

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

İÇ DENETİM VE KURUMSAL YÖNETİM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hande KÜPÇÜ

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme

Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

HAZİRAN-2011

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İÇ DENETİM VE KURUMSAL YÖNETİM


YÜKSEK LİSANS TEZİ


Hande KÜPÇÜ


Enstitü Anabilim Dalı : İşletme

Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Bu tez 24 / 06 / 2011 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir


Prof. Dr. Hilmi KIRLIÖZ


Prof. Dr. Haluk YILMAZ


Doç. Dr. A. Kemal ÇAN

Jüri Başkanı

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Hande KÜPÇÜ

13 Mayıs 2011

ÖNSÖZ

İç denetim, organizasyona, risklerin yönetilmesinde, kurumsal yönetim etkinliğinin arttırılmasında sistemli ve disiplinli bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin elde edilmesine yardımcı olur. İç denetimin işletme yönetimine sağladığı katkılar, işletmeler kurumsal yapıya dönüştüğünde daha da fazla ortaya çıkmaktadır.

Şirketlerin hissedarlarına ve diğer menfaat gruplarına en fazla yarar sağlayacak şekilde yönetilmelerini hedefleyen kurumsal yönetim kavramı, son yıllarda en çok tartışılan ve vurgu yapılan konulardan birisidir.

İç denetim, işletmelerde güçlü kurumsal yönetim anlayışı uygulamalarının gerçekleştirilmesinde çok büyük rol oynamaktadır. Kurumsal yönetim anlayışını benimseyen ve iç denetim faaliyetlerini hayata geçiren işletmelere, piyasada daha fazla güven duyulmaktadır. Bu bağlamda iç denetim ve kurumsal yönetim konusu, üzerinde durulmaya değer bulunmuştur.

Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU'na teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Ayrıca, bugünlere ulaşmamda emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim aileme de şükranlarımı sunarım. Yetişmemde katkıları olan tüm hocalarıma da minnettar olduğumu ifade etmek isterim.

Hande KÜPÇÜ

13 Mayıs 2011

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	vii
TABLO LİSTESİ	viii
ŞEKİL LİSTESİ	ix
ÖZET	x
SUMMARY	xi
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: MUHASEBE DENETİMİ	4
1.1. Denetimin Tanımı	4
1.2. Denetimin Tarihi Gelişimi	5
1.3. Denetimin Unsurları	6
1.4. Denetimin İşlevleri	8
1.5. Denetime İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri	8
1.6. Denetimin Amacı	9
1.7. Denetim Türleri	9
1.7.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	10
1.7.2. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	12
1.7.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	12
1.7.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	13
1.8. Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki	15
1.9. Muhasebe Denetiminin Önemi ve Sağladığı Faydalar	16
BÖLÜM 2: İÇ DENETİM	18
2.1. İç Denetim Kavramı	18
2.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	20
2.3. İç Denetimin Özellikleri	24
2.3.1. Fonksiyonel Bağımsızlık	24
2.3.2. Kuruma Değer Katma	25
2.3.3. Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama	25
2.3.4. Güvence Sağlama	25
2.3.5. Danışmanlık Hizmeti Sağlama	26

2.3.6. Standartlara Göre Yürütülme.....	26
2.4. İç Denetim Unsurları.....	27
2.5. İç Denetim Kapsamı.....	28
2.6. İç Denetimin Amaçları.....	32
2.7. İç Denetimin Önemi.....	35
2.8. İç Denetime İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri.....	36
2.9. İç Denetim Türleri.....	38
2.9.1. Mali Denetim.....	39
2.9.2. Uygunluk Denetimi.....	39
2.9.3. Performans Denetimi.....	39
2.9.4. Sistem Denetimi.....	40
2.9.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	40
2.10. İç Denetimin Yararları.....	40
2.11. İç Denetimde Etkinlik.....	42
2.12. İç Denetim Mesleği.....	44
2.12.1. İç Denetçi.....	44
2.12.2. İç Denetçinin Organizasyon İçindeki Yeri.....	45
2.12.3. İç Denetçinin Yetki, Görev ve Sorumlulukları.....	45
2.12.4. İç Denetçinin Başarı Koşulları.....	47
2.12.5. İç Denetim Mesleğinin Uygulanmasına İlişkin İlkeler.....	47
2.12.6. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları.....	48
2.13. İç Denetim ve İç Kontrol.....	51
2.13.1. İç Kontrol Kavramı.....	52
2.13.2. İç Kontrol Sisteminin Yapısı.....	52
2.13.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	53
2.13.4. İç Kontrol Sisteminin Unsurları.....	54
2.13.4.1. Kontrol Ortamı.....	54
2.13.4.2. Risk Değerleme.....	55
2.13.4.3. Kontrol Faaliyetleri.....	56
2.13.4.4. Bilgi ve İletişim.....	56
2.13.4.5. Gözlemleme.....	56
2.13.5. İç Kontrol Sisteminin Önemi.....	57

2.13.6. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri	59
2.13.7. İç Denetim ve İç Kontrolün Karşılaştırılması.....	60
2.13.8. İç Denetim ve İç Kontrolün İlişkisi	61
2.14. İç Denetimin Temel Yönetim Fonksiyonları ile İlişkisi	62
2.14.1. İç Denetimin Planlama Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü	63
2.14.2. İç Denetimin Örgütlenme Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü	63
2.14.3. İç Denetimin Yürütme (Yöneltme) Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü.....	64
2.14.4. İç Denetimin Koordinasyon Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü	64
2.14.5. İç Denetimin Kontrol Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü	65
2.15. Yönetim Kültüründeki Değişmeler ve İç Denetime Etkisi	66
2.16. İç Denetim Uygulamalarında Yeni Arayışlar	68
2.16.1. Daha Pro-Aktif Bir Yaklaşımın Benimsenmesi	69
2.16.2. Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşılması	70
2.16.3. Risk Yönetimi Üzerine Daha Fazla Yoğunlaşılması	70
2.16.4. Denetim Kalitesinin Süreklilik Temelinde Yükseltilmesi	72
2.16.5. Teknolojik İmkanlardan Giderek Artan Biçimde Yararlanılması	73
2.17. İç Denetimin Geleceği ve Yeni Yönelimler.....	73
2.18. İç Denetim Hakkında Farkındalık Yaratmak İçin Yapılması Gereken Faaliyetler	75
BÖLÜM 3: KURUMSAL YÖNETİM	77
3.1. Kurum ve Kurumsallaşma.....	77
3.2. Kurumsal Yönetim Kavramı	78
3.3. Kurumsal Yönetimin Tanımı	78
3.4. Kurumsal Yönetimin Kapsamı.....	80
3.5. Kurumsal Yönetimin Özellikleri.....	81
3.6. Kurumsal Yönetim ve Geleneksel Yönetim	81
3.7. Kurumsal Yönetimin Doğuşu ve Gelişimi.....	84
3.8. Kurumsal Yönetimin Doğuşunda ve Gelişiminde Etkili Olan Faktörler	85
3.9. Kurumsal Yönetimin Amaçları	86
3.10. Kurumsal Yönetimin Önemi	88

3.10.1. Kurumsal Yönetimin Türkiye Açısından Önemi.....	90
3.10.2. Kurumsal Yönetimin Öneminin Artmasına Neden Olan Gelişmeler	91
3.11. Kurumsal Yönetimin Bileşenleri ve Kaynakları	93
3.11.1. Kurumsal Yönetimin Bileşenleri	93
3.11.2. Kurumsal Yönetimin Kaynakları.....	93
3.12. Kurumsal Yönetimin İlkeleri	95
3.12.1. Şeffaflık İlkesi	95
3.12.2. Hesap Verebilirlik İlkesi.....	96
3.12.3. Sorumluluk İlkesi.....	97
3.12.4. Eşitlik İlkesi (Adillik İlkesi).....	97
3.13. Kurumsal Yönetim Alanındaki Temel Yaklaşımlar	98
3.14. Kurumsallaşma Süreci	101
3.15. Kurumsal Yönetimin Sağladığı Faydalar.....	101
3.15.1. Yatırımcılar Açısından.....	101
3.15.2. Menfaat Sahipleri Açısından	102
3.15.3. İşletmeler Açısından	102
3.15.4. Ülke Ekonomisi Açısından	104
3.16. Kurumsal Yönetim Etkinliğini Artıran Uygulamalar	105
BÖLÜM 4: İÇ DENETİM VE KURUMSAL YÖNETİM.....	107
4.1. İç Denetimde Değişime Sebep Olan Gelişmeler.....	110
4.1.1. Çokuluslu Şirketler	111
4.1.2. Bilgi ve Teknoloji Üretimindeki Artış.....	111
4.1.3. Küreselleşme ve Şeffaflaşma İhtiyacı.....	111
4.1.4. Risk Yönetiminin Artan Önemi.....	112
4.1.5. İçsel Ekonominin Ön Plana Çıkması	112
4.1.6. Kurumsallaşma ve Kurumsal Yönetimin Artan Önemi.....	113
4.1.7. Yasal Düzenlemeler.....	113
4.2. Kurumsal Yönetim Anlayışı ile Birlikte Denetimlerin Artan Rolü	114
4.3. Kurumsal Yönetim Anlayışı ile Birlikte İç Denetimin Artan Önemi	115
4.4. Kurumsal Yönetim Açısından İç Denetimin Uygulanma Nedenleri	117
4.4.1. Yönetime Danışmanlık ve Yardım	117

4.4.2. Sorumluluk ve Hesap Verebilme	117
4.4.3. Tasarruf İhtiyacı.....	118
4.4.4. Vekâlet Teorisi.....	118
4.4.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı	118
4.5. Kurumsal Yönetim Anlayışı İçerisinde İç Denetimin Önemi Artıran Düzenlemeler	119
4.6. Kurumsal Yönetim ile Beraber Önemi Artan Denetim Komitesi.....	120
4.6.1. Denetim Komitesi Kavramı	120
4.6.2. Denetim Komitesinin Görev ve Sorumlulukları.....	122
4.6.3. Denetim Komitesinin İç Denetimdeki Yeri	123
4.7. Kurumsal Yönetim Anlayışına Göre Etkin Bir İç Denetim	124
4.7.1. İç Denetçinin Kurumsal Yönetim Anlayışına Göre Yetki ve Sorumluluğu	126
4.8. İç Denetimin Kurumsal Yönetimin Katılımcıları ile Olan İlişkisi.....	126
4.8.1. İç Denetimin Denetim Komitesi ile Olan İlişkisi	127
4.8.2. İç Denetimin Yönetim Kurulu ve Üst Yönetimle İlişkisi	128
4.8.3. İç Denetimin Bağımsız Denetçilerle Olan İlişkisi	129
4.9. Kurumsal Yönetim Anlayışı ile Beraber İç Denetimin Başarı Faktörleri.....	130
4.10. İç Denetçilerin Kurumsal Yönetim Anlayışı ile Birlikte Değişen Rolü	130
4.11. İç Denetçinin Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulanışındaki Rolü	131
4.12. Özel Bir Şirketin Kurumsal Yönetiminde İç Denetimin Rolünü Belirlemek Üzere Yapılan Bir Uygulama	132
4.12.1. Genel Açıklama	132
4.12.2. Uygulaması Yapılan Şirket İle İlgili Bilgiler.....	133
4.12.3. Uygulamanın Yapıldığı Şirkette Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Önemi	134
4.12.4. İç Denetim Bölümü.....	135
4.12.5. İç Denetim Süreci	138
4.13. İç Denetimin Kurumsal Yönetimdeki Öneminin İncelendiği Uygulamanın Değerlendirilmesi	145

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	147
KAYNAKÇA	150
ÖZGEÇMİŞ.....	165

KISALTMALAR

ECIIA	:European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu)
IIA	:Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	:Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TÜSİAD	:Türkiye Sanayicileri ve İş Adamları Derneği

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Muhasebe ve Denetim İlişkisi.....	16
Tablo 2: İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı	23
Tablo 3: İç Kontrol ile İç Denetimin Karşılaştırılması.....	61
Tablo 4: İç Denetimin Değişim Anlayışı Karşılaştırılması	68
Tablo 5: Geleneksel Yönetim ile Kurumsal Yönetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması.....	83
Tablo 6: Anglo-Saxon ve Kıta Avrupası Kurumsal Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması.....	100

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 : Denetimin Kavramsal İfadesi.....	7
Şekil 2 : Reaktif ’ten Proaktife Geçiş	24
Şekil 3 : İç Denetçinin Sorumlulukları	46
Şekil 4 : İç Kontrol Sisteminin Önemi	58
Şekil 5 : Kurumsal Yönetimin Makro Ekonomik Etkileri.....	89
Şekil 6 : Kurumsal Yönetim Anlayışının Temel İlkeleri.....	95
Şekil 7: Denetim Komitesinin, Yönetim Kurulu, Bağımsız ve İç Denetimi ile İlişkisi.....	121
Şekil 8 : İç Denetimin Yönetime Sağladığı Yararlar.....	129
Şekil 9 : Şirket Organizasyon Şeması.....	134
Şekil 10 : İç Denetim Organizasyon Şeması	137
Şekil 11 : İç Denetim Sürecinin Akış Diyagramı	139
Şekil 12 : İç Denetçi Görevlendirilmesi ile İlgili Tebliğ Yazı Örneği	140
Şekil 13 : İç Denetçinin Çalışma Dosyasına Ait Örnek	141
Şekil 14 : İç Denetim Raporu	142

Tezin Başlığı: İç Denetim ve Kurumsal Yönetim	
Tezin Yazarı: Hande Küpçü	Danışman: Prof. Dr. Hilmi Kırılıoğlu
Kabul Tarihi: 24 Haziran 2011	Sayfa Sayısı: xi (ön kısım) + 164 (tez)
Anabilimdalı: İşletme	Bilimdalı: Muhasebe ve Finansman
<p>İç denetim ve kurumsal yönetim kavramları son yıllarda önemi gittikçe artan kavramlar arasındadır.</p> <p>İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.</p> <p>Kurumsal yönetim, bir işletmenin geleceğe yönelik hedefleri doğrultusunda daha sağlam adımlar atıp daha uzun ömürlü olabilmesi ve öncelikle, hissedarlarının, yatırımcılarının ve çalışanlarının olmak üzere tüm çıkar gruplarının haklarının korunması amacıyla gerçekleştirilen uygulamalar bütünüdür.</p> <p>Etkin bir kurumsal yönetim, etkin bir iç denetimi gerektirir. İç denetim, kurumsal yönetim anlayışının uygulanmasında ihtiyaç duyulan önemli bir araç durumundadır. Kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasında iç denetim faaliyetinin rolü büyüktür. Güçlü ve etkin bir iç denetim, kurumsal yönetim anlayışının temel başarı faktörlerindedir.</p> <p>Bu çalışmanın amacı, iç denetim ve kurumsal yönetimin önemini, iç denetimin kurumsal yönetimdeki rolünü ve iç denetim sisteminin işletmelerin kurumsal yapıya geçişlerinde yaptığı katkıları açıklamaktır.</p> <p>Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmada, geniş kapsamlı literatür taraması ve eleştirel kaynak incelemesine yer verilmiştir. Ayrıca çalışmanın son bölümünde, iç denetim ve kurumsal yönetim ile ilgili özel bir şirkette gerçekleştirilmiş olan uygulama çalışmasına yer verilmiştir.</p>	
Anahtar kelimeler: Muhasebe Denetimi, İç Denetim, Kurumsal Yönetim	

Title of the Thesis: Internal Audit and Corporate Governance	
Author: Hande K�p�u	Supervisor: Prof. Dr. Hilmi Kırılıoğlu
Date: 24 June 2011	Nu. of pages: xi (pre text) + 164 (main body)
Department: Business	Subfield: Accounting and Finance
<p>Internal audit and corporate governance concepts are the ones that have increasing importance in recent years.</p> <p>Internal audit is an independent and objective confidence and consulting activity that pursues the goal of improving an institution's activities and enriching them.</p> <p>Corporate governance is, the body of practices carried out to provide an enterprise to take stronger steps in the direction of its future goals and to become longer-lived, and to provide protection of rights of all interest groups notably shareholders, enterprisers and workers.</p> <p>Efficient corporate governance needs an efficient internal audit. Internal audit is an important tool that is needed in the implementation of the concept of corporate governance. Internal audit has an important role in implementing corporate governance principles. Strong and effective internal audit is one of the key success factors for corporate governance.</p> <p>The purpose of this study is to indicate the importance of internal audit and corporate governance, the role of internal audit in the corporate institution and also their contributions to the corporate structure.</p> <p>The study consists of four parts. In this study, a comprehensive literature search and critical source review take part. In addition, an implementation that is related to internal audit and corporate governance about a private company, takes place in the last part of the study.</p>	
Keywords: Auditing, Internal Audit, Enterprise Governance	

GİRİŞ

Özellikle son yıllarda kurumsal yönetim ve iç denetim kavramları tüm dünyada ve ülkemizde ön plana çıkan kavramlardandır. Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmeler, kurumsal yönetim kalitesini sağlamak amacıyla iç denetim faaliyetine ihtiyaç duymaktadırlar.

Etkin bir kurumsal yönetim, etkin bir iç denetimi gerektirmektedir. Etkin yürütülen bir iç denetim faaliyeti sonucunda işletmenin kurumsal yönetim süreçlerinin iyileştirilerek etkinliklerinin artırılması sağlanır ve işletmenin amaçlarına ulaşması da mümkün olur.

Çalışmanın Önemi

Küresel rekabet, globalleşme, uluslararası yatırımların artışı ve dünyada yaşanan şirket skandalları kurumsal yönetime odaklanılmasına ve iç denetimin rolünün ön plana çıkmasına neden olan gelişmelerdir.

Artan rekabet ile birlikte işletmelerin faaliyetlerinin genişlemesi sonucunda uzmanlaşma olgusu önem kazanmıştır. İşletmelerin faaliyetlerini daha yakından izleyebilmeleri, iş süreçlerinin kontrolünü gerçekleştirebilmeleri için iç denetimin önemi ve gerekliliği ortaya çıkmıştır. İç denetim, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve ona değer katmak amacıyla güden, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

Kurumsal yönetim ise, bir işletmenin amaçlarına ulaşması yolunda güçlü adımlar atarak daha uzun ömürlü olabilmesi ve başta hissedarlarının, yatırımcılarının ve çalışanlarının olmak üzere tüm çıkar gruplarının haklarının korunmasını sağlamak için gerçekleştirilen uygulamalar bütünüdür. Kurumsal yönetimin tüm dünyada kabul gören temel ilkeleri; hesap verebilirlik, şeffaflık, adillik ve sorumluluktur.

Kurumsal yönetim anlayışının ayrılmaz bir parçasını da iç denetim faaliyeti oluşturmaktadır. Günümüzün hızla gelişen ve değişen denetim ortamında iç denetimin kalitesi kurumsal yönetim anlayışının başarısı için gerekli bir unsurdur.

Kurumsal yönetim açısından iç denetimi değerlendirdiğimizde, süreçlerin iyileştirilmesi, kurumsal performans, katma değer yaratılması ve insan kaynağının gelişiminde rolü olduğu görülmektedir. Bu rolleri açısından da iç denetim kurumsal yönetimin güvencesi olarak değerlendirilmektedir.

Hem ülkemizde hem de tüm dünyada kurumsal yönetim ile ilgili düzenlemelere bakıldığında iç denetimin öneminin giderek arttığı görülmektedir. İç denetim faaliyeti, hem işletmelerin hedeflerine ulaşması açısından hem de kurumsal yönetimi güçlendirme konusunda işletme yönetimi için çok değerli bir kaynaktır. Bir işletmede, iç denetim faaliyetinin varlığı ve uygulanması, işletmenin kurumsal değerine olumlu katkılar sağlayacaktır.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, işletmelerde önemi gittikçe artan iç denetim ve kurumsal yönetim kavramlarının önemini açıklamak, iç denetimin kurumsal yönetim ile olan ilişkisini, kurumsal yönetim anlayışı kapsamında iç denetimin rolünü ve iç denetim sisteminin işletmelerin kurumsal yapıya geçişlerinde yaptığı katkıları açıklamaktır.

Çalışmanın Kapsamı

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, denetim kavramı, denetimin unsurları, denetimin amacı, denetim türleri, denetime ihtiyaç duyulmasının nedenleri, denetimin önemi ve sağladığı faydalar açıklanmıştır.

İkinci bölümde, iç denetim kavramı, iç denetimin tarihsel gelişimi, iç denetimin özellikleri, iç denetim kapsamı, unsurları, önemi, amaçları, türleri, faydaları, iç denetim ve iç kontrol, iç denetimin temel yönetim fonksiyonları ile ilişkisi ve iç denetim uygulamalarındaki yeni uygulamalar ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, kurumsal yönetim kavramı, özellikleri, kapsamı, kurumsal yönetimin ortaya çıkışında etkili olan faktörler, amaçları, önemi, kurumsal yönetimin ilkeleri, kurumsallaşma süreci, kurumsal yönetimin etkinliğini artıran uygulamalar ve kurumsal yönetimin sağladığı faydalara yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise, bu çalışmanın odak noktası olan iç denetim ve kurumsal yönetim konusu ele alınmıştır. Bu bölümde iç denetimde değişime sebep olan gelişmeler açıklandıktan sonra, kurumsal yönetim anlayışı ile birlikte iç denetimlerin artan rolü ve önemi, kurumsal yönetim anlayışı açısından iç denetimin uygulanma nedenleri, kurumsal yönetim anlayışı içerisinde iç denetimin önemini artıran

düzenlemeler, kurumsal yönetim anlayışı açısından etkin bir iç denetim, kurumsal yönetim anlayışıyla birlikte iç denetimin başarı faktörlerinin neler olduğu, iç denetçilerin kurumsal yönetim anlayışı ile birlikte değişen rolü ve iç denetçinin kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanışındaki rolü açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümde özel bir şirkette kurumsal yönetim ve iç denetim arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek için bir uygulama gerçekleştirilerek çalışma tamamlanmıştır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada geniş kapsamlı literatür taraması gerçekleştirilerek, eleştirel bir kaynak incelemesi yapılarak konu ile ilgili önemli ve detaylı bilgilere ulaşılmıştır. Bu nedenle, kütüphaneden, internetten kaynak incelemesi yapılmıştır. Konu ile ilgili olarak; kitap, makale, tez, dergi, internet gibi kaynaklardan yararlanılmıştır. Ayrıca son bölümde özel bir şirkette gerçekleştirilen uygulama çalışmasına yer verilmiştir.

BÖLÜM 1: MUHASEBE DENETİMİ

Küreselleşmenin artması ile birlikte işletmelerin değişen koşullara uygun bir şekilde yönetilmesinin de önemi artmıştır. Şirketlerin yöneticileri, işletme faaliyetleri ile ilgili finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak sorumluluğunu üstlenmişlerdir. Bunun sonucunda ise finansal bilgilerin elde edildiği muhasebenin önemi daha çok artmıştır.

İşletmelerin muhasebe ile ilgili kayıtlarının ve bunun sonucunda oluşan mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre denetlenmesi, muhasebe denetimi olarak adlandırılmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde, muhasebe denetiminin tanımına, tarihsel gelişimine, unsurlarına, denetim türlerine yer verilmiş, muhasebe denetiminin önemi ve işletmelere sağladığı faydalar belirtilmiştir.

1.1. Denetimin Tanımı

Denetim, şirketlerdeki kontrol mekanizmalarının etkin ve verimli bir biçimde çalışmasını sağladığı gibi, bu mekanizmaların nasıl daha iyi hale getirilebileceği konusunda da yönetime yardımcı olacaktır (Yılancı ve Sevim, 1991:127). Özellikle iç denetim işletme yönetimi için önemli bir kaynaktır.

Denetim kavramı ya da denetleme eyleminin sözlükteki anlamı “Bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesidir.” (Ergin, 2006:8).

Denetim, en genel haliyle bir örgütün faaliyetlerine ve olgularına ilişkin açıklanan bilgilerin önceden belirlenen kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir (Arens ve Loebbecke, 1997:4; Ceyhan, 2010:3).

Muhasebe denetimi konusunda dikkati çeken bazı özellikler aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2000:23-24):

- Denetim ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır.
- Denetim bir karşılaştırma sürecidir. Denetim faaliyetlerinde temel olarak yapılan işlem, işletmenin doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin kendi doğrularının karşılaştırılmasıdır. Denetçinin doğrularının dayandığı önceden

saptanmış ölçütler denetimin türüne göre değişmektedir. Muhasebe denetimi yapılıyorsa ölçüt genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir, vergi denetimi yapılıyorsa ölçüt vergi mevzuatıdır, iç denetim yapılıyorsa ölçüt devlet veya işletme tepe yönetimi tarafından konulan kurallardır.

- Denetim kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır. Her denetim çalışmasında denetçi, belli bir görüşe ulaşabilmek için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamalıdır.
- Denetim, konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip bağımsız kişilerce yürütülür.
- Denetim sürecinin, son safhasını oluşturan denetim raporu her denetim çalışmasının sonucunda düzenlenir.

Denetim; amaçlara verimli bir şekilde ve zamanında ulaşım ulaşılmadığını tayin eden bir araçtır. Bu tanıma göre denetimin üç ana ögesi bulunmaktadır (Köksal, 1974:52):

- İlk olarak ulaşım istenen amaçların bulunması gerekmektedir. Bu amaçlar örgütün ana amaçlarıdır.
- Denetimin ikinci ögesi verimliliklerdir. Belirlenen amaçlara, verimli bir biçimde; fazladan para, emek, malzeme ve zaman harcamadan ulaşım önemlidir.
- Üçüncü öge ise zamanıdır. Belirlenen amaç ve sonuçlara, belirlenen zaman içinde ulaşım gerekmektedir.

Denetimin örgütsel yaşama iki önemli etkisi vardır (Ertekin, 1998:497):

- Birincisi; çalışanların denetimin varlığını bilmesi, davranışlarında sürekli olarak düzeltici bir etki yapacaktır. Denetimin yapılacağı bilgisi hataların düzeltilmesine yol açar.
- İkincisi ise; denetim sonucundaki rapor ve bu raporun sonuçlarında görülür. Rapor ile belirtilen eksiklik ve hataların düzeltilme çabası, işletmenin gelişimine sürekli ve pozitif bir etki sağlayacaktır.

1.2. Denetimin Tarihi Gelişimi

Denetim, ticari ve mali olayların ortaya çıkışıyla birlikte başlayan bir olgudur. Modern denetim çalışmaları 1900'lü yılların başlarında denetçilerin işletme belge ve

kayıtlarında olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkartma çabaları şeklinde gelişme göstermiştir. Bu yaklaşıma “Belge Denetimi” adı verilmiştir. Ancak 1930’lu yıllardan itibaren belge bazında inceleme yerine, işletmelerin mali tabloları bir bütün olarak incelenmeye ve görüş verilmeye başlanmıştır. Günümüzde de başarılı bir biçimde sürdürülen bu yaklaşıma Mali Tablo Denetimi adı verilmiştir (Ataman ve diğ., 2001:16).

Denetim mesleğinde esas gelişme 1950’lerden sonra görülmektedir. Bu yıllardan sonra denetim amacı değişmiş ve genişlemiş ve finansal tabloların rakam yönünden doğruluğunun araştırılmasından ziyade işletmenin iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına oturmuştur (Güredin, 2000:8).

Denetim olgusu önceleri yalnız sermayedarlar açısından kayıtların kontrolü şeklinde gerçekleşmiştir. Ancak zaman içerisinde teknik ve ekonomik gelişmelerin itici gücüyle borsaların gelişmesinin şirket hisselerinin geniş halk kitlelerine yayılmasına neden olması sonucunda, işletmeye sahip olanlar ile yöneticiler ayrılmış, işletme hesaplarının, faaliyet sonuçlarını kontrol etmek isteyen ortaklar (sahipler) adına, bağımsız ve uzman kişilerce denetlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki şirketlerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır, bunun sonucunda denetim, uluslararası nitelikte örgütlenmelere ihtiyaç duymaya başlamıştır. Günümüzde küreselleşme, artan rekabet şirketlerin mali görünümünü açık, doğru, anlaşılabilir ve tarafsız şekilde yansıtan finansal raporların önemi daha da artmıştır (Baydarol, 2007:7).

1.3. Denetimin Unsurları

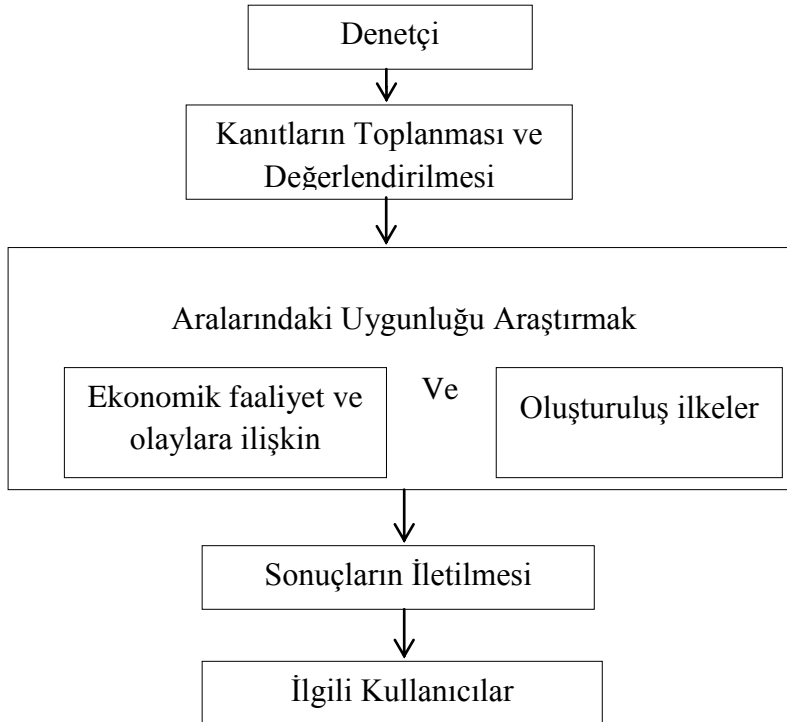
Denetimin unsurları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir (Başpınar, 2005:35):

- Denetim bir süreçtir: Denetim faaliyeti çeşitli evreler halinde gerçekleştirilir. Birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dahilinde sürdürülür.
- İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: İşletmenin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Söz konusu raporlar ve beyanlar işletme tarafından hazırlanmış ve

menfaat gruplarına sunulmuştur. Denetim bu iddiaların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.

- Önceden saptanmış ölçütler: Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçütlere göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu ölçütler, kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.
- Uygunluk derecesini tespit etmek: İddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun araştırılmasını ifade eder.
- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: Denetçi, işletmenin iddialarının doğruluğu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve işletmelerden bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır.
- İlgi duyanları bilgilendirme: İşletmeyle ilgili finansal olaylarla birçok kişi ve işletmenin doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetçi bu ilgililere, işletmenin finansal bilgileri konusunda yaptığı denetimin sonunda ulaştığı sonucu yazılı bir raporla açıklar. Bu aşama denetimin son aşamasını oluşturur.

Şekil 1: Denetimin Kavramsal İfadesi



Kaynak: Kardeş, 1996:7; Muğal,2007:7

1.4. Denetimin İşlevleri

Denetimin işlevlerini şu şekilde sıralayabiliriz (Candan, 2007:14):

- Öncelikle denetim; yönetenlere, yönetime/karar mercilerine doğru, güvenilir ve objektif bilgi sağlar.
- Diğer yandan, sürekli ve sistematik olarak gerçekleştirilen bir faaliyet olarak denetim, yönetim ve çalışanlar bakımından irade ve istek dışı bir gelişme sağlar.
- Denetimin önleyici ve sınırlayıcı bir işlevi bulunmaktadır. Bu anlamda denetlenen birim ve kişilerin istenmeyen noktaya gelmesi, olumsuz durumda karşılaşılması denetimin caydırıcı ve yönlendirici özelliğiyle sağlanmış olur.
- Denetim, hata bulma ve cezalandırma odaklı bir faaliyet olarak değil, yanlışlık ve hataların, kötü uygulamaların düzeltilmesi, etkin ve yeterli olmayan iş ve süreçlerin geliştirilmesi, gerekli önlemlerin alınması ve bu konuda önerilerde bulunulması suretiyle yapılır.
- Ayrıca, denetim, kurum içinde birimler ve çalışanlar arasında bir koordinasyon ve hedef birliği sağlamaya yardımcı olur.
- Denetim, bunların yanında faaliyetlerin, iş ve işlemlerin hukuka ve ilgili kurallara uygun, zamanında, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesine katkı sağlar.
- Denetimin, genel kabul gören bir işlevi de yürütülen danışmanlık faaliyetleriyle yönetime destek sağlanması ve bu konuda profesyonel uzmanlık bilgisinin yönetimle paylaşılmasıdır.

Kontrol, içinde bulunulan zaman parçasındaki işlemleri konu alır. Denetim ise geçmiş bir zaman parçası içindeki işlemleri konu alır ve inceler. Etkili bir kontrolün bulunmaması halinde, etkili bir denetimden de söz edilemez. İç kontrolün yapılmadığı kurumlarda, sağlıklı bir denetim de yapılamaz (Gürdoğan, 2003:9).

1.5. Denetime İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

Denetime işletmeler açısından ihtiyaç duyulmasında çeşitli nedenler etkili olmuştur.

Denetime ihtiyaç duyulmasının nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz (Altuğ, 2000:4-5):

- Çeşitli kararlarda isabet için denetim gereklidir. Toplumsal yaşantının çeşitli aşamalarında karar alıcı kişiler, konuyla ilgili olan diğerlerinin bildirimlerine göre davranırlar, kararlarda isabetli olmaları için bu bildirimlerin doğruluğunu araştırmak gerekir. Denetime örnek olarak, vergi yükümlülerinin defter kayıtlarının incelenmesini verebiliriz. Vergi yükümlülerinin bildirimlerindeki doğruluk derecesi, bu konuda uzman denetçiler tarafından incelenmelidir ki vergi kaybı önlenesin.
- Denetlenen birim için de, mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı aramak, dolayısıyla olumlu gelişimi sağlamak için denetim gereklidir.
- Denetlenen birimler arasında uygulama farklılığını gidermek için denetim yapmak yararlıdır. Denetim sonucu uygulama farklılıkları saptanırsa, gereken önlemleri almak kolaylaşır.
- Uygulamadaki birtakım olumsuzlukları ortaya çıkarmak denetimle gerçekleşir. Yanlışlık, kusur, baştan savmacılıktan başka hile, yolsuzluk vb. çeşitli art niyetli tutumları saptamak için ilgili birimin denetimden geçmesi gerekir. Böylece olumsuzluklara karşı önlem alınabilir.

1.6. Denetimin Amacı

Denetimin amacı, özü itibariyle mali tablolarda açıklanan bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunun tespitidir. Bir başka ifade ile açıklanan bilgilerin içerdiği riskin minimize edilmesi ve bu sayede söz konusu bilgileri kullanan kullanıcıların korunmasıdır (Uğur, 1999:38; Baydarol, 2007:4).

Denetimde temel amaç; istenilen amaç ile gerçekleşen durumun karşılaştırılması, yaklaştırılmasıdır. Denetim, var olanla olması gerekeni karşı karşıya getirir, uygunluk ya da sapmadan hangisinin daha büyük olduğunu tespit eder.

Denetim; bir meslek olmaktan çok kalkınmanın ve çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir halkası, ülkeyi geliştiren girişimlerin itici gücü ve kalkındıran unsurların birbiriyle pekişmesi için gereklidir (Köse, 1999:63).

1.7. Denetim Türleri

Denetim; yapılış nedenine, amacına, denetçinin statüsüne ve denetimin uygulama zamanına göre farklı başlıklar altında sınıflandırılabilir.

1.7.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amacına göre denetimin uygulanma nedeni, bir işletmeye ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere göre, geçen döneme ilişkin bilgilerle karşılaştırılmasının yapılarak, işletme hakkında belli bir fikre ulaşmayı temin etmektedir (Aksoy, 2006:64-68).

Amaçlarına göre denetim türleri; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üçe ayrılır.

- a) Finansal (Mali) Tabloların Denetimi:** Mali tabloların denetimi, bir şirkete ait mali tabloların, ait oldukları şirketin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal hükümlere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hakkında bir kanaate (görüşe) ulaşmaktadır (Dalak, 2000:68).

Mali tabloların denetimi, teoride ve uygulamada gerçekleştirilen en yaygın denetim türüdür. İşletmelerde mali tabloların denetimi yapılmak suretiyle, mali tablolardaki hatalı veya hileli beyanlar ortaya çıkarılmakta ve böylelikle mali tablolar güvenilir hale getirilmektedir (Akgül, 2000:2).

Bu denetim türünde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktadır (Güredin,2000:5). Finansal tablo denetiminin konusu, finansal tablolarda beyan edilen bilgilerdir.

Mali tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2000:27-28; Eliuz, 2007:21):

- Bu tür denetimin amacı şirketin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktadır.
- Mali tabloların denetleyen denetçi, şirketten veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Amaç, mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır.
- Denetçi tarafından mali tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır.
- Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu, mali tablonun yüzde yüz güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

b) Uygunluk Denetimi: Uygunluk Denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Uygunluk denetimi, iç denetçiler ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir (Kenger, 2001:7).

Uygunluk denetiminin amacı, denetlenen işletmenin personeli tarafından yapılan işlemlerde belli bir otorite tarafından konulmuş olan usul ve kurallara uyulup uyulmadığının tespit etmektedir (Kepekçi, 2000:2).

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır. Bu nedenle çoğunlukla uygunluk denetimi iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır.

c) Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi): Faaliyet Denetimi, işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla, işletme politikalarını ve bunların sonuçlarını değerlendirme ve buna ilişkin tavsiyelerde bulunma faaliyetleridir (Erdoğan, 2005:4).

Faaliyet denetimi, işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir. Bir örgütün saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşp ulaşmadığını ölçmeye çalışır. Genel olarak bu denetim, örgütün faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar (Kepekçi, 2000:3).

Faaliyet denetimi her tür denetçi tarafından yapılabilirse de, uygulamada bu faaliyetin genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamusal denetçiler tarafından sürdürüldüğü görülmektedir.

Faaliyet denetiminin yapılmasının temelde üç amacı bulunmaktadır (Selimoğlu, 1999:197):

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Gelişmeler için fırsatların belirlenmesi,
- Gelecek dönemlere ilişkin önerilerin geliştirilmesidir.

1.7.2. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim; sürekli (devamlı) denetim, ara denetim ve son denetim olmak üzere sınıflandırılabilir.

a) Sürekli (Devamlı) Denetim: Sürekli denetim, her yıl yapılan ve gerekli tüm bağımsız denetim faaliyetlerini kapsayan denetimi ifade eder. Halka açık şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, aracı kurumların, menkul kıymet yatırım ortaklarının ve menkul kıymet yatırım fonlarının mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir (Ergin, 2006:12).

Sürekli denetimin her yıl yapılması zorunludur.

b) Ara Denetim: Ara denetim, işletme faaliyetlerinin belirli aralıklarla denetlenmesi işlemidir. Bu tür denetimde yıl belirli dönemlere ayrılır (üç aylık, altı aylık gibi) ve bu dönemler itibariyle hesaplara ait sonuçlar denetlenir.

Ara denetim bir yıldan kısa olan ve en az bir aylık dönemi kapsayan hesap dönemlerine ilişkin denetim faaliyetidir (Baydarol, 2007:13).

c) Son denetim: işletme faaliyetlerinin hesap dönemi sona erdikten sonra denetlenmesi işlemidir. Yılsonu işlemleri gerçekleştikten sonra yapılan denetim şeklindedir. Yıllık denetim olarak da adlandırılır (Özçelik, 2008:74).

1.7.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türleri; zorunlu (yasal) denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

a) Zorunlu (Yasal) Denetim: Yasal hükümler gereğince yapılan ve kanunen zorunlu kılınan denetim çalışmalarına yasal denetim denir. Bu denetim türünde, denetim çalışmalarının nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağı kanun, yönetmelik ve genelgelerle belirlenmektedir (Aksoy, 2006:67).

b) İsteğe Bağlı Denetim: Yasal bir zorunluluk olmaksızın, ilgili çıkar gruplarının isteği üzerine işletmelerin almış oldukları kararlar neticesinde yapılmasını talep ettikleri denetimdir.

İsteğe bağlı denetimde denetim çalışmalarının sınırları, denetimi isteyenlerce belirlenir (Dede, 1995:3; Baydarol, 2007:12).

İsteğe bağlı denetim, denetimi kim yapılmasını istediye onların isteği üzerine gerçekleştirilir.

1.7.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri; iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olarak üç grupta sınıflandırılabilir.

- a) **İç Denetim:** İç denetim, örgüt faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finansman, muhasebe ve diğer tüm yönlerden bu amaçla çalışan iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir (Kenger, 2001:26).

İç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türüdür.

İç denetim, şirket faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlemlerin, yine şirkette bu amaçla çalışan kişiler tarafından kontrol edilmesi ve saptanan bulguların üst yönetime rapor edilmesini ifade eder (Akarkarasu, 2000:8).

İç denetim, işletme içerisinde geçen faaliyetlerin etkinliğiyle ilgilidir ve iç denetim çalışmaları; finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır (Kepekçi, 2000:3).

İç denetim, bir işletmenin görevli iç denetçileri tarafından yürütülen çok yönlü, çok detaylı ve çok boyutlu denetim çalışmalarıdır.

İşletmede kurmay görevi üstlenmiş işletme çalışanlarınca sonuçları sadece işletme içi çevrelere raporlanmak amacıyla yapılan bir denetimdir.

İç denetimin amaçları şöyle özetlenebilir (Akgün, 1999:115):

- İşletmedeki işlemlerin, önceden saptanmış işletme politikalarına uygunluğu ve doğruluğunu kontrol altında tutmak,

- İşletme aktiflerinin fiziki durumları ile defter kayıtları arasındaki ilişkiyi kontrol altında tutmak,
- İşletme politikasının etkinliğinin ölçmek,
- Muhasebe sürecinin, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda devamını sağlamak,
- İşletmede yapılabilecek yolsuzlukları önlemek ve yapılanları ortaya çıkartmaktır.

Maliyet düşürücü, yenilik (inovasyon) getirici, sistemleri sorgulayıcı, iş ve hizmetlerin kalitesini iyileştirici, eğitici, etkinlik ve verimliliği artırıcı olmalıdır. Değişime ve yeniliklere açık ve dinamik olmalıdır.

Doğabilecek risklere ilişkin proaktif tedbirleri almayı amaçlayan, çağdaş ve uluslararası standartlara uygun, uygulayıcı gözü dahil makro, mikro ve çok çeşitli açılardan bakabilen kaliteli ve üstün vasıflı objektif bir denetim niteliği taşımaktadır (Aksoy, 2006:69-70).

- b) Dış Denetim (Bağımsız Denetim):** Mali tabloların ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtip yansıtmadığının ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip sonucunun bir raporla ortaya konulması dış denetimdir (Çömlekçi, 2001:6).

Denetim faaliyetinin işletme personeli olmayan ve hatta tamamıyla “bağımsız” olan kişilerce yapılması halinde söz konusudur.

Dış denetçiler eğitimleri, uzmanlıkları, yetenekleri ve bağımsızlık nitelikleriyle denetim sürecinde en önemli işlevi yerine getirirler. Dış denetçiler denetledikleri işletmeye karşı sorumluluklarından çok topluma karşı büyük sorumluluklar taşırlar (Erdoğan, 2005:6).

- c) Kamu Denetimi:** Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur. Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine

denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler (http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1c, 10.01.2011).

1.8. Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki

Muhasebenin temel amacı bir işletmede ortaya çıkan ve para birimi ile ifade edilebilen olayları kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, finansal tablolar biçiminde raporlamak ve yorumlamaktır.

Denetim çalışması yapılarak muhasebe ile ilgili kayıtların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı araştırılır.

Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı denetleme ise muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır.

