

**TÜRKİYE CUMHURİYERİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**HESAP VEREBİLİRLİK BAĞLAMINDA
İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ**

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Muhammed Akif ÇAPIN

Ankara, 2022

**TÜRKİYE CUMHURİYERİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**HESAP VEREBİLİRLİK BAĞLAMINDA
İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ**

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Muhammed Akif ÇAPIN

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa DOĞAN

Ankara, 2022

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

HESAP VEREBİLİRLİK BAĞLAMINDA
İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa DOĞAN

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı

İmzası

1- Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

2- Prof. Dr. Haşim ÖZÜDOĞRU

3- Dr. Mustafa DOĞAN

Tez Savunması Tarihi

26.05.2022

Ankara, 2022

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa DOĞAN danışmanlığında hazırladığım “HESAP VEREBİLİRLİK BAĞLAMINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ (Ankara.2022)” adlı yüksek lisans tezimdaki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Tarih: 26.05.2022

Muhammed Akif Çapın

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	vi
KISALTMALAR	vii
TABLOLAR LİSTESİ	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
GİRİŞ	1

BÖLÜM I

KURUMSAL HESAP VEREBİLİRLİK

1.1. Kurumsal Yönetim	4
1.1.2. Dünyada Kurumsal Yönetim	7
1.1.2.1. İngiltere.....	9
1.1.2.2. ABD.....	10
1.1.2.2.1. Sarbanes – Oxley Kanunu (SOX).....	10
1.1.2.2.2. Dodd – Frank Yasası	11
1.1.2.3. OECD	11
1.1.2.4. Dünyada Kurumsal Yönetim Alanındaki Diğer Gelişmeler.....	12
1.1.3. Türkiye’de Kurumsal Yönetim.....	14
1.1.4. Yönetim Kurulu	15
1.1.4.1. Yönetim Kurulunun Fonksiyonları.....	17
1.2. Hesap Verebilirlik.....	18
1.2.1. Hesap Verebilirlik ile İlişkili Kavramlar	20
1.2.1.1. Adillik.....	21
1.2.1.2. Şeffaflık	22
1.2.1.3. Sorumluluk	23
1.2.1.4. İç Kontrol ve İç Denetim	24
1.2.2. Etkin İç Kontrol ve İç Denetim Sistemlerinin Kurulması	25
1.3. Hesap Verebilirliğin Uygulama Alanları.....	25
1.3.1. Dikey Hesap Verebilirlik.....	26

1.3.2. Yatay Hesap Verebilirlik	27
1.3.3. Yönetmel Hesap Verebilirlik	27
1.3.4. Mesleki Hesap Verebilirlik.....	29
1.3.5. Hukuksal Hesap Verebilirlik	30

BÖLÜM II

İÇ KONTROL SÜRECİ

2.1. İç Kontrolün Tanımı ve Özellikleri	31
2.2.İç Kontrol Sistemi ve Gelişim Süreci	32
2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	34
2.4. İç Kontrol Sistemi ve Uygulamaları.....	35
2.4.1. Kontrol Türleri.....	36
2.4.2. İç Kontrol Sisteminin Faydaları	37
2.4.4. İç Kontrol Kısıtlamaları.....	40
2.5. İç Kontrol Sistemi Alanında Geliştirilen Modeller	41
2.5.1. COSO Modeli.....	41
2.5.1.1.COSO Modeline Göre İç Kontrol Sürecinin Bileşenleri	43
2.5.2. COCO Modeli	48
2.5.3. COBIT Modeli.....	49
2.5.4. ESAC Modeli	50
2.5.5. Turnbull Raporu	50
2.5.6. Diğer Modeller	51
2.6. Türkiye’de İç Kontrol Alanındaki Gelişme ve Düzenlemeler.....	52
2.6.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü.....	52
2.6.2. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri ve İç Kontrol	53
2.6.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu	53
2.6.4. Türk Ticaret Kanunu	54
2.6.5. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.....	55
2.6.6. İç Kontrol Alanındaki Diğer Gelişmeler	55

2.7. Hesap Verebilirlik İlkesi ve İç Kontrol Süreci	56
---	----

BÖLÜM III

İÇ DENETİM SÜRECİ

3.1. İç Denetimin Tanımı, Faydaları, Amaç ve Kapsamı	60
3.1.1. İç Denetimin Tanımı.....	60
3.1.2. İç Denetimin Faydaları	61
3.1.3. İç Denetimin Amacı.....	62
3.1.4. İç Denetimin Kapsamı	64
3.2. İç Denetim Sürecinin Tarihsel Gelişimi	65
3.3. Uluslararası İç Denetim Standartları	66
3.3.1. Nitelik Standartları	67
3.3.2. Performans Standartları	68
3.3.3. Uygulama Standartları.....	70
3.4. İç Denetimin Unsurları	71
3.4.1. İç Denetimin İç Kaynakla Sağlanması	71
3.4.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	71
3.4.3. Güvence ve Danışmanlık Hizmeti.....	72
3.4.4. İç Denetimin Örgüte Katkı Sunması	73
3.4.5. İç Denetimin Örgüt Hedeflerindeki Misyonu.....	74
3.4.6. İç Denetimde Sistemli ve Disiplinli Olmanın Önemi.....	74
3.4.7. İç Denetimin Yönetişim, Risk Yönetimi ve Uyum Süreçlerindeki Rolü	74
3.5. İç Denetim Türleri	76
3.5.1. Mali Denetim.....	76
3.5.2. Faaliyet Denetimi	76
3.5.3. Uygunluk Denetimi	77
3.5.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi	77
3.5.5. Performans Denetimi.....	77
3.6. İç Denetim Uygulamaları	77

3.6.1. Geleneksel İç Denetim	78
3.6.2. Sürekli İç Denetim.....	79
3.6.3. Risk Odaklı İç Denetim	80
3.6.4. Kontrol Öz Değerlendirme	81
3.7. İç Denetim İhtiyacını Doğuran Etkenler	82
3.7.1. Hesap Verebilirlik ve Sorumluluk.....	82
3.7.2. Vekalet Teorisi	83
3.7.3. Danışmanlık Faaliyetleri.....	83
3.7.4. Tasarruf Sağlanması	85
3.7.5. Hile ve Suistimallerin Araştırılması	85
3.7.6. Etkinlik, Verimlilik ve Ekonomiklik Sağlanması	86
3.8. İç Denetimde Etik İlkeler	86
3.9. İç Denetimin Paydaşları.....	87
3.10. İç Kontrol ve İç Denetim Süreçlerinin İlişkisi	89
3.11. Hesap Verebilirlik ve İç Denetim Sürecinin İşleyişi	93

BÖLÜM IV

HESAP VEREBİLİRLİK BAĞLAMINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SÜREÇLERİNİN İŞLEYİŞİNE YÖNELİK ÖRNEK BİR UYGULAMA

4.1. Uygulama Modeli	98
4.1.1. Uygulamanın Amacı.....	98
4.1.2. Uygulamanın Kapsamı ve Sınırları	99
4.1.3. Uygulamanın Yöntemi	99
4.2. Uygulamanın Safhaları	100
4.2.1. İç Kontrol Uygulaması	100
4.2.1.1. Süreç Analizi	101
4.2.1.2. İş Akış Şemaları	104
4.2.1.3. Risk Analizi	105
4.2.1.4. Kontrol Faaliyetleri.....	108

4.2.1.5. İyileştirme Önerileri	111
4.2.1.6. Çıktıların İç Kontrol Yazılımına İşlenmesi	113
4.2.1.7. Bilgi ve İletişim	115
4.2.1.8. İzleme	115
4.2.2. İç Denetim Uygulaması	116
4.2.2.1. Denetim Evreninin Oluşturulması	116
4.2.2.2. Denetim Planının Oluşturulması	117
4.2.2.3. Denetçi Görevlendirme ve Denetim Programı	117
4.2.2.4. Denetim Faaliyetinin Gerçekleştirilmesi	118
4.2.2.5. Denetim Faaliyetinin Raporlanması	120
4.2.2.6. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi	122
4.2.2.7. Denetimin Gözetimi ve Kalite Güvence Faaliyetleri	122
4.2.3. Hesap Verebilirlik İlkesi ve Kurumsal Yönetim Uygulaması.....	123
SONUÇ	127
KAYNAKÇA	128
ÖZET	134
ABSTRACT	135

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında anonim şirketlerde hesap verebilirlik ilkesinin iç kontrol ve iç denetim süreçleri üzerindeki etkisi ve önemi açıklanarak bu kavramların mantıksal ilişki çerçevesi incelenmektedir. Bu kapsamda şirketlerde üst yönetimin hesap verebilirliğinin iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin kurulması ve uygulanmasındaki rolü ve önemi araştırılmaktadır.

Çalışmada bölümler halinde sunulan kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik ilkesi ile iç kontrol ve iç denetim kavramları OECD, IIA, COSO gibi uluslararası kabul gören örgütler ve çalışmalarına dayanmaktadır. Ayrıca çalışma ile ilgili olarak ülkemizdeki kurumsal yönetim, hesap verebilirlik, iç kontrol ve iç denetim alanlarındaki gelişmeler ve uygulamalar değerlendirilmektedir.

Bu çalışmada yapılan literatür taramasına ek olarak hesap verebilirlik, iç kontrol ve iç denetim alanlarında profesyonel meslek mensupları tarafından onaylanmış bir model eşliğinde örnek bir uygulama çalışması sunulmaktadır. Uygulama çalışması kurumsal hesap verebilirlik ilkesi bakımından vekâlet teorisi, iç kontrol alanında COSO standartları ve iç denetim alanında ise IIA standartlarına uygun bir çerçevede sunulmaktadır.

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
IIA	: The Institute of Internal Auditors / Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
TDK	: Türk Dil Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
SEC	: Securities and Exchange Commission / ABD Sermaye Piyasası Kurulu
SOX	: Sarbanes Oxley Kanunu
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development / Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
IFC	: International Finance Corporation / Uluslararası Finans Kurumu
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission / COSO / Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komitesi
IMF	: International Monetary Fund / Uluslararası Para Fonu
BT	: Bilgi Teknolojileri
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
KYİ	: Kurumsal Yönetim İlkeleri
KRY	: Kurumsal Risk Yönetimi
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
TKYD	: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: İngiltere'de Kurumsal Yönetim Alanında Yayımlanan Bazı Raporlar	9
Tablo 2: Dünyadaki Bazı Ülkelerin Kurumsal Yönetim Kodları.....	13
Tablo 3: IIA Tarafından Belirlenen Uluslararası Nitelik Standartları	67
Tablo 4: IIA Tarafından Belirlenen Uluslararası Performans Standartları.....	68
Tablo 5: İç Denetimin İç ve Dış Paydaşları.....	87
Tablo 6: İç ve Dış Paydaşlardan Alınan Bildirimlere Göre İç Denetimin Faydalarının Belirlenmesi	88
Tablo 7: Denetim Faaliyetlerinde Paydaş Memnuniyetinin Ölçülmesindeki Kriterler	88
Tablo 8: COSO Kurumsal Risk Yönetimi Bileşenleri ve 20 Prensiptir.....	92
Tablo 9: ABC Şirketi Örnek Satın Alma Süreç Hiyerarşisi	103
Tablo 10: ABC Şirketi Örnek Doğal Risk Puanlama Tablosu	106
Tablo 11: Örnek Risk Türü ve Lokasyon Dağılım Tablosu	107
Tablo 12: Örnek Doğal ve Kalıntı Risk Puanlama Tablosu	109
Tablo 13: ABC Şirketi Doğal ve Kalıntı Risk Seviyeleri Karşılaştırma Tablosu	110
Tablo 14: Örnek İyileştirme Öneri Tablosu	111

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Kurumsal Yönetim İlkeleri.....	20
Şekil 2: COSO İç Kontrol Modeli / COSO Küpü.....	42
Şekil 3: COSO Bileşenleri ve Çalışma Modelinin Piramit Gösterimi	43
Şekil 4: Cobit-5 Çerçevesinin Temel İlkeleri	50
Şekil 5: İç Denetimin Sağladığı Faydalar	62
Şekil 6: İç Denetim Biriminin Yapısı İtibariyle Organizasyon Şemasındaki Konumu	72
Şekil 7: Üçlü Savunma Hattı (İç Kontrol, Risk Yönetimi ve İç Denetim)	91
Şekil 8: Uygulama Modeli.....	98
Şekil 9: Süreç Hiyerarşisi	101
Şekil 10: ABC Şirketi Örnek Ana Süreç Hiyerarşisi	102
Şekil 11: ABC Şirketi Örnek İş Akış Şeması	104
Şekil 12: ABC Şirketi Örnek Doğal Risk Haritası.....	107
Şekil 13: ABC Şirketi Örnek Kalıntı Risk Haritası	110
Şekil 14: İyileştirme Planları Sonrasında Kalıntı Risk Şeması.....	113

GİRİŞ

Tez çalışmasının amacı iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin anonim şirketlerde kurumsal hesap verebilirlik ile ilişkisi ve etkileşimini ortaya koyarak hesap verebilirliğin sağlandığı örgütlerde iç denetim ve iç kontrol süreçlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde uygulanabildiğini açıklamaktır.

Günümüzde ekonomi, hukuk, ticaret, kurumsal yönetim ve teknoloji alanlarında önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Ekonomi ve ticaret alanında şirket faaliyetlerinin küresel boyutlara ulaşması, şirketlerin ekonomik büyüklüğünün artması, faaliyetlerin çeşitlenmesi ve karmaşıklaşması yönetim, kontrol ve denetim mekanizmalarının önemini arttırmaktadır. Aynı zamanda şirket faaliyetlerinin sürdürülebilirliği konusunda şirket yönetimleri, ortak ve paydaşlar için risk ve tehditlerin şiddeti artabilmektedir. Kurumsal yönetim yapısını önemseyen şirketler sürdürülebilir, rekabetçi ve güvenli bir şirket yapısı inşa edebilmek için kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim alanlarında gelişim ve dönüşüm sağlamaktadır.

Küresel boyutta yaşanan büyük şirket yolsuzlukları ve iflaslar kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim konularındaki gelişmeleri hızlandırmıştır. Buna bağlı olarak şirket ortakları, kamuoyu ve paydaş menfaatlerini koruyan iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarının üst yönetime hesap sorabilme hakkı önem kazanmıştır. Yaşanan gelişmeler sonucunda OECD, COSO ve IIA gibi uluslararası örgütler tarafından kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin geliştirilmesi konusunda çalışmalar gerçekleştirilmiştir.

OECD tarafından geliştirilen uygulamaların genel özellikleri şirketlerin kurumsal yapısını geliştirmek, hesap verebilir, şeffaf, sorumlu ve adil yönetim yapıları tesis etmektir. COSO iç kontrol modeli şirket varlık ve kaynaklarının etkin ve verimli

kullanılması ile örgüt amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olmayı amaçlamaktadır. IIA ise iç denetim alanında uluslararası standartlar geliştirerek iç denetim faaliyetlerine yönelik gelişim sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu anlamda kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik ilkesi, iç kontrol ve iç denetim uygulamaları şirketlerin amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan stratejik faktörlerdir.

Şirketlerde ortaklık ve paydaş ilişkileri nedeniyle temsil sorunu ve menfaat çatışması yaşanabilmesi geçmişten günümüze var olan bir sorundur. Şirketlerde ortaklık yapısı, yönetim ve temsil sorunu, ortak ve paydaş menfaatlerinin adil ve yeterli derecede korunabilmesi, bu amaca hizmet eden kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin mevcut ve uygulanır olmasına bağlıdır. Bu uygulamaların gerek şirket faaliyetleri gerekse dış faktörlerin değişimi ve gelişimine bağlı olarak ihtiyaçlara göre güncellenmesi ve iyileştirilmesi gerekmektedir.

Örgüt ve paydaş menfaatlerinin korunması için önem arz eden güven ortamının sağlanması ortak ve paydaş haklarının korunması kadar yeni iş ortaklığı ve yatırımcılar için de stratejik bir öneme sahiptir. Örgüt ve paydaş menfaatlerinin korunmasında evrensel hukuk ilkeleri, temel hak ve hukuk düzeni önemli bir role sahiptir. Hukuk düzeni ve adalet sistemi örgüt, ortak ve paydaş menfaatlerini koruduğu gibi hukuksal hesap verebilirliğin sağlanabilmesinde temel dayanaktır.

Kurumsal hesap verebilirliğin sağlanarak yeterli güven ortamının oluşturulabilmesi iç denetim ve iç kontrol süreçlerinin etkin ve verimli bir şekilde uygulanabilmesine bağlıdır. Şirketlerde hesap verebilirliğin sağlanmasında ve şirket değerlerinin korunmasında stratejik rol oynayan iç kontrol süreci, hesap verebilirlik ilkesini benimsemeyen üst yönetim anlayışında uygulanabilirliğini kaybedebilmektedir.

İç denetim süreci, şirket bilançosunda yer alan varlık ve kaynakların kişisel menfaatler için kullanılmaması, suistimal ve yolsuzluk gibi istenmeyen durumların önlenmesi ve iç kontrol sisteminin yeterliliğinin değerlendirilebilmesi için önemli bir misyona sahiptir. Kurumsal hesap verebilirlik, iç kontrol ve iç denetim süreçleri örgüt bünyesinde birbirleriyle yakın ilişki ve etkileşim içinde olan, örgüt yönetimine ve faaliyetlerine yardımcı olan, şirketlere önemli faydalar sağlayan, paydaşlar için ise güven ortamı oluşturan bir ekosistemin önemli parçalarıdır.



BÖLÜM I

KURUMSAL HESAP VEREBİLİRLİK

Hesap verebilirlik kavramından önce hesap verebilirlik ilkesinin kaynağı niteliğindeki kurumsal yönetim anlayışından bahsetmek faydalı olacaktır. Bu kapsamda çalışmanın başında kurumsal yönetim anlayışının tanımı, özellikleri, dünyada ve ülkemizdeki gelişim süreci sırasıyla aşağıda sunulmuştur.

1.1. Kurumsal Yönetim

Yönetim kurulu ve üst yönetim mekanizmaları kurumsal yönetim sistemini ve temel ilkelerini kurum amaç ve hedeflerine ulaşabilmek için kullanır. Bu kapsamda kurum faaliyetlerini raporlamak, yönlendirmek, yönetmek ve izlemek maksadıyla kullanılan model ve süreçler kurumsal yönetim anlayışına hizmet etmektedir.

Kurumsal yönetim sistemi adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluk ilkelerinden oluşmaktadır. Bu dört temel ilke birbirini tamamlayan, destekleyen ve güçlü bir kurumsal yapının tesisinde önemli basamaklardır. İç kontrol ve iç denetim süreçleri kurumsal yönetim ilkelerinin etkin bir şekilde uygulanabilmesine hizmet etmektedir.

Kurumsal yönetim sistemi öncelikli olarak hissedar haklarının korunması ve bununla birlikte diğer menfaat sahiplerinin gözetilmesini amaçlamaktadır. Hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde yatırım haklarının şirket yöneticileri tarafından gasp edilmesi, yöneticilerin kişisel menfaatlerinin örgüt menfaatlerinin önüne geçmesi kurumsal yönetim sistemi ve kurumsal yönetim ilkeleri ile önlenmeye çalışılmaktadır. Şirketin sahiplik ve kontrolünün tek elden sağlandığı örgütlerde yönetim ile örgüt

menfaatlerinin örtüştüğünü söylemek mümkündür. Ancak şirket sahipliği ve kontrolün birbirinden ayrı olduğu örgüt yapılarında yönetici menfaatlerinin ön plana geçmesi sonucunda kurum varlıklarının yanlış kullanılması söz konusu olabilmektedir. Pay oranının büyük çoğunluğunu elinde bulunduran hâkim ortak, doğal olarak şirketin kontrolü ve yönetiminde önemli derecede söz sahibi olmaktadır. Hâkim ortak şirket üzerindeki yönetim gücünü şirkete yönetim kurulu üyeleri atamak veya bizzat şirket yönetiminde rol almak suretiyle gerçekleştirebilmektedir. Ancak bu yapıdaki sahiplik ve yönetim gücü önemli kurumsal sorunlar doğurabilmektedir. Nitekim hâkim ortağın, pay çokluğu nedeniyle kurum varlıklarını küçük pay sahipleri aleyhine kullanma ihtimali bulunmaktadır. Bu tür şirketlerde hem hâkim ortağın yönetim ve kontrol ihtiyacının karşılanması hem de küçük pay sahiplerinin haklarının korunması için kurumsal yönetim sisteminin yanında iç kontrol ve iç denetim süreçleri önemli role sahiptir. Araştırmalara göre en iyi kurumsal yönetim sisteminin, büyük ve küçük pay sahipleri ile yatırımcı haklarını hukuki olarak en iyi koruyan sistem olduğu belirtilmektedir (Cadbury, 1992).

1.1.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı ve Özellikleri

Kurumsal yönetim kavramı ilk olarak ABD’de ortaya çıkmıştır. İngiltere’de de önemsenen kurumsal yönetim alanında inceleme ve çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Akabinde Kıta Avrupası, Asya ülkeleri ve dünya genelinde tartışılmaya başlanmıştır. Özellikle 1997 yılında beliren Asya finansal kriziyle birlikte kurumsal yönetim anlayışı Asya ülkelerinde önem kazanmaya başlamıştır. İşletme literatüründe “kurumsal yönetim” kavramı Türkçe’de “corporate governance” İngilizce kelime öbeğine karşılık gelmektedir (Abdioğlu, 2019, s. 7-8). Farklı kullanımlar olsa da yaygın ve kabul gören kullanım şekli kurumsal yönetimdir. Nitekim SPK ve İMKB gibi ekonomik örgütlerde

“corporate governance” kelimelerine karşılık gelen “kurumsal yönetim” kavramı tercih edilmektedir.

Bazı uzman örgütler tarafından kurumsal yönetim kavramı için yapılan tanımlar aşağıda sunulmuştur.

OECD, kurumsal yönetimi dar kapsamda; “şirketlerin yönlendirildiği ve kontrol edildiği bir sistemdir ve esasen şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer çıkar grupları arasındaki ilişkiler dizisini içerir” şeklinde tanımlarken, geniş kapsamda ise; “şirketlerin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer çıkar grupları arasındaki ilişkiler demetidir” şeklinde tanımlamaktadır (Gürbüz & Ergincan, 2004, s. 5,6).

Dünya Bankası, kurumsal yönetimi; “bir kurumun beşerî ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken, uzun dönemde ortaklarına ekonomik değer yaratmasına imkân tanıyan, her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları ifade etmektedir” şeklinde tanımlamaktadır (Abdioğlu, 2019, s. 9)

Kurumsal yönetim konusunda finans literatüründeki tanıma göre; “Kurumsal yönetim, şirketlerin finansal piyasalardan fon sağlayabilmelerini, faaliyetlerini etkin bir şekilde ve kuruluş amaçlarına uygun olarak gerçekleştirebilmelerini, faaliyet gösterdikleri sektör ve ülkenin hukuki düzenlemeleri tarafından kendilerine yüklenen yükümlülüklerini ve şirket ortaklarının, piyasa katılımcılarının ve toplumun beklentilerini karşılayabilmelerini sağlamaya yönelik kanunlar, düzenlemeler, kotasyon kuralları ve özel sektör uygulamalarıdır” şeklinde tanımlanmaktadır (Abdioğlu, 2019, s. 10).

Kurumsal yönetimin 21. Yüzyılda öneminin artmasında; uluslararası alandaki özelleştirmeler, şirket satın alımları, emeklilik fonlarındaki reformlar, sermaye piyasalarındaki regülasyonlar ve artan entegrasyonlar etkili olmuştur. Şirketlerde kurumsal yönetim yapısı güçlendikçe şirketlerin hesap verebilirlik, şeffaflık, sorumluluk ve adillik konularındaki gelişimi önemli ölçüde artmaktadır. Bunun sonucunda şirket işlemlerinin kayıt altına alınması kolaylaşmaktadır (Özsoy, 2011).

Kurumsal yönetim tanımlarının ortak ve benzer yönü kurumsal yönetimin şirket pay sahipleri, yönetim kurulu, yönetim ve personel ile iş ilişkisi bulunan kurum, kuruluş ve kişilerle olan ilişkilerin önceden belirlenmiş ilke, kural ve standartlara bağlanmasıdır. Güçlü ve sağlam bir kurumsal yönetim anlayışında; katılım, hukuk devleti, adalet, şeffaflık, sorumluluk, adillik, hesap verebilirlik, iş birliği, etkinlik ve verimlilik, stratejik vizyon gibi özelliklerin bulunması gerekmektedir (Abdioğlu, 2019, s. 11).

1.1.2. Dünyada Kurumsal Yönetim

1990 ve sonrasındaki on yılda finans piyasalarında kamuoyu açıklamaları, ilişkili taraf açıklamaları, borsada işlem görme gereği düzenleyici ve denetleyici örgütlere uyum amacıyla yapılan bilgilendirme ve raporlamalar ile finans piyasaları son otuz yıl içinde büyük oranda entegre bir yapıya dönüşmüştür. Bu kapsamda kurumsal yatırımcılar yüksek risk ve yüksek getiri veya riskten kaçınma konularında önemli imkanlara kavuşarak gelişmiş ve gelişen ülke ekonomilerinde portföy yatırımını tercih edebilmektedir. Bunun yanında birçok şirket bulunduğu ülke dışında ABD ve İngiltere gibi gelişmiş ülke borsalarında yatırım yapabilmektedir. Diğer taraftan küresel boyuttaki şirket birleşmeleri ve şirket alımları artmaktadır. Bankacılık ağırlıklı finans yapısının bulunduğu ülkeler gerek yabancı yatırımcıları çekmek gerekse güçlü bir finans sistemine sahip olmak amacıyla piyasa kaynaklı finansmana yönelmiştir. Yatırımcıları

çekmenin diğerk bir yolu olarak bazı ÷lkeler stratejik buldukları kamu kurum ve kuruluşları özelleştirebilmektedir. Sermaye ve finansman kaynağı oluşturmanın önemli stratejik hamlesi olan özelleştirme, halka arz, yatırım ortaklığı gibi girişimler aynı zamanda kurumsal yönetim alanında önemli reformlar yapılmasını sağlamaktadır (Yalçiner, 2021, s. 185).

21. yüzyıl başlarında beliren şirket iflasları, finansal kriz ve skandallar sonucunda birçok ÷lke kurumsal yönetim alanında reformlar başlatmıştır. İngiltere’de; Maxwell, Coloroll ve Polly Peck şirketleri, Amerika’da; Worldcom ve Enron şirketlerindeki finansal krizler ve bu şirketlerin batık hale gelmesi kurumsal yönetim alanında önemli adımlar atılmasına neden olmuştur. Dünya genelinde çoğu ÷lke; hukuk sistemi, siyasi sistem, şirket ve pay sahipliği yapısı gibi geniş bir alanda aralarında önemli farklılıklar bulunmasına rağmen, şeffaf, hesap verebilir ve yatırımcıya güveni arttıran kurumsal yönetim reformları yapmıştır (Yalçiner, 2021, s. 185).

Türkiye ne kadar ABD ve İngiltere gibi ÷lkelerde yaşanan şirket iflasları ve krizlerden doğrudan etkilenmese de benzer risklerin Türkiye için de geçerli olduğu söylenebilir. Nitekim Türkiye’de yaşanan 2001 krizi ve dünyada yaşanan gelişmeler ÷lkemizin kamu ve özel sektör alanlarındaki kurumsal yönetim konusundaki gelişmeleri tetiklemiştir.

1992 yılında İngiltere’de düzenlenen Cadbury Raporu kurumsal yönetim ilkeleri konusunda sunduğu katkılarla birçok ÷lke için ilham kaynağı ve örnek olmuştur (Cadbury, 1992). OECD 1999’da yayımlanan kurumsal yönetim ilkeleri birçok ÷lkede model alınarak benzer kurumsal yönetim ilkeleri yayımlanmıştır (IFC, 2018).

1.1.2.1. İngiltere

İngiltere’de kurumsal yönetim alanındaki ilkeleri ortaya koyan öncü ve örnek olan bazı çalışmalar aşağıda Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1: İngiltere’de Kurumsal Yönetim Alanında Yayımlanan Bazı Raporlar

Rapor Adı	Konu	Yıl
Cadbury Raporu	İngiltere’de yayımlanan ilk kurumsal yönetim ilkeleri	1992
Cadbury Sonrası Raporlar		
Greenbury Raporu	Yönetim kurulu üyelerinin ücret paketleri	1995
Hampel Raporu	Cadbury ve Greenbury raporlarındaki bulguların gözden geçirilmesi	1998
Birleşik Kod	Cadbury, Greenbury ve Hampel komitesi çalışmalarının sonucu	1998
Turnbull Raporu	Sağlam bir iç kontrol sisteminin uygulanması ve açıklanması	1999
Myners Raporu	Kurumsal yatırımcıların kurumsal yönetimdeki fonksiyonu	2001
Enron Sonrası Gelişmeler		
Higgs Raporu	İcrada görevli olmayan yönetim kurulu üyelerinin rolü ve etkinliği	2003
Smith Raporu	Denetim komitesi ve komitedeki yönetim kurulu üyelerine tavsiye	2003
Tyson Raporu	İcrada görevli olmayan üyelerin seçilmesi ve yetiştirilmesi	2003
2008 Finansal Krizi		
Walker Gözden Geçirme	Finans kurumlarındaki kurumsal yönetimin gözden geçirilmesi	2009
Stewardship Kodu	Portföy yöneticileri ve şirketler arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi	2010
İngiltere Kurumsal Yönetim Kodu	Birleşik kodun yeniden adlandırılması	2010 2012

		2014
Davies Raporu	Yönetim kurulu üyelerinin çeşitliliği – kadın üyeler	2011 2012

Kaynak: (Yalçınır, 2021, s. 187,188).

Cadbury raporu, kurumsal yönetim standartlarını geliştirmek, raporlama ve denetim sürecinin güvenilirliğini arttırmak için halka açık şirketlerde “uygula veya açıkla” ilkesine göre alanındaki ilk ve en iyi uygulama kodu olmuştur. Cadbury raporundaki ilkeler, yönetim kurulu faaliyetleri ve oluşumlarını, kapsam ve komite faaliyetlerini, icracı olmayan yönetim kurulu üyelerinin yapacakları katkılar ile örgütün raporlama ve kontrol sistemini ele almaktadır (Özsoy, 2011, s. 63).

Cadbury raporu, kurumsal yönetim alanında genel kapsamlı ilkeler belirlemiş, küresel çapta öncü olmuştur. Ardından Greenbury Raporu, yönetici ücretleri, Turnbull Raporu iç kontrol, Myners Raporu kurumsal yatırımcılar, Higgs Raporu bağımsız yönetim kurulu üyelerinin etkinliği ve rolü, Tyson Raporu ise yönetim kurullarında daha fazla çeşitliliği gibi alanlarda incelemeler yapmıştır (Özsoy, 2011, s. 60-63).

1.1.2.2. ABD

ABD’de kurumsal yönetim alanındaki ilkeleri ortaya koyan öncü ve örnek olan bazı çalışmalar sırasıyla aşağıda sunulmuştur.

1.1.2.2.1. Sarbanes – Oxley Kanunu (SOX)

Sarbanes – Oxley Yasası 2002 yılında ABD’de yürürlüğe girmiştir. Bu yasa denetçi bağımsızlığı ve denetim komitesinin güçlendirilmesi hususlarını amaçlamaktadır. Örneğin halka arza olan şirket yapılarında en az sadece bağımsız

üyelerden oluşan ve aralarında en az bir finans uzmanının bulunduğu denetim komitesi kurulması zorunludur. Sarbanes – Oxley Yasası, ABD borsalarına kote olmuş şirketlerde bağımsız denetçilerin zorunlu şekilde kaydolduğu yeni bir düzenleyici organ oluşturmuştur (Özsoy, 2011, s. 62).

SOX modeli, finansal raporlamaya yönelik olan iç kontrol bölümünde şirket yönetimi için finansal raporlar konusunda iç kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesi zorunluluğu getirmiştir (Aktaş, 2019, s. 28, 29).

1.1.2.2.2. Dodd – Frank Yasası

ABD’de 2007 yılında konut piyasalarında (Mortgage Krizi) başlayan sorunlar büyüyerek 2008 yılında gelişmekte olan ve gelişmiş ülke ekonomilerini de içine alan küresel bir krize dönüşmüştür. 2008 krizi sonrasında kurumsal yönetime ilişkin eksikliklerin ortaya çıkmasıyla banka, holding ve şirketlerde bir risk komitesi oluşturulması, halka açık tüm şirketlerde bağımsız bir ücretlendirme komisyonu bulunması, şirketlerin ücretlendirme ve mali performans arasındaki ilişkiyi kamuoyuna açıklaması ve icra başkanlığı ile yönetim kurulu başkanlığı görevlerinin nasıl paylaştırıldığına dair bilgi verilmesi konularında yükümlülükler getirilmiştir (Yalçınar, 2021, s. 197, 198).

1.1.2.3. OECD

OECD tarafından kurumsal yönetim ilkeleri ilk defa 1999 yılında yayımlanmış, bu ilkeler 2015 yılında gözden geçirilmiştir. OECD kurumsal yönetim ilkelerini geliştirme sürecinde ülke yönetimleri, Dünya Bankası, özel sektör gibi aktörlerle koordinasyon sağlamıştır. OECD tarafından yayımlanan kurumsal yönetim ilkeleri dünya genelinde OECD ülkeleri ve diğer birçok ülke tarafından referans kabul edilerek

bu ülkeler tarafından yapılan düzenlemelere dahil edilmiştir. OECD tarafından düzenlenen ilkeler çoğu ülkede uygulanabilmesi amacıyla genel nitelikler taşımaktadır ancak uyulması zorunlu değildir. OECD kurumsal yönetim ilkelerini düzenlerken hukuki çerçeve, şirket ve iş dünyasındaki değişkenleri gözetererek geniş bir uygulama alanı amacıyla genel özelliklere sahip ilkeler belirlemiştir (Yalçiner, 2021, s. 209).

