

İÇ DENETİMİN KURUMSAL YÖNETİME ETKİSİ ¹

Effect Of Internal Audit On Corporate Governance

Prof. Dr. Hasan TÜREDİ

İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, İstanbul/TÜRKİYE

ORCID: 0000-0001-6817-0717

Buse Sabire ELÇİGEMİ

İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Bölümü, İstanbul/TÜRKİYE

ORCID: 0000-0003-2762-9581

ÖZET

Günümüzde ülkeler arasında ticaretin kolaylaşması, uluslararası boyutlarda etkileri görülen şirket skandalları, işletmelerin karşılaştığı risklerin sayısının artması yönetim konusunda yeniliklere ihtiyaç duyulmasına sebep olmuştur. Gelişmekte ve büyümekte olan küresel rekabet, işletmelerin esas amaçlarından biri olan süreklilik amacına bağlılığı zorlaştırmıştır. Etkin ve verimli bir işletme yönetimi sağlanabilmesi adına gerekli olan yönetim anlayışını oluşturabilmek için, etkin ve verimli bir iç kontrol sistemi, iç kontrol sistemini denetleyecek bağımsız bir iç denetim ile bu iki sistemi daha da güçlendirecek bir kurumsal yönetim anlayışının sağlanması gerekmektedir. Bu çalışmada, iç denetim, iç kontrol ve kurumsal yönetim kavramları açıklanarak, iç denetim faaliyetleri ile kurumsal yönetim faaliyetlerinin arasındaki ilişkilerden, bu iki sistemin birbirlerine olan faydalarından bahsedilecektir. Çalışmanın sonucunda iç denetim ve kurumsal yönetim arasında sağlam bir ilişki olduğu, bu iki sistemin ortak amaçlarının var olduğu gibi birbirlerini destekleyen yönlerinin de olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, İç Denetim, Risk Yönetimi, Kurumsal Yönetim

ABSTRACT

The facilitation of international trade, the company scandals which have made an impact on an international level, and the increase of risks that enterprises face have created a need for innovation in management nowadays. Developing and growing global competition has made it difficult for enterprises to stick to their goal of persistence, which is one of their main goals. In order to create a sense of management to maintain an efficient and effective enterprise management, it is necessary to provide an efficient and effective internal control system, an independent internal audit system to audit the internal control system, and a sense of corporate management to reinforce these two systems. This study explains the concepts of internal audit, internal control, and corporate management. It also addresses to the relations between internal audit activities and corporate management activities as well as the benefits of those two systems for each other. This study concludes that there is a firm relation between internal audit and corporate management while these systems also support each other in certain ways such as having common goals.

KeyWords: Internal Control, Internal Audit, Risk Management, Corporate Management

1. GİRİŞ

Etkin ve verimli bir işletme yönetim oluşturmak için, etkin ve verimli bir iç kontrol yapısının, iç kontrolü denetleyecek etkin bir iç denetim ile bu sistemleri daha da güçlendirecek bir kurumsal yönetim anlayışının sağlanması son derece önemlidir. Kurumsal yönetimin belirlenmiş olduğu yöntemler işletmelerin tüm faaliyetlerinde uygulandığı sürece, işletme faaliyetlerinin devamlılığına katkı sağlanmış olacaktır. Bununla beraber iç denetim sistemi de kurumsal yönetim anlayışına yardımcı olarak işletmelerin güçlü bir yönetim yapısına sahip olmalarına yardım eder. İşletmelerde etkin ve verimli bir şekilde yürütülen bir iç denetim sisteminin bulunması, işletmelerin tüm paydaşların işletmeye karşı olan güvenlerinin oluşmasında büyük katkı sağlamaktadır.

Çeşitli alanlarda meydana gelen gelişmeler ile değişen ihtiyaçlar sonucunda kurumsal yönetim ve iç denetim anlayışlarında da değişimler meydana gelmiştir ve bu iki sistemin ortak amaçları bulunduğu ortaya çıkmıştır. Çalışmamızın amacı, iç denetim ve kurumsal yönetim faaliyetlerinin ortak noktaları üzerinden birbirleri ile olan ilişkilerini araştırmak ve bu iki sistem arasında nasıl bir etkileşim olduğunu ortaya çıkarmaktır. Çalışmamızın ilk bölümünde kurumsal yönetim hakkında genel bilgiler verilecek olup, kurumsal yönetimin tarihi, dünyada ve ülkemizde yasal düzenlemeler hakkında da bilgiler verilecektir.

¹ Bu makale Buse Sabire Elçigemi'nin "İç Denetim'in Kurumsal Yönetim'e Etkisi" konulu devam eden yüksek lisans tez çalışmasından geliştirilmiştir.

Ayrıca kurumsal yönetimin amaçları ile iç denetim amaçları karşılaştırılacaktır. İkinci bölümde, iç denetim hakkında genel bilgiler verilecek ve iç denetim faaliyetlerinin gerektiği şekilde işlemesi adına kurulacak olan iç kontrol sistemlerinin gerektirdikleri hakkında bilgi verilecektir. Çalışmamızın sonucunda, iç denetim ve kurumsal yönetim anlayışları arasında birçok ortak yön olduğu, bu iki anlayışın da benimsendiği işletmelerde işletme hedeflerine ulaşma konusunda fırsat elde edileceği ortaya çıkarılmıştır.

2. KURUMSAL YÖNETİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Kurumsal yönetim, şirket tarafından amaçların ve hedeflerin belirlenmesi, bu hedeflere ulaşma konusunda yapılacaklar faaliyetler, faaliyetlerin denetim süreçleri gibi konularda bir çerçeve oluşturmaktadır. Bu çerçeve şirket içerisinde yönetmelik, uygulama olarak düzenlenebilmektedir. Ayrıca kanun ve yasal düzenleme yöntemleri ile kurumsal yönetim ülkeler tarafından desteklenmektedir.

Geleneksel yönetim anlayışına göre, şirket hakkında söz sahibinin şirket sahipleri olmasından dolayı, paydaşların ve diğer hissedarların çıkarları gözetilememekteydi. Yine bir paydaş olarak müşteriler veya hak sahipleri uğradıkları zararlardan dolayı hesap soramamaktaydılar, şirketin belirli ilkeler tarafından yönetilip yönetilmediği konusunda herhangi bir fikir sahibi olunamıyordu. Bu anlamda kurumsal yönetim, sadece şirket ve yönetim için değil, aynı zamanda doğrudan veya dolaylı şekilde şirketten fayda sağlayan tüm paydaşlar için yararlar sağlamaktadır.

2.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı ve Önemi

Kurumsal Yönetim, belirli ilkelere bağlı, kapsamlı yönetim ve denetim uygulamaları bütünüdür. Temel amaç, sürdürülebilir bir karlılık seviyesi ile şirketin ve şirkete bağlı kıymetlerin istikrarlı bir artışı ile beraber, şirket ile ve şirketin paydaşlarının katma değer yaratmak, yönetim kurulu, yönetici, çalışanlar ve diğer menfaat sahipleri (paydaşlar) arasındaki çıkar çatışmalarını önleyerek, paydaş amaçları arasında denge kurulmasını sağlamaktır.

Etkin ve verimli bir kurumsal yönetim anlayışı için; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk, disiplin, bağımsızlık ve sosyal sorumluluk kavramları sağlanmış olmalıdır. Şirketin finansal, ticari çalışmaları hakkında tüm bilgilerin kapsamlı, gerçek ve zamanında açıklanması, bağımsız denetim yapılması ve şirket yönetiminin gözetim altında tutulması gibi konular iyi bir kurumsal yönetim için temel amaçlardandır. Aslında kurumsal yönetim sisteminin kurulması ve etkin şekilde yürütülmesi konusunda kurumsallaşma kavramını da ele almak gerekmektedir. Kurumsallaşma, en kısa anlatımla işletmenin şahıslara bağımlı olmadan faaliyetlerini sürdürebilmesi ve geliştirebilmesini sağlayan bir yapı olmasının yanında, işletmelerin devamlılık amaçlarının, kişilerin bireyselliğinden kurtulması şeklinde tanımlanabilir. Burada önemli olan; işletme faaliyetlerine devam edilebilmesi adına herhangi bir kişi ya da kişilere mutlak olarak bağımlılık duyulmamasıdır. İşletmelerde kurumsallaşma süreci, değişen her yöneticiye göre politikaların da değişmesi olarak değil, değişen her yöneticinin işletmenin yerleşmiş politikalarına bağlılık çabalarının varlığı ile elde edilebilir.

Kurumsallaşma önemi, büyüyen ticaret ilişkileri ve rekabet şartları dikkate alındığında daha iyi anlaşılmaktadır. Bu nedenle faaliyetlerinin devamı noktasında belli bir güvencesi olmayan tüm işletmeler kurumsallaşma hedeflerine ulaşmak adına çalışmalar yapmak zorunda kalmışlardır. Kurumsallaşma adına yapılan çalışmalar giderek özel bir faaliyet olmaktan çok piyasalarda yer alan tüm işletmeler için gerekliliği noktasında önem arz etmektedir. Kurumsallaşma, şirketin dolayısıyla şirket tarafından meydana getirilen her türlü faaliyetin kalitesini arttıracığı için, günümüz koşullarında piyasalardaki rekabet düzeyinin çok yüksek olması, güncel değerlere ve belirli bir kalite düzeyine erişemeyen şirketlerin bu pazarda pay alma zorlukları göz önüne alındığında ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Aksi takdirde çok hızlı işleyen rekabet şartları her geçen gün onlarca işletmeyi rakipleri karşısında zorlayacaktır.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütüne (OECD) kurumunun yapmış olduğu tanıma göre ise kurumsal yönetim: "Kurumsal yönetim, bir şirketin yönetim, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer menfaat sahipleri arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsar. Kurumsal yönetim, makro iktisadi politikalardan, ürün ve faktör piyasalarındaki rekabet düzeyine kadar işletmelerin faaliyetlerini biçimlendiren bir dizi unsurdan oluşan daha geniş bir iktisadi çerçevenin içinde yer almaktadır. Kurumsal yönetim çerçevesi, aynı zamanda yasal, düzenleyici ve kurumsal faktörlere dayanır. (Governance, 2004, s. 11) OECD ayrıca kurumsal yönetimi sadece bir amaç olarak görmemekte, faaliyet gösteren şirketlerin daha uzun olarak faaliyet göstermesi için gerekli olan sermayenin sağlanmasında bir araç olarak görmektedir. OECD ilkeleri incelendiğinde, bu

ilkelerin kapsayıcı nitelikte olduğu ve ülkeler için herhangi bir bağlayıcılığı olmasa da, ülkeler tarafından kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması konusunda örnek teşkil ettiği görülmüştür.