Muhasebe denetimi, muhasebenin eksikliklerini ve aksayan yönlerini ortaya çıkaran bir fonksiyon üstlenmektedir. Sonuç olarak muhasebesiz denetleme dayanaksız, denetimsiz muhasebe de sağlamasızdır (Erdoğan, 2002:54).

Muhasebe, işletmeye etki yapan olayların ve işlemlerin saptanmasını esas alır. Oysa denetim, muhasebe sürecini gözden geçirerek finansal tabloların dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşmayı esas alır. Denetim sürecinin sonunda ise muhasebe işlemlerinden ve ilkelerinden faydalanarak hazırlanan finansal tablolarla ilgili görüş bildirir. Yani denetim ile yeni bir bilgi yaratılmaz, sadece muhasebe ile yaratılmış olan bilgilerin değeri artırılır (Güredin, 2000:13).

Muhasebe ve denetim birbirine sıkı bir şekilde bağlı olmasına karşın muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında birtakım farklılıklar bulunmaktadır

Muhasebe ve denetimin ilişkisini, birbirleri ile olan farklılıklarını aşağıdaki Tablo – 1 ile ifade etmek mümkündür.

Tablo – 1: Muhasebe ve Denetim İlişkisi

MUHASEBE	DENETİM
Olayların ve İşlemlerin Analizi	Yönetimin Hazırladığı Finansal Tabloların Elde Edilmesi
Kıymet Hareketleri ile İlgili Bilgilerin Muhasebe Kayıtlarına Aktarılması ve Özetlenmesi	Bu Tablolardaki Bildirimler ile İlgili Kanıt Toplama ve Bu Konuları Değerlendirme
Finansal Bildirimlerde Bulunulması	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Açısından Bildirimlerin Dürüstlüğü'nün Saptanması
Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Işığında Finansal Tabloların Hazırlanması	Bulgularla İlgili Bir Denetim Raporunun Hazırlanması
Finansal Tablolar ve Denetimin Raporunun Yıllık Faaliyet Raporu ile Ortaklara Sunulması (Dağıtılması)	Denetim Raporunun Müşteriye Takdim Edilmesi

Kaynak: Güredin, 2007:24; Almalı, 2009:42

1.9. Muhasebe Denetiminin Önemi ve Sağladığı Faydalar

Muhasebe raporlarıyla etrafa sunulan bilgiler, bir tür bildirimdir. Bu tür bildirimlerde, kapsadığı bilgilerin var olduğu iddia edilmektedir. Bildirimlerdeki iddiaların doğruluğunu araştırıp, kanıtlayacak bir inceleme, bildirimlerdeki bilgiler hakkında verilecek kararın nesnellliğini arttıracaktır (Baydarol, 2007:13).

Denetim neticesinde (Akgül, 2000:14);

- İşletme ortakları, denetim sonuçlarına göre işletmenin karlılığı ve buna bağlı olarak işletme için yapılacak yatırımların miktarına ilişkin bir fikre sahip olacaklardır.
- İşletmede yanlışlık, kusur, hile ve yolsuzluklar saptanacak ve söz konusu olumsuzluklara önlem almak mümkün olacaktır.
- İşletmeyle ilgili üçüncü kişiler denetim sonuçlarına bakarak işletmenin güvenilirliği ve karlılığı hakkında bir fikre sahip olacaklardır.

Denetim, belirli dönemlerde yapılan planlara uyulup uyulmadığının, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesi için gerekli bir yönetim fonksiyonu olarak, işletmelerin faaliyetlerinde başarılı olması için mutlaka yerine getirilmesi gereken bir faaliyettir. Denetim faaliyeti, işletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin genişlemesi ile daha kapsamlı bir hale gelmiştir.

Denetimin temel hedefi, işletmelerde ister hatadan kaynaklanan isterse hileden kaynaklanan bütün yanlışlıkları tespit etmek ve doğru finansal bilginin sunulmasını sağlamaktır. Sunulan raporlarda yer alan bilgilerin doğru olması sayesinde, yatırımcı tam olarak bilgilendirilmiş olur.

Denetim, finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını gösterir. Yönetime doğru bilgi akışı sağlar. İşletme yönetimi ve çalışanların hile yapmasını önlemeye yardımcı olur. Doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenmiş bilgi, karar alırken güvenilirdir. Bu faydaları göz önüne alındığında işletmelerin muhasebe denetimine vermiş oldukları önem her geçen gün artmaktadır.

Günümüzde denetimlerde, geçmiş hataların bulunmasını amaçlamaktan ziyade, gelecekte ortaya çıkabilecek hataları önlemek amaçlanmaktadır.

BÖLÜM 2: İÇ DENETİM

İşletmelerin büyüklüklerinin artması, teknolojik gelişmeler ve işletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması sonucunda iç denetimine ihtiyaç duyulmuştur. Günümüzde iç denetim, güvence sağlama ve danışmanlık hizmetleri sunarak işletme yönetiminin önemli bir parçası haline dönüşmüştür.

İç denetim bir işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin, görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olur. İç denetim fonksiyonunun, etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, işletmenin hedeflerinin gerçekleştirilmesinin güvence altına alınmasını sağlamaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, önemi her geçen gün artmakta olan iç denetim kavramı ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.1. İç Denetim Kavramı

Belirli bir amaç doğrultusunda faaliyet gösteren örgütler/işletmeler, karşı karşıya buldukları riskleri en aza indirmek zorundadırlar. Örgüt faaliyetleri yerine daha çok finansal tablolar üzerinde yapılan dış denetimin örgütlerin karşılaştıkları çeşitli risklerden korunmalarına istenilen ölçüde cevap vermesi beklenemez. Bu nedenle, örgüt faaliyetlerinin bizzat örgüt içerisinde incelenmesi ve değerlendirilmesine duyulan ihtiyaç artmıştır. Bu ihtiyaç, bilimsel bir çerçeveye sahip ve uluslararası standartlarla ortaya konulan belirli bir sistematik içerisinde işleyen denetim birimlerinin kurulmasını zorunlu kılmıştır (Aslan, 2010:65).

İç denetim, bir şirketin görevli iç denetçileri tarafından yürütülen çok yönlü, çok detaylı ve çok boyutlu denetim çalışmalarıdır (Aksoy, 2006:61).

İç denetim, işletme faaliyetlerinin kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü artıracak biçimde yönlendirilmesini, işletme varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, işletmede hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik ve yönetime bağlı ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimdir (Yılancı, 2003:9).

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute Of Internal Auditors) yönetim kurulunun 26 Haziran 1999 tarihinde kabul ettiği haliyle iç denetimin tanımı ise şöyledir

(Yavuz, 2002:45): “ İç denetim, bir organizasyonun operasyonlarının etkinliğini artırmak, iyileştirmek, onlara değer katmak üzere tasarlanmış, nesnel ve bağımsız bir güvence danışmanlık sağlama faaliyetidir. Bu faaliyet, yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğinin ölçülmesini ve iyileştirilmesini sağlayacak sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle, bir örgütün hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olur.”

İç denetim fonksiyonu, işletme faaliyetlerinin daha sağlıklı ve verimli bir şekilde sürdürülebilmesi, işletmenin kuruluş amaçları doğrultusunda verimliliğinin sağlanarak rekabet gücünün artırılması, işletme varlıklarının rasyonel yönetimi, yatırımların yönlendirilmesi, yönetim danışmanlığı, işletme içindeki kötü niyetli olsun ya da olmasın hata, hile ve yolsuzluk benzeri hususların sağlanmasına yönelik olarak işletme bünyesinde yönetime bağlı olarak, ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimdir (Özer, 1997:79).

İç denetim, bir işletmede aşağıdaki hususların belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Aslan, 2003:6):

1. Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
2. Belirlenen işletme risklerinin tanımlanmış ve en aza indirilmiş olup olmadığı,
3. İç ve dış politikaların izlenip izlenmediği,
4. Uygun standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
5. Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
6. İşletmenin hedeflerine etkin bir biçimde ulaşıp ulaşmadığıdır.

İç denetim, işletmenin hedeflerine ulaşmasında, sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek, değerlendirmeyi ve risk yönetimini, kontrol ve yönetim sürecinin etkinliğini arttırmaya yardımcı olmaktadır (Akgül, 2002:20).

İç denetim kuruma denetim sonucunda elde ettiği verilerle güvence danışmanlık sağlar. Denetim sonucunda kurum yönetimi, kurumun amaç ve hedeflerine uygun kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, kurum varlıklarının korunması ve kurum içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı ve kurumun ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık elde eder. Bu güvence ve danışmanlık faaliyeti

aynı zamanda devlete, topluma ve kurumla ilgili kişileri ve araştırmacılara karşı da sağlanır (Kaya, 2007:3).

2.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç denetimin tarihsel olarak çok eskilere dayandığı ve ilk olarak on üncü yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde rastlandığından söz edilmekle beraber Kıta Avrupası lkelerinde denetim ve iç denetim akademik açıdan ilk olarak 1900'lu yıllarda ele alınmaya başlanmıştır.

İç denetimin bir fonksiyon olarak modern işletme örgütlerinde görünmeye başlaması ise 1940'lı yıllara rastlamaktadır. Özellikle iç denetim mesleğinin gelişmesi ve dünya üzerinde örgütlenmesinde 1942 yılında, merkezi Amerika Birleşik Devletleri'nde olmak üzere kurulan Uluslararası İ Denetçiler Enstitüsünün (IIA) büyük rolü olmuştur (Yılancı, 2003:11-12).

IIA, mesleki gelişim için önemli konferans ve seminerler düzenlemekte, yetkin i denetçilere sertifika vermekte, kalite güvencesi çalışmaları yapmakta ve mesleki kıyaslama çalışmaları yapmaktadır. IIA, i denetçiler, yönetim kurulu yeleri ve st yönetim için iç denetim standartları belirlemekte ve rehberlik yapmaktadır (ECIIA, 2005:24; Yenigün, 2008:55).

Uluslararası İ Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nın amaçları aşağıda sıralanmıştır (Yenigün, 2008:55):

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir ereve oluşturmak,
- İç Denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

Endüstriyel çağ süresince işletme organizasyonlarında ve sistemlerindeki karmaşıklık ve boyutlarında hızlı bir ilerleme başlamış ve devam etmiştir. Özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında işletme organizasyonları ve sistemlerindeki değişmeye paralel olarak iç denetim uygulamalarında köklü bir değişim başlamıştır (Dittenhofer, 2001:443; Memiş, 2006:80) .

Sanayi devrimi ile birlikte iş hayatında uygulanmaya başlanan profesyonellere yetki devri; iç denetim mesleğinde önemli gelişmelere yol açmıştır. Önceleri sadece muhasebe ve işletme varlıklarının korunması ile görevlendirilen iç denetçiler, sonraki yıllarda uygunluk denetimi, risk değerlemesi gibi alanlarda da görev alarak mesleğin çalışma alanının genişlemesine yol açmış ve kurumsallaşmış işletmelerin vazgeçilemez parçaları olmuşlardır (Uzun, 1999:2).

Bağımsız denetimin eski bir geçmişi olmasına rağmen iç denetim mesleği henüz çok yenidir. İkinci Dünya Savaşı öncesine kadar iç denetim mesleğine gereken önem verilmemiştir. İç denetim mesleği 1940'lerden sonra önem kazanmaya başlamıştır. Daha önce bazı büyük işletmeler, iç denetçi kullanmışlarsa da bu denetçilerin görevleri, genellikle işletme varlıklarını koruma görevi ile sınırlandırılmıştır. 1940'dan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve tanınmıştır. Ticaret ve sanayi alanındaki değişime ve gelişime paralel olarak işletme yöneticilerinin ihtiyacı haline gelen iç denetim, 1941 yılında ABD'de İç Denetçiler Enstitüsü kurularak meslek haline getirilmiştir (Türedi, 1992:164).

Ülkemizde iç denetim uygulamalarını etkileyen diğer gelişmelere baktığımızda; Avrupa Birliği müzakere süreci, Sermaye Piyasası Kurumu'nun düzenlemeleri, yeni bankacılık kanunu ve TBMM Adalet Komisyonunda kabul edilen ve meclis genel kurulunda görüşülme aşamasına gelen Türk Ticaret Kanunu (TTK) , 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kurumsal yönetim ve iç denetimin gerek özel sektör gerekse kamu alanında önem kazandığı görülmektedir. Öte yandan SPK tarafından yayınlanan kurumsal yönetim ilkeleri ve uyum süreci, uluslararası yatırımlar için ilgi odağı haline gelmiş ülkemizde uluslararası iş birliği fırsatları ve Basel II düzenlemeleri ile kurumsal yönetim ve iç denetim ön plana çıkmaktadır (Uzun,2007; Yenigün, 2008:56-57).

Özellikle teknolojinin gelişimi ile birlikte oluşan yeni yapı, iç denetim fonksiyonunu, iç denetçinin profilini ve iç denetimin çehresini değiştiren bir nitelik arz etmektedir (Uzun, 2001:5). Artık, iç denetimden, geriden gelip bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, öne geçip öngörülerıyla sadece risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir.

İş dünyasında meydana gelen değişmelere paralel olarak organizasyonlarda, maliyet yapıları ve kontrol mekanizmalarında birtakım düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Bu alanlarda yapılan düzenlemelere ve yönetimin iç denetim ve iç kontrollere bakışındaki farklılıklara bakmak, iç denetimin değişen rolünün anlaşılmasında faydalı olacaktır (Özeren, 2000:33-34):

- Organizasyonla ilgili değişiklikler (Daha fazla yetkilendirme ve sorumluluk üstlenme, bürokratik kademelerin azaltılması, katılımcı ve ekip çalışmasına dayanan bir yönetim anlayışının geliştirilmesi)
- Maliyet yapısıyla ilgili değişiklikler (Küçülme ve genel giderlerin kısılması, süreçlerin kolaylaştırılması, değer yaratmayan faaliyetlerin kaldırılması, sistemlerin ve süreçlerin yeniden yapılandırılıp kolaylaştırılması, gereksiz işlerin azaltılması, yeni teknolojilerden yararlanılması, en iyi uygulama örneklerinin adapte edilmesi)
- Kontrollerle ilgili değişiklikler (Geleneksel kontrol süreçlerinin yeniden dizayn edilmesi, kontrol sorumluluğunun merkezden daha büyük yetkilerle faaliyet düzeylerine kayması, çalışma birimlerinden kendi düzenlemelerini yapmalarının istenmesi).

İç denetimin zaman içinde geçirdiği evrim ve değişen yapısı aşağıda Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo – 2: İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar
1950’li yıllar	İşletme varlıklarının korunması
1960’lı yıllar	İşletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi
1970’li yıllar	Uygunluk denetiminin yapılması
1980’li yıllar	İşletme etkinliğinin denetlenmesi
1990’lı yıllar	İşletme amaçlarına ulaşılması
2000’li yıllar	İşletmeye artı değer katma

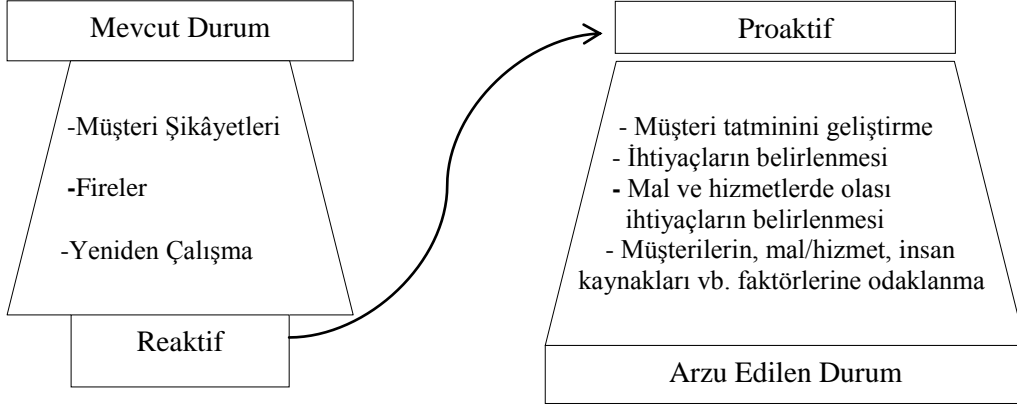
Kaynak: Memiş, 2006:83

Tabloda gözlenen gelişim de göstermektedir ki iç denetim mesleğinin faaliyet alanı zaman içerisinde genişlemiştir (Uzay, 1999:2).

2000’li yıllarla birlikte iç denetimde, artı değer katmak suretiyle işletmeye somut kazanımların sunulduğu bir döneme girilmiştir.

Bir organizasyondaki iç denetim uygulamalarında reaktif süreçten proaktif sürece geçiş, Beecroft (1996:33) tarafından müşteri odaklı bir örnekle aşağıdaki biçimde resmedilmiştir (Memiş, 2006:83):

Şekil 2: Reaktif 'den Proaktife Geçiş



Kaynak: Beecroft, 1996:33, Memiş, 2006:84

İç denetimin tarih içindeki dönüşümünü anlamak, bugünün modern iç denetçileri için son derece önemlidir. Zamanla organizasyonlardaki farklılaşmanın ve karmaşıklığın artması ile yeni yönetsel problemler ortaya çıkmış ve üst yönetim üzerinde yeni baskılar belirlemiştir. Bu baskıların üstesinden gelebilmek için yöneticiler iç denetçilerden daha fazla yardım alma ihtiyacı duymuşlardır (Moeller, 2005:6; Memiş, 2006:84).

2.3. İç Denetimin Özellikleri

İç denetimin temel özelliklerini; fonksiyonel bağımsızlık, kuruma değer katma, güvence sağlama, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı sağlama, danışmanlık ve standartlara göre yürütülme olarak sıralamak mümkündür (Arcagök ve Erüz, 2006:192, Aslan, 2010:72-73).

2.3.1. Fonksiyonel Bağımsızlık

İç denetim faaliyeti, denetlediği faaliyetlerden bağımsız olmalıdır.

İç denetim faaliyeti, görev kapsamının belirlenmesi, görevlerin yerine getirilmesi ve alınan sonuçların raporlanarak iletilmesi konularında da her türlü müdahaleden uzak olmalıdır. Sürdürülebilir bir bağımsızlığı garanti etmek için, iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak denetim komitesine, idari olarak ise, kurum içinde uygun bir üst hiyerarşik düzeye (icra başkanı düzeyinde bir kişiye) bağlı olması gerekmektedir (ECIIA, 2005:28).

2.3.2. Kuruma Değer Katma

İç denetim faaliyeti, kuruma ve kurumla ilişkili olanlara karşı objektif güvence sağlamak ve yönetime danışmanlık yapmak suretiyle, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkanlarını belirleyerek ve/veya ortaya çıkabilecek riskleri azaltarak kuruma değer katmaktadır. Bu itibarla iç denetim, kurum içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Güredin, 2000:176).

Kurum içerisinde yer alan denetim komitesinin, iç kontrollerin kalitesi konusunda, icra başkanı dışındaki bir kimseden bağımsız ve objektif güvence alması veya aynı şekilde icra başkanının diğer bölüm yöneticileri dışındaki bir kimseden bağımsız ve objektif güvence alması, iç denetimin bir kuruma değer kattığı yollar olarak gösterilebilir (ECIIA, 2005:37).

2.3.3. Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama

İç denetim, kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak (Arcagök ve Erüz, 2006:193) suretiyle, kurum yönetimine risk yönetimi çerçevesinin iyi ve etkin çalıştığı ve risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda güvence sağlamış (ECIIA, 2005:21) olmaktadır. Bu itibarla, iç denetim kurum içerisinde risk yönetim süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına ve bu sayede yönetişim sürecinin etkinliğine katkı sağlayarak yönetime yardımcı olmaktadır (Aslan, 2010:74).

2.3.4. Güvence Sağlama

İç denetim, gerek kurum yönetimine gerekse kurumla ilgili olanlara, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğu; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediği; üretilen bilgilerin doğruluğu ve tamlığı, varlıklarının korunduğu; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve kurum politikalarına uygun bir şekilde gerçekleştirildiği konusunda yeterli güvence vermektedir (İDKK, 2006; Aslan, 2010:74).

2.3.5. Danışmanlık Hizmeti Sağlama

İç denetim, kuruma güvence sağlamanın yanında kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde de bulunmaktadır.

2.3.6. Standartlara Göre Yürütülme

Genel olarak iç denetim standartları, yapılacak denetim çalışmalarına ve bu denetimi yapacak kişilere ilişkin belirlenmiş asgari kriterlerden oluşmaktadır. Esas itibariyle kuruma değer katmak amacıyla yapılması öngörülen iç denetimin kendisinden beklenen bu amacı gerçekleştirmesi ancak uluslararası genel kabul görmüş iç denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilmesi halinde mümkündür (Aslan, 2010:75).

İç denetimin ve iç denetçinin özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Sevgener, 1984:68; Abdioğlu, 2007:105):

- İç denetim, bir işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır.
- İç denetçinin etkinliği onun üst yönetime doğrudan sorumlu olması ile sınırlıdır. Bu nedenle iç denetçinin sorumlu olduğu üst yönetici, denetim raporları sonucunda işletme sürekliliğini sağlayacak ve etkin önlemleri alabilecek yetkilere sahip yönetici olmalıdır. Bu durum iç denetimin bağımsızlık özelliğini oluşturmaktadır.
- İç denetim ölçümleme sürecidir. İç denetçi yönetimin politika ve amaçları hakkında ileri düzeyde bilgi sahibi olmalıdır.
- İç denetçi denetim işlevinde öngörülen ile gerçekleşen arasındaki ilişkiyi işletme plan ve politikalarına uygun olarak değerlendirir.
- Kontrol raporlarının üst yönetime sunulması iç denetimin işlevini tamamlamaz. Bu noktadan sonra iç denetçi, üst yönetimce raporlara dayanılarak alınan kararların uygulanıp uygulanmadığını ve yanlış anlaşılma olup olmadığını izleyecektir. Bu yönüyle iç denetimin bir başka özelliği de faaliyetlerin izlenmesidir.

İç denetimin belirleyici ilkelerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Abdioğlu, 2007:107):

- İç denetim sürekli bir işleve sahiptir,
- İç denetim birimi denetlenen faaliyetlerden bağımsızdır ve doğrudan işletmenin yönetim kuruluna veya denetim komitesine bağlı olarak çalışır,
- İç denetim birimi her türlü çıkar çatışmasından kaçınır,
- İç denetçinin ve bir bütün olarak iç denetim bölümünün profesyonel yeterliği işletmenin iç denetim işlevinin uygun biçimde işleyişi açısından vazgeçilmez önem taşır,
- İşletmenin her türlü faaliyeti denetimin kapsamına girmektedir ve iç denetim bölümünün başkanı kendi bölümünün sağlam iç denetim ilkelerine riayet etmesini sağlamaktan sorumludur.

2.4. İç Denetim Unsurları

Etkin bir iç denetim yapısı kurabilmenin ön koşulu, uygun bir ortamın sağlanmasıdır. İşletme içi ve dışı unsurların oluşturduğu bir ortama “İç Denetim Ortamı” adı verilir. Ortamın oluşmasını etkileyen çeşitli unsurlar yönetimin bu konudaki düşüncesi ve yaklaşımı, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların dağılımı, yönetimin denetim yöntemleri, personel politikaları ve prosedürleridir (Neşeli, 2010:28).

- a) **Özerklik:** Bu kavram, iç denetim konusunda tam olarak yetkin olmayı ve iç denetim standartlarının öngördüğü gerekliliklere uygunluğu ifade eder. Bu özellikler, denetçinin finans, muhasebe ve denetim konularının yanı sıra yönetim ve sosyal ilişkilerde de yeterli bilgi ve deneyime sahip olmasını zorunlu kılar (Kurban, 1997:36).

Bu açıdan özerklik için;

- İç denetçinin, iç denetim konusunda uzman bir kişi olması,
- Bağımsız görüş oluşturabilmeleri için denetledikleri faaliyetlerin oluşturulması ya da uygulanması aşamalarına katılmamaları,
- İç denetçinin şirket organizasyon yapısı içerisinde bağımsız bir konumda olması gerekir.

- b) **İşlem Sınırı:** İç denetçilerin mesleki faaliyetleri sırasında herhangi bir şekilde kısıtlanmaması gerekir. Bu kavram, tüm finansal ve finansal olmayan işlemlere, tüm çalışanlara, ürünlere, kayıtlara ve imkanlara sınırsız olarak ulaşmanın mümkün olması gerektiğini ifade etmektedir (Kocabay, 1998:12; Aslan, 2003:7).
- c) **Bilginin Yapısı:** Yöneticilerin karar almalarında kullandıkları finansal ve işlemsel bilgilerin doğru, tamamlanmış, güvenilir, yararlı ve zamanında verilmiş bilgiler olması gerekmektedir (Çağrı, 1999:14).
- d) **Risklerin Belirlenmesi:** Bu kavram işletmenin potansiyel kayıplarını vurgulamaktadır. Yetersiz kontroller nedeniyle karşılaşılan risklerin sebebi önemli görev yetkilerin birbirinden ayrılmasındaki başarısızlık, kurumsal çıkar çatışması gibi çok çeşitlidir. İç denetçiler bu gibi risklere karşı, riskler ortadan kalkana kadar gerekli inceleme ve denetimleri yapmakla yükümlüdürler.
- e) **Mevzuata, İşletme İçi Usul ve Kurallara Uygunluk:** İç denetçilerin mevzuata, işletmenin politikalarına, usullerine ve kurallarına uyulup uyulmadığını incelemeleri gerekir. Söz konusu kural ve usullere uyulup uyulmadığının denetlenmesinin yanı sıra bunların uygunluğunun da incelenmesi yerinde olacaktır (Sezer, 2001:20).
- f) **Kaynakların Kullanım Şekli:** Bir iç denetçinin, yönetime teslim edilen personel, fon, araç ve diğer kaynakların optimal bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmesi gerekmektedir.
- g) **İşletme Amaçlarına Ulaşma:** İç denetçi işletmenin daha önce tespit edilen amaçlara ve hedeflere ulaşma düzeyini belirlemek durumundadır. İç denetçi; konulan kuralları sorgulamak, amaçlara ulaşmayı engelleyen eksikleri belirlemek ve neyin yanlış olduğunu açıklamak ile yükümlüdür (Öndeş, 2000:80).

2.5. İç Denetim Kapsamı

İç denetimin kapsamına hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler girmektedir. Başka bir deyişle iç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır.

İç denetimin finansal denetim yönü, mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektedir (Kepekçi, 2000:3).

İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi, iç denetçilerin asıl uğraşları olup iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturmaktadır (Uzay, 1999:38).

İç denetimin faaliyet denetimi yönünü ise verimlilik denetimi oluşturmaktadır (Özer, 1997:82). İç denetim, örgütün kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirir. İç denetçi, örgüt tarafından belirlenen verimlilik standartlarının örgüt personeli tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlardan sapmaların belirlenip, analiz sonuçlarının iletilip iletilmediğini ve düzeltici önlemlerin alınıp alınmadığını araştırır (Kepekçi, 2000:4). İç denetim çalışmalarının bu yönü faaliyet denetimini oluşturmaktadır.

Günümüzde iç denetimin kapsamı genişlemiş, geleneksel yaklaşımda olduğu gibi sadece finansal değerlerin değil, kurumsal yönetim gibi diğer yönetim sistemlerinin denetlenmesi de iç denetimin kapsamı içerisine girmiştir.

Modern organizasyonlarda iç denetim faaliyetleri,

- Güvence Sağlama
- Danışmanlık Etme şeklinde iki önemli işlevi yerine getirmek suretiyle kuruma ilave değer katmak durumundadırlar.

Güvence sağlama hizmeti iç denetçinin; organizasyondaki süreçler, sistemler ve diğer konularla ilgili objektif değerlendirmeler yapmak suretiyle bağımsız bir şekilde yönetime görüşlerini sunmasını kapsamaktadır.

Danışmanlık hizmeti ile yöneticiler, organizasyondaki süreçlerde meydana gelen problemlere çözüm bulma, süreçlerin yeniden yapılandırılması ve sistemlerin geliştirilmesi gibi konularda iç denetçilerden öneriler almakta ve bu önerileri dikkate almak suretiyle ileride ortaya çıkması muhtemel sorunların da önüne geçme imkanı bulmaktadırlar (Memiş, 2006:110).

Bu amaçlar açısından bakıldığında, iç denetimin, işletme faaliyetlerinin verimliliği hakkında fikir edinmek ve verimliliği artırma yönünde harekete geçmede bir nc olduğu söylenebilir.

İ denetim kapsamındaki hedefler Şunlardır (Dağlı, 2000:8):

- Mali nitelikteki ve mali nitelikte olmayan faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve bu bilgileri tespit etmek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan araçların gözden geçirilmesi,
- Raporlar ve işlemler üzerinde önemli etkileri olan kanunların, sistemlerin, planların ve politikaların raporlar ve işlemlere uygunluğunu sağlamak için kurulan sistemi gözden geçirme ve örgütün bunlarla uyum içerisinde olup olmadığını belirleme,
- Kaynakların ekonomik ve etkin kullanımının sağlanması,
- Faaliyetlerin veya programların amaç ve hedefleri doğrultusunda yerine getirilmesidir.

Şirket ile ilgili her türlü faaliyet iç denetim kapsamına girmektedir. İç denetim fonksiyonunun kapsamını kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur.

Bu çerçevede iç denetim elemanları (zeren, 2000:2):

- Finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin tanımlanmasında, lulmesinde, tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araŐtırmalı;
- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığını belirlemeli;
- Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetini kontrol etmeli;
- Harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmeli;

- Sonuçların saptanan amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığını ve faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemelidirler.

İç denetimin şu faaliyetleri yerine getirmekle görevli olduğu ve bu şekilde düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir (Yıllancı, 2003:9):

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulamasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek bunu uygulamak,
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak,
- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak,
- Faaliyetle ilgili olarak gerekli iyileştirme önlemlerini tespit edip yönetime raporlamaktır.

İç denetim organizasyona katma değer sağlayan bir birim olmalıdır. Eğer, iç denetim, bağımsız dış denetimin görevlerini tekrarlar ise, değer yaratmamış demektir.

Değer yaratabilmek üzere iç denetçi, daha iyi yönetim uygulamalarına yol açacak gelişmeler için önerilerde bulunmalı ve işletmenin bütün faaliyetlerini incelemelidir (Uzay, 2003:209).

İç denetim kurum yönetimine ayna tutarak, işletme körlüğü içerisinde körlüğünde birçok konuyu teşhis ederek çözüm yolları aranmasını sağlamaktadır. Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin ölçülmesinde ve raporlanmasında anahtar rol oynayan iç denetim süreçleri, uluslararası arenada rekabet eden kurum ve kuruluşların piyasalardaki itibar ve imajının da bir göstergesi niteliğine bürünmüştür (Onur, 2006:1).

2.6. İç Denetimin Amaçları

Tüm fonksiyonlarıyla yönetim kuruluna ve yöneticilere amaçlarına ulaşılmasında yardımcı olmak iç denetimin en temel görevlerinden biridir.

İç denetimin temel amacı; işletme hedef ve amaçları doğrultusunda üst yönetim tarafından oluşturulmuş kontrollerin etkinliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerin işletme politikaları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğinin ve mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır (Ceyhan, 2010:37).

İç denetim, bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına dönük olarak kuruma değer katmaya çalışır. Bu amaçla kurumun amaçlarına yönelik yeni hedefler belirlenmesinde ve geliştirilmesinde yardımcı olur. İç denetçiler yönetimin dışında ve yönetim fonksiyon ve işlem sürecinden ayrı olarak kurum üst yönetimine danışmanlık yapmak amacıyla, düzenlendiği raporlarda iyileştirici ve geliştirici önerilere yer verir (Kaya, 2007:3).

İç denetim, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan önemli bir yönetim kontrol aracıdır. Başarılı bir iç denetim, işletme içi önemli olmasının yanı sıra dış denetimin başarısını da etkiler (Tektüfekçi, 2008:80).

İç denetimin amaçları şöyle sıralanabilir (Akgün, 1999):

- İşletmedeki işlemlerin önceden saptanmış işletme politikasına uygunluğunu ve doğruluğunu kontrol altında tutmak,
- İşletme aktiflerinin fiziki durumları ile defter kayıtları arasındaki ilişkiyi kontrol altında tutmak,
- İşletme politikasının etkinliğini ölçmek,
- Muhasebe sürecinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda devamını sağlamak,
- İşletmede yapılabilecek yolsuzlukları önlemek ve yapılanları ortaya çıkarmak,
- İşletmede çalışan tüm yönetici ve çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olmak,

- İşletme sahiplerine yöneticilerin kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadığı hususunda bilgi sağlamak,
- Yönetime yardımcı olmak ve üst yönetime danışmanlık yapmak,
- Denetim sonucunda maddi açıdan tasarruf sağlamak ve kazançlar elde etmektir.

İç denetimin amaçları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir:

- a) İşletme Faaliyetlerine Değer Katma ve Geliştirme:** İşletmeye amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmak, iç denetimin en temel görevlerinden biridir. İç denetim, başta uygunluk denetimleri olmak üzere işletmenin iç kontrol yapısının durumu ve güvenilirliği hakkında yönetime bilgi vererek yarar sağlar. Güçlü iç denetim, kontrol sisteminin etkili bir şekilde çalışmasına yardımcı olmanın yanında risklerin azaltılması, hata ve hilelerin önlenmesi, dolandırıcılığın tespiti, tasarruf olanaklarının belirlenmesi gibi faaliyetlerle de işletmeye ilave değer kazandırır (Chapman ve Anderson, 2003:3; Ceyhan, 2010:38).
- b) Risk Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme:** İç denetçiler, işletme amaçlarına ulaşılmasına engel olabilecek risklerin azaltılması ve önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürleri dönemsel olarak gözden geçirerek, standart ve prosedürlerin geçerliliğini inceleyerek, gerekli olduğu takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunularak işletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir (Özbek, 2003:3).

Planlanan amaçlara ulaşmayı etkileyen her türlü engel risktir. Risklerin kontrol edilebilmesi öncelikle tanımlanması, ölçülmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi gerekmektedir. Risklerin belirlenmesi, elde edilen getirinin alınan risk karşılığında yeterli olup olmadığının belirlenmesinde de önem kazanmaktadır. İşletmelerin mevcut ve potansiyel riskleri işletmenin içinde bulunduğu sektöre, yapısına ve büyüklüğe göre değişmektedir. Ancak genel olarak işletmelerin karşı karşıya kaldıkları risk türlerine örnek olarak; yasal riskler, finansal riskler, operasyonel riskler, teknolojik riskler, itibar riski ve çevresel riskler verilebilmektedir (Özbek, 2003:4-5).

Gerçekleşme olasılığı yüksek olan ve gerçekleşmesi durumunda işletmeye yüksek zarara yol açabilecek riskler öncelik sırası yüksek olan riskler olarak kabul edilmektedir.

Gerçekleşme olasılığı düştükçe ve gerçekleşmesi durumunda işletmeye düşük zarara yol açabilecek riskler ise öncelik sırası düşük olan riskler olarak kabul edilmektedir.

c) Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme: İç denetçiler, işletme varlıklarının korunması, mali tablolara kaynak oluşturacak bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı ile işletme içerisinde oluşturulmuş iç kontrol sisteminin etkinliğini inceler ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması amacı ile öneri ve tavsiyelerde bulunur (Ceyhan, 2010:41). Kontrol Fransızca kökenli bir kelime olup, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmayı ifade eder. Örgütsel Kontrol ise hedeflenen işletme amaçlarına ulaşmada, standartlar ve planlarla belirlenmiş konuların, uygulamaya ilişkin örgütsel faaliyetlerle uyumlaştırılmasını sağlayan faaliyetler bütünüdür (Eren, 2002:290).

İç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, işletmedeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı yürümesini sağlar ve dolayısıyla işlemsel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunur (Doyrangül, 2001:50-57).

d) Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme: İç denetçi, işletmenin yönetim temel prensiplerine uymak, hissedarların çıkarlarını korumak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, doğru ve tam bilgi vermek amacı ile oluşturmuş olduğu strateji ve prosedürlerin etkinliğini incelemekte ve gerekli olduğu takdirde etkinliğin artırılması için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır (Ceyhan, 2010:42).

e) İşletmenin Amaçlarına Ulaşmasında Yardımcı Olma: İç denetimin amacı; işletmeye yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve işletmede çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktadır (Uzay, 1999:36). İç denetim işletmeye, risklerin yönetilmesinde, kontrolünde ve kurumsal yönetim etkinliğinin artırılmasında sistemli ve disiplinli bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin elde edilmesine yardımcı olur. İç denetçiler, iç denetim sonucunu işletme yöneticilerine raporlayarak, planlanan verimliliğin ne derece gerçekleştiğinin görülmesini sağlarlar (Ceyhan, 2010:44).

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları; uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu olan, işletmenin denetim komitesi ve yönetim kurulunca onaylanmış bir yönetmelikte yazılı olarak tanımlanmalıdır. İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının yazılı olarak belirlendiği iç denetim yönetmeliğinde;

- a) İç denetim faaliyetinin işletme içindeki konumunu,
- b) Faaliyet ve görev alanları ile ilgili kapsamını,
- c) Kurumsal düzeyde her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisini tanımlayan hususlar yer almalıdır. İç denetim yönetmeliği sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir (TÜSİAD, 2008:8).

2.7. İç Denetimin Önemi

İç denetim fonksiyonunun, yeterli ve etkin bir biçimde yürütülmesi, yönetim hedeflerinin gerçekleştirilmesinin güvence altına alınmasını sağlamaktadır. Güçlü bir iç denetim, işletmedeki denetim mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunmaktadır. Bu durum operasyonel risklerin, dolandırıcılığın ve gelir kaybının oluşmasını engelleyerek, işletmenin verimliliği ve rekabet gücü artırmaktadır (Seviğ, 2003; Abdioğlu, 2007:108).

Organizasyonlar büyüyüp kompleks bir hal aldıkça ilave operasyonel problemler doğmakta ve bunların çözümü için, iç denetim birimlerine başvurulmaktadır. Bu çerçevede iç denetimin rolü, operasyonel birimlerin belirlenen politikalara uyumunu, etkin bir kontrolün ve birlikteliğin sağlanmasını gerçekleştirmektedir (Abdioğlu, 2007:108).

İç denetim bir işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin, görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olur. Bu kapsamda, iç denetçi işletme faaliyetlerini bağımsızca inceler ve yönetimi bilgilendirir, onlara öneriler sunarak danışmanlık yapar, analiz ve değerlendirmelerini aktarır, katma değer oluşturur ve mevcut katma değeri artırmaya yönelik önlemleri, bulgularına dayalı olarak gündeme taşır (TÜSİAD, 2004:9).

İç denetim organizasyonun varlığını sürdürebilmesi için en gerekli unsurlardan biridir. İç denetim olmadan etkin bir iç kontrol sisteminin olması mümkün değildir. İç denetim

öncelikle işletmenin ortakları olmak üzere tüm çıkar gruplarını ilgilendiren ve onların çıkarlarını gözeten en önemli araçtır.

Yatırımcısının ve firma ortaklarının haklarının temsili ve sermayelerinin kullanımının denetimi günümüzde daha fazla önem kazanmıştır. Özellikle çok ortaklı halka açık şirketlerde iç denetim fonksiyonu artık doğrudan yönetim kuruluna bağlı denetim komiteleri tarafından en önemli yönetim fonksiyonu olarak sürdürülmektedir. Halka açık şirketlerin en önemli sorunu yatırımcılarının sermayelerini ve haklarını temsilen yönettikleri firmadaki temsil yetkilerinin doğru kullanılmasıdır. Bu konuda yatırımcının güvencesi yine firmada iyi bir iç denetim sisteminin varlığı olmaktadır (Aras, 2006:19).

İşletmenin gelişme ve büyümesine dönük tavsiyelerde bulunularak, bir tür yönetsel danışmanlık yapan, hatta çalışmalara yakından katılarak, birer takım üyesi gibi operasyonlarda karar verici konumda faydalı ve etkin görevler üstlenen denetçilerin; işlerini yaparken üst yönetimle iyi diyaloglar kurarak işbirliği içerisinde olmaları, işletmenin yakaladığı fırsatlar ile karşı karşıya bulunduğu riskler arasında bir dengenin kurulmasında, söz konusu risklerden korunmada ve her şeyden önemlisi kurumsal yönetimin güçlendirilmesinde önemli rolü bulunmaktadır.

Giderek daha fazla sayıda kurum, mesleki iç denetim uygulamalarından yararlanmaya başlamaktadır. Çünkü iç denetim faaliyeti kurum yönetimine destek olmak için özel olarak konumlandırılmış bir faaliyettir (Abdioğlu, 2008:94).

2.8. İç Denetime İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedeflenen işletmeler, kurumsal yönetim kalitesini sağlamak amacıyla iç denetim faaliyetine ihtiyaç duymaktadırlar.

Küçük ölçekli işletmelerde yöneticiler günlük faaliyetleri ve çalışanları etkin bir şekilde yönetebilecek ve takip edebilecek yeterliliktedir. İşletme ölçeğinin büyümesi, karmaşıklaşan işlemler ve piyasa ilişkileri içinde organizasyonun etkin yönetilmesi için kontrol ihtiyacının arttığı hissedilir. Yönetimin iç kontrol sistemi kurulması ve işlerliğinin sağlanması ile ilgili sorumlulukları öncelik kazanır. İç kontrol sistemi ile ilgili, bağımsız ve tarafsız olarak yönetime güvence sağlayan ve yatırımcılar ile kredi verenler için işletmenin kredibilitésine değer katan özelliğinden ötürü iç denetim faaliyetinin başlatılmasına ihtiyaç duyulur. Bu ihtiyacı duyan yönetim, işletmenin ölçek

ve faaliyetlerinin türü, sermaye kaynakları ve risk faktörlerini dikkate alarak iç denetim faaliyetinin nasıl organize edileceğine karar verir (TÜSİAD, 2008:6).

İç denetim; şirket ve kurumlarda mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliği için vazgeçilmez, olmazsa olmaz faaliyetlerden biri olarak kabul edilir. İç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici niteliği bulunmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, kurumsal değeri yükseltir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar. Kurumsal itibarın sigortasıdır (Uzun, 01.12.2010).

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

- a) **Sorumluluk ve Hesap Verme:** Genellikle, yöneticiler yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Ayrıca yöneticilerin çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve bireysel hedeflere ulaşım ulaşımadıklarını bilmeleri gereklidir. Ancak bu konuda ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne de astların kendi faaliyetleri ile ilgili olarak düzenledikleri raporlar tam olarak bilgi sağlayamaz. Oysa ki, iç denetçiler bilgi toplama, koşulları irdeleme ve sorunları tanımlama konularındaki mesleki yeterlilikleri nedeniyle, sistemlerin, usullerin, kontrollerin değerlendirilmesini ve verimliliği ile ilgili hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını belirlemeyi yöneticiler adına vekaleten yaparlar. Ancak yine de bu değerlendirme görevi;ölçme, onaylama ve tavsiyelerle sınırlıdır. İç denetçiler en üst düzeyden en alt düzeye kadar her kademedeki yöneticilerin görevlerini yerine getirme işlevini yönetim kurulu adına yürütürler. Eğer iç denetçilerin yönetim kurulu ile doğrudan iletişim kurmalarını sağlayan bir yönetmelik mevcutsa iç denetçiler, denetim tespitlerini ve değerlendirmelerini herhangi bir sorunla karşılaşmadan yönetim kuruluna ya da denetim komitesine sunma imkanına sahip olurlar.
- b) **Vekalet Sözleşmesi:** Günümüzde yoğun ticari ilişkilerin de etkisiyle şirketlerin ölçeklerinin büyümesi sonucunda profesyonel yöneticilik anlayışı gelişmiştir.

