

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

**ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİ'NDE YAPILAN İÇ
DENETİM FAALİYETİ VE KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İLİŞKİSİ: BIST
SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİ'NE TABİ ŞİRKETLERDE ANKET ÇALIŞMASI**

Yüksek Lisans Tezi

BURCU ÖZGÜL

İstanbul, 2016

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİ'NDE YAPILAN İÇ
DENETİM FAALİYETİ VE KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İLİŞKİSİ: BIST
SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİ'NE TABİ ŞİRKETLERDE ANKET ÇALIŞMASI**

Yüksek Lisans Tezi

BURCU ÖZGÜL

Danışman: DOÇ. DR. BANU TARHAN MENGİ

İstanbul, 2016



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE DENETİMİ Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi BURCU ÖZGÜL'nin Uluslararası iç denetim standartları çerçevesi'nde yapılan iç denetim faaliyeti ve kurumsal sürdürülebilirlik ilişkisi: BIST sürdürülebilirlik endeksi'ne tabi şirketlerde anket çalışması adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 20.04.2016 tarih ve 2016-16/26 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 11/05/16.....

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Doç. Dr. BANU MENGİ	
2.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. NEJAT BOZKURT	
3.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. ŞAHAMET BÜLBÜL	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Burcu Özgöl
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe Denetimi
Tez Danışmanı : Doç. Dr. Banu Tarhan Mengi
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Mayıs 2016
Anahtar Kelimeler : İç Denetim, Uluslararası İç Denetim Standartları,
Kurumsal Sürdürülebilirlik, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi

ÖZET

ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİ'NDE YAPILAN İÇ DENETİM FAALİYETİ VE KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İLİŞKİSİ: BIST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİ'NE TABİ ŞİRKETLERDE ANKET ÇALIŞMASI

Günümüz dünyasında sürdürülebilirlik kavramını çok yaygın bir biçimde kullanmaya ve duymaya başladık. Özellikle de global düzeyde yaşanan ekonomik sosyal ve çevresel sorunlar nedeni ile sürdürülebilirlik, iş dünyasının, tüm aktörlerinin ilgisini çeken bir kavram haline gelmiştir. Şirketlerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için, ekonomik, sosyal ve çevresel boyutların, kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmıştır. Bunun için de şirketler sürdürülebilirlik stratejileri ve politikaları oluşturmaya ve bu çalışmaları da paydaşlarıyla paylaşmak amacıyla sürdürülebilirlik raporları yayımlamaya başlamışlardır. Şirketlerde gerçekleştirilen bu çalışmalar iç denetim birimine yeni yükümlülükler getirmekte, buna karşın çok çeşitli fırsatlar da sunmaktadır. Bu çalışmada kurumsal sürdürülebilirlikte iç denetim birimi çalışanlarının rol ve sorumlulukları ele alınmıştır. Çalışmamızın araştırma kısmında BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlere yönelik iki anket çalışması yapılmıştır. Bu anket çalışmalarıyla, Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesi'nde yapılan iç denetim faaliyetinin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkısını ölçmek amaçlanmıştır. İki anket çalışmasından elde edilen veriler karşılaştırılarak, standartlara uygunluk arttıkça kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına yapılan katkıda anlamlı bir değişim olup olmadığı incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygunluk arttıkça iç denetçilerin kurumsal sürdürülebilirlik stratejisine, anlamlı katkılar sağladıkları ortaya çıkmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Burcu Özgül
Field : Business Administration
Programme : Accounting Auditing
Supervisor : Doç. Dr. Banu Tarhan Mengi
Degree Award and Date : Master – May 2016
Keywords : Internal Auditing, International Internal Audit Standards, Corporate Sustainability, BIST Sustainability Index

ABSTRACT

INTERNAL AUDITING ACTIVITY IN ACCORDANCE WITH THE INTERNATIONAL INTERNAL AUDIT STANDARDS AND CORPORATE SUSTAINABILITY RELATIONSHIP: SURVEY CONDUCTED FOR THE COMPANIES, SUBJECT TO BIST SUSTAINABILITY INDEX

The concept of sustainability has been widely used and heard in the world today. The sustainability has emerged as a prominent concept that drew attention of the players in the business world, in particular, thanks to the economical, social and enviromental challenges occured at the global level. It is well understood that the econominial, social and enviromental should be evaluated along with the corporate management rules for the survival of the companies. For that reason, the companies started performing the sustainability strategies and policies and publishing the sustainability reports in order to share these studies with their stakeholders. These studies, performed at the companies, have imposed obligations on the Internal Audit Unit, and therefore have provided a wide variety of opportunities as well. In this study, the duties and the roles of the members of Internal Audit Unit for the corporate sustainability have been discussed in details. Two surveys have been made for the companies – subject to BIST Sustainability Index at the research part of our study. With these studies, aimed to measure the contributions of the Internal Auditing Activity, made in accordance with the International Internal Audit Standards, to the corporate sustainability studies. By the comparison of the inputs of these two surveys, the evaluation is made to find out if there is any considerable change on the contributions made for the corporate sustainability studies as the conformity to the standards becomes more and more. As a consequence of this study; It has been fully realized that the increasingly compliance the International Internal Auditing has led the Internal Auditors to make significant contributions to the corporate sustainability strategy.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

İÇİNDEKİLER	i
TABLO LİSTESİ	viii
ŞEKİL LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR	xviii
GİRİŞ	1
1. İÇ DENETİM KAVRAMI	4
1.1. İç Denetimin Tanımı ve Unsurları	4
1.1.1. Güvence ve Danışmanlık Kavramı	6
1.1.2. Kurumun Faaliyetlerinin Geliştirilmesi ve Değer Katılması.....	9
1.1.3. Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	10
1.1.4. Sistematik ve Disiplinli Bir Faaliyet Olması.....	11
1.2. İç Denetimin Amaç ve Kapsamı	12
1.3. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	14
1.3.1. İç Denetim Uygulamalarının Kökenleri ve Gelişimi.....	14
1.3.2. Değişen Dünyada, İç Denetim Anlayışı	18
1.4. İç Denetimin Faaliyet Alanı ve Türleri	22
1.4.1. Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Denetimi	22
1.4.1.1. Kurumsal Yönetimin Konusu ve Tanımı	22
1.4.1.2. Kurumsal Yönetimin Amaç ve Faydaları	25
1.4.1.3. Kurumsal Yönetim ve Geleneksel Yönetim.....	26
1.4.1.4. Kurumsal Yönetimi Öne Çıkaran Gelişmeler	28
1.4.1.4.1. Şirket Skandalları	28
1.4.1.4.2. Finansal Krizler	29

1.4.1.4.3. Küreselleşme	30
1.4.1.4.4. Özelleştirme.....	30
1.4.1.5. Kurumsal Yönetimin Teorik Alt yapısı	31
1.4.1.5.1. Vekalet Teorisi	31
1.4.1.5.2. Paydaş Teorisi	32
1.4.1.6. Kurumsal Yönetimin İlkeleri.....	34
1.4.1.6.1. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri	34
1.4.1.6.1.1. Adillik.....	35
1.4.1.6.1.2. Şeffaflık	35
1.4.1.6.1.3. Hesap Verebilirlik	36
1.4.1.6.1.4. Sorumluluk	37
1.4.1.6.2. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri.....	37
1.4.1.6.3. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri	40
1.4.1.7. Kurumsal Yönetim - İç Denetim İlişkisi	41
1.4.2. Risk Yönetim Süreçlerinin Denetimi	42
1.4.2.1. Risk Kavramı.....	42
1.4.2.2. Risk Türleri.....	43
1.4.2.2.1. Finansal Riskler	43
1.4.2.2.2. Operasyonel Riskler	44
1.4.2.2.3. Stratejik Riskler	45
1.4.2.2.4. Uygunluk ve Yasal Riskler.....	45
1.4.2.2.5. Bilgi Teknolojileri Riski.....	45
1.4.2.3. Risk Yönetimi.....	47
1.4.2.4. Risk Yönetimi İhtiyacı	48
1.4.2.5. Kurumsal Risk Yönetimi.....	49
1.4.2.6. Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü	51

1.4.3. İç Kontrol Süreçlerinin Denetimi	53
1.4.3.1. Kontrol Kavramı.....	53
1.4.3.2. İç Kontrol Tanımı	54
1.4.3.3. İç Kontrolün Amacı ve Önemi	55
1.4.3.4. İç Kontrol Yaklaşımları ve COSO İç Kontrol Çerçevesi	56
1.4.3.4.1. Kontrol Ortamı	59
1.4.3.4.2. Risk Değerlendirme.....	61
1.4.3.4.3. Kontrol Faaliyetleri	64
1.4.3.4.4. Bilgi ve İletişim	66
1.4.3.4.5. İzleme	67
1.4.4. İç Denetim Türleri	69
1.4.4.1. Finansal Denetimler.....	70
1.4.4.2. Kontrol Güvence Denetimleri	70
1.4.4.3. Mevzuat Uygunluk Denetimleri	70
1.4.4.4. Bilgi Teknolojileri Denetimleri	71
1.4.4.5. Operasyonel Denetimler	71
1.5. İç Denetim Faaliyetinin Oluşturulması ve Yönetilmesi	72
1.5.1. İç Denetim Faaliyetinin Oluşturulması	72
1.5.1.1. İç Kaynak Kullanımı	74
1.5.1.2. Dış Kaynak Kullanımı	74
1.5.1.3. Eş Kaynak Kullanımı	77
1.5.2. İç Denetim Sürecinin Yönetilmesi	78
1.6. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi ve İç Denetim Standartları	81
1.6.1. Standartların Tarihsel Gelişimi.....	81
1.6.2. Yeni Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi.....	83
1.6.2.1. Zorunlu Rehber.....	85

1.6.2.1.1. İç Denetim Mesleki Uygulamalarında Temel İlkeler.....	85
1.6.2.1.2. İç Denetimin Tanımı.....	85
1.6.2.1.3. Etik Kurallar	86
1.6.2.1.4. Uluslararası İç Denetim Standartları	89
1.6.2.1.4.1. Nitelik Standartları	90
1.6.2.1.4.2. Performans Standartları	100
1.6.2.2. Tavsiye Edilen Rehber	115
1.6.2.2.1. Uygulama rehberi	115
1.6.2.2.2. Tamamlayıcı Rehber	115
1.6.3. Profesyonellik İçin Global Kabul Gören Standartların Önemi	116
2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMI	118
2.1. Sürdürülebilirliğe Genel Bakış.....	118
2.2. Kurumsal Sürdürülebilirlik	123
2.3. Kurumsal Sosyal Sorumluluk	125
2.3.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı.....	125
2.3.2. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Boyutları.....	128
2.3.2.1. Ekonomik Sorumluluk.....	129
2.3.2.2. Yasal Sorumluluk	130
2.3.2.3. Etik Sorumluluk.....	130
2.3.2.4. Gönüllü Sorumluluk	131
2.3.3. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Sınırları.....	132
2.3.3.1. Yasalara Uygunluk	132
2.3.3.2. Maliyetler	133
2.3.3.3. Etkinlik	133
2.3.3.4. Faaliyet Alanı ve Karmaşıklık.....	133
2.3.4. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramının Faydaları.....	134

2.4. Sürdürülebilirlikle İlgili Kavramlar	137
2.4.1. Karbon Ayak İzi	137
2.4.2. Karbon Telafisi	138
2.4.3. Karbon Fiyatlandırması	139
2.4.4. Karbon Kredisi	140
2.4.5. Karbon Borsası	141
2.4.6. Karbon Vergisi	142
2.4.7. Su Ayak İzi	143
2.4.8. Ekolojik Ayak İzi	145
2.4.9. Biyo-çeşitlilik	146
2.4.10. Yenilenebilir Enerji Kaynakları	146
2.4.11. İklim Değişikliği	147
2.5. Sürdürülebilirlikte Kilo Metre Taşları	148
2.5.1. Stokholm Konferansı (1972)	148
2.5.2. Brundtland Raporu (1987)	149
2.5.3. Rio Zirvesi (1992)	149
2.5.4. Kyoto Protokolü (1997)	150
2.5.5. Küresel Raporlama Girişimi (1997)	150
2.5.6. BM Küresel İlkeler Sözleşmesi (2000)	151
2.5.7. BM Sorumlu Yatırım Prensipleri Girişimi (2005)	151
2.5.8. Sürdürülebilir Borsalar Girişimi (2009)	152
2.5.9. Rio+20 Zirvesi (2012)	152
2.5.10. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (2013)	153
2.6. Sürdürülebilirliğin Önemi	153
2.7. Sürdürülebilirliğin İşletmeye Sağladığı Katkılar - Sorumlu Yatırımcı Açısından Sürdürülebilirlik	154

2.8. Sürdürülebilirlik Stratejisi Kavramı ve Adımları	156
2.8.1. Liderlerin Katılımı.....	159
2.8.2. Paydaşların Sürece Dahil Edilmesi	159
2.8.3. Sürdürülebilirliğin Kurumsal Stratejiye Entegre Edilmesi.....	160
2.8.4. Risklerin Önemini Belirlemek ve Değerlendirmek.....	161
2.8.5. Yatırımda Yüksek Kazanç Elde Etme Arayışı	161
2.8.6. Açık ve Şeffaf Olma.....	162
2.8.7. Doğru Ölçüm Aracı Seçme	163
2.9. Sürdürülebilirliğin Raporlanması	165
2.9.1. Küresel Raporlama Girişimi Tarafından Geliştirilen G4	166
2.9.2. İlerleme Raporu	169
2.9.3. Entegre Raporlama	170
2.9.4. Karbon Saydamlık Projesi Raporları.....	172
2.10. Borsaların Sürdürülebilirlikteki Rolü	173
2.10.1. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi.....	175
2.10.2. EIRIS Değerleme Yöntemi ve Süreci.....	177
2.10.3. BIST Sürdürülebilirlik Endeksinin Amacı	189
2.10.4. Endeksten Beklenen Katkılar	190
2.11. Sürdürülebilirlik Platformu	191
3. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞE ENTEGRE BİR BAKIŞ; İÇ DENETİM.....	193
3.1. Kurumsal Sürdürülebilirlikte Kurumsal Yönetimin Önemi	193
3.2. Kurumsal Sürdürülebilirlikte İç Denetimin Önemi ve Rolü.....	194
3.2.1. İç Denetçilerin Finansal Olmayan Raporlamadaki Rolü.....	198
3.2.2. İç Denetçilerin, İşletme Süreçlerindeki Değişime olan Destekleri	205
3.2.3. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisinin Denetimi	208

3.2.4. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Çalışmalarının Denetimi	212
3.2.5. Tedarik Zinciri Denetiminin Önemi	213
3.2.6. Etik Kültürün Sürdürülmesinde İç Denetimin Rolü.....	216
3.2.7. Jeopolitik Riskler Karşısında İç Denetimin Rolü	220
3.2.8. İç Denetim Sürecinde Yeşil Denetimin Yeri.....	221
4. BIST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİ'NE TABİ ŞİRKETLERDE ANKET ÇALIŞMASI.....	225
4.1. Araştırmanın Amacı.....	225
4.2. Araştırmanın Kapsamı	225
4.3. Araştırmanın Yöntemi	225
4.4. Araştırmanın Dayandığı Hipotezler	227
4.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi ve Sonuçları.....	229
4.5.1. İç Denetimin Kurumsal Sürdürülebilirlik Çalışmalarına Katkısını Ölçmeye Yönelik Anket.....	230
4.5.1.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri	230
4.5.1.2. İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirlik Çalışmalarında Katkısının Değerlendirme Sonuçları.....	233
4.5.1.3. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Çalışma Sonuçları ..	254
4.5.2. İç Denetçilerin Uluslararası İç Denetim Standartları'na Uyumunu Ölçmeye Yönelik Anket.....	264
4.5.2.1. Ankete Katılan İç Denetçilerin Demografik Özellikleri	264
4.5.2.2. Uluslararası İç Denetim Standartları'na Uyumun Sonuçları	270
4.5.3. Araştırmanın Hipotezlerinin Değerlendirilmesi ve Sonuçlar	287
SONUÇ.....	300
EKLER.....	305
KAYNAKÇA	316

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1.1. Geleneksel İç Denetim ve Risk Yönetimi Temelli İç Denetim Karşılaştırması.....	21
Tablo 1.2. Geleneksel Yönetim ve Kurumsal Yönetim Karşılaştırması	27
Tablo 1.3. OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinin Ana Başlıklarına İlişkin Özet Açıklamalar	39
Tablo 1.4. Riske Geleneksel ve Günümüz Bakış Açısı.....	43
Tablo 1.5. Bilgi Teknolojileri Risk Alanları	46
Tablo 1.6. Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rol ve Görevleri	52
Tablo 1.7. İşletmelerin İç Denetimde Dış Kaynak Kullanım Yolunu Tercih Etme Sebepleri.....	76
Tablo 2.1. Eski ve Yeni Sürdürülebilirlik Bakış Açısının Karşılaştırılması	124
Tablo 2.2. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun İşletmeye ve Paydaşlara Faydaları.....	136
Tablo 2.3. Entegre Raporlarının Hazırlanmasında Kullanılacak Kılavuz İlkeler ve İçeriğe İlişkin Öğeler.....	171
Tablo 2.4. Entegre Raporlamanın Şirketlere, Yatırımcılara ve Dış Paydaşlara Faydaları.....	172
Tablo 2.5. Sürdürülebilirlik Endeksi Hesaplamaya Başlayan Gelişmekte Olan Ülkeler ve Tarihleri	174
Tablo 2.6. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi 4 Kasım 2014 - 31 Ekim 2015 Dönemi Şirketleri.....	176
Tablo 2.7. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Kasım 2015 - Ekim 2016 Dönemi Şirketleri.....	177
Tablo 2.8. Çevre Açısından Faaliyet Alanına Göre Risk Dereceleri	178
Tablo 2.9. Endeks Seçim Kriteri; Çevre politikaları	179
Tablo 2.10. Endeks Seçim Kriteri; Çevre Yönetim Sistemleri	180

Tablo 2.11. Endeks Seçim Kriteri; Çevresel Raporlama.....	180
Tablo 2.12. Biyo-çeşitlilik Açısından Faaliyet Alanlarına Göre Risk Dereceleri	181
Tablo 2.13. Endeks Seçim Kriteri; Biyo-çeşitlilik Politikası	181
Tablo 2.14. İklim Değişikliğinin, İş Faaliyetlerine Göre Risk Dereceleri	182
Tablo 2.15. Endeks Seçim Kriteri; İklim Değişikliği Yönetimi	182
Tablo 2.16. Endeks Seçim Kriteri; Yönetim Kurulu Yapısı	183
Tablo 2.17. Rüşvetle Mücadelede Risk Dereceleri	183
Tablo 2.18. Endeks Seçim Kriteri; Rüşvetle Mücadele Politikası	184
Tablo 2.19. Endeks Seçim Kriteri; Rüşvetle Mücadele Sistemleri	184
Tablo 2.20. Endeks Seçim Kriteri; Rüşvetle Mücadele Raporlaması	185
Tablo 2.21. Endeks Seçim Kriteri; İnsan Hakları Politikaları.....	185
Tablo 2.22. Endeks Seçim Kriteri; İnsan Hakları Sistemleri	186
Tablo 2.23. Endeks Seçim Kriteri; İnsan Hakları Konusunda Raporlama.....	186
Tablo 2.24. Tedarik Zinciri Risk Dereceleri	187
Tablo 2.25. Endeks Seçim Kriteri; Tedarik Zinciri Politikaları	188
Tablo 2.26. Endeks Seçim Kriteri; Tedarik Zinciri Sistemleri.....	188
Tablo 2.27. Endeks Seçim Kriteri; Tedarik Zinciri Hakkında Raporlama.....	189
Tablo 2.28. Endeks Seçim Kriteri; Sağlık ve Güvenlik	189
Tablo 4.1. Ankete Katılım Düzeyi	230
Tablo 4.2. Katılımcıların Cinsiyeti	231
Tablo 4.3. Katılımcıların Eğitim Düzeyi	231
Tablo 4.4. Katılımcıların Çalıştıkları Şirketteki Görev Süreleri	232
Tablo 4.5. Katılımcıların Çalıştıkları Şirketin Faaliyet Alanı	233
Tablo 4.6. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 1	234
Tablo 4.7. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 2	235
Tablo 4.8. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 3	236

Tablo 4.9. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 4	237
Tablo 4.10. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 5	238
Tablo 4.11. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 6	239
Tablo 4.12. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 7	240
Tablo 4.13. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 8	241
Tablo 4.14. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 9	242
Tablo 4.15. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 10	243
Tablo 4.16. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 11	244
Tablo 4.17. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 12	245
Tablo 4.18. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 13	246
Tablo 4.19. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 14	247
Tablo 4.20. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 15	248
Tablo 4.21. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 16	249
Tablo 4.22. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 17	250
Tablo 4.23. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 18	251
Tablo 4.24. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 19	252
Tablo 4.25. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 20	253
Tablo 4.26. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 21	254
Tablo 4.27. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 22	255
Tablo 4.28. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 23	256
Tablo 4.29. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 24	257
Tablo 4.30. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 25	258
Tablo 4.31. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 26	259
Tablo 4.32. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 27	260
Tablo 4.33. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 28	261
Tablo 4.34. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 29	262

Tablo 4.35. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 30	263
Tablo 4.36. İç Denetçilerin Ankete Katılım Düzeyi.....	264
Tablo 4.37. Ankete Katılan İç Denetçilerin Cinsiyeti	265
Tablo 4.38. Ankete Katılan İç Denetçilerin Eğitim Düzeyi	266
Tablo 4.39. Ankete Katılan İç Denetçilerin Ünvanları.....	267
Tablo 4.40. Ankete Katılan İç Denetçilerin Çalıştıkları Şirketteki Görev Süreleri..	268
Tablo 4.41. Ankete Katılan İç Denetçilerin Çalıştıkları Şirketin Faaliyet Alanı	269
Tablo 4.42. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 1	270
Tablo 4.43. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 1+	271
Tablo 4.44. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 2	273
Tablo 4.45. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 3	274
Tablo 4.46. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 4	275
Tablo 4.47. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 5	276
Tablo 4.48. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 6	277
Tablo 4.49. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 7	278
Tablo 4.50. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 8	279
Tablo 4.51. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 9	280
Tablo 4.52. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 10	281
Tablo 4.53. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 10 + ...	281
Tablo 4.54. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 11	282
Tablo 4.55. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 12	283
Tablo 4.56. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 13	284
Tablo 4.57. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 14	285
Tablo 4.58. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 15	286

Tablo 4.59. Kurumsal Sürdürülebilirlik Çalışmalarına, İç Denetim Biriminin Katkılarının Değerlendirilmesinin Aritmetik Ortalama, Mod ve Standart Sapma Değerleri.....	288
Tablo 4.60. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisinin Değerlendirilmesinin Aritmetik Ortalama, Mod ve Standart Sapma Değerleri	289
Tablo 4.61. Uluslararası İç Denetim Standartları'na Uyumun Değerlendirilmesinin Aritmetik Ortalama, Standart Sapma ve Mod Değerleri.....	290
Tablo 4.62. Şirketlere İlişkin Puanların Dağılımı	291
Tablo 4.63. İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin İşlevsel Raporlama Yaptığı Merciyeye göre İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanlarının Değerlendirilmesi.....	292
Tablo 4.64. İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin İdari Raporlama Yaptığı Merciyeye göre İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanlarının Değerlendirilmesi.....	293
Tablo 4.65. Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Her Yıl İç Değerlendirme Yapmayı Öngörme Durumuna göre İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanlarının Değerlendirilmesi.....	294
Tablo 4.66. Kalite Güvence ve Geliştirme Programlarının 5 Yılda Bir Dış Değerlendirme Yapmayı Öngörme Durumuna göre İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanlarının Değerlendirilmesi.....	295
Tablo 4.67. İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı, Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ve Uluslararası Standartlara Uygunluk Puanlarının Korelasyon Değerlendirmesi.....	296
Tablo 4.68. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanları için Lineer Regresyon Analizi Sonuçları.....	297

Tablo 4.69. CRMA ve CIA Sertifikalarına Sahip Olan Şirketlerin İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanlarının Değerlendirilmesi 297

Tablo 4.70. Şirketteki Görev Sürelerine göre İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanlarının Değerlendirilmesi 298



ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1.1: İç Denetimin Unsurları	6
Şekil 1.2: İç Denetimin Değişen Rolü	22
Şekil 1.3: Kurumsal Yönetimin Konusu	23
Şekil 1.4: Paydaş Grupları Sınıflandırılması.	33
Şekil 1.5: Kurumsal Yönetim İlkeleri	35
Şekil 1.6: SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri	40
Şekil 1.7: COSO İç Kontrol Modelinin Beş Bileşeni	57
Şekil 1.8: İç Denetim Süreci	80
Şekil 1.9: Yeni Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi	84
Şekil 2.1: Sürdürülebilirliğin Üç Boyutu Arasındaki İlişki	119
Şekil 2.2: Paydaş Yaklaşımında, Kurumun İletişimde Olduğu Kişi ve Gruplar	123
Şekil 2.3: İşletmelerin Kanun ve Mevzuat Üzerinde Etkinlik Yapabilecek Oldukları Alanlar	128
Şekil 2.4: Carroll'un Kurumsal Sosyal Sorumluluk Piramidi	129
Şekil 2.5: Sürdürülebilirliğin Entegrasyonu	160
Şekil 2.6: Sürdürülebilirlik Stratejisinin Hazırlanması	164
Şekil 3.1: Sürdürülebilir Değişimin Sağlanması	206
Şekil 3.2: Kurum Hedeflerine Uygun Risk Esaslı Plan Oluşturma Yaklaşımı	207
Şekil 4.1: Ankete Katılım Düzeyi	230
Şekil 4.2: Katılımcıların Cinsiyeti	231
Şekil 4.3: Katılımcıların Eğitim Düzeyi	232
Şekil 4.4: Katılımcıların Çalıştıkları Şirketteki Görev Süreleri	232
Şekil 4.5: Katılımcıların Çalıştıkları Şirketin Faaliyet Alanı	233
Şekil 4.6: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 1	234

Şekil 4.7: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 2	235
Şekil 4.8: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 3	236
Şekil 4.9: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 4	237
Şekil 4.10: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 5	238
Şekil 4.11: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 6	239
Şekil 4.12: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 7	240
Şekil 4.13: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 8	241
Şekil 4.14: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 9	242
Şekil 4.15: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 10	243
Şekil 4.16: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 11	244
Şekil 4.17: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 12	245
Şekil 4.18: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 13	246
Şekil 4.19: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 14	247
Şekil 4.20: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 15	248
Şekil 4.21: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 16	249
Şekil 4.22: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 17	250
Şekil 4.23: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 18	251
Şekil 4.24: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 19	252
Şekil 4.25: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 20	253
Şekil 4.26: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 21	254
Şekil 4.27: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 22	255
Şekil 4.28: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 23	256
Şekil 4.29: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 24	257
Şekil 4.30: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 25	258
Şekil 4.31: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 26	259
Şekil 4.32: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 27	260

Şekil 4.33: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 28	261
Şekil 4.34: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 29	262
Şekil 4.35: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 30	263
Şekil 4.36: İç Denetçilerin Ankete Katılım Düzeyi	264
Şekil 4.37: Ankete Katılan İç Denetçilerin Cinsiyeti	265
Şekil 4.38: Ankete Katılan İç Denetçilerin Eğitim Düzeyi	266
Şekil 4.39: Ankete Katılan İç Denetçilerin Ünvanları	267
Şekil 4.40: Ankete Katılan İç Denetçilerin Çalıştıkları Şirketteki Görev Süreleri ...	268
Şekil 4.41: Ankete Katılan İç Denetçilerin Sahip Olduğu Sertifikalar	269
Şekil 4.42: Ankete Katılan İç Denetçilerin Çalıştıkları Şirketin Faaliyet Alanı	270
Şekil 4.43: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 1	271
Şekil 4.44: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 1+	272
Şekil 4.45: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 2	273
Şekil 4.46: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 3	274
Şekil 4.47: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 4	275
Şekil 4.48: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 5	276
Şekil 4.49: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 6	277
Şekil 4.50: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 7	278
Şekil 4.51: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 8	279
Şekil 4.52: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 9	280
Şekil 4.53: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 10	281
Şekil 4.54: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 10 + ...	282
Şekil 4.55: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 11	283
Şekil 4.56: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 12	284
Şekil 4.57: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 13	285
Şekil 4.58: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 14	286

Şekil 4.59: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 15 287



KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AB	Avrupa Birliği
BIST	Borsa İstanbul
BM	Birleşmiş Milletler
BT	Bilgi Teknolojileri
CAE	Chief Audit Executive
CDP	Carbon Disclosure project
CEO	Chief Executive Officer
CERES	Coalition for Environmentally Responsible Economies
CGFT	Sabancı Üniversitesi Kurumsal Yönetim Forumu
CH₄	Metan
CIA	Certified Internal Auditor
CO₂	Karbondioksit
COBİT	Control Objectives for Information and Related Technology
COCO	Canadian Institute of Chartered of Accountants
COP	Communication on Progress
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
CRMA	Certification in Risk Management Assurance
ECIIA	European Confederation Institutes of Internal Auditors
EIRIS	Ethical Investment Research Services Limited
EMAS	Eco-Management and Audit Scheme
ER	Uluslararası Entegre Raporlama
ESG	Enviromental, Social, Governance
FCPA	Foreign Corrupt Practices Act
GFN	Global Footprint Network
GRI	Global Reporting Initiative
ICC	International Chamber of Commerce

IIA	The Institute of Internal Auditors
IIASB	International Internal Audit Standards Board
IIRC	International Integrated Reporting Council
ILO	International Labour Organization
IPPF	International Professional Practices Framework
IPPFOC	The International Professional Practices Framework Oversight Council
IR	Integrated Reporting
ISO	International Organization for Standardization
KRY	Kurumsal Risk Yönetimi
NCCF	Nation Commission on Fraudulent Financial Reporting
NFA	National Footprint Accounts
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SAS	Statement of Auditing Standards
SEC	Securities and Exchange Commission
SKD	İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SEC	Securities and Exchange Commission
TBB	Türkiye Bankalar Birliği
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TÜSİAD	Türkiye Sanayiciler ve İşadamları Derneği
UİDS	Uluslararası İç Denetim Standartları
UMUÇ	Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi
UNESCO-IHE	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization Institute for Water Education
UNGC	UN Global Compact
UNPRI	UN Principles for Responsible Investment
WBCSD	World Business Council for Sustainable Development
WFN	Water Footprint Network

GİRİŞ

Artan dünya nüfusu, yoksulluk, baş gösteren kıtlık, kırılgan ekonomiler, iklim değişikliği, doğal kaynakların bilinçsiz bir şekilde tüketilmesine bağlı olarak gelişen çevre kirliliği, küresel ısınmaya sebebiyet veren yüksek karbon ayak izi, su kaynaklarının erkenden tükenme tehdidi, etik sorunlar ve iş dünyasına olan güvensizlikler gibi birçok etken nedeniyle dünyamız gittikçe yaşanması zor bir yer haline gelmeye başlamıştır.

Bütün bu zorluklar, toplumun bütün fertlerini etkilediği gibi, iş dünyası da bu zorluklarla karşı karşıya kalmaktadır. Artık bir şirketi yönetmek, kârlı ve sürdürülebilir bir büyüme yaratmak daha da zorlaşmıştır.

Günümüzün oldukça rekabetçi piyasalarında ve ekonomik çevrelerinde, hiçbir işletme özellikle sınırlı ve azalmakta olan doğal kaynaklara, üretim kaynaklarındaki baskı ve enerji kıtlığı gibi sorunlara dayanarak, on yıl önceki çalışma şekliyle faaliyet yürütememektedir. Tüketicilerin bilinçlenmesi, kurumsal işletmelerde artan görünürlük ve tüm yaptıklarımızın daha bilgili ve kararlı tüketiciler tarafından takip edilmesi gibi, karşı karşıya kaldığımız durumlar; ürün ve hammaddenin yeniden kullanımını, atıkların yeniden kazanılmasını, enerji ve bütün kaynakların verimli kullanılmasını, neredeyse sıfır atık oluşturacak şekilde temiz üretim yapılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, işletmelerin çevresel riskler konusunda bilinçlenmesi; karbon ve su yönetimi ve kurumsal sosyal sorumluluk gibi konulara eğilmelerini gerekli kılmaktadır. Bunun için de iş dünyası çalışma şeklini değiştirmeye başlamıştır.

Sorumlu yatırımcıların, sadece finansal tablolara bakarak, şirket performansını değerlendirdiği yıllar çok eskilerde kalmıştır. Yatırımcılar, artık şirketlerden finansal olmayan performanslarla ilgili bilgi de talep etmektedir. Bu anlamda şirketlere yapılan baskı inanılmaz derecede büyüktür. Bu baskı, şirketlerin sürdürülebilirlik politikaları ve stratejileri oluşturmalarını, sürdürülebilirlik raporları yayımlamalarını ve iş süreçlerine bu politikaları ve stratejileri dahil etmelerini gerekli kılmaktadır. Kısaca, bugünün dünyasında yeni dinamikler ve değişen tüketici talepleri, markaların itibarlarını,

işletmelerin kârlılıklarını korumaları ve artırmaları için pek çok değişimi zorunlu kılmaktadır.

Sürdürülebilir kalkınma hedefi çerçevesinde iş konusunda sorumlu davranmak, iş dünyasının temelini oluşturmaktadır. Geleceğin sürdürülebilir markaları, toplumsal sorumlulukları gözeten, bugünün ve gelecek kuşakların yaşam kalitesini artıran ve tüketici nezdinde sosyal değer yaratabilecek fırsatları yakalayan işletmeler olacaktır. Yine sürdürülebilirlik yoluyla değer sağlamak için işletmelerin riskleri doğru biçimde tanımlamaları, yönetmeleri ve karşılık verebilmeleri gerekmektedir.

İşte tam bu noktada iç denetim bu sürece nasıl değer katar ve sürecin başarılı bir şekilde yönetilmesine katkılar sağlar sorusunun yanıtı, çalışmanın konusunu ve amacını oluşturmaktadır.

Bu amaca yönelik olarak kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanması, iç denetimin rolü ve görevlerinin yanı sıra bu sürece yaptığı katkılar ve bu süreç içerisinde iç denetçilerin yapması gerekenler analiz edilmiştir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde; iç denetimin, IIA¹ (The Institute of Internal Auditors) tarafından 1999 yılından itibaren kabul gören global tanımından yola çıkılarak, bu global tanımın unsurları, iç denetimin amacı, kapsamı ve türleri, iç denetim uygulamalarının kökeni ve yıllar itibariyle değişen rolü ele alınmaktadır. Yine bu bölümde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemi kavramları detaylı incelenmekte ve iç kontrol iç denetim arasındaki ilişkiyi açıklayan ve global düzeyde kabul edilen COSO² (Committee of Sponsoring Organizations) İç Kontrol Modeline de bu bölümde yer verilmektedir. Ayrıca bu bölümde, iç denetimin etken ve etkin bir şekilde yürütülebilmesi için gereken Uluslararası İç Denetim Standartları ve bu standartların önemi de ele alınmaktadır.

İkinci bölümde; yaşamımız ve gelecek kuşakların yaşamının devamı için önem arz eden ve son zamanlarda gündemimizden de düşmeyen sürdürülebilirlik kavramı açıklanmaktadır. Hayatımızın her alanında karşımıza çıkan bu kavramın önemi, bu

¹ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü

² Tredway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi

sürece nasıl destek olunması gerektiği, kurumsal sürdürülebilirlik ve kurumsal sosyal sorumluluk kavramları bu bölümde açıklanmaktadır. Ayrıca bu bölümde, sürdürülebilirlik ile ilgili çeşitli kavramlar üzerinde durulmuş ve sürdürülebilirlik stratejisi, sürdürülebilirliğin yolcululuk adımları ve kilometre taşları, sürdürülebilirliğin raporlanması, dünyaca kabul gören raporlama çerçeveleri ile BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne ve seçim kriterlerine yer verilmektedir.

Üçüncü bölümde; çalışmamızın konusunu ve amacını teşkil eden kurumsal sürdürülebilirliğe entegre bir bakış ana başlığıyla; kurumsal sürdürülebilirliğin başarısında temel dayanak oluşturan kurumsal yönetimin önemi açıklanmaktadır. İç denetimin kurumsal sürdürülebilirlikteki rol ve sorumlulukları ana başlığı altında açıklanan bu bölümde; iç denetçilerin finansal olmayan raporlamadaki rolü ve işletme süreçlerindeki değişime destekleri, sürdürülebilirlik stratejisinin denetimi, kurumsal sosyal sorumluluk çalışmalarının denetimi, kurumsal sürdürülebilirlikte tedarik zinciri denetiminin önemi ve etik kültürü sürdürmede iç denetimin rol ve görevleri ele alınmaktadır. Bu bölümde ayrıca, jeopolitik risklere karşılık, iç denetçilerin nasıl yetkinlikler kazanmaları gerektiği ve iç denetim sürecinde yeşil denetimin yeri ve önemi ele alınarak, iç denetçilerin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına yaptıkları katkılar ve yapmaları gerekenler detaylı bir şekilde incelenmektedir.

Dördüncü ve son bölümde ise; Borsa İstanbul'da işlem gören ve kurumsal sürdürülebilirlik performansları üst seviyede olan şirketlerin yer aldığı, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ndeki şirketlere yönelik iki adet anket çalışması düzenlenmiştir. Kurumsal sürdürülebilirlikte iyi yapılandırılmış bir iç denetimin, işletme süreçlerinin teminatı olarak görülmesi ve bu endekse dahil olan şirketlerin de performanslarının üst seviyede olması nedeniyle, bu şirketlerde bulunan iç denetim birimlerinin uluslararası standartlar dahilinde iç denetim faaliyetini gerçekleştirip gerçekleştirmediği ve kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ne gibi katkılar sağladıklarını ölçmeye dayalı bir araştırma yapılmıştır. Aynı zamanda bu şirketlerin sürdürülebilirlik stratejisi oluşturup oluşturmadıkları analiz edilerek, Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygunluk artıkcı iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisine katkı sağlayıp sağlamadığı analiz edilmiştir.

1. İÇ DENETİM KAVRAMI

1.1. İç Denetimin Tanımı ve Unsurları

Denetim kavramının, Anglo-Sakson Ülkelerde karşılığı “Auditing” dir. Bu kavram, Latince’de “işitme veya dinleme” anlamına gelen “Audire” fiiline dayanmaktadır. “Audire” ise; eski cemiyetlerde seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruları bulmaya çalışmalarını ifade eder³.

Ülkemizde önceleri yaygın olarak, kamu kurum ve kuruluşları ile bankalara özgü bir kavram olarak algılanan iç denetim ve iç denetçilik olguları günümüzde yaygınlaşarak holdinglerde, yabancı sermaye şirketlerinde ve diğer şirketlerde de görülmeye başlanmıştır⁴. Bu yaygınlaşmanın yanında dünyada meydana gelen değişimler iç denetim alanında da gelişmeleri beraberinde getirmiş; iç denetimin tanımını, amacını ve kapsamını etkilemiştir. Günümüze kadar gelen iç denetim tanımları incelendiğinde;

Sawyer tarafından iç denetimin şu şekilde tanımlandığını görmekteyiz⁵; Bir işletmede;

- Mali ve operasyonel bilginin gerçekliği ve kredibilitesi,
- İşletme risklerinin tanımlanması ve minimuma indirilmesi,
- Yasal düzenlemelere, politikalara ve prosedürlere uyulması,
- Makul derecede standartlara uygunluk,
- Kaynakların ekonomik kullanımı,
- İşletme amaçlarının etkin bir şekilde başarılması ile ilgili mali ve mali

nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve tarafsız olarak değerlendirilmesidir.

³ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 6. Basım, İstanbul: Alfa Basım Yayım, Ekim 2012, s.17.

⁴ Nuran Cömert Doyrangöl, **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Konttol Sistemi**, İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası, 2001, s.57.

⁵ Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Yayın No:132, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, 1999, s. 35-36.

Denetim Standartları Komisyonu ise iç denetimi⁶; “Bir işletmeye hizmet gayesiyle, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi için üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan izleme ve değerlendirme faaliyeti.” olarak tanımlamıştır.

IIA tarafından 1947 yılında iç denetime ilişkin yapılan ilk tanım ise⁷; “İç denetimin işletme yönetimine hizmet etmek gayesiyle, muhasebe, finans ve diğer işletme faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve organizasyon bünyesinde bağımsız olarak değerlendirilme faaliyeti.” olarak ifade edilmiştir.

IIA tarafından 1971 yılında yapılan tanıma göre iç denetim⁸; “Bir organizasyon içinde hizmet amaçlı kurulmuş, faaliyetleri değerlendirmek suretiyle gerçekleştirilen bağımsız bir fonksiyondur.”

İç denetim faaliyetinin, günümüzdeki global tanımı IIA tarafından şu şekilde yapılmaktadır⁹:

*“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim: kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım geliştirerek, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur.”*¹⁰

IIA tarafından geliştirilen UMuÇ¹¹ (Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi) ve bu çerçevede yer alan UİDS (Uluslararası İç Denetim Standartları) yukarıdaki iç denetim tanımının unsurlarını açıklamakta ve iç denetim faaliyetinin nasıl gerçekleştirileceğini düzenlemektedir. Temmuz 2015’ten önce iç denetim

⁶ Bülend Özoğlu, Ceyhan Mercan ve Sabri Çakıroğlu, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, 1.Basım, İstanbul: İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları: 1, 2010, s.76.

⁷ Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2010, s.7.

⁸ Robert Moeller, **Brink’s Modern Internal Auditing**, 7th Edition, Canada: John Willey & sons, Inc., 2009, s.3.

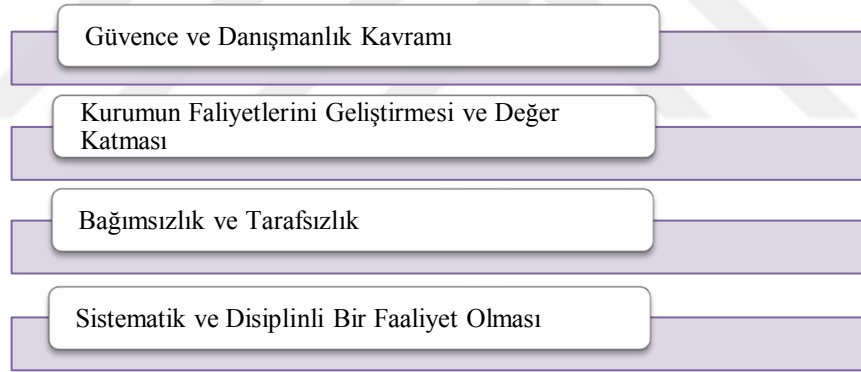
⁹ K.H. Spencer Pickett and Jennifer M Pickett, **Auditing for Manager, The Ultimate Risk Management Tool**, England: JohnWiley & Sons, Ltd, 2005, s.13.

¹⁰ Lawrence B. Sawyer and others, **Sawyer’s Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing**, 5th Edition, Florida: IIA The Institute of Internal Auditors, June 2003, s.9.

¹¹ IPPF (International Professional Practices Framework)

uygulamalarının temelini, standartlar, etik kurallar ve iç denetimin global tanımı¹² oluşturmakta iken, yayımlanan Yeni UMuÇ, ile birlikte bu unsurların içine iç denetimin yeni misyonu da ilave edilmiştir. İç denetimin yeni misyonu; “*Risk bazlı objektif güvence sağlayarak, tavsiye ve öngörüler ile örgütsel değeri korumak ve geliştirmektir*” şeklinde ifade edilmektedir¹³. İç denetimin yeni misyonundan “risk bazlı güvence” kavramının iç denetim mesleğinde öne çıkmakta olduğu anlaşılmaktadır.

Genişletilen bu global tanımla birlikte iç denetimin önceleri sadece muhasebe odaklı olduğu günümüzde ise yönetim odaklı bir fonksiyona dönüştüğü görülmektedir. 1 Ekim 2008 tarihinde IIA tarafından gözden geçirilerek, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerli olan standartlarda ve 2010 yılında tekrar edilen gözden geçirme çalışmaları sonrasında da aynı şekilde muhafaza edilen global tanım; iç denetim mesleğinin temel öğelerini, içeriğini ve amacını yansıtmaktadır¹⁴. Bu tanıma göre iç denetimde dört temel unsur bulunmaktadır.



Şekil 1.1: İç Denetimin Unsurları

1.1.1. Güvence ve Danışmanlık Kavramı

İç denetimin tanımı incelendiğinde iç denetim faaliyetinin “güvence” ve “danışmanlık” şeklinde iki ana işlevinin olduğu görülmektedir. Güvence hizmeti aslında denetim mesleğinin en temel işlevidir. Güvence hizmeti; bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla işletmenin risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerine

¹² Çetin Özbek, **İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve İç Kontrol 1.Cilt**, 1.Baskı, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 2012, s.3.

¹³ New IPPF The Institute of Internal Auditors Global, s.2. <http://www.tide.org.tr/uploads/IPPF-Toolkit-Copy-Flyer-and-Ad%2029072015.pdf> (1 Ağustos 2015)

¹⁴ Özbek, s.97.

ait kanıtların toplanarak, nesnel bir şekilde değerlendirme yapılması ile verilebilir¹⁵. Yeni iç denetim misyonunda da “risk bazlı güvence” hizmetine yer verildiği görülmektedir.

Ancak iç denetim faaliyetinin, bu şekilde nesnel bir değerlendirme yapılabilmesi, iç denetçinin yetkin olmasına ve kanıtları mesleki deneyimine ve yetkinliğine göre değerlendirmesine bağlıdır¹⁶. Güvence hizmetlerinin nitelik ve kapsamını iç denetçiler belirler¹⁷.

Güvence hizmetlerinde genellikle üç taraf bulunmaktadır¹⁸:

1. Süreç sahibi; Ele alınan sistemler, süreçler ya da diğer konuların doğrudan içinde yer alan kişi ya da grup,
2. İç denetçi; Ele alınan konuları, süreçleri değerlendiren kişi ya da grup,
3. Kullanıcı; Yapılan değerlendirmeyi kullan kişi ya da grup.

İç denetçi, sadece üst yönetime değil, işletmenin tüm paydaşlarına da yaptığı çalışmalar aracılığıyla “güvence” verir. Verilen güvence, yapılan çalışmaların, kullanılan metodolojiler aracılığıyla değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçlarının ilgili taraflara raporlanmasına dayanır¹⁹ ve nitelik itibarıyla makul bir güvence olma özelliğini taşır. Bu durumun sebebi, işletmenin tüm faaliyetlerine nüfuz edilmesinin mümkün olmaması ve geleceğin belirsizlikler içermesidir²⁰.

Danışmanlık hizmetleri ise, herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir işletmenin faaliyetlerini geliştirmeyi, etkinliklerini arttırmayı ve kontrol sistemlerini iyileştirmeyi amaçlayan, kapsam ve niteliğine ise denetimi yapılan taraf ile birlikte karar verilen hizmetlerdir. Yol göstermek, tavsiyede bulunmak, eğitim vermek, işleri kolaylaştıracak önerilerde bulunmak ve²¹ bunların yanı sıra geleceğe yönelik riskleri

¹⁵ Ali Kamil Uzun, “İç denetim”, Melih Erdoğan (ED), **Denetim** içinde (78-103), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Haziran 2012, s.79.

¹⁶ Larry E. Rittenberg, Bradley j. Schwieger and Karla M. Johnstone, **Auditing: Business Risk Approach**, 8th Edition, Thomson South Western, 2008, s.758.

¹⁷ Şener Gönülaçar, “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.131, (Eylül-Ekim 2007), s.8.

¹⁸ Gürdoğan Yurtsever, “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı. 21, Kış 2008, s.44.

¹⁹ Uzun, “İç Denetim Ne (Değil) dir?”, Halis Kırıl (Ed.), **İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”** içinde (55-68), İstanbul: İç Denetim Kurulu Yayınları, Nisan 2014, s.62.

²⁰ Bayram Aslan, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı.77, 2010, s.74.

²¹ Yurtsever, “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu”, s.45.

önceden görerek, yönetimin bu alanlarda tedbir almasını sağlamak danışmanlık hizmetlerine örnek olarak verilebilir²².

Danışmanlık hizmetlerinde genellikle iki taraf bulunmaktadır.

- 1) İç denetçi; Tavsiyede bulunan taraf,
- 2) Müşteri; Tavsiye talebinde bulunan taraf

Müşteri ile iç denetçi arasındaki ilişki sözleşmeye tabidir. Müşterinin talebi üzerine danışmanlık hizmeti verilir. İç denetçinin, danışmanlık hizmeti verdiği sırada idari sorumluluk almaması gerekir²³. İç denetçiler danışmanlık görevlerini rutin işlerinin bir parçası olarak yönetimin talebi doğrultusunda yürütebilirler. Verilen danışmanlık hizmetinin türü için ayrı bir politika ve prosedür gerekip gerekmediğinin değerlendirilmesi gereklidir. Danışmanlık konusunda verilebilecek hizmete ilişkin muhtemel görev sınıflandırmaları şöyledir.

- Resmi danışmanlık görevleri: İcra edilen görev, belirli bir plan ve yazılı anlaşma dahilinde yerine getirilir.
- Gayri resmi danışmanlık görevleri: Komitelere katılma, belirli süreli projeler yürütme, belli bir amaca yönelik toplantılar yapma ve bilgi alışverişleri gibi rutin hizmetleri kapsar.
- Özel danışmanlık görevleri: İşletme birleşmelerini, devralma çalışmalarını ve sistem dönüştürme ekibine katılma faaliyetlerini içerir.
- Acil durum danışmanlık görevleri: Bir felaket ya da olağanüstü bir durum sonrasında faaliyetlerin sürdürülebilmesi ve toparlanması amacıyla geçici süreli olarak kurulan bir ekibe veya özel bir talebi karşılamaya yönelik kurulmuş bir ekibe katılmaya yöneliktir.

Resmi danışmanlık görevleri için işletme yönetimi işletme dışından bir danışman çağırmaı tercih edebileceği gibi kendi iç denetim ekibini de bu iş için yetkin ve uygun görebilir. Bu görevi üstlenen iç denetim ekibi, görevi sistemli ve disiplinli bir

²² Mehmet Ünsal Memiş, “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim için Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, Sayı.85, (Ocak-Şubat 2008), s.76.

²³ Uzun, Denetim, s.80.

yaklaşım ile icra etmelidir. Bu yönüyle danışmanlık hizmetleri, iç denetimin katma değer sağlayıcı fonksiyonunu zenginleştirir²⁴. İşletmelerin organizasyon şemalarını incelediğimizde “iç denetim” birimi yerine bazı işletmelerin “danışman” ünvanını kullanmakta oldukları görülmektedir. Bu ünvanın kullanılmasındaki amaç iç denetçilerin vermiş oldukları danışmanlık hizmetinin önemini artmış olmasıdır. İç denetçilerin bu görevi etkin bir biçimde yerine getirebilmeleri için; gerekli yetkinliğe, bilgi birikimine, stratejik düşünebilme ve problem çözme becerilerine sahip olmaları gerekir²⁵. İç denetim faaliyetlerinde, güvence ve danışmanlık hizmetlerinin bir arada yürütülmesi diğer denetim türlerinden en büyük farkıdır²⁶.

1.1.2. Kurumun Faaliyetlerinin Geliştirilmesi ve Değer Katılması

Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre²⁷, iç denetim faaliyeti tarafsız ve uygun güvence sağladığında, işletmeye ve onun paydaşlarına değer katar ve kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğine katkıda bulunur.

İç denetimin en önemli ve en temel amacı hizmet verdiği işletmeye güvence ve danışmanlık hizmetleri vererek değer katması ve geliştirmesidir. Bu amaç, iç denetimin varlık nedeni ve yaşamını sürdürmesinin gereğidir. Değer, standartlar çerçevesinde üst yönetime, yönetim kuruluna ve paydaşlara olumlu sonuçlar yaratılarak, mesleğin en iyi uygulamalarının gerçekleştirilmesidir.

Bunun gerçekleşebilmesi için, yönetimin bu konuda beklentisinin bulunması ve iç denetim faaliyeti hakkında yeterli bilgiye sahip olması gerekir²⁸. Bu konuda da iç denetçilere önemli görevler düşmektedir. Kendi rol ve sorumluluklarını, katma değer yaratan hizmetlerini yönetime anlatarak farkındalık yaratmaları ve bunu yaparken

²⁴ Yurtsever, “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu”, s.47.

²⁵ Kurt F. Reding and Others, **Internal Auditing Assurance & Consulting Services**, 1. Edition, The IIA Research Foundation, 2007, s.12.

²⁶ Mehri Tufan, Mustafa Görün, “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesince İncelenmesi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı.89, Haziran 2013, s.119.

²⁷ IIA The Institute Internal Auditors, “IIA Uluslararası İç Denetim Standartları”, Ekim 2012, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Turkish.pdf> (15 Temmuz 2015) s.22.

²⁸ Cevdet Yiğit Özbek, **Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme**, Ankara: Matsa Basımevi, Ekim 2012, s.19.

özgüven ve iddia sahibi olmaları gerekir. Aksi halde değer yaratan bir iç denetimden söz etmek mümkün olmayabilir²⁹.

Amaç değer katmak olunca, iç denetim faaliyetinin kapsamı sadece yasa ve mevzuata uymak veya hata ve hileleri ortaya çıkarmak olmamalıdır. İşletmenin tüm faaliyetlerinin; işlem, süreç, raporlama, yönetim ve operasyonlarının daha etken ve etkin çalışmasını sağlamak³⁰, üst yönetimin koymuş olduğu hedef ve amaçlara ulaşılmasına yardım etmek, işletme kültürüne, politika ve prosedürlerine katkıda bulunmak hedeflenmelidir³¹. İç denetim mekanizmasının işletmeye değer katabilmesi için; hizmet kalitesinin artırılması yönünde işletme ile bütünleşmesi, yönetime rakip olmaması, kendisini yönetimin üstünde görmemesi ve yapıcı bir felsefeye sahip olması çok önemlidir³².

1.1.3. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre bağımsızlık; iç denetim faaliyetinin, iç denetim sorumluluklarını yansız bir şekilde yerine getirme yeteneğini tehdit eden koşullardan uzak durmasını ifade eder. Tarafsızlık ise, iç denetçilerin denetim görevlerini, çalışmalarının sonucuna inanarak kaliteden ödün vermeksizin yapmalarına izin veren, yansız bir zihinsel tutumdur³³. Bu tarz bir tutum işletme içinde iç denetçilere güven duyulmasını sağlayan en temel unsurdur. İç denetçilerin tarafsız olabilmeleri için icrai görevler almamaları, tarafsızlıklarını tehlikeye düşürecek tutum ve davranışlardan uzak durmaları gerekir. Bunun yanında her türlü bilgi ve belgeye erişebilmeleri, son bir yıl içerisinde sorumlu oldukları faaliyetleri denetlememeleri ve elde ettikleri sonuçları üst yönetime raporlamaları gerekir. Bu bağlamda iç denetim faaliyetinin bağımsızlığı, iç denetçilerin ise tarafsız olması, iç denetim faaliyetinin değer yaratabilmesi için zorunluluktur³⁴.

²⁹ Uzun, “Küresel riskler ve denetim”, Cemal ibiş (Ed.), IX. **Türkiye ve III. Uluslararası Muhasebe Denetim Sempozyumu** içinde (301-312), İstanbul: İSMMMO Yayın No.136, 2011, s.307

³⁰ Tufan, Görün, s.120.

³¹ Henning Kagermann and Others (Ed.), **Internal Audit Handbook**, Berlin Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg, 2008, s.5.

³² Gönülaçar, s.8.

³³ IIA The Institute of Internal Auditors, “IIA Uluslararası İç Denetim Standartları”, s.22-25.

³⁴ Kırıl (Ed.), s.62.

Bağımsızlık ve tarafsızlık aslında iç içe geçen kavramlardır. Şöyle ki; işletmelerde iç denetim faaliyetinin bağımsızlığının artırılmasıyla birlikte, iç denetçilerin tarafsız tutum sergilemeleri yönünde olumlu ortam yaratılır.

İç denetim birimleri, işletmelerde çok kritik görevler üstlenmektedirler. Bu kritik görevlerin içerisinde yönetimin faaliyetlerinin değerlendirilmesi de bulunmaktadır. Ancak bu kritik görevi yerine getirirken iç denetçilerin yönetimle işçi ve işveren ilişkisi içerisinde bulunduğu da bilinen bir gerçektir. Bu nedenle de iç denetim biriminin yazılı bir yönetmeliğinin olması şarttır. Bu yönetmelikle birlikte iç denetim biriminin amacı, yetkisi ve sorumluluğu net bir biçimde açıklanmış ve iç denetçilerin bu sayede de bağımsızlığı ve tarafsızlığı işletme içerisinde sağlanmış olmaktadır³⁵. Diğer bir taraftan iç denetçinin işletme içindeki konumu da bağımsızlığı açısından çok önemli bir unsurdur. İç denetimde bağımsızlığın yegane kaynağı ise işlevsel hiyerarşidir. İç denetimin işlevsel olarak doğrudan yönetim kuruluna veya denetim komitesine³⁶ idari olarak ise işletmenin icra başkanına bağlı olması gerekir. İç denetim yönetmeliğinin, planının, bütçesinin onaylanması, iç denetim birimi yöneticisinin atanması, görevden alınması, ücret ve özlük haklarının onaylanması ve iç denetim faaliyetinin performansı hakkında bilgi alınması gibi konular işlevsel hiyerarşi ile ilgilidir. İç denetimin günlük işlerini ve işlemlerini kolaylaştıran ilişkiler ise idari hiyerarşiyle ilgilidir³⁷. İdari hiyerarşi; bütçeleme ve yönetim muhasebesi, iç haberleşme ve bilgi akışı, ücret ve personel değerlendirmesi dahil insan kaynakları yönetimi ve iç denetim biriminin politika ve prosedürlerinin yönetimi konularını içerir³⁸.

1.1.4. SistematiK ve Disiplinli Bir Faaliyet Olması

Kurumsal yapı içerisinde her departmanın kendi iç yapısı gereği bir felsefesi vardır. İşletmeleri ayakta tutan ve başarılı kılan iç yapıları ve ruhlarıdır. İşte bu çerçevede iç denetimin felsefesi de disiplinli ve sistematiK olmasıdır³⁹. İç denetim

³⁵ WLA Internal Auditing Guidelines, “Recommendations on Internal Auditing for Lottery Operators: How Does Internal Auditing Maintain its Independence and Objectivity?”, V1.0, March 2007, s.10.

³⁶ A.Kadir Tuan ve Jale Sağlar, “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı.11,Ocak 2004, s.2.

³⁷ IIA The Institute of Internal Auditors, s.4.

³⁸ Özbek, **İç Denetim, Kurumsal Yönetim , Risk Yönetimi ve İç Kontrol 2.Cilt**, 1.Baskı, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 2012, s.604.

³⁹ Zülfikar Şahin, “İç Denetimin Felsefesi”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.35, (Bahar 2013), s.17.

faaliyetinin disiplinli ve sistemli olması; bu faaliyetin yönetimi, yöneticisi, personelinin niteliği, sayısı ve iç denetim faaliyetinden beklenen performansı almak için çok önemlidir⁴⁰.

Faaliyetlerin sistematik olması, iç denetimin planlama aşamasından başlayarak raporlamaya kadar olan tüm süreci kapsar. İç denetim faaliyetinin disiplinli bir biçimde gerçekleştirilmesi için; standartlara, etik kurallara ve mesleki uygulama temel ilkelerine uyulması gerekir⁴¹.

1.2. İç Denetimin Amaç ve Kapsamı

İç denetimin amaç ve kapsamı, işletmenin; yapısına, büyüklüğüne ve ihtiyacına göre belirlenmektedir⁴². İç denetim, işletme bünyesinde bağımsız değerlendirme faaliyeti olarak iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek, değerlendirmek ve geliştirmek suretiyle yönetime hizmet etmeyi amaçlar. Bu amaç çerçevesinde iç denetim, şu faaliyetleri gerçekleştirir⁴³:

- İç kontrol sisteminin, etkinliğini ölçmeye yönelik analizler yaparak, inceleme programları oluşturur.
- Hedeflerin ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi için işletme bünyesindeki kontrolleri belirler ve değerlendirir.
- Elde ettiği bulguları ve sonuçları raporlamak suretiyle işletme için gerekli olan tavsiyelerde bulunur.
- İşletmede, incelemeye tabi tuttuğu kontrollerin güvenilirliği ile ilgili görüş bildirir.
- İşletme bünyesindeki iç kontrol sistemini bir bütün olarak değerlendirmek suretiyle güvence hizmeti verir.

İç denetim, işletmenin var olan hedeflerini gerçekleştirme konusundaki etkinliğini ve etkinliğini ölçmek ve değerlendirmek amacıyla risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri hakkında üst yönetime bağımsız ve tarafsız görüş bildirir.

⁴⁰ Uzun, Yurtsever, s.495.

⁴¹ Cevdet Yiğit Özbek, s.18.

⁴² Nilüfer Bayram, **Küresel Kriz Sonrası İç Denetim**, İstanbul: Aktif Matbaa ve Reklam Hiz., 2013, s.19

⁴³ K.H. Spencer Pickett, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, England: Wiley & Sons, Ltd., 2006, s.86.

Risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim; hedeflere ulaşmaya, uygun risk değerlendirmesine, iç ve dış raporlamalardaki güvenilirliği ve hesap verilebilirliği sağlamaya, yasa ve mevzuatlara, işletmenin belirlediği davranışsal ve ahlaki standartlara uyumu sağlamak üzere belirlenmiş politika ve prosedürlerden oluşur⁴⁴.

İç denetim; finansal nitelikli olan veya olmayan tüm faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türü olduğundan işletmenin stratejik karar alma ve uygulama sürecinde önemli bir araç olarak kabul edilmektedir⁴⁵.

İç denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; iş süreçlerinin etkenliğini ve etkinliğini, finansal raporlamanın güvenilirliğini, yasa ve mevzuatlara uygunluk konularında makul güvence sağlamak için işletme yöneticileri tarafından tasarlanan kontrolleri değerlendirerek; hata ve hileleri, gelir ve varlık kayıplarını önleyerek işletmeye değer katan bir faaliyet olduğu ortaya çıkmaktadır⁴⁶.

Tarihsel süreçte değerlendirdiğimizde iç denetimin temel amacının, işletmeye faydalı olmak olduğu açıktır. İç denetim, bu faydayı güvenli ve özgün bilgi yaratarak sağlamaktadır. Bu amaçla, iç denetçiler yaptıkları çalışmalarda zamanlarının büyük bölümünü yönetsel kontrollere ve yönetsel başarıyı izlemeye ayırmaktadırlar. İç denetçiler, yönetsel başarıyı değerlendirmek suretiyle verdikleri güvence ve danışmanlık hizmetleriyle, işletmeye faydalar yaratmaktadırlar⁴⁷.

Bu amaçlarla birlikte sınırları genişleyen ve yönetimin en temel yardımcılarının biri haline gelmiş⁴⁸ olan iç denetimin temel amacının; kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol mekanizmalarının etkinliklerini değerlendirmek ve geliştirmek⁴⁹ olduğu söylenebilir. Bu yönüyle iç denetim bireye ve hataya dayalı yaklaşımdan, organizasyona, sürece ve sisteme odaklı bir yaklaşıma dönüşmüş⁵⁰ ve son

⁴⁴ Pickett, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, s.22-23.

⁴⁵ Uzun ve Yurtsever, "Kriz Yönetiminde İç Denetim'in Rolü", Haluk Sumer ve Helmut Pernsteiner (ED), **Kriz Yönetimi** içinde(489-513), İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2009, s. 494.

⁴⁶ Uzun, "İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri", Deloitte, <http://www.denetimnet.net/Pages/isletmelerdeicDenetimFaaliyetininRolu.aspx> (10 Temmuz 2015), s.1.

⁴⁷ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, s.81.

⁴⁸ Burcu Adiloğlu, **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, 1.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.11.

⁴⁹ Paul Coram, Colin Ferguson and Robyn Moroney, "Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and The Level of Misappropriation of Assets Fraud", **Accounting & finance**, Vol. 48, No.4 (December 2008), s.546.

⁵⁰ M. Aykut Kelecioğlu, "İç Denetim Kavramsal Çerçeve Yapılanma Biçimi", 2014, <http://makelecioğlu.com/sitebuilder/MAK/i%C3%A7denetim.pdf> (09 Temmuz 2015)

yıllarda kurumsal yönetimin çok önemli bir parçası haline gelmiştir⁵¹. Bu bağlamda da iç denetçilere gerek özel sektör gerekse kamu sektöründe kurumsal varlığın ve sürdürülebilirliğin güvencesi olarak önemli roller ve görevler yüklenmiştir⁵².

1.3. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

1.3.1. İç Denetim Uygulamalarının Kökenleri ve Gelişimi

İç denetim mesleğinin tarihsel gelişimi ile finansal raporlama faaliyetlerinin tarihinin birbirine yakın olduğu muhasebe tarihçileri tarafından ileri sürülen ve kabul gören bir yaklaşımdır⁵³. Milattan önce 3500 yıllarında denetimin varlığına ait kayıtlar bulunmuş, bu mali kayıtlarda, üzerinde inceleme yapıldığına ilişkin izlenim veren çeşitli işaretlere rastlanmıştır. İç kontrol sistemi ve görevlerin ayrılığı ilkesine ilişkin uygulamalar da bu dönemde görülmekte olup bu durum Mısır, Çin, Yunan, İbrani ve Pers kayıtları ile de benzerlik göstermektedir⁵⁴.

İç denetime, ilk olarak 13. Yüzyılda Venedik, Milano ve Floransa gibi büyük İtalyan ticaret şirketlerinde rastlanmasına karşın, Kıta Avrupa'sında, denetim ve iç denetim meslekleri akademik anlamda karşımıza 1900'lü yılların başlarında çıkmaktadır⁵⁵.

Tarihsel olarak iç ve dış denetime olan talep, ticari olsun olmasın tüm örgütlerde; hata ve hilelilerin azaltılması, varlıkların doğru değerlendirilmesi konularında bağımsız bir mekanizmanın onayına ihtiyaç duyulmasından kaynaklanmıştır. Bir bakış açısına göre, yönetimler tarafından verginin toplanması ve gelir giderlerin doğru raporlanmasına ilişkin kaygıları gidermek amacıyla geliştirilmiştir. İç denetim faaliyetlerinin, ikinci dünya savaşına kadar olan dönemde bağımsız denetimin uzantısı olarak finansal raporların denetimi ile sınırlı bir profil çizdiği görülmektedir⁵⁶.

⁵¹ Rittenberg, Schwieger and Johnstone, s.17.

⁵² Adiloğlu, s.14.

⁵³ Özbek, s.5.

⁵⁴ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, s.77.

⁵⁵ Bayram, s.68.

⁵⁶ Özbek, s.5-7.

İç denetim faaliyetinin zaman içerisindeki değişen yapısını incelediğimizde; 1940'lı yıllarda mali kontrol⁵⁷, 1950'li yıllarda varlıkların korunmasının hedeflediğini, 1970'lerde hukuki denetim amacı güdüldüğünü, 1990'lı yıllarda işletmenin amaçlarına ulaşma aracı olarak kullanıldığını görmekteyiz. 2000'li yıllarda ise işletmeye değer katan bir faaliyet olarak kabul edilmektedir⁵⁸.

Modern iç denetim anlayışı; Victor Z. Brink'in "Modern İç Denetim" kitabının basılması ve 1941 yılında Amerika'da Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün kurulması ile başlamıştır⁵⁹. Enstitü, ilk olarak 1947 yılında "İç Denetim Sorumlulukları Bildirgesini"⁶⁰ yayımlayarak, iç denetim faaliyetinin; yapısını, amacını, kapsamını ve çalışma alanlarını belirlemiştir. Yayımlanan bu bildirge 1956 yılında revize edilerek, iç denetim faaliyetiyle ilgili daha kapsamlı düzenlemeler yapılmıştır. Bununla birlikte uluslararası hukuki düzenlemeler getirilmiş olup, kurumlar da iç denetim bölümlerini bu düzenlemelere göre şekillendirmişlerdir⁶¹.

Meslekle ilgili etik kurallar ilk kez 1968 yılında, mesleki standartlar ise 1978 yılında yayımlanmıştır. İç denetimin bugünkü tanımı, etik kuralları⁶² ve İlk Mesleki Uygulama Çerçevesi 1999 yılında yayımlanmış olup, Temmuz 2015'te Yeni UMuÇ yürürlüğe girmiştir⁶³.

IIA, Amerika dışındaki ilk temsilciliğini 1944'te Toronto'da ve 1948 yılında Londra'da kurmuştur. Amerika'da başlayan örgütlenme 1982 yılında ECIIA⁶⁴'nın (European Confederation of Internal) kurulmasıyla Avrupa'ya da yayılmıştır⁶⁵. Uluslararası mesleki standartlar ve etik kurallar, bu iki kuruluş (IIA ve ECIIA) tarafından belirlenerek yayımlanmakta, meslekle ilgili araştırma ve geliştirme

⁵⁷ Bertan Kaya, Yeni IPPF ve İç Denetim Evrimi, <http://bertankaya.net/?p=1281>, (28. Şubat 2016).

⁵⁸ M. Fahrettin Önder, **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum**, 1.Baskı, Ankara: Asil yayın dağıtım, s.23. 2008,

⁵⁹ Memiş, s.77

⁶⁰ Statement of Responsibilities of the Internal Auditor

⁶¹ Adiloğlu, s.17.

⁶² Cevdet Yiğit Özbek, s.21.

⁶³ New IPPF The Institute of Internal Auditors Global, s.2.

⁶⁴ Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu

⁶⁵ Bayram, s.69.

alışmaları yapılmakta ve iki kuruluş arasında uluslararası işbirliği ve eşgüdüm sağlanmaktadır⁶⁶.

İç denetim mesleğinin önemli hale gelmesine yardımcı olan başlıca düzenlemeler ise; 1933 tarihli SEC (Securities and Exchange Commission), 1977 yılında FCPA (Foreign Corrupt Practices Act), 1989’da IIA’nın iç denetim standartları NCFF (Nation Commission on Fraudulent Financial Reporting) Raporu, SAS No:65 (Statement of Auditing Standards)’dir⁶⁷. FCPA, halka açık şirketlerin, işlem ve kayıtlarının yetkili kişilerce yapılmasını, makul güvence sağlayacak iç kontrol sistemlerinin tasarlanmasını ve finansal işlemler için muhasebe kayıt sistemlerinin oluşturmasını ön görmektedir. Bu kanunla öngörölen güvencenin sağlanması için pek çok şirket, iç denetim birimi kurmuş ya da mevcut olan birimlerini geliştirmiştir.

Ölkemizde ise IIA’nın temsilcisi TİDE (Türkiye İç Denetim Enstitüsü) 1995 yılında kurulmuştur⁶⁸. TİDE 1996 yılında hem ECIIA hem de IIA’e üye olmuştur. 1997 yılından itibaren her yıl “Türkiye İç Denetim Kongresi” düzenleyerek iç denetim mesleğinin Türkiye’deki önderi olmuştur. Uluslararası İç Denetim Standartları ölkemizde ilk kez 1998 yılında TİDE tarafından Türkçe’ye çevrilmiş olup, 2000 yılında CIA⁶⁹ (Certified Internal Auditor) sınavı ölkemizde yapılmaya başlanmıştır. 2001 yılında ise İç Denetim Dergisi yayımlanmaya başlamıştır. Türkiye İç Denetim Enstitüsü faaliyete başladığı günden itibaren ölkemizde iç denetim mesleğinin uluslararası standartlara ulaşmasını ve meslek mensuplarının niteliksel özelliklerinin uluslararası düzeye erişmesini hedeflemiştir⁷⁰.

İç denetimin Türk mevzuatı içindeki yerini değerdendirdiğimizde, iç denetimin gelişiminin kurumsal yönetim alanında yaşanan gelişmeler ve krizlerle paralellik göstermekte olduğı görölmektedir. Yaşanan krizler sistemin sorgulanmasına yol açarak, yönlendirici önlemler alınmasını sağlamıştır.

⁶⁶ Özoğlu, Mercan ve akıroğlu, s.79.

⁶⁷ Uzay, s.35.

⁶⁸ Ercan Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 29.

⁶⁹ Uluslararası İç Denetçilik Sertifikası

⁷⁰ Özbek, s. 36-37.

Amerika 'da yaşanan skandallar sonrasında kurumsal yönetim uygulamalarını iyileştirmek amacıyla Sarbanes-Oxley Kanunu 2002 yılında yürürlüğe girmiştir. Burada ki amaç sermaye piyasalarına karşı sarsılan güvenin tekrar kazanılmasıdır. Bunun için halka açık şirketlere denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmiş ve yönetim kurulunun sorumlulukları artırılmıştır⁷¹. Türkiye'de yürürlüğe konulan düzenlemelerde, Amerika'da yapılan düzenlemelerin ve skandalların büyük bir etkisi olduğu göz ardı edilemez bir gerçektir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 2003 yılında kabul edilmiş olup, 1 Ocak 2006 tarihinde ise yürürlüğe girmiştir. Kanun bu şekliyle Avrupa müktesebatı ile paralellik göstermektedir. SPK (Sermaye Piyasası Kurumu) Kurumsal Yönetim İlkeleri 2003 yılında güncelleştirilmiş olup 2005 yılında yayımlanmıştır. Bankacılık Kanunu ise 2005 yılında yayımlanmıştır⁷². Bu kanunlar ile getirilen hükümler, finans ve kamu sektöründe iç denetimi zorunlu hale getirmiştir.

Bir diğer önemli gelişme ise ülkemizde ticaret hayatını düzenleyen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur. Kanun 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir⁷³. Çağdaş anlamda “iç denetim” bu kanunda iki noktada yer almaktadır. Bunlardan ilki “Kurumsal Yönetim” başlığı altında, kurumlarda iç denetim görevini icra eden yönetim kurulu üyelerinin sahip olmaları gereken hakların açıklandığı kısımdır. Kanunda iç denetime değinilen ikinci yer ise Kanun'un II. Kitabının içerisinde ticaret şirketlerinden “Anonim Şirketlere” değinilen dördüncü kısmındadır. Burada ikinci bölümde, “Yönetim Kurulu” başlığı altında, bağımsız denetim ihtiyacının yanı sıra iç denetim faaliyetlerinin de artık bir gereklilik olduğuna ve bu durumun kurumsal yönetim ilkelerinden kaynaklandığına vurgu yapılmaktadır⁷⁴. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda ilgili hüküm ve gerekçeler incelendiğinde, iç denetimin finans sektörünün yanı sıra diğer sektörlerde faaliyet gösteren sermaye şirketleri için de bir gereksinim olduğu ve yönetim kurulunun devredilemez görevlerinden birinin iç denetim olduğu anlaşılmaktadır⁷⁵. Şirket ortaklarının ve yönetim kurullarının tedbirli yönetici yaklaşımı çerçevesinde, bağımsız denetimde verimliliğin ve güvence

⁷¹ Hasan Candan ve Alper Özün, **Bankalarda Risk Yönetimi ve Basel II**, 2.Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2009 s.28.

⁷² Pehlivanlı, s.20-24.

⁷³ Özbek, s.478.

⁷⁴ Pehlivanlı, s.27.

⁷⁵ Uzun, “Yönetim Kurulunun Vazgeçilmez Bir Görevi: İç Denetim”, <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=24046> (25 Temmuz 2015)

kapsamının artırılması için iç denetimin gerekli olduğu da bu bağlamda ortaya çıkmaktadır.

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerin, yönetim kurulu üyelerince, şirketin varlığı ve gelişimini tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhis edilmesi, önlemler alınması ve bu önlemlerin uygulanması gereklidir. Bunun için uzman bir komite kurulması, sistemin çalıştırması ve geliştirmesi gibi iç denetimin yanı sıra iç kontrole dayalı düzenlemeler de bu kanunda yer almaktadır.

Bütün bu düzenlemelerle iç denetim; işletmelerde yönetsel hesap verilebilirliğin yerleşmesine, risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici tedbirler alınmasına, kurumsal yönetim kalitesinin geliştirilmesine, tüm hak sahiplerine güvence sağlanmasına ve kurumsal değerin varlığının ve sürdürülebilirliğinin sağlanması konusunda çok önemli roller üstlenmektedir⁷⁶.

1.3.2. Değişen Dünyada, İç Denetim Anlayışı

Dünyada yaşanan hızlı değişimin yarattığı karmaşa, pek çok sorunu da beraberinde getirmiş. İşletmeler de rekabet üstünlüklerini koruyabilmek için sonuçları bazen tehlikeli de olabilecek inisiyatifler almak durumunda kalmıştır. Bu sonuçların ortaya çıkma olasılıkları da işletmelerdeki riskleri tanımlamaktadır⁷⁷. Dolayısıyla ortaya çıkan risklerin yönetimi ve risk temelli iç denetim uygulamaları daha çok önem kazanmıştır. Ancak risklere odaklanırken günümüz dünyasında iç denetimden, sadece riskleri değil fırsatları da yakalamasının beklendiği, iç denetimin yeni boyutlarının; risk yönetimi, kontrol ve kurumsallaşma olduğu unutulmamalıdır⁷⁸.

1980’li yılların öncesinde kabul gören ve ilk iç denetim yaklaşımı olan kontrol temelli denetim yaklaşımı, bağımsız denetimin bir uzantısı olup, bağımsız denetimin kapsamının daraltılması için gerekli test ve doğrulamaları yapmak suretiyle gerçekleştirilmiştir. İç denetim alanında kabul gören ikinci yaklaşım olan süreç temelli

⁷⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği (Tide), Yeni TTK ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş ve Öneriler , Temmuz 2012, <http://www.bagimsizdenetim.biz.tr/yeni-turk-ticaret-kanunu-ve-ic-denetime-iliskin-duzenlemeler-hakkinda-gorus-oneriler/>, (18 Temmuz 2015), s.5-11.

⁷⁷ K. Evren Bolgün ve M.Bariş Akçay, **Risk Yönetimi: Türk Finans Piyasalarında Entegre Risk Ölçüm ve Yönetim Uygulamaları**, 3.Baskı, İstanbul: Scala Yayıncılık, 2009, s.44.

⁷⁸ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **“İç Denetim:Güncel Yaklaşımlar”**, Yayın no:33, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010, s.32.

denetim yaklaşımı ise, işletme içi süreçlere, faaliyetlerin etkenliğine ve etkinliğine önem vererek işletmeye değer katma yönünü desteklemiştir. Üçüncü yaklaşım olan, risk temelli denetim yaklaşımı 1992 yılında COSO tarafından yayımlanan raporla birlikte gündeme gelmiş, ancak sadece kontrol kaynaklı riskleri gündeme alması ve işletme risklerini göz ardı etmesiyle birlikte yerini risk yönetimi temelli yaklaşıma bırakmıştır⁷⁹.

Risk yönetimine önem verilmesinin en önemli nedenlerinden biri pay ve menfaat sahiplerinin beklentileridir. Günümüzde kurumsal yatırımcılar, pay sahipleri ve kredi kuruluşları; etkin kontrol, denetim ve risk yönetimi uygulamalarını talep etmektedirler. İşletmeler mevcut varlıklarını ya da finansal tablolarının doğruluğunu koruyamazlarsa, piyasa değerleri ve kurumsal itibarları zarar görebilir. Böyle bir durum ile karşı karşıya kalmamak da işletmeler için oldukça önemlidir⁸⁰.

Risk yönetimi temelli denetim yaklaşımı; odak noktasını geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine çevirmiştir. Bu sebeple, işletmelerin risk düzeyleri belirlenir. Denetim süreci bu risk düzeyine göre şekillendirilir ve denetim kaynakları yönetilerek, denetimde etkinlik artırılmaktadır. Geleneksel yaklaşım ise, önceden belirlenmiş iç denetim programlarının kullanımına dayanır. Bu yaklaşımda rutin raporlar düzenlenerek yalnızca sorunların belirlenmesine odaklanılır, çözüm önerileri sunulmaz⁸¹. Başka bir ifade ile işletmede faaliyetlerin önceden belirlenmiş standartlara, politika ve prosedürlere uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığına yönelik faaliyet gösterilir. Ancak 1990'lı yıllarda dünyada yaşanan olumsuzluklar ve kayıplar otoritelerin iç denetim mesleği üzerinde tekrar düşünmelerini sağlamıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda iç denetim alanında riskleri ortadan kaldırmak yerine risklerin yönetilmesi yönünde bir alt yapının oluşturulmasına karar verilmiştir⁸².

Risk yönetimi temelli iç denetim yaklaşımıyla iç denetçiler; yöneticilerin risklerle nasıl başa çıkabildiklerini analiz etmeye başlamışlar, işletmenin iç ve dış çevresinde meydana gelen değişimlere karşı çok daha dikkatli hale gelmişlerdir. Bu yaklaşım, doğası gereği yüksek riskli alanlara odaklanarak, bu alanlardaki risk yönetimi

⁷⁹ Pehlivanlı, s.13-14.

⁸⁰ Uzun, "Küresel riskler ve denetim", s.301.

⁸¹ Bayram, s.91.

⁸² Tamer Saka, "İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi", **İç Denetim Dergisi**, Sayı.1, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Sonbahar 2001, s.50.

ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir. Risk yönetimi temelli iç denetim, çıkış noktasının risk olması ve yöneticilerin, riski istedikleri gibi yönetebildiklerine dair güvence sağlamalarına dayanır. Bugün “modern iç denetim yaklaşımı” olarak ifade edilen yaklaşımla aynı anlamda kullanılmaktadır⁸³. Bu yaklaşım aşağıda yer alan hususlarda yönetime bağımsız güvence sağlamaktadır;

- Yönetimin, kendi belirlemiş olduğu risk yönetim stratejilerini amaçlanan şekilde yürütmekte olduğu,
- Belirlenen risk yönetim stratejilerinin doğru şekilde tasarlandığı,
- Yönetilmek istenen risklere karşı yeterli tedbir alındığı,
- Alınan tedbirlere karşı etkin bir kontrol sisteminin uygulanmakta olduğu.

Bu yaklaşımla birlikte; belirsizlikler yönetilmekte, riskler fırsatlara çevrilmektedir. Bu fırsatlar yönetime; hissedar değerinin artırılması, işletmenin kabul edilebilir risk seviyesinin performans ve kârlılık kriterlerine göre belirlenmesi, kaynak kaybının engellenmesi ve raporlama ve mevzuata uygunluk konusunda garanti verilmesi konularında fırsatlar sağlamaktadır⁸⁴.

Geleneksel iç denetim ve risk yönetimi temelli iç denetim yaklaşımları karşılaştırıldığında aşağıda yer alan şu farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

⁸³ Kaya, “İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol Ve Sorumlulukları”, Halis kiral (Ed.), **İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”** içinde (281-306), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Nisan 2014, s.293-294.

⁸⁴ Handan Sümer Göğüş, **Risk Odaklı İç Denetimde Risklerin Saptanması ve Değerlendirilmesi**, 1.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012, s.48.

Tablo 1.1. Geleneksel İç Denetim ve Risk Yönetimi Temelli İç Denetim Karşılaştırması

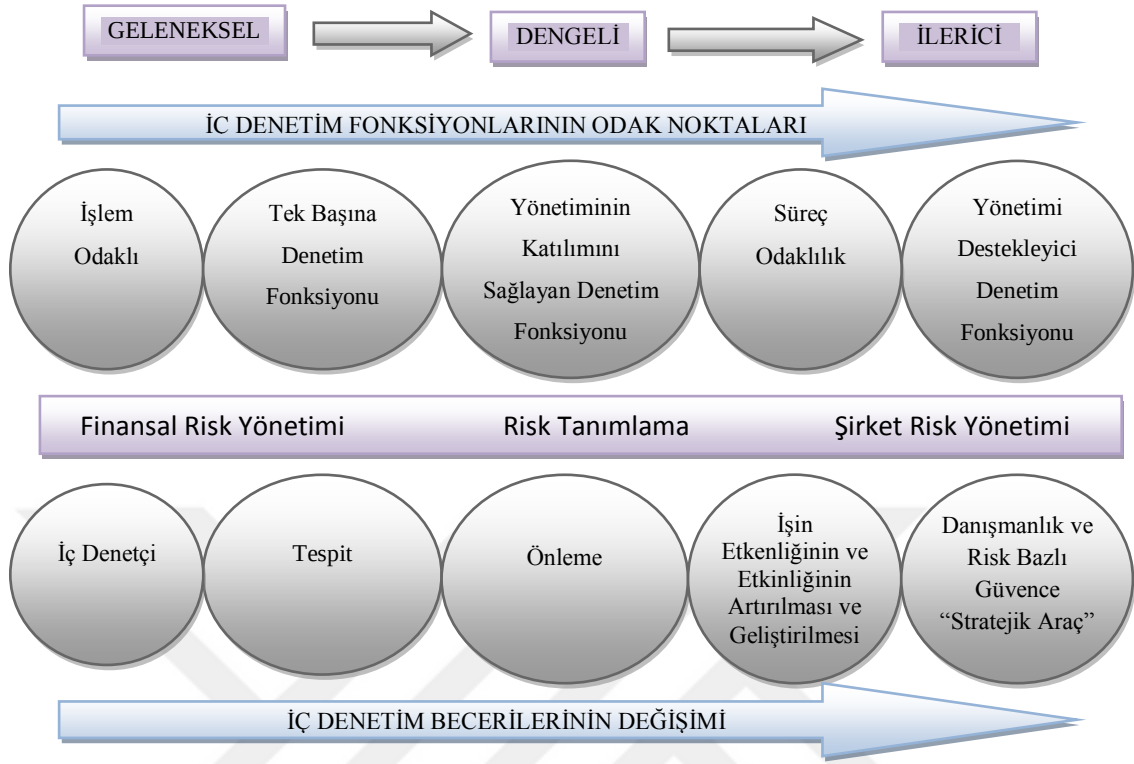
Özellikler	Geleneksel İç Denetim	Risk Yönetimi Temelli İç Denetim
İç Denetimde Odak Nokta	İç kontrol	Risk
İç Denetim	Reaktif yaklaşım, olaylardan sonra harekete geçme, aralıklı gözetim	Proaktif yaklaşım, gerçek zamanlı, sürekli gözetim
İç Denetim Testleri	Kontrol odaklı	Risk odaklı
Risk Değerlendirme	Risk unsurları	Senaryo planlaması
İç Denetim Yöntemleri	Kontrol testlerindeki ayrıntılar eksiksiz olarak uygulanır	İşletme risklerinin sınırları geniş bir şekilde belirlenir.
İç Denetim Önerileri	İç kontrollere yönelik olarak fayda-maliyet analizi yapılır.	Risk yönetimine yönelik olarak risk çeşitlendirmesi, riskten kaçınma, riskin paylaşımı ve riskin aktarılması
İşletmelerde İç Denetimin Rolü	Bağımsız denetim konumu	Risk yönetimi ve üst yönetimle bütünleşik konum

Kaynak: Hasan Türedi, Ümmügülsüm Zor ve Filiz Gürbüz, “Risk Odaklı İç Denetim”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.66, Nisan 2015, s.13.

Bu bağlamda günümüz dünyasında iç denetimin global tanımıyla birlikte rolünün dünden bugüne değiştiğini ve dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımının, bugünün süreç odaklı ve işin etkenliğinin ve etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru bir değişim ve gelişim gösterdiği görülmektedir⁸⁵. İç denetim, yeni misyonu ile birlikte artık iyice stratejik bir boyut kazanmış, kurumsal değerin korunmasının çok ötesinde, bu değerin artırılması ve geliştirilmesi amacı güden “stratejik araç” konumuna yükselmiştir⁸⁶.

⁸⁵ Yurtsever, “Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği”, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Kasım 2009, s.114.

⁸⁶ Kaya, “Yeni IPPF ve İç Denetimin Evrimi”.



Şekil 1.2: İç Denetimin Değişen Rolü

Kaynak: Ayşe N. Yereli ve Suat Kara, “Risk Odaklı İç Denetim Uygulamalarında Yabancı Ortaklığın Etkisi: İMKB Uygulaması”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı 39, Mart 2013, s.43.

1.4. İç Denetimin Faaliyet Alanı ve Türleri

IIA’nın yaptığı global tanımdan yola çıkarak iç denetimin faaliyet alanını; kurumsal yönetim süreçlerinin denetimi, risk yönetim süreçlerinin denetimi ve iç kontrol süreçlerinin denetimi olarak üç başlık altında toplamak mümkündür⁸⁷.

1.4.1. Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Denetimi

1.4.1.1. Kurumsal Yönetimin Konusu ve Tanımı

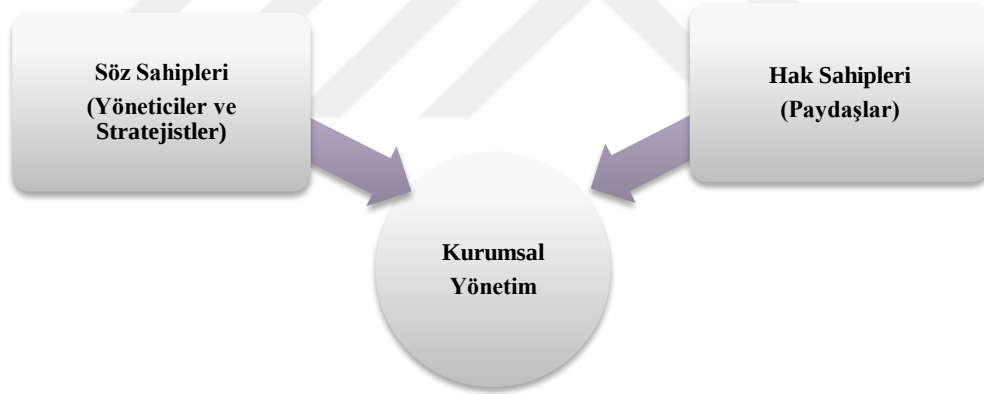
İşletmeler sadece kendi başlarına değil, faaliyet gösterdikleri toplumla bütünleşik olarak faaliyetlerini sürdürürler. İşletmelerin kârlılığının toplum üzerinde önemli etkileri vardır. Bu bağlamda işletmelerin, toplumun sermayesini kullanan birimler olmaları, işletmelerin yönetimini ve denetimini toplumsal düzeyde önemli hale

⁸⁷ Bayram, s.19.

getirmiştir. Bu gereklilik de kurumsal yönetim kavramının önem kazanmasına yol açmıştır⁸⁸.

Yöneticiler işletme adına söz söyleme haklarını, işletme sahiplerinden aldıkları yetki dahilinde kullanmaktadırlar. İşletmenin üzerinde başta hissedarlar olmak üzere, işletme ile ilgili olan tüm paydaşların da hakları vardır. Bu bağlamda kurumsal yönetim işletmedeki söz sahipleri ile hak sahipleri arasındaki ilişkiyi düzenleme ve çatışmayı önleme gereksiniminden doğmuş ve gelişmiştir⁸⁹.

İşletmelerin büyümesi “söz sahipleri” ile “hak sahiplerinin” ilişkilerinin incelenmesini zorunlu kılmıştır. İşletmeler büyüdükçe şeffaflaşmak, toplumlara karşı hesap verilebilir olmak ve paydaşlarına dürüst davranmak durumundadırlar. İşte bu noktada kurumsal yönetim kavramı devreye girerek bu işlevleri gerçekleştirir⁹⁰.



Şekil 1.3: Kurumsal Yönetimin Konusu

Kaynak: Hayri Ülgen, S.Kadri Mirze, **İşletmelerde Stratejik yönetim**, 3. Baskı, İstanbul: Literatür Yayınları, 2004, s.422-423'ten Esinlenerek hazırlanmıştır.

Günümüz dünyasında işletmelerde en çok üzerinde durulan mevzuların başında gelen kurumsal yönetim kavramı özellikle 1990'lı yıllarda önem kazanmıştır. Yönetim ve organizasyon alanında çalışan akademisyenler, daha çok “yönetişim” ya da

⁸⁸ Celil Koparan ve Nurdan Şakar (Ed.), **Stratejik Yönetim-II**, Eskişehir: Anadolu Üniversite Yayınları, Kasım 2013, s.142.

⁸⁹ Hayri Ülgen ve S. Kadri Mirze, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, 3.Baskı, İstanbul: Literatür Yayınları, 2004, s.422.

⁹⁰ Mustafa A. Aysan, **Kurumsal Yönetim ve Risk**, İstanbul: Elit Yayınevi, 2007, s.22.

“kurumsal şirket yönetimi” kavramlarını kullanmayı tercih ederken, SPK ve TÜSİAD ise “kurumsal yönetim” kavramını benimsemektedir⁹¹.

Kurumsal yönetim; bir işletmenin hak sahiplerine ve topluma zarar vermeyecek şekilde, finansal kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede uzun dönemde istikrarlı kazanç yaratarak, kanun, yönetmelik ve gönüllülük esasına dayalı faaliyetler içeren özel sektör uygulamalarıdır⁹². Bu uygulamalar bir işletmeye fon sağlayan yatırımcılara, yatırımlarından bir kazanç elde etme konusunda güven sağlar.

TÜSİAD (Türkiye Sanayiciler ve İşadamları Derneği) kurumsal yönetimi; “Bir kurumun beşeri ve finansal sermayeyi çekmesine, verimli çalışmasına ve böylece toplumun değerlerine saygı göstererek uzun vadede hissedarlara ekonomik değer yaratmasına imkan sağlayan her türlü yasa, yönetmelik, kod ve uygulamalar şeklinde” tanımlamaktadır⁹³.

Farklı ülkelerde ve coğrafyalarda çok sayıda “kurumsal yönetim” tanımına rastlanmaktadır ancak genel kabul gören tanımın OECD⁹⁴ (Organisation for Economic Co-operation and Development) tarafından yapıldığını görmekteyiz. Kurumsal yönetim konusunda dünyada en önemli aktörlerden biri olan OECD kurumsal yönetimi; bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğer menfaat sahipleri arasındaki ilişkileri içeren bir kavram olarak görmektedir⁹⁵.

Kurumsal yönetim bir sistem olarak düşünüldüğünde, işletmenin yönetimini, yönetim kurulunu ve tüm paydaşlar arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsamakta olduğu görülmektedir. İşletmeler büyüyüp çok ortaklı yapıya dönüştüğünde işletme sahibi, işletme faaliyetlerinin yönetilmesi için bir yönetim kurulu seçmektedir. Yönetim kurulu aldığı yetkiyi CEO⁹⁶,ya (Chief Executive Officer) devreder. CEO’da yönetim kuruluna karşı sorumludur. Bu anlamdaki yetki devri kurumsal yönetim olarak adlandırılır. Bu

⁹¹ Tamer Koçel, **İşletme yöneticiliği**, 12.Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, Nisan 2010, s.455.

⁹² Uzun, Denetim, s.87.

⁹³ TÜSİAD, **Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi**, TÜSİAD-T/2002-12/336, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri, 2002, s.9.

⁹⁴ Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

⁹⁵ Kurumsal Yönetim Derneği, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, **Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004**, Yayın No KYD-Y/ 2005-01-01, İstanbul: 2005, s.9.

⁹⁶ İcra Kurulu Başkanı

ilişki içerisindeki kurumsal yönetimin amacı, hakların ve yükümlülüklerin belirlenerek, yatırımcıların güveninin kazanılmasıdır⁹⁷.

O halde genel olarak kurumsal yönetim, işletmenin stratejik kararlar alması ve yönetilmesinden sorumlu olan üst yönetimin “söz sahipleri” bu görevleri icra ederken, işletme üzerinde hakları olan paydaşlar “hak sahipleri”; hissedarlar, tedarikçiler, müşteriler, çalışanlar ve diğer toplumsal kuruluşlarla olan ilişkilerini kapsayan geniş boyutlu bir kavramdır ve finansal tablolarının şeffaf, faaliyetlerinin ise hesap verilebilir olması⁹⁸, işletme hedeflerinin belirlenmesi ve bu hedeflere ulaşabilmek için operasyonların yönetilmesi, kontrol edilmesi ve yönetim kurulunun etkili bir gözetim sistemi oluşturması konularına vurgu yapar⁹⁹.

1.4.1.2. Kurumsal Yönetimin Amaç ve Faydaları

Çok hızlı bir şekilde gelişme gösteren ve dünyada kabul gören kurumsal yönetimin, temel amaçları şunlardır¹⁰⁰;

- Üst yönetimin elindeki yetkiyi kendi çıkarları doğrultusunda ve kötü niyetli kullanımının önlenmesi,
- Yatırımcıların ve işletmenin tüm paydaşlarının haklarının korunarak, güvence altına alınması,
- Hissedarlara adil muamele yapılmasının sağlanması,
- İşletmenin faaliyetleri ve mali durumu hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesi ve şeffaflığın sağlanması,
- Yönetim kurulunun sorumluluklarının belirlenerek açıkça tanımlanması,
- Üst yönetimin karar ve eylemlerinde paydaşlara karşı hesap verme sorumluluğu olduğunun belirtilmesi,
- Vekalet maliyetlerinin düşürülmesi,
- İşletmede elde edilen kazancın bütün hissedarlara adil bir şekilde dağıtılması,

⁹⁷ Zeynep Özsoy, **Kurumsal Yönetim ve Yönetim Kurulları**, Ankara: İmge Kitabevi, 2011, s.48.

⁹⁸ Mustafa Doğan, **Kurumsal Yönetim**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007, s.42.

⁹⁹ Özbek, s.163.

¹⁰⁰ Coşkun Can Aktan, **Kurumsal Şirket Yönetimi**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, 2006, s.10-11.

- Uzun vadeli yatırım yapan kurumsal yatırımcıya güven ortamının oluşturulması, sermaye maliyetlerinin düşürülmesi, işletmenin finansal kaynaklara erişiminin kolaylaşması,
- Yatırım yaparak risk alan yatırımcı ile işletme adına kararlar alan yöneticilerin çıkar çatışmasının belli kurallar dahilinde denetim altında tutulması.

Etkin bir kurumsal yönetim işletmeye uzun dönemde birçok fayda sağlar. Kurumsal yönetimin işletmeye sağlaması muhtemel faydalar şunlardır¹⁰¹.

- İşletmenin piyasa değeri artar,
- İşletmenin kredi notu artar ve kredi riski azalır,
- İşletme rekabet avantajı elde eder,
- Yeni yatırımcılar işletmeyi tercih eder,
- İşletmenin yeni pazarlara erişimi kolaylaşır,
- İşletmenin itibarı yükselir,
- İşletme daha esnek finansman elde eder,
- İşletmenin sermaye maliyeti azalır,
- İşletme yeni yatırım fırsatları yakalar,
- İşletmenin kalifiye eleman bulması kolaylaşır.

1.4.1.3. Kurumsal Yönetim ve Geleneksel Yönetim

Kurallara dayalı işletme yönetimi olarak tanımlanabilen kurumsal yönetim, takdiri kararlarla yürütülen geleneksel yönetim mekanizmasından farklıdır. Kurumsal yönetim ile geleneksel yönetim temel olarak ana başlıklar halinde karşılaştırılabilir. Bunlar; güç ve otorite, yönetim şekli, sorumluluk, hesap verme ve hesap sorma, şeffaflık, yönetim kurulunun oluşumu ve bağımsızlıktır.

¹⁰¹ Güler Aras and David Crowther, “Corporate Governance and Corporate Social Responsibility in Context”, Güler Aras and David Crowther (Ed.), **Global Perspectives on Corporate Governance and CSR**, içinde (1-41) England: 2009, s.17.

Tablo 1.2. Geleneksel Yönetim ve Kurumsal Yönetim Karşılaştırması

Karşılaştırma Kriteri	Geleneksel Yönetim Felsefesi	Kurumsal yönetim Felsefesi
Güç ve Otorite	İşletme sahibi yönetir ve denetler. Güç birliği ilkesi hakimdir	İşletme yönetimi, denetimi ve işletme sahipliği farkı kişiler tarafından yapılır. Kuvvetler ayrılığı ilkesi hakimdir.
Yönetim Şekli	İşletme sahibi ve yöneticiler kendi kararları doğrultusunda işletmeyi yönetirler.	Kuralların hakim olduğu yönetim şekli.
Sorumluluk	İşletme sahibi ve yöneticilerin yükümlülüklerinin kanuni çerçevesi yeterince belirlenmemiştir.	İşletme sahibi ve yöneticiler paydaşlara karşı doğrudan yükümlüdürler.
Hesap Verme ve Hesap Sorma	Yöneticiler işletme sahiplerine hesap verir. İşletme sahibinin böyle bir sorumluluğu yoktur.	İşletme sahibi ve yöneticilerin paydaşlara hesap verme sorumlulukları vardır.
Şeffaflık	Şeffaflığa önem verilmez. İşletme sadece kendi istediği bilgileri kamuoyuyla paylaşır.	İşletme sahibi ve yöneticiler şeffaflık ilkesine göre hareket etmek zorundadır.
Yönetim Kurulunun Oluşumu	İşletme sahibinin isteği doğrultusunda yönetim kurulu üyesi seçilir.	Yönetim kurulu üyesi olmanın şartları vardır. Bilgi birikimi, yeterlilik ve erdem sahibi olmak vb. gibi özellikler.
Bağımsızlık	Yönetim ve denetim kurullarında tam bir bağımsızlık söz konusu değildir.	Bağımsız yönetim ve denetim ilkeleri geçerlidir.

Kaynak: Can Coşkun Aktan, **Kurumsal Şirket Yönetimi**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, 2009, s.9.

Kurallara dayalı olan kurumsal yönetimde kurallar kamu gücü ile belirlenmekte olup bu kuralların bir kısmı zorunlu bir kısmı ise tavsiye niteliğindedir¹⁰². Kurumsal yönetim kavramı üzerinde durulması gereken başka bir nokta ise, konunun dar ya da geniş kapsamda ele alınması ile ilgilidir. Dar anlamda kurumsal yönetim, işletme yönetimi ile hissedarlar ve paydaşlar arasındaki ilişkiyi düzenleyen kurallar bütünüdür. Geniş anlamda kurumsal yönetim ise, iyi bir işletme yönetimi için resmi ve gayri resmi kurallar bütünüdür. İyi bir işletme yönetimi sadece kurallar çerçevesinde yönetilmeyi ifade etmemekte, bunun yanı sıra değişim yönetimi, stratejik yönetim, toplam kalite yönetimi, sinerji yönetimi, insan kaynakları yönetimi gibi modern uygulamaları da içermektedir. Kurumsal yönetimi geniş anlamda ele aldığımızda en

¹⁰² Aktan, s.7.

temel nokta, kurumsal yönetim ilkeleri dahilinde oluşturulmuş, işletme kültürünün varlığıdır. Bu bağlamda kurumsal yönetim, işletmenin yönetim felsefesidir¹⁰³.

1.4.1.4. Kurumsal Yönetimi Öne Çıkararak Gelişmeler

Kurumsal yönetim felsefesinin hayata geçirilmesi ve yaygınlaşması büyük ölçüde 1990'lı yıllarda gerçekleşmiştir. 1990'lı yıllarda kurumsal yönetimin bu denli kabul görmesinin dört temel sebebi vardır. Bunlar şirket skandalları, finansal krizler, küreselleşme ve özelleştirme şeklinde sıralanmaktadır¹⁰⁴.

1.4.1.4.1. Şirket Skandalları

1990'lı yıllarda ABD'de Enron ve WorldCom, İtalya'da Parmalat, Hollanda'da Ahold ve Çin'de Yanguangxia gibi skandallar, kurumsal yönetimin sağladığı denetim fonksiyonuna ve kurallara olan ihtiyacı gözler önüne sermiştir¹⁰⁵.

Şirket skandalları arasında en çok bilinen Enron'dur. Halka açık bir enerji şirketi olan Enron, iflas etmeden önce ekonominin örnek şirketi ve yenilikçisi olarak bilinmekte olup, 2001 yılında iflasından önce Fortune dergisinde yayımlanan, "En Büyük 500 Şirket" içinde yedinci sırada yer almıştır. 1990'lı yıllardan itibaren üst üste "Amerika'nın En Yenilikçi Şirketi" seçilmiş ve aynı dönemlerde satış hacminin yaklaşık olarak sekiz kat büyümüş olduğu belirtilmiştir. 2000'li yıllarda net kârı 1,3 milyar ABD doları olarak gösterilmiş, 2001 yılında ise Chief Executive dergisinde Enron'un yönetim kurulu, ülkenin en iyi üçüncü yönetim kurulu seçilmiştir. Ancak, 3 Aralık 2001'de Enron iflasını ilan ederek, ABD'de iflasını isteyen en büyük şirket olarak kayıtlara geçmiştir. Bu skandalın altında yatan nedenler araştırıldığında muhasebe hileleri, içeriden öğrenenlerin ticareti ve sermaye piyasası kanunları ihlalleriyle dolu kirli bir geçmiş olduğu görülmektedir¹⁰⁶. İflas ettiğinde Enron'un

¹⁰³ Aktan, s.2-5.

¹⁰⁴ Aktan, s.11-12.

¹⁰⁵ Aktan, s.11.

¹⁰⁶ Alejo Sison, "Enron – Pride Comes Before the Fall", Walther Ch. Zimmerli, Klaus Richter and Markus Holzinger (Eds.), **Corporate Ethics and Corporate Governance** içinde (129-136), Berlin: Springer- Verlag, 2007, s.129.

yönetim kurulu üyeleri içinde çok yetkin kişilerin olduğu ancak işletmede kurumsal yönetim mekanizmasının tam olarak faaliyet göstermediği anlaşılmaktadır¹⁰⁷.

ABD’de bir diğer skandal, iletişim şirketi olan WorldCom’da yaşanmıştır. 2002 yılında iflasını açıkladığında 180 milyar dolardan daha değerli olan hisse senetleri değersiz hâle gelmiş ve bu skandal Enron’u da geride bırakarak tarihte muhasebe hileleri sebebiyle iflas eden en büyük şirket olmuştur¹⁰⁸.

Bütün bu skandallar mikro ve makro düzeyde kurumsal yönetim anlayışının yeniden sorgulanmasına neden olmuştur. Yapılan araştırmalar bu skandalların ortaya çıktığı işletmelerde yeterli ve etkin bir iç denetim biriminin olmadığını ortaya koymuş ve çok önemli bir gerçeğin daha ortaya çıkmasını sağlamıştır. Ne kadar büyük ve başarılı olursa olsun bir işletmenin gelecekteki başarısı için uygulanabilir ve sürdürülebilir bir iç denetim birimi olmazsa olmazlar arasındadır¹⁰⁹.

1.4.1.4.2. Finansal Krizler

Fon açığı veren birimle fon fazlası veren birimin karşılaştığı ve fon transferinin gerçekleştiği finansal piyasalar, fon arz eden ve talep edenleri karşılaştırarak, ihtiyaçların karşılanmasını ve refah düzeylerinin artmasını sağlamakta ve ekonominin gelişmesi üzerinde olumlu etkiler yaratmaktadır¹¹⁰. Günümüz dünyasında finansal piyasalar birbiri içine geçmiş bir bütünün parçaları olarak tanımlanmaktadır. Kuşkusuz ki bu bütünün her hangi parçasında ortaya çıkan kriz, birçok ülkeyi ve işletmeleri toplu halde etkilemektedir. Örneğin Tayland’ın 1997 yılında para birimini devalüe etmesi ile başlayan Asya krizi, Rusya’da 1998 yılında ortaya çıkan finansal kriz, kısa sürede dünyanın başlıca finansal piyasalarını etkileyerek global bir krize dönüşmüştür¹¹¹. Kredi veren kurumların artması ve hissedar yapılarının tabana yayılması gibi nedenlerle birlikte, finansal piyasaların krizlerden korunması gerektiği anlaşılmıştır. Güçlü

¹⁰⁷ John R. Boatright, **Ethics and The Conduct of Business**, upper Saddle River,NJ: Pearson Education International, 2009, s.404.

¹⁰⁸ Boatright, s.410.

¹⁰⁹ Süleyman Uyar, “İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.12 (Yaz 2005), s.22.

¹¹⁰ Nurhan Aydın, “Finansal Sistem ve Finansal Piyasalar”, Vedat Akgiray ve Fatih Temizel (Eds.), **Sermaye Piyasaları ve Finansal Kurumlar** içinde (2-25), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No. 2511, Kasım 2012, s.3.

¹¹¹ Doğan, s.46.

kurumsal yönetim mekanizmaları ise işletmeleri krize karşı daha dayanıklı kılmaktadır¹¹².

1.4.1.4.3. Küreselleşme

Küreselleşme, malların hizmetlerin, fikirlerin, sermayenin, teknolojinin, bilginin, kültürün ve bireylerin hızlı ve devamlı bir şekilde sınır dışına akışı olarak tanımlanabilir¹¹³. Küreselleşme, bu yönüyle ülkeler arasındaki karşılıklı bağımlılığı arttırmış ve derinleştirmiştir¹¹⁴.

Dünyada özellikle 1980’li yıllardan sonra uluslararası finansal piyasalar çok hızlı bir gelişme göstermiş, küresel rekabet, hükümetleri liberalleşmeleri yönünde zorlamıştır. Finansal liberalleşmeyle beraber sermaye akışı yönünde engeller kalkmış¹¹⁵ ve uluslararası sermaye hareketleri hızlanmıştır. Bununla beraber sermaye hareketliliği, yatırımcıların yatırım yaptıkları ülkelere ve işletmelere güven duyma gereksinimini doğurmuş, oluşan güven ortamıyla birlikte yatırımcılar da kendi ülkeleri dışında yer alan, uluslararası piyasalarda da işlem yapma eğilimine girmişlerdir. Bu güven ortamının oluşturulabilmesi de işletmelerdeki kurumsal yönetim uygulamaları ile mümkün olabilmiştir. Kurumsal yönetim bu bağlamda, işletmeleri ve ülkeleri krizden korumaya ve uzun vadeli yatırımlar için oldukça uygun bir ortam oluşturmaya yönelik bir unsur haline almıştır¹¹⁶.