Dünya Bankası ise kurumsal yönetimi şu şekilde tanımlamıştır: "Bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına iktisadi değer imkânı tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları ifade etmektedir." (Ege & Yılmaz, 2005, s. 84)

Tablo 1: Geleneksel Yönetim ile Kurumsal Yönetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması (Aktan, 2006, s. 9)

Geleneksel Yöntem	Karşılaştırma	Kurumsal Yönetim
Insider sistemi: Sahip, aynı zamanda yönetir ve denetler. Organizasyonda kuvvetler birliği ilkesi geçerlidir.	Güç ve Otorite	Outsider sistemi: Şirket sahipliği, yönetimi ve denetimi birbirinden ayrılmıştır. Organizasyonda kuvvetler ayrılığı ilkesi geçerlidir.
Şirket sahip ve yöneticileri, şirketi kendi iradi ve takdiri kararları ile yönetirler.	Kurallara Karşı Takdiri Kararlar (Kurallar ve Yönetmelikler)	Şirket yönetiminde kurallar hakimdir.
Şirket sahip ve yöneticilerinin sorumluluklarının hukuki çerçevesi yeterince çizilmemiştir.	Sorumluluk	Şirket sahip ve yöneticileri, şirkete ve paydaşlara karşı doğrudan sorumludurlar.
Sadece vekiller "sahiplere" hesap verirler. Sahibin hesap verme yükümlülüğü yoktur. Sahip, ancak kendisine hesap verir.	Hesap Verme Yükümlülüğü Hesap Sorma Hakkı	Şirket sahip ve yöneticileri, şirkete ve paydaşlara karşı hesap verme yükümlüğündedirler. Başka bir ifadeyle, paydaşların şirket yönetimine hesap sorma hakkı bulunmaktadır.
Şirket yönetiminde şeffaflık ilkesine fazla önem verilmez. Şirket yönetimi, ancak arzu ettiği şirket bilgilerini kamuoyuna açıklar.	Şeffaflık	Şirket sahip ve yöneticileri, şirket faaliyetlerini şeffaflık içerisinde yürütmek durumundadırlar.
Sahip, arzu ettiği kişileri yönetim kurulu üyeliğine atar.	Yönetim Kurulunun Oluşumu	Yönetim kurulu üyesi olabilmenin genel bazı şartları vardır. Bilgi, liyakat ve erdemi buluşturacak kurallar ve ilkeler geçerlidir.
Şirket yönetim ve denetleme kurullarında üye olanlar tam bir bağımsızlıkla görevlerini icra edemezler. Nihayetinde, kurul üyeleri sahip tarafından atanır.	Bağımsızlık	Şirkette bağımsız yönetim ve bağımsız denetim ilkeleri hakimdir. Örneğin, yönetim kurulu üyelerinin bir kısmı şirketle hiç bir çıkar ilişkisi olmayan kişilerden oluşur.

Bütün bu tanımlardan sonra, kurumsal yönetim, temel olarak işletmenin yatırımcılarına, işletmenin en uygun şekilde faaliyetlerine devam ettiği ve yatırımcılar tarafından sağlanan kaynakların etkin ve kâr sağlayacak biçimde kullanıldığı ve istenilen bilginin veya değerinin istenildiği zaman doğru bir biçimde elde edilmesi konusunda güvence veren yapı olduğu çıkarılmaktadır.

2.2. Kurumsal Yönetim Anlayışının Ortaya Çıkış Nedenleri

Kurumsal yönetimin ortaya çıkmasında etkili olan başlıca nedenler, ülkelerde yaşanan finansal krizler, şirket yönetim anlayışlarının değişmesi, kamu kurumlarının özelleştirilmesi, kıtalararası gerçekleştirilen ticaret anlayışı, muhasebe hilelerinin çok önemli oranda artması, yolsuzluklar sebebiyle sermaye piyasalarının olumsuz yönde etkilenmesidir. Bütün bu nedenlerin yanı sıra, özel sektörün artan rolü, uluslararası sermaye hareketlerinin sayısı ve nitelik olarak çoğalması, artan uluslararası iktisadi bağımlılık, sermaye piyasaları arasındaki artan rekabette kurumsal yönetimin ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Dünya çapında özellikle 20. yüzyılın sonlarına doğru meydana gelen değişimler kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine sebep olmuştur. Kurumsal yönetim uygulamaları her ülkede değişiklik göstermekle birlikte genelde uygulamalar arasında ortak noktalar bulunmaktadır ve kurumsal yönetim yapısı, günümüzün küreselleşme yapısı, uluslararası yatırımların artması, dünyada ses yaratan şirket skandalları, şirket birleşme ve satın almaları ve yatırımcı taleplerinin kalitesinin artması gibi etkenler kurumsal yönetim anlayışının ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

2.2.1. Küreselleşme

Dünyada meydana gelen gelişmeler, ülkeler arasında ticaretin sınırlarını genişletmiş, bilgi ve teknolojinin ilerlemesi ile çok uluslu şirketlerin sayısı artmış, yabancı ülkelere çok fazla yatırımlar gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Daha geniş bir alanda faaliyet gösteren şirketlerin yönetilmesi zorlaşmaya başladığı için kurumsal yönetim anlayışı gibi yönetime destek veren sistemlerin uygulamaları zorunlu hale gelmiştir. Küreselleşme, işleri daha hızlı, geniş ve öncekinden daha görünür yaparak şirketlere daha sorumlu davranmaları konusunda baskıda bulunmaktadır (Blowfied & Murray, 2008). Bu nedenle küreselleşen ticaret anlayışında şirketleri kapalı bir sistem değil aksine açık ve hesap verebilir durumda olmak zorundadırlar.

2.2.2. Uluslararası Yatırımların Artması

Gelişmiş ülkelerde ekonomik büyümenin sağlanması için gerekli olan yabancı yatırımların artırılması hedeflenmektedir, az gelişmiş ülkeler için de aynı durum geçerli olmakla birlikte günümüzde yabancı kaynaklı yatırımların belli ülkeler üzerinde yoğunlaştığı bilinmektedir. 1990 yıllarından sonra gelişmekte olan ülkelerde yaşanan ekonomik ve ticari değişiklikler sonrasında teknolojinin gelişmesiyle birlikte kolaylaşan uluslararası bilgi ve iletişim ağları desteğiyle yabancı yatırımların sayısı artmıştır. Latin Amerika ülkelerinin tümünde 1990'ların ikinci yarısından itibaren yaşanan sermaye girişi ve bu yıllardaki dalgalanma, başlarda doğru politikaların uygulanması ve daha güçlü ekonomik performans gibi içsel gelişmelerle açıklanırken, son dönemde sermaye hareketlerinin oluşumunun çok daha geniş çaplı olduğu ve çok farklı özelliklerde ülkeleri etkilediği açıktır.

Çok uluslu işletmeler faaliyet gösterdikleri ülkelerde gerçekleştirdikleri ortaklıklar veya birleşmeler neticesinde söz konusu ülkelerin iktisadi yaşamında önemli yerler elde etmektedirler. Bu tür iktisadi yapılanmaların artması, ülkeler arasındaki farklılıkların azaltılması yönündeki baskıların ön plana çıkmasına neden olmaktadır. Bununla beraber gerek yasama, gerekse yürütme gücüne sahip kurumların ve bireylerin güçlerini, rekabet ortamına zarar verecek şekilde kullanmalarını engelleyecek düzenlemelerin hızla yayılması yönünde ciddi baskılar yapıldığı da gözlemlenebilmektedir (Kayacan, 2005, s. 1).

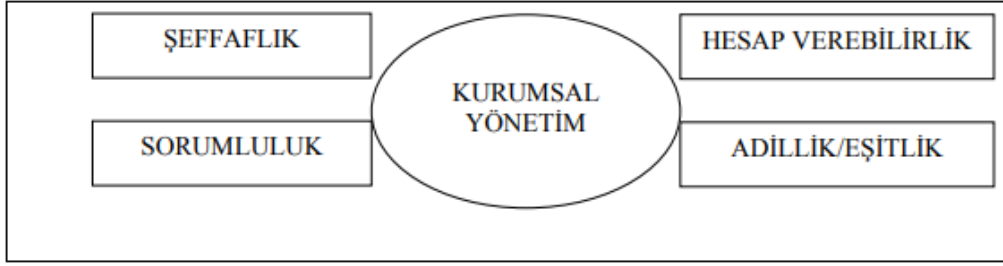
2.2.3. Şirket Hile ve Yolsuzlukları

Çeşitli ülkelerde meydana gelen ekonomik skandalların, iflas ve diğer ekonomik olumsuzlukları meydana getirmesi, yatırımcı ve hak sahipleriyle ilgili yasal mevzuatımızdaki eksiklik ve belirsizliklere tepkilerin artması, ulusal ve uluslararası kaynaklara olan ihtiyacın artmasına sebep olmuştur. 21. yüzyılın başında ABD'de Enron ve Worldcom şirketlerinde meydana gelen skandallar kurumsal yönetimin şirketlerin güvenilirliği için ne kadar gerekli olduğunu gösteren en anlamlı örneklerdir. Neticede 2002 yılında kabul edilen Sarbanes-Oxley yasası yatırımcıları korumak adına, şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarının daha etkin olabilmesi için bir düzenleme ve zorunluluk getirmiştir.

2.3. Genel Kabul Görmüş Kurumsal Yönetim İlkeleri

Kurumsal Yönetim yapısı tüm paydaşların haklarının belirlenmesi ve yatırımcı için gerekli güveni sağlarken şirketlerin şeffaflık, hesap verebilirlik, eşitlik ve sorumluluk ilkelerinin sağlanmasını tanımlayan bir yapıdır. Bu sebeple Kurumsal Yönetim uygulamalarının başarılı olabilmesi adına bazı ilkelere ve anlayışa sahip olmasını gerektirmektedir. Kurumsal Yönetim ilkeleri, yönetim tarafından faaliyetler esnasında dikkate alınacak kuralları, alınan kararları kimlere açıklamaları ile ilgili kurallar toplamıdır. Genel kabul gören yaklaşımlar çerçevesinde Kurumsal Yönetim ilkeleri; şeffaflık, hesap verebilirlik, eşitlik ve sorumluluk olmak üzere dört temel unsur olarak belirlenmiştir.

Kurumsal yönetim, etkili yönetim kararları almanın yollarını belirlemekle ilgilidir. Kurumsal yönetim, güçlü ve bağımsız ekonomik kalkınma sağlayan şeffaflığın elde edilmesine olanak tanıırken aynı zamanda tüm paydaşların çıkarlarının korunmasını sağlar. Güçlü kurumsal yönetim yatırımcıların güvenini korur ve şirkete ait sermayeyi verimli ve etkin bir şekilde artırabilir. Kurumsal yönetimin ilkelerinin benimsendiği bir işletmede yönetim şekli ve şirket tarafından gerçekleştirilen her türlü faaliyet şirketten fayda bekleyen her bir paydaşın çıkarlarına en uygun şekilde olması gerekir. Kurumsal yönetim ilkeleri ile şirketin çıkarlarına yönelik hedeflere ulaşmak için hem sahiplere hem de yöneticilere uygun bir ortam sağlar.