Ancak genellikle işletme sahipleri yöneticilerin görevlerindeki performanslarını değerlendirebilecek zamana ve teknik bilgiye sahip değildirler. İşletme sahipleri ve yöneticiler arasındaki bu ilişki vekalet akdi kapsamında değerlendirilebilir. Bir vekil olarak görev yapan yöneticinin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği ile ilgili olarak işletme sahibinin endişelerini giderecek en önemli kontrollerden biri yapılan iç denetimlerdir. Bu nedenle iç denetçiler finansal olan ve olmayan tüm faaliyetleri kapsayan denetimler yaparak işletme sahibi ve yöneticiler arasındaki muhtemel çıkar çatışmasını giderirler.

- c) **Yönetime Danışmanlık ve Yardım:** İç denetçiler sadece işletmedeki hata ve hileleri tespit etmekle kalmaz, ayrıca ileride benzer sorunların yaşanmaması için yöneticilere danışmanlık hizmetinde de bulunurlar.
- d) **Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma:** Hata ve hileler, genel olarak, muhasebe kavram ilke ve kurallarına uygun olmayan düzensizlikleri ifade eder. Her iki düzensizliğin arasındaki fark ise, yapılan işlemlerde kasıt unsurunun bulunup bulunmadığıdır. Hata ve hile, teknik açıdan nadiren birbirinden ayrılabilir. Hilelerin çoğu hatalı işlemler yardımıyla yapılır ya da hatalı işlemlerle gizlenirler. Hataların hileli bir nitelik alması, izlenmiş olan yollardan değil, bunların kasıtlı oluşlarından kaynaklanır (Hiçşamaz, 1997:27; Aslan, 2003:11).

Günümüzde şirket dışından kişilerin yaptıkları incelemeler ile bu tür usulsüzlükleri ve hileli işlemleri belirlemek zorlaşmakta ve maliyeti artmaktadır. Bu açıdan, özellikle küçük pay sahiplerinin hakimiyet sağlayamadıkları şirketlerde çalışanların, yöneticilerin ve hatta yönetim kurulu üyelerinin yapılabilecek hileleri belirlemek ve bunların önlenmesini sağlamak, iç denetçilerin en önemli görevlerinden birini oluşturmaktadır (Kaymak, 1996:145; Aslan, 2003:11).

2.9. İç Denetim Türleri

İç denetim beş temel türünden bahsetmek mümkündür. Bu türler; mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimidir.

2.9.1. Mali Denetim

Mali raporlardaki verilerin, denetlenen birimin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değeriyle, finansman kaynaklarıyla, varlıkların yönetimiyle ve tahsis edilen bütçe ödenekleriyle uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesidir (Alptürk, 2008:18). Mali denetim, bir işletmenin mali/finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya işletmenin hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirlemeye yönelik, bu tabloların ve bunların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir (Kaval, 2008:10).

Mali denetimde, genel olarak denetime esas alınan mali tablolar; bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış karlar tablosu ve fon akım tablosudur (Güredin, 2000:14).

2.9.2. Uygunluk Denetimi

Her işletme, faaliyet amaçlarına ulaşmak için, işletme içinde bir dizi yordamı, kuralı ve politikayı oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. İşletme yönetimi, konulmuş olan bu politikalara, kurallara, yordamlara, kurum bölümlerince uyulup uyulmadığını belirlemek amacıyla denetim yapılmasını isteyebilir. İşte bölümlerce uyulması gereken bu kurallara uyma ve uygulama derecesinin denetlenmesi uygunluk denetimidir. Doğal olarak uygunluk denetiminden elde edilen sonuçlar, mali denetimde yol gösterici olacaktır (Erdoğan, 2005:4). Uygunluk denetimde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır (Güredin, 2000:14).

2.9.3. Performans Denetimi

Kurum ya da kuruluşun görevlerini yerine getirirken kullandığı fiziki, mali ve beşeri kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik derecelerinin değerlendirilmesidir. Bu değerlendirme yapılırken, riske dayalı maliyet unsuru ile kaynakların etkin ve etkili bir şekilde kullanımı göz önünde bulundurulmalıdır. Uygulama zorluğu dolayısıyla bu denetimin kıdemli denetçiler tarafından yerine getirilmesi daha doğru olur (Alptürk, 2008:19).

2.9.4. Sistem Denetimi

Denetlenen birimin mali yönetim usullerinin eksiklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir. Sistem denetimi ayrıca mali işlemlerin ekonomiklik, etkinlik ve verimliliklerinin yanı sıra genel bağlayıcı hukuki düzenlemeler ve iç yönergelere uyumunu inceler (Alptürk, 2008:19). İç kontrol sisteminin etkili bir şekilde işleyip işlemediğinin ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmesidir. İç kontrolün önemli bir parçası olan iç denetim aynı zamanda iç kontrol sisteminin amaca uygun şekilde çalışmasını ve karşı karşıya kaldığı risklerin en aza indirilmesi konusunda güvence sağlamaktadır. İşte bu sonucun elde edilebilmesi sistem denetimi veya sistem tabanlı denetimin yapılmasına bağlıdır (Arcagök ve Erüz, 2006:204).

2.9.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Firma içi (İntranet) ve firma dışı (internet) ağ bağlantıları giderek daha karmaşık ve komplike bir hal almaktadır. Bu gelişmeler ve değişimler, denetimin doğasını ve özelliklerini de değiştirmiştir (Toraman, 2002:7). Bilgi teknolojileri kontrolleri belirgin iki ögeye sahiptir. Bunlar: İş kontrollerinin otomatik hale getirilmesi ve bilgi teknolojilerinin kontrolüdür. Böylece bilgi teknoloji denetimleri sistemin altyapısı üzerinde genel ve teknik kontrolleri sağlamanın yanı sıra iş yönetimini ve yönetişimini desteklemektedir (Güzel, 2005:34).

Bilgi teknolojileri veya bilişim sistemleri denetimi, kurumlarda bilgi üreten sistemin ve üretilen bilgilerin güvenilirliği ile denetimde ihtiyaç duyulan bilgilerin yeterliliğinin incelenmesidir (Aslan, 2010:76).

2.10. İç Denetimin Yararları

Şirket ve kurumlarda iç denetim; risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test eder. İç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici niteliği bulunmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, kurumsal değeri yükseltir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar.

Etkin yürütülen bir iç denetim faaliyeti sonucunda işletmenin iç kontrol ve risk yönetimi sistemleri ile kurumsal yönetim süreçlerinin iyileştirilerek etkinliklerinin artırılması ve bu şekilde işletmenin hedef ve amaçlarının gerçekleştirilebilmesi mümkün olacaktır. İç denetim faaliyeti sonucu güvenilirliği artan mali tablolar da, işletme yönetiminin doğru kararlar almasına yardımcı olacaktır. Bu şekilde işletme yönetiminin aldığı kararlarda yanılma ve hatalı kararlar alma ihtimali azalacak, planlanan ile gerçekleşen sonuçlar dengeli olacak ve yönetimin bu süreci başarıyla yönetmesine önemli katkı sağlanacaktır. İç denetiminin etkili bir yönetim aracı olarak kullanılması mümkündür. İç denetim faaliyetinin suiistimallerin tespiti, risk yönetimi, kontrol süreçlerinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi, iş devamlılığı ve finansal raporlama ile ilgili hususlar da yaptığı çalışmalar sonucu ortaya koyacağı raporlar, işletme yönetimine yol gösterici olmanın yanı sıra, aynı zamanda güvence de sağlanacaktır. İç denetimin işletmelerin karşı karşıya bulunduğu riskleri tanımlamak, anlamak ve bunları en aza indirmek konusunda işletmelere yardımcı olan önemli bir rolü bulunduğu görülmektedir (Uzun, 2010:28).

Bir işletmenin varlığını devam ettirebilmesi için müşteri ihtiyaçlarına cevap verip, faaliyet gösterdiği pazarda iyi bir konumda olması gerekmektedir. Bunu gerçekleştirecek temel unsurlardan biri de işletmenin ihtiyaçlarını karşılayacak iş süreçlerine sahip olması, düzenli olarak bunları gözden geçirmesi ve gerektiğinde güncellemesidir. Süreçlere ilişkin yenilik ve iyileştirme yapılmaması ve mevcut durumun doğru ve güvenilir olup olmadığının kontrol edilmemesi maddi kayıplara ve hatalı kararların alınmasına neden olacaktır. Bu aşamada iç denetim bölümüne sahip olmak önem taşımaktadır. Çünkü verimliliğe, yeniliğe ne kadar odaklanıldığı, süreçlerin doğru işleyip işlemediği, risklerin ne kadar etkin yönetildiği, maddi kayıpların meydana gelip gelmediği iç denetim tarafından objektif bir bakış açısıyla tespit edilmekte ve gerekli iyileştirmeler önerilmektedir. İç denetim bunu yaparken proaktif bir yaklaşım izlemekte, hata ve kusurlar henüz oluşmadan gerekli saptamaları yapmaktadır (TÜSİAD, 2008:7).

Günümüzde, küçük pay sahiplerinin yönetsel açıdan herhangi bir hakimiyet sağlayamadıkları şirketlerde iç denetim birimlerinin bir diğer önemli görevi de işletme bünyesinde, çalışanlar, yöneticiler ve hatta yönetim kurulu üyeleri tarafından

yapılabilecek hileleri tespit etmek ve bunların meydana gelmesinin önlenmesi için tavsiyelerde bulunmaktır (Sezal, 2006:45-46).

İç denetimin faydalarını şöyle sıralayabiliriz (Kaya, 24.12.2010).

- Şirketin amaç ve hedeflerine ulaşmasını engellemeye yönelik iç ve dış risklerin tespit edilmesi ve etkin bir şekilde yönetilmesinin sağlanması;
- Maliyetlerin optimize edilmesi ve operasyonlarda verimliliğin sağlanması;
- Hata, suiistimal veya hilelerden kaynaklanan kayıpların önlenmesi;
- Öngörülemeyen ve şirket açısından yıkıcı sonuçlar doğurabilecek olayların erken tespiti ve önlenmeye çalışılması. Bu tür olayların yaratabileceği hasarların minimize edilmesi;
- Şirketin iç ve dış çevredeki fırsatları yakalamasının sağlanması;
- Şirketin operasyonel etkinliğinin artırılması;
- Kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesi ve şirket itibarının artırılması;
- Şirketin ekonomik, finansal ve reel sektör krizlerine dayanıklılığının artırılmasına destek verilmesi;
- Şirket tarafından kamuya yapılan finansal raporlamalar ile şirket yöneticilerinin karar almada kullandığı operasyonel ve finansal verilerin güvenilirliği ve doğruluğunun korunması;
- Şirket varlıklarının korunması ve kayıt altında tutulması;
- Şirketin tabi olduğu yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanmasıdır.

2.11. İç Denetimde Etkinlik

İç denetim yönetsel bir kontroldür; diğer kontrollerin etkinliğini ölçer ve değerlendirir (Uzay, 1999:1).

İç denetim, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur (Memiş, 2008:81).

İç denetim biriminin kendini üst yönetim kademelerine ifade edebilmesi, kabul ettirebilmesi ve böylelikle arkasına üst yönetimi alması etkinlik ve verimliliğin başlangıcı açısından temel oluşturmaktadır (Sertkaya, 2005:16).

Etkin ve verimli bir iç denetim fonksiyonundan söz edebilmek için (Öksüz, 2005:6):

- Öncelikle yönetimin iç denetimi çok iyi sahiplenmesi ve iç denetime destek olması,
- İkinci olarak iç denetim rolünün çok iyi anlatılması ve algılanması,
- Üçüncü olarak da kuruma katma değer yaratacak bir süreç olarak planlanması birer ön şart olarak gerekmektedir.

İç denetim fonksiyonunun etkinliği için iç denetçiler ve denetim hizmetinin müşterileri (işletmeler), iç denetimin artı değer katan bir faaliyet olduğu noktasında aynı anlayışa sahip olmalı ve fonksiyonu sahiplenmelidirler (Flesher ve Zanzig, 2000:331; Memiş, 2008:82).

İç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, işletmedeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı yürümesini sağlar ve dolayısıyla işlemsel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunur (Doyrangül, 2001:57).

Etkin olabilmek için iç denetçiler, bağımsız değerlendirmeler yapma yeteneklerine müdahale edilmesine izin vermeyerek yönetim danışmanlığı rollerini sürdürmelidirler (Flesher ve Zanzig, 2000:335; Memiş, 2008:83).

Temel unsurları şeffaflık, dürüstlük ve hesap verilebilirlik olan kurumsal yönetim ilkeleriyle yönetilen işletmelerde, bu unsurların sağlanabilmesi için denetim komiteleri oluşturulmaktadır. Denetim komitesi, kurumsal yönetim ilkelerine göre şirket performansı ile ilgili her türlü iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf yapılmasını sağlayan, iç denetçi-dış denetçi-yönetim kurulu arasında köprü görevini üstlenen, en az iki üyeden idari komisyondur (Sevim ve Eliuz, 2007:61).

İç denetim biriminin etkinliğini belirleyen diğer bir unsur da, iç denetçiler ile denetim komitesi arasındaki ilişki ve görüşme sıklığıdır. Bu bağlamda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetim başkanının yılda en az 4 defa denetim komitesi ile bir araya gelmesi gerektiğini vurgulamıştır. İşletmelerde, iç denetim biriminden etkin bir biçimde faydalanmak için denetim komiteleri oluşturulmalı ve iç denetim birimi ile bu komitenin iletişim halinde olması gerekmektedir. Bu gereğin yerine getirilmesi için

denetim komitesi ve bu komite ile iç denetim birimi arasındaki ilişkiler üzerinde önemle durulmalıdır (Memiş, 2008:83).

Denetim komitesi, yönetim kurulu ile iç denetim birimi arasında ciddi bir köprü görevi görmektedir (Öksüz, 2005:14). Denetim komitesi iç denetim üzerinde aktif bir rolü üstlenmiştir. İç denetim ve denetim komitesi arasındaki ilişki, organizasyonun kurumsal bir şekilde yönetilmesinde temel esaslardan olan “hesap verebilir hale gelme” sorumluluğunu güçlendirecektir (Yılancı, 2003:30).

2.12. İç Denetim Mesleği

İç denetim faaliyet iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir.

İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin, uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konularındaki kontrollerin sıhhatinin araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi olarak ifade edilmekte ve kurumda bu amaçla çalışan kişilere de iç denetçi denmektedir (Tuan ve Sağlar, 2004:1).

İç denetimin, sadece kontrol sistemlerinin gözden geçirildiği bir süreçten, organizasyonel riskin değerlendirilerek, kontrol sistemlerinin etkinliğinin güvence altına alınmasına yönelik bir sürece dönüşmeye başladığı günümüzde, yeni görev performansına uygun bilgi, beceri ve yaklaşımları içeren iç denetçi yetkinleri gerekmektedir (Eşkazan, 2003:41).

2.12.1. İç Denetçi

İç denetçiler, işletmenin çalışanı olarak, işletme bünyesinde kurmay görevi üstlenmiş kişilerdir. İç denetçinin amacı genel olarak, organizasyonun yöneticilere sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır.

Bu genel amaca ulaşmak için iç denetçiler şu faaliyetleri yerine getirirler (Peker, 1983:318; Ceyhan, 2010:73):

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek

değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak,

- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorduşturmak,
- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek,
- İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapmaktır.

İç denetçilerin rolü, belirlenen süreç içerisinde neyin çalışmakta neyin çalışmamakta olduğunu, birini güdüleyecek, diğerini caydıracak şekilde ortaya koymaktır (Tuan ve Sağlar, 2004:2).

2.12.2. İç Denetçinin Organizasyon İçindeki Yeri

İç denetçilerin organizasyon içindeki konumlarının belirlenmesinde, örgütsel statü ve tarafsızlıktan oluşan iki bağımsızlık ölçüsünün sağlanması gerekmektedir (Memiş, 2008:84). Örgütsel statü, iç denetçinin örgüt içerisinde bağımsızlığını tehlikeye düşürmeyecek bir konuma sahip olması gerekliliğini, diğer bir ifade ile doğrudan üst yönetime veya yönetim kuruluna bağlı olması gerekliliğini vurgulamaktadır. Tarafsızlık ise; işletmede sürekli çalışan personelin belirli bir aşamadan sonra bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruyamamasını ifade etmektedir (Sağlar, 2003:115).

İç denetçi organizasyonda en üst birime, varsa denetim komitesi, yoksa yönetim kurulu veya genel müdüre bağlı olarak faaliyette bulunmalı ve tarafsızlığına gölge düşürmemek için uzun süre aynı işletmede iç denetçi olarak çalışmamalıdır.

2.12.3. İç Denetçinin Yetki, Görev ve Sorumlulukları

Yönetim anlayışında meydana gelen gelişmeler, yasal düzenlemeler ve rekabet, iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını sürekli arttırmaktadır (Uyar, 2005:27). İç denetçi,

organizasyondaki pozisyonu ve yetkisini kullanmadaki bağımsızlığı ile organizasyon içerisinde belirgin bir gözlem rolü üstlenmiştir.

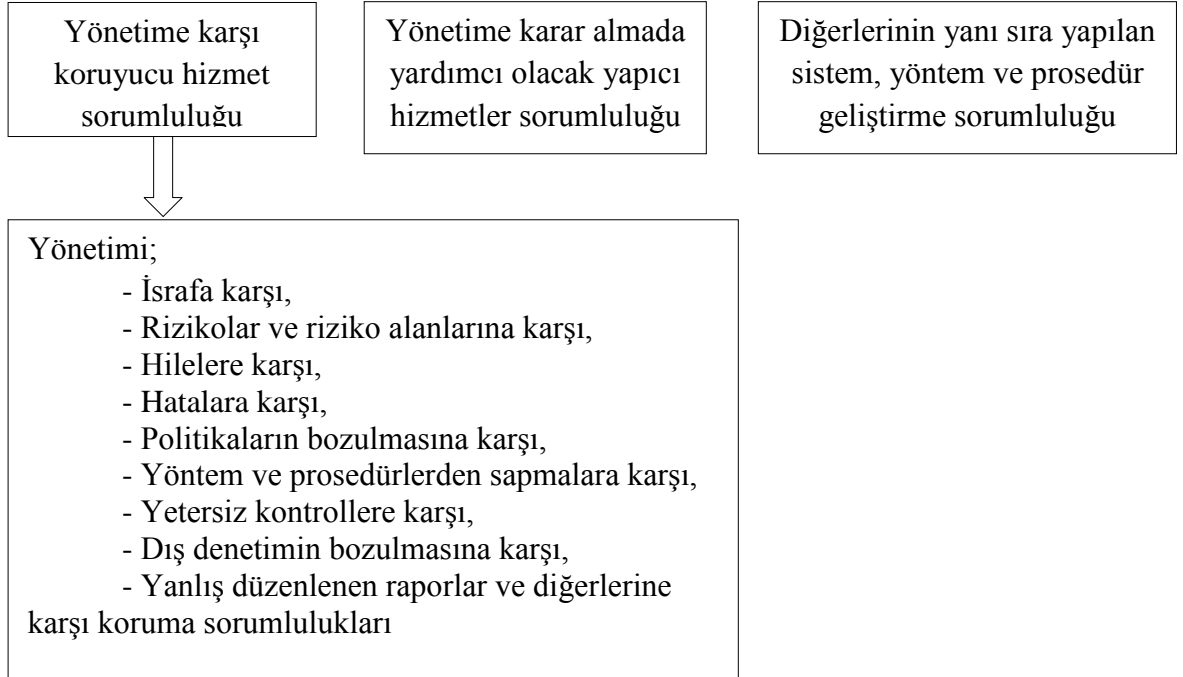
İş dünyasındaki fırsatlara ve gelişmelere paralel olarak iç denetçilerin görev ve yetkileri aşağıdaki hususlar çerçevesinde belirlenmelidir (Demirbaş, 2005:173):

- Müşteri ihtiyaçlarına yönelme,
- Risk yönetimi üzerine odaklanma,
- İşe değer katma (Performansın gelişmesine katkı sağlama),
- Diğer (Eğitim, danışma -bilginin organizasyon bünyesindeki birimlere paylaşılması-, yeni program ve sistem oluşturma aşamalarında yönetime tavsiyelerde bulunma, dış denetime yardımcı olma vb.)

İç denetçiler, işletme yönetimine etkinlik verimlilik katma yönünde artı değer yaratacak tavsiyelerde de bulunmaktadır.

Şekil 3’de iç denetçilerin sorumluluk alanlarının genişliği ve yönetim açısından taşıdığı önem ortaya konulmaktadır (Tuan ve Sağlar, 2004:3).

Şekil 3: İç Denetçinin Sorumlulukları



Kaynak: Neşeli, 2010:35

2.12.4. İç Denetçinin Başarı Koşulları

Etkin bir yönetim kontrol aracı olan iç denetim faaliyetini yürüten iç denetçiye, yönetim tarafından birtakım imkanların sağlanması ve iç denetçinin de birtakım nitelikleri haiz olması gerekmektedir. Bu imkanlar ve nitelikler şu şekilde sıralanabilir (Kepekçi, 1982:42; Memiş, 2008:86):

- İç denetçilerin görevleri, yetki ve sorumlulukları üst yönetim tarafından yönetmelik, genelge veya benzeri bir yazılı dokümanla tanımlanmalıdır.
- İç denetçilerin bağımsızlığı sağlanmalıdır.
- İç denetçiler gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmalıdırlar.
- İç denetçiler denetim çalışmalarını yürütmede, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelidirler.
- İç denetçi atılgan ve önder olmalıdır.
- İç denetçi dürüst olmalıdır.
- İç denetçi tamamen önde olmalıdır.
- İç denetçi az ve öz olmalıdır.

İç denetçiler, bağımsız bir şekilde düşünebilmeli, kritik düşünme yetisine sahip olarak ve bunu kullanarak doğru yargılara ulaşabilmelidirler (Memiş, 2008:86).

2.12.5. İç Denetim Mesleğinin Uygulanmasına İlişkin İlkeler

İç denetçilerin uyması beklenen ilkeler IIA tarafından dürüstlük, tarafsızlık, sır saklama, yetkinlik (ehil olma) olarak sınıflandırılmıştır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008:13).

- a) **Dürüstlük:** İç denetçilerin dürüstlüğü güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik zemin sağlar. İç denetçiler;
- Çalışanlarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar.
 - Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar.
 - Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmezler.
 - Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar.

b) Objektiflik: İç denetçiler, izledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili olan bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede mesleki objektiflik sergilerler. İç denetçiler;

- Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılabilir herhangi bir ilişkiye veya faaliyete katılamazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir.
- Mesleki muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatılacağı varsayılabilir herhangi bir şeyi kabul etmezler.
- Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde faaliyetlerinin raporlanmasını bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar.

c) Gizlilik: İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukuki ve mesleki bir mecburiyet olmadığı müddetçe de gerekli yetkilendirmeyi almaksızın bilgiyi açıklamaz. İç denetçiler;

- Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olurlar,
- Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmazlar.

d) Yetkinlik (Ehil Olma): İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar. İç denetçiler;

- Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler,
- İç denetim hizmetlerini Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygun bir şekilde gerçekleştirirler,
- Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı olarak geliştirirler.

2.12.6. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

İşletmelerde iç denetim faaliyetleri, farklı endüstri ve ortamlarda, çeşitli yasal düzenlemeler, ölçek ve özellikleri farklı kurumsal yapılarda gerçekleştirilmektedir. Söz

konusu farklılıklar içinde iç denetimin tanımına uygun yerine getirilmesine yönelik olarak, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performansının değerlendirilmesine imkan sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından “Uluslararası İç Denetim Standartları” geliştirilmiştir (Uzun, 01.12.2010).

İç denetim standartlarına uyum, hayati önem arz eder. İç denetçilerin standartlara uyumunun hukuken kısmen engellenmesi durumunda, iç denetçiler standartların diğer kısımlarına uymalı ve uyamadıkları kısım ile ilgili olarak özel durum açıklaması yapmalıdır. Standartlar, gerek kurum gerekse denetçi açısından, iç denetimin yerine getirilmesi sırasında rehberlik sağlar. Standartlar, iç denetim faaliyetlerinin niteliğini, iç denetim yönetmeliğinin ve yıllık faaliyet planının kilit unsurlarını, görevin ifası ve sonuçların değerlendirilmesi esaslarını ve hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını tanımlar (Aslan, 2010:82).

İç denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Bir denetim çalışmasının kalitesi, standartlara uygunluk derecesiyle ölçülmektedir. Denetimin planlanması, programlanması, yeterli sayıda ve güvenilir denetim kanıtının toplanması ve denetim görüşünün raporlanması aşamalarında gerekli mesleki özen ve titizliğin gösterilmesi, yapılacak incelemenin kalitesi ile doğrudan ilişkilidir. Standartlar denetimin güvenilirliğini etkileyen asgari koşullardır. İç denetim faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülebilmesi ve kalitesinin ölçülebilmesi iç denetim standartları ile mümkündür (Yılancı, 2003:119-128).

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları nitelik, performans ve uygulama olmak üzere üç kategoriden oluşmaktadır:

Nitelik standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine yöneliktir. İç denetim bölümünün nitelikleri ve iç denetim faaliyetini yürütecek olan iç denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Performans Standartları, iç denetim faaliyetlerinin niteliğini ve bu faaliyetlerin başarısının ölçülebilmesi için kalite kriterlerini tanımlamaktadır. Uygulama Standartları, güvence ve danışmanlık faaliyetleri gibi belirli görev türlerine tatbik edilir. Bu standartlar, hile ve suiistimal araştırması gibi özel görevler için uygulanır. Sürekli

yenilenen standartlar, dönemsel olarak IIA İç Denetim Standartları Kurulu (Internal Auditing Standards Board) tarafından onaylanmaktadır. Standartlar, iç denetim faaliyetinin güvence ve danışmanlık hizmetlerinin kalite garantisini sağlamaktadır.

- a) Nitelik Standartları:** İç denetim faaliyetini yürütecek olan iç denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içeren standartlardır.

Nitelik standartları şunlardır (Ceyhan, 2010:79-80):

- Yeterlilik ve Uzmanlık: İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır. İç denetçilerin yetersiz kaldığı durumlarda iç denetim yöneticisi kurum içindeki veya dışındaki uzmanlardan nitelikli tavsiye ve yardım temin etmelidir. İç denetçi, denetlediği her alanda bulunduğu işletmenin faaliyetlerini bilmelidir. Denetlenen fonksiyonların ilişkilerini anlamalı, denetlenenlerin konuştuğu dili (kısaltmalar, ifadeler vb.) öğrenmeli, işletmenin içinde bulunduğu endüstri kolunda olanları bilmeli ve bunları denetlenenlerle tartışmalıdır (Tuan ve Sağlar, 2004:7).
 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat: İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklene beceriye sahip olmalı, azami özen ve dikkat göstermelidir. Bu özen ve dikkat hiçbir zaman yüzde yüz başarı demek değildir, bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garantilemez.
 - Mesleki Gelişimin Sürdürülmesi: İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını değişen çevre koşullarını da dikkate alarak sürekli mesleki gelişimle artırmalı ve güçlendirmelidir.
 - Kalite Güvencesi ve Gelişim Programı: Denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesi denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar.
- b) Performans Standartları:** Performans standartları iç denetim faaliyetlerinin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar (TİDE, 2004).

- Planlama: İç denetim yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır.
- Bildirim ve Onay: İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmelidir.
- Kaynak Yönetimi: İç denetim yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır.
- Politikalar ve Prosedürler: İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla yönelik politika ve prosedürleri belirlemelidir.
- Koordinasyon: İç denetim yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, ilgili güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir.
- Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlama: İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, denetim komitesine, yönetim kuruluna ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, yönetişim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuları da içermelidir.

2.13. İç Denetim ve İç Kontrol

Modern iş dünyasında iç kontrol hem özel sektörde hem kamu sektöründe tüm dünyaya yayılan bir kavram haline gelmiştir. Bir kurumda tüm faaliyetler iki sistemli bir yapıda gerçekleştirilir. Birincisi; belirlenen hedeflere ulaşılması için tasarlanmış yönetim sistemi, diğeri ise yönetim sisteminin içine yerleştirilmiş kontrol sistemidir. Kontroller yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak için tasarlanmış kurallar,

yöntemler ve yapılardan oluşur. Bu kontroller, faaliyetlerin yalnızca bir safhasıyla sınırlanmamış, kurumun tüm fonksiyonlarına ve yapılarına yayılmıştır. Dolayısıyla, tüm faaliyetler iç kontrolün kapsamında yer alır (Saltık, 2007:1).

2.13.1. İç Kontrol Kavramı

İç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetimince kabul edilen politikalar ile uygulanan usul ve yöntemlerin bütünüdür (Aksoy, 2005: 72). İç kontrol, işletme organizasyonunda yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanmış ve iş süreçleri içinde yer almasından ötürü bir sistem olarak nitelendirilen bir kavramdır (Uzun, 2009; Neşeli, 2010:38).

İşletmelerde iç kontrol yapısı (Aktaş, 2005; Yenigün, 2008:63):

- Düzenli, ekonomik, verimli, etkin uygulamalar yoluyla kuruluşun amaç ve misyonuna uygun kaliteli mal ve hizmet üretmek,
- Kaynakların israf edilmesine, kötü kullanılmasına ve kötü idare edilmesine, hata ve suiistimallere mani olmak,
- Kanun, tüzük, yönetmelik gibi yasal düzenlemelere ve yönetimin talimatlarına uyulmasını sağlamak,
- Güvenilir mali ve yönetsel verilerin ışığı altında durumu doğru olarak ve zamanında gösterecek bir iletişim sağlamak, şeklinde yer bulmaktadır.

İç kontrolün etkinliğini ölçen üç temel kıstas vardır (Saltık, 2007:9).

- İç kontroller uygun olmalıdır. Yani, kontrol gerektiği yerde ve ilgili riskle orantılı olarak yapılmalıdır.
- Bütün personelce özenle uyulmalı ve iş yükü ağır olduğunda dahi bu kontroller ihmal edilmemelidir.
- Kontrollerin maliyeti elde edilen faydayı aşmamalıdır.

2.13.2. İç Kontrol Sisteminin Yapısı

Bir işletmenin iç kontrol sisteminin yapısı özellikler;

- İşletmenin büyüklüğü ile (personel sayısı, satışların tutarı, üretimden satışa kadar uzayan süreçlerin sayısı gibi),
- İşletmenin mülkiyet yapısı, hukuki şekli (kişi işletmesi, anonim şirket, halka açık şirket gibi),
- Faaliyette bulunduğu sektör ve bu sektörün içinde bulunduğu sorunlar,
- Kullanılan bilgi iletişim sistemi, bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi ve korunmasındaki imkanlar (Yönetim Bilgi Sistemi'nin yapısı),
- Yasal düzenlemelerden etkilenir (Kaval, 2003:90).

2.13.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sisteminin üç temel amacı vardır.

Birincisi, operasyonların etkinlik ve verimliliği; standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırır.

Bir diğer önemli amaç ise; mali raporlama güvenilirliğini sağlamaktır. Mali tabloların güvenilir olması yönetimin ticari kararlarda doğru kararlar alması, işletme içi herhangi bir yolsuzluğun önlenmesi veya tespitinde yardımcı olur.

Üçüncü temel amacı ise, iç kontrol sistemi, gerek işletme içi, gerekse yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluğun sağlanmasında yardımcı olur, güvence sağlar (Neşeli, 2010:67).

İç kontrol sisteminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Koroğlu ve Uçma, 2006:67):

- İşletme Varlıklarını Korumak ve Her Türlü Kayıpları Önlemek: İşletmelerin fiziksel varlıkları çalınmaya, yanlış kullanılmaya ve tahribata uygun durumdadır. Yönetim bu olumsuzlukları önlemeye yönelik kontrol unsurlarını oluşturmak zorundadır. İç kontrol yapısının temel amacı bu noktada ortaya çıkmaktadır.
- Muhasebe Verilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak: Yönetimin işletmedeki bilgi sistemi aracılığı ile karar alması konusunda önemli dayanağı muhasebe verileridir. Sağlıklı karar almanın yolu, doğru ve dürüst bilgiyi elde etmekten geçmektedir. Bu nedenle iç kontrol yapısında oluşturulan politika ve

prosedürler olabildiğince bu bilgilerin doğru ve dürüst olmasını sağlamaya yönelmektedir.

- İşletme Faaliyetlerinin Etkinliğini Arttırmak: Yönetimlerin temel amaçlarından birisi, işletme faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülmesini sağlayabilmektedir. Bir işletmenin başlangıçta belirlediği amaç ve hedeflere ulaşma derecesi, onun faaliyetlerindeki etkinliği göstermektedir. Oluşturulan iç kontrol yapısı bu etkinliği en üst düzeye çıkartmayı amaçlamaktadır.
- Yönetim Politikalarına Bağlılığı Sağlama: Yönetim sürekli olarak çalışanlarına uymaları gereken kuralları bildirmektedir. Ancak bunlara uygulama aşamasında hangi düzeyde uyulduğu şüphesi her zaman taşınmaktadır. Bu bağlamda oluşturulacak kontroller, çalışanların yönetim politikalarına zorunlu olarak uymalarını sağlamaya yönelmektedir.

2.13.4. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

Etkin bir iç kontrol sistemi birbirine geçmiş olan beş ayrı parçadan oluşur. Bunlar aşağıdaki gibidir (Yeniğün, 2008:68):

- Kontrol ortamı,
- Risk değerlendirme,
- Kontrol faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim,
- Gözleme.

2.13.4.1. Kontrol Ortamı

Bir işletmede etkili bir iç kontrol yapısı kurabilmenin ön koşulu, uygun bir ortamın sağlanmasıdır. İşletme içi ve dışı unsurların oluşturduğu bir ortama, “İç Kontrol Ortamı” adı verilmektedir (Ataman ve diğ., 2001:62).

Kontrol ortamı, iç kontrolün en temel unsurudur. Örgüt çalışanlarına kontrol bilincini aşilayarak organizasyonda ahengi kurar. Bir disiplin ve alt yapı olarak diğler bütün iç kontrol sistemi unsurlarının temelini oluşturur. İç kontrolün başarılı olması yada başarısızlığı kontrol ortamına bağlıdır (Yeniğün, 2008:68).

İç kontrol çerçevesi aşağıdaki faktörleri içerir (Çömlekçi ve diğ., 1992:51; Neşeli, 2010:42):

- Yönetim felsefesi,
- Örgütsel yapı,
- Yönetim ve kontrol yöntemleri,
- İç denetim,
- Personel politikaları ve uygulamaları,
- Çeşitli dış etkiler.

Kontrol ortamı veya kontrol bilinci artıkça bu diğer çalışanları da etkileyecek, onlar işletmenin hedefleri yönünde daha kontrollü, tasarruf ve verim bilinci ile çalışan kişiler olacaklardır.

2.13.4.2. Risk Değerleme

Risk değerlemesi, değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve koşulların değişmesine bağlı olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek üzere iç kontrolde sürekli değişiklik yapmayı ifade eder (Saltık, 2007:61).

İşletme üst yönetimi işletmeyi yakın veya uzak zamanda etkileyebilecek riskleri tespit ve karşı önlemler almak zorundadır. Burada söz edilen risk iki tür risk grubudur. Bunlardan birincisi işletme riskleri olup, işletmenin yaşamını, karlılık, büyüme, gelişme gibi hedeflerini etkileyen risklerdir. İkinci tip riskler ise muhasebe ile ilgili iç kontrol riskleridir. Yani iç kontrol sisteminin yetersizliği nedeniyle, hata, hile, kaçak, kayıp gibi durumların olmasını önleyici tedbirlerin alınmamasından kaynaklanan risklerdir. İşte bu tür risklerin ne olduğu bilinmeli, risklere karşı önlemler alınmalı, işletme de kurumsal bir şekilde getirilmeli ve sistematik çalışan bir erken uyarı sistemi kurulmalıdır (Kaval, 2003:92).

Bir risk değerlendirme sürecinde her bir ticari faaliyet hedefi, en üst seviyeden (örneğin; “kar eden bir işletme yönetmek”) en alt seviyeye kadar (örneğin; “nakdi muhafaza etmek”) belgelenir ve daha sonra hedefe ulaşmayı tehlikeye düşüren ya da engelleyen her bir risk tanımlanarak, önem sırasına göre düzenlenir (Alpman, 01.10.2010).

2.13.4.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetlerini işletme üst yönetiminin iç kontrol sistemini yapılandırma faaliyetleri olarak nitelemek mümkündür.

Kontrol faaliyetleri, ticari faaliyet hedeflerinin gerçekleştirilmesini ve risk azaltma stratejilerinin yürütülmesini sağlamak amacıyla kullanılan politikalar, kurallar ve uygulamalardır (Alpman, 01.10.2010).

2.13.4.4. Bilgi ve İletişim

İyi bir iç kontrol sisteminin temel unsurlarından birisi de yatay ve dikey düzeyde bilgi alma yeteneğinin ve insanlar arasında iletişiminin sağlanmasıdır. Bilgi ya üstten alta doğru, ya da alttan üste doğru olur. Üstten alta doğru akan bilgiler, üst yönetimin niyetlerini ve isteklerini yansıtan bilgilerdir. Alttan üste doğru akan bilgiler, faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerdir. Yine işletmenin bazı bölümlerindeki faaliyet sonuçlarının diğer yatay birimlerle iletilmesi de gerekir. Bu bir disiplin içinde ve işletmenin büyüklüğü ile uyumlu bir şekilde yönetim bilgi sistemi ve onun alt sistemleri sayesinde yerine getirilir (Kaval, 2003:131).

İletişim, finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu politika ve prosedürlerle ilgili bireylerin nasıl alıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir. İletişim, kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir. Ayrıca, bir kurumda tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına girer. Tersine iletişim için iletişim kanallarının açık olması ve yönetimin problemleri başlangıç aşamasında çözmeye eğilimli olması gereklidir (Doysangül, 2001:55; Demirbaş, 2005:171).

Kalıcı nitelikteki bilgi tanımlanmalı, bu bilgi muhafaza edilmeli ve kişilerin görevlerini etkin olarak yapabilmelerine imkan verecek biçimde zaman dilimi içinde duyurulmalıdır (Yetiş, 2001:3; Demirbaş, 2005:171).

2.13.4.5. Gözleme

Bütün sistem ve süreçlerin olduğu gibi iç kontrol sisteminin de, istenilen performansı gösterip göstermediğinin sürekli izlenmesi gerekir.

Gözetim, iç kontrol öz değerlendirmesinin gerçekleştirilmesini ve iç denetimin bağımsız değerlemesini içeren iki farklı yöntemle yapılabilir.

Birinci, faaliyetler devam ederken kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetidir.

Diğeri ise, iç denetim fonksiyonunu kullanarak yapılan, bağımsız denetim faaliyetleridir. Çoğunlukla bu iki yöntemin birlikte yer aldığı bir izleme yöntemi kullanılmaktadır (Saltık, 2007:63).

İzleme, iç kontrol kalitesinin, kontrollerinin tasarımı ve işleyişinin ve alınması gereken tavırların (karşı önlemlerin) değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İç kontrol izlemesi performansın belli bir zaman içindeki kalitesini değerlendirmeli ve denetim ya da diğer incelemelerin bulgularının derhal çözüme bağlanmasını güvence altına almalıdır. İzleme faaliyeti sürekli ve ayrı ayrı değerlendirme şeklinde olabileceği gibi her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de olabilir. Her iki yöntemde de yönetim, meydana gelen değişikliklerin yapısını, bunlarla ilgili riskleri ve kontrolleri yürüten personelin beceri ve tecrübesini göz önüne almalıdır (Demirbaş, 2005:172).

2.13.5. İç Kontrol Sisteminin Önemi

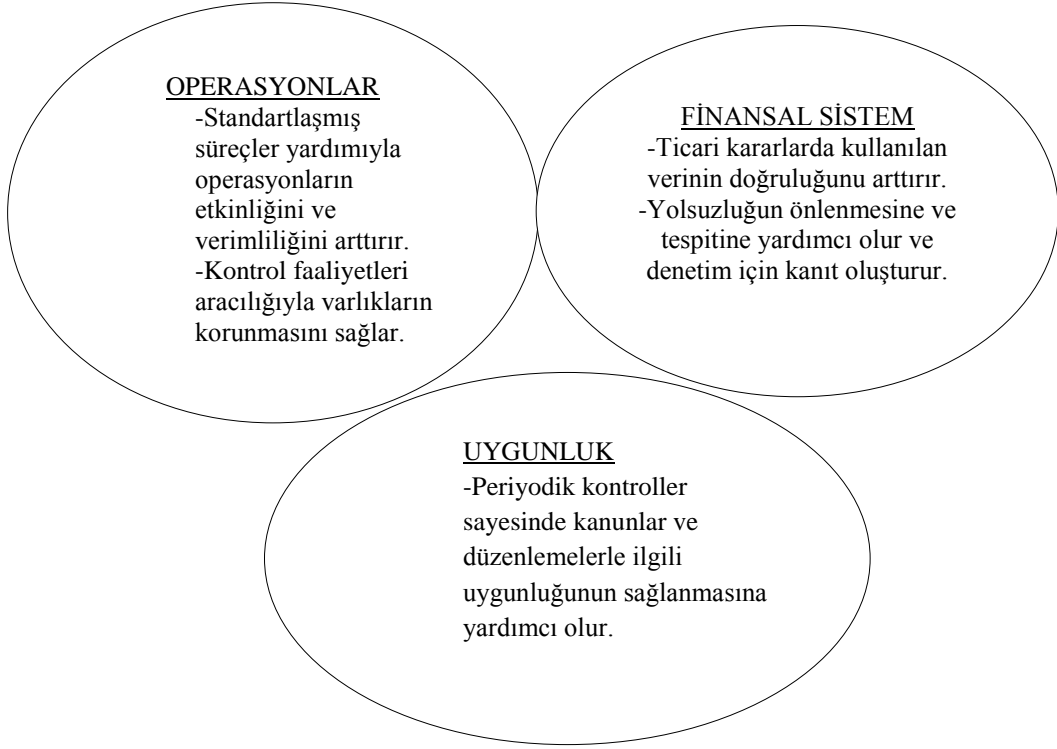
İç denetimde olduğu gibi, iç kontrol sisteminin önemi de işletmeler açısından gittikçe artmaktadır.

İç kontrol sistemi denetim planına temel oluşturduğu için denetçi açısından oldukça önemlidir. İç kontrol sisteminin operasyonlar, finansal ve uygunluk açısından önemi artmaktadır.

İç kontrol sisteminin denetçi açısından önemi denetçilerin verdiği denetim dışı hizmetlerden kaynaklanmaktadır. Kendi iç kontrol sistemini yeterli bulmayan firmalar, denetim şirketlerine firmalarının iç kontrol sisteminin yeniden kurulmasında veya geliştirilmesinde yardım isterler (Kaval, 2003:96).

İç kontrol sisteminin önemini Şekil-4'te olduğu gibi açıklamak ve göstermek mümkündür.

Şekil 4: İç Kontrol Sisteminin Önemi



Kaynak: Uzun, 2006:13

İç kontrol sisteminin, sağlıklı bir şekilde işlemesiyle beraber kuruma sağlayacağı katkılar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yenigün, 2008:71):

- İşletme içerisinde, operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırır.
- Sürekli kontrol sağlandığından varlıkların korunmasını sağlar ve kaynakların azalmasını önler.
- Doğru veri akışını sağladığından daha güvenli ve sağlıklı kararlar alınmasına yardımcı olur.
- İşletme içerisinde, yolsuzluk, hata ve hilelerin oluşmasını engeller, mevcut olanları tespit eder.
- Yasal düzenlemelere ve prosedürlere uygunluk sağlar.
- Şirket yönetiminin daha hızlı hareket etmesini yardımcı olduğundan değişen ekonomik ve rekabetçi ortama uyum sağlanmasını kolaylaştırır.
- Sağlıklı işleyen iç kontrol sistemi işletmenin amaçlarına ulaşmasını kolaylaştırır ve ekonomik açıdan güçlenmesini sağlar.

- Daha güvenilir kararların alınmasıyla birlikte yatırımcı güveni de sağlanmış olur.
- Olağan iş akışında gerçekleşebilecek sürprizleri aza indirger.