1.4.1.4.4. Özelleştirme

Özelleştirme, devlet mülkiyetindeki ekonomik kuruluşların yönetim ve mülkiyetinin özel sektöre devredilmesi olarak tanımlanmaktadır. Buradaki ilk koşul mülkiyetin devri, ikinci koşul ise yönetimin devridir¹¹⁷. Özelleştirilmiş kurumlar piyasa ekonomisinde faaliyet göstermeye başlarlar ve diğer işletmelerle; sermaye, iş gücü ve

¹¹² Aktan, s.11.

¹¹³ İpek Altınbaşak Farina, “Küresel Pazarlama: Temel Kavramlar ve Kapsamı”, Sevgi Ayşe Öztürk ve Nezibe Figen Ersoy (Eds.), **Küresel Pazarlama** içinde (2-31), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No. 2821, Kasım 2013, s.4.

¹¹⁴ John Daniels, Lee Radebaugh and Daniel Sullivan, **International Business: Environments and Operations**, 11th Edition, Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall, 2007, s.6.

¹¹⁵ Nurhan Aydın, s.20.

¹¹⁶ Aktan, s.11-12.

¹¹⁷ Selami Sezgin, “Kamu Ekonomisinde Gelişmeler”, Metin Toprak, Nazım Çatalbaş (Eds.), **Türkiye Ekonomisi** içinde (66-95), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No.2895, Ocak 2013, s.83.

diğer girdiler yönünden rekabet içerisine girerler¹¹⁸. Bu bağlamda kurumların özelleştirilmesi ve sermaye piyasalarından fon talep eden bir aktör haline gelmeleri, kurumsal yönetim kavramının gelişmesini sağlayan bir diğer unsur olarak karşımıza çıkmaktadır¹¹⁹.

1.4.1.5. Kurumsal Yönetimin Teorik Alt yapısı

Kurumsal yönetim paydaşlarla olan karşılıklı ilişkilerin yönetildiği, işletmenin stratejik kararlarının belirlendiği ve performansının ölçülerek, denetlendiği bir mekanizma olup en temel amacı, stratejik kararların etkili bir şekilde belirlenmesini sağlayacak yöntemleri ortaya koymaktır. Ayrıca kurumsal yönetim, işletme sahiplerinin yöneticilerle olan karşılıklı ilişkilerinde uyumun sağlanması açısından da önemli bir rol üstlenir.¹²⁰

Bu bağlamda kurumsal yönetimin teorik alt yapısına ilişkin olarak iki teori öne çıkmaktadır. Bu teoriler vekalet teorisi ve paydaş teorisidir. Kurumsal yönetimin ortaya çıkışı vekalet teorisi ile açıklanırken, kurumsal yönetimin günümüzdeki durumuna ilişkin açıklamaları paydaş teorisince yapılmaktadır.

1.4.1.5.1. Vekalet Teorisi

Vekalet teorisi, Jansen ve Meckling tarafından 1976 yılında ortaya çıkarılmış ve sonrasında 1983 yılında Fama ve Jensen tarafından geliştirilerek “örgütsel ekonomi” olarak adlandırılan bir alanın ortaya attığı bir teori olup, amaç ve çıkarları farklı olan tarafların çatışmasıyla ortaya çıkan sorunları incelemektedir. Teorinin temelinde; asillerin (işletme sahiplerinin), vekillerin (işletme yöneticilerinin) faaliyetlerine ilişkin ortaya çıkan maliyetleri minimuma indirmek istemeleri yatar¹²¹.

Teoriyi savunanlara göre, asiller ve vekiller arasında, vekiller lehine bir bilgi asimetrisi vardır. Bu sebeplerle asiller, vekillerin doğru işler yaptıklarından emin

¹¹⁸ Daniels, Radebauch ve Sullivan, s.148.

¹¹⁹ Aktan, s.12.

¹²⁰ R. Duane Ireland, E. Robert Hoskisson ve A. Michael Hitt, **The Management of Concept and Cases**, 9th Edition, Canada: South-Western Cengage Learning, 2011, s.250.

¹²¹ Şadi Can Saruhan, “Yönetim Düşüncesinin ve Uygulamalarının Gelişimi”, Senem Besler ve H. Zümrüt Tonus (Eds.), **Yönetimde Güncel Yaklaşımlar** içinde (2-45), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını NO.2663, Ağustos 2012, s.35.

olamazlar. Çünkü vekillerin güncel duruma ilişkin bilgiye erişimleri daha kolaydır ve bu bilgilerin manipüle edilebilmesi her zaman mümkündür. İşte bu dengesiz durum, vekalet sorununu ortaya çıkarmaktadır¹²². Bu nedenle vekalet teorisi, birbiriyle çatışan ve kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmek isteyen vekillerle asiller arasında, her iki tarafın memnun olabileceği şekilde ilişkinin nasıl kurulabileceği üzerine odaklanmaktadır. Vekillerle asiller arasındaki çıkar çatışması literatürlerde temsil sorunu olarak tanımlanmaktadır¹²³. O halde vekalet teorisi, vekalet ilişkisi sonucunda ortaya çıkan iki soruna çözümler getirebilmek amacıyla ortaya atılmıştır. Sorunlardan biri, asilin ve vekilin amaçlarının çatışmasıdır. İkinci sorun ise, asilin vekilin ne yaptığını bilmek istemesiyle ilgilidir. Bu iki sorun da işletme için maliyet unsuru olup kurumsal performansı doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle hissedarlar ve yöneticiler arasındaki ilişkiyi netleştirmek ve bu sorunlara çözümler getirmek gerekmektedir¹²⁴. Kurumsal yönetim ise vekalet sorununun ortadan kaldırılması için muhtemel bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır¹²⁵.

Kurumsal yönetimin zayıf olduğu işletmelerde ise yöneticilerin kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmeleri muhtemeldir. Ancak yönetim kurulunun yoğun denetimi ve kurumsal yönetim mekanizmalarının güçlü bir şekilde kullanımı ile birlikte, işletme stratejilerinin hissedarların çıkarları doğrultusunda tasarlanma eğilimi güçlenebilecektir¹²⁶. Bu bağlamda iç denetim, vekil olarak görev yapan yöneticilerden kaynaklanabilecek muhtemel düzensizliklerle ilgili yeterli değerlendirme yapacak zamanı veya teknik/metodolojik yetenekleri bulunmayan işletme sahiplerinin şüphelerini ortadan kaldırabilecek en önemli kilit noktalardan birini oluşturur¹²⁷.

1.4.1.5.2. Paydaş Teorisi

1980'li yıllardan itibaren yöneticiler işletmelerin sadece yatırımcılardan ve tüketicilerden ibaret olmadığını, çok daha fazla sayıda çeşitli gruplara bağlı olduğunu fark ettiler. Bu farkındalık sonrasında, işletmelerin sorumlulukları artarak, devlet ve

¹²² Mary Jo Hatch and Ann L. Cunliffe, **Organization Theory: Modern, Symbolic and Postmodern Perspectives**, 2nd Edition, Newyork: Oxford University Press, 2006, s.261-263.

¹²³ Saruhan, “Yönetim Düşüncesinin ve Uygulamalarının Gelişimi”, s.35.

¹²⁴ Saruhan, “Yönetim Düşüncesinin ve Uygulamalarının Gelişimi”, s.36.

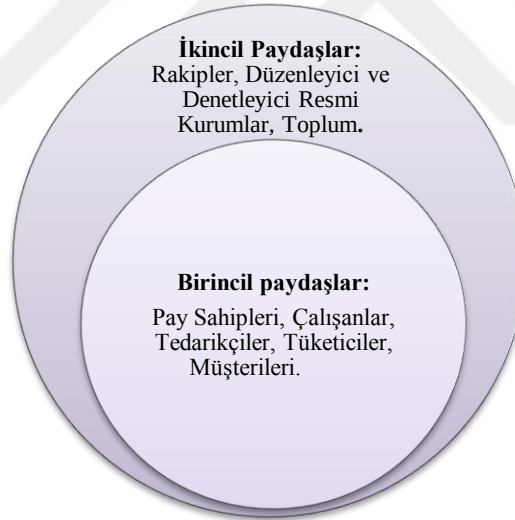
¹²⁵ Hatch, Cunliffe, s.263.

¹²⁶ Ireland, Hoskisson ve Hitt, s.256.

¹²⁷ Alptürk, s.30.

toplum baskısıyla paydaş yaklaşımı işletmeler için bir gereklilik halini almıştır¹²⁸. Paydaş kavramı, işletmelerin faaliyetlerinin devamı ve başarısı için gerekli olan her türlü kişi ve kurum olarak tanımlanmaktadır. Bir başka ifadeyle, işletmenin amaçlarına ulaşmasında işletmenin faaliyetlerinden etkilenen ve bu faaliyetleri etkileyebilen kişi veya kişilerden oluşur. Teori ayrıca, işletmelerin, tüm paydaşların faydasını gözeterek faaliyetlerini gerçekleştirmesi gerektiğinin üzerinde durur¹²⁹.

Son yıllarda kurumsal yönetim modellerinde bu teori oldukça yaygın biçimde benimsenmektedir. Bu durumun sebebi, işletmelerin aldıkları kararların farklı paydaş grupları üzerindeki etkisinin hissedarlar üzerindeki etkisinden çok daha fazla olabileceği görüşüdür¹³⁰. Teori, pay sahiplerinin işletme faaliyetlerindeki önemini yok saymamakta ancak pay sahipleriyle beraber diğer paydaşların da dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır¹³¹. İşletmelerin iletişim içinde oldukları paydaş gruplara yönelik ikili bir sınıflandırmanın varlığından söz edilmektedir.



Şekil 1.4: Paydaş Grupları Sınıflandırılması.

Kaynak: Hayri Ülgen, S.Kadri Mirze, **İşletmelerde Stratejik yönetim**, 3. Baskı, İstanbul: Literatür Yayınları, 2004, s. 425.

¹²⁸ Ferruh Uztuğ ve Naim Çınar, "Kurumsal İletişim Fonksiyonu", Yılmaz Ürper, Senem Besler (Eds.), **İşletme Fonksiyonları** içinde (196-221), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No.3000, Ocak 2013, s.198.

¹²⁹ Boatright, s.387-388.

¹³⁰ Özsoy, s.33.

¹³¹ A. Osman Gürbüz ve Yakup Ergincan, **Kurumsal Yönetim: Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine yönelik Öneriler**, İstanbul: Literatür Yayıncılık, 2004, s.11.

Bu sınıflandırmaya göre birincil paydaşlar; pay sahipleri, çalışanlar, tedarikçiler, tüketiciler ve müşteriler; ikincil paydaşlar ise; rakipler, düzenleyici ve denetleyici resmi kurumlar ve toplum olarak sıralanabilir¹³².

1.4.1.6. Kurumsal Yönetimin İlkeleri

1.4.1.6.1. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri

Kurumsal yönetime ilişkin evrensel ilkelerin varlığından söz etmek zor gibi görünse de bütün kurumsal yönetim modellerinin dayandırıldığı, dünyaca kabul gören dört temel ilke üzerinde uzlaşıldığı görülmektedir. Bu ilkeler; adillik¹³³, şeffaflık¹³⁴, hesap verebilirlik¹³⁵ ve sorumluluk¹³⁶ şeklinde sıralanmaktadır¹³⁷. Bu ilkelerin uygulanmasıyla birlikte işletmelerin değeri artmakta ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan işletmelerin hisseleri % 20-30 değer kazanmaktadır. Bu ilkelerle amaçlananlar; menfaat sahiplerinin hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesi, yönetimin şeffaflığının sağlanması, yönetime olan güvenin artırılması ve işletme performansının artırılarak kârlılık ve büyümenin sağlanmasıdır¹³⁸. Adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri birbirlerini tamamladıklarından ve birçok yönden etkileşim içinde bulunduklarından dolayı birbirlerinden ayrı düşünülemezler.

¹³² Ülgen, Mirze, s.425.

¹³³ İngilizcesi: Fairness

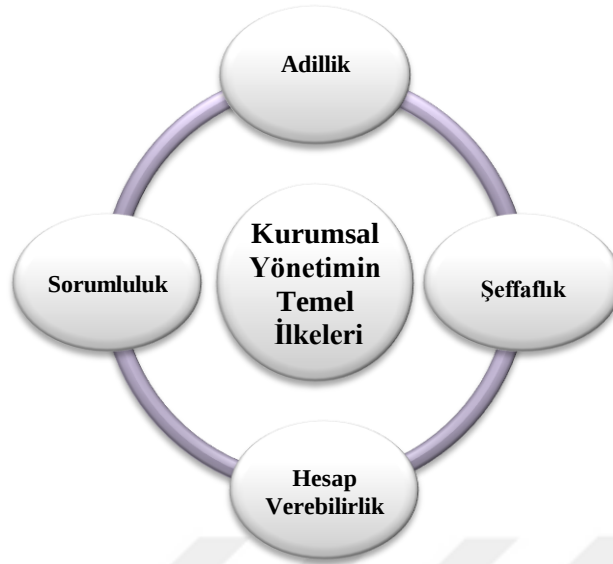
¹³⁴ İngilizcesi: Transparency

¹³⁵ İngilizcesi: Accountability

¹³⁶ İngilizcesi: Responsibility

¹³⁷ Doğan, s.50.

¹³⁸ Ömer Faruk İşcan, Erdoğan Kaygın, “Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi Üzerine Bir Araştırma”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 13(2):213-224, 2009, s.216.



Şekil 1.5: Kurumsal Yönetim İlkeleri

1.4.1.6.1.1. Adillik

Adillik ilkesi, işletme yönetiminin tüm hak sahiplerine eşit davranması gerektiğini ifade eder. OECD kurumsal yönetim ilkeleri, adillik ilkesini iki madde ile açıklamaktadır. İlk maddede kurumsal yönetim çerçevesi, pay sahiplerinin haklarının korunması ve bu hakları kullanabilmelerinin kolaylaştırılması, ikinci madde de ise, kurumsal yönetim çerçevesinin azınlık ve yabancı pay sahipleri de dahil olmak üzere tüm pay sahiplerine eşit davranılmasının güvence altına alınması gerektiği hususuna vurgu yapılmaktadır.

1.4.1.6.1.2. Şeffaflık

İşletmeye olan güvenin sağlanmasında önemli bir yere sahip olan şeffaflık ilkesi, işletmeye ait mali durum ve sahiplik yapısı gibi ticari sır niteliğinde olmayan bilgilerin kamuoyu ile doğru, eksiksiz, anlaşılır, zamanında ve kolay analiz edilebilir bir biçimde paylaşılmasını ifade eder. Bu ilke, adillik ilkesi ile birlikte bütünlük arz eder. Bir işletmenin verdiği tüm kararlarda adil olduğunun tespit edilebilmesi için tüm karar ve faaliyetlerin kamuoyuna tam ve doğru bir şekilde duyurulması ve tüm paydaşların bu bilgilere erişebilir olması gerekir¹³⁹.

¹³⁹ Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi, “Stratejik Yönetim Aracı Olarak Kurumsal Yönetişim”, Sayı.2, Temmuz 2013, s.9.

OECD kurumsal yönetim ilkelerine göre şeffaflık, işletmelerin finansal durumu, performansı ve yönetimi dahil olmak üzere işletmelerle ilgili tüm maddi konularda gerçek ve zamanında bilgilendirme sağlanmasını gerektirir. İşletmelerin geçmiş yıl performansı ile birlikte gelecek dönemdeki amaçlarının ve önemli risklerinin yatırımcılara duyurması da kurumsal yönetimin gereği olarak değerlendirilir. Şeffaflık ilkesi, sadece faaliyet sonrası geribildirim değil, faaliyetler gerçekleştirildiği anda ve öncesinde de bilgi sağlanmasına yönelik düzenlemelerin oluşturulması ve geliştirilmesini teşvik etmektedir¹⁴⁰.

Diğer bir taraftan kurumsal şeffaflığın yerine getirilmesinde bu ilkenin tamamlayıcısı olan kamuyu aydınlatma kavramı karşımıza çıkmaktadır. Kamuyu aydınlatma, şeffaflık ilkesi doğrultusunda sermaye piyasalarını düzenleyen kurumların mecbur tuttuğu finansal ya da finansal olmayan bilgilerin kamuya açık bir biçimde sunulmasıdır. Kamuya sunulan bilgilerin; açık, anlaşılır ve doğru olması, tam ve tarafsız bir şekilde sunulması, bilgi kullanıcılarının yanıltılmaması ve sunulan bilgiye erişimin kolay olması gerekir¹⁴¹.

1.4.1.6.1.3. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik, hukuki bir zorunluluk olup yönetim kurulunun, tüm paydaşlara hesap vermesini ifade eder. Yatırım yapmak isteyen tasarruf sahipleri ile kredi veren kurumlar, finansal ve yönetsel başarıyı dikkate aldıklarından dolayı işletmelerin fon elde etmeleri için hesap verebilir olmaları önem arz etmektedir¹⁴².

OECD kurumsal yönetim ilkelerine göre, kurumsal yönetim çerçevesi; işletmenin stratejik rehberliğini, yönetim kurulu tarafından yönetimin aktif denetimini ve yönetim kurulunun işletmeye ve pay sahiplerine karşı hesap verme sorumluluğu taşımasını ve operasyon sonrası geribildirim sağlamasını kapsamaktadır. Bu ilke, yönetim kurulunun, üst yönetimin performansını bağımsız bir şekilde izlemesini ve üst yönetimin pay sahiplerine karşı hesap verebilirliğinin elde edilmesini gerektirmektedir.

¹⁴⁰ TKYD, Deloitte, **Nedir Bu Kurumsal Yönetim?**, Deloitte Kurumsal Yönetim Serisi, 2006, s.5.

¹⁴¹ Metin Çoşkun, “Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma”, Vedat Akgiray, Fatih Temizel (Eds.), **Sermaye Piyasaları ve Finansal Kurumlar** içinde (136-161), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No.2511, Kasım 2012, s.148.

¹⁴² Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi, s.9.

Yönetim kurulu ile üst yönetim arasında aktif bir iş bölümü olması hesap verebilirlik ilkesinin vazgeçilmez şartıdır¹⁴³.

1.4.1.6.1.4. Sorumluluk

İşletme yönetiminin işletme adına yapmış olduğu faaliyetlerin yönetmeliklere, ana sözleşmeye ve işletme içindeki düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesidir.¹⁴⁴

OECD kurumsal yönetim ilkelerine göre sorumluluk ilkesi gereği, kurumsal yönetim çerçevesi, paydaşların haklarını kanunlarda ve ikili sözleşmelerde belirtildiği şekilde tanımalı, mülk ve yeni iş alanları yaratmada işletmeler ve paydaşlar arasında etkin işbirliğini sağlamalı ve finansal açıdan kuvvetli işletmelerin ayakta kalmasını özendirmelidir. İşletmeler pay sahipleri için değer yaratırken, yasa ve düzenlemelere uyum sağlayacak şekilde faaliyetlerini gerçekleştirmeli hatta gerektiğinde kanuni zorunlulukların da önüne geçecek biçimde sorumlu davranmalıdırlar.

1.4.1.6.2. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 27-28 Nisan 1998 yılında gerçekleştirilen Bakanlar düzeyindeki OECD Konseyi Toplantısı'nda hükümetler, ilgili diğer uluslararası kuruluşlar ve özel sektör temsilcileri ile birlikte, kurumsal yönetimle ilgili bir dizi standart ve yol gösterici ilke geliştirilmesi çağrısının yapılması üzerine inşa edilmiştir¹⁴⁵. 1999 yılında OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinin kabul edilmesiyle OECD üyesi olan ve olmayan ülkelerde yapılacak kurumsal yönetim girişimleri için bir alt yapı oluşturulmuştur. 2002 yılında OECD Kurumsal Yönetim Yönlendirme Grubu, OECD üyesi olan ülkelerde kurumsal yönetimdeki gelişmelerin gözden geçirilerek, ilkelerin yeniden değerlendirilmesi gerektiğine karar vermiştir. Yapılan müzakere toplantıları sonrasında ortaya konulan taslak halindeki ilkeler, OECD'nin internet sitesinde yayımlanarak, pek çok kişiden görüş alınmıştır. Alınan görüşler ve yorumlar neticesinde 2004 yılında ilkeler, farklı yasal, ekonomik ve kültürel şartlara uyumun sağlanması ihtiyacından kaynaklanan ve temel olarak "bağlayıcı olmayan ilkeler" esası

¹⁴³ TKYD, Deloitte, s.5.

¹⁴⁴ Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi, s.10.

¹⁴⁵ TUSİAD, OECD, **Kurumsal Yönetim İlkeleri**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, Haziran 2000, s.7.

yaklaşım ilkesinin korunmasına karar verilerek güncellenmiştir¹⁴⁶. 2004 yılında güncellenen OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, kurumsal yönetimin temel ilkeleri başlığı altında açıklanmıştır.

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin yeniliğe ve değişime açık olduğu her fırsatta OECD tarafından ifade edilmektedir. Bu çerçevede OECD, 2004 yılından bu yana yaşanan ekonomik gelişmeleri, ticaret hayatındaki değişimleri, borsalar ve şirketlerdeki yeni oluşumları da göz önünde bulundurarak, ilkelerin tekrar gözden geçirilmesi gerektiğine karar vermiştir¹⁴⁷. Gözden geçirme çalışmaları, G20 ve OECD üyesi ülkelerin eşit düzeyde katılımları için davet edildikleri, başta Basel Komitesi, Finansal İstikrar Kurulu ve Dünya Bankası'nın katılımıyla ve buna ek olarak, Latin Amerika, Asya ve Orta Doğu ve Kuzey Afrika'da düzenlenen Bölgesel Kurumsal Yönetim Yuvarlak Masa Toplantıları'nın pek çok katılımcısının katkısıyla, OECD Kurumsal Yönetim Komitesi'nin gözetiminde gerçekleştirilmiştir. Ayrıca bir uzmanlar danışma toplantısı yapılmış ve internet üzerinden kamuoyunun görüşü de alınmıştır. Gözden geçirilmiş ilkelerin taslağı 10 Nisan 2015'te İstanbul'da gerçekleşen G20/OECD Kurumsal Yönetim Formu'nda tartışılmış ve katılımcılar tarafından desteklenmiştir. İlkeler daha sonra G20 Yatırımcı ve Altyapı Çalışma Grubu'nun Mayıs ve Ağustos toplantılarında sunulmuştur. OECD Konseyi tarafından 8 Temmuz 2015'te ilkeler kabul edilmiştir. İlkeler ortak G20/OECD İlkeleri olarak onaylanmaları ve Kasım 2015'teki G20 Liderler Zirvesine sevk edilmeleri amacıyla G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanları'nın Ankara'da yapılan 4-5 Eylül toplantısında sunulmuş ve onaylanmıştır. 15-16 Kasım G20 Liderler Zirvesinde G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri onaylanarak kabul edilmiştir.

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin bundan önceki sürümünde yer alan tavsiyeler, bu sürümde kurumsal yönetim çerçevesinin zorunlu birer ögesi olmuştur. Ayrıca bazı yeni konular geliştirilmiş ve bazı konular daha fazla vurgulanarak açıklanmıştır. Bu ilkelerden bazıları küçük şirketlerden daha çok büyük şirketlere yönelik olsa da, daha küçük ve borsaya kota olmayan şirketler de dahil olmak üzere

¹⁴⁶ Kurumsal Yönetim Derneği, OECD, **Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004**, İstanbul: TKYD, Ocak 2005, s.4-5.

¹⁴⁷ Murat Doğu, "OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri Revizyon Çalışması", **Kurumsal Yönetim Dergisi**, Sayı.46, Kış 2015, s.56-57.

kurumsal yönetim uygulamalarını geliştirmek için kullanabilir. Çünkü ilkeler, şirketlere ve ülkelere özgü durumlara göre ayarlanabilecek şekilde formüle edilmiştir¹⁴⁸. 2015’te kabul edilen G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri şu şekilde sıralanabilir.

Tablo 1.3. G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinin Ana Başlıklarına İlişkin Özet Açıklamalar

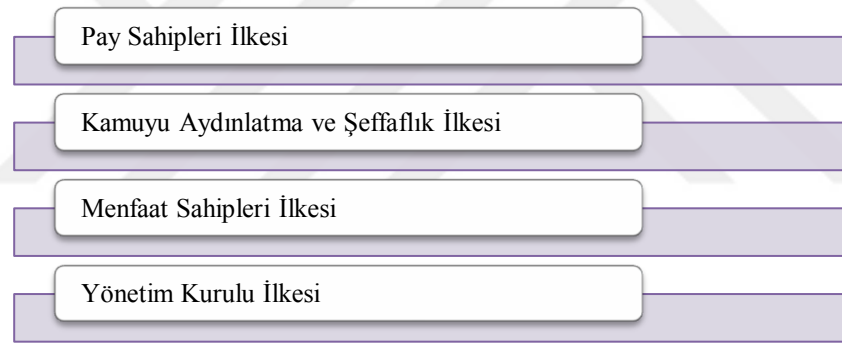
G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri	Ana Başlıklara İlişkin Özet Açıklamalar
Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi için Temellerin Sağlanması	Kurumsal yönetim çerçevesi şeffaf ve adil piyasaların oluşumu ile kaynakların etkin bir şekilde dağılımını teşvik etmelidir. Hukukun üstünlüğü ile uyumlu olmalı ve etkin denetim ve yaptırımı desteklemelidir. Özellikle bu bölümde, denetim ve yatırımın kalitesine yeni vurgu yapılmakta, borsaların kurumsal yönetimi desteklemedeki rolleri, şirket ve ülkelere özgü durumlara göre esneklik gösterebilecek şekilde formüle edilmiş bir ilke setidir.
Pay Sahiplerinin Hakları, Adil Muamele Görmeleri ve Temel Ortaklık İşlevleri	Kurumsal yönetim çerçevesi, azınlık ve yabancı pay sahipleri de dâhil olmak üzere tüm pay sahiplerinin haklarını korumalı, haklarını kullanmalarını kolaylaştırmalı ve pay sahiplerinin adil muamele görmelerini sağlamalıdır. Tüm pay sahipleri haklarının ihlal edilmesi halinde geçerli bir telafi imkânına sahip olmalıdır. Bu bölümdeki yeni konular; genel kurul toplantılarında bilgi teknolojileri kullanımı, ilişkili taraf işlemlerinin onay süreci ve yöneticilerin ücretlerine ilişkin kararlarda ortakların katılımları dahildir.
Kurumsal Yatırımcılar, Pay Senedi Piyasaları ve Diğer Aracılar (Yeni Bölüm)	Kurumsal yönetim çerçevesi yatırım zinciri boyunca uygun teşvikler sağlamalı ve pay senedi piyasalarının iyi bir kurumsal yönetime katkı sağlayacak şekilde işlemesine olanak vermelidir. Ayrıca şirketlerin farklı ülkelerde halka açılmalarına ve pay senedi piyasalarında adil ve etkin fiyat oluşumunun önemine ilişkin de yeni ilkeler içermektedir.
Kurumsal Yönetimde Menfaat Sahiplerinin Rolü	Kurumsal yönetim çerçevesi, menfaat sahiplerinin kanun veya karşılıklı anlaşmalar ile tesis edilmiş haklarını tanımalı ve şirketler ve menfaat sahipleri arasında servet ve istihdam yaratmada etkin işbirliğini ve finansal açıdan sağlam şirketlerin sürdürülebilirliğini teşvik etmelidir. Bu bölümde ayrıca, menfaat sahiplerinin bilgiye zamanında ve düzenli ulaşabilmeleri ve haklarına halel geldiği durumlarda ise telafi elde etme hakları desteklenmelidir.
Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık	Kurumsal yönetim çerçevesi şirketin finansal durumu, performansı, ortaklık yapısı ve yönetimi dâhil olmak üzere şirkete ilişkin her türlü önemli konuda zamanında ve doğru açıklamaların yapılmasını sağlamalıdır. Bu bölümdeki yeni konular; şirketlerin gönüllülük esasına dayalı olarak finansal olmayan bilgileri de raporlamalarıdır.
Yönetim Kurulunun Sorumlulukları	Kurumsal yönetim çerçevesi, şirketin stratejik rehberliğini, yönetim kurulu tarafından yönetimin etkin gözetimini ve yönetim kurulunun şirkete ve pay sahiplerine karşı sorumluluğunu sağlamalıdır. Bu bölümdeki yeni konular; yönetim kurullarının risk planlaması, vergi planlaması ve iç denetimdeki rolleridir. Ayrıca yönetim kurullarının eğitimini ve değerlendirilmelerini tavsiye eden bir ilke ile ücretlendirme, denetim ve risk yönetimi alanlarında uzmanlaşmış yönetim kurulu komitelerinin kurulmasına ilişkin bir tavsiye de yer almaktadır.

Kaynak: G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, “OECD’nin G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanlarına Raporu”, Eylül 2015, s.13-51’ den Esinlenerek hazırlanmıştır.

¹⁴⁸ G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, “OECD’nin G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanlarına Raporu”, Eylül 2015, s.4.

1.4.1.6.3. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri

SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri ilk kez 2003 yılında kamuoyuna duyurulmuştur. Bu ilkeler 2005 yılında gözden geçirilerek, revize edilmiş haliyle kamuoyuyla yeniden paylaşılmıştır. Uzun süre yürürlükte kalan bu ilkeler 2011 tarihinde güncellenmiştir. İlkelerin esas itibarıyla 1999 yılında OECD tarafından yayımlanan OECD Kurumsal Yönetim İlkelerine dayandırıldığı ve bu ilkelerin ülkemizin koşullarına göre uyumlaştırıldığı ifade edilmektedir. Bu ilkeler özellikle halka açık işletmeler için hazırlanmış olsa da kamu ve özel sektörde faaliyet gösteren diğer anonim şirketler ve kurumlar tarafından da benimsenmesi gerektiği önemle tavsiye edilmektedir. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde temel yaklaşım “uygula, uygulamıyorsan açıkla” prensibi halka açık şirketler hariç gönüllülük niteliktedir¹⁴⁹. 2011’de güncellenen ilkeler dört başlık halinde şu şekilde sıralanabilir.



Şekil 1.6: SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri

İlk bölümde, pay sahipliği haklarının kullanımının kolaylaştırılması, bilgi alma ve inceleme hakkı, genel kurula katılım hakkı, oy hakkı, azınlık hakları, kâr payı hakkı, payların devri ve pay sahiplerine eşit işlem ilkesi yer almaktadır.

İkinci bölümde, kamuyu aydınlatma esasları ve araçları, internet sitesinin aktif kullanımı ve sitede yer alması gereken bilgiler, faaliyet raporunun düzenlenmesi ve faaliyet raporunda yer verilmesi gereken bölümler yer almaktadır.

Üçüncü bölümde, menfaat sahiplerine ilişkin şirket politikası, menfaat sahiplerinin şirket yönetimine katılımının desteklenmesi, şirketin insan kaynakları

¹⁴⁹ Hakan Güçlü, *Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi*, İstanbul: İMKB Yayınları, 2010, s.43-44.

politikası, müşteriler ve tedarikçilerle ilişkiler, etik kurallar ve sosyal sorumluluk kavramları yer almaktadır.

Dördüncü ve son bölümde ise, yönetim kurulunun temel fonksiyonları, yönetim kurulunun faaliyet esaslarıyla birlikte görev ve sorumlulukları, yönetim kurulunun oluşumu ve seçimi, yönetim kuruluna sağlanan mali haklar, yönetim kurulunda oluşturulan komitelerin sayısı, yapısı, bağımsızlığı ve yöneticilere ilişkin hususlar yer almaktadır¹⁵⁰.

Kurumsal yönetim ilkeleri, halka açık anonim ortaklıklar açısından ulusal ve uluslararası platformda rekabet gücünü artırıcı bir unsurdur. Bu sebeple bütün halka açık anonim ortaklıklar açısından bu ilkelerin uygulanması büyük önem arz etmektedir¹⁵¹.

1.4.1.7. Kurumsal Yönetim - İç Denetim İlişkisi

Değişen dünyayla birlikte, iş yapış şekilleri ve iş hayatının kuralları da değişmekte ve bu değişimle başa çıkabilmek için artık eski yönetsel araçlar yeterli olmamaktadır.

İç denetim, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi ise; dünyadaki bu değişime ayak uydurmak ve riskleri etkin bir biçimde yönetmek için, kurumsal yönetimi destekleyen yönetsel araçlar ve kurumsal sistemler olarak görülmektedir. Bu öğelerin pek çoğunun hukuki düzenlemeler içinde yer alıyor olması da bu tezi doğrulamaktadır¹⁵². Pay ve menfaat sahiplerine; gerçeğe uygun, doğru, anlaşılabilir bilgiler verilmesi, kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanması için Yeni Türk Ticaret Kanunu, yönetim kurullarına önemli sorumluluklar yüklemektedir. Bu sorumlulukların başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesinde, şirketlerin kendilerini

¹⁵⁰ Özbek, s.220.

¹⁵¹ SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri, <http://selcukmba.blogspot.com.tr/p/sermaye-piyasasi-kurulu-kurumsal.html> (24 Temmuz 2015)

¹⁵² Kaya, s. 304.

denetliyor olması ve yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesi amacıyla iç denetim birimi oluşturmaları gerekli hale gelmiştir¹⁵³.

Oluşturulan iç denetim birimleri, işletme süreçlerinin iyileştirilmesini, insan kaynaklarının gelişimini, performans ve etkinlik yönetiminin başarılı biçimde yürütülmesini, işletme içi iletişimi ve en iyi uygulamaların paylaşımını sağlayarak işletmeye değer katmaktadır. İç denetim, aynı zamanda kurumsal yönetimin kalitesini geliştirerek işletme değerini yükseltir, pay ve menfaat sahiplerine güvence sağlayarak işletmenin itibarını sigorta eder. Kriz dönemlerinde de iç denetim, işletmenin kriz yönetimiyle ilgili hedef ve stratejilerinin başarısı için etkin bir şekilde yürütülmesi gerekli bir faaliyettir.

Sonuç olarak iç denetim; kurumsal yönetim uygulamalarına yönelik yaptığı değerlendirmeler aracılığıyla uygulamadaki eksiklikleri gidererek yönetimin adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerine uygun yönetim uygulamalarını benimsemesini ve geliştirmesini sağlar. İç denetim bu şekilde kurumsal sürdürülebilirliği sağlayarak işletmenin amaçlarına ulaşması konusunda önemli bir rol üstlenebilir¹⁵⁴.

1.4.2. Risk Yönetim Süreçlerinin Denetimi

1.4.2.1. Risk Kavramı

Risk kavramı tarihsel süreç içerisinde farklı şekillerde algılanmış ve çeşitli akademik çalışmalar, kurum ve kişiler tarafından da çok farklı şekillerde tanımlanmıştır. Türk Dil Kurumu'na göre "risk" kavramı, "zarara uğrama tehlikesi" olarak ifade edilmektedir¹⁵⁵. Geleneksel bakış açısına göre risk, ekonomik açıdan; bir işleme ilişkin bir finansal kaybın ya da bir giderin veya zararın ortaya çıkması sebebiyle ekonomik faydanın azalma olasılığı olarak tanımlanabileceği gibi¹⁵⁶, belirli bir zaman diliminde, hedeflenen sonuca ulaşamama, kayba veya zarara uğrama ihtimali olarak da

¹⁵³ Uzun, "Şirketin Değeri ve Yönetim Kurulunun Güvencesi için İç Denetim", *Haber*, 3 Şubat 2013, <http://www.haber1.com/mobil/yazi/738/sirketin-degeri-ve-yonetim-kurulunun-guvenesi-icin-ic-denetim> (24 Temmuz 2015)

¹⁵⁴ Uzun, "Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü", *Referans Gazetesi*, 19 Ağustos 2006

¹⁵⁵ Hasan Ekici, "Risk Kavramına Genel Bir Bakış", s.2, <http://kureyemmm.com.tr/Site/Makaleler/2>, (25 Şubat 2016).

¹⁵⁶ Alptürk, s.270.

tanımlanabilir¹⁵⁷. Günümüzdeki bakış açısına göre risk ise; gelecekte oluşabilecek potansiyel problemleri, tehditleri, tehlikeleri ve belirsizlikleri işaret etmekle beraber fırsatları da beraberinde getirmektedir¹⁵⁸. Risk kelimesinin Çince karşılığının fırsat anlamına gelmesi bu sonucu doğrulamaktadır¹⁵⁹. Geleneksel ve günümüz bakış açısıyla risk kavramı değerlendirildiğinde ortaya çıkan farklar şu şekildedir.

Tablo 1.4. Riske Geleneksel ve Günümüz Bakış Açısı

Riske Geleneksel Bakış	Riske Günümüzdeki Bakış
Risk, kontrol altında tutulması gereken olumsuz bir durumdur.	Risk bir fırsattır.
Risk işletme içerisinde birimler tarafından yönetilir.	İşletme çapında bir bütün olarak yönetilir.
Risk ölçümü subjektiftir.	Risk ölçümü objektiftir.
Risk yönetiminin sorumluluğu, fonksiyonel birimlerin yönetimindedir.	Risk yönetimi, üst yönetim ve fonksiyonel birimlerin yönetimi tarafından beraber yürütülür.
Yönetim Kurulu'nun iç kontrolünü sağlayan bir iç denetim departmanı bulunur.	Yönetim Kurulu'nun, etkin risk yönetimi için "Risk Komitesi" vardır.

Kaynak: İlker Açıkalın, "Kurumsal Risk Yönetimi", **KPMG**, İstanbul, 17 Temmuz 2012, s.3.

1.4.2.2. Risk Türleri

Bir işletmenin karşılaşılabileceği riskler işletmelerin yapısal ve sektörel özelliklerine göre çok farklı şekillerde sınıflandırılabilir¹⁶⁰. En kabul gören şekilde riskler, mutlak çizgilerle birbirinden ayırmak doğru olmasa da beş ana başlık altında toplanabilir. Bunlar; finansal riskler, operasyonel riskler, stratejik riskler, uygunluk ve yasal riskler ve bilgi teknolojileri riskleridir.

1.4.2.2.1. Finansal Riskler

Finansal riskler, işletmelerin finansal konumunun ve tercihlerinin sonucunda ortaya çıkan risklerdir. Finansal riskler içerisinde; kredi, faiz, nakit, kur, likidite, fiyat

¹⁵⁷ Gürçan Banger, "Risk Yönetimi", http://www.duyguguncesi.net/sunular/Risk_Yonetimi_GB.pdf , (26 Temmuz 2015).

¹⁵⁸ İlker Açıkalın, "Kurumsal Risk Yönetimi", **KPMG**, İstanbul, 17 Temmuz 2012, s.2.

¹⁵⁹ Fuat Öksüz, "Hedeflerimize Ulaşmak İçin Riskleri Çok İyi Yönetmemiz Gerekıyor", **İç Denetim Dergisi**, Sayı.40 (Sonbahar 2014), s.55.

¹⁶⁰ TÜSİAD, **Kurumsal Risk Yönetimi**, Yayın No.TÜSİAD-T/2008-02/452, İstanbul: Şubat 2008, s.19.

ilk akla gelenleridir¹⁶¹. Finansal riskler incelenirken iç denetçilerin özellikle, alacaklar ve şüpheli alacaklarla ilgilenmesi gerekir. Çünkü bir çok işletmede finansal krizlerin başlangıç noktası olarak görülmektedir. Faiz oranları değişiminden kaynaklanacak riskler düzenli aralıklarla takip edilmeli, döviz işlemlerinden kaynaklanabilecek riskler incelenmeli ve yönetime raporlanmalıdır¹⁶².

1.4.2.2.2. Operasyonel Riskler

Faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde hataya, aksaklıklara ya da hileye dayalı risklerin yanı sıra organizasyon, iş akışı, teknoloji, insan gücü çevresinde oluşabilecek, piyasa ve kredi riski dışında kalan her türlü risklerdir. Bu riskler maddi kayıplara neden olduğu gibi itibar kaybına da neden olabilmektedir¹⁶³.

İşletmeler için oluşabilecek maddi kayıplar önemlidir ancak itibar konusunda yaşanan bir risk de işletmelerin iş uygulamalarıyla ilgili olumsuz ün olarak yayılıp işletmelere ciddi zarar verir. İtibar riski çok çeşitli nedenlerden kaynaklanabileceği gibi yanlış yönetim uygulamaları sonucunda da ortaya çıkabilmektedir. İtibar riski etkin bir şekilde yönetilmediğinde büyük kayıplara neden olmakta ve işletmeler için en yıkıcı etki yaratan riskler olarak tanımlanmaktadır¹⁶⁴.

Bir işletmenin itibarı kurumsal sürdürülebilirliğin temel kriteridir. Kurumsal itibarın yönetilmesinde stratejik öneme sahip olan iç denetim, paydaşlara verdiği güvenceyle onların güveninin kazanılmasını ve bu güvenin korunmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda işletmelerde iç denetim mekanizmaları itibar riskini azaltma yönünde faaliyet göstererek kurumsal sürdürülebilirlik için katkı sağlamalıdır¹⁶⁵.

¹⁶¹ Özöglü, Mercan ve Çakıroğlu, s.154.

¹⁶² Suat Kara ve Şakir Sakarya, “Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinde Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi Ankara SMMMO*, MUVU/2012-1, s.73-74.

¹⁶³ Kara ve Sakarya, s.74.

¹⁶⁴ Ebru Uzunoğlu ve Burcu Öksüz, “Kurumsal İtibar Riski Yönetimi: Halkla İlişkilerin Rolü”, *Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi*, Cilt.5,Sayı.3, 2008, s.115-117.

¹⁶⁵ Osman Zeki Özger, “İtibarın bir kuruma sağladığı en önemli değer güvendir”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı.40 (Sonbahar 2014), s.8.

1.4.2.2.3. Stratejik Riskler

Bir işletmenin kısa, orta ve uzun dönemde belirlenmiş hedeflerine ulaşmasına engel olabilecek yapısal risklerini bu sınıflandırma içine alabiliriz. Planlama, kurumsal yönetim, pazar analizi, iş modeli, politik riskler, yenilik, teknoloji, rekabet, müşteri istekleri, demografik ve sosyal/kültürel trendler ve iş portföyü gibi riskler stratejik risklere örnek olarak verilebilir¹⁶⁶. İşletmelerin önemli stratejik etkiye sahip olabilen bu riskleri sürdürülebilirlik açısından dikkate alması gerekir. Bu riskler genellikle neyin yanlış gittiğine odaklanılmasını sağlayarak, yönetimi harekete geçirir¹⁶⁷.

1.4.2.2.4. Uygunluk ve Yasal Riskler

Uygunluk ve yasal riskler, operasyonlarda ve uygulamalarda, mevcut kanun, düzenleme, kural ve genel kabul görmüş standartlar dışına çıkılmasıyla karşı karşıya kalınabilecek kayıpları ifade etmektedir. Uygulama standartları dışına çıkmak finansal kayıplara, iş fırsatlarının kaçırılmasına ve itibar kayıplarına kadar yol açabilmektedir¹⁶⁸. Bu nedenle işletmeler açısından sürdürülebilir bir büyüme için bu risklerin değerlendirilmesi ve yönetilmesi oldukça önemlidir.

1.4.2.2.5. Bilgi Teknolojileri Riski

Bilgi teknolojileri riski, iş süreçlerini olumsuz yönde etkileyebilecek biçimde otomasyon sisteminde, ağ veya bilişim teknolojileri kaynaklarının kaybedilme olasılığı olarak ifade edilmektedir. İşletmeler, temel iş süreçlerini destekleyen verilerin üretilmesi ve güncellenmesini tam zamanlı gerçekleştirebilmek için bilgi teknolojilerini daha etkin kullanmayı tercih ederken, edinilen bilgiler doğru kararların daha kısa zamanda alınmasını sağlamaktadır. Ancak teknolojinin sunduğu bu imkanlar, bilgi teknolojileri alt yapısına yönelik riskleri de beraberinde getirmektedir¹⁶⁹.

¹⁶⁶ Kara ve Sakarya, s.74.

¹⁶⁷ Craig Faris and others, "Demystifying Sustainability Risk: Integrating The Triple Bottom Line Into An Enterprise Risk Management Program", **COSO**, (May 2013), s.3. http://www.coso.org/documents/COSO-ERM%20Demystifying%20Sustainability%20Risk_Full%20WEB.pdf (21 Eylül 2015)

¹⁶⁸ Kara ve Sakarya, s.74-75.

¹⁶⁹ Kara ve Sakarya, s.75.

Tablo 1.5. Bilgi Teknolojileri Risk Alanları

BT Risk Alanları
BT yönetim ve strateji riski: BT stratejilerinin kurumsal sürdürülebilirlik stratejileri ile entegrasyon olmaması ve paylaşılmaması sonucu BT'nin işle alakalı bir birim olarak çalışmama riski.
BT beceri ve teknolojik gelişme riski: BT'nin operasyonel birimlerini sektörün liderleri arasında tutacak ve operasyonel becerilerini geliştirecek yeniliklere ulaşma konusunda başarısız olma riski.
BT tasarımı riski: BT'nin operasyonel birimlerinin gereksinimlerinin verimli, etkin ve iyi kontrol edilebilir olmasını destekleyecek standart ve sürdürülebilir bir yapının olmama riski.
Uyumluluk riski: BT'nin yasal ve mevzuata uygun gereklilikleri yerine getirecek desteği vermeme riski.
BT kaynakları riski: BT'nin insan ve finansal kaynaklarını yönetememe riski.
Tedarikçi ve yönetim riski: BT'nin tedarik, dış kaynak alımı ve servis sağlayanlarla etkin bir ilişki kuramama riski.
Üçüncü parti ilişkileri riski: İş yaşamının ve bilgilerin üçüncü parti kişi ve kuruluşlarla paylaşılma riski.
Proje geliştirme riski: BT'nin uygun olmayan proje planlamaları ve yönetimi sonucu ortaya çıkan riskler.
Değişiklik gerçekleştirme riski: BT'nin teknolojiye uygun şekilde değiştirilememe riski.
BT itibarı ve müşteri memnuniyeti riski: BT'nin müşteri istekleri, hizmet anlaşmaları ve BT desteğini etkin şekilde karşılayamama riski.
Bilgi riski: Hayati öneme sahip hassas iş bilgilerinin etkin bir şekilde yönetilmeme ve saklanamama riski.
BT güvenliği riski: BT kaynaklarının ve alt yapısının tehdit ve zayıflıklara sahip olma riski.
Online/ Web riski: BT'nin web varlığını sürdürememe riski.

Kaynak: Barış Bağcı, “Bilgi Teknolojileri Risk Yönetimine Genel Bakış”, Deloitte, s.4-5.

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Bilgi%20Teknolojileri%20Risk%20Y%C3%B6netimine%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf> (12 Ağustos 2015)

Bu bağlamda bilgi teknolojilerinin kötü amaçlı kullanımı, kişisel/gizli verilerin açığa çıkma riski, olası veri kayıplarının işletmede yaratacağı; mali, operasyonel, itibar ve yasalara uyum etkisi, bilişim suçları, bilgi teknolojilerinde meydana gelebilecek hataların yüksek maliyeti, bilgi teknolojileri alanında devamlı değişim gösteren güncellemeler gibi risk ve olumsuzluklar, işletmelerdeki iç denetim faaliyetlerinin bilgi teknolojileri denetim faaliyetleri ile entegre edilmesini kaçınılmaz bir hale getirmiştir.

BT (Bilgi Teknolojileri) denetimi, mali ve mali olmayan önemli verileri elektronik ortamda işlem gören ve saklanan tüm işletmelerin, sürdürülebilirliklerinin güvencesi olması ve bu alanda yapılacak yatırımlardan beklenen getirinin elde edilmesi açısından kritik öneme sahiptir¹⁷⁰.

¹⁷⁰ Hakan Aytekin ve Ayşe Ceren Şahlı, “İç Denetim İçinde Bilgi Teknolojileri Denetiminin Yeri”, **KPMG Gündem Dergisi**, Sayı.20 (Ekim/Aralık 2014), s.24.

1.4.2.3. Risk Yönetimi

Sürekli ve güvenilir hizmet sağlanması için, işletme tarafından stratejik hedeflerin belirlenmesi ve bu hedeflere yönelik süreçlerin iyi yönetilmesi şarttır. İşletmelerin bu hedeflerini gerçekleştirebilmeleri için faaliyetlerini aksatacak ve güvenilirliklerini zedeleyecek unsurları belirlemeleri, ölçmeleri, değerlendirmeleri ve yönetmeleri son derece önemlidir. Global düzeyde yaşanan krizlerin ve birçok işletmenin iflasının temelinde, etkin bir risk yönetimi politikasının bulunmaması yatmaktadır. Bu bağlamda işletmelerin, pazar payını koruyabilmek, kâr elde edebilmek ve özellikle de küresel anlamda etkileyen kriz ortamında ayakta durabilmek için, “Risk Yönetimi” kavramı önemli ve zorunlu hale gelmiştir¹⁷¹.

Risk yönetimi, risk/getiri dengesinin, işletme üst yönetiminin risk alma eğilimine uygun olarak oluşturulmasıdır. İşletmelerin iktisadi açıdan temel amacı “kâr” elde etmektir. Fakat bu kârın elde edilmesi için belirli risklere katlanmak gerekir. İşte risk yönetimi, hedeflenen kâr miktarına ulaşabilmek için hangi risklerin, ne ölçüde ele alınması gerektiğini belirleyen ve bu sürecin planlandığı şekilde yürüdüğünü garanti altına almayı hedefleyen bir sistemdir. İşletmenin hedeflediği risk/getiri dengesine ulaşmasına yönelik bir yönetim aracı olarak kullanılan risk yönetimi¹⁷², işletmenin stratejik kararlarıyla entegre edilmelidir. Amaçlar işletme çapında belirlenerek, işletme içinde herkes risk yönetiminden sorumlu tutulmalıdır. Çünkü bir işletme içerisinde risk yönetiminin ilgili olmadığı hiçbir alan yoktur¹⁷³.

Risk yönetimi, işletmenin karşı karşıya kalabileceği risklerin belirlenmesiyle başlayıp, risklerin tespit edilmesi ve yapılan değerlendirmeler sonrasında, yönetimin belirlenen riskleri kabul edip etmemesine göre şekillenir. Eğer yönetim belirlenen riskleri kabul edilemez olarak değerlendirirse, yönetimin bu risklere karşı önlemler alması gerekecektir. Risklere karşı en önemli kilit nokta iç kontrol sisteminin oluşturulması¹⁷⁴ ve şekillendirilmesidir. O halde risk yönetimi; risklerin tanımlanması,

¹⁷¹ Yurtsever, “Risk Yönetimi Şirketlerin Önceliği Olmak Durumunda”, **Turcomoney Dergisi**, Sayı.11, 8 Mart 2011, s.108.

¹⁷² TÜSİAD, s.17.

¹⁷³ Alptürk, s.270.

¹⁷⁴ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, s.152.

değerlendirilmesi ve bu risklerin etkisinin kabul edilebilir bir seviyeye indirgenmesi için gerekli kontrollerin uygulanması, gözden geçirilmesi ve raporlanmasını içerir¹⁷⁵.

Bir işletmede risk yönetimi bir proje olarak görülmeyp, işletme kültürü ve iş yapma şekli olarak görülmüşse, risk zekasına^{176,177} sahip bir işletmenin varlığından söz edilebilir. Böyle bir işletme kültürü yaratmak yönetimle ilgili olup bunun için yönetim kurullarının öncelikleri arasına, risk yönetimi ve gözetiminin dahil edilmesi gereklidir¹⁷⁸.

1.4.2.4. Risk Yönetimi İhtiyacı

Risk yönetimi, işletmelerin mali yapılarını uzun süreli güçlendirmek, karşılaşılabilecekleri risklere karşı dayanıklılıkları artırmak için minimum sermaye oranlarını, borçların sermaye ile oranlı ve gerektiği hallerde karşılanabilir olmasını sağlamaya çalışmaktadır¹⁷⁹.

O halde risk yönetimi, işletmenin karşılaşılabileceği olumsuz sürprizleri en aza indirgeyerek, yönetimin problemleri anlık çözmek yerine temel iş önceliklerine kanalize olmalarını sağlamaktadır. Risk yönetimi kayıpları azaltarak, işletme kârının artmasına, işletmenin uzun vadeli plan yapmasına ve işletmenin istikrarlı büyümesine yardımcı olmaktadır. Risk yönetimi işletmenin ilişki içinde olduğu bütün paydaş gruplarından gelebilecek riskleri minimuma indirme ve hukuki/idari gerekliliklere uyum sağlama ihtiyacına yönelik olarak da kullanılabilecek önemli bir araçtır.

¹⁷⁵ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, **Kamu İç Denetim Rehberi**, Ankara: Eylül 2013, s.8.

¹⁷⁶ Risk Zekası: Risk yönetim uygulamalarının tüm işletmeye yönelik olması, risk yönetim stratejilerinin mevcut olması, birden fazla riskin birbirlerini nasıl etkileyeceğinin irdelenmesi ve buna bağlı risk senaryoları üretilmesi, işletme kültürüne risk yönetim kavramının aşılması, kurumsal stratejiyi belirleme aşamasında risklerin göz önünde bulundurulması ve işletmeye değer yaratma adına doğru riskleri doğru zamanlarda almaya odaklanmış bir risk yönetim felsefesine sahip olunmasıdır.

¹⁷⁷ <http://lpmdergi.com/risk-zekasına-sahip-kurum-dogru-uygulanmis-kurumsal-risk-yonetimi/> (27 Ocak 2016).

¹⁷⁸ Uzun, “Riskin Erken Teşhisinde Yönetim Kurulunun Rolü: Risk Zekasına Sahip Kurum Yaratmak”, http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=97:riskin-erken-tehisi&catid=34:ic-denetim&Itemid=18 (29 Temmuz 2015)

¹⁷⁹ Alptürk, s.265-266.

1.4.2.5. Kurumsal Risk Yönetimi

Bir işletme muhtemel risklerini yönetirken birbirinden tamamen farklı iki yöntem kullanabilir. Birinci yöntemde, riskler teker teker yönetilmekte iken ikinci yöntemde ise, riskler bir bütün olarak algılanarak, bir bütünün parçası olarak görülüp, bir program dahilinde yönetilir. İkinci yöntem “Kurumsal Risk Yönetimi” olarak adlandırılmaktadır.

Kurumsal risk yönetimi; işletmeyi etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlamak, işletmenin risk alma iştahına¹⁸⁰ uygun yönetmek ve işletmenin var olan hedeflerine ulaşması ile ilgili olarak makul derecede güvence vermek amacıyla oluşturulmuş; işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve tüm personelini tarafından etkilenen ve stratejilerin belirlenme aşamasında kullanılan, işletmenin tamamında uygulanan sistematik bir süreç olarak kabul edilmektedir¹⁸¹.

KRY (Kurumsal Risk Yönetimi’nin) özellikleri şu şekilde sıralanabilir¹⁸²;

- KRY işletmede süre gelen ve devam eden bir süreçtir.
- Sadece fonksiyon bazında değil, işletmenin tamamında uygulanır.
- Tüm hareket planları işletmenin risk alma iştahı ile uyumludur.
- Sadece tehlikelerden korunma değil, değer yaratma odaklıdır.
- İşletmenin her seviyedeki çalışanlardan etkilenir.
- Strateji belirlemede kullanılır.
- Tüm riskler yönetildiğinde makul derecede güvence sağlanmış olur.
- Sonuç değil, sonuca ulaşmak için kullanılan bir araçtır.

İşletmeler;

- Sürekli değişen ve farklılaşan rekabet ortamında artan verimlilik ve maliyetleri düşürme isteklerine yönelik olarak,

¹⁸⁰ Risk İştahı: “İşletmenin hedeflerini gerçekleştirmeye çalışırken kabul etmeye istekli olduğu risk düzeyidir.” Başka bir ifadeyle; işletme yönetiminin veya sermaye sahibinin belirli bir getiri karşılığında üstlenmeyi göze aldığı ortalama risk düzeyidir.

¹⁸¹ Hugh Van Seaton (Ed.), “Enterprise Risk Management: COSO, New COSO, ISO 31000”, 4 Ekim 2012, s.1. http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/99/IIA_Presentation_4_10_12_Final.pdf , (27 Temmuz 2015)

¹⁸² Tamer Saka ve Alper Uğural, “Kurumsal Risk Yönetimi”, s.16. http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/17MartTUSIADSunum.pdf (27 Temmuz 2015)

- Teknolojik gelişmelere adapte olma ihtiyacından ve
- Sürdürülebilir büyüme arzusunun gerçekleştirilebilmesi için, karşı karşıya kaldıkları risk ve fırsatları doğru tespit edip yönetmek zorundadırlar.

Sadece finansal risklere odaklanan klasik risk yönetiminin, işletme ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kaldığı, operasyonel ve stratejik risklerin de finansal riskler kadar önemli olduğu, dünyada yaşanan gelişmelerle net olarak görülmüştür¹⁸³.

Yaşanan gelişmeler sonucunda 2001 yılında COSO, PWC ile birlikte yöneticilerin işletmelerinin kurumsal risk yönetimini değerlendirebilecekleri ve güçlendirebilecekleri hazır bir model geliştirmek amacıyla çalışmaya başlamıştır. Çalışma pek çok kaynaktan elde edilen bilgilerle geliştirilmiş ve birçok farklı tarafı temsil eden pek çok kişiden anket ve diğer yöntemlerle görüş alınarak model oluşturulmuştur. COSO'nun yetki verdiği bir danışma kurulu da bu sürece katkı sağlamış ve 2004 yılında COSO tarafından KRY Çerçevesi isimli bir rehber yayımlanmıştır¹⁸⁴. Bu çerçeve ile birlikte global ölçekte standart olarak uygulanabilir bir rehber ortaya çıkmıştır. KRY Çerçevesi, iç kontrol çerçevesi temelli oluşturulmuş ve işletme çapında risklerin tanımlanması ve yönetilmesi gerekliliğine vurgu yapılmıştır. KRY Çerçevesi, işletme hedeflerinin başarılmasına odaklanmış ve hedefleri dört başlık altında toplamıştır. Bu hedefler; *strateji, operasyonlar, raporlama ve uygunluktur*. KRY Çerçevesi, birbiriyle ilişkili sekiz bileşenden oluşmaktadır. Bunlar sırasıyla; *kontrol ortamı, hedef belirleme, risk tanımlama, risk değerlendirme, risk tutumu, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir*¹⁸⁵.

Yapılan araştırmalar sonucunda 2004 yılından bu yana işletmelerin COSO KRY Çerçevesini kullanarak kurumsal risklerini yönettikleri anlaşılmaktadır¹⁸⁶. KRY Çerçevesi global rekabet içerisinde sürdürülebilir büyümeyi hedefleyen işletmelerin risklerden kaçmamalarını aksine riskleri yönetmeleri gerektiğini açıkça ortaya

¹⁸³ Ferhan Güzey, "Değişen Dünya Düzeninde Risk Yönetimi", **Önce Kalite Dergisi**, Sayı. 151, Mart- Nisan 2011, s.17.

¹⁸⁴ Işıl Arslan (hızl.), **Kurumsal Risk Yönetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mart 2008, s.25.

¹⁸⁵ Asil Denetim, *Kurumsal Risk Yönetimi Uygulamaları*, s.3, 4 ve 5
http://www.asildenetim.com/images2/kurumsal_risk_yonetimi.pdf (26. Ocak 2016).

¹⁸⁶ Craig Faris and others, s.2.

koymaktadır¹⁸⁷. O halde yalnızca riskten kaçınmayan, işletmeye değer yaratabilecek riskleri doğru zamanda fırsat olarak değerlendirebilen KRY anlayışı, kurumsal sürdürülebilirliğin gereğidir.

1.4.2.6. Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü

İç denetim, risklerin uygun bir şekilde yönetilmesinde ve işletmenin iç kontrol mekanizmasının etkin bir şekilde çalışmasının sağlanmasına yönelik olarak üst yönetim ve yönetim kuruluna, kurumsal risk yönetimi faaliyetlerinin etkenliği ve etkinliği hakkında güvence hizmeti vermektedir.

Uluslararası İç Denetim Standartları, risk yönetiminin temel sorumluluğunun işletme yönetiminde olduğunu belirtmektedir. İlgili standartlar, iç denetçilerin yönetimin verdiği kararları yerinde incelemelerini, destek olmalarını ve önerilerde bulunmalarını ve risk yönetimine ilişkin kararları bizzat almamaları gerektiğini vurgulamaktadır. Böyle bir durumun söz konusu olması, iç denetçilerin tarafsızlığına aykırı bir durum ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca iç denetimin risk yönetimiyle ilgili sorumlulukları denetim komitesi tarafından onaylanmalıdır¹⁸⁸.

İç denetçiler önceleri çalışmalarını yalnızca kontrol faaliyetlerine yönelik gerçekleştirirken, günümüzde bunlara ilaveten risk evrelerini tanımlamakta, işletmelerin risk durumlarını sürekli gözlemlemekte, risk yönetimi süreçlerini desteklemekte¹⁸⁹ ve nasıl bir sistem kurulması gerektiği hakkında yönetim kurulu ve üst yönetimi bilgilendirerek işletmelerine yardımcı olmaktadır. Ancak iç denetçilerin risk yönetimi süreçlerinde danışmanlık hizmetleri vermeleri durumunda belli bir süre geçmeden söz konusu sistemlerin denetiminde görevlendirilmemeleri gerekir¹⁹⁰. Çünkü böyle bir sorumluluk, iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlıklarını yitirmelerine yol açabilmekte ve bunun sonucunda da üst yönetim, yönetim kurulu ve işletme çalışanlarının güveninin kaybedilmesi ve doğal olarak iç denetim birimin verdiği güvencenin de kredibilitesinin son derece düşük olmasına neden olabilmektedir. Bu sebeplerle iç denetçiler, sundukları

¹⁸⁷ Uzun, “Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim”, **Önce Kalite Dergisi**, Sayı.151, Mart-Nisan 2011, s.26-27.

¹⁸⁸ Kara ve Sakarya, s.76-77.

¹⁸⁹ Paul E. Lindow and Jill D. Race, “Beyond Traditional audit Techniques”, **Journal of Accountancy**, 194 (1), July 2002, s.29.

¹⁹⁰ Reding and Others, s.30.

her bir danışmanlık hizmeti için bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesinin zarar görüp görmediğini değerlendirmek zorundadırlar¹⁹¹. IIA İngiltere ve İrlanda Enstitüsü tarafından yapılan değerlendirmede kurumsal risk yönetimine dair iç denetimin rol ve görevlerini şu şekilde sunar.

Tablo 1.6. Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rol ve Görevleri

İç Denetçinin Kurumsal Risk Yönetimindeki Rol ve Görevleri	
Kurumsal Risk Yönetiminde, İç Denetimin Temel Görevleri (Güvence Faaliyeti Kapsamında)	Risk Yönetim Faaliyetlerine Dair Güvence Vermek, Risklerin Doğru Değerlendirildiğine Dair Güvence Vermek, Risk Yönetim Süreçlerinin Değerlendirilmesi, Temel Risklerin Raporlanmasının Değerlendirilmesi, Temel Risk Yönetiminin Gözden Geçirilmesi.
Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında, Belli Şartlar Dahilinde İç Denetimin Üstlenebileceği Görevler (Danışmanlık Faaliyeti Kapsamında)	Risklerin Belirlenip Değerlendirilmesinin Kolaylaştırılması, Risklere Dair Üst Yönetime Rehberlik Edilmesi, Risklerin Konsolide Olarak Raporlanması, KRY Faaliyetlerinin Uyumlu Hale Getirilmesi, KRY Yapısının Geliştirilmesi ve Devam Ettirilmesi, KRY Kurulmasına Sahiplik Etmek Yönetim Kurulu Öncesi Risk Yönetim Stratejisinin Geliştirilmesi
Kurumsal Risk Yönetimine Dair, İç Denetimin Üstlenmemesi Gereken Görevler	Risk Alma Eğiliminin Belirlenmesi, Risk Yönetim Süreçlerinin Düzenlenmesi, Riskler Üzerine Yönetim Güvencesi Verilmesi, Risklere Karşı Alınacak Hareket Planının Belirlenmesi, Alınan Hareket Planının Yönetim Adına Uygulanması, Risk Yönetiminden Sorumlu Olmak.

Kaynak: Kurt F. Reding and Others, **Internal Auditing Assurance & Consulting Services**, 1. Edition, The IIA Research Foundation, 2007, s.31' den esinlenerek hazırlanmıştır.

Kısacası, iç denetim birimleri, kurumsal risk yönetimine bakışlarıyla yönetim kurullarına yardımcı olmak için iyi bir konumda olmalarına rağmen, hem işletmenin niteliği, büyüklüğü ve tipine göre hem de işletmenin faaliyet gösterdiği pazara göre bu görevler farklılık arz edebilir. Büyük işletmelerde gözetim sorumlulukları ve görevleri konusunda yönetim kuruluna yardımcı ve destek olmakla görevli bir kurumsal risk yöneticisi bulunabilir. Bu durumda iç denetim, yönetimin risk tanımlama faaliyetlerine destek olmayı kapsayan yardımcı ve bağlı bir rol üstlenecektir¹⁹².

¹⁹¹ Özbek, s. 129-130.

¹⁹² IIA, 2015 İç Denetimin Global Nabızı: Dinamik Bir Ortamda Fırsatları Yakalamak, Temmuz 2015, s.9, <http://www.tide.org.tr/uploads/GLOBAL%20PULSE%202015.pdf>, (27 Eylül 2015).

1.4.3. İç Kontrol Süreçlerinin Denetimi

1.4.3.1. Kontrol Kavramı

Yönetimin; planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve kontrol olmak üzere beş temel fonksiyonu vardır¹⁹³. Planlama fonksiyonu, geleceğe yönelik faaliyetlerin öngörülmesi ve alternatif planlar arasından işletme için en uygun olanın seçilmesi olarak tanımlanmaktadır. Örgütleme; var olan işlerin kimler tarafından yapılacağını, yetki ve sorumlulukların tanımlanmasını ve bu işlerin hangi fiziksel ortamda gerçekleştirileceğinin belirlenmesidir. Yönetme; sistemi faaliyete geçirmekle ilgili olup, yönetimin en belirgin özelliği liderliktir. Koordinasyon, işletmede gerçekleştirilen bütün faaliyetlerin; birbirini izlemesini, tamamlamasını ve bütünleşmesini sağlayan unsur olarak tanımlanmaktadır¹⁹⁴. Kontrol ise, faaliyetlerin sonuçlarını tespit ederek, işletmenin diğer fonksiyonlarının neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığını ortaya koymaya, hatalara ve zayıf noktalara dikkat çekerek, tekrarlanmasını engelleyebilecek düzeltici önlemler almayı hedefler. Kontrol bu yönüyle, aynı bir ölçme ve tartma işlemi gibi, yöneticinin işletmede yapılan ve tamamlanan işlere yönelik değerlendirme ve düzeltme faaliyetidir¹⁹⁵. Bu bağlamda kontrol, bir işletmenin hedeflerine sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak önlemler ve yöntemler bütünüdür¹⁹⁶.

İşletmedeki kontrol faaliyetlerini genel olarak üç grupta toplayabiliriz. Bunlar işletme fonksiyonlarına yönelik faaliyetlerin kontrolü (üretim, pazarlama ve finansman gibi), işletme yönetiminin kontrolü (Control of Management) ve işletme faaliyet birimlerinin (şube, departman vb. gibi) kontrolüdür¹⁹⁷.

Bu alanlarda oluşturulan kontrollerin bazıları istenmeyen sonuçların gerçekleşmeden önce önlenmesi amacıyla tasarlanırlar. Bunlara “*önleyici kontroller*” adı verilir. Bazıları istenmeyen sonuçlar gerçekleştikten sonra onları mümkün olan en

¹⁹³ Doyrangöl, s.47.

¹⁹⁴ Saruhan, “Yönetim Fonksiyonu”, Yılmaz Ürper ve Senem Besler (Eds.), **İşletme Fonksiyonları** içinde (2-35), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No.3000, Ocak 2013, s.5-6.

¹⁹⁵ Richard M. Hodgetts, **Yönetim Teori, Süreç ve Uygulama**, Canan Çetin ve Esin Can Mutlu (çev.), İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 1999, S.240.

¹⁹⁶ Cemal Elitaş, “Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.8, (Yaz 2003-2004), s.34.

¹⁹⁷ Cemal İbiş ve Özgür Çatıktaş, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı.85, Nisan-Haziran 2012, s.97.

kısa sürede ortaya çıkarmak amacıyla tasarlanırlar, bunlara da “*ortaya çıkartmaya yönelik kontroller*” adı verilir. Bazıları ise, istenmeyen sonuçların tekrarlanmasını engellemek, istenmeyen sonuçları tersine çevirmek ve düzeltmek için tasarlanırlar. Bunlara da “*düzeltilici kontroller*” adı verilir¹⁹⁸. Hedeflere ulaşılmasına yönelik bir yön ve rehberlik sağlayan kontrollere “*yönlendirici kontroller*”, işlemler sonrası gerçekleştirilen kontrollere ise “*telaflı edici*” (boşluk doldurucu) kontroller adı verilmektedir¹⁹⁹.

1.4.3.2. İç Kontrol Tanımı

İç kontrol kavramı ile ilgili ilk kapsamlı araştırma 1949 yılında Denetim Yordamları Komitesi’nin yayımladığı özel raporda, iç kontrol tanımı; kurumsal plan ile işletmenin varlıklarını korumak, finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırarak faaliyetlerin etkenliğini ve etkinliğini artırmak ve yönetimin belirlemiş olduğu kurallara bağlılığı teşvik etmek amacıyla kabul edilen ve uygulanan tüm önlem ve yöntemleri içerir. Bu tanım bize iç kontrol kavramının kapsamının ne kadar geniş olduğunu göstermektedir²⁰⁰.

İç kontrolün bugün tüm dünyada kabul gören tanımı ise, ABD’ de 1987 yılında hileli finansal raporlamaya karşı önlem almak amacıyla, Tredway Komisyonu’nun sponsor organizasyonu olan komite, COSO tarafından yapılmıştır²⁰¹.

COSO tarafından 1992 yılında, İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu’nda yayımlanan iç kontrol tanımı şöyledir²⁰²;

“İşletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından yürütülen; faaliyetlerin etkenliği²⁰³ ve etkinliği²⁰⁴, finansal raporlamanın güvenilirliği ve

¹⁹⁸ Marhall B. Romney and Paul John Steinbart, **Accounting Information Systems**, 9Th Edition, Prentice Hall: 2003, s.195

¹⁹⁹ M. Vefa Toroslu, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014, s.50.

²⁰⁰ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 14.Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014, s.315-316.

²⁰¹ Metin Atmaca, “ Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi**, C.14, Sayı.1, 2012, s.196.

²⁰² Münevver Yıllancı, **İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 2. Baskı, Eskişehir: Nobel Yayın Dağıtım, 2006, s.28.

²⁰³ Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır.

²⁰⁴ Etkinlik, işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir.

ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluk hususlarında amaçlara ulaşp ulaşılmadığı konusunda makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış bir süreçtir.”

IIA, 1999 yılında COSO tanımı doğrultusunda iç kontrol kavramını şu şekilde tanımlandırmıştır²⁰⁵;

“Yönetimin bir parçası olup, operasyonların etkenliği ve etkinliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, hazırlanan bütçenin uygulanabilirliği, kanunlara ve mevzuatlara uygunluğun sağlanabilmesi konusunda makul derecede güvence veren, örgüt faaliyetlerinde süreklilik esasına dayalı bir uygulamadır.”

COSO raporunun yayımlanmasından sonra iç kontrolün, bütün dünyada ilgi uyandıran bir yönetim aracı haline geldiği ve iç kontrole ilişkin global bir bakış açısı yakalandığı görülmektedir. İşletmelerde; operasyonel, uygunluk ve raporlama hedeflerine ulaşabilmek için güvenli bir sistem olarak görülmeye başlanan iç kontrol, yönetimin bir fonksiyonu olmanın ötesine geçerek, yönetimin diğer fonksiyonlarının destekleyicisi haline gelmiştir. Ayrıca iç kontrol, iç ve dış çevreden gelebilecek riskleri azaltan önemli bir araç olarak da kabul edilmektedir²⁰⁶.

İç kontrol tek bir olay ya da durum olmayıp, işletmenin faaliyetlerinin içine nüfus eden eylemler bütünüdür. Bu eylemler ise işletmenin faaliyetleri boyunca süreklilik arz eder²⁰⁷.

1.4.3.3. İç Kontrolün Amacı ve Önemi

COSO tarafından yapılan tanımdan da anlaşılacağı gibi iç kontrol sisteminin üç temel amacı vardır. Bunlar; işletme faaliyetlerinin etken ve etkin olması, paydaşlara güvenilir finansal bilgi sunulması ve faaliyetlerin yasa ve mevzuatlara uygun olmasıdır²⁰⁸.

²⁰⁵ 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.

²⁰⁶ Kaya, s.286.

²⁰⁷ Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, **Uludağ Üniversitesi İç Kontrol El Kitabı**, Temmuz 2013, s.2.

²⁰⁸ Cömert, “Denetim Süreci ve İç Kontrol”, Melih Erdoğan (Ed.), **Denetim** içinde (46-77), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No.2618, s.55.

Bir işletme içerisinde iç kontrol sisteminin varlığı; süreçlerin görev tanımlarının, prosedürlerinin ve kurallarının düzenlenmesini sağlar. İşletmeyi etkenlik ve etkinlik açılarından iyileştirerek işletmeye değer katar²⁰⁹.

Bilindiği gibi bir çok işletmede doğrudan önlenemeyen çeşitli riskler söz konusudur. Bu tür risklere doğal risk denmektedir. Bunları önlemenin yolu, etkin bir iç kontrol sistemi kurmaktır. İşletme ve hile risklerinin karşısında iç kontrol sistemleri önemli bir yere sahiptir. Bu sistemlerin kurulması ve işletilmesi yönetimin sorumluluğundadır²¹⁰. İç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek ve değerlendirmek için yönetim tarafından iç denetim fonksiyonunun oluşturulması ve bu sayede yönetimin yapmış olduğu çalışmaların izlenmesi, yetersizliklerin belirlenmesi ve düzeltici önlemlerin bir an önce alınması sağlanmaktadır. Bu bağlamda iç kontrol sisteminin bir yönetim aracı olduğu görülmektedir²¹¹. Bunun yanında iç kontrol sistemi işletme içerisinde dinamik bir süreçtir ve insanlar tarafından işletilir. İç kontrol sistemi, üst yönetime makul derecede bir teminat verir. Bunun nedeni, sistem içerisinde insan kaynaklı hataların ve başarısızlıkların her zaman söz konusu olabilmesidir²¹². Bu anlamda ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işletilirse işletilsin hiçbir iç kontrol sistemi yüzde yüz güvence veremez. Ancak hata ve hilelerin, önlenmesinde ve ortaya çıkartılmasında ilk savunma hattı işlevini görmektedir²¹³.

1.4.3.4. İç Kontrol Yaklaşımları ve COSO İç Kontrol Çerçevesi

İç kontrollere yönelik dünyada çeşitli modeller yayımlanmasına rağmen, daha önce de belirtildiği gibi bütün dünyada benimsenen kontrol modeli 1992 yılında yayımlanan COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesidir. Bu model dışında Kanada’da COCO (Canadian Institute of Chartered of Accountants), İngiltere’de Turnbull Raporu ve bilgi sistemi alanında ise COBIT (Control Objectives for Information and Related

²⁰⁹ Uzun, “Küresel riskler ve denetim”, s.302.

²¹⁰ Bozkurt, **İşletmelerin Kara deliği Hile, Çalışan Hileleri**, 2.Basım, İstanbul: Alfa Basım Dağıtım, Ekim 2011, s.117-417.

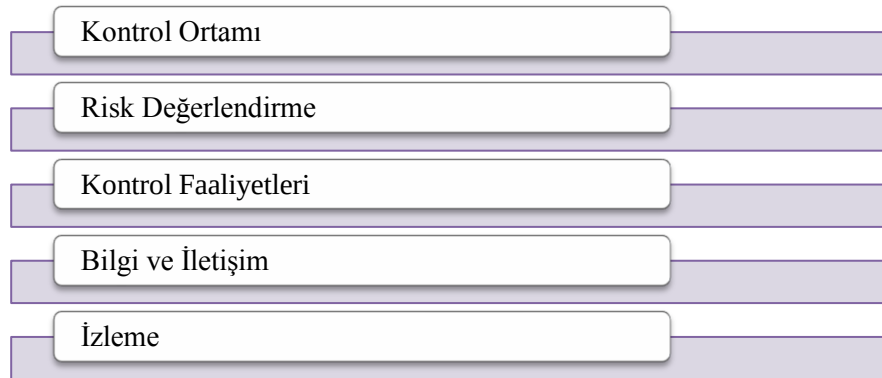
²¹¹ Pickett, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, s.87.

²¹² Selda Türedi, “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi İle İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkiler”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı.126, Yıl.11 (Haziran 2008), s.6.

²¹³ Baran Özeren, **ABD Sayıştay Tarafından Yayımlanan “Federal Hükümette İç Kontrol Standartları”**, Ankara: Sayıştay Araştırma/ İncelme/ Çeviri Dizisi:22, Ekim 2002, s.1-4.

Technology) modeli tarzında yaklaşımlar bulunmaktadır²¹⁴. COSO kontrol modeli dışındaki diğer kontrol modelleri, ülkelerin kendi koşullarını dikkate alarak geliştirdikleri yaklaşımlar olmakla birlikte büyük ölçüde COSO modeline benzemektedir²¹⁵.

COSO modelinin, UМУÇ'ta tanımlanmış olması, iç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişkiyi güçlü kılmaktadır. İç denetim faaliyetinin temel görevlerinden biri olan iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve tavsiyeler ile geliştirilmesi bu ilişkiyi doğrulamaktadır²¹⁶. COSO 1992'de "İç Kontrol Entegre Çerçeve Raporu" çalışmasını yayımlamış ve 2004 yılında da "Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi"ni yayımlayarak, iç denetim mesleğinin gelişmesine büyük katkılar sağladığı görülmektedir²¹⁷. Raporla COSO'nun iç kontrol tanımı, iç kontrole ilişkin öneriler ve kontrol sistemlerinin etkinliğinin nasıl sağlanabileceği açıklanmıştır. Gönüllü bir örgüt olan COSO kurumsal yönetim ve kontrol sistemleri aracılığıyla mali raporlamanın kalitesini artırmayı hedefler²¹⁸. Amerika'da yapılan araştırmalar neticesinde büyük ölçekli şirketlerin, yüzde atmış üçünün COSO modelini kullandıkları tespit edilmiştir²¹⁹. COSO modeline göre iç kontrol sistemi birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşmaktadır.



Şekil 1.7: COSO İç Kontrol Modelinin Beş Bileşeni

²¹⁴ Pehlivanlı, s.31.

²¹⁵ Cömert, "Denetim Süreci ve İç Kontrol", s.56.

²¹⁶ Kaya, s.296.

²¹⁷ Pehlivanlı, s.10.

²¹⁸ İbiş ve Çatıkkaş, s.101.

²¹⁹ James Roth and Donald Espersen, **Internal Audit's Role in Corporate Governance: Sarbanes- Oxley Compliance**, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003 s.3.

COSO İç Kontrol Modeli, COSO küpü ve COSO piramidi olarak adlandırılan araçlarla anlatılmaktadır. COSO piramidi, iç kontrol sisteminin bileşenlerini açıklarken, COSO küpü ise Şekil 1.7’de belirtilen ve küpün yatay katmanında yer alan beş bileşen; bir taraftan küpün dikey katmanında yer alan operasyonlar, finansal raporlama ve yasalara uygunluk ile diğer taraftan da küpün üçüncü katmanında bulunan birimler ve faaliyetlerle ilişkilendirilmiştir²²⁰.

COSO, Mayıs 2013’te “İç Kontrol – Entegre Çerçeve” adında yeni bir rapor yayımlamıştır. Yayımlanan bu raporda, 1992’de yayımlanan entegre çerçeve modeline göre çeşitli değişiklikler yapılmıştır. 2013 çerçevesinde ilk adım iç farkındalık, uzmanlık ve hizalamadır. Buna göre, yönetimin üst düzey liderlik elde etmesinin yanı sıra, işletme çapında uyumu ve desteği sağlaması ve iç farkındalık inşa etmesi gerekir.²²¹ 2013 çerçevesinde yapılan en önemli değişiklik ise, beş bileşeni destekleyen 17 ilkede ve kodlamada olmuştur. Bu ilkeler 1992 çerçevesinde örtülüyken yeni çerçevede beş bileşenin işleyişini değerlendirmek için 17 ilke ve 81 odak noktası açıkça tanımlanmıştır. Bir işletme içerisinde beş bileşen ve ilgili ilkeler mevcut ise, bu durum iç kontrol sisteminin kurulduğu ve işlediği anlamına gelmektedir²²². Etkin bir iç kontrol sistemi ve etkili bir iç kontrol yönetimi için iç kontrol modelindeki her bir bileşenin ve ilgili tüm ilkelerin işletme içinde mevcut olması ve entegre bir şekilde uygulanması gerektiği vurgulanmaktadır. Eğer bu modelde eksiklikler ya da kombinasyon sorunu varsa, hedeflere ulaşma ihtimalinin azaldığı ifade edilmektedir²²³.

Aslında, iç kontrol sisteminin beş bileşeni 1992 ve 2013 yıllarında aynı adları taşımaktadır. Ancak bileşenlere ilişkin tanımlar ve çerçeveler 2013 yılında genişletilmiştir²²⁴. Böyle bir değişikliğe duyulan ihtiyacın temelinde:

²²⁰ M.Cemil Arslan, **Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları**, 1.Baskı, İstanbul: T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını:2014, s.97.

²²¹ J. Stephen McNally, **The 2013 COSO Framework SOX Compliance**, June 2013, Strategic Finance, s.4-5. http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf (5 Ağustos 2015)

²²² KPMG, **COSO Internal Control – Integrated Framework** (2013), s.1. <http://www.kpmg.com/Ca/en/External%20Documents/Final-New-COSO-2013-Framework-WHITEPAPER-web.pdf> (5 Ağustos 2015).

²²³ McNally, s.4.

²²⁴ KPMG, **COSO Internal Control – Integrated Framework** (2013), s.3.

- Piyasalardaki küreselleşme, sistem değişiklikleri ve organizasyon yapılarındaki değişme,
- İşletmelerde yönetim yapılarının gelişmesi ve karmaşıklaşması,
- İş modellerinin farklılaşması ve organizasyon yapıların üçüncü tarafı (tedarikçileri ve ortaklık düzenlemelerini) kapsayacak şekilde genişlemesi,
- Kanun ve yönetmelikler, düzenlemeler ve teşvik standartları, talep karmaşıklıkları, hissedarları koruma ve güvenilir dış raporlama,
- İşletmelerde karmaşıklaşan yetki ve sorumluluklar ve gelişmiş süreçler,
- Bilgi sistemlerine artan talep ve gelişmiş teknolojiler,
- Potansiyel hile riskini değerlendirme ve işletmenin bu riski azaltmak istemesi vb. gibi sebepler yer almaktadır.

COSO kontrol modelinin bileşenleri, aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

1.4.3.4.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin en temel unsurudur. İç kontrol sisteminin, etkinliği ve etkinliği kontrol ortamına bağlıdır²²⁵. Kontrol ortamında herhangi bir problem olduğu takdirde, diğer bileşenler de bu problemten etkilenmektedir. Yerinde ve doğru işleyen bir kontrol ortamı; işletme amaçlarının belirlendiği, görevlerin ve yükümlülüklerin net bir şekilde tanımlandığı, organizasyon şemasında hiyerarşik ilişkilerin ve raporlamaların gösterildiği, insan kaynakları uygulama sürecinin nesnel bir şekilde yürütüldüğü, çalışanlara etik değerlerin anlatıldığı, personele gerekli eğitimlerin sağlandığı, yöneticilerin kontrol uygulamalarını benimsedikleri ve çalışanlara örnek olduğu bir ortamdır. Bu bağlamda kontrol ortamı iş yapma biçimi ve işletme kültürü olarak ifade edilmektedir²²⁶. 2013 yılında güncellenen COSO kontrol modelinde kontrol ortamına ilişkin yer alan ilkeler²²⁷;

²²⁵ Nihal Saltık, **İç Kontrol Standartları**, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara: 2007, s.13.

<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4042,ickontrolstandartlaripdf.pdf?0> (5 Eylül 2015)

²²⁶ Uludağ Üniversitesi İç Kontrol El Kitabı, s.12.

²²⁷ Deloitte. Mary E. Galligan and Kelly Rau, “Governance and Internal Control, COSO In The Cyber Age”, COSO, (january 2015), s.3.

http://www.coso.org/documents/COSO%20in%20the%20Cyber%20Age_FULL_r11.pdf (5 Ağustos 2015)

1) *Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık;*

Bu ilkeye özgü temel noktalar²²⁸;

- ✓ Yönetimin her düzeydeki eylem ve davranışlarla dürüstlük ve etik değerlerin önemini desteklemesi,
- ✓ Davranış kurallarının belirlenmesi
- ✓ Davranış kurallarına uyumun değerlendirilmesi,
- ✓ Davranış kurallarına aykırılıkların zamanında ve uygun bir şekilde ele alınması.

2) *İcradan bağımsız yönetim kurulunun olması ve iç kontrolün performansının ve gelişiminin izlenmesi.*

Bu ilkeye özgü temel noktalar²²⁹;

- ✓ Yönetim kurulunun iç kontrol sisteminin gelişimini izleme görevini ve sorumluluğunu kabul etmesi,
- ✓ Yönetim kurulunun gerekli uzmanlığı sergilemesi
- ✓ Yönetim kurulunun bağımsız hareket etmesi
- ✓ Yönetim kurulunun iç kontrol sistemini izlemesi.

3) *Hedeflere ulaşılması için yönetimin ve yönetim kurulunun gözetiminde; raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumluluk tanımlamalarının ve gerekli organizasyon yapılarının kurulması.*

Bu ilkeye özgü temel noktalar²³⁰;

- ✓ İşletmedeki tüm birim ve faaliyetlerin göz önünde bulundurulması
- ✓ Yönetim yapısı ve raporlama hatlarının tasarımının değerlendirilmesi ve raporlama ilişkilerinin yürütülmesi,
- ✓ İşletme ile ilgili olan tüm tarafların yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi.

²²⁸ Sonny Crandall and Others, **COSO 2013 Framework**, KPMG, February 2015, s.11. <http://www.isaca.org/chapters1/phoenix/events/Documents/KPMG-COSO-Presentation.pdf> (6 Ağustos 2015)

²²⁹ Sonny Crandall and Others, s.13.

²³⁰ Sonny Crandall and Others, s.14.

4) *İşletmenin hedefleri gerçekleştirebilecek uzman personel istihdam etmesi ve yetiştirmesi.*

Bu ilkeye özgü temel noktalar²³¹;

- ✓ Hedefler doğrultusunda politika ve prosedürlerin oluşturulması,
- ✓ İhtiyaç duyulan uzmanlıkların belirlenmesi ve gerekli takviyenin yapılması,
- ✓ İşletmenin ihtiyaç duyduğu yetkin kişilerin işletme bünyesine çekilmesi, elde tutulması ve geliştirilmesi,
- ✓ Üst yönetim ve yönetim kurulu için acil durum planları geliştirilmesi.

5) *Hedeflere ulaşabilmek için gerekli olan iç kontrol faaliyetinin yerine getirilmesinden çalışanların sorumlu tutulması.*

Bu ilkeye özgü temel noktalar²³²;

- ✓ Organizasyon yapılarında, yetki ve sorumluluk dağılımı ile hesap verebilirliğin güçlendirilmesi,
- ✓ Performans standartlarının belirlenmesi, teşvik ve ödüllendirme sistemi kurulması,
- ✓ Performans standartlarının, teşvik ve ödüllendirme sistemlerinin düzenli aralıklarla değerlendirilmesi,
- ✓ Personelin üzerindeki mesleki baskıların değerlendirilmesi,
- ✓ Performans ve davranış kriterlerinin beklenen yeterliliği sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesi ve gereğine göre ödül veya cezanın verilmesi.

1.4.3.4.2. Risk Değerlendirme

Her işletme, değerlendirilmesi gereken iç ve dış kaynaklı çeşitli risklerle karşı karşıyadır. İşletme üst yönetimi, iç kontrollerle belirlenen amaçlara ulaşabilmek için karşılaşılabilecek riskleri değerlendirmek ve kontrol altına almak durumundadır²³³. Bu

²³¹ Sonny Crandall and Others, s.16.

²³² Sonny Crandall and Others, s.17.

²³³ Carl S. Warren, James M. Reeve and Philips E. Fess, **Financial & Managerial Accounting**, 7 th Edition, South Western: 2002, s.239.

riskler dikkatsiz bir çalışandan kaynaklanabileceği gibi dış bir müdahaleden de kaynaklanabilir²³⁴. Risk değerlendirme sürecinde hedefler kategorilere ayrılmıştır. Bunlar²³⁵;

- Operasyonel hedefler
- Dış finansal raporlama hedefleri
- Dış finansal olmayan raporlama amaçları
- İç raporlama amaçları
- Uyum hedefleri

Bu hedeflere yönelik riskler bu çerçeveye göre değerlendirilebilir. Risk değerlendirme; yönetimi bilgilendirir ve risklerin nasıl yönetilmesi gerektiği konusunda temel oluşturarak, hedeflere ulaşmaya engel olan risklerin tanımlanmasını, analiz edilmesini ve yönetimin risk kabulüne göre değerlendirilmesini sağlar. Risk değerlendirmeye ilişkin yer alan ilkeler;

1) İşletmenin hedeflerinin, bu hedeflerle bağlantılı risklerin tanımlanmasına ve değerlendirilmesine imkan verecek şekilde belirlenmesi.

Bu ilkeye özgü temel noktalar²³⁶;

Operasyonel hedeflerin;

- ✓ Yönetimin tercihlerini yansıtması,
- ✓ Risk alma kapasitesini dikkate alması,
- ✓ Finansal performans hedeflerini dikkate alması,
- ✓ Kaynak dağılımının belirlenmesine yardımcı olması.

Dış finansal raporlama hedeflerinin,

- ✓ İlgili muhasebe standartları ile uyumlu olması,
- ✓ Muhasebe ilkelerinden önemlilik kavramını dikkate alması,
- ✓ İşletmenin faaliyet sonuçlarını yansıtması.

²³⁴ http://www.millireasurans.com.tr/dergi/SAYI_91.pdf (5 Ağustos 2015), s.7.

²³⁵ Deloitte. Galligan and Rau, s.5.

²³⁶ <https://denetimsitesi.wordpress.com/2014/08/15/coso-2013-ic-kontrol-cercevesi-3/> (8 Ağustos 2015)

Dış finansal olmayan raporlama amaçlarının;

- ✓ Belirlenmiş standartlarla uyumlu olması,
- ✓ Raporlamada tamlik, doğruluk ve geçerliğinin sağlanması için her hususun dikkate alınması,
- ✓ İşletmenin faaliyet sonuçlarını yansıtması,

İç raporlama amaçlarının;

- ✓ Yönetimin tercih ve önceliklerini yansıtması,
- ✓ Raporlamada tamlik, doğruluk ve geçerliğinin sağlanması için her hususun dikkate alınması,
- ✓ İşletmenin faaliyet sonuçlarını yansıtması.

Uyum hedeflerinin;

- ✓ Yasa ve mevzuatlara uyumlu olması,
- ✓ Risk toleransını dikkate alması.

2) Risklerin başarılı bir şekilde nasıl yönetilmesi gerektiğine karar verebilmek için işletme içerisinde hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek nitelikteki risklerin tanımlanması ve analiz edilmesi.

Bu ilkeye özgü temel noktalar²³⁷;

- ✓ Risklerin işletme, iştirak, şube ve faaliyet bazında değerlendirilmesi,
- ✓ İç ve dış faktörlerin değerlendirilmesi,
- ✓ Uygun yönetim kademelerinin sürece dahil olması,
- ✓ Tespit edilen risklerin önem seviyelerinin tahmin edilmesi,
- ✓ Risklere nasıl karşılık verileceğinin belirlenmesi.

3) İşletmenin hile risklerini göz önünde bulundurması.

Bu ilkeye özgü temel noktalar²³⁸

²³⁷ Sonny Crandall and Others, s.21.

- ✓ Çeşitli hile türlerinin göz önünde bulundurulması,
- ✓ Teşvik ve baskıların değerlendirilmesi,
- ✓ Olasılıkların değerlendirilmesi,
- ✓ Hileye yol açan veya haklı gösteren tutum ve davranışların değerlendirilmesi.

4) İşletmenin iç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileyebilecek nitelikteki değişikliklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi

Bu ilkeye özgü temel noktalar²³⁹;

- ✓ Dış çevrede meydana gelen değişikliklerin değerlendirilmesi,
- ✓ İş yapış şekillerindeki değişikliklerin değerlendirilmesi,
- ✓ Yönetimde ve yönetimin iç kontrole yönelik kararlarındaki değişimlerin değerlendirilmesi.

1.4.3.4.3. Kontrol Faaliyetleri

İşletmenin, amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesi sırasında karşı karşıya kalabileceği risklerle başa çıkabilmek ve var olan bu hedeflere ulaşabilmek için oluşturulan politika ve prosedürler kontrol faaliyeti olarak tanımlanabilir²⁴⁰. Kontrol faaliyetlerine ilişkin yer alan ilkeler²⁴¹;

1) İşletmenin hedeflere ulaşmasını engelleyebilecek nitelikteki risklerin etkisinin azaltılmasına katkı sağlayacak kontrol faaliyetlerinin tanımlanması ve uygulaması.

Bu ilkeye özgü temel noktalar²⁴²;

- ✓ Kontrol faaliyetlerinin risk değerlendirme bileşeni ile koordineli olarak belirlenmesi ve yürütülmesi,

²³⁸ Sonny Crandall and Others, s.23.

²³⁹ <https://denetimsitesi.wordpress.com/2014/08/15/coso-2013-ic-kontrol-cercevesi-3/> (8 Ağustos 2015)

²⁴⁰ T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, **İç Kontrol El Kitabı**, Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No.3, Ağustos 2013, s.35-36.

²⁴¹ KPMG, **COSO Internal Control – Integrated Framework** (2013), s.5.

²⁴² Sonny Crandall and Others, s.26.

- ✓ İşletmeye özgü faktörlerin dikkate alınması,
- ✓ İlgili iş süreçlerinin belirlenmesi,
- ✓ Kontrol faaliyetlerinin türlerinin değerlendirilmesi,
- ✓ Yönetimin, hangi birimde ve hangi düzeyde faaliyetlerin yürütüldüğünü göz önünde bulundurması,
- ✓ Görevlerin ayrılığı ilkesine dikkat edilmesi.

2) *İşletmenin hedeflere ulaşmasına katkı sağlamak amacıyla kullandığı teknolojilerle ilgili kontrol faaliyetlerinin tanımlanması ve geliştirilmesi,*

Bu ilkeye özgü temel noktalar²⁴³;

- ✓ İş süreçlerinde kullanılan teknolojinin kontrollerinin oluşturulması,
- ✓ Uygun teknoloji alt yapı kontrol faaliyetlerinin oluşturulması,
- ✓ Uygun güvenlik yönetimi süreci kontrol faaliyetlerinin oluşturulması,
- ✓ Operasyonlarla ilgili teknolojik alt yapının satın alınması, geliştirilmesi ve bakım sürecindeki kontrol faaliyetlerinin oluşturulması.

3) *İşletmenin kontrol faaliyetlerini politika ve prosedürlerde belirtildiği şekilde süreçlerin içine yerleştirmesi*

Bu ilkeye özgü temel noktalar²⁴⁴;

- ✓ Yönetimin talimatlarının yerine getirilmesi amacıyla politika ve prosedürlerin oluşturulması,
- ✓ Politika ve prosedürlerin yürütülmesi için yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,
- ✓ Kontrol faaliyetlerinin zamanında ve yetkili personel tarafından gerçekleştirilmesi,
- ✓ Sorumlu personelin düzeltici adımlar atması,
- ✓ Politika ve prosedürlerin düzenli aralıklarla gözden geçirilmesi.

²⁴³ Sonny Crandall and Others, s.28.

²⁴⁴ Sonny Crandall and Others, s.30.

1.4.3.4.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi, işletmenin iç kontrol sisteminin sorumluluklarının ve hedeflerinin yerine getirilmesinde ve yürütülmesinde gereklidir.²⁴⁵. Bilgi ve iletişim, gerekli olan bilginin gereksinim duyan kişilere, belirli bir biçimde, iç kontrol sisteminin ve diğer sorumlulukların yerine getirilmesine olanak sağlayan bir zaman diliminde iletilmesini sağlayan; bilgi, iletişim ve kayıt sisteminden oluşur²⁴⁶. İç kontrol sisteminden elde edilen bilgiler sınıflandırılmalı, yatay ve dikey iletişim kanalları aracılığıyla gerekli kişilere raporlanmalıdır. Bu bağlamda iç kontrol sisteminin tasarımı aşamasında hangi bilgilerin kime, nasıl, hangi biçimde ve ne sıklıkta raporlanması gerektiğinin belirlenmesi gerekir.²⁴⁷. Bilgi ve iletişimde yer alan ilkeler;

1) İç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişini desteklemek amacıyla operasyonlarla ilgili kaliteli bilgi elde edilmesi, üretilmesi ve kullanılması.

Bu ilkeye özgü temel noktalar²⁴⁸;

- ✓ Bilgi gereksinimlerinin tanımlanması,
- ✓ İç ve dış kaynaklardan veri toplanması,
- ✓ İlgili verilerin bilgiye dönüştürülmesi,
- ✓ Bilgi sistemlerinin zamanında, doğru ve tam bilgi üreterek kalitesinin korunması,
- ✓ Maliyet ve faydanın dikkate alınması.

2) İşletmenin iletişim bilgileri, iç kontrol sorumlulukları ve hedefleri de dahil olmak üzere personele iletilmesi.

Bu ilkeye özgü temel noktalar²⁴⁹;

²⁴⁵ COSO Internal Control- Integrated Framework Executive Summary, May 2013, s.5. http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf (8 Ağustos 2015)

²⁴⁶ T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, **İç Kontrol El Kitabı**, s.50.

²⁴⁷ M. Fatif Güner, “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde iç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, **Maliye Dergisi**, Sayı.157, Temmuz-Aralık 2009, s.189.

²⁴⁸ Sonny Crandall and Others, s.36.

²⁴⁹ Sonny Crandall and Others, s.38.

- ✓ İç kontrolle ilgili gerekli bilgilerin, hedeflerin, yetki ve sorumlulukların gerekli kişilere iletilmesi,
- ✓ Yönetim ve yönetim kurulu arasında sorumlulukların yerine getirilmesi için gerekli iletişimin sağlanması,
- ✓ Ayrı bir yerde gizli iletişim kanallarının oluşturulması,
- ✓ Hedef kitleye uygun iletişim yöntemlerinin belirlenmesi.

3) İç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişini etkileyen konuların, işletmenin dışındaki ilgili taraflara iletilmesi.

Bu ilkeye özgü temel noktalar²⁵⁰;

- ✓ İşletmenin, tüm paydaşları ile zamanında iletişimin sağlanması için gerekli süreçlerin oluşturulması,
- ✓ İşletme dışından bilgi almayı sağlayan iletişim kanallarının oluşturulması,
- ✓ İşletme dışından yapılan değerlendirmelerin yönetim ve yönetim kuruluna iletilmesi,
- ✓ İlgili iletişim yöntemlerinin seçilmesi.

1.4.3.4.5. İzleme

COSO İç Kontrol Çerçevesi içerisindeki en önemli bileşen izleme faaliyetidir. İzleme, iç kontrol sisteminin belirli aralıklarla kalitesinin, tasarımının ve işleyişinin değerlendirildiği bir süreçtir. İç kontrol sisteminin gelişmesi için sürekli olarak izlenmesi, değerlendirilmesi ve yenilenmesi gerekir.²⁵¹

İzleme faaliyetinde yer alan ilkeler;

1) İç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işleyen durumda olup olmadığını araştırmak amacıyla sürekli ve/veya özel değerlendirmelerle geliştirilmesi ve uygulanması.

²⁵⁰ Sonny Crandall and Others, s.39.

²⁵¹ Güner, s.190.

Bu ilkeye özgü temel noktalar²⁵²;

- ✓ Sürekli ve özel incelemeler ile iç kontrol sisteminin mevcut ve işler durumda olduğunun izlenmesi,
- ✓ İş süreçlerinde meydana gelen değişikliklerin dikkate alınması,
- ✓ İç kontrol sisteminin tasarımı ve işletiminin değerlendirmelerde temel alınması,
- ✓ Değerlendirmelerde uzman kişilerin kullanılması,
- ✓ İş süreçleri ile ilgili entegre bir değerlendirme yapılması,
- ✓ Özel incelemelerin kapsam ve sıklığının ayarlanması,
- ✓ Tarafsız bir geribildirim sağlamak için değerlendirmelerin belli aralıklarla yapılması.

2) İşletmenin iç kontrol yetersizlikleri ve eksikliklerini değerlendirerek, uygunsa yönetim ve yönetim kurulunun da içinde yer alacağı düzeltici faaliyetlerin sorumlu taraflara zamanında iletilmesi.

Bu ilkeye özgü temel noktalar²⁵³;

- ✓ Sürekli ve ayrı yapılan değerlendirme sonuçlarının yönetim ve yönetim kurulu tarafından değerlendirilmesi,
- ✓ Eksikliklerin taraflara ve üst yönetime iletilmesi,
- ✓ Yönetimin, düzeltici faaliyetleri izlemesi.

Kısacası, beş bileşenden her biri için de temel noktaları ilkelerle ilgili önemli özellikler barındırır. Bunlarla birlikte yönetim daha başarılı bir şekilde sorunları tespit eder ve etkinliği artırır. Bu bağlamda 1992 yılında yayımlanan COSO modeliyle 2013 modeli arasında yaşanan değişime uygun bir yol haritasının belirlenmesi ve takip edilmesi gerekir. Bunun için de işletme içinde ilgili paydaşların rol ve sorumluluklar üstlenmeleri gereklidir.

²⁵² Sonny Crandall and Others, s.42.

²⁵³ Sonny Crandall and Others, s.43.

Üst Yönetim: Güncellenen 2013 COSO çerçevesiyle ilgili eğitimler verilmesi, detaylı durum analizleri yapılması, işletmede bulunan iç kontrol sisteminin güncellenen COSO modeli ile eşleştirilmesi, mevcut olan iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve etkenliğinin değerlendirilmesi ve denetim komitesi, yönetim kurulu ve bağımsız denetçilerle iletişim halinde olunması gerekir.

Operasyonel Yönetim: İşletmedeki var olan iç kontrol sistemi ile 17 ilkenin ve temel noktalarının eşleştirilmesi, örgütsel değişim kapsamında her bir bileşen için hangi ilkelerin nerede gösterilmesi gerektiğinin ve kontrol amaçlarını destekleyen fonksiyonun nerede tasarlandığının kontrol edilmesi, iyileştirilmesi gereken açık alanların belirlenmesi ve ilgili hareket planlarının üst yönetimle birlikte alınması gerekir.

Risk ve Uyum Yönetim Fonksiyonu: Güncellenen çerçevenin olası etkilerinin belirlenmesi için durum analizinin ve değerlendirilmesinin yapılması, politika ve prosedürlerin, eğitim ve teknolojilerin değerlendirilmesi ve yönetim kademesi, denetim komitesi ve iç denetim fonksiyonu ile proaktif bir şekilde çalışılması gerekir.

İç Denetim Fonksiyonu: İç denetçilerin denetim komitesiyle iletişime geçerek, COSO çerçevesinde yapılan değişikliklerin iç denetim faaliyetine ve planına etkisini değerlendirmeleri, yönetim kademeleri ve risk uyum yönetim fonksiyonları ile birlikte proaktif bir biçimde çalışarak, alınacak hareket planlarını eş zamanlı izlemeleri gerekir.

Denetim Komitesi: İyileştirilmesi gereken alanlarla ilgili yönetimin takip ettiği yöntemlerin periyodik olarak izlenmesi gerekir²⁵⁴.

1.4.4. İç Denetim Türleri

IIA'nın uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde iç denetim, beş temel faaliyet alanını kapsar. Bunlar; finansal denetim, kontrol ve güvence denetimi, mevzuata uygunluk denetimi, bilgi teknolojisi denetimi ve operasyonel denetimdir²⁵⁵.

²⁵⁴ Seda Tığdemir, "COSO 2013'ün Yol Haritası", **KPMG Gündem Dergisi**, Sayı.19 (Temmuz/ Eylül 2014), s.25.

1.4.4.1. Finansal Denetimler

Finansal denetim; mali tabloların hazırlanması, doğruluğu, tamlığı, sunumu, açıklanması, haklar ve yükümlülükler ve kullanılan değerlendirme yöntemlerinde başarılı olup olunmadığı gibi konularda güvence vermeyi hedefler ve sayılan süreçlerin bir veya bir kaçını eş zamanlı kapsayabilir. Dış denetime benziyor gibi görünse de iç denetim faaliyeti işletme içinde üst yönetime bir görüş ve değerlendirme sağlama ve güvence verme amacıyla yapılmaktadır. İç denetçiler tarafından yapılan finansal denetimlerin kapsamı sadece işletme faaliyetlerinin, mali tablolara doğru aktarılması ile ilgili olmayıp, işletmenin yöneticilere yönetsel muhasebe kapsamında verdiği bilgi ve raporların gerçekliği, yeterliliği ve değerlendirilmesine ilişkin faaliyetleri de kapsamaktadır.²⁵⁶

1.4.4.2. Kontrol Güvence Denetimleri

İç kontrol sistemlerinin denetimi olarak da adlandırılan kontrol güvence denetimleri; operasyonel, mali, yasa ve mevzuata uyum alanlarında önemli kontrol faaliyetlerinin tasarımı ve işlerliğine yönelik verilen güvence hizmetleridir. Kontrol güvence denetimi çoğunlukla bu konuda uygun veya genel kabul görmüş bir çerçevenin göz önüne alınarak, işletmenin uygulamalarının bu modelle kıyaslanması suretiyle gerçekleştirilir. Bu amaca yönelik kullanılan en global çerçeve COSO modeli olsa da işletmeler faaliyetlerine ve büyüklüklerine göre farklı çerçeveler tercih edebilirler²⁵⁷.

1.4.4.3. Mevzuat Uygunluk Denetimleri

Mevzuat uygunluk denetimi, bir işletmenin finansal işlemlerinin ve diğer operasyonlarının işletme içinden ya da dışından yetkili bir üst makam tarafından²⁵⁸ belirlenmiş politika, prosedür, kural ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla değerlendirilmesidir²⁵⁹. İşletme dışı üst makam, genelde kamu otoriteleri ile düzenleme ve denetleme yetkisine sahip kurumlar olup bu düzenlemelere uyulmaması halinde mali, idari veya cezai yaptırımlar söz konusu olmaktadır. İşletme içi üst

²⁵⁵ Reding and Others, s.3-4.

²⁵⁶ Özbek, s.150.

²⁵⁷ Özbek, s.151.

²⁵⁸ Güredin, s.17.

²⁵⁹ Alptürk, s.22.

makamlarca oluşturulan politika, prosedür ve kurallar ise kamu otoritelerince oluşturulanlara göre daha esnek olsa da bunlara uyulmaması işletmede verimlilik ve başarı kayıplarına neden olur²⁶⁰.

1.4.4.4. Bilgi Teknolojileri Denetimleri

Bir işletmeye ilişkin verilerin bilgi haline dönüşebilmesi, işletmenin bilgi sistemi aracılığıyla gerçekleşmektedir. O halde bir işletmede bilgi sistemi ne kadar doğru çalışıyorsa, işletmeye ilişkin bilgiler de o derece doğru olacaktır. Bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği için böylesine büyük önem arz eden bilgi sistemlerinin mutlaka incelenmesi gerekir. İç denetçiler tarafından bilgi sistemlerinin, uygulamalarının ve işlemlerinin değerlendirilmesi BT denetimi olarak tanımlanmaktadır. Bu değerlendirme faaliyeti bilgisayar tabanlı uygulamaların etkenliği, etkinliği ve ekonomikliğini tanımlanarak, gizlilik, bütünlük ve erişebilirlik hedeflerine yönelik güvence verilmesini kapsamaktadır. Bilgi sistemleri; geçerlilik, yeterlilik ve güvenilirlik açılarından onaylanmasının yanında bilgi teknolojileri ortamındaki iç kontrol sisteminin yeterliliği açısından da denetlenmektedir^{261,262,263}.

1.4.4.5. Operasyonel Denetimler

İşletme faaliyetlerinin etkenliğini ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla yapılan denetim türüdür. Operasyonel denetimler geleceğe yönelik olup²⁶⁴, işletmenin aktiflerini muhtemel kayıplara karşı korumaya yönelik güvence hizmeti de verir²⁶⁵.

Operasyonel denetim; bir işletmenin işletme fonksiyonları, finansal kontrolleri ve destek birimleri de dahil olmak üzere bütün yönleriyle incelenmesine yönelik bir faaliyet olup, işletmenin bütüne veya belirli bir kısmına yönelik hedefler doğrultusunda

²⁶⁰ Özbek, s.151.

²⁶¹ Fatih Güneş ve Diğerleri, “Bilgi Teknolojileri Denetimi ve COBIT’ in Sektörel Uygulanabilirliği”, s.1-2. <http://ab.org.tr/ab13/bildiri/131.pdf> (12 Ağustos 2015)

²⁶² Aytekin ve Şahlı, s.25.

²⁶³ Sinem Cantürk, “Bilgi Teknolojileri ve İş Süreçleri Denetimi”, KPMG, 6 Haziran 2012, s.16. <http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/Haberler-ve-Etkinlikler/Documents/Fider-BT-S%C3%BCrec-Denetimi-Sunumu-7-Haziran-2012.pdf> (12 Ağustos 2015)

²⁶⁴ Alvin A. Arens, Randal J. Elder and Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 11th Edition, New Jersey: Pearson Education, 2006, s.776.

²⁶⁵ Özbek, s.153.

sistematiik olarak gerekleřtirilir²⁶⁶. Bu incelemeler yapılırken kaynakların etken ve etkin kullanımı, risk ve maliyet unsurları göz önünde bulundurulmalıdır. Bu denetimlerdeki uygulama zorlukları, değerlendirmelerin kıdemli iç denetçiler tarafından yapılmasını gerekli kılmaktadır²⁶⁷.