OECD kurumsal yönetim ilkeleri başta borsada işlem gören şirketleri hedeflemekle birlikte uygulanabilirlik durumuna göre halka açık olmayan şirketler tarafından da örnek model olarak alınabileceği değerlendirilmiştir. OECD kurumsal yönetim ilkeleri aşağıda verilen başlıklardan oluşmaktadır (OECD, 2015);

- Kurumsal yönetim çerçevesinin etkinliğine yönelik temellerin oluşturulması,
- Hissedar hakları, eşit muamele ve ana ortaklık işlevlerinin sağlanması,
- Kurumsal yatırımcı, pay piyasası ve diğer araçlar,
- Menfaat sahiplerinin kurumsal yönetimdeki rolü,
- Şeffaflık ve kamuyu aydınlatma,
- Yönetim kurulu sorumluluğu (OECD, 2015).

Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund, IMF), Küresel Kurumsal Yönetim Forumu (Global Corporate Governance Forum, GCGF), Dünya Bankası (World Bank, WB) OECD dışında kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında çalışmalar yapan, ortak çalışmalarda bulunan ve bu alanda öncü sayılabilecek diğer organizasyonlardır.

1.1.2.4. Dünyada Kurumsal Yönetim Alanındaki Diğer Gelişmeler

Dünya genelinde özellikle 21. Yüzyılın ilk on yılında kurumsal yönetim alanında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu dönemde kurumsal yönetim konusunda çalışmalar

yapılmasının temel nedenleri hesap verebilir, sorumlu bir yönetim anlayışının getirilerek paydaşların ve halka açık şirketlerdeki yatırımcıların korunmasıdır. Dünya ülkelerinin kendine has hukuk, kültür, politika, işletme, yönetim, şirket ve hissedarlık yapıları her ülkede farklı yapıda kurumsal yönetim çalışmaları yapılmasına neden olmuştur. Ülkelerin kurumsal yönetim alanında yapmış olduğu kurumsal yönetim çalışmaları kimi ülkelerde hükümet organlarınca görevlendirilen yatırımcı temsilcileri, akademisyen ve meslek örgüt temsilcilerinden oluşan komitelerce gerçekleştirilmiştir. Bazı ülkelerdeki kurumsal yönetim çalışmaları ise borsalar veya düzenleyici ve denetleyici kuruluşlarca gerçekleştirilmiştir (Özsoy, 2011, s. 55).

Dünya genelinde kurumsal yönetim alanındaki bazı kodlar aşağıda Tablo 2’de sunulmaktadır;

Tablo 2: Dünyadaki Bazı Ülkelerin Kurumsal Yönetim Kodları

Ülke	Kurumsal Yönetim Kodu veya İlkeleri	Tarih
Almanya	Almanya Kurumsal Yönetim Kodu	Şubat 2002
Avusturya	Kurumsal Yönetim İlkeleri ve İyi Uygulamalar	Mart 2003
Çin	Çin’deki Borsaya Kote Şirketler İçin Kurumsal Yönetim Kodu	Ocak 2001
Fransa	Borsaya Kote Şirketlerin Kurumsal Yönetimi	Ekim 2003
İngiltere	Kurumsal Yönetim Birleştirilmiş Kodu	Temmuz 2003
İtalya	Kurumsal Yönetim Kodu	Temmuz 2002
Japonya	Borsadaki Şirketler için Kurumsal Yönetim İlkeleri	Nisan 2004
Kanada	Ulusal Politika 58-201 Kurumsal Yönetim Rehberi	Aralık 2003
Türkiye	Kurumsal Yönetim İlkeleri	Haziran 2003

Kaynak: (Özsoy, 2011, s. 57,58).

1.1.3. Türkiye’de Kurumsal Yönetim

Yabancı sermayeyi çekmek ve bunun için önemli adımların başında gelen kurumsal yönetim alanındaki gelişmeleri takip etmek amacıyla Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği (TÜSİAD) bünyesinde 2002 yılında Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu kurulmuş, bu grup tarafından aynı yıl OECD kurumsal yönetim ilkeleri Türkçe’ye çevrilerek yayımlanmıştır. Bu çalışma grubu kurumsal yönetim anlayışının bilinmesi, geliştirilmesi ve iyi uygulamalarla hayata geçirilmesi misyonuyla hareket eden aynı zamanda sivil toplum kuruluşu olan Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği’nin (TKYD) temellerini 2003 yılında oluşturmuştur (Öcal, 2021, s. 220).

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 28.07.1981 yılında kabul edilerek 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. 2499 sayılı kanun kapsamında 13.01.1982 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Türkiye’nin ilk düzenleyici ve denetleyici üst kuruldur. SPK sermaye piyasalarında güven ve açıklık konularında çalışmalar yaparak yatırımcı hak ve menfaatlerini korumayı amaçlamaktadır. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ 30.12.2011 tarih ve 28158 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ hükümlerinin yürütme görevi aynı tebliğin 9. Maddesine göre Sermaye Piyasası Kurulu’na aittir. SPK yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip olan sermaye piyasalarındaki düzenleyici bir kamu kurumudur (SPK, 2022b).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından ilk olarak Temmuz 2003’de yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri (KYİ), OECD kurumsal yönetim ilkelerini baz almıştır. Bu ilkeler OECD tarafından 2004 yılında yapılan değişiklikler sonucunda 2005 yılında güncellenmiştir. KYİ için SPK “uy ya da açıkla” prensibini benimsemiştir. KYİ

konusunda SPK'ya tanınan düzenleme yetkisi ile 2003 yılındaki “uy ya da açıkla” anlayışı daha da geliştirilmiş, paydaşların bilgilendirilmesi ve şirket yönetiminde etkinlik ve adaletin sağlanması amacıyla seçilen bazı ilkeler, BİST 30 Endeksi'ndeki (bankalar hariç) şirketlerce uygulanması zorunlu olmuştur. Diğer ilkeler konusunda ise “uy ya da açıkla” prensibi uygulanmaya devam edilmiştir (Öcal, 2021, s. 220).

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu elli yılı geçen süre yürürlükte bulduktan sonra özellikle kurumsal yönetim ilkelerinin yoğun bir şekilde konuşulduğu ve birçok alanda yeni düzenlemeler yapılan bir dönemde 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) yürürlüğe girmiştir. Yeni TTK'nın 1529. maddesinde “kurumsal yönetim” ibaresinin geçtiği iki fıkradan oluşan düzenleme ile 361. ve 375. maddelerde “kurumsal yönetim” ifadelerinin yer aldığı düzenlemeler yeni TTK'da KYİ'nin göz önüne alındığını göstermektedir. Yeni TTK'nın hazırlanmasında kanun maddelerinin kurumsal yönetim süzgecinden geçirilerek düzenlenmesi tercih edilmiştir. Diğer bir ifadeyle KYİ yeni TTK'nın önemli kısmına dayanak oluşturan temel bir yaklaşım olmuştur (Eminoğlu, 2014, s. 344).

1.1.4. Yönetim Kurulu

Yönetim kurulunun tarihteki ilk örneği Hollanda ve İngiltere kaynaklı olarak 1600 yılında kurulan “The East India Company” şirketi tarafından 1858 yılında oluşturulan yöneticiler heyeti “Court of Directors” olarak bilinmektedir (IFC, 2018, s. 32). Daha sonra bu yönetim yapısında önemli ilerlemeler kaydedilerek günümüzdeki yönetim kurulu organı şekillenmiştir. Günümüz yönetim kurulu yapılarında genel olarak ikili ve tekli bir yapı bulunmaktadır. Anglo-Sakson hukuk sisteminin uygulandığı ülkelerde tekli yapı bulunurken, Kıta Avrupa'sı hukuk düzenindeki Almanya ve

Hollanda'da ikili yapı, diğer ülkelerde ise esnek bir yapıda tekli ve ikili yapı kullanılabilir (IFC, 2018, s. 63).

Türkiye hukuk sisteminde tekli ve ikili yapıların kullanılması konusunda serbestlik bulunmakla birlikte ağırlıklı olarak tekli yapı tercih edilmektedir. İcracı ve icracı olmayan üyelerden oluşan tekli yapıda, liderlik yapısının güçlü, karar almanın etkili, bağımsız ve icracı olmayan üyelerin ise yöneticileri izleme ve vekalet sorununu azaltma konusunda önemli misyon yüklediği, gözetim kurulu ve icra kurulundan oluşan ikili yapıda ise icra kurulu şirketin yönetiminde rol alırken, gözetim kurulu icra kurulunu denetlemektedir. İkili yapıda gözetim mekanizması sorunsuz çalışırken, karar alma sürecinde bürokrasi ve onay mekanizması nedeniyle sorunlar yaşanabilmektedir. (Telçeken, 2021, s. 118).

Yönetim kurulu üyelerinden hesap sorulabilmesi için şirket ile ilgili görevlerini yürüttüklerinde bağımsız çalışabilmelerini ve kararlarını hiçbir baskı olmadan alabilmelerini sağlayacak bir ortamın kurulması gerekir. Çünkü şirket faaliyetlerinin verimli bir şekilde yürütülmesi, kararların doğru ve zamanında alınabilmesi çalışma koşullarının elverişli olmasına bağlıdır. Yönetim kurulunun şirketleri ileriye taşımaları için bağımsız hareket edebilmeleri, fakat bu bağımsızlığın etkili bir hesap verebilirlik ile sınırlandırılması gerektiği, bu şartların etkili bir kurumsal yönetim anlayışının esasını oluşturduğu belirtilmektedir (Cadbury, 1992, s. 10).

Objektif anlamda yönetim kurulu üyelerinin özgür iradeleriyle karar alamadıkları bir çalışma düzeninde sorumlu tutulmalarının adil olamayacağı, diğer taraftan bu tür bir ortamda alınan kararlarla oluşan işlemler sonucunda yönetim kurulu üyelerinin hesap verebilirliğini ummak sağlıklı olmamaktadır (Eminoğlu, 2014, s. 20).

1.1.4.1. Yönetim Kurulunun Fonksiyonları

Yönetim kurulunun öncelikli görevi yönettiği şirketin stratejilerine yön vermek ve operasyonel faaliyetlere katkıda bulunmaktır (Darman, 2006, s. 72). Yönetim kurulu şirket stratejilerine kılavuzluk etme dışında, çıkar çatışmalarını önleme ve şirket üzerindeki farklı paydaşların isteklerini dengede tutma konusundaki işlemleri gerçekleştirir. Yönetim kurulunun diğer önemli bir sorumluluğu, yönetsel performansı takip etmek ve şirketin karlılığını sağlamaktır. Bununla birlikte risk yönetim sistemi ve yürürlükteki yasalara uyumun gözetilmesi için kurulan sistemlerin izlenmesi yönetim kurulunun, yalnızca şirket ve sahiplerine olan sorumluluğu olmayıp, aynı zamanda onların menfaatlerinin üst seviyede gözetilmesi anlamı taşımaktadır. Ayrıca yönetim kurulunun diğer paydaşlara ve pay sahiplerine karşı saygılı ve adil davranması beklenmektedir.

Yönetim kurulu; strateji ve eylem planları, stratejik risk yönetimi politikası ve prosedürleri, performans hedeflerini belirleme, uygulama ve izleme, bütçe ve iş planlarını gözden geçirme ve yönlendirme, önemli sermaye yatırımı yapma, şirket satın alma, varlık satışları gibi işlemlerin gerçekleştirilmesinden sorumludur (Telçeken, 2021, s. 119).

SPK'nın KYİ'ne göre yönetim kurulu, şirketin uzun vadeli hedefleri yönünde, optimum risk düzeyi, büyüme ve karlılık uyumunu gözeterek, makul ve ihtiyatlı risk yönetimi anlayışı ile gerekli kaynak planlaması ve performans denetimini içeren yönetim ve temsil fonksiyonlarına sahiptir. Şirketin rasyonel ve ihtiyatlı risk yönetim sistemine göre yönetilmesi, risklerin etkisinin minimuma indirileceği risk yönetimi, bilgi sistematığı ve bunlara ilişkin süreçleri kapsayan iç kontrol sisteminin kurulması, asgari yılda bir defa risk yönetimi ile bilgi sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi,

iç denetim sisteminin işleyişi ile etkinliğinin faaliyet raporunda belirtilmesi, “Riskin Erken Saptanması Komitesi”nin kurulması, şirket faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini tehdit eden risklerin tespit edilmesi, tespit edilen riskler için gerekli kontrol ve önlemlerin alınması, yönetim kurulunun önemli fonksiyonlarını oluşturmaktadır (SPK, 2021, s. 16-21).

1.2. Hesap Verebilirlik

Günümüzde ticari ve ekonomik alanda bireysel, şirket ve devlet kaynaklı yatırım ve girişimcilik faaliyetlerine yönelik tüm süreçlerde daha iyi yönetim anlayışları için sürekli bir arayış çabası gösterilmektedir. Ana amacın kar odaklı olduğu ve bunun sürdürülmesi hedeflendiği ticari ve ekonomik teşebbüslerde amaç ve hedeflere ulaşılması sonucunda mevcut yapının büyümesiyle iş ve işlemlerin daha karmaşık hale geldiği ve yönetim açısından birtakım zafiyetler oluşabildiği bilinmektedir. İş, ürün veya şirketlerde yaşanan büyüme ve yüksek karlılık bu faaliyetlere yönelik sürdürülebilirliğin sağlanması amacıyla pay sahipleri tarafından daha profesyonel yönetim kademesi ve kurumsal yapılara duyulan ihtiyaç artmaktadır.

Şirket yönetiminde bulunanlar ile pay sahipleri arasındaki menfaatlerin örtüştürülmesi ve güven ortamının sağlanması için bir takım kontrol, denetim faaliyetleri ve teşvik sistemleri geliştirilmektedir. Bu hususların sağlanmasına yönelik ceza ve ödül sistemine dayanan bir ilişki kurulması, iyi performansın ödüllendirilmesi, zayıf ve kötü performansın da cezalandırılması amacıyla bir takım performans sistemlerine gerek duyulmaktadır.

Ekonomik ve ticari alanda yaşanan gelişmeler sonucunda şirketlerin daha etkin, verimli ve ekonomik yönetilmesinde tüm unsurların değerli olduğu ve geliştirilmesi gerektiği anlaşılmıştır. Dolayısıyla şirketlerin karlılık ve büyüme trendini arttırmak ve

sürdürülebilirliğini sağlamak için pay sahipleri, yönetim kurulu, üst yönetim, çalışanlar, devlet, tedarikçiler, kredi kuruluşları ve müşterilerin yer aldığı ekosistemin güven ve istikrar içerisinde entegre bir yapıda olması gerektiği gün geçtikçe daha fazla anlaşılmaktadır. Kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik ilkesi bu entegrasyonun sağlanmasında önemli bir basamak oluşturmaktadır (Telçeken, 2021, s. 116).

Ticari ve ekonomik faaliyetlerde yerli ve yabancı sermaye, düşük maliyet avantajları, ucuz finansman kaynağı, sermaye piyasalarına hızlı ve kolay erişebilme imkânları şirketlerce ihtiyaç duyulan önemli değerlerdir. Bunun yanında operasyonların etkinliği ve yüksek performans sağlanması etkin bir gözetim mekanizması ve hesap verebilirlik unsurlarına bağlıdır (IFC, 2018, s. 38, 39).

Şirketlerin faaliyet alanları, kuruluş amaçları ve misyonları kapsamında yetkin ve uzman olan bir yönetim kademesine sahip olması oldukça önemlidir. Nitekim şirketin büyüklüğü, faaliyetlerin çeşitliliği ve karmaşıklığına göre yönetim kademesinde görevler ayrılığı gereğince birden fazla uzmanlık alanına sahip birim ve yönetici ihtiyacı bulunabilir. Ayrıca yönetim kurulu oluşturulurken de şirket amaç, misyon ve faaliyetlerine hakim özellikle farklı uzmanlık alanına sahip yönetim kurulu üyeleri seçilmesi de şirket yönetimine önemli faydalar sağlamaktadır. Söz konusu şartlar sağlandığında şirket hiyerarşik yönetim yapısı ve organizasyon şeması şirket dinamiklerine uygun bir yapıya sahip olabilmektedir.

Şirketlerdeki hızlı büyüme ve faaliyetlerin karmaşıklaşması hesap verebilirlik, iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarıyla bütünleştirilemediğinde şirket, pay sahipleri, diğer iç ve dış paydaşlar için güvensiz bir ortam ve önemli riskler oluşabilmektedir. Özellikle pay sahipleri tarafından seçilen ve yetki devri yapılan yönetim kademelerinde kontrol, hesap verebilirlik ve iç denetimin önemi artmaktadır. Çünkü yetkilendirilen

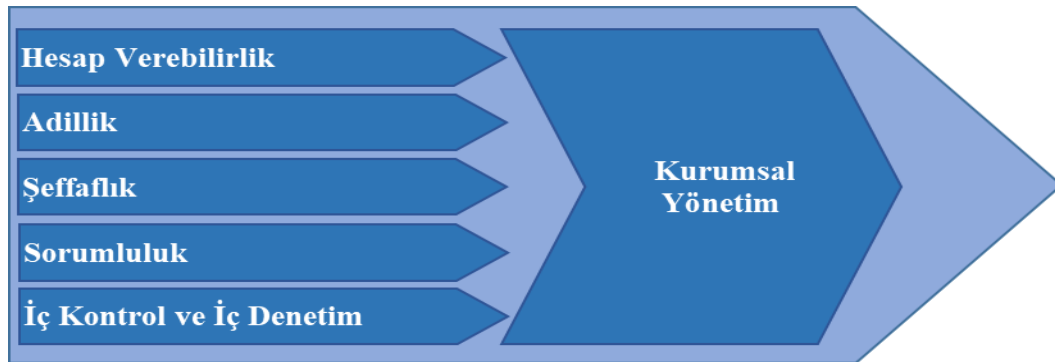
yönetim kademesi ile pay sahiplerinin menfaatleri çatıştığında kurumsal yapı, hesap verebilirlik, iç kontrol ve iç denetim unsurları, paydaşlar için güven ortamını sağlamakla beraber şirket varlıklarının korunması ve şirketin amaçlarına ulaşılabilmesi bakımından önemli bir misyona sahiptir.

1.2.1. Hesap Verebilirlik ile İlişkili Kavramlar

Hesap verebilirlik şirket kaynakları kullanılarak yapılan bütün faaliyetler konusunda bilgi verilmesini zorunlu kılar, buna bağlı olarak tüm işlemlerin kayıt altına alınması, iş ve işlemlerin sorumlularının belirlenmesi ve sorumlularca yapılan veya yapılması gerekmesine rağmen yapılmayan iş ve işlemlerle ilgili gerektiğinde açıklama yapılması ve faaliyetlerin olumlu yahut olumsuz bütün sonuçlardan sorumlu olma durumunu ifade eder (Tutar & Altınöz, 2017, s. 228).

Hesap verebilirlik dışındaki “kurumsal yönetim ilkeleri” adillik, şeffaflık ve sorumluluk ilkeleridir. Çalışmamızda kurumsal yönetim ilkeleri arasında olmayan fakat kurumsal yönetim yapısının sağlanmasında önemli bir araç olan iç kontrol ve iç denetim süreçleri kurumsal yönetim ilkeleri ile ilişkili olarak değerlendirilmektedir.

Şekil 1: Kurumsal Yönetim İlkeleri



1.2.1.1. Adillik

Adillik kavramı eşitlik, hakkaniyet ve dürüstlük gibi kavramlarla ifade edilmekte ve kullanılmaktadır. Adillik ilkesi, eşit işlem ilkesinin genişletilmiş anlamıyla örtüşmektedir. Bu ilkedeki eşit işlemin pay sahiplerine ilaveten çalışan, alacaklı, müşteri ve şirketle menfaat bağı bulunan diğer taraflar olmak üzere geniş bir alanı kapsadığı anlaşılmaktadır. Kendi içinde genişleme potansiyeli bulunan adillik ilkesi şeffaflık ile bütüncül bir yapıda iyi yönetim ve denetimle, menfaatleri istenilen düzeyde uyumlaştırma konusunda etkili olmaktadır. Ticaret Hukuku'na göre adil (eşit) işlem ilkesinin dürüstlük kuralı temelinde gösterildiği, bu ilkeye aykırılığın dürüstlük kuralını ihlal edeceği savunulmaktadır (Özdemir & Tamer, 2019, s. 351,354).

Adillik ilkesi iç ve dış paydaşlar olmak üzere geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu kapsamda pay sahiplerinin haklarının korunması, müşteri ve tedarikçilerle yapılan anlaşmaların adil olması, yerli ve yabancı sermaye yatırımlarının teşviki amacıyla pay sahiplerine ait varlıkların dolandırıcılığa, suistimale, yönetim veya hakim ortakların kişisel menfaatlerinde kullanılmasına karşı korunması konularında adil bir yapıya ihtiyaç duyulmaktadır. Piyasada güven ortamının kurulması, tedarikçi ve müşterilerle yapılan anlaşmaların iyi niyetli, açık, anlaşılır ve uygulanabilir olmasına bağlı olduğu belirtilmektedir (Telçeken, 2021, s. 89). Adillik ilkesi kapsamında pay sahipleri başta olmak üzere şirketle ilişki içerisinde olanların haklarının korunması gerekliliği vurgulanmaktadır.

Şirket yönetim kurulu ve genel kurul arasında güç dengesinin uygun şekilde sağlanmış olması gerekir. Aksi takdirde pay sahiplerinin menfaatlerinin korunamaması, gözetimin aksaması veya yönetim kurulunun şirketi istenilen şekilde yönetememesi gibi sonuçlarla karşılaşılabilir (Telçeken, 2021, s. 88, 89). Adillik ilkesinin tesisi için

paydaşların bilgi alması ve inceleme imkanı, genel kurula katılma ve oy kullanabilme, kar payı alma ve azınlık haklarının korunması gerekmektedir. Hisseleri borsada işlem gören şirketlerin hisse senedi alan yatırımcılarının genel kurula katılma ve oy kullanma hakkı bulunmamaktadır. Ayrıca pay sahipliği konusundaki kayıt ve belgelerin tutulması, pay devri ve satışının baskı olmadan sağlanabilmesi, pay sahiplerinin eşit ve adil işlem gerçekleştirebilmesi adillik ilkesinde öne çıkan önemli kaideler olduğu gibi aynı zamanda yasal gerekliliktir (Abdioğlu, 2019, s. 20).

1.2.1.2. Şeffaflık

Şeffaflık şirket faaliyetlerine ilişkin iş ve işlemler hakkında ilgili kişi ve kuruluşlara ilgili bilgilere erişim hakkı sağlanmasıdır. Şeffaflık şirket ile ilişkili tarafların faaliyetler hakkında bilgi sahibi olarak şirket risklerini değerlendirebilmelerine imkân sağlar. Şeffaflık kapsamında paylaşılan bilgiler kaynakların etkin bir şekilde dağılımına katkı sunmaktadır. Ayrıca şeffaflık ilkesi, yatırımcıların piyasadaki belirsizlikler ve beklentiler hakkında bilgilendirilmesine, piyasalarda istikrar sağlanmasına ve açıklanan politikaların etkinliğinin artmasına yardımcı olmaktadır (Abdioğlu, 2019, s. 18).

Hisseleri borsada işlem gören şirketler başta olmak üzere örgütlerde doğru, tam, güvenilir, geçerli ve zamanında yapılan bilgilendirmeler kurumsal yönetim açısından önem arz etmektedir. Piyasalarda fon arzı sağlayan ve fon talep edenler sıklıkla temasa geçmektedir. Aynı şekilde sermaye piyasalarındaki yatırımcılar ile borsaya kote olmuş şirketler de önemli alım satım işlemleri gerçekleştirmektedir. Fon arzı gerçekleştirenlerin ve borsa yatırımcılarının yüklendikleri riskleri analiz ederek değerlendirebilmeleri için fon sağlanan ve yatırım yapılan örgütler hakkında gerekli ve yeterli bilgiye erişim sağlayabilmeleri gerekmektedir (Telçeken, 2021, s. 103,104).

1.2.1.3. Sorumluluk

Sorumluluk; organizasyonların, yönetim ve çalışanların eylemlerinde yasalara, şirket ana sözleşmesine, işletme içi düzenlemelere, toplumsal ve etik değerlere uygun hareket etmesi ve bu hususların kontrol edilmesi gerektiğini belirten ilkedir. Bu ilke bir eylemin öncesini, devam ettiği süreci ve sonrasını kapsayacak biçimde işletmenin bütün faaliyetlerinde uygulanmalıdır. Küreselleşme ile artan rekabet sonucunda hükümetler ulusal ve uluslararası işletmelerin hukuk, ticaret, çevre, küresel ısınma gibi konularda sorumlu olması için çalışmalar gerçekleştirmektedir. Ülkelerin kendi sınırları içinde veya küresel boyutta gerek bireysel gerekse örgütlü bir biçimde işletmeleri sorumluluk almaya yönlendirmesi sosyal sorumluluk ve işletme sorumluluğu bilincinin oluşmasında oldukça önemlidir. Bu kavram çerçevesinde üretim yapılan kaynakların sahibi olan toplum bazı ihtiyaç ve isteklerini işletmelere yöneltmek bunların karşılanmasını bekler (Şendur & Doğukanlı, 2019, s. 13).

Sorumluluk, doğruya teşvik ederken yanlışları da hukuki ve idari olarak cezalandıran bir kontrol faaliyetidir. İşletmelerde teşvik, ödül ve ceza uygulamalarından bahsedebilmek için kurumsal ve bireysel hedef ve performans göstergelerinin isabetli bir şekilde belirlenmesi ve bunlara uygun stratejiler geliştirilmesi gerekmektedir. Böylece örgüt faaliyetlerinin yasalara, örgüt hedef ve stratejileri ile toplum değerlerini yansıtan düzenlemelere uygunluğuna ilişkin güvence sorumluluk ilkesi ile sağlanabilmektedir (Abdioğlu, 2019, s. 20).

Şirketler amaçları doğrultusunda gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin buldukları toplumun kurallarını gözetmek zorundadır. Şirket iş ve işlemlerinin gerçekleştirilmesinde yönetim kurulu yetkilendirilmiş olup şirket hedeflerine ulaşmak için kanun, esas sözleşme ve genel kurul kararları doğrultusunda tüm işlemler için

yönetim kurulu yetkilidir. Yönetim kurulunun şirket ile ilgili sorumluluklarının yanında şirket dışında da sorumlu olduğu bazı durumlar söz konusudur. Bunlar yatırımcılar, borç verenler, çalışanlar, tedarikçiler, tüketiciler, düzenleyici otoriteler, devlet kurumları, yerel topluluklar ve şirketin faaliyette bulunduğu çevredir (IFC, 2018, s. 29). Yönetim kurulu bu sorumluluklarını kuracağı komiteler vasıtasıyla veya bizzat gerçekleştirebilir.

1.2.1.4. İç Kontrol ve İç Denetim

İç kontrol ve iç denetim süreçleri kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik ilkesi için oldukça önemli fonksiyonlardır. Çünkü iç kontrol ve iç denetim süreçleri risk esasına dayanan bir bakış açısıyla risklerin işletmelere muhtemel etkilerini zamanında tespit ederek söz konusu olumsuzlukların önlenmesini amaçlamaktadır. İç kontrol ve iç denetim faaliyetleri aynı zamanda kurum, ortak, hissedar ve paydaşlar için güven ortamı oluşturmaktadır. Kontrol ortamının bulunmadığı ve performansın ölçülemediği bir faaliyet ortamında kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik ilkesinden söz etmek güçtür. ABD başta olmak üzere küresel çapta yaşanan şirket iflasları ve önemli ekonomik kayıplara neden olan finansal krizler kurumsal yönetim sistemi, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin önemini artırmıştır. Kurumsal yönetimin önemini anlaşılması sonucunda günümüz şirketleri kurumsal yönetim yapısının geliştirilmesi konusunda çalışmalar gerçekleştirmektedir. Ayrıca şirketlerde kurumsal yönetim ve ilkelerinin etkin bir şekilde oluşturulması amacına hizmet eden iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin örgütlerde kurulması, geliştirilmesi ve uygulanması artarak devam etmektedir. İç kontrol ve iç denetim sistemleri kurumsal yönetim sistemine önemli ölçüde hizmet ettiği gibi üst yönetimin ve kurumsal hesap verebilirliğin sağlanmasında da önemli bir misyonu yerine getirmektedir. (Şendur & Doğukanlı, 2019, s. 15).

1.2.2. Etkin İç Kontrol ve İç Denetim Sistemlerinin Kurulması

Şirket varlıklarının kötü kullanımı ve ilişkili taraf işlemlerinde suistimal unsurlarının yanı sıra yönetim kurulu, üst yönetim ve pay sahiplerinin çıkar çatışmalarının izlenmesi ve gerekli yönetsel kararların zamanında alınabilmesi amacıyla etkin bir iç denetim sistemi kurulması, şirketin muhasebe ve finansal raporlarının doğruluğu, risk yönetim sistemi, finansal ve operasyonel kontrol faaliyetlerinin tasarlanması ve işletilmesi, mevzuata uyumun gözetilmesi buna ilişkin iç kontrol sistemlerinin kurulmasından şirket yönetim kurulu sorumludur (OECD, 2015, s. 45-54).

SPK Kurumsal Yönetim Tebliği ile ilişkili taraf işlemlerine dair esaslar belirlenmiştir. Bu kapsamda OECD ilkelerinde belirtilen görevlerin yerine getirilmesi için “Kurumsal Yönetim Komitesi”, “Riskin Erken Saptanması Komitesi” ve “Denetimden Sorumlu Komite” oluşturulması düzenlenmiştir. “Denetimden Sorumlu Komite”nin muhasebe sistemi, ilişkili taraf açıklamaları, bağımsız denetim, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin işleyişi ve etkinliği konularında gözetim fonksiyonu bulunduğu belirtilmektedir (SPK, 2021, s. 16-21).

1.3. Hesap Verebilirliğin Uygulama Alanları

Hesap verebilirlik kavram olarak sahip olunan sorumluluklara göre yasa ve şirket mevzuatı çerçevesinde hesap verilmesidir. Hesap verebilirlik ilkesinin farklı uygulama alanları bulunmaktadır. Bir şirketin vergi alanındaki kanun, düzenleme ve denetimlere tabi olması, şirketlerin çevresel ve toplumsal açıdan hesap vermesi, şirket üst yönetimlerinin örgüt ve yasal düzenlemeler kapsamında hesap vermesi ve genel anlamda kişi ve kuruluşların hukuk düzeni içinde hesap vermesi hesap verebilirliğin bazı uygulama alanları olarak sıralanabilir. Örgütlerin yasalar önünde hesap vermesi zorunluluk olup yönetsel olarak örgüt düzenlemeleri kapsamında üst yönetimin hesap

vermesi örgütsel olarak iç denetim birimleri tarafından sağlanmaktadır. Fakat örgüt menfaatlerine aykırı şekilde üst yönetim ve çalışanlarca kişisel menfaat sağlamak amacıyla örgütün zarara uğraması halinde hukuki hesap verebilirlik seçeneği saklıdır. Hesap verebilirlik uygulamalarının örgütlerde bütüncül bir yapıda uygulanması hesap verebilirlik ilkesinin güçlü bir şekilde sağlanabilmesinde önem arz etmektedir. Şirketlerdeki tüm birim, bölüm ve faaliyetlere yönelik örgüt genelini kapsayacak şekilde hesap verebilirlik uygulamalarının sağlanabilmesi kurumsal hesap verebilirlik ilkesi açısından önemlidir. Hesap verebilirlik ilkesinin uygulama türlerinin bazıları aşağıda sunulmaktadır.

1.3.1.Dikey Hesap Verebilirlik

Şirketlerde ilk genel kurul veya kuruluş ana sözleşmesi ile yönetim kurulu seçilir. Yönetim kurulundan pay sahiplerinin menfaatlerinin korunması, şirket amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi beklenir. Yönetim kurulu, kendisinden beklenen yetki ve sorumluluklarını düzenleyeceği organizasyon şeması, iç yönerge ve görev tanımlarına göre hiyerarşik olarak birim, bölüm, ünite ve faaliyet alanlarına yansıtılmasını sağlar. Buna göre şirketlerde gerçekleştirilen faaliyetler tanımlanan yetki ve bağlı olunan üst kademe birim ve yetkili onaylarına tabi şekilde sürdürülür.

Dikey hesap verebilirlik yapısında, iş ve işlemleri gerçekleştirenler kendilerine tanımlanan yetkilendirmenin sınırlarına bağlı olarak sorumlulukları çerçevesinde müşterek ve/veya müteselsil olarak hesap verebilmektedir. Dikey hesap verebilirlik uygulamasının gereği olarak yetki sahipleri sorumlu oldukları birim ve yetkililere bilgi ve rapor sunar. Buna karşılık gerçekleştirilen faaliyetlere yönelik birim ve üst yetkililerce onay fonksiyonu gerçekleştirilir. Nihayetinde dikey hiyerarşide, yönetim kurulu tarafından yapılan yetki ve iş delegasyonuna göre şirket faaliyetlerine ilişkin

verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, arşivlenmesi sağlanır ve tüm bu işlemler hakkında yönetim kuruluna bilgilendirme ve raporlama yapılır (Sancak, 2019, s. 33, 34).

1.3.2. Yatay Hesap Verebilirlik

Yatay hesap verebilirlik, şirketlerin organizasyon şemalarında farklı uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren faaliyetlere göre oluşturulan birimlerin yürüttüğü iş ve işlemlere yönelik diğer birim, bölüm, ünite ve faaliyetlere temas edilen ilgili durumlarda bu birimlerle iletişim ve koordinasyon kurulmak suretiyle sağlanır. Nitekim bir birimin gerçekleştirdiği bir süreç sonucunda elde edilen bir çıktı diğer bir birim için yeni bir sürecin girdisini oluşturabilmektedir. Ayrıca bir sürece ilişkin adımlar birden fazla birim ve bölüm tarafından gerçekleştirilebilir. Bu durumda birim ve bölümler arasında görevler ayrılığı ilkesi ve yatay hesap verebilirlik sistemi uygulanmaktadır. Yatay hesap verebilirlik aynı zamanda dikey hesap verebilirliği tamamlayan bir özelliğe sahiptir. Dolayısıyla yatay hesap verebilirlik ve dikey hesap verebilirliğin bütüncül bir yapıda işletilmesi hesap verebilirliğin sağlanmasını büyük ölçüde arttırmaktadır (Sancak, 2019, s. 34, 35).