İşletmeler büyüdükçe faaliyetleri de büyür ve karmaşıklaşır. Kapsamı genişleyen faaliyetleri bire bir kontrol etmek giderek zorlaşmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması ile birlikte faaliyetler sistematik bir şekilde kontrol altına alınır ve bu şekilde iç denetim ve bağımsız dış denetimin çalışmalarında da kolaylık sağlanmış olur.

2.13.6. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri

İç kontrol sisteminin temel ilkelerini şöyle sıralayabiliriz (Neşeli, 2010:45-47):

- a) Görevlerin Ayrılığı:** İşletme organizasyonunda bir işin tüm aşamalarından bir kişiyi sorumlu tuttuğunuz zaman, yapılabilecek hata ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması olasılığı azalmaktadır. Bu nedenle işletme büyüklüğü dikkate alınarak, görevler hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarabilecek şekilde ve en aza indirebilecek biçimde farklı kişiler arasında dağıtılmalıdır. Bu mantığa göre görevler aşağıdaki biçimde bir dağılıma tabi tutulabilir (Bozkurt, 2000:127).
 - İşlemleri fiilen yapmakla görevli bir kişi
 - İşletme aktiflerini koruma altında tutma görevli bir kişi
 - İşlemleri kaydetmekle görevli bir kişi
- b) Yetkilendirme:** Çalışanların yetki ve sorumluluklarının yazılı olarak prosedürler ve yönetmeliklere bağlanmış olması ve bu prosedürler dahilinde çalışanların iş tanımlarının belirlenmesi gerekmektedir.
- c) Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması:** Etkin bir iç kontrolün sağlanması, uygun bir belgeleme düzeninin varlığını gerektirmektedir. Güvenilir muhasebe kayıtlarının tutulabilmesi ve muhasebe bilgilerinin uygun zamanda raporlanabilmesi için işletmede bir hesap planı ve muhasebe el kitabı olmalıdır. Kısaca etkin bir kontrolün gerçekleştirilmesi için işletmede iyi işleyen bir muhasebe organizasyonunun bulunması gerekir (Güredin, 2000:181).
- d) Fiziki Korunma:** Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması için her türlü önlem alınması gerekmektedir. Yangına karşı korunmalı kasalar,

iyi bir ambarlama düzeni, mekanik ve elektronik muhasebe araçları, yazar ve ekranlı kasalar fiziksel korunmaya yardımcı araçlardır (Güredin, 2000:181).

- e) **Bağımsız Mutabakatlar:** İç kontrolün bir unsuru olan mutabakatların yapılıp yapılmadığının veya doğru yapıldığının kontrolünün, periyodik olarak mutabakatı yapanlar dışındaki üçüncü kişiler tarafından belirli dönemlerde habersiz olarak yapılması ve elde edilen sonuçları yönetime raporlanmasına bağımsız mutabakatlar denir. Örnek vermek gerekirse banka şubeleri her akşam şube kasalarını düzenli olarak yapmaktadırlar. Buna rağmen periyodik olarak şubelere habersiz kasa sayımları yapılarak şube tarafından mutabakatların doğru yapılıp yapılmadığı kontrol edilir ve bunun sonucunda elde edilen bulgular yönetime raporlanır.

2.13.7. İç Denetim ve İç Kontrolün Karşılaştırılması

İç denetim ve iç kontrol kavramlarının en temel farklılığı kontrolün anlık olarak devam eden faaliyetlere yönelik olarak yapılması, denetimin ise geçmişe dönük olarak belli bir dönemi kapsayan hususlara yönelik olarak yapılması olduğu görülmektedir. Bir kurumda iç kontrol sistemi ne kadar güçlü olur ise buna doğru orantılı olarak iç denetim sistemi de bir o kadar güçlü olacaktır. Dolayısıyla kurum içinde iç kontrol sisteminin etkin ve doğru bir şekilde işleyip işlemediğinin kontrolü iç denetimin başlıca görevlerden biridir.

İç kontrol ve iç denetim kavramları farklı sorumlulukları ifade eder. İç kontrol sisteminin kurulup çalışmasının sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Denetçi sadece bu sisteminin uygunluğunu, işleyişini ve etkinliğini araştırır (Dicle, 1997:41; Neşeli, 2010:47).

İç denetim, şirket yönetim kuruluna veya kamu mali yönetiminde de kamu idaresine, var olma amaçlarına ulaşmada yardımcı olunması amacıyla kurulmuştur. İç kontrol ise, tüm yönetim ve temsil gibi icrai işletmelerin önceden belirlenen amaçlara uygun gerçekleşmesinin kontrolü amacıyla getirilmiştir. Öyleyse amaçları bakımından benzerlik bulunmaktadır (Önder, 2008:28; Neşeli, 2010:48).

Tablo – 3: İç Kontrol ile İç Denetimin Karşılaştırılması

İç Kontrol	İç Denetim
1. Bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini test edip yönetime güvence vermek	1.Bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak
2. Plan, program ve mevzuata uygunluğu kontrol etmek	2.Plan, program ve mevzuata uygunluğu gerçekleştirmek
3. Etkinlik ve verimliliği teşvik ederek artı değer kazandırmak	3.Etkinlik ve verimliliği sağlamak
4. Risk denetimi suretiyle bağımsız ve tarafsız faaliyette bulunmak	4.Başta yönetimce belirlenen hedeflere ve iç ve dış denetime hizmet etmek

Kaynak: Önder, 2008:29

2.13.8. İç Denetim ve İç Kontrolün İlişkisi

İç denetim, iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biridir. İç denetim, işletmenin iç kontrol sisteminin verimli bir şekilde işlediğini onaylamak amacıyla gerçekleştirdiği bir faaliyettir. İç kontrol sistemi ise işletme varlıklarını korumak ve muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla yönelik olarak bir işletmedeki organizasyon yapısını ve uygulanan yöntemleri kapsamaktadır (Ataman ve diğ., 2001:60).

İç kontrol sistemi, “bir şirketin hedefleri doğrultusunda faaliyetlerinin düzenli ve verimli yürütülebilmesi amacıyla şirket yönetimi tarafından, yönetim politikalarına uyulmasını, aktiflerin korunmasını, hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesini, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve geçerli zamanında hazırlanmasını sağlamak amacı ile uygulanan yöntem ve şirket politikaların bütündür.” (Başaran, 1997:95; Eliuz, 2007:27). İç denetim ise, şirketin kendi iç kontrollerinin tatmin edici düzeyde işlediğini teyit etmek amacıyla kendi yararına sürdürdüğü bir denetimdir (Akarkarasu, 2000:17; Eliuz, 2007:27).

İç denetimin, iç kontrol sisteminin yeterliliği için yaptığı gözden geçirmenin amacı, sistemin, örgütün amaç ve hedeflerine etkin ve ekonomik olarak ulaşması konusunda

yeterli güvenceye sahip olup olmadığının araştırılmasıdır. Amacı; sistemin kurulduğu gibi işleyip-işlemediğinin ve örgütün amaç ve hedeflerini ne ölçüde başarabildiğinin araştırılmasıdır (Yılcı ve Sevim, 1991:135; Eliuz, 2007:27).

İç kontrol, süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, kişilerden etkilenen, işletmenin amaçlarına ulaşmasında kullanılan bir araçtır. Makul ölçüde güvenilirlik sağlar. Bu özellikleri iç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Etkinliğinin ve yerindeliğinin değerlendirilmesi için bir iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir. İç denetim faaliyeti, işlem ve hata odaklı yaklaşımdan süreç odaklı, işin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılmasını öneren bir yaklaşımla işletme için stratejik akıl ortağı, geliştiren, önceden önlem alınmasını sağlayan bir rol üstlenmektedir (Uzun, 20.01.2011).

Güçlü ve etkin bir iç kontrol yapısı yönetimin olduğu kadar iç denetimin de işini azaltarak bu fonksiyonların daha önemli konularla ilgilenmesini olanak sağlar (Özeren, 2000:4).

“İç denetim” ve “iç kontrol” birbirlerine karıştırılan kavramlardır. Bu iki kavram birbirlerini bütünlemektedirler. İç kontrol sisteminin etkin bir biçimde çalışabilmesi için, etkin bir iç denetim şarttır.

2.14. İç Denetimin Temel Yönetim Fonksiyonları ile İlişkisi

İç denetim fonksiyonu, yönetimin bir parçası olarak işletme faaliyetlerinin finansal ve finansal olmayan diğer işlemsel yönlerden bağımsız bir şekilde kontrolünü yapmak suretiyle şirketin yönetim kuruluna ve yönetimin tüm seviyelerine hizmet etmektedir. İç denetim birimince hazırlanan ve sunulan raporlar, üst yönetim tarafından ilgiyle karşılanır ve dikkate alınır; iç denetim biriminin motivasyonunun, kendine güveninin ve çalışma şevkinin artması sağlanır, diğer işletme bölümlerinin iç denetim birimine bakışı olumlu yönde etkilenir ve iç denetim birimi ile diğer birimler arasındaki koordinasyon sağlanmış olur (Memiş, 2006:111).

İç denetim sürecini yürüten iç denetçiler ile üst yönetim ve diğer yönetim kademeleri arasında makul düzeyde bir ilişkinin bulunması, iç denetim faaliyetinin etkin bir şekilde icra edilmesi açısından bir gerekliliktir (Memiş, 2006:111).

2.14.1. İç Denetimin Planlama Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü

Özellikle büyük ve karmaşık organizasyonlarda planlama zorunlu bir fonksiyondur.

Planı, spesifik hedefleri, amaçları ve kaynak gereksinmelerini belirleyen temel bir konsept şeklinde tanımlayabiliriz. Planlama ve denetim, yönetimin “Siyam İkizleri” gibi ayrılmaz parçalarıdır. Planlar olmadan denetim anlamsız olur; çünkü önce nereye gidileceğinin belirlenmesi gerekir ve planlar denetim için gerekli standartları veya ölçüleri sağlar (Mucuk, 2003: 136).

İç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülmesi sayesinde, mevcut planların gerçekleşme düzeyleri, sapmaların olup olmadığı tespit edilebilecek, bu tespitler neticesinde olumsuz sapmaları düzeltici yönde önerilerde bulunulabilecek ve bu öneriler üst yönetim tarafından dikkate alındığı takdirde; işletmenin hedef veya amaçlarına ulaşmak amacıyla izlenecek yollar daha sağlıklı bir şekilde tespit edilebilecek ve böylece yönetim hedeflerinin gerçekleşmesi güvence altına alınabilecektir (Memiş, 2006:114).

2.14.2. İç Denetimin Örgütlenme Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü

Örgütlenme fonksiyonu; örgütün planlarını uygulamak için, kaynakların düzenlenmesi ve faaliyetlerinin tümünü kapsayan bir örgüt yapısı oluşturulması sürecidir.

İç denetim fonksiyonu finansal ve işlemsel faaliyetlerin denetimine ek olarak, işletme çalışanlarının ilişkileri üzerine incelemeler de yapmak suretiyle işletme organizasyonuna da katkılar sağlamaktadır (Memiş, 2006:115).

İç denetimin, bir organizasyona hizmet etmek amacı ile organizasyon içerisindeki faaliyetleri incelemek ve değerlemek için organizasyon bünyesinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olduğunu göz önüne alırsak; iç denetim süreci sonucunda oluşturulan denetim raporlarında sunulan bilgilerin, işletme yönetimi tarafından hem organizasyon fonksiyonunun işleyişi ile ilgili mevcut durum hakkında bilgi edinmede, hem de yeni bir örgüt yapısının oluşturulmasında veri olarak kullanılabileceğini söylemek pek de yanlış bir ifade olmayacaktır. İç denetim sürecini yürüten iç denetçiler de bu örgütlenme sürecinde belirlenmekte ve genellikle, doğrudan en üst düzey yönetici olan genel müdüre bağlı bir pozisyonda örgüt içerisindeki

yerlerini almaktadırlar. Bu bağlamda diyebiliriz ki, iç denetçi ile örgütlenme fonksiyonu arasında bir etkileşim mevcuttur. Bu etkileşimi en alt düzeye indirmek; iç denetçinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması ve aynı zamanda iç denetçinin objektif değerlendirmelerde bulunabilmesi açısından son derece önemlidir (Memiş, 2006:116).

2.14.3. İç Denetimin Yürütme (Yönelme) Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü

Yürütme, planlama ve örgütlemeyle kurulan düzenin harekete geçirilmesi, uygulamaya aktarılmasıdır (Özgen ve Yalçın, 2006:119). Yönelme, yöneticinin astlarının faaliyetlerini etkilemesi ve onlara ne yapmaları gerektiğini bildirmesiyle ilgili yönetsel bir faaliyettir ve bu işlev, çoğunlukla yönetici ile astlarını karşı karşıya getiren gündelik çalışmalardan oluşmaktadır.

Bu çerçevede iç denetim, gözlem yapma ve karar verme merciinde olan yöneticilere uygun ve güvenilir bilgilere sahip olmaları hususunda yardımcı olabilmektedir (Maliye H.U.D., 1999:574; Memiş, 2006:117).

İç denetim birimince yönelme fonksiyonuna sağlanan katkı, işletmedeki yetki ve sorumluluk tahsislerinin belirlenmesi ve bu çerçevede daha iyi bir organizasyon şeması oluşturulması aşamalarında organizasyon fonksiyonunun yerine getirilmesine de dolaylı bir fayda sağlamaktadır (Memiş, 2006:117).

2.14.4. İç Denetimin Koordinasyon Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü

Yönetimin temel fonksiyonlarından olan koordinasyon, yönetimin veya örgütün amacının gerçekleştirilmesi için ilgili tüm birimler ve kişilerin uyum içinde hareket etmesini sağlar (Güney, 2001:74). İşletmedeki iş akışlarının nasıl yürüdüğü, özellikle birbirine bağımlı süreçler arasındaki bağlantının sağlıklı işleyip işlemediği, üst yönetim ile alt yönetim ve aynı seviyedeki departmanlar arasındaki bilgi akışının nasıl işlediği iç denetim birimince saptanabilmektedir.

İç denetim birimi, işletme bütününde gerçekleştirmiş olduğu koordinasyon fonksiyonunun nasıl işlediğine yönelik çalışmaları neticesinde ulaştığı sonuçları- düzenli noktaları, aksayan tarafları ve bunların düzeltilmesine yönelik çözüm önerilerini- denetim raporları ile üst yönetime bildirmelidir (Memiş, 2006:118).

İç denetim birimince hazırlanmış olan denetim raporları, işletme üst yönetimi tarafından dikkate alındığında işletmedeki koordinasyon fonksiyonunun nasıl işlediği ve eksiklerin olup olmadığı hakkında bilgi sahibi olunabilecektir. Ayrıca iç denetim birimince sunulan bilgiler ve düzeltici öneriler ışığında eksikleri giderici uygulamalar gerçekleştirilebilecektir.

2.14.5. İç Denetimin Kontrol Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü

İç denetim, işletmede yürütülen kontrol fonksiyonu ve yönetim uygulamaları hakkında şirket için bir güvence veren bağımsız ve önemli bir faaliyettir (Memiş, 2006:119).

İç denetim, güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olmak üzere iki temel unsurdan oluşmaktadır. Güvence sağlama kapsamında; işletme içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına, işletmenin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine, üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına, varlıkların korunup korunmadığına, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair işletme yönetimine ve işletme dışına güvence verilmektedir. Danışmanlık faaliyeti kapsamında işletme yönetimine; işletmenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistematik ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır (Memiş, 2006:119).

İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır (Yörüker, 2004:8).

İç denetiminin temel amacı, iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi sonucunda işletme yönetiminin faaliyetlerinin kolaylaştırılmasına katkı sağlamaktadır (Akgül, 2002:20). Bu yönüyle iç denetim yönetime yönelik bir hizmettir.

Güçlü bir denetim, işletmelerdeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunur. İç denetim fonksiyonu denetim komitesine, özellikle iç kontrol, hata ve hilelerin önlenmesi ile ilgili soruşturmalar alanında yardımcı olmaktadır.

İşletmelerde amaçların tanımlandığı ve bu amaçlara ulaşmak için genel stratejilerin belirlendiği planlama; planlama sürecinde belirlenen hedeflere ulaşabilmek için gerekli

olan eleman ve kaynak atama sürecinin gerçekleştirildiği örgütlenme; planlama ve örgütlenme ile kurulan düzenin harekete geçirildiği yürütme; işletme içerisinde oluşturulmuş birimler ve faaliyetler arasındaki bağımlılıkların yönetildiği, uyumlaştırmanın sağlandığı koordinasyon ve nihayet, faaliyetlerin planlanan ölçüde yerine getirilip getirilmediğinin saptanması ve var ise belirgin sapmaların giderilmesini sağlamak için faaliyetlerin gözlendiği kontrol fonksiyonlarının, iyi ve etkin bir şekilde ve değerlemelerin gerçekleştirilmesinde, inceleme ve değerlemeler neticesinde tespitlerin yapılması ve bu tespitler doğrultusunda koruyucu ve düzeltici işlemlerin önerilmesinde, iç denetim birimleri, üst yönetime çok faydalı bilgiler sağlamaktadırlar. İşletme üst yönetimi, yetki ve sorumluluğunda olan planlama, örgütlenme, yöneltme, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin uygulanması ile ilgili kararlar alırken, iç denetim biriminin sunmuş olduğu bilgilerden yararlanmalı ve bu bilgiler doğrultusunda hareket etmelidir (Memiş, 2006:121).

2.15. Yönetim Kültüründeki Değişmeler ve İç Denetime Etkisi

Yönetim dünyasında yaşanan anlayış ve kültür değişikliği iç denetimin rolü, yaklaşımı ve iç denetçinin profili üzerinde etkili olmaktadır. Piyasaların dünya ile bütünleşmesi, ekonomik etkinlikteki azalış, giderek artan rekabet ortamı, çevre ile ilgili sorunlar ve yeni teknolojiler organizasyonların faaliyet alanları, iş süreçleri ve yönetim anlayışları üzerinde etkili olmaktadır (Özeren, 2000:33).

Denetçilerin ilgi alanını oluşturan kontrol ve yönetim dünyasında yaşanan anlayış ve kültür değişikliği iç denetim rolü, denetim yaklaşımı ve iç denetçinin profili üzerinde etkili olmaktadır.

- Veri güvenliği yeni yüzyılın en büyük önemli risklerinden biridir. İç denetim elemanları uzmanlıkları sayesinde bilgi sistemlerinin sorunları ve riskleri açısından organizasyonlara yardımcı olabilirler.
- Küreselleşme organizasyonların faaliyet gösterdikleri alanlardaki prensiplerin, düzenlemelerin ve kültürlerin karmaşıklığını arttırmaktadır.
- Kamusal alan ve yasal platformla bağlantılı olarak muhasebeyi ve denetimi ilgilendiren iç denetim elemanları açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. İç

denetim birimleri istihdam, güvenlik ve çevre ile ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanmasında önemli görevler üstlenebilirler.

- Mevcut ekonomik koşullar ve artan rekabet ortamı mali denetimlerin yürütülmesi, organizasyon ve danışma faaliyetlerinin genişlemesi açısından iç denetim birimleri üzerine daha fazla baskı oluşturmaktadır.
- Bütünsel kalite yönetimi ve kontrol çevresi konularının öne çıkması öz değerlendirme kontrolü ve çevre denetimi gibi spesifik alanlarda uzmanlaşmayı gerektirmektedir.
- Yeniden yapılanma, şirket birleşmeleri gibi faaliyetler geleneksel hiyerarşik yapıları kırmakta, raporlama ilişkilerini ve yönetim sorumluluklarını değiştirmektedir.

İç denetim yaklaşımında değişime duyulan ihtiyaç nedenleri aşağıdaki gibidir (Locatelli, 2002:16; Demirbaş, 2005:174):

- İç denetim elemanları organizasyonlarında değişen çalışma ortamını ve anlayışını dikkate alarak geleneksel denetim yaklaşımının fonksiyonel olmadığını fark etmektedir.
- Geçmişte iç denetim elemanları bağımsızlıklarını sürdürme ve kontrol adına kendilerini, firma içi yönetim kademelerinden ve sorumlulukları kapsamındaki diğer çalışmalardan, izole edebilirlerdi.

İç denetim birimleri, yaratıcı ve analitik biçimde düşünebilen, ekip çalışmasına yatkın ve işbirliğine açık, yeni bir denetçi profilini yaratabilmek ve denetim personelinin meslekteki gelişmeleri ve yenilikleri izleyebilmelerine olanak sağlamak amacıyla hizmet içi eğitimlerine ve mesleki gelişim programlarına süreklilik temelinde ve sistematik olarak eğilmektedirler. Ayrıca iç denetim birimleri, giderek artan hızla gelişen bilişim teknolojisinin getirdiği imkanlardan sistemli bir biçimde ve gerektiği şekilde yararlanmanın yollarını aramaktadırlar (Özeren, 2000:34).

Kurumsal yönetim anlayışı da bu çerçevede iç denetime yeni ufuklar açmakta ve iç denetimin işletmelerde önem derecesini artırmaktadır.

Değişen yönetim anlayışı kapsamında iç denetimin rollerini beş ana başlık altında toplayabiliriz. Bunlar (Abdioğlu, 2007:113):

- Denetleme görevi (yasalara, politikalara ve yönetmeliklere uygunluğun tespiti)
- Değer katma görevi (iç kontrol sisteminin, yönetimin, üretim teknolojisinin ve ekonomik faydalarının artırılması)
- Önleme ve koruma görevi (oluşabilecek kayıp ve kaçakların azaltılması)
- Değerleme ve onaylama (üretim yönetiminin, finansal gelir ve harcamaların, iş aktivitelerinin ve ekonomik aktivitelerin değerlendirilmesi)
- Danışmanlık görevi (işletme yöneticilerine, zamanında, doğru ve faydalı bilgi akışı sağlayıp önemli kararlarda destek olarak, yanlış kararların önlenmesi).

Tablo – 4: İç Denetimin Değişim Anlayışı

Geleneksel Yaklaşım	Günümüzdeki Yaklaşım
Denetim odaklı	Katma değer oluşturma
İşlem denetimi	Süreç denetimi
Finansal kayıp denetimi	Verimlilik denetimi
Uygunluk denetimi	Risk tanımlama ve işlem süreçlerin geliştirilmesi
Mevzuat tabanlı	Risk yönetim tabanlı
Sistem koruyucusu olmak	Değişimin öncüsü olmak
Deneyim ağırlıklı denetim	Yoğun teknoloji kullanımı

Kaynak: Özbek, 2003

2.16. İç Denetim Uygulamalarında Yeni Arayışlar

İç denetim birimlerinin görev yetkileri özellikle “müşteri” ihtiyaçlarına yönelme, risk yönetimi, işe değer katma (performansın geliştirilmesine katkıda bulunma), eğitim, bilginin organizasyon bünyesindeki birimlerle paylaşılması, yeni program ve sistem oluşturma aşamalarında tavsiyelerde bulunma ve dış denetime yardımcı olma üzerinde odaklanmaktadır.

İç denetim alanında meydana gelen değişim ve gelişim uygulamada yeni yaklaşımları beraberinde getirmiştir. Yeni yaklaşımların gelişimi iç kontrol sistemine bakış açısının değişmesiyle başlamaktadır (Ceyhan, 2010:96).

İç denetim alanında meydana gelen değişim ve gelişim uygulamada yeni yaklaşımları beraberinde getirmiştir. Bu yaklaşımlar (Uzay, 2003:228):

1. Daha pro-aktif bir yaklaşımın benimsenmesi,
2. Denetlenene “müşteri” olarak yaklaşılması,
3. Risk yönetimi üzerinde daha fazla yoğunlaşmanın gereksinimi,
4. Denetim kalitesinin süreklilik temeline yükseltilmesi,
5. Teknolojik imkanlardan giderek artan biçimde yararlanılması şeklinde sıralanabilir.

2.16.1. Daha Pro-Aktif Bir Yaklaşımın Benimsenmesi

İç denetçiler daha pro-aktif bir yaklaşım (koruyucu hekim yaklaşımı) sergileyerek vizyonlarını genişletmelidir. Bu bağlamda iç denetçiler bünyesinde yer aldıkları organizasyonun iş süreçlerinin kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunabilir. Bu katkılar “denetim esnasında kontroller, risk yönetimi ve uygulama örnekleri ile ilgili olarak elde ettikleri bilgileri yöneticilerle paylaşmak, kaynaklarının çoğunu karşılaşılan risklerle bağlantılı olarak yeterli kontrollerin sağlanmasını güvence altına almak, tasarım aşamasındaki sistemlerin incelenmesi, denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanlarının sürekli olarak izlenmesi için ileri teknolojik araçlar geliştirmek” şeklinde olabilir (Demirbaş, 2005:2).

İç denetçiler pro-aktif bir yaklaşım sergileyerek organizasyonun iş süreci kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunabilirler (Uyar, 2003:3).

Pro-aktif yaklaşıma örnek gösterilebilecek kimi eğilimler şöylece sıralanabilir (Özeren, 2000:40):

- İç denetçiler denetim esnasında kontroller, risk yönetimi ve iyi uygulama örnekleri ile ilgili olarak elde ettikleri bilgilerini yöneticilerle paylaşmaktadırlar.

- İç denetim birimleri kaynaklarının çoğunu karşılaşılan riskler bakımından yeterli kontrollerin sağlanmasını güvence altına almak üzere henüz tasarım aşamasındaki sistemlerin ve programların incelenmesine kaydırmaktadırlar.
- İç denetim elemanları, denetim sonrasında kuruluşun risklerini ve kontrollerini izleme programlarına yardımcı olmak amacıyla risk yönetimi ve denetimi araçları konusunda yöneticilere yardımcı olmaktadır. Denetçiler, örneğin, kuruluşun öz değerlendirme programının koordinasyonunu yapmak veya öz değerlendirme programlarının aracı olan kontroller hakkında uzman tavsiyelerde bulunmak gibi.
- İç denetim birimleri denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek aracı olan kontroller hakkında uzman tavsiyelerde bulunmak gibi.
- İç denetim birimleri denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanlarının sürekli olarak izlemek üzere ileri teknolojik araçlar geliştirilmektedir.

2.16.2. Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşılması

Denetlenene “müşteri” olarak yaklaşılması risklerin yönetiminde, risk unsurlarının belirlenmesi, organizasyona değer katan faaliyetlerin tavsiye edilmesi suretiyle katkı sağlamaktadır. İç denetim birimleri, denetlenen birimi iş ortağı olarak görmektedir. Bu birimler bağımsızlığa ve tarafsızlığa ilişkin mesleki standartları zedelemeyen denetlenenle iş ortağı türünden ilişkiler kurabilirler (Demirbaş, 2005:175).

Denetlenene “müşteri” olarak yaklaşılması, sorunların belirlenmesi ve organizasyona değer katan iyileştirmelerin tavsiye edilmesi yoluyla risklerin yönetimi bakımından çalışma birimlerine yardımcı olmaktadır. İç denetçi denetlenen birimi iş ortağı olarak görmelidir. Bu birimler bağımsızlığa ve tarafsızlığa ilişkin mesleki standartları zedelemeyen denetlenenle iş ortaklığı türünden ilişkiler kurabilirler (Ceyhan, 2010:98).

2.16.3. Risk Yönetimi Üzerine Daha Fazla Yoğunlaşılması

İç denetim birimi denetim süreci boyunca karşı karşıya kalınan riskler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Risk terimi, organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal gereklerle

çalışma yönergelerine uygun olmama türünden bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkileyebilmesi olarak ifade edilmektedir. Risk yönetimi ise bir organizasyona, personeline ve varlıklarına yönelik muhtemel tehlikelerin değerlendirilmesi, akılcı ve açık bir biçimde belgelenmiş bir yöntem içinde asgariye indirilme süreci olarak tanımlanmaktadır (Özeren, 2000:42).

Risk değerlendirmesinin yararlarını şöyle sıralayabiliriz (Özeren, 2000:43):

- Denetim planının oluşturulmasında, risk değerlendirmesi denetim birimlerine kıt kaynaklarını organizasyona en fazla katkıyı sağlayabilecek alanlara yönlendirmelerini sağlar.
- Veri tabanlarının izlenmesi suretiyle sürekli risk analizi yapılması erken uyarı işaretlerinin algılanmasını sağlar. Denetçiler bundan denetim önceliklerini değiştirmede ve ciddi bir kayıp ortaya çıkmadan önce durumun daha kötüye gitmesini önlemede yararlanabilirler.
- Risk değerlendirmesi kontrollerin maliyeti ile muhtemel zararları karşılaştırmak suretiyle denetçinin gereksiz kontrol prosedürlerini belirlemesine yardımcı olur.
- Denetçiler riskleri dikkate almak suretiyle organizasyonun karşılaşılabileceği ve personelin etkilenebileceği risklerin boyutları ve çeşitleri hakkında bilgi edinebilirler.
- Riskin boyutlarını raporlamak meselenin önemliliği bakımından üst yönetimi ikaz etmenin etkin bir yolu olabilir.
- Denetim esnasında denetçinin risk belirleme ustalığı yöneticilere aktarılabilir. Bilgi transferi yöneticilere kendi alanlarındaki riskleri görmelerini analiz etmelerini ve azaltmalarını sağlayabilir.

İç denetim incelenen faaliyetlerle ilgili olarak analizler, değerlendirmeler ve tavsiyeler aracılığıyla yönetime yardımcı bir işlev görmektedir. İç denetim ayrıca incelenen faaliyetlerle ilgili olanların yanı sıra maruz kalınabilecek riskler ve kuruluşun iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği konularında da yönetime bilgi sağlamaktadır. Risk değerlendirmesi şu sorular üzerinde düşünülmesi anlamına gelir (Özeren, 2000:44):

- Neyi yanlış yapıyoruz?
- İşin yanlış yapılma olasılığı nedir?

- İşin yanlış yapılması durumunda, muhtemel sonuçlar nelerdir?
- Risk azaltılabilir ya da kontrol edilebilir mi?
- Riskleri azaltma maliyeti ve bunun faydaları nelerdir?

Risk analizi ve değerlendirmesi sınırlı kaynaklarını nerede görevlendirmesi ve denetim yaklaşımı ile zamanında karar vermesinde yardımcı olmaktadır.

2.16.4. Denetim Kalitesinin Süreklilik Temelinde Yükseltilmesi

Denetim birimleri hızla değişen iş dünyasında ayakta kalmanın ve organizasyonlarının denetim ihtiyaçlarını karşılamayı sürdürmenin denetim pratiklerini geliştirmekten geçtiğini kabul etmektedirler.

- Kimi denetim birimleri denetim fonksiyonlarını başka denetim birimleriyle kıyaslamaktadırlar. Kıyaslama benzer faaliyet alanlarında bulunan organizasyonlar arasında en iyi uygulama örneklerini ortaya çıkarmayı amaçlamakta olup denetimin temel uygulamalarını ve metodolojilerini karşılamayı kapsamaktadır. Böylece denetim birimlerine belirli bir alanda en iyi performansı gösterenlerin yüksek düzeyde denetim sonuçlarına nasıl ulaştıkları konusunda ayrıntılı bilgi sağlamaktadır.
- Denetim birimlerinin pek çoğu ise denetim süreçlerinin izlenmesine ve ölçülmesine ilişkin uygulamalar geliştirmiş ve göstergeler oluşturmuşlardır. Denetim birimlerinin performanslarının ölçülmesi hem “müşteri” ile ilişkilerinin süreklilik temelinde geliştirilmesi hem de denetimin olumlu bir değer yaratması bakımından önemli görülmektedir.

Denetim birimleri hızla değişen iş dünyasında ayakta kalmanın ve organizasyonlarının denetim ihtiyaçlarını karşılamayı sürdürmenin denetim pratikleri geliştirmekten geçtiğini kabul etmektedir. Bu yaklaşıma göre iç denetçiler performanslarını değerlendirmelidirler. Performansın değerlendirilebilmesi için öncelikli olarak ölçülmesi gerekir. Bunun için de denetim müşterisi ile denetimin yansımaları konusunda anket çalışması yapılabilir. İkinci olarak denetim fonksiyonları başka denetim birimleriyle kıyaslanabilir. Bu uygulama denetçilere belirli alanda en iyi performansı gösteren yüksek düzeyde denetim sonuçlarına nasıl ulaşabilecekleri konusunda ayrıntılı bilgi sağlayacaktır. İç denetim biriminde çalışan personelin

memnuniyeti ölçülmeli ve iç denetim birimlerinin performanslarına dönük yıllık faaliyet raporları yayımlanmalıdır (Uyar, 2003:4).

2.16.5. Teknolojik İmkanlardan Giderek Artan Biçimde Yararlanılması

Organizasyonların hemen her kademesinde bilgisayarlardan ve bilgisayar sistemlerinden yararlanmanın giderek artması risk denetimi kapsamındaki iç denetimin karmaşıklığını da arttırmaktadır. Denetim birimlerinin risklerini izlemek, eğilimleri ve gereksiz işlemleri tespit etmek ve sapmaları ortaya çıkarmak üzere verileri analiz etmek ve denetim biriminin verimliliği arttırmak bakımından bilgisayarlardan yararlanılmaktadır. Bu yararlanma şekline; çok yıllık denetim planlarının güncelleştirilmesi, denetlenebilir özel faaliyetlerle bağlantılı olan risk denetim programlarına ve talimatlara ulaşılması, çalışma kağıtlarının hazırlanması, denetim biriminin merkezi ve taşradaki diğer denetim elemanları ile iletişim kurulması örnek olarak verilebilir (Yetiş, 2001:3).

Bugünün küreselleşen dünyasında her organizasyon bilgisayar sistemini kullanmaktadır. İş yaşamında rekabet edilebilirliğin sürdürülebilmesi ancak en son teknolojinin kullanılması ile mümkündür. Mevcut sistemin kontrolünü sağlamak ve yaşanan gelişmeler sonrasında kontrol konularını ve riskleri anlamak, her organizasyon için önemlidir (Ceyhan, 2010:101).

ABD İç Denetim Enstitüsünün “Yeni Uygulamalar Aracılığıyla İç Denetimin Güçlendirilmesi” başlıklı raporu, iç denetçilerin profilini değiştiren ve mesleğin yeni rolüne işaret eden nitelikte birkaç eğilim belirlemektedir. Bunlar arasında veri güvenliği yeni yüzyılın en önemli risklerinden biri sayılmaktadır. Bu alanda iç denetim elemanlarının uzmanlıkları sayesinde organizasyonlara yardımcı olabileceklerinden bahsedilmektedir (Demirbaş, 2005:172).

2.17. İç Denetimin Geleceği ve Yeni Yönelimler

İç denetimin geleceğine dönük yaklaşımlarını hiç kuşkusuz iç denetimin öncü organizasyonlarının yönetim kültürü belirleyecektir. Denetim alanında ortaya çıkan yeni yaklaşımlar iç denetçilerin denetim sürecindeki rolünü etkilemektedir.

İç denetim mesleğindeki gelişmelerin ve hareketliliğin ortaya çıkardığı manzara şu genel çizgilerle renkli bir görünüm almaktadır (Özeren, 2000:49):

- İç denetimin ilgi alanı “olguları ortaya çıkaran denetim anlayışından” “önleyici denetime” doğru kaymakta ve uygulamaları pro-aktif yaklaşım çerçevesinde gelişmektedir.
- Büyük bir sorun çıkmadan önce risklerin, eğilimlerin ve sapmaların belirlenmesi anlayışı; yapılan denetimlerde teknolojik imkanlardan daha fazla yararlanılması, programların ve sistemlerin planlama ve uygulama aşamalarında denetimin daha erken müdahalede bulunması ve denetimin planlamasında, yürütülmesinde ve raporlanmasında trend ve risk analizlerine daha fazla yer verilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır.
- İç denetim elemanları denetim ortamı ile ilgili konulara yönelik metodolojilerini geliştirme ve üstün nitelikli beceriler ve uzmanlıklar kazanma ihtiyacı içindedirler.
- Riskleri belirlemek ve ana kontrolleri değerlendirmek amacıyla yönetimce geliştirilen öz değerlendirme programları iç denetimin daha üst düzey meselelere ve iş süreçlerine odaklanmasını sağlayacaktır.
- Denetlenenlerle iç denetim elemanları arasında işbirliğine ve diyaloga dayanan yaklaşım sürecektir.
- İç denetim fonksiyonunun hizmet yönelimli olması ona ilave alanlar yaratacaktır.
- İyileşen ve gelişen sistemler ve süreçler denetim süresini azalttığı gibi denetimin karmaşıklığını da asgariye indirecektir.
- İç denetim birimlerinin kuruluşun diğer bölümlerinde saptanan veya kıyaslama yoluyla tespit edilen iyi uygulama örneklerinin kuruluş bünyesine aktarılması organizasyonlara katkı sağlayacaktır.
- Organizasyonların yeniden yapılanmaya ilişkin çabaları ile tedarikçileri ve diğer ortaklarıyla bütünleşme arayışları gelecekte iç denetimin oynadığı role yeni boyutlar eklemeye aday gözükmektedir.

İç denetçilerin denetim sürecindeki yeni rolü için şu öneriler getirilebilir (Uyar, 2003:7):

- Denetim yaklaşımları geleceğe dönük ve risk odaklı olmalı,

- Denetlediği iş sürecinin, kurumu karşı karşıya getireceği riskleri ölçebilmeli ve denetlediği her konuda bu yaklaşımını korumalı,
- Teknolojiyi ve kurumun stratejilerini çok iyi bilmeli,
- Yaklaşımlarında kurumun önceliklerine önem verirken, kurumun karşı karşıya kalabileceği riskleri önceden görebilecek yetenekte olmalı,
- Denetçi belli sektörler bazında uzmanlaşmış, söz konusu sektördeki riskleri, makro gelişmeleri ve trendleri bilen ve izleyen kişi olmalıdır.

2.18. İç Denetim Hakkında Farkındalık Yaratmak İçin Yapılması Gereken Faaliyetler

Önemi her geçen gün artan iç denetim hakkında iş dünyası ve toplumda farkındalığın yaratılmasına yardımcı olmak amacıyla aşağıda örnekleri verilen etkinlikler ve benzeri faaliyetler yapılabilir (Uzun, 01.12.2010):

- Şirket ve kurumlarda iç denetim yöneticileri tarafından bir sunum hazırlanarak şirket ve kurum çalışanlarına iç denetim mesleğinin tanıtılması,
- Şirket ve kurum içinde iletişim panolarında iç denetim hakkında bilgilerin duyurulması,
- İç denetim mesleğinin önde gelen isimlerinin konuşma yapmaları için şirkete ve kuruma davet edilmesi,
- İç denetçilerin sertifika almaya teşvik edilmesi ve iç denetim sertifikaları ile ilgili bilgiler verilmesi,
- Çalışanların iç denetim ile ilgili eğitim ve seminerlere katılmalarının teşvik edilmesi,
- Yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler ile toplantı düzenleyerek iç denetimin rolünü anlatan bir sunum yapılması,
- Şirket ve kurumun müşterilerini ve tedarikçilerini iç denetim hakkında bilgilendirmesi,
- Şirket ve kurumlar tarafından iç denetim hakkında yayın ve araştırmaların desteklenmesidir.

İç denetçiler, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek mevcut ve olası riskleri tespit ederek, bu risklerin azaltılması ve kontrol edilebilmesi için üst yönetime tavsiyelerde bulunur. İç denetimle ilgili olarak şu tespitlerde bulunmak mümkündür:

- İç denetimin ilgi alanı geçmişte yaşanmış olayları ortaya çıkaran denetim anlayışından, önleyici denetim anlayışına doğru kaymaktadır.
- Teknoloji alanında yaşanan gelişmeler denetim sürecini de olumlu olarak etkilemektedir.
- İç denetimin işletmelerdeki önemi her geçen gün daha fazla hissedilmektedir ve buna bağlı olarak da iç denetim uygulayan şirketlerin sayısı gittikçe artmaktadır.

BÖLÜM 3: KURUMSAL YÖNETİM

Kurumsal yönetim, özellikle son yıllarda giderek artan bir öneme sahiptir. Kurumsal yönetim, bir işletmenin en üstün performansa ulaşarak başarılı olmasını amaçlamaktadır.

Kurumsal yönetim tüm çıkar sahiplerinin korunduğu ve aynı zamanda şirket değerinin de arttığı bir yönetim sistemini içermektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde kurumsal yönetim kavramı tüm ayrıntıları ile incelenmeye çalışılacaktır.

3.1. Kurum ve Kurumsallaşma

Kurum, toplumda organize olmuş, yerleşmiş, kabul edilmiş, prosedürleri belli ilişkiler düzenini ve topluluğunu ifade etmektedir (Koçel, 2003:361).

Kurumsallaşma ise, işletmenin kişilerden bağımsız olarak kurallara, standartlara, prosedürlere sahip olması; değişen çevre koşullarını takip eden sistemleri kurması ve gelişmelere uygun olarak organizasyonel yapısını oluşturması, kendisine özgü biçimlerini, iş yapma usullerini kültürü haline getirmesi ve bu sayede diğer işletmelerden farklı ve ayırt edici bir kimliğe bürünmesi sürecidir (Karpuzoğlu, 2004:43; Abdioğlu, 2007:5).

Kurumsallaşmanın yararlarını şu şekilde sayabiliriz (Doğan, 1998:166):

- Kurumsallaşma ile beraber işletmeler gerek kamuoyuna karşı, gerekse de çevreye karşı olan sorumluluklarını yerine getirirler. Ayrıca işletmeler sosyal sorumluluk ve iş ahlakına uyararak, daha şeffaf bir yaklaşım ile işletme sorunlarını çözebilirler,
- Kurumsallaşma uluslararası pazarlara yönelme isteği olan işletmelere yardımcı olur,
- Kurumsallaşma ile birlikte işletmeler daha iyi bir örgüt yapısına, bilgili ve yetişmiş profesyonel yöneticilere sahip olurlar,
- Kaynaklar daha etkin ve verimli kullanılır,
- Halka açılmanın sağlayacağı avantajlardan faydalanılır,

- İşletmelerde modern yönetim teknikleri uygulanır ve ileri teknolojilerden daha fazla yararlanma imkanı doğar.

3.2. Kurumsal Yönetim Kavramı

Kurumsallaşma; belli bir çevrede faaliyet gösteren kuruluşların yapı ve işleyiş özellikleri arasındaki paralelliği ve örgütsel yapılarda zamanla oluşan benzerliği göstermektedir. Kuruluşlara değer ve denge kazandıran kurumsallaşma süreci sonunda, kuruluşlar hayatta kalma ve süreklilik kazanma amacına ulaşmaktadırlar. Buna göre, bir kuruluşun kurumsallaşmış olması, çevresi tarafından kabul edilmiş ve süreklilik kazanmış olması anlamına gelmektedir (Kobifinans, 18.12.2007; Yenigün, 2008:3).

Kurumsal yönetim anlayışı, ilkeleri ve önemi ulusal ekonomilerin büyümesi, uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi, uluslararası sermaye akışkanlığının artması, şirket hissedarlarının işletme yönetimindeki etkinliklerinin azalması, şirket yönetim kurulları ve özellikle kurul içerisinde Murahhas Yönetici (CEO-genel müdür) unvanını taşıyan yöneticilerin verdikleri kararların öneminin artması gibi etkenler, kurumsal yönetim kavramının doğuşunda etkili olmuştur (Ceyhan, 2010:104).

Kurumsallaşma ifadesinden hareketle kurumsal yönetim; bir işletmenin geleceğe yönelik hedefleri doğrultusunda daha sağlam adımlar atıp daha uzun ömürlü olabilmesi ve öncelikle hissedarlarının, yatırımcılarının ve çalışanlarının olmak üzere tüm çıkar gruplarının haklarının korunması amacıyla gerçekleştirilen uygulamalar bütünüdür. Kurumsallaşmak, her parçasının görev ve sorumluluklarının belirlendiği ve sağlıklı bir şekilde işletilebildiği bir sistem haline gelebilmektedir.