Çalışma içerisinde iç denetim türleri “ Uluslararası İç Denetim Standartları” çerçevesinde incelenmiştir. Ancak literatürde iç denetim türlerine ilişkin yer alan farklı sınıflandırmalar da bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; sistem denetimi, süreç denetimi, program denetimi olarak sıralanabilir²⁶⁸.

1.5. İç Denetim Faaliyetinin Oluşturulması ve Yönetilmesi

1.5.1. İç Denetim Faaliyetinin Oluşturulması

Global rekabet içerisinde sürdürülebilir büyümeyi hedefleyen işletmeler, kurumsal yönetim kalitesini sağlayabilmek için iç denetim faaliyetine ihtiyaç duymaktadırlar.

Küçük çaplı işletmelerde yöneticiler, çalışanları ve günlük faaliyetleri takip edebilecek ve değerlendirebilecek yeterlilikteyken, işletmelerin büyümeleri ve işlemlerin karmaşıklaşmasıyla, etkin bir yönetim için kontrol mekanizmalarına ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu bağlamda yönetimin, iç kontrol mekanizmaları kurmaları ve işler hale getirmeleriyle ilgili sorumlulukları öncelik kazanmıştır. Bu durum iç kontrol mekanizmalarıyla ilgili yönetime bağımsız ve tarafsız görüş bildiren ve yatırımcılar ile kredi verenler için işletmenin kredibilitesine değer katan iç denetim faaliyetinin de gelişimini zorunlu kılmıştır. İşletme yönetimleri de sermaye yapısı, risk faktörleri ve faaliyet gösterilen sektörü dikkate alarak, iç denetim faaliyetinin nasıl organize edilmesi gerektiğine karar verme görevini yüklenmişlerdir²⁶⁹.

²⁶⁶ Bayram, s.89.

²⁶⁷ Alptürk, s.23.

²⁶⁸ Özbek, s.153.

²⁶⁹ TÜSİAD, **Yönetim Kurulları’nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**, Yayın No.TÜSİAD-T/2008-05-461, İstanbul: Mayıs 2008, s.6.

İç denetim faaliyetinin oluşturulması sürecinde yönetim kurulunun rol ve sorumlulukları²⁷⁰;

- İç denetimin, işletmenin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemi içerisindeki rol ve sorumluluklarının belirlenmesi,
- Denetim komitesinin²⁷¹ kurulması, görev ve yetkilerinin belirlenerek, yönetim kurulu, üst yönetim ve iç ve dış denetçilerle ilişkilerinin tayin edilmesi,
- Denetim komitesi yönetmeliğinin onaylanması olarak sıralanabilir.

Denetim komitesinin, iç denetime ilişkin rol ve sorumlulukları ise²⁷²;

- CAE (Chief Audit Executive)²⁷³ ile açık ve şeffaf bir ilişki yürütülmesi,
- Yıllık iç denetim yönetmeliğinin gözden geçirilmesi ve onaylanması,
- CAE ile yapılan görüşmeler sonucunda işletmenin risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin güçlü ve zayıf yönleri hakkında bilgi elde edilmesi,
- İç denetim faaliyetinin yeterli kaynak ve yetkin iç denetim uzmanları tarafından yürütülmesi için iç denetim planının gözden geçirilmesi ve onaylanması,
- Raporlama yapısında iç denetimin işletme yönetiminden bağımsız olmasının ve tarafsızlığını sağlayıp sağlamadığının tespit edilmesi,
- İç denetim faaliyetinde kalite odaklılığın sağlanarak, doğru bir kalite güvence ve geliştirme programının izlenmesi,
- İç denetim biriminin performansı hakkında, CAE ile düzenli olarak iletişim kurulması²⁷⁴,
- İç denetim faaliyetlerinde etkili iletişim hatlarının oluşturulması için çalışmalar yapılması,

²⁷⁰ Özbek, s.588.

²⁷¹ Denetim Komitesi, yönetim kurulu adına, iç ve dış denetim sürecine dair olan uygulamaların etkinliğini, katma değerini, muhasebe, finansal raporlama ve iç kontrol sisteminin işleyişini ve yeterliliğini izleme işlevine sahip bir komitedir. Komite üyelerinin tamamı bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir.

²⁷² TÜSİAD 40, **Uygulama Örnekleri ile Birlikte, A'dan Z'ye Denetim Komitesi**, Yayın No: TÜSİAD-T/2012-06/527, İstanbul: Haziran 2012, s.13.

²⁷³ İç Denetim Birimi Yöneticisi

²⁷⁴ IIA *The Institute of Internal Auditor, The Audit Committee: Internal Audit Oversight*, s.3. https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/08775_QUALITY-AC_BROCHURE_1_FINAL.pdf (18 Ağustos 2015)

- CAE'nin işe alınması, ücret ve yan haklarının belirlenmesi,
- Finansal raporlama denetimine ilişkin iç denetim faaliyetlerine ait kontrollerin yapılması,
- İç denetim faaliyet sonuçlarının denetim komitesine raporlanmasını sağlayarak, ortaya çıkabilecek çatışmaların kontrol altına alınması²⁷⁵.

İşletmelerde iç denetim faaliyeti üç temel şekilde yapılandırılabilir. Bunlar; iç kaynak kullanımı, dış kaynak kullanımı ve eş kaynak kullanımıdır. O halde iç denetim faaliyeti sadece işletme içi bir faaliyet olmayıp, dış kaynak kullanımı yoluyla da gerçekleştirilebilmektedir²⁷⁶.

1.5.1.1. İç Kaynak Kullanımı

İç denetim faaliyetlerinin tümünün işletme tarafından istihdam edilen iç denetçiler tarafından yürütülmesidir²⁷⁷. İç denetim faaliyetlerinin kurulması işletme içindeki kaynaklarla gerçekleştirilecekse; yönetim, uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde iç denetim biriminin bağımsızlığını ve tarafsızlığını güvenceye aldığını ve iç denetim biriminin kurulmasına tam destek verdiğini taahhüt etmelidir. Ayrıca, iç denetim biriminde istihdam edilecek kişilerin göreve uygun yetkinlikte ve mesleki sertifika sahibi olmalarına dikkat edilmelidir. Organizasyon şemasında iç denetim biriminin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması amacıyla doğru biçimde konumlandırılması da çok önemli bir husustur. Buradaki kritik nokta iç denetçilerin icradan sorumlu pozisyonlara bağlı olmaması gerekliliğidir²⁷⁸.

1.5.1.2. Dış Kaynak Kullanımı

Dış kaynak kullanımı, işletmelerin normalde işletme içinden sağladıkları kaynakları işletme dışından tedarik etmelerini ifade eder. Çağrı merkezi biriminin farklı bir işletme tarafından sağlanan bir hizmet şeklinde temin edilmesi bu duruma örnek

²⁷⁵ TUSİAD 40, s.53.

²⁷⁶ Uzun, “ İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri”, Deloitte, s.1. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/i%C5%9FLETMELERDE%20Ba%C5%9Far%C4%B1%20Fakt%C3%B6rleri.pdf> (13 Ağustos 2015)

²⁷⁷ Gökhan Yılmaz, “ İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı Katma Değer Sağlıyor”, KPMG Gündem Dergisi, Nisan/Haziran 2014, s.26.

²⁷⁸ Uzun, “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri”, s.2.

olarak verilebilir. Özellikle 1980’li yıllardan sonra dünyada dış kaynak kullanımı pek çok alanda yaygın hale gelmeye başlamıştır. Dış kaynak kullanımı 1980’li yıllarda üretim sürecini kapsamaktayken, 1990’larda bilgi teknolojilerini, 2000’li yıllarda ise tüm işletmecilik fonksiyonlarını kapsar hale gelmiştir²⁷⁹.

Günümüzde işletmelerin pek çok açıdan dış kaynaklardan faydalanma yolunu tercih etmelerinin altında yatan sebep, işletmelerin ana faaliyet konularında yoğunlaşmayı tercih ederek, ihtiyaç duyulan diğer faaliyetleri de ilgili işi en iyi yapan tedarikçilerden sağlama yönündeki kararlarıdır. Bu durum, işletme yönetimlerinin, birçok hizmeti dışarıdan daha kaliteli ve daha az maliyetle elde etmesini sağladığından işletmeler iç denetim hizmetlerinde de bu yöntemi tercih etmeye başlamışlardır²⁸⁰.

İç denetim faaliyetlerinde, işletme dışı profesyonel bir kurumdan hizmet alınması durumunda²⁸¹ hizmeti sağlayan kurum, işletmenin iç denetim birimi gibi faaliyet göstererek ilgili yönetim kademelerine raporlama yapacaktır²⁸².

İç denetimde dış kaynak kullanımıyla ilgili farklı görüşler ileri sürülmüştür. Acciani²⁸³, iç denetimde dış kaynak kullanımını hatalı görmekte, Marshall²⁸⁴ ise, işletmeye esneklik sağlayacağını düşünmektedir. Pelfrey ve Peacock²⁸⁵, istihdam edilecek iç denetçilerin işletme içinden olması gerektiğini, ancak çok özel durumlara göre dış kaynak kullanımının kabul edilebileceğini savunurken, Verschour ve Farrell²⁸⁶ ise, yaptıkları çalışmayla denetimde dış kaynak kullanımı ile birlikte elde edilen bilgilerde kalite ve miktar açılarından azalma tespit etmişlerdir. Bu bağlamda dış kaynak kullanımının sağladığı faydalar yanında belli riskler de taşıdığı

²⁷⁹ Ozan Ağlargoğlu, “Örgüt Yapısının Değişimine Yönelik Teknikleri”, Senem Besler ve Zümrüt Tonus (Eds.), **Yönetimde Güncel Yaklaşımlar** içinde (86-120), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No.2663, Ağustos 2012, s.98.

²⁸⁰ Engin Dinç ve Bilal Gerekan, “İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.13, Sayı.3, 2008, s.70.

²⁸¹ Uzun, “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri”, s.1.

²⁸² Yılmaz, “İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı Katma Değer Sağlıyor”, s.26.

²⁸³ N. Acciani, “Outlaw Outsourcing”, **Internal Auditor**, (February 1995), s.50-51.

²⁸⁴ A. Marshsall, “How Well Does it Work?”, **Internal Auditing**, (November 1994), s.20-21.

²⁸⁵ S. Pelfrey and E. Peacock, “A Current Status Report on Outsourcing”, **Internal Auditing**, (Fall 1995), s.26-32.

²⁸⁶ C. Verschour and T. Farrell, “Questions Directors Should Ask Before Outsourcing the Internal Audit Function”, **Direktor’s Monthly**, (December1996), s.5-7.

anlaşılmaktadır²⁸⁷. İşletmelerin iç denetimde dış kaynak kullanım yolunu tercih etmelerinin çeşitli sebepleri vardır. Bu sebepler;

Tablo 1.7. İşletmelerin İç Denetimde Dış Kaynak Kullanım Yolunu Tercih Etme Sebepleri

Personel Ücret ve Yan Ödemeler	İç denetim biriminde personel sayısı arttıkça, personellere ödenen ücretler ve yan ödemelerde artış gözlenmektedir. Bu bağlamda işletmenin ihtiyacı olandan fazla personeli sürekli işletmede bulundurmak zorunda kalması, işletmeye ilave yük getirmektedir.
Eğitim ve Gelişim	İç denetim ekibinin sürekli eğitime tabi olması gerekir. Bu eğitimler ,teknik ve iletişim becerilerini geliştirmeye yönelik konularda olabilir. Bu da işletmeye ek maliyet getirmektedir.
Konusunda Uzman Çalışan Bulundurma	İç denetim biriminde, ihtiyaçlara cevap verebilecek uzman çalışanlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu tür çalışanların elde tutulması ve istihdam edilmesi zor ve maliyetlidir.
Teknoloji Desteği	İç denetim faaliyetinin planlanması, yönetilmesi, saha çalışmaları ve raporlama gibi konularda teknolojiye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu konularda işletmelerin yatırım yapmaları yüksek maliyetlere neden olmaktadır.
Çalışan Devir Hızı	İç denetçilerin verilen ücret ve yan haklar dışında kariyerlerini geliştirmeleri için belirli planlar doğrultusunda yönetilmeleri gerekmektedir. Bu gibi sebepler iç denetçilerin işletme içinde tutulamamasına ve planlarda sapmalara neden olmaktadır.
Denetim Alanında Coğrafi Lokasyon	Geniş coğrafyaya yayılmış şirketlerde iç denetimin merkezi olarak yürütülmesi oldukça maliyetli olabilmektedir.

Kaynak: Gökhan Yılmaz, “İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı”, Halis Kırıl (Ed.), **İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”** içinde (235-246), Ankara: İç Denetim Koordinasyonu Kurulu Yayınları , Yayın No.1, Nisan 2014,s.237-238’ den Esinlenerek Hazırlanmıştır.

Görüldüğü gibi işletmelerin iç denetim hizmetlerinde dış kaynak kullanımını tercih etmelerinin öncelikli nedeni maliyet konusudur. Dış kaynak sağlayıcılarının seçiminde aşağıdaki faktörler dikkate alınmalı ve işletme için en uygun karar verilmelidir²⁸⁸.

²⁸⁷ Dinç ve Gerekan, s.71-72.

²⁸⁸ Yılmaz, “İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı”, Halis Kırıl (Ed.), **İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”** içinde (235-246), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları Yayın No.1, Nisan 2014, s.237-243.

- ✓ Dış kaynak sağlayıcının bağımsızlığı,
- ✓ Dış kaynak sağlayıcının uyguladığı mesleki standartlar,
- ✓ Dış kaynak sağlayıcının yetkinliği,
- ✓ Kadro, eğitim, devir oranı, çalışanın rotasyonu ve yönetim durumu,
- ✓ Görev gereksinimlerini ya da özel talepleri karşılayabilmek için çalışan kaynaklarının esnekliği
- ✓ Dış kaynak sağlayıcının varlığı ve göreve hazır olma durumu,
- ✓ Gelecekteki görevler için kurumsal bilgilerin saklı tutulması
- ✓ İşletme kültürünün dış kaynak sağlayıcıları benimsemesi,
- ✓ Dış kaynak sağlayıcının işletmeyi yeterince kavraması,
- ✓ Merkezden uzak işyerlerinin denetime dahil edilmesi,
- ✓ İç ve dış denetçiyle eşgüdüm sağlanması,
- ✓ Çalışma kağıtlarının sahiplenilmesi, erişimi ve saklanması.

1.5.1.3. Eş Kaynak Kullanımı

İç denetim hizmetleri tamamen işletme dışından sağlanabileceği gibi, işletme ihtiyacına göre çeşitli seviyelerde dış kaynak kullanımı da tercih edilebilir. Eş kaynak kullanımı olarak ortaya çıkan bu yaklaşımla, işletme çalışanları ve dış kaynak sağlayıcı olan uzman kişiler birlikte çalışarak ve belirli iş bölümü içerisinde iç denetim hizmetlerini gerçekleştirirler.

Eş kaynak kullanımı genel olarak; birincil kaynak olarak güçlü bir işletme içi iç denetim birimine dayanır. İç denetim birimi ise kaynağının yetmediği durumlarda ve rutin olmayan hizmetler için ihtiyaç duyulduğu takdirde eş kaynak kullanımı yoluna gider²⁸⁹.

İşletmelerin eş kaynak kullanımına gitmelerinin nedenleri ise; işletmede yeterli ve yetkin kaynağın hazır bulunmaması, yeni bir uygulama geliştirilecek zamanın olmaması ya da eş kaynak maliyetinin iç kaynak kullanım maliyetinden daha az olmasıdır. Eş kaynak kullanımı ile işletmenin iç denetim fonksiyonu, dış kaynak

²⁸⁹ Meral Safsoy, “İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı & Eş Kaynak Kullanımı”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı .13, (Sonbahar/ Kış 2005-2006), s.49.

sağlayıcı firmanın uzmanlığından da yararlanarak sinerji yaratacak, bu sayede de hem tasarruf etme hem de değer yaratma sürecine katkı sağlanmış olacaktır²⁹⁰.

CAE, üst yönetim ve denetim komitesi ile görüşme yaparak, denetim hizmetinin en az maliyetle ve en etkin bir biçimde gerçekleştirilebilmesine yönelik iç ve dış kaynak kullanım dengesini oluşturmakla yükümlüdür. İç denetim kadrosunun belirlenmesinde; onaylanan iç denetim planı, gereken denetim kaynağı ve benzer işletmelerin kadroları dikkate alınır²⁹¹. IIA ise, ister işletme içi isterse işletme dışı kaynak kullanımı olsun, iç denetim hizmetinin tam, eksiksiz, profesyonel ve yetkin bir kadro tarafından verilmesi gerektiğine inanmaktadır²⁹².

1.5.2. İç Denetim Sürecinin Yönetilmesi

İç denetim faaliyetinin uygulanmasında ve yönetilmesinde IIA tarafından geliştirilen “Uluslararası İç Denetim Standartları” esas alınmaktadır²⁹³. CAE, iç denetim faaliyetinin; iç denetim mesleki uygulama temel ilkelerine, iç denetim misyonuna, iç denetim tanımına, etik kurallara ve standartlara uygun şekilde yönetilmesinden üst düzeyde sorumlu kişidir²⁹⁴. CAE’nin iç denetim faaliyetleriyle ilgili sorumluluklarını yerine getirebilmesi için yönetim kademesine bağlı olması gerekir. İç denetim faaliyeti yürütülürken, herhangi bir kısıtlama ve müdahale olmaması, her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık gibi alanlara erişilebilir olması ve bu olanakların denetim komitesi ve yönetim kurulu tarafından onaylanmış iç denetim yönetmeliğinde açıkça belirtilmesi gerekir²⁹⁵.

İç denetim yönetmeliği resmi bir belge olup, iç denetime ilişkin şu öğeleri içerir²⁹⁶.

²⁹⁰ Ali Rıza Eşkazan, “Yeni Yaklaşımlar: Dış Kaynak ve Eş Kaynak Kullanımı(2)”, **İç Denetim Dergisi TİDE**, Sayı.14 (Bahar 2006), s.28-29.

²⁹¹ TÜSİAD, **Yönetim Kurulları’nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**, s.10.

²⁹² Yılmaz, s.237.

²⁹³ Özbek, s.701.

²⁹⁴ International Standards for the Profession Practice of Internal Auditing (standards), s.23.

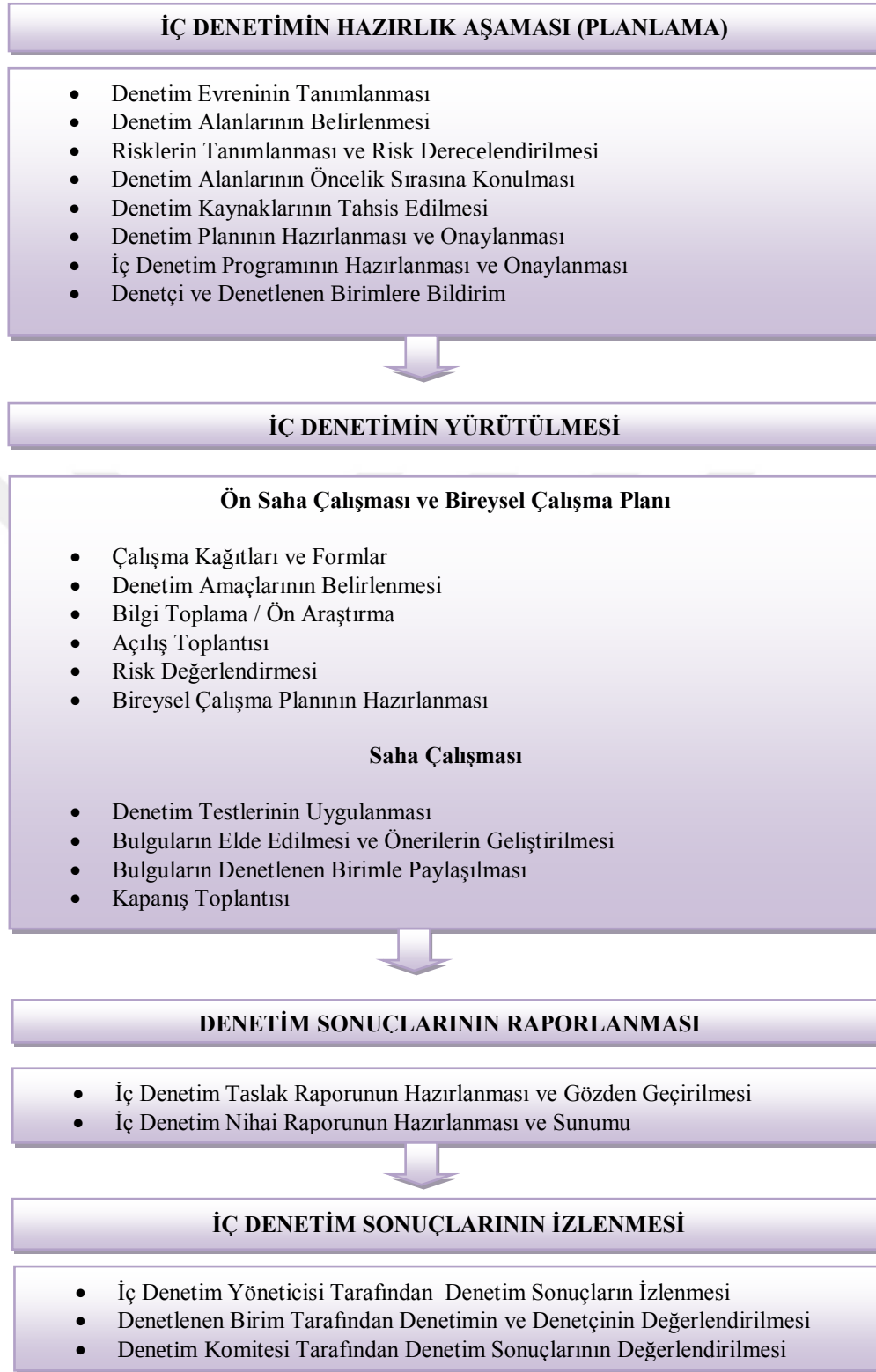
²⁹⁵ Uzun, “Küresel riskler ve denetim”,s.305.

²⁹⁶ IIA The Institute of Internal Auditors, *Supplemental Guidance: Implementing A New Internal Audit Function In The Public Sector*, April 2012. s.10. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/SG%20-%20Implementing%20a%20New%20Internal%20Audit%20Function.pdf> (18 Ağustos 2015)

- İşletme içinde iç denetim bölümü oluşturulması, iç denetim biriminin konumunun belirlenmesi ve faaliyetlerinin kapsam ve niteliğinin açıklanması,
- İç denetçilerin, tüm kayıt, personel ve varlıklara erişime yönelik yetkilendirilmesi,
- CAE'nin iç denetim çalışmalarının hedefleri, yönetimi ve kaynak tahsisi konusunda yetkilendirilmesi,
- CAE'nin raporlama yapabilmesi için üst yönetime ve denetim komitesine sınırsız erişiminin sağlanması,
- İşletmeye ve IIA'nın iç denetim tanımına ve misyonuna uygun yönetim süreçleri tasarımının gerçekleştirilmesi,
- Risk bazlı bir metodoloji kullanarak, yıllık denetim planı taslağının geliştirilmesi, incelenmesi ve onay için yönetim kuruluna sunulması.

CAE'nin, denetim komitesince talep edilen güvenceyi verebilmesi ve tavsiyelerde bulunabilmesi için, iç denetim elemanlarının yetkinliği son derece önemlidir. CAE, elemanlarını uluslararası geçerliliği olan ve yetkinliğin ölçüsü sayılan sertifikalara sahip olmaları için teşvik etmelidir. Denetim komitesinin, CAE'den, iç denetim hizmetlerinin bütün yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamasını talep etmesi de iç denetim faaliyetlerinin etkenliği ve etkinliği açılarından önemli rol oynamaktadır²⁹⁷. İç denetimden beklenen katma değer sağlanabilmesi için iç denetim faaliyetlerinin aşağıda tanımlanan sürece uygun bir şekilde yerine getirilmesi esastır.

²⁹⁷ İç Denetimin Adresi TİDE, "Kurumsal Yönetimin Güvencesi İç Denetim", Platin Dergisi'nin Ücretsiz Eki, s.7. http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf (18 Ağustos 2015)



Şekil 1.8: İç Denetim Süreci

Kaynak: Adiloğlu, *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, 1.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.38.

1.6. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi ve İç Denetim Standartları

1.6.1. Standartların Tarihsel Gelişimi

Tarihsel olarak bakıldığında, IIA kurulana kadar iç denetim mesleğine ait herhangi bir standart olmadığı görülmektedir. İç denetim mesleğini icra eden kişilerin ise işletme varlıklarını korumak için aynen bir polis gibi görev yaptıkları anlaşılmaktadır²⁹⁸.

IIA tarihinde mesleki standartlar ve sorumluluklar bakımından, en çok etki yaratan kişiler Victor Z. Brink ve Lawrence B. Sawyer'dır. Modern anlamda iç denetim hizmeti, 1941 yılında IIA'nın kurulması ile başlamıştır. İç denetim faaliyetinin amacı, kapsamı ve çalışma alanları ise iç denetim mesleğine öncülük eden ve IIA'nın ilk araştırma direktörü olan Victor Z. Brink'nin 1947 yılında “ İç Denetim Sorumluluk Bildirgesini” yayımlamasıyla belirlenmiştir. İç denetim standartlarının temelini oluşturan bu bildirmede 1957 yılında kapsamlı düzenlemeler yapılmıştır²⁹⁹.

Bildirge, 1971'de Araştırma Komite Başkanı olan Lawrence B. Sawyer, tarafından revize edilmiştir. 1978 yılında ise IIA tarafından Genel Kabul Görmüş “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adı altında onaylanarak yayımlanmıştır. Yayımlanan standartların amacı;

- İç denetimin rolünü, kapsamını ve performans hedeflerini belirlemek ve bu konuda ortak bir dil oluşturmak,
- Dünya çapında iç denetim hizmetlerini birleştirmek,
- Geliştirilmiş iç denetimi cesaretlendirmek,
- İç denetim faaliyetlerine tutarlı bir ölçüm için zemin hazırlamak,
- İç denetim mesleğinin tam olarak algılanabilmesini sağlamaktadır³⁰⁰.

Standartlar ayrıca, iç denetim birimine ilişkin değerlendirme ve ölçümleme kriterlerini ortaya koymuştur. Bunlar iç denetim bölümünün bağımsızlığı, mesleki

²⁹⁸ Michael P. Cangemi and Tommie Singleton, **Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide**, 3rd Edition, New York: Wiley & Sons, Inc, 2003, s.11.

²⁹⁹ Sridhar Ramamoorti, **Charter 1 Internal Auditing: History, Evolution and Prospects**, First Printing, USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, s.2-5.

³⁰⁰ Ramamoorti, s.6

yeterliliği, yapılan işin kapsamı ile iç denetim çalışmalarının performansı ve yönetilmesi gibi işletme içindeki iç denetim faaliyetinin çeşitli yönlerini kapsamaktadır³⁰¹.

Haziran 1999 yılında IIA'nın yönetim kurulu tarafından yapılan oylama sonrasında günümüzdeki global iç denetim tanımı ve ilk mesleki uygulama çerçevesi kabul edilmiştir. Bu çerçeve iç denetim mesleği için faydalı olacak teknik, yöntem ve kavramlarının geliştirilmesine, uygulanmasına ve yorumlanmasına olanaklar sağlamaktadır³⁰².

1999 yılında kabul edilen “ İlk Mesleki Uygulama Çerçevesi” köklü değişime uğrayarak üç temel standart grup altında toplanmıştır³⁰³.

- **Nitelik Standartları** (1000 kod), iç denetim hizmetini veren kurumlara ve bireylere yönelik özelliklerdir.
- **Performans Standartları** (2000 kod), iç denetim hizmetinin tabiatını açıklayan ve bu faaliyetlerin performansını değerlendirmeye yönelik kullanılan kriterlerdir.
- **Uygulama Standartları**, güvence ve danışmanlık hizmetlerinin uygulanabilmesi için gereklilikleri tanımlarlar. Nitelik ve Performans Standartlarını geliştirmeye yönelik hazırlanmışlardır.

Bu standartlar; 2002, 2006, 2009 ve 2011 yıllarında önemli değişikliklere tabi tutulmuş³⁰⁴ ve 1 Ocak 2013'te IASB³⁰⁵ (International Internal Audit Standards Board) ve IPPFOC³⁰⁶ (The International Professional Practices Framework Oversight Council) tarafından tekrar incelenmiş ve onaylanmasının ardından revize hali ile yayımlanmıştır.

Standartlar ilke odaklı³⁰⁷ olup, iç denetimin uygulanmasına dair bir çerçeve sunar³⁰⁸. Bu standartların amacı³⁰⁹;

³⁰¹ Ramamoorti, s.6.

³⁰² Yurtsever, **Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği**, s.122.

³⁰³ Özbek, s.53-54.

³⁰⁴ Cevdet Yiğit Özbek, s.46.

³⁰⁵ Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu

³⁰⁶ Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi Gözetim Konseyi

³⁰⁷ İlke odaklılık: Her türlü tartışmanın dışında sayılan, bir kimsenin veya grubun davranış biçimini belirleyen, titizlikle uygulanması gereken prensipler olarak ifade edilir.

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden ana ilkeleri belirtmek,
- Katma değer yaratan iç denetim hizmetlerini teşvik etmeye ve uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturmak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir alt yapı oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve operasyonları canlandırmaktır.

Yayımlanan bu standartlar, iç denetim faaliyetinin genel standartları olarak bir çok düzenlemede gönderme yapılan iç denetime ilişkin temel uygulamalardır. İç denetim, IIA'nın sistemli ve yoğun uğraş vererek yaptığı çalışmalar neticesinde odak noktasını geçmişten alıp iç kontrol ve risk yönetimi gibi modern öğelerle birleştirerek geleceğe ilişkin belirsizliklerin yönetilmesini hedefleyen işletme faaliyetlerini geliştiren ve işletmenin hedeflere ulaşılmasını amaçlayan bir yapıya dönüşmüştür³¹⁰.

UMUÇ, devamlı değişen şartlara göre güncellenmekte ve revize olan değişiklikler IIA web sitesinde ve üye olan enstitüler aracılığıyla üyelere ve iç denetim mesleğini icra edenlere duyurulmaktadır³¹¹.

1.6.2. Yeni Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

Daha önce de değindiğimiz gibi, Temmuz 2015'te Yeni UMUÇ yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yeni UMUÇ'ta anahtar gelişmeler olmuş; iç denetim misyonu tanımlanmış, iç denetim mesleki uygulamalar için temel ilkeler açık bir şekilde ifade edilmiş ve uygulama önerileri uygulama rehberine dönüştürülmüştür³¹². Bu gelişmeler iç denetimin devamlı farklılaşan bir ortamla baş edebilmesine, mesleğin etkinliğinin desteklenip önündeki engellerin kaldırılmasına, farklılaşan risk boyutuna, paydaş

³⁰⁸ IIA The Institute of Internal Auditors, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx> (22 Ağustos 2015)

³⁰⁹ International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards, IIA 2012 The Institute of Internal Auditors, s.1. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf> (22 Ağustos 2015)

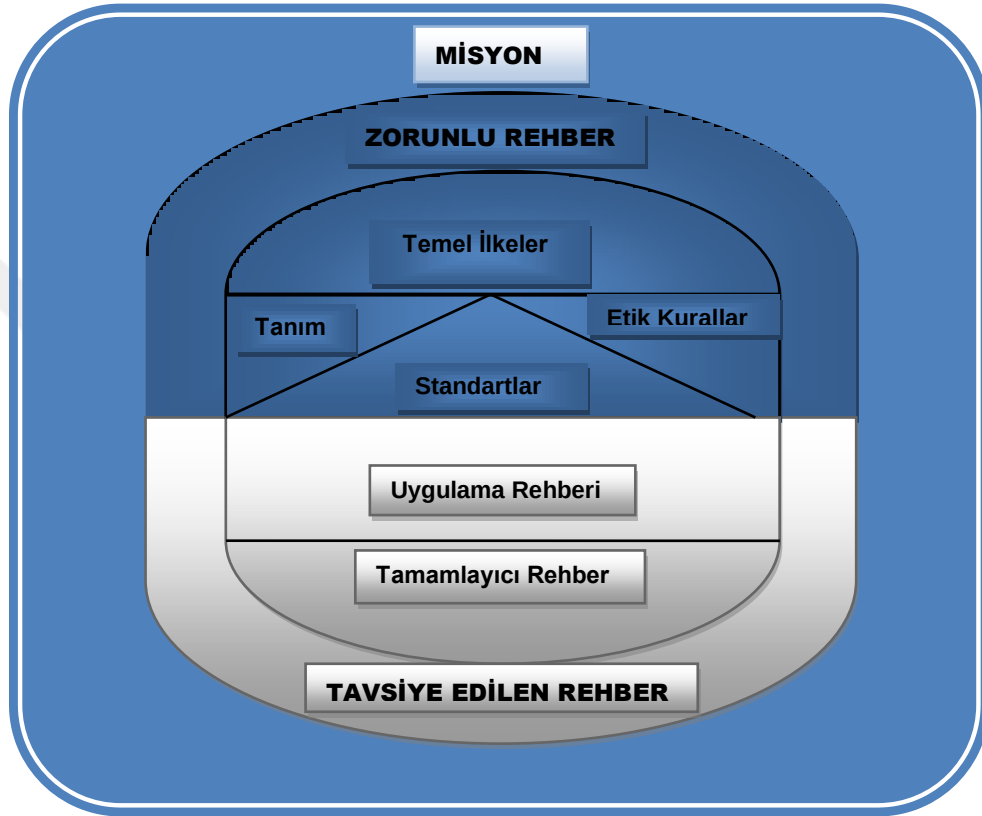
³¹⁰ İç Denetim Dergisi, “ Kamu İç Denetim Raporu”, Sayı.23 (2009 Yaz), s.7. ss7-19.

³¹¹ Özbek, s.55.

³¹² Yeni IPPF, <http://www.tide.org.tr/uploads/IPPF-Toolkit-Copy-Flyer-and-Ad%2029072015.pdf> (22 Ağustos 2015)

beklentilerine ve gelişmiş kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrollere yönelik olarak gerçekleştirilmiştir³¹³.

Misyon, Yeni UMuÇ'ta uygulama yapanların bu misyonu gerçekleştirmeleri için tüm çerçeveyi nasıl kullanmaları gerektiğini gösterecek şekilde düzenlenmiştir.



Şekil 1.9: Yeni Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

Kaynak: IIA The Institute of Internal Auditors, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx> (22 Ağustos 2015)

IIA, Yeni UMuÇ'u; *Zorunlu Rehber* ve *Tavsiye Edilen Rehber* olmak üzere iki başlık altında toplamıştır.

³¹³ IIA The Institute of Internal Auditors, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx> (22 Ağustos 2015)

1.6.2.1. Zorunlu Rehber

Zorunlu rehber kamunun görüşlerini de içeren tespitler sonrasında geliştirilmiş olup bu rehberde öngörülen unsurlara uyulması mecburidir. Bu unsurlar³¹⁴;

- İç Denetim Mesleki Uygulamalarında Temel İlkeler,
- İç Denetim Tanımı,
- Etik Kurallar,
- Uluslararası İç Denetim Standartlarıdır.

1.6.2.1.1. İç Denetim Mesleki Uygulamalarında Temel İlkeler

- ✓ Dürüst ve faziletli davranış sergilemek,
- ✓ Yetkinlik, profesyonellik ve özenli davranmak,
- ✓ Tarafsız olmak ve etki altında kalmamak,
- ✓ İşletmenin stratejileri, hedefleri ve riskleri ile uyumlu olmak,
- ✓ Uygun konumlandırılmak ve yeterli kaynağa sahip olmak,
- ✓ Kalite ve devamlı gelişimi esas almak,
- ✓ Etkili bir şekilde iletişim kurmak,
- ✓ Risk bazlı güvence vermek,
- ✓ İç görülü³¹⁵, proaktif ve geleceğe odaklanmak,
- ✓ İşletmenin gelişimini özendirmek.

1.6.2.1.2. İç Denetimin Tanımı

1999 yılından beri dünyada kabul gören global iç denetim tanımı, iç denetim mesleğinin temel amacını, yapısını ve içeriğini belirtmektedir. İç denetimin tanımı daha önce açıklandığı için bu bölümde tekrar edilmeyecektir.

³¹⁴ IIA The Institute of Internal Auditors, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx> (22 Ağustos 2015)

³¹⁵ Bir şeyin neden ve nasıl meydana geldiğinin farkında olunması ve anlaşılmasına dayanan görüşler sunmak.

1.6.2.1.3. Etik Kurallar

IIA, tarafından güven esasına dayalı gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri için etik kuralların geliştirilmesi gerekli görülmüştür. Etik kurallar; iç denetimin yönetiminde, bireylerin ve kurumların davranışlarını düzenleyen ilkeleri ve davranış kurallarını tarif eder.

IIA, etik kurallar için iç denetimin global tanımının ötesine geçecek iki önemli unsur daha içerek şekilde bir düzenleme yapmıştır.

Bu iki önemli unsur;

- ✓ İç denetim mesleği ve faaliyetinin gerçekleştirilmesi ile ilgili “**İlkeler**”,
- ✓ İç denetçilerden istenen davranış tarzını tanımlayan “**Davranış Kuralları**”dır.

Her ikisi de iç denetçilere etik davranışlar sergilemeleri konusunda rehberlik etmektedir. Etik kurallar, iç denetim faaliyetini gerçekleştiren kurum ve kişileri bağlar. IIA üyeleri ve IIA’nın sertifikalarına sahip olan bireyler, bu kuralları ihlal ettikleri takdirde IIA’nın yönetmeliğinde ve idari yönergesinde yer aldığı gibi değerlendirilmeye tabi tutulurlar³¹⁶.

İlkeler

- Dürüstlük;

İç denetçilerin dürüst olmaları, güven oluşturarak vermiş oldukları hükümlere itimat edilmesine yönelik dayanak sağlar³¹⁷. Bu ilke, iç denetçilerce verilen hizmetlerin, işletmelerin etik değerlerine ve kanunlara uygun, doğru biçimde ve özenle yerine getirilmesi gerektiğini ifade eder³¹⁸.

³¹⁶ IIA The Institute of Internal Auditors, Code Of Ethics, s.1. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> (22 Ağustos 2015)

³¹⁷ IIA The Institute of Internal Auditors, Code Of Ethics, s.1.

³¹⁸ Özbek s.58.

- **Tarafsızlık;**

Tarafsızlık ilkesi, iç denetimin global tanımında yer alan iç denetimin temel vasıflarından biri olup, aynı zamanda iç denetimin değer yaratma fonksiyonu için gerekli olan esas unsurlarından sadece birisidir³¹⁹. İç denetçiler, alakadar oldukları tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir biçimde yapmalıdırlar ve bir yargıya varırken kendilerinin veya başkalarının menfaatlerinden etkilenmemelidirler³²⁰. İç denetçiler, incelemeye tabi tutukları süreç veya faaliyetle ilgili gerekli bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en yüksek seviyede mesleki tarafsızlık sergilemek durumundadırlar.

- **Gizlilik;**

İç denetçiler, hizmetleri sırasında elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı göstermelidirler. Kanuni ve mesleki bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkiye sahip olmadan bilgiyi açıklamazlar³²¹. Bu ilke, iki ana konuyu garantiye almaya çalışmaktadır. Bunlardan ilki, iç denetçilerin hizmetlerini icra ederken edindikleri bilgilerin kullanılmasını ve korunmasını, ikincisi ise, edinilen bilgilerin kişisel amaçlar veya kanunlara aykırı olan bir durum için kullanılmamasıdır³²².

- **Yetkinlik;**

İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken gerekli olan bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koymalıdırlar³²³. Bu ilke iç denetçilerin, iç denetim hizmetini verebilmeleri için gerekli olan donanımına sahip olmalarını gerektirir. Bu tecrübe ve donanımına sahip olmayan bir iç denetçinin, iç denetim hizmeti vermesinin etik kurallara aykırı olduğudur³²⁴.

³¹⁹ Özbek, s.58.

³²⁰ IIA The Institute of Internal Auditors, Code Of Ethics, s.1.

³²¹ IIA The Institute of Internal Auditors, Code Of Ethics, s.1-2.

³²² Özbek, s.59.

³²³ IIA The Institute of Internal Auditors, Code Of Ethics, s.2.

³²⁴

Davranış Kuralları

- Dürüstlük

İç denetçiler;

- Hizmetlerini dürüstlük, çalışkanlık ve sorumluluk duyguyla yaparlar,
- Kanunları gözetir, kanunların ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar,
- Yasadışı herhangi bir faaliyete taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve işletme açısından yüz kızartıcı eylemlere karışmazlar,
- İşletmenin meşru ve etik amaçlarına saygı gösterir ve katkı sağlarlar.

- Tarafsızlık

İç denetçiler;

- Değerlendirmenin tarafsızlığını bozabilecek veya bozduğu varsayılacak herhangi bir hizmete ve ilişkiye katılmazlar. Bu katılım, işletmenin çıkarlarıyla çatışan ilişki ve hizmeti de içerebilir,
- Mesleki yargılarını bozabilecek ya da bozduğu varsayılacak hiçbir menfaati kabul etmezler.
- Tespit ettikleri ve açıklamadıkları takdirde, gözden geçirdikleri tüm maddi gerçekleri raporlarıyla açıklarlar, aksi takdirde faaliyetlerinin raporlaması bozulabilir.

- Gizlilik

İç denetçiler;

- Görevleri sırasında edinilen bilgilerin kullanımı ve korunması konusunda tedbirli olmalıdırlar,
- Edinilen bilgileri, herhangi bir kişisel amaç için ya da işletmenin meşru veya etik amaçlarına, kanuna aykırı ya da zararlı olacağı şekilde kullanamazlar.

- **Yetkinlik**

İç denetçiler;

- Sadece gerekli bilgi, beceri ve deneyime sahip oldukları hizmetlerle meşgul olmalıdırlar,
- İç denetim faaliyetlerini Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesi'nde gerçekleştirirler,
- Sürekli olarak yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinliğini ve kalitesini artırmak zorundadırlar³²⁵.

IIA'nın belirlediği bu etik kurallar iç denetçiler üzerinde önemli bir etki uyandırmakta ve bütün ülkelerde kamu ya da özel kurum ve kuruluşlar da IIA'nın etik konusundaki kriterlerini referans almaktadırlar. Mesleki ahlak kuralları, iç denetim hizmeti veren iç denetim birimi ve iç denetçiler açısından bağlayıcıdır³²⁶.

1.6.2.1.4. Uluslararası İç Denetim Standartları

Uluslararası İç Denetim Standartları, iki başlık altında toplanmıştır. Daha önce de belirtildiği gibi nitelik standartları, iç denetim birimi ve iç denetim hizmetini icra eden kişilerin sahip olması gereken özelliklere, performans standartları ise, iç denetim faaliyetinin süreçlerinin ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir³²⁷.

Yeni UMuÇ'ta yapılan değişiklikler sonrasında Ekim 2016 tarihinde güncellenmesi beklenen standartlardaki değişiklikler öneri olarak sunulmuştur. Sunulan bu standartların amacı şunlardır³²⁸;

- *Geniş bir yelpazede katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik çerçeve sunmak.*
- *İç denetim performansının değerlendirilebilmesine uygun bir zemin oluşturmak.*

³²⁵ IIA The Institute of Internal Auditors, Code Of Ethics, s.2.

³²⁶ Adem Yaman, "İç Denetçinin Yeni Rolü; Etik Liderlik", **Denetim**, 2010/5, (30/09/2010), s.14. s.9-16

³²⁷ Erkan Karaarslan (hızl.), **İç Kontrol Mevzuatı**, Mali Hizmet Yayınları: Yayın No: 12, Temmuz/ 2012, s.90.

³²⁸ IIA 2016 Standart Açıklaması, s.2, <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/2016-Standards-Exposure-Markup-Turkish.pdf> (23 Mart 2016)

- *Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.*

1.6.2.1.4.1. Nitelik Standartları

1000 – Amaç Yetki ve Sorumluluk

İç denetim hizmetlerinin amaç, yetki ve sorumlulukları; iç denetim mesleki uygulama temel ilkeleri³²⁹, iç denetim tanımı, etik kurallar ve standartlarla tutarlı olan denetim komitesi ve yönetim kurulu onayından geçmiş bir iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmalıdır. CAE, periyodik olarak iç denetim yönetmeliğini gözden geçirmek ve onay için üst yönetim ve yönetim kuruluna sunmak zorundadır.

Yorum: İç denetim yönetmeliği, iç denetim hizmetinin amacını, yetki ve sorumluluğunu tanımlayan resmi bir belgedir. İç denetim yönetmeliği yönetim kuruluna ve denetim komitesine yapılan işlevsel raporlama ilişkisi dahil olmak üzere, iç denetim hizmetinin işletme içindeki konumunu belirler. Sözleşme ifası ile ilgili kayıtlara, personele, fiziksel varlıklara erişim yetkisini ve iç denetim hizmetinin kapsamını tanımlar. İç denetim yönetmeliğinin son onay mercii yönetim kuruludur.

1000. A1- İşletmeye verilen güvence hizmetlerinin niteliği ve işletme dışındakilere verilecek olan güvence hizmeti de dahil olmak üzere iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmak zorundadır.

1000. C1- İç denetim yönetmeliğinde danışmanlık hizmetlerinin niteliği tanımlanmak zorundadır³³⁰.

1010 – İç Denetim Yönetmeliğinde; İç Denetim Mesleki Uygulama Temel İlkeleri, İç Denetim Tanımı, Etik Kurallar ve Standartların Kabulü

İç denetim yönetmeliğinde; iç denetim mesleki uygulama temel ilkelerine, iç denetim tanımına, etik kurallara ve iç denetim standartlarına uyma şartı kabul

³²⁹ IIA 2016 Standart Açıklaması, IIA, 1 Şubat 2016 tarihinde Web sitesinde yapmış olduğu duyuru ile mevcut olan 1000 kod numaralı “Amaç, Yetki ve Sorumluluk” başlıklı standarda bu ifadelerin ilave edilmesini önermektedir. (Ekim 2016 tarihinden sonra geçerli olması beklenmekte), s.4.

³³⁰ 1000, **Amaç, Yetki ve Sorumluluk**, *International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards)*, IIA 2012 *The Institute of Internal Auditors*, s.3. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf> (19 Ağustos 2015)

edilmelidir. CAE, üst yönetim ve yönetim kurulu ile iç denetim misyonunu , iç denetim mesleki uygulama temel ilkelerini, iç denetim tanımını, etik kuralları ve iç denetim standartlarını tartışmalı ve değerlendirmelidir^{331,332}.

1100 – Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim hizmeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevini icra ederken tarafsız davranmak zorundadırlar.

Yorum: Bağımsızlık, iç denetim biriminin yükümlülüklerini tarafsız bir şekilde yerine getirmesini tehdit eden koşullardan uzak durmayı gerektirir. Etkin bir biçimde iç denetim biriminin yükümlülüğünü yerine getirmek için, gerekli bağımsızlığı sağlamak amacıyla CAE'nin üst yönetime ve yönetim kuruluna doğrudan ve sınırsız erişimi olmalıdır. Bu durum çift raporlama ilişkisi üzerinden elde edilebilir. Bağımsızlığı tehdit eden durumlar; denetçi, görev, sözleşme, fonksiyon ve işletme düzeyinde ele alınmak zorundadır.

Tarafsızlık, iç denetçilerin denetim görevlerini, çalışmalarının sonucuna inanarak kaliteden ödün vermeksizin yapmalarına izin veren, yansız bir zihinsel tutumdur. Tarafsızlık, iç denetçilerin görev konuları ile ilgili karar, tutum ve yargılarını başkalarına bağlamamalarını gerektirir. Tarafsızlığı tehdit eden durumlar, denetçi, görev, sözleşme, fonksiyon ve işletme düzeyinde ele alınmak zorundadır³³³.

1110 – Kurum İçi Bağımsızlık

İşletme içinde iç denetim biriminin yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için, CAE'nin yönetim kademesine bağlı olması gerekir. CAE, yılda en az bir kere işletme içi bağımsızlığını yönetim kuruluna bildirmek zorundadır.

³³¹ 1010, **İç Denetim Tanımının, Etik Kurallarının ve Standartların İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması**, s.3.

³³² IIA, 1 Şubat 2016 tarihinde Web sitesinde yapmış olduğu duyuru ile mevcut olan 1010 kod numaralı standarda bu ifadelerin ilave edilmesini önermektedir. (Ekim 2016 tarihinden sonra geçerli olması beklenmekte), s.4.

³³³ 1100, **Bağımsızlık ve Tarafsızlık**, s.3-4.

Yorum: İşletme içi bağımsızlık CAE'nin, etkili bir şekilde fonksiyonel olarak yönetim kuruluna raporlama yapmasını sağlar. Yönetim Kurulunun fonksiyonel raporlama örnekleri;

- İç denetim yönetmeliğini onaylaması,
- Risk odaklı iç denetim planını onaylaması,
- İç denetim bütçesini ve kaynak planını onaylaması,
- CAE'den, iç denetim hizmetlerinin planı ve başka konularda performansı hakkında bilgi alması,
- CAE'nin tayin edilmesi ve azletme kararlarını onaylaması,
- CAE'nin ücretini onaylaması,
- CAE ve üst yönetim ile kapsam ve kaynak sınırlamaları olup olmadığı hakkında görüşmeler yapması.

1110. A1 - İç denetim birimi, iç denetim hizmetinin kapsamının belirlenmesi, performans çalışmaları ve iletişim sonuçlarının raporlanması gibi konularda her türlü müdahaleden uzak olmak zorundadır³³⁴. CAE, herhangi bir müdahale olduğu takdirde yönetim kuruluna bildirmeli ve sonuçları tartışmalıdır³³⁵.

1111 – Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim

CAE, yönetim kurulu ile doğrudan iletişim kurmak zorundadır³³⁶.

1112 – CAE'nin İç Denetimin Ötesindeki Roller³³⁷

CAE'nin iç denetim kapsamı dışında olan rolleri ve/veya sorumlulukları varsa ya da olması bekleniyorsa, bağımsızlığına ve tarafsızlığına gelecek zararları sınırlamak için koruyucu tedbirler mevcut olmalıdır.

³³⁴ 1110, **Kurum İçi Bağımsızlık**, s.4.

³³⁵ IIA, 1110. A1- kod numaralı standarda bu ifadelerin ilave edilmesini önermektedir. s.5.

³³⁶ 1111, **Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim**, s.4.

³³⁷ IIA, 1 Şubat 2016 tarihinde Web sitesinde yapmış olduğu duyuru ile mevcut standartlara 1112 kod numaralı yeni standardın ilave edilmesini önermektedir. s.5. (Ekim 2016 tarihinden sonra geçerli olması beklenmekte)

1120 – Bireysel Tarafsızlık

İç denetçiler, tarafsız bir tutumla ve önyargısız bir şekilde davranarak herhangi bir çıkar çatışmasından uzak durmak zorundadırlar.

Yorum: Çıkar çatışması güven gerektiren bir pozisyonda olan iç denetçinin profesyonel ya da kişisel rakibi olduğu durumdur. Böylesi rakip çıkarlar, iç denetçinin kendi görevlerini yerine getirirken tarafsız olmasını zorlayabilir. Çıkar çatışması hatta hiç etik olmayan ve uygunsuz hareket olmasa bile ortaya çıkabilir. Çıkar çatışması, iç denetim hizmetine ve mesleğe olan güveni sarsacak, uygun olmayan görüntü yaratabilir. Çıkar çatışması, bireyin görev ve yükümlülüklerini tarafsız olarak icra etmesine zarar verebilir³³⁸.

1130 – Bağımsızlık veya Tarafsızlığın Bozulması

Bağımsızlık veya tarafsızlığın aslen bozulduğu veya bozulduğu görünümü verildiği takdirde ilgili taraflara açıklama yapılmak zorundadır. Bu açıklamaların içeriği bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

Yorum: İşletme içi bağımsızlığın ve kişisel bağımsızlığın bozulması; kişisel çıkar çatışması, kapsam sınırlamaları, kayıtlara, personele ve fiziksel varlıklara erişim sınırlamaları ve fonlama gibi özellikle de kaynak kısıtlamalarını kapsayabilir, ancak bunlarla da kısıtlı değildir. Bağımsızlık veya tarafsızlığın ne şekilde bozulduğunun ayrıntıları ile açıklanması gereken tarafların belirlenmesi, iç denetim hizmetlerinin beklentilerine ve iç denetim yönetmeliğinde açıklandığı gibi CAE'nin üst yönetime ve yönetim kuruluna karşı yükümlülüklerine ve aynı zamanda da bozulmanın niteliğine bağlıdır.

1130. A1 – İç denetçiler, daha önce yükümlü oldukları operasyonlara ilişkin değerlendirme yapmaktan uzak durmak zorundadırlar. İç denetçinin son bir yıl içinde yükümlü olduğu bir operasyonla ilgili güvence hizmeti vermesinin, tarafsızlığı bozacağı varsayılır.

³³⁸ 1120, Bireysel Tarafsızlık, s.4.

1130. A2 – CAE’nin, yükümlülüğündeki işlevlere yönelik güvence hizmetleri, iç denetim birimi dışındaki biri tarafından izlenmek ve kontrol edilmek zorundadır.

1130. A3³³⁹ – Danışmanlık hizmetinin niteliği tarafsızlığı zedelediği ve görevlere kaynak tahsis ederken bireysel tarafsızlığın yönetilebildiği durumlarda, iç denetim birimi daha önceden danışmanlık hizmetleri verdiği yerlere güvence sağlayabilir.

1130. C1 - İç denetçiler, daha önce yükümlü oldukları operasyonlara yönelik danışmanlık hizmeti verebilirler.

1130. C2 – İç denetçiler, önerilen danışmanlık hizmetlerini kabul etmeden önce bağımsızlık ve tarafsızlıklarına zarar verebilecek hususları kontrol etmek ve aksi bir durum tespit etmeleri durumunda ise, görevi almadan önce denetlenen tarafa özel durum açıklaması yapmakla yükümlüdürler.

1200 – Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat

İç denetçiler görevlerini, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirmekle yükümlüdürler³⁴⁰.

1210 – Yeterlilik

İç denetçiler, bireysel yükümlülüklerini yerine getirirken; gerekli bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak durumundadırlar. İç denetim birimi, toplu ve bireysel yükümlülükleri yerine getirmek için gerekli bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya edinmekle yükümlüdür.

Yorum: İç denetçilerin, mesleki yükümlülüklerini etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri için gerekli olan bilgi, beceri ve diğer yetkinliklere sahip olmaları gerekir. Gerekli tavsiyeleri verebilmek için mevcut faaliyetler, eğilimler ve ortaya çıkan sorunları dikkate almak gerekir. Bunun için de iç denetçilerin, IIA ve diğer mesleki

³³⁹ IIA, 1 Şubat 2016 tarihinde Web sitesinde yapmış olduğu duyuru ile mevcut standartlara 1130.A3- kod numaralı yeni standardın ilave edilmesini önermektedir. s.6. (Ekim 2016 tarihinden sonra geçerli olması beklenmekte)

³⁴⁰ 1200, **Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat**, s.5.

kuruluşların verdiği, CIA sertifikaları ve diğer profesyonel sertifikaları edinmeleri ve kendi yeterliliklerini gösterebilmeleri için teşvik edilmeleri gerekir.

1210. A1 – İç denetim biriminde çalışan personel, görevinin tamamını ya da bir bölümünü yerine getirirken gerekli olan; bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip değil ise, CAE, birim ya da işletme dışındaki profesyonel uzmanlardan tavsiye almak ve yardım temin etmek zorundadır.

1210. A2 – İç denetçilerin, hile risklerini tespit etmek için gereksinim duyulan bilgiye sahip olmaları gereklidir. Bununla birlikte iç denetçilerden hile mesleğiyle uğraşanlar kadar uzman olmaları da beklenmemektedir.

1210. A1 - İç denetçilerin, hizmetlerini gerçekleştirebilmeleri için bilgi teknolojileri riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli derecede bilgiye ve mevcut olan teknoloji tabanlı denetim tekniklerine hakim olmaları gerekmektedir. Bununla birlikte bilgi teknolojileri denetimi yapan uzmanlar kadar bilgi sahibi olmaları da beklenmemektedir.

1210. C1 – CAE, iç denetim hizmetlerini kısmen ya da tamamen gerçekleştirecek olan iç denetçilerin; yeterli derecede bilgi, beceri ve yetkinliğe sahip olmadığı durumları tespit ettiğinde, danışmanlık hizmetini reddetmek veya gerekli tavsiye ve yardımı temin etmek zorundadır³⁴¹.

1220 – Azami Mesleki Özen ve Dikkat

İç denetçiler, makul sınırlar içerisinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azami özen ve dikkati göstermek zorundadırlar. Bununla birlikte azami mesleki özen ve dikkat hiç hata yapılmayacağı anlamına da gelmemektedir.

1220. A1 – İç denetçiler, aşağıdaki hususları dikkate alarak azami mesleki özen ve dikkati göstermek zorundadırlar;

- Görevle ilgili amaçlara ulaşmak için gerekli olan çalışmanın kapsamı,

³⁴¹ 1210, **Yeterlilik**, s.5-6.

- Güvence prosedürlerinin uygulandığı konuların karmaşıklığı, gerekliliği veya önem derecesi,
- Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkenliği ve etkinliği,
- Önemli hata, hile ve uyumsuzluk ihtimali,
- Güvence hizmetlerinin potansiyel faydalarına nazaran maliyetleri.

1220. A2 – İç denetçiler azami mesleki özen ve dikkati gösterirken teknoloji tabanlı denetim tekniklerini ve veri analiz yöntemlerini kullanmak zorundadırlar.

1220. A3 – İç denetçiler; amaçları, faaliyetleri ya da kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı tetikte olmalıdırlar. Ancak güvence prosedürleri azami mesleki özen ve dikkatle uygulansa bile tüm önemli risklerin tanımlandığını da garanti edemez.

1220. C1 – İç denetçilerin, danışmanlık hizmetleri verdikleri sırada, aşağıdaki hususlarda azami mesleki özen ve dikkati göz önünde bulundurmaları gereklidir.

- Danışmanlık hizmetlerinin sonuçlarının niteliği, zamanlaması, raporlaması ve denetlenen müşterinin ihtiyaçları ve beklentileri,
- Danışmanlık hizmetlerinin amaçlarına ulaşabilmek için gerekli olan çalışmaların boyutu ve göreceli karmaşıklığı,
- Danışmanlık hizmetlerinin potansiyel yararlarına karşı maliyeti³⁴².

1230 – Sürekli Mesleki Gelişim

İç denetçiler, meslekleri ile ilgili bilgi, beceri ve diğer yetkinliklerini sürekli geliştirmek ve güçlendirmek zorundadırlar³⁴³.

1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

CAE, iç denetim hizmetinin tüm yönlerini kapsayan kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve sürdürmekle yükümlüdür.

³⁴² 1220, Azami Mesleki Özen ve Dikkat, s.6.

³⁴³ 1230, Sürekli Mesleki Gelişim, s.7.

Yorum: Bir kalite güvence ve geliştirme programı, iç denetim hizmetinin, *iç denetim tanımına*³⁴⁴ ve standartlara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ve iç denetçilerin etik kurallara uyup uymadıklarını değerlendirmek için tasarlanır. Kalite güvence ve geliştirme programı aynı zamanda iç denetim hizmetinin etkinliğini ve etkinliğini geliştirme fırsatı yaratır³⁴⁵.

Uygulama Önerisi 1300 – 1:

Bir kalite güvence geliştirme programı, iç denetim yönetmeliğinde öngörülen iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen güvence ve danışmanlık çalışmalarının tamamını kapsar. Kalite güvence ve geliştirme programı, iç denetim biriminin katma değer yaratması ve işletme faaliyetlerinin iyileştirilmesi için iç denetim faaliyetinin içine inşa edilmelidir. Bu program, yıllık planlama çalışmaları sırasında dikkate alınmalı ve programın ayrı ayrı bölümleri sürekli güncellenmelidir³⁴⁶.

1310 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri

Kalite güvence ve geliştirme programı hem iç değerlendirme hem de dış değerlendirme içermek zorundadır³⁴⁷.

1311 – İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler;

- İç denetim hizmetlerinin devamlı izlenmesi,
- Öz değerlendirmeler³⁴⁸ ya da işletme içinden iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel değerlendirmeleri içermek zorundadır.

³⁴⁴ 1 Ekim 2016 tarihinde açıklanacak olan standartlarda, “iç denetim tanımı” ifadesinin yorumlardan silinmesi önerilmektedir. Çünkü standartlar ve etik kurallarda iç denetim tanımının yer aldığı ve UMuÇ’un zorunlu unsurlarına uyumu göstermek için ayrı değerlendirilmesine gerek görülmektedir.

³⁴⁵ 1300, **Kalite Güvence ve Geliştirme Programı**, s.7.

³⁴⁶ *Practice Advisory 1300-1: Quality Assurance and Improvement Program*, Issued: May 2015, https://na.theia.org/standards-guidance/Member%20Documents/PA_1300-1.pdf (21 Ağustos 2015)

³⁴⁷ 1310, **Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri**, s.7.

³⁴⁸ Kendi kendini değerlendirme

Yorum: *Devamlı izleme*, iç denetim hizmetinin ayrılmaz bir parçası olarak günlük takibi, gözden geçirilmesi, ölçülmesi ve incelenmesidir. Devamlı izleme, iç denetim faaliyetini yönetmekte kullanılan rutin politika ve uygulamaların bir parçası olup, etik kurallara ve standartlara uygunluğu değerlendirmek için gerekli olan süreçleri, araçları ve bilgileri kullanmaktadır.

Dönemsel değerlendirme, etik kurallara ve standartlara uygunluğu takdir amaçlı değerlendirmek için yapılmaktadır.

İç denetim uygulamaları ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmak için UMuÇ'un tüm unsurlarının en azından anlaşılması gerekir³⁴⁹.

Uygulama Önerisi 1311 – 1:

CAE'nin, iç ve dış değerlendirme içeren bir kalite güvence ve geliştirme programı tasarlaması ve uygulaması gerekir. İç değerlendirmeler birbirleriyle ilişkili iki bölümden oluşmaktadır. İç denetim tanımına, etik kurallara ve standartlara uyumun devamlı değerlendirilmesi ve etkin bir yapı sağlamak, iyileştirme fırsatları tanımlamak ve sorunları çözebilmek için belirli aralıklarla öz değerlendirme yolu ile yapılır³⁵⁰.

1312 – Dış Değerlendirme

Dış değerlendirmeler, işletme dışından vasıf sahibi olan bağımsız bir profesyonel veya bir grup tarafından en azından beş yılda bir yapılmak zorundadır. CAE, aşağıdaki hususları yönetim kurulu ile görüşmeli ve değerlendirmelidir;

- Dış değerlendirmenin yapılma sıklığı ve şekli,
- Çıkar çatışması olasılığı göz önünde bulundurularak dış değerlendirme yetkilisi veya grubunun sahip olması gereken yetkinlikler ve bunların bağımsızlıkları,

Yorum: Dış değerlendirmeler tam bir dış değerlendirme ya da bağımsız dış doğrulama şeklinde olabilir.

³⁴⁹ 1311, *İç Değerlendirmeler*, s.7.

³⁵⁰ Practice Advisory 1311-1: Internal Assessments, May 2015, s.1-2. https://na.theia.org/standards-guidance/Member%20Documents/PA_1311-1.pdf (23 Ağustos 2015)

İç denetim mesleki uygulamaları ve dış değerlendirme sürecinde, nitelikli değerlendirici veya değerlendirme grubu iki alanda yetkinlik göstermelidir. Nitelikli bir gözden geçirme grubu, iç denetim mesleki uygulamaları ve dış değerlendirme süreçleri ile ilgili konularda yetkin olan kişilerden oluşmalıdır. Gözden geçirme uzmanının veya grubunun yetkinliğinin değerlendirilmesinde, incelemeler yapması için tercih edilen bireylerin mesleki iç denetim tecrübesi ve mesleki ehliyetleri dikkate alınır. Yeterliliklerin değerlendirilmesinde ise; iç denetim birimi değerlendirilen işletme ile ilgili sektör, sanayi ya da teknik bilgiye hakim olunup olunmadığı dikkate alınmalıdır.

Bağımsız değerlendirici veya değerlendirme grubu; iç denetim hizmetinin bağlı olduğu işletmenin bir parçası olmayan ya da bu işletmenin kontrolünde olmayan veya işletme ile herhangi bir çıkar çatışması olmayan anlamına gelmektedir³⁵¹.

1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama

CAE, yönetim kuruluna kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını iletmekle yükümlüdür.

Yorum: Kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarının iletilme biçimi, içeriği ve sıklığı üst yönetim ve yönetim kurulu ile görüşülerek oluşturulur. Etik kurallara ve standartlara uygunluğu göstermek için dış ve dönemsel iç değerlendirmeler tamamlandıktan sonra sonuçlar raporlanır. Devamlı izleme sonuçları da en azından yıllık olarak iletilmelidir. Sonuçlar uygunluk derecesi ile ilgili olarak değerlendirme yetkilisinin ve grubun değerlendirmelerini içerir³⁵².

1321 – “ Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygundur” İbaresinin Kullanılması

Sadece kalite güvence ve geliştirme programının sonuçları desteklerse, iç denetim hizmetinin Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun bir biçimde yapıldığı belirtilebilir.

³⁵¹ 1312, Dış Değerlendirme, s. 7-8.

³⁵² 1320, Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama, s.8.

Yorum: İç denetim faaliyetinin standartlara uygun yapıldığının göstergesi; etik kurallar ve standartlarda tanımlanan sonuçların elde edilmesidir.

Kalite güvence ve geliştirme programının sonuçları hem iç hem de dış değerlendirmeyi kapsar. Bundan dolayı, verilen bütün iç denetim hizmetleri iç değerlendirmeden geçmiş olmalı ve en az beş yılda bir de dış değerlendirmeye tabi olmalıdır.

1322 – Aykırılıkların Açıklanması

Etik kurallara ve standartlara uygunsuzluk iç denetim hizmetinin genel kapsamını ve görevini etkilediği zaman CAE, uygunsuzlukları ve muhtemel etkilerini üst yönetime ve yönetim kuruluna açıklamakla yükümlüdür^{353,354}.

1.6.2.1.4.2. Performans Standartları

2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

CAE, iç denetim hizmetini, işletmeye değer katma yönünü açığa çıkaracak şekilde yönetmekle yükümlüdür.

Yorum: İç denetim hizmetinin etkili bir tarzda yönetildiğini söyleyebilmek için, aşağıdaki hususların söz konusu olması gereklidir:

- İç denetim hizmetlerinin sonucunda, iç denetim yönetmeliğindeki amaç ve sorumluluklara ulaşıldığında,
- İç denetim hizmeti, standartlara uygun gerçekleştiğinde,
- İç denetim hizmetini gerçekleştiren bireyler, etik kurallar ve standartlarla uyumlu olduklarını gösterdiklerinde,
- İç denetim birimi, iç denetim hizmetinin etkinliğini etkileyebilecek eğilimleri ve ortaya çıkan sorunları göz önünde bulundurduğunda³⁵⁵.

³⁵³ 1322, **Aykırılıkların Açıklanması**, s.8.

³⁵⁴ IIA, 2016 Standart Açıklaması, s. 7- 10 arası.

³⁵⁵ IIA, 1 Şubat 2016 tarihinde Web sitesinde yapmış olduğu duyuru ile mevcut olan 2000 kod numaralı “İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi” başlıklı standarda bu ifadelerin ilave edilmesini önermektedir. (Ekim 2016 tarihinden sonra geçerli olması beklenmekte), s.11.

İç denetim birimi; işletmenin stratejilerini, hedeflerini ve risklerini dikkate aldığı, geliştirmek için yollar sunmaya çalıştığı ve kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğine ve etkinliğine tarafsız bir şekilde güvence sağladığında işletmeye ve paydaşlarına değer katar³⁵⁶.

2010 – Planlama

CAE, işletmenin hedeflerine yönelik, iç denetim hizmetinin önceliklerini belirleyen risk bazlı plan yapmak zorundadır.

Yorum: CAE risk bazlı bir plan geliştirmek için öncelikle risk yönetim çerçevesini dikkate alır, üst yönetim ve yönetim kuruluna danışır ve sonrasında risk değerlendirmesinden sonuçlar çıkarır³⁵⁷. İşletmenin kontrol sistemlerinde, operasyonlarında ve programlarında herhangi bir değişiklik olduğu takdirde CAE planı gözden geçirmek ve meydana gelen değişikliklere uygun uyarlamalar yapmak zorundadır.

2010. A1 – İç denetim hizmetlerinin görev planı yılda en az bir kere yazılı bir risk değerlendirmesine dayanmalıdır. Bu süreçte üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu da dahil edilmek zorundadır.

2010. A2 – CAE; iç denetim görüşleri ve diğer sonuçlar için üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerini göz önünde bulundurmalıdır.

2010.C1 – CAE, üstleneceği danışmanlık görevini kabul ederken, risk yönetimini geliştirme, değer yaratma ve operasyonları geliştirme potansiyelini dikkate almalı ve buna istinaden bu görevi kabul etmelidir. Görev kabul edildiği takdirde plana dahil edilmek zorundadır³⁵⁸.

³⁵⁶ 2000, **İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi**, s. 9.

³⁵⁷ IIA, 1 Şubat 2016 tarihinde Web sitesinde yapmış olduğu duyuru ile mevcut olan 2010 kod numaralı “Planlama” başlıklı standarda bu ifadelerin ilave edilmesini önermektedir. (Ekim 2016 tarihinden sonra geçerli olması beklenmekte), s.12.

³⁵⁸ 2010, **Planlama**, s.9.

2020 – Bildirim ve Onay

CAE, önemli ara değişikler de dahil olmak üzere iç denetim biriminin planlarının ve kaynak ihtiyacının, gözden geçirilmesi ve onaylanması için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmekle yükümlüdür³⁵⁹.

2030 – Kaynak Yönetimi

CAE, onaylanmış planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun, yeterli ve etkin kullanımını sağlamakla yükümlüdür.

Yorum: *Uygun*, planı uygulayabilmek için gerekli olan bilgi, yetenek ve diğer niteliklerin karışımını ifade eder. *Yeterli*, planı uygulayabilmek için gerekli olan kaynakların miktarına işaret eder. *Kaynaklar ise*, onaylı olan planı başarılı bir biçimde gerçekleştirebilmek için etkin bir biçimde kullanılmayı ifade eder³⁶⁰.

2040 – Politika ve Prosedürler

CAE, iç denetim hizmetini yönlendirmek için politika ve prosedürleri belirlemek zorundadır.

Yorum: Politika ve prosedürlerin biçimi ve kapsamı iç denetim hizmetinin büyüklüğüne, yapısına ve işin karmaşıklığına bağlıdır³⁶¹.

2050 – Eşgüdüm

CAE, iç denetim hizmetlerinde gereksiz tekrarlamaları asgari seviye indirmek ve işin kapsamını en iyi şekilde belirlemek için, güvence ve danışmanlık hizmetlerini gerçekleştiren diğer iç ve dış kaynak sağlayıcılarıyla beraber çalışarak eşgüdüm sağlamalıdır³⁶².

³⁵⁹ 2020, **Bildirim ve Onay**, s.10.

³⁶⁰ 2030, **Kaynak Yönetimi**, s.10.

³⁶¹ 2040, **Politika ve Prosedürler**, s.10.

³⁶² 2050, **Eşgüdüm**, s.10.

2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

CAE, iç denetim hizmetinin; amaç, yetki, sorumluluk ve plana kıyasla performans ve standartlara uyum konularına yönelik üst yönetim ve yönetim kuruluna dönemsel değerlendirme raporu sunmak zorundadır. Bu raporlar önemli riskleri, maruz kalınabilecek riskleri ve yönetim kurulu ve denetim komitesinin ihtiyacı olan veya talep edebileceği diğer konuları da içermek zorundadır.

Yorum: Raporlama sıklığı ve içeriği, bilginin önem derecesine ve alınacak tedbirlerin acil olmasına göre üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim komitesi ile görüşülerek belirlenir³⁶³.

2070 – Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk

İç denetim hizmeti dış hizmet sağlayıcı tarafından gerçekleştirildiğinde, bu hizmet sağlayıcı o işletmenin etkili bir iç denetim hizmeti sürdürmekle sorumlu olduğunun farkında olmasını sağlamakla yükümlüdür.

Yorum: Bu yükümlülük; etik kurallara ve standartlara uyumun değerlendirildiği bir kalite güvence ve geliştirme programı ile sağlanır³⁶⁴.

2100 – İşin Niteliği

İç denetim birimi, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin değerlendirilmesine ve iyileştirilmesine katkı sağlamakla yükümlüdür³⁶⁵. İç denetçiler proaktif bir yaklaşımla değerlendirmeler yaptıklarında, yeni görüşler sunduklarında ve geleceğe yönelik etkileri göz önünde bulundurdıklarında, iç denetim hizmetinin güvenilirliği ve değeri artar³⁶⁶.

³⁶³ 2060, Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar, s.10-11.

³⁶⁴ 2070, Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk, s.11.

³⁶⁵ 2100, İşin Niteliği, s.11.

³⁶⁶ IIA, 1 Şubat 2016 tarihinde Web sitesinde yapmış olduğu duyuru ile mevcut olan 2100 kod numaralı “İşin Niteliği” başlıklı standarda bu ifadelerin ilave edilmesini önermektedir. (Ekim 2016 tarihinden sonra geçerli olması beklenmekte), s.14.

2110 – Kurumsal Yönetim

İç denetim birimi, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesine yönelik, yönetim sürecinin değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmakla yükümlüdür;

- *Stratejik ve operasyonel kararların alınması,*
- *Risk yönetim ve kontrol gözetimi,*³⁶⁷
- İşletme bünyesinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirliğin sağlanması,
- İşletmenin gerekli alanlarına risk ve kontrol bilgilerinin iletilmesi,
- Yönetim kurulu, denetim komitesi, iç ve dış denetçiler ve diğer güvence sağlayıcılar ve üst yönetimin faaliyetleri arasında koordinasyonun ve bilgi iletiminin sağlanması.

2110. A1 – İç denetim birimi, işletmenin etikle ilgili hedef, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmekle yükümlüdür.

2110. A2 – İç denetim birimi, işletmenin bilgi teknolojileri yönetiminin, işletmenin stratejisini ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmekle yükümlüdür³⁶⁸.

2120 – Risk Yönetimi

İç denetim birimi; risk yönetim süreçlerinin etkenliğini ve etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmakla yükümlüdür.

Yorum: Risk yönetim süreçlerinin etken ve etkin olduğunun belirlenmesi, iç denetçinin aşağıdaki hususları değerlendirmesi sonucu ortaya çıkan bir yargıdır.

- İşletmenin amaçları, işletmenin misyonu ile uyumluysa,
- Önemli riskler tanımlanmış ve değerlendirilmişse,

³⁶⁷ IIA, 1 Şubat 2016 tarihinde Web sitesinde yapmış olduğu duyuru ile mevcut olan 2110 kod numaralı “Kurumsal Yönetim” başlıklı standarda bu ifadelerin ilave edilmesini önermektedir. (Ekim 2016 tarihinden sonra geçerli olması beklenmekte), s.15.

³⁶⁸ 2110, **Kurumsal Yönetim**, s.11.

- Riskleri, işletmenin risk alma iştahı ile aynı paralele getiren uygun risk yanıtları seçilmişse,
- İlgili risk bilgilerinin, personel, yönetim ve yönetim kurulunun kendi sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için işletme geneline zamanında iletiliyse.

İç denetim birimi, farklı görevleri sırasında bu değerlendirmeyi destekleyecek bilgiyi toplayabilir. Bu görev sonuçları, bir bütün olarak değerlendirildiğinde işletmenin risk yönetimi süreçlerinin etkinliği hakkında bir görüş verir .

Risk yönetimi süreçleri, sürekli olan yönetim faaliyetleri veya ayrı değerlendirmeler ya da her ikisi ile takip edilmelidir.

2120. A1 – İç denetim birimi aşağıdaki hususları dikkate alarak, kurumsal yönetim süreçlerinin, operasyonlarının ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmekle yükümlüdür.

- İşletmenin stratejik hedefleri başarması,
- Finansal ve operasyonel bilginin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Operasyonların ve programların etkenliği ve etkinliği,
- Varlıkların korunması,
- Yasalara, yönetmeliklere, politika ve prosedürlere uyum.

2120. A2 – İç denetim birimi, hilenin gerçekleşme olasılığını ve işletmenin hile riskini nasıl yönettiğini değerlendirmekle yükümlüdür.

2120. C1 – İç denetçiler, danışmanlık hizmeti verdikleri takdirde görevin amaçlarıyla uyumlu biçimde riski ele almak ve diğer önemli riskler konusunda da uyanık olmak zorundadırlar.

2120. C2 – İç denetçiler, danışmanlık hizmeti sırasında elde ettikleri risk bilgilerini, işletmenin risk yönetim süreçlerinin değerlendirilmesinde kullanmak zorundadırlar.

2120. C3 – İç denetçiler, risk yönetiminin kurulması ya da iyileştirilmesi sürecinde yönetime yardımcı olurken, riskleri gerçekte yönetmek suretiyle yönetimin sorumluluğunu üstlenmekten kaçınmak zorundadırlar³⁶⁹.

2130 – Kontrol

İç denetim birimi, kontrollerin etkenliğini ve etkinliğini değerlendirmek ve sürekliliğini teşvik etmek suretiyle, etkin kontrollere sahip olması için işletmeye yardımcı olmakla yükümlüdür.

2130. A1 – İç denetim birimi, aşağıdaki hususlarla ilgili olarak kurumsal yönetime, operasyonlara ve bilgi sistemlerine ilişkin risklere yanıt olarak kontrollerin etkenliğini ve etkinliğini değerlendirmekle yükümlüdür:

- İşletmenin stratejik hedeflerini başarması,
- Finansal ve operasyonel bilginin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Operasyonların ve programların etkenliği ve etkinliği,
- Varlıkların korunması,
- Yasalara, yönetmeliklere, politika ve prosedürlere uyum.

2130. C1 - İç denetçiler danışmanlık hizmeti sırasında elde ettikleri kontrol bilgilerini, işletmenin kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi sürecinde kullanmak zorundadırlar³⁷⁰.

2200 – Görev Planlaması

İç denetçiler dahil oldukları her görev için, amaç, kapsam, zamanlama ve kaynak dağılımı konularını göz önünde bulunduran bir plan geliştirmek ve belgelemek zorundadırlar³⁷¹. Planda, işletmenin görevle ilgili stratejileri, hedefleri ve riskleri göz önünde bulundurulmalıdır³⁷².

³⁶⁹ 2120, **Risk Yönetimi**, s.11-12.

³⁷⁰ 2130, **Kontrol**, s.12.

³⁷¹ 2200, **Görev Planlaması**, s.13.

³⁷² IIA, 2016 Standart Açıklaması, Standart 2200'deki değişiklik önerisi, s.15.

2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

İç denetçiler bir plan geliştirirken aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmak zorundadırlar:

- Gözden geçirilecek faaliyetin stratejileri, hedefleri ve faaliyetin kendi performansını denetleme yolları,
- Faaliyet amaçlarına, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu risklerin muhtemel etkilerini kabul edilebilir seviyede tutmanın yol ve araçları,
- İlgili bir çerçeve ya da bir modele kıyasla kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkenliği ve etkinliği,
- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama fırsatları.

2201. A1 – İşletme dışındaki taraflar için bir görevlendirme planı yaparken, iç denetçiler görevin amaçları, kapsamı, her iki tarafın yükümlülükleri, görev kayıtlarına erişim ve sonuç dağılımına getirilebilecek kısıtlamalar ve ilgili tarafların beklentileri de dahil olmak üzere yazılı anlaşma yapmak zorundadırlar.

2201. C1 – İç denetçiler, görevlendirmenin; amaçları, kapsamı ve üstlenilmesi gereken yükümlülükler ve diğer müşteri beklentileri hakkında hizmet verecekleri müşterilerle anlaşmak zorundadırlar. Çok önemli görevlendirmede, bu mutabakat yazılı olmak zorundadır³⁷³.

2210 – Görev Amaçları

Her bir görev için amaçlar belirlenmek zorundadır.

2210. A1 – İç denetçiler, denetlenen operasyonlarla ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmakla yükümlüdürler. Risk değerlendirme sonuçları görevin amaçlarını yansıtmak zorundadır.

³⁷³ 2201, Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler, s.13.

2210. A2 – İç denetçiler, görev amaçlarını tanımlarken, önemli hata ve hile olasılığını göz önünde bulundurmak zorundadırlar.

2210. A3 – Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrollerin değerlendirilmesi için gerekli ve yeterli kriterlere ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin ve /veya yönetim kurulunun belirlemiş oldukları amaç ve hedeflere ulaşmada başarılı olup olmadığını belirlemek için yeterli kriterleri belirlemek zorundadırlar. Bu kriterler yeterliyse, iç denetçiler de bu kriterleri kullanmak zorundadırlar. Kriterler yeterli değilse, iç denetçiler uygun olan kriterler geliştirmek için yönetim ve/veya yönetim kuruluyla çalışmak zorundadırlar.

2210. C1 – Danışmanlık hizmetlerinin amaçlarında, müşteri ile mutabık olduğu ölçüde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçleri de ele alınmak zorundadır.

2210. C2 – Danışmanlık hizmetlerinin amaçları, işletmenin değerleri ve amaçları ile tutarlı olmak zorundadır.³⁷⁴.

2220 – Görev Kapsamı

Görev kapsamı, görevin amaçlarına ulaşmak için yeterli olmalıdır.

2220. A1 – Görev kapsamında, üçüncü şahısların dahil oldukları, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve fiziksel varlıkların göz önünde bulundurulması zorunludur.

2220. A2 – Bir güvence görevi esnasında, önemli danışmanlık fırsatları ortaya çıkarsa, görevin amaçları, kapsamı, karşılıklı yükümlülükler ve beklentilerle ilgili yazılı anlaşma yapılmalı ve danışmanlık hizmetinin sonuçları, danışmanlık standartlarına uygun bir biçimde raporlanmalıdır.

2220. C1 – İç denetçiler, danışmanlık hizmeti verirken, görevin kapsamında mutabık olduklarından emin olmalıdırlar. İç denetçilerin, görevleri esnasında görevin

³⁷⁴ 2210, Görev Amaçları s.13.

kapsamı ile ilgili çekinceleri oluşursa, göreve devam edip etmeme konusunu belirlemek için müşteri ile görüşmek zorundadırlar.

2220. C2 – Danışmanlık hizmetleri verildiği sırada, iç denetçiler hizmetin amaçlarıyla uyumlu bir biçimde kontrolleri ele almak ve önemli kontrol problemlerine karşı uyanık olmak zorundadırlar³⁷⁵.

2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları göz önünde bulundurarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları belirlemek zorundadırlar³⁷⁶.

2240 – Görev İş Programı

İç denetçiler, görev amaçlarını gerçekleştirmek için çalışma programı hazırlamak ve kayıt altına almak zorundadırlar.

2240. A1 – Çalışma programları; görev esnasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve belgelendirme süreçlerini içermek zorundadır. Çalışma programı, göreve başlamadan önce onaylanmak zorunda olmakla beraber programda meydana gelecek her hangi bir değişiklik için de hemen onay alınmak zorundadır.

2240. C1 – Danışmanlık hizmetleri için hazırlanan çalışma programlarının biçim ve içeriği görevin niteliğine bağlı olarak değişebilir³⁷⁷.

2300 – Görev Yapılması

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli bilgiyi tanımlamak, analiz etmek, değerlendirmek ve belgelendirmek zorundadırlar³⁷⁸.

³⁷⁵ 2220, Görev Kapsamı, s.14.

³⁷⁶ 2230, Görev Kaynaklarının Tahsisi, s.14.

³⁷⁷ 2240, Görev İş Programı, s.14.

³⁷⁸ 2300, Görev Yapılması, s.14.

2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı bilgileri tespit etmek ve tanımlamak zorundadırlar.

Yorum: Yeterli bilginin, gerçeğe uygun, ikna edici ve ihtiyatlı olması gereklidir ki bilgili bir kişiyle iç denetçi aynı sonuçlara ulaşabilsin. Güvenilir bilgi, uygun görev tekniklerinin kullanılması yoluyla en ulaşılabilir bilgilerdir. İlgili bilgi, gözlem ve önerileri desteklerse, görev hedefleriyle uyumludur. Faydalı bilgi ise, işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur³⁷⁹.

2320 – Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere bağlamak zorundadırlar³⁸⁰.

2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hale Getirilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını desteklemek için yeterli, güvenilir ve faydalı bilgileri belgelendirmek zorundadırlar.

2330. A1 – CAE, görev kayıtlarına erişimi kontrol etmeli ve gerekli olduğunda bu kayıtları işletme dışındaki taraflara vermeden önce, üst yönetimin ve/veya hukuk müşavirinin onayını almak zorundadır.

2330. A2 – CAE, görev kayıtlarının saklanması ilişkin hususları belirlemek zorundadır. Bu hususlar, işletmenin temel ilkelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmalıdır.

2330. C1 – CAE, danışmanlık hizmetlerinin kayıtlarının tutulması, saklanması ve işletme içi ve dışı ilgililere duyurulması gereken politika ve prosedürleri belirlemek

³⁷⁹ 2310, **Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması**, s.14-15.

³⁸⁰ 2320, **Analiz ve Değerlendirme**, s.15.

zorundadır. Bu politika ve prosedürler, işletmenin düzenlemelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uyumlu olmak zorundadır³⁸¹.

2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü

Görevler, görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir biçimde izlenmek ve kontrol edilmek zorundadır.

Yorum: İzleme ve kontrol derecesi, iç denetçilerin yetkinliklerine, tecrübelerine ve görevin karmaşıklığına bağlıdır. Bu görev CAE'nin yükümlülüğündedir, ancak CAE bu görev için uygun ve tecrübeli elemanlarını görevlendirebilir. İzleme ve kontrole ilişkin belgeler kayıtlı olarak muhafaza edilir³⁸².

2400 – Sonuçların Raporlanması

İç denetçiler, görevlerinin sonuçlarını raporlamakla yükümlüdürler³⁸³.

2410 – Raporlama Kistasları

Raporlamalar; görevin hedefleri ve elde edilen sonuçların yanı sıra verilen tavsiyeleri, önerilen eylem planlarını ve ilgili kanaatleri de içine almalıdır.

2410. A1 – Sonuçları gösteren nihai raporda, iç denetçi ilgili görüşünü ve kanaatlerini açıklarken, üst yönetim, yönetim kurulu ve ilgili diğer paydaşların beklentilerini göz önünde bulundurmalı ve yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklemelidir.

2410. A2 – İç denetçiler, görev raporlamalarında başarılı performans sergilemeleri için teşvik edilmelidirler.

2410. A3 – Görev sonuçları işletme dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların paylaşımı ve kullanımı gibi sınırlandırmaları da içermek zorundadır.

³⁸¹ 2330, Bilgilerin Kayıtlı Hale Getirilmesi, s.15.

³⁸² 2340, Görevin Gözetim ve Kontrolü, s.15.

³⁸³ 2400, Sonuçların Raporlanması, s.15.

2410. C1 – Danışmanlık hizmetlerinin sonuçlarının raporlanması, görevlendirmenin niteliğine, şekil ve içeriğine ve müşterinin talebine göre değişir.

Yorum: Görüşler, görevin seviyesine göre derecelendirmeleri, sonuçları ve bu sonuçların değerlendirmelerini kapsayabilir³⁸⁴.

2420 – Raporlamaların Kalitesi

Raporlamalar; gerçek, tarafsız, açık, özlü, yapıcı, eksiksiz ve zamanlı sunulmalıdır.

Yorum: Doğru raporlamalar, hata ve çarpıklık barındırmaz ve gerçeklere sadıktır. Tarafsız raporlamalar, ön yargı barındırmaz, eşit, tarafsız ve bütün ilgili gerçeklerin değerlendirme sonucunu yansıtır. Açık raporlamalar, kolaylıkla anlaşılabilir ve mantıklıdır, gereksiz teknik kelimeler barındırmaz ve önemli bilgiyi sağlar. Özlü raporlamalarda, dolaylı anlatım yoktur ve gereksiz ayrıntılar barındırmazlar. Yapıcı raporlamalar, müşteriye ve işletmeye yardımcı ve yol göstericidir. Eksiksiz raporlamalar, tüm önemli bilgileri, tavsiyeleri ve sonuçları destekler. Zamanında raporlamalar ise, sorunların önem derecesine göre, yönetimin gerekli düzeltmeleri yapabilmesi için tam zamanında ve faydalı raporlamalardır³⁸⁵.

2421 – Hata ve Eksiklikler

Eğer nihai raporlama önemli hata ve eksiklik barındırıyorsa, CAE, hatalı ve eksik raporu alan ilgili taraflara raporun düzeltilmiş halini iletmekle yükümlüdür³⁸⁶.

2430 – “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

İç denetçiler, sadece kalite güvence ve geliştirme programının sonuçların destekler ise, görevlerinin “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak” yapıldığını raporlarında bildirebilirler³⁸⁷.

³⁸⁴ 2410, Raporlama Kıstasları, s.15-16.

³⁸⁵ 2420, Raporlamaların Kalitesi, s.16.

³⁸⁶ 2421, Hata ve Eksiklikler, s.16.

2431– Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması

Etik kurallara ve/veya standartlara aykırılıklar belli görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken aşağıdaki hususlar özel durum olarak açıklanmak zorundadır:

- Tam anlamıyla uygunluğun sağlanmadığı etik kurallar, davranış kuralları ve standartlar,
- Aykırılık nedenleri,
- Aykırılığın görev sonuçlarına ve raporlamaya etkisi³⁸⁸.

2440 – Sonuçların Dağıtımı

CAE, görev sonuçlarını ilgili taraflara bildirmek zorundadır.

Yorum: CAE, raporu yayımlamadan önce gözden geçirilmesinden, onaylanmasından ve kime ve nasıl iletileceğinden yükümlüdür. CAE bu görevi delege bile etse bu yükümlülük devam etmektedir.

2440. A1 – CAE, görev sonuçlarının öngördüğü tedbirlerin alınmasını sağlayabilecek taraflara sonuçları raporlamak ile yükümlüdür.

2440. A2 – CAE, her hangi bir yasa emretmediği sürece, işletme dışındaki taraflara görev sonuçlarını bildirmeden önce işletmede doğabilecek riskleri değerlendirmek, uygun bir şekilde üst yönetimle ve/veya hukuk müşaviri ile istişare ederek sonuçların raporlanmasına ve kullanımına kısıtlama getirmek ve kontrol etmekle yükümlüdür.

2440.C1 – CAE, danışmanlık hizmetlerinin nihai sonuçlarının müşterilere raporlanmasından yükümlüdür.

2440.C2 – Danışmanlık hizmeti esnasında, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde sorun tespit edilmesi durumunda, bu sorunlar işletme için önemli

³⁸⁷ 2430, “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’ na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması, s.16.

³⁸⁸ 2431, Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması, s.17.

bir durum teşkil eder etmez, üst yönetime, yönetim kuruluna ve denetim komitesine bildirilmek zorundadır³⁸⁹.

2450 – Genel Görüşler

Genel görüş yayımlanırken, işletmenin stratejileri, hedefleri, riskleri ve yönetim kurulu, denetim komitesi ve tüm paydaşların beklentileri göz önünde bulundurulmalı ve yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı bilgi ile desteklenmelidir.

Yorum: Genel Görüş,

- Görevin kapsamını ve görüşün verildiği zaman dönemini içermeli,
- Kapsam sınırlamalarını,
- Diğer güvence verenlerin de dahil olduğu tüm ilgili projelerin unsurlarını,
- Görüşü destekleyen bilgilerin bir özetini,
- Genel görüşün belirlenmesinde temel olarak kullanılan risk veya kontrol çerçevesi ya da diğer ölçütleri ve
- Varılan genel görüş, karar ya da yorumu kapsar³⁹⁰.

Olumsuz genel görüşün sebepleri açıklanmak zorundadır³⁹¹.

2500 – İlerlemenin Gözlenmesi

CAE, yönetime raporlanan sonuçların akıbetinin izlenmesi için sistem kurmak ve işletmekle yükümlüdür.

2500. A1 – CAE, yönetimin aldığı tedbirlerin başarılı bir biçimde uygulandığı veya yönetimin gerekli olan tedbiri almaması durumunda riski üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri izlemek amacıyla takip süreci kurmakla yükümlüdür.

³⁸⁹ 2440, **Sonuçların Dağıtımı**, s.17.

³⁹⁰ Standart 2450'deki değişiklik, Gereçesi; standart için önerilen değişiklik, yeni ilke "işletmenin stratejileri, hedefleri ve riskleriyle uyumludur" ile bağlantıyı daha iyi göstermektedir.

³⁹¹ 2450, **Genel Görüşler**, s.17-18.

2500.C1 – İç denetim birimi, müşterileri ile mutabık kaldığı ölçüde, danışmanlık hizmetinin sonuçlarının akıbetini izlemek zorundadır³⁹².

2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

CAE, üst yönetimin kabul edilmeyecek bir risk seviyesini kabul ettiğine inandığında, konuyu üst yönetimle müzakere etmelidir. Konunun çözüme kavuşmadığı kanaatine varır ise, konuyu denetim komitesi ve yönetim kuruluna rapor etmek zorundadır.

Yorum: Yönetimin kabul ettiği risk seviyesinin belirlenmesi ve yönetimin daha önceki denetim sonuçlarına istinaden aldığı hareket planlarının başarısı, güvence ve danışmanlık hizmetleri aracılığı ile izlenebilir. Riskin çözümlenmesi CAE'nin sorumluluğunda değildir³⁹³.

1.6.2.2. Tavsiye Edilen Rehber

Tavsiye edilen rehber, IIA tarafından resmi biçimde hazırlanmış ve onaylanmıştır. Bu rehber; iç denetim tanımının, etik kuralların, standartların ve yeni iç denetim misyonun etkin bir şekilde uygulanması için gerekli olan uygulamaları içerecek biçimde düzenlenmiştir. Tavsiye edilen rehber, *Uygulama Rehberi* ve *Tamamlayıcı Rehber* olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır.

1.6.2.2.1. Uygulama rehberi

Uygulama önerilerinin³⁹⁴ yerini almak için hazırlanmış ve genişletilmiştir. Çok geniş kapsamlı rehber seti haline gelen “Uygulama Rehberi”, iç denetçilere standartlara uymaları konusunda yardımcı olmaktadır.

1.6.2.2.2. Tamamlayıcı Rehber

İç denetim hizmetlerinin yürütülmesi konusunda detaylı bir rehberlik sunar. Bunlara; konu alanları, sektöre özgü konu ve sorunlar, süreç ve prosedürler, teknik ve

³⁹² 2500, **İlerlemenin Gözlenmesi**, s.18.

³⁹³ 2600, **Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi**, s.18.

³⁹⁴ Uygulama Önerileri; iç denetim yaklaşımlarını, yöntemlerini ve düşüncelerini ele alırken süreç ve prosedürleri ayrıntılandırmaz. Kısacası, iç denetçilerin en iyi uygulamaları geliştirmelerine yardım eder.

araçlar, programlar, aşamalı yaklaşımlar ve teslim edilecek materyal gibi örnekler gösterilebilir.

Kısacası, günümüz dünyasında entegre risklerdeki değişikliklere bağlı olarak iç denetim; açıkça tanımlanmış prensiplerden, yol gösterici uygulama standartlarından ve bu değişiklikleri sadece tanımlamakla kalmayıp, aynı zamanda riskleri meydana gelmeden tahmin etmeye yönelik düzenlenmiş rehberlerden oluşan bir çerçeve ve bu çerçeveye bağlılık gerektirir³⁹⁵.

1.6.3. Profesyonellik İçin Global Kabul Gören Standartların Önemi

Günümüz iş dünyasında, etkili ve etkin bir iç denetim birimine sahip olmak önemli bir gerekliliktir. İç denetim etkin bir kurumsal yönetimin temel taşlarından. Bu kadar önemli olan bir faaliyetten, yönetim kurulu nasıl etkili ve etkin bir biçimde hizmet alabilir sorusu bu noktada gündeme gelmektedir. Bu sorunun cevabı, İç Denetim Mesleki Uygulamaları için Uluslararası İç Denetim Standartları'nda bulunmaktadır. IIA tarafından yayımlanan standartlar, bir işletmenin iç denetçilerinin temel hizmetlerini zamanında, etkin, istikrarlı ve doğru bir şekilde çalışmalarını sağlamak için gerekli temel mekanizmayı inşa etmektedir³⁹⁶.

IIA, iç denetimin, ancak standartlara uygun bir biçimde ve yetkin profesyoneller tarafından yapıldığında, ilgili işletme yönetiminin stratejik hedeflerine ulaşmasına yardımcı olabileceğine inanmaktadır³⁹⁷. Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu'nun (IIASB) Başkanı olan Patty Miller, diyor ki; *“Standartlar, iç denetçilerin asgari kabul edilebilir performans düzeylerini belirleyerek, kurumların operasyonlarını geliştirmelerine ve kurumlarına değer katmalarına yardımcı olmaktadır”*³⁹⁸.

IIASB tarafından geliştirilen ve güncellenen standartlar; bütün dünyada iç denetçiler, paydaşlar, akademisyenler ve diğer konu uzmanlarından oluşan çok geniş bir grubun görüş ve fikirlerini temsil etmektedir. IIASB, standartlar için teklif edilen

³⁹⁵ Yeni IPPF, s.1-2.

³⁹⁶ IIA Tone At The Top, İç Denetim Standartları: Neden Önemlidir?, Sayı.73, (Temmuz/Ağustos 2015), http://www.tide.org.tr/uploads/2015-1320%20PR-May-June%202015%20TAT_CX3_FNL_Lo_TR.PDF , (27 Eylül 2015), s.1.

³⁹⁷ Yılmaz, “İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı”,s.236.

³⁹⁸ IIA Tone At The Top, İç Denetim Standartları: Neden Önemlidir?, s.1.

değişiklikleri çıkartmadan ve yayımlamadan önce oldukça kapsamlı danışma ve tartışmalar yapmaktadır. Teklif edilen değişiklikler ancak ve sadece değişiklik taslağı asgari doksan günlük bir süre boyunca kamuoyunun görüş ve önerilerine açıldıktan sonra yapılabilmektedir. Daha sonra da teklif edilen değişikliklerin IASB tarafından onaylanması gerekmektedir.

Ayrıca IIA Yönetim Kurulu tarafından tayin edilmiş bir gözetim organı, standartların küçük ve büyük, özel ya da kamu sektörü olsun, herhangi bir kurum ve kuruluşlar tarafından kullanılmasını sağlamak adına, standart belirleme sürecinin zorluklarını değerlendirir ve bu konularda görüş ve tavsiyeler sunar.

Sonuç olarak, herhangi bir iş için yeterince esnek, ancak aynı zamanda yönetim kurulu üyelerine aldıkları iç denetim hizmetinin kalitesi hakkında gerekli olan güvenceyi verme konusunda yeterince kesin ve kati bir kılavuz setidir³⁹⁹.

Bütün bu ifadelerden anlaşılacağı üzere, sürdürülebilir bir işletme performansı için hayati öneme sahip olan iç denetim faaliyetinin, uluslararası standartlar dahilinde yapılması, hem dünyayla entegre bir şekilde çalışmak hem de bu faaliyetin etkenliğini ve etkinliğini artırmak için kilit derecede önemlidir.

³⁹⁹ IIA Tone At The Top, İç Denetim Standartları: Neden Önemlidir?, s.2.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMI

2.1. Sürdürülebilirliğe Genel Bakış

Son yıllarda gerek literatürde gerekse uygulamada çok yaygın bir biçimde yer almaya başlayan sürdürülebilirlik kavramı; sosyal, kültürel, bilimsel, doğal kaynak ve insan kaynaklarının tümünün temkinli kullanılmasını sağlayan ve bu unsurlara saygı gösterme esasına dayanan, sosyal bir bakış yaratan katılımcı bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Sürdürülebilirlik bu tanımın ötesinde bir ekosistem, toplum ya da bir sürecin kesintisiz ve bozulmadan yaşamını sürdürebilmesi için gereken ana kaynaklara aşırı yüklenmeden varlığını devam ettirebilme yeteneğini de ifade etmektedir⁴⁰⁰. Ana kaynaklara aşırı yüklenmemek, gelecek kuşakların yaşam kalitesinden ödün verilmemesini ifade eder. Bu yönüyle sürdürülebilirlik kavramı ilk başlarda “sosyal sorumluluk” kavramı olarak algılanırken, şimdilerde yaşam ve iş yapış şekli, yarınlarda ise var olabilmenin ön koşulu olarak görülmektedir⁴⁰¹.

Sürdürülebilirlik kavramı, ekonomik, sosyal ve çevresel olmak üzere, üç alt boyuta sahiptir. Kurumsal yönetim sistemleri içerisinde sürekli iyileşme göstermesi gereken⁴⁰² bu üç boyut geçmişteki toplumlar tarafından birbirinden bağımsız olarak düşünülmüş ve incelenmiş olsa da bu tarz bir yaklaşım uzun dönemde diğer boyutlar için sorun teşkil etmiştir⁴⁰³. Ekolojik dengenin gittikçe bozulması, iklim değişikliğine bağlı yaşanan felaketler, kaynakların tehdit altında olması ve yüksek kaynak maliyetleri gibi zorluklarla karşı karşıya kalan işletmeler, iş yapma biçimlerinin çevre üzerinde olumsuz etkiler yarattığını fark etmeye başlamışlardır⁴⁰⁴. Bu bilinç sürdürülebilirliğin

⁴⁰⁰ Muammer Sarıkaya, “Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk”, Senem Besler ve H. Zümrüt Tonus (Eds.), **Yönetimde Güncel Yaklaşımlar** içinde (198-218), Eskişehir:Anadolu Üniversitesi Yayınlar No.2663, Ağustos 2012, s.199.

⁴⁰¹ Ayşe Banu Bıçakçı, “ Sürdürülebilirlik Yönetiminde Halkla İlişkilerin Rolü”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt.4, No.1, (2012), s.49.

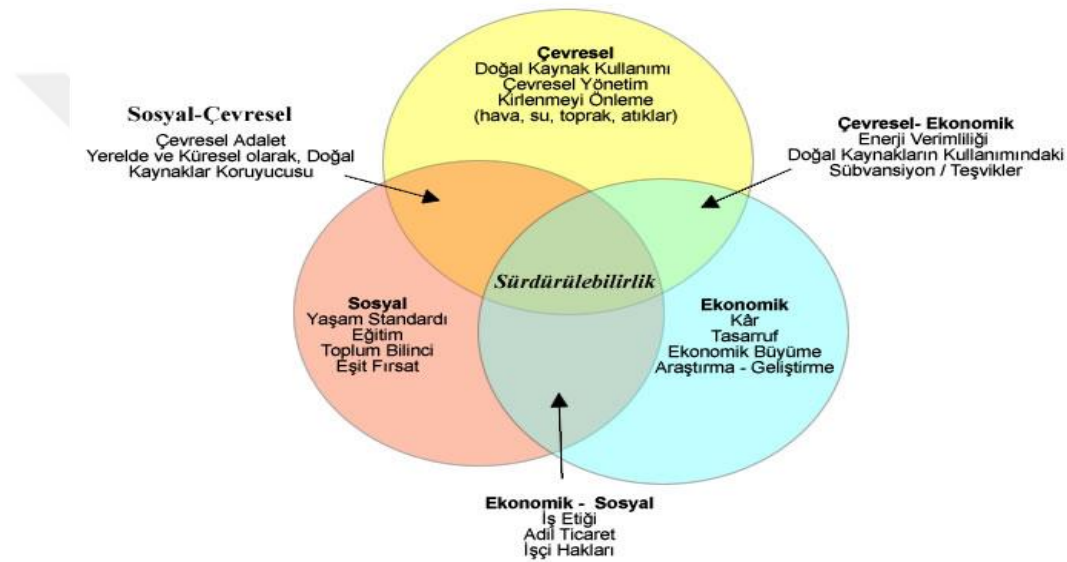
⁴⁰² A. Azapagic, “Systems Approach to Corporate Sustainability - A General Management Framework”, **Process Safety and Environmental Protection**, Vol.81, Part B, (September 2003), s.303

⁴⁰³ Ebru Caymaz, Semih Soran ve Fahri Erenel, “The Relationship Between Corporate Sustainability and Corporate Social Responsibility in Business: Global Compact Turkey”, **Journal of Management Marketing and Logistics**, Vol.1, No.3, (2014), s.209.

⁴⁰⁴ Tuba Yaman Aydın, “Sürdürülebilirlik’e Genel Bakış”, **KPMG Gündem Dergisi**, Sayı.15, (Temmuz/Eylül 2013), s.44.

ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarının birlikte ele alınması yolunda önemli bir adım olmuştur⁴⁰⁵.

Sürdürülebilirliğin “üç ayağı” olarak ifade edilen işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel amaçlarının dengeli bir biçimde gözetilmesini savunan yaklaşım “Triple Bottom Line” kavramı ilk olarak 1997 yılında John Elkington tarafından ortaya atılmış olup bu yaklaşıma göre bu üç boyutun hepsi işletmelerin faaliyetleri ve geleceği açısından önemli roller üstlendiklerinden hiçbirinin ihmal edilmemesi gerekir⁴⁰⁶.



Şekil 2.1: Sürdürülebilirliğin Üç Boyutu Arasındaki İlişki

Kaynak: Tansel Aksel, “Sürdürülebilirlik Nedir?”, Sürdürülebilir Yaşam Portalı, (09 Eylül 2015).

Dünya Ekonomik Kalkınma Komisyonu da bu bakış açısıyla ekonomik, sosyal ve çevresel boyutların eş zamanlı olarak benimsenmesi gerektiğine vurgu yapmaktadır⁴⁰⁷. Ancak ne yazık ki gerek bireysel gereksinimler için gerekse de işletmelerin faaliyetleri sırasında dünyaya verilen ve geri dönüşümü olmayan zararlar

⁴⁰⁵ Tansel Aksel “sürdürülebilirlik Nedir?”, Sürdürülebilir Yaşam Portalı, <http://benkoltd.com/Suyapo/surdurulebilir/surdurulebilirlik.asp> (09 Eylül 2015).

⁴⁰⁶ Aras ve Gaye Uğur Sarıoğlu, “Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama”, TÜSİAD, Yayın No:T/ 2015, 10-567, Ekim 2015, s.24. http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/Kurumsal-Raporlamada-Yeni-Donem-Entegre-Raporlama.pdf (5Kasım 2015).

⁴⁰⁷ H. Hayrettin Tıraş, “Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre Teorik Bir İnceleme” Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, s.61., http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Imagesimages/files/2012-2-5_0.pdf (4 Ekim2015).

doğal kaynakların tükenmesine, iklim değışikliklerine, küresel ısınmaya ve çok çeşitli çevresel felaketlere neden olmaktadır⁴⁰⁸. Bu bağlamda içinde bulunduğumuz dünyayı yaşanır kılmak ancak sürdürülebilir bir alt yapı oluşturulması ile mümkün olabilir. Bunun için de çevrenin korunması ve kıt kaynakların verimli kullanılması şarttır⁴⁰⁹.

Gelişmiş toplumlarda tabiat ve toplum arasındaki ilişkinin merkezinde iş yer almakta ve toplum ilişkilerini yapılandırmaktadır. Bu bağlamda sürdürülebilir yaşam biçimlerine erişebilmemiz için gelecekte iş dünyasının ne şekilde örgütlenmesi gerektiği konusunda doğru karar verilmesi çok büyük önem taşır⁴¹⁰.

Günümüzde iş dünyasında işletmeler artık sadece kısa vadeli planlarla kârlılığı hedeflemeyi bırakmış, sürdürülebilirlik kavramı çerçevesinde kurumsal itibar, çevre, doğa ve toplumla entegre bir vizyon ve tüm bunların yanında verimlilik ve kârlılığı temel amaç edinmişlerdir⁴¹¹. Bu açıdan bakıldığında, hammaddenin elde ediliş şekli, ürünlerin verimliliği, atıklarla başa çıkılma yolları, ürünlerin paketlenme ve dağıtım şekli, geri dönüşüm, yatırımlar için kullanılan paranın kaynağından ve çalışanların ödüllendirilme yöntemlerine, yerel kirliliğe, zehirli maddelere, karbon salımına ve verimsiz süreçlere kadar her konu sürdürülebilirlik açısından ele alınması gereken konular olarak kabul edilir. Daha sürdürülebilir işletmeler için kullanılan enerjinin azaltılması, yenilenebilir malzemeler kullanılması, atıklar ve kullanım dışı kalan elektronik malzemelerin asgariye indirilmesi, yapay katkı maddelerinden ve gereksiz nakliyeden kaçınılması, denetim, izleme, uluslararası standartlar ve iç denetim konularına önem verilmesi, çevrenin korunması, tedarikçi ve dağıtımıcılardan sürdürülebilirlik uygulamalarının talep edilmesi ve bunların desteklenmesi hatta sektör çapındaki temel sorunlarla başa çıkabilmek için rakiplerle ortak çalışmalar yapılması gereklidir⁴¹².

⁴⁰⁸Yurtsever, “Sürdürülebilirlik Yaşam Biçimimiz olmak zorunda – Kişisel İhtiyaçlar”, **Turcomoney Dergisi**, Sayı.47 (Aralık 2014), s.98.

⁴⁰⁹Karun Nora Malhasoğlu, “Gelecek İçin Sürdürülebilirlik”, Fütüristler Derneği, 15 Haziran 2012, <http://www.gençfütüristler.org/haberler/gelecek-icin-surdurulebilirlik/> (09 Eylül 2015).

