

**T.C.**  
**NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**İŞLETME BİLİM DALI**

**KURUMSAL YÖNETİM ÇERÇEVESİNDE İÇ  
DENETİMİN ROLÜ VE BORSA'DA İŞLEM GÖREN  
FİRMALAR ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**


**Nail EKEN**

Yüksek Lisans Tezi

Danışman:

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR

KONYA-2019

 KONYA	T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü	 SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
--	---	---

### Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin	Adı Soyadı	Nail EKEN		
	Numarası	158111011004		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme/ İşletme		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	X	
		Doktora		
Tezin Adı	KURUMSAL YÖNETİM ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ VE BORSADA İŞLEM GÖREN FİRMALAR ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA			

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığımı bildiririm.

Öğrencinin Adı Soyadı  
İmzası  
Nail EKEN



 <b>KONYA</b>	<b>T.C.</b> <b>NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ</b> <b>Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü</b>	 <b>SOSYAL BİLİMLER</b> <b>ENSTİTÜSÜ</b>
---	--	---

### YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU

<b>Öğrencinin</b>	Adı Soyadı	Nail EKEN
	Numarası	158111011004
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme/ İşletme
	Programı	Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR
	Tezin Adı	KURUMSAL YÖNETİM ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ VE BORSA'DA İŞLEM GÖREN FİRMALAR ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İç Denetimin Rolü ve Borsa'da İşlem Gören Firmalar Üzerine Bir Araştırma başlıklı bu çalışma 10/10/2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sıra No	Danışman ve Üyeler		
	Unvanı	Adı ve Soyadı	İmza
1	Dr. Öğr. Üyesi	Mehmet Nuri SALUR	
2	Dr. Öğr. Üyesi	Tevfik EREN	
3	Dr. Öğr. Üyesi	Semih BÜYÜKİPEKÇİ	

 <p>KONYA</p>	<p>T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü</p>	 <p>SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ</p>
--	--	--

### ÖZET

Adı Soyadı	<i>Nail EKEN</i>		
Numarası	<i>158111011004</i>		
Programı	<i>Tezli Yüksek Lisans</i>	<i>X</i>	
	<i>Doktora</i>		
Tez Danışmanı	<i>Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR</i>		
Tezin Adı	<i>KURUMSAL YÖNETİM ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ VE BORSADA İŞLEM GÖREN FİRMALAR ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA</i>		

*Kurumsal yönetim, son dönemler de popülerliği artan bir konu haline gelmiştir. Firmalar bu olguya ulaşmak için birçok düzenleme üzerinde çalışmakta bundan dolayı kurumsal yönetimin anlaşılması, işlemlerin karar bağlanması ve uygulanmaya geçilmesi gerekmektedir. Bu işlemlerin verimli bir biçimde uygulanabilmesi için iç denetimle birlikte çalışması faydalı olacaktır çünkü bu iki oluşum birbirlerini tamamlayıcı birer kavramdır.*


*Kurumsal yönetim kavramı, firmanın yönetimi, hissedarları, yönetim kurulunu ve diğer ortaklarla olan bütün bir yapıyı kapsar. Kurumsal yönetim kavramı; firmanın yönetim kurulu, icra kurulu üyeleri, pay sahipleri ve diğer ortaklarla firmalarda ki diğer bireylerle içindeki hak ve sorumluluk farklılıklarını bulup, bunların içindeki ilişkileri bulup, bununla beraber firmadaki karar verme prosedürlerini ve süreçlerini belirlemektedir. İç denetim ise bu alınan kuralları ve süreçleri en ideal seviyeye getirmeye ve şirket içinde faaliyet gösteren birimlerinin faaliyetlerini inceleyerek kurumsallaşma yapısına katısını sağlamaktadır.*

*Araştırmanın amacı Borsa'da işlem gören firmalarda kurumsal yönetim ve iç denetim biriminde çalışanlarının firmalarda kurumsal yönetim ve iç denetim*

*faaliyetlerinin hangi seviyelerde uygulandığı ve bu kapsamada ne tür follow up dönüşlerinin yapıldığı üzerine araştırmalar yapılmıştır.*

*Araştırmanın sonucuna gelindiğinde ise BIST 100'e kote olmuş finansal kuruluşlar dışındaki alanlarda faaliyet gösteren özel sektör şletmelerindeki kurumsal yönetim sorumluları ve iç denetçiler üzerine yapılan araştırmada firmaların tam olarak ne kurumsal yönetime ne de iç denetime gereken önemin tam olarak verilmediği ve ülkemizde henüz yeni yeni yaygınlaşmaya başladığı görölmektedir. Özellikle iç denetimin yaygınlaşmasında ülkemizin içindeki bulunduğu ekonomik bunalım gösterilmektedir. İç denetimin yaygınlaşması ile kurumsal yönetim olgusunun da buna entegre olarak geliştiği görölmektedir. Ulaşılan en önemli sonuçlarında bir tanesi ise follow up çalışmalarının şletmelerde gerekli düzeltmelerin ve aksiyonların alındığını ortaya çıkarmıştır.*

**Anahtar Kelimeler : Kurumsal Yönetim, İç Denetim. Borsa İstanbul**

 <b>KONYA</b>	T.C. <b>NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ</b> Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü	 <b>NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ</b> <b>SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ</b>
---	--	--

**ABSTRACT**

<b>Author's</b>	Name and Surname	<b><i>Nail EKEN</i></b>		
	Student Number	<b><i>158111011004</i></b>		
	Study Programme	<b><i>Master's Degree (M.A.)</i></b>	<b><i>X</i></b>	
		<b><i>Doctoral Degree (Ph.D.)</i></b>		
	Supervisor	<b><i>Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR</i></b>		
Title of the Thesis/Dissertation	<b><i>THE ROLE OF İTERNAL AUDİT İN CORPORATE GOVERNANCE AND A RESEARCH ON COMPANİES LİSTED ON THE STOCK EXCHANGE(BORSA İSTANBUL)</i></b>			

*Corporate governance has become a topic which popularity of it has increased in recent years. Firms are working on many regulations to reach this concept, therefore it is necessary to be understood the corporate governance, decided on transactions and implemented. It will be useful for them to work with internal audit to implementing these transaction productively because these two concepts are complementary to each other.*

*The concept of corporate governance encompasses the company's management, shareholders, board of directors and a whole structure with other partners. The concept of corporate governance is to find the company's board of directors, executive board members, shareholders and other partners in the company with other individuals, the differences in the rights and responsibilities, find the relationships within them and to determine the decision-making procedures and processes in the company. The internal audit ensures these taken rules and processes to get to the most ideal level and to examine the activities of the units operating within the company and contributes to the institutionalization structure.*

*The aim of the research is to investigate the level of implementation of corporate governance and internal audit activities of employees working in the corporate governance and internal audit units in the companies traded on the Stock Exchange and what kind of follow up turns were made in this scope.*

*As a result of the research, in the research conducted on corporate governance officers and internal auditors in private sector enterprises operating in fields other than BIST 100 quoted financial institutions, it is observed that the companies do not give full importance to corporate governance or internal audit and in our country it seems to have become widespread recently. Especially in the expansion of internal audit, the economic crisis which in our country is located is shown. With the spread of internal audit, the phenomenon of corporate governance has also developed as an integrated. One of the most important results reached is that the follow-up studies have taken necessary adjustments and actions in the enterprises.*

*Keywords : Corporate Governance, Internal Audit, İstanbul Stock Exchange*

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
Özet .....	iv
Abstract .....	vi
İçindekiler .....	viii
Kısaltma ve Simgeler .....	xi
Tablolar Listesi .....	xiii
Şekiller Listesi .....	xiv
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### KURUMSAL YÖNETİM

1.1. Kurumsal Yönetim Kavramı, Önemi ve Amacı .....	3
1.2. Kurumsal Yönetimin Doğuşu, Gelişimi ve Etkileyen Faktörler .....	6
1.3. Kurumsal Yönetimin Gerekliliği, Özellikleri, İlkeleri ve Temel Yaklaşımları .....	8
1.4. Kurumsal Yönetimin Sağladığı Faydalar ve Olumsuz Yönleri .....	13
1.5. Kurumsal Yönetimin Derecelendirmesi ve Komiteleri .....	16
1.6. Kurumsal Yönetimin Dünyadaki Gelişimi ve Düzenlemeleri .....	23
1.7. Kurumsal Yönetimin Türkiye'deki Gelişimi ve Yöntemleri .....	36

### İKİNCİ BÖLÜM

#### İÇ DENETİM VE KURUMSAL YÖNETİM İLE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

2.1. İç Denetim, Önemi, Gelişimi ve Türleri .....	43
2.2. İç Denetimin Kapsamı ve Süreci .....	49

2.3.İç Denetimin Temel Unsurları ve İşlevleri .....	56
2.4. İç Denetimin Amaçları, Gerekliliği ve İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri .....	62
2.5. İç Denetim Planlanması ve Raporunun Hazırlanması .....	65
2.6. Dünyadaki Düzenlemelerde İç Denetim .....	73
2.7.Türkiye’deki Düzenlemelerde İç Denetim .....	77
2.8. Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi .....	79
2.9. İç Denetimin Kurumsal Yönetime Olan Etkisi .....	83
2.10. Kurumsal Yönetim Anlayışı İle Birlikte İç Denetimlerin Değişen Rolü ....	84

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### KURUMSAL YÖNETİMDE İÇ DENETİMİN ROLÜ:

#### BORSA İSTANBUL’DA FAALİYET GÖSTEREN ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1. Literatür Taraması .....	90
3.2. Uygulamanın Amacı .....	93
3.3. Uygulamanın Kapsamı .....	93
3.4. Uygulamanın Veri Toplama Yönetimi .....	93
3.5. Uygulamanın Sınırlılıkları .....	93
3.6. Uygulamanın Özellikleri .....	93
3.7. Uygulamanın Analizleri ve Bulguları .....	93
3.7.1. Güvenirlilik Analizi .....	93
3.7.2. Faktör Analizi .....	94
3.7.3. Katılımcıların Sosyo-Demografik ve Tanımlayıcı Özellikleri .....	94
3.7.4. Kurumsal Yönetim Bulguları .....	98
3.7.5. İç Denetim Bulguları .....	105

<b>SONUÇ ve ÖNERİLER .....</b>	<b>113</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>116</b>
<b>ÖZ GEÇMİŞ .....</b>	<b>128</b>



**KISALTMA VE SİMGELER**

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>BIST</b>	: Borsa İstanbul
<b>CEO</b>	: Chief Executive Officer
<b>CFO</b>	: Chief Financial Officer
<b>CIA</b>	: Certified Internal Auditor
<b>CLSA</b>	: Credit Lyonnais Securities Asia
<b>COSO</b>	: Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission
<b>ECIIA</b>	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing
<b>GAAP</b>	: Generally Accepted Accounting Principles
<b>ICGN</b>	: International Corporate Governance Network
<b>IG</b>	: Inspector General
<b>IIA</b>	: İç Denetçiler Enstitüsü
<b>IMF</b>	: International Monetary Fund
<b>ISO</b>	: Uluslararası Standart Örgütü
<b>IT</b>	: Information Technology
<b>İMKB</b>	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
<b>M.Ö.</b>	: Milattan Önce
<b>OECD</b>	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
<b>ROSC</b>	: Imf Standart ve Kuralları Karşılama Raporu
<b>S&amp;P</b>	: Standard & Poor's
<b>SEC</b>	: Securities and Exchange Commission
<b>SOX</b>	: Sabanes - Oxley
<b>SPE</b>	: Special Purpose Entity
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TİDE</b>	: Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü
<b>TKYD</b>	: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

- TÜİK** : Türkiye İstatistik Kurumu  
**TÜSİAD** : Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği  
**VUK** : Vergi Usul Kanunu  
**%** : Yüzde



## TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Anglo-Saxon Sistemi ve Kıta Avrupası Sistemi Kıyaslama .....	12
Tablo 1.2. S&P'un Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu Tablosu .....	21
Tablo 1.3. Japonya'da Kurumsal Yönetim .....	30
Tablo 1.4. Kurumsal Yönetim Düzeyi Karşılaştırma .....	41
Tablo 2.1. Değişen Yönetim Anlayışı .....	81
Tablo 3.1. Faktör Analizi .....	94
Tablo 3.2. Katılımcıların Sosyo-Demografik ve Tanımlayıcı Özellikleri .....	94
Tablo 3.3. Yaş ve Mesleki Kıdem Analizi .....	96
Tablo 3.4. Cinsiyet ve Kurum Türü Analizi .....	97
Tablo 3.5. Kurumsal Yönetim Kurum Analiz Sonuçları .....	98
Tablo 3.6. Kurumsal Yönetim Kurum Yöneticilerine Ait Analiz Sonuçları .....	100
Tablo 3.7. BIST 100'deki işletmelerin entegre bir kurumsal yönetim sisteminin anova analiz sonuçları .....	103
Tablo 3.8. Kurumsal Yönetim Sistemi Korelasyon Analiz Sonuçları .....	104
Tablo 3.9. İç Denetim Kurum Analiz Sonuçları .....	105
Tablo 3.10 İç Denetim Kurum Yöneticilerine Ait Analiz Sonuçları .....	107
Tablo 3.11. BIST 100'deki İşletmelerin İç Denetim Follow Up Çalışmasını Anova Analiz Sonuçları .....	110
Tablo 3.12. İç Denetim Sistemi Korelasyon Analiz Sonuçları .....	111
Tablo 3.13. Kurumsal Yönetim ve İç Denetim Anova Analiz Sonuçları .....	112

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. İçsel ve Dışsal Faktörler .....	7
Şekil 1.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri .....	10
Şekil 2.1. İç Denetim Türleri .....	47
Şekil 2.2. İç Denetim Faaliyetlerinde Kanıt Toplama Teknikleri .....	53



## GİRİŞ

6102 Sayılı TTK (Türk Ticaret Kanunu) ile kurumsallaşma ve kurumsal yönetim kavramlarının çerçevesi belirlenmektedir. Başka bir deyişle TTK, iki kavramın yasal temel bir metni olarak ortaya çıkmıştır. TTK'nın kurumsal yönetim ile ilgili bölümleri genel olarak Anglo-Sakson Hukuk Sistemi çerçevesinde oluşturulan düzenlemeler olup; şeffaflık, adillik, sorumluluk, hesap verebilirlik kurumsal yönetim anlayışı ile ilgili maddelerin temelini oluşturmaktadır.

2000'li senelerin ilk zamanında dünyada yeni yeni oluşan finansal krizler, ABD ve Avrupa'da patlak veren firma skandallarıyla beraber kurumsal yönetim kavramı önem kazanmıştır. Firma skandallarının temelini oluşturan neden ise hatalı muhasebe yöntemleri kurum çalışmalarının kusurlu ve yanlış bir biçimde kamuoyuna sunulmuş olmalarıdır. Bu gibi sebepler gerek paydaşları maddi kayıplar yaşatmış, gerekse de finansal düzene olan güveni azaltmıştır. Bu nedenlerle pek çok ülkede bu kayıpların ortadan kaldırılması için çalışmalar yapılmıştır.

Kurumsal yönetim için, firmaların geleceğe yönelik planları ışığında daha net projeler gerçekleştirerek, daha uzun bir yaşamı olması ve ilk olarak ortakların, paydaşların, hissedarların, yatırımcıların, personellerin ve farklı gruplarının hak ve sorumluluklarının muhafaza edilmesi yöntemiyle ortaya koyulan uygulamalar toplamı diyebiliriz.

Kurumsal yönetim bakımından iç denetim olmazsa olmazlar konumunda bulunmaktadır. Son dönemlerde şirketler gelişmekte ve faaliyetleri de o seviyede detaylı bir duruma gelmekte ve sonucunda da bu çalışmaların kontrolü, iç denetimin önemini baskın kılmaktadır. Bu açıklamalarla beraber, başarılı bir kurumsal yönetim süreci için etkili ve kararlı bir iç denetim olmalıdır, demek yanlış bir tanımlama olmayacaktır. Buradan hareketle etkili bir iç denetim çalışması sonucunda, firmanın kurumsal yönetim işlevleri gelişecek ve faaliyetleri artmaya başlayacaktır. Böylece firmalarda de hedef ve amaçlarına adım adım ulaşmaya başlayacaklardır.

Kurumsal yönetim, başlangıç olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde ortaya çıkmış, ABD'yi Avrupa ve Asya ülkeleri sırası ile takip etmiştir. 1985'li yıllarda ABD'nde Enron,

Xerox, WorldCom, Sunbeam ve HealthSouth gibi; Avrupa’da Parmalat, Shell, Guardian IT, Cable & Wireless, Elan Corp gibi, Asya ülkelerinde Barings, Asia Pulp & Paper, Daiwa Bank ve Sumitomo Corp. gibi ülkemizde de İmar Bankası gibi olaylar etkin kurumsal yönetim ve iç denetime olan algıyı ve zorunluluğu artırmıştır.

Hem dünyada hem de ülkemizde sistemi kurulan kurumsal yönetimle alakalı düzenlemelerde, iç kontrollerin ve iç denetimin öneminin arttığını ve dış denetim olgusundan iç denetim yapısına dönüş yapıldığı görülmektedir. İç denetim ve iç kontrol yapıları ile şirketlerin karlı bir hale gelmesi bakımından hem de kurumsal yönetim ve iç denetimin sağlam bir temel üzerine kurulması ile icra kurulu ve firma yöneticilerine danışmanlık sunan bir hizmet haline gelmiştir.

TTK’nın 375. maddesinin 1/c fıkrasında; “Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli düzenin kurulması” yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez yetkileri arasında yer almaktadır. Bu hükmün gerekçesine baktığımızda ise; finans denetimi ile iç denetimin kastedildiğini görüyoruz. Kanunun gerekçesinde; finans denetim düzeninin kurulması, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir iç denetim sisteminin ve bunu yapacak örgütün (bölümün) bulunması öngörülmektedir. Kanunun söz konusu gerekçesinde bahsedilen iç denetim sistemiyle “iç kontrol” sistemi, bunu yapacak örgüt olarak ise “iç denetim” birimi anlaşılmalıdır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KURUMSAL YÖNETİM

Bu kısımda çalışmanın özünü kapsayan kurumsal yönetimin kavramları hakkında genel bir bilgi verilmiştir. Kurumsal yönetimin önemi, amacı, doğuşu ve gelişimi, özellikleri, ilkeleri, faydaları, olumsuz yönleri ve çeşitli ülkelerdeki düzenlemelere yer verilmiştir.

#### 1.1. Kurumsal Yönetim Kavramı, Önemi ve Amacı

##### 1.1.1. Kurumsal Yönetimin Kavramı

Kurumsal yönetim kavram hakkında dünya genelinde en gelişmiş araştırmaları Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü yapmıştır. Bu kavramı OECD'nin tanımını ile ele alacak olursak; kurumsal yönetim, bir firmanın yönetimi, yönetim kurulu, paydaşları ve başka ortak grupları içindeki bağlantıyı içine alır. Kurumsal yönetim; yönetim kurulu, icra kurulu üyeleri, oy sahipleri ve diğer hissedarları gibi firmalarda ki farklı bireyler içindeki hak ve sorumluluk farklarını bulup, bunların birbirleri içindeki bağlantıyı tespit etmekte, bununla beraber firma içindeki karar verme kriterlerini ve süreçlerini belirlemektedir. Kurumsal yönetim benzer süreçte firma araçlarının tanımlandığı bir oluşumu ortaya çıkarmakta, bu hedefleri başarma işlemlerini ve performansın nasıl kontrol edileceği konularını ortaya koymaktadır (OECD, 2004: 9).

Türkiye'de bu kavramla ilgili olarak yapılmış sektörel tanımlardan birisi de Tüsiad'a aittir. Tüsiad'ın açıklanan raporunda kurumsal yönetimi, en kapsamlı biçimde modern hayatta bireylerin bir hedefinin olması için kurduğu herhangi bir yapının düzenlenmesidir. Daha basit bir ifade ile firmanın finansal yapısını güçlendirmeyi verimli çalışmasına ve bununla beraber ilgili olduğu topluluğun değerlerine saygı gösterirken uzun zamanda hissedarlara iktisadi bedel sağlamasına olanak veren her türlü yönetmelik, kod ve kanun uygulamalarını ifade etmektedir şeklinde açıklanmaktadır (TÜSİAD, 2002: 9).

Şirketin üst yönetimi görev ve sorumluluklarını gerçekleştirirken, kâr sağlama ve hisse sahiplerine dağıtma hedefini taşıyan geleneksel olgularla beraber, tüm çıkar sahiplerinin menfaatlerini da gözetten bir yaklaşımdır (Şehirli, 1999: 1).

Dünyada son dönemlerde yaşanan ekonomik krizler, Enron, Worldcom gibi dev şirketlerin çökmesi gibi büyük çaplı skandallar nedeniyle kurumsal yönetimin önemi daha da

artmıştır. Şirketlerde yaşanan yolsuzlukların sebepleri incelendiğinde görülmektedir ki şirketlerin üst yönetiminde söz sahibi olan yönetim ve icra kurulu üyeleri, kendi menfaatlerini şirket menfaatlerinin önünde görerek, kendi çıkarları için hile ve yolsuzluklarla şirketlerin batmasına neden olmuşlardır (Kavdır, 2015: 4).

Yaşanan şirket skandalları, yani batan firmalar sadece sahiplerini değil, halkları ve hükümetleri de ilgilendirmektedir. Çünkü batan işletmeler yalnız kendine değil, tüm çevresine zarar verir. Bu çevreye, işletmeye kredi vermiş bankalar, o firmayla iş yapan yan işletmeler, bayiler veya ona rakip olan diğer tüccar ve sanayiciler, o firmanın tahvillerini almış bireysel yatırımcılar, firma personelleri, vergi borçlarından dolayı devlete zararı bulunur (Ege Cansen, “Batan Firmalar”, Hürriyet Gazetesi, 31.01.2003).

### **1.1.2. Kurumsal Yönetimin Önemi ve Amacı**

Kurumsal yönetim zihniyetinin öneminin artmasının çeşitli sebepler olduğu söylenebilir. Örneğin küreselleşmeyle birlikte firma yönetiminde hak ve söz sahibi olan kişilerin değişmesi veya artması, dünyanın genelindeki ekonomik politikaların değişmesi, sosyal ve kültürel alanlarda yeni akımların yaşanması gibi oldukça geniş kapsamlı durumların kurumsal yönetim anlayışının önemini ve gerekliliğini arttırmıştır. Kurumsal Yönetim'in öneminin artmasında etkili olan diğer unsurlar aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Atabey ve Yılmaz, 2005: 110):

- Farklı birimlere bilgi sağlayan muhasebe işinin yapılmasında kamuda ve aile firmaların da kurumsal yönetim prosedürlerinin işlerliğinin düşük olduğu,,
- Mali yapıyı kötü etkileyen başarısızlıklar,
- Hükümetlerin ekonomik ve mali anlamda birbirleri ile ilişkilerinin çoğalması,
- Yeni rekabet koşulları,

Kurumsal yönetim uygulamalarının firma ve ülkelere bakımından önemli avantajları vardır. Kurumlar bazında incelendiğinde, etkin nitelikteki kurumsal yönetim; sermaye maliyetinin düşüklüğü, nakit girişlerinde ve finansal kapasiteler de artış, artan kredi kullanımı ve finansal krizlerin kolay atlatılması anlamını taşımaktadır. Bu yönde bakıldığında kurumsal yönetim ortakların haklarının güvencesini, kamuoyunun eksiksiz olarak aydınlatılmasını ve firma birleşmeleri veya taşınmazların elden çıkartılması gibi önem derecesi yüksek değişikliklere ilişkin olayların tüm oy sahiplerinin birlikteliğini açıklamaktadır. Hatta firma

personelleri ve diğ er menfaat sahipleri de iyi bir kurumsal yönetimden fayda göreceklerdir (Cansızlar, 2006: 42).

Bununla beraber kurumsal yönetimin başlı ca hedeflerini aş ağı daki gibi sıralayabiliriz (Aktan, 2006; 10):

- Firma üst düzey yöneticilerine tanınan yetki ve güçleri keyfince kullanmalarının önüne geçilmesi,
- Ortakların haklarının korunması,
- Firma paydaşlarına eş it davranılması,
- Kurumların direkt alakalı oldukları yatırımcıların paylarının gözetilmesi ve teminat olarak koruma altına alınması,
- Firma çalışmaları ve mali boyut ile alakalı olarak halkın bilgilendirilmesi ve şeffaflığın gerçekleştirilmesi, bu gayede hisse senetleri borsada işlem halinde olan firmaların şeffaf olmaları ve kurumsal ortakların ve öteki paydaşlar için önemli bilgileri eksiksiz ve vaktinde bildirilmesi,
- Yönetim kurulunun ve üst düzey yöneticilerin yetki ve görevleri belirlenmesi,
- Firma yönetiminin faaliyetleri ve kararları neticesinde hisse sahiplerine ve diğ er ortaklara hesap verme sorumluluğunun belirlenmesi,
- Vekâlet maliyetlerinin düşürülmesi,
- Firma karlarının hissedarlarına ile bütün ortakların payları oranınca geri dönüşümünün sağlanması,
- Büyük ortakların azınlıkta ki hissedarların payların ele geçirme riskine karşı önlem alınması,
- Uzun dönemli yatırım yapan hissedarlar bakımında güvenin sağlanması ve sermaye maliyetinin azaltılması, firmanın hisse senedi ihracı yoluyla finansman kaynağı sağlama imkânlarının artırılması,
- Riskleri göze alan hissedarlar ile işlemleri onaylayan yöneticilerin menfaat çatışmalarının prosedürlere bağlanarak yetki altına alınmaya çalışılması,

## 1.2. Kurumsal Yönetimin Doğuşu ve Gelişimi ve Etkileyen Faktörler

### 1.2.1. Kurumsal Yönetimin Doğuşu ve Gelişimi

Yüzyıllardır yaşanan sistemik krizler, kurumsal yönetimin gelişimine de neden oldukları görülmektedir. Tarihte ilk kurumsal kayıp 1700'lerde İngiltere'de kanunlarda yer alan boşluklardan kaynaklanan South Sea Bubble olayı olarak kabul edilmektedir. 1929 yılında Amerika'da da benzer bir sebep nedeniyle borsada hisse senetleri fiyatlarının birden düşmesiyle bir kriz oluşmuş ve Amerikan iş hukukunu değiştirdiği görülmektedir. 1970'lere gelindiğinde ise dünyada yaşanan krizler neticesinde Amerika'da da bankalar aracılığıyla birlikte ikinci bir kriz yaşanmasıyla birlikte, İngiltere'deki tasarrufların ve kredilerin de birden çöküntüye uğradığı görülmektedir. Bu gibi nedenlerden ötürü bu günkü anlamdaki ilk kurumsal yönetim uygulamalarının başarısız birkaç şirketle noktalandığı görülmektedir. Genellikle işin ehline verilmemesinden, sahtekarlıktan ve suiistimalden kaynaklanan her bir kriz ya da büyük işletme bir başarısızlığı, kurumsal yönetimin geliştirilmesine katkıda bulunduğu görülmektedir (Iskander, 2000: 1).

Küresel mali yapıların gelişmesi, uluslararası mali ve ekonomik ilişkilerin artması, uluslararası sermaye yapısının sağlanması, firma ortaklarının kurum yönetimindeki yetkilerinin azalması, firma yönetim kurulu ve özellikle heyet ile birlikte bağımsız yönetim kurulu unvanını kapsayan yöneticilerin aldıkları hükümlerin öneminin çoğalması gibi faktörler kurumsal yönetim kavramının gelişiminde fayda sağlamıştır (Baraz, 2004).

Kurumsal yönetimin gelişimindeki etkili diğer faktörler;

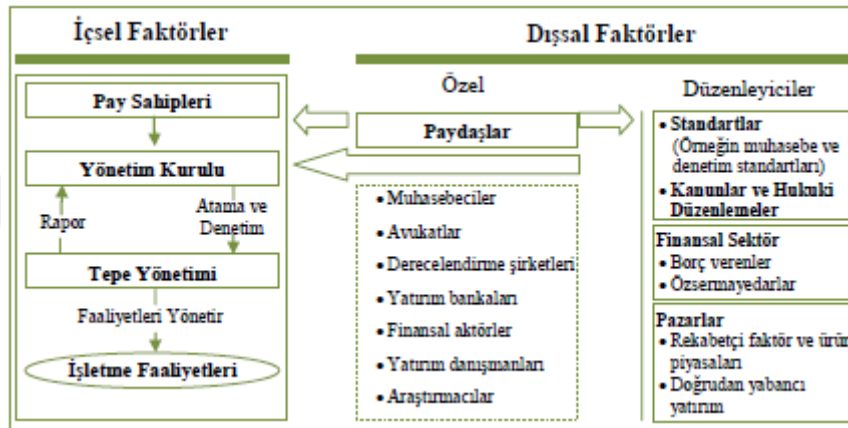
- Uluslararası Sermaye Akışı İşlemlerinin Çoğalması
- Pay Ortaklığının Artması
- Sermaye Piyasaları İçindeki Çekişmenin Çoğalması
- Kurumsal Yatırımcıların Artması

### 1.2.2. Kurumsal Yönetim Etkileyen Faktörler

Kurumsal yönetime firma açısından bakıldığında, pay sahipleri ve paydaşların çıkarlarının dengelenmesi, firmanın değerinin maksimize edilmesi ve uzun dönemde bu değer sürdürülebilmesi öne çıkar. Kurumsal yönetime kamu politikası açısından bakıldığında ise, paydaşların korunmasının, pay sahiplerinin, paydaşların ve toplumun

çıkarları arasındaki farkın en aza indirilmesinin yasal düzenlemelerle sağlanması önem taşımaktadır. Bu iki farklı bakış açısı, aşağıdaki şekilde görüldüğü gibi firma faaliyet ve performansını birlikte yönettiği, şirketteki kilit oyuncular arasındaki ilişkileri tanımlayan “içsel faktörler” ve özellikle yasal ortam ve piyasadan oluşan “dışsal faktörler” arasındaki etkileşimi gösteren kurumsal yönetim sistemini oluşturur (Magrı R. Iskander, 2002: 3).

**Şekil 1.1.** İçsel ve Dışsal Faktörler



Kaynak: Akdoğan Y.E., Kurumsal Yönetim ve İmkb 100 Endeksi Üzerine Bir Uygulama,2009,20

### **Kurumsal Yönetimin önemi artıran faktörler;**

#### **- Şirketlerin İflasları ve Küresel Krizler**

Bütün Dünyada sermaye piyasaları son çeyrek asırdır önemli güçlük ve sorunlara maruz kalmıştır örneğin Asya buhranı, Enron ve Worldcom başta bulunmak üzere şirket batmaları ile finansal skandalları sermaye yapısının işleyişinin analiz edilmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu mali krizler ile şirket skandallarının arkasında ki en kritik sebeplerden olan hem özel sektörü hem de kamu sektörün, kurumsal yönetim esaslarının önemini anlayamamalarıdır. Kurumsal yönetim kavramı, dünyada her geçen zaman önemi giderek artan, özellikle firmalar açısından önemli bir standart durumuna gelmiştir. Yani işletmelerde ortaya çıkabilecek finansal kriz ile skandallara tedbir alınması için Kurumsal Yönetim İlkelerinin etkisi yadsınamazdır (Özbudak, 2014: 28).

## - Gelişen Teknoloji ve Bilgi Çağı

Şirketler, üretim ile yönetim faaliyetlerine aracısız ve dolaylı şekilde katılan ya da bu faaliyetlerle beraber olarak teknolojik yenilik ve gelişmelerden her zaman etkilenmişlerdir. Şirketler teknolojik gelişmeleri takip ettiklerinde, maliyet düşürücü, zaman, iş gücü ve tasarruf sağlamaktadırlar. Şirketlerin faaliyetleri süresince yeni gelişmelerin doğrudan ya da dolaylı tesir altında olacak ve teknolojik gelişmelerin baskısını hissedecektir. Günümüzde iletişim ve bilişim teknolojilerini kullanmayan bir şirketlerin sürekliliği olanaksızdır, teknolojik gelişmeler şirketlerin geleceklerini tayin etme özelliğine de sahiptir. Şirketler iletişim ve bilişim teknolojisini kullanmaya başlamışlar internetten alış-veriş, pos yazar kasa, e-fatura, e-defter ve birçok işlerini fiziksel ortamlardan daha çok sanal ortamlar da gerçekleştirmeye başlamışlardır, günümüzde daha çok home ofis tercih edilmekte ve her geçen zaman da yaygınlaşmaktadır. İnternet ile beraber iletişim ve bilişimdeki gelişmeler çağımızda, ülkeler arasındaki uzaklığı yok etmişti. Emtia ve görev, para ile sermaye pazarlarının birbirlerine bağlanabilmekte, iş gücü, vakit tasarrufu, gerçek ve sağlıklı veri olanağı sağlamaktadır. Yatırımcılar, bölge ile zaman kısıtlamasına takılmadan istedikleri özellikte ve çeşitlilikte finansal bileşenleri kısa bir vakitte bulup bütün gün süresince değişik ülke pazarlarında işlemlerini gerçekleştirebilmektedirler. Ulaşılan teknolojik yenilik ile gelişmeler neticesinde, şirketler farklı ülkelerdeki şirketlerle iş bağlantısı gerçekleştirebilmekte, ülke dışına hisse senedi ile diğer menkul kıymetleri ihraç edebildiği gibi benzer şekilde, finansal araçlarda çeşitlilik çoğalmakta, artan rekabetle beraber piyasalar yeniden şekil alarak uluslararası niteliklere sahip olabilmektedir (Özbudak, 2014: 30).

### 1.3. Kurumsal Yönetimin Gerekliliği, Özellikleri, İlkeleri ve Temel Yaklaşımları

#### 1.3.1. Kurumsal Yönetimin Gerekliliği

Kurumsal yönetimin neden zorunlu olması gerektiğini anlamak için, uluslararası ve yerli pazarlarda kendini ifade eden idari problemlerle alakalı olarak ortaya çıkan, firma batmaları ile yolsuzlukları incelemenin faydalı olacağı sonuçlarına erişilmiştir. Dünyanın büyük bir bölümüne özellikle Avrupa'da finansal kaynaklı sıkıntıların ortaya çıkması ile buna bağlı çöküş durumlarının önüne geçilememesi yeni değişimleri zorunlu hale getirmiştir (Karakaya, Türedi ve İldem, 2015: 60).

Kurumsal yönetim kavramının öneminin artmasında faydalı olan birçok sebepler bulunmaktadır. Bu sebeplerin firma yönetimindeki başarısızlık, büyüyen ekonomilerde yaşanan mali krizler ile hileli işlemler biçiminde açıklayabiliriz. Kurumsal yönetim

kavramının bu kadar popüler olması, bu kavrama olan gerekliliğin artması ve kısa vakte birçok kitleye erişmesine imkan sağlamasından kaynaklanmaktadır. Kurumsal yönetim en genel şekliyle, firmalarda bulunan fırsatçı üst düzey yöneticilere rağmen firma ve oy sahiplerinin menfaatlerini gözetmek amacıyla meydana gelen bir kavramdır (Puffer ve Mc Carthy, 2003: 284).

### **1.3.2. Kurumsal Yönetimin Özellikleri**

Yönetimdeki sorunlar ile eksikliklerin ortadan kaldırılması amacıyla kurumsal yönetimden de faydalı sonuçlar sağlayabilmek için bazı gerekçeler meydana getirilmiştir. Kurumsal yönetimin alışıla gelmiş ilkelere dair yeni olgular meydana getirmesi tabi ki güç olmaktadır. Bu nedenle kurumsal yönetim ilkelerinin, alışıla gelmiş yönetim kavramından değişik ve bireysel bir işleyişe sahip olması gereklidir. Bu açıdan bakarsak kurumsal yönetim kavramında gerekli olan özellikleri adalet, sorumluluk, iştirak, hukuk devleti, işbirliği, saydamlık, hassasiyet, faaliyet ve verimlilik ve stratejik vizyon biçimde açıklayabiliriz (Bekçioğlu ve Güngör Ak, 2005: 285).

### **1.3.3. Kurumsal Yönetimin İlkeleri**

Kurumlar aktif faaliyet göstererek başarılı olmayı amaçlayan kurumsal yönetim ilkeleri, firmaların çevre ile bütün olmasını amaçlayan öbür taraftan da aile firmaları açısından daha sonraki nesile aktarılmasında sorunların en aza düşürülmesini amaçlar. Kurumsal yönetim; hesap verebilirlik, adillik, şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile dört esas ilkeyi içine alarak firmaların, ortakların, personeller ve yönetim kuruluyla olan ilişkilerini hazırlayarak küreselleşen dünyaya uyumlu bir yapıda olmasına da etkisi çok fazladır (Sönmez ve Toksoy, 2011: 51)

## Şekil 1.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri



Kaynak: Coşkun C. Aktan, 2006;13

### - Adillik ve Eşitlik İlkesi

Adillik ilkesi, firma yönetiminin tüm pay sahiplerine karşı aynı seviyede davranmasının ifade etmektedir. Bu ilke, azınlık paydaşlar ve yabancı hissedarlarla birlikte ortakların haklarının gözetilmesini ve yapılan sözleşmelere sadık kalınmasını ifade etmektedir (Deloitte, 20.10.2010).

Eşitlik ilkesi, hissedarlar ve yabancı ortaklar ile birlikte bütün paydaşların kanunen veya anlaşmalar ile verilen payların zorunlu ve makul bir biçimde saklanması ve gruba farklı bir finansal kurumdan kaynak verenler ile ortaklık içindeki anlaşmaların hukuksal olarak yapılmasını temin eder (Pashı, 2002:3; Eliuz, 2007:12).

### - Şeffaflık İlkesi

Kurumsal yönetim ile birlikte, kurumun finansal durumu, başarısı, maddi ve maddi olmayan varlıkları ve yönetimi de dahil olmakla birlikte firmayla ilgili tüm hususları da tam ve zamanında izah etmeyi amaçlamalıdır (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, s.18).

Bildirimler aşağıdaki hususlar ile alakalı, ama bunlar ile kısıtlı kalmamak gerekir (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, s.18):

- Firmanın mali ve organizasyon sonuçları ile firma kar-zarar durumu
- Firmaların öngörülleri
- Büyük ortakların oy kullanma hakları
- İlişkili taraf işlemleri

- Karşılaşılabilecek risk unsurları
- Personeller ve diğer ortaklar ile alakalı hususlar

#### - **Hesap Verebilirlik İlkesi**

Hesap verebilirlik ilkesi, şeffaflık ve sorumluluk ilkesiyle birlikte olarak hissedarların ve kurum faaliyetleri ile alakalı bütün kısımların, firma yönetimi tarafından ortaya konula uygulamaları incelemesi ve yargılamasını ifade eder. Hesap verebilirliğin esasında, alınan kararların doğruluğunu saptama ve sorumluluğunu benimseme şartlarını ifade eder (Öğreten, 2005: 24-27).

#### - **Sorumluluk İlkesi**

Sorumluluk ilkesi, firmanın yönetim kurulunun da alınan kararların yasalara, kültürel örf ve adetlere uygun olmasını ifade eder. Firmanın yapmakta olduğu faaliyetler, alınmakta olan kararlar ve tercih ettiği seçimlerden dolayı sorumluluk yönetim kurulu ile ilgilidir. Bu anlamda iyi bir yönetim olmasına karşın yönetim kurulu kabullenmiş olduğu sorumlulukların farkında olmalıdır (Aktan, 2006: 9).

### **1.3.4. Kurumsal Yönetimin Temel Yaklaşımları**

Bir toplumun kurumsal yönetim platformunu, ülkenin durumu, finansal piyasalarının seviyesi ile firma çalışmaları tespit etmektedir. Toplum ile alakalı etmenler genel olarak; bankacılık sistemi, rekabetin yoğunluğu, finansal ortam, ekonomik durum, yasal çerçeve, mülkiyet paylarının gelişmişliği ile benzeri unsurlardan meydana gelmektedir. Sermaye pazarı ile alakalı etmenleri ise; pazara likiditesi, piyasaya ait değişiklikler ile piyasanın alt yapısı, büyümüş bir yatırımcı cemiyetinin oluşumu ile ilk etapta muhasebe ilkeleri bulunmak kaydıyla, uluslararası standartların uygulanma seviyesini meydana getirmektedir. Firma uygulamalarında ilk sırada bulunan mevzular ise: mali ve mali olmayan verilerin topluma duyurulması, paydaşların eşitliği, yönetimin faaliyetleri, yönetimin bağımsızlığı ile tarafsızlığı, halka açıklık oranları, sermaye yapısı, hisse senetlerinin fiyatı, firmanın topluma duyarlılığı ile sosyal sorumluluk seviyesidir (SPK, SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri).

Kurumsal yönetimin esasları incelendiği durum da dünyada 2 değişik tiple karşı karşıya gelmekteyiz. İlki piyasa kontrol düzeni şeklinde bilinen “Anglo- Saxon Sistemi” ikincisi ise büyük paydaşların denetimi şeklinde bilinen “Kıta Avrupası Sistemi”dir.

### - Anglo-Sakson Modeli

Anglo-Saxon Sistemi, anapara ortaklıklarının büyümüş bulunduğu, Amerika ile İngiltere’de biçimlenen düzendir. Mevcut düzende, firmaların borsaya açıklık seviyesi fazladır ve öz sermaye ile finansman çok geniş olduğu için kurumsal yönetim oy sahiplerinin paylarını koruması sağlanmaktadır. Sermaye geniştir ve varlık sahibi ile yönetim birbirinden farklıdır. Yönetim kurulu, paydaşların menfaat ve amaçları için çalışmakta, üst yönetimi bu husus da denetleyip fikir vermektedir. Yönetim kurulu bu işlevleri yapmak adına denetim birimlerinden yardım almaktadır (Yenigün, 2008: 24).