3.3. Kurumsal Yönetimin Tanımı

Kurumsal yönetim, anonim ortakların idaresinde ve faaliyetlerinde kar elde etme ve pay sahiplerine dağıtma ana unsuru ve amacını taşıyan geleneksel yapıların yanında, hissedarlar ve yöneticiler de dahil olmak üzere tüm menfaat gruplarının haklarının korunması ve bu çerçevede söz konusu menfaat grupları arasındaki ilişkilerin düzenlenmesini hedefleyen bir anlayıştır (Şehirli, 1999:8).

OECD, kurumsal yönetimi; şirketlerin sermayelerini verimli bir şekilde kullanmayı garanti eden, şirketlerin ait oldukları toplumun menfaatlerini dikkate almalarını sağlayan, yönetim kurullarına, menfaat sahiplerine karşı hesap verme sorumluluğu getiren ve bu yolla şirketin toplum yararına faaliyet göstermelerini garanti altına alan, yerli ve yabancı yatırımcıların güvenini sağlayarak uzun vadeli sermayeyi çekmeyi kolaylaştıran bir rejim olarak tanımlamaktadır (TÜSİAD, 2000:9).

Kurumsal yönetim; “işletmenin kendi yönetim yapılarında şeffaflığı, hesap verebilirliği, katılımcı yönetim tarzını, etkinliği ve verimliliği yaşama geçirme aracıdır (Argüden, 2002).

Dar anlamda kurumsal yönetim kavramı, sadece iyi şirket yönetimi için sorumluluk, adalet, şeffaflık, hesap verme sorumluluğu gibi formel kuralların oluşturulması üzerinde odaklanmaktadır.

Oysa, geniş anlamda kurumsal yönetim kavramı, iyi şirket yönetimi için yukarıdaki ilkeleri kapsayan formel kurallar yanı sıra modern yönetim tekniklerinin uygulanmasının ve aynı zamanda informel kurallar bütünü- ki buna kurumsal kültür denilebilir- önemi üzerinde durur (Aktan, 2006:5).

Kurumsal yönetim anlayışı dar anlamda şirket yönetimleri, yönetim kurulları, hisse sahipleri ve yatırımcılar gibi diğer ilgi grupları arasındaki ilişkiler setini içermektedir. Geniş anlamda değerlendirildiğinde ise kurumsal yönetim, şirketlerin ideal şekilde faaliyet göstermesini sağlamada, piyasa mekanizmasına güvenin oluşmasında, uluslararası sermayenin etkin kullanılmasında, ülke refahı ve kalkınmada büyük öneme ve role sahip bir anlayıştır (Abdioğlu, 2007:9).

Kurumsal yönetim, işletmenin stratejik yönetimi ile görevli ve sorumlu üst yönetimin (söz sahipleri), bu görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken, işletme üzerinde kendilerini belirli nedenlerle “hak sahibi” gören pay sahipleri, çalışanları, tedarikçileriyle, müşterileriyle ve diğer toplumsal kurumlarla olan ilişkilerini kapsar (Ülgen ve Mirze, 2004).

Bir işletmede kurumsal yönetim sisteminin kurulması yönünde uygulama yapmanın üç ön koşulu vardır (Aysan, 2007:275):

- İşletmenin içinde yaşadığı ülkenin hukuki kuralları, özel mülkiyet ve işletmeciliği kolaylaştıracak, serbest rekabeti özendirecek nitelikte olmalıdır.
- İkinci ön koşul, tüm işletmelere uygulanan Muhasebe ve Finansal Raporlama İlke ve Standartları ile işletmelerde, güvenilir, sağlam ve gerçekleri yansıtmaya elverişli bir muhasebe uygulamasının oluşturulmuş olmasıdır. Belirtilen özellikleri olan bir muhasebe düzeninden çıkan finansal raporların, kolayca anlaşılabilir olması, zaman dilimleri ve işletmeler arasında karşılaştırmaları kolaylaştıracak bir düzeyde gelişmiş olması ve iyi bir bağımsız denetim düzeni işletmelerden açıklanan bu bilgilere toplum güveninin sağlanmış olması da gereklidir.
- Sağlıklı bir kurumsal yönetim uygulaması için üçüncü ön koşul, sistemi kurmak istenilen işletmede, şirket varlıklarını koruyucu ve artırıcı kararların alınabilmesini sağlayacak bir muhasebe ve raporlama düzeninin kurulmuş olmasıdır. Bu muhasebe düzeni, uzun vadeli misyon/vizyon/strateji ve hedeflerin tespitinde kullanılacak güvenilir bilgilerin oluşturulmasını sağlamalı ve kolaylaştırmalıdır.

3.4. Kurumsal Yönetimin Kapsamı

Kurumsal yönetim, işletmenin üst yönetiminin denetimi, yönlendirilmesi ve işletme üzerinde hak iddia eden diğer grupların (çalışanlar, müşteriler, alacaklılar, fon sağlayanlar ve devlet gibi) üst yönetimle olan ilişkilerinin bütünüdür (Koçel, 2003:469).

Kurumsal yönetim, şirketi yönetenlerle ona kaynak sağlayanlar arasındaki ilişkilerin düzenlenmesini kapsamaktadır.

Yönetim, belli amaçlara ulaşmak amacıyla yapılan planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesini ifade ederken, kurumsal yönetim bütün bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde menfaat gruplarının çıkarlarının, örgütsel amaçlara ne şekilde yansıtılacağı ve ne şekilde tatmin edileceği ile de ilgilenmektedir. Kurumsal yönetim, yönetim fonksiyonlarını da içeren ancak bununla sınırlı olmayan bir çatı kavramdır.

Kurumsal yönetim şirketlerin;

- Sermayeyi ve insan kaynaklarını cezbetmesine,
- Etkin performans göstermesine,
- Hedeflerine ulaşmasına,
- Hukuki zorunlulukları ve toplumsal beklentileri yerine getirmesine yönelik, yasa, düzenleme ve gönüllü özel sektör uygulamalarını kapsamaktadır (Deloitte, 20.10.2010).

3.5. Kurumsal Yönetimin Özellikleri

Kurumsal yönetimin taşıması gerekli bazı özelliklerinin olması kaçınılmazdır. İyi bir kurumsal yönetim anlayışında bulunması gereken özellikler şöyle sıralanabilir (Bekçioğlu ve Güngör, 2005:285):

- Katılım
- Hukuk devleti
- Şeffaflık
- Duyarlılık
- İşbirliği
- Adalet
- Etkinlik ve Verimlilik
- Sorumluluk
- Stratejik Vizyon

3.6. Kurumsal Yönetim ve Geleneksel Yönetim

Geleneksel işletmelerin yapısına bakıldığında, sermaye, mülkiyet ve yönetimin tek bir kişide toplandığı görülmektedir. Ekonominin gelişmesi, rekabetin artması ve diğer bazı faktörler zaman içerisinde geleneksel işletmeleri “çok ortaklı” olmaya zorlamaktadır. Şirketlerin gelişmesine ve büyümesine paralel olarak geleneksel “mutlak sahiplik” fonksiyonu giderek ortadan kalkmaya başlar. Mülkiyet ve sahiplik, şirketin çoğunluk hisselerini elinde bulunduranlar ve azınlık hisselerini elinde bulunduranlar arasında paylaşılmış olur. Şirket kurucuları ve ana sermayedarların, geleneksel aile işletmelerinde var olan “sahip / vekil ilişkisi de ortadan kalkmaya başlar. İşte, geleneksel yönetimden kurumsal yönetime doğru gidilmesinde etkili olan faktörlerin bir kısmı yukarıda özetlendiği gibidir.

Günümüzün büyük ve çok ortaklı organizasyonlarında “sahiplik” ve “yönetim” fonksiyonlarının kaçınılmaz olarak birbirinden ayrılması ve ayrıca uygulamada şirket kurucuları ve ana sermayedarlarının “sahiplik” ve “denetim” fonksiyonlarını kendi çıkarlarına hizmet edecek şekilde kullanmaları, şirket ortaklarının temel mülkiyet haklarını göz ardı etmeleri ve hatta suiistimal etmeleri kurumsal yönetimin bilimsel anlamda doğuşuna ortam ve meşruiyet kazandırmıştır (Aktan, 2006:7).

Geleneksel yönetim ile kurumsal yönetim arasındaki en önemli fark denetim konusundadır.

Geleneksel yönetimde, şirket faaliyetlerinin denetimi fonksiyonu doğrudan şirket sahip ve yönetim kurulunun göreve getirdiği şirket içi denetim kurulları tarafından yerine getirilir.

Kurumsal yönetim anlayışında ise paydaşların şirketi yöneten sahip ve vekilleri, denetleme hak ve yetkisi bulunmaktadır. Kurumsal yönetimde sahip ve vekiller açısından “hesap verme sorumluluğu” ya da “hesap verme yükümlülüğü”; hissedar ve paydaşlar açısından da “hesap sorma hakkı” söz konusudur (Aktan, 2006:8).

Tablo – 5: Geleneksel Yönetim İle Kurumsal Yönetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

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

Kaynak: Aktan, 2006:9

3.7. Kurumsal Yönetimin Doğuşu ve Gelişimi

İçinde bulunduğumuz yirmi birinci yüzyılda gerek mikro düzeyde şirketlerin performansı ve sürdürülebilirliği, gerekse makro düzeyde ülkelerin sermaye piyasalarının gelişimi ve uluslararası rekabet gücünün artması ve buna paralel olarak sürdürülebilir bir büyüme ve kalkınma sağlayabilmesi için kurumsal yönetim, kilit nokta ve yüzyılımızın anahtar sembolü haline gelmiştir (Cansızlar, 23.11.2007; Yenigün, 2008:17).

Kurumsal yönetim terimi yaygın biçimde 1980'lerde kullanılmaya başlanmıştır. 1990'larda, kurumsal yönetim, bireysel ve kurumsal yatırımcılar, hissedarlar, yöneticiler ve finansal piyasalar ve finansla ilgili herkesin gündeminin başına yerleşmiştir (Gürbüz ve Ergincan, 2004:5).

İlk şirketlerin şahıs şirketleri olması, kurucuların hem sermayedar, hem de yönetici olması, kurucunun aile üyelerinin işleri ve şirketin faaliyetlerini sürdürüyor olması, bilgi ve becerinin babadan oğula geçmesi sonucu şirketin sermayedarı, sahibi ve yöneticisi aynı olduğu için ilave bir kurumsal yönetim mekanizmasına ihtiyaç duyulmaması söz konusu olmaktadır. Ancak zamanla işlerin ve şirketin gelişmesi ve büyümesinden dolayı, kurucu ve ailesi profesyonel yöneticilerle anlaşarak şirket yönetimini, ücret karşılığında profesyonel yöneticilere bırakmaktadırlar. Sahiplik ile yönetimin ayrılması kurumsal yönetim ihtiyacını gündeme getirmiştir (Kurumsal Yönetimin Doğuşu,<http://www.ku.edu.tr/files/corporate/governance/HSubasi.ppt>, 27.11.2006; Yenigün, 2008:14).

Dağılmış mülkiyet yapısı, likit bir sermaye piyasasının oluşturulmasına olanak tanımakla birlikte, şirkette payları ve buna bağlı olarak çıkarları küçük olan hissedarların, profesyonel yöneticilerin faaliyetlerini yeterince denetleme arzusu ya da gücüne sahip olmamaları gibi ciddi bir sorunu beraberinde getirmiştir. Bu durum, yöneticilerin şirket faaliyetlerinin yönlendirilmesinde fazlasıyla güç sahibi olması ve zaman zaman bu gücü hissedarlar aleyhine olması pahasına kendi kişisel çıkarları doğrultusunda kullanabilmeleri gibi bir riski doğurmuştur. Halka açık şirketler açısından dağılmış mülkiyet yapısının tersine bir durum ise, hâkim ortak olarak adlandırılan yatırımcılar arasında paylaşıldığı durumu ifade eden mülkiyet yoğunluğudur (Deloitte, 20.10.2010).

Sahiplik ve yönetim kavramlarının birbirinden ayrılmaya başlaması kurumsal yönetim ihtiyacını gündeme getirmiştir. İster dağılmış mülkiyet yapısı, ister mülkiyet yoğunluğu şeklinde olsun, birden çok ortağın yatırımlarının yönlendirildiği çok ortaklı anonim şirketler, kurumsal yönetime yönelik tartışmalar için başlangıç noktası teşkil etmiş; bu nedenle kavram İngilizce literatürde “corporate governance” olarak adlandırılmıştır. Zira kurumsal yönetim ilkeleri ile çözüm aranan temel sorunlar, özellikle mülkiyet ve kontrol ayrımının söz konusu olduğu işletmelerde yaygın olarak gözlenmiştir. Bu işletmelerde, şirket üzerinde hak sahibi olan kaynak sağlayıcıların, bu hakları ile orantılı bir güce sahip olamaması kurumsal yönetim çalışmalarının çıkış noktası olmuştur (Deloitte, 20.10.2010).

3.8. Kurumsal Yönetimin Doğuşunda ve Gelişiminde Etkili Olan Faktörler

Ulusal ekonomilerin büyümesi, uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi, uluslararası sermaye akışkanlığının artması, şirket hissedarlarının işletme yönetimindeki etkinliklerinin azalması, şirket yönetim kurulları ve özellikle kurul içinde Murahhas yönetici (CEO-Genel Müdür) unvanını taşıyan yöneticilerin verdikleri kararların öneminin artması gibi etkenler, kurumsal yönetim kavramının doğuşunda etkili olmuştur (Koçel, 2003:465). Kurumsal yönetimin bu kadar önemli bir konu hale gelmesinin nedeni, ortaklık yönetimindeki başarısızlık, suiistimaller, gelişen piyasalarda yaşanan finansal krizler, özel sektörün artan rolü, ülkelerin ekonomik olarak birbirlerine olan bağılıklarının artması ve ortakların içinde buldukları yer, rekabet şartlarıdır (Şehirli, 1999:12).

Uluslararası sermayenin hareketlilik kazanması neticesinde kurumsal yatırımcılar yatırım yaptıkları ülkede ve yatırım yapacakları şirkette, daha fazla güven ve istikrar aramaya başlamışlardır. Bu durumun gelişen piyasalara etkisi ise, verimliliğin, yatırımların, gelirin ve ihracatın artması ile finans piyasalarının derinleşmesi, gelişen piyasalara uluslararası sermaye akışının hızlanması olmaktadır. Diğer taraftan, artan uluslararası ekonomik bağımlılık, gelişmekte olan piyasaların uluslararası fon kaynakları ve portföy yatırımları ile piyasalardaki dalgalanmalara karşı hassaslaşmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla şirketler, uzun vadeli ve yatırımının karşılığını almak konusunda çaba içerisinde olan sermayeyi, kendilerine çekebilmek için güvenilir ve

genel kabul görmüş kurumsal yönetim düzenlemelere uymak durumundadırlar (Aktan, 10.01.2011).

Kurumsal yönetimin tüm dünyada gelişmesini sağlayan faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Doğan, 2007:43):

- Büyük şirketlerde yaşanan skandalların, dikkatleri şirketlerin kontrolü üzerine çekmesi,
- Hissedarların niteliklerinin değişmesi, kurumsal yatırımcıların hisse senedi sahipleri içindeki payının artması, özellikle emeklilik fonlarının ve sigorta şirketlerinin yaptıkları yatırım miktarının büyümesi,
- Kurumsal yatırımcıların portföylerini çeşitlendirmek için karlı denizaşırı yatırımlar yapmaya ve bu yatırımların korunabilmesi için kendilerini güvence altına almak istemeleri,
- İletişim ve bilgisayar teknolojilerindeki hızlı gelişim sayesinde yeni fikirlerin hızla yayılması, kurumsal yatırımcılar birbirleri ile daha yoğun haberleşerek, kurumsal yönetim gibi yatırımları açısından önemli gördükleri konuları biçimlendirmeleri,
- Aile şirketleri ile kamu kuruluşlarının dışından (öz kaynak dışında) finansal kaynak kullanma ihtiyacı duymaları ve fon arz edenlerin güvenini sağlayabilmek ve daha düşük maliyetle fon temin edebilmek için kurumsal yönetimin önemli olduğuna inanmaları,
- Ülkelerde sermaye piyasalarını düzenleyen kurumların, kurumsal yönetim uygulamaları ile finansal piyasalarda ve tüm ekonomide güvenin artacağına ve piyasaların yatırım açısından daha çekici hale geleceğine olan inançlarıdır.

3.9. Kurumsal Yönetimin Amaçları

Değişimin her alanda kendisini yoğun bir şekilde hissettirdiği günümüzde, yaşamlarını sürdürmek isteyen işletmelerin, kurumsal yönetim ile değişime uyum sağlamaları kaçınılmaz bir hal almıştır. Kurumsal yönetimin önemli bir olgu haline gelmesinin ardındaki temel sebep, küreselleşme sonucunda dünya ile entegre olunması çabasıdır (Şehirli, 1999:8).

Ayrıca küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan kurumsal yatırımcıların artan önemi, finansal piyasaların entegrasyonu, hissedar hareketleri ve özelleştirme unsurları uluslararası alanda kurumsal yönetim sistemlerini giderek birbirine yakınlaştırdığı gözlenmektedir. Özel sermayenin artması ve yaygınlaşması ile şirketler arasındaki yeni rekabet şartları da kurumsal yönetimin önem kazanmasındaki faktörler arasında yer almaktadır (Manisalı Darman, 15.02.2011).

İşletmelerde bir yönüyle kurumsal yönetimin amacı; çeşitli nedenlerle ortaya çıkabilecek insan unsurundan kaynaklanan ve özellikle üst düzey yöneticilerden kaynaklanabilecek yönetim ve denetim sorunlarını (örneğin, bir kurumun üst düzey yöneticisinin kendi menfaatini, kurumun veya toplumun menfaatinden üstün görüp, davranması gibi) kurum adına bertaraf edecek önlemleri ve çözümleri üretmektedir (Yavaş ve Akın, 2005:85).

Kurumsal yönetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aktan, 2006:15):

- Şirket üst yönetiminin sahip olduğu güç ve yetkilerin keyfi kullanımının engellenmesi; bir başka ifadeyle yönetimin güç ve yetkilerini kötüye kullanarak kendilerine özel menfaatler sağlamalarının ortadan kaldırılması,
- Yatırımcı haklarının korunması,
- Şirket hissedarlarının adil ve eşit muameleye tabi tutulmasının sağlanması,
- Şirketle doğrudan ilişki içerisinde bulunan menfaat sahiplerinin haklarının korunması ve güvence altına alınması, bu çerçevede örneğin, azınlık haklarının korunması,
- Şirket faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili olarak kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanması, bu çerçevede hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin şeffaf olmaları ve kurumsal yatırımcılar ve diğer menfaat sahipleri için önem taşıyan bilgiyi zamanında ve eksiksiz kamuoyuna açıklamaları,
- Yönetim kurulunun sorumluluklarının açık olarak belirlenmesi,
- Şirket üst yönetiminin karar ve eylemleri dolayısıyla hissedarlara ve diğer menfaat sahiplerine hesap verme yükümlülüğünün temin edilmesi,
- Vekâlet maliyetlerinin azaltılması,

- Şirket kazancının pay sahiplerine ve daha genel olarak tüm menfaat sahiplerine hakları oranında geri dönüşümünün sağlanması,
- Büyük hissedarların azınlık hisselerine el koyma tehlikesinin önüne geçilmesi,
- Uzun vadeli yatırım yapan kurumsal yatırımcılar açısından güven tesis edilmesi ve sermaye maliyetinin düşürülmesi, şirketin hisse senedi ihracı yoluyla finansman kaynaklarına kolay erişim imkanlarının artırılmasıdır.

3.10. Kurumsal Yönetimin Önemi

Kurumsal yönetim, şirketlerin faaliyetlerinin taraflara karşı sorumluluklarının bilincinde olarak, şirketin değerini ve verimliliğini artıran, şirketin ortaklarına, hissedarlarına ve çalışanlarına karşı önceden planladığı hedefleri tutturarak, bunu yaparken söz konusu taraflarla yasalara uygun, etik değerler çerçevesinde çalışmalarda bulunan bir sistemdir. Kurumlarda sorumluluk bilincinin gelişmesi için önce anlayış değişikliğinin gerçekleşmesi gerekmektedir (Abdioğlu, 2007:16).

Kurumsal yönetim, amaçların gerçekleştirilmesi doğrultusunda kurumları bir bilgi sistemi ve haberleşme sürecinde profesyonelce yönetildikleri ve kontrol edildikleri bir yapıya dönüştürecektir.

Başarılı bir kurumsal yönetim; yöneticilerin, şirketlerin ve hissedarların menfaatlerine yönelik amaçlar ve hedeflerin belirlenmesini sağlayarak, yöneticilerin performansını arttırmakta, denetimi kolaylaştırmakta, şirketin kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılmasını teşvik etmektedir. Bunun sonucu olarak da şirkete olan güven artmakta ve şirketin sermaye maliyeti düşmektedir (Koç ve diğ., 2004:232).

İşletmelerin sermaye artışı gereksinimlerinin artan oranda hisse satışı yoluyla karşılanması, ekonomideki hissedar sayısını artırmaktadır. Yatırımcılar, tasarruflarını yönlendirecekleri şirketin mali raporları kadar, iyi yönetilip yönetilmediği de göz önünde bulundurmaktadır. Sermaye piyasası araçlarını kullanarak, daha geniş bir yatırımcı potansiyelinden borçlanma olanağı tanıyan uluslararası sermaye akımlarından uzun vadeli kaynak sağlamak isteyen ülkeler için, kurumsal yönetim uygulamalarına işlerlik kazandırmak büyük önem taşımaktadır (Deloitte, 20.10.2010).

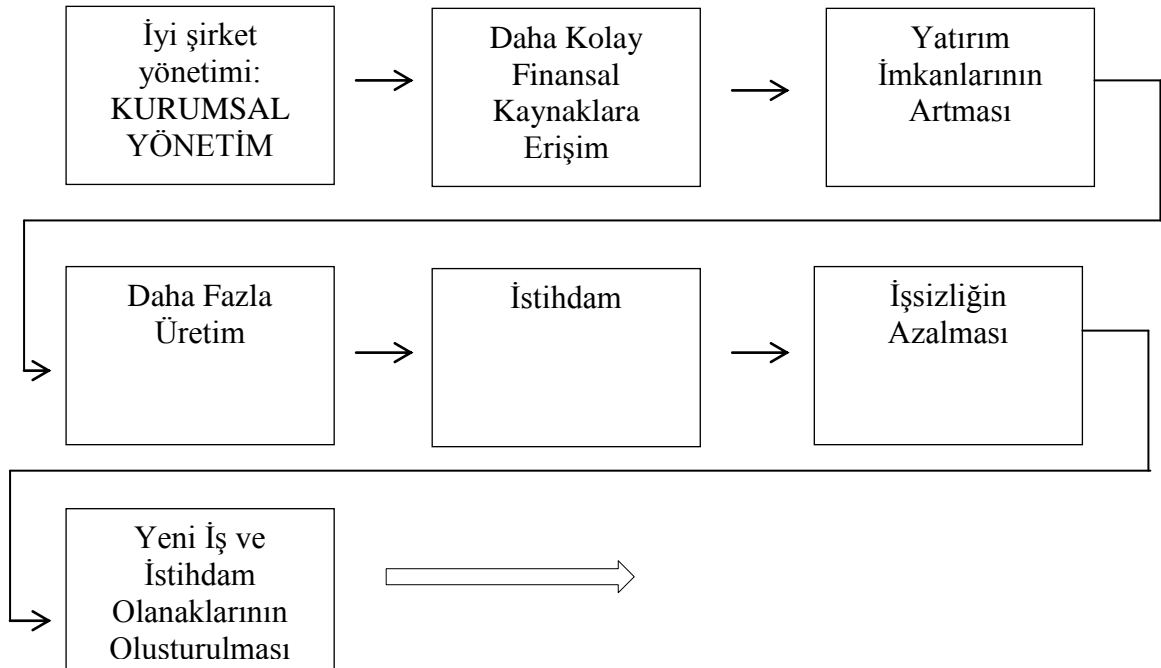
Küresel rekabet şartları, yerel ekonomiler için kurumsal yönetimin önemini artıran ana etkenlerden birisidir. Kurumsal yönetim, şirketteki mevcut kaynakların en etkili şekilde

kullanılmasını da temin etmektedir. Şeffaflık ve hesap verme sorumluluğuna riayet edilmesi işletmelerdeki yolsuzlukları önleyerek kaynakların korunmasını sağlamaktadır. Bu sebeple sermaye verimliliğinin artmasını sağlayacak uzun vadede sürdürülebilir bir performansa katkıda bulunmaktadır. Ayrıca, artık kaliteli iş gücü de iyi yönetim ilkelerine bağlı şirketlerde çalışmayı tercih etmektedir.

Kurumsal yönetimin farklı ekonomik aktörlere etkisi vardır. Kurumsal yönetim yatırımcı güvenini artırmanın yanı sıra ekonomik etkinlik ve büyümenin geliştirilmesinde de anahtar bir unsurdur. İşletme tepe yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer çıkar grupları arasındaki ilişkiler seti ile ilişkili olan kurumsal yönetim, aynı zamanda işletmenin hedeflerinin belirlenmesini ve bu hedeflerin elde edilmesini mümkün kılar. İşletmeler, iyi bir kurumsal yönetimin rekabet gücüne olan katkısını artık çok daha iyi bilmektedirler (Kula, 2006:49).

İyi bir kurumsal yönetim sağlayan şirketlerin, daha kolay şekilde finansman kaynaklarına ulaşmak bu kaynakları en etkin alanlara yönlendirdiği daha sonra yatırımlarını ve bu yolla üretimi ve istihdamı artırıp yeni iş imkanları sağlayarak makro sisteme olan katkıları Şekil 5’te görülmektedir.

Şekil 5: Kurumsal Yönetimin Makro-Ekonomik Etkileri



Kaynak: Aktan, 2006:15

Kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda yönetilen şirketlerin kazançları:

- Daha yüksek getiri,
- Daha düşük maliyet,
- Başarılı bir risk yönetimi,
- Şirkete olan güvenin artması,
- Firma değerinin artması şeklinde özetlenebilir (Öztürk ve Gümüş, 2006:554).

Kurumsal yönetim, şirketlerde, aynı zamanda, krizlere karşı dayanıklılığı da artırmaktadır. Kurumsal yönetim bugün şirketlerin yatırımcılar tarafından tercih edilmesinde en büyük etkenlerden biridir.

3.10.1. Kurumsal Yönetimin Türkiye Açısından Önemi

Türkiye gibi gelişmekte olan piyasalar açısından etkin kurumsal yönetim en önemli gündem maddelerinin başında yer almaktadır. Yabancı yatırımcı açısından da kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması Türk şirketlerinin yabancı yatırım çekebilmeleri için en önemli göstergedir (Ceyhan, 2010:111).

Kurumsal yönetimin başarılı olabilmesi için yerine getirilmesi gereken konular şu şekilde sıralanabilir (Öztürk ve Gümüş, 2006:554):

- Sürdürülebilir olması,
- Dinamik ve yeniliklere açık olması,
- En iyi uygulamaların yakından takip edilmesi,
- İyi bir iç kontrol sisteminin olması,
- Etik değerlere bağlı kalınması,
- Kurumsal Yönetim bilincinin yayılması gerekmektedir.

Bugün Avrupa Birliği ve ABD başta olmak üzere tüm sermaye piyasaları etkin ve zorlayıcı kurumsal yönetim yönetmeliklerini hayata geçirerek şirketler için son derece önemli ve ilk etapta maliyetli bir uyumluluk zorunluluğu yaratmışlardır. Sermaye Piyasası Kurulu da Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler için Kurumsal Yönetim İlkeleri yayınlamış ve bunlara uyumla ilgili açıklama zorunlulukları getirmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu da tüm şirketler için çok önemli kurumsal yönetim maddeleri

içermektedir. Bütün bunlar kurumsal yönetim açısından ciddi bir dönüşüme işaret etmektedir (Ceyhan, 2010:111).

Kurumsal yönetim ülkemiz açısından şu uygulamaları ile faydalı olacaktır (Gürbüz ve Ergincan, 2003:50):

- İlk olarak, kurumsal yönetim, güven ve itibarın artmasını sağlayan bir unsurdur. Bu şekilde oluşacak güven ortamı ülkemize uzun vadeli ve daha düşük maliyetli borçlanma imkanı tanıyacaktır.
- İkinci olarak, doğru, etkin ve şeffaf raporlama sisteminin geliştirilmesi ile kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması, bu şekilde vergi gelirlerinin artırılması ve özelleştirme de kolaylık ve fiyat avantajının sağlanması ile verimsiz çalışan kamuya yük olan bazı kurumların etkin kullanım yoluyla hem üretim artışı hem de ülke gelirlerini artırıcı rol oynamaktadır.
- Üçüncü olarak, kurumsal yönetim, ülke ve doğrudan kurum kredibilitésinin artmasını sağlayıcı bir rolü bulunmaktadır.

3.10.2. Kurumsal Yönetimin Öneminin Artmasına Neden Olan Gelişmeler

Modern ekonomilerde kurumsal yönetimin öneminin artmasına neden olan gelişmeler, özel sektörün artan rolü, ülkelerin ekonomik olarak birbirlerine olan bağılıklarının artması ve ortaklıkların içinde buldukları yeni rekabet şartları olarak sıralanabilmektedir.

- a) Özel Sektörün Artan Rolü:** Başarılı bir kurumsal yönetim anlayışı özel sektörü, dolayısıyla ortaklıkların performansını etkiler ve bunların sonucunda da iktisadi kalkınmayı sağlar. Tüm dünyada özel sektöre güvenin artmasıyla birlikte kurumsal yönetimin kalitesi hususu kanunlara uygunluğunun ve kamu güveninin oluşturulması ve tutunması açısından giderek daha önemli hale gelmektedir. Başarılı kurumsal yönetim uygulamaları sadece kaynakların boşa harcanmamasını sağlayan iyi bir muhafız olarak değil, aynı zamanda birçok ülkede talep edilen finansal şeffaflığın, ortaklıkların kontrol edilebilirliğinin ve yatırımcıların korunmasının da garantisi olarak görülmektedir. Bu nedenle gerek kamu sektörü gerekse özel sektör, yatırımcıların güvenini koruyabilmek amacıyla daha yüksek kamuyu aydınlatma standartları kadar başarılı kurumsal

yönetim anlayışının şartlarını da oluşturmak ve geliştirmek durumundadır (Şehirli, 1999:14).

- b) Artan Uluslararası Ekonomik Bağımlılık:** Modern ekonomiler açısından ikinci önemli gelişme, finans sektörü de dahil olmak üzere, her alanda ülkelerin ekonomik olarak birbirlerine olan bağımlılık düzeylerindeki artıştır. Günümüzde yatırımcılar hisse senedi yatırımı yaparken sadece kendi ülkelerinin ortaklıkları ile sınırlı kalmamakta, yer kürenin her köşesindeki yatırım araçları ile ilgilenmektedirler. Bu durumun gelişen piyasalara etkisi ise, verimliliğin, yatırımların, gelirin ve ihracatın artması ile finans piyasalarının derinleşmesi, gelişen piyasalara uluslararası sermaye akışının hızlanması olmaktadır. Diğer taraftan artan uluslararası ekonomik bağımlılık geliştirmekte olan piyasaların uluslararası fon kaynakları ve portföy yatırımları ile piyasalardaki dalgalanmalara karşı hassaslaşmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla ortaklıklar, uzun vadeli ve yatırımın karşılığını almak konusunda sabırlı olan sermayeyi kendilerine çekebilmek için güvenilir ve genel kabul görmüş kurumsal yönetim düzenlemeleri yapmak durumundadırlar. Sonuç olarak, ülke ekonomilerin birbiri ile böylesine bağlı olduğu bir dünyada kurumsal yönetim anlayışı, ortaklıklar ve ülkelerin ihtiyaç duydukları uluslararası sermayeye ulaşmalarını ve dünya bazında kaynakların etkin kullanılmasını sağlamaktadır (Şehirli, 1999:15).
- c) Ortaklıkların İçinde Buldukları Yeni Rekabet Şartları:** Bugünün ortaklıkları geleneksel yapıdan uzaklaşarak, hızlı büyüyen ve yüksek başarı düzeyini yakalayan, yatırımcıların ilgisini çekebilen patent, marka, stratejik ittifak gibi maddi olmayan duran varlıklara bağlı olarak faaliyette bulunan teşebbüsler haline almışlardır. Üretim metotlarının ve organizasyon yapısının sürekli değişim halinde olması nedeniyle, ortaklıklar kurumsal yönetim olgusu çerçevesinde başarı unsuru ve amacına yönelmek durumundadırlar. Ancak, yapıları ve özellikleri itibarıyla kurumsal yönetim anlamında gereken çabayı göstermek konusunda istekli olmayabilirler (Şehirli, 1999:15).

3.11. Kurumsal Yönetimin Bileşenleri ve Kaynakları

3.11.1. Kurumsal Yönetimin Bileşenleri

Temel anlamı ile Kurumsal Yönetim, kurumların açık ve dürüst olarak yönetilmesinin sağlanmasıdır. Bunun için tüm yönetim bileşenlerinin bu amaç doğrultusunda yapılandırılması gerekmektedir. Kurumsal yönetimin temel bileşenleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (TÜSİAD, 2008:67):

- İş ahlakı,
- Şeffaflık,
- Hesap Verilebilirlik, Hesap Sorulabilirlik,
- Sorumluluk,
- Etkinlik,
- Uzlaşma Arayışı,
- Eşitlik,
- Katılımcı Demokrasi,
- Hukukun Üstünlüğü,
- Stratejik Vizyon,
- Kontrol,
- Denetim,
- Risk Yönetimidir.

Buna göre şirketlerde finansal kontrol, finansal denetim, hukuk, vergi, iç denetim ve risk yönetimi gibi temel faaliyet alanlarının kurumsal yönetimin önemli unsurları olduğu görülmektedir (TÜSİAD, 2008:68).

3.11.2. Kurumsal Yönetimin Kaynakları

Kurumsal yönetim, bir şirketin kurumsal yönetim mekanizmasını şekillendiren çok sayıda iç ve dış etken vardır (Gürbüz ve Ergincan, 2004:9).

Yöneticiler, hissedarlar ve çıkar grupları arasındaki ilişkileri şekillendiren başlıca etken “yasal ortam” dır. Bir sonraki dış etken dizisi muhasebeciler, hukukçular ve medya gibi katılımcılardan oluşur.

- a) **Hissedar Yapısı ve Kurumsal Yönetim:** Kurumsal yönetimin amacı sahiplik ve kontrolün ayrılmasıyla ortaya çıkan sorunları çözmek olduğu için, sahipliğin yoğunlaşması ile kurumsal yönetim yapısının birbiriyle yakın ilişkisi özellikle dikkate alınmalıdır (Gürbüz ve Ergincan, 2004:11).
- b) **Yayılmış Sahiplik Yapısı ve Yönetim Modeli:** Yasal anlamda yatırımcıların korunmasının güçlendirilmesi halinde, yatırımcılar servetlerinin büyük bölümünü çeşitlendirilmemiş şirketlerde tutmayı akılcı bulmayabilirler. Bu varsayım, küçük ortaklar ve şirketler üzerinde kontrolü olmayan hissedarların varlığı ile “yayılmış sahipliğe” yol açar. Yasal koruma, azınlık hissedarlarını haklarının kötüye kullanılmasından koruduğundan kurumsal yönetimin başlıca kaygısı yönetimin aşırı derecede ücretlendirilmesi vb. aşırı yatırım ve aşırı büyümenin engellenmesi olabilir. Bu modelde, hissedarlar şirkette servetlerinin yalnızca küçük bir bölümünü tuttıkları için denetimin maliyeti onlar için engelleyici olmakta ve bunun sonucunda yöneticilerin şirketteki gücü artmaktadır. Her sahiplik yapısı, kurumsal yönetim tarafından çözülmesi gereken farklı sorunları kapsar. Şahıs şirketinde sorun, kaynakların varlıklara etkili tahsisi iken, birkaç hissedarı olan bir şirkette sorun, azınlık hissedarlarının korunması ile temsil maliyetlerinin azaltılması/yok edilmesi; sahipliğin yayılmış olduğu bir şirkette ise sorun, aşırı yatırım ve aşırı büyüme olabilmektedir. Teorik olarak yöneticiler, şirketin değerini hissedarların refahını maksimize ederek yükseltmek zorundadır. Ancak, sahipliğin ve kontrolün birbirinden ayrılmasıyla hissedarların ve yöneticilerin farklılaşan çıkarları, yöneticinin hissedarların hedeflerinden saparak kendi hedeflerine yönelik çalışmasına sebep olabilir. Bu durum hissedarların çıkarlarına zarar verebileceğinden, oluşturulan bu yeni model için tehlike arz edebilir. Hissedarlar temsil maliyetlerini hafifletebilmek için şirket üzerinde kontrolün en azından bir bölümünü, şirketin stratejik kararları üzerindeki oy hakkı gücünü, görevli yöneticileri değiştirme gücünü ve şirketi gözetim gücünü korumalıdır. Hissedarların yöneticilere yönelik doğrudan kontrolünde esas konu, hissedarların oy kullanma hakları ve ortaklar genel kurulunun karar alma gücü ve yeteneğidir (Gürbüz ve Ergincan, 2004:13).

3.12. Kurumsal Yönetimin İlkeleri

Etkili bir kurumsal yönetim anlayışının oluşturulabilmesi için, yönetim anlayışının birtakım kriterleri yerine getirmesi gerekmektedir. Bu ilkeler aşağıda sıralanmaktadır (Kurban, 2003:1):

- Şeffaflık İlkesi,
- Hesap Verilebilirlik İlkesi,
- Sorumluluk İlkesi,
- Eşitlik İlkesidir.

Firmalar, gerek yurtiçi yatırımcıları gerekse uluslararası sermaye transferlerini kendilerine çekebilmek için, sadece finansal göstergelerini piyasaya sunmakla kalmamalı ayrıca bu finansal göstergelerin gerçek durumlarını yansıttığına ve yatırımcı haklarının en iyi şekilde koruyacaklarına ilişkin güveni de vermelidirler. Artık kurumsal yönetimin; adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerine sahip olan firmalar yukarıda bahsedilen güveni piyasaya vermekte ve bu güven onları daha cazip kılmaktadır (Yenigün, 2008:10).

Şekil 6: Kurumsal Yönetim Anlayışının Temel İlkeleri



Kaynak: Abdioğlu, 2007:20

3.12.1. Şeffaflık İlkesi

Kurumsal yönetimin dayandığı temel ilkelere biri kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesidir. Şeffaflık, işletmelerin mali tablolarının, performanslarının kamuya doğru bir şekilde, zamanında ve güvenilir, tutarlı bir yolla aktarılmasıdır.

Kurumsal yönetim anlayışı içinde şeffaflık; işletmenin finansal performansı, yönetimi ve hissedarlık yapısı hakkında yeterli, doğru ve kıyaslanabilir bilginin zamanlı bir şekilde açıklanması şeklinde tanımlanabilir (Demirbaş ve Uyar, 2006:22).

Kurumsal yönetimin temel taşlarından biri olan şeffaflık, yani şirketler hakkında bilginin doğru, açık, yeterli ve kıyaslanabilir olarak kamuoyuna açıklanması, piyasa ekonomisinin bir bütün olarak varlığını sürdürmesi açısından yapısal bir önem arz etmektedir (Abdioğlu, 2007:21).

Şeffaflığın hayata geçirilip, etkin olabilmesi için öncelikle iki koşulun bulunması gerekmektedir (Türkiye Bankalar Birliği, 2002:3):

1. Şeffaflıklarını artırmaları beklenen hedef gruplar (bankalar, şirketler, hükümetler vs.) talep edilen bilgiyi verme yetisine ve istekliliğine sahip olmalıdır.
2. Bilgiyi kullanacak olanlar ise kabul görmüş standartlara göre bilgiyi sağlayanları değerlendirmek üzere sunulan bilgiyi kullanabilme yetisine sahip olmalıdır.

Şeffaflığın temeli, ilgili olan herkesin gereksinim duyduğu bilgiye erişiminin sağlanmasıdır.

3.12.2.Hesap Verebilirlik İlkesi

Kurumsal yönetimin hesap verebilirlik ilkesi, karar veren ve faaliyette bulunan tüm kişilerin, verdikleri kararlar ve yaptıkları faaliyetlerden sorumlu olmalarını ve hesap verme zorunluluğunu içerir (Tuzcu, 2003:35).

Hesap verebilirlik ilkesi, menfaat sahipleri ile ilgili hususlara değinmekte ve işletme ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik kuralları açıklamaktadır. İşletme ile ilgili menfaat sahipleri; pay sahipleri ile birlikte çalışanları, alacaklıları, müşterileri, tedarikçileri, sendikaları, çeşitli sivil toplum kuruluşlarını, devleti ve hatta işletmeye yatırım yapmayı düşünebilecek potansiyel tasarruf sahiplerini de içermektedir.

Hesap verebilirlik, yönetim işlevinin ve sorumluluklarının açıklanması, hissedar ve yöneticilerin taleplerinin sıraya koyulmasının güvence altına alınması ve nesnel kararlar alındığının yönetim kurulları tarafından izlenmesidir (Abdioğlu, 2007:23).

Hesap verme sorumluluğundan bahsedebilmek için gerekli bazı şartlar bulunmaktadır. Birincisi, hesap verme sorumluluğu dışsaldır. Yani, başka bir dış otoriteye karşı yapılır. İkincisi, sosyal bir etkileşim ve karşılıklılık içerir, yani taraflardan biri cevap ve düzeltim ister, diğerisi ise buna karşılık verir ve yaptırımları kabul eder. Üçüncü olarak, otoritenin haklarının kabulü anlamına gelir, yani üst makamların astları üzerindeki haklarını kapsar (Balcı, 2003:116).

Hesap verebilirlik temelde, alınan kararların doğruluğunu kanıtlama ve sorumluluğunu kabullenme gerekliliğine işaret etmektedir (Demirbaş ve Uyar, 2006:23).

3.12.3. Sorumluluk İlkesi

Sorumluluk, şirketin tüzel kişiliğinin, şirketin yönetim kurulunun ve yöneticilerinin karar ve eylemlerinin ilgili mevzuata, toplumsal ve etik değerlere uygunluğunun sağlanması anlamına gelmektedir. şirket faaliyetlerinden, karar ve tercihlerinden birinci derecede yönetim kurulu sorumludur. Bu bakımdan, iyi bir şirket yönetimi için yönetim kurulunun sorumluluklarının doğru şekilde belirlenmesi önem taşımaktadır (Aktan, 2006:12).

Sorumluluk ilkesi, işletmenin kanunlara ve toplumsal değerleri yansıtan düzenlemelere uygunluğunu güvence altına almaktır (Demirbaş ve Uyar, 2006:240).

Sorumluluk, doğruları teşvik eden ve yanlışları cezalandıran bir kontrol yöntemidir. Sorumluluk ilkesinin amacı, şirket faaliyetlerinin, kanunlara ve toplumsal değerleri yansıtan düzenlemelere uygunluğunu güvence altına almaktır.

3.12.4. Eşitlik İlkesi (Adillik İlkesi)

Adillik ilkesi, şirket yönetiminin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranmasının ifadesidir. Bu ilke, azınlık hissedarlar ve yabancı ortaklar da dâhil olmak üzere hissedar haklarının korunmasını ve yapılan sözleşmelerin uygulanmasını ifade etmektedir (Deloitte, 20.10.2010).

Eşitlik ilkesi, azınlık ve yabancı pay sahipleri de dahil olmak üzere tüm pay sahiplerinin kanunen veya esas sözleşme ile tanınan haklarının gerekli ve yeterli bir şekilde korunmasının ve ortaklığa herhangi bir yoldan kaynak sağlayanlar ile ortaklık arasındaki sözleşmelerin hukuka uygun bir şekilde uygulanmasının sağlanmasını ifade eder (Paslı, 2002:3; Eliuz, 2007:12).