⁴¹⁰Judith Gouverneur and Nina Netzer, “Direksiyona Geç ve Sür! Adil Geçiş İçin Sendikalar”, Lisa Mastny (Ed.), Gülru Hotinli (çev.), **Dünyanın Durumu 2014 Sürdürülebilirlik İçin Yönetişim** içinde (309-321), İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları, 2014, s.321.

⁴¹¹Süleyman Orakçioğlu, “Sürdürülebilirlik ve İstikrar”, **Turcomoney Dergisi**, Sayı.45 (Ekim 2014), s.72

⁴¹²Peter Fisk, **Sürdürülebilir Büyüme “İnsan, Gezegen, Kar”**, Evren Yıldırım (çev.), İstanbul: Media Cat Kitapları, 2010, s.190-191.

Ayrıca, işletmelerin istihdam yaratarak, ekonomik ve sosyal kalkınmaya katkı sağlamaları, çalışanlarının çalışma ve yaşam koşullarını iyileştirmeleri, tüketicilerin, yerel toplumun ve gelecek kuşakların yaşam kalitesini dikkate almaları da son derece önemlidir⁴¹³.

İşletmelerde sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi için, işletme faaliyetlerinin, belirli bireylerin varlığına bağlı olmadan sürdürülmesini ve geliştirilmesini sağlayan bir yönetim ve organizasyon yapısının oluşturulması gerekir⁴¹⁴. İç denetime olan ihtiyacın ortaya çıkmasının en temel sebebi bu kurumsallaşma ve kurumsal yönetim kavramlarının öneminin artmasıdır. Kurumsallaşmanın en önemli göstergelerinden birisi ise iç denetimin belirli standartlar dahilinde yapılmasıdır. Bu bağlamda kurumsal yönetim anlayışının ortaya çıkışı, iç denetimin fonksiyonunu ve uygulama sahasını genişletmiştir⁴¹⁵. Buradan hareketle işletmelerin, sürdürülebilirliğe destek olmak için kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında bir yönetim anlayışına ve uluslararası standartlar çerçevesinde çalışan etkin bir iç denetim birimine sahip olmaları gerektiği açıktır.

Aslında sürdürülebilirlik ifadesi, 1987 yılında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından yayımlanan, Bruntland Raporu olarak adlandırılan “Ortak Geleceğimiz” adlı bildirmede “sürdürülebilir kalkınma” tanımının yapılmasıyla yaygınlaşmış ve daha geniş bir anlam kazanmıştır⁴¹⁶. İlk başlarda farklı algılanmasına rağmen son yıllarda ortak bir tanım kabul edilmiştir⁴¹⁷. Ortak kabul gören tanıma göre, sürdürülebilir kalkınma “*gelecek kuşakların kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme olanaklarından ödün vermeksizin bugünün ihtiyaçlarını karşılayabilecek kalkınma*” olarak ifade edilmektedir⁴¹⁸. Bu tanıma göre sürdürülebilir kalkınma; ekonomik büyüme, sosyal eşitlik ve çevresel eşitlik ile ilgilidir. Komisyona göre ekonomik

⁴¹³ Aras ve Gaye Uğur Sarıoğlu, s.26.

⁴¹⁴ Orakçıoğlu, s.72

⁴¹⁵ Selim Cengiz, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.15, sayı.2, (2013), s.423.

⁴¹⁶ A. Stepsen Roosa, **Sustainable Development Handbook**, Fairmont Press, 2010, s.36.

⁴¹⁷ Jacobus A. Du Pisani, “Sustainable Development- Historical Roots of The Concept”, **Environmental Science**, Vol.3, Sayı.2, (June 2006), s.92.

⁴¹⁸ Peter Glavic and Rebeka Lukman, “Review of Sustainability Terms and Their Definitions”, **Journal of Cleaner Production**, Vol.15, Sayı.18, (December 2007), s.1884.

büyüme çözüm getirilmesi gereken çevresel bozulma ve yoksulluk gibi büyük sorunlara yol açan bir süreçtir⁴¹⁹.

İşletmeler açısından sürdürülebilir kalkınma ise; “girişimci ve hissedarların ihtiyaçlarını karşılayan, işletme stratejilerinin benimsenmesinin ve uygulamaya konulmasının yanı sıra, gelecekte ihtiyaç duyulacak beşeri ve doğal kaynakların korunmasının sağlanması” olarak tanımlanmaktadır⁴²⁰. Bu anlamda işletmeler faaliyetlerini yürütürken, hammaddeyi temin ettikleri doğayı ve ekolojik dengeyi korumayı amaç edinen tarzda bir sorumluluk bilincine sahip olmak durumundadırlar⁴²¹.

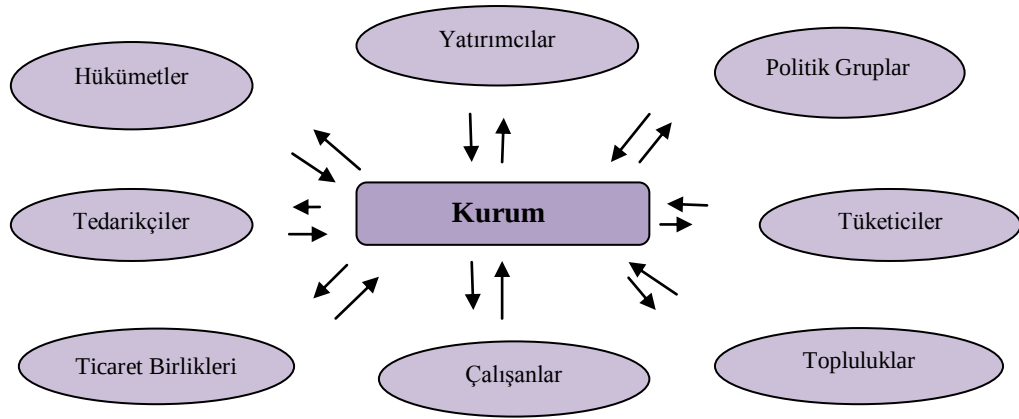
Sürdürülebilir kalkınma anlayışının yerleşmesi için 1992 yılında Rio’da yapılan BM Çevre ve Kalkınma Konferansında hükümet ve diğer kuruluşların katılımının gerekliliğine dikkat çekilmiştir. 2002 yılında Johannesburg Dünya Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesinde ise Rio’da alınan kararların uygulanmasına ve uygulamalarda karşılaşılan sıkıntılara çözüm getirilmesi amaçlanmıştır. Bu zirveden iki karar çıkmıştır. İlki, hükümetlerin taahhütleri, eylem planları ve uygulamaya konulacak konular, ikincisi ise, sorumlulukların tüm paydaşlar tarafından üstlenilmesidir. Bu zirve ticari kuruluşlara; ekonomik, sosyal ve çevresel sorumluluklarını artırmaları için, işletmelerle ve bu işletmelerin faaliyet gösterdikleri topluluklarla ve paydaşlarla iletişime girmeleri gerektiği konusunda önerilerde bulunmaktadır⁴²². Burada paydaşlarla iletişimin önemine dikkat çekilmiş ve kendisi ve hissedarları için en yüksek getiriye hedefleyen işletmelerin yerini tüm paydaşlarına karşı sorumlu olan işletmelere bıraktığı görülmektedir.

⁴¹⁹ Taner Güney ve İbrahim Bakırtaş, “Çevresel Sürdürülebilirlik ve Yozlaşma İlişkisi: Bir Kesit Veri Analizi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.30 (Ağustos 2011), s.232-233.

⁴²⁰ Lerzan Kavut Akün, “İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi : Yönetim Dergisi**, Sayı.34, Yıl.10, (Ekim-1999), s.17.

⁴²¹ Raine Isaksson and Ulrich Steimle, “What does GRI-Reporting tell us about Corporate Sustainability”, **The TQM Journal**, Vol.21, No.2 (2009), s.169-170.

⁴²² Sarıkaya, s.200.



Şekil 2.2: Paydaş Yaklaşımında, Kurumun İletişimde Olduğu Kişi ve Gruplar

Kaynak: Ferruh Uztuğ ve Naim Çınar, “Kurumsal İletişim Fonksiyonu”, Yılmaz Ürper ve Senem Besler (Eds.), **İşletme Fonksiyonları** içinde (198-221), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, s.198.

İşletmelerin, tüm paydaşlarına karşı sorumlulukları eşit düzeydedir. İşletmeler ve paydaşlar arasında çift yönlü bir ilişki söz konusudur. Buradan anlaşılacağı gibi her iki tarafın da birbirlerini etkilediği ve birbirinden etkilendiği görülmektedir. Paydaşlar ile olan ilişkinin sağlıklı kurulabilmesi için işletmelerin paydaşlarını tanımaları ve paydaşlarının ihtiyacı olan bilgiyi paylaşmaları gerekir⁴²³.

2.2. Kurumsal Sürdürülebilirlik

İşletmelerin gerçek başarıya, sürdürülebilirlik faaliyetlerini bir yük olarak görmeyip, bütün paydaşların faydalandığı; kaynak, uzmanlık, fırsat ve inovasyon bütünü olarak gördüklerinde ulaşabilecekleri belirtilmektedir. Sürdürülebilirliğin; ekonomik, sosyal, çevresel ve kurumsal yönetim boyutlarını doğru sürdürülebilirlik stratejileriyle entegre eden ve karar mekanizmalarına uyumlaştıran işletmeler, sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşabilirler⁴²⁴.

O halde kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerde uzun dönemli değer yaratmak amacıyla kurumsal yönetim ilkeleriyle birlikte ekonomik, sosyal ve çevresel faktörlerin işletmelerin operasyonlarına ve karar mekanizmalarına uyarlanarak risklerin yönetilmesidir⁴²⁵. Bu bağlamda kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarının işletme

⁴²³ Uztuğ ve Çınar, s.198-199.

⁴²⁴ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, Ekim 2014, s.5.

⁴²⁵ Funda Özçelik, “Sürdürülebilirlik Performans Karnesi”, **Journal of Yaşar University**, Cilt .8, Sayı.30 (2013), s.4988

düzeyinde içselleştirilmesi için; işletmenin stratejilerine, politikalarına, süreçlerine ve operasyonlarına entegre edilmesi önem arz etmektedir⁴²⁶.

Yalnızca uygunluk ve itibar konularıyla ilgilenen, iş planlarının ekinde sürdürülebilirlik stratejisine yer veren ve iş bittikten sonra sürdürülebilirlik raporu yayımlayan bir anlayış artık çok yetersizdir. Sürdürülebilirlikle ilgili konuların işin merkezine taşınması ve iş yapış şekline entegre edilmesi şarttır⁴²⁷.

Bu amaç doğrultusunda günümüz yöneticileri, sürdürülebilirlik çalışmalarıyla ilgili eski tutumları geride bırakıp, sürdürülebilirliğin yaratacağı farkı anlamış; sürdürülebilirliği daha yenilikçi, entegre, proaktif ve sorumlu bir şekilde ele alan yeni bir zihniyeti benimsemektedirler⁴²⁸. Bu iki bakış arasındaki farklar şöyle özetlenebilir.

Tablo 2.1. Eski ve Yeni Sürdürülebilirlik Bakış Açısının Karşılaştırılması

Eski Sürdürülebilirlik Zihniyeti	Yeni Sürdürülebilirlik Zihniyeti
Ek Faaliyet	Merkezde
Tehdit	Fırsat
Mecburiyet	Yenilik
Maliyet	Kâr
Yerinde sayan ⁴²⁹	Hamle yapan ⁴³⁰
Yerel ve ilgili	Küresel ve sorumlu
Çoklu tepki	Sistemsel çözümler ⁴³¹
Reaktif	Proaktif
Kafa karıştırıcı ⁴³²	Tamamlayıcı ⁴³³
Ölçülemez	Ölçülebilir ⁴³⁴

Kaynak: Peter Fisk, *Sürdürülebilir Büyüme “İnsan, Gezegen, Kâr”*, Evren Yıldırım (çev.), İstanbul: Media Cat Kitapları, 2010, s.87.

⁴²⁶ S. Simon Gao and J. Jane Zhang, “Stakeholder Engagement, Social Auditing and Corporate Sustainability”, *Business Process Management Journal*, Vol.12, No.6, (2006), s.722.

⁴²⁷ Fisk, s.16.

⁴²⁸ Fisk, s.86.

⁴²⁹ Değişimden kaçınarak, sadece kendi soyutlanmış dünyası (sektörleri, ürünleri, bölümleri, proje ve zaman planları) ile ilgilenen bu yüzden büyük resmi kaçıran kişilerdir. Fisk, s.86.

⁴³⁰ Değişimin gerekliliğini hisseden, gelecekteki büyüme için gerekli değişimi çok geç kalmadan kurum içinde harekete geçiren, değişime önderlik eden ve yöneten değişimin temsilcisi olan kişilerdir. Fisk, s.242.

⁴³¹ Sorunlara sistematik yaklaşabilen ve daha entegre çözümler üretebilen kişilerdir.

⁴³² Sürdürülebilirliği yük olarak görmek, maliyet artırıcı ve etkinlik azaltıcı bir faaliyet olduğunu düşünmektir.

⁴³³ Rekabet avantajı kazanmak ve tüketicilere uygun ürün ve hizmetlerin markaların konumlandırılması yoluyla büyümek için sürdürülebilirliği araç olarak görmektir. Craig Faris and others, s.2.

⁴³⁴ Süreç ve kontrolleri yönlendiren, açıkça tanımlanmış amaçları ve ölçülebilir sonuçları olan mekanik, doğrusal ve nicel bir yaklaşımı benimsemektir. Fisk, s.88.

Yıllar içerisinde kurumsal sürdürülebilirliği etkileyen unsurlarda çeşitli değişiklikler olmuştur. Örneğin 1980’li yıllarda işletmelerde hisselerin toplam değerlerinin yüzde seksen biri tesis, makine ve fabrika gibi duran varlıklardan oluşuyordu. Kurumsal itibar, marka değeri, know-how, personel kalitesi gibi değerler ise yalnızca yüzde on dokuzu kapsamaktaydı. Günümüzde ise borsada işlem gören şirketlerin, hisselerinin toplam değerlerinin yüzde sekseni kurumsal itibar, know-how ve lisanstan oluşmaktadır⁴³⁵. Bu bulgu Ocean Tomo’nun 2010 Maddi Duran Varlıklar Piyasa Değeri Raporu tarafından da doğrulanmaktadır. S&P 500 endeksinde de şirketlerin piyasa değerlerinin yalnızca %20’sinin şirketlerin kendi fiziksel ve finansal varlıklarıyla açıklanabilir olduğu ifade edilmiştir. Bu rakamlar 1975’li yıllarda ise %83’lerde seyretmekteydi. Geri kalan entelektüel sermaye ise, insan kaynakları, marka itibarı, düzenleyici kurumlar, sivil toplum örgütleri, müşteriler, tedarikçiler ve diğer paydaşlarla ilişkiler gibi maddi olmayan faktörleri içerir⁴³⁶. Bu nokta sürdürülebilirlik kavramı içerisinde itibar gibi maddi olmayan kavramların önemini açıkça ortaya koymaktadır. Maddi başarı ne olursa olsun, itibar zor kazanılan ve yerine konulması zor bir kavramdır. İşletmelerin itibarlarını koruyamamaları durumunda sürdürülebilir bir başarı yakalamaları mümkün değildir⁴³⁷.

2.3. Kurumsal Sosyal Sorumluluk

Kurumsal sürdürülebilirliğin birbirleriyle bağlantılı bir çok bileşeninden biri olan kurumsal sosyal sorumluluk, kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanmasında temel taşlardan biri olarak kabul edilmektedir.⁴³⁸

2.3.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı

Sorumluluk, “bir işi üstüne alan ve o işi yapmak zorunda olan bir bireyden beklenen yükümlülüklerin tamamı” şeklinde tanımlanmakta olup toplum hayatının gereğidir. Bu kavram ülkelerin kalkınmasını ve refah seviyesinin artmasını sağlar⁴³⁹.

⁴³⁵Esra Kızıltan, “Şirketlerde Sürdürülebilirlik”, *Turkishtime Dergisi*, 16 Mayıs 2014, <http://www.turkishtimedergi.com/genel/sirketlerde-surdurulebilirlik/> (10 Eylül 2015).

⁴³⁶Craig Faris and others, s.1.

⁴³⁷Cüneyt Sezgin, “İç Denetimin İtibarı Yönetmesi”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı.40 (Sonbahar 2014), s.17.

⁴³⁸Caymaz, Soran ve Erenel, s.210.

Günümüz dünyasında en büyük işletme olmak, yerini en beğenilen işletme olmaya bırakmıştır. Bu anlamda işletmelerinin dört temel sorumluluğu bulunmaktadır. Ekonomik ve verimli olmak, yasa ve mevzuata uymak, toplumsal normlara ve beklentilere uymak ve gönüllü olarak toplumsal sorunlara çözüm getirmektir⁴⁴⁰.

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı literatürlerde farklı şekillerde tanımlanmıştır.

Birleşik Milletler, Kurumsal Sosyal Sorumluluğu; “Kurumsal sosyal sorumluluk, şirketlerin sadece müşterileri, tedarikçileri ve çalışanlarıyla ilgili değil, aynı zamanda şirketin faaliyetini sürdürdüğü toplum içindeki diğer grupların ihtiyaçları, amaçları ve değerleriyle ilgilidir”⁴⁴¹ şeklinde tanımlarken,

Avrupa Toplulukları Komisyonu; “İşletmelerin, gönüllülük esasına göre sosyal ve çevresel konuları örgütsel faaliyetleriyle ve paydaşlarıyla olan etkileşimleriyle bütünleştiren bir kavram”⁴⁴² olarak açıklar.

Uluslararası Standardizasyon Örgütü’ne göre ise Kurumsal Sosyal Sorumluluk; “İnsanlara ve topluma fayda sağlamak amacıyla, örgütlerin ekonomik, sosyal ve çevresel problemlere işaret ettikleri bir yaklaşımdır”⁴⁴³.

Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi⁴⁴⁴ Kurumsal Sosyal Sorumluluğu; “Çalışanların ve ailelerinin, halkın ve tüm toplumun yaşam standartlarını yükseltip ekonomik kalkınmaya katlı sağlamak amacıyla verilmiş bir söz”⁴⁴⁵ olarak ifade eder.

Tüm tanımlar incelendiğinde, kurumsal sosyal sorumluluk kavramının değişim içinde olduğu ve bugün itibarıyla ortak kabul gören evrensel bir tanım olmadığı

⁴³⁹ Sevinç Korkmaz, **İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları**, 1. Basım, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, Ağustos 2009, s.19-20.

⁴⁴⁰ Gül Çoşkun, **Kurumsal Pazarlama ve Sosyal Sorumluluk**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010, s.43.

⁴⁴¹ Tekstil ve Hazır Giyim Sektöründe Kayıtlı İstihdamın Teşviki Projesi, **Sosyal Sorumluluk Uygulamalarının Şirket Karlılığına Etkileri**, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Aks. No. 46271, 27 Eylül 2012, s.3.

⁴⁴² Aktan ve Deniz Börü, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk”, Aktan (Ed.), **Kurumsal Sosyal Sorumluluk**, İstanbul: İgiad Yayınları:4, 2007, s.12.

⁴⁴³ D. Leonard and R. McAdam, “Corporate Social Responsibility”, **Quality Progress**, Vol.36, No.10,(2003), s.28.

⁴⁴⁴ WBCSD (World Business Council for Sustainable Development)

⁴⁴⁵ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.11.

anlaşılmaktadır⁴⁴⁶. Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı literatüre ilk girdiği yıllarda; işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin ötesinde gönüllülük esasına dayalı, iyi bir toplumsal hayat ve daha iyi çevresel koşullar yaratmaya destek olmak amacıyla üstlenilen yasal sorumluluklarının üzerindeki faaliyetler olarak nitelendirilmiştir⁴⁴⁷.

İşletmelerin insanları, toplumu ve çevreyi etkileyen işletme faaliyetlerinden dolayı hesap vermesini, insanları ve çevreyi olumsuz etkileyen faktörlerin mutlaka iyileştirilmesi gerektiği savunan ve⁴⁴⁸ kurumsal sosyal sorumluluk adı altında gerçekleştirilen gönüllü çalışmalar; tek taraflı görünse de, aslında doğru yapıldığında dünyamıza yaptığımız yatırımlara dönüşür. Her şeyden önemlisi dünyada hiçbir şey, hiçbir teknoloji, kuruluş ya da birey, iş dünyasının yaratacağı etkiye sahip değildir. Eğer iş dünyası daha anlaşılır ve faydalı bir amaç için kendisini tanımlayabilirse, ölçeği, erişimi ve insanlara cazip gelecek katılım olanakları sayesinde dünyamızda ve hayatımızda her şeyden daha fazla olumlu etkiler yaratabilirler⁴⁴⁹.

Sürdürülebilir gelişme ve kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanmasında önemli rol oynayan kurumsal sosyal sorumluluk⁴⁵⁰, günümüzdeki modern anlayışa göre; işletmelerin başarısının sadece kârı⁴⁵¹ maksimize etmekle değil, elde edilen kazancı toplumsal hedeflere yöneltmek ve toplumun değer yargılarına uygun politikalar belirleyerek faaliyetlerini sürdürmekle bağlantılıdır. İşletmeler elde ettikleri değerleri toplumun çeşitli kesimlerine faydalı olacak şekilde kullanmadıkları ya da toplumla paylaşmadıkları takdirde uzun vadede yaşamlarını sürdürme şansları azalmaktadır⁴⁵². Bu nedenle de işletmelerin toplumdaki rolünün ve öneminin artmasıyla beraber kurumsal sosyal sorumluluk bir zorunluluk haline gelmiştir⁴⁵³. Hatta; BM, AB, Dünya Bankası ve OECD gibi kuruluşlar kendi bünyelerinde kurumsal sosyal sorumluluk ile

⁴⁴⁶ Halis Yunus Ersöz (hızl.), **Türkiye’de Kurumsal Sosyal Sorumluluk Anlayışının Gelişiminde Meslek ve Sivil Toplum Kuruluşları**, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, 2007, s.21.

⁴⁴⁷ A. B. Carroll, “Corporate Social Responsibility”, **Business and Society**, Vol.39, No.3, (1999), s.271.

⁴⁴⁸ Korkmaz, s.22.

⁴⁴⁹ Fisk, s.33- 34.

⁴⁵⁰ Mel. Wilson, “Corporate Sustainability: What Is It And Where Does It Come From?”, **Ivey Business Journal**, (March/April 2003), s.2.

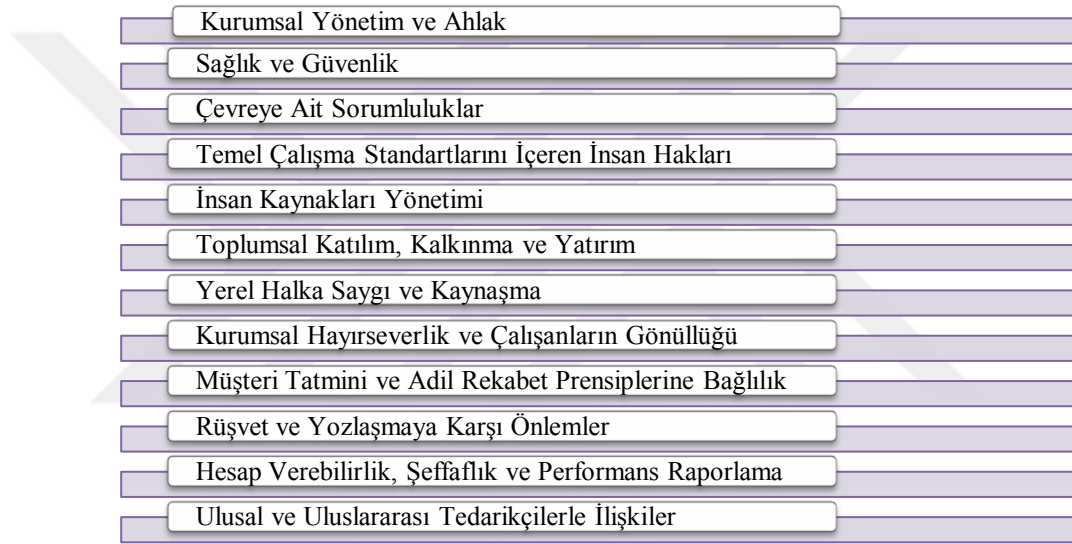
⁴⁵¹ Nejat Özüpek, **Kurum İmajı ve Sosyal Sorumluluk**, Konya: Eğitim Yayınevi, Mart 2013, s.44.

⁴⁵² Korkmaz, s.23.

⁴⁵³ Sarıkaya, s.201.

ilgili birimler oluşturmuşlardır⁴⁵⁴. Bundan dolayı kurumsal sosyal sorumluluk yasal ve örgütsel gerekliliklerin üzerindeki tutum ve davranışlar⁴⁵⁵ olup, işletmenin hem iç hem de dış çevresindeki bütün paydaşlara karşı “etik” ve “sorumlu” davranması ve bu yönde kararlar alması ve uygulamasıdır⁴⁵⁶. Ayrıca, kurumsal sosyal sorumluluk anlayışı, sadece ulusal sınırlar içinde değil, global çapta da sorumlu olduğunun bilincinde olarak bu sorumluluğun gereklerini yerine getirmektir⁴⁵⁷.

Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi, işletmelerin yasa ve mevzuatların üzerinde etkinlik yapabilecekleri alanlarını şu şekilde sıralamıştır;



Şekil 2.3: İşletmelerin Kanun ve Mevzuat Üzerinde Etkinlik Yapabilecek Oldukları Alanlar

Kaynak: Halis Yunus Ersöz (hızl.), *Türkiye’de Kurumsal Sosyal Sorumluluk Anlayışının Gelişiminde Meslek ve Sivil Toplum Kuruluşları*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, 2007, s.22.

İşletmelerin, Şekil 2.3’te sıralanmış olan kurumsal sosyal sorumluluk etkinlik alanlarını, faaliyette bulundukları yerleşim yerlerinde uygulamaları mümkündür.

2.3.2. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Boyutları

Kurumsal sosyal sorumluluk tanımlarını incelediğimizde, bu kavramın dinamik bir yapıya sahip olduğunu görmekteyiz. Bu dinamik yapı küçük ve büyük ölçekli

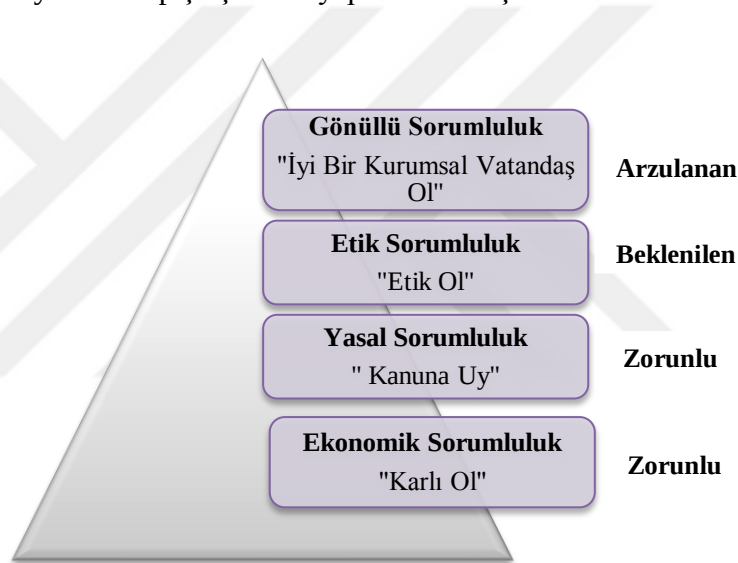
⁴⁵⁴ Selçuk Balı ve M. Ozan Cinel, “Bir Rekabet Aracı Olarak Kurumsal Sosyal Sorumluluk”, *ODÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt.2, Sayı.4 (2011), s.49.

⁴⁵⁵ Ersöz (hızl.), s.22.

⁴⁵⁶ Aktan ve Börü, s.32.

⁴⁵⁷ Özüpek, s.48.

işletmelerin sorumluluklarını nasıl belirleyeceklerine ve kaynak ve kapasite oranlarına göre sorumluluklarını nasıl yerine getireceklerine ilişkin bir takım sorunları beraberinde getirmektedir. Carroll⁴⁵⁸, bu gibi sorulara yanıt bulmak için kurumsal sosyal sorumluluk piramidi oluşturmuştur. Piramit; ekonomik, yasal, etik ve gönüllü sorumluluk olmak üzere dört alandan oluşmaktadır. Fakat her alan, mutlak çizgilerle birbirinden ayrılmış değildir. Bu alanlar birbirleriyle kesişebilir ve bütünleşebilir. Bu konu, işletmenin faaliyetlerini sürdürdüğü ülkeye, zamana ve şarta göre değişiklik gösterebilir⁴⁵⁹. Ayrıca kurumsal sosyal sorumluluk kavramının bir çok tanımının olması da kavram karmaşasına yol açabilmektedir. Model, bu kavram karmaşasını çözme konusunda temel bir dayanak olup şu şekilde yapılandırılmıştır.



Şekil 2.4: Carroll'un Kurumsal Sosyal Sorumluluk Piramidi

Kaynak: Sarıkaya, "Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk", Senem Besler ve H. Zümrüt Tonus (Eds.), **Yönetimde Güncel Yaklaşımlar** içinde (198-219), Eskişehir: Ağustos 2012, s.205.

2.3.2.1. Ekonomik Sorumluluk

İşletmeler, kârlılık temelinde ürettikleri ürünler ve hizmetler aracılığıyla müşterilerin isteklerini ve ihtiyaçlarını karşılarlar⁴⁶⁰. Piramitte bulunan diğer tüm sorumluluklar ekonomik sorumluluğun varlığına dayandırılmaktadır⁴⁶¹. Çünkü

⁴⁵⁸ A. B. Carroll

⁴⁵⁹ Sarıkaya, s.204.

⁴⁶⁰ Tekstil ve Hazır Giyim Sektöründe Kayıtlı İstihdamın Teşviki Projesi, s.4.

⁴⁶¹ Ersöz (Hızl.), s.31.

ekonomik sorumluluk en temel sorumluluktur ve bu sorumluluk olmadığı takdirde diğer sorumluluklar hiçbir anlam ifade etmemektedir.

İşletmelerin, toplumun ihtiyacı olan ve yaşam standartlarını artıran kaliteli mal ve hizmetler üretmeleri ve adil bir fiyatlandırmayla satmaları önemlidir. Yalnızca fazla kâr elde etmeye odaklanmaları ise tedarikçilerin, hükümetin ve müşterilerin, yani temel paydaşlarının o işletmeye olan desteklerini kaybettireceği aşîkârdır. Paydaşların güveninin son derece önemli olduğu günümüz iş dünyasında sadece kâr elde etmeye odaklanan bir işletmenin diğer sorumluluklarını ihmal etmesi de muhtemeldir. Ancak böyle bir durum uzun dönemde güven kaybına ve dolayısıyla da kâr kayıplarına yol açabilir. Bu nedenle işletmenin ekonomik sorumluluğunu yerine getirirken diğer sorumlulukları ile ekonomik sorumlulukları arasındaki dengeyi doğru biçimde kurması çok önemli bir konudur⁴⁶².

2.3.2.2. Yasal Sorumluluk

İşletmenin, yasa koyucu tarafından belirlenen ve adaletin temelini oluşturan yasalara uyması, topluma karşı sorumluluğunun gereğidir.

Toplum, işletmenin sadece kâr amacına yönelik faaliyet göstermesini istemez, aynı zamanda aralarında olan “sosyal sözleşme” gereği, işletmenin ekonomik misyonunu yasalar ve yönetmelikler çerçevesinde sürdürmesini bekler. Ancak işletmenin davranışlarını denetim altına alan yasalar ve yönetmelikler, sorumlu davranışı sağlamada bazı eksiklikleri içinde barındırır. Çünkü olası her koşul yasalarda yer almayabilir. Şöyle ki yasal sorumluluk, işletme davranışı için asgari unsurları belirtirken yapılması gerekenleri söylemektense, yapılmaması gerekenleri söyler ve işletmeler de ceza almamak için yasalara uymak durumunda kalırlar⁴⁶³.

2.3.2.3. Etik Sorumluluk

İşletmelerin yasalara uyum göstermesinin arkasında yatan temel neden cezai bir müeyyide ile karşılaşmak istememeleridir. Yasal çerçeve içinde uygun görülmesine

⁴⁶² Sarıkaya, s.205.

⁴⁶³ Sarıkaya, s.206.

karşın toplumca benimsenmeyen noktalara ilişkin boşluğu ise etik sorumluluk doldurmaktadır⁴⁶⁴. Etik sorumluluk, işletmeler için yasal sorumluluktan sonra gelen ve onunla entegre bir biçimde ele alınabilecek temel sorumluluktandır⁴⁶⁵.

O halde yasalarda belirtilmemesine karşın uyulması gereken davranışlar etik sorumlulukları ifade eder. Etik sorumluluklar; toplumsal normlara ve etik değerlere uyularak çalışılması, toplumda zamanla değişen veya yeni ortaya çıkan etik değerlerin benimsenmesi ve saygı duyulması, işletmenin belirlediği hedeflere ulaşabilmek için etik değerlere gölge düşürülmesinin önlenmesi, kurumsal entegrasyonun sağlanması ve etik değerlerin kanun ve mevzuatın yüklediği sorumlulukların ötesinde sorumluluklar getirdiğinin bilinmesidir⁴⁶⁶

Etik sorumluluklar, toplum tarafından beklenen bir sorumluluk olduğu için, işletmenin faaliyet gösterdiği topluma göre değişiklik göstermektedir. Bu sorumluluğa uyulmasında zorunluluk getirilmesi mümkün olmamasına rağmen, işletme faaliyetlerinin toplum tarafından kabul görmesinde, bu sorumluluğun yerine getirilmesinin önemi büyüktür⁴⁶⁷

2.3.2.4. Gönüllü Sorumluluk

Toplum, işletmenin iyi bir kurumsal vatandaş olmasını bekler, bu beklentiye yönelik işletmede gerçekleştirilen kurumsal faaliyetler “Kurumsal gönüllülük” olarak ifade edilir. Gönüllü sorumluluk, toplum refahı için aktif bir biçimde faaliyetlerde yer almaktır. Bu sorumluluklar işletmelerinin tamamen istek ve seçimlerine göre şekillenir ve gönüllülük esasına dayanır. Herhangi bir yaptırım söz konusu değildir⁴⁶⁸.

Etik sorumluluktan temel farkı ise, gönüllülüğün ahlaki bir duygu ve görev olarak kabul edilmemesidir. Toplum, işletmeden gönüllü sorumluluklarda yer almasını beklerken, bu sorumluluğun hakkını yeterince veremeyenleri de cezalandırmaz. Çünkü gönüllülük esastır.

⁴⁶⁴ Sarıkaya, s.206.

⁴⁶⁵ Tekstil ve Hazır Giyim Sektöründe Kayıtlı İstihdamın Teşviki Projesi, s.4.

⁴⁶⁶ Ersöz (Hzl.), s.31.

⁴⁶⁷ Sarıkaya, s.207.

⁴⁶⁸ Sarıkaya, s.207.

Caroll; ekonomik, yasal, etik ve gönüllü sorumlulukların eş zamanlı yerine getirilmesinin önemini vurgulayarak⁴⁶⁹ gönüllü sorumluluğu “bir kekin veya kurumsal sosyal sorumluluk piramidinin üzerindeki şekerli krema” olarak tanımlamaktadır⁴⁷⁰.

Sonuç olarak, işletmeler yerel, ulusal ve global düzeyde toplumla etkileşim halinde olan sosyal varlıklardır⁴⁷¹. İşletmelerin, toplum üzerindeki olumlu etkileri maksimum, olumsuz etkileri ise minimum yapmaları beklenir⁴⁷². Bu açıdan bakıldığında da kurumsal sosyal sorumluluk kavramının temelinde işletmelerin topluma yönelik ekonomik, yasal, etik ve gönüllü sorumlulukları vardır⁴⁷³.

2.3.3. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Sınırları

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramının sınırlarının belirlenmesi işletmelerin sürdürülebilirliği açısından çok önemlidir. Üstlenilen sorumluluk işletmenin yaptığı işi saptırmamalı, işinin bir uzantısı olmalı ve işletmenin değerlerini yansıtmalıdır. Post ve arkadaşları⁴⁷⁴, kurumsal sosyal sorumluluğun sınırlarını dört başlık altında açıklamaktadırlar.

2.3.3.1. Yasalara Uygunluk

Bir sosyal sorunun yasal olarak sosyal sorumluluk faaliyeti olarak kabul edilmesi için işletme yöneticilerinin şu üç soruya “evet” cevabını vermesi şarttır⁴⁷⁵.

- Sosyal sorun bizim işimiz mi?
- Sosyal sorunlar işletmemizi etkiliyor mu?
- Getirilen çözümler bize yardımcı olduğu kadar diğerlerine de yardımcı olabilir mi?

⁴⁶⁹ Ersöz (Hızl.), s.31-32.

⁴⁷⁰ Sarıkaya, s.208.

⁴⁷¹ Ömer Torlak, “Sorumluluk Kavramları ve İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları”, Ömer Torlak ve Figen Dalyan (Eds.), *İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik* içinde (2-27), Eskişehir:Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2605, Haziran 2012, s.17.

⁴⁷² O. C. Ferrell and J.Fraedrich, *Business Ethics Ethical Decision Making and Cases*. Boston: Houghton Mifflin Company, Second Edition, 1994. s.6.

⁴⁷³ Carroll and M. K. Shabana M. K., “The Business Case for Corporate Social Responsibility: A Review of Concepts, Research and Practice”, *International Journal of Management Reviews*, (2010), s.87.

⁴⁷⁴ James E. Post, Lee E. Preston and Sybille Sachs.

⁴⁷⁵ Figen Dalyan ve Serpil A. Gökbel, *İşletmelerde Sosyal Sorumluluk: İMKB’ de İşlem Gören Bankaların Sosyal Sorumluluk Faaliyetleri İle Karlılıkları Arasındaki İlişki*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları: No.1627, 2005, s.15-16.

Ancak bu sorulara “hayır” veya “emin değilim” şeklinde cevap veriliyorsa, işletme yönetiminin bir kez düşünmesi yerinde bir tercih olur.

Yapılan sosyal harcamaların yasalara uygun olması ve işletmenin çıkarları doğrultusunda toplum için yapılması durumunda pay sahiplerinin fonlarının kullanılması da yasal açıdan kabul edilebilir. Herhangi bir sosyal faaliyetin yasalara uygun olup olmadığı işletme yönetimi tarafından değerlendirilir. Yönetim bu kararı verirken uzun vadeli düşünerek sonuca varmalıdır⁴⁷⁶.

2.3.3.2. Maliyetler

Her sosyal faaliyet aynı zamanda bir maliyet unsurudur. Bir işletmenin bir bağışta bulunması veya personeli için çocuk yuvası açması hep birer maliyet unsurudur. İşletme, personel ücretlerine yapılabilecek bir artış yerine bir çocuk yuvasına yatırım yapmayı tercih edebilir. Bu bağlamda sosyal faaliyetler değerli olduğu kadar işletmeye veya toplumdaki bazı gruplara ya da her ikisine birden çeşitli maliyetler getirebilir⁴⁷⁷.

2.3.3.3. Etkinlik

Bütün işletme giderlerinde olduğu gibi sosyal sorumluluk çalışmalarının maliyetleri, işletmenin etkinliğini kısıtlayabilir ve pazardaki rekabet kabiliyetini etkileyebilir. Bir işletmenin, çalışır durumda olan ama eski ve yeterince verimli olmayan bir fabrikasını personelin işlerini kaybetmemesi için kapatmaması, bu duruma örnek verilebilir. Bu işletmenin eski fabrikasını kapatarak, faaliyetlerini ücretlerin daha düşük olduğu ülkeye taşıyan diğer bir işletme ile rekabet edemeyeceği açıktır⁴⁷⁸.

2.3.3.4. Faaliyet Alanı ve Karmaşıklık

Dünyada asit yağmurları, ozon tabakasında bozulmalar, iklim değişiklikleri, hepatit-AİDS gibi bazı sorunlar oldukça büyük ve karmaşıktır. Bu sorunları azaltmak tüm işletmelerin ve toplumun sorumluluğundadır. Bunu başarabilmek için bütün ülkelerin hükümetlerinin ve işletmelerinin nasıl bir yöntem uygulaması gerektiği sorusu

⁴⁷⁶ Dalyan ve Gökbel, s.16.

⁴⁷⁷ Dalyan ve Gökbel, s.16-17.

⁴⁷⁸ Dalyan ve Gökbel, s.17-18.

önem kazanmaktadır. Hiçbir işletmenin yalnız başına bu konulara yönelik kurumsal sosyal sorumluluk projesi üretmesi beklenemez. Bu nedenle en uygun çözüm işletmelerin ve hükümetlerin entegre bir biçimde sorun odaklı hareket etmesidir^{479,480}.

Bu dört sınır, işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk sahibi olması gerektiği kanaatinde olanlarla, işletmelerin sürdürdüğü faaliyetlerin yeterli olduğuna inanan taraflar arasında bir fikir çatışmasına neden olmaktadır⁴⁸¹. İşletmenin kurumsal sosyal sorumluluğu olması gerektiğini iddia edenler, işletmenin herhangi bir güç olmadan kurumsal sosyal sorumluluk anlayışıyla hareket etmeleri gerektiğini dile getirmektedirler. Diğer görüşü savunanlar ise, işletmelerin kaynaklarının kısıtlı olması sebebiyle sosyal amaçlı hareket edemeyeceğini ileri sürmektedirler⁴⁸². Bu söylemlere belirli bir çözüm getirmek çok kolay olmamakla beraber işletmelerin, topluma olan sorumlulukları nedeniyle bu tür taleplere duyarsız kalamayacağı düşünülmektedir⁴⁸³.

2.3.4. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramının Faydaları

Kurumsal sosyal sorumluluk çalışmaları; sosyal kimlik oluşturma, rekabet avantajı elde etme, işletme bağlılığı yaratma, itibar sağlama ve markalaşma konularında işletmelere faydalar sağlamaktadır. Bu tür çalışmalar sonucunda işletme sadece ekonomik kazanç elde etmekle kalmaz pek çok alanda kazanımlar sağlar⁴⁸⁴.

Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleriyle birlikte, işletmelerin yaşam kaliteleri her alanda yükselmekte, toplumsal yaşam kolaylaşmakta, yatırım ve üretimin her aşamasında doğal çevre korunmakta, yeni doğal alanlar yaratılmakta, eğitimin her alanına katkı sağlanmakta, sağlıkla ilgili konulara destek verilmekte, kültürel varlıklar

⁴⁷⁹ P.Bansal and K. Roth, "Why Companies Go Green: A Model of Ecological Responsiveness", **Academy of Management Journal**, Vol.43, No.4,(2000), s.719., Dalyan, s.18.

⁴⁸⁰ S. A. Welcomer, "Firm Stakeholder Networks: Organizational Responses to External Influence and Organizational Philosophy", **Business and Society**, Vol.41, No.2, (2002), s.253.

⁴⁸¹ A. I. Friedman and S. Miles, "Developing Stakeholder Theory", **Journal of Management Studies**, Vol.39, No.1, (2002), s.3.

⁴⁸² Dalyan ve Gökbel, s.19.

⁴⁸³ Dalyan, "Strateji, Sosyal Sorumluluk ve İşletme Etiği", Celal Koparan ve A. Nurdan Şakar (Eds.), **Stratejik Yönetim –II** içinde (173-191), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No.3005, Kasım 2013, s.176.

⁴⁸⁴ Salim Şengel, "İşletmelerin Sosyal Sorumluluğu ve Bir Araştırma", **3. Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı**, 7-11 Haziran 2011 Türkiye Ürgüp, Nevşehir- Türkiye, s.283.

gelecek kuşaklara aktarılmakta ve bunların sonucunda bölgesel kalkınma sağlanmaktadır⁴⁸⁵.

Diğer yandan, kurumsal sosyal sorumluluk çalışmalarında, samimiyetten uzak veya kandırma amacına yönelik uygulamalar yapıldığı ve fark edildiği zaman bu durum paydaşlar tarafından çok ağır bir şekilde cezalandırılmakta ve bu olay bir işletmenin itibarını kaybetmesine kadar gidebilmektedir. Bunun sonucu çok ciddi maliyetlere katlanılsa bile, bu durum onarılamayacak kadar büyük olabilmektedir.

Bu noktada iç denetçilere; işletmenin kurallara uygun yürütüldüğünün, bir taraftan da kurumsal itibarın korunduğunun güvencesi olarak bakılıyor olması, bu çalışmaların denetlenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. İtibarı korumak yönetimden en alt çalışana kadar herkesin görevidir⁴⁸⁶. Buradan hareketle iç denetçilerin, yıllık risk bazlı planlarının içine kurumsal sosyal sorumluluk çalışmalarını dahil etmeleri şarttır.

İşletmeler gerçekleştirdikleri kurumsal sosyal sorumluluk projeleri ile çalışanlara, müşterilere, hissedarlara, doğaya ve çevreye, devlete, tedarikçilere, rakiplere ve topluma karşı sorumluluklarını yerine getirerek, kendilerine ve paydaşlarına sağladıkları faydalar şu şekildedir⁴⁸⁷.

⁴⁸⁵ Şengel, s.283.

⁴⁸⁶ Cüneyt Sezgin, s.17.

⁴⁸⁷ Aktan ve Börü, s.29.

Tablo 2.2. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun İşletmeye ve Paydaşlara Faydaları

İşletmeye Sağlayacağı Faydaları	
- Hisse senetlerinde değer artışı - Marka değeri oluşturma - Etkin risk yönetimi - İtibar sağlama - Hassas yatırımcılara ve finansman kaynaklarına ulaşım - Kurumsal imajın artması - Kârlılıkta artış - Toplumsal saygınlık	- Nitelikli çalışanı cezp etme ve elde tutma - Kurumsal öğrenme ve yaratıcılık - Müşteri sadakati - Faaliyetlerde etkinlik - Yeni pazarlara girme kolaylığı - Verimlilik ve kalite artışı - Rekabet avantajı - İşbirliklerinin gelişimi
Paydaşlara Sağlayacağı Faydalar	
Kurum İçi Paydaşlara	Kurum Dışı Paydaşlara
Yöneticilere - Onur ve gurur duyma - Motivasyon artışı sağlayacak insan kaynakları politikaları - Etik konularda daha fazla farkındalık - Etik eğilimlerle, çalışanlara karşı daha çok güven duyma - Trendlere uygun hareket etme - Çalışanların işletme amaçlarını benimsemesi ve içselleştirmesi - Yaratıcı düşünce ve uygulamaların ortaya çıkması	Müşterilere - Düşük fiyat ve kaliteli ürün - Satın alma sürecinde bilgi temini - Taleplerinin tanımlanması ve yerine getirilmesi - Müşteri şikayetlerinin dikkate alınması ve çözülmesi - Örgütlü hareket edebilme Tedarikçilere - Fiyatlandırma ve ödeme koşullarında dürüstlük - Faaliyetlerine destek olacak tedarikçilere finansal destek
Hissedarlara - Bütün firma faaliyetlerine yatırımların artması - Sosyal sorumluluk yatırım projelerine kolay fon temini - İşletme değerindeki artış - Sermaye temininde kolaylık - İşletmeyle ilgili bilgilerin açıkça paylaşılması - Sosyal performans ölçütü oluşturma	Topluma - İnsan haklarının geliştirilmesi - Eğitim, sağlık ve kültür alanlarına yatırım - Kadın, çocuk işgücünün sömürülmesine engel olma - Sürdürülebilirliğe olan katkı Hükümete - Yasalara bağlılık, hile ile mücadele - Kamusal alanlara yatırım, ekonomik ve sosyal sorunlara destek verme - İstihdam oluşturma
Çalışanlara - Güvenli çalışma ortamı - Etkin insan kaynakları politikaları - Daha iyi çalışma koşulları - İşgücü ilişkilerinde daha az anlaşmazlık - İstihdam maliyetlerinde azalma - Şirket içi iletişimin ve verimliliğin artması - Fırsat eşitliği ve erişim hakları, işçi standartlarında iyileşme	Rakiplere - Bilgilendirme ve kıyaslama örneği - Adil rekabet, dürüst reklam Çevreye - Çevre kirliliğinin azaltılması - Kültürel mirasın korunması - Bitki örtüsünün, hayvan soyunun korunması - Daha temiz üretim süreçleri, enerji tasarrufu, geri dönüşüm, eko-verimlilik - Çevresel teknoloji kullanımı

Kaynak: Aktan (Ed.), **Kurumsal Sosyal Sorumluluk**, İstanbul: İgiad Yayınları, 2007, s.30.

2.4. Sürdürülebilirlikle İlgili Kavramlar

Sürdürülebilirlik kavramı ile birlikte çok yeni terim literatüre katılmıştır. Bunlar; karbon ayak izi, karbon telafisi, karbon fiyatlandırması, karbon kredisi, karbon borsası, karbon vergisi, su ayak izi, ekolojik ayak izi , biyo-çeşitlilik, yenilenebilir enerji kaynağı ve iklim değişikliğidir.

2.4.1. Karbon Ayak İzi

Ulaşımdan gıdaya, sağlıktan ısınmaya kadar gerçekleştirilen bütün faaliyetler atmosfere karbondioksit ve sera gazı salımına neden olmakta ve bu salıma ilişkin miktar da karbon ayak izi olarak adlandırılmaktadır⁴⁸⁸. Karbon ayak izi bir yıl içerisinde ton bazında doğaya salınan karbondioksiti veya karbonu ölçümler. Karbondioksit, güneş ışığını atmosferden dışarı yansıtmak yerine emip dünyanın ısınmasına neden olan bir sera gazıdır ve bu gaz oranlarındaki artışla küresel ısınma arasında ise sıkı bir ilişki bulunduğu bilim adamlarınca açıklanmaktadır⁴⁸⁹.

Karbon ayak izimiz iki bölümden oluşmaktadır. Bunlardan ilki (doğrudan), enerji tüketimi ve ulaştırma faaliyetleri neticesinde kullanılan fosil yakıtların yanması sonucu ortaya çıkan karbondioksit emisyonlarının doğrudan ölçüsüdür. İkincisi (dolaylı) ise, kullandığımız ürünlerin üretiminden bozulmaya kadar olan yaşam evresi sürecinde ortaya çıkan karbondioksit emisyonlarının ölçüsüdür⁴⁹⁰.

Karbon ayak izi, bir bireyin bir yılda doğaya salım yaptığı karbondioksit miktarının ölçülmesiyle hesaplanır. Bu hesaplamada bireyin kaç kilometre araba kullandığı, uçağa ne kadar bindiği, ev ısıtması, fazla çöp üretimi, metal ve PVC ürün kullanımı gibi kriterler dikkate alınmaktadır. İşletmelerin ayak izi hesaplamalarında ise, daha detaylı incelemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Üretimde kullanılan teçhizatın karbon salımından, lojistik desteğe kadar tüm birimlerin yaptığı karbon salımı ve işletmenin geri dönüşüme verdiği önem dikkate alınmakta ve hesaplamalar bu unsurlara dayanarak

⁴⁸⁸ Sudan Hikayeler, “Karbon Ayak İzimiz”, <http://www.sudanhikayeler.com/karbon-ayak-izimiz/> (22 Eylül 2015).

⁴⁸⁹ Fisk, s.287.

⁴⁹⁰ İbrahim Birkan, “Küresel Isınma ve Karbon Ayak İzimiz”, Atılım Üniversitesi, İşletme Fakültesi, s.2.

yapılmaktadır⁴⁹¹. Örneğin, dünyanın en büyük perakende zincirlerinden Wall-Mart, 2008 yılından itibaren raflarında duracak ürünlerin etiketlerinde, üretim sırasında ne kadar karbon emisyonuna sebebiyet verdiklerinin yazılmasını bir zorunluluk olarak açıklamıştır⁴⁹². Wall-Mart, “Sürdürülebilir Ürün Girişimini” başlattığından beri önemli ölçüde büyüme kaydetmiştir⁴⁹³.

2.4.2. Karbon Telifisi

Bazı işletmeler ise, salımını yaptıkları karbondioksiti dengelemek için başka alanlarda karbon azaltma eylemine yönelik stratejiler oluşturmaktadır. Bu stratejiye karbon telifisi adı verilmektedir. Karbon telifisi önceleri işletmenin atmosfere yaydığı karbondioksitin miktarını eritebilecek sayıda ağaç dikilmesiyle şekillenirken, daha sonraki zamanlarda daha temiz yakıtların geliştirilmesine, yenilenebilir yakıtlı enerji tesislerinin kurulmasına ve hibrit motorlar gibi karbon azaltıcı ve yok edici teknolojilerin bulunmasına öncülük etmiştir.

Karbon salımı maliyetinin hesaplanmasındaki zorluklar ve tartışmalar, bu konudaki düzenleme yetersizlikleri ve konuyla ilgili bilimsel belirsizlikler bazı şirketlerin bu konuda çeşitli çözüm yolları üretmesine neden olmuştur. Örneğin Virgin Grup tren ve uçak sektöründen elde ettiği tüm gelirlerini, yine kendi bünyesinde oluşturduğu yenilenebilir yakıt geliştirme girişimine aktaracağını açıklamıştır⁴⁹⁴. Brezilyalı bir akaryakıt şirketi ise, Mastercard ile birlikte yarattığı sıfır karbon kredi kartlarıyla müşterilerin salım yaptığı karbon miktarını telafi etmeye çalışmaktadır. Bir müşterinin akaryakıt alması durumunda bu miktara denk gelen karbon salımı hesaplanarak ilgili tutarın karbonu etkisizleştirme programına bağışlanması sağlanmaktadır. Bu programların içinde ağaçlandırma çalışmaları, yağmur ormanlarının korunması ve yenilenebilir enerji şirketlerine sponsorluk gibi projeler yer almaktadır⁴⁹⁵.

⁴⁹¹ Beytullah Albayrak ve Diğerleri, “Karbon Ayak İzi”, (24 Nisan 2014),

<http://endustri.dogus.edu.tr/lib/doc/12132/em356/06-karbon-ayakizi.pdf> (22 Eylül 2015), s. 16-19 ve 22.

⁴⁹² Salim Kadıbeşgil, “Sosyal Sorumluluğun Denetimi Nasıl Olucak”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı.22, (Bahar 2008), s.55.

⁴⁹³ Craig Faris and others, s.3.

⁴⁹⁴ Fisk, s.288.

⁴⁹⁵ Fisk, s.278.

2.4.3. Karbon Fiyatlandırması⁴⁹⁶

Dünyanın önde gelen şirketleri sera gazı üretimlerinin maliyet ve risklerini dengelemek ve düşük karbonlu enerji kaynaklarına geçişi finanse etmek amaçlarıyla karbon fiyatlandırma sistemlerini uygulamaya başlamışlardır. Bu şirketler tesis bazında sera gazı envanterlerini tam, doğru ve güvenilir bir biçimde izlemekte ve raporlamaktadırlar⁴⁹⁷.

Karbon fiyatlandırmasında geçen karbon terimi, sera gazı etkisi yaratan tüm gazları kapsamaktadır. Bu gazlar, etkilerinin birbirleri ile kıyaslanabilir hale getirilebilmesi ve hesaplamalarda kolaylık olması açısından CO₂ eşlenikleri ile ifade edilir (CO₂ equivalent; örneğin 1 CH₄ =25 CO₂ gibi). Karbon fiyatlandırması; sera gazı etkisi yaratan gazlara bir fiyat biçmeyi tanımlar. Buradaki amaç, gazları birim başına bir fiyat/bedel/maliyet ile ilişkilendirerek, emisyonları mevcut finansal sistem içerisinde ifade edilebilir hale getirmektir⁴⁹⁸.

2015 yılında 437 şirket karbon fiyatlandırma sistemini uyguladığını açıklarken, bu rakamlar 2014 yılında sadece 150'ydi. Önümüzdeki iki yıl içerisinde bu sistemi kullanacaklarını açıklayan 583 şirketle beraber 1000'den fazla şirket artık iklim değişikliklerine karşı karbon emisyonlarını fiyatlandıklarını veya fiyatlandıracaklarını dile getirmektedirler. Asya Kıtası'nda karbon fiyatlandırması yapan şirketlerin sayısı 2015 yılı itibarıyla 10 katına çıkmıştır. Bu şirketler, CDP'ye (Carbon Disclosure Project) proaktif bir yaklaşımla mevcut ve olası düzenlemelere karşı olabilecek riskleri hafifletmek amacıyla karbon emisyonlarını neden ve nasıl fiyatlandıklarını açıklıyorlar (Ton bazında 1\$-350\$ arasında değişen fiyatlar). Ayrıca bu sistem aracılığıyla, yatırımlarını temiz enerji kaynaklarına ve sera gazı etkilerini azaltmaya yönelik etkinliklere yönlendirmekte, enerji verimliliklerini artırmakta ve gelecekleri için önemli bir rekabet avantajı yaratmaktadırlar⁴⁹⁹.

⁴⁹⁶ İngilizcesi: "Carbon Pricing"

⁴⁹⁷ CDP DRIVING SUSTAINABLE ECONOMIES, <http://cdpturkey.sabanciuniv.edu/tr> (11 Ekim2015).

⁴⁹⁸ Ömer Akyürek, (oak@oakdanismanlik.com), (4 Mart 2016).

⁴⁹⁹ CDP DRIVING SUSTAINABLE ECONOMIES.

2.4.4. Karbon Kredisi⁵⁰⁰

Sera gazı salımı yapan bir işletme, salımını kalıcı bir şekilde azaltırsa, sahip olacağı kredi “karbon kredisi” olarak adlandırılmaktadır⁵⁰¹. Karbon kredisi, emisyon azaltımlarını global bazda yaygınlaştırmak amacıyla, sera gazlarına belirli kriterler dahilinde ekonomik/parasal bir değer verilmesidir. Bir karbon kredisi bir ton karbondioksiti temsil etmektedir⁵⁰². Örneğin bir sanayi tesisi, eski ve enerji açısından verimsiz olan ekipmanını yeni ve daha verimli ekipmanlar ile değiştirerek enerji tüketimini, bunun sonucu olarak da karbon salımını azaltabilmektedir. Sera gazı salımındaki düşüşün tespiti ve ölçümü yapılabilirse, satılabilen bir karbon kredisi yaratılmış oluyor⁵⁰³. Bu amaç çerçevesinde elde edilen krediler hem ulusal hem de uluslararası kuruluşlar tarafından satılmaktadır. Elde edilen katma değer de sera gazı azaltım teknolojilerine yönlendirilmektedir. Pazarda alınıp satılabilen “Karbon Kredisi Mekanizması” Kyoto Protokolü’nün temel programlarından biridir⁵⁰⁴.

Google’ın, Amerika’daki genel müdürlüğünde Kaliforniya’daki güneşten elde ettiği enerjiyi kullanarak, çevreye verdiği olumsuzlukları azaltmaya çalışması bu duruma örnek olarak verilebilir. Ayrıca bilişim sektöründeki ortaklarının, donanım ve enerji verimliliğini artırmalarına destek olma yoluyla sunucularının soğutulması için harcanan enerjiden milyon dolarlık tasarruf sağlamış oluyor. Tüm bunlara ek olarak Google, BM’nin Temiz Geliştirme Uygulamaları (Kyoto Protokolü’nün bir parçası) programıyla Asya’daki karbon salımını azaltma projesine kaynak aktarmaktadır⁵⁰⁵.

İki çeşit karbon kredisi bulunmaktadır. Bunlar; karbon denge kredisi⁵⁰⁶ ve karbon azaltım kredisidir⁵⁰⁷.

Karbon denge kredisi: Temiz enerji tüketimini içeren bir kredi türüdür. Rüzgar, güneş, hidro ve biyo yakıtlardan elde edilen enerji türleridir.

⁵⁰⁰ İngilizcesi: “Carbon Credits”

⁵⁰¹ Fisk, s.286.

⁵⁰² *Türkish Yatırım*, Karbon Piyasaları, s.3, http://www.turkborsa.net/belgeler/raporlar/karbon_piyasalari.pdf (19 Ekim 2015)

⁵⁰³ Fisk, s.287.

⁵⁰⁴ *Türkish Yatırım*, s.3.

⁵⁰⁵ Fisk, s.44.

⁵⁰⁶ COCs

⁵⁰⁷ CRCs

Karbon azaltma kredisi: Ağaçlandırma, yeniden ağaçlandırma, okyanus/deniz ve toprak iyileştirme çabalarını içermektedir. Her iki kredi türü de küresel karbon emisyon krizini çözmeyi amaçlamaktadır⁵⁰⁸.

2.4.5. Karbon Borsası⁵⁰⁹

Devletlerin ve işletmelerin uygun sera gazları emisyonuna ulaşabilmeleri için karbon kredileri almaları ve satmalarıyla oluşan piyasalara “karbon borsası” denir. Karbon borsasında zorunlu ve gönüllü olmak üzere iki piyasa bulunmaktadır. Kyoto Protokolü uyarınca, her üye devlete nüfus ve sanayileşme durumlarına göre karbon emisyon kotası tahsis edilmekte ve üye devletlerin tahsis edilen bu kotayı kendi ülkelerindeki üreticiler arasında paylaşırması beklenmektedir⁵¹⁰.

Bu piyasalar aracılığıyla Kyoto Protokolü’ne taraf olan ülkeler nezdinde karbon ticaretine yönelik üç adet senaryo geliştirilmiştir⁵¹¹.

- 1) Yaptığı üretim nedeniyle sera gazı salımı yapan bir işletmenin, üretime devam edebilmesi için sera gazı kotasını aşmaması gerekir. Eğer işletme bu kotayı aşar ise, bir başka salım yapan işletmeden salım hakkı alarak kotasını genişletebilir ve bu şekilde üretime devam edebilir.
- 2) Sera gazı salımı yapan bir işletme kotasını aşmadığı takdirde geri kalan kotasını bir sonraki yıl kullanabilir ya da karbon piyasasında satabilir.
- 3) Sera gazı salımına neden olan bir işletme, farklı ülkeler ve bölgelerdeki sera gazı azaltım projelerine yatırım yapabilir ve elde ettiği kredilerle kotasını genişletebilir ya da bu piyasalar aracılığıyla satabilir.

Pratikte, gelişmekte olan ülkelerin karbon emisyon kotasına tabi olmadıklarını, ama sera gazı azaltıp projesi oluşturmaları durumunda da elde ettikleri karbon kredisini

⁵⁰⁸ *Türkish Yatırım*, s.3.

⁵⁰⁹ Emisyon Ticareti

⁵¹⁰ Türe, s.12-13.

⁵¹¹ *Türkish Yatırım*, s.3.

gelişmiş ülkelere satabilmelerini anlatmaktadır⁵¹². Karbon ticaretinin temelinde sera gazı emisyonlarını azaltma fikri yatmaktadır⁵¹³.

Gönüllü Karbon Piyasaları ise, devletlerin iklim değişikliği ile mücadele hedefleri ve politikalarından bağımsız olarak geliştirilmiş, fertlerin ve işletmelerin faaliyetleri sonucu oluşan sera gazı emisyonlarını gönüllü olarak azaltmalarını ve denkleştirmelerini kolaylaştırmak amacıyla oluşturulmuş bir pazardır. Faaliyetleri esnasında oluşturdukları sera gazlarını dengelemek isteyen işletmeler karbon ayak izlerini hesaplarlar ve salım yaptıkları emisyonları azaltmak ve dengelemek adına karbon kredilerini sosyal sorumluluk çerçevesinde satın almaktadırlar⁵¹⁴. Türkiye’de 2005 yılından beri Gönüllü Karbon Piyasası’na yönelik uygulamalar ve projeler geliştirmektedir⁵¹⁵.

2.4.6. Karbon Vergisi

Kyoto Protokolü’ne taraf olan ülkelerden birçoğu emisyon ticareti yapmakla beraber çevresel vergileri de uygulamaktadır. Bu çevresel vergiler içerisinde en gündemde olan ve uluslararası kuruluşlar tarafından tavsiye edilen ise “Karbon Vergisi”dir.

Hem emisyon ticareti hem de karbon vergi sistemi insan eylemleri sonucunda atmosfere salınan karbonun miktarının azaltılması amacı üzerine kurulmuştur. Ancak emisyon ticareti, emisyonun miktarını sabitlerken fiyatın dalgalanmasına izin verir, karbon vergisi ise karbon fiyatını sabitlerken emisyon miktarının dalgalanmasına izin vermektedir⁵¹⁶. O halde karbon vergisi, karbon emisyonlarının azaltılması amacı güdülerek, tüketilen fosil yakıtların yanması sonucu ortaya çıkan karbon miktarına bağlı olarak alınan bir emisyon vergisidir⁵¹⁷.

⁵¹² Türe, s.14.

⁵¹³ *Türkish Yatırım*, s.4.

⁵¹⁴ Faruk Aytöre, “Çevresel Düzenlemeler: Karbon Ticareti ve Karbon Borsası”, **ERNST & YOUNG**, Mayıs 2013, s.3.

⁵¹⁵ Aytöre, s.4.

⁵¹⁶ Aytöre, s.2.

⁵¹⁷ Betül Hayrullahoğlu, “Çevresel Sorunlarla Mücadelede Karbon Vergisi”, **Ekonomik Bilimler Dergisi**, Cilt.4, No.2, 2012, s.4.

Karbon vergi sisteminde, işletmeler atmosfere hakları olandan daha fazla karbon salımı yaptıklarında, her fazla karbon için vergi ödeme yükümlülüğüne katlanırlar. İşletmeler, ödedikleri bu karbon vergilerini ürün ve hizmetlerin ücretine yansıtırlarsa, rakipleri karşısında rekabet avantajlarını kaybetmekte, ürün ve hizmetin ücretine yansıtmamaları durumunda ise elde etmeleri gereken kârdan vazgeçmek durumunda kalmaktadırlar. Bu nedenle işletmeler olabildiğince fosil yakıt kullanımını azaltmaya ve yeni enerji kaynakları bulmaya yönelmektedirler. Bu bağlamda karbon salımı kontrol altına alınabilmekte ve çevreye verilen zararlar da bu şekilde önlenebilmektedir⁵¹⁸.

2.4.7. Su Ayak İzi

Dünyada temiz su kaynaklarının hızla tükeniyor olması ve var olan su kaynaklarının neredeyse yarısının kullanılamaz nitelikte bulunması, yeryüzü nüfusunun 1/7'sinin temiz sudan yoksun kalmasına neden olmaktadır⁵¹⁹. Bu noktada, su kaynaklarını akılcı biçimde kullanmanın yaşamsal önemi karşımıza çıkmaktadır. Suyun akılcı kullanılmasının kilit koşulu ise mevcut suyu korumak ve etkin bir şekilde yönetmektir⁵²⁰. Su yönetimin önemli bileşenlerinden birisi olan su verimliliğinin, bileşenlerinden birisi su tasarrufudur. Su tasarrufunda en önemli nokta su tüketimlerinin azaltılmasıdır. Bunu başarmak için öncelikle fertlerin ve toplumun başına gerçek, sanal ve toplum su üretim ve tüketimlerini belirlemek, yani su ayak izlerini tespit etmek gerekmektedir⁵²¹.

İlk olarak 2002 yılında su ayak izi, kavramı UNESCO-IHE'de⁵²² Arjen Hoekstra tarafından gündeme getirilmiştir. Su ayak izi, suyun ekonomi içerisindeki rolünün ve su yönetiminin sürdürülebilir kalkınma sürecinde bir araç olarak kullanılmasının anlaşılmasına yönelik yeni bir kavramdır⁵²³.

⁵¹⁸ Mehmet Altunbaş, "Ekolojik Dengenin Korunmasında Çevre (Ekolojik) Vergilerinin Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.272, Mayıs 2011, Yıl.34, s.158.

⁵¹⁹ Kadıbeşegil, "Küresel Değerler ve Etik", **İç Denetim Dergisi**, Sayı.25, (Kış 2010), s.25.

⁵²⁰ Uğur Bayar, "Suyu Akılcı Kullanan Geleceğe Doğru", **Türkiye'nin Su Ayak İzi Raporu**, 2014, s.6.

⁵²¹ Lütfi Akça, "Su Yönetiminde Yeni Yaklaşım: Bütüncül Havza Yönetimi", **Türkiye'nin Su Ayak İzi Raporu**, 2014, s.4.

⁵²² UNESCO-IHE (United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization Institute for Water Education)

⁵²³ Proje Yönetimi, <http://abprojeyonetimi.com/su-ayak-izi-nedir-ve-uygulama-alanlari/> (13 Ekim 2015).

2008 yılında kurulan WFN⁵²⁴ (Water Footprint Network), Hollanda'daki Twente Üniversitesi'nden Profesör Argen Hoekstra'nın geliştirmiş olduğu su ayak izi metodolojisi, veriler, istatistikler ve araçların üzerine koyarak çalışma planını uygulamaya başlamıştır. WFN'nin temel amacı, standardize edilmiş su ayak izi hesaplama yöntem ve araçları geliştirmektir. Temel hedefleri ise; kurum ve kuruluşlara; daha iyi niceliksel su bildirimini teşvik etmek için, "Su Ayak İzi" kavramını geliştirmek ve iletirmek, su ayak izi farkındalığı yaratarak, niceliksel su bildirimleriyle kullandıkları mal, servis ve üretim zincirlerinin su kullanımı ve temiz su sistemleri üzerindeki etkileri konularında bilinç kazandırmak, su ayak izlerinin olumsuz ekolojik ve sosyal etkilerinin su yönetim biçimleriyle azaltmalarını teşvik etmektir⁵²⁵.

Bir mal veya hizmet üretmek için gerekli olan su miktarının bütün tedarik zinciri içindeki ölçümünü ifade eden su ayak izi; hammaddenin işlenmesinden, doğrudan operasyon süreçlerine ve müşterilerin ürünü kullanmalarına kadar geçen tüm süreci kapsamaktadır. Su ayak izi kavramı, hem doğrudan su kullanımı hem de üretim sürecindeki dolaylı su kullanımını hesaba katmaktadır. Su ayak izi birim zamanda tüketilen buharlaşma dahil olmak üzere ve/veya kirletilen su miktarı ile ölçülmektedir⁵²⁶. Bu bağlamda suyun tarımsal ve sanayi üretimlerindeki gizli boyutuna baktığımızda; su ayak izi değerlendirmesi sadece yaşamamız için ne kadar suya ihtiyacımız olduğunun resmini çizmekle kalmayıp, ekonomimizin su alanlarına bağımlılığının hem mekansal hem de zamansal boyutlarının anlaşılmasına da yardımcı olmaktadır⁵²⁷.

⁵²⁴ Su Ayak İzi Ağı

⁵²⁵ Bryan Hartlin, "Su Ayak İzi Hesaplama", (9 Ocak 2013), s.24.

http://www.uco.com.tr/newsletter/gteocak2013/Bryan%20Hartlin_ERM_Water%20Footprint%20Webinar.pdf (13 Ekim 2015).

⁵²⁶ Proje Yönetimi, <http://abprojeyonetimi.com/su-ayak-izi-nedir-ve-uygulama-alanlari/> (13 Ekim 2015).

⁵²⁷ Bayar, s.7.

2.4.8. Ekolojik Ayak İzi

GFN (Global Footprint Network)⁵²⁸, her yıl dünya çapında 150’den daha fazla ülkenin biyolojik kapasite talebini ölçerek, Ulusal Ayak İzi⁵²⁹ hesaplamalarını yayımlamaktadır. 1970’li yıllardan beri, dünyanın kaynaklarına yönelik talep sürdürülebilir olmayan bir seviyeye ulaşmış vaziyettedir⁵³⁰.

Ekolojik Ayak İzi; “tüketilen doğal kaynakların yeniden üretimi ve oluşan atıkların geri kazanımı için ne kadar kara ve su sahasına ihtiyaç duyulduğunu gösteren bilimsel bir ölçüdür.”⁵³¹ Ekolojik ayak izi; gıda ihtiyacı, hammadde temini ve karbondioksitin özümsemesi olarak ayrı ayrı ölçülmektedir. Gezegenin doğal kaynakları, bir yıl içinde yenileme ve atıkları özümseme kapasitesi “Ekolojik Ayak İzi” ile karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırmalar sonrasında GFN’in elde ettiği veriler gezegenin on iki ayda ürettiği doğal kaynağın sekiz ayda tüketilmekte olduğunu ve yılın geri kalan kısmında ise doğal sermayenin tüketilme sürecine geçildiğini göstermektedir.

“Earth Overshoot Day”⁵³², insanlığın talebinin doğanın bir yılda sunduğu miktarların üzerine çıktığı gün olarak her yıl GFN tarafından açıklanıyor.⁵³³ GFN tarafından ortaya konulan son verilere göre, 13 Ağustos 2015 itibariyle insanlığın Ekolojik Ayak İzi, gezegenin kapasitesini aştı. Bu bedelin de ne yazık ki daha fazla kıtlık, daha fazla tarım arazisi ve su kaynağı kaybı ve iklim değişikliğine bağlı olarak yaşanan kötü hava olayları sonucunda daha fazla felaket olarak ödenmesi beklenmektedir. İklim değişiklikleri, biyo-çeşitlilik kayıpları, ormansızlaşma ve su krizleri gibi olaylar aslında doğanın mevcut olan tüketimi karşılamada yetersiz kaldığını açıkça ortaya koymaktadır. Tüm bu felaketler bu konulara karşı daha duyarlı olunması gerektiğini bir kez daha ortaya koymaktadır⁵³⁴.

⁵²⁸ Küresel Ayak İzi Ağı

⁵²⁹ NFA (National Footprint Accounts)

⁵³⁰ Küresel Ayak İzi Ağı, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.41, (Kış 2015), s.28.

⁵³¹ Pelin Cengiz, “2015’in Bütçesini Bitirdik, 2016’nın Bütçesini Yiyoruz”, *Taraf Gazetesi*, 12 Ağustos 2015, <http://www.taraf.com.tr/2015in-butcesini-bitirdik-2016nin-butcesini-yiyoruz/> (18 Ekim 2015)

⁵³² Dünya Limit Aşımı Günü

⁵³³ *Yeşil Gazete*, <http://yesilgazete.org/blog/2013/08/20/wwf-kuresel-ayak-izi-aciklamasi-dunyanin-2013-icin-limitini-bugun-itibari-ile-astik/> (16 Ekim 2015)

⁵³⁴ Cengiz, “2015’in Bütçesini Bitirdik, 2016’nın Bütçesini Yiyoruz”, *Taraf Gazetesi*.

2.4.9. Biyo-çeşitlilik

Doğada var olan tüm varlıklar birbirleriyle ve çevre ile karmaşık ilişkiler içindedirler. Bu karmaşık çerçevede bireyler yaşamlarına devam edebilmek için temiz su, hava ve verimli toprağın yanı sıra besin de dahil olmak üzere çeşitli maddelere ihtiyaç duyarlar. Biyo-çeşitlilik ise belirli bir bölgede birbirinden farklı genler taşıyan türleri barındıran ekosistemleri birbirine bağlayan süreçleri kapsar. Bu yönüyle biyo-çeşitlilik, havanın ve suyun temizlenmesi, erozyonun engellenmesi, hastalıkların kontrol altına alınması gibi bir çok açıdan faydalar sunmaktadır⁵³⁵.

2.4.10. Yenilenebilir Enerji Kaynakları

Yenilenebilir enerji, doğal süreçlerde devamlı olarak bulunan ve tükenme hızından daha hızlı veya aynı hızda kendini yenileyebilen enerji olarak tanımlanmaktadır. Temiz enerji olarak nitelendirilen yenilenebilir enerji kaynaklarının güvenli olduğu ve çevreye zarar vermediği, özellikle de fosil yakıtlara göre zararlarının çok daha az olduğu bilinen bir gerçektir⁵³⁶. Yenilenebilir enerji kaynakları; su enerjisi⁵³⁷, rüzgar enerjisi⁵³⁸, güneş enerjisi⁵³⁹, dalga⁵⁴⁰ ve gel-git enerjisi⁵⁴¹, biyo yakıt enerjisi⁵⁴², jeotermal enerjisi⁵⁴³ ve hidrojen enerjisidir⁵⁴⁴.

Günümüz dünyasında, klasik enerji üretim ve tüketim teknolojilerinin insan, çevre ve doğal kaynaklar üzerinde ulusal, bölgesel ve global düzeyde olumsuz etkilere neden olduğu bilinmektedir. Özellikle de petrol ve kömür gibi fosil nitelikli enerji

⁵³⁵ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.11.

⁵³⁶ Yurtsever, “Yenilenebilir Enerji Seçenek Değil Zorunluluk”, **Turcomoney Dergisi**, Yıl.5, Sayı.53, (Haziran 2015), s.94.

⁵³⁷ Su Enerjisi; yenilenebilir enerji kaynaklarının başında gelmektedir. Temel olarak nehirlerle karışan kar ve yağmur suyu, su enerjisine dönüştürülür. Buna en güzel örnek barajlardır. Su toplama havzalarına bırakılan su, akar ve türbinleri döndürür, türbinlere bağlı olan jeneratörler de elektrik üretir.

⁵³⁸ Rüzgâr Enerjisi; rüzgârın yoğun olduğu alanlara kurulan rüzgar tribünleri rüzgârın kinetik enerjisini önce mekanik enerjiye, daha sonra ise elektrik enerjisine dönüştürmektedir.

⁵³⁹ Güneş Enerjisi; çevre kirliliğine yol açmayan, yenilenebilir bir enerji kaynağıdır. Fotovoltaik (PV) hücreler yardımıyla gün ışığını elektriğe çevirir. Bu çevrilme sırasında hiçbir sera gazı oluşmaz ve doğaya salınmaz.

⁵⁴⁰ Dalga Enerjisi; okyanus ve denizlerde meydana gelen dalgaların enerjisinden yararlanarak elde edilir.

⁵⁴¹ Gel-git Enerjisi; okyanuslardaki akıntı ile birlikte yer değiştiren suyun sahip olduğu kinetik ve/veya potansiyel enerjinin elektrik enerjisine dönüştürülmesidir.

⁵⁴² Biyo yakıt Enerjisi; fosilleşmemiş organik maddeler için kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde bitkilerden elde edilen maddeler kimyasallara, yakıta ve enerjiye dönüştürülebilmektedir.

⁵⁴³ Jeotermal Enerjisi; yer kabuğu tarafından toprağın alt kısımlarında ısı şeklinde toplanmış sıcak sudan ve buhardan elde edilen bir enerjidir. Bu enerji; sürdürülebilir, ucuz, güvenilir, çevre dostu, yerli ve yeşil bir enerji çeşididir.

⁵⁴⁴ Hidrojen Enerjisi; hidrojenin yakıt olarak kullanıldığı ve kimyasal enerjinin doğrudan elektrik enerjisine çevrildiği sistemlerde, hidrojen doğrudan veya hidrojen salan herhangi bir kaynaktan sisteme verilmekte ve bu şekilde enerji elde edilmektedir.

kaynaklarının hem çıkarılması hem de tüketilmesi aşamasında çevre geri dönüşü olmayan bir biçimde zarar görmektedir. Bunların sonucunda da iklim değişikliği, küresel ısınma, doğal afet, kuraklık ve kıtlık gibi olaylar yaşamımızı olumsuz yönde etkilemektedir. Bu sebeple, enerjinin çevreye zarar verilmeden üretilmesi ve tüketilmesi amacı ön plana çıkmaktadır. Ulusların özellikle sıfır salım yapan yenilenebilir enerji kaynaklarını; güvenilir, ekonomik, kaliteli ve serbest piyasa mekanizmasıyla ekonomiye kazandırmaya, enerji üretim teknolojilerini bu yönde geliştirmeye, üretim ve tüketimini teşvik edici çeşitli politikalar oluşturulmaya ve stratejiler hazırlanmaya hız verdikleri gözlenmektedir⁵⁴⁵.

Ekonomik ve sosyal kalkınmanın çevreye ve doğal kaynaklara zarar vermeden sürdürülebilir bir şekilde gerçekleştirilmesi günümüz ve yarınlarımız için oldukça önemlidir. Bunun yolu da yenilenebilir enerji üretmekten ve üretilen enerjiyi verimli kullanmaktan geçer. Yenilenebilir enerjiyi yaygınlaştırmak için; teşvik sistemleri geliştirilmesi, arge çalışmalarının desteklenmesi, işletmelerin bu anlamda yatırımlarına önem vermesi, ev ve işyerlerinde yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımının tercih edilmesi çok önemlidir⁵⁴⁶.

2.4.11. İklim Değişikliği

1850 yıllarında başlayan sanayileşme hareketleriyle beraber fosil yakıtların kullanılması, ormanların tahrip edilmesi ve çarpık sanayileşme gibi faaliyetler atmosferin kimyasal özelliklerini etkilemekte ve uzun dönemde de yaratılan sera etkisi yüzünden global ölçekte iklim değişikliklerine neden olmaktadır.

İklim değişiklikleri de fiziksel ve doğal çevreyi, teknolojiyi, insan haklarını, kalkınmayı ve ekonomiyi, tarım ve gıdayı, temiz su ve sağlık gibi yaşamamız için gerekli olan tüm unsurları olumsuz yönde etkilemektedir⁵⁴⁷. İklim değişiklikleri ve artan doğal felaketlerin etkisiyle 2011’de meydana gelen Fukuşima depremi, Japonya’daki tsunami ve 2012 tarihinde ABD’de yaşanan Sandy kasırgası operasyonel risklerde değişime neden olmuştur. Fukuşima depremi sonrasında Nissan’ın önemli

⁵⁴⁵ Mustafa Çalışkan, “Yenilenebilir Enerji Kaynakları”, s.4.

http://deneysan.com/Content/images/documents/yenilenebilir-enerji-kaynaklari-1_69075253.pdf (13 Ekim 2015).

⁵⁴⁶ Yurtsever, “Yenilenebilir Enerji Seçenek Değil Zorunluluk”, s.95.

⁵⁴⁷ T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı, “İklim Değişikliği ve Yapılan Çalışmalar”, Ekim 2008, s.7-8.

fabrikalarından biri hasara uğramış ve bunun sonucunda üretim durdurulmuştur. Toyota, 370.000 aracını kaybetmiş ve bir süreliğine dünyanın bir numaralı otomobil üreticisi olarak tacını devretmek zorunda kalmıştır. Sandy kasırgasından etkilenenlerin toplam zararının 62 milyon \$ olduğu iddia edilmektedir. Giderek şiddetlenen havanın fiziksel etkileri operasyonları etkilemekte, performansı düşürmekte ve sigorta primlerini artırmaktadır. Görüldüğü gibi iklim değişikliklerine bağlı olarak yaşanan deprem, kasırga gibi olaylar, kısa ve orta süreli operasyonel riskler sunabilmektedir⁵⁴⁸. Bu da bize ilgilenmemiz ve duyarlı olmamız gereken konulardan birinin de iklim değişikliği olduğunu gösteriyor⁵⁴⁹.

Bugün iklim değişikliğiyle mücadele etmek için insanlığın önündeki tek hedef, küresel ısı artışını 2 derecenin altına indirebilmektir. Bu kritik hedefe ulaşılması ise; fosil yakıtların kademeli olarak azaltılması, yerine yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımı, enerji verimliliğinin bir üretim felsefesi haline getirilmesi, bütün tüketim alışkanlıklarının değiştirilerek israfın önlenmesi ve ağaçlandırmanın hızlandırılması ile mümkün olabilecektir.

2.5. Sürdürülebilirlikte Kilo Metre Taşları

2.5.1. Stokholm Konferansı (1972)

Sürdürülebilir kalkınma yaklaşımı ilk olarak 1972’de Stockholm Konferansı’nda ele alınmıştır. Konferansta; insan yerleşimlerinin planlanması ve yönetimine, çevre kirliliğinin tespit edilmesi ve kontrolüne, ulusların küresel kirlilikle baş etmekteki yetersizliklerine, endüstrileşmiş ülkelerin diğer ülkelerle olan kalkınma ilişkilerine ve çevrenin önemine kadar çok çeşitli konu ele alınıp değerlendirilmiştir⁵⁵⁰. Bu konferans, bütün dünyayı ortak bir amaç için ilk kez bir araya getiren en yaygın platform olma özelliği taşımaktadır.

Çevresel sorunların küresel olması ve sorumluluğun ortak olduğu anlayışının benimsendiği konferansta ayrıca ulusların gelişmişlik düzeyinin artırılmasında,

⁵⁴⁸ Craig Faris and others, s.4.

⁵⁴⁹ Murat Sungur Bursa, “İklim Değişikliği Hiçbir Şeyin Sürdürülebilir Olmamasına Vesile Olacak”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.41.(Kış 2015), s.25.

⁵⁵⁰ Derya Altunbaş, “Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Ekseninde Türkiye’deki Kurumsal Değişimlere Bir Bakış”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1-2, (2003-2004), s.104.

kalkınmanın rolü ve çevreyi koruma altına alma çalışmalarının kalkınmanın önünde bir engel olmadığı üzerinde durulmuştur. Stockholm Çevre Konferansı, çevre hukukunun miladi olarak kabul edilmektedir. Fakat bu prensipler çevre ile mücadelede yeterli olamamıştır⁵⁵¹.

2.5.2. Brundtland Raporu⁵⁵² (1987)

1983 yılında dönemin Norveç Başbakanı Gro Harlem Brundtland başkanlığında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu kurulmuştur. Komisyonun kurulmasında kalkınma uğruna çevreden ödün verilmesi yönündeki endişe temel alınmış, çevre ve kalkınma arasındaki ilişkinin anlaşılması hedeflenmiştir. Bu amaca yönelik olarak 1987 yılında bir çok ülkenin temsilcisi tarafından hazırlanan “Ortak Geleceğimiz” adlı raporda, çevrenin korunması ile kalkınma arasındaki ilişkiye vurgu yapılmış ve çevresel sorunların önemi uluslararası seviyede farklı boyutlarıyla değerlendirilmiştir. Sürdürülebilir kalkınmanın ilk resmi tanımı da bu raporda yapılmıştır.

2.5.3. Rio Zirvesi (1992)

Brezilya’nın Rio kentinde gerçekleştirilen ve Rio Zirvesi olarak da bilinen BM Çevre ve Kalkınma Konferansı, çevre ve iklim değişikliği sorunlarının konuşulduğu en önemli etkinlik olarak tarihe geçmiştir⁵⁵³.

Zirvede; iklim değişikliği, ormansızlaşma, biyo-çeşitlilik, denizlerin korunması ve yaşam kalitesinin iyileştirilmesi gibi konular ele alınmış, kalkınmanın çevre üzerindeki baskısı değerlendirilmiştir⁵⁵⁴.

Ekonomik faaliyetlerin yanı sıra çevrenin de göz ardı edilemeyeceğine yönelik ilkelere sahip çıkılması adına önemli bir adım atılarak konferans sonunda milletlerarası beş temel sözleşme ortaya çıkmıştır. Bunlar; Rio Bildirgesi, Gündem 21, İklim

⁵⁵¹ Ceren Aksu, “Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre”, **Güney Ege Kalkınma Ajansı**, 2011, s.12-13.

⁵⁵² Bizim Ortak Geleceğimiz.

⁵⁵³ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.13.

⁵⁵⁴ Aksu, s.14.

Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi, Biyolojik Çeşitliliğin Korunması Sözleşmesi ve Orman Varlığının Korunmasına Dair Bildirisidir.

1994 yılında BM İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi yürürlüğe girmiştir. Bu sözleşmenin temel amacı; karbondioksit ve diğer beş sera gazı emisyonlarının azaltılması, atmosferdeki insan kaynaklı sera gazı birikimlerinin iklim sistemini etkilemeyecek seviyede tutulması ve geliştirmekte olan ülkelere bu yönde kaynak ve teknoloji transferi sağlanmasıdır⁵⁵⁵. Türkiye ise 2004 yılında bu sözleşmeye taraf olmuştur.

2.5.4. Kyoto Protokolü (1997)

Rio Konferansı'nda hazırlanan İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi'ne istinaden sera gazı emisyonlarında kayda değer düşüşler sağlanamamıştır. Üç yıl sonra 1997'de Japonya'nın Kyoto kentinde yapılan toplantıda BM İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi'ni imzalayan ülkeler tarafından "Kyoto Protokolü" imzalanmıştır⁵⁵⁶. İmza atan ülkeler, karbondioksit ve diğer beş sera gazını⁵⁵⁷ azaltmaya veya bunu yapamıyorlarsa karbon ticareti yoluyla haklarını artırmaya yönelik taahhütlerde bulunmuşlardır. Protokol ilk olarak 1998 yılında onaylanmaya başlanmış, 2004 yılında Rusya'nın da katılımıyla birlikte 2005 yılında yürürlüğe girmiştir⁵⁵⁸. Türkiye ise 2009 yılında bu protokole taraf olmuştur⁵⁵⁹.

2.5.5. Küresel Raporlama Girişimi⁵⁶⁰ (1997)

Küresel Raporlama Girişimi, ABD'de bulunan bağımsız ve kâr amacı gütmeyen bir örgüt olup⁵⁶¹, işletmelerin, kurumsal sürdürülebilirliklerini sağlamaları ve sürdürülebilir kalkınmaya destek olmaları amacıyla sürdürülebilirlik raporlarını teşvik

⁵⁵⁵ Aksu, s.15.

⁵⁵⁶ Aksu, s.16.

⁵⁵⁷ Kyoto Protokolü'nde kontrol altına alınmaya amaçlanan başlıca beş sera gazı; Metan (CH₄), Diazot Monoksit (N₂O), Kükürt Hekzaflorid (SF₆), Perflorokarbonlar (PFCs) ve Hidroflorokarbonlardır (HFCs).

⁵⁵⁸ *Türkish Yatırım*, s.1.

⁵⁵⁹ Cengiz Türe, Karbon Borsası, Anadolu Üniversitesi Biyoloji Anabilim Dalı Ekoloji Anabilim Dalı, s.10., <http://www.solar-academy.com/menus/Karbon-Borsasi-Cengiz-Ture.011800.pdf> (19 Ekim 2015)

⁵⁶⁰ GRI (Global Reporting Initiative)

⁵⁶¹ Çimen Karataş Çetin, Seçil Varan ve Cemil Solak Fışkın, "Sürdürülebilirlik Raporlamasında Paydaş Katılımı: Türkiye'deki Firmaların Analizi", *Ege Stratejik Araştırma Dergisi*, Cilt.6, Sayı.1, (2015), s.15.

edici çalışmalar yürütmektedir⁵⁶². Bu örgüt şirketlere sunulmak üzere “Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberleri” hazırlamaktadır. İşletmelerin ekonomik, çevresel ve toplumsal performanslarını şeffaf ve karşılaştırılabilir bir şekilde paylaşmaları⁵⁶³ için 1997 yılında ilk defa Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi bu örgüt tarafından yayımlanmıştır⁵⁶⁴.

2.5.6. BM Küresel İlkeler Sözleşmesi⁵⁶⁵ (2000)

2000 yılında faaliyete geçen UNGC, sürdürülebilirlik ve kurumsal sorumluluk yaklaşımları çerçevesinde politika üretmek ve uygulamak üzere oluşturulan en kapsamlı platformdur. İş dünyası için evrensel ilkeler öneren ve ortak bir kalkınma kültürü oluşturmayı hedefleyen yenilikçi bir kurumsal sorumluluk yaklaşımı olarak değerlendirilebilir. Sadece BM organlarını ve sivil toplumu değil, tüm özel sektör ve kamu kuruluşlarını da kapsayan sözleşme; insan hakları, çalışma standartları, çevre ve hile ile mücadele konularını kapsayan global ölçekte kabul görmüş on ilkeyi temel almaktadır. Bu ilkeler baz alınarak ortak bir hedef belirlenmekte ve bu hedefi benimseyen kuruluşların, strateji oluşturma ve uygulama aşamasında şeffaflığa dayanan gönüllü katılımları aranmaktadır⁵⁶⁶. Borsa İstanbul 2005 yılında bu girişimi desteklemeye başlamıştır⁵⁶⁷.

2.5.7. BM Sorumlu Yatırım Prensipleri Girişimi⁵⁶⁸ (2005)

2005 yılında, BM Genel Sekreteri Kofi Annan, dünyanın en büyük kurumsal yatırımcılarıyla bir araya gelmiştir. Amaç, “Sorumlu Yatırım İlkeleri”ni geliştirmektir. Süreç, BM Çevre Programı Finans Girişimi ve UNGC tarafından koordine edilmiştir. 2006 yılında kabul edilen ilkeler çok hızlı bir şekilde global kriterlere dönüşmüştür. Gönüllülük esasına dayalı olan ilkeler, katı kurallara dayanmayan çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularının içselleştirilmesi ve entegrasyonu için yatırım kararlarına

⁵⁶² Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.13.

⁵⁶³ Fisk, s.221.

⁵⁶⁴ Serhat Yanık ve İpek Türker, “Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama)”, *İ. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No.47, (Ekim 2012), s.300.

⁵⁶⁵ UNGC (UN Global Compact)

⁵⁶⁶ İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Sürdürülebilirlikle İlgili Özet Bilgiler, Mayıs 2011, s.6.

⁵⁶⁷ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.14.

⁵⁶⁸ UN PRI (UN Principles for Responsible Investment)

yönelik detaylı bir çerçeve sunmaktadır⁵⁶⁹. Borsa İstanbul 2010 yılından itibaren bu girişimin imzacısı pozisyonundadır.

2.5.8. Sürdürülebilir Borsalar Girişimi (2009)⁵⁷⁰

Bu girişim borsaların yatırımcılar, düzenleyici kurumlar ve şirketlerle iş birliği yaparak, çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularıyla ilgili kurumsal şeffaflığın ve finansal performansın artırılmasına ve sürdürülebilir yatırımların büyümesine nasıl katkı sağlayabileceklerini araştırmaktadır. BM destekli olan bu girişim,⁵⁷¹ 18 Haziran 2012 tarihinde Rio de Janeiro’da yapılan “Sürdürülebilir Borsalar Girişimi 2012 Küresel Diyaloglar” toplantısında İMKB, NASDAQ OMX, BM&FBVESPA⁵⁷², Johannesburg Borsası ve Mısır Borsası temsilcileri, gönüllü olarak farkındalık yaratmak amacıyla piyasalarında uzun dönemli sürdürülebilir yatırımları teşvik edeceklerini taahhüt ederek, diğer borsaları da bu girişimin bir parçası olmaya davet etmişlerdir⁵⁷³.

2.5.9. Rio+20 Zirvesi (2012)

BM öncülüğünde 20-21 Haziran 2012 tarihlerinde Brezilya’nın Rio de Janeiro kentinde, ülkemizin de iştirak ettiği “BM Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı” diğer ismiyle “Rio+20” zirvesi yapılmıştır⁵⁷⁴. Zirvenin sonunda “İstedığımız Gelecek”⁵⁷⁵ başlıklı sonuç bildirgesi yayımlanmıştır. Bildirgede daha önceki zirvelerde alınan kararların uygulanma taahhüdü yinelenerek, merkezinde insanın olduğu bir sürdürülebilir kalkınma sağlanabilmesi için ekonomik, sosyal ve çevresel etkenler arasındaki uyumun sağlanması ve toplumun tüm kesimlerinin bu süreçte etkin roller alması gerektiği dile getirilmiştir⁵⁷⁶.

⁵⁶⁹ İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Sürdürülebilirlikle İlgili Özet Bilgiler, s.7-8.

⁵⁷⁰ SSE (Sustainable Stock Exchanges Initiative)

⁵⁷¹ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.14.

⁵⁷² Brezilya Borsası

⁵⁷³ Borsa İstanbul, “İMKB’den “Sürdürülebilir Borsa Girişimi”ne Destek”, <http://borsaistanbul.com/duyurular/2012/06/20/imkb-den-s%C3%BCrd%C3%BCr%C3%BClebilir-borsalar-giri%C5%9Fimi-ne-destek> (14 Ekim 2015).

⁵⁷⁴ Enerji Verimliliği Derneği, <http://enver.org.tr/tr/icerik/rio-konferansi-sonrasi/48> (11 Ekim 2015).

⁵⁷⁵ “The Future We Want”

⁵⁷⁶ Tıraş, s.64.

2.5.10. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (2013)

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi⁵⁷⁷, Aralık 2013'te Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ni yayımlamıştır⁵⁷⁸. Yayımlanan bu çerçevenin amacı entegre bir raporun içeriğini oluşturan kılavuz ilke ve öğeleri belirtmek ve bunların altında yatan temel kavramları açıklamaktır. Bu çerçeve;

- İşletmenin değer yaratma yeteneğini kullanarak, entegre rapora dahil edilecek bilgileri tanımlar ancak bir işletmenin stratejisinin kalitesi veya performansının düzeyi gibi faktörler için göstergeler oluşturmaz.
- Aslen özel sektörde faaliyet gösteren işletmelere yönelik yazılmış olmakla birlikte, özel uygulamalarla beraber kâr amacı gütmeyen kurumlar ve kamu sektörü tarafından da kullanılabilir⁵⁷⁹.

2.6. Sürdürülebilirliğin Önemi

Günümüz iş yaşamında işletmeleri sürdürülebilirlik esasında çalışmaya iten dört temel unsur bulunmaktadır. Bunlardan ilki, *yasal uygunluk* faktörüdür. Gerek yerel gerekse global düzeyde geçerli olan yasalar işletmeleri sürdürülebilirlik konusunda sorumlu davranmaya yönlendirmektedir. İkinci faktör ise, *kamuoyu güvenidir*. İşletmeler, faaliyetlerini sürdürebilmek için özellikle operasyonlarını yürüttükleri çevrede yaşayan topluluklardan yazılı olmayan bir onay almalıdırlar. Bu onayın alınmaması toplumun tepkisinin bir işaretidir. Üçüncü unsur ise, *müşteri talepleri* olup oldukça önemli bir yönlendirici faktör olarak kabul edilir. Özellikle günümüzde toplumun bilinçlenerek işletmeleri daha çevreci tüketici talepleri ile sürdürülebilirlik konularına yönlendirmekte oldukları görülmektedir. İşletmeleri sürdürülebilirlik esasında çalışmaya yönlendiren son unsur ise *yatırımcı talepleridir*. Bu noktada

⁵⁷⁷ 2010 yılında kurulmuş olan IIRC'nin (International Integrated Reporting Council), üyeleri arasında UNGC, GRI, Dünya Bankası Uluslararası Muhasebeler Federasyonu, Dünya Ekonomik Forumu gibi birçok kuruluşla birlikte şirket temsilcileri, akademisyenler ve yatırımcılar da yer almaktadır.

⁵⁷⁸ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.14.

⁵⁷⁹ Uluslararası <ER> Çerçevesi, Entegre Raporlama, s.4. <http://ww4.ticaret.edu.tr/kyss/wp-content/uploads/sites/35/2014/07/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Turkish.pdf> (14 Ekim 2015).

sorumluluk bilinci ile hareket eden bir işletmenin finansman kaynaklarına erişimi kolaylaşmaktadır.⁵⁸⁰

İşletmeleri sürdürülebilirlik konusunda politikalar oluşturmaya yönlendiren etkili faktörlerin neler olduğunu tespit etmek amacıyla, 2010 yılında BM Küresel İlkeler Sözleşmesi'nin dünyanın çeşitli bölgelerinde bulunan 766 şirketin CEO'su ile yürüttüğü bir araştırma sonuçlarına göre bu unsurlar; marka değeri, güven ve kurumsal itibarın sağlanması, maliyet tasarrufuyla beraber kârlılığın artırılması, işletme personelinin motivasyonunun artırılması ve tüketici talepleridir.⁵⁸¹

2.7. Sürdürülebilirliğin İşletmeye Sağladığı Katkılar - Sorumlu Yatırımcı Açısından Sürdürülebilirlik

Sürdürülebilirlik politikalarını benimseyen ve içselleştiren işletmelerde, kurumsal itibarının arttığı ve bu itibarın işletmenin marka değerine yansıdığı ifade edilmektedir. Kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımını karar mekanizmalarına entegre edebilen işletmelerin ise uzun dönemde maliyetlerini azalttıkları, verimlilik ve kârlılıklarını arttırdıkları⁵⁸² ve riskleri proaktif bir şekilde yönetmek suretiyle sermaye maliyetlerini düşürmeyi başardıkları gözlenmektedir.

Sürdürülebilirlik anlayışıyla geliştirilmiş insan kaynakları politikaları, çalışanların işletmeye olan bağlılıklarının ve işe ilişkin motivasyonlarının artmasına yardımcı olmaktadır. Sürdürülebilirlik, işletmelerin bütün paydaşlarının olduğu gibi tüketicilerin beklentilerini anlayabilmeleri konusunda da katkılar sağlamaktadır. Toplumdaki tüketicilerin bilinçlenmesi ve satın aldıkları ürünlerin muhteviyatını daha dikkatli incelemeleri, işletmeleri üretim faaliyetlerinde sürdürülebilirlik konusuna eğilmeye itecektir ki bu durum tüketici nezdinde işletmeyi bir adım öne taşıyacaktır.

İşletmelerin sürdürülebilirlik anlayışını özümseyerek, paydaşlarını iş süreçlerine dahil etmeleri ve operasyonlara yönelik geri bildirimler almaları, yeni ürünlerin ve piyasaların keşfine katkı sağlayabilir. Ayrıca sürdürülebilirlik

⁵⁸⁰ İlknur Menlik, “İş Dünyası İçin Sürdürülebilirlik Neden Önemli?”, **Kalkınmada Anahtar Verimlilik**, Sayı.293, Yıl.25, (Mayıs 2013), s.11.

⁵⁸¹ İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Sürdürülebilirlikle İlgili Özet Bilgiler, s.3.

⁵⁸² İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Sürdürülebilirlikle İlgili Özet Bilgiler, s.4.

alışmalarının önem kazanmasıyla birlikte finansal kuruluşlarda da benimsenmeye başlanan “sürdürülebilir finans” yaklaşımı, finansal kuruluşların yatırımcılarını yönlendirirken, proje değerlendirmesi yaparken ve kredilendirirken sosyal ve çevresel faktörleri de dikkate almalarını gerekli kılmaya bařlamıřtır⁵⁸³. Bu yaklaşımı benimseyen finansal kuruluşlar özellikle finansman sağladıkları projelerin, yasaların ve kendi politikalarının gerektirdiği sosyal ve çevresel standartları karşıladığını, proje sahiplerinin risk değerlendirmesi yaptığını ve etkin bir iç denetim birimine sahip olduğunu garanti etmekle birlikte gerekli gördükleri durumlarda ise ilave önlemler nermektedirler⁵⁸⁴. Buna bağlı olarak uluslararası yatırımcılar, klasik kısa dönemli kr elde etme anlayışını terk ederek sürdürülebilir ve uzun dönemli kazanç elde edebilecekleri yatırım alanlarına yönelmekte ve sürdürülebilirlik yaklaşımlarını benimsemiş işletmelere yatırım yapmayı tercih etmektedirler. Yatırımcıların aldıkları yatırım kararlarında sürdürülebilirlik anlayışıyla hareket edilmesi ve yatırımcıların işletmeleri sürdürülebilirlik çalışmalarını geliştirmeleri yönünde gösterdikleri teşvik çabaları sorumlu yatırım olarak adlandırılır. Sorumlu yatırımcılar çevresel faktörlerin yanında, sosyal faktörler ve kurumsal yönetim uygulamalarını da ön planda tutarlar⁵⁸⁵.

2006 yılında BM Genel Sekreteri tarafından sunulan sorumlu yatırım ilkeleri yayımlanıncaya kadar finansal piyasaların sürdürülebilir gelişmedeki rolü tam kavranamamış ve göz ardı edilmiştir. Ancak, sorumlu yatırımlar için gerekli olan ve dünyadaki en iyi uygulamaları bir araya getiren ilkeleri içeren bu belgenin kurumsal yatırımcılar tarafından kabul görmüş olması, finansal piyasalar için çok önemli bir gelişmeyi işaret etmiş ve bu ilkeler hızla sorumlu yatırımcıların global kriterleri haline dnřmřtir⁵⁸⁶.

Bu ilkeleri imzalayan yatırımcılar bu ilkeler çerçevesinde yatırım yapacaklarını taahhüt etmiş olmaktadır. Sorumlu yatırım ilkeleri;

⁵⁸³ Borsa İstanbul, şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.19-20.

⁵⁸⁴ Garanti Bankası, **Sürdürülebilirlik Raporu**, 1Temmuz 2012 – 31 Aralık 2013, s.71.

https://www.garantiinvestorrelations.com/tr/images/pdf/garanti_surdurulebilirlik_raporu_2014.pdf (14 Mart 2016).

⁵⁸⁵ Borsa İstanbul, şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.21.

⁵⁸⁶ PRI Sorumlu Yatırım İlkeleri, 2013, s.3. http://www.globalcompactturkiye.org/wp-content/uploads/2013/03/Brochure_Turkish_Final.pdf (4 Ekim 2015).

- 1) Yatırım analizlerinde ve karar verme süreçlerinde ESG⁵⁸⁷ (Environmental, Social, Governance) konularının dikkate alınması,
- 2) Yatırımcıların ESG konularına aktif olarak sahip çıkması ve bu konuları kendi ortaklarının politika ve uygulamalarına dahil etmesi,
- 3) Yatırım yapılan kuruluşlardan ESG konularıyla ilgili olarak kamuya yaptıkları açıklamalarda şeffaf olunmasının talep edilmesi,
- 4) Söz konusu ilkelerin uygulanmasının teşvik edilmesi,
- 5) İlkelerin uygulanmasındaki etkinliğin artırılması için diğer katılımcılarla iş birliği yapılması,
- 6) Yatırımcıların, ilkeleri uygulama konusunda yaptıkları çalışmalara ve kaydettikleri ilerlemelere ilişkin rapor hazırlamaları.

Kurumsal yatırımcıların, portföy yatırımlarında ESG ilkelerini göz önünde bulunduruyor olması, işletmeleri sürdürülebilirlik ilkelerine uygun biçimde faaliyet göstermeye yöneltmektedir. İşletmelerin bu ilkeler doğrultusunda faaliyet göstermesi, yatırımlarda artış sağlayacak bu da işletmelerde bir değer artışını beraberinde getirecektir⁵⁸⁸.

2.8. Sürdürülebilirlik Stratejisi Kavramı ve Adımları

Strateji; işletmenin uzun dönemli temel amaçlarının belirlenmesi ve bu amaçlara ulaşabilmek için gerekli kaynakların tahsis edilmesi ve bunların nasıl kullanılması gerektiğine yönelik gidilecek yolların belirlenmesi olarak tanımlanabilir⁵⁸⁹. Kısacası;

- Strateji bize neyin yapılıp neyin yapılamayacağını işaret eden,
- Kaçınılmaz olarak değişim gerektiren,
- Gelecek yönelimli olan ve içinde belirsizlik ve risk barındıran,

⁵⁸⁷ ESG; çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim kavramlarının ingilizcedeki baş harflerinden esinlenerek kısaltılmış halidir.

⁵⁸⁸ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.21-22.

⁵⁸⁹ Tamer Bolat ve Diğerleri, **Yönetim ve Organizasyon**, 4 Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2014, s.262.

- İşbirliğine dayalı ve işletmede entegre bir biçimde gerçekleştirilen ortak bir çabanın ürünüdür⁵⁹⁰.

Ekonomik, sosyal ve çevresel performansla ilgili risk ve fırsatların kesişmesi, sürdürülebilirlik kavramını işletmelerin stratejilerinin bir parçası haline getirmiştir⁵⁹¹.

O halde, sürdürülebilirlik stratejisi; finansal sürdürülebilirliğin korunması amacıyla çevresel, sosyal ve kurumsal yönetimle ilgili risklerin belirlenerek, risklerin fırsatlara, fırsatların da değere dönüştürülmesi amacıyla uygulanan strateji olarak tanımlanabilir. İdeal olan sürdürülebilirliğin kurumsal stratejiye entegre edilmesidir. Bu bağlamda düşünüldüğünde, sürdürülebilirlik kapsamına dahil olan bütün konuların, işletmenin ana stratejisi ile bütünleştirilme çabalarını sürdürülebilirlik stratejisi olarak ifade edebiliriz⁵⁹².

Ekonomik, sosyal ve çevresel konuların önemi doğrultusunda oluşturulacak olan sürdürülebilirlik stratejisi; işletmenin yönetim kurulundan çalışanlara, tedarikçilerden tüketicilere kadar uzanan, tüm paydaşların beklentilerini dikkate alarak⁵⁹³, işletmenin rekabet gücünü artırmaya, uzun dönemde işletme varlığını güvence altına almaya ve sürdürülebilir gelişmeyi sağlamaya yönelik biçimde planlanmalıdır⁵⁹⁴.

Bir işletmede gerçekten sürdürülebilirlik stratejisinin varlığından söz edebilmek için öncelikle bazı soruların yanıtlanması gerekir.

- İşletme sürdürülebilirliğe ilişkin öncelikli ve önemli konuları belirlemiş midir?
- Bu konuların belirlenmesi sürecinde kamuoyunda endişe yaratan çevresel, sosyal ve etik sorunları göz önünde bulundurmuş mudur?

⁵⁹⁰ George B. Moseley III, **Managing Health Care Business Strategy**, London: Jones and Bartlett Publishers, 2009, s.3.

⁵⁹¹ Craig Faris and others, s.1.

⁵⁹² Bahar Keskin ve Özlem Çevik Koper, “Türkiyeli Şirketlerin Sürdürülebilirlik Stratejileri Var mı”, **EKOIQ Yeşil İş/ Yeşil Yaşam**, Sayı.14, (Şubat 2012), s.29.

⁵⁹³ Keskin ve Koper, “Türkiyeli Şirketlerin Sürdürülebilirlik Stratejileri Var mı”, s.29.

⁵⁹⁴ Azra Demircioğlu Sarı, “Sürdürülebilir Katma Değer Yaklaşımı İle Sürdürülebilirlik Ölçümü”, **Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, (Güz 2015), s.39.

- Öncelikli ve önemli konular belirlendiyse, bu konulara ilişkin uzun vadeli hedef ve taahhütler ile bu konulara ilişkin etkin bir yönetim sağlayabilmekte midir?
- Etkin bir yönetimin sağlanabildiği durumda, sürdürülebilirliğin tüm işletme fonksiyonlarına hizmet ve değerler zincirine entegrasyonu sağlanmış mıdır?