Şekil 1: Kurumsal Yönetim İlkeleri (Aktan, 2006, s. 13)

2.3.1. Şeffaflık

Şeffaflık ilkesi, şirket tarafından şirket tarafından gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin paydaşlara ihtiyaç duyulduğu zamanda eksiksiz ve tarafsız bir şekilde paylaşılmasını gerektirir. Aksi takdirde işletmelerin yapacağı bilgi paylaşımları, gerçek ihtiyaçlara karşılık veremeyeceğinden paydaşlara karşı sorumluluk karşılanmamış olup güven açısından bir katkı sağlamayacaktır. Şeffaflık ilkesi, şirketle ilgili olarak tüm bilgilerin zamanında, gerçek, anlaşılabilir, detaylı, eksiksiz bir şekilde aktarılmasını ifade eder. Ayrıca yönetim tarafından bu bilgiler paylaşılırken, paydaşlar arasında ayırım yapılmadan adil davranılması gerekmektedir.

En basit ifadeyle, şeffaflık, saklanacak hiçbir şeyin olmaması ve şirkete ait tüm süreçlerinin, faaliyetlerin ve işlemlerinin dışarıdan gözlemlenebildiği anlamına gelir. Şeffaflık ilkesine göre şirket, gerekli açıklamaları zamanında ve tüm ilgililere eşit bir şekilde yapar, etkilenen her bir paydaşı yönetim kararları hakkında bilgilendirir ve kanunen düzenlenen yasal gerekliliklere uyarak gerektiğinde doğru bir şekilde hesap verebilir. 2000'li yılların başlarında yaşanan ve etkileri uluslar arası boyutlarda görünen finansal skandallardan sonra, dolandırıcılığın tekrarlanmasını önlemek adına şeffaflık daha büyük önem kazanmış, şirket yönetimleri tarafından sağlanmaya çalışılan bir özellik olmuştur. Hissedarlar bir şirkete güvendiklerinde ve o şirketin şeffaf bir şekilde yönetildiğine karar verdiklerinde daha fazla yatırım yapmaya istekli olurlar, öte yandan çalışanlardan yatırımcılara kadar tüm paydaşlar şirketin güncel durumunu en doğru şekilde bilme hakkında sahiptir.

Şeffaflık, şirketin tüm birimleri için zorunlu olsa da, faaliyetlerin planlandığı ve kararların verildiği en üst pozisyon olan yönetime daha fazla sorumluluk yüklemektedir.

2.3.2. Hesap Verilebilirlik

Hesap verebilirlik ilkesiyle, yönetimin aldığı kararların sonucunda sorumlu olmasını ve yönetim ile ilgili kural ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanmasını, şirket yönetimi ve paydaşların menfaatlerinin eşit bir biçimde yönetim kurulu tarafından gözetilmesini ifade etmektedir.

Paydaşlar tarafından yönetim kurulu üyelerinin kendi çıkarlarını gözetmek yerine dürüst ve dikkatli davranmaları ve yöneticilerin aldığı kararlar sonucunda sorumlu olarak pay sahiplerine hesap vermelerini beklenir. Bu nedenle, yönetim kurulunun şirket üst yönetiminin objektif ve bağımsız bir şekilde değerlendirebilmesi amacıyla gerekli kontrol sistemlerinin kurulması, şirket yöneticilerinin pay sahiplerine karşı hesap verebilmesine yönelik düzenlemelerin yapılması ve izlenmesi gerekmektedir. Hesap verebilirlik ilkesi; kurumsal yönetim kuralları, temel ve yükümlülükleri açıkça tanımlamak ve şirketin yönetim kurulunun yönetimi ile paydaşların çıkarları arasındaki eşitliği gözetmektir.

2.3.3. Sorumluluk

Sorumluluk ilkesi; şirket yönetiminin şirket adına aldığı tüm kararlar ile kararlar sonucu gerçekleşen faaliyetlerin kanunlara, ilkelere, kurallara, şirketin kendine özgü kurallarına uygunluğunu ve bunun kontrolünü sağlamaktadır. Yönetimin esas sorumluluğu, şirket faaliyetlerine tüm paydaşlara fayda sağlayacak şekilde ulaşılabilir hedefler koymak ve bunlara ulaşmaya çalışmaktır. Kurumsal yönetim ilkeleri, yönetim kurulunun denetimi ve yönetim kurulunun şirket ve pay sahiplerine karşı sorumluluğu konusunda rehber olma özelliğini taşımaktadır çünkü şirket faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinden birinci dereceden sorumlu olan yönetim kurulunun tarafsızlığı ve bağımsızlığı son derece önemlidir.

Şirket ile alakalı faaliyetler sürdürülürken ve şirketle alakalı kararlar alırken, sadece gelir elde etme amacı ile hareket edilmemelidir. İhtiyaçlara yönelik değişen ve yenilenen yönetim anlayışları ve kurumsal yönetimin oluşturulması anlamında sorumluluk kavramı giderek daha önemli ve dikkat edilmesi gereken

bir konu haline gelmiştir. Üst yöneticiler ya da yönetim kurulları tarafından kararlar alınırken toplumun ahlak, genel kabul görmüş etik değerleri gibi manevi unsurlar da dikkate alınmalıdır. Sorumluluk ilkesi, işletmenin kanunlara, yasal düzenlemelere ve toplumsal değerlere uygunluğunu güvence altına almaktadır.

2.3.4. Adillik/Eşitlik

Adillik veya Eşitlik ilkesi, şirket yönetimini tarafından şirkete ait tüm faaliyetlerde, tüm pay ve menfaat sahiplerine eşit davranmasını, her paydaşın çıkarının gözetilmesini, azınlık hissedarlar ve yabancı ortaklar da dahil olmak üzere hissedar haklarının korunmasını ve yapılan sözleşmelerin uygulanmasını ayrıca olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini ifade eder.

Kurumsal Yönetim'in adillik ilkesi şirketten tüm menfaat sahiplerine adil bir şekilde davranılması ve tüm haklarının eşit bir şekilde korunmasını amaçlamaktadır. Bu ilkeye göre bütün hak sahiplerine haklarının ihlali halinde yeterli telafi ya da tazminat elde etme imkânına sahip olmalıdır, böylece hak sahiplerinin hakları koruma altına alınmış olmaktadır. Kurumsal yönetim anlayışına göre, tüm paydaşların hakları korunmalı ve bunun yanında tüm hisse sahibi hissedarlara eşit muamele yapılmalıdır, adillik ilkesi bu anlayışı desteklemektedir. Yönetim kurulu üyelerinin ve üst yöneticilerin, şirketi faaliyetleri ile ilgili hak sahibi taraflar adına maddi çıkar konusu olabilecek her türlü ilişkilerini açıklamaları gerekmektedir. Bu ilke, yönetim kurulu üyelerinin seçilmesi, şirket birleşmeleri ve büyük satın alma işlemleri gibi önemli tüm şirket kararlarına hissedarların da haberlerinin olmasını, değişiklikler hakkında söz sahibi olma hakkını tanımaktadır.

2.4. Kurumsal Yönetim'in Tarihi ve Yapılan Düzenlemeler

Kurumsal yönetim ilk olarak ABD'de ele alınmış, oradan İngiltere'ye geçmiş ve özellikle 1990'larda Kıta Avrupa'sında ve tüm dünyada, özellikle Asya'da önemli bir tartışma konusu olarak gündeme gelmiştir. Bugünkü anlamda kurumsal yönetim ise, İngiltere'de Sir Adrian Cadbury yönetimindeki bir komite tarafından hazırlanan ve "Cadbury Komitesi Raporu" olarak da isimlendirilen 1992 yılında yayınlanan raporda (The Cadbury Committee Report: Financial Aspects of Corporate Governance) ortaya atılmıştır. Bu raporun yayınlanmasından sonra kurumsal yönetim alanında çalışmaların başladığı bilinmektedir. 1 Aralık 1992 yılında yayınlanan ve "Cadbury Komitesi Raporu" olarak adlandırılan "Kurumsal Yönetimin Mali Boyutu" başlıklı bu rapor, kurumsal yönetim alanındaki ilk geniş kapsamlı düzenleme olarak sayılmaktadır.

Bu raporda kurumsal yönetimin, şirketin muhasebe verilerinin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında en önemli kaynak olduğu, ancak denetimin yöneticiler ve hissedarlardan bağımsız olarak çalışması gerektiği, denetim şirketlerinde görülen rekabetin denetim kalitesini azaltabileceği riskiyle belirli denetim kurallarının oluşturulması gerektiği, denetim şirketlerine yapılan ödemelerin tamamının açıkça belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu raporun yayınlanmasından ardından kurumsal yönetim alanında çalışmalar büyük önem kazanmıştır.

Enron vakası ile birlikte gündeme gelen en önemli konulardan olan denetim firmalarına olan güvensizlik, Arthur Andersen gibi dünyanın en büyük denetim şirketlerinden birisinin çok büyük çaplı yolsuzluk yapması, Enron şirketi içerisindeki hilelere göz yumması ve sonunda bu firma ile birlikte iflas açıklaması, denetim alanında yeni ve geçerli düzenlemelerin yapılmasını gerektirmiştir. ABD'de Enron'u, Worldcom, Global Crossing, Tyco, Xerox şirketlerine ait skandallar izlemiştir. Bu skandallarla birlikte sarsılan ABD'de önemli düzenlemeler birbirini izlemiştir. ABD'de yapılan başlıca düzenlemeler Treadway Raporu, Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu Raporu, Blue Ribbon Komitesi Önerileri ve Sarbanes-Oxley Kanunu'dur. Sarbanes-Oxley Kanunu, Enron olayı ve sonrası gelişmelerin bir sonucu olarak temel amacı sermaye piyasalarına olan güvenini yeniden elde etmek ve skandallara sebep olan eksik düzenlemelerin oluşturulmasıdır.