1.3.3. Yönetmelik Hesap Verebilirlik

Holdings veya hakim ve bağlı şirketlerin olduğu yapılarda genellikle holding veya hakim şirket yönetim kurulu, hissedarların tamamını temsil etmektedir. TTK madde 199'a göre; "(1) Bağılı şirketin yönetim kurulu, faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, şirketin hakim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında rapor düzenler..." ve "(2) Rapor, doğru, dürüst ve hesap verme ilkelerine uygun olmalıdır." düzenlemesi getirilmiştir. Bu iki maddede belirtilen hususların yönetim kurulu tarafından gerçekleştirilmesiyle şirket faaliyetleri hakkında her yıl belirli periyotlarda pay sahipleri bilgilendirilir. Aynı

zamanda şirket faaliyetlerinin belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğu konularında yapılacak raporlama ve bilgilendirmeler ile hesap verebilirlik yükümlülüğü sağlanmaktadır.

Aynı kanun maddesinin 3.fikrasına göre; “Yönetim kurulu, şirket faaliyetleriyle ilgili hukuki durumlar, alınması gereken önlemler, alınmayan önlemler nedeniyle şirketin zarara uğrayıp uğramadığı hususlarını yıllık faaliyet raporunda açıklar.” 4. fıkrada ise; “Yönetim kurulu, şirketin finansal ve mal varlığıyla ilgili durumu, hakim şirketin bağlı şirketlerle, bağlı şirketlerin birbirleriyle, hakim ve bağlı şirketlerin pay sahipleri ve bunların yakınlarıyla ilişkileri; yaptıkları işlemler ve bunların sonuç ve etkileri hakkında, özenli, gerçeği aynen ve dürüstçe yansıtan hesap verme ilkelerine göre düzenlenmiş bir rapor hazırlattırıp yönetim kuruluna sunmasını ve bunun sonuç kısmının yıllık rapor ile denetim raporuna eklenmesi istenebilir. Bağlı şirketler red için yoruma yer bırakmayacak açıklıkta bir haklı sebebin varlığını ispat edemedikleri takdirde, bu raporun hazırlanması için gerekli olan bilgi ve belgeleri hakim şirketin bu işle görevlendirilen uzmanlarına vermekle yükümlüdürler. İstemde bulunan yönetim kurulu üyesi bunu üçüncü kişilerin yararlanması amacıyla yapmışsa bunun sonuçlarından sorumlu olur.” düzenlemesi getirilmiştir.

Yönetimsel hesap verebilirlik şirketler için TTK’da düzenlendiği şekliyle yetki ve sorumluluğun üst düzeyde bulunduğu yönetim kurulu organını esas almaktadır. Nitekim yönetim kurulu bu konuya ilişkin bazı görev ve yetkilerini başkasına devredemez. Dolayısıyla yönetimsel hesap verebilirliğin tesisi için yönetim kurulu kilit rol üstlenmektedir.

Yetki ve sorumlulukların yürütülen iş ve işlemler ile uyumlu olması, bu kapsamda; yetkinin uzman ve liyakat sahibi orta ve üst düzey yöneticilere dağıtılması

önem arz etmektedir. Böylece iç denetim ve iç kontrol faaliyetleri hesap verebilirlik ilkesi ile daha etkili bir uygulama imkanına kavuşabilmektedir. Diğer taraftan yetki ve sorumluluk kavramlarının yürütülecek görevler kapsamında hiyerarşik olarak aşağıdan yukarıya artan bir yapıda olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla hiyerarşik olarak üst yönetim ve yöneticilerin sahip olduğu yetkiler düşünüldüğünde yüksek yetkilerin sorumluluk ve hesap verebilirlik kavramlarına uygun kullanılmaması etkili bir iç kontrol yapısının kurulması ve işletilmesini engelleyeceği gibi iç denetim faaliyetlerinin verimsiz ve etkisiz olmasına neden olabilmektedir (Sancak, 2019, s. 36).

1.3.4. Mesleki Hesap Verebilirlik

Mesleki hesap verebilirlik, yönetim ve operasyon kademelerinin görev tanımına uygun iş ve işlemlerin, verilen yetki ve sorumluluk tanımlamaları çerçevesinde profesyonel bir tutumla gerçekleştirilmesi anlamına gelmektedir. Mesleki hesap verebilirlik, performans standartları, uzmanlık normları, yazılı prosedürler ile mesleki çalışma gruplarının sergilediği uygulamalar eşliğinde somut bir yapıya ulaşır.

Bir alandaki meslek mensuplarının işle ilgili rol ve sorumluluklarının yerine getirilmesi iç kontrol sürecinin örgüt amaçlarına hizmet edecek şekilde oluşturulması ve uygulanır olmasına bağlıdır. Çünkü şirket faaliyetlerinin karmaşıklaşması, büyümesi, teknik ve uzmanlık ihtiyacı doğurması mesleki hesap verebilirliğin önemini arttırmaktadır. İç kontrol süreci ise mesleki hesap verebilirliğin sağlanabilmesi için önemli bir misyona sahiptir. Örneğin bir meslek mensubu için hesap verebilirlik ilkesinin sağlanabilmesinde yetki ve sorumluluklara uygun görev tanımlarının belirlenmesi aynı zamanda iç kontrol süreci için de gerekmektedir.

Mesleki hesap verebilirlik, çalışanların yalnızca işlerini profesyonel bir şekilde yapmalarını değil, aynı zamanda iş etiği kurallarına da uygun yapıda iş ve işlem

gerçekleştirilmesini ifade eder. Böylece iş ve işlemlerin önceden belirlenmiş standartlara ve etik kurallara göre gerçekleştirilmesi, mesleki hesap verebilirlik kavramını ortaya çıkarmıştır (Tutar & Altınöz, 2017, s. 232).

1.3.5. Hukuksal Hesap Verebilirlik

Hukuksal hesap verebilirlik iç denetim ve dış denetim raporlarının bir yaptırıma bağlanmasını gerekli kılmaktadır. Bu anlamıyla her türlü idari iş, eylem ve tasarruflar rasyonel ve yasallık çerçevesinde hukuka uygunluk ve hukuksal hesap verebilirliği zorunlu kılmaktadır. Hukuk düzenine aykırı hareket eden yönetim ve çalışanlar yalnızca hukuk kurallarına karşı gelmiş olmayıp aynı zamanda şirketin stratejik hedeflerinden de uzaklaşmış olurlar. Dolayısıyla hukuki düzenlemeler, yönetimdeki karar alma mekanizmalarını yargı erkine doğru kaydırmaktadır (Tutar & Altınöz, 2017, s. 232).

Karar mekanizması ve kararların uygulayıcıları arasında erişim ve iletişimin zayıfladığı katı bir yönetim anlayışında hesap verebilirlik sözde kalabilmektedir. Yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından alınan kararların, faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde uygulama zorlukları oluşturması veya sonuca odaklanmayı engellemesi halinde alınan bu kararlara alt kademelerce uyulduğu izlenimi yaratılarak aşırı kaynak ve zaman israfına yol açılmaktadır. Şirket kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı, pay sahipleri ve diğer menfaat sahiplerinin talep ve beklentilerinin karşılanması, hesap verebilirlikten uzak ve katı yönetim anlayışına sahip şirket yapılarında oldukça zorlaşmaktadır. Hesap verebilirlikten uzak bu tür şirket yapılarında denetim sadece güçlü yönetim kademesinin yaptıklarını onaylama ve beklentilerini karşılama aracı olmaktadır (Tutar & Altınöz, 2017, s. 233).

BÖLÜM II

İÇ KONTROL SÜRECİ

2.1. İç Kontrolün Tanımı ve Özellikleri

TİDE'ye göre, iç kontrol; “bir kuruluşun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen, faaliyetler, raporlama ve uyumla ilgili amaçlara ulaşılmasına ilişkin makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreçtir.” şeklinde tanımlanmaktadır (TİDE, 2016a, s. 1).

Bu tanıma göre iç kontrol ile ilgili olarak aşağıda maddeler halinde belirtilen sonuçlara ulaşılmaktadır;

- İç kontrol bir veya daha fazla alandaki faaliyet, rapor ve uyum gibi ayrı kategorilere ayrılmakta fakat aynı amaçlara ulaşmayı hedefler,
- İç kontrol süreklilik gösteren iş ve işlemlerden oluşur, iç kontrol sonuçlardan ziyade sonuçlara ulaşmayı sağlayan araç görevi görür,
- İç kontrol yalnızca politika, prosedür, rehber ve sistemlerden ibaret olmayıp kişilerden yani çalışanlardan etkilenir,
- İç kontrol yönetim kurulu ve üst yönetim için makul güvence sunar,
- İç kontrol şirket yapısına göre geliştirilebilir ve güncellenebilir,
- İç kontrol şirketin tümü için uygulanabileceği gibi bölüm, birim, faaliyet ve iş süreçlerinden biri veya birkaçı için uygulanabilir (TİDE, 2016a, s. 1).

Diğer bir tanıma göre, iç kontrol; “kurum kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve kurumun amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi

üretilmesi, kurumun varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır” şeklinde tanımlanmaktadır (Tümer, 2010, s. 11).

Diğer bir tanımda, iç kontrol; “yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür.” şeklinde tanımlanmaktadır (Korkmaz, 2007, s. 8).

Yapılan tanımlara göre iç kontrol için genel olarak yönetime aracılık ettiği, şirket faaliyetlerinin etkin, verimli ve ekonomik yürütülmesini sağladığı, raporlama ve uyum konusunda süreklilik esasına dayanan bir fonksiyona sahip olduğu, değişim ve dönüşümden etkilendiği, çalışanların uygulama ve yaklaşımlarına göre şekillendiği, farklı sektör, şirket, insan kaynağı, uzmanlık gibi spesifik özelliklere göre değişkenlik gösterebildiği söylenebilir.

İç kontrol örgüt faaliyetlerini düzenleme, etik kurallara uyma, etkin, verimli ve ekonomik faaliyetler gerçekleştirmeyi amaçlar. Bununla birlikte iç kontrol süreciyle, hesap verebilirlik sorumluluğuna uygun davranılması, hukuksal düzenlemelere ve şirket mevzuatına uyulması, şirket kaynaklarının kötü kullanım, kayıp ve hasarlara karşı korunması hususları amaçlanmaktadır (Akyel, 2010, s. 85).

2.2.İç Kontrol Sistemi ve Gelişim Süreci

TTK Madde 375’in (c) fıkrasında; “Muhasebe, finans denetimi ve şirket yönetiminin gerektirdiği ölçüde finansal planlama için gerekli düzenin kurulması”, (e) fıkrasında ise; “Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip

etmediklerinin üst gözetimi” şeklinde düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemeler yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkilerindedir. Şirketin en iyi şekilde kontrol altında tutulabilmesi tüm birim, bölüm ve faaliyetlerin bütüncül bir iç kontrol sistemiyle korunmasına bağlıdır. İç kontrol süreci yönetim kurulunun gözetim fonksiyonuna aracılık eder.

İç kontrol süreci şirket faaliyetlerinin yanı sıra finansal performans hedeflerine yoğunlaşabilmek için yönetime süreç sırasında yaşanabilecek belirsizlikler konusunda fayda sağlar. Ayrıca standartlar, kanunlar, etik ilke ve kurallar ile yazılı prosedürlere uyumun sağlanmasında iç kontrol sistemi anahtar rol oynamaktadır. İç kontrol şirketin farklılaşan ve rekabetçi ekonomik koşullara uyum sağlanması, şirketin öncelikleri, liderlik ve gelişen iş modellerinde etkili ve başarılı olunması konularında şirkete katkı sunar (TİDE, 2016a, s. 1).

İç kontrol süreci, şirket yönetimi ve çalışanları tarafından tüm organizasyon ve faaliyetleri kapsayan geniş bir alanda uygulama potansiyeline sahiptir. Bu sürecin tek yönetici, birim, bölüm, faaliyet ve çalışan tarafından uygulanması söz konusu değildir. İç kontrol şirket faaliyetlerinde etkinlik ve verimlilik, finansal raporlarda güvenilirlik, yasal düzenlemelere uyum hedeflerini gerçekleştirebilmek adına makul güvence sağlar (Sawyer, 2016a, s. 36).

ABD başta olmak üzere 2000’ li yıllarda başlayan büyük şirket skandalları sonrasında kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte şirketlerde iç kontrol faaliyetleri önem kazanmış ve şirketler iç kontrol sistemlerini kurmaya ve geliştirmeye yönelik ciddi adımlar atmıştır. Diğer taraftan yaşanan şirket skandallarında şu husus da dikkat çekmektedir. Şirketlerde yaşanan yolsuzlukların zamanla şirket kaynaklarının tüketilmesine ve mali yapının bozulmasına yol açtığı bu durumun ise şirketleri iflasa

sürüklediği anlaşılmaktadır. Yolsuzluk ve iflasa uğrayan bazı şirketlerde iç kontrol sisteminin, prosedür ve rehber gibi yazılı uygulamaların bulunduğu fakat bunların uygulanmasına yönelik önemli zafiyetlerin görüldüğü anlaşılmaktadır. Dolayısıyla şirketlerde iç kontrol sistemi ve buna yönelik yazılı prosedür ve formların varlığının tek başına bir anlam ifade etmediği aynı zamanda iç kontrol ortamına ilişkin uygulamaların da mevcut faaliyetlere ilişkin risklere karşı örgütü koruyarak yönetim için güvence oluşturması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

İç kontrol, şirketlerde hesap verebilir bir ortamın bulunması, bunun için ise risk esasına dayanan bütüncül iç kontrol süreci ve iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, sonuçların yönetim kurulu, üst yönetim ve paydaşlara zamanında raporlanması ile anlam kazanmaktadır.

2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Şirket üst yönetimi yönetim kurulunun gözetiminde kuruluşun misyon, vizyon ve stratejilerine uygun amaçlar belirler. Üst yönetim tarafından belirlenen amaçların örgüt için ekonomik değer oluşturması ve bilançoda yer alan varlık ve kaynakları koruması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu amaçların yönetim kurulu tarafından yapılan seçim ve alınan kararları yansıtması beklenir. Bu amaçlar şirketin kendine has faaliyet ihtiyaçlarına odaklanabileceği gibi kanun koyucular, düzenleyici otoriteler ve standart belirleyicilerin öngördüğü kanunlar, kurallar, düzenleme ve standartlarla da örtüşebilir. Aynı zamanda her iki durumu bir arada barındıran bir yapıda da oluşabilir. Amaçların belirlenmesi iç kontrol için ön şarttır ve stratejik planlama konusunda yönetim sürecinde kilit rol oynar (TİDE, 2016a, s. 6).

İç kontrol sürecinin parçası olan tüm kişilerin, şirket tarafından belirlenen bütün strateji ve amaçları anlaması gerekmektedir. İç kontrol sürecinde önemli bir adım olan

risklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi için yönetim tarafından uygun amaçlar belirlenir. Bu amaçlar belirlenirken spesifik, ölçülebilir, gözlemlenebilir, ulaşılabilir, ilgili ve zamana bağlı amaçların oluşturulması beklenmektedir (TİDE, 2016a, s. 6).

COSO iç kontrol modeline göre; iç kontrol sisteminin amaçları üç kategoride sınıflandırılmıştır. Bu amaçlar sırasıyla şunlardır;

Faaliyet amaçları; örgütün sahip olduğu ekonomik değerlerin korunmasını amaçlamaktadır. Bu kapsamda şirket tarafından yürütölen faaliyetler sırasında muhtemel risklerin etkilerini tespit etmek, önlemek ve bu konuda şirket ve değerlerinin korunmasını sağlamak amacıyla yürütölen çalışmalar faaliyet amaçlarını oluşturmaktadır.

Raporlama amaçları; şirket paydaşlarına sunulacak raporların nasıl hazırlanacağı hususlarını kapsamaktadır.

Uyum amaçları; şirket faaliyetlerinin yasalara ve şirketin bağlı olduğu iç düzenlemelere uygun olarak yürütölmelerini sağlayan kontrol faaliyetlerinden oluşmaktadır.

2.4. İç Kontrol Sistemi ve Uygulamaları

Şirket yönetim sürecine hizmet eden iç kontrol sistemi; örgüt yapıları, iç kontrol modelleri ve iç kontrol uygulamaları bakımından farklılık gösterebilmektedir. Örneğin bazı örgütlerce risklere karşı daha fazla kontrol faaliyeti uygulanabildiği gibi risk iştahi yüksek olan örgütler tarafından düşük seviyeli kontrol uygulamaları tercih edilebilmektedir. Bir örgüt iç kontrol sistemi ile ilgili olarak COSO standartlarını rehber alabilirken diğer bir örgüt COCO modelini benimseyebilmektedir. Ayrıca iç kontrol

uygulamaları teknoloji ve otomasyon alt yapısı bakımından örgütler ve sektörler açısından önemli farklılıklar gösterebilmektedir.

2.4.1. Kontrol Türleri

İç kontrol faaliyetleri sonucunda varlıkların korunması, finansal ve operasyonel kayıt ve raporların doğruluğu, tamlığı ve güvenilirliği, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, yasalar, düzenlemeler ve iç prosedürlere uygunluğun sağlanması amaçlanmaktadır. Kontrol türleri aşağıda beş başlıkta sınıflandırılabilir;

Önleyici Kontroller: Sistemlerin çalışmasını güvence altına alan kontrollerdir. Bu kontrollerin uygulanması arzu edilmeyen sonuçlarla karşılaşılmasının önüne geçer. Önleyici kontroller varlık ve kaynakların korunmasına yönelik olduğundan sorun, hata ve zarar durumlarını önleyerek tespit edici ve düzeltici kontrol maliyetleri konusunda avantaj sağlar. Ayrıca varlık ve kaynakların korunmasına yönelik olan önleyici kontroller maddi açıdan da şirket için oldukça önemli bir işleve sahiptir. Örneğin bir üretim işletmesinin müşteri siparişlerinde gecikme yaşanmaması ve üretimin durmaması için belirli seviyede hammadde, yarı mamul vs. emniyet stoğu bulundurulması önleyici bir kontrol faaliyetidir (Kaya, 2021b).

Tespit Edici Kontroller: Engellenememiş birtakım hataların ortaya çıkarılmasına yönelik gerçekleştirilen kontrollerdir. Örneğin şirketin müşteri ve tedarikçileri ile arasındaki alacak ve borçlarına ilişkin muhasebe bakiyeleri konusunda yapılacak mutabakat çalışması tespit edici bir kontrol faaliyetidir (Kaya, 2021b).

Yönlendirici Kontroller: Örgüt hedeflerine ulaşılmasına yönelik rehberlik sunan kontrollerdir. Bu kontroller motive edici ve amaçların gerçekleştirilmesinde pozitif bir etkiye sahiptirler. Arzulanan durumların gerçekleşmesine yönelik fonksiyona sahip olan

bu kontroller etik kodlar, mevzuat, personel eğitimleri, acil durum prosedürleri gibi uygulamalardır (Kaya, 2021b).

Düzeltilici Kontroller: Tanımlı sorunların doğru bir şekilde ve zamanında çözülmesini sağlayan kontrollerdir. Düzeltilici kontrol faaliyetleri için yönetim aksiyonları, düzeltme ve takip uygulamaları, yangın söndürücü gibi örnekler verilebilir (Kaya, 2021b).

Boşluk Doldurucu / Telafi Edici Kontroller: Uygulanmayan veya yüksek maliyet nedeniyle kaçınılan kontrollerin kısmen de olsa yerine geçebilecek kontrollerdir. Şirketlerde önleyici kontroller için beşeri ve maddi sermaye kaynağının yeterli olmadığı durumlar yaşanabilmekte, buna bağlı olarak görevler ayrılığı ilkesi uygulanmayabilmektedir. Bu kontrol türü genelde işlem sonrasında uygulanmaktadır. Telafi edici kontroller tespit edici kontrollere nazaran dar kapsamlı ve kısa sürelidir. Ağırlıklı olarak yönetici muhakemeleri sonucunda riskli görünen alanlara mercek tutulması, belirli örneklem incelemeleri, bütçe gerçekleştirmelerinin takip edilmesi gibi kontrollerdir (Kaya, 2021b).

2.4.2. İç Kontrol Sisteminin Faydaları

İç kontrol sistemi şirket içinde ve şirket dışındaki paydaşlara birçok açıdan fayda sağlamaktadır. İç kontrol sisteminin sağladığı faydalar aşağıdaki başlıklarda sıralanabilir;

- **Şirkete Faydaları;** iç kontrol sistemi şirket varlık ve kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, uyum ve raporlama amaçlarına ulaşılmasına hizmet eder,

- **Çalışanlara Faydaları;** iç kontrol, iş ve işlemlerin yönetici, birim ve personele adreslenmesi yoluyla çalışanların süreçleri sahiplenmesi ve örgütsel bağlılığın artmasını sağlar,
- **Paydaşlara Faydaları;** iç kontrol sistemi, şirketin karşılaşılabileceği risklere karşı uygulanacak önlemlerle paydaşlara makul güvence sunar,
- **Kurumsal Yönetime Faydaları;** iç kontrol sistemi görev, yetki ve sorumlulukların yazılı hale getirilmesi, görevler ayrılığı ve etik ilkelere uyum sağlanması konularında kurumsal yönetimi güçlendirir,
- **İç Denetime Faydaları;** iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyetlerinin daha kısa sürede gerçekleştirilebilmesine ve iç denetim çalışmalarının kalitesinin artmasına katkı sağlar,
- **Bağımsız Denetime Faydaları;** iç kontrol sistemi, bağımsız denetimin daha hızlı ve etkili olmasını sağlar (Polat, 2018, s. 93, 94).

İç kontrol sisteminden faydalanılması sistemin mevcut, etkin ve işlerliğine bağlıdır. İç kontrol sisteminin etkin olmaması ve beklentileri karşılayamaması şirket varlıklarının kontrolünün yönetim tarafından kaybedilmesine neden olabilir. Dünyada yaşanan büyük şirket skandallarının genel özelliklerine bakıldığında, bu şirketlerde etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmadığı veya etkin bir şekilde şirket amaçlarına hizmet etmediği bilinmektedir. Bu bakımdan şirketlerde bir iç kontrol sistemi kurmak yeterli olmamakta, aynı zamanda iç kontrol sisteminin etkin ve işler olması gerekmektedir (Polat, 2018, s. 94).

2.4.3. İç Kontrol Sürecinin Etkinliğini Arttıran Faktörler

İç kontrol sisteminin etkili olabilmesi kuruluşun amaçlarına ulaşması konusunda makul güvence sunmasına bağlıdır. Etkili bir iç kontrol sistemi amaçlara ulaşamama riskini kabul edilebilir bir düzeye çekebilmelidir (TİDE, 2016a, s. 18,19).

Etkili bir iç kontrol sistemi için sağlanması gereken şartlar sırasıyla şunlardır;

- Şirket amaç ve hedeflerine uygun stratejik plan çerçevesinde faaliyetlerin anlaşılır bir şekilde tanımlanması,
- Şirket faaliyetlerine ilişkin iş planları ve iş akış şemalarının hazırlanması,
- Şirketteki süreç ve süreç sorumlularının belirlenmesi,
- Personel görev, yetki ve sorumluluklarının tanımlanması,
- Kurumsal risk yönetimi (KRY) uygulamalarının gerçekleştirilmesi,
- İç ve dış tüm menfaat sahiplerinin yönetim ile ilişkisini kuracak sağlıklı bir bilgi ve iletişim sistemi kurulması,
- İç kontrol sisteminin bütüncül olarak yönetim tarafından sürekli bir şekilde izlenmesi, sonuçların raporlanması (Polat, 2018, s. 94).

Etkili bir iç kontrol sisteminin ayrıca aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir;

- **Uygunluk ve Doğruluk;** gerçekleştirilen kontrol faaliyeti ile kontrol edilen süreç, iş ve faaliyetlerin ilişkili olması ve doğru bilgiler içermesi gerekir,
- **Zamanlama;** kontrol maliyetlerinin sınırlandırılması amacıyla mevcut veya olası sapmaların önceden ve zamanında tespit edilmesi gerekir,
- **Ekonomiklik;** iç kontrol faaliyetleri ile sağlanacak faydanın kontroller için katlanılan maliyetlerden fazla olması gerekir,

- **Sorumluluk;** iç kontrol sistemi, çalışanlara görevleriyle ilgili yol gösterici bir fonksiyona sahip olmalıdır. İç kontrol sistemi yöneticilerin ise sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamalıdır (Aktaş, 2019, s. 5, 6).

2.4.4. İç Kontrol Kısıtlamaları

Bir iç kontrol sistemi ne kadar iyi tasarlanmış, mevcut ve işler durumda olursa olsun yönetim kurulu ve üst yönetime şirketin kuruluş amaçlarının gerçekleştirilmesi için makul güvence verebilir. Tüm iç kontrol sistemlerinin doğasında bulunan birtakım kısıtlamalar amaçlara ulaşma olasılığını etkilemektedir. Bir iç kontrol sistemindeki kısıtlamalar, karar alma sürecindeki kişilerin hatalı muhakeme sonucunda eksik ya da hatalı kararlar alması, şirketin kontrolü dışında potansiyel etkiye sahip dış olayların yaşanabilmesi ve insanlar tarafından yapılan basit hatalar sonucunda aksama ve zararların oluşabilmesi şeklinde şirketlerin karşısına çıkabilmektedir. Ayrıca kötü niyetli kişilerce iş birliği yapılmak suretiyle veya yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilme olasılığının bulunması nedeniyle kontroller atlanabilmektedir (TİDE, 2016a, s. 137).

İç kontrol sistemini kısıtlayan faktörler kaynakları bakımından şu başlıklarda sıralanabilir;

- **İnsan ve Sistem Kısıtları;** şirket bünyesindeki insan kaynağı, iç kontrol sistemi ve azami dikkate rağmen hata yapabilir, ayrıca otomasyon sistemleri, teknolojik alt yapı ve uygulamalarda hata veya beklenmeyen arızalar kontrollerin uygulanmasını engelleyebilir,
- **Üst Yönetimin İç Kontrolü Etkisizleştirilebilmesi;** üst yönetim, yanlışlıkların üstünü örtmek ya da birtakım menfaatler elde edebilmek

amacıyla kontrolleri uygulamayabilir veya kurallara aykırı olarak alt birim ve personele talimat vererek iç kontrol sistemini kısıtlayabilir,

- **Çalışanların İş Birliği Yapması;** farklı görevlerde bulunan çalışanlar görevler ayrılığı ilkesine aykırı şekilde iş birliği yaparak hatalı işlemler gerçekleştirebilir,
- **Gelenek, Kültür ve Kurumsal Yönetim;** gelenek, kültür ve kurumsal yönetim uygulamaları, hile ve suistimalleri önleyebilir fakat mutlak caydırıcı bir niteliğe sahip olmayabilir (Arslan, 2012, s. 147, 148).

2.5. İç Kontrol Sistemi Alanında Geliştirilen Modeller

Bilim, teknoloji ve yazılım alanında yaşanan gelişim ve değişimin çok hızlı olması, ticari faaliyetlerin küresel çapta ve şiddetli bir rekabet ortamında oldukça büyük hacimler kazanması iç kontrol faaliyetlerine duyulan ihtiyacın ve önemin her geçen gün artmasına neden olmuştur. Bazı ekonomik örgütler ve paydaşlar tarafından, küresel kriz ve şirketlerle ilgili yaşanan yolsuzluk skandalları sonucunda iç kontrol sistemi konusunda modeller geliştirilmiştir. İç kontrol alanında dünya genelinde yaygın ve bilinen bazı iç kontrol modelleri aşağıda sırasıyla sunulmaktadır.

2.5.1. COSO Modeli

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), hileli finansal raporlamaların önlenmesi, iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim ve suistimal önleme alanlarında kapsamlı rehberler oluşturulması için fikir sunmak amacıyla 1985 yılında kurulmuştur. COSO modelinin kurucu birlik ve örgütleri sırasıyla aşağıda sunulmaktadır;

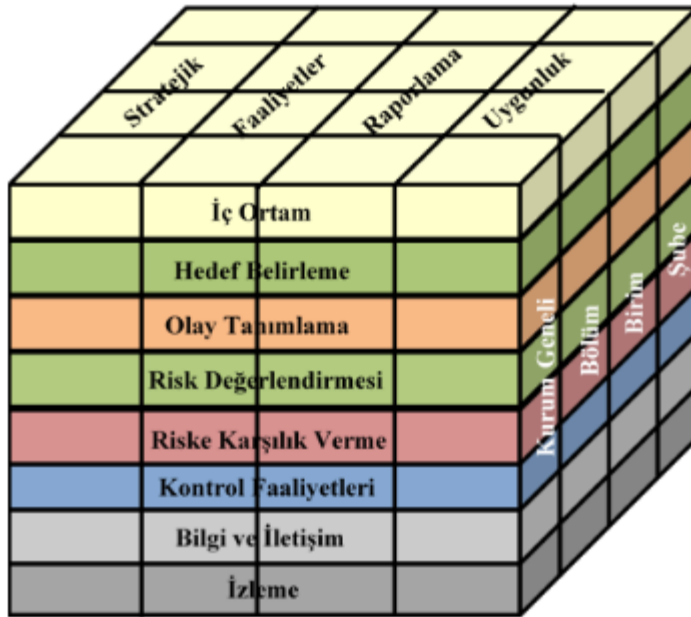
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü,

- Amerikan Muhasebe Birliği,
- Finansal Yöneticiler Enstitüsü,
- İç Denetçiler Enstitüsü,
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü.

COSO iç kontrol çerçevesi ilk olarak 1992 yılında yayımlanmış, dünya genelinde en fazla kabul gören ve uygulanan iç kontrol modeli olmuştur.

COSO iç kontrol modeli, aşağıda Şekil 2’de verilen COSO küpünde görüldüğü üzere şirket hedefleri, kurumsal yapı ve iç kontrol bileşenlerinden oluşmaktadır.

Şekil 2: COSO İç Kontrol Modeli / COSO Küpü



Kaynak: (Kaya & Kaya, 2015, s. 67)

2.5.1.1.COSO Modeline Göre İç Kontrol Sürecinin Bileşenleri

COSO modeli iç kontrol sistemi için beş ana bileşen ve bu bileşenlere bağlı olarak temel kavramlardan oluşan 17 temel ilke ve 77 odak noktası tanımlamaktadır. COSO standartlarına göre iç kontrol sürecinin beş bileşeni ve çalışma sistematığı aşağıda 'Şekil 3' ile gösterilmektedir.

Şekil 3: COSO Bileşenleri ve Çalışma Modelinin Piramit Gösterimi



Kaynak: (K. K. Sistemleri, 2021).

Tepe yönetiminden en alt faaliyetlere kadar şirketin tümünü kapsayan COSO iç kontrol bileşenleri ve çalışma mantığı aşağıda sırasıyla açıklanmaktadır.

Kontrol Ortamı; yönetim kademesinin şirketi kontrol etme sürecindeki düşünce, sorunlara karşı sergilenen tutum, çözüm önerilerine yaklaşım tarzı ve etik değerlere verilen önemle oluşmaktadır. Şirket yöneticileri için kontrol ortamı, şirketin ve çalışanların izlenmesi ve denetlenmesidir (Pamukçu, 2019, s. 16).

Risk Değerlendirme; Amerikalı psikolog Abraham Maslow tarafından 1943 yılında yayımlanan ‘ihtiyaçlar hiyerarşisi’ne göre; “insan ihtiyaçları sırasıyla fizyolojik, güvenlik, ait olma ve sevgi, saygınlık ve kendini gerçekleştirme ihtiyacı” şeklinde beş sınıfta tanımlanmaktadır (Wikipedi, 2021).

İhtiyaçlar hiyerarşisinden anlaşıldığı üzere insanlar için yeme ve içme gibi fizyolojik ihtiyaçlar ilk sırada gelmektedir. Bu ihtiyaçlar karşılandıkça ihtiyacın yerini şiddeti daha az olan diğer ihtiyaçlar almaktadır. İhtiyaçların karşılanmaması veya istenilen düzeyde karşılanamaması insanlar için bir risk unsurudur. Risklerin şiddetini ise ihtiyaca yönelik motivasyon belirlemektedir. İhtiyaçlar hiyerarşisinde olduğu gibi risklerin de belirli bir sıra ve öncelik durumuna göre sınıflandırılması ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

İnsanoğlu doğumdan ölüme hayatın tüm evresinde sayısız risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Hayat döngüsünde karşılaşılan risklere karşı doğal birtakım taktikler geliştirilmekle birlikte, bazı riskler için medya haberleri, bilim, teknoloji, bilgi kanalları kullanılarak hayatta kalma, diğer insanlardan veya kişisel risklerden korunma sağlanarak yaşam süresinin uzatılabilmesi veya daha konforlu hale getirilmesi sağlanabilmektedir (Jones, 2012, s. 1-4).

İç Denetçiler Enstitüsü’ne (IIA) göre risk; ‘bir olayın gerçekleşmesi durumunda hedeflenen amaçlara ulaşılmasına olan etkidir. Risk sonuçlar ve ihtimaller üzerinden ölçülür.’ şeklinde tanımlanmaktadır.

Risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi şirket üst yönetimlerinin temel görev ve sorumlulukları arasında bulunmaktadır. İç denetim bu konuda önemli bir misyona sahiptir. Çünkü iç denetim, şirket faaliyetlerine yönelik risk yönetim sisteminin etkin ve

verimli yürütüldüğü hususunda yönetim kuruluna makul güvence sunar (Pamukçu, 2019, s. 17).

İyi bir risk yönetim süreci için sırasıyla aşağıdaki hususların sağlanması gerekmektedir;

- 1- Amaç ve hedeflerin belirlenmesi,
- 2- Risklerin belirlenmesi,
- 3- Risklerin değerlendirilmesi,
- 4- Önemli risklere cevap verilmesi,
- 5- Kontroller için kaynak bulunması,
- 6- Aksiyon ve eylemlerin planlanması,
- 7- Risk performansının raporlanması,
- 8- Risk yönetim sisteminin gözden geçirilmesi.