Eğer bu sorulara verilen yanıtlar olumlu ise ilgili işletmede bir sürdürülebilirlik stratejisinin varlığından söz edilebilmektedir⁵⁹⁵.

Dünyadaki mevcut sürdürülebilirlik çalışmaları işletmelerde iki farklı şekilde yapılandırılabilir. Bunlardan ilki; işletmenin çıkış noktasını sürdürülebilirlik olarak belirlemesi, ikincisi ise, çıkış noktası bu olmamakla birlikte sürdürülebilirliği mevcut kurumsal yapılarına entegre eden işletmelerdir. Çıkış noktasını sürdürülebilirlik olarak belirleyen işletmeler, sosyal ve çevresel sorunlara çözüm getirmek amacıyla kurulmuş olan işletmelerdir. Sürdürülebilirliği karar alma mekanizmalarına ve üretim süreçlerine entegre eden işletmeler ise, bu yolla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin olumsuz çevresel ve sosyal etkilerini hafifletmeyi amaçlamaktadırlar⁵⁹⁶.

İşletmeleri başarıya taşıyan, değer yaratılmasını sağlayan en önemli unsurlardan birisi de şüphesiz yaptıkları stratejik seçimlerdir. Stratejinin özü seçim yapmaktır ve her seçim riski içinde barındır. Çünkü seçmek, aslında bir başka seçeneği reddetmek demektir⁵⁹⁷. Bu anlamda sürdürülebilirlik çalışmalarında yapılan seçimler de doğal olarak risk içerir ve bu risklerin sadece üst düzeyde değil yaygın bir biçimde yönetilmesi gerekir. Sürdürülebilirlik, nasıl ki işletmenin vizyon ve stratejisinin temel parçalarını oluşturuyor ve organizasyon yapısının tüm bileşenleri ile ilişkilendiriliyorsa, sürdürülebilirlik de yönetim kurulu ve yönetici ofisinden üretim bölümüne kadar tüm kurumsal düşünceye nüfus etmelidir. Tüm işletme birimlerine ve operasyon

⁵⁹⁵ Keskin ve Koper, “Türkiyeli Şirketlerin Sürdürülebilirlik Stratejileri Var mı”, s.30.

⁵⁹⁶ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.23.

⁵⁹⁷ Yılmaz Argüden, “Yönetim Kurulu Sırları”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.20,(Sonbahar 2007), s.31.

planlamasına entegre edilmeyen bir sürdürülebilirlik anlayışının etkili olması imkansızdır⁵⁹⁸.

İşletmelerin, sürdürülebilirlik riskleri üzerinde çalışırken ortaya çıkabilecek fırsatları tanımlamak ve uzun dönemli bir sistem inşa etmek için yedi adımdan oluşan uzun bir yolculuğa çıkmaları gerekecektir⁵⁹⁹.

2.8.1. Liderlerin Katılımı

Sürdürülebilirlik riskinin yönetilmesi ilk adımdan itibaren liderlerin desteğine ihtiyaç duyar. Bu liderler, sürdürülebilirliğin kurumsal stratejinin içine dahil edilmesinde herkesin sorumlu olmasını sağlamakta, eğitimler vermekte, sürdürülebilirlik yolculuğu sırasındaki aşamaları açıklamakta, ulaşılabilecek hedef ve elde edilecek sonuçlar hakkında işletmeyi aydınlatmaktadırlar⁶⁰⁰. Bu liderler, insanları yeniden düşünmeye teşvik eden, etrafındaki dünyayı anlayarak, eski uygulamaların sınırlarını reddederek ve daha iyi bir dünya yaratmayı arzulayabilen enerjik bir bakış açısına sahip kişiler olmalıdırlar⁶⁰¹. Çoğu uluslararası işletme, sürdürülebilirlik çalışmalarında doğru biçimde ilerleyebilmek için sürdürülebilirlik koordinatörü veya lideri belirlemekte ve bu kişi/kişilerin üst yönetime raporlama yapmasını sağlamak suretiyle süreci yönetmektedir. Bu yolda liderlik yapacak ve işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlayacak doğru kişilerin seçimi kadar iyi bir organizasyon yapısı kurulması da önemlidir. Bu çalışmalara üst yönetimin destek vermesi de başarıya ulaşabilmek için bu sürecin vazgeçilmez bir parçasıdır⁶⁰².

2.8.2. Paydaşların Sürece Dahil Edilmesi

İşletmeler; tüketici, yatırımcı, analist ve çalışan gibi tüm paydaşlarına karşı sorumludur. İşletmeden beklentisi olan bu kişiler, işletmenin sürdürülebilirlik yolculuğunu ilerletebilecek çeşitli fikirlere de sahiptirler. Bu nedenle işletmelerin, paydaşlarını tanıması ve iletişim kurarak ihtiyaçlarını ve işletmeden beklentilerini

⁵⁹⁸ Craig Faris and others, s.11.

⁵⁹⁹ Çiğdem Gürer ve Serap Tutkun, “Sürdürülebilirlik Yolculuğu”, **KPMG Gündem Dergisi**, Sayı.19, (Temmuz/Eylül 2014), s.20.

⁶⁰⁰ Craig Faris and others, s.11.

⁶⁰¹ Fisk, s.90.

⁶⁰² Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.27.

belirlemesi, görüşlerini alması ve işletmeyi denetleyebilecekleri mekanizmaları oluşturarak tüm sürece onları dahil etmesi son derecede önemlidir. Paydaş diyalogu, sürdürülebilir bir işletme olmanın olmazsa olmazlarından. Paydaşlardan gelen tavsiye ve bilgilerin analiz edilmesi işletmeye sürdürülebilirlik için yeni süreçler geliştirme yolunda yardımcı olur⁶⁰³.

2.8.3. Sürdürülebilirliğin Kurumsal Stratejiye Entegre Edilmesi

Sürdürülebilirlik prensiplerine dayanan bir vizyon, işletme için yeni amaçlar ve hedefler oluşturur. Sürdürülebilirlik çalışmalarının işletmeye ve operasyonlara entegrasyonun sağlanması ve iş süreçlerine uyumlaştırılmasına yönelik bir vizyon belirlenirken işletme personelinin katılımının sağlanması, vizyonun işletme içinde içselleştirilmesini sağlar. Çünkü çalışanlar katkıda bulundukları vizyona bağlılık gösterirler⁶⁰⁴. Sürdürülebilir büyüme sadece işletmenin tepe yönetimi ile değil, her seviyedeki çalışanın katılımı ile sürdürülebilir nitelik kazanabilir. O halde sürdürülebilirlik çalışmalarının başarıyla yürütülebilmesi için, yukarıdan aşağıya kadar tüm çalışanların sorumluluğunda olması ve eşgüdümle yapılması gerekir. İşletmelerin, amaçlarına ulaşabilmeleri için merkezi bütünleşmiş (entegre) ve uzun vadeli bir yaklaşım belirlemeleri gerekir⁶⁰⁵. Sürdürülebilirliğin entegrasyonu şu şekilde gösterilebilir.



Şekil 2.5: Sürdürülebilirliğin Entegrasyonu

Kaynak: <http://www.altensis.com/hizmetler/kurumsal-surdurebilirlik/surdurulebilirlik-stratejisi/>

⁶⁰³ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.29, Craig Faris and others, s.11.

⁶⁰⁴ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.24-29.

⁶⁰⁵ Keskin ve Koper, "Türkiyeli Şirketlerin Sürdürülebilirlik Stratejileri Var mı", s.31.

2.8.4. Risklerin Önemi Belirlemek ve Değerlendirmek

İşletmelerin uzun vadede değer yaratabilmeleri için riskleri değerlendirmeleri ve bu değerlendirme sonuçlarına göre bazı süreç ve faaliyetleri değiştirmeleri gerekir⁶⁰⁶. Ancak bunun için öncelikle sürdürülebilirliğin neresinde olduklarını tespit etmelidirler. Bunun için faaliyet konularında girdilerini ve faaliyetlerini etkileyebilecek faktörler ile çıktılarının etkilerini belirleyerek bunları sürdürülebilirlik karşısında konumlandırmaları ve sürdürülebilirlik konusunda başarılı olan işletmelerle kıyaslamaları gerekir.

Vizyonumuzu, hedeflerimizi ve politikalarımızı belirlerken, sürdürülebilirliğin yarattığı risk ve fırsatları değerlendirmemiz şarttır⁶⁰⁷. Çünkü değer yaratabilmenin ön koşulu dengeli bir biçimde riskleri üstlenmekten geçer. İşletme çapında risk iştahını formüle ederken veya gözden geçirirken işletmeler kendi sürdürülebilirlik amaçlarına ilişkin risk sınırlarını oluşturmalıdır. Bunun için riskleri tanımlamak ve önem sıralamasına koymak gerekir. Risk tanımlama ölçekleri, düşük etkiden yüksek etki derecesine göre sınıflandırılır ve işletmeler farkındalığı artırmak ve riskleri öncelik haline getirmek için sürdürülebilirliğin etkilerini bu sınıflandırma ölçeğine entegre edebilirler⁶⁰⁸. COSO kurumsal risk yönetimi yapı bileşenlerine sürdürülebilirliğin entegre edilmesi önerilmekte olup, bu çerçeve uyum ve raporlamanın yanı sıra, olumsuz riskleri yönetmekte de kullanılmaktadır. Bu risklerin birleştirilmesi ile işletmeler sürdürülebilirlik yolculuklarının neresinde olduklarını görebilmekte; yolculuk devam ederken ise, değer nasıl en iyi şekilde sağlanabileceğine ilişkin bir görünüm elde edebilmektedirler⁶⁰⁹.

2.8.5. Yatırımda Yüksek Kazanç Elde Etme Arayışı

Sürdürülebilirlik yolculuğunu genellikle hızlandırmak amacıyla, işletme çalışanlarından yardım almak ve sürdürülebilirliğin işletme için stratejik bir öncelik olduğunun yatırımcılara ve analistlere ifade edilmesi önemlidir. Stratejik ve operasyonel

⁶⁰⁶ David J. Closs, Cheri Speier and Nathan Meacham, "Sustainability to Support End- To-End Value Chains: The Role of Supply Chain Management", *Journal of Academic Marketing Science*, Sayı.39, (2011), s.102. <http://attachments.bisk.com/MichiganState/Live/U315555/M6499693/Week%206%20Closs%20Speier%20Meacham%202011.pdf> (2 Ekim 2015).

⁶⁰⁷ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.24-25.

⁶⁰⁸ Craig Faris and others, s.7-8 ve 11.

⁶⁰⁹ Craig Faris and others, s.2-7.

performansı idare etme konusunda yetenekli olmak, yeniliği teşvik etmek, sürdürülebilirlik unsurlarını risk yönetimi ile birlikte ele almak⁶¹⁰, sosyal problemler ve çevresel sorunlara yeni çözümler üretmek maksadıyla yeni ürünler geliştirmek ve yeni pazarlarda ve piyasalarda yer almak⁶¹¹ rekabet avantajı yaratmaktadır. Ayrıca, sürdürülebilir bir amaçla faaliyet gösteren işletmeler ürünlerini ya da hizmetlerini ortaya çıkardıklarında, dış yatırımcılar için cazip bir fırsat olarak görülecek ve fon sağlama konusunda başarılı olacaklar ve bu yolla da hissedarların güvenini kazanacaklardır. İnovasyon ve arge çalışmaları da işletmenin piyasa değerini olumlu etkileyecek, sürdürülebilirliği destekleyecek ve işletmeyi yatırımcılar için iyi bir tercih haline getirecektir⁶¹².

2.8.6. Açık ve Şeffaf Olma

Tüm paydaşlar, işletmenin en önemli çevresel ve sosyal risklerinin ve etkilerinin doğru belirlediğinden ve bunların etkin bir biçimde yönetildiğinden emin olmak isterler. Aynı zamanda bu çerçevede kendilerine ulaştırılan bilgilerin; doğru, eksiksiz ve güvenilir olduğunu bilme ihtiyacını hissederler⁶¹³. Güven, insan ilişkilerinin olduğu kadar, işletmeler arası ilişkilerin de temelidir ve ancak şeffaflık ve açıklık ile sağlanabilir. Çünkü işletmeler, sürdürülebilir başarı için yalnızca kendi kaynaklarını değil, başkalarının kaynaklarını da kullanmak durumundadırlar. Başkalarının kaynaklarına erişebilmeleri için, onlarla güven veren ilişkiler kurabilmeleri şarttır. Güven veren ilişkiler kurabilmek ise, kurumsal şeffaflık ile sağlanabilir⁶¹⁴.

Kurumsal şeffaflığın sağlanmasının ilk yolu, işletme yöneticilerinin ve yönetim kurullarının şeffaflığa gereksinim duyulma nedenlerini doğru bir biçimde analiz ederek bunun gerekliliğine inanmalarından ve bunu içselleştirmelerinden geçer. Bunun yanı sıra işletme içinde dürüstlük ve kanunlara uyum teşvik edilmelidir. Etik ilkelerin belirlenmesi, etkili organizasyon yapısı oluşturulması, görev ve yetki dağılımının doğru biçimde yapılması, kontrol ve raporlama mekanizmaları ile açık iletişim kanalları

⁶¹⁰ Craig Faris and others, s.11-12.

⁶¹¹ Gürer ve Tutkun, s.21.

⁶¹² Craig Faris and others, s.12.

⁶¹³ Gürer ve Tutkun, s.22.

⁶¹⁴ Argüden, s.30.

oluşturulması ve etkili bir iç denetim faaliyeti yürütülmesi de işletme içi şeffaflık kültürünün oluşturulması için gerekli adımlardır⁶¹⁵.

Sürdürülebilirlik raporu yayımlamayan işletmeler, yayımlayan rakiplerine nazaran daha az şeffaf görünürler. Ayrıca yeterli ve titiz bir şekilde düzenlenmeyen raporlar yayımlanması, işletme için itibar kaybına kadar gidebilecek kötü sonuçlara neden olabilmektedir⁶¹⁶.

2.8.7. Doğru Ölçüm Aracı Seçme

İşletmelerde, sürdürülebilirliğin sağlıklı bir biçimde devam edebilmesi ve ileriye dönük iyileştirme sağlayabilmek adına veri toplama, ölçme ve değerlendirme önemli bir aşamadır. İşletmelerin sürdürülebilirlik çalışmalarında mevcut konumlarını ileriye taşıyabilmeleri için değerlendirmeler yapmaları ve elde edilen sonuçlara göre ileriye yönelik hedefler koymaları ve bunları da belirli aralıklarla ölçerek, iyileştirme ve geliştirme aşamalarını raporlamaları gerekir⁶¹⁷.

Bu anlamda işletmenin kendi risk eşiğinde kalması, hissedarlarını memnun etmesi ve hedeflerini gerçekleştirebilmesi için üstlendiği sürdürülebilirlik faaliyetlerini izlemesi ve değerlendirmesi gerekir⁶¹⁸. Bunun için de işletmelerin; değerlendirme programları oluşturmaları, uygulamaları ve fayda/maliyet analizleriyle yatırımlarının geri dönüşlerini ölçmeleri gerekir⁶¹⁹. Bu noktada işletmeler; ilerlemek, değer yaratmak ve yatırımcı güvenini artırmak için en iyi ölçüm aracı olduğunu düşündükleri izleme ve raporlama araçlarından herhangi birini tercih edebilirler⁶²⁰.

Bir işletme bünyesindeki “iç denetim” ve diğer kontrol izleme fonksiyonları, sürdürülebilirlik uygulamalarını, iletişim protokollerini ve raporlama girişimlerinin etkinliğini değerlendirmek için denetimler gerçekleştirirler. Gerçekleştirilen iç denetim çalışmaları işletmenin sürdürülebilir girişimlerinin etkinliğinin değerlendirilmesine

⁶¹⁵ Yurtsever, “Kurumsal Şeffaflık Nasıl Sağlanır?”, **Turcomoney Dergisi**, Yıl.5, Sayı.55, (Ağustos 2015),s.84.

⁶¹⁶ Craig Faris and others, s.9.

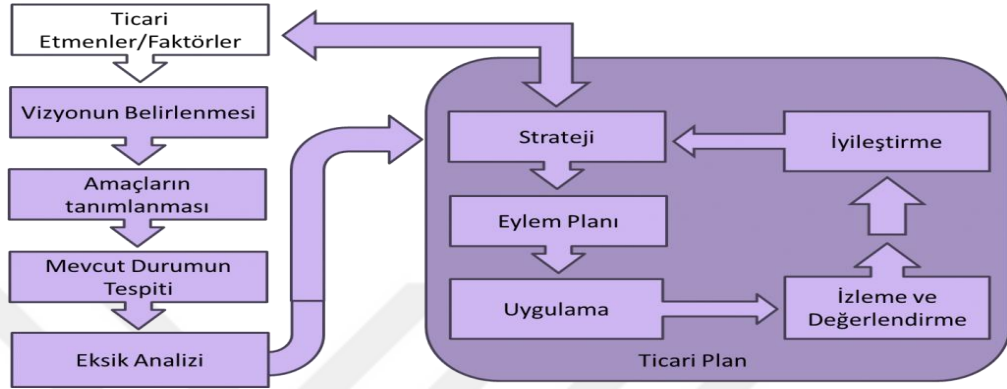
⁶¹⁷ PWC, İMKB ve İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği, **Türk İş Dünyası’nda Sürdürülebilir Uygulamaları Değerlendirme Raporu**, Ekim 2011, s.26.

⁶¹⁸ Craig Faris and others, s.9.

⁶¹⁹ Gürer ve Tutkun, s.22.

⁶²⁰ Craig Faris and others, s.11.

ilişkin bağımsız bir analize olanak sağlar⁶²¹. Sürdürülebilir bir iş modeli ve ticari plan oluşturmak görüldüğü gibi uzun soluklu bir yoldur ve bu yolun sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekir. Sürdürülebilirlik stratejinin hazırlanma aşamaları şu şekilde özetlenmektedir.



Şekil 2.6: Sürdürülebilirlik Stratejisinin Hazırlanması

Kaynak: Altensis Managing Sustainability, <http://www.altensis.com/hizmetler/kurumsal-surdurebilirlik/surdurulebilirlik-stratejisi/> (18 Ekim 2015).

Bir işletmenin, kıt kaynakları verimli kullanıp yaşamını sürdürebilmesi için tüketici taleplerine cevap verip, faaliyet gösterdiği pazarda iyi bir konuma sahip olması gerekir. Bunu gerçekleştirebilmesi için en temel unsur da işletmenin gereksinimlerini karşılayacak iş süreçlerine sahip olması, bunları sürekli gözden geçirilmesi ve gerektiğinde ise güncellemesidir. Bu noktada iç denetim birimine sahip olmak önem arz etmektedir. Çünkü verimliliğe ve yeniliğe ne kadar odaklanıldığı, süreçlerin doğru yürüyüp yürümediği, risklerin ne derecede etkin yönetildiği, maddi kayıpların oluşup oluşmadığı, iç denetim tarafından tarafsız bir gözle tespit edilmekte ve eksik/yanlış olduğu görülen noktalar için iyileştirmeler tavsiye edilmektedir. İç denetim bunları yaparken proaktif bir yaklaşımla, yanlışlıklar henüz oluşmadan gerekli saptamaları yapmaktadır⁶²². Bu sayede de kıt olan kaynakların etkin kullanılmasına katkı sağlamaktadır. Bu anlamda iç denetimin amacını gerçekleştirebilmesi ve etkin bir şekilde çalışabilmesi için üst yönetim tarafından sahiplenilmesi ve desteklenmesi şarttır⁶²³.

⁶²¹ Craig Faris and others, s.8-9.

⁶²² TÜSİAD. Yönetim Kurulları'nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru, s.7.

⁶²³ TÜSİAD. Yönetim Kurulları'nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru, s.14

2.9. Sürdürülebilirliğin Raporlanması

Sürdürülebilirlik raporu, üçlü kâr hanesi olarak adlandırılan ekonomik, sosyal ve çevresel değişkenler üzerine hazırlanan raporlar için kullanılan genel bir kavramdır. Sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin tüm paydaşlarına karşı hesap verilebilir olduğunu gösteren ve güvenilir kılan bir araçtır⁶²⁴. Şeffaf olunmasına yönelik baskı karşısında, giderek artan sayıda işletme, sürdürülebilirlik hususunda raporlama yapmayı tercih etmektedir⁶²⁵. Kısaca;

- İşletmeler sürdürülebilirlik yolculuğunda karşılaştıkları risk ve fırsatları daha iyi kavrayabilmek,
- Kurumsal itibarlarını ve marka bağlılıklarını artırmak,
- Sürdürülebilirlik kapsamında işletmelerinin etki ve performans seviyelerinin paydaşlar tarafından anlaşılmasını sağlamak,
- Finansal olan ve finansal olmayan performanslar arası bağlantıları vurgulamak,
- Uzun dönemli yönetim stratejisi, politikası ve iş planlarını etkilemek,
- Sürdürülebilirlik performanslarını yasalara, yönetmeliklere, performans standartlarına ve gönüllülük girişimlerine göre değerlendirmek ve kıyaslamak,
- İşletmelerinin, sürdürülebilir kalkınma yolundaki beklentileri nasıl etkilediklerini ve bu beklentilerden nasıl etkilendiklerini görmek,
- Performanslarını işletme içinde ve işletme dışındaki taraflar ile kıyaslamak,
- Ulusal ve uluslararası mevzuatlara uymak,
- Borsa kotasyon şartlarını sağlamak gibi amaçlarla sürdürülebilirlik raporları yayımlarlar.

Sürdürülebilirlik raporlarının belirli bir standart çerçevesinde hazırlanma gereksinimi ise 2000’li yıllarda ortaya çıkmaya başlamıştır. Günümüzde binlerce şirket sürdürülebilirliğe ilişkin rapor yayımlamaktadır. Yayımlanan bu raporlar arasında

⁶²⁴ PWC, İMKB ve İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği, s.33.

⁶²⁵ Craig Faris and others, s.6.

karşılaştırma, analiz ve sistematik bir değerlendirme yapabilmek için bazı standartlar gereklidir⁶²⁶.

Bu standartları ortaya koyan ve global ölçekte öne çıkan raporlama çerçeveleri; Küresel Raporlama Girişi tarafından geliştirilen G4, UNGC uyarınca hazırlanan İlerleme Bildirimi Raporlamaları⁶²⁷, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi tarafından hazırlanan Entegre Raporlama ve Karbon Saydamlık Projesi çerçevesinde hazırlanan CDP Raporlarıdır.

2.9.1. Küresel Raporlama Girişimi Tarafından Geliştirilen G4

GRI 2013 yılında Amsterdam’da gerçekleşen 4. Küresel Konferansı’nda, 2016 yılından itibaren kullanılmak üzere GRI’nin en son versiyonu olan G4 çerçevesini tanıtmıştır⁶²⁸. Öncesinde ise G1, G2, G3, G3.1 gibi versiyonları da olan çerçeve ekonomik, sosyal ve çevresel performanslara ilişkin ilke ve göstergeleri belirler⁶²⁹. Bu çerçeve dünya genelinde yüzlerce raporlamacı, rapor kullanıcı ve profesyonel aracının da dahil olduğu geniş bir sürede geliştirilmiş olduğundan uluslararası düzeyde kabul görüyor olup bilgilerin erişilebilir ve karşılaştırabilir olmasını sağlamakta ve böylece paydaşların bilinçli karar vermelerine yardımcı olmaktadır. GRI Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzları, etkin raporlama yapılabilmesi ve güncel rehberlik sağlayabilmesi için sürekli gözden geçirilmektedir.

G4 kılavuzu bundan önceki sürümlerine nazaran daha kullanıcı odaklı olup, raporlanacak bilgilerin belirlenmesinde “öncelikli konular” kriteri getirmiştir. Bu kriterle birlikte işletmeler faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerinin tümünü değil, yalnızca kendi hedefleri ve kilit paydaşları için en öncelikli olan konuları raporlarlar. G4 kılavuzu, “öncelikli konular” üzerine odaklanmanın nihai raporları daha anlamlı, daha inandırıcı ve daha kullanışlı hale getireceğini vurgulamaktadır. Bu bağlamda şirketler, sürdürülebilirlik konularında piyasa ve toplumu daha iyi

⁶²⁶ Sürdürülebilirlik Raporları, Bölgesel Çevre Merkezi, REC Türkiye, s.1. http://www.rec.org.tr/dyn_files/42/5874-Annex5-FactSheet-SurdurulebilirlikRaporlamalari.pdf (14 Ekim 2015).

⁶²⁷ COP (Communication on Progress)

⁶²⁸ Çetin, Varan ve Solak Fıskın, s.15-16.

⁶²⁹ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.35.

bilgilendirebilirler⁶³⁰. Bu amaçla, iç denetim biriminin risk bazlı bir metodoloji benimseyerek, bir yatırımcının ya da dış paydaşın rapor edilecek finansal olmayan veriler açısından hangi öncelikli konuları en değerli bulduğu üzerine düşünebileceği ve işletmenin kısa, orta ve uzun vadeli değerler ortaya koyabilmesi açısından iç denetçilerin bu anlamda önemli bir varlık olduğu IIA tarafından ifade edilmektedir⁶³¹.

G4 Raporlama niteliğinin belirlenmesine ilişkin ilkeler;

- *Denge*: Rapor, makul derecede bir değerlendirme yapılabilmesi için işletmenin olumlu ve olumsuz yönlerini yansıtmalıdır.
- *Karşılaştırılabilirlik*: İşletmelerin, bilgileri tutarlı bir şekilde seçmeleri, derlemeleri ve raporlamaları gerekir. Raporda sunulan bilgiler, paydaşlar tarafından dönemler itibariyle işletmenin geçirdiği değişikliklerin analiz edilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslanmasına imkan sağlayacak biçimde düzenlenmelidir.
- *Doğruluk*: Raporlanan bilgiler, paydaşlar tarafından değerlendirme yapılabilmesi için, doğru ve yeterince ayrıntılı olmalıdır⁶³².
- *Zamansal Tutarlılık*: İşletmeler, paydaşlarının bilinçli bir şekilde karar verebilmelerini sağlamak adına düzenli bir şekilde raporlama yapmalıdırlar.
- *Netlik*: İşletmeler, bilgileri paydaşların anlayabileceği ve erişebileceği şekilde sunmalıdırlar.
- *Güvenilirlik*: Bir raporun hazırlanmasında kullanılan bilginin kalitesi ve “öncelikli konular” belirlenerek bilgi toplanmalı, kaydedilmeli, derlenmeli, analiz edilmeli ve bildirilmelidir⁶³³.

ECIIA Halkla İlişkiler Komitesi’nin hazırladığı, iç denetimin finansal olmayan raporlamaya ilişkin rolleri konusundaki yazılı görüşte, iç denetçilerin, sürdürülebilirlik

⁶³⁰ G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları: Raporlama İlkeleri ve Standart Bildirimler, Global Reporting Initiative, 4 Temmuz 2014, s.3. <https://www.globalreporting.org/resource/library/Turkish-G4-Part-One.pdf> (10 Ekim 2015).

⁶³¹ IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”, Issue.2, October/2015, s.6.

⁶³² G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları: Uygulama El Kitabı, Global Reporting Initiative, 4 Temmuz 2014, s.13-14. <https://www.globalreporting.org/resource/library/Turkish-G4-Part-Two.pdf> (10 Temmuz 2015).

⁶³³ G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları: Uygulama El Kitabı, Global Reporting Initiative, s.13-15 ve 16.

raporlarında verilen bilgilerin kalitesini değerlendirirken, bu ilkeleri baz alabilecekleri ifade edilmektedir⁶³⁴.

Günümüzde, raporlama yapmak işletmelerinin tercihi olmaktan çıkarak “raporla, raporlamıyorsan açıkla” prensibine bırakmaya başlamıştır. Bu prensip, işletmelerinin sürdürülebilirliğin etkilerini paylaşımlarını, paylaşamamaları durumunda bunun sebeplerini açıklamalarını talep etmektedir. GRI de bu prensibin daha adil bir rekabet ortamı yarattığını ve işletmeye esneklik sağlayarak, bürokratik yükler getirmediğini belirtmekte ve bu yaklaşıma destek vermektedir⁶³⁵.

İşletmeler, “GRI Uygulama Seviyeleri” sistemi aracılığıyla, GRI Raporlama Çerçevesi’ni ne seviyede uyguladıklarını beyan etmelidirler. Bu seviyeler; yeni başlayanlar, ileri düzey ve ikisinin arasında bir seviye olmak üzere üç seviyeden oluşuyor ve (A,B ve C) olarak adlandırılıyordu. Eğer işletmeler dış denetimden istifade etmişse her seviye için (+) artıyı kendileri beyan edebiliyorlardı. (ör. C+, B+, A+) ⁶³⁶. Ancak mevcut bu seviyelerin yerini G4 raporlama çerçevesi ile *Core-Temel* ve *Comprehensive-Kapsamlı* olarak iki yeni raporlama seviyesi aldı. Mevcut seviyelerle karşılaştırdığımızda, Core; C ve B seviyeleri arasında, Comprehensive; A ve B seviyeleri arasındadır⁶³⁷. Bu seviyeler işletmelerin hazırlayacakları raporların kılavuzlarla “uyumlu” olması için dahil edilmesi gereken içeriği tanımlamaktadır. Core seviyesi, bir işletmenin ekonomik, sosyal, çevresel ve kurumsal yönetim performansının etkilerinin sürdürülebilirlik raporu ile iletildiği elzem bileşenleri içermektedir. Comprehensive seviyesi ise, işletmenin stratejisi ve analizi, kurumsal yönetim ile etik değerleri ve dürüstlüğü hakkında ek standart bildirimleri gerektirmektedir. Ayrıca bu seviye işletmenin performansını ve tanımlanan öncelikli konularla ilgili tüm göstergeleri

⁶³⁴ Menteş Albayrak, “ İç Denetçiler için Sürdürülebilirlik Raporlamalarına Güvence Verme Kılavuzu”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.41, (Kış 2015), s.37.

⁶³⁵ Aras ve Gaye Uğur Sarioğlu, s.34.

⁶³⁶ *Sürdürülebilirlik Raporları, Bölgesel Çevre Merkezi, REC Türkiye*, s.4.

⁶³⁷ Elif Özkul Gökmen, “GRI 2013 Sürdürülebilirlik ve Raporlama Konferansı”, **TKYD / Makale**,(Yaz 2013), s.2. http://www.sercomconsulting.com/pdf/3_TKYD_Temmuz_2013_Entegre%20Raporlama_Makale_Elif%20Ozkul%20Gokmen.pdf (14 Ekim 2013).

raporlamalarını istemektedir. İşletmeler; konum, büyüklük ve sektörlerine göre her iki seviyeyi de uygulayabilmektedirler⁶³⁸.

2.9.2. İlerleme Raporu

UNGC; insan hakları, çalışma koşulları, çevre, hile ile mücadele ve geniş destek eylemlerini katalize etmek için 10 ilkeyi referans almaktadır. Bu İlkeler;

İnsan Hakları

1. İşletmeler, uluslararası ilan edilmiş insan haklarını desteklemeli ve bu haklara saygı göstermelidir.
2. İşletmeler, insan hakları ihlallerinin suç ortağı olmamalıdır.

Çalışma Koşulları

3. İşletmeler, çalışanların sendikalaşma özgürlüğünü ve toplu sözleşme hakkını desteklemelidir.
4. Zorla ve zorunlu işçi çalıştırmanın her türü ortadan kaldırılmalıdır.
5. Çocuk işçi çalıştırmaya son verilmelidir.
6. İşe alma ve yerleştirmede ayrımcılık ortadan kaldırılmalıdır.

Çevre

7. İşletmeler, çevre sorunlarına karşı temkinli yaklaşımları desteklemelidir.
8. İşletmeler, çevresel sorumluluğu arttıracak her türlü oluşuma ve faaliyete destek vermelidir.
9. İşletmeler, çevre dostu teknolojilerin gelişmesine ve yaygınlaşmasına destek vermelidir.

Hile ile Mücadele

10. İşletmeler, rüşvet ve haraç dahil her türlü hile ile mücadele etmelidir⁶³⁹.

⁶³⁸ G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları: Raporlaman İlkeleri ve Standart Bildirimler, Global Reporting Initiative, s.8-11.

⁶³⁹ UNGC, <http://www.gesustainability.com/2014-performance/ungc/> (11 Ekim 2015).

İlerleme Raporu, bir işletmenin bu ilkeler doğrultusunda çalışmasını kapsamakta olup, işletmenin bu amaçlar çerçevesinde kaydettiği ilerlemeler hakkında paydaşlarını bilgilendirmek amacıyla yaptığı yıllık beyanları içerir. Bu platform, hazırlanacak raporlar için bir çerçeve sunmakla beraber GRI Sürdürülebilir Raporlama İlkeleri'ne uygun yapılan raporlamaları da kabul etmektedir⁶⁴⁰.

2.9.3. Entegre Raporlama

Hedef kitlesi yatırımcılar olan entegre raporlamanın amacı, IIRC tarafından “işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili hedef, sonuç ve beklentilerini dikkate alarak ve finansal verilerle bağlantı kurarak şirketin kısa, orta ve uzun dönemdeki gelecek değerinin ortaya konulmasını sağlamak” şeklinde tanımlanmaktadır⁶⁴¹. King raporuna⁶⁴² göre entegre raporlama ise, “şirketin hem mali hem de sürdürülebilirlik performansının bütünlleştirilmiş ve entegre sunumudur”⁶⁴³ şeklinde ifade edilmektedir.

Entegre rapor işletmenin stratejisinin, yönetiminin, performansının ve beklentilerinin işletmenin dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun dönemde değer yaratmayı nasıl sağlayacağına ilişkin kısa ve öz değerlendirme yapılması ve sonrasında durumun bu raporlarla bildirilmesidir⁶⁴⁴. Bu raporlama, bütünsel ve etkili bir yaklaşım ortaya koymakta ve sermayenin etkili ve verimli bir şekilde dağıtılması için finansal sermaye sağlayanlara sunulan bilginin kalitesini arttırmayı hedefler. Entegre rapor, işletmenin değer yaratma yeteneği üzerinde etkisi olan tüm paydaşlardan yararlanılarak oluşturulur.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, ilkelere dayalı bir yaklaşım sunar. Bu yaklaşımla, ihtiyaç duyulan bilgiye olan gereksinimleri karşılamak için işletmelerin kendilerine özgü şartları arasındaki büyük farklılıklar göz önünde bulundurularak aralarında karşılaştırılabilirlik düzeyi oluşturmaya yönelik bir denge sağlanması amaçlanır. Bu rapor, özel performans göstergeleri, ölçüm metotları ya da farklı konular

⁶⁴⁰ Aras ve Gaye Uğur Sarioğlu, s.32.

⁶⁴¹ Zorlu Enerji Grubu, “Habitat Yönetimi ve Biyoçeşitliliği Öncelikleri Arasına Aldı”, **EKOIQ**, Sayı.47, (Ocak 2015),s.62.

⁶⁴² Güney Afrika’da kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin çalışmaları yürütmek üzere kurulmuş olan King Komitesi tarafından yayımlanan raporlardır.

⁶⁴³ Aras ve Gaye Uğur Sarioğlu, s.42.

⁶⁴⁴ *Uluslararası <ER> Çerçevesi*, s.7.

hakkında açıklamalar içermez; fakat raporun çerçeveyle uyumlu olduğunu söylemek için öncesinde uygulanması gereken bazı gereksinimleri içerir⁶⁴⁵.

Bu gereksinimler Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nde, entegre raporlarının hazırlanmasında kullanılacak olan kılavuz ilkeler ve içeriğe ilişkin birbirine temelden bağlı olan sekiz öğeden oluşur⁶⁴⁶. Bu ilkeler ve öğeler şu şekildedir.

Tablo 2.3. Entegre Raporlarının Hazırlanmasında Kullanılacak Kılavuz İlkeler ve İçeriğe İlişkin Öğeler

Kılavuz İlkeler	İçeriğe İlişkin Öğeler
Stratejik odak ve geleceğe yönelim	Kurumsal genel görünüm ve dış çevre
Bilgiler arası bağlantı	Kurumsal yönetim
Paydaşlarla ilişkiler	İş modeli
Önemlilik	Risk ve fırsatlar
Kısa ve öz olma	Strateji ve kaynak aktarımı
Güvenilirlik	Performans
Tutarlılık	Genel görünüş
Karşılaştırılabilirlik	Sunumun temeli

Kaynak: . Uluslararası <ER> Çerçevesi, s.5.

Entegre raporu oluşturan ilkelerin ve öğelerin temelinde; “işletmeye ve paydaşlarına değer yaratma”, “sermaye öğeleri”⁶⁴⁷ ve “değer yaratma süreci” yer almaktadır⁶⁴⁸. Entegre raporun finansal sermayeye ek olarak fikri⁶⁴⁹, üretilmiş⁶⁵⁰, sosyal⁶⁵¹, insan⁶⁵² ve doğal⁶⁵³ sermayeyi de analiz ederek hazırlanması gerekmektedir⁶⁵⁴. Kısacası, entegre rapor, işletmenin kullandığı ve ürettiği sermayelerin bir değer yaratıp yaratmadığını, ne derecede ve ne şekilde değer yarattığını ortaya koymalıdır⁶⁵⁵.

⁶⁴⁵ Uluslararası <ER> Çerçevesi, s.4.

⁶⁴⁶ Uluslararası <ER> Çerçevesi, s.5.

⁶⁴⁷ Entegre Raporlama Çerçevesi kuruluşun herhangi bir ürün veya hizmet üretmek için kullandığı değerleri “sermaye” olarak nitelendirmekte ve bu sermaye öğelerini 6 kategoriye ayırmaktadır. Bunlar; finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye ile doğal sermayedir.

⁶⁴⁸ Aras ve Gaye Uğur Sarioğlu, s.50.

⁶⁴⁹ Kuruluşun patent, telif hakları, yazılım ve lisanslar, sistemler, prosedürler gibi maddi olmayan kaynaklarıdır.

⁶⁵⁰ Kuruluşun üretim sürecine katkı sağlayan ancak nihai ürün veya hizmetin bir parçası olmayan fiziksel altyapı (karayolları, limanlar, arıtma tesisleri vb.), bina ve teknolojik ekipmanları kapsar.

⁶⁵¹ Kuruluşun tüm paydaşları ile ilişkileri sonucu elde ettiği kaynakları ifade eder.

⁶⁵² Kuruluş çalışanlarının yetenek ve uzmanlıklarının yanı sıra sadakatleri, inovasyon yapma, yönetme, liderlik etme ve işbirliği yapma kabiliyetlerini kapsar.

⁶⁵³ Kuruluşun kullandığı tüm yenilenebilir ve yenilenemez doğal kaynakları ve süreçleri kapsar.

⁶⁵⁴ Zorlu Enerji Grubu, s.62.

⁶⁵⁵ Aras ve Gaye Uğur Sarioğlu, “Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama”, TÜSİAD, Yayın No:T/2015, 10-567, Ekim 2015, s.51.

22-23 Mayıs 2013 tarihinde Amsterdam’da gerçekleşen GRI Sürdürülebilirlik ve Raporlama Konferansı’nda, entegre raporların, bir şirketin finansal raporları ile sürdürülebilirlik raporlarının birleşiminden oluşan bir rapor olmadığı belirtilmiştir. Sürdürülebilirlik raporlarının çok geniş paydaş gruplarına hitap etmesine karşın entegre raporların yatırımcıları hedef aldığı ve finansal raporlamaların sürdürülebilirlikle ilgili bilgiler içermemesi ve yalnızca geçmişe yönelik bilgi vermesi nedeniyle entegre raporlamaya olan ihtiyacın arttığı ortaya konmuştur. Ayrıca, sürdürülebilirliğin etkilerini ölçmeyen, sürdürülebilir yönetim ve raporlama uygulamalarına sahip olmayan şirketlerin, entegre raporlama girişiminde bulunmasının anlamsız olacağı da vurgulanmıştır⁶⁵⁶. O halde Entegre Raporlamanın faydaları şu şekilde özetlenebilir.

Tablo 2.4. Entegre Raporlamanın Şirketlere, Yatırımcılara ve Dış Paydaşlara Faydaları

Entegre Raporlamanın Faydaları		
İşletmeler Açısından	Yatırımcılar Açısından	Diğer Paydaşlar Açısından
*Kurumsal stratejiler daha entegre bir yaklaşımla belirlenir. *Karar verme mekanizmasını geliştirilir. *Uzun dönemli bakış açısı yaratır. *Daha etkin bir risk analizi sağlar. *Kurumsal marka değerini artırır. *Çalışan motivasyonunu ve bağlılığını sağlar. *Kolay finansman sağlamaya yarar. *Rekabet avantajı kazandırır.	*Bütüncül, güvenilir, standart ve karşılaştırabilir veri sağlar. *Verilerin kalitesini artırır ve verilerin arasında bağlantı kurmayı kolaylaştırır. *Kaynakların, risk ve fırsatları yöneten şirketlere yönelmesini sağlar	*Paydaşlarla iletişimi güçlendirir. *Tedarikçilerle yakın ilişki sağlayarak, işbirliği olanağını geliştirir. *Şirketin tedarik zincirinde nasıl bir değer yarattığının anlaşılmasını kolaylaştırır.

Kaynak: Sarioğlu, “Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama”, **Entegre Raporlama**, İstanbul Sabancı Center, İstanbul, 21 Ekim 2015, s.10-11 ve 12.

2.9.4. Karbon Saydamlık Projesi Raporları

Londra’da 2000 yılında başlatılan CDP, iklim değişikliği ve su kaynaklarının yönetimine yönelik çözümler üretmeyi ve geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bunu yaparken konuyla ilgili verileri özel sektör, politika ve yatırım kararlarının odak noktasına yerleştirmektedir.

Günümüzde, bütün dünyada birçok şirket, sera gazı emisyonlarını, su kaynakları yönetimini ve iklim değişikliğine yönelik politikalarını CDP’nin aracılığıyla

⁶⁵⁶ Gökmen, s.1-2.

ölçmekte ve açıklamaktadır⁶⁵⁷. CDP, şirketlerin iklim değişikliği risklerini nasıl yönettiklerini global ölçekte raporlayan tek bağımsız uluslararası kuruluş olma özelliğine sahip olup, iklim değişikliği olgusunun piyasa sistemleri kullanılarak yönetilmesini teşvik etmektedir⁶⁵⁸ ve dünyada yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu raporlama çerçevesinin ana başlıkları; iklim değişikliği, su kullanımı, ormansızlaşma ve tedarik zincirinin yaratacağı çevresel riskleridir. CDP, 700’den fazla kurumsal yatırımcıya çevresel verilerini açıklamaları için çağrıda bulunmakta ve bu çağrıya cevap veren şirketlerden elde edilen veriler yine CDP tarafından geliştirilmiş olan metodolojiye göre derecelendirmektedir. Her sene bu veriler ışığında CDP programları dahilinde raporlar hazırlanmakta ve yayımlanmaktadır⁶⁵⁹. Ülke raporları CDP’nin bütün dünyaya yayılmış olan ülke partnerleri tarafından yazılmaktadır. Bu raporlar her ülkenin iklim değişikliği, çevre ve su yönetimine yönelik önemli trendler ve gelişmeleri gösteren kurumsal çözümlerin detaylı analizlerini içermektedir.

Şirketlerin CDP’ye raporlama yapma nedenleri ise⁶⁶⁰;

- Sera gazı salımı hakkında bilinçli olduklarını ve azaltmaya çalıştıklarını,
- İklim değişikliği, ormansızlaşma ve su kıtlığı risklerinin anlaşılmasında iş dünyasında lider konumunda olduklarını,
- Sürdürülebilir ürünler ve servislerle gelir yaratabilmek için fırsatlar ürettiklerini,
- İklim değişikliği ve su kıtlığına karşı işlerini nasıl sağlamlaştırdıklarını kanıtlamaktır.

2.10. Borsaların Sürdürülebilirlikteki Rolü

Son dönemlerde borsalar sürdürülebilirlikle ilgili konulara önem vermeye başlamıştır. Bu bağlamda da borsada işlem gören şirketlerin sürdürülebilirlikle ilgili çalışmalarının ve muhtemel risklerinin kamuya açıklanması için düzenlemeler

⁶⁵⁷ CDP Türkiye-En İyi Uygulamalar Kitapçığı, 2012, s.2. <http://docplayer.biz.tr/66441-Cdp-turkiye-en-iyi-uygulamalar-kitapcigi.html> (11 Ekim 2015).

⁶⁵⁸ CDP, “What Gets Measured Get Managed”, Türkiye Bankalar Birliği Sunumu”, 18 Şubat 2011, s.3. [http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Konferans_Sunumlari/CDP_Turkiye_-_Bankalar_Birligi_Sunumu_\(2\).pdf](http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Konferans_Sunumlari/CDP_Turkiye_-_Bankalar_Birligi_Sunumu_(2).pdf) (11 Ekim 2015).

⁶⁵⁹ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.35.

⁶⁶⁰ CDP, <http://cdpturkey.sabanciuniv.edu/tr/about> (11Ekim 2015).

geliştirmeye, şeffaflığı sağlamaya ve sürdürülebilirlik konusunda farkındalığı arttırmaya yönelik bazı kararlar almaya başlanmıştır⁶⁶¹. Farkındalık yönünde alınan kararlardan bazıları; sürdürülebilirlikle ilgili ilkeler geliştirmek, sürdürülebilirlik konularıyla ilgili eğitim programları düzenlenmek, araştırmaları teşvik etmek ve kurumsal yatırımcıların sermayelerini daha sürdürülebilir bir şekilde değerlendirmelerine yardımcı olmak adına sürdürülebilirlik endeksleri oluşturmak şeklinde sıralanabilir.

Borsaların sorumluluk adına yatırım alanlarında geliştirdiği en kilit ürün olan sürdürülebilirlik endeksleri⁶⁶² ilk olarak 1990 yılında kurumsal yatırımcılara yönelik araştırmalar yapan ve endeks üreten bir şirket olan “KLD Research & Analytics” tarafından ortaya konulmuş olan Domini 400 Sosyal Endeksidir. Finansal piyasalar ve yatırımcıların global sürdürülebilirlik göstergeleri olarak dikkate aldıkları ilk sürdürülebilirlik endeksleri ise, Dow Jones ve FTSE tarafından 1999 ve 2001 yıllarında oluşturulmuştur

Sürdürülebilirlik endeksleri konusunda lider olan borsaların başında Londra, Nasdaq ve Euronext gelmektedir. Son on yıl içerisinde Almanya (2007), İspanya (2008), Avusturya (2008), Danimark (2008), İsveç (2008) ve Norveç (2008) gibi diğer gelişmiş ülkeler de sürdürülebilirlik endekslerini hesaplamaya başlamışlardır⁶⁶³.

Tablo 2.5. Sürdürülebilirlik Endeksi Hesaplamaya Başlayan Gelişmekte Olan Ülkeler ve Tarihleri

Ülke	Borsa	Endeks	Başlangıç Tarihi
Güney Afrika	Johannesburg	JSE SRI Index	2004
Brezilya	BM&FBOVESPA	Corporate Sustainability Index	2005
Çin	Şangay Borsası	SSE SRI Index	2009
Endonezya	Endonezya Borsası	SRI-KEHATI Index	2009
Kore	Kore Borsası	Korean SRI Index	2009
Mısır	Mısır Borsası	S&P EGX ESG Index	2010
Türkiye	Borsa İstanbul	BIST Sürdürülebilirlik Endeksi	2014

Kaynak: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Sürdürülebilirlikle İlgili Özet Bilgiler, s.9.

⁶⁶¹ İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Sürdürülebilirlikle İlgili Özet Bilgiler, s.9.

⁶⁶² Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.36.

⁶⁶³ İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Sürdürülebilirlikle İlgili Özet Bilgiler, s.9.

2.10.1. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi

Borsa İstanbul, şirketlerin çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularındaki uygulamalarını teşvik etmek amacıyla EIRIS (Ethical Investment Research Services Limited) ile Ekim 2013'te bir iş birliği anlaşması imzalamıştır. 30 yıldan daha fazla süredir çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularında uzmanlaşmış, global ölçekte büyük varlık sahiplerine, yöneticilere ve endeks hesaplayıcılarına hizmet eden Londra merkezli bağımsız bir araştırma kuruluşu olan EIRIS diğer ortaklarının yanı sıra Johannesburg Borsası ve Meksika Borsasına da sürdürülebilirlik değerlemesiyle ilgili hizmet vermektedir⁶⁶⁴. EIRIS, şirketlerin çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularındaki performansları baz alarak, uluslararası sürdürülebilirlik kriterleri çerçevesinde şirketleri değerlemektedir. EIRIS değerlendirme sürecinde; **çevre, biyo-çeşitlilik, iklim değişikliği, insan hakları, tedarik zinciri, şirket yönetim kurulunun yapısı, rüşvet, sağlık ve güvenlik** kriterlerini dikkate almaktadır. Ayrıca ilerleyen dönemlerde, paydaşların görüşleri de alınarak değerlendirme metodolojilerinin geliştirilmesi planlanmaktadır⁶⁶⁵. EIRIS ile yapılan çalışmalar kapsamında belirlenen “Endeks Seçim Kriterleri”nde yer alan eşik değerleri aşan şirketler Borsa İstanbul tarafından endekse dahil edilmektedirler⁶⁶⁶.

Bir şirketin, sürdürülebilirlik performansını geliştirmesinin kilit noktalarından biri kurumsal şeffaflığın geliştirilmesi olarak görüldüğünden, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'yle ilgili araştırmalar sadece kamuya açık bilgilere dayanmaktadır⁶⁶⁷.

BIST Sürdürülebilirlik Endeksi projesi kapsamında “ kamuya açık bilgi” den kasıt⁶⁶⁸;

- Şirketin yıllık finansal raporları ve tabloları,
- Şirketin, sürdürülebilirlik ve kurumsal sosyal sorumluluk raporu, çevresel, sosyal ve toplum türü raporlar,
- Şirket web sitesi,

⁶⁶⁴ Borsa İstanbul, <http://borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/surdurulebilirlik-endeksi> (4 Ekim 2015).

⁶⁶⁵ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.44.

⁶⁶⁶ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.43.

⁶⁶⁷ BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojisi, Nisan 2014, s.3. <http://borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/surdurulebilirlik-endeksi> (4 Ekim2015).

⁶⁶⁸ BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojisi, s.56.

- Düzenleyiciler veya kamu kurumları tarafından hazırlanmış ve kamuoyunun veya paydaşların erişebildiği bilgiler,
- Kamuoyuna ve/veya paydaşlara açıklamak üzere diğer üçüncü şahıslar tarafından hazırlanmış bilgilerdir.

BIST Sürdürülebilirlik Endeksi, 4 Kasım 2014 tarihinden itibaren XUSR koduyla fiyat ve getiri olarak hesaplanmaya ve yayımlanmaya başlamıştır. Endeksin başlangıç değeri, BIST 30 fiyat endeksinin 03.11.2014 tarihli İkinci Seans kapanış değeri olan 98.020,09 kabul edilmiştir. Endekste bir payın ağırlığı %15 ile sınırlandırılmıştır.

Borsa İstanbul, ilk değerlendirme dönemi olarak Ocak-Mart 2014 döneminde BIST 30 endeksinde yer alan şirketleri değerlendirmeye tabi tutmuştur. Bundan sonra değerlemeye alınacak şirketler listesinde öncelikle BIST 50, takip eden dönemde ise BIST 100 endeks şirketleriyle genişletilmesi planlanmaktadır⁶⁶⁹. Değerlemeye tabi şirketler her yıl Aralık ayı içerisinde revize edilerek Borsa İstanbul tarafından ilan edilecektir. BIST Sürdürülebilirlik Endeks 4 Kasım 2014 - 31 Ekim 2015 dönem şirketleri aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir.

Tablo 2.6. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi 4 Kasım 2014 - 31 Ekim 2015 Dönemi Şirketleri

BIST Sürdürülebilirlik Endeksi		
1	AKBNK	AKBANK T.A.Ş.
2	ARCLK	ARÇELİK A.Ş.
3	ASELS	ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
4	GARAN	T. GARANTİ BANKASI A.Ş.
5	KCHOL	KOÇ HOLDİNG A.Ş.
6	MIGROS	MİGROS TİCARET A.Ş.
7	PETKMN	PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.
8	SAHOL	HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.
9	TAVHL	TAV HAVA LİMANLARI HOLDİNG A.Ş.
10	TCELL	TURCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.
11	TOASO	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.
12	TTKOM	TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.
13	TUPRS	TÜPRAŞ-TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.
14	VAKBN	TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.
15	YKBNK	YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.

Kaynak: <http://borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/surdurulebilirlik-endeksi> (4 Ekim 2015).

⁶⁶⁹ Kurumsal Yönetim Dergisi, “BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Tanıtıldı”, Sayı.26 (Kış 2015), s.18.

Planlandığı gibi, BIST 50 endeksinde yer alan şirketler değerlemeye tabi tutulmuştur. Kasım-2015 - Ekim-2016'da BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan şirketler de aşağıda görüldüğü gibidir.

Tablo 2.7. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Kasım 2015 - Ekim 2016 Dönemi Şirketleri

BIST Sürdürülebilirlik Endeksi					
1	AKBNK	AKBANK	16	PETKM	PETKİM
2	AKSEN	AKSA ENERJİ	17	SAHOL	SABANCI HOLDİNG
3	AEFES	ANADOLU EFES	18	SAFGY	SAF GMYO
4	ARCLK	ARÇELİK	19	TSKB	T.S.K.B.
5	ASELS	ASELSAN	20	TAVHL	TAV HAVALİMANLARI
6	BRISA	BRİSA	21	TOASO	TOFAŞ OTO. FAB.
7	CCOLA	COLA COCA İÇECEK	22	TCELL	TURKCELL
8	DOAS	DOĞUŞ OTOMOTİV	23	TUPRS	TÜPRAŞ
9	EREGL	EREĞLİ DEMİR ÇELİK	24	THYAO	TÜRK HAVA YOLLARI
10	FROTO	FORD OTOSAN	25	TTKOM	TÜRK TELEKOM
11	GARAN	GARANTİ BANKASI	26	ULKER	ÜLKER BİSKÜVİ
12	ISCTR	İŞ BANKASI (C)	27	VAKBN	VAKIFLAR BANKASI
13	KCHOL	KOÇ HOLDİNG	28	VESTL	VESTEL
14	MGROS	MİGROS TİCARET	29	YKBNK	YAPI VE KREDİ BANK.
15	OTKAR	OTOKAR			

Kaynak: <http://borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/surdurulebilirlik-endeksi> (6 Kasım 2015)

2.10.2. EIRIS Değerleme Yöntemi ve Süreci

EIRIS tarafından gerçekleştirilecek değerlendirme çalışması üç aşamadan oluşmaktadır⁶⁷⁰.

1. Birinci aşamada EIRIS, şirketlerin 30 Haziran itibariyle “kamuya açık” bilgilerini kullanarak çevre, biyo-çeşitlilik, iklim değişikliği, yönetim kurulunun yapısı, rüşvetle mücadele, insan hakları, tedarik zinciri, sağlık ve güvenlik alanlarındaki politika ve faaliyetlerine ilişkin bir profil hazırlayarak şirketlere göndermektedir.

2. İkinci aşamada şirketler EIRIS tarafından kendilerine gönderilen profilleri inceleyerek, profile ilişkin yorum ve düzeltme içeren bilgileri, kamuya açık kaynağı ve kamuya açıklanma zamanını belirtmek suretiyle EIRIS’e geri bildirimde bulunmaktadır.

3. Üçüncü aşamada EIRIS, şirketlerden gelen geri bildirimleri profillere entegre ederek ilgili şirketler için nihai profiller oluşturmaktadır.

⁶⁷⁰ BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Temel Kuralları, s.6-7. <http://borsaistanbul.com/docs/default-source/endeksler/bist-surdurulebilirlik-endeksi-temel-kurallari.pdf?sfvrsn=4> (4 Ekim 2015).

Ayrıca EIRIS, Borsa İstanbul tarafından belirlenmiş olan “Endeks Seçim Kriterleri”ne göre endeks kapsamında yer alacak şirketlerin listesini oluşturmaktadır. Endeks seçim kriterlerinden; faaliyet alanlarına göre çevre risk dereceleri, çevre politikaları, çevre yönetim sistemleri ve çevresel raporlama kriterleri aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 2.8. Çevre Açısından Faaliyet Alanına Göre Risk Dereceleri

Çevre Riski		
Yüksek *Tarım *Hava yolu ulaşımı *Havaalanları *İnşaat malzemesi *Kimyasallar ve ecza ürünleri *İnşaat *Fast food zincirleri *Gıda, içecek ve tütün *Atık ve su *Ormancılık ve kağıt *Ana sistem mühendisliği *Madencilik ve metaller *Petrol ve gaz *Haşere kontrolü *Enerji üretimi *Yol yapımı ve gemi taşımacılığı *Süper marketler *Araç üretimi	Orta *DIY (kendin yap) ve inşaat teçhizatı *Elektronik ve elektrik ekipmanı *Mühendislik ve makine *Başka bir grupta yer almayan finansal sektör şirketleri *Otel, lokanta ve ikram hizmetleri *Başka bir grupta yer almayan üreticiler *Limanlar, baskı ve gazete yayını *gayrimenkul geliştirme şirketleri *Toplu taşıma, perakendeciler *Araç kiralama	Düşük *Tüketici/ipotek finansmanı *Bilgi teknoloji *Medya *Spor ve oyun salonları *Gayrimenkul yatırımları *Araştırma ve geliştirme *Destek hizmetleri *Telekom, *Toptan satış dağıtım

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojisi, s.4-5

Tablo 2.9. Endeks Seçim Kriteri; Çevre politikaları⁶⁷¹

Yüksek Etki Düzeyindeki Şirketler	Orta Etki Düzeyindeki Şirketler	Düşük Etki Düzeyindeki Şirketler
• Şirket, aşağıdakilerden en az birini sağlamalıdır: • Dört temel gösterge (2 puan veya üzeri) • Üç temel gösterge (2 puan veya üzeri) ve bir isteğe bağlı gösterge • En az biri daha yüksek puanlı (3 puan) üç temel gösterge • Aşağıda yer alan girişimlerden herhangi birine üyelik	• Şirket, aşağıdakilerden en az birini sağlamalıdır: • Dört temel gösterge (2 puan veya üzeri) • Üç temel gösterge (2 puan veya üzeri) ve bir isteğe bağlı gösterge • En az biri daha yüksek puanlı (3 puan) üç temel gösterge • Bu girişimlerden herhangi birine üyelik: ICC, CERES, Responsible Care⁶⁷², WBCSD⁶⁷³, UNEP⁶⁷⁴	Herhangi bir şart söz konusu değildir.
Temel Göstergeler • Tüm önemli konulara değinilmesi* • Sorumluluğun üst yönetimde olması** • Amaç ve hedef bazlı yaklaşım taahhüdü** • İzleme/denetim taahhüdü • Kamuya aydınlatma taahhüdü *Bu gösterge, 0 puan, 1 puan ve 2 puan olarak değerlendirilir. **Bu göstergeler, 0 puan, 1 puan, 2 puan ve 3 puan olarak değerlendirilir.		İsteğe Bağlı Göstergeler: • Küresel olarak uygulanabilirlik kurumsal çalışma standartları • Paydaş katılımını teşvik etme taahhüdü • Ürün veya hizmetin etkilerini ele alma taahhüdü • Sürdürülebilirliğe doğru stratejik adımlar Girişimler • ICC⁶⁷⁵ (International Chamber of Commerce) üyeliği • CERES⁶⁷⁶ (Coalition for Environmentally Responsible Economies) üyeliği
Temel Konular • Enerji/İklim Değişikliği • Hava ve Su Emisyonları • Su Kullanımı • Atık Oluşumu/Geri Dönüşüm		

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Temel Kuralları, s.8.

⁶⁷¹ Çevre politikası, temel ve isteğe bağlı göstergelere göre derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; yetersiz, zayıf, orta, iyi, mükemmel şeklinde oluşturulmuştur.

⁶⁷² Şirketlerin, sağlık, güvenlik ve çevre performansını arttırmaları ve ürünleri ve süreçleri hakkında paydaşlarla iletişim kurmaları için birlikte çalışan global gönüllü bir girişimdir.

⁶⁷³ İş, toplum ve çevre için sürdürülebilir bir gelecek yaratmayı arzulayan global iş dünyasındaki aydın görüşlü şirketlerin CEO liderliğindeki bir girişimdir.

⁶⁷⁴ BM Çevre Programı, gelişmekte olan ülkelere çevre politikaları konusunda yardımcı olmayı ve çevreye duyarlı kalkınma yöntemlerini tavsiye etmeyi amaç edinmiş bir kuruluştur.

⁶⁷⁵ Uluslararası Ticaret Odası, 1919 yılında kurulmuş olan ve pek çok ülkenin üyesi olduğu dünya çapında serbest ticareti ve küreselleşmeyi teşvik eden ve destekleyen bir teşkilattir.

⁶⁷⁶ Kar amacı gütmeyen bir kuruluş olan CERES 1989 yılında kurulmuş olup, bu kuruluş etik ve çevresel açıdan sürdürülebilir iş uygulamalarını savunmaktadır. Bu kuruluşa üye olan tüm kuruluşlar şu ilkeleri kabul etmektedir; doğal kaynakların korunması ve sürdürülebilir kullanılması, atıkların azaltılması ve bertaraf edilmesi, enerji tasarrufu, riskleri azaltılması, güvenli ürün ve hizmet sunumu, çevresel restorasyonlar, kamuoyunun bilgilendirilmesi, yönetim, denetim ve raporlamalar bu kuruluşa uygun yapılmaktadır.

Tablo 2.10. Endeks Seçim Kriteri; Çevre Yönetim Sistemleri⁶⁷⁷

Yüksek Etki Düzeyindeki Şirketler	Orta Etki Düzeyindeki Şirketler	Düşük Etki Düzeyindeki Şirketler
Şirket aşağıdakilerden en az birini sağlamalıdır; • Kapsam %33'ün altındadır ve şirket dört (veya daha fazla) temel göstergeye uymalıdır. • Kapsam en az %33'tür ve şirket üç (veya daha fazla) temel göstergeye uymalıdır. • ISO14001/EMAS sertifikalı sistemlerin varlığını kanıtlayan belge. • Herhangi bir "diğer" gösterge.	Şirket aşağıdakilerden en az birini sağlamalıdır; • Kapsam %33'ün altındadır ve şirket dört (veya daha fazla) temel göstergeye uymalıdır. • Kapsam en az %33'tür ve şirket üç (veya daha fazla) temel göstergeye uymalıdır. • ISO14001/EMAS sertifikalı sistemlerin varlığını kanıtlayan belge. • Herhangi bir "diğer" gösterge.	Herhangi bir şart söz konusu değildir.
Temel Göstergeler • Çevre politikalarıyla ilgili belge • Önemli etkilerin belirlenmesi • Amaç ve hedeflerin belirlenmesi • Süreç ve sorumlulukların özeti, el kitapları, eylem planları ve prosedürlere sahip olma • İç sistem denetimleri • İç raporlama ve yönetim değerlendirmesi	Diğer Göstergeler • ISO14001 veya EMAS (Eco-Management and Audit Scheme) belgesi alma taahhüdü • Tüm projeler için Çevresel Etki Değerlendirmesi yapılması • Tedarikçi denetimleri Sertifikalı Sistemler • ISO14001 sertifikasyonu • EMAS kaydı	

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Temel Kuralları, s.9.

Tablo 2.11. Endeks Seçim Kriteri; Çevresel Raporlama⁶⁷⁸

Tüm şirketler
Göstergeler • Çevre politikası metni • Başlıca etkilerin tanımlanması • Nicel veriler • Hedeflerle karşılaştırmalı performans ölçümü • Çevre yönetim sisteminin Özeti • Kurallara uymama, davalar, cezalar, kazalar, vb.ile ilgili ayrıntılar • Mali boyutlar • Paydaşlarla ilişkiler • Sürdürülebilirlikle ilgili konuların ele alınması • Dış onay

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojisi, s.11-12.

Endeks seçim kriterlerinden biyo-çeşitlilik politikaları ve biyo-çeşitlilik açısından faaliyet alanlarına göre risk dereceleri aşağıda gösterilmiştir.

⁶⁷⁷ Çevre yönetim sistemleri, temel ve diğer göstergelere göre derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; yetersiz, zayıf, orta, iyi, mükemmel şeklinde oluşturulmuştur.

⁶⁷⁸ Çevresel raporlama da derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; yetersiz, zayıf, orta, iyi, mükemmel şeklinde oluşturulmuştur.

Tablo 2.12. Biyo-çeşitlilik Açısından Faaliyet Alanlarına Göre Risk Dereceleri

Biyo-çeşitlilik Riski⁶⁷⁹		
Yüksek *İnşaat malzemesi *İnşaat *Elektrik Santralleri *Enerji ve yakıt dağıtımı *Gıda, İçecek ve Tütün *Ormancılık ve kağıt *Madencilik ve metaller *Petrol ve gaz *Limanlar *Yol yapımı ve gemi taşımacılığı *Su * Havalimanı	Orta *Hava taşımacılığı *Kimyasal ve ecza ürünleri *DIY ve inşaat teçhizatı *Fast food zincirleri *Toplu taşıma *Süper marketler *Gayrimenkul geliştirme şirketleri	Düşük Değerlendirmeye tabi tutulmaz

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.13.

Tablo 2.13. Endeks Seçim Kriteri; Biyo-çeşitlilik Politikası⁶⁸⁰

Yüksek Etki Düzeyinde Şirketler	Orta Etki Düzeyindeki Şirketler	Düşük Etki Düzeyindeki Şirketler
Şirketler en az bir göstergelyi sağlamalıdır	Herhangi bir şart söz konusu değildir	Değerlendirmeye tabi tutulmaz
Göstergeler - Grup çapında veya yer bazında Biyo-çeşitlilik Eylem Planı (BAP) bulunması - Biyo-çeşitlilik Eylem Planı veya başka biyo-çeşitlilik girişimleri için sivil toplum kuruluşları veya diğer çevre koruma örgütlerinin katılımı/şirketin faaliyetlerinin bir kısmı için yerel ekosistemleri geliştirmeye yönelik eylemler geliştirmesi veya sponsorluk alınması - Biyolojik Çeşitlilik Sözleşmesine uygun bir politika benimsenmiş olması - temel ilkeler arasında, korunan alanlarda biyolojik çeşitliliğin korunması ve kaynakların sürdürülebilir kullanımı vardır - Etkilerin/geliştirme potansiyelinin değerlendirilmesi - Biyo-çeşitlilikle ilgili gelişmelerin ayrıntılarının rapor edilmesi - Doğal kaynakların, bir sertifikasyon programı çerçevesinde (örneğin FSC, MSC sertifikaları) faaliyet gösteren tedarikçilerden temin edilmesi politikasının uygulanması		

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Temel Kuralları, s.9., BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.14-15 ve 16.

Endeks seçim kriterlerinden; İklim değişikliğinin, iş faaliyetlerine göre risk dereceleri ve iklim değişikliği yönetimi aşağıda gösterilmiştir.

⁶⁷⁹ Faaliyetleri biyo-çeşitliliği doğrudan etkileyen şirketler yüksek risk seviyesinde olup, biyo-çeşitlilik üzerinde doğrudan etkisi olmayan şirketler orta risk seviyesindedirler. Biyo-çeşitlilik açısından düşük etki düzeyindeki şirketler ise değerlendirmeye tabi tutulmamıştır.

⁶⁸⁰ Biyo-çeşitlilik politikası, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; politika mevcut değil veya yetersiz, temel, orta ve iyi şeklinde oluşturulmuştur.

Tablo 2.14. İklim Değişikliğinin, İş Faaliyetlerine Göre Risk Dereceleri

İklim Değişikliği Riski ⁶⁸¹		
Çok Yüksek Tarım/ Havayolu ulaşımı/ Çimento üretimi/ Kömür madenciliği/ Fosil yakıtlardan elektrik üretimi/ Metaller/ Petrol ve gaz	Yüksek Uçak üretimi/ Araba üretimi/ Ticari binalar/ Ticari kimyasallar/ Dağıtım servisi/ Gıda üreticileri/ Diğer inşaat malzemeleri/ Konut inşaatı/ İkamet amaçlı binalar/ Yol yapımı ve gemi taşımacılığı/ Özel kimyasallar/ Süper marketler/ Atık/ Su	Orta İçecekler/ Tüketici elektriği/ Savunma/ Ormancılık/ Araç üretimi/ Kağıt/ Ecza ürünleri/ Gayrimenkul geliştirme şirketleri/ Toplu taşıma/ Tütün Düşük Değerlendirmeye tabi tutulmuştur

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.17.

Tablo 2.15. Endeks Seçim Kriteri; İklim Değişikliği Yönetimi⁶⁸²

Çok Yüksek Etki Düzeyindeki Şirketler	Yüksek Etki Düzeyindeki Şirketler	Orta Etki Düzeyindeki Şirketler	Düşük Etki Düzeyindeki Şirketler
Şirket en az bir göstergeyi sağlamalıdır	Herhangi bir şart söz konusu değildir	Herhangi bir şart söz konusu değildir	Değerlendirmeye tabi tutulmaz
Göstergeler - İklim değişikliği ile ilgili konular için sorumluluğun üst düzey yönetimde olması - İklim değişikliğiyle ilgili taahhüt - Ürünle ilgili iklim değişikliği taahhüdü - Politika, ulusal veya uluslararası hükümet gündemini yansıtır - Kamu politikası liderliği - İklim değişikliği performansına bağlı ücretlendirme - Sera gazı emisyonunun azaltılması konusunda uzun vadeli (<5 yıl) yönetim hedefleri - Ürünün iklim değişikliği etkisini azaltma hedefi * Sadece ürünleri iklim değişikliği üzerinde yüksek etkiye neden olan şirketler bu konuda araştırmaya tabi tutulmalıdır - Mutlak emisyonlar - Normalleştirilmiş emisyonlar(veya uygun payda) - Trend verileri - Ürün veya hizmetlerle ilgili emisyonlar - Hedeflere göre raporlama - Verilerin kapsamı - Uygulanan metodoloji ve onay - Riskin kamuya açıklanması - Operasyonel emisyonu azaltma - Operasyonel dönüşüm girişimleri - Sektöre bağlı operasyonel verimlilik - Ürün emisyonu azaltma - Ürün dönüşümlü girişimler			

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Temel Kuralları, s.10., BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.17-23 Arası

⁶⁸¹ İklim değişikliğine neden olan faaliyet alanlarına göre şirketler dört risk düzeyine ayrılmış olup, düşük risk düzeyindeki şirketler değerlendirmeye tabi tutulmamıştır.

⁶⁸² İklim değişikliği yönetimi, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; bilgi yok, sınırlı, orta, iyi ve ileri şeklinde oluşturulmuştur.

Endeks seçim kriterlerinden, kurumsal yönetim kriterlerinden, yönetim kurulu yapısı, rüşvetle mücadelede risk dereceleri, rüşvetle mücadele politikası, rüşvetle mücadele sistemleri ve rüşvetle mücadelenin raporlanması aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 2.16. Endeks Seçim Kriteri; Yönetim Kurulu Yapısı⁶⁸³

Tüm Şirketler
Şirket en az iki göstergelyi sağlamalıdır
Göstergeler • Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük Pozisyonlarının birbirinden ayrılması • Yönetim Kurulunun %33'ten fazlası icra görevi olmayan, bağımsız üyelerden oluşur (11 üyeden 4'ü) • Çoğunluğu icracı olmayan, bağımsız üyelerden oluşan bir denetim komitesi bulunması-dört üyenin hepsi bağımsız, icra olmayan bağımsız üyelerdir • Şirket yöneticilerinin ücretlerinin açıklanması

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.24-25.

Tablo 2.17. Rüşvetle Mücadelede Risk Dereceleri

Rüşvet Riskiyle Mücadele		
Yüksek • Yüksek risk iş alanlarında faaliyet gösteren şirketler • Yüksek riskli bir veya birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketler • Devlete sözleşme yaparak veya devlet tarafından verilmiş lisanla faaliyet gösteren şirketler	Orta • Yüksek riskli iş alanlarında VEYA • Yüksek riskli bir veya birden fazla ülkede VEYA • Yüksek riskli bir iş alanında ve yüksek riskli bir veya birden fazla ülkede, devletle sözleşme yapmadan faaliyet gösteren şirketler	Düşük • Yüksek riskli bir iş alanında ve/veya • Yüksek riskli bir veya birden fazla ülkede faaliyet göstermeyen şirketler

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.26.

⁶⁸³ Yönetim kurulu yapısı, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; yok, bir, birkaç ve tüm şeklinde oluşturulmuştur.

Tablo 2.18. Endeks Seçim Kriteri; Rüşvetle Mücadele Politikası⁶⁸⁴

Tüm Şirketler
Şirket en az bir göstergelyi sağlamalıdır
Göstergeler • Rüşvet alma ve vermenin yasaklanması • Kanun ve yönetmeliklere uyum • İşleri kolaylaştırmak ve hızlandırmak için ödeme yapılmasının sınırlandırılması • Hediye alma ve vermenin yasaklanması • Yönetim Kurulu düzeyinde taahhüt • Siyasi bağışların yasaklanması • Siyasi bağışların şeffaflığı • İş ortakları (müteahhitler, tedarikçiler, acenteler dahil olmak üzere) politikanın kapsamındadır • İşleri kolaylaştırmak ve hızlandırmak için ödeme yapılmasının yasaklanması • Çalışanların rüşvet vermeyi reddetmekten dolayı zarar görmemesi

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Temel Kuralları, s.10., BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.28-30 Arası

Tablo 2.19. Endeks Seçim Kriteri; Rüşvetle Mücadele Sistemleri⁶⁸⁵

Tüm Şirketler
Şirket en az bir göstergelyi sağlamalıdır
Göstergeler • Politikaların personele bildirilmesi • Personel eğitimi • Teminat, denetim, izleme, yönetim kurulu raporları, vb detayları dahil uyum izleme • Hile ile ilgili ihbar prosedürü • Yaptırım süreci • Risk bazlı değerlendirme • Politikaların müteahhitlere, tedarikçilere ve acentelere bildirilmesi • Acentelerin atanması ve acentelere ödeme yapılması için uygun sistemler • Müteahhit ve tedarikçilerin eğitimi • Ortak girişimler kurmadan ve/veya müteahhit ve tedarikçi adaylarını değerlendirmeden önce durum tespit çalışması • Rüşvetçileri belirleme sistemi ve rüşvetçiler için kara liste • Denetim komitesinin programı bağımsız olarak değerlendirmesi ve/veya değerlendirmesini faaliyet raporu veya benzeri bir belgede açıklaması

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Temel Kuralları, s.10., BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.30-32 Arası

⁶⁸⁴ Rüşvetle mücadele politikası, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; bilgi yok, sınırlı, orta, iyi ve ileri şeklinde oluşturulmuştur.

⁶⁸⁵ Rüşvetle mücadele sistemleri, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; bilgi yok, sınırlı, orta, iyi ve ileri şeklinde oluşturulmuştur.

Tablo 2.20. Endeks Seçim Kriteri; Rüşvetle Mücadele Raporlaması⁶⁸⁶

Rüşvetle Mücadele Raporlaması
Göstergeler - Rüşvetle mücadele politikasının kapsamının personele ve iş ortaklarına iletilme yöntemini rapor eder - Personelin eğitimiyle ilgili raporlar sunar - Şirketin izleme ve denetim sistemlerini detaylı olarak rapor eder - Uyum mekanizmalarının ayrıntılarını rapor eder - Risk değerlendirmeyeyle ilgili ayrıntıları, zayıf yanlarını belirterek açıklar - Paydaş diyalogu/ katılımı sürecinin ayrıntılarını açıklar - Acentelerin atanması ve acentelere ödeme yapılmasını düzenleyen sistemlerle ilgili raporlar - Rüşvetle ilgili performans ve kaydettiği ilerlemenin ayrıntılarını sunar - Rüşvetle mücadele politikasına uymama ve politikanın ihlaliyle ilgili ayrıntılar sunar - Tedarikçiler, ortak girişimler ve acentelerin rüşvet konusundaki performansını ortaya koyar - Rüşvetle ihbar sistemi konusunda nicel veriler sunar - İhtilafli suçlamalara cevabını kamuya açıklar - Raporu bağımsız bir tarafça onaylanır - Paydaşların raporlama mekanizmalarının geliştirilmesi konusundaki görüşlerini rapor eder - Raporlama konusunda yenilik/ öncülük yapar

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.32-36 Arası.

Endeks seçim kriterlerinden, sosyal kriterler, insan hakları politikaları, insan hakları sistemleri ve insan hakları konusunda raporlama kriterleri aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 2.21. Endeks Seçim Kriteri; İnsan Hakları Politikaları⁶⁸⁷

Yüksek Riskli Ülkelerde Faaliyetleri Yoğun Olan Petrol, Gaz veya Madencilik Şirketleri	Yüksek Riskli Ülkelerde Faaliyetleri Yoğun Olmayan Petrol, Gaz veya Madencilik Şirketleri	Yüksek Riskli Ülkelerde Faaliyetleri Yoğun Olan Diğer Sektör Şirketleri	Yüksek Riskli Ülkelerde Faaliyetleri Yoğun Olmayan Diğer Sektör Şirketleri
Şirket politikasında, 2 ILO çalışma standardı açıkça belirtilmeli veya şirketin temel insan hakları konusunda beyanı bulunmalıdır	Şirket politikasında, 2 ILO çalışma standardı açıkça belirtilmeli veya şirketin temel insan hakları konusunda beyanı bulunmalıdır	Şirket politikasında, 2 ILO çalışma standardı açıkça belirtilmeli veya şirketin temel insan hakları konusunda beyanı bulunmalıdır	Herhangi bir şart söz konusu değildir
Alternatif olarak, şirket aşağıdakilerden en az birini sağlamalıdır - OECD Çok Uluslu Şirketler için Rehber İlkeleri açıkça destekleyen insan hakları politikaları (Bu da, tüm ILO ana çalışma standartlarını kapsayan bir politika benimseme anlamına gelir) - BM Küresel İlkeler Sözleşmesi'nin imzalanması (Bu da, tüm ILO ana çalışma standartlarını kapsayan bir politika benimseme anlamına gelir) - Şirketin kendi faaliyetleri için SA 8000 belgesi (Bu da, tüm ILO ana çalışma standartlarını kapsayan bir politika benimseme anlamına gelir)			

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Temel Kuralları, s.11.

⁶⁸⁶ Rüşvetle mücadelenin raporlaması, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; bilgi yok, sınırlı, orta, iyi ve ileri şeklinde oluşturulmuştur.

⁶⁸⁷ İnsan hakları politikası, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; bilgi yok, sınırlı, orta, iyi ve ileri şeklinde oluşturulmuştur.

Tablo 2.22. Endeks Seçim Kriteri; İnsan Hakları Sistemleri⁶⁸⁸

Yüksek Riskli Ülkelerde Faaliyetleri Yoğun Olan Petrol, Gaz veya Madencilik Şirketleri	Yüksek Riskli Ülkelerde Faaliyetleri Yoğun Olmayan Petrol, Gaz veya Madencilik Şirketleri	Yüksek Riskli Ülkelerde Faaliyetleri Yoğun Olan Diğer Sektör Şirketleri	Yüksek Riskli Ülkelerde Faaliyetleri Yoğun Olmayan Diğer Sektör Şirketleri
Şirket en az bir göstergesi sağlamalıdır	Herhangi bir şart söz konusu değildir	Herhangi bir şart söz konusu değildir	Herhangi bir şart söz konusu değildir
Göstergeler • Karşı karşıya olduğu önemli insan hakları meselelerini belirlemiştir • Tüm dünyadaki personeli insan hakları politikası konusunda eğitir (Dünya Çalışma Örgütü'nün en az iki ana çalışma alanını kapsayan politikayla bağlantı kurar) • Endişe verici ülkelerde, belirli bağımsız yerel paydaşlara danışır • İnsan hakları politikasının uygulamasını takip eder • İnsan kaynakları politikasına (ILO'nun en az iki ana çalışma alanını kapsamalıdır) uyulmaması durumunu telafi edecek prosedürlere sahiptir • İnsan hakları konusu risk faktörleri arasına eklenmiştir • İnsan hakları politikasını düzenli olarak gözden geçirir • İnsan hakları politikası/sistemi için hedefler koyar • Endişe verici ülkelerde insan hakları kapasite geliştirme projelerini destekler			

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Temel Kuralları, s.11., BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.41-42.

Tablo 2.23. Endeks Seçim Kriteri; İnsan Hakları Konusunda Raporlama⁶⁸⁹

İnsan Kaynakları Konusunda Raporlama
Göstergeler • Politikasının personele bildirildiğini rapor eder • İnsan hakları politikasının izleme/denetlenmesini rapor eder • Politikaya uymama vakalarının da izlenecek prosedürü rapor eder • Personelin eğitimiyle ilgili rapor sunar • Risk/etki değerlendirmelerinin ayrıntılarını açıklar • Paydaş diyalogu/katılımı sürecinin ayrıntılarını açıklar • Gelişmekte olan dünyada ayrıntılı bir insan hakları performans örneği sunar • İnsan hakları politikasına uyum/ihlallerin ayrıntılarını içeren bir beyan sunar • Eğer EIRIS tarafından "yüksek" riskli ülkelerde yoğun faaliyet" olarak sınıflandırılmışsa en az bir endişe verici ülkeyle ilgili rapor sunmuştur. • Raporunda, insan haklarıyla ilgili konuların bağımsız bir tarafça onaylandığını ortaya koyar • Raporunda paydaşlar tarafından onaylandığını veya paydaşların görüşlerinin rapor yazımında etkili olduğunu ortaya koyar • Raporlama konusunda yenilik/öncülük yapar

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.43-45 Arasında

⁶⁸⁸ İnsan hakları sistemleri, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; bilgi yok, sınırlı, orta, iyi ve ileri şeklinde oluşturulmuştur.

⁶⁸⁹ İnsan hakları konusunda raporlama, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; bilgi yok, sınırlı, orta, iyi ve ileri şeklinde oluşturulmuştur.

Endeks seçim kriterlerinden, tedarik zinciri risk dereceleri, tedarik zinciri politikası, tedarik zinciri sistemleri ve tedarik zinciri hakkında raporlama kriterleri aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 2.24. Tedarik Zinciri Risk Dereceleri

Tedarik Zinciri Riski		
Düşük Risk Potansiyeli (1) - Şirket aşağıdaki yüksek riskli ürünlerin temin edilmesinde pay sahibi değildir. Zirai Mahsuller (şeker, kahve, çay, kakao, tropik meyve, taze sebze, çiçek, tütün) - Şirket aşağıdaki orta derecede riskli ürünlerin temin edilmesinde pay sahibi değildir. Tüketim Malları (yüksek riskli olarak listelenmeyen emek yoğun nihai tüketim malları) Tüketici Elektronik: elektronik aksamlar Düşük Risk Potansiyeli (2) - Şirket yüksek riskli zirai mahsullerin temin edilmesinde pay sahibidir. - Şirket orta derecede riskli tüketim malları ve tüketici elektroniklerinin temin edilmesinde pay sahibidir. - Şirket bu ürünleri sadece yüksek gelirli OECD ülkelerinden temin ediyordu.	Orta Risk Potansiyeli (1) - Şirket aşağıdaki yüksek riskli ürünlerin temin edilmesinde pay sahibi değildir. Zirai Mahsuller (şeker, kahve, çay, kakao, tropik meyve, taze sebze, çiçek, tütün) - Şirket aşağıdaki orta derecede riskli ürünlerin temin edilmesinde pay sahibidir. Tüketim Malları (yüksek riskli olarak listelenmeyen emek yoğun nihai tüketim malları) Tüketici Elektronik: elektronik aksamlar - Şirket bu ürünleri sadece yüksek gelirli OECD ülkelerinden temin etmiyordu. Orta Risk Potansiyeli (2) - Şirket yüksek riskli zirai mahsullerin temin edilmesinde pay sahibidir. - Şirket bu ürünleri sadece yüksek gelirli OECD ülkelerinden temin etmiyordu. - Şirketin bu ürünlerin yüksek gelirli olmayan OECD ülkelerine satışından elde ettiği gelir, 100 milyon GBP'den fazla veya cirosunun 3'te 1'inden fazla değildir.	Yüksek Risk Potansiyeli - Şirket yüksek riskli zirai mahsullerin temin edilmesinde pay sahibidir. - Şirket bu ürünleri sadece yüksek gelirli OECD ülkelerinden temin etmiyordu. - Şirketin bu ürünlerin yüksek gelirli olmayan OECD ülkelerine satışından elde ettiği gelir, 100 milyon GBP'den fazla veya cirosunun 3'te 1'inden fazladır.

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.46.

Tablo 2.25. Endeks Seçim Kriteri; Tedarik Zinciri Politikaları⁶⁹⁰

Tedarik Zinciri Politikaları
Göstergeler • Tedarikçilerin ve taşeronların, ILO’nun öngördüğü ana çalışma alanları olan örgütlenme özgürlüğü, toplu sözleşme hakkı, ayrımcılık yapmama, çocuk işçi çalıştırma ve zorla çalıştırma yasağına uymasını şart koşar • Sağlık ve güvenlik, çalışma saatleri, ücretler ve disiplin uygulamaları dahil olmak üzere diğer çalışma standartlarına uyar • Satın alma sürecine açıkça entegre edilir • Şirketin, tedarik zinciri çalışma standartlarıyla ilgili bir girişime üyeliği ile güçlendirilir

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.48.

Tablo 2.26. Endeks Seçim Kriteri; Tedarik Zinciri Sistemleri⁶⁹¹

Tedarik Zinciri Sistemleri
Göstergeler • Politikasını tedarikçilerine bildirir • Politikasını tüm dünyadaki tedarikçilerine bildirir • Politikasını tedarikçilerinin personeli de dahil olmak üzere, küresel tüm tedarikçilerine bildirir • Tedarikçilerinin şirket politikasına uyup uymadığını takip eder • Tedarikçilerinin şirket politikasına uyup uymadığını belirlemek için tedarikçilerini ziyaret eder/denetler • Dış taktikleri de dahil olmak üzere, tedarik zincirinin kapsamlı bir şekilde denetlendiğini ve takip edildiğini ortaya koyar • Politikaya uymama vakalarını ele alma prosedürleri vardır • İlgili personele eğitim sağlar • Hem kendi personeline hem de tedarikçilerinin personeline eğitim verir • Tedarik zinciri çalışma standartlarından sorumlu, sorumluluğu net olarak tanımlanmış bir üst düzey yönetici vardır • Sistemlerinin, en yüksek risk alanlarını hedeflediğini ortaya koyar • Yönetim sistemlerinin kapsamlı bir şekilde denetlendiğini ortaya koyar • Tedarik zinciri çalışma standartları yönetim sistemleri ile satın alma yönetim sistemleri arasında açık ve net bir bağlantı olduğunu ortaya koyar.

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.49-51 Arasında.

⁶⁹⁰ Tedarik zinciri politikası, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; bilgi yok, sınırlı, orta, iyi ve ileri şeklinde oluşturulmuştur.

⁶⁹¹ Tedarik zinciri sistemleri, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; bilgi yok, sınırlı, orta, iyi ve ileri şeklinde oluşturulmuştur.

Tablo 2.27. Endeks Seçim Kriteri; Tedarik Zinciri Hakkında Raporlama⁶⁹²

Tedarik Zinciri Hakkında Raporlama
Göstergeler • Politikasının tedarikçilere bildirilmesini rapor eder • Tedarikçileri ziyaretleri/denetimlerini rapor eder • İlgili personelin eğitimi konusunda rapor verir • İzlenen/denetlenen tesis adedi konusunda rapor verir • Tedarik zinciri ne kadarlık bir kısmının izlendiğini/ denetlendiğini rapor eder • Risk değerlendirmelerinin ayrıntılarını açıklar • Paydaş diyalogu/katılımı sürecinin ayrıntılarını açıklar • Dış kuruluşların tespit ettiği uyumsuzluk vakalarına cevap verir • Tedarik zinciri politikasına uymama vakalarını rapor eder • Tedarikçi performansı konusunda veri sunar • Raporu bağımsız bir tarafça onaylanır • Raporunun paydaşlar tarafından onaylandığını veya paydaşların görüşlerinin rapor yazımında etkili olduğunu ortaya koyar • Raporlamada yenilik/öncülük yapar

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.52-54 Arasında

Endeks seçim kriterlerinden, Sağlık ve Güvenlik kriteri aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 2.28. Endeks Seçim Kriteri; Sağlık ve Güvenlik⁶⁹³

Tüm Şirketler
Şirket en az bir göstergelyi sağlamalıdır (üst düzey yönetici sorumluluğu hariç)
Göstergeler • Kazanılan ödüllerin ayrıntılarını sundu • Sağlık ve güvenlik eğitimiyle ilgili ayrıntıları sundu • Bir üst düzey yöneticinin sağlık ve güvenlik konularından sorumlu olduğunu belirtmiştir • Sağlık ve güvenlik siciliyle nicel veriler sunmuştur

Kaynak: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Temel Kuralları, s.12., BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojileri, s.55.

2.10.3. BIST Sürdürülebilirlik Endeksinin Amacı

BIST Sürdürülebilirlik Endeksinin amacı, Borsa İstanbul'da işlem gören ve kurumsal sürdürülebilirlik performansları üst seviyede olan şirketlerin yer alacağı bir endeks oluşturmaktır. Böyle bir endeks aracılığıyla Türkiye'de ve özellikle de Borsa İstanbul şirketleri arasında sürdürülebilirlik kavramı hakkındaki anlayış, bilgi ve uygulamaların artırılmasını sağlamak amaçlanmaktadır.

⁶⁹² Tedarik zinciri hakkında raporlama, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; bilgi yok, sınırlı, orta, iyi ve ileri şeklinde oluşturulmuştur.

⁶⁹³ Sağlık ve güvenlik, derecelendirme cetveline tabi tutulmaktadır. Derecelendirme cetveli; az bilgi/hiç bilgi yok, biraz ve açık şeklinde oluşturulmuştur.

Sürdürülebilirlik Endeksi, şirketlere kurumsal sürdürülebilirlik performansını yerel ve global düzeyde karşılaştırma imkanı vermektedir. Endeks şirketlere iyileştirme yapma ve yeni hedefler belirleme konularında bir performans değerlendirme aracı olarak kullanılmak suretiyle kurumsal şeffaflık, hesap verebilirlik, sürdürülebilirlik ve risk yönetim yeteneklerini geliştirme imkanı sağlamaktadır.

Ayrıca endeks, yatırımcıların sürdürülebilirlik ve kurumsal sosyal sorumluluk ilkelerini benimseyen şirketleri ayırt etmelerine imkan vererek onları bu şirketlere yatırım yapmaya özendirilmektedir⁶⁹⁴. Bir şirketin çok iyi yönetiliyor olması ve finansal bir başarı elde etmesi fazla bir şey ifade etmemektedir. Şirket değerinin mali tablolardan ibaret olmaması bunun içine itibarın da dahil edilmesi gerekli olduğundan, sürdürülebilirliğe önem vermek ve sürdürülebilirlik endeksinde yer almak çok önemli hale gelmiştir⁶⁹⁵.

2.10.4. Endeksten Beklenen Katkılar

BIST Sürdürülebilirlik endeksinden beklentiler şu şekilde sıralanabilir;

- Kurumsal risk ve fırsatlarını etkin bir biçimde yöneten şirketlere rekabet avantajı sağlayacak ve yeni yatırım ürünlerine dayanak oluşturacaktır⁶⁹⁶,
- Şirketlerin kamuyu aydınlatma standartları yükselecektir,
- Uluslararası yatırımcıların finansal veriler dışında beklediği sosyal raporlama kriterleri karşılanacağından yabancı sermaye girişinde artış olacaktır.
- Dünya çapındaki şirketlerin tedarik zincirine girilebilmesi için bu raporlar zorunlu olduğundan bu konuda da avantaj sağlayacaktır,
- Uluslararası ihale ve kredi süreçlerinde zorunluluk olan bu raporların bulunması açısından da avantaj sağlayacaktır,
- Yeni yatırım ürünleri aracılığıyla ortak veya finansman bulmak da kolaylaşacaktır,

⁶⁹⁴ BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Temel Kuralları, s.1.

⁶⁹⁵ Murat Mazıbaşı, “Sürdürülebilirlik Endeksi’nde Yer Almak Şirketler Açısından Çok Önemli Bir Hale Geldi”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.41,(Kış 2015), s.15.

⁶⁹⁶ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.45.

- Yatırımcı analizlerine dayanak olacak yeni bir finansal parametre yaratılmış olacaktır,
- Şirketin iklim değişikliği, doğal kaynakların tükenmesi, su kaynaklarının azalması, sağlık, güvenlik, istihdam gibi sürdürülebilirliğe ilişkin küresel meselelere nasıl yaklaştığını ortaya koyacak ve faaliyetlerinin bağımsız bir gözle değerlendirilmesini sağlayacaktır,
- Endekse alınan şirketlerde itibarı artışı olacaktır,
- Varlık yöneticileri için sürdürülebilirlik ilkelerine dayalı fonlar, borsa yatırım fonları ve yapılandırılmış ürünler gibi çeşitli finansal ürünler çıkarma konusunda bir gösterge olacaktır⁶⁹⁷.

2.11. Sürdürülebilirlik Platformu

Türkiye’de sürdürülebilirlik konusunda çalışmalar yapan ve sürdürülebilir kalkınma hedeflerine destek vererek sivil toplum kuruluşlarını, konu ile ilgili girişimleri ve paydaşları bir araya getiren “Sürdürülebilirlik Platformu” 2013 yılında Borsa İstanbul liderliğinde oluşturulmuştur⁶⁹⁸.

Borsa İstanbul’un girişimleriyle oluşturulan platform, farklı paydaşların sürdürülebilirlik konusunda yürüttüğü çalışmalar arasında sinerji yaratmayı hedeflemektedir. Ayrıca platform; basın mensuplarının sürdürülebilirlik konusundaki farkındalığını arttırarak, sürdürülebilirlik riskleri konusunda toplumun aydınlatılmasını ve bu konuda ortak bir bakış açısının oluşturulmasını amaçlamaktadır⁶⁹⁹.

Sürdürülebilirlik Platformu’nda Borsa İstanbul’un yanı sıra CDP, SKD (Türkiye, İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği), CGFT (Sabancı Üniversitesi Kurumsal Yönetim Forumu), TBB (Türkiye Bankalar Birliği), Sürdürülebilir Büyümede Finansal Sektörünün Rolü Çalışma Grubu, TKYD (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği), TSPAKB (Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği), TÜYİD

⁶⁹⁷ Sermaye Piyasası Yatırımcıları Derneği, <http://spyd.org.tr/haber/bist-surdurulebilirlik-endeksi/585660> (4 Ekim 2015).

⁶⁹⁸ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.46.

⁶⁹⁹ Borsa İstanbul’un Girişimiyle “Sürdürülebilirlik Platformu” Oluşturuldu, 2 Aralık 2013, s.1, http://www.tuyid.org/files/basinda/Surdurulebilirlik_Platformu-29112013_revize.pdf (4 Ekim 2015).

(Yatırımcı İlişkileri Derneği) ve UNGC Türkiye ağı yer almaktadır⁷⁰⁰. FEAS (Avrasya Borsaları Federasyonu) ise platforma gözlemci statüsüyle üyedir.

Platform üyeleri yılda en az iki kere bir araya gelmektedir. Borsa İstanbul temsilcisi, platform toplantılarına başkanlık etmektedir. Aktif bir şekilde iletişim halinde olan üyeler, platformun ortak vizyonu çerçevesinde şekillenen çalışmalarını koordinasyon içinde yürütmektedirler⁷⁰¹.

Sürdürülebilirlik platformuna üye olan kuruluşların sorumlulukları;

- Düzenleme ve kararlarında; İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'ne, doğal kaynakların çevreye duyarlı sürdürülebilir yönetimine ve sürdürülebilir kalkınma ilkelerine uymayı taahhüt etmek,
- Sürdürülebilirlik alanında iş birliği yapmak ve bu konuda toplantı, seminer ve ortak eğitim programları düzenlemek,
- Etki alanlarındaki paydaşlarını sürdürülebilirlik çalışmalarına dahil etmeye yönelik çalışmalar yapmak ve
- Kamuoyunun ve basının sürdürülebilirlik konusunda bilinçlendirilerek, sürdürülebilirlik kavramına ilişkin algının güçlenmesine yönelik ortak faaliyetler ve programlar düzenlemek olarak sıralanabilir⁷⁰².

⁷⁰⁰ Borsa İstanbul'un Girişimiyle "Sürdürülebilirlik Platformu" Oluşturuldu, s.1.

⁷⁰¹ Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.46.

⁷⁰² Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi, s.46.

3. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞE ENTEGRE BİR BAKIŞ; İÇ DENETİM

3.1. Kurumsal Sürdürülebilirlikte Kurumsal Yönetimin Önemi

Günümüzde işletmelerin başarısı; güç sahiplerinin ve karar vericilerin katılımcı yaklaşımını, şeffaflığı ve hesap verme kültürü benimsemelerini, adil ve tutarlı olmalarını ve “kurumsal güven” veren yönetim uygulamalarını gerektirir. Kurumsal güvenin temelinde ise kurumsal yönetim vardır⁷⁰³. Bu anlamda işletmelerin sürdürülebilir başarılarında en temel faktörlerin; kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde bir yönetim anlayışı benimsenerek, uygulanması ve operasyonlar ile iş süreçlerinin izlenerek gerekli önlemlerin zamanında alınması olduğu söylenebilir.

Kurumsal yönetim, işletme performansının sürdürülebilirliğinin güvencesidir. Bu durumun altında yatan nedenler, kurumsal yönetimin tanımında ve kurumsal yönetim ilkelerinde gizlidir. Kurumsal yönetim, işletme yönetimi ve denetiminin adil, şeffaf, hesap verilebilir, sorumlu ve güvenilir olması ile ilgilidir. Bu ilkelerin uygulanmasıyla elde edilen başarı ise, sürdürülebilir değer yaratmanın bir anahtarıdır. *İşletme değerinin maksimuma çıkarılması ve işletmeye değer katılması*, yalnızca elde edilen kâr ile mümkün olmamakta, kârlılığın etki eden bütün unsurların izlenmesi, denetimi ve iyi yönetilmesini gerektirmektedir. İşletmelerde oluşturulan kurumsal yönetim anlayışıyla birlikte, iç ve dış bütün risklerin denetimi, operasyonların ve süreçlerin etkinliğinin değerlendirilmesi ve gerekli iyileştirmelerin zamanında yapılması sağlanır. Kurumsal yönetim bu yönüyle *işletme süreçlerinin sürdürülebilirliğinin teminatı olup*, küresel bir işletme olabilme yolunda benimsenmesi gereken önemli bir anlayıştır⁷⁰⁴.

Kurumsal yönetim sadece halka açık şirketler için değil, aynı zamanda aile şirketi konumunda olan KOBİ’ler için, hatta kar amacı gütmeyen sivil toplum

⁷⁰³ Argüden, s.30.

⁷⁰⁴ Aras, “Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilir işletme performansı”, Deloitte, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/G%C3%BCler%20Aras%20makale.pdf> (11 Eylül 2015), s.1-2.

kuruluşları için de gereklidir. Çünkü, kurumsal yönetim, yönetsel açıdan, olduğu kadar kaynaklara erişiminin sürdürülebilirliği açısından da önemlidir.⁷⁰⁵

Ülkeler açısından iyi bir kurumsal yönetim; ülkenin imajının iyileşmesine, yerli fonların ülke dışına çıkışının önlenmesine, yabancıların ülkeye doğrudan yatırım yapmasına, ekonominin rekabet gücünün artmasına, krizlerin az hasarlarla atlatılmasına ve ülkenin refah seviyesinin yükselmesine yardımcı olur. Ayrıca işletmenin finansman kaynaklarına daha kolay ulaşarak, bu kaynakları etkin alanlara yönlendirdiği, yatırımlarını, üretimini ve istihdamı bu yolla artırma fırsatı bulduğu bilinmektedir. Böylece kurumsal yönetim sürdürülebilir büyümenin sağlanmasına ve ülke riskinin azaltılmasına da yardımcı olmaktadır⁷⁰⁶.

Bu amaçlar çerçevesinde tüm işletmelerin iç denetim felsefesine ne kadar da ihtiyaç duyduğu aşikârdır. Sonuçta işletme kültürü içerisinde, etken ve etkin bir yapı oluşturmak felsefesiyle yola çıkan iç denetim faaliyeti, işletmelerin uzun dönemli planları doğrultusunda bütün hedefleri destekleyecektir⁷⁰⁷. Bu desteği de 2110 numaralı iç denetim standardında belirtildiği gibi, işletme içerisinde etik ve diğer değerler geliştirerek, etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirliği temin ederek, risk ve kontrol bilgilerini işletmenin gerekli alanlarına ileterek, yönetim kurulu, denetim kurulu, iç ve dış denetçiler ve üst yönetim faaliyetleri arasında eşgüdüm ve iletişim sağlayarak, amaçlar doğrultusunda kurumsal yönetim sürecini değerlendirmek ve gerekli tavsiyelerde bulunmak şeklinde gerçekleştirecektir⁷⁰⁸.

3.2. Kurumsal Sürdürülebilirlikte İç Denetimin Önemi ve Rolü

Kurumsal olarak sürdürülebilir olmak isteyen işletmeler büyümeye yönelik yaptıkları planları ve karşı karşıya oldukları riskleri etkin bir şekilde yönetme ihtiyacı duyduklarından, işletme içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olması, işletmeler için bir öncelik haline gelmiştir. Özellikle de halka açık şirketlerde yatırımcılar, kurumsal sürdürülebilirliğin bir güvencesi olarak gördükleri kontrol, denetim ve risk

⁷⁰⁵ Argüden, s.32.

⁷⁰⁶ Cengiz, s.406.

⁷⁰⁷ Şahin, s.17.

⁷⁰⁸ 2110, **Kurumsal Yönetim**, s.11.

yönetimi uygulamalarının şirketlerde bulunmasını talep etmektedirler⁷⁰⁹. Yöneticiler ise kurumsal olarak sürdürülebilirlik için şirket personelinin görevlerini etken ve etkin bir şekilde icra edip etmediklerini ve şirket tarafından belirlenmiş olan hedeflere ulaşmış olup ulaşmadıklarını öğrenme ihtiyacı duyarlar. Bunların yanında süreç ve kontrollerin değerlendirilmesine ve verimlilikle ilgili hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığının belirlenmesine yönelik bilgiler de yöneticiler için büyük önem taşır. İç denetçiler ise bilgi toplama, koşulları analiz etme ve sorunları belirleme konularındaki yetkinlikleriyle bu işlemleri yöneticiler adına vekaleten yürütürler⁷¹⁰.

İşletmelerde sürdürülebilirlik çalışmaları artık bir raporlamanın ötesine geçerek bir politika haline gelmeye başlamıştır. Çünkü eskiden mali tabloların bağımsız denetimden geçmesi kurumsal itibar için yeterliyken, günümüzde bağımsız denetimin yanında sürdürülebilirlik çalışmaları için geliştirilen raporlamalar, politikalar ve stratejiler kurumsal itibar için gerekli araçlar olmaya başlamıştır. Bu durumda pek çok işletme, iş süreçlerini yeniden belirleme ihtiyacı duymuştur. Bu ihtiyacının sonucu olarak da sürdürülebilirlik çalışmalarının işletme içine yerleşmesi ve istenen sonuçları vermesi için sürdürülebilirlik stratejisi geliştirme gereksinimi duyulmaya başlanmıştır.

Sürdürülebilirlik stratejilerinin oluşturulmasında ve geliştirilmesinde yönetimin ve ilgili tarafların yanında, iç denetim çok önemli bir araç olarak yer almaktadır⁷¹¹. İç denetim; sürdürülebilirlik stratejisinin doğru belirlenmesi, hayata geçirilmesi, sürekli iyileştirilmesi ve devamlılığının sağlanması için ⁷¹² bu süreçte üst yönetime yardımcı olarak bu alanda *değer yaratabilir*. İşletme tarafından alınmış kararların stratejiyi nasıl etkilediğini ve bu stratejiden nasıl etkilendiğini değerlendirmeye alarak bir *gözetmen görevi* görebileceği gibi, stratejinin etkenliği ve etkinliği için iç kontrol sistemlerine ve risk yönetimine odaklanarak *güvence* de verebilir. İç denetim, sürdürülebilirlik

⁷⁰⁹ İğdelipinar, “İç Denetim ve Kurumsal İtibar”, **Turcomoney Dergisi**, (31Ekim 2013), <http://www.turcomoney.com/ic-denetim-kurumsal-itibarin-sigortasidir.html> (18 Eylül 2015).

⁷¹⁰ Alptürk, s.30.

⁷¹¹ Ethem Yenigün, “Sürdürülebilirlik Çalışmalarının Denetimi”, (31 Mayıs 2013), <http://yesilekonomi.com/kose-yazilari/ethem-yenigun/surdurulebilirlik-calismalarinin-denetimi> (18 Eylül 2015).

⁷¹² Senem Kılıç, “İş Dünyası için Sürdürülebilirlik Neden Önemli?”, *Detail Haber*. (27 Ekim 2014) <http://www.detailhaber.com/is-dunyasi-icin-surdurulebilirlik-neden-onemli-132yy.htm> (17 Eylül 2015).

stratejisini yeni oluşturmaya başlayan bir işletmede ise, konunun iyi anlaşılıp anlaşılmadığı üzerinde durarak, *danışmanlık* görevini yürütebilir^{713,714}.

IIA, iç denetçilere, işletmenin sürdürülebilirlik misyonu ve faaliyetlerine derinlemesine dalarak işe başlamalarını ve ardından olgunluk değerlendirmesi yapmaları gerektiği önerisinde bulunmaktadır. İşletmeler ilk aşamada, yasalara ve mevzuata uyum üzerine rapor hazırlarlar. Bir sonraki aşamada, sürdürülebilirlik performansını ölçer ve izlerler. Son aşamada ise, performansın etkin bir biçimde yönetilmesi ve iyileştirilmesine odaklanırlar. İç denetim biriminin; olgunluk seviyesini temel alarak ölçü ve ölçütleri belirlemesi, diğer savunma hatlarına olan güveni tanımlaması ve uygun güvence ve danışmanlık hizmetlerinin nasıl etkin bir biçimde yerine getirilebileceğini tespit etmeleri gerektiği önerilmektedir⁷¹⁵.

Diğer bir taraftan mevcut bilgiye hızlı ve çabuk erişim olanağına sahip olduğumuz bu çağda, yıllarca uğraşarak ortaya çıkarılan bir değeri bir anda yok edebilecek riskler herhangi uyarı vermeden ortaya çıkabilmektedir. Ortaya çıkan bu yeni global riskler veya siber saldırılar iç denetim birimleri üzerinde ciddi baskı yaratmaktadır⁷¹⁶.

IIA'nın Denetim Yönetim Merkezi, IIA'nın Araştırma Vakfı⁷¹⁷ ile işbirliği yaparak, iç denetim birimi yöneticileri üzerinde bir anket çalışması düzenlemiştir. Amaç, dinamik iş ortamı sebebiyle karmaşık bir hal alan, iç denetimin bugünkü rolünü ve görevini tanımlamaktır. Bu çalışmanın sonucunda yayımlanan “2015 İç Denetimin Global Nabzı” adlı raporda iç denetim birimi yöneticilerin başarılı olmaları için, önerilen eylemler belirtilmiştir. Raporda dört ana başlık ele alınmıştır. Buna göre;

1. İşletmeler için riskler hızla ortaya çıkmakta ve iç denetçilerin yaptıkları yıllık risk değerlendirmeleri, günümüz koşullarında yeterli olmamaktadır. İç denetim birimi yöneticilerinin, yeni ortaya çıkan veya gelişen riskleri hızla kavramaları, elde

⁷¹³ Yenigün, “Sürdürülebilirlik Çalışmalarının Denetimi”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.40,(Sonbahar 2014), s.27.

⁷¹⁴ Yurtsever, “İç Denetçilerin Sürdürülebilirlik Konusunda Yetkinliklerini Geliştirmelerinin Önemi”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.41, (Kış 2015), s.21.

⁷¹⁵ IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”, s.4.

⁷¹⁶ IIA, 2015 İç Denetimin Global Nabzı: Dinamik Bir Ortamda Fırsatları Yakalamak, Temmuz 2015, s.6.

⁷¹⁷ IIARF (Institute of Internal Auditors Research Foundation)

ettikleri yeni bilgiye istinaden denetim planlarını revize ederek bu değişiklikleri üst yönetim ve yönetim kuruluna bildirmelidirler.

2. Riskler izole yapılar içinde görülemezler, bunun için risklerin yorumlanmaları ve değerlendirilmeleri gerekir. İç denetimin de böyle bir bakış açısına sahip olması şarttır. Bu da iç denetçilerin, risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve risklere yönelik güvence sağlanması konularında diğer risk birimleriyle yakın işbirliği içinde çalışmalarını anlamına gelmektedir.

3. İşletmeler için entegre raporlama ve sürdürülebilirlik raporlaması finansal raporlamadan daha fazla anlam ifade etmektedir. *Her iki raporlamada da iç denetimin uzmanlığından ve iç görüşünden faydalanılmalıdır. İç denetim birimi yöneticileri, bu fırsattan istifade ederek kendi kurumlarına daha fazla değer katabilirler*".

4. İç denetim birimi yöneticileri sık sık politik baskılarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu politik baskıların başarılı bir şekilde yönetilmesi için, iç denetim birimi yöneticilerinin raporlama hatlarını en uygun hale getirmeleri, iç denetim faaliyetlerini yürütürken yaptıkları seçimlerin tarafsızlıklarını değerlendirmeleri, gereksinim duydukları bilgilerin tamamına erişmek konusunda ısrar etmeleri ve yaptıkları işin zorluklarla başa çıkabilecek düzeyde kaliteli olmasının gerektiği ifade edilmektedir.⁷¹⁸

"İç denetim birimi, entegre raporlama ve sürdürülebilirlik raporlamasını desteklemek için iyi bir konuma sahiptir". Tüm dünyada bu raporlara duyulan ilginin artması, iç denetim birimi yöneticilerine, çalıştıkları işletme ile iç içe olma, sürdürülebilirlik riskleri hakkında tavsiyelerde bulunma ve sürdürülebilirlik verilerinin güvenilirliği hakkında güvence verme konusunda fırsatlar sunmaktadır. Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik raporlaması ihtiyacının artmasıyla beraber, iç denetim birimi yöneticisinin, aşağıda verilen tedbirlerle birlikte liderlik göstermesinin mümkün olduğu vurgulanmaktadır⁷¹⁹:

⁷¹⁸ IIA, 2015 İç Denetimin Global Nabızı: Dinamik Bir Ortamda Fırsatları Yakalamak, s.4.