Sarbanes Oxley Kanunu, 1934 yılından bu yana ABD'de halka açık şirketler için getirilen, gerek muhasebe ve gerekse denetim düzenlemeleri anlamında dünyadaki en önemli kanunlardan biridir (Bilen, 2006, s. 66). Sarbanes Oxley Kanunu, şirket denetim kurullarının bağımsızlığı ve işlevlerinin daha etkin hale getirilmesi, şirket yöneticilerinin sorumlulukları, açıklanan finansal tabloların kapsamının genişletilmesi, şirket yöneticileri ve çalışanlar için öngörülen cezai yaptırımları içermekte ve aynı zamanda US SEC yetkilerinin genişletilmesi gibi konuları yeniden düzenlemekte ve yakın geçmişte büyük güven kaybına maruz kalan Amerikan şirket yönetimine (governance) yeniden güvenilirlik kazandırılmasını amaçlamaktadır. (TÜRMOB, 2007, s. 8-10)



Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan ve “Millstein Raporu” olarak da bilinen Rapor (Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets) ve bunu takiben 1999 yılında yayınlanan OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, bu alandaki en önemli gelişmeler olmuştur. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) son dönemde meydana gelen olaylar nedeniyle 1999 yılında uygulamaya konulan ve uluslararası piyasalarda bu konuda önemli bir öncü olan OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri’ni gözden geçirerek, mevcut kurumsal yönetim sistemlerinin eksikliklerini ve gelişmesi gereken alanları belirlemek üzere çalışmalar başlatmıştır. OECD konseyi tarafından ulusal hükümetler, ilgili uluslararası kuruluşlar ve özel sektör ile birlikte 1999 yılında hazırlanarak yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri bir dizi standart ve yol gösterici ilkeleri kapsamaktadır. İlkeler bağlayıcı olmamakla birlikte hükümet ve şirketlerin kendi yönetim anlayışlarını gözden geçirmeleri ve belirlenen standartları hayata geçirmeleri konusunda önemli bir rehberdir. Değişen koşullar ve kurumsal yönetim hakkında sürekli gelişmeler çalışmanın yenilenmesini gerekli kılmış ve 2004 yılında ve tekrar küresel gelişmeler sonucu 2015 yılında ilkeler gözden geçirilerek güncellenmiştir.

2.4.1. Türkiye’de Kurumsal Yönetim Anlayışının Gelişimi ve Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de kurumsal yönetim alanında Amerika’da meydana gelen şirket iflasları sonrasında dünyadaki gelişmeleri yakalamak ve sermaye piyasalarının, mali kalkınmaya olan katkısının artırılması bakımından çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Yurtdışı kaynaklı yatırımların artması, belirli politikalar aracılığıyla çeşitli varlıkların ülkeye girmesi gibi konular, iktisadi istikrar ile birlikte gelişmiş yönetim politikalarına da ihtiyaç duyulmasına sebep olmuştur. Piyasalar hareketlerinin büyük değişimi ve bununla beraber olumlu ya da olumsuz sonuçlar, söz konusu değişimlere karşı yenilikçi bir yaklaşım sergilemeyi zorunlu hale getirmiştir.

Kurumsal yönetim alanında ülkemizde ilk resmi çalışmalar Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) tarafından oluşturulan kurumsal yönetim çalışma grupları ile yapılmıştır. Bu çalışmalar yapılırken OECD’nin konu ile ilgili raporları ve görüşleri baz alınmıştır. Bu konuda yapılan ilk çalışma Türkiye Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği’nin (TÜSİAD) yayınladığı kurumsal yönetim uygulama kodudur. TÜSİAD çatısı altında oluşturulan Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu ile 2002 yılında “Kurumsal Yönetim–En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi” adlı araştırma hazırlanmıştır. Yayınlanan bu kod, dünyanın değişik ülkelerindeki kurumsal yönetim uygulamalarının incelenip, Türkiye’de bunun nasıl oluşabileceğini gösteren bir rehber niteliğindedir. Raporla kurumsal yönetimin dört temel ilkesi olan şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkelerine göre şirketlerin yönetim biçimi hakkında bilgi verilerek, şirkette oluşturulacak olan kurumsal yapıya dikkat çekilmiştir.

Türkiye’de sermaye piyasasının etkinliğini artırmak ve uluslararası ticaret sistemine ayak uydurmak amacıyla Sermaye Piyasaları Kurumu (SPK) öncülüğünde Kurumsal Yönetim İlkeleri belirlenmiştir. Bu ilkeler belirlenirken OECD’nin 1999 yılında yayınlanan kurumsal yönetim ilkeleri ve diğer ülkelerde benimsenen ilkeler ile ülkemizin kendi şartları dikkate alınmıştır. Başta halka açık şirketler olmak üzere, özel sektör, tüm anonim şirketler tarafından uygulanabilecek kurumsal yönetim ilkeleri SPK tarafından 2003 yılında “SPK Kurumsal Yönetim Temel İlkeleri” rehberi yayınlanmıştır. SPK tarafından belirlenen bu ilkeler; pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu olmak üzere dört tane maddeden oluşmaktaydı. Pay sahipleri maddesi temel olarak pay sahiplerinin firma yönetimi ile yeterli düzeyde ve bağımsızlık konusunda anlayışlı bir tutumla iletişim içinde bulunarak haklarını kullanmaları gerektiğini önermiştir. Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi ise paydaşlara, şirketin hak ve yararlarını da gözeterek bir şekilde, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bilgilerin sunulmasını amaçlamaktadır. Menfaat sahipleri ilkesinde menfaat sahiplerinin haklarını korumada tarafsız politika izlenmesi gerektiği, menfaat sahiplerinin mevzuattan ve karşılıklı sözleşmelerden doğan haklarının ihlali durumunda gerekenlerin yapılacağı ve menfaat sahiplerinin haklarının ne olduğu konusunda gerekli bilgilendirmelerin yapılması gerektiğinden söz etmektedir. Yönetim kurulu ilkesinde, yönetim kurulunun yapısı, faaliyetler esnasında ele alınacak kurallar, şirket içerisinde oluşturulan komiteler gibi başlıklara yer verilmiştir. SPK tarafından 2004 yılında kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasını desteklemek adına, Borsa İstanbul (BİST)’da işlem gören şirketlerin yıllık raporları ile birlikte “Kurumsal Yönetim Uyum Raporu” yayınlamalarını zorunlu hale getirmiştir.

Türkiye’de kurumsal yönetim alanında bir başka büyük gelişme ise 6102 numaralı Türk Ticaret Kanunu’nun 2011 yılı Ocak ayında açıklanmasıdır. Türk Ticaret Kanunu 14 Şubat 2011 tarihinde 6102 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı Türk

Ticaret Kanunu şirketlere finansal raporlama, bağımsız denetim gibi konuları ile beraber, şirketlerin yönetim kurullarının adil, şeffaf, hesap verebilir ve sorumluluk bilincine dikkat çekerken kurumsal yönetim anlayışına yenilikler getirmiştir. Gelişen ticari hayata uyum sağlama konusunda önemli bir adım olan TTK'nın kurumsal yönetim ilkelerine uyum sağlanması adına getirdiği yenilikler, şirketlerin düzenleyici ve denetleyici yapılarının yetkilerinin boyutunda gerçekleştirilen değişikliklerdir. Kanunda güvenli, şeffaf, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda paydaşların haklarının gözetilmesi amaçlanmıştır.

5411 No.lu Bankacılık Kanunu tarafından verilen sorumluluklar ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) bankaların kurumsal yönetim ilkelerine uyumlarını denetlemektedir. SPK'nın piyasada yer alan bankalara doğrudan yetkisini kullanmak yerine, bu konuyu BDDK'nın iznine bıraktığı "Kurumsal Yönetim Bülteni"nde açıkça görülmektedir.

3. İÇ DENETİM TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) tarafından çeşitli tarihlere farklı tanımlamalar yapılmıştır. Bunun sebebi, yıllar geçtikçe işletmelerin ihtiyaçlarının değişmesi, iç denetim anlayışının da değişimlere karşılık olarak güncellenmesidir. IIA tarafından 1957 yılında yapılan tanıma göre, " iç denetim muhasebe, mali ve diğer faaliyetlerin gözden geçirilmesinde yönetime hizmet etmek için örgüt içindeki bağımsız değerlendirme faaliyetleridir. IIA'nın 1971 yılında değiştirdiği iç denetim tanımında, muhasebe ve mali gözden geçirme konularına değinilmemiş, sadece örgüt faaliyetlerinin gözden geçirilmesi üzerinde durulmuştur.1978 yılında yayınlanan iç denetim standartları, iç denetimi işletmeye hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme aracı şeklinde tanımlamaktadır. IIA 2003 yılında iç denetimin tanımını şu şekilde yapmıştır: "İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." Tarihsel süreç içerisinde iç denetimin gelişimi değerlendirildiğinde asıl amacının işletmeye yararlı olmak olduğu anlaşılmaktadır (Özoğlu, Mercan, & Çakıroğlu, 2010, s. 81).

İç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren yetkili kişiler sadece geçmişteki verilerle denetim yapmanın, artan rekabet koşullarında yetersiz olduğunu düşünerek, işletmelere değer katabilmek için geçmişte elde edilen verilerle denetim yapmanın yanı sıra bugünün ve geleceğin denetimini de yapmak zorundadırlar.

Yönetime değer katan bir faaliyet olan iç denetim, iç kontrolün etkinliğinin artırılması, kamuoyuna güvenilir bilgi aktarılması, işletme faaliyetlerinde etkinlik ve verimlilik sağlanması, yönetim ve denetimde uluslararası yaklaşımlara uyum sağlanması hedeflemektedir.

3.1. İç Denetimin Amaçları

İç denetimin temel amacı işletme yönetiminin belirlediği politikalara uyulup uyulmadığını denetlemek, işletmenin karşılaşılabileceği riskleri önceden tespit edip yönetimi bilgilendirmek ve gerekli önlemlerin işletme yönetimi tarafından alınmasını sağlamaktır. İç denetimde bir diğer önemli amaç ise, sadece yönetimin kendisinin değil, orta ve alt düzeydeki yöneticiler tarafından kontrol edilen faaliyetlerin durumunun değerlendirilmesidir. Dolayısı ile, iç denetçi işletme yönetimini bilgilendirmek için gerekli çalışmaları yapma gücüne sahiptir (Kepekçi, 1982, s. 56).

İç denetim mali nitelikteki faaliyetler ile mali olmayan nitelikteki faaliyetlerinin gözden geçirilerek değerlendirildiği bir denetim türüdür. İç denetimin amaçlarını şu şekilde sıralanabilir (Güredin, 2010, s. 21);

- ✓ Mali kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlendirmek ve uygun maliyetli etkin kontrol yapılarını geliştirmek ve uygulamak,
- ✓ İşletmenin varlıklarını her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını araştırmak,
- ✓ Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini incelemek,
- ✓ Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,
- ✓ Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.

İç denetim sürecinin esas amacı iç kontrol yapısının etkinliğini ve verimliliğini değerlendirerek işletme yönetimine bildirmektir. Bu değerlendirmenin yapılması için bazı özelliklere ihtiyaç vardır, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yanı sıra işletme yönetimi tarafından oluşturulan politikalar, planlar, genelgeler bu özelliklere örneklerdir. İç denetim yönetim hedeflerinin gerçekleştirme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle, iç denetim yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur.