Bu modelde kurumsal ortaklar çoğunlukta ve firma denetimi bağımsız üyelerin çok olduğu yönetimlerdir. Kurumsal ortaklar, Amerika’da bütün yerli firmaların %51’ine sahip bulunmaktadır. Fakat kurumsal paydaşların hissedar buldukları firma ile yoğun ticari faaliyet içinde bulunmaları, yönetimim olarak yönlendirmelerde veya siyasi baskılara etkisi altında olmaları da bu durumun negatif yönleridir.

**Tablo 1.1.** Anglo-Saxon Sistemi ve Kıta Avrupası Sistemi Kıyaslama

<b>KRİTER</b>	<b>ANGLO-SAXON SİSTEMİ (PİYASA KONTROLÜ)</b>	<b>KİTA AVRUPASI SİSTEMİ (BÜYÜK HİSSEDAR KONTROLÜ)</b>
Ortaklık	Dağınık	Yoğunlaşmış
Ortak Kimliği	Kurumsal Yatırımcılar	Aileler, Özel Şirketler ve Finansal Kurumlar
Kontrol	Yönetim Kurulunda	Büyük Hissedarlarda
Yönetim Kurulu	Dış Üyeler Etkin	İç Üyeler ve Büyük Ortaklarla Bağlantılı Dış Üyeler
Sermaye Piyasaları	Likit	Göreceli Olarak Likit Değil
Kurumsal Kontrol Piyasası	Gelişmiş	Kısıtlı
Karşılıklı Hissedarlık	Kısıtlı	Yaygın
Koteli Şirket Sayısı	Çok	Az
Hissedar – Yönetici İlişkisi	Kısıtlı, Kişisel Değil	Yoğun
Yatırımcı İlişkisi	Yaygın	Yaygın Değil
Şirket Sahipleri ile Grup İçi Şirketlerin Uzun Süreli İlişkisi	Yaygın Değil	Yaygın
Yönetim Faaliyeti Açıklaması	Yaygın	Yaygın Değil
Hissedar Aktivizmi	Yaygın	Yaygın Değil
En İyi Uygulama Kodu Uygulanması	Etkin	Etkin Değil

## - Kıta Avrupası Modeli

Kıta Avrupası modeli, Fransa ve Almanya başta bulunmak kaydıyla Avrupa'nın çoğu ülkeleri ile Japonya'da kullanılan ve büyük ortaklık kontrol modeli şeklinde de kabul edilen bir modeldir. Bu modelde firmaların oy yapıları ile hisse senetleri kote olmuş ve kontrolü fazla paya sahip hissedarlardadır.

Söz konusu modelde, borç ile finansman sağlanması daha çoktur. Firmalara fazla hisseye sahip ortaklar ile bankalarca mali kaynaklar sağlanmaktadır. Anglo-Saxon modelinde de bankalar finansman sağlamaktadır ama Kıta Avrupası sisteminde bankalar maddi kaynak sağladığı kurumlara ayrıca ortak olmaktadır. Bahsi geçen sistemde, kurumsal yönetim, ortaklarla beraber çıkar gruplarının da paylarının gözetilmesin gerektiğini belirtmektedir.

Söz konusu yöntemde içsel denetim düzenekleri ağırlıktadır ve aile firmaların da yoğun bir şekilde hissedilmektedir. Firmaların sağladıkları karın oy sahiplerine dağıtılması ana konusunun yanında oy sahiplerinin ve yöneticilere ek olarak öbür çıkar sahiplerinin paylarının muhafaza edilmesi de önem taşır. Bu nedenle bu model "menfaat sahipleri sistemi" olarak da adlandırılmaktadır (Doğan, 2007: 86).

## 1.4. Kurumsal Yönetimin Sağladığı Faydalar ve Olumsuz Yönleri

### 1.4.1. Kurumsal Yönetimin Sağladığı Faydalar

Kurumsal yönetimin verimli bir biçimde sağlanması, bu yönetim kavramı ile sevk ve idare edilen firmalar ile bu firmaların sahiplerine sonuç itibarıyla birçok faydası bulunmaktadır. Bu yöntemin firmaya, yatırımcıya, çıkar sahiplerine, personellere, müşteriye ve devlet ekonomisine katkıda bulunacağı birçok yararı da bulunmaktadır (Gürbüz ve Ergincan, 2004).

Kurumsal yönetim, yatırım yapılacak firmaların toplumun çıkarlarını gözetecek biçimde sevk ve idare edildikleri hakkında sermaye ortaklarının ve küçük yatırımcıların yatırım aşamasının güvenilirliğini temin eden bir firma olmaktadır. Kurumsal yönetim firmaları esas itibarıyla, firmalara yatırım yapan ya da bu firmalarla bir ilişkisi bulunan kişilerin yararına disiplin, hesap verilebilirlik, şeffaflık, eşitlik ve sosyal sorumluluk esaslarının yardımıyla firmaları yönlendiren ve firma performanslarını artıran bir sistemdir. Bu açıdan kurumsal yönetim sistemi, bir firmanın üst yönetimi, icra kurulu üyeleri ile ortaklar gibi farklı çıkar beklentileri içinde bulunan kişiler içindeki hak ve sorumlulukları bulup

düzenlemekle birlikte, firma işlerinin yürütülmesi sırasındaki etik kararlar alma sürecine de kurallar getirmektedir (Hasanefendioğlu, 2004: 79).

Kurumsal yönetim, personellerin karar verme proseslerine katılımı, onlara da kardan hak dağıtılması ve ortakların başarılarını yükseltici bir sistem olarak da tanımlanabilir. Kurumsal yönetim esaslarında, firma başarıları, ortakların karı, personellerin iş güvenliği ile sağlığı ve öbür ortakların menfaatlerinin iç içe ve birbiriyle ilişkisinin bulunduğu kabul edilmektedir (Deloitte, 2010: 10).

Kurumsal yönetimin kurumlara sağlayacağı faydaları şöyle açıklayabiliriz (Aktan, 2006: 18).

- Kurumsal yönetim firmalarının finansal pazarlardan daha etkin finansman temin etmesine olanak oluşturur; bir işletme ne kadar kazançlı yönetilirse anapara gereksinimi o oranda azalır. Bu açıdan kurumsal yönetimin kurumlara gerçekleştireceği en iyi fayda sermaye gereksiniminin düşürülmesidir.
- Kurumsal yönetim nakit sıkıntısında olan firmalara sıcak para girişini çoğaltır,
- Kurumsal yönetim ile ekonomik sıkıntılardan daha az zararla geçirilmesi sağlanır,
- Kurumsal yönetim sayesinde firmaların varlıklarının kıymeti artar. Firma ne kadar etkin ve verimli idare edilirse firma varlıklarının kazancı da o kadar karlı olacaktır. Bu nedenle kurumsal yönetim firma kıymetini maksimum seviye ye çıkarır.
- Firma yönetiminde hesap verme ve şeffaflık sorumluluğu nedeniyle yolsuzlukların önüne geçilir,
- Kurumsal yönetim ile firmada yetki ve gücün kötü yönde kullanılmasına set çeker. Keyfi yönetim uygulamalarının meydana çıkmasını engeller.
- Kurumsal yönetim bütün hissedar gruplarının menfaatlerine yönelik faaliyette bulunacağı için işletme ile ortak grupları içindeki bağlarının ve anlaşmaların artmasını sağlar,
- Kurumsal yönetim işletme çalışmalarında uzun soluklu olmasını temin eder,
- Kurumsal yönetim firmanın rekabet etme kuvvetini çoğaltır,
- Kurumsal yönetim firma kazancında yükseliş meydana getirir,

#### - Ülke Ekonomisi Bakımından

Kurumsal yönetim ulus refahının artmasında, sermayenin yurt dışına çıkışının engellenmesi, yabancı yatırımlarının çoğalması, ulusal ve uluslararası anapara pazarlarının

devam edebilir bir biçimde ilerlemesi, ekonominin ve anapara pazarlarının rekabet üstünlüğünün çoğaltması, finansal buhranların küçük zararlarla geçirilmesi, kaynakların daha aktif bir biçimde dağıtılması, sağlıklı bir ortamın sağlanması ve devam ettirilmesi gibi faydalar sağlamaktadır (Özilhan, 2002: 68).

Etkili bir kurumsal yönetim uygulaması, ekonomik yapıyı geliştirecek ve genel finansal yapısını güçlendirecek bir yöntem olarak değerlendirilmektedir (Gündüz, 2001: 25).

Ülke genelinde hukuki düzenlemeler ne kadar gelişmiş bir düzeyde olursa olsun belirli zamanlar da mevzuat ile faaliyetler arasında boşluklar doğabilmektedir. Bu tür yasal boşluklar yeni hukuki düzenlemelerle azaltılmaya çalışılmakta, fakat bu işletme ve yatırımcılar açısından zaman alıcı ve maliyetli olmaktadır. Bu çerçevede kurumsal yönetim düzenlemelerinin, yasal boşlukların azaltılmasını da önemli bir görevi olduğu görülmektedir (Çelik ve Diğerleri, 2005: 38).

#### **1.4.2. Kurumsal Yönetimin Olumsuz Yönleri**

Kurumsallaşmanın faydaları olduğu gibi birtakım olumsuz yönleri de vardır. Kurumsallaşmanın olası sakıncalara açıklayacak olursak şu şekilde sıralamak mümkündür (Sönmez, 2011: 11):

- Kurumsallaşma sürecinin maliyeti yüksektir.
- Çalışanlar yalnızca kendi işlerine odaklanır ve koordinasyon eksikliği baş gösterebilir.
- Aşırı fonksiyonel bir yapı oluşur.
- Sistem yavaşlar, karar alma süreci uzayarak, tekrarlar artar ve işletmenin girişimcilik yeteneklerinde azalma olacağı endişesi baş gösterebilir.
- İşletme sahiplerinin geri planda kalmasıyla kontrolün elden gidebileceği endişesi baş gösterebilir.
- Monoton bir çalışma ortamı ortaya çıkar ve çalışanlar hantallaşır.
- Örgütlenme sürecinde aşırıya kaçılmasıyla aşırı bürokratik bir ortam oluşabilir.
- İşletme sahipleri işletme ölçeğinde kapsamlı düşünmeyi bırakabilir.

## 1.5. Kurumsal Yönetimin Derecelendirmesi ve Komiteleri

### 1.5.1. Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi

Küreselleşmenin neticesinde sermaye yatırımlarında düşünülme riski daha önemli bir kavram haline dönüşmüştür. Ortaklar risklerini düşürmek için firmalardan kanunların zorunlu kıldığı düzenlemeleri yapmalarını beklemektedirler. Ticari sır kapsamında olmayan bilgilerin doğru, tam, zamanında ve güvenilir biçimde açıklanması esastır. Kurumsal yönetim firmanın karşılaştıkları tehditlerin de etkin bir biçimde yönetilmesini içermektedir. Derecelendirme firmaları, ortaya koydukları değerlendirmelerle şirketlerin gelecekteki riskleri hususunda geri dönüş yaparlar. Derecelendirme firmaları, bu değerlendirmelerle denetim faaliyetlerinden değişik olarak kurumsal yönetim uygulamalarını göz ardı etmezler (Darman, 2005: 20).

Kurumsal yönetim esaslarının kaliteli bir şekilde uygulanmasında kurumsal yönetim derecelendirmesi önemli kriterlerden biridir. Kurumsal yönetim derecesi genellikle şirketlerin yönetim, politika ve uygulamalarının en iyi uygulama kodlarına, kanunlara ve piyasa şartlarına göre analiz edilmesi sonucu ortaya çıkan değerlendirme neticesini ifade etmektedir. Kurumsal yönetim derecelendirilmesi firmaların ekonomik durumlarının değerlendirilmesi olan kredi derecelendirmesinden ayrı olarak; yönetim faaliyetlerinin niteliklerini ölçen ve hissedarları paylarını gözetten bir görüşü benimseyen, derecelendirme çalışması şeklinde belirtmek olanaklıdır. Kurumsal yönetim derecelendirilmesi miktar değil kalite temelleri açık bulundurduğu bir derecelendirmedir. Kurumsal yönetim uyum derecelendirilmesinin miktarsal olmasının sebebi, sayılarla değil daha fazla firma faaliyetleri ve politikalarıyla izah edilmesidir. Bu nedenle kurumsal yönetim uygunluk derecelendirmesini kredi derecelendirmesinden ayırt eden en kritik unsurdur (Sandıkçıoğlu, 2005: 14).

Kurumsal yönetim uygunluk dereceleri firmayla menfaat bağlantısı dahilinde bulunan hissedar grupları tarafından gerçekleştirilen çözümlerle değerlendirilmektedir. Firmayla bağlantı içerisinde bulunan hissedar toplulukları kreditorler, yöneticiler, yatırımcılar, borsalar, yapıcı otoriteler, analistler, akademisyen ve aracı kurumlar olarak sıralanabilir. Bu hissedar grupları; kurumsal yönetim uyumluluk derecelerini faaliyetlerine göre değişik biçimlerde tercih etseler de; kurumsal yönetim uyum derecesi, bütünü için firmanın yönetim faaliyetleri ile politikaları hakkında veri aktarmaktadır.

Hissedar topluluklarının kurumsal yönetim derecelerini benimseme sebepleri aşağıdaki biçimde açıklayabiliriz (Sandıkçıoğlu, 2005: 9).

- Ortaklar;
  - Yönetim hissedarların paylarını gözetme düzeyini belirlemek amacıyla,
  - Bir firmanın şeffaflık seviyesini belirlemek amacıyla,
  - Karar verilen yatırımların gerçekleştirilmesinde bir ölçüt olarak,
- Kredi sağlayan kuruluşlar;
  - Borç ve kredi alma kararlarında bir ölçüt,
  - Yönetim ortakların paylarını gözetme düzeyini belirlemek maksadıyla,
- Yönetim kurulu ile yöneticiler;
  - Var olan yönetim faaliyetlerinin başarısını belirlemek için,
  - Mukayese için,
- Düzenleyici otoriteler ile borsalar;
  - Pazarın yapılanmasına faydalı bir ölçüt olmak için,
  - Etkin bir şeffaflık ve yönetim uygulamalarına yönlendirmek amacıyla,
  - Piyasalara ya da endekslere katılım koşulu olarak,
- Hükümetler;
  - Hükümetlerdeki kurumsal yönetim faaliyetlerini farklı ülkelerle kıyaslamak, konu ile bağlantılı eksiklikleri azaltmak kaydıyla daha çok yabancı yatırım bulmak için lazım olan yapıyı sağlamak.

Ülkemizde ve yurtdışında kurumsal yönetim derecelendirmesi gerçekleştiren çok fazla firma ve akademik birim yer almaktadır. Derecelendirme çoğunlukla ülkemizde ve yurtdışında kurumsal yönetim ilkelerine göre gerçekleşme ve borsaya açık bulunan firmaların mevcut standartlar ile en iyi uygulama ilkelerinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirlemeyi maksat edinmiştir. Derecelendirme firmalarının benimsedikleri kurumsal yönetim uygunluk derecelendirme metotları kapsam açısından iki temel başlıkta sorgulanabilir. Bazı derecelendirme metotları yalnız belirli bir devletlerdeki firmanın çalışmalarını analiz ederken, bir takım derecelendirme metotları da birden fazla ülke pazarını incelemektedir. Kurumsal yönetim uygunluk derecelendirmesi gerçekleştirilirken öncelikle firmanın faaliyet gösterdiği ülkenin analiz edilmesi birçok derecelendirme firması bakımından kullanılan bir uygulamadır. Bu araştırmanın gayesi firmanın içinde bulunduğu hukuki ve finansal yapısının analiz edilmesidir.

Kurumsal yönetim uygunluk derecelendirmesinin misyonu firmanın kurumsal yönetim esaslarının uygulanması hususundaki çalışmalarının standart ve mukayese edilebilir bir ölçüm metodu ile belirlenmesidir. Bununla beraber her bir derecelendirme firması aracılığıyla kullanılan metot değişik olsa da, uygulanan metotlar temelde aynı ilkelere dayanmaktadır. Derecelendirme gerçekleştirilirken ilk önce ölçüt olarak temel alınacak kurumsal yönetim esasları tespit edilmekte, bunlar kendi içinde ayrılarak her bir bölüme belirli bir not tayin edilmektedir. Özellikle bütün derecelendirme metotlarında; firmaların hissedarlarına karşı tavrı, paydaşların hakları, firmanın yönetim kurulu yapısı ile firmanın kamuyu aydınlatma ve şeffaflık konularına açıklık getirmektedir.

Genel gruplar açıklandıktan sonra ve her bir grubun dahilinde bulunan kriterler saptanmaktadır. Genel gruplarda derecelendirme firmaları içinde uyum bulunmakla birlikte kategorilerin alt ölçütleri gerek sayı, gerekse içerik yönünden farklılıklar bulundurmaktadır. Ölçütler belirlendikten sonra derecelendirilmeye tabi olacak firmanın bütün kurumsal yönetim unsurları için tek tek bir notlandırılma yapılmaktadır. Çoğunlukla az bir not az kurumsal yönetim uyum kalitesini, fazla bir not ise etkin bir kurumsal yönetim kalitesini ifade etmektedir. Fakat mevcut konu dışında tutulacak özel durumlar da bulunmaktadır. Standart&Poor's firmalarından birisi ve ayrıca Hindistan'da faaliyete bulunan CRISIL şirketi tarafından gerçekleştirilen kriterler de en fazla not 1 en etkin kurumsal yönetim uyum kalitesini bildirirken, 8 ise en az kurumsal yönetim uyum kalitesini anlatmaktadır. Rusya'da faaliyete bulunan Brunswick UBS aracılığıyla yapılan analizlerde ise firmaların kötü kurumsal yönetim faaliyetlerine ceza puanı verilmekte, bu durumda notu yükselen firmanın kurumsal yönetim uyum kalitesi düşmekte ve tehlikesi yükseliş göstermektedir (Sandıkçıoğlu, 2005: 13).

Firmaların kurumsal yönetim uyum değerlendirilmesinden sonra, her bir kriter için hazırlanan puanlarının toplamı ana kategori temelinde puanların hesaplanmasında kullanılmaktadır, ardından bir temel kategori için hesaplanan puanlar o grup için belirlenen ağırlık ile çarpılmaktadır. Ağırlıkları ile çarpılan temel kategorilere verilen notların toplanması neticesinde firmanın kurumsal yönetim uyum derecesi hesaplanmaktadır. Söz edilen ağırlıklar derecelendirme firmalarının ana kategorilere verdikleri karara göre kararlaştırıldığında objektif bir değerlendirmeyi kapsamaktadır. Neticesiyle derecelendirme firmaları vasıtasıyla her bir grup için kullanılan ağırlıklar içinde farklılıklar yer almaktadır.

Kurumsal yönetim uyum derecelendirmede bir diğer kritik mevzu da kullanılan bilgilerdir. Birçok derecelendirme firmasının veri sağlama usulleri birbiri ile alakalıdır. Derecelendirme kuruluşları firmalara ait kamuya duyurulan bilgilerin analizlerinde değerlendirilmektedir. Kamuya açıklanan bu bilgilerle beraber, pek çok derecelendirme kuruluşu alakalı firma sorumlularıyla da görüşerek ulaştıkları verilerin analizlerinden yararlanmaktadır (Sandıkçıoğlu, 2005: 15).

Derecelendirme firmaları içinde kurumsal yönetim derecelendirme kriterleri benzer özellikler göstermekle beraber, firmaların değerlendirme süreçleri farklı özellikler de bulundurmaktadır. Çalışmanın bu aşamasında dünya ölçeğinde kurumsal yönetim derecelendirmesi gerçekleştiren firmalar ile değerlendirme prosesleri üzerine bilgi verilmiştir.

#### - **Standard&Poor's Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirme Yöntemi**

Standard&Poor's uluslararası çapta ülkeler ile firmalar için mali hizmetler sağlayan bir firmadır. Standard&Poor's 2000 senelerin başından beri farklı bir kurumsal yönetim birimine sahiptir. Standard&Poor's aracılığıyla alınan kurumsal yönetim notu firmaların kurumsal yönetim faaliyetleri ile politikalarının, paydaşlarının ve finansal çıkar sağlayanların menfaatleri ne kadar gözettiğinin bir analizidir. Standard&Poor's aracılığıyla gerçekleştirilen metot, ülkelerarası kodlar, kurumsal yönetim ilkelerinin bir analizinden meydana gelmektedir. S&P bir firmayı analiz ederken, eğer firmayı etkileyecek nitelikte değilse, o hükümetteki finansal alt yapı ve hukuk süreçleri ile ortaklık şartlarını göz önünde bulundurmamaktadır. Bu nedenle firmanın faaliyet gösterdiği ülkeye bakılmadan mevcut yönetim faaliyetlerine sahip şirketler benzer derecelendirme notları almaktadır (Standard&Poor's Governance Services, 2002: 2).

S&P kurumsal yönetim derecelendirmesi yaparken dört bileşen üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu kriterler de kendi aralarında birçok çeşit alt başlıklara ayrılmaktadır. Bunlar;

- Firmalarda iştirak yapısı ve dış etkenler
  - Firma ortaklığında saydamlık
  - Pay fazlalığının kimin elinde bulunduğu ile dış etkiler
- Ortakların payları ile paydaş grupları ile bağlantıları
  - Genel kurullar ile oylama işlemleri
  - Ortaklık payları ile devralmalara mualif savunma sistemleri

- Paydaş grupları ve ilişkiler
- Şeffaflık, kamuyu açıklama ile ve denetim
  - Kamuyu aydınlatma amacıyla açıklanan verilerin kapsamı
  - Kamuyu aydınlatma amacıyla açıklanan belgelerin zamanlaması ve söz konusu belgeleme sistemine erişim olanağı
  - Denetim faaliyetleri
- Yönetim kurulu yapısı ile aktifliği
  - Denetim kurulunun işlevi ve özgürlüğü
  - Yönetim kurulunun dinamikliği ve rolü
  - Yönetim kurulu üyelerinin ve firma sorumlularının payları ile çıkarları

Bu kısım firmaların genel kurumsal yönetim sonucuna artı bir değer sağlamakta ve bununla beraber, firmaların saydamlık, kamuyu aydınlatma ve denetim birimlerinden az bir katkı alması halinde öbür birimler için sağlıklı bir değerlendirme gerçekleştirmek zordur ve bu halde firmanın kurumsal yönetim uyum aşaması saptanamamaktadır. Bir firmanın şartlar karşısındaki hali Standard & Poor's aracılığıyla belirlenirken yalnızca firmanın kamuya duyurulan belgelerin değil, firma yetkilileri ile gerçekleştirilen görüşmelerde ve firma gözlemleri sırasında saptanan veriler de göz önüne alınmaktadır. Standard & Poor's aracılığıyla gerçekleştirilen izahlarda, firmaların fonksiyonları ve yönetim işleyişleri hakkında belgelerin yalnızca firmaların kamuya açıklanan verilere dayanılarak çözümlenmesinin sınırlı neticeler sağlayacağından, firmaların sorumluları ve denetçileri ile gerçekleştirilecek görüşmeler yardımıyla daha ayrıntılı ve etkin verilerin sağlanabileceğini açıklanmaktadır (Sandıkçıoğlu, 2005: 14).

S&P aracılığıyla yapılan kurumsal yönetim derecelendirme sürecinin sonucunda şirketin almış olduğu derecelendirme not ve ifade ettiği anlamı aşağıdaki tablo 1.2.'da açıklanmıştır.

**Tablo 1.2.** S&P'un Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu Tablosu

Kurumsal Yönetim Notu 9 – 10 Olanlar	Şirketin kurumsal yönetim uygulamaları çok kuvvetlidir. Şirketin kurumsal yönetim temel unsurlarına ilişkin çok az zayıf yönü mevcuttur.
Kurumsal Yönetim Notu 7 – 8 Olanlar	Şirketin kurumsal yönetim uygulamaları kuvvetlidir. Şirketin kurumsal yönetimin temel unsurlarının bir bölümüne ilişkin zayıflıklar mevcuttur.
Kurumsal Yönetim Notu 5 – 6 Olanlar	Şirketin kurumsal yönetim uygulamaları orta derecededir. Şirketin kurumsal yönetimin temel unsurlarının birçoğunda zayıflıklar mevcuttur.
Kurumsal Yönetim Notu 3 – 4 Olanlar	Şirketin kurumsal yönetim uygulamaları zayıftır. Şirketin kurumsal yönetimin temel unsurlarının birçoğunda belirgin zayıflıklar mevcuttur.
Kurumsal Yönetim Notu 1 – 2 Olanlar	Şirketin kurumsal yönetim uygulamaları çok zayıftır. Şirketin kurumsal yönetimin temel unsurlarının pek çoğunda belirgin zayıflıklar mevcuttur.

Kaynak: J. Mesnooh, 2002; 4,5

#### - **Deminor Rating Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirme Yöntemi**

Deminor Rating bilhassa kurumsal ortaklar için kurumsal yönetim ve finansal danışmanlık hizmetleri veren bir firmadır. Deminor Rating uluslararası kıyaslama yapmak için gelişmiş ve büyük şekilde belirtilen firmaların kurumsal yönetim performansını bildirmektedir. Deminor Rating birçok devletlerde ortaklara yön veren yurtdışındaki kurumsal yatırımcılarla 1993 senesinden bu zamana devamlı olarak ilerleme kaydeden ve bağımız koşullarına göre değiştirilen 300'den fazla kurumsal yönetim ölçütlerini esas alarak firmaların kurumsal yönetim derecelendirmesini gerçekleştirmektedir (Deminor Rating, 2001).

Genellikle Avrupa kıtası üstünde yoğunlaşan Deminor Rating tarafından tercih edilen kurumsal yönetim sentezi 4 genel başlıktan oluşmaktadır. Bunlar “yönetim konusunda kamuyu aydınlatma”, “ele geçirme karşıtı önlemler”, “ortakların hak ve yükümlülükleri” ve “yönetim kurulu yapısıdır”. Bu dört genel başlığın altında 300'den fazla kurumsal yönetim ölçütü bulunmaktadır. Bahis konusu olarak belirtilen ister uluslararası düzeyde kabul gören standartlar, isterse ulusların kurumsal yönetim kodları göz önüne alınarak ortaya koyduğu belirtilmektedir. Deminor Rating aracılığıyla bir firmanın kurumsal yönetim aşaması

belirlenirken, mevcut firmanın kamuya açık verileri temel teşkil etmektedir. Deminor Rating aracılığıyla firmaları 0 ile 10 arasında bir numara yazılmakta olup, 10 puan en fazla kurumsal yönetim uyum derecesini, 0 puan ise en az kurumsal yönetim uyum derecesini göstermektedir (Sandıkçıoğlu, 2005: 15).

### **1.5.2. Kurumsal Yönetim Komiteleri**

Kurumsal yönetim unsurları; yönetim kurulunun sorumlulukları ve yetkilerini etkin bir biçimde yapmasını temin eden “Denetimden Sorumlu Komite” , “Riskin Erken Saptanması Komitesi”, “Kurumsal Yönetim Komitesi”, oluşturulur (SPK II-17.1 sayılı “Kurumsal Yönetim Tebliği”).

#### **- Denetimden Sorumlu Komite**

##### **Denetim Komitesinin Amaçları şunlardır;**

- Firmanın muhasebe yapısı, mali bilgilerinin kamuya sunulması, kamuya bildirilen yıllık ve üç aylık dönem mali tabloların firmanın uyguladığı muhasebe standartları ile uygunluğuna ve doğruluğuyla alakalı gerçekleştirilen analizlerin, firmanın bağımsız denetçileri ve üst düzey yöneticilerinin fikirlerini alarak bireysel analizleriyle beraber yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmek
- Bağımsız denetimi ile firmanın iç denetim yapısının süreçlerinin kontrolünü gerçekleştirmek
- Firmanın danışmanlık alacağı denetim şirketi ile bu işletmelerden alınacak danışmanlık konularının belirlenmesi ve yönetime iletilmesi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanması, bağımsız denetim işlevinin başlatılması ve denetimin şirketin tüm aksiyonlarını incelemesi
- Firmanın muhasebe, iç denetim modeli ve bağımsız denetimiyle alakalı firmaya erişen yolsuzlukların değerlendirilmesi, neticeye varılması, firma personellerinin, firmanın muhasebe ile bağımsız denetim hususundaki bulguların gizlilik prensipleri çerçevesinde incelenmesi hususunda uygulanacak usul ve ölçütlerin belirlenmesi

#### **- Tehditlerin Erken Tespit Edilmesi Komitesi**

##### **Tehditlerin Erken Tespit Edilmesi Komitesinin Amaçları şunlardır:**

- Firmanın sürekliliğini, varlığını, gelişmesini tehlikeye sokabilecek tehditlerin saptanması, bulunan tehditlerle ilgili gerekli tedbirlerin alınması ve tehditlerin bulunması için çalışmalar yapmak,
- Tehdit oluşturabilecek unsurların yılda bir kez kontrol edilmesi gerekir,

#### - Kurumsal Yönetim Komitesi

##### **Kurumsal Yönetim Komitesinin Amaçları şunlardır:**

- Firmada kurumsal yönetim standartlarının yapıp yapılmadığını, yapılmıyor ise sebeplerini ve ilkelere uymamasıyla yaşanan menfaat çatışmalarını belirlemek
- Yönetime kurumsal yönetimi geliştirici önerilerde bulunmak,
- Ortaklık biriminin faaliyetlerini incelemek,

## **1.6. Kurumsal Yönetimin Dünyadaki Gelişimi ve Düzenlemeleri**

### **1.6.1. Kurumsal Yönetimin Dünyadaki Gelişimi**

Kurumsal yönetim, başlangıç olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde ortaya çıkmış, ABD'yi Avrupa ve Asya ülkeleri sırası ile takip etmiştir. Son dönemlerde ABD'nde Enron, Xerox, WorldCom, Sunbeam ve HealthSouth gibi; Avrupa'da Parmalat, Shell, Guardian IT, Cable & Wireless, Elan Corp gibi, Asya ülkelerinde Barings, Asia Pulp & Paper, Daiwa Bank ve Sumitomo Corp. gibi, ülkemizde de İmar Bankası gibi olaylar etkin kurumsal yönetim ve risk yönetimine olan algıyı ve zorunluluğu artırmıştır (Mazıbaşı, 2005: 30).

Kurumsal yönetim, serbest pazar koşullarında kurumsallaştığı gelişmiş hükümetlerde 1930'lu yıllarda, gelişim kazanmaya başlamış ve son geçtiğimiz yirmi senede birçok ülkede işletmelerin yönetilişini belirler durumu gelmiştir. Günümüzde gelişmiş hükümetlerde kurumsal yönetimi benimsemeyen halka açık bir firma faaliyetlerini devam ettiremez duruma gelmiştir (Tüsiad, 2008: 9).

1994 yılında Meksika'da yaşanan finansal kriz 'den sonra Amerikalı ve İngiliz büyük kurumsal yatırımcılar, 1995 yılında International Corporate Governance Network (ICGN) adında bir düzenleme oluşturulmasına önderlik etmişlerdir. Bu girişimin temel sebebi, hisse kazancının artırılması çalışmalarını ön plana getirmek için kurumsal yönetime ilişkin uluslararası uygulamalar planlanmaktadır (Cansızlar, 2006: 37).

Sermaye piyasalarının oluşması ile firmalar hisse senetlerini halka arz etmeye ve artan sermaye gereksinimlerini yeni hissedarların tasarruflarıyla karşılamaya başlamışlardır. Bu dereceden itibaren hissedarların, firmaya getirdikleri sermayenin büyük hissedarlar tarafından veya firma yöneticileri tarafından eritilip yok edilmesi endişesi belirmiştir. Başarılı izlenimi veren İngiltere'deki Maxwell ve Polly Peck, ABD'deki Enron ve WorldCom gibi büyük şirketlerin iflası, yatırımcıları korkutmuştur. Bu korkunun giderilmesi ve ekonomik sistemin doğru biçimde işleminin güvence altına alınması için piyasaları düzenleme yetkisine sahip kurumlar, kurumsal yönetim ilkeleri geliştirmişlerdir. Yaşanan Enron ve Worldcom gibi skandallar neticesinde kurumsal yönetimi geliştirmek gayesiyle Sarbanes-Oxley kanunları yürürlüğe konmuştur (Uyar, 2004: 1).

Sarbanes-Oxley Kanunu'nun 2002'de yürürlüğe girmesinin ardından, SEC'in getirdiği yeni kurallar arasında, üç aylık ve yıllık dönem raporlarına CEO onayı ve şirket içinden kişisel menkul kıymet işlemlerinin zamanında açıklanması, yükseltilmiş denetçi bağımsızlığı standardı, bilanço dışı düzenlemelerin açıklanması, kar ve diğer proforma mali bilgilerin açıklanmasının ABD'de uygulanan muhasebe kuralları (GAAP) ile uygunluğu içermesi yer aldı (Topçu, 2006: 44).

Ekonomik işbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün "Millstein Raporu" olarak da tanınan ve buna istinaden 1999 senesinde açıklanan OECD Kurumsal Yönetim standartları, bu bölümün önemli bir yapısı olmuştur (Cansızlar, 2006: 55).

Avrupa Birliği'nde kurumsal pazarın canlandırılmasına için firmalar Hukuki düzenlemeleri inceleyerek iyileştirilmesini, kurumsal yönetimin kavramının olgunlaştırılmasını sağlayan birçok farklı faktör üzerinde çalışmalar yapılmaktadır. AB Konseyi bu uygulamaları firmaların Hukuk Uzmanları Çalışma Grubu ile (High Level Group of Company Law Experts) devam ettirmektedir. ABD'nde kabul gören Sarbanes-Oxley yasası ile getirilen kanunları da göz önünde tutarak faaliyetlerini devam ettiren söz konusu Grup, 2002 yılında "Avrupa'da firma Kanunu için Modern Düzenleyici Çerçeve Hakkında" adlı bir taslak çalışma düzenleyerek Avrupa Komisyonu'na iletmıştır. Avrupa Komisyonu bu taslak çalışmaya istinaden 2003'de "Eylem Planı'nı hazırlamış ve Avrupa firmalar kanunu ile ve kurumsal yönetim ilkesinde niçin değişikliğe gidilmesi ihtiyacının doğduğunu açıklamaktadır. Plan'da bu dönemde AB'nde oluşabilecek işlemlere ilişkin amaçları

belirtilmekte, kısa (2003-2005), orta (2006-2008) ve uzun dönem 'de (2009 ve sonrası) amaçları yer almaktadır (Erdönmez, 2003: 44).

Dünyada kurumsal yönetim ilkelerinin oluşmasında gerekçe olarak gösterilen bazı büyük şirket skandalları şöyledir:

- **Enron**

Enron olayı yolsuzluk tarihinin simgelerinden biri olarak gösterilirken profesyonel yöneticilerin bir firmayı nasıl sömürebileceğine tanıklık etmiş, Enron'la birlikte bağımsız denetim şirketlerine duyulan güven azaltmıştır.

Enron 1985 yılında Amerika Birleşik Devletleri enerji sektöründe serbestleştirilmesi sırasında Houston Natural Gas ve Internorth ünvanında iki firmanın birleşmesiyle oluşmuştur. 2000 senesinde Amerika Birleşik Devletleri'nin en gelişmiş 500 firması listesinde yedinci basamakta yer alan Enron, kurulduğu dönemde Amerika Birleşik Devletleri'nin en büyük doğalgaz sağlayıcısı olmuştur. Gelirleri 2000 yılında 100 milyar doları geçen Enron, enerji üretimi ile faaliyete başlayıp, sonra ki dönemlerde enerji ticareti çalışmaları yapmış bir firmaydı. Firma aynı dönemde, tekel bir enerji borsasına dönüşmüş ve Amerika Birleşik Devletleri ile Avrupa'da enerji ticaretinin toplamda yüzde 20'sini gerçekleştirir duruma gelmişti. Bu işlemlerle beraber, firma birçok yeni sektöre atılmıştı. Enron, bir yandan Amerika Birleşik Devletleri'nde enerji sektörünün liberalleştirilmesi için tüm gücüyle gayret ederken, diğer taraftan da bu sektörde önemli bir şirket olmuştu.

Şirketi çöküşe götüren etkenlerin başında yasadışı olarak yapılan muhasebe ilkeleri ve Enron haricinde kurulmuş diğer firma kanalıyla tehditlerin ve zararların bilanço dışına tutularak gösterilmemiş olmasıdır. Çok sayıda Özel Amaçlı firma (Special Purpose Entity – SPE) kuruldu ve bunların en az bir bölümü meşru olmayan/muhasebe ilkelerine uymayan biçimde kullanıldı. Bu ilişkilerle kazançlı ve şaşalı bir görünüm oluşturularak firmanın hisse senetleri artmıştı. Enron'un 2001 yılında zarar bildirmesi ve Kasım 2001'de geriye yönelik olarak kazançlarını düzeltmesiyle ortaya çıkan süreç, 2001'in sonunda firmanın iflası belirtmesiyle sonuçlanmıştır. Bu firmanın, 2001 varlıklar değeri 70 milyar, hisse senetlerinin pazarı toplamı da 80 milyar dolar, personel sayısı 21 bin idi. Amerika Birleşik Devletleri ekonomisi tarihinin en büyük iflas olayından sonra, firmanın paylarına yatırım yapmış ortakların zararının 80 milyar dolar civarında olduğu açıklanmıştır. Çok sayıda hisse sahibinin firma ve bağımsız deneticisi aleyhine davaların açıldığı bu büyük olayın, Amerika Birleşik

Devletleri toplum yaşamında ve kapitalizmin kaderinde büyük değişiklikler yapacağı tahmin edilmektedir (Mustafa Aysan, “Enron Olayı”, Radikal Gazetesi, 27.02.2002).

Bu gelişmelerin Enron dışındaki bir başka sorumlusu ise ünlü bağımsız denetim şirketi Arthur Andersen’dir. Enron’un, ortaklar adına bağımsız denetimini bu şirket yapıyordu. Arthur Andersen şirketinde Enron denetiminden sorumlu olan baş denetçinin ilgili belgelerinin mühim bir kısmını yok etmesi Arthur Andersen firmasının da sonunu hazırlamıştı.

#### - **Stanford Finans Grubu**

Son yıllarda gerçekleşen firma skandallarından biri de Stanford Finans Grubu’dur. 17 Şubat 2009’da, Amerika Birleşik Devletlerine bağlı Maliye Bakanlığınca dolandırıcılık sebebiyle firmaya el koymuştur. 2009’da da SEC, dolandırıcılığı ponzi sistemi oyunu olarak yeniden adlandırmıştır. Stanford Finans Grubu, 136 ülkede 50’den çok bürosu ile 30.000 tedarikçiye hizmet sağlamaktaydı. Yaklaşık olarak 50 milyar dolar yönetmekteydi. Grup, milyarder yatırımcı Robert Allen Stanford tarafından yönetilmekteydi.

27 Şubat 2009’da Stanford yöneticisi Laura Pendergest-Holt, Maliye Bakanlığı yetkililerince dolandırıcılık suçlamasıyla tutuklanmıştır. SEC ise Stanford’un Ponzi oyunu sistemi düzenlediklerini, ortaklarından gelen paraları ise yolsuzlukla kendi hesaplarını aldıkları ve Stanford International Bank’ın da bu işlemleri beraber yaptığını açıklamıştır. SEC, “Stanford International Bank’ın finansal tabloları dâhil, hayalidir” açıklamasını yapmıştır.

Stanford, yatırımcıları yanlış yönlendirerek 8 milyar dolarlık mevduat bonusu satmakla itham edildi. Fakat “8 milyar dolarlık dolandırıcılık” paranın tamamının veya büyük bir kısmının ortadan kaybolduğu anlamına geliyordu. Teksas işgücü Komisyonu Stanford’un işletmelerini kapattığını ve ülke genelinde 1,022 çalışanını isten çıkardığını doğruladı. Grubun Houston genel merkezindeki 297 kişi de isinden oldu. Şubat ayında SEC Stanford Finans, şirketin kurucusu R. Allen Stanford ve diğer üst düzey yöneticileri dolandırıcılıkla suçladı ve federal yargıçtan tüm hesaplarının dondurulmasını istedi.

Ponzi oyun sistemi, katılımcıların kendi paralarından tekrar dönenle ya da sonraki katılımcılardan gelen paralarla ifanın sağlandığı bir dolandırıcılık şeklidir. “Ponzi oyunu” ilk

defa ABD’de sarf edilmiştir. Ponzi oyunu çoğunlukla yeni katılımcıları bulmak amacıyla çok karlı ve kısa vadeli geri dönüşler vaat eder. Ponzi oyun sisteminin umut verdiği ve ödediği rakamları tekrar ödemelerin devam ettirilebilmesi amacıyla katılımcılardan devamlı çoğalarak gelen bir nakit akışı sağlanmalıdır ve ponzi oyun sistemi oturtulmuş olacaktır. Böylece kazançlar çoğunlukla ödemelerden daha az yapıldığı için sistemin patlaması kesindir. Ayrıca kazanç sağlanması imkânsızdır. Oyunu yapan kişinin hukuka aykırı varlık satma imkânı çoktur. Ne kadar fazla katılımcı bu sisteme eklenecek olursa, oyununun yetkililer tarafından dikkatini çekmesi de aynı oranda çoğalacaktır.