Şirket ve faaliyetlerine yönelik risk ortamı birçok açıdan sürekli bir şekilde değişmekle birlikte bu değişime yönelik risk yönetimi de stratejik bir önem kazanmaktadır. Değişimin hızı ve buna karşılık verebilecek dinamik ve esnek bir risk değerlendirme süreci, şirketlerin amaçlarına ulaşabilmesi için karşılaşılabilecek riskleri tanımlar, analiz eder ve risklerin nasıl yönetileceği konusunda fikir sunar. Ayrıca yönetim tarafından dış çevre ve şirket içindeki amaçlara ulaşmaya engel olabilecek değişiklikler risk değerlendirme sürecinde dikkate alınır (TİDE, 2016a, s. 13).

Kontrol Faaliyetleri; örgütlerin amaçlarına ulaşmasına engel olabilecek risklerin önlenmesi veya şirket yönetimi tarafından belirlenen başarı ve performanslara ulaşılabilmesine yardımcı olan politika, prosedür ve uygulamalardır (Yılcı, 2003, s. 46).

Şirketlerin belirlenen amaçlara ulaşabilmek için uyguladığı bazı kontrol faaliyetleri başlıklar halinde aşağıda sunulmaktadır;

- Üst düzey incelemeler,
- Fiziksel kontroller,
- Performans göstergeleri,
- Bilgi sistemleri kontrolleri,
- Görevler ayrılığı ilkesinin uygulanması (Yıllancı, 2003, s. 90-92)

Kontrol faaliyetleri üst yönetimin emir ve talimatlarının başarıyla uygulanmasına yardımcı olan politika ve prosedürler ile yürütülür. Bu faaliyetler şirketin tüm birim, bölüm ve faaliyetlerini kapsayacak bütüncül bir yapıda uygulanır. Bir şirketin iç kontrol faaliyetlerinde görevler ayrılığı, yetkilendirme, doğrulama, gözlemlenebilirlik, faaliyetlerin güvenliği ve onaylama gibi adımlar yer almalıdır (Kaygusuzoğlu, 2018, s. 17).

Bilgi ve İletişim; yönetim kurulu ve şirket üst yönetimi tarafından yerinde ve zamanında karar alınabilmesi, aksiyona geçilmesi ve gerekli kumanda mekanizmasının işlemesi için şirket içerisinde sağlıklı bilgi ve iletişim sisteminin kurulması gerekmektedir. Bilgi ve iletişim yapısının etkinliği ve verimliliği için yönetimin yanı sıra birimler arası verilerin doğru ve zamanında oluşturulması, kaydedilmesi ve paylaşılması önemlidir. Şirket içi iletişimin yatay, dikey ve çapraz yönlü sağlanması gerekmektedir. Çünkü asimetrik bilgi ve hatalı iletişim durumunda yönetim kademesi, birim ve personel arasında rol ve sorumluluklara yönelik karmaşa yaşanabilir (Aktaş, 2019, s. 23).

Bilgi ve iletişimin beklenti ve amaçlara hizmet edebilmesi için kaliteli, yararlı, zamanında, güncel, doğru ve elde edilebilir özellikte olması gerekmektedir. Çalışanların sorumluluk ve beklentilerini etkili bir şekilde sağlayabilen bilgiler iletişimin temelini oluşturur. Yönetim ve çalışanlar arasındaki iletişim oldukça önemlidir. Çalışanların görevlerini yerine getirilebilmesi yönetimden alacakları net bilgiye bağlıdır.

Etkili bir bilgi ve iletişim sistemi için aşağıdaki hususların sağlanması önemlidir;

- Tüm faydalı ve doğru işlemlerin açıklanması ve kaydedilmesi,
- Finansal raporlamalarda kullanılacak işlemlerin doğru sınıflandırılması, ayrıntılı ve güncel biçimde tanımlanması,
- İşlemlerin gerçekleştiği dönemin belirli olması ve ilgili dönemde kaydedilmesi (Pamukçu, 2019, s. 19).

İzleme Faaliyetleri; iç kontrol sisteminde izleme faaliyetleri başlangıç aşamasında ve sürekli olarak gerçekleştirilen bir adımdır. İzleme faaliyetleri aynı zamanda iç kontrol sisteminin kalite denetimidir. İzleme faaliyetleri sonucunda iç kontrol sistemindeki eksik, hatalı ve gelişim ihtiyacı duyulan alanların tespit edilerek bunların uygun şekilde değiştirilmesi ve ihtiyaca göre uygulanması sağlanır (Yılancı, 2003, s. 46).

İzleme faaliyetlerinin başarılı olabilmesinde bu faaliyeti gerçekleştirenlerin bağımsız hareket edebilmesi önemli bir faktördür. Dolayısıyla işletmenin esas faaliyetlerinde rol alan çalışanların izleme ekibinde yer almamaları gerekmektedir. İzleme faaliyetleri neticesinde risklerin sınıflandırılması, risklerin ölçülmesi, rapor içeriklerinde hatalar olması ve raporların ilgili birim ve kişilere ulaşmaması

konularındaki sorunların tespit edilmesi sağlanır ve bu konulara ilişkin gerekli tedbirlerin alınması sağlanır (Pamukçu, 2019, s. 19).

2.5.2. COCO Modeli

Criteria of Control Objectives (COCO) modeli, Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından COSO modelinden esinlenilerek kontrol rehberi “Guidance on Control” adında yeni bir model olarak ortaya çıkarılmıştır. Ayrıca organizasyonun ismiyle bilinen bu model COCO Raporu “Coco Report” olarak da bilinmektedir (Aktaş, 2019, s. 24).

COCO modeli, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek amacıyla birtakım kriterler ortaya koymaktadır. Dört başlıkta toplanan bu kriterler sırasıyla şunlardır;

Amaç; şirketi ulaşmak istediği noktaya taşımaya yarayan ve rehberlik sağlayan amaç, hedef, risk ve tehditler, politika, plan ve performans hedeflerini kapsamaktadır,

Bağlılık; şirket içindeki kimlik, etik değerler, politika, güven, yetki ve sorumluluk unsurları bu başlık altında yer almaktadır,

Yeterlilik; şirket amaçlarına ulaşılması konusunda çalışanların ihtiyaç duyduğu bilgi, yetenek ve donanımın sağlanmasıdır,

İzleme ve Öğrenme; şirketin iç ve dış çevresinin sürekli olarak gözden geçirilmesi, performans ve hedeflerin izlenmesi, gerek duyulduğunda değiştirilmesi ve geliştirilmesi, izlenecek prosedürlerin belirlenmesi ve kontrol sisteminin sürekli olarak değerlendirilmesini kapsamaktadır (Aktaş, 2019, s. 24- 26).

2.5.3. COBIT Modeli

Control Objectives for Information Technology (COBIT), bilgi ve teknoloji alanındaki kontrol hedeflerini tasarlamak amacıyla Information Systems Audit and Control Association (ISACA) tarafından 1996 yılında geliştirilmiştir. Model bilgi teknolojilerinin kullanılması ve örgüt hedeflerine ulaşılması sırasında oluşabilecek muhtemel riskler ve kaynaklar konusunda optimizasyon sağlamayı amaçlamaktadır. COBIT modeli, şirket ve iş hedeflerinin gerçekleştirilmesi konusunda bilgi teknolojilerinin kullanımını amaçlamaktadır. Model ayrıca bilgi teknolojileri yönetimini hedefleyen kapsamlı bir iç kontrol sistemidir (Polat, 2018, s. 101).

COBIT modeli başlangıçta denetim, kontrol ve yönetim çerçevesi oluştururken daha sonra kapsamını genişleterek risk ve katma değerle ilgili standartları düzenleyerek zamanla bilgi teknolojileri yönetim çerçevesine dönüşmüştür. Cobit-5 model versiyonuyla bu çerçeve bilgi teknolojilerinin yanında diğer iş süreçlerini de içeren bütüncül bir modele dönüşmüştür. Bu haliyle Cobit-5 bütüncül, kapsamlı ve uyarlanabilir bir modeli benimsemektedir (Efe, 2016, s. 3).

Cobit-5 çerçeve yaklaşımı beş temel ilkedен oluşmaktadır. Aşağıda ‘Şekil 4’ ile gösterilen bu ilkeler çerçevenin ana sütunlarını oluşturmaktadır. Bu ilkelerle ilgili yapılacak kurgu ve süreç uygulamaları bu konudaki yetkin kişiler aracılığıyla tesis edilebilmektedir (Efe, 2016, s. 3).

Şekil 4: Cobit-5 Çerçevesinin Temel İlkeleri



Kaynak: (Efe, 2016, s. 3).

2.5.4. ESAC Modeli

IIA 2001 yılında; “Elektronik Sistemler Güvence Kontrolü (Electronic Systems Assurance and Control, ESAC)” modelini yayımlamıştır. Model bilgisayar ortamındaki işlemlere yönelik tasarlanmıştır. ESAC modelinde yönetim ve denetçilerin elektronik sistemleri kullanarak oluşabilecek riskler hakkında değerlendirme yapabilmesi ve bu alandaki kontrollerin gerçekleştirilebilmesini amaçlamaktadır (Polat, 2018, s. 101).

2.5.5. Turnbull Raporu¹

“Turnbull Rehberi” olarak da adlandırılan Turnbull Raporu, İngiltere ve Wales Sertifikalı Muhasebeciler Organizasyonu (ICA-EW) tarafından iç kontrol prosedürleri olarak geliştirilmiştir. Turnbull Raporu, Londra Menkul Kıymetler Borsası bünyesindeki şirketlerce uygulanması amacıyla yayımlanmıştır. Bu raporda, iç kontrol; politikalar, süreç ve davranışlardan oluşan birçok unsurun tamamını bir arada ele alarak

¹Model, Birinci Bölüm; ‘1.1.2.1. İngiltere’ başlığı altında “kurumsal yönetim” çerçevesinde değerlendirilmiştir.

oluşturulan bir sistem şeklinde tasarlanmıştır. Turnbull raporunda şirketlerin yönetim ilkesine dayanması ve mevzuata bağlılıklarının sağlanması hedeflenmekle birlikte COSO modelindeki gibi etkili bir iç kontrol sistemi için ne tür mekanizmaların faydalı olacağı vurgulanmaktadır. Diğer taraftan iç kontrol kapsamındaki sorumluluklar net olarak ifade edilmiş,yönetim kurulunun iç kontrol yapısının kurulması ve etkinliğinin devamlılığı konusundaki sorumlulukların altı çizilmiştir (Aktaş, 2019, s. 29).

2.5.6. Diğer Modeller

Sarbanes-Oxley Yasası², SYSTRUST Modeli ve INTOSAI iç kontrol alanında geliştirilen ve uluslararası alanda yaygın olarak bilinen diğer bazı modellerdir.

SYSTRUST modeli 1999 yılında geliştirilmiştir. Model, dijital alanda üretilen bilgi ve verilerin güvenliğini sağlamayı hedeflemektedir (Polat, 2018, s. 101).

Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) modeli ilk olarak 1953 yılında Birleşmiş Milletler içerisinde yer alan devletlerin yüksek denetim kuruluşlarından biri olarak Küba'da yapılan toplantı ile dünya genelinde tanınmıştır. INTOSAI, iç kontrolü; “kurumun işlerinin düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinde etkin bir yöntem olarak kullanılması, yönetimin politika ve prosedürlere bağlı kalması, varlık ve kaynakların korunması, belge ve kayıtların doğruluğunun sağlanması, yönetim için gerekli bilgilerin zamanında ve güvenilir şekilde hazırlanması, kurumsal amaçlar çerçevesinde bir yapı kurulması, çalışma yöntemleri ve iç denetim de dahil edilecek şekilde yönetim tarafından konulan mali ve diğer kontroller sistemi” şeklinde tanımlamıştır (Aktaş, 2019, s. 27, 28).

²Model, Birinci Bölüm; ‘1.1.2.2.1. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)’ başlığı altında “kurumsal yönetim” çerçevesinde değerlendirilmiştir.

2.6. Türkiye’de İç Kontrol Alanındaki Gelişme ve Düzenlemeler

Türkiye’de iç kontrol alanında bilinen bazı önemli gelişme ve düzenlemeler aşağıda başlıklar halinde sunulmaktadır.

2.6.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü

TİDE, iç denetim alanındaki meslek mensubu gönüllüler tarafından 1995 yılında Türkiye’de kurulmuştur. TİDE tarafından yapılan başvurunun IIA ve European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) tarafından 1996 yılında kabul edilmesiyle, TİDE uluslararası bir statüye kavuşmuştur (TİDE, 2021c).

TİDE, 900’den fazla kurum ve bu kurumlara mensup binlerce üyeye sahiptir. TİDE, meslek profesyonelleri için yetkinlik, kamu ve özel sektör kuruluşlarında kurumsal yönetim kalitesi, mesleki gelişim için iç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi alanlarında eğitim, kitap, yayın ve sertifikasyon gibi hizmetlerde önemli bir rol üstlenmektedir (TİDE, 2021b).

TİDE iç kontrol alanında COSO tarafından yayımlanan önemli eserlerin Türkçe’ye çevrilmesi, iç kontrol süreci hakkında eğitim ve sertifika programlarının düzenlenmesi suretiyle önemli çalışmalar gerçekleştirmektedir. İç kontrol konusunda TİDE tarafından ülkemizde yayımlanan eserler, verilen eğitim ve sertifikalara oldukça itibar edilmektedir. Örneğin TİDE tarafından verilen iç kontrol sertifikaları bu alandaki meslek mensuplarına yönelik iş ilanlarında örgütlerin tercih ettiği şartlar arasında sıklıkla bulunmaktadır.

2.6.2. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri ve İç Kontrol

SPK tarafından KYİ 2003 yılında yayımlanmış ve 2005 yılında da bazı ilave düzenlemeler getirilmiştir. SPK tarafından yayımlanan ilkelere, yıllık faaliyet raporlarında bulunması gerekli olan kurumsal yönetim uyum raporlarının risk yönetimi ve iç kontrol mekanizması, yönetim kurulu komitelerinin sayısı, yapısı ve bağımsızlığı gibi konular düzenlenmiştir. SPK'nın KYİ'ne göre şirketlerde iç kontrol ve risk yönetimi konusunda bir yapılanma bulunmuyorsa bunun sebeplerinin açıklanması gerekmektedir. Diğer taraftan borsada işlem gören şirketlerde denetimden sorumlu komitelerin kurulma zorunluluğu getirilmiştir. Bu komite, şirketin iç kontrol sisteminin mevcut ve işlerliğinin gözlenmesi, muhasebe sisteminin güvenilirliği, mali raporların kamuya açıklanması ve bağımsız denetim süreci konularında görevlidir (Kaygusuzoğlu, 2018, s. 35).

2.6.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BDDK, finansal piyasalardaki denetim ve gözetim sistemini etkinleştirmek amacıyla bağımsız karar mekanizmalarının oluşturulmasına yönelik politikalar gereği 1999 yılında kurulmuştur. BDDK idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz, denetleyici ve düzenleyici bir otoritedir. BDDK'nın bağımsızlık, etkinlik ve kapasitesi 2005 yılında yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile güçlendirilmiştir (BDDK, 2021).

Bankacılık Kanunu'nda 'İç Sistemler' başlığı altında, iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimini kapsayan iç sistemlerin oluşturulmasına yönelik bankalara yükümlülük getirilmiştir. Bu kapsamda iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin mevzuata uyumlu olması, yeterli olması, finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması konularında banka yönetim kurulları sorumlu tutulmuştur (Kaygusuzoğlu, 2018, s. 36).

2.6.4. Türk Ticaret Kanunu

6762 sayılı eski TTK, uygulandığı ilk zamanlarda bu alandaki ekonomik düzen için ihtiyacı karşılayan, dönemin temel sorunlarına cevap veren bir yapıdaydı. Fakat altmışlı yıllardan sonra dünya çapında yaşanan krizler, siyasi gelişmeler, küresel ekonominin etkinliğinin artması ve tüm ülkelerin acımasız rekabetçi anlayış sergilemesi, Türkiye'nin de serbest pazar ekonomisine geçerek uluslararası ticaret sistemine entegre olmasını gerektirmiştir. Bu kapsamda düzenlenen 6102 sayılı yeni TTK 2011 yılında yürürlüğe girmiştir (Dinç, 2015).

6102 sayılı TTK Madde 366/II düzenlemesiyle yönetim kurulunun; 'izleme, raporlama, kararlarını uygulatma ve iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirme amacıyla komite ve komisyonlar kurabileceği' belirlenmiştir. Aynı kanunun 378/I-II düzenlemesinde; 'riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin şirketin varlığı, gelişimi ve sürekliliğini olumsuz etkileyen durumların erken saptanması, risklerin yönetilmesi için uzman bir komite kurulması, sistemlerin çalıştırılması ve geliştirilmesi ile ilgili riskin erken saptanması ve yönetimi' düzenlemesi yer almaktadır.

6102 TTK düzenlemelerinde KYİ'nin dikkate alındığı anlaşılmaktadır. Aynı zamanda kanun düzenlemelerinden şirketlerde bir iç kontrol mekanizmasının varlığının ve KYİ çerçevesiyle de örtüşmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Riskin erken saptanması komitesi özellikle risklere odaklanırken, denetim komitesi yönetimi gözetim altında tutmaktadır. Denetim faaliyetleri ağırlıklı olarak geçmişe yönelik gerçekleştirilirken, risk yönetimi daha çok gelecek ve geleceğin yorumlanmasını kapsamaktadır (Dinç, 2015, s. 378).

İlgili kanun hükümlerinden denetimin yönetilmesinin söz konusu olmadığı durumların olabileceği fakat risk faktörünün yönetilebilir ve yönetilmesi gerektiği

sonucuna varılmaktadır. Komitelerin amacı yönetim, yönetim kurulu ve genel kurul organlarının teyakkuzda olmalarını sağlamak, gerektiğinde bu organların acil ve etkili önlemler almasına yardımcı olmaktır. TTK'da erken uyarı sistemine özel bir önem verildiğinden denetçiler de bu konuda özel olarak görevlendirilmektedir (Dinç, 2015, s. 378).

2.6.5. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu 2003 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu yasaya ilişkin tüm düzenlemelerin yürürlüğe geçmesi 2006 yılında gerçekleşmiştir. 5018 sayılı yasa ile eski kamu mali yönetim sisteminde radikal değişiklikler yapılarak uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği kriterlerine uyum gözetilmiştir (Sancak, 2019, s. 66).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile bütçe hazırlama ve uygulama süreçlerinde verimlilik ve etkinliğin artırılması, personel yönetiminde şeffaflığın geliştirilmesi, denetim mekanizmasının etkinleştirilmesi ve getirilen yeni mekanizmalarla hesap verebilirliğin sağlanması amaçlanmıştır (Sancak, 2019, s. 66).

2.6.6. İç Kontrol Alanındaki Diğer Gelişmeler

Kurumlar vergisi, gelir vergisi gibi vergi kanunları doğrudan ve dolaylı olarak kamu ve özel sektör iç kontrol sistemlerini uyum, raporlama ve diğer iç kontrol faaliyetleri bakımından düzenleyici bir role sahiptir. Örneğin şirketler gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin vergisel sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla muhasebe ve finansal işlemlerini takip etmek ve düzenlemekle sorumludurlar.

Şirketler tarafından yapılan vergi beyanları, finansal raporlar ve ödenen vergiler kamu vasıtasıyla denetlenmektedir. Bu yönüyle kamu tarafından yapılan dış denetimler şirketlerin iç kontrol sistemleri ve uyum konularındaki iç sistemlerini tetiklemektedir. Dolayısıyla vergisel kanunlar ile şirketlerin iç kontrol sistemleri ile kamu dış denetimi ilişkili ve etkileşim içinde işleyen mekanizmalardır.

2.7. Hesap Verebilirlik İlkesi ve İç Kontrol Süreci

Kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik kavramının gelişim sürecinde, büyük ölçekli şirketlerde varlık ve kaynakların kötüye kullanılması, yolsuzluk ve iflaslar etkili olmuştur. Yaşanan büyük şirket skandalları sonrasında bazı ülke yönetimleri ve uluslararası kuruluşlar harekete geçmiş, çözüm yolu olarak paydaşlara güvence sağlayacak ilke ve standartlar geliştirmiştir. Bu ilkelerden hesap verebilirlik iç kontrol süreci ile doğrudan ilgili temel ilke olmuştur. Bu ilke aynı zamanda şeffaflık, adillik ve sorumluluk olarak bilinen diğer kurumsal yönetim ilkelerine de temel oluşturmaktadır. Dolayısıyla kurumsal yönetim ilkelerinin ilişki ve etkileşim bağları güçlü bir yapıya sahiptir (Tolkun, 2020, s. 51).

Şirketlerdeki büyük hissedarlar yönetimde daha etkin olmakta ve bu hissedarların yöneticileri küçük hissedarlara göre daha fazla gözetim ve kontrol gücüne sahip olmaktadır. Söz konusu orantısız güç ve yetki küçük hissedar haklarının ve menfaatlerinin yeterli derecede korunması, üst yönetimlerin hesap verebilir olması konularında önemli sorunlar oluşturmaktadır. Üst yönetimlerin hesap verebilmesi, şirket, hissedar ve paydaş haklarının korunabilmesi örgüt içerisinde etkin ve verimli işleyen bir iç kontrol sistemine bağlıdır (Gürbüz & Ergincan, 2004, s. 13-16).

Kurum ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen mal ve hizmet üretimi, satın alma, satış ve pazarlama faaliyetleri için bir takım temel fonksiyonların bulunması ve

işletilmesi gerekmektedir. Yönetimin temel fonksiyonları planlama, örgütleme, yürütme, uyumlaştırma ve denetleme başlıklarından oluşmaktadır. İç kontrol sistemi bu ana fonksiyonların işletilmesi ve sonuçlarının değerlendirilebilmesi için yardımcı temel bir süreç olmanın yanında üst yönetim ve paydaşlara güvence sunmaktadır (Tolkun, 2020, s. 38).

İç kontrol sistemi ve uygulamaları örgütlerin varlık ve kaynaklarının korunması, yönetim ve paydaşlara güvenilir ve geçerli raporlamalar sunulması ve yasal mevzuat ile örgüt prosedürlerine uyum sağlanması gibi üç temel amaca hizmet etmektedir. İç kontrol süreci yönetim ve operasyonel birimlerin hesap verebilirliğini sağlayan, örgütleri risklere karşı koruyan etkili bir süreçtir. Ayrıca iç kontrol yönetim ve operasyonel birimlerin iç denetim faaliyetlerinde gerçekleştirilen ölçüm ve değerlendirmeler için de önemli bir dayanaktır. Dolayısıyla iç kontrol süreci yönetimin hesap verebilirliği için güvenilirlik sağlayan önemli bir araçtır.

Günümüzde bir şirkete yatırım yapan hissedar ve potansiyel yatırımcılar muhtemel riskleri kontrol altına alarak yeterli güven ortamında hem örgütün hem de kişisel karlılığın sağlanmasını amaçlamaktadır. Şirketin finansal raporlarının güvenilirliği, şirket faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği, yasa ve örgüt düzenlemelerine uygunluğun sağlanması iç kontrol sisteminin genel amaçlarını oluşturmaktadır. İç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşması örgüt, üst yönetim, hissedar ve yatırımcılar için arzulanan güven ortamının sağlanmasında oldukça önemlidir. Ayrıca günümüzde şirketlerin büyümesi, faaliyetlerin karmaşıklaşması nedeniyle üst yönetimlerin şirket faaliyetlerine olan hakimiyeti azaltmaktadır. Bu nedenle iç kontrol sisteminin örgüt ve paydaşları için yeterli güven ortamının sağlanmasındaki payı büyüktür. Aynı zamanda iç kontrol sistemi şirket üst yönetimi için hesap verilmesini sağlamaktadır. Çünkü iç denetim süreci üst yönetimin iç kontrol sistemini amaçlanan

şekilde uygulayıp uygulamadığını ve şirket menfaatlerinin etkin bir iç kontrol sistemiyle korunup korunmadığı konusunda iç kontrol sistemini test ederek hesap sorma görevi görmektedir (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 36-40).

Örgütlerde vekil tayin edilen üst yöneticilerin kişisel menfaatlerine olan eğilimlerinin önüne geçebilmek için vekalet verenler gözetim ve denetim anlamında iç kontrol ve iç denetim maliyetlerine katlanmak durumunda kalmaktadır. Vekalet ilişkisinden kaynaklanan ya da iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri sonucunda oluşan maliyetlerin tamamen kaldırılması mümkün değildir. Çünkü şirketin sahibi olmayan yöneticilerin hesap verebilir olması bakımından iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin işletilmesi örgütün yolsuzluk ve suistimal risklerine maruz bırakılmaması bakımından önem arz etmektedir (Özsoy, 2011, s. 18-21).

Şirketlerdeki ortaklık yapısının pay sahipliği ve söz sahibi olma açısından nasıl olduğu önemli olmaksızın üst yönetimin başarı performansı için tüm iş ve işlemlerin kurum içi kurallar, standartlar ve yasal düzenlemelere uygun şekilde sağlanması gerekmektedir. Böylelikle şirket varlık ve kaynaklarının örgüt amaçlarına, standartlara, kanunlara vs. aykırı şekilde kullanılmasının önüne geçilerek şirket ortaklarının, diğer iç ve dış paydaşların menfaatleri korunabilmektedir. Şirketleri sevk ve idare eden üst yönetimlerin tüm bu kriterlere uygun şekilde hareket etmesi hesap verebilirliğin sağlanması ve etkin bir iç kontrol sürecinin varlığına bağlıdır (Tolkun, 2020, s. 49).

Uzun yıllar boyunca hissedarlar tarafından yönetim kuruluna hesap sorabilme aracı olarak dönem sonlarında yayımlanan mali tablolar kullanılmıştır. Bu yöntem ile hissedar menfaatlerinin korunması ve güven ortamının yeterli şekilde tesis edilmesi hissedarlar ve diğer paydaşlar açısından sınırlı bir çerçevede kalmıştır. Ayrıca üst yönetim için kötü uygulamalara ilişkin caydırıcı bir iç kontrol sistemi ve iç denetim

faaliyeti bulunmaması y6neticiler i7in hesap verebilirlikten uzak kanunsuz, usuls7z ve Şirket ama7larıyla 7eliŐen sonu7larla karŐılaŐılmasına yol a7maktadır (Tolkun, 2020, s. 50).



BÖLÜM III

İÇ DENETİM SÜRECİ

3.1. İç Denetimin Tanımı, Faydaları, Amaç ve Kapsamı

İç denetim süreci ile ilgili olarak bu bölümde öncelikle iç denetimin tanımı, faydaları, amaç ve kapsamı ele alınmaktadır. Ardından iç denetim süreci ile ilgili diğer kavramlar sırasıyla başlıklar halinde sunulmaktadır.

3.1.1. İç Denetimin Tanımı

İç Denetim IIA tarafından; “bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir” şeklinde tanımlanmıştır (Arı, 2019, s. 1). IIA tarafından yapılan bu tanım değerlendirildiğinde iç denetim faaliyetlerinin kurumu bütüncül olarak kapsadığı anlaşılmaktadır.

Denetim kişi, kurum veya yönetimlerin örgüt faaliyetleri için önceden belirlenen politika ve prosedürlere uygunluğunu ölçme, izleme ve bu çerçeveye göre yanlış, tutarsız ve eksik olan durumların saptanması için yürütülen faaliyetlerdir (Şahin, 2011, s. 132). Bu tanımın da IIA tanımına göre daha dar kapsamlı bir tanım olduğu anlaşılmaktadır. Şöyle ki iç denetimin değer katması, tüm faaliyetleri kapsamaması, bağımsız ve objektif olması, güvence ve danışmanlık sunması hususları bu tanımda yer almamaktadır.

İç denetim risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim sistemlerini etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirerek örgütün bu süreçlerini geliştirmek amacıyla sistemli ve disiplinli bir şekilde kurum amaçlarına ulaşılmasına katkı sunar. IIA'in iç

denetim tanımına göre iç denetim güvence ve danışmanlık faaliyetlerini birlikte yürütmesi bakımından diğer denetim faaliyetlerinden ayrılmaktadır. İç denetim yönetimin bir parçası olmasına rağmen fonksiyonel olarak bağımsız olmalıdır. Yönetmelik hesap verebilirliğin sağlanabilmesi büyük ölçüde iç denetim fonksiyonunun bağımsız olmasına bağlıdır. İç denetim bireysel işlemlerin incelenmesi ve hata aranmasından ziyade sistem odaklı denetim faaliyetlerini hedefler ve program sonuçlarının kalitesine odaklanır (Abdioğlu, 2019, s. 83).

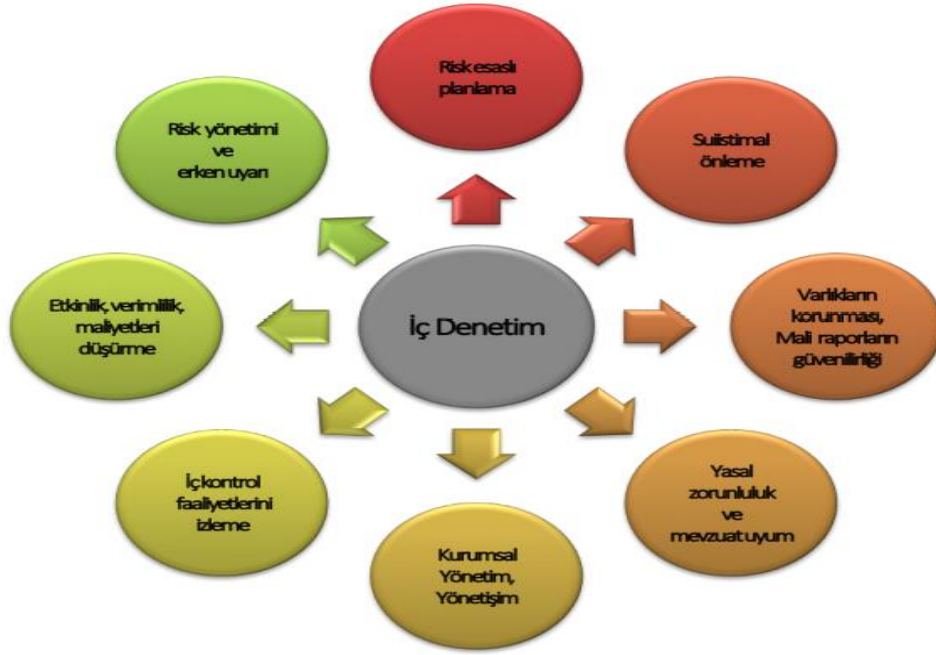
Denetim faaliyetleri insanlar tarafından gerçekleştirilen eylemlerin yasa ve örgüt kurallarına uygunluğun sağlanması için yapılan değerlendirme ve incelemelerden oluşur. İnsanlar tarafından gerçekleştirilen faaliyetler ve açıklanan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği için bağımsız bir denetim çalışması yapılarak sonuçların raporlanması yönetim ve paydaşlar için oldukça önemlidir (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 11).

3.1.2. İç Denetimin Faydaları

Yeterli kaynağa sahip, yönetim baskısı altında olmadan, bağımsız faaliyet gösteren bir iç denetim kendine özgü yapısıyla kurum içindeki önemli risk unsurlarını yöneterek kurumun tüm faaliyetlerini kapsayan tarafsız bir güvence faaliyeti ve etkin bir danışmanlık hizmeti vererek bulunduğu kurumlara fayda sağlar (Fırat, 2020, s. 40).

İç denetim aşağıda “Şekil 5” ile gösterildiği gibi risk esaslı planlama, sistematik önleme, varlıkların korunması, mali raporların güvenilirliği, yasal zorunluluk ve mevzuata uyum, kurumsal yönetim ve yönetişim, iç kontrol faaliyetlerinin izlenmesi, etkinlik, verimlilik ve maliyet düşürme (ekonomiklik), risk yönetimi ve erken uyarı faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ile kurumlara önemli faydalar sağlamaktadır

Şekil 5: İç Denetimin Sağladığı Faydalar



Kaynak: (İSMMMO, 2019, s. 15).

3.1.3. İç Denetimin Amacı

Artan iş hacmi, küresel ticari faaliyetler, şiddetli rekabet, güvenilir ve geçerli veri ihtiyacı, bazı şirketlerin birçok devlet ekonomisinden daha büyük yapıya ulaşması, ortaklık ve pay yapıları, holdingleşme gibi birçok önemli değişim ve dönüşüm iç denetime duyulan ihtiyacı arttırmaktadır. Çünkü iç denetim fonksiyonu yeterli ve etkin bir şekilde uygulandığında, yönetimin ve şirketin hedeflerine ulaşmasına fayda sağlamaktadır. Etkili bir iç denetim fonksiyonu operasyonel riskler ve dolandırıcılık gibi istenmeyen durumlara karşı önemli bir koruma sağladığı gibi faaliyetlerin verimliliği, etkinliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunmaktadır (Abdioğlu, 2019, s. 87).

İç denetim süreci örgütlerde standartların belirlenmesi, sonuçların belirlenmesi, karşılaştırma (iyi uygulamalarla), olumlu ya da olumsuz tespitlerin belirlenmesi ve olumsuz tespitlerin düzeltilmesi amaçlarına hizmet etmektedir (Yılancı, 2003, s. 8).