3.2. İç Denetimin Kapsamı

İç denetim, örgütsel olarak işletmeyi oluşturan tüm birimleri, işletmenin bütün faaliyet, işlem ve süreçlerini kapsamaktadır. İç denetim, kamu veya özel nitelikli bir işletmenin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol yapısını da esas alan bir güvence ve yönetim danışmanlığı sistemidir. İç denetim faaliyetinin kapsamı, gerektiğinde öngörülerde bulunularak işletmenin karşılaşabileceği risklerin ve yakalayabileceği fırsatların ortaya konulmasını esas alan değer katma, danışmanlık yapma, analiz etme işlevleri ön plana çıkarılarak genişletilmiştir. Ancak, iç denetim faaliyetleri, çeşitli yasal ve kültürel çevrelerde, farklı amaçlar taşıyan, farklı büyüklük, karmaşıklık ve yapıdaki kurumlarda şirket sahiplerinin ve üst kademedeki yöneticilerin amaçlarını yansıtacağından, iç denetimin kapsamı da kuruluşun kuruluşu farklılık gösterebilir (Erdoğan, 2009, s. 56).

İç denetimin amaçlarını ve kapsamını, işletmenin yapısı, büyüklüğü ve yönetimin ihtiyaçları belirler. İşletmenin iç denetimden beklediği faydaları işletmenin yararına olacak bir biçimde karşılamak durumunda olan iç denetim başlıca aşağıdaki faaliyetleri yerine getirmekten sorumludur.

- ✓ Muhasebe ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi,
- ✓ Faaliyetlere ilişkin bilgileri, süreçleri incelemek,
- ✓ Finansal olmayan işlemler de dahil olmak üzere faaliyetlerin etkinliğini, verimliliğini ve yeterliliğini incelemek,
- ✓ İşletmenin iç prosedür, kural ve ilkelere, şartlara ve yasal mevzuata uygunluğunu incelemek ve değerlendirmek,
- ✓ Yönetim tarafından verilen veya iç denetim birimi tarafından belirlenen konularda belirli aralıklarla özel araştırmalar yapmak.

3.3. İç Denetim Türleri

Denetim; denetim çalışmasının amacına veya denetimin konusuna göre sınıflandırılabilir. Denetim faaliyetinin amaca göre denetim türleri; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimler olmak üzere dört ana başlık altında incelemek mümkündür.

a) Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi adından da anlaşılacağı gibi, eldeki bir bilgi ya da belgenin, önceden belirlenmiş bir ölçüye uygunluğunun araştırılmasıdır. Bütün işletmeler amaçlarına ulaşmak için, kural, politika oluşturarak bu kararları uygulamaktadırlar. Bununla beraber yaşanan ülkede geçerli olan kanun ve yasal düzenlemeler de işletmeler tarafından uygulanmak zorundadır. Uygunluk denetiminin amacı, şirket yönetimi tarafından belirlenmiş olan kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. İç denetçiler, işletmenin bu ölçütlere uygunluk derecesini inceleyerek üst yönetime rapor verme görevinden sorumludur.

Örnek olarak; faturaların ve çeklerin sıra numarası izleyip izlemediklerini belirlemek amacı ile yapılan incelemeler, işletmenin daha önce belirlediği amortisman hesaplama yöntemine uygun kayıt yapılıp yapılmadığını belirlemek amacı ile yapılan incelemeler uygunluk denetimi çalışmalarıdır (Türedi, 2007, s. 26). Uygunluk denetimleri genellikle işletmelerde iç denetçiler tarafından yürütülmektedir (Willingham & Charmichael, 1975, s. 262).

b) Faaliyet Denetimi

İşletmenin verimlilikle ilgili amaçları tekrarlanan hataların azaltılması, belirli bir sürecin zamanından tasarruf edilmesi, tahsil edilmemiş alacakların azaltılması, yeni ürünler üretmek veya satış hacmini arttırmak olabilir. Faaliyet denetiminde denetçiler yalnızca işletme içerisinde yürütülen faaliyetler değil bunun yanında yönetsel kontrollerle de ilgilenir. Faaliyet denetiminde denetçi, işletme politikalarının, iç kontrolün ve işletmenin belirlenmiş amaçlarına ulaşmasını etkileyecek her türlü faaliyetin başarısını ve



etkinliğini araştırmak durumundadır. Bu nedenle i denetçilerin işletme amaçlarının belirlenmesi, politikaların geliştirilmesi gibi işletmenin planlama prensipleri konusunda bilgi sahibi olması gerekmektedir.

Faaliyet denetimi yerine getirilirken öncelikle işletmenin amaçlarını tanımlamak ve işletmeye ait politika ve prosedürleri incelemelidir, bu prosedürler belirlenmemişe i denetçi tarafından işletme hakkında gerekli bilgiler elde edilerek prosedürler belirlemelidir. Örneğin, insan kaynakları ile ilgili ön araştırma yapan bir denetçi, hangi personel alımı ile ilgili kararların nasıl alındığını, personel seçimi esnasında uygulanan işlemleri, dikkate alınan konular ve personellerin maaşlarının ve sosyal güvence haklarının eksiksiz ve doğru olup olmadığının belirlenmesinde kullanılan metotların neler olduğu gibi konuları araştırmalıdır.

c) Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi dünyada en yaygın olarak yürütülen denetim türü olmakla beraber, bir işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının en doğru şekilde analiz edilmesi, yasal mevzuat ve kanunlara uygunluğunun belirlenmesini amaçlar. Mali tablo denetimi temel amaçlarından bazıları da işletme varlıklarının doğru bir biçimde muhasebeleştirildiğini, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını araştırmaktır. İ denetçiler muhasebe kayıtlarının, kayıtlara ait belgelerin doğru ve güvenilir olup olmadıkların incelemektedir. İ denetçiler, incelemelerini yaparken kayıt ve belgelerdeki hata, hile ve yolsuzluk ihtimallerini de göz önünde bulundurmalıdır.

d) zel Amaçlı Denetimler

İşletme yönetimleri tarafından, bazı durumlarda veya bazı konularda özel olarak denetim çalışması yaptırılmasının gereksinimi duyulması sonucunda i denetçilere veya işletme dışından bir bağımsız denetçiye yaptırabilir. İşletme yönetimi veya karar birimleri tarafından işletme faaliyetleri hakkında karar alırken, ya da şirket faaliyetleri hakkında değişikliklere giderken kısacası işletme ile alakalı herhangi bir konuda daha detaylı bilgi edinmek istediklerinde denetçilere özel amaçlı denetim yapma görevi verebilirler. Özetle; zel amaçlı denetimler, herhangi bir konuda işletme yönetimine bilgi sağlamak amacıyla yapılan denetim çalışmalarıdır (Millichamp, 1978, s. 131).

3.4. İç Denetim Unsurları

Uluslararası İ Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan i denetim tanımı incelendiğinde; iç denetimin, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin işlevsel anlamda bağımsız ve tarafsız yürütülmesi gereken ve sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan bir faaliyet olduğu sonucuna varılmaktadır. İç denetimin tanımından da anlaşılacağı üzere, i denetim faaliyetini oluşturan temel unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katması: İşletmeye fayda sağlamak için i denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek ve işletmede çalışanların sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirmeleri için onlara yardımcı olmak iç denetimin temel amacıdır.
- ✓ Objektif bir güvence ve danışmanlık işlevi olması: Güvence hizmetleri, kurumun risk yönetimi, kontrol sistemi ve kurumsal yönetim süreçlerine ilişkin bir değerlendirme yapmak için tarafsız bir biçimde incelenmesidir. İç denetim, denetim sonucunda elde ettiği bulgularla, işletme yönetimine, işletme amaç ve hedeflerine uygun olarak ve işletme kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, işletme faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, işletme varlıklarının korunması konularında güvence ve danışmanlık hizmeti vermektedir.
- ✓ Disiplinli ve sürekli bir yaklaşım olması: İ denetim, süreklilik arz eden ve disiplin bir çalışmayı gerektiren, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışını benimsemiştir.

3.5. İç Denetimin Tarihçesi ve İç Denetim ile İlgili Düzenlemeler

İ denetim, dünyada yaşanan sosyal ve ekonomik gelişmeler, ticari hayatta yaşanan modernleşme sonucunda ortaya çıkmıştır. Dünyada ve ülkemizde gelişmeye bağlı olarak birçok alanda olduğu gibi iç denetim alanında da ihtiyaçlarda değişime ayak uydurmak ön planda olmalıdır. Gelişen teknoloji ve dünyadaki ticaret anlayışındaki değişikliklerin yaşanması sonucunda elektronik fatura, elektronik defter gibi yeniliklerin ortaya çıkmış olması, zamanın gerisinde kalmamak ve değişen koşullar altında başarı sağlamak adına iç denetimin yenilikçi bir yaklaşımı benimsemesiyle mümkün olacaktır.

3.5.1. Yabancı Ülkelerde İç Denetim Hakkında Gelişmeler ve Düzenlemeler

İç denetimin ilk ortaya çıkışı 1800'li yılların ortasından itibaren dünya ticaretinde söz sahibi olmaya başlayan İngiliz tüccarların kendi elemanlarını mallarının kayıtlarının doğruluğunu kontrolünü yapması için görevlendirmeleri ile başlamıştır (Cangemi & Singleton, 2003, s. 7). 1850'li yıllarda muhasebe denetimi yazılı hale getirilmeye başlanmıştır. İç denetim, günümüzdeki anlamıyla uluslararası düzeyde temsilci olarak kabul edilmiş olan öncü kuruluşu olan Amerikan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'nın kurulması ile 1941 yılında ortaya atılmıştır.

IIA, iç denetime olan gereksinimlerin artmasına, firmaların ve kuruluşlarının artan hacim ve karmaşıklıklarının sonucunda ortaya çıkan yeni yönetim gereksinimlerine bir tepki olarak gelişmiştir. IIA, kurulduğundan itibaren iç denetime ilişkin işlevlerin kapsamını, standartları belirlemekte, iç denetçilerin eğitimlerine ilişkin sertifika programları ve profesyonel olarak iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesini sağlamaktadır. IIA tarafından 1947 yılında "İç Denetimin Sorumlulukları" isimli bir bildirge yayınlanmış ve 1978 yılında iç denetime ilişkin standartlar ilk kez "Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları" adıyla yayınlanmıştır.

Yayınlanan standartlar daha sonra bir araya getirilerek "İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları" adıyla yürürlüğe girmiştir. Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'nin çıkarıp ilân ettiği iç denetim kılavuzunun kavramsal çerçevesidir. Daha sonra farklılaşan denetim anlayışı sebebiyle sürekli güncellenmektedir. İç denetim mesleğinin en güçlü ve yaygın otoritesi olan IIA, bünyesinde oluşturduğu komiteler ve çalışma gruplarıyla, iç denetim mesleğinin yürütülmesine ilişkin kapsamlı bir rehber olan Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)'u yayınlamıştır. IIA'nın ve dolayısıyla dünya çapında iç denetçilerin mesleki rehberi konumunda olan UMUÇ, zorunlu rehber ve kuvvetle tavsiye edilen rehberden oluşmaktadır. Zorunlu rehber, iç denetimin tanımı, ana prensipler, etik kurallar ve standartlardan oluşmaktadır. Kuvvetle tavsiye edilen rehber ise uygulayıcı rehber, tamamlayıcı rehberden oluşmaktadır.