### - Satyam

Satyam Computer Services Ltd. Hindistan’da kurulan bir inşaat ile bilgi teknolojileri hizmeti veren firmadır. Satyam Computer Services Ltd, 1987’de B. Ramalinga Raju aracılığıyla ortaya çıkarılmıştır. 67 ülkede binlerce firmaya, birçok konuda bilgi teknolojileri (IT) hizmeti vermekteydi. Şirket New York Stock Exchange ve Euronext’e de kote olmuştu. Hindistan, Amerika Birleşik Devletleri, Macaristan, Arap Emirlikleri, Çin, Kanada, Japonya, Malezya, Singapur, Avustralya ve Mısır’da yer alan ofislerinde 40.000 bilgi sistemi uzmanını istihdam etmekteydi. 185’inin Fortune 500 içerisinde yer aldığı 654’den çok uluslararası firmaya hizmet sağlamaktaydı ve 50’den çok firma ile stratejik teknoloji ile pazarlama anlaşmaları yapılmıştı. Şirketin, Haydarabat’tan başka, Mumbai, Chennai, Nagpur, Pune, Bhubaneswar, Delhi, Kolkata ve Visakhapatnam’da ofisleri bulunmaktadır.

Hindistan’ın en fazla dış ortaklık alan dördüncü gelişmiş yazılım firması Satyam Computer Services batmıştı. Hindistan’ın, batılı firmalara bilişim hizmetleri sağlayan, outsourcing firmalarından Satyam’ın kurucusu ve eski başkanı B. Ramalinga Raju, uzun zamandır devam eden sistematik bir birim hesap hareketlerinde usulsüzlük gerçekleştirdiklerini belirterek “Hindistan’ın Enron’u” şeklinde değerlendirilen bir sistemin patlak vermesine sebep olmuştur. 9 Ocak’ta Raju’nun piyasadan geçişmesinden sonra firma hisseleri yüzde 80 düzeyinde düşmüş ve Hindistan borsasında çok fazla bir dalgalanma olmuştur. Hindistan tarihine en büyük firma skandalı şeklinde yer alan, sistemin bu ülkeye son dönemlerde yüksek miktarda akan batılı sermayenin, başta outsourcing sektörünü çok fazla etkileyebileceği belirtilmiştir.

Herhangi bir yazılım projesinde programcılar zamanın %50’si geçtikten sonra işlerin %90’ının bittiğini düşünürler. Bu paradoks Hindistan’ın dördüncü en büyük yazılım ve servis

firması Satyam Bilgisayar Servisleri için de geçerliydi. Dolandırıcılık şirketin sahibi B. Ramalinga Raju ve kardeşi tarafından yapılmıştır. 7 Ocak tarihinde Bay Raju Satyam'ın mali kayıtlarında oynama yaptığını ve aslında 1 milyar dolarlık nakit stokunun aslında bulunmadığını itiraf etti.

#### - **Worldcom**

Telekomünikasyon devi Worldcom'un idarecileri tarihin en önemli iflasına yol açacak bir muhasebe dolandırıcılığı yaptılar. Dolandırıcılık 2002 Haziran'ında kamuoyuna açıklandı ve Worldcom'a Temmuz 2002'de iflas davası açıldı.

2002 Haziran'ında SEC avukatları Worldcom hakkında, daha sonra 9 milyar Dolar büyüklüğünde olduğu tahmin edilen, muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlük sebebiyle dolandırıcılık kamu davası açtılar. Fakat görünüşe göre bundan bir yıl öncesinde bazıları Wordcom'daki illegal uygulamalardan haberdardı. Haziran 2001'de Worldcom hissedarları tarafından dava açılmıştı. O dava sırasında on kadar eski WorldCom çalışanı şirketin çöküşüne yol açacak aynı hataların yapıldığı konusunda tanıklık ettiler. Finans yöneticileri 2000 ila 2002 arasındaki iki yıllık süreçte masrafların gizlenmesi için çeşitli yöntemler uygulamışlardı. Şirketin zor dönemlerinde bazı masrafları gizleyerek ve raporlamasını geciktirerek yatırımcılara büyüme gösterdiler. Adalet bakanlığı şirketin birçok üst düzey yöneticisini yargıladı ve bunlardan dördü suçlu bulundu. Bu arada SEC Haziran'da açılacak kamu davasını oluşturdu. Bu noktaya kadar 9 milyar Dolarlık hatalı muhasebe kayıtları keşfedilmişti. Tüm bunlar açıklanmayan bir ceza ve firmanın şirket operasyonları hakkında devletin söz sahibi olmasını içeren kısmi bir anlaşma yapılması ile sonuçlandı. Mahkeme tarafından Worldcom girişimlerini denetlemek için atanan Richard Breeden bu anlaşmanın iyi yolda atılmış bir adım olduğunu, fakat dava ilerledikçe şirket içinde istifalar yaşanmasını beklediğini belirtti. Eski finans şefi Scott Sullivan iddianame karşısında suçsuzluğunu kanıtlaya da diğer yöneticilerin şüphelilik halleri devam etti.

### **1.6.2. Kurumsal Yönetimin Dünyadaki Düzenlemeleri**

#### - **ABD'de Kurumsal Yönetim**

ABD'de oluşan Enron ve Worldcon gibi firma skandallarının ardından ABD'de kurumsal yönetim daha da fazla önem kazanmıştır ve diğer ülkeler ABD'de yayınlanan kurumsal yönetim ilkelerini takip etmişlerdir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde kurumsal yönetim standartları, çoğunlukla yönetim kurulu, icra kurulu üyeleri ve oy sahipleri içindeki bağlantılar üzerinde durmuşlardır. Federal yasaların kurumsal yönetimdeki asıl amacı hisseleri borsaya açık firmalarda pay sahiplerinin istenen biçimde erişebildiklerini, SEC gözetiminde gerçekleştirmektedir (Cengiz, 2013: 409).

Amerika Birleşik Devletleri'nde ortakların, yönetim kurulu üyelerinden, sorumlulardan şirkete verdikleri zararların tazmini ile ilgili davalarının neticesiz kalması nedeniyle Amerika Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonunun (U.S. Securities and Exchange Commission-SEC) 1972 senesinde, şirketlerde tamamı bağımsız yönetim kurulu üyeleri ve icra kurulundan oluşan ayrı bir yapı gibi çalışacak denetim komitelerinin kurulmasını dile getirmiştir (TRICKER, Bob;2009,s.10 /Aktaran H.Erdal Demir, s.5).

#### - İngiltere'de Kurumsal Yönetim

İngiltere'de 1992 senesinde kurumsal yönetim çerçevesinde teklifleri iyileştirmek amacıyla Adrian Cadbury başkanlığında "Cadbury Komitesi" kurulmuştur. Komite firmada kurumsal şeffaflığın oluşturulması gayesiyle birçok teklifler sunmuştur. Komite aslında 1980'li yıllar da Ferranti International PLC, Colorol Group, Pollpeck International PLC, Bank of Credit, Commerce International (BCCI) ve Maxvel Communication gibi firmalarda ortaya skandallardan sonra bu firmaları içerecek biçimde kurulmuştur. Cadbury Komitesi 1992 senesinde "Kurumsal Yönetimin Finansal Görünüşü Üzerine Komite Raporu" isimli çalışmayı açıklamıştır. Söz konusu rapor da halka kote olmuş firmaların yönetim kurulunda bağımsız en az üç üye yer alması, icra kuru üyelerinin gözetilemesi ile firma yöneticisinin yetkilerine bağlı teklifler getirilmiştir. Bu tekliflerin ortak gayesi gözetim kalitesini iyileştirmek ve kurumsal yönetime hız kazandırmaktadır. Uygulama özellikli şekilde borsada işlem halinde olan firmalar için meydana getirilmiştir fakat bütün diğer firmalar için önerilmiş bulunup gönüllülük esasına vardır. Bununla beraber işletmelerin 1993'ten sonra bu prensiplere benimseyip benimsemediklerini, göz ardı etmişlerse sebeplerini sıralamaları istenmiştir. Gerçekleştirilen firmaların kurumsal araştırmalar neticesinde yönetim standartlarını uygulamalarına fayda da sağladığı görünmektedir (Demirtaş ve Uyar, 2006: 45-47).

- **Japonya’da Kurumsal Yönetim**

**Tablo 1.3.** Japonya’da Kurumsal Yönetim

<b>UNSUR</b>	<b>JAPON SİSTEMİ</b>
Yönetim	Ağ Yönetimli
Firma Kavramı	Kurumsal Firma
Yönetim Kurulunun Yapısı	Yönetim Kurulu ve Vekil Yöneticiler Kurulu
Önemli Çıkar Grupları	Yerel Bankalar, Diğer Finansal Kuruluşlar ve Çalışanlar
Menkul Kıymet Borsalarının Önem Derecesi	Yüksek
Kontrol Mekanizmalarının Etkinliği	Etkin Değil
Sahiplik Yoğunluğu	Düşük / Orta Seviyede
Performansa Dayalı Ödüllendirme Düzeyi	Düşük
Ekonomik İlişkilerin Süresi	Uzun Vadeli

Kaynak: Başaran Ö. Ve Kartal D. 2005;121

- **Almanya’da Kurumsal Yönetim**

Alman kurumsal yönetim sisteminin, Anglo-Amerikan modeline göre önemli farklılıkları bulunmaktadır. Alman şirketlerindeki iki seviyeli yönetim kurulları faaliyet göstermektedir ve çalışanların şirket sahipliğinde önemli bir yapı bulunmaktadır. Yönetim kurullarından birisi gözetim kuruludur ve icranın gözetimini etkin düzende gerçekleştirmektedir. Dahası, alman kurumsal yönetim yapısında piramit şeklinde şirket sahipliği söz konusudur, bu yapıda şirketler birbirlerinin hisselerine sahiptir. 2. Dünya Savaşı sonrasında alman ekonomisinde yaşanan büyük başarıda söz konusu kurumsal yönetim yapısının etkili olduğuna inanılmaktadır (Metiner, 2006: 31).

## Çeşitli Ülkelerde Kurumsal Yönetimle İlgili Düzenlemeler

### - Cadbury Raporu

Kurumsal yönetim kavramı Avrupa’da öncü olan İngiltere “kurumsal yönetimin mali görünümü” hususunu konuşmak amacıyla Sir Adrian Cadbury başkanlığında bir araya gelen “The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance” adlı komite vasıtasıyla ortaya konan ve doktrinde “Cadbury Raporu” şeklinde anılan 1992 senesindeki rapor aracılığıyla gündeme gelmiştir. Raporda bu komitenin amacı, hem kurumsal yönetim standartlarını arttırmak, hem de finansal raporlama ve denetimde yatırımcının güven düzeyini artırmak şeklinde ifade edilmiştir.

Cadbury Raporu, yönetim kurulu başkanı ve yönetim kurulu üyesi ile farklı komitelerin görevlerini ayırmış, yönetim kurulunun çalışma şekline yönelik farklı değişiklikler önermiş ve ayrıca mevcut firmaların benimsemeleri zorunlu standartlar şeklinde açıklamıştır (Akdoğan, 2009: 12).

Ayrıca yönetim kurulu başkanının kurumsal yönetim faaliyetlerini güvencesi olduğu ve yönetim kurulu üyeleri ile ortakların istekleri arasında bir ilişki sağlanması gerektiği anlatılmıştır. Bağımsız yönetim kurulu üyelerinin gerek kurumsal yönetim standartlarının belirlenmesinde ve uygulanmasında, gerekse şirket stratejisinin tespitinde ve şirket kaynaklarının kullanımında özel bir önem taşıdığına değinilmiştir. İlgili raporda yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük görevi aynı şahıs vasıtasıyla yapılmaması, yoksa firmada yetki bütünlüğünün bozulacağı açıklanmıştır. Bunun neticesinde, güç ve otoritenin dengelendiği, yükümlülüklerin açık bir biçimde paylaşıldığı bir görev dağılımını tavsiye etmektedir.

Yıllık denetimi, kurumsal yönetimin en önemli unsurlarından biri olarak gören Cadbury Raporu, yönetimin sahiplikten ayrılmasının bir sonucu olarak yöneticilerin, yıllık rapor ve finansal tablolar kanalıyla, yaptıkları faaliyetleri pay sahiplerine raporlamaları gerekliliğine de değinmektedir. Bu çerçevede denetimin, bu raporlar üzerinde bağımsız ve objektif bir kontrol sağlayacağını vurgularken, “objektiflik” ve “geçerliliğin” nasıl sağlanacağını cevaplarını aramaktadır (Akdoğan, 2009: 13).

İngiltere'deki kurumsal yönetim sistemi yasal düzenlemelerden daha çok şirketlerin şahsen meydana getirdikleri düzenlemelere ile piyasaya dayalı müeyyidelere bağlı durumda çalışmaktadır. Bu nedenle kurumlar üzerinde şahsi yönetim şekillerini geliştirmeleri tarafında baskı kurulmasının daha doğru olacağı inancına dayan Cadbury Raporu'nda yer alan tavsiyelerin kanuni bir yaptırımını bulunmamaktadır. Cadbury Raporu İngiltere için olduğu kadar öbür ülkelerdeki kurumsal yönetim faaliyetleri bakımından da kritiktir.

#### - Sarbanes-Oxley Yasası

Sarbanes-Oxley Yasası, 2000'li senelerin başında meydana gelen, özellikle de hisse senedi piyasasında yatırımcıların güvenini sarsan Enron ve WorldCom skandallarını takiben, şirketlerin finansal raporlamalarına ilişkin kontrolleri iyileştirmek amacıyla, ABD borsalarında işlem halinde olan halka açık şirketlerin bütününe kapsayacak biçimde 2002 senesinde yürürlüğe girmiştir. Sabanes-Oxley Yasası'nın esasında yöneticilerin ve kurum çalışanlarının şirket ile ilişkili vazifelerinde ilkeli hareket etmelerine mahal vermek ve buna uygun hareket etmeyenleri cezalandırmak yatmaktadır. Amerikan menkul kıymetler piyasasında yer alan şirketler için yönetim, muhasebe, denetim ve raporlama gibi konularda önemli değişiklikler getiren bu yasanın, 1930'lerden sonra sermaye piyasalarında yapılan en önemli değişikliklerden biri olduğu söylenebilir (Akdoğan, 2009: 14).

Sarbanes-Oxley Yasası şirketlerin CEO ve CFO'larının, periyodik raporlarının doğruluğunu, iç kontrol sistemlerinin etkin çalıştığını, sadece bağımsız üyelerden oluşmuş bir denetim komitesinin mevcudiyetini teyit etmelerini gerektirmektedir. Ayrıca bu yasa şirketlerin finansal raporlarına ilişkin iç kontrol sisteminin etkinliğinin bir dış denetçi tarafından tasdik edilmesini de zorunlu hale getirmektedir. Bu çerçevede bağımsız denetim sahasında yeni bir model ortaya konmuş ve "Public Company Accounting Oversight Board" isimli gözetim ile denetim meydana getirilerek, ABD'de bağımsız denetim hizmeti sunacak şirketlerin bu kurula kaydı mecburi tutulmuştur (Akdoğan, 2009: 14).

Genel olarak Sarbanes-Oxley Yasası, kurumsal yönetim kriterlerine somutluk katan muhasebe standartlarında hesap verebilirliği, mukayese edilebilirliği ve şeffaflığı artırmayı amaçlayan, bağımsız ve amaca elverişli denetime odaklanan bir yenilik olarak nitelendirilmektedir.

## - Millstein Raporu

1997 yılında Asya krizinin yaşanmasının hemen ardından “Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets” (Kurumsal Yönetim: Rekabeti Geliştirme ve Global Piyasalarda Sermayeye Giriş) raporu OECD tarafından hazırlanmış ve yayımlanmıştır.

Söz konusu raporun kurumsal rekabet edebilirlik ve sermaye piyasalarına giriş üzerinde yarattığı olumlu etki ile kurumsal yönetimin girişimcilik, ekonomik kalkınma ile istihdam üzerinde giderek çoğalan bir rol üstlendiği görülmüştür. Raporda, kurumsal yönetim iş dünyası üzerinde temel faktör olma konumuna yaklaştıkça, hükümetlerin kurumsal yönetimin gelişimi ve mevcut koşulların değiştirilmesi için yatırımcılar ve girişimciler konularında gerekli yasal düzenlemeleri yapma sorumluluklarının olduğu vurgulanmaktadır. Kurumsal yönetim anlayışının sınırları çizilmiş ya da bu anlayışın statik bir yapısı olmadığından, her ülkenin dürüstlük, şeffaflık, adillik, hesap verebilirlik ve sorumluluk gibi değerler için kendi iktisadi ve sosyal yapılarına uygun düzenlemelere gitmesi gereği öne çıkarılmaktadır (Altan, 2007).

## OECD Kurumsal Yönetim Esasları

OECD Kurumsal Yönetim esasları, OECD Bakanlar Kurulu aracılığıyla 1999 senesinde kabul görmüş bulunup bu zamandan itibaren dünya çapında karar alıcılar, kurumlar, yatırımcılar ve öbür hissedarlar bakımından uluslararası bir referans aracı durumunu almıştır. Kabul gördüğü zamandan bu ana, söz konusu esaslar, kurumsal yönetim kavramını güncel buldurmüş ve gerek OECD üye ülkelerindeki gerekse OECD üyesi bulunmayan ülkelerdeki yasama ile düzenleme üstünlükleri amacıyla bir rota çizen bir yol gösterici durumuna gelmiştir. Finansal istikrar Forumu, söz konusu esasları, etkin finansal sistemlere yönelik 12 kritik standarttan biri şeklinde kabul görmüştür. Bahsi geçen esaslar, aynı vakitte OECD kayıtlı ülkeleri ile OECD kaydı bulunmayan ülkeler arasındaki donanımlı beraberlik programı için bir esas sunmakta ve Dünya Bankası / IMF Standart ve Kuralları Karşılama Raporlarının (ROSC) kurumsal yönetim hususunu kuvvetlendirmiştir (TKYD, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2004: 4).

OECD Kurumsal Yönetim Esasları;

- Paydaşların Hakların Gözetilmesi

- Ortaklara Adaletli Davranılması,
- Kurumsal Yönetimde hissedarların Konumu
- Şeffaflık ile Kamuya Duyuru Yapma
- Yönetim Kurulunun Sorumlulukları, şeklinde beş ana başlık altında bir araya getirilmiştir.

#### - **Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri**

Hissedar paylarının muhafaza edilmesi kurumsal yönetimin ana amaçlarının arasındadır . Bu esas ile beraber ana paydaş paylarından bahsedilmiş ve bilhassa paydaşların bilgi alma hakları teminat altına alınmaya uğraşmıştır.

Esas olarak, kurumu paydaşlar idare edemez. Paydaşlar farklı alaka, maksat, yatırım süresi ile kapasiteden meydana gelen şahıslar ve kurumlardır. Paydaşların şirketi yönlendirilmesi, yönetim kurulu üyelerinin tercihi, birtakım olağandışı hallerin tasdik edilmesi ve şirket sözleşmesinde bahsi geçen öbür hususlar vasıtasıyla meydana gelir (Altın, 2006: 59).

Ana hissedar hakları, OECD aracılığı ile şu biçimde açıklanmıştır.

- Hisse kayıtlarının teminat altına alınması,
- Hisselerin belirtilmesi yada aktarılabilmesi,
- Şirket hakkında süresince ve nizamlı şekilde ihtiyaç duyulan verinin elde edilmesi,
- Genel kurullara iştirak ile oy kullanılması,
- Yönetim kurulu üyelerinin belirlenmesi,
- Şirket karlarından hak elde etmesi

#### - **Ortakların Eşit Davranış/Tutum Görmesi**

Sermaye piyasalarının en mühim öğelerinden biri ortaklarının yatırımları buldukları sermayenin firmada kontrol kuvvetin büyük bir bölümü mevcut tutan topluluklarca kötüye kullanılmamasına olan teminatıdır. Bilhassa söz konusu konudaki hukuki değişikliklerin az bulunduğu devletlerde kontrol hisselerine sahip ortakların öbür ortakların haklarını sömürmesine fazlaca şahit olunmaktadır. Her devlet şahsi ulusal hukuk düzeni dahilinde sermaye piyasası vasıtaları üzerinde ortaklara eşit olunması konusunu ihmal eden işlemlerin gerçekleştirilmemesini ister (Demirbaş, 2006: 56).

Bu esasa göre bütün ortaklara eşit tutum sergilenmesini ve haklarının ihmali durumunda ise yerinde bir tutar veya tazminat kazanma hakkına haiz olmalıdırlar.

#### - Kurumsal Yönetimde Paydaşların Konumu

Kurumsal yönetim çerçevesi, paydaşların haklarını hukuksal sisteme yada ikili anlaşmalarda bahsedilen biçimde açıklamalı, servet ve yeni is sektörleri meydana getirmede, işletmeler ile menfaat sahipleri içinde dinamik bir birliktelik ve mali yönden kuvvetli firmaların dik durmasını temin etmelidir (TKYD, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2004 s.17).

Firmanın ortakları, personelleri, satıcı ile alıcıları, kreditorleri, velhasıl hissedarları o firmanın başarısını çok yüksek oranda artmakta ve rekabet kuvvetini çoğaltmaktadır. Kurumsal yönetim esasları çok daha geniş bir toplumun haklarını savunmakta ve daha başarılı bir finansal yapının meydana gelmesine yardımcı olmaktadır.

#### - Kamuya Açıklama Yapma ile Şeffaflık

Kurumsal yönetim çerçevesi, firmanın performansı, finansal durumu, serveti ve yönetimi kapsamak kaydıyla firmayla alakalı tüm finansal hususlarda dürüst ve doğru vakitte duyuru yapılmasını olanaklı hale getirmelidir.

Ortaklar ile potansiyel yatırımcılar yönetim ilkeleri ile ilgili olarak karar almada mümkün olduğunca tertipli, düzenli, sadık ve mukayese edilebilir verilere ulaşım ile payların tercihi, sahiplik ile değerlendirme konuların veri dileğindedirler.

Esas bilgilendirme hususları;

- Firma amaçları ve yöntemleri,
- Gelir tablosu, bilanço ile nakit akım tabloları,
- Hedefler ile çalışmalara ait etik yasalar,
- Sermaye pay sahipliği ile oy hakları,
- Yönetim ile icra kurulundaki şahısların kazançları,
- Bölgesel, sektörel, finansal ve ilişkili taraflara ait riskler,

- Personeller ve diğer çıkar gruplarına ilişkin, çalışmalarını etkileyecek nitelikteki esaslardan oluşur (DELOITTE., Kurumsal Yönetim Serisi, Nedir Bu Kurumsal Yönetim?).

#### - **Yönetim Kurulunun Sorumlulukları**

Yönetim kurulu, ortakların genel kurulda yöneticilere sağladığı yetki ile hissedarların menfaatlerini sağlayacak bir yönetim ortamı sağlar ve bu durum başarısını takip eden firmanın en üst stratejik karar verme birimidir.

Kurumsal yönetim unsurlarınca yönetim kurulu, firmanın hedeflerine stratejisine yol göstermesiyle beraber, faaliyetlerini bağımsız ve eşit bir biçimde devam ettirerek, firmanın yönetim çalışmalarını, paydaşların çıkarlarını gözetererek, hissedarlarında menfaatlerinin sağlanması ile yetkilidir.

Yönetim kurulları, menfaat çatışmasının olabileceği alanlarda bağımsız bir şekilde yargılamayı yürütebilecek makul bir yönetici bulunmuyor ise yeni yönetici atamayı düşünmelidir. Bağımsız yöneticilerin kurulun karar verme aşamalarında etkin bir şekilde görev alarak fayda sağlayabilirler ( TÜSİAD, Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyisi, TÜSİAD, İstanbul, 2002,s.48).

Yönetim kurulu çalışmalarını gerçekleştirebilmek ve vazifelerini yapabilmek için, doğru olan gerçekçi bilgilere her daim yetişebilme fırsatına sahip olmalıdır.

## **1.7. Kurumsal Yönetimin Türkiye'deki Gelişimi ve Yöntemleri**

### **1.7.1. Kurumsal Yönetimin Türkiye'deki Gelişimi**

Tarihsel dönem içerisinde ortakların firmaları değerlendirmesine temeli teşkil eden finansal raporlama sorumluluklarını içeren revizeler bakımından incelendiğinde ilk olarak 1952 yılında VUK'da mükellefler bakımından sınırlı bazı muhasebe ilkelerinden bahsedilirken mali raporların kamuoyuna iletilmesine ilişkin sorumlulukların ilk defa, 1957 yılında yenilenen Türk Ticaret Kanunu içerisinde bulunduğunu görüyoruz. İlerleyen dönemlerde borsaya açık firmaların finansal raporlama temellerinin oluşturulması yükümlülüğü 1981 senesinde oluşturulan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile SPK'nın sorumluluğuna verildiğini görmekteyiz. Kurumsal yönetimin muhasebeyle çok yakından

ilişkisi göz önüne alındığında muhasebe alanındaki değişiklikler kurumsal yönetimi de etkilemektedir. Bu alanda devletin çabalarının 2499 sayılı SPK'nın 2004' te yaptığı düzenlemelerle kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ile bir ilerleme kat ettiği görülmektedir (Kayacan, 2009: 13).

Ayrıca kurumsal yönetim alanındaki çalışmaların başlangıcına 1990'lü seneler gözüyle bakılmamalı, çok ortaklı firmaların yayılmaya başladığı Avrupa'daki Sanayi Devrimi temel alınarak bu kavramın tarihi araştırılmalıdır.

Kurumsal yönetim kavramı çalışmalarına Türkiye erken başlayan devletler içinde yer bulunmaktadır diyebiliriz. TÜSİAD Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu'nun hazırladığı en iyi uygulama kodu 2002 'de açıklanmıştır. Sonrasında, 2003'de hazır olan Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim standartları ile halka açık firmalar için referans niteliğinde olan standartlar belirlendikten sonra açıklanmıştır. 2004'de SPK'nın Uyum Beyanı düzenlemesi ile halka açık firmalar, bu standartlar hangi düzeyde kullandıkları ve kullanmadıkları maddelerle ilgili sebeplerinin neler olduğunu faaliyet raporlarında açıklamakla zorunlu tutulmuştur. "Uy ya da açıkla" olarak adlandırılan bu yaklaşım, halka açık firmaların kurumsal yönetim standartlarını uygulama konusunda referans bakımından önemli bir aşamadır. Ülkemizde, kurumsal yönetimi benimsemeye özendirici şekilde diğer bir önemli gelişme de İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi'nin kurulması olmuştur. İMKB Yönetim Kurulu, 23 Şubat 2005 'de yapılan toplantısında Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni uygulayan firmaların dâhil olacağı Kurumsal Yönetim Endeksi'nin, kurumsal yönetim derecelendirme notu 10 üzerinden en az 6 olan 5 firmanın Borsa'ya açıklanması ile birlikte hesaplanmaya başlanmasına karar vermiştir. Bu esasları başarıyla yerine getiren firmaların ortaklar tarafından kabul edilmesi daha kolay olacak ve kamuoyu tarafından ödüllendirilebilecektir (Türkiye'de Kurumsal Yönetim).

Ayrıca Türk Ticaret Kanunu'nda yapılması düşünülen değişikliklerle de kurumsal yönetim alanında ilerlemeler kaydedileceği düşünülmektedir. Daha sağlıklı bir ekonomik düzen için uygulanmaya çalışılan bu kavram, Türkiye'de artan yabancı sermaye ile birlikte hızlı bir şekilde ekonomik hayatta uygulanmaya başlanmış ve geldiğimiz bu noktada büyük ilerleme kaydedilmiştir. Bugün Türkiye'de uluslararası arenada güçlü bir ekonomi konumundadır ve bu durumdan dolayı da kurumsal yönetim gibi kavramlar ülke ekonomisi için olmazsa olmazlar arasındadır (Kula, 2006: 113).

Kurumsal yönetimin Türkiye'de ne seviyede olduğu hakkında briefing veren analizlerden biride CLSA'nın yaptığı araştırmalardır. İçinde Türkiye'nin de olduğu 25 ülkeyi

içeren ve kurumsal yönetime etki eden makro etmenleri gözlemleyen bir analizdir. CLSA'nın analizinde kurumsal yönetimi belirlediği varsayılan beş makro etken vardır. Bu etmenler; politik ve yasal çerçeve, yasalar ve mevzuat, yasaların uygulanması, genel kabul görmüş muhasebe standartlarının uygulanması, kurumsal sistemler ve kurumsal yönetim kültürüdür. Araştırmayla beraber ülkelerin puanları 10 üzerinden değerlendirilmiştir. Türkiye'nin puanı 10 üzerinden 4,4 tür. Türkiye 25 ülke içerisinde, Brezilya ve Yunanistan'dan sonra 14. sırada kendine yer bulabilmiştir. Bu araştırmanın sonuçları da gösteriyor ki Türkiye hala arzu edilen konumda değildir ve makroekonomik faktörler açısından bazı rakiplerinin gerisinde kalmıştır (Menteş, 2009:140).

SPK mevzuatı haricinde Türkiye'de kurumsal yönetimin incelendiği diğer bir mevzuat bankacılık mevzuatıdır. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda kurumsal yönetim konusu farklı bir bölüm olarak araştırılmıştır. Kurumsal yönetime ait yapı ve işlemler ile bunlara ait ilkelerin, SPK ile kuruluş birliklerinin de fikirleri sorularak BDDK tarafından saptanacağına açıklandığı Bankacılık Kanunu'ndaki kurumsal yönetim ile ilişkin bölüm dört kısımdan ibarettir. Bunlar yetkili kuruluşlar, yönetim, iç sistemler ve finansal raporlamadır. Bankacılık Kanunu'nda bankaların kurumsal yönetim ilkelerine düzen uyumunun gözetim, çözümlenme ve ölçümünün BDDK tarafından yapılacağına dair karar vardır. BDDK tarafından bankalar için belirlenen kurumsal yönetim ilkeleri 1 Kasım 2006'da Resmi Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu ilkeler yedi başlık altında toplanmış ve SPK kurumsal yönetim ilkeleri referans olarak alınmıştır (BDDK).

Türkiye, 2004 yılında başlayan büyük miktarda yabancı sermaye yatırımlarıyla birlikte ekonomisi olumlu yönde değişen ve kuralların yeniden yazıldığı bir ülke haline gelmiştir. Bu süreçte kurumsal yönetim alanında üniversitelerle birlikte özel sektörde büyük çaba göstermiş ve günümüzde birçok kuruluş bu konu üzerinde araştırmalar yapmaktadır. Devletlerin, kurumsal yönetimi gelirlerinin daha etkin kullanılması ve yolsuzlukların azaltılmasını istediklerinden bahsetmiştik. Bu süreçte hükümetin kararlılığı ve uygulamaları çok önemlidir. Kurumsal yönetim dolaylı olarak milli ekonomiye de büyük katkılar sağladığından dolayı Türkiye'de bu konuda yapılan uygulamaları devletin desteklemesi belki de bu kavramın Türkiye'deki geleceği için en önemli husustur.

### **1.7.2. Kurumsal Yönetimin Türkiye'deki Yöntemleri**

Ülkemiz açısından bu kavrama baktığımızda İMKB'de giderek artan öneme sahip bir kurumsal yönetim olgusu görmekteyiz. Sermaye piyasasına yön veren yetkililer ve kurumlar

bu kavramı artık olmazsa olmazları arasına almışlardır. Sonraki bölümlerde açıklanacak olan İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi bunun bir göstergesidir.

Bu açıklamalara dayanarak günümüzde firma dış çevresinin, çıkarlarını maksimize etmek için, kurumsal yönetimi bir şart olarak firmalarda aramaya başladığını söyleyebiliriz. Dış çevre kurumsal yönetim sayesinde yatırdığı paranın veya alacaklı olduğu paranın nereye harcandığını, gerçekleştirilen faaliyetlerde ne kadar başarılı olduğunu görebilerek kararlarını bunlara göre alır (Cefakar, 2010: 12).

### - Çok Ortaklı Şirketlerde Kurumsallaşma

Gelişmeler her bölümde kendisini yoğun bir biçimde hissettirdiği dönemimiz de, yaşamlarını devam ettirmek isteyen firmaların bilhassa KOBİ'lerin değişimlere ve kurumsal yönetim ilkelerine uymaları gerekmektedir. İlk defa ABD'de incelenen kurumsal yönetim, İngiltere ve Kıta Avrupası'nı izleyen Asya ve tüm Dünya'da küreselleşme ve çekişmenin fazla olmasından dolayı dikkatleri üstüne toplamıştır. Bugün dünyaya baktığımızda uzak doğudaki bir şirket öncelikli pazar olarak batıyı hedef seçmektedir. Batıdaki firmalara baktığımızda ise Asya'nın da iyi bir pazar olacağı beklentileri dahilinde bir kısım yatırımlarını buraya kaydardıklarını görmekteyiz. Peki bu durumda doğudaki firmalar batıya batıdaki firmalar ise doğuya yöneldiğinde rekabet şartlarının belirleyicisi ne olacaktır. Bu daha çok tüm dünya tarafından ortak kabul gören kurumsal yönetim gibi kavramlarla açıklanacaktır.

Anonim şirketler kurumsal yönetim kavramına daha yakın gibi gözükmektedir. Çünkü birçok ortağın bir araya gelerek kurdukları bu şirket türünde, bütün ortakların kendi değerlerini yaratarak aynı paydada birleşmeleri çok zor olacaktır. Bu durumda çok ortaklı şirketler için bazı kurallar gerekecektir. Bu kuralları seçerken de objektif ve genel kabul görmüş olanların seçilmesi hem firma hem de ortaklar açısından faydayı maksimuma çıkarır. Kurumsal yönetimde bu gerekçeleri göz önünde bulundurarak ortaya çıkmış bir kavramdır.

Ekonominin oyuncularını, ekonomik amaçlar çerçevesinde en ideali yakalamaya çalışacaklardır. Buda geniş bir uzlaşma alanı oluşturur. Günümüzde de ekonomide böyle uzlaşmaların önemi aşikârdır. Anonim ortaklıklarda kendilerini geliştirebilmek için günümüzde uzlaşma kültürünü uygulamak durumundadırlar. İşte bu faaliyetleri yaparken de kurumsal yönetim şeffaflık ilkesiyle onlara yol gösterecek ve kurumsal yönetim sayesinde ortaklarından ve çıkar çevresinden aldığı destekle karlı çıkan taraflardan olacaklardır (Cefakar, 2010: 18).

## - Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma

Kurumsal yönetim ilkeleri, genellikle halka açık firmaları kapsayarak düzenlenmiş olmasına rağmen, firmaların faaliyetlerini dengeli bir şekilde devam ettirebilmeleri için borsaya kote olmamış firmalar için de gittikçe daha çok düşünülür hale gelmiştir. Ekonomik savunma bakımından taşıdıkları büyük önemi sebebiyle, aile firmalarından kurumsal yönetim sistemi geniş bir şekilde incelenmelidir.

Aile firmalarında kurumsal yönetimin kolektif bir yapı olduğunu, yalnızca kurucu üyenin ve aile fertlerinin gerçekleştirebileceği bir yapının olmadığını belirtebiliriz. Günümüzde aile şirketleri de rekabet şartlarına ayak uydurabilmek için farklılaşmalara gitmektedirler. Bu farklılaştırmalarda kendi isteklerini biryana koyarak objektif ve şirket için yararlı olacak olanı seçen aile işletmeleri başarılı oluyor.

Aile firmaları, kendilerine mahsus fırsatlarla bazen aktif bir yükseliş gösterse de, firmaların hacmi genişledikçe aile firmaları iki konuda geride kalmaktadırlar. Birincisi yönetimdir. Bir ailenin sürekli başarılı yöneticiler yetiştirmesi olanaklı olmadığından ve faaliyetler arttıkça farklı sektörlere de yönelmesinden, sermayedar çare olarak bir yöneticiye yönelmek zorunluluğu hissetmektedir. Sermayedar, firmaları yönetmesi için uzman yöneticiyi belirli bir meblağ karşılığında görevlendirmektedir. Aile firmalarında kurumsal yönetimi öne çıkaran diğer bir husus ise sermayedir. Aile şirketlerinde sermayesinin yetersiz olduğu durumlarda, şirket yabancı fon sağlamanın çözümünü aramaktadır. Bununla beraber de ilişkili tarafların birbirlerine karşı olan yükümlülükleri kurumsal yönetimi mecburi tutmaktadır. Kurumsal yönetim, aile şirketlerinde sürdürülebilirlik bakımından da şart olan şirket ve aile içindeki bağın sağlanması bakımından fazlaca önemlidir. Örnek olarak, aile firmalarında gelişim gösterebilecek olan kurumsal yönetim düzenlemeleriyle, uzman yöneticilerin performans şeffaflığı ve performans esasına göre ücretlendirme, meslek gelişim yollarının aile üyeleri tarafından tıkanmaması, uzmanların ve aile üyelerinin aynı performans düzenine sahip olmaları ve yetkilendirmede ve karar vermede sorumluluk alarak sorunlara cevap verilerek, yetenekli yöneticilerin firmaya kazandırılması olanaklı olabilir.

Kurumsallaşma düzeyinin yükselmesinde dört kritik etmeden bahsedilebilir. Bunlar yönetimin birleştirilmesi ve geliştirilmesi, firma ortaklığının sağlanması, gelecekteki yönetimin tanımlanması, vizyon belirlenmesi ve geliştirilmesidir. Sayılan kritik unsurların başarıyla

hayata geçirilebilmesi için öncelikle firmanın ve girişimcinin mevcut durumları tespit edilmeli ve değerlendirilmelidir. Bir aile şirketinin kurumsallaşmasında belki de en önemli kriter, planlamaya duyulan önemdir. Aile şirketlerinin dikkati çeken en açık özelliklerinden biriside, iş ve aile değerlerinin birbiriyle eşleşmesidir. Dolayısıyla roller ve ihtiyaçlar iç içe girmiştir. Aile üyeleri firmayı, aile kimliğinin ve sermayesinin önemli bir yapısı ve isteklerini sağlayabilmelerine imkan tanıyan bir finansman aracı olarak görürler. Bilakis uzman yöneticiler işletmeyi; gelişme ve finansal başarı için bir araç olarak algırlar ve kişisel gelişimleri için gerekli olduğunu düşünürler. Bu kapsamda planlama kurumsal yönetimin önemli aşamalarından birisidir.

**Tablo 1.4.** Kurumsal Yönetim Düzeyi Karşılaştırma

	<b>Kurumsallaşma Düzeyi Yüksek Aile Şirketleri</b>	<b>Kurumsallaşma Düzeyi Düşük Aile Şirketleri</b>
<b>Personel Seçme ve Yerleştirme, Terfi, Ücretlendirme vb. Fonksiyonların Yürütülme Biçimi</b>	Sistemler aileden olan ve olmayan personel ayrımı yapılmadan objektif esaslar üzerine kurulur ve işletilir	Sistemlerin kurulmasında ve işletilmesinde aile bireylerine öncelik tanınır
<b>Yönetim Tarzı</b>	Katılımcı ve Profesyonel	Merkeziyetçi
<b>İletişim Biçimi</b>	Aile üyeleri arasında, profesyoneller arasında, aile üyeleri ile profesyoneller arasında	Aile üyeleri arasında, profesyoneller arasında
<b>Karar Verme Şekli</b>	Oy birliği ve oy çokluğu	Kurucu ortağın kararı ve oy çokluğu
<b>Toplantı Türleri</b>	Bilgilendirme ve rapor verme, planlama, problem çözme, öz eleştiri	Rapor verme, problem çözme, bilgilendirme
<b>Çatışma Çözüm Yöntemleri</b>	Kalıcı çözüm yöntemleri ve çatışma yönetimi	Geçici çözüm yöntemleri

Kaynak: Karpuzoğlu, 2001;138

İnsan odaklılığın önemi son yıllarda ülkemizde kavranmaya başlanmıştır. Parasal kaynaklar işin başında zaten gerektiğinden, insan bir şirketin asıl yararlanması gereken ve farklılık yaratacak tek kaynağıdır. Ülkemizde, çoğunlukla insan değeri gerekli önem verilmediğinden, birçok firmada de insan kaynağı çoğunlukla toplam kaç çalışan olduğu ile basite indirgenen bir tanım olarak incelenir. Aslında aile firmalarının en büyük değerleri, öncelikle kurucu aile fertlerinin kurdukları ilk kadrolar, ilk insan gücüdür. Aile şirketlerinin genelde ufak işletmeler olarak kurulduklarını düşünürsek bu tanım bir anlamda doğrudur.

Kurumsal yönetim açısından da insan gücü firmanın iç çıkar çevresi olduğu için önemsemek gerekmektedir. Bu olguya derecelendirme kuruluşları da önem vermektedirler.

Aslında Türkiye için, elli yıl öncesine gidersek büyük firmalar genelde devletin kurduğu firmalardı, özel sektörün elinde bulunan büyük firmaların sayısı devletin elinde bulunanlarla karşılaştırılmayacak kadar azdı. Özel sektörün elindeki firmaların ise neredeyse tamamı aile şirketi konumundaydı. Böyle bir ortamda kurumsallaşma elbette ki çok zordur ve zamanın şartları başka şeyler gerektirmektedir. Ancak aile şirketlerinde o zamanlardan gördüğümüz bir takım kendine has yöntemler göze çarpmaktadır. Yani firmalar bir takım kurallara ve kendilerine değer katacak faaliyetleri kendi çaplarında uyguluyorlardı. Kurumsal yönetimin dünyada doğuşunun da ihtiyaçlar çerçevesinde olduğunu düşünürsek, aile şirketleri ihtiyaçlarını karşılamada daha hızlı davranabilmektedir.

