıkışı ve Tarihçesi	155
3.1.3. Kurumsal Yönetimin Amaçları	160
3.1.4. Kurumsal Yönetimin Önemi	163
3.1.5. Kurumsal Yönetimin Faydaları	166

3.1.6. Kurumsal Yönetim Mekanizmaları	172
3.1.7. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri	181
3.1.8. Kurumsal Yönetim Sistemleri	184
3.1.9. Kurumsal Yönetim Teorileri	189
3.2. Dünyada Kurumsal Yönetim.....	195
3.2.1. Kurumsal Yönetim ile İlgili Yapılan Çalışmalar	196
3.2.2. Ülkeler Düzeyinde Kurumsal Yönetim Uygulamaları	213
3.3. Türkiye’ de Kurumsal Yönetim	229
3.3.1. Türkiye’de Kurumsal Yönetimin Gelişimi.....	229
3.3.2. Türkiye’de Kurumsal Yönetim ile İlgili Kuruluşlar ve Yapılan Düzenlemeler.....	231
3.4. Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi, Endeksi ve Uyum Raporu	254
3.4.1. Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi	254
3.4.2. Kurumsal Yönetim Endeksi	257
3.4.3. Kurumsal Yönetim Uyum Raporu	258
4. İÇ DENETİM VE KURUMSAL YÖNETİM İLİŞKİSİ.....	260
4.1. İç Denetim ve Kurumsal Yönetim İlişkisi	260
4.1.1. Kurumsal Yönetimde İç Denetimin Rolü.....	260
4.1.2. Kurumsal Yönetimde İç Denetimin Artan Fonksiyonu ve Önemi.....	264
4.1.3. Kurumsal Yönetimde Etkin Bir İç Denetim Organizasyonu.....	269
4.1.4. Kurumsal Yönetim İlkeleri ve İç Denetim İlişkisi	271
4.2. Kurumsal Yönetimde İç Denetçinin Rolü.....	276
4.2.1. Kurumsal Yönetimde İç Denetçinin Önemi ve Sorumlulukları	276
4.2.2. Kurumsal Yönetimde İç Denetçinin Örgüt İçi İlişkileri.....	279
4.3. Uluslararası İç Denetim Standartlarının Önemi ve Kurumsal Yönetim Kalitesinin Sağlanmasındaki Rolü	287
5. BORSA İSTANBUL KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLER ÜZERİNDE BİR ANKET ÇALIŞMASI	291
5.1. Araştırmanın Konusu, Amacı, Önemi ve Kapsamı.....	291

5.1.1. Araştırmanın Konusu	291
5.1.2. Araştırmanın Amacı	291
5.1.3. Araştırmanın Önemi	291
5.1.4. Araştırmanın Kapsamı.....	294
5.2. Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları	294
5.3. Araştırmanın Problemi ve Hipotezleri	294
5.4. Veri Toplama Yöntemi ve Analiz Teknikleri	296
5.4.1. Veri Toplama Yöntemi.....	296
5.4.2. Analiz Teknikleri.....	299
5.5. Bulgular ve Yorumlar	300
5.5.1. Araştırmanın Güvenirlik Analizine İlişkin Bulgular	300
5.5.2. Araştırmanın Madde ve Faktör Analizine İlişkin Bulgular	300
5.5.3. Araştırma Verilerine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular	319
5.5.4. Araştırmanın Korelasyon Analizine İlişkin Bulgular.....	337
5.5.5. Araştırmanın Çoklu Regresyon Analizine İlişkin Bulgular	339
6. SONUÇ	360
EKLER	366
KAYNAKÇA.....	373

TABLO LİSTESİ

Sayfo No.

Tablo 2.1: İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	12
Tablo 2.2: Dünyada İç denetimin Gelişimi ve Yapılan Düzenlemeler.....	90
Tablo 3.1: Kurumsal Yönetimin Tarihsel Gelişimi.....	156
Tablo 3.2: Kurumsal Yönetim Mekanizmalarının Sınıflandırılması.....	173
Tablo 3.3: Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası Kurumsal Ynetim Sistemlerinin Karşılaştırılması.....	189
Tablo 3.4: Paydaş Teorisi ve Hissedar Teorisi Karşılaştırılması.....	193
Tablo 3.5: Vekalet ve Temsilcilik Teorilerinin Karşılaştırılması.....	194
Tablo 3.6: Dünyadaki Belli Başlı Kurumsal Yönetim Kodları ve İlkeleri.....	214
Tablo 3.7: ABD’ de Kurumsal Yönetim Alanında Yapılan Çalışmalar.....	217
Tablo 3.8: ABD’ de Kurumsal Yönetimin Tarihsel Bakış Açısı.....	218
Tablo 3.9: Birleşik Krallık’ ta Kurumsal Yönetim Alanında Yapılan Çalışmalar.....	221
Tablo 3.10: Japonya’ da Kurumal Yönetim Alanında Yapılan Çalışmalar.....	224
Tablo 3.11: Almanya’ da Kurumal Yönetim Alanında Yapılan Çalışmalar.....	226
Tablo 3.12: Türkiye’ de Kurumal Yönetimin Gelişimi ve Yapılan Düzenlemeler.....	230
Tablo 3.13: Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi Yapmaya Yetkili Kuruluşlar.....	255
Tablo 3.14: Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları ve Anlamları.....	256
Tablo 5.1: Anket Cronbach Alfa İç Tutarlılık Katsayıları.....	300
Tablo 5.2: Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeği Madde Analizi Bulguları.....	303

Tablo 5.3: Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeği Madde Analizi Bulguları.....	304
Tablo 5.4: Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin KMO ve Barlett Testi Bulguları.....	305
Tablo 5.5: Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesine İlişkin Bulgular.....	306
Tablo 5.6: Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Döndürülmüş Bileşenler Matrisi.....	306
Tablo 5.7: Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeği Faktör İsimleri ve Değişkenleri...	307
Tablo 5.8: Performans Standartları Değişkenleri Ölçeği Madde Analizi Bulguları.....	309
Tablo 5.9: Performans Standartları Değişkenleri Ölçeği Madde Analizi Bulguları.....	310
Tablo 5.10: Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin KMO ve Barlett Testi Bulguları.....	311
Tablo 5.11: Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesine İlişkin Bulgular.....	311
Tablo 5.12: Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Döndürülmüş Bileşenler Matrisi.....	312
Tablo 5.13: Performans Standartları Değişkenleri Ölçeği Faktör İsimleri ve Değişkenleri.....	313
Tablo 5.14: İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeği Madde Analizi Bulguları.....	315
Tablo 5.15: İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeğine İlişkin KMO ve Barlett Testi Bulguları.....	316
Tablo 5.16: Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesine İlişkin Bulgular.....	316
Tablo 5.17: İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Döndürülmüş Bileşenler Matrisi.....	317
Tablo 5.18: İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeği Faktör İsimleri ve Değişkenleri.....	318
Tablo 5.19: Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılımları.....	319

Tablo 5.20: Katılımcı İşletmelerin İç Denetim Birimlerine İlişkin Bulgular.....	321
Tablo 5.21: Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular...	326
Tablo 5.22: Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular.....	330
Tablo 5.23: İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular.....	334
Tablo 5.24: Korelasyon Analizine İlişkin Bulgular.....	338
Tablo 5.25: Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesinin Genel Notu Üzerinde Etkisi.....	342
Tablo 5.26: Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesinin Pay Sahipleri Üzerinde Etkisi.....	346
Tablo 5.27: Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesinin Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Üzerinde Etkisi.....	351
Tablo 5.28: Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesinin Menfaat Sahipleri Üzerinde Etkisi.....	354
Tablo 5.29: Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesinin Yönetim Kurulu Üzerinde Etkisi.....	357

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfo No.

Şekil 2.1: İç Denetimde Kaynak Kullanımı.....	43
Şekil 2.2: COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve İlkeleri.....	77
Şekil 2.3: Eski ve Yeni UMuÇ.....	115
Şekil 3.1: Kurumsal Yönetimin Makroekonomik Etkileri.....	171
Şekil 3.2: Şirketlerde İçsel ve Dışsal Kurumsal Yönetim Mekanizmaları.....	174
Şekil 4.1: İç Denetimin İç Kontrol, Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçleri İle İlişkisi..	267

KISALTMALAR

AAA: American Accounting Association

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: The American Institute of Certified Public Accountants

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BDS: Bağımsız Denetim Standartları

BİST: Borsa İstanbul

BT: Bilgi Teknolojileri

CBOK: Common Body of Knowledge

CCSA: Certification in Control Self-Assessment

CEO: Chief Executive Officer

CFO: Chief Financial Officer

CFSA: Certified Financial Services Auditor

CGAP: Certified Government Auditing Professional

CIA: Certified Internal Auditor

COBİT: Control Objectives for Information and Related Technology

CoCo: Criteria of Control Objectives

COSO: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CPA: Certified Public Accountant

CRMA: Certification in Risk Management Assurance

ECIIA: European Confederation of Institutes Internal Auditing

ERM: Enterprise Risk Management

FCPA: Foreign Corrupt Practices Act

FEI: Financial Executives International

FSA: Financial Services Agency

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

IIA: Institute of Internal Auditors

IMA: The Institute of Management Accountants

IMF: International Monetary Fund

INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions

IRM: Institute of Risk Management

ISO: International Organization for Standardization

İDY: İç Denetim Yöneticisi

KAP: Kamuyu Aydınlatma Platformu

KGGP: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

KGK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KİDDER: Kamu İç Denetçileri Derneği

KMO: Kaiser-Meyer-Olkin

NCFR: National Commission on Fraudulent Financial Reporting

NYSE: New York Stock Exchange

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board

SAS: Statements of Auditing Standards

SEC: Securities and Exchange Commission

SIAS: Statements on Internal Auditing Standards

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SOX: Sarbanes-Oxley Act

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TİDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü

TKYD: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜSİAD: Türkiye Sanayi ve İş Adamları Derneği

UMUÇ: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

XKURY: Kurumsal Yönetim Endeksi

1. GİRİŞ

Küresel anlamda artan iktisadi faaliyetler, piyasalarda yatırım yapan yatırımcıların sayıca artması, işletmelerin yönetici-sahiplik yapılarının farklılaşması, işletme profesyonel yöneticilerinin gözetilmesi gerekliliği, kurumsallaşmanın önem kazanması ve kurumsallaşmayı tehdit eden risklerin yönetilmesi zorunluluğu, modern işletmelerde birçok uygulamanın işletme amaçlarına ulaşma noktasında önemini artırmıştır. Amaçlara ulaşmada işletme içerisinde oluşturulmuş bağımsız mekanizmalar olarak işletmelerin en önemli destekçisi olan iç denetim birimleri bunlardan biridir.

Özellikle 2000' li yılların başlarında meydana gelen küresel işletme iflasları ve bu iflasların arkasında yatan muhasebe hileleri dünya çapında yönetime ve denetime yönelik birçok düzenleme yapılmasına neden olmuştur. Bu süreçte uygulamalarda standartlaşmanın önemi daha da artmıştır. Yönetimlere yönelik kurumsal yönetim ilkeleri, denetimlere ilişkin bağımsız denetim standartları, muhasebe standartları ve iç denetimlere ilişkin ise iç denetim standartları, uygulamalarda kaliteyi sağlamak üzere önem kazanmıştır.

İç denetimlere ilişkin standartlar oluşturma çabaları, IIA tarafından 1978 yılında ilk kez yayımlanan iç denetim standartları ile başlamış yayınlandığı günden bu güne iç denetim profesyonelleri için yönlendirici ve yol gösterici bir rehber olarak mesleğin gelişimine katkı sağlamış ve sağlamaya da devam etmektedir.

İç denetim standartlarında iç denetim tanımında da belirtildiği üzere iç denetim işletmelerin kurumsal yönetim süreçlerine ilişkin sunmuş olduğu değerlendirme ve danışmanlık faaliyetleriyle destek olmaktadır. Kaliteli kurumsal yönetim uygulamaları ile işletmeler, daha etkin ve şeffaf bir yönetim anlayışına kavuşma, uluslararası finans kaynaklarından daha kolay ve ucuz maliyetle faydalanabilme, uluslararası pazarlarda rekabet edebilme ve başarı sağlayabilme gibi birçok fayda sağlamaktadır. Ayrıca kurumsal yönetim, özellikle gelişmekte olan ülke ekonomileri için daha fazla yatırımcı çekebilme imkanı sunmaktadır. İşletmelerin kurumsal yönetim uygulamalarını benimsemeleri ve kalitesini sürekli geliştirme çabası içerisinde olmaları günümüz rekabet koşullarında bir zorunluluk haline gelmiştir. Kurumsal yönetim süreçlerine ilişkin

değerlendirmeleri ile kurumsal yönetim uygulamalarını destekleyen iç denetim ayrıca risk yönetimine ve iç kontrollere ilişkin değerlendirmeleri ile de kurumsal yönetim süreçlerine fayda sağlamaktadır.

İşletmelerde kontrollere, risk yönetimine ve kurumsal yönetime yönelik değerlendirmeleri ile destek olmaya çalışan bir iç denetim biriminin varlığı büyük önem arz etmektedir. Ancak işletmelerde bir iç denetim biriminin varlığı kadar, bu iç denetim biriminin faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi de son derece önemlidir. Bu anlamda iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim uygulamaları açısından öneminin sorgulanması, katkısının değerlendirilmesi gerekli görülmektedir.

Bu tez çalışması kapsamında Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY)' inde yer alan işletmelerde uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolü değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde iç denetime ilişkin kavramsal çerçeve ayrıntılı olarak ele alınırken, iç kontrol ve risk yönetim kavramları hakkında bilgi verilmektedir. İç denetimin dünyada ve Türkiye' deki gelişim süreci ile iç denetim mesleğine ilişkin yapılan düzenlemelere değinilmektedir. Bu bölümde ayrıca uluslararası mesleki uygulama çerçevesi ve iç denetim standartları hakkında bilgi verilmektedir.

İkinci bölümde kurumsal yönetim kavramına yer verilmekte ve kurumsal yönetimin önemi, amacı, faydaları, temel ilkeleri, mekanizmaları ve teorileri değerlendirilmektedir. Dünyada kurumsal yönetime ilişkin yapılmış çalışmalar ve ülkeler düzeyinde kurumsal yönetim uygulamaları hakkında bilgi verilmektedir. Türkiye' de kurumsal yönetimin gelişiminden, kurumsal yönetim uyum derecelendirmesi, endeksi ve uyum raporundan bahsedilmektedir.

Üçüncü bölümde iç denetim kurumsal yönetim ilişkisi teorik açıdan incelenmekte, kurumsal yönetimde iç denetimin ve iç denetçinin rolü, önemi ve örgüt içi ilişkileri ele alınmaktadır. İç denetim kurumsal yönetim ilişkisi kurumsal yönetim ilkeleri

kapsamında ortaya konulmaktadır. Daha sonra ise iç denetim standartlarının kurumsal yönetim kalitesinin sağlanmasındaki rolü teorik olarak değerlendirilmektedir.

Dördüncü bölümde BIST Kurumsal Yönetim Endeksi' nde yer alan işletmelerde “uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünün değerlendirilmesi” amacıyla yürütülen araştırma hakkında bilgi verilmektedir. Bu kapsamda araştırmanın yürütülmesi süreci, verilere uygulanan istatistiksel analiz yöntemleri ve elde edilen bulgular açıklanmaktadır.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise araştırma sürecinde elde edilen bulgulara ilişkin değerlendirmelere ve araştırma amacı kapsamında ilgili kişilere ya da kurumlara sunulacak önerilere yer verilmektedir.

2. İÇ DENETİM

2.1. İç Denetim Kavramı

Denetim mesleğinin çok uzun zamanlardan bu yana var olduğuna yönelik kanıtlar bulunmaktadır. Öyle ki bulunan taş dökümanlardan hareketle tarihçiler, M.Ö 3000’ de Mezopotamya uygarlıklarının çizgiler, noktalar ve onay işaretleri kullanmak suretiyle ayrıntılı iç kontrol sistemlerinden faydalandıklarını saptamışlardır¹. Rakamları kontrol etme işlevi bu tarihe kadar varlığını sürdürmüş, uzun yıllar iç denetçiler, sadece muhasebecinin küçük bir kardeşi olarak görülmüş ve muhasebecinin üç adım ötesinde yer almışlardır. Ancak yirminci yüzyılda, özellikle Birleşik Devletlerde iç denetimin yapısı değişmeye başlamış, iç denetim programları genişlemiş ve 1941’de İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors- IIA), kamu muhasebesinden oldukça farklı bir disiplinin habercisi olarak doğmuştur².

İşletmelerin değişen ihtiyaçlarını karşılamaya çalışan bir meslek olarak iç denetim³, ortaya çıktığı günden bu yana gelişimini sürdürmüş, işletmeler için ifade ettiği anlamda ve niteliğinde değişimler olmuştur. Bunda işletme iş ölçeğinin büyümesi, iş ve işlemlerin sayıca çoğalması ve karmaşıklaşması, yanı sıra işletmenin genişleyen ve değişen dış çevresi ile ilişkilerinde etkin yönetilmesi gereği etkili olmuştur. Tüm bu unsurlar, işletmelerde kontrol kavramını önemli hale getirirken, yönetimin iç kontrol sistemi kurulması ve işlerliğinin sağlanması sorumluluklarını da ön plana çıkarmıştır. İç kontrol sisteminin işlerliği ile ilgili olarak yönetime bağımsız ve objektif güvence verme hizmeti sunan iç denetim, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer işletme ilgilileri için işletmenin kredibilitesine değer katan fonksiyonları ve olası risklerin belirlenmesinde yönetime yardımcı olma, iç kontrollerin etkinliği ve yerindeliğini değerlendirerek iş süreçlerinde verimliliği sağlama ve risklerin neden olabileceği kayıpları azaltma gibi yönetime sağladığı faydaları ile küresel ve yerel alanda rekabet edebilme ve sürekli

¹ Robert Moeller, **Brink’s Modern Internal Auditing**, 7TH Edition. New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2009, s. 17.

² Lawrence B. Sawyer, “Why Internal Auditing?”, **Internal Auditor**, Vol. 50, Issue 6 (1993), s. 44.

³ Victor Munteanu and Dragos Laurentiu Zaharia, “Current Trends in Internal Audit”, **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, Vol. 116 (2014), s. 2239.

büyüme hedeflerine sahip işletmeler için olmazsa olmaz bir gereklilik haline gelmiştir⁴. İç denetim faaliyetlerinin ifade ettiği anlamın ve niteliğinin son dönemlerde giderek değişmesinde ve gerekliliğinin ön plana çıkmasında özetle ekonomik ve sosyal dinamiklerdeki gelişmelerden etkilenerек değişen yönetim anlayışı ve iş yapma kültürünün etkisinin olduğunu söylemek mümkündür⁵.

Son dönemlerde yaşanan küresel mali kriz, bu konuda belki de en göze çarpan nedenlerden biri olarak karşımıza çıkmış ve krizin ABD (Amerika Birleşik Devletleri) ve AB (Avrupa Birliği) ülkelerinde ulaştığı boyutlar ve yarattığı sonuçlar, risk yönetimi ve denetimin önemini ve gerekliliğini bir kez daha çok ciddi şekilde gündem konusu haline getirmiştir. Risk yönetimi ve denetim zafiyetlerinin neden olduğu, izlerinin hala hafızalarda canlılığını koruduğu çok sayıda kurumsal şirket iflası ve skandalları, bugün denetimin birçok kesim tarafından önemini artıran ve yasal düzenlemeleri hızlandıran başka önemli bir sebeptir. Dünyanın etkisi altında kaldığı mali kriz, Türkiye’ de de örneklerine tanık olduğumuz kurumsal skandallar, kurumsal varlıkların, itibar ve güvenin yok olmasına, işletmeler, yöneticiler ve yönetim kurulları için bedeli çok ağır sonuçlara sebep olmuştur⁶.

Tüm bu sebepler kurum ve kuruluşlarda iç kontrollerin yeterliliği, iç denetim ve risk yönetimi konularında düzenleyici kurumlar (Amerika’da; SEC- Securities and Exchange Commission, PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board ve NYSE - New York Stock Exchange, Japonya’da; FSA - Financial Services Agency ve Türkiye’de; SPK - Sermaye Piyasası Kurumu, BDDK - Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu gibi) tarafından düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmış, bu alanda yapılan yasal düzenlemeler, iç denetim bilincinin oluşturulması ve uygulanma gerekliliğinin sağlanmasını şart koşturmak ve tavsiye etmek suretiyle iç denetimi etkili hale getirmiştir⁷. İç denetim alanında yapılan başlıca düzenleme örnekleri; 1933 tarihli SEC,

⁴ Tüsiad, **Yönetim Kurulları' nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**, Mayıs 2008, s. 6-7.

⁵ Fikret Kartal, “Türkiye’ de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları”, **Maliye Finans Yazıları Dergisi**, Yıl: 27, Sayı. 99 (Nisan 2013), s. 9.

⁶ Ali Kamil Uzun, “Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü”, http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (17 Mart 2017)

⁷ Uzun, “Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü”, http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (17 Mart 2017)

1977 tarihli FCPA (Foreign Corrupt Practices Act), 1978 tarihinde IIA (Institute of Internal Auditors) tarafından yayınlanan iç denetim standartları, 1987’ de NCFF Raporu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting), SAS (Statements of Auditing Standards) no 65’ tir. Halka açık işletmelerin işletme yapılarına ve hacimlerine uygun sayıda ve nitelikli personelin çalıştırıldığı etkin işleyen bir iç denetim birimi oluşturmalarının önerildiği Treadway sonuç raporu da bu kapsamda yapılan düzenlemelere örnek teşkil etmektedir⁸. İç denetim alanında yapılan bu yasal düzenlemeler gerek kamu gerekse özel kesim işletmeler ile kamu kurumlarının iç denetim faaliyetlerine olan ihtiyaçlarını etkilemiş ve iç denetim uygulamalarının önemini artırmıştır.

2.1.1. İç Denetimin Tanımı

Yönetim kalitesine ve sürdürülebilir büyümesine yardımcı olarak, artan rekabet ortamında işletmelerin rekabet edebilme kabiliyetlerini geliştirecek en önemli araçlardan biri olma potansiyeline sahip olan iç denetim⁹, başlangıçta muhasebe sorunlarının üstesinden gelmeye odaklanmış, ancak şimdi işletmelerin ana riskini tespit etmek için güçlü bir katalizör haline gelmiştir¹⁰.

İç denetim, yönetim hizmeti olarak bir organizasyonda operasyonların incelendiği bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir. Diğer kontrollerin etkinliğini ölçerek ve değerlendirerek işlev gören yönetsel bir kontroldür¹¹.

Bir takım önemli hizmetler sunmak, katma değer sağlamak, işletmelerin operasyonlarını ve risk yönetimini iyileştirmek için tasarlanan iç denetim, bir işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek riskleri tanımlamayı, işletme liderlerinin bu riskleri bilmesini sağlamayı ve riskleri azaltmaya yardımcı olması için proaktif olarak

⁸ Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, 1. Basım. Ankara: SPK Yayınları, Haziran 1999. s. 34-35.

⁹ Tüsiad, “Yönetim Kurulları’nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru”, s. 4.

¹⁰ Munteanu and Zaharia, s. 2239.

¹¹ Jeffrey Ridley, **Cutting Edge Internal Auditing**, England: JohnWiley&SonsLtd., 2008, s. 20.

öneriler geliştirmeyi içerir¹². Denetimin proaktif boyutu, işletmede meydana gelmesi arzu edilmeyen kurumsal risk temelli olayların daha meydana gelmeden önce önlenmesini ifade etmektedir. Bu anlamda kurumsal risk yönetimi çalışmaları, iç denetimin kendisinden beklenen katma değer fonksiyonunu yerine getirmesinde önemli veri sağlamaktadır¹³.

İç denetimi ve temel bilgi alanlarını anlamaya başlamak için en etkili adım hiç kuşkusuz iç denetimin, mesleğin profesyonel organizasyonu olarak kabul edilen Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA- The Institute of Internal Auditors) tarafından nasıl tanımlandığını ortaya koymaktır. Bu anlamda IIA tarafından yapılan ilk iç denetim tanımlarından biri şöyledir¹⁴;

“İç denetim örgüt içinde muhasebe, finans ve işletmenin diğer faaliyet alanlarında yürütülen bağımsız değerlendirme uygulamalarıdır.”

IIA' nın ilk tanımdaki muhasebe odaklı bakış açısını genişleterek yönetim odaklı bir bakış açısıyla 1978 yılında yaptığı¹⁵ iç denetim tanımı ise şöyledir¹⁶;

“İç denetim, organizasyona yönelik bir hizmet olarak, organizasyonun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için organizasyon içinde kurulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.”

Moeller, IIA' nın yapmış olduğu bu iç denetim tanımının, mesleğe uygulanacak birkaç önemli terimi kapsadığını ifade etmiş ve bunları şöyle açıklamıştır¹⁷;

- Bağımsızlık (Independent) terimi, herhangi bir denetçinin görüşünün geçerliliğini ve faaliyet alanını veya kanıların ve bulguların sonuçlarının daha sonra

¹² All In A Day's Work “A Look at the Varied Responsibilities of Internal Auditors”, *The Institute of Internal Auditors*, https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/06262_All_In_A_Days_Work-Rev.pdf (10 Mart 2017), s. 2

¹³ İSMMMO, **İç Denetim Genel Bir Bakış**, Nisan 2015, s. 7.

¹⁴ Burcu Adiloğlu, **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s. 6.

¹⁵ Adiloğlu, s. 6.

¹⁶ Moeller, “Brink's Modern Internal Auditing”, s. 17.

¹⁷ Moeller, “Brink's Modern Internal Auditing”, s. 17.

raporlanmasını önemli ölçüde sınırlandıracak kısıtlamalardan arındırılmış denetim için kullanılmaktadır.

- Değerlendirme (Appraisal) sözcüğü, iç denetçilerin sonuçlarını geliştirdikçe itici gücü olan bir değerlendirmenin gerekliliğini belirtmektedir.

- Kurulan (Established) terimi, iç denetimin modern işletmede resmi, kesin bir işlev olduğunu belirtmektedir.

- İncelemek ve değerlendirmek (Examine and Evaluate) ifadeleri, iç denetçilerin aktif rollerini açıklamaktadır.

- Faaliyetleri terimi (Its activities), modern işletmenin tüm faaliyetleri için geçerli olan iç denetim çalışmalarının geniş yetki alanını ifade etmektedir.

- Hizmet (Service) sözcüğü, denetim komitesine, işletmenin yönetimine ve diğer üyelerine yapılan yardım ve desteklerin, tüm iç denetim çalışmalarının nihai ürünleri olduğunu ortaya koymaktadır.

- Kuruluşa yapılan (to the organization) ifadesi, iç denetimin toplam hizmet kapsamının, tüm personel, yönetim kurulu ve denetim komitesi, hissedarları ve diğer sahipleri de dahil olmak üzere tüm işletmeye ait olduğunu belirtmektedir.

IIA tarafından tanımlar, gelişen ve değişen koşullara paralel olarak gözden geçirilmekte ve yeniden yapılmaktadır¹⁸. IIA' nın 1999 yılında yaptığı ve halen geçerliliğini koruyan iç denetim tanımı en güncel haliyle ise şu şekildedir¹⁹;

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

1978 ve 1999' da yapılan iç denetim tanımları arasındaki belirgin fark, iç denetim faaliyetlerinde objektifliğe ve aynı zamanda risk yönetimi ve yönetim

¹⁸ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, 1. Basım, Kocaeli: Umut Kitabevi, Mayıs 2010, s. 32.

¹⁹ IIA- The Institute of Internal Auditors, “Definition of Internal Auditing”, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (06 Mart 2017)

süreçlerinde etkinliğin değerlendirilmesi ve geliştirilmesine verilen önemdir. Mevcut tanım aynı zamanda güvence ve danışmanlık hizmetleri olmak üzere iki temel iç denetim hizmetini de kapsamakta²⁰, ayrıca iç denetçiler ile iç denetimden beklentilerin ulaştığı noktayı göstermektedir. Buna göre iç denetim faaliyetlerinden ve mesleğin uygulayıcısı olarak iç denetçilerden beklenen, inceleme ve değerlendirmenin de ötesinde işletme faaliyetlerinin geliştirilmesi ve katma değer yaratılmasıdır²¹. İç denetim faaliyetlerinin ifade ettiği anlamın ve kapsamının uğradığı değişimin ana noktalarını özetlemek gerekirse²²;

- Gelineen noktada iç denetim, gerçekleşmiş işlemlerin politikalara uygunluğuna ilişkin güvence vermenin yanı sıra işletmelere, henüz gerçekleşmemiş işlemlerin değer yaratacak şekilde yürütülmesini sağlayacak tavsiyeler veren proaktif bir yapı kazanmıştır.
- İç denetim, analiz edilen işletme faaliyetleri ile ilgili yönetime güvence veren, bununla birlikte işletme yönetiminin talep etmesi durumunda, talep edilen konularda danışmanlık hizmeti sunan bir fonksiyon yüklenebilmektedir.
- İç denetim faaliyetleri, iç denetçilerin subjektif yargılarının büyük ölçüde elemine edildiği, sistematik ve standartlaştırılmış prosedürlere göre ve riskin öngörülmeyle çalışıldığı bir yaklaşımla yürütülmektedir.
- İç denetim, oluşturulan risk yönetimi, iç kontrol ile yönetim sistem ve süreçlerinin etkinliği ve verimliliği ile ilgili değerlendirmeler yapmak ve geliştirilmesine hizmet edecek tavsiyelerde bulunmak suretiyle, işletme amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır.

2.1.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç denetimin geçirdiği tarihsel evrim süreci sonunda, bugün tam olarak gelişmiş bir meslek olduğunu söylemek mümkündür. Öyle ki bundan on yıl öncesine kadar bu mesleği icra eden bir iç denetçinin denetimin rolü, sağlanan hizmetler ve yaklaşım açısından tanımlanamayan bir durum bulması mümkünken; bugün gelinen noktada bu

²⁰ Thomas Asare, “Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement”, **International Journal on Governmental Financial Management**, Vol. 9, No. 1 (2009), s. 16.

²¹ Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 32-33.

²² Adiloğlu, s. 7.

unsurların yaşanan gelişmeler neticesinde yapılan düzenlemeler ve getirilen standartlar ile büyük ölçüde giderildiğini söyleyebiliriz. Bu anlamda, iç denetimi tam olarak anlamak ve değerlendirmek için iç denetimin yaşadığı bu gelişmeleri izlemek ve anlamak önem arz etmektedir²³.

Herhangi bir faaliyetin ortaya çıkışı gibi iç denetim de ihtiyaçların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Kökenleri milat öncesi zamanlara kadar dayanmasına rağmen, iç denetim, 1930'lara kadar birçok işletme ve dış denetçileri tarafından önemli bir süreç olarak tanımlanmamıştır. İç denetimin bir süreç olarak tanımlanması, 1934 yılında ABD Menkul Kıymetler ve Döviz Komisyonu (SEC)' nun kurulması ve o zamanlardaki dış denetim amaç ve tekniklerinin değiştirilmesi ile yapılmıştır. Birleşik Devletler ve dünyanın geri kalan kısmının yaşadığı büyük ekonomik buhran sonrasında SEC, yasal bir düzenleyici eylem olarak borsaya kayıtlı olan işletmelerin bağımsız denetçiler tarafından onaylanmış mali tablolar sunması zorunluluğunu getirmiş ve bu koşul, işletmelerin iç denetim bölümleri kurmasını sağlamıştır²⁴. Böylece işletmelerde dış muhasebe denetimi ile birlikte organizasyon içinde devamlı denetim faaliyeti gerçekleştiren, muhasebe işlemlerinin ve mali tabloların güvenilirliğini değerlendiren bir kontrol sistemi olarak iç denetim birimleri oluşturulmuştur²⁵. Ancak bu dönemde asıl amacı daha çok bağımsız denetçilere yardımcı olmak olan iç denetçiler, muhasebe kayıtlarını kontrol etmekle, mali hataları ve usulsüzlükleri tespit etmekle ilgilenmişlerdir²⁶.

1939'larda iç denetçi statüsünü belirlemeye çalışan Walter B. Meigs, "iç denetçilerin, muhasebe belgelerinde hata arayışı içinde olan rutin bir göreve atanan katipler ya da farklı coğrafi bölgelerde şubeleri bulunan işletmelerin seyahat temsilcileri" olduklarını gözlemlemiştir. Erken iç denetçiler, genellikle rutin muhasebe mutabakatlarını gerçekleştiren ya da büro elemanları olarak görev yapan bürokratik yardımcılardan daha fazla bir görev üstlenmemiştir. Bu eski iç denetim tanımlamasının

²³ K. H. Spencer Pickett, **The Essential Handbook Of Internal Auditing**, England: John Wiley & Sons Inc. 2005, s. 3-4.

²⁴ Moeller, "Brink's Modern Internal Auditing", s. 18.

²⁵ Fikret Çankaya, Engin Dinç ve Mümine Kara, "İç Denetim Başarısını Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Üzerinde Bir Uygulama", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı. 9 (Ocak-Haziran 2012), s. 49.

²⁶ Moeller, "Brink's Modern Internal Auditing", s. 18.

izleri 1970'lerin başlarına kadar bile bazı yerlerde devam etmiştir²⁷. Büyük sermaye hareketlerinin hızlanması, planlama gibi ileri düzey teknikler gerektiren işletme faaliyetleri, hızlı büyümenin sonucu ortaklık ve yönetici-sahiplik yapılarının değişmesi, gerçekleşen suistimaller gibi nedenler iç denetçilerin potansiyelini geliştirmek ve bu potansiyelden daha iyi faydalanmak için bir şeyler yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır²⁸.

Bu anlamdaki gerekliliğe II. Dünya Savaşı dönemleri öncesinde “modern iç denetime ihtiyaç duyulması üzerine” hazırladığı tez ile dikkat çeken isimlerden biri Victor Z. Brink’ tir²⁹. Bir başka önemli gelişme ise bu gerekliliğin bir sonucu olarak 1941’ de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA- The Institute of Internal Auditors)’ dır³⁰. İç denetim mesleğinin profesyonel organizasyonu olarak İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) modern anlamda iç denetim uygulamalarına işlevsellik kazandırmıştır. Bu dönemde temel amacı finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak olan iç denetim, yaşanan gelişmelerin bir yansıması olarak, kurum faaliyetlerini geliştirici ve katma değer yaratıcı bir misyon üstlenmiştir³¹.

1940’ larda muhasebe belgelerindeki hataların bulunması amacını taşıyan iç denetim, organizasyonlardaki farklılaşmanın ve karmaşıklığın artması sonucu ortaya çıkan yönetsel problemlere, bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmelere, yaşanan ekonomik ve sosyal değişmelere paralel olarak kapsam ve amaç genişlemesi yaşamıştır³². Zaman içerisinde iç denetimin kendisinden beklenen amaç ve faydaların değişen yapısı şu şekilde gerçekleşmiştir³³;

²⁷ Moeller, “Brink’s Modern Internal Auditing”, s. 18.

²⁸ Uzay, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’ deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, s. 34.; Moeller, “Brink’s Modern Internal Auditing”, s. 18.

²⁹ Moeller, “Brink’s Modern Internal Auditing”, s. 18.; Mehmet Ünsal Memiş, “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı. 85 (Ocak-Şubat 2008), s. 77.

³⁰ Mort Dittenhofer, “Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 16, No. 8 (2001), s. 444.

³¹ Rüveyda Kızılboğa, “İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt. 1, Sayı. 1 (2013), s. 108.

³² Moeller, “Brink’s Modern Internal Auditing”, s. 18.

³³ Memiş, s. 80.

Tablo 2.1

İç Denetimin Tarihsel Değişimi

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar
1950' ler	İşletme varlıklarının korunması
1960' lar	İşletme bilgilerinin güvenilirliğinin sağlanması
1970' ler	Politika, prosedür, ilke ve standartlara uygunluğun denetimi
1980' ler	İşletme performansının denetlenmesi
1990' lar	İşletme amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının denetlenmesi
2000' ler	İşletme adına değer yaratmak

Kaynak: Mehmet Ünsal Memiş, “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı. 85 (Ocak-Şubat 2008), s. 80.

1981 yılından itibaren yürürlüğe giren IIA sorumluluk beyanları, iç denetimin “yönetim için bir hizmet” değil “organizasyon için bir hizmet” olarak tanımlanması, iç denetimin yönetim kurulu da dahil olmak üzere organizasyonun her kademesinde gelişmekte olan rolünün teşvik edilmesi, 1960' larda ve 1970' lerin başında iç denetimin halen öncü olarak ortaya çıkan ve değişen rolünü ortaya koymaktadır³⁴. Bununla beraber 21. Yüzyılda, iç denetimin geçmiş faaliyetlerin kontrolünden ibaret olan reaktif yapısı, iç denetimin kapsamına giren danışmanlık, faaliyetlerin geliştirilmesi ve değer katma işlevleri ile proaktif bir nitelik kazanmış³⁵, dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımını, bugünün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına dönüştürmüştür³⁶.

İç denetçiler Enstitüsü (IIA)' nün kurulması ile kurumsal kimlik kazanan iç denetimin, modern anlamdaki uygulamaları hız kazanmış³⁷, erken dönem iç denetçi profilinin aksine, iç denetçiler bugün yönetimde uzman, risk değerlendirmesi ve denetim planlamasının stratejik, taktiksel ve operasyonel yönü konusunda profesyonel meslek mensupları haline gelmişlerdir³⁸. Ayrıca tüm iç denetim profesyonellerinin, IIA' nın Etik Kurallarına ve iç denetim mesleki uygulamalarına ilişkin Uluslararası Standartlarına uygun olarak mesleki gelişimlerini sağlama ve faaliyetlerini gerçekleştirme

³⁴ Ridley, s.20.

³⁵ Memiş, s. 80.

³⁶ Uzun, “Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü”, http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (17 Mart 2017)

³⁷ Bülend Özoğlu, Ceyhan Mercan ve Sabri Çakıroğlu, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, 1. Basım, İstanbul: İBB İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, Ocak 2010, s. 79.

³⁸ Ridley, s. 4

sorumlulukları bulunmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesinde ve araştırılmasında önemli bir diğer örgüt ise IIA ile eşgüdüm sağlayan Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA-European Confederation of Institutes Internal Auditing)' dur³⁹.

2.1.3. İç Denetimin Önemi

Modern anlamda iç denetimin gelişimi ve öneminin artışı II. Dünya Savaşı'ndan sonra hız kazanmıştır⁴⁰. Bunda etkisi olan birçok faktör olmakla birlikte özetle bunları küresel anlamda iktisadi faaliyetlerin hızlanması, yatırımcı çeşitliliğinin ve sayısının artması, işletmelerin sayıca artan ve karmaşıklaşan faaliyetlerinin işletmelerin profesyonellerce yönetilmesi zorunluluğunu doğurması ve profesyonel yöneticilerin gözetiminin sağlanması gerekliliği, işletmelerin kurumsallaşma süreçlerinin hızlanması ve kurumsallaşmanın önünde yatan risklerin yönetilmesi gerekliliği, bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, büyük işletme skandalları ve iflasları olarak sıralamak mümkündür. Tüm bu sebepler iç denetime olan ihtiyacı arttırmış ve iç denetimin birçok kesim için önemini ve gerekliliğini ortaya çıkarırken, yapılan yasal düzenlemeler birçok sektörde iç denetimi zorunlu kılmıştır⁴¹. İç denetim, işletme içerisinde konuşlanan bir birim olarak, önemi göz ardı edilemeyecek bir olgu haline gelmiştir⁴².

İç denetimin önem kazanmasında rol oynayan unsurlar aşağıda ayrı başlıklar altında kısaca açıklanmıştır.

Küreselleşme: 1980 sonrası dönemde hız kazanan globalleşme hareketleri, ülkeler arasındaki sınırları kaldırarak, ekonomik, ticari, finansal engelleri azaltmış, rekabetin uluslararası boyuta taşınmasına, ülkeler arası bağlantıların ve etkileşimin artmasına neden olmuştur. Globalleşme beraberinde çok sayıda riski ve fırsatı da getirmiştir. Küreselleşme, iç denetim faaliyetlerini etkileyen ve iç denetimin önemini

³⁹ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, s. 79.

⁴⁰ Çetin Özbek, **İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol**, 1. Basım, İstanbul: TİDE Yayınları, Ekim 2012, s. 7.

⁴¹ Gürdoğan Yurtsever, "İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt. 52, Sayı. 602 (2015), s. 90.

⁴² Fatma Tektüfekçi, "İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt. 10, Sayı. 2 (2008), s. 82.

artıran en önemli etkenlerden biri olarak, iç denetçilerin faaliyet alanlarını genişletmiştir. Bu anlamda, iç denetim uygulaması için küresel standartlar oluşturma, dünya çapında iç denetçilerin mesleki sertifikasyonu, mesleğin gelişimini teşvik etme, ulusal sınırlar boyunca iç denetimi temsil ve teşvik etme, üye dernekler arasında zamanında bilgi paylaşımını kolaylaştırma, küresel olarak uygulanabilir ürün ve hizmetler arama yoluyla küreselleşme, mesleği geniş iş hedeflerine sahip olan küresel bir iç denetim organizasyonu haline getirmiştir⁴³.

Bilgi Teknolojilerinde Gelişim: Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişim ekonomik hayattan sosyal hayata tüm dünyayı etkilemiş, işletmelerin örgüt yapılanmalarından kültürlerine, iş yapma şekillerinden sayılarına kadar birçok unsuru değiştirmiştir⁴⁴. İşletmelerde kullanılan bilgi teknolojileri gittikçe daha karmaşık hale gelmiş ve organizasyonlara hizmet sunan iç denetim de bu değişimden nasibini almış, bilgi teknolojileri, iç denetimin kapsamını genişletirken önemini de artırmıştır. Bilgi teknolojilerinin karmaşıklığı denetimi zorlaştırmış fakat aynı zamanda iç denetim faaliyetlerini düzene sokma fırsatı da sunmuştur. Bu anlamda iç denetim, teknolojiyi benimsemek, anlamak ve süreçleri etkin bir şekilde denetlemek ve bir denetim aracı olarak kullanmak zorundadır. Bilişim teknolojisi kontrolleri, bilgi teknolojisi denetleme teknikleri ve bilgi teknolojilerindeki mevcut trendler bilgisi, iç denetin faaliyetlerinin anlaşılmasını ve etkin kullanımını artırmakla birlikte⁴⁵, denetlenmesi gereken bir alan olarak bilgi teknolojilerinin içerdiği risklerin değerlendirilmesi ve yönetilmesi gerekliliğini de doğurmuştur⁴⁶.

Operasyonların Sayıca Artması ve Karmaşılaşması: Globalleşme ve teknolojik imkanlarda meydana gelen gelişme, işletmelerde uluslararası finansman kaynaklarına ve pazarlara erişimi kolaylaştırmıştır. Artan imkanlarla beraber, rekabet edebilmeyi mümkün kılmak için işletmeler, çok sayıda bölgede faaliyet gösterme eğilimi içerisine girmişlerdir. Bununla birlikte müşteri beklentilerinin ve piyasa koşullarının

⁴³ K. H. Spencer Pickett, **The Internal Auditing Handbook**, Second Edition, England: John Wiley & Sons Inc., 2003, s. 754.

⁴⁴ İzzet Gökhan Özbilgin, "Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar", **Sayıştay Dergisi**, Sayı. 49 (2003), s. 123-125.

⁴⁵ Susan Hass, Mohammad J. Abdolmohammadi and Priscilla Burnaby, The Americas Literature Review on Internal Auditing", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21 Issue 8 (2006), s. 840.

⁴⁶ Özbek, s. 10-13.

sürekli ve hızlı değişimi, bilginin serbest ve hızlı dolaşımı, işletmelerin değişen koşullara çabucak adapte olabilmesini ve hızlı karar alabilmesini gerekli kılmıştır. Bu durum işletmelerde gerçekleştirilen operasyonların sayıca çoğalmasına, çeşitlenmesine ve giderek daha karmaşık hale gelmesine neden olmuştur. Yaşanan değişimler, işletme operasyon ve yapılarındaki değişimleri algılayan, değişen koşullara adapte olabilen, muhasebenin yanı sıra birçok teknik alanda profesyonel olan iç denetçilerle sunulan iç denetimin önemini artırmıştır⁴⁷.

Kurumsal Yönetim Alanındaki Gelişmeler: İşletme ile ilgili tüm menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarının gözetildiği ve menfaat sahiplerine bu anlamda bir güvencenin sağlanmaya çalışıldığı, işletme yönetiminin bu konudaki yükümlülüklerinin ortaya konulduğu bir yönetim anlayışı olarak⁴⁸ kurumsal yönetim, eşitlik şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerini güçlendirmek suretiyle sermaye piyasalarına duyulan güvenin artırılması amacını taşımaktadır⁴⁹. Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmeler, kurumsal yönetim kalitesini sağlamak amacıyla iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duymaktadırlar⁵⁰. Çünkü iç denetimin işletmelerde kurumsal yönetim uygulamalarının güçlenmesindeki rolü çok büyüktür⁵¹. Bu durum iç denetim faaliyetlerini kurumsal işletmeler için son derece önemli kılmaktadır.

Hileli Finansal İşlemler: Özellikle ABD’ de hileli finansal raporlama eylemleri ve organize kurumsal suistimaller sonucunda meydana gelen işletme skandalları ve iflasları, iç denetim faaliyetlerinin sorgulanmasında ve önem kazanmasında etkili olmuştur. Çünkü işletme skandallarının altında yatan nedenlerden biri iç denetim zafiyetleri olarak görülmüş⁵² ve sonrasında bu anlamda yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu yasal düzenlemeler ile önemi ve gerekliliği artan iç denetim, “yönetim için denetim” anlayışından “yönetimin denetimi” anlayışına doğru evrilmiştir⁵³ ve kapsamı işletmelerin

⁴⁷ Özbek, s. 10-13.

⁴⁸ Kayahan Tüm, “Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt. 17, Sayı. 2 (Aralık 2013), s. 94.

⁴⁹ Özbek, s. 14.

⁵⁰ Tüsaid, “Yönetim Kurulları’nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru”, s. 6-7.

⁵¹ Tüm, s. 94.

⁵² Metin Atmaca, “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol sisteminin Etkinleştirilmesi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt. 14, Sayı. 1 (2012), s. 194-195.

⁵³ Özbek, s. 16-17.

karşı karşıya olduğu risklerin değerlendirilmesi şeklinde genişlemiştir. Bu anlamda yapılan yasal düzenlemelerden biri ABD’ de 2002’ de hazırlanan Sarbanes-Oxley Act (SOX) düzenlemesidir. SOX sonrası dönemin en önemli değişimi, yönetimin iç kontrol sorumluluğunun öneminin yeniden teyit edilmesidir. İç denetimin sahip olduğu iç kontrol uzmanlığı, organizasyonun süreç sahiplerine kontrol sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olabilmektedir⁵⁴. Bu anlamda, iç denetim işlevinin gücünün değerlendirilmesi, SOX (2002) sonrasında iç kontrollerin değerlendirilmesi etrafında daha güçlü bir düzenleme nedeniyle artan bir önem kazanmıştır⁵⁵.

2.1.4. İç Denetimin Kapsamı ve Amaçları

İç denetim mesleğinin kapsamı dünyada yaşanan değişmelerin ve bu değişimlerin sebep olduğu nedenlerin etkisiyle geçmişle kıyaslanamayacak ölçüde genişlemiştir. Bu genişleme, iç denetimin “bir işletmeye değer katmak” için büyük bir değişikliğe uğraması gerekliliğini ortaya koymuştur. Gerek akademisyenler gerekse uygulayıcılar tarafından da kabul gören⁵⁶ bu durum, mesleğin ve mesleğin uygulayıcısı olarak iç denetçilerin sorumluluklarını arttırmış⁵⁷, dönün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımını, bugünün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına dönüştürmüştür⁵⁸.

Son yıllarda, iç kontrol-risk yönetimi sistemleri ile bağlantılı olması sebebiyle kurumsal yönetimde iç denetim faaliyetlerinin rolü artan bir ilgi görmeye başlamıştır⁵⁹. Bu durum iç denetçileri yenilenen bu iç denetim alanlarını, iç denetim işlevlerini değiştirerek ve uygulama alanlarını risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine doğru genişleterek kullanmaya yöneltmiştir⁶⁰. İç denetimin kapsamının uğradığı bu değişiklik,

⁵⁴ Susan Switzer, **Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley: A Guide to Process-Driven Reporting**, New Jersey: John Wiley & Sons. Inc., 2007, s. 26-27.

⁵⁵ Renu Desai and the Others, “External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function: A Empirical Investigation”, **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol. 24 (2017), s. 2.

⁵⁶ Jeffrey Doyle, Weili Ge and Sarah McVay, “Determinants of Weaknesses in Internal Control Over Financial Reporting”, **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 44 (2007), s. 198.

⁵⁷ Özbek, s. 20.

⁵⁸ Uzun, “Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü”, http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (17 Mart 2017)

⁵⁹ Marika Arena and Giovanni Azzone, “Identifying Orgnizational Drivers of Internal Audit Effectiveness”, **International Journal of Auditing**, Vol. 13 (2009), s. 43.

⁶⁰ Doyle, Ge and McVay, s. 198.; Arena and Azzone, s. 43.

iç denetimin işletmelere katmaya çalıştığı değeri artırma amacına sahiptir. Ayrıca, iç denetim süreçleri, yetkinlikleri ve rollerinin de yeniden tasarlanmasını gerektirmiştir⁶¹.

Özbek de iç denetimin kapsamının geleneksel iç kontrol süreçlerinin değerlendirilmesini de kapsayacak şekilde genişlediğini ifade ederken, modern iç denetim faaliyetlerinin genişleyen kapsamının ilk unsurunu kurumsal yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi olarak belirtmiştir. İç denetimin kapsamı ile ilgili altı çizilen başka bir nokta ise risk yönetiminin gerek bugün gerekse gelecekte iç denetim uygulamalarının kapsamını oluşturan faaliyetler olarak önemini korumaya devam edeceğidir. Bununla birlikte yaşanan gelişmeler doğrultusunda gelişmeye ve değişmeye devam edecek iç denetim mesleğinin, büyük ölçüde netleşmiş kapsamını şöyle özetlemek mümkündür⁶²;

- Kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesini sağlamak için yapılan faaliyetler
- Risk yönetim süreçleri denetimi kapsamında yürütülen faaliyetler
- İç kontrol sistemlerinin denetimi kapsamı altında, finansal ve finansal olmayan bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunun gözden geçirilmesi, kurum veya organizasyonun verimlilik ve etkinliğinin ölçülmesi, işletme varlıklarının korunması ve faaliyetlerin kanunlara, prosedürlere, politikalara ve sözleşmelere uyum derecesinin belirlenmesi faaliyetleri
- Mevzuatlara uyumun gereği olarak işletmelerde kurulan sistemlerin etkin çalışıp çalışmadığının ve mevzuat ile ne derece uyum gösterdiğinin değerlendirilmesi için yapılan faaliyetler
- Günümüzde işletmelerin neredeyse tüm süreçlerinin üzerine kurulu olduğu ve organizasyonlarda artan kullanımı sebebiyle bilişim teknolojilerinin denetimi amacıyla yapılan faaliyetler
- Danışmanlık hizmeti kapsamında yürütülen faaliyetler

⁶¹ Arena and Azzone, s. 43.

⁶² Özbek, s. 20-21.

Tavsiye özelliği taşıyan danışmanlık faaliyetleri⁶³ aslında iç denetimin bilinen kapsamının ötesinde, iç denetim mesleğinin değişen mekanizmaların sonucu olarak kazandığı proaktif yanını ortaya çıkarmaktadır. Danışmanlık faaliyetleri ile iç denetim, işletmelerin gelecekte karşılaşılabileceği olası riskleri talep edilen konu bazında değerlendirerek ve buna uygun stratejiler geliştirmek suretiyle tavsiyelerde bulunarak, işletmelerin varlıklarını sürdürme ve rekabet edebilme kabiliyetlerini geliştirmelerine hizmet etmektedir⁶⁴.

İç denetimin yeni odak noktaları iş riskini yönetmede kontrollerin etkinliğini anlamak ve değerlendirmek için muhasebe kontrollerinin ötesine geçen risk yönetimi, kontroller ve kurumsal yönetim olarak karşımıza çıkmaktadır⁶⁵. En genel anlamda ifade edersek, bir organizasyonda gerçekleştirilen faaliyetlerin ve işlemlerin, yönetimden bağımsız olarak nesnel bir bakış açısıyla incelenerek değerlendirilmesinde önemli bir misyon üstlenen iç denetim, faaliyetlerin kontrolü, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin politika ve standartlara uygunluğu ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama hizmetlerini kapsamaktadır⁶⁶. İç denetimin son zamanlardaki rolü geleneksel kontrol odaklanmasından risk yönetimini, operasyonel denetimleri ve danışmanlık projelerini içeren bir katma değer fonksiyonuna geçmiş, özetle kapsamı aşağıdaki faaliyetleri içerecek şekilde genişlemiştir⁶⁷.

1. Mali denetim ve iç kontroller.
2. Risk yönetimi.
3. Operasyonel ve sistem denetimleri.
4. Özel projeler ve diğer işler

⁶³ IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, “**Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları (Standartlar)**”, USA: The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance, (2016), s.2.

⁶⁴ Bayram Aslan, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı. 77 (2010), s. 68.

⁶⁵ Richard G. Brody and D. Jordan Lowe, “The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity”, **International Journal of Auditing**, Vol. 4 (2000), s. 170.

⁶⁶ Adiloğlu, s. 12.

⁶⁷ Jenny Goodwin, “A Comparison of Internal Audit in the Private and Public Sectors”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 19 Iss. 5 (2004), s. 645.

Rolü mali olmayan alanları da kapsayacak şekilde genişleyen iç denetim⁶⁸, birçok amacı gerçekleştirme çabası içerisinde. İç denetimin amacını Aslan' ın Güredin' den aktardığı gibi genel bir yaklaşımla, “organizasyonun aktiflerinin olası her türlü riske karşı korunup korunmadığını ve organizasyonel süreçlerin önceden belirlenen prosedürlere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmak” şeklinde ifade edebiliriz⁶⁹.

Bununla birlikte iç denetimin özelde de gerçekleştirmeye çalıştığı birçok amaç söz konusudur. Bu kapsamda iç denetimin amacı, yönetimin tüm üyelerine, incelenen faaliyetlerle ilgili analiz, değerlendirme, tavsiyeler ve ilgili yorumlar sunarak sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. İç denetçi, yönetim hizmetinin olabileceği her türlü işletme faaliyetiyle ilgilenmektedir. Bu, gözden geçirilmekte olan faaliyetlerin tam olarak anlaşılabilmesi için muhasebe ve finansal kayıtların ötesine geçmeyi ifade etmektedir. Bu genel hedefin başarılmaması, aşağıdaki faaliyetleri içermektedir⁷⁰:

- Muhasebe, mali ve diğer işletme kontrollerinin sağlamlığının, yeterliliğinin ve uygulanmasının gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi ve etkili kontrolün makul maliyetle teşvik edilmesi.
- Belirlenen politika, plan ve prosedürlere uyum derecesinin saptanması.
- İşletme varlıklarının ne derece muhasebeleştirildiği ve her türlü kayıptan korunma derecesinin belirlenmesi.
- Görev verilen sorumlulukların yerine getirilmesindeki performans kalitesinin değerlendirilmesi.
- İşletme faaliyetlerinde iyileştirmelerin tavsiye edilmesi.

Geleneksel kanının aksine iç denetim, doğası gereği yolsuzluk ve suistimalleri ortaya çıkarma amacı taşısa da temel amacı bu değildir⁷¹. Bu noktada iç denetim faaliyetleri hile ve suistimallere farklı bir bakış açısıyla yaklaşmış, iç denetim

⁶⁸ Pickett, “The Essential Handbook Of Internal Auditing”, s. 5.

⁶⁹ Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul: Beta Yayınları, 1994, s. 15; **Aktaran:** Aslan, s. 72.

⁷⁰ Ridley, s.20.

⁷¹ M. Vefa Toroslu, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014, s. 112.

standartlarında⁷² iç denetçilerin, hangi kanıtların işletmelerde hile veya suistimale işaret edebileceği konusunda yeterli bilgiye sahip olmaları gerektiği belirtilmiştir⁷³. Ancak esas görevi suistimalleri soruşturmak olan bir kişinin sahip olması gereken uzmanlığa sahip olması gerekmediğinin de altı çizilmiştir⁷⁴. İç denetim yöneticisinin uluslararası iç denetim standartlarına göre hile ve suistimallerle ilgili riskleri üst yönetime rapor etme görevi vardır. Ancak hile ve suistimallerin tespiti ve soruşturulması ile ilgili faaliyetler müfettişler tarafından gerçekleştirilmekte, hile ve suistimallerin soruşturulması müfettişlik mesleğinin kapsamında değerlendirilmektedir⁷⁵.

Hile ve suistimallerin araştırılmasının da ötesinde iç denetim, işletme içinde gerçekleştirilen işletmeye yönelik bir hizmet olarak, işletme faaliyetlerini inceleme ve değerlendirme amacı taşıyan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur⁷⁶. Başka bir deyişle iç denetim ve mesleğin uygulayıcısı olarak iç denetçi, işletmelerde gerçekleşen önemli operasyonların sağlam risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerine sahip olup olmadığını araştırarak yönetime tavsiyelerde bulunma amacı taşır⁷⁷.

İşletmelerin yapısı, büyüklüğü ve yönetimin ihtiyaçları, iç denetimin söz konusu amaçlarının kapsamını belirleyici unsurlardır⁷⁸. İç denetimin söz konusu amaçlarını işletmenin faydasına olacak şekilde gerçekleştirebilmesi için yapının girişimin en üst düzeylerinde kabul ve destek gösterilerek sıkı bir şekilde desteklenmesi gerekmektedir. Ancak bu durumda iç denetimin yönetime devamlı ve yaratıcı hizmet vermesi mümkün olabilir⁷⁹.

⁷² IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s.7.

⁷³ Ali Kamil Uzun, “İç Denetim Ne (Değil) dir?”, Halis Kırıl (Ed.) **İç Denetim Yönetime Değer Katmak** içinde (55-67), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Nisan 2014, s. 58-59.

⁷⁴ Carolyn Strand Norman, Anna M. Rose and Jacob M. Rose, “Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition and Assessments of Fraud Risk”, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 35 (2010), s. 548.

⁷⁵ Uzun, “İç Denetim Ne (Değil) dir?”, s. 59.

⁷⁶ Toroslu, s. 112.

⁷⁷ Pickett, “The Essential Handbook Of Internal Auditing”, s. 30.

⁷⁸ Jale Sağlar ve Koray Tuan, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt. 18, sayı. 1 (2009), s. 345.

⁷⁹ Ridley, s.21

2.1.5. İç Denetimin Unsurları

İç denetimin unsurlarını iç denetimin tanımından faydalanarak açıklamak mümkündür. Ancak önce iç denetimin tanımını hatırlamak gerekirse⁸⁰;

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

Bu anlamda iç denetim tanımından hareketle, iç denetim faaliyetlerinin özünü ve amacını da yansıtacak şekilde iç denetimin unsurlarını şöyle sıralayabiliriz⁸¹;

- Güvence ve danışmanlık faaliyetlerinden oluşması
- Kurum faaliyetlerini geliştirmek ve değer katma amacı taşıması
- Bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olması
- Sistematik ve disiplinli bir yaklaşım olması

2.1.5.1. Güvence ve Danışmanlık Faaliyetlerinden Oluşması

Güvence ve danışmanlık hizmetleri, iç denetimin genişleyen uygulama alanlarına ilişkin faaliyetleri yansıtmaktadır⁸².

Güvence hizmetleri (Assurance Services), IIA (Institute of Internal Auditor) tarafından “Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla delillerin objektif bir şekilde incelenmesidir.” şeklinde tanımlanmış, mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyuma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (due diligence; ayrıntılı durum tespiti çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örnekler olarak verilmiştir⁸³. IIA, güvence

⁸⁰ IIA- The Institute of Internal Auditors, “Definition of Internal Auditing”, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (06 Mart 2017)

⁸¹ Özbek, s. 97.

⁸² Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, s. 82.

⁸³ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 26.

hizmetlerinin niteliğinin denetim tüzüğünde tanımlanması, kuruluşun dışındaki taraflara teminat sağlanması gerekiyorsa, bu güvencelerin niteliğinin de tüzükte yer alması gerekliliğinin altını çizmiştir⁸⁴.

Yürütülecek güvence faaliyetinin nitelik ve içeriği mesleğin uygulayıcısı olan iç denetçi tarafından belirlenmektedir. Güvence hizmetlerinde (1) süreç sahibi olarak iç denetim faaliyetinin uygulanacağı birimin ya da konunun doğrudan içinde yer alan kişi ya da grup, (2) değerlendirme sürecinin yürütücüsü konumundaki iç denetçi ve (3) değerlendirme sürecinin çıktılarından faydalanan olacak olan kullanıcı olmak üzere üç farklı taraf bulunmaktadır⁸⁵.

Güvence, her şeyin iyi olduğuna dair güvenilir bir doğrulama kaynağına dayanan, gerçekte durumun görüldüğü gibi olduğuna dair bir garantiyi ima eder. Bu güvencelerin kaynağı olarak iç denetçiler ne kadar tarafsız ve profesyonel olursa, verilen güvenceler de o kadar güvenilir olur⁸⁶. Bu nedenle iç denetim, yönetim tarafından potansiyel bir etkiden veya müdahaleden uzak ve bağımsız olmalıdır⁸⁷.

Güvence hizmetleri ile organizasyonun kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol faaliyetlerinin işletme içi politika, prosedür, ilkelere ve işletme dışı düzenleyici kurum ya da kuruluşlarca getirilen standartlara uygunluğu konusunda değerlendirme yapılmakta, uygululuğun derecesi ile ilgili olarak üst yönetime güvence sağlanmaktadır⁸⁸. Başka bir deyişle iç denetim işletme içinde üretilen bilginin güvenilirliği ile ilgili güvence vermektedir⁸⁹. Burada kastedilen güvence % 100 bir teminat anlamı taşımamakta, makul diğer bir deyişle kabul edilebilir bir düzeyde güvence sağlamayı ifade etmektedir⁹⁰. Bunun sebeplerinden biri verilen güvence hizmetinin yürütücüsünün insan olmasından kaynaklı hata içermesi olasılığıdır. Bir başka sebep ise işlem sürecinde gerçekleştirilen tüm

⁸⁴ Pickett, "The Essential Handbook Of Internal Auditing", s. 134.

⁸⁵ Gürdoğan Yurtsever, "İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ve Kamu İdareleri İçin Önemi", **Denetışim Dergisi**, Sayı. 7 (2011), s. 16-17.

⁸⁶ Pickett, "The Essential Handbook Of Internal Auditing", s. 111.

⁸⁷ Norman, Rose and Rose, s. 547.

⁸⁸ Uzun, "İç Denetim Ne (Değil) dir?", s. 62.

⁸⁹ Robert K Elliott, "Assurance Services and The Audit Heritage", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 17 (1998), s. 1.

⁹⁰ Ümit Ataman, Rüstem Hacırustemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1. Basım. Bursa: Alfa Kitabevi, 2001, s.19.

işlemlerin incelenmesinin zaman ve maliyet kısıtı gibi sebeplerle fonksiyonel olmamasıdır. Bu sebeple iç denetçiler tarafından verilen güvence hizmetleri ile kastedilen kesin, tam bir güvence değil makul bir güvencedir. Makul güvence ise normal şartlar altında belirli bir denetim görevinin gerektirdiği bütün nitelikler ile teknik bilgi ve tecrübeye sahip bir denetçinin, görevinin gerektirdiği tüm mesleki özen ve dikkati göstermek suretiyle, izlenmesi gereken tüm denetim adımlarını izleyerek kanaatlerini ilgili, güvenilir ve yeterli denetim kanıtlarına dayandırarak oluşturması yoluyla verilecek güvence anlamına gelmekte, kesin bir yanılmamazlığı ifade etmemektedir⁹¹.

Operasyonel, mali, performans, süreç, kalite denetimleri dahil her türlü denetim faaliyetlerini içeren ve denetim faaliyetinin en klasik işlevi olan⁹² güvence hizmetleri, işletme amaçlarını, operasyonlarını ve sahip olunan kaynakları etkileyebilecek olası risk unsurlarını, tüm yönetim süreçleri ile birlikte iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hakkında yapılan değerlendirme çalışmalarını içermektedir. Bu fonksiyonu ile iç denetim, işletmenin varlığını tehlikeye sokan, zarara uğratan finansal ve operasyonel risklerin, ortaya çıkmadan öngörmek suretiyle engellenmesini ya da azaltılmasını sağlayabilmektedir⁹³.

Danışmanlık hizmetleri ise nitelik ve kapsamı, değerlendirmeyi talep eden müşteriyle iç denetçi arasındaki sözleşmeye bağlı olarak belirlenen organizasyonun operasyonlarını geliştirmek ve değer katmak için tasarlanmış tavsiye niteliğindeki hizmetlerdir⁹⁴. Çoğunlukla görevlendirmeyi talep eden müşterinin özel talebi üzerine gerçekleştirilen danışmanlık hizmetlerinde genellikle tavsiye veren kişi veya grup (iç denetçi) ve tavsiye talep eden ve alan kişi veya grup (görevin müşterisi) olmak üzere iki taraf vardır. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir. İç denetçilerin yürüttükleri danışmanlık hizmetlerini, tarafsız bir şekilde ve herhangi bir idarî sorumluluk altına girmeden gerçekleştirmeleri gerekmektedir⁹⁵.

⁹¹ Özbek, s. 99-100.

⁹² Uzun, “İç Denetim Ne (Değil) dir?”, s. 62.

⁹³ Adiloğlu, s. 10.

⁹⁴ Pickett, “The Essential Handbook Of Internal Auditing”, s. 143-144.

⁹⁵ IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s.24.

Denetimin genişleyen kapsamının bir parçası olarak danışmanlık hizmetinin verilmediği bir iç denetim hizmeti, sadece sunulan güvence hizmetleri ile dış denetim faaliyetinden farksız bir nitelik kazanacaktır. Bu durum iç denetimin proaktif yanını zayıflatırken, denetimin kendisinden beklenen amaç ve fonksiyonlarını tam olarak gerçekleştirmesini imkansız kılacaktır⁹⁶.

İç denetim hizmetleri kapsamında sunulan güvence ve danışmanlık faaliyetleri sonucunda işletmeler⁹⁷;

- İşletme kaynaklarının amaçlar doğrultusunda etkin ve verimli kullanımının sağlanıp sağlanmadığı,

- Operasyonların politikalara, yasalara ve mevzuatlara uygunluk derecesi,
- Varlıkların yeterli düzeyde korunup korunmadığı,
- İşletme iç kontrollerinin etkinlik düzeyi,
- İşletme tarafından üretilen bilgilerin güvenilirliği,

gibi konularda bilgiler edinmektedirler.

İşletmeler, giderek daha karmaşık ticari konularla uğraşmaya devam ederken, içten ve dıştan sürekli gelişen risk alanlarına yönelik son savunma hattı olarak iç denetim ile sürdürülebilir büyümelerini ve rekabet kabiliyetlerini geliştirici girişimlerde bulunabilme fırsatları yakalayacaktır⁹⁸.

2.1.5.2. Kurum Faaliyetlerini Geliştirme ve Değer Katma Amacı Taşınması

İç denetimin işletmeler için bu denli gerekli ve önemli hale gelmesi, iç denetimin işletmelere değer katıcı ve geliştirici özelliğinden ileri gelmektedir. İç denetim

⁹⁶ Yurtsever, “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ve Kamu İdareleri İçin Önemi”, s. 17.

⁹⁷ Mehmet Erkan, **Türk Ticaret Kanunu’nda Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma ve İç Denetim**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2012, s. 175.

⁹⁸ “PwC US Expands Risk Assurance Services with New Internal Audit Hires”, (2013), <http://www.marmara-elibrary.com/RetrieveEdsUrl?An=201301070800PR.NEWS.USPR.NY37030&DbId=bwh&format=html> (20 Mart 2017)

kapsamında yürütülen faaliyetler, önleyici bir yaklaşımla kurumların faaliyetlerini geliştirirken, kuruma değer katıcı nitelik taşımaktadır⁹⁹.

İç denetimin kurum katma değeri yaratmadaki fonksiyonu denetim hizmetleri için ana itici güçtür¹⁰⁰ ve kurumsal yönetim açısından bakıldığında; iç denetim süreçlerinin iyileştirilmesi, insan kaynağının gelişimi, kurumsal etkinlik ve verimlilik yönetimi, işletme içi iletişim süreçleri, iyi uygulamaların paylaşılması gibi değer yaratma hareket noktalarında iç denetim, önemli bir fonksiyon görevi görmektedir¹⁰¹.

IIA terimler sözlüğünde değer katmak şu şekilde tanımlanmıştır¹⁰²;

“İç denetim faaliyeti tarafsız ve uygun güvence sağladığında, örgüte (ve onun paydaşlarına) değer katar ve yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkililiğine katkıda bulunur.” Tanımın değer yaratmada tarafsızlık ve faaliyetlerle ilgili uygun güvencenin sağlanması noktaları üzerine odaklandığını söyleyebiliriz. Ancak bu sağlandığında kurum için değer yaratılacak ve işletme faaliyetlerinin (yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçleri) geliştirilmesi mümkün olacaktır.

İç denetim faaliyetlerinin kuruluşu değer katmasını sağlamak için, bir müşteri tabanı oluşturmak ve kuruluşun ihtiyaçlarını anlamak gerekmektedir. Burada hizmet rolü, kendi gizemli hedefleri için çalışan iç denetim yerine organizasyona belirli bir fayda sağlama amacı taşıyan bir iç denetim gerektirir. İç denetim yöneticilerinin zihninde değer katmanın en üst düzeyde olması gerekir ve bu özellik tüm denetim sürecini yönlendirmelidir¹⁰³.

⁹⁹ Uzun, “İç Denetim Ne (Değil) dir?”, s. 61.

¹⁰⁰ Pickett, “The Essential Handbook Of Internal Auditing”, s. 187.

¹⁰¹ Uzun, “İç Denetim Ne (Değil) dir?”, s. 61-62.

¹⁰² IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s.24.

¹⁰³ Pickett, “The Essential Handbook Of Internal Auditing”, s. 110.

2.1.5.3. Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması

İç denetim faaliyetlerinin statü kazanmasında en önemli unsur olarak kabul edilen bağımsızlık ve objektiflik, IIA tarafından yayınlanan uluslararası iç denetim standartlarında yer alan birçok husus ile düzenlenmiştir.¹⁰⁴

Bu kapsamda IIA tarafından yapılan tanıma göre bağımsızlık¹⁰⁵;

“İç denetim faaliyetinin, iç denetim sorumluluklarını tarafsız olarak gerçekleştirme yeteneğini ortadan kaldıran koşullardan arındırılmış olmasıdır.”

Objektiflik ise *“iç denetçilerin görevlerini, herhangi bir tarafın etkisi altında kalmaksızın, dürüst bir şekilde, ulaşmaya çalıştığı ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeden yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tavidir.”*

Bağımsız bir denetim faaliyeti, iç denetçinin objektif bir bakış açısına sahip olması ile sağlanabilir. Bu noktada iç denetçilerin, denetim sürecinin başından sonuna kadar denetime ilişkin vereceği tüm kararlarda başkalarının görüş ve düşüncelerinin etkisinden uzak, mesleki uzmanlığın gerektirdiği profesyonel bir tavırla görevini icra etmesi gerekmekte ve bağımsızlığı tehlikeye sokacak her türlü işlem ve ilişkiden kaçınmalıdır¹⁰⁶. Örneğin, İç denetçiler, önceden sorumlu oldukları belirli operasyonları değerlendirmekten kaçınmalıdır. Çünkü bir iç denetçinin bir önceki yıl içinde sorumlu olduğu bir faaliyet için güvence hizmetleri sağlaması durumunda, objektifliğin bozulduğu varsayılmaktadır¹⁰⁷.

IIA nitelik standartlarında belirtildiği üzere yürütülen iç denetim faaliyetinin bağımsız olması ve iç denetçilerin görevlerini gerçekleştirirken objektif davranması zorunluluktur¹⁰⁸. ABD’ de Yabancı Kamu Görevlilerine Yönelik Rüşveti Önleme Kanunu’ nu (US Foreign Corrupt Practices Act 1977-FCPA) da iç raporlamada yönetimin

¹⁰⁴ Yansıma, “İç Denetimin Kurum İçindeki Statüsünü Yükseltmek” **TİDE İç Denetim Dergisi**, Sayı. 30 (Sonbahar 2011), s. 78.

¹⁰⁵ IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s.24.

¹⁰⁶ Kızılboğa, s. 113.

¹⁰⁷ Pickett, “The Essential Handbook Of Internal Auditing”, s. 135.

¹⁰⁸ IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s.4.

bütünlüğünü sağlamak için iç denetçilerin bağımsızlığına artan bir vurgu getirmiştir¹⁰⁹. Ayrıca Mutchler ve diğerleri iç denetçilerin sorumlulukları attıkça hesap verebilirlik, bağımsızlık ve nesnellğe olan talebin daha fazla arttığını öne sürerek bağımsızlığın önemine değinmişlerdir. Ayrıca, değışen iş dünyasında artan ekonomik rekabet ve küreselleşme ile birlikte iç denetim işlevinin sorumluluklarının genişletilmesinin bağımsızlığı tehlikeye atarak, iç denetim fonksiyonu üzerinde baskı yarattığını ileri sürmüşlerdir¹¹⁰.

2.1.5.4. Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması

İç denetim sistematik ve disiplinli bir yaklaşımdır. Çünkü iç denetim süreçlerinin başlangıcından sonuna kadar yürütülecek tüm aşamalar, belirli bir plan ve programa dayandırılmakta ve bu sürecin tamamında mesleki anlamda getirilen ilke, standartlar ve mevzuatlara uyumun sağlanması gerekmektedir. Öyle ki denetim faaliyetinin icra edileceğı organizasyondan faaliyetlerin yürütücüsü olarak iç denetçilerin sahip olması gereken niteliklere, bu sistemli ve disiplinli çalışmanın bir parçası olan tüm detaylar, getirilen standartlarla düzenlenmektedir. Bu da iç denetim kapsamında yapılan faaliyetleri belirli bir sistematığı, düzeni ve uygulama aşamaları olan disiplinli bir çalışmaya dönüştürmektedir¹¹¹.

2.1.6. İç Denetimin Türleri

İç denetim faaliyetleri temel anlamda güvence ve danışmanlık hizmetleri üzerine inşa edilen çeşitli çalışmaları kapsamaktadır. Yapılan iç denetimin amacına bağılı olarak iç denetimi çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkün olsa da temel anlamda güvence ve danışmanlık hizmetleri kapsamında işletmelerde gerçekleştirilen iç denetim türlerini;

¹⁰⁹ Michael B. Adams, "Agency Theory and the Internal Audit", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 9, No. 8 (1994), s. 9.

¹¹⁰ Jane Mutchler, Stanley Chang and Douglas Prawitt, **Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors**, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, , FL. 2001. **Aktaran:** Joe Christopher, Gerrit Sarens and Philomena Leung, "A CriticaAnalysis of The Independence Of The Internal Audit Function: Evidence From Australia", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 22, Issue 2 (2009), s. 201.

¹¹¹ Özbek, s. 106.

finansal denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi olarak sınıflandırabiliriz¹¹².

2.1.6.1. Finansal Denetim

Mali tablo denetimi olarak da ifade edilebilen finansal denetim, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal tabloların işletmenin gerçek mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru şekilde yansıtip yansıtmadığı bakımından incelenerek finansal tabloların güvenilir olup olmadığına ilişkin verilen güvencenin raporlanmasıdır¹¹³. Bu süreç bu tabloların oluşturulmasında kullanılan muhasebe kayıt ve belgelerinin incelenmesini de kapsamaktadır¹¹⁴.

Finansal tablolarla raporlanan bilgilerin, denetimi yapılan kurum veya kuruluşun sahip olduğu varlık ve yükümlülüklerin gerçek değeri, finansman kaynakları, varlıkların yönetimi ve kullanıma sunulan bütçe ödenekleri ile tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesi¹¹⁵ olarak da ifade edilen finansal denetimde amaç, denetimi yapılan finansal tabloların ne derece güvenilir olduğunu tespit etmek, finansal tabloların içerdiği önemli hataları ortaya çıkarmaktır¹¹⁶.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin, iç denetçiler tarafından işletme içi amaçlarla üst yönetime sunulan bir versiyonu olarak görmenin mümkün olduğu finansal denetimler, amaç birliği bakımından ise bağımsız denetimden ayrılmaktadır. İç denetçilerin gerçekleştirdiği finansal denetimler, organizasyonda gerçekleşen işlemlerin finansal tablolara doğru aktarımının sağlanıp sağlanmadığı, muhasebe süreçlerinin etkili yürütülüp yürütülmediğini tespit amacı ile birlikte daha geniş bir amaca hizmet etmekte, yönetsel muhasebe tarafından yöneticilerin kullanımına sunulan tüm işletme içi bilgi ve raporların güvenilirliği ve yeterliliğini değerlendirmeyi amaçlamaktadır¹¹⁷. Bu noktada iç denetçiler tarafından yapılan finansal denetimler, bağımsız denetimden ayrılmakta hatta

¹¹² Aslan, s. 75.; Süleyman Yaman Koçak ve Tamer Kavakoğlu, “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı. 77 (2010), s. 125.

¹¹³ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 5. Basım. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1998, s. 27.

¹¹⁴ Aslan, s. 75.

¹¹⁵ İSMMMO, s. 19.

¹¹⁶ Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, s. 19.

¹¹⁷ Özbek, s.150.

bağımsız denetimin ihtiyaç duyduğu bilgilerin öncesinde hazırlanmasını sağlayarak bağımsız denetim çalışmalarına da yardımcı olmaktadır¹¹⁸.

2.1.6.2. Uygunluk Denetimi

Bir kurum veya kuruluştaki meydana gelen finansal ve operasyonel iş ve işlemlerin önceden saptanmış politika, yöntem, mevzuat ve standartlara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan denetimdir. Burada uygulayıcıların üst yönetim veya düzenleyici otoritelerce konulan kurallara uyup uymadığı ya da ne derece uyduğu tespit edilmeye çalışılmaktadır¹¹⁹.

Uygunluk denetimi kapsamında iç denetçiler işletmelerin operasyonlarının kurum içi mevzuat ile uyumlu olup olmadığını değerlendirmekle birlikte, kurum içi mevzuatların dış mevzuat ve işletme hedefleri doğrultusunda olup olmadığını, paralellik gösterip göstermediğini, ihtiyaçlara uygun olup olmadığını ve yeniden düzenlenmesi gereken alanların neler olduğunu da değerlendirmekte ve üst yönetime bu konuda bilgi sunarak fayda sağlamaktadır¹²⁰.

2.1.6.3. Performans Denetimi

Performans denetimi, işletme operasyonlarının, varlıkların muhtemel risk faktörlerinin sebep olabileceği her türlü zarar ve kayıp olasılığına karşı korunarak, işletmenin büyüme, karlılık, gelişme, performans gibi işletme hedeflerine ulaşılmasını da sağlayacak şekilde etkin ve verimli yürütülüp yürütülmediğini test etmeye yönelik yapılan incelemedir¹²¹. Özetle performans denetiminde kurum ve kuruluşların önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ya da ne derece ulaştığı değerlendirilmeye çalışılmaktadır.

¹¹⁸ Burcu Özgül ve Banu Tarhan Mengi, **Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi İç Denetim, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi' ne Tabi Şirketlerde Anket Çalışması**, 1. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2016, s. 74.

¹¹⁹ Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 35.

¹²⁰ Özbek, s. 152.

¹²¹ Hasan Kaval ve diğerleri, **Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları**, Ankara: Gazi Kitabevi, Ocak 2015, s. 10.

İşletmelerde faaliyetler yerine getirilirken sahip olunan mevcut kaynakların ne derece ekonomik, verimli, etkili ve etkin kullanıldığının değerlendirilmesi amacıyla yapılan denetimdir¹²². Bu denetimde amaç, işletmenin iş ihtiyaçlarını karşılama gücünün ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesidir.

2.1.6.4. Sistem Denetimi

Klasik denetim anlayışlarından biri olan sistem denetimi¹²³, işletmelerin etkili bir iç kontrol sistemine sahip olup olmadığını değerlendirmeye yönelik yapılan denetim türüdür. İç denetimin, işletmelerde tesis edilmiş iç kontrollerin kendilerinden beklenen amaca uygun gerçekleştirildiği ve karşılaşılan risklerin en aza indirildiği noktada güvence vermesi sistem denetim sürecinin bir çıktısıdır¹²⁴. Daha geniş bir ifadeyle sistem denetimi, denetlenen işletmenin ya da birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; işletmeye sağladığı katkının değerlendirilmesi, eksik yanlarının tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliğinin ölçülmesi suretiyle sistemin ayrıntılı analizler yoluyla değerlendirilmesidir¹²⁵.

2.1.6.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Denetim mesleği ve denetim uygulamalarının uğradığı değişimin en önemli sebeplerinden biri de teknolojik alanda yaşanan gelişmelerdir. Teknolojik alanda yaşanan gelişmeler işletmeleri de etkilemiş ve işletmeler iş süreçlerinin ve işletme faaliyetlerinin bugün neredeyse tamamında bilgi teknolojilerinden faydalanır hale gelmiştir. Dolayısıyla, işlemlerinin büyük bir kısmını sanal ortamda gerçekleştirmeye başlayan işletmelerin bilgi teknolojilerinden faydalananarak ürettiği bilgilerin güvenilir olup olmadığının denetlenmesi de son derece önem arz eder olmuştur¹²⁶.

İşletmedeki bilgi teknolojileri altyapı ve süreçlerinin kendilerinden beklenen faydaları sağlayıp sağlayamadıklarına dair güvence almayı amaçlayan¹²⁷ bilgi

¹²² Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 36.

¹²³ Çankaya, Dinç ve Kara, s. 49.

¹²⁴ Aslan, s. 76.

¹²⁵ Koçak ve Kavakoğlu, s. 127.

¹²⁶ Supatcharee Sirikulvadhana, "Data Mining As A Financial Auditing Tool", **Thesis**, The Swedish School of Economics and Business Administration, 2002, s. 1.

¹²⁷ BT Denetimi Nedir?, <http://www.btrisk.com/BT-Denetimi-Nedir.aspx> (23 Mart 2017)

teknolojileri denetimi, bilgisayar tabanlı sistemlerin verimliliği, etkinliği ve ekonomikliğinin değerlendirilerek, sistemlerin ne derece bütünlük içerisinde, gizli, güvenilir, erişilebilir ve yasalarla uyumlu olduğunun ortaya konulması konularını kapsamaktadır¹²⁸.

2.1.7. İç Denetim Yaklaşımları

Örgütsel ihtiyaçlardaki değişiklikler, gelişen teknoloji ve örgütlerin faaliyetleri ve sistemlerin karmaşıklığı sonucunda, iç denetçilerden sağlanan hizmetlerin niteliği, bağımsızlık ana paradigma olarak korunmakla birlikte geleneksel uygunluk denetimine verilen önemden daha ötesinin beklendiği bir değişime uğramıştır¹²⁹. İç denetim uygulamaları, etkilendiği birçok unsurun sonucu olarak kapsam olarak yaşadığı değişim ve gelişim deneyimini anlayışsal olarak da yaşamaktadır. Bunun gereği olarak iç denetim, geriye dönük olarak yapılan klasik denetim gerekliliklerini yerine getirirken, işletme amaçlarının başarılmasına yardımcı olarak, işletmeleri geliştiren, katma değer ve farklılık yaratan, geleceğe yönelik kararlarda da yönetime yardımcı olan yeniliğe açık değişimi hedeflemelidir¹³⁰.

Organizasyonel değişikliklere, teknolojik gelişmelere ayak uydurabilen, tepe yöneticilerden alt kademe çalışanlara kadar tüm işletme çalışanları ile yapıcı, katılımcı ve iş birliğine açık ilişkiler geliştirme yaklaşımı içerisinde olması gereken iç denetim, maliyet tasarrufu sağlayıcı, yenilikçi, sistemleri sorgulayıcı ve geliştirici, operasyonel işlemlerde ve hizmetlerde kaliteyi artırıcı, eğitici, etkin, ekonomik olmayı sağlayıcı anlayış içerisinde yürütülmelidir¹³¹. Bu kapsamda denetimin kendisinden beklenenleri karşılamada modern denetim anlayışının yeni yaklaşımları; proaktif denetim anlayışının benimsenmesi, denetlenene müşteri odaklı yaklaşılması, risk yönetimi üzerine daha fazla

¹²⁸ Fatih Güneş ve Diğerleri, “Bilgi Teknolojileri Denetimi ve COBIT’ in Sektörel Uygulanabilirliği”, **Antalya: Akademik Bilişim Konferansı**, 2013, s. 1-2.

¹²⁹ Dessalegn Getie Mihret and Getachew Zemenu Woldeyohannis, "Value-Added Role of Internal Audit: An Ethiopian Case Study", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 23 Iss. 6 (2008), s. 567.

¹³⁰ Toroslu, s. 144.

¹³¹ Toroslu, s. 144.; Baran Özeren, “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, **Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8**, Ağustos 2000, s. 39.

yoğunlaşılması, denetim kalitesinin süreklilik temelinde yükseltilmesi ve teknolojik imkanlardan giderek artan biçimde yararlanılması olarak ön plana çıkmıştır¹³².

2.1.7.1. Proaktif Bir Yaklaşımın Benimsenmesi

Proaktif yaklaşım, fırsat ve tehditlerin ortaya çıkmadan öngörülerek, karşılaşılabilecek olası risklerle ilgili çıkarımlarda bulunmak ve gerekli önlemleri almaktır¹³³. Günümüzde iç denetim, geçmiş ile ilgilendiği reaktif yapının ötesine geçmiş, yüzünü geleceğe dönerek proaktif bir yapı kazanmıştır¹³⁴. Bu kapsamda iç denetim işletmelerin gelecekte karşılaşılabileceği belirsizlikleri giderme ve önlem alma rolü üstlenerek yönetimle ortaklığın daha fazla önem verildiği katma değerli bir fonksiyona dönüşmüştür¹³⁵.

Mesleğin uygulayıcısı olarak iç denetçiler de vizyonlarını genişleterek, daha proaktif bir anlayış içerisinde hizmetlerini sunmalıdırlar¹³⁶. Kendi kurumları ile ilgili çok derin bilgi sahibi olduğu gerçeği göz önünde bulundurulduğunda, iç denetçilerin mevcut bu bilgi birikimini yeterli derecede proaktif olarak kullanması işletmeler adına katma değer yaratma bakımından son derece önemlidir¹³⁷. İç denetçiler ancak bu şekilde yani yaptıkları değerlendirmeler yeni anlayışlar sunduğunda ve olası gelecek etkilerini göz önünde bulundurduklarında bünyesinde çalıştıkları işletmenin operasyonel kalitesinin, güvenilirliğinin, duyarlılığının ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkı sağlayabileceklerdir¹³⁸. Böylece sunulan iç denetimin güvenilirliği ve değeri de artacaktır¹³⁹.

İç denetimin proaktif anlayışının bir sonucu olarak iç denetçilerin gerçekleştirdiği uygulama örneklerini şu şekilde sıralayabiliriz¹⁴⁰;

¹³² Özeren, “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, s. 39.

¹³³ Toroslu, s. 144.

¹³⁴ Ruveyda Kızılboğa ve Filiz Özşahin, “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt. 6, Sayı. 2 (2013), s. 231.

¹³⁵ Mihret and Woldeyohannis, s. 567.

¹³⁶ Toroslu, s. 144.

¹³⁷ Mustafa Işık, “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu”, **Denetim Dergisi**, Sayı. 7 (2011), s. 6.

¹³⁸ Özeren, “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, s. 40.

¹³⁹ IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 15.

¹⁴⁰ Özeren, “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, s. 40.; Toroslu, s. 144.

- İç kontrollerin denetimi ve risk yönetimi ile ilgili sağlanan bilgilerin yöneticilere raporlanması.
- Risklere ilişkin kontrollerin yeterli derecede yapılmasının güvence altına alınması.
- İyi kurumsal yönetim uygulamaları ile ilgili örneklerden sağlanan bilgilerin yöneticilerle paylaşılması.
- Risklerin öngörülmesini ve kontrol altına alınmasını sağlamak için sistem ve süreçlerin henüz tasarım sürecindeyken incelenmesi.
- Organizasyonun risklerini ve kontrollerini izleme programlarına, risk yönetimi ve denetimi araçları konusunda yöneticilere uzman tavsiyelerde bulunmak ve programın koordinasyonunu yapmak suretiyle yardımcı olunması.
- Denetim alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimlerin ve risklerin tespitini sağlamak için veri tabanları oluşturulması ve sürekli izlenmesini mümkün kılacak ileri teknolojik araçlar geliştirilmesi.

2.1.7.2. Denetlenene Müşteri Odaklı Yaklaşılması

Müşteri odaklı iç denetim yaklaşımı, iç denetçilerin ve iç denetim birimi çalışanlarının iç denetim hizmetinin faydalanıcısı olarak denetlenenle katılımcı, iş birlikçi bir iletişim geliştirerek ve denetleneni iş ortağı olarak görerek, bağımsızlığa ve nesnellığe ilişkin mesleki standartları zedelemeksizin denetlenenle iş ortaklığı cinsinden ilişkiler geliştirilebilmesini ifade etmektedir. Bu noktada yürütülen iç denetim faaliyetleri, uygunluk ve güvenirliliğin sağlanmasında ortak hareket etmenin, zıtlasmadan ziyade birlikte çalışmanın öneminin farkında olarak bilgi paylaşımını, müşteri işletmede en iyi uygulamaların oluşturulmasını ve operasyonel kalitenin sağlanmasını amaçlamalıdır. Bununla birlikte organizasyon içerisinde iletişime önem verilmeli, sunulacak denetim hizmetinin hedefleri, kapsamı, raporlanması hakkında denetlenene bilgilendirme açık ve net bir şekilde yapılmalı, denetimin önemli noktaları işletme yönetimi ile birlikte yürütülmeli ve yönetimin denetim ile ilgili tavsiyelerini dikkate alan yapıcı süreçlerin geliştirilmesi sağlanmalıdır¹⁴¹. Ayrıca denetimin tamamlanması sonrasında denetlenenin

¹⁴¹ Nilüfer Bayram, **Küresel Kriz Sonrası İç Denetim**, İstanbul: Borsa İstanbul Yayınları, 2013, s. 85.; Toroslu, s. 144.; Özeren, “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, s. 42.

sunulan denetim hizmetinden memnuniyet düzeyi, sağladıkları faydalar ve gelecek dönem denetimlerine yönelik tavsiyeleri olup olmadığı hususlarında denetlenenin görüşlerinin alınması müşteri odaklı denetim anlayışının gereği olarak yapılmalıdır¹⁴².

Özetle yapılan iç denetim çalışmasının odak noktasını, denetimin çıktıları şeklinde değil, müşteri olarak denetlenenlerin faydaları şeklinde tanımlamak gerekmektedir¹⁴³. Denetlenene müşteri olarak yaklaşılması, sorunların tespiti ve katma değer yaratıcı veya organizasyonu güçlendiren iyileştirmelerin önerilmesi yoluyla risklerin yönetimi bakımından çalışma birimlerine daha fazla yardımcı olmaktadır¹⁴⁴.

2.1.7.3. Risk Yönetimi Üzerine Daha Fazla Yoğunlaşılması

Riskler, işletme hedeflerinin başarılmasını engelleyecek her türlü olay veya durumun gerçekleşme olasılığını ifade eder. Risklerin işletmede gerçekleşme sıklıkları ve işletmeyi maruz bırakacağı zararın boyutu risklerin ölçümünü etkiler ve risklerin doğru iç kontrol süreçlerinin uygulanması ile kontrol altına alınarak minimize edilmesi mümkündür¹⁴⁵. İç denetim, işletmelerin karşı karşıya kalabileceği risk unsurlarını tespit ederek ve önlenmesi için tavsiyeler geliştirerek risk odaklı bir yaklaşımla katma değer yaratma amacını yerine getirmektedir¹⁴⁶. Risk odaklı yaklaşımda, günümüzde yürütülen denetim faaliyetlerinin odak noktası geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine doğru evrilmiş, özetle riskin yönetilmesi son derece önemli hale gelmiştir¹⁴⁷.

İşletme stratejisini günlük risklerle ilişkilendiren ve daha sonra bu riskleri değer yaratmak için en uygun hale getirmeye çalışan stratejik işletme yönetimi için yeni bir araç olarak algılanmaya başlanan risk yönetimi¹⁴⁸, IIA terimler sözlüğünde “*organizasyonun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay*

¹⁴² Özeren, “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, s. 42.

¹⁴³ Işık, s. 13.

¹⁴⁴ Özeren, “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, s. 41.

¹⁴⁵ Toroslu, s. 145.

¹⁴⁶ Gerrit Sarens and Ignace De Beelde, "Internal Auditor' s Perception About Their Role in Risk Management: A Comparison Between US and Belgian Companies", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21 Iss. 1 (2006), s. 66.

¹⁴⁷ Şener Gönülaçar, “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı. 130 (Temmuz-Ağustos 2007), s. 10-11.

¹⁴⁸ Sarens and De Beelde, s. 64.

ve durumların belirlenmesi, değerlendirilmesi, yönetilmesi ve kontrol edilmesi süreci” olarak tanımlanmıştır¹⁴⁹.

Her kişi ya da kurumun riskle karşı karşıya kaldığı ve ekonomik teori bakımından da risk ve getirinin pozitif yönlü bir ilişki içerisinde olduğu göz önüne alındığında, risk sağlayacağı getirinin elde edilmesini mümkün kılacak şekilde yönetilmesi gereken bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada riskle elde edilecek getiriye artırmak ve nihai sonuçlardaki değişkenliği azaltmak için işletme yönetiminin işletmenin karşı karşıya olduğu riskleri tespit etmesi, tanımlaması, kabul edilebilir risk düzeyinde olup olmadığını değerlendirmesi, şayet değilse riske karşı gerekli önlemleri alması gerekmektedir. İç denetçi bu süreçte, risk yönetimi çerçevesinin bir bütün olarak iyi ve etkili çalıştığı ve bir kısım risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda yönetim kuruluna ve yönetime nesnel bir güvence sağlamak ve iç denetim faaliyeti zamanını ve emeğini, işletme bünyesinde düzgün işleyen risk yönetimi süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına katkıda bulunan danışmanlık faaliyetlerine harcamak suretiyle dahil olur¹⁵⁰.

2.1.7.4. Denetim Kalitesinin Süreklilik Temelinde Yükseltilmesi

Bugün iş dünyasında yaşanan değişim, iç denetimin değişim gerekliliklerine uygun olarak faaliyette bulundukları işletmelerin denetim ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde sürekli gelişimini gerektirmektedir. Bu, iç denetim birimlerinin gelişen ve değişen iç denetim süreçleri ile ilgili en iyi uygulama örneklerinin takip edilmesini ve en iyi denetim performansına ulaşmaya çalışma çabasını gerekli kılmaktadır. Denetimin temel uygulamalarını ve metodolojilerini karşılamayı kapsamakta olan en iyi uygulama örnekleri ile kıyaslama benzeri bu çalışma, iç denetim birimlerine en iyi performans uygulamalarının göstergelerinin ne olduğunu tespit etme imkanı verirken, yüksek düzeyde iç denetim sonuçlarının nasıl sağlandığı ile ilgili de ayrıntılı bilgi sağlamaktadır¹⁵¹.

¹⁴⁹ IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 28.

¹⁵⁰ Gönülaçar, s. 11.

¹⁵¹ Özeren, “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, s. 45.

Yürütülen iç denetim çalışmalarının sonuçlarının ölçülmesi denetim kalitesinin süreklilik temelinde yükseltilmesini sağlarken, müşteri ile ilişkilerin geliştirilmesini ve iç denetimin kendisinden beklenen katma değeri yaratmasını da mümkün kılmaktadır¹⁵². Bununla birlikte iç denetim performansının değerlendirilmesinde geleneksel hareket noktasını IIA tarafından belirlenerek yayınlanan standartlar oluşturmaktadır¹⁵³.

Kaliteli bir iç denetim, teknik mükemmellik temelinde oluşturulmuştur. Ancak yapı bir taraftan işletmenin en üst düzeylerinde kabul ve destek gösterilerek sıkı bir şekilde desteklenmeli, diğer taraftan yönetime devamlı, yaratıcı hizmet verilmelidir. Bu iki unsurun her biri yapının ayrılmaz bir üyesidir¹⁵⁴.

2.1.7.5. Teknolojik İmkanlardan Giderek Artan Biçimde Yararlanılması

Özelikle bilişim teknolojilerindeki gelişim tüm ekonomik, siyasi ve ticari hayatı, bununla birlikte işletmeleri ve işletme yapılarını, iş yapma usul ve esaslarını, öyle ki gündelik yaşantıları bile etkilemiş ve hatta etkilemeye de devam etmektedir¹⁵⁵. İç denetim de bu teknolojik gelişmelerden etkilenmiş, bilgi sistemlerinin öneminin artmasına bağlı olarak denetim çalışmaları da karmaşılaşmaya başlamıştır. Ancak teknolojik gelişmelerin yarattığı teknolojik imkanlar, iç denetçilerin karmaşılaşmaya başlayan bu denetim faaliyetlerini kolaylaştıran yazılımlar, programlar vasıtasıyla denetim çalışmalarında artan oranda kullanılmaya başlanmıştır¹⁵⁶. Böylece risklerin tespiti ve takibi, gereksiz işlemlerin ortaya çıkarılması ve elemine edilmesi teknolojik olanaklar ile daha kolay bir şekilde yapılır hale gelmiştir¹⁵⁷. Bu noktada denetim çalışmalarının daha kısa sürede ve minimum hata ile yapılmasını mümkün kılan teknolojik imkanlardan aktif bir şekilde faydalanılması mesleğin yaşadığı evrimin bir gereği olarak da iç deneticiler için önemlidir.

¹⁵² Özeren, “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, s. 45.

¹⁵³ Dittenhofer, s. 443.

¹⁵⁴ Ridley, s. 21.

¹⁵⁵ Özbek, s. 10.

¹⁵⁶ Hass and the others, s. 840.

¹⁵⁷ Bayram, s. 87.

2.1.8. İç Denetimin Gerekliliği

Yönetimin bir parçası olmasına rağmen, fonksiyonel bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak iç denetim, kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesinde önemli bir rol üstlenmektedir. Bununla birlikte iç kontrol sistemlerinin ürettiği bilgilerin güvenilir olup olmadığının tespiti, risk yönetimi ve danışmanlık hizmetleri ile üstelendiği sorumluluklar, işletme amaçlarının başarılması ve sürdürülebilir büyümenin sağlanmasına son derece önemli katkılar sağlamaktadır¹⁵⁸. Gözlem rolü, kontrol ve izleme ortamındaki iyileştirmeler ve dolandırıcılık riskini azaltma potansiyeli sayesinde iç denetim fonksiyonu, nitelikli kurumsal yönetime katkıda bulunma kabiliyeti ile de özellikle kurumsallaşma için son derece gerekli ve önemlidir¹⁵⁹.

İç denetimin sağladığı katkılar, eskiden çok dar ve sınırlı olarak faydalanılan iç denetimi bugün işletmeler için vazgeçilmez en temel fonksiyon haline getirmiştir. Bu büyük ölçüde iç denetimin anahtar bir kurumsal yönetim mekanizması ve iç danışmanlık hizmeti olarak gelişen ve genişleyen rolü ile ilgilidir¹⁶⁰. Daha geniş perspektifte baktığımızda, işletmeler için iç denetimin önemini ve işletme içindeki gerekliliğini artıran sebepler, her alanda yaşanan son derece önemli değişimler, işletme sahiplik ve sermaye yapılarının değişmesi, işletme iş ve işlemlerinin karmaşıklaşması ve gitgide zorlaşan çetin rekabet koşulları, işletmelerin sınırlı kaynakları daha verimli ve etkin kullanma ihtiyacı, hileli işlem ve suistimallerin ortaya çıkması, iflaslar ve büyük işletme skandalları olarak sayılabilir¹⁶¹.

2.1.8.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme

İşletme yöneticileri, işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi ile ilgili bir takım yetki ve mesuliyetlerini kendilerine bağlı astlarına aktarmak suretiyle yetki devrinde bulunabilirler. Yetki devri sonrasında, astların kendilerine verilen, işletme hedeflerinin

¹⁵⁸ Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 35.

¹⁵⁹ Dominic S.B. Soh and Nonna Martinov-Bennie, "The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 26. Iss. 7 (2011), s. 606.

¹⁶⁰ Jenny Stewart and Nava Subramaniam, "Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 25 Iss. 4 (2010), s. 328.

¹⁶¹ Yurtsever, "İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri", s. 90.

başarılması ortak amacına hizmet eden bireysel sorumluluklarını gerçekleştirip gerçekleştirilmediğinin ya da ne derece etkin yerine getirildiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu noktada yöneticiler kendi çabaları ile bu sorumluluğun ne ölçüde yerine getirildiğini tespit etmekte yeterli olamayabilirler. Ayrıca çalışanların kendi performansları ile ilgili sundukları raporlar da iki taraf arasındaki çıkar çatışması sebebiyle gerçeği yansıtmayabilir. İç denetim bu kapsamda bilgi toplama, problemleri tanımlama ve analiz etme faaliyetleri ile yöneticiler adına bağımsız ve objektif bir değerlendirme hizmeti sunmaktadır¹⁶².

Sunulan hizmet ölçme, onaylama ve önerilerle sınırlı olmakla beraber, iç denetçiler aynı hizmeti yönetim kurulu adına her kademedeki üst düzey yöneticinin görevlerini yerine getirmedeki etkinliklerini değerlendirmek amacıyla da araştırmakta ve rapor olarak sunmaktadır¹⁶³.

Yönetim kurulu, iç denetçiler tarafından sunulan bu bilgilere yönetim tarafından kendilerine sunulan tekliflerin rasyonelliğini ve tüm işletme çıkar gruplarının menfaatine olup olmadığını değerlendirmek amacıyla da ihtiyaç duyarlar. İç denetçiler yönetim tarafından sunulan teklifler ile ilgili araştırma ve değerlendirme yaparak yönetim kurulunun objektif karar almasında dayanak olacak veri olarak yönetim kuruluna raporlar. Böylece yönetim kurulunun objektif ve güvenilir bilgi gereksinimi karşılanarak yöneticilerin hesap verebilirliği de sağlanmış olur¹⁶⁴. Başka bir deyişle iç denetim, dış katılımcıların, özellikle de hissedarların “üst düzey yöneticilerin hesap verme sorumluluğu” ile ilgili taleplerini karşılamaya yönelik bir fonksiyon da üstlenmektedir¹⁶⁵.

Hesap verebilirlik sürecinin entegre bir parçası olan iç denetim; bir organizasyonun yönetimi tarafından üstlenilen hesap verebilirliğin etkili performansını sağlamak ve teşvik etmek amacı taşımaktadır¹⁶⁶. İç denetim, bir organizasyon içinde,

¹⁶² Erkan, s. 169-170.; Toroslu, s. 120.; Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 26-27.

¹⁶³ Seçkin Gönen ve Muhsin Çelik, “Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı”, **Ege Akademik Bakış Dergisi**, Cilt. 5, Sayı. 1 (2005), s. 42.

¹⁶⁴ Erkan, s. 169-170.; Toroslu, s. 120.; Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 26-27.; Adiloğlu, s. 22.

¹⁶⁵ Adams, s. 8.

¹⁶⁶ Cai Chun, "On The Functions and Objectives of Internal Audit And Their Underlying Conditions", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 12 Iss. 4/5 (1997), s. 247.

hesap verebilirliği sağlamakla birlikte hesap verebilirliği teşvik ederek, bu bilincin yerleşmesine yardımcı olmaktadır¹⁶⁷.

2.1.8.2. Vekalet Teorisi

Küreselleşme ile ticaretin ölçeğinin genişlemesi, işletmelerde gerçekleştirilen iş ve işlemlerin sayıca çoğalmasına ve oldukça karmaşık bir hal almasına yol açmıştır. Bu durum büyük ölçekli işletmelerde sahiplerin işletme yönetimini mesleki anlamda profesyonel ve deneyimli yöneticilere bırakmasını gerekli kılmıştır¹⁶⁸. Yönetici ve sahipliğin ayrılması çıkarları büyük ölçüde çatışan bu iki grup arasında vekalet teorisi temelli temsilci maliyetlerine sebep olmuştur. Çünkü hissedarlar öncelikle işletmenin spesifik risklerini çeşitlendirmekle ilgilenirken, yöneticiler daha çok kendi çıkarları doğrultusunda hareket etme eğilimi gösterirler¹⁶⁹.

Vekalet teorisi, işletmelerin ekonomik kaynaklarının sahibi olan hissedarlar ile bu kaynakların kullanımı ve kontrolü ile görevlendirilmiş yöneticiler arasındaki vekalet sözleşmesinden hareketle, yöneticilerin sahiplerden daha fazla bilgiye sahip olduğunu ve bu bilgi asimetrisinin, sahiplerin kendi çıkarlarının yöneticiler tarafından düzgün bir şekilde gözetilip gözetilmediğini etkin bir şekilde izleyebilmelerini olumsuz şekilde etkilediği varsayımına dayanmaktadır¹⁷⁰. Ayrıca yöneticilerin uzun vadede daha fazla kazanç sağlama istekleri, riske karşı tutumlarının sahipler ile büyük ölçüde farklılaşması, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne derece etkin ve verimli, sahiplerin menfaatlerinin gözetilerek yönetildiğinin denetlenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu anlamda iç denetim vekil konumundaki yöneticilerin işletme varlıklarının yönetilmesi ve sorumluluklarını yerine getirmesi noktasındaki muhtemel düzensizlikleri izleme, kontrol etme ve raporlama fonksiyonu üstlenerek, işletme sahiplerinin endişelerini ortadan kaldırmaktadır¹⁷¹. Böylece iç denetçiler, finansal ve operasyonel işlem ve olayları konu alan denetimlerini bağımsız ve tarafsız bir yaklaşımla gerçekleştirerek, işletme

¹⁶⁷ Chun, s. 248.

¹⁶⁸ Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 27.

¹⁶⁹ Claire E. Crutchley and Robert S. Hansen, "A Test of the Agency Theory of Managerial Ownership, Corporate Leverage, and Corporate Dividends", **Financial Management**, Vol. 18, No. 4 (Winter, 1989), s. 37.

¹⁷⁰ Adams, s. 8.

¹⁷¹ Adiloğlu, s. 23.

sahibi ve yöneticiler arasındaki potansiyel çıkar çatışmasını engellemekte¹⁷², bilgi asimetrisi probleminin üstesinden gelmede ve yöneticilerin faaliyetlerini maliyet-etkin bir şekilde izlemede yardımcı olmaktadır¹⁷³.

2.1.8.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım

Danışmanlık hizmeti ile iç denetçi, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik operasyonlarının ve işlem süreçlerinin sistemli ve bir düzen dahilinde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine ilişkin tavsiyelerde bulunarak, yol gösterir, işlerin yapılmasına yönelik imkan sağlar ve yöneticilerin sorumluluklarını en etkin şekilde yerine getirmelerine yardımcı olur. Burada uygulamada çoğu kez yanlış algılandığı gibi işlem ya da ödeme bazında yahut muayyen bazı iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasında görüş verilmesi değil, daha geniş kapsamlı olarak kuruma değer katacak nitelikte sunulan danışmanlık fonksiyonu kastedilmektedir¹⁷⁴.

Bu anlamda iç denetçiler, danışmanlık hizmetini işin mahiyetine ve önemine uygun olarak, organizasyonu geliştirici ve değer katıcı şekilde sunabilecek derecede niteliğe, eğitime ve deneyime vakıf profesyonellerdir. İşletmelerdeki mevcut hata ve hileleri su yüzüne çıkartmanın yanında, söz konusu problemlerin gelecekte tekrarlanmaması ve işletmenin gelecekte karşılaşılabileceği olası risklere karşı güçlü olabilmesi için yöneticilere danışmanlık yapar ve gerekirse bu konuda eğitim hizmeti de sunabilirler. Empati kabiliyetine sahip olarak iç denetçilerin olaylara yönetici bakış açısıyla bakabilmeleri, planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol alanlarına hakim olmaları gerekmektedir¹⁷⁵. Sunulan bu hizmet, danışmanlık faaliyetlerinin gereği olarak herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeksizin, tavsiye vermek suretiyle yönetime işletme amaçlarını gerçekleştirme noktasında yardımcı olma amacı taşımaktadır.

¹⁷² Gönen ve Çelik, s. 42.

¹⁷³ Adams, s. 9.

¹⁷⁴ Gönülaçar, s. 9.-11.

¹⁷⁵ Toroslu, s. 121.

2.1.8.4. Tasarruf İhtiyacı

Profesyonel anlamda yürütülen denetimler ile eksiklikler ortaya çıkartılarak düzeltilmektedir. Bu sayede işletmeler maddi anlamda büyük tasarruflar sağlayarak kazançlarını arttırmaktadır. Bu kapsamda sağlanan tasarruflar bazen iç denetim maliyetini karşılayacak nitelikte dahi olabilmektedir¹⁷⁶. Bu yönüyle iç denetim işletmelerde, faaliyetlerin en etkin ve verimli gerçekleştirilmesinin önündeki aksaklıkları ve eksiklikleri tespit etme, bu aksaklıkları gidermek üzere düzeltici eylemlerin belirlenmesi ve bu eylemleri harekete geçirme noktasında işletme yönetimine tavsiyelerde bulunmakta ve maliyet tasarrufu sağlanmasına yardımcı olmaktadır¹⁷⁷.

2.1.8.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

İşletmelerin giderek büyümesine ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak gerçekleştirilen iş ve işlemlerin sayıca çoğalması ve karmaşıklaşması, işletme ile ilgili çıkar gruplarının büyük bir çoğunluğunun işletme dışında olması ve bilgiyi sağlayıcılar olarak yöneticilerin çeşitli sebeplerle gerçek bilgileri yansıtmama eğiliminde olmaması gibi sebepler¹⁷⁸ işletmelerde muhasebe sistemi içerisinde ortaya çıkan hata ve hileleri çeşit ve sayı olarak daha da artırmıştır¹⁷⁹.

Özellikle sermayenin tabana yayıldığı halka açık işletmelerde küçük pay sahiplerinin kar payı alma gibi temel ortaklık haklarından yatırımlarını tamamen kaybetmeye varan hileli işlem ve eylemler söz konusu olabilmektedir. Enron, Worldcom, Tyco gibi büyük işletme skandalları ve iflasları ile tecrübe ettiğimiz bu hileli işlemler sonucunda küçük yatırımcılar ile birlikte, diğer tüm menfaat sahipleri haklarını kaybetmiştir. Bu skandallar sonrasında ABD’de 2002 yılında Sarbanes-Oxley Act (SOX) yayınlanmış ve bu yasa ile suç ile mücadele etmek amaçlanmıştır. Yasa iç denetim

¹⁷⁶ Erkan, s. 170-171.; Toroslu, s. 122.

¹⁷⁷ Gönen ve Çelik, s. 42.; Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca ve Mustafa Kılı, “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt. 9, Sayı. 20 (2012), s. 170.

¹⁷⁸ Bozkurt, s. 20.

¹⁷⁹ Hatunoğlu, Koca ve Kılı, s. 169.

uygulamalarını değiştiren yönetim kurulu ve denetim komitesi uyumuna odaklanmıřtır¹⁸⁰.

Finansal tablolardaki kasti olmayan yanlışlıklar olan hata ve kasti unsur içeren sahtekarlık, suistimal olarak da ifade edilen hileli işlemler¹⁸¹ sonucunda oluşturulan finansal tablolarla işletmenin sunmuş olduğu bilgiler gerçeği yansıtmamaktadır. Gerek işletme içinde gerekse işletme dışındaki çıkar gruplarının alacakları kararlarda yanlışlıklarına sebep olacak gerçeği yansıtmayan bu bilgilerden hareketle alınacak kararlar işletme amaçlarına ulaşılmasını mümkün kılmadığı gibi, işletme varlıklarının kaybolmasına da yol açmaktadır. Yapacakları yatırım kararlarını bu bilgilere göre verecek olan işletme dışındaki bilgi kullanıcıları da almış oldukları kararlardaki yanlışlıklar nedeniyle iktisadi tasarruflarını kaybetme riskiyle karşı karşıya kalacaklardır¹⁸².

Bu noktada iç denetim fonksiyonunun bir başka önemli görevi de işletmelerde meydana gelme olasılığı bulunan bu tür hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve bunların meydana gelmesini önleyecek tavsiyeler sunmaktır. İç denetçilerin dolandırıcılık veya güvenlik ihlali etkisi taşıyan cezai fiilleri önleme rolleri bulunmaktadır¹⁸³.

2.1.9. İç Denetimde Kaynak Kullanımı

İç denetim faaliyetleri işletmelerde çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilir. İşletmeler, iç denetim faaliyetlerini işletme içinde tesis edilen iç denetim birimi yoluyla gerçekleştirebileceği (In-House) gibi işletme dışındaki dış kaynak sağlayıcılar (Outsource) vasıtasıyla da gerçekleştirebilir. Ayrıca işletmeler, işletme içinde yürütölen iç denetim faaliyetleriyle birlikte bazı durumlarda dış kaynak yoluyla sağladıkları iç denetim faaliyetlerini birlikte (Co-Source) de kullanabilirler¹⁸⁴.

¹⁸⁰ Ridley, 139.; Selim Bekçioğlu, Ahmet Coşkun ve Umut Tolga Gümüş, “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı. 59 (Temmuz 2013), s. 2.

¹⁸¹ Toroslu, s. 122.

¹⁸² Hatunoğlu, Koca ve Kılı, s. 169-170.

¹⁸³ Erkan, s. 171.; Ridley, s. 139.

¹⁸⁴ Ali Kamil Uzun, “İç Denetim”, Melih Erdoğan (Ed.), **Denetim** içinde (78-103), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 86; Pickett, “The Internal Auditing Handbook”, s. xiii.

İç Kaynak Kullanımı (In-House): İç denetim hizmetlerinin işletme çalışanları olan iç denetçiler tarafından sunulmasıdır.

Dış Kaynak Kullanımı (Outsource): İç denetim hizmetlerinin tamamının işletme dışındaki kaynaklardan sağlanmasıdır.

Eş Kaynak Kullanımı (Co-Source): İç denetim hizmetlerinin işletme içindeki iç denetçiler ve dış kaynak sağlayıcılar ile birlikte sunulmasıdır.

Şekil 2.1: İç Denetimde Kaynak Kullanımı

İşletme yönetimi hangi hizmet türünün işletme için en uygun olduğunu, en uygun maliyetle en yüksek katma değeri sağladığını değerlendirdikten sonra bu seçeneklerden kendileri için en uygun olanı seçmek zorundadır¹⁸⁵. Bununla birlikte iç denetim biriminin hizmet ettiği işletmenin büyüklüğü, niteliği, karmaşıklığı ve karakteri iç denetim kaynakları için en uygun bileşenin ve yapının oluşturulmasında rol oynayan önemli unsurlardır¹⁸⁶.

İşletmenin çalışanları olan kurum içi iç denetim ekibinin, hizmet sunduğu işletme ile ilgili sahip olduğu geniş bilgi yoluyla dış kaynak sağlayıcılar üzerinde kaldıraç sahibi olduğu, işletmenin uzun vadeli refahına dış kaynaklı çalışanlara göre daha fazla hizmet ettiği iddia edilmektedir. Dahası, iç denetim faaliyetinin sıklığı, ölçek ekonomilerini yakalama imkânı nedeniyle yüksek olduğunda, iç kaynak kullanımının (In-House) tercih edilmesi önerilmektedir. Bununla birlikte, dış kaynak sağlayıcıların belirli alanlarda uzman bilgisi sunmalarının yanı sıra özellikle kısa vadede maliyet tasarrufu sağlama potansiyelleri dış kaynak kullanımının kilit nedenleri olarak görülmekte; dış kaynak kullanımı ile sağlanabilecek avantajlar, “önde gelen uygulamalara erişim”, “daha iyi uluslararası ve kültürel kapsama” ve “maliyetlerin düşürülmesi” olarak sıralanmaktadır¹⁸⁷. Temel yetkinlikleri olarak gördükleri şeylere odaklanan işletmeler,

¹⁸⁵ Pickett, “The Internal Auditing Handbook”, s. xiii.

¹⁸⁶ IIA, **IIA Pozisyon Raporu: İç Denetim Faaliyeti / Birimi İçin Gereken Kaynakların Temininde İç Denetimin Rolü**, Ocak 2009, s. 2.

¹⁸⁷ Peter Carey and Nava Subramaniam, Karin Chua Wee Ching, Internal Audit Outsourcing in Australia, **Accounting and Finance**, Vol. 46 (2006), s. 12-13.

temel olmayan ticari işlevlerinde dış kaynak kullanımını tercih etmede güçlü bir eğilim göstermektedirler. Bu bağlamda, iç denetim fonksiyonu işletme içi iş süreçlerini güvence altına almakla daha az ilgilidir; bunun yerine, müzakere edilen dış kaynak kullanım sözleşmelerinin beklenen hizmet kalitesini sağladığından, zamanında ve maliyet etkin olarak karşılandığından emin olmak için daha fazla dikkat ve kaynak ayırmaktadır¹⁸⁸. İç denetim hizmetlerinin karmaşıklığı ve genişliği arttıkça denetim hizmetlerinin sağlanmasında eş kaynak kullanımı da, büyük işletmelerde stratejik gereklilikler ve mevcut kapasite arasındaki boşlukları doldurmak için dışardan bir işletmenin uzmanlık bölümlerini kullandıkları ortaklık düzenlemeleri ile iç kaynak kullanımı ve dış kaynak kullanımı arasında dengeyi sağlayan iyi bir bileşen olarak kullanılabilir¹⁸⁹.

IIA' nın iç denetimde kaynak kullanımına ilişkin bakış açısı ele alındığında; IIA, iç denetimin çeşitli değişik düzenlemeler yoluyla sağlanabileceğini kabul etmektedir¹⁹⁰. İç denetim hizmetinin kim tarafından sunulduğundan ziyade iç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi gerektiği üzerinde durmaktadır. En iyi iç denetim hizmetinin sunulmasında asıl önemli olan faktörün kaynakların tam ve eksiksiz temin edilmesi, profesyonel ve yetkin bir kadro olduğunu belirtmektedir. 1210 – Yeterlilik Standardında, iç denetim çalışanları görevin tamamı veya bir kısmı için gerekli olan bilgi ve beceri veya diğer vasıflara sahip değilse, İç Denetim Yöneticisinin işletme dışındaki uzmanlardan nitelikli, tavsiye ve yardım temin etmek zorunda olduğu düzenlenmiştir¹⁹¹. Bununla birlikte iç denetim hizmetinin tamamının dış kaynak sağlayıcılar yoluyla gerçekleştirilmesi durumunda “IIA, iç denetim faaliyetinin gözetimi ve sorumluluğunun dış kaynaklara devredilemeyeceğinin” altını çizmekte, bahsi geçen düzenleme 2070 – Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk Standardı ile yapılmaktadır¹⁹². Standarda ilişkin uygulama önerisinde de “*iç denetim faaliyetinin işletme dışından bir hizmet sağlayıcısı tarafında yürütülmesi durumunda da işletmenin*

¹⁸⁸ T. Flemming Ruud, “The Internal Audit Function: An Integral Part Of Organizational Governance”, Andrew D. Bailey, Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti (Ed.), **Research Opportunities in Internal Auditing içinde** (73-96), Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, s. 77.