İşletme yöneticileri, faaliyetlerini yerine getirirken alınan kararlardan etkilenen tüm kesimlere karşı eşit uzaklıkta olmalıdır. Bu, adil bir yönetim anlayışına sahip olmanın bir gereğidir. İhtiyaç duyulan bilginin bu bilgiyi kullanacak olan işletme içi ve dışı gruplara farklılık yaratmayacak şekilde iletilmesi adil bir yönetim göstermenin koşuludur (Demirbaş ve Uyar, 2006:24).

3.13. Kurumsal Yönetim Alanındaki Temel Yaklaşımlar

Bir ülkenin kurumsal yönetim ortamını, ülkenin içinde bulunduğu koşullar, sermaye piyasalarının gelişmişlik düzeyi ve şirket uygulamaları belirlemektedir. Ülke ile ilgili faktörler genel olarak; ekonomik durum, finansal ortam, rekabetin yoğunluğu, bankacılık sistemi, yasal çerçeve, mülkiyet haklarının gelişmişliği ve benzeri faktörlerden oluşmaktadır. Sermaye piyasası ile ilgili faktörleri ise; piyasaya ilişkin düzenlemeler ve piyasanın alt yapısı, piyasa likiditesi, gelişmiş bir yatırımcı topluluğunun varlığı ve başta muhasebe standartları olmak üzere, uluslararası standartların uygulanma düzeyi oluşturmaktadır. Şirket uygulamalarında öne çıkan konular ise; finansal ve finansal olmayan bilgilerin kamuya açıklanması, pay sahiplerinin eşitliği, yönetim kurullarının uygulamaları, yönetim kurullarının bağımsızlığı ve bunlara sağlanan maddi menfaatler, sermaye yapısı, halka açıklık oranları, hisse senetlerinin likiditesi, menfaat sahiplerinin alınan kararlara katılım düzeyi, şirketin çevreye duyarlılığı ve sosyal sorumluluk düzeyidir (SPK, 2006:2).

Kurumsal yönetimin uygulamalarına baktığımız zaman dünyada iki farklı modelde karşılaşmaktayız. Birisi piyasa kontrol sistemi olarak adlandırılan “Anglo-Saxon Sistemi” diğeri ise büyük hissedar kontrolü olarak adlandırılan “Kıta Avrupası Sistemi”dir.

- a) **Anglo-Saxon Sistemi:** Anglo-Saxon Sistemi, sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu, Amerika ve İngiltere’de şekillenen bir sistemdir. Bu sistemde,

şirketlerin halka açıklık oranı yüksektir ve öz kaynaklar ile finansman daha yaygın olduğu için kurumsal yönetim daha çok hissedar haklarını korumaya yöneliktir. Sermaye yaygındır ve mülk sahibi ile yönetim birbirinden ayrılmıştır. Yönetim kurulu, hissedarların çıkar ve amaçlarına hizmet etmekte, üst yönetimi bu konuda kontrol edip yönlendirmektedir. Yönetim kurulu bu görevini yerine getirmek için denetim komitelerinden yararlanmaktadır (Yenigün, 2008:24).

Bu sistemde kurumsal yatırımcılar çoğunluktadır ve şirket kontrolü bağımsız üyelerin çoğunlukta olduğu yönetim kurulundadır (Kula, 2006:42). Bu sistem yönetici ve yönetim odaklı düzenlemeler yapmaktadır.

b) Kıta Avrupası Sistemi: Kıta Avrupası sistemi, başta Almanya ve Fransa olmak üzere Avrupa'nın geneli ile Japonya'da kabul edilen ve büyük hissedar kontrol sistemi olarak da anılan bir sistemdir. Bu sistemde şirketlerin ortaklık yapıları ve hisse senetleri yoğunlaşmaktadır ve kontrol büyük hissedarların elindedir. Bu sistemde, borçla finansman daha yaygındır. Şirketler büyük yatırımcılar ve bankalar tarafından finanse edilmektedir.

Anglo-Saxon sisteminde de bankalarca finansman vardır, fakat Kıta Avrupası modelinde bankalar finansmanını sağladığı firmalara ayrıca ortak olmaktadır. Bu modelde, kurumsal yönetim, hissedarların yanında diğer menfaat sahiplerinin de haklarının korunmasını önemli kılmaktadır. Bu sistemde içsel denetim mekanizmalarına ağırlık verilmiştir. Aile şirketlerinin sayısı fazladır. Şirketlerin elde ettikleri karın hissedarlara dağıtılması ana unsurunun yanında hissedarlar ve yöneticilerin yanı sıra diğer menfaat sahiplerinin haklarının korunması da önem taşır. Bu sebeple bu sisteme “menfaat sahipleri modeli” adı da verilmektedir (Doğan, 2007:86).

Tablo – 6: Anglo-Saxon ve Kıta Avrupası Kurumsal Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması

Kriter	Anglo-Saxon Sistemi (Piyasa kontrolü)	Kıta Avrupası Sistemi (Büyük hissedar kontrolü)
Ortaklık	Dağınık	Yoğunlaşmış
Ortak kimliği	Kurumsal yatırımcılar	Aileler, özel şirketler ve finansal kurumlar
Kontrol	Yönetim kurulunda	Büyük hissedarlarda
Yönetim kurulu	Dış üyeler etkin	İç üyeler ve büyük ortaklarla bağlantılı dış üyeler
Sermaye piyasaları	Likit	Göreceli olarak likit değil
Kurumsal kontrol piyasası	Gelişmiş	Kısıtlı
Karşılıklı hissedarlık	Kısıtlı	Yaygın
Koteli şirket sayısı	Çok	Az
Hissedar-yönetici ilişkisi	Kısıtlı, kişisel değil	Yoğun
Yatırımcı ilişkisi	Yaygın	Yaygın değil
Şirket sahipleri ile grup içi şirketlerin uzun süreli ilişkisi	Yaygın değil	Yaygın
Yönetim faaliyeti açıklanması	Yaygın	Yaygın değil
Hissedar aktivizmi	Yaygın	Yaygın değil
En iyi uygulama kodu uygulaması	Etkin	Etkin değil

Kaynak: Kula, 2006:44

3.14. Kurumsallaşma Süreci

Kurumsallaşma sürecinin oluşumu (Ceyhan, 2010:117-119):

- a) Alışkanlıkların Yerleşmesi: Kurumsallaşma öncesi aşamada, teknolojik gelişmeler, yasal düzenlemeler, odaklanılan pazarların yapıları işletme için yenilik yapma konusunda itici bir güç olacak ve işletme bu aşamada daha ziyade taklitçi bir eğilimi tercih edecektir. Kurumsallaşma öncesi aşamada yapısal başarısızlık oranı yüksek düzeydedir.
- b) Nesnelleştirme: Nesnelleştirme aşaması, toplumsal uzlaşma derecesinin gelişim gösterdiği, organizasyondaki karar vericilerin yapısal değerini oluşumu üzerinde önemli etkisinin olduğu ve organizasyonlarda fikir birliği temelinde adaptasyonun arttırılmasını içeren bir aşamadır. Bu aşamada uygulamada karşılaşılan uyumsuzluklar ise, alışkanlıkların yerleşmesi aşamasında yaşandığı kadar yüksek düzeyde olmayacaktır. Ancak bir geçiş süreci olarak da nitelendirilebilecek bu evrede yaşanabilecek uyumsuzluklar, bir sonraki aşama olan kurumsallaşmanın tamamen gerçekleşmiş olduğu olgunlaşma aşamasındaki kadar düşük düzeyde olmayacaktır.
- c) Olgunlaşma: Bu süreç, esas olarak yapıların sürekliliğinin sağlandığı, organizasyonun nesiller boyu hayatta kalabilmeyi sağladığı zaman dilimini kapsamaktadır. Hayatta kalabilmenin sağlanmasıyla, yapıların boyutları hem derinlik hem de genişlik kazanmıştır. Yani organizasyon köklü bir kurum haline gelmiştir.

3.15. Kurumsal Yönetimin Sağladığı Faydalar

Kurumsal yönetimin etkin bir şekilde uygulanması hem bu yönetim anlayışı ile yönetilen şirketler hem de doğrudan ve/veya dolaylı bir ilişki içerisinde olan tüm menfaat sahipleri açısından yararlı sonuçlar ortaya çıkarır.

3.15.1. Yatırımcılar Açısından

Kurumsal yönetim, yatırım yapılacak şirketlerin toplum yararını gözeterek şekilde sevk ve idare edildikleri konusunda sermaye sahiplerine ve küçük tasarruf sahiplerine yatırım sürecinin güvenilirliğini temin eden bir müessese olmaktadır. Kurumsal yönetim müessesesi esas itibarıyla, şirketlere yatırım yapan ya da bu şirketlerle bir ilişkisi

bulunan kişilerin faydasına şeffaflık, hesap verilebilirlik, disiplin, eşitlik ve sosyal sorumluluk ilkelerinin yardımıyla şirketleri yönlendiren ve şirket yönetimlerinin performanslarını değerleyen bir sistemdir. Bu çerçevede kurumsal yönetim sistemi, bir şirketin yönetiminde yönetim kurulu, üst düzey yöneticiler ve hissedarlar gibi farklı menfaat beklentileri içinde bulunan kişiler arasındaki hak ve sorumlulukları belirleyip düzenlemekle birlikte, şirket işlerinin yürütülmesi sırasındaki etik kararlar alma sürecine de kurallar getirmektedir (Hasanefendioğlu, 2004:79).

3.15.2. Menfaat Sahipleri Açısından

İşletme çalışanları, finans kuruluşları ve diğer tedarikçiler ve devlet olarak sayabileceğimiz menfaat sahipleri işletme tarafından uygulanan kurumsal yönetim ilkelerinden kendi durumlarına göre faydalar bulmaktadırlar. Çalışanlar açısından değerlendirildiğinde ilkelerin çalışanlara çalışma ortamı, kalitesi ve güvenliği açısından birtakım tedbirler öngördüğü ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, çalışanların şirket yönetimine katılımı ile şirket hesap ve işlemlerinin şeffaflığı sayesinde, haklarını güvence altına alabileceklerdir. Finans kuruluşlarının işletmelerde ilkelerin uygulanmasını gözetmelerinin fon kullanımı ve geri dönüşümünde olumlu bir etkisi vardır. Aynı durum şirketin diğer tedarikçileri içinde geçerlidir ve tedarikçiler şirketin şeffaflığı ve muvazaalı işlemlerin şirkette bulunmamasının sağlanmasıyla verdikleri mal ve hizmetin karşılığı olan alacaklarını daha iyi takip edebilirler. İşletmenin faaliyetlerinin ve mali tablolarının daha şeffaf hale gelmesi, kamunun yaptığı vergi denetimlerini kolaylaştıracak, etkinleştirecek ve yaygınlaştıracaktır (Abdioğlu, 2007:25).

3.15.3. İşletmeler Açısından

İşletmeler açısından değerlendirildiğinde, başarılı bir kurumsal yönetimin, düşük sermaye maliyeti sağlaması, finansman imkanları ve likiditeyi artırması, kaynakların daha verimli kullanılması, değişime daha çabuk uyum sağlanması, daha nitelikli istihdam olanaklarının yaratılması, krizlerin daha kolay atlatılması ve iyi yönetilen şirketlerin sermaye piyasasından dışlanmaması gibi avantajlar sağladığı görülmektedir. Kurumsal yönetim aynı zamanda, işletmenin hedeflerinin belirlediği yapıyı ortaya koymakta, bu hedeflere ulaşmanın ve performans denetiminin araçlarını belirlemektedir. Bu yönüyle; yöneticilerin, şirketin ve hissedarların menfaatine yönelik amaçlar ve

hedeflerin belirlenmesini sağlayarak, yöneticilerin performansını arttırmakta, denetimi kolaylaştırmaktadır (Koç ve diğ., 2005:232).

Kurumsal yönetim ilkelerini daha fazla özen göstererek uygulayan, böylece bir anlamda kurumsal bakımdan daha iyi yönetilen şirketlerin hem borçlanarak hem de yeni hisse senedi ihraç ederek, finansman kaynaklarına daha kolay bir şekilde erişebilmeleri mümkün olmaktadır (Tuzcu, 2003:2).

İşletmeler, güven verdiği oranda risk primleri azalmakta ve para ve sermaye piyasalarından daha kolay ve ucuz borçlanma imkanları doğmaktadır.

Kurumsal yönetim uygulamasının şirkete sağlayacağı yararları şunlardır (<http://www.canaktan.org/yonetim/kurumsal-yonetim/yararlari.htm>, 20.01.2011):

- Şirketin finans piyasalarından daha kolay finansman teminine imkân sağlar; bir şirket ne kadar iyi yönetilirse sermaye maliyeti o ölçüde azalır. Bu bakımdan kurumsal yönetimin şirkete sağlayacağı en önemli yarar sermaye maliyetini azaltmasıdır.
- Likidite sıkıntısı içerisinde bulunan şirkete nakit para girişi sağlar.
- Yerli ve yabancı yatırımcıların güveni sağlanır ve böylece uzun vadeli sermaye girişi hızlanır.
- Finansal krizlerin daha kolay atlatılmasına imkan sağlar.
- Şirket varlıklarının değeri yükselir. Bir şirket ne kadar iyi yönetilirse şirket varlıklarının getirisi o kadar yüksek olur. Dolayısıyla, kurumsal yönetim, şirketin değerini arttırır.
- Şirket yönetiminde şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu dolayısıyla yolsuzluklar azalır.
- Şirkette güç ve yetki istismarını engeller ve keyfi yönetimi ortadan kaldırır.
- Tüm menfaat sahiplerinin çıkarlarına hizmet edeceği için şirket ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin ve diyalogun artmasına katkı sağlar.
- Şirket faaliyetlerinde uzun dönemli istikrar sağlar.
- Şirketin rekabet gücünü arttırır.
- Şirket karlılığında artış sağlar.

3.15.4. Ülke Ekonomisi Açısından

Kurumsal yönetim ülke imajının yükseltilmesi, sermayenin yurt dışına kaçışının önlenmesi, yabancı sermaye yatırımlarının artması, gerek ulusal gerekse uluslararası sermaye piyasalarının sürdürülebilir bir şekilde gelişmesi, ekonominin ve sermaye piyasalarının rekabet gücünün artması, ekonomik krizlerin daha az zararlarla atlatılması, kaynakların daha etkin bir şekilde dağıtılması, yüksek refahın sağlanması ve sürdürülmesi gibi avantajlar sağlamaktadır. Ülke dışındaki fonlardan yararlanabilmek, fon arz edenlere güven vermekle mümkün olabilmektedir. Güveni oluşturmak ise, hem kamu hem de şirket yönetimlerinde istikrar sağlamakla mümkün olmaktadır. İstikrarı sağlamanın yolu da, ekonomik alanda kuralları koymaktan ve bu kuralların uygulanacağını garantisini vermekten geçmektedir. Başarılı olarak oluşturulmuş kurumsal yönetim, mevcut sisteme güven duyulmasına yardımcı olmaktadır (Şehirli, 1999:12).

Başarılı kurumsal yönetim uygulamaları sadece kaynakların boşa harcanmasını önleyen iyi bir koruyucu değil, aynı zamanda da birçok ülkede talep edilen finansal şeffaflık, ortaklık faaliyetlerinin kontrol edilmesi, sosyal sorumluluk bilinci ve etik kuralların ve yatırımcıların korunması konusunda önemli bir unsur olarak görülmektedir (Abdioğlu, 2007:30).

Kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi, benimsenmesi piyasaya olan güvenin oluşmasında önemli bir aşamadır ve daha istikrarlı, uzun dönemli uluslararası yatırım akışını da teşvik eden bir unsurdur. Birçok ülke, daha iyi kurumsal yönetim uygulamalarını, ekonomik dinamizmi geliştirecek ve dolayısıyla genel ekonomik performansı artıracak bir yol olarak değerlendirmektedir (Gündüz, 2001: 6).

Kurumsal yönetim uygulamasının ülkeye ve topluma sağlayacağı yararlar ise şunlardır (<http://www.canaktan.org/yonetim/kurumsal-yonetim/yararlari.htm>, 20.02.2011):

- Ülkenin rekabet gücünün artmasını sağlar.
- Ekonomik krizlerin daha kolay atlatılmasına yardımcı olur.
- Finansal derinliğin artmasına imkan sağlar. Şirket hissedarlarının hakları ne kadar iyi korunursa finansal sistemin derinliği o kadar fazla olur. Bu açıdan

kurumsal yönetimin bankacılık ve finans sektörünün gelişmesine olumlu katkıları söz konusudur.

- Sermaye piyasalarının gelişmesine imkan sağlar. Şirket hissedarlarının hakları ne kadar iyi korunursa sermaye piyasaları o kadar gelişmiş olur.
- Yurtiçi tasarrufların artmasına ve halka açık şirketlere kaymasına imkan sağlar.
- Makroekonomik performansın artmasına katkı sağlar. Daha kolay finansman imkânlarına erişim kolaylıkları, şirketin sermaye maliyetini azaltarak toplam yatırımlarını arttırır, yatırımlarda artış ise yeni iş olanakları yaratır ve ekonomideki istihdam kapasitesini genişletir.

3.16. Kurumsal Yönetim Etkinliğini Artıran Uygulamalar

Etkin kurumsal yönetime yönelik temel teknikler ve stratejiler aşağıdaki hususları içermektedir (Alparslan, 2000:95):

- Kurumsal değerler, etik ilkeler ve diğer davranış standartları ve bunlarla uyumlu bir sistem,
- Tüm kurumun başarısının ve bireysel olarak katılımlarının ölçülebileceği açıkça tanımlanmış kurumsal strateji,
- Karar alma otoriteleri ile yetki ve sorumlulukların açık olarak tayin edilmesi, yönetim seviyesine kadar alınacak onaylara ilişkin hiyerarşik yapının oluşturulması,
- Yönetim kurulu, üst düzey yönetim ve denetçiler arasında işbirliği ve etkileşimin sağlanmasına yönelik mekanizmanın kurulması,
- Çıkar çatışmalarının önem arz ettiği durumlara ilişkin risklerin özel olarak izlenmesi,
- Üst düzey yönetim, bölüm yöneticileri ve çalışanlara uygun şekilde davranmalarını ve çalışmalarını teşvik etmek üzere hizmet tazminatı, terfi ve benzeri şekillerde finansal ve idari teşviklerin oluşturulması,
- Kurum içinde ve kamuoyuna yeterli bilgi akışının sağlanması,
- Etkin kurumsal yönetimi destekleyici koşulların sağlanması,
- Kurum içerisinde yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmesi ve uygulanması,
- Etkin ve bağımsız bir yönetim kurulu,

- Proaktif bir denetim komitesi,
- Yönetici ücretlerini hissedar değeri ile bağdaştıracak bir ücret komitesi,
- Etkin bir iç kontrol yapısı,
- Etkin bir iç denetim sistemi,
- Net ve yaptırım gücü olan politikalar,
- Etkin risk yönetimi,
- Bağımsız ve etkin dış denetim,
- Bildirimlerin şeffaflığını, etkin haberleşmeyi, hesap verebilirliği ve ölçülebilirliği sağlayacak sistemlerdir.

İşletmelerde kurumsal yönetime işlevsellik kazandırılabilmesi için, denetim son derece önemlidir. Kurumsal yönetim kalitesinin artması, şirketlerin sermaye maliyetinin düşürülmesi, finansman imkanlarının ve likiditesinin artması anlamına gelmektedir.

Güçlü bir kurumsal yönetim, rekabete açık ve verimli çalışan işletmelerin oluşmasını sağlar. Yerli ve yabancı yatırımcılar şirketi cezbeder. Şirketin kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlar.

BÖLÜM 4: İÇ DENETİM VE KURUMSAL YÖNETİM

İşletmelerde, iç denetim, kurumsal yönetim uygulamalarına işlevsellik kazandırılması açısından önemli bir role sahiptir. İç denetim kurum içerisinde görülemeyen noktaları tespit ederek çözüm yolları bulunmasını sağlamaktadır. Kurumsal yönetimin gerçekleştirilmesinde iç denetim faaliyetinden yararlanılması, tüm çıkar grupları açısından güvence sağlamaktadır.

İç denetim fonksiyonu, kurumsal yönetimin etkin bir şekilde gerçekleştirildiğine dair bir garanti olarak görülebilir. Çalışmanın dördüncü ve son kısmı olan bu bölümde iç denetim ve kurumsal yönetim arasındaki ilişki, kurumsal yönetim anlayışı ile birlikte iç denetimin artan önemi açıklanarak bir sonuca ulaşılmaya çalışılacaktır.

Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin ölçülmesinde ve raporlanmasında anahtar rol oynayan iç denetim mekanizmaları, günümüzün uluslararası arenada rekabet eden kurum ve kuruluşlarının piyasalardaki itibar ve imajının da bir göstergesi niteliğindedir. Yaşanan uluslararası finansal krizlerin ve şirket skandallarının arkasında yatan en önemli nedenlerden birinin, “kamunun ve özel sektörün kurumsal yönetim politikalarının yetersizliği” olduğu görüşü, kurumsal yönetim ilkelerinin önemini artırmaktadır (Onur, 20.01.2011).

Kurumsal yönetim sisteminin kurulması aşamasında, iç denetim faaliyetlerinden yararlanılması, hata, hile ve suiistimalleri önleyeceğinden tüm çıkar sahipleri arasında dengenin kurulması açısından da güvence sağlayacaktır. İyi bir kurumsal yönetim sistemi kurmak isteyen bir kuruluşun, bunu iyi bir iç denetim sistemi kurmadan yapabilmesi mümkün değildir. Felsefe olarak dış denetim, hiçbir zaman iyi yönetim için yeterli olmayacaktır. Dolayısıyla bunları kurmak isteyen bir kuruluş, mutlaka kuvvetli bir iç denetim sistemi kurmalıdır. İç denetim, kurumlarda kurumsal yönetim ilkelerinin yerleşmesi için bir araçtır (Sezgin, 2002:9).

Kurumsal yönetim, önemi gittikçe artan bir kavram olarak yükselmekte ve ortaya çıkış nedenleri denetim kavramının gelişimiyle paralel olmakla beraber, kurumların amaçlarına ulaşmasında en önemli etkenlerden biridir. Günümüzde yükselen bir değer olan kurumsal yönetimin ortaya çıkış nedenleri sıralanacak olursa, bunlar (<http://www.canaktan.org/yonetim/kurumsal-yonetim/onemi.htm>, 10.12.2010):

- Küreselleşme ve uluslararası sermaye hareketleri,
- Özelleştirme,
- Finansal krizler,
- Şirket skandallarıdır.

a) Küreselleşme ve Uluslararası Sermaye Hareketleri:

Küreselleşme; ulaşım, haberleşme ve bilgi işlem teknolojisindeki gelişmeler sonucunda, toplumsal ve kültürel düzenlemeler üzerinde, mekânsal uzaklıklardan kaynaklanan farklılıkların ortadan kalktığı toplumsal bir süreçtir (Ağca, 2003: 9).

Yabancı sermayeyi çekmek isteyen şirketler, güvenilirliği sağlamak ve genel kabul görmüş düzenlemeleri benimsemek durumundadırlar. Bu durum, güvenilirliği ve istikrarı sağlayan kurumsal yönetimin önem kazanmasına neden olan faktörlerden biridir.

b) Özelleştirme:

Özelleştirme; devletin ekonomik faaliyetlerinin azaltılması amacıyla kamu sektörünün denetimi altındaki ekonomik kuruluşların özel sektöre devredilmesidir (Karluk, 2002:333).

Özelleştirme ile devletin ekonomideki sınai ve ticari faaliyetlerinin en aza indirilmesi hedeflenirken, rekabete dayalı piyasa ekonomisinin oluşturulması, devlet bütçesi üzerindeki KİT finansman yükünün azaltılması, sermaye piyasasının geliştirilmesi ve atıl tasarrufların ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır. Bu yolla elde edilecek kaynakların altyapı yatırımlarına kanalize edilmesi mümkün olacaktır (Eliuz, 2007:43).

c) Finansal Krizler:

Finans piyasalarının entegrasyonu neticesinde ortaya çıkan global finansal krizler pek çok ülkeyi ve pek çok şirketi etkileyebilmektedir. Hisselerin yayılması ya da kreditorlerin çoğalması denetim ihtiyacını ortaya çıkarmakta ve kurumsal yönetim anlayışını uygulamaya zorlamaktadır. Bu ihtiyaç kriz dönemlerinde daha da artarak ortaya çıkmaktadır. Özetle, kurumsal yönetim, finansal krizlere karşı daha dayanıklı şirket yapısı öngörmektedir (Eliuz, 2007:43).

d) Şirket Sandalları:

Piyasaların etkin çalışması, güvenilir bilgiye bağlıdır. Yatırımcılar, kredi verenler ve çalışanlar gibi çıkar sahipleri açısından şirketler hakkında yeterli, doğru, güvenilir bilginin ne kadar önemli olduğu, özellikle Amerika'da ortaya çıkan muhasebe skandalları sonrasında kamuoyu tarafından daha iyi anlaşılmıştır. İlk skandal enerji devi Enron şirketinde ortaya çıkmış, bunu Global Crossing World Com şirketlerinin hesaplarında ortaya çıkan muhasebe skandalları izlemiştir. Bu skandallar, kurumsal yönetime olan ihtiyacı artırmış ve şirket yönetimi ile denetimlerine önem verilmesi gerektiğini ön plana çıkarmıştır. Zararda olan şirketlerin kamuya açıklanan finansal tablolarında, muhasebe hileleriyle ve denetim şirketlerinin bu hilelere göz yummasıyla birlikte gerçek olmayan kar rakamları ilan edilmiştir. Böylece, bu şirketlerin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları yükselmiştir (Süer, 2004:44).

Sadece ABD'yi değil tüm dünya finans çevrelerini sarsan belli başlı skandallar şunlardır (Eliuz, 2007:45):

ABD'deki ilk skandal dünyanın en büyük enerji şirketi olan Enron'da ortaya çıkmıştır. Enron şirketi zaman içerisinde inanılması güç bir büyüme göstermiştir. Ancak işler kağıt üzerindeki görünümünden oldukça farklıdır. Çeşitli muhasebe oyunları ile şirketin gerçek durumu kamuoyundan saklanmıştır. Yapılan muhasebe hataları ve çeşitli yolsuzluklar, 16 Ekim 2001 tarihinde ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu tarihte daha önce ilan edilen altı aylık vergi sonrası net kar rakamını 544 milyon USD ve öz sermayesini de 1,2 milyar USD azaltarak düzelttiğini ilan etmiştir. Bu düzeltmelerden sonra, 8 Kasım 2001'de şirket ikinci bir duyuru ile 1997,1998.1999 ve 2000 yılları net karlarını düzelterek yeniden ilan etmiştir (Sarioğlu, 2002:49). Açıklanan hesaplardaki ilginçliklerin yanı sıra asıl bahsedilmesi gereken nokta, konsolide edilmemiş özel amaçlı ortaklıklardır. Özel amaçlı ortaklıklar, bir kurucu şirket tarafından yalnızca belirli bir amaca hizmet için kurulan, dolayısıyla sınırlı bir ömrü olan şirketlerdir (Saltoğlu, 2003: 109). Enron tarafından özel amaçlarla kurulmuş olan ve yine Enron tarafından yönetilen küçük şirketlerle olan ilişkiler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre finansal tablolara dahil edilmemiştir ve gereken sonuçlar bu tablolarda yer almamıştır. Enron, yaptığı yatırımların değer kaybetmesinden kaynaklanan büyük zararlarını küçük ortaklıklarına aktarmıştır. Daha sonra da bu şirketlerin finansal

sonuçlarını konsolide finansal tabloların kapsamına almayarak zararları yatırımcılarından gizlemiştir (Sarioğlu, 2002:51). Enron'daki yönetim uygulamaları da skandala yol açmıştır.Enron yönetim kurulu, Enron şirketinin yüksek risk içeren muhasebe işlemlerine, uygun olmayan çıkar çatışmaları işlemlerine, geniş ölçüde açıklanmamış kayıt dışı faaliyetlerine, yöneticilerin aşırı tazminat bedellerine izin vererek, Enron'un hissedarlarını koruyamamış ve ABD'nin 7.büyük halka açık şirketinin çöküşünde etkili olmuştur (Süer, 2004:71).

Enron'un iflasına yol açan bir diğer unsur ise denetimde yapılan hatalar ve etik olmayan uygulamalardır. Şirketin denetimini ve danışmanlığını yapan Arthur Andersen şirketi, Enron'un finansal raporlarının denetimi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmemiştir ve ilgili taraf işlemleri üzerindeki iç kontrol hakkında, denetim komitesinin endişelerini dikkate almamıştır.

4.1.İç Denetimde Değişime Sebep Olan Gelişmeler

Günümüz gelişmeleri, gereksinimleri göz önüne alındığında; denetim için denetim yapmaktan katma değer yaratan bir denetim anlayışına geçişi hedefleyen, işlem odaklı uygunluk denetimlerinden süreç denetimlerine yönelen, mevzuat ağırlıklı denetimden risk yönetimi tabanlı denetime geçen ve bunları teknolojiyi üst düzeyde kullanıp asgari sayıda personelle ve verimli bir çalışma ile gerçekleştirecek bir iç denetim fonksiyonu oluşturmak gerekmektedir (Balkan, 2003:2).

İç denetimde değişime yol açan etkenler şunlardır (Özbek, 2003:1):

- Çokuluslu şirketler,
- Bilgi ve teknoloji üretimindeki artış,
- Küreselleşme ve şeffaflaşma ihtiyacı,
- Risk yönetiminin artan önemi,
- İçsel ekonominin ön plana çıkması,
- Kurumsallaşma ve kurumsal yönetimin artan önemi,
- Yasal düzenlemelerdir.

4.1.1. Çokuluslu Şirketler

Çokuluslu şirketler genel merkezi belli bir ülkede olduğu halde, faaliyetlerini bir veya birden fazla ülkede kendi tarafından koordine edilen şubeler, yavru şirketler veya bağlı şirketler aracılığıyla ve genel merkez tarafından kararlaştırılan bir şirket politikasına uygun olarak yürüten büyük şirketlerdir. Bu şirketlerin yatırım, üretim, araştırma faaliyetleri ve personel politikası ile ilgili stratejik kararları ana merkezin bulunduğu genel merkezde alınmaktadır (<http://www.canaktan.org/yeni-trendler/global-sorunlar/cokuluslu-sirket.htm>, 25.02.2011).

Küreselleşme ve serbest ticaret ile birlikte çok uluslu şirketlerin de giderek büyüdüğü görülmektedir. Çokuluslu şirketlerin az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yaptıkları yatırımların bu ülkelerdeki istihdam ve ekonomik kalkınma üzerinde olumlu katkılarının olduğu şüphesizdir (Eliuz, 2007:49).

4.1.2. Bilgi ve Teknoloji Üretimindeki Artış

Her geçen gün teknoloji alanında birçok değişim yaşanmaktadır. Özellikle muhasebede bilgisayar sistemlerinden yararlanmaların giderek artması, denetim süreci ve denetim tekniklerini de değiştirmiştir. Denetçiler, bu duruma uyum sağlamak için yeni denetim yöntemleri geliştirmişler, hatta günümüzde bilgisayar, denetimde kullanılan vazgeçilmez bir araç haline gelmiştir (Çiftçi, 2003:1).

Denetim birimlerinin risklerini izlemek, eğilimleri ve gereksiz işlemleri tespit etmek ve sapmaları ortaya çıkarmak üzere verileri analiz etmek ve denetim biriminin verimliliği arttırmak bakımından bilgisayarlardan yararlanılmaktadır.

4.1.3. Küreselleşme ve Şeffaflaşma İhtiyacı

Küreselleşme ile birlikte yatırımcılar hisse senedi yatırım yaparken, sadece kendi ülkelerindeki şirketleri tercih etmemekte, dünyanın her yerindeki yatırım araçlarıyla da ilgilenmektedirler. Yatırımcılar bu tercihlerini güven ve istikrarın olduğu yani şeffaf bir şekilde faaliyet gösteren şirketlerden yana kullanmaktadırlar. İç denetimden beklenen de yürütülen işlemlerin şeffaf olduğu konusunda güvence vermesidir. Gerekli şeffaflığı sağlamayan şirketlerin birçok skandallara yol açtığı gözlenmektedir. Bu duruma Enron şirketi örnek verilebilir.

4.1.4. Risk Yönetiminin Artan Önemi

Risk; organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan faaliyetler ve mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal düzenlemeler ile çalışma yönergelerine uygun olmama türünden bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkilemesidir. Risk kavramı, sadece olumsuz olaylar veya davranış modelleri değildir. Pozitif bir olayın gerçekleşmesi durumunda bundan yararlanamamak da risk kavramına dahildir (Uyar, 2003:3).

Risk yönetimi ise; bir şirketin hedeflerine ulaşmasını etkileyen fırsatları ve tehditleri tanımlamak ve değerlendirmek, bu fırsat ve tehditler karşısında alınacak tutumu belirleyip kararlaştırmak ve fırsat ve tehditleri raporlamak için kurumun her yerinde ve kademesinde yapılandırılmış planlı, uyumlu, tutarlı ve sürekli bir süreçtir (Madendere, 2005:4).

Şirketin içinde bulunduğu veya ileride karşılaşacağı risklerin tespit edilmesinde ve risklerin yönetilmesinde iç denetçilere önemli roller yüklenmiştir. İç denetimin kurum çapında risk yönetimi kapsamındaki ana rolü, yönetim kuruluna risk yönetiminin etkin ve verimli olarak işlediği konusunda makul güvence vermesidir (Numanoğlu, 2004:22).

Diğer rolleri ise şunlardır (Madendere, 2005:3):

- Risklerin doğru şekilde ölçülüp değerlendirildiği konusunda güvence verme,
- Risk yönetimi süreçlerini ölçüp değerlendirme,
- Önemli risklerin raporlanmasını değerlendirme,
- Önemli risklerin yönetilmesini gözden geçirmedi.

Denetçiler tarafından yapılan risk değerlendirme, olası risklere karşı erken uyarı sinyallerinin alınması ile önlemlerin vakit kaybetmeden uygulamaya konmasını sağlayacaktır ve riskin şirketlere yol açacağı maliyet ile personel üzerindeki etkileri konusunda da yararlı olacaktır (Uyar, 2003:4).

4.1.5. İçsel Ekonominin Ön Plana Çıkması

Rekabet artıka şirketler kontrolleri dışındaki etmenlere fazla müdahale edememekte ve içsel faktörlerle ilgilenmektedirler ki buna içsel ekonomi denir ve şirketin kontrolü altındaki etmenlerin şirketin maliyetini düşürmesi olarak tanımlanır (Eliuz, 2007:52). İç

denetim yönetim ekonomilerine girmektedir. Şirketler iç denetim sisteminin etkin olarak işlemlerini sağlayarak rekabet üstünlüğü elde edeceklerdir. Şirketler zarar ettiklerinde veya daha fazla kar elde etme arzusunda olduklarında ilk akla gelen satışları artırmak veya kar oranına müdahale etmektir (Aktaş, 2005:98).

4.1.6. Kurumsallaşma ve Kurumsal Yönetimin Artan Önemi

Bir şirketin faaliyetlerini belirli kişilerin varlığına bağlı olmadan sürdürebilmesini ve geliştirebilmesini sağlayan bir yönetim ve organizasyon yapısı oluşturması olarak tanımlanan kurumsallaşmanın en önemli göstergesi iç denetimin önceden belirlenmiş normlarla yapılmasıdır. Kurumsallaşma ve kurumsal yönetimin öneminin artmasıyla iç denetime olan ilgi her geçen gün artmaktadır. Eğer bir şirket iç denetim bölümünü organize etmiş ve çağdaş normlarıyla çalışmasını sağlamış ise, bu durum kurumsallaşmanın ve kurumsal yönetimin önemli bir göstergesidir.

4.1.7. Yasal Düzenlemeler

Uluslararası alanda boy gösteren yolsuzluklar, halka açık şirketlerin iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonlarının geliştirilmesine yönelik yasal düzenlemeler yapılması gerektiğini ortaya çıkarmıştır. Ülkemizde iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonuna yönelik yapılan yasal düzenlemeler şunlardır (Eşkazan, 2005:34):

- Kurumsal yönetim ilkeleri rehberi,
- Kamu mali yönetiminde değişim çalışmaları,
- Bankacılık kanunu,
- Dernekler kanunudur.

Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberi: SPK tarafından “Kurumsal Yönetim İlkeleri” rehberini yayınlamıştır. Bu rehber ile halka açık şirketlere denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Denetim komitesinin şirketin iç kontrol sisteminin işleyiş ve etkinliğinden sorumlu olması ve iç denetimin ana görevlerinden birinin de iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi olması nedeni ile iç denetim fonksiyonu halka açık şirketlerde önemli bir araç olmuştur.

Kamu Mali Yönetiminde Değişim Çalışmaları: Kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonunun yapılandırılmasına ilişkin, merkezi

uyumlaştırma birimi olarak görev yapmak üzere İç Kontrol Uyumlaştırma Birimi kurulması, iç denetim standartlarını belirlemek ve iç denetçilerin çalışmalarını koordine etmek üzere iç denetim koordinasyon kurulu oluşturulması ve bu kurula destek hizmetleri vermek üzere bir birim kurulması öngörülmüştür.

Bankacılık Kanunu: Kasım 2005'te yürürlüğe giren Bankacılık Kanunu ile kurumsal yönetim kavramı sermaye piyasası mevzuatı dışında bankacılık mevzuatında da yerini almıştır.

Dernekler Kanunu: Yeni dernekler kanunu ile derneğin iç denetim şeklinin tüzük içerisinde belirtilmesi zorunlu hale gelmiştir. Derneklerde iç denetim yapılmasının esas olduğu genel kurul, yönetim kurulu veya denetim kurulu tarafından iç denetim yapılabileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırılabilceği belirtilmiştir (Eşkazan, 2005:35).

4.2. Kurumsal Yönetim Anlayışı ile Birlikte Denetimlerin Artan Rolü

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunu saklamak amacıyla; ilgili otoritelerin denetçilerine ya da bağımsız denetim şirketi yetkililerine yalan söylemek, önemli bilgileri finansal tablolara yansıtılmamak suretiyle kamuya açıklamamak ve kamuyu yanıltıcı finansal bilgi açıklamak gibi fiillerde bulunan yöneticilerin asıl sorunu, esasında kurumsal yönetim ilkelerine uymamaktır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005:102).

Denetim konusu, kurumsal yönetim anlayışı içerisinde en önemli konulardan birisidir. Kurumsal yönetimin genel kabul görmüş ilkelerinin hayata geçirilebilmesi ve ilgililerin gözünde kurumsal itibar ve güvenin sağlanmasında denetim faaliyetlerinin rolü büyüktür. Gerek iç denetim gerekse bağımsız denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak gerçekleşmesi ile birlikte işletme içerisinde oluşabilecek hata, hile ve yolsuzluklar engellenebilecek ve bu yolla kurumda kurumsal yönetimin hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri güçlendirilecektir.

Kurumsal yönetimin en önemli konularından bir tanesi denetim ve denetimin kurumsal yönetimle olan ilişkisidir. Denetim konusunun önemi de şirketlerin risklerini iyi kontrol edememesinden dolayı meydana gelen sonuçlarda ortaya çıkmaktadır. Şirketlerde, kurumsal yönetime işlevsellik kazandırılması kapsamında, denetim son derece önem arz

etmektedir. Küreselleşme sürecinde, iş yaşamındaki ve ekonomik koşullardaki dengesizlikler ve krizler, rekabet koşulları, teknolojik gelişmeler ve ilgili grupların yükselen beklentileri tüm kuruluşlarda, iyi kurumsal yönetim ve dolayısıyla etkin risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kurulmasını ve işletilmesini kaçınılmaz hale getirmiştir (Aytekin ve Pişkinoglu, 2003:1).

4.3. Kurumsal Yönetim Anlayışı ile Birlikte İç Denetimin Artan Önemi

Kurumsal yönetim anlayışında iç denetim; organizasyonun katma değerini artırmak ve operasyonel verimliliği geliştirmek amacıyla yapılan bağımsız, tarafsız güvence ve danışmanlık hizmetlerini içeren çalışmalar bütünüdür ve iç denetim; temel olarak disiplinli ve sistematik değerlendirme yaklaşımıyla organizasyonun hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunduğu gibi, iç denetim sonucunda daha etkin bir kurumsal yönetimin sağlanmasından, risk yönetimine kadar geniş bir alanda da organizasyona katkıda bulunmaktadır (Activeline Dergisi, 2003:2).

Şeffaf olmak, açık olmak, finansal bilgilerin bütünlüğünü doğruluğunu sağlamak açısından, organizasyonu kontrol altına almak açısından, iç denetim, gerçekten kurumsal yönetim yolunda çok önemli bir kavramdır (TÜSİAD, 2004:13). Dolayısıyla kurumsal yönetimin oluşması, değerinin artırılması ve kalitesinin sürdürülebilmesi için iç denetim anlayışı, sistemin entegral bir parçasıdır (Alacaklıoğlu, 2002:38).

Küreselleşme sürecinde, iş yaşamındaki ve ekonomik koşullardaki dengesizlikler ve krizler, rekabet koşulları, teknolojik gelişmeler ve ilgili grupların yükselen beklentileri tüm kuruluşlarda, iyi kurumsal yönetim ve dolayısıyla etkin risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kurulmasını ve işletilmesini kaçınılmaz hale getirmiştir (Yavaş ve Akın, 2005:85).

İşin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılması konusunda görüş ve önerileri ile iç denetim faaliyeti şirket ve kurumlara katma değer sağlar. İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket ve kurum yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. Hata, hile ve suiistimallerin, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetinin etkinliği önemli rol oynamaktadır (Uzun, 20.01.2011).

Şeffaflık, açıklık ve hesap verilebilirlik kavramları ile ifade edilebilen kurumsal yönetimin olmazsa olmaz unsurlarından biri güçlü bir iç kontrol sistemidir. Oluşturulması ve doğru yapılandırılması yönetimin sorumluluğunda olan iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliğini değerlendirme görevi ise iç denetim fonksiyonuna aittir. Bu nedendir ki ülkemizde kurumsal yönetim ilkelerinin gelişmesi paralelinde iç denetime olan ihtiyaç her geçen gün daha da belirginleşmektedir (İç Denetim Bülteni, 2003:6).

Ekonomik hayatta şeffaflığın, açıklığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması görevi kurumsal yönetime ait iken iç denetim de yıllardır bu amaç için çalışmaktadır. Yani iç denetimden beklenen faydalar ile kurumsal yönetimin amaçları örtüşmektedir. Kurumsal yönetimin ilk şartı olan etkin bir iç denetim fonksiyonu, öncelikle kurum yönetimine ve hissedarlara daha sonra da yatırımcıya en basit anlamda kurumun iç kontrol süreçlerini oluşturmak suretiyle düzgün yönetileceğine ilişkin bir teminattır. İç denetim eylemi örgütün kurumsal süreçlerini değerlemek ve geliştirmek suretiyle katkıda bulunmak zorundadır.

Sözü edilen kurumsal süreçler şunlardır (Yılancı, 2003:159):

- Değerler ve hedefler oluşturulup iletilmesi,
- Hedeflerin başarıyla gerçekleştirilmediğinin izlenmesi,
- Hesap verme sorumluluğunun sağlanması,
- Değerlerin korunmasıdır.

Bu noktada iç denetçilerin görevi; örgütsel değerlere uygunluğu sağlamak için faaliyet ve programları incelemek, yapmış olduğu tüm danışma hizmetlerinde tüm örgütsel hedef ve değerlere uygunluğu amaç edinmek ve onlara göre çalışmaktır.

Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmeler, kurumsal yönetim kalitesini sağlamak amacıyla iç denetim faaliyetine ihtiyaç duymaktadırlar. İç denetim faaliyetinin amacı; işletmenin hedeflerine ulaşması, kurumsal yönetim kalitesinin sağlanması ve işletmenin karşılaştığı risklerin yönetilmesine yardımcı olan iç kontrol sistemine ilişkin bağımsız ve tarafsız güvence sağlamaktır. Aynı zamanda, işletme kültürü, sistemleri ve süreçleri ile ilgili bilgi ve deneyim sahibi profesyonellerce

yürütülen iç denetim faaliyeti yönetime, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin gelişiminde görüş ve önerileri ile yardımcı olur (TÜSİAD, 2008:8).