Her firmanın kendine özgü bir yapısı ve yönetim şekli vardır. Yani her firmanın bir kültürü ve yapısı vardır diyebiliriz. Fakat önemli olan bu yapıyı devam ettirebilmek ve daha da geliştirmektir. İşte aile şirketlerinde kararların tek elden alınabilmesi bu sistemin ömrünü uzatacaktır. Yani kurumsal yönetimi benimsemek isteyen aile şirketi bu sürece daha kolay ayak uydurabilir. Aile şirketlerinde her yeni nesil şirketin başına geçtiğinde ciddi değişiklikler olduğu gözlenmektedir. Bir nesil kurumsal yönetimi çok iyi uygulayabilir ancak bunu diğer nesil devam ettirmezse bütün gayretler boşa gitmiş olacaktır. İşte aile şirketlerinin kurumsallaşması ve bunun aile üyelerince de desteklenmesi önemli bir konudur. Şirketin kurumsallaşma yolunda attığı adımlar, kurucuların kararları olduğu için geleceğe aktarımında ya da gelecekteki nesillerin bu kararları ve yönetim şekillerini uygulamasında güçlükler yaşanıyor. Bahsettiğimiz nedenlerden dolayı da kurumsallaşma aile şirketlerinde daha yavaş ve daha verimsiz işleyecekmiş gibi bir izlenim oluşmaktadır. Ancak firmaların geçmişiyle değil ileriye dönük stratejileriyle değerlendirilmesi gerektiğini düşünürsek, her firma için kurumsallaşma büyük fırsatlar sunabilir (Cefakar, 2010: 18-22).

## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ DENETİM VE KURUMSAL YÖNETİM İLE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

Bu bölümde çalışmanın ikinci ana bölümünü oluşturan iç denetim kavramları hakkında genel bir bilgi verilmiştir. İç denetimin önemi, amacı, evrimi, türleri, kavramı, amaçları, gerekliliği ve çeşitli ülkelerdeki düzenlemelerine yer verilmiştir.

#### 2.1. İç Denetim, Önemi, Gelişimi ve Türleri

##### 2.1.1. İç Denetim

İç denetim temelde bir firmanın bünyesinde bulunan personelin, işletmenin işleyişinin, işletme raporlarının ve kayıtlarının, muhasebe işlemlerinin ve diğer tüm faaliyetlerin kontrol edilerek denetlenmesidir.

İç denetim, bir firmada, yönetim tarafından kendisine emanet edilen varlıkların yönetiminde, işletme yapısının daha önceden belirlenen kriterlere göre ne ölçüde başarılı bir şekilde yürütüldüğünü takip eden mekanizmadır. Günümüz şartlarında etkili kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol sistemleri kurulması gereğine çözüm sağlamak için kullanılabilecek en önemli araç iç denetimdir (bertankaya.net,7.12.2013).

Geçmişten günümüze iç denetimle alaka birçok açıklama yapılmıştır. Ülkeler arası İç Denetçiler Enstitüsü'nün yaptığı açıklamada; gayesi firmaya hizmet sağlamak olan iç denetim, “firmada kurulmuş personel bir bağımsız denetim işlevidir. Kontrollerin etkililiğini ve yeterliliğini ölçmek ve incelemek yoluyla uygulamaların kontrol edilmesidir”. Gelişen ve değişen koşullar, İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) yapmış olduğu bu tanımlamayı zaman içerisinde değiştirmesine sebep olmuştur. Uzun bir dönem kabul edilen olan bu tanımlama, firma çevresinde meydana gelen değişimlerle yerini IIA'ın 1999 yılında yaptığı tanımlamaya bırakmıştır. 1999 yılında yapılan açıklama ile uluslararası kabul tanımlama ise:

*“İç denetim; firmanın bütün uygulamalarını, iyileştirmek, geliştirmek, denetlemek ve firmaya değer katmasıyla, özgür ve yansız bir biçimde danışmanlık ve güvence organizasyonu vermektir”.*

##### 2.1.2. İç Denetimin Önemi

İç denetim, şirketin yönetimine iç denetimin neticesinde bulunan bulgularla danışmanlık ve güvence hizmeti sağlar. Denetim sürecinin bitişiyle firma yönetimi, işletme

amaç ve stratejilerine uygun olarak verilerin faal, kazançlı ve verimli bir biçimde kullanılıp kullanılmadığı, işletme faaliyetlerinin hukuka ters düşmediği, firma varlıklarının bütünlüğünün sağlanması ve firma içi kontrollerin yeterliliği, işletmenin sağladığı verilerin doğruluğu konularında danışmanlık ve güvence elde etmiş olur. Bu danışmanlık ve güvence faaliyeti ülkeye, toplum ve işletmeyle ilişkili şahıs ve kurumlara karşı da sağlanmış olur. İç denetim, devamlı ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir anlayış kabullenildiğinden dolayı firmalar için etkin bir risk yönetiminin kurulmasında önemli rol oynar (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 127).

İç denetim politikaların, uygulama süreçlerin ve yöntemlerin iyileştirilmesine yönelik referanslarda bulunur. Bunun için denetçiler çalışmalarında özgür olmalıdırlar. Günümüzün iç denetimi, firma faaliyetlerinin bütün yönlerini içermesi sebebiyle çok yönlü bilgi ve tecrübeyi gerektirmektedir. Bu sebeple iç denetçiler, firma yapısı, mali durumu, kültürü, politikaları, esas ve usulleri operasyonel yaklaşımları açısından deneyimli, iyi eğitilmiş, etkinlik ve verimlilik üzerinde profesyonelleşmiş şahıslar olmak zorundadırlar (Ceyhan,2010: 37).

İç denetimin sağladığı güvence hizmetleri, sadece işletme sahipleri ve yöneticiler için değil bütün ast-üst ilişkileri için geçerlidir. Büyüyen işletmelerde yapılan isin miktarındaki ve karmaşıklığındaki artışa bağlı olarak yetki ve sorumluluk devri kaçınılmaz hale gelmiştir. Dağıtılan yetkilerin yerinde kullanılıp kullanılmadığı, sorumlulukların eksiksiz yerine getirilip getirilmediği iç denetçilerin sistematik çalışmaları sonucu raporlanmaktadır. Bu raporlamalar sadece çalışanları değil çalışanlar üzerindeki mevcut kontrolleri de değerlendirmekte ve mevcut durumun daha iyiye götürülmesiyle ilgili tavsiyeleri de kapsamaktadır. İç denetim mekanizmasının varlığı sayesinde işletmedeki yetki ve sorumluluk dağılımı hakkında tarafsız bilgiye ve önerilere sahip olan yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler ise hem çalışanların iş yüklerini ve dağılımlarını kontrol etme hem de ortaya çıkabilecek sorunları önceden görme imkânı bulmaktadırlar (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 26).

### **2.1.3. İç Denetimin Gelişimi**

Denetim mesleğinin ilk ortaya çıkışı M.Ö 3500 yıllarında ilk kez resmi kayıtların tutulmasıyla ortaya çıktığı tahmin edilmektedir (Ramamoorti, 2008:7) İngiltere’de “audit” olarak geçen denetim kelimesinin kökü Latince “auditus” kelimesinden gelmektedir ve anlamı “dinleme”dir. Antik Roma uygarlığı zamanında bir görevli tarafından okunan kayıtların diğer

bir görevli tarafından dinlenmesi ve onaylanması anlamına geldiği çeşitli kaynaklar tarafından belirtilmektedir (Döner, 2009:6).

İç denetim mesleğinin kesin olarak çıkışı 1900'li senelerin ilk bölümü olarak bildirilmektedir. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde ve İngilizlerin finansal yapılarının büyümesi ve yapılmasına karar verilen yatırımların kontrol edilme gereksinimi hissettirmiştir. Bu gereksinimler için bazı düzenlemeler yapılmıştır. Denetleme ihtiyacı için tutulan dış denetçiler, hem maliyetli hem de çok zaman harcamakta idi. Bu sayede firmalarda iç denetim birim oluşturma düşüncesi gelişmiş, faaliyetleri hızlanmış ve zaman geçtikçe yaygınlaşmıştır. (Gürkan, 2009:18). İç denetimin bu kadar yaygınlaşmasıyla uluslararası bir meslek olarak görülmüştür. Amerika'da 1941'de İç Denetim Enstitüsünün açılmasıyla faaliyetlerine başlamıştır. İç denetimin gelişmesinde, yayınlanan ahlak kuralları ve standartlar, iç denetim enstitüsünün kurumsallaşması ve üye sayısını artırması önemli bir rol oynamıştır (Pehlivanlı, 2010:9).

İç denetim alanında en önemli adım ise Amerika'da atılmıştır. 1941'de Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) açılmasıyla bu alanda yaşanacak olan gelişmelere ön ayak olmuştur. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün yapısal özelliklerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (ECIIA, 2005, 6):

- IIA ve bağlı firmalar, yayın, araştırma eğitim ve kalite güvencesi faaliyetleri düzenlemektedir.
- Mesleki gelişme adına seminerler ve konferans düzenlemektedir.
- Yetkin iç denetçilere sertifika vermektedir.
- Kalite kontrol faaliyetleri yapmaktadır.
- Mesleki karşılaştırma faaliyetleri gerçekleştirmektedir.
- Rehberlik hizmetleri verilmektedir.
- İç denetim uygulamasına olan ilgiye artırmaktır.
- İç denetim uygulamalarının yönetiminin iyileştirilmesi hususunda gereken işlemlerin yapılmasına sebep olmaktadır.

Takvimler 1950'li seneleri gösterdiğin de ise aktif bir iç kontrol sisteminin var olması gerektiği ortaya konmuş denetim faaliyetine bu düzen de dahil edilmiştir. Düzenin etkinliğiyle denetimin sistemi, firmalarının türü, sıklığı ve uygulama zamanı saptanarak, iç kontrol düzeni

kontrol edilmiştir. Bu düzenin muhasebeyle alakası yoktur sadece finansal yapının geliştirilmesi için ortaya çıkarılmıştır ve denetim amacıyla da farklılık yapılmıştır. Bugün için de finansal tabloların doğruluğu içinde araştırmaların yapılması gerekliliğini gerektirdiğini göstermiştir (Güredin, 2010;15-16).

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1977 Tarihli Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Yasası borsaya açık firmalarının işletmelerinin yetkili yöneticilerle yapılmasında ve kaydedilmesinde oldukça güven vererek ikna edici bir iç kontrol yapının gerçekleştirilmesini, finansal çalışmaları tüm detaylarıyla ve doğru bir biçimde gerçekleştiren muhasebe kayıt sistemlerini kurmalarını öngörmekte; bu kanunla düşünülen güvencenin oluşturulmasında en basit metotlardan birinin firmalarda iç denetim birimlerinin olması nedeniyle birçok firma iç denetim birimlerini kurmaya başlamış ve aynı zamanda var olan değer ve hizmetlerini çoğaltmışlardır. Bu yapılanmanın haricinde firmaların iç denetim birimi oluşturmalarını önemli hale getiren yasal düzenleme olmamasına karşın, birçok firma sağladığı yarar bakımından iç denetim uygulamalarını isteyerek geçiş yapmış ve uygulamışlardır (Toroslu, 2014: 146).

2000'li yıllardan sonra özellikle Amerika Birleşik Devletleri'ndeki büyük şirketlerde yaşanan denetim skandalları sonucu, iç denetimin önemini bir kat daha arttırmış ve iç denetimi içeren Sabanes-Oxley (SOX) yasası gibi önemli yeni düzenlemeler yapılmasını sağlamıştır (Önder, 2008: 41).

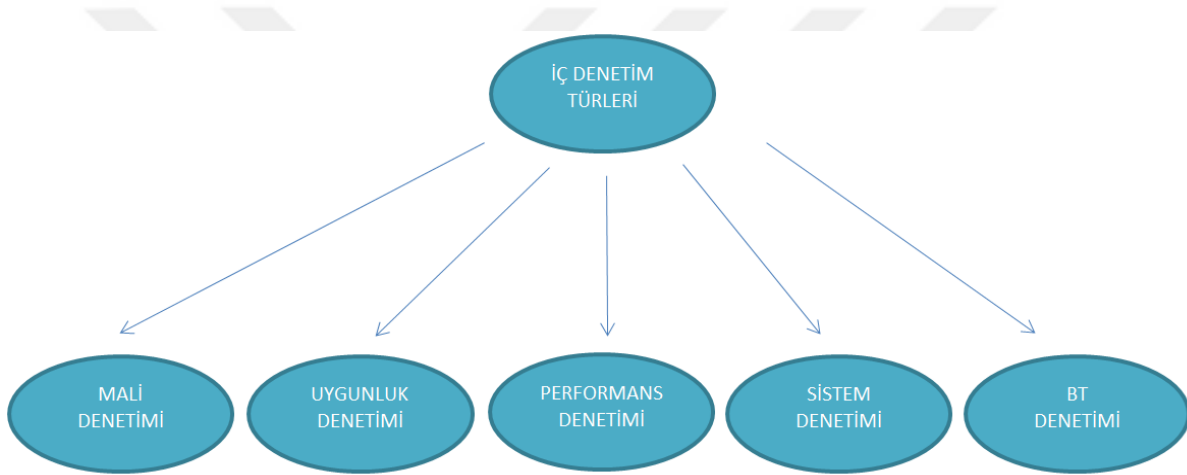
Türkiye iç denetim alanında faaliyetlerini 1995'de Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün şubesi olarak Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasıyla hizmetlere başlamıştır. Aynı dönemde Avrupa Ülkeleri Enstitülerinin kurduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü üyesi olan TİDE, yapmış olduğu mesleki konferanslar, iletişim seminerleri, eğitimler, vermiş olduğu kariyer fırsatları ile iç denetçilerin örgütlenmesine ve meslek çalışanlarının eğitim ve iletişimine büyük oranda faydalı olmuştur. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından açıklanmış olan Uluslararası İç Denetim Standartları'nın Türkiye'de yayınlanması Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından yapılmaktadır. TİDE, Uluslararası iç denetçilik sertifikası ve buna benzer uluslararası geçerliliği olan Uluslararası Kontrol Öz değerlendirme Uzmanlığı Sertifikası, Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi Sertifikası, Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası gibi sınavların

Türkiye’de yapılmasına olanak sağlayan iç denetçiliğin büyümesinde ve kalıcı olmasında Ülkemize önemli katkılarda bulunmuştur (Adiloğlu, 2011: 110).

#### 2.1.4. İç Denetimin Türleri

İç denetim genel hatlarıyla risk temelli olarak yapılması gerekir. Birimlerin tüm faaliyet ve süreçleri denetim konusuna girebileceği gibi, bölümün belirli bir işlemi başlangıçtan bitişine kadar tüm işlemleri içine alacak biçimde de yapılabilir. İç denetim, mali, uygunluk, performans, sistem ve bilgi teknolojisi denetimi olmak üzere beş grupta incelenmektedir.

**Şekil 2.1. İç Denetim Türleri**



Kaynak: Karatekin E. 2017;41

#### - Mali Denetim

Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve sorumluklarına ait hesap ve süreçlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloları kontrol ederek güvenilirliğinin değerlendirme yapmasıdır. Bu değerlendirmenin esasında mali tabloların incelenmesi vardır. Bu tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile esaslara göre düzenlenmesi gerekir (Mallı,2013).

Mali denetim yapılırken, mali tablolardaki kalemler içindeki ilişkiler çeşitli analizler kullanılarak analiz edilir. Bunlar arasında; eğilim analizi, oran analizi, birden çok değişkenli varyantlar gibi analizler uygulanmaktadır. Denetçi, mali tabloların çözümlemesi sonucunda

bu tabloların muhasebe ilke ve standartlarına uygun hazırlanıp hazırlanmadığı ve denetlenen birimin içinde olduğu kriterlere göre değerlendirmesi yapılır (mallı,2013).

#### - Uygunluk Denetimi

Bütün firmalar hedeflerini başarmak için, politika, kural ve kriterler oluşturarak uygulamaktadırlar. Yasalarca getirilen düzenlemeler de firmalar tarafından uygulanması gerekir. Uygunluk denetim, firma içindeki ve ya dışındaki yetkili yöneticiler tarafından oluşturulmuş olan kurallara uyulup uyulmadığını araştırılmasıdır. Bu kurallar denetçiler için kriter, yani ilkeleri belirlenmektedir. Denetçiler firmanın bu kriterlere uyma ve uygulama ölçütlerini inceleyerek üst yönetime bildirir (Ersin Güredin, Denetim 10 Baskı,2000).

Uygunluk denetimini üstlenen denetçiler firma yönetimince belirlenen kurallar, politikalar ve yönergelere firma personellerince uyulup uyulmadığına bakılır.

Örneğin, firmanın kasasında nakit para belirli bir tutarda olması kural olarak belirtilmiş olabilir. Bunun sebebi günlük ihtiyaç dışındaki nakdin bankaya yatırılarak hırsızlık, zimmete para geçirme gibi risklerin düşürülmesidir. İşletmenin belirlemiş olduğu bu kurala uyulup uyulmadığı denetçi incelenmelidir. Ayrıca denetçi belirlenmiş olan kuralların uygunluğunu ve etkinliğini de üst yönetime bildirmelidir (Melih Erdoğan, 2005 s. 4.-s. 5.).

#### - Performans Denetimi

Kurum ya da kuruluş sorumluluklarını yerine getirirken faydalandığı mali, beşeri ve fiziki kaynakları verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerinin değerlendirilmesidir. İç denetim, aynı zamanda firmanın varlıklarının etkin ve ekonomik bir biçimde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmektedir. Kurum yönetimi tarafından verimlilik ilkeleri belirlenmişse, iç denetçi standartların yükümlüler tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlardan sapmaların bulup analiz edilip düzeltici tedbirlerin almakta sorumlu yöneticilere analiz sonuçlarının bildirilip bildirilmediği ve önlemlerin alınıp alınmadığını araştırmaktadır. İç denetçi, iç kontrol sisteminin yeterliliğini kontrol ederek, kurumun hedeflerine ve amaçlarına ulaşmasında etkin bir biçimde çalışılıp çalışılmadığı konusunda iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını belirlemektedir. İç denetimin bu amacı, performans denetimi özelliğini oluşturmaktadır (Çakmak, 2006: 25).

### - Sistem Denetimi

Denetlenen bölümünün etkinliklerinin ve iç kontrol sisteminin; faaliyet yapısına katkı sağlayacak bir çözümlemeyle analiz edilmesi, eksikliklerin belirlenmesi, kalite ve uygunluğun araştırılması, verilerin ve uygulanan yöntemlerinin yeterliğinin ölçülmesiyle değerlendirilmesidir.

Sistem denetimi, incelenen işlemlerin ya da birimin hedeflerine ulaşması için sistemlerinin ne oranda yeterli olduğunun değerlendirilmesidir (Hüner, 2014, 92).

### - BT Denetimi

Günümüzde birçok firma uygulamalarının sanal platformlar da izlemektedir. Sanal platformda izlenen veriler her zaman çeşitli risklerle karşı karşıya kalabilir (Bayram Aslan S:77).

Bilgi teknolojileri denetimi ile risklerin önüne geçilmesi sağlanır. Bilgi teknolojileri denetimi, firmanın faaliyetlerini gerçekleştirmekte kullandıkları donanım ve yazılım gibi tüm bilgi sistemi etkenlerini, bilgi sistemi süreçlerini, finansal veri üretiminde kullanılan bilgi süreçlerini ve bununla alakalı olarak yapılan iç kontrollerin yeterlilik, bütünlük, güvenlik, nitelik ve güvenilirliklerinin değerlendirilmesi ve raporda açıklanması aşamalarından oluşur. Bilgi teknolojileri denetimin temelleri ve usulleri sözleşme ile belirlenir (Özoğlu, 2010,189).

## 2.2. İç Denetimin Kapsamı ve Süreci

### 2.2.1. İç Denetimin Kapsamı

İç denetimin kuruluş aşamasında hazırlanan planlar ve raporlama faaliyetlerine herhangi bir sınırlama tanınmamıştır. Fakat iç denetim çeşitli hukuki ve yasal çevrelerde, farklı sebepler taşıyan, farklı büyüklük, karmaşık yapıdaki işletmelerde kurum yöneticilerinin hedeflerini yansıtacağından, iç denetimin kapsamı da işletmeden işletmeye farklılıklar gösterebilir (Erdoğan, 2009,56).

İç denetimin kapsamı ile işletmenin tüm faaliyetleridir. İç denetim; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol işlemlerini işletmenin karşılaşılabileceği tüm tehditlerin belirlenmesi, bulunması ve çözülmesi amacındaki faaliyetleri de kapsamaktadır. Tarihsel finansal verileri incelemeye çalışan dış denetimin tersine, iç denetimin biriminin kapsamı, ayrıntılı yönetim

bilgileri, işletmenin etkinliği, sosyal ve ahlaki yöntemler gibi diğer etmenleri de içermektedir (Süleyman Yaman Koçak, Tamer Kavakoğlu, 2010 s.124 ).

İç denetim, kurumsal organizasyonlara yönelik tehditlerin tespit edilmesi, sağlıklı bir biçimde yönetilmesi ve bu tehditlere yönelik hazırlanan iç kontrollerin etkinliği ile varlığı konuları üzerine çalışılır ve iç denetim faaliyeti, kabul edilebilir uygun bir maliyetle denetim verimliliğini sağlamayı da içermektedir (Adiloğlu, 2011,12).

Gelişen dünyada bir denetim sistemi olmaksızın; devam ettirilebilir, istikrarlı büyüme sağlaması imkansızdır. İç denetim firmanın varlığını devam ettirebilmesi için en gerekli birimlerden biridir. İç denetim birimi olmaz ise verimli çalışma ortamının sağlanması zordur. İç denetim en başta paydaşlar olmak üzere tüm menfaat sahiplerini ilgilendiren ve onların çıkarlarını gözeterek en önemli araçtır (Sarı, 2013,163).

## **2.2.2. İç Denetimin Süreci**

### **- Denetim İşinin Kabulü**

Bu safhada görevlendirmede iki durum söz konusudur. Denetim işi şirket ortakları ya da üst kademedeki yöneticiler tarafından denetçiye bildirilebileceği gibi hata- hile şüphesi ya da rutin bir denetim olması sebebiyle denetim birimi yöneticilerince de planlanıp iç denetçiye bildirilebilir. Denetçi gelen denetim işini zaman, bağımsızlık ve yeterlilik gibi açılardan değerlendirerek olumlu ya da olumsuz olarak cevaplar (Russel, 2007, 30).

Örneğin denetçinin oluşturulmasında katkıda bulunduğu bir kayıtlama sürecini değerlendirmesi bağımsızlık açısından uygun değil iken, üretim yönetimi hakkında yeterli bilgisi bulunmayan bir denetçinin de bu alanda denetim yapması uygun olmamaktadır. Aynı şekilde denetçi denetim işinin nerede (başka bir departman, şube, ülke dışındaki temsilcilik vb.) ve ne kadar süreceğini (birkaç gün, birkaç ay, uzun zamanlı denetim vb.) göz önünde bulundurarak denetim için müsait olup olmadığını işletmenin kendisine tanıdığı hak ve özgürlükler çerçevesinde değerlendirir. Yine denetçi bu aşamada denetimin yapılma amacı (uygunluk, dış denetime hazırlık, geliştirme, keşfetme vb.) ve denetim kriterleri (kanunlar, şirket içi politikalar, ISO gibi standartlar vb.) hakkında bilgi sahibi olarak, hazırlık aşamasında neleri ele alacağına karar verir (Russel, 2007, 30).

### - Denetime Hazırlık

Denetim isinin denetçiler tarafından kabul edilmesinden sonra, denetim için gerekli hazırlıklara başlanır. Öncelikle denetim isini yapmaya bir engeli olmayan denetçilerden oluşan denetim takımı oluşturulur. Daha sonra eğer denetim habersiz değilse denetlenecek birimle konuşulup denetimden haberdar edilerek bir denetim planı hazırlanmaktadır. Habersiz denetim söz konusu olsa bile, denetime başlanmadan hemen önce denetlenecek olan tarafa denetimin amacı, alanı, süresi, çalışacak kişiler hakkında bilgi verilmesi denetimin denetlenecekler tarafından da benimsenmesini, belge ve bilgilere daha kolay ulaşılmasını sağlar (Russel, 2007: 33).

Denetçi hazırlık aşamasında denetim kriterlerini kesinleştirerek bir kontrol listesi oluşturur. Örneğin üretim departmanı ISO 9001 gibi bir kalite standardına uygunluk açısından denetlenecek ise denetçi denetime başlamadan önce süreçteki basamaklardan nelerin mutlaka bulunması gerektiğini nelerin isteğe bağlı olarak bulunabileceğini ve nelerin asla bulunmaması gerektiğini belirlemeli ve denetim sırasında bu zorunlulukları değerlendireceği bir kontrol listesi oluşturmalıdır (Russel, 2007: 35). Yine hazırlık aşamasında denetçi gerekli olan bilgi ve belgelere nasıl ulaşacağını tespit ederse (evrakların yerleri, hangi kişilerle ne konuşulabileceği vb.) denetim daha hızlı ve sağlıklı bir şekilde ilerler. Denetçi hazırlık aşamasında son olarak denetim sırasında kullanacağı veri toplama ve örnekleme tekniklerine de karar vermelidir (Russel, 2007:37).

### - Masa Başı Denetimi

Denetim isine fiili olarak başlamadan önce masa başı denetimi olarak nitelendirebileceğimiz gerekli belge ve evrakların ve bunların akısının denetimi yapılmalıdır. Böylece denetçi hem süreç hakkında daha yakından bilgi sahibi olacak hem nelerin ne kadar uygulandığını belirleme fırsatı bulacak hem de iç kontrol sistemlerini değerlendirmesi kolaylaşacaktır. Bu fiili denetim öncesi uygulamanın en büyük getirisi denetçilere işletmenin mevcut kontrol sisteminin düzenlemelerdeki halini inceleme fırsatı vermesidir. Denetçiler iç kontrol hakkındaki mevcut düzenlemeleri, kriterlere göre olması gereken halleriyle karşılaştırarak iç kontrol yeterliliği hakkında bir karara varır. Şayet iç kontrol sistemi hakkında olması gerekene göre büyük bir eksiklik ya da yanlışlık tespit edilirse denetim bir süre ertelenerek gerekenin yapılması için denetlenecek birime süre tanınabilir (Russel, 2007: 33).

Bu aşamada denetçi tarafından yapılan işlerden bir tanesi de denetlenecek birimin iş akış semalarının hazırlanmasıdır. Denetlenecek sistemin ana öğelerini tespit etmek, karmaşık prosedürleri aydınlatmak, yetki sorumluluk dağılımını ve iç kontrol mekanizmasının işleyişini belirlemek için denetçiler tarafından ortaya çıkartılan bu semalar temel basamakları içerdikleri ve kararların verildikleri noktalara odaklanıp adeta denetçilerin çalışma alanlarının kuşbakışı görünümünü yansıtır (Çelikay, 2012:27).

#### - **Denetime Başlama**

Elde edilen bilgiler ve hazırlanan denetim planları doğrultusunda oluşturulan denetim stratejileri bu aşamada uygulanmaya başlanır. İç denetçiler denetim yapacakları yerde öncelikle kendilerini tanıtmak, denetim sırasında neler yapılacağı, denetimin amaçları ve denetlenecek birimden personelden beklentilerini bildirmek amacıyla bir toplantı düzenlemelidirler (Russel, 2007: 66). Her ne kadar dış denetçilerle yapılan toplantı gibi olmasa da resmi bir formatta yürütülmesi gereken bu toplantı sırasında bas denetçi nasıl kanıt toplanacağı, denetim sonucunun denetlenenleri nasıl etkileyeceği gibi konularda da bilgi verir. Bu toplantının genel olarak amacı denetlenen birimin desteğini almak ve denetim çalışmaları sırasında özellikle kanıt toplama aşamasında çalışanlardan gelebilecek engellerin doğmasını önlemektir (Çelikay, 2012:28).

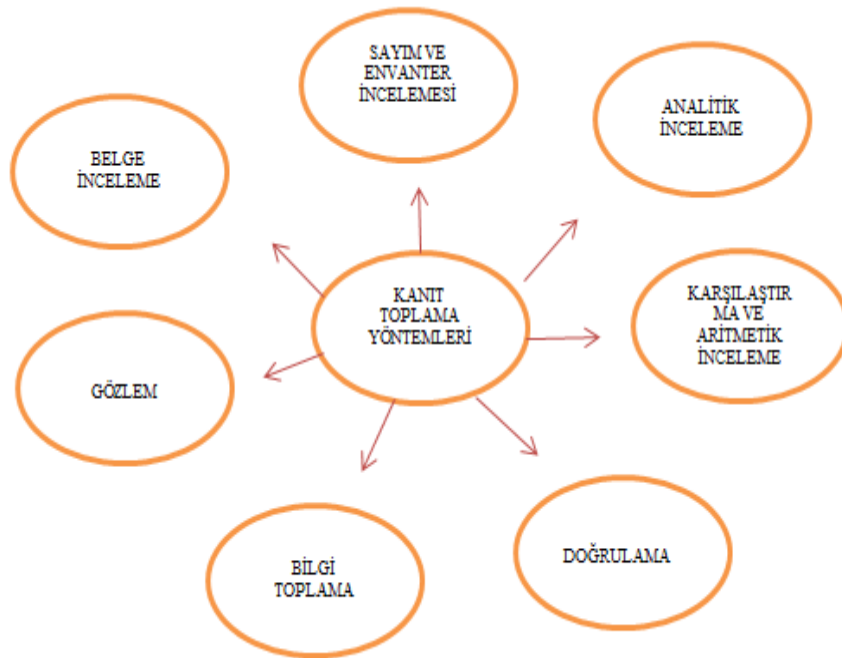
#### - **Denetim Süreci**

Denetim süreci genel olarak kanıtların toplanması olarak yorumlanabilir. Denetim kanıtları genel olarak “herhangi bir konuda denetçinin görüş bildirilmesinde yardımcı olan, denetlenen bulguya ilişkin doğru bir karar vermesini sağlayan, bir sonucu ya da bulguyu netleştirirken ve raporunu hazırlarken denetçinin esas edindiği dokümanter kanıt ve diğer anlaşılabilir bilgilerdir” şeklinde tanımlanmaktadır (Kamu İç Denetim Rehberi, 2008: 5). Denetim teknikleri adı verilen kanıt toplama yöntemlerinden denetçi tarafından uygun görülenleri kullanılarak denetimin objektif, tarafsız ve belgelere dayanan bir şekilde ilerlemesi sağlanmaktadır. Bir iç denetim sürecinde kanıtlar toplanırken genellikle şekil 3’te gösterilen belgelerin detaylarının incelemesi, sayım ve sonuçlarının incelemesi, analitik inceleme, mukayese edilmesi ve aritmetik inceleme, doğrulama, bilgi toplama, gözlem yöntemlerden faydalanılmaktadır (Çelikay, 2012:28).

İç denetçi yukarıda sayılan yöntemleri kullanarak kriterlere yönelik gerekli düzenlemelerin yapılıp yapılmadığını, işletmede yürütülen faaliyetlerin düzenlemelere uygun olup olmadığını incelemenin yanı sıra denetlenen birimi yakından tanıma fırsatı da bulmaktadır (Russel, 2007: 79). Örneğin; bilgi toplama tekniğinin bir parçası olarak iç denetçiler çalışanlarla mülakatlar (görüşmeler) yapabilirler. Her ne kadar belgelere dayanan teknikler kadar objektif ve güvenilir olmasa da bu mülakatlar sayesinde iç denetçiler iç kontrol sistemini isleyiş açısından değerlendirmede, çalışanların rolünü görmeye kısa zamanda ise yarar deliller elde edebilirler (Çelikay, 2012:29).

Kanıt toplama süreci boyunca elde edilen veriler bir araya getirilerek genel bir sonuca ulaşmak üzere değerlendirilip nihai karar verilir (Çelikay, 2012:29).

**Şekil 2.2. İç Denetim Faaliyetlerinde Kanıt Toplama Teknikleri**



Kaynak: Alptürk. 2008;5

#### - Değerlendirme ve Denetimi Sonlandırma

Bu aşamaya kadar iç denetçi denetleyeceği sistem ve amaçları hakkında bilgi sahibi olmuş ve mevcut iç kontrol sistemlerinin denetlenen bu sistemde herhangi bir risk oluşturup oluşturmadığını incelemiştir. Ayrıca iç denetçi mevcut sorunların ve risklerin yanında olası riskler için de kanıtlar aramıştır. Değerlendirme aşamasında ise denetçi bulgularını bir

yapbozun parçalarını birleştirir gibi bir araya getirerek bütüne odaklı bir tablo ortaya çıkartmaya çalışır (Pickett, 2004: 214). Bir başka ifade ile bu aşamada amaç, elde edilen kanıtların bir araya getirilerek genel bir sonuca varmak olarak açıklanabilir. Denetimin sonlandırılması ise yönetime ya da yetkililere denetim sonuçlarını ve önerileri kapsayan bir raporun sunulması olarak tanımlanabilir.

Denetimden elde edilen sonuç, araştırma değerlendirme ve test etme süreçlerinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkar. Bu yüzden bu basamaklar ne kadar özenli ve objektif yapılırsa değerlendirme bölümünde iç denetçilerin vardıkları sonuçlar ve getirecekleri öneriler de o kadar sağlam olur. Denetçi bu aşamada değerlendirmelerini ve bu değerlendirmelere bağlı olan tavsiyelerini oluştururken;

- Kriterlere (nasıl olmalı)
- Duruma (ne durumda)
- Sebebe (niye farklılık mevcut)
- Etkilere (farklılığın yarattığı sonuçları) dayanmalı ve bu sırayı takip etmelidir

(Uygulama Önerisi 2410-1: Raporlama Kıstasları).

İç denetçi tarafından yapılan değerlendirmeler ve hazırlanan öneriler de tıpkı kanıtlar Gibi resmîleştirilmeden önce iç denetçiler tarafından tekrar tekrar test edilmelidir.

Yapılan tüm bu gözlem, inceleme, bulgu, değerlendirme ve önerileri kapsayan denetim faaliyetleri tamamlanınca resmi doküman olan denetim raporu hazırlanmaktadır. Denetim raporu iç denetim sürecinin en önemli nihai ürünüdür ve hem işletme içindeki hem de işletme dışındaki kişilere iç denetim faaliyetlerini tasvir eden temel araçtır (Moeller, 2009: 351). Yapılan araştırmalara göre yönetimle ilgili raporlara (bağımsız dış denetim raporu, denetim komitesi raporu, yönetim analizi) ek olarak sunulan bir iç denetim raporu yatırımcıların şirketin etkinliğine dair görüşlerini olumlu etkilemekte ve finansal raporlamaya olan güveni artırmaktadır (Hooft ve DeZoort, 2009: 71). Tüm denetim çalışmasının bir özeti olarak değerlendirebileceğimiz iç denetim raporunun önceki basamaklardan etkilendiği gibi, denetim faaliyetinin faydalılığını da doğrudan etkilemektedir. Etkin bir raporun ancak iyi bir saha çalışmasının sonucunda ortaya çıkması mümkünse, iyi bir saha çalışması da yanlış veya eksik yazılmış bir raporla ortaya konulduğunda ise yaramaz hale gelebilir (Moeller, 2009: 351).

Yürütülmüş olan iç denetim faaliyetinin türü, süresi, kapsamı ve amacı denetim raporunun içeriğini ve uzunluğunu doğrudan etkilemektedir. İster internet ortamında üçüncü kişilere de yayınlanmış olsun ister sadece yöneticileri ilgilendiren evrak niteliğinde olsun bir iç denetim raporunda mutlaka bulunması gereken maddeler şunlardır (Moeller, 2009: 352):

- Amaçlar, zaman ve kapsam: Denetim raporunda mutlaka denetimin öncelikli amaçları, nerede, ne zaman, ne kadar süreyle yapıldığı ve kapsamı belirtilmelidir. Kapsam kısmında denetim yapma fikrinin nasıl doğduğu (denetim komitesinin isteği, hata hile şüphesi, rutin denetim) belirtilmelidir.

- Bulguların tanımlanması: Denetim sırasında bulunanlara ve gözlemlere dayanılarak denetim raporu denetimin sonuçlarını açıklamalıdır. Raporun bu kısmında iç kontrol sisteminde risk yönetimi açısından nelerin eksik ya da hatalı bulunduğu nedenleriyle birlikte açıklanır.

- Düzeltme önerileri: İç denetim raporları mutlaka tespit edilen sorunları düzeltmeye ya da var olan durumu daha da ileriye götürmeye yönelik öneriler getirmelidirler.

- Planların belgelendirilmesi ve denetlenenin görüşleri: Denetlenen kişi ya da birim denetim raporunda belirtilen aksaklıkların giderilmesi için yapılması planlananları bu bölümde açıklar. Ayrıca yine bu bölümde denetlenen, denetim raporu hazırlanana kadar geçen sürede düzeltilen aksaklıklar, azalan riskler ya da aksaklıkların sebepleri hakkında açıklamalar yapmak isteyebilir. Bu bölüm iç denetim raporlarına resmi cevap verilmesi beklenen kuruluşlarda yer almakla birlikte, denetlenenin isteği üzerine gönüllü olarak da oluşturulabilir (Moeller, 2009: 352). Bu bölüm mazeret ya da özürleri değil geçerli sebepleri ve yapılması planlananları içerir. Bir sonraki denetim için başlangıç basamağı oluşturur.

Denetim raporu hazırlanıp gerekli üst makamlara iletdikten sonra iç denetim departmanının görevi bitmez. İç denetimin gerçekten ise yaraması için denetçi, iç denetim faaliyetini tamamladıktan sonra da denetlenen üzerinde bir kontrol mekanizması olarak yerini korumalı gerekli önlemlerin alınıp, düzeltmelerin yapılmasını sağlamalıdır.

#### - **İzleme ve Kapanış**

İç denetçi tarafından rapor bölümünde sunulan öneriler üst yönetim tarafından değerlendirilmeli ve mümkün olan en kısa zamanda hayata geçirilmelidir. Denetim sonrası yapılacak düzenlemeler kısa vadede sonuç verebileceği gibi kimi zaman sorunu çözmek uzun bir zaman da gerektirebilir. Örneğin; onarım, yenileme, iptal etme, eğitim gibi çözümler kısa vadede olumsuzlukları ortadan kaldırabilirken yeni bir sistem oluşturma, daha uygun

elemanların ise alımı ve eğitimi, teknolojik alt yapıların yenilenmesi gibi çözümlerin ise yaraması için daha uygun zamana ihtiyaç vardır.

Bir önceki adımda denetçiler tarafından ileri sürülen çözüm önerileri teoride ise yarar gibi gözükse de pratikte istenilen sonuçları vermeyebilir. Bu nedenle bu öneriler yöneticiler tarafından dikkatle incelenmeli ve denetlenen birimde çalışanların fikirleri alınmalıdır. Eğer öneriler değişikliğe tabi tutuluyorsa denetçilerin de bu değişimlerden haberdar olması sağlanmalıdır (Russel, 2005: 136-137).

Denetçi raporunda belirttiği olumsuz noktaların düzeltilmesi sırasındaki aşamaların tümünü yakından izlemelidir. Denetlenen birim gerekli düzenlemelerin yapıldığını bildirdikten sonra iç denetim tarafından ek bir denetim süreci başlatılabilir. Yapılan düzenlemelerin getirdiği faydalar ve önlediği riskler incelenerek ek bir rapor hazırlanıp bir önceki denetim raporuna eklenebilir.

Öngörülen düzeltmelerin yapıldığını ve etkin bir şekilde uygulandığını gözlemleyen ve raporuyla tasdikleyen denetçi denetimi sonlandırabilir. Denetçi bir rapor yazarak, bir toplantı düzenleyerek ya da şahsen görüşerek ilk iç denetim raporunu inceleyen tüm taraflara ya da sadece üst düzey yöneticilere, denetim isini aldığı tarihten gerekli düzenlemelerin incelendiği tarihe kadar yapılanları özetler (Russel, 2005: 138).

Yukarıdaki tüm basamaklar hangi iç denetim türü hangi ülkede uygulanırsa uygulansın izlenmelidir. Sistematik atılacak adımların önceden belirlenmiş olduğu bir iç denetim en etkin sonucu verir. Bu genel hatlarıyla çizilmiş adımların içinde yer alan daha açık ve net prosedürler ülkelerin yasal düzenlemeleri, iç denetimin yapıldığı kurumun özellikleri ve denetçi tarafından şekillendirilir.

## **2.3. İç Denetimin Temel Unsurları ve İşlevleri**

### **2.3.1. İç Denetimin Temel Unsurları**

İç denetimin esas unsuru, firma tarafından raporlanan muhasebe verilerinin doğruluğunu, güvenilirliğini denetlemek, firma faaliyetlerinin yönetim kararlarının uygunluğunu incelemek, hataların ve eksikliklerinin düzeltilmesi için gerekli incelemeleri yaparak çözümler bulmaktır. Bu amaçla, iç denetim, firmanın stratejilerini gerçekleştirmek,

disiplinli ve düzenli bir yaklaşım oluşturmak, değerlendirmeyi ve risk yönetimini, yönetim ile kontrol süreçlerinin işlerliğinin korunmasıdır (Akgül, 2002:20).

İç denetimin esas özellikleri; İşletmeye değer kazandırmak, fonksiyonel bağımsızlık, güvence ve danışmanlık hizmeti, tarafsızlık, ilkelerine göre yönetim aşamalarına katkı sağlamaktır (Mallı,2013:53).