¹⁸⁹ Carey at all., s. 27.; Pickett, “The Internal Auditing Handbook”, s. 591.

¹⁹⁰ Pickett, “The Internal Auditing Handbook”, s. 589.

¹⁹¹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 7.

¹⁹² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 15.

etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürme konusundaki sorumluluğu ortadan kalkmaz”¹⁹³ ifadesi ile düzenlemeye açıklık getirilmektedir. Standartlara göre iç denetim faaliyetlerinin ve biriminin yönetilmesine dair sorumluluğun kurum içi bir üst düzey yöneticiye verilmesi tercih edilmekle birlikte kurum içi bir yetkiliye verilmesi, bu kişinin işletme içinde başka görevleri de varsa bağımsızlığının dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir¹⁹⁴.

2.1.10. İç Denetim Süreci

Süreç odaklı bir yaklaşımla¹⁹⁵ gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri, iç denetim faaliyetlerinin hazırlık aşaması olan planlama, iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerine ilişkin sonuçların raporlanması ve sonuçların izlenmesi aşamalarından oluşmaktadır¹⁹⁶. İç denetim faaliyetinin yönetiminden denetim raporunun sunumuna kadar değişen konuları kapsayan IIA iç denetim performans standartları, bu süreçlere ilişkin düzenlemeleri de içermektedir¹⁹⁷.

2.1.10.1. Planlama Aşaması

Yıllık denetim planının oluşturulması iç denetim sürecinin ilk aşamasıdır. Denetim faaliyetleri başlamadan önceki ilk adım genellikle bir veya daha fazla planlama toplantısıdır. Bir sonraki adım olan eylem öğeleri, bu toplantılardan sonra yapılması gereken şeylerdir¹⁹⁸.

¹⁹³ IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Rehberi 2070: Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk**, (Aralık 2016), s. 2.

¹⁹⁴ IIA, **IIA Pozisyon Raporu: İç Denetim Faaliyeti / Birimi İçin Gereken Kaynakların Temininde İç Denetimin Rolü**, s. 3.

¹⁹⁵ Uzun, “Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü”, http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (17 Mart 2017)

¹⁹⁶ Henning Kagermann, William Kinney, Karlheinz Küting and Claus-Peter Weber (Ed.), **Internal Audit Handbook**, Verlag Berlin Heidelberg: Springer, 2008, s. 186.; Adiloğlu, s. 57.; Toroslu, s. 147-156.

¹⁹⁷ Felix Lessambo, **The International Corporate Governance System: Audit Roles and Board Oversight, Global Financial Markets Series**, England: Macmillan Distribution Ltd., 2014, s. 164-165.

¹⁹⁸ Paul C. Palmes, **Process Driven Comprehensive Auditing: A New Way to Conduct ISO 9001:2000 Internal Audits**, USA: ASQ Quality Press, 2005, s. 1.

Yıllık planların hazırlanmasına ilişkin husus, IIA 2010 nolu performans standardında “İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk esaslı plan yapmak zorundadır.” şeklinde düzenlenmiştir. Standardın yorum kısmında ise ” *iç denetim yöneticisinin, risk esaslı planı hazırlamak için, üst yönetim ve yönetim kuruluna danışması ve kurumun stratejilerini, temel iş hedeflerini, ilgili risklerini ve risk yönetim süreçlerini kavraması gerektiği, kurumun faaliyetlerinde, risklerinde, operasyonlarında, programlarında, sistemlerinde ve kontrollerinde meydana gelen değişikliklere karşılık gerektiğinde planı gözden geçirmek ve değişikliklere uyarlamak zorunda olduğu*” belirtilmiştir. Ayrıca, ilgili uygulama standardında (2010.A1), iç denetim faaliyetinin görev planının, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanmak zorunda olduğu belirtilmiştir¹⁹⁹.

IIA’ nın planlama aşamasında risk esaslı yaklaşıma dikkat çektiği görülmektedir. Bu anlamda, yıllık denetim planlamasında, olası muhtemel faaliyetler için risk profillerinin oluşturulması ve daha sonra denetim envanterine eklenmesi önemlidir²⁰⁰. Bir başka önemli nokta ise kurum hedeflerine uygun bir denetim planı hazırlanmasıdır. Özetle, iç denetim yöneticisinin kurumun hedefleri ile tutarlı olarak iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirlemek için riske dayalı planlar oluşturması gerekmektedir²⁰¹.

Yıllık denetim planının hazırlanmasında, denetim evreninin tespiti, risk değerlendirme ölçütlerinin tanımlanması, faaliyetin kapsamı ile bağlantılı risklerin değerlendirilmesi, iç denetim kaynaklarının tahsisi, politika ve prosedürlerin belirlenmesi, iç denetim planının hazırlanması ve onaylanması süreçleri yer almaktadır²⁰².

¹⁹⁹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 12.

²⁰⁰ Kagermann and others, s. 203.

²⁰¹ Ruud, s. 76.

²⁰² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 12-14.; Lessambo, s. 165.; Toroslu, s. 147, ; Adiloğlu, s. 58.

2.1.10.1.1. Denetim Evreninin Tespiti

Temel denetim faaliyetlerini formüle etmek için referans çerçeve sağlayan²⁰³ denetim evreni, denetimi gerçekleştirilecek tüm alanları ifade etmektedir²⁰⁴.

İşletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamak için iç denetim, olası denetim alanları olarak tanımlanan tüm işletme birimleri veya süreçlerinin toplamı olan denetim evreninin parçası olan tüm birimleri ve süreçleri, riske dayalı olarak izlemekle yükümlüdür. Yasal ve kanuni gerekliliklerin artması nedeniyle, riske dayalı bir denetim yaklaşımının kullanılmasının sağlanması önem kazanmaktadır. Bu nedenle denetim sürecinin tüm aşamalarında denetim nesnelerinin risk faktörleri belirlenmeli ve dikkate alınmalıdır²⁰⁵.

İç Denetim Standartlarında denetim evreni ile ilgili düzenleme, IIA 2010 Planlama Performans Standardına ilişkin yayınlanan “2010-1: Denetim Planıyla Risk ve Risk Maruziyetinin ilişkilendirilmesi” başlıklı uygulama önerisi ile yapılmıştır. İlgili uygulama önerisinde; denetim evreni, gerçekleştirilebilecek bütün denetimlerin bir listesi olarak tanımlanmıştır. İç Denetim Yöneticisinin, üst yönetim ve yönetim kurulundan denetim evrenine girdi elde edebileceği, denetim evreninin kurumun stratejik planından unsurlar içerebileceği ve normal şartlar altında, risk yönetim sürecinin sonuçlarından da etkilenebileceği belirtilmiştir. İç Denetim Yöneticisinin (İDY), iç denetim faaliyetinin denetim planını; denetim evrenine, üst yönetim ve yönetim kurulunun görüşlerine ve kurumu etkileyen riske ve risk maruziyetlerine dair değerlendirmeye dayalı olarak hazırladığı, denetim evreninin ve ilgili denetim planının, yönetimin yönelimlerindeki, hedeflerindeki, önceliklerindeki ve odaklandığı hususlardaki değişiklikleri yansıtacak şekilde güncellenmesi gerektiği ve güncellenmenin en az yılda bir kez yapılmasının tavsiye edilmesi, uygulama önerisinde düzenlenen diğer hususlardır²⁰⁶.

²⁰³ Kagermann and others, s. 35.

²⁰⁴ İDKK, **Kamu İç Denetim Rehberi**, Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Eylül 2013), s. 24

²⁰⁵ Kagermann and others, s. 24.

²⁰⁶ IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi, 2010-1: Denetim Planıyla Risk ve Risk Maruziyetinin ilişkilendirilmesi** (Ocak 2009), s. 1.

2.1.10.1.2. Risk Değerlendirme Ölçütlerinin Tanımlanması

Denetim faaliyetlerini planlarken ilk olarak yapılması gereken iş, riskli alanları ve denetim çalışmalarının önceliğini belirlemektir. Bu denetim evreni içinde yer alan denetim konularının bazı ortak risk kategorilerine ayrılarak risklilik derecelerine göre denetlemede öncelik sıralamasına konulmasıyla yapılır²⁰⁷. Her bir risk kategorisi olası bir riske maruz kalmayı ifade etmelidir, ayrıca tanımlanabilir ve ölçülebilir olmalıdır²⁰⁸. Risklilik düzeyinin ölçülmesinde kullanılan kriterler vasıtasıyla denetim evreni içindeki tüm alanlar aynı ölçütler kullanılarak değerlendirilebilir ve denetim öncelikleri belirlenebilir. Böylece denetim konuları içinde riski yüksek olan alanlar tespit edilirken, işletme kaynaklarının bu alanlara tahsisi de sağlanmış olur²⁰⁹. Her işletmede kullanılan risk ölçütleri farklı olmakla birlikte yaygın olarak kullanılan ölçütler; iç kontrol sisteminin kalitesi, yönetimin yetkinliği, son denetim tarihinden itibaren geçen zaman, varlıkların likiditesi, işlemlerin karmaşıklığı, merkez ofisten uzaklık, muhasebe sistemindeki değişimler, birimdeki personel sayısı, çalışanların moral seviyesi olarak sıralanabilir²¹⁰.

IIA 2010 Planlama Performans Standardına ilişkin yayınlanan (2010-1) uygulama önerisinin 5. Maddesinde; önceliklendirmenin kaynakların kullanılmasına ilişkin kararların verilmesi için gerekli olduğu, İç Denetim Yöneticisinin denetlenecek alanlara dair öncelikleri tespit etmesine yardımcı olabilecek çeşitli risk modellerinin olduğu ifade edilmiştir. Risk modellerinin çoğunda ise; etki, olasılık, önemlilik, varlıkların likiditesi, yönetimin yetkinliği, iç kontrollerin kalitesi ve iç kontrollere bağlılık, değişim veya istikrar derecesi, son denetim görevinin zamanlaması ve sonuçları, karmaşıklık ve personel ve kamuya ilişkiler gibi unsurların kullanıldığı belirtilmiştir²¹¹.

²⁰⁷ Enis Ös, “Denetim Evreninin Belirlenmesinde Alternatif Bir Yöntem: Analitik Hiyerarşi Prosesi”, **Denetim Dergisi**, Sayı. 4 (2010), s. 9.

²⁰⁸ Kagermann and others, s. 464.

²⁰⁹ Özbek, s. 825.

²¹⁰ Ös, s. 11-12.

²¹¹ IIA, **IIA Uygulama Önerisi, 2010-1: Denetim Planıyla Risk ve Risk Maruziyetinin İlişkilendirilmesi**, s. 2.

2.1.10.1.3. Risklerin Değerlendirilmesi

Risk değerlendirmesi, önemli hesapların ve açıklamaların ve ilgili iddiaların belirlenmesi, test edilecek konuların seçilmesi ve belirli bir kontrol için gerekli delillerin belirlenmesi de dahil olmak üzere, tüm denetim sürecinin temelini oluşturur²¹². Her yıllık denetim planlama döngüsü, tanımlanan tüm denetlenebilir konular için bir risk değerlendirmesi ile başlar²¹³. Risk değerlendirme, denetlenebilir birimleri araştırmada ve gözden geçirme için iç denetim faaliyetinin planları içine alınacak en büyük riske sahip alanları seçmede kullanılır²¹⁴. Risklilik düzeyinin tespitinde kullanılacak kategoriler tanımlandıktan sonra bu aşamada, her bir denetim alanı için risklilik seviyeleri kategoriler bazında matematiksel olarak hesaplanır. Denetim planında, hesaplanan risklilik seviyeleri doğrultusunda denetleme evreni içinde yer alan konular öncelik sırasına konulur²¹⁵, çalışacak iç denetçi sayısı, çalışma süreleri ve koşulları düzenlenerek, işletmelerin en riskli alan ve konularına odaklanılır. Böylece işletmeler için hazırlanan denetim planlarından en yüksek verimi sağlamak mümkün olur²¹⁶.

2.1.10.1.4. Kaynakların Tahsisi

İç denetim performans standardı 2030-Kaynakların Yönetimi ve standarda ilişkin uygulama önerisi 2030-1' de, iç denetim yöneticisinin iç denetim planının uygulanabilmesi için gerekli, uygun ve yeterli kaynakların sağlanmasından ve bu kaynakların etkin bir şekilde yönetilmesinden sorumlu olduğu belirtilmiştir²¹⁷. İç denetim yöneticisi, gerekli kaynakların tahsisini mümkün kılabilmek için kaynak ihtiyacını üst yönetime bildirmeli (2020 - Bildirim ve Onay) ve kaynakların tahsisinde üst yönetime yardımcı olmalıdır. Ayrıca, kaynakların yeterliliği konusunda üst yönetim ve yönetim kurulu ile sürekli iletişim halinde olmalıdır. İç denetim planının uygulanabilmesi ve iç denetim sorumluluğunun yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan kaynaklara, planlanan

²¹² Lessambo, s. 179.

²¹³ Kagermann and others, s. 464.

²¹⁴ IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2010-2: İç Denetim Planlamasında Risk Yönetim Süreçlerinin Kullanılması** (Temmuz 2009), s. 2.

²¹⁵ Özbek, s. 828.

²¹⁶ Adiloğlu, s. 69.

²¹⁷ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 13.; IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2030-1: Kaynak Yönetimi** (Ocak 2009), s. 1-2.

faaliyetlere uygun nitelik ve nicelikte çalışanlar, dış hizmet sağlayıcıları, mali destek ve teknoloji tabanlı denetim teknikleri örnek verilebilir. İç denetim yöneticisi kaynakları tahsis etmede ve doğru yönetmede işletmenin yapısını, risk profilini ve coğrafi dağılımını dikkate almalıdır²¹⁸.

2.1.10.1.5. Politika ve Prosedürlerin Belirlenmesi

İç denetim faaliyetinin yürütülebilmesi ve yönlendirilebilmesi için gerekli politika ve prosedürler hazırlamak da iç denetim planının bir parçasıdır. Çalışanların yakından ve günlük takibinin yapılabildiği küçük işletmelerde yürütülen iç denetim faaliyetleri için kitapçık ya da broşür şeklinde hazırlanan politika ve prosedür uygulamalarına gerek olmayabilir. Çünkü bu işletmelerde denetim planının uygulanabilmesi için gerekli politika ve prosedürleri belirten yönlendirmeler daha basit görüşmeler yoluyla yapılabilir. Ancak büyük işletmelerde iç denetim planının uygulanmasında iç denetçilere rehberlik sağlayacak daha resmî ve kapsamlı politika ve prosedürler hazırlama gerekliliği vardır²¹⁹.

2.1.10.1.6. İç Denetim Planının Hazırlanması ve Onaylanması

İç denetim standartlarına (2010-Planlama Standardı) göre hazırlanacak denetim planı risk esaslı olmak zorundadır. Standart, planın hazırlık aşamasında iç denetim yöneticisinin üst yönetim, denetim komitesi, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerini belirlemesini ve göz önünde bulundurmasını gerektirmektedir²²⁰. Bununla birlikte iç denetçi, denetim hedefleri, konuları, risk değerlendirmesi, yönetimin denetimden beklentileri, denetimin zaman bütçesinin tayini, süreçte çalışanlardan istenenler, ihtiyaç duyulacak kaynaklar gibi konularda ilgili birim yöneticileri ve çalışanlarıyla da görüşmeler gerçekleştirir ve plan hazırlanma sürecinde dikkate alır²²¹. Planın, iç denetim yöneticisi tarafından, risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma

²¹⁸ IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2030-1: Kaynak Yönetimi** (Ocak 2009), s. 1-2.

²¹⁹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 13.; IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2040-1: Politika ve Prosedürler** (Ocak 2009), s. 1.

²²⁰ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 12.

²²¹ Adiloğlu, s. 76.

ve faaliyetleri geliştirme potansiyeli değerlendirilerek, kabul edilen danışmanlık görevlerini de içermesi gerekmektedir²²².

İç denetim standartlarında planın onaylanması ile ilgili düzenleme 2020-Bildirim ve Onay Standardıyla yapılmıştır. Buna göre iç denetim yöneticisi ara değişiklikler de dahil olmak üzere, iç denetim planlarını ve kaynak ihtiyacını üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kuruluna inceleme ve onay için bildirmek zorundadır²²³. İlgili standardın Uygulama Önerisi (2020-1: Bildirim ve Onay)’ nde düzenlemeye açıklık şu şekilde getirilmiştir²²⁴;

1. “İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin yıllık denetim planının, iş çizelgesinin, personel kadro planının ve mali bütçesinin bir özetini yılda bir kere, gözden geçirme ve onay için, üst yönetime ve yönetim kuruluna sunar. Bu özet, üst yönetimi ve yönetim kurulunu, iç denetim çalışmasının kapsamı ve bu kapsam üzerindeki sınırlandırmalar hakkında bilgilendirir. İç Denetim Yöneticisi, bütün önemli ara değişiklikleri de onay ve bilgi için sunar.”

2. “Onaylanmış görev iş çizelgelerinin, personel kadro planlarının, mali bütçenin ve bunlardaki bütün önemli ara değişikliklerin, iç denetim faaliyetinin (biriminin) amaç ve planlarının kurumun ve yönetim kurulunun amaç ve planlarını destekleyip desteklemediğine ve tüm bunların iç denetim yönetmeliği ile uyumlu olup olmadığına dair üst yönetim ve yönetim kurulunun kanaat sahibi olmasını mümkün kılacak seviyede bilgi içermesi gerekir.”

2.1.10.2. İç Denetimin Yürütülmesi

Denetime bir bütün olarak bakan yıllık denetim planının²²⁵ hazırlanmasının ardından, iç denetimin yürütülmesi faaliyetlerini Standartlarla ilişkilendirildiğinde; bireysel çalışma planının hazırlanması, bireysel çalışma planında yer alan görevlerin

²²² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 12.

²²³ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 13.

²²⁴ IIA, IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2020-1: Bildirim ve Onay (Ocak 2009), s. 1.

²²⁵ Kagermann and others, s. 550.

yapılması ve bireysel çalışma sonuçlarının denetlenen birim yöneticileri ile paylaşılması süreçlerine ayırmak mümkündür²²⁶.

2.1.10.2.1. Bireysel Çalışma Planının Hazırlanması

Bireysel çalışma planı, yıllık denetim planında yer alan her bir görevin gerçekleştirilmesini mümkün kılmak için hazırlanan ayrı planlardır. İç denetim standartlarında bireysel çalışma planına ilişkin düzenleme, 2200- Görev Planlaması Performans Standardıyla yapılmıştır. Standarda göre, “İç denetçiler, her görev için, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadırlar. Plan kurumun stratejilerini, hedeflerini ve göreve ilişkin riskleri dikkate almalıdır²²⁷.”

Bireysel çalışma planı; her bir denetim görevine ilişkin amaçların ve kapsamın belirlenmesi, bilgi toplama-ön araştırma, açılış toplantısının düzenlenmesi, riskli alanların tespitine ilişkin risk değerlendirmesi, denetim testlerinin belirlenmesi, denetim programının hazırlanması ve denetim için gerekli kaynakların sağlanması süreçlerinden oluşmakta ve tüm bu süreçlerin yazılı hale getirilmiş formunu ifade etmektedir²²⁸.

Her Bir Denetim Görevine İlişkin Amaçların ve Kapsamın Belirlenmesi: İç denetim standartlarına göre (2210- Görevin Amaçları), denetim görevinin amaçları, her bir görev için ayrı ayrı belirlenmek zorundadır ve risk değerlendirmesinin sonuçlarını, önemli hataların, suistimallerin, aykırılıkların ve diğer risklerin meydana gelme ihtimalini içermelidir²²⁹.

Bilgi Toplama-Ön Araştırma: Denetim amaçlarının kesinleştirildiği ve iç denetçinin gerçekleştireceği bireysel denetim faaliyeti için ihtiyaç duyulan bilgilerin muhtelif bilgi kaynaklarından toplandığı aşama ise ön inceleme sürecidir²³⁰. Bu süreçte iç denetçi, denetlenecek alanın büyüklüğü, kapsamı, denetim hedef ve amaçları, denetimi

²²⁶ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 17-20.

²²⁷ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 17.

²²⁸ M. Hulusi Günşen, “Örnek Bir İç Denetim Uygulaması: Tedavi Sürecinin Faturalandırılması Süreci”, **Denetim Dergisi**, Sayı. 9 (2012), s. 75.; Özbek, s. 858-859.

²²⁹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 17-18.

²³⁰ Adiloğlu, s. 79.

yapılacak konu, alan ya da birimle ilgili mevzuat, politika ve prosedürler, işletmenin ve yönetimin yapısı, iş akış süreçleri ile ilgili önemli bilgileri edinir²³¹.

Açılış Toplantısının Düzenlenmesi: Denetim sürecinde ihtiyaç duyulacak bilgiler toplanıp, denetim amaçları netleştirildikten sonra, saha çalışmaları başlamadan önce, iç denetçiler, denetlenecek birim elemanları ve işletme yöneticileri arasında bir açılış toplantısı düzenlenir²³². Bu toplantıda, iç denetçi, denetim hedeflerini ve denetim içeriğini denetlenen kişilere ve yöneticilere sunar. Açılış toplantısının temel amacı, bilgi aktarmaya ek olarak, denetim sırasında ve sonrasında işbirliği anlaşması yapmaktır. Denetimin niteliğini değiştirmemek kaydı ile çözülmemiş herhangi bir sorun da bu toplantılarda giderilebilir ve denetimin ayrıntıları tanımlanabilir²³³.

Riskli Alanların Tespitine İlişkin Risk Değerlendirmesi: Bireysel denetim görevinin amaçlarına ilişkin standartta (2210 – Görev Amaçları); iç denetçilerin, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmak zorunda oldukları ve görevin amaçlarının, bu risk değerlendirmesinin sonuçlarını yansıtması gerektiği belirtilmiştir (2210.A1)²³⁴. Ayrıca ilgili standardın (2210 – Görev Amaçları) uygulama önerisinde (2210.A1-1: Görev Planlamasında Risk Değerlendirmesi) de risk değerlendirmesi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Uygulama önerisine göre, iç denetçiler, yönetimin denetlenen faaliyetle ilgili risk değerlendirmesini, yönetimin risk değerlendirmesinin güvenilirliğini, yönetimin, risk ve kontrol meselelerini izlemesine, raporlamasına ve çözüme kavuşturmasına ilişkin süreçleri, kurumun risk iştahı sınırlarını aşan durumlara dair yönetime raporlamaları ve bu raporlara yönetimin cevapları ile denetlenen faaliyetle ilişkili diğer faaliyetlerdeki riskleri dikkate almalıdır²³⁵.

Risklerin değerlendirilmesinde iç denetçi tarafından kullanılan ve risk değerlendirme sürecinin aşamalarının ayrıntılandırıldığı, amacı, risklere ilişkin yapılacak önleyici ve düzeltici çalışmaların önceliğini belirlemek²³⁶ olan temel doküman risk

²³¹ Toroslu, s. 149.

²³² Kagermann and others, s. 298.

²³³ Kagermann and others, s. 223.

²³⁴ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 17-18.

²³⁵ IIA, IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2210.A1-1: Görev Planlamasında Risk Değerlendirmesi (Ocak 2009), s. 1

²³⁶ İSMMMO, s. 33.

kontrol matrisleridir. Bu matrisler, iç denetim sürecinde söz konusu olası risklerin tanımlandığı, tanımlanan risklerle ilgili kontrollerin listelendiği, listelenen kontrollerin yeterliliğine ilişkin değerlendirmede uygulanacak test yönetimlerinin belirlenerek, kontrollerin yeterliliğinin test edilmesine ilişkin sonuçların ayrıntılı olarak yer aldığı tablolardır²³⁷.

Denetim Testlerinin Belirlenmesi: Bu süreçte bireysel denetim çalışmaları esnasında denetim kapsamını oluşturan alan, konu, süreç ya da birimlere uygulanacak denetim testleri belirlenmektedir²³⁸. Denetim testlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılacak başlıca denetim tekniklerine belge inceleme, çalışanlarla görüşmeler, yeniden yapma, doğrulama, gözlem, soruşturma, yeniden hesaplama ve analitik yöntemler örnek verilebilir²³⁹.

Bireysel Denetim Programının Hazırlanması ve Onay: İç denetim standartlarının da öngördüğü şekilde bir denetim programının hazırlanması, bireysel denetim çalışmasının son aşamasını oluşturmaktadır. Denetim programı, bireysel denetim çalışmasında belirlenen denetim amaçlarını gerçekleştirmek için yapılması gereken tüm faaliyetleri, bu faaliyetlerin neden, nasıl, ne zaman ve kim tarafından ne kadar sürede gerçekleştirileceğinin ve çalışmanın tamamlanması öngörülen zamanın ayrıntılı olarak yazıldığı belgelerdir²⁴⁰.

2240 – Görev İş Programı Performans Standardına göre, “iç denetçiler, görev amaçlarına ulaşacak iş programları hazırlamak ve kayıtlı hâle getirmek zorundadırlar. Ayrıca iş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme prosedürlerini içermek zorundadır. İş programı, işe başlanmadan önce onaylanmak zorunda olup, programda yapılan değişiklikler için de derhal onay alınmak zorundadır (2240.A1)²⁴¹.”

Denetim İçin Gerekli Kaynakların Sağlanması: Bireysel çalışma planının uygulanabilmesi için gerekli kaynakların sağlanması ile ilgili düzenleme 2230 – Görev

²³⁷ Özbek, s. 884.

²³⁸ Adiloğlu, s. 80.

²³⁹ Cömert, Denetim Süreci ve İç Kontrol, s. 70.

²⁴⁰ Özbek, s. 920.

²⁴¹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 19.

Kaynaklarının Tahsisi Performans Standardı ile yapılmıştır. Buna göre, iç denetçilerin görev amaçlarını gerçekleştirebilmek için görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları göz önünde bulundurmak suretiyle uygun ve yeterli kaynakları tespit etmesi gerekmektedir²⁴². Standarda ilişkin Uygulama Önerisi 2230-1: Görev Kaynaklarının Tahsisi, iç denetçilerin kaynakların uygunluğunu ve yeterliliğini tespit etmede, ek bilgi, beceri ve diğer becerilerin gerektiği durumlarda, kurum dışı kaynakların mevcudiyeti ve iç denetçilerin eğitim ihtiyaçları hususlarını dikkate alması gerektiğini belirtir²⁴³.

2.1.10.2.2. Bireysel Çalışma Planında Yer Alan Görevlerin Yapılması (Denetim Testlerinin Uygulanması)

Bireysel çalışma planında belirlenen denetim testlerinin, denetimi yapılacak alan, birim ve departmanlara uygulanmak suretiyle, işletmece var olduğu ve etkin bir şekilde çalıştığı iddia edilen kontrollerin olması gerekene uygunluğuna ilişkin kanıtlar bu süreçte elde edilir. İç denetçi bu süreçte, aktif olarak denetim destlerini gerçekleştirmekte ve sürece dair sonuçlar, çalışma kâğıtları yoluyla yazılı hale getirilmektedir²⁴⁴. Görüşme, akış şeması oluşturma, veri tabanı sorgulama, bilgisayar destekli denetim teknikleri, doğrulama, müzakere etme ve istatistiksel örnekleme gibi denetim teknikleri denetimin bu aşamasında kullanılmaktadır²⁴⁵.

Standartlarda, denetçi tarafından denetim testlerinin gerçekleştirilmesine ilişkin düzenleme 2300 – Görevin Yapılması Performans Standardı ile yapılmıştır. Standarda göre, “İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadırlar²⁴⁶.”

Standartlar çerçevesinde yürütülen bir denetim çalışmasında denetçiler, görev süresince elde ettikleri kişisel bilgilerin gizliliğini dikkate almalıdırlar²⁴⁷. Ayrıca, analitik

²⁴² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 19.

²⁴³ IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2230-1: Görev Kaynaklarının Tahsisi** (Ocak 2009), s. 1.

²⁴⁴ Pickett, “The Internal Auditing Handbook”, s. 663.; Adiloğlu, s. 80-81.

²⁴⁵ Pickett, “The Essential Handbook Of Internal Auditing”, s. 158.; 214.

²⁴⁶ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 19.

²⁴⁷ IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2300-1: Denetim Görevinin Yürütülmesinde Kişisel Bilginin Kullanılması** (Mayıs 2010), s. 1.

yöntemler etkin ve verimli kanıt elde etme imkanı vermesi sebebiyle, denetim görevinin yürütülmesi esnasında iç denetçiler tarafından kullanılabilirler. Oran, eğilim ve ilişki (regresyon) analizi, nedensellik testleri, dönemsel karşılaştırmalar, bütçe karşılaştırmaları, tahminler ve dış ekonomik bilgilerle karşılaştırmalar bilinen analitik yöntemlerdir²⁴⁸.

2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi Standardında düzenlendiği gibi iç denetçiler tarafından görev süresince elde edilen tüm bilgiler kayıt altına alınmak zorundadır²⁴⁹. Bilgilerin kayıt altına alınmasında kullanılan belge ise çalışma kağıtlarıdır. Çalışma kağıtları, gerçekleştirilen denetim prosedürlerinin, elde edilen ilgili denetim kanıtlarının ve denetçilerin ulaştığı sonuçların kaydedildiği belgedir²⁵⁰. Çalışma kağıtları²⁵¹;

- Denetim görevlerinin planlanması, uygulanması ve gözden geçirilmesine yardımcı olur,
- Görev sonuçlarına dayanak sağlar,
- Görev ile ilgili amaçların gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini gösterir,
- İşin tam ve eksiksiz olmasına hizmet eder,
- İç denetim faaliyetinin kalite güvence ve geliştirme programı için temel oluşturur,
- Üçüncü kişilerin incelemelerini kolaylaştırır,

2.1.10.2.3. Bireysel Denetim Sonuçlarının Denetlenen Birimle Paylaşılması ve Kapanış Toplantısı

İç denetim raporlarından ve dosyalardan elde edilen bulgular önemli bir rol oynamaktadır²⁵². Denetçi bulgu formuna önem derecesine göre işlediği bu bulguları, denetim süreci boyunca elde ettiği kanıtlarla desteklemek ve değerlendirmek zorundadır.

²⁴⁸ IIA, IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2320-1: Analitik Prosedürler (Mayıs 2010), s. 1.

²⁴⁹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 20.

²⁵⁰ Lessambo, s. 280.

²⁵¹ IIA, IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2330-1: Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi (Ocak 2009), s. 1.

²⁵² Pickett, “The Internal Auditing Handbook”, s. 552

Değerlendirme sonucunda iç denetçi, gerekli görülen alanlarda öneriler geliştirmek suretiyle denetimden beklenen katma değer sağlanmasına hizmet etmelidir²⁵³. Geliştirilen öneri, olması gereken durum ile kanıtlarla da desteklenen mevcut durum arasındaki farklılığın nedenlerini ortaya koyarken, söz konusu farklılıkların giderilmesine yönelik yapılması gerekenlere de dikkat çekmelidir²⁵⁴. Her bir denetim görevine ilişkin bulgular ve geliştirilen öneriler denetlenen birim yöneticileri ile denetim süreci boyunca sürekli paylaşılır ve farklılıklara ilişkin görüş ayrılıkları giderilmeye çalışılır²⁵⁵. Açılış toplantısında olduğu gibi kapanış toplantısı da denetlenen kişilerin denetim araştırmasının farkında olmalarını sağlamak için iyi bir fırsattır. Yönetimin resmi bir taslak raporun önüne getirilmesinden önce denetim bulguları hakkında tavsiyede bulunması çok önemlidir²⁵⁶. Bu nedenle, denetim sonuçlarına ilişkin rapor yazımına geçmeden önce denetim çalışmalarının bulguları ve bunlara istinaden geliştirilen öneriler kapanış toplantısında denetlenen birim yöneticileri ile görüşülerek, tartışılır²⁵⁷ ve varılan sonuçlar tutanaklarla kayıt altına alınarak taslak denetim raporunun hazırlanmasında göz önünde bulundurulur²⁵⁸. İstisnai olmakla birlikte bazı durumlarda denetim sonuçlarına ilişkin görüş ayrılıkları kapanış toplantısı veya taslak denetim raporu hazırlığında da ortaya çıkabilir²⁵⁹. İç denetim raporu dağıtılmadan önce bu farklılıklar giderilmeye çalışılmalıdır²⁶⁰.

2.1.10.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması

İç denetim raporları, yönetimin faaliyetlerinin ve iç denetim bölümünün etkinliğini ölçtüğü en temel araçlardan biridir²⁶¹. Bu raporlar ile iç denetçi, denetim çalışmaları sonucunda ulaştığı önemli farkları ve bunlara ilişkin görüşlerini yönetime

²⁵³ Adiloğlu, s. 82

²⁵⁴ Özbek, s. 979.

²⁵⁵ Kagermann and others, s. 505.

²⁵⁶ Pickett, "The Essential Handbook Of Internal Auditing", s. 502.

²⁵⁷ IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2440-1: Sonuçların Dağıtımı** (Ocak 2009), s. 1.

²⁵⁸ Özbek, s. 996.; Adiloğlu, s. 84.

²⁵⁹ Kagermann and others, s. 505;520.

²⁶⁰ Kagermann and others, s. 505.

²⁶¹ Lawrence R. Schmidt, "Internal Audit Report", **New York Certified Public Accountant (pre-1986); New York**, Vol. 14, Iss. 000013 (Oct 1944), s. 620.

iletmektedir²⁶². IIA 2400-Sonuçların Raporlanması Standardı' na göre de iç denetçilerin görev sonuçlarını raporlaması gerekmektedir²⁶³.

Denetim raporları, sadece bunları hazırlayan denetçi ve bunları alan yönetim için önemli değildir, aynı zamanda işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliğinin bir göstergesi olarak düzenleyici otoriteler, devlet ve yatırımcıların da ilgi alanına girmektedir²⁶⁴. Bu sebeple raporlar, raporlardan faydalanan bu farklı grupların ihtiyaçlarını karşılayacak ölçüde ortak bir terminoloji ile hazırlanmalıdır²⁶⁵. Bazı rapor formatları, faaliyetlerin kapsamını kısaca özetleyip, kayıtların güvenilirliği, çalışanların verimliliği vb. hususlarına genel bir açıklama getirirken diğerleri, saptanan hataların tümüne ve yapılan çeşitli testlerin kapsamına aşırı girip ayrıntı verebilmektedir. Çünkü uygulamada kullanılan tek tip bir rapor örneği yoktur²⁶⁶. Ancak Uluslararası İç Denetim Standartlarında ifade edilen asgari içerik ve önerilerin raporda yer alması sağlanabilir²⁶⁷. Standartlarla da düzenlendiği gibi bir denetim raporu; doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmalı ve zamanında sunulmalıdır (2420–Raporlamaların Kalitesi). Ayrıca ulaşılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir (2410–Raporlama Kıstasları)²⁶⁸.

İyi yapılandırılmış bir iç denetim raporu, bulguların açıklanması yoluyla 1) bilgilendirme, bulguların etkin ve geçerli olduğuna ilişkin inandırıcılık yoluyla 2) ikna ve yönetimi değişime ve gelişime yönlendirmek yoluyla 3) sonuçlar elde etme amaçlarına hizmet eder ve yürütülen iç denetimin etkisini yansıtmada kullanılan güçlü bir araç görevi görür²⁶⁹.

İç denetim, doğrudan ve sınırsız bir şekilde, yönetim kuruluna ve denetim komitesine rapor verir²⁷⁰. İç denetim standartlarına göre de iç denetim yöneticisi denetim

²⁶² Adiloğlu, s. 84.

²⁶³ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 20.

²⁶⁴ Schmidt, s. 620.

²⁶⁵ Toroslu, s. 156.

²⁶⁶ Schmidt, s. 620.

²⁶⁷ Ali Rıza Eşkazan, “İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı. 8 (Yaz 2002004), s. 32.

²⁶⁸ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 20-21.

²⁶⁹ Eşkazan, “İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması”, s. 32.

²⁷⁰ Adams, s. 10.

faaliyetlerinin sonuçlarını da kapsamak üzere denetim komitesi, yönetim kurulu ve üst yönetime denetimle ilgili ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği çeşitli konularda raporlar vermelidir²⁷¹.

Hazırlanacak denetim raporlarında “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygundur” ibaresinin kullanılabilmesi ancak Kalite Güvence ve Geliştirme Programının sonuçları desteklerse mümkündür²⁷². Kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında işletmelerin iç denetim faaliyetleri, hem her yıl yapılan iç değerlendirmeler, hem de beş yılda bir yapılması öngörülen dış değerlendirmeler yoluyla değerlendirilir. Bu değerlendirme sonuçları, iç denetim faaliyetlerinin iç denetim standartlarına göre gerçekleştirildiğini desteklerse, denetim raporlarında “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygundur” ibaresi kullanılabilir²⁷³.

İç denetim faaliyetlerinin Standartlara ve Etik Kurallarına aykırılığı söz konusu olduğunda ve bu aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken; tam olarak uygunluğun sağlanamadığı Etik Kuralları veya Standart(lar)’a ilişkin ilkeler ve davranış kurallarının ne olduğuna, aykırılığın sebepleri ile göreve ve görev sonuçlarının raporlanmasına etkisine ilişkin özel durum açıklaması yapılmalıdır²⁷⁴.

2.1.10.3.1. Taslak İç Denetim Raporunun Sunulması

Taslak rapor, kapanış toplantısında iç denetçi ve denetlenen birim yöneticileri arasındaki denetim bulgularına ilişkin yapılan görüşmeler sonucunda hazırlanır²⁷⁵. Görüşmeler dikkate alınarak hazırlanan taslak rapor, denetim bulgularının yanı sıra, bu bulgu ve delillere istinaden oluşturulan genel değerlendirmeleri de içerir. Hazırlanan taslak rapor, nihai denetim raporunun hazırlanmasından önce, kapanış toplantısını takip eden en geç 10 iş günü içerisinde cevaplandırılmak üzere ilgili birimlere gönderilir ve ilgili birimlerin cevaplarını en geç 10 iş günü içerisinde göndermeleri istenir²⁷⁶.

²⁷¹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 14.

²⁷² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 21-22.

²⁷³ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 9-11.

²⁷⁴ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 22.

²⁷⁵ Adiloğlu, s.

²⁷⁶ Özbek, s. 1008.

İç denetim standartlarında iç denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin düzenleme 2400-Sonuçların Raporlanması standardı ile yapılmış ve bu standartta iç denetçilerin, görev sonuçlarını raporlamak zorunda oldukları belirtilmiştir²⁷⁷.

2.1.10.3.2. Final Raporun Sunulması

İlgili birim yöneticilerinden taslak rapora istinaden alınan cevaplar sonrasında iç denetçi, bu cevaplara ilişkin değerlendirmelerini de dikkate alarak nihai denetim raporunu hazırlar ve uygun taraflara iletilmesini sağlar²⁷⁸.

IIA 2440 – Sonuçların Dağıtım Standardı ile iç denetim yöneticisinin, görev sonuçlarını uygun taraflara dağıtmak zorunda olduğu belirtilmiştir. Bu anlamda iç denetim yöneticisi, nihai görev raporunun yayımlanmadan önce gözden geçirilmesinden ve onaylanmasından, kime ve nasıl dağıtılacağına karar verilmesinden sorumludur. İç denetim yöneticisi, nihai görev raporunu denetlenen birimin yönetimine, görev sonuçlarını ve düzeltici eylemleri yerine getirebilecek veya bunu temin edebilecek kurum çalışanlarına iletir ve gerekli olması durumunda, kurum içindeki daha üst düzey yetkililere özet bir rapor sunabilir. İç denetim yönetmeliği veya kurum politikası gerektirdiğinde, dış denetçiler ve yönetim kurulu gibi diğer ilgili veya etkilenen taraflara da rapor iletilir²⁷⁹.

Nihaî raporda, temel bilgiler ve özetler, raporun amacı, kapsamı ve görev sonuçları başlıkları yer alabilir. Temel bilgiler kısmında, denetlenen birimlerin ve faaliyetlerinin anlaşılması sağlanır. Özetler, raporun özünü yansıtacak özellikteki ifadelerden ibarettir. Denetim görevinin neden yapıldığına, neyi hedeflediğine ilişkin açıklamalar “Amaçlar” kısmında yapılır. Raporun “Kapsam” başlığı altında, denetlenen faaliyetler belirtilirken, ayrıca denetimin kapsadığı süre gibi destekleyici bilgiler de yer

²⁷⁷ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 20.

²⁷⁸ Pickett, “The Essential Handbook Of Internal Auditing”, s. 252.; Adiloğlu, s. 84.

²⁷⁹ IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2440-1: Sonuçların Dağıtım** (Ocak 2009), s. 1.

alır. Görev sonuçları kısmı ise tespitleri, kanaatleri, düşünceleri, tavsiyeleri ve eylem planlarını içerir²⁸⁰.

Nihai raporun önemli bir hata veya eksiklik içermesi durumunda iç denetim yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletme zorundadır²⁸¹.

2.1.10.4. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

Raporlama sonrasında, denetim raporlarında tespit edilen hususlara yönelik gerçekleştirilmesi kararlaştırılan eylem planlarının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin ya da alınması gereken önlemlerin alınıp alınmadığının iç denetim yöneticisi tarafından takip edilmesi gerekmektedir.

Bu anlamda Standartlar gerekli düzenlemeyi 2500 – İlerlemenin Gözlenmesi standardı ile yapmış ve Standart, şu hususları düzenlemiştir²⁸²;

2500- *“İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.”*

2500.A1 – *“İç denetim yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulandığından veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri gözlemek amacıyla yönelik bir takip süreci kurmak zorundadır.”*

2500.C1 – *“İç denetim faaliyeti, müşterileriyle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarının akıbetini gözlemek zorundadır.”*

Takip sürecinde iç denetçiler, dış denetçilerin ve diğerlerinininkiler de dahil, rapor edilen tespit ve tavsiyeler üzerine yönetimin aldığı tedbirlerin yeterliliği, etkililiği ve zamanlamasını değerlendirir. Üst yönetimin veya yönetim kurulunun, raporlanan

²⁸⁰ IIA, IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2410–Raporlama Kısıtları, (Ocak 2009), s. 1.

²⁸¹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 21.

²⁸² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 23

tespitlere yönelik gerekli tedbirleri almamasının veya tavsiyeleri uygulamamasının riskini üstlenip üstlenmediği de takip sürecinde belirlenir²⁸³.

İç denetim yöneticisi, denetim sonuçlarına istinaden alınan eylemlerin gidişatını izlerken, vaktinde düzeltilmeyen ya da işletmenin tolere edebileceğinden daha fazla risk taşıyan ve bu sebeple işletme için kabul edilemez olan yüksek riskli gözlemlerden haberdar olmalıdır²⁸⁴. IIA 2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi Standardı gereğince, İç denetim yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışmak, çözümlenmediğine hükmetmesi durumunda, konuyu denetim komitesi ve yönetim kuruluna iletmek zorundadır²⁸⁵.

İç denetim yöneticisi tarafından kurulacak takip sistemi süreci, faaliyet gösterilen işletmenin büyüklüğüne ve kapsamına göre farklılık gösterebilecek, izlemenin yapılacağı süre aralıklarının ve kapsamının belirlenmesinde iç denetim yöneticisinin mesleki yargısı ve yönetim kurulu ile üst yönetimin beklentileri rol oynayacaktır²⁸⁶. Ayrıca, rapor edilen tespit veya tavsiyenin önemi, rapor edilen sorunun düzeltilmesi için gereken çaba miktarı ve maliyet, düzeltici tedbirin yetersiz kalmasının muhtemel etkileri, düzeltici tedbirin karmaşıklığı ve gereken süre de dikkate alınması gereken hususlardır²⁸⁷.

2.1.11. İç Denetim Mesleği ve İç Denetçiler

Denetim mesleğinin bir unvan olarak ilk kez kullanımı, 1289’ da İngiltere’ de, mesleki anlamdaki ilk örgütlenme ise 1581’ de Venedik’ te gerçekleşmiştir. Tarihi süreç içerisinde yaşanan Sanayi Devrimi, zengin İngilizlerin ABD’ de yaptıkları yatırımları kontrol etme istekleri, artan teknolojik imkanlar ile hızlanan küreselleşme süreci ve sebep olduğu büyük sermaye hareketleri, işletme organizasyon yapılarını değiştirirken, iş ve

²⁸³ IIA, IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2500.A1-1: Takip Süreci (Ocak 2009), s. 1.

²⁸⁴ IIA, IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Rehberi 2600 – Risklerin Kabulünün İletilmesi (Temmuz 2016), s. 2.

²⁸⁵ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 23.

²⁸⁶ IIA, IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Rehberi 2500: Gelişimin İzlenmesi (Temmuz 2016), s. 2.

²⁸⁷ IIA, IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2500.A1-1: Takip Süreci (Ocak 2009), s. 1.

işlemlerin sayıca çoğalmasına ve karmaşık bir hal almasına sebep olmuştur. Bu durum özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında denetimi etkilemiş ve iç denetimin önem kazanmasında etkili olan birtakım düzenlemeler yapılmıştır²⁸⁸. Bu anlamda yaşanan gelişmeler sonrasında önemi artan iç denetimin, modern sosyal ve ekonomik kalkınmanın ürünü olduğunu söylemek mümkündür²⁸⁹.

1940' lı yıllardan sonra önemi artmaya başlayan iç denetim mesleği²⁹⁰, işletme yöneticilerinin en yakın yardımcıları olarak hızla gelişim göstermiş ve iç denetçiler ticaretin dünya çapında yürütülme biçiminde göze çarpan değişikliklere şahit olmuşlardır²⁹¹. 20. yüzyılın ortalarına kadar, iç denetçiler esas olarak muhasebe kayıtlarını kontrol etme ve mali hatalar ile usulsüzlükleri tespit etme ile ilgilenmişlerdir. Yani, iç denetçi bir polis memuru veya dedektife benzer bir işlev yürütmüştür. Ancak modern iç denetim kavramı bir yönetim kolu olarak görülürken, günümüzde iç denetçiler yönetim sürecinin ayrılmaz bir parçası kabul edilmiş ve dolandırıcılıkla olduğu kadar atık ve verimsizlikle de ilgilenir hale gelmişlerdir²⁹². Bu gelişmenin önemli bir kısmı teknolojideki değişikliğe atfedilebilir. Muhasebenin makine haline getirilmesi ve bilgisayara geçirildiğinde kayıtların otomatik kontrol prosedürlerine tabi tutulması, her işlemi kontrol etme ihtiyacını azaltmış, iç denetçilere tarihi kayıt sınırlarının ötesine geçme zamanı gelmiştir²⁹³.

İç denetçilerin farklı işletmelerde ve sektörlerde çalışmasına rağmen, ortak bir bilgi birimi ve uygulamaların standartlaştırılması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyacın sonrasında, iç denetim, İç Denetçiler Enstitüsü' nün (IIA-Institute of Internal Auditors) New York' ta bir grup profesyonel iç denetçi tarafından kurulduğu 1941' de bir meslek olarak ortaya çıkmıştır. Bu, bir işletme içindeki tüm faaliyetler için bağımsız

²⁸⁸ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, s. 78.

²⁸⁹ Theofanis Karagiorgos and the others, "Conceptual Framework, Development Trends and Future Prospects Of Internal Audit: Theoretical Approach", **5th Annual Conference, Hellenic Finance and Accounting Association (H.F.A.A.)**, Thessaloniki, Conference Proceedings (2006), s. 2.

²⁹⁰ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, s. 79.

²⁹¹ Switzer, s. vii.

²⁹² Fundamentals of the Internal Auditing Function, https://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf (15 Mayıs 2017), s. 11.

²⁹³ Fundamentals of the Internal Auditing Function, https://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf (15 Mayıs 2017), s. 11.

değerlendirmeler sunma ve yönetim için tavsiyede bulunma bağlamında ayrı bir meslek olarak iç denetim için bir kimlik kazanma sürecinin başlangıcı olmuştur²⁹⁴.

Bu anlamda, IIA tarafından yayınlanan standartlar, farklı hukuki, kültürel ortamlarda, farklı amaç, boyut ve özelliğe sahip işletmelerde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin yürütücüsü olarak iç denetçilerin hayati derecede uyum göstermeleri gereken düzenlemelerdir. Tüm iç denetçilerin bireysel nesnellik, yeterlilik, gerekli mesleki özen, görev ve iş sorumluluklarının performansı ile alakalı standartlara uyum noktasında sorumlulukları bulunmaktadır²⁹⁵.

İç denetçi, işletme yönetimine işletme amaçlarının başarılmaması noktasındaki sorumluluklarını etkin ve verimli yerine getirmesinde yardımcı olma amacı taşıyan, işletme iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde görev alan kişidir²⁹⁶. İç denetçiler, finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü, bu bilgileri tanımlamak, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan araçları gözden geçirirler²⁹⁷. Kuruma değer katma rolü de üstelenen iç denetçiler, işletmenin hedeflerine ulaşmasının önünde yatan olası riskleri tespit etmek ve bunlara karşı alınabilecek önlemler konusunda yönetime danışmanlık yaparak, işletme amaçlarının başarılmamasına yardımcı olmaktadır²⁹⁸.

Günümüzde işletmelerin iç denetçilerden beklentileri yaşanan gelişmelere ve iç denetimin genişleyen kapsamına bağlı olarak değişmiş ve işletmeler, iç denetçilerden bilgi teknolojisinin güvenilirliği, yerli ve yabancı işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, örgütsel stratejinin yeterliliği ve uygulanması, işletmenin süreç ve operasyonlarının iyileştirilmesine yardımcı olmak ve müşteri memnuniyetini izlemek konularında analizler ve değerlendirmeler yapmalarını istemişlerdir. Bir başka deyişle, bugün pek çok iç denetçi, sadece finansal kontrol ortamının geleneksel denetleyicileri

²⁹⁴ Asare, s. 17.

²⁹⁵ IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s.1-2.

²⁹⁶ Toroslu, s. 107.

²⁹⁷ Pickett, "The Essential Handbook Of Internal Auditing", s. 112.

²⁹⁸ Kızılböğ, s. 111.

olmanın ötesinde işletmelere daha çeşitli kontrol bilgisi ve rehberliği sağlamaktadırlar²⁹⁹. Ayrıca, organizasyona değer katmaya odaklanan iç denetçilerin işlevi geleneksel güvence hizmetleri ile sınırlı değildir, iç denetçilerden işletmelerin satın almalar, birleşmeler ve stratejik ittifaklar gibi çeşitli faaliyetlerinde danışmanlık yapmaları da istenmektedir³⁰⁰.

Organizasyonlardan gelen değişim talebini karşılamak için iç denetçilerin geleneksel olanlardan farklı bilgi ve beceri taşıması gerekmektedir³⁰¹. Ramamoorti de iç denetçilerin artan sorumluluklarını üstlenmelerini sağlamak için yeni beceriler ve yetkinlikler kazanmaları gerektiğini ve gelişmiş bir organizasyonel statüye sahip olduklarını savunmaktadır³⁰². Bu anlamda iç denetçiler, rasyonel düşünebilen, ihtiyatlı, dürüst, yetkin, bağımsız ve nesnel davranabilen, mesleki yeterliliğe sahip, ayrıca azami mesleki özen ve dikkati gösterebilen basiretli denetçiler olarak hareket etmelidir. Çetin ekonomik koşulların ve rekabet ortamının gereği olarak iç denetçilerden beklentiler giderek artma eğilimi gösterirken, iç denetçilerin minimum düzeyde taşıması gereken nitelikler yüksek düzeyde farkındalık, hareketlilik, esneklik ve proje odaklılık olarak karşımıza çıkmaktadır³⁰³.

Bağımsız bir meslek olarak görülmesi gereken iç denetim mesleği, kendine özgü bilimsel bilgi birikimi, nitelikleri, davranış kuralları, yordamları ve standartlara sahip olarak, mesleki gereklilikleri kapsamalı ve meslek, iç denetçilerce bu gerekliliklere bağlı kalınarak icra edilmelidir³⁰⁴.

²⁹⁹ Sally K. Widener and Frank H. Selto, "Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why do Firms Outsource Internal Auditing Activities?", **Journal of Management Accounting Research**, Vol. 11 (1999), s. 47.

³⁰⁰ Brody and Lowe, s. 169.

³⁰¹ Widener and Selto, s. 47.

³⁰² Sridhar Ramamoorti, "Internal Auditing: History, Evolution and Prospects", Andrew D. Bailey, Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti (Ed.), **Research Opportunities in Internal Auditing** içinde (1-23), Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, s. 9-10.

³⁰³ Sağlar ve Tuan, s. 349.

³⁰⁴ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, s. 118.

Ramamoorti, günümüz denetçilerinin genişletilmiş sorumluluklarını ve sahip olmaları gereken becerileri, Ratliff & Reding' den şu şekilde aktarmıştır³⁰⁵;

- Analitik ve eleştirel düşünme becerilerine sahip olunması
- Herhangi bir denetlenen birey, organizasyon ya da sistemin iyi anlaşılmasını sağlamak için etkili bir yöntem kullanılması
- İç kontrollerin yeni kavramları, esasları ve tekniklerine hakim olunması
- Hem denetlenen hem de denetçilerle ilgili risk ve fırsatlar hakkında bir farkındalık ve anlayış geliştirilmesi
- Herhangi bir denetim projesi için genel ve özel denetim amaçlarının geliştirilmesi
- İstatistiksel ve istatistiksel olmayan indüksiyon kullanımını da içermek üzere denetim kanıtlarının seçimi, toplanması (geniş bir dizi denetim prosedürü kullanılarak), değerlendirme ve belgelendirilmesi
- Denetim sonuçlarının çeşitli formatlarda çeşitli alıcılara raporlanması
- Mesleki etik değerlere sahip olunması
- Denetimin gözetimi
- Çeşitli türdeki denetim raporlarına uygulanabilir denetleme teknolojilerinden faydalanılması

Bunlara ek olarak organizasyon yapısı ve iç denetçinin işletme içindeki konumu, iç denetçinin bağımsız bir şekilde inceleme ve değerlendirme yapmasını mümkün kılmalıdır³⁰⁶. Ayrıca yeni iç denetim tanımında da açıkça belirtildiği gibi iç denetçilerin çalışmalarında nesnel olmaları gerekmekte ve kararları koşulların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini yansıtmalıdır³⁰⁷.

İç denetçilerin kişisel olarak, görevleri ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeleri için gerekli olan bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmaları gerekmektedir.

³⁰⁵ Richard L. Ratliff., and Kurt F. Reding, **Introduction to Auditing: Logic, Principles, and Techniques**, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors, 2002, s. xi, **Aktaran:** Sridhar Ramamoorti, "Internal Auditing: History, Evolution and Prospects", Andrew D. Bailey, Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti (Ed.), **Research Opportunities in Internal Auditing** içinde (1-23), Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003., s. 10.

³⁰⁶ Memiş, s. 81.

³⁰⁷ Brody and Lowe, s. 170-171.

Bu mesleki anlamda kendilerinden beklenenleri karşılamak için ne derece yetkin olduklarını ifade etmektedir. Bu anlamda gerekli düzenleme IIA tarafından yayınlanan Standartların Nitelik Standartları başlığı altında 1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat Standardı ile yapılmıştır. Standarda göre iç denetçiler görevlerini, yeterlilik ve azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirmek zorundadırlar. Bununla birlikte standartlara göre “*bir iç denetçi makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak, azamî özen ve dikkati göstermek; sürekli meslekî gelişimle mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını artırmak ve güçlendirmek zorundadır*”³⁰⁸.

İç denetçinin yetkinliğinin, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve diğer ilgili meslekî kuruluşlar tarafından verilen Uluslararası İç Denetçi (CIA) unvanı ve diğer unvanlar gibi uygun meslekî unvan sertifikası ve vasıfların edinilmesi ile ispatlanabilmesi mümkündür³⁰⁹. İç denetçilerin bu anlamda edinebildiği mesleki profesyonelliğin göstergesi olarak kabul gören meslekî unvan sertifikaları şunlardır³¹⁰;

Sertifikalı İç Denetçi Unvanı (Certified Internal Auditor- CIA): İç denetimde uluslararası geçerliliğe sahip tek sertifikadır ve iç denetçilerin iç denetim alanında mesleki profesyonelliklerini gösterebildikleri bir ölçüttür. Adaylar programı tamamladıktan sonra, her tür kuruluş veya iş çevresinde doğrudan uygulanabilecek eğitim deneyimleri, bilgileri ve iş araçları ile donatılmış meslek elemanları haline gelirler. IIA tarafından verilen bu unvana ilişkin ilk Sertifikalı İç Denetçi (CIA) sınavları, iç denetim uzmanı olmadan önce, tanınmış bir bilgi grubuna karşı bireylerin bilgilerini test etmek için 1974 yılında yapılmıştır³¹¹.

Sertifikalı Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanı (Certification in Control Self-Assessment- CCSA) Unvanı: Adayların önemli CSA temelleri, süreçleri ve risk, kontroller ve iş hedefleri gibi ilgili hususlardaki bilgisinin ölçüldüğü, CSA (Kontrol Öz değerlendirme) alanındaki bireylerin bu alandaki kapsamlı mesleki bilgilerini ortaya koydukları saygın bir sertifikadır.

³⁰⁸ IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s.8.

³⁰⁹ IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s.7.

³¹⁰ https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Sertifikasyon_Aday_El_Kitabi, (6 Nisan 2017), s. 3.

³¹¹ Asare, s. 17.; Ramamoorti, s. 7.

Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi (Certified Financial Services Auditor-CFSA): Finansal hizmetler denetimi alanındaki uygulayıcılar için saygın bir sertifika olan CFSA, adayların bankacılık, sigortacılık ve menkul kıymetler ile finansal hizmetler gibi sektörlerdeki denetim ilke ve usullerine ilişkin bilgilerini ölçmektedir.

Sertifikalı Kamu Denetçisi (Certified Government Auditing Professional-CGAP): Özellikle, kamu sektörünün örneğin federal / ulusal, eyalet / şehir, yerel, yarı resmi veya kraliyet otoritesi gibi her kademesinde çalışan denetçiler için tasarlanmış bir sertifika programıdır. Adayı bu zahmetli alanda karşılaşılabileceği pek çok zorluk için hazırlayarak vasıflı kılan üstün bir mesleki ehliyettir. CGAP sınavı, adayın kamu sektörüne özel denetim uygulamalarına ilişkin bilgisini test ederek adayın, IIA Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) denetim standartları dâhil olmak üzere kamu denetim standartlarını ne seviyede kavradığını ölçmektedir.

Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (Certification in Risk Management Assurance- CRMA): Denetçinin ve risk yönetimiyle ilgili diğer bireylerin denetim komitelerine ve üst yönetime güvence sağlama ve danışmanlık konularında kendilerini kanıtlamaları için tasarlanmış olan programın odak noktasını, organizasyonlardaki risk yönetimi ve yönetim sürecinin yerindeliği ve verimliliği oluşturmaktadır.

2.2. İç Kontrol

2.2.1. İç Kontrol Tanımı

İç kontrolün geçmişte tamamen muhasebe ile ilgili olduğu kabul edilmekteydi. Nitekim İngilizce “kontrol” sözcüğü de iki kayıt işleminin tutulması ve birinin diğerine karşı kontrol edilmesi ile ilgili eski bir muhasebe kontrolünden türetilmiştir. Ancak bugün iç kontrolün önemi iddialı bir şekilde artarken, defter tutma işleminden çok daha fazlasını kapsar hale gelmiştir³¹². Bu noktada iç kontrol, her seviyedeki iş profesyonellerinin, hem

³¹² Matthew Leitch, **Intelligent Internal Control and Risk Management: Designing High-Performance Risk Control Systems**, England: Gower Publishing Company, 2008, s. 13.

iç hem de dış denetçilerin anlaması gereken en önemli ve en temel kavramlardan biridir³¹³.

İşletme temel fonksiyonlarından biri olan kontrol, işletmelerde tesis edilen iç kontrol sistemlerince gerçekleştirilmektedir³¹⁴. İç kontrol, işletmelerin karşı karşıya kalabileceği risklere odaklanmak suretiyle, işletmeyi maruz kalabileceği her türlü hata, hile ve suistimallere; yetkilendirme, raporlama ve bilgi işlem alanlarında doğabilecek muhtemel problemlere karşı korumak³¹⁵ için işletme içerisinde oluşturulmuş bir yapıdır³¹⁶.

Kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve dolandırıcılığın önlenmesi üzerine çerçeve ve rehberlik geliştirerek düşünce liderliği sağlamaya çalışan³¹⁷ Treadway Komisyonunun destekleyici kuruluşu olan COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), 1992 yılında yayınladığı İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu'nda iç kontrolün etkili bir tanımını yapmıştır. Bu tanım iç kontrolün üç alanda kontrollerin başarılması konusunda makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreç olduğunu belirtmiştir. Bu alanlar³¹⁸,

- Faaliyetlerin etkililiği ve etkinliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Ve yürürlükte olan yasa ve yönetmeliklere uyulması.

14 Mayıs 2013' te COSO, İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi güncellenerek yürürlüğe konulmuştur³¹⁹. Yapılan güncellemede iç kontrolün tanımı korunmakla birlikte, bileşenleri oluşturan ilkeler tanımlanmış, teknolojinin artan önemi daha fazla dikkate alınmış, yönetişimin önemine vurgu yapılarak, finansal olmayan raporlamalar da

³¹³ Moeller, "Brink's Modern Internal Auditing", s. 28.

³¹⁴ İsmail Fatih Ceyhan ve Mehmet Apan, "Coso İç Kontrol Modeli' nin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması", **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt. 6, Sayı. 10 (Haziran 2014), s. 180.

³¹⁵ Hasan Türedi, Ümmügülsüm Zor ve Filiz Gürbüz, "Risk Odaklı İç Denetim", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı. 66 (Nisan 2015), s. 6.

³¹⁶ Ali Kamil Uzun, "Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı", **Denetişim Dergisi**, Sayı. 3 (2009), s. 61.

³¹⁷ Welcome to COSO, <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>, (10 Nisan 2017)

³¹⁸ Leitch, s. 13-14.

³¹⁹ Internal Control Guidance, <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx> (10 Nisan 2017)

içeriğe dahil edilmiştir. Ayrıca suistimallerle mücadeleye daha fazla yer verilmiştir³²⁰. İç kontrollerin dinamik, bütünsel ve yinelenen bir süreç olarak tanımlandığı 2013 COSO İç Kontrol Bütünsel Çerçeve’ de kontrollerin doğrusal bir süreci değil, her bileşenin bir diğerini etkilediği bütünsel bir süreci oluşturduğu ifade edilmiştir³²¹.

Moeller ise iç kontrolü “aşağıdakiler için makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış, yönetim tarafından uygulanan süreçler” olarak tanımlamıştır³²²;

- Güvenilir finansal ve operasyonel bilgi
- Politika ve prosedürlere uygun planlar, yasalar, kurallar ve düzenlemeler
- Varlıkların korunması
- Operasyonel verimlilik
- Kurum faaliyetleri ve programlarına yönelik oluşturulmuş misyon, amaç ve hedeflerin başarılmaması
- Dürüstlük ve etik değerler

Bu tanım, iç kontrolü muhasebe ve finansal konuların ötesine taşımakta ve tüm kurumsal süreçleri kapsamaktadır. Bu anlamda, bir işletmenin tüm üyeleri, kendi sorumluluk alanlarındaki iç kontrollerden ve bunları etkili bir biçimde işletmekten sorumludur³²³. Zira iç kontrol işletme operasyonlarında süreklilik temelinde bir dizi eylem ve aktiviteyi içermekte, işletme varlıklarının korunmasında, hata ve yolsuzlukların engellenmesinde ve tespit edilmesinde ilk savunma hattı görevi görmektedir³²⁴. Bu da işletme yönetiminin ayrılmaz bir parçası olarak iç kontrollerin tüm çalışanların ortak çabası ile yürütülmesini gerektirmektedir. Özetle tek bir zamana ait, tek bir seferlik veya operasyonel süreçlerden ayrı olarak yürütülen bir işlem olarak görülmemesi gereken iç

³²⁰ Ersin Bulut, “COSO 2013: Bataklığı Kurutmak Mı? Sinekleri Öldürmek Mi?”, <http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf> (10 Nisan 2017), s. 9.

³²¹ Ganite Kurt ve Tuğba Uçma, “COSO İç Kontrol-Bütünsel Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri”, **World of Accounting Science**, Vol. 15 Iss. 2 (2013), s.85.

³²² Moeller, “Brink’s Modern Internal Auditing”, s. 28.

³²³ Moeller, “Brink’s Modern Internal Auditing”, s. 28.

³²⁴ Mahmut Demirbaş, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl. 4, Sayı. 7 (Bahar 2005/1), s. 169.

kontrol, işletme içerisindeki tüm iş süreçlerinin içerisine yerleştirilmiş bir sürekli faaliyetler bütünüdür³²⁵.

2.2.2. İç Kontrolün Amacı ve Önemi

Üst yönetim, yöneticiler ve tüm çalışanlarca tasarlanan, yönlendirilen ve yürütülen iç kontroller, iş süreçlerinin içerisinde yer alan makul derecede güvence sağlama amacı taşıyan birimlerdir³²⁶. İç kontrolün en temel amacının işletme hedeflerini gerçekleştirmeye katkı sağlamak olduğunu söyleyebiliriz³²⁷.

COSO 2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’ de, iç kontrollerin üç ana hedefi olduğu belirtilmiş ve bunlar; (1) etkinlik ve verimlilik, (2) güvenilirlik, zamanlama ve şeffaflık dahil olmak üzere finansal raporlama hedefleri ve (3) geçerli yasalara ve yönetmeliklere uyum olarak listelenmiştir³²⁸.

İç kontrol sistemi, yönetime işletme faaliyetlerinin zamanlı, etkin ve verimli yürütülmesi, amaçların başarılması, performansın iyileştirilmesi ve sürdürülebilir büyümenin sağlanarak işletme saygınlığının korunması ve artırılması konularında katkı sağlamayı amaçlamaktadır³²⁹. Şayet bir işletme birimi veya süreçleri iyi bir iç kontrol sistemine sahipse; misyonunu etik bir şekilde yerine getirir, doğru prosedürler ve güvenilir veri, geçerli yasalara ve işletme politikalarına uygunluk, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı ve varlıkların uygun şekilde korunması sağlanır³³⁰. Ancak bu sistemlerin kendilerinden beklenen faydaları sağlayabilmelerinde öncelikli olarak önem arz eden konu, yöneticilerin sistemlerin tesisi ile sağlanacak faydalara inanmış olmalarıdır³³¹. Bunun yanında mesleki özene ve şüpheciliğe vakıf, bağımsız ve tarafsız

³²⁵ Bulut, s. 14.

³²⁶ Uzun, “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, s. 61.

³²⁷ Bulut, s. 14.

³²⁸ Joseph H. Schroeder and Marcy L. Shepardson, “Do SOX 404 Control Audits and Management Assessments Improve Overall Internal Control System Quality?”, **The Accounting Review**, Vol. 91, No. 5 (September 2016), s. 1515-1516.

³²⁹ Onur Derici, **İç Kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi**, Ankara: Hilal Form Matbaacılık, Kasım 2013, s. 13.

³³⁰ Moeller, “Brink’s Modern Internal Auditing”, s. 28.

³³¹ Derici, s. 13.

davranabilen bir denetçinin ve iç kontrol sisteminin ne derece etkin olduğunu değerlendiren bir birim olarak iç denetimin varlığı da önem arz eden diğer unsurlardır³³².

Küresel anlamda birçok ülkenin deneyimlediği ve birçok kesimin ciddi zararlar gördüğü muhasebe skandallarının her biri iç kontrol sistemlerinin işletmelerde tesisinin³³³ ne kadar gerekli olduğunu gözler önüne sererken, iç kontrolün önemini de artırmıştır³³⁴. İşletmelerde güvenilirlik esasının temelini sağlam bir iç kontrol sisteminin oluşturduğu³³⁵ göz önünde bulundurulduğunda, iç kontrolün önem kazanmasında etkili olan neden skandallar sonrası kaybedilen güvenin tekrar kazanılmasıdır.

İşletmelerde iyi tasarlanmış ve iyi yürütülen bir iç kontrol sisteminin sağladığı yararların yarattığı farkındalık³³⁶, iç kontrolün gelişmesinde ve önem kazanmasında rol oynamıştır. İç kontrol sisteminin sağladığı bu faydalar yapılan yasal düzenlemelere yön verirken, işletmelerin iç kontrollere ilişkin farkındalıklarını ve sorumluluklarını da artırmıştır. Bu konuda verilecek en önemli örneklerden biri işletmelerin iç kontrolleri benimsemelerini ve değerlendirmelerini gerektiren Sarbanes-Oxley' in (SOX) 404. maddesidir³³⁷. Bu maddede Kasım 2004' den itibaren geçerli olmak üzere yöneticilerin, iç kontrol yapısının ve prosedürlerinin etkinliğini değerlendiren iç kontrolleri hakkında bir yıllık rapor sunmaları ve gözden geçirmeleri istenmektedir³³⁸.

2.2.3. İç Kontrol Modelleri

Literatürde, Treadway komisyonu tarafından hazırlanan Committee Of Sponsoring Organizations (COSO), İngiltere' de Londra Menkul Kıymet Borsası işletmelerince uygulanmak üzere hazırlanan Turnbull Modeli, Kanada' da Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü tarafından geliştirilen Criteria of Control Objectives (CoCo)

³³² Atmaca, s. 198.

³³³ Leitch, s. 13.

³³⁴ Atmaca, s. 198.

³³⁵ Nuran Cömert Doyrangöl, "İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı. 60 (2002), s. 1.

³³⁶ Kadir Tuan ve Mehmet Ünsal Memiş, "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı. 35 (Haziran 2007), s. 3.

³³⁷ Brenda M. Shannon, "Internal Control Fundamentals and Introduction to Fraud", (Spring 2010), s. 8.

³³⁸ Doyle, Ge and McVay, s. 198.

modelleri olmak üzere başlıca üç iç kontrol modeli mevcuttur³³⁹. COBİT (Control Objectives for Information and Related Technology) ise bilgi sistemi alanında kullanılan iç kontrol yaklaşımıdır³⁴⁰. COSO modeli dışındaki modeller daha çok ülkelerin kendi koşullarını göz önünde bulundurarak hazırladıkları ve yerel düzeyde uygulanmakta olan modellerdir. Bu modeller de COSO modelinin referans alınması ile hazırlandıklarından, büyük ölçüde COSO modeli ile benzerlik göstermektedirler³⁴¹. Benzer şekilde INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), COSO modelini iç kontrol alanında meydana gelen gelişmeler paralelinde uyarlayarak kamu kurumlarında kullanılmak üzere iç kontrol modeli hazırlamıştır³⁴². Daha kapsamlı olan COSO Modeli hem uluslararası düzeyde hem de kamu kurumları ve özel işletmeler düzeyinde uygulama alanı bulmaktadır. Uluslararası anlamda herkesin hemfikir olduğu genel kabul görmüş bir iç kontrol tanımı yapan COSO, işletmelerde iç kontrol sisteminin temelleri, taşıması gereken özellikler ve nasıl değerlendirilmesi gerektiği ile ilgili bütünsel ve sistemli bir yaklaşım geliştirmiştir³⁴³.

2.2.4. COSO İç Kontrol Modeli

İç kontrolün bugün işletmelerde standartlaşmasında önemli rol oynayan³⁴⁴ COSO, etkin iç kontrol, kurumsal risk yönetimi ve dolandırıcılık caydırıcılığı yoluyla kurumsal performansın ve yönetimin geliştirilmesi için çalışan gönüllü bir özel sektör kuruluşudur. Organizasyon, AAA (American Accounting Association-Amerikan Muhasebeciler Birliği), AICPA (the American Institute of Certified Public Accountants-Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), FEI (Financial Executives International- Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği), IIA (Institute of Internal Auditors-İç Denetçiler Enstitüsü) ve IMA (the Institute of Management Accountants-

³³⁹ Cevdet Kızıl, Vedat Demirkol ve Selen Kefeli, "İç Kontrol Sistemi ve Denetim Süreci: Kişili Firmasında Bir Uygulama", **Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi III**, Malatya, Türkiye, (11-13 Haziran 2015), s. 8.

³⁴⁰ Özgül ve Tarhan Mengi, s. 59.

³⁴¹ Nuran Cömert, "Denetim Süreci ve İç Kontrol", Melih Erdoğan (Ed.), **Denetim** içinde (46-77), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 56.

³⁴² M. Cemil Arslan, **İç Denetim: Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul: T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını, 2014, s. 67.

³⁴³ Kızıl, Demirkol ve Kefeli, s. 8.

³⁴⁴ Türedi, Zor ve Gürbüz, s. 6.

Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü) olmak üzere beş kar amacı gütmeyen kuruluş tarafından desteklenmektedir³⁴⁵.

Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşları Komitesi (COSO), 1992’ de etkili iç kontrollerin tasarlanması ve uygulanmasında ilkelere dayalı rehberlik sağlamak için³⁴⁶ İç Kontrol Bütünleşik Çerçeveyi (orijinal çerçeve) yayınlamıştır. Yayımlanan bu iç kontrol çerçevesi geniş bir kabul görmüş ve dünya çapında yaygın bir şekilde kullanılır hale gelmiştir ve halen de en yaygın kullanılan iç kontrol modelidir. İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, yürütülmesi ve iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi için öncü bir çerçeve olarak kabul edilmektedir³⁴⁷.

1992’ den beri süregelen sismik değişim, iş dünyası ve çalışma ortamlarını çarpıcı bir şekilde değiştirirken; giderek daha karmaşık hale gelen ve teknolojinin daha yoğun kullanıldığı iş süreçlerine sebep olmuştur. Aynı zamanda paydaşlar, işletme kararlarını ve organizasyonun yönetimini destekleyen iç kontrol sistemlerinin bütünlüğü için daha fazla şeffaflık ve hesap verebilirlik talep eder hale gelmişlerdir. COSO, yaşanan bu değişimler sonucunda kuruluşların, kurumun hedeflerine ulaşma ve iş dünyasındaki ve işletme ortamlarındaki değişikliklere uyum olasılığını artırabilecek iç kontrol sistemlerini etkin ve verimli bir şekilde geliştirmesini ve sürdürmesini sağlayacağına olan inançla, 14 Mayıs 2013’ te İç Kontrol Bütünleşik Çerçeveyi güncelleyerek yayımlamıştır³⁴⁸.

Yayımlanan İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’ de yer aldığı şekliyle iç kontrol birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşmaktadır. Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim ve son olarak izleme olmak üzere sıralanan bu beş bileşen, işletmenin iç kontrol faaliyetleri ile ulaşmaya çalıştığı (1) faaliyetlerde etkinlik

³⁴⁵ Stephen J. McNally, “The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One Approach To An Effective Transition”, **COSO: Strategic Finance Documents** (June 2013), <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> (12 Nisan 2017), s. 2.

³⁴⁶ Internal Control Guidance, <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx> (10 Nisan 2017)

³⁴⁷

http://www.aicpastore.com/AST/Main/CPA2BIZ_Primary/InternalControls/COSO/PRDOVR~PC-990025/PC-990025.jsp?cm_vc=PDPZ1#.U430MHbarjI (10 Nisan 2017)

³⁴⁸ McNally, s. 2.

ve verimlilik, (2) finansal raporlamada güvenilirlik, zamanlama ve şeffaflık (3) geçerli yasalara ve yönetmeliklere uyum³⁴⁹ amaçları ile ilişkilidir³⁵⁰.

Kontrol Ortamı: İşletmenin kontrol bilincinin bir göstergesi olan kontrol ortamı yönetim, disiplin ve yapı sağlayan diğer bileşenler için temel oluşturmaktadır³⁵¹. Yönetim bütünlüğü ve etik değerler gibi faktörler ve işletme felsefesi kontrol ortamını etkiler. Enron'dan FIFA'ya, Toshiba'ya kadar her kurumsal skandalın kökenindeki ortak faktör, felaket sonuçlara yol açan davranışa katkıda bulunan veya bunları kınayan bir kültüre işaret etmektedir. Kültür, kontrol ortamının ve organizasyonel yönetimin kilit unsurudur. Treadway Komisyonu (COSO) İç Kontrol Çerçevesini Destekleme Komitesi, organizasyonel yapıyı bütünsel bir biçimde teşvik ederek kontrol ortamının önemini vurgulamaktadır³⁵².

Risk Değerlendirme: Hedeflere ulaşmak için ilgili risklerin tanımlanmasını ve analiz edilmesini temsil eder. Bu bileşen, risklerin nasıl tanımlanacağı, yönetileceği ve raporlanacağı ile ilgili temel oluşturmaktadır³⁵³.

Kontrol Eylemleri: Kontrol faaliyetleri operasyonel ve finansal süreçlerle ilgilidir ve bu anlamda gerekli önlemlerin alınmasını sağlar³⁵⁴.

Bilgi ve İletişim: İşletme içerisindeki yukarı ve aşağı yönlü veri ve bilgi akışının belirlenmesini ve iletişimi sağlamaktadır³⁵⁵.

İzleme: İç kontrol hedeflerine yönelik süreç etkililiğini, verimliliğini ve uyumluluğunu belirleyen ve değerlendiren süreci ifade etmektedir³⁵⁶.

İç kontrolün bu beş bileşeni, bu beş bileşen ile ulaşılmaya çalışılan işletme amaçları ve iç kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirildiği birim ya da faaliyetler arasındaki

³⁴⁹ Schroeder and Shepardson, s. 1515-1516.

³⁵⁰ Cömert, "Denetim Süreci ve İç Kontrol", s. 56-57.

³⁵¹ Rose Hightower, **Internal Controls Policies and Procedures**, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2009, s. 7.

³⁵² IIA, 2016 North American Pulse Of Internal Audit Time To Move Out Of The Comfort Zone, 2016, www.theiia.org/pulse (27 Nisan 2017), s. 10.

³⁵³ Hightower, s. 7.

³⁵⁴ Hightower, s. 7.

³⁵⁵ Hightower, s. 7.

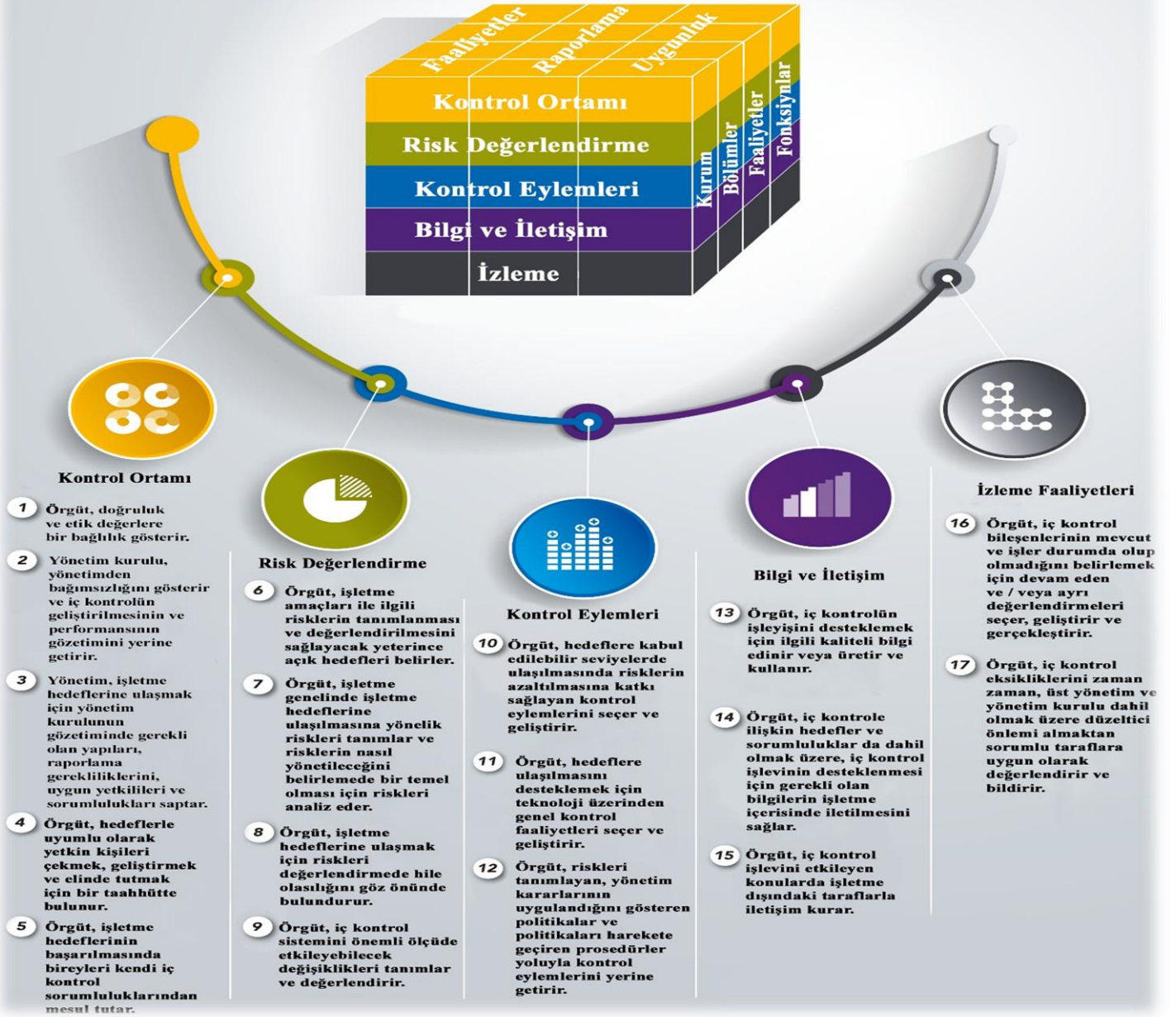
³⁵⁶ Hightower, s. 7.

ilişki, İç Kontrol Bütünleştirilmiş Çerçeve İlkelerinde (Internal Control — Integrated Framework Principles) yer alan COSO Küpünde ifade edildiği şekliyle şöyledir³⁵⁷.



³⁵⁷ COSO Internal Control-Integrated Framework Principles, <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf> (12 Nisan 2017)

COSO İç Kontrol - Bütünleştirilmiş Çerçeve İlkeleri



Şekil 2.2: COSO İç Kontrol- Bütünleştirilmiş Çerçeve İlkeleri

Kaynakça: COSO Internal Control — Integrated Framework Principles
<https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf> (12 Nisan 2017)

2.2.5. İç Denetim İç Kontrol İlişkisi

1980-1990' lı yıllarda meydana gelen işletme iflasları ve skandallarının işletmelerin iç kontrol mekanizmalarına sahip olmamasından kaynaklandığının yarattığı farkındalık, iç kontrolü son yıllarda başta finansal kurumlar olmak üzere birçok kurum ve kuruluşun ve düzenleyici birimlerin gündemine oturtmuştur³⁵⁸. Bu finansal yönden başarısızlıklar ve sorunlar yaşayan işletmelerin durumu göstermiştir ki, risk yönetimi ile iç kontroller işletmelerin ve kurumların başarısını ve devamlılığını belirleyen faktörlerin başında gelmektedir³⁵⁹. Bu nedenle iş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, raporlama sistemlerinin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlayan iç kontrol sisteminin³⁶⁰ işletmelerde tesisi büyük önem taşımaktadır.

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi iç denetim tarafından yapılmaktadır³⁶¹. Bu anlamda bağımsız ve tarafsız bir şekilde oluşturulan iç denetim faaliyetlerinin önemi büyüktür. İşletmelerde ve kurumlarda, etkin ve büyük ölçüde güvenceyle beraber işlevsellik sağlamaktadır³⁶². İş dünyası profesyonelleri iç denetim sistemlerini kurar ve kullanırlar. Denetçiler, kurum içi kontrolleri değerlendirmek amacıyla işletmenin hem operasyonel hem de mali alanlarını gözden geçirirler³⁶³. Bu nedenle işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin tesisinde ve yürütülmesinde iç denetim ortamının varlığı önemli bir rol oynamaktadır³⁶⁴.

Birbirinden farklı ancak birbirini tamamlayan iki unsur olarak iç kontrol ve iç denetim işletme amaçlarına ulaşılması noktasında hizmet sağlar. İşletme içerisinde yürütülen kontrollerin kalitesini değerlendiren iç denetim faaliyetleri için doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılması konularında sağladığı öneriler ile işletme ve kurumlar adına katma değer yaratır³⁶⁵.

³⁵⁸ Uzun, "İç Denetim", s. 91.

³⁵⁹ Kızıl, Demirkol ve Kefeli, s. 4.

³⁶⁰ Uzun, "İç Denetim Ne (Değil) dir?", s. 63.

³⁶¹ Uzun, "İç Denetim Ne (Değil) dir?", s. 63.

³⁶² Kızıl, Demirkol ve Kefeli, s. 4.

³⁶³ Moeller, "Brink's Modern Internal Auditing", s. 28.

³⁶⁴ Tuan ve Memiş, s. 3.; Cömert Doyrangöl, "İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi", s. 3.

³⁶⁵ Uzun, "İç Denetim", s. 92.

2.3. Risk Yönetimi

2.3.1. Risk Kavramı

1990' larda başlayan küreselleşme süreci ve yaşanan teknolojik gelişmeler, işletmelerin ortaklık yapılarında meydana gelen değişiklikler, hissedar sayılarının ve çeşitliliğinin artması, ürün ve hizmet çeşitliliğinin yanı sıra işletme iş ve işlemlerinin sayıca artması ve karmaşıklaşması, belirsizlik unsurlarının çoğalması, işletmelerin maruz kaldığı riskleri sayıca artırmıştır³⁶⁶. Yine bu yıllarda piyasaya çıkan karmaşık türev ürünler, finansal krizler ve işletme iflasları bu gelişmeyi ateşlemiştir³⁶⁷. Bununla beraber kontrol edilmeyen ve yönetilmeyen risklerin doğurabileceği maliyetlerin katlanılabılır boyutları aşmaya başlaması; riskin çeşitliliği ve değişkenliği ve çeşitli risklerin birbirleri ile olan korelasyonu nitelik olarak risklerin tanımlanması gerekliliğini doğurmuştur³⁶⁸.

İşletmeler için bir miktar risk içermeyen stratejik bir hamle veya herhangi bir girişimin söz konusu olmadığı düşünüldüğünde, işletmelerin belirli bir stratejide karar kılmadan önce söz konusu stratejiyle ilgili risklerin derinlemesine anlaşıldığından emin olması ve risklerin iyi anlaşılmadığı bir stratejiyi kabul etmemesi gerekmektedir³⁶⁹.

Belirsizliklere maruz kalma derecesinin ölçüsü olan risk³⁷⁰, IIA tarafından yapılan tanıma göre, kurumun amaçlarına ulaşılmasında etkisi olabilecek bir durumun gerçekleşme olasılığını ifade etmektedir ve risk, söz konusu etki ve olasılık cinsinden hesaplanmaktadır³⁷¹. Risk Yönetimi Enstitüsü (Institute of Risk Management-IRM) ise riski, bir olayın olasılığı ve sonucu hakkında bir kombinasyon olarak tanımlamaktadır. Riskle ilgili tanımlamalara ilişkin uluslararası rehber, (ISO Guide 73) ISO (International

³⁶⁶ Naciye Kurtuluş ve Sibel Yüksel, "Kurumsal Risk Yönetimi", Halis Kıral (Ed.) **İç Denetim Yönetime Değer Katmak** içinde (159-280), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Nisan 2014, s. 159-160.

³⁶⁷ Uzun, "İç Denetim", s. 90.

³⁶⁸ Sait Yılmaz, "Risk Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar: Uç Değer Teorisi", **TİDE İç Denetim Dergisi**, Sayı. 27 (Yaz 2010), s. 29.

³⁶⁹ IIA, Global Perspektifler ve İçgörüler: İç Denetimin Stratejik Etkisini Arttırmak, Sayı. 6, 2016, <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/GPI-Elevating-Internal-Audits-Strategic-Impact-Turkish.pdf> (27 Nisan 2017), s. 10.

³⁷⁰ Leitch, s. 31.

³⁷¹ Özbek, s. 241.

Organization for Standardization) Kılavuz 73' tür. Bu rehberde risk “belirsizliğin hedefler üzerindeki etkisi” olarak tanımlanmaktadır³⁷².

Risk kavramı ele alınırken, risklerin hızla değişebildiği ve muhtemel değişikliklerin ölçülmeden önce tespit edilmesi gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca, tehditler zaman geçtikten sonra dahi tam olarak değerlendirilemez çünkü bazıları gerçekleşmez ve bazıları ortaya çıkar ancak, kontrol faaliyetleri tarafından engellenir veya hafifletilir³⁷³. Bu noktada işletmelerin en çok dikkat etmesi gereken husus, karşı karşıya kaldıkları risk unsurlarını doğru tanımlamalarıdır³⁷⁴. Bununla birlikte, riskle ilgili sonuçlar pozitiften negatife değişebilir³⁷⁵. Dolayısıyla riskin içerdiği negatif ve pozitif tüm unsurların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Genel anlamda risk dendiğinde akla kötü şeyler gelse de risk, türediği Çince kelimenin içerdiği şekilde hem pozitif hem de negatif sonuçları ifade etmektedir. Bu anlamda, negatif sonuçlara sebep olan riskler tehditler, pozitif sonuçlara sebep olan riskler ise fırsatlar olarak nitelendirilmektedir³⁷⁶.

Yönetim, riske ilişkin örgütsel tutumun belirlenmesinden sorumludur ve yönetim kurulu, risk tutumunun hissedarların çıkarlarıyla uyumlu olup olmadığını belirlemelidir³⁷⁷.

2.3.2. Risk Türleri

Faaliyetlerini gerçekleştirerek amaçlarına ulaşma amacı içerisinde olan işletmeler bu süreçte çok sayıda ve çeşitte riskle karşı karşıya kalabilmektedir. Bunda işletmelerin yapısal özellikleri etkili olduğu gibi, faaliyet gösterilen sektörün, piyasaların etkisi de söz konusudur. Bu sebeple riski birçok farklı açıdan sınıflandırmak mümkündür.

³⁷² Paul Hopkin, **Fundamentals of Risk Management Understanding, Evaluating and Implementing Effective Risk Management**, Second Edition, Hong Kong: Typeset by Graphicraft Ltd., 2012, s. 13.

³⁷³ William R. Kinney, **Auditing Risk Assessment And Risk Management Processes**, USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, s. 133.

³⁷⁴ Türedi, Zor ve Gürbüz, s. 9.

³⁷⁵ Hopkin, s. 13.

³⁷⁶ Kurtuluş ve Yüksel, s. 160.; Demirbaş, s. 177.; Leitch, s. 31.

³⁷⁷ IPPF – **Practice Guide: Assessing the Adequacy of Risk Management Using ISO 31000**, Institute of Internal Auditors (December 2010), s. 3.

Bu başlık altında risk türleri aşağıdaki sınıflandırma kapsamında kısaca açıklanmaktadır³⁷⁸.

Dış Çevre Riskleri- İkame ürünler, felaketlerin sebep olduğu kayıplar ve müşterilerin zevk ve tercihlerindeki değişiklikler, rakipler, siyasi ortam, kanun/yönetmelikler ve sermaye ve işgücü piyasası dahil olmak üzere işletme dışındaki geniş faktörlerden kaynaklanan tehditlerdir.

İş Süreci ve Varlık Kaybı Riskleri- Mal ve hizmetlerin edinilmesi, finanse edilmesi, dönüştürülmesi ve pazarlanması ile ilgili etkisiz veya verimsiz iş süreçlerinden ve itibar dahil olmak üzere işletme varlıklarının kaybı ile ilgili tehditlerinden kaynaklanan risklerdir.

Bilgi Riskleri- İşle ilgili karar vermede düşük kalitedeki bilgilerin neden olduğu tehditlerdir. Yani, ölçüm yöntemlerinin dikkatsiz veya önyargılı uygulanmasından veya gösterilmesinden ya da eksik bilgiden dolayı ilgili olmayan ölçüm yöntemlerinin kullanması nedeniyle gerçek dünya koşulları hakkında yanlış bilgi alma riskidir.

2.3.3. Risk Yönetimi

İşletmelerin karşı karşıya kaldığı ve sayıca artan risk, kurumsal yönetim faaliyetlerinin de merkezi olmaya başlamış ve iç kontrol amaçları ile bağlantılı hale gelmiştir³⁷⁹. Rekabet ortamının sertleşmesi, işletmeleri verimliliklerini artırarak, karlı yatırımları daha az maliyetle gerçekleştirme ve riskli yatırımlar yapma eğilimi içerisine sokmuştur³⁸⁰. Bu noktada risk, temel ticari faaliyet haline gelmeye başlamış ve risklerin, finansal raporlama, iç kontrol ve denetim gibi hesap verebilirlik mekanizmaları aracılığıyla kurumsal yönetim çerçevesinde yönetilmesi gerekliliği doğmuştur. İşletmelerin maruz kaldığı geniş risk yelpazesi, işletmeleri risk yönetiminde tamamen finansal olmayan olayların ötesine de geçmeye mecbur bırakmıştır. Ayrıca, iç denetimin yaşadığı son gelişmeler, risk yönetiminin bir hesap verebilirlik süreci olarak

³⁷⁸ Kinney, s. 135.

³⁷⁹ Laura F. Spira and Michael Page, "Risk Management: The Reinvention of Internal Control and The Changing Role of Internal Audit", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 16, Iss. 4 (2003), s. 641.

³⁸⁰ Uzun, "İç Denetim", s. 89.

benimsenmesinde rol oynamıştır³⁸¹. Ayrıca, yakın tarihli işletme skandallarının ardından, işletme paydaşları, paydaş değerinin korunması ve geliştirilmesini sağlamak için işletmenin karşılaştığı kilit risklerin daha fazla gözetimini talep etmeye başlamışlardır³⁸².

Tüm bu yaşananlar, işletmelerde belirli düzeylerde uygulanan ancak belirli bir standarda ya da sistematığa sahip olmayan risk yönetimini, karşılaşılan tüm risklerle mücadele etme ve riskleri avantaja çevirme aracı olarak önemli hale getirmiştir. Risk yönetimi strateji, operasyon, yasal düzenlemeler ve bilgiyi de içeren geniş alanları kapsayacak şekilde geliştirilmeye çalışılmıştır³⁸³.

Çeşitli düzenleyici reformlar, özellikle 2002' nin Sarbanes-Oxley Yasası (SOX 2002), etkili kurumsal yönetim ve risk yönetimi ile ilgili kamu politikalarını önemli ölçüde genişleten düzenlemeler getirmiştir. SOX' un 302 ve 404 numaralı maddelerinde işletmelerin finansal raporlamaları üzerindeki risklerin belirlenmesi, belirlenen risklere ilişkin kontrollerin raporlanması ve değerlendirilmesi zorunlu kılınmıştır. Ayrıca, kontrollerin ne derece etkin yürütüldüğü ile ilgili doğrudan sorumluluk işletme yöneticilerine verilmiştir³⁸⁴. Bununla birlikte, New York Menkul Kıymetler Borsası' nda (New York Stock Exchange-NYSE) Kurumsal Yönetim Kurallarında yapılan son değişiklikler, NYSE kayıtlı işletmelerde denetim komitelerinin finansal raporlamanın ötesinde, riskler de dahil olmak üzere “risk değerlendirme ve risk yönetimi” ile ilgili özel sorumlulukları üstlenmeleri için açık gereksinimleri içermektedir³⁸⁵. Ayrıca, kuruluşların, risk yönetimi konusundaki koordine yaklaşımların avantajlarını kabul etmesi kurumsal çapta risk yönetim çerçevelerinin kullanımını yaygınlaştırmıştır³⁸⁶.

³⁸¹ Spira and Page, s. 641-642.

³⁸² Şule Güneş ve Suat Teker, “Türk Enerji Sektöründe Kurumsal Risk Yönetimi Farkındalığı”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt. 11, Sayı. 1 (2010), s. 69

³⁸³ Kurtuluş ve Yüksel, s. 160.

³⁸⁴ Güneş ve Teker, s. 69.

³⁸⁵ Mark S. Beasley, Richard Clune and Dana R. Hermanson, “Enterprise Risk Management: An Empirical Analysis of Factors Associated With The Extent of Implementation”, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 24 (2005), s. 522.

³⁸⁶ IPPF – **Practice Guide: Assessing the Adequacy of Risk Management Using ISO 31000**, s. 1.

Stratejilere ve iş süreçlerine özgü olası ciddi risklerin değerlendirilmesi iç kontrolün bir parçasını oluşturmaktadır ve bu, bilgilerin ve koşulların uygunluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi için gereklidir³⁸⁷. Kontrolü, kontrollü bir makineye dönüştüren COSO' nun iç kontroller çerçevesi de risk değerlendirmesini içermekle birlikte, bu çerçevede risk değerlendirmesi, kontrollere yapılan yatırımın yönlendirildiği bir araç olarak görülmüş ve COSO iç kontrol modelinde de, risk yönetimi iç kontrolün parçası haline getirilmiştir³⁸⁸.

Risk yönetimi gereksinimi birçok alanda ortaya çıkmış ve her birinde kullanılan yaklaşımlar, ilgili kişilerin becerilerini ve çıkarlarını ve ilgili verilerin kullanılabilirliğini yansıtmaktadır³⁸⁹. Hangi alanda olursa olsun bireylerin ve işletmelerin, kabul etmeye istekli oldukları risk miktarını, bu riskleri kabul etmenin potansiyel ve düzeltilmiş getirileri karşısında dengelemeleri gerekmektedir. Risklerin nasıl yönetileceğini belirlemek için bir temel oluşturan risk değerlendirmesi, iş hedeflerine ulaşılmasına yönelik risklerin tanımlanması ve analizidir³⁹⁰. Risklere ilişkin olasılıklar, oldukça detaylı analizler yoluyla veya yönetimin en iyi tahminleri ile tespit edilebilir³⁹¹.

Risk yönetimi, örgütsel hedeflerin etkili ve etkin bir şekilde başarılmasını sağlayan bir yönetim sürecidir³⁹². IIA tarafından yayınlanan İç Denetim Mesleki Uygulamaları için Uluslararası Standartlar (Standartlar) Sözlüğü' nde risk yönetimi *“organizasyonun amaçlarına ulaşılmasına ilişkin makul güvence sağlamak üzere potansiyel olayları veya durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme amacı taşıyan bir süreç”* olarak tanımlanmaktadır³⁹³.

Risk yönetimi, organizasyonel kontrolün temelini oluşturur ve iyi kurumsal yönetimi sağlamanın kritik bir parçasıdır. Organizasyonun tüm faaliyetlerine

³⁸⁷ Kinney, s. 135.

³⁸⁸ Leitch, s. 14.

³⁸⁹ Leitch, s. 20.

³⁹⁰ Enterprise Risk Management, http://www.hcca-info.org/portals/0/pdfs/resources/conference_handouts/compliance_institute/2011/102-2.pdf (24 Nisan 2017), s. 4.

³⁹¹ Robert R. Moeller, **Executive's Guide to COSO Internal Controls Understanding and Implementing the New Framework**, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2014, s. 218.

³⁹² IPPF – **Practice Guide Coordinating Risk Management and Assurance**, Institute of Internal Auditors (March 2012), s. 2.

³⁹³ IPPF – **Practice Guide: Coordinating Risk Management and Assurance**, s. 1.

dokunmaktadır. Kurumsal çapta etkin bir risk yönetim sisteminin kurulması, organizasyonel risklerin belirlenmesinde tutarlı ve bütüncül bir yaklaşımın benimsenmesi, bu riskleri azaltmak için kontroller oluşturulması ve tanımlanan risklerin ve kontrollerin izlenmesi ve gözden geçirilmesi ile mümkündür. Bunu sağlamada kilit sorumluluk ise yönetime ve yönetim kuruluna aittir. Yönetim ve yönetim kurulu risk yönetiminin hem stratejik hem de operasyonel düzeyde organizasyona entegre olmasını sağlamalıdır³⁹⁴.

Risk yönetiminin işletmeler için ne derece önemli ve gerekli olduğunun anlaşılmasında hiç kuşkusuz risk yönetiminin özelliklerini ifade etmek faydalı olacaktır. Bu anlamda risk yönetimi³⁹⁵;

- Organizasyonel süreçlerin ayrılmaz bir parçasıdır.
- Değer yaratır ve korur.
- Karar alma sürecinin bir parçasıdır.
- Açıkça belirsizliğe değinir.
- Sistematik, yapılandırılmış ve zamanında yapılmaktadır.
- Mevcut en iyi bilgilere dayanmaktadır.
- İnsan ve kültürel faktörleri dikkate alır.
- Şeffaf ve kapsayıcıdır.
- Dinamik, tekrarlayıcı ve değişime duyarlıdır.
- Organizasyonun sürekli iyileştirilmesini ve geliştirilmesini kolaylaştırır.

2.3.4. Kurumsal Risk Yönetimi

Kurumsal risk yönetimi (Enterprise Risk Management-ERM), kuruluşların karşı karşıya kaldığı risk portföyünü yönetmek için yeni bir paradigma olarak ortaya çıkmış ve politika yapıcılar kurumsal yönetim ve risk yönetimini iyileştirme mekanizmalarına odaklanmaya başlamışlardır. Çünkü ERM, güçlü bir ERM kabiliyeti ve disiplini

³⁹⁴ IPPF – **Practice Guide: Coordinating Risk Management and Assurance**, s. 1.; IPPF – **Practice Guide: Assessing the Adequacy of Risk Management Using ISO 31000**, s. 1.

³⁹⁵ IPPF – **Practice Guide: Assessing the Adequacy of Risk Management Using ISO 31000**, s. 11.

gösterebilenler için önemli bir rekabet avantajı kaynağı sağlamaktadır³⁹⁶. Ayrıca ERM ile işletmelerin kurumsal yönetime güç katacakları ve daha büyük bir hissedar değeri sağlayacakları sağlam bir temel oluşturulabilir³⁹⁷.

Tutarlı bir kurumsal risk yönetimi tanımı geliştirmeye çalışmak için COSO, orijinal COSO iç kontrol çerçevesinin geliştiricileri PricewaterhouseCoopers ile sözleşme yapmıştır. Çalışma, 2004'te yayınlanan COSO Kurumsal Risk Yönetimi- Bütünleşik Çerçeve veya diğer bir ifadeyle COSO ERM çerçevesi ile sonuçlanmıştır³⁹⁸. Kurumsal Risk Yönetimi-Bütünleşik Çerçevede, ERM şu şekilde tanımlanmıştır³⁹⁹:

“Kurumsal risk yönetimi, bir kuruluşun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen, strateji belirlemede ve kuruluş genelinde uygulanan, kuruluş hedeflerine ulaşılmasına ilişkin makul güvence sağlamak amacıyla kuruluşu etkileyebilecek potansiyel olayları belirlemek ve risk iştahı içerisinde riski yönetmek için tasarlanan bir süreçtir.”

Risk iştahı ile kastedilen, kurumun kabul etmeye razı olduğu risk seviyesidir⁴⁰⁰. Yani işletme için katlanılabilir düzeydeki risk seviyesini anlatmaktadır. Farklı risk kategorilerindeki risk seviyesi ve dağılımı, hedeflere ulaşmak için katlanabilecek risk miktarı, kabul edilebilir risk düzeyi ile büyüme, getiri ve risk karşısındaki davranışlar risk iştahının belirleyicilerini oluşturmaktadır⁴⁰¹.

COSO' ya göre ERM, tüm örgütteki genel riskleri iyileştirmek ve yönetmek için bir araç veya yaklaşım sunmaktadır⁴⁰². Ayrıca, ERM, riskin düzeltilmiş performans ölçümleri de dahil olmak üzere, en önemli varlık riskleri ve riskin ne kadar iyi yönetildiği

³⁹⁶ Beasley, Clune and Hermanson, s. 521-522.

³⁹⁷ David M. Bowling and Lawrence A. Rieger, “Making Sense of COSO's New Framework for Enterprise Risk Management”, **Bank Accounting & Finance**, Vol. 18, Issue 2 (2005), s. 29.

³⁹⁸ Moeller, “Executive's Guide to COSO Internal Controls Understanding and Implementing the New Framework”, s. 217.

³⁹⁹ Beasley, Clune and Hermanson, s. 522-523.; Moeller, “Executive's Guide to COSO Internal Controls Understanding and Implementing the New Framework”, s. 220.; IPPF – **Practice Guide Coordinating Risk Management and Assurance**, s. 2.

⁴⁰⁰ Özbek, s. 241.

⁴⁰¹ Sezer Bozkuş Kahyaoğlu, Kurumsal Risk Yönetimi Standartları “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Türkiye Uygulaması”, **MÜSİAD, Grant Thornton Türkiye** (2012), s. 19.

⁴⁰² Moeller, “Executive's Guide to COSO Internal Controls Understanding and Implementing the New Framework”, s. 217.

konusunda yönetim kuruluna risk bilgisi sağlamaktadır. Yönetim kurulu, yönetimin ERM tasarım ve işletimini denetlemekten sorumludur. Yönetim bir işletmenin kurumsal risk yönetiminin tasarımı ve işletilmesinden sorumludur ve ERM' nin başarıyla yürütülmesi tüm personelin ortak çabasını gerektirmektedir. İç denetim ise genellikle ERM' nin etkililiğinin değerlendirilmesinden sorumludur⁴⁰³.

Üst yönetimin kararlarına dayanan strateji değerlendirmesini daha açık ve anlaşılır kılmaya yardımcı olan kurumsal risk yönetimi, strateji seçiminin nasıl iyileştirilebileceği konusuna açıklık getirmeye çalışır. Öyle ki strateji belirleme, risklerin analiz edildiği, bütçelerin ve faaliyetlerin işletme misyonu ve vizyonu ile uyumlu hale getirildiği sistematik bir karar alma sürecinin varlığını gerektirmektedir⁴⁰⁴.

İşletme operasyonları ile uyumlu sürekli bir faaliyet olan kurumsal risk yönetimi, iş performansının artırılmasına uzun vadede yardımcı olur, diğer operasyonların ayrılmaz bir parçasıdır ve operasyonları kısıtlamak yerine onlara değer katar. Bununla birlikte işletme stratejik hedeflerinin anlaşılmasına yardımcı olur ve bu hedeflere ulaşmaya süreç oluşturma ve kapsam belirleme yoluyla risklerin yönetilmesini sağlayarak katkı sağlar⁴⁰⁵.

2.3.5. Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü

İç denetim, kuruluşun risk yönetimi süreçleri ve etkinliği hakkında bilgi verir. İç denetçiler, organizasyonlarında risk yönetimini değerlendirirken ve geliştirirken önemli bir rol oynamaktadır ve organizasyonun risk yönetim faaliyetlerini değerlendirmek bu çabanın kritik bir bileşenidir⁴⁰⁶. İç denetim faaliyeti, genellikle, bir işletmenin ERM faaliyetlerinin etkililiği konusunda yönetim kuruluna bağımsız ve objektif bir güvence sağlayan role sahiptir. Bu, önemli ticari risklerin uygun bir şekilde yönetildiğini ve işletmenin iç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir şekilde çalıştığını garanti altına

⁴⁰³ Kinney, s. 140-141.

⁴⁰⁴ IIA, *Global Perspektifler ve İçgörüler: İç Denetimin Stratejik Etkisini Arttırmak*, s. 9.

⁴⁰⁵ Kahyaoğlu, s. 16.

⁴⁰⁶ IPPF – *Practice Guide: Assessing the Adequacy of Risk Management Using ISO 31000*,

almaya yardımcı olur⁴⁰⁷. Özetle, risk yönetim faaliyetleri ile ilgili yeterli uygunluğa ilişkin güvence, iç denetim tarafından sağlanmaktadır⁴⁰⁸.

İç denetim faaliyeti, risk yönetiminin etkinliğini değerlendirmeli ve risk yönetim süreçlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır⁴⁰⁹. Bu özellikle riskler değiştikçe, yeni riskler ortaya çıktıkça ve paydaş beklentileri gelişmeye devam ederken, iç denetçilerin, risk hızı ile paralel denetleme yapabilmelerini, geleneksel konfor bölgesinden çıkıp riskleri yakalamalarını gerektirmektedir⁴¹⁰. Bununla birlikte iç denetçiler risk yönetimi ile ilgili süreçlerin işletme düzeyinde farklılaştığını da göz önünde bulundurmalıdırlar. Bu iç denetçilerin işletme ölçeği, iç ve dış çevresi, örgüt kültürü, işletme amaçları ve yönetim stili konularında da bilgi sahibi olmalarını gerektirir⁴¹¹.

İşletmenin risk yönetimi sürecinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak yanında, iç denetim, yıllık denetim planlarını ve bireysel denetim görevlerini geliştirmek için risk yönetimi sürecinin sonuçlarını da kullanmaktadır⁴¹². Ayrıca iç denetçiler, bir organizasyonda risk yönetiminin etkililiğini ölçme araçlarına sahip olmalıdır. Bu, risk yönetimi sürecinin yönlerini yansıtan ölçütlerin incelenmesiyle sağlanabilir. Kullanılan ölçütler, güvenilir, anlaşılabilir ve tamamlanmış olmalıdır. Gözlemlerin toplamı, denetçinin, organizasyonun risk yönetimi yüzdesi üzerine bir sonuç oluşturma imkânı sağlamalıdır. İç denetçilerin göz önünde bulundurması gereken en önemli kriterlerden biri ise, risk yönetimine yönelik kurumsal ve sistematik bir yaklaşımı ilerletmek için uygun bir çerçevenin olup olmadığının tespiti⁴¹³.

Bir işletmenin iç denetim biriminin, risk yönetimi işlevi ile yakın iş birliği içinde çalışması alışılmamış bir durum değildir. Ancak bazı işletmelerin resmi bir risk yönetimi

⁴⁰⁷ IPPF – **Practice Guide: Assessing the Adequacy of Risk Management Using ISO 31000**, s. 5.

⁴⁰⁸ Hopkin, s. 66.

⁴⁰⁹ IPPF – **Practice Guide: Coordinating Risk Management and Assurance**, s. 6.

⁴¹⁰ IIA, **2016 North American Pulse Of Internal Audit Time To Move Out Of The Comfort Zone**, 2016, www.theiia.org/pulse (27 Nisan 2017), s. 6-7.

⁴¹¹ David Coderre, **Internal Auditing: Efficiency Through Automation**, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. 2009, s. 99.

⁴¹² IPPF – **Practice Guide Coordinating Risk Management and Assurance**, s. 6.

⁴¹³ IPPF – **Practice Guide: Assessing the Adequacy of Risk Management Using ISO 31000**, s. 1.

işlevi bulunmayabilir. Risk yönetim işlevinin işletmede ayrıca bulunmaması durumunda, iç denetim, belirli şartların sağlanması koşuluyla, işletmeye risk yönetimi danışmanlığı sağlayabilir. Böyle bir hizmetin sunulması durumunda; risk yönetiminden kurum yönetiminin sorumlu olduğu açıklığa kavuşturulmalıdır. İç denetim, risk yönetimi süreçlerini oluşturmak veya geliştirmek için yönetim ekibi ile istişarede bulunursa, çalışma planında bu faaliyetlerin sorumluluğunu yönetim üyelerine götürmek için net bir strateji ve zaman çizelgesi bulunmalıdır. Kuruluşa sunulan bu tür hizmetlerin niteliği, iç denetim tüzüğünde belgelendirilmeli ve diğer iç denetim sorumluluklarıyla tutarlı olmalıdır ⁴¹⁴.

2.4. Dünyada İç Denetimin Gelişimi ve Yapılan Düzenlemeler

Erken dönem denetimlerin kapsamı muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve hesaplara yansıtılan faaliyetlerin uygunluğunun değerlendirilmesi gibi pek çok açıdan modern iç denetim uygulamalarının kapsamına benzemekle birlikte, modern iç denetim uygulamaları özellikle II. Dünya Savaşı dönemlerinde işletmelerin faaliyetleri üzerindeki yönetim kontrolünü sağlamaya yönelik gelişme sürecine girmiştir⁴¹⁵. Çünkü önemli endüstriyel büyüme ve ticari genişlemenin yaşandığı II. Dünya Savaşı dönemlerinde, hızlı ve düzensiz büyüme modeli işletmelerin operasyonları üzerinde yeterli iç kontroller kurmasını ve sürdürmesini zorlaştırmıştır. Ayrıca işletmelerin bu süreçte daha etkili ve etkin operasyonlar yürütmeleri konusunda getirilen hükümet düzenlemeleri, işletmelerin mevzuatlara uygun hareket edebilmesinde en önemli yardımcı olarak iç denetimin gelişimini hızlandırmıştır⁴¹⁶.

Modern iç denetimin ortaya çıkışında ve gelişimini hızlandırmada en önemli gelişme ise IIA' nın kurulmasıdır⁴¹⁷. 1941' de ABD' de IIA' nın kurulmasıyla yeni bir mesleğin "iç denetimin" varlığı resmileştirilmiştir⁴¹⁸.

⁴¹⁴ IPPF – **Practice Guide: Assessing the Adequacy of Risk Management Using ISO 31000**, s. 5.

⁴¹⁵ Fundamentals of the Internal Auditing Function, https://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf (15 Mayıs 2017), s. 10.

⁴¹⁶ Priscilla A. Burnaby and Susan Hass, "Internal Auditing in the Americas", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 26, Issue 8 (2011), s. 736.

⁴¹⁷ About The IIA, <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> (15 Mayıs 2017)

⁴¹⁸ Burnaby and Hass, s. 736.

Özellikle 1990 lı yıllarda iç denetim işlevi uluslararasılaşma ve küreselleşme sürecine girmiştir. Bunun en önemli göstergelerinden biri sertifikalı iç denetçi (CIA) olarak IIA üyeliğinin son on yılın sonunda 70.000' i aşmasıdır. Ayrıca IIA üyelerinin çoğunluğunu Kuzey Amerika oluştururken, 1998' e kadar Kuzey Amerika dışından üyelik, toplam üyeliğin yarısından fazlasını oluşturur hale gelmiştir. Ağustos 1999 itibarıyla ise 100' den fazla ülkede IIA' ya yerel toplumlar ve ulusal iç denetim enstitüleri şeklinde 230' dan fazla organizasyon katılmıştır⁴¹⁹.

Geçmişte yalnızca finansal ve muhasebe konularına odaklanan iç denetimin bugünkü rolü, aktif risk ve kontrol değerlendirmelerini içerecek şekilde genişlemiş ve kurumsal yönetim sürecinin ayrılmaz bir parçası olarak kabul görmüştür⁴²⁰. Denetimin yaşadığı bu gelişimin hem sebebi hem de sonucu olarak önemli mesleki örgütlenmeler ve yasal düzenlemeler yapılmıştır. İç denetimde uluslararası uygulamalarda genelliği sağlamak için standartlar vasıtasıyla önemli aşamalar kaydedilmiştir. Bununla birlikte iç denetim alanında yaşanan gelişmeler ülkelerin kendi yaptıkları düzenlemeler ile de desteklenmiş ve iç denetim biriminin gerekli görüldüğü birçok yasa ve rapor yayınlanmıştır.

⁴¹⁹ Abdulrahman A.M. Al-Twaijry, John A. Brierley and David R. Gwilliam, "The Development Of Internal Audit In Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 14 (2003), s. 508.

⁴²⁰ Kagermann and others, s. 4.

Bu anlamda yapılan düzenlemeler birçok kaynaktan⁴²¹ derlenerek aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 2.2
Dünyada İç Denetimin Gelişimi ve Yapılan Düzenlemeler

Tarih	Açıklama
1941	İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA- Institute of Internal Auditors) Kurulması
1944	IIA tarafından ilk İç Denetçi Dergisinin yayınlanması
1947	IIA İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesinin yayınlanması
*1957	Bildirgenin güncellenmesi
*1971	Bildirgenin güncellenmesi
*1976	Bildirgenin güncellenmesi
*1981	Bildirgenin güncellenmesi
*1990	Bildirgenin güncellenmesi
*2002	Bildirgenin yeniden güncellenmesi ve yürürlükten kaldırılması
1968	Etik Kurallar' ın (Code of Ethics) yayınlanması
*1988	Etik Kurallar' ın (Code of Ethics) gözden geçirilmesi
1977	Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Yasası ile (Foreign Corrupt Practices Act-FCPA) getirilen düzenlemeler
1978	İlk “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” nın yayımlanması
*1999	İç Denetim Standartlarının güncellenmesi
*2011	İç Denetim Standartlarının güncellenmesi
*2013	İç Denetim Standartlarının güncellenmesi
*2017	İç Denetim Standartlarının güncellenmesi
1982	Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA-European Confederation of Institutes Internal Auditing)' nun Kurulması
1987	Treadway Komisyonu' nun Uluslararası Destekleme Kuruluşları Komitesi (the Committee of Sponsoring Organizations-COSO) tarafından yapılan düzenlemeler
1992	Cadbury Raporu ile getirilen düzenlemeler
1992	COSO İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve raporu ile getirilen düzenlemeler
*2013	COSO İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve raporu' nun güncellenmesi
1998	İşletmelerde Kontrol ve Şeffaflık Yasası (Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich - KonTraG) ile getirilen düzenlemeler
1999	Turnbull Raporu ile getirilen düzenlemeler
*2005	Turnbull Raporu ile getirilen düzenlemelerin güncellenmesi

⁴²¹ Ramamoorti, s. 5-9.; Burnaby and Hass, s. 734-737.; Fundamentals of the Internal Auditing Function, https://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf (15 Mayıs 2017), s. 13-30.; Kagermann and others, s. 1-12.; Marcia L. Weidenmier and Sridhar Ramamoorti, “Research Opportunities in Information Technology and Internal Auditing”, **Journal Of Informaiton Systems**, Vol. 20, No. 1 (Spring 2006), s. 205-206.; Jonathan Liu, Hong Seng Woo and Victor Boakye-Bonsu, “Developing Internal Auditing Procedures in UK Organizations Using a Benchmarking Approach”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 12 Iss. 9, 1997, s. 464.; **Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code**, England: The Institute of Chartered Accountants, (September 1999), <http://www.ecgi.org/codes/documents/turnbul.pdf> (15 Mayıs 2017), s. 3.; Hasan Türedi, Ahmet Oğuz Koban ve Gencay Karakaya, “COSO İç Kontrol (v) Modeli İle İngiliz (Turnbull) ve Kanada (Coco) Modellerinin Karşılaştırılması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı. 99 (Ekim-Aralık 2015), s. 109.; <http://www.tidemuze.org/standartlar.html> (15 Mayıs 2017); Özgür Çatıkkaş, Mustafa Okur ve İsmail Balkan, **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması**, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Eylül 2012, s. 24.; Özbek, s. 49-55.