İç denetim sürecinin amacı faaliyetlerin belirlenen politikalara uygunluğunu kontrol ederek, iç kontrol yapısının etkinliği ve kurumsal yapının bütünlüğü hususlarında yönetim ve paydaşlara güvence sağlamaktır. İç denetim şirket yönetiminin etkinliği için üst yönetime ve diğer kademelere yardımcı olur. İç denetçi, faaliyetlerini bağımsız bir şekilde yürüterek yönetimi bilgilendirir, analiz ve değerlendirmeler yapar, örgüte fayda sağlamaya çalışır ve mevcut durumun etkin, verimli ve ekonomik olmasına yönelik bulgulara dayalı şekilde öneriler geliştirir. Bu kapsamda iç denetimin amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- Şirket faaliyetlerinin önceden belirlenen politikalara uygunluğu ve doğruluğunu kontrol etmek,
 - Şirket aktiflerinin fiziki varlıkları ile defter kayıtlarının uygunluğunu kontrol etmek,
 - Şirket politikalarının etkinliğini değerlendirmek,
 - Muhasebe sürecinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumunu ve sürekliliğini sağlamak,
 - Yapılan yolsuzlukları ortaya çıkarmak ve muhtemel yolsuzlukları önlemek,
 - Tüm birim ve personelin örgüt amaç, hedef ve performans göstergelerine uygun çalışıp çalışmadığı hususunda bilgiye ulaşmak
 - Şirket üst yönetimi ve yönetim kuruluna şirket varlık ve kaynaklarının etkinliği ve verimliliği konusunda bilgi vermek,
 - Yönetime yardımcı olmak ve ihtiyaç duyulan konularda danışmanlık vermek,
 - Faaliyetlerde verimlilik, etkinlik, ekonomiklik ve tasarruf sağlamak
- (Abdioğlu, 2019, s. 87, 88).

3.1.4. İç Denetimin Kapsamı

Denetim kapsamı denetim faaliyetinin hangi raporlardan oluşacağı, denetim çalışmalarının şekil ve şartları, denetimin yapılacağı şirket, birim, bölüm, ünite, faaliyet ve işleri ifade eder. İç denetim kapsamındaki başlıklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Arı, 2019, s. 59);

- Şirket veya kuruma ait finansal tablolar,
- Yönetim kurulu faaliyet raporları,
- Envanter ve aktif varlıkların neler olduğu, bu varlıklara ilişkin değerlendirme işlemleri,
- Muhasebe işlemleri ve işlendiği ticari defterler,
- Şirket finansal tabloları ile faaliyet raporlarının uyumu, güvenilirliği ve geçerliliği,
- Şirket konsolide finansal tablolar ve faaliyet raporunun uyumu, güvenilirliği ve geçerliliği,
- Risklerin tam ve doğru ölçüde tanımlanıp tanımlanmadığı (Arı, 2019, s. 59-62).

İç denetim örgütlerin varlık ve kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak risk esasına dayanan yeterli ve uygulanabilir bir iç kontrol sistemiyle korunmasını amaçlar. İç denetim kapsamı ise örgütlerin satın alma, üretim, satış ve pazarlama, finans, muhasebe, insan kaynakları gibi faaliyet ve destek süreçlerinin tümünü kapsar. İç denetim faaliyetleri amaç ve kapsam çerçevesinde örgütün risk profiline ve risk haritasına göre bir plan ve program dahilinde gerçekleştirilir. Yüksek riskli alan ve faaliyetler iç denetim faaliyetlerinde öncelikli olarak ele alınmalıdır.

3.2. İç Denetim Sürecinin Tarihsel Gelişimi

İç denetimin oldukça eski tarihlere dayanan bir geçmişe sahip olduğu ve ilk defa 13. yüzyılda Venedik, Milano, Floransa'dan oluşan İtalyan şehirlerinde uygulandığı söylenmektedir. Akademik açıdan iç denetimin ilk defa 1900'lü yıllarda ele alındığı görülmektedir. Daha sonra 1940'lı yıllarda iç denetim modern örgütlerde kullanılmaya başlanan bir süreç olmuştur (Yılancı, 2003, s. 11,12).

İç denetim, bugün bilinen yönüyle Sanayi Devrimi ile birlikte İngiltere'de uygulanmaya başlamıştır. Bu dönemde finansal kayıt kontrolü için muhasebecilerin istihdamı, denetim tasdiki, yazılı kayıtların incelenmesi, muhasebe defterlerindeki kayıtların yazılı belgelerle karşılaştırılmasına başlanmıştır. Birinci Dünya Savaşı sonrasında başta ABD olmak üzere ticari alanda büyüyen ülkelerin ve finansal raporların denetlenmesi ve onaylanması amacıyla iç denetim sürecinin gelişimi devam etmiştir. Çünkü iş dünyası ve kamu sektörlerinde faaliyetlerin artması, çeşitlenmesi, büyümesi ve karmaşıklaşması iç denetime olan ihtiyacı sürekli arttırmıştır (Sawyer, 2016a, s. 7,8).

İç denetimin tarihsel gelişimi temel olarak muhasebeye dayanmaktadır. Muhasebe işlemlerinde zamanla artan ticaret ve iş hacmi sonucunda denetime duyulan ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Öncelikle muhasebe işlemlerine yönelik başlayan denetim zamanla gelişmeye ve çeşitlenmeye doğru gitmiştir. Bu yönüyle muhasebe odaklı olan iç denetim, zamanla yönetim kurulu ve paydaşlar arasındaki güvence ve danışmanlık disiplinine dönüşmüştür. Tarihsel süreçte iç denetim öncelikle muhasebe işlemlerinin ve finansal raporların güvenilirliğini ve geçerliliğini araştırmıştır. Fakat daha sonra genişleyen bakış açısıyla iç denetim ayrı bir meslek ve disiplin olarak günümüzde önemli bir yere sahip olmuştur. Çünkü bu yönüyle iç denetim alanındaki meslek

mensupları tarafından kontroller, performans, risk ve kurumsal yönetim konularında faydalı çalışmalar gerçekleştirilmektedir (Sawyer, 2016a, s. 5).

6762 sayılı eski TTK'ya göre şirket denetimi, yalnızca bu amaca hizmet eden, yetkili kişi ve organlarca gerçekleştirilen denetimleri işaret etmiştir. Geniş manada denetim ise genel kurul ibrasına muhalefet edilmesi, yönetim kuruluna karşı dava açılması, bilanço görüşmelerinin geriye bırakılması, şüpheli işlemlerle ilgili açıklama istenmesi, bilgi alınması, ticari defterler ve yazışmaların incelenmesi şeklindeki hakları kapsayan faaliyetler olarak tanımlanmıştır (Altaş, 2017, s. 147).

6102 sayılı yeni TTK düzenlemelerinde KYİ bütüncül olarak kanun düzenlemelerine yansıtılmıştır. Ayrıca yeni TTK'da, yönetim kurulu ve şirket üst yönetimi iç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi konularında önemli görev, yetki ve sorumluluklara sahiptir. Özellikle iç denetim komitesi ve riskin erken saptanması komiteleri TTK ve SPK düzenlemeleriyle günümüzdeki çok önemli iç denetim enstrümanları olmuştur.

3.3. Uluslararası İç Denetim Standartları

IIA tarafından modern iç denetimin tarifine uygun olarak iç denetçilerin dünya standartlarında bir iç denetim icrası için rehberlik sağlamak amacıyla iç denetim ile ilgili uluslararası standartlar geliştirilmiştir. IIA tarafından yayımlanan bu standartların amaçları şunlardır;

- İç denetim uygulaması için ana ilkeler belirlemek,
- Katma değer sağlayacak iç denetim faaliyetlerini desteklemek ve uygulama çerçevesi oluşturmak,

- İç denetim performansının değerlendirilmesi için uygun koşullar hazırlamak,
- İleri düzey kurumsal süreç ve faaliyetleri arttırmak (IIA, 2019a, s. 3,4).

Üç kategoride düzenlenen uluslararası iç denetim standartları başlıklar halinde sırasıyla aşağıda sunulmaktadır.

3.3.1. Nitelik Standartları

Nitelik standartları iç denetim faaliyetlerinin yürütüleceği örgütlerin ve bireylerin özelliklerini belirlemeye yönelik olarak düzenlenen standartlardır. Nitelik standartları aşağıda ana ve alt başlıklar halinde 'Tablo 3' ile sunulmuştur (Yılcı, 2003, s. 126).

Tablo 3: IIA Tarafından Belirlenen Uluslararası Nitelik Standartları

Amaç Yetki ve Sorumluluklar:
Bağımsızlık ve Objektiflik;
Kurum içi bağımsızlık,
Bireysel Objektiflik,
Bağımsızlık ve Objektifliği Bozan Etkenler,
Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat;
Yeterlilik,
Azami Mesleki Özen ve Dikkat,
Sürekli Mesleki Gelişim,
Kalite Güvence Geliştirme Programı;
Kalite Programı Değerlendirmeleri,
Kalite Programı Hakkında Raporlama,
“Standartlara Uygun Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması,
Aykırlıkların Açıklanması,

Kaynak: (IIA, 2019a, s. 7-12).

Nitelik standartları sırasıyla aşağıdaki düzenlemelere işaret etmektedir;

Amaç Yetki ve Sorumluluklar; iç denetim faaliyetlerinin amaç, yetki ve sorumluluklarının standartlarla uyumlu, iç denetim komitesi ve yönetim kurulu tarafından onaylanan bir yönetmelikle açık bir şekilde tanımlanması gerekir,

Bağımsızlık ve Objektiflik; iç denetçilerin bağımsız olması ve iç denetim mesleğini icra ederken objektif olması gerekir,

Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat; denetim görevi, yetkinlik ve mesleki özen ile gerçekleştirilmelidir,

Kalite Güvence Geliştirme Programı; iç denetim yöneticisinin, iç denetim faaliyetlerini bütüncül bir şekilde kapsayacak şekilde devamlı olarak izlemesi ve kalite güvence ve geliştirme programı hazırlaması gerekir (Yılancı, 2003, s. 126-128).

3.3.2. Performans Standartları

Performans standartları iç denetim faaliyetlerinin doğasını açıklayarak buna göre yürütülen çalışmaların performansını değerlendirmek için kullanılan kalite kriterlerini oluşturmaktadır. Performans standartları aşağıda 'Tablo 4' yardımıyla sunulmaktadır;

Tablo 4: IIA Tarafından Belirlenen Uluslararası Performans Standartları

İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi:
Planlama,
Bildirim ve Onay,
Kaynak Yönetimi,
Politika ve Prosedürler,
Politika ve Eşgüdüm,

Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlamalar,
İşin Niteliği;
Risk Yönetimi,
Kontrol,
Yönetişim,
Görev Planlaması;
Planlama Dikkate Alınması Gerekenler,
Görev Amaçları,
Görev Kapsamı,
Görev Kaynaklarının Tahsisi,
Görev İş Programı,
Görevin Yapılması;
Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması,
Analiz ve Değerlendirme,
Bilgilerin Kaydedilmesi,
Görevin Gözetim ve Kontrolü,
Sonuçların Raporlanması;
Raporlama Kıstasları,
Raporlamaların Kalitesi,
Hata ve Eksiklikler,
Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması,
Sonuçların Raporlanması,
İlerlemenin Gözlenmesi;
Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi;

Kaynak: (IIA, 2019a, s. 13-23).

Performans standartları sırasıyla aşağıdaki düzenlemelere işaret etmektedir;

İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi; iç denetim yöneticisi, denetim faaliyetlerinin kuruma fayda sağlanması amacıyla etkin bir yöntem belirlemelidir,

İşin Niteliği; iç denetim faaliyeti disiplinli ve sistematik bir yapıda risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim sistemlerini değerlendiren ve bu sistemlerin geliştirilmesine katkı sağlayan özellikte olmalıdır,

Görev Planlaması; iç denetçiler her görev için amaç, kapsam, süre ve kaynak dağılımına yönelik detaylar hakkında özel bir plan hazırlayarak kayıt altına almalıdır,

Görevin Yapılması; iç denetçiler aldıkları görevlerle ilgili hedeflere erişebilmek için ihtiyaç duyacakları yeterli bilgileri belirleyerek analiz etmeli, değerlendirmeli ve kayıt altına almalıdırlar,

Sonuçların Raporlanması; iç denetçilerce gerçekleştirilen faaliyetlerin raporlanması gerekir,

İlerlemenin Gözlenmesi; iç denetim yöneticisi tarafından denetim raporlarında yer alan konuların izlenmesine yönelik sistem kurulması ve uygulanması sağlanmalıdır,

Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi; iç denetim yöneticisi, üst yönetim tarafından kurum için kabul edilemeyecek riskler alındığını anladığında konuyu ilgililerle değerlendirmeli, çözümsüz kalan konuları denetim komitesi ve yönetim kuruluna rapor halinde sevk etmelidir (Yılancı, 2003, s. 128-131).

3.3.3. Uygulama Standartları

Nitelik ve performans standartları bütün iç denetim faaliyetlerini kapsarken, uygulama standartları belli başlı iç denetim faaliyetlerinde uygulanır. Nitelik ve performans standartları daha dar kapsamlı iken uygulama standartları daha geniş kapsamlıdır. İç denetim faaliyetlerinin tüm konu başlıkları için belirli uygulama

standartları bulunmaktadır. Uygulama standartları hem güvence hem de danışmanlık faaliyetlerine yönelik düzenlenmiştir (IIA, 2019a, s. 4).

3.4. İç Denetimin Unsurları

IIA tarafından yapılan iç denetim tanımında; “iç denetimin, şirket ve örgütlerin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla örgüt amaçlarına ulaşılmasına katkı sunduğu” vurgulanmıştır. Bu kapsamda iç denetimin unsurları aşağıda açıklanmıştır (Fırat, 2020, s. 10,11).

3.4.1. İç Denetimin İç Kaynakla Sağlanması

İç denetim faaliyetleri örgüt içerisinde yani iç kaynak yoluyla oluşturulur. İç denetim birimleri ve iç denetim meslek mensupları çalıştıkları örgüt bünyesinde güvence görevi yürütmekle birlikte örgüt faaliyetlerinin etkin, verimli ve ekonomik olmasına yönelik hizmet sunmaktadır. Ayrıca iç denetim faaliyetleri ile dolaylı olarak dış paydaşlar için fayda sağlanmaktadır. İç denetim bu yönüyle dış denetimden ayrılmaktadır (Kaygusuzoğlu, 2018, s. 41).

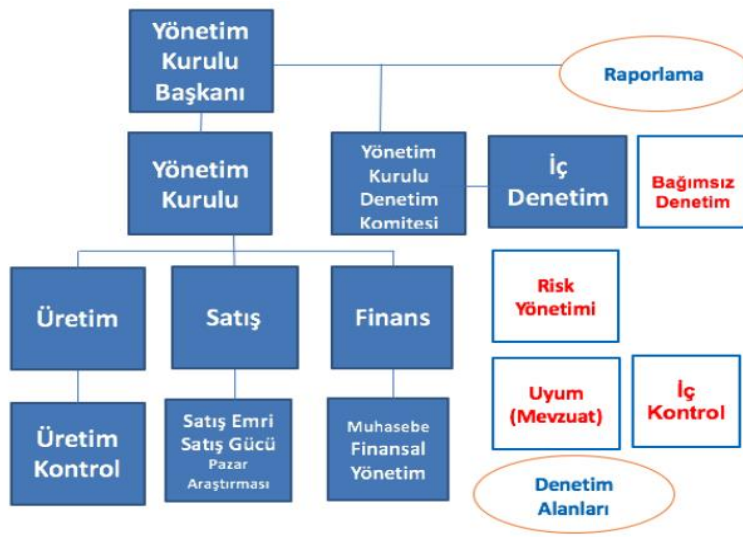
3.4.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim yöneticisinin, örgütteki iç denetim faaliyetlerine yönelik sorumlulukları yerine getirebilmek için bu şartları sağlayabilecek bir yönetim mekanizmasına bağlı olması gerekir. Buna göre iç denetim yöneticisinin fonksiyonel olarak yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı çalışması, idari açıdan da icra başkanına bağlı olması önerilmektedir. İç denetim birimi ve faaliyetlerinin fonksiyonel ve idari olarak farklı hiyerarşik ilişkilere sahip olması aynı zamanda iç denetim

standartlarının bir gereğidir. Fonksiyonel hiyerarşik düzen, iç denetim birim ve faaliyetlerinin bağımsızlık ve yetkisi için nihai kaynak niteliğindedir (İSMMMO, 2019, s. 25).

İç denetim yöneticisinin hiyerarşik düzendeki fonksiyonu ve faaliyetleri aşağıda ‘Şekil 6’ yardımıyla gösterilmektedir;

Şekil 6: İç Denetim Biriminin Yapısı İtibariyle Organizasyon Şemasındaki Konumu



Kaynak: (İSMMMO, 2019, s. 25).

3.4.3. Güvence ve Danışmanlık Hizmeti

İç denetim faaliyetlerinin iki ana unsuru vardır. Bunlar güvence ve danışmanlık³ hizmetidir.

³Danışmanlık hizmeti çalışmanın “3.7.3. Danışmanlık Verilmesi” başlığı altında sunulmuştur.

Güvence Hizmeti: Kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçleri konularında bağımsız bir değerlendirme sunmak amacıyla bulguların objektif olarak incelenmesi faaliyetleridir (Sawyer, 2016a, s. 68).

Kurum veya faaliyet seviyesinde olması fark etmeksizin bir güvence faaliyetinde ilk olarak planlama aşaması bulunmalıdır. Bu aşamayla ilgili iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi gereken dört husus sırasıyla şunlardır;

- **Denetim hedefleri;** görev konusunda özel olarak başarılması gerekir,
- **Kapsam;** faaliyet, süreç, sistem, zaman ve göreve ilişkin diğer detaylar,
- **Yaklaşım;** denetim hedeflerine ulaşılmasında kullanılacak metodoloji,
- **Zaman bütçesi;** görevin tamamlanması hususunda taslak rapor ve nihai rapor için gereken süre (Sawyer, 2016b, s. 61).

3.4.4. İç Denetimin Örgüte Katkı Sunması

İç denetim kurulduğu örgütlerde katma değer yani örgüt faaliyetlerine fayda sağlamaya çalışan bir süreçtir. IIA'ye göre katma değer; “Kurumsal hedeflere ulaşmak için önemli fırsatları yakalamak, süreçleri iyileştirmek, geliştirmek, güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla riskleri azaltmak” şeklinde tanımlanmıştır. Katma değer iç denetim faaliyetini gerçekleştiren ve denetim faaliyetlerinden yararlananlar olmak üzere iki açıdan değerlendirilmektedir. Denetimden faydalananlar açısından katma değer, iç denetim sürecindeki öneri ve çıkarımlardan yararlanılmasıdır. İç denetçiler açısından katma değer ise yönetimin daha yüksek performans sergilemesi için gerçekleştirilen danışmanlık ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması şeklinde açıklanabilir. Günümüzde iç denetim faaliyeti ile özellikle üst yönetim ve paydaşlara sunulan güvence ve danışmanlık hizmetinin yönetim ve mali açıdan kuruma bütüncül

bir şekilde katma değer sağlaması amaçlanmaktadır. Böylelikle kurum amaçlarına ulaşılmasına hizmet edilmektedir (Fırat, 2020, s. 12).

3.4.5. İç Denetimin Örgüt Hedeflerindeki Misyonu

İç denetim faaliyetlerinin ve iç denetim biriminin motivasyonu kurumun hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olmaktadır. İç denetim, yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol faaliyetlerinin temel kaynağı kurum hedeflerine ulaşma çabasıdır (Kaygusuzoğlu, 2018, s. 43).

3.4.6. İç Denetimde Sistemli ve Disiplinli Olmanın Önemi

İç denetim sistemli ve disiplin bir yaklaşımla faaliyetlerini yürütür. İç denetim bilgi ve teknolojik alt yapının oldukça geliştiği bir ortamda evrensel standartları gözeterek küresel ve global bakış açılarına sahiptir. Bu yönüyle iç denetim faaliyetlerinde iyi uygulamalar esas alınır ve en iyiye ulaşma çabası gösterilir. Sistemli ve disiplinli olma güdüsü güvence faaliyetleri ve danışmanlık faaliyetlerinin tümünü kapsar (Kaygusuzoğlu, 2018, s. 43).

3.4.7. İç Denetimin Yönetişim, Risk Yönetimi ve Uyum Süreçlerindeki Rolü

Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçleri iç denetçilerin sahip olduğu rolü değer katacak şekilde değiştirme ve zenginleştirme imkânı sağlar. Bu süreçlerin farklı disiplinler olarak bir araya getirilmesi, birleştirilmesi ve konsolide edilmesi savunulan bir durum değildir. Aksine bu farklı disiplinlerin uygulayıcılarının birbirlerine bağlılığı ve bağlantılarının bulunduğu kabul edilmektedir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin iç denetim tarafından bütüncül bir şekilde ele alınması, bağlantı ve

bağlılıkların kullanılma yeteneklerinin ve potansiyelinin ortaya çıkarılarak geliştirilmesi yönünde önemli faydalar elde edilmesi amaçlanmaktadır (Sawyer, 2016c, s. 5).

Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine ilişkin iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi gereken bazı görevler şunlardır;

- Ölçülebilirliğin sağlanması için yönetim, risk ve uyum süreçlerinin tasarımı için tavsiye sunmak,
- Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve mevzuata uyum süreçleri ve diğer faaliyetlerin ölçülebilir sonuçlar vermesini sağlamak. Bunun için farklı unsurların bir arada ne şekilde entegre edileceği ve uyumlu olacağı konularının anlaşılması gerekmektedir,
- Risk ve kontrollerle uyumlu ölçme birimlerinin seçilmesi için tavsiye sunmak,
- Riskleri, performans üzerindeki etkilerine göre sıralamak. Performansın nasıl ölçüldüğünü, performans ölçme tekniğinin risk düzeyini nasıl etkilediğini, risklerin birbirleriyle ilişkisi ve etkilerinin neler olduğunu araştırmak,
- Kontrollerin oluşturulması için tavsiye sunmak,
- İstenilen performans seviyesine ulaşılmasını başarmak için gerekli olan kontrolleri belirlemek. Bunu yaparken en düşük maliyetin nasıl sağlanacağı, gereksiz ve maliyet etkin olmayan kontrollerin belirlenmesini sağlamak,
- Yönetim, risk ve uyum süreçlerinin bütüncül bir şekilde tasarımının ve işleyişinin etkililiğini belirli periyotlarda değerlendirmek,
- Yönetim, risk ve uyum süreçlerine dair sertifikasyon çalışmalarını desteklemek (Sawyer, 2016c, s. 44,45).

3.5. İç Denetim Türleri

İç denetim evreni kurumun bütün faaliyetlerini kapsar. Bu kapsamın belirli sınıflandırma ve planlama dahilinde etkin ve verimli yürütülmesi için iç denetim faaliyetleri belirli başlık ve türlerde gerçekleştirilmektedir. İç denetim türlerinin genel ve yaygın kullanılan türleri aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

3.5.1. Mali Denetim

Mali denetim alanında, kurum üst yönetiminin sorumluluğunda hazırlanan mali tablolar ve dipnotların denetim faaliyetleri gerçekleştirilir. Mali denetimde mali tablo ve dipnotların muhasebe ilkeleri ve standartlarının, kullanılan değerlendirme yöntemlerinin uygunluğu değerlendirilerek dipnotların doğruluğu ve tamlığı denetlenir. Bağımsız mali denetimin kapsamı bu çerçevede sınırlı iken iç denetim faaliyetlerinde, mali tabloların doğruluğu konusunda görüş sunulabilir, kurum içi yazılı prosedüre uyum, bütçe, gelir ve giderlerin etkinlik ve verimliliği, yönetim tarafından belirlenen hedeflere uygunluk gibi birçok husus iç denetim kapsamında bulunabilir (Koban, 2019, s. 20,21).

3.5.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi örgüt faaliyetleri, işletme hedefleri, performans, verimlilik ve karlılık gibi konularda nesnel kriterlere göre yapılabilecek inceleme ve değerlendirmelerdir. Faaliyet denetim ile örgütün önceden belirlenen hedefle ulaşmış olup olmadığına dair bir ifadeyle yönetimin başarı ve performansı araştırılır. Faaliyet denetimleri örgüte bağlı iç denetim birimlerince gerçekleştirilir. Faaliyet denetimi işletmeye ait finansal bilgilerle sınırlı olmayıp örgütün tüm faaliyetlerini içerebilir (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 15).

3.5.3.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi kurumun faaliyet, iş ve işlemlerinin yasalara ve kurum içi mevzuata ne derecede uyulduğu konusunda gerçekleştirilen denetimdir. Uygunluk denetimi, üst yönetim ve personelin gerçekleştirdiği işlemlerin önceden belirlenen yasa, şirket ana sözleşmesi ve diğer yazılı kural ve prosedürlere uygun olup olmadığının araştırılmasıdır (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 14).

3.5.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Bilgi teknolojileri (BT) denetimi, kurumun her türlü teknolojik alt yapısının denetlenmesini kapsar. Donanım, yazılım, güvenlik ve bilgiye erişim konuları BT denetiminde incelenen konulardır. BT denetimi alanına özgü geliştirilen ve kullanılan bir takım kontrol modelleri geliştirilmiştir. Bunların bazı önemli ve bilinen örnekleri; GAIT (Bilgi sistemleri risklerini değerlendirme rehberi), ISACA (Bilgi sistemleri denetim ve kontrol derneği), COBIT, Val IT, Risk IT, NIST SP 800-37 olarak sıralanabilir (Koban, 2019, s. 22).

3.5.5.Performans Denetimi

Performans denetimi örgütün faaliyet, iş ve işlemler gerçekleştirirken kullandığı fiziki, mali ve beşerî kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilerek belirlenen yöntem ve tekniklere göre derecelendirilmesidir (İSMMMO, 2019, s. 39).

3.6. İç Denetim Uygulamaları

Günümüz piyasa ve iş şartlarında yaşanan yüksek rekabet ortamında, verilerin doğru ve en kısa sürede elde edilmesi karar vericilerin zamanında ve etkili kararlar

almasında oldukça stratejik bir rol oynamaktadır. Aynı zamanda şirket sahipleri, hissedarlar ve kamu otoriteleri tarafından oluşturulan risk yönetimi, şeffaflık ve gözetim faaliyetleri konusundaki yasa ve düzenlemelere uyma baskısı, iç denetim disiplininin sunmuş olduğu güvence faaliyetlerine olan talebi arttırmaktadır. İç denetim faaliyetleri sırasında değişen koşul ve şartlara göre iç denetçilerce uygun yaklaşımlar ve denetim türleri kullanılmak durumundadır. İhtiyaca göre farklı denetim araçları ve teknikleri kullanılması denetim süreci için önceden belirlenen standartlar, uygulamalar ve rehberler ile mümkün olabilmektedir (Aktaş, 2019, s. 55).

Denetim kaynağının etkin ve verimli kullanılmasının yanında güvence ve katma değer sağlanması konusunda da etkili olabilmek adına bir takım denetim yaklaşımları geliştirilmiştir. Bazı iç denetim yaklaşımları aşağıda başlıklar halinde sunulmuştur.

3.6.1. Geleneksel İç Denetim

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) tarafından rehber niteliğinde belirlenen çerçeveye göre geleneksel iç denetim yaklaşımının temel başlıkları sırasıyla şunlardır;

- Genel ve özel kontrol amaçlarının belirlenmesi,
- Kontrol tekniklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Anahtar kontrollerin belirlenmesi,
- Seçilen kontrol tekniklerinin test edilmesi,
- Bireysel kontrollerin etkinliğini ve bu kontrol amaçlarının elde edilme yeteneğinin değerlendirilmesi,

- Kontrol amaçlarına ulaşmada iç kontrol sisteminin uygunluğuna bağlı olarak iç denetim biriminin sonuç ve önerilerinin raporlanması (Yılancı, 2003, s. 162).

Geleneksel iç denetim yaklaşımında, iç denetçiler denetim faaliyetlerine başlamadan önce belirledikleri özel ve genel amaçlara göre çalışmalar gerçekleştirir. Bu amaçlar kanıt toplama konusunda önemli faydalar sağlar. İç denetçiler ayrıca iç kontrol sisteminin belirlenen amaçları karşılayıp karşılamadığı hususlarını değerlendirir (Aktaş, 2019, s. 56).

3.6.2. Sürekli İç Denetim

Sürekli denetim yaklaşımı, fiziki belgelerden ziyade daha çok bilgisayar destekli özel programlar kullanılarak hata ve hilelerin gerçekleşmeden veya gerçekleştikten sonra kısa sürede tespit edilerek sistemin uyarı vermesi, sistem bünyesindeki çeşitli senaryolar yoluyla olası hataların belirlenmesi şeklindeki denetim yaklaşımıdır. Bilgisayar sistemlerinde tanımlanan ve olası her hatanın bir senaryo ile eşleştirildiği bu yaklaşımda senaryolar kurum ve kuruluşlara göre farklılıklar göstermektedir. Bu yönüyle sürekli denetim geleneksel denetim yaklaşımının aksine geçmişe değil daha çok geleceğe odaklanır (Karabayır, 2019, s. 185).

Sürekli denetim kurum faaliyetlerine yönelik risk ve kontrol faktörlerinin sürekli bir şekilde değerlendirilmesini esas almaktadır. Sürekli denetimin iki ana bileşeni şunlardır (Hazar, 2014, s. 41);

Sürekli Risk Değerlendirmesi; sürekli risk değerlendirme risk seviyelerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesidir. Sürekli risk değerlendirmesinde benzerlikler incelenerek geçmiş dönem ve diğer sistemlere ilişkin veriler kıyaslanır. Çıkan sonuçlar

denetçiler tarafından risk seviyesi ve risk yapısına göre değerlendirilir ve derecelendirilir (Hazar, 2014, s. 44).

Sürekli Kontrol Değerlendirmesi; sürekli denetimin sürekli kontrol değerlendirme bileşenine göre sistem örgütün kontrol sistemi üzerinde denetim yaparak yönetimin sürekli izleme faaliyetlerindeki etkinliği sağlanır. Sürekli kontrol değerlendirme ile ilgili denetçilerce sistem kontrolüne ilişkin güvence verilmek suretiyle kontrollerin önceden belirlenen planlara uyum olup olmadığı hakkında ve kontrol sürecinin noksan ve zayıf yönleri için sonuç raporları oluşturulur (Karabayır, 2019, s. 186).

Sürekli denetimin iki bileşeni ile kurumların beklenen ve gerçekleşen risk düzeyleri arasında yaşanan sapmaların tespit edilmesi, böylelikle kurum risklerinin önemli ölçüde kontrol altına alınması, ayrıca kontrol sistemlerinin etkinliğinin denetlenmesi sağlanmaktadır (Karabayır, 2019, s. 186).

3.6.3. Risk Odaklı İç Denetim

Risk odaklı iç denetim kurumdaki iş modelleri ve süreçlerin anlaşılması, risklerin tanımlanması, tolerans seviyelerinin anlaşılması, performans ve risk ölçümlerinin tanımlanması ve risk yönetimi etkinliğinin değerlendirilmesi temellerine dayanmaktadır. Risk odaklı iç denetim sonucunda sağlanan bilgiler ışığında finansal tabloların güvenilirliğini etkileyebilecek riskli alanların tanımlanması ve denetim kaynaklarının buna göre dağılımının sağlanması, böylelikle örgütün amaçlarına ulaşabilmesine engel teşkil eden unsurların ortadan kaldırılması veya etkilerinin azaltılması sağlanır. Risk odaklı iç denetim yaklaşımında sırasıyla aşağıdaki denetim adımları gerçekleştirilir;

- Riskleri, birim ve süreçleri azalan risk değeri sıralamasıyla denetlemek,
- En yüksek etkiye ve en düşük riske sahip kontrolleri denetlemek,
- İşin doğasında olan risk ve kalıntı riskleri belirlemek,
- Olasılıklara göre değil risklere göre önceliklendirme yapmak,
- Denetim kapsamı dışında olan riskleri de göz önünde bulundurmak,
- Riskler arasındaki karşılıklı etkileşimleri dikkate almak (İSMMMO, 2019, s. 67).

IIA tarafından belirlenen uluslararası standartlardan performans 2010 standardına göre; “İç denetim yöneticisi, kurum hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk odaklı planlar yapmalıdır.” denilmektedir. Aynı standardın 2010.A1 (IIA) maddesinde; “İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan bir risk değerlemesine dayanmalıdır.” denilmektedir. Bu standartlar ve diğer benzer destekleyici standartlar iç denetim faaliyetlerinde risk esaslı plan, program ve denetim süreçleri gerçekleştirilmesinin önemini vurgulamakta ve bu yönde denetim süreçleri için rehber niteliği taşımaktadır (Karlıdağ, 2021, s. 132).

3.6.4. Kontrol Öz Değerlendirme

Öz değerlendirme, personel ve üst yönetimin doğrudan katılım sağladığı, risklerin ve kontrollerin belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılabilirliğine uygunluğunun değerlendirildiği planlı bir süreçtir. İç denetçiler bu faaliyet sırasında izlenecek yöntemler ve teknikler konusunda katılımcılara çalışma sürecinde rehberlik eder. Böylelikle sürecin kolay bir şekilde sonuçlanmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır. Fakat yapılan değerlendirme iç denetçilerin değil süreç sahiplerininindir (Sawyer, 2016b, s. 284).

3.7. İç Denetim İhtiyacını Doğuran Etkenler

Kurumların amaçlarına ulaşmasını sağlayan önemli araçlardan biri olan iç denetim zaman ilerledikçe önemli gelişme sağlayarak daha işlevsel olmakta ve kurumlara sağladığı fayda da artmaktadır. Etkin ve yüksek performanslı bir iç denetim, kurumların iç kontrol sistemlerine katkı sağlayan, rekabet gücünü artıran ve verimliliği geliştiren bir yapıda olmalıdır. İç denetim ihtiyacını doğuran etkenler aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır. (Aktaş, 2019).

3.7.1. Hesap Verebilirlik ve Sorumluluk

Kurum ve kuruluşlardaki yöneticiler yetki ve sorumluluklarının bir kısmını hiyerarşik olarak astlarına devredebilmektedir. Astlara verilen yetki ve sorumlulukların etkin ve istenilen performansta kullanılıp kullanılmadığı, kurum hedefleri ve bireysel hedeflerin uyumunun sağlanıp sağlanmadığı sonradan yöneticilerce takip edilmektedir. Fakat muhtemel çıkar çatışmaları nedeniyle yöneticiler istedikleri sağlıklı bilgilere ulaşamadığı gibi astlar tarafından gerçekleştirilen faaliyetlere yönelik yöneticilere sunulan raporlamalar da tam olarak güvenilir ve geçerli olmayabilmektedir (Erkan, 2012, s. 169).