### **Kurum Faaliyetlerine Değer Katma**

İç denetimde esas nitelikleri, denetlenen bölümlerin yöneticileri ile personellerin hatalarının ortaya çıkarılması ve yetkililerin cezalandırılma işlemi değildir. Denetimin önemli işlevlerinden biriside faaliyetlerin geliştirilmesidir. İç denetimde esas amaç faaliyetlerin planlanması ve yürürlüğe girmesinden önce kararlaştırılmış olan politikalara uyulması, finansal varlıkların etkili, verimli ve ekonomik kullanılmasının, verilerin bütünlüğünün, güvenilirliğinin ve zamanında elde edilebilirliğinin sağlamasıdır. Denetim ile hedeflere ulaşılması açısından yönetimin faaliyetleri belirli teknikler ve standartlara göre analiz eder ve değerlendirilir (Aksoy, 2008:90).

İç denetim, sadece denetim yapmak için değil, işletmenin değerine artı bir değer katmak gayesiyle da yapılmalıdır. Bu konuda kurum varlıklarının korunması, idare faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması, karşılaşılabilecek tehditlere karşı önlemler alınmasıyla yönetime destek olması gerekir. Güvence sağlama danışmanlık hizmeti ve değer katma yoluyla yönetimin hedeflerini gerçekleştirmesinde ve işlemlerin risklerinin düşürülmesine yardımcı olmalıdır. (Erüz ve Arcagök, 2006:192).

### **Güvence Sağlama ve Danışmanlık Hizmeti**

Güvence faaliyeti, oluşturulan verilerin eksiksiz ve doğru olup olmadığına, mevcut varlıkların korunup korunmadığına, hizmetlerin ekonomik, etkili ve hukuka uygun bir biçimde oluşturulup oluşturulmadığına dair kurumda veya diğer katılımcılara güvencenin sağlanmasıdır (Başpınar, 2006:26).

Denetimin güvence sağlama, işletmenin mevzuata uygun bir biçimde yürütüldüğü, mevcut varlıkların kullanımında mevzuata uygunluk, ekonomiklik, verimlilik ve etkililik esaslarına uyulduğu, firmanın iç kontrol yapısı ile işlemlerinin yeterli ve başarılı bir biçimde

yürütüldüğü, oluşturulan verilerin tam ve doğru olduğu, işletmenin kaynaklarının korunduğu, işletmede başarılı bir iç kontrol yapısının olduğuna dair işletme içine ve işletme dışına güvence sağlanması anlamını taşımaktadır (Gönülaçar, 2007:25).

İç denetimin danışmanlık hizmeti; idarenin faaliyetlerinin, stratejilerinin gerçekleştirilmesini sağlamak üzere yürürlüğe koyduğu politikaların, prosedürlerin, ve faaliyetlerin düzenli ve sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve geliştirme amacıyla bilgilendirmelerde bulunulmasıyla iç denetim hizmetlerinden faydalanır. Bunun gibi danışmanlık hizmetiyle denetimin risk yönetimi, yönetim ve kontrolü hakkında verdiği fikirlerle katkıda bulunur (Özeren, 2004:3).

### **Fonksiyonel Bağımsızlık**

Bağımsızlık, tarafsızlığı veya tarafsızlık olgusunu etkileyebilecek koşulların dışında olmaktır. Bağımsız olmaya yönelik karşılaşılan tehditlere hem bireysel şekilde iç denetçi, hem de işletme düzeyinde mücadele edilmelidir. Bağımsızlık, iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda hazırlanan raporda gerçekleri dürüst bir biçimde aktardıkları ve bu raporun güvencesinden ödün vermeyecekleri biçimde hazırlanmalarını sağlayan objektif bir yapıdır. Tarafsızlık, iç denetçilerin, denetim sonucunda alınan karar ve yargıların diğer karar ve yargılamalarla ilişkilendirmemeler gerektirir (TİDE, 2004).

Denetim yapılırken bağımsız bir tutum sergilenmemektedir. Bu bağımsızlık hem denetim yapılırken hiç bir tehdit ve baskılardan etkilenmemeyi, hem de iç denetçilerin yaptıkları denetim sırasında bağımsız bir biçimde davranmalarını gerektirir.

Bağımsızlık kavramı denetim yapılırken bağlı oldukları yöneticilerden ayrı olarak istediği gibi hareket edebileceği anlamına gelmemelidir.

Denetim uygulamalarının bağımsızlığını sağlamak için, iç denetim sorumlusunun denetim kurulu gibi bir yapıya, yönetsel bakımdan ise işletmenin İcra Başkanı seviyesinde bir yöneticiye bağlı olması gerekir. Yetkin personelle donatılmış, yeterli seviyede varlığa sahip, bağımsız bir iç denetim fonksiyonu; işletmenin idari faaliyetlerinin etkililiği ile teknik, mali idari ve operasyonel, riskler gibi her türlü tehditleri sağlıklı bir şekilde yönettiği konusunda güvence sağlayacaktır (ECIIA, 2005:15).

### **Tarafsızlık**

İç denetçiler, denetimden önce, denetim esnasında ve denetimin raporlanması hazırlanması sırasında tamamen tarafsız olması gerekir. İç denetçiler tüm faaliyetlerinde önyargısız ve adil bir biçimde ilerleterek şahıslarının veya üçüncü kişilerin çıkarlarından etkilenmemelidirler. Denetim aşamasında tarafsızlığını bozulmasında veya bozulabilecek herhangi bir durum veya ilişkide bulunamazlar. Ayrıca tarafsızlıklarını bozabilecek bir durumla karşılaşmaları durumunda bu konuyu yetkili kişilere iletmesi mecburidir.

### **Standartlara Göre Yürütülme**

Denetimlerin planlanması, yapılması, raporlanması ve değerlendirilmesinde ortak bir kanı sağlayan denetim standartları, denetim çalışmasını yapılması açısından denetçiye öncülük sağlayan standartlar ve kurallar bütünüdür. Türkiye’de denetimin güçlü olmamasının en önemli sebeplerinden biri, denetim standartlarının geliştirilmemiş olması bir diğeri ise denetim faaliyetlerinin kaliteli gerçekleştirilememesidir (Gönülaçar, 2007:25).

Standartlar, yaygın bir iç denetim çalışma alanında uygulanmasıyla ve iç denetim performansının ölçülmesiyle alakalı sorumlulukları açıklayan ve IIA İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan mesleki bir beyandır. Standartların koşulları şunlardır; katma değer yaratan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye, iç denetimin yapılması için gereken unsur ve temel ilkeleri tanımlamak ve faaliyete geçirmeye yönelik çalışmalar yapmak; iç denetim performansının ölçülmesine olanak tanımak ve gelişmiş kurumsal faaliyetleri ve süreçleri canlandırmaktır (TİDE,2004).

İç denetim standartları; performans standartları nitelik standartları ve uygulama standartlarından oluşur. Nitelik Standartları; iç denetimi yapan taraf ve işletmelerin özelliklerine yöneliktir. Performans Standartları; iç denetim uygulamalarının nasıl yapılacağını açıklar ve bu uygulamaların performansını ölçülmesinde kullanılan kalite ölçütlerini sağlar. Nitelik ve Performans Standartları bütün iç denetime uygulanırken, Uygulama Standartları ise daha az görev türlerde uygulanır. Uygulama Standartları güvence ve danışmanlık hizmetleri için kullanılır (IIA,2005:3).

## **Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama**

Risklerin bulunması, sınıflandırılması, analiz edilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması gibi konularda uygulama ve izleme kapasitesinin ölçülmesi ve tekliflerde bulunulması risk yönetimini açıklar. Yönetişim ise; hesap verme zorunluluğunu güçlendirmek için, organizasyonun yapısı ve yönetim faaliyetlerinin etkililiğini ölçmek ve tekliflerde bulunmaktır (Başpınar, 2006:26).

Standartlara uygun yapılan iç denetim neticesinde faydalı bir biçimde risk yönetim süreci tanımlanmış olur. Bununla beraber üst yönetime katkı sağlayacak bir yönetim işlevi de gerçekleştirilmiş olur.

Yöneticiler belirtilen riskler, iç denetimce detaylı bir risk testi yapılır ve bu işlemlerle beraber riskler, gereklilik ve oran dereceleri belirlenerek bir sıralama yapılır. İç denetimce; işletmenin amaçları, uygulamalarını ve varlıklarına zarar verebilecek tehditlere ilişkin olarak hazırlanan testler neticesinde, en çok riski olan konular ve o konulardan başlanarak iç denetim planları ve uygulamaları yapılır. Yeni kurulan birim ve faaliyetleri, yeniden canlandırma projeleri, kurum yapısı ve insan kaynakları birimindeki önemli değişiklikler, riskli olabileceğinden denetime ilk olarak alınırlar. Programların hazırlanmasında; yöneticilerin daha çok öncelik almasını talep ettiği konularda da dikkate alınmalıdır (Başpınar, 2006:27).

### **2.3.2. İç Denetimin Temel İşlevleri**

Şirketlerde ve firmalarda iç denetimin gelişimlerini takip ederek başarının yükselmesine katkıda bulunurlar. Firma personelleri ve yöneticilerle olan ilişkileri belirli bir seviyede tutmak isterler. İç denetim büyük çaplı değişikliklere, teknolojik gelişimlere ve faaliyetlerinde gelişiminde olumlu yanıtlar vermektedirler. İç denetim birimleri başarılı gelişmeleri ve yaratıcı fikirlere değer verir. Bu kavramları şöyle sıralayabiliriz (Özeren, 2000: 39);

#### **- Proaktif İç Denetim Anlayışı**

İç denetim proaktif yaklaşımla işletmenin amaçlarını geliştirerek, grubunda bulunan işletmenin kalitesinin, güvenilirliğinin ve maliyet etkinliğinin geliştirilmesini sağlayarak katkıda bulunurlar.

İç denetçiler risk uygulamalarından ve bulgulardan sağlanan verileri yöneticilerle paylaşırlar. Riskleri düşürmek tasarım halindeki sistem ve programların analizlerde garantili bir sonuç alınması için inceleme altında olurlar.

Risklerin bulunmasında ve kontrollerin izlenmesiyle denetim araçları ve risk yönetimi ve süreçinde iç denetim birimleri yönetime yardımcıdır (Özeren, 2000: 40).

#### - Risk Odaklı İç Denetim Anlayışı

İşletmeyi tamamıyla etkileyen mali zararlar, insani değerlere aykırı olaylar, güvensiz ortam, hukuka uymama koşulları ve eylemlerin işletmeyi zarar vermesi risk kapsamındadır.

Risk yönetimi, çalışanlara, varlıklara, işletmeye yönelik risklerin ölçerek, tehditlerin en az seviyeye düşürülmesidir. Risklerin ölçülmesinde çok fazla faydası vardır. Risk değerlendirmesinde yapılması erken uyarı alınmasını sağlar. Denetçiler risklerle beraber öncelikleri değiştirirler ve büyük zararların önüne geçilebilir. Risklerin ölçülmesi sayesinde oluşabilecek kötü sonuçları ortadan kaldıran denetçi gereksiz kontrol ölçütlerini belirler. Çalışanlar ve yönetim tehditlerin çeşitleri ve boyutları hakkında bilgi edinir. Önemli tehditler raporlanarak yöneticilere bilgi verir, yönetim riskleri inceleyerek tedbir alırlar.

İşletmeler denetim planlarını oluşturulurken riskleri ölçer ve denetim kaynaklarını belirler. Risk ile kaynakların nerede, nasıl ve zamanının belirlenmesinde denetim yönetimine yardımcı olur. Risk seviyesi açısından denetlenebilir birimler derecelendirilir (Özeren, 2000: 42-45).

#### - Müşteri Odaklı İç Denetim Anlayışı

Gerçekleştirilen hizmetin devamlı güncellenmesi ile yanlışlıkların önüne geçilmesi ve tedarikçilerin sorunlarının giderilmesi devamlı geliştirme ve iyileştirme kapsamındadır. Denetim esnasında de iç denetimcilere ek olarak bağımsız denetçiler de birimleri faaliyetlerini müşteri olarak sorunları belirler, firmayı desteklerler, risklerin analiziyle çalışan birimlere yardımcı olurlar. Ayrıca bir kısım denetimciler kendilerini denetleyenleri iş ortağı gibi görerek, tarafsızlığa ve bağımsızlığa ait mesleki ilkelere aykırı davranışlarda bulunmadan iş ortaklığı sağlayabileceklerini düşünürler. Müşteri odaklı yaklaşımda yönetim ile denetçi

birlikte çalışarak, denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı gerçekleşeceği ve uygulamaların verimli bir biçimde yürütüleceği bilincinde olmalıdırlar (Toroslu, 2014: 146).

## **2.4.İç Denetimin Amaçları, Gerekliliği ve İhtiyaç Duyulması**

### **2.4.1. İç Denetimin Amaçları**

İç denetimin amacı, firmanın mali yapıda olan ve olmayan tüm uygulamalarını incelemek, diğer iç kontrol yapılarının verimliliğini analiz etmek ve bu verilerle yönetime tavsiyeler vererek danışmanlık yapmak olarak açıklanabilir. İç denetimin diğer bir önemli amacı da kurumun kaynaklarının risklere karşı korunup korunmadığını, işlemlerin yönetimce belirlenmiş kurullarla ahenk içinde devam ettirilip ettirilmediğini iç kontrolün verimliliğini ve etkinliğini araştırmaktır (Mevlüt, 1997, s.80.).

İç denetimin diğer bir amacı da üst yönetimin görevlerini yapmasına yardımcı olmaktır. Zamanla firmaların büyümesi ve teknolojik gelişmelerle üst yönetimin görevlerini yapmasında iç denetimin önemi artmıştır. Bu gelişmelerle beraber iç denetimin işlevleri de büyüyerek, mevcut mekanizmaların yeterliliğinin ölçülmesiyle beraber, kontrol sisteminin verimliliğinin artırılması, tehdit içeren veya içerebilecek konuları bularak kontrol edilebilmesi için tekliflerde bulunulması, faaliyetlerin denetleyerek firmanın hedeflerine ulaşabilmesi için çalışma olanaklarının iyileştirilmesi hususunda yönetime tekliflerde bulunması şeklinde iç denetimin amaçları açıklanabilir (Kepekçi Celal, 1982, s.41.).

### **2.4.2. İç Denetimin Gerekliliği**

Özel kesim gözetiminde devam ettirilen iç denetim uygulamalarına duyulan ihtiyaçların ilk başında sorumluluk ile hesap verebilme olgusu yer almaktadır. Firmada, yöneticilerin idaresinde olan sorumluluklar ile yetkilerin bir bölümünü birimlerine bağlı olarak çalışan personellere aktarırlar. Yöneticiler, personellerin işlerini doğru bir şekilde yapıp yapmadıklarını ve kurumun amaçlarının başarılmasında kişisel hedeflere erişip erişemediklerini öğrenmesi gereklidir. Bu sebeple uygulanan yöntemlerin, usullerin, verimliliğinin ve etkinliği ile hedeflere erişip erişmediğinin bulunmasında, iç denetçiler veri toplama, koşulları değerlendirme ile sorunları bulma hususlarındaki mesleki yeterlikleriyle bildirilen işlemleri yöneticilere vekâleten gerçekleştirir (Alptürk, 2008).

Firmanın hedeflerine erişmesinde yardımcı olan, firma çalışmalarına değer kazandıran, kontrol süreçlerinin verimliliğini değerlendiren iç denetim çalışması ile her geçen an daha çok etkili olmaktadır. Etkin yapılan denetim, firmalardaki kontrol mekanizmalarının güçlü bir şekilde çalışmasını sağlamakla beraber, rekabet gücünü ve verimliliğini de artırmaktadır (Adiloğlu,2011).

### 2.4.3. İç Denetime İhtiyaç Duyulması Nedenleri

Global rekabet içinde devamlı gelişmeyi ve büyüme hedefleyen firmalar, kurumsal yönetimi benimsemek için iç denetim faaliyeti uygulamalarına ihtiyaç duymaktadırlar.

İşlem hacimleri az olan firmalarda yöneticiler anlık uygulamaları ve çalışanları aktif bir biçimde gözlemleyecek ve yönetebilecek düzeydedir. Firma faaliyetlerinin artmasıyla, karışık işlemler içinde ve ortaklık ilişkilerinde organizasyonun bütünlüğünün sağlanabilmesi için kontrol ihtiyacını hissederler. Yönetimin iç kontrol yapısını ortaya çıkması ile işlerliğinin sağlanması ile alakalı yükümlükleri öncelikli duruna gelir. İç kontrol yapısı ile alakalı, tarafsız ve bağımsız olacak biçimde yönetime güvence oluşturan ve ortaklar ile kredi sağlayanlar için firmanın kredibilitasını artıran özelliğinden dolayı iç denetim çalışmasının uygulanmaya başlatılmasına gereksinimi olur. Bu gereksinimi duyulan kurumun, sermaye kaynakları, firmanın ölçek ve faaliyetlerinin çeşidi ve risk faktörlerini de göz önüne alarak iç denetim çalışmalarının nasıl düzenleyeceğine kararlaşırlar (Tüsiad, 2008:6).

İç denetim; firma ile kurumlarda finansal raporlamaların güvenilirliği, kanun ve düzenlemelere uygunluk, uygulamaların ekonomikliği, verimliliği, etkinliği ile verilerin güvenilirliği ve güvenliği için olmazsa olmaz uygulamalardan biri olarak onay görür. İç denetim, firma ile işletmelerde yönetsel hesap verebilirliğin kazanılmasına çok fazla katkı da bulunmaktadır. Risk yönetiminin bir diğer alanı olarak da önüne geçici özelliği bulunmaktadır. Kurumsal yönetim anlayışını ilerletir, kurumsal değeri artırır. Menfaat ile pay ortakları için güven ortamı oluşturur. Kurumsal itibarın koruyucusudur (Uzun, 2010).

İşletmelerde iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmasının nedenleri aşağıdaki hususları içermektedir (Aslan, 2003:8-11).

### - Sorumluluk ve Hesap Verme

Çoğunlukla, yöneticiler yetki ve yükümlülüklerini bir bölümünü şahıslarına bağlı olarak çalışanlara aktarırlar. Ayrıca yöneticiler personellerinin işlerini aktif bir şekilde yapıp yapmadıklarını ve bireysel amaçlara erişip erişmediklerini bilmeleri gereklidir. Ancak bu aşamada ne yöneticilerin gayretleri, ne de astların kendi çalışmaları ile alakalı şekilde ortaya koydukları raporlar tam olarak baz alınmaz. Oysa ki, iç denetçiler veri toplama, şartları araştırma ve sorunları tanımlama hususlarındaki mesleki yeterlilikleri sebebiyle, usullerin sistemlerin kontrollerin değerlendirilmesini ve etkin bir biçimde amaçlarını gerçekleştirip gerçekleştirmediğini belirlemeyi yöneticilere vekaleten yaparlar. Ancak yine de bu değerlendirme görevi; ölçme, onaylama ile referanslarla sınırlıdır. İç denetçiler en üst düzeyden en alt düzeye kadar her aşamadaki yöneticilerin görevlerini yerine getirme işlevini yönetim kurulu şahsına yürütürler. Eğer iç denetçilerin yönetim ile direkt iletişim kurmalarını sağlayan yönetmelikler mevcutsa iç denetçiler, denetim tespitlerini ve değerlendirmelerini herhangi bir sorunla karşılaşmadan yönetim kuruluna veya denetim komitesine sunma imkânına sahip olurlar (Küpçü, 2011:37).

### - Vekâlet Sözleşmesi

Artan ticari ilişkilerin de etkisiyle şirketlerin hacimlerinin büyümesi sonucunda profesyonel yöneticilik anlayışı benimsenmektedir. Fakat çoğunlukla firma sahipleri yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini izleyebilecek zamana ve teknik veriye sahip değildirler. Firma sahipleri ve yöneticilerle olan söz konusu ilişik vekalet akdi kapsamında değerlendirilebilir. Çalışan bir yöneticinin görevlerini yapıp yapmadığını ile alakalı olarak firma sahibinin endişelerini azaltacak en mühim konulardan biride iç denetimdir. Bu sebeple iç denetçiler mali olan ve olmayan bütün uygulamaları içine dahil ederek denetimler yapar ve işletme sahibi ile yöneticiler içindeki çatışmaları azaltırlar (Küpçü, 2011:38).

### - Yönetime Danışmanlık ve Yardım

İç denetçiler kurumların yanılma ile şaibeleri bulmakla kalmaz, ayrıca gelecek dönemlerde aynı sıkıntıların oluşmaması için de yönetime danışmanlık faaliyetlerinde de bulunurlar (Küpçü, 2011:38).

## - Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Koruma

Hata ile hileli işlemler çoğunlukla, muhasebe standartlarına ve kurallarına uymayacak işlemler şeklinde ifade eder. Bu iki uyumsuzluğun arasındaki ayrım ise, gerçekleştirilen işlemlerde isteyerek yapılıp yapılmadığıdır. Hata ile hileli işlemler, teknik bakımından çok az konuda birbirinden ayrılabilir. Hilelerin çoğunlukla hatalı işlemlerden oluşur ya da hatalı işlemlerle üzeri örtülmeye çalışılırken yapılır. Hataların hileli olarak gözükmesi, yapılmakta bulunan sistemlerden değil, bunların bilerek yapılmalarından ortaya çıkar (Hiçşamaz, 1997:27; Aslan, 2003:11).

## 2.5. İç Denetim Planlanması ve Raporunun Hazırlanması

### 2.5.1. İç Denetim Planlanması

İç denetim birimi işletmenin amaçlarına uygun bir şekilde iç denetim biriminin önceliklerinin açıklandığı risk tabanlı planlar hazırlamalıdır (Özeren, 2000:2).

Planlama hazırlanırken gerçekçi, ulaşılabilir ve ölçülebilir amaçlar belirlenmeli, faaliyetlerin nasıl sevk ve idare edileceği ile tahmini iş bitirme süresini barındıran zaman planları yapılmalıdır. Sağlam bir denetim planlaması oluşturabilmek için kurumun mali yapısı, organizasyon şekli, konumu, ürettiği mal ile hizmetlerin özelliği gibi hususlarda veri sağlanmalı, firmayı olumlu veya olumsuz yönde etkileyebilecek bilgiler toplanmalıdır. Risk değerlemesi yapıldıktan sonra elde bulunan varlıkların ne biçimde kullanılacağına dair kararlar alınmalı ve iç denetim uygulamanın kriterleri ortaya çıkarılmalıdır. İç denetim birimi öncelikleri bulup yardımcı olabilecek kriterlerine örnek olarak kaynakların nakde dönüşme süresini, iç kontroller süreçlerinin kalitesi, en son denetim yapılma zamanı, işlemlerinin karmaşıklık seviyesi ile çalışanların özellikleri sayılabilir (Ceyhan,2010:57).

Bir iç denetim kurumunun değerini arttırılabilmesi için hazırlanan planların işletmenin belirlenmiş olduğu hedeflerine ve amaçlarına uyumlu olması gerekmektedir. Yönetim tarafından yapılan değişiklikleri, denetim biriminin hazırlamış olduğu planların güncelliğini korumaya için, yılda bir defa gözden geçirilmesi gerekir (Şengür, 2005:53).

## - Üç Aylık

3 aylık denetim planı, firmanın karşılaşılabileceği yeni risklerin de göz önünde bulundurularak yıllık denetim planının 3 aylık bölümler şeklinde daha detaylı planlanmasıdır. 3

aylık denetim planında denetim çalışmalarının başlangıç ile bitiş dönemleri açıklanmalı, her denetim çalışması için iç denetim personellere yetki ve görev dağılımları gerçekleştirilmelidir (Pickett, 2003:606).

İç denetim sorumlusu iç denetim birimini oluştururken, çalışanların sayısı ve tecrübe seviyesi belirlenirken; denetim çalışmalarının karmaşıklığı, kalitesi, vakit kısıtlamaları ve hazırda bulunan kaynaklar da göz önüne alınmalıdır. Kaliteli bir denetim için ise, iç denetçilerin bulunmasında, iç denetim çalışanın beceri, bilgi diğer yetenekleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Ek beceri, bilgi ve yeteneklerin lazım olduğu hallerde kurum dışı kaynaklardan da faydalanılması sağlanabilmektedir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004).

#### - **Yıllık**

Denetim uygulamaları kurumun güncel hedeflerini ve aşama kaydedeceği konuların açıklanmasını yapmak için denetim programlarının en azından senede bir kez incelenerek güncellenmelidir. Yıllık denetim planı, çoğunlukla takvim yılı için oluşturulan ve dönemdeki on iki aylık zaman diliminde yapılması öngörülen denetim çalışmalarının belirlenmesidir (Ceyhan, 2010:59).

Yıllık denetim planında denetimin detaylı bir planı oluşturmadan önce ana hususlar belirlenir. Yıllık planlamada önemli denetim konuları açıklanarak, denetim çalışmalarının esas amaçları ile düşünülen süresinin açıklanması yeterlidir. Denetim çalışmaları için herhangi bir yetki dağılımı gerçekleştirilmez (Ceyhan, 2010:59).

Planın hazırlanmasında iş yük dağılımı oluşturulmalı ve buna bağlı şekilde senelik bütçe oluşturulmalıdır. Senelik bütçe oluşturulurken iç denetim personel maaşları, sayıları, ulaşım ile konaklama giderleri göz önünde bulundurulmalıdır (Ceyhan, 2010:59).

#### - **Uzun Dönemli**

İç denetim sorumlusu üst yönetim ile görüşmeler yaparak uzun dönemli planlar hazırlamalıdır. Kurumsal faaliyetlere dayalı oluşturulan uzun dönemli planlar kurum seviyesindeki yani kurumun tüm faaliyetleri ile alakalı bulunan risklerin kontrol edilmesine yardımcı olur (Ceyhan, 2010:59).

Buna ek olarak denetlenecek konuların öncelik sırasını belirlenerek detaylı bir çalışma planının meydana getirilmesine yardımcı olarak iç denetim referanslarının etkin ve faydalı bir biçimde kullanılmasını sağlar. Bu maksatla uzun zamanlı planlamalar da iki değişik örnek baz alınmaktadır. Bunlardan ilki risk değerlemesi ile başlayarak firmanın gereksinim gördüğü yeterli kaynakların sağlanması diğer biri ise mevcutta bulunan kaynakların denetimde etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasıdır (Pickett, 2003:602-605).

### - Ön Araştırma

Kurumun karışık faaliyetleri için denetçinin denetimden önce ayrıntılı bir ön araştırma yapar. Uygun bir biçimde hazırlanmış ön araştırma, iyi bir denetim programının oluşturulmasını sağlar ve bununla beraber de iyi bir denetim yapılmış olur (Ceyhan, 2010:62).

Ön araştırmanın maksadı, iç denetçi firmanın amaçları, kurumun yapısı, faaliyetleri, risk yönetimi, fiziksel nitelikleri, kontrol ile yönetim modelleri, personel yapısı ile bilgi sistemleri hususunda veri toplamasıdır. Ön araştırma doğru ve yararlı bir görev programının meydana getirilmesine temel hazırlar, öncelikli hususlar üzerine durulmasını sağlar, daha düşük riski bulunan konularda saf dışı bırakılarak zamanının kaybının düşürülmesine zemin hazırlar (Gleim, 2004, CIA Review Part I, s. 212.).

Aşağıda ön araştırmada bulunması gereken işlemler sıralanmıştır:

Gözlem

Ön Toplantı

Sürekli Dosyaların Gözden Geçirilmesi

### - Denetim Planlaması

Denetim birimlerince kabul edilmiş denetim ilkeleri, denetim uygulamasının iyi bir biçimde planlanmasını sağlamaktadır. Denetim planlaması, sonuca erişmede denetçilerin çalışmalarını nasıl bir planda yürütecekleri husus da ki düzeni açıklar. Denetim planlamasının gayesi, denetlenecek hususları denetim alanlarına bölmek, denetçileri denetim konuları içinde iş bölümleri yaparak sorumluluklarını, bütün denetim konularını arzulanan denetim yöntemleri planlamak ve denetim çalışmasını zamanlamaktır (Ceyhan, 2010:61).

Çalışma alanlarından standartlarından ilki denetim çalışmasının düzenli ve etkin bir biçimde planlanmasını buna ek olarak varsa denetçi yardımcılarının gözlenmesidir. Planlama oluşturulurken zaman planlaması, işgücü planlaması ile kaynakların etkin kullanımının gerçekleştirilmesi konuları da dikkate alınmalıdır (Güredin, 2000:29).

Denetim çalışanları, denetlenecek firmayı ve faaliyete bulunduğu sektörde bilgi sahibi olunmalıdır. Geçerli bir denetim planlaması yapılabilmesi için firmanın organizasyon yapısı, kuruluş yeri, ürettiği mal ya da hizmetlerin cinsi, alımları, pazarlama süreçleri, yatırımları, mali yapısı, bağlantısı bulunduğu üçüncü kişiler gibi pek çok noktada bilgi edinmelidir. Denetçi bu hususlarda bilgi toplamasının ardından denetimin başlaması için doğru bir denetim planı oluşturur. Denetimin planlanması, verimli ve sağlıklı bir denetim yapılmasını sağlar (Ceyhan, 2010:61).

#### - İç Denetim Programı

2240 nolu standarda bakılırsa iç denetçiler, denetim sebeplerine yönelik yazılı iç denetim programları düzenlenmelidir. İç denetim programı; denetimlerin uygulanmasına yönelik oluşturulan ve işin meydana getirilmesinde takip edilen yöntemleri sıralayan bir belgedir. Denetim programı ön araştırma ile saha çalışması arasındaki ilişkiyi kurar. Denetim programı ön araştırma çalışmasının hemen arkasından yapılarak zaman kaybedilmemiş olur. Denetim programı denetim yürürlüğe girmeden önce hazır bulunmalı ve belgelendirilmelidir. Hazırlanan program denetim esnasında oluşabilecek farklılıklar karşısında farklı yol haritalarının da belirlenmesidir.

Denetim programı iç denetçilere nasıl, ne zaman, nasıl yapılacağını, kimin vasıtasıyla ve ne kadar zaman alacağı açıklanmalıdır ve bu programın, denetim hedeflerine erişilebilmesi için hangi denetim kriterlerinin uygulanacağı belirtilmelidir.

Denetçi hangi kriterlerinin uygulanması gerektiğini kişisel yargısına ve deneyimi ile alakalı şekilde tayin edecektir. Denetim programı denetim uygulamasının her konusu için ayrılması düşünülen zamanı belirtmelidir. Bu bir tahmindir fakat bu denetim uygun bir zamanda tamamlanması için birçok denetçinin görevlendirileceğinin ifade edilmesinde, iç denetim sorumlusunun denetim zamanının kontrol etmesinde ve izlenmesinde yardımcı olur.

## 2.5.2. İç Denetim Raporunun Hazırlanması

İç denetimin raporlama aşaması ikna etmek, bildirmek ve kaydetmek amacıyla yapılmaktadır. Bu amaçları yerine getirmek için raporlama aşamasının unsurları aşağıda belirtilmiştir (Karacalar, 2015:104).

### - Zamana Göre Raporlar

İç denetim raporları hazırlanma dönemlerine göre üç gruba ayrılmaktadır. Bu raporlar şunlardır:

#### 1. Yıllık İç Denetim Raporları:

İç denetim yöneticisi vasıtasıyla denetim komitesine sunulan yıllık raporlamalardır. Yıllık raporlamalarda iç denetim yöneticisi yıllık denetim planı ışığında iç denetim bölümünün gerçekleştirmiş olduğu çalışmaları analiz eder, plandan sapmalar bulunup bulunmadığını ve sapmalar varsa bunların sebeplerini açıklar. İç denetim yöneticisi firmanın kritik risklerini ve muhtemel risklerini özetleyip, dönem içinde geçirilmiş ve iyileştirici tedbirler alınmış riskleri ifade eder ve tedbir alınması gereken önemli riskleri firma yönetimine iletir (Pickett, 2000, 86).

#### 2. Üç Aylık İç Denetim Raporları:

Yıllık raporlamaların çok kapsamlı olanıdır. İç denetim yöneticisi denetim çalışmaları neticesinde belirlenen kritik riskleri ve muhtemel riskleri yönetimin bilgisine iletilir. Burada maksat kurumsal risk yönetimi sürecine riskleri dahil ederek bu risklerin yönetilmesidir ve aylık raporlamaların bir diğer maksadı ise denetim çalışmalarının yapılıp yapılmadığının açıklanmasıdır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004, 26).

#### 3. Ara Raporlar:

Hemen gösterilmesi ve işlemi gerçekleştirilmesi gereken verilen hazırlamak için, denetlenen uygulamayla alakalı bir değişikliği iletmek için ya da denetimin uzun bir zaman sürmesi durumunda denetimin ilerleyişi hususunda bilgilendirmek amacıyla ara raporlar hazırlanabilir. Ara dönemde hazırlanan raporlar sözlü veya yazılı şekilde olabileceği gibi ve gayri resmi veya resmi biçimde hazırlanarak raporlanabilir. Ara dönemde hazırlanan raporların hazırlanması gereken raporları hazırlanma gereksinimini ortadan kaldırmaz (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004, 17).

## - İletim Şekline Göre Raporlar

2400 nolu standart' a göre hazırlanan raporların yazılı olmasını mecbur değildir. Yalnızca bulguların doğru iletişim ile bildirilmesi tavsiye etmektedir. İç denetim raporları iletim şekillerine göre iki gruba ayrılmaktadır. Bu raporlar şunlardır:

### 1. Sözlü Raporlar:

Sözlü raporlamaların kullanım amaçları şunlardır (Sawyer, 2003, 79):

- Tamamlanması uzun sürecek denetim çalışmaları üzerine yönetimin bilgilendirilmesinde,
- Denetim etkinliklerinin planlanan denetim süreci ile düzen içinde uygulanıp uygulanmadığı hususunda yönetimin bilgilendirilmesinde,
- Risklerin epey fazla olduğu konularda düzeltici uygulamaların vakit kaybedilmeden yürürlüğe girmesi gerektiği durumlarda,

### 2. Yazılı Raporlar:

Denetim ile ilgili karar, bulgu ve tespitlerinin yazılı olarak denetçi tarafından sunulmasıdır.

#### - Raporun İçeriği

İç denetim sisteminde raporların içeriğinde bulunması gereken maddeler ve özellikleri aşağıda belirtilmiştir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004, 26).

**1. Başlık:** Denetim raporunda ilk önce firmanın unvanını denetlenen birim, birim ya da organizasyonun ismini, denetim raporunun hazırlanma dönemi, denetimin giriş ve bitiş tarihini, rapor numarasını ve denetim faaliyetini yapan denetçilerin isimlerini bulunduğu bir başlık kısmından oluşabilir.

**2. Temel Bilgiler:** Denetlenen alanların ve birimlerin raporu inceleyen tarafından anlaşılmasını sağlayacak esas veriler eklenir. Esas verilerde; daha önce yapılan denetim raporunda bulunan tavsiyelere, bulgulara, sonuçlara ve bunlara yönelik alınan önlemlerin şuan ki halinde denetçinin görüşlerine, denetimin önceden

hazırlanmış bir inceleme mi, yoksa yönetimin şahsi bir talebinin karşılanması için mi olduğu belirtilebilir.

**3. Özet Raporlar:** Farklı rapor okuyucularının rapordan anlamak istediği veriler değişiktir. Üst yönetimin rapordaki detaylar içinde kalarak kritik alanlarının atlamasını önlemek için denetim raporuna ilişkin veya farklı bir özet rapor sunulabilir. Ancak özet raporlar raporun amacını anlatacak esaslardan oluşmalıdır.

**4. Raporun “Amaç” Bölümü:** Raporu inceleyenler denetimin neden hazırlandığı ve denetimden ne beklendiği hususunda bilgi verilmelidir. İç denetçiler, raporun amaç kısmında; “Risk yönetiminin değerlendirilmesi”, “İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi”, “firma hedeflerine ulaşılması için bölümün verimliliği ve etkinliğinin değerlendirilmesi” gibi standart anlatımlardan yararlanabilmektedir.

**5. Raporun “Kapsam” Bölümü:** İç denetim raporunda denetlenen süreç, işlem ve etkinliklerin gösterilmesidir. Bazen denetlemeyle ilgisi olmayan konulardan da bahsedilebilir.

**6. Raporun “Sonuç” Bölümü:** Sonuçlar, faaliyet veya kısım amaçlarının firmanın hedeflerine uyup uymadığını ve denetleme amacı olan uygulamanın hedeflendiği gibi çalışıp çalışmadığını içerebilir. İç denetçinin geri dönüşü, genel bir değerlendirmeyi şeklinde olabileceği gibi, geri dönüşü belli taraflarıyla veya belli kriterlerle bağlı da olabilir.

**7. Kıstas:** Denetçi denetimi yaparken ne derecede etkin, ne derecede uygun, ne derecede ekonomik ve ne derecede verimli olduğunu ölçülebilmesi için bir takım kontrollere ihtiyacı vardır. Kurumların bir kısmı çalışma bölümleri için çalışma standartları açıklanmış olabilir. Mesela yönetim mal ve hizmet alımlarında %2’den çok kusur olan malların ve hizmetlerin geri iadesi hususunda bir izahatname vermiş olabilir. Bu konuda verilmiş olan izahatname denetçi için standartları teşkil eder. Eksik kriterler de tatmin edici olmayan uygulamaların tekrar incelenmesine sebep olur. İç denetçi yöntemlerin nasıl işlenmesi hususunda incelemeler yaparak malumat sahibi olmalı ve gerektiği durumda geliştirmelerde bulunabilir.

**8. Tespit:** İç denetçinin soruları, tasdikleri ve incelemeleri neticesinde temin ettiği verileri ve ilettiği bulguları desteklemek için süreçlerle, olaylarda ve işlerle alakalı yaptığı izahlardır. Tespit, “Var olan nedir?” sorusunun yanıtıdır. Kısaca tespit, iç denetçinin inceleme esnasında temin ettiği neticelerdir. Denetçinin örnekleme birimi olarak bulmuş olduğu işlem, süreç ya da etkinlikleri ile alakalı saptamaları esas kütleli temsil edebilecek boyutta olmalıdır. Tespit, ana kütleli temsil edecek nitelikte değil ancak çok ciddi ve büyük risk üstlenen bir uygunsuzluk ise denetçi bunu da raporda göstermelidir.

**9. Sorun:** Muhtemel durumlar ile var olan durumlar içinde tespit edilen ayrımın sebepleridir. Sorun, “Niye bunun gibi bir fark vardır?” sorusunun yanıtıdır. Kriterlerden sapmaların sebepleri, hedef ve amaçlara erişememesinin sonuçlarını gösterir.

Sorunları bulmak için sırasıyla şu süreçler takip edilir. (Sawyer, 2003, 86):

- Verilerin toplanması,
- Hatalı işlemlerin bulunması ve farklılıkların belirlenmesi,
- Düzeltici faaliyetlerin saptanması,
- Hataların ayrıntılarının detaylıca açıklanması: Sapma nedir? Sapma nerededir? Ne zaman ortaya çıkmaktadır? Ne kadar önemlidir?
- Muhtemel problemlerin analiz edilmesi: Problemler sapmaların tamamını izah ediyor mu? Her hata da bu sonuçlarla karşılaşılıyor mu?
- Alternatif uygulamaların kıyaslanması,
- İşlemlerin iyi yapılabilmesi için denetim düzenlemelerinin teklif edilmesi.

**10. Etki:** Bulguların ölçütlere elverişli olmamasından ötürü firmanın karşılaşabileceği risk veya karşı karşıya gelme olan risklerdir. Etki, “Kim ya da ne zarar görecektir?”, “Zararın büyüklük ve kötülük derecesi nedir?” “Farkın etkisi nedir?” “Zararın sonuçları nedir?” sorularının yanıtıdır. Bu soruların yanıtları kabul görmeyen boyutun sürmesine onay verildiği durumda sorunu halletmek için ihtiyaç olan işlemlerin maliyetinden daha çok kayba yol açabileceği hususunda yöneticiyi inandırabilecek kadar ciddi olmalıdır. Etki, tespit ve sebeplerin olağan sonuçlarını, tespit ve sebeplerin sürdüğü durumda meydana gelebilecek neticeleri okuyucuya anlatır (Cutler, 2001, 113).

**11. Raporun “Öneriler” Bölümü:** Öneriler bölümü, iç denetçilerin raporları neticesindeki yorumları ve izlenen politikaları geliştirilmesi ile alakalı olarak yaptığı önerilerdir. Sonuç ve öneriler en fazla düzeyde mesaj veren bölümdür. (Cutler, 2001, 113).

Öneriler bölümde olağan halin toparlanması ya da işlemlerin geliştirilmesi için ihtiyaç olan uygulamaların neler olduğu bulunur. Bu bölümde neticeye varılması hakkında yöntemleri iletme, performansın iyileştirilmesine ya da düzeltilmesi hakkında tekliflerde bulunabilir.

#### - Raporunun “Standartlara Uygundur” İbaresini

İç denetim raporunda 1 Ocak 2002’de 5 yıllık dönemde 1 kez ve ilk kez dış değerlendirme tamamlandığı takdirde her 5 yıllık dönemde en az bir kez dış değerlendirme tamamlanması zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca bu tarihten itibaren iç denetimin faaliyetlerinin “standartlara uygun yapılmıştır” ibaresi ile raporlanması zorunluluğu da getirilmiştir.