1999	IIA tarafından Mesleki Uygulama Çerçevesinin yayınlanması (İç Denetim Standartlarının güncellenmesi)
*2002	IIA tarafından Mesleki Uygulama Çerçevesinin güncellenmesi
*2006	IIA tarafından yayınlanan Mesleki Uygulama Çerçevesinin Uluslararası nitelik kazanarak “Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi” ne dönüşmesi
*2013	IIA tarafından Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin güncellenmesi amacıyla çalışma grubunun toplanması
*2015	Yeni UMuÇ’ un yayınlanması
2002	Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) ile getirilen düzenlemeler
2003	New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE-2003) Nihai Kurumsal Yönetim kuralları ile getirilen düzenlemeler
2006	Japonya’ da J-SOX Yasası ile getirilen düzenlemeler

Yukarıdaki tabloda özetlenmeye çalışılan düzenlemeler ülke bazında ayrı başlıklar altında ele alınmaktadır.

2.4.1. ABD’ de İç Denetim Düzenlemeleri

ABD’ nin ev sahipliği yaptığı iç denetimin mesleki anlamda statü kazanmasında ve yapılan düzenlemelerin hızlanmasında en önemli rolü oynayan gelişme 1941 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün kurulmasıdır. IIA’ nın iç denetimin gelişimi üzerindeki önemini Ramamoorti⁴²² “Çağdaş iç denetim mesleğinin kurulması, gelişmesi ve evrimi, 1941 yılında ABD’de kurulan bir kuruluş olan İç Denetçiler Enstitüsü’nün (IIA) tarihi ile iç içe geçmiş durumdadır” sözleri ile ifade etmiştir. IIA, Dünya’ da da uygulanan mevcut iç denetim standartlarını yayınlamakta, değişen ve gelişen ihtiyaçlara göre revize etmektedir. ABD’ deki genel merkezi ile IIA, iç denetim mesleğinin küresel anlamdaki sesidir⁴²³. ABD, yayınlanan bu iç denetim standartlarının en üst düzeyde uygulandığı ülkedir⁴²⁴. Bu IIA tarafından iç denetçilerin IIA Standartlarının kullanımı hakkında yürüttüğü 2006 CBOK (Common Body of Knowledge) araştırma çalışmasında da bulgulanmış, ABD’ de standartlara tam uyumun en üst düzeyde olduğu belirtilmiştir⁴²⁵.

Amerika Birleşik Devletleri’ nde iç denetim işlevindeki bir diğer çarpıcı gelişme, 1987’ de Treadway Komisyonu raporuyla gerçekleştirilmiştir. Sahte finansal

⁴²² Ramamoorti, s. 2.

⁴²³ About The IIA, <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> (12 Mayıs 2017)

⁴²⁴ S. Tunahan Baykara, “OECD Ülkelerinde İç Denetim”, **Denetışim Dergisi**, Sayı. 14 (2014), s. 48.

⁴²⁵ Burnaby and Hass, s. 735.

raporlamanın nedenini incelemek üzere kurulmuş olan komisyon; her kamu teşebbüsünde bir iç denetim fonksiyonu bulunması ve işletmenin yönetici olmayan müdürlerinden oluşan bir kurumsal denetim komitesi olması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu sonuçlar sadece iç denetim mesleğini güçlendirmekle kalmamış, aynı zamanda dolandırıcılık eylemlerini 1941’ den önce olduğu gibi iç denetim işlevlerinin ön planına getirmiştir⁴²⁶. Treadway Komisyonu’ nun destekleyici sponsor organizasyonu olan COSO tarafından 1992 yılında yayınlanan COSO İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve Raporu’ nda güvenilir iç kontrol sistemleri oluşturmada ve sürdürülmesinde iç denetimin ve denetim komitelerinin önemine değinilmiştir⁴²⁷.

ABD’ de düzenlenen 1977’ deki Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Yasası ile (Foreign Corrupt Practices Act-FCPA) kuruluşların yasadışı ödemelerinin muhasebe sistemi veya iç kontroller tarafından açığa çıkarılması için yeterli iç kontrollere sahip olması istenmiştir⁴²⁸. ABD’ deki iç denetim faaliyetleri, 2002 SOX gereklilikleri ve Kamu Şirketi Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB)’ nun (2004) açıklamalarına istinaden, finansal tablolar üzerinde uyum ve iç kontrollere daha fazla dahil olmuştur⁴²⁹.

ABD’ de bu anlamda yapılan kuşkusuz en önemli düzenlemelerden birisini 2001 ve 2002 yıllarında çeşitli büyük muhasebe skandallarına tepki olarak Birleşik Devletler Kongresi tarafından 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) oluşturmaktadır. Yasanın açık amacı, “işletme bilgilendirmelerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırarak yatırımcıları korumak” tır. Kanun, ABD borsalarında ve ABD Menkul Kıymetler ve Mübadele Komisyonu’nun (SEC) yetkisinde olan halka açık tüm kayıtlı işletmeler için geçerlidir. Yasada Bölüm 301 (Kamu İşletmesi Denetim Komitesi), borsa işletmeleri için bir denetim komitesine ihtiyaç duymakta ve denetim komitesinin denetim süreçleri üzerinde sahip olması gereken işlevleri ve gözetimi tanımlamaktadır. Aynı zamanda komite üyelerinin bağımsız olması istenmektedir. Bölüm 302, yöneticinin

⁴²⁶ Fundamentals of the Internal Auditing Function, https://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf (15 Mayıs 2017), s. 13.

⁴²⁷ Çatıkkaş, Okur ve Balkan, s 27.

⁴²⁸ Fundamentals of the Internal Auditing Function, https://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf (15 Mayıs 2017), s. 30.

⁴²⁹ Burnaby and Hass, s. 737.

ve CFO' nun (Chief Financial Officer-Mali İşler Başkanı) SEC' e sunulan finansal tabloların geçerliliğini belgelendirmesini gerektirmektedir⁴³⁰. 407. Bölüm (Denetim Komitesi Mali Uzmanının Açıklanması), denetim komitesinde özellikle en az bir üyenin finansal muhasebe uzmanlığına sahip olmasını gerektirir⁴³¹. Bu yasanın özellikle iç denetim için en önemli kısmını ise 404. bölüm oluşturmaktadır. Bölüm 404, halka açık işletmelerin finansal raporlama için daha etkili iç kontrol sistemlerine sahip olmalarını şart koşturmaktadır⁴³². Yine ABD' de yayımlanan New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE-2003) Nihai Kurumsal Yönetim kuralları, borsada işlem gören işletmelerin “işletme risk yönetimi süreçleri ve iç kontrol sistemi ile ilgili sürekli değerlendirmeleri yönetim ve denetim komitesine sunmak” için İç Denetçiler Enstitüsü' nün (IIA) bir iç denetim bölümü veya fonksiyonu olarak bahsettiği nitelikte⁴³³ bir iç denetim fonksiyonuna sahip olmalarını gerektirmektedir⁴³⁴.

2.4.2. İngiltere' de İç Denetim Düzenlemeleri

1990' lı yıllarda İngiltere işletmelerinde iç denetim hizmetinin sağlanması önemli bir ihtiyaç olarak görülmeye başlanmıştır. Cadbury Raporunda Sir Adrian Cadbury, iç kontrolün kritik niteliğini vurgularken, geçmişte sözü edilen işletme başarısızlıklarının hepsinde iç kontrollerin başarısızlığa uğradığını iddia etmiştir. İç kontrol sisteminin kalitesini izlemek için yönetim kurulu tarafından kullanılan temel mekanizmanın, iç denetim fonksiyonu olması sebebiyle, Cadbury raporu' nda, işletmelerin temel denetim ve prosedürlerinin düzenli izlenmesini üstlenmek üzere iç denetim fonksiyonları kurmalarının iyi bir uygulama olduğu ileri sürülmüştür⁴³⁵.

Birleşik Krallıkta, Turnbull Raporu (Combined Code İç Kontrol Şartları), Yönetim Kurulunun “hissedarların yatırımını ve işletme varlıklarını korumak için sağlam bir iç kontrol sistemi” sürdürmesini gerektirir. Yıllık olarak, yöneticiler, tüm kontrolleri

⁴³⁰ Kagermann and others, s. 8-9.

⁴³¹ Fundamentals of the Internal Auditing Function, https://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf (15 Mayıs 2017), s. 31.

⁴³² Burnaby and Hass, s. 734.; Fundamentals of the Internal Auditing Function, https://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf (15 Mayıs 2017), s. 31.

⁴³³ Burnaby and Hass, s. 734-735.

⁴³⁴ Kagermann and others, s. 8-9.; Burnaby and Hass, s. 735.; Weidenmier and Ramamoorti, s. 205-206.

⁴³⁵ Liu, Woo and Boakye-Bonsu, s. 464.

(mali, operasyonel ve uygunluk) ve risk yönetimini içeren iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak ve bu değerlendirmeyi pay sahiplerine bildirmek zorundadır. Ayrıca, rapora göre iç denetim işlevine sahip olmayan işletmeler, böyle bir işlev için ihtiyaçlarını periyodik olarak değerlendirmelidir⁴³⁶.

2.4.3. Japonya’ da İç Denetim düzenlemeleri

Japonya’ da Finansal Araçlar ve Kambiyo Mevzuatı, ABD Sarbanes Oxley Yasası’ na benzer yasal düzenlemeler ile 2006 yılında geliştirilmiştir. J-SOX adıyla bilinen kanun, Nisan 2008 ve sonrasında başlayan mali yıllarda geçerli olmak üzere 2006 yılında hazırlanmıştır. Düzenleme, Japonya’ daki tüm listelenen işletmelerin, yönetimin finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerini değerlendirmesine dayalı iç kontrol raporları hazırlamasını ve sunmasını zorunlu kılmaktadır. İç kontroller, COSO İç Kontrol Çerçevesine dayanan J-SOX çerçevesi gibi resmi bir denetim çerçevesi kullanılarak değerlendirilmelidir⁴³⁷.

2.4.4. Almanya’ da İç Denetim Düzenlemeleri

İç ve dış denetim fonksiyonları da dahil olmak üzere, Alman kamu işletmelerinde iç kontrol sistemlerinde olası zayıflıkların ortadan kaldırılması amacıyla 1998 yılında, İşletmelerde Kontrol ve Şeffaflık Yasası (Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich - KonTraG) yürürlüğe girmiştir. Öncelikle Yönetim Kurulunun ve Denetim Kurulunun rollerinin ve dış denetçilerin rolünün yeniden ele alındığı yasa kilit unsur, Yürütme Kurulu’ nun yeterli bir risk yönetim sisteminin ve yeterli bir iç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesini sağlamasını gerektirmesidir. Bu kanun, iç denetim fonksiyonunun Alman kanunlarına göre ilk kez düzenlendiğini ve böylece yerinin finansal raporlama sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak tanındığını göstermektedir⁴³⁸.

s. 12.

⁴³⁷ Kagermann and others, s. 12.

⁴³⁸ Kagermann and others, s. 11.

2005 yılında yayımlanan Alman Kurumsal Yönetim Yasası doğrudan iç denetim işlevine atıfta bulunmakla birlikte, bir işletmenin Denetim Kurulunun bir Denetim Komitesi kurmasını mecbur kılmaktadır. Bu Komite öncelikle dış denetçilerin bütçelendirilmesi ve izlenmesi de dahil olmak üzere muhasebe ve risk yönetimi konularında görev yapmaktadır. Denetim Komitesi Başkanı “muhasebe ilkeleri ve iç kontrol süreçlerinin uygulanması konusunda uzman, yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır (Hükümet Komisyonu Alman Kurumsal Yönetim Standardı 2006)”. Bu, Denetim Komitesi ve İç Denetim arasındaki işbirliğinin temelini oluşturmaktadır. Alman Şeffaflık ve Bilgilendirme Yasası’ nın (TransPuG-2002) bir sonucu olarak, Alman Kurumsal Yönetim Yasası’ nın Standartları kanunlara dahil edilmiştir. Borsa işletmelerinin yönetim kurulları, işletmenin Alman Kurumsal Yönetim Yasası Komisyonunun önerileri ile uyumlu olup olmadığını ve hangi tavsiyelerin uygulanmadığını her yıl onaylamalıdır⁴³⁹.

2.4.5. Avrupa Birliği (AB)’ nde İç Denetim Düzenlemeleri

Avrupa, fiziksel olarak dünyanın en küçük devletlerinden en büyüğüne yaklaşık 45 ayrı ulusu içeren bir kıta olarak tanımlanabilir. Burada, siyasi ve ekonomik açıdan eski merkezi ekonomileri, devlet müdahalesinin etkin olduğu ekonomileri ve serbest piyasa ekonomilerini içeren bir çeşitlilik söz konusudur⁴⁴⁰. Bu iç denetime yönelik hazırlanacak çalışmaların ortak bir zemine oturtulmasını zorlaştırsa da AB, üye ülkeler bünyesinde muhasebe ve denetim alanlarında ortak uygulamalar geliştirmek için Direktifler/ Yönergeler yayımlanmaktadır. Bu amaçla AB tarafından, 1978 yılında 4. Yönerge, 1983 yılında 7. Yönerge ve 1984 yılında 8. Yönerge kabul edilmiştir⁴⁴¹.

Adı geçen bu üç yönerge “Şirketler Kanunu Yönergeleri” başlığı ile yayımlanmış ve üye ülkelerin, bu yönergelerde geçen ilkeleri kendi hukuk sistemleri içine dahil etmeleri şart koşulmuştur⁴⁴².

⁴³⁹ Kagermann and others, s. 4.

⁴⁴⁰ Marco Allegrini and the others, “The European Literature Review on Internal Auditing”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21 Issue: 8 (2006), s. 845-846.

⁴⁴¹ Bayram, s. 130-131.

⁴⁴² Toroslu, s. 59.

Yasal denetime ilişkin düzenleme yapmak amacıyla yayımlanan 8.Yönergenin 41. Maddesi uyarınca yönetim kurullarına ve denetim komitelerine mevcut sermaye piyasalarındaki katılımcıların beklentilerini karşılamak, işletmeler için önemli ve halen devam etmekte olan risklerin neler olduğu, bunların nasıl yönetildiği hakkında güvenilir ve şeffaf bilgiler sağlamak için “Risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin etkinliğini izleme” görevi verilmiştir. Bu anlamda kurulların ve denetim komitelerinin, işletme çapında risk ve kontrol sistemlerinin etkinliği hakkında nesnel ve bağımsız güvence için önem vermeleri gereken nokta hiç kuşkusuz iç denetimdir⁴⁴³.

Avrupa Birliği’ nde iç denetim mesleğini statüye kavuşturan gelişme ise 1982 yılında Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonunun (ECIIA) kurulmasıdır⁴⁴⁴. ECIIA da 8. Yönergenin Avrupa’ da mesleki iç denetim uygulamaları, iyi kurumsal yönetim ve etkin risk yönetimi konularına olumlu bir katkı sağladığını vurgulamaktadır⁴⁴⁵. Bununla birlikte, Avrupa Birliği’ nde iç denetime ilişkin düzenlemeler, ECIIA’ nın da bir parçası olduğu⁴⁴⁶ IIA tarafından yayımlanan iç denetim standartlarıyla uyumu öngörmektedir⁴⁴⁷.

29 Haziran 2006 tarihinde yürürlüğe giren 2006/43/EC Sayılı Yönerge ile 8. Yönerge yürürlükten kalkmıştır. Bu Yönerge, yıllık ve konsolide hesapların yasal denetimi ile ilgili kuralları belirlemek üzere hazırlanmıştır. Bu yönerge ile Kamu Gözetim Kurullarının oluşturulması, denetçi bağımsızlığının sağlanmasına yönelik ilkelerin açıkça tanımlanması, denetimde kalite güvence sisteminin getirilmesi, denetim komitelerinin kurulması, uluslararası denetim ve muhasebe standartlarına uyumun zorunlu kılınması gibi önemli düzenlemeler yapılmıştır⁴⁴⁸.

⁴⁴³ Guidance on the 8th EU Company Law Directive; article 41, “Monitoring the Effectiveness of Internal Control, Internal Audit and Risk Management Systems”; **Guidance for Boards and Audit Committees** (21 September 2010), s. 4.

⁴⁴⁴ Selim Cengiz, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt. XV, Sayı. II (2013), s. 421.

⁴⁴⁵ Position Paper, “Internal Auditing in Europe”, **ECIIA** (February 2005), s. 9.

⁴⁴⁶ Position Paper, “Internal Auditing in Europe”, s. 9-10.

⁴⁴⁷ M. Didem Doğmuş, **Avrupa Birliği’ nde İç Denetim Sistemi**, Araştırma İnceleme Serisi: 2, Ankara: Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, 2010, s. 36.

⁴⁴⁸ Directive 2006/43/EC Of The European Parliament And Of The Council, 17 May 2006. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1513631051079&uri=CELEX:32006L0043> (18 Aralık 2017); Toroslu, s. 60.

Avrupa Birliği tarafından 2000 yılında yayımlanan ve AB Komisyonunda köklü değişiklikler yapılmasını öngören Beyaz Rapor’ da, AB’nin mevcut finansal yönetim yapısının gözden geçirilmesi ve komisyona bağlı her bir birimin ihtiyaçlarına uygun etkin iç kontrol sistemleri kurması ele alınan konulardandır⁴⁴⁹. Beyaz Rapor’ da mali kontrol biriminden ayrı ve reformlardan sorumlu komisyon başkan yardımcısının yetkisi altında bağımsız bir iç denetim biriminin kurulması öngörülmüştür. Bu iç denetim biriminin komisyon yönetimine; riskleri kontrol etmek, yürürlükteki mevzuata uygunluğu izlemek, yönetim ve kontrol sistemlerinin kalitesi hakkında bağımsız bir görüş sunmak, faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini artırmak ve kaynakların maliyet-etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak konularında önerilerde bulunmak suretiyle yardımcı olacağı belirtilmiştir⁴⁵⁰. Ayrıca iç denetim biriminin yönetim, yetkinlik ve kapasite noktalarında en yüksek standartlara ulaşmak zorunda olduğunun altı çizilerek, iç denetim biriminin 1 Mayıs 2000 tarihine kadar kurulması gerektiği belirtilmiştir. İç denetim biriminin bağımsızlığını temin edecek bir Denetim Komitesi oluşturulacak ve denetim komitesi, iç denetim birimi ve Avrupa Sayıştay’ ı tarafından gerçekleştirilen denetim sonuçlarından hareketle Komisyon Kontrol sürecini, denetim tavsiyelerine uyulup uyulmadığını ve denetim faaliyetinin kalitesini izleyecektir⁴⁵¹.

Avrupa Birliği Konseyi tarafından 2002 yılında kabul edilerek 2003 yılında yürürlüğe giren, AB’ nin genel bütçesinin oluşturulması ve uygulanmasına ilişkin hazırlanan 1605 Sayılı Mali Tüzük ve bu tüzüğün açıklanmasına ilişkin çıkarılan 2342 ve 2343 sayılı uygulama tüzüklerinde iç denetime ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır. Adı geçen tüzüklerde yapılan başlıca düzenlemeler şöyledir⁴⁵²;

- Her kurum, ilgili standartlarla uyumlu iç denetim birimini oluşturmak zorundadır.
- İç denetçi iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirir.

⁴⁴⁹ Ali Kayım, “Avrupa Birliği Komisyonu İç Kontrol Standartları”, **TİDE İç Denetim Dergisi**, Sayı. 15 (Yaz 2006), s. 28

⁴⁵⁰ Reforming The Commission: A White Paper- Part I, **European Commission** (1 March 2000), s. 18.

⁴⁵¹ Reforming The Commission: A White Paper- Part I, s. 18; Doğmuş, s. 46-47.

⁴⁵² Doğmuş, s. 48-49.

- İç denetçi görevini kurumun tüm faaliyetlerini ve birimlerini içerecek şekilde yerine getirmek zorundadır.
- İç denetçi görevini iç denetim standartlarına uygun olarak ifa eder, iç denetçi mali işlemlere ilişkin sorumluluk taşımaz, bu sorumluluk harcama yetkilisine aittir.
- Harcama yetkililerince yürütülen yönetim ve kontrol sistemlerinin en iyi şekilde işleminin sağlanması iç denetçinin görevidir,

2.5. Türkiye’de İç Denetimin Gelişimi ve Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’ de iç denetim mesleğinin ve uygulamalarının gelişimi dünya çapında yapılan düzenlemelerin gerisinden gelse de son zamanlarda yapılan yasal düzenlemeler ve mesleki örgütlenme girişimleri ile büyük ölçüde hız kazandığını söylemek mümkündür. Türkiye’ de 90’ lı yılların başlarında iç denetim uygulamalarının bankacılık ve bazı kamu kurumlarında yetersiz bir mevzuat ile teftiş kurulları vasıtasıyla gerçekleştirildiği, bankacılık dışındaki sektörlerde ise iç denetim alanında yapılan herhangi bir düzenlemenin söz konusu olmadığı görülmektedir. Bu durum standart olmayan, birbirinden farklı iç denetim uygulamalarını ortaya çıkarmıştır. Ancak özellikle Dünya çapında yaşanan finansal krizler ve işletme skandalları sonrasında yapılan iç denetim düzenlemelerinin etkisi Ülkemiz için de iç denetimin uluslararası standartlarda gerçekleştirilmesi gerekliliğini doğurmuştur. Bu anlamda Türkiye’ de iç denetimin uluslararası standartlarda yapılmasına yönelik büyük değişimin en önemli dönüm noktalarından birini, 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü oluşturmaktadır⁴⁵³.

İç denetim ile ilgili yapılan bu mesleki örgütlenmeyi değişik kanun, yönetmelik ve tebliğlerle mevzuatta yapılan düzenlemeler izlemiş, iç denetim, ülkemizde giderek daha çok tanınan, önemi fark edilen ve işletme üst yönetiminin en önemli yardımcısı olarak katkı sağlayan stratejik bir mekanizma haline gelmiştir⁴⁵⁴.

⁴⁵³ Gürdoğan Yurtsever, **Meslekte Mükemmelliğin Küresel Paydaşı Türkiye İç Denetim Enstitüsü**, 1. Basım, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Kasım 2012, s. 7.

⁴⁵⁴ Yakup Akpınar, “610 No’ lu Uluslararası Denetim Standardı Hükümleri İle Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt. 12, Sayı. 2 (Aralık 2010), s. 192.

Bu anlamda iç denetimle ilgili ülkemizde yapılan başlıca düzenlemeleri “Aracı Kurumlarda İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar” Hakkında yayımlanan SPK tebliği (Seri V, No: 68) (2003), 5411 Sayılı “Bankacılık Kanunu” (2005), ve BDDK “İç Sistemler Yönetmeliği” (2006), “Sigortacılık Kanunu” (2007) ve “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik” (2008), 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” (2003), TTK (2011) ve İMKB’ ye tabi işletmelerde “Denetimden Sorumlu Komite” (2004) şeklinde sıralamak mümkündür⁴⁵⁵.

İç denetim alanında Türkiye’ de yapılan mesleki örgütlenmeler ve yasal düzenlemeler aşağıda ayrı başlık altında incelenmektedir.

2.5.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü-TİDE

İç Denetim Enstitüsü, Türkiye’ de iç denetim mesleğinin uluslararası standartlara uygun olarak geliştirilmesi için 19 Eylül 1995 tarihinde kurulmuştur. Enstitü, profesyonellerin yetkinliklerinin geliştirilmesine, finansal ve finansal olmayan sektör işletmelerinin ve ilgili kamu kurumlarının kurumsal yönetim kalitesinin artırılmasına ve mesleğin akademik gelişimine yönelik çeşitli hizmetler sunma amacı taşımaktadır. Kuruluşunun hemen sonrasında, Enstitü tarafından bu anlamda gerçekleştirilen ilk etkinlik 2 Ekim 1995 tarihinde düzenlenen uluslararası meslek standartları ve sertifikasyon konusunda mesleki gelişim ve paylaşım fırsatlarının sunulduğu, geniş katılımlı sempozyumdur⁴⁵⁶. Türkiye’ de iç denetim mesleğinin gelişmesinde ve önem kazanmasında büyük bir rol oynayan İç Denetim Enstitüsü’ nün iç denetim mesleğinin gelişmesi adına gerçekleştirdiği ve gerçekleştirmeye devam ettiği girişimleri şu şekilde sıralayabiliriz⁴⁵⁷;

- Enstitü 1996 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA/The Institute of Internal Auditors) ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA/European Confederation of Institute of Internal Auditors) üyeliğine kabul edilmiştir.

⁴⁵⁵ Şaban Uzun, “Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler”, 2010, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/a1tusiadsunum.pdf> (21 Eylül 2017), s. 9,

⁴⁵⁶ İç Denetimde Kilometre Taşları, https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=h_kilometre_taslari (06 Haziran 2017)

⁴⁵⁷ İç Denetimde Kilometre Taşları, https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=h_kilometre_taslari (06 Haziran 2017)

- 1997 yılında halen her yıl devam etmekte olan ilk “Türkiye İç Denetim Kongresi” gerçekleştirilmiştir.
- 1998 yılında “Uluslararası İç Denetim Standartları” dilimize çevrilmiştir.
- 2000 yılında enstitü vasıtasıyla meslekte uluslararası unvan sertifikası olan Uluslararası İç Denetçi (CIA, Certified Internal Auditor) sınavı Türkiye’ de de yapılmaya başlamıştır. 2005 yılı itibariyle CIA sınavları Türkçe olarak da yapılmaya başlanmıştır.
- 2001 yılında “İç Denetim Dergisi” yayın hayatına başlamıştır.
- 2007 yılında TİDE, iç denetim mesleğine sağladığı yenilikçi katkılar sebebiyle IIA tarafından verilen IMAP (International Mastering Advocacy Program) ödülünü kazanmıştır.

2016 sonu itibari ile 900’ den fazla kurumun temsil edildiği 3.000’ e yakın üyesi bulunan bir meslek örgütü haline gelen, Bankacılık, Sermaye Piyasaları, Kamu, Sigortacılık alanlarındaki iç denetim düzenlemelerine doğrudan ve dolaylı önemli katkılar sağlayan TİDE, eğitim, mesleki toplantı, seminer, sempozyum, panel şeklinde çeşitli etkinlikler düzenlemek ve diğer kurumların düzenlediği etkinliklere katkı sağlamak suretiyle iç denetim mesleğinin gelişimine verdiği katkıyı sürdürmektedir⁴⁵⁸.

2.5.2. Kamu İç Denetim Düzenlemeleri

İç denetim, özellikle özel sektör deneyimlerinin sağlamış olduğu kurumsal faydaların reel bir şekilde ortaya konması sonrada kamu kesimi tarafından da kullanılan bir denetim türü haline gelmiştir⁴⁵⁹. Türkiye’ de bu anlamda Avrupa Birliği aday ülke statüsü sonrasında başlayan uyum çalışmalarının ve kamusal reform sürecinin bir gereği olarak 2003 yılında kabul edilen, 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetim alanında uluslararası standartlara uygun düzenlemeler yapılmıştır. Kamu demetimi alanında ciddi bir değişimin ortaya konmaya çalışıldığı kanunda, denetim uluslararası standartlar ve gelişmiş ülke uygulamaları

⁴⁵⁸ İç Denetimde Kilometre Taşları, https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=h_kilometre_taslari (06 Haziran 2017)

⁴⁵⁹ Didem Doğmuş Yurdakul, “Avrupa Birliği’ nde İç Denetim Sistemi: Üye Ülke Uygulamaları”, Halis Kırıl (Ed.), **İç Denetim Yönetime Değer Katmak** içinde (535-571), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Nisan 2014, s. 535-536.

doğrultusunda yeniden inşa edilirken⁴⁶⁰, iç denetimin tanımı, iç denetçinin görevleri, nitelikleri ve atanma kriterleri ile İç Denetim Koordinasyon Kuruluna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır⁴⁶¹.

5018 Sayılı Kanun' un 66. Maddesine istinaden yayımlanan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esaslarına ilişkin Yönetmelikte, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere kurulduğu belirtilmiştir⁴⁶². Kamu idarelerinde iç denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde iç denetçilerce yerine getirilmektedir⁴⁶³. Bu kapsamda kamu idarelerinde iç denetim faaliyetleri İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 2011 yılında yayımladığı ve 2016 yılında güncellediği iç denetim standartları doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Kurul tarafından standartların belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınmıştır⁴⁶⁴.

Kamuda iç denetim alanında gerçekleştirilen önemli girişimlerden biri de 2007 yılında kurulan KİDDER (Kamu İç Denetçileri Derneği)' dir. KİDDER, 5018 sayılı kanunun hayata geçirilme sürecinde kamu iç denetçileri arasında birlik ve beraberliği tesis edecek, mesleki yardımlaşma ve dayanışmayı sağlayacak, iç denetim faaliyetinin ve iç denetçilik mesleğinin kamuoyunda tanıtımını yapacak, üyelerin mesleki ve sosyal gelişimlerine katkı yapmak üzere gerekli faaliyetleri yürütecek, üyeleri ilgili merciler nezdinde temsil edecek, hak ve menfaatlerini koruyacak, kamuda etkin ve yeterli işleyen bir denetim faaliyetinin tesisinde, yürütülmesinde ve geliştirilmesinde sivil toplum

⁴⁶⁰ Mahmut Akpınar, Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim", **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt. 7, Sayı. 14 (2011), s. 286.

⁴⁶¹ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf> (19 Eylül 2017)

⁴⁶² İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esaslarına Hakkında Yönetmelik, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.9509&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (19 Eylül 2017)

⁴⁶³ Ahmet Kesik, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı. 9 (2005 / 1), s. 111.; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf> (19 Eylül 2017)

⁴⁶⁴ Kamu İç Denetim Standartları, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimStandartlari.aspx> (19 Eylül 2017)

kuruluşu olarak katkı sağlayacak bir mesleki örgütlenmeye duyulan ihtiyaç sonrasında kurulmuştur⁴⁶⁵.

2.5.3. TTK İç Denetim Düzenlemeleri

2011 yılında yayımlanan 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda iç denetimle ilgili doğrudan iç denetim başlığı altında bir düzenleme yapılmamıştır⁴⁶⁶. Ancak kanun metni içerisinde iç denetime ve iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine ilişkin ifadeler mevcuttur. Kanun' un "Yönetim Kurulu" başlıklı "Görev Dağılımı" na ilişkin 366. Maddesinde "Yönetim kurulunun, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabileceği" belirtilmiştir⁴⁶⁷. Bu anlamda yönetim kurulunun kanun maddesinde de belirtilen görevlerini yerine getirirken ihtiyaç duyacağı nesnel ve bağımsız güvence mekanizması iç denetimdir⁴⁶⁸.

Kanunun 375. Maddesinde ise yönetim kurulunun vazgeçilemez ve devredilemez görevleri arasında, "Muhasebe, finans denetimi ve işletme yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması" ve "Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergeler ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi" hükümleri bulunmaktadır⁴⁶⁹. Aynı zamanda ilgili maddeye ilişkin gerekçe, finansal denetim düzeninin tesisi, işletme iş ve işlemlerinin denetlenmesi kapsamında bir iç denetim sisteminin ve bunu gerçekleştirecek bir birimin gerekliliği olarak belirtilmiştir⁴⁷⁰. Yönetim kurulunun vazgeçilemez ve devredilemez görevleri arasında iç denetimin olduğu da göz önünde bulundurulduğunda; 375. madde hükümleri ve gerekçelerinde sermaye işletmelerinin tamamı için iç denetimin gerekli olduğunun açık bir şekilde ifade

⁴⁶⁵ KİDDER, <http://icdenetim.org/forum/index.php?topic=58.0;wap2> (19 Eylül 2017)

⁴⁶⁶ Erkan, s. 188.

⁴⁶⁷ Türk Ticaret Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> (20 Eylül 2017)

⁴⁶⁸ Ali Kamil Uzun, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler, 24.07.2012, <http://www.verginet.net/dtt/1/yeni-ttk-ic-denetim.aspx> (20 Eylül 2017)

⁴⁶⁹ Türk Ticaret Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> (20 Eylül 2017)

⁴⁷⁰ Erkan, s. 189.

edildiğini söylemek mümkündür⁴⁷¹. Bununla birlikte maddeler, denetim işlevinin yerine getirilmesinde oluşturulacak komitelerin katkı sağlayacağı yönünde hükümler içermekte ancak komitelerin oluşturulmasına ilişkin bir zorunluluk taşımamaktadır. Daha çok Bankacılık Kanunu’ nun Bankalarda, SPK’ nın ise halka açık işletmelerde kurulmasını öngördüğü denetim komitelerinin diğer işletmeler için de örnek teşkil etmesi sağlanmaktadır.⁴⁷².

2.5.4. SPK İç Denetim Düzenlemeleri

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), sermaye piyasası mevzuatına tabi olarak faaliyet gösterecek işletmelerde denetim, iç kontrol ve iç denetim uygulamalarına yönelik düzenlemeler yapmakta ve bunların standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesini öngörmektedir⁴⁷³. SPK, Sermaye piyasasında fon arz edenlerle fon talep edenler arasında köprü vazifesi üstlenen, sermaye piyasasının sağlıklı işlemesi için önemli bir role sahip olan aracı kurumlarda⁴⁷⁴ iç denetim sistemlerine yönelik doğrudan düzenlemeler yaptığı Seri: V, No: 68 “Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” i 2003 yılında yayımlamıştır. Bu tebliğ ile aracı kurumların karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemlerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Dört bölümden oluşan tebliğin ikinci bölümünde “İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar” yer almaktadır. Tebliğin 4. Maddesi’ nde aracı kurumların işletme içerisinde faaliyet amaç ve kapsamıyla uyumlu, değişen koşullara cevap verebilecek ölçüde etkin, yeterli ve nitelikli iç denetim sistemi kurmaları, devam ettirmeleri ve geliştirmeleri gerektiği hükmü düzenlenmiştir. Tebliğin 5. Maddesinde aracı kurumların oluşturulan iç kontrol sistemlerine ilişkin tüm politika ve prosedürlerini yazılı hale getirmeleri zorunlu kılınmış ve yazılı prosedürlerin kabul edilmesi ve yürürlüğe konmasında aracı kurum yönetim kurulu kararı şart koşulmuştur. Madde 4’ te belirtildiği gibi bir iç denetim sisteminin oluşturulması ve sürdürülmesi, sistemin idari yapısının belirlenmesi, personel temini ve kalitenin sağlanması ile ilgili

⁴⁷¹ Uzun, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler”,

⁴⁷² Kartal, s. 21.

⁴⁷³ 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Kabul Tarihi: 06.12.2012, <http://mevzuat.spk.gov.tr/> (25 Eylül 2017)

⁴⁷⁴ İzzet Gökhan Özbilgin, Aracı Kurumların İç Kontrol Sistemi ve İlgili Düzenlemenin Değerlendirilmesi, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı. 12, No. 12 (2010), s. 222.

yetki ve sorumluluğun yönetim kuruluna verildiğine dair hüküm tebliğin 7. Maddesinde düzenlenmiştir. Tebliğde ayrıca iç kontrol faaliyetlerinin saptanan risklerin izlenmesini de mümkün kılacak şekilde günlük faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olarak; yönetim kurulu, kurumun her seviyedeki çalışanları ile iç denetimden sorumlu kişiler tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir⁴⁷⁵.

Tebliğ en son, aracı kurumların teftiş biriminde görev yapacak müfettişlerin mesleki yeterliliğine ilişkin düzenleme getiren 16. maddesinde değişiklik yapan Seri V, No: 109 “Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile 01.11.2008 tarihinde değiştirilmiştir⁴⁷⁶.

2.5.5. Bankacılık İç Denetim Düzenlemeleri

Türkiye’ de 90’ lı yılların başlarında yetersiz olmakla beraber teftiş kurulları tarafından gerçekleştirilmeye çalışılan bankacılık sektöründe iç denetim uygulamaları⁴⁷⁷ 2001 krizi ile büyük bir dönüşüm yaşamıştır⁴⁷⁸. Bu dönem bankacılık sisteminin yeniden düzenlenmesi gerekliliği açık bir şekilde ortaya çıkmış ve denetim, özelde de iç denetim önemli bir konu haline gelmiştir. Mevzuat düzenlemesinin yoğun bir şekilde gerçekleştirildiği bankacılık sektöründe bu anlamda yeni düzenlemeler yapılmıştır⁴⁷⁹. Yapılan düzenlemeler ile bankacılıkta teftiş kurulları ile gerçekleştirilen geleneksel denetim anlayışı yerini modern iç denetim uygulamalarına bırakmıştır⁴⁸⁰.

1999 tarihinde yürürlüğe giren ve BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu)’ nın kurulmasını da içeren 4389 sayılı Bankalar Kanunu’ na istinaden BDDK tarafından hazırlanarak 2001 yılında yürürlüğe giren “Bankaların İç Denetim ve Risk

⁴⁷⁵ Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/07/20030714.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/07/20030714.htm> (25 Eylül 2017)

⁴⁷⁶ Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Seri:V, No:106 Sayılı Tebliğ, https://www.tspb.org.tr/wp-content/uploads/2015/07/mevzuat_ekim_uyuru_ic_denetim.pdf (25 Eylül 2017)

⁴⁷⁷ Yurtsever, Meslekte Mükemmelliğin Küresel Paydaşı Türkiye İç Denetim Enstitüsü, s. 7.

⁴⁷⁸ Kartal, s. 28.

⁴⁷⁹ Güler Aras, Basel II Bankacılık Düzenlemeleri ve İç Denetim, **TİDE İç Denetim Dergisi**, Sayı. 17 (Kış 2007), s. 24.; Kartal, s. 25

⁴⁸⁰ Gürdoğan Yurtsever, Bankacılık Sektörü İle Kamu İdarelerindeki İç Denetim Uygulamalarının Karşılaştırılması ve Geleceğe İlişkin Değerlendirmeler, https://www.tide.org.tr/uploads/Gurdogan_Yurtsever.pdf (23 Eylül 2017), s. 7.

Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik” ile bankacılıkta iç denetime yönelik düzenlemeler hız kazanmıştır. Yönetmeliğin tatbikine ilişkin tüm bankalara gönderilen yazıda bankaların iç denetim ve risk yönetim sistemlerini 1 Ocak 2002 tarihine kadar bu yönetmelik hükümlerine uygun hale getirmek zorunda olduklarının altı çizilmiştir⁴⁸¹. Yönetmelik, 2006 yılında yayımlanan “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” in yürürlüğe girmesinin ardından yayından kaldırılmıştır⁴⁸².

4389 sayılı kanun, yaşanan 2000-2001 krizi sebebiyle yeterli derecede uygulanamamış, kanunun büyük ölçüde sorunlu bankaların TMSF’ ye devredilmesine ilişkin içerdiği hükümler uygulanabilmiştir⁴⁸³. Daha sonra 2005 yılında 5411 Sayılı Bankalar Kanunu yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunda iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemleri ve sistemlerin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. Ayrıca, yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği ile ana ortaklık niteliğindeki kuruluşlarda, konsolide denetime tâbi kuruluşların iç denetim işlevlerinin konsolide olarak sürdürülmesini ve eşgüdümünü sağlamakla görevli ve sorumlu olan bir denetim komitesinin oluşturulması hükmü düzenlenmiştir⁴⁸⁴.

5411 Sayılı Bankalar Kanunu’ nun “İç Sistemler” başlıklı bölümünün 32. Maddesinde, Bankaların bütün birim, şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan bir iç denetim sistemi kurmak zorunda olduğu belirtilmiştir. Maddenin devam eden kısmında iç denetim faaliyetlerinin, tarafsız ve bağımsız bir şekilde, gerekli meslekî özen gösterilerek, yeterli sayıda müfettiş tarafından yerine getirilmesine, ana ortaklık niteliğindeki bankanın iç denetiminde görev alanların konsolidasyona tâbi ortaklıklarda iç denetim görevini ifa edebileceğine, iç denetimle görevli birimce veya yetkili

⁴⁸¹ Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemlerine İlişkin Olarak Açıklanmasına Gerek Duyulan Hususlar, https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1845tbngenelge.pdf (23 Eylül 2017)

⁴⁸² Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik(Mülga), <http://mevzuat.kararara.com/mvzt/mvzt4/mvzt1945.html> (23 Eylül 2017)

⁴⁸³ Kartal, s. 29.

⁴⁸⁴ https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/15405411_sayili_bankacilik_kanunu.pdf (23 Eylül 2017)

müfettişlerce düzenlenecek iç denetim raporunun, en az üçer aylık dönemler itibari ile ve denetim komitesi aracılığıyla yönetim kuruluna tevdi zorunluğuna ve bankanın iç denetim, iç kontrol ve risk yönetim sistemlerini kurmaması veya bu sistemleri etkin ve yeterli bir şekilde işletmemesi veya denetimi engelleyici herhangi bir hususun bulunması durumlarında uygulanacak düzeltici önlemlere ilişkin hükümler düzenlenmiştir⁴⁸⁵.

5411 Sayılı kanuna istinaden “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik”, bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacı ile 2006 yılında yayımlanmıştır. Sonrasında bu Yönetmelik, 2007’ de “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”, 2008’ de “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ve 2010’ da “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ve 2012 tarihinde yürürlüğe giren “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” ile değiştirilmiştir⁴⁸⁶. Yönetmelik en son 11.07.2014 tarih ve 29057 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Bankaların İç Sistemleri ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik” ile değiştirilmiştir⁴⁸⁷.

Bahsi geçen yönetmeliklerde iç denetim sisteminin amacının, “üst yönetime banka faaliyetlerinin Kanun ve ilgili diğer mevzuat ile banka içi strateji, politika, ilke ve hedefler doğrultusunda yürütüldüğü ve iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hususunda güvence sağlamak” olduğu belirtilmiştir. Bu yönetmeliklere göre bankalarda iç denetim, iç denetim birimi tarafından gerçekleştirilecek ve iç denetim biriminde bankanın büyüklüğüne, faaliyetlerinin karmaşıklığına, yoğunluğuna,

⁴⁸⁵https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/15405411_sayili_bankacilik_kanunu.pdf (23 Eylül 2017)

⁴⁸⁶ “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik”, https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/11013bankalarin_ic_sistemleri_hakkinda_yonetmelik_24_02_2011.pdf (23 Eylül 2017); “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik”, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120628-17.htm> (23 Eylül 2017)

⁴⁸⁷ Yurtsever, “Bankacılık Sektörü İle Kamu İdarelerindeki İç Denetim Uygulamalarının Karşılaştırılması ve Geleceğe İlişkin Değerlendirmeler”, https://www.tide.org.tr/uploads/Gurdogan_Yurtsever.pdf (23 Eylül 2017), s. 5.; “Bankaların İç Sistemleri ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik”, https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/13294isedes_yonetmelik.pdf (23 Eylül 2017)

kapsamına ve risklilik düzeyine bağlı olarak, hizmetlerin gerektirdiği seviyede yerine getirilmesi amacıyla yeterli sayıda müfettiş ve iç denetim elemanı çalıştırılacaktır⁴⁸⁸.

2.5.6. Sigortacılık İç Denetim Düzenlemeleri

Sigortacılık sektörü, iç denetim uygulamalarına ilişkin yasal düzenlemelerin yapıldığı bir sektördür. Temel amacı, risklerin azaltılması ve söz konusu risklerin gerçekleşmesi durumunda sebep olduğu zararların tespit edilmesi olan sigorta işletmelerinin yasal mevzuat hükümleri doğrultusunda tesis ettikleri bir iç denetim sistemine sahip olmaları gerekmektedir⁴⁸⁹.

Bu anlamda 2004 yılında yayımlanan “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” in 3. Maddesi gereğince “*sigorta ve reasürans işletmelerinin faaliyetlerinin kapsam ve yapısı ile uyumlu, değişen koşullara cevap verebilecek, nitelik, yeterlilik ve etkinlikte, iç denetim sistemlerini kurmak, devam ettirmek ve geliştirmek zorunda oldukları*” hükme bağlanmıştır. Bu yönetmeliğe istinaden Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü tarafından “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin İç Denetim Sistemlerine İlişkin Genelge” yayımlanmıştır. Bu genelge hükümleri doğrultusunda sigorta ve reasürans işletmelerinin 31 Aralık 2004 Tarihine kadar doğrudan yönetim kuruluna bağlı bir iç denetim birimi oluşturmaları gerektiği belirtilmiştir⁴⁹⁰.

Sigorta işletmelerinde iç denetim uygulamalarına ilişkin bir başka düzenleme ise 03.06.2007 tarihli 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’ nun 4. Maddesi ve 28.3.2001 tarihli 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 16 ncı maddesi gereğince 2008 yılında yayımlanan “Sigorta ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik” ile yapılmıştır. Bu yönetmeliğe göre, “*işletmelerin*

⁴⁸⁸ “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik”, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120628-17.htm> (23 Eylül 2017); “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik”, https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/11013b_ankaların_ic_sistemleri_hakkında_yonetmelik_24_02_2011.pdf (23 Eylül 2017)

⁴⁸⁹ Ender Güler, “Sigorta İşletmelerinde İç Denetim Uygulamalarının İç Denetim Standartları İle Birlikte Değerlendirilmesi”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı. 19 (2010), s. 385.

⁴⁹⁰ Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin İç Denetim Sistemleri, <https://www.tsb.org.tr/images/SigortaveReasuransSirketlerininIcDenetimSisitemler.JPG> (12Aralık 2017)

maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması amacıyla, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm bölge müdürlükleri ve birimleri ile yürürlüğe konulan düzenlemelerde öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde yeterli ve etkin iç sistemler kurmak, işletmek ve geliştirmekle yükümlü oldukları” belirtilmiştir (Madde 4)⁴⁹¹.

Sigorta işletmelerinin “organizasyon içerisinde ayrı bir iç denetim birimi oluşturması, iç denetim biriminin direkt yönetim kuruluna bağlı ve idari açıdan bağımsız olarak örgütlenmesinin sağlanması” yönündeki düzenlemeler de yine bu yönetmelik ile yapılmıştır⁴⁹². Yönetmeliğin iç denetim sistemine ayrılan 3. Bölümü’ nde iç denetim sisteminin amacı ve kapsamı, iç denetim birimi, iç denetçilerin nitelikleri ve yetkileri, iç denetim faaliyetleri ve çalışma esasları, iç denetim planı, denetim dönemi, iç denetim raporları ve iç denetim sisteminin dışarıdan hizmet yoluyla satın alınması başlıkları altında sigorta işletmelerinde iç denetim uygulamalarına ilişkin düzenleme yapılmıştır⁴⁹³.

2.6. İç Denetime İlişkin Mesleki Örgütlenmeler

İç denetime ilişkin gerek ulusal gerek uluslararası gerekse bölgesel bazda çok sayıda mesleki örgüt bulunmakla birlikte çalışmamızda bu başlık altında iç denetimin küresel anlamdaki temsilcisi olan İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditor- IIA) ve Avrupa’daki temsilcisi olan Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (The European Confederation of Institutes of Internal Auditing- ECIIA) ele alınacaktır. Zira iç denetim mesleğine ilişkin standartlar bu iki örgüt (IIA ve ECIIA) tarafından belirlenerek yayımlanmakta, iç denetimle ilgili araştırma ve geliştirme çalışmaları yürütülmek ve toplantılar düzenlenmek suretiyle uluslararası bir iş birliği ile iç denetim uygulamalarında eşgüdüm sağlanmaktadır⁴⁹⁴.

⁴⁹¹ Sigorta ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik, (21 Haziran 2008), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/06/20080621-7.htm> (11 Aralık 2017)

⁴⁹² Sigorta ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik, (21 Haziran 2008), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/06/20080621-7.htm> (11 Aralık 2017)

⁴⁹³ Sigorta ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik, (21 Haziran 2008), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/06/20080621-7.htm> (11 Aralık 2017)

⁴⁹⁴ Mehmet Fatih Türkmen, “İç Denetim ve İşletmelere Kazandırdıkları”, <http://huseyinust.com/konu-ic-denetim-ve-isletmelere-kazandirdiklari.html> (18 Eylül 2017)

2.6.1. İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditor- IIA)

1941’ de kurulan IIA, Küresel çapta 185.000’ den fazla üyeye sahiptir ve küresel mesleki iç denetim teorisi için dinamik bir liderlik sağlama amacı taşımaktadır⁴⁹⁵. İç denetim mesleğine yönelik sertifikasyon, birinci sınıf eğitim, araştırma ve teknolojik rehberlik alanında dünyanın önde gelen mesleki organizasyonudur. Mesleğin gözlemcisi ve dünyadaki önemli iç denetim konularında kaynak olarak hizmet etmektedir⁴⁹⁶.

Mesleki gelişim, önde gelen eğitim ürünlerinin üretilmesi, nitelikli denetim uzmanlarının sertifikalandırılması, kalite güvencesi incelemeleri ve kıyaslama yapılması, IIA Araştırma Vakfı aracılığıyla değerli araştırma projelerinin yürütülmesi için önemli konferans ve seminerler sunulması, IIA’ nın birçok etkinliğinden sadece birkaçını oluşturmaktadır. IIA aynı zamanda iç denetim uygulayıcılarına, üst yönetime, yönetim kurullarına ve denetim komitelerine, iç denetimdeki en iyi uygulamalarla ilgili standartlar, rehberlik ve bilgiler sağlamaktadır. Uluslararası bir iç denetçi grubunun ihtiyaçlarını karşılayan dinamik bir uluslararası organizasyondur⁴⁹⁷. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), dünya çapında iç denetim ile ilgili çeşitli anketler de yürütmektedir. Bu anketler, hem iç denetimle ilgili dünya ülkelerinin mevcut düzenlemelerini ve uygulamalarını hem de iç denetimin gelişimini izleme ve analiz etme amacı taşımaktadır⁴⁹⁸.

IIA tarafından Eylül 1944’ te İç Denetçi ismi ile ilk dergi yayınlanmıştır. IIA, 1947 yılında İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi’ ni yayımlamış ve 1957 yılında belge iç denetimin genişleyen rolünü ifade edecek şekilde yeniden yayımlanmak amacıyla gözden geçirilmiştir⁴⁹⁹. 1978 yılında ilk kez yayımlanan “Genel Kabul Görmüş

⁴⁹⁵ About The IIA, <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> (15 Mayıs 2017)

⁴⁹⁶ About The IIA, <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> (15 Mayıs 2017); Fundamentals of the Internal Auditing Function, https://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf (15 Mayıs 2017), s. 31-32.

⁴⁹⁷ Fundamentals of the Internal Auditing Function, https://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf (15 Mayıs 2017), s. 32.

⁴⁹⁸ Mahmoud Al-Akra, Waleed Abdel-Qader and Mamun Billah, “Taxation Internal Auditing in the Middle East and North Africa: A Literature Review”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol. 26 (2016), s. 13.

⁴⁹⁹ Fundamentals of the Internal Auditing Function, https://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf (15 Mayıs 2017), s. 12-13.

İç Denetim Standartları” da 1947 yılında yayımlanan İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesinin zamanla yaşanan gelişmeler paralelinde standartlara dönüştürülmüş halidir. IIA gerekli görülmesi durumunda güncellemelerin yapıldığı yeni bir iç denetim tanımını ve Mesleki Uygulama Çerçevesini 1999’ da kabul etmiştir⁵⁰⁰. Kırmızı kitap olarak da bilinen Mesleki Uygulama Çerçevesi en son 2015 yılında güncellenerek yayımlanmıştır⁵⁰¹.

2.6.2. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (The European Confederation of Institutes of Internal Auditing- ECIIA)

ECIIA, iç denetim mesleğinin Avrupa’ daki sesi olarak, 1982 yılında Fransa, Finlandiya, İngiltere-İrlanda, Norveç ve Benelux ülkelerinin bölgesel iç denetim enstitüleri tarafından bilgi alışverişi, iç denetim mesleğini Avrupa düzeyinde temsil etme ve üye ülke kurumları arasında işbirliği sağlama amacıyla kurulmuştur⁵⁰². Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu, iç denetim mesleğinin geliştirilmesi yoluyla kurumsal yönetime katkıda bulunmayı ve kurumsal yönetimi geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla ECIIA, Avrupalı profesyonelleri küresel anlamda temsil etmeyi ve IIA ile birlikte çalışmayı hedeflemektedir⁵⁰³.

Özel sektörde ve kamu sektöründe en iyi uygulamaların geliştirilmesi, paylaşılması ve teşvik edilmesine yardımcı olma misyonu taşıyan ECIIA üyeleri, Avrupa’da yer alan birçok ülkenin ulusal iç denetim enstitülerinden oluşmaktadır⁵⁰⁴. Bu anlamda bireysel üyeliğin mümkün olmadığı konfederasyonda, Türkiye’ nin de içlerinde yer aldığı, 32 Avrupa Birliği Ülkesinin yanı sıra Doğu Avrupa, İskandinavya ve Akdeniz ülkesinden 40.000’ in üzerinde iç denetim profesyoneli temsil edilmektedir⁵⁰⁵. Konfederasyon, iç denetim alanında diğer Avrupa kurumlarına danışmanlık yapmakta ve tavsiyede bulunmaktadır. Bununla birlikte üyelerini hükümetler, yasa koyucular ve

⁵⁰⁰ <http://www.tidemuze.org/standartlar.html> (15 Mayıs 2017)

⁵⁰¹ <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> (25 Ekim 2017)

⁵⁰² ECIIA 25th Anniversary Celebration, (2007) http://www.ipai.pt/fotos/gca/eciia_2007_06_07_eciia_25th_anniversary_booklet_1223232405.pdf (10 Ekim 2017), s. 7.

⁵⁰³ The ECIIA’s Mission, <http://www.eciia.eu/what-we-do/the-eciias-mission/> (18 Mayıs 2017)

⁵⁰⁴ The ECIIA’s Mission, <http://www.eciia.eu/what-we-do/the-eciias-mission/> (18 Mayıs 2017)

⁵⁰⁵ Özbek, s. 33.

politika yapıcılar ile meslek kuruluşlarına ve medyaya karşı temsil etmektedir⁵⁰⁶. Eğitim, öğretim, mesleki standartlar, en iyi uygulamalar ve iç denetçilerin sosyal sorumluluğunu da içeren birçok alanda hizmet veren ECIIA, Avrupa’ da iç denetim mesleğini yönlendiren en önemli kurumlar arasında bulunmaktadır⁵⁰⁷.

2.7. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi ve İç Denetim Standartları

2.7.1. Standartların Tarihsel Gelişimi

İç denetim mesleği kapsamında IIA tarafından yayımlanan ilk rehber İç Denetim Sorumlulukları Bildirgesidir. Bildiri, 1947 yılında ilk kez yayımlandığında iç denetimin kapsamını öncelikle muhasebe ve mali konular oluşturmaktaydı. Sonrasında bildiri, 1957 yılına kadar muhasebe, finansal ve işletme kontrollerinin sağlamlığının, yeterliliğinin ve uygulanmasının gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, kurulu politikalara, planlara ve prosedürlere uyum derecesinin saptanması, işletme varlıklarının korunması, işletme içinde geliştirilen muhasebe verilerinin ve diğer verilerin güvenilirliğinin saptanması ve görev sorumluluklarının yerine getirilmesinde performans kalitesinin değerlendirilmesi gibi konularda geliştirilmeye çalışılmıştır⁵⁰⁸. 1971, 1976, 1981, 1990 ve 1993 yıllarında iç denetim mesleğinin hızlı gelişimini yansıtmak amacıyla revize edilen bildiri, 2002 yılında yeniden revize edilmiş ve ardından da yürürlükten kaldırılmıştır. IIA tarafından iç denetim mesleğine yönelik hazırlanan ikinci kaynak 1968 yılında yayımlanan Etik Kurallar (Code of Ethics)’ dır⁵⁰⁹.

İç denetim mesleğine yönelik en detaylı ve genel kabul görmüş rehberi ise Standartlar oluşturmaktadır. IIA tarafından 1978 yılında ilk kez yayımlanan iç denetim standartları⁵¹⁰, iç denetimin uygulanması ile ilgili ilke odalı bir çerçeve sunmaktadır⁵¹¹. Yayımlandığı günden bu güne iç denetim profesyonelleri için yönlendirici ve yol

⁵⁰⁶ The ECIIA’s Mission, <http://www.eciia.eu/what-we-do/the-eciias-mission/> (18 Mayıs 2017)

⁵⁰⁷ ECIIA 25th Anniversary Celebration, s. 7.

⁵⁰⁸ Ramamoorti, s. 5-6.

⁵⁰⁹ Ramamoorti, s. 5-6.; Özbek, s. 49-50.

⁵¹⁰ Ramamoorti, s. 6.

⁵¹¹ <https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar> (23 Ekim 2017)

gösterici bir rehber olarak mesleğin gelişimine katkı sağlamış⁵¹² ve sağlamaya da devam etmektedir.

Bağımsızlık, mesleki yetkinlik, çalışma alanı, denetim çalışmasının gerçekleştirilmesi ve iç denetim departmanının yönetimi gibi işletmelerdeki iç denetimin çeşitli yönlerini kapsayan standartlar⁵¹³, bu beş başlık altında verilen yirmi beş spesifik standarttan oluşmuştur⁵¹⁴. Ayrıca standartların yorumları, İç Denetim Standartları Beyanları (Statements on Internal Auditing Standards-SIAS) içinde sunulmuştur⁵¹⁵.

IIA, iç denetimin ekonomik değerini artırmak, sürekli yüksek kalitede iç denetim sağlamak, iç denetimin mesleki durumunu güçlendirmek ve iç denetim hakkında geniş bir pazar farkındalığına ulaşmak amacıyla, 1998 yılında “Rehberlik Çalışma Grubu” nu oluşturmuştur. Çalışma grubu mevcut mesleki standartlar, etik kurallar ve hatta iç denetim tanımı hakkında kapsamlı bir inceleme gerçekleştirerek, eski terminolojinin, iç denetim uygulamasının evrimini yeterince yansıtmadığı sonucuna varmıştır. Çalışma sonucunda 1999 yılında, IIA Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen “Gelecek İçin Bir Vizyon: İç Denetim Mesleki Uygulamalar Çerçevesi” yayımlanmıştır⁵¹⁶.

2006 yılında IIA yönetim kurulunca oluşturulan çalışma grubu ve Uluslararası Komitenin çalışmaları 2007 yılında yeniden yapılandırılan bir “Mesleki Uygulamalar Konseyi (Professional Practices Council-PPC)” ve uluslararası bir boyut kazanarak “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulamalar Çerçevesi” ne dönüşen yeni bir çerçeve ile sonuçlanmıştır. 2007 yılında yayımlanan UMUC’ un kapsamı zorunlu rehber ve kuvvetle tavsiye edilen rehberden oluşan resmi rehberi içermek üzere daraltılmıştır⁵¹⁷.

⁵¹² Baran Özeren, “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler”, **Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 3**, (Ekim 1999), s. i.

⁵¹³ Ramamoorti, s. 6.

⁵¹⁴ Jack Diamond, **The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective**, International Monetary Fund: Working Paper, May 2002, s. 7.

⁵¹⁵ Ramamoorti, s. 6.

⁵¹⁶ Ramamoorti, s. 11.

⁵¹⁷ Ataç, “Mesleğin Ulusal Uygulamasında Tek Referansımız Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUC)”, **TİDE İç Denetim Dergisi**, Sayı. 28 (Kış, 2011), s. 50.

UMUÇ, değişen koşullar paralelinde sürekli olarak gözden geçirilerek güncellenmektedir. Yeni UMUÇ en son 2015 yılında güncellenerek yayımlanmıştır⁵¹⁸.

Standartlar, 1978 yılında yayımlandıktan sonra biri 1999, diğeri 2003 yılında olmak üzere iki köklü değişikliğe uğramıştır. İç denetim standartları, Uygulama Önerileri ile Mesleki Uygulama Çerçevesi” nin oluşturulmasında en önemli kaynak haline dönüşmüş ve 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren tüm IIA üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler (CIA) için zorunlu kılavuz niteliği kazanmıştır⁵¹⁹. 2011, 2013 yıllarında güncellenen standartlarla ilgili en son güncelleme 2017 yılında yapılmıştır. Güncelleme ile iç denetimle ilgili öncelikle “Kuruluşun stratejileri, hedefleri ve riskleri ile uyumlu” ve “Anlaşılır, aktif ve gelecek odaklı” ilkeleri üzerinde yoğunlaşmıştır⁵²⁰.

2.7.2. Yeni Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)

Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi (The International Professional Practices Framework-IPPF), İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan yetkili rehberliği organize eden kavramsal çerçevedir⁵²¹. Tutarlı bir sistem olarak bu çerçeve, iç denetimle ilgili kavramların uygulanması, yöntemler ve bir disiplin geliştirerek meslekte kullanılacak tekniklerin anlatılmasını içermektedir. Çerçeve ile Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’ nün (IIA), dünya çapında iç denetim mesleğinde standart belirleyici konumu güçlendirilirken, resmi rehberi de düzenlenmektedir. UMUÇ, tüm dünyadaki iç denetim profesyonellerine ve paydaşlara, standartlara uygun yüksek kalitede bir iç denetim pazarının büyümesinde yardımcı olma, iç denetim mesleğine ilişkin mevcut uygulamaları da kapsayarak mesleğin gelecekteki gelişimine de imkan tanıma amacı taşıyan bir çerçevedir⁵²². Yeni UMUÇ en son 2015 yılında güncellenerek yayımlanmıştır⁵²³. Güncellenen yeni UMUÇ’ a değişimin yarattığı ihtiyaçlar kapsamında bazı unsurlar

⁵¹⁸ <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> (25 Ekim 2017)

⁵¹⁹ **Uluslararası İç Denetim Standartları Meslekî Uygulama Çerçevesi (Kırmızı Kitap)**, TİDE, Kasım 2012, s. iii.

⁵²⁰ <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/2016-Standards-Exposure.aspx> (25 Ekim 2017)

⁵²¹ <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Mandatory-Guidance.aspx> (25 Ekim 2017)

⁵²² <https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=umuc> (25 Ekim 2017)

⁵²³ <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> (25 Ekim 2017)

eklenirken, bazıları değiştirilmiştir⁵²⁴. Bu anlamda yeni UMuÇ’ a bir iç denetim misyonu eklenmiş⁵²⁵ ve İç Denetimin Misyonu, “*Risk bazlı, objektif güvence sağlayarak ve tavsiye ile öngörülerle organizasyonel değeri korumak ve geliştirmek*”⁵²⁶ olarak ifade edilmiştir.

Yeni UMuÇ’ ta “Zorunlu Rehber” ifadesi korunurken, “Kuvvetle Tavsiye Edilen Rehber” ifadesi “Tavsiye Edilen Rehber” olarak değiştirilmiştir. Zorunlu Rehber içeriğine “İç Denetim Mesleki Uygulamasının Temel Prensipleri” eklenerek, Zorunlu Rehber, “Temel Prensipler”, “İç Denetimin Tanımı”, “Standartlar” ve “Etik Kurallar” dan oluşur hale getirilmiştir. Tavsiye Edilen Rehber, “Uygulama Rehberi” ve “Tamamlayıcı Rehber” olarak iki başlık altında yeniden düzenlenmiş ve Pozisyon Raporları Yeni UMuÇ içeriğinden çıkarılmıştır. Uygulama Rehberi, Eski UMuÇ’ taki Uygulama Önerileri’ nin yeniden konumlandırılmış halini oluştururken, Tamamlayıcı Rehber de Uygulama Rehberleri’ nin yeniden konumlandırılmış halidir. Tüm Uygulama Rehberleri, Global Teknoloji Denetim Rehberleri (Global Technology Audit Guide-GTAG) ve BT Risklerinin Değerlendirilmesi Rehberleri (Guides to the Assessment of IT-GAIT) otomatik olarak Tamamlayıcı Rehberlik katmanının bir parçası haline getirilmiştir⁵²⁷. Yeni ve eski UMuÇ arasındaki farklar aşağıdaki şekiller üzerinde özetlenmiştir⁵²⁸.

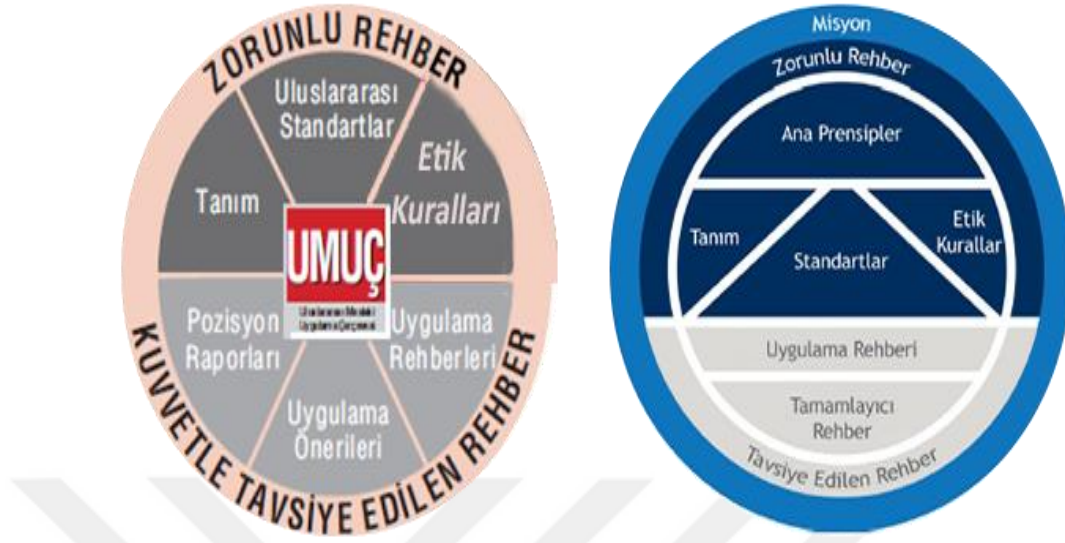
⁵²⁴ Bertan Kaya, Yeni IPPF ve İç Denetimin Evrimi, <http://bertankaya.net/index.php/2015/08/yeni-ippf-ve-ic-denetimin-evrimi/> (25 Ekim 2017)

⁵²⁵ Debi Roth, **The New IPPF: What to Expect**, IIA, https://www.sco.ca.gov/Files-ARD-Local/Debi_Roth_-_New_IPPF_-_10.21.15.pdf (25 Ekim 2017)

⁵²⁶ <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Mission-of-Internal-Audit.aspx> (25 Ekim 2017)

⁵²⁷ <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/New-IPPF-What-to-Expect.aspx> (25 Ekim 2017); Kaya, Yeni IPPF ve İç Denetimin Evrimi, <http://bertankaya.net/index.php/2015/08/yeni-ippf-ve-ic-denetimin-evrimi/> (25 Ekim 2017); Roth, **The New IPPF: What to Expect**, IIA, https://www.sco.ca.gov/Files-ARD-Local/Debi_Roth_-_New_IPPF_-_10.21.15.pdf (25 Ekim 2017); Onuralp Armağan, Yeni Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (Yeni UMuÇ), <http://www.tide.org.tr/uploads/Onuralp%20Arma%C4%9Fan-Yeni%20UMU%C3%87%20Semineri-Website%20Versiyon.pdf> (25 Ekim 2017).

⁵²⁸ Roth, **The New IPPF: What to Expect**, IIA, https://www.sco.ca.gov/Files-ARD-Local/Debi_Roth_-_New_IPPF_-_10.21.15.pdf (25 Ekim 2017)



Şekil 2.3: Eski ve Yeni UMuÇ

Kaynak: Debi Roth, **The New IPPF: What to Expect**, IIA, [https://www.sco.ca.gov/Files-ARD-Local/Debi Roth - New IPPF - 10.21.15.pdf](https://www.sco.ca.gov/Files-ARD-Local/Debi_Roth_-_New_IPPF_-_10.21.15.pdf) (25 Ekim 2017)

2.7.2.1. Zorunlu Rehber

Yeni Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi' nde Zorunlu Rehber, “Temel Prensipler”, “İç Denetimin Tanımı”, “Standartlar” ve “Etik Kurallar” dan oluşmaktadır.

2.7.2.1.1. İç Denetim Mesleki Uygulamasının Temel Prensipleri

Temel Prensipler, bir bütün olarak ele alındığında, iç denetim etkinliğini ifade etmektedir. Etkin bir iç denetim işlevi için tüm ilkelerin mevcut olması ve etkin bir şekilde çalışması gerekmektedir. İlkelerden herhangi birine uyulmaması, bir iç denetim faaliyetinin iç denetimin misyonuna ulaşmada yeterince etkili olmadığı anlamına

gelmektedir. Yeni UMuÇ' ta yer aldığı şekliyle iç denetim mesleğinin uygulanmasına ilişkin temel prensipler şunlardır⁵²⁹;

1. Dürüst ve faziletli davranır
2. Yetkinlik ve profesyonel özen sergiler
3. Objektiftir ve etki altında kalmaz(Bağımsızlık)
4. Kurum stratejileri, hedefleri ve riskleri ile uyumludur
5. Uygun olarak konumlandırılmıştır ve yeterli kaynağa sahiptir
6. Kalite ve sürekli gelişimi esas alır
7. Etkili bir şekilde iletişim kurar
8. Risk bazlı güvence sağlar
9. İçgörülü, proaktif ve gelecek odaklıdır
10. Kurumsal gelişimi teşvik eder.

2.7.2.1.2. İç Denetimin Tanımı

1999 yılında yapıldığı ve halen geçerliliğini koruduğu şekliyle UMuÇ' ta iç denetim, “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” şeklinde tanımlanmıştır⁵³⁰.

⁵²⁹ Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx> (6 Mart 2017)

⁵³⁰ IIA- The Institute of Internal Auditors, “Definition of Internal Auditing”, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (6 Mart 2017)

2.7.2.1.3. Etik Kurallar

Etik Kurallar, bireylerin ve organizasyonların iç denetime ilişkin davranışlarını düzenleyen ilkeleri ve beklentileri belirtir. Belirli faaliyetlerden ziyade, davranış ve davranış beklentileri için asgari gereklilikleri açıklar⁵³¹.

İç denetim mesleğinde etik kuralların bir amacı mesleği meşrulaştırmak ve davranış standartlarını ilan etmektir. Bir diğeri ise etik çatışma çözümü için rehberlik sağlamaktır. Bu anlamda, IIA Etik Kuralları bu her iki amaca da hizmet etmekte, mesleğe toplumsal sorumluluk yüklerken, iç denetçilerin hem ahlaki karakteri hem de mesleki yeterliliği yüksek seviyede tutmalarını emretmektedir⁵³².

Etik kurallar; iç denetim mesleğine ve uygulanmasına ilişkin *ilkeler* ile iç denetçilerden beklenen davranış şekillerinin yer aldığı *davranış kuralları* olmak üzere iki önemli husustan oluşmaktadır. Dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik olarak 4 kategoride ele alınan etik ilkeler ve bunlara ilişkin davranış kuralları şunlardır⁵³³;

1. Dürüstlük

İlke

Dürüstlük, dürüst olma ve güçlü ahlaki ilkelere sahip olma kalitesidir⁵³⁴. İç denetçilerin dürüst olması, iç denetçilerle paydaşlar arasında güveninin tesisini sağlar ve böylece iç denetçilerin iç denetime ilişkin verdikleri kararlara güven duyulmasına yönelik zeminin oluşmasını mümkün kılar⁵³⁵.

⁵³¹ IIA- The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx> (13 Kasım 2017) s. 1.

⁵³² Mary Ann Reynolds, "Professionalism, Ethical Codes and the Internal Auditor: A Moral Argument", **Journal of Business Ethics**, Vol. 24, Issue. 2 (March 2000), s. 123.

⁵³³ IIA- The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> (13 Kasım 2017), s. 1.

⁵³⁴ **Code of Ethics For Internal Auditors Royal Government of Bhutan**, Ministry of Finance Royal Government Of Bhutan (November 2014), s. 2.

⁵³⁵ IIA- The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> (13 Kasım 2017), s

Davranış Kuralları

İç denetçiler⁵³⁶,

1.1.Çalışmalarını gerçekleştirirken dürüstlük, doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla hareket ederler,

1.2. Hukuku gözetirken, hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durumlara açıklama getirirler,

1.3. Herhangi bir yasa dışı faaliyete ya da uygun olmayan faaliyete kasti olarak taraf olmaz veya iç denetim mesleğinin ve kurumun saygınlığını zedeleyecek yüz kızartıcı eylemlere kalkışmazlar,

1.4. Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı gösterir, katkı sağlarlar.

2. Objektiflik

İlke

İç denetçiler mesleğin uygulanmasında görevi ile kendi ya da başkalarının çıkarlarının neden olduğu olası çatışmalarla karşı karşıya kalabilir⁵³⁷. Ancak, İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet hakkında ilgili bilginin edinilmesinde, değerlendirilmesinde ve raporlanmasında en üst seviyede meslekî nesnelliği gösterir. İç denetçiler ilgili tüm koşulları dengeli bir şekilde değerlendirir ve bir yargıya ulaşırken kendilerinin veya diğer kimselerin menfaatlerinden çok etkilenmez⁵³⁸.

⁵³⁶ IIA- The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> (13 Kasım 2017), s. 2.

⁵³⁷ Reynolds, s. 122.

⁵³⁸ IIA- The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> (13 Kasım 2017), s. 1.

Davranış Kuralları

İç denetçiler⁵³⁹,

2.1. Kurumun çıkarlarıyla ters düşen ilişki ve faaliyetleri de kapsayacak şekilde, değerlendirmelerinde tarafsızlıklarına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılacak herhangi bir ilişki ve faaliyet içinde yer almazlar,

2.2. Meslekî objektifliklerini zedeleyebilecek veya zedeleyebileceği varsayılabilir herhangi bir şeyi kabul etmezler, kişisel duygularını veya önyargılarının değerlendirmesini etkilemesine izin vermeyin

2.3. Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar.

3. Gizlilik

İlke

Gizlilik, müşterinin bilgilerinin iç denetçi ile müşteri arasında kalması ve iş arkadaşları, arkadaşları, ailesi vb. dahil başkalarına söylememesi anlamına gelir⁵⁴⁰. İç denetçiler, yasal veya mesleki bir zorunluluk olmadıkça, uygun yetkiye sahip olmadan elde ettikleri bilgiyi açıklamaz, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı duyarlar⁵⁴¹.

⁵³⁹ IIA- The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> (13 Kasım 2017), s. 2.

⁵⁴⁰ **Code of Ethics For Internal Auditors Royal Government of Bhutan**, Ministry of Finance Royal Government Of Bhutan (November 2014), s. 3.

⁵⁴¹ IIA- The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> (13 Kasım 2017), s. 1.

Davranış Kuralları

İç denetçiler⁵⁴²,

3.1. Gerçekleştirdikleri iç denetim görevi esnasında ulaştıkları bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda temkinli davranırlar,

3.2. Elde ettikleri bilgileri şahsi çıkarları için veya hukuka aykırı olarak veya hizmet sunduğu kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek şekilde kullanmazlar.

4. Yetkinlik (Ehil Olma)

İlke

Yetkinlik, başarılı veya verimli bir şey yapabilmek için gerekli bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olunmasıdır⁵⁴³. İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar⁵⁴⁴.

Davranış Kuralları

İç denetçiler⁵⁴⁵,

4.1. Sadece görevin bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları hizmetlerde bulunacaklar,

4.2. İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler,

⁵⁴² IIA- The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> (13 Kasım 2017), s. 2.

⁵⁴³ **Code of Ethics For Internal Auditors Royal Government of Bhutan**, Ministry of Finance Royal Government Of Bhutan, November 2014, s. 4.

⁵⁴⁴ IIA- The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> (13 Kasım 2017), s. 2.

⁵⁴⁵ IIA- The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> (13 Kasım 2017), s. 2.

4.3. Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini sürekli geliştirmeye çalışırlar.

2.7.2.1.4. Uluslararası İç Denetim Standartları

İlke temelli olan iç denetim standartları, çok farklı hukuki ve kültürel ortamlarda, birbirinden farklı amaca, yapıya, boyuta ve karmaşıklığa sahip işletmeler için işletme içinden ya da dışından kişilerce gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin ve iç denetçilerin kendilerinden beklenen sorumlulukları yerine getirmesi bakımından önemli hususları içeren uyulması zorunlu gerekliliklerdir. İç denetçilerin ve iç denetim birimlerinin standartlara uyumu hayati derecede öneme sahiptir⁵⁴⁶.

Standartlar, İç denetim mesleğinin uygulanması ve uygulamanın etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla kurum ve fert seviyesinde uluslararası uygulanabilirliği olan ana gerekliliklere ilişkin beyanlar ile Standartlarda geçen terim ve kavramları açıklığa kavuşturan yorumları içerir. Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları' nın amaçları şunlardır⁵⁴⁷;

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”.*

Tüm iç denetim hizmetlerine uygulanmak üzere hazırlanan iç denetim standartları “*Nitelik*” ve “*Performans*” standartları olmak üzere iki temel sınıfa ayrılmaktadır. Uygulama standartları ise güvence ve danışmanlık hizmetlerine tatbik edilebilecek gereklilikleri belirterek “*Nitelik*” ve “*Performans*” standartlarını

⁵⁴⁶ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 1.

⁵⁴⁷ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 1.

desteklemektedir. Standartlarda geçen A “Güvence hizmetlerini”, C “Danışmanlık hizmetlerine” yönelik uygulama standartlarını ifade etmektedir⁵⁴⁸.

2.7.2.1.4.1. Nitelik Standartları

“Nitelik Standartları” nda iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve bireylerin özelliklerine yönelik gereklilikler ortaya konmuştur. “Nitelik Standartları” Ekim 2016’ da revize edildiği, Ocak 2017’ de geçerlilik kazandığı en son haliyle şunlardır⁵⁴⁹.

1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

“İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin zorunlu unsurları(İç Denetimin Mesleki Uygulaması için Temel Prensipler, Etik Kuralları, Standartlar ve İç Denetimin Tanımı) ile uyumlu olan bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmak zorundadır.”

Yorum:

“İç denetim yönetmeliği, iç denetim faaliyetinin amacını, yetkisini ve sorumluluğunu tanımlayan resmî bir belgedir. İç denetim yönetmeliği, bir kurum içerisinde iç denetim faaliyetinin konumunu, iç denetim yöneticisinin yönetim kuruluna işlevsel bağlılığını da içerecek şekilde belirler, görevlerin gerçekleştirilmesi ile ilgili olan kayıtlara, personele ve fiziki varlıklara erişimi yetkilendirir ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamını tanımlar. İç denetim yönetmeliğinin nihaî onay mercii Yönetim Kuruludur.”

1000.A1 – *“Kuruma sağlanan güvence hizmetlerinin niteliği iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmak zorundadır. Eğer kurum dışından taraflara güvence hizmeti temin edilecekse, bunların niteliği de yönetmelikte tanımlanmak zorundadır.”*

⁵⁴⁸ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 2.

⁵⁴⁹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 4-11.

1000.C1 – “Danışmanlık hizmetlerinin niteliği, iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmak zorundadır.”

1010 – Zorunlu Rehberin İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması

“İç Denetimin Mesleki Uygulaması için Temel Prensipler, Etik Kuralları, Standartlar ve İç Denetimin Tanımı’na uyma zorunluluğu, iç denetim yönetmeliğinde tanınmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisinin, İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi’ nin Zorunlu Unsurları’ nı üst yönetim ve yönetim kurulu ile tartışıp değerlendirmesi gerekir.”

1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik

“İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmak zorundadır.”

Yorum:

“Bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirme kabiliyetini tehdit eden şartlardan uzak olmak demektir. İç denetim faaliyetinin sorumluluğunu etkili bir şekilde yerine getirmek için gerekli olan bağımsızlık mertebesine erişmek amacıyla iç denetim yöneticisi üst seviye yönetime ve yönetim kuruluna doğrudan ve sınırsız bir şekilde ulaşma imkânına sahiptir. Bu durum, çifte raporlama ilişkisi vasıtasıyla elde edilebilir. Bağımsızlığa yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınmak zorundadır.”

“Objektiflik (nesnellik), iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumdur. Objektiflik, iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarını başkalarınıninkilere bağlamamalarını gerektirir. Objektifliğe yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınmak zorundadır.”

1110 – Kurum İçi Bağımsızlık

“İç Denetim Yöneticisi, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağılı olmak zorundadır. İ Denetim Yöneticisi, en az yılda bir, yönetim kuruluna iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit etmek zorundadır.”

Yorum:

“Kurum içi bağımsızlık iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak yönetim kuruluna raporlama yapmasıyla etkili şekilde sağlanır. İşlevsel raporlama örnekleri, yönetim kurulunun;”

- *“İç denetim yönetmeliğini onaylaması,*
- *Risk amaçlı iç denetim planını onaylaması,*
- *İç denetim bütçe ve kaynak planlarını onaylaması,*
- *İç denetim yöneticisinden iç denetim faaliyetinin plana ve diğerkonulara göre başarımı (performansı) hakkında bilgi alması,*
- *İ denetim yöneticisini atama ve azletme kararlarını onaylaması,*
- *İç denetim yöneticisinin ücretini onaylaması,*
- *Yönetimle ve iç denetim yöneticisiyle, kapsam uygunsuzlukları ya da kaynak kısıtları olup olmadığı hakkında görüşmeler yapmasıdır.”*

1110.A1 – *“İ denetim faaliyeti (birimi), iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak zorundadır. İ Denetim Yöneticisi böyle bir müdahaleyi Yönetim Kuruluna ifşa etmeli ve etkilerini tartışmalıdır.”*

1111 – Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim

“İ Denetim Yöneticisi Yönetim Kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.”

1112 - İç Denetim Yöneticisinin İç Denetim Haricindeki Görevleri

“İç denetim yöneticisinin iç denetim dışında kalan görev ve/veya sorumlulukları olduğu veya olmasının beklendiği durumlarda, bağımsızlık ya da tarafsızlığının yıpranmasını sınırlayacak tedbirlerin bulunması zorunludur.”

Yorum:

“İç denetim yöneticisinden mevzuat uyum veya risk yönetim faaliyetleri gibi konularda sorumluluk alması gibi iç denetim dışında ek görev ve sorumluluklar istenebilir. Bu roller ve sorumluluklar iç denetim faaliyetinin kurum içindeki bağımsızlığını ya da iç denetçinin bireysel tarafsızlığını zedeleyebilir veya zedeliyor gibi görünebilir. Bu tedbirler genellikle yönetim kurulu tarafından üstlenilen gözetim faaliyetleridir. Bu tedbirler potansiyel zedelenmelere dikkat çekerler, hiyerarşilerin ve sorumlulukların periyodik değerlendirmesi ile ek sorumluluk alanları için güvence sağlanmasına yönelik alternatif süreçlerin geliştirilmesi gibi faaliyetleri içerirler.”

1120 – Bireysel Objektiflik

“İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır.”

Yorum:

“Menfaat çatışması, itimat gerektiren bir pozisyonda bulunan bir iç denetçinin rekabet halinde meslekî veya kişisel çıkarlarının olması durumudur. Bu tarz birbirine rakip çıkarlar, iç denetçinin görevlerini tarafsız olarak yerine getirmesini zorlaştırabilir. Menfaat çatışması, etiğe aykırı ya da uygunsuz hiçbir davranış vuku bulmasa bile söz konusu olabilir. Menfaat çatışması, iç denetçiye, iç denetim faaliyetine ve iç denetim mesleğine olan güven duygusuna zarar verebilecek bir uygunsuzluk görüntüsüne yol açabilir. Menfaat çatışması, kişinin görev ve sorumluluklarını tarafsız bir şekilde yerine getirmesine zarar verebilir.”

1130 – Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması

“Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmak zorundadır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.”

Yorum:

“Kurum içi bağımsızlığın ve bireysel tarafsızlığın bozulması, -aşağıdakiler dâhil olarak ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere- kişisel çıkar çatışması, kapsam sınırlamaları, kayıtlara, personele ve varlıklara erişim kısıtlamaları ve fonlama gibi kaynak sınırlamalarını içerebilir.”

“Bağımsızlık ya da tarafsızlığın ne derece bozulduğunun ayrıntılarının açıklanmak zorunda olduğu tarafların belirlenmesi, iç denetim faaliyetinin beklentilerine ve iç denetim yönetmeliğinde açıklandığı gibi iç denetim yöneticisinin üst seviye yönetim ve yönetim kuruluna karşı sorumluluklarına ve aynı zamanda da bozulmanın içeriğine bağlıdır.”

1130.A1 – *“İç denetçiler, daha önceden kendilerinin sorumlu olduğu faaliyetlere ilişkin değerlendirme yapmaktan kaçınmak zorundadır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde kendisinin sorumlu olduğu bir faaliyet hakkında güvence hizmeti vermesinin, objektifliğini bozacağı varsayılır.”*

1130.A2 – *“İç Denetim Yöneticisinin sorumluluğundaki işlevlere yönelik güvence görevleri, iç denetim faaliyeti dışından biri tarafından gözetlenmek ve kontrol edilmek zorundadır.”*

1130.A3 – *“İç denetim faaliyeti, daha önce danışmanlık hizmetleri gerçekleştirdiği yere güvence hizmeti sunabilir, ancak verilmiş olan bu danışmanlık hizmetinin niteliğinin tarafsızlığı zedelememesi ve kaynakların göreve atanması sırasında bireysel objektifliğin yönetilmesi şartlarının sağlanması zorunludur.”*

1130.C1 – *“İç denetçiler, daha önce sorumlusu oldukları faaliyetlere ilişkin danışmanlık hizmeti verebilir.”*

1130.C2 – “İç denetçiler, önerilen danışmanlık hizmetleriyle ilgili bağımsızlıklarına ve objektifliklerine zarar verecek hususlar söz konusu ise, görevi kabul etmeden önce denetlenene özel durum açıklaması yapmak zorundadır.”

1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

“Görevler, yeterlilik ve azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilmek zorundadır.”

1210 – Yeterlilik

“İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de, toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır.”

Yorum:

“Yetkinlik, iç denetçilerin mesleki sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmeleri için gerekli olan bilgi, beceri ve diğer vasıfları ifade eden kolektif bir terimdir. İlgili tavsiye ve önerilere olanak sağlamak için; mevcut faaliyetler, eğilimler ve yeni konuların dikkate alınmasını kapsar. İç denetçiler, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve diğer ilgili meslekî kuruluşlar tarafından verilen Uluslararası İç Denetçi (CIA) unvanı ve diğer unvanlar gibi uygun meslekî unvan sertifikası ve vasıfları edinerek yeterliliklerini ispatlamak için teşvik edilirler.”

1210.A1 – “İç denetim personeli, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, İç Denetim Yöneticisi -birim veya kurum dışındaki- uzmanlardan nitelikli, tavsiye ve yardım temin etmek zorundadır.”

1210.A2 – “İç denetçiler, suistimal risklerini ve bu risklerin kurum içinde yönetim şeklini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip olmak zorundadır; fakat iç denetçilerden esas görevi ve sorumluluğu suistimalleri tespit etmek ve soruşturmak olan bir kişinin uzmanlığına sahip olması beklenmez.”

1210.A3 – “İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için kilit bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve mevcut teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmak zorundadır. Ancak, bütün iç denetçilerin, asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler kadar uzmanlığa sahip olmaları beklenmez.”

1210.C1 – “İç Denetim Yöneticisi, iç denetçilerin görevin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmesi için gereken bilgiye, beceriye ve diğer vasıflara sahip olmadığı durumlarda, danışmalık görevini reddetmek veya yeterli tavsiye ve yardımı temin etmek zorundadır.”

1220 – Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

“İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azamî özen ve dikkati göstermek zorundadır. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.”

1220.A1 – “İç denetçiler, şunları göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkat göstermek zorundadır:”

- “Görevin amaçlarına ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı,
- Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların nisbî karmaşıklığı, lüzumu veya önemi

- Yönetişim, risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği,
- Önemli hata, suistimal veya aykırılıkların olma ihtimali ve
- Güvence görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyeti.”

1220.A2 – “Azamî meslekî özen ve dikkati gösterirken, iç denetçiler, teknoloji destekli denetim ve diğer veri analiz tekniklerini kullanmayı düşünmek zorundadır.”

1220.A3 – “İç denetçiler, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır. Ancak, güvence prosedürleri, azamî meslekî özen ve dikkatle uygulansa bile, bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garantilemez.”

1220.C1 – “İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında, aşağıdakileri göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkati göstermek zorundadır:

- Görev sonuçlarının niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dâhil denetlenenlerin/ müşterilerin ihtiyaç ve beklentileri
- Görev amaçlarına ulaşabilmek için gerekli çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığı ve
- Danışmanlık görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyeti”.

1230 – Sürekli Meslekî Gelişim

“İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle artırmak ve güçlendirmek zorundadır.”

1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

“İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır.”

Yorum:

“Bir kalite güvence ve geliştirme programı, iç denetim faaliyetinin Standart' lara uygun olarak değerlendirilmesini ve iç denetçilerin Etik Kurallarını uygulayıp uygulamadığının değerlendirilmesini mümkün kılmak amacıyla tasarlanır. Program ayrıca, iç denetim faaliyetinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirir ve geliştirme için fırsatları belirler. İç denetim yöneticisi kalite güvence ve geliştirme programının yönetim kurulu tarafından gözetimini teşvik etmelidir.”

1310 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri

“Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva etmek zorundadır.”

1311 – İç Değerlendirmeler

“İç değerlendirmeler:

- İç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini,
- Özdeğerlendirmeleri veya kurum içinde, iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel değerlendirmeleri kapsamaktadır.”

Yorum:

“Devamlı izleme, iç denetim faaliyetinin günlük gözetimi, gözden geçirilmesi ve ölçülmesinin ayrılmaz bir parçasıdır. Devamlı izleme, iç denetim faaliyetini yönetmekte kullanılan rutin politika ve uygulamaların bir parçasıdır ve Etik Kuralları ve Standartlar’a uyumunu değerlendirmek için gerekli görülen süreçleri, araçları ve bilgileri kullanmaktadır.”

“Dönemsel değerlendirmeler, Etik Kurallarına ve Standartlar’a uyumu takdir etme amaçlı yürütülen değerlendirmelerdir.”

“İç denetim uygulamaları hakkında yeterli seviyede bilgilenmek, Uluslararası Meslekî Uygulama Çerçevesinin tüm unsurlarının en azından anlaşılmasını gerektirir.”

1312 – Dış Değerlendirmeler

“Dış değerlendirmeler, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı veya ekibi tarafından en azından beş yılda bir yapılmak zorundadır. İç denetim yöneticisi aşağıdaki hususları Yönetim Kurulu ile tartışmak ve değerlendirmek zorundadır:

- Dış değerlendirmenin şekli ve sıklığı,
- Menfaat çatışması ihtimali de dikkate alınarak dış değerlendirme uzmanı veya ekibinin sahip olması gereken vasıflar ve bunların bağımsızlığı meseleleri.”

Yorum:

“Dış değerlendirmeler, tam bir dış değerlendirme veya öz değerlendirmenin bağımsız bir ekip tarafından doğrulanması yoluyla gerçekleştirilebilir. Dış değerlendirmeci Etik Kurallara ve Standartlara uyuma ilişkin bir sonuca varmak zorundadır; bununla birlikte dış değerlendirme operasyonel ya da stratejik yorumları da içerebilir.”

“Vasıflı bir değerlendirme uzmanı veya ekibi iki alanda etkin olmalıdır: mesleki iç denetim uygulamaları ve dış değerlendirme süreçleri. Yetkinlik, deneyim ve teorik öğrenmenin karışımı ile gösterilebilir. Benzer büyüklük, karmaşıklık, sektör veya sanayi kolundaki kurumlarda edinilen deneyim ve teknik bilgi, buna uygun olmayanlara nazaran daha değerlidir. Değerlendirmenin ekip olarak yapıldığı durumlarda, gereken nitelikleri; ekip üyelerinin her biri değil, bir bütün olarak ekip taşır. İç denetim yöneticisi, değerlendirme uzmanı veya ekibinin nitelikli sayılması için yeterli yetkinliklere sahip olup olmadığını mesleki olarak değerlendirir.”

“Bağımsız bir değerlendirme uzmanı ve ekibi demek, gerçek ya da algılanan bir çıkar çatışması olmayan ya da iç denetim faaliyetinin bağlı olduğu kuruluşun bir parçası olmayan ya da bu kuruluşun kontrolü altında olmayan mânâsına gelir. İç denetim yöneticisi kalite güvence ve geliştirme programının olası bir çıkar çatışmasını veya böyle bir algıyı azaltacak şekilde, yönetim kurulu tarafından gözetimini teşvik etmelidir.”

1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama

“İç Denetim Yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yönetime ve yönetim kuruluna iletmek zorundadır. Söz konusu bildirim şunları içermelidir:

- *Hem iç hem de dış değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı.*
- *Potansiyel çıkar çatışmaları da dâhil olmak üzere, değerlendiren(ler)in ya da değerlendirme ekibinin nitelikleri ve bağımsızlığı.*
- *Değerlendirenlerin vardığı sonuçlar.*
- *Düzeltilici eylem planları.”*

Yorum:

“Kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını ulaştırma şekli, içeriği ve sıklığı, üst yönetim ve yönetim kurulu ile yapılacak görüşmeler vasıtasıyla oluşturulur ve iç denetim yönetmeliğinde yer aldığı gibi iç denetim faaliyetinin ve İç Denetim Yöneticisinin sorumluluklarını göz önünde bulundurur. Etik Kurallarına ve Standartlara uyumu göstermek için dış ve dönemsel iç değerlendirmelerin sonuçları, değerlendirmeler

tamamlandıktan sonra raporlanır; ayrıca devamlı izleme çalışmalarının sonuçları da, en azından yıllık olarak iletilir. Sonuçlar, uyum derecesi ile ilgili olarak değerlendirme uzmanının ve ekibinin değerlendirmesini içerir.”

1321 – “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur” İbaresinin Kullanılması

“İç denetim faaliyetinin (biriminin) Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun olduğunu belirtmek yalnızca Kalite Güvence ve Geliştirme Programının sonuçları desteklerse uygundur.”

Yorum:

“İç denetim faaliyeti bahsedilen sonuçların alınması halinde Etik Kuralları ve Standartlarla uyumludur. Kalite güvence ve geliştirme programının sonuçları, iç ve dış değerlendirmelerin her ikisinin sonuçlarını kapsar. Bütün iç denetim faaliyetlerinin iç değerlendirme sonuçları olacaktır. En az beş yıl iç denetim faaliyetinin ardından dış değerlendirme sonuçları da olacaktır.”

1322 – Aykırılıkların Açıklanması

“Etik Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği zaman, İç Denetim Yöneticisi, aykırılığı ve etkilerini üst yönetime ve yönetim kuruluna açıklamak zorundadır.”

2.7.2.1.4.2. Performans Standartları

Performans Standartları’nda iç denetimin doğası açıklanmakta ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kriterleri sunulmaktadır⁵⁵⁰. “Performans Standartları” Ekim 2016’da revize edildiği, Ocak 2017’de geçerlilik kazandığı en son haliyle şunlardır⁵⁵¹.

⁵⁵⁰ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 2.

⁵⁵¹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 12-23.

2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

“İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmek zorundadır.”

Yorum:

“Aşağıdaki durumlarda iç denetim faaliyetinin etkili bir tarzda yönetildiği söylenebilir:

- *İç denetim yönetmeliğinde yer verilen amaç ve sorumluluklara ulaştığında,*
- *Standartlar’ a uygun olduğunda,*
- *Bireysel üyelerinin, Etik Kuralları ve Standartlar ile uyum içinde olduklarını gösterdiklerinde,*
- *Kurumu etkileyebilecek eğilimleri ve yeni konuları göz önünde bulundurduğunda.”*

“İç denetim faaliyeti, stratejiler, hedefler ve riskleri dikkate aldığı kuruma (ve paydaşlara) değer katar; yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini geliştirme yolları önermek için çaba sarf eder ve objektif olarak bunlarla ilgili güvence sağlar.”

2010 – Planlama

“İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk esaslı plan yapmak zorundadır.”

Yorum:

“Risk esaslı planı hazırlamak için, iç denetim yöneticisi, üst yönetim ve yönetim kuruluna danışır ve kurumun stratejilerini, temel iş hedeflerini, ilgili risklerini ve risk yönetim süreçlerini kavrar. İç denetim yöneticisi, kurumun faaliyetlerinde, risklerinde, operasyonlarında, programlarında, sistemlerinde ve kontrollerinde meydana gelen değişikliklere karşılık olarak gerektiğinde planı gözden geçirmek ve değişikliklere uyarlamak zorundadır.”

2010.A1 – “İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanmak zorundadır. Üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu, bu sürece dâhil edilerek göz önüne alınmak zorundadır.”

2010.A2 – “İç denetim görüşleri ve diğer sonuçlar için iç denetim yöneticisi, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerini saptamalı ve dikkate almalıdır.”

2010.C1 – “İç denetim yöneticisi, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, öne sürülen danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, plana dâhil edilmek zorundadır.”

2020 - Bildirim ve Onay

“İç Denetim Yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dâhil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmek zorundadır. İç Denetim Yöneticisi, kaynak sınırlamalarının etkilerini de bildirmek zorundadır.”

2030 – Kaynak Yönetimi

“İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak zorundadır.”

Yorum:

“Uygun, planı gerçekleştirmek için gerekli olan bilgi, yetenek ve diğer vasıfların karışımını ifade etmektedir. Yeterli, planı gerçekleştirmek için gerekli kaynakların miktarına işaret etmektedir. Kaynaklar, onaylı planın başarılmasını en iyi şekilde sağlamak üzere kullanıldığı zaman etkin bir şekilde kullanılmış sayılır.”

2040 – Politika ve Prosedürler

“İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacına yönelik politika ve prosedürleri belirlemek zorundadır.”

Yorum:

“Politika ve prosedürlerin şekli ve içeriği, iç denetim faaliyetinin büyüklüğüne ve yapısına ve işin karmaşıklığına bağlıdır.”

2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat

“İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, diğer iç ve dış güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı, faaliyetleri koordine etmeli ve onların işlerine itimat etmeyi değerlendirmelidir.”

Yorum:

“Faaliyetleri koordine ederken, iç denetim yöneticisi diğer güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcılarının çalışmalarına itimat edip bel bağlayabilir. İtimat temelinde tutarlı bir süreç kurulmalıdır ve iç denetim yöneticisi güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcıların yetkinlik, objektiflik ve gerekli mesleki özeni göstermelerini dikkate almalıdır. İç denetim yöneticisi, aynı zamanda diğer sağlayıcılar tarafından gerçekleştirilen güvence ve danışmanlık hizmetlerinin kapsamı, hedefleri ve sonuçları konusunda net bir anlayışa sahip olmalıdır. Başkalarının çalışmalarına güven sağlandığı takdirde dahi iç denetim yöneticisi iç denetim faaliyeti tarafından ulaşılan görüşlerden ve görüşlerin sağlanması için yeterli desteği sağlamaktan sorumludur.”

2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

“İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında ve Etik Kuralları ve Standartlar ile uyumu konusunda, üst yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmak zorundadır. Bu raporlar, suistimal risklerini, yönetim sorunlarını ve üst yönetimin

ve/veya yönetim kurulunun dikkatini çekebilecek başka konuların da dâhil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır.”

Yorum:

“Raporlamanın sıklığı ve içeriği, iç denetim yöneticisi, üst yönetim ve kurul ile işbirliği dâhilinde belirlenir. Raporlamanın sıklığı ve içeriği, iletilecek bilginin önemi ile üst yönetim ve/veya kurul tarafından alınacak tedbirlerin aciliyetine bağlıdır.”

“İç denetim yöneticisinin üst yönetim ve kurula yapacağı raporlama ve iletişim aşağıdaki bilgileri içermelidir:

- Denetim Yönetmeliği,
- İç denetim faaliyetinin bağımsızlığı,
- Denetim planı ve planla karşılaştırmalı ilerleme,
- Kaynak gereksinimleri,
- Denetim faaliyetlerinin sonuçları,
- Etik Kurallarına ve Standartlara uyum ve uyumla ilgili önemli konulara dikkat çeken aksiyon planları,
- İç denetim yöneticisi tarafından Kurum için kabul edilemez olarak değerlendirilebilecek bir riske üst yönetimin yanıtı”

“Bunlara ve diğer İç Denetim Yöneticisi ile ilişkili iletişim gerekliliklerine Standartlar’ da atıfta bulunulmuştur.”

2070 – Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk

“İç denetim faaliyeti bir dış hizmet sağlayıcısı tarafından sunulduğunda söz konusu hizmet sağlayıcısı o kurumun etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürülmesi sorumluluğunun farkında olmasını sağlamak zorundadır.”

Yorum:

“Bu sorumluluk Etik Kuralları ve Standartlar’ a uyumun değerlendirildiği bir kalite güvence ve geliştirme programı ile gösterilir.”

2100 – İşin Niteliği

“İç denetim faaliyeti; sistematik, disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, Kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. Denetçiler proaktif olduklarında, yaptıkları değerlendirmeler yeni anlayışlar sunduğunda ve olası gelecek etkileri göz önünde bulundurduklarında iç denetimin güvenilirliği ve değeri artmaktadır.”

2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim

“İç denetim faaliyeti, aşağıdakiler için Kurumun yönetim süreçlerini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır:

- *Stratejik ve operasyonel kararlar alınması,*
- *Risk yönetiminin ve kontrolün gözetimi,*
- *Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,*
- *Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin temini,*
- *Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına iletilmesi,*
- *Kurulun, iç ve dış denetçilerin, diğer güvence sağlayıcıların ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin iletimini sağlamak.”*

2110.A1 – *“İç denetim faaliyeti, kurumun etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımı, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmek zorundadır”.*

2110.A2 – *“İç denetim faaliyeti, kurumun bilgi teknolojileri yönetiminin kurumun strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır.”*

2120 – Risk Yönetimi

“İç denetim faaliyeti; risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.”

Yorum:

“Risk yönetimi süreçlerinin etkin olduğuna karar vermek, iç denetçinin aşağıdaki konulardaki değerlendirmelerinin doğurduğu bir yargıdır:

- Kurumsal amaçlar, kurumun misyonunu destekliyor ve onunla aynı paraleldeyse,
- Önemli riskler belirlenmiş ve değerlendirilmişse,
- Riskleri kurumun risk iştahı ile aynı paralele getiren uygun risk cevapları seçildiyse,
- Personelin, yönetimin, denetim komitesi ve yönetim kurulunun sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olan ilgili risk bilgisi elde edilip zamanında kurum genelinde yayımlandıysa.”

“İç denetim faaliyeti çeşitli görevleri süresince bu değerlendirmeyi desteklemek üzere bilgi toplayabilir. Bu görevlerin sonuçları, birlikte gözden geçirilmeleri durumunda kurumun risk yönetim süreçlerinin ve bunların etkililiğinin anlaşılmasını sağlar.”

“Risk yönetimi süreçleri, devam eden yönetim faaliyetleri veya ayrı değerlendirmeler veya bunların her ikisi ile izlenir.”

2120.A1 – *“İç denetim faaliyeti, aşağıdakileri dikkate alarak, kurumun yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır:”*

- Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması,
- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum.

2120.A2 – *“İç denetim faaliyeti, suistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır.”*

2120.C1 – “İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla uyumlu şekilde riski ele almak ve diğer önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır.”

2120.C2 – “İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, kurumun risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.”

2120.C3 – “İç denetçiler, risk yönetim süreçlerini kurmada veya geliştirmede yönetime yardım ederken, “riskleri gerçekte yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan” kaçınmak zorundadırlar.”

2130 – Kontrol

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

2130.A1 – “İç denetim faaliyeti, kurumun yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerinin içinde bulunan risklere cevap olarak, kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini aşağıdaki konularla ilgili olarak değerlendirmek zorundadır:”

- “Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması,
- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum.”

2130.C1 – “İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, kurumun kontrol süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.”

2200 – Görev Planlaması

“İç denetçiler, her görev için, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır. Plan Kurumun stratejilerini, hedeflerini ve göreve ilişkin riskleri dikkate almalıdır.”

2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

“Bir görevi planlarken, iç denetçiler şu noktaları dikkate almak zorundadır:

- *Denetlenecek olan faaliyetin stratejileri ve hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçları,*
- *Faaliyet’ in hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,*
- *İlgili bir çerçeve veya modele kıyasla, ilgili faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterlilik ve etkinliği,*
- *Faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.”*

2201.A1 – *“Kurum dışındaki taraflar için bir görevlendirme planlarken, iç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, her iki tarafın sorumlulukları ve - görev kayıtlarına erişime ve sonuçların dağıtımına getirilecek kısıtlamalar dâhil- diğer karşılıklı beklentiler konusunda söz konusu taraflarla yazılı bir anlaşma yapmak zorundadır.”*

2201.C1 – *“İç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, yerine getirilecek sorumluluklar ve diğer müşteri beklentileri hakkında, danışmanlık hizmeti verecekleri müşterileriyle anlaşmak zorundadır. Çok önemli görevlendirmelerde bu anlaşma yazılı hâle getirilmek zorundadır.”*

2210 – Görev Amaçları

“Amaçlar, her bir görev için belirlenmek zorundadır.”

2210.A1 – *“İç denetçiler, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmak zorundadır. Görevin amaçları, bu risk değerlendirmesinin sonuçlarını yansıtmak zorundadır.”*

2210.A2 – “İç denetçiler, görevin amaçlarını belirlerken, önemli hataların, suistimallerin, aykırılıkların ve diğer risklerin meydana gelme ihtimalini göz önüne almak zorundadır.”

2210.A3 – “Yönetişim, risk yönetimi ve kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kıstaslara ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin ve/veya yönetim kurulunun hedef ve amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını belirlemek için oluşturduğu kıstasların yeterlilik derecesini tespit etmek zorundadır. Bu kıstaslar yeterliyse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanmak zorundadır. Kıstaslar yeterli değilse, iç denetçiler yönetimle ve/veya yönetim kuruluyla görüşerek uygun değerlendirme kıstasları tespit etmek zorundadır.”

Yorum:

“Kriterler şunlar olabilir:

- Dâhili (örneğin, Kurumun politika ve prosedürleri).
- Harici (örneğin, yasal organlar tarafından uygulamaya konulan kanun ve yönetmelikler).
- Önde gelen uygulamalar (örneğin, sektörel ve mesleki rehberler).”

2210.C1 – “Danışmanlık görevlerinin amaçlarında, müşteriyle mutabık kalındığı ölçüde, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine de temas etmek zorunludur.”

2210.C2 – “Danışmanlık görevinin amaçları, kurumun değerleri ve amaçlarıyla uyumlu olmak zorundadır.”

2220 – Görev Kapsamı

“Görevin kapsamı, görevin amaçlarını karşılayacak seviyede olmak zorundadır.”

2220.A1 – “Görevin kapsamı, üçüncü tarafların sahip oldukları dâhil, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve maddî varlıkların dikkate alınmasını da içermek zorundadır.”

2220.A2 – “Bir güvence görevi sırasında önemli danışmanlık fırsatları çıkarsa, görevin amaçları, kapsamı, karşılıklı sorumluluklar ve diğer beklentilerle ilgili yazılı bir anlaşma hazırlanmalı ve danışmanlık görevinin sonuçları, danışmanlık standartlarına uygun olarak raporlanmalıdır.”

2220.C1 – “İç denetçiler, danışmanlık görevlerini yaparken, görevin kapsamının, üzerinde mutabık kalınan amaçlara yeterince temas ettiğinden emin olmak zorundadır. İç denetçiler, eğer görev sırasında kapsamla ilgili ihtirazî kayıtları olursa, göreve devam edilip edilmeyeceğini belirlemek üzere, bunları müşteri ile tartışmak zorundadır.”

2220.C2 – “Danışmanlık görevleri sırasında, iç denetçiler, görevin amaçlarıyla uyumlu bir şekilde kontrolleri ele almak ve önemli kontrol sorunlarına karşı uyanık olmak zorundadır.”

2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi

“İç denetçiler, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları dikkate alarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları tespit etmek zorundadır.”

Yorum:

“Uygun, görevi yerine getirebilmek için gerekli olan bilgi, beceri ve diğer yetkinliklerin karışımı anlamına gelir. Yeterli, görevi gerekli mesleki özen ile gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynakların miktarını ifade eder.”

2240 – Görev İş Programı

“İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşacak iş programları hazırlamak ve kayıtlı hâle getirmek zorundadırlar.”

2240.A1 – “İş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme prosedürlerini içermek zorundadır. İş programı, işe başlanmadan önce onaylanmak zorunda olup, programda yapılan değişiklikler için de derhal onay alınmak zorundadır.”

2240.C1 – “Danışmanlık görevleri için hazırlanan iş programlarının şekli ve içeriği, görevin niteliğine bağlı olarak değişebilir.”

2300 – Görevin Yapılması

“İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır.”

2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

“İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmek ve tanımlamak zorundadır.”

Yorum:

“Yeterli bilgi, gerçeklere dayanan, uygun ve ikna edici olmak zorundadır ki sağduyulu, bilgili bir kişi iç denetçi ile aynı sonuçlara varabilsin. Güvenilir bilgi, uygun görev teknikleri kullanmak suretiyle en iyi şekilde elde edilen bilgidir. İlgili bilgi, tespitleri ve tavsiyeleri destekler ve görev amaçları ile tutarlıdır. Faydalı bilgi, kurumun hedeflerine ulaşmasına yardım eder.”

2320 – Analiz ve Değerlendirme

“İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmak zorundadır.”

2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi

“İç denetçiler, görev sonuçlarına dayanak teşkil eden yeterli, ilgili, güvenilir ve faydalı bilgileri kayıtlı hale getirmek zorundadır.”

2330.A1 – “İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol etmek zorundadır. İç Denetim Yöneticisi, gerektiğinde, bu kayıtları kurum dışı taraflara vermeden önce, üst yönetimin ve/veya hukuk danışmanının onayını almak zorundadır.”

2330.A2 – “İç Denetim Yöneticisi, her bir kaydın saklandığı ortama bağlı olmaksızın, görev kayıtlarının saklanması ilişkin esasları belirlemek zorundadır. Bu esaslar, kurumun temel ilkelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmak zorundadır.”

2330.C1 – “İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirlemek zorundadır. Bu politikalar, kurumun düzenlemelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmak zorundadır.”

2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü

“Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenmek ve kontrol edilmek zorundadır.”

Yorum:

“İstenen gözetim ve kontrolün derecesi, iç denetçilerin yeterlik ve tecrübesine ve görevin karmaşıklığına bağlıdır. İç denetim yöneticisinin, -iç denetim faaliyeti tarafından veya iç denetim faaliyeti için yapılmış da olsa-, görevin gözetlenme ve kontrol edilmesi konusunda genel sorumluluğu bulunmaktadır, ancak gözden geçirmenin yerine getirilmesi için iç denetim faaliyetinin uygun bir şekilde tecrübeli elemanlarını görevlendirebilir. Gözetim ve kontrole dair uygun deliller, kayıtlı hale getirilir ve muhafaza edilir.”

2400 – Sonuçların Raporlanması

“İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır.”

2410 – Raporlama Kıstasları

“Raporlamalar, görevin hedeflerini, kapsamını ve sonuçlarını içermek zorundadır.”

2410.A1 – *“Görev sonuçlarının nihai iletişimi, uygulanabilir sonuçları, yanı sıra uygulanabilir tavsiyeleri ve/veya aksiyon planlarını içermek zorundadır. Uygun olan yerlerde, iç denetçinin görüşü de sağlanmalıdır. Görüş üst yönetim, kurul ve diğer paydaşların beklentilerini dikkate almak ve yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenmek zorundadır.”*

2410.A2 – *“İç denetçiler, görev raporlamalarında başarılı performansı da göstermeye teşvik edilir.”*

2410.A3 – *“Görev sonuçları kurum dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların dağıtımı ve kullanımı konusundaki sınırlamaları da içermek zorundadır.”*

2410.C1 – *“İlerlemenin ve danışmanlık görevlerinin sonuçlarının raporlanmasının, şekil ve içeriği görevlendirmenin niteliğine ve müşterinin ihtiyaçlarına bağlı olarak değişir.”*

Yorum:

“Görüşler, üstlenilen (denetim) görevinin düzeyine göre, derecelendirmeleri, sonuçları veya sonuçların değerlendirmesini kapsayabilir. Böyle bir denetim görevi belirli bir süreç, risk veya işletme birimine ilişkin kontrollerle ilgili olabilir. Böyle görüşlerin oluşturulmasında, görev sonuçlarının ve bunların öneminin göz önüne alınması gerekir.”

2420 – Raporlamaların Kalitesi

“Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmak ve zamanında sunulmak zorundadır.”

Yorum:

“Doğru raporlamalar, hatalardan veya çarpıtmalardan uzaktır ve altında yatan gerçeklere sadıktır. Objektif raporlamalar, âdil, tarafsız ve önyargısızdır ve bütün ilgili gerçeklerin ve şartların sağduyulu ve dengeli değerlendirmesinin sonucudur. Açık raporlamalar, kolayca anlaşılabilir ve mantıklıdır, gereksiz teknik kelimelerden kaçınır ve bütün önemli ve ilgili bilgiyi sağlar. Özlü raporlamalar, konuyu doğrudan anlatır ve gereksiz ayrıntılardan, tekrarlardan ve lâf kalabalığından kaçınır. Yapıcı raporlamalar, görev müşterisine ve kurumuna yardımcıdır ve gerekli olan yerlerin iyileştirilmesine yol gösterir. Tam raporlamalar, hedef kitleye zaruri olan hiçbir şeyden mahrum değildir; bütün önemli ve ilgili bilgi, tavsiye ve sonuçları destekleyecek gözlemleri içerir. Zamanında raporlamalar, sorunların önemine bağlı olarak, yönetimin gerekli düzeltici tedbiri almasını sağlayacak bir şekilde tam zamanında yapılan ve yararlı raporlamalardır.”

2421 – Hata ve Eksiklikler

“Eğer nihaî raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, İç Denetim Yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmek zorundadır.”

2430 – “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

“Görevin “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun olarak gerçekleştirildiğini” belirtebilmek yalnızca Kalite Güvence ve Geliştirme Programının sonuçları desteklerse uygundur”.

2431 – Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması

“Etik Kurallara veya Standartlara aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken şu hususlar özel durum olarak açıklanmak zorundadır:

- *Tam olarak uygunluğun sağlanamadığı Etik Kuralları veya Standart(lar)’a ilişkin ilkeler ve davranış kuralları.*

- *Aykırlığın sebepleri.*
- *Aykırlığın göreve ve görev sonuçlarının raporlanmasına etkisi”*

2440 – Sonuçların Dağıtımı

“İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara dağıtmak zorundadır.”

Yorum:

“İç Denetim Yöneticisi, nihai görev raporunun yayımlanmadan önce gözden geçirilmesinden ve onaylanmasından ve kime ve nasıl dağıtılacağına karar verilmesinden sorumludur. İç Denetim Yöneticisi bu görevi delege ettiği durumda bile, bu konudaki sorumluluğu üstlenmeye devam etmektedir”.

2440.A1 – *“Görev sonuçlarının öngördüğü tedbirlerin alınmasını sağlayabilecek taraflara, nihaî görev sonuçlarının raporlanmasından İç Denetim Yöneticisi sorumludur.”*

2440.A2 – *“İç Denetim Yöneticisi, aksi kanunî, hukukî düzenlemelerle emredilmediği takdirde, görev sonuçlarını kurum dışındaki taraflara iletmeden önce, kuruma doğabilecek muhtemel riskleri değerlendirmek, uygun olduğu şekilde üst yönetim ve/veya hukuk danışmanı ile istişare etmek ve sonuçların raporlanmasını, kullanımını kısıtlayarak, kontrol etmek zorundadır.”*

2440.C1 – *“İç Denetim Yöneticisi, danışmanlık görevlerinin nihaî sonuçlarının müşterilere raporlanmasından sorumludur.”*

2440.C2 – *“Danışmanlık görevleri sırasında, yönetim, risk yönetimi ve kontrol sorunları tespit edilebilir. Bu sorunlar, kurum için önemli hâle gelir gelmez üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmek zorundadır.”*

2450 – Genel Görüşler

“Bir genel görüş yayınlanırken, Kurumun stratejileri, hedefleri ve riskleri ve üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerinin dikkate alınması

zorunludur. Genel görüşün yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenmesi zorunludur.”

Yorum:

“İletişim şunları içerir:

- Görüşün ait olduğu zaman dönemini içerecek şekilde görevin kapsamı,
- Kapsam sınırlamaları,
- Diğer güvence sağlayıcılar da dâhil olmak üzere bütün ilgili projelerin dikkate alınması
- Görüşü destekleyen bilginin özeti,
- Genel görüşün oluşturulmasında temel olarak kullanılan risk veya kontrol çerçevesi ya da başka ölçütler,
- Varılan genel görüş, yargı veya sonuç.”

“Olumsuz bir genel görüşün nedenlerinin açıklanması zorunludur”.

2500 – İlerlemenin Gözlenmesi

“İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.”

2500.A1 – “İç Denetim Yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci kurmak zorundadır.”

2500.C1 – “İç denetim faaliyeti, müşterileriyle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarının akıbetini gözlemek zorundadır.”

2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

“İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyebilecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışmak

zorundadır. İç Denetim Yöneticisi konunun çözümlenmediğine hükmederse, konuyu denetim komitesi ve yönetim kuruluna iletme zorundadır.”

Yorum:

“Yönetim tarafından kabul edilen riskin belirlenmesi, yönetimin daha önceki denetim görevleri veya diğer yöntemlerin sonuçlarına istinaden aldığı aksiyonların başarısının, güvence veya danışmanlık görevleri aracılığıyla gözlemlenmesiyle izlenebilir. Riskin çözümlenmesi İç Denetim Yöneticisi’ nin sorumluluğunda değildir.”

2.7.2.2. Tavsiye Edilen Rehber

Resmi bir onay süreci sonunda IIA tarafından yayımlanan Tavsiye Edilen Rehber, IIA' nın Temel Prensipleri, İç Denetimin Tanımı, Etik Kuralları ve Standartların etkili bir şekilde uygulanması için gerekli yöntemleri açıklar. Tavsiye edilen rehber “Uygulama Rehberi” ve “Tamamlayıcı Rehber” unsurlarından oluşur⁵⁵².

2.7.2.2.1. Uygulama Rehberi

Uygulama Rehberleri, iç denetçilere Standartları uygulamada yardımcı olur. Bir bütün olarak iç denetimin yaklaşımını, yöntemlerini ve değerlendirmesini ele almakla birlikte uygulama rehberleri, süreçleri veya prosedürleri detaylandırmamaktadırlar⁵⁵³.

2.7.2.2.2. Tamamlayıcı Rehber

Tamamlayıcı Rehber, iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için ayrıntılı prosedürleri ve süreçleri içerir. Tamamlayıcı Rehber; güncel alanlar, sektörle ilgili konular, süreçler ve prosedürler, araçlar ve teknikler, programlar, adım adım yaklaşımlar ve yayınlanabilir örnekler dahil olmak üzere iç denetim uygulayıcılarına detaylandırılmış rehberlik sağlamaktadır⁵⁵⁴.