3.5.2. Türkiye'de İç Denetim Hakkında Gelişmeler ve Düzenlemeler

İç denetim, ülkemizde 1990'lı yıllarda özel sektörde uygulanmaya başlanmış ve uygulamanın yaygınlaşması sonucunda 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur. 1996 yılında TİDE, IIA (The Institute of Internal Auditors) ve ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) üyeliğine kabul edilmiştir. TİDE tarafından "Uluslararası İç Denetim Standartları" Türkçeye çevrilmiştir. Ayrıca TİDE uluslararası geçerlilikte olan "iç denetçi sertifikası" için yurtdışında yapılan sınav organizasyonunun ülkemizde Türkçe olarak yapılmasını sağlayarak da meslek mensuplarına önemli bir hizmet sunmaktadır.

Kamu ile ilgili 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu adımdan sonra kamu kurumlarında iç denetim birimleri kurulması zorunlu olup ve iç denetim faaliyetine başlanmasına sebep olmuştur. Türkiye'de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca iç denetim merkezi uyumlaştırma birimi olarak Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu faaliyetine devam etmektedir. Finans alanında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu düzenlemeleri, özel kesimde Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri ve yeni Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği değişiklikler mesleğin hızla uluslararası standartlara yaklaşmasına zemin hazırlamaktadır.

3.6. Risk Odaklı İç Denetim

Risk, işletmelerin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkacak faydayı olumsuz etkileyebilecek olayların gerçekleşme olasılığıdır, diğer bir deyişle gerçekleştiğinde sermayeyi tehdit eden bir tehlike varlıkların değer kaybına uğramasına sebep olan durum olarak tanımlanabilir. İşletme riskleri, işletme içinde veya işletme dışında meydana gelen faktörlerden oluşabilir.

Günümüzdeki iç denetim, geleneksel anlamdaki kontrol odaklı anlayıştan uzaklaşarak; risk yönetimi, kurumsal yönetim ve değer kazandırmayı esas alan, risk odaklı iç denetime doğru şekillenmiştir. Artık iç denetçiler yalnızca kontrol faaliyetlerini denetlememekte, aynı zamanda risk evresini tanımlayarak, işletmenin risk durumunu sürekli izleyerek, risk yönetim süreçlerini desteklemektedirler (Lindow & Race, 2002, s. 28-29).

Risk yönetimine ilişkin sorumluluklar iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamına uygun bir şekilde tesis edilmeli ve net bir biçimde anlatılmalıdır. Çünkü işletme yönetimleri karşılaşılabilecek riskleri tanımalı ve bu riskleri gruplara ayırarak, oluşabilecek olumsuz sonuçları en aza indirmelidirler.

Risk odaklı iç denetimle birlikte iç denetimin kapsamı genişleyerek, karşılaşılabilecek risklere odaklanarak işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek her türlü durum, gelişme, kanun gibi konular denetimin kapsamına dahil edilmiştir. Geleneksel iç denetim ile risk odaklı iç denetim karşılaştırıldığında en önemli fark bahsedilen denetim amaçlarına ulaşmak için kullanılan yöntemlerden kaynaklanmaktadır.

Tablo 2: Geleneksel İç Denetim ve Risk Odaklı İç Denetim Karşılaştırılması

Özellikler	Geleneksel İç Denetim	Risk Odaklı İç Denetim
İç denetimde odak nokta	İç kontrol	Risk
İç denetim	Düzeltilici yaklaşım, olaylardan sonra harekete geçme, aralıklı gözetim	Önleyici yaklaşım, sürekli gözetim
İç denetim testleri	Kontrol odaklı	Risk odaklı
Risk değerlendirme	Risk unsurları	Senaryo planlanması
İç denetim yöntemleri	Kontrol testlerinde ayrıntılar eksiksiz olarak uygulanmalıdır	İşletme risklerinin sınırları geniş bir şekilde belirlenmesidir
İç denetim önerileri	İç kontrole yönelik olarak titiz bir şekilde fayda-maliyet etkinliği sağlanmalıdır	Risk yönetimine yönelik olarak risk çeşitlendirmesi, riskten kaçınma, riskin paylaşımı ve riskin aktarılması
İşletmede iç denetimin rolü	Bağımsız denetim konumu	Risk yönetimi ve üst yönetimle bütünleşik konumu

Kaynak: Lindow, P. E., & Race, J. D., "Beyond Traditional Audit Techniques", Journal of Accountancy, 2002, s.28-29.

Kurumsal risk yönetimi açısından iç denetimin görevi, işletme yönetiminin uygun risk politikaları geliştirip geliştirmediklerini denetlemek ve bu konuda üst yönetim ve yönetim kuruluna makul güvence vermektir. Ayrıca iç denetim birimi uygun risk yönetim politikalarının geliştirilmesi konusunda; gerektiğinde yönetime danışmanlık hizmeti verebilir.

Bu kapsamda, risk odaklı iç denetim yaklaşımında süreç, dört temel aşamadan oluşmaktadır;

- ✓ Riskli alanların tespit edilmesi,
- ✓ Risklerin derecelendirilmesi,
- ✓ Yüksek risk taşıyan alanların belirlenmesi,
- ✓ Yüksek risk taşıyan alanlara ilişkin yapılan ve yapılması planlanan kontrollerin değerlendirilmesidir.

İşletmelerin karşı karşıya oldukları riskler; doğal risk ve kalıntı risk olmak üzere iki grupta incelenir. Doğal risk işletmenin hiç bir önlem almadığı takdirde ortaya çıkan risktir. Kalıntı risk ise doğal riske karşı işletmenin önlem aldıktan sonra dahi karşı karşıya kaldığı (artan) risk türüdür (Beasley, 2007, s. 14).

Etkin bir iç kontrol yapısı oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Gözetim sorumluluğu da aynı şekilde yönetim kuruluna ait olmalıdır. Belirlenen hedeflere göre başarıya ulaşılabilmesi için yönetim kurulu gözetim sorumluluğunu üstlenir ya da üst düzey yöneticilere gereken yetkileri vermelidir. Hedeflere ulaşılmasına yönelik gerçekleştirilen faaliyetler karşısında riskler var ise değerlendirmeler yapılarak gerekli önlemler alınmalıdır.

4. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL YAPISI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

İşletmelerin hedeflerine ulaşmalarını ve bu hedeflere ulaşılacağına makul ölçüde güven duyulmasını sağlaması amacıyla oluşturulan çalışmaların bütünü iç kontrol sistemini oluşturur. İç kontrol sisteminin temel amaçları; işletmenin varlıklarını koruması, her türlü bilginin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması, işletme faaliyetlerinin belirlenen politikalara, planlara, prosedürlere, yasalara ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması, işletmeye ait kaynakların ekonomik ve verimli olarak kullanılmasının sağlanması olarak belirtilebilir. Ayrıca iç kontrol işletmenin ulaşmak istediği hedeflere ulaşmasını sağlarken karşılaşılabileceği her türlü engel, risk ve beklenmedik olayların belirlenmesine ve risk yönetimi yapılmasına destek verir.

İç kontrol yapısının, işletmede aşağıdaki hususlar çerçevesinde makul bir güvence sağlamasına büyük etkisi vardır. Bu itibarla, bir işletmedeki tüm yöneticilerin etkin iç kontrol yapısı oluşturup bunun sürdürülebilirliğinin önemini kavramaları hayati önem taşımaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir: (Türedi, 2007, s. 56)

- ✓ Kanunlara, diğer düzenlemelere ve yönetimin belirlediği politikalara uyulması,
- ✓ Düzenli, etkin, verimli ve az maliyetli faaliyetleri özendirip planlanmış çıktıları gerçekleştirmesi,
- ✓ Hileye, israfa, kötü kullanım ve kötü yönetime karşı varlıkların korunması,
- ✓ Kurumun hedeflerine, kalite standardına uygun ürünler ve hizmetler sunulması,
- ✓ Güvenilir malî ve yönetim bilgileri oluşturulup bunun sürdürülmesi ve düzenli raporlar ile bu bilgilerin tarafsız biçimde ve zamanında açıklanması,
- ✓ Her türlü işletme kaynaklarının korunması.

İç kontrolün amaçları; faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirmek; hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmek; yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uymak; kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları korumak olarak sıralanmaktadır (Arcagök & Erüz, 2006, s. 152).

4.1. İç Kontrol Yapısının Unsurları

Bir işletmede iç kontrol yapısının yeterli seviyede uygulanabilmesi ancak iç kontrol bileşenleri ile mümkündür. Bu bileşenler iç kontrol yapısı için bir çatı görevi gören COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) tarafından ayrıntılı olarak ele alınmıştır. COSO'ya göre bir işletmede yer alan iç kontrol sisteminin etkili olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki koşulları sağlaması gerekir: Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ile Gözetim faaliyetleri olmak üzere beş temel unsura ve bu unsurların ile beraber toplam on yedi ilkenin işletme iç kontrol sisteminde bulunmaları ve beraber çalışarak işletme iç kontrol sisteminin üç temel kategorideki (operasyonel, raporlama ve uyum) amaçlarının gerçekleştirilmesiyle işletmenin hedefine ulaşamama riskini kabul edilebilir düzeye düşürmelidir.

4.1.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı; bir şirketin geçmişi, benimsediği değerleri, yönetici ve çalışanların dürüstlüğüne karşı tutumları, faaliyet gösterdiği sektördeki rekabet koşulları ve yasal düzenlemeler gibi çeşitli faktörlerden etkilenir. Kontrol ortamının unsurları olan ilkeler; dürüstlük ve meslek ahlakı, yönetim kurulunun iç kontrol faaliyetlerini gözetim sorumluluğu, görev ve yetki dağılımlarının belirlenmesi, yetkinlik taahhüdünün tesisi, çalışanların teşviki ve geliştirilmesinin (eğitim, eğitimin sürdürülmesi, uzmanlaşma) tesisi, yetki ve sorumluluklar, bir işletmede iç kontrol yapısının yürütülebilmesi ve işletme hedeflerine ulaşılabilmesi için temel sağlamaktadır (COSO, 2011, s. 25).

İşletmenin üst yönetiminin kontrolün önemine ilişkin tutum ve davranışları kontrol ortamının belirlenmesinde büyük rol oynar. Kontrol ortamı unsurları, iç kontrol faaliyetlerinin işletme genelinde başarıyla yürütülmesini sağlayacak işletme içi değerlerden, işletme standartlarından, süreçlerden ve yapılardan oluşmaktadır.