#### - Raporlama Yapılacak Taraflar

İç denetim sistemlerinde denetleme yapılırken raporlama yapılacak taraflar aşağıda belirtilmiştir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004, 24):

- Denetlenen Faaliyetin Yönetimi:
- Denetlenen Faaliyet ile Sorumlu Olan Yönetici:
- Denetlenen Şirkette Faaliyetleri Yerine Getiren Personel:
- Üst Yönetim:
- İç Denetim Birim Yöneticisi de Dâhil Denetim Fonksiyonlarından Mesul Yönetim:
- Yönetim Kurulu:

## 2.6. Dünyadaki Düzenlemelerde İç Denetim

İlk olarak ABD ve İngiltere’de patlak veren ve sonra pek çok devlet de olan mali krizler neticesinde denetimin önemi çoğalmış, ulusal ve uluslararası mecralarda önemli pek çok düzenlemelere gidilmiştir. Özellikle Sarbanes Oxley Kanununun hayata geçirilmesi ve iyi

bir kurumsal yönetime ilişkin işlemler de bu zamanda yaygınlaşarak iç denetimin önemini artırmıştır. Güvence faaliyetlerine duyulan gereksinim, iş hayatında etkili bir kurum yönetiminin olmasında, hem rekabet ortamında ayakta kalabilmesinde ve hem de mali krizlerin önüne geçilmesinde ciddi bir görev almaktadır. Bu gereksinimlerin karşılanmasıyla firmalarda iç denetimin daha da aktif ve geliştirilmesi gerekliliği ön plana çıkmıştır (Abdioğlu, 2007:101).

#### - **COSO Raporu**

COSO 1992’de ‘‘İç Kontrol Bütünleşik Sistem’’ adlı bir rapor hazırlayarak iç kontrol gereksiniminin tanımını yapmıştır. Organizasyonları Destekleme Komitesi yayımlandığı raporuna göre etkili iç kontrol düzeninin beş işlemi aynı zamanda taşması gereklidir. Bunlar, kontrol faaliyetleri, risklerin tespiti, kontrol çevresi, bilişim ve iletişim ve izlemedir. Firma içinde güçlü bir iç kontrol yapısının oluşturulmasında yönetim ve yönetim kurulu sorumludur.

Organizasyonları Destekleme Komitesi raporu i denetçilerin verimli, aktif ve yeterli iç kontrol yapısını yerleşmesi, kontrol edilmesindeki ve geliştirilmesi yönünde durmaktadır. İ denetçiler, i kontrolün ve iç kontrol hedeflerinin açıklanması, güçlü bir iç kontrol ve unsurların tanımlanması, elverişli değerleme araçlarının bulunması ve sağlanan iç kontrol yapısının yeterliliği ve verimliliğinin takip edilmesi aşamasında yönetim ve bağımsız denetçiler ile aynı anda faaliyetleri yürütmelidir (Uyar, 2004:10-11).

#### - **CADBURY Komitesi Raporu**

1992 senesinde İngiltere’de ortaya çıkan ‘‘Cadbury Komitesi’’ firmalarda etkili kurumsal idarenin ortaya çıkması hususunda rapor hazırlamış ve farklı fikirler sunmuştur. Raporda, borsada faaliyet gösteren firmalar açısından denetim komitesi kurulmasının gerektiği söylenmiştir. İç denetimin maksadı firma dahilindeki kontrollerin ve yöntemlerin düzgün olarak seyredilmesi ve etkinliğinin çoğalmasıdır. İç denetim, denetim komitesi şahsına çeşitli araştırmalar gerçekleştirecek yolsuzluk kuşkusu bulunan durumları inceler. İç denetim biriminin bağımsızlığını gerçekleştirilmesi bakımından denetim sorumlusunun iç denetim komitesi başkanına ulaşması kısıtlanmamış olmalıdır. İç denetim sorumlusu denetim komitesi toplantılarına iştirak etmeli, denetim alanı ile çeşidi hususunda görüşmeler gerçekleşmelidir (Uyar, 2004:12).

## **Diğer Ülkelerde İç Denetim**

### **- ABD’de İç Denetim**

Amerika Birleşik Devletleri’nde Genel Denetim Ofisi (Sayıştay) Kongre açısından kurumların performans ölçümünü gerçekleştirmek için dış denetimden yetkili olarak vazifelendirilir. İç Denetim, bu sistemde özel sektörden ilk kez 1950 senesinde uyarlanmıştır. İç denetim yönetim ile finans bölümlerinden bağımsız şekilde üst yönetici vasıtasıyla yönetim kontrollerinin bütününe içine alacak biçimde oluşturulmuştur. 1978 senesinde Genel Müfettiş Kanunu (Inspector General Act) açıklanarak bu sistem kısmen farklılaştırılmıştır. Her kamu kurumunun iç denetim biriminin de ilk sırasında bulunmak üzere Genel Müfettiş (IG) birimi oluşturulmalıdır. Genel müfettiş direkt olarak kamu kurumu yöneticisine bağlı ve öbür birimlerden farklı olup ona bildirge sunar ve Kongreye de gerçekleştirdiği faaliyetleri üzerinde verilerini sunar. Kurumun başındaki sorumlunun Genel Müfettişin rastgele bir denetimi engelleme görevi yoktur. Genel Müfettiş denetim ve teftiş raporlarını kurumun yöneticisine iletir, bu sorumlu şahsi yorumlarını ilave ederek 30 gün de bu raporu Kongre’ye iletir. Bu yaklaşımla, iç denetimin idareye yardımcı olma fonksiyonunu işlevine açıklık getiren ademi merkezîyetçi fikir ile raporların kongreye sunulması yöntemiyle, dolaylı yoldan dış denetim yetkisi birleştirilmektedir (Karaarslan, 2006:289).

### **- İngiltere’de İç Denetim**

İngiltere Meclisi, kamu giderlerinin kontrolünü yapmaktadır. Meclis, kamu mali idaresi Ulusal Denetim Ofisi’nin katkısıyla yakından seyrederek. Hazine ise kamu giderlerinin tasdik etme vazifesini üstlenerek Bakanlıklara ait giderlerle, kaynakları kullanmış birimlerin denetimi ve kontrolü ile sorumludur. Bunlara ek olarak bakanlıklar şahıslarına ait ayrılan varlıkların kullanımıyla alakalı hesap sunarlar. “Mali görevli” isimi taşıyan memurların üzerine inşa edilmiş sistemle bu uyum meydana gelir. Hazine Mali Görevlilerin mesuliyetlerini belirler (Kaya,2016).

### **- Almanya’da İç Denetim**

Bu sistemde; iç denetim birimi kamu kurumlarının kontrol bölümlerinden olmaksızın dış denetimin bölümü olarak değerlendirilir. İç denetim çalışanlarının kadroları çalıştıkları kurumlarda olmasına karşın, Federal Denetim Mahkemesinin (Sayıştay) himayesi altında mesleki görev ve teknikleri göstermesiyle denetim gerçekleştirir ve direkt bu yüksek

mahkemeye rapor verir. Bu sistemde alışıla gelmiş iç denetim modelinden daha çok harcama öncesi ön denetim görevi ifade edilir (Karaarslan, 2006:289).

#### - İtalya’da İç Denetim

İtalya’da kuruluşların denetimini yapmak amacıyla İç Denetim Müfettişleri vardır. Her firmanın veya bakanlığının İç Denetim Müfettişleri değişik birimler için cezai soruşturma yada disiplini sağlayan sorumlulardır. Ekonomi ve Maliye Bakanlığına bağlı şekilde teftiş inceleme ile kanuna uygunluk denetimi gerçekleştiren merkezde Mali Denetim Birimi ve Merkezi Vergi Denetim Birimi bulunmak kaydı ile iki gruptan meydana gelen Kamu Mali Denetim Birimi var olmaktadır. Bunların dışında, Parlamento adına hizmet eden Savcılık ile bir hesap denetçisi olarak Sayıştay bulunmaktadır (Balta, 2006: 55-56).

#### - Portekiz’de İç Denetim

Portekiz iç denetimde merkezi yaklaşımın kabullendiği uluslardan birtanesidir. Finansal kontrol düzeni ülkede iç ve dış kontrollerden meydana gelir. Ulusal Meclis’te dış kontrol idare edilirken, iç kontrol Maliye Bakanlığı aracılığıyla Maliye Genel Müfettişliği vasıtasıyla meydana gelir. Maliye Genel Müfettişliği, direkt Maliye Bakanlığı’na bağlı olup, bütün kamu harcamalarının kontrolüne sahiptir. Buna ek olarak farklı her Bakanlığın kendine ilişkin etkin bir iç denetim birimleri bulunmaktadır (Ekiz, 2011: 57).

#### - Hollanda’da İç Denetim

Ülkede, bakanlıkların yönetim kontrolünden sorumlu olduğu ve parlamentoya yıllık rapor sunduğu klasik “kuzey” modelini benimsemiştir. İç denetçiler, Maliye Bakanlığı tarafından koordine edilmekte ve esas itibariyle mali denetimi yerine getirmektedirler. İç denetçiler, bölgesel ve belediye seviyesinde de denetim yapmakta ve dış denetçiler, iç denetçilerin raporlarından yararlanmaktadırlar (Uzun, 2007:6).

#### - İsveç’te İç Denetim

Parlamento Denetçileri ve Ulusal Denetim Ofisi İsveç’te iki başlı olarak denetimi sağlamaktadır. Parlamento İçin Parlamento Denetçileri denetimi sağlamaktadırlar. Devletin bütün işlemlerini ve hükümet uygulamalarında etkili tüm firmaların denetleme hakkına Parlamento Denetçileri sahiptir. Denetlenecek husus hakkında serbestlerdir. Denetim

sonuçları bir rapor haline getirilerek parlamento işlem yapmadan önce parlamento komiteleri inceleme yapmaktadır (Kaya,2016).

## 2.7. Türkiye’deki Düzenlemelerde İç Denetim

### - Bankalardaki Düzenlemeler

Bankalar oluşabilecek tehditlerin öngörülmesi ve denetimini yapmak için faaliyete geçirecekleri iç denetim birimi ile risk yönetim sistemleri ile alakalı usul ve esasları belirlemek için “Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik” hazırlanmış ve 08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete’ de çıkararak faaliyete girmiştir. Bankalarda iç denetim sistemi amaçlarına ulaşabilmek için yapılan düzenlemeler şunlardır (BDDK, 2001, 6):

- Banka işlemlerinin kanunda, yönetimce saptanmış politika ve stratejilere elverişli bir şekilde planlanmasının ve uygulanmasının denetimini,
- Yönetim sistemlerinin aktif bir şekilde çalışmasını sağlayacak biçimde yapılmalıdır.
- Risklere karşı yeterli tedbirlerin alınmasını,
- Yönetimin, bankanın likiditesini, aktiflerinin kalitesini, sermaye yeterliliğini, bütçesine uygun kârlılık performansını ve bankacılıkla ilgili yasa kararlarının eksiksiz olarak düzgün ve vaktinde incelemeye sorumlu olmasını,

### - Aracı Kurumlarda İç Denetim

Aracı kuruluşların karşı karşıya geldikleri risklerin incelenmesi ve risklerin denetimini sağlamak amacı ile hazırlayacakları iç denetim düzenlemelerine ait usul esaslar Sermaye Piyasası Kurulu Seri: V No: 69 “Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” ile hazırlanmış ve 14.07.2003 tarih ve 25168 sayılı R.G.’de çıkmıştır (SPK, 2003, 16).

### - Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde İç Denetim

“Sigorta ve Reasürans Kuruluş ve Çalışma Esasları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” 27 Ocak 2004 tarih ve 25359 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yönetmelikte sigorta ve reasürans şirketlerinin yapılarında, faaliyetlerinin boyutu ve yapısıyla uyumlu, değişen şartlara cevap verebilecek nitelik,

yeterlilik ve etkinlikte, iç denetim sistemlerini kurmak, idame ettirmek ve geliştirmek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır (T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, 2004, 10).

#### - Emeklilik Yatırım Fonlarında İç Denetim

Emeklilik yatırım fonlarının kuruluş ve faaliyetlerine ilişkin esasların düzenlenmesi amacı ile “Emeklilik Yatırım Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik” 28.02.2002 tarihinde 24682 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır. İç denetim sisteminin kapsamında şu hususlar yer almaktadır (Aslan, 2004, 68):

- Emeklilik şirketi faaliyetlerinin mevzuata, şirket stratejisi ve politikalarına, emeklilik sözleşmesine ve ana sözleşmeye uygunluğu,
- Kayıtların vaktinde ve düzgün yapılması,
- Tüm faaliyetlere ilişkin belgelerin düzenlenmesi,
- Emeklilik şirketi adına yürütülen faaliyetlerin sözleşmelere uygunluğu,
- Muhasebe belge ve kayıt düzeninin sağlıklı bir şekilde işlemesi,
- Risklerin en aza indirilmesi amacı ile risklerin tanımlanması ve gerekli önlemlerin alınması,
- Yapılan harcamaların belgeye dayandırılması.

#### - 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim

Devletimizde de kamu varlıklarının ekonomik, etkin ve verimli bir biçimde sağlanması ve kullanılmasını, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamak gayesiyle “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” düzenlenmiş ve 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır. Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim boyutundaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü içermektedir. (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003, 51).

## 2.8. Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi

Firmalar, gelişim, değişim ile rekabete dayalı şekilde faaliyetlerini devam ettirebilmek için kurumsallaşmayı benimserler. Örgütsel değişiklikleri ifade eden kurumsallaşma, aynı dönemde firmanın etrafına ne şekilde uyum sağlayacağını açıklayan sistem esaslı bir olgudur. Aynı dönemde firmanın dış dünyayla etkileşimiyle meydana gelen kontrollü ve uyumlu çalışmalar sistemi ve bu sistemle meydana gelen uygulama, kural ile prosedürlerin tamamlanması işlemlerini anlatmaktadır (Cevher, 2016: 6).

Gelişmekte bulunan ya da gelişmiş olan sermaye piyasaları incelendiğinde, yatırımcıların dikkatini çekebilecek yabancı ve yerli sermaye sahiplerinin giderek kurumsal yönetim esaslarına olan düzene verdikleri önem gözükmemektedir. Kurumsal ortakların, yatırım amacıyla varlıklarını değerlendirdiklerinde, denetim ve kamuoyunun açıklama gibi işlemler yapıldığı takdirde kurumsal yönetim tebliğine uyumu konusun da değerlendirmeler yapmışlardır (Kayacan ve Yazgan, 2008: 40-42).

Güvenilir kurumsal yönetimin bir konusu olarak gündeme gelen iç denetim, fonksiyonel işlemler ve gelişim hususlarında yönetimde yer bulmuştur. Aynı zamanda iç denetim, çalışmalarında kurumsal yönetimin değerlendirilmesi, mali yapıyı düzenleyici kurumların söz konusu uygulamayı düzenlemesi, firmalardaki finansal sistemi daha güvenilir ve verimli bir duruma getirmiştir. Özellikle son dönemlerde gündemde olan firma skandalları, iç denetimin aktif şekilde ve yönetimin iç denetim ikazlarını da dikkate almadığı durumlarda, çok yanlış sonuçlar çıktığı görülmüştür. Düzenleyici kurumlarca, iç denetimin kurumsal yönetimdeki etkinliğinin farkına varıldığını bildiren birçok değişiklikler hazırlamıştır. Sarbanes-Oxley düzenlemesiyle, krizler ve finansal raporlamadaki hataların önüne geçilme görevi denetim komitesine verilmiştir. SPK ile BDDK düzenlemeleriyle de Türkiye'de, denetim komitesi ve iç denetim biriminin kurulması mecburiyetiyle iç denetim ile denetim komitesinin yapması zorunlu yükümlülükler açıklanmıştır (Kayacan ve Yazgan, 2008: 40-42).

Kurumsal firmalarda, sorumluk ve yetkiler tam olarak açıklanacağından, bilgi akışında aksaklığın olmadığı ve kontrolün sağlam olması nedeni ile sıkıntılar yaşanmayacaktır. Sorumluluk ve yetkilerin açıklandığı, firma içinde örgütlenmenin oluşturulduğu, iç denetim yapısının kurulduğu firmalar, yapının işleyişi, etkinliği üzerinde duracak, kurum politikası ve amaçlarına ne kadar hizmet ettiği değerlendirilecektir. Verimli bir iç denetim ile

amaçlanan stratejilere ulaşmak ve mali raporların güvenilir olmasının yanı sıra oluşturulmuş politikalar ve yasal düzenlemelere uygunluğunun sağlanması bakımından önem taşımaktadır. Günümüz firmaları kurumsal yönetim ve iç denetimin önemini kavramış, güven sağlayan bir yapı olduğunu, iki kavramın birbirinden ayıramayacağını, faaliyetlerinde etkinliği ve hedeflere ulaşmada bir kılavuz olduğunu kabul etmiştir. (Aksoy. T. 2005:72)

Günümüz firmalarında sadece kendi açılarından faaliyetlerini değerlendirmeyip, bilgi kullanıcıları açısından kamuyu aydınlatma ve bilgi verme düşüncesi önem kazanmıştır. Doğru ve güvenilir verilerin oluşmasında iç denetim sadece yönetimin beklentisi değildir. Bağımsız denetçiler, kayıtların doğruluğu ve tamlığı ile daha çok ilgilenirken, işletme içinde gerek yönetim gerekse iç denetçi, iç denetimin muhasebe verileri üzerinde ki etkisinden çok kârlılık üzerindeki etkisi ile ilgilenmektedirler. (Uzay Ş. 1999:15)

Firma organizasyonlarının yöneticilere bağı olmadan geliştirilebilmesi ve sürdürülebilmesini sağlayan faaliyet ve yönetim yapısının kurulması biçiminde açıklanan kurumsallaşmanın daha önceden açıklanmış kurullarla oluşturulmasıdır. Kurumsal yönetim ile kurumsallaşmanın önem kazanması iç denetime olan alaka her geçen gün çoğalmaktadır. Bir firma iç denetim birimini çağdaş ilkelerle oluşturmuş ise, bu olgu kurumsal yönetim ve kurumsallaşmanın önemli işaretidir. (Eliuz, 2007:75)

Denetim biriminde oluşan yaklaşımlar da denetim faaliyetlerini etkilemektedir. Bunun gibi yaklaşımlar firmalarda denetim sürecini temelden yapılandırmakta, karşılaşılabilecek tehditlerin verimli bir biçimde önlemektedir. Klasik denetim esaslarının firmanın güvenilir veri sağlama konusunda eksik olduğu göstermektedir. Denetim faaliyetinde, geçmiş dönemlere ilişkin mali bilgilerle beraber oluşabilecek risklerin de kestirilmesi gerekir. Bu neticede risk odaklı iç denetim anlayışı ve risk yönetimi ile firma tehditlerinin ölçülmesi, belirlenmesi ve en düşük seviyeye düşürülmesi gerekmektedir. Aşağıda iç denetimin başarı kriterleri açıklanmaktadır;

- İç denetim, öncelikleri, yönetimin amaçlarını ve stratejik hedefleri hakkında yoğunlaşmaktadır.
- Denetim faaliyetleri geçmişten çok geleceğe yönelmektedir.
- Sorunların çözümünde katma değer yaratan danışman yaklaşımı ve denetlenen alandaki gelişim ihtiyaçları ön plana çıkarılmalıdır.
- Kilit iç riskleri için iç kontrol sistemi değerlemesi tasarlanmalıdır.

- Faaliyetlerin verimliliği, etkinliği ve ekonomikliği değerlendirilir.
- İç denetim fonksiyonu, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirir.

Başka bir deyişle, iç denetim faaliyetleri, giderek çoğalan hızla gelişen BT' nin oluşturduğu kaynaklardan düzenli bir şekilde faydalanmanın yollarını aramaktadır. Kurumsal yönetim iç denetim için yeni kapılar açmakta ve iç denetim firmalarda ki önem derecesini artırmaktadır. Aşağıdaki tablo ise yönetim alanındaki değişimleri göstermektedir.

**Tablo 2.1.** Değişen Yönetim Anlayışı

Konu	Eski Uygulama	Yeni Durum
Temel Kavram	Ürün kalitesi	Yaşam kalitesi
Şeffaflık	Bilgiler yalnız yönetime sunulur	Bilgilerin çalışanlara ve kamuoyuna sunulması
Yönetim Tarzı	Genel Müdür ve CEO'nun tek yetkili olduğu katı bir hiyerarşi	Yönetim Kurulu ve çalışanların katılımı ile "birlikte yönetim"
Hesap Verilebilirlik	Yalnız şirket sahibine	Hisse senedi sahiplerine, çalışanlara ve tüm topluma
Öngörülebilirlik	Strateji ve politikalar konusunda belirsizlik	Strateji ve politikalar tüm topluma duyurulur
Yönetim Ufku	Kısa vade	Orta ve uzun vade
Temel Davranış İlkesi	Başarı için her yol mubah	Yasal ve ahlaki sınırlara uyum
Başarı Kriteri	Kar – Zarar – Satış	Kar ile birlikte sosyal verimlilik
İş İlişkilerinde Temel Tercih	Her ne pahasına olursa olsun KAZAN	Hem kazan hem de karşı tarafı KAZANDIR

Kaynak: Eser 2005:10

Kurumsal yönetim hakkında yöneticilerin, firmaların karşılaşılabilecekleri tehditleri tanımlama ve belirlemesi, bu tehditlerin ölçülmesi, bu tehditlerin onaylanabilir bir seviyede olup olmadığına karar vermesi ve onaylanabilir bir seviyede değilse bu tehditlere karşı önlem

alınması gerekir. Sonraki süreçte yöneticiler, bu önlemlerin faaliyetlerini takip etmesi ve tehditlerin olması gerektiği gibi önlemlerin alındığında emin olmalıdırlar. Bu ise risk yönetimidir. (Kurnaz, 2006:175)

Firmalarda, kurumsal yönetim faaliyetleri ve iç denetime işlevsellik kazandırması bakımında kritik bir role sahiptir. Kurumdaki sıkıntılı süreçleri çözümlerin oluşturulmasını sağlamaktadır. Kurumsal yönetimin oluşturulmasında, iç denetim faaliyetlerinde faydalanılması, menfaat sahipleri bakımında güvence vermektedir. Kurumsal yönetim yapısının oluşturulmasında iç denetim hizmetlerinden faydalanılması hile, hata ve bilerek yapılan yolsuzlukların önüne geçilebileceğinden menfaat sahipleri içinde eşitlik ilkesinin sağlanması bakımında güvence vermektedir. Sağlıklı bir kurumsal yönetim yapısı oluşturmak isteyen firmanın, iç denetim faaliyetleri oluşturulmadan sağlanabilmesi imkânsızdır. Bunu neticesinde bu yapıları oluşturmak isteyen firma, kesinlikle kuvvetli bir iç denetim oluşturulmalıdır. İç denetim firmalarda kurumsa yönetim esaslarının oluşturulması için bir araçtır. (Sezgin, 2002:9)

Kurumsal yönetim sisteminin oluşmasının sebeplerini sıralayacak olursak bunlar;

- Uluslararası ve küresel sermaye hareketleri
- Mali krizler
- Özelleştirme
- Firma skandallarıdır.

Denetim, kurumsal yönetim konusu içerisinde en kritik hususların başındadır. Kurumsal yönetimin genel kabul görmüş ilkelerinin faaliyete geçirilebilmesi ve paydaşların huzurunda kurumsal güvenin ve itibarın sağlanmasında denetim hizmetlerinin rolü büyüktür. Gerek bağımsız denetim gerekse de iç denetim hizmetlerinin risk odaklı olarak yapılması ile birlikte firma yapısında karşılaşılabilecek hile, hata ve suiistimallerin önüne geçilmesi ve bu amaçla firmada kurumsal yönetimin şeffaflık ve hesap verilebilirlik esaslarını kuvvetlendirecektir. Kurumsal yönetim esasında iç denerim ana görevlerini şu açıklayabiliriz (TİDE, 2004: 22-23);

- Ana risklerin raporlanma sürecini değerlendirmek,
- Risklerin doğru sınıflandırıldığı konusunda makul güvence vermek
- Risk yönetimi süreçlerini değerlendirmek,

- Ana risklerin yönetim süreçlerini gözden geçirmek.

Sonuç olarak, iç denetim, kurumsal yönetim yönetimden sorumlu olanlara, değerinin artırabileceği, iki tip faydası vardır: danışmanlık ve güvencedir. Güvence hizmeti hususunda, bir mesleki iç denetim hizmeti, iyi bir risk yönetimi, kurumsal yönetim ve iç kontrolü oluşturma amacının uygunluğu ve süreçlerin etkinliği konusunda objektif bir güvence vererek yönetim güvencesini destekler. Yaptığı çalışmanın bir parçası olarak, böyle bir faaliyet, bu gibi konuların gelişmesinde referanslar da bulunur, bu gelişmelere imkân sağlar ve danışmanlık hizmetleri verir.

## 2.9. İç Denetimin Kurumsal Yönetime Olan Etkisi

İç denetim ve bağımsız denetimin, kurumsal yönetime tabi en kritik başlıklardan birisidir. Firma kapsamında, kurumsal yönetimin faaliyete geçirilmesi ve yöneticiler tarafından kurumsal itibarın ve güvenin sağlanmasında denetimin etkisi yok sayılamaz. İç denetim ile bağımsız denetim uygulamaların risk odaklı çalışmasıyla birlikte firma yapısında ortaya çıkabilecek yolsuzluk, hata ve hileleri önleyerek firmada kurumsal yönetim kavramlarından şeffaflık ve hesap verebilirlik esasları kritik bir işlem olarak karşımıza çıkacaktır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 69).

Disiplinli ve düzenli bir yaklaşımla iç denetim çalışmaları; kurumsal yönetim ve risk yönetimi, kurumların iç kontrol yapılarını inceleyerek bu yapıların geliştirilmesine dayanak olmaktadır. Kurumsal yönetim ile iç denetim birazdan açıklanacak hedefleri benimsemesi için kurumsal yönetim geliştirilmesi ile yüksek seviyelere çıkarması için iç denetim esaslı düzenlemelerde bulunmak mecburiyetindedir. İç denetim çalışması (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2012: 13):

- Kurum yapısında, bulunması teşkil eden kurumsal değerler ve etik değerlerin iyileştirilmesi konularında imkân sağlar,
- Kurum yapısında, güçlü bir kurumsal bağımsız performans sağlanmasında,
- Firma üst yönetiminin hesap verebilirliğini kolaylaştırır,
- Firmanın karşılaşılabileceği risklerin firma içinde ilgili birimlere zamanında iletilmesine yardımcı olur.
- Kurum üst yönetimi ile firmanın denetçileri arasında sağlıklı bir ilişkinin kurulmasına yardımcı olur.

- Firmanın, üst yöneticileri ve iç denetçileri arasında iletilmesi istenilen verilerin ve bulguların ulaştırılmasına olanak tanır.

## 2.10. Kurumsal Yönetim Anlayışı İle Birlikte İç Denetimlerin Değişen Rolü

Dünya'nın gelişmesiyle finansal sistemde ve uluslararası ekonomik ilişkilerde meydana gelen sorun ve bunalımların özünde daha fazla finansal tabloların güvenilir olmadığı ve bu neticede belgelerin içeriğinde yer bulan rakamsal bilgilerin gerçekçi olmadığı olgusu bulunmaktadır. Başka bir deyişle finansal tabloların gerçeği yansıtmamaktadır. Olaya bir diğer yönden bakacak olursak güven eksikliğinin sebeplerini daha iyi analiz edebilmek, bu eksikliklerle daha iyi başa edebilmek ve alınacak tedbirlerin saptanabilmesi için mali raporlama sürecinde bulunan katılımcıların ve bu süreçte yerine getirmesi gereken sorumlulukların ve görevlerin belirlenmesinde fayda sağlamaktadır (Seviğ, Kurumsal Yönetim ve Denetim).

Mali tablolarda yer alan gerçek verileri gizlemek yönüyle; ilgili kurumların bağımsız denetim şirketi sorumlularına ya da denetçilerine yalan söylemek, kritik verileri mali tablolara aktarmamak şekliyle kamuya bildirmek ve kamuoyuna yanlış finansal tabloları açıklamak gibi işlemlerde bulunan yöneticilerin temel meselesi, aslında kurumsal yönetim esaslarına uymamaktır (Küçüksözen, 2005:12).

Kurumsal Yönetim ile şirketlerdeki iç denetimin etkinliğini sağlamadaki görevleri şu şekilde sıralanabilir (Sevim ve Eliuz, 2007:36):

- Mali raporlama sürecinin gözetimiyle ilgili, kamuya sunulan mali bilgilerin adil, dengeli ve muhasebe standartlarına uygunluğunun sağlanmasında yönetim kuruluna yardımcı olarak yönetim kurulu adına yönetimle bağımsız denetçi arasında mutabakatı sağlamak,
- Bağımsız denetçinin görevini gerektiği gibi yerine getirip getirmediğini gözetlemek ve bu konuda yönetim kurulunu bilgilendirmek,
- Bağımsız denetçinin atanması, görevden alınması ve denetim ücreti hakkında yönetime tavsiyelerde bulunmak,
- İç ve dış denetçilerin mali raporlamayla ilgili incelemelerinin boyutlarını kavramak ve önemli bulgu ve tavsiyelerle ilgili yönetim tarafından verilen yanıtlarla birlikte elde etmek ve değerlendirmek,

- Yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu izleyen iç kontrol yapısının etkinliğini, yönetim raporlarının sonuçlarını ve her türlü disiplin olayını yeniden incelemek,
- Yasal kurumlar tarafından yapılan her denetimin bulgularını ve görüşlerini yeniden gözden geçirmek,
- Şirket personeline gerekli kuralların iletilmesi ve uygunluğunun izlenmesi için kullanılan süreci yeniden gözden geçirmek,
- Yönetimden ve şirketin ilişki içinde bulunduğu hukuk müşavirliğinden yasalarla ilgili her türlü olaydaki gelişmeleri düzenli olarak elde etmek,
- Şirketteki iç denetim kadrosunun kurulmasını ve işleyişini sağlamak,
- İç denetim bölümüyle uyum içinde çalışmak,
- İç denetim bölümü tarafından yapılan çalışmalarını izlemek, iç denetim bölümünden gelen raporları ve önerileri dikkate almak,
- İç denetim programlarını gözden geçirmek,

Kurumsal işletmelerde, yetki ve sorumluklar tam olarak belirleneceğinden, bilgi akışında aksaklık yaşanmadığı ve kontrolün güçlü olması sebebi ile olumsuzluk yaşanmayacaktır. Yetki ve sorumlukların belirlendiği, işletme içinde örgütlenmenin sağlandığı, iç denetim yapısının kurulduğu işletmeler, yapının işleyişi, etkinliği üzerinde duracak, işletme politikası ve amaçlarına ne kadar hizmet ettiği değerlemesi yapılacaktır. Etkin bir iç denetim yapısı ile amaçlanan hedeflere ulaşmak ve finansal raporların güvenilir olmasının yanı sıra oluşturulmuş politikalar ve yasal düzenlemelere uygunluğunun sağlanması açısından önem taşımaktadır. Günümüz işletmeleri iç denetimin önemini kavramış, güven sağlayan bir yapı olduğunu, faaliyetlerinde etkinliği ve hedeflere ulaşmada bir kılavuz olduğunu kabul etmiştir (Nardemir, 2014:103)

Denetimin amacı, kurumsal yönetim kavramı içinde ki en kritik öğelerden birisidir. Kurumsal yönetimin genel kabul görmüş esasları hayata geçirilebilmesi ile sorumluların hafızasında kurumsal güven ile itibarın sağlanmasında denetim çalışmalarının rolü yüksektir. Hem iç denetim hem de bağımsız denetim çalışmalarının risk odaklı biçimde gerçekleşmesi ile beraber firma yapısında ortaya çıkabilecek hata, usulsüzlükler ve hilelerin önüne geçebilmek ve bu yöntemle kurumda kurumsal yönetimin şeffaflık ve hesap verilebilirlik esasları güç kazanacaktır.

Enron olayı esasında mali veri skandalıdır ve bu sebeple en fazla etkiyi de muhasebe mesleğine olmuştur. Başta yönetim kurulu başkanı ile üyeleri olmak üzere, firmayı yöneticileri de bu usulsüz işlemlerin yapıldığı dönemlerde karışmış, tedbir almamış, en gelişmiş muhasebe hizmeti sağlayan Arthur Andersen'in Enron'daki denetim uzmanları da kasten, buna göz yummuşlardır. Bu olaylar esnasında, firma birimlerindeki olumsuz gelişmelerin çok büyük bir kısmı, iç denetim, dış denetim ile kurumsal yönetim konularında meydana gelmiştir (Aysan, 2007:37).

Finansal kalkınma ve kararlılık bakımından kurumsal yönetim çok önemli bir kavramdır. Firma sahipleri ve onları temsil eden yöneticiler ile menfaat sahipleri arasında dengenin korunmasına dayanan kurumsal kültürün, verimliliğinin devam ettirilmesi yönünde ve konunun "sürdürülebilir kurumsal yönetim modeli" açısından değerlendirilmesi önem taşımaktadır (Aguilera, 2005: 39-53). Kurumsal yönetim, finansal işlemler her türlü algı ve etkilerde sonuçları son dönemlerde önemli ölçüde değişmiştir. Ayrıca iç kurumsal yönetim ve denetim arasında da bir ilişkinin varlığı kabul edilmektedir. Bu amaçta iç denetim ve kurumsal yönetim işbirliği, performansı arttırmaya ve rekabet avantajına olanak tanır(Karagiorgos vd., 2010: 17-20).

Kurumsal yönetime daha çok verim kazandırılması açısından iç denetim, firmalardan daha fazla kazanmıştır. İç denetim, işletmenin yönetimini geliştirme ve firmaya değer katma amacıyla kazanmıştır bağımsız ve tarafsız güvence verme, danışmanlık hizmeti biçiminde ifade edilebilir. İç denetim, kurumsal yönetim ile örgütün kontrol ve risk yönetimi evrelerinin etkinliğini değerlendirme ve geliştirme amacı taşıyan sistemli disiplinli ve bir yaklaşım geliştirerek firmanın hedeflerin başarmasına yardımcı olmaktadır. Kısaca iç denetim hizmetleri, diğer denetim hizmetlerinden özellikle de bağımsız denetimden ayıran en önemli fark, sunmuş olduğu danışmanlık güvence ve hizmetlerini birlikte yapıyor olmasıdır (Ergüden, 2012: 60).

Kurumsal yönetimlerin bulunduğu işletmelerde iç denetim yapısının da olması gereken nitelikleri şöyle sıralanabilir (Nardemir, 2014:104):

- İç denetim işletmenin ve işletmedeki her faaliyetinin ayrılmaz bir parçasıdır.
- İç denetim ile amaçlanan, çalışanları kontrol etmek değil, iş akışını kontrol etmektir.

- İç denetim işlerin, ilk yapılışında ve bundan sonraki her yapılışında doğru olmasına yardımcı olur.
- İşletmenin faaliyetleri içinde gösterdiği gelişmelere göre farklı denetimlere ihtiyaç duyulabilir.
- İç denetim makul güvence verir, tam güvence vermez.
- İç denetim ile işletme başarısı hem doğrudan hem de dolaylı bir ilişki vardır.
- İç denetim iş akışının içindedir, üstünde değil.

Firmaların işleyen bir kurumsal sisteminin olabilmesi için, firma yapısında değerlerin, kurumsal kültürün ve stratejik hedeflerin kurumsal tanımlanmış olup bunların hizmetleri bir örgütün faaliyetlerini sürdürebilmesi hem zor hem de iç denetim faaliyetini gerçekleştiribilmesi mümkün görünmemektedir (Ergüden, 2012: 60).

Kurumsal yönetim esasları bakımından etkili bir iç denetim faaliyetinin olanaklarıyla firmada oluşturulan etkili bir muhasebesel bilgi işlem oluşturulması neticesinde yaşanacak herhangi bir hata, hile ve önemli yanlışlıkların önüne geçilecektir (Ergüden, 2012: 60).

Diğer taraftan muhasebe bilgi sistemi, kurumsal yönetim ilkeleri bazında “kamuoyunu aydınlatma, hesap verebilirlik ve şeffaflık” ilkelerini de etkileyip, eşitlikçi ve adil düzlemde firmanın sorumluklarını yerine getirmesine katkıda bulunacaktır (Daştan, 2010: 10).

Kurumsal yönetim kavramının önemi artması, benimsenmesi ve devam ettirilebilmesi için iç denetim, sistemin tamamlayıcı bir parçası konumundadır. Dolayısıyla şeffaf ve net olma, finansal verilerin bütünlüğünü sağlama ve doğruluğu, firmayı denetim altında tutabilme adına kurumsal yönetim sürecinde, iç denetim kritik bir konuma sahiptir. Bunlarla beraber kurumsal sistemin öneminin artması, kurumsal yapının oluşması ve sürdürülebilirlik için iç denetim, sistemin tamamlayıcı bir parçasıdır(Ergüden, 2012: 60).

Kurumsal yönetime bakış, devlet ve firma açısından değişiklik göstermektedir. Firmaların daha verimli bir kalitede kurumsal yönetim için, sermaye piyasalarına ulaşmada hangi fonları ağırlık vereceği ve hangi fonlara artıracığı büyük önem taşımaktadır (Karagiorgos vd., 2010: 17).

Küreselleşmeyle beraber gelişmekte olan ve gelişmiş devletlere oluşan kültürel, ekonomik, toplumsal, teknolojik, politik ve özellikle bt konularındaki gelişmeler, kültürel örgütler içerisinde ki risk yönetimi olgusuna yeni bir bakış açısını da beraberinde getirmiş olup bu gelişmeler iç denetimin rolünü de etkilemiştir. İç denetim kavramı, son dönemlerde muhasebe skandalları ve hile konularında finans piyasalarına karşı sarsılmış olan güvenin yeniden temini maksadıyla, firmanın verimliliğinin artırılmasından başlayıp, faaliyetlerle beraber firmanın bütün çıkar sahiplerine danışmanlık hizmeti vermesi noktalarında, üstünde durulan bir husus haline gelmiştir (Tektüfekçi, 2008: 80-82).

Kurumsal yönetim konusundaki değişimler, firmaların iç ve dış çevrelerinde oluşan değişim ve gelişimler iç denetimin etki alanını da sürekli genişletmiştir. İç denetim, firmayı bir bütün ve ayrıntılı bir çalışma alanı olarak görmektedir, dolayısıyla firma bünyesinde iç denetime dair beklentilerin artması da son derecede normaldir. Çünkü firmayı ilgilendiren her türlü gelişmeyi, iç denetim yakından izler(Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 72).

Firmanın idaresinde değer katma ve firmayla ilgili taraflara danışmanlık hizmeti verme iç denetimin yapmış olduğu en temel iki fonksiyondur. Firmanın mali ve mali olmayan her türlü işlemleriyle ilgili bilgilerinin güvenilirliği ve doğruluğu konusunda iç denetim uygulamaları, firma yönetimine ve diğer ilgili kurumlara güvence verir. Kurumların iç ve dış çevrelerindeki gelişmeler, değişim ve sonucunda iç denetime, yeni sorumluluklar yüklenmiştir. Bunlar iç ve dış düzenlemelere uyumun sağlanarak, örgütlere özel çalışma ve faaliyet standartlarının tespiti bunlarla uyumun gerçekleşmesi, firmaların risk kaynaklı olumsuz konuları en aza bilmesi ve tehditlerin yönetilmesi gibi konularda iç denetim, firma idaresine yardımcı olmaktadır. İç denetimin bir diğer faydası ise firma kaynaklarının verimli etkin ve kullanımının sağlanarak firmanın örgütsel başarmasına yardımcı olmaktır. Dikkat edilecek olursa bütün bunlar kurumsal yönetim anlayışıyla birlikte iç denetime düşen yeni sorumluluklar olup gerçekleşmesi beklenen olumlu sonuçlardır. Dolayısıyla kurumsal yönetim, örgüt iç kontrol yapısı kurumsal risk yönetimi ve iç denetim birbirlerini gerekli zorunlu ve kılarak bu zorunlulukla beraber de birbirlerinin kalitesini artırırılar (Türedi,Karakaya ve İldem, 2015: 71).

Temel kriterleri hesap verebilirlik saydamlık ve olan kurumsal yönetim, borsaya açık firmalara ve borsalara güven artırılmasını hedeflemektedir. Kurumsal yönetim, işletmelerin yatırımcılara ve diğer çıkar gruplarına karşı olan sorumlulukları ve kamuyu aydınlatma

kriterleri çerçevesinde etkin yönetim ve kontrolü sağlayan ilkeler bütünüdür, Kurumsal yönetim ilkeleri ile is hayatının siyasi hukuki altyapısı ve kurumsal çerçevesinin belirlenmesi ve yatırımcılar için ekonomik güven, finansal ve istikrar ortamının sağlanması amaçlanır. Firma hizmetlerinin kurumsal yönetim süreçlerini uygun olarak yönetilmesinde komitelerle dayalı çalışma sistemi faydalıdır. Komitelerle, profesyonel bir yaklaşımla firma faaliyetleri hakkında yönetim kurulunun çalışmasını sağlar. Komiteler kendilerine tanımlanan ve sorumluluklarına göre çerçevesinde hareket eder, yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunur, ancak nihai karar yönetim kuruluna aittir. Bu çerçevede, şirketlerde" denetimden sorumlu komitelerin oluşturulması gerekmektedir " kurulması önceliklidir. Bu komitenin amacı, iç ve dış mali tablo kullanıcılarınca kullanılan finansal verilerin güvenilirliğini ve kaliteli olmasını sağlamak konusunda yönetim kuruluna destek olmaktır. (Akbulak, Yavuz.,Ülkemizdeki Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri, Lebib Yalkın MevzuatDergisi, Sayı:30, Haziran 2006.s.3)

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**KURUMSAL YÖNETİMDE İÇ DENETİMİN ROLÜ:**  
**BORSA İSTANBUL'DA FAALİYET GÖSTEREN ŞİRKETLER ÜZERİNE BİR**  
**UYGULAMA**

**3.1. Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi ile İlgili Literatür Taraması**

Kurumsal yönetim uygulamaları ve iç denetimin rolü: Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren firmalara yönelik anket banket çalışmasına geçmeden önce, daha önce hazırlanmış olan benzer anketlerin incelenmesi yararlı olacaktır. Bu uygulamalara beraber elde edilen sonuçlarla, bu konuyu ana hatları ile özetlerken, diğer taraftan araştırmalar olan uygulama kapsamında, elde edilen sonuçlarla kıyaslama yapma imkânı sağlayacaktır. Böyle bir uygulamanın yapılmasına neden gereksinim duyulduğuna değinilecek olursa; önceden yapılmış çalışmaların çok azı, kavramlar ayrı ayrı incelenmiş ve iki unsurun bağlantısı çok fazla incelenmiştir. Bu çalışma iki kavramın ilişkisine ve yapısal bir uygulamaya dayalıdır. İlâveten bu çalışma ile araştırılan konu kapsamında pratik ve akademik araştırmalara katkıda bulunulması hedeflenmiştir. Araştırılan konu kapsamındaki benzer çalışmalardan bazıları aşağıda ki gibi özetlenmiştir.