Tüm faaliyetlerin ve finansal süreçlerin kontrol altına alındığı bir iç kontrol sistemi ve bu kontrollü sistemin varlığını ve sürekliliğini, etkin ve verimli olup olmadığını belirleyen bir iç denetim fonksiyonu kurumsal yönetimin en temel gereksinimlerindedir.

Kurumsal yönetim ilkeleri, iç kontrol sistemi ve iç denetim; kurumsal yönetimin üç temel ayağıdır. Etkin bir kurumsal yönetim için, yönetim kurulunun, iç ve dış denetim ve yönetimin birbiriyle etkileşim içerisinde olması gerekir (Activeline, 2003:2).

4.4. Kurumsal Yönetim Açısından İç Denetimin Uygulanma Nedenleri

Kurumsal yönetim açısından sürdürülen iç denetim faaliyetlerine olan ihtiyaç şu nedenlere bağlanabilir (Akarkarasu, 2000:11):

- Yönetime danışmanlık ve yardım,
- Sorumluluk ve hesap verebilme,
- Tasarruf ihtiyacı,
- Vekâlet teorisi,
- Hileli işlemlere karşı korunma ihtiyacı

4.4.1. Yönetime Danışmanlık ve Yardım

İç denetim biriminde görevlendirilen denetçiler, yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve uzmanlığa sahiptir. Yetişmiş iç denetçiler, şirketlerdeki hata ve hileleri ortaya çıkarmanın yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasını için üst yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti verebilirler (Gönen ve Çelik, 2005:42).

4.4.2. Sorumluluk ve Hesap Verebilme

Her şirkette, yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Tüm yöneticilerin çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve şirketin hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşmış olup olmadığını öğrenmesi gereklidir. İç denetçiler temel olarak üst düzey yöneticiler de dahil olmak

üzere her kademedeki yöneticilerin görevlerini yerine getirmekteki performanslarını yönetim kurulu adına incelerler. Şirkette iç denetçilerin yönetim kurulu ile doğrudan iletişim kurabilmelerine imkan veren bir yönetmeliğin bulunması ve yönetim kuruluna sunulacak tüm hususların üst yöneticilerle karşılıklı olarak tartışılması iç denetçilerin, denetim bulgularını ve değerlendirmelerini herhangi bir endişeye maruz kalmadan yönetim kuruluna ya da denetim komitesine sunabilmelerini sağlar (Eliuz, 2007:57).

4.4.3. Tasarruf İhtiyacı

Şirketlerdeki hataların, eksikliklerin profesyonel denetim sonucu tespit edilip düzeltilmesi ile maddi açıdan büyük tasarruflar sağlanmakta ve kazançlar elde edilmektedir. Bu kazançlar, şirket ile ilgili tüm menfaat sahiplerinin lehine olan bir durumdur. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte olabilmektedir (Gönen ve Çelik, 2005:42).

4.4.4. Vekâlet Teorisi

Halka açık şirketlerde, şirket ortaklığı veya sahipliği yaygınlaştığı için yönetim ve kontrol – küçük şirketlerde olduğu gibi – ortakların veya sahiplerin ellerinde değildir. Şirket ortaklarının kontrolden uzaklaşması nedeniyle oluşabilecek muhtemel sorunların giderilmesi ve ortaklar adına şirketin yönetilmesi için Vekâlet Teorisi geliştirilmiştir. Vekâlet teorisine göre şirket ortakları (asil), profesyonel yöneticiler (vekil) ile anlaşarak şirketlerini kendi adlarına yönetmelerini talep ederler (Dudaroğlu, 2005:28). Şirketin ortağı, yatırımı karşılığında maksimum gelir elde etmek ve şirket varlıklarının verimli kullanılmasını ister. Vekil yani profesyonel yönetici için ortakların gelirlerini artırma sorumluluğu üstlenmiştir.

4.4.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

Hileler, şirket içerisinde isteyerek ortaya çıkan birtakım düzensizlikler veya yasal olmayan fiiller olarak ortaya çıkar. Bu tür fiiller, bazen bir kişinin, bazen de şirket yönetiminin dışarıya karşı düzenlediği kendi tarafına menfaat sağlamak amacı güden suiistimallerdir. Günümüzde hileli işlemlere, şirket içindeki küçük pay sahiplerinin kar payı alma gibi ortaklık haklarında karşılaşılmaktadır. Halka açık şirketlerde, büyük pay sahibi aile ya da kişilerin sahip oldukları diğer şirketlere, küçük pay sahiplerinin ve

şirketin zararına olarak, şirket karının örtülü olarak aktarılmasına yönelik yaptıkları işlemleri örnek olarak verebiliriz. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin hilelerle ilgili etkinliğini ve uygunluğunu incelemek ve değerlendirmek suretiyle, şirketteki hileleri önlemeye yardımcı olmaktadır (Eliuz, 2007:59).

4.5. Kurumsal Yönetim Anlayışı İçerisinde İç Denetimin Önemi Artıran Düzenlemeler

Dünyada ve ülkemizde kurumsal yönetimin artan önemi sonucu; hisseleri borsada işlem gören ortaklıklar, bankalar ve kamu idarelerinde iç kontrol sistemi ve iç denetim ile ilgili uluslararası standartlarda yasal düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Ülkemizde, BDDK ve SPK tarafından yapılan düzenlemelerle denetim ve denetim komitesi ile ilgili oluşan mevzuat, Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kamu kuruluşlarının iç denetimine ilişkin düzenlemelerle finans, reel sektör ve kamu kuruluşlarında iç denetim faaliyetinin yasal bir gereklilik haline geldiği, bankaların, diğer finans ve reel sektör şirketlerinin, kamu kuruluşlarının yönetim kurulu, üst düzey yönetimleri ile denetim profesyonellerinin rol ve sorumluluklarının arttığı bir dönem başlamıştır (TÜSİAD, 2008:6).

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi için kurumsal yönetime yönelik gerekli tavsiyelerde bulunmalı ve tavsiyeleri değerlendirmelidir (TİDE, 2004):

- Kurum içerisinde gerekli etik değerlerin oluşturulması ve geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesi,
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini gerçekleştirmektir.

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institution of Internal Auditors) kurumsal yönetimin iyileştirilmesi konusunda kurumsal yönetim kodlarının önemini vurgulayarak şirketlerin kurumsal yönetim kodlarına uymaları konusunda kamuoyunu aydınlatmaları gerektiğini işaret etmekte, şirketlerin iç denetim ve kontrollerinin ne derece etkin olduğu

konusundaki kendi değerlendirmelerini de kamuoyuna açıklamalarını önermektedir (Ararat, 2004:2).

Şirketlerde etkili bir kurumsal yönetim anlayışının oluşturulması güçlü bir kontrol ve gözetim sistemini de beraberinde getirecektir (Uyar, 2004:156).

4.6. Kurumsal Yönetim ile Beraber Önemi Artan Denetim Komitesi

Şirket faaliyetlerinin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak yönetilmesinde komitelere dayalı çalışma sistemi yararlıdır. Komiteler, profesyonel bir yaklaşımla şirket işleri hakkında yönetim kurulunun bilgilendirilmesini ve çalışmasını sağlar. Şirketlerde “denetimden sorumlu komiteler” kurulması önceliklidir. Bu komitenin amacı, iç ve dış mali tablo kullanıcılarınca kullanılan finansal bilginin kalite ve güvenilirliğini sağlamak konusunda yönetim kuruluna destek olmaktır (Akbulak, 2006:3).

Denetim komitesi, muhasebe, denetim, iç kontrol sistemi ve mali raporlama uygulamaları ile ilgili olarak yönetim kuruluna gözetim görevinde yardımcı olan komitedir. Yönetim kurulunun onayına bağlı olarak, denetim komitesi, denetim kurulunun mali konularda bilgili bağımsız üyelerinden oluşur. Denetim komitesi, işletmenin yönetim kurulu üyelerinden belirli bir mantıkla seçilen kişilerden oluşan çalışma grubudur (Bozkurt, 2001:24).

İşletmedeki faaliyetlerin, hissedarların çıkar ve amaçları doğrultusunda yürütülmesinden sorumlu olan yönetim kuruluna yardımcı bir organ olarak işletme organizasyonlarında giderek daha çok yerini alan Denetim Komitesi, işletme yönetiminde ortaya çıkabilecek hileleri önlemek, denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek ve finansal raporlama sürecinin kalitesini arttırmak amacıyla önemli bir role sahiptir (Yenigün, 2008:76).

4.6.1. Denetim Komitesi Kavramı

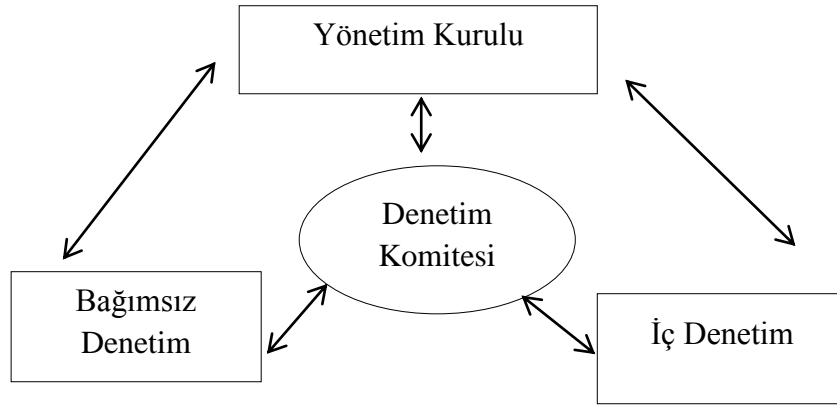
Denetim komitesi, iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve iç kontrol ile ilgili iç sistemlerin işleyişi ve yeterliliğini yönetim kurulu adına gözetmekle sorumludur (Uzun, 25.02.2011). Denetim komitesinin kurulması, yönetim kurulunun sorumluluğundadır.

Denetimden sorumlu komiteler, kurulması önerilen öncelikli komitelerden biri olup, iç ve dış mali tablo kullanıcıları tarafından kullanılan finansal bilginin kalitesi ve güvenilirliği hakkında yönetim kurulu çalışanlarına destek olmak amacıyla kurulmaktadır. Önceleri, denetim komitesinin rolü, denetçilerin bağımsızlıklarını güçlendirmek ve denetçiler ile yönetim kurulu arasında aracı olmaktı. Zaman içerisinde denetim komitesine verilen roller artmış, bağımsız dış denetçi, iç denetçi ve işletme yönetimine yardımcı olmak ve etkinliklerini artırmak amacıyla faaliyet göstermeye başlamıştır (Yenigün, 2008:76).

Denetim komiteleri şirket yönetiminde, yönetim kurulu adına yatırımcıların haklarını korumak ve kurumsal sorumluluğu sağlamak amaçları ile yetkilendirilmiştir. Denetim komiteleri şirket yönetimi, finansal raporlama süreci, iç kontrol yapısı, iç denetim fonksiyonları ve dış denetim aktiviteleri konusunda sorumluluk sahibidirler.

Denetim komitesi, yönetim kuruluna bağlı olarak iç ve dış denetim faaliyetlerinin etkin ve yeterli bir şekilde yapılmasını sağlar.

Şekil 7: Denetim Komitesinin, Yönetim Kurulu, Bağımsız ve İç Denetim ile İlişkisi



Kaynak: Eşkazan, 20.01.2011

Komite üyeleri, işletme yönetiminden bağımsız, yeterli eğitim ve uzmanlığa sahip kişilerden oluşturulmalıdır. En az bir komite üyesi, finansal konularda uzman olmalıdır. Yönetim kurulu, komitenin çalışmalarında yararlı olması ve görevini sürdürebilmesi açısından yeterli kaynakları temin etmeli ve danışmanlık gibi destekleri sağlamalıdır.

Denetim komitesi üyelerinin bağımsız olabilmesi, hiçbir etki altında kalmadan, hiç kimseden çekinmeden ve çıkar çatışmasına girmeden karar alabilmesi, görüş beyan edebilmesidir. Bu nedenle komite üyelerinin bağımsızlıklarının sağlanması için komiteye seçilecek kişilerin, işletme faaliyetleri ile ilgili icrai sorumlulukları bulunmamalı, özellikle yönetimden tamamen bağımsız olmalıdır. Etkin bir denetim komitesinin var olabilmesi için önde gelen koşul komite üyelerinin yönetimden bağımsız hareket edebilecek niteliklere sahip olmasıdır (Uzun, 20.01.2011).

4.6.2. Denetim Komitesinin Görev ve Sorumlulukları

Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar (Eşkazan, 10.11.2010).

Denetim komitesinin, şirket iç kontrol sistemi, şirket içi bilgi akışı, bağımsız dış denetim, şirket tarafından kamuya açıklanacak mali tablolar gibi konular dahil olmak üzere, genel olarak şirketin denetimini ilgilendiren her konuda sorumluluğu ve görevleri söz konusudur (Eroğlu,2003: 47).

Denetim komitesinin genel olarak görev ve sorumlulukları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Finansal raporlama sürecinin gözetimine ilişkin olarak, kamuya sunulan finansal bilgilerin adil, dengeli olmasında ve muhasebe standartlarına uygunluğun sağlanmasında yönetim kuruluna yardımcı olur ve yönetim kurulu adına yönetim ve bağımsız denetçi arasındaki mutabakatı sağlar (Demirbaş ve Uyar, 2006: 154).
- Şirket içerisindeki finansal ve operasyonel faaliyetlerin ve raporlama sürecinin gözetimini yapar.
- İç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliği, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve iç kontrol ile ilgili iç sistemlerin işleyişi ve yeterliliğini yönetim kurulu adına gözetmekle sorumludur (Uzun, 2008:1).
- Şikâyetleri inceler ve değerlendirerek önlem alır.
- Bağımsız denetim kurulunun seçiminde tavsiyelerde bulunur ve bağımsız denetçilerle beraber denetim planını oluşturur ve denetim raporlarını inceler.

- Bağımsız denetim sonuçlarını ve varsa görüş bölümündeki yorumları inceleyerek, bağımsız denetçinin yönetime yapmış olduğu tavsiyelerin yerine getirilip getirilmediğini gözden geçirir, iç denetimin sunmuş olduğu raporları ve yönetimin bu raporlara cevaplarını inceler.
- Bağımsız denetim kuruluşu, şirketin muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce şirket yönetimine ilettiği uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, şirket yönetimiyle olan önemli yazışmaları, denetimden sorumlu komiteye bildirir (SPK, 08.12.2006; Yenigün, 2008: 80).
- Denetimden sorumlu komite, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve diğer çalışanlar arasında çıkabilecek çıkar çatışmalarını ve ticari sır niteliğindeki bilginin kötüye kullanılmasını önleyen şirket içi düzenlemelere ve politikalara uyumu gözetir (SPK, 08.12.2006; Yenigün, 2008:80).

4.6.3. Denetim Komitesinin İç Denetimdeki Yeri

Denetim komitesinin iç denetim alanındaki faaliyetlerine bakıldığında, yönetim kurulu ile iç denetim birimi arasında bir köprü görevi gördüğü söylenebilir. Komite, iç denetim faaliyetlerinde bağımsızlığın sağlanmasına yardımcı olarak objektif bir güvence sağlar.

Denetim komitesinin iç denetim fonksiyonu üzerinde aktif bir gözetim rolü bulunmaktadır. Bu ilişkide ortaya çıkan gözetim faaliyetleri şunlardır (Demirbaş ve Uyar, 2006:184):

- İç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri sorumluluğu ve raporlama ilişkisi açısından örgütsel yapısının incelenmesi ve onaylanması,
- İç denetim bölümü yöneticisinin işe alınması, devamı ve değiştirilmesi kararı,
- İç denetim planı ve bütçenin incelenmesi,
- İç denetim sonuçlarının incelenmesi,
- Yasa ve yönetmeliklere uygunluk, bağımsız denetçilerin değerlendirilmesi ve potansiyel hata ve hilelerin araştırılması gibi çeşitli iç denetim projeleri için gerektiğinde talepte bulunma,
- Kalite güvenini sağlamak için öneride bulunmadır.

Denetim komitesinin iç denetim biriminden beklentilerini aşağıdaki başlıklarda toplayabiliriz (Eşkazan, 10.11.2010):

- İç denetimin bağımsızlığı,
- Güçlü liderlik ve iyi yönetim,
- Yapıcı yaklaşım ve iletişim becerisi,
- Risk değerlemenin uygulanması,
- Uygulama yöneticileri gibi düşünme yetisi,
- Getireceği öneriler ile yönetime katma değer yaratmak,
- Profesyonellik, mükemmellik ve tarafsızlıktır.

Beklentilerin yanı sıra denetim komitesinin iç denetim birimine sağlaması gereken destek unsurlar ise aşağıdaki gibidir (Eşkazan, 10.11.2010):

- İç denetim biriminin bağımsızlığının korunması,
- Üst düzey toplantılar ile iletişim olanaklarının sağlanması,
- İç denetimde kalite güvencesinin sağlanmasıdır.

4.7. Kurumsal Yönetim Anlayışına Göre Etkin Bir İç Denetim

İşletme içerisinde iyi bir iç denetim sisteminin varlığı ile kurumsal yönetime ilişkin değerler, bulgu ve öneriler üst yönetime sunulabilmesi ve bu suretle kurumsal yönetime ilişkin birliktelik, çağrışım ve sinerjinin üst kademelere taşınmış olması sağlanacaktır (Küçükertunç, 2002:503; Abdioğlu, 2007:132).

İç denetim birimi, kuruluşun ayrılmaz bir parçası olup, yönetim kurulun ve yönetimin belirlediği politikalara göre faaliyet gösterir. İç denetimi ve iç denetçiyi organizasyon içerisinde bir köprü olarak görmek mümkündür. Özellikle teknolojinin gelişimiyle birlikte her şey çok hızlı bir şekilde değişmektedir. Bu oluşan yeni yapı, iç denetimin fonksiyonunu, iç denetçinin profilini ve iç denetimin çehresini değiştiren bir nitelik arz etmektedir. Artık iç denetimden, geriden gelip bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, öne geçip öngörülerıyla sadece risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir. Bu nedenlerle iç denetim ve iç denetçi, kurumlar için bir köprü fonksiyonu görmektedir (Uzun, 01.12.2010).

İşletmelerin yönetim ve denetim biçimlerinde şeffaflığı ifade eden kurumsal yönetim anlayışı, işletme içerisinde iç denetimin etkinliğini artıran, önemli bir unsur olarak ön plana çıkmaktadır.

Kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde etkin bir iç denetim organizasyonunun olanakları ile işletmede oluşturulmuş sağlam bir muhasebe bilgi sistemi sayesinde yaşanması olası hata, hile ve düzensizliklerin önlenmesi sağlanacaktır (Bozkurt, 2000:3).

İç denetim geniş bir yaklaşım ile organizasyonda (Abdioğlu, 2007:128):

- ❖ Aşağıdaki unsurların kontrolünü ve güvenini sağlar.
 - Finansal kontrolü,
 - Operasyonel kontrolü,
 - Finansal tablolara güveni,
 - Operasyonel raporlara güveni.
- ❖ Aşağıdaki unsurlara uyumu sağlar.
 - Yasa ve düzenlemelere,
 - Politika ve prosedürlere,
 - Sözleşmelere,
 - İyi iş uygulamalarına,
 - Etiksel ve kültürel değerlere
- ❖ Aşağıdaki birimlerin performansını değerler.
 - İşlevsel yönetim,
 - Orta kademe yönetim,
 - Üst yönetim.
- ❖ Aşağıdaki değerlerin koruyuculuğunu yapar.
 - Fiziksel,
 - Entelektüel,
 - Kültürel.

4.7.1. İç Denetçinin Kurumsal Yönetim Anlayışına Göre Yetki ve Sorumluluğu

Yaşanan gelişmeler sonucu ve özellikle kurumsal yönetim anlayışı ile beraber, iç denetçilerden beklentiler de artmaktadır. Artan beklentiler kapsamında iç denetçiler (Ay ve diğ., 2002:26):

- Saydamlık ve hesap verilebilirlik ihtiyacını karşılayabilmek için geçmişini analiz edip geleceğe dönük kestirimler öngörebilen,
- Mevcut sorunları olduğu kadar potansiyel fırsatları da gösterebilen,
- Süreç odaklı değerlendirme yapabilen,
- Yönetimin taleplerini karşılayabilecek şekilde risk odaklı bakış açısına ve gelişen teknolojiyi etkin kullanabilecek beceriye sahip olan,
- Kurum içi danışmanlık görevini yerine getirebilen,
- Yönetim süreçlerini denetleyebilen,
- Bilgi teknolojileri denetimi yapabilen,
- Kurumun geliştirme ve yenilik projelerine katkı sağlayabilen,
- Performans ölçümü ve verimlilik analizi yapabilen, niteliklere sahip olmalıdırlar.

İç denetçi şirket içerisinde etik ilkelerin uygulanmasında ve gelişiminde son derece önemli bir rol oynamaktadır. İç denetçi tüm iş süreçlerini ve şirket içerisinde şirketin pazar pozisyonunu etkileyebilecek hangi alanların kritik olduğunu bilen tek kişidir. Örneğin, etik ilkeler şirketin hissedarlarının çıkarlarının korunmasında, güvenli bilginin sağlanmasında ve ticari sırlarının gizliliğinde koruyucu roller üstlenmektedir. İç denetçi organizasyon içerisinde etiksel önceliklerin gözetimi ve etik davranışların uygulanması suretiyle güveni sağlamaktadırlar (Abdioğlu, 2007:125).

4.8. İç Denetimin Kurumsal Yönetimin Katılımcıları ile Olan İlişkisi

İç denetim, yönetim kurulu ve üst yönetim için güvence ve danışmanlık sağlayan, denetim komitesi için sorumluluklarını yerine getirmede ihtiyaç duyduğu ve destek aldığı, bağımsız denetçi için görevini yerine getirirken sinerji yarattığı, yasal düzenleyici kurumlar için ise güven veren bir unsurdur.

4.8.1. İç Denetimin Denetim Komitesi ile Olan İlişkisi

Şirket yönetimi finansal tabloların güvenilirliğinden, hukuki düzenlemelere uygunluğundan, şirketin iyi bir şekilde yönetildiğinden, çevresel ve sosyal gelişmelere duyarlı olduğundan sorumludur. Hissedarların haklarının korunması amacıyla güçlü bir iç kontrol sistemi ve denetçinin bağımsızlığının sağlanacağı bir ortama gereksinim vardır. Bu ortamı oluşturacak olan, yönetimden bağımsız bir gözetim otoritesi olan denetim komitesidir (Uyar, 2004:112). Yönetim kurulunun bir alt komitesi olan denetim komitesi, işletmelerin hata, hile ve düzensizliklere karşı korunması ve kurumsal yapının geliştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Ancak bu komitenin etkinliği tamamen iç denetimle olan ilişkisine bağlıdır.

Kurumsal yönetimin gelişmesinde ve kalitesinin artmasında çok önemli rolleri olan denetim komitelerinin, fonksiyonları artmakta ve işletmelerde finansal tabloların hazırlanmasına, ortaklara ve sermaye piyasasına yardımcı olarak şeffaf bir yapının oluşmasını sağlamaktadırlar. Denetim komitelerinin en önemli unsurları; bilgi veren, ihtiyatlı ve aynı zamanda mümkün oldukça aktif olmak zorunda olduklarıdır. Denetim komitesi, sorumluluklarını eksiksiz yerine getirebilmek amacıyla yönetim kararlarına karşı gerektiğinde tavır almakta ve yönetimin yargısını ve faaliyetlerini sorgulamaktadır (Uzay, 2003:74). Bu yönleriyle bağımsız ve etkin bir denetim komitesi, kurumsal yönetim için geçerli bir unsurdur.

Denetim komitesinin sorumluluklarını yerine getirirken ihtiyaç duyacağı ve destek alabileceği en önemli unsur, iç denetim fonksiyonudur.

Denetim komitesinin ve iç denetim faaliyetinin birbirlerini destekleme imkanının ortaya çıkabilmesi için, belirli faktörlerin bulunması gerekir. İlk olarak, denetim komitesi ve iç denetim faaliyeti yönetmelikleri birbirini tamamlayıcı olmalıdır. İkinci olarak, iç denetim yöneticisinin denetim komitesi başkanına doğrudan erişim olanağı bulunmalıdır. Karşılıklı güvene dayanan bir ilişkinin kurulabilmesi için, iç denetim yöneticisi ile denetim komitesi arasında düzenli temas bulunmalıdır (Eliuz, 2007:61).

Denetim komitesinin işletmenin kurumsal yönetimini geliştirme sorumluluğuyla ilgili olarak iç denetimle beraber ortak hareket etmesi gereken noktalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yılancı, 2003:30):

- İşletmenin yasalar, yönetmelikler, etik kurallara uygunluk, düzensizlik ve hile araştırma politikalarını incelemek,
- İşletmenin taraf olduğu kurumsal yönetimle ilgili mevcut veya sonuçlanmamış davalar, teftişler ve bunlardaki ilerlemeleri incelemek,
- Çalışanlarla ilgili önemli hile, yolsuzluk ve ahlak dışı olayları incelemek,
- İç denetçiden, dönemsel olarak kurumsal yönetim incelemeleri ve bulgularını içeren yazılı raporlar istemektir.

Bu tür araştırmaların işletmede gerçekleştirilmesi, iç denetimin kurumsal yönetim konusunda aktif veya uyanık kalmasını sağlayacaktır.

4.8.2. İç Denetimin Yönetim Kurulu ve Üst Yönetimle İlişkisi

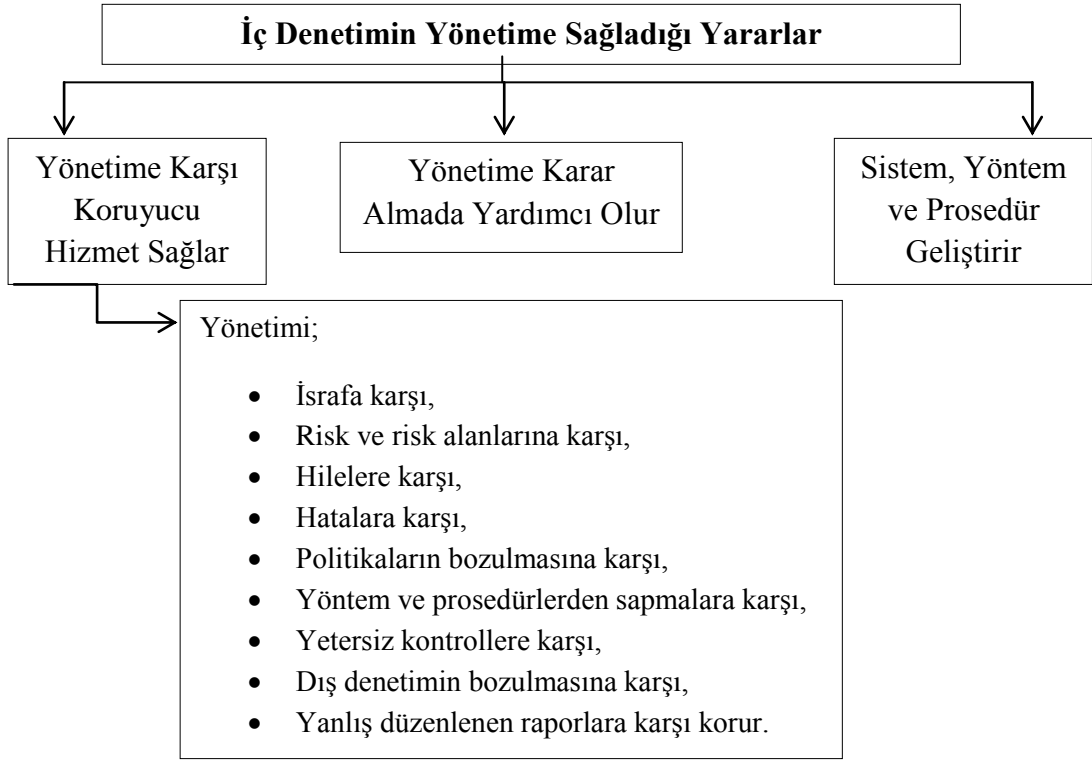
İç denetimin rolü, hem kurum içi hem de bağımsız bir roldür. Bu nedenle, üst yönetimle sağlam ve yapıcı bir ilişki kurulmalıdır. Bu ilişki etkin bir iç denetim faaliyetinin olabilmesi için çok önemlidir.

İç denetimin değerinin artırılması yönünde yönetim kurulunun ve üst yönetimin iç denetim departmanına maddi ve manevi yönden destek vermesi gerekmektedir. Yönetim kurulu üyelerinin iç denetimin değerini algılayamadıkları ve yeterli desteği sağlayamadıkları şirketlerde, etkin bir iç denetimden söz etmek imkansızdır (Ünlü, 2004:24).

Üst yönetim, iç denetimin yaptığı önerileri değerlendirmeli, eylem planlarının uygulanmasını izlemeli ve iç denetimi planlardan, kurumun risk ve iç kontrol profilindeki değişikliklerden ve kurumun politika ve prosedürlerindeki önemli değişikliklerden haberdar etmelidir. Yönetim; yönetişim, risk yönetimi ve iç kontrolden sorumludur ve bu sorumluluğunu iç denetime devretmemelidir (Eliuz, 2007:60).

Üst yönetimin desteğini almış iç denetimin yönetime üç yararı bulunmaktadır. Bu yararlar aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Şekil 8: İç Denetimin Yönetime Sağladığı Yararlar



Kaynak: Neşeli, 2010:35

4.8.3. İç Denetimin Bağımsız Denetçilerle Olan İlişkisi

İç denetim ve bağımsız denetim kurumsal yönetimin iki temel direğidir. Denetim çalışmalarına dayanan kurumsal yönetim süreçlerinin sağlam olabilmesi için, iç denetim ve bağımsız denetimin her birinin kendi misyonunu yerine getirmesi ve görevlerini gereğince yapması gerekir. Bu nedenle, bağımsız denetçiler, iç denetçileri sadece kendi çalışmalarını yapmak için bir kurum iç kaynak olarak görmemeli fakat iç denetimin yaptığı önemli katkıların değerine saygı göstermelidirler (Eliuz, 2007:63).

Bağımsız ve iç denetimin görevleri farklıdır. Bağımsız denetimde, kamuya açıklanacak mali tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını inceler. Diğer bir deyişle; söz konusu tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve gerçeği dürüstçe yansıtır yansıtmadığı araştırılır (Erdoğan, 2002:59). Bu görevi yerine getirebilmek için, bağımsız denetçiler finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan iç finansal kontroller hakkında oldukça iyi bilgi sahibi olmalıdırlar. Bu

anlamda, dış denetim ve iç denetim birbirini tamamlayıcı görevlerdir ve bu iki faaliyet arasında iş birliği mevcuttur (Eliuz, 2007:63).

Kurumsal yönetim mekanizmalarından bir tanesi olan denetim komiteleri de iç ve dış denetçilerin aralarındaki işbirliğini mümkün olduğunca etkili ve verimli kılmak için iç ve dış denetçiler arasında görüş alış verişini ve iş birliğini teşvik edici rol oynamalıdır (Abdioğlu, 2007:151).

4.9. Kurumsal Yönetim Anlayışı ile Beraber İç Denetimin Başarı Faktörleri

Kurumsal yönetim anlayışıyla birlikte, iç denetimlerin uygulama sürecindeki başarı faktörleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Uzun, 2008:7):

- İç denetim, yönetimin amaçları, öncelikleri ve stratejik yaklaşımları üzerine odaklanmalıdır.
- Denetim enerjisi geçmişten ziyade geleceğe odaklanmalıdır.
- Sorunların çözümünde katma değer yaratan danışman yaklaşımı ve denetlenen alandaki gelişim ihtiyaçları ön plana çıkarılmalıdır.
- Kilit iş riskleri için iç kontrol sistemi değerlemesi tasarlanmalıdır.
- Faaliyetlerin etkinlik, verimlilik ve ekonomikliği değerlendirilir.
- İç denetim fonksiyonu, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirir.

4.10. İç Denetçilerin Kurumsal Yönetim Anlayışı ile Birlikte Değişen Rolü

Geçmişte iç denetim elemanları bağımsızlıklarını sürdürme ve koruma adına kendilerini yöneticilerden ve diğer çalışanlardan izole ederlerdi. Genellikle üzerinde durulan hususlar şunlardı (İç Denetim Bülteni, 2003:174):

- Belirli telafi edici veya informel kontrolleri ve risk yönetimi kavramını göz önüne almadan ve anlamadan formel kontrol mekanizmalarını inceleme,
- Tavsiyelerin uygulanmasıyla ilgili mali ya da diğer etkileri dikkate almadan ve söz konusu riskleri gerektiği biçimde anlamadan formel kontrol süreçlerine ek tavsiyelerde bulunma,
- Raporlamada; saptanan hataları ve başarısızlıkları yazma veya bir problemle ilgili birilerini veya bir şeyleri suçlama.

Gerek ülkemizde gerekse dünyada yaşanan gelişmelerle birlikte iç denetim mesleğinin ve iç denetçilerin yapısı daha dinamik bir hale gelmiştir. Dolayısıyla iç denetim mesleğinden beklentiler artmış, iç denetçilerin rolü ve sorumlulukları genişlemiştir. İç denetçiler geçmişe dönük, mevcut yasal düzenlemelere odaklı bir bakış açısından çıkarak geleceğe dönük risk odaklı bir bakış açısıyla faaliyetlerini gerçekleştirmelidirler. İç denetçiler, kurumsal yönetim ilkeleri olan şeffaflık, sorumluluk, hesap verilebilirlik ve adillik ilkelerini kurum genelinde yaymak, desteklemek ve tanıtmak amacına sahip olmalıdırlar.

Kurumsal yönetim anlayışındaki önemi sebebiyle, iç denetçilerin rol ve sorumlulukları artmış, iç denetim elemanlarının yetkinliği daha çok önem kazanmıştır. Yetkin iç denetçi; teknik yetkinlik, eğitim, uyum sağlama, anlama, inisiyatif kullanma, bağımsızlık, objektiflik ve sorumluluk kalitesini birleştirir. İç denetçiler görevlerini yerine getirirken geleneksel denetim anlayışı yerine katılımcı yaklaşımı tercih etmelidirler. İç denetçiler, uygulamalarında teknik yetenek ve firmada her seviyede çalışanlar ile ilişki kurabilmek gibi yüksek standartlara sahip olmalıdırlar (Eşkazan, 25.12.2010).

4.11. İç Denetçinin Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulanışındaki Rolü

Kurumsal yönetim ve denetim birbiriyle etkileşim halinde olup, birbirini tamamlayan iki unsurdur. İşletmelerde kurumsal yönetimin etkinlik düzeyinin düşük oluşu denetim mekanizmasında eksikliklere neden olacaktır. Ancak işletmede açıkça tanımlanmış ve uygulamaya konulmuş etkin bir kurumsal yönetim denetçilerin görevlerini yapmasına yardımcı olacak ve kaynakların verimli kullanılmasını teşvik edecektir. Kurumsal yönetimin etkinliği aynı zamanda denetim mekanizması ile yönetimini birbirine yakınlaştıracaktır (Alparslan, 2000:94).

Şeffaflık, kurumsal yönetim ilkelerinin en önemlilerinden bir tanesidir. Bu kavram zamanlı ve kaliteli şirket açıklamaları ile ilgilidir.

Şeffaflığın ve açıklamaların önemli oluşunun arkasında yatan temel neden bunun işletmenin tüm yönetim sistemini temsil etmesi, işletmenin daha açık ve yatırımcıya dönük oluşunun göstergesi olmasıdır. Söz konusu amaca ulaşmakta etkin bir iç denetim süreci yanında işletmede yerleşmiş ve kabul görmüş kurumsal yönetim anlayışının

varlığı bütünleyici bir fonksiyon görecektir. Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, iç denetim ve iç denetimi gerçekleştiren iç denetçi, kurumsal yönetimin tamamlayıcısı ve ayrılmaz sinerjik bir unsurdur (Küçükertunç, 2002:499; Abdioğlu, 2007:153).

4.12. Özel Bir Şirketin Kurumsal Yönetiminde İç Denetimin Rolünü Belirlemek Üzere Yapılan Bir Uygulama

Çalışmanın bu bölümünde, önceki bölümlerde teorik olarak açıklanmaya çalışan iç denetim ve kurumsal yönetim ilişkisinin uygulama çalışmasına yer verilmiştir.

4.12.1. Genel Açıklama

Uygulama çalışmasında Türkiye’de elektrik malzeme imalatından mermere, traktör üretimi ve pazarlamasından aydınlatmaya, doğalgazdan süs bitkiciliğine kadar farklı alanlarda faaliyet gösteren özel bir şirketin kurumsal yönetiminde uygulanan iç denetimin rolüne ilişkin faaliyetler irdelenmiştir. Çalışmada iç denetim uygulaması yapılan şirketin unvanı ve şirkette çalışanların isimleri gizli tutulmuştur. Çalışma için gerekli bilgiler şirketin yazılı dokümanlarından, şirkette çalışan alanında uzman kişilerin görüşlerinden yararlanılarak ve iç denetim görevini üstlenen iç denetçilerin çalışmaları dikkate alınarak elde edilmiştir.

Uygulamanın amacı; Türkiye’de faaliyet gösteren özel bir şirketin kurumsal yönetiminde iç denetim faaliyetlerinin rolünü saptamaktır. Uygulamanın dayandığı temel hipotez aşağıdaki gibidir:

Hipotez: Şirketlerin kurumsal yönetiminde iç denetim etkin ve önemli bir rol oynamaktadır.

Uygulama; Türkiye’de faaliyet gösteren ve iç denetçi istihdam eden özel bir şirketin 2010 yılı faaliyet dönemi dikkate alınarak yapılmıştır. Ülkemizde kurumsal yönetim ve iç denetim henüz büyük çaplı işletmelerde uygulanan bir süreçtir.

Çalışmanın veri toplama sürecinde uygulamanın yapıldığı şirkette alanındaki uzman kişilerle yüz yüze görüşmeler yapılmıştır. İç denetim bölümünün faaliyetleri hakkında iç denetim yöneticisi ve bölümün tüm çalışanlarının görüşlerine başvurulmuştur.

4.12.2. Uygulaması Yapılan Şirket İle İlgili Bilgiler

Uygulamanın yapıldığı şirket, 1987 yılında faaliyete başlamıştır. 1992 yılında da Anonim şirket unvanı alarak 7500 m²'si kapalı alan olmak üzere ilk fabrikasıyla üretime başlamıştır. Şu an toplamda 2 fabrikada 30.000 m²'lik kapalı alana sahiptir ve bünyesinde 500 kişi istihdam etmektedir.

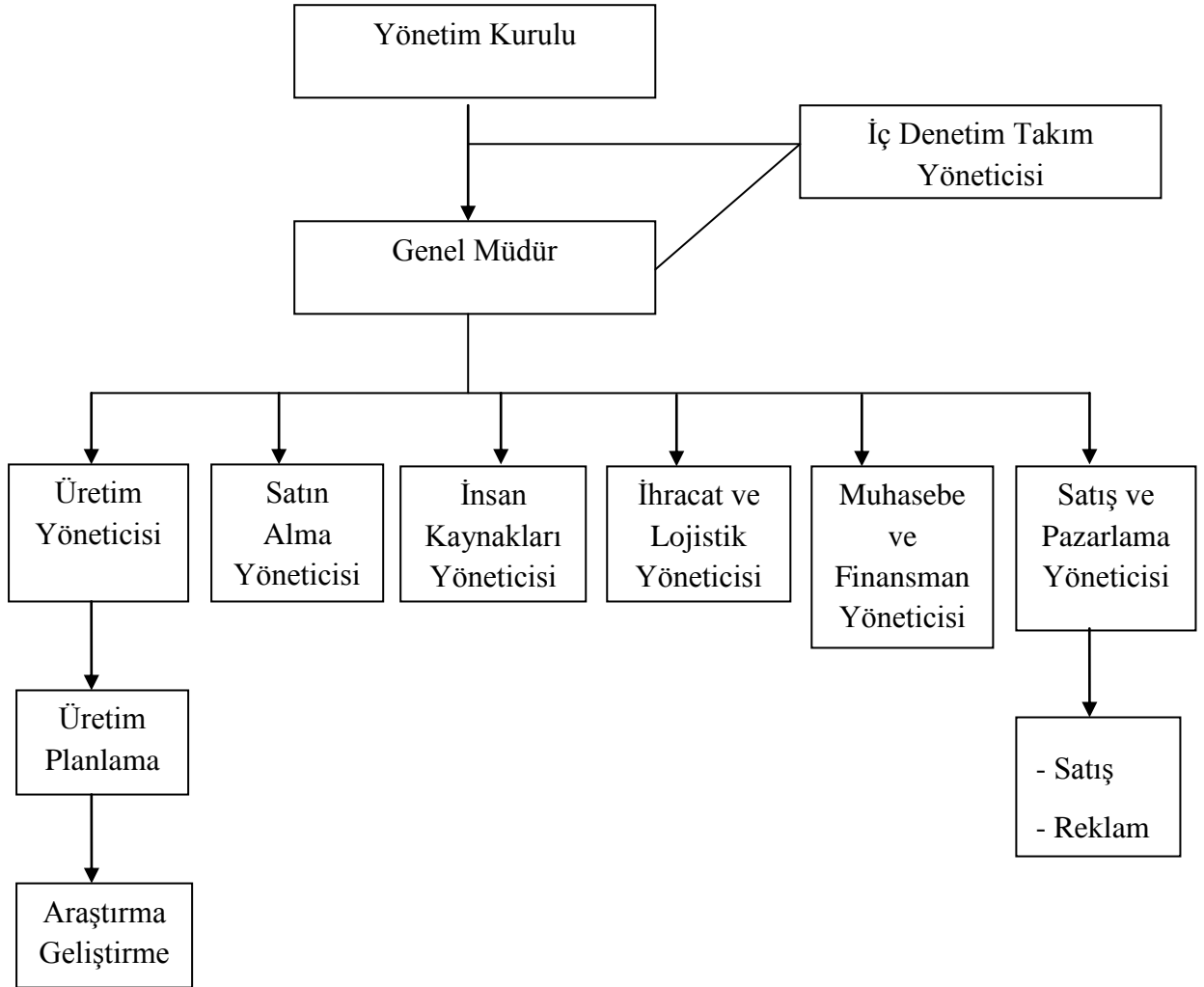
Üretimi yapılan ürünler 2003 yılı itibari ile başta Fransa, Almanya, İngiltere, İsveç, İtalya, Suudi Arabistan, Mısır, Kuveyt, Türki Cumhuriyetler, Suriye, Ürdün, Irak, B.A.E, Rusya, Sri Lanka olmak üzere, 40'tan fazla ülkeye ihraç edilmektedir. Uygulamanın yapıldığı şirket, Türkiye'de 3 şube 5 temsilcilik ve yaklaşık 120 bayiden oluşan dağıtım kanalı ile hizmet vermektedir.

Şirket, üretiminde yıllardır edindiği deneyimi, teknoloji ile birleştirmekte ve kaliteyi ilk planda tutmaktadır. Ürünler konularında uzman ve deneyimli mühendisler ve tasarımcılar tarafından bugünün ve yarının ihtiyaçlarına, geleceğin teknolojisiyle yanıt verecek şekilde tasarlanmakta ve üretime hazırlanmaktadır. Ar-Ge bölümünde tasarlanan ve biçimsel olarak son şeklini alan ürünlerin tüm parçaları şirketin kendi bünyesinde üretilmektedir. Kalıp imalatından kaynak işlerine kadar bütün işlemler son teknoloji ürünü makine ve ekipmanlarla gerçekleştirilmektedir. Uluslararası standartlara uygun olarak üretilen ürünler aynı şekilde ilgili standartlara uygun olan çağdaş test sistemleri ile donatılmış laboratuvarlarda da modern test cihazları ile test edilmektedir. Üretilen tüm ürünler ISO 9001 kalite güvence sistemi çerçevesinde ulusal ve uluslararası standartlara uygun olarak üretilmektedir. Üretim kapasitesi, üstün teknolojisi ve ürün çeşitliliği ile sektörün öncü firmalarından biri olarak konumlandırılan şirketin temel kalite politikası, üretimi yapılan tüm ürünler ile müşterilerinin can ve mal güvenliğini en üst düzeyde sağlayarak her zaman tercih edilen bir marka olmaktır.