İç denetçiler sahip oldukları mesleki yetkinlik ve yöntemlerle kurum sistemleri, esas ve usuller, kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesi, verimliliğin ölçülmesi ve hedeflere hangi derece ulaşıldığının belirlenmesi konularında bilgi edinme, şartların analizi ve sorunların tanımlanması yoluyla çıkar çatışmalarından kaynaklanabilecek belirsizliklerin giderilmesinde önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Fakat söz konusu denetim görevi ölçüm, onay ve tavsiyeler ile sınırlı olmaktadır. Diğer taraftan iç denetçiler yönetim kurulu adına tüm üst düzey yönetim kademesinin görevleriyle ilgili performansı inceler ve raporlar. (Erkan, 2012, s. 169, 170).

3.7.2. Vekalet Teorisi

Vekalet teorisi yönetim alanında oldukça eski tarihlere dayanmaktadır. Vekalet teorisi işletmeye sermaye koyan pay sahipleri (asiller) ile bu pay sahipleri için şirketi yöneten kişiler (vekiller) arasındaki asil/vekil ilişkisini ele almaktadır. Teoriye göre yöneticiler örgütü pay sahiplerinin çıkarlarına göre yönetir ve pay sahipleri de buna karşılık yöneticileri ödüllendirmektedir. Fakat bireyler kendi çıkarları doğrultusunda karar alma eğilimindedirler. Asiller kendi menfaatlerini maksimum düzeye çıkarmak için vekilleri işe almaktadır. Vekiller ise kendi menfaatlerini maksimum düzeye çıkarmak için asillerce kendilerine verilen yetki, varlık ve kaynakları şahsi çıkarları için kullanabilmektedirler. Vekalet teorisi pay sahipleri ile yöneticiler arasındaki çıkar çatışması nedeniyle denetime ihtiyaç duyulduğunu ileri sürmektedir. Denetçilerin rolü ise pay sahipleri ile yöneticiler arasındaki çıkar çatışmalarını ve ilişkileri denetlemektir. Bunun sonucunda asiller ve vekiller arasındaki vekalet ilişkisi, iç ve dış denetimin varlığının temelini teşkil etmektedir. Bu yönüyle vekalet teorisi akademik topluluğa olduğu gibi denetim mesleğine de önemli faydalar sağlayabilecek zengin araştırmalar için önemli bir kaynak niteliğindedir (Uzunoğlu, 2019, s. 11).

3.7.3. Danışmanlık Faaliyetleri

İç denetim birimleri tarafından yürütülebilecek danışmanlık faaliyet türleri güvence hizmet türlerinden daha geniş bir alana sahiptir. İç denetim birimi tarafından yönetim sorumluluğu üstlenmeden kurumsal yönetim, iç kontrol sistemi, risk yönetimi ve uyum konularında iyileştirme sağlanabilecek her türlü danışmanlık faaliyeti verilebilir. İç denetim birimleri tarafından verilebilecek bazı danışmanlık faaliyetleri şöyle sıralanabilir;

- **İş süreçlerinin iyileştirilmesi;** süreçlerin etkili, verimli ve ekonomik yönden geliştirilmesine yönelik çalışmalardır,
- **Sürekli izleme;** genellikle teknolojik alt yapı ve imkânları kullanılarak kontrollerin etkinlik ve yeterliliğinin izlenmesidir,
- **Risk ve kontrol öz değerlendirme;** kontrollerin etkinliğine yönelik ve artık risk düzeyleri ile hedeflere ulaşılabilirliğin değerlendirilmesidir,
- **Adli konular;** kural ve kaidelere aykırılık durumları ile adli mercilere intikal edilecek soruşturma denetimleridir,
- **Kurumsal yönetim veya etik eğitimleri;** kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarını ya da etik davranış kurallarını kapsayan planlı eğitimlerdir,
- **İç kontrol gözden geçirmeleri;** kontrollerin iyileştirilmesi amacı taşıyan yönetim tarafından talep edilen gözden geçirmelerdir,
- **İç kontrol eğitimi;** iç denetim tarafından geliştirilerek sunulan ve iç kontrol sistemine yönelik planlı eğitimlerdir,
- **Bir komiteye veya görev gücüne katılım;** risk yönetimi, kurumsal yönetim komitesine katılım sağlanması, yeni bir ürün ya da iş alanında muhtemel riskler ve kontrollere ilişkin çalışma gruplarına destek sağlanması,
- **Hazırlıklı olmak;** iş geliştirme, bölünme, yeni ürün ve hizmetlere yönelme konularında mevcut durum ve yapının uygunluğunun incelenmesidir,
- **Risk öz değerlendirme;** genelde kurumsal risk yönetiminin bir parçası şeklinde gerçekleştirilir (Sawyer, 2016a, s. 73-75).

3.7.4. Tasarruf Sağlanması

İç denetim faaliyetleri neticesinde kurum ve şirket faaliyetlerinde tespit edilen hata ve eksikliklerin öneri ve eylem planlarıyla giderilmesi önemli kazanç ve tasarruflar sağlamaktadır. Şirket ve kurumlarda yürütülen iç denetim faaliyetleri sonucunda önerilen kontrol uygulamaları ve iç denetim maliyetlerinin şirkete sağladığı fayda ve katma değere göre düşük düzeylerde olduğu ölçümlenebilmelidir (Erkan, 2012, s. 170, 171).

3.7.5. Hile ve Suistimallerin Araştırılması

Genel olarak, kişisel ya da organizasyonel menfaat sağlamak, bir başka kişi ya da kuruma zarar verme amacıyla bilerek yapılan aldatma eylemleri hile ve suistimal olarak tanımlanmaktadır. Yönetim kurulundan, üst yönetim ve hiyerarşik olarak alt birim, bölüm ve faaliyetleri kapsayacak şekilde suistimalleri de içeren insan kaynaklı hatalar sırasıyla aşağıdaki durumlardan oluşabilmektedir;

İletişim yetersizlikleri; çalışanların performans hedefleri, kurum için neden önemli oldukları ve kurum stratejileriyle uyumlarının nasıl olduğu konularında bilgi ve iletişimden yoksun olmasıdır,

Sorumluluk ve ödüllendirme yetersizlikleri; kurum, birim ve faaliyetlerde çalışanlara yönelik ödül ve ceza sisteminin bulunmaması veya yanlış uygulanmasıdır,

Bilgi ve beceri eksiklikleri; organizasyonlarda çalışanlar, kurumsal ve bireysel hedefleri anlamakla birlikte bu hedeflere ulaşma yöntem ve araçları konusunda bireysel görevleri konusunda bilinçli olmayabilmektedir,

Eksikliklerin gözlenmesi; bireysel ve kurumsal hedefleri anlayan, standart ve bireysel sorumlulukların bilincinde, ihtiyaç duyulan bilgi ve becerilere sahip çalışanlar olmasına rağmen hedeflerin gerçekleştirilmesi ve kişisel olarak hedeflerle bağlantı kurulması konularında çalışan farkındalığı yetersiz olabilmektedir (Sawyer, 2016c, s. 123,124).

3.7.6. Etkinlik, Verimlilik ve Ekonomiklik Sağlanması

Denetim birimleri tarafından yürütülen denetim faaliyetleri sonucunda organizasyonlara etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik sağlanması amaçlanmaktadır. İç denetim faaliyetleri sonucunda uluslararası ve ulusal piyasalardaki iyi uygulamalar, şirket iç kontrol sistemindeki uygulamaların fayda ve maliyet odaklı test edilmesi suretiyle şirkete etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik sağlanması yönünde fayda ve katma değer sağlanır. İç denetimin örgütlerin hedef ve amaçlarına ulaşması yönünde örgütün tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde katma değer sağlama çabaları da etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik unsurlarını sağlamaya yöneliktir.

3.8. İç Denetimde Etik İlkeler

Tüm meslekler için geçerli ve en önemli olan husus müşterilerde oluşturulan güven unsurudur. Meslek mensupları için geçerli olan güven unsurları diğer adıyla etik ilkeler olarak tanımlanabilir. Etik ilkelere meslek mensupları tarafından sıkı bir bağlılık gösterilmesi ve etik ilkelerin ihlal edildiği durumlarda ilgili kişinin görevden alınması diğer meslek mensupları için etik ilke ve davranış kurallarına olan güveni arttırmaktadır. İç denetim mesleğindeki etik ilkelerin bir bütün olarak yürürlükte bulunması denetim mesleğindeki profesyonellik kavramını güçlendirir. IIA tarafından iç denetim etik ilkeleri konusunda dört adet temel prensip belirlenmiş olup bunlar sırasıyla şunlardır;

- **Dürüstlük;** iç denetçiler, çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yapar, hukuku gözetir, yüz kızartıcı eylemlerden kaçınır,
- **Tarafsızlık;** iç denetçiler, kurum menfaatleriyle çatışan ilişki ve faaliyetlere katılmaz, tarafsızlıklarını ve mesleki yargılarını zayıflatabilecek bir şeyi kabul etmezler,
- **Gizlilik;** iç denetçiler, görevleri sırasında edindikleri bilgilerin gizli kalmasını sağlayarak, bu bilgilerin kurum menfaatlerine uymayan şekilde kullanılmasından kaçınırlar,
- **Yetkinlik;** iç denetçiler, yetkin oldukları konulardaki görevleri üstlenirler, çalışmalarını “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”na uygun olarak yürütürler, mesleki gelişimleri ile sundukları hizmet kalitesini sürekli arttırırlar (Sawyer, 2016a, s. 19-21).

3.9. İç Denetimin Paydaşları

İç denetim faaliyetlerinde kilit rol oynayan iç ve dış paydaşlar aşağıda ‘Tablo 6’ yardımıyla sunulmaktadır.

Tablo 5: İç Denetimin İç ve Dış Paydaşları

İç Paydaşlar	Dış Paydaşlar
Yönetim kurulu (denetim komitesi vb. komiteler)	Düzenleyici kurumlar ve standart belirleyiciler
Üst yönetim	Dış denetçiler
Operasyon ve destek yönetimi	Üçüncü taraf satıcılar
İç denetçiler	Üçüncü taraf müşteriler

Kaynak: (IIA, 2010b, s. 3).

İç denetim faaliyetinin, tüm iç ve dış paydaşlardan geri bildirim alması, böylelikle iç denetimden sağlanan faydanın belirlenmesi gerekir. İç denetim faaliyetleri sonucunda alınan özel bildirimler aşağıda ‘Tablo 7’de sunulmaktadır.

Tablo 6: İç ve Dış Paydaşlardan Alınan Bildirimlere Göre İç Denetimin Faydalarının Belirlenmesi

İç denetimin amaç ve sorumluluğu ile bu amaç ve sorumluluğun örgüt içindeki farklı birimlerce anlaşılıp anlaşılmadığı
İç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığının yeterliliği
İç denetimin hedeflediği çıktılar ve beklentiler
Mevcut ve planlanan işlerin öncelikleri ile faaliyetlerin kapsamı ile ilişkisi
İç denetim faaliyetinin varsa eksiklikleri
İç denetim faaliyetindeki iletişimin kalitesi ve yeterliliği
Planlanan ve uygulanan görevlerin sıklığı ve doğasına ilişkin memnuniyet düzeyi
İç denetim kaynaklarıyla ilgili memnuniyet düzeyi
Değişen iş ihtiyacı, ilgili riskler ve iç denetimin güvence ve danışmanlık sağlama kabiliyeti

Kaynak: (IIA, 2010b, s. 3).

İç denetim faaliyetleri ile ilgili paydaşların ve memnuniyet derecelerinin belirlenmesi konusundaki değerlendirmeler ise aşağıda ‘Tablo 8’de sunulmaktadır.

Tablo 7: Denetim Faaliyetlerinde Paydaş Memnuniyetinin Ölçülmesindeki Kriterler

Şirket ve iç denetim faaliyetlerine ilişkin düzenlemelerin kapsamı
İç denetimin ilişkili olduğu kilit iç ve dış paydaşlarla fonksiyonların amaçları ve bu fonksiyonlardan beklentilerin oluşturulması
Otoritenin iç denetim faaliyetleri ile ilgili düşünceleri ve paydaşların iç denetim faaliyetlerine ilgisi
Kilit kişi, grup veya standart belirleyicilerden iç denetim faaliyetlerinin nitelik,

kapsam ve etkililiğini en üst seviyeye taşıyacak iç geribildirimler alınması
Kurum yapısı (kamu-özel ve yönetim seviyeleri/yönetim hiyerarşisi gibi)
İç denetim tarafından uygulanan görev çeşitleri
İç denetim yönetmeliğinde belirtilen özel paydaşlar
Yönetim kurulu yönetmeliğinin ilgili hükümleri

Kaynak: (IIA, 2010b, s. 3).

İç denetim faaliyetlerinin paydaşlar için güvence sunması ve bu konudaki paydaş beklentilerinin ne derecede karşılandığının anlaşılabilmesi için iç ve dış paydaşlardan alınacak geri dönüşler önemli faydalar sağlamaktadır. Bunun sonucunda iç denetim faaliyetlerine yönelik iyileştirme ve geliştirme alanlarının tespit edilerek iç ve dış paydaşlara sunulacak güvence ve danışmanlık hizmet kalitesi önemli ölçüde arttırılabilmektedir.

3.10. İç Kontrol ve İç Denetim Süreçlerinin İlişkisi

İç denetim faaliyetlerinin ve iç denetçilerin bağımsızlığına özel bir önem atfedilmiştir. Denetim ve denetçi bağımsızlığı için en büyük tehdit tarafsızlığın gittikçe aşınması ve bu durumun kanıksanması olarak görülmektedir. Zira kamuoyunun denetimden beklediği denetim sürecinin her aşamasının denetlenen şirketten ve hissedarlarından bağımsız olmasıdır. Dolayısıyla denetimin gücü ve kabul görmesi denetim faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde yürütülebilmesine bağlıdır (Kandemir & Kandemir, 2018, s. 189,190).

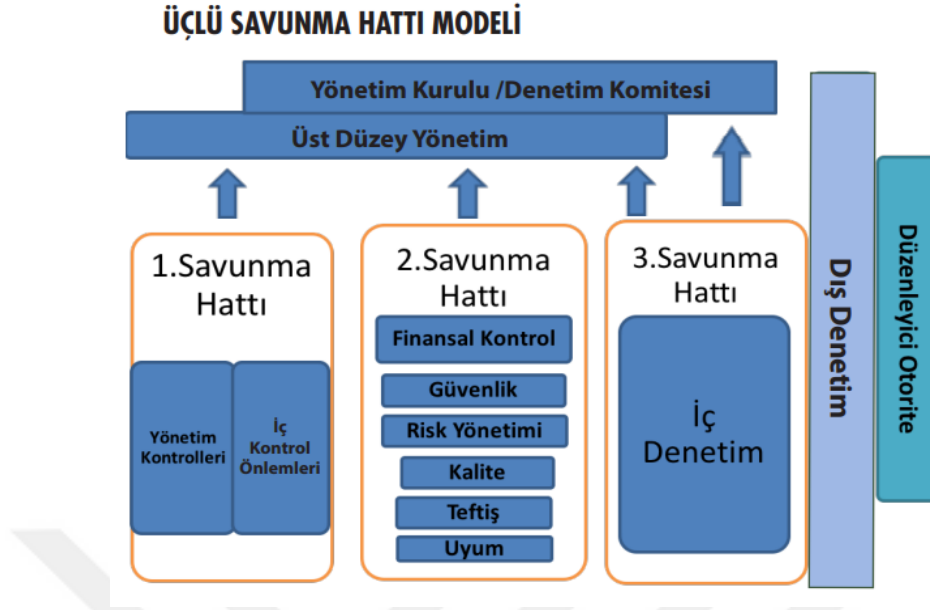
Kamu ve özel sektör, şirketlerden tüm ekonomik faaliyetlerin kontrol altında bulunduğuna dair güvence oluşturulması için bir iç kontrol sistemi kurulmasını ve işletilmesini beklemektedir. Diğer taraftan şirket işlem, kayıt ve defterlerinin incelenmesinin yanında kontrol sistemlerinin de incelenmesine başlanmıştır. Diğer bir

ifadeyle kontrol uygulamalarının mevcut ve işlerliği konusunda iç kontrol sistemi, iç denetim süreci ile değerlendirilmektedir. İç denetim iç kontrol sistemlerine yönelik gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda önemli maliyet tasarrufları sağlamaktadır (Kandemir & Kandemir, 2018, s. 215).

İç kontrol ve iç denetim fonksiyonları yakın ilişkiye sahip ancak uygulama, bağımsızlık ve sorumluluk açısından farklıdır. İç kontrol kurumların amaç ve hedeflerine ulaşılması için güvence sağlayan bir sistem iken iç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği konusunda çalışmalar gerçekleştirmektedir. Ayrıca iç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği konusunda yönetim kurulu, üst yönetim ve paydaşlara makul güvence sunmaktadır (Kaya, 2020a, s. 162)

İç denetim ve iç kontrol süreçlerinin işleyişi konusunda ‘üçlü savunma hattı modeli’ aşağıda ‘Şekil 7’ ile gösterilmektedir. İç kontrol süreci birinci savunma hattında yer almakta ve üst düzey yönetim sorumluluğunda bulunmaktadır. İç denetim hiyerarşik ilişki anlamında yönetim kurulu ve denetim komitesine bağlıdır. Fakat idari anlamda üst yönetim ile bağlı olmakla birlikte üst yönetim sorumluluklarına sahip değildir. Ayrıca iç denetim iç kontrol önlemleri konusunda da üst düzey yönetim sorumluluğuna sahip değildir. İç kontrol ve iç denetim süreçlerinin ortak tarafı şirketin amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak bu anlamda şirket için risk unsurlarının etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi konusunda güvence görevi üstlenmektedir.

Şekil 7: Üçlü Savunma Hattı (İç Kontrol, Risk Yönetimi ve İç Denetim)



İç kontrol ve iç denetim süreçleri güvence görevini risklere karşı kurumu koruma altına alarak sağlamaktadır. Dolayısıyla kurumsal risk yönetimi (KRY) iç kontrol ve iç denetim süreçlerinde kritik bir öneme sahiptir. COSO’ya göre KRY; “Bir kurumun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer çalışanları tarafından şekillendirilen, kurum genelinde ve stratejiler doğrultusunda uygulanan, kurumu etkileyebilecek muhtemel olayların tespit edilmesi ve risklerin kurumun risk alma isteği kapsamında yönetilmesi için tasarlanan ve kurumun hedeflerine ulaşmasını destekleyecek bir süreçtir.” şeklinde tanımlanmaktadır. COSO KRY çerçevesine göre kurumu ilgilendiren tüm riskler esas alınarak kurum bir bütün olarak değerlendirilmelidir (Kral, 2020, s. 178).

COSO KRY anlayışına göre risk; “Birtakım olayların gerçekleşmesi ve kurum başarı stratejileri ve iş hedeflerini etkilemesi olasılığı” olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre riskin, işletmenin tüm iş hedeflerini ve uyumu kapsadığı değerlendirilmektedir (COSO, 2020, s. 1). COSO KRY çerçevesine göre risk yönetimi beş temel bileşen ve

bunlara bağılı yirmi prensipten meydana gelmektedir (COSO, 2020, s. 6). KRY'nin beş bileşen ve yirmi ilkesi aşağıda 'Tablo 9'da sunulmaktadır.

Tablo 8: COSO Kurumsal Risk Yönetimi Bileşenleri ve 20 Prensip

COSO KRY Risk Yönetimi Bileşenleri ve 20 Prensip				
<i>Yönetim ve Kültür</i>	<i>Strateji ve Hedef Belirleme</i>	<i>Performans</i>	<i>Düzeltilmeleri Gözden Geçirme</i>	<i>Bilgi, İletişim ve Raporlama</i>
<p>1. Yönetim kurulu risk gözetimi çalışmalarını yürütür</p> <p>2. Çalışma yapısı oluşturulur</p> <p>3. Arzulanan kültür tanımlanır</p> <p>4. Temel değerlere bağlılık gösterilir</p> <p>5. Yetenekli bireyler cezbedilir, geliştirilir ve elde tutulur</p>	<p>6. İş bağlamları analiz edilir</p> <p>7. Risk iştahı tanımlanır</p> <p>8. Alternatif stratejiler değerlendirilir</p> <p>9. İşletme hedefleri oluşturulur ve tanımlanır</p>	<p>10. Riskler tanımlanır</p> <p>11. Risk şiddeti değerlendirilir</p> <p>12. Riskler önceliklendirilir</p> <p>13. Risk yanıtları uygulanır</p> <p>14. Portföy görünümü geliştirilir</p>	<p>15. Önemli değişiklikler değerlendirilir</p> <p>16. Risk ve performans gözden geçirilir</p> <p>17. KRY'nin gelişimi takip edilir</p>	<p>18. Bilgi ve teknoloji den yararlanılır ve geliştirilir</p> <p>19. Risk bilgileri iletilir</p> <p>20. Risk, kültür ve performans raporlanır</p>

Kaynak: (COSO, 2020, s. 6).

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) COSO KRY çerçevesini desteklemekte, etkin ve verimli bir iç denetimin KRY kapsamındaki risklerin daha iyi anlaşılması için hazırlıklar yapması gerektiğini savunmaktadır. İç denetimin KRY sürecinin üst yönetim sorumluluğunda olması, bu sürece ilişkin iç denetimin bağımsız ve tarafsız kalabilmesi önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca kurum ve üst yönetim tarafından KRY için yürütülen çalışmalara iç denetimin de bağımsız kalmaması ve KRY'nin etkinliği için katkı sunması önemlidir. Çünkü KRY sayesinde iç denetim risk odaklı

çalışmalar yürüterek kaynak ve zaman açısından tasarruf sağlayarak kurum için daha yüksek faydalar oluşturabilmektedir (Kral, 2020, s. 189,190).

COSO ve IIA gibi uluslararası iç kontrol ve iç denetim kuruluşları tarafından geliştirilen standart, model ve prensiplerin gösterdiği gibi iç kontrol ve iç denetim süreçleri birbirlerinden ayrı fakat birbirleriyle etkileşim halinde olan süreçlerdir. Bu iki sürecin etkileşimlerinin odak noktasında ise risk faktörü diğer bir ifadeyle risk yönetimi bulunmaktadır. Risk yönetiminin gelişmiş modeli ise 'Kurumsal Risk Yönetimi' (KRY) olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol üst yönetim sorumluluğunda ve sürekli olan bir süreçtir. İç denetim ise kaynak, plan ve program dahilinde üst yönetimden bağımsız olarak güvence ve danışmanlık görevi gören bir süreçtir.

Kurumsal yönetim anlayışı ve hesap verebilirlik ilkesine dair üst yönetimin sorumluluk motivasyonu olmadığında iç kontrol sürecinin etkinliği ve verimliliği bir yana iç kontrol sistemlerinin kurulması dahi zorlaşmaktadır. İç kontrol sürecinin etkili ve verimli olmadığı örgüt yapılarında da iç denetim sürecinde ciddi sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunların başında kaynak sorunu gelmektedir. İç kontrol sürecinin mevcut ve yeterli ölçüde uygulanmadığı örgütlerde iç denetim için harcanan zaman ve iş gücü maliyeti artmaktadır. Ayrıca iç kontrol süreci şirket amaçlarına hizmet eden yeterlilikte ve işler durumda olmadığında üst yönetim de bu konuya ilgi göstermiyor ise iç denetim faaliyetleri sonucunda elde edilen bulgu ve öneriler çoğunlukla uygulama şansı bulamamakta ve şirkete faydalı olmamaktadır.

3.11. Hesap Verebilirlik ve İç Denetim Sürecinin İşleyişi

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'na göre iç denetim süreci ile kurumsal yönetim konusunda aşağıda sıralanan faaliyetler gerçekleştirilmektedir;

- Etkin kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin sağlanması,
- Kurum içinde, uygun ahlaki kuralların ve değerlerin teşvik edilmesi,
- Kurumun uygun bölümlerine risk ve kontrol bilgilerinin etkili bir şekilde iletilmesi,
- Faaliyetlerin etkili bir şekilde koordine edilmesi, yönetim kurulu, iç denetçiler ve yönetim arasında bilginin iletilmesini sağlamak üzere yönetim sürecinin geliştirilmesi için değerlendirme yapma ve uygun önerilerde bulunulması (Acar, 2020, s. 139).

İç denetim faaliyetlerinin etkili ve verimli olması hesap verebilir bir anlayış ve disipline sahip yönetim yapısının varlığına bağlıdır. Çünkü hesap verebilirlik kavramı kurum ve kuruluşlardaki birim, yönetici ve çalışanlar için sorumluluk unsurunun temelini oluşturmaktadır. Yönetim ve çalışanlar için hesap verebilirlik ve sorumluluktan kaçma veya bu konuda direnç gösterilmesi, denetim faaliyetlerini anlamaktan kaçınılması, gerekli desteğin sağlanmaması, sağlıklı iletişim kurulmaması, denetim ihtiyacı olan veri, bilgi ve belgelerin gerektiği şekilde denetim çalışmalarına sunulmaması gibi bir takım etkisizlik ve verimsizliklere yol açmaktadır.

5018 Sayılı Kanun'un 11. Maddesinde üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu hakkında; "Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler" şeklindeki düzenlemeye yer verilmiştir. Dolayısıyla üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunun iç denetim vasıtasıyla yerine getirilebildiği anlaşılmaktadır (Kükreer & Kavak, 2020, s. 103,104).

Hesap verebilir bir yönetim ve faaliyet yapısı için iç denetimin önemli rolü olduğu gibi etkin ve verimli bir iç denetim faaliyeti sağlanabilmesi için de yönetim ve faaliyet yapısı da oldukça önemlidir. Kamu alanında faaliyet gösteren iç denetçiler için düzenlenen “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” in 12’nci maddesinde üst yöneticinin iç denetime ilişkin açıklanan sorumlulukları sırasıyla şunlardır (Kükreer & Kavak, 2020, s. 104);

a) İç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken tüm önlemleri alır,

b) İç denetçilere idarenin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin belirlenmesi çalışmalarında gerekli imkânı sağlar.

c) İç denetim kapsamına giren konularda iç denetçilere gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması amacıyla birimler arasında etkili iletişim kurulmasını sağlar.

ç) İç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları değerlendirir ve gerekli önlemleri alır.

d) İç kontrol sürecinden elde ettiği bilgilerle, iç denetimden elde edilen bilgileri karşılaştırır ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımına ilişkin tedbirleri gerektiğinde iç denetçilerle görüşerek belirler.

e) İç denetçilerin mesleki yeterliliğinin geliştirilmesi için gerekli tedbirleri alır.

f) İç denetçilerin görevlerini yaparken bağımsızlık veya tarafsızlığının tehlikeye girdiği veya ihlal edildiği durumlarda gerekli tedbirleri alır.

g) İç denetim faaliyetinin kalitesini gözetir ve bu amaçla kalite kontrol ve gelişim programı oluşturur, iç denetçilerin görevlerindeki performanslarını takip eder.

ğ) İç denetim kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasını sağlar.

h) Birimin bütçesine ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi ve personelin ihtiyacı olan mesleki araç, gereç ve malzemenin temin edilmesine ilişkin tedbirleri alır (Kükreç & Kavak, 2020, s. 104,105).

Üst yönetimin iç denetime ilişkin yukarıda sıralanan sorumluluklarından anlaşıldığı gibi iç denetim faaliyetlerinin etkili ve verimli olmasının en önemli faktörü üst yönetim desteğidir. Diğer tüm faktörler en iyi şekilde idare edilse de üst yönetim desteği olmaması ve üst yönetimin hesap verebilir bir tutumda olmaması iç denetimin önünde ciddi engeller oluşturabilmektedir.

İç denetim fonksiyonu şirketlerde kurumsal yönetim ve hesap verebilirliği sağlama fonksiyonuna sahip önemli bir araçtır. Bu yönüyle kurumsal yönetim ve hesap verebilirliğin önemli bir bileşeni olan iç denetim süreci örgüt faaliyetlerinin kontrol edilmesi ve özellikle de yöneticilerin hesap verebilir durumda tutulması hususlarında önemli bir süreçtir (Kandemir & Kandemir, 2018, s. 221).

Üst yönetim, kıt ekonomik kaynakların kullanılması ve korunması konusunda vekil tayin edilmiştir. Dolayısıyla üst yönetime emanet edilen maddi ve manevi şirket varlık ve değerlerinin güven içinde yönetilmesi beklenmektedir. Bu güvenin tek başına vekiller elinde kalması yeterli görülemeyeceğinden kurum ve yöneticilerin faaliyetlerinin izlenmesi ve gerektiğinde disiplin altında tutulması için iç denetim fonksiyonu devreye alınmaktadır. İç denetim süreci ile paydaşlar adına hesap sorulması, örgüt varlık ve kaynaklarının belirlenen amaçlara uygun yönetilip yönetilmediği hususlarında fayda sağlama ve makul güvence verme fonksiyonlarını icra etmektedir

Hesap verebilirlikten uzak olan şirket yapılarında denetim sadece güçlü ve söz sahibi üst yönetimin yaptıklarını onaylama ve beklentilerini karşılama aracı olma riskiyle karşı karşıya kalmaktadır (Tutar & Altınöz, 2017, s. 233).

Şirket üst yönetiminin şirkete ilişkin yapmış olduğu tüm işlemlerin mevzuata, esas sözleşme ve şirket içi düzenlemelere uygun olması kadar söz konusu uygunluğun iç denetim karşısında hesap verilmek suretiyle sağlanması önemlidir. Dolayısıyla şirket üst yönetiminin örgüt, hissedar ve menfaat sahiplerine karşı hesap verebilmesi sağlanmalıdır (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 21).



BÖLÜM IV

HESAP VEREBİLİRLİK BAĞLAMINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SÜREÇLERİNİN İŞLEYİŞİNE YÖNELİK ÖRNEK BİR UYGULAMA

4.1. Uygulama Modeli

Uygulama aşağıda şekilde gösterildiği gibi sırasıyla iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin hesap verebilirlik ilkesi yani kurumsal yönetimin sağlanmasındaki rol ve önemi açıklamaktadır.

Şekil 8: Uygulama Modeli



4.1.1. Uygulamanın Amacı

Uygulama bölümünde bir şirkette hesap verebilirlik ilkesinin tesis edilebilmesi için iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin kurulması ve işletilmesine yönelik tasarımın örneklem yoluyla açıklanması amaçlanmaktadır. Ayrıca uygulama modelinde sunulduğu üzere iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin hesap verebilirlik ilkesinin sağlanmasının yanında kurumsal yönetim sisteminin güçlü ve etkin bir şekilde oluşturulmasında da önemli temel taşlar olduğu açıklanmaktadır.

4.1.2. Uygulamanın Kapsamı ve Sınırları

Uygulama ABC şirketinin merkez, şube ve fabrikalarını kapsamaktadır. Uygulama çıktıları şirket için özel ve ticari sır niteliği taşıması olasılığına karşın değiştirilmek suretiyle sunulmuştur.

4.1.3. Uygulamanın Yöntemi

Günümüzde tüm dünyada birçok ülke ve işletme için kurumsal yönetim önem verilen ve bu konuda gelişmeler sağlanması yönünde sürekli çalışmalar yapılan önemli bir kavram olmuştur. Kurumsal yönetimin kurulması ve geliştirilmesinde birçok yöntem olmakla birlikte iç kontrol ve iç denetim süreçleri kurumsal yönetimin tesisinde ve hesap verebilirlik ilkesinin sağlanmasında önemli rol ve fonksiyonlara sahiptir.

Uygulama çalışmasında ABC örgütünde gerçekleştirilen iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurulması ve uygulanmasına yönelik çıktıları yer verilerek bu konudaki uluslararası standartlara uygun yapılan çalışma adımları ve yöntemleri değerlendirilmektedir. Akabinde iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik ilkesinin sağlanmasındaki fonksiyonları ele alınmaktadır.

İç kontrol uygulama çalışması COSO standartları baz alınarak örgüt iç kontrol yapısı kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme prensiplerine uygun olarak gerçekleştirilmiştir.

İç denetim uygulama çalışmasında ise IIA tarafından belirlenen uluslararası iç denetim standartları gözetilerek ilerleme sağlanmıştır. Böylelikle iç denetim ve iç kontrol süreçlerinin aynı amaç ve hedeflere ulaşma konusunda araç niteliği taşıması ve iki sürecin uyumu konusunda önemli bir yöntem izlenmiştir. Aynı zamanda hesap

verebilirlik ve kurumsal yönetim konusunda da iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının örgüt başarısına önemli katkı sunması planlanmıştır.

Uygulama çalışmasında şirket, şube ve fabrikalarda beyaz yaka ve mavi yaka olmak üzere tüm ilgili personel ile görüşmeler sağlanarak görüşme formları oluşturulmuştur. Tüm süreçlere ilişkin yerinde yapılan gözlem ve incelemeler yoluyla süreç ve iş adımlarının etkili bir şekilde anlaşılması ve oluşturulması sağlanmıştır. Sistem, data ve rapor gibi diğer imkanlardan yararlanılmıştır. Böylelikle uygulama safhalarına ait çıktıların bütüncül bir şekilde oluşturulması sağlanmıştır.

4.2. Uygulamanın Safhaları

Uygulama iç kontrol, iç denetim ve hesap verebilirlik safhalarından oluşmaktadır. Bu safhalar sırasıyla aşağıda başlıklar halinde sunulmaktadır.