⁵⁵² <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/Strongly-Recommended-Guidance.aspx> (4 Aralık 2017)

⁵⁵³ <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/Practice-Advisories.aspx> (4 Aralık 2017)

⁵⁵⁴ <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Practice-Guides.aspx> (4 Aralık 2017)

3. KURUMSAL YÖNETİM

3.1. Kurumsallaşma ve Kurumsal Yönetime Giriş

En geniş anlamda kurumsallaşma işletme faaliyetlerinin devamlılığının sağlanmasında, birey ya da kişilere bağlı olmaksızın kurumun kendi yöntem ve süreçlerini üretmesi, geliştirmesi için gerekli olan yapının oluşturulabilmesidir⁵⁵⁵. Kurumsallaşma ile işletmede yerleşmiş ve değişen çalışan paralelinde değişmeyen, işletmenin çalışana göre şekillenmediği, çalışanın işletme politika ve ilkelerine göre şekillendiği bir yapı kastedilmektedir. Örgütsel varlığın ve devamlılığın nedenleri ve sonuçları üzerine odaklanan⁵⁵⁶ kurumsallaşma, kurumsal yönetimin oluşturulmasında en önemli unsurlardan birini oluşturmaktadır. Öyle ki değişmelerin takibi, güncel değişikliklere adaptasyonun tesisi, yeni koşullara ilişkin standartların geliştirilmesi gibi kurumsallaşma süreçlerinin temel özellikleri kurumsal yönetimin klasik yönetim anlayışının yerine geçmesinde önemli bir role sahiptir⁵⁵⁷.

Organizasyonun yönetildiği ve kontrol edildiği bir sistemi⁵⁵⁸ ifade eden kurumsal yönetim, son yirmi yılda dünya çapında yaşanan bir dizi olayla iş dünyası, uluslararası finansal kurumlar, hükümetler, sermaye piyasası düzenleyicileri ve akademik çevre için önemi giderek artan bir kavram haline gelmiştir⁵⁵⁹. Bunda hiç kuşkusuz dünya çapında yaşanan finansal krizlerin (Asya finansal krizi) ve büyük işletme skandallarının (WorldCom, Enron, Lehman Brothers, Tyco gibi) etkisi son derece fazladır⁵⁶⁰. Bununla birlikte finansal serbestleşme ve küreselleşme, işletmeler için finansman kaynaklarını çeşitlendirmiş, büyük işletmelere yatırım yapan yatırımcı sayısını artırmıştır. Yatırımcı sayısının artması yönetici ve sahiplik yapılarının keskin sınırlar çizilerek ayrılması

⁵⁵⁵ Murat K. Bezirci, Kurumsallaşma Nedir? Ne Değildir?, http://www.marmarasps.com.tr/images/makale_kapak/e9a2bf440c60636914697685af9ba8f4.pdf (12 Kasım 2016), s. 2.

⁵⁵⁶ İrfan Yazıcıoğlu ve Hakan Koç, “Aile İşletmelerinin Kurumsallaşma Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Karşılaştırmalı Bir Araştırma”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı. 21 (2009), s. 499.

⁵⁵⁷ Hasan Türedi, Gencay Karakaya ve Mehmet İldem, “Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı. 96 (Ocak-Mart 2015), s. 57.

⁵⁵⁸ Cadbury Report, “**Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**”, London: Gee and Co publishing Ltd. 1992, s. 15.

⁵⁵⁹ Christine A. Mallin, **Corporate Governance**, UK: Oxford University Press, 4th Edition, 2013, s. 15.

⁵⁶⁰ Marwa Hassaan, **Corporate Governance and Compliance with IFRSs: MENA Evidence**, Newcastle: Cambridge Scholars Publishing, 2013, s.46.

gerekliliğini doğurmuştur. Bu durum işletmelerin farklı paydaşlara yönelik sorumluluklarını da beraberinde getirirken, profesyonel yönetime olan ihtiyaçla birlikte kurumsal yönetimin önemini daha da artırmıştır⁵⁶¹.

Yaşanan küresel finans krizleri ve büyük işletme iflasları sonrasında çıkarılan dersler, sınır ötesi hisse sahipliğindeki artış, hisse senedi piyasalarının işleyişindeki değişiklikler kurumsal yönetim açısından her unsurun, hem küresel hem de ulusal bazda yeniden gözden geçirilmesine sebep olurken, birçok düzenleme yapılmasını da gerekli kılmıştır. Birçok gelişmiş ülke kendi yerel ihtiyaçlarını karşılayacak kurumsal yönetim düzenlemeleri yaparken, OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) tarafından yayımlanan kurumsal yönetim ilkeleri ile yapılan düzenlemeler hız kazanmıştır. Politika yapıcılara kurumsal yönetim için gerekli hukuki, düzenleyici ve kurumsal çerçeveyi değerlendirmeleri ve geliştirmelerinde yardımcı olma amacı güden bu ilkeler, ekonomik etkinliği, sürdürülebilir büyümeyi ve finansal istikrarı desteklemek amacına da hizmet etmektedir⁵⁶².

Türkçeye, İngilizce “Corporate Governance” teriminden çevrilen “kurumsal yönetim” kavramı, bazı kaynaklarda “kurumsal yönetişim” olarak da kullanılmaktadır⁵⁶³. Ancak, ülkemizde kurumsal yönetimle ilgili temel düzenlemelerin yapıldığı SPK, BDDK, TÜSİAD, BİST ve TKYD gibi düzenleyici kurumlar tarafından kurumsal yönetim terimi tercih edilmiş ve akademik çevrede de büyük ölçüde kurumsal yönetim kavramının kullanımı yerleşmiştir⁵⁶⁴. Bu sebeple uygulamada birliği ve uyumu sağlamak amacıyla çalışmamızda da kurumsal yönetim teriminin kullanılması uygun görülmüştür.

⁵⁶¹ IFC (International Finance Corporation), **Corporate Governance Manual**, Hanoi: International Finance Corporation, Second Edition, October 2010, s. 7.; Mustafa Can, **Küreselleşen Dünyada Farklı Perspektiflerden Kurumsal Yönetim İlkeleri**, Ankara: Gazi Kitabevi, Şubat 2015, s. 48.

⁵⁶² OECD (2016), **G20/OECD Principles of Corporate Governance (Turkish version)**, Paris: OECD Publishing, s. 7-9. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257443-tr> (16 Kasım 2016)

⁵⁶³ Melih Erdoğan (Ed.), **Denetim**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, 2013, s. 87.

⁵⁶⁴ Ali Alp ve Saim Kılıç, **Kurumsal Yönetim Nasıl Yönetilmeli?**, İstanbul: Doğan Egmont Yayıncılık, Ocak 2014, s. 23.

3.1.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı

Literatürde ortak bir tanımı mevcut olmayan kurumsal yönetim kavramı, çeşitli kurum ve araştırmacılar tarafından çeşitli şekillerde tanımlanmıştır⁵⁶⁵. Bu anlamda yapılan tanımların, tanımı yapanın kim olduğu, nerede, ne zaman, hangi amaçla yapıldığı ve hangi kuruluş ya da örgütün tanımı hangi amaçla yayınladığı gibi ölçütler bakımından bazı noktalarda birbirlerinden farklılaşsalar da⁵⁶⁶ temel bazı noktalarda örtüştüğünü söylemek de mümkündür. Bazıları kurumsal yönetimi bir işletmede faaliyetleri kontrol eden yasalar, kurallar ve unsurlar sistemi olarak düzenleyici bir bakış açısıyla tanımlarken, bazıları işletme yönetiminde pay sahibi olanlar ve işletmeye finansman sağlayanların yatırımlarını geri kazanmalarını sağlayacak yollarla ilgili yapılan düzenlemeler bakış açısıyla tanımlamaktadır. Kurumsal yönetim ile ilgili yapılan tanımlarda ortaya çıkan başka bir bakış açısı ise kurumsal yönetimin sadece işletme ile işletmeye sermaye sağlayan hissedarları arasındaki ilişkilerden daha geniş bir paydaş anlayışına odaklanmasıdır⁵⁶⁷. Bu anlamda kurumsal yönetim, bir işletmenin hissedarlara, çalışanlara, müşterilere, tedarikçilerine, alacaklılarına, vergi ve diğer denetim otoritelerine karşı maddi yükümlülükleri olarak tanımlanabilir⁵⁶⁸.

Kurumsal yönetim ile ilgili yapılan tanımları öncelikle düzenleyici kuruluşlar ve örgütler bakımından ele alırsak;

OECD' ye göre kurumsal yönetim “*şirketin yönetimi, yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğer menfaat sahipleri arasındaki ilişkileri ihtiva etmektedir*”. Ayrıca kurumsal yönetim işletmenin hedeflerinin, bu hedeflere ulaştıran araçların ve performansın nasıl izleneceğinin belirlendiği bir yapı da sağlamaktadır⁵⁶⁹.

⁵⁶⁵ Serkan Terzi, İlker Kıymetli Şen ve Bilal Solak, “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul’ da Ampirik Bir Araştırma”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt. 10, Sayı. 23 (2014), s. 192.

⁵⁶⁶ Alp ve Kılıç, s. 1.

⁵⁶⁷ Rezaee Zabihollah, **Corporate Governance and Ethics**, USA: John Wiley & Sons Inc., 2009, s. 29.

⁵⁶⁸ Lessambo, s. 3.

⁵⁶⁹ OECD (2016), s. 9.

Cadbury Raporu’ nda kurumsal yönetim “*Organizasyonun yönetildiği ve kontrol edildiği bir sistem*” olarak tanımlanmıştır⁵⁷⁰.

TUSİAD tarafından yapılan tanıma göre ise kurumsal yönetim en geniş anlamda “*modern yaşamda insanların bir amaca ulaşmak için oluşturduğu herhangi bir kurumun yönetiminin düzenlenmesidir*”. Daha dar anlamda ise, “*bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına ekonomik değer yaratmasına imkan tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları ifade etmektedir*”⁵⁷¹.

BDDK tarafından 2006 yılında çıkarılan “Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” te kurumsal yönetim “*banka üst yönetiminin bankayı, belirlenmiş hedefler, kanun, kanuna istinaden çıkarılan düzenlemeler ile ilgili diğer mevzuat, ana sözleşme ve banka içi düzenlemeler ile bankacılık etik kuralları doğrultusunda, tüm menfaat ve pay sahipleri ile tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini koruyacak biçimde yönetimini ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır⁵⁷².

Kurumlar tarafından yapılan kurumsal yönetim tanımlarına baktığımızda bu tanımların büyük ölçüde işletme hedeflerine ulaşma amacı güden iyi işletme yönetimi anlayışı noktasında birleştiğini söylemek mümkündür. Bunu sağlarken işletmelerin toplumsal sorumluluk anlayışı ile işletme içindeki ve dışındaki tüm paydaşların çıkarlarını dengeli bir şekilde koruduğu, rol ve sorumlulukların paydaşlar arasında dengeli paylaştırıldığı, şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim sistemini oluşturma çabası içerisinde olmalarının teşvik edildiğini söyleyebiliriz.

Genelde kurumsal yönetimi, ekonomi, işletme, hukuk, siyaset bilimi, kültür ve sosyoloji gibi disiplinler arası bakış açısıyla ele alan araştırmacılar⁵⁷³ tarafından yapılan kurumsal yönetim tanımlarına bakacak olursak;

⁵⁷⁰ Cadbury, s. 15.

⁵⁷¹ TUSİAD, **Kurumsal Yönetimi En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 2002, s.9.

⁵⁷² BDDK, **Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik**, 2006, https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1682kurumsalyonetimyonetmeligiislenmishali.pdf (28 Kasım 2016)

⁵⁷³ Can, s. 43.

Etkin bir kurumsal yönetim sistemi, mikro ve makro iki temel boyutta ele alınarak mikro düzeyde kurumsal yönetim, bir işletmenin verimli bir organizasyon olarak hedeflere ulaşması için işlev görmesini sağlayan, işletme sahiplerinin hissedarların refahını artırmada araç olarak kullandığı sistem olarak tanımlanmıştır. Kararların hissedar değeri arayışında alınması ve uygulanması meselesi olarak iyi kurumsal yönetimde önemli olan, kurumsal yönetimin, hissedarlara yönelik aşağı yönlü riski (yani yöneticilerin hesap verebilirliği) korumak, ayrıca yöneticileri hissedar değerini artırmak için risk almaya teşvik etmek (yani yöneticileri girişimci bir şekilde hareket etmeye teşvik etmek) ihtiyaçlarını uzlaştırma eylemlerini içermesidir. Makro düzeyde ise kurumsal yönetim ülke tasarruflarının en verimli kullanıma tahsisini daha etkin bir şekilde teşvik etmek için geliştirilmiştir⁵⁷⁴.

Kurumsal yönetimin “işletmeye fon sağlayarak yatırım yapan fon tedarikçilerinin yatırımlarından kazanç elde etmelerini sağlama yolları ile ilgili olduğunu” ileri süren Shleifer ve Vishny⁵⁷⁵, kurumsal yönetimi sadece yatırımcılar bakış açısıyla ele almaktadırlar. Yapılan başka bir tanımda yine benzer bir bakış açısıyla kurumsal yönetim, “işletmenin kontrolünden sorumlu yöneticileri, işletme sahibi olan hissedarların değerini maksimize edecek kararlar alması için teşvik eden mekanizmalar setini içerir” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak işletmede; çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, topluluklar ve toplumun tamamını içine alan diğer menfaat sahiplerinin bir çoğunluğu vardır⁵⁷⁶. Bu sebeple kurumsal yönetimin daha geniş anlamda ele alındığı, hissedarlarla birlikte işletmenin diğer menfaat sahiplerinin de göz önünde bulundurulduğu bir tanım yapmak gerekirse; kurumsal yönetim “piyasa ekonomisinde işletme hissedarları ve işletmeye yatırım yapan diğer hak ve menfaat sahipleri arasındaki ilişkileri düzenleyen kurallar bütünüdür⁵⁷⁷.

⁵⁷⁴ Kevin Keasy, Steve Thompson ve Michael Wrigth (Ed.), **Corporate Governance, Accountability, Enterprise and İnternational Comparisons**, England: John Wiley & Sons Inc., 2005, s. 2.

⁵⁷⁵ Andrei Shleifer ve Robert W. Vishny, “A Survey of Corporate Governace”, **The Journal Of Finance**, Vol. 52, No. 2 (1997), s. 737.

⁵⁷⁶ Diane Denis, “Corporate Governance and the Goal of the Firm: In Defense of Shareholder Wealth Maximization”, **The Eastern Finance Association**, The Financial Review. Vol. 51 (2016), s. 468.

⁵⁷⁷ A. Engin Ergüden, “Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İşletmelerde İç Denetimin Rolü ve Yeni Türk Ticaret Kanununda İç Denetim”, **TKYD/ Makale**, (Sonbahar 2012), <http://www.erlerdenetim.com/Engin-Erguden-Makale.pdf> (5 Aralık 2016), s. 59.

Özetle, işletme idaresinde ve faaliyetlerinde kar elde etme ve pay sahiplerine dağıtma ana unsuru ve amacını taşıyan geleneksel yönetim yapıları yanında, pay sahipleri dahil tüm menfaat sahiplerinin haklarının korunmasını ve bu çerçevede söz konusu menfaat grupları arasındaki ilişkilerin düzenlenmesini hedefleyen⁵⁷⁸, bir kurum kültürü olarak da nitelendirilen kurumsal yönetim, işletme tepe yönetiminin amaca uygun fonksiyonel yapılandırmasını gerekli kılmakla birlikte, yöneticinin sevk, idare ve denetçilerin denetim işlevleri arasında denge sağlamayı da amaçlamaktadır⁵⁷⁹. Bu anlamda yapılan tanımlardan hareketle etkili bir kurumsal yönetimin temel özelliklerinin, şeffaflık, tüm hissedarların hak ve imtiyazlarının güçlendirilmesi ve korunması, işletme stratejisini, önemli iş planlarını ve kararlarını bağımsız onaylama ve bağımsız bir şekilde işe alma, yönetimin performansını ve bütünlüğünü izleme ve gerektiğinde yönetimin yerine geçme yeteneğine sahip yöneticiler olduğunu söylemek mümkündür⁵⁸⁰.

Kurumsal yönetim uygulamaları vekalet sorununun ortaya çıkardığı yönetim ile hissedarlar arasındaki çıkar çatışmalarının en aza indirgenmesini, işletmenin diğer tüm paydaşları arasında dengenin sağlanmasını ve işletme yönetiminin sebep olduğu işletme başarısızlıklarının ve suistimallerin engellenmesini sağlayacak formel ve informal kurallara her kesimin bağlanmasını öngörmektedir⁵⁸¹.

3.1.2. Kurumsal Yönetimin Ortaya Çıkışı ve Tarihçesi

Kurumsal yönetim kavramının varlığına ilişkin bulgular 1600' lü yıllara kadar dayanmaktadır⁵⁸². Bununla birlikte, kurumsal yönetim kavramını oluşturan bazı yönlerin ekonomik teoride ele alınmasının, 1931 yılında Berle ve Means tarafından yapılan çalışmaya dayandığı söylenmekte, hatta Adam Smith'in 1776' da yaptığı "Milletlerin

⁵⁷⁸ Kübra Şehirli, "Kurumsal Yönetim", **SPK Yeterlik Etüdü**, (1999), s. 8.

⁵⁷⁹ Tuğba Dölen, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Kurumsal Yönetim Algı Düzeylerinin Ölçülmesine Yönelik Ankara İlinde Bir Araştırma", **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt. 15, Sayı. 1 (2015), s. 66.

⁵⁸⁰ Hassaan, s. 49.

⁵⁸¹ Nalan Akdoğan, Ozan Gülhan ve Melike Aktaş, "Borsa İstanbul' da Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Düzeyinin Bağımsız Denetçi Görüşlerine Etkisi ve Bağımsız Denetim Piyasa Yapısı Ulusal Pazar-Gözetli Pazarı-Kurumsal Yönetim Endeksi Karşılaştırması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt. 18, Özel Sayı. 1 (2016), s. 4; Cem Cüneyt Arslantaş ve Mine Afacan Fındıklı, "İMKB-50' de Yer Alan Şirketlerin Yönetim Kurulu Yapılanmaları", **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt. 39, Sayı. 2 (2010), s. 259.

⁵⁸² Alp ve Kılıç, s. 47.

Zenginliği” isimli çalışmasında yer alan “Yöneticilerin, başkalarının paralarını harcarlarken kendi paralarını harcarken gösterdikleri aynı özeni göstermeleri beklenemez. Yöneticilerin ihmalkârlıkları ve israfları, işletme yönetiminde kaçınılmazdır”⁵⁸³ ifadesi kurumsal yönetimin ekonomik teoride çok daha önce ele alındığının ispatı olarak kabul edilmektedir⁵⁸⁴. Ancak modern anlamda bugün üzerinde tartıştığımız kurumsal yönetim kavramı ABD, Avrupa ve Japonya’ da 1980’ lerde yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. 1990’ lara gelindiğinde ise kurumsal yönetim kavramı, bireysel ve kurumsal yatırımcılardan akademisyenlere, hissedarlardan işletme çalışanlarına kadar herkesin gündemine oturmuş ve günümüze kadar kurumsal yönetime olan ilgi her geçen gün artarak devam etmiştir⁵⁸⁵. Kurumsal yönetimin ortaya çıkmasında ve gelişmesinde önemli rol oynamış olaylar ve bu anlamda yapılan çalışmalar kronolojik olarak aşağıdaki tabloda özetlenmiştir. Kurumsal yönetim alanında yapılan çalışmalar çalışmamızın sonraki bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Tablo 3.1
Kurumsal Yönetimin Tarihsel Gelişimi

Yıl/Dönem	Olay veya Gelişme
1600	İngiltere ve Hollanda’ da faaliyet gösteren East India şirketi’ nde, sahiplik ile kontrolü birbirinden ayıran bir çeşit yönetim kurulu yapısının uygulamaya alınması
1776	Adam Smith’ in “Milletlerin Zenginliği” adlı kitabında işletmelerin yönetiminin kontrol edilmesindeki zafiyetlere dikkat çekmesi
1844	İngiltere’ de ilk anonim şirket kanununun yürürlüğe girmesi
1931	ABD’ de Berle ve Means tarafından “Modern Şirketler ve Özel Mülk (The Modern Corporation and Private Property)” isimli yeni ufuklar açan çalışmanın yayınlanması
1933-34	ABD’ de sermaye piyasalarını ilk kez düzenleyen ve düzenleyici otorite SEC’ e denetim yetkisi veren kanunların yürürlüğe girmesi
1968	Avrupa Birliği’ nin ilk kez şirketler hukuku direktifini kabul etmesi
1987	ABD’ de Tradeway Komisyonu (COSO) tarafından hileli finansal raporlama ile denetim komitesinin rol ve sorumlulukları konularında öneri getiren ve iç kontrol için bir çerçeve geliştiren raporun yayınlanması
1990-91	İngiltere’ de Polly Peck, BCCI ve Maxwell adlı işletmelerin çöküşü, yatırımcıları korumak için kurumsal yönetim uygulamalarının iyileştirilmesi çağrısında bulunulması
1992	İngiltere’ de Cadbury Komitesi tarafından kurumsal yönetime ilişkin rapor düzenlenmesi ve ilk kurumsal yönetim kodunun yayımlanması

⁵⁸³ Coşkun Can Aktan, Kurumsal Yönetim, Coşkun Can Aktan(Ed.), **Kurumsal Şirket Yönetimi-İyi Şirket Yönetimi İçin Kurallar ve Kurumlar** içinde (7-34), Ankara: SPK Yayınları, Kurumsal Araştırmalar Serisi: No 4, 2006, s. 7.; Mallin, s. 17.

⁵⁸⁴ Claudiu G. Bocean ve Cătălin M. Barbu, “Corporate Governance And Firm Performance”, **Management and Marketing Journal**, Vol. 5, Iss. 1 (2007), s. 125.

⁵⁸⁵ Lessambo, s. 3.; Can, s. 47.

1993	İngiltere’ de borsalarda işlem gören işletmelere “uygula veya uygulamıyorsan açıkla (comply or explain)” yaklaşımı çerçevesinde kurumsal yönetim uygulamalarını açıklama yükümlülüğü getirilmesi
1994	Güney Afrika’ da King Raporu’ nun yayımlanması
1994-95	İngiltere’ de iç kontrol ve finansal raporlama konusunda Rutteman, yöneticilere verilen ücretler konusunda Greenbury ve kurumsal yönetim konusunda Hampel raporlarının yayımlanması
1995	Fransa’ da Vienot Raporu’ nun yayımlanması
1996	Hollanda’ da Peters Raporu’ nun yayımlanması
1997-98	Çok sayıda ülkeyi etkileyen Asya krizi
1998	İngiltere’ de Birleşik Kod (Combined Code)’ un yayımlanması
1999	OECD tarafından uluslararası düzeyde ilk kurumsal yönetim ilkeleri olan OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri’ nin yayımlanması
1999	İngiltere’ de iç kontrol konusunda Turnbull kılavuzunun yayımlanması
2001	ABD’ de borsada işlem gören en büyük yedinci şirket olan Enron’ un iflas etmesi
2001	Avrupa Birliği’ nde Avrupa Sermaye Piyasalarının düzenlenmesi konusunda Lamfalussy Raporu’ nun düzenlenmesi
2002	Almanya’ da Alman Kurumsal Yönetim Kodu’ nun yayımlanması
2002	ABD’ de Enron ve diğer işletme skandallarına tepki olarak “Sarbanes-Oxley Act” kanununun çıkarılması
2002	Avrupa Birliği’nde şirketler kanunu reformu konusunda Winter Raporu’ nun yayımlanması
2003	İngiltere’ de icracı olmayan yönetim kurulu üyelerine ilişkin Higgs Raporu’ nun yayımlanması
2004	İtalya’ da Parmalat skandalının ortaya çıkışı
2004	OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri’ nin güncellenmesi
2008	Global finansal krizin başlaması, Lehman Brothers’ ın iflası, Madoff yolsuzluğu ve diğer işletme skandallarının ortaya çıkışı

Kaynak: IFC (International Finance Corporation), **Corporate Governance Manual**, Hanoi: International Finance Corporation, Second Edition, October 2010, s. 11-13.; Ali Alp ve Saim Kılıç, **Kurumsal Yönetim Nasıl Yönetilmeli?**, İstanbul: Doğan Egmont Yayıncılık, Ocak 2014, s. 47-48.

İşletmelerin değişen iç ve dış çevre koşulları, faaliyetlerinin büyüyerek çeşitlilik kazanması ve uluslararası sermaye hareketliliği ile birlikte yoğunlaşan ve profilleri değişen hissedarlık yapısı işletme yönetiminin başarılı bir şekilde sürdürülmesini gerekli kılmıştır. Bu noktada işletme yönetiminin profesyoneller tarafından yürütülmesi önem kazanmış ve yönetici-sahiplik yapısı birbirinden ayrılmıştır. Kontrol ve sahipliğin ayrılması olarak tanımlanan vekalet teorisi (agency theory)⁵⁸⁶ ne göre yönetici ve hissedar çıkarları, yöneticilerin hissedar çıkarını maksimize etme doğrultusunda hareket edip etmedikleri ve riske karşı farklı tercihleri sebebiyle çatışmaktadır⁵⁸⁷. Bununla

⁵⁸⁶ Shleifer and Vishny, s. 738.

⁵⁸⁷ Arslantaş ve Fındıklı, s. 259.

birlikte yatırımlarını küçük oranlarda birden fazla işletmeye yapan yatırımcılar, işletmelerde dağılmış mülkiyet yapısının ortaya çıkmasına sebep olmaktadırlar. İşletmelerde ortaya çıkan bu dağılmış mülkiyet yapısı sebebiyle denetim mekanizmalarının yeterince sağlam işlememesi, bu işletmelerde yöneticilerin hissedar çıkarlarına ters düşebilecek kararlar alabilmesini mümkün kılmaktadır. Özellikle riske karşı tutumları bakımından ayrılan bu iki gruptan işletmede küçük oranda hissesi bulunan yatırımcılar ile profesyonel yöneticilerin çıkarları büyük ölçüde çatışmaktadır. Öte yandan işletme sermayesini elinde bulundurma bakımından mülkiyet yoğunluğuna sahip hissedarların kararlarında hakimiyet üstünlüklerinden dolayı azınlık hissedarlarının çıkarlarını göz önünde bulundurmamaları da azınlık haklarının ihlaline sebep olabilmektedir⁵⁸⁸. Yönetici-sahiplik yapısının birbirinden ayrılmasından ve dağılmış mülkiyet yapısı ile mülkiyet yoğunluğundan kaynaklı bu sorunların en aza indirilmesi ve bu tarafların çıkarları arasında dengenin sağlanması ihtiyacı, kurumsal yönetim kavramının ortaya çıkışında önemli rol oynamıştır.

Hiç kuşkusuz kurumsal yönetim çalışmalarını hızlandıran en önemli gelişmelerden bir tanesi de dünya çapında yaşanan büyük ölçekli işletme iflaslarıdır. Dünya çapında yaşanan Enron, Worldcom, Tyco, Adelphia, Parmalat, Global Crossing, Vivendi gibi büyük ölçekli ve iyi tanınan işletmelerin iflası ve bu iflasların arkasında yatan işletme skandalları, yatırımcıların finansal piyasalara olan güvenini sarsmış ve çalışanlardan yatırımcılara, kredi verenlerden tedarikçilere çok sayıda kişinin mağduriyetine sebep olmuştur⁵⁸⁹. Skandallar, sadece bir finansal raporlama hilesinden değil aynı zamanda işletme yöneticilerinin, yönetim kurulu üyelerinin ve iç denetçilerinin etik olmayan eylemler sergilemesi, hileli işlemlere girişmesi ve yetkilerini suistimallerle belirli çıkar gruplarının lehine kullanmasını mümkün kılan zeminin varlığından, başka bir deyişle işletmelerdeki kurumsal yönetim mekanizmalarının eksikliğinden kaynaklanmıştır⁵⁹⁰. Bunun sonucunda skandallara bir tepki olarak özellikle ABD başta

⁵⁸⁸ Deloitte-TKYD, “Nedir Bu Kurumsal Yönetim?”, Kurumsal Yönetim Serisi, Deloitte-TKYD Ortak Yayını, 2007, s. 3.

⁵⁸⁹ Ahmet Türel, **Worldcom Skandalı: Muhasebe Hileleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s. 9.

⁵⁹⁰ Türel, s. 37; Mustafa Ünal ve Adem Altay, “Kurumsal Yönetimin Bağımsız Dış Denetime Etkisi ve Denetim Firması Seçimindeki Rolü: BIST İmalat Sektöründe Bir Uygulama”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt. 8, Sayı. 2 (Temmuz 2015), s. 92.

olmak üzere birçok ülkede kurumsal yönetim düzenlemeleri artmış ve skandallar, kurumsal yönetimin gelişmesini dünya çapında hızlandırmıştır. Bu anlamda yapılan en önemli düzenlemelerden bir tanesi ABD’ de 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası’ dır⁵⁹¹.

Bununla birlikte serbest piyasa ekonomisine geçişle devletçi ekonomilerin yerini büyük ölçüde özel sektör kuruluşlarına bırakması, teknolojik gelişmelerle birlikte dünyanın küreselleşme sürecine girmesi, uluslararası sermaye hareketlerinin hız kazanmasıyla yatırımcı sayısının ve çeşitliliğinin artması, yönetilen fon miktarlarının artması, küresel bazda yaşanan finansal krizler ve yolsuzlukların artışı da kurumsal yönetimin ortaya çıkmasında ve gelişmesinde etkili olmuştur⁵⁹².

Kurumsal yönetim kavramının ortaya çıkışında ve gelişiminde etkisi olan diğer bir unsur ise “kurumsal yatırımcılar” dır. Özellikle ABD’ de ve İngiltere’ de hakim konumda olan ve her geçen gün önemi artan kurumsal yatırımcıların, müşterilerinin ve kendilerinin kazançlarını artırabilmek için hissedarlar olarak yönetimi etkileme, yönetime katılabilme noktasında daha fazla hakka sahip olma ve tüm haklarını kullanma istekleri, kurumsal yönetimin ortaya çıkışını hızlandırmıştır⁵⁹³. Başka bir deyişle gelişmiş ülkelerde sayıca fazla olan kurumsal yatırımcıların daha fazla kazanma noktasındaki artan talebiyle gelişmekte olan ülkelerdeki portföy yatırımlarının artması, kurumsal yönetimin dünya çapında önem kazanmasının arkasındaki itici güç olmuştur⁵⁹⁴.

Tarihsel gelişimi de dikkate alındığında kurumsal yönetim kavramını ortaya çıkaran ve gelişimini hızlandıran unsurları şöyle sıralayabiliriz;

- Küreselleşme,
- Uluslararası sermaye hareketlerinin hız kazanması,

⁵⁹¹ Ender Güler, “Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA’s) Göre Türkiye’de Denetim Ortamı ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s. 9.

⁵⁹² Can, s. 48.

⁵⁹³ Can, s. 48.; Arif Saldanlı, “Kurumsal Yönetimin Firma Değer ve Performansına Etkileri: İMKB-100 Üzerine Bir Uygulama”. (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012), s. 6.

⁵⁹⁴ Levent Çıtak, “Kurumsal Yönetim Sistemlerinde Yakınsama”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No. 35 (Ekim 2006), s. 149.

- Teknolojik gelişmeler,
- Yatırımcı sayısının ve çeşitliliğinin artması,
- Özel sektör kuruluşlarının ekonomideki artan önemi,
- Uluslararası işletme skandalları,
- Uluslararası finansal krizler,
- Kurumsal yatırımcılar,
- İşletmelerin yönettiği fon miktarlarının artışı,
- Yönetici-sahiplik yapısının ayrılmasından kaynaklanan çıkar çatışmaları,
- Mülkiyet yoğunluğu,
- Dağılmış Mülkiyet Yapıları,

3.1.3. Kurumsal Yönetimin Amaçları

En temel anlamda işletmelerin kontrol edildiği ve yönetildiği⁵⁹⁵ bir süreç olarak ele alınan kurumsal yönetim anlayışı, mikro boyutta işletmelerin ve bireylerin, makro boyutta ise ülke ekonomisinin amaçlarının gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir. Mikro düzeyde yani işletme ve birey boyutuyla ele alındığında kurumsal yönetim, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için yürütülen faaliyetlerde işletme ile ilgili tüm menfaat sahiplerinin çıkarlarının gözetildiği ve bu gruplar arasında dengenin sağlandığı eşit, şeffaf, hesap verilebilir ve sorumlu yönetim mekanizmalarının işletmelerde oluşturulmasını amaçlamaktadır. Makro boyutta ise kurumsal yönetim, ülke tasarruflarının en verimli kullanıma tahsisini daha etkin bir şekilde teşvik etmeyi amaçlamaktadır⁵⁹⁶. Ayrıca şahıs veya grup şirketleri içinde ve bir bütün olarak ekonominin genelinde etkili bir kurumsal yönetim sisteminin varlığı, piyasa ekonomisinin doğru çalışması için gerekli olan güven derecesinin sağlanmasında da yardımcı olmaktadır.⁵⁹⁷

⁵⁹⁵ Cadbury, s. 15.

⁵⁹⁶ Keasy, Thompson ve Wrigth (Ed), s. 2.

⁵⁹⁷ Basel Committee on Banking Supervision, “Principles for Enhancing Corporate Governance”, **Bank for International Settlements Communications**, Basel, (October 2010), <http://www.bis.org/publ/bcbs176.pdf> (20 Aralık 2016), s. 3.

İşletmenin ve hissedarların çıkarına olan hedeflerin gerçekleştirilmesi noktasında yönetim kurulu ve yöneticilere tam bir teşvik sağlayan ve etkin gözetimi kolaylaştıran iyi kurumsal yönetim uygulamaları, etik kavramının, organizasyon içerisindeki yönetsel, finansal ve operasyonel tüm süreçlerin güçlendirilmesini amaçlamaktadır⁵⁹⁸. Bununla birlikte işletmelerin, yönetici ya da hissedar keyfiliğinden uzak, hukuk ve düzenleyici birimlerin kurallarına bağlı, işletme yönetiminin işletme ile ilgili tüm menfaat gruplarınca denetlenebildiği adil ve şeffaf bir şekilde yönetilmesi, kurumsal yönetimin temel hedefini oluşturmaktadır⁵⁹⁹.

Genel anlamda ele aldığımızda kurumsal yönetimin, işletmelerin tepe yönetiminden çalışan bireylere kadar tüm çalışanları da dahil olmak üzere tüm paydaş ve menfaat gruplarının haklarını korumayı, bu anlamda tüm bu çıkar grupları arasındaki ilişkileri düzenlemeyi, bu gruplara ihtiyaç duydukları finansal ve yönetsel içsel bilgi akışını sağlamayı, bağımsız ve iç denetim fonksiyonlarını kapsayan güçlü iç kontrol sistemleri oluşturmayı ve işletmelerin faaliyetlerinden kar elde etmeyi hedefleyen bir kavram olduğunu söylemek mümkündür⁶⁰⁰.

Kurumsal yönetimin temel amaçlarını, Türkiye’ de kurumsal yönetim ile ilgili temel düzenleyici kurumlardan olan SPK tarafından yayımlanan kurumsal yönetim tebliğini de baz alarak, aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür⁶⁰¹;

- Pay sahiplerinin (hissedar) haklarının güçlendirilmesi, hissedarların eşit ve adil muamelelere tabi tutulması, ayrıca azınlık haklarının gözetilmesi,
- Şeffaflığın artırılması noktasında işletmelerin operasyonel ve finansal durumları ile ilgili gerekli bilgi akışının sağlanarak kamuoyunun aydınlatılmasının sağlanması,
- Muhasebe eksikliklerinin, hata ve hilelerinin ortadan kaldırılması,

⁵⁹⁸ Ceren Ayça Göçen, “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı. 97 (2010), s. 109-110.

⁵⁹⁹ Tüm, s. 96.

⁶⁰⁰ Cengiz, s. 405.; Göçen, s. 110.

⁶⁰¹ Terzi, Kıymetli Şen ve Solak, s. 193.; Göçen, s. 109-110.; Hakan Cavlak, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Kurumsal Yönetim Endeksi’ne Tabi Şirketlerde Bir Anket Çalışması”, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015), s. 6-7.

- Yaptırımların ve bu anlamdaki uygulamaların geliştirilmesi,
- Yönetim kurulunun bağımsızlığının ve sorumluluğunun artırılması,
- Rekabetin teşvik edilmesi,
- Haksız kazancın önlenmesi,
- Piyasa suistimallerinin ve yasa dışı faaliyetlerin azaltılmasının temin edilmesi,
- İşletme tepe yönetimince sahip olunan güç ve yetkilerin keyfiyete bağlı kullanımının önüne geçilerek, söz konusu güç ve yetkilerin kişisel menfaat sağlamak maksatlı kullanımının ortadan kaldırılması,
- Yönetim kurulu sorumluluklarının açıkça tanımlanması, işletme yönetiminin yürütülen işletme faaliyetleri ile ilgili işletmenin tüm paydaş ve menfaat guruplarına hesap verebilirliğinin sağlanması,
- Yatırımcı haklarının gözetilmesi, yöneticilerin yatırımcılara verilen sözleri tutma ve yerine getirme noktasında teşvik edilmesi⁶⁰²,
- Yürütülen işletme faaliyetlerinin kanunlara ve düzenlemelere uygunluğunu sağlamakla birlikte, işletmelerin piyasalarda öngörüsü yapılamayan değişikliklere ve finansal krizlere karşı hızlı adaptasyonunun sağlanması⁶⁰³.
- Evrensel genel geçerliliğe sahip olan adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluk kurumsal yönetim ana ilkeleri ışığında kurumsal yönetim, kurumun en karlı, en rekabetçi ve en üstün performansa ulaşarak başarılı olmasını amaçlamaktadır⁶⁰⁴.

İster mikro ister makro boyutta ele alınsın anlatılmaya çalışıldığı üzere kurumsal yönetim, hem işletmeler, hem ülkeler hem de küresel ekonomiler için önemi son derece büyük birçok mekanizmanın geliştirilmesini ve uygulanmasını amaçlamaktadır. Öyle ki günümüzde gelişmiş batı ekonomilerinde ve hatta bazı Asya ülkelerinde (Singapur, Hong

⁶⁰² Jonathan R. Macey, **Corporate Governance: Promises Kept, Promises Broken**, New Jersey: Princeton University Press, 2008, s.1.

⁶⁰³ Cengiz Alp Eroğlu, “Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Kamunun Aydınlatılması”, Ankara: SPK Yeterlik Etüdü, 2003, s.4-5.

⁶⁰⁴ TÜSİAD, “Kurumsal Yönetimi En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi”, s. 9.

Kong, Güney Kore gibi) kurumsal yönetim mekanizmalarının uygulanmadığı halka açık bir işletmenin varlığı düşünülemez durumdadır⁶⁰⁵.

3.1.4. Kurumsal Yönetimin Önemi

Pek çok ülkede artan özelleştirme uygulamaları, sosyal güvenlik reformları, küreselleşme ve teknolojik gelişmelerle birlikte artan uluslararası sermaye hareketlerinin hız kazanması, kurumsal yatırımcı sayılarının artması ve bunların sonucu olarak işletmelerin profesyoneller tarafından yönetilmesi gerekliliği olarak ortaya çıkan yönetici-sahiplik yapılarının birbirinden ayrılmasının neden olduğu vekalet teorisi temelli sorunlar, kurumsal yönetimin ortaya çıkışını hızlandırmakla⁶⁰⁶ birlikte bugün tüm piyasa mekanizmaları için kurumsal yönetimi önemli kılan ve ulusal ya da uluslararası düzenlemeleri hızlandıran temel sebepler, etkileri tüm dünyayı saran uluslararası finansal krizler ve büyük ölçekli işletme skandallarıdır⁶⁰⁷.

Yaşanan finansal krizler ve işletme skandallarının arkasında yatan en önemli nedenlerden birinin iyi yönetim eksikliği olduğu görüşü, işletmelerde iyi kurumsal yönetim uygulamalarını gerekli hale getirmiştir. Özellikle 1997 yılında yaşanan Asya Krizi ile işletmelerin ellerindeki kaynakları kötü niyetli kullanmaları ve bunun kurumsal olarak dışardan tespit edilememesi, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin ne derece ihmal edildiğini ortaya çıkarmıştır. Bu durum, krizden sonra 1999 yılında OECD tarafından yayımlanan özellikle şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile birlikte tüm kurumsal yönetim ilkelerini uluslararası anlamda kabul gören, genel geçer yaklaşımlar haline getirmeye başlamış ve kurumsal yönetim uygulamalarının önemini artırmıştır⁶⁰⁸.

1990' lı yıllarda İngiltere' de başlayarak 2000' li yıllarda ABD' ye sıçrayan, sonrasında dünyanın birçok ülkesinde yaygın olarak görülen, arkasında yanıltıcı ve hileli

⁶⁰⁵ TÜSİAD, "Kurumsal Yönetimi En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi", s. 9.

⁶⁰⁶ Ebru Esendemirli ve Ece Erdener Acar, "Finansal Performans ve Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi 2013-2014 Yılları Karşılaştırması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt. 18, Özel Sayı. 1 (2016), s. 626.

⁶⁰⁷ Stijn Claessens and B. Burcin Yurtoglu, "Corporate Governance In Emerging Markets: A Survey", **Emerging Markets Review**, Vol. 15 (2013), s. 2.

⁶⁰⁸ Ülkü Turan ve Nizamettin Bayburt, "Kurumsal Yönetim, Mülkiyet Yapısı Ve Performans", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt. 50, Sayı. 585 (2013), s. 29-30.

finansal raporlamaların ve suistimallerin olduğu büyük ölçekli işletme skandalları ve iflasları kurumsal yönetimin önemini artıran esas gelişmelerdendir. Skandallar, çok sayıda yatırımcının zarar görmesi, işletme çalışanlarının işsiz kalması ve piyasaya olan güvenin sarsılması gibi birçok olumsuz sonuca sebep olmuştur⁶⁰⁹. Bu gelişmeler sonrasında, işletmelerin yönetim ve karar alma süreçleri sorgulanmaya başlanmış ve bir çözüm olarak kurumsal yönetim kavramı önem kazanmıştır. Ayrıca bu işletme çöküşleri kurumsal yönetimin izleme rolünün önemini de yenilemiştir⁶¹⁰.

Küreselleşmeyle birlikte kurumsal yönetim uygulamalarının mevcut küresel standartlarla uyumluluğu, işletmelerin, özellikle çok uluslu işletmelerin başarısı için kurumsal yönetimi çok önemli bir faktör haline getirmiştir. Bugün iyi kurumsal yönetimin varlığı, işletmelerin küreselleşmiş pazarlarda verimli bir faaliyet göstermesi ve başarı sağlayabilmesi için vazgeçilmez bir önkoşul olarak görülmektedir⁶¹¹.

En geniş anlamda bir yönetim anlayışı olduğu ifade edilen kurumsal yönetim, bugün geldiğimiz noktada geleneksel yönetim anlayışının kendisinden beklenen işletme ihtiyaçlarını karşılayamamasının sonucu olarak da önem kazanmıştır. Geleneksel yönetim anlayışının karşılayamadığı değişen işletme ihtiyaçlarını; işletmelerin iç ve dış paydaşlarının artmasına bağlı olarak giderek değişen ve gelişen işletme çevresi, işletmelerle ilgili tüm paydaş ve menfaat gruplarının haklarının ne olduğu noktasındaki bilgilerinin ve bu hakları kullanma yönündeki taleplerinin giderek artması, işletmelerin mali varlıklarının yanında fiziksel ve entelektüel varlıklarını da başarılı bir şekilde yönetme isteği, geleneksel yönetim anlayışı tarafından büyük ölçüde üzerinde durulmayan denetim unsuru ve işleyişi olarak sıralamak mümkündür⁶¹². Başka bir deyişle yaşanan tüm bu gelişmeler geleneksel yönetim anlayışının yerini kurumsal yönetim anlayışına bırakmasına sebep olurken, kurumsal yönetimin devletler, iş dünyası, uluslararası teşkilatlar, düzenleyici kuruluşlar ve bilim insanları için önemini artırmıştır.

⁶⁰⁹ Mallin, s. 1.

⁶¹⁰ Ebraheem Saleem Salem Alzoubi ve Mohamad Hisyam Selamat, "The Effectiveness of Corporate Governance Mechanisms on Constraining Earning Management: Literature Review and Proposed Framework", **International Journal of Global Business**, Vol. 5, No. 1 (June 2012), s. 17.

⁶¹¹ Bocean ve Barbu, s. 125.

⁶¹² Türedi, Karakaya ve İldem, s. 57-58.

Aktan da kurumsal yönetim anlayışı ile geleneksel yönetim anlayışı arasındaki uygulama ve bakış açısı farklılıklarını şöyle ifade etmiş ve kurumsal yönetimin neden önemli olduğu konusuna açıklık kazandırmıştır⁶¹³. Buna göre;

- Kurumsal yönetim anlayışında kuvvetler ayrılığı ilkesi benimsenmiştir. Başka bir deyişle, işletme sahipliği, yönetimi ve denetimi birbirinden ayrılmıştır. Ancak geleneksel yönetim anlayışında böyle bir kuvvetler ayrılığı ilkesi benimsenmemekte, işletme sahibi işletmeyi hem yönetmekte hem de denetlemektedir. Bu durum kurumsal yönetim anlayışını, yöneticilerin işletme varlıklarını kötü niyetli ve kendi menfaatleri doğrultusunda kullanımının önüne geçecek denetim mekanizmaları gerektirmesi bakımından önemli kılmaktadır.
- Kurumsal yönetim anlayışında işletme ile ilgili bir takım finansal ve yönetsel bilgilerin kamuya açıklanması zorunluluğu varken, geleneksel yönetim anlayışında böyle bir zorunluluk yoktur, işletme yönetimi sadece istediği bilgileri kamuya açıklar. Bu da kurumsal yönetimi şeffaflığın temini bakımından önemli kılmaktadır.
- Kurumsal yönetim anlayışında hissedarların işletme yönetimine hesap sorma hakları, işletme yönetiminin ise hesap verme yükümlüğü vardır. Ancak geleneksel yönetim anlayışında işletme yönetiminin hesap verme yükümlülüğü yoktur. Bu durum, hissedarların işletme yönetimine emanet ettikleri yatırımlarının, işletme yönetimince nasıl kullanıldığını öğrenmesine imkan vermesi bakımından kurumsal yönetimin önemini hissedarlar için arttırmaktadır.
- Kurumsal yönetim anlayışında yönetici keyfilikten uzak, kurallara bağlı yönetim uygulamaları söz konusuysa, geleneksel yönetim anlayışında işletme yönetimi yöneticinin inisiyatifi ve takdirine göre gerçekleştirilir.
- Kurumsal yönetim uygulamalarına göre işletme yönetim kurulu üyesi olabilmek bazı kurallara bağlanmıştır. Ancak geleneksel yönetim

⁶¹³ Aktan, s. 7-9.

uygulamalarında işletme sahibi, istediği kişiyi yönetim kurulu üyesi yapabilme özgürlüğüne sahiptir. Bu durum özellikle azınlık hissedarların haklarının korunması, işletme hesap verebilirliğinin sağlanması ve etkin denetimi mümkün kılması bakımından kurumsal yönetimin önemini artırmaktadır.

3.1.5. Kurumsal Yönetimin Faydaları

Kurumsal yönetim ile ilgili uygulamalar ülke ve işletme bazında farklılık gösterse de iyi tasarlanmış bir kurumsal yönetim sistemi ile işletmeler ve hissedarları, işletme paydaşları, ülke ekonomisi ve toplum için birçok potansiyel faydanın sağlanması mümkündür. Burada bu potansiyel faydaların sağlanabilmesindeki temel unsur, kurumsal yönetim sisteminin son derece hassas dizayn edilmiş bir yapıda olmasıdır⁶¹⁴. Bu sebeple iyi bir kurumsal yönetim sisteminin tesisi ve sistemin kendisinden beklenen potansiyel faydaların sağlanabilmesi için uluslararası kabul görmüş eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri ile aşağıdaki unsurların mevcudiyeti zorunluluk arz etmektedir⁶¹⁵.

- Gelişmiş, iyi örgütlenmiş ve iyi yönetilen sermaye piyasaları
- Hissedarların işletmenin yasal sahibi olduğunun, azınlık pay sahiplerine ve yabancı pay sahiplerine eşit işlem yapılmasının öngörüldüğü kanunlar
- Pay sahiplerinin haklarının korunmasını sağlayacak etkin mekanizmalar
- İşletmelerin birleşmelerinde, devralmalarında, nevi değiştirmelerinde ve hatta iflas prosedürlerinde uygulanabilecek etkin sermaye piyasası, iflas ve şirketler hukuku düzenlemeleri
- Yatırımcılara karşı işlenebilecek suçları ve piyasanın suistimaline ilişkin yasa dışı fiilleri önleyecek hukuk düzenlemeleri
- Uzman mahkemeler ve iyi örgütlenmiş düzenleyici otoriteler
- Tecrübeli ve etkin bir denetim ve muhasebe sektörünün varlığı

⁶¹⁴ Alp ve Kılıç, s. 229.

⁶¹⁵ Eroğlu, s. 5.

Ayrıca, bu unsurların kurumsal yatırımcı örgütleri, profesyonel yönetici örgütleri, derecelendirme şirketleri, menkul kıymet analistleri ve seçkin bir finans medyası ile de desteklenmesi gerekmektedir⁶¹⁶.

İyi kurumsal yönetim uygulamaları ile sağlanacak potansiyel faydaları işletmeler açısından ele aldığımızda, sağlanacak potansiyel faydaları aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür.

- İyi kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında oluşturulacak risk yönetim sistemi, işletmelerin mevcut ve gelecekteki risklerini tespit etmesini ve önlemler almasını kolaylaştıracaktır (riskin erken tespiti ve önlenmesi)⁶¹⁷. Böylece finansal krizlerin daha kolay atlatılması sağlanacaktır⁶¹⁸.
- İyi kurumsal yönetim uygulamaları işletme performansının artırılması noktasında faydalar sağlayacaktır. Nitekim, yapılan birçok çalışmada (Bhagat ve Balton, 2008; Brown ve Caylor, 2004; Kraft ve diğ., 2013; Müller, 2014) işletmelerde yürütülen kurumsal yönetim uygulamalarının işletme performansını olumlu yönde etkilediğine ilişkin bulgular elde edilmiştir⁶¹⁹. Ayrıca, Brezilya’ da yapılan başka bir çalışmada da (Erbiste, 2005) ortalamanın üzerinde kurumsal yönetim uygulamalarına sahip olan Brezilya işletmelerinin, ortalamaların altında kalanlara nazaran % 45 daha yüksek sermaye getirilerine ve % 76 daha fazla net kâr marjlarına sahip olduklarına ilişkin elde edilen bulgular, iyi kurumsal yönetim uygulamalarının işletme performansı üzerindeki olumlu etkilerini desteklemektedir⁶²⁰.
- İyi kurumsal yönetim uygulamaları, yönetim kurulunun ve yönetim kurulu komitelerinin etkin bir şekilde yönetilme ve hissedarların

⁶¹⁶ Eroğlu, s. 5.

⁶¹⁷ Esendemirli ve Acar, s. 628.

⁶¹⁸ Mustafa Doğan, “**Kurumsal Yönetim**”, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007, s. 42.

⁶¹⁹ Esendemirli ve Acar, s. 630.

⁶²⁰ SAHA, “Kurumsal Yönetimin Albenisi”, <http://www.saharating.com/~saharati/arastirmalar/kurumsal-yonetimin-albenisi/> (28 Aralık 2016).

menfaatleri doğrultusunda hareket etme kabiliyetlerini geliştirmelerine yardımcı olmaktadır⁶²¹.

- İyi kurumsal yönetim işletmelerin performans etkinliğini sağlamada yardımcı olmasının yanı sıra operasyonel etkinliğin sağlanmasında da yardımcı olmaktadır. Kurumsal yönetimin en önemli mekanizmalarından biri olan yönetim kurulunda, objektif davranma kabiliyetine sahip bağımsız üyelerin ve çeşitli konularda görevlendirilmiş yönetim kurulu alt komitelerinin (denetim komitesi, kurumsal yönetim komitesi gibi) oluşturulması gerekliliği, ayrıca icra başkanlığı (CEO) ve yönetim kurulu başkanlığının birbirinden ayrılması, işletme düzeyinde hesap verme sorumluluğunu, şeffaflığı ve yönetimin etkili gözetimini sağlayacaktır. Bununla birlikte kurumsal risk yönetimi, etkin iç kontrol ve iç denetimin de işletmelerde tesisi ile birlikte, işletme yöneticilerinin daha iyi performans göstermesi, keyfiyete bağlı uygulamaların ortadan kalkması, hile ve yolsuzlukların önlenmesi, gerçekleşebilecek olumsuzlukların önceden tespiti ve çözümü gibi operasyonel faydalar sağlanacaktır⁶²².
- İyi kurumsal yönetim uygulamaları işletmelere rekabet avantajı gerektiren küresel standartlara uyum sağlama imkanı sunmaktadır⁶²³. Bu ise işletmelere sermaye piyasalarından kolay fon sağlamada yardımcı olurken likiditenin artmasına da yardımcı olmaktadır⁶²⁴.
- İyi kurumsal yönetim uygulamaları işletmeler açısından kamuoyunda güven ve istikrar algısı yaratma bakımından da faydalı olmakta ve bu, işletme kurumsal itibarını sağlamada ve arttırmada yardımcı olmaktadır⁶²⁵.
- Kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında oluşturulan denetim komitesi finansal raporların doğruluğunu, güvenilirliğini ve şeffaflığını

⁶²¹ Alzoubi ve Selamat, s. 17.

⁶²² Alp ve Kılıç, s. 229-231.

⁶²³ OECD, "Latest Directions In Corporate Governance", **Conference On "Corporate Governance In Asia: A Comparative Perspective"**, Seoul, (3-5 March 1999), s. 10.

⁶²⁴ Doğan, s. 42.

⁶²⁵ Melek Aksu ve Sinan Aytekin, "Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Notu İle Hisse Senedi Getirisi İlişkisi: BIST Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY) Üzerine Bir Uygulama", **Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi**, Sayı. 13 (Haziran 2015), s. 203.

artırarak finansal raporların bütünlüğünün korunmasını sağlayacaktır. Bu da kar yönetimi gibi finansal bilgi manipölasyonun engellenmesine yardımcı olurken⁶²⁶, yerli ve yabancı yatırımcıların güvenini artıracaktır. Dolayısıyla yatırımcı güveninin sağlanması ve sürdürülmesi ile dünyada yerleşmiş menkul kıymetler piyasalarından daha düşük maliyetli sermayeye ulaşılması imkanı doğacaktır⁶²⁷. Böylece iyi kurumsal yönetim uygulamaları, sermaye maliyetinin azaltılmasında da faydalı olacaktır⁶²⁸.

- İyi dizayn edilmiş kurumsal yönetim mekanizmaları işletme varlıklarının değerinin artmasını sağlamaktadır⁶²⁹.

Küreselleşme ile birlikte gittikçe küçülen ve sınırların ortadan kalktığı günümüzde, kurumların rekabet kabiliyeti ve başarısı devletlerin performansının ve dünya ekonomisindeki yerinin temel belirleyicisidir. Kurumların bunu sağlamak noktasında başarıya ulaşmaları ise ancak tüm çıkar gruplarının haklarının gözetildiği, bugünü ve sadece kendi menfaatlerini düşünmekten daha öte, geleceğin ve tüm toplumun menfaatinin göz önünde bulundurulduğu en uygun anlayışın tesisi ile mümkündür. Dolayısıyla bu anlayışın en uygun zeminini oluşturan iyi kurumsal yönetim uygulamalarının kurumlarda yerleşmesi, ülke ekonomisi ve toplum açısından da birçok fayda sağlayacaktır⁶³⁰. Bu anlamda iyi kurumsal yönetim uygulamalarının sağlayacağı potansiyel faydaları ülke ekonomisi ve toplum açısından ele alırsak, bunları şöyle sıralayabiliriz⁶³¹;

- Ülke imajının yükselmesi,
- Sermayenin yurt dışına kaçmasının engellenmesi,
- Yabancı sermaye yatırımlarını artırılması,

⁶²⁶ Ahmet Ağca ve Şerife Önder, “İşletmelerde Kar Yönetimi ve Kurumsal Yönetim Yapıları Arasındaki İlişki: BIST Üzerine Bir uygulama”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı. 47 (2016), s. 39.

⁶²⁷ Alzoubi ve Selamat, s. 22.

⁶²⁸ Doğan, s. 42.; Zabihollah, s. 40.

⁶²⁹ Alp ve Kılıç, s. 232.

⁶³⁰ TÜSİAD, “Kurumsal Yönetimi En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi”, s. 10.

⁶³¹ Doğan, s. 42-43.; Can, s. 46-47.; Cengiz, s. 406.

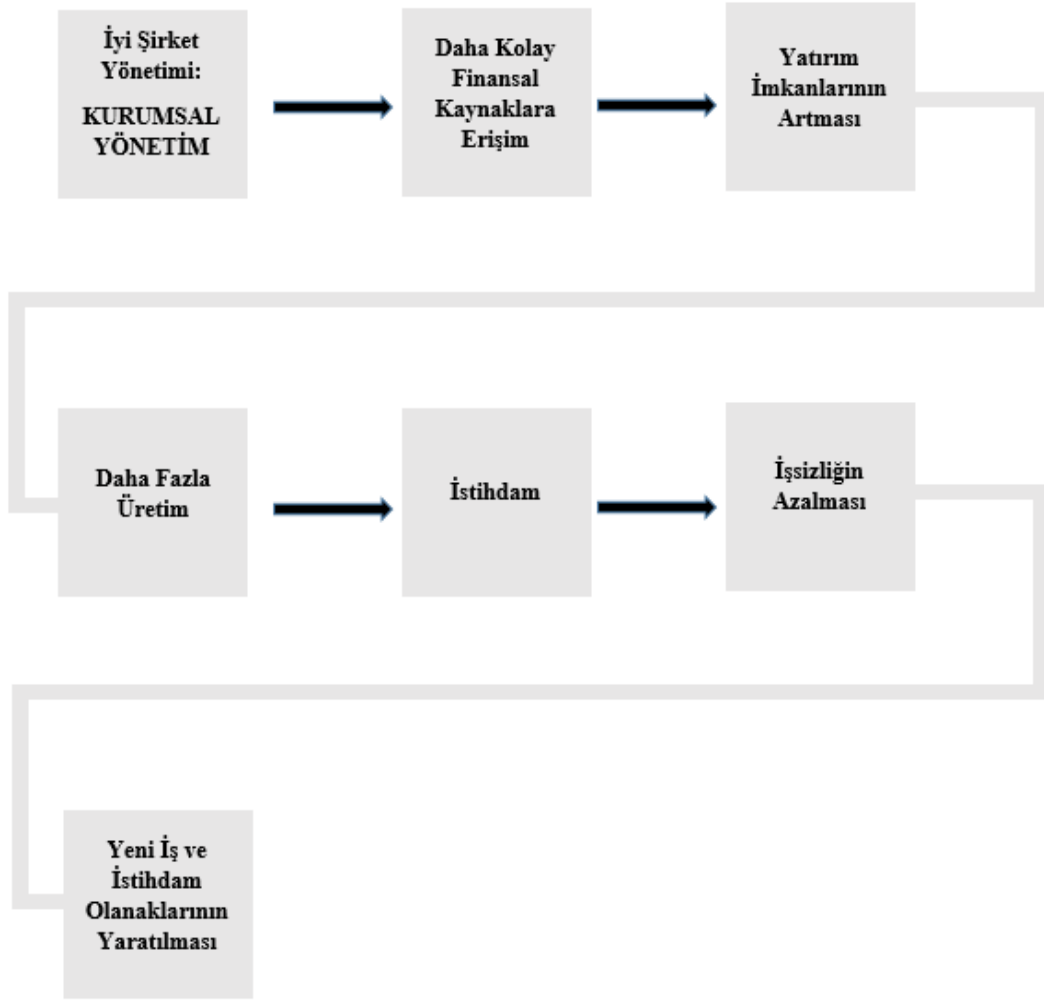
- Ekonomide ve sermaye piyasalarında rekabet gücünün artması,
- Kaynakların daha etkin dağıtımını sağlaması,
- Finansal krizlerin daha az zararla atlatılması,
- Yüksek refah seviyesinin sağlanması ve sürdürülmesi,
- Sermaye piyasalarında güven, istikrar ve şeffaflığı sağlamak,
- Tasarruf sahiplerinin çıkarlarının korunmasını sağlamak,
- Yolsuzlukların ve kayıt dışı uygulamaların önlenmesi,
- Sürdürülebilir büyümenin sağlanması ve ülke riskinin azaltılması,

Özellikle ülkemiz gibi gelişmekte olan ekonomilerin sermaye piyasaları için, iyi kurumsal yönetim uygulamaları, reform programlarının başarısını garanti altına almak ve sağlıklı bir yatırım ortamı oluşturmak noktasında da birçok fayda sağlayacaktır⁶³². Uzun vadeli yatırımları, finansal istikrarı ve işletmelerde dürüstlüğü geliştirmek için gerekli olan güven, şeffaflık ve hesap verebilirlik ortamının oluşturulmasına yardımcı olma amacı taşıyan iyi kurumsal yönetim, daha güçlü ve istikrarlı büyümeyi ve daha kapsayıcı toplumsal çıkarları destekleyen bir süreçtir⁶³³. Şeffaflık, açıklık ve hesap verebilirliğin yanı sıra, gizli anlaşma, yolsuzluk ve nepotizmin ortadan kaldırılması da dahil olmak üzere geniş kapsamlı olarak kurumsal yönetim ekonomik büyüme için temel bir gerekliliktir⁶³⁴. Kurumsal yönetim uygulamaları ile başlayan ve ülke ekonomisi için makroekonomik faydaların sağlanacağı bu süreç aşağıdaki şekilde özetlenmektedir.

⁶³² Hassaan, s. 47.

⁶³³ OECD, "Latest Directions In Corporate Governance", s. 7.

⁶³⁴ Lessambo, s. xxii.



Şekil 3.1: Kurumsal Yönetimin Makroekonomik Etkileri

Kaynak: Coşkun Can Aktan, Kurumsal Yönetim, Coşkun Can Aktan (Ed.), **Kurumsal Şirket Yönetimi-İyi Şirket Yönetimi İçin Kurallar ve Kurumlar** içinde (7-34), Ankara: SPK Yayınları, Kurumsal Araştırmalar Serisi: No 4, 2006, s.22.

İşletme faaliyetlerinden doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen menfaat sahiplerinin de iyi kurumsal yönetim uygulamaları ile sağlayacağı faydalar söz konusudur. Özellikle sermayenin tabana yayıldığı, gelişmekte olan sermaye piyasalarındaki küçük ama çok sayıdaki hissedarların yatırımlarının kontrolünü sağlaması oldukça zor olmaktadır. Bu anlamda kurumsal yönetim, küçük pay sahiplerinin yatırımlarının gerçek değeri konusunda yöneticiler ve büyük pay sahipleri tarafından

aldatılmalarının önüne geçerek, işletmelerin performansı ve gerçek değeri konusunda güvenilir bilgiye ulaşmalarını sağlamaktadır⁶³⁵. Kurumsal yönetimin, yönetimi izlemedeki teşvik edici rolü ve şeffaflık ilkesi hissedarların⁶³⁶ hak ve imtiyazlarının korunmasına yardımcı olurken, hissedarların ve potansiyel yatırımcıların işletme faaliyetlerine ilişkin zamanında, açık, anlaşılır, güvenilir ve nitelikli bilgiye ulaşmasına katkıda bulunur⁶³⁷. Bununla birlikte işletmelerde iyi kurumsal yönetimin tesisi, kredi veren kesimin, müşterilerin, tedarikçilerin korunmasını ön plana çıkarırken, işçilerin ve sendikaların haklarının korunmasına ve yönetimde söz sahibi olmalarına yardımcı olmaktadır⁶³⁸.

3.1.6. Kurumsal Yönetim Mekanizmaları

Kurumsal yönetim uygulamaları ile işletmeler, ülke ekonomisi, hissedarlar ve hatta toplumun tamamı için birçok potansiyel faydanın sağlanabilmesi mümkün olmaktadır. Kurumsal yönetim uygulamalarından beklenen bu potansiyel faydaların sağlanabilmesinin ön koşulu ise kurumsal yönetim sisteminin iyi kurumsal yönetimi mümkün kılacak ölçüde iyi tasarlanmış olmasıdır. İyi bir kurumsal yönetim sisteminin tesisi ise ancak kurumsal yönetim sisteminin unsurlarını oluşturan mekanizmaların neler olduğunun ve bunlar arasındaki ilişkilerin bilinmesi ve anlaşılması ile mümkündür.

İşletme yöneticilerinin hareket alanını belirleyen, işletmelerin içinde bulundukları çevresel koşullar olarak da nitelendirilebilecek olan kurumsal yönetim mekanizmaları, yöneticilerin sahip oldukları imkanları belirleyerek⁶³⁹ yöneticilerin işletme amaçlarına aykırı davranışlarda bulunmasını engelleme temel amacını taşımaktadır⁶⁴⁰. Ülkelerde geçerli olan kurumsal yönetim sisteminin piyasa merkezli mi yoksa büyük hissedarlar merkezli mi olup olmadığına bağlı olarak, bu mekanizmaların

⁶³⁵ Cengiz, s. 406.

⁶³⁶ Oliver Hart, "Corporate Governace: Some Theory and Implications", **The Economic Journal**, Vol. 105, No. 430 (May 1995), s. 681.

⁶³⁷ Tüm, s. 98.

⁶³⁸ Cengiz, s. 408.

⁶³⁹ Doğan, s. 16.; Alvaro Cuervo, "Corporate Governance Mechanisms: A Plea For Less Code Of Good Governance and More Market Control", **Blackwell Publishers**, Vol. 10, No. 2 (April 2002), s. 84.

⁶³⁹ Turan ve Bayburt, s. 31.

⁶⁴⁰ Can, s. 54.

etkinliği ve kullanım düzeyi değişmektedir. Piyasa merkezli sistemlerin kurumsal yönetim problemlerini çözebilmek için daha çok yönetici ödemeleri ve kurumsal kontrol pazarlarına yöneldiğini söylemek mümkündür. Büyük hissedarlar merkezli sistemlerde ise yöneticilerin ve sahiplerin davranışlarını uyumlu hale getirmek için büyük hissedarlar tarafından kontrol kullanma eğilimi söz konusudur⁶⁴¹.

İşletmelerin işleyişinin daha etkin ve verimli olabilmesi için oluşturulmuş kontrol yöntemleri olarak da tanımlanabilen kurumsal yönetim mekanizmaları; işletme içi düzenlemeleri içeren içsel kurumsal yönetim mekanizmaları ve işletme faaliyetlerinin işletme dışındaki düzenleyici güçler tarafından kontrol altında tutulmasını sağlayan dışsal kurumsal yönetim mekanizmaları olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır⁶⁴².

Tablo 3.2
Kurumsal Yönetim Mekanizmalarının Sınıflandırılması

Kurumsal Yönetim Mekanizmaları	Mekanizmanın Kaynağı
Yönetim kurulu	Şirket İçi
Ortaklık yapısı	
Yöneticilerin ücretleri	
Yatırımcı ilişkileri	
En iyi uygulama kodları	
Şirket satın alımları	Şirket Dışı
Yönetici piyasası	
Ürün piyasası	
Aktif hissedarlık	
Yasal sistem	

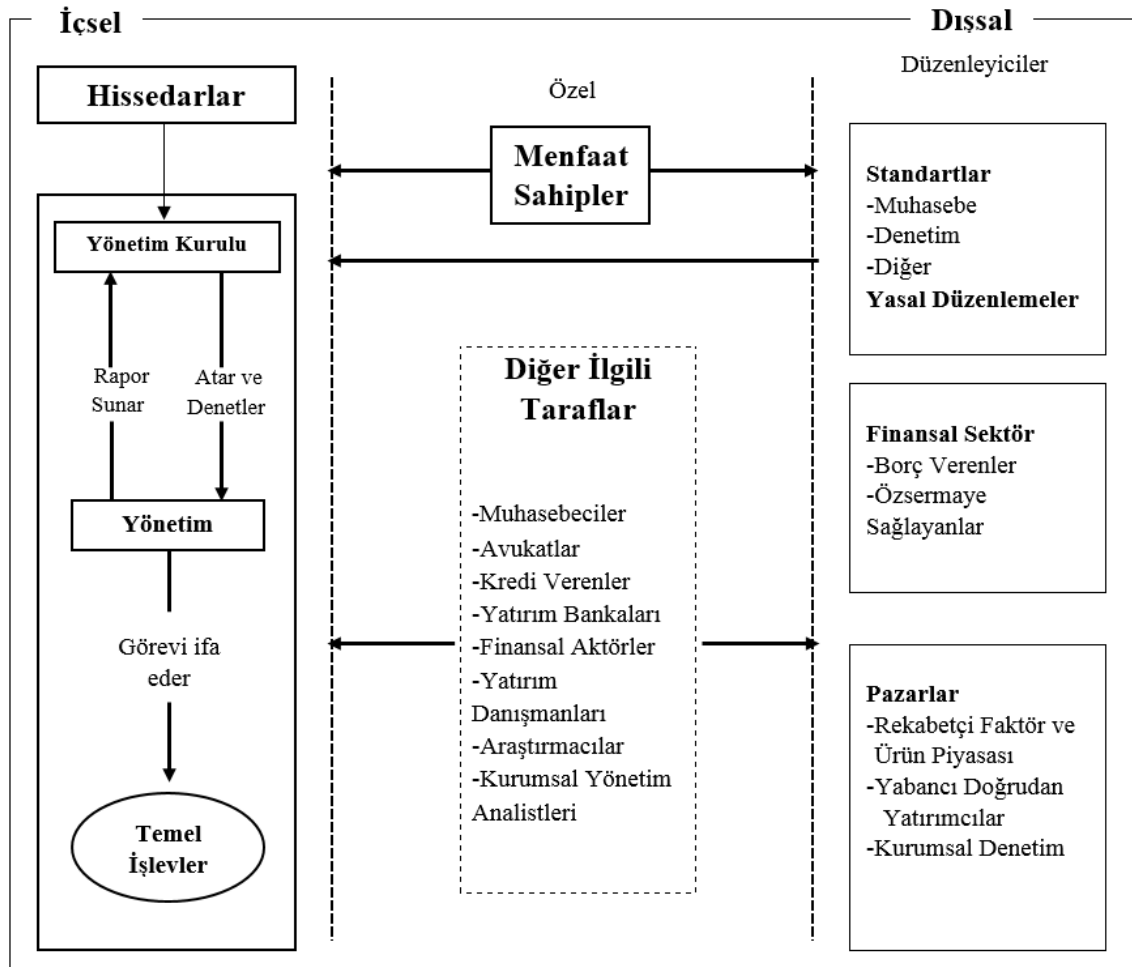
Kaynak: Veysel Kula, **Kurumsal Yönetim: Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği**, İstanbul: Papatya Yayıncılık, Mayıs 2006, s. 34

Kurumsal yönetimin içsel mekanizmaları, yöneticileri, hissedarları ve paydaşları kontrol etmek ve dengelemek için çalışmaktadır. Ancak, verimlilik için içsel teşvikler

⁶⁴¹ Cuervo, s. 84.

⁶⁴² Turan ve Bayburt, s. 31.

gerekli olmakla birlikte, iyi yönetim için yeterli değildir. Bu iç faktörlere ek olarak piyasa ekonomisinde işletmeler, işletme dışı mekanizmalar ile de etkileşim halindedir⁶⁴³. Kurumsal yönetim sisteminin içsel ve dışsal mekanizmalarının neler olduğu ve bunlar arasındaki ilişki aşağıdaki şekilde özetlenmektedir.



Şekil 3.2: Şirketlerde İçsel ve Dışsal Kurumsal Yönetim Mekanizmaları

Kaynak: Mustafa Doğan, **Kurumsal Yönetim**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007. s. 17.

⁶⁴³ M. Adetunji Babatunde and Olawoye Olaniran, "The Effects Of Internal And External Mechanism On Governance And Performance Of Corporate Firms In Nigeria", **Corporate Ownership & Control**, Vol. 7, Iss. 2 (Winter 2009), s. 334.

3.1.6.1. İçsel Kurumsal Yönetim Mekanizmaları

Kurumsal yönetimin içsel mekanizmaları, kurumsal yönetimin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için işletme içerisinde yapılan düzenlemeleri ifade etmektedir⁶⁴⁴. Bu mekanizmalar; yönetici ödemeleri, iç denetim prosedürleri ve denetim, yönetim kurulunun sorumlulukları, mülkiyet yapısı, büyük hissedarlar, kurumsal yatırımcılar, yatırımcı ilişkileri, en iyi uygulama kodları, borçlanma politikaları ve kar dağıtım politikaları gibi unsurlardan oluşmaktadır⁶⁴⁵.

Bir işletmenin en üst seviyede stratejik karar alma, yürütme ve temsil organı olan yönetim kurulu⁶⁴⁶, kurumsal yönetim sisteminde işletmenin menfaat sahiplerinin çıkarları doğrultusunda faaliyet göstermesinden nihai olarak sorumludur. Bununla birlikte menfaat sahiplerinin farklı ve zaman zaman çelişebilen çıkarlarından kaynaklanabilecek çatışmaların dengelenmesi, işletme stratejilerinin yönlendirilmesi, performans hedeflerinin belirlenerek, bu hedeflere yönelik kat edilen mesafenin sürekli izlenmesi ve işletme yönetiminin (icrayı) denetlemesinden de yönetim kurulu sorumludur⁶⁴⁷. Yönetim kurulunun sorumluluklarını kurumsal yönetim sistemi içerisinde şu şekilde özetlemek mümkündür⁶⁴⁸;

- İşletme kısa ve uzun vadeli hedeflerinin belirlenmesi,
- Hedeflere yönelik stratejilerin tespiti, geliştirilmesi ve uygulanması,
- İşletmenin mali ve stratejik performansının izlenmesi ve iyileştirilmesine yönelik önlemler alınması,
- İcra başkanının seçilmesi, performansının değerlendirilmesi ve ücretlendirilmesinin belirlenmesi,
- İşletmenin idari mali denetiminin sağlanması,
- Yönetim kurulunun, yönetim kurulu alt komitelerinin (denetim komitesi, kurumsal yönetim komitesi, üst düzey yönetim eğitim, kariyer ve

⁶⁴⁴ Turan ve Bayburt, s. 31.

⁶⁴⁵ Douglas Nanka-Bruce, "Corporate Governance Mechanisms and Firm Efficiency", **International Journal of Business and Management**, Vol. 6, No. 5 (May 2011), s. 28.; Doğan, 25-39.

⁶⁴⁶ SPK, "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ", Seri, IV, No. 54, (11 Ekim 2011), s. 25.

⁶⁴⁷ Deloitte-TKYD, "Nedir Bu Kurumsal Yönetim?", s. 9.

⁶⁴⁸ TÜSİAD, "Kurumsal Yönetimi En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi", s. 15.; Tüm, s. 101.

ödüllendirme komitesi) ve üst düzey yöneticilerin etkin ve verimli çalışmalarını mümkün kılacak yapının tesisi ve bunların performans kriterlerinin belirlenmesi,

- İşletmenin maruz kalabileceği risklerin tespiti ve bu risklere karşı işletmenin kontrol sistemlerinin izlenmesi,
- İşletmenin tüm menfaat grupları arasındaki ilişkilerde adilliğin sağlanmasına yönelik eylem faaliyetlerin izlenmesi,

Hissedarların menfaatlerini temsil eden yönetim kurulunun, çeşitli yasal ve gönüllü hükümler çerçevesinde diğer menfaat sahiplerine karşı da yükümlülüğe sahip olabilmesi mümkündür. İçsel kurumsal yönetim mekanizmasının çekirdek unsuru olarak kabul edilen bağımsız bir yönetim kurulu, yönetim ile sahipler, diğer paydaşlar ve dış dünya arasındaki köprü vazifesini görmektedir. Yönetim kurulu özellikle yönetimden bağımsız olmalı ve üyeleri işletmenin iş alanına ya da iş hukuku, muhasebe, pazarlama, finans veya üretim gibi genel iş alanlarında çok iyi bilgiye sahip olmalıdır. Bununla birlikte yönetim kurulunun büyüklüğü, bağımsız üye sayısı gibi uygun yönetim kurulu kombinasyonunun tesisi önemlidir. Bu sebeple yönetim kurulunun daha etkin hale getirilmesi kurumsal yönetim tartışmalarının merkezinde yer almaktadır⁶⁴⁹. Bu tartışmalar ise daha çok yönetim kurulu üyelerinin sayısı, bağımsız üyelerin oranı ve CEO (Chief Executive Officer-İcra Kurulu Başkanı) ile yönetim kurulu başkanlığının aynı kişide olup olmadığı ile ilgilidir.

Yönetim kurullarının işletme için demokrasinin işlediği en önemli birim olarak, kendisinden beklenen bu işlevleri yerine getirebilecek yeterli bilgi birikimine sahip üyelere oluşması gerekmektedir. Bu anlamda yönetim kurulu büyük paya sahip olan ortağın temsilcileri, profesyoneller ve diğer menfaat sahiplerinin haklarının korunmasını da öngören bağımsız üyelerin de bulunduğu dengeli bir dağılıma sahip olmalıdır. Ayrıca önemli stratejik kararların verilmesinde faydalanmak için yönetim kurulu bünyesinde kurulmuş yeterli sayıda komitenin de oluşturulması etkin kurumsal yönetim için gereklidir⁶⁵⁰.

⁶⁴⁹ Babatunde and Olaniran, s. 334.

⁶⁵⁰ Turan ve Bayburt, s. 32.

Yönetim kurulunun özellikleri, görev ve sorumlulukları ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Bunun belirleyicisi daha çok ülkelerde kullanılan kurumsal yönetim modelidir. Yönetim kurulunda bağımsız üye bulundurmamak bazı ülkelerde yasal zorunluluk olabilmektedir⁶⁵¹. Bu anlamda SPK, yönetim kurulunun en üst seviyede verimlilik ve etkinlik sağlayacak şekilde tesisi için yönetim kurulunun taşınması gereken minimum şartları belirlemiştir. Ayrıca işletme faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye, iç düzenlemelere ve politikalara uygunluğunun gözetilmesini sağlamak amacıyla yönetim kurulunun bağımsız üyelerden ve icrada görevli olan ve olmayan üyelerden oluşması gerektiğini belirtmiştir⁶⁵².

İşletme sermayesini sağlayanların kim olduğunu ve sermaye paylarının dağılımını ifade eden sahiplik yapısı; halka açık veya kapalı, kamu veya özel, yerli veya yabancı, yönetsel sahiplik, kurumsal sahiplik veya blok sahiplik gibi farklı şekillerde ifade edilebilmektedir. Sahiplik yapısı işletme kararları, işletme değerleri, yatırımcıların yasal olarak korunması gibi etkileri sebebiyle iyi kurumsal yönetim uygulamaları açısından önem arz etmektedir⁶⁵³.

Ortakların sermayedeki paylarının artmasına bağlı olarak kontrol güçlerinin de artacağı ve bunun sonucunda mülkiyetin belirli ortaklarda yoğunlaşacağı öngörülmektedir⁶⁵⁴. Yoğunlaştırılmış mülkiyet yapısı olarak ifade edilen bu durum, işletme yönetimini desteklemek veya yönetime karşı koymak için kullanılabilecek bir güç kaynağı olarak görülmektedir⁶⁵⁵. Bu anlamda büyük hissedarların işletme performansını ve yönetimini denetleme noktasındaki istekleri yönetici izlenebilirliğinin artmasını, yöneticileri güdüleyecek ikramiye ve benzeri ödemelerin azalmasını sağlayabilecektir. Ancak bu yöneticilerin karar alma süreçlerini etkileyerek, yöneticilerin etkisizleştirilmesi gibi olumsuz bir sonuca da neden olmaktadır. Ayrıca işletme ele geçirmelerinde büyük yatırımcılar, ele geçirme talebinde bulunan tarafın teklifinden daha yüksek bir teklifte bulunarak işletme hisse senetlerinin piyasa fiyatının üzerinde bir değerle satılması olanağı da sağlayabilmektedirler. Öte yandan büyük yatırımcıların varlığının hisse senetlerinin

⁶⁵¹ Can, s. 55.

⁶⁵² Arslantaş ve Fındıklı, s. 262.

⁶⁵³ Can, s. 56.; Turan ve Bayburt, s. 32.

⁶⁵⁴ Shleifer ve Vishny, s. 753.

⁶⁵⁵ Nanka-Bruce, s. 29.

likiditesini azalttığı ve işletme hakkındaki bilgilerin piyasada yayılmasının önüne geçtiği ifade edilmektedir⁶⁵⁶. Dağılmış mülkiyet yapıları ise işletmelerde, doğrudan denetimi zayıflatırken, yönetici ve hissedarlar arasındaki çıkar çatışmalarının artmasına zemin hazırlamakta ve azınlık hissedarların yönetimi denetlemesini engellemektedir⁶⁵⁷.

Yönetici çıkarları ile hissedar çıkarları arasındaki uyumu artırarak, temsil sorununun azaltılmasına imkan vermesi sebebiyle işletmelerde yöneticilerin de işletme ortağı olmaları söz konusudur. İşletme ortağı olan yöneticinin aldığı kararlardan dolayı kendi menfaatlerinin de etkileneceği sonucu çıkmakta ve yöneticilerin aynı zamanda işletme ortağı olması çıkar çatışmalarını azaltarak, hissedarlar ile yöneticileri ortak çıkarlar paydasında birleştirmektedir. Yapılan çalışmalar (Cole and Mehran, 1998; Jensen and Meckling, 1976) da yöneticilerin sahip olduğu hisse miktarlarının artmasının işletme performansını arttırdığı⁶⁵⁸ ayrıca yönetici güdülenmelerinin hissedar çıkarlarını gözeterek biçimde değiştiğini göstermektedir. Ancak, yöneticilerin ortaklık paylarının artmasının, yöneticilerin yeterli oy çokluğuna kavuşarak konumlarını sağlamlaştırma, küçük hissedarların bir araya gelememelerinden de yararlanarak işletmeyi kendi çıkarları doğrultusunda idare etme, denetim mekanizmalarından kaçınma ve azınlık haklarının ihlal edilmesi gibi olumsuz sonuçlar da doğurabilmektedir⁶⁵⁹.

“Küçük yatırımcıların tasarruflarını toplayarak, kabul edilebilir risk, getiri maksimizasyonu ve vade uyumu amaçlarına yönelik olarak yöneten ihtisaslaşmış finansal kurumlar” olarak tanımlanan kurumsal yatırımcılar, finansal sistem içerisinde önemli bir rol üstlenmektedirler⁶⁶⁰.

Özel emeklilik fonları, hayat sigorta şirketleri, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, risk sermayesi yatırım ortaklıkları, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları gibi

⁶⁵⁶ Doğan, s. 26-27.

⁶⁵⁷ Mahmut Erdoğan, “Kurumsal Yönetim ve Şirket Nakit Tutuşuna Etkisi: Bir Dinamik Panel Veri Analizi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s. 69.

⁶⁵⁸ Rebel A. Cole and Hamid Mehran, “The Effect Of Changes In Ownership Structure On Performance: Evidence From the Thrift Industry”, **Journal of Financial Economics**, Vol. 50 (1998), s. 292.

⁶⁵⁹ Doğan, s. 32-35.

⁶⁶⁰ Güler Aras ve Alövsat Müslümov, **Sermaye Piyasalarının Gelişmesinde Kurumsal Yatırımcıların Rolü: OECD Ülkeleri ve Türkiye Örneği**, İstanbul: Kurumsal Yatırımcı Yöneticileri Derneği Yayınları, 2003, s. 3.

kurumlardan oluşan kurumsal yatırımcılar, yapıları itibariyle, heterojen özellikler göstermektedirler⁶⁶¹. Risk toplama ve farklılaştırma işlevleri ile bireysel yatırımcılardan daha iyi risk ve getiri dengesi sağlayan kurumsal yatırımcılar daha düşük maliyetli bilgi toplama ve işleme kapasitesine sahiptir. Büyük ölçekli bölünemez yatırımlar yapabilen, yatırım yaptıkları işletmeler üzerinde gelişmiş kontrol mekanizmasına sahip olan ve işletme politikaları üzerinde etkili oldukları gözlenen kurumsal yatırımcılar değişime aracılık, tasarruf birikimi, kaynak transferi, risk yönetimi, risk kontrolü, fiyat bilgisinin sağlanması ve asimetrik bilgi sorununun çözümü işlevlerini yerine getirirken, sermaye piyasası likiditesinde ve büyüklüğünde artışa, fiyat volatilitesinde düşüşe, varlık fiyatlandırma etkinliğine ve kurumsal göstergelerde gelişmeye neden olabilmektedir⁶⁶². Ancak işletmelerin kurumsal yönetim sistemlerinin zayıflığının işletme performansını olumsuz etkilemesi, kurumsal yatırımcıların bu işletmelere yatırım yapmaktan vazgeçmelerine sebep olabilmektedir. Bununla birlikte, kurumsal yatırımcıların çeşitlendirmeye ağırlık vermesi durumunda, hissedarı oldukları işletmelerdeki payları genellikle toplam işletme hisselerinin küçük bir oranı olarak kalacak, bu ise kurumsal yatırımcıların işletme politikalarına etki edebilme gücünü sınırlı kılacaktır. Bununla birlikte kurumsal yatırımcıların da kurumsal yönetim ilkelerine uymak noktasında özen göstermeleri gerekmektedir⁶⁶³.

Yöneticilere sağlanan ücretler, piyasa koşullarına göre belirlenmeli ve yöneticilerin kişisel nitelikleri ve işletme performansına yaptıkları katkılarla doğru orantılı olmalıdır. Yöneticilere verilen ücretler ve ikramiyelerle işletme performansı arasında rasyonel bir ilişki kurulması durumunda paydaşlar için sağlanabilecek faydalar artacak, yöneticiler ile sahiplerin amaçları paralellik göstererek, çıkar çatışmalarının ve alınan kararların işletmeye olan maliyetinin azalmasına yardımcı olacak ve bu da iyi bir kurumsal yönetim sisteminin varlığını kuvvetlendirecektir⁶⁶⁴.

⁶⁶¹ Aras ve Müslümov, s. 4.; Doğan, s. 29.

⁶⁶² Aras ve Müslümov, s. 3-4.

⁶⁶³ Doğan, s. 29-30.

⁶⁶⁴ M. Emrah Dayıoğlu, “Kurumsal İtibarı Sağlamada Kurumsal Yönetimin Etkisi ve Türkiye Uygulaması”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s. 33.

Yatırımcı ilişkileri, menkul kıymetleri halka açık bir işletme ile bu menkul kıymetleri satın almış yatırımcılar ve satın alacak potansiyel yatırımcılar arasındaki ilişkinin organize edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Kurumsal yönetim uygulamalarında işletmelerin yatırımcıları ile ilişkilerini doğru yapılandırması, yatırımcı güveninin oluşturulabilmesi bakımından önemlidir⁶⁶⁵. Doğru yapılandırmanın gereği ise işletme yönetiminin mevcut ve potansiyel yatırımcılarına karşı eşit ve adaletli olmasıdır⁶⁶⁶.

Borçlanma politikaları, hissedarlar ve yöneticiler arasındaki temsil sorununun azaltılmasında kullanılan içsel kurumsal yönetim mekanizmalarından bir tanesidir. İşletmeler finanslama politikalarında borçlara ağırlık vererek, hisse senedi ihracı ile finansman ihtiyacını azaltabilmektedir. Bununla birlikte borçlanmanın maliyeti olan faizlerin vergiden indirilmesi dolayısıyla borçlanma vergi avantajı da sağlamaktadır. Bu durum ise vergi oranlarına bağlı olarak borçlanmanın gerçek maliyetini düşürebilmektedir. Pozitif yanlarının yanı sıra işletmelerin borçlanma seviyesinin artışı, faiz ödemeleriyle birlikte işletmeyi borçlanmanın gizli maliyetleri ile de karşı karşıya bırakmaktadır. Bunlar; işletmenin yatırım kararları üzerinde borçlanmanın etkisi ile potansiyel refah artışının kaybı, borç verenlerin işletmeyi izleme ve sözleşme maliyetleri ile iflas ve organizasyon maliyetleri olarak sıralanabilir. Ayrıca işletmenin borçlarının düzeyinin sürekli artışı, işletmenin gelecekte talep edeceği borçlanmanın faiz oranını yükselterek işletme borçlanma potansiyelini düşürmektedir⁶⁶⁷.

3.1.6.2. Dışsal Kurumsal Yönetim Mekanizmaları

Dışsal kurumsal yönetim mekanizmaları, kaynağı işletme dışında olan fakat işletme faaliyetlerini etkileme, kontrol altında tutma gücü bulunan unsurlardır. İşletmelerin kontrol altında tutulduğu temel dışsal mekanizmaları yasal-düzenleyici sistemler ve piyasa güçleri olarak ifade edebiliriz⁶⁶⁸.

⁶⁶⁵ Zişan Kara, Muammer Sarıkaya ve Fatih Temizel, “Yatırımcı İlişkileri Yönetiminde Güven ve Ekonomiye Etkisi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Cilt. 11, Sayı. 1 (2009), s. 284.

⁶⁶⁶ Dayıoğlu, s. 34.

⁶⁶⁷ Doğan, s. 37-38.

⁶⁶⁸ Turan ve Bayburt, s. 32.

Daha geniş perspektif de ele aldığımızda ele geçirme tehdidi, ürün ve faktör piyasalarındaki rekabet, yöneticiler işgücü piyasası ve yöneticilerin tanınırlığı da dışsal kurumsal yönetim mekanizmaları arasında yer almaktadır⁶⁶⁹.

Resmi yasal ve düzenleyici yükümlülükler, paydaşları, tüketicileri, işçileri, çevreyi ve hatta rakipleri, işletmelerin kötü niyetli uygulamalarından korumak, ortak adalet, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk standartlarına uymalarını sağlamak için tasarlanmış harici teşvik yapısının bir parçasıdır⁶⁷⁰. İşletmeye borç verenlerin tasfiyeden pay alma ve pay sahiplerinin oy hakkının kanunlarla düzenlendiği, bütün pay sahiplerinin haklarının korunduğu, küçük yatırımcıların büyük hissedarlar tarafından sömürülmesini engelleyecek yasal yapının varlığı, iyi kurumsal yönetim uygulamalarını kuvvetlendirirken, sermaye piyasalarının gelişimini de desteklemektedir⁶⁷¹.

Bu anlamda uyulması zorunlu kurallar olma amaçları gütmeyen, Cadbury (1992), Greenbury (1995) ve Hampel (1998) Raporları, İngiltere’ de “Londra Menkul Kıymetler Borsası” tarafından borsaya kayıtlı işletmelerin uyması gereken kuralların belirlendiği yasal uygulama örnekleridir. ABD’ de ise buna en güzel örnek muhasebe hileleri sonrasında çıkarılan ve kurumsal yönetim ile ilgili çok önemli düzenlemeler getiren Sarbanes-Oxley (2002) yasasıdır. Türkiye’ de bu anlamda yapılan yasal düzenleme, 1999 yılında yayımlanan OECD kurumsal yönetim ilkeleri esas alınarak hazırlanan ve 2003 yılında SPK tarafından yayımlanan, halka açık işletmelerin 2004 yılı için isteğe bağlı, 2005 yılından itibaren ise zorunlu olarak uyması gerektiği kurumsal yönetim ilkeleridir⁶⁷².

3.1.7. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri

İşletmelerin içinde bulunduğu ülkeler tarafından yapılan yasal düzenlemelere ve işletmelerin kendine özgü özelliklerine bağlı olarak uygulanan kurumsal yönetim modelleri farklılık gösterse de tüm kurumsal yönetim modellerinin üzerine inşa edildiği temel kurumsal yönetim ilkeleri bulunmaktadır. Bu anlamda kurumsal yönetim ile ilgili

⁶⁶⁹ Doğan, s. 17.

⁶⁷⁰ Babatunde and Olaniran, s. 334.

⁶⁷¹ Turan ve Bayburt, s. 32-33.

⁶⁷² Doğan, s. 24.

yapılan düzenlemeler, adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört temel ilke üzerine odaklanmaktadır⁶⁷³.

Bu dört temel ilke işletme başarısının ölçülmesini ve geliştirilmesini sağlamak üzere birbirleriyle ilişkilendirilmekte, ayrıca hissedarlar için değer yaratma ve toplumsal değerlere saygılı olma amaçlarına da hizmet etmektedir⁶⁷⁴.

3.1.7.1. Adillik-Eşitlik (Fairness)

Adillik ilkesi, azınlık pay sahipleri ve yabancı ortaklar da dahil olmak üzere bütün işletme pay sahiplerinin haklarının korunmasını, bütün hak sahiplerinin işletme yönetimince eşit işleme tabi tutulması gerekliliğini ifade etmektedir⁶⁷⁵.

Bu ilkenin gereği olarak, işletmelerdeki kurumsal yönetim sisteminin, hissedarlara eşit muamele yapılmasını güvence altına almakla beraber, hissedarlık haklarını koruması ve bu hakların kullanımını kolaylaştırması gerekmektedir. Ayrıca mevcut hakların ihlal edilmesi durumunda tüm hissedarlara yeterli telafi ve tazminat elde etme imkanları sunulmalıdır⁶⁷⁶.

3.1.7.2. Şeffaflık (Transparency)

Ticari sır niteliğinde olmayan işletme ile ilgili tüm finansal ve finansal olmayan bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, eksiksiz, kapsamlı, kolay analize imkan verebilir, yorumlanabilir ve minimum maliyetle erişilebilir bir şekilde kamuoyuna sunulmasını ifade eden şeffaflık ilkesi⁶⁷⁷, işletmelerin faaliyet öncesi, faaliyetlerin devam ettiği ve faaliyet sonrası dönemlerini kapsamaktadır⁶⁷⁸. İyi kurumsal yönetim sisteminin en önemli mekanizmalarından biri olan yönetim kurulunun şeffaflık ilkesinin uygulanmasındaki sorumluluğu, hissedarlara karşı şeffaflık ve işletme içinde şeffaflık olmak üzere iki yönlüdür. Hissedarlara yönelik şeffaflığın sağlanabilmesi için farklı bilgi

⁶⁷³ Doğan, s. 50.

⁶⁷⁴ Can, s. 101.

⁶⁷⁵ IFC (International Finance Corporation), s. 14.

⁶⁷⁶ Fatma Pamukçu, “Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı. 50 (Nisan 2011), s. 135.

⁶⁷⁷ Cengiz, s. 406.

⁶⁷⁸ Çağrı Köroğlu ve Rafet Aktaş, “Turizm Sektöründe Kurumsal Yönetim Anlayışı ve İç Denetim İlişkisi: Marmaris Bölgesinde Bir Uygulama”, **Journal of Business Research Turk**, Cilt. 6, Sayı. 3 (2014), s. 276.

gereksinimi içinde olan tüm paydaşlara ihtiyaçlarına uygun, karşılaştırılabilir, güvenilir, kapsamlı, tarafsız, anlaşılabilir bilgi akışının sağlandığı, tüm paydaşlar tarafından kolay erişimin mümkün olduğu yüksek kaliteli iletişim ağının oluşturulması, işletme üst yönetimi ve yönetim kurulunun bu anlamda sorumluluk üstelenmesi ve gerektiğinde hesap verebilir olması gerekmektedir⁶⁷⁹.

Şeffaflık ilkesinin gereği olarak, işletmelerin pay sahiplerine yönelik olarak bilgilendirme politikası oluşturması, dünyadaki son güncel gelişmelerin ülke koşulları göz önünde bulundurularak değerlendirmesi yapılmalı, periyodik finansal tablolar ve raporlarda yer alacak bilgilerin bir standarda bağlanıp ayrıntılandırılması sağlanmalıdır⁶⁸⁰.

3.1.7.3. Hesap Verebilirlik (Accountability)

Hesap verebilirlik, işletmenin eylemlerinin dış çevreyi etkilediğini ve dolayısıyla eylemlerinin etkilerinden sorumlu olduğunu kabul etmesiyle ilgilidir. Bu nedenle bu kavram, organizasyonun daha geniş bir toplumsal ağın parçası olduğunu ve kuruluşun sahiplerine değil, tüm bu ağlara karşı sorumluluklarının olduğunu kabul eder.⁶⁸¹ Şeffaflık ilkesinin aksine sadece faaliyet sonrası dönemi kapsayan hesap verebilirlik ilkesi, işletme yönetim kurulu üyelerinin işletme tüzel kişiliğine ve pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunun⁶⁸² yanı sıra işletmelerin menfaat sahipleri ile olan ilişkilerinin düzenlenmesine yönelik kuralları da açıklamaktadır⁶⁸³.

Kurumsal yönetimin ortaya çıkış nedenlerinden biri olan vekalet teorisi kaynaklı problemlerin azaltılması amacını taşıyan bu ilke, yönetim kurulunun tepe yönetim performansını bağımsız bir şekilde izlemesini ve tepe yöneticilerin hissedarlara karşı hesap verebilirliğinin temin edilmesini gerektirirken, hesap verebilirliğin sağlanması

⁶⁷⁹ Pamukçu, s. 139.

⁶⁸⁰ Hasan Abdioğlu, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, **MÖDAV**, Sayı. 4 (2008), s. 188.

⁶⁸¹ David Crowther and Shahla Seifi, **Corporate Governance and International Business**, 2011, eBooks at bookboon.com., s. 28.

⁶⁸² Köroğlu ve Aktaş, s. 276.

⁶⁸³ Abdioğlu, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, s. 188.

noktasında yönetim kurulu ve tepe yönetim arasındaki sorumlulukların ne şekilde paylaşılması gerektiğini de netleştirmektedir⁶⁸⁴.

3.1.7.4. Sorumluluk (Responsibility)

Sorumluluk ilkesi işletme tüzel kişiliği adına işletme yönetimince yapılan tüm faaliyetlerin ilgili yasal mevzuata, esas sözleşmeye, işletme içi düzenlemelere, etik ve toplumsal değerlere uygun olarak yürütülmesi gerekliliğini ve bunun denetlenmesini ifade etmektedir⁶⁸⁵.

Bu ilke ile ayrıca çalışanların yönetime katılımını teşvik edici mekanizmaların geliştirilmesi ve tüm menfaat sahiplerinin kaygılarını yönetim kuruluna iletebilmesi için gerekli ortamın oluşturulmasının önemi vurgulanmakta ve alacaklıların hakları üzerinde durularak, etkili bir iflas çerçevesi ve alacaklı haklarının etkin icrası sorumluluğu ile hareket edilmesinin altı çizilmektedir⁶⁸⁶. Bu ilke gereğince sağlam bir kurumsal yönetim, bir işletmenin insan ve çevre haklarını (çalışma hakları, sağlık hakları ve emeklilik hakları) geliştirmesini, işletmenin kendisini faaliyet gösterdiği toplumun bir parçası olarak görmesini, ilke ve değerlere uymasını gerektirir⁶⁸⁷.

3.1.8. Kurumsal Yönetim Sistemleri

Kurumsal yönetim sistemleri, ülkedeki yasal düzenlemeler, sözleşmelerin uygulanma düzeyi, işletmelerdeki sahiplik yapıları, sermaye piyasalarının gelişmişlik düzeyi, ülke işletmelerinin halka açılma oranları, hissedarlara bakış açısı, işletme uygulamaları ve yatırımcıların korunma düzeyi gibi birçok faktör tarafından etkilenen ve bu faktörlere göre şekillenen sistemlerdir⁶⁸⁸. Kurumsal yönetim sistemlerini etkileyen bu unsurların ülkeler bazında farklılaşması ve bununla birlikte ülkelerin ulusal kimlikleri, tarihi geçmişleri, hedefleri, öncelikleri, gelenekleri, kültürel ve sosyal değerleri gibi

⁶⁸⁴ Deloitte-TKYD, “Nedir Bu Kurumsal Yönetim?”, s. 5.

⁶⁸⁵ Köroğlu ve Aktaş, s. 276.

⁶⁸⁶ TKYD ve Deloitte, “Nedir Bu Kurumsal Yönetim?”, s. 5.

⁶⁸⁷ Lessambo, s. 7.

⁶⁸⁸ Çıtak, s. 145.

birçok faktör de tüm ülkeler için geçerli olan tek bir kurumsal yönetim anlayışından bahsetmeyi mümkün kılmamaktadır⁶⁸⁹.

Kurumsal yönetim sistemleri, Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası sistemleri olmak üzere dünyada genel kabul görmüş iki temel sistemden oluşmaktadır. Anglo-Sakson sistemi, hisse senedi kültürünün yoğun olarak geliştiği ABD’ de ve İngiltere’ de yoğun olarak uygulanan hissedar modeli olarak da ifade edilen kurumsal yönetim modelidir. Kıta Avrupası Sistemi ise Almanya, Japonya ve sıklıkla Latin ülkelerinde uygulanan, bankaların hakim konumda olduğu ve menfaat sahipleri modeli olarak da adlandırılan kurumsal yönetim sistemidir⁶⁹⁰. İçinden çıktığı kültürün etkisiyle şekillenen bu iki modelin de kendilerine özgü güçlü ve zayıf yönleri bulunmakla beraber⁶⁹¹ kurumsallaşmanın sağlanması bakımından iki sistemin de başarılı olduklarını söylemek mümkündür⁶⁹². Kurumsal yönetimin ortaya çıkışını hızlandıran unsurların da etkisiyle OECD, Dünya Bankası ve IMF (International Monetary Fund-Uluslararası Para Fonu) gibi uluslararası kuruluşların küresel boyutta uluslararası standartlar oluşturma çabaları bu iki sistem arasındaki farklılıkları azaltmakta ve dünya genelinde genel geçer tek bir sistem oluşturma çalışmalarına hız katmaktadır.

3.1.8.1. Anglo-Sakson Kurumsal Yönetim Sistemi

Hissedar çıkarlarının gözetilmesinin amaçlandığı bu sistem, ABD, İngiltere ve Kanada gibi birçok Anglo-Sakson ülke tarafından uygulanmaktadır ve “hissedar çıkarlarının korunması” anlayışı üzerine odaklanmaktadır⁶⁹³.

ABD ve İngiltere gibi Anglo-Sakson ülkelerinde iyi kurumsal yönetim, işletmelerin hissedarların menfaatlerini takip etmesini gerektirir. Bu görüşte işletmelerin toplumdaki rolü, hissedarlar için zenginlik yaratmaktır ve hukuk sistemi de bu doğrultuda şekillenmiştir. Anglo-Sakson anlayışta işletme yönetim kurulunun ve yöneticilerin, pay sahiplerinin çıkarları doğrultusunda hareket etmeleri konusunda güvene dayanan çok önemli görevleri vardır. Bu sistem anlayışı içerisinde pay sahiplerinin çıkarlarını gözetmek,

⁶⁸⁹ Saldanlı, s. 40.

⁶⁹⁰ Şehirli, s. 2.; Doğan, s. 83.

⁶⁹¹ Doğan, s. 83.

⁶⁹² Doğan, s. 84.

⁶⁹³ Jill Solomon and Aris Solomon, **Corporate Governance and Accountability**, England: John Wiley & Sons Ltd., 2004, s. 2-3.

kaynakların verimli kullanılması için gereklidir⁶⁹⁴. Bu sebeple literatürde “hissedar yaklaşımı” olarak da ifade edilen sistem, Anglo-Sakson ülkelerin ortak hukuk, ekonomik ve kültürel özellikleri üzerine inşa edilmiştir⁶⁹⁵.

Anglo-Sakson sistemi, içinden çıktığı ve şekillendiği ekonomi ve piyasa koşullarını ele alarak incelediğimizde; Anglo-Sakson işletmelerin sermayelerinin, Kıta Avrupa’sındaki işletmelerin sermayelerine göre çok daha büyük miktarlara ulaşmış, işletmelerin halka açıklık oranının daha yüksek, hissedar sayısının fazla ve hissedar yoğunluğunun daha az olduğunu söyleyebiliriz. Bu durum, Anglo-Sakson sistemi için kamuyu aydınlatma ve şeffaflığı, hissedarların işletme ile ilgili bilgi sahibi olmalarının sağlanmasındaki rolü sebebiyle önemli hale getirmektedir⁶⁹⁶. Bu anlayışta, hissedar bakış açısını kuvvetlendiren diğer bir sebep ise Anglo-Sakson ülkelerinde kurumsal yatırımcıların sayıca çok fazla olmasıdır. İşlerinin gereği olarak küçük yatırımcılarla karşılaştırıldığında kurumsal yatırımcıların işletme faaliyetlerini izleme ve takip etme konusundaki bilinçli talepleri, kurumsal yönetim anlayışının nasıl olması gerektiği konusuna katkı sağlarken, işletme yöneticilerinin üzerinde oluşturduğu baskı ile yönetim zafiyet ve suistimallerinin giderilmesine de yardımcı olmaktadır⁶⁹⁷.

Anglo-Sakson sistemi içindeki çok sayıda küçük hissedarın bulunduğu dağılmış mülkiyet yapısı, bu küçük hissedarların işletmeyi izlemek ve denetlemek noktasında çok fazla maliyete katlanmalarını gerektirdiğinden yatırımcılarca ihmal edilebilmekte ve bu görevin büyük pay sahiplerince yapılmasını tercih etmelerine sebep olabilmektedir. Bu durum işletme yönetimi üzerindeki denetleme ve izleme mekanizmasının zayıflaması sebebiyle yönetici keyfiyetine bağlı uygulamalara zemin hazırlarken, vekalet problemlerini de tetikleyerek⁶⁹⁸ iyi kurumsal yönetim uygulamalarının önünde engel olabilmektedir.

⁶⁹⁴ Franklin Allen and Douglas Gale, “A Comparative Theory of Corporate Governance”, **Wharton Financial Institutions Center Working Paper**, No. 03-27, 2002, s. 1.

⁶⁹⁵ Alp ve Kılıç, s. 63.

⁶⁹⁶ Doğan, s. 84.

⁶⁹⁷ Maria Maher and Thomas Andersson, “Corporate Governance: Effects on Firm Performans and Economic Growth”, **Convergence and Diversity of Corporate Governance Regimes and Capital Markets içinde**, Oxford University Press, 2000, s.17.; Solomon and Solomon, s. 89.

⁶⁹⁸ Alp ve Kılıç, s. 65.

3.1.8.2. Kıta Avrupası Kurumsal Yönetim Sistemi

Almanya, Japonya ve Fransa gibi ülkeler tarafından uygulanan ve “paydaş yaklaşımı” olarak da adlandırılan Kıta Avrupası Sistemi, hissedarlar da dahil olmak üzere çalışanlar, müşteriler, satıcılar gibi işletme ile ilgili tüm paydaş gruplarının çıkarlarının gözetildiği kurumsal yönetim anlayışı üzerine inşa edilmiştir. Ayrıca bu sistem toplumsal ve çevresel duyarlılığa sahip uygulamalara da önem vermektedir⁶⁹⁹.

Kıta Avrupası sistemini uygulayan Almanya’ da yasal sistem, işletmelerin hissedarların menfaatlerini korumakla yükümlü olmadığı konusunda yeterince açıktır. Çalışanların işletmelerin yönetimindeki rolü kanuni veya kültürel unsurlardan kaynaklanmaktadır. Öyle ki, büyük işletmelerde çalışanlar, işletmenin stratejik kararlarından nihai olarak sorumlu yönetim kurulunda eşit sayıda koltuğa sahiptir. Japonya’da da yöneticilerin ABD’ de ve İngiltere’ de olduğu gibi hissedarlara güven verme görevleri vardır, fakat pratikte çok çeşitli paydaşların menfaatlerini gözettikleri yaygın olarak kabul görmektedir. Çalışanların yönetime katılması ise birlikte karar verme ve ortak uzlaşısı temel prensibinin gereğidir⁷⁰⁰. Bu sistemde işletme karının hissedarlara dağıtılması esas unsur olmakla birlikte, hissedarlar ve yöneticilerle birlikte diğer tüm paydaşların haklarının korunması önem arz etmekte ve menfaat sahipleri sistemin merkezini oluşturmaktadır⁷⁰¹.

“Paydaş odaklı” bakış açısına sahip Kıta Avrupası sisteminin öne çıkan özelliklerini ise bu sistemin hakim olduğu ülkelerde, Anglo-Sakson ülkelerinin aksine katı ve kural bazlı düzenlemelerin olması, holdinglerin, bankaların, büyük işletmelerin, önemli ailelerin ve diğer finansal kurumların işletme ortaklığında ağırlığının söz konusu olduğu konsantre sahiplik (yönetimin belirli bir grupta toplandığı) yapısının yaygın olması, sistemde öne çıkan grup olarak çalışanların yönetime katılmaları, bankaların sistemdeki ağırlığı ve bunun sonucu olarak işletmelerin faaliyetlerini izleme ve kontrol etme fonksiyonunda bankaların önemli rolü şeklinde sıralamak mümkündür⁷⁰².

⁶⁹⁹ Alp ve Kılıç, s. 65.

⁷⁰⁰ Allen and Gale, s. 2.

⁷⁰¹ Doğan, s.

⁷⁰² Alp ve Kılıç s. 65-68.

3.1.8.3. Kurumsal Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması

Kurumsal yönetim modelleri olarak Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası sistemlerinin kendilerine has güçlü ve zayıf yönleri bulunmakta ve birçok noktada birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Anglo-Sakson sisteminde iyi kurumsal yönetim, işletmelerin hissedarların menfaatlerini gözetmesini gerektirirken, Kıta Avrupası sistemi, çalışanlar, müşteriler ve hissedarlar da dahil olmak üzere tüm paydaşların menfaatlerinin gözetildiği bir yapı içermektedir⁷⁰³. Birbirinden farklı uygulama ve anlayışa sahip olan sistemlerin kapsamlı bir karşılaştırması aşağıdaki tabloda sunulmuştur;

Tablo 3.3
Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası Kurumsal Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Ölçütü	Anglo-Sakson Sistemi	Kıta Avrupası Sistemi
Modelin literatürdeki diğer isimleri	- Hissedar yaklaşımı (Shareholder Approach) - İçerdekiler sistemi (insider system) - Anglo-Sakson modeli	- Paydaş yaklaşımı (stakeholder yaklaşımı) - Dışardakiler sistemi (outsider system) - Alman/Japon modeli
Modeli uygulayan örnek ülkeler	İngiltere, ABD, Kanada, Avustralya	Almanya, Japonya, Fransa, İsviçre
Modelin uygulandığı ülkelerdeki ortak özellikler	- Ortak hukuk sistemi (common law) - Esnek ve ilke bazlı düzenlemeler - Dağınık sahiplik yapısı - Sahiplik ve yönetimin birbirinden ayrışması - Pay sahipliğinde kurumsal yatırımcılar önemli bir aktör - Gelişmiş, derin ve likiditesi yüksek sermaye piyasalarının varlığı - Ele geçirmeler yaygın - Piyasaların miyop bakış açısı - Paydaşların şirket yönetiminde yer almaması - İşletme temel amacı hissedar refahının maksimizasyonu	- Kıta Avrupası hukuk sistemi (civil law) - Katı ve kural bazlı düzenlemeler - Yoğunlaşmış sahiplik yapısı - Şirketin büyük ortaklarının yönetimde bulunması - Aileler, özel şirketler ve mali kurumlar önemli aktörler - Gelişmiş ve etkili bankacılık sisteminin varlığı - Ele geçirme yaygın değil - Piyasaların uzun vadeli bakış açısı - Çalışanların ve diğer paydaşların şirket yönetiminde yer alması - İşletmelerin sosyal kurumlar olduğu ve tüm paydaşların refahını artırması gerektiği görüşü

⁷⁰³ Allen and Gale, s. 1.

İşletme yönetimindeki temel sorun	Vekalet problemi (Agency problem): Sahip ile yönetici çıkarlarının çatışması	Sömürü/istismar problemi (Expropriation problem): Büyük hissedarların azınlık hissedarın haklarını gözetmemesi
Kurumsal yönetimin öncelikli amacı	Hissedarların çıkarlarını korumak	Hissedarların yanı sıra diğer paydaşların da haklarını korumak; toplum, çevre ve etik değerlere saygılı olmak

Kaynak: Ali Alp ve Saim Kılıç, **Kurumsal Yönetim Nasıl Yönetilmeli?**, İstanbul: Doğan Egmont Yayıncılık, Ocak 2014, s. 69.

3.1.9. Kurumsal Yönetim Teorileri

Kurumsal yönetimin teorik açıdan gelişmesine katkı sağlayan, kurumsal yönetim uygulamalarına yön vererek kurumsal yönetime ilişkin problemleri ve çözüm önerilerini açıklayan, işletme yönetim şekilleriyle birlikte işletmelerin içinde bulunduğu birçok faktör tarafından şekillenen çok sayıda kurumsal yönetim teorisi bulunmaktadır. Kurumsal yönetime ilişkin kavramsal çerçevenin anlaşılmasında her birinin ayrı ayrı katkısı olmakla birlikte literatürde yer alan bazı kurumsal yönetim teorilerini, vekalet teorisi, paydaş teorisi, hissedar teorisi, temsil teorisi olarak sıralayabiliriz⁷⁰⁴.

3.1.9.1. Vekalet Teorisi (Agency Theory)

Ekonomik teoriye göre bir işletmenin sahibi tarafından yönetilmesi durumunda yönetici ve sahibin aynı kişi olması sebebiyle işletme çıkarlarının gözetilmesinde, karın ve işletme değerinin maksimizasyonu amaçlarının sürdürülmesinde herhangi bir problem çıkmamaktadır. Ancak, işletmelerin değişen çevre koşulları, sermaye hareketlerinin artmasına bağlı hissedarlık yapılarının yoğunlaşması ve büyümesi, birleşmeler, üretim ve hizmetlerde çeşitlilik gibi sebepler işletmelerin profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmesini gerekli kılmakta ve işletme yönetimi profesyonel yönetim kurulu ve yöneticilere devredilmektedir⁷⁰⁵. Bunun sonucunda işletme sahipliği ve yönetim birbirinden ayrılmakta ve literatürde vekalet problemleri de denilen sahip ve yönetici çıkar çatışmalarından kaynaklı bir takım problemlere neden olmaktadır. Bu anlamda

⁷⁰⁴ Mallin, s. 15-16.

⁷⁰⁵ Cem Cüneyt Arslantaş, **Kurumsal Yönetimin Yönetim Kuruluna Yansımaları**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2012, s. 8.

vekâlet teorisi, amaçları ve çıkarları farklı bu iki tarafın birbirleri ile yardımlaşmaları durumunda ortaya çıkan problemleri inceleyen bir yaklaşımdır⁷⁰⁶.

Yönetici ve sahipliğin farklılaşmasında bu iki taraftan biri vekalet veren asil (ki bu işletme sahibidir), diğeri ise vekil olarak (bu da yöneticidir) adlandırılmaktadır. Vekalet sorunun çıkış noktasını, vekalet verenin çıkarlarının ve refahının vekilin aldığı ve uyguladığı kararlara bağlı olması, bunun sonucunda vekil olarak yöneticilerin gücü ellerinde bulundurmaları ve kendi çıkarlarını gözetme eğilimleri, ayrıca bu iki taraf arasındaki bilgi asimetrisi oluşturmaktadır⁷⁰⁷. Bununla birlikte vekalet problemlerinin ortaya çıkmasında çıkarları çatışan bu iki taraf arasında yapılan bir dizi sözleşmenin yapılandırılmasının, izlenmesinin ve uygulanmasının maliyetleri de yer almaktadır⁷⁰⁸.

Yönetici ve sahiplik yapılarının birbirinden ayrılmasıyla, yöneticilerin sahipleri ile farklılaşan hedefleri tarafından motive edildiği, kendi çıkarları doğrultusunda riskin bertaraf edildiği, fırsatçı ve bireysel davrandığı üzerine modellenen⁷⁰⁹ vekalet teorisine göre asil-vekil durumunun ortaya çıkarabileceği ilk sorun bu iki tarafın hedeflerinin çatışması, yöneticinin işletme amaçlarına uygun davranıp davranmadığına yönelik kontrolün gerçekleştirilemediği durumdur. Buna göre işletme sahiplerinin hedefi, kar maksimizasyonu iken, yöneticilerin daha fazla ücret ve fayda sağlamaktır⁷¹⁰. İkinci sorun ise risk paylaşımı problemi olarak da ifade edilen, işbirliği yapan bu iki tarafın riske karşı farklı tutumlara sahip oldukları zaman ortaya çıkardığı problemlerdir⁷¹¹.

Vekalet problemleri kurumsal yönetimin ortaya çıkışında önemli rol oynamış ve bir takım kurumsal yönetim uygulamaları ile vekalet teorisi temelli problemler azaltılmaya çalışılmıştır. Bu anlamda; bu iki kesimin çıkarlarının uyumlaştırılmaya çalışılması, hissedarların haklarının güçlendirilmesine yönelik önlemlerin alınması ve yöneticilerin eylemlerini kontrol altında tutma ve denetlemeye yönelik dolaylı

⁷⁰⁶ Mallin, s. 17.

⁷⁰⁷ Arslantaş, s. 10.

⁷⁰⁸ Eugene F. Fama and Michael C. Jensen, "Separation of Ownership and Control", **The Journal of Law & Economics**, Vol. 26, No. 2 (1983), s. 304.

⁷⁰⁹ Nanka-Bruce, s. 29.

⁷¹⁰ Arslantaş ve Fındıklı, s. 259.

⁷¹¹ Kathleen M. Eisenhardt, "Agency Theory: An Assessment and Review", **Academy of Management Review**, Vol. 14, No. 1 (1989), s. 58.

yöntemlerin teşviki, kurumsal yönetim uygulamaları ile mümkün hale getirilmeye çalışılmaktadır⁷¹². Aralarındaki bu ilişki sebebiyle, vekâlet teorisi çerçevesinde kurumsal yönetimi, tüm paydaşlar arasındaki çatışabilen çıkarların uyumlu hale getirilmesine yönelik geliştirilen mekanizmaların bir bütünü olarak tanımlamak mümkündür⁷¹³.

3.1.9.2. Paydaş Teorisi (Stakeholder Theory)

Paydaş teorisine göre işletme amacı, hissedarların refahını artırma amacından daha geniş perspektifte ele alınmakta ve paydaş teorisi işletmelerin hissedarları ile birlikte aralarında çalışanların, tedarikçilerin, alacaklıların da bulunduğu tüm menfaat sahiplerinin çıkarlarını hatta çevresel çıkarları, yerel ve ulusal hükümetlerin, genel olarak toplumun tamamının çıkarlarını gözetmesi gerekliliğini ifade etmektedir⁷¹⁴. Başka bir deyişle paydaş teorisi, ekonomik ve sosyal anlamda kurumsal faaliyetleri olan çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, hissedarlar, bankalar, devlet gibi paydaşların oluşturduğu bir grubun yönetim sürecine katılmasını sağlamak yoluyla kurumsal yönetimin geniş anlamda toplumsal çıkarları gözettiği düşüncesini benimsemektedir⁷¹⁵.

Paydaş teorisinin temelinde, yaratılmaya çalışılan ekonomik değer yatmaktadır ve bu ancak herkesin durumunun iyileştirilmesi ile mümkün olacaktır. Bunun için yöneticiler, paydaşlarla ilişkileri geliştirmeli, paydaşlara ilham vermeli ve herkesin işletmenin vadettiği değeri vermesini mümkün kılacak ölçüde elinden geleni yapamaya çalıştığı topluluklar kurmalıdır⁷¹⁶. İşletmelerin tüm paydaşları için yarattığı değer uzun vadede işletmelere rekabet avantajı sağlarken, maliyetleri azaltıcı ve merkezinde kendisinin yer aldığı uzun süreli bir kontrol sistemi geliştirmesine de imkan verecek, bu sayede hem kendi refahı hem de tüm paydaşların beklentileri optimize edilebilecektir⁷¹⁷.