Kontrol ortamının oluşmasında en önemli etkenini işletmenin geçmişi ve kültürü oluşturmaktadır. İyi bir yönetim anlayışı, yetki ve sorumlulukların adaletli şekilde verilmesini, uygun personel dağılımı ve dolayısıyla sağlıklı bir kontrol ortamı oluşturacaktır. Örneğin, yasalara uymayan ve vergi yasalarının gereklerini yerine getirmeyen bir üst yönetim doğal olarak işletmedeki kontrol ortamını zayıflatacaktır (Kaval, 2005, s. 125).

4.1.2. Risk Değerlendirilmesi

Risk değerlendirme unsuru, İşletmenin karşı karşıya kalabileceği risklerin düzenli olarak belirlenmesi, analizinin yapılması ve izlenmesini içerir. İşletme amaçların belirlenmesi, risk değerlendirilmesi sürecinin ilk aşamasıdır. Riskler tespit edilmeden ve risklere yönelik önlemleri almadan önce amaçların doğru ve eksiksiz bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Bir işletmenin amaçlarının belirlenmesi, işletme faaliyetlerinin istenilen şekilde yürütülebilmesi ve işletmenin devamlılığının sağlanmasında büyük önem

taşımaktadır. Amaçların belirlenmiş olması iç kontrolün bir unsuru olmamasına karşılık, iç kontrol tesis edilmesinde ön koşul görevindedir.

4.1.3. Kontrol Faaliyetleri

İşletmede üst yönetim tarafından oluşturulan ilke, politika, standart gibi düzenlemelere uygun olmak şartıyla, işletmedeki tüm çalışanlarını kapsayan, faaliyet süreçleri içerisinde yer alan önleme, tespit etme ve yönlendirme (uygunluk, onay, doğrulama, mutabakat ve gözden geçirme) faaliyetleridir. Bir işletmede tanımlanan kontrol faaliyetleri, işletmenin hedeflerine göre sınıflandırılabilir. İşletmenin ana hedefi veya ana hedefe ilişkin ortaya konulan alt hedeflere göre; faaliyetler, mali raporlama ve mevcut kanun ve düzenlemelerle uyumlu olmalıdır (COSO, 2011, s. 75).

Kontrol faaliyetleri işletmenin hedefleri ile doğru orantılı olmalıdır ve işletmedeki tüm çalışanlar ve yönetim kurulu tarafından uygulanması sağlanmalıdır. Kontrol eylemleri dört alanda oluşturulabilir:

- ✓ Yetkilendirme, işletme yönetimi; belirlemiş olduğu hedeflere ulaşabilmek adına, kapsamlı bir çalışmayla doğru kararlar almaya hedefler. Bu süreçte kaynakların durumu ve nasıl elde edileceği belirlenerek, bu kaynakların kullanımı en uygun biçimde planlanmalıdır. Tüm bu çalışmalar için yönetimin çeşitli tekniklere başvurması veya geliştirmesi gerekmektedir.
- ✓ Görevlerin ayrımı, işletmelerde belirli görevlere ilişkin sorumluluklar, açık ve net olarak yönetmeliklerle, görev tanımlarıyla veya çeşitli dokümanlarla açıklanmış ve tanımlanmış olmalıdır. Görevlerin tanımlanarak birbirlerinden ayrılması, gerekli iş bölümünün yapılmış olması, iç kontrol yapısının kalitesi açısından önemlidir. Görevlerin ayrımının yapılmamış olması, personelin rahatlıkla hile veya hata yapabilmesine yol açar. Bu ilke çerçevesinde görevler şu şekilde ayrılabilir (Bozkurt, 2006, s. 127). Örneğin, mal alım ve satımı gibi işlemleri fiilen yapmakla görevli bir kişi, veznedar veya depocu gibi işletme aktiflerini korumakla görevli bir kişi, cari hesapların kaydını yapmak gibi işlemleri kaydetmekle görevli bir kişi görevlendirilmelidir.
- ✓ Güvence altına alma, güvence altına alma, varlıkların veya bilgilerin çalınmasını, kaybolmasını engellemek amacıyla çeşitli fiziksel önlemlerle, iş güvenliği kapsamındaki önlemlerle ve gerekli personel alımlarının yapılması yolları ile korunması gerektiğini belirtmektedir.
- ✓ Varlık izlenebilirliği, organizasyonun değişik düzeylerdeki yöneticiler, kontrol sistemlerinin ortaya koyduğu faaliyet raporlarını incelemeli ve gerekli düzeltici eylemleri uygulamaya koymalıdır.

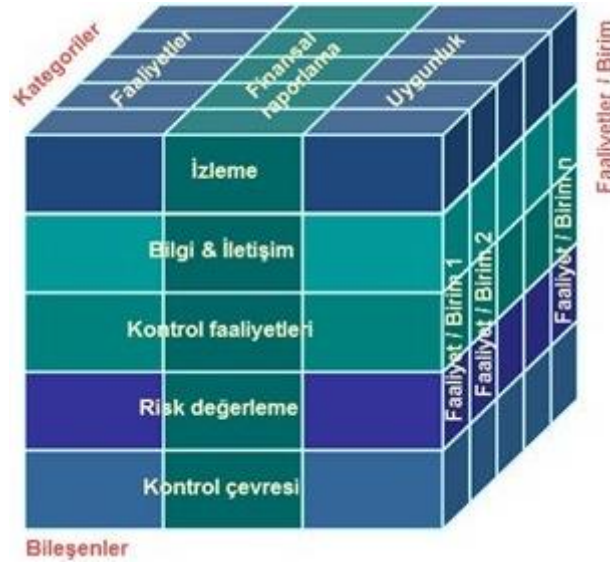
4.1.4. Bilgi ve İletişim

Üst yönetim tarafından elde edilen doğru ve kaliteli bilgiler ile işletmenin iç kontrol sisteminin birbirine uyumlu olarak çalışabilmeleri sağlanmalıdır. İletişim ise, gereken kaliteli bilginin sağlanması, paylaşılmasına yönelik işleyen bir süreçtir. Bu süreç, işletme içerisinde tüm alt ve üst birimlerin birbirleri ile yapacakları doğru iletişimin sağlanması ile uygulanmaktadır. İşletme içerisinde bulunan tüm paydaşlar arasında doğru ve güvenilir bilgi akışının sağlanması, işletmenin kontrol ortamı ve kontrol süreçlerinin etkinliğine katkıda bulunmak hedeflenir.

4.1.5. İzleme

İzleme faaliyetleri, planlanan ile gerçekleştirilen faaliyetlerin düzenli olarak karşılaştırılarak sonuçlarının değerlendirilmesinden oluşmaktadır. Bir işletmedeki işleyen iç kontrol yapısı işletmenin değişen amaçları, işletme çevresinde meydana gelen değişimler, teknolojik gelişmelere bağlı olarak zaman içinde değişime uğrar. Düzenli olarak yürütülen izleme faaliyetleri ile iç kontrol yapısının değişen koşullara uygun olarak yeniden yapılandırılması ve ihtiyaca yönelik olması sağlanabilir. COSO'nun iç kontrol bileşenleri içinde izleme faaliyetlerine yönelik ilkeleri ise; sürekli izleme faaliyetleri ve gerektiğinde tesis edilen izleme faaliyetleri, eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili birim ve kişilere iletilmesidir (COSO, 2011, s. 107).

Bu bileşenlerin her biri birbiriyle bağlantılıdır ve bir bütün olarak uygulanmalıdır. Yenilenmiş COSO iç kontrol yapısı, Şekil 1'de görülebileceği üzere üç boyutlu bir küp şeklinde tasvir edilmiştir.



Şekil 2: COSO Küpü

4.2. Sarbanes-Oxley Yasası ve İç Kontrol

Büyük şirket skandallarından sonra yatırımcıların ve kamuoyunun sermaye piyasalarına olan güvenleri büyük oranda azalmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde paydaşların aleyhine olan bu olumsuzluğu iyileştirmek ve sermaye piyasasına olan güveni yeniden kazanmak amacıyla çalışmalar başlatılmıştır. Sarbanes Oxley tarafından hazırlanan yasa Temmuz 2002'de kabul edilerek, Yatırımcıyı Koruma Yasası olarak yayımlanmıştır. Yasa Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasaları Kurulu'na kayıtlı halka açık şirketlerin, iç kontrollerinin etkinliğini değerlendirmek üzere bir iç kontrol sistemi oluşturmalarını zorunlu kılmıştır. Halka açık olan şirketlerle, şirketleri denetleyen denetim şirketlerini ve bu görevlerde çalışan denetçileri ilgilendirmektedir. Aynı zamanda bu yasa denetlenen şirketlerde çalışan muhasebe meslek mensuplarını ve de iç denetçileri ilgilendirmektedir.

Sarbanes-Oxley yasasının bir diğer özelliği de yasayla birlikte kural bazlı muhasebe standartlarının yerine ilke bazlı muhasebe standartlarının uygulanmaya başlanmasıdır. Bu yaklaşımın kabul edilmesiyle birlikte mali raporlama ile ilgili muhasebe standartları daha anlaşılır hale gelmiştir. Kural bazlı standartlar; her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan, ayrıntılı düzenlemelerdir.

4.3. Uluslararası Denetim Standartlarına Göre İç Kontrol

Standarda göre iç kontrol sistemi bir işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla şirket yönetimi tarafından belirlenmiş tüm faaliyet ve prosedürleri anlatmaktadır. İç kontrol sistemi, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların engellenmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun sağlanması ve mali raporlamanın zamanında ve doğru şekilde hazırlanması gibi şirketin kalitesini arttıracak yöntemleri kapsamaktadır.

4.4. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve İç Kontrol

01 Kasım 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun İç Sistemler konu başlığında 29-32. maddelerinde bankalar tarafından oluşturulması gereken iç sistemler hakkında çeşitli yükümlülükler düzenlenmiş, 29. maddede de "Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tabi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler.

4.5. SPK Düzenleme Tebliği ve İç Kontrol

Ülkemizde iç kontrol sistemine ilişkin ilk çalışmalar Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) düzenlemesi 1996 tarih ve Seri:X, No:6 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği" ile birlikte başlamıştır. Yine SOX yasasından sonra, SPK Tebliği'nde de SOX'a göre değişiklikler yapılmıştır. SOX'un Türkiye versiyonu olarak kabul edilebilecek (Seri:X, No:19) SPK Tebliği ile ülkemiz uygulamaya konulan düzenleme hükümleri, SPK'nın 12.06.2006 tarih ve (Seri:X, No:22) "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği"e aktarılmıştır ve uygulanmaktadır.

Daha sonra bu tebliğde değişikliklere yönelik 27.07.2006 tarihli SPK tarafından (Seri X: No:23) Tebliğ yayımlanmıştır (SPK, 2006). SPK mevzuatında iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi Seri:X No:22 sayılı Tebliğ'de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre bağımsız denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, müşterinin iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek ile sorumludur. Ayrıca, SPK Tebliği ile işletmelerde iç denetimden sorumlu komite kurma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, halka açık olarak devam eden işletmeler yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen ve icra kurulunda görev almayan en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır. Denetim komitesi yönetici olmayan üyelerden oluşan, şirket genel kurulunun bir alt komitesi olarak ifade edilebilir.