Tanç (2015) yapmış olduğu araştırmada kurumsal yönetim standartları ve iç denetim hakkında Borsa İstanbul'da imalat sektöründe faaliyette bulunan firmaların iç denetim hizmetlerinin yapısıyla ilgili olarak, yıllık açıklanan faaliyet raporları içerik analizi sistemiyle incelenmiştir. Elde edilen verilere göre Türkiye de yetkili firma yöneticileri denetimlerin verimliliği ve etkinliğine gereken önemi vermeyerek iç denetimi angarya olarak görmekte ve zorunluluktan dolayı gerçekleştirmektedir. Bu durum yanlış olarak değerlendirilmiş olup hem iç hem de dış denetime teşvik edilmeli kanısına varılmıştır. Yıllık raporlar, yönetim ekibi ve paydaşlar için önemli bir iletişim kanalı olarak ifade edilmiştir. İç denetim faaliyetini bazı firmalarda denetim komitesi sürdürmekte olup iç ve dış denetimlerin yeterince ve şeffaf bir şekilde sürdürülmesinde etkin bir rol üstlenmiştir. Sonuç olarak yıllık raporlara, kuruluşun durumunu aktarma ve güven tesisi için önem verilmesi gerektiği, ayrıca firma içi denetimlerde referans niteliği taşıdığı hususuna da vurgu yapılmıştır

Köroğlu ve Aktaş (2014) Marmaris bölgesinde, turizm alanında kurumsal yönetim anlayışı ve iç denetim ilişkisi, üzerine yapmış oldukları incelemede, incelemenin amacı Marmaris bölgesinde faaliyette olan dört ve beş yıldızlı otellerin kurumsal yönetim ile iç

denetim içindeki ilişki ortaya çıkarmaya çalışılmıştır. İncelemenin neticesinde ise iç denetimin temel nitelikleriyle kurumsal yönetimin belirli standartları arasında anlamlı bir ilişkinin olduğuna dair bulgulara ulaşılmıştır. Bununla beraber söz edilen firmaların gerek kurumsal yönetimin standartlarına gerekse iç denetim uygulamalarına fazlaca değer verildiği görülmüştür. Gerçekleştirilen araştırma neticesinde otellerin yıldız sayılarına göre, ilkelere ve iç denetim uygulamalarına verilen önem dereceleri farklılık göstermektedir. Yapılan incelemede, bütün puanların ortalamalarının 4'ün üstünde olması ve birbirleri ile ilişkili olması, tüm firmaların kurumsal yönetime ve iç denetime istenilen seviyede özeni gösterdiklerini gösterir durumdadır.

Cengiz (2013), "firmalarda kurumsal yönetim kapsamında iç denetimin yeri ve önemi: Borsa İstanbul'da bir araştırma" konulu çalışmasının amacı; Borsa İstanbul'da işlem gören ve farklı sektörlerde hizmette bulunan firmalarda bazı bilimsel verileri inceleyerek kurumsal yönetimin içerisinde, iç denetimin rolünün ne olduğu ve kurumsal yönetime etki eden iç denetim uygulamalarının ilgili olduğu unsurların tespiti amaçlanmıştır. Çalışmanın ana kitlesini BİST-100 endeksine kayıtlı firmalar oluşturmaktadır. Yapılan araştırma neticesinde, yorumların, "kesin doğrular" yerine, izleyen araştırmalarda tekrar tekrar denenmesi gereken "açıklama önerileri" şeklinde algılanması dile getirilmiştir. Buradan hareketle çalışmasının, kurumsal yönetim çerçevesinde iç denetimin rolüne bu anlayışına etkisi olan iç denetim faaliyetlerinin ilgili olduğu hususların, ilerleyen zamanda yapılacak olan çalışmalara kaynak olacağını düşünmektedir. Bununla beraber araştırmanın, BİST bünyesinde işlem gören tüm firmalar için gerçekleştirilebileceğini ve izleyen araştırmalarda kapsamının daha da detaylandırılarak, bütün halka açık firmalar ile aile şirketlerine de uygulanabileceği vurgulanmıştır. Ayrıca, BİST kapsamında gerçekleştirilen bir çalışmanın, SPK ve BİST yardımı ile edinilecek yeni verilerle, daha kesin ve doğru sonuçlara ulaşılabileceğini dile getirmiştir

Küpçü (2011), incelemiş olduğu uygulamada kurumsal yönetim ile iç denetim arasındaki ilişkiyi bir firmada uygulama çalışması yaparak araştırmıştır. Yapılan araştırmada amaç Türkiye'de hizmette bulunan özel bir firmanın kurumsal yönetiminde iç denetim uygulamalarının rolünü tespit etmektir. Çalışma sonucunda, kurumsal yönetim anlayışının verimli bir biçimde gerçekleştirilmesi için iç denetim uygulamasının, bir sigorta niteliğinde olduğu belirlenmiş. Bu elde edilen sonucu ek olarak ise kurumsal yönetim için önemli bir veri olmasından dolayı yeterli kontrol ortamının oluşturulması ile kontrol ortamının etkinliği ve

verimliliğini değerlendiren iç denetimin değerinin de ilerleyen zamanlarda daha da ön plana çıkacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Ceyhan (2010), İç Denetim ve Kurumsallaşma ile ilgili yapmış olduğu incelemede, iç denetçilerin kurumsal yönetim kapsamında değişen dünya ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için belirli niteliklere sahip olması gerektiğini dile getirmiştir. Üst yönetimin karar verebilmesi için bilgiye duymuş olduğu ihtiyaç, konu ile ilgili mesleki yeterliliği olan çalışanın firma bünyesinde çalışmasıyla birlikte doğru, zamanında ve eksiksiz bir biçimde veri sağlanacak ve kurumsal yönetim anlayışı ile uygulamaları yaygınlık kazanacaktır. Konunun değeri ve öneminin anlaşılması için iç denetim, "insan ve teknoloji kaynaklarının yetkinliği, süreç ve metodolojilerin etkinliği, doğru iş ve çözüm ortakları ile işbirliği içinde olunması işletmelerin geleceği ve kurumsal varlığı için sigortası olacaktır" şeklinde ifade edilmiştir.

Yeniğün (2008) Kurumsal Yönetim ile İşletme İçi Denetim isimli çalışmasında kurumsal yönetim ile iç denetim unsurlarını incelemiştir. Uygulama sonucunda, yeni sorumluluk ve rollerin iç denetimin, kurumsal yönetimin başarılı bir biçimde tamamlanmasında önemli bir rol oynadığı olgusuna varılmıştır. Bununla beraber çoğu zaman hata, suiistimal ve hilelerin olabileceğinin farkında olan firmalar, kurumsal yönetimin standartlarından şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerini tam anlamıyla faaliyete alabilmek için kurum içinde iç denetime daha fazla değer verilmesi sonucuna varılmıştır. Türkiye de konuya yönelik yapılan çalışma ve düzenlemeler iç denetimin yapılması konusunda önemli bir gelişme olduğu görülse de şimdilik istenen seviyeye ulaşmadığı sonucu ortaya çıkmıştır şeklinde ifade etmiştir.

Kurnaz (2006) yapmış olduğu "Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim" konulu çalışmasında, "Türkiye'nin 500 büyük sanayi firmasında risk odaklı iç denetim uygulama analizi" yapılmıştır. Uygulamanın asıl amacını iç denetim faaliyetlerinin artan değerinin Türkiye'de nasıl algılandığı konusu oluşturmaktadır. Uygulama sonucunda şu anda risk odaklı iç denetim sisteminin, bazı sebeplerden ötürü Türkiye şartlarında uygulanabilirliği ve optimal olarak gerçekleştirilemeyeceği ilaveten geçisin zaman alacağı ifade edilmiştir.

### 3.2. Uygulamanın Amacı

Uygulama, kurumsal yönetim ve iç denetim uygulamaları arasındaki farklılıkları ortaya koymayı amaçlayan, tanımlayıcı ve durum saptayıcı bir çerçevede yürütülmektedir.

### 3.3. Uygulamanın Kapsamı

Uygulamadaki ideal evren BIST 100'e kote olmuş özel sektör işletmelerindeki kurumsal yönetim sorumlularından ve iç denetçilerinden oluşmaktadır.

### 3.4. Uygulamanın Veri Toplama Yöntemi

Veri analizini kolaylaştırması, hızlı geri dönüş ve işletmelerde ki çalışanlara ulaşmayı kolaylaştırması gibi üstün yönleri sebebiyle uygulamada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Genel olarak kurumsal yönetim sorumluları iç denetçilere e-posta yoluyla ulaştırılan anketler, kimi zaman da elden teslim alınmıştır.

### 3.5. Uygulamanın Sınırlılıkları

BIST 100'e kote olmuş finansal kuruluşlar kapsam dışında bırakılmıştır.

### 3.6. Uygulamanın Özellikleri

Anket formu toplam 33 sorudan oluşmaktadır. İlk bölümde yer alan 5 soru; cinsiyet, yaş, medeni durum, mesleki kıdem, kurum türü gibi kurumsal yönetim sorumlularının ve iç denetçilerin kişisel özelliklerini belirlemeye yöneliktir. İlgili anket çalışmanın ekinde yer almaktadır. İkinci bölümdeki sorularda ise kurumsal yönetim alanı ile ilgili olup 12 soruya yer verilmiştir, üçüncü bölüm ise iç denetim birimi ile ilgili olup 16 soruya yer verilmiştir. Bu sorular 5'li Likert ölçeğine göre hazırlanmış olup; 1- Çok Fazla, 2- Fazla, 3- Orta, 4- Az, 5- Çok Az ifadelerini içermektedirler.

### 3.7. Uygulamanın Analizleri ve Bulguları

#### 3.7.1. Güvenirlilik Analizi

Yapılan anket çalışmasının içsel tutarlılığının ölçümünde, yaygın olarak kullanılmakta olan ve Cronbach Alfa olarak bilinen alfa katsayısından yararlanılmıştır. Toplam 33 sorunun yer aldığı Likert Ölçeği'ne göre hazırlanmıştır. Cronbach Alfa katsayısı SPSS programı yardımıyla 0,46 olarak hesaplanmıştır. 0,4 ve üzerindeki değerlerin anlamlılık ifade ettiği bilgisinden yola çıkılarak bireylerin ifadelerine ilişkin değerlendirmelerinin kendi içerisinde tutarlı olduğu sonucuna varılabilir.

### 3.7.2. Faktör Analizi

Kaiser – Meyer- Measure of Sampling Adequacy değeri SPSS programı yardımıyla 0,682 ve anlamlılık düzeyi ise ,000 olarak hesaplanmıştır ve faktör analizi yapmak için uygundur diyebiliriz.

**Tablo 3.1.** Faktör Analizi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,682
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	3,450,435
	df	378
	Sig.	,000

### 3.7.3. Katılımcıların Sosyo-Demografik ve Tanımlayıcı Özellikleri

**Tablo 3.2.** Katılımcıların Sosyo-Demografik ve Tanımlayıcı Özellikleri

	Sıklık	Yüzde
Erkek	181	76,4
Kadın	56	23,6
<b>Total</b>	<b>237</b>	<b>100,0</b>
25 yaş ve altı	20	8,4
26-35 yaş arası	141	59,5
36-45 yaş arası	60	25,3
46 yaş ve üzeri	16	6,8
<b>Total</b>	<b>237</b>	<b>100,0</b>
Bekar	73	30,8
Evli	164	69,2
<b>Total</b>	<b>237</b>	<b>100,0</b>
5 yıl ve daha az	72	30,4
6-10 yıl arası	45	19,0
11-15 yıl arası	105	44,3
16-20 yıl arası	4	1,7
21 yıl ve üzeri	11	4,6
<b>Total</b>	<b>237</b>	<b>100,0</b>
Perakende	43	18,1
Hizmet	126	53,2
Aracılık	4	1,7
Üretim	38	16,0
Diğer	26	11,0
<b>Total</b>	<b>237</b>	<b>100,0</b>

Ankete katılan katılımcıların büyük bir bölümü (76,4) erkektir. Tük'in 2018 yılı Türkiye verilerine bakacak olursak Türkiye'nin %50,2 ile erkekler oluştururken, %49,8 ise kadınlar oluşturmaktadır. Yine 2018 yılı Türkiye'de çalışanların oranı %47,1 olup bu oran erkeklerde %65,6, kadınlar ise %28,9 olmuştur.

Ankete katılan katılımcıların büyük bir bölümü (59,5) 26 – 35 yaş arasında olduğu görülmektedir. Yani firmalar kurumsal yönetim ve iç denetim birimleri için günümüz de daha çok yeni mezun olmuş veya 2 – 3 yıllık deneyime sahip bireylerle çalışmayı tercih ettikleri görülmektedir.

Ankete katılan toplam 237 kişinin 164'ü evli yüzde bazında ise %69,2'si evli iken %30,8'i ise bekârdır. Tük 2018 yılı verilerini inceleyecek olursak Kadınların evlenme yaşı 24,8 iken erkeklerde bu yaş 27,8 olmuştur.

Ankete katılan katılımcıların mesleki kıdemine baktığımız zaman, toplam 237 kişinin %30,4'ü 5 yıl ve daha az süre çalıştıklarını, %44,3'ünün ise 11 ila 15 yıl arasında kurumsal yönetim veya iç denetim sektöründe mesleki kıdeme sahip olduklarını bildirirken, %4,6 ile ise 21 yıl ve üzeri v üzeri olduklarını belirtmişlerdir.

Kurum türü olarak, anketimize %53,2 ile hizmet sektöründe çalışıldığı belirtilirken, bu sektörü %18,1 perakende %16 ile ise üretim sektörü takip etmektedir. Tük 2018 yılı verilerine göre de hizmet sektöründe çalışanların oranı %54,1 iken hizmet sektöründe çalışan erkeklerin oranı %53,2, kadınların ise %56,1'dir. Yine aynı raporda %26,5'i sanayi sektöründe %19,4'ü ise tarım sektöründe çalışıldığı belirtilmiştir.

**Tablo 3.3. Yaş ve mesleki kıdem analizi**

			Mesleki.Kıdeminiz					Total
			5 yıl ve daha az	6-10 yıl arası	11-15 yıl arası	16-20 yıl arası	21 yıl ve üzeri	
Yaşınız	25 yaş ve altı	Count	20	0	0	0	0	20
		% within Yaşınız	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	26-35 yaş arası	Count	47	31	63	0	0	141
		% within Yaşınız	33,3%	22,0%	44,7%	0,0%	0,0%	100,0%
	36-45 yaş arası	Count	5	13	41	1	0	60
		% within Yaşınız	8,3%	21,7%	68,3%	1,7%	0,0%	100,0%
	46 yaş ve üzeri	Count	0	1	1	3	11	16
		% within Yaşınız	0,0%	6,3%	6,3%	18,8%	68,8%	100,0%
Total		Count	72	45	105	4	11	237
		% within Yaşınız	30,4%	19,0%	44,3%	1,7%	4,6%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	257,001 <sup>a</sup>	12	,000
Likelihood Ratio	160,148	12	,000
Linear-by-Linear Association	95,902	1	,000
N of Valid Cases	237		

a. 10 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,27.

Yaş ve mesleki kıdeme ilişkin Ki-kare testi sonucu aşağıdaki gibidir:

H<sub>0</sub>: İç denetim ve kurumsal yönetim çalışanların yaşları ve mesleki kıdemleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H<sub>1</sub>: İç denetim ve kurumsal yönetim çalışanların yaşları ve mesleki kıdemleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Ankete katılanların, yaş ve mesleki kıdem Ki-kare testi sonuçlarını bakacak olursak, Pearson Chi-Square değerine ilişkin anlamlılık düzeyi 0,05'ten küçük olduğundan H<sub>0</sub> hipotezi reddedilmiş olup yaş ve mesleki kıdem arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Sonuçlara bakacak olursak en çok dikkat çeken oran 26 – 35 yaş arası ile 36 – 45 yaş arasında ki bireylerin mesleki kıdemlerinin %44,7 ile %68,3 olduğu görülmektedir. Bu da bizlere gösteriyor ki kurumsal yönetim veya iç denetim sektörüne yönelenlerin birimlerinden memnun olduklarını ve bu alanda çalışmaya devam ettiklerini göstermektedir.

**Tablo 3.4.** Cinsiyet ve kurum türü analizi

Cinsiyetiniz * Kurum.Türü Crosstabulation								
			Kurum.Türü					Total
			Perakende	Hizmet	Aracılık	Üretim	Diğer	
Cinsiyetiniz	Erkek	Count	35	94	2	31	19	181
		% within Cinsiyetiniz	19,3%	51,9%	1,1%	17,1%	10,5%	100,0%
	Kadın	Count	8	32	2	7	7	56
		% within Cinsiyetiniz	14,3%	57,1%	3,6%	12,5%	12,5%	100,0%
Total		Count	43	126	4	38	26	237
		% within Cinsiyetiniz	18,1%	53,2%	1,7%	16,0%	11,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	3,089 <sup>a</sup>	4	,543
Likelihood Ratio	2,910	4	,573
Linear-by-Linear Association	,049	1	,825
N of Valid Cases	237		

a. 2 cells (20,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,95.

Cinsiyet ve kurum türüne ilişkin Ki-kare testi sonucu aşağıdaki gibidir:

H<sub>0</sub>: İç denetim ve kurumsal yönetim çalışanların cinsiyeti ve kurum türü arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H<sub>1</sub>: İç denetim ve kurumsal yönetim çalışanların cinsiyeti ve kurum türü arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Ankete katılanların, cinsiyet ve kurum türü Ki-kare testi sonuçlarını bakacak olursak, Pearson Chi-Square değerine ilişkin anlamlılık düzeyi 0,05'ten büyük olduğundan H<sub>0</sub> hipotezi kabul edilmiş olup yaş ve mesleki kıdem arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı tespit edilmiştir.

Sektörler içinde anketi cevaplayan arasında en fazla paya sahip kurum türü hizmet sektörüdür, toplam 181 erkeğin %51,9'u hizmet sektöründe, %19,3'lük kısmı perakende sektöründe, %17,1'lik kısmı ise üretim sektöründe çalıştıkları, 56 kadın ise %57,1 ise hizmet sektöründe, %14,3'lük kısmı perakende sektöründe bulduklarını belirtmişlerdir.

### 3.7.4. Kurumsal Yönetim Bulguları

**Tablo 3.5. Kurumsal Yönetim Kurum Analiz Sonuçları**

		Sıklık	Yüzde
<b>İşletmeyi baştan sona kapsayan entegre bir kurumsal yönetim sistemi var mıdır?</b>	Çok Fazla	15	6,3
	Fazla	21	8,9
	Orta	140	59,1
	Az	55	23,2
	Çok Az	6	2,5
	Total	237	100,0
<b>Kurumsal yönetim, işletmenin borsa değerinin yükselmesine katkıda bulunmakta mıdır?</b>	Çok Fazla	22	9,3
	Fazla	60	25,3
	Orta	69	29,1
	Az	70	29,5
	Çok Az	16	6,8
	Total	237	100,0
<b>İşletmenizde paydaşların taleplerini de dikkate alan bir yönetim sistemi bulunmakta mıdır?</b>	Çok Fazla	7	3,0
	Fazla	14	5,9
	Orta	69	29,1
	Az	86	36,3
	Çok Az	61	25,7
	Total	237	100,0
<b>İşletmenizde kurumsal yönetim ilkeleri (adillik, sorumluluk, şeffaflık, hesap verebilirlik) dikkate alınıyor mu?</b>	Çok Fazla	23	9,7
	Fazla	100	42,2
	Orta	28	11,8
	Az	37	15,6
	Çok Az	49	20,7
	Total	237	100,0
<b>Kurumsal yönetim ilkeleri ile alınan reaksiyonlar takip edilmekte midir?</b>	Çok Fazla	5	2,1
	Fazla	88	37,1
	Orta	33	13,9
	Az	58	24,5
	Çok Az	53	22,4
	Total	237	100,0

Ankete katılan katılımcılar genellikle çalıştıkları kurumda işletmeyi baştan sona kapsayan entegre bir kurumsal yönetim sisteminin %59,1'lik kısmına göre işletmeyi baştan sona kapsayan bir kurumsal yönetim sisteminin var olduğunu ancak bunun orta seviyede olduğunu, %23,2'lik kısmı ise entegre bir kurumsal sisteminin varlığının az olduğundan bahsetmişlerdir.

Ankete katılan katılımcılarımız, grafikte de gözüktüğü üzere %9,3 ile çok fazla %6,8 ilse çok az katkıda olduğunu belirtirken, geriye kalan çoğunlukta ise kararsızlık halinin mevcut olduğu gözükmektedir. Burada kurumsal yönetimin farkındalığının henüz anlaşılmadığının da etkisi görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların büyük bir bölümü firmaların paydaşlarının isteklerini belli oranda dikkate aldıklarını, ama genelde paydaşların yönetimden talep ettiklerin hususların dikkate alınmadığı kana etine varılmıştır.

Ankete katılan 237 kişinin, 100 kişisi yani %42,2'lik kısmı işletmelerinde kurumsal yönetim ilkelerinin dikkate alındığını belirtirken, %36,3'lük kısmı ise ilkelerin çok fazla dikkate alınmadığından bahsetmişlerdir.

Anketimize katılan çalışanların, %2,1'lik gibi çok az bir oranın kurumsal yönetim ilkeleri ile alınan reaksiyonların uygulandığını düşünürken, %22,4'lük kısmı ise alınan kararların hiçbir şekilde faaliyet sürecine eklenmediğini düşünmektedirler, bu %22,4'lük oran aslında bizlere kurumsal yönetimin firmalarda benimsenmemiş olduğunu da göstermektedir.

**Tablo 3.6. Kurumsal Yönetim Kurum Yöneticilerine Ait Analiz Sonuçları**

		Sıklık	Yüzde
<b>İşletmenizde vizyon, misyon, değerleri ve stratejik hedefleri oluşturan bir kurumsal yönetim şekli bulunmakta mıdır?</b>	Çok Fazla	14	5,9
	Fazla	59	24,9
	Orta	75	31,6
	Az	72	30,4
	Çok Az	17	7,2
	Total	237	100,0
<b>İşletmede yöneticileriniz kurumsal yönetim ilkeleri hakkında yeterli bilgiye sahip midir?</b>	Çok Fazla	31	13,1
	Fazla	64	27,0
	Orta	82	34,6
	Az	29	12,2
	Çok Az	31	13,1
	Total	237	100,0
<b>Üst yönetim işletmenin ilke ve politikaları doğrultusunda tutarlı bir davranış ve tutum içerisinde midir?</b>	Çok Fazla	11	4,6
	Fazla	79	33,3
	Orta	41	17,3
	Az	82	34,6
	Çok Az	24	10,1
	Total	237	100,0
<b>İşletme iş süreçleri 3E (etkili, etkin, ekonomik) ilkesine göre biçimlendirilmiş midir?</b>	Çok Fazla	9	3,8
	Fazla	66	27,8
	Orta	54	22,8
	Az	95	40,1
	Çok Az	13	5,5
	Total	237	100,0
<b>İşletme yenilik ve değişimleri öğrenen bir işletme midir?</b>	Çok Fazla	25	10,5
	Fazla	80	33,8
	Orta	55	23,2
	Az	61	25,7
	Çok Az	16	6,8
	Total	237	100,0
<b>İşletme teknolojik değişimleri yakından takip eden bir kuruluş mudur?</b>	Çok Fazla	19	8,0
	Fazla	99	41,8
	Orta	76	32,1
	Az	27	11,4
	Çok Az	16	6,8
	Total	237	100,0
<b>Yönetim kurulu gözetim sorumluluğunu yerine getirecek mekanizmaların etkili çalışmasını sağlamakta mıdır?</b>	Çok Fazla	14	5,9
	Fazla	27	11,4
	Orta	85	35,9
	Az	92	38,8
	Çok Az	19	8,0
	Total	237	100,0

Katılımcılar, işletmelerinde vizyon, misyon değerleri ve stratejik hedefleri oluşturan bir kurumsal yönetim şekli bulunduğunu %5,9 ile çok az bir şekilde bulunmadığını ise %7,2 ile belirtmişlerdir. Geriye kalan katılımcılar içinde ise %30'luk ortalama durumu mevcuttur.

Katılımcılar, işletmelerinde yöneticilerinin kurumsal yönetim ilkeleri hakkında %13'lük kısmının çok fazla ve çok az bilgili olduklarını belirtirken, geriye kalan katılımcıların ise büyük bir bölümü yeterli bilgiye sahip olduklarını düşünmektedirler. Ankete katılanlar, işletmenin ilke ve politikaları doğrultusunda tutarlı bir davranış ve tutum içinde olduklarını %33,3 ile belirtirken, %34,6'sı ise tutarlı bir davranış sergilenmediğini düşünmektedirler.

Katılımcılar, iş süreçlerinin 3E ilkelerine göre yapılması konusunda çok fazla ve çok az olduğunu belirtmemişlerdir. Burada durum %50,6'lık kısmı fazla ve orta seviyede biçimlendirilmiş olduğunu belirtirken %40,1'lik bölümü ise az bir şekilde uygulandığını düşünmektedirler.

Katılımcıların %67,5 gibi bir oranla yenilik ve değişimlere uyum sağlayan bir işletmede bulduklarını belirtirken, %32,5'lik bölümü ise yaşanan dönemde ki yenilik ve değişimlere uyum sağlayamadığını belirtmişlerdir. Çağımızda ortaya çıkan yenilik ve değişimlere uyum sağlayamayan firmaların ise iflas etme noktasına geldiği bilinmektedir.

İşletmeler büyük %81,9 gibi bir oranlar teknolojik değişimlerin yakında takip edildiğini belirtirken, %11,4'lük ve %6,8'lik bölümü ise az ve çok az işletmenin teknolojik değişimleri takip eden bir kuruluş olmadığını belirtmişlerdir.

Katılımcılar, yönetim kurulunun gözetim sorumluluğunu yerine getirecek mekanizmaların etkili çalışması sağlama konusunda çok fazla ve çok az olduğunu belirtmemişlerdir. Burada ki durum bir adım daha önde olarak mekanizmaların etkili çalışmasının gözüktüğüdür.

## Kurumsal Yönetim Sistemi Anova Analiz Sonuçları

### Ana Hipotez:

**Hipotez:** BIST 100'deki işletmelerin, firmayı baştan sonra kapsayan entegre bir kurumsal yönetim sistemi vardır.

### Alt Hipotez:

**Hipotez 1.** Kurumsal yönetim, işletmenin borsa değerinin yükselmesine katkıda bulunmaktadır

**Hipotez 2.** İşletmenizde paydaşların taleplerini de dikkate alan bir yönetim sistemi bulunmaktadır

**Hipotez 3.** İşletmenizde kurumsal yönetim ilkeleri (adillik, sorumluluk, şeffaflık, hesap verebilirlik) dikkate alınmıyor .

**Hipotez 4.** Kurumsal yönetim ilkeleri ile alınan reaksiyonlar takip edilmektedir.

**Hipotez 5.** İşletmenizde vizyon, misyon, değerleri ve stratejik hedefleri oluşturan bir kurumsal yönetim şekli bulunmaktadır.

**Hipotez 6.** İşletmede yöneticileriniz kurumsal yönetim ilkeleri hakkında yeterli bilgiye sahiptir.

**Hipotez 7.** Üst yönetim işletmenin ilke ve politikaları doğrultusunda tutarlı bir davranış ve tutum içerisindedir.

**Hipotez 8.** İşletme iş süreçleri 3E (etkili, etkin, ekonomik) ilkesine göre biçimlendirilmiştir.

**Hipotez 9.** İşletme yenilik ve değişimleri öğrenen bir işletmedir.

**Hipotez 10.** İşletme teknolojik değişimleri yakından takip eden bir kuruluştur.

**Hipotez 11.** Yönetim kurulu gözetim sorumluluğunu yerine getirecek mekanizmaların etkili çalışmasını sağlamaktadır.

**Tablo 3.7.** BIST 100'deki işletmelerin entegre bir kurumsal yönetim sisteminin anova analiz sonuçları

	F	Sig.	Sonuç
Kurumsal yönetim, işletmenin borsa değerinin yükselmesine katkıda bulunmakta mıdır?	8,935	,000	Kabul
İşletmenizde paydaşların taleplerini de dikkate alan bir yönetim sistemi bulunmakta mıdır?	5,222	,000	Kabul
İşletmenizde kurumsal yönetim ilkeleri (adillik, sorumluluk, şeffaflık, hesap verebilirlik) dikkate alınıyor mu?	6,112	,000	Kabul
Kurumsal yönetim ilkeleri ile alınan reaksiyonlar takip edilmekte midir?	14,158	,000	Kabul
İşletmenizde vizyon, misyon, değerleri ve stratejik hedefleri oluşturan bir kurumsal yönetim şekli bulunmakta mıdır?	26,478	,000	Kabul
İşletmede yöneticileriniz kurumsal yönetim ilkeleri hakkında yeterli bilgiye sahip midir?	1,792	,131	Red
Üst yönetim işletmenin ilke ve politikaları doğrultusunda tutarlı bir davranış ve tutum içerisinde midir?	1,841	,122	Red
İşletme iş süreçleri 3E (etkili, etkin, ekonomik) ilkesine göre biçimlendirilmiş midir?	17,369	,000	Kabul
İşletme yenilik ve değişimleri öğrenen bir işletme midir?	19,611	,000	Kabul
İşletme teknolojik değişimleri yakından takip eden bir kuruluş mudur?	4,339	,002	Kabul
Yönetim kurulu gözetim sorumluluğunu yerine getirecek mekanizmaların etkili çalışmasını sağlamakta mıdır?	29,387	,000	Kabul

Tablo:4.20'e göre BIST 100 deki firmayı baştan sonra kapsayan entegre bir kurumsal yönetim sistemi ile kurumsal yönetim, işletmenin borsa değerinin yükselmesine katkıda bulunmasına yönelik çeşitli hipotez analizi yapılmış olup yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere  $F=1,79$  Significance değeri 0,13 ve  $F=1,84$  Significance değeri 0,12 olan hipotezler 0,05 büyük olduğu için reddedilmektedir. Sonuç olarak kurumsal yönetim sistemi ile ilgili 11 hipotezden 6. ve 7. hipotezler hariç diğer hipotezler kabul edilmiştir.

Borsada işlem gören firmalarda entegre bir kurumsal yönetim sisteminin kurulmuş olması firmaların borsa değerini, paydaşların taleplerinin önemsenmesi, kurumsal yönetim

ilkelerinin uygulanması, iş süreçleri tamamlanması, vizyon ve misyon gibi kriterleri olumlu etkilemektedir diyebiliriz.

### Kurumsal Yönetim Sistemi Korelasyon Analiz Sonuçları

**Tablo 3.8. Kurumsal Yönetim Sistemi Korelasyon Analiz Sonuçları**

<b>Correlations</b>				
		İşletmeyi baştan sona kapsayan entegre bir kurumsal yönetim sistemi var mıdır?	İşletmenizde paydaşların taleplerini de dikkate alan bir yönetim sistemi bulunmakta mıdır?	İşletme iş süreçleri 3E (etkili, etkin, ekonomik) ilkesine göre biçimlendirilmiş midir?
İşletmeyi baştan sona kapsayan entegre bir kurumsal yönetim sistemi var mıdır?	Pearson Correlation	1	,103	,409**
	Sig. (2-tailed)		,115	,000
	N	237	237	237
İşletmenizde paydaşların taleplerini de dikkate alan bir yönetim sistemi bulunmakta mıdır?	Pearson Correlation	,103	1	-,076
	Sig. (2-tailed)	,115		,246
	N	237	237	237
İşletme iş süreçleri 3E (etkili, etkin, ekonomik) ilkesine göre biçimlendirilmiş midir?	Pearson Correlation	,409**	-,076	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,246	
	N	237	237	237

Kurumsal yöneyim sistemi içindeki değişkenlerin ilişkileri görmek amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. İşletmeyi baştan sona kapsayan entegre bir kurumsal yönetim sistemi var mıdır? , İşletmenizde paydaşların taleplerini de dikkate alan bir yönetim sistemi bulunmakta mıdır? ve İşletme iş süreçleri 3E (etkili, etkin, ekonomik) ilkesine göre biçimlendirilmiş midir? Değerleri arasındaki ilişkilere ait korelasyonlar, ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3.8 'de gösterilmektedir.

Tablo 3.8'de korelasyon kat sayılarından da görüldüğü gibi ifadeler, entegre bir kurumsal yönetim ifadesi ile paydaşların taleplerinin dikkate alınması arasında 0,103 seviyesi de bir pozitif anlamlılık var iken, entegre bir kurumsal yönetim ifadesi ile iş süreçleri arasında 0,409 seviyesi de pozitif bir anlamlılık olduğundan bahsediliriz. Fakat paydaşların taleplerinin dikkate alınması ile iş süreçleri arasında negatif bir yönde bir ilişkinin olduğu görülmektedir.

### 3.7.5. İç Denetim Bulguları

**Tablo 3.9. İç Denetim Kurum Analiz Sonuçları**

		Sıklık	Yüzde
<b>İç denetim faaliyeti sonucu hazırlanan raporlar kurumun iç yapısını objektif göstermekte midir?</b>	Çok Fazla	44	18,6
	Fazla	92	38,8
	Orta	74	31,2
	Az	25	10,5
	Çok Az	2	,8
	Total	237	100,0
<b>İç denetim faaliyeti görev yönetmeliğine uygun olarak yürütülmekte midir?</b>	Çok Fazla	40	16,9
	Fazla	94	39,7
	Orta	85	35,9
	Az	13	5,5
	Çok Az	5	2,1
	Total	237	100,0
<b>İç denetçiler IIA'in etik ilkelerini benimsiyorlar mı?</b>	Çok Fazla	43	18,1
	Fazla	89	37,6
	Orta	87	36,7
	Az	15	6,3
	Çok Az	3	1,3
	Total	237	100,0
<b>İç denetçiler dış denetçilerle birlikte çalışmalı ve iş birliği yapmalı mıdır?</b>	Çok Fazla	71	30,0
	Fazla	75	31,6
	Orta	67	28,3
	Az	7	3,0
	Çok Az	17	7,2
	Total	237	100,0
<b>İç denetçilerin bağımsızlığını ortadan kaldıracak herhangi bir kısıtlamanın var mıdır?</b>	Çok Fazla	8	3,4
	Fazla	14	5,9
	Orta	55	23,2
	Az	76	32,1
	Çok Az	84	35,4
	Total	237	100,0
<b>Kurumunuzda iç denetim birimleri bağımsız ve tarafsız mıdır?</b>	Çok Fazla	58	24,5
	Fazla	96	40,5
	Orta	48	20,3
	Az	24	10,1
	Çok Az	11	4,6
	Total	237	100,0
<b>Çalıştığımız kurumda iç denetim faaliyeti sürekli yapılmakta mıdır?</b>	Çok Fazla	41	17,3
	Fazla	109	46,0
	Orta	51	21,5
	Az	32	13,5
	Çok Az	4	1,7
	Total	237	100,0
<b>Çalıştığınız kurumda iç denetim raporları plânların ve kararların alınmasında etkili midir?</b>	Çok Fazla	7	3,0
	Fazla	15	6,3
	Orta	61	25,7
	Az	74	31,2
	Çok Az	80	33,8
	Total	237	100,0

Katılımcılar, iç denetim birimin hazırlamış olduğu raporlar kurumun içyapısını objektif ve doğru olarak yansıttığı kanaatindedir. Dikkat çeken unsur ise çok ak kriterinin %0,08 gibi düşük bir orana sahip olmasıdır, yani işletmelerde yapılan iç denetim raporlarının kesinlikle firma için faydalı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Büyük bir çoğunlukla da belirtildiği gibi iç denetim faaliyeti yönetmeliklere uygun olarak yürütülmektedir. Dikkat çeken ayrıntı ise %57'ye yakın bir oran ise tüm işletmelerde iç denetim yönetmeliklerinin uygulanıyor olmasıdır.

Katılımcılar, firmalarında IIA etik ilkelerini uygun olarak raporlarını hazırladıklarını yüksek bir yüzde ile belirtmişlerdir. Bu analiz neticesinde denetim birimi tarafından hazırlanan raporların uluslararası geçerliliği olduğu varsayılabilir.

Kurumsal yönetim sorumluları ve iç denetçiler firmalara gelen dış denetçilerle birlikte çalışılmalar yapılabileceğini %90'a yakın bir oranlar belirtmişlerdir. Bir nevi dış denetçiler iç denetim birimlerinin işlerinin kolaylaştırdığı için bu analizde %90 seviyelerine ulaşılmıştır.

Katılımcılar, iç denetçilerin bağımsızlığını ortadan kaldıracak veya kısıtlayacak bir durumun olmadığı %23,2 ile orta %67,5 ile de az ve çok az olduğunu belirtmişlerdir bu sonuç ise bizlere firmalarda kurumsal yönetim ilkelerinin (adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik) uygulandığını göstermektedir.

İşletmelerde, iç denetim birimin hazırlamış olduğu raporların bağımsız ve tarafsız olarak hazırlandığı belirtilmiştir. Bu %85 olumlu oran ise bize iç denetim birimlerine işletmelerde tam yetkinin verildiğini ve her hangi bir kısıtlamanın firma yöneticileri tarafından yapılmadığının kanıtıdır diyebiliriz.

Ankete katılanların, %17,3'ü çok fazla iç denetim yapıldığını, %46,0'lık kısmı ise fazla bir iç denetim yapıldığı, %21,5'lik bölümü ise orta bir seviyede iç denetim yapıldığını belirtirken, %15'lik kısmı ise az ve çok az denetim yapıldığını belirtmişlerdir.

Katılımcılar, iç denetim faaliyetlerinin kurumsal yönetim ilkelerine ve iç denetim etiklerine göre uygun bir şekilde yapılırken bu işlemler sonucunda ortaya çıkan sonuçların ve bulguların işletmelerin gelecek dönem için planlanan ve alınması düşünülen kararlarda dikkate alınmadığını %25,7 ile orta seviyesinde, %31,2'lik bölümü ise az bir düzeyde, %33,8'lik bölümü ise çok az dikkate alındığını belirtmişlerdir.

**Tablo 3.10. İç Denetim Kurum Yöneticilerine Ait Analiz Sonuçları**

		<b>Sıklık</b>	<b>Yüzde</b>
<b>İç denetim faaliyetleri için uygun ortam ve teknoloji den etkin olarak faydalanıyor musunuz?</b>	Çok Fazla	13	5,5
	Fazla	83	35,0
	Orta	86	36,3
	Az	38	16,0
	Çok Az	17	7,2
	Total	237	100,0
<b>İç denetim birimi çalışmalarını yeterli buluyor musunuz?</b>	Çok Fazla	10	4,2
	Fazla	73	30,8
	Orta	56	23,6
	Az	35	14,8
	Çok Az	63	26,6
	Total	237	100,0
<b>Kurumda yeterli iç denetçi var mıdır?</b>	Çok Fazla	77	32,5
	Fazla	29	12,2
	Orta	60	25,3
	Az	45	19,0
	Çok Az	26	11,0
	Total	237	100,0
<b>İç denetçilere mesleki gelişimleri konusunda eğitimler verilmeli midir?</b>	Çok Fazla	86	36,3
	Fazla	89	37,6
	Orta	23	9,7
	Az	20	8,4
	Çok Az	19	8,0
	Total	237	100,0
<b>Kurumunuza ait bir risk haritası var mıdır?</b>	Çok Fazla	27	11,4
	Fazla	14	5,9
	Orta	36	15,2
	Az	70	29,5
	Çok Az	90	38,0
	Total	237	100,0
<b>İç denetim faaliyeti karşılaşılabilecek risklere karşı korumakta mıdır?</b>	Çok Fazla	9	3,8
	Fazla	15	6,3
	Orta	59	24,9
	Az	95	40,1
	Çok Az	59	24,9
	Total	237	100,0
<b>İç denetim faaliyeti sürekli iç değerlendirmeler, denetimin analizi, belgeleme, politika ve prosedürlerle uğraşmakta mıdır?</b>	Çok Fazla	31	13,1
	Fazla	54	22,8
	Orta	91	38,4
	Az	35	14,8
	Çok Az	26	11,0
	Total	237	100,0
<b>Çalıştığımız kurumda iç denetim sonucunda izleme (follow up) çalışması yürütülüyor mudur?</b>	Çok Fazla	38	16,0
	Fazla	57	24,1
	Orta	53	22,4
	Az	36	15,2
	Çok Az	53	22,4
	Total	237	100,0

İç denetim faaliyetleri için uygun ortam ve teknolojik etmenlerden faydalanıldığını yüksek bir oranlar belirtilmiştir.