4.2.1. İç Kontrol Uygulaması

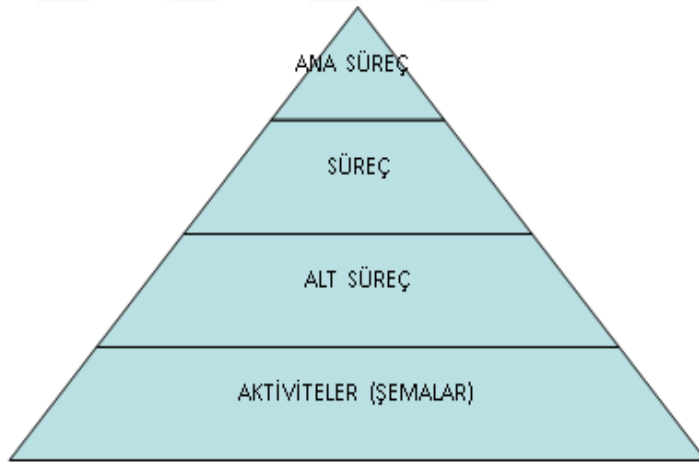
İç kontrol uygulaması örgüt içinde süreç sahipleri ve süreç sorumlularının belirlenmesi, iş akış şemalarının oluşturulması, risklerin değerlendirilmesi, kontrol faaliyetlerinin tasarlanması, iyileştirme öneri/planlarının geliştirilmesi, bilgi ve iletişim araç ve yöntemlerinin belirlenmesi ve son olarak izleme faaliyetlerinden oluşmaktadır. İç kontrol uygulamalarının örgüt bünyesinde kurumsal bir yapıda kurulması ve uygulanması için öncelikle iç kontrol prosedürlerinin oluşturulması gerekmektedir. Oluşturulan iç kontrol prosedürlerinin örneğin iç kontrol görev, yetki ve sorumluluk yönetmeliği veya iç kontrol ve risk yönetimi yönetmeliklerinin riskin erken saptanması, denetim komitesi, iç denetim birimi ve yönetim kurulu tarafından onaylanarak yürürlüğe konulması gerekmektedir. Örgüt tarafından bu aşamaların gerçekleştirilmesi

akabinde COSO standartlarına uygun olarak tasarlanan şirket iç kontrol uygulamaları sırasıyla aşağıdaki adımlardan oluşmaktadır.

4.2.1.1. Süreç Analizi

Süreç analizi; süreçlerin tanımlanması, tasnif edilmesi ve süreç hiyerarşisinin oluşturulması adımlarını içermektedir. Örgütün süreç hiyerarşisinin oluşturulması ve bu hiyerarşide örgüt bünyesindeki rol ve sorumlulukların dikey ve yatay hiyerarşi ile bütüncül bir şekilde belirlenmiştir. Böylelikle örgüt çalışanları tarafından gerçekleştirilen iş ve işlemler için faaliyetlerin hazırlama, yürütme, kontrol ve onay adımlarının kim tarafından ve ne şekilde gerçekleştirileceği somut bir yapıya sahip kavuşturulmuştur.

Şekil 9: Süreç Hiyerarşisi



Süreç analizinde; örgütün birim, bölüm ve faaliyetlerinde tanımlanabilen, tekrar eden, tutarlı, dönüştürülebilir, ölçümlenebilir, kontrol edilebilir özellikte olan süreçlerin hiyerarşik olarak belirlenmesi sağlanmıştır. Süreç analizinde organizasyon şemasındaki hiyerarşik yapıdan en son iş adımına kadar olan detayların belirlenmesi sağlanmıştır.

Ana Süreç: Süreç analizinde öncelikle örgütün organizasyon şeması ile uyumlu şekilde ana süreçleri belirlenmiştir. Ana süreç hiyerarşisinin örgütün görevler ayrılığının sağlanması, uzmanlık gerektiren durumlarda iş bölümü yapılması ve kurumsal bir yapının inşasında gereken sistemin genel özelliklerine sahip olması beklenir. Böylelikle ana süreç hiyerarşisi hesap verebilirlik, iç kontrol ve iç denetim uygulamaları için analiz yapılması, örgütün ve faaliyetlerinin anlaşılması, plan ve program çalışmalarında verimlilik sağlanması, kolay ve hızlı aksiyon alınması gibi birçok önemli faydalar sağlamaktadır. ABC şirketinin örnek ana süreç hiyerarşisi aşağıda sunulmaktadır.

Şekil 10: ABC Şirketi Örnek Ana Süreç Hiyerarşisi



Süreç: Süreç analizinde ana süreçlerin oluşturulması akabinde ana süreçlere bağlı süreçler belirlenmiştir. Aşağıda tabloda örgütün örnek olarak satın alma ana süreci ve bu ana sürece bağlı olan “Hammadde Satın Alma Süreci” örnek olarak sunulmaktadır.

Tablo 9: ABC Şirketi Örnek Satın Alma Süreç Hiyerarşisi

Ana Süreç	Süreç	Alt Süreç
1. Satın Alma Ana Süreci		
	1.1. Hammadde Satın Alma Süreci	
		1.1.1. Sözleşme Alt Süreci
		1.1.2. Yurtiçi Hammadde Alım Alt Süreci
		1.1.3. Yurt Dışı Hammadde Alım Alt Süreci
		1.1.4. İhale Usulü Hammadde Alım Alt Süreci

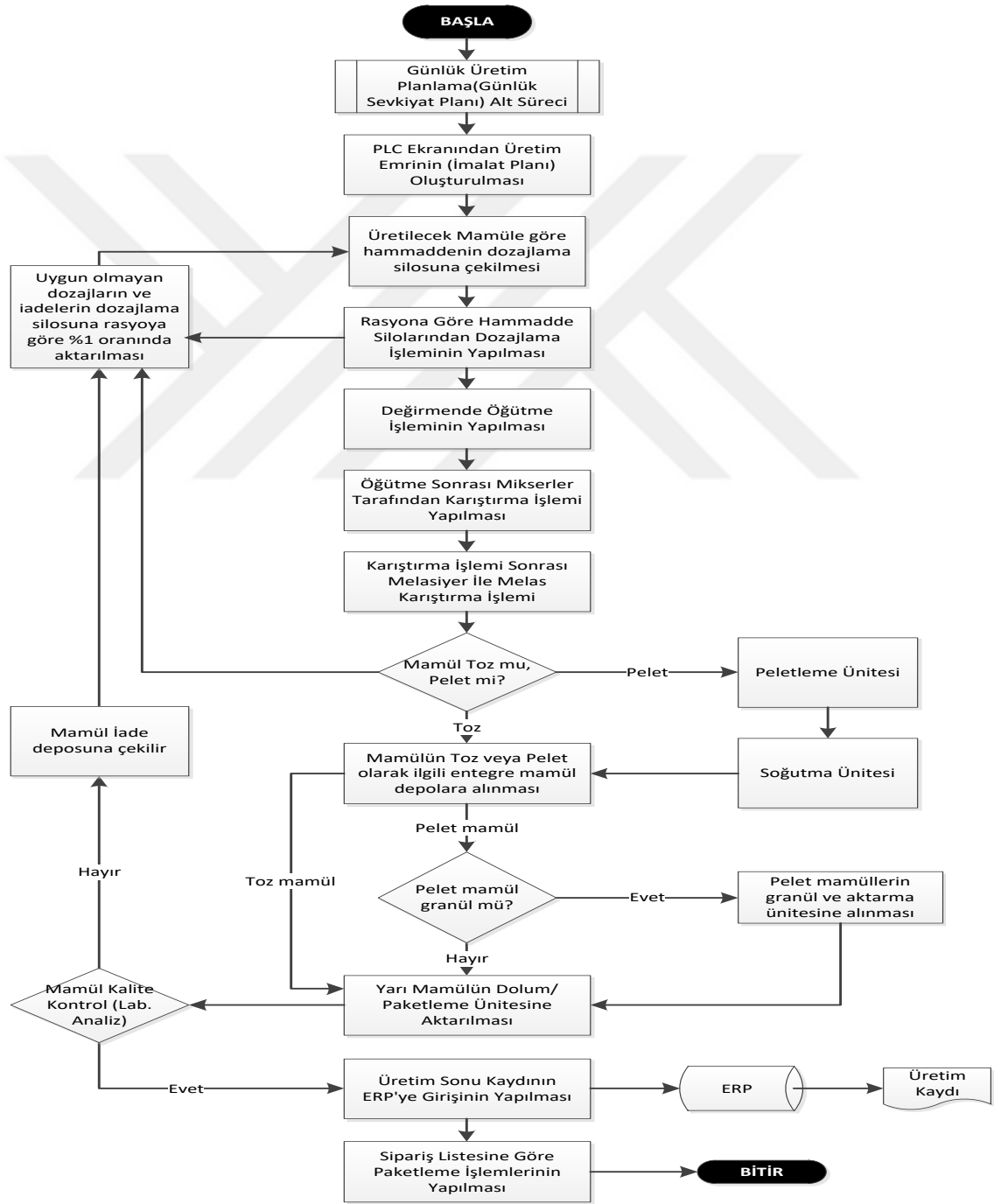
Alt Süreç: Süreç hiyerarşi modelinde ağaç diyagramına benzer bir şekilde sırasıyla ana süreç, süreç ve alt süreç detayları çıkarılmıştır. Örgütün kurumsal bir yapıda faaliyet sürdürmesi ve yönetilebilmesi amacıyla süreç hiyerarşisinin yukarıda sırasıyla verilen örnekte oluşturulması gerekmektedir. Çünkü örgüt çalışanları tarafından yürütülen işlerin kişiye bağlı değil tasarlanan ve tanımlanan bir metodolojiye göre sürdürülmesi önem arz etmektedir. Böylece şirket faaliyetlerinin belirlenmiş kurallar ve modeller çerçevesinde düzen içinde gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.

Süreçlerle yönetim sayesinde gerek örgüt çalışanları yapılan tasarı ve tanımlamaları dikkate alarak keyfi uygulamalardan sakınmak durumunda kalacak gerekse iç kontrol ve iç denetim gibi süreçlerin de kurumsal bir yapıda daha etkin, ekonomik ve verimli bir çalışma imkanına sahip olması sağlanmaktadır.

4.2.1.2. İş Akış Şemaları

İş akış şeması, süreçlerin analiz edilmesi ve süreç hiyerarşisi oluşturulduktan sonra alt süreçlere ait aktivitelerin yani her bir işin başlama, iş adımları, karar/onay kavşakları ve bitiş adımlarının bir arada bulunduğu diyagramların oluşturulmasıdır.

Şekil 11: ABC Şirketi Örnek İş Akış Şeması



Yukarıda verilen örnek üretim iş akış şeması üretim alt sürecinde bulunan iş adımlarının bir haritasını sunarak iç kontrol, iç denetim, hesap verebilirlik ve kurumsal bir yapı için önemli bir araç niteliği taşımaktadır.

İş akış şemaları vasıtasıyla çalışanların neyi, ne zaman, nerede, neden ve nasıl gerçekleştireceğinin cevaplarını bulmak ve buna göre analitik çalışmalar yapabilmek kolaylaşmakla birlikte süreç hiyerarşisi ve iş akış şemaları iç kontrol ve iç denetim uygulamaları için de önemli faydalar sağlamaktadır.

4.2.1.3. Risk Analizi

Risk analizi, süreçlerin tanımlanması, hiyerarşi ve süreç aktivitelerine göre iş akış şemalarının çizilmesi sırasında süreç ve aktivitelerde bulunan risklerin neler olduğunun belirlenmesi ve risk haritasının oluşturulmasıdır.

Uygulama çalışmasında şirket risklerin bağlı olduğu süreç, alt süreç, risk türü, risk puanı ve örgütün stratejik birimleri ayrımı dikkate alınarak sınıflandırma yapılmış buna uygun olarak şirket risk haritası oluşturulmuştur.

Şirket risklerine ait risk değerlendirme çalışması sonrasında elde edilen şirket risklerine ait detaylı çalışma çıktılarının şirket üst yönetimi ile paylaşılmıştır. Çalışmada üst yönetimin belirlenen riskleri örgüt strateji, risk kapasitesi gibi unsurların dikkate alınarak puanlandırılması sağlanmıştır. Risklerin puanlanması ile de şirket riskleri önem derecelerine göre ikinci bir sınıflandırma ve önceliklendirme imkanına kavuşturulmuştur.

Aşağıdaki tabloda üretim sürecine ait bazı risklerin doğal risk puanları sunulmuştur.

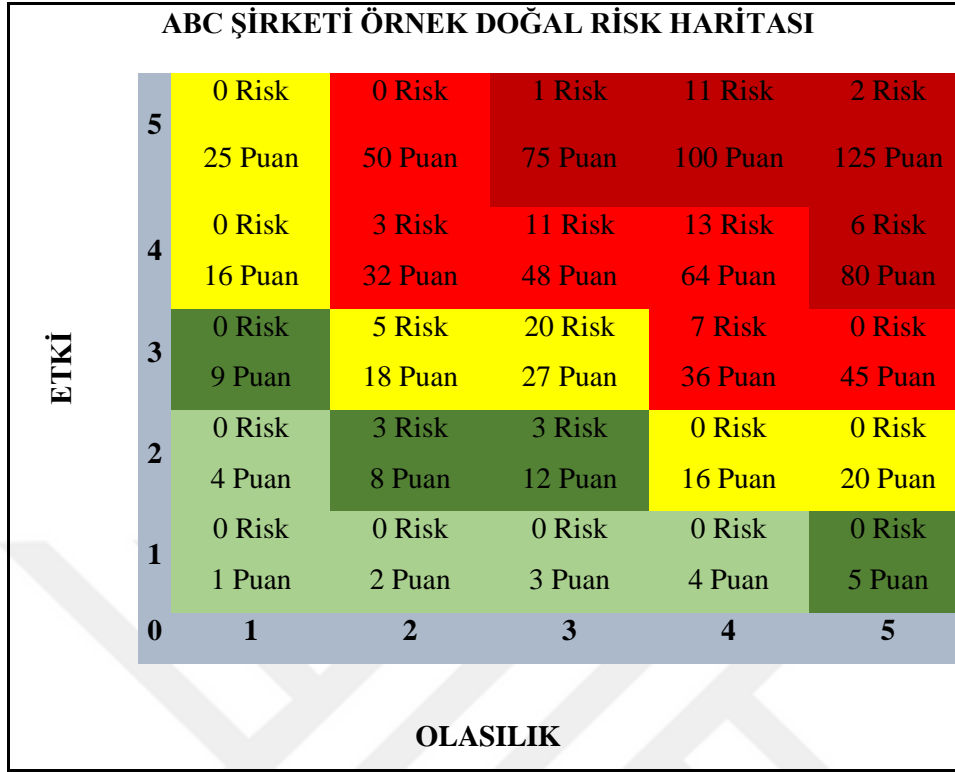
Tablo 10: ABC Şirketi Örnek Doğal Risk Puanlama Tablosu

Risk No	Süreci	Riskin Tanımı	Doğal Risk Puanı		
			Etki	Olasılık	Puan
1	Üretim	Hatalı sipariş alınmasına bağlı olarak sevkiyat-üretim planlamasının sağlıklı yapılamaması nedeniyle parçalı üretim ve dur-kalkların artması sonucunda iş gücü ve mali kayıp yaşanması,	3	4	36
2	Üretim	PLC otomasyon sisteminde aksaklıklar yaşanması durumunda üretim sürecindeki operasyonların durması sonucunda finansal kayıp yaşanması.	3	2	18
3	Üretim	Buhar kazanının kömürlü olması sebebiyle, bakım ve besleme için aşırı işgücü yükü oluşması ve tehlike oluşturması.	4	3	48

Risklerin puanlanması sonucunda kontrol faaliyetlerinin uygulanmasından önce yani hiçbir kontrol faaliyetinin bulunmadığı durumda risklerin etki ve olasılığını gösteren doğal risk haritası oluşturulmuştur. Bir riskin etki ve olasılık puanları verildikten sonra riskin toplam puanı = (etki)² x (olasılık) şeklinde hesaplanmıştır.

Etki puanının karesinin alınmasındaki amaç risklerin etkisinin önceliklendirilmesi ve vurgulanmasıdır. Örneğin etkisi 5, olasılığı da 5 olan bir riskin puanı: (5x5)x5 = 125 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla etkisi ve olasılığı 5 olan risk puanı olan riskler aşağıda gösterilen risk matrisinde 125 puanlık koyu kırmızı alana düşmektedir.

Şekil 12: ABC Şirketi Örnek Doğal Risk Haritası



Risklerin puanlanarak doğal risk haritasının oluşturulması akabinde risklerin hangi şube ve noktalara ait olduğu da ayrıca risk değerlendirme safhasında belirlenmektedir. Ayrıca risklerin türleri de bu aşamada saptanarak çalışma çıktılarında sunulmaktadır. Aşağıda verilen örnek tabloda üretim sürecinde bulunan üç riskin türü ve hangi lokasyonlarda geçerli olduğu görülmektedir.

Tablo 11: Örnek Risk Türü ve Lokasyon Dağılım Tablosu

Risk No	Süreci	Alt Süreç	Riskler	Riskin Türü	A Şube	B Şube	C Şube	Şirket Merkezi
1	Üretim	Üretim Planlaması Alt Süreci	Hatalı sipariş alınmasına bağlı olarak sevkiyat-üretim planlamasının sağlıklı yapılamaması nedeniyle parçalı	Birden Fazla Risk Türü	-	VAR	VAR	-

			üretim ve dur- kalkların artması sonucunda iş gücü ve mali kayıp yaşanması,					
2	Üretim	Üretim Alt Süreci	PLC otomasyon sisteminde aksaklıklar yaşanması durumunda üretim sürecindeki operasyonların durması sonucunda finansal kayıp yaşanması.	Birden Fazla Risk Türü	VAR	-	VAR	-
3	Üretim	Bakım Onarım Alt Süreci	Buhar kazanının kömürlü olması sebebiyle, bakım ve besleme için aşırı işgücü yükü oluşması ve tehlike oluşturması.	İSG	VAR	VAR	-	-

4.2.1.4. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, süreç ve iş adımlarına bağlı riskler tanımlandıktan sonra organizasyon tarafından risk yönetimi kapsamında risklere ilişkin kontrol süreci ve prosedürlerin olup olmadığının analiz edilerek mevcut kontrol ve prosedürlerinin risk envanterine işlenmesi adımlarından oluşmaktadır.

Uygulama çalışmasında risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve doğal risklerin puanlanması akabinde doğal risk haritası⁴ elde edilmektedir. Doğal riskler için örgütün tasarladığı ve uyguladığı kontrol faaliyetleri sonucunda ise kalıntı risk haritası oluşturulmaktadır. Aşağıda örgüt için örnek doğal risk ve kalıntı risk puanlaması bir arada sunulmuştur.

⁴ Şekil 12

Tablo 12: Örnek Doğal ve Kalıntı Risk Puanlama Tablosu

Risk No	Süreci	Riskin Tanımı	Doğal Risk Puanı			Kalıntı Risk Puanı		
			Etki	Olasılık	Puan	Etki	Olasılık	Puan
1	Üretim	Hatalı sipariş alınmasına bağlı olarak sevkiyat-üretim planlamasının sağlıklı yapılamaması nedeniyle parçalı üretim ve dur-kalkların artması sonucunda iş gücü ve mali kayıp yaşanması,	3	4	36	3	3	27

Örgüt için risklerin etki ve olasılıklarının istenen seviyelere çekilmesi kontrol faaliyetleri ile mümkün olmaktadır. Doğal risklere karşı uygulanan kontrol faaliyetleri ile risklerin etki ve olasılıkları düşürülerek kalıntı risk haritası oluşturulmaktadır. Kontrol faaliyetlerinin amacı örgütün riskleri ne derece kabul edebileceğinin değerlendirilmesi ve buna göre uygulanacak kontrol faaliyetlerinin belirlenmesidir.

Kontrol faaliyetleri sonrasında ABC şirketi için örnek kalıntı risk haritası aşağıda sunulmaktadır.

Şekil 13: ABC Şirketi Örnek Kalıntı Risk Haritası

ABC ŞİRKETİ ÖRNEK KALINTI RİSK HARİTASI							
ETKİ	5	0 Risk 25 Puan	0 Risk 50 Puan	0 Risk 75 Puan	3 Risk 100 Puan	0 Risk 125 Puan	
	4	0 Risk 16 Puan	3 Risk 32 Puan	9 Risk 48 Puan	12 Risk 64 Puan	1 Risk 80 Puan	
	3	2 Risk 9 Puan	7 Risk 18 Puan	18 Risk 27 Puan	3 Risk 36 Puan	0 Risk 45 Puan	
	2	0 Risk 4 Puan	24 Risk 8 Puan	1 Risk 12 Puan	0 Risk 16 Puan	0 Risk 20 Puan	
	1	0 Risk 1 Puan	2 Risk 2 Puan	0 Risk 3 Puan	0 Risk 4 Puan	0 Risk 5 Puan	
	0	1	2	3	4	5	
	OLASILIK						

ABC şirketinde uygulanan kontrol faaliyetleri sonucunda doğal risk ve kalıntı risk haritalarının karşılaştırılması sonucunda aşağıdaki tabloda görüleceği üzere doğal risk haritasında puanlanan risklerin kontrol faaliyetleri sonucunda bazı risklerin etki ve olasılıklarının aşağıya çekildiği görülmektedir. Fakat örgüt tarafından doğal risklere karşı kontrol faaliyetlerinin bulunmaması veya yeterli olmaması nedeniyle bazı doğal risklerin etki ve olasılıklarının düşürülemediği ve doğal risk durumunda kaldıkları görülmektedir.

Tablo 13: ABC Şirketi Doğal ve Kalıntı Risk Seviyeleri Karşılaştırma Tablosu

Doğal Risk ve Kalıntı Risk Seviyelerinin Karşılaştırılması						
	Çok Düşük	Düşük	Orta	Yüksek	Çok Yüksek	Toplam
Doğal Risk	0	6	25	34	20	85
Kalıntı Risk	2	27	25	27	4	85

Yukarıda ‘Tablo 15’ ile gösterildiği gibi kontrol uygulamaları sonrasında kalıntı risklerin 4’ünün çok yüksek, 27’sinin yüksek, 25’inin orta risk seviyesinde kaldığı görülmektedir. Bunun yanında 16 çok yüksek ve 7 yüksek riskin mevcut kontrol faaliyetleri sonucunda düşük ve çok düşük kalıntı risk seviyelerine düşürülebildiği anlaşılmaktadır.

4.2.1.5. İyileştirme Önerileri

İyileştirme önerileri aşamasında şirketin etkin olmayan süreçleri ve kontrol faaliyeti yetersiz olan riskleri için süreç iyileştirme veya ilave kontrol önerilerinin tasarlanması sağlanmaktadır.

ABC şirketine ait süreç, risk ve kontrollere ilişkin geliştirilen ve önerilen iyileştirme önerileri her risk için ayrı ayrı oluşturularak şirket ilgili birimleri ile paylaşılmıştır. Şirketin bazı risklere ilişkin iyileştirme önerileri aşağıda örnek tablo yardımıyla sunulmaktadır.

Tablo 14: Örnek İyileştirme Öneri Tablosu

Rsik No	Alt Süreç No	Riskler	İyileştirme Önerisi
1	Üretim Planlaması Alt Süreci	Hatalı sipariş alınmasına bağlı olarak sevkiyat-üretim planlamasının sağlıklı yapılamaması nedeniyle parçalı üretim ve dur-kalkların artması sonucunda iş gücü ve mali kayıp yaşanması,	<p>*Üretim hattındaki dur kalkların azaltılarak ihtiyaca göre stoğa üretim yapılması, parçalı üretimlerin nakliye giderleri, üretim maliyeti, kar marjı, tonaj ve müşteri memnuniyeti gibi faktörler dikkate alınarak yapılması, böylelikle zaman ve enerji tasarrufu sağlanması,</p> <p>*Üretim planlamasının günlük sevkiyat planlamasına göre değil ihtiyaca göre haftalık vs. üretim planlamasının da değerlendirilmesi,</p> <p>*Sevkiyat planlamasının hata ve suistimalleri engelleyecek şekilde üretim programına entegre ve onaya bağlı olarak ERP üzerinden yönetilmesi</p> <p>Müşterilerin Şirket web sitesinden sipariş girebileceği bir sistemin kurulmasının değerlendirilerek mail yoluyla yapılan sipariş aksaklıklarının giderilmesi,</p>

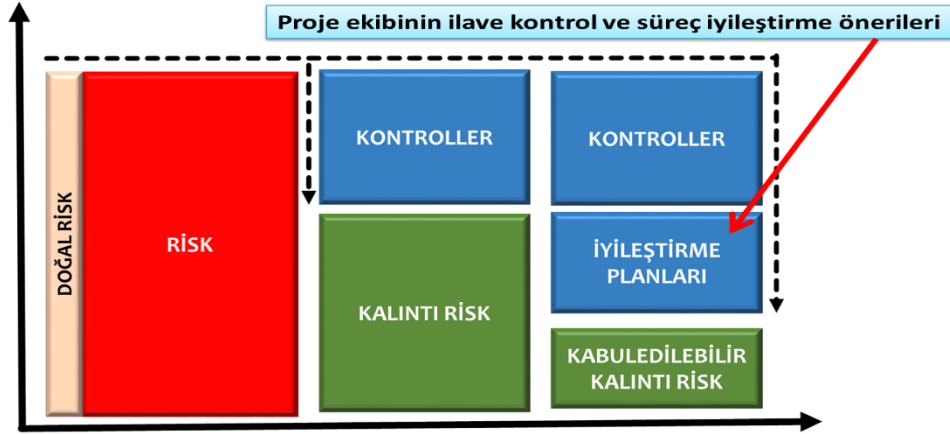
2	Üretim Alt Süreci	PLC otomasyon sisteminde aksaklıklar yaşanması durumunda üretim sürecindeki operasyonların durması sonucunda finansal kayıp yaşanması.	PLC yazılım hizmeti sağlayan firma ile sözleşme yapılarak üretim vs operasyonların yazılım nedeniyle aksaması durumunda firmaya sorumluluk yüklenmesi,
3	Bakım Onarım Alt Süreci	Buhar kazanının kömürlü olması sebebiyle, bakım ve besleme için aşırı işgücü yükü oluşması ve tehlike oluşturması.	Kömürlü kazan ünitesi bulunan fabrikalarda doğalgazlı kazan sistemine geçilmesi, "C" Şubesinde teleskobik bantın yatırımının "L" şeklinde yapılmasına karar verilirse, üretim ünitesine bitişik nizam konumlandırılmış kazan ünitesinin taşınması, Emniyet ventillerinin artırılması sağlanabilir. Doğalgazlı kazan sistemine geçilmesi için yatırım planlanması.

İyileştirme önerilerinin risk seviyelerine göre çok yüksek riskten çok düşük seviyedeki risk sıralamasına uygun olarak tasarlanması önem arz etmektedir. Ayrıca iyileştirme önerileri uygulamaya alınırken ihtiyaç duyulan kaynak, yatırım veya danışmanlık hizmetlerinin değerlendirilmesi fayda ve maliyet analizi açısından oldukça önemlidir.

Örgüt için tasarlanan iyileştirme önerileri arasında türüne göre kaynak, yatırım ve uzmanlık gerektiren konularda öncelikli olarak risk matrisinde yüksek puana sahip olan eylem planlarının uygulanması, bunun için örgüt tarafından ihtiyaç duyulan yatırım, kaynak ve uzmanlığın planlanması gerekmektedir. Örgüt için oluşturulan iyileştirme önerileri sonrasında doğal risk ve kalıntı risk seviyelerinden sonra uygulanan mevcut kontrol faaliyetlerine ek olarak iyileştirme önerileri (planları) uygulandığında örgüt için kalıntı risk seviyelerinin daha aşağı düşürülmesi ve örgüt için kabul edilebilir kalıntı risk seviyesine ulaşılması sağlanmaktadır.

Aşağıda örgüt tarafından iç kontrol uygulamalarına yönelik gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda geliştirilen iyileştirme planlarının kalıntı risk seviyesini örgüt için kabul edilebilir seviyeye düşürdüğü görülmektedir.

Şekil 14: İyileştirme Planları Sonrasında Kalıntı Risk Şeması



4.2.1.6. Çıktıların İç Kontrol Yazılımına İşlenmesi

İç kontrol uygulama çalışmaları ve tüm çalışma çıktıları dış kaynak yoluyla alınan iç kontrol yazılımına aktarılmıştır. Böylece iç kontrol sorumluları tarafından örgütün iç kontrol faaliyetlerinin etkin ve bütüncül bir şekilde yazılım vasıtasıyla gerçekleştirilebilmesine imkân sağlanmıştır.

İç kontrol yazılımında işlenen çıktılar sırasıyla şu modüllerde yer almaktadır;

Organizasyon Modülü: Bu modülde örgütün birim ve bölümlerinin şirket organizasyon şemasına uygun şekilde hiyerarşik olarak yazılım sistemine işlenmesi sağlanmaktadır. Organizasyon şemasında bulunan birim ve bölümler bu modül sayesinde daha sonra iç kontrol ve iç denetim yazılımları tarafından denetim evreni olarak eklenerek ekli alanlarda iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri ve çalışmalarını gerçekleştirilebilmektedir.

Organizasyon modülü ayrıca yazılımda kullanıcı rol, yetki ve sorumluluklarının düzenlendiği çalışan ve kullanıcı filtrelerinin oluşturulduğu modüldür.

Süreç Modülü: Süreç modülünde örgütün süreçleri, iş akışları, süreç kartları, süreç sorumluları, süreç sahipleri ve süreç yönetimine dair ihtiyaç duyulan çıktılar yer almaktadır. Süreç modülü iç kontrol uygulama çalışmalarına imkân sağladığı gibi iç denetim için de süreç bazlı denetim yapılmasına imkân tanımaktadır.

Risk Modülü: Örgütün risk yönetimi konusundaki riskler, risk matrisleri, doğal risk ve kalıntı risk haritaları, risklerin bulunduğu süreç ve şemalar, risklere ait kategoriler (stratejik risk, operasyonel risk, yönetsel risk vs.) gibi detaylar yer almaktadır. Risk modülü iç kontrol uygulamalarında önemli bir enstrüman olduğu gibi iç denetim çalışmalarının da risk esaslı yapılabilmesinde önemli bir kazanım sağlamaktadır.

Kontrol Modülü: Örgütün mevcut olan kontrol faaliyetleri ve ait olduğu süreçler ile kontrollerin hangi risklere karşı tasarlandığı konusundaki detaylar bu modülde yer almaktadır. Kontrollere ilişkin iç kontrol yazılımında bulunan bazı spesifik özellikler şunlardır;

- Birincil kontrol, ikincil kontrol,
- Anahtar kontrol, manuel kontrol, otomatik kontrol,
- Kontrol sıklığı (işlem bazında, günlük, haftalık, aylık ve yıllık gibi),
- Önleyici, düzeltici, yönlendirici veya tespit edici kontrol.

Performans Yönetim Sistemi: Bu modül sayesinde süreç sahipleri ve süreç sorumluları için örgütün iç kontrol uygulamalarının yanı sıra örgütün tüm süreç ve faaliyetlerine yönelik bir performans yönetim sisteminin uygulanabilmesine imkân sağlanmaktadır.

Raporlama Modülü: Bu modülde iç kontrol uygulamasında yer alan tüm modüllere ait verilere ilişkin ihtiyaç duyulan raporlamaların alınması sağlanmaktadır. Raporlama modülü kullanıcılar için ihtiyaç duyulan raporlara daha hızlı ulaşılması ve tek tuşla istenilen raporların alınmasına imkân sunmaktadır.

4.2.1.7. Bilgi ve İletişim

İç kontrol uygulamasında bilgi ve iletişimin gerek yatay gerekse dikey hiyerarşide sağlanması önem arz etmektedir. Çünkü örgüt tarafından gerçekleştirilen iç kontrol faaliyetlerinin etkin, verimli ve ekonomik bir yapıda sürdürülebilmesi birim, bölüm ve faaliyetlerde uygulanan iç kontrol uygulamalarının sürekli geliştirilmesi ve güncellenmesine bağlıdır. Bunun sağlanabilmesi için de örgüt bünyesinde etkili bilgi ve iletişim kanalının açık ve aktif olarak çalışıyor olması gerekmektedir.

4.2.1.8. İzleme

Örgüt üst yönetimi hiyerarşik olarak iç kontrol faaliyetlerini izleyerek iç kontrol sisteminin kurum varlık ve kaynaklarının korunmasında ve risklerin istenilen seviyelere düşürülmesinde denetim fonksiyonunu gerçekleştirir. İç denetim süreci de bu yönüyle izleme adımının önemli bir parçası olarak üst yönetime hizmet etmektedir.

Üst yönetim gerek iç denetim çıktıları gerekse diğer bilgi ve iletişim kanallarını kullanarak hatta bazen bizzat gerçekleştirdiği kontrol ortamına ilişkin testler ve analizler sonucunda iç kontrol sistemine ilişkin gerek duyulan geliştirme ve güncellemeler konusunda yerinde ve zamanında gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamaktadır.

Şirketin iç kontrol yapısının izlenmesi ve gerekli aksiyonların alınması şirket üst yönetiminin yetki ve sorumluluğunda gerçekleştirilmektedir. Şirketin iç kontrol

ortamına ilişkin tüm detayları iç kontrol yazılım uygulamasında yer aldığından şirket üst yönetimi ve iç kontrol süreç sorumluları tarafından iç kontrol ortamına erişim ve testler yapılması etkin ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir.

4.2.2. İç Denetim Uygulaması

ABC şirketinde iç denetim uygulaması iç denetim birimi tarafından iç denetim yönetmeliği ve iç denetim rehberinin oluşturularak denetim komitesi ve yönetim kurulu onayına sunulması ile başlamaktadır. İç denetim yönetmeliği ve iç denetim rehberi onay aşaması ile yürürlüğe girdikten sonra iç denetim uygulaması sırasıyla aşağıdaki adımlardan oluşmaktadır.

4.2.2.1. Denetim Evreninin Oluşturulması

ABC şirketinde yukarıda başlıklar halinde sunulan iç kontrol uygulaması ile örgütün iç denetim faaliyetlerinin belirli bir plan ve program dahilinde yürütülebilmesi amacıyla bir iç denetim evreni oluşturulmuştur. Örgütün iç denetim evreni organizasyon şeması, süreç hiyerarşisi, iş akış şemaları, risk yönetimi, iç kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim kanalları ve izleme adımlarını kapsamaktadır. Ayrıca örgüt faaliyetlerinin yürütülmesinde düzenlenen yazılı prosedürler ile yasal mevzuat da iç denetim evreninin önemli adımlarını oluşturmaktadır. İç denetim birimi tarafından piyasa ve sektör analizi yapılması, danışmanlık hizmeti sunulması gibi hususlar da dikkate alındığında iç denetim evreninin genişletilebilmektedir. Fakat zaman, insan kaynağı ve diğer maliyet faktörleri ile birlikte şirketin öncelikli ve riskli alanlarının denetlenmesi amacı güdüldüğünden iç denetim evreninin ilk başta öncelikli alanlarla sınırlandırılması sağlanmıştır.