⁷¹⁹ IIA, 2015 İç Denetimin Global Nabızı: Dinamik Bir Ortamda Fırsatları Yakalamak, s.15.

- Sürdürülebilirliğin iş üzerindeki etkisini anlamak için paydaşlarla iletişime geçmek ve işletme kültürünü değerlendirmek suretiyle entegre raporlama ve sürdürülebilirlik raporlaması konusunda sağlam bir anlayış temeli *geliştirmek*.
- Finansal olmayan ilgili veriler, bu verilerin kullanım süreçleri ve prosedürlerinin gelişim amacına yönelik iç denetim birimine danışmanlık hizmetleri verme fırsatlarını *tanımlamak*.
- İç denetim biriminin, mevcut veri ve yönetim sistemlerinin kalitesi hakkında güvence sağlayabileceği alanları tespit etmek için kilit paydaşlarla *işbirliği yapmak*.
- Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik raporlamasını destekleyen süreç ve sistemlere yönelik güvence ve danışmanlık hizmetleri için kapsamlı bir denetim stratejisi *yaratmak*. Paydaşlarla uyumun sağlanmasına yardımcı olmak için geri bildirim mekanizmasını da sürece dahil etmek ve bunun sonucunda işletmeye değer katmaktır.

3.2.1. İç Denetçilerin Finansal Olmayan Raporlamadaki Rolü

Sürdürülebilirlik stratejileri ve politikaları oluşturan işletmelerin, yaptıkları çalışmaları raporlamaları gerekir. Çünkü yatırımcıların ve paydaşların işletme hakkında öğrenmek istedikleri bilgiler giderek artmaktadır. Tüm paydaşlar, işletmenin, sürdürülebilir bir biçimde işleyip işlemediğini, çevre üzerindeki etkilerini kontrol edip etmediğini ve sosyal konulara önem verip vermediğini bilmek isterler. Paydaşlar, bir işletme hakkında karar verirken işletmenin sadece finansal verileri ile ilgilenmez, daha kapsamlı bilgilere ihtiyaç duyarlar⁷²⁰.

İşletmede özgün bir konuma sahip olan iç denetim biriminin, finansal olmayan raporların hazırlanmasına dahil olması gerektiği IIA tarafından vurgulanmaktadır. İç denetim biriminin; raporların neleri kapsaması gerektiği konusunda tavsiyeler verebileceği, bilgilerin güvenilir ve tutarlı olduğu konusunda yönetime güvence verebileceği ve paydaş değerlendirmesi ve desteği üzerinde etkisi olabilecek tüm risklerin hesaba katılıp katılmadığını değerlendirerek sürdürülebilirlik performansına

⁷²⁰ IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”, s.3.

katkıda bulunabileceği ifade edilmektedir⁷²¹. Bunun için de iç denetçilerin; stratejik öncelikler, riskler ve uygulama zorlukları üzerine yapılan tartışmalarla ilgilenmeleri gerektiği, raporları hazırlarken tutarlı olmaları, hem olumlu hem de olumsuz sonuçları raporlamaları, veri kalitesine önem vermeleri ve planlama sürecinde kendilerine denetim kapsamına dahil edilmesi gereken, sürdürülebilirlikle ilgili herhangi bir kilit performans kriteri olup olmadığını sormaları gerektiği tavsiye edilmektedir.⁷²²

Finansal olmayan raporlarda yer alan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması, özellikle yatırımcıların güveninin kazanılması ve bu raporların yaygınlaşmasının sağlanması açısından çok önemlidir⁷²³. Aynı zamanda IIRC'nin 2014 yılında yayımladığı “Entegre Güvencesi;Tartışmaya Giriş” isimli raporda, güvence sağlamak için işletmelerin bu raporlarını bağımsız denetimden geçirmeleri gerektiği belirtilmiştir. IIA de buna cevap niteliğinde bir rapor hazırlamıştır. IIA, raporda güvence sağlamaya kılavuzluk edecek dünya çapında kabul edilmiş standartlara ihtiyaç olduğunu belirtmiş ve mevcut olan standartların revize edilmesi gerektiğini tavsiye etmekle birlikte güvence sağlamanın tek bir yolu olmadığını da belirtmiştir⁷²⁴. Özellikle bağımsızlık, denetim prosedürleri, denetim konusu ve denetim raporunun içeriği gibi konularda yeni bir bakış açısına ihtiyaç olduğu savunulmuştur. Bu raporların güvencesi hala tartışılmakta olan bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde çok yaygın olmamakla birlikte sürdürülebilirlik raporlarının bağımsız denetimden geçtiği görülmektedir. Bağımsız denetimin yanı sıra finansal olmayan raporların güvenilirliğinin sağlanmasında iyi bir liderlik, güçlü bir iç denetim ve paydaş katılımı gibi mekanizmaların da kullanıldığı görülmektedir.⁷²⁵ Yakın bir zaman önce IIRC finansal olmayan raporların güvencesinin rolü üzerine fikir almak amacıyla araştırma yapmıştır. Yapılan araştırma sonucuna göre güvence sağlama görevini üstlenen kişilerin iç denetçilere ait özelliklere sahip oldukları ortaya çıkmıştır.

⁷²¹ IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”, s.4.

⁷²² IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”, s.4.

⁷²³ Aras ve Gaye Uğur Sarioğlu, s.68.

⁷²⁴ IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”, s.4.

⁷²⁵ Aras ve Gaye Uğur Sarioğlu, s.68-69.

Bunun üzerine IIA, iç denetçilerin finansal olmayan raporlardaki rolü üzerine yazılı bir görüş yayımlamıştır. Bu görüşe göre iç denetim biriminin bu konuda en azından aşağıdaki dört kritik rolü oynayabileceğine inanılmaktadır⁷²⁶.

❖ *Entegre düşünme için bir değişim aracı,*

Finansal olmayan raporlar, hem düşünme hem de düşünüleni hayata geçirme konusunda yeni yaklaşımların benimsenmesini gerektirir. Bu noktada da işletmenin bütün kademelerine yayılan entegre düşünme kültürü önemli bir yere sahiptir. Entegre düşünme, etkin bir biçimde sorun aramaya, tanımlamaya ve bu sorunlara çözümler üretmeye adanmış bir zihniyet olarak ifade edilmektedir. Daha iyi sonuçlar elde etmek için, kurumsal yönetim de dahil olmak üzere bütün birimlerin işbirliğine ve uyumuna dayanır⁷²⁷.

Böyle bir işletmede; herkes aynı dili konuşmakta, amaçların bilincinde olma duygusu güçlü, basit ancak farklılaştırılmış strateji açık, birimler arasında güçlü işbirliği ve uyum, sıkı bir müşteri takibi ve personelin çalışmaya son derece istekli olduğu bir ortam söz konusudur.

Entegre düşünme konusunda temel görev üst yönetimdedir. Ancak kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrollerin etkinliği ve etkinliği hakkında güvence hizmeti veren iç denetim biriminin, entegre düşünmeyi destekleyebileceği ve ortak çalışmaya dayanan eylem planlarını içeren ve örgütsel etkinliğe ve gelişmeye katkıda bulunan tavsiyeler üzerine odaklanabileceği üzerinde durulmaktadır.

Entegre düşünme yaklaşımını ortaya koyan bir iç denetim birimi; strateji, yönetim ve uygulama sırasında karşı karşıya kalınabilecek zorluklarla iç içedir ve bu düşünme şeklini entegre bir güvence yaklaşımına dönüştürebilecek konumda olduğu IIA tarafından ifade edilmektedir⁷²⁸.

⁷²⁶ IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”, s.5.

⁷²⁷ IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”, s.5-6.

⁷²⁸ IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”, s.6.

❖ *Proje ekibine dahil olma*

Finansal olmayan raporları hazırlayan ekipte bir danışman ve katılımcı olarak iç denetçinin görev alması, işletmenin finansal olmayan raporlama konularında kendini nasıl geliştirebileceğini anlamasına yardımcı olabilir. Diğer taraftan, iç denetçi; tutarlılık, dış kılavuzlara uygunluk ve en önemlisi kaynak ve verilerin güvenilirliği konusunda tavsiyelerde bulunabilir. Birçok işletme finansal raporlama faaliyetleri üzerindeki kontrollerin güvenilir olup olmadığı konusuna odaklandığından, finansal olmayan verileri doğru biçimde raporlamak için kontrollerin iyileştirilmesine ihtiyaç duymaktadır. Bu tür veriler üzerindeki kontrol ortamının iyileştirilmesi için çalışan proje ekiplerine katılım, iç denetçinin sorumlu olması gereken bir alandır⁷²⁹.

❖ *Finansal olmayan raporlara güvence sağlamak,*

Finansal olmayan raporların hazırlanmasına yönelik güvence sağlamak, günümüzde işletmelerde iç denetçilerin odaklandığı gelişmekte olan bir alandır. İç denetçilerin rapor edilen sonuçların yanı sıra, özellikle hem nicel hem de nitel bilgilerin elde edilmesini sağlayan süreçlere yönelik güvence de sağlayabilecek konumda oldukları IIA tarafından ifade edilmektedir⁷³⁰.

Finansal olmayan raporlara verilecek güvence çok tartışılan bir konu iken işletmeler bu raporların güvencesini sağlayabilme sorununa çeşitli çözüm önerileri getirmektedirler. Ancak getirilen bu çözüm önerileri, işletmelerin belli bir standart olmaksızın kendileri tarafından belirlenen yöntemler olduğu görülmektedir

Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi, finansal olmayan bu raporların güvencesini sağlamak için şirketlerin hangi yöntemleri kullandığını araştırmıştır. Araştırma sonuçlarına göre bu yöntemler şöyle sıralanabilir;

- Yönetimin gözden geçirmesi
- İç ve dış denetim

⁷²⁹ IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”, s.6.

⁷³⁰ IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”, s.6.

- Yönetim süreçleri: Sürdürülebilirlik Komitesi, Etik Komitesi, Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulunun gözden geçirmesi ve son onayı⁷³¹

ECIIA Halkla İlişkiler Komitesi, iç denetimin “finansal olmayan raporlamaya ilişkin rolleri konusunda yazılı bir görüş hazırlamıştır⁷³². Görüşe göre iç denetçiler, mesleki standartlara uygun bir şekilde güvence görevlerini yerine getirme konusunda deneyim sahibi oldukları için, sürdürülebilirlik güvencesi sorumluluğunu üstlenebilecek konumdadırlar. Sürdürülebilirlik güvencesi konusunda hayati önem arz eden bağımsızlık ve tarafsızlık da zaten IIA’nın yayımladığı Mesleki Uygulama Çerçevesi’nin gereklilikleri arasında *kilit* derecede önemli olup bir iç denetçinin olmazsa olmazıdır.

“Sürdürülebilirlik Güvencesinin Geleceği” adlı araştırma raporunda ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants) tarafından güvence için gerekli olan yetkinlikler aşağıdaki gibi listelenmiştir.

- İnandırıcılık ve güvenilirlik / paydaş temsili
- Verilerin kontrolünde güvence rolü
- Sosyal, bilimsel, ekonomik ve endüstriyel konular hakkında yetkinlik sahibi olmak.

İç denetim, yukarıda sayılan tüm yetkinliklere sahip olduğu için finansal olmayan raporlara güvence sağlama konusunda özgün ve özel konumdadır. Ancak iç denetçilerin belirli özel alanlarda güvence sağlamaları için gerekli olan becerilere sahip olup olmadıklarını gözden geçirmeleri gerektiği belirtilmektedir. Bu konularda dış kaynak kullanım yoluna giderek bu görevi yerine getirebilecek konumda oldukları ifade edilmektedir⁷³³. Ayrıca iç denetçilerin güvence görevi esnasında bazı temel soruları sormaları ve cevaplamaları gerektiğinden bahsedilmektedir. Bunlar;

- Hangi raporlama çerçevesi kullanılmakta?

⁷³¹ Aras ve Gaye Uğur Sarioğlu, s.79.

⁷³² Albayrak, s.33.

⁷³³ Albayrak, s.34.

- Kapsam ve önemlilik düzeyini⁷³⁴ tespit etmek için kullanılmakta olan bir raporlama stratejisi var mı?
- Süreç akışı ile ilgili sorumluluklar tanımlanmış mı?
- Sürdürülebilirlik raporlaması, işletme içinde bilgi sağlayıcıları tarafından anlaşılmış ve uyumlaştırılmış mı?
- Bilgi üretim süreci tanımlanmış mı, yeterli ve gerekli iç kontroller mevcut mu?

IIA de sürdürülebilirlik raporları yayımlayan işletmelerde, iç denetçilerin denetim programları hazırlarken ve geliştirirken çeşitli ve farklı konularda düşüncelerine yardımcı olmak için uygulama rehberi yayımlamıştır. Bu rehber göre iç denetçilerin şu hususları değerlendirmeleri gerektiği vurgulanmıştır. Bunlar ise;

- Sürdürülebilirlik sonuçları ifşa ve açıklama süreci, finansal raporlama kadar sıkı, katı ve özenli mi?
- İşletmenin vizyonu ve taahhütlerine uyumlu, açık ve net mesajlar içeriyor mu?
- Dengeli raporlama (yani, kötünün yanı sıra iyi), performans ölçümleri ve trendleri içeriyor mu?
- Okuyucunun konu ve sorunları ve işletmenin sorumluluklarını anlamasına yardımcı oluyor mu?
- İşletmenin sürdürülebilirlik programı ile başkalarının programları arasında bir karşılaştırma yaparsak ne gibi farklılıklar var?
- İşletme geri bildirim talep etti mi? Ne tür geri bildirim elde edildi ve işletme bunlara ne cevap verdi?

İç denetçilerin bu gibi sorulara cevap bulmaları gerektiği, ancak denetim kapsam ve programı işletme için yapılan bir risk değerlendirmesine dayandırıldığından,

⁷³⁴ Hangi konuların rapora dahil edilmeyi gerektirecek kadar önemli olduklarına karar vermek için uygulanan önemlilik eşiğidir. Önemlilik düzeyi hakkında karar verirken kurumun stratejisi, misyonu, vizyonu ve amaçları dikkate alınmalıdır. Albayrak, s.37.

bu kılavuzda söz edilen kavramların hepsinin anlamlı ve önemli olmayacağı vurgusu yapılmaktadır⁷³⁵. Çünkü riskler her sektör bazında farklılaşmaktadır.

Güvence sağlama süreci; veriyi işlemek için kullanılan standartlar, sistemler, prosedürler ve kontrollerin değerlendirilmesini, verileri derleyen ve analiz eden çalışanla ve raporlama sürecinde yer alan bölümlerle mülakatların yapılmasını, veri toplama ve raporlama prosedürlerinin iyi anlaşılıp anlaşılmadığını değerlendirmek amacıyla yönelik gerekirse saha ziyaretlerinin yapılmasını da kapsamaktadır⁷³⁶.

❖ *Dış Hizmet Sağlayıcı ile Birlikte Çalışma*

Dış denetim hizmeti veren kuruluşlar ve diğer danışmanlık uzmanları, finansal olmayan raporlarla ilgili güvence vermeye ve stratejik hizmetlerden taktiksel hizmetlere kadar farklılık gösteren hizmetleri sağlamaya oldukça arzuludurlar. Ancak dış hizmet sağlayıcılarının, sürdürülebilirlik yolculuğu konusunda bir işletmeyi desteklemeye yardımcı olması, süreçte görev alan dış denetim, diğer hizmet sağlayıcıları ve iç denetim arasındaki ilişki hakkında soru işaretleri oluşmasına neden olmaktadır. Finansal olmayan raporlarda yer alan verilerin güvenilirliği yıl boyunca gerçekleşen çeşitli iç denetim faaliyetlerine entegredir. İç denetim birimi konumu gereği bağımsızdır, işle ilgili oldukça geniş bir bakış açısına sahiptir ve raporlama faaliyetleri ile ilgili sonuçların elde edilmesini sağlayan süreçler hakkında daha yoğun bilgi birikimine sahiptir.

Hem en az maliyet hem de etkin bir yaklaşımla faydaları maksimum düzeye çıkarmak adına, iç denetim biriminin, raporların hazırlanmasından nihai güvencenin verilmesine kadar tüm finansal olmayan raporlama hizmetleriyle ilgili dış hizmet sağlayıcılarla birlikte çalışması gerektiği ifade edilmektedir⁷³⁷.

Uluslararası İç Denetim Standartlarından 2050 Eşgüdüm başlığı altında da açıklandığı gibi, “CAE’nin, aynı çalışmaların gereksiz tekrarını önlemek ve işin kapsamını en iyi şekilde belirlemek amacıyla güvence ve danışmanlık hizmetlerini

⁷³⁵ IIA, IPPF-Practice Guide Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development, s.11.

⁷³⁶ Albayrak, s.35.

⁷³⁷ IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”, s.7.

yerine getiren iç ve dış hizmet sağlayıcılarla mevcut bilgileri paylaşması ve faaliyetlerini onlarla beraber eşgüdüm içerisinde sürdürmesi” gerekir⁷³⁸. Bütüncül bir güvence iç ve dış güvence sağlayıcılarının koordinasyonu ile ilgilidir. Bu kişiler, standartların tanımlanması ve rehberlik etmek amacıyla işbirliği yapacaklar ve bu işbirliği de sağlayıcılar arasında risk görüş uyumuna neden olacaktır. Bundan dolayı da eşgüdüm sağlanması için iç denetçilerin liderlik rolünü üstlenmeleri ve gördükleri boşlukları yönetim organlarına bildirmeleri tavsiye edilmektedir⁷³⁹.

Bunlarla birlikte iç denetçilerin sürdürülebilirlik ve kurumsal sosyal sorumluluk süreçlerinde işletimsel bir rol üstlenmeleri iç denetim birimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda kaygılara yol açmaktadır. Kanun ihlalleri veya hile iddiaları hakkında araştırma yapmaktan ve bunların sonuçlarını izlemekten sorumlu olan iç denetçiler bu durumda kendi faaliyetlerini değerlendirmek ve raporlamak konumunda kalacaklardır. Böyle bir konum da iç denetçilerin bağımsızlığını ve tarafsızlığını tehlike düşürecektir. “Kurumsal Sosyal Sorumluluk/Sürdürülebilir Gelişmeyi Değerlendirmek” başlıklı uygulama rehberinde, sürdürülebilirlik programı ve raporlarının bu kısmının değerlendirilmesi için bağımsız denetçilerin kullanılması suretiyle bu sorunun aşılabileceği vurgulanmaktadır⁷⁴⁰.

3.2.2. İç Denetçilerin, İşletme Süreçlerindeki Değişime olan Destekleri

Kurumsal yatırımcılar, işletme itibarının ana girdilerinden biri olan, sürdürülebilir kalkınma esaslı iş modelleri olmayan işletmelerden son dönemlerde çok hızlı bir şekilde uzaklaşma eğilimi göstermektedirler. Bu durum, yönetimle ilgili tüm anlayışın değişmesine neden olmuştur. Önce işimi yönetmeliyim, sonra insanı, sonra da gezegeni anlayışı, yerini günümüzde önce gezegeni, sonra insanı, sonra da işimi yönetmeliyim anlayışına bırakmıştır. Söz konusu değişimler işletmelerde denetim, kontrol ve risk alanlarının yeniden tanımlanmasını zorunlu hale getirerek⁷⁴¹ trendleri yakalayan, değer yaratan ve proaktif iç denetim yaklaşımlarının benimsenmesinin

⁷³⁸ 2050, **Eşgüdüm**, s.10.

⁷³⁹ ECIIA, Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit, 2014, s.12. http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2015/04/ECCIA_Brochure_Trust_2015_V04_BD.pdf (10 Kasım 2015).

⁷⁴⁰ IIA, IPPF-Practice Guide Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development, February 2010, s.7.

⁷⁴¹ Salim Kadıbeşegil, “Karbon Ayak izi Ölçümünün Altında Neler Yatıyor,” **İç Denetim Dergisi**, Sayı.29, (Bahar-Yaz 2011), s.45.

önündeki yolu açmıştır⁷⁴². Bir işletmedeki karmaşık yapıyı değiştirmek planlı ve iyi yönetilen bir süreç gerektirdiğinden, bu değişimin kolay olmayacağı da bilinmektedir. Değişim sadece istemekle olmayacağı gibi kısa bir sürede de gerçekleşemez. Değişim; riskleri azaltacak, tüketiciler için fark yaratacak, çabuk sonuç getirerek güven inşa edecek ve uzun dönemde performans iyileşmesi sağlayacak bir şekilde, liderler tarafından yürütülmelidir⁷⁴³. Bu süreçle ilişkin yönetim süreci şu şekilde gerçekleşir.



Şekil 3.1: Sürdürülebilir Değişimin Sağlanması

Kaynak: Fisk, s.247.

Süreç içinde değişimle beraber ortaya çıkan risklerin dikkatli bir biçimde incelenmesi gerekmektedir. Gerekli farkındalığa sahip olan işletmeler, risklerin takibi ve yönetimi için iç denetim birimini daha etkili bir “iş ortağı” haline getirerek, bu iş ortağının işletmede iş süreçleri odaklı, entegre edici ve esnek bir metodoloji geliştirmesini sağlamaktadırlar. İç denetim biriminin sadece geçmiş verilerle ilgilenmeyerek proaktif bir yaklaşımla, ileriye gören ve katma değer yaratmaya odaklanma becerisi işletmelere bu anlamda ciddi avantajlar sağlamaktadır.

İç denetim birimi, değişime ve gelişime yönelik bir eylem içerisine girmeden önce iç denetim faaliyetleriyle ilişkin bütün önemli bileşenlerde yeterli olgunluğa erişip erişilmediğini analiz ederek, değişimin daha sağlam temellere oturmasını sağlar. Bu noktada, iç denetçilerin sektörel tecrübelerinin yeterli olması, süreç, teknoloji ve işletme kültürü konularına ise hakim olmaları gerekir⁷⁴⁴. Ayrıca, sürdürülebilir kalkınma alanında işletmeye hangi yollarla destek verebileceğini anlamalı, sürdürülebilir

⁷⁴² Tığdemir, “İç Denetimin Stratejik Dönüşü”, **KPMG Gündem Dergisi**, Sayı.23, (Temmuz-Eylül 2015), s.36.

⁷⁴³ Fisk, s.245-246.

⁷⁴⁴ Tığdemir, “İç Denetimin Stratejik Dönüşü”, s.36.

kalkınmayla gelen risk ve fırsatları belirlemeli ve yönetmeli, kontrol ihtiyacını ortaya çıkarmalı ve işletmenin elde ettiği sonuçları paydaşlarıyla paylaşmasına yardımcı olmalıdır⁷⁴⁵.

İç denetim biriminin, tüm bunları yaparak işletmelerine değer katabilmek için değişim yönetiminde aktif rol alması; (*sistem değişikliği*) sistemsel altyapı veya teknolojiye yaşanan bir değişiklik sırasında ve sonrasında sistemsel kontrollerin tesis edilmesine destek olması, (*süreç iyileştirme*) süreç tasarım faaliyetleri sırasında, süreç riski ve kontrollerini tanımlaması, değerlendirmesi ve (*ürün ve hizmet geliştirme*) yeni ürün/hizmetlerle alakalı inovasyonlar ve sonuçların eş güdümlü değerlendirilmesini sağlayabilirler⁷⁴⁶.

İç denetim Performans Standartlarından 2010 - Planlama Standardı; CAE'nin, işletme hedeflerine uygun risk esaslı denetim planı yapmasını beklemektedir⁷⁴⁷. Aynı zamanda iç denetim misyonu da risk bazlı, objektif güvence sağlayarak, öneriler ve öngörüler ile örgütsel değeri korumak ve geliştirmek olarak ifade edilmektedir⁷⁴⁸. Yapılan araştırmalar risk esaslı denetim planının, iç denetimde kaynak tasarrufu sağladığını ve en önemlisi, risk alanlarına yoğunlaşarak denetim sürecinde etkinliğin artırıldığını ve bu yaklaşımla beraber işletmelerin risk ve stratejileri arasındaki uyumu daha net biçimde görebildikleri ifade ediliyor. Bunun için KPMG iç denetim birimlerine beş aşamalı yaklaşım sunmaktadır. Bu yaklaşım şöyledir;



Şekil 3.2: Kurum Hedeflerine Uygun Risk Esaslı Plan Oluşturma Yaklaşımı

Kaynak: Aytekin, “Risk Esaslı Denetim Şart”, KPMG Gündem Dergisi, Sayı.17, (Ocak/Mart 2014), s.13.

⁷⁴⁵ Meltem Kirişçi, “Sürdürülebilirlik ve Etkileri Üzerine” *İç Denetim Dergisi*, Sayı. 30, (Sonbahar 2011), s.76.

⁷⁴⁶ Tığdemir, “İç Denetimin Stratejik Dönüşü”, s.37.

⁷⁴⁷ 2010, **Planlama**, s.9.

⁷⁴⁸ New IPPF The Institute of Internal Auditors Global, s.2.

Bu yaklaşıma göre iç denetim birimi birinci aşamada: işletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki genel ve oluşan riskleri gözden geçirerek, süreç ve alt süreçlerin anlaşılması için çalışılır. Faaliyet gösterilen lokasyonlar anlaşılır, kontrol sistemi hakkında bilgi toplanır, işletme düzeyinde kontroller değerlendirilir. İşletmenin tabi olduğu mevzuat ve uygulamalar belirlenir, işletmenin sürdürülebilirlik stratejisi ve hedefleri anlaşıldıktan sonra sürdürülebilirlik stratejisi ile hedefler ve süreçler eşleştirilir. İkinci ve üçüncü aşamalarda; risklerin etki ve olasılık kriterleri tanımlanarak risk skalası belirlenir. Risk modelinin yetkililerce onaylanması ve katılımcıların belirlenmesinin ardından risk haritası oluşturulur ve riskler önceliklendirilir. Dördüncü ve beşinci aşamalarda ise: teknoloji, insan kaynakları, ürün, birim, ülke ve faaliyet değişiklikleri anlaşılabilir plan oluşturulur. Üst yönetimin riskli gördüğü konular ve denetim sürelerinin belirlenmesi, kaynak planlaması (iç ve dış) ve yüksek riskli bulguların denetim komitesine ve yönetime raporlanması ve takibi ile tamamlanır. Böylece sürdürülebilirlik çalışmaları sırasında risklerin getireceği zararlar önlenerek risklerin avantaja dönüştürmesinin fırsatı yakalanmış olur⁷⁴⁹.

O halde *“paydaşlarına güven verebilen kurum ve kuruluşlar, tüm değer zincirinde daha çok kaynağı harekete geçirip vizyonları doğrultusunda yönlendirerek, başarıya daha kolay ulaşabiliyor ve sürdürülebilirliği sağlayabiliyorlar”*. İşletmelerin sürdürülebilirliği sağlamak için risk yönetimi ve iç/dış denetim değerlendirmelerini sağduyulu, adil ve değer artırıcı bir şekilde yapmaları gereklidir⁷⁵⁰.

3.2.3. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisinin Denetimi

Başarılı bir sürdürülebilirlik stratejisi üç önemli faktörü içinde barındır.

Bu faktörlerden ilki, ***operasyonel kârlılıktır***⁷⁵¹. Dünyadaki kaynakların kıt olması, uzun dönemde kaynak maliyetlerini yükselteceğinden; verimli kaynak kullanımı, geri dönüşüm, verimli ürün geliştirme, verimli süreç ve tedarik yönetimi, teknoloji geliştirme ve inovasyon uzun dönemde ayakta kalmak için kritik derecede önemlidir.

⁷⁴⁹ Aytekin, “Risk Esaslı Denetim Şart”, **KPMG Gündem Dergisi**, Sayı.17, (Ocak/Mart 2014), s.12-13.

⁷⁵⁰ Argüden, s.30.

⁷⁵¹ Kerem Okumuş, “Sürdürülebilirlik Stratejisi”, **Turkishtime dergisi**, (16 Mayıs 2014), <http://www.turkishtimedergi.com/genel/sirketlerde-surdurulebilirlik/> (20 Eylül 2015).

Bu noktada bir çok işletme enerji ve su verimliliği konularına odaklanmaktadır⁷⁵². Çünkü, dünyamızda yarattığımız hasarlara bakıldığında; her yıl ortalama 44 milyon dönüm ormanın yok olduğunu ve bu durumun doğanın karbondioksit üretim ve emilim dengesini bozduğunu görmekteyiz.

Bu durumun finansal yansımalarına bakıldığında ise, karbon salımının bu şekilde yükselmeye devam etmesi durumunda ortaya çıkacak fırtınalar ve seller sebebiyle sigorta tazminat talepleri artarak yaklaşık 320 milyar \$'ı bulacak ve bu sigorta primleri bir çok insan ve şirket için çok ciddi ek maliyetler getirecektir⁷⁵³.

Diğer bir taraftan bakıldığında ise, yer altındaki suya ulaşmak için önceleri 2 metre aşağı inilmesi gerekirken, şimdilerde bu rakam yaklaşık 50 metre seviyesindedir. İşletmeler açısından bakıldığında 50 metre aşağıdan su çıkarmak ekstra bir maliyet getirmekte ve bu operasyonları yönetmek hem kârlılığı hem de ekolojik dengeyi etkilemektedir. Bu nedenlerle işletmelerin, kaynak sıkıntısından etkilenebileceği yerleri tanımlamaları yeterli değildir. Bu riskleri aktif bir şekilde yönetmeleri de gerekmektedir⁷⁵⁴. Bu anlamda tasarruf olgusu, iç denetim hizmetlerine duyulan ihtiyacının yapı taşlarından birisidir. Profesyonelce yürütülen denetimler sonucunda ortaya çıkartılan eksikliklerin düzeltilerek, işletmenin maddi kayıpları önlenmekte⁷⁵⁵ ve kıt olan kaynaklar verimli biçimde kullanılmaktadır. Hatta önleyici denetim yaklaşımları ile birlikte bu eksiklikler ortaya çıkmadan önlenmektedir.

İkinci faktör ise, **risklerin yönetilmesidir**. Global riskler, operasyonel riskler, enerji kaynaklı riskler, itibar riski, uyum riski, sorumluluk riski vb. gibi birçok riskin yönetilmesi kurumsal sürdürülebilirlik için önem arz etmektedir. İç denetim Performans Standartlarından 2120 - Risk Yönetimi Standardında; iç denetim biriminin, risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkı sağlamak zorunda olduğu belirtilmiştir⁷⁵⁶. Bu standart, işletmenin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinden üst yönetim ve yönetim kurulunun sorumlu olduğunu, iç denetçilerin ise

⁷⁵² Arge Danışmanlık, <http://www.arge.com.tr/category/hizmetlerimiz/risk-yonetimi-surdurulebilirlik/> (4 Ekim 2015).

⁷⁵³ Fisk, s.19.

⁷⁵⁴ Craig Faris and others, s.4.

⁷⁵⁵ Alptürk, s.30.

⁷⁵⁶ 2120, **Risk Yönetimi**, s.11.

danışmanlık rolü üstlenerek; bu risklerin tanımlanmasına, değerlendirilmesine, risk yönetimi yöntemlerinin uygulanmasına, risklerle ilgili kontrol önlemlerinin alınmasına ve uygulanmasına yönelik işletmeye yardımcı olabilecekleri üzerinde durmaktadır⁷⁵⁷. Aynı zamanda standarda iç denetçilerin; işletmenin stratejik hedeflerini başarması, finansal ve operasyonel bilginin güvenilirliği ve doğruluğu, operasyonların ve programların etkenliği ve etkinliği, varlıkların korunması, yasalara, yönetmeliklere, politika ve prosedürlere uyum gibi hususları dikkate alarak, risk değerlendirmesi yapmak zorunda olduklarından bahsedilmektedir. Ayrıca Performans Standartlarından; 2100 - İşin Niteliği ve 2400 - Sonuçların Raporlanması başlıkları altında açıklandığı gibi, iç denetim birimi, üst yönetime ve yönetim kuruluna, işletmenin risklerinin etkin bir şekilde yönetildiği konusunda güvence sağlamalıdır⁷⁵⁸. Bu standartlardan anlaşılacağı gibi, iç denetçilerin başarılı bir sürdürülebilirlik stratejisi için gerekli olan risk yönetimi süreçlerine, operasyonların kârlılığına ve sürdürülebilir büyümeye katkı sağladıkları ve sağlayabilecekleri açığa çıkmaktadır. Ayrıca günümüzde risk yönetiminin başarılı bir şekilde yürütülmesi, işletme başarısının temel göstergelerinden biri olarak da kabul edilmektedir⁷⁵⁹.

Üçüncüsü ise, **sürdürülebilir büyümeyi**⁷⁶⁰. Bu noktada işletmelerin sürdürülebilir başarı yakalamalarının temel koşulu, operasyonlarının ve süreçlerinin izlenmesi, denetimi ve bunların sonucuna göre gerekli önlemlerin geç kalınmadan alınmasıdır. Bu açıdan işletmelerin sürdürülebilirliği ile iç denetim konuları bir çok yönden kesişmektedir. İç denetim sürdürülebilirlik göstergeleri için sağlıklı veri sağlarken, diğer bir taraftan da işletmenin sürdürülebilir performansının güvencesini oluşturmaktadır⁷⁶¹.

Bu noktada, “*iç denetim sürdürülebilirlik stratejisini nasıl denetleyebilir?*” sorusu sorulmaktadır. İç denetçiler, sürdürülebilirlik çalışmalarını denetlerken ilk önce işletmelerin sürdürülebilirlik stratejisi geliştirip geliştirmediğine bakmalıdırlar. Bir

⁷⁵⁷ Uygulama Önerisi 2120-1, **Risk Yönetim Süreçlerinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi**, s.1, <http://www.tide.org.tr/uploads/2120-1.pdf> (20 Eylül 2015).

⁷⁵⁸ IIA, Risk Yönetimi ve Güvence Görevlerinin Koordinasyonu, Mart 2012, s.15. [http://www.tide.org.tr/uploads/12-0594-ICD-TA-Risk Yonetimi ve Guvence Gorevlerinin Koordinasyonu.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/12-0594-ICD-TA-Risk-Yonetimi-ve-Guvence-Gorevlerinin-Koordinasyonu.pdf) (5 Ekim 2015).

⁷⁵⁹ Aras, “İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.16, s.21.

⁷⁶⁰ Okumuş, “Sürdürülebilirlik Stratejisi”, **Türkishtime dergisi**,

⁷⁶¹ Aras, “İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim”, s.20.

sürdürülebilirlik stratejisi geliştirilmiş ise iç denetim; sürdürülebilirliğin iş süreçlerine entegre edilip edilmediğine, sürdürülebilirlik stratejisi için ölçülebilir parametreler belirlenip belirlenmediğine ve işletmenin ürettiği ürün ya da hizmetlerin sunumunda sürdürülebilirlik hedefi olup olmadığına odaklanmalıdır. İç denetimin üzerinde durması gereken bir diğer nokta ise, sürdürülebilirlik stratejisi ile işletmenin genel stratejisinin uyumlu olup olmadığıdır. İki stratejinin birbiriyle uyumlu olması gereklidir.

Diğer bir taraftan sürdürülebilirlik çalışmalarının yönetimi de iç denetçilerin dikkate almaları gereken konular içerisinde. Bu konularla ilgili yasal mevzuatlara ve düzenlemelere uyulup uyulmadığının denetlenmesi gereklidir⁷⁶².

O halde iç denetçilerinin; ölçümleme, izleme ve değerlendirme faaliyetlerinde yanıt aramaları gereken soruların temelinde;

- Faaliyet veya işlemlerin, kurumsal sürdürülebilirlik strateji ile uyumlu olup olmadığı,
- Faaliyetlerin, işletmenin kendi stratejik amaçlarına daha iyi bir şekilde ulaşmasını mümkün kılan bir şekilde ifa edilip edilmediği,
- Faaliyetlerle, risk farkındalığı ve anlayışı bağlamında katma değer sağlanıp sağlanmadığı,
- Risk ortamındaki değişikliklere cevap verebilecek kadar yetkin olup olmadığı yatmaktadır⁷⁶³.

İç denetim birimi, bu gibi sorulara yanıtlar getirerek ve bu alanlarda güvence vererek, yönetimin yükünü hafifletebilir ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisine ve faaliyetlerine katkılar sağlayabilir.

⁷⁶² Yenigün, Sürdürülebilirlik Çalışmalarının Denetimi”, s.27-28.

⁷⁶³ Craig Faris and others, s.9.

3.2.4. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Çalışmalarının Denetimi

İşletmeler, kurumsal sosyal sorumluluk çalışmalarıyla ilgili çeşitli risklerle karşı karşıya kalırlar. İşletme içinde bir risk değerlendirmesi yapmak ve bu riskleri yönetmek için hangi kontrollerin uygulanması gerektiğini tespit etmek yönetim kurulu ve işletme yönetiminin sorumluluğundadır⁷⁶⁴.

IIA'nın Şubat 2010'da yayımladığı “*Kurumsal Sosyal Sorumluluk Değerlendirmesi/Sürdürülebilir Kalkınma*” başlıklı uygulama rehberinde; iç denetçilerin kurumsal sosyal sorumluluk hedefleri ile ilgili riskleri ve kontrolleri anlamaları gerektiği belirtilmektedir. CAE'nin ise; denetimi planlaması, kontrol ve öz değerlendirmelerini kolaylaştırması, sonuçları doğrulaması ve gerektiğinde uzmanlara danışması gerektiği belirtilmektedir⁷⁶⁵.

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'ne uygun biçimde faaliyet gösteren bir iç denetim birimi kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilir büyüme programları ve raporlama konularında denetim yapmaya ve gerek yönetim kuruluna gerekse üst yönetime güvence vermeye ehildir⁷⁶⁶. CAE, işletmenin kurumsal sosyal sorumluluk programlarını bir bütün olarak değiştirebilir ve kurumsal sosyal sorumluluk hedeflerine ulaşmak için işletmenin makul kontrollere sahip olup olmadığını belirleyebilir. Ancak bu tarz bir denetim, geniş kapsamlı kaynak gerektireceğinden, muhtemelen kurumsal sosyal sorumluluk kontrolleriyle ilgili bir ön bilgi elde etmek amacıyla yapılmayacak; bunun yerine CAE, işletme içerisinde kurumsal sosyal sorumluluğun farklı bileşenleri ile ilgili makul ve güvenilir bilgi elde etmek için bir ilâ üç yıllık bir plan geliştirecektir. Risk değerlendirme aşamasında ise CAE, kurumsal sosyal sorumluluk riski olup olmadığını değerlendirmek ve denetim kapsam ve planına mevcut risklerin tamamını mı yoksa bir kısmını mı dahil edileceğine karar verir. CAE, kurumsal sosyal sorumluluk ile bağlantılı denetim programları tamamlandığında, bu konu ile ilgili genel kontroller

⁷⁶⁴ IIA, IPPF-Practice Guide Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development, February 2010, [https://na.theiia.org/standards-guidance/Member%20Documents/PRO-Corporate Social Responsibility PG-FNL.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Member%20Documents/PRO-Corporate%20Social%20Responsibility%20PG-FNL.pdf) (17 Eylül 2015), s.3-6.

⁷⁶⁵ IIA, IPPF-Practice Guide Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development, February 2010, s.1.

⁷⁶⁶ IIA, IPPF-Practice Guide Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development, February 2010, s.1.

hakkında nihai sonuç ve fikir geliştirebilir⁷⁶⁷. İç denetim biriminin bir kontrol öz değerlendirme⁷⁶⁸ görevi üstlenmiş olması durumunda IIA'nın Kontrol Öz değerlendirme Sertifikasyonu⁷⁶⁹ ve unvanına sahip olan iç denetçilerin ekipte bulunması süreç açısından önemli bir varlıktır. Uygun bilgi ve beceriye sahip olmayan bir iç denetçinin, bu konularda danışmanlık görevini üstlenmemesi gerektiği de açıktır⁷⁷⁰.

Sosyal ve çevresel sorunlara duyulan ilginin ve bu konudaki kaygı ve endişelerin artmasıyla beraber iç denetimin, işletmenin sosyal açıdan sorumlu bir işletme olmasına yardımcı olma konusundaki önemi ve rolü artmaktadır⁷⁷¹. Bu durum işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk çalışmalarında, iç denetçilerin aktif olarak rol almaları gerektiğini göstermektedir.

3.2.5. Tedarik Zinciri Denetiminin Önemi

İşletmeler, faaliyetlerini yürütürken bir çok farklı grupla etkileşim ve iletişim halindedir. 1984 yılında yayımlanan Freeman'ın⁷⁷² “Stratejik Yönetim: Paydaş Yaklaşımı” adlı kitabındaki teoriye göre, “*bir işletmenin, işletme dışı gruplarla ilişkisi ne kadar güçlü ise iş amaçlarını gerçekleştirmesi o kadar kolay, işletme dışı gruplarla ilişkileri zayıf ise o kadar zor olacaktır*”. Paydaşlarla güçlü ilişkilerinin kurulması ve sürdürülmesinde; güven, saygı ve işbirliği önem arz eder⁷⁷³. Çünkü, işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları değerlendirebilmeleri için her şeyden önce paydaşlarını iyi tanınması ve ekonomik konularının yanı sıra sosyal ve çevresel konuların da işletmeye ve paydaşlarına etkilerini ölçmeleri ve değerlendirmeleri gerekir. Bu noktada, entegre bir yaklaşım sergilemenin önemi büyüktür⁷⁷⁴.

⁷⁶⁷ IIA, IPPF-Practice Guide Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development, February 2010, s.6-7.

⁷⁶⁸ IIA tarafından kontrol öz değerlendirme şöyle tanımlanmıştır; Risk Yönetimi ve iç kontrolün etkinliğinin incelendiği ve değerlendirildiği bir süreçtir. Amacı, gerçekleştirilmek istenen iş hedeflerine makul güvence sağlamaktır.

⁷⁶⁹ CCSA (Certification in Control Self-Assessment)

⁷⁷⁰ IIA, IPPF-Practice Guide Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development, February 2010, s.8.

⁷⁷¹ David A.Crowther ve Aras, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Üzerine Prof. Dr. David A. Crowther ile Söyleşi”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.20,(Sonbahar 2007), s.39.

⁷⁷² R. Edward Freeman, **Strategic Management: A Stakeholder Approach**, Boston: Pitman Publishing,1984, s.25.

⁷⁷³ Ersöz (hızl.), s.27.

⁷⁷⁴ Kılıç, “İş Dünyası için Sürdürülebilirlik Neden Önemli?”, *Detail Haber*

Sürdürülebilirlik trendinin yükselmesiyle birlikte işletmeler çevresindeki bütün süreçleri mercek altına almaya başladı. Bu süreçlerden biri de dış paydaşlarımız olarak nitelendirilen tedarikçilerdir.⁷⁷⁵.

Tedarik zinciri yönetimi ise, işletmenin sürekli olarak çalıştığı kalite seviyesinde çalışmasını garanti altına almaktır⁷⁷⁶. Gerek stratejik gerekse operasyonel olarak yapılabilecek hatalar ve bunun sonucunda karşı karşıya kalınabilecek riskler düşünüldüğünde, işletmeler için tedarikçi denetimi gün geçtikçe daha da önem kazanmaktadır.

Günümüzde iç denetçilerin hazırladıkları yıllık risk esaslı denetim planlarının içinde “Tedarik zinciri denetimi” başlığının öne çıktığını görmekteyiz. Örneğin etik kurallara uymayan bir satın alma süreci, işletme için itibar kaybına yol açabilirken, tek bir tedarikçiden alınan yüklü bir mal alımı, finansal ve operasyonel risklere neden olabilir⁷⁷⁷. Bunun yanı sıra tedarikçilerle ilgili riskler konusunda işletme yönetimi tedarikçilerin ürünü, kaliteli ve uygun fiyatta teslim etmeleri gibi ilk sıradaki risklere odaklanırken, iç denetim işletmedeki ilgili departmanın veya tedarikçinin; önceki hukuki davalarına, mali durumuna, çevre cezalarına, yabancı ülkelerdeki hile mevzuatına uyumuna ve tedarikçi sicili gibi değişkenleri doğru şekilde dikkate alıp almadığını değerlendirerek, işletmeye değer katabilir⁷⁷⁸.

İç denetçilerin tedarik zincirini denetlemeleri beş açıdan önemli faydalar ortaya çıkarır;

- Tedarikçilerin performanslarının takip edilmesi sonucunda tedarikçilerin kendilerini sürekli geliştirmesi,
- Tedarikçi risklerinin sürekli olarak izlenmesi,
- Üretim ve hizmet kalitesinin sürdürülebilirliği,
- Tedarikçilerin mevcut durumunun yerinde yapılan denetimlerle anlık olarak doğrulanması,

⁷⁷⁵ Craig Faris and others, s.4.

⁷⁷⁶ Selim Yazıcı, “Toplam Kalite Yönetimi”, Senem Besler ve H.Zümrüt Tonus (Ed.), **Yönetimde Güncel Yaklaşımlar** içinde (166-197), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No.2663, Ağustos 2012,s.178.

⁷⁷⁷ Tığdemir ve Gürşen, “Tedarikçi Denetiminde” **KPMG Gündem Dergisi**, Sayı.18, (Nisan/Haziran 2014), s.28.

⁷⁷⁸ IIA, Global Perspectives and Insights, “Grappening with Geopolitics”, Issue.1. June/2015, s.8.

- Etkin ve sürdürülebilir işbirliği ve ortaklığının sağlanması.

Uluslararası pek çok şirket de, tedarikçilerinin hem çevre hem de sosyal sorumluluklara ne kadar önem verdiklerini tedarikçi değerlendirme sürecinin bir parçası olarak yürütmektedir. Değerlemeye alınan başlıklardan biri çevresel etkilerin azaltılması ve sürdürülebilir üretim, diğeri ise sosyal sorumluluk anlayışına sahip çıkan yönetim anlayışıdır. Bu bağlamda tedarik zincirinin etkin ve sağlıklı bir şekilde çalışabilmesi için tedarikçilerin belirli standartlar doğrultusunda yapılan denetimlerle takip edilmesi gerekir⁷⁷⁹. İç denetçiler tedarikçilere yönelik denetim yaparken, aşağıdaki unsurların tümü için; kanunlara, yönetmeliklere ve akdi yükümlülüklerle uyumun nasıl yönetildiğini değerlendirirler;

- Adil ücret, fiyatlar ve ödeme koşulları,
- Yerel piyasada yapılabirlik inşa programı,
- Şahsi bilgilerin gizliliği; bilgilere erişim,
- Ayrımcılık ve taciz,
- Yerel insanların işe katılmaları ve yerli insanlara saygı,
- Hile ve rüşvetle mücadele,
- Şikayet yönetim sistemi; tedarikçi tatmini,
- Sosyal, sağlık, emniyet ve çevresel değerlerin satın alma kararlarında göz önünde bulundurulması,
- Kurumsal sosyal sorumluluk şartlarının ve kurallarının incelenmesini kapsayan tedarikçi denetimleri⁷⁸⁰,
- Tedarikçi kurumsal yönetiminin uygunluğu, standart, politika ve prosedürlerin bulunması, üretim şartları, kalite standartları, stok, lojistik ve depo yönetiminin uygunluğu,
- Sevkiyat sırasında yapılan kontroller, çalışanlara verilen eğitimlerin yeterliliği ve etik değerler⁷⁸¹.

⁷⁷⁹ Tıgdemir ve Günkut Gürşen, s.31.

⁷⁸⁰ IIA, IPPF-Practice Guide Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development, February 2010, s.15.

⁷⁸¹ Tıgdemir ve Gürşen, s.29.

İç denetçiler, bu gibi sebeplerle hammaddenin elde edilmesinden ürün haline gelmesine kadar ve sonrasında tüketiciye ulaştırılıncaya kadar geçen süre içerisinde bir takım çevresel teşebbüslerle sürdürülebilir kalkınmaya katkı sağlanabilirler⁷⁸². Özellikle IIA'nın Risk Yönetim Güvencesi Sertifikasına⁷⁸³ sahip olan iç denetçilerin, potansiyel taşeron ve tedarikçi risklerini tanımlamak ve bu riskleri yönetmek için, politikalar ve prosedürlerle ilgili tavsiyelerde bulunabilecek şekilde kalifiye oldukları ifade edilmektedir⁷⁸⁴. Bu nedenlerle iç denetçilerin bu konularda yetkinlik kazanmaları ve bu sertifikaları almaları için CAE tarafından desteklenmeleri çok önemlidir.

3.2.6. Etik Kültürün Sürdürülmesinde İç Denetimin Rolü

Kültür; bir işletmenin nasıl karar verdiğine, sorunları çözdüğüne ve bölümler arasında iletişim kurduğuna rehberlik ettiğinden işletmenin DNA'sı olarak kabul edilmektedir. İşletme kültürü uzun dönemli başarıyı çok büyük ölçüde etkilemekte, etik çalışanları etik olmayan çalışanlardan, değerli işletmeleri sorgulananlardan, amacına ulaşanları ulaşmayanlardan ayırdetmektedir. Çok iyi bir işletme kültürü, bir işletmenin en kalifiye personeli elinde tutmasına yardımcı olmakta ve onların ellerinden gelenin en iyisini yapmaları ve en verimli işi çıkartmaları için harekete geçirmektedir. Diğer bir taraftan kötü bir işletme kültürü ise bir işletmenin sonunu getirebilmektedir. Şöyle ki, personelin çalışma hevesi kaçabilir ya da etik dışı kararlar almaya teşvik edilebilir. Bu durumda hesap verilebilirlik ortadan kalkar, verimlilik düşer ve kontrol altına alınmazsa eğer çok ciddi olumsuz iş sonuçlarına sebebiyet verebilir. Sağlıklı bir işletme kültürü olmaksızın, bir işletmenin temel misyonunu başarması muhtemelen olanaksızdır⁷⁸⁵. İşletme kültürünün kabul görmesi için o kültürün çalışanlar tarafından benimsenmesi gerekir. Bu amaçla; etik kodların geliştirilmesi, etik eğitim programları düzenlenmesi,

⁷⁸² Watchaneeporn Setthasako, "Barriers to Implementing Corporate Environmental Responsibility in Thailand: A Qualitative Approach", *International Journal of Organizational Analysis*, Vol.17, Sayı.3, (2009), s.169.

⁷⁸³ CRMA (Certification in Risk Management Assurance)

⁷⁸⁴ IIA Tone Top At The, Taşeron Risklerinin Yönetimi, Sayı. 67, (Nisan 2014), s.3. http://www.tide.org.tr/uploads/Tone_at_Top_April_TR.pdf (26 Ekim 2015).

⁷⁸⁵ IIA Tone At The Top, Sadece Üst Seviye Yönetimsel Yaklaşımı Oluşturmaktan Daha Fazlası: Kurumsal Kültüre Bir Bakış, Sayı.76, (Şubat 2016), s.1-3.

etik komiteler oluşturulması ve etik dışı davranışların bildirilmesini kolaylaştıracak sistemler kurulması gerekmektedir⁷⁸⁶.

“Etik, birey ve toplum için neyin iyi olduğunu tanımlayan ve insanların kendilerine ve birbirlerine karşı olan yükümlülüklerinin ve görevlerinin doğasını oluşturan bir felsefe dalı”⁷⁸⁷ olup kurumsal yönetim için temel bir gerekliliktir⁷⁸⁸. Etik kültür, işletme dışı paydaşlarla ve işletme içindeki paydaşlarla işlerin yürütülmesi sırasında kabul gören davranışlara yönelik beklentileri oluşturan sağlam bir temele oturmuş etik program yoluyla ortaya çıkar⁷⁸⁹.

Şirketler kendi etik davranış standartlarını oluştururlar. Bu standartlar, ülkenin veya bölgenin etik kurallarını tamamlayıcı bir nitelikte olmalıdır⁷⁹⁰. Özellikle ülkemizde son zamanlarda şirketlerde iş etiği ve davranış standartları uygulamalarında artış olduğu görülmektedir. Yasal bir takım düzenlemeler, iş etiği kurallarının hazırlanmasında ve uygulanmasında etkili olmuştur. Örneğin 2003 yılında yayımlanan SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri’nin “Menfaat Sahipleri” başlıklı bölümünde, “*Şirketin faaliyetleri, yönetim kurulu tarafından hazırlanan, genel kurulun bilgisine sunulan ve kamuya açıklanan etik kuralları çerçevesinde yürütülür ve oluşturulan etik kurallar ile ilgili uygulamalar kamuya açıklanır.*” ifadesine yer verilmiştir. Bu gereklilik şirketlerde etik anlayışın yaygınlaşmasında etkili olmuştur⁷⁹¹. Dünya çapında, kurumsal yönetime ve etiğe ilişkin sayısız düzenlemeler vardır. Bu düzenlemelerin ihlal edilmesi, şirketin itibarını zedelemekte ve ağır cezalar almasına neden olmaktadır.

İç denetim, etik programların mevcut ve etkili bir şekilde işlediği konusunda yönetim kurulu ve üst yönetime güvence vererek önemli bir değer sağlayabilir⁷⁹². İç denetim performans standartlarından 2110. A1 - Kurumsal Yönetim başlığı altında açıklanan; “İç denetim birimi, işletmenin etik ile ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin

⁷⁸⁶ Erkan Erdemir, “İşletme İçine Yönelik İş Ahlakı Konuları” Ömer Toplak, Figen Dalyan (Eds.), **İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik** içinde (122-141), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2605, s.126.

⁷⁸⁷ IIA, Etik ile İlgili Programların ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi, (UMUÇ)- Uygulama Rehberi, (Haziran 2012), http://www.tide.org.tr/uploads/Etikle_Ilgili_Programların_Değerlendirilmesi.pdf, (25 Eylül 2015), s.6.

⁷⁸⁸ IIA Tone At The Top, Bir Etik Kültürünü Sürdürmek, Sayı.68, (Haziran 2014), http://www.tide.org.tr/uploads/tone_at_the-top-haziran.pdf, (25 Eylül 2015), s.1.

⁷⁸⁹ IIA, Etik ile İlgili Programların ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi, (UMUÇ)- Uygulama Rehberi, s.3.

⁷⁹⁰ IIA, Etik ile İlgili Programların ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi, (UMUÇ)- Uygulama Rehberi, s.6.

⁷⁹¹ M.Kemal Tapkan, “Kurumsal Etik Denetimi”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı.30, (Sonbahar 2011), s.56.

⁷⁹² IIA, Etik ile İlgili Programların ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi, (UMUÇ)- Uygulama Rehberi, s.4.

tasarımı, uygulanması ve etkinliğini değerlendirmekle yükümlüdür.” ifadesi de bunu desteklemektedir⁷⁹³.

Üst düzey yönetim, bir işletmenin etik ikliminin oluşturulması, değiştirilmesi ve idame ettirilmesinde kritik rol oynar⁷⁹⁴. Yönetim kurulu veya denetim komitesi, etik iklimi⁷⁹⁵ gözeterek, üst düzey yönetimin etikle ilgili sağlam amaçları ve programları olduğundan emin olan ve bu programların işletme içinde arzulanan etik iklimi oluşturma konusunda etkin olduğuna dair güvence ihtiyacı duyar. İç denetim bu güvenceyi sağlamak için en iyi konumda olan bölümdür. Çünkü etik ikliminin doğrudan içinde bulunmasına rağmen yönetimden bağımsız konumdadır ve işletmenin geliştirilmesi için zayıf yönleri ve fırsatları belirlemekte görevlendirilmiştir⁷⁹⁶. İç denetçilerin, bu görevi yerine getirebilmeleri için yüksek düzeyde dürüst ve beceri sahibi olmaları gerekir. İç denetçiler, işletmenin liderlerini, yöneticilerini ve diğer çalışanlarını yasal, etik ve toplumsal sorumluluklara uymaları yönünde teşvik edebilecek yetkinliğe ve kapasiteye sahip olmak durumundadırlar⁷⁹⁷. Ayrıca, etik ihlalleri, genel ve ahlaki kurallara aykırı davranışları, kanun dışı eylemleri ve uygun olmayan davranışları şüpheli bir tutumla arayarak, sonuca ulaşabilmek için direnmeli ve sabırlı davranmalıdırlar⁷⁹⁸.

İşletmede etik olmayan davranışları azaltmanın ilk adımı, işletmenin o anki etik iklimi hakkında bilgi toplamaktan geçer⁷⁹⁹. İç denetçiler, işletmenin etik ikliminin istenen seviyeye ulaşması için, uygulanan stratejilerin, taktiklerin, görüşmelerin ve diğer süreçlerin etkenliğini ve etkinliğini sistematik bir biçimde değerlendirmelidirler⁸⁰⁰.

Etik dışı hareketlerle, hile ve rüşvet vakalarıyla savaşmak ve bunların önüne geçebilmek, ihbar bilgilerini yetkinlikleri ve tarafsızlıklarıyla ele almak için iç denetim

⁷⁹³ IIA, Etik İlgili Programların ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi, (UMUÇ)- Uygulama Rehberi, s.5.

⁷⁹⁴ Meral Elçi, İş Yaşamında Etik: İş Etiği Alanında Kullanılan Terimler, <http://slidegur.com/doc/228743/etik-iklim>, (5 Mayıs 2016), s.25.

⁷⁹⁵ Etik İklim: Etik sorunlarla nasıl başa çıkılacağı ve etik açıdan doğru davranışın ne olduğu konusunda ortak algılamalardır. Örgütsel bir kavramdır ve çalışanları içinde bulundukları işletmenin etik değerlerine uymaya zorlar.

⁷⁹⁶ IIA, Etik İlgili Programların ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi, (UMUÇ)- Uygulama Rehberi, s.7.

⁷⁹⁷ IIA, Etik İlgili Programların ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi, (UMUÇ)- Uygulama Rehberi, s.9.

⁷⁹⁸ Tapkan, s.58.

⁷⁹⁹ Elçi, s.22.

⁸⁰⁰ IIA, Etik İlgili Programların ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi, (UMUÇ)- Uygulama Rehberi, s.9-11.

yetkin ve özel konumdadır. Bazı işletmelerde, ihbar süreçlerini doğrudan iç denetim yönetirken, bazılarında ise iç denetim birimi ihbar faaliyetlerini inceleyip değerlendirmektedir.⁸⁰¹

İç denetçilerin, etikle ilgili şu unsurların tamamı için yasalara, mevzuata ve yükümlülüklerle uyum konusunun işletme içerisinde nasıl yönetildiğini değerlendirmeleri gerektiği, uygulama rehberinde açıklanmaktadır:

- Kurumsal sürdürülebilirlik bağlamında en önemli sorunun hile ile mücadele olduğu, buna ilişkin kurallar, işletmenin risk değerlendirmesine, davranış kurallarına ve politikalarına dahil ediliyor mu?
- Paydaşların etik ihlâl iddialarını ya da kaygılarını rapor edebilecekleri bir raporlama ve ihbar hattı var mı? Kaygı ve kuşkularını açıklayanları korumak için uygun koruma sistemleri var mı ve uygulanıyor mu?
- Kanıtları toplamak, davaları yönetmek ve soruşturmalara katılan kişilerin haklarını korumak için yeterli içerikte soruşturma standartları ya da protokolleri var mı ve uygulanıyor mu? Süreç ne kadar inandırıcı? Güvenilir mi? Çözüm sürecinde kontroller geliştiriliyor mu? Disiplin cezaları uygun, uyumlu ve istikrarlı mı?
- Menfaat çatışmalarının açıklanması için bir süreç var mı? Kabuller veya kısıtlamalar belgeleniyor mu ve süreçler izleniyor mu?
- Paydaşların kurumsal prensipleri, süreçleri ve davranış kurallarını anlamaları ve kavramalarına yardımcı olacak etik tavsiyeler sunmak ve eğitim vermek ve bu konuda bilinçlendirmek için hangi prosedürler uygulanıyor?
- Etik programının performans ölçümleri ve kriterleri uygulanıyor ve raporlanıyor mu? Kıyaslama ve trend analizi yapılıyor ve yönetim kuruluna raporlanıyor mu?

İç denetçilerin bu gibi sorulara yanıtlar getirerek, işletmenin etik kültürünü değerlendirmeleri gerektiği vurgusu yapılmaktadır⁸⁰². İç denetim, işletmenin belirtilen

⁸⁰¹ IIA Tope At The Top, İhbar Programları: Yönetim Kurulunun Neyi Bilmeye İhtiyacı Var, Sayı.74, (Eylül-Ekim 2015). s.2. <http://www.tide.org.tr/uploads/2015-1554%20PR-Oct%20Tone%20at%20the%20Top-FNL-Lo.pdf> (26 Ekim 2015).

ve uyulması beklenen standartlarına bağılılığı değerlendirir ve işletme kültürünün, işletmenin amacını, stratejisini ve iş modelini destekleyip desteklemediğini ölçer ve kültürün zayıf olduğu alanları tespit eder. İşletmeye faaliyetlerini sürekli olarak izleyebilmesi için bir temel sunan iç denetim birimi, “erken uyarı” fonksiyonunu görebilir ve işletmenin, işletme kültürü üzerinde ciddi etki yaratmadan önce riskleri önlemler olarak yönetmesine ve iç kontrollerdeki hatalar ve aksaklıklar oluşmadan düzeltilmesine olanak tanıyarak, bu anlamda paydaşlara değer katmayı destekleyerek, kurumsal değere anlamlı katkı sağlayabilir⁸⁰³.

3.2.7. Jeopolitik Riskler Karşısında İç Denetimin Rolü

Kurumsal sürdürülebilirlikte, önemle üzerinde durulması gereken risklerden biri Jeopolitiktir. Jeopolitik riskler izole riskler değildirler. Birbirleriyle oldukça ilişkili⁸⁰⁴ olup fırsatları da beraberinde getirebilirler. Ayrıca yönetim ve yönetim kurulunun eylem talepleri geliştirmelerine neden olabilirler. Tüm bu durumlar işletmelerin jeopolitik riskleri değerlendirmesine, karşılık hazırlamasına yardımcı olabilir. Bu noktada iç denetçiler, bu eylem çağrısına karşılık verebilirler, geniş düşünerek yetkinlikleri ve mesleki gelişimleri üzerine odaklanarak kendi rollerini anlayarak ve jeopolitik olayları takip ederek jeopolitikle ilgili güvence ve danışmanlık hizmetleri için hazırlık yapabilirler⁸⁰⁵.

Kurumsal sürdürülebilirlikte, jeopolitik risklerin işletmeleri etkileme potansiyeli olduğu bilindiğine göre, bu risklerin, işletmenin stratejik planlama süreci ve kurumsal risk yönetimi programının bir parçası olarak hesaba katılması gereklidir. İç denetçiler, jeopolitik olaylara karşı işletmenin öngörü ve cevap verme yeteneğini değerlendirmeli ve jeopolitik riskler ve fırsatlar hakkında işletmeye görüş bildirmelidirler. Herhangi bir risk değerlendirmesi yapılırken jeopolitik riskleri mutlaka dikkate almalıdırlar. IIA, iç denetçilerin; jeopolitik, iklim değişikliği, salgın hastalıklar, siyasi istikrarsızlık, iktisat, savaş ve çatışma gibi olaylar hakkında geniş kapsamlı düşünceleri gerektiği konusunda çağrı yapmaktadır. Örneğin; iç denetçiler, işletmenin

⁸⁰² IIA, IPPF-Practice Guide Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development, February 2010, s.12.

⁸⁰³ IIA Global Perspektifler ve Anlayış, “Kültürün Denetlenmesi- Hassas Konuya Sert Bir Bakış”, Sayı.3, 2016, s.3-5.

⁸⁰⁴ IIA, Global Perspectives and Insights, “Grapping with Geopolitics”, s.6.

⁸⁰⁵ IIA, Global Perspectives and Insights, “Grapping with Geopolitics”, s.7.

hammadde tedarikçisinin faaliyet gösterdiği coğrafyadan nasıl etkilendiğini düşünüp bundan bir sonuç çıkarmalıdır.

Denetim komitesi, iç denetime işletmenin kurumsal risk yönetimi çerçevesinde jeopolitik risklerin dikkate alınması konusunda güvence veren kilit derecede öneme sahip güvenilir ve tarafsız bir kaynak olarak bakmalıdır.

İç denetçiler, işletmenin doğrudan ve dolaylı olarak jeopolitik taraflara nasıl yön verebileceklerini erkenden kavrayabilir ve jeopolitik bir riskin ve potansiyel etkisinin yönünü değiştirmek için proaktif veya reaktif eylemler hakkında tavsiyelerde bulunarak işletmeye değer katabilirler⁸⁰⁶.

İç denetçilerin bunları yapabilmesinde, iletişim ve sürekli eğitimin önemi büyüktür. Bu noktada iç denetçilerin, jeopolitik hakkında mümkün olduğu kadar bilgi edinmeleri, işletmenin önde gelenleriyle sürekli iletişim halinde olmaları ve stratejik planlama tartışmalarına katılmaları, işletme içi iş ortaklarıyla düzenli irtibat kurmaları, diğer işletmelerin risk yönetimi ve iç denetçileri ile iletişim içinde olmaları, yuvarlak masa toplantılarına katılmaları ve konferanslara katılarak eğitim almaları gerekir⁸⁰⁷.

3.2.8. İç Denetim Sürecinde Yeşil Denetimin Yeri

Yeşil yönetim, çevreyle alakalı etkinlikler, pazar payları ve yeşil ürün anlayışının ötesinde “ekolojik iş” anlayışıdır. Bu yönetim anlayışına göre, işletme kendisini çevreye sorumlu hisseder ve yıllık bütçesinden bağımsız çevre etkinlikleri için belirli miktarlarda pay ayırır⁸⁰⁸.

Bunun altında yatan temel neden ise, günümüz dünyasında global düzeyde kamuoyunda gelişen çevre bilinci ve duyarlılığının tüm kurum ve kuruluşlara büyük sorumluluklar yüklemesindendir. Bu bağlamda içinde bulunduğumuz yüzyılda tüm işletmeler, çevreciliği (yeşil olmayı) bir felsefe hatta bir yaşam biçimi haline getirmek ve gelecek kuşaklara yaşanabilir bir dünya bırakmak gibi bir borç altındadır. Buradan hareketle ekolojik dengeyi yeniden oluşturmak için işletmelerin doğayı örnek alarak,

⁸⁰⁶ IIA, Global Perspectives and Insights, “Grapping with Geopolitics”, s.8.

⁸⁰⁷ IIA, Global Perspectives and Insights, “Grapping with Geopolitics”, s.9.

⁸⁰⁸ Mümin Ertürk, **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon**, 7.Basım, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2013, s.53.

geri dönüş süreçlerini yeniden kullanım ve geri kazanım yolları geliştirerek yeniden düzenlemeleri gerekir⁸⁰⁹. Çünkü doğal kaynakların ve biyo-çeşitliliğin gittikçe azalması ve ekosistemin zarar görmesi nedeniyle işletmelerin, temel operasyonlarını sürdürememe riskiyle karşı karşıya kalmaları muhtemeldir⁸¹⁰. Bu bağlamda İşletmelerin, bir ürün veya hizmetin yaşam evresinde ortaya çıkabilecek çevresel etkileri ve kaynak kullanımını tabiata minimum derece de zarar verecek biçimde dengeleyerek, rekabet edebilecek bir şekilde fiyatlandırmaları gerekir ve bunu başardıklarında ekoverimliliği sağlamış olurlar⁸¹¹.

Yeşil yönetimin temeli yeşil kaliteye dayanır. Bu kaliteyi sağlamak için yeşil yönetim yaklaşımının belirli ilkeler doğrultusunda oluşturulması ve yönetilmesi gerekir. Bu ilkeler ise; yenilenebilir kaynak kullanımını özendirmek, çevreye duyarlı olan temiz teknolojilere yatırım yapmak, atıkları olabildiğince azaltmak, geri dönüşüm süreçleri ve yöntemleri geliştirmek, yeşil denetim, yeşil pazarlama, yeşil işyeri ve çalışma ortamı oluşturmaktır⁸¹². Bu ilkelerin, işletme içinde her birim tarafından içselleştirilip sürekli geliştirilmesi ve iç denetçiler tarafından denetlenmesi gerekir. İç denetçilerin bu konu ile ilgili sorumluluklarını, iç denetçilerce yayımlanan, “Çevreyle İlgili Konularda İç Denetçilerin Rol ve Görevleri” hakkındaki rapor da doğrulamaktadır. Raporda, “çevre (yeşil) denetimi, çevre yönetim sisteminin önemli parçalarından biridir” şeklinde ifade edilmektedir. Çevre denetimi sadece uygunluk denetimiyle sınırlı olmayıp daha geniş bir faaliyet alanını içerir. Başka bir anlatımla çevre denetimi; işletmenin dış paydaşları tarafından belirlenmiş yasalara ve mevzuatlara, diğer bir taraftan da işletmenin belirlemiş olduğu politikalara uygunluğunu değerlendiren, çevre uygulamalarının yönetsel kontrollerini kolaylaştırarak, çevreyi koruma amacıyla inşa edilen sistemlerin daha iyiye ulaşabilmesi adına ne şekilde uygulanması gerektiğini sistematik olarak programlayıp belgeleyen ve tarafsızca değerlendiren bir yönetim bilgi sistemidir.⁸¹³

⁸⁰⁹ Ertürk, s.52-53.

⁸¹⁰ Aras ve Gaye Uğur Sarioğlu, s.25.

⁸¹¹ Livio D. DeSimone and Frank Popoff, **Eco-Efficiency: The Business Link to Sustainable Development**, First Mit Press Paperback Edition, USA: 2000, s.2.

⁸¹² Ertürk, s.53.

⁸¹³ Akün, s.18-19. (N. Shoran Campbell and J. Ralph Bryington, “Environmental Auditing: An Environmental Management Tool”, **Internal Auditing**, Fall 1995, s.9.17., Treba March and H. Gene Johnson, “Total Quality Management Approach to Environmental Auditing”, **Internal Auditing**, Fall 1995, s.3-8.)

Bu bağlamda iç denetçiler çevre yönetim sisteminin önemli bir parçası olarak kabul edilen çevre denetimlerini gerçekleştirirken; işletmenin faaliyetleri sırasında çevreyle ilgili kanun ve mevzuatlara ve işletmenin çevreyi korumak adına aldıkları kararlara ne ölçüde uyum sağladıklarını araştırmakla işe başlamalıdır. Bu süreçte öncelikli olarak İç kontrol sisteminin etkenliğinin ve etkinliğinin ölçülmesi ve sonucunda bir görüş elde edilmesi gerekir⁸¹⁴.

Uluslararası iç denetim standartları kapsamında gerçekleştirilen yeşil denetim, işletmenin çevresel amaçlarının başarılmasına yardımcı olan ve bu konuda performansını değerleyen ve gözetim yapan bir yönetim aracı olup,⁸¹⁵ çevre denetim yaklaşımlarına ilişkin iç denetçilerin nasıl bir değerlendirme yapmaları gerektiği, uygulama rehberinde şu şekilde vurgulanmaktadır⁸¹⁶;

Sosyal ve çevresel etki değerlendirmeleri:

- Risk yönetim programlarının bir parçası olarak yapılıyor mu?
- Yatırım kararları alma ve onaylama süreçlerinin bir parçası olarak yapılıyor mu?
- Çatışma riski içeriyor ve kapsıyor mu?
- Varlık ve ürün geliştirmek için ürün yaşam eğrisi değerlendirmeleri yapılıyor mu?
- Yeşil ve sosyal açıdan tedarik süreçleri var mı ve uygulanıyor mu? Bu süreçler nasıl izleniyor?
- Risk ve tehlike olayları uygun bir şekilde rapor ediliyor mu, yönetiliyor mu ve çözümleniyor mu?
- Çevre programı performans ölçümleri ve kriterleri uygulanmakta mı ve raporlanıyor mu? Kıyaslama ve trend analizi yapılıyor mu ve bu analizler yönetime raporlanmış mı?
- İç denetim, dış denetim ve düzenleyici organ denetimi sonuçları inceleniyor, verilen taahhütler gözlemleniyor ve sonuna kadar takip ediliyor mu?

⁸¹⁴ Akün, s.20.

⁸¹⁵ Akün, s.21.

⁸¹⁶ IIA, IPPF-Practice Guide Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development, February 2010, s.12-13.

- Azaltma, yeniden kullanma ve geri dönüşüm konseptleri operasyonlara, süreçlere ve faaliyetlere entegre edilmiş mi?
- Risk değerlendirmelerinde hava (sera gazı ve diğer emisyonlar, iklim değişiklikleri ve karbon ayak izi), su (kullanım ve atık su), toprak (geri kazanım, rekreasyon alanları, çöpler ve tehlikeli atıkların uzaklaştırılması ve atılması, koruma ve bakım yönetimi) ve hayvanlar (ürün testleri, ekosistemler ve biyo-çeşitlilik) faktörleri dikkate alınıyor mu?
- Çevresel acil durum planları var mı? Var olan planlar, kişisel bilgilerin mahremiyeti ve gizliliği ile çalışanların ve toplumun bilgilere erişim hakları arasında uygun dengeyi kuruyorlar mı?
- İşletme karbon ayak izini hesaplıyor mu ve buna yönelik telafi ve dengeleme programları var mı? Varsa, yapılan hesaplamalar doğru ve tam mı, uygulanan stratejiler etkili ve verimli mi?

İç denetçiler bu gibi sorulara yanıtlar getirerek çevre denetimine katkılar sağlarlar ve işletmelerin kurumsal itibarlarını korumalarına da bir anlamda yardım ederler.

Yeşil yönetim yaklaşımının işletmelerde bir felsefe haline gelmesi için, öncelikli olarak işletmelerin bu felsefeye uygun olarak faaliyetlerini icra ettiklerinde ne gibi kazanımlar elde edecekleri konusunda fikir sahibi olmaları gerekir. Çevreyi koruyarak çevre kirliliğini önleyeceklerini, diğer yandan da işletmelerinin rekabet avantajı elde edeceklerini, maliyetlerini düşüreceklerini, verimliliklerini artıracaklarını, kârlarını ve marka itibarlarını yükselteceklerini, ihracat ve pazar payı gibi konularda ise bir adım rakiplerinin önüne geçeceklerinin farkında olmaları gerekir⁸¹⁷.

Böylesine önemli ve işletmeye değer katabilecek bir konu hakkında iç denetçilerin inisiyatif almaları çok önemlidir. İç denetçiler, üst düzey yönetim ve yönetim kuruluna, yeşil yönetim yaklaşımının önemini açıklayabilir, yapılması gerekenler hakkında bilgilendirerek danışmanlık yapabilirler^{818,819}.

⁸¹⁷ Elif Karabulut, “İşletmelerde Yeşil Yönetim Uygulamalarının İşletme Başarısına Katkısını İncelemeye Yönelik Bir Araştırma”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt.33, Sayı.1, (Nisan 2004), s.52-54.

⁸¹⁸ Yurtsever, “İç Denetçilerin Sürdürülebilirlik Konusunda Yetkinliklerini Geliştirmeleri Önemli”, s.21.

⁸¹⁹ Akün, s.22.

4. BIST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİ'NE TABİ ŞİRKETLERDE ANKET ÇALIŞMASI

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu bölümde, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan şirketlerde bulunan iç denetim birimlerinin;

- ❖ Uluslararası İç Denetim Standartları'na ne derecede uyumlu biçimde faaliyet gösterdiği,
- ❖ Şirketlerde mevcut olan veya geliştirilen sürdürülebilirlik stratejisine sağladığı katkılar,
- ❖ Şirketlerin kurumsal performans seviyelerinin yüksek olmasında katkısı bulunup bulunmadığı araştırılacak,
- ❖ Bulunması durumunda ise bu ilişkinin düzeyi ölçülecektir.

Bunların yanında Uluslararası İç Denetim Standartları'na olan uyumdaki artışın sürdürülebilirlik çalışmalarına herhangi bir katkı sağlayıp sağlamadığı irdelenecektir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına, iç denetim biriminin katkısını, değerini ve düzeyini ölçmeyi amaçlayan bu araştırma, Türkiye'de Borsa İstanbul'da işlem gören ve Kasım - 2015 – Ekim - 2016'da BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan 29 şirketi kapsamaktadır. Araştırmamıza konu olan bu şirketlerin listesi EK-1'de verilmiştir.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada veri toplama yöntemi olarak, anket tekniği kullanılmıştır. Araştırma kapsamında yer alan 29 şirkete yönelik ayrı sorulardan oluşan iki anket formu düzenlenmiştir.

15 soruluk ilk anket formu iç denetçilere e-posta yolu ile gönderilmiştir. Bu anket formuyla, iç denetçilerin faaliyetlerini gerçekleştirirken, Uluslararası İç Denetim

Standartları'na ne derecede uyum sağladıklarını ölçmek amaçlanmıştır. İç denetim birimine yöneltilen sorular, IIA tarafından oluşturulan ve yayımlanan Uluslararası İç Denetim Standartları baz alınarak oluşturulmuştur. İç denetçilerin, standartlara uyumunu analiz etmeye yönelik 15 adet soru sorulmuş ve cevap olarak bazıları “evet” ve “hayır”, bazıları “Kısmen, Kesinlikle Evet, Kesinlikle Hayır” şeklinde 3'lü likert ölçeği sunulmuştur. Ayrıca anketin son bölümünde, katılımcıların demografik dağılımını ölçmek amacıyla ankete katılan kişi ve şirketi hakkında bir takım sorulara yer verilmiştir. Çalışma konusu ve araştırma kapsamı da dikkate alınarak yapılan değerlendirmeler sonucu son halini alan anket formu için Google form programı kullanılarak link oluşturulmuştur. Google Form'a aktarılan anket formu, EK-2'de verilmiştir.

30 sorudan oluşan diğer anket formu ise işletmelerin varsa sürdürülebilirlik komitelerine bulunmaması durumunda ise konu ile ilgilenen birime e-posta ile gönderilmiştir. Anketlerin oluşturulması aşamasında akademik çalışmalardan faydalanılmıştır. Sürdürülebilirlik komitesi veya ilgili birime yöneltilen sorular ise; A, B ve C olmak üzere üç bölüme ayrılmıştır.

- ❖ A bölümünde, şirketlerin ***kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına iç denetçilerin katkısını*** ölçmeye yönelik 20 adet soru sorulmuş ve cevaben “Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle katılıyorum” şeklinde 5'li likert ölçeği sunulmuştur.
- ❖ Anketin B bölümünde ise şirketlerin gerçekten bir ***sürdürülebilirlik stratejisi oluşturup oluşturmadıklarını*** analiz etmeye yönelik 10 adet soru sorulmuş ve cevaben de “Kısmen, Kesinlikle Evet, Kesinlikle Hayır” şeklinde 3'lü likert ölçeği sunulmuştur.
- ❖ Anketin C bölümünde, ***katılımcıların demografik dağılımını*** ölçmek amacıyla ankete katılan kişi ve şirketi hakkında bir takım sorulara yer verilmiştir. Düzgün bir formatta hazırlanan bu anket formu da Google Form'a aktarılmıştır. Google Form'a aktarılan anket formu, EK-3'te verilmiştir.

Çalışmada kullanılan ölçeğin, ölçülmek istenen olguyu yeterince temsil edip etmediğinin analizi için, yani geçerliliğin ölçülmesine yönelik olarak bu konunun uzmanlarından destek alınmıştır.

Google Form’da oluşturulan ve ilgili birimlere gönderilen anketlere geri dönüş oranını artırabilmek amacıyla, ilgili birimler bizzat telefonla aranarak çalışma hakkında bilgilendirme yapılmıştır. Şirketlere, anketi yanıtlamaları için 4 hafta süre verilmiştir. Araştırmanın ana kütesini oluşturan 29 şirketin;

- ❖ Sürdürülebilirlik ile ilgili bölümlerinden 26’sından geri dönüş sağlanmıştır. Bu oran %89,7’lik geri dönüş oranına tekabül etmektedir.
- ❖ İç denetim birimlerinden ise 24 şirketten geri dönüş sağlanmış olup bu oran da % 82,8’e tekabül etmektedir.

4.4. Araştırmanın Dayandığı Hipotezler

Araştırma sonucunu kestiren, araştırmayı başlatan, doğruluğuna inanılan ve genellikle bir tarafı tutan, kısaca değişkenler arasında ilişki ya da gruplar arasında farklılık olduğunu savunan bir ifade, araştırma hipotezi (H1) olarak tanımlanmaktadır⁸²⁰. Karşılaştırmada taraf tutmayan, değişkenler arasında ilişki ya da gruplar arasında fark olmadığını savunan hipotez ise, istatistiksel hipotez (H0) olarak ifade edilmektedir. Bu araştırmada, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi’ne tabi şirketlerde, kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarında, Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesi’nde yapılan iç denetim faaliyetlerinin önemini ve rolünü ortaya koymak amacıyla sekiz adet hipotez belirlenmiştir. Ortaya konan hipotezler şu şekildedir;

H1: *İç denetim biriminin, Uluslararası İç Denetim Standartları’na uygunluk derecesi arttıkça kurumsal sürdürülebilirlik stratejisine yapılan değer artar.*

H01: *İç denetim biriminin, Uluslararası İç Denetim Standartları’na uygunluk derecesi arttıkça kurumsal sürdürülebilirlik stratejisine yapılan değerde anlamlı farklılık yoktur.*

⁸²⁰ Saruhan ve Ata Özdemir, **Bilim, Felsefe ve Metodoloji**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2013, s.170.

H2: İç denetim biriminin, Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygunluk derecesi arttıkça kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına yapılan katkı anlamlı oranda artar.

H02: İç denetim biriminin Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygunluk derecesi arttıkça kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına yapılan katkıda anlamlı bir farklılık yoktur.

H3: İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin, işlevsel raporlama yaptığı merciye göre, iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanında ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanında anlamlı bir farklılık vardır.

H03: İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin, işlevsel raporlama yaptığı merciye göre, iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanında ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanında anlamlı bir farklılık yoktur.

H4: İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin, İdari raporlama yaptığı merciye göre, iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanında ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanında anlamlı farklılık vardır.

H04: İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin, İdari raporlama yaptığı merciye göre, iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanında ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanında anlamlı farklılık yoktur.

H5: Kalite Güvence ve Geliştirme Programının, her yıl iç değerlendirmeyi öngören şirketlerin iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanı anlamlı oranda artmaktadır.

H05: Kalite Güvence ve Geliştirme Programının her yıl iç değerlendirmeyi öngören şirketlerin iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanında anlamlı farklılık yoktur.

H6: Kalite Güvence ve Geliştirme Programının 5 yılda bir dış değerlendirme yapmayı öngören şirketlerin iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik

çalışmalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanına katkısı anlamlı oranda artmaktadır.

H06: *Kalite Güvence ve Geliştirme Programının 5 yılda bir dış değerlendirme yapmayı öngören şirketlerin iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve Kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanına katkısında anlamlı farklılık yoktur.*

H7: *CIA sertifikalarına sahip olan şirketlerin iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkısı anlamlı oranda artmaktadır*

H07: *CIA sertifikalarına sahip olan şirketlerin iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkısında anlamlı farklılık yoktur.*

H8: *İç denetçilerin şirketteki görev süresine göre, kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanlarında anlamlı farklılık vardır.*

H08: *İç denetçilerin şirketteki görev süresine göre kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanlarında anlamlı farklılık yoktur.*

4.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi ve Sonuçları

Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerin ve iç denetçilerin isimleri şirketlerden gelen talepler doğrultusunda kullanılmayacaktır. Öncelikle kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına iç denetimin katkısını ölçmeyi amaçlayan sorular ve ifadeler analiz edilecek sonrasında ise, şirketin iç denetim biriminin Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygunluğunu ölçmeyi amaçlayan sorular ve ifadeler analiz edilecektir. Ayrıca iki birimden elde edilen veriler çeşitli testlerle analiz edilerek standartlara uygunluk artıka kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik strateji puanına katkıda anlamlı farklılık olup olmadığı incelenecektir. Öncelikli olarak ankete katılanların demografik özellikleri değerlendirilecek sonrasında ise yöneltilen sorular ve ifadeler analiz edilerek hipotezlerin geçerliliği sınanacaktır.

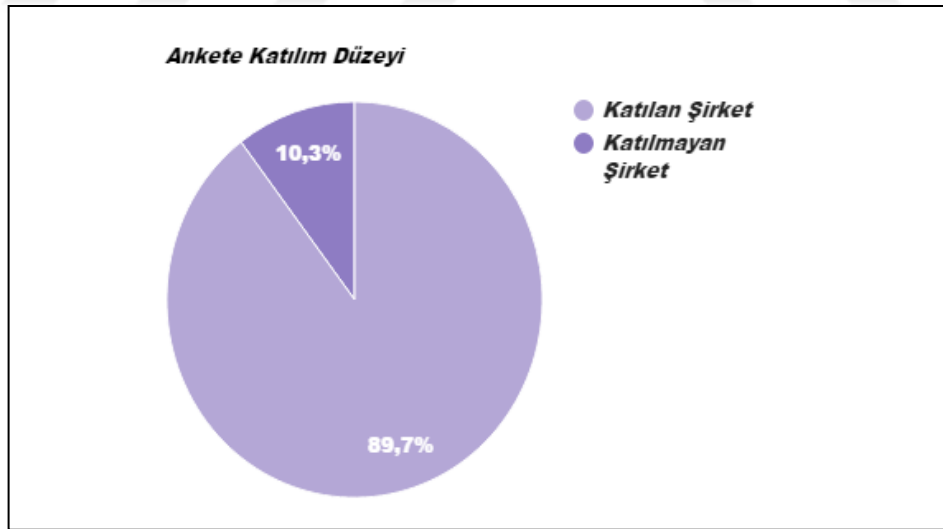
4.5.1. İç Denetimin Kurumsal Sürdürülebilirlik Çalışmalarına Katkısını Ölçmeye Yönelik Anket

4.5.1.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerde kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarında iç denetimin katkısını ölçmeyi amaçlayan ankete, Tablo 4.1 ve Şekil 4.1'de görüldüğü üzere 29 halka açık şirketin % 89,7'si olan 26 adet şirket katılmıştır. Bu bölümde, ankete katılan katılımcıların demografik özellikleri başlıklar halinde verilmektedir.

Tablo 4.1. Ankete Katılım Düzeyi

Ankete Katılım Durumu	Frekans (f)	Yüzde (%)
Katılan Şirket	26	89,7
Katılmayan Şirket	3	10,3
Toplam	29	100

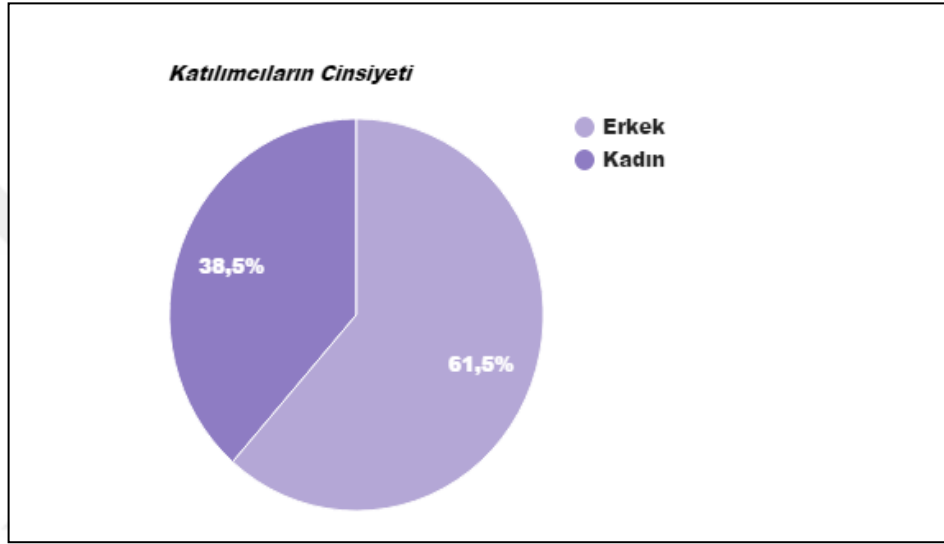


Şekil 4.1: Ankete Katılım Düzeyi

- **Katılımcıların Cinsiyeti:** Tablo 4.2 ve Şekil 4.2'de görüldüğü üzere anketi yanıtlayan kişilerin % 61,5'ini erkekler, % 38,5'ini ise kadınlar oluşturmaktadır. Katılımcıların cinsiyetine göre erkeklerin çoğunlukta olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 4.2. Katılımcıların Cinsiyeti

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Erkek	16	61,5
Kadın	10	38,5
Toplam	26	100

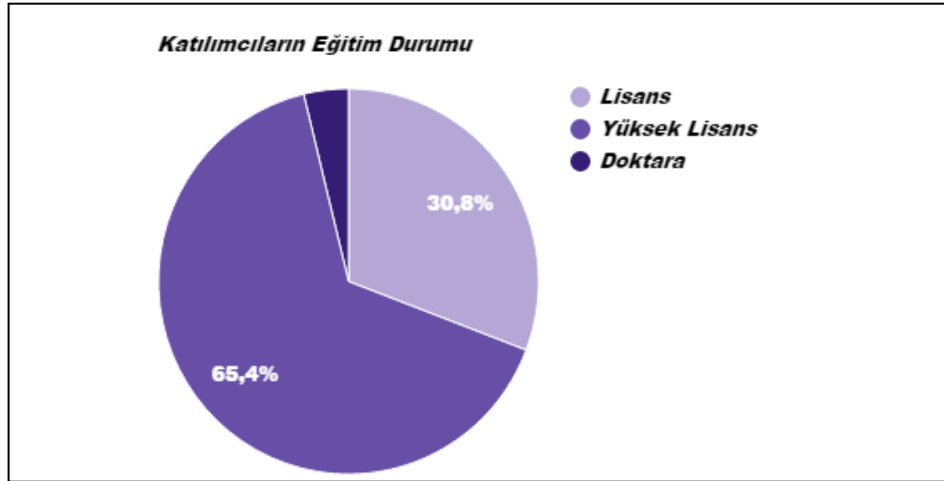


Şekil 4.2: Katılımcıların Cinsiyeti

Katılımcıların Eğitim Düzeyi: Ankete katılanların 8'i lisans, 17'si yüksek lisans, 1 kişi de doktora yapmıştır. Yüzdelik dağılıma baktığımızda ise katılımcıların % 69,2'si lisansüstü eğitim görmüşken, % 30,8'i lisans düzeyinde eğitim almıştır. Katılımcıların eğitim düzeylerine ait bilgiler Tablo 4.3 ve Şekil4.3'te gösterilmektedir.

Tablo 4.3. Katılımcıların Eğitim Düzeyi

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Lisans	8	30,8
Yüksek Lisans	17	65,4
Doktora	1	3,8
Toplam	26	100

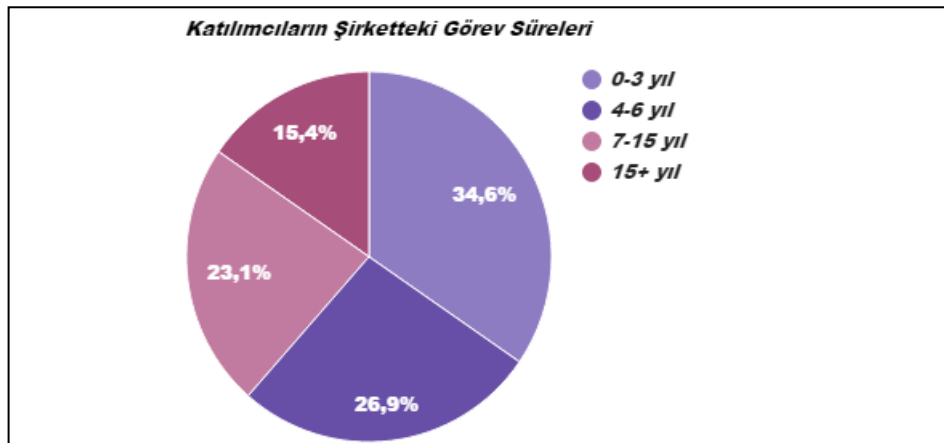


Şekil 4.3: Katılımcıların Eğitim Düzeyi

- **Katılımcıların Çalıştıkları Şirketteki Görev Süreleri:** Tablo 4.4 ve Şekil 4.4'te görüldüğü üzere ankete katılanlardan 9 kişinin şirketteki görev süresi 1-3 yıl arasında, 7 kişinin 4-6 yıl arasında, 6 kişinin 7-15 yıl arasında değişmekte ve 4 kişinin ise 15 yıldan daha fazla sürede görev yaptığı anlaşılmaktadır.

Tablo 4.4. Katılımcıların Çalıştıkları Şirketteki Görev Süreleri

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
0-3 yıl	9	34,6
4-6 yıl	7	26,9
7-15 yıl	6	23,1
15+ yıl	4	15,4
Toplam	26	100

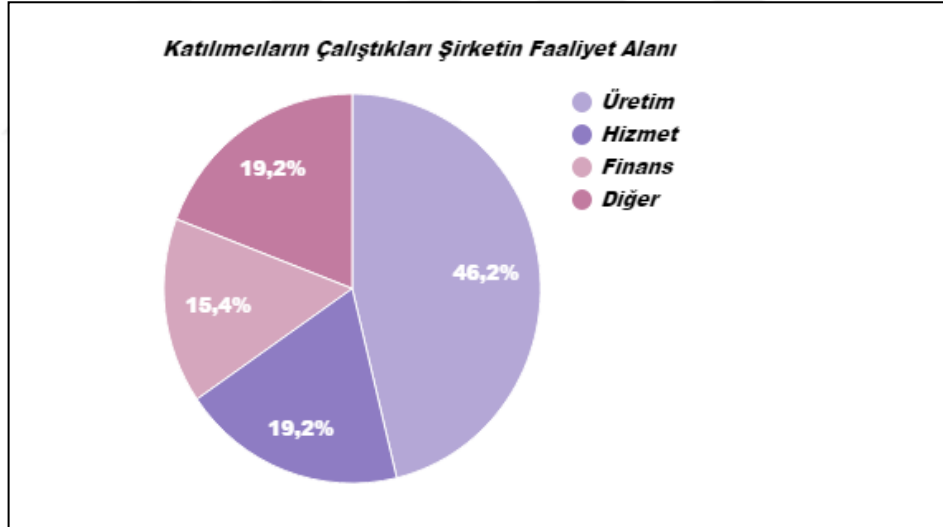


Şekil 4.4: Katılımcıların Çalıştıkları Şirketteki Görev Süreleri

- **Katılımcıların Çalıştıkları Şirketin Faaliyet Alanı:** Tablo 4.5 ve Şekil 4.5'te de görüldüğü üzere ankete katılanların çalıştıkları şirketin faaliyet alanına baktığımızda, katılımcılardan 12 kişi çalıştıkları şirketin faaliyet alanının üretim, 5 kişi hizmet, 4 kişi finans ve 5 kişi de gayrimenkul, enerji ve holding gibi alanlar olarak belirtmiştir.

Tablo 4.5. Katılımcıların Çalıştıkları Şirketin Faaliyet Alanı

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Üretim	12	46,2
Hizmet	5	19,2
Finans	4	15,4
Diğer	5	19,2
Toplam	26	100



Şekil 4.5: Katılımcıların Çalıştıkları Şirketin Faaliyet Alanı

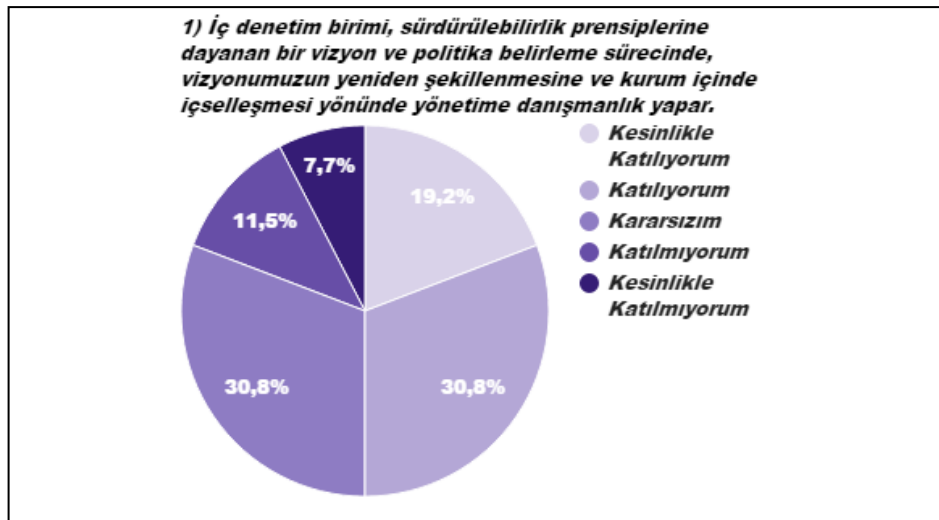
4.5.1.2. İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirlik Çalışmalarında Katkısının Değerlendirme Sonuçları

Bu bölümde anketin “A” bölümünde yer alan ve katılımcılara sürdürülebilirlik çalışmalarında iç denetim biriminin katkılarını değerlendirmeye yönelik düşüncelerinin sorulduğu 20 adet soruya verilen cevapların analizi yapılacaktır.

- *İç denetim birimi, sürdürülebilirlik prensiplerine dayanan bir vizyon ve politika belirleme sürecinde, vizyonumuzun yeniden şekillenmesine ve kurum içinde içselleşmesi yönünde yönetime danışmanlık yapar.* Anketin “A” bölümünün ilk sorusu olarak katılımcılara yönlendirilen bu ifadeye Tablo 4.6 ve Şekil 4.6’dan de görüleceği gibi % 19,2’lik oranla 5 kişi bu ifadeye *kesinlikle katılırken*, % 30,8 oranda 8 kişi *katılmakta*, yine aynı oranda 8 kişi *kararsız* olduğunu, % 11,5 oranda 3 kişi *katılmadığını* ve % 7,7 oranda 2 kişi de *kesinlikle katılmadığını* söylemektedir. Bir başka ifadeyle, %50 oranda 13 şirket, sürdürülebilirlik prensiplerine dayanan bir vizyon ve politika belirleme sürecinde, vizyonun yeniden şekillenmesine ve kurum içinde içselleşmesi yönünde iç denetçilerin yönetime danışmanlık yaptığını ifade etmektedir.

Tablo 4.6. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 1

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	5	19,2
Katılıyorum	8	30,8
Kararsızım	8	30,8
Katılmıyorum	3	11,5
Kesinlikle Katılmıyorum	2	7,7
Toplam	26	100

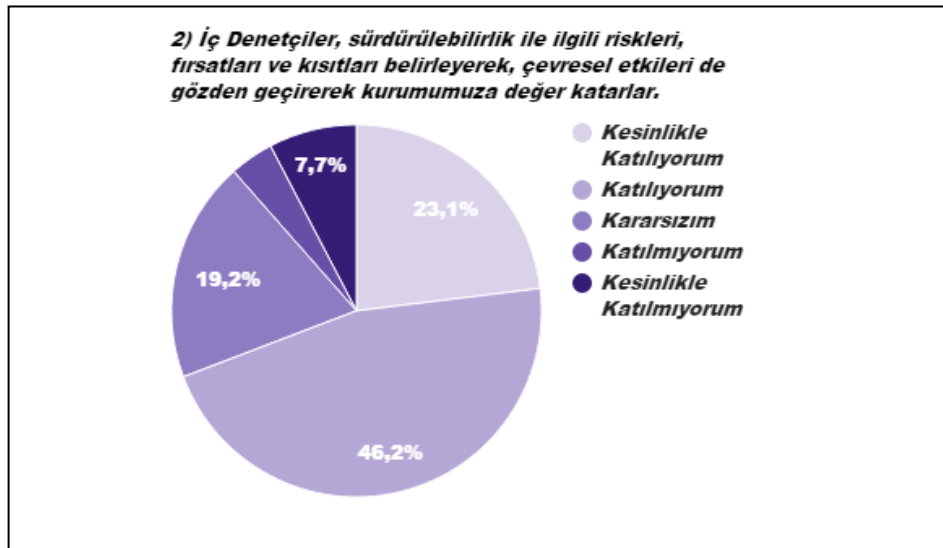


Şekil 4.6: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 1

✓ *İç Denetçiler, sürdürülebilirlik ile ilgili riskleri, fırsatları ve kısıtları belirleyerek, çevresel etkileri de gözden geçirerek kurumumuza değer katarlar.* İkinci olarak katılımcılara sunulan bu ifadeye verilen cevapların % 23,1'i *kesinlikle katılıyorum*, % 46,2'si *katılıyorum*, % 19,2'si *kararsızım*, % 3,8'i *katılmıyorum*, % 7,7'si de *kesinlikle katılmıyorum* şeklindedir. Kısacası katılımcıların % 69,3'ü oranında olan 18 şirket, iç denetçilerin, sürdürülebilirlik ile ilgili riskleri, fırsatları ve kısıtları belirleyerek, çevresel etkileri de gözden geçirerek kurumlarına değer kattıklarını ifade etmektedir.

Tablo 4.7. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 2

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	6	23,1
Katılıyorum	12	46,2
Kararsızım	5	19,2
Katılmıyorum	1	3,8
Kesinlikle Katılmıyorum	2	7,7
Toplam	26	100

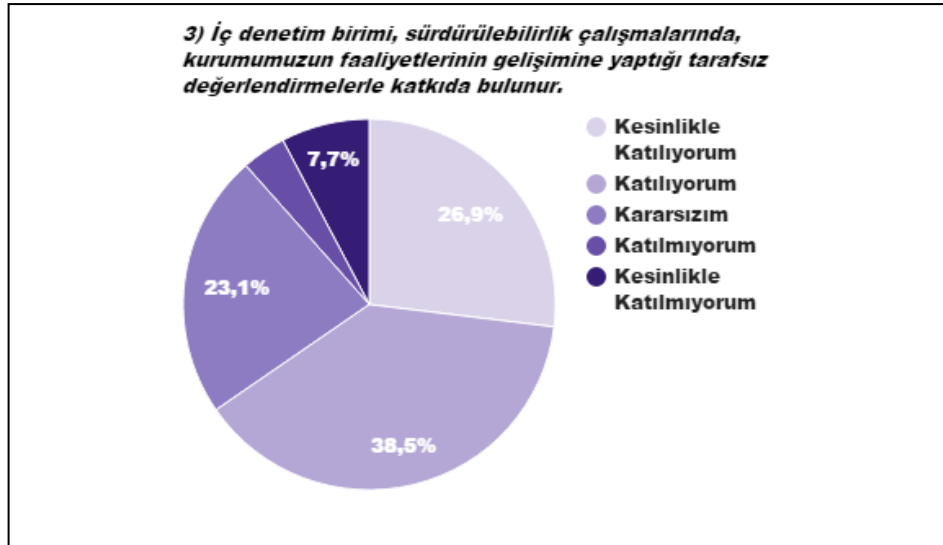


Şekil 4.7: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 2

✓ *İç denetim birimi, sürdürülebilirlik çalışmalarında, kurumumuzun faaliyetlerinin gelişimine yaptığı tarafsız değerlendirmelerle katkıda bulunur.* Ankete katılanların 7'si bu ifadeye *kesinlikle katılırken*, 10'u *katılmakta*, 6 kişi *kararsız* olarak cevap vermekte, 1 kişi *katılmamakta* ve 2 kişi de *kesinlikle katılmamaktadır*. Kısacası, katılımcıların % 65,4'ünü temsil eden 17 şirket, iç denetçilerin tarafsız değerlendirmelerle, sürdürülebilirlik çalışmalarında kurumlarına katkıda bulunduğunu ifade etmektedir.

Tablo 4.8. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 3

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	7	26,9
Katılıyorum	10	38,5
Kararsızım	6	23,1
Katılmıyorum	1	3,8
Kesinlikle Katılmıyorum	2	7,7
Toplam	26	100

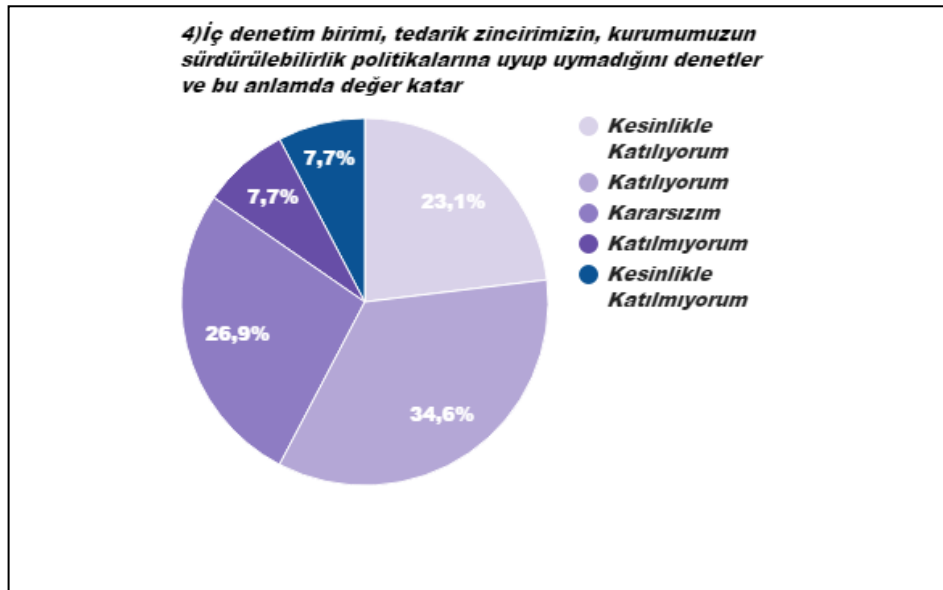


Şekil 4.8: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 3

✓ *İç denetim birimi, tedarik zincirimizin, kurumumuzun sürdürülebilirlik politikalarına uyup uymadığını denetler ve bu anlamda değer katar.* BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerden anketimize katılanların % 23,1'i bu ifadeye *kesinlikle katılırken*, % 34,6'sı *katılmakta*, % 26,9'u *kararsız* olduğunu, % 7,7'si *katılmadığını*, yine aynı oranda kişi ise *kesinlikle katılmadığını* söylemektedir. Kısacası % 57,7 oranda 15 şirket, iç denetçilerin, tedarik zincirlerini kurumlarının politikalarına uyup uymadıklarını denetleyerek, bu anlamda kurumlarına değer kattığını ifade etmektedir.

Tablo 4.9. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 4

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	6	23,1
Katılıyorum	9	34,6
Kararsızım	7	26,9
Katılmıyorum	2	7,7
Kesinlikle Katılmıyorum	2	7,7
Toplam	26	100

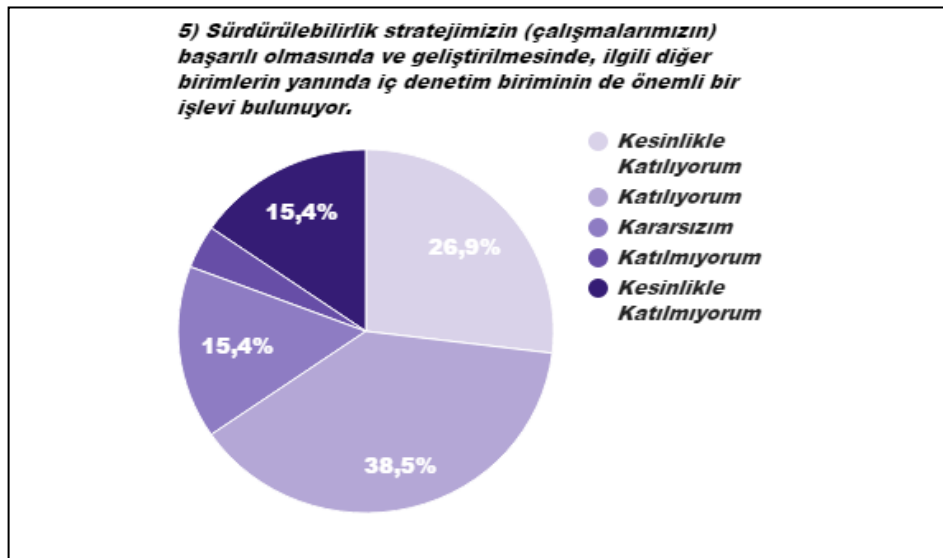


Şekil 4.9: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 4

✓ *Sürdürülebilirlik stratejimizin (çalışmalarımızın) başarılı olmasında ve geliştirilmesinde, ilgili diğer birimlerin yanında iç denetim biriminin de önemli bir işlevi bulunuyor.* Ankete katılanların 7'si bu ifadeye *kesinlikle katılırken*, 10'u *katılmakta*, 4 kişi *kararsız* olarak cevap vermekte, 1 kişi *katılmamakta*, 4 kişi ise *kesinlikle katılmamaktadır*. Başka bir ifadeyle, ankete katılan şirketlerin % 65,4'ünü temsil eden 17 şirket, sürdürülebilirlik stratejilerinin başarılı olmasında ve geliştirilmesinde diğer birimlerle birlikte iç denetçilerinde önemli bir fonksiyona sahip olduğunu ifade etmektedir.

Tablo 4.10. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 5

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	7	26,9
Katılıyorum	10	38,5
Kararsızım	4	15,4
Katılmıyorum	1	3,8
Kesinlikle Katılmıyorum	4	15,4
Toplam	26	100



Şekil 4.10: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 5

✓ *İç denetim birimi, sürdürülebilirlik stratejimizi, kurumun diğer faaliyetleri gibi denetim evrenine alarak bu alanda bize değer yaratıyor.* Ankete katılan 26 şirketten, % 19,2'si bu ifadeye kesinlikle katılmakta, % 34,6'sı katılmakta, % 34,6'sı kararsız tutum sergilemekte, % 7,7'si katılmamakta, % 3,8'i de kesinlikle katılmamaktadır. Kısacası, % 53,8'lik oranda olan 14 şirket, iç denetim biriminin, sürdürülebilirlik stratejilerini denetim evrenine aldığını ve bu alanda şirketlerine değer yarattığını ifade etmektedir.