4.6. Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Kontrol

6102 sayılı yasa ile 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak 01.07.2012 tarihinde uygulamaya konulan Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda şirketlerin daha iyi yönetilmesi amacıyla; şirketlerde etkin bir iç kontrol sisteminin ve iç denetimin gerekliliği zorunlu hale getirilmiştir ve iç denetim birimlerinin kurulmasını destekleyen düzenlemeler getirilmiştir.

Yeni TTK'nın içeriğinde asıl olarak kurumsal yönetim yaklaşımı benimsenmektedir. Bu kapsamda kurumsallaşmanın sağlanması için Risklerin Erken Teşhisi Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi ve Denetim Komitesi gibi yönetim kurulu komiteleri kurulması gerektiği belirtilmiştir. Bu uygulamaların tüm firmalar için geçerli olması oldukça önemlidir.

Madde 378'de "Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi ve bunun için gerekli önlem ve çarelerin uygulanması amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırma ve geliştirmekle yükümlüdür" şeklinde ifade yer almıştır. Bu maddeye göre, iç kontrol konusunda yönetim kurulu üyelerinden oluşmayan bir komite kurulabilecektir.

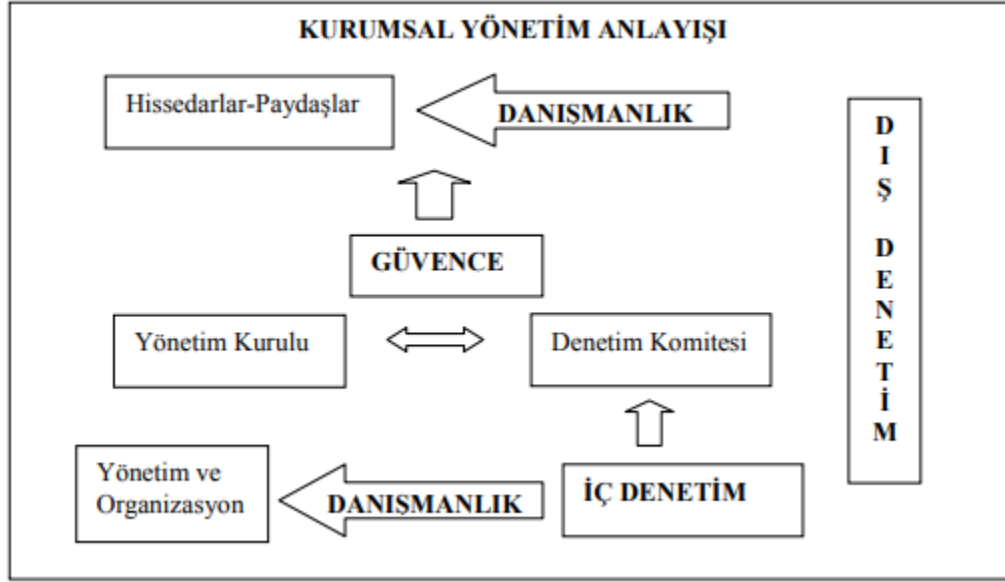
5. KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ

Kurumsal yönetim açısından iç kontrol yapısı önemli bir rol oynamaktadır. İşletmeler büyüdükçe ve işlemlerin sayısı arttıkça iç kontrol yapısının önemi daha da artmaktadır. İşletmelerin büyümesi sonucunda yöneticilerin işletme faaliyetlerini kontrol etme imkanı azaldığı için etkin bir iç kontrol yapısının kurulması gerekmektedir. İç kontrol, işletmelerin faaliyetlerini geliştirmeye ve değer katmaya yönelik oluşturulan politika ve uygulamalardır. İç kontrol yapısı, bir işletmede kurumsal yönetimin önemli bir parçasını oluşturmakla birlikte, işletme içerisinde gerçekleştirilen hilelerin ve usulsüzlüklerin seviyesinin tespit edilmesi de iç kontrol yapısıyla yakından ilgilidir. Kurumsal yönetimin bir parçası olan iç denetim fonksiyonu risk yönetimini ve iç kontrolleri geliştirirken kurumsal yönetimi de dolayısıyla güçlendirir (Göçen, 2010, s. 110).

6. KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

İyi bir kurumsal yönetim yapısı oluşturmayı amaçlayan bir işletmenin, bunu iyi bir iç denetim sistemi kurarak desteklemesi gerekmektedir. Dolayısıyla iyi bir kurumsal yönetime sahip olmak isteyen işletme, mutlaka kaliteli bir iç denetim sistemi kurmalıdır. İç denetim, işletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin yerleşmesi için bir araçtır (Sezgin, 2002, s. 9). Oluşturulması, geliştirilmesi yönetimin sorumluluğunda olan iç kontrol yapısının etkinliğini ve verimliliğini değerlendirme görevi ise iç denetime ait olduğuna göre iç denetim ve kurumsal yönetim arasında ayrılmaz bir bağ vardır. İç denetim faaliyetlerinin, risk odaklı olarak gerçekleşmesiyle işletme içerisinde meydana gelebilecek hata, hile ve yolsuzluklar engellenebilecek ve bu şekilde işletmede kurumsal yönetimin hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri güçlenecektir. Bu sebeple ülkemizde kurumsal yönetim ilkelerinin gelişmesi için iç denetime duyulan ihtiyaç gün geçtikçe artmaktadır.

Kurumsal yönetim anlayışı ile iç denetim arasında yukarıda açıklanan ilişki, aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.



Şekil 3:Yönetim Anlayışı ile İç Denetim Arasındaki İlişki

Kaynak: Kurnaz, Niyazi, Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi, Dumlupınar Üniversitesi, Doktora Tezi, 2006, Kütahya.

Şekil 3'de, kurumsal yönetim ile iç denetim arasındaki ilişki bir bütün olarak gösterilmiştir. Şekilden de anlaşılacağı gibi iç denetim, kurumsal yönetim çerçevesinde işletmenin denetim komitesi ve yönetim kuruluna karşı güvence rolü, yönetim ve organizasyon içerisinde danışmanlık rolü üstlenmektedir.

7. SONUÇ

Kurumsal yönetim anlayışına ve ilkelerine uyum sağlanmasını sağlayan işletmelerin risk düzeyleri azaltmakta, sermaye maliyetleri düşürerek uluslararası rekabet şartlarında avantaj sahibi konumunda olmaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı fayda sahiplerinin beklentilerini karşılamakta, işletmenin sürdürülebilirliğini güvence altına alarak, yatırımcıların talep etmiş oldukları getiri oranını artırmaktadır.

Hem dünyada hem de ülkemizde yürürlüğe konan kurumsal yönetimle ilgili düzenlemelerde, iç kontrol yapısının ve iç denetimin öneminin arttığı, hatta iç denetim odaklı bir yapıya yönelim olduğu anlaşılmaktadır. İç denetim, hem işletmenin amaçlarına ulaşmasının sağlanması açısından hem de iç kontrol yapısını ve kurumsal yönetimi güçlendirmek açısından üst yönetim ve yönetim kurulu açısından önemli bir yapıdır.

Rekabetin yoğun olduğu günümüzde işletmelerin devamlılığın sağlanması amacıyla kurumsal yönetim anlayışına ve bu anlayışın etkili bir biçimde uygulanabilmesinde önemli bir unsur olan iç denetime önem vermeleri gerekmektedir.

Çalışma sonuçlarından anlaşılacağı üzere, iç denetim sistemi şirketlerde sağlam kurumsal yönetim anlayışı uygulamalarının uygulanmasında çok önemli roller üstlenmektedir. İç denetim yapısı, özellikle risk yönetimi, güvenilir bilgilerin sağlanması ve şirkette makul güvence hizmetlerinin sağlanması ile gerçekleştirilen faaliyetlerde etkinliğin ve önerilen uygulamalarda kalitenin sağlanması ile birlikte kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin hayata geçirilmesinde etkin rol almaktadır.

Hızla gelişen ve gün geçtikçe daha da zorlaşan işletme faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında her zaman ortaya çıkabilecek risklere, hata, usulsüzlük, hile ve ihmellere karşı, kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerini gerçek anlamda uygulamak isteyen işletmeler, işletmelerinde etkin bir iç kontrol yapısı ve iç denetim faaliyetine gerekli önemi vermelidir.

KAYNAKÇA

Aktan, Ç. C. (2006). *Kurumsal Şirket Yönetimi*. Ankara: SPK Yayınları.

Arcagök, S., & Erüz, E. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*. Ankara: HUD Yayını.

Beasley, M. (2007). Developing Effective Internal Controls Using the COSO Model. *Enterprise Risk Management Initiative*.

- Bilen, A. (2006). Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetime İlişkin Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Değerlendirilmesi-I. *Yaklaşım Dergisi* .
- Blowfied, M., & Murray, A. (2008). *Corporate Responsibility A Critical Introduction*. Oxford: Oxford University Press.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Cangemi, P. M., & Singleton, T. (2003). *Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide*. New Jersey: John Wiley&Sons.
- COSO. (2011). *Internal Control- Integrated Framework*. 12 05, 2020 tarihinde <http://www.coso.org> adresinden alındı
- Ege, İ., & Yılmaz, A. (2005). *Finansal Krizler ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları İlişkisi: Türkiye ve Dünya Uygulamaları Analizi, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi 13-14 Mayıs 2005 Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, Kurumsal Yönetim Bildiri K*. Ankara: Tşof Plaka Matbaacılık A.Ş.
- 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* .
- Governance, O. P. (2004). *OECD Principles of Corporate Governance*. Mayıs 12, 2020 tarihinde <http://www.oecd.org/corporate/corporateaffairs/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf> adresinden alındı
- Göçen, C. A. (2010). Kurumsal Yönetim, İç kontrol ve Bağımsız Denetim:Parmalat Vakası. *Mali Çözüm Dergisi* .
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Kayacan, M. (2005). *Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerleri, I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. Antalya: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası.
- Kepekçi, C. (1982). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları* .
- Lindow, P. E., & Race, J. D. (2002). Beyond Traditional Audit Techniques. *Journal of Accountancy* .
- Millichamp, A. H. (1978). *Auditing An Instructional Manuel for Accounting Students*. Winchester.
- Özoğlu, B., Mercan, C., & Çakıroğlu, S. (2010). Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim. *İstanbul: İç Denetimi Birimi Başkanlığı* .
- Sezgin, C. (2002). Dünya ve Türkiye'de Yönetişim. *İç Denetim Dergisi* .
- Türedi, H. (2007). *Denetim*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- TÜRMOB. (2007). ABD'de Denetim Mesleği Mercek Altında. *Bilanço Dergisi* .
- Willingham, J., & Charmichael, D. R. (1975). *Perspectives in Auditing*. New York: McGraw Hill Co.