Bu teorinin, hissedarlarla birlikte tüm menfaat gruplarının ve toplumun çıkarlarının gözetildiği anlayışın hakim olduğu Kıta Avrupası Kurumsal Yönetim sistemi

⁷¹² Maher and Andersson, s. 4.

⁷¹³ Hayri Ülgen ve S. Kadri Mirze, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, İstanbul: Arıkan Basım Yayın Dağıtım, 2007, s.428.

⁷¹⁴ Maher and Andersson, s. 5.

⁷¹⁵ Banu Dinçer, “Kurumsal Yönetimin Farklı Teoriler Yoluyla Değerlendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı. 36 (Nisan 2013), s. 18.

⁷¹⁶ R. Edward Freeman, Andrew C. Wicks and Bidhan Parmar, “ Stakeholder Theory and The Corporate Objective Revisited”, **Organization Science**, Vol. 15, No. 3 (May 2004), s. 364.

⁷¹⁷ Arslantaş, s. 13.

ile benzerlik gösterdiğini söylemek mümkündür. Öyle ki bu sistemi uygulayan en iyi örneklerden biri olan Almanya’ da, işletme yönetiminde çalışanların da söz hakkının olması bunun göstergelerinden biridir⁷¹⁸.

Paydaş teorisi ile ilgili temel sorun, işletmelerin tüm paydaşlarla ilgili bu geniş hedefleri gerçekleştirmesinin imkansız olmasa da zor olmasıdır⁷¹⁹. Bu anlamda yöneticilerin öncelikli sorumluluğu hissedarların finansal beklentileri ile birlikte diğer paydaşların beklentilerinin de karşılanması ve tüm paydaşların beklentilerinin karşılanmasında dengenin sağlanmasıdır. Yöneticilerin hissedarların değerini maksimize etmek için ayırım yapılmaksızın tüm paydaşların refahını artırmaya odaklanmaları gerektiğini ifade eden paydaş teorisine göre işletme, “aralarında pay sahiplerinin de bulunduğu tüm paydaşlar tarafından kurulmuş ortak girişimdir⁷²⁰.”

3.1.9.3. Hissedar Teorisi (Shareholder Theory)

Hissedar teorisine göre işletmenin amacı verimlilik, üretkenlik yoluyla pay sahiplerinin refahını maksimize etmek, dolayısıyla hissedarlar için işletme karını maksimize etmektir. Bu anlamda yöneticilerin ve yönetim kurulu üyelerinin, işletme faaliyetlerinin hissedar çıkarına yürütülmesini sağlamak adına sorumlulukları bulunmaktadır⁷²¹.

Temelinde hissedarların korunması güdüsünün yattığı hissedar teorisine göre işletmeler, hissedarların varlıklarını korumak ve artırmakla yükümlüdürler ve işletme stratejileri, politikaları ve kararlarında bu durumun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu teoriyi savunanlara göre hissedarların korunması gerekliliğinin bir takım sebepleri vardır. İşletme karından öncelikle paydaşların kendilerine düşen payı almaları, geriye kalan kısmın hissedarlar arasında paylaştırılması durumu, aynı şekilde işletme iflaslarında da alacak önceliğinin paydaşlarda olması, hissedarların korunması gerekliliğinin sebepleri olarak görülmektedir⁷²².

⁷¹⁸ Allen and Gale, s. 2.

⁷¹⁹ Maher and Andersson, s. 5.

⁷²⁰ Arslantaş, s. 14.

⁷²¹ Maher and Andersson, s. 3.

⁷²² Dinçer, s. 20.

Hissedarlarla birlikte işletmelerin müşteri, çalışan, tedarikçi, toplum gibi tüm paydaşların çıkarlarını gözeterek hareket etmesi gerektiğini savunan paydaş teorisi, hissedar teorisinin gelişmiş şekli olarak kabul edilmekte ve hissedar teorisinden birçok noktada ayrılmaktadır⁷²³. Aralarındaki bu farklar, teorilerin anlaşılmasını sağlamak için aşağıdaki tabloda özetlenerek sunulmuştur.

Tablo 3.4
Paydaş Teorisi ve Hissedar Teorisi Karşılaştırması

Değerler	Hissedar Yaklaşımı	Paydaş Yaklaşımı
Organizasyon	Kar maksimizasyonu için bir araç	Sosyoekonomik bir sistem
Organizasyonun Amacı	Hissedarlara hizmet	İlgili tüm paydaşlara hizmet
Uzun Vadede Amaç	Hisse değerlerini maksimize etmek	Gelişimin sürdürülebilirliği
Temel Zorluk	Kendi çıkarlarını işletme sahibinin çıkarlarının önüne geçirmeyen, koruyan vekil bulunması	Farklı paydaşların çıkarlarını dengeleme

Kaynak: Banu Dinçer, “Kurumsal Yönetimin Farklı Teoriler Yoluyla Değerlendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.36, Nisan 2013, s. 21.

3.1.9.4. Temsil Teorisi (Stewardship Theory)

Temsil teorisi, vekil veren (asil) ile vekil arasındaki ilişkiyi farklı psikolojik ve sosyolojik karakteristikleri ile belirleyerek açıklamaya çalışan bir modeldir. Yöneticilerin amacının büyüme ve stratejik hedeflere ulaşmak olduğunu kabul eden temsil teorisi, vekalet teorisinin aksine yöneticilerin kendi çıkarlarından çok organizasyonel hedeflere hizmet ettiklerini ve yönetici-sahip amaçlarının örtüştüğünü ifade etmektedir⁷²⁴.

Yöneticilerin kontrol ettikleri varlıkların sorumlu temsilcileri olarak hareket edeceklerini açıklayan temsilci kuramı, gözetim ve denetimden daha çok imkan tanıyan ve yetkilendiren yapılara odaklanmaktadır. Buna göre temsilciler ile sahipler arasında amaç birliği vardır ve temsilciler organizasyondan yana ve ortak çalışmaya yatkın, fırsatçı ve kendi çıkarına hareket etmeyen davranışlar sergilemektedirler. Ayrıca temsilciler iyi işletme performansının sağlayacağı tatmin duygusu ile motive olmaktadır. Böylece

⁷²³ Dinçer, s.21.

⁷²⁴ Dinçer, s. 17.

temsilciler, işletme performansı üzerinden hissedar zenginliğini korurlar ve maksimize ederler⁷²⁵.

Yönetici-sahip çıkarlarının büyük ölçüde farklılaştığı ve yöneticilerin kendi çıkarlarını gözeterek davranacağını savunan vekalet teorisi ile yöneticilerin sorumlu olarak işletme çıkarlarını gözeteceğini, yönetici-sahip çıkarlarının çatışmadığını, aksine amaç birliği olduğunu savunan temsilci teorisi karşılaştırıldığında her iki teorinin de anlaşılmasını kolaylaştıracak farklılıkları aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür⁷²⁶.

Tablo 3.5
Vekalet ve Temsilcilik Teorilerinin Karşılaştırılması

Boyut	Vekalet Dönük Etkileri	Temsilciliğe Dönük Etkileri
Psikolojik		
İhtiyaçlar	Alt düzeyde	Üst düzeyde
Teşvik odaklı	Dış kaynaklı	İç kaynaklı
İlişkisel		
Özdeşleşme	Düşük	Yüksek
Değer taahhüdü	Düşük	Yüksek
Güç kaynağı	Kurumsal	Kişisel
Çevresel		
İşletme felsefesi	Denetim temelli	Katılım temelli
Kolektivizm-Bireysellik	Düşük (kolektivist)	Yüksek (bireyselci)
Güç mesafesi	Yüksek	Düşük

Kaynak: Mustafa Can, **Küreselleşen Dünyada Farklı Perspektiflerden Kurumsal Yönetim İlkeleri**, Ankara: Gazi Kitabevi, Şubat 2015, s. 77.

⁷²⁵ Can, s. 74-76.

⁷²⁶ Can, s. 77.

3.2. Dünyada Kurumsal Yönetim

Gelişmiş ülkelerde serbest rekabet koşullarının kurumsallaşması ile 1930' lardan başlayarak önem kazanan kurumsal yönetim, özellikle son yirmi yılda OECD, Dünya Bankası, kurumsal yatırımcılar, borsalar ile ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarının etkisiyle birçok ülkede kurumların nasıl yönetileceğini belirler duruma gelmiştir⁷²⁷.

Büyük sermayeli ve karmaşık yapıdaki işletmelerin sayıca çok olması sebebiyle bir terim olarak kurumsal yönetimin ABD' de doğduğunu söylemek mümkündür. 1930' larda yaşanan ekonomik buhran sonrasında kurumsal yönetim ile ilgili çalışmalar başlamıştır. Bu anlamda kurumsal yönetime değinen ilk eser Berle ve Means tarafından 1932 yılında yazılan modern işletmelerde sahiplik ve kontrolün birbirinden ayrılmasını konu alan⁷²⁸ "The Modern Corporation and Private Property" adlı kitap olarak kabul edilmektedir⁷²⁹.

1970' lerde yaşanan petrol krizi ve ABD' de ortaya çıkarılan yolsuzluklar kurumsal yönetimi tekrar gündeme getirirken, 1980' lerin sonunda İngiltere' de meydana gelen işletme yolsuzlukları ve iflaslar, kurumsal yönetime ilişkin standart geliştirme çalışmalarının başlatılmasını sağlamıştır. Bu anlamda kurumsal yönetim alanında bir kilometre taşı olarak kabul edilen Cadbury Raporu 1992 yılında yayımlanmıştır⁷³⁰. Yapılan bu çalışmalar, ortaklık kültürünün iyi yerleştiği Anglo-Sakson sermaye piyasalarında ortaya çıkmış ve hızla gelişmiştir. Bunun sonucu olarak İngiltere' de 1990' ların başında ve ortalarında yapılan çalışmalar hız kazanmış ve Cadbury Raporu' nu Greenbury (1995), Hampel (1998) ve Birleştirilmiş Kod (1998) Raporları izlemiştir⁷³¹.

⁷²⁷ TÜSİAD, "Kurumsal Yönetimi En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi", s. 9.

⁷²⁸ Ben W. Lewis, "Berle and Means on the Modern Corporation", **Journal of Political Economy**, Vol. 43., No. 4 (Aug 1935), s. 548.

⁷²⁹ Doğan, s. 55

⁷³⁰ Lessambo, s. 81-82

⁷³¹ Maciej Dzierzanowski and Piotr Tamowicz, "Setting Standards of Corporate Governance: The Polish Experience of Drafting Governance Codes", **European Business Organization Law Review**, C. 4 (2003), s. 284-285.

1990' lı yıllarda kurumsal yönetimle ilgili tartışmalar kıta Avrupa'sını takiben tüm dünyada ve özellikle Asya'da gündeme gelmeye başlamıştır. 1997 yılında yaşanan ve etkileri tüm dünyada hissedilen Asya krizinin altında yatan sebeplerin başında kurumsal yönetim zafiyetleri olduğunun düşünülmesi, bu krizin ardından çeşitli uluslararası kuruluşları kurumsal yönetime ilişkin çalışmalar yapma ve işletmelerde uygulanabilecek ortak ilkeler geliştirme çabasına sokmuştur⁷³². OECD kurumsal yönetim ilkeleri, bu gelişmelerin sonrasında 1999 yılında yayımlanarak, kurumsallaşma için önemli bir adım atılmış ve bu ilkeler, dünya genelinde karar alıcılar, yatırımcılar, işletmeler ve diğer paydaşlar için uluslararası bir referans kaynağı haline gelmiştir⁷³³.

Kurumsal yönetimin dünya çapında önemini artıran ve yapılan düzenlemeleri hızlandıran en önemli sebeplerin başında kuşkusuz büyük işletme iflasları ve işletme skandalları gelmektedir. 2000' li yıllarda Enron, Worldcom, Parmalat gibi dev işletmelerin iflası ve bu işletme iflaslarının altında yatan skandallar, işletmelerdeki yönetim ve denetim eksikliklerini ortaya çıkarmış ve kurumsal yönetime olan ihtiyacı daha da belirgin hale getirmiştir⁷³⁴. Bu kurumsal işletme skandallarına bir tepki olarak ABD' de 2002 yılında "Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası" olarak da bilinen Sarbanes-Oxley Yasası çıkarılmıştır⁷³⁵.

3.2.1. Kurumsal Yönetim ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Yapı, örgüt ve yönetim kurullarının karar alma süreçleri yanında üst düzey yönetimin ücretlendirilmesi, bilginin şeffaflığı ve yatırımcı ilişkileriyle de ilgili iyi kurumsal yönetim uygulamalarına yönelik öneriler niteliğinde olan kurumsal yönetim raporları, farklı boyuttaki öneriler ve hükümlerle oluşturulmuş yaptırım mekanizmalarına sahip olsa da, fonksiyonel yapı olarak benzerlik göstermektedirler. Kurumsal yönetim ile ilgili yapılan bu çalışmalar genellikle pay sahiplerinin haklarının korunması, yönetim kurullarının oluşumu, sorumlulukları, gücü ve işlevleri, bağımsız yönetim kurulu üyeleri, yükümlülüklerin ayrılması, kurumsal şeffaflık ile ücretlendirme, vekalet, iş gören

⁷³² Mutlu Başaran Öztürk ve Kartal Demirgüneş, "Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entelektüel Sermaye", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S. 19, 2008, s. 396.

⁷³³ Turan ve Bayburt, s. 30.

⁷³⁴ Pamukçu, s. 136.

⁷³⁵ Roberta Romano, "The Sarbanes-Oxley Act and the Making of Quack Corporate Governance", **European Corporate Governance Institute Finance Working Paper**, No. 52 (2004), s. 4.

rotasyonu ve raporlama gibi kurumsal yönetim uygulamaları için anahtar konulara odaklanmaktadır⁷³⁶. Kurumsal yönetim ile ilgili yapılan bu çalışmalar ve içerikleri aşağıda açıklanarak değerlendirilecektir.

3.2.1.1. Cadbury Raporu (“The Financial Aspects of Corporate Governance” 1992)

Başkanlığını Sir Adrian Cadbury’ nin yaptığı Cadbury Committee, raporla ilgili çalışmaları yürütmek üzere Finansal Raporlama Kurulu, Londra Borsası ve muhasebe uzmanları tarafından Mayıs 1991’ de İngiltere’ de kurumsal yönetimin finansal yönünü ortaya koymak amacıyla toplanmış ve 27 Mayıs 1992’ de Cadbury Raporu yayımlanmıştır⁷³⁷.

İyi bir kurumsal yönetimin bütün olarak tanıtımına olumlu katkıda bulunmayı ve özellikle finansal raporlama ve hesap verebilirlik ile ilgili kurumsal yönetim yönlerini gözden geçirmeyi amaçlayan Komitenin tavsiyeleri, özellikle kurulların kontrol ve raporlama işlevlerine ve denetçi rolüne odaklanmaktadır. Ayrıca Rapor, Londra Menkul Kıymetler Borsası, Birleşik Krallık’ ta kayıtlı olan tüm listelenen işletmelerin, devam eden bir liste yükümlülüğü olarak Kod’ a uyup uymadıklarını bildirmelerini ve herhangi bir uyumsuzluk alanı için neden göstermelerini istemektedir. Bu gereklilik ile pay sahiplerinin, yatırım yaptıkları işletmelerin Kodu ile ilişkili olarak nerede durduğunu bilmelerini sağlamak amaçlanmaktadır⁷³⁸.

Raporda, yönetim kurullarının yapısı ve sorumlulukları gözden geçirilmiş ve bu anlamdaki öneriler, bir En İyi Uygulama Yasası’ nda özetlenmiştir. Sonra, denetçilerin rollerine ve muhasebe mesleğine yönelik bir dizi tavsiyeye yer verilmiştir⁷³⁹.

Cadbury Raporu’ nun sonuçlarının ve uygulamalarının kalitesinin altında yatan gerçek, raporun İngiltere’ de ve diğer ülkelerde kurumsal yönetimin gelişmesinde yeni ufuklar açarak, uluslararası anlamda tanınmış olmasıdır. Raporda merkezi bir karar noktası olarak Cadbury’ nin yönlendirmeleriyle yönetim kuruluna yönelik yapılan

⁷³⁶ Dzierzanowski and Tamowicz, s. 285.

⁷³⁷ Cadbury, s. 13.

⁷³⁸ Cadbury, s. 10.

⁷³⁹ Cadbury, s. 14.

düzenlemeler, uygun şekilde oluşturulan yönetim kurulu alt komiteleri (ücretlendirme, denetim ve aday gösterme), icracı olmayan bağımsız yöneticiler ve başkan ile icra başkanının ayrılması gibi Cadbury Raporu’ nun birçok tavsiyesi OECD Kurumsal Yönetim İlkelerine ve diğer Ulusal Kurumsal Yönetim Yasalarına dahil edilmiştir⁷⁴⁰. Türkiye’ de SPK tarafından hazırlanan kurumsal yönetim düzenlemelerinde de raporun model oluşturduğu görülmektedir⁷⁴¹.

3.2.1.2. King Raporu I (“King I”, 1994)

King Komitesi Güney Afrika Yönetim Enstitüsü himayesinde 1992 yılında Güney Afrika’ da Kurumsal Yönetim reformunu başlatmak üzere kurulmuştur⁷⁴². Eski bir hakim ve iş adamı olan Mervyn King liderliğindeki komite tarafından ilki 1994 yılında yayımlanan, Güney Afrika’da kurumsal yönetim alanında yüksek standartlar getirmek amacıyla olan rapor, sonrasında 2002 (King II) ve 2009 (King III) yıllarında revize edilmiştir⁷⁴³. Komitede ticaret liderleri, borsalar gibi düzenleyici kuruluşlar, avukatlar ve muhasebeciler, işçi sendikaları ve ticaret odaları gibi meslek kuruluşları temsil edilerek, hükümetin ve iş dünyasının desteğinin alındığı titiz bir çalışma yürütülmüştür⁷⁴⁴.

Cadbury Raporu’ nun rehber olarak kullanıldığı King Raporu’ nda⁷⁴⁵, yönetim kurulunun yapısı, rolleri ve süreçleri ile karar verme ve bilgi sağlanması konuları üzerinde durulmakta⁷⁴⁶ ve raporun içeriği; kurullar ve yöneticiler, risk yönetimi, iç denetim, entegre sürdürülebilirlik raporlaması, muhasebe ve denetim, uyum ve uygulama, medyanın rolü ve paydaş aktivizmini cesaretlendirmek başlıklarından oluşmaktadır⁷⁴⁷.

⁷⁴⁰ Ian Jones and Michael Pollitt, “Understanding How Issues in Corporate Governance Develop: Cadbury Report to Higgs Review”, **Blackwell Publishing**, Vol. 12, No. 2 (April 2004), s. 163-164.

⁷⁴¹ Doğan, s. 57.

⁷⁴² Global Corporate Governance Forum, “**Developing Corporate Governance Codes of Best Practice**”, Washington: The World Bank, (2005), s. 21.

⁷⁴³ Cavlak, s. 18.; Gülşah Atağan ve Nur Fidancı, “Kurumsal Yönetim Endeksindeki (BIST XKURY) İşletmelerin Sahiplik Yapısı ve Gönüllü Açıklamalar Arasındaki İlişki”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt. 18, Özel Sayı. 1 (2016), s. 181.

⁷⁴⁴ Global Corporate Governance Forum, s. 1.

⁷⁴⁵ G.J. Rossouw, A. Van Der Watt and D.P. Malan, “Corporate Governance in South Africa”, **Journal of Business Ethics**, Vol. 37, Iss. 3 (May 2002), s. 289.

⁷⁴⁶ Global Corporate Governance Forum, s. 21.

⁷⁴⁷ Global Corporate Governance Forum, s. 86.

2002 yılında revize edilen King raporu ile risk yönetimi Güney Afrika’ da ilk kez önem kazanmıştır. Gözden geçirilen raporda, işletmelerin riske maruz kaldıklarını her yıl denetlemeleri ve denetimleri pay sahiplerine açıklamaları önerilmektedir⁷⁴⁸.

King Raporunda ücret, hisse seçenekleri, menfaatler ve ikramiyeler gibi başlıklar halinde ayrıştırılarak, icrada görevli olan ve icrada görevli olmayan diğer yöneticilerin kazançlarının ayrı ayrı, tam ve açık bir şekilde açıklanması önerilmektedir. Rapora göre hem icrada görevli olan hem de icrada görevli olmayan yöneticilerin ücretlerinin, üyelerinin çoğunluğu icrada görevli olmayan bir ücret komitesi tarafından önerilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte yöneticinin hizmet sözleşmesinin hissedarların onayı ile ancak beş yılı aşması mümkündür⁷⁴⁹. Raporun kurumsal yönetim alanında önemli bir yere sahip olmasında entegre raporlama konusunda ortaya koyduğu çalışmalar büyük rol oynamaktadır⁷⁵⁰.

3.2.1.3. Greenbury Raporu (“Director’s Remuneration”, 1995)

İngiliz Endüstrisi Konfederasyonu (CBI) tarafından, işletmelerde yöneticilere ödenen maaş ve sağlanan diğer menfaatlere yönelik kamu ve hissedarların endişelerine cevap verecek düzenlemeler yapma amacıyla kurulan “Yöneticilere Yapılan Ödemeler Çalışma Grubu (The Study Group on Directors’ Remuneration)” komitesi, Sir Richard Greenbury başkanlığında, Ocak 1995’te toplanmıştır. Komite tarafından yapılan çalışmalar 17 Temmuz 1995’te “Directors’ Remuneration (Yöneticilerin Hakkının Verilmesi)” başlıklı raporla yayımlanmıştır⁷⁵¹.

Kurumsal ücretlendirme uygulamalarına yol göstermeyi amaçlayan raporda, yönetici ücretleri, hissedarlara rapor verilmesi ve şeffaflık genel bakış açısıyla yönetim kurulunun aldıkları ücretler konusunda hissedarların çıkarlarına yönelik sorumlu olmaları gerekliliği ve yönetim kurulunun her yıl pay sahiplerine işletmenin idari ücretlere

⁷⁴⁸ Global Corporate Governance Forum, s. 22.

⁷⁴⁹ Rossouw and diğ., s. 297.

⁷⁵⁰ Cavlak, s. 18.

⁷⁵¹ Directors’ Remuneration (Greenbury Report), “Report of a Study Group Chaired by Sir Richard Greenbury”, (17 July 1995), s. 7-8.

yaklaşımı konusunda rapor vermesi önerilmektedir⁷⁵². Rapor, giriş, en iyi uygulama kodları, ana eylem puanları, ücret komiteleri, açıklama, ücret politikası, hizmet sözleşmeleri ve tazminatlar ile özelleştirilmiş kamu hizmetleri kısımlarından oluşmakta ve kurumsal ücretlendirme konusuna açıklık kazandırmaktadır⁷⁵³.

3.2.1.4. Hampel Raporu (“Final Report”, 1998)

Hampel Raporunu hazırlayan Kurumsal Yönetim Komitesi, Finansal Raporlama Komitesi Başkanı Sir Sydney Lipworth’ un inisiyatifiyle Kasım 1995’ te Cadbury ve Greenbury raporlarından sonra neler olduğunu incelemek ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek üzere kurulmuştur⁷⁵⁴. Ocak 1998’ de “Committee on Corporate Governance: Final Report” başlığıyla yayımlanan raporda, kurumsal yönetim konusu ayrıntılı olarak ele alınmış, kurumsal yönetim ilkeleri, yönetim kurulu, yönetim kurulu başkanı, kurulun dengesi, bilgi sağlama, yönetim kuruluna atama, yeniden seçilme, ücretler ve ücret prosedürleri, hissedarların oy kullanması, işletme ve yatırımcılar arasındaki diyalog, yönetimin ifşasının değerlendirilmesi, yıllık genel kurul toplantıları, finansal raporlama, iç denetim, denetçilerle ilişkiler ve dış denetim başlıkları altında değerlendirilmiştir⁷⁵⁵.

Kesin kurallar koymaktan ziyade işletmeler üzerindeki düzenleyici sınırları azaltmak ve bütün işletmeler için geçerli olabilecek daha esnek bir yapı oluşturmak amacı taşıyan Hampel Raporu’ nun, Cadbury ve Greenbury ile getirilen işletme yönetimi için geliştirilmiş en iyi uygulama kodları dikkate alınarak hazırlanan ve borsaya kote edilmiş anonim işletmeler için ortak kuralları tespit eden bir doküman olarak, Cadbury Raporu’ nun tüm ana hatlarını ve ilkelerini daha da güçlendirdiğini söylemek mümkündür.⁷⁵⁶

⁷⁵² Gaye Aslı Sancar, “Kurumsal Sürdürülebilirlik Bağlamında Kurumsal Yönetişim: Kavramın Doğuşu, Gelişimi ve Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi**, Cilt. 8, Sayı. 1 (2013), s. 77.

⁷⁵³ Directors’ Remuneration (Greenbury Report), s.3.

⁷⁵⁴ Hampel Report, “Committee on Corporate Governance (Final Report), (January 1998), s. 5. <http://www.ecgi.org/codes/documents/hampel.pdf> (12 Ocak 2017).

⁷⁵⁵ Sancar, s. 77.

⁷⁵⁶ Cavlak, s. 19.

3.2.1.5. *Millstein Raporu (“Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets”, 1998)*

Millstein Raporu, 1997 Asya Ekonomik Krizinden sonra kurumsal yönetim konusunda OECD İş Sektörü Kurumsal Yönetim Danışma Grubu tarafından, etkili yönetime katkıda bulunmak amacıyla geliştirilmiştir⁷⁵⁷. Ira Millstein başkanlığında 1997’ de toplanan komite tarafından OECD için hazırlanarak 2 Nisan 1998’ de yayımlanan Millstein Raporu, OECD için 25 politika hedefi setinden oluşmaktadır. Bu sete politika yapıcılara ve düzenleyicilere kurumsal yönetim ortamını şekillendirmede yardımcı olacak şekilde tasarlanmış 20 “Kamu Politikası İyileştirme Perspektifleri” de dahildir⁷⁵⁸.

Kurumsal yönetim anlayışının ortak özelliklerinin özel sektör bakış açısıyla ayrıntılı olarak ele alındığı raporda, Ira M. Millstein başkanlığındaki OECD İş Sektörü Kurumsal Yönetim Danışma Grubu “yönetim yoluyla sermayeyi çekmek için neye ihtiyaç duyulur” konusuna odaklanmıştır. Rapora göre sermayeyi çekmek, hükümetin kurumsal yönetim alanına müdahalede şu dört alana odaklanmasıyla mümkün görülmektedir. Bunlar⁷⁵⁹;

- Azınlık ve yabancı pay sahiplerinin hakları da dahil olmak üzere, ortaklık haklarının korunmasını ve kaynak sağlayıcılarla sözleşmelerin uygulanabilirliğini sağlamak (Adillik)
- Kurumsal finansal performans, kurumsal yönetim ve kurumsal sahiplik ile ilgili yeterli, açık ve karşılaştırılabilir bilgilerin zamanında açıklanmasını talep etme (Şeffaflık)
- Yönetimin rol ve sorumluluklarını açıklığa kavuşturmak, yönetim ve hissedar çıkarlarının dengelenmesini sağlamak için gönüllü çabaları desteklemek (Hesap Verebilirlik)

⁷⁵⁷ Shafi Mohammad, “The Importance of Effective Corporate Governance”, **SSRN Electronic Journal** (Sept 2004), , s. 1.

⁷⁵⁸ Global Corporate Governance Forum, s. 99.

⁷⁵⁹ Holly J. Gregory and Marsha E. Simms, “Corporate Governance: What It Is And Why It Matters”, **9th International Anti-Corruption Conference**, South Africa: Durban (10-15 October 1999), s. 7.

- Toplumun değerlerini yansıtan kanun ve yönetmeliklerle kurumsal uyumun sağlanması (Sorumluluk)

Raporda “Kamu Politikası İyileştirme Perspektifleri”, politika yapıcılarının ve düzenleyicilerin değişen rekabet ortamına ve esnek uyarlanabilir yönetim yapılarına olan ihtiyaca cevap verebilmek için işletmelerin esneklik ihtiyacına duyarlı olmaları, piyasa mekanizmalarına aşırı derecede müdahale etmek için baskı yapan düzenlemelerden kaçınmaları ve azınlık paylar da dahil olmak üzere hissedar haklarının korunmasını mümkün kılacak açık, tutarlı ve uygulanabilir menkul kıymetler ve sermaye piyasası düzenlemelerinin sağlanması ile ilgili konulara odaklanmaktadır⁷⁶⁰. Millstein Raporu’nun altında yatan gerçek, uygulamalar için kurumsal yönetimin özel sektöre bağlı olmasıdır. Buna göre hükümet yönetim için bir yapı sağlamakta, ancak kurumsal yönetim işletme içinde gerçekleşmekte ve yatırımcılara, kurullara ve yönetime bağlı olarak yürütülmektedir⁷⁶¹.

3.2.1.6. Birleştirilmiş Kod (“Combined Code”, 1998-2003)

Birleşik Krallık’ ta işlem gören işletmeler için ilk birleşik kod Cadbury, Greenbury ve Hampel kurumsal yönetim komitelerinin önerileri üzerine Haziran 1998’ de kabul edilmiştir. Higgs Raporu’ ndan gelen ilave bilgiler doğrultusunda Birleşik Kod Temmuz 2003’ de revize edilerek yayımlanmış, Kasım 2003 ve sonrasında başlayan raporlama dönemleri için listelenen tüm Birleşik Krallık işletmeleri için yürürlüğe girmiştir. Birleşik kod ile ele alınan ana temalar atamalar, ücretlendirme, hesap verebilirlik ve hissedarlarla olan ilişkiler ve kurumsal yatırımcıların sorumlulukları da dahil olmak üzere yönetim kuruluna verilen sorumluluklardır⁷⁶².

3.2.1.7. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (“OECD Principles of Corporate Governance”, 1999)

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 27-28 Nisan 1998 tarihlerinde gerçekleştirilen Bakanlar düzeyindeki OECD Konseyi Toplantısı’ nda, hükümetler, ilgili uluslararası kuruluşlar ve özel sektör temsilcileri tarafından yapılan, kurumsal yönetim

⁷⁶⁰ Global Corporate Governance Forum, s. 99.

⁷⁶¹ Gregory and Simms, s. 7.

⁷⁶² Global Corporate Governance Forum, s. 23.

ile ilgili bir dizi standart ve yol gösterici ilkenin geliştirilmesi çağrısı üzerine ortaya çıkmış ve OECD Bakanlar Kurulu tarafından 1999 yılında onaylanarak bu tarih itibariyle dünya genelindeki karar alıcılar, yatırımcılar, işletmeler ve diğer paydaşlar için uluslararası bir referans kaynağı haline gelmiştir. Kurumsal yönetim olgusunun gündemde tutulduğu ilkeler, OECD üye ülkeleri ile üye olmayan ülkeler arasındaki kapsamlı işbirliği programı için temel oluşturmakta ve Dünya Bankası/IMF Standart ve Kuralları Karşılama Raporlarının kurumsal yönetim unsurunu güçlendirmektedir. Her bir ülkenin ve bölgenin kendine özgü koşullarına uyarlanabilen, bağlayıcılığı olmayan standartlar ve uygulamalar ile bunların uygulanışına ilişkin bir kılavuz olma niteliği taşıyan ve sürekli gelişen bir araç olarak ifade edilen ilkeler ilk defa 2004 yılında gözden geçirilerek revize edilmiştir⁷⁶³.

İlkeler, G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanları' nın 9-10 Şubat 2015' te gerçekleşen toplantılarında ise ikinci kez gözden geçirilmiş, 10 Nisan 2015' te gerçekleşen G20/OECD Kurumsal Yönetim Forumu' nda tartışılmış ve 8 Temmuz 2015' te OECD İlkeleri kabul etmiştir. Gözden geçirilmiş olan ilkeler önceki baskılarında yer alan birçok tavsiyeyi etkin bir kurumsal yönetim çerçevesinin zorunlu birer ögesi olarak korumaya devam etmekle birlikte, bazı yeni hususları geliştirmekte, bazılarını ise daha fazla vurgulamakta veya ek açıklık getirmektedir⁷⁶⁴.

İlkeler öncelikle borsada işlem gören işletmelerle ilgilidir. Ancak kar amacı gütmeyen kamu iktisadi teşebbüsleri gibi ticari olmayan işletmeler için de kurumsal yönetimin iyileştirilmesi için yararlı bir araç olabileceği öngörülen⁷⁶⁵ ilkeler rehberliğini altı bölümde yer alan tavsiyeler ve açıklamalar yoluyla yapmaktadırlar⁷⁶⁶;

- I. Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi İçin Temellerin Sağlanması
- II. Pay Sahiplerinin Hakları, Adil Muamele Görmeleri ve Temel Ortaklık İşlevleri
- III. Kurumsal Yatırımcılar, Pay Senedi Piyasaları ve Diğer Aracılar

⁷⁶³ KYD ve OECD, **OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004**, İstanbul: KYD Yayınları, 2005, s.4-8.

⁷⁶⁴ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, **OECD' nin G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanlarına Raporu**, Turkey: G20 2015, (Eylül 2015), s. 4.

⁷⁶⁵ Global Corporate Governance Forum, s. 29.

⁷⁶⁶ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 4-6.

- IV. Kurumsal Yönetimde Menfaat Sahiplerinin Rolü
- V. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık
- VI. Yönetim Kurulunun Sorumlulukları

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, gerek OECD üye ülkelerin uygulamalarına gerekse diğer ülkelerdeki düzenlemelere ve uygulamalara ışık tutması açısından büyük öneme sahiptir⁷⁶⁷. Bu ilkeler, OECD İş Sektörü Kurumsal Yönetim Danışma Grubu tarafından dile getirilen dört temel (adalet, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk) esas üzerine kurulmuştur⁷⁶⁸. İkelere ilişkin düzenlemeler ana başlıklar halinde aşağıda özetlenmiştir.

3.2.1.7.1. Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi

1999 yılında yayımlanan OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri içinde yer almayan bu başlık ilkelerin 2004 yılı güncellemesi ile ilkelere eklenerek adalet ilkesinin genişletildiği ilkelere biri olmuştur⁷⁶⁹.

“Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi İlkesi” nde, şeffaf ve etkin piyasaların teşvik edildiği, hukuki düzenlemelerle tutarlılık gösteren ve farklı düzenleme, denetleme ve yürütme mekanizmaları arasında sorumluluk dağılımının açıkça yapıldığı bir kurumsal yönetim çerçevesi öngörülmektedir. Daha açık bir ifadeyle etkin kurumsal yönetim çerçevesi, tüm piyasa katılımcılarının özel sözleşmeler bazında ticari ilişkiler kurarken güvenebilecekleri uygun ve etkili hukuki, düzenleyici kurumsal temelin oluşturulmasını gerekli kılmaktadır. Ayrıca ülkelerin içinde bulundukları koşulları, yasama unsurlarını, özel düzenlemeleri, ihtiyari taahhütleri ve iş uygulamalarını da kapsamaktadır⁷⁷⁰.

Etkin bir kurumsal yönetimin sağlanabilmesi için kurumsal yönetim çerçevesinin taşıması gereken özellikler, bu ilke başlığı altında şöyle ifade edilmiştir⁷⁷¹;

⁷⁶⁷ Doğan, s. 70.

⁷⁶⁸ Gregory and Simms, s. 7.

⁷⁶⁹ Gregory and Simms, s. 8.

⁷⁷⁰ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 13.

⁷⁷¹ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 14-17.

- Kurumsal yönetim çerçevesi ekonominin genel performansı, piyasaların güvenilirliği, piyasa katılımcılarına yönelik motivasyon ve şeffaf ve etkin piyasaların teşviki üzerindeki etkisi dikkate alınarak geliştirilmelidir.
- Kurumsal yönetim uygulamalarını etkileyen yasal ve düzenleyici şartlar, hukukun üstünlüğüne uygun, şeffaf ve uygulanabilir olmalıdır.
- Farklı idareler arasındaki sorumluluk dağılımı, açık bir şekilde yapılmalı ve bu dağılımın kamu yararına olması sağlanmalıdır.
- Pay senedi piyasaları düzenlemeleri etkin kurumsal yönetimi desteklemelidir.
- Denetim, düzenleme ve yürütme otoriteleri, profesyonel ve nesnel bir şekilde görevlerini yerine getirebilmelerini sağlayacak yetki, güvenilirlik ve kaynaklara sahip olmalıdır. Aynı zamanda, getirdikleri kurallar, yerinde, şeffaf ve tamamen açıklanmış olmalıdır.
- Sınır ötesi işbirlikleri bilgi alışverişi için iki taraflı ve çok taraflı düzenlemeler de dahil olacak şekilde geliştirilmelidir.

3.2.1.7.2. Pay Sahiplerinin Hakları, Adil Muamele Görmeleri ve Temel Ortaklık İşlevleri

Bu ilkeye göre kurumsal yönetim çerçevesi, azınlık ve yabancı hissedarlar da dahil olmak üzere tüm pay sahiplerinin haklarının korunmasını sağlamalı ve bu hakların kullanımını kolaylaştırmalıdır. Ayrıca tüm hissedarlara eşit muamelede bulunulması güvence altına alınmalı ve tüm hissedarlara hakların ihlali durumunda yeterli bir telafi ya da tazminat elde etme fırsatı sağlanmalıdır⁷⁷². Ayrıca yatırımcıların yatırımlarının işletme yöneticileri, yönetim kurulu üyeleri ya da kontrol hisselerine sahip hissedarlarca kötü niyetli kullanımlarına karşı korunacaklarına ilişkin duydukları güven sermaye piyasaları için de önemli bir unsurdur⁷⁷³. Bu sebeptendir ki gerek azınlık, gerek yabancı tüm hissedarların eşit işleme tabi tutulması iyi kurumsal yönetim uygulamalarının ayrılmaz

⁷⁷² G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 19.

⁷⁷³ KYD ve OECD, s. 30.

bir parçası olarak ülke sermaye piyasalarının da gelişmesine ve sermayenin çekilmesine yardımcı olmaktadır.

Tüm hissedarlara hakların ihlali durumunda etkili bir tazminat elde etme fırsatı sağlanmalıdır düzenlemesi, yasal çerçevenin, varlıkların kötüye kullanılmasına veya yöneticilerin ve hakim ortakların kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmelerine karşı azınlık haklarını koruyacak hükümler içermesi anlamına gelmektedir⁷⁷⁴.

Bu ilke ile hissedarların temel hissedarlık haklarının kapsamı genişletilmiş, hissedarların işletme ile ilgili köklü değişiklikleri ilgilendiren kararlara katılma ve bu kararlarla ilgili yeterince bilgi edinme, genel kurula etkin bir şekilde katılma ve oy kullanma fırsatına sahip olma hakları düzenlenmiştir. Ayrıca, işletme kontrolü ile ilgili piyasaların etkin ve şeffaf bir şekilde işlemlerini sağlayacak imkanların gerekliliği, mülkiyet haklarının kurumsal yatırımcıları da kapsamak üzere tüm hissedarlarca kullanımının kolaylaştırılması, ilke ile düzenlenen diğer alanlardır⁷⁷⁵.

Bu ilke kapsamında, kurumsal pay sahipleri de dahil olacak şekilde hissedarların, suistimali engelleyecek istisnalara tabi olmak üzere, ilkelere yer alan temel ortaklık hakları ile ilgili konularda birbirlerine danışmalarına izin verilmesi uygun görülmüştür. Aynı gruptaki tüm pay sahipleri adil işleme tabi tutulmalı, ilişkili taraf işlemleri, menfaat çatışmasının uygun olarak yönetildiği ve işletme ile hissedarların çıkarlarının korunduğu bir şekilde yapılmalıdır. Ayrıca azınlık pay sahipleri, hakim ortaklar lehine yapılan kötü niyetli işlemlere karşı korunmalı ve mağduriyetlerini giderecek etkin mekanizmalara sahip olmalıdırlar⁷⁷⁶.

3.2.1.7.3. Kurumsal Yatırımcılar, Pay Senedi Piyasaları ve Diğer Aracılar

Bu ilkeye göre iyi bir kurumsal yönetim çerçevesi, yatırım zinciri boyunca uygun teşvikler sağlamalı ve pay senedi piyasalarının iyi bir kurumsal yönetime katkı sağlayacak şekilde işlemlerine olanak vermelidir⁷⁷⁷.

⁷⁷⁴ Gregory and Simms, s. 8.

⁷⁷⁵ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 21.

⁷⁷⁶ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 24-28.

⁷⁷⁷ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 31.

Yatırım fonları, emeklilik fonları, sigorta işletmeleri ve koruma amaçlı fonlar gibi yatırımcılar tarafından elde tutulan pay yatırımları önemli miktarda artmıştır ve bunların varlıklarının çoğunluğu uzmanlaşmış varlık yöneticileri tarafından yönetilmektedir⁷⁷⁸. Bu sebeple ilkelerin ilk ve ikinci baskılarında yer almayan bu başlık ilkelerin 2015 güncellemesiyle aşağıdaki başlıklar altında düzenlenmiştir⁷⁷⁹.

- Vekil sıfatıyla hareket eden kurumsal yatırımcılar, oy haklarının nasıl kullanılacağı ile ilgili yürürlükte olan prosedürleri de dahil olmak üzere yatırımlarına ilişkin oy kullanma ve kurumsal yönetim politikalarını açıklamalıdır.
- Oylar, nihai pay sahibinin taleplerine uygun olacak şekilde saklama kuruluşları ya da atadığı vekiller tarafından kullanılmalıdır.
- Vekil sıfatıyla hareket eden kurumsal yatırımcılar, yatırımlarına ilişkin temel pay sahipliği haklarının kullanılmasını etkileyebilecek önemli çıkar çatışmalarını nasıl yönettiklerini açıklamalıdır.
- Kurumsal yönetim çerçevesi, oy kullanma danışmanlığı sunan işletmelerin, analistlerin, aracı kuruluşların, derecelendirme kuruluşlarının ve yatırımcıların kararlarına ilişkin analiz ve görüş sunan diğer kişilerin, bu analiz ve görüşlerinin dürüstlüğüne tehlikeye düşürebilecek çıkar çatışmalarını kamuya açıklamalarını ve en aza indirimelerini gerekli kılmaktadır.
- İçerden öğrenenlerin ticareti ve piyasa manipülasyonu yasaklanmalı ve ilgili kurallar uygulanmalıdır.
- Kendi kurulduğu ülke dışında bir ülkede kote edilmiş işletmelerin tabi oldukları kurumsal yönetim kanun ve düzenlemeleri net bir şekilde açıklanmalıdır. Çapraz kotasyon durumunda da birincil kotasyon koşullarının tanınması için kullanılacak ölçüt ve yöntemler şeffaf ve yazılı olmalıdır.

⁷⁷⁸ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 31.

⁷⁷⁹ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 32-36.

- Pay senedi piyasaları iyi kurumsal yönetimi desteklemek amacıyla adil ve etkin fiyat oluşumunu sağlamalıdır.

3.2.1.7.4. Kurumsal Yönetimde Menfaat Sahiplerinin Rolü

Bu ilkeye göre kurumsal yönetim, işletmede doğrudan menfaat sahibi olan farklı grupların, işletmeye özgü beşeri ve fiziksel sermayeye etkin düzeyde yatırım yapmalarının teşvik edilmesini sağlayacak yolları bulmakla alakalıdır. Ayrıca, rekabet edebilirlik ve işletmenin nihai başarısı, yatırımcılar, çalışanlar, alacaklılar ve tedarikçiler gibi farklı paydaş gruplarının katkılarının bir araya getirildiği ekip çalışmasının ürünüdür. Bu sebeple, paydaşlar arasında zenginlik yaratan işbirliğinin sağlanması, uzun vadede işletme yararına ve kurumsal yönetim çerçevesinde bu durum göz önünde bulundurulmalıdır⁷⁸⁰.

Bu anlamda, kurumsal yönetim çerçevesi, menfaat sahiplerinin haklarını yasalarda veya ikili anlaşmalarda belirtildiği şekilde tanımalı ve bu haklara saygı göstermelidir. Ayrıca servet ve yeni iş sahaları yaratmada işletmeler ile menfaat sahipleri arasındaki etkin işbirliğini ve mali anlamda güçlü olan işletmelerin ayakta kalmasını teşvik etmelidir⁷⁸¹.

Paydaş çıkarları yasalarda korunmalı, haklarının ihlal edilmesi durumunda yeterli telafi ve tazminat elde etme haklarına sahip olmalı, çalışanların katılımı açısından performans geliştirici mekanizmaların oluşturulmasına izin verilmeli, paydaşlar, kurumsal yönetim sürecine katıldıklarında, konuyla ilgili zamanında, düzenli, yeterli ve güvenilir bilgilere ulaşabilmelidirler. Kurumsal yönetim çerçevesi, etkin ve etkili bir iflas düzenlemesi ve alacaklı haklarının etkin bir şekilde icraya konulması ile tamamlanmalıdır⁷⁸².

3.2.1.7.5. Kamuya Aydınlatma ve Şeffaflık

Bu ilke kurumsal yönetim çerçevesinin, işletmenin mali durumu, performansı, mülkiyeti ve idaresi de dahil olmak üzere işletme ile ilgili bütün önemli konularda doğru

⁷⁸⁰ KYD ve OECD, s. 35.

⁷⁸¹ KYD ve OECD, s. 35.

⁷⁸² G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 38-39.

ve zamanında açıklama yapılmasının sağlanması gerekliliği üzerine inşa edilmiştir. Bu ilkeye göre işletmelerin açıklama kapsamındaki minimum maddi bilgileri şunlardır⁷⁸³;

- İşletmenin finansal ve operasyonel sonuçları,
- İşletme hedefleri ve finansal olmayan bilgiler,
- Büyük hissedarlar ve oy kullanma hakları,
- Yönetim kurulu üyeleri ve kilit yöneticilerle ilgili ücretlendirme politikaları,
- Yönetim kurulu üyelerinin vasıf, seçilme usulleri, diğer işletmelerdeki yönetim kurulu üyelikleri ve yönetim kurulunca bağımsız üye olarak kabul edilip edilmedikleri ile ilgili bilgiler,
- İlişkili taraf işlemleri,
- Öngörülebilir risk faktörleri,
- Çalışanlar ve diğer paydaşlarla ilgili konular,
- Herhangi bir kurumsal yönetim kodu veya politikasının içeriği ile bunların uygulandığı prosedürler de dahil olmak üzere yönetim yapıları ve politikaları,

Bu ilkeye göre açıklama kapsamındaki bilgiler, yüksek kaliteli muhasebe standartlarına, finansal ve finansal olmayan beyanat standartlarına uygun olarak hazırlanmalı ve açıklanmalıdır. Finansal tabloların, işletmenin finansal durumunu ve performansını her açıdan doğru şekilde yansıttığı güvencesinin yönetim kuruluna ve hissedarlara tarafsız olarak verilebilmesini sağlamak amacıyla yıllık denetim, bağımsız, alanında yetkin ve uzman denetçiler tarafından yapılmalıdır. Bununla birlikte bilgilerin kullanıcılar tarafından adil olarak zamanında ve minimum maliyetle erişilmesini sağlayan iletişim kanallarının oluşturulması yine bu ilke kapsamındadır⁷⁸⁴.

3.2.1.7.6. Yönetim Kurulunun Sorumlulukları

Yönetim kurulu yapıları ve usulleri, OECD ülkeleri arasında farklılık göstermektedir. Ancak, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri ile amaçlanan, bu farklılıklara

⁷⁸³ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 41-46.

⁷⁸⁴ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 47-49.

rağmen uygulama birliği sağlamayı mümkün kılacak ölçüde genel nitelik taşımaktır. Bu ilke altında, yönetim kurulunun sorumlulukları aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır⁷⁸⁵;

- Yönetim kurulu üyeleri eylemlerini, tam bilgilendirilmiş olarak, iyi niyetle, gerekli dikkat ve özeni göstererek, işletmenin ve hissedarlarının menfaatleri doğrultusunda gerçekleştirmelidir.
- Yönetim kurulu aldığı kararlarda bütün hissedarlara karşı adil olmayı sağlamalıdır.
- Yönetim kurulu, yüksek etik standartlar getirmeli ve tüm menfaat sahiplerinin çıkarlarını gözetmelidir.
- Yönetim kurulu, işletme stratejisini, başlıca eylem planlarını, risk politikalarını, yıllık bütçeleri ve iş planlarını yönlendirmeli, gözden geçirmelidir. Bununla birlikte performans hedeflerini saptamalı, uygulamaları ve işletme performansını denetlemeli, büyük sermaye harcamalarını, devralmaları ve mal varlığı satışlarını yönetmelidir.
- İşletme kurumsal yönetim uygulamalarının etkinliğini kontrol etmeli ve gerektiğinde değişiklikler yapmalıdır.
- Yönetim kurulu kilit yöneticileri seçmek, ödüllendirmek, denetlemek, gerektiğinde değiştirmek ve yönetimin sorunsuz şekilde el değiştirmesini sağlamaktan da sorumludur.
- İşletme varlıklarının yanlış kullanılması ve ilişkili tarafların işlemlerinde kötüye kullanma dahil olmak üzere, tepe yönetimi, yönetim kurulu üyeleri ve hissedarlar arasındaki olası çıkar çatışmalarını izlemeli ve idare etmelidir.
- Yönetim kurulu bağımsız denetim de dahil olmak üzere işletmenin muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin güvenilirliğini ve özellikle risk yönetim sistemleri, finansal ve faaliyete ilişkin kontrollerle kanun ve ilgili standartlara uymaya ilişkin uygun sistemlerin kurulmasını sağlamalıdır.
- Kamuya açıklama yapmalı ve iletişim süreçlerine nezaret etmelidir.

⁷⁸⁵ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 51-62.

- Yönetim kurulu, işletme işlerinde gerçekçi, tarafsız ve bağımsız muhakeme yürütebilme kabiliyetine sahip olmalıdır.

Özetle yönetim kurulunun asıl sorumluluğu, işletme stratejisine yol göstermenin yanı sıra çıkar çatışmalarının önüne geçmek ve işletmeye yönelik rekabet halindeki talepleri dengelemek suretiyle işletme performansını denetlemek ve hissedarlar için yeterli kazancı elde etmektir. Bununla birlikte yönetim kurulunun sorumluluğu sadece işletmeye ya da hissedarlara karşı değildir. İşletme ve hissedarlarla birlikte yönetim kurullarından, çalışanlar, alacaklılar, müşteriler, tedarikçiler ve yerel topluluklar gibi tüm paydaşların menfaatlerini gözetmesi beklenir. Ayrıca çevresel ve sosyal farkındalığa da sahip olarak ve bu anlamdaki ilgili standartlara uyarak faaliyetlerini yerine getirmelidir⁷⁸⁶.

3.2.1.8. Sarbanes-Oxley Yasası (“The Sarbanes-Oxley Act of 2002”, 2002)

Amerika Birleşik Devletleri’nde gönüllü kurumsal yönetim yönergelerine yönelik uygulamalar geliştirilmiş ve çoğu işletme uygulamalarını geliştirmekte bu gönüllü ilkelerden faydalanmıştır. Ancak, 2000’li yılların başında Amerika’da birkaç büyük işletmenin muhasebe dolandırıcılığı ve iflasları, gönüllülük kurallarına olan güveni azaltmış ve Sarbanes-Oxley Yasası’nın kabul edilmesine ve yeni liste düzenlemelerine yol açan reformların başlatılmasına sebep olmuştur⁷⁸⁷.

30 Haziran 2002’de finansal muhasebe ve raporlamayı önemli derecede sıkılaştıran Sarbanes-Oxley Act olarak anılan “Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası”, ABD’de Enron, Worlcom ve Tyco gibi ülkenin en önemli işletmelerinin çökmesi sonrasında imzalanarak kabul edilmiştir⁷⁸⁸. Yasa, yatırımcıların Amerikan pazarlarına olan güvenini geri kazandırmış, ABD’deki tüm kamu işletmeleri ve kamu muhasebe işletmeleri için yeni ve gelişmiş yönetim standartları

⁷⁸⁶ KYD ve OECD, s. 44.

⁷⁸⁷ Global Corporate Governance Forum, s. 24.

⁷⁸⁸ Lessambo, s. 61.

önermiş ve uyum eksiliği nedeniyle cezai yaptırımlar koymuştur. Sarbanes Oxley Yasası ile⁷⁸⁹ .:

- Kurumsal ve denetim komiteleri için yeni standartlar getirilmiş,
- Kurumsal yönetim için yeni hesap verebilirlik standartları, suçlar için cezalar getirilmiş,
- Dış denetçiler için yeni bağımsızlık standartları getirilmiş,
- Kamu muhasebe şirketlerini denetlemek ve muhasebe standartlarını yayımlamak için SEC (Security and Exchange Commission) altında Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (A Public Company Accounting Oversight Board) oluşturulmuştur.

Sermaye oluşum sürecindeki kilit oyuncuların çoğunu etkileyen hükümler içeren Sarbanes-Oxley Yasasında, bölüm 302, bölüm 404 (a) ve (b), bölüm 906 ve bölümler 101, 301, 1101, ABD'de kurumsal yönetimi geliştirmek için önemlidir⁷⁹⁰. Denetçiler için yeni özel gözetim sistemi, gözden geçirilmiş bir bağımsızlık kuralları seti ve yeni bir kamu raporlaması düzeyi bulunan yasada ayrıca yönetim için çıkar çatışmalarına karşı güvenceler, belirli dosyaların açık belgelendirilmesi, finansal raporlama için iç kontrol raporları ve gözden geçirilmiş açıklama koşulları vardır. Denetim komiteleri için de dış denetim sürecini denetleme doğrudan sorumluluğu, tüm denetim ve denetim dışı hizmetleri önceden onaylama, bağımsızlık ve finansal uzmanlık konusundaki gözden geçirilmiş kurallar ve kurumsal raporlama ve denetim konularında isimsiz şikayetlerin izlenmesi, alınması ve çözüme kavuşturulmasını sağlama gibi kurumsal raporlama ve denetim konularında sürekli genişleyen bir rolü bulunmaktadır⁷⁹¹. Yasanın içerdiği konulara ilişkin başlıklar yasada şöyle yer almaktadır⁷⁹²;

- I. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
- II. Denetçi Bağımsızlığı

⁷⁸⁹ Global Corporate Governance Forum, s. 41.; **SOX Public Law**, (30 July 2002), s. 1. <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf> (16 Ocak 2016)

⁷⁹⁰ Lessambo, s61.

⁷⁹¹ **Navigating the Sarbanes-Oxley Act of 2002: Overview and Observations**, Price Water House Coopers, (2003), s. 1.

⁷⁹² SOX Public Law, s. 1-2.

- III. Kurumsal Sorumluluk
- IV. Kapsamı Genişletilmiş Mali Bildirimler
- V. Çıkar Çatışmaları Analisti
- VI. Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri
- VII. Çalışmalar ve Raporlar
- VIII. Kurumsal ve Kriminal Suistimal Sorumluluğu
- IX. Büro Elemanlarının Suç ve Cezalarının Artırılması
- X. Kurumsal Vergi Beyanı
- XI. Kurumsal Suistimal ve Sorumluluk

3.2.2. Ülkeler Düzeyinde Kurumsal Yönetim Uygulamaları

Ülke düzeyinde kurumsal yönetim uygulamaları, her ülkenin kendi yönetim biçimine, kültürel yapısına, hukuksal alt yapısına, işletme yapılanmalarına ve insan unsuruna bağlı olarak farklılık göstermektedir⁷⁹³. Genel anlamda ülkelerin kurumsal yönetim düzeyinin belirleyicileri, ülkelerin içinde bulunduğu koşullar, hukuk sistemi, finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi ve sahiplik haklarının yanı sıra, sahiplik ve yönetim kurulu yapıları, birleşme ve tasfiye gibi işletme uygulamalarıdır⁷⁹⁴.

Tüm bu unsurlar ülkelerin kurumsal yönetim amaçlarını ve uygulamalarını farklılaştırır da, kurumsal yönetime verilen önem ortak paydasında birleştirmekte⁷⁹⁵ ve yapılan çalışmaların çoğu birbirine benzer noktalar içermektedir⁷⁹⁶. Bu anlamda gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülke kurumsal yönetim uygulamalarını ulusal düzeyde güçlendirmek, standartları yükseltmek ve reform çabalarını yönlendirmek için kurumsal yönetim kodları oluşturmuşlardır. Özellikle finansal krizler ve kurumsal skandalların ardından yatırımcıyı güvence altına almak ve sürdürülebilirliği sağlamak için kabul edilen kurumsal yönetim en iyi uygulama kodları, aynı zamanda işletme uygulamalarında ve politikalarında işletme düzeyinde izleme ve uygulama kriteri olarak da hizmet

⁷⁹³ Öztürk ve Demirgüneş, s. 397.

⁷⁹⁴ Lessambo, s. 4.

⁷⁹⁵ Asuman Sönmez ve Andaç Toksoy, “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye’deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği”, **Maliye Finans Yazıları**, Yıl. 25, Sayı. 92 (Temmuz 2011), s. 63

⁷⁹⁶ Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar. **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**, İstanbul: Güncel Yayıncılık, 2006. s. 39.

etmektedir⁷⁹⁷. Kodex ve rehber gibi çeşitli adlarla da ifade edilen kurumsal yönetim alanında yapılan ilkeler ve prensipler olan en iyi kod uygulamaları⁷⁹⁸ ve ilkeleri ülkeler bazında aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 3.6
Dünyadaki Belli Başlı Kurumsal Yönetim Kodları ve İlkeleri

Ülke	Kod veya İlke	Tarih
Almanya	Alman Kurumsal Yönetim Kodu	2002 Şubat
Avusturalya	Kurumsal Yönetim İlkeleri ve En İyi Uygulama Tavsiyeleri	2003 Mart
Avusturya	Avusturya Kurumsal Yönetim Kodu	2002 Kasım
Belçika	Belçika Kurumsal Yönetim Kodu	2004 Aralık
Brezilya	Kurumsal Yönetim: En İyi Uygulama Kodu	2004 Mart
Çin	Borsaya Kote Şirketler için Kurumsal Yönetim Kodu	2001 Ocak
Fransa	Borsaya Kote Şirketlerin Kurumsal Yönetimi	2003 Ekim
Güney Kore	Kurumsal Yönetim: En İyi Uygulama Kodu	1999 Eylül
Hollanda	Hollanda Kurumsal Yönetim Kodu	2003 Aralık
Hong Kong	Hong Kong Kurumsal Yönetim Kodu	2004 Kasım
İngiltere	Kurumsal Yönetim Birleştirilmiş Kodu	2003 Temmuz
İtalya	Kurumsal Yönetim Kodu	2002 Temmuz
Japonya	Borsaya Kote Şirketler için Kurumsal Yönetim İlkeleri	2004 Nisan
Kanada	Ulusal Politika 58-201: Kurumsal Yönetim Rehberi	2003 Aralık
Portekiz	Kurumsal Yönetim Tavsiyeleri	2003 Kasım
Türkiye	Kurumsal Yönetim İlkeleri	2003 Haziran
Yunanistan	Kurumsal Yönetim İlkeleri	2001 Temmuz

Kaynak: Kenneth Kim and John R. Nofsinger, **Corporate Governance**, New Jersey: Pearson Prentice Hall, (2007); **Aktaran:** Zeynep Özsoy, **Kurumsal Yönetim ve Yönetim Kurulları**, İstanbul: İmge Kitabevi, 2011, s. 57-58.

⁷⁹⁷ Global Corporate Governance Forum, s. 2.

⁷⁹⁸ Demirbaş ve Uyar, s. 39.

Ülkelerin kurumsal yönetime ilişkin düzenlemelerinin tarihlerine bakıldığında bunların 1997 Asya krizi sonrasına denk gelen süreçle başladığını ve 2000' li yıllardaki işletme skandalları ve iflaslarına denk gelen süreçle devam ettiğini söyleyebiliriz. Bu durum kurumsal yönetim çalışmalarının hız kazandığı süreçler olarak literürle de tutarlılık göstermektedir. Bu anlamda ülke bazında kurumsal yönetim alanında yapılan çalışmalar ve uygulamalar aşağıdaki başlıklar altında ele alınacak ve düzenlemelerin ortak ve farklı yönlerini ortaya çıkaran temel sebepler de anlaşılmaya çalışılacaktır.

3.2.2.1. ABD' de Kurumsal Yönetim

ABD' de kurumsal yönetim, hissedarların çıkarlarını şeffaf bir şekilde korumak için tasarlanan yasal düzenlemeler ve muhasebe kuralları ile çok yönlü bir yapıya sahiptir⁷⁹⁹. Yatırımcılara nispeten güçlü yasal koruma sağlayan ve gelişmiş sermaye piyasalarına sahip olan Amerika Birleşik Devletleri, kurumsal yönetime ilişkin düzenlemelerde ve uygulamalarda her zaman önde olmuştur⁸⁰⁰.

Amerika' da kurumsal yönetim uygulamalarını teşvik eden düzenlemelere ve menkul kıymet piyasaları için düzenleyici bir kuruma duyulan ihtiyaç ilk kez 1929 yılında gerçekleşen borsa krizi sonrasında hissedilmiştir. Amerikan tüketimini, bankacılığı ve ekonomiyi genel olarak etkileyen ve büyük buhranı tetikleyen borsa krizi, 1900' lü yılların başında kurumsal yönetime etki eden bir dizi olayı başlatan ilk olaydır. Borsa çöküşünün ardından ABD' de 1933 yılında Menkul Kıymetler Kanunu ve 1934 yılında da Menkul Kıymetler Borsası Kanunu Kabul edilmiştir. 1934' de kabul edilen Menkul Kıymetler Borsası Kanunu ile ABD Parlemtosu Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu' nu (SEC-Securities Exchange Commission) kurmuştur⁸⁰¹.

İkinci Dünya Savaşı sonrası ekonomik iyileşmenin başladığı ve önde gelen işletmelerin hızla büyüme eğilimine girdiği ve karlılıklarını artırdığı ABD' de, işletme içi yönetim yüksek önceliğe sahip olmamakla birlikte “ kurumsal yönetim” ifadesi de kullanılmamaktaydı. 1970' lerde ABD işletmelerinin yabancı yetkililere yaptığı yasa dışı ödemelerin keşfi, SEC' i kurumsal yönetim alanına taşımıştır. 1970' lerin ortalarına

⁷⁹⁹ Lessambo, s. 46.

⁸⁰⁰ Nalan Altıntaş, “Evolution of Corporate Governance in the United States of America”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı. 2 (2010), s. 153.

⁸⁰¹ Altıntaş, s. 154.

gelindiğinde “kurumsal yönetim” kavramı SEC’ in resmi reform gündemine girmiş ve 1976 yılında “kurumsal yönetim” terimi federal hükümetin resmi dergisi olan “Federal Register” da ilk kez kullanılmıştır⁸⁰².

1980’ lere gelindiğinde ise Amerikan işletmelerinin sahipliği değişmiş, bunun sonucunda yönetim kurulu-yönetim ilişkisi de değişmiştir. İdari kapitalizmin hakim olduğu işletmelerde, yöneticiler menfaat sahiplerine karşı sorumluluklarını yorumlamada nispeten özgür bir konuma gelmişler ve işletmeler para kazanmaya devam ettiği ve operasyonlar yasal sınırları içinde devam ettiği sürece bu idari özerklik sorun olarak görülmemiştir. Ayrıca yönetime, çoğunlukla yönetim tarafından seçilen ve denetlenen yönetim kurulları tarafından nadiren müdahale edilmiştir. Bununla birlikte ABD’ de yüksek yönetici ödemeleri, işletme kazançlarını olduğundan farklı göstermek ve hisse değeri düşük kötü niyetli devralmalar gibi ciddi sorunlar ortaya çıkmaya başlamıştır⁸⁰³.

Kurumsal skandal yılı olarak hatırlanacak 2001 yılına gelindiğinde ABD’ de Enron, Worldcom ve Tyco gibi büyük ölçekli işletmeler iflas etmiştir⁸⁰⁴. Bu işletme iflaslarının ardında yatan hileli muhasebe işlemleri, suistimaller, ABD’ de yatırımcıların güvenini sarsarken, çalışanların işlerini ve emeklilik tasarruflarının büyük bir kısmını kaybetmesine neden olmuştur⁸⁰⁵. Bu skandallara tepki olarak ABD’ de 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) çıkarılmıştır. SOX yasası, geleneksel açıklama gerekliliklerinin kurumsal yönetim için doğrudan yasal zorunluluklarla değiştirilen ABD düzenlemesi modelinde köklü bir değişikliği temsil etmektedir⁸⁰⁶. Ayrıca bu kanun, ABD’ nin 1930’ ların SEC yasasından bu yana iş dünyasına uyguladığı en kapsamlı değişiklikleri zorunlu kılan önemli bir reform paketidir. Gelecekteki skandalları önlemek ve yatırımcı güvenini geri kazanmak için bu kanun kapsamında, “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu” oluşturulmuş, denetçilerin bağımsızlık kuralları, kurumsal

⁸⁰² Brian R. Cheffins (2012-a), “The History of Corporate Governance”, **European Corporate Governance Institute Law Working Paper**, (2012), s. 2-3. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1975404 (12 Aralık 2016)

⁸⁰³ Governing Corporations, (2012), s. 20-21. <http://2012books.lardbucket.org/pdfs/governing-corporations.pdf> (17 Ocak 2017)

⁸⁰⁴ Lessambo, s. 61.

⁸⁰⁵ Governing Corporations, s. 22.

⁸⁰⁶ Gregory Jackson, “ Understanding Corporate Governance in the United States: An Historical and Theoretical Reassessment”, **Corporate Governance Working Paper**, (Oct 2010), s. 39.

yönetim kuralları gözden geçirilmiş ve menkul kıymet yasalarının ihlaline ilişkin cezai yaptırımlar arttırılmıştır⁸⁰⁷. SOX Yasası'nın bazı hükümleri 2010 yılında NYSE-Euronext Corporate Governance Principles (Euronext Kurumsal Yönetim İlkeleri) tarafından yeniden gözden geçirilmiştir⁸⁰⁸.

SOX Yasası ile ön plana çıkan ve kurumsal yönetime ilişkin düzenlemelerde önemli bir yere sahip olan ABD' de, kurumsal yönetim alanında yapılmış çok sayıda çalışma vardır. Bunlar aşağıda tablo halinde özetlenerek sunulmuştur.

Tablo 3.7
ABD' de Kurumsal Yönetim Alanında Yapılan Çalışmalar

Tarih	Çalışma
1997	Kurumsal Yönetim Bildirgesi (Statement on Corporate Governance)
1999	Küresel Kurumsal Yönetim İlkeleri (Global Corporate Governance Principles)
2001	Yönetici Uzmanlaştırma Raporu (Report of the NACD Blue Ribbon Commission on Director Professionalism)
2002	Kurumsal Yönetim İlkeleri: Analiz ve Tavsiyeler (Principles of Corporate Governance: Analysis & Recommendations)
2002	Temel Politikalar, Genel İlkeler, Pozisyonlar ve Açıklayıcı Notlar (Core Policies, General Principles, Positions & Explanatory Note)
2002	Kurumsal Yönetim İlkeleri (Principles of Corporate Governance)
2002	Kurumsal Yönetim Kuralları Teklifleri (Corporate Governance Rule Proposals)
2003	Kamu Güveni ve Özel Teşebbüsler Komisyonu Tespit ve Önerileri (Commission on Public Trust and Private Enterprise Findings and Recommendations)
2003	MCI. A.Ş.'nin Geleceği İçin Kurumsal Yönetim Hakkında Breden Raporu (The Breeden Report on Corporate Governance for the future of MCI, Inc.)
2003	New York Menkul Kıymetler Borsası Son Kurumsal Yönetim Kuralları (Final NYSE Corporate Governance Rules)
2004	Varlık Yöneticisi Profesyonel Davranış Kuralları (Asset Manager Code of Professional Conduct)
2007	Kurumsal Yönetim Konusundaki Kurallar (Policy Statement on Corporate Governance)
2008	ABD Halka Açık Şirketler Hakkında Güçlendirilmiş Kurumsal Yönetim için Kabul Edilmiş Anahtar İlkeler (Key Agreed Principles to Strengthen Corporate Governance for U.S. Publicly Traded Companies)

⁸⁰⁷ Altıntaş, s. 159.

⁸⁰⁸ Lessambo, s. 61.

2010	Kurumsal Yönetim Hakkında New York Sermaye Piyasası Kurulu Raporu (Report of the New York Stock Exchange Commission on Corporate Governance)
2012	Kurumsal Yönetim İlkeleri 2012 (Principles of Corporate Governance 2012)
2013	Tam Kurumsal Yönetim Politikaları (Full Corporate Governance Policies)

Kaynak: Corporate Governance Codes and Principles: USA, http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php (17 Ocak 2017).

Anglo-Sakson sistemin hakim olduğu ABD’ de dağılmış sahiplik yapısı, yönetici-sahiplik ayrımı, bunun sonucu olarak vekalet problemleri söz konusudur ve bu sebeple ABD kurumsal yönetimi, mülkiyet ve kontrolün ayrılmasına dayanan geleneksel kurum ilişkisine dayanmaktadır.⁸⁰⁹. Bununla birlikte ABD’ de kurumsal yönetim uygulamalarını, kurumsal yönetimin unsurları bakımından tarihsel bakış açısıyla ele aldığımızda, kurumsal yönetim uygulamalarının seyrinin gösterdiği değişimi aşağıdaki tabloda olduğu gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 3.8
ABD’ de Kurumsal Yönetimin Tarihsel Bakış Açısı

	1960-1970’ ler	1980’ ler	1990’ lar	2000’ ler
	Yönetimsel kapitalizm	Yatırımcı kapitalizmi	Hissedar değeri	“hissedar değeri” paradigması krizi
Sahiplik	Dağınık, bireysel	Kurumsal yatırımcılar	Kurumsal yatırımcılar	Kurumsal yatırımcılar
Kurumsal kontrol piyasası	Zayıf	Güçlü	Orta	Orta
Kurullar	İçeriden-danışmanlık kurulu	İçeriden-danışmanlık kurulu	Dışarıdan-izleme kurulu	Dışarıdan- izleme kurulu
Üst düzey ücretlendirme	Sabit	Hisse senedi seçenekleri	Hisse senedi seçenekleri	Hisse senedi seçenekleri
Gözetim	Zayıf düzenlenmiş	Zayıf düzenlenmiş	Zayıf düzenlenmiş	Güçlü düzenlenmiş

Kaynak: Gregory Jackson, “ Understanding Corporate Governance in the United States: An Historical and Theoretical Reassessment”, **Corporate Governance Working Paper**, (Oct 2010), s. 22.

⁸⁰⁹ Alp ve Kılıç, s. 98.; Lessambo, s. 47.

3.2.2.2. Birleşik Krallık' ta Kurumsal Yönetim

Birleşik Krallık' ta kurumsal yönetim gelişiminin kökleri 1980' lerin sonu ve 1990' ların başındaki işletme iflasları ve skandalları dizisine dayanmaktadır⁸¹⁰. Bununla birlikte Birleşik Krallık' ın serbest ticareti teşvik eden ve iyi kurumsal yönetime dayalı bir geçmişi vardır⁸¹¹. Modern anlamda bugün kullandığımız kurumsal yönetim kavramı ilk olarak Birleşik Krallık' ta 1992 yılında yayımlanan “Cadbury Raporu” ile tartışılmaya başlanmış ve Birleşik Krallık kurumsal yönetim alanında diğer birçok ülkeye ve uluslararası kuruluşlara ilham vererek, kurumsal yönetim alanında yapılan çalışmalara hız kazandırmıştır⁸¹².

Anglo-Sakson sistemi uygulayan ülkelerden olan Birleşik Krallık, gelişmiş sermaye piyasalarına sahip olması, yoğunlaşmaktan ziyade çok sayıda kurumsal ve bireysel yatırımcıya dağılmış sahiplik ve kontrol yapıları ile yönetici özgürlüğü gibi bir takım özellikler bakımından ABD ile benzerlik taşımakla birlikte⁸¹³, düzenlemelerin ABD' de kural bazlı, Birleşik Krallık' ta “uygula veya uygulamıyorsan açıkla” prensibi çerçevesinde olması noktasında farklılaşmaktadırlar⁸¹⁴.

1880-1930 yılları arasında kurumsal bir devrim yaşanan Birleşik Krallık' ta, kurumsal ve bireysel yatırımcıya dağılmış sahiplik yapısı, bu sürecin bir parçası olarak şekillenmiştir. 20. Yüzyılın başında zirveye çıkan birleşme dalgası ve birleşmelerin genellikle halka arz ile finanse edilmesi ile de dağılmış sahiplik yapıları iyice kuvvetlenmiştir. Birinci Dünya Savaşı' nın sona ermesiyle aile işletmelerinde yönetim, maaşlı yöneticilere geçmiş ve ortaklara hisse çıkarma uygulaması yaygınlaşmaya başlamıştır. Berle ve Means, 1932' de yayımlanan “The Modern Corporation and Private Property” isimli çalışmalarında bu süreçte gelişen yönetici-sahiplik ayrımına dikkat çekerek, hissedarlar bir işletmenin sahipleri olarak muamele görürken, yönetici otoritenin

⁸¹⁰ Lessambo, s. 81.

⁸¹¹ Financial Reporting Council , “The UK Approach To Corporate Governance”, (Oct 2010), s. 1-4. <https://www.frc.org.uk/getattachment/1db9539d-9176-4546-91ee-828b7fd087a8/The-UK-Approach-to-Corporate-Governance.aspx> (18 Ocak 2017)

⁸¹² Financial Reporting Council, s. 4.; Cengiz, s. 413.; Alp ve Kılıç, s. 79.

⁸¹³ Brian R. Cheffins (2001- b), “History and the Global Corporate Governance Revolution: The UK Perspective”, **Business History**, Vol. 43, No. 4, (October 2001), s. 88

⁸¹⁴ Financial Reporting Council, s. 4.

profesyonelce yetiştirilmiş yöneticilere devredilmesinin bir “mülkiyet ayrılığı” anlamına geldiğini belirtmişlerdir⁸¹⁵.

1980'lere gelindiğinde piyasalarda hisse senetlerinin ani yükselişi ve değer kaybı sorunları, BCCI, Maxwell ve Poly Peck gibi işletme skandalları ve iflasları sonrasında⁸¹⁶, 1992 yılında Cadbury Raporu yayımlanmış ve bu çalışma ile halka açık işletmelerde şeffaflığı ve hesap verebilirliği arttırmak amaçlanmıştır⁸¹⁷. Cadbury raporunda, Başkan ve CEO arasındaki ilişkiye, icracı olmayan yöneticilerin rolü ile iç kontrol ve işletme durumu ile ilgili raporlara değinilmiş ve finansal raporlama ve denetim sürecinde güven unsurunun temel alınarak kurumsal yönetim anlayışının güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca Cadbury Raporundaki ilkeler, Londra Borsası tarafından payları borsada işlem gören işletmelerin tavsiyelere uyup uymadıklarını ya da ne derece uyduklarını tespit etmek için “uygula veya uygulamıyorsan açıkla” prensibi olarak kotasyon kuralı haline getirilmiştir⁸¹⁸.

Birleşik Krallık' ta Cadbury ile başlayan kurumsal yönetim düzenlemeleri, yönetici ücretleri ile ilgili düzenlemeler getiren 1995' de Greenbury Raporu, 1998' de Hampel Raporu ile devam etmiş ve sonrasında önceki raporlar referans alınarak risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin nasıl geliştirileceği konusunda yöneticilere rehberlik eden⁸¹⁹ Birleştirilmiş Kod oluşturulmuştur⁸²⁰. Birleştirilmiş kod, yürütme komitesi, icrada yer almayan yöneticilerin rolü ve denetim komitesinin rolü ile ilgili raporların önerilerini içerecek şekilde 2003 yılında, finansal hizmetler sektöründeki sorunlardan öğrenilenleri yansıtacak şekilde 2009 yılında güncellenmiştir⁸²¹. Birleşik Krallık' ta kurumsal yönetime ilişkin en son kod güncellemesi işletmeleri, uzun vadede uygulanabilirliği etkileyen risklerle ilgili bilgilendirmeye yönelik olarak 2014 yılında

⁸¹⁵ Cheffins (2001- b), s. 88-89.

⁸¹⁶ Alp ve Kılıç, s. 79.; Cengiz, s. 413.

⁸¹⁷ John Armour, Simon Deakin and Suzanne J. Konzelmann, “Shareholder Primacy and the Trajectory of UK Corporate Governance”, **British Journal of Industrial Relations**, Vol. 41, No. 3 (Sept 2003), s. 538-539.

⁸¹⁸ Financial Reporting Council, s. 4.

⁸¹⁹ Financial Reporting Council, s. 4.

⁸²⁰ Armour and the others, s. 539.

⁸²¹ Financial Reporting Council, s. 4-5.

yapılmıştır⁸²². Kurumsal yönetimin ortaya çıkışında ve gelişmesinde öncülük eden ülkelerden biri olarak Birleşik Krallık' ta kurumsal yönetim alanında çok sayıda çalışma yapılmış ve yapılan bu çalışmalar değişen koşullara paralel olarak sıkça güncellenmiştir. Birleşik Krallık' ta kurumsal yönetime ilişkin yapılan bu çalışmalar aşağıda listelenmiştir.

Tablo 3.9
Birleşik Krallık' ta Kurumsal Yönetim Alanında Yapılan Çalışmalar

Yıl	Çalışma
1992	Cadbury Raporu - Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutu (Cadbury Report - The Financial Aspects of Corporate Governance)
1995	Greenbury Raporu - Yöneticilerin Ücretlendirilmesi Raporu (Greenbury Report - Directors' Remuneration Report)
1998	Hampel Raporu - Final Raporu (Hampel Report - Final Report)
1999	İç Denetim: Birleşik Koddaki Yöneticiler İçin Kılavuz (Turnbull Raporu) (Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code -Turnbull Report)
1999	KPMG İç Kontrol İnceleme: Uygulamalı Bir Kılavuz (The KPMG Review Internal Control: A Practical Guide)
1999	Uluslararası Oylama Hakkında Hermes Beyannamesi İlkeleri (Hermes Statement on International Voting Principles)
2000	Birleştirilmiş Kod: İyi Yönetim İlkeleri ve En İyi Uygulama Kodu (The Combined Code: Principles of Good Governance and Code of Best Practice)
2001	İyi Uygulama Kodu (Code of Good Practice)
2002	İcracı Olmayan Yöneticilerin Rolü ve Etkinliğinin Gözden Geçirilmesi (Danışma Belgesi) (Review of the role and Effectiveness of Non-Executive Director-Consultation Paper)
2002	Hermes İlkeleri (The Hermes Principles)
2002	Kurumsal Pay Sahiplerinin ve Temsilcilerinin Sorumlulukları - İlkeler Bildirimi (The Responsibilities of Institutional Shareholders and Agents - Statement of Principles)
2003	Higgs Raporu (The Higgs Report)
2003	Denetim Komiteleri: Birleştirilmiş Kod Rehberi (Smith Raporu) (Audit Committees: Combined Code Guidance- Smith Report)
2003	Kurumsal Yönetim Hakkında Birleştirilmiş Kod (The Combined Code on Corporate Governance)
2004	Kurumsal Yönetim: Uygulama Rehberi (Corporate Governance: A Practical Guide)
2005	İyi Yönetim: Serbest ve Kamu Sektörü İçin Yönetim Kodu (Good Governance: The Code of Governance for the Voluntary and Community Sector)
2005	Emeklilik Planı Yönetimi -21. Yüzyıla Uygun: NAPF'den Bir Tartışma Belgesi (Pension Scheme Governance - Fit For The 21st Century: A Discussion Paper From The NAPF)
2005	Merkezi Devlet Dairelerinde Kurumsal Yönetim: İyi Uygulama Kodu (Corporate Governance in Central Government Departments: Code Of Good Practice)

⁸²² The UK Corporate Governance Code, **Corporate Governance Codes and Principles- United Kingdom**, (September 2014), http://www.ecgi.org/codes/code.php?code_id=427 (18 Ocak 2017)

2005	İç Kontrol: Birleştirilmiş Kod Üzerinde Yöneticilere Yönelik Güncellenmiş Rehber (Internal Control: Revised Guidance For Directors On The Combined Code)
2006	Higgs Raporundan İyi Uygulama Önerileri (Good Practice Suggestions From The Higgs Report)
2006	Kurumsal Yönetim Hakkında Birleştirilmiş Kod (The Combined Code on Corporate Governance)
2007	Özel Sermaye Şirketlerinde Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık için Rehber (Guidelines for Disclosure and Transparency in Private Equity)
2008	Kurumsal Yönetim Hakkında Birleştirilmiş Kod- (Güncellenmiş) (The Combined Code on Corporate Governance-Revised)
2009	Birleştirilmiş Kodun Gözden Geçirilmesi: Final Raporu (Review of the Combined Code: Final Report)
2010	Denetim Firmaları Yönetim Kodları (The Audit Firm Governance Code)
2010	Kurumsal Yatırımcılar İçin Yöneticilik Kodu (A Stewardship Code for Institutional Investors)
2010	Birleşik Krallık’ ta Kurumsal Yönetim Kodu (The UK Corporate Governance Code)
2010	Birleşik Krallık Yöneticilik Kodu (The UK Stewardship Code)
2010	Yatırım Şirketleri Birliği Kurumsal Yönetim Kodu (The Association of Investment Companies Code of Corporate Governance)
2010	Birleşik Krallık’ ta Borsada Kote Olmamış Şirketler İçin Kurumsal Yönetim Rehberi ve İlkeleri (Corporate Governance Guidance and Principles for Unlisted Companies in the UK)
2011	Devlet Dairelerinde Kurumsal Yönetim: İyi İlke Kodu (Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice)
2012	Birleşik Krallık Yöneticilik kodu (The UK Stewardship Code)
2012	Birleşik Krallık Kurumsal Yönetim Kodu (The UK Corporate Governance Code)
2014	Birleşik Krallık Kurumsal Yönetim Kodu (The UK Corporate Governance Code)

Kaynak: Corporate Governance Codes and Principles: UK, http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php (17 Ocak 2017).

3.2.2.3. Japonya’ da Kurumsal Yönetim

Japon kurumsal yönetiminin özü yönetim, yönetim kurulu üyeleri ve temel çalışanlardan oluşan işletme topluluğudur ve izleme sistemi üç aşamalıdır. İzlemenin ilk aşamasını işletme topluluğu, ikinci aşamasını ana banka ve üçüncü aşamasını ise sermaye piyasası oluşturmaktadır⁸²³. Bununla birlikte Japon kurumsal yönetim sisteminin temel karakteristiklerini;

- Bankaların müşterilerinin işletmeleri üzerinde kilit izleme rolünü üstlendiği “ana banka (main bank)” sistemi,

⁸²³ Zenichi Shishido, “ Reform in Japanese Corporate Law and Corporate Governance: Current Changes in Historical Perspective”, **The American Journal of Comparative Law**, Vol. 49, No. 4 (2001), s. 653.

- Kurumsal kontrole harici bir piyasanın eşlik etmemesi,
- İzlemek yerine günlük yönetim üzerine yoğunlaşan, çalışanların hakim olduğu kurullar,
- Belirli çalışanlara uzun süreli iş kariyeri sözünün verildiği ömür boyu istihdam sistemi oluşturmaktadır⁸²⁴.

Kurumsal yönetime ilişkin temel unsurları Kıta Avrupası Sistemine ait olan Japonya’ da⁸²⁵, şirketler hukukunu da içeren Japon Ticaret Hukuku 1899 yılında çıkarılmış, o dönem işletmeler için büyük ölçüde uygulamaya dönük ve yasal zorunluluğa sahip olan yasa, uygulama sorunları sebebiyle sık sık güncellenmiştir. II. Dünya Savaşı sırasında hızla büyüyen Japon ekonomisi, 1980’ lerde altın çağına ulaşmıştır. Fakat 1990’ larda uzun bir durgunluk ile mücadele etmiştir⁸²⁶. Bu sebeple Japonya’ da 1990’ ların başlarında Japon bankacılık sisteminin kötü kredi sorunu ile karşı karşıya kalması, kurumsal sektördeki fazla kapasite sorunu ve bankaların kurumsal sektörü ne ölçüde etkin olarak izlediğinin tespit edilmek istenmesi, kurumsal yönetim yapısının tekrar gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır. Bu süreçte kurumsal yönetim uygulamalarının iyileştirilmesi ve bankaların temel faaliyetlerine ilişkin olmayan aktivitelerin elden çıkarılması suretiyle kurumsal sektörün yeniden yapılandırılmasına önem verilmeye başlanmıştır⁸²⁷.

Dünya’ da yaşanan skandallardan Japonya’ da nasibi almış ve 2006 yılında Kanebo skandalı ortaya çıkmış, sonrasında Nikko Cordial ve Sanyo Electric şirketlerinde de usulsüzlükler tespit edilmiştir. Yaşanan bu skandallar sonrasında Japonya’ da 2006 yılında J- SOX olarak da anılan “Financial Instruments and Exchange Law” yasası yürürlüğe girmiştir⁸²⁸. Sarbanes-Oxley Yasası’ nın bir versiyonu olarak hazırlanan yasa, Japon kültürünün ve işletme anlayışının etkisiyle harmanlanmış, bazı yeni kavramların

⁸²⁴ Curtis J. Milhaupt, “Creative Norm Destruction: The Evolution of Nonlegal Rules in Japanese Corporate Governance”, **The University of Pennsylvania Law Review**, Vol. 149, No. 6 (Juna 2001), s. 2087.

⁸²⁵ Lessambo, s. 108.

⁸²⁶ Shishido, s. 654.

⁸²⁷ Can, s. 128.

⁸²⁸ Cahit Odabaşı ve Hasan Ergen, “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar”, **Muhasebe ve Denetim Dünyası e-Dergi**, s. 6-7. http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Bagimsiz_Denetimde_Kamu_gozetimi_ve_Skandallar.pdf (19 Ocak 2017)

eklenmesi, değiştirilmesi veya kavramlara ilişkin kapsam daraltması yapılarak SOX yasası, J-SOX olarak yeniden düzenlenmiştir. Yasa, “İç kontrol çerçevesi”, “finansal raporlamalara yönelik iç kontrollere ilişkin değerlendirme ve raporlama” ile “finansal raporlamalara yönelik iç kontrollerin denetimi” olmak üzere üç temel bölümden oluşmaktadır⁸²⁹. Yasanın içeriğinden de anlaşılacağı üzere yasa, skandalların büyük ölçüde denetim işletmeleri suistimalleri sonucunda çıkmış olmasının da etkisiyle yönetimin iç kontrole ilişkin sorumluluklarını düzenlemeyi amaçlamaktadır.

Japonya’ da iyi kurumsal yönetim uygulamalarını mümkün kılmak amacıyla yapılan düzenlemeler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 3.10
Japonya’ da Kurumsal Yönetim Alanında Yapılan Çalışmalar

Yıl	Çalışma
1997	Kurumsal Yönetimi le İlgili Zorunlu Tavsiyeler (Urgent Recommendations Concerning Corporate Governance)
1997	Kurumsal Yönetim İlkeleri: Japon Bakış Açısı (Corporate Governance Principles: A Japanese view)
1998	Kurumsal Yönetim Araştırma Komitesinin Emeklilik Fonu Raporu, Oy Kullanma Haklarının Uygulanması İçin Hareket Planı (Report of the Pension Fund Corporate Governance Research Committee, Action Guidelines for Exercising Voting Rights)
2001	Gözden Geçirilmiş Kurumsal Yönetim İlkeleri (Revised Corporate Governance Principles)
2004	Borsaya Kayıtlı Şirketler İçin Kurumsal Yönetim İlkeleri (Principles of Corporate Governance for Listed Companies)
2009	Borsaya Kayıtlı Şirketler İçin Kurumsal Yönetim İlkeleri (Principles of Corporate Governance for Listed Companies)
2014	Sorumlu Kurumsal Yatırımcı İlkeleri (Japonya Yönetici Kodu) (Principles for Responsible Institutional Investors-Japan’s Stewardship Code)
2014	Japonya Kurumsal Yönetim Kodu (Tebliğ Tasarısı) Japan’s Corporate Governance Code (Exposure Draft)
2015	Japonya Kurumsal Yönetim Kodu [Son Teklif]: Orta ve Uzun Vadede Sürdürülebilir Kurumsal Büyümeyi Sağlamak ve Kurumsal Değeri Artırmak (Japan’s Corporate Governance Code [Final Proposal] : Seeking Sustainable Corporate Growth and Increased Corporate Value over the Mid- to Long-Term)
2015	Japonya Kurumsal Yönetim Kodu [Son Teklif]: Orta ve Uzun Vadede Sürdürülebilir Kurumsal Büyümeyi Sağlamak ve Kurumsal Değeri Artırmak (Japan’s Corporate Governance Code [Final Proposal] : Seeking Sustainable Corporate Growth and Increased Corporate Value over the Mid- to Long-Term)

Kaynak: Corporate Governance Codes and Principles: Japan, http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php (19 Ocak 2017).

⁸²⁹ Aslı Eryılmaz Elverici, “J-SOX, Amerikalı SOX’ un Yerini Alır mı?”, (2009), <http://www.dunya.com/gundem/j-sox-amerikali-sox039un-yerini-alir-mi-haberi-71063> (19 Ocak 2017)

3.2.2.4. *Almanya’ da Kurumsal Yönetim*

Almanya’ nın son yıllarda uluslararası iş, uluslararası finans ve Alman endüstriyel yapılarında yaşadığı önemli değişiklikler, kurumsal yönetim terimini ve kurumsal yönetimin kapsamına giren birçok unsuru Almanya’ da günlük kullanım alanlarına kadar sokmuştur. Bunun sebebi Alman kurumsal yönetim sistemindeki son değişikliklerdir. İşletmelerin temel kaynaklarının birikmiş karlar ve krediler olması, Almanya’ da işletmelerin ve bankaların birbirine yakınlaştığı bir kurumsal sistem doğmasına neden olmuş, bu durum alacaklıların korunmasına yönelik güçlü bir hisse senedi şirket kanunu ile güçlendirilmiş, ancak bu arada hissedarlar sermaye sağlayıcılar olarak ihmal edilmiştir. Ancak 1990’ lara gelindiğinde ekonomide ve rekabette küreselleşmenin ilerlemesi ve ayrıca finansal piyasalardaki serbestleşme sonrasında Kıta Avrupası ve onun bir parçası olarak Almanya’ nın uluslararası sermaye piyasasını fon kaynağı olarak keşfetmesi bu durumu hızla değiştirmiş, özelleştirmenin yaygınlaşması ile birlikte bankalar ve hükümetler işletme finansmanından çekilmeye başlamışlardır. Tüm bu gelişmelerin yanı sıra uluslararası yatırımcıların, Almanya kurumsal yönetim anlayışını şeffaflıktan uzak ve az gelişmiş olarak görmesi ve bu sebeple de Alman işletmelerini daha az cazip bulmaları, Almanya’ da kurumsallaştırma çalışmalarının başlangıç noktasını oluşturmaktadır⁸³⁰.

Bu gerekliliklerin sonucu olarak Almanya’ da kurumsal yönetim tartışması ilk kez 1998 yılında KonTraG olarak bilinen risk yönetimi ve yönetim kurullarının haklarının güçlendirilmesi gibi kilit kurumsal yönetim konularını kapsayan “İşletmelerde Kontrol ve Şeffaflık” yasasının yürürlüğe girmesiyle mevzuatta yerini bulmuştur. Yasa Alman kurumsal yönetim düzenlemeleri için yoğun ve kapsamlı bir modernizasyon sürecinin başlangıcını temsil etmektedir. Mayıs 2000 yılında “Kurumsal Yönetim, Kurumsal İzleme ve Borsaya Kayıtlı Alman Şirketler Reformu” üzerine Profesör Baum başkanlığında Hükümet komisyonu kurulmuş ve komisyon kurumsal yönetimin modernizasyonuna ilişkin geniş kapsamlı öneriler yanında, Alman Kurumsal Yönetim Kodu’ nun kurulacak ayrı bir komisyon tarafından hazırlanması önerisinde bulunmuştur. Bunun sonucunda Alman kurumsal yönetim kodunu hazırlamak üzere, Eylül 2001

⁸³⁰ Gerhard Cromme, “Corporate Governance in Germany and the German Corporate Governance Code”, **Blackwell Publishing**, Vol. 13, No. 3 (May 2005), s. 362.

yılında toplanan komisyon, kodun taslak halini Aralık 2001’ de yayımlamış, son hali ise 26 Şubat 2002’ de Alman Kurumsal Yönetim Kodu olarak kabul etmiştir⁸³¹. Birçok kez gözden geçirilerek yeniden yayımlanan ve paydaş modelinin izlerini görmenin mümkün olduğu kodda yer alan ilke ve öneriler altı ana bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler; (I) Hissedarlar ve Genel Kurul, (II) İcra Kurulu İle Gözetim Kurulu Arasındaki İşbirliği, (III) İcra Kurulu, (IV) Gözetim Kurulu, (V) Şeffaflık (VI) Yıllık Finansal Tabloların Raporlanması ve Denetimidir⁸³².

Alman Kurumsal Yönetim Kodu’ nda yer alan hükümlere payları borsada işlem gören işletmeler ile payları borsada işlem görmeyen ancak pay dışında bir sermaye piyasası aracını ihraç etmiş olan işletmeler ve payları çok taraflı işlem platformlarında işlem gören işletmeler, “uygula veya uygulamıyorsan açıkla” prensibi çerçevesinde uymakla yükümlüdürler⁸³³.

Paydaş yaklaşımı olarak da bilinen Alman kurumsal yönetim modelinde maksimizasyon sadece hissedarların değil, çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler ve çevre dahil tüm ilgili paydaşların menfaatlerinin gözetilmesi ile ilgilidir⁸³⁴.

Almanya’ da kurumsal yönetim alanında yapılan başlıca çalışmalar ise şöyledir.

Tablo 3.11
Almanya’ da Kurumsal Yönetim Alanında Yapılan Çalışmalar

Yıl	Çalışma
1998	İşletmelerde Kontrol ve Şeffaflık Kanunu(KonTraG) (Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG))
1998	DSW Rehberi (DSW Guidelines)
2000	Borsaya Kayıtlı Alman Şirketler İçin Kurumsal Yönetim Kuralları (Corporate Governance Rules for German Quoted Companies)
2000	Alman Kurumsal Yönetim Kodu (KKGM) (German Code of Corporate Governance-GCCG)
2001	Baums Komisyonu Raporu (Kurumsal Yönetim Hükümet Komisyonu Raporu) (Baums Commission Report-Bericht der Regierungskommission Corporate Governance)
2002	Alman Kurumsal Yönetim Kodu (Cromme Kodu) (The German Corporate Governance Code-The Cromme Code)

⁸³¹ Cromme, s. 364.

⁸³² Alp ve Kılıç, s. 96-98.

⁸³³ Alp ve Kılıç, s. 95.

⁸³⁴ Lessambo, s. 115.

2003	Alman Kurumsal Yönetim Kodu'nda Değişiklik - Cromme Kodu (Amendment to the German Corporate Governance Code - The Cromme Code)
2005	Varlık Yönetim Şirketleri İçin Kurumsal Yönetim Kodu (Corporate Governance Code for Asset Management Companies)
2005	Alman Kurumsal Yönetim Kodu'nda Değişiklik - Cromme Kodu (Amendment to the German Corporate Governance Code - The Cromme Code)
2006	Alman Kurumsal Yönetim Kodu'nda Değişiklik - Cromme Kodu (Amendment to the German Corporate Governance Code - The Cromme Code)
2007	Değiştirilmiş Alman Kurumsal Yönetim Kodu (German Corporate Governance Code as Amended)
2008	Değiştirilmiş Alman Kurumsal Yönetim Kodu (German Corporate Governance Code as Amended)
2009	Değiştirilmiş Alman Kurumsal Yönetim Kodu (German Corporate Governance Code as Amended)
2009	Federasyonun Doğrudan veya Dolaysız İşletmeleri İçin İyi Kurumsal Yönetim İlkeleri (Principles of Good Corporate Governance for Indirect or Direct Holdings of the Federation)
2010	Değiştirilmiş Alman Kurumsal Yönetim Kodu (German Corporate Governance Code as Amended)
2012	Değiştirilmiş Alman Kurumsal Yönetim Kodu (German Corporate Governance Code as Amended)
2013	Değiştirilmiş Alman Kurumsal Yönetim Kodu (German Corporate Governance Code as Amended)
2014	Değiştirilmiş Alman Kurumsal Yönetim Kodu (German Corporate Governance Code as Amended)

Kaynak: Corporate Governance Codes and Principles: Germany, http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php (19 Ocak 2017).

3.2.2.5. Avrupa Birliği'nde Kurumsal Yönetim

Avrupa' da birliğe üye ülkelerdeki şirket hukukunun önemli farklılıklarla karakterize olmaya devam etmesine bağlı olarak, 50' ye yakın kurumsal yönetim kodu bulunmaktadır. AB Komisyonu bir Avrupa Kurumsal Yönetim Forumu çerçevesinde üye ülke bazındaki ulusal kurumsal yönetim kodlarının koordinasyonunu ve uyumlaştırılmasını destekleme niyetinde olmakla birlikte standartlaştırılmış bir Avrupa Kurumsal Yönetim Kodu mevcut değildir⁸³⁵. Daha açık ifade etmek gerekirse kurumsal yönetim alanında bütüncül bir yaklaşımın olmadığı Avrupa Birliği'nde bazı konularda Birliğin inisiyatifi söz konusu olsa da, uygulamalar daha çok üye ülke bazında ulusal olarak yürütülmektedir⁸³⁶. Ayrıca, Avrupa Birliği'nce "uygula veya uygulamıyorsan açıkla" prensibi benimsenerek, üye ülkeleri sürekli cesaretlendiren bir strateji izlenmektedir.⁸³⁷

⁸³⁵ Cromme, s. 363.

⁸³⁶ Alp ve Kılıç, s. 90.

⁸³⁷ Can, s.125.

Avrupa Birliği Komisyonunca üye ÷lkelerdeki gelişmelerden hareketle, Hollandalı Jaap Winter Başkanlığında bir grup uzmandan oluşan komite kurulmuş ve Mayıs 2003’ te, işletme yasalarını modernize etmek ve kurumsal yönetime katkıda bulunmak için bir eylem planı yayımlanmıştır. AB bünyesinde oluşturulan uzmanlar grubu, borsada işlem gören işletmelerin hissedarlarına ve yatırımcılarına işletmenin kurumsal yönetim uygulamalarını açıkça ifade eden yıllık raporları ile ilgili açıklamaları web sitelerinde yayımlama gerekliliğinin de aralarında bulunduğu iyi kurumsal yönetimi mümkün kılacak bir takım öneriler geliştirmişlerdir. Ayrıca bu eylem planının kilit yönünü, işletme yönetim kurullarının modernleştirilmesi oluşturmakta, şeffaflık ve yönetim tazminatlarının bireysel olarak açıklanması komisyonun bağlayıcı olmayan önerileri arasında yer almakta ve bu özellik Alman Kurumsal Yönetim Kodu ile benzerlik taşımaktadır⁸³⁸.

2004 yılında oluşturulan Avrupa Kurumsal Yönetim Forumu, ilişkili taraflarla işlemler, oy hakları ve “uygula veya uygulamıyorsan açıkla” prensibi gibi konularda çok sayıda öneri yayımlamış ve 2011 yılında görevi son bulmuştur. Birlik tarafından yapılan başka bir çalışma ise 2008 yılı küresel finans krizi sonrasında, 2010’ da yayımlanan finansal kurumlarda kurumsal yönetim uygulamalarını geliştirmek amacını taşıyan Yeşil Rapor’ dur. Bu raporda, işletmelerin uzun dönemli performansını esas alan bir risk kültürü oluşturmalarını mümkün kılacak teşvik unsurlarının neler olduğu, hissedarların, düzenleyici otoritelerin ve bağımsız denetçilerin kurumsal yönetim konusuna daha fazla dahil olmalarının nasıl sağlanacağına yönelik konular ele alınmıştır. Avrupa Birliği tarafından üye ÷lkelere öneri mahiyetinde düzenleme getirilen diğerkonuları ise aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür⁸³⁹;

- Yönetim kurulu üyelerine ödenen ücret, ikramiye ve tazminatlara yönelik düzenlemelerde şeffaflık, hissedarların bu ödemelerde daha fazla söz sahibi olmalarını mümkün kılacak tedbirlerin teşviki,
- Borsada işlem gören işletmelerin kurumsal yönetim yapı ve uygulamalarına yönelik açıklama yapmalarını mecbur kılmak,

⁸³⁸ Cromme, s. 363.

⁸³⁹ Alp ve Kılıç, s. 90-95.

- Borsada işlem gören işletmelerin yönetim kurullarında icracı olmayan bağımsız üyelerin bulunması ve oluşturulacak komitelere ilişkin öneriler,
- Aday gösterme, denetim komitelerinin oluşumu, yapısı ve rollerine yönelik asgari standartlar ve bağımsız üyelik koşulları,

3.3.Türkiye’ de Kurumsal Yönetim

3.3.1. Türkiye’de Kurumsal Yönetimin Gelişimi

İşletmelerin, hissedarların yanı sıra tüm menfaat sahiplerinin çıkarlarının gözetilerek, onlar için en yüksek faydayı sağlayacak biçimde yönetilmesini amaçlayan kurumsal yönetim anlayışı, özellikle dünya çapında yaşanan dev işletme iflasları ve bu iflasların arkasında yatan işletme skandalları sonrasında ulusal ve uluslararası kuruluşların, ülkelerin gündemine oturmuş ve bu alanda yapılan çalışmalar hız kazanmıştır.

Kurumsal yönetim alanında uluslararası anlamda yaşanan gelişmeler ve ulusal gereklilikler, Türkiye’ de de konuya olan ilgiyi tetiklemiş ve özellikle 2001 yılında yaşanan kriz sonrasında, ekonominin mali ve kurumsal yapısındaki zayıflıkların giderilmesi için uluslararası desteğin öngördüğü gerekli düzenlemelerin yapılması ve hayata geçirilmesi için zorunlu bir ortam oluşmuştur⁸⁴⁰. 2001 krizi ile yaşanan büyük krizler ve batan bankalar Türkiye’ de de işletme yönetimlerinin sorgulanmasını gerekli kılmış ve beraberinde sermaye piyasalarının yeniden düzenlenmesini gündeme getirmiştir. Ayrıca yabancı sermayenin kısıtlılığı, oldukça değişken yabancı portföy yatırımları ve bankacılığın yeniden yapılandırılması gibi diğer yerel unsurlar da kurumsal yönetim alanında düzenleme yapılmasını gündeme getiren sebepler arasındadır⁸⁴¹. Bu anlamda BDDK ve EPDK (Enerji Piyasası Denetleme Kurumu) gibi üst kurullar ile denetimler yapılmaya başlanmış, yeni kanunlar çıkarılarak veya mevcut kanunlarda değişiklik yapılarak kurumsal yönetim ve denetim kavramları yeniden gözden geçirilmeye başlanmıştır⁸⁴².

⁸⁴⁰ Merih Celasun, “2001 Krizi, Öncesi ve Sonrası: Makroekonomik ve Mali Bir Değerlendirme”, **VI. International Conference in Economics**, (11-14 September 2002), s. 1.

⁸⁴¹ Kula, s. 140.

⁸⁴² Cengiz, s. 415.

Türkiye’ de kurumsal yönetimin gelişim seyri, yapılan çalışma ve düzenlemelerin kronolojik olarak aktarıldığı aşağıdaki tabloda özetlenmiştir. Yapılan çalışma ve düzenlemeler devam eden başlıklarda ayrıca açıklanmıştır.

Tablo 3.12
Türkiye’ de Kurumsal Yönetimin Gelişimi ve Yapılan Düzenlemeler

Yıl	Çalışma
2002	TÜSİAD tarafından OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri temel alınarak hazırlanan “ <i>Kurumsal Yönetim: En İyi Uygulama Kodu</i> ” rehberinin yayımlanması.
2003	* SPK <i>Kurumsal Yönetim İlkeleri’ nin</i> yayımlanması. * SPK tarafından Seri: VIII, No: 40 “ <i>Sermaye Piyasalarında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği</i> ” nin yayımlanması. (Tebliğ, 2006 yılında Seri: VIII, No: 47 tebliğ ile değişikliğe uğramıştır.)
2004	SPK’ nın, İMKB’de işlem gören işletmelerin kurumsal uyum raporlarının, faaliyet raporları içerisinde yer almasını ve internet sitelerinde uyum raporlarını içeren bir yatırımcı ilişkileri bölümü açılmasını zorunlu hale getirmesi.
2005	* SPK’ nın OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinde oluşan değişiklikler paralelinde Kurumsal Yönetim İlkelerini güncellemesi. * BCG (Boston Consulting Group) ve TKYD tarafından “ <i>Türkiye Kurumsal Yönetim Haritası</i> ” araştırma raporunun tamamlanarak yayımlanması. * BİST Yönetim Kurulunca, Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY)’ nin kullanılmaya başlanmasına karar verilmesi.
2006	* BDDK “ <i>Kurumsal Yönetim İlkeleri Yönetmeliği</i> ” nin yayımlanması. * OECD “ <i>Corporate Governance in Turkey: A Pilot Study</i> ” araştırma sonuçlarının açıklanması.
2007	* SPK tarafından Seri: VIII, No: 51 “ <i>Sermaye Piyasalarında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği</i> ” nin güncellenerek yayımlanması. (Tebliğ, 2010 yılında Seri: VIII, No: 68 tebliğ ile değişikliğe uğramıştır.) * BİST tarafından “ <i>Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY)</i> ” nin hesaplanmaya başlanması.
2008	* SPK tarafından Seri:IV, No:41 “ <i>Sermaye Piyasası Kanunu’na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliği</i> ” nin yayımlanması (Tebliğ, Seri: IV No: 51 “ <i>Sermaye Piyasası Kanunu’na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ</i> ”, ile 16 Mart 2011 tarihinde değişiklik yapılmış ve 3 Ocak 2014 tarihinde yürürlüğe giren II-17.1 sayılı “ <i>Kurumsal Yönetim Tebliği</i> ” ile yürürlükten kaldırılmıştır.)
2009	SPK tarafından “ <i>Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği</i> ” yayımlandı.
2011	* 6102 sayılı “ <i>Türk Ticaret Kanunu</i> ” TBMM’de kabul edilmesi ve Resmi Gazete’de yayımlanması. (Kanun, 1 Temmuz 2012’de 6335 sayılı kanun ile beraber yürürlüğe girmiştir.) * SPK tarafından Seri IV, No:54 ve 56 sayılı “ <i>Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ</i> ” lerin ve “ <i>SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri Eki</i> ” nin yayımlanması.
2012	SPK tarafından Seri IV, No:57 ve 60 sayılı “ <i>Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ</i> ” lerin yayımlanması.
2013	SPK tarafından Seri IV, No:63 sayılı “ <i>Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ</i> ” in yayımlanması.

2014	SPK tarafından II-17.1 sayılı “Kurumsal Yönetim Tebliği’nin yayımlanması

Kaynak: www.spk.gov.tr; Başak Ataman ve Diğerleri, Kurumsal Yönetim Algısı İle Kurumsal Yönetim Notu Arasındaki İlişkinin Analizi, **Maliye Finans Yazıları**, Sayı. 107 (2017), s. 167-168.

3.3.2. Türkiye’de Kurumsal Yönetim ile İlgili Kuruluşlar ve Yapılan Düzenlemeler

Kurumsal yönetim anlayışının Türkiye’ de tanınmasını, yerleşmesini ve uluslararası arenadaki gelişmeler paralelinde gelişmesini sağlayarak, en iyi uygulamalarıyla hayata geçirilmesini mümkün kılma amaçlarına hizmet eden birçok kuruluş ve düzenleme bulunmaktadır. Bu amaçlara hizmet eden kuruluşlar ve yapılan düzenlemeler aşağıda açıklanmıştır.

3.3.2.1. Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD)

TÜSİAD, Türkiye’ nin önde gelen girişimcilerinin ve iş dünyası yöneticilerinin bir araya gelmesiyle 1971 yılında kurulmuştur. Gönüllü ve bağımsız bir iş dünyası kuruluşu olan TÜSİAD⁸⁴³, 1999 yılında Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu’ nu kurmuştur. Bu, Türkiye’ de doğrudan kurumsal yönetim alanında yapılan ilk girişimdir⁸⁴⁴. Söz konusu çalışma grubu, 2000 yılında OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkçe tercümesini yayımlamıştır⁸⁴⁵.

TÜSİAD, 2002 yılında ise “Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi” isimli raporu yayımlamıştır⁸⁴⁶. TÜSİAD Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu tarafından hazırlanan bu rapor ile kurumsal yönetimin şeffaflık, hesap verilebilirlik, adillik ve sorumluluk temel ilkeleri kapsamında özel sektör işletmelerinde tesisinin önemini ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu amaçla işletmelerde kurumsal yönetimin temel ilkeler çerçevesinde oluşturulması ve sürdürülmesi

⁸⁴³ <http://tusiad.org.tr/tusiad/hakkinda> (13 Ocak 2018)

⁸⁴⁴ Ahmet Gökgöz, “Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Nedenleri”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt. 26, Sayı. 3-4 (2012), s. 325

⁸⁴⁵ Arslantaş, s. 22.

⁸⁴⁶ Gökgöz, s. 325.

bakımından en önemli sorumluluğa sahip mekanizma olarak yönetim kurullarının yapısı, bağımsızlığı ve işleyişi konuları raporda ele alınmıştır⁸⁴⁷.

3.3.2.2. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)

TKYD, TÜSİAD Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu üyeleri tarafından 2003 yılında Kurumsal yönetim anlayışının ve ilkelerinin Türkiye’ de tanınması, gelişmesi ve en iyi uygulamaların hayata geçirilmesine katkı sağlama amacı ile kurulmuştur⁸⁴⁸. Bu amaçla TKYD, kurumsal yönetim anlayışının nüfus ettiği tüm alanlarda liderlik etme, rehberlik ve uygulama desteği sağlama misyonu üstelenerek, ülkemizde kurumların yüksek performanslı, rekabet gücüne sahip, uluslararası yönetim ilkelerini benimseyen, paydaşları için maksimum değer yaratan kurumlar haline gelmesine hizmet etmektedir⁸⁴⁹.

3.3.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

SPK, OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinin temel alındığı Kurumsal Yönetim İlkelerini 2003 yılında yayımlayarak, Türkiye’ de kurumsal yönetim ortamının geliştirilmesi ve Türkiye sermaye piyasalarının uluslararası piyasalarla uyumu amacını taşıyan önemli bir adım atmıştır⁸⁵⁰. Söz konusu ilkeler yayımlandığı 2003 yılında tavsiye niteliği taşımakta, uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır. SPK, 2004 yılında ilkelere ilişkin yaptığı “Uyum Beyanı” düzenlemesi ile “uygula, uygulamıyorsan açıkla” prensibini benimsemiştir. Bu düzenleme ile halka açık işletmelere, ilkelere ne derece uydukları, uymadıkları ilkelerle ilgili gerekçelerinin neler olduğuna ilişkin açıklamaları içeren uyum raporlarının faaliyet raporlarında yer alması ve internet sitelerinde uyum raporlarını içeren bir yatırımcı ilişkileri bölümü açıklaması zorunluluğu getirilmiştir⁸⁵¹. SPK, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri’ nin 2004 yılında güncellenmesinin ardından Şubat 2005’ de ilkeleri gözden geçirerek, yayımlamıştır⁸⁵².

⁸⁴⁷ TÜSİAD, “Kurumsal Yönetimi En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi”, s. 10.

⁸⁴⁸ Doğan, s. 108.; Can, s. 135.

⁸⁴⁹ <http://www.tkyd.org.tr/kyd-hakkimizda.html> (12 Şubat 2018)

⁸⁵⁰ Sedat Yenice ve Tuğba Dölen, “İMKB’de İşlem Gören Firmaların Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyumunun Firma Değeri Üzerindeki Etkisi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt. 9, Sayı. 19 (2013), s. 201.

⁸⁵¹ Can, s. 135.; Yenice ve Dölen, s. 201.

⁸⁵² Pamukçu, s. 137.; Yenice ve Dölen, s. 201.

Özel sektör ve kamuda faaliyet gösteren tüm anonim işletmelerin faaliyetlerini uluslararası standartlarda sürdürebilmelerine ve daha etkin ve şeffaf bir yönetim anlayışıyla uluslararası finans kaynaklarından daha kolay ve ucuz maliyetle faydalanabilmelerine katkıda bulunacak bir yönetim anlayışı getirme amacıyla yayımlanan⁸⁵³ SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri ile ilgili, küresel ve yerel ekonomik ve uygulama ihtiyaçlarının yarattığı gereklilikler doğrultusunda çeşitli tarihlerde düzenlemeler yapılmıştır⁸⁵⁴.

SPK tarafından 2008 yılında yayımlanan Seri:IV, No:41 sayılı “Sermaye Piyasası Kanunu’ na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliği” ile payları Borsa’da işlem gören işletmeler için pay sahipleri ile ilişkiler birimi oluşturulması ve kurumsal yönetim uygulamalarında koordinasyonu sağlayan personel çalıştırılması zorunlu tutulmuştur. 16 Mart 2011 tarihinde yayımlanan Seri: IV No: 51 sayılı “Sermaye Piyasası Kanunu’na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğ’ de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile Gelişen İşletmeler Piyasasında işlem gören işletmeler bu zorunluluğun dışında tutulmuştur⁸⁵⁵.

11.10.2011 tarihinde yürürlüğe giren Seri: IV, No: 54 sayılı “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” de ilkeler, tebliğ eki olarak düzenlenmiştir. Ayrıca söz konusu tebliğ ile payları BIST’de işlem gören işletmelerden faaliyet konusu bankacılık olmayan BIST 30 Endeksine dahil halka açık anonim ortaklıklar için seçilmiş belirli ilkelere uyum zorunluluğu getirilmiştir. Bu kriter dışındaki ortaklıklar için ise “uygula-uygulamıyorsan açıkla” yönündeki yaklaşım devam etmiştir. Bu kapsam, 30.12.2011 tarih ve 28158 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Seri:IV No:56 sayılı “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” ile, Gelişen İşletmeler Piyasası ve Gözaltı Pazarında işlem görenler hariç olmak üzere payları BIST’de işlem gören halka açık anonim ortaklıkları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu kapsamda yer alan ortaklıkların hangi kurumsal yönetim ilkelerine uyum zorunluluğu göstermeleri gerektiği konusu ise bu işletmelerin sistemik önemlerine göre piyasa değerleri ve fiili dolaşımdaki payların piyasa

⁸⁵³ <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20111230/0> (13 Şubat 2018)

⁸⁵⁴ Arslantaş, s. 23.

⁸⁵⁵ <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/2011316/0> (12 Şubat 2018)

değerleri dikkate alınarak belirlenen üç gruptan hangisine dahil olduklarına göre farklılık gösterecek şekilde tebliğde düzenlenmiştir⁸⁵⁶.

İlkelere ilişkin en son düzenleme ise 2014 yılında Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1) ile yapılmıştır⁸⁵⁷. Bu tebliğde kurumsal yönetim ilkeleri, 30.12.2012 tarihinde yayımlanan 6362 sayılı yeni Sermaye Piyasası Kanunu’nda ve TTK’da kurumsal yönetime ilişkin getirilen hükümler çerçevesinde güncellenmiştir. Bu tebliğ ile Seri:IV, No:56 sayılı “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” ve Seri:IV, No:41 sayılı “Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Tebliğ” i yürürlükten kaldırılmış ve söz konusu iki tebliğdeki hususlar Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1) ile yeniden düzenlenmiştir. Tebliğ de Seri:IV, No:41 sayılı tebliğde “pay sahipleri ile ilişkiler birimi” başlıklı madde “yatırımcı ilişkileri bölümü” olarak yeniden düzenlenmiş⁸⁵⁸ ve ortaklıklara yatırımcı ilişkileri bölümü oluşturma zorunluluğu getirilmiştir⁸⁵⁹.

SPK’nın kurumsal yönetim alanında yaptığı düzenlemeler, derecelendirme faaliyetlerine ve derecelendirme kuruluşlarına yönelik yaptığı düzenlemelere kurumsal yönetim derecelendirilmesinin de dahil edilmesiyle derinlik kazanmıştır. Bu anlamda SPK, 04.12.2003 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Seri:VIII, No:40 sayılı “Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği” ile derecelendirme faaliyeti, derecelendirme yapmak üzere kurulca yetkilendirilecek derecelendirme kuruluşları, kredi derecelendirmesi ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesi faaliyetlerine ilişkin düzenleme yapmıştır. Söz konusu tebliğ, 12.07.2007 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Seri:VIII, No:51 sayılı “Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği” ile yürürlükten kaldırılmıştır⁸⁶⁰. Seri:VIII, No:51 sayılı tebliğ ise Seri: VIII No: 76 sayılı “Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin

⁸⁵⁶ <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20111104/1;>
<http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20111230/0> (12 Şubat 2018)

⁸⁵⁷ <http://www.hakanguclu.com/sermaye-piyasasi-kurulu-tarafindan-yeni-kurumsal-yonetim-ilkeleri-tebliği-yayinlandi.html/> (12 Şubat 2018)

⁸⁵⁸ <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20140103/3> (12 Şubat 2018)

⁸⁵⁹ SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri, Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1), SPK, 2014.

⁸⁶⁰ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/07/20070712-24.htm> (13 Şubat 2018)

Esaslar Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile 29.08.2013 tarihinde değişikliğe uğramıştır⁸⁶¹.

3.3.2.3.1. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri

SPK tarafından ilk kez 2003 yılında yayımlanan, OECD ilkelerinin 2004 yılı revizyonunun ardından 2005 yılında güncellenen ilkeler ile ilgili son düzenleme Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1) ile 2014 yılında yapılmıştır. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri, halka açık anonim ortaklıkların yanı sıra, özel sektörde ve kamuda faaliyet gösteren tüm anonim işletmelerin faaliyetlerini uluslararası standartlarda sürdürebilmelerine ve böylece daha etkin ve şeffaf bir yönetim anlayışıyla uluslararası finans kaynaklarından daha rahat ve ucuz maliyetle faydalanabilmelerine katkı sağlayacak bir yönetim anlayışı getirme amacı taşımaktadır⁸⁶².

İlkelerin belirlenmesi açısından bakıldığında SPK’ nın Kıta Avrupası modelini temel aldığı görülmektedir. Kıta Avrupası modelinde olduğu gibi SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri de hissedarlarla birlikte diğer menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarının gözetildiği bir anlayışa sahiptir. Öyle ki henüz zorunlu tutulan ilkeler kapsamında olmasa da SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri kapsamında Menfaat Sahipleri ilkesi ayrı bir bölüm olarak düzenlenmiştir. Uyum zorunluluğu açısından ele alındığında ise SPK Kurumsal yönetim ilkelerinin zorunluluk esaslı model ile Anglo-Sakson Model arasında karma bir model olarak tesis edildiğini söylemek mümkündür. Çünkü SPK Kurumsal Yönetim ilkelerinin bir kısmının tebliğde belirtilen işletmelerce uyumu zorunluluk arz ederken, bir kısmı ise zorunlu tutulmamıştır. Ancak zorunlu tutulmamış ilkeler için ise “uygulamıyorsan açıkla” prensibi gereği faaliyet raporlarında uyum raporları ile açıklanması hükmü bulunmaktadır⁸⁶³.

Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1) ile payları borsanın Ulusal Pazarı, İkinci Ulusal Pazarı ve Kurumsal Ürünler Pazarında işlem gören ortaklıklara 20 tanesi yönetim kurulu ile 4 tanesi pay sahipleri ile olmak üzere kurumsal yönetim ilkelerinden 24 tanesini uygulama yükümlülüğü getirilmiştir. Bu ortaklıklar zorunlu olarak uygulayacakları

⁸⁶¹ <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20130829/0> (13 Şubat 2018)

⁸⁶² <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20111230/0> (13 Şubat 2018)

⁸⁶³ Alp ve Kılıç, s. 117-118.

ilkelerin belirlenmesinde ve gözetiminde sistemik önemlerine göre piyasa değerleri ve fiili dolaşımdaki payların piyasa değerleri dikkate alınarak birinci grup işletmeler, ikinci grup işletmeler ve üçüncü grup işletmeler olarak üç gruba ayrılmışlardır. İkinci ve üçüncü grupta yer alanların uygulama yükümlülüğü getirilen bu 24 ilkeden bazılarına uyma zorunluluğu bulunmamaktadır⁸⁶⁴.

SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri; pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu olmak üzere dört bölümde düzenlenmiştir⁸⁶⁵.

3.3.2.3.1.1. Pay Sahipleri İlkesi

Pay sahiplerinin haklarının ve eşit işleme tabi olmaları konusundaki hususların düzenlendiği pay sahipleri ilkesi bölümü 7 başlık altında düzenlenmiştir. Bu başlıklar⁸⁶⁶;

1. Pay Sahipliği Haklarının Kullanımının Kolaylaştırılması: Bu ilke altında ortaklık organlarının yanı sıra yatırımcı ilişkileri bölümünün pay sahiplerinin haklarının korunmasında etkin rol oynadığı ve pay sahiplerinin haklarının kullanımını etkileyebilecek türdeki her bilginin ve açıklamanın ortaklığın internet sitesinde güncel olarak duyurulması hususları düzenlenmiştir.

2. Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı: Ortaklık yönetiminin pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme amaçlı özel denetim girişimlerini engelleyici ve özel denetimin yapılmasını zorlaştıran işlem yapmaması gerektiği hususu düzenlenmiştir.

3. Genel Kurul: Genel kurul toplantılarına ilişkin ayrıntılı düzenlemelerin yer aldığı bu ilke altında işletmelerin uymakla yükümlü olduğu zorunlu ilkeler de düzenlenmiştir. Zorunlu ilkeler kapsamında düzenlenen hususlar şunlardır;

* Genel kurul toplantı ilanının en az üç hafta önce ortaklığın internet sitesinde ve KAP (Kamuyu Aydınlatma Platformu)' ta pay sahiplerine duyurulması, bununla birlikte pay sahiplerinin incelemesi için hazır bulundurulacak belgeler ve ilgili mevzuat

⁸⁶⁴ SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri.

⁸⁶⁵ SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri.

⁸⁶⁶ SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri.

gereği ortaklıkça yapılması gereken bildirim ve açıklamaların dikkat çekecek bir şekilde pay sahiplerine duyurulması (1.3.1).

* Toplantı başkanının genel kurul toplantısını tarafsız, ayrıntılı, açık bir şekilde yönetmesi konusunda özen göstermesi gerekliliği, pay sahiplerine düşüncelerini açıklama ve soru sorma noktasında eşit imkanlar sunulması, pay sahipleri tarafından sorulan ve ticari sır kapsamına girmeyen her sorunun genel kurulda cevaplandırılmasının sağlanması, sorulan sorunun hemen cevaplandırılması mümkün değilse en geç 15 gün içerisinde Yatırımcı İlişkileri Bölümü' nce yazılı olarak cevaplandırılması, genel kurulda sorulan tüm soruların ve cevaplarının toplantıyı takip eden 30 gün içerisinde yatırımcı İlişkileri Bölümü tarafından işletmenin internet sitesinden yayımlanması(1.3.5).

* Yönetim kontrolüne sahip pay sahiplerinin, yönetim kurulu üyelerinin, üst kademe yöneticilerin ve bunların eşleri ile ikinci derece yakınlarının işletme ile çıkar çatışmasına sebep olabilecek türden önemli bir işlem gerçekleştirmesi durumunda, söz konusu işlemlerin genel kurulda detaylı bilgi verilmek üzere ayrı bir gündem maddesi olarak yer alması (1.3.6).

* İşletmelerin 1.3.9. maddesinin a ve b bentlerinde belirtilen kriterlere göre belirlenen % 10 oranının üzerinde varlık hizmet alımı veya satışı niteliğinde işlemleri ile yükümlülük transferi (varlığın devri, kiraya verilmesi veya üzerinde aynı hak tesis edilmesi) şeklindeki işlemlerinde veya bir faaliyetin durdurulması durumlarında, söz konusu işlemlere ilişkin alınacak yönetim kurulu kararının uygulanabilmesi için bağımsız üyelerin çoğunluğu tarafından kararın onaylanması gerekliliği, yönetim kurulu kararının oybirliği ile alınmaması durumunda, imzalı yönetim kurulu kararının ve muhalefet şerhinin KAP' ta açıklanması, işlemin bağımsız üyelerin çoğunluğu tarafından onaylanmaması durumunda, durumun KAP' ta duyurulması ve işlemin genel kurul onayına sunulması.

4. Oy Hakkı: Her pay sahibine oy hakkını en kolay ve uygun şekilde kullanma imkanının sağlanması, oy hakkının kullanımın zorlaştırılmaması ve oy hakkında imtiyazdan kaçınılması hususları düzenlenmiştir.

5. Azlık Hakları: Azlık haklarının kullandırılması konusunda gerekli azami özenin gösterilmesi, gerekirse azlık haklarının kapsamının esas sözleşme ile genişletilmesi hususları düzenlenmektedir.

6. Kâr Payı Hakkı: Bu ilke altında ortaklığın belirli ve tutarlı bir kâr dağıtım politikasının bulunması, bu politikanın genel kurul toplantısında ortakların onayına sunulması ve ortaklığın kurumsal internet sitesinde kamuya açıklanması, karın dağıtılmayarak işletmede bırakılmasının teklifi halinde, karın neden dağıtılmadığına ve işletmede bırakılan karın nasıl kullanılacağına ilişkin bilgilere genel kurul gündem maddesi olarak yer verilmesi ile ilgili hususlar düzenlenmiştir.

7. Payların Devri: Bu ilke payların serbestçe devrini zorlaştıran her türlü uygulamadan kaçınılması gerektiği belirtilmektedir.

3.3.2.3.1.2. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi

SPK kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi bölümü 2 başlık altında düzenlenmiştir. Bu başlıklar ⁸⁶⁷;

1. Kurumsal İnternet Sitesi: Bu ilke altında işletmelerin internet sitesinde yayımlanması gereken unsurların neler olduğu, hangi bilgilerin hangi sıklıkla güncellenmesi gerektiğine ilişkin hususlar düzenlenmiştir.

2. Faaliyet Raporu: Faaliyet raporunun yönetim kurulunca kamuoyunun işletme ile ilgili tam ve doğru bilgi edinmesini sağlayacak ölçüde ayrıntılı hazırlanması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, bu ilkeye göre yönetim kurulu üyelerinin ve yöneticilerin işletme dışında yürüttükleri görevler ile yönetim kurulu üyelerinin bağımsızlık beyanlarına, yönetim kurulu altında oluşturulan komitelerin üyeleri, toplanma sıklığı, çalışma usul ve esasları ile yönetim kurulunun komitelerle ilgili etkinlik değerlendirmesine, işletme faaliyetlerini etkileyecek önemli mevzuat değişikliklerine ve bu ilke altında belirtilen diğer hususlara faaliyet raporunda yer verilmesi gerekmektedir.

⁸⁶⁷ SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri.

3.3.2.3.1.3. Menfaat Sahipleri İlkesi

SPK menfaat sahipleri ilkesi bölümü 5 başlık altında düzenlenmiştir. Bu başlıklar⁸⁶⁸;

1. Menfaat Sahiplerine İlişkin Şirket Politikası: Bu ilkeye göre işletme gerçekleştirdiği tüm iş ve işlemlerinde menfaat sahiplerinin haklarını gözetmeli ve korumalıdır. Menfaat sahiplerinin, hakları ile ilgili olarak işletmenin kurumsal internet sitesinden de faydalanılmak suretiyle yeterli bir şekilde bilgilendirilmeleri sağlanmalıdır. İşletmenin, menfaat sahiplerinin mevzuata ve etik kurallara aykırı işlemlerinin kurumsal yönetim komitesine ve denetim komitesine iletilmesini sağlamak üzere gerekli mekanizmaları tesis etmesi gerekmektedir. Ayrıca, menfaat sahipleri arasında çıkan çıkar çatışmalarında, sahip olunan hakların korunması bakımından işletmenin, dengeli bir politika izlemesi gerekmektedir.

2. Menfaat Sahiplerinin Şirket Yönetimine Katılımının Desteklenmesi: Bu ilke menfaat sahiplerinin işletme yönetimine katılımının işletme yönetimince desteklenmesi, menfaat sahiplerinin kendileri için önemli sonuçlar doğuracak kararlarda görüşlerinin alınması gerektiği hususlarını düzenlemektedir.

3. Şirketin İnsan Kaynakları Politikası: İşletmenin işe alımda ve kariyer planlamada, eşit şartlara sahip bireylere eşit fırsat sağlamayı ilke olarak benimsemesi, işe alımlarda ölçütlerin yazılı olarak belirlenmesi ve bu ölçütlere uygun hareket edilmesi, işletme yönetiminde aksamalara neden olacak yönetici görev değişikliklerinde, yeni yöneticilerin belirlenmesine ilişkin halefiyet politikasının hazırlanması bu ilke altında düzenlenmiştir.

4. Müşteriler ve Tedarikçilerle İlişkiler: Bu ilkeye göre, işletme, mal ve hizmetlerin pazarlamasında ve satışında müşteri memnuniyetini sağlamak adına gerekli tüm tedbirleri almalı, mal ve hizmet alımına ilişkin müşteri talepleri süratle karşılanmalı ve gecikmelerle ilgili müşteriler bilgilendirilmelidir. Ayrıca mal ve hizmetlerin kalite

⁸⁶⁸ SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri.

standartlarına uygun olması sağlanmalıdır. Müşteri ve tedarikçiler ile ilgili ticari sır niteliğindeki bilgilerin gizliliği için gerekli hassasiyet gösterilmelidir.

5. Etik Kurallar ve Sosyal Sorumluluk: İşletme faaliyetleri, kurumsal internet sitesinde kamuya açıklanan etik kurallara ve sosyal sorumluluk bilinci ile tüm menfaat sahiplerine ilişkin düzenlemelere uygun olarak, uluslararası insan haklarına saygı ve yolsuzluğun her türlüsüne karşı mücadele çerçevesinde gerçekleştirilmelidir.

3.3.2.3.1.4. Yönetim Kurulu İlkesi

Kurumsal yönetimin etkin bir şekilde uygulanmasında önemli bir role sahip olan yönetim kuruluna⁸⁶⁹ ilişkin düzenlemeler, SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri' nde "Yönetim Kurulu İlkesi" bölümü altında yapılmıştır. Bu bölümde düzenleme yapılan alt başlıklar şunlardır⁸⁷⁰;

1. Yönetim Kurulunun İşlevi: Yönetim kurulunun işlevi, işletmeyi alacağı stratejik kararlarla, risk, büyüme ve getiri dengesini optimal noktada tutarak, rasyonel ve ihtiyatlı risk yönetimi anlayışıyla temsil ve idare etmektedir. Bununla birlikte, işletme stratejik hedeflerinin tanımlanması, ihtiyaç duyulan işgücünün ve finansal kaynakların belirlenmesi, yönetim performansının denetimi de yönetim kurulunun işlevlerindendir.

2. Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları: Yönetim kurulu faaliyetlerini, şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumlu bir şekilde gerçekleştirir. Yönetim kurulu üyelerinin görev ve yetkileri faaliyet raporunda açıklanır. Yönetim kurulu iç kontrol sistemlerini oluşturur, yılda en az bir kez risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini gözden geçirir ve iç denetim sisteminin işleyişine ve etkinliğine ilişkin faaliyet raporunda bilgi verir. Yönetim kurulu başkanı ile icra başkanı/genel müdürün yetkileri net bir biçimde ayrıştırılmalı, bu ayrım yazılı olarak esas sözleşmede ifade edilmeli ve işletmede hiç kimse tek başına sınırsız karar verme yetkisi ile donatılmamalıdır. Bununla birlikte yönetim kurulu başkanı ve icra başkanı/genel müdürün aynı kişi olmasına karar verilmesi durumunda, bu durum gerekçesi ile birlikte KAP 'ta açıklanmalıdır. Bu düzenleme uyulması zorunlu ilkeler arasında yer almaktadır. Yönetim kurulu, işletme ile

⁸⁶⁹ Alp ve Kılıç, s. 139.

⁸⁷⁰ SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri.

pay sahipleri arasında etkin iletişimin sağlanmasında, yaşanabilecek anlaşmazlıkların giderilmesinde ve çözüme ulaştırılmasında öncü rol oynar ve bu amaca yönelik olarak kurumsal yönetim komitesi ve Yatırımcı İlişkileri Bölümü ile yakın işbirliği içerisinde olur. Yönetim kurulu üyelerinin görevleri esnasındaki kusurları ile işletmede sebep olacakları zarar, işletme sermayesinin % 25'ini aşan bir bedelle sigorta edilir ve bu husus KAP' ta açıklanır.

3. Yönetim Kurulunun Yapısı: Bu başlık altında uyulması zorunlu ilkeler aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;

* Yönetim kurulu üye sayısı, beş üyeden az olmamak şartı ile yönetim kurulu üyelerinin verimli ve yapıcı çalışmalar yapmalarına, hızlı ve rasyonel kararlar almalarına ve komitelerin oluşumuna ve çalışmalarını etkin bir şekilde organize etmelerine imkan verecek şekilde tespit edilir (4.3.1).

* Üyelerin çoğunluğunu icrada görevli olmayan üyeler oluşturmalıdır (4.3.2).

* İcrada görevli olmayan yönetim kurulu üyeleri içerisinde, görevlerini hiçbir etki altında kalmadan yapabilme niteliğine haiz bağımsız üyeler yer alır (4.3.3).

* Bağımsız üye sayısı toplam üye sayısının üçte birinden az olamaz. Bağımsız üye sayısı, kusuratlar izleyen tam sayı olarak dikkate alınmak suretiyle hesaplanır. Her durumda, bağımsız üye sayısı ikiden az olamaz (4.3.4).

* Bağımsız üyelerin görev süresi üç yıldır ve tekrar aday gösterilerek seçilmeleri mümkündür (4.3.5).

* 4.3.6. nolu ilkede bağımsız üye kriterleri düzenlenmiştir. Buna göre bağımsız üye olarak nitelendirilebilmesi için;

- *“İşletmenin yönetim kontrolü ya da önemli derecede etki sahibi olduğu ortaklıklar ile işletmenin yönetim kontrolünü elinde bulunduran veya işletmede önemli derecede etki sahibi olan ortaklar ve bu ortakların yönetim kontrolüne sahip olduğu tüzel kişiler ile kendisi, eşi ve ikinci dereceye kadar kan ve sıhrî hısımları arasında; son beş yıl içinde önemli*

görev ve sorumluluklar üstlenecek yönetici pozisyonunda istihdam ilişkisinin bulunmaması, sermaye veya oy haklarının veya imtiyazlı payların % 5' inden fazlasına birlikte veya tek başına sahip olunmaması ya da önemli nitelikte ticari ilişkisinin kurulmamış olması gerekir.”

- *“Son beş yıl içerisinde, başta işletmenin denetimi (vergi denetimi, kanuni denetim, iç denetim de dahil), derecelendirilmesi ve danışmanlığı olmak üzere, yapılan anlaşmalar çerçevesinde işletmenin önemli ölçüde hizmet veya ürün satın aldığı veya sattığı işletmelerde, hizmet veya ürün satın alındığı veya satıldığı dönemlerde, ortak (%5 ve üzeri), önemli görev ve sorumluluklar üstlenecek yönetici pozisyonunda çalışan veya yönetim kurulu üyesi olmaması.”*
- *“Bağımsız yönetim kurulu üyesi olması sebebiyle üstleneceği görevleri gereği gibi yerine getirecek mesleki eğitim, bilgi ve tecrübeye sahip olması.”*
- *“Bağlı oldukları mevzuata uygun olması şartıyla, üniversite öğretim üyeliği hariç, üye olarak seçildikten sonra kamu kurum ve kuruluşlarında tam zamanlı çalışıyor olmaması.”*
- *“Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.)’na göre Türkiye’de yerleşmiş sayılması.”*
- *“İşletme faaliyetlerine olumlu katkılarda bulunabilecek, işletme ile pay sahipleri arasındaki çıkar çatışmalarında tarafsızlığını koruyabilecek, menfaat sahiplerinin haklarını dikkate alarak özgürce karar verebilecek güçlü etik standartlara, mesleki itibara ve tecrübeye sahip olması.”*
- *“İşletme faaliyetlerinin işleyişini takip edebilecek ve üstlendiği görevlerin gereklerini tam olarak yerine getirebilecek ölçüde işletme işlerine zaman ayırabiliyor olması.”*
- *“İşletmenin yönetim kurulunda son on yıl içerisinde altı yıldan fazla yönetim kurulu üyeliği yapmamış olması.”*
- *“Aynı kişinin, işletmenin veya işletmenin yönetim kontrolünü elinde bulunduran ortakların yönetim kontrolüne sahip olduğu işletmelerin*

üçten fazlasında ve toplamda borsada işlem gören işletmelerin beşten fazlasında bağımsız yönetim kurulu üyesi olarak görev almıyor olması.”

- *“Yönetim kurulu üyesi olarak seçilen tüzel kişi adına tescil ve ilan edilmemiş olması.”*

* Bağımsız üyelik için aday teklifleri, aday gösterme komitesi tarafından 4.3.6. nolu maddede düzenlenen bağımsızlık ölçütleri dikkate alınarak değerlendirilir ve buna ilişkin değerlendirme raporu yönetim kurulu onayına sunulur. Bu rapor çerçevesince hazırlanan bağımsız üye aday listesi yönetim kurulu tarafından hazırlanarak, genel kurul toplantısından 60 gün önce Kurul’ a gönderilir. Kurul varsa olumsuz görüşünü 30 gün içerisinde işletmeye iletir. Kurul tarafından olumsuz görüş alan aday genel kurula bağımsız üye adayı olarak sunulmaz. İşletme Bağımsız üye aday listesini ve adaylığı kabul edilmeyen bağımsız yönetim kurulu üyesi adaylarını en geç genel kurul toplantı ilanı ile birlikte KAP’ ta açıklar. Aynı zamanda bağımsız yönetim kurulu üyesi atamasına ilişkin genel kurul kararı, karşı oylar ve gerekçelerini de içerecek şekilde işletmenin kurumsal internet sitesinde yayınlanır (4.3.7).

* Bağımsızlığı ortadan kaldıran bir hususun ortaya çıkması durumunda, bu durum bağımsız üye tarafından gerekçesi ile KAP’ ta açıklanmak üzere hem yönetim kuruluna hem de Kurul’ a bildirilir. Bağımsızlığın kaybedilmesiyle birlikte üye istifa eder. Aday gösterme komitesi asgari bağımsız yönetim kurulu üye sayısının yeniden sağlanması amacıyla yapılacak ilk genel kurul toplantısına kadar görev yapmak üzere boşalan bağımsız üyeliklere ilişkin değerlendirme yaparak yönetim kuruluna bildirir (4.3.8).

* Denetimden sorumlu komite üyelerinin en az birinde muhasebe, denetim ve finans konularında 5 yıllık tecrübe aranır.

4. Yönetim Kurulu Toplantılarının Şekli: Yönetim kurulu görevlerin etkin ifasını sağlayacak sıklıkta toplanır. Ayrıca, elektronik ortamda yönetim kurulu toplantısı yapılması mümkün kılınır. Her üye bir oy hakkına sahiptir. Yönetim kurulu toplantılarının nasıl yapılacağına ilişkin işletme içi düzenlemeler yazılı olarak hazırlanır. Toplantıda gündem konuları açıkça ve her yönüyle ele alınır. Yönetim kurulu üyesi işletme işleri için gerekli ve yeterli zamanı ayırır.

5. Yönetim Kurulu Bünyesinde Oluşturulan Komiteler: Bu başlık altında SPK' nın uyulması zorunlu ilkeleri de yer almaktadır. Uyulması zorunlu bu ilkeler;

* Yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını sağlıklı bir biçimde yerine getirmesini sağlamak üzere “Denetimden Sorumlu Komite” (bankalar hariç), “Riskin Erken Saptanması Komitesi” (bankalar hariç), “Kurumsal Yönetim Komitesi”, “Aday Gösterme Komitesi, Ücret Komitesi” (bankalar hariç) oluşturulur (4.5.1).

* Komitelerin görev alanları, çalışma esasları ve hangi üyelerden oluşacağına ilişkin hükümler yönetim kurulu tarafından belirlenir ve KAP'ta açıklanır (4.5.2).

* Komiteler en az iki üyeden oluşmalıdır. İki üyeli komitelerde her ikisinin, ikiden fazla üyeden oluşması durumunda üyelerin çoğunluğunun, icrada görevli olmayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur. Komitelerin başkanları, bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir. Denetimden sorumlu komitelerin tüm üyelerinin bağımsız yönetim kurulu üyesi niteliğinde olması gerekir. Yönetim kurulu üyesi olmayan konusunda uzman kişiler, denetimden sorumlu komite dışındaki diğer komitelerde üye olabilir (4.5.3).

* İcra başkanı/genel müdür komitelerde görev alamaz (4.54).

*** Denetimden Sorumlu Komite (4.5.9):** İşletmenin muhasebe sistemi, finansal bilgilerinin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi, iç kontrol ve iç denetim sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimi denetim komitesi tarafından gerçekleştirilir. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetim komitesinin gözetiminde gerçekleştirilir. Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak alınan kararlar yönetim kuruluna sunulur.

*** Kurumsal Yönetim Komitesi (4.5.10):** Kurumsal yönetim komitesi, işletmede kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığını, uygulanmıyor ise gerekçesini ve bu prensiplere tam olarak uymama dolayısıyla meydana gelen çıkar

çatışmalarını tespit eder ve yönetim kuruluna kurumsal yönetim uygulamalarını iyileştirici tavsiyelerde bulunur ve yatırımcı ilişkileri bölümünün çalışmalarını gözetir.

*** Aday Gösterme Komitesi (4.5.11):** Yönetim kurulu ve idari sorumluluğu bulunan yöneticilik pozisyonları için uygun adayların tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve eğitilmesi konularında şeffaf bir sistemin oluşturulması ve bu hususta politika ve stratejiler belirlenmesi konularında çalışmalar aday gösterme komitesince yapılır.

*** Riskin Erken Saptanması Komitesi (4.5.12):** İşletme varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehlikeye sokabilecek risklerin erken tespiti, tespit edilen risklerle ilgili gerekli önlemlerin alınması ve riskin yönetilmesi amacıyla çalışmalar yapmaktan sorumludur. Risk yönetim sistemleri en az yılda bir kez komite tarafından gözden geçirilir.

*** Ücret Komitesi (4.5.13):** Yönetim kurulu üyelerinin ve idari açıdan sorumlu yöneticilerin ücretlendirilmesinde kullanılacak ilke, kriter ve uygulamaları işletmenin uzun vadeli hedeflerini dikkate alarak tespit eder ve bunların gözetimini yapar.

6. Yönetim Kurulu Üyelerine ve İdari Sorumluluğu Bulunan Yöneticilere Sağlanan Mali Haklar: Yönetim kurulu üyeleri ve idari sorumluluğu bulunan yöneticilerin ücretlendirme esaslarının yazılı hale getirilmesi, bu esasların genel kurul toplantısında ayrı bir gündem maddesi olarak pay sahiplerinin bilgisine sunularak, ortaklara bu konuda görüş bildirme imkanı tanınması, hazırlanan ücret politikasının işletmenin internet sitesinde yer alması (4.6.2) ile bağımsız yönetim kurulu üyelerinin ücretlendirmesinde kâr payı, pay opsiyonları veya işletmenin performansına dayalı ödeme planları kullanılamayacağı ve bağımsız yönetim kurulu üyelerinin ücretlerinin bağımsızlıklarını koruyacak düzeyde olması gerektiği (4.6.3) hükümleri zorunlu kurumsal yönetim ilkeleri arasında düzenlenmiştir.

3.3.2.4. Borsa İstanbul (BİST)

Türkiye’ de kurumsal yönetimin ve SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri’ nin benimsenmesini teşvik edici nitelikteki önemli gelişmelerden biri de eski adıyla İMKB olan BİST aracılığıyla gerçekleştirilen Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinin (BİST XKURY) oluşturulmasıdır. Endeksin uygulanmasına BİST yönetim kurulunca

2005 yılında karar verilmiştir. SPK Kurumsal Yönetim ilkelerini uygulayan işletmelerin dahil olacağı bu endeksin hesaplanmasına ise 31.08.2007 tarihinde başlanmıştır⁸⁷¹.

3.3.2.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

Çok sayıda yasal düzenlemeye tabi olan bankacılık sektörü, sayıca çok ve farklı menfaat gruplarına hizmet etmesi ve bu menfaat gruplarının hepsinin haklarının gözetilerek çıkarlarının korunması sorumluluğu içerisinde olması sebebiyle kurumsal yönetim uygulamalarının son derece önemli ve gerekli olduğu bir sektördür. Bankaların yetersiz kurumsal yönetimden kaynaklanabilecek olumsuzluklar karşısında yüksek derecede hassasiyetleri bulunmaktadır. Nitekim bankacılık sektöründe yaşanan finansal krizlerin en önemli nedenleri arasında da kötü yönetim uygulamaları gösterilmektedir⁸⁷². Tüm bu sebepler bankalarda kurumsal yönetim anlayışını tesis etmek amacıyla çok sayıda düzenleme yapılmasını gerektirmiştir.

Bankacılık alanında kurumsal yönetim ilk kez BDDK tarafından yayımlanan 19.10.2005 tarihli 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kurumsal yönetime ilişkin hususlar, söz konusu kanunun üçüncü kısmında dört ayrı bölümde açıklanmıştır. Yönetim başlığını taşıyan birinci bölümde; kurumsal yönetim ilkeleri, yönetim kurulu, denetim komitesi, genel müdür ve yardımcıları, çalışma ve imza yetkisi yasağı, yemin ve mal beyanı ile karar defteri konuları, iç sistemler başlığını taşıyan ikinci bölümde; iç sistemlere ilişkin yükümlülükler, iç kontrol sistemi, risk yönetim sistemi ve iç denetim konuları, yetkili kuruluşlar başlıklı üçüncü bölümde; bağımsız denetim kuruluşları, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları, destek hizmet kuruluşları ve sorumluluk sigortası konuları, finansal raporlama başlığını taşıyan dördüncü bölümde ise muhasebe ve raporlama sistemi, konsolide finansal raporlar, finansal raporların

⁸⁷¹ Pamukçu, s. 137; Arslantaş, s. 23.

⁸⁷² Esra Nemli Çalışkan ve Başak Turan İçke, “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Türk Bankacılık Sektöründeki Durumu”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt. 59, Sayı. 2 (2009), s.

imzalanması, sunulması, ilanı ve denetimi, yıllık faaliyet raporu, sorumluluk ve belgelerin saklanması konularına ilişkin hususlar düzenlenmiştir⁸⁷³.

Devam eden süreçte 5411 sayılı Bankacılık Kanunu' nun 22. ve 93. Maddelerine istinaden bankaların kurumsal yönetimlerine ilişkin yapı ve süreçleri ile bunlara ilişkin ilkeleri düzenlemek amacıyla, BDDK tarafından "Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" hazırlanmış ve 1 Kasım 2006 tarihinde resmi gazetede yayımlanmıştır. Yönetmeliğe göre bankaların faaliyet büyüklükleri ve yapılanma türlerini dikkate alarak, kurumsal yönetime ilişkin yapı ve süreçlerini 5411 sayılı Bankacılık Kanunu' nda belirlenen usul ve esaslara bağlı kalınmak suretiyle yönetmelik ekinde verilen kurumsal yönetim ilkelerini esas olarak oluşturabilecekleri belirtilmiştir. Yönetmelik ekinde düzenlenen bankalar için kurumsal yönetim ilkeleri şunlardır⁸⁷⁴;

İlke 1- Banka içerisinde kurumsal değerler ve stratejik hedefler oluşturulmalıdır.

İlke 2- Banka içinde yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

İlke 3- Yönetim kurulu üyeleri, görevlerini etkin bir şekilde yerine getirecek nitelikleri haiz ve kurumsal yönetimde üstlenmiş oldukları rolün bilincinde olmalı ve banka faaliyetleri hakkında bağımsız değerlendirme yapabilmelidir.

İlke 4- Üst düzey yönetim görevlerini etkin bir şekilde yerine getirecek nitelikleri haiz ve kurumsal yönetimde üstlenmiş oldukları rolün bilincinde olmalıdır.

İlke 5- Bankanın müfettişleri ile bağımsız denetim elemanlarının çalışmalarından etkin olarak yararlanılmalıdır.

İlke 6- Ücret politikalarının bankanın etik değerleri, stratejik hedefleri ve iç dengeleri ile uyumu sağlanmalıdır.

⁸⁷³ BDDK, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 2005, https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/15405411_sayili_bankacilik_kanunu.pdf (12 Şubat 2018)

⁸⁷⁴ BDDK, Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 2006, https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1682kurumsalyonetimyonetmeligiislenmishali.pdf (12 Şubat 2018)

İlke 7- Kurumsal yönetimde şeffaflık sağlanmalıdır.

3.3.2.6. Türk Ticaret Kanunu (TTK)

Şubat 2011’ de Resmi Gazete’ de yayımlanan Türk Ticaret Kanunu’nda kurumsal yönetim ile ilgili hükümler yer almıştır ve 01.07.2012 tarihinde bu hükümler yürürlüğe girmiştir. Türk Ticaret Kanunu’ nda yer alan düzenlemeler şeffaflık, adillik, hesap verebilirlik ve sorumluluk olmak üzere kurumsal yönetimin dört temel ilkesi üzerine odaklanmakta ve TTK, kurumsal yönetim uygulamaları için yasal zemin oluşturmaktadır⁸⁷⁵. Türk Ticaret Kanunu’ nda, SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri’ ni destekleyici nitelikte doğrudan ya da dolaylı düzenlemeler yer almaktadır⁸⁷⁶. Kurumsal Yönetime ilişkin doğrudan düzenleme Kanun’ un Kurumsal Yönetim İlkeleri başlığı altında 1529. Maddede yapılmıştır. Maddenin birinci fıkrasında, SPK halka açık anonim işletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına ilişkin esasları belirlemeye yetkili tek organ kılınmış, ikinci fıkrada ise diğer kamu kurum ve kuruluşlarının SPK’ nın görüşünü almak koşuluyla kurumsal yönetim ilkeleriyle ilgili sadece kendi alanlarında geçerli sınırlı düzenlemeler yapabileceği hükmü düzenlenmiştir⁸⁷⁷.

Kurumsal yönetim ilkeleri açısından temel bir yasa olarak nitelendirilen, kurumsallaşmanın ve kurumsal yönetimin temel metni olarak görülen⁸⁷⁸ Türk Ticaret Kanunu’ nda, kurumsal yönetime ilişkin dolaylı düzenlemeler ise Anonim Şirketler başlığı altında yapılmıştır. Bu düzenlemeler doğrudan kurumsal yönetim ifadesini içermemekte, ancak işletmelerde kurumsal yönetim uygulamalarının yerleşmesine ve geliştirilmesine ilişkin ayrıntılı hususları kapsamaktadır⁸⁷⁹. Kanunda, anonim şirketler başlığı altında işletmelerde kurumsal yönetim uygulamalarını güçlendirmek adına yapılan dolaylı düzenlemeleri, SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri paralelinde şöyle özetlemek mümkündür⁸⁸⁰;

⁸⁷⁵ Yenice ve Dölen, s. 202.

⁸⁷⁶ Nalan Akdoğan ve Uğur Akdoğan, “Türk Ticaret Kanunu’ nun Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Düzenlemelerinin Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleriyle Uyumunun Karşılaştırmalı olarak Analizi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı. 35 (Ekim 2011), s. 1.

⁸⁷⁷ Yeni Türk Ticaret Kanunu, 14 Şubat 2011, s. 529.

⁸⁷⁸ Ferruh Tunç, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Kurumsallaşmayla İlgili Düzenlemeler”, **Kurumsallaşma ve Denetim Konferansı**, Antalya, 5-9 Ekim 2011, s.2.

⁸⁷⁹ Alp ve Kılıç, s. 127.

⁸⁸⁰ Yeni Türk Ticaret Kanunu, 14 Şubat 2011; Akdoğan ve Akdoğan, s. 5-28.

Pay sahipleri ile ilgili düzenlemeler;

* Eşit işlem ilkesi gereğince pay sahipleri eşit şartlarda eşit işleme tabi tutulmalıdırlar (Md. 357).

* Pay sahipleri işletme işlerine ilişkin haklarını genel kurulda kullanır (Md. 407).

* Pay sahipleri belirli şartlar sağlanmadıkça işletmeye borçlanamazlar (Md. 358).

* Belirli koşullarda tek bir pay sahibi genel kurulu toplantıya çağırabilir (Md. 410). Pay sahipleri yönetim kuruluna genel kurulun toplantıya çağırılması isteminde bulunabilirler (Md. 411). Genel kurul duyurularının iki hafta öncesinden internet sitesi ve Türkiye Ticaret Sicili gazetesinde yayımlanması gereklidir (Md. 414).

* Esas sözleşmede öngörülmek koşulu ile pay sahiplerine ve azlığa yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınabilir (Md. 360).

* Pay sahiplerinin haklarını ihlal eden, hakların kullanımını kısıtlayan veya güçleştiren yönetim kurulu kararları (Md. 391/c) ve genel kurul kararları (Md. 447) geçersizdir.

* Pay sahipleri seçilmiş denetçinin taraflı davrandığı şüphesi ile mahkemeden başka bir denetçi atanmasını isteyebilir. Ayrıca faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar henüz bir denetçi atanmamışsa pay sahiplerinin de denetçi atanmasını mahkemeden isteme hakkı vardır (Md. 399).

* Pay sahipleri özel denetçi isteminde bulunabilirler (Md. 406).

* Pay sahiplerinin kişisel hakları; genel kurula katılma, yetkisiz katılma, oy hakkı, bilgi alma ve inceleme hakkı, özel denetim isteme hakkı olarak kanununda düzenlenmiştir (Md. 425-444).

* Her pay sahibi, net dönem kârına, işletmenin sona ermesi hâlinde esas sözleşmede başka bir koşul öngörülmemişse, tasfiye karına payı oranında katılma hakkına sahiptir (Md. 507).

Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık ile İlgili Düzenlemeler;

* Her sermaye şirketine kanunun 1524. Maddesi ile bir internet sitesi açma zorunluluğu getirilmiştir. Yeni kurulan işletmeler üç ay içinde bir internet sitesi kurmak, internet sitesi mevcut olan işletmeler de internet sitelerinin belli bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine ilişkin kanunda öngörülen içeriklere ayırmak zorundadırlar. İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümünün ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi bir gereklilik aranmaksızın herkesin erişimine açık olması gerekmektedir.

* İşletmenin Muhasebe Standartlarında yer alan finansal tabloları, ekleri ve faaliyet raporu, yönetim kurulu tarafından izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlanır ve genel kurula sunulur (Md. 514).

* Finansal tablolar ve ekleri dürüst resim ilkesi gereğince Türkiye Muhasebe Standartları' na göre işletmenin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde hazırlanmalıdır (Md. 515).

* Yönetim kurulu faaliyet raporu işletmenin o yıla ait faaliyetlerinin akışını, her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtmalıdır. Raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilmeli ayrıca işletmenin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça dikkat çekilmelidir (Md. 516).

* İşletmelerin finansal tablolarının Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca yetkilendirilmiş bir denetçi tarafından Türkiye Denetim Standartları' na göre denetlenmesi gerekmektedir. Yıllık faaliyet raporları da bu denetimin kapsamındadır (Md. 397). Mali tabloların ve faaliyet raporunun denetimi; standartların öngördüğü biçimde iç denetimin, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesince hazırlanan raporların denetimini kapsar (Md. 398).

Menfaat Sahipleri İle İlgili Düzenlemeler;

* Birleşme ve bölünme raporlarında, birleşme ve bölünmenin işletmelerin işçileri üzerindeki etkileri ile mümkünse bir sosyal planın içeriği hukuki ve ekonomik olarak açıklanırken, gerekçelerine de değinilmelidir (Md: 147, 169).

* Birleşmelerde, devralan işletmenin birleşmeye katılan işletmelerin alacaklılarının istemesi halinde alacaklıların haklarını teminat altına alması gerekmektedir (Md. 157).

* Bölünmede işçi itirazda bulunmadığı takdirde işçilerle yapılan hizmet sözleşmelerinden doğan tüm hak ve yükümlülükler devralana intikal eder (Md. 178).

* İşçilerin işletmeye katılmaları pay sahibinin rüçhan hakkının sınırlandırılmasında haklı sebep olarak kabul edilmektedir (Md. 461).

* İşletme çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların idamesi maksadıyla ya da bu maksada hizmet eden kamu tüzel kişilerine verilmek üzere esas sözleşmeyle yedek akçe ayrılması mümkündür. Bu amaçla işçilerden ya da çalışanlardan yedek akçeler dışında herhangi bir aidat alınması durumunda, iş ilişkisinin sonunda, vakıf senedine göre yapılan ayırmadan yararlanamadıkları takdirde en azından alınan aidatlar kanuni faiziyle birlikte işçi ve çalışanlara geri ödenmelidir (Md. 522),

* Genel kurul esas sözleşmede hüküm olmasa da işletme işçileri için yardım sandıkları, yardım örgütleri kurulması ya da bunların idamesi maksadıyla ya da diğer yardım ve hayır amaçları için bilanço karından yedek akçe ayrılmasına karar verebilir (Md. 523).

* Alacaklıların ve çalışanların haklarının korunmasına yönelik ortakların kişisel sorumlulukları birleşmeden önceki haliyle birleşme sonrasında da devam edecektir, iş sözleşmesinden doğan hakları ise alacaklı veya çalışan itiraz etmediği takdirde devralana geçmektedir (Md. 158, 178, 190).

* İşletmenin alacaklıların haklarını tamamen karşılayacak miktarda varlığının bulunduğu belirlenmedikçe sermaye azaltma kararı verilememektedir (Md. 473).

* İşletmenin kurulmasında alacaklıların, pay sahiplerinin veya kamunun menfaatlerinin tehlikeye sokulması ya da ihlali durumunda, asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunun, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının, ilgili alacaklının veya pay sahibinin istemi üzerine işletmeyi fesheder (Md. 353).

* İşletmelerin rakipleri, tedarikçileri ve müşterileri ile haksız rekabetten uzak durması öngörülmüş, ilişkilerini etkileyen yanıltıcı veya dürüstlük kuralına aykırı davranışlar ile ticari uygulamaların haksız ve hukuka aykırılık teşkil ettiği belirtilmiştir (Md. 54).

Yönetim Kurulu İle İlgili Düzenlemeler;

* Yönetim kurulunun tek üyeden oluşabileceği, tüzel kişilerin yönetim kurulu üyesi seçilebileceği hükümleri düzenlenmiş, yönetim kurulu üyelerinin en az dörtte birinin yükseköğrenim görmüş olması zorunlu kılınmıştır (Md. 359).

* Yönetim kurulu üyelerinin kusurları sebebiyle işletmenin uğrayabileceği zarara karşı işletme, sigorta ettirilmek suretiyle teminat altına alınmışsa, bu durum ilgili bültenler de duyurulmasının yanı sıra kurumsal yönetim ilkelerine uygunluk değerlendirmesinde de göz önünde bulundurulur (Md. 361).

* Yönetim kurulu, yönetim kurulu üyelerinin de bünyesinde yer aldığı komite ve komisyonlar oluşturabilir (Md. 366).

* Yönetim kuruluna yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, düzenleyeceği bir yönergeye göre devretme yetkisi verilmiştir. Devredilememesi durumunda yönetim, yönetim kuruluna aittir (Md. 376). Buna göre yönetim, yönetim kurulunda yer almayan bir kişiye devri mümkün kılınırken, yönetim kurulu üyelerinin tamamının icracı olmayan üyelerden oluşması imkanı da sunulmuştur. Ayrıca yönetim yetkisinin devrinin bir iç yönerge ile düzenlenmesi, kurumsal yönetim uygulamaları için önemlilik arz etmektedir. Çünkü bu iç yönerge yöneticilerin yetki ve sorumluluklarına

ilişkin düzenlemeleri içerecek ve işletme amaçlarına ulaşma maksadıyla tesis edilmiş yönetim yapısını açıklığa kavuşturacaktır⁸⁸¹.

* Temsil yetkisi yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu temsil yetkisini yönetim kurulundan en az bir üyenin temsil yetkisine sahip olması şartı ile bir veya daha fazla murahhas üyeye ya da müdür olarak üçüncü kişilere devredebilmektedir (Md. 370).

* Yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında sayılmıştır (Md. 375).

* Kurumsal yönetim açısından önemli bir uygulama olarak yönetim kuruluna, işletmenin varlığını, gelişimini ve sürekliliğini tehlikeye sokan unsurların erken saptanması, riske ilişkin gerekli önlemlerin alınarak riskin yönetilmesi maksadıyla riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi kurma yükümlülüğü getirilmiştir (Md. 378).

* Yönetim kurulu, üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır, kararlar toplantıya katılan üyelerin çoğunluğu ile alınır. Yönetim kurulunun elektronik ortamda yapılması durumunda da bu kural geçerlidir (Md. 390).

* Her yönetim kurulu üyesi işletmenin tüm iş ve işlemleri ile ilgili bilgi alma ve inceleme hakkına sahiptir (Md. 392).

* Yönetim kurulu üyeleri, kendisinin ya da hısımlarının kişisel ve işletme dışı menfaatlerinin işletme menfaatiyle çatıştığı konularla ilgili müzakerelere katılamamaktadır (Md. 939).

* Tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla yönetim kurulu üyelerine huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kardan pay ödenebilmektedir (Md. 394).

* Yönetim kurulu üyelerinin genel kurulu olmadan, işletme ile işlem yapması yasaktır. Ayrıca, pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ve bunların yakınlarının

⁸⁸¹ Deloitte-TKYD, “**Kurumsal Yönetimin Anonim Ortaklıklarda Yansımaları**”, Kurumsal Yönetim Serisi, Deloitte-TKYD Ortak Yayını, (2007), s. 17.

işletmeye nakit borçlanması, işletmenin bu kişilere kefalet, garanti ve teminat vermesi, sorumluluk alması, bunların borçlarını devralması yasaktır (Md. 395).

* Yönetim kurulu üyelerine rekabet yasağı getirilmiş ve genel kurul izni olmadan, işletme konusuna giren ticari mahiyetteki işlemleri yapamayacağı, aynı ticari iş konusu ile uğraşan işletmelerde sınırsız sorumlu ortak olamayacakları hükme bağlanmıştır (Md. 396).

* Yönetim kurulu toplantıları esas sözleşme veya şirket sözleşmesinde düzenlenmek koşuluyla elektronik ortamda yapılabilecektir. Üyelerin bir kısmının fiziken bir kısmının elektronik ortamda katılması yoluyla da yönetim kurulu toplantıları yapılabileceği belirtilmiştir (Md. 1527).

3.4. Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi, Endeksi ve Uyum Raporu

3.4.1. Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi

Kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesi işletmelerin, SPK tarafından yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkelerine uyumlarının derecelendirme kuruluşlarınca bağımsız, tarafsız ve adil bir şekilde değerlendirilmesi ve sınıflandırılmasıdır⁸⁸². Derecelendirme faaliyeti, kurumsal yönetim ilkelerinin uluslararası ve ulusal düzeyde uygulanma durumunun belirlenmesini ve ilkelerin işletmeler tarafından uygulanma düzeylerinin karşılaştırılabilmesini mümkün kılacak standart bir ölçüt ihtiyacının sonucunda ortaya çıkmıştır⁸⁸³.

Kurul' un gerekli gördüğü haller dışında işletmeler için ihtiyari bir uygulama olan kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesi,⁸⁸⁴, yönetimde kalitenin sağlandığı, hissedarlarla birlikte tüm menfaat sahiplerinin haklarının gözetildiği bir yönetim anlayışı olarak kurumsal yönetim uygulamalarının işletmeler tarafından benimsenmesi amacını taşımaktadır⁸⁸⁵. Bu amaçla SPK, kurumsal yönetim ilkelerinin

⁸⁸² SPK Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği (Seri:VIII, No:51), 2007.

⁸⁸³ Ayça Sandıkcıoğlu, Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi, **Yeterlilik Etüdü**, Ankara: SPK Yayınları, 2007, s. 9.

⁸⁸⁴ SPK Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği (Seri:VIII, No:51).

⁸⁸⁵ Sandıkcıoğlu, s. i.

yayımlanmasının sonrasında, Aralık 2003’de kurumsal yönetim uyum derecelendirmesine ilişkin Seri:VIII No:40 “Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği (Derecelendirme Tebliği)” ni yürürlüğe koymuştur⁸⁸⁶. Söz konusu tebliğ, 12.07.2007 tarihinde yayımlanan Seri:VIII, No:51 “Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği” ile yeniden düzenlenmiştir⁸⁸⁷.

Kurumsal yönetim uyum derecelendirmesi yapmaya Türkiye’ de kurulan ve derecelendirme faaliyetinde bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilen derecelendirme kuruluşları ile Türkiye’ de derecelendirme faaliyetinde bulunması Kurulca kabul edilen uluslararası derecelendirme kuruluşları yetkili kılınmıştır⁸⁸⁸. SPK tarafından kurumsal yönetim uyum derecelendirme yetkisi verilmiş kuruluşlar şunlardır⁸⁸⁹;

Tablo 3.13
Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi Yapmaya Yetkili Kuruluşlar

Türkiye’de Kurulan ve SPK Tarafından Yetkilendirilen Derecelendirme Kuruluşları
1- Saha Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme Hizmetleri A.Ş.
2- Kobirate Uluslararası Kredi Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Hizmetleri A.Ş
3- JCR Avrasya Derecelendirme A.Ş

Kaynak: <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/10/2> (28 Mart 2018)

Derecelendirme faaliyetleri kapsamında değerlendirme, bütün ilkeler için yapılmakta, işletmelere ilkelere uyumlarına göre pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu ana bölümleri için ayrı ayrı 1-10 arasında bir not verilmekte, iki haneye kadar küsuratlı notlar, tama iblağ edilmeksizin kamuya açıklanmaktadır⁸⁹⁰. Her bir ana bölüm için ayrı ayrı hesaplanan notlardan bölümlerin ağırlıkları dikkate alınmak suretiyle bütün olarak tüm ilkelere uyum notu

⁸⁸⁶ Sandıkcıoğlu, s. i.

⁸⁸⁷ <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/10/2> (28 Mart 2018)

⁸⁸⁸ SPK Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği (Seri:VIII, No:51).

⁸⁸⁹ <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/10/1>, (28 Mart 2018)

⁸⁹⁰ SPK Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği (Seri:VIII, No:51).

hesaplanmaktadır⁸⁹¹. Bu not işletmelerin SPK tarafından düzenlenen kurumsal yönetim ilkelerine hangi ölçüde uyum sağladıklarını göstermektedir. Derecelendirme notunun hesaplanmasında ana bölümler ve ağırlıkları SPK tarafından; Pay Sahipleri % 25, Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık % 25, Menfaat Sahipleri % 15 ve Yönetim Kurulu % 35 şeklinde belirlenmiştir⁸⁹².

10 en güçlü 1 en zayıf kurumsal yönetim yapısını ifade etmekle birlikte⁸⁹³, kurumsal yönetim derecelendirme notlarının ne anlama geldiği aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 3.14
Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları ve Anlamları

Derecelendirme Notu	Anlamı
9-10	SPK Kurumsal Yönetim ilkelerine büyük ölçüde uyum sağlanmıştır. Yönetim ve iç kontrol sistemleri etkin bir şekilde tesis edilmiş ve çalışmaktadır. Kurumsal yönetime ilişkin tüm riskler tespit edilmiş ve etkin yönetilmektedir. Pay ve menfaat sahiplerinin hakları en adil şekilde gözetilmektedir; kamuyu aydınlatma ve şeffaflık faaliyetleri en üst düzeydedir ve yönetim kurulunun yapı ve işleyişi en iyi uygulama kategorisindedir. Bu bölümler hemen hemen hiçbir zaaf içermemektedir ve BIST Kurumsal Yönetim Endeksi'ne en üst düzeyde dahil edilme hakkı kazanılmıştır.
7 – 8	SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne büyük ölçüde uyum sağlanmış ve birçok gerekli politika ve önlemlere ilişkin uygulamalar devrededir. Yönetim ve iç kontrol mekanizmaları, küçük iyileştirmeler gerektirse de etkin bir şekilde tesis edilmiş ve çalışmaktadır. Kurumsal yönetim risklerinin çoğunluğu tespit edilmiş ve aktif bir şekilde yönetilmektedir. Pay ve menfaat sahiplerinin haklarının adil gözetimi, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık faaliyetlerinin üst düzeyde uygulanması sağlanmış, yönetim kurulunun yapı ve işleyişi sağlam temellere oturtulmuştur. Çok büyük riskler teşkil etmese de, bu alanların biri veya birkaçında bazı iyileştirmeler gereklidir. BIST Kurumsal Yönetim Endeksi'ne üst düzeyde dahil edilmek hakkı kazanılmıştır
6	SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uyum orta derecededir ve gerekli politika ve önlemlerin bir kısmı uygulanmaktadır. Yönetim ve iç kontrol mekanizmalarının tesisi ve işleyişi orta derecededir, iyileştirmeler yapılmasını gerektirmektedir. Kurumsal yönetim risklerinin bir kısmı tespit edilmiş ve aktif bir şekilde yönetilmektedir. Ulusal standartlara uyum sağlanmış, yani BIST Kurumsal Yönetim Endeksi'ne dahil edilmek hakkı kazanılmıştır ancak uluslararası platformlarda bu standartların gerisinde kalınabilir. Pay sahipleri, menfaat sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ve yönetim kurulu alanlarının bazılarında iyileştirmeler gerekmektedir.

⁸⁹¹ Pamukçu, s. 144.

⁸⁹² <http://www.jcrer.com.tr/Pages.aspx?Page=spk-kurumsal-yonetim-ilkelerine-uyum-derecelendirmesi-3> (28 Mart 2018)

⁸⁹³ Sandıkçıoğlu, s. 12-13.

4 – 5	SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uyum asgari derecededir ve gerekli politika ve önlemlerin standartların altında bir kısmı uygulamaya sokulmuştur. Yönetim ve iç kontrol sistemleri, gereken asgari derecede tesis edilmiş, ancak tam olarak etkin çalışmamaktadır. Kurumsal yönetim riskleri tamamen tespit edilmemiş ve aktif bir şekilde yönetilememektedir. Pay sahipleri, menfaat sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ve yönetim kurulu alanlarının bazılarında veya hepsinde önemli iyileştirmeler gerekmektedir.
<4	SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uyum sağlanamamış, gerekli politika ve önlemler zayıftır. Yönetim ve iç kontrol mekanizmaları, gerekli etkinlikte oluşturulmamıştır. Önemli kurumsal yönetim riskleri mevcut olup bu riskler aktif bir şekilde yönetilmemekte ve işletme kurumsal yönetim ilkelerine duyarlı değildir. Pay sahipleri, menfaat sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ve yönetim kurulu alanlarının hepsinde önemli zaafılar mevcuttur. Yatırımcı güveni zedelenabilir ve maddi zararlar oluşabilir.

Kaynak: <http://www.saharating.com> (SAHA Kurumsal Yönetim ve Derecelendirme Hizmetleri A.Ş.)

3.4.2. Kurumsal Yönetim Endeksi

Kurumsal Yönetim Endeksi, işletmelerin Kurumsal Yönetim İlkelerini uygulamalarını teşvik etmek amacıyla Borsa İstanbul bünyesinde oluşturulmuş, kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan işletmelerin dahil olabildiği bir endekstir⁸⁹⁴.

Kurumsal Yönetim Endeksi 31.08.2007 tarihinde hesaplanmaya başlanmış olup, endeksin başlangıç değeri 48.082,17' dir. Endekste Payları Borsa İstanbul pazarlarında (Yakın İzleme Pazarı ile C ve D listeleri hariç) işlem gören ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu 10 üzerinden en az 7, her bir ana başlık bazında 10 üzerinden en az 6,5 olan işletmelerin fiyat ve getiri performansı ölçülmektedir⁸⁹⁵.

Endekse dahil olmak Derecelendirme Tebliği kapsamında düzenlenmiş ve SPK tarafından yetkilendirilmiş derecelendirme kuruluşlarına kurumsal yönetim uyum derecelendirmesinin yaptırılmasını gerektirmekte⁸⁹⁶, endekse dahil olacak işletmelere

⁸⁹⁴ Sandıkcıoğlu, s. i.

⁸⁹⁵ <http://www.borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/kurumsal-yonetim-endeksi> (28

Mart 2018)

⁸⁹⁶ Sandıkcıoğlu, s. i.

kotta kalma ve kayıta kalma ücretlerinde ilk iki yıl % 50, sonraki iki yıl % 25 ve izleyen yıllarda % 10 indirim uygulanması öngörülmüştür⁸⁹⁷.

Endeksin hesaplanmaya başlandığı 2007 yılında sadece 5 işletme endekste yer almıştır. Bugün endekste 48 işletme⁸⁹⁸ yer almakta, kurumsal yönetim uyum derecelendirmesi yaptıran 6 halka açık olmayan işletme ve bir sivil toplum kuruluşu bulunmaktadır⁸⁹⁹.

3.4.3. Kurumsal Yönetim Uyum Raporu

SPK Kurumsal Yönetim ilkelerinin bir kısmı Kurumsal Yönetim Tebliği'nde belirtilen işletmeler tarafından uyumu zorunlu ilkelere. Bir kısmının ise uygulama zorunluğu bulunmamaktadır. SPK zorunlu tutulmamış ilkelerin “uygula uygulamıyorsan açıkla” prensibi gereği faaliyet raporlarında kurumsal yönetim uyum raporları ile açıklanmasını zorunlu tutmuştur⁹⁰⁰. Sermaye Piyasası Kurulu' nun 10 Aralık 2004 tarihinde aldığı karara göre hisse senetleri borsada işlem gören işletmelere 2005 yılında yayınlanacak 2004 yılına ilişkin faaliyet raporlarından başlamak üzere faaliyet raporlarında ve internet sitelerinde Kurumsal Yönetim Uyum Raporu' na yer verme zorunluluğu getirilmiştir⁹⁰¹.

Kurumsal yönetim uyum raporlarında, kurumsal yönetim ilkeleri uyum beyanı ile pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu olmak üzere 4 bölüm altında yer alan kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarına ilişkin faaliyetler açıklanmaktadır. Raporun uyum beyanı kısmında, işletmelerin uymakla yükümlü tutuldukları ilkeler ve uymakla yükümlü tutulmadıkları ilkeler ile uyulmayan ilkelerin gerekçeleri ve bundan kaynaklanan çıkar çatışmalarına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Ayrıca bu bölümde kurumsal yönetim ilkelerine uyum kapsamında yürütülen

⁸⁹⁷ Borsa İstanbul Kotasyon Ücret Tarifesi, http://www.borsaistanbul.com/datum/Kotasyon_Ucret_Tarifesi.pdf (28 Mart 2018), s. 2.

⁸⁹⁸ <https://www.kap.org.tr/tr/Endeksler> (26 Ekim 2018)

⁸⁹⁹ <http://www.tkyd.org.tr/kyd-kurumsal-yonetim-komisyonlar-calisma-gruplari-sermaye-piyasasi-calisma-grubu-ve-bist-kurumsal-yonetim-endeksi-kurumsal-yonetim-endeksi-tum-firmalar.html> (28 Mart 2018)

⁹⁰⁰ SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri.

⁹⁰¹ SPK, “İMKB Şirketleri Tarafından 2005 Yılında Yayınlanan Kurumsal Yönetim Uyum Raporlarına İlişkin Genel Değerlendirme”, SPK, 2005, s. 1.

tüm çalışmalar açıklanır. Raporun devam eden kısmında pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu ilkelerine uyuma ilişkin açıklamalar yapılır⁹⁰².



⁹⁰² SPK, “İMKB Şirketleri Tarafından 2005 Yılında Yayınlanan Kurumsal Yönetim Uyum Raporlarına İlişkin Genel Değerlendirme”, s. 1.

4. İÇ DENETİM VE KURUMSAL YÖNETİM İLİŞKİSİ

4.1. İç Denetim ve Kurumsal Yönetim İlişkisi

4.1.1. Kurumsal Yönetimde İç Denetimin Rolü

Kurumsal yönetim, operasyonel süreçlerde ve paydaşlarla ilişkilerde; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk yaklaşımıyla işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini, raporlama güvenilirliğini, düzenlemelere uygunluğu, paydaşların hak ve çıkarlarının korunmasını hedeflemektedir. Kurumsal itibarın sağlanması ve korunmasında temel teşkil eden yapı olarak kurumsal yönetimde, yönetim kurulu ve denetim komitesi üyelerinin sorumlulukları ve sorumlulukların yerine getirilmesinde iç denetimin rolü bu alanda yapılan düzenlemelerle daha fazla önem kazanmış⁹⁰³ ve uluslararası standartlarda bir denetim faaliyetinin başlatılması bir gereklilik haline gelmiştir⁹⁰⁴.

Kurumsal yönetim ilkeleri ve ilişkileri kapsamında iç denetimin pay sahipleri, menfaat sahipleri, kamunun bilgilendirilmesi ve şeffaflık, yönetim kurulu ve üst yönetim için güvence sağlama ve danışmanlık rolleri söz konusudur⁹⁰⁵. Üstlendiği bu roller ile iç denetim etkili kurumsal yönetimde hayati bir gerekliliktir⁹⁰⁶.

Yönetim kurulu, üst yönetim ve hatta işletme paydaşlarının çoğu stratejik karar verme süreçlerinde kullandıkları bilgilere ilişkin güvence arayışı içerisindedirler. Bununla birlikte, iyi bir iç kontrol sistemi üzerine tesis edilmiş yönetim yapı ve süreçlerinin, hedefleri gerçekleştirecek, işletme karlılığını artıracak ve sürdürülebilirliği sağlayacak şekilde çalıştığı yönünde de güvenceye ihtiyaç duyarlar⁹⁰⁷. Paydaşların bu

⁹⁰³ Aysberg, Basel II: Risk Yönetimi ve İç Kontrol, **TİDE İç Denetim Dergisi**, Sayı. 15 (Yaz 2006), s. 16.; Bayram, s. 78.; Ali Kamil Uzun, Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Kalite Güvencesi, Deloitte, s. 1. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Kurumsal%20Y%C3%B6netim%20ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetimin%20Kalite%20G%C3%BCvencesi.pdf> (10 Temmuz 2018)

⁹⁰⁴ IIA Position Paper: The Three Lines Of Defense In Effective Risk Management And Control, Januaray 2013, s. 6.

⁹⁰⁵ Uzun, “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Kalite Güvencesi”, s. 1

⁹⁰⁶ Theofanis Karagiorgos, George Drogas, Evaggelos Gotzamanis and Ioannis Tampakoudis, “Internal Auditing as an Effective Tool For Corporate Governance”, **Journal of Business Management**, Vol. 2, No. 1, January-June 2010, s. 15.

⁹⁰⁷ Yeşil Kalem, “Örgütsel Yönetişimin Denetimi”, **TİDE İç Denetim Dergisi**, Sayı. 48 (Sonbahar 2017), s. 31.

ihtiyaçlarının giderilmesinde iç denetim standartlarına uygun olarak tesis edilmiş bir i denetim birimi sunduğu güvence ve danışmanlık faaliyetleriyle yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla i denetim, söz konusu güvencenin sigortası rolünü stlenmektedir⁹⁰⁸.

Kurumsal yönetim, işletmelerin kontrol ettiği ve yönlendirdiği mekanizmalara, süreçlere ve ilişkilere geniş lde atıfta bulunmaktadır. Kurumsal yönetim yapıları ve ilkeleri, işletmedeki farklı katılımcılar arasında (yönetim kurulu, yöneticiler, hissedarlar, alacaklılar, denetçiler, düzenleyiciler ve diğer menfaat sahipleri gibi) hak ve sorumluluk dağılımını tanımlamakta ve kurumsal karar alma usul ve esaslarını iermektedir⁹⁰⁹. İyi kurumsal yönetim kısaca, işletmeyi paydaşlarına katma değer yaratmak için düzenleyen ve kontrol eden bir dizi sistem olarak tanımlanabilmektedir⁹¹⁰ ve iç denetim kurumsal yönetim anlayışını, gerçekleştirdiği faaliyetlerle destekleyebilme gücüne sahiptir⁹¹¹.

İşletmenin kurumsal yönetim uygulanmasını denetlemek, işletme varlıklarını korumak, kötü yönetim olasılığını azaltmak ve işletme için paydaşlarına en uygun değeri yaratmak amacıyla işletme içerisinde bağımsız bir birim olarak tesis edilecek iç denetimin işletme içi denetim sürecindeki rolü çok nemlidir⁹¹². Kurumsal yönetim bağlamında, i denetim aşağıdaki hedeflere ulaşmada kurumsal yönetim sürecini iyileştirmek için uygun nerileri getirmeli ve deėerlendirmelidir⁹¹³.

- Organizasyonda uygun etik değerlerin yerine getirilmesi,
- Organizasyonun yönetim etkinliği, risk bilgilerinin analizi ve organizasyondaki uygun seviyelerde kontrol,
- Kurul, iç ve dış denetçiler ve yönetim arasındaki koordinasyon faaliyetleri ve iletişim,

⁹⁰⁸ Aysberg, “Basel II: Risk Yönetimi ve İ Kontrol”, s. 16.

⁹⁰⁹ Budi Septiawan, “The Role Of Internal Audit In Good Corporate Governance: A Case Study in Industry and Telecommunication Indonesia”, Co (PT. INTI), **Grande Ecole PGE 3 Master of Financial (Management Control) Groupe ESC Troyes**, September 14, 2016, s. 45.

⁹¹⁰ Septiawan, s. 46.

⁹¹¹ Abdioğlu, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 şirketleri zerine Ampirik Bir Araştırma”, s. 193.

⁹¹² Septiawan, s. 50.

⁹¹³ Marijana Joksimović and Alseddig Ahmed, “The Internal Audit As Function To The Corporate Governance”, **Megatrend Review**, Vol. 14, No. 2 (2017), s. 113.

Bu anlamda işletmelerde, kurumsal yönetim süreçlerinin tesisi, geliştirilmesi ve sürdürülmesinde iç denetim önemli bir rol oynamakta⁹¹⁴, iyi yönetilen iç denetim biriminin varlığı kurumsal değeri artırmaktadır⁹¹⁵. Ayrıca işletme içerisinde iç denetim birimini kurmuş ve modern uygulamalara uygun olarak etkin işleyişini sağlamış işletmelerde bu durum, kurumsal yönetimin önemli bir göstergesi olarak kabul edilmektedir⁹¹⁶ ve bir yönetim gerekliliği sayılmaktadır⁹¹⁷.

Uluslararası İç Denetim Standartlarında da ifade edildiği gibi “*iç denetim işletme risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirmek suretiyle işletmelerin faaliyetlerini geliştirmekte, işletmeler için katma değer yaratmakta ve işletme amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olmaktadır*”⁹¹⁸.

IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarında (2110 Kurumsal Yönetim) işletme kurumsal yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi kapsamında iç denetim faaliyetinin⁹¹⁹;

- Stratejik ve operasyonel kararlar alınması,
- Risk yönetiminin ve kontrolün gözetimi,
- İşletme içinde gerekli olan etik ve diğer kurumsal değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin sağlanması,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına iletilmesi,
- Yönetim kurulunun, üst yönetimin, iç ve dış denetçilerin ve diğer güvence sağlayıcıların faaliyetleri arasında eşgüdümün sağlanması,

⁹¹⁴ Dana R. Hermanson and Larry E. Rittenberg, “Internal Audit And Organizational Governance”, Andrew D. Bailey, Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti (Ed.), **Research Opportunities in Internal Auditing** içinde (25-71), Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, s. 32.

⁹¹⁵ Uzun, “İç Denetim”, s. 88.

⁹¹⁶ Türedi, Karakaya ve İldem, s. 69.

⁹¹⁷ IIA Position Paper: The Three Lines Of Defense In Effective Risk Management And Control, s. 5.

⁹¹⁸ IIA- The Institute of Internal Auditors, “Definition of Internal Auditing”, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (06 Mart 2017)

⁹¹⁹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017, s. 15.

- Yönetim kurulu, üst yönetim, iç ve dış denetçiler ile diğer güvence sağlayıcılar arasında gerekli bilgilerin iletiminin sağlanması,

İçin işletmelerin kurumsal yönetim süreçlerini değerlendirmek ve iyileştirilmesine ilişkin gerekli tavsiyelerde bulunmak zorunda olduğu belirtilmiştir.

İç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi kurumsal yönetim kalitesinin sağlanmasında son derece önemli rol oynamaktadır. Bu üç sistem işletmelerin karşı karşıya kaldığı risklerin önlenmesi noktasında kurumsal yönetimi savunma görevini yerine getirmektedirler⁹²⁰. 1. Derece savunma hattı olarak iç kontrol sistemi ve 2. Derece savunma hattı olarak kurumsal risk yönetim sistemi işletmelerin kurumsal yönetim süreçlerinin korunması açısından son derece gerekli ve önemlidirler. Ancak bu ilk iki savunma hattı kendilerinin etkin, etkili ve verimli çalışıp çalışmadığını, güvenilir ve yeterli olup olmadığını objektif bir şekilde değerlendirebilecek yüksek düzey bağımsızlığa sahip değildir. 3. Savunma hattı olarak iç denetim, işletme içerisinde en fazla bağımsız ve nesnel hareket etme olanağına sahip birim olarak ilk iki savunma sisteminin kontrol ve risk yönetim hedeflerine ulaşip ulaşmadığını değerlendirmektedir⁹²¹. Ayrıca yönetim süreçlerinin ve hatta kurumsal yönetimin çerçevesinin etkinliği hakkında yönetim kuruluna güvence sağlamak üzere işletmenin kurumsal yönetimini koruma görevini yerine getirmektedir⁹²². Üst düzey yönetim ve yönetim organına raporlanan bu güvencenin kapsamı genellikle şu unsurları kapsamaktadır⁹²³:

- İşletme operasyonlarının etkinliği, etkililiği ve verimliliği; varlıkların korunması; raporlama süreçlerinin güvenilirliği ve dürüstlüğü; yasalara, yönetmeliklere, politikalara, prosedürlere ve sözleşmelere uygunluk dahil olmak üzere geniş bir amaçlar seti,
- Bir kurumun iç kontrol ve kurumsal risk yönetim çerçevesinin tüm unsurları,

⁹²⁰ Alp ve Kılıç, s. 208-209.

⁹²¹ IIA Position Paper: The Three Lines Of Defense In Effective Risk Management And Control, s. 5.

⁹²² Alp ve Kılıç, s. 209.

⁹²³ IIA Position Paper: The Three Lines Of Defense In Effective Risk Management And Control, s. 5.

- Satış, üretim, pazarlama, güvenlik, müşteri fonksiyonları ve operasyonlar gibi iş süreçleri de dahil olmak üzere işletmenin bütünü, bölümleri, yan kuruluşları, iş birimleri ile muhasebe, insan kaynakları, satın alma, bordro, bütçeleme, altyapı ve varlık yönetimi, envanter ve bilgi teknolojisi gibi destekleyici fonksiyonları,

Doğru bir kurumsal yönetim çerçevesinin oluşturulması ve sürdürülmesi bakımından işletmelerde iç denetim sisteminin varlığı önemli bir rol oynamaktadır⁹²⁴. İç denetim, kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında yönetim ve kontrol süreçlerinin iyileştirilmesi, insan kaynağının geliştirilmesi, kurumsal performans ve verimlilik yönetimi, işletme içi iletişim, iyi uygulama örneklerinin paylaşılması rollerini üstlenmektedir⁹²⁵. İç denetim, işletmelerin kurumsal yönetim süreçlerinin ne derece etkin ve verimli yönetildiğine ilişkin üst yönetime değerlendirmeler yapmakta ve uygulama eksikliklerinin ortadan kaldırılmasına ilişkin öneriler geliştirmektedir⁹²⁶.

İç denetim, risklere ve kontrollere odaklanan yapısı ile güçlü bir yönetişim süreci için hayati önem taşımaktadır⁹²⁷. Dolayısıyla iç denetim, kurumsal yönetim kalitesinin geliştirilmesi ve korunmasına hizmet ederek, kurumsal değeri yükseltmektedir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlayan iç denetim, kurumsal itibarın sigortası görevini görmektedir⁹²⁸.

4.1.2. Kurumsal Yönetimde İç Denetimin Artan Fonksiyonu ve Önemi

Çok geniş boyutlara taşınarak ifade etmenin mümkün olduğu kurumsal yönetim, kurum tarafından sağlanan şeffaflık, hesap verilebilirlik gibi birtakım mekanizmalarla paydaş çıkarlarına hizmet etme amacı taşımaktadır. İç denetim paydaşlar için bir güvence sistemi oluşturmaktadır. İşletmelerde iyi bir iç denetim sistemi, gerçekte birçok farklı paydaşı bir araya getirmekte, onların çıkarlarına hizmet etmekte ve sanıldığından çok daha fazla tarafı ilgilendiren bir misyon üstlenmektedir. Bu iç denetimi kurumsal yönetim

⁹²⁴ Alp ve Kılıç, s. 210.

⁹²⁵ Uzun, “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Kalite Güvencesi”, s. 2.

⁹²⁶ Uzun, “İç Denetim”, s. 88-89.

⁹²⁷ Suzana Guxholli, Vjollca Karapici and Albana Gjinopulli, “Corporate Governance and Audit”, **China-USA Business Review**, , Vol. 11, No. 2 (February 2012), s. 255.

⁹²⁸ TİDE, “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş – Öneriler”, İstanbul: TİDE, Temmuz 2012, s. 5.

için çok önemli hale getirmekle birlikte kurumsal yönetim ile ulaşılmak istenen amaçların gerçekleştirilmesine de yardımcı olmaktadır⁹²⁹. İşletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine uygun yönetim uygulamaları geliştirmesine ve bu anlamda yönetici bilincinin oluşturulmasına sağladığı katkılarla iç denetim, kurumsal yönetim kalitesinin artırılmasına hizmet etmektedir⁹³⁰.

Kurumsal yönetim süreçlerinin en önemli unsurlarından biri olarak işletmelerde etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin varlığı son derece önemlidir. Zira sağlam bir iç kontrol sistemi işletmeye güven esasının temelini oluşturmaktadır⁹³¹. İç kontrollerin kurumsal yönetim için taşıdığı önem, iç kontrollerin yeterliliği ve etkinliği hakkında bağımsız bir değerlendirme sağlayan⁹³² iç denetim faaliyetlerinin de kurumsal yönetim süreçleri için önemini artırmış, hatta etkin bir iç denetim birimini kurumsal yönetimin ilk şartlarından biri konumuna yükseltmiştir⁹³³.

Risk yönetiminin bir parçası olarak, işletmelerin karşı karşıya kaldığı kurumsal risklerin önlenmesinde sağladığı katkı, iç denetimin kurumsal yönetim için önemini ve yüklendiği misyonu artıran diğer önemli bir konudur⁹³⁴. İç denetim işletmenin karşı karşıya olduğu farklı stratejik, operasyonel, finansal ve uyum risklerini belirleme, bunlara cevap verme ve yönetme çerçevesine dayanmakta⁹³⁵ ve iç denetim, yönetim kuruluna risk yönetiminin etkinliği konusunda nesnel bir güvence sağlamaktır. Nitekim gerek yönetim kurulu yöneticileri gerekse iç denetçiler, önemli iş risklerinin uygun şekilde yönetildiğinin, risk yönetimi ve iç kontrolün güvence altına alındığının iç denetçiler tarafından objektif olarak temin edilmesini, iç denetimin kuruluşa değer sağlamasının en

⁹²⁹ Aysberg, “Basel II: Risk Yönetimi ve İç Kontrol”, s. 7

⁹³⁰ Uzun, “İç Denetim”, s. 88.

⁹³¹ Tüm, s. 103.

⁹³² Ionel Bostan and Veronica Grosu, “The Role of Internal Audit in Optimization of Corporate Governance at the Groups of Companies”, **Theoretical and Applied Economics**, Vol. XVII, No. 2 (543) (2010), s. 100.

⁹³³ Yusuf Dinç, Büşra Tosunoğlu ve Selim Cengiz, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Çerçevesinde İç Denetimin Yeri ve Önemi: IMKB-100 Örneği”, <https://docplayer.biz.tr/8786089-Isletmelerde-kurumsal-yonetim-anlayisi-cercevesinde-ic-denetimin-yeri-ve-onemi-imkb-100-ornegi.html> (15 Mayıs 2018)

⁹³⁴ Uzun, “İç Denetim”, s. 88.

⁹³⁵ Guxholli, Karapici and Gjinopulli, s.257.

önemli iki yolu olarak kabul etmektedirler⁹³⁶. Kurumsal yönetim kapsamında iç denetimin risk yönetimine ilişkin temel görevleri şöyledir⁹³⁷;

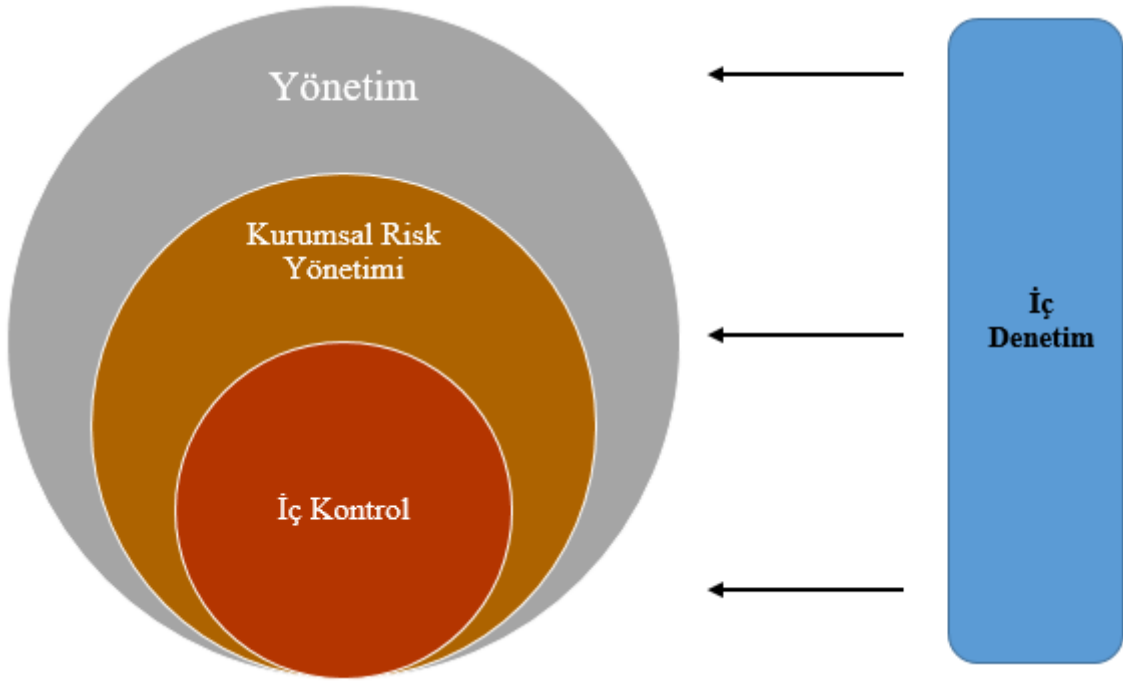
- Risk yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi,
- Ana risklerin yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi
- Ana risklerin raporlanma süreçlerinin değerlendirilmesi,
- Ana risklerin doğru sınıflandırıldığına ilişkin makul güvence sağlanması,
- Risk yönetim süreçlerine ilişkin makul güvence sağlanması,

Kurumsal yönetim süreçlerinde iç denetim, işletme genel yönetim sisteminin doğal bir parçası olarak, işletme iç kontrollerinin, risk yönetim ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmektedir. İç denetim iç kontrollere, risk yönetim ve yönetim süreçlerine ilişkin olarak objektif değerlendirmelerini, sunmuş olduğu güvence ve danışmanlık hizmetleri vasıtasıyla kurumsal yönetimin kalitesini artıracak anlamlı bilgilere dönüştürmektedir⁹³⁸. İç denetimin iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçleri ile ilişkisi aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

⁹³⁶ IIA Position Paper: The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management, January 2009, s. 3.

⁹³⁷ Yeşil Kalem, Kurum Çapında Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü, **TİDE İç Denetim Dergisi**, Sayı. 9 (2004), s. 22-23.

⁹³⁸ Alp ve Kılıç, s. 203.



Şekil 4.1: İç Denetimin İç Kontrol, Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçleri İle İlişkisi

Kaynak: Ali Alp ve Saim Kılıç, **Kurumsal Yönetim Nasıl Yönetilmeli?**, İstanbul: Doğan Egmont Yayıncılık, Ocak 2014, s. 202.

İç denetim, kurumsal değeri yükseltir, kurumsal itibarın sigortasıdır⁹³⁹. İç denetim bunu kurumsal yönetime ilişkin üstlendiği güvence ve danışmanlık rolleri ile gerçekleştirir. Güvence hizmetleri ile iç denetim kurumsal yönetime ilişkin güvence sağlarken, stratejik karar almada kullanılan güvenilir ve zamanlı bilginin elde edilme sürecini denetler. Kullanılan bilginin doğru, güvenilir ve ilgili olduğuna ilişkin verdiği güvence ile iç denetim hem karar almayla ilgili risklerin hem de yönetim kurulu ve üst yönetimin kullandıkları bilgilerin güvenilirliğine ilişkin endişelerinin azalmasına yardımcı olur. Danışmanlık hizmetleri kapsamında ise iç denetim, yönetim sorumluluğu almaksızın yönetim kurulu ve üst yönetime karar alma süreçlerinde tavsiyelerde bulunmak, kurumsal yönetime ilişkin iyi uygulamalarla ilgili bilgilendirmeler, yorum ve

⁹³⁹ Uzun, “İç Denetim”, s. 88.

değerlendirmeler yapmak suretiyle kurumsal yönetimi güçlendirmeye hizmet etmektedir⁹⁴⁰.

İç denetimin kurumsal yönetime ilişkin güvence hizmetleri kapsamında gerçekleştirdiği faaliyetler şunlardır⁹⁴¹;

- Tüm yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkin yürütülmesine ilişkin tavsiyelerin ortaya konulduğu kapsamlı kurumsal yönetim denetimleri,
- Diğer güvence denetimlerinin bir parçası olarak yönetim süreçlerinin incelenmesi,
- Onaylı stratejik plana uygun hareket edilip edilmediğini tespit etmek amacıyla strateji uygulamalarının gözden geçirilmesi,
- Kurumsal risk yönetimi, yönetim ve iç kontrol süreçlerinin etkin çalıştığına ilişkin güvence verilmesi,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi ile sık, düzenli ve açık iletişimin sağlanması,
- Yönetim kurulu ve üst yönetimin karar alma süreçlerinde kullandığı bilginin güvenilirliğini sağlamak amacıyla bilgi bütünlüğü riskinin azaltılması,

İç denetimin kurumsal yönetime ilişkin danışmanlık hizmetleri kapsamında gerçekleştirdiği faaliyetler ise şunlardır⁹⁴²;

- Kurumsal yönetim süreç ve yapılarının geliştirilmesine yönelik verilen danışmanlık hizmetleri için kapsamlı, işletmenin bütününde gerçekleştirilen yönetsel süreçlere ilişkin denetimler,
- Yönetim kurulu komiteleriyle (denetim, aday gösterme, kurumsal yönetim ve risk yönetim komiteleri) iletişim halinde olunması,

⁹⁴⁰ Yeşil Kalem, “Örgütsel Yönetişimin Denetimi”, s. 32.

⁹⁴¹ Yeşil Kalem, “Örgütsel Yönetişimin Denetimi”, s. 32.

⁹⁴² Yeşil Kalem, “Örgütsel Yönetişimin Denetimi”, s. 32-33.

- Kurul aday gösterme komitesine danışman olunması ve yeni kurul üyesi seçiminde bulunulması,
- Kurulun, suistimal risk değerlendirme modelleri, yeni teknolojik araçlar ve kanuni düzenlemeler gibi sektörde yaşanan gelişmeler konusunda eğitilmesi,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesinin kurumsal yönetim en iyi uygulamaları konusunda eğitilmesi,
- Yönetim kurulu süreç ve faaliyetlerine yardımcı olunması,

4.1.3. Kurumsal Yönetimde Etkin Bir İç Denetim Organizasyonu

Organizasyon yapısı içerisinde bir köprü vazifesi gören iç denetim birimi işletmelerin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır⁹⁴³. İç denetim biriminin işletme organizasyon yapısı içerisindeki konumu iç denetim faaliyetlerinin kurumsal yönetim süreçlerine katkısını belirleyen temel unsurlardan biridir. Çünkü iç denetim biriminin işletme içerisinde nasıl konuşturıldığı ve yönetimin iç denetçiye vermiş olduğu yetkinin sınırları, iç denetim faaliyetlerinin etkin yürütülmesinde önem arz etmektedir. Bu sebeple işletme içerisinde, iç denetim biriminin faaliyetlerini bağımsız ve objektif bir şekilde yerine getirebileceği, kendisinden beklenen faydayı maksimum kılabilen ölçüde desteklendiği uygun bir organizasyon yapısı gerekmektedir⁹⁴⁴.

Kurumsal yönetimde etkin bir iç denetim organizasyonu için iç denetim biriminin kurum içi bağımsızlığının tesisi son derece önemlidir. Bu anlamda, üst yönetim ve yönetim kurulu iç denetim faaliyetlerinin işbirliği çerçevesinde ve her türlü müdahaleden uzak yürütülmesine yardımcı olmalıdır ve iç denetim yöneticisine, üst seviye yönetime ve yönetim kuruluna doğrudan ve sınırsız bir şekilde ulaşma imkanı sunulmalıdır⁹⁴⁵.

Bağımsızlık iç denetçilerin sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirme kabiliyetini tehdit eden koşullardan uzak olması anlamına gelmektedir⁹⁴⁶ ve iç denetçinin

⁹⁴³ Ergüden, s. 60.

⁹⁴⁴ Mehmet Özbirecikli ve Kayahan Tüm, **Aile İşletmelerinde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü**, Adana: Karahan Kitabevi, Ağustos 2015, s. 72.

⁹⁴⁵ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017, s. 5.

⁹⁴⁶ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017, s. 4.

makul bir bağımsızlık derecesine sahip olması gerekmektedir. Bu, işletmenin yönetiminden (Genel Müdür veya Finans Direktörü) ziyade Yönetim Kuruluna ve/veya Denetimden Sorumlu Komiteye karşı sorumlu tutularak sağlanabilir⁹⁴⁷. Nitekim iç denetim standartlarında da kurum içi bağımsızlığın, iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak yönetim kuruluna raporlama yapmasıyla etkili şekilde sağlanacağı hususu düzenlenmiştir⁹⁴⁸.

Etkin bir iç denetim organizasyonu bağımsızlığın yanı sıra, iç denetçilerin niteliklerinin, becerilerinin geliştirilmesini desteklemeli, denetçilerin yetki sınırlarını ve çalışma alanını belirlemelidir. Çünkü ancak bağımsızlığı güvenceye alınmış, yeterli nitelik ve becerilere vakıf bir iç denetim birimi kurumsal yönetim ilkelerine uygun iyi uygulamaların hayata geçirilmesine ve kurumsal yönetim kalitesinin artırılmasına hizmet edebilir⁹⁴⁹.

İşletme organizasyonu içinde bağımsızlığının ve profesyonelliğinin teşvik edildiği belirli koşullar sağlandığında iç denetim birimi, etkili bir kurumsal yönetim ortamı oluşturulmasına aktif olarak katkıda bulunur. Bu bakımdan kurumsal yönetim adına işletmelerin yapabileceği en iyi şey aşağıdaki işlevleri yerine getiren ve yeterli sayıda ve nitelikli personelden oluşan bağımsız bir iç denetim birimi oluşturmak ve devamlılığını sağlamaktır. Bu işlevler⁹⁵⁰;

- İç denetim uygulamaları için tanınmış uluslararası standartlara uygun hareket etmek.
- Görevini bağımsız olarak yerine getirebilmek için organizasyonda yeterince yüksek bir seviyeye rapor vermek.
- Yönetim kuruluna aktif ve etkili bir raporlama hattına sahip olmak.

⁹⁴⁷ IFC (International Finance Corporation), Corporate Governance Manual, s.

⁹⁴⁸ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017, s. 5.

⁹⁴⁹ Özbirecikli ve Tüm, s. 73.

⁹⁵⁰ IIA Position Paper: The Three Lines Of Defense In Effective Risk Management And Control,

Etkin bir iç denetim sisteminin oluşturulmasına ilişkin işletme içi kültürün oluşturulmasından işletme yönetim kurulu ve üst yönetim sorumludur⁹⁵¹. Bu sebeple denetimin müdahalesiz, denetlenenler ile işbirliği içinde gerçekleştirilebildiği etkin bir iç denetim organizasyonu ve iç denetimin değerinin artırılması için yönetim kurulunun ve üst yönetimin iç denetim birimine sağladığı maddi ve manevi destek son derece önemlidir⁹⁵². Çünkü etkin bir iç denetim organizasyonu ancak iç denetimin işletmeye sağlayabileceği katkının farkında olan ve yeterli desteği sağlayan yönetim kurulunun ve üst yönetimin varlığı ile mümkündür⁹⁵³. Bu farkındalığın oluşturulabilmesi ve gerekli desteğin sağlanabilmesi için yönetim kurulu ve üst yönetimin iç denetimin işlevi hakkında yeterli derecede bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu noktada iç denetçilere önemli bir görev düşmekte ve iç denetçiler rol ve sorumlulukları, katma değer yaratma işlevleri hakkında yönetim kurulunu ve üst yönetimi bilgilendirmeli, farkındalık yaratmalıdır⁹⁵⁴.

4.1.4. Kurumsal Yönetim İlkeleri ve İç Denetim İlişkisi

Kurumsal yönetim sisteminin uygulanması, farklı katılımcılar arasındaki ilişkilere öncülük eden, sorumlulukları belirleyen ve karar verme sürecinin doğru bir şekilde yürütülmesini sağlayan temel ilkeleri içerir⁹⁵⁵. Bu sebeple, kurumsal yönetim uygulamalarının işletmelerde hayata geçirilmesi, iç denetçilerin görevlerini yapmasını kolaylaştırarak, iç denetimin etkinliğini artırmaktadır. Ayrıca etkin işleyen bir iç denetim birimi de işletmelerin kurumsal yönetim kalitelerini artırmalarına ve sürekliliğini sağlamalarına, şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk kurumsal yönetim ilkelerini desteklemek suretiyle yardımcı olmaktadır⁹⁵⁶. Çünkü iç denetim, kurumsal yönetim ilkelerine işletme içerisinde işlevsellik kazandırılmasında önemli bir role sahiptir⁹⁵⁷. Bu anlamda iç denetim, işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak

⁹⁵¹ Abdioğlu, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, s. 192.

⁹⁵² Ali Rıza Eşkazan, “İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik 1”, **TİDE İç Denetim Dergisi**, Sayı. 9 (Sonbahar 2004), s. 26.

⁹⁵³ Cengiz, s. 429.

⁹⁵⁴ Uzun, “İç Denetim”, 85.

⁹⁵⁵ Neculai Tabără and Mihaela Ungureanu, “Internal Audit And Its Role In Improving Corporate Governance Systems”, **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, Vol.14, No.1 (2012), s. 139.

⁹⁵⁶ Toroslu, s. 161.; Ergüden, s. 60.

⁹⁵⁷ Türedi, Karakaya ve İldem, s. 69.

yönetilmesinde ve yönetimin bilinçlendirilmesinde aktif yer almak suretiyle kurumsal devamlılığın sağlanmasına ve işletme amaçlarının gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir⁹⁵⁸. Bu başlık altında iç denetimin kurumsal yönetim ilkeleri ile ilişkisi ayrı başlıklar altında ele alınmaktadır.

4.1.4.1. Şeffaflık ve İç Denetim İlişkisi

İşletmenin kamuoyu ile doğru, anlaşılabilir, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını ifade eden⁹⁵⁹ şeffaflık, iyi işleyen bir kurumsal yönetim sisteminin vazgeçilmez bir unsurudur ve kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde işletilmesini gerektirir⁹⁶⁰. Özellikle Enron vakası kurumsal şeffaflığın önündeki en önemli engeller olarak işletmelerde sağlıklı işlemeyen denetim komiteleri ve iç kontrol sistemlerine dikkat çekmiştir. Çünkü bu alanların zayıf olması, işletme merkezi izleme mekanizması olarak kilit rol oynamaları sebebiyle kurumsal başarısızlıklara sebep olabilmektedir. Bu noktada denetim fonksiyonunun kurumsal yönetim için sağladığı katkı son derece önemlidir⁹⁶¹. İç denetimin iç kontrollere ilişkin sunduğu güvence ve iç kontrollerin geliştirilmesi için verdiği tavsiyeler işletme içerisinde gerçekleşebilecek olası hata, hile ve yolsuzlukların önlenmesinde⁹⁶², güvenilir bilgi paylaşımının sağlanmasında aktif rol oynamakta ve işletmelerde şeffaflık kavramını güçlendirmektedir⁹⁶³. Şeffaflık, iç denetimin kurumsal yönetime katkı sağladığı önemli boyutlardan bir tanesidir⁹⁶⁴.

Bununla birlikte yapılan çalışmalar da iç denetimin şeffaflığı güçlendirdiğini ortaya koymaktadır. Abay “Denetim Yapısı İle Finansal Şeffaflık Üzerine Bir İnceleme” isimli çalışmada iç denetimin finansal şeffaflığı anlamlı bir şekilde etkilediğini, şeffaflığın sağlanmasında iç denetimin dış denetimden daha güçlü bir unsur olduğunu bulgulamış, iç denetim mekanizmalarının aslında finansal şeffaflığı etkileyen anahtar unsurlardan birisi olduğunu ifade etmiştir⁹⁶⁵. Berhe ve arkadaşları tarafından yapılan

⁹⁵⁸ Uzun, “İç Denetim”, s. 89.

⁹⁵⁹ Aysberg, “STK’larda Kurumsal Yönetişimin Önemi”, **TİDE İç Denetim Dergisi**, Sayı. 46 (Bahar 2017), s. 15.

⁹⁶⁰ Bostan and Grosu, s. 89.

⁹⁶¹ Solomon and Solomon, s. 119.

⁹⁶² Bostan and Grosu, s. 90.

⁹⁶³ Türedi, Karakaya ve İldem, s. 69.

⁹⁶⁴ Joksimović and Ahmed, s. 112.

⁹⁶⁵ Ramazan Abay, “Denetim Yapısı İle Finansal Şeffaflık Üzerine Bir İnceleme”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 22, Sayı 2 (2013), s. 165.

başka bir çalışmada da iç denetimin şeffaflığı analiz etme ve iyileştirmede rol oynadığı ve hesap verebilirliği sağladığı sonucu ortaya konmuştur⁹⁶⁶.

İç denetim, şeffaflığa ilişkin olarak işletmenin bilgi ve şeffaflık olanaklarının genişliğini ve derinliğini anlamaya çalışmakta, finansal bilgi açıklamalarını test etmekte, yönetim yapısının bazı bölümleri arasında şeffaflık raporlama düzeyini analiz etmekte, risk değerlendirmesini paydaş beklentileriyle uyumlu hale getirerek, paydaşların açıklama ve şeffaflık endişelerini gözetmekte ve yıllık denetim planında, bilgilendirme ve şeffaflık hedeflerini ele almaktadır⁹⁶⁷. Bu nedenle, iç denetimin işletmelerde şeffaflık konusunda büyük bir rol oynadığını⁹⁶⁸ ve kurumsal yönetim yolunda şeffaflığın sağlanması için çok önemli bir faktör olduğunu söylemek mümkündür⁹⁶⁹.

4.1.4.2. Adillik ve İç Denetim İlişkisi

Adillik ilkesi, azınlık hissedarlar ve yabancı ortaklar da dahil olmak üzere bütün hak sahiplerine karşı işletme yönetiminin eşit ve adil davranmasını ifade etmektedir. Bu ilke, hissedar haklarının korunmasını ve yapılan sözleşmelerin uygulanmasını gerektirmektedir⁹⁷⁰. Bu ilke kurumsal yönetim çerçevesinin, azınlık ve yabancı pay sahipleri de dahil olmak üzere tüm pay sahiplerine adil muamele sağlaması ve tüm pay sahiplerinin haklarının ihlali için etkili tazminat alma imkânına sahip olmaları gerektiğini ifade etmektedir. Bu, yasal çerçevenin, azınlık hissedarlarının haklarını kötüye kullanmaya karşı koruyan ya da kontrol eden, hissedarlar veya yöneticiler tarafından kendiliğinden çözülmeye karşı korunan yasaları içermesi gerektiği anlamına gelir⁹⁷¹.

Birçok işletme kurulunda adil olmak oldukça çok zor bir durumdur. Çünkü işletmelerde bir grup veya grubun adil olmayı sağlamakta zorlanabileceği büyük kararlar söz konusudur. Örneğin, birleşme veya satın almalar gibi işlemlerde, yönetim kurulu üyeleri için adil olmak mümkün olmakla birlikte oldukça zordur. Bu nedenle, pek çok

⁹⁶⁶ Abraham Gebregiorgis Berhe, Mohammed Seid Ali and Asmamaw Getie Mihret, "The Role Of Internal Audit On Transparency And Financial Reporting Quality: External Auditors' Perspective", **International Journal of Current Research**, Vol. 6, Issue, 11 (November, 2014), s. 10309.

⁹⁶⁷ Rick Julien and Larry Rieger, "Strengthening Corporate Governance with Internal Audit", **A Crowe White Paper**, September 2011, s. 8.

⁹⁶⁸ Berhe ve diğerleri, s. 10309.

⁹⁶⁹ Ergüden, s. 60.

⁹⁷⁰ Aysberg, "STK'larda Kurumsal Yönetişimin Önemi", s. 15.

⁹⁷¹ Mohammad, s. 7.

işletme adaleti sağlama noktasında bir işlemi değerlendirmek için bağımsız bir bilgili varlığın görüşlerine ve hakkaniyete ilişkin fikirlerini vermeyi içeren değerlendirmesine başvurmaktadır⁹⁷². Bu noktada işletmelerin başvurduğu en önemli mekanizma iç denetçilerdir. İşletme faaliyetlerinin azınlık hissedarlar da dahil tüm hissedarlar arasında adalet ilkesine uygun olarak yürütülüp yürütülmediği noktasında tüm işletme hissedarları güvence ihtiyacı içerisindedirler. İç denetim sistemi tarafından işletme faaliyetlerine ilişkin yapılan değerlendirmeler, iç denetimin bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olması sebebiyle işletme faaliyetlerinde adalet ilkesinin gözetildiğine ilişkin hissedarların güvence ihtiyacını karşılar⁹⁷³. Ayrıca işletme operasyonlarında adalet ilkesini güçlendiren uygulamaları destekleyerek, yönetici bilinci oluşmasını sağlayarak⁹⁷⁴ eşitlik ilkesinin uygulanmasına dolayısıyla kurumsal yönetim uygulamalarının güçlenmesine yardımcı olur.

4.1.4.3. Hesap Verebilirlik ve İç Denetim İlişkisi

Hesap verebilirlik ilkesi, yönetim kurulunun üst yönetim performansını bağımsız bir şekilde izlemesini, hissedar ve yöneticilerin taleplerinin sıraya koyulmasının güvence altına alınmasını ve üst yöneticilerin hissedarlara karşı hesap verebilirliğinin temin edilmesini gerektirmektedir⁹⁷⁵. Hesap verme en az üç aşamadan oluşmaktadır. İlki görevlinin görevlerini yerine getirirken, sonuçlar veya prosedürler hakkında çeşitli veriler sunarak, hesap alanları kendi davranışları hakkında bilgilendirmesi zorunluluğudur. İkincisi hesap alanın hesap vereni bilginin yeterliliği ya da davranışın meşruiyeti hakkında sorgulamasıdır. Üçüncüsü ise hesap alanın hesap verenin davranışları hakkında karar vermesidir⁹⁷⁶. Ancak hesap alanın hesap verenin davranışları hakkındaki bu karar verme süreci keyfilikten uzak yasal bir zeminde yürütülmelidir⁹⁷⁷.

⁹⁷²Fairness In Corporate Governance, <https://economybuilding.wordpress.com/2011/03/01/fairness-in-corporate-governance/> (20 Mayıs 2017)

⁹⁷³ TİDE, “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş – Öneriler”, s. 5.

⁹⁷⁴ Uzun, İç Denetim, s. 88.

⁹⁷⁵ Aysberg, STK’larda Kurumsal Yönetişimin Önemi, s. 15.; Abdioğlu, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, s. 188.

⁹⁷⁶ Mark Bovens, “Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework”, **European Law Journal**, Vol. 13, No. 4 (July 2007), s. 451.

⁹⁷⁷ Hasan Tutar ve Mehmet Altınöz, “Hesap Verebilirlik Bağlamında İç Denetim ve Sorun Alanları: Eleştirel Bir Analiz”, **Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt. 8 Sayı. 15 (2017), s. 237.

Hesap verebilirlik kurumsal yönetim uygulamalarının ilgili tüm paydaşların çıkarlarını gözeterek şekilde yerine getirilmesini sağlar. Zayıf kurumsal yönetim ve şeffaflık, etkisiz hesap verebilirliğin temel nedeni olarak görülmektedir⁹⁷⁸. Kurumsal yönetim hesap verebilirliğin sağlanması için mekanizmalar oluşturur. Bu mekanizmalar uygun yetki alanına izin verecek ve otoritenin kötüye kullanımını sınırlandırarak hesap verebilirliği sağlayacak bir kontroller ve denge sistemidir⁹⁷⁹. Kurumsal yönetimde hesap verebilirliği sağlayan ve güçlendiren bu mekanizmalar şunlardır⁹⁸⁰;

- Etkin işleyen bir iç kontrol sistemi oluşturulması ve belirli aralıklarla gözden geçirilmesi,
- İç denetim yoluyla düzenli izleme,
- Bağımsız bir denetim komitesi tarafından denetim yapılması,

İç denetim, yönetim kurullarına ve denetim komitesine, hem üst düzey yönetimleri hem de iç kontrol sistemini izleme ve denetleme yoluyla vekalet temelli çatışmaları azaltma konusunda yardımcı olur ve hesap verebilirliği güçlendirir⁹⁸¹. İç denetim, kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine ve yönetici bilincinin oluşmasına çok büyük katkı sağlamakta⁹⁸² ve hissedarlar için güvence sistemi oluşturmaktadır⁹⁸³. İç denetim bu katkıyı⁹⁸⁴;

- İşletmenin amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak uygun bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve sürdürülmesi için değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- İdarenin hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek amacıyla, kurumsal yapının ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak,

⁹⁷⁸ “Increasing Transparency Through Promotion of Internal Audit Role In The Accountability Chain”, Kosova: Instituti Kaf Project, 2016, s. 17.

⁹⁷⁹ Guxholli, Karapici and Gjinopulli, s. 255.

⁹⁸⁰ Nihal Samsun, Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim, <http://debis.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/hesap%20verebilirlik.pdf> (17 Temmuz 2018), s. 19.

⁹⁸¹ Joksimović and Ahmed, s. 112.

⁹⁸² TİDE, “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş – Öneriler”, s. 5.

⁹⁸³ Uzun, “İç Denetim”, s. 88.

⁹⁸⁴ Tutar ve Mehmet Altınöz, s. 238.

- İdarenin hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskleri belirlemek, analiz etmek, sınıflandırmak ve alınması gereken önlemleri tespit etmek, uygulama ve izleme kapasitesini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak suretiyle sağlamaktadır.

4.1.4.4. Sorumluluk ve İç Denetim İlişkisi

Sorumluluk ilkesi, işletmelerin hissedarları için değer yaratırken toplumsal değerleri yansıtan kanun ve düzenlemelere uyum gösterecek şekilde faaliyet göstermesini ifade etmektedir⁹⁸⁵. Bu ilke kurumsal yönetim çerçevesinin, paydaşların kanunun belirlediği haklarını tanıması gerektiğini ve işletmelerle paydaşların varlık, iş ve finansal açıdan sağlam, işletmelerin sürdürülebilirliğini sağlama konusunda aktif işbirliğini teşvik etmeleri gerektiğini belirtmektedir⁹⁸⁶.

İşletme yönetim kurulu ve üst yönetimi işletmeye ve paydaşlarına karşı sorumludurlar. Bu sorumluluk aldıkları kararlarda tüm paydaşların menfaatini gözetmeyi gerektirmektedir. İç denetim, risk yönetim, kontrollere ve yönetişime ilişkin sunduğu güvence ve danışmanlık hizmetleri ile yönetim kurulu ve üst yönetimin bu sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır. Böylece iç denetim işletme içerisinde sorumluluk ilkesini güçlendirmekte ve işletme paydaşları için bir güvence sistemi oluşturmaktadır⁹⁸⁷. Yasal olmayan sözleşmelerin işletme dışındaki ilgililere rapor edilmesinde iç denetçinin üstlendiği rol toplumsal çıkarların korunması noktasında sorumluluk ilkesine işleyiş kazandırmaktadır⁹⁸⁸.

4.2. Kurumsal Yönetimde İç Denetçinin Rolü

4.2.1. Kurumsal Yönetimde İç Denetçinin Önemi ve Sorumlulukları

İyi bir kurumsal yönetimin başarısını etkileyen mesleklerden biri olarak iç denetçi, sağlıklı bir işletme yönetiminin sağlanmasında önemli bir bileşen haline

⁹⁸⁵ Aysberg, “STK’larda Kurumsal Yönetişimin Önemi”, s. 15

⁹⁸⁶ Mohammad, s. 7.

⁹⁸⁷ Aysberg, “Basel II: Risk Yönetimi ve İç Kontrol”, s. 7.; TİDE, “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş – Öneriler”, s. 5.

⁹⁸⁸ Hasan Abdioğlu, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007), s. 125.

gelmiştir⁹⁸⁹. İç denetçiler, yürüttükleri faaliyetlerle işletme adına değer yaratma (büyüme ve karlılık) ve değer koruma (sürdürülebilirlik ve uzun dönemli performans) arasında dengenin sağlanmasında işletme yönetimine yardımcı olmaktadır. Ancak bunun için iç denetçilerin kurumsal yönetime ilişkin güvence ve danışmanlık rollerine odaklanmaları, küresel boyutta mesleğin gerekliliklerine adapte olarak üstlendikleri bu rolleri geliştirmeye devam etmeleri gerekmektedir⁹⁹⁰.

İç denetçiler, işletmenin yönetim yapısının uygunluğu ve belirli yönetim faaliyetlerinin çalışma etkinliği hakkında bağımsız ve objektif değerlendirmeler sağlamakta, işletmenin kurumsal yönetim yapılarını ve uygulamalarını geliştirmek için iyileştirme önerileri veya tavsiyelerde bulunarak katalizör görevi görmektedirler. Bir işletme içindeki risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçleri hakkında güvence sağlayan iç denetçi, etkili işletme yönetiminin temel köşe taşlarından biridir⁹⁹¹.

Gelişmiş kurumsal yönetim uygulamalarına sahip işletmelerde iç denetçiler, işletme çapında kurumsal yönetim bileşenlerinin beklendiği gibi birlikte çalışıp çalışmadığını değerlendirme, yönetim yapısının bazı bölümleri arasında şeffaflık raporlama düzeyini analiz etme, kurumsal yönetim en iyi uygulamalarını karşılaştırma, tanınmış ve uygulanabilir kurumsal yönetim kodlarına uygunluğu belirleme konularına daha fazla odaklanabilmektedirler⁹⁹². Böylece iç denetçiler kurumsal yönetim kalitesinin sürdürülebilirliğine yardımcı olmaktadır.

İç denetçiler hileli finansal raporlamanın önlenmesinde mevcut uyarıcılara dış denetçiler ile aynı önemi vermekte ve finansal bilgi güvenilirliğini sağlamaktadırlar. Ayrıca iç denetçiler, işletme hissedarlarının çıkarlarının korunmasında, güvenilir ve zamanlı bilginin sağlanmasında ve ticari sır niteliğindeki bilgilerin korunmasında son derece önemli olan etik ilkelerin işletme içerisinde benimsenmesinde ve uygulanmasında kilit rol üstlenmektedirler⁹⁹³. Dolayısıyla, kurumsal yönetim mekanizmalarını güçlendirme tutumu ve rasyonelleştirme faktörlerini vurgulama eğiliminde olan iç

⁹⁸⁹ Septiawan, s. 50.

⁹⁹⁰ Yeşil Kalem, “Örgütsel Yönetişimin Denetimi”, s. 28.

⁹⁹¹ Guxholli, Karapici and Gjinopulli, s. 254.

⁹⁹² Guxholli, Karapici and Gjinopulli, s. 256.

⁹⁹³ Abdioğlu, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği”, s. 125.

denetçilerin iyi kurumsal yönetim uygulamaları için en önemli aktörlerden biri olduğunu söylemek mümkündür⁹⁹⁴.

Bir organizasyonda, yönetim ve yönetim kurulu etkili yönetim için işletme çapında sistemler kurmakta ve izlemektedirler. Yönetim ve yönetim kurulu tarafından gerçekleştirilen bu eylemler iç denetçiler tarafından desteklenmekte ve geliştirebilmektedir. İç denetçiler bağımsızlıklarını korumak suretiyle, kurumsal yönetim süreçlerinin oluşturulmasına da katkı sağlayabilmektedirler. Üstelendiği kilit roller ile iç denetçiler, etkin kurumsal yönetim için son derece önemlidirler⁹⁹⁵.

Tüm bu sebepler, iç denetimin kurumsal yönetim adına işletmeye sağladığı değerin artırılmasında iç denetçilere büyük görevler yüklemektedir. Bu anlamda iç denetçilerin mesleki uluslararası standartlar, güncel kavram, uygulama ve mevzuatın farkında olmaları, literatürü yakından takip etmeleri ve sürekli bir mesleki gelişim çabası içinde olmaları gerekmektedir. İç denetçiler, sahip oldukları risk ve iç kontrol tecrübesi ile bu konulardaki bilgi birikimlerini işletme yararına kullanabilmek için maksimum çabayı sarf etmeli, kuruma geleneksel uygunluk denetimleri haricinde de faydalı olabileceklerini ortaya koymalıdır⁹⁹⁶. Kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasını sağlayacak yapılanmanın oluşturulması bakımından iç denetçilerden⁹⁹⁷;

- Saydamlık ve hesap verebilirlik ihtiyacını karşılayabilmek için geçmişini analiz edip geleceğe dönük projeksiyonlar öngörebilmesi,
- Mevcut sorunları olduğu kadar potansiyel fırsatlarını da gösterebilmesi,
- Süreç odaklı değerlendirme yapabilmesi,
- Yönetimin taleplerini karşılayabilecek şekilde risk odaklı bakış açısına ve gelişen teknolojiyi etkin kullanabilecek beceriye sahip olması
- Kurum içi danışmanlık görevini yerine getirebilmesi beklenmektedir.

⁹⁹⁴ Audrey A. Gramling and Patricia M. Myers, “Internal Auditors’ Assessment of Fraud Warning Signs: Implications for External Auditors”, **The CPA Journal**, Vol. 73, No. 6 (2003), s. 20.

⁹⁹⁵ Guxholli, Karapici and Gjinopulli, s. 256.

⁹⁹⁶ N. Burak Ünlü, “Kurumlarda İç Denetimin Değerinin Artırılması”, **TİDE İç Denetim Dergisi**, Sayı. 9 (Sonbahar 2004), s. 24.

⁹⁹⁷ İsmail Ay, Selim Selimata ve Yasemin Tüzün, “Denetim Alanında Yeni Düzenlemeler ve Türkiye’ye Yansımaları”, **TİDE İç Denetim Dergisi**, Sayı. 5 (Sonbahar 2002), s. 26.

4.2.2. Kurumsal Yönetimde İç Denetçinin Örgüt İçi İlişkileri

İç denetim fonksiyonu yönetim, denetim komitesi, yönetim kurulu, dış denetçiler ve mevcut iş ortamındaki diğer kilit paydaşlar için önemli bir destek işlevi haline gelmiştir. Uygun bir şekilde tasarlandığında ve uygulandığında iç denetim, etkili kurumsal yönetimin desteklenmesinde ve geliştirilmesinde önemli bir rol oynayabilir. Bu nedenle iç denetim, organizasyonların etkinliğine geniş katkı sağlamaktadır⁹⁹⁸. Kurumsal yönetimin, yönetim kurulunun yönlendirici ve denetleyici rolünden, idari ve operasyonel yöneticilere ve iç ve dış denetçilere kadar uzanan bir döngü anlamına geldiği düşünüldüğünde, iç denetim bu döngünün her bir unsuru ile yakın ilişki içerisinde⁹⁹⁹. İç denetim birimi genellikle yönetim kurulu, denetim komitesi, dış denetçi ve üst düzey yönetim gibi yönetişim süreçlerine entegre olarak bu süreçte yer alan taraflara hizmet vermektedir Çünkü iç denetim standartlarında da öngörüldüğü üzere iç denetçi yönetim kurulu, iç ve dış denetçiler, diğer güvence sağlayıcılar ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin iletimini sağlamak üzere kurumsal yönetim süreçlerini değerlendirmekte ve iyileştirmesine ilişkin öneriler geliştirmektedir¹⁰⁰⁰. Etkili kurumsal yönetim dört grup arasında güçlü çalışma ilişkilerine dayanmaktadır. Bunlar üst yönetim, yönetim kurulu, dış denetçiler ve iç denetçilerdir. İç denetçiler, iyi kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçasıdır¹⁰⁰¹. Bu anlamda iç denetçi, iç denetim faaliyetleri kapsamında kurumsal yönetim için anahtar unsurlar olan işletme yönetim kurulu, denetim komitesi, üst yönetim ve dış denetçilerle yoğun ilişki halindedir. Bu başlık altında iç denetçinin yönetim kurulu, denetim komitesi, üst yönetim ve dış denetçilerle ilişkileri ayrı başlıklar altında ele alınmaktadır.

4.2.2.1. Kurumsal Yönetimde İç Denetçinin Yönetim Kurulu İle İlişkisi

Yönetim kurulu en etkili kurumsal yönetim mekanizması olarak pay sahipleri ile yöneticiler arasında köprü vazifesi görmektedir. İşletme temel politikalarını yapan, işletme yöneticilerine telkin ve tavsiyelerde bulunan yönetim kurulu, işletme gözetiminde nihai sorumluluk sahibidir¹⁰⁰². Yönetim kurulu, genel kurulda hissedarlarca kendisine

⁹⁹⁸ Berhe ve diğerleri, s. 10307.

⁹⁹⁹ Tabără and Ungureanu, , s. 139.

¹⁰⁰⁰ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017, s. 15.

¹⁰⁰¹ Guxholli, Karapici and Gjinopulli, s. 255.

¹⁰⁰² Tüm, s. 101.

verilen yetki doğrultusunda, hissedarların menfaatini gözetecek bir yönetim sistemi kurmaktan ve yine bu kıstasa uygun olarak yönetimin başarısını değerlendirmekten sorumludur¹⁰⁰³. Yönetim kurulunun sorumlulukları arasında işletmenin stratejik hedeflerini belirleme, bunları uygulamaya koymak için liderlik sağlama, operasyonların yönetimini denetleme ve yönetimin operasyonlarını paydaşlarına raporlama faaliyetleri vardır¹⁰⁰⁴. Yönetim kurulunun kurumsal yönetim sistemi içerisindeki sorumlulukları şu genel alanları kapsamaktadır¹⁰⁰⁵;

- İşletmenin ana stratejilerini gözden geçirmek ve onaylamak.
- İşletme CEO' sunu ve operasyonlarını izlemek.
- İşletmenin stratejisini geliştirmek ve uygulamalarını denetlemek.
- İşletmenin karşı karşıya kalabileceği riskleri ve kontrol sistemini izlemek.
- İşletmenin çeşitli hissedar grupları ve diğer paydaşlar arasındaki ilişkilerde adaletli olunmasını sağlamak için gerekli izleme faaliyetlerini ve eylemleri gerçekleştirmek.

Yönetim kurulları tüm bu sorumluluklarını yerine getirirken objektif yaklaşım getiren bağımsız bir iç denetim biriminin varlığı, yönetim sürecinde hedeflere ulaşmada mesafe kat ettirecektir¹⁰⁰⁶. İç denetim kurum çapında entegre risk yönetimi kapsamında, yönetim kurulu'na risk yönetiminin etkin ve verimli olarak işlediği konusunda makul güvence vererek de kilit bir rol oynamaktadır¹⁰⁰⁷. Bununla birlikte yönetim kurulu, iç denetimin işletmenin performansına rehberlik eden yönetim ve idari prosedürleri denetlemesine yardımcı olmaktadır¹⁰⁰⁸.

İç denetim biriminin işlevlerini ve yönetim kurulu' nun hedeflere ulaşma ve iş sürekliliğini sağlamada yardımcı olma görevlerini; (1) uygulanan işletme programını

¹⁰⁰³ Deloitte-TKYD, "Nedir Bu Kurumsal Yönetim?", s. 9.

¹⁰⁰⁴ Guxholli, Karapici and Gjinopulli, s. 254.

¹⁰⁰⁵ Hermanson and Rittenberg, s. 48.

¹⁰⁰⁶ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, s. 138-139.

¹⁰⁰⁷ Yeşil Kalem, "Kurum Çapında Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü", s. 22.

¹⁰⁰⁸ Joksimović and Ahmed, s. 112.

değerlendirmek, (2) risk yönetim sürecinin etkinliğini geliştirmek, (3) işletmenin düzenlemelere, iyi kurumsal yönetime ve mevzuata uygunluğunu değerlendirmek ve (4) denetimin dış denetçiler tarafından sağlıklı bir şekilde uygulanmasını kolaylaştırmak olarak sıralayabiliriz¹⁰⁰⁹.

4.2.2.2. Kurumsal Yönetimde İç Denetçinin Üst Yönetim İle İlişkisi

İşletmelerin mali yönetim ve kontrol süreçlerinin işleyişi, işletme kaynaklarının etkili, etkin ve verimli kanallardan sağlanarak kullanımı, sağlıklı bir iç kontrol sisteminin kurulmasına ilişkin her türlü önlemin alınması ve mali raporların doğruluğunun sağlanması üst yönetimin sorumluluğundadır¹⁰¹⁰. Üst yönetim, bu sorumluluklarını işletmede tesis ettiği iç kontroller vasıtasıyla yürütür. Ancak üst yönetimin oluşturmuş olduğu iç kontrol sisteminin ne derece yeterli ve etkin olduğu konusunda güvence ihtiyacı söz konusudur. Bu anlamda iç denetçiler, yönetimin kontrol uygulamalarının etkinliği değerlendirilmek istendiğinde, etkili yönetim ve kontrollerin uygulanmasında aktif rol oynamaktadırlar¹⁰¹¹ ve iç kontrollere ilişkin vermiş oldukları teminat ile üst yönetimin kontrol sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır.

Üst yönetim, (a) risklerin etkin bir şekilde tanımlanması ve izlenmesi, (b) örgütsel süreçlerin etkin bir şekilde kontrol edilmesi ve (c) örgütsel süreçlerin etkili ve etkin olduğu konusunda güvence sağlanması gibi konularda destek sağlamak amacıyla iç denetçilere çağrıda bulunur. İç denetçiler vermiş oldukları iç denetim hizmeti ile üst yönetime talep ettikleri desteği vermektedirler¹⁰¹².

Yönetim, iç denetçinin riskleri ele alan, operasyonların verimliliğini değerlendiren ve örgütsel eylemi teşvik eden geniş operasyonel becerilere dayanarak hem güvence hem de danışmanlık sağlamasını istemektedir¹⁰¹³. Daha geniş bir ifadeyle ele almak gerekirse üst yönetimin iç denetçilerden,

- Kontrollerin bağımsız değerlendirilmesi,

¹⁰⁰⁹ Septiawan, s. 50-51.

¹⁰¹⁰ Bayram, s. 75.

¹⁰¹¹ Hermanson and Rittenberg, s. 32.

¹⁰¹² Hermanson and Rittenberg, s. 32.

¹⁰¹³ Hermanson and Rittenberg, s. 34.

- Kontroller hakkında rapor hazırlamada yardımcı olunması,
- Süreçlerin verimliliğinin değerlendirilmesi,
- Kontrol tasarımında yardımcı olunması,
- Risk analizi, risk güvencesi,
- Risk ve kontrol öz değerlendirmesinin kolaylaştırılması konularında beklentileri bulunmaktadır¹⁰¹⁴.

Üst yönetimin beklentilerini karşılamaya yönelik faaliyetleri ile iç denetim, işletmelerin karşılaşması muhtemel risklerin tespiti ve yönetilmesinde yönetime yardımcı olmakta, iç kontrollerin etkinliğini ve yerindeliğini değerlendirerek, operasyonel süreçlerin etkin işleyişini sağlamakta ve risklerin yol açabileceği olası kayıpları en aza indirmektedir. Böylece işletme kurumsal yönetim süreçlerinin iyileştirilmesine yardımcı olmaktadır¹⁰¹⁵. İç denetim risk yönetimi konusunda nihai sorumluluk üst yönetimde olmak üzere yönetim adına riskleri yönetir¹⁰¹⁶. Bununla birlikte iç denetçi, yönetimin fiilen verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığını incelemede tamamlayıcı rol oynamakta¹⁰¹⁷, işletme yönetim sistemlerinin etkinliğine ilişkin güvence vermektedir.

4.2.2.3. Kurumsal Yönetimde İç Denetçinin Denetim Komitesi İle İlişkisi

Denetim komitesi, yönetim kurulu alt komitesidir ve yönetim kurulu üyelerinden meydana gelir. Kurumsal yönetimin güvencesini sağlamak üzere oluşturulan denetim komitesi, iç ve dış denetimin kurumsal yönetim ilkelerine göre yeterli ve şeffaf bir şekilde yapılmasını gözetir¹⁰¹⁸ ve denetçinin çalışmalarını destekler¹⁰¹⁹.

Türkiye için yeni bir oluşum olan denetim komitelerinin, dünyaya bakıldığında birçok ülkede çok uzun zamandır işletme organizasyon yapısı içinde yer aldığı görülmektedir. Ancak denetim komiteleri ile ilgili yoğun düzenlemelere daha çok ABD ve Avrupa’ da meydana gelen muhasebe skandalları sonrasında rastlanmaktadır¹⁰²⁰. Hatta

¹⁰¹⁴ Hermanson and Rittenberg, s. 33.