Tablo 4.11. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 6

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	5	19,2
Katılıyorum	9	34,6
Kararsızım	9	34,6
Katılmıyorum	2	7,7
Kesinlikle Katılmıyorum	1	3,8
Toplam	26	100



Şekil 4.11: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 6

✓ *İç denetim birimi, kurumumuzda alınan kararların sürdürülebilirlik çalışmalarını nasıl etkilediğini ve bu çalışmalardan nasıl etkilendiğini değerlendiren bir gözetmen görevi görmektedir.* Ankete katılanlardan % 38,4'ü olan 10 kişi, kurumda alınan kararların sürdürülebilirlik çalışmalarını nasıl etkilediğini ve bu çalışmalardan nasıl etkilendiğine dair iç denetim biriminin değerlendirme yaparak, gözetmen görevi gördüğünü ifade ederken, %38,5'i kararsız kalmakta, % 23,1'i de bu ifadeye katılmamaktadır.

Tablo 4.12. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 7

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	3	11,5
Katılıyorum	7	26,9
Kararsızım	10	38,5
Katılmıyorum	4	15,4
Kesinlikle Katılmıyorum	2	7,7
Toplam	26	100

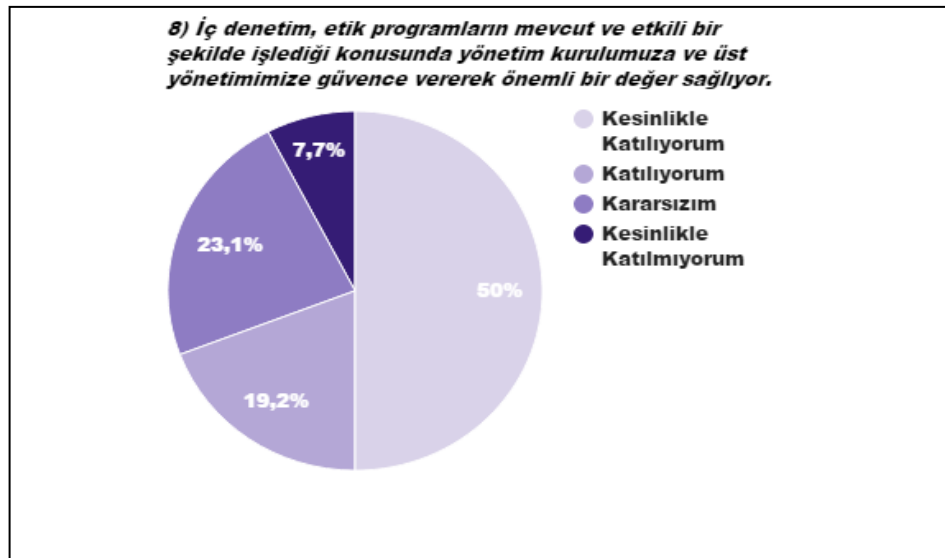


Şekil 4.12: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 7

✓ *İç denetim, etik programların mevcut ve etkili bir şekilde işlediği konusunda yönetim kurulumuza ve üst yönetimize güvence vererek önemli bir değer sağlıyor.* BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerden anketimize katılanların %50'si bu ifadeye *kesinlikle katılırken*, % 19,2'si *katılmakta*, % 23,1'i *kararsız* tutum sergilemekte, % 7,7'si ise *kesinlikle katılmamaktadır*. Bir başka ifadeyle, % 69,2'yi temsil eden 18 şirket, iç denetçilerin, etik programların mevcut ve etkin çalıştığı konusunda yönetim kuruluna ve üst yönetime güvence verdiğini ve kurumlarına bu anlamda önemli bir değer yarattığını ifade etmektedir.

Tablo 4.13. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 8

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	13	50
Katılıyorum	5	19,2
Kararsızım	6	23,1
Katılmıyorum	0	0
Kesinlikle Katılmıyorum	2	7,7
Toplam	26	100

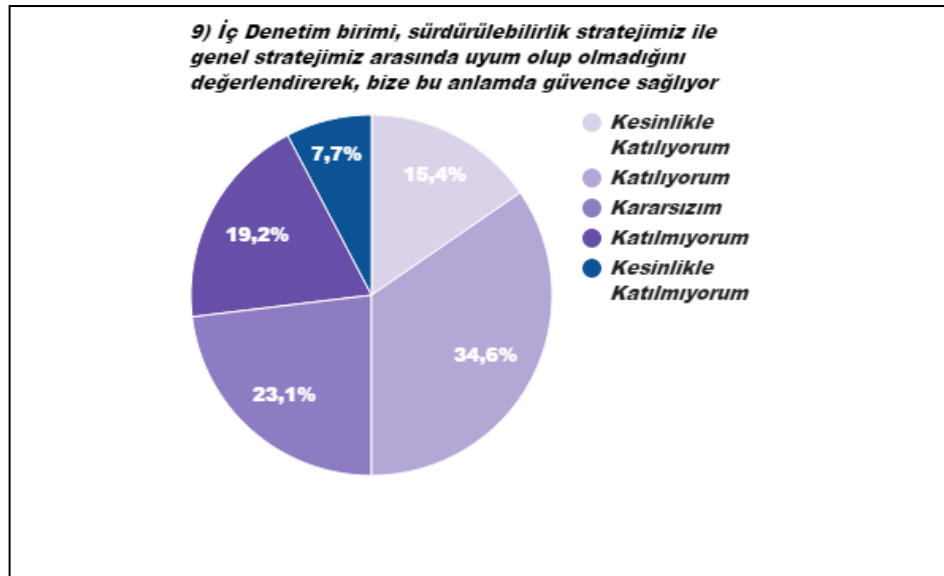


Şekil 4.13: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 8

✓ *İç Denetim birimi, sürdürülebilirlik stratejimiz ile genel stratejimiz arasında uyum olup olmadığını değerlendirerek, bize bu anlamda güvence sağlıyor.* Ankete katılanların % 50'si olan 13 kişi bu ifadeye *katılmakta*, % 23,1'i temsil eden 6 kişi *kararsız* tutum sergilemekte, geri kalan % 26,9'u içeren 7 kişi ise iç denetçilerin bu anlamda güvence sağlamadığını ifade etmektedir.

Tablo 4.14. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 9

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	4	15,4
Katılıyorum	9	34,6
Kararsızım	6	23,1
Katılmıyorum	5	19,2
Kesinlikle Katılmıyorum	2	7,7
Toplam	26	100

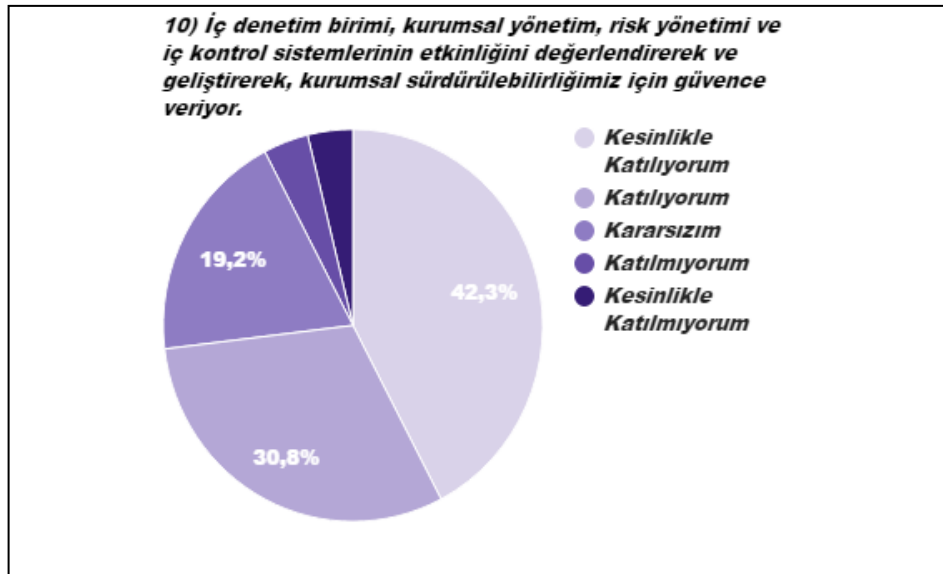


Şekil 4.14: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 9

✓ *İç denetim birimi, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirerek ve geliştirerek, kurumsal sürdürülebilirliğimiz için güvence veriyor.* Kurumsal sürdürülebilirlik performansları hesaplanan 26 şirketten ankete katılanların % 42,3'ü bu ifadeye *kesinlikle katılmakta*, % 30,8'i *katılmakta*, %19,2'si *kararsız kalmakta*, %3,8'i *katılmamakta*, yine aynı oranda kişi de *kesinlikle katılmamaktadır*. Kısacası, % 73,1'i temsil eden 19 şirket, iç denetim biriminin bu anlamda kurumsal sürdürülebilirliklerine güvence verdiğini ifade etmektedir.

Tablo 4.15. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 10

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	11	42,3
Katılıyorum	8	30,8
Kararsızım	5	19,2
Katılmıyorum	1	3,8
Kesinlikle Katılmıyorum	1	3,8
Toplam	26	100

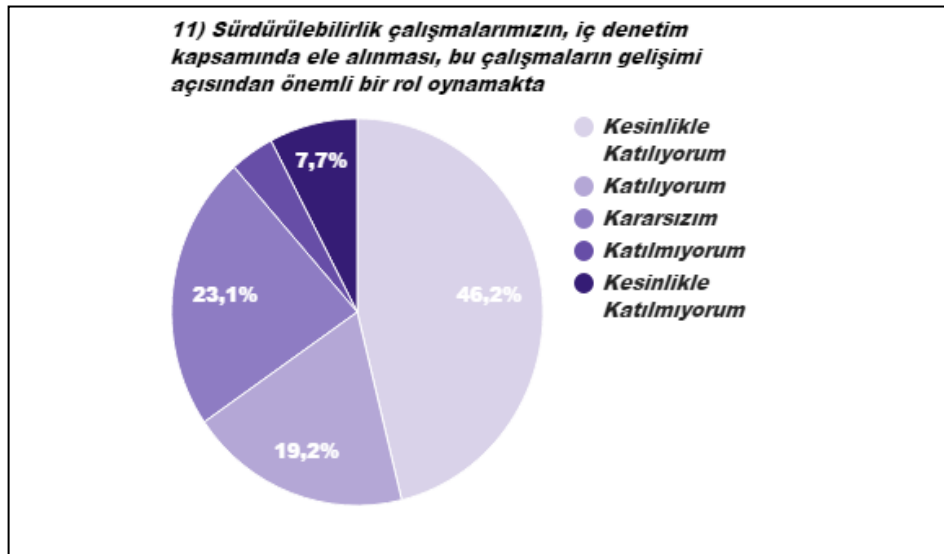


Şekil 4.15: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 10

✓ *Sürdürülebilirlik çalışmalarımızın, iç denetim kapsamında ele alınması, bu çalışmaların gelişimi açısından önemli bir rol oynamakta.* Ankete katılan 26 şirketten bu ifadeye % 46,2 oranla 12 kişi *kesinlikle katılırken*, % 19,2 oranda 5 kişi *katılmakta*, % 23,1 oranda 6 kişi *kararsız* olduğunu, sadece % 3,8 oranda 1 kişi *katılmadığını* ve % 7,7 oranda 2 kişi de *kesinlikle katılmadığını* söylemektedir. Kısacası % 65,4 oranı temsil eden 17 şirket, iç denetim biriminin sürdürülebilirlik çalışmalarını değerlendirerek, bu çalışmaların gelişiminde önemli rol oynadığını düşünmektedir.

Tablo 4.16. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 11

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	12	46,2
Katılıyorum	5	19,2
Kararsızım	6	23,1
Katılmıyorum	1	3,8
Kesinlikle Katılmıyorum	2	7,7
Toplam	26	100

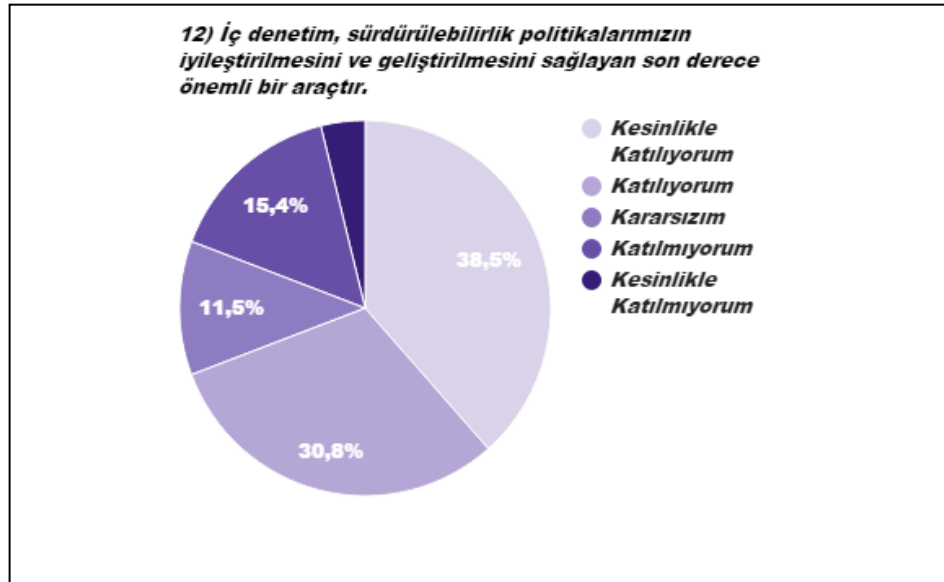


Şekil 4.16: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 11

✓ *İç denetim, sürdürülebilirlik politikalarımızın iyileştirilmesini ve geliştirilmesini sağlayan son derece önemli bir araçtır.* Kurumsal performans düzeyi yüksek olan 26 şirketten ankete katılanların %69,3'ü iç denetimi, sürdürülebilirlik politikalarının iyileştirilmesinde ve geliştirilmesinde, son derece önemli bir araç olduğunu ifade ederken, % 11,5'i *kararsız* tutum sergilemekte, % 19,2'si ise bu ifadeye *katılmadığını* söylemektedir.

Tablo 4.17. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 12

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	10	38,5
Katılıyorum	8	30,8
Kararsızım	3	11,5
Katılmıyorum	4	15,4
Kesinlikle Katılmıyorum	1	3,8
Toplam	26	100

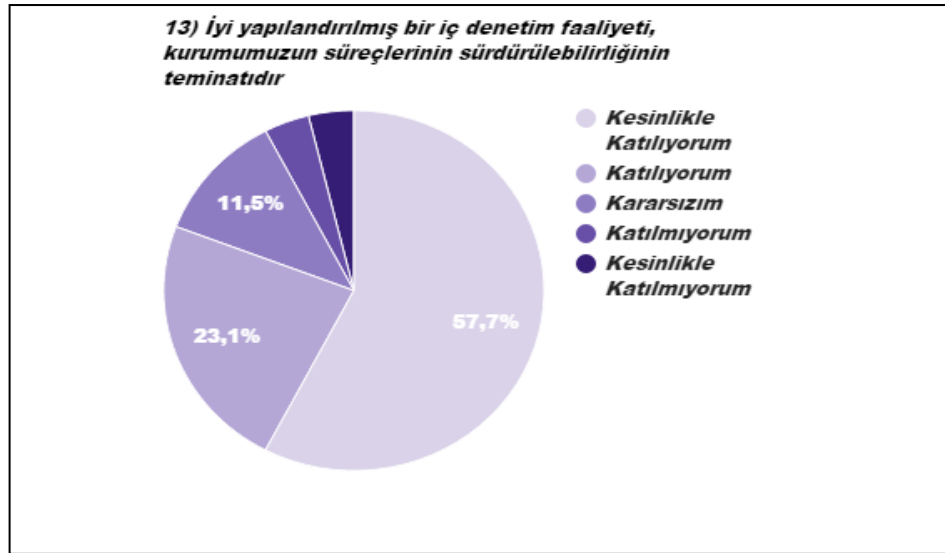


Şekil 4.17: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 12

✓ *İyi yapılandırılmış bir iç denetim faaliyeti, kurumumuzun süreçlerinin sürdürülebilirliğinin teminatıdır.* Ankete katılanların % 80,8'ini temsil eden 21 şirket, iyi yapılandırılmış bir iç denetim faaliyetini, kurumlarının süreçlerinin sürdürülebilirliğinin teminatı olarak görmekte iken, % 11,5'i temsil eden 3 şirket *kararsız* tutum sergilemekte ve % 7,7'yi temsil eden 2 şirket de bu ifadeye *katılmadığını* söylemektedir.

Tablo 4.18. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 13

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	15	57,7
Katılıyorum	6	23,1
Kararsızım	3	11,5
Katılmıyorum	1	3,8
Kesinlikle Katılmıyorum	1	3,8
Toplam	26	100

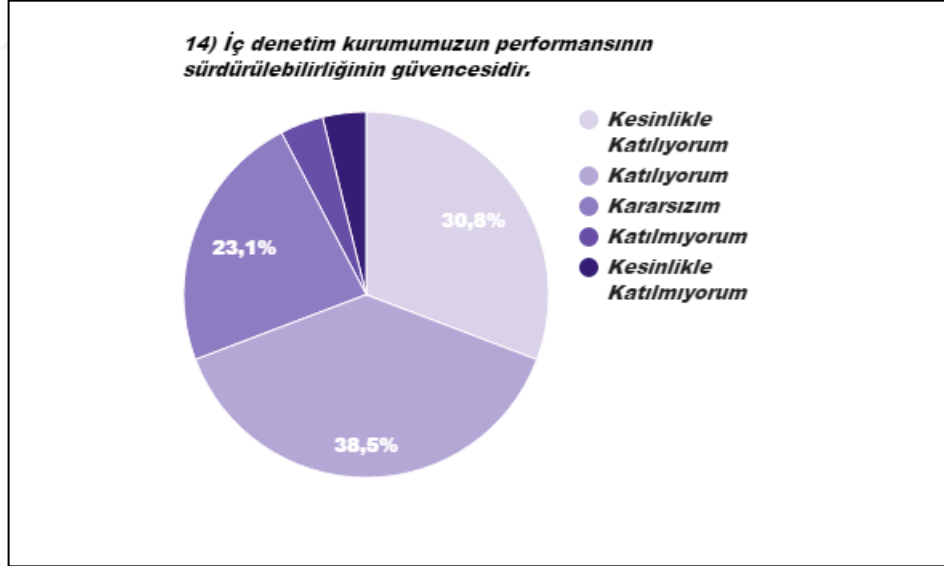


Şekil 4.18: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 13

✓ *İç denetim kurumumuzun performansının sürdürülebilirliğinin güvencesidir.* Ankete katılanlardan % 69,3'ü olan 18 şirket bu ifadeye katıldıklarını belirtirken, % 23,1'i temsil eden 6 şirket *kararsız* kalmakta ve % 7,7'yi içeren 2 şirket ise bu ifadeye *katılmadıklarını* beyan etmektedir.

Tablo 4.19. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 14

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	8	30,8
Katılıyorum	10	38,5
Kararsızım	6	23,1
Katılmıyorum	1	3,8
Kesinlikle Katılmıyorum	1	3,8
Toplam	26	100

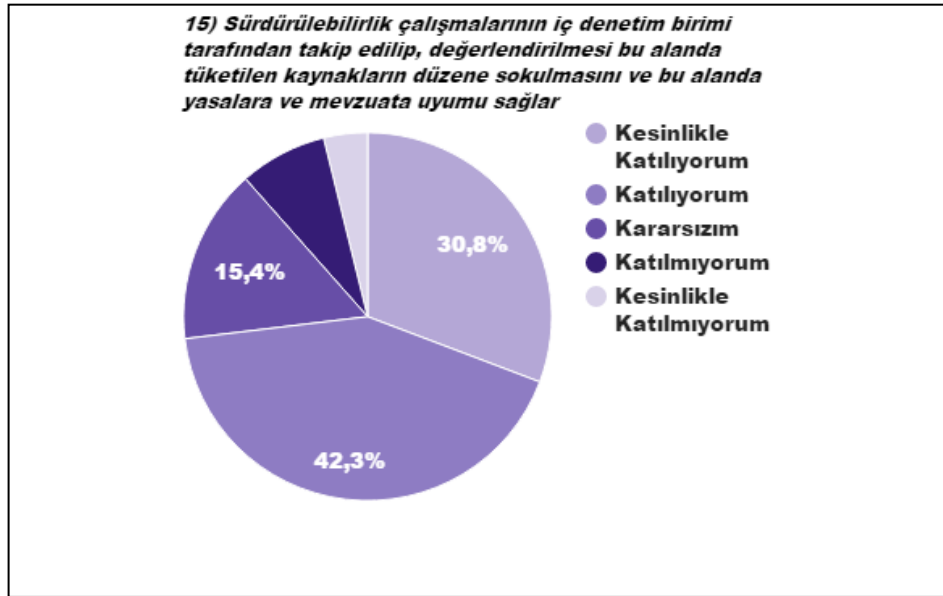


Şekil 4.19: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 14

✓ *Sürdürülebilirlik çalışmalarının iç denetim birimi tarafından takip edilip, değerlendirilmesi bu alanda tüketilen kaynakların düzene sokulmasını ve bu alanda yasalara ve mevzuata uyumu sağlar.* BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerden anketimize katılan 26 şirketten, bu ifadeye % 73,1'i *katıldığını* beyan ederken, % 15,4'ü *kararsız* kaldığını, % 11,5'i ise *katılmadığını* söylemektedir.

Tablo 4.20. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 15

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	8	30,8
Katılıyorum	11	42,3
Kararsızım	4	15,4
Katılmıyorum	2	7,7
Kesinlikle Katılmıyorum	1	3,8
Toplam	26	100

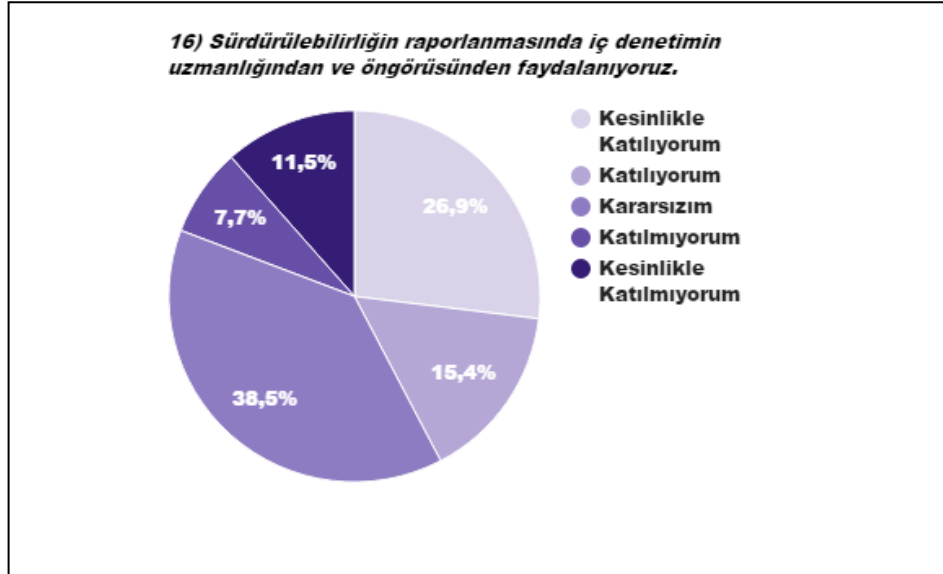


Şekil 4.20: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 15

✓ *Sürdürülebilirliğin raporlanmasında iç denetimin uzmanlığından ve öngörüsünden faydalıyoruz.* Ankete katılanlardan % 42,3'ü olan 11 şirket, sürdürülebilirliğin raporlanmasında iç denetçilerin uzmanlıklarından ve öngörüsünden yararlandıklarını ifade etmekte, % 38,5'i temsil eden 10 şirket de *kararsız* tutum sergilemekte ve geriye kalan % 19,2'yi içeren 5 şirket ise bu süreçte iç denetçilerden yararlanmadıklarını söylemektedir.

Tablo 4.21. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 16

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	7	26,9
Katılıyorum	4	15,4
Kararsızım	10	38,5
Katılmıyorum	2	7,7
Kesinlikle Katılmıyorum	3	11,5
Toplam	26	100

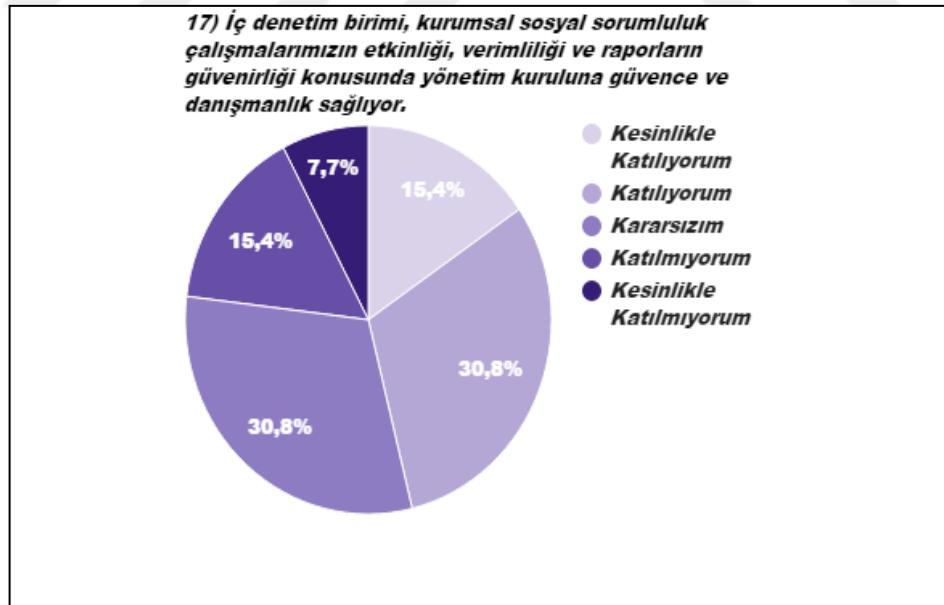


Şekil 4.21: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 16

✓ *İç denetim birimi, kurumsal sosyal sorumluluk çalışmalarımızın etkinliği, verimliliği ve raporların güvenilirliği konusunda yönetim kuruluna güvence ve danışmanlık sağlıyor.* Katılımcılardan 12 kişi yani % 46,2'sini kapsayan grup, yukarıdaki bu ifadeye *katıldıklarını* beyan etmekte, % 30,8'i temsil eden 8 kişi ise *kararsız* kalmakta ve % 23,1'i içeren 6 kişi de *katılmadıklarını* ifade etmektedir.

Tablo 4.22. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 17

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	4	15,4
Katılıyorum	8	30,8
Kararsızım	8	30,8
Katılmıyorum	4	15,4
Kesinlikle Katılmıyorum	2	7,7
Toplam	26	100

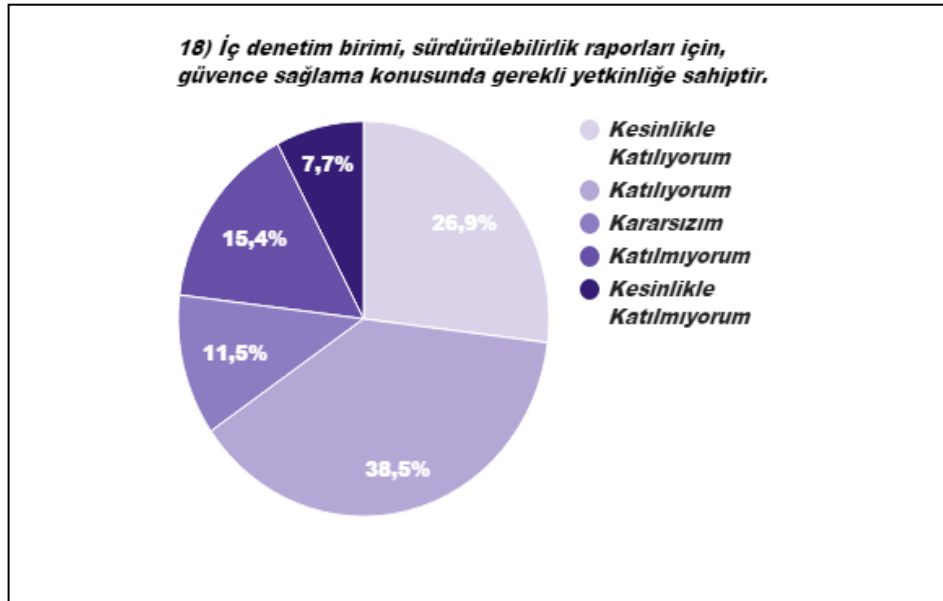


Şekil 4.22: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 17

✓ *İç denetim birimi, sürdürülebilirlik raporları için, güvence sağlama konusunda gerekli yetkinliğe sahiptir.* Ankete katılanlardan % 65,4'ü olan 17 kişi, şirketlerinde bulunan iç denetim biriminin, sürdürülebilirlik raporlarına güvence sağlama konusunda gerekli yetkinliğe sahip olduğunu ifade etmekte iken, % 11,5'i temsil eden 3 şirket de *kararsız* tutum sergilemekte ve % 23,1'i içeren 6 kişi ise kurumlarında bulunan iç denetim birimlerini bu konuda yetkin görmemektedir.

Tablo 4.23. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 18

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	7	26,9
Katılıyorum	10	38,5
Kararsızım	3	11,5
Katılmıyorum	4	15,4
Kesinlikle Katılmıyorum	2	7,7
Toplam	26	100

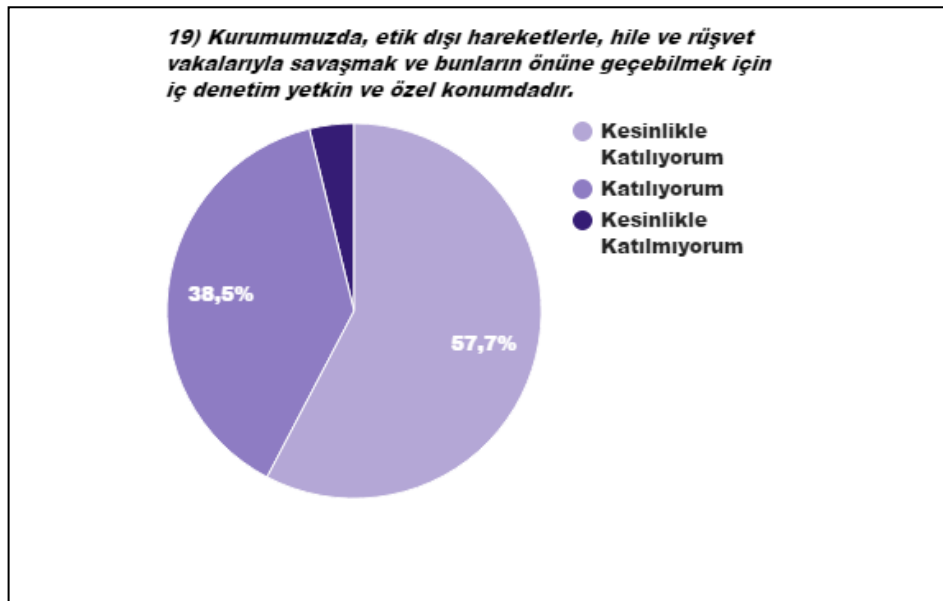


Şekil 4.23: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 18

✓ Kurumumuzda, etik dışı hareketlerle, hile ve rüşvet vakalarıyla savaşmak ve bunların önüne geçebilmek için iç denetim yetkin ve özel konumdadır. Ankete katılanlardan % 57,7'si bu ifadeye kesinlikle katılmakta, % 38,5'i katılmakta ve sadece % 3,8'i ise kesinlikle katılmamaktadır. Katılımcılardan hiçbiri bu ifadeye kararsızım ve katılmıyorum şeklinde yanıt vermemiştir. Bir başka ifadeyle, % 96,2'yi temsil eden 25 şirket, iç denetim birimlerinin, etik dışı hile ve rüşvet vakalarıyla savaşmak ve bunların önüne geçebilmek için yetkin ve özel konumda olduğunu düşündüklerini ifade etmektedir.

Tablo 4.24. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 19

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	15	57,7
Katılıyorum	10	38,5
Kararsızım	0	0
Katılmıyorum	0	0
Kesinlikle Katılmıyorum	1	3,8
Toplam	26	100

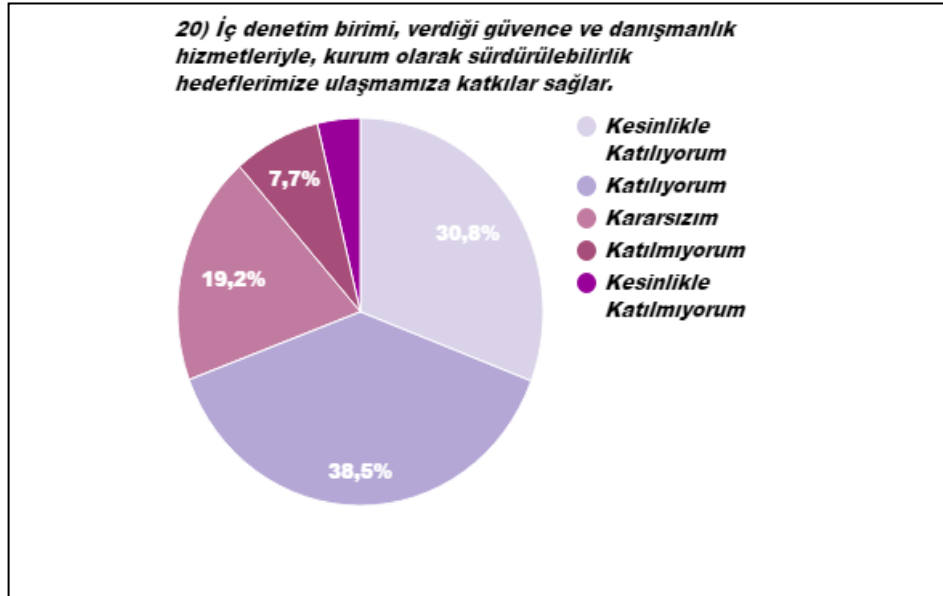


Şekil 4.24: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 19

✓ *İç denetim birimi, verdiği güvence ve danışmanlık hizmetleriyle, kurum olarak sürdürülebilirlik hedeflerimize ulaşmamıza katkılar sağlar.* Kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına önem veren şirketlerden anketimize katılanların % 69,3'ü bu ifadeye *katılırken*, % 19,2'si *kararsız* kalmakta, % 21,5'i ise *katılmamaktadır*. Kısacası, 18 şirket kurumsal sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşma konusunda, iç denetimin güvence ve danışmanlık fonksiyonundan yararlandığını ifade etmektedir.

Tablo 4.25. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 20

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	8	30,8
Katılıyorum	10	38,5
Kararsızım	5	19,2
Katılmıyorum	2	7,7
Kesinlikle Katılmıyorum	1	3,8
Toplam	26	100



Şekil 4.25: Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İç Denetim İlişkisi: Soru 20

4.5.1.3. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Çalışma Sonuçları

✓ **Kurum olarak önemli ve öncelikli sürdürülebilirlik konularını belirlediniz mi?** Anketin “B” bölümünün ilk sorusu olarak katılımcılara yönlendirilen bu ifadeye Tablo 4.21 ve Şekil 4.21’den de görüleceği gibi % 92,3’lük oranla 24 şirket *kesinlikle evet* cevabını verirken, sadece % 7,7 oranda 2 şirket *kısmen* cevabını vermiştir. *Kesinlikle hayır* cevabını veren şirket bulunmamaktadır. Kısacası BIST Sürdürülebilirlik Endeksi’ne tabi olan şirketlerin, önemli ve öncelikli sürdürülebilirlik konularını belirledikleri görülmektedir.

Tablo 4.26. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 21

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	2	7,7
Kesinlikle Evet	24	92,3
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	26	100



Şekil 4.26: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 21

✓ *Kurum olarak paydaşlarınızın beklentilerini ve kamuoyunda endişe yaratan çevresel, sosyal ve etik sorunları göz önünde bulunduruyor musunuz?* İkinci olarak katılımcılara sunulan bu ifadeye verilen cevapların % 96,2'si kesinlikle evet, % 3,8'i de kısmen şeklindedir. Katılımcıların hiçbiri bu ifadeye kesinlikle hayır şeklinde yanıt vermemiştir. Bir başka ifadeyle, ankete katılan 25 şirket, paydaşlarının beklentilerini ve kamuoyunda endişe yaratan çevresel, sosyal ve etik sorunları göz önünde bulundurduklarını söylemektedir.

Tablo 4.27. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 22

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	1	3,8
Kesinlikle Evet	25	96,2
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	26	100

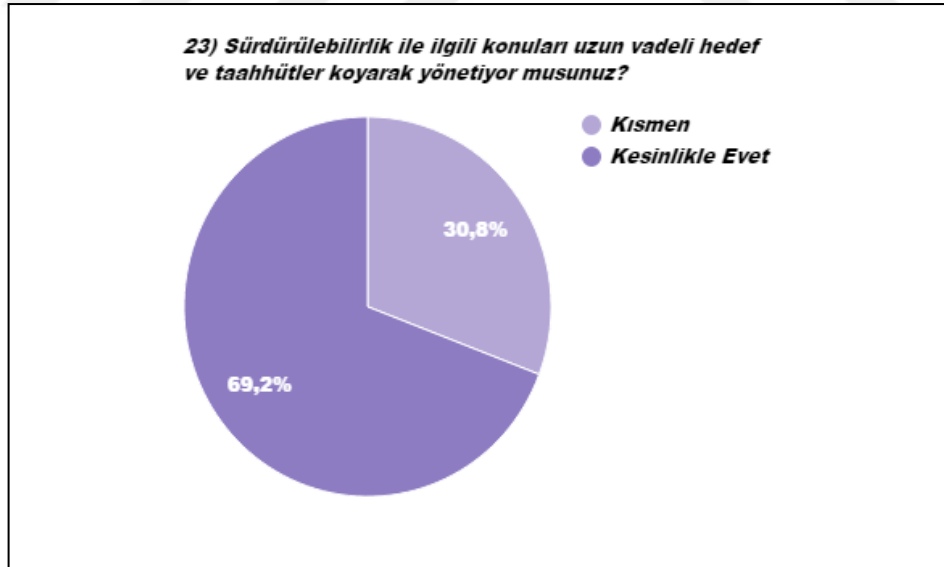


Şekil 4.27: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 22

✓ **Sürdürülebilirlik ile ilgili konuları uzun vadeli hedef ve taahhütler koyarak yönetiyor musunuz?** BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerden anketimize katılanların % 69,2'si bu ifadeye *kesinlikle evet*, % 30,8'i *kısmen* yanıtı vermiştir. Katılımcılardan hiçbiri bu ifadeye *kesinlikle hayır* şeklinde yanıt vermemiştir. Kısacası, şirketlerin çoğunluğu sürdürülebilirlik ile ilgili konuları uzun vadeli hedefler ve taahhütler koyarak yönettiklerini beyan ederken, hala bu alanda azda olsa eksiklik göze çarpmaktadır.

Tablo 4.28. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 23

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	8	30,8
Kesinlikle Evet	18	69,2
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	26	100



Şekil 4.28: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 23

✓ *Sürdürülebilirliği tüm hizmet ve ürün değer zincirine entegre ettiniz mi?* Katılımcılara yönlendirilen bu ifadeye %34,6'lık oranla 9 şirket *kesinlikle evet*, % 65,4 oranda 17 şirket de *kısmen* cevabını vermiştir. Bu ifadelerden anlaşılacağı gibi, şirketler tam anlamıyla sürdürülebilirliği tüm hizmetlerine ve ürünlerine entegre etmiş değildir.

Tablo 4.29. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 24

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	17	65,4
Kesinlikle Evet	9	34,6
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	26	100



Şekil 4.29: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 24

✓ *Bu çalışmalara çalışanlarınızın katılımını sağlıyor musunuz ve çalışanlarınız hedeflere ulaşılması için atılması gereken adımlar konusunda sorumluluk sahibi mi?* Araştırmaya katılan şirketlerin % 53,8'si kesinlikle evet, %46,2'si de kısmen şeklinde yanıt vermiştir. Katılımcılardan hiçbiri bu ifadeye kesinlikle hayır şekilde yanıt vermemiştir. Kısacası, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerden, anketimize katılanların yarısından fazlası sürdürülebilirlikle ilgili çalışmalara çalışanlarını dahil ettiklerini ve bu konuda çalışanlarının sorumluluk sahibi olduğunu söylemişlerdir.

Tablo 4.30. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 25

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	12	46,2
Kesinlikle Evet	14	53,8
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	26	100



Şekil 4.30: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 25

✓ **Sürdürülebilirlik çalışmalarını yürütmesi için belirlemiş olduğunuz lider var mı?** Ankete katılan 26 şirketten 22'si yani %84,6'sı sürdürülebilirlik çalışmalarının başında bir liderin olduğu ifade ederken, 4'ü yani % 15,4 oranını temsil eden şirketler ise kısmen bir lider belirlemiş olduklarını ifade etmektedir. Kısacası, sürdürülebilirlik yolunda bizi destekleyecek, hedeflerimize ulaşmamızı sağlayacak kişileri seçmek ve bunun için en iyi organizasyon yapısını kurmak gerekir.

Tablo 4.31. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 26

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	4	15,4
Kesinlikle Evet	22	84,6
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	26	100



Şekil 4.31: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 26

✓ *Paydaşlarınızdan gelen tavsiyeleri ve bilgileri değerlendiriyor musunuz?* Kurumsal sürdürülebilirlik performans düzeyi hesaplanan 26 şirketten ankete katılanların 21'i yani % 80,8'i paydaşlarından gelen tavsiyeleri ve bilgileri değerlendirdiklerini söylerken, 5'i yani % 19,2'si bu konuda kısmen değerlendirme yaptıklarını ifade etmektedir. Kısacası, paydaşlar şirketlerin sürdürülebilirlik yolculuğunu ilerleten ve tüm fikirlere sahip olan kişilerdir. Bu nedenle de onlardan gelecek tavsiyelerin ve bilgilerin değerlendirilmesi son derece önemlidir.

Tablo 4.32. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 27

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	5	19,2
Kesinlikle Evet	21	80,8
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	26	100



Şekil 4.32: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 27

✓ *Sürdürülebilirlik konularının yarattığı fırsatları ve riskleri değerlendiriyor musunuz?* Ankete katılan 18 şirket, sürdürülebilirlik konularının yarattığı fırsatları ve riskleri değerlendirdiklerini söylemekte iken, 8 şirket de kısmen değerlendirme yaptıklarını ifade etmektedir. Şirketlerin uzun vadede değer yaratabilmeleri için riskleri değerlendirmeleri ve buradan çıkacak fırsatları da yakalamaları gerekir.

Tablo 4.33. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 28

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	8	30,8
Kesinlikle Evet	18	69,2
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	26	100

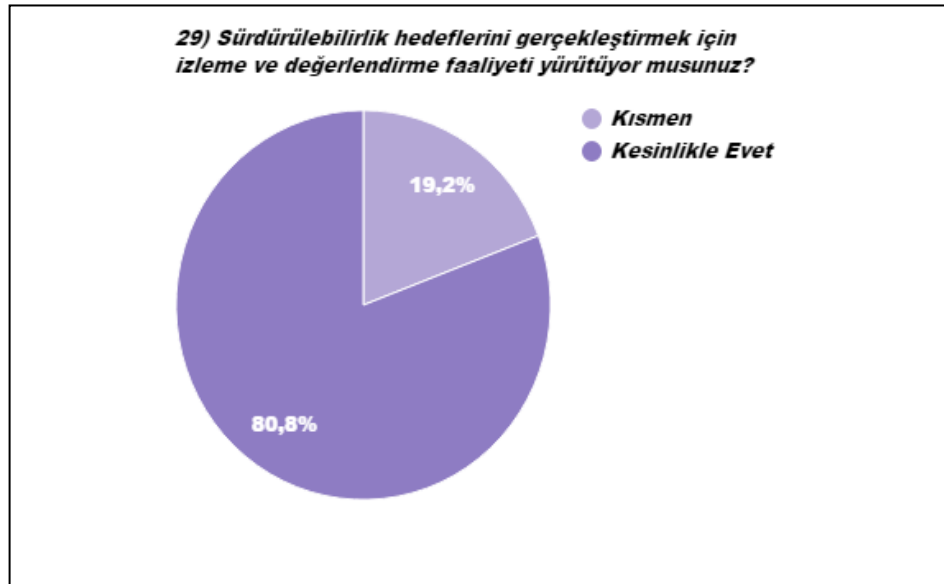


Şekil 4.33: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 28

✓ *Sürdürülebilirlik hedeflerini gerçekleştirmek için izleme ve değerlendirme faaliyeti yürütüyor musunuz?* Katılımcılara sunulan bu soruya verilen cevapların % 80,8'si kesinlikle evet, % 19,2'si kısmen şeklindedir. Kısacası organizasyonların kendi risk eşiklerinde kalarak ve hissedarlarını memnun ederek, hedeflerini gerçekleştirebilmeleri için üstlendikleri sürdürülebilirlik faaliyetlerini izlemeleri ve değerlendirmeleri gerekir. Bu anlamda katılımcıların büyük çoğunluğu izleme ve değerlendirme faaliyeti yürüttüklerini söylemektedir.

Tablo 4.34. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 29

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	5	19,2
Kesinlikle Evet	21	80,8
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	26	100

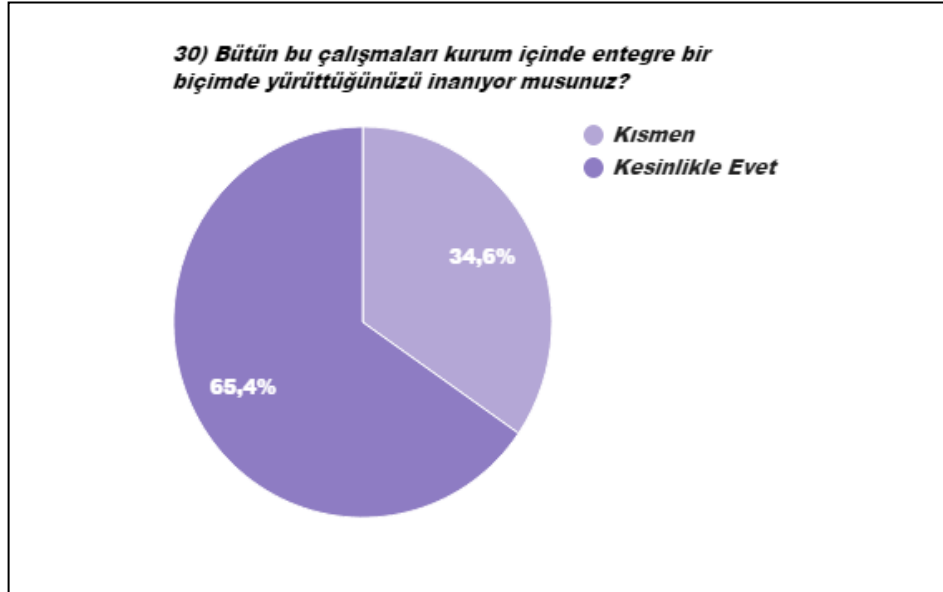


Şekil 4.34: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 29

✓ **Bütün bu çalışmaları kurum içinde entegre bir biçimde yürüttüğünüze inanıyor musunuz?** BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerden anketimize katılanların % 65,4'ü bu ifadeye kesinlikle evet, % 34,6'sı kısmen yanıtını vermiştir. Kısacası, 17 şirketin kurumlarına sürdürülebilirliği entegre ettiğini, 9 şirketin ise tam anlamıyla entegre edemediği anlaşılmaktadır. İşletmelerin sürdürülebilirlik amaçlarına ulaşabilmeleri için merkezi bütünleşmiş (entegre) ve uzun vadeli bir yaklaşım belirlemeleri gerekir.

Tablo 4.35. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 30

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	9	34,6
Kesinlikle Evet	17	65,4
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	26	100



Şekil 4.35: Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ile İlgili Sonuçlar: Soru 30

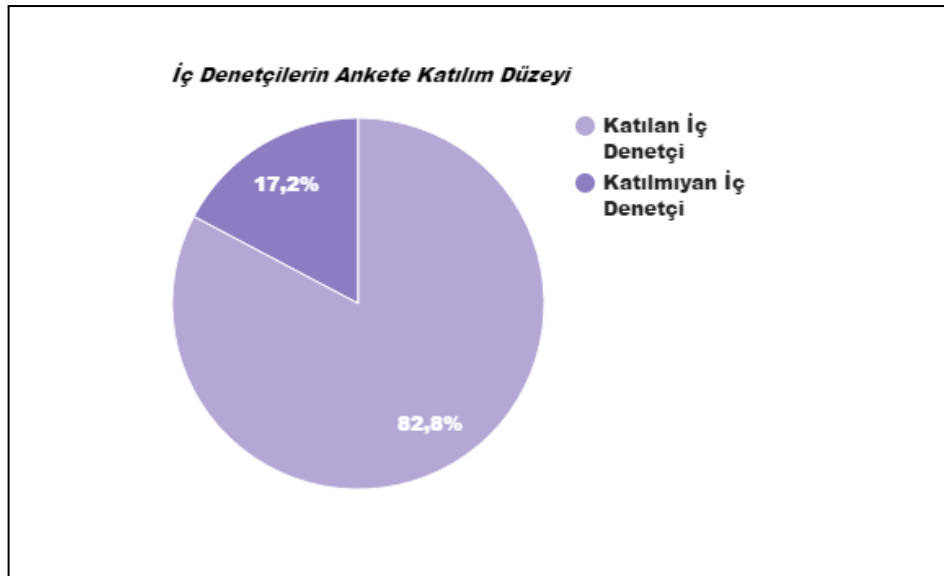
4.5.2. İç Denetçilerin Uluslararası İç Denetim Standartları'na Uyumunu Ölçmeye Yönelik Anket

4.5.2.1. Ankete Katılan İç Denetçilerin Demografik Özellikleri

BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerde gerçekleşen iç denetim faaliyetinin Uluslararası İç Denetim Standartları'na Uygunluğunu ölçmeyi amaçlayan ankete Tablo 4.36 ve Şekil 4.36'da görüldüğü üzere 29 halka açık şirketin % 82,8'i olan 24 iç denetçi katılmıştır. Bu bölümde de, ankete katılan iç denetçilerin demografik özellikleri başlıklar halinde verilmektedir.

Tablo 4.36. İç Denetçilerin Ankete Katılım Düzeyi

Ankete Katılım Durumu	Frekans (f)	Yüzde (%)
Katılan İç Denetçi	24	82,8
Katılmayan İç Denetçi	5	17,2
Toplam	29	100

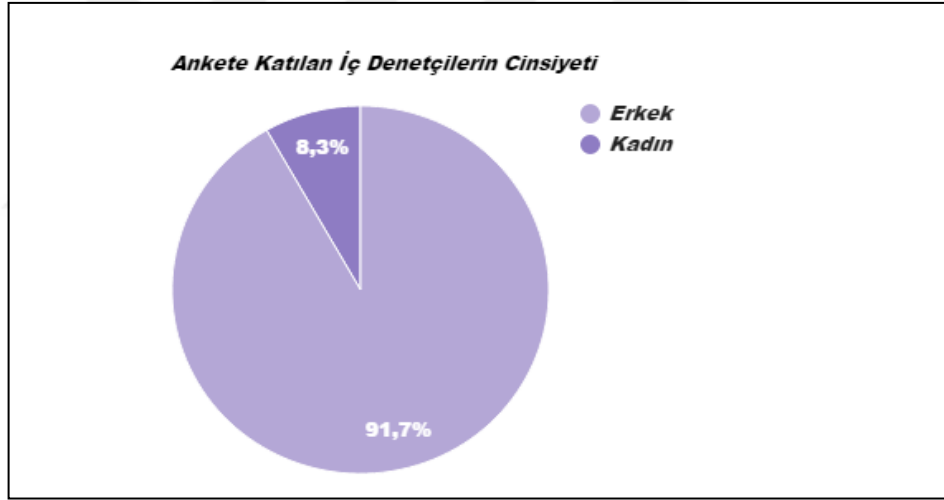


Şekil 4.36: İç Denetçilerin Ankete Katılım Düzeyi

✓ **Ankete Katılan İç Denetçilerin Cinsiyeti:** Tablo 4.37 ve Şekil 4.37’de görüldüğü üzere anketi yanıtlayan şirket iç denetçilerinin % 91,7’sini erkekler, % 8,3’ünü ise kadınlar oluşturmaktadır. Ankete katılan iç denetçilerin cinsiyete göre dağılımının büyük çoğunluğunun erkeklerden oluştuğunu söylemek mümkündür.

Tablo 4.37. Ankete Katılan İç Denetçilerin Cinsiyeti

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Erkek	22	91,7
Kadın	2	8,3
Toplam	24	100

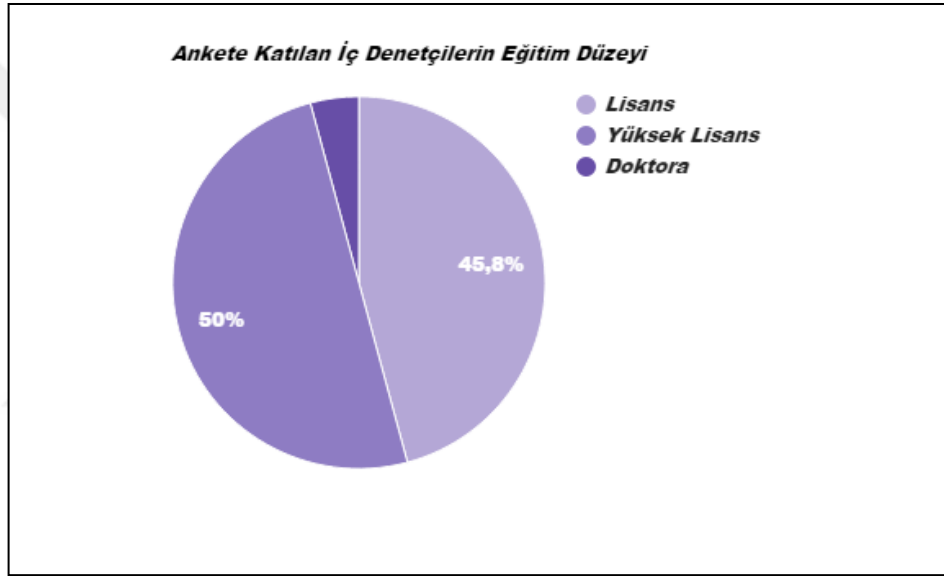


Şekil 4.37: Ankete Katılan İç Denetçilerin Cinsiyeti

✓ **Ankete Katılan İç Denetçilerin Eğitim Düzeyi:** Ankete katılan iç denetçilerin 11’i lisans, 12’si yüksek lisans, 1’i de doktora yapmıştır. Yüzdelik dağılıma bakıldığında ise katılımcı iç denetçilerin % 54,2’si lisansüstü eğitim görmüşken, % 45,8’i lisans düzeyinde eğitim almıştır. Katılımcı iç denetçilerin eğitim düzeylerine ait bilgiler Tablo 4.38 ve Şekil 4.38’de verilmektedir.

Tablo 4.38. Ankete Katılan İç Denetçilerin Eğitim Düzeyi

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Lisans	11	45,8
Yüksek Lisans	12	50
Doktora	1	4,2
Toplam	24	100

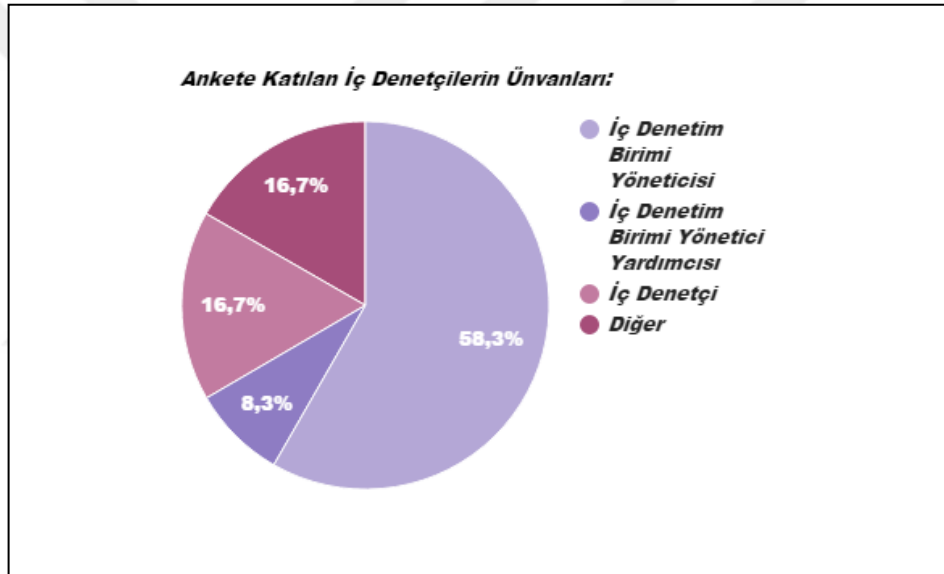


Şekil 4.38: Ankete Katılan İç Denetçilerin Eğitim Düzeyi

✓ **Ankete Katılan İç Denetçilerin Ünvanları:** Tablo 4.39 ve Şekil 4.39’da görüldüğü üzere ankete katılan iç denetçilerin % 58,3’ü olan 14 kişi iç denetim birimi yöneticiliği yapmakta, %8,3’ü olan 2 kişi iç denetim birimi yönetici yardımcılığı görevini sürdürmekte, % 16,7’si olan 4 kişi iç denetçi olarak, yine aynı oranda kişi denetim uzmanı, teftiş kurulu başkan yardımcısı ve iç denetim müdürü gibi pozisyonlarda görev yapmaktadır.

Tablo 4.39. Ankete Katılan İç Denetçilerin Ünvanları

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
İç Denetim Birimi Yöneticisi	14	58,3
İç Denetim Birimi Yönetici Yardımcısı	2	8,3
İç Denetçi	4	16,7
Diğer	4	16,7
Toplam	24	100



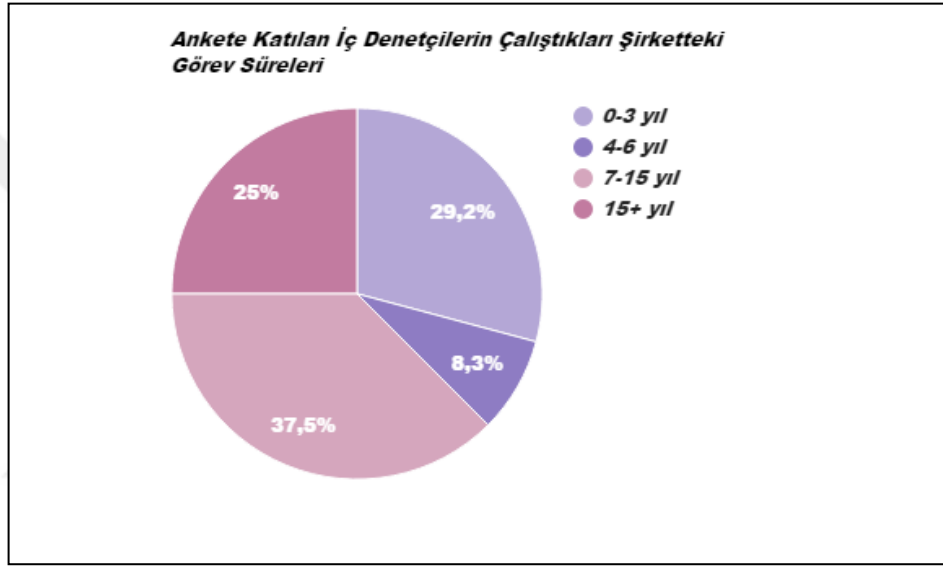
Şekil 4.39: Ankete Katılan İç Denetçilerin Ünvanları

✓ **Ankete Katılan İç Denetçilerin Çalıştıkları Şirketteki Görev Süreleri:**

Tablo 4.40 ve Şekil 4.40'ta görüldüğü üzere ankete katılan iç denetçilerden 7 kişinin şirketteki görev süresi 0-3 yıl arasında, 2 kişinin 4-6 yıl arasında, 9 kişinin 7-15 yıl arasında değişmekte ve 6 kişinin ise 15 yıldan daha fazla görev yapmakta olduğu anlaşılmaktadır.

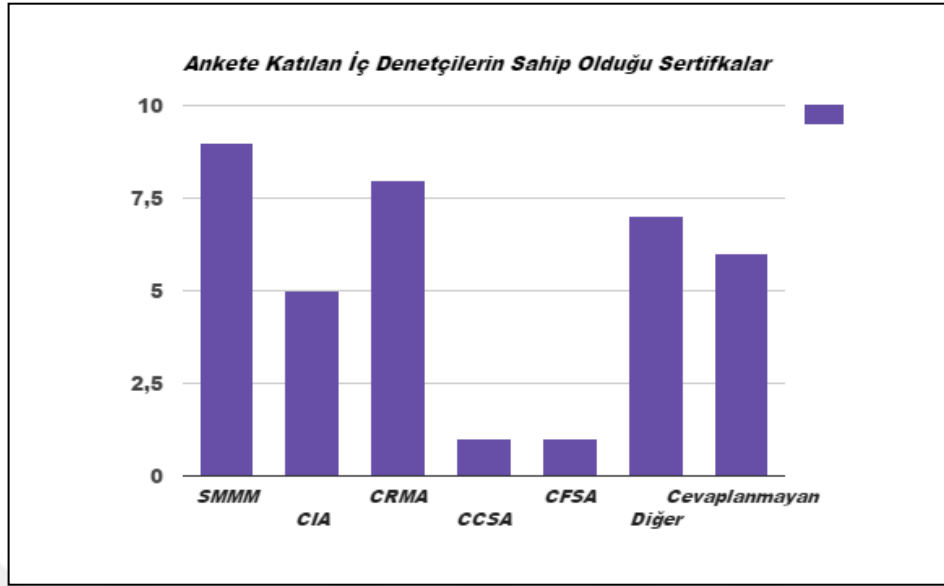
Tablo 4.40. Ankete Katılan İç Denetçilerin Çalıştıkları Şirketteki Görev Süreleri

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
0-3 yıl	7	29,2
4-6 yıl	2	8,3
7-15 yıl	9	37,5
15+ yıl	6	25
Toplam	24	100



Şekil 4.40: Ankete Katılan İç Denetçilerin Çalıştıkları Şirketteki Görev Süreleri

✓ **Ankete Katılan İç Denetçilerin Sahip Olduğu Sertifikalar:** Uluslararası mesleki unvan sertifikaları, iç denetçilerin yeterliliklerini ispatlamak için önemli bir göstergedir. Ankete katılan iç denetçilerin 9'u SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) sertifikasına, 5'i CIA (Uluslararası İç Denetçi) sertifikasına, 8'i CRMA (Risk Yönetimi Güvence) sertifikasına, 1 kişi CCSA (Kontrol Öz Değerlendirme Uzmanlığı) ve CFSA (Finansal Hizmet Denetçisi) sertifikasına ve diğer seçeneğini seçen 7 kişi arasında SPK İleri Düzey ve Türev Sertifikasına sahip olanlar ile CIA sertifikasyon sürecinde olduğunu belirten katılımcılar yer almaktadır. Ankete katılan 6 iç denetçi ise bu soruya herhangi bir yanıt vermemiştir. Şekil 4.41'de görüldüğü gibi ankete katılan iç denetçilerin 18'inin çeşitli sertifikalara sahip olduğu anlaşılmaktadır. Özellikle de bazı iç denetçilerin birden fazla sertifikaya sahip olduğu görülmektedir.

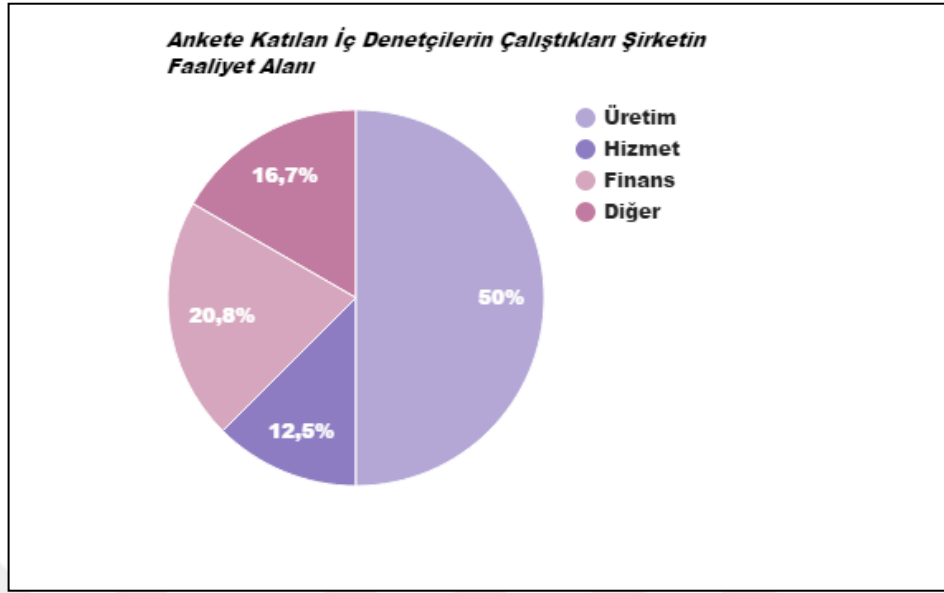


Şekil 4.41: Ankete Katılan İç Denetçilerin Sahip Olduğu Sertifikalar

✓ **Ankete Katılan İç Denetçilerin Çalıştıkları Şirketin Faaliyet Alanı:** Son olarak, Tablo 4.41 ve Şekil 4.42’de görüldüğü gibi ankete katılan iç denetçilerin çalıştıkları şirketin faaliyet alanına baktığımızda, katılımcılardan 12 iç denetçi çalıştıkları şirketin faaliyet alanının üretim, 3 iç denetçi hizmet, 5 iç denetçi finans ve 4 iç denetçi de enerji, otomotiv ve holding gibi alanlar olarak belirtmiştir.

Tablo 4.41. Ankete Katılan İç Denetçilerin Çalıştıkları Şirketin Faaliyet Alanı

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Üretim	12	50
Hizmet	3	12,5
Finans	5	20,8
Diğer	4	16,7
Toplam	24	100



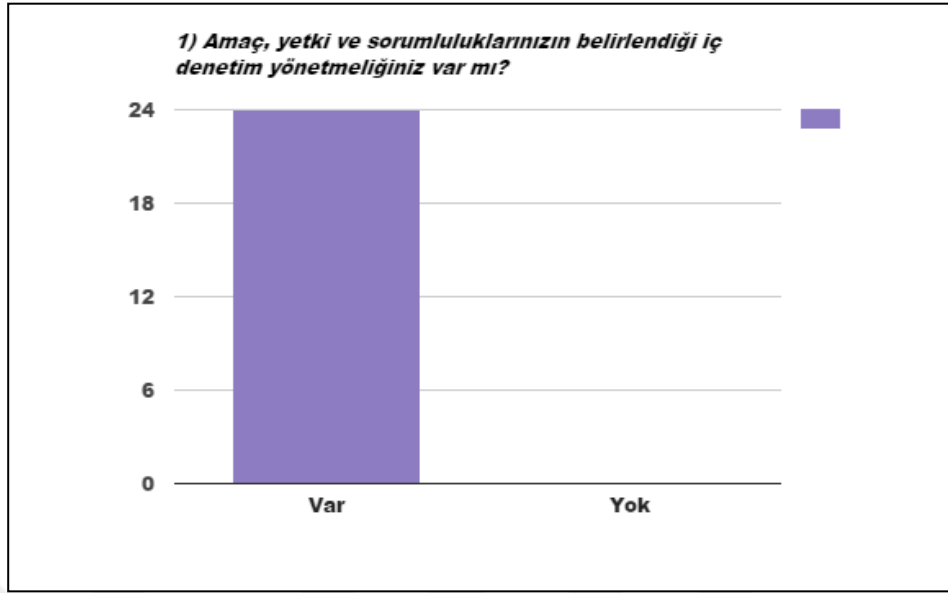
Şekil 4.42: Ankete Katılan İç Denetçilerin Çalıştıkları Şirketin Faaliyet Alanı

4.5.2.2. Uluslararası İç Denetim Standartları'na Uyumun Sonuçları

Amaç, yetki ve sorumluluklarınızın belirlendiği iç denetim yönetmeliğiniz var mı? Anketin ilk sorusu olarak iç denetçilere yönlendirilen bu soruya Tablo 4.42 ve Şekil 4.43'ten görüleceği gibi % 100'lük oranla 24 iç denetçi var yanıtını vermiştir. "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" başlığı altında yer alan nitelik standartlarından, 1000 kod numarası ile açıklanan standarda uygunluğu ölçmek amaçlı yönlendirilen bu soruya görüldüğü üzere ankete katılan bütün şirketler uyum göstermektedir.

Tablo 4.42. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 1

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Var	24	100
Yok	0	0
Toplam	24	100

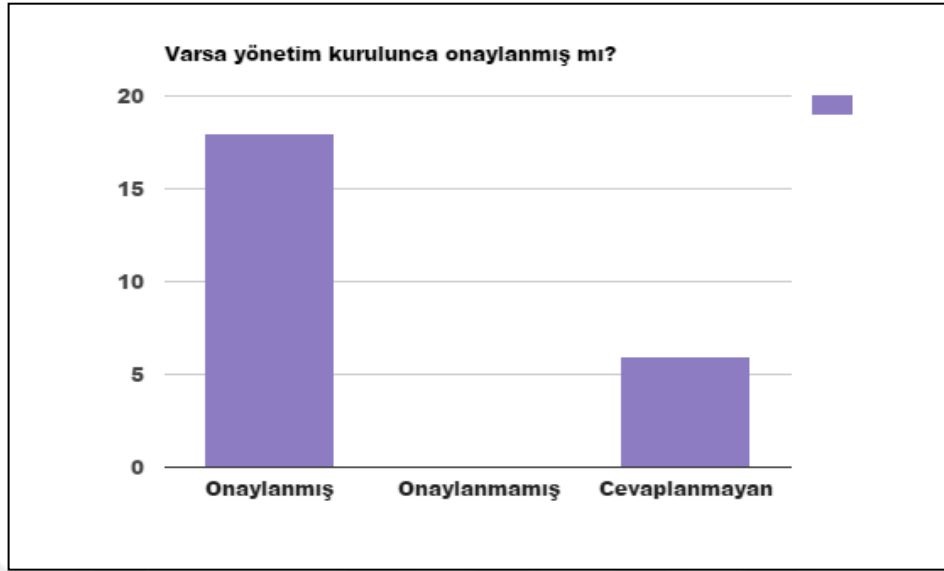


Şekil 4.43: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 1

✓ **Varsa yönetim kurulunca onaylanmış mı?** Katılımcılardan % 75'lik oranı temsil eden 18 iç denetçi, yönetim kurulu tarafından onaylanmış iç denetim yönetmelikleri olduğu belirtmektedir. 6 iç denetçi ise bu soru karşısında herhangi bir yanıt belirtmemiştir. Kısacası, iç denetim birimi yöneticisi, iç denetim yönetmeliğini onay için yönetim kuruluna sunmak zorundadır. Anlaşılacağı gibi, iç denetim yönetmeliğinin nihai onay mercii yönetim kuruludur. Ankete katılım gösteren 18 şirket bu standarda uyum göstermektedir.

Tablo 4.43. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 1+

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Onaylanmış	18	75
Onaylanmamış	0	0
Cevaplanmamış	6	25
Toplam	24	100



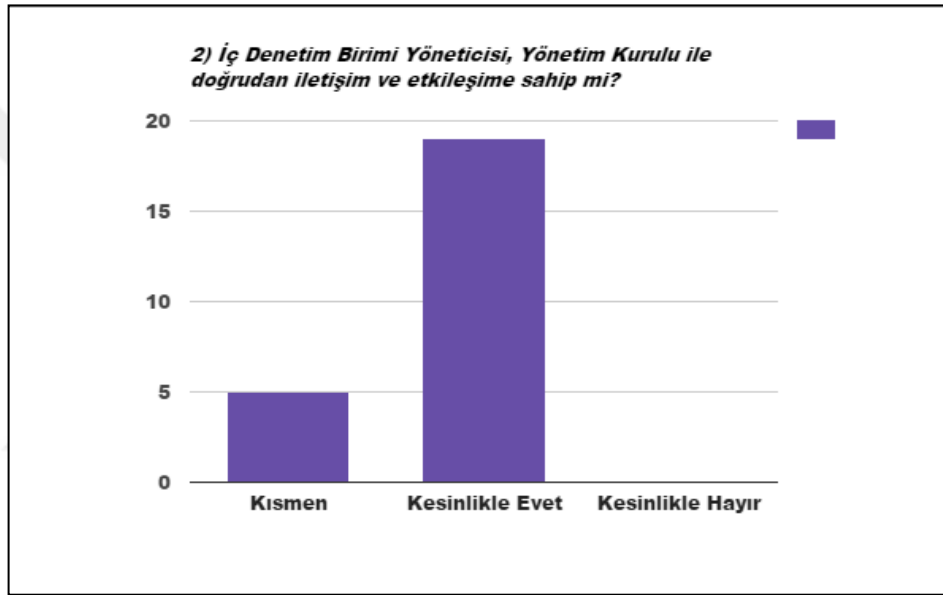
Şekil 4.44: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 1+

✓ **İç Denetim Birimi Yöneticisi, Yönetim Kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşime sahip mi?** İkinci olarak iç denetçilere sunulan bu soruya verilen cevapların % 79,2'si kesinlikle evet, % 20,8'i ise kısmen şeklindedir. İç denetçilerin hiçbiri bu soruya kesinlikle hayır şeklinde yanıt vermemiştir. Kısacası, 1111 kod numaralı “Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim” başlığı altında açıklanan standarda göre; iç denetim birimi yöneticisi, yönetim kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır. Anlaşılacağı gibi, iç denetim birimi yöneticisinin bir gözetim grubuna raporlama yaparken sağlam, açık, işbirliğine yatkın ve dürüst olması gerekir. Tüm bu faktörler denetim konusunda cesaretli bir yaklaşımın güçlenmesine hizmet eder. Bu pozitif özelliklere ulaşmak, kilit yöneticilerle yakın profesyonel ilişkiler kurulmasını ve sürdürülmesini gerektirir⁸²¹. Ankete katılım gösteren 19 şirket bu standarda uyum göstermektedir.

⁸²¹ IIA, 2015 İç Denetimin Global Nabızı: Dinamik Bir Ortamda Fırsatları Yakalamak, s.16.

Tablo 4.44. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 2

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	5	20,8
Kesinlikle Evet	19	79,2
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	24	100



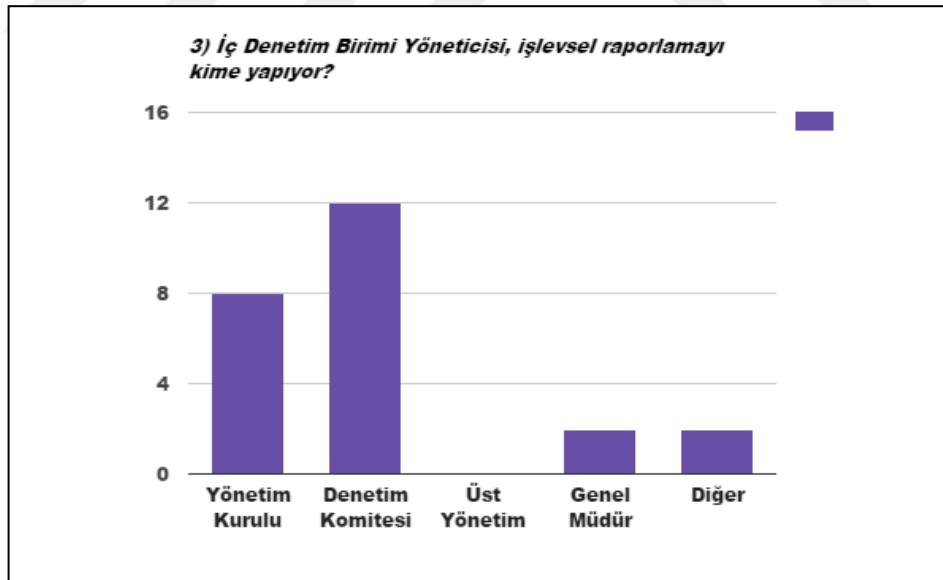
Şekil 4.45: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 2

✓ **İç Denetim Birimi Yöneticisi, işlevsel raporlamayı kime yapıyor?** BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan 24 şirketten ankete katılanların 8'i yönetim kuruluna, 12'si denetim komitesine, 2'si genel müdüre ve yine aynı sayıda iç denetçi diğer seçeneğini seçerek, CFO (Finanstan Sorumlu Başkan) ve Holding Denetim Kurulu Başkanlığına işlevsel raporlama yaptıklarını belirtmektedir. Aynı zamanda yönetim kuruluna raporlama yapan 1 iç denetçi denetim komitesine de raporlama yaptığını söylemektedir. Kısacası, bu soruyla 1110 kod numaralı "Kurum İçi Bağımsızlık" başlığı altında açıklanan; kurum içi bağımsızlık için iç denetim birimi yöneticisi işlevsel raporlamayı yönetim kuruluna veya denetim komitesine yapmak zorundadır, standardına uyumun ölçülmesi amaçlanmıştır. İç denetçilerin, başarılı bir denetim

yapabilmeleri için denetlemeleri gereken kişilerin kontrolünden bağımsız olmaları gerekir. Bu açıdan, kontrolden bağımsız olmayı sağlamak için raporlama hatları kritik öneme sahiptir. Bu nedenle de denetim komitesi veya yönetim kuruluna işlevsel raporlama yapısı ideal olmalıdır⁸²². Ankete katılım gösteren 20 şirket bu standarda uyum göstermektedir.

Tablo 4.45. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 3

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Yönetim Kurulu	8	33,3
Denetim Komitesi	12	50
Üst Yönetim	0	0
Genel Müdür	2	8,3
Diğer	2	8,3
Toplam	24	100



Şekil 4.46: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 3

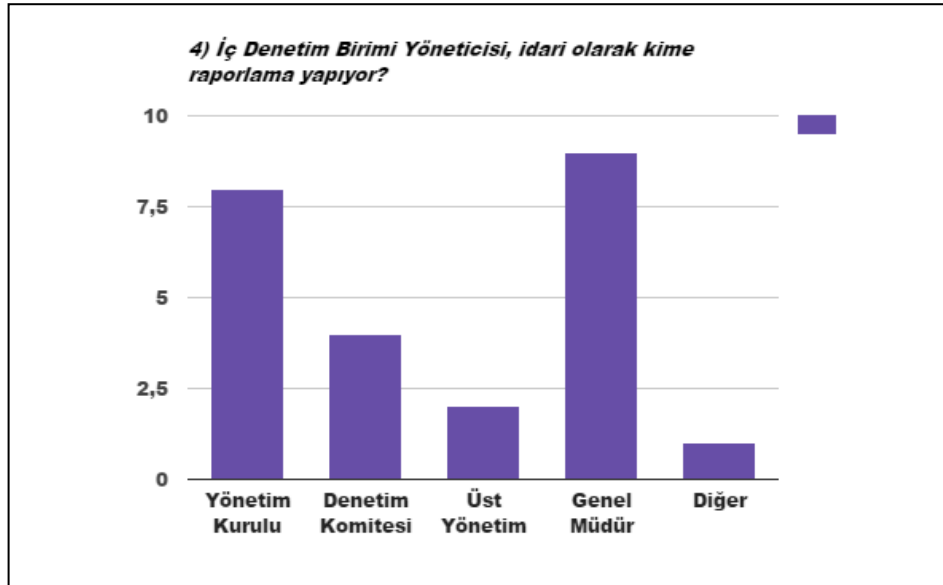
⁸²² IIA, 2015 İç Denetimin Global Nabızı: Dinamik Bir Ortamda Fırsatları Yakalamak, s.16.

✓ **İç Denetim Birimi Yöneticisi, idari olarak kime raporlama yapıyor?**

Kurumsal performans seviyesi yüksek olan 24 şirketten ankete katılanların 9'u genel müdüre, 8'si yönetim kuruluna, 4'ü denetim komitesine, 2'si üst yönetime, 1'i de diğer seçeneğini seçerek, CFO'ya idari raporlama yaptığını söylemektedir. İç denetim birimi yöneticisi, idari olarak kurumun genel müdürüne (CEO'ya) raporlama yaparak, kurum içi bağımsızlığını kolaylaştırmaktadır. İç denetim birimi yöneticisi, en azından kurum içinde geniş bir denetim kapsamı ve alanı oluşturmak, görevle ilgili raporlamalara yeterli ilginin gösterilmesini sağlamak ve görev sonucunda verilen tavsiyelere göre uygun tedbirlerin alınmasını sağlamak konusunda yeterli yetkiye sahip kişiye raporlama yapmalıdır.

Tablo 4.46. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 4

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Yönetim Kurulu	8	33,3
Denetim Komitesi	4	16,7
Üst Yönetim	2	8,3
Genel Müdür	9	37,5
Diğer	1	4,2
Toplam	24	100

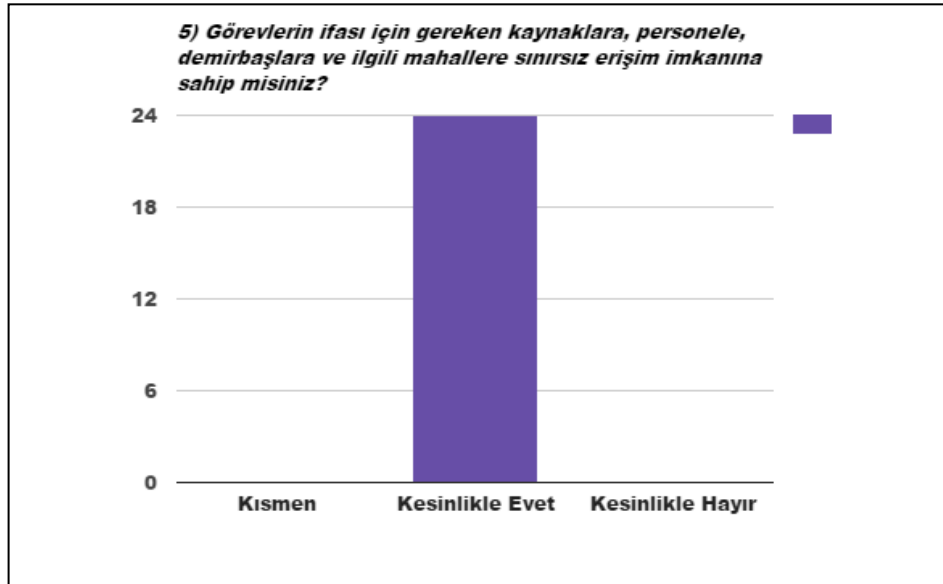


Şekil 4.47: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 4

✓ **Görevlerin ifası için gereken kaynaklara, personele, demirbaşlara ve ilgili mahallere sınırsız erişim imkanına sahip misiniz?** Ankete katılım gösteren iç denetçilerin hepsi yöneltilen bu soruya *kesinlikle evet* yanıtını vermiştir. İç denetim biriminin, bağımsızlığının ve tarafsızlığının bozulmaması için; görevlerin ifası için gereken kaynaklara, personele, demirbaşlara ve ilgili mahallere erişim imkanının kısıtlı olmaması gerekir. Kısacası, kısıtlanmamış erişim iç denetçiler için yaşamsal öneme sahiptir. Verilere göre, 1130 kod numaralı standarda ankete katılan tüm şirketler uyum sağlamaktadır.

Tablo 4.47. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 5

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	0	0
Kesinlikle Evet	24	100
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	24	100

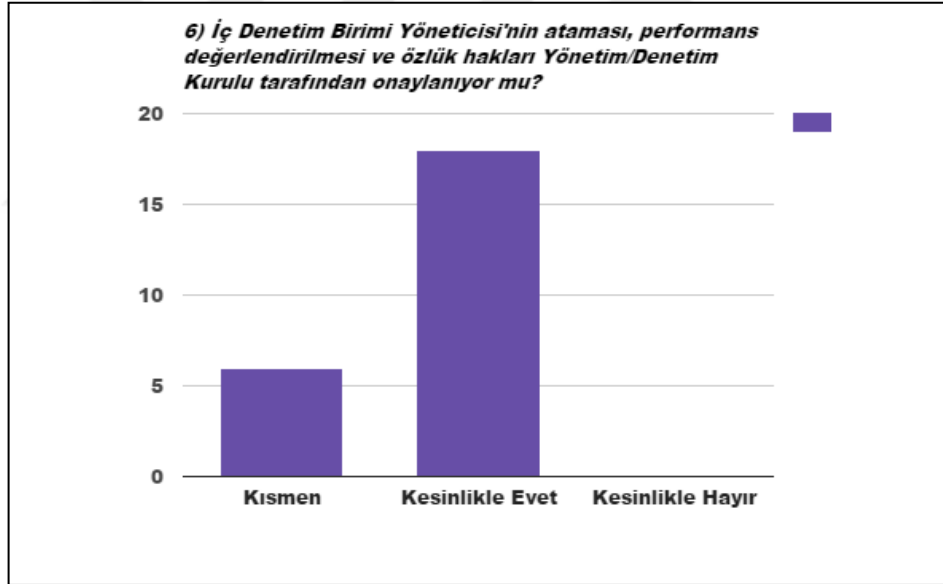


Şekil 4.48: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 5

✓ *İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin ataması, performans değerlendirilmesi ve özlük hakları Yönetim/Denetim Kurulu tarafından onaylanıyor mu?* Bağımsızlık ve tarafsızlık için önem arz eden bu soruya, ankete katılım gösteren 18 iç denetçi kesinlikle evet, 6 iç denetçi de kısmen yanıtını vermiştir. Kısacası, tam anlamı ile 18 şirketin standarda uyum gösterdiği söylenebilir.

Tablo 4.48. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 6

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	6	25
Kesinlikle Evet	18	75
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	24	100



Şekil 4.49: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 6

✓ *İç denetim mesleki unvan sertifikası ve gerekli vasıfları edinerek yeterliliğinizi ispatlamak için teşvik ediliyor musunuz?* Katılımcılara sunulan bu soruya % 91,7'lik oranla 22 iç denetçi kesinlikle evet, % 8,3'lük oranda 2 iç denetçi kısmen cevabını vermiştir. 1210 kod numaralı yeterlilik standardına göre; iç denetçiler, mesleki unvan sertifikası ve gerekli vasıfları edinmeleri için teşvik edilmelidirler. Kısacası, 22 şirket standarda uyum sağlamaktadır.

Tablo 4.49. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 7

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	2	8,3
Kesinlikle Evet	22	91,7
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	24	100

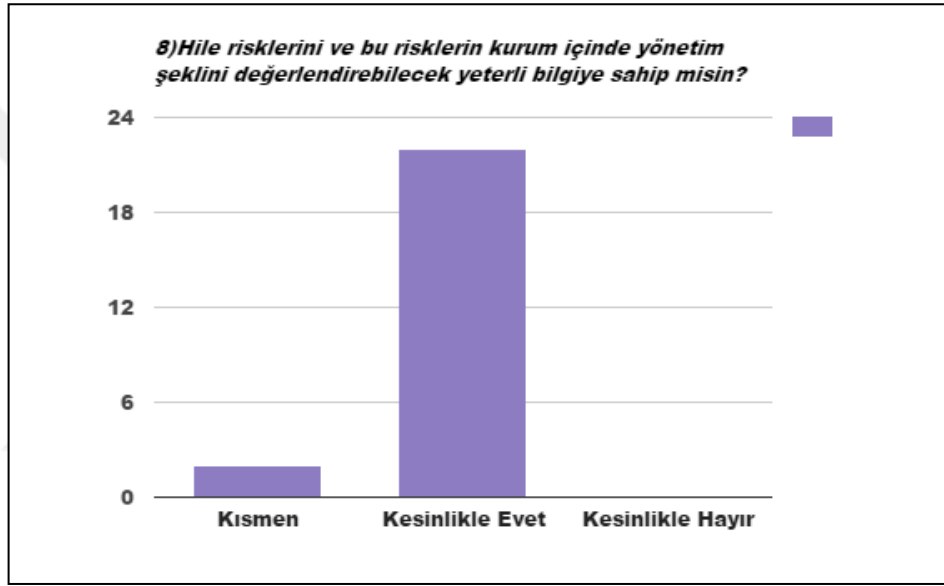


Şekil 4.50: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 7

✓ *Hile risklerini ve bu risklerin kurum içinde yönetim şeklini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip misin?* Katılımcıların % 91,7'si yöneltilen bu soruya kesinlikle evet, % 8,3'ü kısmen şeklinde yanıt vermiştir. İç denetçilerin hile ve dolandırıcılık risklerini tespit etmek için gerekli bilgiye sahip olmaları gereklidir. Bununla birlikte iç denetçilerden hile ve dolandırıcılık mesleğiyle uğraşanlar kadar uzman olmaları da beklenmemektedir. Kısacası, 24 şirkette bulunan iç denetçilerin bu konuda yeterli yetkinliğe sahip olduğu söylenebilir.

Tablo 4.50. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 8

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	2	8,3
Kesinlikle Evet	22	91,7
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	24	100

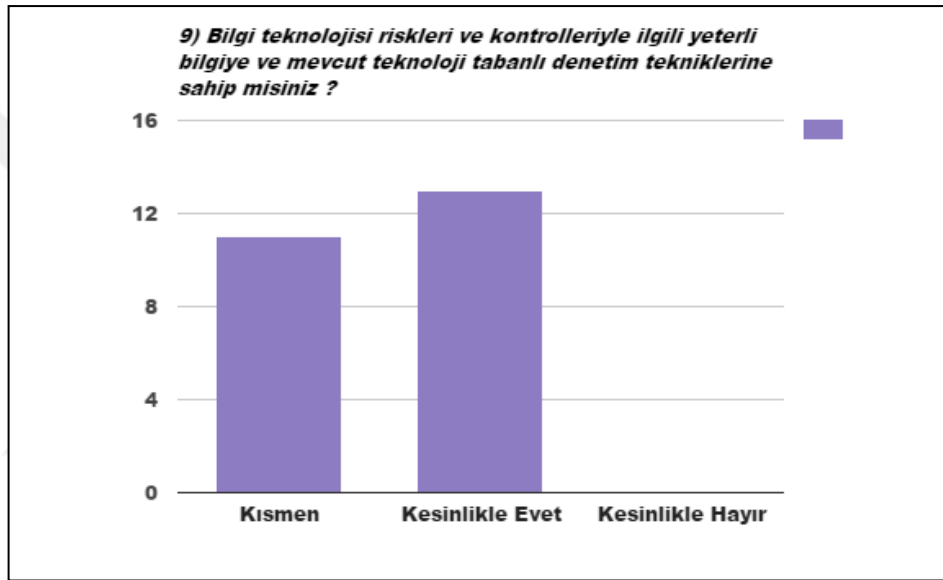


Şekil 4.51: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 8

✓ **Bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve mevcut teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip misiniz ?** Katılımcılara yönlendirilen bu soruya % 54,2'lik oranla 13 iç denetçi kesinlikle evet, % 45,8'lik oranla 11 iç denetçi kısmen yanıtını vermiştir. İç denetçilerin, hizmetlerini gerçekleştirebilmeleri için bilgi teknolojileri riskleri ve kontrolleri ile ilgili yeterli derecede bilgiye ve mevcut olan teknoloji tabanlı denetim tekniklerine hakim olmaları gerekir. Bununla birlikte bilgi teknolojileri denetimi yapan uzmanlar kadar bilgi sahibi olmaları da beklenmemektedir. Ankete katılan tüm şirketlerdeki iç denetçilerin bu verilere göre, bu alanda yeterli yetkinliğe sahip oldukları söylenebilir.

Tablo 4.51. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 9

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	11	45,8
Kesinlikle Evet	13	54,2
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	24	100



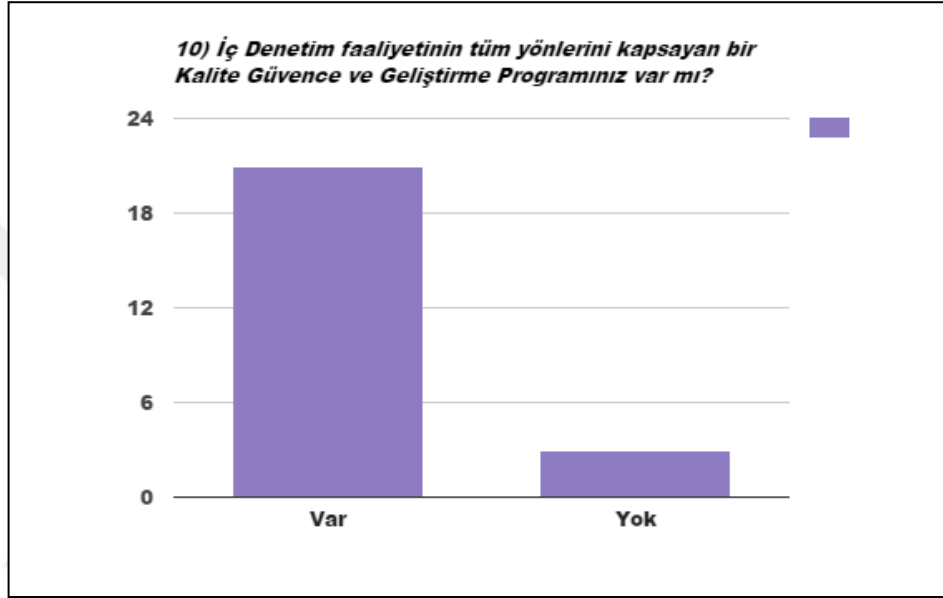
Şekil 4.52: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 9

✓ *İç Denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir Kalite Güvence ve Geliştirme Programınız var mı?* Katılımcılar bu soruya % 87,5 oranla var, % 12,5 oranla yok yanıtını vermiştir. Politik olarak popüler olmayan pozisyonlar üstlenen iç denetim birimi yöneticileri yönetimin gözetimi altındadır ve bu nedenle yaptıkları işleri etkin bir şekilde dökümante etmeleri gerekir. Yetersiz, eksik ve zayıf bir şekilde yapılandırılmış denetim işine karşı en iyi savunma, standartlara güçlü bağlılık ve uyumdur. Standartlara etkin uyum, sağlam bir Kalite Güvence ve Geliştirme Programı gerektirir⁸²³. Kısacası, 21 iç denetçi Kalite Güvence ve Geliştirme Programına sahip olduklarını söylemektedir.

⁸²³ IIA, 2015 İç Denetimin Global Nabızı: Dinamik Bir Ortamda Fırsatları Yakalamak, s.19.

Tablo 4.52. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 10

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Evet	21	87,5
Hayır	3	12,5
Toplam	24	100

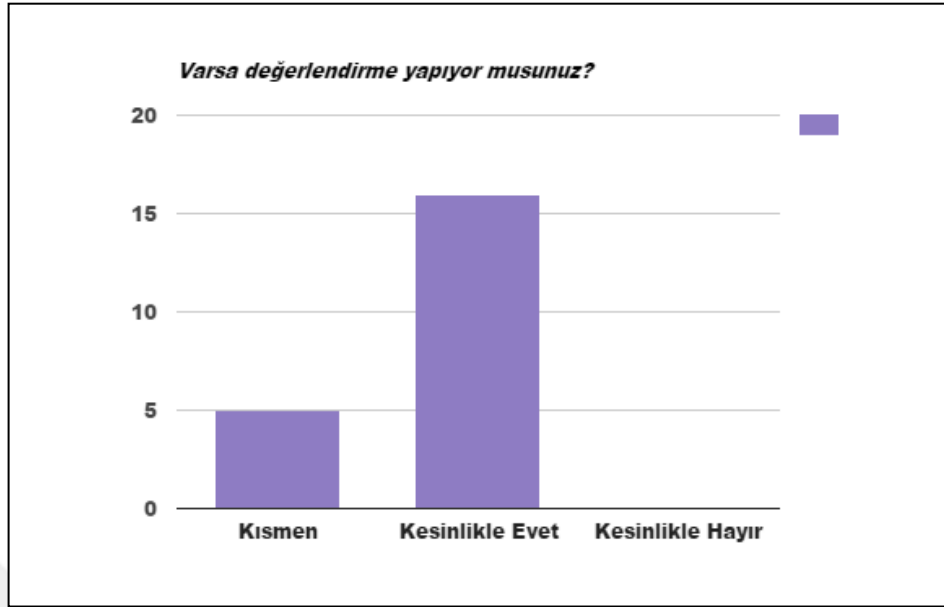


Şekil 4.53: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 10

✓ *Varsa değerlendirme yapıyor musunuz?* Ankete katılan ve Kalite Güvence ve Geliştirme Programına sahip olduğunu söyleyen iç denetçilere yöneltilen bu soru karşısında 16'sı kesinlikle evet, 5 ise kısmen yanıtını vermiştir. Anlaşılabacağı üzere 5 şirketin iyi tanımlanmış bir Kalite Güvence ve Geliştirme Programına sahip olmadıklarını söylemek mümkündür.

Tablo 4.53. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 10 +

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	5	20,8
Kesinlikle Evet	16	66,7
Kesinlikle Hayır	0	0
Cevaplanmayan	3	12,5
Toplam	24	100

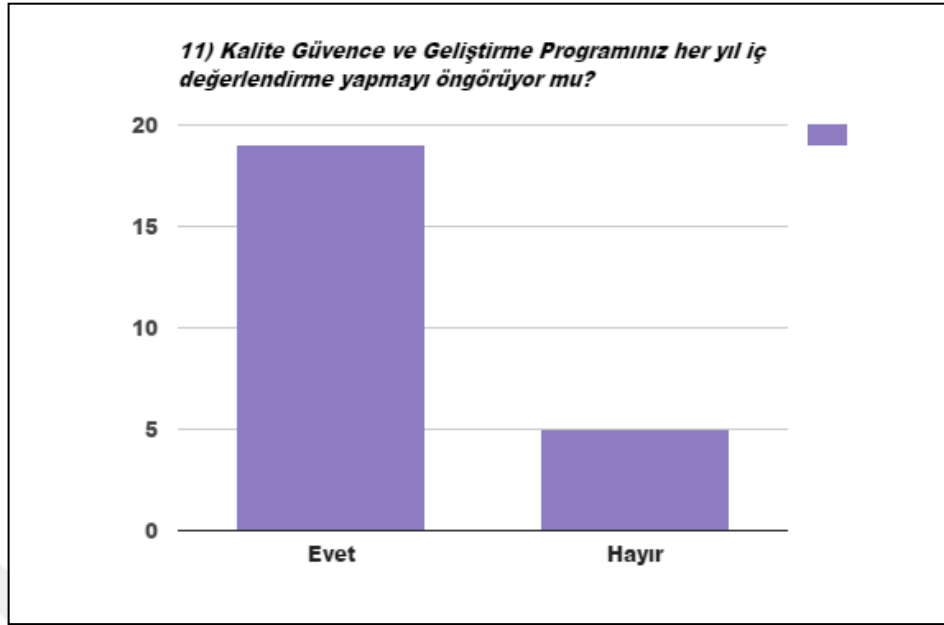


Şekil 4.54: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 10 +

✓ *Kalite Güvence ve Geliştirme Programınız her yıl iç değerlendirme yapmayı öngörüyor mu?* BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerden anketimize katılanların % 79,2'si bu soruya evet, % 20,8'i hayır yanıtını vermiştir. Ankete katılım gösteren 19 iç denetçi Kalite Güvence ve Geliştirme Programlarının her yıl iç değerlendirme yapmayı öngördüğünü söylemektedir.

Tablo 4.54. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 11

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Evet	19	79,2
Hayır	5	20,8
Toplam	24	100

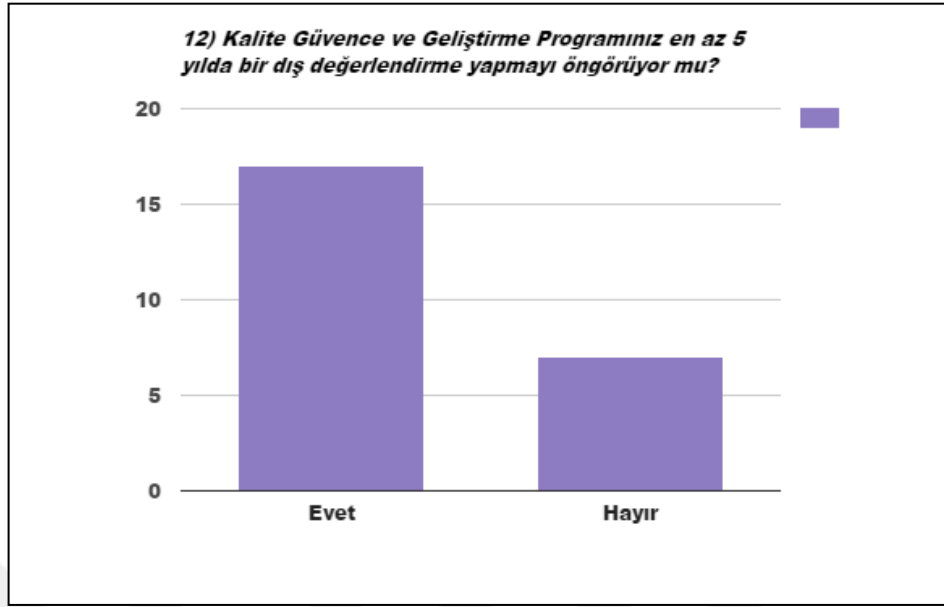


Şekil 4.55: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 11

✓ **Kalite Güvence ve Geliştirme Programınız en az 5 yılda bir dış değerlendirme yapmayı öngörüyor mu?** Ankete katılan iç denetçilere sunulan bu soruya verilen cevapların % 70,8'i evet, % 29,2'si hayır şeklindedir. 1312 kod numaralı “Dış Değerlendirmeler” başlıklı standarda göre; dış değerlendirmeler, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından en az beş yılda bir yapılmak zorundadır. Bu anlamda 17 şirket bu standarda uyum sağlamaktadır.

Tablo 4.55. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 12

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Evet	17	70,8
Hayır	7	29,2
Toplam	24	100

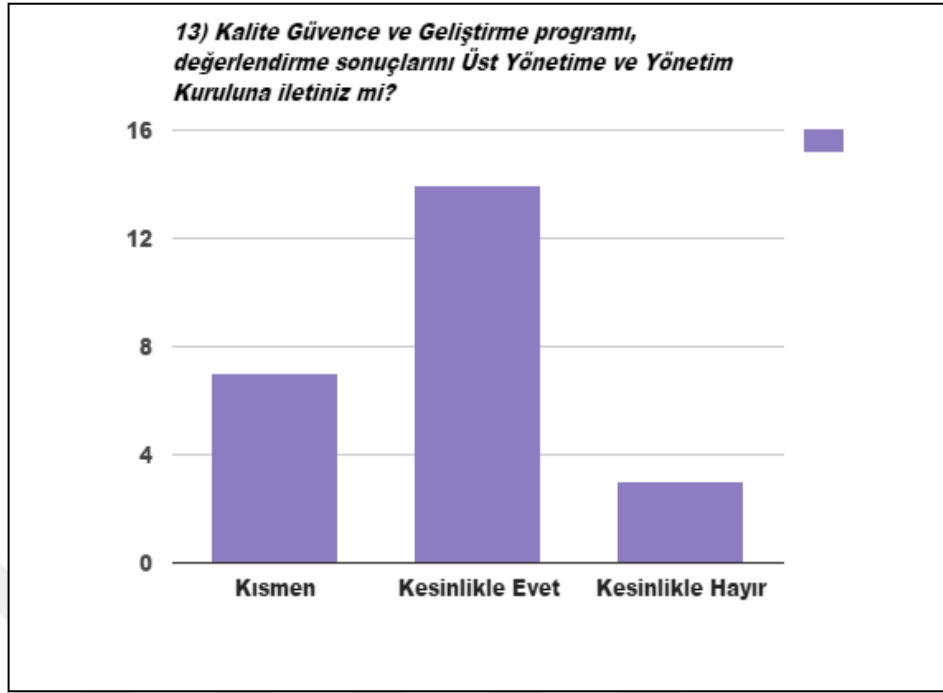


Şekil 4.56: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 12

✓ **Kalite Güvence ve Geliştirme programı, değerlendirme sonuçlarını üst yönetime ve yönetim kuruluna ilettiniz mi?** Anketimize katılanların %58,3'ü kesinlikle evet, % 29,2'si kısmen, % 12,5'i ise kesinlikle hayır şeklinde yanıt vermiştir. Kısacası, 1320 kod numaralı standarda göre, iç denetim birimi yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yönetime ve yönetim kuruluna iletmek zorundadır. Elde edilen bulgulara göre, 14 şirket bu standarda uyum sağlamaktadır.

Tablo 4.56. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 13

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	7	29,2
Kesinlikle Evet	14	58,3
Kesinlikle Hayır	3	12,5
Toplam	24	100

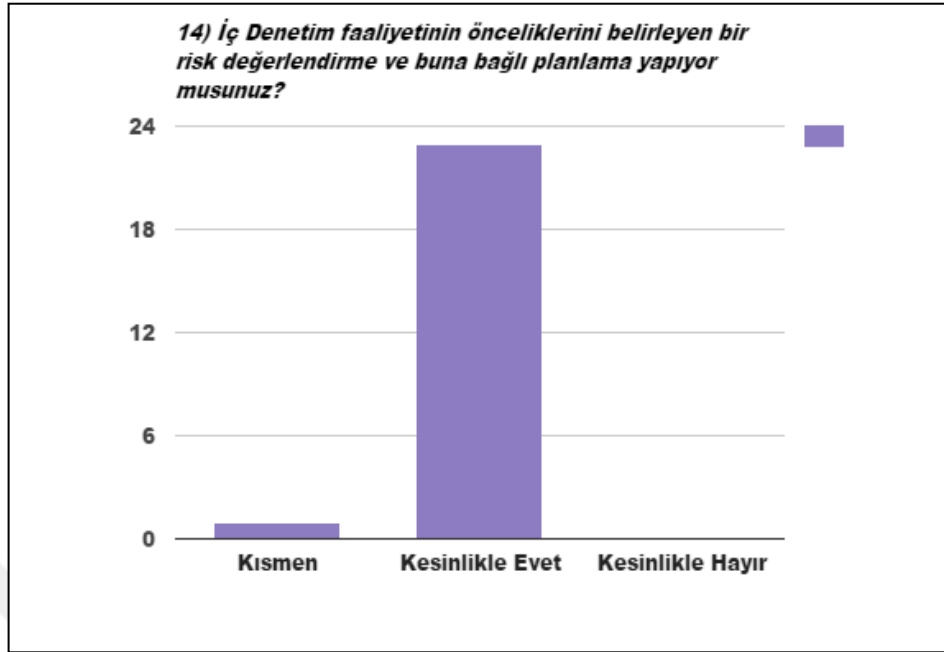


Şekil 4.57: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 13

✓ ***İç Denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk değerlendirme ve buna bağlı planlama yapıyor musunuz?*** Katılımcılara sunulan bu soruya verilen cevapların % 95,8'i kesinlikle evet, % 4,2'si kısmen şeklindedir. İç denetçilere yöneltilen bu soruyla 2010 kod numaralı "Planlama" standardına uygunluğu ölçmek amaçlanmıştır. IIA'nın İç Denetim Mesleki Uygulamaları için Uluslararası Standartları, iç denetçilerin bir risk-bazlı planlarının bulunmasını gerektirmektedir. Sonuç olarak, ankete katılan 23 şirket risk-bazlı planlarının olduğu ifade etmektedir.

Tablo 4.57. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 14

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısmen	1	4,2
Kesinlikle Evet	23	95,8
Kesinlikle Hayır	0	0
Toplam	24	100

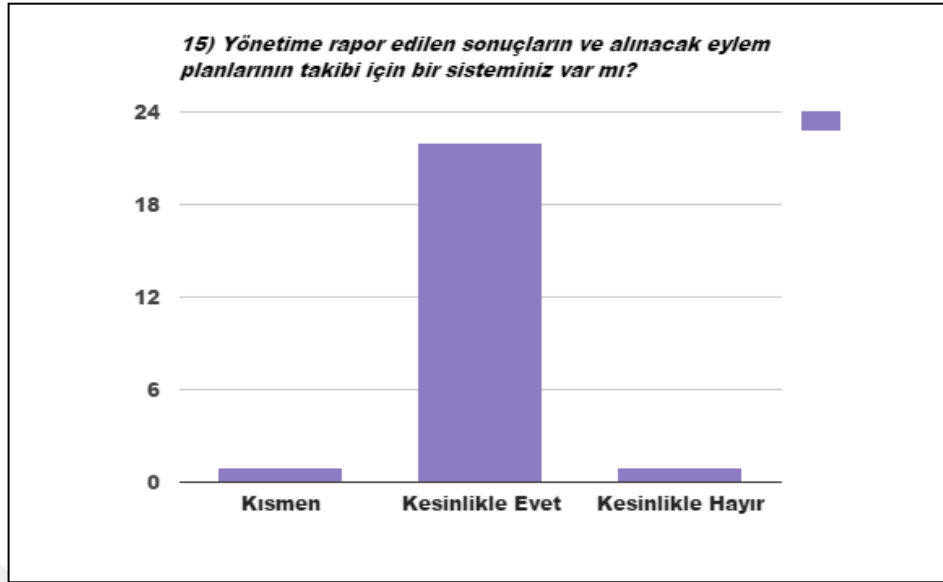


Şekil 4.58: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 14

✓ **Yönetime rapor edilen sonuçların ve alınacak eylem planlarının takibi için bir sisteminiz var mı?** Katılımcılara yönlendirilen bu soruya % 91,7'lik oranla 22 iç denetçi kesinlikle evet, % 4,2'lik oranda 1 iç denetçi kısmen ve yine aynı oranda iç denetçi kesinlikle hayır cevabını vermiştir. Bu soruyla, 2500 kod numaralı “İlerlemenin Gözlenmesi” başlıklı performans standardına uyumun ölçülmesi amaçlanmıştır. Standart'a göre; iç denetim birimi yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin başarılı bir biçimde uygulandığı veya yönetimin gerekli olan tedbiri almaması durumunda riski üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri izlemek amacıyla takip süreci kurmalıdır. Kısacası, 22 şirketin bu standarda uyum sağladığı görülmektedir.