İç denetim çalışanları kendi birimlerinin çalışmaların %60'a yakın olumlu bir sonuçlar yeterli bulduklarını iletmışlerdir fakat burada dikkat edilmesi gereken husus çok az kriterinin %27 seviyelerinde olmasının bunun belli başlı nedenleri vardır. Fakat en önemlisi iç denetçiler firma için daha riskli konulara girilmediğinin düşünülmesinden kaynaklanmaktadır.

İşletmelerde yeterli iç denetçi yeterliliği konusunda belli bir birliktelik yoktur.

Katılımcılar, iç denetçilere mesleki gelişimler konusunda eğitimler verilmesi genellikle ankete katılanlar tarafında istenmektedir.

Katılımcılar, işletmelerinde her hangi bir risk haritası varlığından, %38,0 oranında çok az olduğunu, %29,5'i ise az olduğundan bahsetmişlerdir. Bu yüksek oranlar ise bize, firmaların kriz durumlarında karşılaştıkları sıkıntılar karşısında ne yapacağını bilememesinin göstergesidir.

Katılımcılar, işletmelerinin karşılaşılabilecek risklere karşı her hangi bir önlem, aksiyon ve sıkıyönetim tedbirlerinin alınmadığını belirtmektedir.

İç denetimin raporlarının tamamlanması için daha çok iç değerlendirmeler, denetim analizi, belgeleme, politika ve prosedürlerle uğraşıldığından denetim rapor sonuçları çok uzun ve detaylı sürmektedir. Bu hazırlanan detaylı raporlar ise yönetim tarafından çok dikkate alınmamakta olduğunu ve bir nevi daha önce yapılan denetim sonuçları yönetim kararları politikalarını etkiliyor mu sorusuna çoğunlukla olumsuz çıkmasının nedenlerinden birisi olabilir.

Katılımcılar, iç denetim raporu sonucunda follow up çalışmalarının %16,0'ı ve %24,1'i ile çok fazla ve fazla sonuçları çıkmıştır. Bu iki kriterin bu seviyeler de olması iç denetim için önemli aşamadır. Çünkü bulunan bulguların düzeltilmesi için tanınan süre sonucundan %40'a varan bir oran ile gerekli düzeltmelerin ve aksiyonların alındığını göstermektedir.

## İç Denetim Sisteminin Anova Analiz Sonuçları

### Ana Hipotez:

**Hipotez.** BIST 100'deki işletmelerin, iç denetim follow up çalışmasını verimli ve sağlıklı bir biçimde yürütülmektedir.

### Alt Hipotez:

**Hipotez 1.** İç denetim sonucunda hazırlanan raporlar kurumun iç yapısını objektif olarak göstermektedir.

**Hipotez 2.** İç denetim faaliyeti görev yönetmeliğine uygun olarak yürütülmektedir.

**Hipotez 3.** İç denetim IIA'nın etik ilkelerini benimsemektedir.

**Hipotez 4.** İç denetçiler dış denetçilerle birlikte çalışmalı ve iş birliği yapmalıdır.

**Hipotez 5.** İç denetçilerin bağımsızlığını ortadan kaldıracak herhangi bir kısıtlama yoktur.

**Hipotez 6.** İç denetim birimleri bağımsız ve tarafsızdır.

**Hipotez 7.** İç denetim faaliyeti sürekli yapılmaktadır.

**Hipotez 8.** İç denetim raporları planların ve kararların alınmasında etkilidir.

**Hipotez 9.** İç denetim faaliyetleri için uygun ortam ve teknolojiden etkin olarak faydalanılmaktadır.

**Hipotez 10.** İç denetim birimi çalışmaları yeterlidir.

**Hipotez 11.** Kurumlarda yeterli iç denetçi vardır.

**Hipotez 12.** İç denetçilere mesleki gelişimler konusunda eğitimler verilmelidir.

**Hipotez 13.** Kuruma ait risk haritası vardır.

**Hipotez 14.** İç denetim karşılaşılabilecek risklere karşı korumaktadır.

**Hipotez 15.** İç denetim sürekli iç değerlendirmeler, denetim analizi, belgeleme, politika ve prosedürlerle uğraşmaktadır.

**Tablo 3.11.** BIST 100'deki işletmelerin iç denetim follow up çalışmasını anova analiz sonuçları

	F	Sig.	Sonuç
İç denetim faaliyeti sonucu hazırlanan raporlar kurumun iç yapısını objektif göstermekte midir?	23,923	,000	Kabul
İç denetim faaliyeti görev yönetmeliğine uygun olarak yürütülmekte midir?	7,665	,000	Kabul
İç denetçiler IIA'in etik ilkelerini benimsiyorlar mı?	25,177	,000	Kabul
İç denetçiler dış denetçilerle birlikte çalışmalı ve iş birliği yapmalı mıdır?	22,134	,000	Kabul
İç denetçilerin bağımsızlığını ortadan kaldıracak herhangi bir kısıtlama var mıdır?	,611	,655	Red
Kurumunuzda iç denetim birimleri bağımsız ve tarafsız mıdır?	6,503	,000	Kabul
Çalıştığımız kurumda iç denetim faaliyeti sürekli yapılmakta mıdır?	14,163	,000	Kabul
Çalıştığınız kurumda iç denetim raporları plânların ve kararların alınmasında etkili midir?	4,828	,001	Kabul
İç denetim faaliyetleri için uygun ortam ve teknolojiden etkin olarak faydalanıyor musunuz?	9,637	,000	Kabul
İç denetim birimi çalışmalarını yeterli buluyor musunuz?	22,587	,000	Kabul
Kurumda yeterli iç denetçi var mıdır?	19,668	,000	Kabul
İç denetçilere mesleki gelişimleri konusunda eğitimler verilmeli midir?	43,870	,000	Kabul
Kurumunuza ait bir risk haritası var mıdır?	48,118	,000	Kabul
İç denetim faaliyeti karşılaşılabilecek risklere karşı korumakta mıdır?	21,614	,000	Kabul
İç denetim faaliyeti sürekli iç değerlendirmeler, denetimin analizi, belgeleme, politika ve prosedürlerle uğraşmakta mıdır?	23,333	,000	Kabul

Tablo:4.37'e BIST 100'deki işletmelerin iç denetim follow up çalışmasının yapılması ile iç denetimin raporların kurumun yapısını objektif olarak göstermesini, görev yönetmeliğine uygun, IIA'nın etik ilkelerini benimsemiş, herhangi bir kısıtlamanın olmadığı, bağımsız ve tarafsız, planların alınmasında iç denetim raporlarının etkili olması gibi bir çok hipotez analizi yapılmış olup yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere F=0,61 Significance değeri 0,65 olan hipotez 0,05'ten büyük olduğu için reddedilmektedir. Sonuç olarak iç denetim sistemi ile ilgili 15 hipotezden sadece hipotez 5. Hipotez reddedilmiş olup diğeri hipotezler kabul edilmiştir.

Borsada işlem gören firmalar işletmelerde follow up çalışmalarını yerine getirilmesini sağlamaları halinde, raporların kurumun yapısını objektif olarak göstermesini, görev yönetmeliğine uygulanmasını, IIA'ın etik ilkelerini benimsenmesini, herhangi bir kısıtlamanın olmadığı, bağımsız ve tarafsız olduğu, planların alınmasında iç denetim raporlarının etkili olması gibi birçok kriterin olumlu sonuçlanmasını sağlayacaktır diyebiliriz.

### İç Denetim Sistemi Korelasyon Analiz Sonuçları

**Tablo 3.12. İç Denetim Sistemi Korelasyon Analiz Sonuçları**

<b>Correlations</b>				
		İç denetim faaliyeti sonucu hazırlanan raporlar kurumun içyapısını objektif göstermekte midir?	İç denetim faaliyeti görev yönetmeliğine uygun olarak yürütülmekte midir?	Çalıştığımız kurumda iç denetim sonucunda izleme (follow up) çalışması yürütülüyor mudur?
İç denetim faaliyeti sonucu hazırlanan raporlar kurumun içyapısını objektif göstermekte midir?	Pearson Correlation	1	,055	,159*
	Sig. (2-tailed)		,403	,014
	N	237	237	237
İç denetim faaliyeti görev yönetmeliğine uygun olarak yürütülmekte midir?	Pearson Correlation	,055	1	,219**
	Sig. (2-tailed)	,403		,001
	N	237	237	237
Çalıştığımız kurumda iç denetim sonucunda izleme (follow up) çalışması yürütülüyor mudur?	Pearson Correlation	,159*	,219**	1
	Sig. (2-tailed)	,014	,001	
	N	237	237	237

İç denetim sistemi içindeki değişkenlerin ilişkileri görmek amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. İç denetim faaliyeti sonucu hazırlanan raporlar kurumun içyapısını objektif göstermekte midir? , İç denetim faaliyeti görev yönetmeliğine uygun olarak yürütülmekte midir? ve Çalıştığımız kurumda iç denetim sonucunda izleme (follow up) çalışması yürütülüyor mudur? Değerleri arasındaki ilişkilere ait korelasyonlar, ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3.12'de gösterilmektedir.

Tablo 3.12’de korelasyon kay sayılarından da görüldüğü gibi ifadeler, iç denetim yönetmeliklere uygunluk ile iç denetim birimi tarafından hazırlanan raporlar arasında 0,055 seviyesi de bir pozitif anlamlılık var iken, denetim sonucunda follow up çalışmasının yapılması ile hazırlanan raporların objektif olması arasında 0,159 seviyesi de pozitif bir anlamlılık olduğundan ve iç denetim yönetmeliklere uygunluk ile denetim sonucunda follow up çalışmasının yapılması arasında 0,219 seviyesinde bir anlamlılığın olduğu görülmektedir.

### **Kurumsal Yönetim ve İç Denetim Anova Analiz Sonuçları**

İşletmeyi baştan sonra kapsayan entegre bir kurumsal yönetim sistemi ile kurumunuzda iç denetim sonucunda Follow Up çalışmasının yürütülmesine ilişkin Ki-kare testi sonucu aşağıdaki gibidir:

H<sub>0</sub>: İşletmeyi baştan sonra kapsayan entegre bir kurumsal yönetim sistemi ile kurumunuzda iç denetim sonucunda Follow Up çalışmasının yürütülmesi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H<sub>1</sub>: İşletmeyi baştan sonra kapsayan entegre bir kurumsal yönetim sistemi ile kurumunuzda iç denetim sonucunda Follow Up çalışmasının yürütülmesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

**Tablo 3.13.** Kurumsal Yönetim ve İç Denetim Anova Analiz Sonuçları

	F	Sig.
Between Groups	34,639	,000
Within Groups		
Total		

Tablo 3.13’e Anketimizin ana başlıklarından kurumsal yönetim için entegre bir kurumsal sisteminin olması ile denetim için follow up çalışmasının anova analiz sonuçlarına bakacak olursak F=0,34 Significance değeri 0,00 olan hipotez 0,05 küçük olduğu için kabul edilmiştir. Sonuç H<sub>0</sub> hipotezi reddedilirken H<sub>1</sub> hipotezi kabul edilmiştir.

## SONUÇ ve ÖNERİLER

Küreselleşme hareketleri ile beraber uluslararası sermaye hareketleri sürat kazanmış, fazla uluslu işletmelerin dünya ekonomisindeki payı çoğaltmıştır. Global ekonomi koşulları dahilinde günümüzde yatırımlar ülke sınırlarından çıkarak değişik ülkelerdeki kurumları içermektedir. Yatırımcılar, yatırımlarını gerçekleştirecekleri firmaları tercih ederken daha hassas davranmakta yalnızca ekonomik belirtilerine değil yönetim şekilleri ile şeffaflık seviyelerine ve risk derecelerini de göz önünde bulundurmaktadır. Özellikle uluslararası alanda ortaya çıkan skandallar ile birçok yatırımcı grubunun maruz kaldığı mağduriyet bu husustaki bilinci daha da gözler önüne sermiştir. Maruz kalınan mali krizler ile kurumsal idareye gereken ehemmiyetin verilmediği ortaya çıkmış, adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ile sorumluluk kavramları işletme yönetimindeki ehemmiyeti idrak edilmiştir.

Ana maksadı; şirketlerin, paydaşlarına ve bütün menfaat gruplarına en fazla yararı sağlayacak biçimde idare edilmeleri olan kurumsal yönetim, günümüzde hem kaynaklarda hem de uygulamalarda çokça öneminden bahsedilen bir konu haline gelmiştir. Kurumsal yönetim, kurumların geleceğe dönük hedefleri ışığından daha güçlü adımlar gerçekleştirip daha uzun soluklu olabilmesi ve ilk olarak paydaşlarının, yatırımcılarının ve çalışanlarının olmak kaydıyla bütün menfaat gruplarının haklarının korunması maksadıyla ortaya konulan uygulamalar toplamıdır.

Kurumsal yönetim düşüncesi, kurumların daha şeffaf, adil, hesap verebilir ve sorumluluk sahibi bir idareye sahip olmasını temin edecek ve bu tesir ile yasal konulara uyumunu özendircektir. Firmalar bakımından en kritik etkileri ise, kaynaklarının daha sağlıklı ve doğru bir biçimde muhafaza edilmesi ile piyasalara daha yüksek güven sağlayarak daha fazla yatırımı kendisine çekip, finansman gereksinimlerini daha basit giderebilmeleridir. Kurumların sağladığı güvendedeki yükseliş ile beraber, ülkedeki ekonomik düzen ve sermaye pazarları da daha fazla itimatta sahip olacak ve ilerlemesine katkı da bulunacaktır.

İç denetim, bir işletmenin şahsi personelinin, idari kontrolün dinamik ve sağlam biçimde devam ettirilip ettirilmediği, kayıtlar ve raporların finansal, muhasebe ile öbür konularda doğru işlemleri yansıtıp yansıtmadığı ve gerçek hızlı sonuçlar alıp almadığı, her şube, daire veya öbür birimlerin sorumlu buldukları usul, politika ile planları yürürlüğe koyup koymadığı konularında ilk kaynaktan iş basındaki gözlemlere dayanarak yönetim için gerçekleştirdiği bir seri araştırma usul ile tekniklerden meydana gelir.

Son yıllarda modern düzenlemelerde iç denetim çalışmalarının, teminat sağlama ve müşavirlik etme gibi iki kritik unsuru içermektedir. İç denetim mevcut olmadan dinamik bir kontrol ortamının bulunması olanaksızdır. İç denetim ilk önce ortaklar olmak kaydıyla bütün menfaat gruplarını ve onların çıkarlarını gözetleyen en önemli birimdir.

Hem dünyada hem de ülkemizde meydana getirilen kurumsal yönetimle ilgili organizasyonlarda, iç denetim ile iç kontrollerin öneminin çoğaldığı, hatta dış denetim merkezli bir süreçten iç denetim merkezli bir yapıya intikal edildiği gözler önüne serilmektedir. İç denetim, gerek kurumun hedeflerine erişmesi bakımından gerekse iç kontrol ile kurumsal idareyi kuvvetlendirme hususunda yönetim kurulu ile üst yönetim için kıymetli bir unsurdur.

Denetimin ön planda bulunduğu kurumsal yönetim düşüncesi, denetimden mesul komitelerin kurulması gündeme almıştır. Denetim Komitesi, işletme idaresinde meydana gelebilecek şaibeleri önlemek, denetçilerin bağımsızlığını kuvvetlendirmek ve finansal raporlama prosesinin kalitesini yükseltmek maksadıyla kritik bir rolü vardır. Denetim komitesinin iç denetim kapsamındaki faaliyetlerini göz önüne aldığımızda, yönetim kurulu ile iç denetim bölümü arasında bir köprü vazifesi üstlendiğini görmekteyiz. Komite, iç denetim çalışmalarının bağımsız bir şekilde gerçekleşmesi için tarafsız bir yapı olur.

Yapılan anket sonuçları da bizlere göstermektedir ki; firmaları kurumsal yönetim sistemini oluşturması ve iç denetim faaliyetlerinin prosedürlere uygun bir biçimde yapılması ile işletmelerin değerinin artacağı, borsa değerinin yükseleceği, paydaşların taleplerinin dikkate alınacağı, kurum yönetim ilkelerine uyulacağı, iş süreçlerinin tamamlanacağı, yenilik ve değişimlere ayak uydurabileceği ve gözetim sorumluluğunu yerine getirebileceği gibi birçok konuda evrensel bir firma olma yolunda çok büyük mesafeler kat edebileceğini göstermektedir.

Yapılan uygulama da kurumsal yönetim ve iç denetim için en dikkat çekici sonuçlara değinecek olursak; kurumsal yönetim için, ülkemizde kurumsal yönetim önceki dönemlere göre daha çok yaygınlaşmaya başlamış ancak hala istenilen seviyelere ulaşamadığını gösterir düzeydedir. Kurumsal yönetim esaslarının tüm işletmelerde daha fazla kullanılması için teşvik ettirilmeli ve bu süreçlerle ilgili eğitim, seminer ve toplantılar yaparak daha çok

yaygınlaştırılması sonucuna ulaşılmıştır. İç denetim için, uygulama sonucunda iç denetim tarafında hazırlanan raporlar üst yöneticiler tarafında gereken önemi vermedikleri halbuki iç birimlerince gerekli yönetmelik, kural ve prosedürlere uyulduğu ve iç denetim birimlerini kısıtlayıcı, bağımsızlığını ortadan kaldıracak her hangi bir etkeninde olmadığı görüşü ortaya çıkmıştır. Hem üst yönetimini etkinliğini gösterecek hem de iç denetim biriminin ne kadar verimli çalıştığını gösterecek risk ve follow up çalışmalarının dönemimiz koşullarında kabul edilebilir olduğu fakat daha üst seviyelere çıkarılması için çalışmaların yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Öneriler kısmını değinecek olursak, kurumsal yönetim ve iç denetim ile ilgili anova analiz sonuçlarında ana hipotez ile kabul edilen unsurların değiştirilmesi gerekmektedir. Bunlar ise kurumsal yönetim için “işletmede yöneticileriniz kurumsal yönetim ilkeleri hakkında yeterli bilgilere sahip midir?” ve “üst yönetim işletmenin ilke ve politikaları doğrultusunda tutarlı bir davranış ve tutum içerisinde midir?” burada ilk olarak işletme yöneticileri ile ilgili sorunları olduğu ortaya çıkmadığıdır. Bu sorunların ortadan kaldırılması ve işletmelerin daha çok yatırımcı, ortak ve çalışanların memnuniyeti için şirket yöneticilerin kurumsal yönetim ile ilgili SPK veya Borsa İstanbul kurumu tarafından gerekli eğitim ve seminerler alması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Reddedilen iç denetim hipotezi ise “iç denetçilerin bağımsızlığını ortadan kaldıracak herhangi bir kısıtlama var mıdır?” burada yapılabilecek düzenleme ise diğer anket sorularına baktığımızda özellikle “kurumumuzda iç denetim birimleri bağımsız ve tarafsız mıdır?” sorusunun kabul edilip bu sorunun reddedilmesi bize iç denetim biriminin çalışmalarını bağımsız ve tarafsız bir şekilde yaptığını fakat ulaşılan sonuçların üst yönetim tarafından gerekli izinlerin ve onayların verilmediği için hayata geçirilmediği kanaatine varılmıştır. Bununla ilgili olarak yapılabilecek düzenleme ise kurumsal yönetim komitelerine düşmektedir. Diğer taraftan kurumsal yönetimin, borsa değerinin yükselmesine katkısının olup olmadığı ile ilgili yapılan araştırmada %36’lık kısım bu iki olgunun birbiriyle bağlantılı olduğu anlayamamıştır. Bu konuda yapılabilecek çalışmalar ise yatırımcı ilişkileri bölümünü firma bazında genel bir eğitim veya seminer düzenleyerek düzeltilmesi yönündedir. İç denetim açısından hazırlanan raporların planlara ve kararları çok etki etmediği görülmektedir. Bunun için firma yöneticilerin şirket ile ilgili hayati öneme sabit bilgiler dışında ve çok fazlada basit olmayacak şekilde belirli periyotlar halinde firma planlarının yatırımcılar, ortaklar ve çalışanları da kayşayacak şekilde raporlar ve bilgilendirme çalışmaları yapılarak bu gibi sorunların önüne geçilebileceği ortaya çıkmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H., (2007). İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları Ve İngiltere Ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları, Sayıştay Dergisi, Sayı:68
- Adiloğlu, B., (2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 3-110
- Akbulak, Y., (2006). Ülkemizdeki Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:30, Haziran 2006."
- Akdoğan, Y. E., (2009). Kurumsal Yönetim ve İMKB 100 Endeksi Üzerine Bir Uygulama
- Akgül, B. A., (2002). İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar, Muhasebe Bilim Dünyası, Cilt:4, Sayı:3
- Aksoy, M., (2008). Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara
- Aktan, C. C., (2006). Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sirket Yönetimi, SPK Yayınları, Ankara: s. 1-34
- Alptürk, E., (2008). İç Denetim Rehberi. 1.b. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008
- Altan, O., (2007). İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Ulusal 30 Endeks Şirketlerinin Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyumunun Değerlendirilmesi. Y. Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Altın, H. U., (2006). Sermaye Piyasalarında kurumsal Yönetim Kavramı ve Türkiye Uygulamaları, Gazi Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, Ankara, 2006.s.59
- Aslan, B., (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi. S. 77 s.63-86
- Aslan, S., (2003). Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul.
- Atabey, N. ve Ata, D., (2005). Avrupa Birliği'ne Katılım Sürecinde Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Açısından "Kurumsal Yönetim", TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi.

- Aysan, M. A., (2007). Kurumsal Yönetim ve Risk, Boyut Yayıncılık, İstanbul, 2007
- Balta, Z., (2006). İç Denetçilik Mesleği, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı 31
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK). (2001). Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkındaki Yönetmelik, Resmi Gazete, 08.02.2001.
- Baraz, B., (2004). Yönetim Kurullarının Kurumsal Yönetişim Açısından Kritik Önemi: Eskişehir’de Bir Araştırma. [iibf.ogu.edu.tr/kongre/bildiriler/17-04.pdf](http://iibf.ogu.edu.tr/kongre/bildiriler/17-04.pdf), 763-771.
- Başpınar A., (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu Maliye Dergisi, Sayı 151 (Temmuz-Aralık 2006).
- Bekçioğlu S. ve Güngör A. B., (2005). İyi Yönetişim. IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi. TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi. Ankara, Türkiye, Mayıs 13-14.
- Cansızlar, D., (2006). Kurumsal Şirket Yönetimi, Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Araştırmalar Serisi No:4, 2006.
- Cefakar, K., (2010). Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetimin Firma Değerine etkisi: İmkb'ye Kayıtlı Firmalar Üzerine Bir Araştırma, S.12
- Cengiz, S., (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi Makalesi. Afyon Kocatepe Ün.İİBF Dergisi. (C. XV, S. II, 2013)
- Cevher, E., (2016). Kurumsallaşma Küçük İşletmeler İçin Bir Çözüm Müdür Yoksa Yok Olma Nedeni Midir? The Journal of International Social Research 7(32):11. [www.sosyalarastirmalar.com](http://www.sosyalarastirmalar.com) (13.01.2019).
- Ceyhan, İ., F., (2010). İç Denetim ve Kurumsallaşma. Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kırıkkale."
- Ceyhan, İ. F., (2010). İç Denetim ve Kurumsallaşma
- Cutler, F., S., (2001). Designing and Writing Message Based Audit Reports, Florida, The Institute of Internal Auditors.
- Çakmak, N., (2006). İşletmelerde İç ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri Ve Bankalarda Uygulanışı

Çelik, M., Öztürk, F., Ayas, N. ve Koç, İ., (2005). Bankalarda Kurumsal Yönetim ve Bir Uygulama, IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi.

Çelikay, D. Ş., (2012). Türkiye'de İç Denetimin Kamu ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması ve Bir Araştırma

Darman, G. M., (2005). Kurumsal Yönetimde Dünyadaki Gelişmeler Kurumsal Yönetim Endeksi ve Kurumsal Yönetim Reytingi, 4. Orta Anadolu İşletmecilik Kongre Kitabı, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Ankara, (s. 15-25)

Daştan A., (2010). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Kurumsal Muhasebe Etkileşimi. Bankacılar Dergisi 72: 3-18."

Deloitte, "Nedir Bu Kurumsal Yönetim?", Kurumsal Yönetim Serisi, [http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D131959,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D131959,00.html),20.10.2010.

Deminor (2001). Corporate Governance Rating Service, Brussels (www.deminor.com)

Demirbaş M., Uyar S., (2006). Kurumsal Yönetim ve Denetim Komitesi, (Birinci Baskı). İstanbul Güncel Yayıncılık.

Doğan, M., (2007). Kurumsal Yönetim, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2007.s.43

Döner, Ö., (2009). "Uluslararası İç Denetim Standartlarına Göre Bankalarda Denetim ve Türkiye Uygulamaları" Yüksek Lisans Tezi Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı

ECIIA, (2005). Avrupa'da İç Denetim, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, Konum Raporu.

ECIIA, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu – European Confederation of Institutes of Internal Auditing. Konum Raporu, Avrupa'da İç Denetim.

Ekiz, İ., (2011). Kamu Kesiminde Üniversitelerde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetimi Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri,

Eliuz A., (2007). Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Etkin Bir İç Denetim İçin Denetim Komitesinin Rolü ve İMKB-100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma,

Erdoğan, S., (2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü. DPT Uzmanlık Tezleri. Ankara. 2009. Yayın No:2799

Ergüden, E., (2012). Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İşletmelerde İç Denetim 'in Rolü ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim. TKYD, Sonbahar. S.59-60.

Erüz E. ve Arcagök M. Sait., (2006). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Eylül 2006.

Gleim, I. N., (2004). CIA Review Part I: Internal Audit Role in Governance, Risk and Control, Part II: Conducting the Internal Audit Engagement, 11.bs., Gelim Publications Inc., Florida, 2004

Gönülaçar, Ş., (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler Mali Hukuk Dergisi Sayı 130 (Temmuz-Ağustos 2007).

Gündüz, S., (2001). Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Pay Sahiplerinin Halka Açık Anonim Ortaklıkların Genel Kuruluna Etkin Katılımı, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü.

Gürbüz A. O., Ergincan Y. (2004). Kurumsal Yönetim: Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler. (Literatür Yayıncılık, İstanbul).

Güredin, E., (2000). Denetim, 10.bs., Beta, İstanbul

Güredin, E., (2010). Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitapevi, İstanbul

Hasanefendioğlu, D., (2006). Kurumsal Yönetim, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 275, Temmuz.

Hiç Şaşmaz, M., (1997). İşletme Hesaplarının İncelenmesi, Ankara İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayımı, Kalite Matbaası, 4. Baskı, Ankara.

Hüner, D. B., (2014).Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetim Rolü

Iskander M. R., Chamlou N., (2000). Corporate Governance: A Framework for Implementation

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003.

Karaarslan, E., (2006). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar. Ankara, 2006.

Karacalar. M., (2015). İşletmelerde Kurumsal Yönetim İlkeleri ve İç Denetim Sistemleri

Karagiorgos T , Drogalas G, Gotzamanis E, Tampakoudis I (2010) Internal Auditing As An Effective Tool For Corporate Governance. Journal Of Business Management 2(1): 17-23."

Karatekin, E., (2017). Kurumsal Yönetim Uygulamaları ve İç Denetimin Rolü: Borsa İstanbul'da Faaliyet Gösteren Şirketler Üzerine Bir Araştırma

Karpuzoğlu, E., (2001). Büyüyen ve Gelişen Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma, Hayat Yayıncılık, İstanbul, 2001, s. 138

Kavdır, S., (2015). Kurumsal Yönetim ve Türkiye Mevzuatındaki Yeri, İstanbul

Kaya, K., (2016). Kamu Kurumlarında İç Denetim ve Bir Anket Uygulaması

Kayacan M., Yazgan E., (2008). Gelişmekte Olan Ülkelere Yönelik Uluslararası Sermaye Hareketlerini Etkileyen Unsurlar: Kurumsal Yönetim ve İç Denetim. Uluslararası Sempozyum Bildirisi. [www.denetimnet.net/.../Gelişmekte%20Olan%20Ülkelere%20Yönelik%20Uluslararası](http://www.denetimnet.net/.../Gelişmekte%20Olan%20Ülkelere%20Yönelik%20Uluslararası) (22 Eylül 2016).

Kayacan, M., (2009). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ulusal Finansal Rap. Stand. Açısından Gelişmeler, [http://www.tkyd.org/files/downloads/ Kurumsalyonetimizsmmmo1206.pdf](http://www.tkyd.org/files/downloads/Kurumsalyonetimizsmmmo1206.pdf), 23/09/2009, s.13

Kepekçi, C., (1982). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eşkisehir İktisadi Ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları, No: 251/171, Eskişehir, 1982, s.41

Köroğlu, Ç., Aktaş R., (2014) Turizm Sektöründe Kurumsal Yönetim Anlayışı ve İç Denetim İlişkisi: Marmaris Bölgesinde Bir Uygulama. Journal of Business Research-Türk. 6(3): 273-290.

Kula, V., (2006). Kurumsal Yönetim Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği. (Papatya Yayıncılık, İstanbul).

Kurnaz, N., Çetinoğlu, T., (2010). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 11-127.

Küçüksozen, C., ve Küçükkocaoglu, G., (2005). Kurumsal Sirket Yönetiminde Finansal Bilginin Rolü, Muhasebe ve Denetime Bakis Dergisi, Eylül 2005.

Küpçü, H., (2011). İç Denetim ve Kurumsal Yönetim

Magdi R. I., (2000). Corporate Governance: A Framework for Implementation, 2000,3

Mallı, İ., (2013). Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması

Mazıbas, M., (2005). Operasyonel Risk ile Kurumsal Yönetimin Kesisim Alanı". 4. Orta Anadolu sletmecilik Kongresi Kurumsal Yönetim Bildirisi. TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi. Ankara. 13-14 Mayıs 2005. ss..30-35

Melih, E., (2005). Denetim, 2.bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2005 s. 4.-s. 5

Menteş, A. (2009). Kurumsal Yönetişim ve Türkiye Analizi. (Derin Yayınları, İstanbul)

Metiner, B. (2006). Kurumsal Yönetim İlkeleri Doğrultusunda Halka Açık Şirketlerde İdeal Yönetim Kurulu Yapılanması, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü

Mevlüt, Ö., (1997). Denetim 1, Ankara: Özkan Matbaacılık, 1.b., 1997, s.80

Moeller, R., (2009). Brink's modern internal auditing: a common body of knowledge.(7.Baskı). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Nardemir, M. Seda. (2014). İç kontrol yapısının kurumsal yönetim ile ilişkisi

OECD. (2004) "Corporate Governance Principles", OECD

Öğreten. Ö., (2005). Kurumsal Yönetimi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi

Önder, M.F., (2008). "Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu", Asil Yayın Dağıtım, Isparta, 3-41.

Özbudak, A., (2014). İşletmelerde Kurumsal Yönetim ve Türkiye Örneği

Özeren, B., (2000). İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Sayıştay Araştırma / İnceleme/ Çeviri Dizisi:8, Ankara, Ağustos 2000

- Özeren, B., (2004). Aybar Ersan İyi Bir Uygulama Örneği: İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği, 2004.
- Özilhan, T., (2002). Piyasa Ekonomisi ve Şeffaflık-Kavşaktaki Türkiye”, Deşifre Çözüm, TÜSİAD.
- Özoğlu, B., Ceyhan M., ve Sabri Ç., (2010). Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim s.264.
- Paslı, A., (2002). Kurumsal Yönetim, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul.
- Pehlivanlı, D., (2010) Modern İç Denetim. Beta Yayınları 1.Baskı İstanbul
- Pickett K. H. Spencer, (2003). The Internal Auditing Handbook, Second Edition, England, John Willey and Sons, 2003
- Puffer, S., M., ve McCarthy, D., J., (2003). The Emergence of Corporate Governance in Russia, Journal of World Business, Journal of World Business.
- Russel, J. P., (2005). The internal auditing pocket guide. Wisconsin:ASQ Quality Press.
- Sandıkçıoğlu, A., (2005). Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi, SPK Yeterlilik Etüdüleri, Ankara
- Sarı, A., (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi
- Sawyer, B. L., (2003). Sawyer’s Internal Auditing, 5. bs., Florida, The Institute of Internal Auditors.
- Sermaye Piyasası Kurulu, (2003). Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ,” Seri: No: 68, Resmi Gazete, 14.07.2003, Sayı: 25168.
- Sevim ve Eliuz, (2007). Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma
- Sönmez A, Toksoy A, (2011). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye'deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği. Maliye Finans Yazıları Dergisi 25(92): 51-90.

Sönmez Ü., (2011). Ülkemizde Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşmanın Önündeki Engeller. TÜRMOB. S.11.

SPK II-17.1 sayılı “Kurumsal Yönetim Tebliği

Standard&Poor's Governance Services (2002). "Standard&Poor's Corporate Governance Scores", New York

Süleyman Y. K., ve Tamer K., İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma, Sayıştay Dergisi, S.77, s.124

Şehirli, K. (1999). Kurumsal Yönetim (Araştırma Raporu). Sermeye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, Sayı: 14-4/55-3, 1999, s. 1.

Şengür, E. D., (2005). “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu Ve Örnek Bir Uygulama”, İ.Ü. SBE Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005

T.C. Başbakanlık ve Hazine Müsteşarlığı, (2004). Türkiye Sigorta ve Reüsrans Şirketlerinin İç Denetim Sistemlerine İlişkin Genelge.

Tanç, A., (2015) Corporate Governance Principles Introduced by the Capital Markets Board of Turkey and an Investigation About Internal Audit in Companies Listed on Borsa İstanbul. Journal of Modern Accounting and Auditing 11(3): 150-158.

Tektüfekçi, F., (2008) İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak. Mödav Dergisi 2: 79-108.

TKYD, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2004

Toroslu, V., (2014). İç Kontrol ve İç Denetim, Vedat Kitapçılık

Tricker, B., (2009). Corporate Governance Principles, Policies, and Practices,2009,s.10 /Aktaran H.Erdal Demir, a.g.e., s.5)

Türedi H., Karakaya G., İldem M., (2015). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi. Sayıştay Dergisi 96: 60-61.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, (2004). “Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi”, The IIA Research Foundation, 2004

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, (2004). Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, İstanbul, Deloitte.

Tüsiad (2008). Yönetim Kurulların 'da İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru, Mayıs, Yayın No: TÜSİAD-T/2008-05-461.

Tüsiad, (2002). Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi, TÜSİAD.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (2012). Uluslararası İç Denetim Standartları,

Uyar, S., (2004). "Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması,"

Uzay Ş., (1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No: 132, s.15

Uzun, F., (2007). "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, Cilt; 12, Sayı;9, Eylül 2007.

Uzun, A, K., (2010). "Kurumsal Yatırımcılar için İşletmelerde iç Denetim Faaliyetlerinin Rolü ve Önemi", Kurumsal Yatırımcı Dergisi, Temmuz-Ağustos- Eylül.

Yenigün, T., (2008). Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim

## İNTERNET KAYNAKLARI

bertankaya.net, Erişim Tarihi: (07.12.2013)

Ege Cansen, Batan Firmalar, <http://www.hurriyet.com.tr/batan-firmalar-125340>, Erişim Tarihi: (24.05.2019)

Sev G, Veysi., Kurumsal Yönetim ve Denetim,  
[http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk\\_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=461](http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=461),  
Erişim Tarihi: (13.01.2019)

SPK, SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri, <http://mevzuat.spk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: (24.05.2019)

TIDE, Mesleki Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü.  
<https://icdenetim.diyenet.gov.tr/Documents/IcDenetimTerimlerSozlugu.pdf>, Erişim Tarihi:  
(24.05.2019)

### EK 1. Anket Formu

Cinsiyetiniz	Erkek	Kadın			
Yaşınız	25 Yaş ve altı	26-35 yaş arası	36-45 yaş arası	46 yaş ve üzeri	
Medeni Durumunuz	Bekar	Evli			
Mesleki Kıdeminiz	5 yıl ve daha az	6-10 yıl arası	11-15 yıl arası	16-20 yıl arası	21 yıl ve üzeri
Kurum Türü	Perakende	Hizmet	Aracılık	Üretim	Diğer

	Çok Fazla	Fazla	Orta	Az	Çok Az
İşletmeyi baştan sona kapsayan entegre bir kurumsal yönetim sistemi var mıdır?					
Kurumsal yönetim, işletmenin borsa değerinin yükselmesine katkıda bulunmakta mıdır?					
İşletmenizde paydaşların taleplerini de dikkate alan bir yönetim sistemi bulunmakta mıdır?					
İşletmenizde kurumsal yönetim ilkeleri (adillik, sorumluluk, şeffaflık, hesap verebilirlik) dikkate alınıyor mu?					
Kurumsal yönetim ilkeleri ile alınan reaksiyonlar takip edilmekte midir?					
İşletmenizde vizyon, misyon, değerleri ve stratejik hedefleri oluşturan bir kurumsal yönetim şekli bulunmakta mıdır?					
İşletmede yöneticileriniz kurumsal yönetim ilkeleri hakkında yeterli bilgiye sahip midir?					
İşletmede üst yönetimin belirledikleri ilke ve politikalar doğrultusunda tutarlı bir davranış ve tutum içerisinde midir?					
İşletme iş süreçleri 3E (etkili, etkin, ekonomik) ilkesine göre biçimlendirilmiş midir?					
İşletme yenilik ve değişimleri öğrenen bir işletme midir?					
İşletme teknolojik değişimleri yakından takip eden bir kuruluş mudur?					
Yönetim kurulu gözetim sorumluluğunu yerine getirecek mekanizmaların etkili çalışmasını sağlamakta mıdır?					

İç denetim faaliyeti sonucu hazırlanan raporlar kurumun iç yapısını objektif göstermekte midir?					
İç denetim faaliyeti görev yönetmeliğine uygun olarak yürütülmekte midir?					
İç denetçiler IIA'in etik ilkelerini benimsiyorlar mı?					
İç denetçiler dış denetçilerle birlikte çalışmalı ve iş birliği yapmalı mıdır?					
İç denetçilerin bağımsızlığını ortadan kaldıracak herhangi bir kısıtlama var mıdır?					
Kurumunuzda iç denetim birimleri bağımsız ve tarafsız mıdır?					
Çalıştığımız kurumda iç denetim faaliyeti sürekli yapılmakta mıdır?					
Çalıştığımız kurumda iç denetim raporları kurumun plânlarında ve kararlarının alınmasında etkili midir?					
İç denetim faaliyetleri için uygun ortama ve teknolojiden etkin olarak faydalaniyor musunuz?					
İç denetim birimi çalışmalarını yeterli buluyor musunuz?					
Kurumda yeterli iç denetçi var mıdır?					
İç Denetçilere mesleki gelişimleri konusunda eğitimler verilmeli midir?					
Kurumunuza ait bir risk haritası var mıdır?					
İç denetim faaliyeti karşılaşılabilecek risklere karşı korumakta mıdır?					
İç denetim faaliyeti sürekli iç değerlendirmeler, denetimin analizi, belgeleme, politika ve prosedürlerle uğraşmakta mıdır?					
Çalıştığınız kurumda iç denetim sonucunda izleme (follow up) çalışması yürütülüyor mudur?					

 <b>KONYA</b>	<b>T.C.</b> <b>NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ</b> <b>Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü</b>	 <b>SOSYAL BİLİMLER</b> <b>ENSTİTÜSÜ</b>
---	--	---

<b>ÖZGEÇMİŞ</b>				
<b>KİŞİSEL BİLGİLER</b>				
<b>ADI SOYADI</b>	NAİL EKEN			
<b>DOĞUM YERİ</b>	KONYA			
<b>DOĞUM TARİHİ</b>	10.01.1992			
<b>MEDENİ DURUMU</b>	EVLİ			
<b>TELEFON:</b>	0544 303 44 40			
<b>E-POSTA:</b>	naileken489@gmail.com			
<b>ADRES:</b>	Bosna Hersek Mah. Nalan Sok. Seda Sitesi 2/10 Selçuklu KONYA			
<b>ÖĞRENİM DURUMU</b>				
DERECE	OKULUN ADI	BÖLÜM	YER	YIL
İLKOKUL	KAZIM ÖZENÇ SEÇEN İLKÖĞRETİM OKULU		KONYA	1999-2002
ORTAOKUL	MUSTAFA NECATİ İLKÖĞRETİM OKULU		KONYA	2003-2006
LİSE	M. HALİL İBRAHİM HEKİMOĞLU MESLEKİ VE TEKNİK ANADOLU LİSESİ	BİLGİSAYARLI MUH.	KONYA	2007-2010
ÖNLİSANS	AÇIK ÖĞRETİM FAKÜLTESİ	İŞLETME	KONYA	2011-2012
LİSANS	AÇIK ÖĞRETİM FAKÜLTESİ	İŞLETME	KONYA	2012-2014
YÜKSEK LİSANS	NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ	İŞLETME	KONYA	2015-2018
<b>İŞ DENEYİMİ</b>				
FİRMA	UNVAN	YIL		
İTTİFAK HOLDİNG A.Ş.	MUHASEBE ELEMANI	2009-2015		
İTTİFAK HOLDİNG A.Ş.	MUHASEBE UZMANI	2015-DEVAM EDİYOR		

Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
 Ahmet Keleşoğlu Eğitim Fak. A1-Blok 42090 Meram Yeni Yol /Meram /KONYA  
 Tel: 0 332 201 00 60 Faks: 0 332 201 00 65 Web: www.konya.edu.tr E-posta:  
 sosbil@konya.edu.tr