¹⁰¹⁵ Bayram, s. 78.

¹⁰¹⁶ Yeşil Kalem, “Kurum Çapında Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, s. 23.

¹⁰¹⁷ Joksimović and Ahmed, s. 116.

¹⁰¹⁸ Abdioğlu, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, s. 192.

¹⁰¹⁹ “Increasing Transparency Through Promotion of Internal Audit Role In The Accountability Chain”, s. 6.

¹⁰²⁰ Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 73.

denetim komitelerinin rolünü ve işleyişini etkileyen önemli gelişmelerin, özellikle Enron’ dan sonraki dönemlerde yoğunlaştığını söylemek mümkündür¹⁰²¹. Türkiye’ de de yapılan düzenlemelerin paralelinde SPK tarafından hisse senetleri borsada işlem gören işletmelerin kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde denetimden sorumlu komite kurmak zorunda olduğu hükmü getirilmiştir. En az iki üyeden oluşan denetim komitesinin, işletmenin muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve işletmenin iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapmakla görevli olduğu belirtilmiştir¹⁰²².

Yönetimdeki yanlışlıkları ve finansal raporlama sorunlarını önlemeye çalışmak bakımından ortak amaçlara sahip olan denetim komitesi ve iç denetçiler yoğun işbirliği içerisinde çalışarak işletme amaçlarına hizmet ederler¹⁰²³. Denetim komitesi ve iç denetçiler arasında karşılıklı etkileşime dayanan bir ilişki söz konusudur¹⁰²⁴. Denetim komitesi, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini izlemeli ve gözden geçirmelidir¹⁰²⁵. Ayrıca denetim komitesi iç denetimin yıllık çalışma planını denetlemeli ve değerlendirmeli, iç denetçilerin çalışmalarını periyodik olarak gözden geçirmeli ve yönetimin iç denetçi tarafından önerilen bulgular ve tavsiyelere karşı tepkisini izlemelidir¹⁰²⁶. İç denetim fonksiyonunun izlenmesi, kurumsal yönetim sürecinde önemli bir rol olarak giderek daha fazla kabul görmektedir. Denetim komitesinin daha iyi iç kontrol talepleri, iç kontrollere daha fazla odaklanılmasına yol açmakta ve denetim komiteleri ile iç denetim fonksiyonları arasındaki etkileşimi artırmaktadır. Çünkü denetim komitelerinin kontrol yükümlülükleri için ihtiyaç duyacağı gerekli bilgiler, yeterli mesleki özen ve uzmanlığa sahip iç denetçilerce sağlanmakta, iç denetçiler ve denetim komitesi arasında sürekli bir

¹⁰²¹ Mahbub Zaman and Gerrit Sarens, “Informal Interactions Between Audit Committees And Internal Audit Functions Exploratory Evidence And Directions For Future Research”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 28, No. 6 (2013), s. 496.

¹⁰²² Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)’De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, (Seri: X, No: 28), 28 Haziran 2013. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/06/20130628-17.htm> (18 Ağustos 2018)

¹⁰²³ D. Paul Scarbrough, Dasaratha V. Rama and K. Raghunandan, “Audit Committee Composition And Interaction With Internal Auditing: Canadian Evidence”, **Accounting Horizons**, Vol. 12 No. 1 (1998), s. 51.

¹⁰²⁴ Zaman and Sarens, s. 496.

¹⁰²⁵ Solomon and Solomon, s. 262.; Abdulaziz Alzeban, "Influence Of Audit Committees On Internal Audit Conformance With Internal Audit Standards", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 30 Issue: 6/7 (2015), s. 541.

¹⁰²⁶ Alzeban, s. 541.

bilgi akışı olmaktadır. Denetim komitesi ile iç denetim işlevi arasındaki etkileşimler denetim komitesinin gözetim rolünü yerine getirmesi bakımından son derece önemlidir¹⁰²⁷. Söz konusu bilgi akışı ve karşılıklı bu etkileşim işletme kurumsal yönetim süreçlerinin iyileşmesine ve işletme içi organizasyonel yapının güçlenmesine katkı sağlamaktadır¹⁰²⁸.

Denetim komitesine bağlı olarak iç denetçi kurumsal yönetime şu şekilde katkı sağlamaktadır¹⁰²⁹;

- İç kontroller ve risk yönetimi süreçleri hakkında en iyi uygulama fikirlerini denetim komitesine getirmek.
- Herhangi bir hileli faaliyet veya usulsüzlük hakkında bilgi vermek.
- Yıllık denetimlerin yapılması ve sonuçların denetim komitesine raporlanması.
- Denetim komitesinin faaliyetlerinin ve uygulamalarının periyodik olarak gözden geçirilmesi için mevcut en iyi uygulamalarla karşılaştırılması,
- Faaliyetlerinin önde gelen uygulamalarla oluşturulmasını sağlamak için denetim komitesini teşvik etmek.

Denetim komitesi iç denetime destek olmalı ve iç denetçi bağımsızlığının sağlanması noktasında gerekli katkıyı sağlamalıdır. Çünkü iç denetçilerin sorumluluklarını yerine getirirken en önemli yardımcıları denetim komitesidir¹⁰³⁰. Nitekim iç denetçinin desteklenmesinde denetim komitesinin önemli rolünü vurgulayan birçok çalışma (Alzeban, 2015; Zaman and Sarens, 2013; Scarbrough ve diğerleri, 1998; Rezaee and Lander, 1993), denetim komitesi tarafından güçlü bir şekilde desteklenen bir iç denetçinin, kontrollerin uygulanmasında daha objektif ve güçlü olabileceğini, böylece

¹⁰²⁷ Zaman and Sarens, s. 496.

¹⁰²⁸ Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 73.; Abdioğlu, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, s. 192.

¹⁰²⁹ Karagiorgos and the others, “Internal Auditing as an Effective Tool For Corporate Governance”, s. 19.

¹⁰³⁰ Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 73.; Abdioğlu, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, s. 192.

iç denetçinin etik davranışları etkileyebilecek her türlü çatışmayı ele almasının sağlandığını göstermektedir¹⁰³¹.

Yönetim, iç denetçinin riskleri ele alan, operasyonların verimliliğini değerlendiren ve örgütsel eylemi teşvik eden geniş operasyonel becerilere dayanarak hem güvence hem de danışmanlık sağlamasını istemektedir. Öte yandan, denetim komitesi kontrollere ilişkin güvence ile daha çok ilgilenmektedir¹⁰³².

Denetim komitesinin iç denetçilerden beklentilerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür¹⁰³³;

- Üst yönetimin bağımsız bir değerlendirmesi de dahil olmak üzere kontrollere ilişkin güvenceler.
- Finansal raporlama dahil olmak üzere muhasebe uygulamalarının ve süreçlerinin bağımsız değerlendirilmesi.
- Risk analizi öncelikli olmak üzere iç muhasebe kontrolüne ve finansal raporlamaya odaklanılması,
- Dolandırıcılık analizi ve özel soruşturmalar.

4.2.2.4. Kurumsal Yönetimde İç Denetçinin Dış Denetçi İle İlişkisi

Dış denetçi, bağımsız denetçi olarak da ifade edilmekte ve bir denetim işletmesine bağlı olarak ya da kendi başına denetim hizmeti vermektedir. Denetledikleri işletmenin bir çalışanı olmayan dış denetçiler¹⁰³⁴ işletmelerin finansal tablolarının denetimini yapmaktadırlar¹⁰³⁵.

Finansal tablolarda sahteciliğin önlenmesi ve tespit edilmesi, finansal tablolardaki hatalar hususunda, kurumsal yönetimin önemli bir köşe taşı olarak kabul edilen dış denetim¹⁰³⁶ faaliyetinin kapsam, zaman ve içerik açısından etkilenmesi

¹⁰³¹ Imen Khelil Khaled Hussainey and Hedi Noubbigh, "Audit Committee – Internal Audit Interaction And Moral Courage", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 31 Iss. 4/5 (2016), s. 404-405.

¹⁰³² Hermanson and Rittenberg, s. 34.

¹⁰³³ Hermanson and Rittenberg, s. 33.

¹⁰³⁴ Melih Erdoğan, "Denetime Giriş ve Denetim Standartları", Melih Erdoğan (Ed.), **Denetim** içinde (2-19), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 2.

¹⁰³⁵ Bozkurt, s. 32.

¹⁰³⁶ Karagiorgos and the others, "Internal Auditing as an Effective Tool For Corporate Governance", s. 19.

sebebiyle denetçilerin dış denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken dikkat etmeleri gereken unsurlardan biri iç denetim fonksiyonudur¹⁰³⁷. Zira iç denetçiler tarafında yapılan denetim faaliyetlerinin büyük bir kısmı bağımsız denetim sürecinde yapılan denetim faaliyetleriyle benzerlik göstermektedir¹⁰³⁸. Bu sebeple dış denetçiler, iç denetçi tarafından yapılan denetim çalışmalarını kullanmak ya da bağımsız denetim sürecinde iç denetçilerle birlikte çalışmak üzere iç denetçilerle iletişim halindedir¹⁰³⁹.

İç ve dış denetimin koordinasyonu, güçlü kurumsal yönetim sistemlerinin oluşturulmasına ve kurumlarda çökmeye neden olabilecek problemleri en aza indirmeye yardımcı olmasından dolayı son derece önemlidir¹⁰⁴⁰. Bu sebeple genel denetim kalitesini ve kurumsal yönetim mekanizmalarını güçlendirmek için iç denetçiler ile dış denetçiler arasında karşılıklı destek ve işbirliği olmalıdır¹⁰⁴¹.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan¹⁰⁴² bağımsız denetim standartları (BDS) da denetimin etkinliğini sağlamak için dış denetçinin iç denetime güvenmesini tavsiye etmektedir¹⁰⁴³. BDS-315 nolu denetim standardında dış denetçinin finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerini tespit etme ve değerlendirme sorumluluğunu yerine getirmesinde işletme iç kontrolü de dahil olmak üzere işletme ve çevresini tanıma gerekliliğine ilişkin hususlar düzenlenmiştir¹⁰⁴⁴. Bu standarda göre dış denetçi, iç denetim biriminin sorumluluklarının niteliği, işletme içerisindeki statüsü ve gerçekleştirilen faaliyetler hakkında bir anlayış oluşturmak ve iç denetim birimi içerisindeki uygun kişilerle görüşmek zorundadır¹⁰⁴⁵. İç denetçiler iç kontrollere ilişkin yaptıkları değerlendirme faaliyetleri ile dış denetçilerin işletme iç kontrollerinin yapısını ve işleyişini anlamaya ilişkin yürüttükleri çalışmaların, yapacağı kontrollerin test edilmesine yönelik işlemlerin ve maddilik testlerinin kapsamını

¹⁰³⁷ Uzay, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, s. 60.

¹⁰³⁸ Bozkurt, s. 134.

¹⁰³⁹ Bozkurt, s.

¹⁰⁴⁰ Dessalegn Getie Mihret and Mengistu Amare Admassu, “Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective”, **International Business Research**, Vol. 4, No. 2 (April 2011), s. 67.

¹⁰⁴¹ Gramling and Myers, s. 20.

¹⁰⁴² Türkiye Denetim Standartları, Ankara: Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), 2015, s. Önsöz.

¹⁰⁴³ Mihret and Admassu, s. 67.

¹⁰⁴⁴ Türkiye Denetim Standartları, s. 283.

¹⁰⁴⁵ Türkiye Denetim Standartları, s. 705.

daraltabilmekte ve dış denetçilere yardımcı olabilmektedirler¹⁰⁴⁶. BDS- 610 nolu bağımsız denetim standardında da dış denetçinin iç denetçilerin çalışmasını kullanması durumundaki sorumlulukları düzenlenmiştir. Buna göre dış denetçiler, iç denetim biriminin kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli şekilde destekleyip desteklemediğine, iç denetim biriminin yeterlik düzeyine ve disiplinli bir yaklaşımla hareket edip etmediğine bağlı olarak, iç denetim biriminin çalışmasını yapıcı ve tamamlayıcı bir şekilde kullanabilmektedir¹⁰⁴⁷. Böylece iç ve dış denetçiler bilgi ve tecrübelerini karşılıklı paylaşarak zaman ve kaynak tasarrufu sağlayabilmektedirler¹⁰⁴⁸.

Dış denetçilerin, iç denetçilerin işletmelerde oynadığı rolü tanınması ve bağımsız denetimi yapılan işletmenin iç denetim personeli ile birlikte önemli dolandırıcılık ile ilgili bilgilerin değerlendirilmesi, dış denetimin etkinliğini artırmaktadır. Finansal tablolarla ilgili sahtecilik riskinin önceden bildirimini sağlayabilen iç denetçiler, hileli finansal raporlamanın önlenmesi ve tespit edilmesinde etkili ortaklar olarak kabul görmektedir¹⁰⁴⁹.

4.3. Uluslararası İç Denetim Standartlarının Önemi ve Kurumsal Yönetim Kalitesinin Sağlanmasındaki Rolü

Günümüz işletmeleri giderek bilgiye daha bağımlı hale gelmişler ve tecrübeye daha fazla yoğunlaşmışlardır. Bunda işletmelerin küresel çapta endüstriler ve sektörler arasında son derece uzmanlaşmış ve sofistike operasyonlar yürütmesi etkili olmuştur. Bilgi çağında stratejik ittifaklar ve sanal işletmelerin ortaya çıkması ile yeni işletme biçimlerinin gelişmesi, işletmelerin amacını ve işleyişini, ayrıca kontrol uygulamaları için gerekli olan ihtiyaçlarını çarpıcı bir biçimde değiştirmiştir. Bu radikal değişim, iş ortamında özellikle de kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında iç denetim fonksiyonunu, yönetim, denetim komitesi, yönetim kurulu, dış denetçiler ve kilit paydaşlar için önemli bir destek fonksiyonu haline getirmiştir¹⁰⁵⁰.

¹⁰⁴⁶ Bozkurt, s. 135.

¹⁰⁴⁷ Türkiye Denetim Standartları, s. 695-703.

¹⁰⁴⁸ Bayram, 82.

¹⁰⁴⁹ Gramling and Myers, s. 21.

¹⁰⁵⁰ Ramamoorti, s. 13-14.

Yaşanan değişim işletmelerin iç denetçilerden beklentilerini de etkilemiştir. Bu anlamda, iç denetçilerin mesleki gereklilerini ne derece etkin yerine getirdiği iç denetim faaliyetinin kalitesini belirleyen en önemli unsurlarından biri olarak görülmektedir. Çünkü iç denetçiler, mesleğe yönelik bağımsız bir faaliyet yürüterek, işin hedeflerine ulaştığının güvencesi olmaktadır. Bu sebeple, İç Denetçilerin Mesleki Uygulamaları İçin Uluslararası Standartlar (Standartlar)' a uyum sağlanması, iç denetçilerin ve iç denetim faaliyetinin sorumluluklarının yerine getirilmesinde son derece önemlidir¹⁰⁵¹. Çünkü IIA' nın İç Denetim Mesleki Uygulamaları İçin Uluslararası Standartları (Standartlar), iç denetçiler için iç denetim prosedürlerini yerine getirmede ve hizmet sundukları işletmelere değer katmada birleştirme mekanizması görevi görerek, iç denetçilere kılavuzluk etmektedir¹⁰⁵².

Etkili ve etkin bir iç denetim birimi ve iç denetçinin gerekliliği günümüz iş ortamında işletmelerin sahip olması gereken bir zorunluluktur¹⁰⁵³. Küreselleşme ile beraber ticari sınırların ortadan kalkması ülkelerin pek çok başka ülke ile iş yaparken, yöneticilerin tedarikçilerinden ve müşterilerinden sağladığı bilgilere güvenebileceklerini bilmeleri önemlidir. Bu anlamda, IIA Standartlarını takip eden iç denetçiler tarafından izlenen sistemler, bu bilgilerin güvenilirliği konusunda daha fazla güvence sağlamaktadır¹⁰⁵⁴.

IIA tarafından yayımlanan Standartlar, iç denetçilerin denetim hizmetini zamanında, maliyet-etkin bir şekilde, istikrarlı ve doğru biçimde sunmalarını mümkün kılacak temel mekanizmayı inşa etmek üzere hazırlanmıştır. Standartlar, iç denetçiler için asgari kabul edilebilir performans seviyelerini ortaya koymakta, işletmelerin operasyonlarını geliştirmelerine ve iç denetçilerin kendilerinden beklenen katma değeri yaratmalarına yardımcı olmaktadır¹⁰⁵⁵. İç denetim faaliyeti ve IIA Standartlarıyla

¹⁰⁵¹ Lavinia Costan and Stefan Popa, "The Company's Internal Audit Seen As A Piece Of A Complex System", **21st International Conference on Control Systems and Computer Science**, (2017), s. 372.

¹⁰⁵² Burnaby and Hass, s. 735.

¹⁰⁵³ IIA- The Institute of Internal Auditors, "İç Denetim Standartları: Neden Önemlidir?", **Tone At The Top**, Sayı. 73, (Temmuz-Ağustos 2015), 1.

¹⁰⁵⁴ Burnaby and Hass, s. 734-736.

¹⁰⁵⁵ IIA- The Institute of Internal Auditors, "İç Denetim Standartları: Neden Önemlidir?", s. 1.

uyumluluk, bir kuruluşun yeterli kurumsal yönetime, risk yönetim sürecine ve iyi iç kontrollere sahip olduğu konusunda artan bir rahatlık düzeyi sağlamaktadır¹⁰⁵⁶.

Üç temel amacı, iç denetçilere sorumluluklarını bildirmek, performans ölçümü için bir yöntem sunmak ve iç denetimin genel uygulamasını geliştirmek¹⁰⁵⁷ olan Standartlar, tüm dünyada iç denetçiler, paydaşlar, akademisyenler ve ilgili diğer konu uzmanlarından oluşan çok geniş bir grubun görüş ve fikirlerini temsil eden kolektif bir sürecin ürünüdür. Çünkü Standartlar, IIA tarafından yayımlanmadan önce uzunca bir süre kamuoyunun görüşüne sunulmakta, teklif edilen görüş ve öneriler, IASB (Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu)'nin onayından sonra yayımlanmaktadır¹⁰⁵⁸. Standartlar, iç denetim faaliyetinin organizasyonunu, işleyişini ve bazı temel ilkelerini özetleyerek, iç denetim operasyonlarının kalitesini sürekli olarak ölçme ve iç denetimin iyileştirilmesini teşvik etme amacı taşımakta¹⁰⁵⁹ ve iç denetim faaliyetleri için ortak bir çerçeve sağlamaktadır¹⁰⁶⁰. Bununla birlikte Standartlar, farklı fiziki ortamlarda gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerini temsil edebilmesi için herhangi bir iş ortamı için yeterince esnek, iç denetim hizmetinin kalitesi hakkında gerekli güvenceyi sağlamak için de yeterince kesin ve kati bir rehber setidir¹⁰⁶¹.

Tüm paydaşların hak ve çıkarlarının korunduğu, operasyonel süreçlerde eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilklerine uyumun gözetildiği kurumsal yönetim için iç denetim anahtar öneme sahiptir¹⁰⁶². Zira iç denetim kurumsal yönetim çerçevesinin uygulanabilmesi kapsamında yönetim kuruluna, denetim komitesine ve üst yönetime sunduğu danışmanlık ve güvence hizmeti ile yardımcı olmaktadır. Kurumsal yönetim adına iç denetimin kendisinden beklenen katma değeri yaratabilmesi, kurumsal yönetim kalitesinin artırabilmesi, sunulan iç denetim hizmetinin ne derece kaliteli olduğuna

¹⁰⁵⁶ Burnaby and Hass, s. 735.

¹⁰⁵⁷ Burnaby and Hass, s. 735.

¹⁰⁵⁸ IIA- The Institute of Internal Auditors, “İç Denetim Standartları: Neden Önemlidir?”, s. 2.

¹⁰⁵⁹ Al-Twaijry, Brierley and Gwilliam, s. 508.

¹⁰⁶⁰ Costan and Popa, s. 374.

¹⁰⁶¹ IIA- The Institute of Internal Auditors, İç Denetim Standartları: Neden Önemlidir?”, s. 2.

¹⁰⁶² Uzun, “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Kalite Güvencesi”, s. 1.

bağlıdır. Gerçekleştirilen iç denetim hizmetinin iç denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi sunulan iç denetim hizmetinin kalitesi açısından son derece önemlidir¹⁰⁶³.

Bu nedenle iç denetim hizmetinin kalitesini artırmak, standartlara uygun yürütülmesini teminat altına almak amacıyla 1300 nolu “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” standardı yayımlanmış, bu standardın bir gereği olarak bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlama ve sürdürme sorumluluğu iç denetim yöneticisine verilmiştir¹⁰⁶⁴. Bu standart kapsamında iç denetim faaliyetleri her yıl iç değerlendirmeye, beş yılda bir de dış değerlendirmeye tabi tutulmakta, böylece iç denetim faaliyetinin Standart’lara uygunluğu ve iç denetçilerin Etik Kurallarını uygulayıp uygulamadıkları değerlendirilmektedir. Değerlendirme sonuçlarının desteklemesi durumunda iç denetim faaliyetleri için “standartlara uygundur” ibaresi kullanılabilmektedir¹⁰⁶⁵. Böyle bir değerlendirme sürecinden geçen iç denetim faaliyetleri iç denetim paydaşları için daha güvenilir bulunacak ve hiç kuşkusuz kurumsal yönetim çerçevesinin güçlendirilmesi adına maksimum fayda yaratacaktır¹⁰⁶⁶. Çünkü işletme içerisinde iç denetim biriminin bulunması kadar bu birimin faaliyetlerini iç denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirmesi de kurumsal yönetim yolunda son derece önemli bir gerekliliktir¹⁰⁶⁷.

Çalışmamızın 4. Bölümünde yapılan alan araştırması da uluslararası iç denetim standartlarına uygun gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünü değerlendirme amacı taşımaktadır. Dolayısıyla iç denetim standartlarının kurumsal yönetim kalitesinin sağlanmasındaki rolü 4. Bölümde araştırma bulguları ile ortaya konulmaya çalışılacaktır.

¹⁰⁶³ Tüm, s. 105-106.

¹⁰⁶⁴ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017, s. 8.; Uzun, “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Kalite Güvencesi”, s. 2.

¹⁰⁶⁵ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017, s. 11.

¹⁰⁶⁶ Tüm, s. 107.

¹⁰⁶⁷ Türedi, Karakaya ve İldem, s. 68.

5. BORSA İSTANBUL KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLER ÜZERİNDE BİR ANKET ÇALIŞMASI

5.1. Araştırmanın Konusu, Amacı, Önemi ve Kapsamı

5.1.1. Araştırmanın Konusu

Bu araştırmanın konusu, işletmelerde iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünün değerlendirilmesidir. Bu kapsamda öncelikle kurumsal yönetim endeksinde yer almaları sebebiyle kurumsal yönetimi uyguladıkları kabul edilen işletmelerde gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarının standartlara uygunluğu değerlendirilmektedir. Sonrasında ise standartlar kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolü incelenmektedir.

5.1.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeks (XKURY)'inde yer alan işletmelerde uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünü analiz etmek ve elde edilen bulgular doğrultusunda kurumsal yönetim uygulamalarının kalitesini geliştirme çabası içerisinde olan işletmeler için iç denetim uygulamalarının standartlar kapsamında gerçekleştirilmesine yönelik öneriler sunmaktır. Ayrıca kurumsal yönetim anlayışını benimsemeleri ve uygulamaları sebebiyle kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde, gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarının iç denetim standartlarına uygunluğu değerlendirilerek, iç denetim kurumsal yönetim ilişkisinin standartlar boyutuyla incelenmesi hedeflenmektedir.

5.1.3. Araştırmanın Önemi

Kurumsal yönetim anlayışının ve uygulamalarının önemi, dünya çapında yaşanan büyük işletme skandallarının sebep olduğu denetim sorunları ve finansal krizler sonrasında giderek artmıştır¹⁰⁶⁸. Dünya çapında yaşanan Enron, Worldcom, Tyco,

¹⁰⁶⁸ Hassaan, s. 46.

Adelphia, Parmalat, Global Crossing, Vivendi gibi büyük ölçekli ve iyi tanınan işletmelerin iflaslarının arkasında yatan nedenin sadece finansal raporlama hileleri olmadığı anlaşılmıştır. İşletme yöneticilerinin, yönetim kurulu üyelerinin ve iç denetçilerinin etik olmayan eylemler sergilemesi, hileli işlemlere girişmesi ve yetkilerini suistimallerle belirli çıkar gruplarının lehine kullanmasını mümkün kılan zeminin varlığı, başka bir deyişle işletmelerde kurumsal yönetim mekanizmalarının eksikliği, bu işletme skandallarının temel nedenleri olarak görülmüştür¹⁰⁶⁹. İşletme skandalları, yatırımcıların finansal piyasalara olan güvenini sarsarken, çalışanlardan yatırımcılara, kredi verenlerden tedarikçilere çok sayıda kişinin mağduriyetine sebep olmuştur¹⁰⁷⁰.

Yaşanan küresel finans krizleri ve büyük işletme iflasları sonrasında çıkarılan dersler, kurumsal yönetim açısından her unsurun, hem küresel hem de ulusal bazda yeniden gözden geçirilmesine sebep olmuştur. Birçok gelişmiş ülke kendi yerel ihtiyaçlarını karşılayacak kurumsal yönetim düzenlemeleri yaparken, OECD tarafından yayımlanan kurumsal yönetim ilkeleri ile yapılan düzenlemeler hız kazanmıştır¹⁰⁷¹.

Kurumsal yönetim, özellikle gelişmekte olan ülke ekonomilerindeki birçok işletme için daha fazla yatırımcı çekebilmenin önemli bir anahtarı olarak görülmektedir. Kaliteli kurumsal yönetim uygulamaları ile işletmeler, daha etkin ve şeffaf bir yönetim anlayışına kavuşurken, uluslararası finans kaynaklarından daha kolay ve ucuz maliyetle faydalanabilme imkanı bulurlar¹⁰⁷². İyi kurumsal yönetimin varlığı, işletmelerin uluslararası pazarlarda verimli bir faaliyet göstermesi ve başarı sağlayabilmesi için vazgeçilmez bir ön koşuldur¹⁰⁷³.

Operasyonel süreçlerde ve paydaşlarla ilişkilerde; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk yaklaşımıyla işletme faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliği, raporlamada güvenilirliği, düzenlemelere uygunluğu, paydaşların hak ve çıkarlarının korunmasını amaçlayan kurumsal yönetim, kurumsal itibarın sağlanması ve

¹⁰⁶⁹ Türel, s. 37; Ünal ve Altay, s. 92.

¹⁰⁷⁰ Türel, s. 9.

¹⁰⁷¹ OECD (2016), **G20/OECD Principles of Corporate Governance (Turkish version)**, Paris: OECD Publishing, s. 7-9. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257443-tr> (16 Kasım 2016)

¹⁰⁷² <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20111230/0> (13 Şubat 2018)

¹⁰⁷³ Bocean ve Barbu, s. 125.

korunmasında temel yapıdır¹⁰⁷⁴. Kurumsal yönetim anlayışının işletmelerde benimsenmesinde ve sürdürülebilmesinde en etkin mekanizmalarından birisini ise iç denetim oluşturmaktadır. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirme ve geliştirme amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla işletme kurumsal yönetim süreçlerinin işleyişine yardımcı olmaktadır¹⁰⁷⁵.

Etkin işleyen bir iç denetim birimi işletmelerin kurumsal yönetim kalitelerini artırmalarına ve sürekliliğini sağlamalarına, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kurumsal yönetim ilkelerini desteklemek suretiyle yardımcı olmaktadır¹⁰⁷⁶. Çünkü iç denetim, kurumsal yönetim ilkelerine işletme içerisinde işlevsellik kazandırılmasında önemli bir role sahiptir¹⁰⁷⁷. Kurumsal yönetim yolunda işletme içerisinde iç denetim biriminin bulunması kadar, bu birimin faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi de son derece önemli bir gerekliliktir¹⁰⁷⁸.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda kurumsal yönetim anlayışını benimsemeleri ve uygulamaları sebebiyle kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde, yürütülen iç denetim uygulamalarının iç denetim standartlarına uygunluğunu değerlendirmek ve standartlar kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünü ortaya koymak önem arz etmektedir.

Araştırma kapsamında geliştirilmeye çalışılan nitelik ve performans standartları değişkenleri ölçeği ile iç denetim bilim dalına katkı sağlayarak, sonraki akademik çalışmalar için başvurulabilecek bir kaynak oluşturulması hedeflenmektedir. Bu sebeple çalışmamız ilgili bilim dalına ve sonraki akademik çalışmalara sağlamayı öngördüğü katkı ile önem taşımaktadır.

Araştırma ile kurumsal yönetim kalitesini geliştirme çabası içerisinde olan işletmeler için iç denetim standartları kapsamında öneriler geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Kurumsal yönetimin sağlanmasının ve geliştirilmesinin son derece önem arz ettiği günümüzde, işletmelerde kurumsal yönetim kalitesinin geliştirilmesinde

¹⁰⁷⁴ Aysberg, s. 16.; Bayram, s. 1.

¹⁰⁷⁵ Hermanson and Rittenberg, s. 32.

¹⁰⁷⁶ Toroslu, s. 161.

¹⁰⁷⁷ Türedi, Karakaya ve İldem, s. 69.

¹⁰⁷⁸ Türedi, Karakaya ve İldem, s. 68.

iç denetim uygulamalarının önemini ortaya koyarak kurumsal yönetimin geliştirilmesine ilişkin öngördüğümüz katkı sebebiyle araştırmamız önem taşımaktadır.

5.1.4. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamını, Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 48 işletmenin iç denetim birimi oluşturmaktadır. Araştırmada örnekleme yapılmamış, tam sayım yoluyla 48 işletmenin iç denetim birimlerinin tamamına ulaşılmaya çalışılmıştır. Araştırma süreci tamamlandığında 39 işletmeden geri dönüş sağlanmış ve geri dönüş oranı % 81 olarak gerçekleşmiştir.

5.2. Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları

Araştırmanın sınırlılığı, iç denetim kurumsal yönetim ilişkisinin Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan işletmelerde değerlendirilmesidir. Araştırmanın Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan işletmelerle sınırlandırılmış olmasının sebebi, bu işletmelerin birçok çalışmada da kurumsal yönetim kalitesinin göstergesi olarak kabul edilen kurumsal yönetim derecelendirme notuna sahip olmalarıdır. Araştırmanın temel varsayımı ise katılımcı olarak her işletmeden bir iç denetçinin işletmenin iç denetim birimini temsil ettiğinin varsayılmasıdır. Ayrıca ölçme aracı olarak geliştirilen araştırma anketinin araştırmanın önemini ve amacını yansıttığı, veri toplama yöntemi olarak anketten yararlanmanın araştırma için uygun olduğu ve araştırma verilerinin değerlendirilmesi ve yorumlanmasında kullanılan istatistiksel teknikler ile araştırmanın amacına etkin biçimde ulaşıldığı varsayılmaktadır.

5.3. Araştırmanın Problemi ve Hipotezleri

Araştırmanın temel problemi Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan işletmelerde, yürütülen iç denetim uygulamalarının standartlara uygunluğunu ve standartlar kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünü işletme iç denetçilerinin algıları doğrultusunda çok boyutlu olarak tespit etmektir. Bu temel problem çerçevesinde araştırmada yanıt aranan sorular ise şöyledir:

1. BİST Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan işletmelerde iç denetim standartları çerçevesinde “nitelik standartları” hangi faktörler ile açıklanmaktadır?

2. BİST Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan işletmelerde iç denetim standartları çerçevesinde “performans standartları” hangi faktörler ile açıklanmaktadır?

3. BİST Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan işletmelerde iç denetim standartları çerçevesinde “nitelik standartları”nın uygulanma düzeyi nedir?

4. BİST Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan işletmelerde iç denetim standartları çerçevesinde “performans standartları”nın uygulanma düzeyi nedir?

5. BİST Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan işletmelerde iç denetim-kurumsal yönetim ilişkisine ilişkin ifadeler katılım düzeyi nedir?

6. BİST Kurumsal Yönetim endeksinde yer alan işletmelerde nitelik ve performans standartlarına ilişkin iç denetim uygulamaları Kurumsal Yönetim Kalitesini oluşturan boyutların hangilerini ne düzeyde etkilemektedir?

Araştırma amacına ilişkin belirlenen araştırma problemi ve varsayımlar çerçevesinde araştırmanın temel hipotezi, “İşletmelerde uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerinde etkisi vardır.” şeklinde ifade edilmiştir. İç denetim standartlarını ve kurumsal yönetim kalitesini oluşturan boyutlar dikkate alınarak belirlenen araştırmanın alt hipotezleri ise şunlardır:

H₁: Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu üzerinde etkisi vardır.

H₂: Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde etkisi vardır.

H₃: Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutu üzerinde etkisi vardır.

H4: Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin menfaat sahipleri boyutu üzerinde etkisi vardır.

H5: Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin yönetim kurulu boyutu üzerinde etkisi vardır.

5.4. Veri Toplama Yöntemi ve Analiz Teknikleri

5.4.1. Veri Toplama Yöntemi

Literatür taraması olarak da bilinen ikincil veri toplama yöntemi önceden ortaya konulmuş, yazılmış, basılmış, yayınlanmış ya da yayınlanmamış her türlü belgenin incelenmesi ve taranması faaliyetlerine dayalı bir yöntemdir¹⁰⁷⁹. Araştırmanın kuramsal bölümü açıklanırken basılı yayınlar ve internetten elde edilen ikincil veriler kullanılmıştır.

Birincil veriler ihtiyaç duyulan verilerin değişik araçlar (anket, mülakat, gözlem) kullanılmak suretiyle araştırmacı tarafından toplanmasıdır¹⁰⁸⁰. Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan işletmelerde, yürütülen iç denetim uygulamalarının standartlara uygunluğunu ve standartlar kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünü işletme iç denetçilerinin algıları doğrultusunda çok boyutlu olarak tespit etmeyi amaçlayan bu çalışmada evrenden elde edilecek verilerin toplanmasında anket yöntemi kullanılmıştır. Birçok çalışmada¹⁰⁸¹ da kurumsal yönetim kalitesinin göstergesi olarak kabul edilen kurumsal

¹⁰⁷⁹ Nazmi Kozak, **Bilimsel Araştırma: Tasarım, Yazım ve Yayım Teknikleri**, 1. Basım, Ankara: Detay Yayıncılık, 2014, s. 110.

¹⁰⁸⁰ Kozak, s. 110.

¹⁰⁸¹ Koray Tuan, "Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan İşletmelerde Etkin İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Göstergeleri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı. 8, No. 1 (Mart 2016); Art Durnev and E. Han Kim, "To Steal or Not to Steal: Firm Attributes, Legal Environment, and Valuation", **The Journal of Finance**, Vol. LX, No. 3 (June 2005); Lawrence D. Brown and Marcus L. Caylor, "Corporate Governance and Firm Valuation", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 25 (2006); Kenneth Lehn, Sukesh Patro and Mengxin Zhao, "Governance indexes and valuation: Which causes which?", **Journal of Corporate Finance**, Vol 13 (2007); Nelson Waweru, "Determinants of Quality Corporate Governance in Sub-Saharan Africa: Evidence from Kenya and South Africa", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 29 Issue 5 (2014)

yönetim derecelendirme notları ve derecelendirme notunun boyutlarını oluşturan “genel not”, “pay sahipleri”, “kamuyu aydınlatma ve şeffaflık”, “menfaat sahipleri” ve “yönetim kurulu” notlarına ilişkin evrene ait veriler, ikincil veri olarak işletmelerin kurumsal yönetim derecelendirme raporlarından sağlanmıştır.

Araştırmada veri toplama aracımız olan anketin oluşturulması sürecinde öncelikle iç denetim ve kurumsal yönetim ile ilgili yapılmış araştırmalar ve bu araştırmalarda kullanılan araştırma yöntemleri incelenmiştir. Araştırmanın iç denetim standartları boyutu ile ilgili ifadelerin hazırlanmasında; başta IIA tarafından yayımlanan “Uluslararası İç Denetim Standartları” referans olarak alınmış, standartlara yönelik yayımlanan uygulama önerilerinden ve IIA tarafından küresel bazda yürütülen CBOK (Common Body of Knowledge) araştırmalarından faydalanılmıştır. İç denetim-Kurumsal Yönetim boyutu ile ilgili ifadelerin hazırlanmasında ise başta “Uluslararası İç Denetim Standartları”, standartlara ilişkin uygulama önerileri ve CBOK (Common Body of Knowledge) araştırmalarından faydalanılmıştır. Ayrıca OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, dünya genelinde kurumsal yönetim ile ilgili çalışmaları yürüten çeşitli kurum ve kuruluşların raporları ve araştırmaları, konu ile ilgili uluslararası düzeyde yürütülmüş araştırmalar, SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri, TÜSİAD, BİST ve TKYD’nin çalışmaları ile iç denetim-kurumsal yönetim ilişkisinin incelendiği Türkiye ölçeğinde yürütülen çalışmalar değerlendirilmiştir.

Araştırma kapsamında hazırlanan anket 4 bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde araştırmaya katılacak olan kişilerin demografik özellikleri ve işletmeler hakkında bilgi edinmek için sorulan sorular yer almaktadır. İkinci bölümde işletmelerin iç denetim birimleri hakkında bilgi edinmek amacıyla hazırlanmış sorular bulunmaktadır. Çoktan seçmeli olarak hazırlanan birinci ve ikinci bölümde yer alan sorulara katılımcının sunulan cevap alternatifleri içinden kendisine uygun olanı seçmesi istenmiştir.

Anketin üçüncü bölümünde işletmelerin gerçekleştirdikleri iç denetim faaliyetlerinin “Uluslararası İç Denetim Standartları” na uygunluğunun değerlendirilebilmesi kapsamında sorulan ve geliştirilmek istenen iç denetim standartları alt ölçekleri çerçevesinde “nitelik standartları değişkenleri” ve “performans standartları

değişkenleri” ölçekleri olarak iki alt bölümde ele alınan sorular yer almaktadır. Dördüncü bölümde yer alan sorular ise iç denetim faaliyetlerinin kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünün değerlendirilmesine ilişkin geliştirilmiş sorulardır. Üçüncü ve dördüncü bölümdeki sorular ise Likert tipi beşli ölçek (Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle Katılıyorum) ile derecelendirilmiştir.

Araştırma anketi, bilimsel araştırma ilkelerine uygun olarak içerik, biçim, dil ve görünüş açısından değerlendirilmiştir. Bu kapsamda araştırmanın taslak anketinde yer alan sorular;

- İç denetim ve kurumsal yönetim alanında çalışmalarını yürüten akademisyenler ve iç denetçiler ile değerlendirilmiş ve bu değerlendirmeler sonrasında bazı sorular yeniden düzenlenmiştir.
- Türkçe’ nin doğru kullanımını sağlamak amacıyla dil ve ifade bakımından alanında uzman kişilerce değerlendirilmiş, gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

Görünüş ve kullanım kolaylığı dikkate alınarak en uygun şekilde düzenlenmeye çalışılan anket formu ile ön uygulama, araştırma evrenini temsil eden ve rastgele seçilen kişilerle gerçekleştirilmiştir. Ön uygulama sonrası elden edilen veriler ile araştırma anketinin bilimsel açıdan taşınması gereken özellikler bakımından değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda araştırma anketi, bilimsel bir ölçme aracının taşınması gereken güvenilirlik ve geçerlilik özellikleri bakımından değerlendirilmiştir.

Güvenirlik, bir ölçeğin ölçmek istediği özelliği ne derece doğru ölçtüğü ile ilgilidir. Güvenirlik katsayısının hesaplanmasında Kuder-Richardson KR-20, Cronbach Alpha, Eşdeğer Formlar Yöntemi, Test-Tekrar Test Yöntemi gibi yöntemler kullanılmaktadır. Cronbach Alpha güvenilirlik katsayısı, özellikle cevapların derecelendirme ölçeğinden elde edildiği durumlarda kullanılmaktadır¹⁰⁸². Araştırma anketinin güvenilirliği, Cronbach Alpha güvenilirlik katsayısı ile hesaplanmıştır.

¹⁰⁸² Şener Büyüköztürk ve diğerleri, **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, 15. Basım, Ankara: Pegem Akademi, 2013, s. 109-114.

Geçerlilik, ölçeğin bireyin ölçülmek istenen özelliğini diğer özelliklerle karıştırmadan ne derece doğru ölçtüğü ile ilgilidir¹⁰⁸³. Bir ölçme aracının geçerliliğini incelemede genellikle kapsam, yapı ve görünüş geçerliliği değerlendirilmektedir. Kapsam geçerliliği, ölçeği oluşturan soruların ölçülmek istenen tanımlanmış davranışlar evrenini ölçmede ne derece temsil ettiğine ilişkindir. Yapı geçerliliği, ölçekten elde edilen puanların ölçek ile ölçülmek istenen kavramı gerçekte ne derece ölçekbildiği ile ilgilidir. Görünüş geçerliliği ise bir ölçeğin neyi ölçüyor görüldüğü ile ilgilidir¹⁰⁸⁴. Araştırma anketinin, taslak anket formunda yer alan ifadelerle ilişkin alınan uzman görüşleriyle kapsam geçerliliği değerlendirilmiştir. Anket formunda katılımcılara araştırma amacının ne olduğu, araştırma ile neyin ölçülmek istendiği açıklanarak görünüş geçerliliği sağlanmıştır. Yapı geçerliliği ise yapılan madde analizi ve faktör analizi ile değerlendirilmiştir. Ön uygulama sonrasında elde edilen verilere ilişkin bulgular geliştirilen anketin güvenilir ve geçerli bir ölçme aracı olduğunu ortaya koymuştur. Yapılan değerlendirmeler sonrasında son halini alan araştırma anketi araştırma evreninin tamamına, araştırma amacı anlatılmak suretiyle uygulanmıştır.

5.4.2. Analiz Teknikleri

Araştırma verilerinin analizinde SPSS paket programı kullanılmıştır. Araştırmanın güvenilirliği ve geçerliliği kapsamında güvenilirlik, madde ve faktör analizleri yapılmıştır. Araştırma değişkenleri arasındaki ilişkileri tespit etmek amacıyla korelasyon analizi tekniği, araştırma hipotezlerinin test edilmesi amacıyla çoklu doğrusal regresyon analizi tekniği kullanılmıştır. Araştırmanın betimsel istatistikleri kapsamında frekans analizi yapılmıştır.

¹⁰⁸³ Murat Ellez, “Ölçme Araçlarında Bulunması Gereken Özellikler”, Abdurrahman Tanrıöğen (Ed.), **Bilimsel Araştırma Yöntemleri** içinde (167-190), Ankara: Anı Yayıncılık, 2009, s. 182.

¹⁰⁸⁴ Büyüköztürk ve diğerleri, s. 117-119.; Ellez, s. 183-186.

5.5. Bulgular ve Yorumlar

5.5.1. Araştırmanın Güvenirlik Analizine İlişkin Bulgular

Araştırmanın güvenirliliği, geliştirilmek istenen alt ölçekler için Cronbach Alpha katsayısı (α) ile hesaplanmıştır. Alfa (α) katsayısının alacağı değerlerin ölçek güvenirliliği bakımından ifade ettiği anlamları;

$0.00 \leq \alpha < 0.40$ ölçek güvenilir değildir

$0.40 \leq \alpha < 0.60$ ölçek güvenirliliği düşüktür

$0.60 \leq \alpha < 0.80$ ölçek oldukça güvenilirdir

$0.80 \leq \alpha < 1.00$ ölçek yüksek derecede güvenilirdir şeklinde yorumlamak mümkündür¹⁰⁸⁵.

Araştırma anketinin alt ölçekler bazında Cronbach Alpha iç tutarlılık katsayıları Tablo 5.1’ de verilmiştir.

Tablo 5.1
Anket Cronbach Alfa İç Tutarlılık Katsayıları

Cronbach Alfa (α) İç Tutarlılık Katsayıları	
Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeği	0,891
Performans Standartları Değişkenleri Ölçeği	0,897
İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişkisi Değişkenleri Ölçeği	0,939
Anket Toplam Cronbach Alfa (α) Değeri	0,959

Tablo 5.1 incelendiğinde anketin toplam ve geliştirilen ölçekler düzeyindeki Cronbach Alfa değerleri, anketin oldukça güvenilir bir ölçme aracı olduğunu göstermektedir.

5.5.2. Araştırmanın Madde ve Faktör Analizine İlişkin Bulgular

Madde analizi, ölçeği oluşturan maddelerin ölçülmek istenen özellikler bakımından katılımcıları ne derece ayırt edebildiğini ortaya çıkarmak ve her bir maddenin

¹⁰⁸⁵ Aliye Kayış, “Güvenirlik Analizi”, Şeref Kalaycı (Ed.), **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri** içinde (404-419), 9. Basım, Ankara: Tarcan Matbaacılık, 2018, s. 405.

ölçülmek istenen yapıya olan katkısını tespit etmek amacıyla yapılan analizlerdir¹⁰⁸⁶. Ölçeği oluşturan maddelerin ölçeğe katkısını ve ölçülmek istenen özellikler bakımından ayırt ediciliğini tespit etmede a) korelasyona dayalı madde analizi, b) alt-üst % 27 grup ortalamaları farkına dayalı madde analizi ve c) basit doğrusal regresyon yöntemine dayalı madde analizi olmak üzere genelde üç yöntem kullanılmaktadır. Madde analizinde literatürde kabul gören madde ayırt edicilik indeks değerlerinin yorumlanmasında kullanılan ölçütler ise şöyledir¹⁰⁸⁷;

- $< ,20$ ise madde ölçekten çıkartılmalı ya da bütünüyle gözden geçirilmelidir.
- $,20 - ,29$ arasında ise maddelerin düzeltilerek geliştirilmesi önerilmektedir,
- $,30$ ile $,39$ arasında ise madde düzeltme yapılmadan ölçekte tutulabilir (İyi madde).
- $\geq ,40$ ise madde çok iyi ayırt ediciliğe sahiptir.

Araştırmada madde analizi kapsamında korelasyona dayalı madde analizi yöntemi kullanılmış, ölçeklerde yer alan tüm değişkenler bulunduğu ölçekte madde-toplam korelasyon katsayıları açısından Pearson Momentler Çarpım Korelasyonu ile incelenmiştir. Yapılan madde-kalan değerlendirmesi ile her bir maddenin ölçekten çıkartılması durumunda ölçek güvenirliğinin değişimi incelenmiştir. Geliştirilmek istenen ölçeklere madde-toplam korelasyonu 0,30 ve üzerinde olan değişkenler alınırken ölçek güvenirliğini azaltan değişkenler ve madde-toplam korelasyonu 0,30 dan küçük olan değişkenler ölçekten çıkarılmıştır. Madde analizi sonrasında şekillenen değişkenler ile faktör analizi gerçekleştirilmiştir.

Faktör analizi, birbiriyle ilişkili çok sayıdaki değişkenin az sayıda, anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler altında toplanmasında kullanılan istatistiksel yöntemlerden biridir¹⁰⁸⁸. Açıklayıcı faktör analizi ve doğrulayıcı faktör analizi olmak üzere iki genel

¹⁰⁸⁶ Büyüköztürk ve diğerleri, s. 123.; Adnan Erkuş, **Psikolojide Ölçme ve Ölçek Geliştirme-I Temel Kavramlar ve İşlemler**, 2. Basım, Ankara: Pegem Akademi, 2014, s. 138.

¹⁰⁸⁷ Büyüköztürk ve diğerleri, s. 123.

¹⁰⁸⁸ Kalaycı, s. 321.

faktör analitik yöntem bulunmaktadır. Açıklayıcı faktör analizi var olan psikolojik yapıyı anlamaya, doğrulayıcı faktör analizi ise bu yapının test edilmesine yöneliktir¹⁰⁸⁹. Faktör analizi dört temel aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar¹⁰⁹⁰;

1. Veri setinin faktör analizi için uygunluğunun değerlendirilmesi,
2. Faktörlerin elde edilmesi
3. Faktörlerin rotasyonu (döndürme)
4. Faktörlerin isimlendirilmesi

Veri setinin faktör analizi için uygunluğunun değerlendirilmesinde Barlett test istatistiği ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği ölçütü kullanılmaktadır. Barlett testinin anlamlılık değerinin ,05 den küçük çıkması veri setinin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir. KMO oranının ise ,50' nin üzerinde olması gerekmektedir.

Faktörlerin elde edilmesi aşamasında değişkenler arasındaki ilişkileri en yüksek düzeyde temsil edecek az sayıda faktör elde edilmesi amaçlanmaktadır. Faktörlerin elde edilmesinde özdeğer (Eigenvalue) istatistiği yöntemi kullanılabilecek yöntemlerden biridir. Bu yöntemde özdeğer istatistik değeri 1' den büyük olan faktörler anlamlı kabul edilirken, özdeğer istatistiği 1' den küçük olan faktörler dikkate alınmamaktadır.

Faktörlerin rotasyonu (döndürme) aşamasında ise isimlendirilebilir ve yorumlanabilir faktörler elde edilmesi amaçlanmaktadır. Faktör analizinde iki tür döndürme işlemi kullanılmaktadır. Bunlar; faktörlerin birbirleriyle ilişkisiz olduğu varsayımına dayanan dik (orthogonal) döndürme ve faktörlerin birbirleriyle ilişkili olduğu varsayımına dayanan eğik (oblique) döndürmedir. Dik döndürme işleminde kullanılan yöntemler; Varimax, Quartimax ve Equamax, Eğik döndürme işleminde kullanılan yöntemler ise direct oblimin, quartimin ve promaxdır¹⁰⁹¹.

¹⁰⁸⁹ Erkuş, s. 93-94.

¹⁰⁹⁰ Kalaycı, s. 321-323.

¹⁰⁹¹ Erkuş, s. 96.

Araştırma kapsamında ölçekler altındaki yapıyı anlamaya yönelik olarak açıklayıcı faktör analizi kapsamında temel bileşenler analizi uygulanmıştır. Verilerin faktör analizi için uygunluğu yapılan Barlett ve KMO istatistikleri ile incelenmiştir. Faktörlerin oluşturulmasında ise özdeğer istatistiği 1' den büyük olan faktörler dikkate alınmıştır. Faktörlere anlamlı ve isimlendirilebilir yapılar elde edebilmek amacıyla döndürme işlemi uygulanmış ve ortaya çıkan faktörler, değişkenlerin taşıdıkları ortak anlam ve kavramsal çerçeve göz önünde bulundurulmak suretiyle isimlendirilmiştir.

20 değişkenli Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeği' nin madde analizine ilişkin bulgular Tablo 5.2' de verilmiştir.

Tablo 5.2
Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeği Madde Analizi Bulguları

Değişkenler	Madde-Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Ölçeğin Güvenirliği
1	0,391*	0,888
2	0,522*	0,886
3	0,667*	0,882
4	0,631*	0,883
5	0,663*	0,881
6	0,539*	0,884
7	0,226*	0,891
8	0,543*	0,884
9	0,420*	0,889
10	0,448*	0,887
11	0,599*	0,882
12	0,584*	0,883
13	0,466*	0,886
14	0,252*	0,895
15	0,546*	0,884
16	0,744*	0,879
17	0,564*	0,883
18	0,536*	0,884
19	0,554*	0,884
20	0,581*	0,883

* Değer 0,05 düzeyinde anlamlıdır

Ölçek Güvenirliği: ,890

Tablo 5.2 incelendiğinde Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğinde yer alan 7. ve 14. Değişkenlerin madde-toplam korelasyon değerlerinin <,30 olması sebebiyle ölçeğin toplam puanını yordamadığı ve ölçekten çıkartılması gerektiği görülmektedir. 7. ve 14. Değişkenlerin ölçekten çıkarılması sonrasında hesaplanan madde-toplam korelasyonları ve ölçek güvenirliği şöyledir;

Tablo 5.3
Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeği Madde Analizi Bulguları

Değişkenler	Madde-Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Ölçeğin Güvenirliği
1	0,392*	0,888
2	0,528*	0,886
3	0,677*	0,882
4	0,666*	0,883
5	0,700*	0,881
6	0,517*	0,884
8	0,583*	0,884
9	0,457*	0,889
10	0,448*	0,887
11	0,578*	0,882
12	0,614*	0,883
13	0,460*	0,886
15	0,522*	0,884
16	0,760*	0,879
17	0,543*	0,883
18	0,515*	0,884
19	0,518*	0,884
20	0,554*	0,883

* Değer 0,05 düzeyinde anlamlıdır

Ölçek Güvenirliği: ,896

Tablo 5.3’ te yer alan Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeği’ nin madde analizine ilişkin bulgular incelendiğinde; güvenirliği % 89,6 olan ölçeğin madde-toplam korelasyonları 0,392 ile 0,760 arasında değişen maddelerinin ölçeğin toplam puanını yordadığı ve maddelerin ölçeğin tümü ile olan tutarlılığının yeterli olduğu görülmektedir.

Madde analizi sonrasında Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğine faktör analizi kapsamında temel bileşenler analizi uygulanmıştır. Öncelikle Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğinin faktör analizine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) ve Barlett testleri uygulanmıştır. Test bulgularına göre ölçekte yer alan 18 maddeye ilişkin Barlett testi 0,05 düzeyinde anlamlı ($p=0,000<0,05$) çıkmıştır ve KMO değeri 0,654 olarak gerçekleşmiştir. Bu bulgular ölçekte yer alan maddelerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Faktörlerin oluşturulmasında Özdeğer (Eigenvalue) istatistiği 1' den büyük olan faktörler anlamlı kabul edilmiş ve Varimax rotasyonu uygulanarak döndürme (rotasyon) işlemi yapılmıştır. Yapılan faktör analizi sonrasında faktör yükleri 0,480 ile 0,916 arasında değişen 5 faktörlü bir yapı ortaya çıkmıştır. Ancak faktör analizi ile oluşan faktörlerin değerlendirilmesinde her değişkenin farklı faktör içinde bulunması gerekirken ölçekte yer alan 6. değişken iki faktör altında yer almıştır. Bu değişken kavramsal çerçeveye uygun faktör yapısı altında konumlandırılmaması ve binişik yapı göstermesi sebebiyle ölçekten çıkarılmış, kalan 17 madde için tekrar faktör analizi yapılmıştır. Tekrarlanan faktör analizi sonuçlarına ilişkin tablolar aşağıda verilmiştir.

Tablo 5.4
Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin KMO ve Barlett Testi Bulguları

KMO İstatistiği		0,747
Barlett Testi	Yaklaşık Ki-Kare Değeri	516,901
	Serbestlik Derecesi	136
	Anlamlılık	,000

Tablo 5.4. incelendiğinde KMO ve Barlett testi sonuçları maddelerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 5.5
Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesine İlişkin Bulgular

Faktörler	İlk Özdeğerler			Döndürülmüş Yüklerin Kareler Toplamı		
	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)
1	6,808	40,048	40,048	3,819	22,466	22,466
2	3,085	18,150	58,197	3,611	21,239	43,705
3	1,651	9,715	67,912	2,929	17,229	60,934
4	1,623	9,548	77,460	2,809	16,526	77,460

Tablo 5.5 incelendiğinde özdeğer istatistiği (Eigenvalue) 1’ den büyük olan 4 faktörlü bir yapı ortaya çıktığı görülmektedir. Birinci faktör toplam varyansın % 22,466’ sını, ikinci faktör toplam varyansın % 21,239’ unu, üçüncü faktör toplam varyansın % 17,229’ unu ve dördüncü faktör toplam varyansın % 16,526’ sını açıklamaktadır. Dört faktör ise birlikte toplam varyansın % 77,460’ ını açıklamaktadır. Sosyal bilimlerde bu oranın % 50’ inin üzerinde olmasının kabul edilebilir olduğu düşünüldüğünde faktörlerin oldukça iyi bir açıklama oranına sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 5.6
Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Döndürülmüş Bileşenler Matrisi

Değişkenler	Faktörler (Bileşenler)			
	1	2	3	4
1		0,576		
2		0,816		
3		0,851		
4		0,847		
5		0,660		
6			0,394	
7			0,444	
8			0,825	
9			0,826	
10			0,489	
11				0,309
12				0,635
13				0,659
14	0,907			
15	0,937			
16	0,912			
17	0,779			

Tablo 5.6’ da yer alan bulgular değerlendirildiğinde Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeği altında faktör yükleri, 0,309 ile 0,937 arasında değişen dört faktörlü bir yapı ortaya çıktığı görülmektedir. Birinci faktör altında; 14, 15, 16 ve 17 numaralı değişkenler, ikinci faktör altında 1, 2, 3, 4 ve 5 numaralı değişkenler, üçüncü faktör altında; 6, 7, 8, 9 ve 10 numaralı değişkenler ve dördüncü faktör altında; 11, 12 ve 13 numaralı değişkenler yer almıştır.

Tablo 5.7
Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeği Faktör İsimleri ve Değişkenleri

Faktör İsimleri	Faktörler Altında Yer Alan Değişkenler
1. Faktör: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP)	14. İç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak değerlendirilmesini mümkün kılmak açısından Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) gereklidir 15. İç denetim faaliyetlerinin KGGP kapsamında değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetinin kalitesi için güvence sağlamaktadır 16. İç denetim faaliyetlerinin KGGP kapsamında değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetinin iyileştirilmesi gereken alanlarını tespit etme imkanı sunmaktadır 17. Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygunluk, iç denetim faaliyetinin yönetim sürecine değer katması için önemli bir faktördür
2. Faktör: Amaç, Yetki ve Sorumluluk	1. İç denetim faaliyetleri için bir iç denetim yönetmeliği hazırlanması gerekli görülmektedir 2. İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin amaçları açıkça tanımlanmıştır 3. İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin yetkileri açıkça tanımlanmıştır 4. İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin sorumlulukları açıkça tanımlanmıştır 5. İç denetimin amaç, yetki ve sorumlulukları iç denetim standartlarıyla uyumludur
3. Faktör: Bağımsızlık ve Nesnellik	6. İç denetçiler, iç denetim faaliyetini gerçekleştirirken objektif davranma sorumluluğunun farkındadırlar 7. İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerine ilişkin konularda her türlü müdahaleden uzaktır 8. İç denetçilerin kayıtlara, personele ve varlıklara erişim kısıtlamaları söz konusu değildir 9. İç denetçilerin fonlama gibi kaynak sınırlamaları söz konusu değildir 10. İç Denetim Yöneticileri tarafından objektiflikle ilgili yapılan rutin atölye çalışmaları iç denetçilerin objektifliği daha iyi anlamalarına katkıda bulunur
4. Faktör: Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat	11. İç denetçiler, yeterli mesleki bilgiye sahip yetkin kişilerdir 12. İç denetçilerin mesleki yetkinliklerini geliştirmek için mesleki sertifika edinme girişimleri desteklenmektedir 13. İç denetçiler, gerekli mesleki özeni göstermektedirler

Tablo 5.7, faktörler altında yer alan alan değişkenleri ve faktörü oluşturan değişkenlerin teorik açıdan taşıdıkları ortak anlam bakımından isimlendirilmelerine ilişkin bulguları göstermektedir. Buna göre, birinci faktör altında yer alan değişkenler ifade ettikleri ortak anlam bakımından, teorik çerçeve ile de uyumlu olarak “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” olarak isimlendirilmiştir. İkinci faktör altında yer alan değişkenler, ifade ettikleri ortak anlam bakımından, teorik çerçeve ile de uyumlu olarak “Amaç, Yetki ve Sorumluluk” olarak isimlendirilmiştir. Üçüncü faktör altında yer alan değişkenler, ifade ettikleri ortak anlam bakımından, teorik çerçeve ile de uyumlu olarak “Bağımsızlık ve Nesnellik” olarak isimlendirilmiştir. Dördüncü faktör altında yer alan değişkenler de yine ifade ettikleri ortak anlam bakımından, teorik çerçeve ile de uyumlu olarak “Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat” olarak isimlendirilmiştir. “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP)” boyutu, hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva etmesi gereken kalite güvence ve geliştirme programı uygulamalarının önemini açıklamaktadır. “Amaç, Yetki ve Sorumluluk” boyutu, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının, iç denetim standartları ile uyumlu bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanması zorunluluğuna ilişkin yürütülen faaliyetler üzerinde durmaktadır. “Bağımsızlık ve Nesnellik” boyutu, iç denetim faaliyetinin bağımsız olmak ve iç denetçilerin görevlerini yaparken nesnel davranmak zorunluluğuna ilişkin unsurları açıklamaktadır. “Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat” boyutu ise görevlerin, yeterlilik ve azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilmesi zorunluluğunu ele almaktadır.

20 değişkenli Performans Standartları Değişkenleri Ölçeği’ nin madde analizine ilişkin bulgular Tablo 5.8’ de verilmiştir.

Tablo 5.8
Performans Standartları Değişkenleri Ölçeği Madde Analizi Bulguları

Değişkenler	Madde-Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Ölçeğin Güvenirliği
1	0,504*	0,554
2	0,349*	0,565
3	0,467*	0,555
4	0,428*	0,559
5	0,551*	0,554
6	0,464*	0,555
7	0,536*	0,555
8	0,267*	0,919
9	0,448*	0,553
10	0,452*	0,548
11	0,511*	0,553
12	0,504*	0,554
13	0,517*	0,551
14	0,373*	0,561
15	0,521*	0,550
16	0,520*	0,549
17	0,501*	0,555
18	0,441*	0,557
19	0,382*	0,558
20	0,443*	0,550

* Değer 0,05 düzeyinde anlamlıdır

Ölçeğin Güvenirliği: 0,575

Tablo 5.8’ de yer alan bulgular incelendiğinde Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğinde yer alan 8. değişkenin madde-toplam korelasyon değerlerinin <,30 olması ve madde ölçekten çıkarıldığında ölçek güvenirlik değerinin (Cronbach Alfa) % 91,9’ a yükselmesi sebebiyle ölçeğin toplam puanını yordamadığı ve ölçekten çıkartılması gerektiği görülmektedir. 8. değişkenin ölçekten çıkarılması sonrasında hesaplanan madde-toplam korelasyonları ve ölçek güvenirliği ise şöyledir;

Tablo 5.9
Performans Standartları Değişkenleri Ölçeği Madde Analizi Bulguları

Değişkenler	Madde-Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Ölçeğin Güvenirliği
1	0,655*	0,913
2	0,438*	0,918
3	0,585*	0,914
4	0,526*	0,916
5	0,717*	0,912
6	0,512*	0,916
7	0,688*	0,913
9	0,579*	0,915
10	0,568*	0,916
11	0,665*	0,913
12	0,667*	0,913
13	0,638*	0,913
14	0,409*	0,918
15	0,646*	0,913
16	0,689*	0,912
17	0,646*	0,913
18	0,522*	0,916
19	0,491*	0,917
20	0,580*	0,915

* Değer 0,05 düzeyinde anlamlıdır

Ölçeğin Güvenirliği: 0,919

Tablo 5.9’ da yer alan Performans Standartları Değişkenleri Ölçeği’nin madde analizine ilişkin bulgular incelendiğinde; güvenirliği % 91,9 olan ölçeğin madde-toplam korelasyonları 0,409 ile 0,717 arasında değişen maddelerinin ölçeğin toplam puanını yordadığı ve maddelerin ölçeğin tümü ile olan tutarlılığının yeterli olduğu görülmektedir.

Madde analizi sonrasında Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğine faktör analizi kapsamında temel bileşenler analizi uygulanmıştır. Öncelikle Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğinin faktör analizine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) ve Barlett testleri uygulanmıştır. Test bulgularına göre ölçekte yer alan 19 maddeye ilişkin Barlett testi 0,05 düzeyinde anlamlı ($p=0,000<0,05$) çıkmıştır ve KMO değeri 0,707 olarak gerçekleşmiştir. Bu bulgular ölçekte yer alan maddelerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Faktörlerin oluşturulmasında Özdeğer (Eigenvalue) istatistiği 1’ den büyük olan faktörler anlamlı kabul edilmiş ve Varimax rotasyonu uygulanarak döndürme (rotasyon) işlemi

yapılmıştır. Yapılan faktör analizi sonrasında faktör yükleri 0,302 ile 0,926 arasında değişen 5 faktörlü bir yapı ortaya çıkmıştır. Ancak faktör analizi ile oluşan faktörlerin değerlendirilmesinde her değişkenin farklı faktör içinde bulunması gerekirken ölçekte yer alan 6, 7, 9 ve 11 numaralı değişkenler birden fazla faktör altında yer almıştır. Bu değişkenlerin çıkarılıp eklenmesi suretiyle tekrarlanan faktör analizleri sonrasında, bu değişkenlerin kavramsal çerçeveye uygun faktör yapısı altında konumlandırılmaması ve binişik yapı göstermesi sebebiyle ölçekten çıkarılması uygun görülmüştür. Kalan 15 madde için tekrar faktör analizi yapılmış, faktör analizi sonuçlarına ilişkin tablolar aşağıda verilmiştir.

Tablo 5.10
Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin KMO ve Barlett Testi Bulguları

KMO İstatistiği		0,661
Barlett Testi	Yaklaşık Ki-Kare Değeri	325,449
	Serbestlik Derecesi	105
	Anlamlılık	,000

Tablo 5.10 incelendiğinde KMO ve Barlett testi sonuçları maddelerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 5.11
Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesine İlişkin Bulgular

Faktörler	İlk Özdeğerler			Döndürülmüş Yüklerin Kareler Toplamı		
	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)
1	6,335	42,230	42,230	2,972	19,810	19,810
2	1,751	11,676	53,906	2,863	19,088	38,898
3	1,426	9,504	63,411	2,584	17,226	56,124
4	1,033	6,888	70,299	2,126	14,175	70,299

Tablo 5.11 incelendiğinde özdeğer istatistiği (Eigenvalue) 1' den büyük olan 4 faktörlü bir yapı ortaya çıktığı görülmektedir. Birinci faktör toplam varyansın % 19,810' unu, ikinci faktör toplam varyansın % 19,088' ini, üçüncü faktör toplam varyansın %

17,226' sını ve dördüncü faktör toplam varyansın % 14,175' ini açıklamaktadır. Dört faktör ise birlikte toplam varyansın % 70,299' unu açıklayarak, oldukça iyi bir açıklama oranı göstermiştir.

Tablo 5.12
Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Döndürülmüş
Bileşenler Matrisi

Değişkenler	Faktörler (Bileşenler)			
	1	2	3	4
1				0,585
2				0,769
3		0,892		
4		0,818		
5		0,782		
6				0,668
7	0,545			
8	0,762			
9	0,877			
10	0,696			
11	0,558			
12			0,796	
13			0,445	
14			0,867	
15			0,714	

Tablo 5.12' de yer alan bulgular değerlendirildiğinde Performans Standartları Değişkenleri Ölçeği altında faktör yükleri, 0,445 ile 0,892 arasında değişen dört faktörlü bir yapı ortaya çıktığı görülmektedir. Birinci faktör altında; 7, 8, 9, 10 ve 11 numaralı değişkenler, ikinci faktör altında 3, 4 ve 5 numaralı değişkenler, üçüncü faktör altında; 12, 13, 14 ve 15 numaralı değişkenler ve dördüncü faktör altında; 1, 2 ve 6 numaralı değişkenler yer almıştır.

Tablo 5.13
Performans Standartları Değişkenleri Ölçeği Faktör İsimleri ve Değişkenleri

Faktör İsimleri	Faktörler Altında Yer Alan Değişkenler
1. Faktör: İç Denetim Görevinin Yapılması	7. İç denetçilerce görev amaçları risk temelli bir yaklaşımla belirlenmektedir 8. İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde yeterli bilgi edinmektedirler 9. İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde güvenilir bilgi edinmektedirler 10. İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde faydalı bilgi edinmektedirler 11. İç denetçilerin vardıkları kanaatler, uygun analiz ve değerlendirmelere dayanmaktadır
2. Faktör: İç Denetim Görevinin Niteliği	3. İç denetim faaliyeti, kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir 4. İç denetim faaliyeti, risk yönetiminin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir 5. İç denetim faaliyeti, iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir
3. Faktör: İç Denetim Görevinin Raporlanması	12. İç denetçiler, görev amaçları ile ilgili edindikleri bilgileri kayıtlı hale getirmektedirler 13. İç denetçilerce hazırlanan görev sonuçlarına ilişkin raporlamalar görevin hedeflerini içermektedir 14. İç denetim faaliyetlerinin etkili bir izleme süreci için yönetimin görüşlerinin alınması gereklidir 15. İç denetim raporlarında sunulan düzeltici önlemlerin yönetim tarafından alınıp alınmadığını izleme İDY' nin sorumluluğunda olmalıdır
4. Faktör: İç Denetim Faaliyetinin Yönetilmesi	1. İç denetim planlarının gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmesi önem arz etmektedir 2. İç denetim faaliyetleri ile ilgili yönetime düzenli dönemsel raporlamalar yapılmaktadır 6. İç denetçilerin, her görev için ayrı bir plan hazırlama sorumluluğu bulunmaktadır

Tablo 5.13, faktörler altında yer alan alan değişkenleri ve faktörü oluşturan değişkenlerin teorik açıdan taşıdıkları ortak anlam bakımından isimlendirilmelerine ilişkin bulguları göstermektedir. Buna göre, birinci faktör altında yer alan değişkenler ifade ettikleri ortak anlam bakımından, teorik çerçeve ile de uyumlu olarak “İç Denetim Görevinin Yapılması” olarak isimlendirilmiştir. İkinci faktör altında yer alan değişkenler, ifade ettikleri ortak anlam bakımından, teorik çerçeve ile de uyumlu olarak “İç Denetim

Görevinin Niteliği” olarak isimlendirilmiştir. Üçüncü faktör altında yer alan değişkenler, ifade ettikleri ortak anlam bakımından, teorik çerçeve ile de uyumlu olarak “İç Denetim Görevinin Raporlanması” olarak isimlendirilmiştir. Dördüncü faktör altında yer alan değişkenler de yine ifade ettikleri ortak anlam bakımından, teorik çerçeve ile de uyumlu olarak “İç Denetim Faaliyetinin Yönetilmesi” olarak isimlendirilmiştir. “İç Denetim Görevinin Yapılması” boyutu, iç denetçilerin, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorunluluğuna ilişkin unsurları açıklamaktadır. “İç Denetim Görevinin Niteliği” boyutu, İç denetim faaliyetinin; sistematik, disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorunluluğuna ilişkin yürütülen faaliyetler üzerinde durmaktadır. “İç Denetim Görevinin Raporlanması” boyutu, iç denetçilerin, görev sonuçlarını raporlama zorunluluğuna ilişkin unsurları açıklamaktadır. “İç Denetim Faaliyetinin Yönetilmesi” boyutu ise iç denetim faaliyetinin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetilmesi zorunluluğunu ele almaktadır.

16 değişkenli İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeği’ nin madde analizine ilişkin bulgular Tablo 5.14’ te verilmiştir.

Tablo 5.14
İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeği Madde Analizi
Bulguları

Değişkenler	Madde-Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Ölçeğin Güvenirliği
1	0,591*	0,937
2	0,675*	0,935
3	0,561*	0,937
4	0,688*	0,936
5	0,673*	0,935
6	0,742*	0,933
7	0,736*	0,934
8	0,685*	0,935
9	0,774*	0,932
10	0,749*	0,934
11	0,772*	0,933
12	0,737*	0,934
13	0,755*	0,933
14	0,780*	0,933
15	0,400*	0,942
16	0,689*	0,935

* Değer 0,05 düzeyinde anlamlıdır

Ölçek Güvenirliği: ,939

Tablo 5.14’ te yer alan İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeği’nin madde analizine ilişkin bulgular incelendiğinde; güvenirliği % 93,9 olan ölçeğin madde-toplam korelasyonları 0,400 ile 0,780 arasında değişen maddelerinin ölçeğin toplam puanını yordadığı ve maddelerin ölçeğin tümü ile olan tutarlılığının yeterli olduğu görülmektedir.

Madde analizi sonrasında İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeğine faktör analizi kapsamında temel bileşenler analizi uygulanmıştır. Faktörlerin oluşturulmasında Özdeğer (Eigenvalue) istatistiği 1’ den büyük olan faktörler anlamlı kabul edilmiş ve Quartimax rotasyonu uygulanarak döndürme (rotasyon) işlemi yapılmıştır 16 madde için yapılan faktör analizi sonuçlarına ilişkin tablolar aşağıda verilmiştir.

Tablo 5.15
İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeğine İlişkin KMO ve Barlett Testi Bulguları

KMO İstatistiği		0,726
Barlett Testi	Yaklaşık Ki-Kare Değeri	517,560
	Serbestlik Derecesi	120
	Anlamlılık	,000

Tablo 5.15’ te yer alan KMO ve Barlett testi sonuçları maddelerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 5.16
Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesine İlişkin Bulgular

Faktörler	İlk Özdeğerler			Döndürülmüş Yüklerin Kareler Toplamı		
	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)
1	8,687	54,292	54,292	8,478	52,986	52,986

Tablo 5.16’ da yer alan bulgular incelendiğinde özdeğer istatistiği (Eigenvalue) 1’ den büyük olan tek faktörlü bir yapı ortaya çıktığı görülmektedir. Tek faktörün, % 52,986 toplam varyansı açıklama oranı ile oldukça iyi bir açıklama oranına sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 5.17
İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeğine İlişkin
Döndürülmüş Bileşenler Matrisi

Değişkenler	Faktörler (Bileşenler)
	1
1	0,591
2	0,658
3	0,546
4	0,789
5	0,712
6	0,818
7	0,732
8	0,645
9	0,770
10	0,770
11	0,874
12	0,767
13	0,820
14	0,814
15	0,536
16	0,805

Tablo 5.17’ de yer alan bulgular değerlendirildiğinde İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeği altında faktör yükleri, 0,536 ile 0,874 arasında değişen tek faktörlü bir yapı ortaya çıktığı görülmektedir.

Tablo 5.18
İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeği Faktör İsimleri ve Değişkenleri

Faktör İsimleri	Faktör Altında Yer Alan Değişkenler
1. Faktör: İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişkisi	1. İç denetçiler tarafından işletme faaliyetlerine ilişkin yapılan değerlendirmeler, işletme faaliyetlerinde adalet ilkesinin gözetildiğine ilişkin pay sahiplerinin güvence ihtiyacını karşılar
	2. İç denetim, bütün pay sahiplerine karşı işletme yönetiminin adil davranmasını sağlayacak yönetici bilincinin oluşmasını sağlar
	3. İç denetim işletme pay sahiplerinin güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar
	4. İç denetim, işletmenin kamuoyu ile paylaştığı bilgilerin güvenilir olduğuna ilişkin verdiği güvence ile şeffaflık uygulamalarının kalitesini artırır
	5. İç denetim, kurumsal yönetim yolunda şeffaflığın sağlanmasında çok önemli bir faktördür
	6. İç denetim hem üst düzey yönetimleri hem iç kontrol sistemini izleme ve denetleme yoluyla hesap verebilirliği güçlendirir
	7. İç denetim, paydaşların şeffaflık endişelerini gözetir
	8. İç denetim risk değerlendirmelerini paydaş beklentileriyle uyumlu hale getirerek paydaşlar için bir güvence sistemi oluşturur
	9. İç denetim, ilgili tüm paydaşların güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar
	10. İç denetim, yönetimin tüm paydaşların menfaatini gözetme sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır
	11. İç denetim yönetime güvenilir bilgi sağlayarak kurumsal yönetime katkı sağlar
	12. İç denetim, üst yönetimin risk yönetimine ilişkin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur
	13. İç denetim yönetim kuruluna risk yönetiminin etkin işlediği konusunda makul güvence sunar
	14. İç denetim, kurumsal yönetim uygulamalarının etkinliğine ilişkin yönetim kuruluna değerlendirmeler yapar ve uygulama eksikliklerinin giderilmesine yönelik öneriler geliştirir
	15. İç denetim işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak yönetilmesinde aktif olarak rol alır
	16. İç denetim faaliyetleri, yönetim kurulu, üst yönetim, iç ve dış denetçiler ve diğer güvence sağlayıcılar arasında eşgüdüm sağlayarak, kurumsal yönetim kalitesinin geliştirilmesine hizmet eder

Tablo 5.18, faktör altında yer alan alan değişkenleri ve faktörü oluşturan değişkenlerin teorik açıdan taşıdıkları ortak anlam bakımından isimlendirilmelerine ilişkin bulguları göstermektedir. Tek faktörlü bir yapı olarak ortaya çıkan İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeği, değişkenlerin teorik açıdan taşıdığı ortak anlam bakımından “İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişkisi” olarak isimlendirilmiştir. “İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişkisi” ölçeği, iç denetimin kurumsal yönetim süreçleri ve kalitesi üzerindeki etkisini açıklamaya yönelik unsurlara dikkat çekmektedir.

5.5.3. Araştırma Verilerine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular

Araştırma verilerine ilişkin tanımlayıcı bulgular, tanımlayıcı istatistiksel analiz kapsamında frekans analizinden elde edilen frekans, yüzde, aritmetik ortalama ve standart sapma değerlerinden faydalanılarak incelenmektedir. Bu kapsamda araştırma anketinin birinci bölümünü oluşturan katılımcılara ilişkin demografik özellikler ve anketin ikinci bölümünü oluşturan katılımcı işletmelerin iç denetim birimlerine ilişkin özellikler frekans ve yüzde değerleri ile açıklanmaktadır. Anketin üçüncü bölümünü oluşturan nitelik standartları ve performans standartları değişkenleri ölçeklerine ilişkin tanımlayıcı bulgular, frekans, yüzde, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri ile açıklanmaktadır. Anketin dördüncü bölümünü oluşturan iç denetim-kurumsal yönetim ilişki değişkenleri ölçeğine ilişkin tanımlayıcı bulgular, frekans, yüzde, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri ile açıklanmaktadır.

5.5.3.1. Araştırma Katılımcılarının Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Bu başlık altında araştırmaya katılan katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 5.19
Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılımları

Katılımcıların Demografik Özellikleri	Gruplar	f	%
Cinsiyet	Kadın	5	12,8
	Erkek	34	87,2
Yaş	25 ve altı	1	2,6
	26-35	28	71,8
	36-44	8	20,5
	45-54	1	2,6
	55-64	1	2,6
Eğitim	Lisans	15	38,5
	Lisansüstü	24	61,5
Mesleki Deneyim	0-4 yıl	12	30,8
	5-9 yıl	13	33,3
	10-14 yıl	13	33,3
	15 yıl ve üzeri	1	2,6

Statü	Yönetici Düzeyinde Olan	16	41,0
	Yönetici Düzeyinde Olmayan	23	59,0
Mesleki Sertifikalar	CIA (Sertifikalı İç Denetçi)	9	23,1
	CFSA(Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi)	3	7,7
	CRMA(Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası)	3	7,7
	Diğer	11	28,2
	Üretim	16	41,0
İşletme Faaliyet Alanı	Hizmet	5	12,8
	Finans	14	35,9
	Diğer	4	10,3

Tablo 5.19' a bakıldığında katılımcıların % 12, 8' inin kadın, % 87,2' sinin erkek olduğu görülmektedir. Katılımcıların yaşları incelendiğinde ise % 92,3 (71,8+20,5) gibi büyük bir çoğunluğun 26-44 yaş aralığında yoğunlaştığı görülmektedir. Bunu iç denetime ilişkin uygulamaların dinamik ve uzman çalışanlarca gerçekleştirildiğinin bir göstergesi olarak yorumlamak mümkündür. Katılımcıların eğitim durumları incelendiğinde % 61,5' inin lisansüstü düzeyde, % 38,5' inin lisans düzeyinde eğitim aldıkları görülmektedir. Bu durumu iç denetim mesleğinin de gerektirdiği gibi iç denetçilerin yeterli düzeyde mesleki bilgiye sahip, eğitilmiş çalışanlar olduğunun bir göstergesi olarak açıklamak mümkündür.

Katılımcıların iç denetçi olarak mesleki deneyimleri incelendiğinde; % 66,6 (33,3+33,3) gibi büyük bir çoğunluğunun mesleki deneyimlerinin 5-14 yıl arasında yoğunlaştığı bulgulanmıştır. Buradan hareketle katılımcıların büyük bir çoğunluğunun iç denetçi olarak mesleki deneyime sahip çalışanlar olduğunu söylemek mümkündür.

Katılımcıların iç denetim yöneticisi olması durumunda yönetici düzeyinde olan, olmaması durumunda yönetici düzeyinde olmayan şeklinde ifade edilen statü durumları değerlendirildiğinde; katılımcıların % 41' inin yönetici düzeyinde olduğu, % 59' unun ise yönetici düzeyinde olmadığı görülmektedir.

Katılımcıların sahip olduğu mesleki sertifikalara ilişkin bulgular incelendiğinde; katılımcıların % 23,1' nin sertifikalı iç denetçi, % 7,7' sinin sertifikalı mali hizmetler denetçisi olduğu, % 7,7' sinin Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikasına sahip olduğu bulgulanmıştır. % 28,2' sinin ise SMMM (Serbet Muhasebeci Mali Müşavir) ve CPA (Certified Public Accountant-Sertifalı Kamu Muhasebecisi) gibi diğer mesleki

sertifikalara sahip olduğu görülmektedir. Söz konusu bulgular değerlendirildiğinde kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde iç denetim mesleği açısından mesleki yeterliliğin bir göstergesi olarak kabul edilen mesleki sertifikalara sahip iç denetçilerin var olduğu görülmektedir.

Katılımcıların çalışmakta oldukları işletmelerin faaliyet alanlarına göre dağılımları incelendiğinde; katılımcıların % 41 gibi büyük bir çoğunluğunun üretim sektöründen, % 35,9' unun finans sektöründen, % 12,8' inin hizmet sektöründen, %10,3' ünün ise holding, yazılım, bilişim gibi diğer sektörlerden olduğu görülmektedir. Bu dağılımların, Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan işletmelerin faaliyet alanlarına göre dağılımları ile tutarlılık gösterdiği söylenebilir.

5.5.3.2. Katılımcı İşletmelerin İç Denetim Birimlerine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular

Bu başlık altında araştırmanın gerçekleştirildiği işletmelerin iç denetim birimlerine ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 5.20
Katılımcı İşletmelerin İç Denetim Birimlerine İlişkin Bulgular

İç Denetim Birimlerine İlişkin Özellikler	Gruplar	f	%
İç Denetim Biriminin Oluşturulma Tarihi	1980 ve Öncesi	7	17,9
	1981-1990	2	5,1
	1991-2000	6	15,4
	2001-2010	15	38,5
	2011-2018	9	23,1
İç Denetim Biriminde İstihdam Edilen Personel Sayısı	1-10	20	51,3
	11-20	7	17,9
	21-30	2	5,1
	31-40	2	5,1
	41-50	1	2,6
	51 ve üzeri	7	17,9
KGGP uygulanma Durumu (Kalite Güvence ve Geliştirme)	Evet	27	69,2
	Hayır	12	30,8
KGGP Kapsamında Her Yıl Düzenli İç Değerlendirme Yapılma Durumu	Evet	27	69,2
	Hayır	12	30,8

KGGP Kapsamında Beş Yılda Bir Düzenli Dış Değerlendirme Yapılma Durumu	Evet	25	64,1
	Hayır	14	35,9
KGGP Sonuçlarının Üst Yönetime Raporlanma Durumu	Evet	25	64,1
	Hayır	9	23,1
	Kısmen	5	12,8
Faaliyet Raporlarında "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygundur" İbaresinin Kullanılma Durumu	Evet	10	25,6
	Hayır	29	74,4
İç Denetim Yöneticisinin İşlevsel Olarak Bağlı Olduğu Organ	Yönetim Kurulu	22	56,4
	Denetim Komitesi	12	30,8
	Genel Müdür	4	10,3
	Genel Müdür Yardımcısı	1	2,5
İç Denetim Yöneticisinin İdari Olarak Bağlı Olduğu Organ	Yönetim Kurulu	6	15,4
	Denetim Komitesi	12	30,8
	Genel Müdür	19	48,7
	Genel Müdür Yardımcısı	2	5,1
İç Denetim Raporlarının Sunulduğu Organlar	Yönetim Kurulu	23	58,9
	Denetim Komitesi	28	71,9
	Genel Müdür	20	51,3
	Genel Müdür Yardımcısı	9	23,1
	Diğer	5	12,8
İç Denetim Raporlarının Sunulma Sıklığı	Yılda 1	6	15,4
	Yılda 2	4	10,3
	Yılda 3	1	2,6
	Yılda 4	13	33,3
	Yılda 5	1	2,6
	Yılda 5' ten fazla	14	35,9
İç Denetim Yöneticisinin Denetim Komitesi İle Düzenli Toplantı Yapabilme Durumu	Evet	35	89,7
	Hayır	4	10,3
İç Denetim Yöneticisinin Denetim Komitesi İle Toplantı Sıklığı	Yılda 1	5	12,8
	Yılda 2	2	5,1
	Yılda 3	3	7,7
	Yılda 4	17	43,6
	Yılda 5	3	7,7
	Yılda 5' ten fazla	9	23,1
İç Denetim Faaliyetlerinin Yoğunlaştığı Alanlar	Finansal Tablo Denetimi	22	56,4
	Yönetim Bilgi Sistemi Denetimi	13	33,3
	IT (Bilgi Teknolojileri) Denetimi	23	59,0
	Risk Değerleme	20	51,3
	Özel Projeler	14	36,9
	Kurumsal Yönetim Süreçleri	14	36,9
	Uygunluk Denetimi	26	66,7
	Operasyonel Denetim	32	82,0

Tablo 5.20’ de yer alan bulgular incelendiğinde; iç denetim birimlerinin araştırmanın yürütüldüğü işletmelerin % 17,9’ unda 1980 ve öncesinde; % 5,1’ inde 1981-1990, 15,4’ ünde 1991-2000, % 38,5 gibi büyük bir çoğunluğunda 2001-2010, 23,1’ inde ise 2010-2018 yılları arasında kurulduğu görülmektedir. Bulgular değerlendirildiğinde; işletmelerin büyük çoğunluğunda iç denetim birimlerinin 2001-2010 yılları arasında kurulmasının nedenini 2001 krizi ve küresel işletme skandalları sonrasında hız kazanan kurumsal yönetim ve denetim düzenlemeleri ile açıklamak mümkündür. Bu süreçte işletmelerin iç denetim birimlerini oluşturma girişimlerinin artması, iç denetimin kurumsal yönetim ve denetim süreçlerine verdiği katkının bir göstergesi olarak yorumlanabilir.

İşletmelerin iç denetim birimlerinde istihdam edilen personel sayılarına bakıldığında; İşletmelerin % 69,2’ sinde (51,3+17,9) çalışan personel sayısı 1-20 arasındadır. %17,9’ unda ise 51 ve üzerinde personel istihdam edilmektedir.

İşletmelerin iç denetim faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek ve geliştirilmesini mümkün kılmak amacıyla hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva eden bir Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) uygulama durumları incelendiğinde; işletmelerin % 69,2’ sinde iç denetim faaliyetlerinin tüm yönlerini kapsayan bir KGGP uygulandığı, % 30,8’ inde ise uygulanmadığı bulgulanmıştır. İşletmelerin % 69,2’ sinde KGGP kapsamında her yıl düzenli iç değerlendirme yapılırken, % 30,8’ inde yapılmamaktadır. İşletmelerin % 64,1’ inde KGGP kapsamında beş yılda bir düzenli dış değerlendirme yapıldığı, % 35,9’ unda yapılmadığı görülmektedir. KGGP sonuçlarının üst yönetime raporlanmasına ilişkin bulgulara göre işletmelerin % 64,1’ inin KGGP sonuçlarını üst yönetime raporladığı, 23,1’ inin raporlamadığı, % 12,8’ inin ise kısmen raporladığı tespit edilmiştir. Söz konusu bulgular, iç denetim standartları altında yer alan KGGP kapsamındaki uygulamaların kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde büyük ölçüde uygulandığı yorumunu yapmayı mümkün kılmaktadır.

İşletmelerin faaliyet raporlarında “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygunur” ibaresinin kullanılma durumuna ilişkin bulgular değerlendirildiğinde; işletmelerin % 25,6’ lık kısmının faaliyet raporlarında iç denetim

uygulamalarının iç denetim standartlarına uygun yürütüldüğüne ilişkin ibarenin yer aldığı, % 74,4’ ünde ise bu ibarenin yer almadığı görülmektedir. Söz konusu bulgular, iç denetim standartlarında belirtildiği üzere “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygundur” ibaresinin uygulanan KGGP sonuçlarının desteklemesi durumunda mümkün olduğu bilgisiyle değerlendirildiğinde, bu oranın az çıkmasının nedeni işletmelerde uygulanan KGGP sonuçlarının iç denetim standartlarına uygundur ibaresinin kullanımını desteklememesi olarak açıklanabilir.

Tablo 5.20 incelendiğinde, İç Denetim Yöneticisi (İDY)’ nin işlevsel olarak bağlı olduğu organın, işletmelerin % 56,4’ ünde yönetim kurulu, 30,8’ inde denetim komitesi, 10,3’ ünde genel müdür, % 2,5’ inde genel müdür yardımcısı olduğu görülmektedir. Söz konusu bulgular, iç denetim standartları kapsamında değerlendirildiğinde kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerin büyük bir çoğunluğunda (% 56,4) iç denetim standartlarının da öngördüğü şekilde İDY’ nin işlevsel olarak yönetim kuruluna bağlı olması, uygulamanın standartlarla paralel olduğunun göstergesi olarak kabul edilebilir.

İç Denetim Yöneticisi’ nin idari olarak bağlı olduğu organın, işletmelerin % 15,4’ ünde yönetim kurulu, % 30,8’ inde denetim komitesi, % 48,7’ sinde genel müdür, % 5,1’ inde genel müdür yardımcısı olduğu görülmektedir. Söz konusu bulgular, iç denetim standartları kapsamında değerlendirildiğinde kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerin büyük bir çoğunluğunda (% 48,7) iç denetim standartlarının da öngördüğü şekilde İDY’ nin idari olarak genel müdüre bağlı olması, uygulamanın standartlarla paralel olduğunun göstergesi olarak yorumlanabilir.

İç denetim raporlarının sunulduğu organlara ilişkin bulgular incelendiğinde; iç denetim raporlarının sunulduğu organların, işletmelerin % 58,9’ unda yönetim kurulu, % 71,9’ unda denetim komitesi, % 51,3’ ünde genel müdür, % 23,1’ inde genel müdür yardımcısı ve % 12,8’ inde diğer organlar olduğu görülmektedir. Bulgulara ilişkin oranlar toplamının (58,9+71,9+51,3+23,1+12,8) % 100’ ü geçmesinin sebebi katılımcıların birden fazla seçenek işaretleyebiliyor olmalarıdır. Buna göre bulgular değerlendirildiğinde işletmelerin çoğunluğunda iç denetim faaliyetlerinin çoğunlukla yönetim kurulu, denetim komitesi ve genel müdüre raporlandığını söyleyebiliriz.

İç denetim raporlarının sunulma sıklığı incelendiğinde, iç denetim raporlarının sunulma sıklığının işletmelerin % 15,4' ünde yılda bir, % 10,3' ünde yılda iki, % 2,6' sında yılda üç, % 33,3' ünde yılda dört, % 2,6' sında yılda beş ve % 35,9' unda ise yılda beşten fazla olduğu bulgulanmıştır. İç denetim standartlarında iç denetim raporlarının sıklığının iletilecek bilginin önemi ile üst yönetim/yönetim kurulu tarafından alınacak tedbirlerin aciliyetine bağlı olduğu belirtilmekte ve belli bir raporlama sıklığı sunulmamaktadır. İşletmelerin büyük bir çoğunluğunun yılda beşte fazla (% 35,9) raporlama sıklığı göz önünde bulundurulduğunda, iç denetim faaliyetlerinin bu işletmelerde sıkça raporlandığını söylemek mümkündür.

İç denetim yöneticisinin denetim komitesi ile düzenli toplantı yapabilme durumuna bakıldığında; işletmelerin % 89,7' sinde İDY' nin denetim komitesi ile düzenli toplantı yapabildiği görülmektedir. İDY' nin denetim komitesiyle toplantı sıklığının ise işletmelerin % 12,8' inde yılda bir, % 5,1' inde yılda iki, % 7,7' sinde yılda üç, % 43,6' sında yılda dört, % 7,7' sinde yılda beş ve % 23,1' inde ise yılda beşten fazla olduğu görülmektedir. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri ile düzenlenen işletme iç denetim uygulamalarının gözetiminin denetim komitesinin görev esasları altında yer alması ve denetim komitesinin üç ayda bir olmak üzere yılda dört kez toplanması hususları göz önünde bulundurulduğunda, işletmelerde İDY' nin denetim komitesi ile toplantı sıklığının % 43,6 ile yılda dört kez olarak yoğunlaşmasının SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri paralelinde olduğunu söylemek mümkündür.

İç denetim faaliyetlerinin yoğunlaştığı alanlara ilişkin bulgular incelendiğinde; iç denetim faaliyetlerinin işletmelerde % 82 ile en çok operasyonel denetimlere, % 66,7 ile uygunluk denetimlerine, % 59 ile bilgi teknolojileri denetimine, % 56,4 ile finansal tablo denetimlerine, % 51,3 ile risk değerlendirmelere, % 36,9 ile kurumsal yönetim süreçlerine ve özel projelere ve % 33,3 ile yönetim bilgi sistemi denetimlerine yoğunlaştığı görülmektedir. Bulgular değerlendirildiğinde işletmelerde iç denetim faaliyetlerinden başta operasyonel ve uygunluk denetimleri olmak üzere birçok alanda faydalanıldığını söylemek mümkündür.

5.5.3.3. Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular

Bu başlık altında Nitelik Standartları Ölçeği altında yer alan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistiksel analiz sonuçları verilmektedir.

Tablo 5.21
Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular

Nitelik Standartları Ölçeği ile İlgili Değişkenler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	A.O	s.s.
1. İç denetim faaliyetleri için bir iç denetim yönetmeliği hazırlanması gerekli görülmektedir	f	0	1	1	4	33	4,77	0,626
	%	0	2,6	2,6	10,3	84,6		
2. İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin amaçları açıkça tanımlanmıştır	f	0	0	1	12	26	4,64	0,537
	%	0	0	2,6	30,8	66,7		
3. İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin yetkileri açıkça tanımlanmıştır	f	0	0	3	10	26	4,59	0,637
	%	0	0	7,7	25,6	66,7		
4. İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin sorumlulukları açıkça tanımlanmıştır	f	0	0	2	14	23	4,54	0,600
	%	0	0	5,1	35,9	59		
5. İç denetimin amaç, yetki ve sorumlulukları iç denetim standartlarıyla uyumludur	f	0	1	2	15	21	4,44	0,718
	%	0	2,6	5,1	38,5	53,8		
6. İç denetçiler, iç denetim faaliyetini gerçekleştirirken objektif davranma sorumluluğunun farkındadırlar	f	0	1	3	10	25	4,51	0,756
	%	0	2,6	7,7	25,6	64,1		
7. İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerine ilişkin konularda her türlü müdahaleden uzaktır	f	1	2	8	9	19	4,10	1,071
	%	2,6	5,1	20,5	23,1	48,7		

8. İç denetçilerin kayıtlara, personele ve varlıklara erişim kısıtlamaları söz konusu değildir	f	0	4	5	11	19	4,15	1,014
	%	0	10,3	12,8	28,2	48,7		
9. İç denetçilerin fonlama gibi kaynak sınırlamaları söz konusu değildir	f	1	7	8	11	12	3,66	1,177
	%	2,6	17,9	20,5	28,2	30,8		
10. İç Denetim Yöneticileri tarafından objektiflikle ilgili yapılan rutin atölye çalışmaları iç denetçilerin objektifliği daha iyi anlamalarına katkıda bulunur	f	2	2	7	13	15	3,94	1,122
	%	5,1	5,1	17,9	33,3	38,5		
11. İç denetçiler, yeterli mesleki bilgiye sahip yetkin kişilerdir	f	0	1	4	21	13	4,18	0,720
	%	0	2,6	10,3	53,8	33,3		
12. İç denetçilerin mesleki yetkinliklerini geliştirmek için mesleki sertifika edinme girişimleri desteklenmektedir	f	0	1	6	14	18	4,25	0,818
	%	0	2,6	15,4	35,9	46,2		
13. İç denetçiler, gerekli mesleki özeni göstermektedirler	f	0	1	1	19	18	4,38	0,673
	%	0	2,6	2,6	48,7	46,2		
14. İç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak değerlendirilmesini mümkün kılmak açısından Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) gereklidir	f	1	2	10	13	13	3,89	1,020
	%	2,6	5,1	25,6	33,3	33,3		
15. İç denetim faaliyetlerinin KGGP kapsamında değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetinin kalitesi için güvence sağlamaktadır	f	0	2	6	18	13	4,07	0,839
	%	0	5,1	15,4	46,2	33,3		
16. İç denetim faaliyetlerinin KGGP kapsamında değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetinin iyileştirilmesi gereken alanlarını tespit etme imkânı sunmaktadır	f	0	2	6	20	11	4,02	0,810
	%	0	5,1	15,4	51,3	28,2		
17. Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygunluk, iç denetim faaliyetinin yönetim sürecine değer katması için önemli bir faktördür	f	0	1	4	19	15	4,23	0,742
	%	0	2,6	10,3	48,7	38,5		

Tablo 5.21’ de yer alan nitelik standartları değişkenleri ölçeğine ait tanımlayıcı bulgular incelendiğinde; iç denetçilerin nitelik standartları değişkenleri kapsamındaki ifadeler yüksek düzeyde katılım gösterdiklerini söylemek mümkündür. “İç denetim faaliyetleri için bir iç denetim yönetmeliği hazırlanması gerekli görülmektedir” ifadesi 4,77 ortalama ile ankete cevap veren iç denetçilerin en yüksek düzeyde katılım gösterdikleri ifade olarak bulgulanırken; “İç denetçilerin fonlama gibi kaynak sınırlamaları söz konusu değildir” ifadesi ise 3,66 ortalama ile iç denetçilerin en düşük katılım gösterdikleri ifade olarak bulgulanmıştır.

Bununla birlikte iç denetçilerin “İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin amaçları açıkça tanımlanmıştır” ifadesine 4.64 ortalama ile “İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin yetkileri açıkça tanımlanmıştır” ifadesine 4,59 ortalama ile “İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin sorumlulukları açıkça tanımlanmıştır” ifadesine 4.54 ortalama ile “İç denetimin amaç, yetki ve sorumlulukları iç denetim standartlarıyla uyumludur” ifadesine 4.44 ortalama ile yüksek düzeyde katıldıkları görülmektedir. Buradan hareketle iç denetim faaliyetlerinin amacını, yetki ve sorumluluğunu tanımlayan resmi bir belge olan iç denetim yönetmeliğinin kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde son derece gerekli bir unsur olarak iç denetim çalışmalarına yön verdiği ve işletmelerde nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluk standardının uygulanma düzeyinin yüksek olduğu yorumunu yapmak mümkündür.

Katılımcıların bağımsızlık ve nesnellik uygulamalarına ilişkin ifadeler katılım düzeyleri incelendiğinde; “İç denetçiler, iç denetim faaliyetini gerçekleştirirken objektif davranma sorumluluğunun farkındadırlar” ifadesinin iç denetçilerin 4.51 ortalama ile çok yüksek katılım gösterdiği ifade olduğu görülmektedir. İç denetçilerin “İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerine ilişkin konularda her türlü müdahaleden uzaktır” ifadesine 4.10 ortalama ile “İç denetçilerin kayıtlara, personele ve varlıklara erişim kısıtlamaları söz konusu değildir” ifadesine 4,15 ortalama ile “İç denetçilerin fonlama gibi kaynak sınırlamaları söz konusu değildir” ifadesine 3.66 ortalama ile “İç Denetim Yöneticileri tarafından objektiflikle ilgili yapılan rutin atölye çalışmaları iç denetçilerin objektifliği

daha iyi anlamalarına katkıda bulunur” ifadesine 3,94 ortalama ile yüksek düzeyde katılım gösterdikleri görülmektedir. Genel olarak ifadelere yüksek düzeyde katılım olduğu görülmektedir, ancak bu ifadelere ilişkin frekans bulguları incelendiğinde kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum ve kararsızım ifadeleri altında katılım gösteren iç denetçilerin varlığı, kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerin çok azında da olsa bağımsızlık ve nesnellığe ilişkin uygulamalarda eksiklikler olduğu şeklinde yorumlanabilir.

İç denetçilerin “İç denetçiler, yeterli mesleki bilgiye sahip yetkin kişilerdir” ifadesine 4,18 ortalama ile “İç denetçilerin mesleki yetkinliklerini geliştirmek için mesleki sertifika edinme girişimleri desteklenmektedir” ifadesine 4.25 ortalama ile “İç denetçiler, gerekli mesleki özeni göstermektedirler” ifadesine 4.38 ortalama ile yüksek düzeyde katılım gösterdikleri bulgulanmıştır. Bulgulardan hareketle kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde nitelik standartları altında yer alan yeterlilik, mesleki özen ve dikkat standardının uygulanma düzeyinin yüksek olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 5.21’ de yer alan bulgular iç denetçilerin “İç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak değerlendirilmesini mümkün kılmak açısından Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) gereklidir” ifadesine 3.89 ortalama ile “İç denetim faaliyetlerinin KGGP kapsamında değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetinin kalitesi için güvence sağlamaktadır” ifadesine 4.07 ortalama ile “İç denetim faaliyetlerinin KGGP kapsamında değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetinin iyileştirilmesi gereken alanlarını tespit etme imkanı sunmaktadır” ifadesine 4.02 ortalama ile “Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygunluk, iç denetim faaliyetinin yönetim sürecine değer katması için önemli bir faktördür” ifadesine 4,23 ortalama ile yüksek düzeyde katıldıklarını göstermektedir. Bulgular, kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde Nitelik Standartları altında yer alan Kalite Güvence ve Geliştirme Programı standardının uygulanma düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir. Ancak “İç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak değerlendirilmesini mümkün kılmak açısından Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) gereklidir” ifadesine ilişkin frekans değerleri incelendiğinde kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum ve kararsızım ifadelerine katılım

gösteren iç denetçilerin varlığı göz önünde bulundurulduğunda, işletmelerin çok az bir kısmında da olsa KGGP’ nin gerekli görülmediğini söylemek mümkündür.

Söz konusu bulgular birlikte değerlendirildiğinde kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde, iç denetim standartları kapsamında nitelik standartlarına ilişkin faaliyetlerin uygulanma düzeyinin yüksek olduğunu söyleyemek mümkündür.

5.5.3.4. Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular

Bu başlık altında Performans Standartları Ölçeği altında yer alan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistiksel analiz sonuçları verilmektedir.

Tablo 5.22
Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular

Performans Standartları Ölçeği ile İlgili Değişkenler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	A.O	s.s.
1. İç denetim planlarının gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmesi önem arz etmektedir	f	0	0	2	14	23	4,54	0,600
	%	0	0	5,1	35,9	59		
2. İç denetim faaliyetleri ile ilgili yönetime düzenli dönemsel raporlamalar yapılmaktadır	f	0	0	0	11	28	4,71	0,455
	%	0	0	0	28,2	71,8		
3. İç denetim faaliyeti, kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir	f	0	0	3	16	20	4,43	0,640
	%	0	0	7,7	41	51,3		
4. İç denetim faaliyeti, risk yönetiminin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir	f	0	0	1	18	20	4,48	0,555
	%	0	0	2,6	46,2	51,3		

5. İç denetim faaliyeti, iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir	f	0	0	1	15	23	4,56	0,552
	%	0	0	2,6	38,5	59		
6. İç denetçilerin, her görev için ayrı bir plan hazırlama sorumluluğu bulunmaktadır	f	0	2	6	13	18	4,21	0,893
	%	0	5,1	15,4	33,3	46,2		
7. İç denetçilerce görev amaçları risk temelli bir yaklaşımla belirlenmektedir	f	0	0	2	14	23	4,53	0,600
	%	0	0	5,1	35,9	59		
8. İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde yeterli bilgi edinmektedirler	f	0	0	5	19	15	4,26	0,677
	%	0	0	12,8	48,7	38,5		
9. İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde güvenilir bilgi edinmektedirler	f	0	0	2	22	15	4,33	0,577
	%	0	0	5,1	56,4	38,5		
10. İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde faydalı bilgi edinmektedirler	f	0	0	6	19	14	4,20	0,695
	%	0	0	15,4	48,7	35,9		
11. İç denetçilerin vardıkları kanaatler, uygun analiz ve değerlendirmelere dayanmaktadır	f	0	1	2	15	21	4,43	0,718
	%	0	2,6	5,1	38,5	53,8		
12. İç denetçiler, görev amaçları ile ilgili edindikleri bilgileri kayıtlı hale getirmektedirler	f	0	0	2	17	20	4,46	0,600
	%	0	0	5,1	43,6	51,3		
13. İç denetçilerce hazırlanan görev sonuçlarına ilişkin raporlamalar görevin hedeflerini içermektedir	f	0	0	3	19	17	4,35	0,627
	%	0	0	7,7	48,7	43,6		
14. İç denetim faaliyetlerinin etkili bir izleme süreci için yönetimin görüşlerinin alınması gereklidir	f	0	1	1	14	23	4,51	0,683
	%	0	2,6	2,6	35,9	59		
15. İç denetim raporlarında sunulan düzeltici önlemlerin yönetim tarafından alınıp alınmadığını izleme İDY' nin sorumluluğunda olmalıdır	f	0	1	6	10	22	4,35	0,842
	%	0	2,6	15,4	25,6	56,4		

Tablo 5.22’ de yer alan Performans Standartları Ölçeği değişkenlerine ilişkin tanımlayıcı bulgular incelendiğinde; katılımcıların performans standartları ölçeği değişkenlerini oluşturan ifadelerin tamamına çok yüksek düzeyde katılım gösterdikleri ortaya çıkmıştır. İç denetçilerin en çok katılım gösterdikleri ifade 4,71 ortalama ile “İç denetim faaliyetleri ile ilgili yönetime düzenli dönemsel raporlamalar yapılmaktadır” ifadesi iken; en düşük katılım gösterdikleri ifade ise 4,20 ortalama ile “İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde faydalı bilgi edinmektedirler” ifadesidir.

Katılımcıların “İç denetim planlarının gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmesi önem arz etmektedir” ifadesine 4,54 ortalama ile “İç denetim faaliyetleri ile ilgili yönetime düzenli dönemsel raporlamalar yapılmaktadır” ifadesine 4,71 ortalama ile “İç denetçilerin, her görev için ayrı bir plan hazırlama sorumluluğu bulunmaktadır” ifadesine 4,21 ortalama ile yüksek düzeyde katılım gösterdikleri görülmektedir. Bulgular iç denetim standartları kapsamında değerlendirildiğinde kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde performans standartları altında yer alan iç denetim faaliyetinin yönetimi standardının uygulanma düzeyinin yüksek olduğu söylenebilir. Bununla birlikte değişkenlere ilişkin frekans değerleri incelendiğinde “İç denetim planlarının gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmesi önem arz etmektedir” ifadesi altında kararsız kalma, “İç denetçilerin, her görev için ayrı bir plan hazırlama sorumluluğu bulunmaktadır” ifadesi altında katılmama ve kararsız kalma eğiliminde olan katılımcıların varlığı da söz konusudur.

Ankete cevap veren iç denetçilerin “İç denetim faaliyeti, kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir” ifadesine 4,43 ortalama ile “İç denetim faaliyeti, risk yönetiminin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir” ifadesine 4,48 ortalama ile ve “İç denetim faaliyeti, iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir” ifadesine 4,56 ortalama ile çok yüksek düzeyde katılım gösterdikleri bulgulanmıştır. Söz konusu 3 değişkenle ilgili olarak kararsız olma eğilimi gösteren iç denetçilerin varlığı söz konusu olmakla beraber, bulgular iç denetim standartları kapsamında değerlendirildiğinde kurumsal yönetim endeksinde yer alan

işletmelerde performans standartları kapsamında iç denetim görevinin niteliği standardının uygulanma düzeyinin yüksek olduğunu söylemek mümkündür.

İç denetçiler, “İç denetçilerce görev amaçları risk temelli bir yaklaşımla belirlenmektedir” ifadesine 4,53 ortalama ile “İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde yeterli bilgi edinmektedirler” ifadesine 4,26 ortalama ile “İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde güvenilir bilgi edinmektedirler” ifadesine 4,33 ortalama ile “İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde faydalı bilgi edinmektedirler” ifadesine 4,20 ortalama ile ve “İç denetçilerin vardıkları kanaatler, uygun analiz ve değerlendirmelere dayanmaktadır” ifadesine 4,43 ortalama ile çok yüksek katılım göstermişlerdir. Performans standartlarından olan iç denetim görevinin yapılması standardının kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde uygulanma düzeyini ölçme amacı taşıyan bu ifadelere, katılımcıların çok küçük bir kısmının katılmama ve kararsız kalma eğilimi göstermelerine karşın, bulgulardan hareketle iç denetim görevinin yapılması standardının uygulanma düzeyinin kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde yüksek olduğunu söylemek mümkündür.

Performans standartlarından olan iç denetim görevinin raporlanması standardının kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde uygulanma düzeyini değerlendirme amacı taşıyan “İç denetçiler, görev amaçları ile ilgili edindikleri bilgileri kayıtlı hale getirmektedirler” ifadesine 4,46 ortalama ile “İç denetçilerce hazırlanan görev sonuçlarına ilişkin raporlamalar görevin hedeflerini içermektedir” ifadesine 4,35 ortalama ile “İç denetim faaliyetlerinin etkili bir izleme süreci için yönetimin görüşlerinin alınması gereklidir” ifadesine 4,51 ortalama ile “İç denetim raporlarında sunulan düzeltici önlemlerin yönetim tarafından alınıp alınmadığını izleme İDY’ nin sorumluluğunda olmalıdır” ifadesine 4,35 ortalama ile iç denetçilerin çok yüksek düzeyde katılım gösterdikleri görülmektedir. Söz konusu değişkenlere ait frekans değerleri incelendiğinde katılmama ve kararsız kalma eğilimi gösteren katılımcılar az sayıda da olsa var olmakla birlikte, bulgulardan işletmelerde iç denetim görevinin raporlanması standardının uygulanma düzeyinin yüksek olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

Söz konusu bulgular birlikte değerlendirildiğinde kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde, iç denetim standartları kapsamında performans standartlarına ilişkin faaliyetlerin uygulanma düzeyinin yüksek olduğunu söyleyemek mümkündür.

5.5.3.5. İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular

Bu başlık altında İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Ölçeği altında yer alan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistiksel analiz sonuçları verilmektedir.

Tablo 5.23
İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular

İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Değişkenleri		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	A.O	s.s.
1. İç denetçiler tarafından işletme faaliyetlerine ilişkin yapılan değerlendirmeler, işletme faaliyetlerinde adalet ilkesinin gözetildiğine ilişkin pay sahiplerinin güvence ihtiyacını karşılar	f	0	0	2	18	19	4,43	0,598
	%	0	0	5,1	46,2	48,7		
2. İç denetim, bütün pay sahiplerine karşı işletme yönetiminin adil davranmasını sağlayacak yönetici bilincinin oluşmasını sağlar	f	0	0	6	19	14	4,20	0,695
	%	0	0	15,4	48,7	35,9		
3. İç denetim işletme pay sahiplerinin güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar	f	0	0	1	17	21	4,51	0,555
	%	0	0	2,6	43,6	53,8		
4. İç denetim, işletmenin kamuoyu ile paylaştığı bilgilerin güvenilir olduğuna ilişkin verdiği güvence ile şeffaflık uygulamalarının kalitesini artırır	f	1	1	2	14	21	4,35	0,902
	%	2,6	2,6	5,1	35,9	53,8		

5. İç denetim, kurumsal yönetim yolunda şeffaflığın sağlanmasında çok önemli bir faktördür	f	0	0	1	14	24		
							4,58	0,548
	%	0	0	2,6	35,9	61,5		
6. İç denetim hem üst düzey yönetimleri hem iç kontrol sistemini izleme ve denetleme yoluyla hesap verebilirliği güçlendirir	f	0	1	0	15	23		
							4,53	0,642
	%	0	2,6	0	38,5	59		
7. İç denetim, paydaşların şeffaflık endişelerini gözetir	f	0	0	1	15	23		
							4,56	0,552
	%	0	0	2,6	38,5	59		
8. İç denetim risk değerlendirmelerini paydaş beklentileriyle uyumlu hale getirerek paydaşlar için bir güvence sistemi oluşturur	f	0	0	2	16	21		
							4,48	0,601
	%	0	0	5,1	41	53,8		
9. İç denetim, ilgili tüm paydaşların güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar	f	0	1	4	16	18		
							4,30	0,766
	%	0	2,6	10,3	41	46,2		
10. İç denetim, yönetimin tüm paydaşların menfaatini gözetme sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır	f	0	0	0	16	23		
							4,58	0,498
	%	0	0	0	41	59		
11. İç denetim yönetime güvenilir bilgi sağlayarak kurumsal yönetime katkı sağlar	f	0	1	0	17	21		
							4,48	0,643
	%	0	2,6	0	43,6	53,8		
12. İç denetim, üst yönetimin risk yönetimine ilişkin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur	f	0	0	0	18	21		
							4,53	0,505
	%	0	0	0	46,2	53,8		

13. İç denetim yönetim kuruluna risk yönetiminin etkin işlediği konusunda makul güvence sunar	f	0	1	1	14	23	4,51	0,683
	%	0	2,6	2,6	35,9	59		
14. İç denetim, kurumsal yönetim uygulamalarının etkinliğine ilişkin yönetim kuruluna değerlendirmeler yapar ve uygulama eksikliklerinin giderilmesine yönelik öneriler geliştirir	f	0	0	1	17	21	4,51	0,555
	%	0	0	2,6	43,6	53,8		
15. İç denetim işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak yönetilmesinde aktif olarak rol alır	f	0	1	1	18	19	4,41	0,677
	%	0	2,6	2,6	46,2	48,7		
16. İç denetim faaliyetleri, yönetim kurulu, üst yönetim, iç ve dış denetçiler ve diğer güvence sağlayıcılar arasında eşgüdüm sağlayarak, kurumsal yönetim kalitesinin geliştirilmesine hizmet eder	f	0	1	2	14	22	4,46	0,719
	%	0	2,6	5,1	35,9	56,4		

Tablo 5.23’ te yer alan İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Ölçeği değişkenlerine ilişkin tanımlayıcı bulgular incelendiğinde; katılımcıların İç Denetim-Kurumsal Yönetim İlişki Ölçeği değişkenlerini oluşturan ifadelerin tamamına çok yüksek düzeyde katılım gösterdikleri görülmektedir. İç denetçilerin en yüksek katılım gösterdikleri ifadeler 4,58 ortalama ile “İç denetim, kurumsal yönetim yolunda şeffaflığın sağlanmasında çok önemli bir faktördür” ve “İç denetim, yönetimin tüm paydaşların menfaatini gözetme sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır” ifadeleridir. İç denetçilerin en düşük katılım gösterdikleri ifade ise 4,20 ortalama ile “İç denetim, bütün pay sahiplerine karşı işletme yönetiminin adil davranmasını sağlayacak yönetici bilincinin oluşmasını sağlar” ifadesidir.

İç denetçilerin iç denetimin kurumsal yönetim uygulamaları üzerindeki rolüne ilişkin ifadelere yüksek katılım göstermelerine rağmen, söz konusu ifadelere ilişkin frekans değerleri incelendiğinde ifadelerin büyük bir kısmında (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11,

13, 14, 15 ve 16 nolu değişkenler) kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum ve kararsızım eğiliminde olan az sayıda iç denetçi olduğu görülmektedir.

İç denetçilerin iç denetimin kurumsal yönetim süreçlerine sağladığı katkılara ilişkin ifadelerle çok yüksek düzeyde katılım göstermeleri, iç denetimin kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünün önemine mesleğin uygulayıcıları olarak iç denetçilerin de inandıklarının ve işletmelerinde bunu sağlamaya yönelik iç denetim faaliyetleri yürütmeye çalıştıklarının bir göstergesi olarak yorumlanabilir.

5.5.4. Araştırmanın Korelasyon Analizine İlişkin Bulgular

Korelasyon analizi iki ya da daha çok değişken arasındaki ilişkiyi test etmek, ilişki varsa bu ilişkinin derecesini ölçmek amacıyla kullanılan istatistiksel bir yöntemdir¹⁰⁹². Korelasyon analizinde değişkenler arasındaki ilişki “r” ile ifade edilen bir korelasyon katsayısı ile gösterilmektedir. Bu katsayı, +1 ile -1 aralığında değişen bir değer almaktadır. Katsayının pozitif olması değişkenlerin birlikte arttığı ya da birlikte azaldığı anlamına gelirken, negatif olması değişkenlerden biri artarken diğ erinin azaldığı ya da biri azalırken diğ erinin arttığı anlamına gelmektedir. Korelasyon katsayısının ,30’ dan küçük olması ilişkinin zayıf; ,30 ile ,70 arasında olması ilişkinin orta düzeyde; ,70’ den büyük olması ise ilişkinin yüksek düzeyde olduğunu belirtmektedir. ± 1 olması mükemmel bir ilişki olduğu, 0 olması ise ilişki olmadığı anlamına gelmektedir. Korelasyon katsayısı ile birlikte katsayıların anlamlılık değerlerine de bakılması gerekmektedir¹⁰⁹³.

Araştırmada uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde geliştirilen nitelik ve performans standartları değişkenleri ölçeklerinin alt boyutları ile kurumsal yönetim kalitesinin alt boyutları arasındaki ilişki parametrik test tekniklerinden iki nicel değişken arasındaki ilişkinin yönü ve kuvvetini inceleyen Pearson Korelasyon Testi ile analiz edilmiştir. Yapılan korelasyon analizine ilişkin bulgular tablo 5.24’ te sunulmuştur.

¹⁰⁹² Onur Sungur, Korelasyon Analizi, Şeref Kalay (Ed.), **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Teknikleri** içinde (115-127), Ankara: Dinamik Akademi, s. 115.

¹⁰⁹³ Büyüköztürk ve diğ erleri, s. 185.