Tablo 4.58. Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 15

Cevap	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kısım	1	4,2
Kesinlikle Evet	22	91,7
Kesinlikle Hayır	1	4,2
Toplam	24	100



Şekil 4.59: Uluslararası İç Denetim Standartları'na İlişkin Bilgiler: Soru 15

4.5.3. Araştırmanın Hipotezlerinin Değerlendirilmesi ve Sonuçlar

Anketin, iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkısını ölçmeye yönelik olan bölümünün “A” kısmında yer alan, 20 ifadeye verilen cevaplara göre, Tablo 4.59’a bakıldığında genel olarak ortalamaların 4 değerine yakın olduğu görülmektedir. 4 değeri ölçekte “katılıyorum” ifadesine karşılık gelmektedir. Ankete katılım gösteren sürdürülebilirlik komitelerinin veya ilgili birim yöneticilerinin verdikleri cevaplara göre; *İç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına anlamlı katkılar sağladıkları söylenebilir.* Ölçekte ilgili birim yöneticilerinden en düşük aritmetik ortalama puanı 3.19 ± 1.1 ile “*İç denetim birimi, kurumumuzda alınan kararların sürdürülebilirlik çalışmalarını nasıl etkilediğini ve bu çalışmalardan nasıl etkilendiğini değerlendirerek bir gözetmen görevi görmektedir.*” (ifade 7) ifadesinde görülmektedir. En yüksek aritmetik ortalama ise 4.46 ± 0.86 ile “*Kurumumuzda, etik dışı hareketlerle, hile ve rüşvet vakalarıyla savaşmak ve bunların önüne geçebilmek için iç denetim yetkin ve özel konumdadır.*” (ifade 19) ifadesinde görülmektedir. Katılımcılar 2, 3, 4, 5, 9, 14, 15, 18 ve 20 numaralı ifadelere genellikle 4 cevabını vererek bu ifadelere katıldıkları; 1, 6, 7, 16 ve 17 numaralı ifadelere genellikle 3 cevabını vererek bu ifadeler hakkında kararsız olduklarını ve 8, 10, 11, 12, 13 ve 19 numaralı ifadelere ise genellikle 5 cevabını vererek bu ifadelere kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4.59. Kurumsal Sürdürülebilirlik Çalışmalarına, İç Denetim Biriminin Katkılarının Değerlendirilmesinin Aritmetik Ortalama, Mod ve Standart Sapma Değerleri

Katılımcılara Yönlendirilen Sorular	Ort±SS	Mod
S1: İç denetim birimi, sürdürülebilirlik prensiplerine dayanan bir vizyon ve politika belirleme sürecinde, vizyonumuzun yeniden şekillenmesine ve kurum içinde içselleşmesi yönünde yönetime danışmanlık yapar.	3,42±1,17	3
S2: İç denetçiler, sürdürülebilirlik ile ilgili riskleri, fırsatları ve kısıtları belirleyerek, çevresel etkileri de gözden geçirerek kurumumuza değer katarlar.	3,73±1,12	4
S3: İç denetim birimi, sürdürülebilirlik çalışmalarında, kurumumuzun faaliyetlerinin gelişimine yaptığı tarafsız değerlendirmelerle katkıda bulunur.	3,73±1,15	4
S4: İç denetim birimi, tedarik zincirimizin, kurumumuzun sürdürülebilirlik politikalarına uyup uymadığını denetler ve bu anlamda değer katar	3,58±1,17	4
S5: Sürdürülebilirlik stratejimizin (çalışmalarımızın) başarılı olmasında ve geliştirilmesinde, ilgili diğer birimlerin yanında iç denetim biriminin de önemli bir işlevi bulunuyor.	3,58±1,36	4
S6: İç denetim birimi, sürdürülebilirlik stratejimizi, kurumun diğer faaliyetleri gibi denetim evrenine alarak bu alanda bize değer yaratıyor.	3,58±1,03	3
S7: İç denetim birimi, kurumumuzda alınan kararların sürdürülebilirlik çalışmalarını nasıl etkilediğini ve bu çalışmalardan nasıl etkilendiğini değerlendirerek bir gözetmen görevi görmektedir.	3,19±1,1	3
S8: İç denetim, etik programların mevcut ve etkili bir şekilde işlediği konusunda yönetim kurulumuza ve üst yönetimimize güvence vererek önemli bir değer sağlıyor.	4,04±1,22	5
S9: İç denetim birimi, sürdürülebilirlik stratejimiz ile genel stratejimiz arasında uyum olup olmadığını değerlendirerek, bize bu anlamda güvence sağlıyor.	3,31±1,19	4
S10: İç denetim birimi, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirerek ve geliştirerek, kurumsal sürdürülebilirliğimiz için güvence veriyor	4,04±1,08	5
S11: Sürdürülebilirlik çalışmalarımızın, iç denetim kapsamında ele alınması, bu çalışmaların gelişimi açısından önemli bir rol oynamakta.	3,92±1,26	5
S12: İç denetim, sürdürülebilirlik politikalarımızın iyileştirilmesini ve geliştirilmesini sağlayan, son derece önemli bir araçtır.	3,85±1,22	5
S13: İyi yapılandırılmış bir iç denetim faaliyeti, kurumumuzun süreçlerinin sürdürülebilirliğinin teminatıdır.	4,27±1,08	5
S14: İç denetim kurumumuzun performansının sürdürülebilirliğinin güvencesidir.	3,88±1,03	4
S15: Sürdürülebilirlik çalışmalarının iç denetim birimi tarafından takip edilip, değerlendirilmesi bu alanda tüketilen kaynakların düzene sokulmasını ve bu alanda yasalara ve mevzuata uyumu sağlar.	3,88±1,07	4
S16: Sürdürülebilirliğin raporlanmasında iç denetimin uzmanlığından ve öngörüsünden faydalanıyoruz.	3,38±1,3	3
S17: İç denetim birimi, kurumsal sosyal sorumluluk çalışmalarımızın etkinliği, verimliliği ve raporların güvenilirliği konusunda yönetim kuruluna güvence ve danışmanlık sağlıyor.	3,31±1,16	3
S18: İç denetim birimi, sürdürülebilirlik raporları için, güvence sağlama konusunda gerekli yetkinliğe sahiptir.	3,62±1,27	4
S19: Kurumumuzda, etik dışı hareketlerle, hile ve rüşvet vakalarıyla savaşmak ve bunların önüne geçebilmek için iç denetim yetkin ve özel konumdadır	4,46±0,86	5
S20: İç denetim birimi, verdiği güvence ve danışmanlık hizmetleriyle, kurum olarak sürdürülebilirlik hedeflerimize ulaşmamıza katkılar sağlar.	3,85±1,08	4

Anketin “B” bölümünde yer alan, kurumsal sürdürülebilirlik stratejisinin var olup olmadığını ölçmeye yönelik 10 ifadeye verilen cevaplara göre, Tablo 4,60’a bakıldığında genel olarak ortalamaların 3 değerine yakın olduğu görülmektedir. 3 değeri ölçekte “kesinlikle evet” ifadesine karşılık gelmektedir. Ankete katılım gösteren ilgili yöneticilerin verdikleri cevaplar neticesinde bu şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi geliştirmiş oldukları söylenebilir. Ölçekte ilgili birim yöneticilerinden en düşük aritmetik ortalama puanı 2.35 ± 0.49 ile “*Sürdürülebilirliği tüm hizmet ve ürün değer zincirine entegre ettiniz mi?*” (ifade 24) ifadesinde görülmektedir. En yüksek ortalama puanı ise 2.96 ± 0.2 ile “*Kurum olarak paydaşlarınızın beklentilerini ve kamuoyunda endişe yaratan çevresel, sosyal ve etik sorunları göz önünde bulunduruyor musunuz?*” (ifade 22) ifadesinde görülmektedir. Katılımcılar 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 29 ve 30 numaralı ifadelerle 3 cevabını vererek bu ifadelerle “kesinlikle evet” dediklerini; 24 numaralı ifadeye ise 2 cevabını vererek bu ifadelerle “kısmen” dedikleri görülmektedir.

Tablo 4.60. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisinin Değerlendirilmesinin Aritmetik Ortalama, Mod ve Standart Sapma Değerleri

Katılımcılara Yönlendirilen Sorular	Ort±SS	Mod
S21: Kurum olarak önemli ve öncelikli sürdürülebilirlik konularını belirlediniz mi?	2,92±0,27	3
S22: Kurum olarak paydaşlarınızın beklentilerini ve kamuoyunda endişe yaratan çevresel, sosyal ve etik sorunları göz önünde bulunduruyor musunuz?	2,96±0,2	3
S23: Sürdürülebilirlik ile ilgili konuları uzun vadeli hedef ve taahhütler koyarak yönetiyor musunuz?	2,69±0,47	3
S24: Sürdürülebilirliği tüm hizmet ve ürün değer zincirine entegre ettiniz mi?	2,35±0,49	2
S25: Bu çalışmalara çalışanlarınızın katılımını sağlıyor musunuz ve çalışanlarınız hedeflere ulaşılması için atılması gereken adımlar konusunda sorumluluk sahibi mi?	2,54±0,51	3
S26: Sürdürülebilirlik çalışmalarını yürütmesi için belirlemiş olduğunuz lider var mı?	2,85±0,37	3
S27: Paydaşlarınızdan gelen tavsiyeleri ve bilgileri değerlendiriyor musunuz?	2,81±0,4	3
S28: Sürdürülebilirlik konularının yarattığı fırsatları ve riskleri değerlendiriyor musunuz?	2,69±0,47	3
S29: Sürdürülebilirlik hedeflerini gerçekleştirmek için izleme ve değerlendirme faaliyeti yürütüyor musunuz?	2,81±0,4	3
S30: Bütün bu çalışmaları kurum içinde entegre bir biçimde sürdürdüğünüze inanıyor musunuz?	2,65±0,49	3

İç denetçilerin Uluslararası İç Denetim Standartları'na uyumunu ölçmeyi amaçlayan 10 (3'lü likert ölçekli) ifadeye verilen cevaplara göre, Tablo 4.61'e bakıldığında genel olarak ortalamaların 3 değerine yakın olduğu görülmektedir. 3 değeri ölçekte "kesinlikle evet" ifadesine karşılık gelmektedir. Ankete katılım gösteren iç denetçilerin bu 10 soruya verdikleri cevaplar neticesinde bu şirketlerin uluslararası standartlara uyum derecelerinin kısmi eksiklikler dışında yüksek olduğu söylenebilir. Ölçekte iç denetçilerden en düşük aritmetik ortalama puanı 2.46 ± 0.72 ile "Kalite Güvence ve Geliştirme programı, değerlendirme sonuçlarını üst yönetime ve yönetim kuruluna ilettiniz mi?" (ifade 13) ifadesinde görülmektedir. En yüksek ortalama puanı ise 3 ± 0 ile "Görevlerin ifası için gereken kaynaklara, personele, demirbaşlara ve ilgili mahallere sınırsız erişim imkanına sahip misiniz" (ifade 5) ifadesinde görülmektedir. Katılımcıların tüm ifadelerle 3 cevabını vererek bu ifadelerle "kesinlikle evet" dedikleri görülmektedir.

Tablo 4.61. Uluslararası İç Denetim Standartları'na Uyumun Değerlendirilmesinin Aritmetik Ortalama, Standart Sapma ve Mod Değerleri

Katılımcılara Yönlendirilen Sorular	Ort $\pm$ SS	Mod
S2: İç Denetim Birimi Yöneticisi, Yönetim Kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşime sahip mi?	2,79 $\pm$ 0,41	3
S5: Görevlerin ifası için gereken kaynaklara, personele, demirbaşlara ve ilgili mahallere sınırsız erişim imkanına sahip misiniz?	3 $\pm$ 0	3
S6: İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin atanması, performans değerlendirilmesi ve özlük hakları Yönetim/Denetim Kurulu tarafından onaylanıyor mu?	2,75 $\pm$ 0,44	3
S7: İç denetim mesleki unvan sertifikası ve gerekli vasıfları edinerek yeterliliğinizi ispatlamak için teşvik ediliyor musunuz?	2,92 $\pm$ 0,28	3
S8: Hile risklerini ve bu risklerin kurum içinde yönetim şeklini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip misin?	2,92 $\pm$ 0,28	3
S9: Bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve mevcut teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip misiniz?	2,54 $\pm$ 0,51	3
S10: İç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir Kalite Güvence ve Geliştirme Programınız var mı? Varsa değerlendirme yapıyor musunuz?	2,54 $\pm$ 0,72	3
S13: Kalite Güvence ve Geliştirme programı, değerlendirme sonuçlarını Üst Yönetime ve Yönetim Kuruluna ilettiniz mi?	2,46 $\pm$ 0,72	3
S14: İç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk değerlendirme ve buna bağlı planlama yapıyor musunuz?	2,96 $\pm$ 0,2	3
S15: Yönetime rapor edilen sonuçların ve alınacak eylem planlarının takibi için bir sisteminiz var mı?	2,88 $\pm$ 0,45	3

Tablo 4.62. Şirketlere İlişkin Puanların Dağılımı

	N	Min-Maks	Ort±SS	Cronbach Alfa
İç Denetimin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkı Puanı	26	20-100	74,62±18,95	0,975
Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanı	26	23-30	27,27±2,11	0,675
Uluslararası Standartlara Uygunluk Puanı	24	24-30	27,75±1,98	

Güvenilirlik, araştırmada uygulanan tekniğin araştırmacıya evren hakkında doğru veriler sağladığına duyulan inanç olarak tanımlanmaktadır. Güvenilirliğin ölçümü, araştırmada kullanılan tekniğin aynı koşullarda aynı sonuçları verip vermediği ve ölçeği oluşturan ifadelerin kendi içinde tutarlılığı olup olmadığı (iç tutarlılık) test edilerek yapılmaktadır. İç tutarlılık analizinde en sık kullanılan yöntem Cronbach's Alpha katsayısının hesaplanmasıyla yapılan iç tutarlılık analizidir ve pek çok kaynağa göre de iç tutarlılık için bu analiz yeterlidir⁸²⁴. Alfa katsayısı, $0,60 < \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilir, $0,80 < \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir olarak kabul edilir⁸²⁵. Elde edilen verilerin güvenilirlik ve ortalama değerlerini incelersek;

✓ Şirketlerin iç denetim biriminin, kurumsal sürdürülebilirliğe katkı puanları 20 ile 100 arasında değişmekte olup, ortalaması 74.62 ± 18.95 , Cronbach Alfa katsayısı 0.975'tir. Elde edilen bu güvenilirlik katsayısına göre ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğu söylenebilir. Elde edilen genel ortalama değerine göre BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına iç denetim biriminin katkısının olduğu söylenebilir.

✓ Şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanları 23 ile 30 arasında değişmekte olup, ortalaması 27.27 ± 2.11 , Cronbach Alfa katsayısı 0.675'tir. Anketin bu bölümündeki soruların güvenilirlik katsayısına göre ölçeğin oldukça güvenilir olduğu söylenebilir. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi geliştirip geliştirmediklerinin analizinde elde edilen verilerin

⁸²⁴ Saruhan ve Özdemirci, **Bilim, Felsefe ve Metodoloji**, s.178.

⁸²⁵ Aliye Kayış, "Güvenirlilik Analizi", Şeref Kalaycı (Ed.), **SPSS Uygulama Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2010, s.405.

ortalamlarına göre, bu şirketlerde kurumsal sürdürülebilirlik stratejisinin mevcut olduğu söylenebilir.

✓ Şirketlerin Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygunluk puanları 24 ile 30 arasında değişmekte olup, ortalaması 27.75 ± 1.98 'dir. Elde edilen bu ortalama değer BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerin kısmi eksiklikleri olsa da Uluslararası İç Denetim Standartları'na uyum derecelerinin yüksek olduğu söylenebilir.

BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerle gerçekleştirilen bu çalışma, iç denetim birimlerinin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına anlamlı katkılar sağladıklarını göstermektedir. Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygunluğun da ortalama değerlere göre yüksek olduğunu, ancak standartlara uygunluk için yöneltilen soruları incelediğimizde, standartlara uygunluk artıkcı kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarında ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanında anlamlı bir değişim olup olmadığı analiz edilecektir.

Tablo 4.63. İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin İşlevsel Raporlama Yaptığı Merciyeye göre İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanlarının Değerlendirilmesi

	N	İç Denetimin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkı Puanı	Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanı
		Ort±SS (Medyan)	Ort±SS (Medyan)
Yönetim Kurulu	8	82,38±11,12 (79,5)	26,63±2,26 (26,5)
Denetim Komitesi	10	71,2±19,59 (78)	27,5±2,07 (27,5)
Diğer	4	71,25±35,26 (82,5)	26,5±2,65 (27)
P		0,711	0,627

Kruskal Wallis Test

✓ İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin, işlevsel raporlama yaptığı merciyeye göre, iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanına yapılan katkı açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p > 0.05$). Uluslararası İç denetim Standartları, İç denetim Birimi Yöneticisi'nin işlevsel raporlamayı Denetim Komitesi'ne veya Yönetim

Kurulu'na yapmasını öngörmektedir. Endeks'teki 22 şirketi incelediğimizde, 18 şirketin bu standarda uygunluk sağladığı görülmektedir. Fakat raporlama yapılan mercilere göre karşılaştırma yaptığımızda kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanına katkıda anlamlı bir farklılık elde edilememiştir. **H03:** *İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin, işlevsel raporlama yaptığı merciye göre, iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanında ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanında anlamlı bir farklılık yoktur.*

Tablo 4.64. İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin İdari Raporlama Yaptığı Merciyeye göre İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanlarının Değerlendirilmesi

	N	İç Denetimin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkı Puanı	Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanı
		Ort±SS (Medyan)	Ort±SS (Medyan)
Yönetim Kurulu	8	77,00±20,05 (79)	26,50±2,62 (26)
Denetim Komitesi	3	69,33±11,24 (72)	28,0±1,73 (29)
Genel Müdür	8	81,50±17,15 (84)	27,50±1,77 (27,5)
Diğer	3	60±34,77 (77)	26±2,65 (27)
P		0,369	0,609

Kruskal Wallis Test

✓ İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin, idari raporlama yaptığı merciye göre, iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanına yapılan katkı açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$). Uluslararası İç Denetim Standartları, İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin İdari olarak genel müdüre (CEO'ya) raporlama yapmasını öngörmektedir. **H04:** *İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin, İdari raporlama yaptığı merciye göre, iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanında ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanında anlamlı farklılık yoktur.*

Tablo 4.65. Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Her Yıl İç Değerlendirme Yapmayı Öngörme Durumuna göre İç Denetimin Sürdürülebilirliğe Katkısı ve Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanlarının Değerlendirilmesi

	N	İç Denetimin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkı Puanı	Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanı
		Ort±SS (Medyan)	Ort±SS (Medyan)
Evet	17	78,74±14,61 (81)	27,29±1,99 (28)
Hayır	5	55,4±25,22 (61)	26±2,74 (26)
P		0,046*	0,286

Mann Whitney U Test

* $p < 0.05$

✓ Kalite Güvence ve Geliştirme Programlarının her yıl iç değerlendirme yapmayı öngören şirketlerin iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanları, öngörmeyen şirketlerden istatistiksel olarak anlamlı düzeyde yüksektir ($p:0.046$; $p < 0.05$).

✓ Kalite Güvence ve Geliştirme Programlarının her yıl iç değerlendirme yapmayı öngörme durumuna göre kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p > 0.05$).

✓ Endeks'teki 22 şirketten 17'sinde Kalite Güvence ve Geliştirme Programlarının her yıl iç değerlendirme yapmayı öngördüğü anlaşılmaktadır. Bu 22 şirketi incelediğimizde Kalite Güvence ve Geliştirme programı iç değerlendirme yapmayı öngören şirketlerin sürdürülebilirlik çalışmalarına iç denetim biriminin katkı puanlarında artış olduğu görülmektedir. **H5: Kalite Güvence ve Geliştirme Programının her yıl iç değerlendirmeyi öngören şirketlerin iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanı anlamlı oranda artmaktadır.** Hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 4.66. Kalite Güvence ve Geliştirme Programlarının 5 Yılda Bir Dış Değerlendirme Yapmayı Öngörme Durumuna göre İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanlarının Değerlendirilmesi

	N	İç Denetimin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkı Puanı	Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanı
		Ort±SS (Medyan)	Ort±SS (Medyan)
Evet	15	74,27±17,21 (77)	27,13±1,85 (27)
Hayır	7	77,43±27,36 (83)	26,71±2,93 (26)
P		0,359	0,803

Mann Whitney U Test

✓ Kalite Güvence ve Geliştirme Programlarının 5 yılda bir dış değerlendirme yapmayı öngörme durumuna göre iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanı ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$). Endeks'teki 22 şirketi incelediğimizde 15'inde Kalite Güvence ve Geliştirme Programlarının 5 yılda bir dış değerlendirme yapmayı öngördüğü anlaşılmaktadır. Ancak öngörmeyenlerle karşılaştırma yapıldığında ise, kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve kurumsal stratejisi puanına katkıda anlamlı bir farklılık elde edilememiştir. **H06: Kalite Güvence ve Geliştirme Programının 5 yılda bir dış değerlendirme yapmayı öngören şirketlerin iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve sürdürülebilirlik stratejisi puanına katkısında anlamlı farklılık yoktur.**

Tablo 4.67. İç Denetimin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı, Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi ve Uluslararası Standartlara Uygunluk Puanlarının Korelasyon Değerlendirmesi

	İç Denetimin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkı Puanı		Kurumsal Sürdürülebilirlik Strateji Puanı		Uluslararası Standartlara Uygunluk Puanı	
	R	P	R	P	R	P
İç Denetimin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkı Puanı	-	-				
Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanı	0,313	0,119	-	-		
Uluslararası Standartlara Uygunluk Puanı	0,212	0,321	0,505	0,012*	-	-

Pearson Korelasyon Analizi

✓ İç denetimin Kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı ile kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (r:0.313; p:0.119; p>0.05).

✓ İç denetimin sürdürülebilirliğe katkısı ile uluslararası standartlara uygunluk puanları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (r:0.212; p:0.321; p>0.05). **H02:** İç denetim biriminin Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygunluk derecesi arttıkça kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına yapılan katkıda anlamlı bir farklılık yoktur.

✓ Kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi ile uluslararası standartlara uygunluk puanları arasında aynı yönlü, %50.5 düzeyinde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (r:0.505; p:0.012; p<0.05).

✓ İç denetimin kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı ile uluslararası standartlara uygunluk puanları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmadığından Regresyon modeli oluşturulmamıştır.

Tablo 4.68. Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanları için Lineer Regresyon Analizi Sonuçları

	B	S.E.	Beta	t	p	%95 CI	
						Alt Sınır	Üst Sınır
(Constant)	-3,781	6,948		-0,544	0,592	-18,190	10,628
Uluslararası Standartlara Uygunluk Puanı	1,075	0,392	0,505	2,744	0,012*	0,262	1,888

* $p < 0.05$

✓ Şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanlarına uluslararası standartlara uygunluk puanlarının etkisini lineer regresyon analizi ile değerlendirdiğimizde; modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu saptanmıştır ($p:0.012$; $p < 0.05$). Modelde uluslararası standartlara uygunluk puanlarının etkisi istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($p:0.012$; $p < 0.05$). Modele göre uluslararası standartlara uygunluk puanlarındaki bir birimlik artışın şirketlerdeki kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanlarını 1.075 kat arttırdığı görülmektedir. **H1:** İç denetim biriminin, Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygunluk derecesi arttıkça kurumsal sürdürülebilirlik stratejisine yapılan değer artar. Hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 4.69. CRMA ve CIA Sertifikalarına Sahip Olan Şirketlerin İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanlarının Değerlendirilmesi

		n	İç Denetimin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı Puanı	Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanı
			Ort±SS (Medyan)	Ort±SS (Medyan)
CRMA	Var	7	77,57±20,57 (82)	26,43±2,37 (26)
	Yok	15	74,20±20,86 (79)	27,26±2,12 (28)
	P		0,672	0,413
CIA	Var	4	89,5±7,72 (88)	27,25±2,5 (27,5)
	Yok	18	72,11±21,02 (76,5)	26,94±2,18 (27)
	P		0,048*	0,797

Mann Whitney U Test

* $p < 0.05$

✓ CRMA sertifikasına sahip olanlar ile olmayanlar arasında iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirliğe katkısı ve kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanları açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

✓ CIA sertifikasına sahip olan şirketlerin iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanları, CIA sertifikasına sahip olmayanlardan istatistiksel olarak anlamlı düzeyde yüksektir ($p:0.048$; $p<0.05$). **H7: CIA sertifikalarına sahip olan şirketlerin iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkısı anlamlı oranda artmaktadır.** Hipotezi kabul edilmiştir.

✓ CIA sertifikasına sahip olanlar ile olmayanlar arasında kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanları açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Tablo 4.70. Şirketteki Görev Sürelerine göre İç Denetim Biriminin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkısı ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanlarının Değerlendirilmesi

Şirketteki Görev Süresi	N	İç Denetimin Kurumsal Sürdürülebilirliğe Katkı Puanı	Kurumsal Sürdürülebilirlik Stratejisi Puanı
		Ort±SS (Medyan)	Ort±SS (Medyan)
0-6 yıl	9	76±11,09 (79)	27,89±2,15 (29)
7-15 yıl	9	84,11±19,15 (90)	26,67±1,94 (27)
15 yıl ve üzeri	4	53,75±27,11 (58)	25,75±2,5 (25,5)
P		0,047*	0,213

Kruskall Wallis Test

* $p<0.05$

✓ Şirketteki görev süreleri arasında iç denetimin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p:0.047$; $p<0.05$). Farklılığın hangi görev süresinden kaynaklandığını saptamak amacıyla yapılan ikili karşılaştırmalar sonucunda; 7-15 yıl arası görev yapanların arasında iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanları, 15 yıl ve üzerinde görev yapanlardan anlamlı şekilde yüksek bulunmuştur ($p:0.045$; $p<0.05$). Diğer görev süreleri arasında iç denetim biriminin sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanları açısından anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

H8: *İç denetçilerin şirketteki görev süresine göre kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanlarında anlamlı farklılık vardır.* Hipotezi kabul edilmiştir.

✓ Şirketteki görev süreleri arasında kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanları açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

İstatistiksel İncelemeler

Çalışmada elde edilen bulgular değerlendirilirken, istatistiksel analizler için IBM SPSS Statistics 22 (IBM SPSS, Türkiye) programı kullanılmış, çalışma verileri değerlendirilirken verilerin normal dağılıma uygunluğu Shapiro Wilks testi ile yapılmıştır. Çalışma verileri değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metotların (Ortalama, Standart sapma, Frekans) yanı sıra niceliksel verilerin karşılaştırılmasında normal dağılım göstermeyen verilerin iki grup arası karşılaştırmalarında Mann Whitney U testi uygulanmıştır. Normal dağılım göstermeyen verilerin ikiden fazla grup arası karşılaştırmalarında Kruskal Wallis testi, farklılığa neden olan grubun tespitinde ise Mann Whitney U testi kullanılmıştır. Değişkenler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesinde Pearson korelasyon analizi, değişkenlerin birbirleri üzerine etkilerini değerlendirmek amacıyla ise Lineer Regresyon Analizi kullanılmıştır. Anlamlılık $p<0.05$ düzeyinde değerlendirildi.

SONUÇ

1960'lı yılların sonlarına doğru ekolojik dengenin gittikçe bozulmaya başlamasıyla beraber doğal kaynakların azalması, işletmelerin ihtiyaç duydukları kaynakları elde etmekte zorlanmaları ve artan yüksek girdi maliyetleri gibi nedenler işletmeleri çözüm yolları aramaya itmiştir. İşletmeler, bu arayış çabaları sonucunda karşı karşıya kaldıkları bu olumsuz durumların, iş yapış modellerinden kaynaklandığını fark etmişlerdir. İşletmeler bu farkındalık sonrasında da değişime yönelmeye başlamışlardır. Tam bu noktada da “sürdürülebilirlik” kavramı gündeme gelmeye başlamıştır.

Bu değişim ihtiyacı sonucunda işletmeler sürdürülebilirlik kavramının ne kadar önemli olduğunu, sadece ekonomik olarak kalkınmanın yeterli olmadığı bununla birlikte sosyal ve çevresel sorunların değerlendirilmesi gerektiğini algılamaya başlamışlardır. Sürdürülebilirlik kavramının öneminin artması beraberinde sürdürülebilir kalkınma kavramını gündeme getirmiştir. Dünyada kabul edilen tanıma göre sürdürülebilir kalkınma; gelecek nesillerin yaşamsal ihtiyaçlarını karşılayabilme yeteneklerini tehlikeye atmadan bugünkü nesilin ihtiyaçlarını karşılamaktır.

Rol ve sorumluluk bilincinde olan işletmeler sürdürülebilirliği iş yapış modellerine entegre etmeye başlamışlardır. Sürdürülebilirliği bir işlevsel etkinlik alanı olmaktan ziyade, tüm işletmenin sahip olması gereken bir sorumluluk olarak kabul etmişlerdir. Böylece sürdürülebilirlik, yalnızca kesinti maliyetleri veya etkinlik kazanmanın bir yolu olarak görülmemeye, aksine rekabet avantajı elde etmek ve işletmenin paydaşlarına uygun olan ürünlerin, hizmetlerin ve markaların konumlandırılması yoluyla büyümek için, bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştır. Ayrıca hissedarlar, tüketiciler, yatırımcılar ve diğer paydaşlar, şirketin yalnızca sürdürülebilir işletme uygulamalarından sorumlu olduğunun göstermesini değil aynı zamanda bu uygulamalara ilişkin zamanında, ilgili ve objektif bir şekilde raporlama yapmasını talep eder hale gelmişlerdir. Şeffaf olunmasına yönelik artan baskı sonucunda, giderek artan sayıda şirket, sürdürülebilirlik hususunda raporlama yapmayı tercih etmeye başlamıştır. Sürdürülebilirlik raporları, okuyuculara raporlama yapan şirketin üçlü kar hanesinin (ekonomik, sosyal ve çevresel) nasıl iyi fayda sağladığı

konusunu anlamalarına yardımcı olmaktadır. Bunun yanında toplum hayatının odak noktasında olan işletmelerin sosyal sorunlara ağırlık vermeleri; eşitlik, sağlık, sosyal adalet, insan ve çalışan hakları gibi konulara eğilmeleri gereklidir. Günümüz dünyasında sadece ekonomik karlılığı hedefleyerek, hiçbir sosyal soruna el uzatmayan, çalışanın çalışma ve yaşam koşullarını iyileştirmeyen ve doğayı korumayan bir işletmenin uzun soluklu yaşama şansı çok azdır.

Kısacası, kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerde uzun dönemli değer yaratmak amacıyla kurumsal yönetim ilkeleriyle birlikte ekonomik, sosyal ve çevresel faktörlerin işletmelerin faaliyetlerine ve karar mekanizmalarına uyarlanarak risklerin yönetilmesidir. Bunun için de bu çalışmada değinildiği gibi işletmelerin süreçlerini değiştirerek sürdürülebilirlik stratejileri oluşturmaları ve bu stratejiyi genel stratejilerine entegre ederek faaliyetlerini sürdürmeleri gerekir. Bu süreç içerisinde işletmelerin üçüncü savunma hattında bulunan iç denetim birimine önemli rol ve sorumluluklar düşmektedir. İşletmenin bütün süreçlerinde yer alan, bağımsız ve tarafsız olan bu faaliyetin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı sağladığı ve sağlayacağı yadsınamaz bir gerçektir.

Bu çalışmanın konusunu oluşturan kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarında Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesi'nde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetinin rol ve sorumlulukları ve işletmeye yaptığı katkılar detaylı bir şekilde çalışmanın teorik kısmında incelenmiştir. Araştırma kısmında ise ülkemizde ikinci kez hesaplanan BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlere yönelik düzenlenen iki anket çalışması ile iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına sağladığı katkılar ve Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygunluk analiz edilmiştir. Ayrıca bu şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi geliştirip geliştirmedikleri analiz edilerek, Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygunluk puanı arttıkça kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik strateji puanına anlamlı katkının var olup olmadığı analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda ulaşılan sonuçlar;

Araştırma sonucunda endekste yer alan şirketlerin sürdürülebilirlik komitelerinden veya ilgili birimden elde edilen verilere göre kurumsal sürdürülebilirlik

alışmalarına iç denetim biriminin katkısının yüksek olduğu görülmüştür. İç denetim biriminin katkısını ölçen 20 ifadeye ilgili birim yöneticilerinin verdikleri cevapların aritmetik ortalaması 3,73, Cronbach Alfa katsayısı 0.975'tir. Elde edilen bu güvenirlik katsayısına göre ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğu söylenebilir. Ortalamanın "4" değerine oldukça yakın çıkmış olması iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına değer kattığını göstermektedir.

şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi geliştirip geliştirmediğini analiz etmeye yönelik yöneltilen 10 ifadeye ilgili birim yöneticilerinin verdikleri cevapların aritmetik ortalaması 2,73, Cronbach Alfa katsayısı 0.675'tir. Anketin bu bölümündeki soruların güvenirlik katsayısına göre ölçeğin oldukça güvenilir olduğunu söylenebilir. Ortalamanın "3" değerine oldukça yakın çıkmış olması endeksteki şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik stratejilerinin mevcut olduğunu göstermektedir

Diğer yandan BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne tabi olan şirketlerin iç denetim birimine yönelik düzenlenen anket sonuçlarına göre, endekste yer alan şirketlerin kısmi eksiklikleri olsa da Uluslararası İ Denetim Standartları'na genel anlamda uygunluk gösterdiği söylenebilir.

Ayrıca, iki anket çalışmasından elde edilen sonuçlar gerekli testlere tabi tutularak, Uluslararası İ Denetim Standartları'na uygunluk ile iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik strateji puanına katkısının farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir. Anketi, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan 29 şirketten 22 şirketin hem iç denetim biriminin hem de sürdürülebilirlik komitesi veya ilgili birimin cevaplandırması, yani yaklaşık olarak % 75,86'lık bir katılım sağlanması, iki biriminden elde edilen verilerin karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan sonuçların BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ndeki tüm şirketleri temsil etmesi açısından anlamlı kabul edilmektedir. Bu sonuçlara göre;

✓ Uluslararası İ Denetim Standartları'na uygunluk puanı ile kurumsal sürdürülebilirlik strateji puanı karşılaştırıldığında anlamlı fark elde edilmiştir. Kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi ile uluslararası standartlara uygunluk puanları arasında aynı

yönlü, %50.5 düzeyinde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($r:0.505$; $p:0.012$; $p<0.05$). Şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi puanlarına uluslararası standartlara uygunluk puanlarının etkisini lineer regresyon analizi ile değerlendirdiğimizde; modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu saptanmıştır ($p:0.012$; $p<0.05$). Modele göre uluslararası standartlara uygunluk puanlarındaki bir birimlik artışın şirketlerdeki sürdürülebilirlik stratejisi puanlarını 1.075 kat arttırdığı görülmektedir.

✓ Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygunluk puanı ile kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına iç denetim biriminin katkı puanı karşılaştırıldığında, standartlara uyumdaki artışla iç denetimin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanında artışta anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

✓ İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin, işlevsel raporlama yaptığı merciye göre kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik strateji puanına katkının farklılık gösterip göstermediğine bakıldığında, anlamlı bir fark ortaya çıkmamaktadır.

✓ İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin, idari raporlama yaptığı merciye göre de kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik strateji puanına yapılan katkıda anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

✓ Kalite Güvence ve Geliştirme Programı olan ve her yıl iç değerlendirme yapmayı öngören şirketlerle öngörmeyen şirketlerin iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkıları arasında anlamlı fark olup olmadığı analiz edildiğinde, her yıl iç değerlendirme yapanlarla yapmayanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı fark ortaya çıkmaktadır. Kalite güvence ve geliştirme programı olan ve iç değerlendirme yapmayı öngören şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanı anlamı oranda yüksektir.

✓ Kalite Güvence ve Geliştirme Programı 5 yılda bir dış değerlendirme yapmayı öngören şirketlerle öngörmeyen şirketler karşılaştırıldığında ise kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik strateji puanına katkıda anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Endekste yer alan şirketlerin standartlara kısmi eksiklikler dışında uyum göstermesi bunun nedeni olarak açıklanabilir.

✓ Endekste ki şirketlerin iç denetçilerinin sahip oldukları sertifikalara göre kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik strateji puanına

katkıda fark olup olmadığı analiz edildiğinde, CIA sertifikasına sahip olan iç denetim biriminin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanları, CIA sertifikasına sahip olmayanlardan istatistiksel olarak anlamlı düzeyde yüksektir ($p:0.048$; $p<0.05$).

✓ Şirkette bulunan iç denetçilerin görev süreleri arasında iç denetimin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkının farklı olup olmadığı karşılaştırıldığında ise istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p:0.047$; $p<0.05$). Farklılığın hangi görev süresinden kaynaklandığını saptamak amacıyla yapılan ikili karşılaştırmalar sonucunda; 7-15 yıl arası görev yapanların arasında iç denetimin kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanları, 15 yıl ve üzerinde görev yapanlardan anlamlı şekilde yüksek bulunmuştur ($p:0.045$; $p<0.05$). Diğer görev süreleri arasında iç denetimin sürdürülebilirlik çalışmalarına katkı puanları açısından anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$). Buradan anlaşılabileceği üzere 7-15 yıl arası görev yapan iç denetçilerin, kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarına daha çok katkı sağladıkları ortaya çıkmıştır.

Sonuç olarak, iç denetim biriminin, bir şirketin sürdürülebilir bir başarı yakalamasında çok önemli roller aldığını ve alabileceğini görmekteyiz. Dünya genelinde iç denetimin gittiği yöne bakılırsa, stratejik danışmanlık kimliğiyle, şirketteki verimlilik alanlarını göstererek, önemli projelere katkılar sağlayarak ve maliyetleri kontrol altına alarak şirkete değer katan bir birim olduğu ön plana çıkmaktadır. Bu bakımdan özellikle sektörel uzmanlığın önem kazanmasıyla beraber, değişik ve özellikli konularda yetkin iç denetçilere duyulan ihtiyaç artmıştır. Başka bir anlatımla, iç denetçilerin rolü değiştikçe ve paydaş beklentileri yükseldikçe, iç denetçilerin klasik teknik bilgi yetkinliğinin yanı sıra yeni yetkinlikler kazanmaları gerekmektedir. Şirketin elinde bulunan ve son derece önemli bir araç olan iç denetim biriminin, şirket içinde iyi yapılandırılmış olması, iç denetçilerin sürekli yetkinliklerini geliştirmeleri için teşvik edilmeleri, bağımsız olmaları ve her türlü bilgiye ve kaynağa erişebilir olmaları gerekir. İç denetimin, şirketlerin süreçlerinin sürdürülebilirliğinin teminatı olduğu hiç unutulmamalıdır. Bu araçtan etkin bir şekilde yararlanmak hem şirketlerin faaliyetlerinin hem de yaşamın sürdürülebilir olmasını sağlayacaktır.

EKLER

EK-1

BIST Sürdürülebilirlik Endeksi					
1	AKBNK	AKBANK	16	PETKM	PETKİM
2	AKSEN	AKSA ENERJİ	17	SAHOL	SABANCI HOLDİNG
3	AEFES	ANADOLU EFES	18	SAFGY	SAF GMYO
4	ARCLK	ARÇELİK	19	TSKB	T.S.K.B.
5	ASELS	ASELSAN	20	TAVHL	TAV HAVALİMANLARI
6	BRISA	BRİSA	21	TOASO	TOFAŞ OTO. FAB.
7	COLA	COLA COCA İÇECEK	22	TCELL	TURKCELL
8	DOAS	DOĞUŞ OTOMOTİV	23	TUPRS	TÜPRAŞ
9	EREGL	EREĞLİ DEMİR ÇELİK	24	THYAO	TÜRK HAVA YOLLARI
10	FROTO	FORD OTOSAN	25	TTKOM	TÜRK TELEKOM
11	GARAN	GARANTİ BANKASI	26	ULKER	ÜLKER BİSKÜVİ
12	ISCTR	İŞ BANKASI (C)	27	VAKBN	VAKIFLAR BANKASI
13	KCHOL	KOÇ HOLDİNG	28	VESTL	VESTEL
14	MGROS	MİGROS TİCARET	29	YKBNK	YAPI VE KREDİ BANK.
15	OTKAR	OTOKAR			

EK-2



Marmara Üniversitesi'nde Muhasebe Denetimi Programı Yüksek Lisans Tezi için hazırlanan bu ankete vereceğiniz yanıtlar, çalışmamızın başarısına büyük katkı sağlayacaktır. Verdiğiniz cevaplar sadece bu akademik çalışma için kullanılacaktır. İlgi ve hassasiyetiniz için şimdiden teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Banu Tarhan Mengi

T.C. Marmara Üniversitesi S.B.E.

Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

Muhasebe Denetimi Yüksek Lisans Öğrencisi

Burcu Özgül

BU ANKETİN İÇ DENETİM BİRİMİ TARAFINDAN DOLDURULMASINI ÖNEMLE RİCA EDİYORUZ.

1) Amaç, yetki ve sorumluluklarınızın belirlendiği iç denetim yönetmeliğiniz var mı?

Varsa yönetim kurulunca onaylanmış mı?

- ☐ Var
- ☐ Yok
- ☐ Onaylanmış
- ☐ Onaylanmamış

2) İç Denetim Birimi Yöneticisi, Yönetim Kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşime sahip mi?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

3) İç Denetim Birimi Yöneticisi, işlevsel raporlamayı kime yapıyor?

- ☐ Yönetim Kurulu
- ☐ Denetim Komitesi
- ☐ Üst Yönetim
- ☐ Genel Müdür

4) İç Denetim Birimi Yöneticisi, idari olarak kime raporlama yapıyor?

- ☐ Yönetim Kurulu
- ☐ Denetim Komitesi
- ☐ Üst Yönetim
- ☐ Genel Müdür

5) Görevlerin ifası için gereken kaynaklara, personele, demirbaşlara ve ilgili mahallere sınırsız erişim imkanına sahip misiniz?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

6) İç Denetim Birimi Yöneticisi'nin ataması, performans değerlendirilmesi ve özlük hakları Yönetim/Denetim Kurulu tarafından onaylanıyor mu?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

7) İç Denetim mesleki unvan sertifikası ve gerekli vasıfları edinerek yeterliliğinizi ispatlamak için teşvik ediliyor musunuz?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

8) Hile risklerini ve bu risklerin kurum içinde yönetim şeklini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip misin?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

9) Bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve mevcut teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip misiniz ?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

10) İç Denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir Kalite Güvence ve Geliştirme Programınız var mı?

Varsa değerlendirme yapıyor musunuz?

- ☐ Var
- ☐ Yok
- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

11) Kalite Güvence ve Geliştirme Programınız her yıl iç değerlendirme yapmayı öngörüyor mu?

- ☐ Evet
- ☐ Hayır

12) Kalite Güvence ve Geliştirme Programınız en az 5 yılda bir dış değerlendirme yapmayı öngörüyor mu?

- ☐ Evet
- ☐ Hayır

13) Kalite Güvence ve Geliştirme programı, değerlendirme sonuçlarını Üst Yönetime ve Yönetim Kuruluna iletiniz mi?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

14) İç Denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk değerlendirme ve buna bağlı planlama yapıyor musunuz?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

15) Yönetime rapor edilen sonuçların ve alınacak eylem planlarının takibi için bir sisteminiz var mı?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

Katılımcı ve Şirket hakkında Bilgiler

Cinsiyetiniz?

- ☐ Erkek
- ☐ Kadın

Eğitim Durumunuz?

- ☐ Lise
- ☐ Üniversite
- ☐ Yüksek Lisans
- ☐ Doktora
- ☐ Diğer:

Şirketinizin Faaliyet Alanı?

- ☐ Üretim
- ☐ Hizmet
- ☐ Finans
- ☐ Diğer:

Sahip olduğunuz sertifikalar?

- ☐ SMMM
- ☐ CIA
- ☐ CRMA
- ☐ CCSA
- ☐ CFSA
- ☐ Diğer:

Ünvanınız?

- ☐ İç Denetim Birimi Yöneticisi
- ☐ İç Denetim Birimi Yönetici Yardımcısı
- ☐ İç denetçi
- ☐ Diğer:

Şirketteki Görev Süreniz?

- ☐ 0-3 yıl
- ☐ 4-6 yıl
- ☐ 7-9 yıl
- ☐ 13-15 yıl
- ☐ 15+ yıl
- ☐ Diğer:

Değerli katılımcı, katılımlarınızdan dolayı size teşekkür etmek isteriz. Araştırma sonuçlarını ve adınıza yazılmış bir teşekkür yazısı göndermemizi kabul ederseniz, aşağıdaki iletişim bilgilerinizi giriniz. *

- ☐ Evet, İstiyorum.
- ☐ Hayır, Teşekkür Ederim.

ADI-SOYADI:

EK-3



Marmara Üniversitesi'nde Muhasebe Denetimi Programı Yüksek Lisans Tezi için hazırlanan bu ankete vereceğiniz yanıtlar, çalışmamızın başarısına büyük katkı sağlayacaktır. Verdiğiniz cevaplar sadece bu akademik çalışma için kullanılacaktır. İlgi ve hassasiyetiniz için şimdiden teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Banu Tarhan Mengi

T.C. Marmara Üniversitesi S.B.E.

Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

Muhasebe Denetimi Yüksek Lisans Öğrencisi

Burcu Özgül

A. Sürdürülebilirlik Çalışmalarında İç Denetim Biriminin Katkılarını Değerlendirmeye Yönelik Sorular

Aşağıda verilen ifadelere katılım derecenizi 1 (Kesinlikle Katılmıyorum) ile 5 (Kesinlikle Katılıyorum) arasında belirtiniz.

1) İç denetim birimi, sürdürülebilirlik prensiplerine dayanan bir vizyon ve politika belirleme sürecinde, vizyonumuzun yeniden şekillenmesine ve kurum içinde içselleşmesi yönünde yönetime danışmanlık yapar. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

2) İç Denetçiler, sürdürülebilirlik ile ilgili riskleri, fırsatları ve kısıtları belirleyerek, çevresel etkileri de gözden geçirerek kurumumuza değer katarlar. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

3) İç denetim birimi, sürdürülebilirlik çalışmalarında, kurumumuzun faaliyetlerinin gelişimine yaptığı tarafsız değerlendirmelerle katkıda bulunur. *

	1	2	3	4	5	
Kesinlikle Katılmıyorum	☐	☐	☐	☐	☐	Kesinlikle Katılıyorum

4) İç denetim birimi, tedarik zincirimizin, kurumumuzun sürdürülebilirlik politikalarına uyup uymadığını denetler ve bu anlamda değer katar. *

	1	2	3	4	5	
Kesinlikle Katılmıyorum	☐	☐	☐	☐	☐	Kesinlikle Katılıyorum

5) Sürdürülebilirlik stratejimizin (çalışmalarımızın) başarılı olmasında ve geliştirilmesinde, ilgili diğer birimlerin yanında iç denetim biriminin de önemli bir işlevi bulunuyor. *

	1	2	3	4	5	
Kesinlikle Katılmıyorum	☐	☐	☐	☐	☐	Kesinlikle Katılıyorum

6) İç denetim birimi, sürdürülebilirlik stratejimizi, kurumun diğer faaliyetleri gibi denetim evrenine alarak bu alanda bize değer yaratıyor. *

	1	2	3	4	5	
Kesinlikle Katılmıyorum	☐	☐	☐	☐	☐	Kesinlikle Katılıyorum

7) İç denetim birimi, kurumumuzda alınan kararların sürdürülebilirlik çalışmalarını nasıl etkilediğini ve bu çalışmalardan nasıl etkilendiğini değerlendirerek bir gözetmen görevi görmektedir. *

	1	2	3	4	5	
Kesinlikle Katılmıyorum	☐	☐	☐	☐	☐	Kesinlikle Katılıyorum

8) İç denetim, etik programların mevcut ve etkili bir şekilde işlediği konusunda yönetim kurulumuza ve üst yönetimimize güvence vererek önemli bir değer sağlıyor. *

	1	2	3	4	5	
Kesinlikle Katılmıyorum	☐	☐	☐	☐	☐	Kesinlikle Katılıyorum

9) İç Denetim birimi, sürdürülebilirlik stratejimiz ile genel stratejimiz arasında uyum olup olmadığını değerlendirerek, bize bu anlamda güvence sağlıyor. *

	1	2	3	4	5	
Kesinlikle Katılmıyorum	☐	☐	☐	☐	☐	Kesinlikle Katılıyorum

10) İç denetim birimi, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirerek ve geliştirerek, kurumsal sürdürülebilirliğimiz için güvence veriyor. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

11) Sürdürülebilirlik çalışmalarımızın, iç denetim kapsamında ele alınması, bu çalışmaların gelişimi açısından önemli bir rol oynamakta. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

12) İç denetim, sürdürülebilirlik politikalarımızın iyileştirilmesini ve geliştirilmesini sağlayan, son derece önemli bir araçtır. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

13) İyi yapılandırılmış bir iç denetim faaliyeti, kurumumuzun süreçlerinin sürdürülebilirliğinin teminatıdır. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

14) İç denetim kurumumuzun performansının sürdürülebilirliğinin güvencesidir. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

15) Sürdürülebilirlik çalışmalarının iç denetim birimi tarafından takip edilip, değerlendirilmesi bu alanda tüketilen kaynakların düzene sokulmasını ve bu alanda yasalara ve mevzuata uyumu sağlar. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

16) Sürdürülebilirliğin raporlanmasında iç denetimin uzmanlığından ve öngörüsünden faydalıyoruz. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

17) İç denetim birimi, kurumsal sosyal sorumluluk çalışmalarımızın etkinliği, verimliliği ve raporların güvenilirliği konusunda yönetim kuruluna güvence ve danışmanlık sağlıyor. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

18) İç denetim birimi, sürdürülebilirlik raporları için, güvence sağlama konusunda gerekli yetkinliğe sahiptir. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

19) Kurumumuzda, etik dışı hareketlerle, hile ve rüşvet vakalarıyla savaşmak ve bunların önüne geçebilmek için iç denetim yetkin ve özel konumdadır. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

20) İç denetim birimi, verdiği güvence ve danışmanlık hizmetleriyle, kurum olarak sürdürülebilirlik hedeflerimize ulaşmamıza katkılar sağlar. *

1 2 3 4 5

Kesinlikle Katılmıyorum ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Kesinlikle Katılıyorum

B. Kurumun Sürdürülebilirlik Çalışmaları ile ilgili Bilgileri

21) Kurum olarak önemli ve öncelikli sürdürülebilirlik konularını belirlediniz mi?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

22) Kurum olarak paydaşlarınızın beklentilerini ve kamuoyunda endişe yaratan çevresel, sosyal ve etik sorunları göz önünde bulunduruyor musunuz?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

23) Sürdürülebilirlik ile ilgili konuları uzun vadeli hedef ve taahhütler koyarak yönetiyor musunuz?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet
- ☐ Kesinlikle Hayır

24) Sürdürülebilirliği tüm hizmet ve ürün değer zincirine entegre ettiniz mi?

- ☐ Kısmen
- ☐ Kesinlikle Evet

- ☐ ☐ Kesinlikle Hayır

25) Bu çalışmalara çalışanlarınızın katılımını sağlıyor musunuz ve çalışanlarınız hedeflere ulaşılması için atılması gereken adımlar konusunda sorumluluk sahibi mi?

- ☐ ☐ Kısmen
☐ ☐ Kesinlikle Evet
☐ ☐ Kesinlikle Hayır

26) Sürdürülebilirlik çalışmalarını yürütmesi için belirlemiş olduğunuz lider var mı?

- ☐ ☐ Kısmen
☐ ☐ Kesinlikle Evet
☐ ☐ Kesinlikle Hayır

27) Paydaşlarınızdan gelen tavsiyeleri ve bilgileri değerlendiriyor musunuz?

- ☐ ☐ Kısmen
☐ ☐ Kesinlikle Evet
☐ ☐ Kesinlikle Hayır

28) Sürdürülebilirlik konularının yarattığı fırsatları ve riskleri değerlendiriyor musunuz?

- ☐ ☐ Kısmen
☐ ☐ Kesinlikle Evet
☐ ☐ Kesinlikle Hayır

29) Sürdürülebilirlik hedeflerini gerçekleştirmek için izleme ve değerlendirme faaliyeti yürütüyor musunuz?

- ☐ ☐ Kısmen
☐ ☐ Kesinlikle Evet
☐ ☐ Kesinlikle Hayır

30) Bütün bu çalışmaları kurum içinde entegre bir biçimde sürdürdüğünüze inanıyor musunuz?

- ☐ ☐ Kısmen
☐ ☐ Kesinlikle Evet
☐ ☐ Kesinlikle Hayır

C. Katılımcı ve Şirket Hakkında Bilgiler

Cinsiyetiniz?

- ☐ ☐ Erkek
☐ ☐ Kadın

Eğitim Düzeyiniz?

- ☐ ☐ Lise
☐ ☐ Üniversite

- ☐ ☐ Yüksek Lisans
☐ ☐ Doktora
☐ ☐ Diğer:

Şirketinizin Faaliyet Alanı

- ☐ ☐ Üretim
☐ ☐ Hizmet
☐ ☐ Finans
☐ ☐ Diğer:

Şirkette Sorumlu Olduğunuz Departman

Şirketteki görev süreniz?

- ☐ ☐ 0-3 yıl
☐ ☐ 4-6 yıl
☐ ☐ 7-9 yıl
☐ ☐ 13-15 yıl
☐ ☐ 15+ yıl
☐ ☐ Diğer:

Değerli katılımcı, katılımlarınızdan dolayı size teşekkür etmek isteriz. Araştırma sonuçlarını ve adınıza yazılmış bir teşekkür yazısı göndermemizi kabul ederseniz, aşağıdaki iletişim bilgilerinizi giriniz. *

- ☐ ☐ Evet, istiyorum.
☐ ☐ Hayır, teşekkür ederim.

ADI SOYADI:

Posta Adresi:

E-Posta

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Adiloğlu, Burcu. **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**. 1.Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.
- Ağlargoğlu, Ozan. “Örgüt Yapısının Değişimine Yönelik Teknikleri”, Senem Besler ve Zümrüt Tonus (Eds.). **Yönetimde Güncel Yaklaşımlar** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No.2663, Ağustos 2012, ss.86-120.
- Aktan, Çoşkun Can. **Kurumsal Şirket Yönetimi**. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, 2006.
- Aktan ve Deniz Börü, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk”, Aktan (Ed.), **Kurumsal Sosyal Sorumluluk**. İstanbul: İgiad Yayınları:4, 2007.
- Alptürk, Ercan. **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- Aras, Güler and David Crowther. “Corpoaret Governance and Corporate Social Responsibility in Context”, Güler Aras and David Crowther (Ed.), **Global Perspectives on Corporate Governance and CSR** içinde. England: 2009. ss. 1-41.
- Arens Alvin A., Randal J. Elder and Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**.11th Edition. New Jersey: Pearson Education, 2006.
- Arslan, M.Cemil. **Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları**. 1.Baskı, İstanbul: T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını:2014.
- Aydın, Nurhan.“Finansal Sistem ve Finansal Piyasalar”. Vedat Akgiray ve Fatih Temizel (Eds.). **Sermaye Piyasaları ve Finansal Kurumlar** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No. 2511, Kasım 2012, ss. 2-25.
- Aysan, Mustafa A. **Kurumsal Yönetim ve Risk**. İstanbul: Elit Yayınevi, 2007.
- Bayram, Nilüfer. **Küresel Kriz Sonrası İç Denetim**. İstanbul: Aktif Matbaa ve Reklam Hiz., 2013.
- Boatright, John R. **Ethics and The Conduct of Business**. Upper Saddle River, NJ: Pearson Education International, 2009.
- Bolat, Tamer, Oya Aytemiz Seymen, Oya İnci Bolat ve Barış Erdem. **Yönetim ve Organizasyon**. 4 Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık, 2014.

- Bolgün, K. Evren ve M.Bariş Akçay. **Risk Yönetimi: Türk Finans Piyasalarında Entegre Risk Ölçüm ve Yönetim Uygulamaları**. 3.Baskı, İstanbul: Scala Yayıncılık, 2009.
- Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. 6. Basım. İstanbul: Alfa Basım Yayım, Ekim 2012.
- Bozkurt, **İşletmelerin Kara deliği Hile, Çalışan Hileleri**. 2.Basım. İstanbul: Alfa Basım Dağıtım, Ekim 2011.
- Candan, Hasan ve Alper Özün. **Bankalarda Risk Yönetimi ve Basel II**. 2.Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2009.
- Cangemi, Michael P and Tommie Singleton. **Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide**. 3rd Edition. New York: Wiley & Sons, Inc. 2003.
- Cömert, “Denetim Süreci ve İç Kontrol”. Melih Erdoğan (Ed.). **Denetim** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No.2618. ss.46-77.
- Çoşkun, Gül. **Kurumsal Pazarlama ve Sosyal Sorumluluk**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010.
- Çoşkun, Metin. “Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma”. Vedat Akgiray, Fatih Temizel (Eds.). **Sermaye Piyasaları ve Finansal Kurumlar** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No.2511. Kasım 2012, ss. 136-161.
- Dalyan, Figen ve Serpil A. Gökbel, **İşletmelerde Sosyal Sorumluluk: İMKB’ de İşlem Gören Bankaların Sosyal Sorumluluk Faaliyetleri İle Karlılıkları Arasındaki İlişki**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları: No.1627, 2005.
- Dalyan, “Strateji, Sosyal Sorumluluk ve İşletme Etiği”, Celal Koparan ve A. Nurdan Şakar (Eds.),**Stratejik Yönetim –II** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No.3005, Kasım 2013, ss.173-191.
- Daniels, John, Lee Radebaugh and Daniel Sullivan. **International Business: Environments and Operations**. 11th Edition. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall, 2007.
- DeSimone, Livio D. and Frank Popoff, **Eco-Efficiency: The Business Link to Sustainable Development**. First Mit Press Paperback Edition. USA: 2000.
- Doğan, Mustafa. **Kurumsal Yönetim**. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007.
- Doyrangöl, Nuran Cömert. **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Konttol Sistemi**. İstanbul: Lebib Yalkın Matbası, 2001.

- Erdemir, Erkan. “İşletme İçine Yönelik İş Ahlakı Konuları” Ömer Toplak, Figen Dalyan (Eds.). **İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2605, ss.122-141.
- Ersöz, Halis Yunus (hızl.), **Türkiye’de Kurumsal Sosyal Sorumluluk Anlayışının Gelişiminde Meslek ve Sivil Toplum Kuruluşları**. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, 2007.
- Ertürk, Mümin. **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon**. 7.Basım, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2013.
- Farina, İpek Altınbaşak. “Küresel Pazarlam: Temel Kavramlar ve Kapsamı”. Sevgi Ayşe Öztürk ve Nezibe Figen Ersoy (Eds.). **Küresel Pazarlama** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No. 2821, Kasım 2013, ss. 2-31.
- Ferrell, O. C. and J.Fraedrich, **Business Ethics Ethical Decision Making and Cases**. Boston: Houghton Mifflin Company, Second Edition, 1994.
- Fisk, Peter. **Sürdürülebilir Büyüme “İnsan, Gezegen, Kar”**. Evren Yıldırım (çev.). İstanbul: Media Cat Kitapları, 2010.
- Freeman, R. Edward. **Strategic Management: A Stakeholder Approach**. Boston: Pitman Publishing, 1984.
- Gouverneur, Judith and Nina Netzer, “Direksiyona Geç ve Sür! Adil Geçiş İçin Sendikalar”, Lisa Mastny (Ed.), Gülru Hotinli (çev.), **Dünyanın Durumu 2014 Sürdürülebilirlik İçin Yönetişim** içinde. İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları, 2014, ss.309-321.
- Göğüş, Handan Sümer. **Risk Odaklı İç Denetimde Risklerin Saptanması ve Değerlendirilmesi**. 1.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012.
- Güçlü, Hakan. **Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi**. İstanbul: İMKB Yayınları, 2010.
- Gürbüz, A. Osman ve Yakup Ergincan. **Kurumsal Yönetim: Türkiye’deki Durumu ve Geliştirilmesine yönelik Öneriler**. İstanbul: Literatür Yayıncılık, 2004.
- Güredin, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. 14.Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014.
- Hatch, Mary Jo and Ann L. Cunliffe. **Organization Theory: Modern, Symbolic and Postmodern Perspectives**. 2nd Edition. Newyork: Oxford University Press, 2006.
- Hodgetts, Richard M. **Yönetim Teori, Süreç ve Uygulama**. Canan Çetin ve Esin Can Mutlu (çev.). İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 1999.

- Ireland, Duane, E. Robert Hoskisson ve A. Michael Hitt. **The Management of Concept and Cases**. 9th Edition. Canada: South-Western Cengage Learning, 2011.
- Kagermann, Henning, William Kinney, Karlheinz Küting and Claus Peter Weber (Ed.). **Internal Audit Handbook**. Berlin Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg, 2008.
- Karaarslan, Erkan (hızl.). **İç Kontrol Mevzuatı**. Mali Hizmet Yayınları: Yayın No: 12, Temmuz/2012.
- Kaya, “İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol Ve Sorumlulukları”, Halis kiral (Ed.). **İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”** içinde. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Nisan 2014, ss.281-306.
- Kayış, Aliye. “Güvenirlirlik Analizi”, Şeref Kalaycı (Ed.). **SPSS Uygulama Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**. Ankara: Detay Yayıncılık, 2010, s.405.
- Koçel, Tamer. **İşletme yöneticiliği**. 12.Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, Nisan 2010.
- Koparan, Celil ve Nurdan Şakar (Ed.). **Stratejik Yönetim-II**. Eskişehir: Anadolu Üniversite Yayınları, Kasım 2013.
- Korkmaz, Sevinç. **İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları**. 1. Basım, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, Ağustos 2009.
- Kurnaz, Niyazi ve Tansel Çetinoğlu, “**İç Denetim:Güncel Yaklaşımlar**”, Yayın no:33, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010.
- Kurumsal Yönetim Derneği, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü. **Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004**. Yayın No KYD-Y/ 2005-01-01. İstanbul: 2005.
- Moeller, Robert. **Brink’s Modern Internal Auditing**. 7th Edition. Canada: John Willey & sons, Inc., 2009.
- Moseley III, George B. **Managing Health Care Business Strategy**. London: Jones and Bartlett Publishers, 2009.
- Önder, M. Fahrettin. **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum**, 1.Baskı, Ankara: Asil yayın dağıtım, 2008.
- Özbek, Cevdet Yiğit. **Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme**. Ankara: Matsa Basımevi, Ekim 2012.
- Özbek, Çetin. **İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve İç Kontrol 1.Cilt**. 1.Baskı. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 2012.

- Özbek, **İç Denetim, Kurumsal Yönetim , Risk Yönetimi ve İç Kontrol 2.Cilt.**
1.Baskı. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 2012.
- Özeren, Baran .**ABD Sayıştayı Tarafından Yayınlanan “Federal Hükümette İç Kontrol Standartları”**. Ankara: Sayıştay Araştırma/ İncelme/ Çeviri Dizisi:22, Ekim 2002.
- Özoğlu, Bülend, Ceyhan Mercan ve Sabri Çakıroğlu, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**. 1.Basım. İstanbul: İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları: 1, 2010.
- Özsoy, Zeynep. **Kuramsal Yönetim ve Yönetim Kurulları**. Ankara: İmge Kitabevi, 2011.
- Özüpek, Nejat. **Kurum İmajı ve Sosyal Sorumluluk**. Konya: Eğitim Yayınevi,Mart 2013.
- Pehlivanlı, Davut. **Modern İç Denetim**. 1.Baskı. İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2010.
- Pickett, K.H. Spencer and Jennifer M Pickett. **Auditing for Manager, The Ultimate Risk Management Tool**. England: JohnWiley & Sons, Ltd, 2005.
- Pickett, K.H. Spencer. **The Essential Handbook of Internal Auditing**. England: Wiley & Sons, Ltd., 2006.
- Ramamoorti, Sridhar. **Charter 1 Internal Auditing: History, Evolution and Prospects**. First Printing. USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Reding, Kurt F. Paul J. Sobel, Mark Salamasick, Urton L. Anderson, Michael J. Head, Sridhar Ramamoorti and Cris Riddle. **Internal Auditing Assurance & Consulting Services**. 1. Edition. The IIA Research Foundation, 2007.
- Rittenberg, Larry E, Bradley j. Schwieger and Karla M. Johnstone. **Auditing: Business Risk Approach**. 8th Edition. Thomson South Western, 2008.
- Romney, Marhall B. and Paul John Steinbart, **Accounting Information Systems**. 9Th Edition, Prentice Hall: 2003.
- Roosa, A. Stepsen. **Sustainable Development Handbook**. Fairmont Press, 2010.
- Roth, James and Donald Espersen. **Internal Audit’s Role in Corporate Governance: Sarbanes- Oxley Compliance**. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.
- Sarıkaya, Muammer. “Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk”, Senem Besler ve H. Zümrüt Tonus (Eds.). **Yönetimde Güncel Yaklaşımlar** içinde. Eskişehir:Anadolu Üniversitesi Yayınlar No.2663, Ağustos 2012, ss.198-218.

- Saruhan, Şadi Can. “Yönetim Düşüncesinin ve Uygulamalarının Gelişimi”. Senem Besler ve H. Zümrüt Tonus (Eds.). **Yönetimde Güncel Yaklaşımlar** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını NO.2663. Ağustos 2012. ss. 2-45.
- Saruhan, “Yönetim Fonsiyonu”, Yılmaz Ürper ve Senem Besler (Eds.). **İşletme Fonksiyonları** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No.3000, Ocak 2013, ss. 2-35.
- Saruhan ve Ata Özdemir. **Bilim, Felsefe ve Metodoloji**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2013.
- Sawyer, Lawrence B, Mortimer A. Dittenhofer, James H. Scheiner, Anne Graham and Paul Makosz. **Sawyer’s Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing**. 5th Edition, Florida: IIA The Institute of Internal Auditors, June 2003.
- Sezgin, Selami. “Kamu Ekonomisinde Gelişmeler”. Metin Toprak, Nazım Çatalbaş (Eds.). **Türkiye Ekonomisi** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No.2895, Ocak 2013. ss.66-95.
- Sison, Alejo. “Enron – Pride Comes Before the Fall”. Walther Ch. Zimmerli, Klaus Richter and Markus Holzinger (Eds.). **Corporate Ethics and Corporate Governance** içinde. Berlin: Springer- Verlag, 2007, ss.129-136.
- Şengel, Salim. “İşletmelerin Sosyal Sorumluluğu ve Bir Araştırma”, **3. Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı**. 7-11 Haziran 2011 Türkiye Ürgüp, Nevşehir- Türkiye, ss.275-291.
- Torlak, Ömer. “Sorumluluk Kavramları ve İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları”, Ömer Torlak ve Figen Dalyan (Eds.). **İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2605, Haziran 2012, ss. 2-27.
- Toroslu, M. Vefa. **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim**. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014.
- Uzay, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Yayın No:132. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, 1999.
- Uztuğ, Ferruh ve Naim Çınar. “Kurumsal İletişim Fonsiyonu”. Yılmaz Ürper, Senem Besler (Eds.). **İşletme Fonksiyonları** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No.3000. Ocak 2013, ss. 196-221.
- Uzun, Ali Kamil. “İç denetim”, Melih Erdoğan (Ed). **Denetim** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Haziran 2012, ss. 78-103.

- Uzun, ve Yurtsever, “Kriz Yönetiminde İç Denetim’in Rolü”, Haluk Sumer ve Helmut Pernsteiner (Ed), **Kriz Yönetimi** içinde. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2009, ss.489-513.
- Uzun, “Küresel riskler ve denetim”, Cemal İbiş (Ed.). IX. **Türkiye ve III. Uluslararası Muhasebe Denetim Sempozyumu** içinde. İstanbul: İSMMM Yayın No.136, 2011, ss.301-312.
- Uzun, “İç Denetim Ne (Değil) dir?”, Halis Kıral (Ed.). **İç Denetim “Yönetime Değer Katmak** içinde. İstanbul: İç Denetim Kurulu Yayınları, Nisan 2014, ss. 55-68.
- Ülgen, Hayri ve S. Kadri Mirze. **İşletmelerde Stratejik Yönetim**. 3.Baskı, İstanbul: Literatür Yayınları, 2004.
- Warren, Carl S., James M. Reeve and Philip E. Fess, **Financial & Managerial Accounting**. 7 th Edition, South Western: 2002.
- Yazıcı, Selim. “Toplam Kalite Yönetimi”, Senem Besler ve H.Zümrüt Tonus (Ed.). **Yönetimde Güncel Yaklaşımlar** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No.2663, Ağustos 2012, ss.166-197.
- Yılancı, Münevver. **İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**. 2. Baskı, Eskişehir: Nobel Yayın Dağıtım, 2006.
- Yılmaz, “İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı”, Halis Kıral (Ed.). **İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”** içinde. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları Yayın No.1, Nisan 2014, ss. 235-246.
- Yurtsever, “**Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği**”. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Kasım 2009.

Sürekli Yayınlar

- Acciani, N. “Outlaw Outsourcing”, **Internal Auditor**. February 1995, ss.50-51.
- Akün, Lerzan Kavut. “İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi : Yönetim Dergisi**. Sayı.34, Yıl.10, Ekim-1999, ss.15-23.
- Albayrak, Menteş. “İç Denetçiler için Sürdürülebilirlik Raporlamalarına Güvence Verme Kılavuzu”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.41, Kış 2015, ss.32-37.
- Altunbaş, Derya. “Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Ekseninde Türkiye’deki Kurumsal Değişimlere Bir Bakış”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**. Cilt.1, Sayı.1-2, 2003-2004, ss.103-118.
- Altunbaş, Mehmet. “Ekolojik Dengenin Korunmasında Çevre (Ekolojik) Vergilerinin Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.272, Yıl.34, Mayıs 2011.
- Aras, “İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.16, Sonbahar 2006, ss.20-21.
- Argüden, Yılmaz. “Yönetim Kurulu Sırları”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.20, Sonbahar 2007, ss.30-32.
- Aslan, Bayram. “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı.77, 2010, ss.63-86.
- Atmaca, Metin. “ Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi**. C.14, Sayı.1, 2012, ss. 191-205.
- Aydın, Tuba Yaman. “Sürdürülebilirlik’e Genel Bakış”, **KPMG Gündem Dergisi**. Sayı.15, Temmun/Eylül 2013, ss.44-45.
- Aytekin, Hakan ve Ayşe Ceren Şahlı. “İç Denetim İçinde Bilgi Teknolojileri Denetiminin Yeri”, **KPMG Gündem Dergisi**. Sayı.20 (Ekim/Aralık 2014), ss. 24-25.
- Aytekin, “Risk Esaslı Denetim Şart”, **KPMG Gündem Dergisi**. Sayı.17, Ocak/Mart 2014, ss.12-13.
- Azapagic, A. “Systems Approach to Corporate Sustainability - A General Management Framework”, **Process Safety and Environmental Protection**. Vol.81, Part B, Semtember 2003, ss.303-316.
- Balı, Selçuk ve M. Ozan Cinel, “Bir Rekabet Aracı Olarak Kurumsal Sosyal Sorumluluk”, **ODÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**. Cilt.2, Sayı.4, 2011, ss.45-60.

- Bansal, P. and K. Roth, “Why Companies Go Green: A Model of Ecological Responsiveness”, **Academy of Management Journal**. Vol.43, No.4, 2000, ss.717-736.
- Bıçakçı, Ayşe Banu. “Sürdürülebilirlik Yönetiminde Halkla İlişkilerin Rolü”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**. Cilt4, No.1, (2012), s.47-56.
- Bursa, Murat Sungur. “İklim Değişikliği Hiçbir Şeyin Sürdürülebilir Olmamasına Vesile Olacak”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.41, Kış 2015, ss.25-26.
- Caroll, A. B. “Corporate Social Responsibility”, **Business and Society**. Vol.39, No.3, 1999, ss. 268-295.
- Caroll and M. K. Shabana M. K., “The Business Case for Corporate Social Responsibility: A Review of Concepts, Research and Practice”, **International Journal of Management Reviews**. 2010, ss.85-105.
- Caymaz, Ebru. Semih Soran ve Fahri Erenel. “The Relationship Between Corporate Sustainability and Corporate Social Responsibility in Business: Global Compact Turkey”, **Journal of Management Marketing and Logistics**. Vol.1, No.3, 2014, s.208-217.
- Cengiz, Selim. “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.15, sayı.2, 2013, ss.403-448.
- Closs, David J. , Cheri Speier and Nathan Meacham, “Sustainability to Support End-To-End Value Chains: The Role of Supply Chain Management”, **Journal of Academic Marketing Science**. Sayı.39, 2011, ss.101-116.
- Coram, Paul, Colin Ferguson and Robyn Moroney. “Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and The Level of Misappropriation of Assets Fraud”, **Accounting & finance**. Vol. 48, No.4 December 2008, ss. 543-559.
- Crowther, David A. ve Aras, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Üzerine Prof. Dr. David A. Crowther ile Söyleşi”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.20, Sonbahar 2007, ss.34-40.
- Çetin, Çimen Karataş. Seçil Varan ve Cemil Solak Fışkın, “Sürdürülebilirlik Raporlamasında Paydaş Katılımı: Türkiye’deki Firmaların Analizi”, **Ege Stratejik Araştırma Dergisi**. Cilt.6, Sayı.1, 2015, ss.9-35.
- 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.
- Dinç, Engin ve Bilal Gerekan. “İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi”. **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt.13, Sayı.3, 2008. ss.67-88.

- Doğu, Murat. “OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri Revizyon Çalışması”, **Kurumsal Yönetim Dergisi**. Sayı.46, Kış 2015, ss.56-58.
- Elitaş, Cemal. “Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.8, Yaz 2003-2004, ss.34-42.
- Eşkazan, Ali Rıza. “Yeni Yaklaşımlar: Dış Kaynak ve Eş Kaynak Kullanımı(2)”. **İç Denetim Dergisi**. Sayı.14 Bahar 2006. ss.28-29.
- Friedman, A. I. and S. Miles, “Developing Stakeholder Theory”, **Journal of Management Studies**. Vol.39, No.1, 2002, ss.1-22.
- Gao, S. Simon and J. Jane Zhang, “Stakeholder Engagement, Social Auditing and Corporate Sustainability”, **Business Process Management Journal**. Vol.12, No.6, 2006, ss.722-740.
- Glavic, Peter and Rebeka Lukman, “Review of Sustainability Terms and Their Definitions”, **Journal of Cleaner Production**. Vol.15, Sayı.18, December 2007, ss.1875-1885.
- Gönülaçar, Şener. “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.131, Eylül-Ekim 2007, ss.1-21.
- Güner, M. Fatif. “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, **Maliye Dergisi**. Sayı.157, Temmuz-Aralık 2009, ss.183-195.
- Güney Taner ve İbrahim Bakırtaş, “Çevresel Sürdürülebilirlik ve Yozlaşma İlişkisi: Bir Kesit Veri Analizi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı.30, Ağustos 2011, ss.231-240.
- Gürer, Çiğdem ve Serap Tutkun, “Sürdürülebilirlik Yolculuğu”, **KPMG Gündem Dergisi**. Sayı.19, Temmuz/Eylül 2014, ss.20-22.
- Güzey, Ferhan. “Değişen Dünya Düzeninde Risk Yönetimi”, **Önce Kalite Dergisi**. Sayı.151, Mart- Nisan 2011, ss.16-18.
- Hayrulloğlu, Betül. “Çevresel Sorunlarla Mücadelede Karbon Vergisi”, **Ekonomik Bilimler Dergisi**. Cilt.4, No.2, 2012, ss.1-11.
- IIA, Global Perspectives and Insights, “Grapping with Geopolitics”. Issue.1. June/2015.
- IIA Global Perspectives And Insights, “Beyond the Numbers- Internal Audit’s Role in Nonfinancial Reporting”. Issue.2. October/2015.
- IIA Global Perspektifler ve Anlayış, “Kültürün Denetlenmesi- Hassas Konuya Sert Bir Bakış”, Sayı.3, 2016.
- Isaksson, Raine and Ulrich Steimle. “What does GRI-Reporting tell us about Corporate Sustainability”, **The TQM Journal**. Vol.21, No.2, 2009, ss.168-181.

- İbiş, Cemal ve Özgür Çatıkkaş. “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı.85, Nisan-Haziran 2012, ss.95-121.
- İç Denetim Dergisi. “ Kamu İç Denetim Raporu”.Sayı.23, 2009 Yaz, ss7-19.
- İğdelipınar, Özlem Aykaç. “İç Denetim ve Kurumsal İtibar”, **Turcomoney Dergisi**. (31Ekim 2013), <http://www.turcomoney.com/ic-denetim-kurumsal-itibarin-sigortasidir.html> (18 Eylül 2015).
- İşcan, Ömer Faruk ve Erdoğan Kaygın. “Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi Üzerine Bir Araştırma”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 13(2):213-224, 2009, ss. 213-224.
- Kadıbeşegil, Salim. “Karbon Ayak izi Ölçümünün Altında Neler Yatıyor”,” **İç Denetim Dergisi**. Sayı.29, Bahar-Yaz 2011, ss.44-45.
- Kadıbeşegil, “Sosyal Sorumluluğun Denetimi Nasıl Olucak”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.22, Bahar 2008, ss.54-55.
- Kadıbeşegil, “Küresel Değerler ve Etik”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.25, Kış 2010, ss.24-25.
- Kara, Suat ve Şakir Sakarya. “Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinde Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi Ankara SMMMO**. MUVU/2012-1, ss.69-95.
- Karabulut, Elif. “İşletmelerde Yeşil Yönetim Uygulamalarının İşletme Başarısına Katkısını İncelemeye Yönelik Bir Araştırma”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**. Cilt.33, Sayı.1, Nisan 2004, ss.51-68.
- Keskin Bahar ve Özlem Çevik Koper, “Türkiyeli Şirketlerin Sürdürülebilirlik Stratejileri Var mı”, **EKOIQ Yeşil İş/ Yeşil Yaşam**. Sayı.14, Şubat 2012, ss.28-36.
- Kirişçi, Meltem. “Sürdürülebilirlik ve Etkileri Üzerine”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.30, Sonbahar 2011, ss.74-76.
- Kurumsal Yönetim Dergisi. “BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Tanıtıldı”. Sayı.26 (Kış 2015), ss.18.
- Küresel Ayak İzi Ağı, İç Denetim Dergisi. Sayı.41, Kış 2015.
- Leonard, D. and R. McAdam, “Corporate Social Responsibility”, **Quality Progress**. Vol.36, No.10, 2003, ss.27-32.
- Lindow, Paul E. and Jill D. Race. “Beyond Traditional audit Techniques”, **Journal of Accountancy**. 194 (1), July 2002, ss.28-33.

- Marshall, A. "How Well Does it Work?", **Internal Auditing**, November 1994, ss.20-21.
- Mazıbaşı, Murat. "Sürdürülebilirlik Endeksi'nde Yer Almak Şirketler Açısından Çok Önemli Bir Hale Geldi", **İç Denetim Dergisi**. Sayı.41,Kış 2015, ss.14-15.
- Memiş, Mehmet Ünsal. "Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim için Gerekli Koşullar", **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**. Sayı.85, Ocak-Şubat 2008, ss. 75-92.
- Menlik, İlknur. "İş Dünyası İçin Sürdürülebilirlik Neden Önemli?", **Kalkınmada Anahtar Verimlilik**. Sayı.293, Yıl.25, Mayıs 2013, s.10-11.
- Okumuş, Kerem. "Sürdürülebilirlik Stratejisi", **Turkishtime dergisi**. 16 Mayıs 2014.
- Orakçıoğlu, Süleyman. "Sürdürülebilirlik ve İstikrar", **Turcomoney Dergisi**. Sayı.45, Ekim 2014, ss.72
- Özçelik, Funda. "Sürdürülebilirlik Performans Karnesi", **Journal of Yaşar Univesity**. Cilt .8, Sayı.30, 2013, ss.4985-5008.
- Özger, Osman Zeki. "İtibarın bir kuruma sağladığı en önemli değer güvendir". **İç Denetim Dergisi**. Sayı.40, Sonbahar 2014, ss. 8.
- Öksüz, Fuat. "Hedeflerimize Ulaşmak İçin Riskleri Çok İyi Yönetmemiz Gerekliyor", **İç Denetim Dergisi**. Sayı.40, Sonbahar 2014, ss.55.
- Pelfrey, S. and E. Peacock, "A Current Status Report on Outsourcing", **Internal Auditing**. Fall 1995, ss.26-32.
- Pisani, Jacobus A. Du. "Sustainable Development- Historical Roots of The Concept", **Enviromental Science**. Vol.3, Sayı.2, June 2006, ss.83-96.
- Pişkinioğlu, Arzu. "İç Denetimin Yarını Bugündedir", **İç Denetim Dergisi**. Sayı.33, Sonbahar 2012, ss.52-53.
- Safsoy, Meral. "İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı & Eş Kaynak Kullanımı", **İç Denetim Dergisi**. Sayı .13, Sonbahar/ Kış 2005-2006, ss.49.
- Saka, Tamer. "İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi", **İç Denetim Dergisi**. Sayı.1, Sonbahar 2001, ss.49-50.
- Sarı, Azra Demircioğlu. "Sürdürülebilir Katma Değer Yaklaşımı İle Sürdürülebilirlik Ölçümü", **Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi**. Cilt.1, Sayı.1, (Güz 2015), ss38-51.
- Setthasako, Watchaneeporn. "Barriers to Implementing Corporate Environmental Responsibility in Thailand: A Qualitative Approach", **International Journal of Organizational Analysis**. Vol.17, Sayı.3, 2009, ss.169-183.

- Sezgin, Cüneyt. “İç Denetimin İtibarı Yönetmesi”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.40, Sonbahar 2014, ss.17.
- Şahin, Zülfikar. “İç Denetimin Felsefesi”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.35, Bahar 2013, ss.17.
- Tapkan, M.Kemal. “Kurumsal Etik Denetimi”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.30, Sonbahar 2011, ss.56-58.
- Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi. “Stratejik Yönetim Aracı Olarak Kurumsal Yönetişim”. Sayı.2, Temmuz 2013, ss.1-16.
- Tıgdemir, Seda. “COSO 2013’ün Yol Haritası”, **KPMG Gündem Dergisi**. Sayı.19 Temmuz/Eylül 2014, ss.24-25.
- Tıgdemir ve Günkut Gürşen, “Tedarikçi Denetiminde”, **KPMG Gündem Dergisi**. Sayı.18, Nisan/Haziran 2014, ss.28-31.
- Tıgdemir, “İç Denetimin Stratejik Dönüşü”, **KPMG Gündem Dergisi**. Sayı.23, Temmuz-Eylül 2015, ss.36-39.
- Tuan, A.Kadir ve Jale Sağlar. “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**. Sayı.11, Ocak 2004, ss.1-15.
- Tufan, Mehri. Mustafa Görün, “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesince İncelenmesi”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı.89, Haziran 2013, ss.115-135.
- Türedi, Hasan. Ümmügülsüm Zor ve Filiz Gürbüz, “Risk Odaklı İç Denetim”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı.66, Nisan 2015, ss.1-20.
- Türedi, Selda. “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi İle İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkiler”, **Mevzuat Dergisi**. Sayı.126, Yıl.11 Haziran 2008.
- Uyar, Süleyman. “İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.12, Yaz 2005, ss.22-28.
- Uzunoğlu, Ebru ve Burcu Öksüz. “Kurumsal İtibar Riski Yönetimi: Halkla İlişkilerin Rolü”, **Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi**. Cilt.5, Sayı.3, 2008, ss.111-123.
- Uzun, “Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim”, **Önce Kalite Dergisi**. Sayı.151, Mart-Nisan 2011, ss.26-28.
- Verschoor, C. and T. Farrell, “Questions Directors Should Ask Before Outsourcing the Internal Audit Function”, **Direktor’s Monthly**. December 1996, ss.5-7.

- Welcomer, S. A. “Firm Stakeholder Networks: Organizational Responses to External Influence and Organizational Philosophy”, **Business and Society**. Vol.41, No.2, 2002, s.251-257.
- Wilson, Mel. “Corporate Sustainability: What Is It And Where Does It Come From?”, **Ivey Business Journal**. March/April 2003, ss.1-6.
- WLA Internal Auditing Guidelines, “Recommendations on Internal Auditing for Lottery Operators: How Does Internal Auditing Maintain its Independence and Objectivity?”, V1.0, March 2007, ss.10.
- Yaman, Adem. “İç Denetçinin Yeni Rolü; Etik Liderlik”, **Denetişim**. 2010/5. 30/09/2010, ss.9-16.
- Yanık, Serhat ve İpek Türker, “Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama)”, **İ. Ü. Siyasal Bilgiler Fakóltesi Dergisi**. No.47, Ekim 2012, ss.291-308.
- Yenigün, “Sürdürülebilirlik Çalışmalarının Denetimi”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.40, Sonbahar 2014, ss.26-28.
- Yereli, Ayşe N. ve Suat Kara, “Risk Odaklı İç Denetim Uygulamalarında Yabancı Ortaklığın Etkisi: İMKB Uygulaması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**. Sayı 39, Mart 2013, ss.41-64.
- Yılmaz, Gökhan. “İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı Katma Değeri Sağlıyor”, **KPMG Gündem Dergisi**, Nisan/Haziran 2014, ss.26-27.
- Yurtsever, Gürdoğan. “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı. 21, Kış 2008, ss.44-51.
- Yurtsever, “Risk Yönetimi şirketlerin Önceliğı Olmak Durumunda”, **Turcomoney Dergisi**. Sayı.11, 8 Mart 2011, ss. 108-109.
- Yurtsever, “Sürdürülebilirlik Yaşam Biçimimiz olmak zorunda – Kişisel İhtiyaçlar”, **Turcomoney Dergisi**. Sayı.47, Aralık 2014, ss.98-99.
- Yurtsever, “Kurumsal şeffaflık Nasıl Sağlanır?”, **Turcomoney Dergisi**. Yıl.5, Sayı.55, Ağustos 2015, ss.84-85.
- Yurtsever, “İç Denetçilerin Sürdürülebilirlik Konusunda Yetkinliklerini Geliştirmelerinin Önemi”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.41, Kış 2015, ss.20-21.
- Yurtsever, “Yenilenebilir Enerji Seçenek Değeri Zorunluluk”, **Turcomoney Dergisi**. Yıl.5, Sayı.53, Haziran 2015, ss.94-95.
- Zorlu Enerji Grubu, “Habitat Yönetimi ve Biyoçeşitliliğı Öncelikleri Arasına Aldı”, **EKOİQ**. Sayı.47, Ocak 2015, ss.60-62.

Diğer Yayınlar

Açıkalın, İlker. “Kurumsal Risk Yönetimi”, **KPMG**. İstanbul, (17 Temmuz 2012).

Akça, Lütfi. “Su Yönetiminde Yeni Yaklaşım: Bütüncül Havza Yönetimi”,
Türkiye’nin Su Ayak İzi Raporu. (2014).

Aksel, Tansel. “ Sürdürülebilirlik Nedir?”, Sürdürülebilir Yaşam Portalı,
<http://benkoltd.com/Suyapo/surdurulebilir/surdurulebilirlik.asp> (09 Eylül 2015).

Aksu, Ceren. “Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre”, **Güney Ege Kalkınma Ajansı**, (2011).

Akyürek, Ömer. (oak@oakdanismanlik.com), (4 Mart 2016).

Albayrak, Beytullah, Doğan Çok, Görkem Barça ve Sadık Ozan Özdemir. “Karbon Ayak İzi”, (24 Nisan 2014),
<http://endustri.dogus.edu.tr/lib/doc/12132/em356/06-karbon-ayakizi.pdf> (22 Eylül 2015).

Aras, “Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilir işletme performansı”, *Deloitte*.
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/G%C3%BCler%20Aras%20makale.pdf> (11 Eylül 2015).

Aras ve Gaye Uğur Sarioğlu, “*Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama*” . TÜSİAD, Yayın No:T/ 2015, 10-567, Ekim 2015.

Arge Danışmanlık, <http://www.arge.com/tr/category/hizmetlerimiz/risk-yonetimi-surdurulebilirlik/> (4 Ekim 2015).

Arslan, Işıldar (hızl.). **Kurumsal Risk Yönetimi**. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, (Mart 2008).

Asil Denetim, *Kurumsal Risk Yönetimi Uygulamaları*.
http://www.asildenetim.com/images2/kurumsal_risk_yonetimi.pdf (26. Ocak 2016).

Altensis Managing Sustainability, <http://www.altensis.com/hizmetler/kurumsal-surdurulebilirlik/surdurulebilirlik-stratejisi/> (18 Ekim 2015).

Aytöre, Faruk. “Çevresel Düzenlemeler: Karbon Ticareti ve Karbon Borsası”, **ERNST & YOUNG**. Mayıs 2013.

Barış Bağcı, “Bilgi Teknolojileri Risk Yönetimine Genel Bakış”, Deloitte,
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Bilgi%20Teknolojileri%20Risk%20Y%C3%B6netimine%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf> (12 Ağustos 2015).

- Banger, Gürcan. “Risk Yönetimi”, http://www.duyuguncesi.net/sunular/Risk_Yonetimi_GB.pdf (26 Temmuz 2015).
- Bayar, Uğur. “Suyu Akılcı Kullanan Geleceğe Doğru”, **Türkiye’nin Su Ayak İzi Raporu**. 2014.
- BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodolojisi. Nisan 2014. <http://borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/surdurulebilirlik-endeksi> (4 Ekim 2015).
- BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Temel Kuralları, <http://borsaistanbul.com/docs/default-source/endeksler/bist-surdurulebilirlik-endeksi-temel-kurallari.pdf?sfvrsn=4> (4 Ekim 2015).
- Birkan, İbrahim. “Küresel Isınma ve Karbon Ayak İzimiz”, Atılım Üniversitesi, İşletme Fakültesi.
- Bozkurt (hızl.). **TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları**. Temmuz 2011.
- Borsa İstanbul, Şirketler için Sürdürülebilirlik Rehberi. Ekim 2014.
- Borsa İstanbul, <http://borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/surdurulebilirlik-endeksi> (4 Ekim 2015).
- Borsa İstanbul’un Girişimiyle “Sürdürülebilirlik Platformu” Oluşturuldu, 2 Aralık 2013, http://www.tuyid.org/files/basinda/Surdurulebilirlik_Platformu-29112013_revize.pdf (4 Ekim 2015).
- Borsa İstanbul, “İMKB’den “Sürdürülebilir Borsa Girişimi”ne Destek”, <http://borsaistanbul.com/duyurular/2012/06/20/imkb-den-s%C3%BCrd%C3%BCr%C3%BClebilir-borsalar-giri%C5%9Fimi-ne-destek> (14 Ekim 2015).
- Cantürk, Sinem. “Bilgi Teknolojileri ve İş Süreçleri Denetimi”, KPMG. 6 Haziran 2012, <http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/Haberler-ve-Etkinlikler/Documents/Fider-BT-S%C3%BCrec-Denetimi-Sunumu-7-Haziran-2012.pdf> (12 Ağustos 2015).
- CDP DRIVING SUSTAINABLE ECONOMIES, <http://cdpturkey.sabanciuniv.edu/tr> (11 Ekim 2015).
- CDP Türkiye-En İyi Uygulamalar Kitapçığı, 2012, <http://docplayer.biz.tr/66441-Cdp-turkiye-en-iyi-uygulamalar-kitapcigi.html> (11 Ekim 2015).
- CDP, “What Gets Measured Get Managed”, **Türkiye Bankalar Birliği Sunumu**. 18 Şubat 2011, [http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Konferans_Sunumlari/CDP_Turkiye_-_Bankalar_Birligi_Sunumu_\(2\).pdf](http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Konferans_Sunumlari/CDP_Turkiye_-_Bankalar_Birligi_Sunumu_(2).pdf) (11 Ekim 2015).

- CDP, <http://cdpturkey.sabanciuniv.edu/tr/about> (11Ekim 2015).
- Cengiz, Pelin. “2015’ın Bütçesini Bitirdik, 2016’nın Bütçesini Yiyoruz”, *Taraf Gazetesi*, 12 Ağustos 2015, <http://www.taraf.com.tr/yazarlar/2015in-butcesini-bitirdik-2016nin-butcesini-yiyoruz/> (18 Ekim 2015)
- COSO *Internal Control- Integrated Framework Executive Summary*. May 2013, http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may2013.pdf (8 Ağustos 2015).
- Crandall, Sonny and Others. **COSO 2013 Framework**. KPMG, February 2015, <http://www.isaca.org/chapters1/phoenix/events/Documents/KPMG-COSO-Presentation.pdf> (6 Ağustos 2015).
- Çalışkan, Mustafa.“ Yenilenebilir Enerji Kaynakları”, http://deneysan.com/Content/images/documents/yenilenebilir-enerji-kaynaklari-1_69075253.pdf (13 Ekim 2015).
- Deloitte. Mary E. Galligan and Kelly Rau, “Governance and Internal Control, COSO In The Cyber Age”, COSO, (january 2015), http://www.coso.org/documents/COSO%20in%20the%20Cyber%20Age_FULL_r11.pdf (5 Ağustos 2015).
- ECIIA. Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit, 2014, s.12. http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2015/04/ECCIA_Brochure_Trust_2015_V04_BD.pdf (10 Kasım 2015).
- Ekici, Hasan. “Risk Kavramına Genel Bir Bakış”, <http://kureymm.com.tr/Site/Makaleler/2> (25 Şubat 2016).
- Elçi, Meral. “İş Yaşamında Etik: İş Etiği Alanında Kullanılan Terimler”, <http://slidegur.com/doc/228743/etik-iklim>, (5 Mayıs 2016).
- Enerji Verimliliği Derneği, <http://enver.org.tr/tr/icerik/rio-konferansi-sonrasi/48> (11 Ekim 2015).
- Faris, Craig, Brian Gilbert, Brendan LeBlanc, Brian Ballou and Dan L. Heitger, “Demystifying Sustainability Risk: Integrating The Triple Bottom Line Into An Enterprise Risk Management Program”, **COSO**. (May 2013), s.1. http://www.coso.org/documents/COSO-ERM%20Demystifying%20Sustainability%20Risk_Full%20WEB.pdf (21 Eylül 2015).
- Garanti Bankası, **Sürdürülebilirlik Raporu**, 1Temmuz 2012 – 31 Aralık 2013. https://www.garantiinvestorrelations.com/tr/images/pdf/garanti_surdurulebilirlik_raporu_2014.pdf (14 Mart 2016).

- G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları: Raporlaman İlkeleri ve Standart Bildirimler*, Global Reporting Initiative, 4 Temmuz 2014,
<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G4-Part-One.pdf> (10 Ekim 2015).
- G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları: Uygulama El Kitabı*, Global Reporting Initiative, 4 Temmuz 2014,
<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G4-Part-Two.pdf> (10 Temmuz 2015).
- Gökmen, Elif Özkul. “GRI 2013 Sürdürülebilirlik ve Raporlama Konferansı”, **TKYD / Makale**. (Yaz 2013), s.1-2.
http://www.sercomconsulting.com/pdf/3_TKYD_Temmuz_2013_Entegre%20Raporlama_Makale_Elif%20Ozkul%20Gokmen.pdf (14 Ekim 2013).
- Güneş, Fatih, Sabih Kızıldeniz, Selim Selçuk, Bahadır Suna ve Sinan Çoşkun. “Bilgi Teknolojileri Denetimi ve COBİT’ in Sektörel Uygulanabilirliği”,
<http://ab.org.tr/ab13/bildiri/131.pdf> (12 Ağustos 2015).
- G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, “OECD’nin G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanlarına Raporu”, Eylül 2015.
- Hartlin, Bryan. “Su Ayak İzi Hesaplama”, 9 Ocak 2013,
http://www.uco.com.tr/newsletter/gteocak2013/Bryan%20Hartlin_ERM_Water%20Footprint%20Webinar.pdf (13 Ekim 2015).
- <https://denetimsitesi.wordpress.com/2014/08/15/coso-2013-ic-kontrol-cercevesi-3/>
(8 Ağustos 2015).
- http://www.millireasurans.com.tr/dergi/SAYI_91.pdf (5 Ağustos 2015).
- <http://lpmdergi.com/risk-zekasina-sahip-kurum-dogru-uygulanmis-kurumsal-risk-yonetimi/> (27 Ocak 2016).
- IIA, 2016 Standart Açıklaması,
<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/2016-Standards-Exposure-Markup-Turkish.pdf> (23 Mart 2016).
- IIA The Institute Internal Auditors. “IIA Uluslararası İç Denetim Standartları”. Ekim 2012. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Turkish.pdf>
(15 Temmuz 2015).
- IIA The Institute of Internal Auditor. *The Audit Committee: Internal Audit Oversight*,
https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/08775_QUALITY-AC_BROCHURE_1_FINAL.pdf (18 Ağustos 2015).

- IIA The Institute of Internal Auditors. *Supplemental Guidance: Implementing A New Internal Audit Function In The Public Sector*, April 2012.
<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/SG%20-%20Implementing%20a%20New%20Internal%20Audit%20Function.pdf> (18 Ağustos 2015).
- IIA The Institute of Internal Auditors. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx> (22 Ağustos 2015).
- IIA The Institute of Internal Auditors, *Code Of Ethics*. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> (22 Ağustos 2015).
- IIA The Institute of Internal Auditors. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx> (22 Ağustos 2015).
- IIA. IPPF-Practice Guide Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development. February 2010, https://na.theiia.org/standards-guidance/Member%20Documents/PRO-Corporate_Social_Resposiblity_PG-FNL.pdf (17 Eylül 2015).
- IIA. Etik İlgili Programların ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi, (UMUÇ) - Uygulama Rehberi. (Haziran 2012),
http://www.tide.org.tr/uploads/Etikle_Ilgili_Programlari_Degerlendirilmesi.pdf , (25 Eylül 2015).
- IIA. Risk Yönetimi ve Güvence Görevlerinin Koordinasyonu, Mart 2012,
http://www.tide.org.tr/uploads/12-0594_ICD-TA-Risk_Yonetimi_ve_Guvence_Gorevlerinin_Koordinasyonu.pdf (5 Ekim 2015).
- IIA Tone At The Top, Bir Etik Kültürünü Sürdürmek. Sayı.68, (Haziran 2014),
http://www.tide.org.tr/uploads/tone_at_the-top-haziran.pdf, (25 Eylül 2015).
- IIA Tone At The Top, İç Denetim Standartları: Neden Önemlidir?, Sayı.73, (Temmuz/Ağustos 2015), http://www.tide.org.tr/uploads/2015-1320%20PR-May-June%202015%20TAT_CX3_FNL_Lo_TR.PDF, (27 Eylül 2015).
- IIA Tope At The Top, İhbar Programları: Yönetim Kurulunun Neyi Bilmeye İhtiyacı Var. Sayı.74, (Eylül-Ekim 2015). <http://www.tide.org.tr/uploads/2015-1554%20PR-Oct%20Tone%20at%20the%20Top-FNL-Lo.pdf> (26 Ekim 2015).
- IIA Tone Top At The, Taşeron Risklerinin Yönetimi. Sayı. 67, (Nisan 2014),
http://www.tide.org.tr/uploads/Tone_at_Top_April_TR.pdf (26 Ekim 2015).
- IIA Tone At The Top, Sadece Üst Seviye Yönetimsel Yaklaşımı Oluşturmaktan Daha Fazlası: Kurumsal Kültüre Bir Bakış. Sayı.76, (Şubat 2016).

- IIA. 2015 İç Denetimin Global Nabzı: Dinamik Bir Ortamda Fırsatları Yakalamak. Temmuz 2015, <http://www.tide.org.tr/uploads/GLOBAL%20PULSE%202015.pdf>, (27 Eylül 2015).
- International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards, IIA 2012 The Institute of Internal Auditors.* <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf> (22 Ağustos 2015).
- International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards), IIA 2012 The Institute of Internal Auditors.* <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf> (19 Ağustos 2015).
- İç Denetimin Adresi TİDE. “Kurumsal Yönetimin Güvencesi İç Denetim”. Platin Dergisi’nin Ücretsiz Eki,* http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf (18 Ağustos 2015).
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. **Kamu İç Denetim Rehberi**. Ankara: Eylül 2013.
- İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Sürdürülebilirlikle İlgili Özet Bilgiler. Mayıs 2011.
- Kaya, Bertan. Yeni IPPF ve İç Denetim Evrimi, <http://bertankaya.net/?p=1281>, (28. Şubat 2016).
- Kelecioğlu, M.Aykut. “İç Denetim Kavramsal Çerçeve Yapılanma Biçimi”, 2014. <http://makelecioğlu.com/sitebuilder/MAK/i%C3%A7denetim.pdf> (09 Temmuz 2015).
- Kılıç, Senem. “İş Dünyası için Sürdürülebilirlik Neden Önemli?”, *Detail Haber.* (27 Ekim 2014) <http://www.detailhaber.com/is-dunyasi-icin-surdurulebilirlik-neden-onemli-132yy.htm> (17 Eylül 2015).
- Kızıltan, Esra. “Şirketlerde Sürdürülebilirlik”, *Turkishtime Dergisi.* 16 Mayıs 2014, <http://www.turkishtimedergi.com/genel/sirketlerde-surdurulebilirlik/> (10 Eylül 2015).
- KPMG, COSO **Internal Control – Integrated Framework** (2013). <http://www.kpmg.com/Ca/en/External%20Documents/Final-New-COSO-2013-Framework-WHITEPAPER-web.pdf> (5 Ağustos 2015).
- Kurumsal Yönetim Derneği, OECD. **Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004**. İstanbul: TKYD, Ocak 2005.
- Malhasoğlu, Karun Nora. “Gelecek İçin Sürdürülebilirlik”, Fütüristler Derneği. 15 Haziran 2012, <http://www.gencfuturistler.org/haberler/gelecek-icin-surdurulebilirlik/> (09 Eylül 2015).

- McNally, J. Stephen. **The 2013 COSO Framework SOX Compliance**. June 2013, Strategic Finance, http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf (5 Ağustos 2015)
- New IPPF The Institute of Internal Auditors Global*. <http://www.tide.org.tr/uploads/IPPF-Toolkit-Copy-Flyer-and-Ad%2029072015.pdf> (1 Ağustos 2015).
- Practice Advisory 1300-1: Quality Assurance and Improvement Program*. Issued: May 2015. https://na.theiia.org/standards-guidance/Member%20Documents/PA_1300-1.pdf (21 Ağustos 2015).
- Practice Advisory 1311-1: Internal Assessments*. May 2015. https://na.theiia.org/standards-guidance/Member%20Documents/PA_1311-1.pdf (23 Ağustos 2015).
- PRI Sorumlu Yatırım İlkeleri, 2013, http://www.globalcompactturkiye.org/wp-content/uploads/2013/03/Brochure_Turkish_Final.pdf (4 Ekim 2015).
- Proje Yönetimi, <http://abprojeyonetimi.com/su-ayak-izi-nedir-ve-uygulama-alanlari/> (13 Ekim 2015).
- PWC, İMKB ve İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği, **Türk İş Dünyası'nda Sürdürülebilir Uygulamaları Değerlendirme Raporu**. Ekim 2011.
- Saka, Tamer ve Alper Uğural, “Kurumsal Risk Yönetimi”. http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/17MartTUSIADSunum.pdf (27 Temmuz 2015).
- Saltık, Nihal. **İç Kontrol Standartları**. T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara: 2007. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4042,ickontrolstandartlaripdf.pdf?0> (5 Eylül 2015).
- Sarioğlu, Gaye Uğur. “Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama”, **Entegre Raporlama**. İstanbul Sabancı Center, İstanbul, 21 Ekim 2015.
- Seaton, Hugh Van (Ed.). “Enterprise Risk Management: COSO, New COSO, ISO 31000”. 4 Ekim 2012, http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/99/IIA_Presentation_4_10_12_Final.pdf , (27 Temmuz 2015).
- Sermaye Piyasası Yatırımcıları Derneği*, <http://spyd.org.tr/haber/bist-surdurulebilirlik-endeksi/585660> (4 Ekim 2015).
- SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri*. <http://selcukmba.blogspot.com.tr/p/sermaye-piyasasi-kurulu-kurumsal.html> (24 Temmuz 2015).

Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, **Uludağ Üniversitesi İç Kontrol El Kitabı**. Temmuz 2013.

Sudan Hikayeler, “Karbon Ayak İzimiz”, <http://www.sudanhikayeler.com/karbon-ayak-izimiz/> (22 Eylül 2015).

Sürdürülebilirlik Raporları, Bölgesel Çevre Merkezi, REC Türkiye, s.4., http://www.rec.org.tr/dyn_files/42/5874-Annex5-FactSheet-SurdurulebilirlikRaporlamalari.pdf (14 Ekim 2015).

T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, **İç Kontrol El Kitabı**. Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No.3, Ağustos 2013.

T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı, “**İklim Değişikliği ve Yapılan Çalışmalar**”, Ekim 2008.

Tekstil ve Hazır Giyim Sektöründe Kayıtlı istihdamın Teşviki Projesi, **Sosyal Sorumluluk Uygulamalarının Şirket Karlılığına Etkileri**. İstanbul Ticaret Üniversitesi Kütüphanesi, Aks. No. 46271, 27 Eylül 2012.

Tıraş, H. Hayrettin. “Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre Teorik Bir İnceleme” **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı**, http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Images/images/files/2012-2-5_0.pdf (4 Ekim2015).

TKYD, Deloitte. **Nedir Bu Kurumsal Yönetim?**. Deloitte Kurumsal Yönetim Serisi, 2006.

Türkish Yatırım, Karbon Piyasaları, http://www.turkborsa.net/belgeler/raporlar/karbon_piyasalari.pdf (19 Ekim 2015).

Türe, Cengiz. Karbon Borsası, Anadolu Üniversitesi Biyoloji Anabilim Dalı Ekoloji Anabilim Dalı, <http://www.solar-academy.com/menus/Karbon-Borsasi-Cengiz-Ture.011800.pdf> (19 Ekim 2015).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği (Tide). Yeni TTK ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş ve Öneriler. Temmuz 2012. <http://www.bagimsizdenetim.biz.tr/yeni-turk-ticaret-kanunu-ve-ic-denetime-iliskin-duzenlemeler-hakkinda-gorus-oneriler/>, (18 Temmuz 2015).

TÜSİAD 40. **Uygulama Örnekleri ile Birlikte, A’dan Z’ye Denetim Komitesi**. Yayın No: TÜSİAD-T/2012-06/527, İstanbul: Haziran 2012.

TÜSİAD. **Kurumsal Risk Yönetimi**. Yayın No.TÜSİAD-T/2008-02/452, İstanbul: Şubat 2008.

TÜSİAD. **Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi**. TÜSİAD-T/2002-12/336. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri, 2002.

TÜSİAD. OECD, **Kurumsal Yönetim İlkeleri**. İstanbul: Lebib Yalkım Yayınları, Haziran 2000.

TÜSİAD. **Yönetim Kurulları'nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**. Yayın No.TÜSİAD-T/2008-05-461, İstanbul: Mayıs 2008.

Uluslararası <ER> Çerçevesi, Entegre Raporlama, <http://ww4.ticaret.edu.tr/kyss/wp-content/uploads/sites/35/2014/07/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Turkish.pdf> (14 Ekim 2015).

UNGC, <http://www.gesustainability.com/2014-performance/ungc/> (11 Ekim 2015).

Uygulama Önerisi 2120-1, **Risk Yönetim Süreçlerinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi**. s.1, <http://www.tide.org.tr/uploads/2120-1.pdf> (20 Eylül 2015).

Uzun, “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, **Referans Gazetesi**. (19 Ağustos2006).

Uzun, “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri”, Deloitte, <http://www.denetimnet.net/Pages/isletmelerdeicDenetimFaaliyetininRolu.aspx> (10 Temmuz 2015).

Uzun, “Yönetim Kurulunun Vazgeçilmez Bir Görevi: İç Denetim”, <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=24046> (25 Temmuz 2015).

Uzun, “Şirketin Değeri ve Yönetim Kurulunun Güvencesi için İç Denetim”, *Haber*. 3 Şubat 2013. <http://www.haber1.com/mobil/yazi/738/sirketin-degeri-ve-yonetim-kurulunun-guvencesi-icin-ic-denetim> (24 Temmuz 2015).

Uzun, “Riskin Erken Teşhisinde Yönetim Kurulunun Rolü: Risk Zekasına Sahip Kurum Yaratmak”, http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=97:riskin-erken-tehisi&catid=34:ic-denetim&Itemid=18 (29 Temmuz 2015).

Uzun, “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri”, Deloitte, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/i%C5%9FLETMELERDE%20Ba%C5%9Far%C4%B1%20Fakt%C3%B6rleri.pdf> (13 Ağustos 2015).

Yenigün, Ethem “Sürdürülebilirlik Çalışmalarının Denetimi”, (31 Mayıs 2013), <http://yesilekonomi.com/kose-yazilari/ethem-yenigun/surdurulebilirlik-calismalarinin-denetimi> (18 Eylül 2015).

Yeni IPPF. <http://www.tide.org.tr/uploads/IPPF-Toolkit-Copy-Flyer-and-Ad%2029072015.pdf> (22 Ağustos 2015).

Yeşil Gazete, <http://yesilgazete.org/blog/2013/08/20/wwf-kuresel-ayak-izi-aciklamasi-dunyanin-2013-icin-limitini-bugun-itibari-ile-astik/> (16 Ekim 2015).