4.2.2.2. Denetim Planının Oluşturulması

ABC örgütünde iç kontrol uygulamasının temelleri oluşturulduktan sonra iç denetim birimi tarafından iç denetim yönetmeliği ve iç denetim rehberi ışığında yıllık denetim planı hazırlanmaktadır. Hazırlanan iç denetim planı da denetim komitesi ve yönetim kurulu onayına sunulmaktadır. İç denetim planı risk esaslı hazırlanarak yüksek riskli alanların denetim planlamasında öncelikli olması sağlanmaktadır. İç denetim kaynağına göre daha sonra orta ve düşük riskli alanların denetimi planlanmaktadır.

Sonuç olarak örgütün tüm süreç, risk ve kontrol faaliyetlerinin yıllık denetim planında yer alması sağlanmıştır. Ayrıca denetim planında ihbar ve acil durum gibi planlanması mümkün olmayan durumlar için belirli oranda iç denetim kaynağı ayrılmıştır.

Denetim planı denetim uygulamasında oldukça önem arz eden bir aşamadır. Çünkü örgütün yüksek seviyedeki risklerinin kuruma verebileceği istenmeyen etkilerin zamanında ve etkin bir şekilde tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması açısından sınırlı olan denetim kaynağının yerinde ve zamanında örgüt için fayda ve katma değer sunması beklenmektedir. Bunun sağlanabilmesi ise iyi hazırlanmış bir iç denetim planına bağlıdır.

4.2.2.3. Denetçi Görevlendirme ve Denetim Programı

Denetim planlaması akabinde denetim faaliyetlerinin iç denetçilerce gerçekleştirilmesi için denetim birimi tarafından iç denetçilere yazılı olarak yetkilendirme yapılmaktadır. İç denetim yöneticisi tarafından denetçilerin yetkilendirilmesi bir program esasına dayanmaktadır. Denetim programında iç denetçilerin tecrübe, yetenek ve uzmanlık durumları dikkate alınmaktadır. Ayrıca

denetim programının hazırlanmasında iç denetim kaynağı ve iç denetim planı da dikkate alınmaktadır.

4.2.2.4. Denetim Faaliyetinin Gerçekleştirilmesi

İç denetçiler denetim görevlendirme ve yetkilendirme yapılması akabinde denetimin plan ve programını yapmak suretiyle denetim çalışmalarına başlamaktadır. Denetim çalışmalarında iç denetçilerce sırasıyla aşağıdaki adımlar izlenmektedir.

Açılış Toplantısı: İç denetçiler denetim çalışması ile ilgili denetlenen birim yetkilileri ile iletişim kurarak açılış toplantısı için takvim belirlemektedir. Açılış toplantısında denetim evreni, denetimin amacı, konusu, yöntemi ve kapsamı hakkında denetlenen birimlerin bilgilendirilmesi sağlanmaktadır. İç denetçiler denetim çalışmalarında ihtiyaç duyulan veri, bilgi ve belgeler konusunda denetlenen birim yetkililerini bilgilendirmektedir. Ayrıca açılış toplantısında denetim sürecinde iç denetçilerin iletişim sağlayacakları ve destek alacakları birim yetkilisi belirlenmektedir. Açılış toplantısında görüşülen konular iç denetim yazılımındaki açılış toplantısı formatına işlenerek kaydedilmektedir.

Denetim Testleri: İç denetçiler denetimin amacı, konusu, kapsamı ve yöntemine uygun olarak hangi denetim testlerinin gerçekleştirileceğini belirlemektedir. Denetim testleri belirlendikten sonra ana kütle ve örneklem seçilerek denetim testlerinin yapılması sağlanarak iç denetim testleri iç denetim yazılımına işlenmektedir. Denetim testleri iç denetçiler, denetimin gözetimi faaliyetinde yer alan iç denetçi ve iç denetim yöneticisi tarafından yürütülen denetim çalışmasında önemli bir adım olmakla birlikte iç denetim bulgularına ulaşılmasını sağlamaktadır.

Çalışma Kağıtları ve Referanslar: Denetim testleri sırasında iç denetçilerce çalışma kağıtları ve referans belgeleri oluşturularak iç denetim yazılımında denetim testlerine ek yapılmaktadır. Çalışma kağıtları ve referanslar iç denetim testleri ve iç denetim bulguları için somut kanıt niteliği taşıyan önemli bilgi ve belgeler niteliğine sahiptir.

İç Denetim Bulguları: İç denetim çalışmalarında şirket faaliyetleri ve iç kontrol sürecinde tespit edilen verimli, etkin ve ekonomik olmayan unsurlar iç denetim bulgusu olarak değerlendirilmektedir. Denetim bulgularında öncelikle mevcut durumun açıklanması sağlanmaktadır. Mevcut durumda örgüt faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında sürecin tam olarak nasıl başladığı, ilerlediği ve bittiği yalın bir şekilde ortaya konulmaktadır. Akabinde bulgunun nedeni açıklanmaktadır. Bulgunun nedeni mevcut durumun gerçekleşmesinin özündeki sebeplerin açıklanmasıdır.

Denetim bulgularında mevcut durum ve nedenleri oluşturulduktan sonra bunlara yol açan riskler ve etkileri açıklanarak örgütün konuyla ilgili varsa kriter olarak belirlediği prosedür ve diğer bağlayıcı esas ve usuller açıklanmaktadır. Denetim bulgularındaki son aşama ise iç denetim bulgularına yönelik denetim ekibinin iyileştirme önerileridir.

Mevcut durum, neden, riskler ve etkileri, kriter ve öneri adımlarından oluşan iç denetim bulguları tamamlandıktan sonra iç denetim ekibi tarafından denetlenen birimler ile paylaşılmaktadır. Denetlenen birimler iç denetim bulguları ve önerilerine, bulguların önem derecesine katılıp katılmadıklarını denetim bulgu formlarında ilgili alanları doldurmak suretiyle cevaplamaktadır. Denetlenen birimler denetim bulgu ve öneriler ile bulguların önem derecesine katılım sağlamıyor ise gerekçeli açıklamalarını bulgu formlarındaki ilgili alanlara doldurmak zorundadır.

İç denetim bulgu formları denetlenen birimler tarafından cevaplandıktan sonra iç denetim ekibi denetlenen birim cevaplarını, uzlaşma durumlarını, ilave görüş ve önerileri değerlendirerek denetim bulgularına son halini vermektedir. İç denetim bulguları, birim cevapları ve bulgu alt başlıkları tamamıyla iç denetim yazılımında ilgili alanda kayıt altında bulunmaktadır. Yazılım uygulaması dışında iç denetim ve iç kontrol çıktılarının işlenmesi ve arşivlenmesine gerek kalmamaktadır.

Başarı ve İyi Uygulamalar: İç denetim çalışmalarında sadece örgüt faaliyetlerindeki hata ve eksikliklerin tespit edilmesi amaçlanmamaktadır. İç denetim çalışmalarında aynı zamanda örgütün ve denetlenen birimlerin başarı ve iyi uygulamalarının saptanması ve iç denetim raporunda söz konusu başarı ve iyi uygulamaların teşvik edilmesi amacıyla yer alması sağlanmaktadır.

Kapanış Toplantısı: İç denetim ekibi tarafından denetim çalışmaları tamamlandıktan sonra ve denetim bulgularına son hali verildikten sonra denetlenen birim ile kapanış toplantısı düzenlenmektedir. Kapanış toplantısında denetim ekibi ve denetlenen birim arasında denetim çalışmaları ve denetim sonuçları hakkında nihai değerlendirmeler yapılarak görüşmeler iç denetim yazılımında yer alan kapanış toplantı tutanağı formatında işlenmektedir.

4.2.2.5. Denetim Faaliyetinin Raporlanması

Denetim çalışmalarının tamamlanması sonucunda denetim çıktılarının ve denetim ekibinin görüşünün bir rapor ile öncelikle denetim birimine paylaşılması sağlanmaktadır. İç denetim birimi tarafından denetim raporuna ilişkin rapor tetkiki yapılarak raporun iç denetim yönetmeliği, iç denetim rehberi, iç denetim standartları gibi esas ve usuller açısından uygunluğu araştırılır. Rapor tetkikinde iç denetim ekibinin raporla ilgili yapması gerekli düzeltme ve ilaveler gerekiyorsa bu durum iç denetim

ekibine bildirilir. İç denetim ekibi tetkik sonuçlarına göre nihai raporu düzenleyerek iç denetim birimine sunar.

İç denetim raporu iç denetim çalışmalarının en önemli çıktısıdır. Çünkü bir iç denetim faaliyeti ne kadar başarılı yürütülmüş olursa olsun sonuçlar iç denetim raporuna etkili bir şekilde yansıtılmamış ise denetim amaç ve hedeflerine ulaşamayabilir. İç denetim raporunda yer alan bazı önemli başlıklar şunlardır;

- Yönetici Özeti,
- Denetimin Amacı,
- Denetimin Kapsamı,
- Denetimin Yöntemi,
- Denetimin Sonuçları,
- Denetçi(lerin) Görüşü.

İç denetim raporları yönetim kademesi için etkin bir bilgi ve iletişim aracı olduğu gibi yönetime örgüt faaliyetlerinin izlenmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim faaliyet ve raporları sonucunda iç denetim yöneticisi, denetim komitesi, yönetim kurulu ve örgütün icra kurulu için yönetim, risk ve uyum konularında önemli bir hizmet sunulmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin nihai çıktısı olan denetim raporları örgüt ile ilgili stratejik, faydalı ve önemli olabilecek kazanımlar sağlama özelliğine sahiptir.

İç denetçilerce yürütülen denetim faaliyetlerinin tüm evreleri iç denetim yazılımı üzerinden gerçekleştirilebilmektedir. İç denetim faaliyetlerine ait adımların doğru ve eksiksiz bir şekilde iç denetim yazılımına aktarılması halinde denetim çalışmalarının tamamlanması akabinde iç denetim raporu denetimi gerçekleştiren iç denetim ekibi

tarafından yazılım uygulamasından sağlanabilmektedir. Böylelikle iç denetim raporunun yazımı için ayrı bir zaman ve emek harcanmasına gerek kalmamaktadır.

4.2.2.6. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

Denetim çalışmalarının gerçekleşmesi ve raporların örgütün ilgili bölüm ve birimlerine sunulması akabinde denetlenenlerce rapor sonuçlarına yönelik aksiyonların alınıp alınmadığı konusunda izleme faaliyeti gerçekleştirilmektedir. İzleme faaliyetleri denetlenen birimlerce iç denetim sonuçlarına ilişkin bulgu ve öneriler konusunda alınacak aksiyonların belirlenen takvim süresinde yapılıp yapılmadığı hususunun takip ve kontrolünden oluşmaktadır. Sonraki denetimler sırasında da iç denetim ekipleri tarafından önceki denetim sonuçları kontrol edilerek izleme faaliyetleri gerçekleştirilmektedir.

4.2.2.7. Denetimin Gözetimi ve Kalite Güvence Faaliyetleri

ABC şirketinde iç kontrol ortamının ve iç denetim faaliyetlerinin bütüncül ve entegre bir yapıda yazılım uygulaması üzerinden gerçekleştirilmesi iç denetçiler ve iç denetim yöneticisi için yürütülen denetim faaliyetlerinde anlık gözetim yapılabilmesine imkân sağlamaktadır. Yazılım uygulaması sayesinde iç denetim çalışmalarına ait olası hata ve eksiklikler hızlı bir şekilde tespit edilebilmektedir. Denetimin gözetimi faaliyeti sonucunda iç denetçilerin zamanında bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesi sağlanarak denetim çalışmalarının kalite, güvence, fayda ve maliyet açısından geliştirilmesi sağlanmaktadır.

Kalite güvence değerlendirmesi ayrıca iç denetçiler ve denetlenen birimler ile gerçekleştirilen kalite güvence ve geliştirme çalışmalarına yönelik anket sorularının

cevaplandırılması suretiyle de iç denetim faaliyetleri sonrasında ve yıl sonlarında olmak üzere ikili periyotta gerçekleştirilmektedir.

4.2.3. Hesap Verebilirlik İlkesi ve Kurumsal Yönetim Uygulaması

Kurumsal Yönetim ve hesap verebilirlik ilkesi örgütler için güven ortamının sağlanması ve örgüt itibarının olumsuz sonuçlara karşı korunmasını amaçlamaktadır. Bir örgütün güven ortamının ve itibar değerlerinin sağlanması yalnızca kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik ilkesi ile gerçekleştirilememektedir. Örgütlerde kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik ilkesinin etkin bir şekilde sağlanabilmesi uygulama çalışmasında sunulduğu gibi küresel standartlara sahip olan iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin etkili bir şekilde kurulması ve uygulanmasına bağlıdır.

Uygulama çalışmasında yer alan iç kontrol sisteminde COSO standartları ve iç denetim sisteminde de IIA standartları model alınmıştır. Uygulamadaki iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin nihai amacı şirket yönetim kurulu ve denetim komitesi başta olmak üzere örgüt genelindeki sorumlulukların sağlanıp sağlanmadığı konusunda örgüt için güvence oluşturmaktır. Diğer bir ifadeyle uygulama çalışmasında şirket genelinde hesap verebilirlik ilkesinin sağlanması amaçlanmaktadır.

Uygulamada ilk olarak örgütün iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması sağlanmış, akabinde ise iç denetim sürecinin uygulanmasına başlanmıştır. Bu sıralamada iç kontrol sürecinin önce gelmesinin nedeni örgütün iç kontrol faaliyetlerinin iç denetim süreci tarafından yeterlilik ve etkinlik açısından test edilmesi gerektiğinden kaynaklanmaktadır. Üçlü savunma hattında iç kontrol sürecinin birinci ve iç denetim sürecinin üçüncü savunma hattında yer alması da bu durumun temel dayanağını oluşturmaktadır.

İç kontrol sürecinin kurulması ve etkili bir şekilde uygulanması örgüt yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Yönetim kurulu bu çalışmalarını denetim komitesi ve riskin erken saptanması gibi komiteler veya icra kurulu vasıtasıyla yürütebilir. Fakat yönetim kurulunun iç kontrol konusundaki sorumluluğu devam eder.

ABC şirketinde yönetim kurulu kurumsal bir yapı ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla devreye almış olduğu iç kontrol ve iç denetim süreçleri ile aynı zamanda risk yönetimi için önemli bir temel oluşturarak iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim süreçlerinin bütüncül ve etkin bir sistematik içinde yürütülebilmesinde önemli bir adım atmıştır.

Yönetim kurulunun gözetim, kontrol ve denetim yetki ve sorumluluğu süreklilik arz ettiğinden ABC şirketinde gerçekleştirilen risk esaslı iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının etkinlik, fayda, maliyet, verimlilik ve ekonomiklik açısından takip edilmesi sağlanmaktadır. Buna göre iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri sonucunda ihtiyaç duyulabilecek kaynak, yatırım, iş geliştirme gibi alanlar yönetim kurulu tarafından değerlendirilerek yerinde ve zamanında gerekli aksiyonlar alınmaktadır.

Uygulamada şirket tarafından kullanılan bütüncül ve entegre iç kontrol ve iç denetim yazılımları kurumsal bir yapı tesisinde ve gelişmiş standartlar oluşturulmasında önemli bir araç niteliği taşımaktadır. Böylelikle örgütün yönetsel, destek ve operasyonel birim ve süreçlerinin iç kontrol ve iç denetim konusundaki rol ve sorumlulukları belirlenmiş buna göre ilgili süreçlerin etkileşimi ve entegrasyonu kurumsal yapı ve hesap verebilirlik için önemli ve işlevsel bir yapıya kavuşturulmuştur.

Şirketin kurmuş olduğu ve uyguladığı iç kontrol ve iç denetim süreçleri hesap verebilirlik ve kurumsal yönetim yapısına hizmet ettiği gibi örgüt kaynaklarının korunması, israfın önlenmesi, etkin ve verimli bir örgüt yapısı oluşturulması açısından

da önemli bir başarı sağlamaktadır. Ayrıca iç kontrol ve iç denetim uygulamaları güven ve itibar unsurlarının sağlanarak örgüt yönetimi, ortak ve diğer paydaşlar için arzulan sonuçların elde edilmesinde önemli role sahiptir.

Uygulamanın örgüt bünyesinde kurulması ve işletilmesi yönünde şirket yönetim kurulu tarafından sorumluluk bilinci ile uygulama teşvik edilmiş ve desteklenmiştir. Yönetim kurulu ve denetim komitesi tarafından desteklenen iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurulması ve işletilmesi neticesinde ABC şirketinde hesap verebilirlik ilkesi ve kurumsal yönetim sisteminin kurulması ve geliştirilmesi bakımından büyük bir başarı ve bu alanda önemli faydalar sağlanmıştır.

Uygulama çalışmasında hesap verebilirlik ve kurumsal yönetim yapısının geliştirilmesi konusunda atılan önemli adımlar şunlardır;

- Şirketin iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurulması için şirket yönetimi tarafından dış kaynak yoluyla kurumsal yönetim, iç kontrol, süreç yönetimi, iç denetim ve risk yönetimi alanlarında profesyonel danışmanlık hizmeti alınmıştır.
- Uygulama çalışmalarına katılım sağlayan şirket çalışma ekibine uzman eğitimciler tarafından gerekli eğitimler verilmiştir. Şirket merkezinde gerçekleştirilen teorik eğitim ve danışmanlık faaliyetleri aynı zamanda şirket şube ve fabrikalarında uygulamalı pilot çalışmalarla da desteklenmiştir. Bu süreç sonunda örgüt genelinde kurumsal yönetim, hesap verebilirlik, iç kontrol ve iç denetim alanlarında önemli ölçüde farkındalık oluşturulmuştur.

- Şirketin merkez, şube ve fabrikaları olmak üzere tüm örgütü kapsayan iç kontrol ve iç denetim çalışmalarının küresel standartlara uygun şekilde tasarlanmış iç kontrol ve iç denetim yazılım uygulamaları yoluyla yapılması amacıyla gerekli yazılım uygulamaları tedarik edilmiştir. İç kontrol ve iç denetim yazılım uygulamaları için belirlenen kullanıcılara uygulamalı eğitimler verilmiştir. Yazılım ve uygulamaların şirket örgüt yapısı ve özelliklerine göre güncellenmesi ve geliştirilmesi konusunda iyileştirmeler yapılmıştır.
- Şirket yönetim kurulu tarafından örgüt genelinde yürütülecek iç kontrol ve iç denetim süreçleri için insan kaynağı, mali kaynak, zaman ve gerekli diğer kaynak ihtiyaçlarının karşılanması sağlanmıştır.

SONUÇ

Küresel ve ulusal alanda çoğu örgütün kurumsal yönetim yapılarını güçlendirmek amacıyla yenilikçi ve cesur adımlar attığı görülmektedir. Bu kapsamda kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim alanlarında örgütlerin uluslararası standartlara uygun örgüt yapılarına sahip olması gerektiği anlaşılmaktadır.

Bu çalışmada ABC örgütünün kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik yapısının sağlanabilmesi amacıyla uluslararası standartlar benimsenerek risk esaslı iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin bütüncül ve etkileşim içinde kurulduğu örnek bir uygulama sunulmuştur. Uygulama örgütün etkin ve verimli bir kurumsal yapı ve hesap verebilirlik ilkesini sağlayabilmek için COSO standartlarında bir iç kontrol sistemi ve IIA standartlarında bir iç denetim sisteminin eş zamanlı ve etkileşim içinde kurulması ve işletilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Uygulamada örgütün hesap verebilirliğinin sağlanmasında iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin kilit role sahip olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca uygulama ile örgütün yönetsel, destek ve operasyonel süreçlerinde hesap verebilirliğin sağlanabilmesi iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerine bağlı olduğu değerlendirilmektedir. Çalışma odağında kurumsal yönetim anlayışı ve hesap verebilirlik ilkesi ele alınarak hesap verebilirliğin sağlanmasında iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin önemi ve işleyişi açıklanmaktadır. Bu çalışmada yer alan uygulama ve tezler IIA tarafından geliştirilen “üçlü savunma hattı” ve kurumsal yönetim alanında geliştirilen “vekâlet teorisi” ile uyumludur. Çalışmanın; kurumsal yönetimin sorumluluk, şeffaflık ve adillik ilkeleri temel alınarak geliştirilmesinin akademik çalışmalara katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2019). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetim*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Acar, İ. A. (2020). Kurumsal Yönetişim ve İç Denetim Fonksiyonu. H. Kral içinde, *İ Denetim (Kuruma Değer Katmak)* (s. 135-146). Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Tic. Aş.
- Aktaş, Ö. (2019). *Vakıf Üniversitelerinde İç Kontrol ve İç Denetim Sisteminin Etkinliği ve Bir Uygulama*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi.
- Akyel, R. (2010). Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 83-98.
- Altaş, S. (2017). *şirket Denetimi (Bağımsız Denetçi, Denetçi ve Özel Denetçi)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Arı, Z. (2019). *Anonim şirketlerin Denetimi*. Ankara: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Arslan, A. (2012). *Kamu İdarelerinde Stratejik Planlama - Performans Programı - Faaliyet Raporlaması - İç Kontrol Sistemi: Teori - Mevzuat - Uygulama*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- BDDK. (2021, 11 27). *Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu*.
<https://www.bddk.org.tr/>: <https://www.bddk.org.tr/KurumHakkinda/Detay/19>
adresinden alındı
- Cadbury. (1992). *Report of committee on the financial aspects of corporate governance*. London: Gee & Co. Ltd.
- COSO. (2020). *Compliance Risk Management (Applying The COSO ERM Framework)*. USA: COSO.
- Darman, G. M. (2006). *Kurumsal şirket Yönetimi-İyi şirket Yönetimi İçin Kurallar ve Kurumlar*. Ankara: SPK (Sermaye Piyasası Kurulu).

- Dinç, M. (2015). *Türk Ticaret Kanunu (Gerekçeli - Karşılaştırmalı)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.
- Efe, A. (2016). Kamu Yönetiminde Cobit-5 Çerçevesinde Risk Yönetimi: Türkiye'de Kalkınma Ajansları Özelinde Bir Analiz. *"Uluslararası Eğitim, Bilim ve Teknoloji Dergisi"*, 1-18.
- Eminoğlu, C. (2014). *Türk Ticaret Kanunu'nda Kurumsal Yönetim (Corporate Governance)*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Erkan, M. (2012). *Türk Ticaret Kanunu'nda Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma ve İç Denetim*. Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım.
- Fırat, Z. (2020). *İç Denetim Performansının Balanced Scorecard Yöntemiyle Ölçülmesi Modeli*. İstanbul: T.C. İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü. Yayınlanmış Doktora Tezi.
- Gürbüz, A. O., & Ergincan, Y. (2004). *Kurumsal Yönetim: Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler*. İstanbul: Literatür Yayıncılık Dağıtım Paz. San. ve Tic. Ltd. Şti.
- Hazar, H. B. (2014). *Sürekli Denetim Bilgisayar Ortamında Bağımsız ve İç Denetim Planlama, Analiz Teknikleri ve Uygulamalar*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- IFC. (2018, 01 22). *International Finance Corporation*. https://www.ifc.org:https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/e66bacdc-07c6-40f3-b094-8d3ca96a77a0/Indonesia_CG+Manual_2nd_Edition.pdf?MOD=AJPERES&CVI D=mf8483z adresinden alındı
- IIA. (2010b). *İç Denetimin Etkililiğinin ve Verimliliğinin Ölçülmesi, Uygulama Rehberi*. İstanbul: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, IIA.
- IIA. (2019a). *Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği.

- İSMMMO. (2019). *İç Denetime Genel Bir Bakış*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İSMMMO.
- Jones, R. B. (2012). *20 % Chance of Rains (Exploring the Concept of Risk)*. New Jersey: Wiley.
- Kandemir, C., & Kandemir, Ş. (2018). *Denetim İmgesi ve Gerçekliği (Denetim Klasiklerine Genel Bir Bakış)*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.
- Karabayır, M. E. (2019). *Muhasebe ve Denetimde Güncel Konular*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Karlıdağ, G. Ö. (2021). *Denetimde Güncel Yaklaşımlar (Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinde Risk Odaklı İç Denetim ve Kargo Taşımacılığı Şirketi Uygulaması)*. Ankara : Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti. .
- Kaya, B. (2020a). İç Denetçilerin İç Kontrolle İlişkin Rol ve Sorumlulukları. H. Kral içinde, *İç Denetim (Kuruma Değer Katmak)* (s. 147-174). Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. AŞ.
- Kaya, B. (2021b, 11 16). *Dr. Bertan KAYA*. bertankaya.net:
<https://bertankaya.net/2009/04/yoeneticiler-ve-c-denetciler-icin-temel-c-kontrol-bilgileri/> adresinden alındı
- Kaya, E. Ö., & Kaya, B. (2015). *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaygusuzoğlu, H. (2018). *İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimin Etkinliğine Kattığı Değer: Gaziantep, Kahramanmaraş ve Malatya İllerinde Yapılan Bir Araştırma. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi*. Malatya: İnönü Üniversitesi.
- Koban, A. O. (2019). *Sanayi İşletmelerinde İç Denetim ve Kurumsal Yönetimin Etkileşimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim,. "Bütçe Dünyası Dergisi", 4-15.

- Kral, H. (2020). İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimindeki Rolü. H. Kral içinde, *İç Denetim Kuruma Değer Katmak* (s. 175-192). Ankara : Seçkin Yayıncılık Tic. San. AŞ.
- Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim (Güncel Yaklaşımlar)*. İstanbul: Umuttepe Yayınları.
- Kükreler, E., & Kavak, S. (2020). Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğini Olumsuz Etkileyen Faktörler. H. Kral içinde, *İç Denetim Kuruma Değer Katmak* (s. 79-118). Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. AŞ.
- OECD. (2015). *G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (Principles of Corporate Governance)*. Paris: OECD.
- Öcal, N. (2021). *KURUMSAL YÖNETİM: Gelişimi, Teorileri ve Uygulamaları*. Ankara : Gazi Kitabevi.
- Özdemir, S. S., & Tamer, E. (2019). Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Anonim Şirketlerde Genel Kurula İlişkin İlkelerin Değerlendirilmesi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 329-373.
- Özsoy, Z. (2011). *Kurumsal Yönetim ve Yönetim Kurulları*. Ankara: İmge Kitabevi.
- Pamukçu, A. (2019). *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim*. Ankara: Ekim Basım Yayın Dağıtım.
- Polat, E. (2018). *Aile Şirketlerinde Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi: TRC3 Bölgesi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sancak, İ. T. (2019). *Hesap Verebilirlik Işığında Yönetişim ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi .
- Sawyer, L. (2016a). *İç Denetçiler İçin Rehber (İç Denetimin Temelleri)*. İstanbul: TİDE, Caretta Reklam ve Halkla İlişk. Tic. Ltd. Şti.

- Sawyer, L. (2016b). *Sawyer's / İç Denetçiler İçin Rehber. İç Denetim Süreçleri ve Yöntemleri*. İstanbul: TİDE, Caretta Reklam ve Halkla İlişk. Tic. Ltd. Şti.
- Sawyer, L. (2016c). *İç Denetçiler İçin Rehber. Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve Uyumun Temelleri*. İstanbul: TİDE, Caretta Reklam ve Halkla İlişk. Tic. Ltd. Şti.
- Sistemleri, K. K. (2021, 12 21). *Kurumsal Kontrol Sistemleri*. İç.Kontrol.Net:
<https://www.ickontrol.net/erp-partner/ic-kontrol-rehberi/ic-kontrol-sisteminin-tarihsel-gelisimi-kronolojik/> adresinden alındı
- SPK. (2021a, 11 14). *Sermaye Piyasası Mevzuat Sistemi (Kurumsal Yönetim Tebliği)*.
[https://mevzuat.spk.gov.tr/: blob:https://mevzuat.spk.gov.tr/368df132-32f5-4bb5-a060-25aad3aa68f1](https://mevzuat.spk.gov.tr/blob:https://mevzuat.spk.gov.tr/368df132-32f5-4bb5-a060-25aad3aa68f1) adresinden alındı
- SPK. (2022b, 01 31). *Sermaye Piyasası Kurulu*. Sermaye Piyasası Kurulu (Capital Markets Board of Turkey): <https://spk.gov.tr/Duyuru/Goster/2007123/1> adresinden alındı
- Şahin, E. A. (2011). *İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Tic. AŞ.
- Şendur, Y., & Doğukanlı, H. (2019). *Kurumsal Yönetimin Kar Dağıtım Politikasına Etkisi: Teoriler ve Literatür*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Telçeken, N. (2021). *KURUMSAL YÖNETİM: Gelişimi, Teorileri ve Uygulamaları*. Ankara : Gazi Kitabevi.
- TİDE. (2016a). *İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve*. İstanbul: Caretta Reklam ve Halkla İlişk. Tic. Ltd. Şti.
- TİDE. (2021b, 11 27). *Türkiye İç Denetim Enstitüsü*. <https://www.tide.org.tr/anasayfa:https://www.tide.org.tr/page/1/Hakkimizda> adresinden alındı

TİDE. (2021c, 11 27). *TİDE'nin 20 yıllık faaliyetler sunumu*.

<https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Tasları>:

<https://www.tide.org.tr/file/documents/20yil/tide-20yil.pdf> adresinden alındı

Tolkun, A. (2020). *KİT'lerde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Etkinliğinin*

Arttırılmasında İç Denetimin Rolü ve Bir Araştırma. Ankara: Gazi Kitabevi Tic.

Ltd. Şti.

Tutar, H., & Altınöz, M. (2017). Hesap Verebilirlik Bağlamında İç Denetim ve Sorun

Alanları: Eleştirel Bir Analiz. *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 225-245.

Tümer, S. (2010). *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları, Güncel*

Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Uzunoğlu, H. (2019). *Denetimde Seçme Konular 2*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Wikipedi. (2021, 11 15). <https://tr.wikipedia.org/>. Wikipedi Özgür Ansiklopedi:

https://tr.wikipedia.org/wiki/Maslow_teorisi adresinden alındı

Yalçınar, B. (2021). *KURUMSAL YÖNETİM: Gelişimi, Teorileri ve Uygulamaları*.

Ankara: Gazi Kitabevi.

Yılancı, M. (2003). *İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir*

Araştırma. Eskişehir: Osman Gazi Üniversitesi.

HESAP VEREBİLİRLİK BAĞLAMINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SÜREÇLERİNİN İŞLEYİŞİ

ÖZET

Günümüzde şirketlerin artan faaliyet hacmi ve şiddetli rekabet ortamı şirket ortakları ve paydaşlarının daha etkin yönetim sistemlerine olan ihtiyacı artırmaktadır. Bunun sonucunda şirketler kurumsal yönetim alanındaki ilerleme ve gelişmeleri takip ederek bu alanda örgüt yapılarının daha etkin ve verimli yönetilmesi için değişim ve dönüşümü desteklemektedir. Kurumsal yönetimin önemli temel ilkelerinden biri hesap verebilirliktir. Hesap verebilirlik ilkesi, kurum faaliyetlerinin yasalara ve örgüt kurallarına bağlı olarak yönetilmesini amaçlamaktadır. Hiyerarşik olarak üst yönetim ve çalışanların yetki ve sorumlulukları kapsamında hesap vermesi önemli bir gerekliliktir. Hesap verebilirlik ilkesinin sağlanabilmesi önemli ölçüde iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin mevcut ve işler durumda olmasına bağlıdır.

Örgütlerde iç kontrol sisteminin üst yönetim tarafından sürekli olarak izlenmesi ve ihtiyaç duyulan alanlarda geliştirilmesi gerekmektedir. İç kontrol süreci üst yönetime bağlı şekillendiği ve uygulama imkânı bulduğu için iç kontrol faaliyetleri üst yönetimin tutum ve kararlarından etkilenebilmektedir. Bu nedenle örgüt bünyesinde üst yönetimden bağımsız bir iç denetim sürecinin bulunması ve bağımsız bir şekilde yönetim kurulu, ortak ve paydaşlara güvence hizmeti sunabilmesi gerekmektedir.

Örgütlerde hiyerarşik olarak hesap verebilirliğin başarılı bir şekilde sağlanabilmesi iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin uluslararası standartlar temelinde bütüncül ve sistematik olarak kurulması ve işletilmesi ile mümkün olabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim, Hesap Verebilirlik, İç Kontrol, İç Denetim.

FUNCTIONING OF INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT PROCESS IN THE CONTEXT OF ACCOUNTABILITY

ABSTRACT

Today, the increasing activity volume of companies and the fierce competition environment increase the need for more effective management systems of company partners and stakeholders. As a result, companies follow the progress and developments in the field of corporate governance and support change and transformation for a more effective and efficient management of organizational structures in this field. One of the important basic principles of corporate governance is accountability. The principle of accountability aims to manage the activities of the institution in accordance with the laws and organizational rules. Hierarchical accountability of senior management and employees within the scope of their authority and responsibilities is an important requirement. Achieving the principle of accountability largely depends on the existing and functioning internal control and internal audit processes.

The internal control system in organizations should be constantly monitored by the senior management and improved in the areas needed. Since the internal control process is shaped by the top management and has the opportunity to be implemented, internal control activities can be affected by the attitudes and decisions of the top management. For this reason, it is necessary to have an internal audit process independent from the top management within the organization and to be able to provide assurance services to the board of directors, partners and stakeholders independently.

Successfully achieving hierarchical accountability in organizations is possible by establishing and operating internal control and internal audit processes in an integrated and systematic manner on the basis of international standards.

Keywords: Corporate Governance, Accountability, Internal Kontrol, Internal Audit.