Tablo 5.24
Korelasyon Analizine İlişkin Bulgular

			Kurumsal Yönetim Kalitesi Değişkenleri				
			Kurumsal Yönetim Kalitesi Genel Not Boyutu	Kurumsal Yönetim Kalitesinin Pay Sahipleri Boyutu	Kurumsal Yönetim Kalitesinin Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Boyutu	Kurumsal Yönetim Kalitesinin Menfaat Sahipleri Boyutu	Kurumsal Yönetim Kalitesinin Yönetim Kurulu Boyutu
Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeği	Amaç, Yetki ve Sorumluluk	r	,448**	,347*	,355*	,323*	,346*
		p	,004	,031	,026	,045	,031
	Bağımsızlık ve Nesnellik	r	,372*	,316*	,190	,272	,359*
		p	,020	,050	,248	,094	,025
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat	r	,288	,169	,197	,282	,256
		p	,075	,302	,228	,082	,116
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	r	,176	,220	,127	,117	,058
		p	,283	,179	,439	,479	,724
Performans Standartları Değişkenleri Ölçeği	İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetilmesi	r	,236	,274	,160	,257	,051
		p	,148	,091	,331	,114	,760
	İç Denetim Görevinin Niteliği	r	,270	,351*	,151	0,21	,104
		p	,097	,028	,358	,200	,528
	İç Denetim Görevinin Yapılması	r	,317*	,510**	,107	,159	,159
		p	,049	,001	,517	,335	,333
	İç Denetim Görevinin Raporlanması	r	,318*	,329*	,098	,349*	,230
		p	,049	,041	,553	,029	,159

p* < 0,05; p** < 0,01 = ilişki var; p > 0,05 = ilişki yok

Tablo 5.24’ te yer alan, nitelik ve performans standartları değişkenleri ölçeklerini oluşturan boyutlar ile kurumsal yönetim kalitesinin boyutları arasındaki korelasyon analizine ilişkin bulgular incelendiğinde; Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğinin Amaç, Yetki ve Sorumluluk boyutunun kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu ($r=,448$), pay sahipleri boyutu ($r=,347$), kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutu ($r=,355$), menfaat sahipleri boyutu ($r=,323$) ve yönetim kurulu boyutu ($r=,346$), ile arasında pozitif yönlü orta düzeyde ve anlamlı ilişkiler olduğu görülmektedir. Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğinin Bağımsızlık ve Nesnellik boyutunun ise kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu ($r=,372$), pay sahipleri boyutu ($r=,316$) ve yönetim kurulu boyutu ($r=,359$) ile arasında pozitif yönlü orta düzeyde ve anlamlı ilişkiler olduğu saptanmıştır.

Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğinin İç Denetim Görevinin Niteliği boyutu ile kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu arasında pozitif yönlü orta düzeyde ($r=,351$) ve anlamlı ilişki olduğu bulgulanmıştır. Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğinin İç Denetim Görevinin Yapılması boyutunun kurumsal yönetim kalitesinin genel not ($r=,317$) ve pay sahipleri ($r=,510$) boyutları ile arasında pozitif yönlü orta düzeyde ve anlamlı ilişkiler olduğu görülmektedir. Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğinin İç Denetim Görevinin Raporlanması boyutu ile kurumsal yönetim kalitesinin genel not ($r=,318$), pay sahipleri boyutu ($r=,329$) ve menfaat sahipleri boyutu ($r=,349$) arasında pozitif yönlü orta düzeyde ve anlamlı ilişkiler olduğu ortaya çıkmıştır.

5.5.5. Araştırmanın Çoklu Regresyon Analizine İlişkin Bulgular

Regresyon analizi bir bağımlı değişken ile bağımsız değişken ya da değişkenler arasındaki ilişkilerin matematiksel model ile açıklanmaya çalışıldığı istatistiksel bir yöntemdir¹⁰⁹⁴. Regresyon analizinde bağımsız değişken, bağımlı değişkeni etkilediği düşünülen neden durumundaki değişkenlerdir. Bağımlı değişkenler ise bir sonuç olarak ortaya çıkan ve bağımsız değişkenlerdeki değişime bağlı olan değişkenlerdir¹⁰⁹⁵. Çoklu regresyon bağımlı değişkenin birden çok bağımsız değişkenle açıklanmaya çalışıldığı

¹⁰⁹⁴ Engin Küçüksille, “Basit Doğrusal Regersyon”, Şeref Kalaycı (Ed.), **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Teknikleri** içinde (119-204), Ankara: Dinamik Akademi, 2018, s. 119.

¹⁰⁹⁵ Kozak, s. 154.

modellerdir. Bağımlı değişkendeki değişimin bağımsız değişkenlerce eş zamanlı olarak açıklanmaya çalışıldığı çoklu regresyon denkleminde birden fazla tahmin değişkeni bulunmaktadır. Çoklu regresyona ilişkin genel denklem aşağıda verilmiştir¹⁰⁹⁶.

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n + \varepsilon$$

Denklemden “Y_i” bağımlı değişkeni, “X_i” bağımsız değişkenleri, “β₀” regresyon eğrisinin y eksenini kesim noktasını, “β₁” ilk tahmin değişkeninin X₁ katsayısını, “β₂” ikinci tahmin değişkeninin X₂ katsayısını, “β_n” n. tahmin değişkeninin X_n katsayısını, “ε” ise modele dahil edilmeyen değişkenleri içerir ve hata terimini ifade eder¹⁰⁹⁷. Çoklu regresyon analizinde H₀ hipotezi tüm regresyon katsayılarının sıfıra eşit olduğu şeklinde kurulurken, H_a hipotezi ise en az bir β_i’nin sıfırdan farklı olduğu şeklinde kurulmaktadır.

Çoklu regresyon analizinde modelin bir bütün olarak anlamlı olup olmadığı F istatistik değeri, model altında yer alan parametrelerin (değişkenlerin) tek tek istatistiksel olarak anlamlı olup olmadıkları ise t istatistik değeri ile incelenmektedir. İstatistiki açıdan anlamlı çıkan anlamlılık (p) değeri modelin açıklayıcılığına sağladığı katkıyı göstermektedir. Belirlilik katsayısı (R²) bağımlı değişkenin yüzde kaçının modele dahil edilen bağımsız değişkenler tarafından açıklandığını ifade etmektedir¹⁰⁹⁸.

Verilerin normal dağılımı, doğrusallık, otokorelasyon ve bağımsız değişkenler arasında çoklu bağlantı probleminin olmaması çoklu regresyon analizinin yapılabilmesi için öngörülen temel varsayımlardır¹⁰⁹⁹. Söz konusu temel varsayımlar doğrultusunda analizlerimizde parametrik test tekniklerinden regresyon testinin Geriye Doğru Çıkarma (Backward Elimination) yöntemi kullanılmış, % 95 güven aralığında çalışılmıştır. Geriye Doğru Çıkarma (Backward Elimination) yönteminde; ilk aşamada, bütün yordayıcı değişkenler analize dahil edilmekte, daha sonra her bir yordayıcının modele katkısının manidarlığını belirlemek için, söz konusu değişken sanki en son modele giriyormuş gibi kısmi F testi yapılmaktadır. En küçük F değerini veren değişken modelden

¹⁰⁹⁶ Küçükşille, “Çoklu Doğrusal Regresyon Modeli”, s. 259

¹⁰⁹⁷ Küçükşille, s. 259.; Yaşar Tonta, Regresyon Analizi, <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/courses/fall2007/sb5002/sb5002-11-regresyon-analizi.pdf> (24 Aralık 2018)

¹⁰⁹⁸ Küçükşille, s. 259.

¹⁰⁹⁹ Küçükşille, s. 259.

çıkarılmaktadır. Bu işlem, modele manidar (significant) katkısı olan bağımsız (yordayıcı) değişkenler belirlenene kadar tekrarlanmaktadır.

Ululararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki etkilerini incelemek amacıyla araştırma hipotezleri çerçevesinde oluşturulan çoklu doğrusal regresyon denklemleri şöyledir;

$$(Hipotez 1) \quad Y_1 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \varepsilon$$

$$(Hipotez 2) \quad Y_2 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \varepsilon$$

$$(Hipotez 3) \quad Y_3 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \varepsilon$$

$$(Hipotez 4) \quad Y_4 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \varepsilon$$

$$(Hipotez 5) \quad Y_5 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \varepsilon$$

Y_1 = Kurumsal Yönetim Kalitesi Genel Not

Y_2 = Kurumsal Yönetim Kalitesi Pay Sahipleri (Notu)

Y_3 = Kurumsal Yönetim Kalitesi Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık (Notu)

Y_4 = Kurumsal Yönetim Kalitesi Menfaat Sahipleri (Notu)

Y_5 = Kurumsal Yönetim Kalitesi Yönetim Kurulu (Notu)

X_1 = Amaç, Yetki ve Sorumluluk

X_2 = Bağımsızlık ve Nesnellik

X_3 = Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat

X_4 = Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

X_5 = İç Denetim Faaliyetinin Yönetilmesi

X_6 = İç Denetim Görevinin Niteliği

X_7 = İç Denetim Görevinin Yapılması

X_8 = İç Denetim Görevinin Raporlanması

Denklemleri $Y_1 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \varepsilon$ şeklinde yazılan Hipotez 1' in test edilmesine ilişkin çoklu regresyon bulguları tablo 5.25' te sunulmaktadır.

Tablo 5.25
Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesinin Genel Notu Üzerinde Etkisi

Model	Bağımsız Değişkenler	F	p	Katsayı (B)	t	p	R ²
1	Sabit			77,659	14,596	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			2,665	2,18	,037	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			,496	,617	,542	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat			,400	,307	,761	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	1,563	0,178	-,596	,735	,468	,294
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			-,813	-,641	,527	
	İç Denetim Görevinin Niteliği			1,041	,891	,380	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			1,627	1,306	,202	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-1,420	-,916	,367	
2	Sabit			78,180	15,731	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			2,672	2,219	,034	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			,564	,741	,464	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	1,826	0,117	-,473	-,681	,501	,292
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			-,909	-,750	,459	
	İç Denetim Görevinin Niteliği			,909	,849	,402	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			1,679	1,379	,178	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-1,153	-,911	,369	
3	Sabit			78,936	16,435	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			2,391	2,132	,041	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			,626	,835	,410	
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	2,088	0,082	-1,059	-,896	,377	,281
	İç Denetim Görevinin Niteliği			,738	,715	,480	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			1,509	1,277	,211	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-1,031	-,829	,413	

4	Sabit			79,716	17,169	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			2,418	2,174	,037	
	Bağımsızlık ve Nesnellik	2,439	0,055	,552	,749	,459	,270
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			-,715	-,667	,509	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			1,576	1,348	,187	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-,832	-,692	,494	
5	Sabit			79,283	17,387	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			2,100	2,107	,043*	
	Bağımsızlık ve Nesnellik	2,986	0,032*	,598	,821	,417	,260
	İç Denetim Görevinin Yapılması			1,153	1,184	,245	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-,755	-,636	,529	
6	Sabit			78,976	17,568	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk	3,914	,016*	1,858	2,034	,049*	,251
	Bağımsızlık ve Nesnellik			,395	,609	,546	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			,902	1,022	,314	
7	Sabit			78,450	17,94	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk	5,786	,007*	2,107	2,604	,013*	,243
	İç Denetim Görevinin Yapılması			1,13	1,425	,163	
8	Sabit	9,283	,004*	81,973	22,417	,000	,201
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			2,411	3,047	,004*	

Bağımlı Değişken: Kurumsal Yönetim Kalitesi Genel Not

Tablo 5.25’ te “Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu üzerinde etkisi vardır” şeklinde ifade edilen hipotez 1’ in geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilmiş çoklu doğrusal regresyon bulguları yer almaktadır.

Gerçekleştirilen analiz sonucunda 8 farklı model ortaya çıktığı görülmektedir. Modellerin regresyon analizi kapsamında anlamlılığı incelendiğinde; Model 1’ in 1,563, Model 2’ nin 1,826, Model 3’ ün 2,088 ve Model 4’ ün 2,439 F değeri ile % 95 güven aralığında anlamsız ($p < 0,05$) olduğu ortaya çıkmıştır.

Model 5’ in 2,986, Model 6’ nın 3,914, Model 7’ nin 5,786 ve Model 8’ in 9,283 F değeri ile istatistiki olarak anlamlı ($p < 0,05$) olduğu görülmektedir.

Model 5' te, nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir ($p=,043<0,05$). Buna göre amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu üzerinde 2,100 birimlik etkisi bulunmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutundaki değişimin % 26'sı amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamalar tarafından açıklanmaktadır

Model 6' da nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir ($p=,049<0,05$). Buna göre amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamalar kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutunu 1,858 birim etkilemektedir. Model 6' da amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamalar kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutundaki değişimin % 25' ini açıklamaktadır.

Model 7' de de nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir ($p=,013<0,05$). Amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu üzerinde 2,107 birimlik etkisi olduğu görülmektedir. Kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutundaki değişimin % 24'ü amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamalar tarafından açıklanmaktadır.

Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu üzerindeki etkisini en kuvvetli şekilde açıklayan Model 8' de de yine nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir ($p=,004<0,05$). Amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamalar, kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutunu 2,411 birim etkilemektedir. Başka bir deyişle amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin bir birimlik artış, kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutunu 2,411 birim artırmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutundaki değişimin % 20'si amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamalar tarafından açıklanmaktadır.

Hipotez 1 için geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir. Bulgular doğrultusunda Hipotez 1 için regresyon denklemi $Y_1 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \varepsilon$ şeklinde ortaya çıkmıştır.

İç denetim faaliyetleri için iç denetim faaliyetlerinin amaç, yetki ve sorumluluğunu ortaya koyan bir iç denetim yönetmeliğinin varlığı kritik öneme sahiptir. İç denetim faaliyetlerinin işletmelerde üstlendiği rolün, bu rolle ulaşılmak istenen amacın, verilen yetkinin çerçevesinin ve üstlenilen sorumlulukların resmiyete bağlandığı, iç denetim standartlarının gerekliliklerini içeren bir iç denetim yönetmeliği, işletmelerin iç denetim faaliyetleri ile ulaşmak istedikleri amaçlar için bir yol haritası sunmaktadır. Bu sebeple işletmelerde iç denetim faaliyetlerinin amaç, yetki ve sorumluluklarının yer aldığı, iç denetim standartları ile paralel yönetmelik geliştirme uygulamaları, kurumsal yönetimin kalitesinin sağlanmasında etkili olmaktadır. Çünkü kurumsal yönetim süreçleri için iç denetimden beklentilerin çerçevesi, iç denetim yönetmeliği ile iç denetim faaliyetlerine daha başlanmadan oluşturulmaktadır. Böylece işletmelerin kurumsal yönetim kalitesini geliştirme çabası içerisinde olan iç denetim, bunun için gerekli zeminin işletmelerde oluşturulmasına hizmet edebilmektedir. Ayrıca işletme içinde bulunan bir denetim mekanizması olarak iç denetim faaliyetlerinin işletme yönetim kurulu tarafından onaylanmış bir iç denetim yönetmeliği, paydaşların işletme içi uygulamalara yönelik ihtiyaç duyacağı güvencenin teminatı olacaktır. Bu yönüyle de iç denetim amaç, yetki ve sorumluluklarının ortaya konduğu yönetmelik uygulamaları kurumsal yönetim kalitesinin bir bütün olarak artırılmasında rol üstlenecektir.

Denklemleri $Y_2 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \varepsilon$ şeklinde yazılan Hipotez 2' nin test edilmesine ilişkin çoklu regresyon bulguları Tablo 5.26' da sunulmaktadır.

Tablo 5.26
Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim
Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesinin Pay Sahipleri Üzerinde Etkisi

Model	Bağımsız Değişkenler	F	p	Katsayı (B)	t	p	R ²
1	Sabit			69,988	9,816	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			3,288	2,008	,054	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			,479	,445	,660	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat			-2,175	-1,246	,223	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	2,545	,030*	,014	,013	,989	,404
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			-2,602	-1,530	,137	
	İç Denetim Görevinin Niteliği			1,098	,702	,488	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			5,189	3,107	,004*	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-,374	-,180	,858	
2	Sabit			69,955	10,613	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			3,295	2,136	,041*	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			,476	,462	,647	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat			-2,164	-1,45	,157	
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	3,005	,016*	-2,596	-1,613	,117	,404
	İç Denetim Görevinin Niteliği			1,106	,774	,445	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			5,191	3,179	,003*	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-,385	-,203	,840	
3	Sabit			69,997	10,788	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			3,223	2,179	,037*	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			,414	,427	,672	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat	3,608	,008*	-2,304	-1,768	,087	,403
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			-2,565	-1,626	,114	
	İç Denetim Görevinin Niteliği			1,019	,759	,454	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			5,120	3,258	,003*	
4	Sabit			69,412	11,082	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			3,393	2,412	,022*	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat			-2,090	-1,759	,088	
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	4,402	,004*	-2,587	-1,661	,106	,400
	İç Denetim Görevinin Niteliği			1,019	,768	,448	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			5,275	3,494	,001*	

	Sabit			70,700	11,787	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			3,568	2,586	,014*	
5	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat	5,420	,002*	-2,196	-1,872	,070	,389
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			-2,165	-1,495	,144	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			5,516	3,757	,001*	
	Sabit			69,099	11,508	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			2,570	2,093	,044*	
6	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat	6,261	,002*	-1,688	-1,487	,148	,349
	İç Denetim Görevinin Yapılması			4,207	3,509	,001*	
	Sabit			68,706	11,269	,000	
7	Amaç, Yetki ve Sorumluluk	8,035	,001*	1,792	1,589	,121	,309
	İç Denetim Görevinin Yapılması			3,462	3,132	,003*	
	Sabit			74,926	15,711	,000	
8	İç Denetim Görevinin Yapılması	13,010	,001*	3,924	3,607	,001*	,260

Bağımlı Değişken: Kurumsal Yönetim Kalitesi Pay Sahipleri

Tablo 5.26’ da “Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde etkisi vardır” şeklinde ifade edilen hipotez 2’ nin geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilmiş çoklu doğrusal regresyon bulguları yer almaktadır.

Gerçekleştirilen analiz sonucunda 8 farklı model ortaya çıktığı görülmektedir. Modellerin regresyon analizi kapsamında anlamlılığı incelendiğinde; Model 1’ in 2,545, Model 2’ nin 3,005, Model 3’ ün 3,608, Model 4’ ün 4,402, Model 5’ in 5,420, Model 6’ nın 6,261, Model 7’ nin 8,035 ve Model 8’ in 13,010 F değeri ile % 95 güven aralığında anlamlı ($p < 0,05$) olduğu ortaya çıkmıştır.

Model 1’ de performans standartları altında yer alan iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir ($p=,004 < 0,05$). Buna göre iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde 5,189 birimlik etkisi bulunmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutundaki değişimin % 40’ ı iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalar tarafından açıklanmaktadır.

Model 2' de nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların ve performans standartları altında yer alan iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir ($p=,041<0,05$ $B=3,295$; $p=,003<0,05$ $B=5,191$). Kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların 3,295 birimlik, iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların ise 5,191 birimlik etkisi bulunmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutundaki değişimin % 40' ı amaç, yetki ve sorumluluk ile iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalar tarafından açıklanmaktadır.

Model 3' te nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların ve performans standartları altında yer alan iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir ($p=,037<0,05$ $B=3,223$; $p=,003<0,05$ $B=5,120$). Kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların 3,223 birimlik, iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların ise 5,120 birimlik etkisi bulunmaktadır. Model 3' te yer alan bulgular, kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutundaki değişimin % 40' ının amaç, yetki ve sorumluluk ile iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalar tarafından açıklandığını göstermektedir.

Model 4' te nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların ve performans standartları altında yer alan iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir ($p=,022<0,05$ $B=3,393$; $p=,001<0,05$ $B=5,275$). Kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların 3,393 birimlik, iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların ise 5,275 birimlik etkisi bulunmaktadır. Amaç, yetki ve sorumluluk ile iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalar kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutundaki değişimin % 40' ını açıklamaktadır.

İstatistiksel olarak anlamlı ($p=,002 <0,05$) olan Model 5' e göre nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamalar ve

performans standartları altında yer alan iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalar, kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutunu pozitif etkilemektedir ($p=,014<0,05$ $B=3,568$; $p=,001<0,05$ $B=5,516$). Buna göre kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların 3,568 birimlik, iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların ise 5,516 birimlik etkisi bulunmaktadır. Amaç, yetki ve sorumluluk ile iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalar birlikte kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutundaki değişimin % 39' unu açıklamaktadır.

İstatistiksel olarak anlamlı ($p=0,002 <0,05$) olan Model 6' da nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların ve performans standartları altında yer alan iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutunu pozitif etkilediği bulgulanmıştır ($p=,044<0,05$ $B=2,570$; $p=,001<0,05$ $B=4,207$). Buna göre kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların 2,570 birimlik, iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların ise 4,207 birimlik etkisi olduğu ortaya çıkmıştır. Amaç, yetki ve sorumluluk ile iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalar birlikte kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutundaki değişimin % 35' ini açıklamaktadır.

Model 7' de performans standartları altında yer alan iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde pozitif etkisi olduğu görülmektedir ($p=,003<0,05$ $B=3,462$). Kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların 3,462 birimlik etkisi bulunmaktadır. Başka türlü ifade etmek gerekirse, iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalarda bir birimlik artış, kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde 3,462 birimlik artış yaratmaktadır. Model 7' de yer alan bulgular, kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutundaki değişimin % 31' inin iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalar tarafından açıklandığını göstermektedir.

Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerindeki etkisini en

kuvvetli şekilde açıklayan Model 8’ de performans standartları altında yer alan iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalar, kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutunu pozitif etkilemektedir ($p=,001<0,05$ $B=3,924$). Kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların 3,924 birimlik etkisi bulunmaktadır. Buna göre iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalarda bir birimlik artışın, kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde 3,924 birimlik artış yaratacağını söyleyebiliriz. İç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalar, kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutundaki değişimin % 26’ sını açıklamaktadır.

Hipotez 2 için geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir. Bulgular doğrultusunda Hipotez 2 için regresyon denklemi $Y_2=\beta_0 + \beta_7X_7 + \varepsilon$ şeklinde ortaya çıkmıştır.

İç denetim, tanımında da ifade edildiği üzere işletmelere kurumsal yönetim süreçlerinin iyileştirilmesinde katkı sağlama amacı güden objektif değerlendirme çabalarıdır. Söz konusu iç denetim görevinin standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi iç denetimin iç kontrollere, risk yönetimine ve kurumsal yönetim süreçlerine ilişkin öngördüğü katkının sağlanmasında son derece önemlidir. Pay sahiplerinin haklarının korunduğu, paydaşlar arasında eşit muamalenin ve azınlık haklarının da gözetildiği bir paydaş politikasının uygulanması kurumsal yönetimde kaliteyi sağlamanın temel unsurları arasında yer almaktadır. Bu anlamda iç denetim pay sahiplerinin haklarının korunup korunmadığına, paydaşlar arasında eşit muamelenin uygulanıp uygulanmadığına ilişkin endişelerini işletme içerisinde bağımsız bir birim olarak yaptığı objektif değerlendirmeleri yoluyla azaltmakta ve paydaşların güvenilir bilgi ihtiyacını karşılamaktadır. Bununla birlikte iç denetim standartlarına uygun olarak tesis edilmiş bir iç denetim birimi, iyi bir iç kontrol sistemi üzerine tesis edilmiş yönetim yapı ve süreçlerinin, hedefleri gerçekleştirecek, işletme karlılığını artıracak ve sürdürülebilirliği

sağlayacak şekilde çalıştığı yönünde paydaşların ihtiyaç duyduğu güvencenin sigortası rolünü üstlenmektedir.

Denklemleri $Y_3 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \varepsilon$ şeklinde yazılan Hipotez 3' ün test edilmesine ilişkin çoklu regresyon bulguları tablo 5.27' de sunulmaktadır.

Tablo 5.27
Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesinin Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Üzerinde Etkisi

Model	Bağımsız Değişkenler	F	p	Katsayı (B)	t	p	R2
1	Sabit			79,451	10,580	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			3,532	2,047	,049	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			,173	,152	,880	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat			2,190	1,191	,243	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	1,002	,455	-1,169	-1,020	,316	,211
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			,002	,001	,999	
	İç Denetim Görevinin Niteliği			1,569	,951	,349	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			,792	,450	,656	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-3,786	-1,729	,094	
2	Sabit			79,453	10,868	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			3,532	2,170	,038	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			,173	,155	,878	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat			2,189	1,248	,221	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	1,184	,340	-1,168	-1,078	,289	,211
	İç Denetim Görevinin Niteliği			1,569	,992	,329	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			,793	,506	,616	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-3,786	-1,758	,089	
3	Sabit			79,169	11,360	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			3,600	2,331	,026	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat			2,262	1,360	,183	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	1,421	,237	-1,207	-1,162	,254	,210
	İç Denetim Görevinin Niteliği			1,575	1,011	,319	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			,847	,563	,578	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-3,726	-1,786	,084	

4	Sabit			80,480	12,382	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			3,373	2,286	,029	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat	1,676	,168	2,355	1,438	,160	,203
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı			-1,078	-1,075	,290	
	İç Denetim Görevinin Niteliği			1,750	1,160	,255	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-3,345	-1,713	,096	
5	Sabit			82,020	12,908	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			2,870	2,045	,049	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat	1,798	,152	1,546	1,061	,296	,175
	İç Denetim Görevinin Niteliği			,879	,689	,496	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-2,487	-1,392	,173	
6	Sabit			84,117	15,196	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			3,054	2,234	,032	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat	2,273	,097	1,274	,915	,367	,163
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-1,996	-1,228	,228	
7	Sabit			84,684	15,431	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk	3,005	,062	3,206	2,368	,023	,143
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-1,052	-,840	,407	
8	Sabit			83,033	16,271	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk	5,348	,026*	2,554	2,313	,026*	,126

Bağımlı Değişken: Kurumsal Yönetim Kalitesinin Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Boyutu

Tablo 5.27’ de “Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutu üzerinde etkisi vardır” şeklinde ifade edilen hipotez 3’ ün geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilmiş çoklu doğrusal regresyon bulguları yer almaktadır.

Gerçekleştirilen analiz sonucunda 8 farklı model ortaya çıktığı görülmektedir. Modellerin regresyon analizi kapsamında anlamlılığı incelendiğinde; Model 1’ in 1,002, Model 2’ nin 1,184, Model 3’ ün 1,421, Model 4’ ün 1,676, Model 5’ in 1,798, Model 6’ nın 2,273 ve Model 7’ nin 3,005 F değeri ile % 95 güven aralığında anlamsız olduğu ortaya çıkmıştır.

Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutu

üzerindeki etkisini inceleyen Model 8 ise istatistiki olarak anlamlıdır ($p=,026<0,05$). Buna göre nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir ($p=,026<0,05$). Amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamalar kurumsal yönetim kalitesinin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutunu 2,554 birim etkilemektedir. Başka bir deyişle amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin bir birimlik artış, kurumsal yönetim kalitesinin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutunu 2,554 birim artırmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesinin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutundaki değişimin % 13' ü amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamalar tarafından açıklanmaktadır.

Hipotez 3 için geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir. Bulgular doğrultusunda Hipotez 3 için regresyon denklemi $Y_3=\beta_0 + \beta_1X_1 + \varepsilon$ şeklinde gerçekleşmiştir.

İşletme faaliyetlerine ilişkin ticari sır niteliğinde olmayan bilgilerin işletmelerin kurumsal internet sitelerinde ve faaliyet raporlarında kamuoyu ile paylaşılması kurumsal yönetimde şeffaflık uygulamaları bakımından bir gerekliliktir. İşletmelerde iç denetim standartları çerçevesinde tesis edilmiş iç denetim birimince tüm işletme iş süreçleri ile ilgili olarak işletme bilgi sistemlerince üretilen finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğruluğuna ilişkin yapılan değerlendirmeler, işletmelerin kamuoyu ile paylaştığı bilgilerin güvenilirliğinin teminatı olmaktadır. İşletmelerin kendi iç denetim süreçlerinden geçirerek ürettiği ve kamuoyu ile paylaştığı işletme iş süreçlerine ilişkin bilgilere itimat artmakta, bu suretle kurumsal yönetim kalitesinin artırılmasında işletmelerin en büyük destekçilerinden biri iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim faaliyetleri olmaktadır.

Denklemi $Y_4=\beta_0 + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3X_3 + \beta_4X_4 + \beta_5X_5 + \beta_6X_6 + \beta_7X_7 + \beta_8X_8 + \varepsilon$ şeklinde yazılan Hipotez 4' ün test edilmesine ilişkin çoklu regresyon bulguları tablo 5.28' de sunulmaktadır.

Tablo 5.28
Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim
Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesinin Menfaat Sahipleri Üzerinde
Etkisi

Model	Bağımsız Değişkenler	F	p	Katsayı (B)	t	p	R ²
1	Sabit			77,578	8,603	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			1,072	,517	,609	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			-,008	-,006	,995	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat			1,305	,591	,559	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	,799	,608	-,872	-,634	,531	,176
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			1,822	,847	,404	
	İç Denetim Görevinin Niteliği			,687	,347	,731	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			-1,267	-,600	,553	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			1,159	,441	,662	
2	Sabit			77,592	9,049	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			1,069	,540	,593	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat			1,302	,623	,538	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	,943	,488	-,807	-,662	,513	,176
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			1,821	,862	,395	
	İç Denetim Görevinin Niteliği			,687	,353	,727	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			-1,269	-,620	,540	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			1,157	,454	,653	
3	Sabit			78,691	9,987	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			1,042	,534	,597	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat			1,021	,536	,596	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	1,110	,378	-,694	-,578	,567	,172
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			1,987	,978	,335	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			-1,214	-,603	,551	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			1,520	,663	,512	
4	Sabit			80,403	11,293	,000	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat			1,136	,607	,548	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı			-,533	-,464	,645	
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	1,303	,287	2,320	1,213	,234	,165
	İç Denetim Görevinin Yapılması			-1,598	-,860	,396	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			1,998	,955	,346	

	Sabit		80,722	11,524	,000	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat		,777	,462	,647	
5	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	1,612	,194	1,869	1,148	,259
	İç Denetim Görevinin Yapılması		-1,618	-,881	,385	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması		2,261	1,136	,264	
	Sabit		81,347	11,972	,000	
6	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	2,126	,115	1,742	1,098	,280
	İç Denetim Görevinin Yapılması		-1,473	-,823	,416	,154
	İç Denetim Görevinin Raporlanması		2,856	1,908	,065	
	Sabit		80,202	12,113	,000	
7	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	2,876	,069	1,126	,809	,424
	İç Denetim Görevinin Raporlanması		2,290	1,730	,092	,138
	Sabit		83,320	15,551	,000	
8	İç Denetim Görevinin Raporlanması	5,146	,029*	2,728	2,268	,029*

Bağımlı Değişken: Kurumsal Yönetim Kalitesinin Menfaat Sahipleri Boyutu

Tablo 5.28’ de “Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin menfaat sahipleri boyutu üzerinde etkisi vardır” şeklinde ifade edilen hipotez 4’ ün geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilmiş çoklu doğrusal regresyon bulguları yer almaktadır.

Gerçekleştirilen analiz sonucunda 8 farklı model ortaya çıktığı görülmektedir. Modellerin regresyon analizi kapsamında anlamlılığı incelendiğinde; Model 1’ in ,799, Model 2’ nin ,943, Model 3’ ün 1,110, Model 4’ ün 1,303, Model 5’ in 1,612, Model 6’ nın 2,126 ve Model 7’ nin 2,876 F değeri ile % 95 güven aralığında anlamsız olduğu ortaya çıkmıştır.

Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin menfaat sahipleri boyutu üzerindeki etkisini inceleyen Model 8 istatistiki olarak anlamlıdır ($p=,029<0,05$). Model altında kurumsal yönetim kalitesinin menfaat sahipleri boyutunu açıklayan değişkenin performans standartları altında yer alan iç denetim görevinin raporlanmasına ilişkin uygulamalar olduğu görülmektedir ($p=,029<0,05$). İç denetim görevinin raporlanmasına ilişkin uygulamalar, kurumsal yönetim kalitesinin menfaat sahipleri boyutunu 2,728

birim etkilemektedir. Buna göre iç denetim görevinin raporlanmasına ilişkin uygulamalardaki bir birimlik artış, kurumsal yönetim kalitesinin menfaat sahipleri boyutunu 2,728 birim artırmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesinin menfaat sahipleri boyutundaki değişimin % 12' si iç denetim görevinin raporlanmasına ilişkin uygulamalar tarafından açıklanmaktadır.

Hipotez 4 için geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin menfaat sahipleri boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir. Bulgular doğrultusunda Hipotez 4 için regresyon denklemi $Y_4 = \beta_0 + \beta_8 X_8 + \varepsilon$ şeklinde şekillenmiştir.

İşletme faaliyetleri, kurumsal internet sitesinde kamuya açıklanan etik kurallara ve sosyal sorumluluk bilinci ile çalışanlardan tedarikçilere, müşterilere tüm menfaat sahiplerine ilişkin düzenlemelere uygun olarak, tüm menfaat sahiplerinin haklarının gözetildiği bir anlayış çerçevesinde gerçekleştirilmelidir. Bu kurumsal yönetim uygulamalarının önemli bir gereğidir. İç denetim işletmelerde işletme içinde etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi, risk yönetiminin ve kontrol süreçlerinin gözetimi, etkili bir kurumsal performans yönetimini ve hesap verebilirliği sağlamak üzere kurumsal yönetim süreçlerini değerlendirmekte ve bu değerlendirmelere ilişkin raporlar hazırlamaktadır. Söz konusu değerlendirmelerin ve değerlendirmelere ilişkin raporların iç denetim standartları kapsamında yapılması pay sahipleri, menfaat sahipleri ve kamuoyunun beklentisi olan şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarını kuvvetlendirerek, kurumsal yönetimin kalitesini arttırmaktadır.

Denklemi $Y_5 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \varepsilon$ şeklinde yazılan Hipotez 5' in test edilmesine ilişkin çoklu regresyon bulguları tablo 5.29' da sunulmaktadır.

Tablo 5.29
Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim
Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesinin Yönetim Kurulu Üzerinde
Etkisi

Model	Bağımsız Değişkenler	F	p	Katsayı (B)	t	p	R ²
1	Sabit			82,433	14,634	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			2,233	1,726	,095	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			,949	1,115	,274	
	Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat			,473	,343	,734	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	1,062	,414	-,504	-,586	,562	,221
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			-1,276	-,949	,350	
	İç Denetim Görevinin Niteliği			,679	,549	,587	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			,942	,714	,481	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-1,454	-,885	,383	
2	Sabit			83,047	15,779	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			2,241	1,758	,089	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			1,029	1,277	,211	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	1,233	,315	-,358	-,486	,630	,218
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			-1,389	-1,082	,288	
	İç Denetim Görevinin Niteliği			,523	,462	,647	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			1,003	,778	,442	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-1,139	-,849	,402	
3	Sabit			83,697	16,710	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			2,212	1,759	,088	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			,990	1,250	,220	
	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	1,438	,231	-,278	-,394	,696	,212
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			-1,183	-,995	,327	
	İç Denetim Görevinin Yapılması			1,019	,801	,429	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-,985	-,768	,448	
4	Sabit			84,036	17,253	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk			2,043	1,751	,089	
	Bağımsızlık ve Nesnellik			1,037	1,341	,189	
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	1,739	,153	-1,318	-1,173	,249	,209
	İç Denetim Görevinin Yapılması			,910	,742	,463	
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-,940	-,745	,461	

	Sabit		85,230	18,663	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk		1,753	1,605	,118	
5	Bağımsızlık ve Nesnellik	2,063	,107	1,147	1,523	,137 ,195
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			-,866	-,923	,363
	İç Denetim Görevinin Raporlanması			-,573	-,497	,622
	Sabit		84,584	19,533	,000	
	Amaç, Yetki ve Sorumluluk		1,594	1,543	,132	
6	Bağımsızlık ve Nesnellik	2,727	,059	,940	1,515	,139 ,189
	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi			-,936	-1,020	,315
	Sabit		82,514	21,559	,000	
7	Amaç, Yetki ve Sorumluluk	3,567	,039*	1,197	1,250	,219 ,165
	Bağımsızlık ve Nesnellik			,865	1,404	,169
	Sabit		86,423	38,877	,000	
8	Bağımsızlık ve Nesnellik	5,489	,025*	1,255	2,343	,025* ,129

Bağımlı Değişken: Kurumsal Yönetim Kalitesinin Yönetim Kurulu Boyutu

Tablo 5.29’ da “Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin yönetim kurulu boyutu üzerinde etkisi vardır” şeklinde ifade edilen hipotez 5’ in geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilmiş çoklu doğrusal regresyon bulguları yer almaktadır.

Gerçekleştirilen analiz sonucunda 8 farklı model ortaya çıktığı görülmektedir. Modellerin regresyon analizi kapsamında anlamlılığı incelenmiş ve Model 1’ in 1,062, Model 2’ nin 1,233, Model 3’ ün 1,438, Model 4’ ün 1,739, Model 5’ in 2,063 ve Model 6’ nın 2,727 F değeri ile % 95 güven aralığında istatistiki olarak anlamsız olduğu saptanmıştır.

Model 7’ nin 3,567 F değeri ile istatistiki olarak anlamlı olduğu tespit edilmiştir ($p=,039<0,05$). Ancak model altında yer alan değişkenlerin istatistiki olarak anlamlı olmadığı görülmektedir ($p=,219>0,05$; $,169>0,05$).

Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin yönetim kurulu boyutu üzerindeki etkisini inceleyen Model 8 istatistiki olarak anlamlıdır ($p=,025<0,05$). Model altında kurumsal yönetim kalitesinin yönetim kurulu boyutunu açıklayan değişken nitelik standartları

altında yer alan bağımsızlık ve nesnelliğe ilişkin uygulamalardır ($p=,025 < 0,05$). Bağımsızlık ve nesnelliğe ilişkin uygulamalar, kurumsal yönetim kalitesinin yönetim kurulu boyutunu 1,255 birim etkilemektedir. Buradan hareketle bağımsızlık ve nesnelliğe ilişkin uygulamalardaki bir birimlik artışın, kurumsal yönetim kalitesinin yönetim kurulu boyutunu 1,255 birim artırdığını söylemek mümkündür. Bağımsızlık ve nesnelliğe ilişkin uygulamalar, kurumsal yönetim kalitesinin yönetim kurulu boyutundaki değişimin % 13' ünü açıklamaktadır.

Hipotez 5 için geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin yönetim kurulu boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir. Bulgular doğrultusunda Hipotez 5 için regresyon denklemi $Y_5 = \beta_0 + \beta_2 X_2 + \varepsilon$ şeklinde gerçekleşmiştir.

Uluslararası iç denetim standartları kapsamında iç denetim faaliyetlerine ilişkin sorumlulukların tarafsızlığı ve objektifliği mümkün kılan şartlar altında yerine getirilmesi gerekmektedir. Yine iç denetim standartları gereğince bağımsızlığın, iç denetim yöneticisinin iç denetim sorumluluğunu yerine getirmesini mümkün kılacak bir yönetim kademesine bağlı olması ile sağlanabileceği belirtilmektedir. İşletmelerde bu yönetim kademesi yönetim kuruludur. İç denetim yöneticisinin işlevsel olarak yönetim kuruluna bağlı olması, gerektiğinde yönetim kurulu ile ve üst yönetimlerle görüşebilmesi iç denetimde bağımsızlığın ve nesnelliğin temini açısından önemlidir. Ancak bağımsızlığı ve nesnelliği temin edilmiş bir iç denetim faaliyeti kurumsal yönetim uygulamaları açısından üst yönetimin ve yönetim kurulunun ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgiyi sunabilmekte, yönetim kuruluna ve üst yönetime sorumluluklarını gerçekleştirme noktasında yardımcı olabilmekte ve üst yönetimin yönetim kuruluna hesap verebilirliğini temin edebilmektedir. Bu suretle yönetim kurulu uygulamalarına da destek olan standartlar kapsamında yürütülen iç denetim faaliyetleri, kurumsal yönetim kalitesinin geliştirilmesine destek olmaktadır.

6. SONUÇ

Kurumsal yönetim gerek ülke ekonomileri gerek işletmeler için birçok faydayı beraberinde getiren iyi yönetim ve gözetim temel anlayışı üzerine tesis edilmiş bir sistemi ifade etmektedir. İşletmelerin adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluk temel ilkeleri doğrultusunda yönetimini gerektiren kurumsal yönetim kalitesinin işletmelerde sağlanmasında ve sürdürülmesinde ise iç denetim kritik bir rol oynamaktadır.

Sunmuş olduğu güvence ve danışmanlık hizmetleri ile iç denetim, kurumsal yönetim uygulamaları bakımından işletme yönetiminin en önemli yardımcısıdır. İyi yönetilen bir iç denetim biriminin varlığı kurumsal yönetimin kalitesini artırmaktadır. İşletmelerde kontrollere, risk yönetimine ve kurumsal yönetime yönelik değerlendirmeleri ile destek olmaya çalışan bir iç denetim biriminin varlığı büyük önem arz etmektedir. Önem arz eden bir diğer konu ise iç denetim biriminin varlığı kadar, bu iç denetim biriminin faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi gerekliliğidir. Bu anlamda standartlar kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim uygulamaları açısından öneminin sorgulanarak, katkısının değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu tez çalışması, Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünü değerlendirmek amacıyla, BIST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 48 işletmenin iç denetim uygulamaları temel alınarak gerçekleştirilmiştir.

Araştırma kapsamında ihtiyaç duyulan verilerin toplanması amacıyla üç farklı ölçek geliştirilmiştir. Geliştirilen ölçekler; işletmelerin iç denetim faaliyetlerinin standartlara uygunluğunu değerlendirebilmek amacıyla uluslararası iç denetim standartları kapsamında hazırlanan nitelik ve performans standartları değişkenleri ölçekleri ile iç denetimin kurumsal yönetim kalitesi açısından önemini değerlendirebilmek için hazırlanan iç denetim-kurumsal yönetim ilişki değişkenleri ölçeğidir. Ölçeklerin güvenirliği Cronbach Alfa katsayısı ile hesaplanmış, Cronbach Alfa değerleri tüm ölçeklerin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermiştir.

Ölçekler madde ve faktör analizine tabi tutulmuştur. Yapılan madde analizi sonucunda ölçekleri oluşturan maddelerin yüksek açıklama oranlarına sahip olduğu, dolayısıyla ölçekleri açıkladığı bulgulanmıştır.

Yapılan faktör analizleri sonrasında nitelik standartları değişkenleri ölçeği altında kavramsal çerçeve ile de uyumlu olan 4 faktörlü bir yapı ortaya çıkmıştır. “amaç, yetki ve sorumluluk”, “bağımsızlık ve nesnellik”, “yeterlilik, mesleki özen ve dikkat”, “kalite güvence ve geliştirme programı” olarak adlandırılan bu dört faktörlü yapı toplam varyansın % 77,460’ ını açıklayarak, oldukça iyi bir açıklama oranı göstermiştir. Performans standartları değişkenleri ölçeği altında kavramsal çerçeve ile de uyumlu olan 4 faktörlü bir yapı ortaya çıkmıştır. “İç denetim faaliyetinin yönetilmesi”, “iç denetim görevinin niteliği”, “iç denetim görevinin yapılması”, “iç denetim görevinin raporlanması” olarak adlandırılan bu dört faktörlü yapı toplam varyansın % 70,299’ unu açıklamaktadır. İç denetim-kurumsal yönetim ilişki değişkenleri ölçeğinde ise tek faktörlü bir yapı ortaya çıktığı, tek faktörün toplam varyansı açıklama oranının % 52,986 olduğu bulgulanmıştır.

Araştırmada nitelik standartları ve performans standartları değişkenleri ölçeklerine ilişkin tanımlayıcı bulgular, araştırma kapsamında yer alan işletmelerde yürütülen iç denetim uygulamalarının iç denetim standartlarına uygunluk düzeyinin oldukça yüksek olduğunu göstermiştir. Bu anlamda kurumsal yönetime ilişkin uygulamaları ile fark yaratarak endekste yer almaya hak kazanan bu işletmelerin iç denetim uygulamalarında standartların öneminin farkında olduğu ve standartların iç denetim uygulamalarına yön verdiği yorumunu yapmak mümkündür.

Araştırmada iç denetim-kurumsal yönetim ilişki değişkenleri ölçeğine ilişkin tanımlayıcı bulgular değerlendirildiğinde, araştırma kapsamında yer alan işletmelerde yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki önemini değerlendiren ifadeler katılım düzeyinin oldukça yüksek olduğu saptanmıştır. Buradan hareketle kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerin iç denetçilerinin iç denetim faaliyetlerinin işletme kurumsal yönetim süreçlerini etkilediği, geliştirdiği, değer kattığı düşüncesinde olduklarını söylemek mümkündür.

Araştırmada nitelik ve performans standartları değişkenleri ölçekleri altında yer alan boyutlar ile kurumsal yönetim kalitesinin boyutları arasındaki ilişkiyi tespit etmeye yönelik yapılan korelasyon analizi bulguları, söz konusu boyutlar arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişkiler olduğunu göstermiştir.

Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğinin Amaç, Yetki ve Sorumluluk boyutunun kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu, pay sahipleri boyutu, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutu, menfaat sahipleri boyutu ve yönetim kurulu boyutu ile arasında pozitif yönlü orta düzeyde ve anlamlı ilişkiler olduğu görülmektedir. Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeğinin Bağımsızlık ve Nesnellik boyutunun ise kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu, pay sahipleri boyutu ve yönetim kurulu boyutu ile arasında pozitif yönlü orta düzeyde ve anlamlı ilişkiler olduğu saptanmıştır.

Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğinin İç Denetim Görevinin Niteliği boyutu ile kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu arasında pozitif yönlü orta düzeyde ve anlamlı ilişki olduğu bulgulanmıştır. Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğinin İç Denetim Görevinin Yapılması boyutunun kurumsal yönetim kalitesinin genel not ve pay sahipleri boyutları ile arasında pozitif yönlü orta düzeyde ve anlamlı ilişkiler olduğu görülmektedir. Performans Standartları Değişkenleri Ölçeğinin İç Denetim Görevinin Raporlanması boyutu ile kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu, pay sahipleri boyutu ve menfaat sahipleri boyutu arasında pozitif yönlü orta düzeyde ve anlamlı ilişkiler olduğu ortaya çıkmıştır.

Araştırmada, işletmelerde uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki etkisinin incelenmesi çerçevesinde oluşturulan hipotezler, geriye doğru çıkarma yöntemi ile çoklu doğrusal regresyon analizi ile test edilmiştir. Çoklu doğrusal regresyon analizlerinden elde edilen bulgulara göre araştırma hipotezleri kabul edilmiştir.

Hipotez 1 için geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin genel not boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir. Kurumsal yönetim

kalitesinin genel not boyutu üzerinde etkisi olan iç denetim uygulamasının nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluklara ilişkin uygulamalar olduğu ortaya çıkmıştır. Bulgulara göre amaç, yetki ve sorumluluklara ilişkin iç denetim uygulamaları iç denetim kalitesinin genel not boyutunun % 20' sini açıklamaktadır.

Hipotez 2 için geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde etkisi vardır. Performans standartları kapsamında yer alan iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutu üzerinde etkisi olduğu ortaya çıkmıştır. Kurumsal yönetim kalitesinin pay sahipleri boyutunun % 26' sı iç denetim görevinin yapılmasına ilişkin uygulamalar tarafından açıklanmaktadır.

Hipotez 3 için geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutu üzerinde etkisi vardır. Nitelik standartları altında yer alan amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamaların kurumsal yönetim kalitesinin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir. Kurumsal yönetim kalitesinin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık boyutundaki değişimin % 13' ünü amaç, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulamalar açıklamaktadır.

Hipotez 4 için geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin menfaat sahipleri boyutu üzerinde etkisi olduğu saptanmıştır. Kurumsal yönetim kalitesinin menfaat sahipleri boyutunu açıklayan değişken performans standartları altında yer alan iç denetim görevinin raporlanmasına ilişkin uygulamalardır. Kurumsal yönetim kalitesinin menfaat sahipleri boyutundaki değişimin % 12' si iç denetim görevinin raporlanmasına ilişkin uygulamalar tarafından açıklanmaktadır.

Hipotez 5 için geriye doğru çıkarma yöntemine göre gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesinin yönetim kurulu boyutu üzerinde etkisi olduğu görülmektedir. Kurumsal yönetim kalitesinin yönetim kurulu boyutunu açıklayan değişken nitelik standartları altında yer alan bağımsızlık ve nesnelliğe ilişkin uygulamalardır. Bağımsızlık ve nesnelliğe ilişkin uygulamalar, kurumsal yönetim kalitesinin yönetim kurulu boyutundaki değişimin % 13' ünü açıklamaktadır.

Kurumsal yönetim derecelendirme notları ile kurumsal yönetimi uyguladığı kabul edilen ve bu sebeple kurumsal yönetim endeksinde yer alan bu işletmelerin araştırma kapsamında, gerçekleştirdikleri iç denetim uygulamalarının iç denetim standartlarına uygunlukları ortaya konularak, iç denetim standartları kapsamında gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolü değerlendirilmiştir. Araştırma bulguları endekste yer alan bu işletmelerde gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarının iç denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirildiğini, işletmelerin iç denetim standartlarının önemini farkındalığı içinde iç denetim faaliyetlerini yürüttüğünü göstermektedir.

Araştırma kapsamında gerçekleştirilen analiz sonuçlarına göre uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerinde etkisi vardır. İşletmelerde gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarının iç denetim standartlarına göre yürütülmesi, iç denetimin kurumsal yönetim süreçlerine ilişkin öngördüğü katkının sağlanmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Bu kapsamda iç denetim işletme kurumsal yönetim süreçlerini kurumsal yönetim ilkelerine işlevsellik kazandırmak suretiyle desteklemekte, kurumsal yönetim kalitesinin sağlanmasında ve sürdürülebilir kılınmasında etkili olmaktadır.

Kurumsal yönetimin gerek işletmeler gerek ülke ekonomisi için taşıdığı önem göz önünde bulundurulduğunda, işletme yöneticilerinin ve kamu otoritelerinin işletmelerde kurumsal yönetimi destekleyici politika ve düzenlemeleri yapması gerekmektedir. Araştırma sonuçları ile de ortaya konulduğu üzere iç denetim, kurumsal yönetim kalitesinin artırılmasında önemli bir yere sahiptir. Bu anlamda kurumsal yönetim

kalitesini geliştirme çabası içerisinde olan işletmeler için atılması gerekli ve önemli ilk adım, işletme içerisinde kendilerine en yakın konumda bulunan iç denetim birimlerinin faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygunluğunu sağlamak amacıyla yapılacak düzenlemeler olmalıdır. İşletmeler iç denetim birimlerinde iç denetim standartlarına uyumu gözeterek, iç denetim standartlarının öngördüğü şekilde amaç, yetki ve sorumlulukları belirlemeli, bağımsızlığı ve nesnelliği tehdit eden koşulları, varlık ve kaynaklara erişim kısıtlarını ortadan kaldırmalı, iç denetçilerin mesleki gelişimlerini desteklemeli, yönetim kurulu ve üst yönetime doğrudan erişimi mümkün kılacak mekanizmalar oluşturmalıdır.

Ülke ekonomilerinin baş aktörü olan işletmelerde şeffaflığa, hesap verebilirliğe, eşitliğe ve sorumluluğa ilişkin iç denetim uygulamalarının geliştirilmesi, dolayısıyla etkin bir kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesi, kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanması için temel koşuldur. Bu anlamda, Türkiye’de gerek Bağımsız Denetim Standartları gerekse Finansal Raporlama Standartlarına uyumu öngören yasal düzenlemelerin benzerinin İç Denetim Standartlarına da getirilmesi ve işletmelerin bu standartlara uyumunun gözetim ve denetiminin yapılması, işletmelerin iç denetim birimlerini güçlendirecek ve kurumsal yönetim uygulamalarını en üst seviyelere taşıyacaktır. Kamu sektöründeki iç denetim standartlarına ilişkin yasal düzenlemelerin özel sektör işletmelerini de kapsayacak şekilde genişletilmesini önermekteyiz.

EKLER

EK-1: ARAŞTIRMA ANKETİ



EK-1: ARAŞTIRMA ANKETİ

KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİNDE YER ALAN ŞİRKETLERDE İÇ DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA YÜRÜTÜLEN İÇ DENETİM UYGULAMALARININ KURUMSAL YÖNETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ROLÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ANKET ÇALIŞMASI							
Sayın ilgili, Bu anket, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bilim Dalında Prof. Dr. Başak ATAMAN danışmanlığında yürütülen doktora tezinin veri toplama aracı olarak hazırlanmıştır. Edinilen bilgiler, araştırma amacı dışında kullanılmayacak olup, 3. kişilerle paylaşılmayacaktır. Soruların dikkatle cevaplanması araştırmanın geçerliliği ve güvenilirliği açısından büyük önem taşımaktadır. Değerli vaktinizi ayırdığınız için çok teşekkür eder, saygılar sunarız. <table border="0" style="width: 100%;"><tr><td style="text-align: center; width: 50%;">Prof. Dr. Başak ATAMAN Marmara Üniversitesi S.B.E Muhasebe Finansman Bilim Dalı Öğretim Üyesi bataman@marmara.edu.tr</td><td style="text-align: center; width: 50%;">Öğr. Gör. Kezban ŞİMŞEK Marmara Üniversitesi S.B.E Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi kdemir@kastamonu.edu.tr</td></tr></table>						Prof. Dr. Başak ATAMAN Marmara Üniversitesi S.B.E Muhasebe Finansman Bilim Dalı Öğretim Üyesi bataman@marmara.edu.tr	Öğr. Gör. Kezban ŞİMŞEK Marmara Üniversitesi S.B.E Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi kdemir@kastamonu.edu.tr
Prof. Dr. Başak ATAMAN Marmara Üniversitesi S.B.E Muhasebe Finansman Bilim Dalı Öğretim Üyesi bataman@marmara.edu.tr	Öğr. Gör. Kezban ŞİMŞEK Marmara Üniversitesi S.B.E Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi kdemir@kastamonu.edu.tr						
A.	İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN STANDARTLARA UYGUNLUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK İFADELER (Aşağıdaki ifadeleri şirketinizin iç denetim uygulamalarını göz önünde bulundurmak suretiyle “Kesinlikle Katılmıyorum”, “Katılmıyorum”, “Kararsızım”, “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde değerlendiriniz.)	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Nitelik Standartlarına Yönelik İfadeler							
1	İç denetim faaliyetleri için bir iç denetim yönetmeliği hazırlanması gerekli görülmektedir.						
2	İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin amaçları açıkça tanımlanmıştır.						
3	İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin yetkileri açıkça tanımlanmıştır.						
4	İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin sorumlulukları açıkça tanımlanmıştır.						
5	İç denetimin amaç, yetki ve sorumlulukları iç denetim standartlarıyla uyumludur.						
6	İç denetçiler, iç denetim faaliyetini gerçekleştirirken objektif davranma sorumluluğunun farkındadırlar.						
7	İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerine ilişkin konularda her türlü müdahaleden uzaktır.						
8	İç denetçilerin kayıtlara, personele ve varlıklara erişim kısıtlamaları söz konusu değildir.						
9	İç denetçilerin fonlama gibi kaynak sınırlamaları söz konusu değildir.						
10	İç Denetim Yöneticileri tarafından objektiflikle ilgili yapılan rutin atölye çalışmaları iç denetçilerin objektifliği daha iyi anlamalarına katkıda bulunur.						

11	İç denetçiler, yeterli mesleki bilgiye sahip yetkin kişilerdir.					
12	İç denetçilerin mesleki yetkinliklerini geliştirmek için mesleki sertifika edinme girişimleri desteklenmektedir.					
13	İç denetçiler, gerekli mesleki özeni göstermektedirler.					
14	İç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak değerlendirilmesini mümkün kılmak açısından Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) gereklidir.					
15	İç denetim faaliyetlerinin KGGP kapsamında değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetinin kalitesi için güvence sağlamaktadır.					
16	İç denetim faaliyetlerinin KGGP kapsamında değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetinin iyileştirilmesi gereken alanlarını tespit etme imkanı sunmaktadır.					
17	Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygunluk, iç denetim faaliyetinin yönetim sürecine değer katması için önemli bir faktördür.					
Performans Standartlarına Yönelik İfadeler						
1	İç denetim planlarının gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmesi önem arz etmektedir.					
2	İç denetim faaliyetleri ile ilgili yönetime düzenli dönemsel raporlamalar yapılmaktadır.					
3	İç denetim faaliyeti, kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir.					
4	İç denetim faaliyeti, risk yönetiminin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir.					
5	İç denetim faaliyeti, iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir.					
6	İç denetçilerin, her görev için ayrı bir plan hazırlama sorumluluğu bulunmaktadır.					
7	İç denetçilerce görev amaçları risk temelli bir yaklaşımla belirlenmektedir.					
8	İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde yeterli bilgi edinmektedirler.					
9	İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde güvenilir bilgi edinmektedirler.					
10	İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde faydalı bilgi edinmektedirler.					
11	İç denetçilerin vardıkları kanaatler, uygun analiz ve değerlendirmelere dayanmaktadır.					
12	İç denetçiler, görev amaçları ile ilgili edindikleri bilgileri kayıtlı hale getirmektedirler.					
13	İç denetçilerce hazırlanan görev sonuçlarına ilişkin raporlamalar görevin hedeflerini içermektedir.					
14	İç denetim faaliyetlerinin etkili bir izleme süreci için yönetimin görüşlerinin alınması gereklidir.					
15	İç denetim raporlarında sunulan düzeltici önlemlerin yönetim tarafından alınıp alınmadığını izleme İDY' nin sorumluluğunda olmalıdır.					

B.	İÇ DENETİMİN KURUMSAL YÖNETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ROLÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK İFADELER (Aşağıdaki ifadeleri, “Kesinlikle Katılmıyorum”, “Katılmıyorum”, “Kararsızım”, “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde değerlendiriniz.)	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	İç denetçiler tarafından işletme faaliyetlerine ilişkin yapılan değerlendirmeler, işletme faaliyetlerinde adalet ilkesinin gözetildiğine ilişkin pay sahiplerinin güvence ihtiyacını karşılar.					
2	İç denetim, bütün pay sahiplerine karşı işletme yönetiminin adil davranmasını sağlayacak yönetici bilincinin oluşmasını sağlar.					
3	İç denetim işletme pay sahiplerinin güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar.					
4	İç denetim, işletmenin kamuoyu ile paylaştığı bilgilerin güvenilir olduğuna ilişkin verdiği güvence ile şeffaflık uygulamalarının kalitesini artırır.					
5	İç denetim, kurumsal yönetim yolunda şeffaflığın sağlanmasında çok önemli bir faktördür.					
6	İç denetim hem üst düzey yönetimleri hem iç kontrol sistemini izleme ve denetleme yoluyla hesap verebilirliği güçlendirir.					
7	İç denetim, paydaşların şeffaflık endişelerini gözetir.					
8	İç denetim risk değerlendirmelerini paydaş beklentileriyle uyumlu hale getirerek paydaşlar için bir güvence sistemi oluşturur.					
9	İç denetim, ilgili tüm paydaşların güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar.					
10	İç denetim, yönetimin tüm paydaşların menfaatini gözetme sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır.					
11	İç denetim yönetime güvenilir bilgi sağlayarak kurumsal yönetime katkı sağlar.					
12	İç denetim, üst yönetimin risk yönetimine ilişkin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur.					
13	İç denetim yönetim kuruluna risk yönetiminin etkin işlediği konusunda makul güvence sunar.					
14	İç denetim, kurumsal yönetim uygulamalarının etkinliğine ilişkin yönetim kuruluna değerlendirmeler yapar ve uygulama eksikliklerinin giderilmesine yönelik öneriler geliştirir.					
15	İç denetim işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak yönetilmesinde aktif olarak rol alır.					
16	İç denetim faaliyetleri, yönetim kurulu, üst yönetim, iç ve dış denetçiler ve diğer güvence sağlayıcılar arasında eşgüdüm sağlayarak, kurumsal yönetim kalitesinin geliştirilmesine hizmet eder.					

C	ŞİRKET İÇ DENETİM BİRİMİNE İLİŞKİN BİLGİLER

1. Şirketinizde iç denetim birimi hangi tarih aralığında oluşturulmuştur?
☐ 1980 ve öncesi
☐ 1981-1990
☐ 1991-2000
☐ 2001-2010
☐ 2011-2018
2. Şirketinizin iç denetim biriminde istihdam edilen personel sayısı?
☐ 1-10
☐ 11-20
☐ 21-30
☐ 31-40
☐ 41-50
☐ 51 ve üzeri
3. Şirketinizde iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) uygulanmakta mıdır?
☐ Evet ☐ Hayır
4. Şirketinizde Kalite Güvence ve Geliştirme Programı kapsamında iç denetim faaliyetlerinin her yıl iç değerlendirmesi yapılmakta mıdır?
☐ Evet ☐ Hayır
5. Şirketinizde Kalite Güvence ve Geliştirme Programı kapsamında iç denetim faaliyetlerinin en az beş yılda bir dış değerlendirmesi yapılmakta mıdır?
☐ Evet ☐ Hayır
6. Kalite Güvence ve Geliştirme Programı değerlendirme sonuçları üst yönetime raporlanmakta mıdır?
☐ Evet ☐ Hayır ☐ Kısmen
7. Şirketiniz faaliyet raporlarında “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur” İbaresini Kullanılmakta mıdır?
☐ Evet ☐ Hayır
8. Şirketinizde iç denetim yönetici, işlevsel (fonksiyonel) olarak hangi organa bağlıdır?
☐ Yönetim Kurulu
☐ Denetim Komitesi
☐ Genel Müdür
☐ Genel Müdür Yardımcısı
☐ Diğer.....
9. İç denetim yöneticisinin, şirket organizasyon yapısı içerisinde bağlı bulunduğu yönetim kademesi (idari olarak) hangisidir?
☐ Yönetim Kurulu
☐ Denetim Komitesi
☐ Genel Müdür
☐ Genel Müdür Yardımcısı
☐ Diğer.....

10. İç denetim birimi tarafından hazırlanan raporlar kime sunulmaktadır? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz)

- ☐ Yönetim Kurulu
☐ Denetim Komitesi
☐ Genel Müdür
☐ Genel Müdür Yardımcısı
☐ Diğer.....

11. İç denetim faaliyetleri ile ilgili hazırlanan raporların sunulma sıklığı?

- ☐ Yılda 1
☐ Yılda 2
☐ Yılda 3
☐ Yılda 4
☐ Yılda 5
☐ Yılda beşten fazla

12. İç denetim yöneticisi, denetim komitesi ile düzenli toplantılar yapabilmekte midir?

- ☐ Evet ☐ Hayır

13. İç denetim yöneticisinin denetim komitesi ile toplantı sıklığı nedir?

- ☐ Yılda 1
☐ Yılda 2
☐ Yılda 3
☐ Yılda 4
☐ Yılda 5
☐ Yılda beşten fazla

14. Şirketinizde iç denetim faaliyetlerinin en çok yoğunlaştığı alanlar hangileridir? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz)

- ☐ Finansal Tablo Denetimi
☐ Yönetim Bilgi Sistemi Denetimi
☐ IT (Bilgi Teknolojileri) Denetimi
☐ Risk Değerleme
☐ Özel Projeler
☐ Kurumsal Yönetim Süreçleri
☐ Uygunluk Denetimi
☐ Operasyonel Denetim
☐ Diğer.....

D	ŞİRKET VE KATILIMCI BİLGİLERİ

1. Cinsiyetiniz?

- ☐ Kadın ☐ Erkek

2. Yaş aralığınız?

- ☐ 25 ve altı
☐ 26-35
☐ 36-44
☐ 45-54
☐ 55-64
☐ 65 ve üzeri

3. Eğitim durumunuz?

() Lise () Lisans () Lisans Üstü

4. İ denetçi olarak mesleki deneyim süreniz?

() 0-4 yıl

() 5-9 yıl

() 10-14 yıl

() 15-19 yıl

() 20-24 yıl

() 25 yıl ve zeri

5. Unvanınız?

() İç Denetim Birim Yöneticisi/Müdür

() İç Denetim Birim Yönetici Yardımcısı

() İ Denetçi

() Diğer.....

6. Sahip olduğunuz mesleki sertifikalar?

() CIA (Sertifikalı İ Denetçi Unvanı)

() CCSA (Sertifikalı Kontrol zdeğerlendirme Uzmanı)

() CFSA (Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi)

() CRMA (Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası)

() Diğer.....

7. Şirketinizin faaliyet alanı?

() Üretim

() Hizmet

() Finans

() Diğer.....

KAYNAKÇA

Kitaplar

Adiloğlu, Burcu. **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.

Aktan, Coşkun Can (Ed.). **Kurumsal Şirket Yönetimi-İyi Şirket Yönetimi İçin Kurallar ve Kurumlar**. Ankara: SPK Yayınları, Kurumsal Araştırmalar Serisi: No 4, 2006.

Alp, Ali ve Saim Kılıç. **Kurumsal Yönetim Nasıl Yönetilmeli?**. İstanbul: Doğan Egmont Yayıncılık, Ocak 2014.

Aras, Güler ve Alövsat Müslümov. **Sermaye Piyasalarının Gelişmesinde Kurumsal Yatırımcıların Rolü: OECD Ülkeleri ve Türkiye Örneği**. İstanbul: Kurumsal Yatırımcı Yöneticileri Derneği Yayınları, 2003.

Arslan, M. Cemil. **İç Denetim: Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları**. İstanbul: T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını, 2014.

Arslantaş, Cem Cüneyt. **Kurumsal Yönetimin Yönetim Kuruluna Yansımaları**. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2012.

Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**. 1. Basım. Bursa: Alfa Kitabevi, 2001.

Bailey, Andrew D., Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti (Ed.). **Research Opportunities in Internal Auditing**. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.

Bayram, Nilüfer. **Küresel Kriz Sonrası İç Denetim**. İstanbul: Borsa İstanbul Yayınları, 2013.

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. 5. Basım. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1998.

Büyükoztürk, Şener, Ebru Kılıç Çakmak, Özcan Erkan Akgün, Şirin Karadeniz, Funda Demirel. **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**. 15. Baskı. Ankara: Pegem Akademi, 2013.

Cadbury Report. Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. London: Gee and Co publishing Ltd. 1992. <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf> (16 Kasım 2016).

Can, Mustafa. **Küreselleşen Dünyada Farklı Perspektiflerden Kurumsal Yönetim İlkeleri**. Ankara: Gazi Kitabevi, Şubat 2015.

Coderre, David. **Internal Auditing: Efficiency Through Automation**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2009.

Crowther, David and Shahla Seifi. **Corporate Governance and International Business**. 2011. eBooks at bookboon.com.

Çatıkkaş, Özgür, Mustafa Okur ve İsmail Balkan. **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması**. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Eylül 2012.

Demirbaş, Mahmut ve Süleyman Uyar. **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**. İstanbul: Güncel Yayıncılık, 2006.

Derici, Onur. **İç Kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi**. Ankara: Hilal Form Matbaacılık, Kasım 2013.

Diamond, Jack. **The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective**. International Monetary Fund: Working Paper, May 2002.

Doğan, Mustafa. **Kurumsal Yönetim**. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007.

Doğmuş, M. Didem. **Avrupa Birliği' nde İç Denetim Sistemi**. Araştırma İnceleme Serisi: 2. Ankara: Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, 2010.

Erdoğan, Melih (Ed.). **Denetim**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013.

Erkan, Mehmet. **Türk Ticaret Kanunu' nda Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma ve İç Denetim**. Bursa: Ekin Yayınevi, 2012.

Erkuş, Adnan. **Psikolojide Ölçme ve Ölçek Geliştirme-I Temel Kavramlar ve İşlemler**. 2. Baskı. Ankara: Pegem Akademi, 2014.

Güredin, Ersin. **Denetim**. İstanbul: Beta Yayınları, 1994.

Hassaan, Marwa. **Corporate Governance and Compliance with IFRSs: MENA Evidence**. Newcastle: Cambridge Scholars Publishing, 2013.

Hightower, Rose. **Internal Controls Policies and Procedures**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2009.

Hopkin, Paul. **Fundamentals of Risk Management Understanding, Evaluating and Implementing Effective Risk Management**. Second Edition. Hong Kong: Typeset by Graphicraft Ltd., 2012.

IFC. Corporate Governance Manual, Hanoi: International Finance Corporation. Second Edition, October 2010.

Julien, Rick and Larry Rieger. **Strengthening Corporate Governance with Internal Audit. A Crowe White Paper.** September 2011.

Kagermann, Henning, William Kinney, Karlheinz Küting and Claus-Peter Weber (Ed.). **Internal Audit Handbook.** Verlag Berlin Heidelberg: Springer. 2008.

Kalaycı, Şeref (Ed.). **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri.** 9 . Baskı. Ankara: Tarcan Matbaacılık, 2018.

Kaval, Hasan, Aydın Karapınar, Rıdvan Bayırlı, Adem Altay ve Salih Torun. **Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları.** Ankara: Gazi Kitabevi, Ocak 2015.

Keasy, Kevin, Steve Thompson ve Michael Wrigth (Ed.). **Corporate Governance, Accountability, Enterprise and International Comparisons.** England: John Wiley & Sons Ltd, 2005.

Kıral, Halis (Ed). **İç Denetim Yönetime Değer Katmak.** Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları. Nisan 2014.

Kinney, William R. **Auditing Risk Assessment And Risk Management Processes.** USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.

Kozak, Nazmi. **Bilimsel Araştırma: Tasarım, Yazım ve Yayım Teknikleri.** 1. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık, 2014.

Kula, Veysel. **Kurumsal Yönetim: Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği.** İstanbul: Papatya Yayıncılık, Mayıs 2006.

Kurnaz, Niyazi ve Tansel Çetinoğlu. **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar.** 1. Basım. Kocaeli: Umut Kitabevi, Mayıs 2010.

KYD ve OECD. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004. İstanbul: KYD Yayınları, 2005.

Leitch, Matthew. **Intelligent Internal Control and Risk Management: Designing High-Performance Risk Control Systems.** England: Gower Publishing Company, 2008.

Lessambo, Felix. **The International Corporate Governance System: Audit Roles and Board Oversight, Global Financial Markets Series.** England: Macmillan Distribution Ltd., 2014.

Macey, Jonathan R., **Corporate Governance: Promises Kept, Promises Broken.** New Jersey: Princeton University Press, 2008.

Maher, Maria and Thomas Andersson. **Convergence and Diversity of Corporate Governance Regimes and Capital Markets.** Oxford University Press, 2000.

Mallin, Christine A., **Corporate Governance**. UK: Oxford University Press, 4th Edition, 2013.

Moeller, Robert. **Brink's Modern Internal Auditing**. 7TH Edition. New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2009.

Moeller, Robert R.. **Executive's Guide to COSO Internal Controls Understanding and Implementing the New Framework**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2014.

OECD. G20/OECD Principles of Corporate Governance (Turkish version). Paris: OECD Publishing, 2016. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257443-tr> (16 Kasım 2016).

Özbek, Çetin. **İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol**, 1. Basım. İstanbul: TİDE Yayınları, Ekim 2012.

Özbirecikli, Mehmet ve Kayahan Tüm. **Aile İşletmelerinde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü**. Adana: Karahan Kitabevi, Ağustos 2015.

Özgül, Burcu ve Banu Tarhan Mengi. **Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi İç Denetim, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi' ne Tabi Şirketlerde Anket Çalışması**. 1. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2016.

Özoğlu, Bülend, Ceyhan Mercan ve Sabri Çakıroğlu. **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**. 1. Basım. İstanbul: İBB İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, Ocak 2010.

Özsoy, Zeynep. **Kurumsal Yönetim ve Yönetim Kurulları**. İstanbul: İmge Kitabevi, 2011.

Palmes, Paul C.. **Process Driven Comprehensive Auditing: A New Way to Conduct ISO 9001:2000 Internal Audits**. USA: ASQ Quality Press, 2005.

Pickett, K. H. Spencer. **The Internal Auditing Handbook**. Second Edition. England: John Wiley & Sons Inc., 2003.

Pickett, K. H. Spencer. **The Essential Handbook Of Internal Auditing**. England: John Wiley & Sons Inc. 2005.

Ratliff, Richard L. and Kurt F. Reding. **Introduction to Auditing: Logic, Principles, and Techniques**. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors, 2002.

Ridley, Jeffrey. **Cutting Edge Internal Auditing**. England: John Wiley & SonsLtd., 2008.

Solomon, Jill and Aris Solomon. **Corporate Governance and Accountability**. England: John Wiley & Sons Ltd., 2004.

Switzer, Susan. **Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley: A Guide to Process-Driven Reporting**. New Jersey: John Wiley & Sons. Inc., 2007.

Tanrıöğen, Abdurrahman (Ed.). **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**. Ankara: Anı Yayıncılık, 2009.

Toroslul, M. Vefa. **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim**. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014.

Türel, Ahmet. **Worldcom Skandalı: Muhasebe Hileleri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.

Türkiye Denetim Standartları. Ankara: Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), 2015.

TÜSİAD. Kurumsal Yönetimi En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 2002.

TİDE, Uluslararası iç Denetim Standartları Meslekî Uygulama Çerçevesi (Kırmızı Kitap), Kasım 2012.

Uzay, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. 1. Basım. Ankara: SPK Yayınları, Haziran 1999.

Ülgen, Hayri ve S. Kadri Mirze. **İşletmelerde Stratejik Yönetim**. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 2007.

Yurtsever, Gürdoğan. **Meslekte Mükemmelliğin Küresel Paydaşı Türkiye İç Denetim Enstitüsü**. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. 1. Basım - Kasım 2012.

Zabihollah, Rezaee. **Corporate Governance and Ethics**. USA: John Wiley & Sons Inc., 2009.

Sürekli Yayınlar

Abay, Ramazan. “Denetim Yapısı İle Finansal Şeffaflık Üzerine Bir İnceleme”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt. 22, Sayı. 2, 2013, ss. 165-174.

Abdioğlu, Hasan. “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”. **MÖDAV**. Sayı. 4, 2008, ss. 185-208.

Adams, Michael B.. “Agency Theory and the Internal Audit”. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 9, No. 8, 1994, ss. 8-12.

Ağca, Ahmet ve Şerife Önder. “İşletmelerde Kar Yönetimi ve Kurumsal Yönetim Yapıları Arasındaki İlişki: BIST Üzerine Bir uygulama”. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. Sayı. 47, 2016, ss. 23-42.

Akdoğan, Nalan, Ozan Gülhan ve Melike Aktaş. “Borsa İstanbul’ da Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Düzeyinin Bağımsız Denetçi Görüşlerine Etkisi ve Bağımsız Denetim Piyasa Yapısı Ulusal Pazar-Gözaltı Pazarı-Kurumsal Yönetim Endeksi Karşılaştırması”. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt. 18, Özel Sayı. 1, 2016, ss. 1-22.

Akdoğan, Nalan ve Uğur Akdoğan. “Türk Ticaret Kanunu’ nun Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Düzenlemelerinin Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleriyle Uyumunun Karşılaştırmalı olarak Analizi”. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. Sayı. 35, Ekim 2011, ss. 1-31.

Akpınar, Mahmut. “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”. **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt. 7, Sayı. 14, 2011, ss. 287-305.

Akpınar, Yakup. “610 No’ lu Uluslararası Denetim Standardı Hükümleri İle Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları”. **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt. 12, Sayı. 2, Aralık 2010, ss.174-200.

Aksu, Melek ve Sinan Aytekin. “Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Notu İle Hisse Senedi Getirisi İlişkisi: BIST Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY) Üzerine Bir Uygulama”. **Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi**. Sayı. 13, Haziran 2015, ss. 201-219.

Al-Akra, Mahmoud, Waleed Abdel-Qader and Mamun Billah. “Taxation Internal Auditing in the Middle East and North Africa: A Literature Review”. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**. Vol. 26, 2016, ss. 13–27.

Allegrini, Marco and the others. "The European Literature Review on Internal Auditing". **Managerial Auditing Journal**. Vol. 21, Issue. 8, 2006, ss. 845-853.

Altıntaş, Nalan. “Evolution of Corporate Governance in the United States of America”. **Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı. 2, 2010, ss. 153-161.

Al-Twajry, Abdulrahman A.M., John A. Brierley and David R. Gwilliam. "The Development Of Internal Audit In Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective". **Critical Perspectives on Accounting**. Vol. 14, 2003, ss. 507-531.

Alzeban, Abdulaziz. "Influence Of Audit Committees On Internal Audit Conformance With Internal Audit Standards". **Managerial Auditing Journal**. Vol. 30 Issue: 6/7, 2015, ss. 539-559.

Alzoubi, Ebraheem Saleem Salem ve Mohamad Hisyam Selamat. "The Effectiveness of Corporate Governance Mechanisms on Constraining Earning Management: Literature Review and Proposed Framework". **International Journal of Global Business**. Vol. 5, No. 1, June 2012, ss. 17-35.

Aras, Güler. "Basel II Bankacılık Düzenlemeleri ve İç Denetim", **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 17, Kış 2007, ss. 24-26.

Arena, Marika and Giovanni Azzone. "Identifying Orgnizational Drivers of Internal Audit Effectiveness". **International Journal of Auditing**. Vol. 13, 2009, ss. 43-60.

Armour, John, Simon Deakin and Suzanne J. Konzelmann. "Shareholder Primacy and the Trajectory of UK Corporate Governance". **British Journal of Industrial Relations**. Vol. 41, No. 3, Sept 2003, ss. 531-555.

Arslantaş, Cem Cüneyt ve Mine Afacan Fındıklı. "İMKB-50' de Yer Alan Şirketlerin Yönetim Kurulu Yapılanmaları". **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**. Cilt. 39, Sayı. 2, 2010, ss. 258-275.

Asare, Thomas. "Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement". **International Journal on Governmental Financial Management**. Vol. 9, No. 1, 2009, ss. 15-28.

Aslan, Bayram. "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim". **Sayıştay Dergisi**. Sayı. 77, 2010, ss. 63-86.

Ataç. "Mesleğin Ulusal Uygulamasında Tek Referansımız Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)". **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 28, Kış, 2011, ss. 50-57.

Atağan, Gülşah ve Nur Fidancı. "Kurumsal Yönetim Endeksindeki (BIST XKURY) İşletmelerin Sahiplik Yapısı ve Gönüllü Açıklamalar Arasındaki İlişki". **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt. 18, Özel Sayı. 1, 2016, ss. 177-199.

Ataman, Başak, Gürbüz Gökçen, Hakan Cavlak ve Yasin Cebeci. "Kurumsal Yönetim Algısı İle Kurumsal Yönetim Notu Arasındaki İlişkinin Analizi". **Maliye Finans Yazıları**. Sayı. 107, 2017, ss. 161-186.

Atmaca, Metin. “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol sisteminin Etkinleştirilmesi”. **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt. 14, Sayı. 1, 2012, ss. 191-205.

Ay, İsmail, Selim Selimata ve Yasemin Tüzün. “Denetim Alanında Yeni Düzenlemeler ve Türkiye’ye Yansımaları”. **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 5, Sonbahar 2002, ss. 23-26.

Aysberg. “Basel II: Risk Yönetimi ve İç Kontrol”. **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 15, Yaz 2006, ss. 6-19.

Aysberg. “STK’larda Kurumsal Yönetişimin Önemi”. **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 46, Bahar 2017, ss. 4-17.

Babatunde, M. Adetunji and Olawoye Olaniran. “The Effects Of Internal And External Mechanism On Governance And Performance Of Corporate Firms In Nigeria”. **Corporate Ownership & Control**. Vol. 7, Iss. 2, Winter 2009, ss. 330-344.

Baykara, S. Tunahan. “OECD Ülkelerinde İç Denetim”. **Denetışim Dergisi**. Sayı. 14, 2014, ss. 42-58.

Beasley, Mark S., Richard Clune and Dana R. Hermanson. “Enterprise Risk Management: An Empirical Analysis of Factors Associated With The Extent of Implementation”. **Journal of Accounting and Public Policy**. Vol. 24, 2005, ss. 521–531.

Bekçioğlu, Selim, Ahmet Coşkun ve Umut Tolga Gümüş. “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı. 59, Temmuz 2013, ss. 1-16.

Berhe, Abraham Gebregiorgis, Mohammed Seid Ali and Asmamaw Getie Mihret. “The Role Of Internal Audit On Transparency And Financial Reporting Quality: External Auditors’ Perspective”. **International Journal of Current Research**. Vol. 6, Issue. 11, November 2014, ss.10307-10311.

Bocean, Claudiu G. ve Catalin M. Barbu. “Corporate Governance And Firm Performance”. **Management and Marketing Journal**. Vol. 5, Iss. 1, 2007, ss. 125-131.

Bostan, Ionel and Veronica Grosu. “The Role of Internal Audit in Optimization of Corporate Governance at the Groups of Companies”. **Theoretical and Applied Economics**. Vol. XVII, No. 2 (543), 2010, ss. 89-110.

Bovens, Mark. “Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework”. **European Law Journal**. Vol. 13, No. 4, July 2007, ss. 447–468.

Bowling, David M. and Lawrence A. Rieger. “Making Sense of COSO’s New Framework for Enterprise Risk Management”. **Bank Accounting & Finance**. Vol. 18, Issue 2, 2005, ss. 29-34.

Brody, Richard G. and D. Jordan Lowe. "The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity". **International Journal of Auditing**. Vol. 4, 2000, ss. 169-176.

Brown, Lawrence D. and Marcus L. Caylor. "Corporate Governance and Firm Valuation". **Journal of Accounting and Public Policy**. Vol. 25, 2006, ss. 409-434.

Burnaby, Priscilla A. and Susan Hass. "Internal Auditing in the Americas". **Managerial Auditing Journal**. Vol. 26, Issue. 8, 2011, ss.734-756.

Carey, Peter and Nava Subramaniam, Karin Chua Wee Ching. "Internal Audit Outsourcing in Australia". **Accounting and Finance**. Vol. 46, 2006, ss. 11-30

Cengiz, Selim. "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma". **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt. XV, Sayı. II, 2013, ss. 403-448.

Ceyhan, İsmail Fatih ve Mehmet Apan. "Coso İç Kontrol Modeli' nin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması". **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt. 6, Sayı. 10, Haziran 2014, ss. 179-198.

Cheffins, Brian R. (2001- b). "History and the Global Corporate Governance Revolution: The UK Perspective". **Business History**. Vol. 43, No. 4, October 2001, ss. 87-118.

Christopher, Joe, Gerrit Sarens and Philomena Leung. "A Critical Analysis of The Independence Of The Internal Audit Function: Evidence From Australia". **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. Vol. 22, Issue. 2, 2009, ss. 200- 220.

Chun, Cai. "On The Functions and Objectives of Internal Audit And Their Underlying Conditions". **Managerial Auditing Journal**. Vol. 12, Issue. 4/5, 1997, ss. 247 – 250.

Claessens, Stijn and B. Burcin Yurtoglu. "Corporate Governance In Emerging Markets: A survey". **Emerging Markets Review**. Vol. 15, 2013, ss. 1-33.

Cole, Rebel A. and Hamid Mehran. "The Effect Of Changes In Ownership Structure On Performance: Evidence From the Thrift Industry". **Journal of Financial Economics**. Vol. 50, 1998, ss. 291-317.

Cömert Doyrangöl, Nuran. "İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi". **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı. 60, 2002, ss. 1-7.

Cromme, Gerhard. "Corporate Governance in Germany and the German Corporate Governance Code". **Blackwell Publishing**. Vol. 13, No. 3, May 2005, ss. 362-367.

Crutchley, Claire E. and Robert S. Hansen. “A Test of the Agency Theory of Managerial Ownership, Corporate Leverage, and Corporate Dividends”. **Financial Management**. Vol. 18, No. 4, Winter 1989, ss. 36-46.

Cuervo, Alvaro. “Corporate Governance Mechanisms: A Plea For Less Code Of Good Governance and More Market Control”. **Blackwell Publishers**. Vol. 10, No. 2, April 2002, ss. 84-93.

Çalışkan, Esra Nemli ve Başak Turan İçke. “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Türk Bankacılık Sektöründeki Durumu”. **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**. Cilt. 59, Sayı. 2, 2009, ss. 121-154.

Çankaya, Fikret, Engin Dinç ve Mümine Kara. “İç Denetim Başarısını Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Üzerinde Bir Uygulama”. **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Sayı. 9, Ocak-Haziran 2012, ss. 47-67.

Çıtak, Levent. “Kurumsal Yönetim Sistemlerinde Yakınsama”. **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**. No. 35, Ekim 2006, ss. 145-172.

Demirbaş, Mahmut. “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”. **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Yıl. 4, Sayı. 7, Bahar 2005/1, ss. 167-188.

Denis, Diane. “Corporate Governance and the Goal of the Firm: In Defense of Shareholder Wealth Maximization”. **The Eastern Finance Association, The Financial Review**. Vol. 51, 2016, ss. 467-480.

Desai, Renu and the Others. “External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function: A Empirical Investigation”. **International Journal of Accounting Information Systems**. Vol. 24, 2017, ss. 1–14.

Dinçer, Banu. “Kurumsal Yönetimin Farklı Teoriler Yoluyla Değerlendirilmesi”. **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı. 36, Nisan 2013, ss. 15-26.

Dittenhofer, Mort. “Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods”. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 16, No. 8, 2001, ss. 443-450.

Doyle, Jeffrey, Weili Ge and Sarah McVay. “Determinants of Weaknesses in Internal Control Over Financial Reporting”. **Journal of Accounting and Economics**. Vol. 44, 2007, ss. 193–223.

Dölen, Tuğba. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Kurumsal Yönetim Algı Düzeylerinin Ölçülmesine Yönelik Ankara İlinde Bir Araştırma”. **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt. 15, Sayı. 1, 2015, ss. 65-74.

Durnev, Art and E. Han Kim. “To Steal or Not to Steal: Firm Attributes, Legal Environment, and Valuation”. **The Journal of Finance**. Vol. LX, No. 3, June 2005, ss. 1461-1493.

Dzierzanowski, Maciej and Piotr Tamowicz. “Setting Standards of Corporate Governance: The Polish Experience of Drafting Governance Codes”. **European Business Organization Law Review**. C. 4, 2003, ss. 273-299.

Eisenhardt, Kathleen M.. “Agency Theory: An Assessment and Review”. **Academy of Management Review**. Vol. 14, No. 1, 1989, ss. 57-74.

Elliott, Robert K. “Assurance Services and The Audit Heritage”. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. Vol. 17, 1998, ss. 1-7.

Erbiste, Bruno. “Corporate Governance in Brazil: Is There a Link Between Corporate Governance and Financial Performance in the Brazilian Market?”. **ABN AMRO Asset Management**. Temmuz 2005.

Ergüden, A. Engin. “Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İşletmelerde İç Denetimin Rolü ve Yeni Türk Ticaret Kanununda İç Denetim”. **TKYD/ Makale**. Sonbahar 2012.

Esendemirli, Ebru ve Ece Erdener Acar. “Finansal Performans ve Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi 2013-2014 Yılları Karşılaştırması”. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt. 18, Özel Sayı. 1, 2016, ss. 625-671.

Eşkazan, Ali Rıza. “İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması”. **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 8, Yaz 2003-2004, ss. 32-33.

Eşkazan, Ali Rıza. “İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik 1”. **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 9, Sonbahar 2004, ss. 26-27.

Fama, Eugene F. and Michael C. Jensen. “Separation of Ownership and Control”. **The Journal of Law & Economics**. Vol. 26, No. 2, 1983, ss. 301-325.

Freeman, R. Edward, Andrew C. Wicks and Bidhan Parmar. “Stakeholder Theory and The Corporate Objective Revisited”. **Organization Science**. Vol. 15, No. 3, May 2004, ss. 364-369.

Friedberg, Asher. “Ethical Aspects of Internal Auditing”. **Journal of Business Ethics**. Vol. 17, No. 8, Jun., 1998, ss. 895-904.

Goodwin, Jenny. “A Comparison of Internal Audit in the Private and Public Sectors”. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 19, Iss. 5, 2004, ss. 640 – 650.

Göçen, Ceren Ayça. “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı. 97, 2010, ss. 107-129.

Gökgöz, Ahmet. “Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Nedenleri”. **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Cilt. 26, Sayı. 3-4, 2012, ss. 313-331.

Gönen, Seçkin ve Muhsin Çelik. “Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı”. **Ege Akademik Bakış Dergisi**. Cilt. 5, Sayı. 1, 2005, ss. 41-46.

Gönülaçar, Şener. “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”. **Mali Hukuk Dergisi**. Sayı. 130, Temmuz-Ağustos 2007, ss. 1-21.

Gramling, Audrey A. and Patricia M. Myers. “Internal Auditors’ Assessment of Fraud Warning Signs: Implications for External Auditors”. **The CPA Journal**, Vol. 73, No. 6, 2003, ss. 20-24.

Guxholli, Suzana, Vjollca Karapici and Albana Gjinopulli. “Corporate Governance and Audit”. **China-USA Business Review**. Vol. 11, No. 2, February 2012, ss. 253-267.

Güler, Ender. “Sigorta İşletmelerinde İç Denetim Uygulamalarının İç Denetim Standartları İle Birlikte Değerlendirilmesi”. **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. Sayı. 19, 2010, ss. 385-402.

Güneş, Şule ve Suat Teker. “Türk Enerji Sektöründe Kurumsal Risk Yönetimi Farkındalığı”. **Doğuş Üniversitesi Dergisi**. Cilt. 11, Sayı. 1, 2010, ss. 64-76.

Günşen, M. Hulusi. “Örnek Bir İç Denetim Uygulaması: Tedavi Sürecinin Faturalandırılması Süreci”. **Denetışim Dergisi**, Sayı. 9, 2012, ss. 74-86.

Hart, Oliver. “Corporate Governace: Some Theory and Implications”. **The Economic Journal**. Vol. 105, No. 430, May 1995, ss. 678-689.

Hass, Susan, Mohammad J. Abdolmohammadi and Priscilla Burnaby. “The Americas Literature Review on Internal Auditing”. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 21 Issue: 8, 2006, ss. 835-844.

Hatunoğlu, Zeynep, Nurettin Koca ve Mustafa Kılılı. “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”. **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt. 9, Sayı. 20, 2012, ss. 169-189.

Işık, Mustafa. “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu”. **Denetışim Dergisi**. Sayı. 7, 2011, ss. 4-15.

Joksimović, Marijana and Alseddig Ahmed. “The Internal Audit As Function To The Corporate Governance”. **Megatrend Review**. Vol. 14, No. 2, 2017, ss. 109-126.

Jones, Ian and Michael Pollitt. “Understanding How Issues in Corporate Governance Develop: Cadbury Report to Higgs Review”. **Blackwell Publishing**. Vol. 12, No. 2, April 2004, ss. 162-171.

Kara, Zişan, Muammer Sarıkaya ve Fatih Temizel. “Yatırımcı İlişkileri Yönetiminde Güven ve Ekonomiye Etkisi”. **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi**. Cilt. 11, Sayı. 1, 2009, ss. 279-307.

Kartal, Fikret. “Türkiye’ de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları”. **Maliye Finans Yazıları Dergisi**. Yıl. 27 Sayı. 99, Nisan 2013, ss. 9-36.

Karagiorgos, Theofanis, George Drogas, Evaggelos Gotzamanis and Ioannis Tampakoudis. “Internal Auditing as an Effective Tool For Corporate Governance”, **Journal of Business Management**. Vol. 2, No. 1, January-June 2010, ss. 15-24.

Kayım, Ali. “Avrupa Birliği Komisyonu İç Kontrol Standartları”. **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 15, Yaz 2006, ss. 28-32.

Kesik, Ahmet. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”. **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Sayı. 9, 2005 / 1, ss. 94-114.

Khelil, Imen, Khaled Hussainey and Hedi Noubbigh. “Audit Committee – Internal Audit Interaction And Moral Courage”. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 31 Iss. 4/5, 2016, ss. 403 – 433.

Kızılboğa, Rüveyda. “İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi”. **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt. 1, Sayı. 1, 2013, ss. 107-119.

Kızılboğa, Ruveyda ve Filiz Özşahin. “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”. **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt. 6, Sayı. 2, 2013, ss. 220-236.

Koçak, Süleyman Yaman ve Tamer Kavakoğlu. “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı. 77, 2010, ss. 119- 148.

Köroğlu, Çağrı ve Rafet Aktaş. “Turizm Sektöründe Kurumsal Yönetim Anlayışı ve İç Denetim İlişkisi: Marmaris Bölgesinde Bir Uygulama”. **Journal of Business Research Turk**. Cilt. 6, Sayı. 3, 2014, ss. 273-290.

Kurt, Ganite ve Tuğba Uçma. “COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri”. **World of Accounting Science**. Vol. 15 Issue. 2, 2013, ss. 79-89.

Lehn, Kenneth, Sukesh Patro and Mengxin Zhao. “Governance indexes and valuation: Which causes which?”. **Journal of Corporate Finance**. Vol. 13, 2007, ss. 907–928.

Lewis, Ben W.. “Berle and Means on the Modern Corporation”. **Journal of Political Economy**. Vol. 43., No. 4, Aug 1935, ss. 548-554.

Liu, Jonathan, Hong Seng Woo and Victor Boakye-Bonsu. “Developing Internal Auditing Procedures in UK Organizations Using a Benchmarking Approach”. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 12 Issue. 9, 1997, ss. 464-478.

Memiş, Mehmet Ünsal. “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı. 85, Ocak-Şubat 2008, ss. 75-91.

Mihret, Dessalegn Getie and Getachew Zemenu Woldeyohannis. "Value-Added Role of Internal Audit: An Ethiopian Case Study". **Managerial Auditing Journal**. Vol. 23 Issue. 6, 2008, ss. 567-595.

Dessalegn Getie Mihret and Mengistu Amare Admassu. “Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective”. **International Business Research**. Vol. 4, No. 2, April 2011, ss. 67-79.

Milhaupt, Curtis J. “Creative Norm Destruction: The Evolution of Nonlegal Rules in Japanese Corporate Governance”. **The University of Pennsylvania Law Review**. Vol. 149, No. 6, Jun. 2001, ss. 2083-2129.

Mohammad, Shafi. “The Importance of Effective Corporate Governance”. **SSRN Electronic Journal**. September 2004, ss. 1-10.

Munteanu, Victor and Dragos Laurentiu Zaharia. “Current Trends in Internal Audit”. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**. Vol. 116, 2014, ss. 2239-2242.

Nanka-Bruce, Douglas. “Corporate Governance Mechanisms and Firm Efficiency”. **International Journal of Business and Management**. Vol. 6, No. 5, May 2011, ss. 28-40.

Norman, Carolyn Strand, Anna M. Rose and Jacob M. Rose. “Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition and Assessments of Fraud Risk”. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 35, 2010, ss. 546–557.

Odabaşı, Cahit ve Hasan Ergen. “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar”. **Muhasebe ve Denetim Dünyası e-Dergi**, http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Bagimsiz_Denetimde_Kamu_gozetimi_ve_Skandallar.pdf (19 Ocak 2017)

Ös, Enis. “Denetim Evreninin Belirlenmesinde Alternatif Bir Yöntem: Analitik Hiyerarşi Prosesi”. **Denetışim Dergisi**. Sayı. 4, 2010, ss. 8-16.

Özbilgin, İzzet Gökhan. “Aracı Kurumların İç Kontrol Sistemi ve İlgili Düzenlemenin Değerlendirilmesi”. **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Sayı. 12, No. 12, 2010, ss. 219-242.

Özbilgin, İzzet Gökhan. “Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı. 49, 2003, ss. 123-128.

Öztürk, Mutlu Başaran ve Kartal Demirgüneş. “Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entelektüel Sermaye”. **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. S. 19, 2008, ss. 395-411.

Pamukçu, Fatma. “Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı. 50, Nisan 2011, ss. 133-148.

Reynolds, Mary Ann. “Professionalism, Ethical Codes and the Internal Auditor: A Moral Argument”. **Journal of Business Ethics**. Vol. 24, Issue. 2, March 2000, ss. 115-124.

Rezaee, Zabihollah and Lander, Gerald. H.. “The Internal Auditor’s Relationship With The Audit Committee”. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 8 No. 3, 1993, ss. 35-41.

Rossouw, G.J., A. Van Der Watt and D.P. Malan. “Corporate Governance in South Africa”. **Journal of Business Ethics**. Vol. 37, Iss. 3, May 2002, ss. 289-302.

Sağlar, Jale ve Koray Tuan. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”. **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt. 18, Sayı. 1, 2009, ss. 343-358.

Sancar, Gaye Ashi. “Kurumsal Sürdürülebilirlik Bağlamında Kurumsal Yönetişim: Kavramın Doğuşu, Gelişimi ve Değerlendirilmesi”. **Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi**. Cilt. 8, Sayı. 1, 2013, ss. 71-84.

Sarens, Gerrit and Ignace De Beelde. "Internal Auditor' s Perception About Their Role in Risk Management: A Comparison Between US and Belgian Companies". **Managerial Auditing Journal**. Vol. 21, Iss. 1, 2006, ss. 63-80.

Sawyer, Lawrence B. “Why Internal Auditing?”. **Internal Auditor**. Vol. 50 Issue 6, 1993, ss. 43-48.

Scarborough, D. Paul, Dasaratha V. Rama and K. Raghunandan. “Audit Committee Composition And Interaction With Internal Auditing: Canadian Evidence”. **Accounting Horizons**. Vol. 12 No. 1, 1998, ss. 51-62.

Schmidt, Lawrence R. “Internal Audit Reports”. **New York Certified Public Accountant (pre-1986); New York**. Vol. 14, Iss. 000013, Oct 1944.

Schroeder, Joseph H. and Marcy L. Shepardson. “Do SOX 404 Control Audits and Management Assessments Improve Overall Internal Control System Quality?”. **The Accounting Review**. Vol. 91, No. 5, September 2016, ss. 1513–1541.

Shishido, Zenichi. "Reform in Japanese Corporate Law and Corporate Governance: Current Changes in Historical Perspective". **The American Journal of Comparative Law**. Vol. 49, No. 4, 2001, ss. 653-677.

Shleifer, Andrei ve Robert W. Vishny. "A Survey of Corporate Governance". **The Journal Of Finance**. Vol. 52, No. 2, 1997, ss. 737-783.

Soh, Dominic S.B. and Nonna Martinov-Bennie. "The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation". **Managerial Auditing Journal**. Vol. 26. Iss 7, 2011, ss. 605 – 622.

Sönmez, Asuman ve Andaç Toksoy. "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye’deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği". **Maliye Finans Yazıları**. Yıl. 25, Sayı. 92, Temmuz 2011.

Spira, Laura F. and Michael Page. "Risk Management: The Reinvention of Internal Control and The Changing Role of Internal Audit". **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. Vol. 16, Iss. 4, 2003, ss. 640-661.

Stewart, Jenny and Nava Subramaniam. "Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities". **Managerial Auditing Journal**. Vol. 25 Iss. 4, 2010, ss. 328 – 360.

Tabără, Neculai and Mihaela Ungureanu. "Internal Audit And Its Role In Improving Corporate Governance Systems". **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**. Vol. 14, No. 1, 2012, ss. 139-145.

Tektüfekçi, Fatma. "İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak". **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt. 10, Sayı. 2, 2008, ss. 79-108.

Terzi, Serkan, İlker Kıymetli Şen ve Bilal Solak. "Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul’da Ampirik Bir Araştırma". **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**. Cilt. 10, Sayı. 23, 2014, ss. 191-206.

Tuan, Kadir ve Mehmet Ünsal Memiş. "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü". **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı. 35, Haziran 2007, ss. 1-14.

Tuan, Koray. "Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan İşletmelerde Etkin İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Göstergeleri". **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Sayı. 8, No. 1, Mart 2016, ss. 159-183.

Turan, Ülkü ve Nizamettin Bayburt. "Kurumsal Yönetim, Mülkiyet Yapısı ve Performans". **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**. Cilt. 50, Sayı. 585, 2013, s. 27-40.

Tutar, Hasan ve Mehmet Altınöz. "Hesap Verebilirlik Bağlamında İç Denetim ve Sorun Alanları: Eleştirel Bir Analiz". **Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. Cilt. 8 Sayı. 15, 2017, ss. 225-248.

Tüm, Kayahan. “Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı”. **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt. 17, Sayı. 2, Aralık 2013, ss. 93-112.

Türedi, Hasan, Ahmet Oğuz Koban ve Gencay Karakaya. “COSO İç Kontrol Modeli İle İngiliz (Turnbull) ve Kanada (Coco) Modellerinin Karşılaştırılması”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı. 99, Ekim-Aralık 2015, ss. 95-119.

Türedi, Hasan, Gencay Karakaya ve Mehmet İldem. “Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı. 96, Ocak-Mart 2015, ss. 55-74.

Türedi, Hasan, Ümmügülsüm Zor ve Filiz Gürbüz. “Risk Odaklı İç Denetim”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı. 66, Nisan 2015, ss. 1-20.

Uzun, Ali Kamil. “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”. **Denetışim Dergisi**. Sayı. 3, 2009, ss. 59-65.

Ünal, Mustafa ve Adem Altay. “Kurumsal Yönetimin Bağımsız Dış Denetime Etkisi ve Denetim Firması Seçimindeki Rolü: BIST İmalat Sektöründe Bir Uygulama”. **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**. Cilt. 8, Sayı. 2, Temmuz 2015, ss. 91-106.

Ünlü, N. Burak. “Kurumlarda İç Denetimin Değerinin Artırılması”. **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 9, Sonbahar 2004, ss. 24-25.

Waweru, Nelson. “Determinants of Quality Corporate Governance in Sub-Saharan Africa: Evidence from Kenya and South Africa”. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 29 Iss. 5, 2014, ss. 455-485.

Weidenmier, Marcia L. and Sridhar Ramamoorti. “Research Opportunities in Information Technology and Internal Auditing”. **Journal Of Informaiton Systems**. Vol. 20, No. 1, Spring 2006, ss. 205–219.

Widener, Sally K. and Frank H. Selto. “Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why do Firms Outsource Internal Auditing Activities?”. **Journal of Management Accounting Research**. Vol. 11, 1999, ss. 45-73.

Yansıma. “İç Denetimin Kurum İçindeki Statüsünü Yükseltmek”. **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 30, Sonbahar 2011, ss. 78-81.

Yazıcıoğlu, İrfan ve Hakan Koç. “Aile İşletmelerinin Kurumsallaşma Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Karşılaştırmalı Bir Araştırma”. **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Sayı. 21, 2009, ss. 497-507.

Yenice, Sedat ve Tuğba Dölen. “İMKB’de İşlem Gören Firmaların Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyumunun Firma Değeri Üzerindeki Etkisi”. **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**. Cilt. 9, Sayı. 19, 2013, ss. 199-214.

Yeşil Kalem. “Kurum Çapında Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”. **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 9, Sonbahar 2004, ss. 22-23.

Yeşil Kalem. “Örgütsel Yönetişimin Denetimi”. **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 48, Sonbahar 2017, ss. 28-33.

Yılmaz, Sait. “Risk Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar: Uç Değer Teorisi”. **TİDE İç Denetim Dergisi**. Sayı. 27, Yaz 2010), ss. 28-34.

Yurtsever, Gürdoğan. “İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri”. **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**. Cilt. 52, Sayı. 602, 2015, ss. 89-101.

Yurtsever, Gürdoğan. “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ve Kamu İdareleri İçin Önemi”. **Denetışim Dergisi**. Sayı. 7, 2011, ss. 16-24.

Zaman, Mahbub and Gerrit Sarens. “Informal Interactions Between Audit Committees And Internal Audit Functions Exploratory Evidence And Directions For Future Research”. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 28, No. 6, 2013, ss. 495-515.

Diğer Yayınlar

Abdioğlu, Hasan. “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.

About The IIA, <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> (15 Mayıs 2017)

Allen, Franklin and Douglas Gale. “A Comparative Theory of Corporate Governance”. **Wharton Financial Institutions Center Working Paper**. No. 03-27, 2002.

Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/07/20030714.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/07/20030714.htm> (25 Eylül 2017)

Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Seri:V, No:106 Sayılı Tebliğ, https://www.tspb.org.tr/wp-content/uploads/2015/07/mevzuat_ekim_duyuru_ic_denetim.pdf (25 Eylül 2017)

Armağan, Onuralp. “Yeni Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (Yeni UMUÇ)”. <http://www.tide.org.tr/uploads/Onuralp%20Arma%C4%9Fan-Yeni%20UMU%C3%87%20Semineri-Website%20Versiyon.pdf> (25 Ekim 2017)

Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemlerine İlişkin Olarak Açıklanmasına Gerek Duyulan Hususlar, https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1845tbbgenelge.pdf (23 Eylül 2017)

Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik(Mülga), <http://mevzuat.kararara.com/mvzt/mvzt4/mvzt1945.html> (23 Eylül 2017)

Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/11013bankalarin_ic_sistemleri_hakkinda_yonetmelik_24_02_2011.pdf (23 Eylül 2017);

Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120628-17.htm> (23 Eylül 2017)

Bankaların İç Sistemleri ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik,

https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/13294isedes_yonetmelik.pdf (23 Eylül 2017)

Basel Committee on Banking Supervision. “Principles for Enhancing Corporate Governance”. **Bank for International Settlements Communications**, Basel, October 2010 <http://www.bis.org/publ/bcbs176.pdf> (20 Aralık 2016)

Bezirci, Murat K., “Kurumsallaşma Nedir? Ne Değildir?”, ss. 2-5. http://www.marmarasps.com.tr/images/makale_kapak/e9a2bf440c60636914697685af9ba8f4.pdf (12 Kasım 2016).

BDDK, “Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, 2006, https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/1682kurumsalyonetimyonetmeligiislenmishali.pdf (28 Kasım 2016)

BDDK, “5411 Sayılı Bankacılık Kanunu”, 2005, https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/15405411_sayili_bankacilik_kanunu.pdf (12 Şubat 2018)

“Borsa İstanbul Kotasyon Ücret Tarifesi”, http://www.borsaistanbul.com/datum/Kotasyon_Ucret_Tarifesi.pdf (28 Mart 2018)

Cavlak, Hakan. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Kurumsal Yönetim Endeksi’ne Tabi Şirketlerde Bir Anket Çalışması”. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.

Celasun, Merih. “2001 Krizi, Öncesi ve Sonrası: Makroekonomik ve Mali Bir Değerlendirme”. **VI. International Conference in Economics**. 11-14 September 2002.

Cheffins, Brian R(2012-a). “The History of Corporate Governance”. **European Corporate Governance Institute Law Working Paper**. 2012.

“Code of Ethics For Internal Auditors Royal Government of Bhutan”, Ministry of Finance Royal Government Of Bhutan, November 2014.

Collin, Sven-Olof, Elin Smith, Pernilla Broberg, Timurs Umans and Torbjörn Tagesson. “Mechanisms Of Corporate Governance Going International: Outlining A Theory And An Initial Test Of The Performance Effects”. **Kristianstad University College Department Of Business Studies**, <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:640587/FULLTEXT01.pdf> (1 Ocak 2017)

“Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing”, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx> (6 Mart 2017)

“Corporate Governance Codes and Principles: USA”, http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php (17 Ocak 2017).

“Corporate Governance Codes and Principles: UK”, http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php (17 Ocak 2017).

“Corporate Governance Codes and Principles: Japan”, http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php (19 Ocak 2017).

“Corporate Governance Codes and Principles: Germany”, http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php (19 Ocak 2017).

Costan, Lavinia and Stefan Popa, “The Company's Internal Audit Seen As A Piece Of A Complex System”. **21st International Conference on Control Systems and Computer Science**. 2017.

Dayıoğlu, M. Emrah. “Kurumsal İtibarı Sağlamada Kurumsal Yönetimin Etkisi ve Türkiye Uygulaması”. **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

Deloitte-TKYD, “Nedir Bu Kurumsal Yönetim?”, **Kurumsal Yönetim Serisi**, Deloitte-TKYD Ortak Yayını, 2007.

Deloitte-TKYD, “Kurumsal Yönetimin Anonim Ortaklıklarda Yansımaları”, **Kurumsal Yönetim Serisi**, Deloitte-TKYD Ortak Yayını, 2007.

Dinç, Yusuf, Büşra Tosunoğlu ve Selim Cengiz, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Çerçevesinde İç Denetimin Yeri ve Önemi: IMKB-100 Örneği”, <https://docplayer.biz.tr/8786089-Isletmelerde-kurumsal-yonetim-anlayisi-cercevesinde-ic-denetimin-yeri-ve-onemi-imkb-100-ornegi.html> (15 Mayıs 2018)

“Directive 2006/43/EC Of The European Parliament And Of The Council”, 17 May 2006. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1513631051079&uri=CELEX:32006L0043> (18 Aralık 2017)

Directors’ Remuneration, “**Report of a Study Group Chaired by Sir Richard Greenbury**”, 17 July 1995.

“ECIIA 25th Anniversary Celebration”, (2007) http://www.ipai.pt/fotos/gca/eciia_2007_06_07_eciia_25th_anniversary_booklet_12232_32405.pdf (10 Ekim 2017)

Aslı Eryılmaz Elverici, “J-SOX, Amerikalı SOX’ un Yerini Alır mı?”, (2009), <http://www.dunya.com/gundem/j-sox-amerikali-sox039un-yerini-alir-mi-haberi-71063> (19 Ocak 2017)

“Enterprise Risk Management”, http://www.hcca-info.org/portals/0/pdfs/resources/conference_handouts/compliance_institute/2011/102-2.pdf (24 Nisan 2017)

Erdoğan, Mahmut. “Kurumsal Yönetim ve Şirket Nakit Tutuşuna Etkisi: Bir Dinamik Panel Veri Analizi”. **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

Eroğlu, Cengiz Alp. “Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Kamunun Aydınlatılması”. Ankara: **SPK Yeterlik Etüdü**, 2003.

“Fairness In Corporate Governance”,
<https://economybuilding.wordpress.com/2011/03/01/fairness-in-corporate-governance/>
(20 Mayıs 2017)

Fatih Güneş ve Diğerleri. “Bilgi Teknolojileri Denetimi ve COBIT’ in Sektörel Uygulanabilirliği”. **Antalya: Akademik Bilişim Konferansı**, 2013.

Financial Reporting Council , “The UK Approach To Corporate Governance”, (Oct 2010), s. 1-4. <https://www.frc.org.uk/getattachment/1db9539d-9176-4546-91ee-828b7fd087a8/The-UK-Approach-to-Corporate-Governance.aspx> (18 Ocak 2017)

“Fundamentals of the Internal Auditing Function”,
https://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf (15 Mayıs 2017)

Global Corporate Governance Forum, “Developing Corporate Governance Codes of Best Practice”, Washington: The World Bank, 2005.

G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, **OECD’ nin G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanlarına Raporu**, Turkey: G20 2015, Eylül 2015.

Gregory, Holly J. and Marsha E. Simms. “Corporate Governance: What It Is And Why It Matters”. **9th International Anti-Corruption Conference**, South Africa: Durban, 10-15 October 1999, ss. 1-20.

Guidance on the 8th EU Company Law Directive; article 41, “Monitoring the Effectiveness of Internal Control, Internal Audit and Risk Management Systems”; **Guidance for Boards and Audit Committees** (21 September 2010)

Güler, Ender. “Uluslararası Denetim Standartlarına (Isa’s) Göre Türkiye’de Denetim Ortamı ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları”. **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

Governing Corporations, 2012,
<http://2012books.lardbucket.org/pdfs/governing-corporations.pdf> (17 Ocak 2017)

Hampel Report, “Committee on Corporate Governance (Final Report), (January 1998), <http://www.ecgi.org/codes/documents/hampel.pdf> (12 Ocak 2017).

IIA Position Paper: The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management, January 2009.

IIA Position Paper: The Three Lines Of Defense In Effective Risk Management And Control, January 2013.

IIA- The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx> (13 Kasım 2017)

IIA- The Institute of Internal Auditors. “İç Denetim Standartları: Neden Önemlidir?”. **Tone At The Top**, Sayı. 73, Temmuz-Ağustos 2015.

IIA, 2016 North American Pulse Of Internal Audit Time To Move Out Of The Comfort Zone, 2016, www.theiia.org/pulse (27 Nisan 2017)

IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017.

IPPF – **Practice Guide: Assessing the Adequacy of Risk Management Using ISO 31000**, Institute of Internal Auditors (December 2010)

IPPF – **Practice Guide Coordinating Risk Management and Assurance**, Institute of Internal Auditors (March 2012)

Increasing Transparency Through Promotion of Internal Audit Role In The Accountability Chain, **Kosova: Instituti Kaf Project**, 2016.

Internal Control Guidance, <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx> (10 Nisan 2017)

İç Denetimde Kilometre Taşları, https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=h_kilometre_taslari (06 Haziran 2017)

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esaslarına Hakkında Yönetmelik, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.9509&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (19 Eylül 2017)

Jackson, Gregory. “ Understanding Corporate Governance in the United States: An Historical and Theoretical Reassessment”. **Corporate Governance Working Paper**, Oct 2010.

Kahyaoğlu, Sezer Bozkuş. “Kurumsal Risk Yönetimi Standartları Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Türkiye Uygulaması”. **MÜSİAD, Grant Thornton Türkiye**. 2012

Kamu İç Denetim Standartları, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimStandartlari.aspx> (19 Eylül 2017)

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf> (19 Eylül 2017)

Kaya, Bertan. “Yeni IPPF ve İç Denetimin Evrimi”, <http://bertankaya.net/index.php/2015/08/yeni-ippf-ve-ic-denetimin-evrimi/> (25 Ekim 2017)

Karagiorgos, Theofanis and the others. “Conceptual Framework, Development Trends and Future Prospects Of Internal Audit: Theoretical Approach”. **5th Annual Conference, Hellenic Finance and Accounting Association (H.F.A.A.)**. Thessaloniki, Conference Proceedings, 2006.

Kızıl, Cevdet, Vedat Demirkol ve Selen Kefeli. "İç Kontrol Sistemi ve Denetim Süreci: Kişili Firmasında Bir Uygulama". **Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi III**. Malatya, Türkiye, 11-13 Haziran 2015.

KİDDER, <http://icdenetim.org/forum/index.php?topic=58.0;wap2> (19 Eylül 2017)

Navigating the Sarbanes-Oxley Act of 2002: Overview and Observations, Price Water House Coopers, 2003.

OECD, “Latest Directions In Corporate Governance”, **Conference On “Corporate Governance In Asia: A Comparative Perspective**, Seoul, 3-5 March 1999.

Özeren, Baran. “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler”. **Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 3**, Ekim 1999.

Özeren, Baran. “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, **Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8**. Ağustos 2000.

Position Paper. “Internal Auditing in Europe”. **ECIIA**, February 2005.

“Reforming the Commission: A White Paper- Part I”. **European Commission**, 1 March 2000.

Romano, Roberta. “The Sarbanes-Oxley Act and the Making of Quack Corporate Governance”. **European Corporate Governance Institute Finance Working Paper**, No. 52.

Roth, Debi. “The New IPPF: What to Expect, IIA, https://www.sco.ca.gov/Files-ARD-Local/Debi_Roth_-_New_IPPF_-_10.21.15.pdf (25 Ekim 2017)

SAHA. “Kurumsal Yönetimin Albenisi”, <http://www.saharating.com/~saharati/arastirmalar/kurumsal-yonetimin-albenisi/> (28 Aralık 2016).

Saldanlı, Arif. “Kurumsal Yönetimin Firma Değer ve Performansına Etkileri: İMKB-100 Üzerine Bir Uygulama”. **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.

Samsun, Nihal. “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”, <http://debis.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/hesap%20verebilirlik.pdf> (17 Temmuz 2018)

Sandıkçıoğlu, Ayça. “Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi”. **Yeterlilik Etüdü**. Ankara: SPK Yayınları, 2007.

Septiawan, Budi. “The Role Of Internal Audit In Good Corporate Governance: A Case Study in Industry and Telecommunication Indonesia. Co (PT. INTI)”. **Grande Ecole PGE 3 Master of Financial (Management Control) Groupe ESC Troyes**. September 14, 2016.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, (Seri: X, No: 28), 28 Haziran 2013. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/06/20130628-17.htm> (16 Haziran 2017)

Shannon, Brenda M. “Internal Control Fundamentals and Introduction to Fraud”, Spring 2010, ss. 1-86.

Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin İç Denetim Sistemleri, <https://www.tsb.org.tr/images/SigortaveReasuransSirketlerininIcDenetimSisitemler.JPG> (12Aralık 2017)

Sigorta ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik. (21 Haziran 2008), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/06/20080621-7.htm> (11 Aralık 2017)

SOX Public Law, (30 July 2002), <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf> (16 Ocak 2016)

SPK. “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ”. Seri, IV, No. 54, 11 Ekim 2011.

SPK, İMKB Şirketleri Tarafından 2005 Yılında Yayınlanan Kurumsal Yönetim Uyum Raporlarına İlişkin Genel Değerlendirme. 2005.

SPK. “Kurumsal Yönetim İlkeleri, Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)”. SPK, 2014.

SPK. “Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği (Seri:VIII, No:51)”. 2007.

Stephen J. McNally. “The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One Approach To An Effective Transition”. **COSO: Strategic Finance Documents** (June 2013), <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> (12 Nisan 2017)

Şehirli, Kübra. “Kurumsal Yönetim”. **SPK Yeterlik Etüdü**. 1999.

The ECIIA's Mission, <http://www.eciia.eu/what-we-do/the-eciias-mission/> (18 Mayıs 2017)

“The UK Corporate Governance Code, Corporate Governance Codes and Principles-United Kingdom”. September 2014, http://www.ecgi.org/codes/code.php?code_id=427 (18 Ocak 2017)

TİDE, “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş – Öneriler”, İstanbul: TİDE, Temmuz 2012.

Tonta, Yaşar. “Regresyon Analizi”, <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/courses/fall2007/sb5002/sb5002-11-regresyon-analizi.pdf> (E24 Aralık 2018)

Tunç, Ferruh. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Kurumsallaşmayla İlgili Düzenlemeler”. **Kurumsallaşma ve Denetim Konferansı**. Antalya, 5-9 Ekim 2011.

Türk Ticaret Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> (20 Eylül 2017)

Türkmen, Mehmet Fatih. “İç Denetim ve İşletmelere Kazandırdıkları”, <http://huseyinust.com/konu-ic-denetim-ve-isletmelere-kazandirdiklari.html> (18 Eylül 2017)

Tüsiad. “Yönetim Kurulları' nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru. Mayıs 2008.

Uzay, Şaban. “Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler”. 2010, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/a1tusiadsunum.pdf> (21 Eylül 2017)

Uzun, Ali Kamil. “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Kalite Güvencesi. Deloitte, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Kurumsal%20Y%C3%B6netim%20ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetimin%20Kalite%20G%C3%BCvencesi.pdf> (10 Temmuz 2018)

Uzun, Ali Kamil. “Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler”. 24.07.2012, <http://www.verginet.net/dtt/1/yeni-ttk-ic-denetim.aspx> (20 Eylül 2017)

Welcome to COSO, <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>, (10 Nisan 2017)

Yurtsever, Gürdoğan. “Bankacılık Sektörü İle Kamu İdarelerindeki İç Denetim Uygulamalarının Karşılaştırılması ve Geleceğe İlişkin Değerlendirmeler”. https://www.tide.org.tr/uploads/Gurdogan_Yurtsever.pdf (23 Eylül 2017),

<http://www.hakanguclu.com/sermaye-piyasasi-kurulu-tarafindan-yeni-kurumsal-yonetim-ilkeleri-tebliği-yayinlandi.html/> (12 Şubat 2018)

<http://www.jcrer.com.tr/Pages.aspx?Page=spk-kurumsal-yonetim-ilkelerine-uyum-derecelendirmesi-3> (28 Mart 2018)

<http://www.saharating.com> (28 Mart 2018)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/07/20070712-24.htm> (13 Şubat 2018)

<http://www.saharating.com>

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Kabul Tarihi: 06.12.2012, <http://mevzuat.spk.gov.tr/> (25 Eylül 2017)

https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/15405411_sayili_bankacilik_kanunu.pdf (23 Eylül 2017)

<http://www.tidemuze.org/standartlar.html> (15 Mayıs 2017)

<https://na.theiaa.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> (25 Ekim 2017)