Şirket teknolojinin olanaklarını ilkeli, yenilikçi ve rekabetçi tavrıyla kullanarak şirket yapısını ulusal - uluslararası platformda kuvvetli temeller üzerinde oluşturmakta ve sağladığı katma değerini arttırmaktadır.

Şirkette; genel müdüre bağlı çalışan Üretim, Satınalma, İnsan Kaynakları, İhracat ve Lojistik, Muhasebe-Finans, Satış ve Pazarlama ve İç denetim bölümleri bulunmaktadır. Uygulama çalışması yapılan şirketin organizasyon şeması aşağıda verilmiştir.

Şekil 9: Şirket Organizasyon Şeması



4.12.3. Uygulamanın Yapıldığı Şirkette Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Önemi

Son yıllarda iş dünyasında yıllarca faaliyet gösteren dünya devi şirket ve kurumların bile bir anda yok olduğuna tanık olunmuştur. Oluşumu için yıllarca emek verilen kurumsal itibarın bir gecede yitirildiği görülmüştür. Şirket ve kurumlarla birlikte hissedarlar, yatırımcılar, üst düzey yöneticiler ve çalışanlar da iş, servet ve itibar kaybetmiştir. Yaşanan ve bedeli çok pahalı olan tüm bu deneyimlerden ders çıkaran

uygulamanın gerçekleştirildiği şirkette, kurumların kurumsal varlık ve itibarının sürdürülebilirliği için “Kurumsal Yönetim” anlayışına sahip olmanın ve “Kurumsal Yönetim İlkelerine ” uyum göstermenin hayati bir önem taşıdığı anlaşılmıştır. Kurumsal Yönetim, şirket yönetiminde, iş süreçlerinde ve paydaşlarla ilişkilerde eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk yaklaşımıyla şirket faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği, raporlama güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk, paydaşların hak ve çıkarlarının korunması için güvence sağlayan yaklaşım ve ilkelerin ifadesi olarak, şirketin varlıklarının sürekliliği hedeflenmektedir.

Uygulamanın yapıldığı şirkette, kurumsal varlığın sürdürülebilirliğinin güvencesi olarak görülen kurumsal yönetimin uygulama etkinliğinde; yönetim kurulunun liderliği, denetim komitesinin etkin gözetimi, uluslararası standartlarda iç denetimin rol ve sorumlulukları bulunmaktadır. Şirkette iç denetim, kurumun kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlamak ve danışmanlık faaliyetini sürdürmektedir. Bu nedenle iç denetim birimi, uygulamanın yapıldığı şirketin yönetsel hesap verilebilirlik anlayışının yerleşmesine önemli bir katkı sağlamaktadır. İç denetçilerin, şirketin iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile şirkette bulunan departmanların iş süreçlerinin performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlaması hususunda sorumlulukları bulunmaktadır. İşin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılması konusunda görüş ve önerileri ile iç denetim faaliyeti uygulamanın yapıldığı şirkete katma değer sağlamaktadır. İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirketin yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Hata, hile ve suiistimallerin, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetinin etkinliği şirkette çok büyük bir rol oynamaktadır. Kısacası; uygulamanın yapıldığı şirkette iç denetim faaliyetleri ile karlılık ve verimlilik denetlenmektedir.

4.12.4. İç Denetim Bölümü

Uygulamanın yapıldığı şirketin iç denetim bölümü, organizasyon şemasında, Yönetim Kuruluna ve şirketin Genel Müdürüne doğrudan bağlıdır ve raporlama yapmaktadır. Bu özelliği, iç denetim bölümüne şirket içerisindeki denetleyeceği diğer birimlerden bağımsız olarak hareket etmesine olanak vermektedir. Şirket Genel Müdürü bölüm

yöneticileri ile aylık olarak toplanmakta ve bölümlerin işleyişi ile ilgili bilgi almaktadır. Toplantıda iç denetim yöneticisi de hazır bulunmaktadır. İç denetim bölümü de aylık olarak hazırladığı iç denetim raporlarını şirketin Yönetim Kuruluna sunmakta ve şirket yönetimi ile ilgili kritik kararların alınması sırasında Yönetim Kuruluna danışmanlık yapmaktadır. Böylelikle şirket yönetiminde ve çıkar gruplarının menfaatleri açısından hata ve hileden arındırılmış geçerli ve güvenilir bilgilere iç denetim raporları ile ulaşılmakta ve şirketin geleceği, etkinliği ve verimliliği açısından sağlıklı ve uygun kararlar verilebilmektedir. Kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamaları bu çerçevede, tüm uygulamaların üzerini kapsamaktadır. Bu uygulamaların bir alt unsuru olan etkin bir iç denetim sistemi, uygulamanın yapıldığı şirketin kurumsal yönetim anlayışını ve ilkelerini destekleyerek Yönetim Kuruluna güvenilir bilgi akışı sağlayabilmektedir.

Uygulamanın yapıldığı şirkette iç denetim bölümü kuruluşu takip eden ilk yıllardan itibaren organizasyon şemasında yer almaktadır. Ancak şirket yönetimi Türkiye’de yaşanan ekonomik krizler, dünyada iş dünyasında bu konuyla ilgili yaşanmış acı tecrübeler sonrasında ve faaliyet gösterilen sektördeki rekabetin artışı ile birlikte özellikle 2003 yılından itibaren iç denetim bölümünün işleyişine ve faaliyetlerine çok daha fazla önem vermeye başlamıştır. Çünkü günümüzde etkin işleyen bir iç denetim süreci sadece geçmişte yaşanmış hataları düzeltmekle kalmayıp, gelecekte ortaya çıkması muhtemel hataları da denetimi yapılan bölümün işleyişini izleyerek öngörebilmektedir.

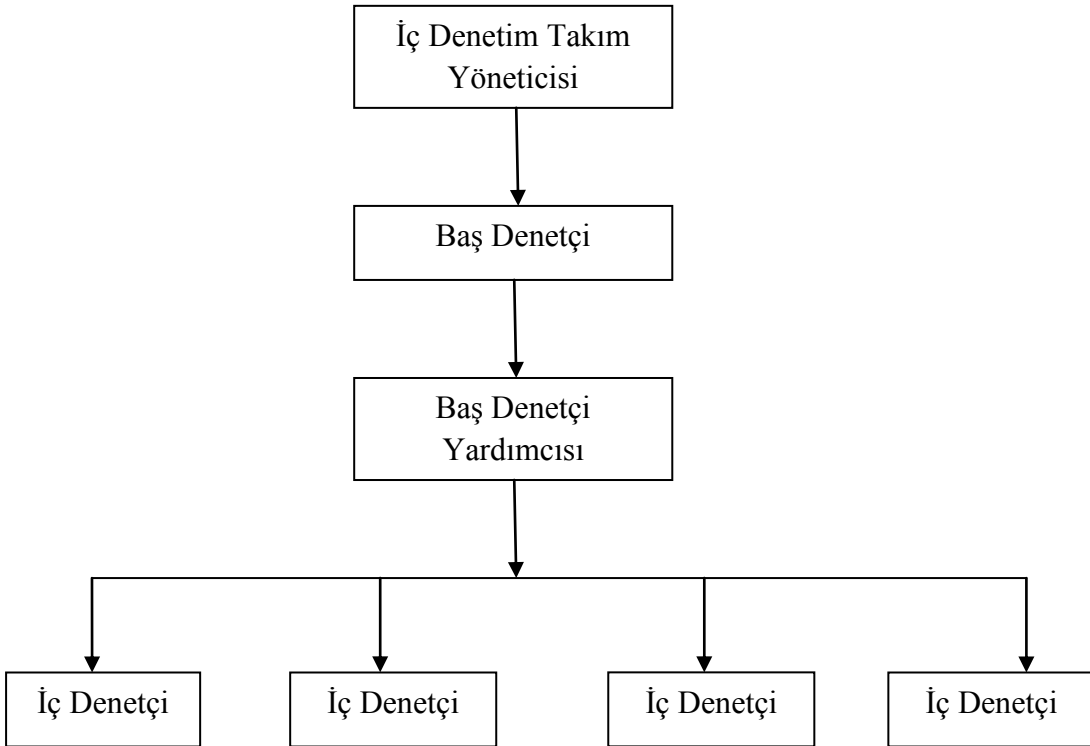
Şirketin iç denetim bölümünde 1 adet iç denetim yöneticisi, 1 adet baş denetçi, 1 adet baş denetçi yardımcısı ve 4 adet iç denetçi olmak üzere toplamda 7 kişi istihdam edilmektedir. İç denetim bölümünde çalışan tüm kişiler en az üniversite mezunu olup Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) belgesine sahiptir. İç denetim bölümünde işler bir takım çalışması ile yürütülmektedir.

Şirketin iç denetim bölümü ile muhasebe ve finans bölümü sıkı bir ilişki içerisinde. Çünkü iç denetim yapılırken mali tablo analizleri ve bu tabloların standartlara olan uygunluğu da iç denetim bölümü tarafından ele alınmakta ve muhasebesel faaliyetleri yakından izlenmektedir. İç denetim muhasebe departmanında ayrı bir önem teşkil etmektedir. Çünkü muhasebe kayıtlarında meydana gelecek en ufak bir hata mali tabloları direkt olarak etkileyecek ve finansal kayıplara ya da illegal durumların ortaya

çıkmasına sebep olabilecektir. Bu nedenle şirketin iç denetçileri muhasebe kayıtlarını büyük bir titizlikle incelemekte ve belgelerin güvenilirliğini araştırmaktadır. Muhasebe kayıtlarının incelenmesinin ardından iç denetçiler yapılan kayıtlar ile mevcuttaki durumu karşılaştırmakta ve uygunsuzluk var ise tespitlerini gerçekleştirmektedir. İç denetim bölümü ayrıca ortaya çıkması muhtemel hata ve yanlışlıkları önceden saptayarak şirketin Yönetim Kuruluna ve Genel Müdürüne sunarak önerilerde de bulunmaktadır.

İç denetim bölümü uygulamanın yapıldığı şirket organizasyonunda yönetim kuruluna ve genel müdüre doğrudan bağlı olarak çalışmaktadır. İç denetim bölümünün baş denetçi de iç denetim takım yöneticisine destek olmakta ve iç denetim raporunda yer alan bulguları, hataları, yanlışlıkları ve sistemin işleyişinde yer alan aksaklıkları ya da yapılmış önerileri değerlendirmekte ve uygulanmasının sağlanmasında önemli bir görev üstlenmektedir. İç denetim bölümüne ilişkin organizasyon şeması da aşağıda yer almaktadır.

Şekil 10: İç Denetim Organizasyon Şeması



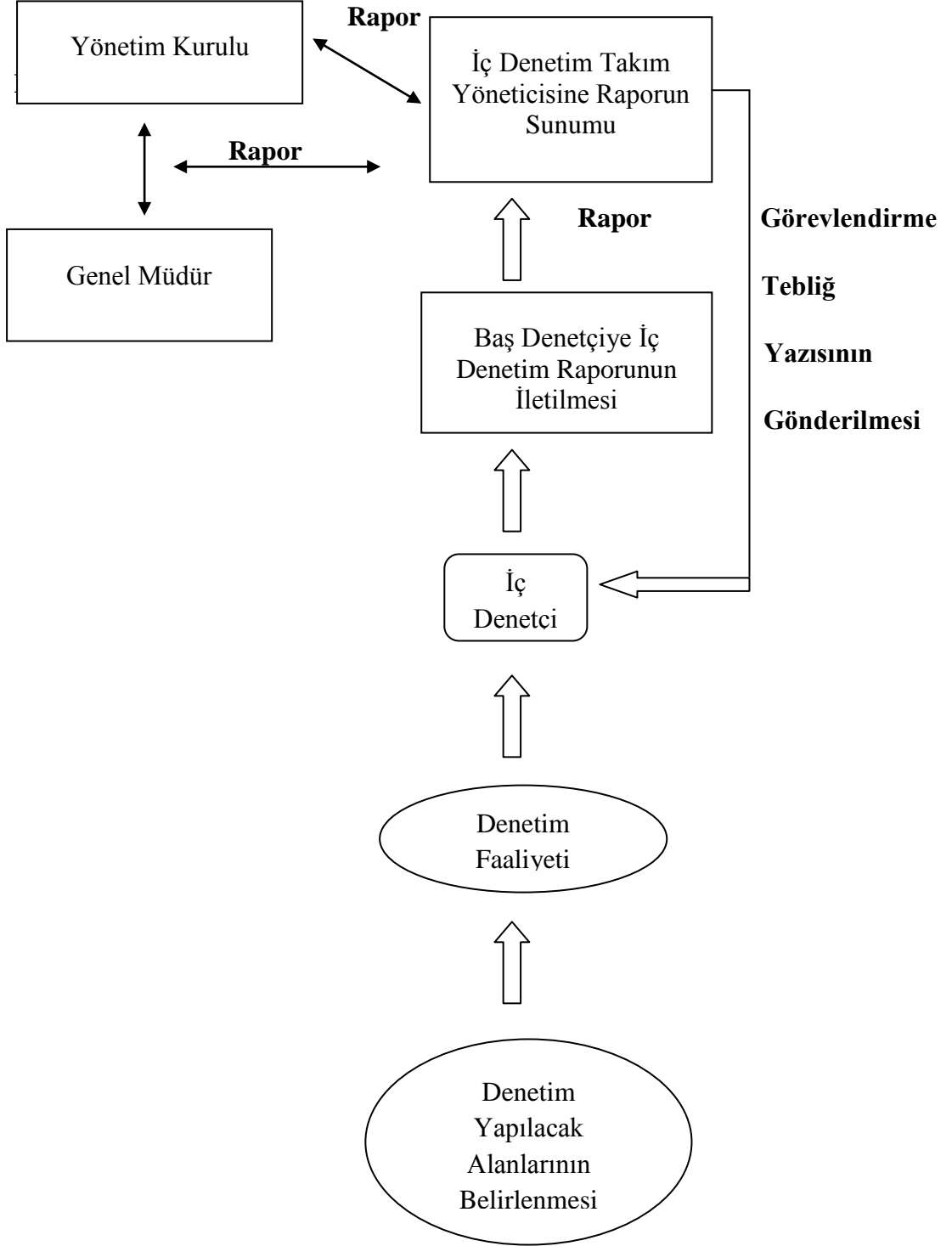
Uygulamanın yapıldığı şirkette iç denetim faaliyetleri bir takım çalışması ile gerçekleşmektedir. Şirket bünyesinde yapılan tüm faaliyetler her birimin başında bulunan sorumlu tarafından kontrol edilmektedir. Daha sonra bu faaliyetler ile ilgili her ay iç denetçiler tarafından durum tespiti yapılmaktadır. Denetimi gerçekleştiren her türlü bilgiler ise baş denetçi yardımcısına iletilmektedir. Baş denetçi yardımcısı ise baş denetçi ile birlikte çalışarak iletilen bilgileri kontrol etmekte ve gerekli gördüğü noktalara yapacağı ilave ya da düzeltmelerle birlikte ay sonunda hazırladıkları raporu İç Denetim Takım Yöneticisine teslim etmektedir. İç Denetim Yöneticisi de aldığı raporu inceleyerek aylık olarak Yönetim Kuruluna sunmaktadır. Yönetim Kurulu iç denetim raporunu iç denetim bölümünden düzenli olarak her ay talep etmektedir. Yapılan bu rapor sunumu çerçevesinde yönetim kurulunca şirket içi kararlar alınmaktadır. İç denetim bölümünde çalışan kişiler şirketin en tecrübeli ve alanında uzmanlık kazanmış kişilerdir. Yönetim Kurulu, iç denetimin kurumun tüm faaliyetlerini ve süreçlerini geliştirmek, şirketin kontrol mekanizmasının oluşturmak ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek şirketin amaçlarına ulaşmasında güvence sağladığını benimsemektedir.

4.12.5. İç Denetim Süreci

Uygulama yapılan şirkette iç denetim süreci denetimi yapılacak alanların belirlenmesi ile başlamaktadır. İç Denetim Takım Yöneticisi tarafından denetim alanlarının öncelik sıralaması yapılır. İç Denetim Takım Yöneticisi bölümün kim tarafından yürütüleceğine karar verir ve denetim planını oluşturmak üzere seçtiği iç denetçilere görevini, görevlendirme yazısı ile tebliğ eder. Görevlendirme yazısını tebliğ alan iç denetçi denetlenecek bölüme bilgilendirme yazısını göndererek denetim sürecini başlatır. Denetlenecek bölüm ile görevlendirilen iç denetçiler denetlenen birimden bilgi toplayarak elde edilen bilgiler ışığında verilerin ve risklerin değerlendirilmesini yaparlar. Denetim sonucunda elde edilen bulgular dikkate alınarak hazırlanan rapor önce baş denetçi yardımcısına daha sonra da baş denetçiye iletilir. Baş denetçi, raporu inceleyerek gerekli gördüğü ilave ya da düzeltmeleri yaparak raporu İç Denetim Takım Yöneticisine sunar. İç denetimin temel amacı; uygulamanın yapıldığı şirkette bulunan bölümlerin faaliyetlerinin doğru yapıp yapılmadığı konusunda denetleme yapmak ve şirketin üst yönetimine raporlar sunarak güvence ve danışmanlık vermektir. İç Denetim

Takım Yöneticisi tarafından seçilen iç denetçi görevlendirmesi ile ilgili tebliğ yazı örneği ve uygulamanın yapıldığı şirketteki iç denetim sürecine ait akış diyagramına aşağıda yer verilmiştir.

Şekil 11: İç Denetim Sürecinin Akış Diyagramı



Şekil 12: İç Denetçi Görevlendirmesi İle İlgili Tebliğ Yazı Örneği

..... A.Ş.

Konu: İç Denetim Görevlendirme Tebliğ

Sayın

Şirketimizin bölümünün / tarihleri arasında gerçekleştirilecek denetimi için görevlendirilmiş bulunmaktasınız. İlgili bölümün faaliyetlerine ilişkin denetimi, temel iç denetim prensiplerine göre gerçekleştirmenizi ve tarafınızca düzenlenecek iç denetim raporunu .../.../..... tarihine kadar yöneticinize teslim etmenizi rica ederim.

İç Denetim Yöneticisi

Denetimin Konusu:

Denetimin Kapsamı:

Denetim Süresi:

İç denetçi; denetimi yaptığı bölümle ilgili detaylı bilgi toplar ve topladığı bilgilerden denetime ilişkin kanıtlar elde eder. Bu kanıtları belgelemek üzere denetime dair değerlendirme sonuçlarını da kendi çalışma planı çerçevesinde çalışma dosyalarına kaydeder. İç denetçinin çalışma dosyaları; denetimin konusu, denetlenen bölümün ismi, denetimin kapsamı, denetimde izlenen yol ve yöntemler, elde edilen bilgiler, tespit edilen sonuçlar gibi konuları içermektedir. Hazırlanan çalışma dosyaları denetim sonucunda hazırlanacak iç denetim raporuna da referans oluşturmaktadır. İç denetçinin çalışma dosyasına ait örneğe aşağıda yer verilmiştir.

Şekil 13: İç Denetçinin Çalışma Dosyasına Ait Örnek

..... A.Ş. İç Denetim Bölümü İç Denetçi Çalışma Dosyası	
Denetimin Konusu	
Denetlenen Bölüm Adı	
Denetimin Kapsamı	
Denetimde İzlenen Yol ve Yöntemler	
Elde Edilen Bulgular	
Tespit Edilen Sonuçlar	
Yapılması Gerekenler	
Alınması Gereken Önlemler	
İç Denetçi Ad Soyad İmza	Kontrol Eden Baş Denetçi Yardımcısı Ad Soyad İmza

Denetim sürecinde bölüm ile ilgili elde edilen bilgiler denetim amaçları ve denetim kapsamı ile paralellik göstermelidir. İç denetçinin çalışmaları da periyodik olarak baş

denetçi yardımcısı ve sonrasında da baş denetçi tarafından kontrol edilmektedir. İç denetim çalışma dosyalarını temel alarak hazırlanan iç denetim raporu da iç denetçinin yöneticilerinin onay ve kontrolünden geçtikten sonra iç denetim raporu halini alarak nihai olarak İç Denetim Yöneticisine denetim süreci sonunda sunulmaktadır. İç denetim süreci sonunda hazırlanan iç denetim rapor örneği de aşağıda yer almaktadır.

Şekil 14: İç Denetim Raporu

<p>..... A.Ş.</p> <p>İÇ DENETİM RAPORU</p> <p>Denetimden Sorumlu İç Denetçi:</p> <p>Denetimi Kontrol Eden Baş Denetçi Yard. Ve Baş Denetçi:</p> <p>Denetim Yapılan Bölüm:</p> <p>Denetim Yapılan Bölüm Yöneticisi:</p> <p>Denetim Bölümü:</p> <p>Denetim Bulguları:</p> <p>Denetim Sonuçları:</p> <p>Denetim Sonucunda Yapılması Gereken Aksiyonlar:</p> <p>Görüş ve Öneriler:</p>
--

İç denetim raporunun hazırlanmasına iç denetçinin denetlenen birim çalışanlarıyla yaptığı yüz yüze görüşmeler kaynak oluşturmaktadır. Bu görüşmeler sayesinde iç denetçiler, denetimi yapılan bölümdeki işlerin ve faaliyetlerin işleyişi hakkında bilgi almaktadır. Böylelikle denetçi, denetlenen birimde karşılaşılan sorunlar veya önem arz eden konular ile ilgili en kısa sürede ve etkili olan bir yoldan bilgi toplamış olmaktadır. Görüşmeler aynı zamanda muhtemel sorunlar, hassas konular açısından da önemli bir kaynak oluşturmaktadır. İç denetçiler kaynakların sınırlılığı sebebiyle denetim kapsamı önceden belirlenmiş ve kurumsal yönetim ve kararları direkt olarak etkileyecek önemli ve kritik konular üzerine odaklanırlar.

İç denetçi, denetlenen birimden toplanan bilgileri ve bulguları değerlendirip analiz ederek iç denetim raporunu hazırlar ve İç Denetim Yöneticisine verilen süre sonuna kadar teslim eder. İç Denetim Yöneticisinin de görevi hazırlanan raporu inceleyerek bu raporu başta Yönetim Kurulu olmak üzere tüm ilgililere iletmek ve sunmaktır. Hazırlanan raporun bir örneği denetimi yapılan bölümün yöneticisine de gönderilir. Eğer iç denetçi ile denetlenen bölüm arasında görüş farklılıkları oluşuyor ise bu anlaşmazlıklar İç Denetim Yöneticisi tarafından çözülmektedir. Anlaşmazlığın aşılabilmesi halinde ise ilgili konu Yönetim Kurulu toplantılarında gündeme getirilmekte ve çözüm aranmaktadır.

Uygulama yapılan şirketin iç denetim bölümündeki çalışanlarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bilgiler ışığında iç denetimin, şirketin kurumsal yönetim ve kararlarına olan etkisine ve şirket sürekliliğinin sağlanmasına olan katkıları tespit edilmiş olup aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.

- İç denetim, Yönetim Kuruluna ve yönetime objektif güvence sağlamaktadır.
- İç denetçi hem Yönetim Kurulu hem de Üst Yönetim için en önemli bağımsız kontrol ve denge aracı olmaktadır.
- İç denetim bölüm çalışanları, kurumsal yönetim süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına katkıda bulunan danışmanlık faaliyetlerinde bulunmaktadır.
- İç denetim, hatalı ve hileli işlemlerin ortaya çıkartılmasını ve tekrarlanmaması için alınması gereken önlemlerin tespit edilmesini sağlamaktadır.

- İç denetim, şirketin etik değerlere uyum sağlamasına yardımcı olmaktadır.
- İç denetim, profesyonel yöneticilere yetki devrinde güvence sağlamaktadır.
- İç denetim, şirkette kurumsal yönetim sisteminin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirerek yönetime güvence vermektedir.
- İç denetim, kurumsal yönetim sürecinin diğer katılımcıları arasında işbirliği sağlamaktadır.
- İç denetim, kurumsal yönetim sisteminin bütünleştirici bir parçasıdır.
- İç denetim sisteminin varlığı ile kurumsal yönetime ilişkin değer, bulgu ve önerilerin üst yönetime sunulması ve kurumsal yönetime ilişkin birliktelik, çağrışım ve sinerjinin üst kademelere taşınması mümkün olmaktadır.
- Yapılan aylık Yönetim Kurulu toplantılarında denetimi yapılan bölümlere ait iç denetim raporunda yer alan önemli bilgilerin şirketin diğer üst düzey yöneticileri ile paylaşılması suretiyle birim yöneticilerinin diğer bölüm faaliyetlerinin işleyişi ile ilgili bilgi sahibi olması sağlanmaktadır.
- Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenmiş bilgiye erişim sağlanmaktadır.
- İç denetim, sistemlerin etkinliğini ölçüp değerlendirmektedir.
- Kurumsal yönetim anlayışının uygulama yapılan şirkette oluşması, değerinin artırılması ve kalitesinin sürdürülebilmesi için iç denetim kurumsal yönetim anlayışına işlevsellik kazandırmaktadır.
- İç denetim, tüm işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve işletmenin amaçlarına daha yeterli bir biçimde ulaşmasına yön veren yönetim aracı olmaktadır.
- İç denetim, uygulamanın yapıldığı şirkette kurumsal yönetim ilkelerinin (şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik, sorumluluk) uygulanmasında etkin bir rol oynamakta ve kurumsal performansın gerçekleşmesine destek olmaktadır.
- İç denetim, süreçlerin etkinliğini değerlendirmekte ve amaçlarına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım geliştirmektedir.

- İç denetim aynı zamanda kurum yönetmelikleri, politikalarının devamlılığını sağlayarak şirketin mevzuata uygun davranmasında önemli bir rol oynamaktadır.

4.13. İç Denetimin Kurumsal Yönetimdeki Öneminin İncelendiği Uygulamanın Değerlendirilmesi

Çalışma sonuçları bir bütün olarak değerlendirildiğinde uygulaması yapılan şirketteki kurumsal yönetim anlayışının etkinliğinin artırılması ve devamlılığının sağlanması hususunda iç denetim sisteminin önemli ve bütünleyici bir rol üstlendiği görülmüştür. Sistemik ve disiplinli bir yaklaşım sunan iç denetim, şirketin hedeflerinin gerçekleşmesine büyük katkılar sağlamış ve şirketin hem ulusal hem de uluslararası pazarda kısa sürede önemli bir pay elde etmesine yardımcı olmuştur. Uygulama yapılan şirkette iç denetim sürecinin oluşturulduğu ilk yıllarda şirket bünyesinde söz konusu faaliyetler için ayrılacak sermaye önceleri gereksiz görülmüştür. Ancak yapılan iç denetimler sonucunda şirketin maddi açıdan büyük tasarruflar sağladığı görülmüş olup iç denetimin şirketteki yeri daha önemli ve etkin bir hale dönüşmüştür.

İç denetçinin şirket içinde yapmış olduğu denetimler şirketin etkin yönetilmesi konusunda üst düzey yöneticilere de yardımcı olmaktadır. Çünkü Üst Yönetim karar verebilmek için yüksek kalitede bilgiye ihtiyaç duymaktadır. İç denetim bölümü çalışanlarının da denetlenen bölümlerden bağımsız hareket ediyor olması denetim sürecinde tarafsızlığı sağlamıştır. Böylece hiçbir etki altında kalmadan hazırlanan iç denetim raporundaki öneriler ve fırsatlar Yönetim Kurulu tarafından değerlendirilme fırsatı bulmaktadır.

Uygulama yapılan şirkette kurumsal yönetim ilkelerine büyük önem verilmektedir. İç denetim süreci de şirkete, eşitlik, hesap verilebilirlik ve şeffaflık gibi yönetim ilkeleri çerçevesinde hareket etme imkanı sağlamaktadır.

İç denetim sahip olduğu özellikler itibarıyla uygulama yapılan şirketin kurumsal yönetim anlayışının sağlanmasında bir araç olarak görev yapmaktadır. Kurumsal yönetimin etkinliği için iç denetim süreci, tarafsız güvence ve danışmanlık hizmeti sunmaktadır. İç denetim aracılığı ile kurumsal yönetim uygulamalarının hayata geçirilmesi kolaylaşmış ve faaliyet gösterilen pazarda şirket ile ilgili güven algısının oluşması sağlanmıştır. Ayrıca iç denetimin şirketteki rol ve sorumlulukları çıkar

grupları açısından da bir güvence teşkil etmektedir. İç denetim şirketin yönetim kurulu için de stratejik akıl ortağı olarak danışmanlık rolü üstlenir. Bu özellikleri itibariyle kurumsal yönetim içinde iç denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; süreçlerin iyileştirilmesi, insan kaynağının gelişimi, kurumsal performans ve verimlilik yönetimi, iç iletişim ve katma değer yaratılması hususlarında etkin bir rolü olduğunu söyleyebiliriz.

Son yıllarda şirketlerin menfaat sahiplerinin yönetime olan güven duygusunun sarsılmış olması hesap sorulmadan hesap verilebilir bir organizasyon olmanın gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu mantıktan hareketle uygulamanın yapıldığı şirketin organizasyon yapısında önemli bir yere sahip olan iç denetim bölümü kurumun kontrol edilebilir bir yapıya sahip olmasını da sağlamaktadır.

Uygulamanın yapıldığı şirkette iç denetim, yönetsel kontrolün etkin ve doğru biçimde sürdürülüp sürdürülmediği, kayıt ve raporların doğru sonuçları yansıtıp yansıtmadığı, her birimin sorumlu olduğu yöntem, politika ve planları uygulayıp uygulamadığı konularında birinci elden, iç denetim sürecinde yapılan gözlemlere dayanarak yönetim adına yapılan araştırma ve tekniklerden oluşmaktadır. Bu noktada iç denetim fonksiyonu, şirketin faaliyetlerinin değerlendirilerek, rekabet üstünlüğünü sağlanması ve hedeflere ulaşmada bir yönetim aracı olarak yön vermektedir. Uygulamanın yapıldığı şirketin büyümesi, faaliyetlerinin çeşitlenmesi ve gelişmesi, niteliklerinin karmaşıklaşması neticesinde ortaya çıkan uzmanlaşma ihtiyacı nedeniyle şirketin yönetim süreçlerinin daha yakından izlenebilmesi için iç denetime organizasyon içinde daha fazla önem verilmektedir. Şirketteki kurumsal yönetimin etkinliği dikkatli ve sağlam işleyen bir kontrol süreci olan iç denetim ile desteklenmektedir.

Çalışma sonuçlarından da anlaşılacağı üzere iç denetim sistemi şirketlerde sağlam bir kurumsal yönetim anlayışı uygulamalarının hayata geçirilmesinde çok önemli bir rol oynamaktadır. İç denetim sistemi özellikle güvenilir bilgi sunumu, etik anlayış ve sosyal sorumluluk ile ilgili değerler ve şirketteki iletişim, güvence hizmetlerinin sağlanması ile gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliğinin ve önerilen uygulamaların belirleyiciliğinin sağlanması konularında kurumsal yönetim anlayışında etkin bir faktör olarak yer almaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme ile birlikte ekonomide başlayan hızlı değişim süreci, rekabet koşulları, krizler, teknolojik gelişmeler kurumsal yönetim ve etkin bir iç denetim sisteminin varlığını kaçınılmaz hale getirmiştir. Son yıllarda yaşanan şirket skandalları nedeniyle denetim şirketlerine duyulan güven azalmış, işletmelerde iç denetim faaliyetlerine verilen önem artmıştır.

İç denetim, rekabetin yoğunlaştığı, risklerin giderek arttığı günümüzde işletmelerin ayakta sağlam kalabilmeleri ve sürekli başarılı performans gösterebilmeleri için gerekli bir unsur haline gelmiştir. İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim faaliyetinin işletmelere sağladığı avantaj, güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesinden kaynaklanmaktadır. İç denetim, disiplinli ve sistematik değerlendirme anlayışı ile işletmenin amaçlarına ulaşmasına katkı sağlamaktadır.

İç denetim, başta işletme ortakları olmak üzere tüm ilgili çıkar gruplarını ilgilendiren ve onların menfaatlerini gözetten en önemli araç konumundadır.

İşletmelerin, hissedarlarına ve tüm çıkar gruplarına en yüksek faydayı sağlayacak şekilde yönetilmelerini amaçlayan kurumsal yönetim kavramı ise, son yıllarda en çok tartışılan konulardan birisi haline gelmiştir. Kurumsal yönetim, şirketlerin gelecekteki hedefleri için daha güçlü adımlar atarak daha uzun ömürlü olabilmesi ve öncelikle hissedarlarının ve diğer tüm çıkar gruplarının menfaatlerinin korunması amacıyla gerçekleştirilen uygulamalar bütünüdür.

İşletmelerde karşılaşılabilecek risklerin tespit edilmesi ve bu risklerin yönetilmesi büyük öneme sahiptir. Bunun için de risk odaklı denetime ihtiyaç vardır. Söz konusu denetim anlayışı kurumsal yönetim anlayışına dayanır. Çünkü kurumsal yönetim şirket değerinin arttırılmasını amaçlamaktadır.

Kurumsal yönetim anlayışı kapsamında iç denetim, organizasyonun katma değerini arttırmak, verimliliğini yükseltmek amacıyla yapılan bağımsız, tarafsız, güvence ve danışmanlık hizmetlerini içeren çalışmalar bütünüdür.

İşletmelerde iç denetim, kurumsal yönetim anlayışının uygulanmasında önemli ve olumlu roller sergilemektedir. Kurumsal yönetim içinde iç denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; süreçlerin iyileştirilmesi, kurumsal performans ve verimlilik artışı, katma değer yaratılması, insan kaynağının gelişimi rolü olduğu görülmektedir. Bu rolleri ile iç denetim kurumsal yönetimin güvencesi niteliğindedir.

İç denetim, disiplinli ve sistematik değerlendirme anlayışıyla, işletmenin hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamaktadır. Kurumsal yönetim anlayışının var olduğu bir işletmede ise, denetçi kendisinden beklenen performansın daha fazlasını gösterebilmektedir. Bu durumda bize işletmelerde iç denetim ve kurumsal yönetim anlayışının birbirini desteklediğini göstermektedir.

İşletmelerin amaçlarına ulaşmasının yolu, doğru ve tutarlı kararlar almaktan geçmektedir. Bunun sağlamak için de, bilgilerin güvenilir olması gerekmektedir. Kurumsal yönetim anlayışı da tüm uygulamaları kapsayarak bunu gerçekleştirebilmektedir. İç denetim de, bu konuda kurumsal yönetim anlayışını desteklemektedir.

Kurumsal yönetim anlayışı kapsamında etkin iç denetim uygulamaları ile işletme faaliyetleri ve mali tabloları daha şeffaf hale gelmektedir. Kurumsal yönetim anlayışı kapsamında iç denetim, işletmelerin daha adil, sorumlu, şeffaf ve hesap verebilir bir yapının oluşmasına katkı sağlar. Şirketlere piyasada daha fazla güven duyulmasını ve yatırımcılar tarafından daha fazla tercih edilmesini sağlayacaktır.

İşletmelerde maliyetlerin düşürülmesi ve karlılığın maksimize edilmesi son derece önemlidir. Bunu sağlanması için ise, işletmelerin amaçları doğrultusunda etkin bir şekilde örgütlenmesi ve etkin bir kontrol mekanizmasının kurulması gereklidir. Bu da işletmelerin kurumsallaşması ile mümkün olacaktır.

İç denetimin sahip olduğu özellikler, şirketlerde etkin bir kurumsal yönetimin uygulanmasını sağlamaktadır. İç denetim, işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi ve kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasında ihtiyaç duyulan en önemli ve güçlü bir araç niteliğindedir. İç denetim anlayışının güvence ve danışmanlık hizmetleri, kurumların risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğine yönelik olarak sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirmektedir.

İç denetim faaliyeti, kurumsal yönetim ve risk yönetim konularında işletmelere güvence sağlamaktadır. İç denetim faaliyeti ile kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamaları hayata geçirilmekte, kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerine uyumu başaran işletmelerde risk düzeyleri azalmakta, rekabet avantajı elde edilmekte ve piyasada işletmeye duyulan güven artışı sonucunda daha kolay ve düşük maliyet ile borçlanma imkanlarına sahip olunabilmektedir.

Dünyada ve ülkemizde kurumsal yönetim ile ilgili uygulamaları incelediğimizde, iç denetimin öneminin gittikçe arttığını, iç denetimin kurumsal yönetimi güçlendiren önemli bir kaynak haline geldiğini görmekteyiz. Artık dış denetim odaklı yaklaşımdan ziyade, iç denetim odaklı bir yaklaşım benimsenmektedir.

Etkin bir iç denetim, iyi bir kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçasıdır ve güvenilir kurum imajının oluşturulmasında kurumsal yönetim öğelerini desteklemektedir.

İşletmeler, faaliyetlerinde başarılı olabilmek için, kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerini benimsemelidirler. Kurumsal yönetim anlayışının temel başarı faktörlerinden biri de, işletmelerdeki güçlü ve etkin bir iç denetim faaliyetidir. Kurumsal yönetim ilkelerinin en önemlilerinden olan şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin işletmelerde uygulanabilmesi için iç denetim faaliyetlerine gereken önemin verilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, iç denetim faaliyetinin, kurumsal yönetim anlayışının etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi için bir sigorta olduğunu söyleyebiliriz. Yeterli bir kontrol ortamının oluşturulması kurumsal yönetim için önemli bir kaynak olması nedeniyle kontrol ortamının verimliliğini ve etkinliğini değerlendiren iç denetim fonksiyonunun öneminin de gelecekte daha fazla artacağı sonucuna varılabilir.

KAYNAKÇA

- ABDİOĞLU, Hasan (2008), “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları”, *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Mart, Sayı: 68.
- ABDİOĞLU, Hasan (2007), *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- ACTIVE ACADEMY, Ar-Me (2003), “Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Şartı: Etkinlik”, *Activeline Dergisi*, Aralık.
- AĞCA, Ahmet (2003), *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü: Türkiye Üzerinde Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir.
- AKARKARASU, Nihat (2000), *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*, SPK Denetleme Dairesi, Yeterlik Etüdü, İstanbul.
- AKBULAK, Yavuz (2006), “Ülkemizde Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 30, Haziran.
- AKGÜL, Başak Ataman (2002), “İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar”, *Muhasebe Bilim Dünyası (MÖDAV)*, Cilt: 4, Sayı: 3.
- AKGÜL Başak Ataman (2000), *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- AKGÜN, Ali İhsan (1999), “İşletmelerde İç Denetim Uygulanması”, *Vergi Dünyası Dergisi*.
- AKSOY, Tamer (2006), *Tüm Yönleriyle Denetim*, 2. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara
- AKSOY, Tamer (2005), “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül, Sayı: 72.

- AKTAN, Coşkun Can, “Kurumsal Yönetimin Önemi ve Ortaya Çıkış Nedenleri”, <http://www.canaktan.org.tr>, 10.01.2011.
- AKTAN, Coşkun Can (2006), *Kurumsal Şirket Yönetimi*, SPK Yayınları, Ankara.
- AKTAŞ, M. Ali (2005), “İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi”, <http://www.malianaliz.com/ikontrolverimlilik.htm>, 23.05.2007.
- ALACAKLIOĞLU, Haluk (2002), “Reel Sektörde Yönetişim ve TÜSİAD”, *İç Denetim Dergisi*, Yaz 2002.
- ALMALI, Zehra (2009), *İşletmelerin Sürekliliği Kavramının Bağımsız Denetim Sürecindeki Yeri ve Önemi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ALPARSLAN, Melike (2000), “Bankalarda Kurumsal Yönetim”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 32.
- ALPMAN, Gökhan, “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması”, Deloitte İç Denetim Makaleleri, <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=389>, 01.10.2010.
- ALPTÜRK, Ercan (2008), *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*, 1. Baskı, Ankara.
- ALTUĞ, Figen (2000), *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa.
- ARARAT, Melsa (2004), “Kurumsal Yönetim ve Şeffaflık”, *VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMOMO Yayın No: 49, İstanbul.
- ARAS, Güler (2006), “İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim”, *İç Denetim*, Sonbahar, Sayı: 16.
- ARCAGÖK, M. Sait ve Ertan Erüz (2006), *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*.
- ARENS, Alvin A. ve James K. Loebbecke (1997), *Auditing an Integrated Approach*, Prentice-Hall, New Jersey.
- ARGÜDEN, Y., “İyi Yönetişim”, *Dünya Gazetesi*, 20.09.2002.

- ASLAN, Bayram (2010), “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran, Sayı: 77.
- ASLAN, Sinan (2003), *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul.
- ATAMAN, Ü., N. Bozkurt ve R. Hacırüstemoğlu (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- AY, İsmail, S. Selimata ve Y. Tüzün (2002), “Denetim Alanında Yeni Düzenlemeler ve Türkiye’ye Yansımaları”, *İç Denetim Dergisi*, Sonbahar 2002.
- AYSAN, Mustafa A. (2007), *Kurumsal Yönetim ve Risk*, Boyut Yayıncılık, İstanbul.
- AYTEKİN, Selda ve Arzu Pişkinoglu (2003), “Bankalarda Risk Yönetimi, Teftiş Kurulu ve İç Kontrol Birimlerinin Organizasyonu”, *Active Dergisi*, Eylül-Ekim.
- BALCI, Asım (2003), *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, Seçkin Yayıncılık.
- BALKAN, Bülent (2003), “Bankalarda İç Denetim Fonksiyonu ve Geçiş Dönemi Sorunları”, *Deloitte&Touch İç Denetim Bülteni*, Temmuz-Ağustos, Sayı: 4.
- BAŞARAN, Cansen (1997), “Türkiye’de Muhasebe Denetime Tabi Şirketlerde İç Kontrol Sistemlerinin Durumu”, *II. Muhasebe Denetime Tabi Sempozyumu*, 3-7 Nisan.
- BAŞPINAR, Ahmet (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 148, Ocak- Nisan.
- BAYDAROL, Onur (2007), *İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- BEECROFT, G. Dennis (1996), “Internal quality audits- obstacles or opportunities?”, *Training for Quality*, Vol. 4, No. 3, p.32-34.
- BEKÇİOĞLU, Selim ve Güngör Ak (2005), “İyi Yönetişim”, *IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi*, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Ankara, 13-14 Mayıs.

- BOZKURT, Nejat (2000), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.
- CANDAN, Ekrem (2007), *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.
- CANSIZLAR, Doğan, “Büyümenin Anahtarı Kurumsal Yönetim”, http://www.goodprogram.org/docs/03_58CPKIT.pdf, 23.11.2007.
- CHAPMAN, Christy ve Urtan Anderson, “Implementing The Professional Practices Framework”, *The Institute of Internal Auditors*, Florida.
- CEYHAN, İsmail Fatih (2010), *İç Denetim ve Kurumsallaşma*, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ÇAĞRI, Hasan (1999), “İşletme Yönetim”, *Uzman Gözüyle Bankacılık Dergisi*, s. 25.
- ÇİFTÇİ, Yavuz, “Elektronik Bilgi İşlem Teknolojisindeki Gelişmeler ve Muhasebe Denetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 62, Ocak, Şubat, Mart.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh (2001), *Muhasebe Denetimi*, Birlik Ofset, Eskişehir.
- ÇÖMLEKÇİ F., C. Kepekçi, M. Erdoğan (1992), *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir.
- DAĞLI, Kubilay (2000), *Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi*, SPK Aracılık Faaliyetleri Dairesi, Yeterlik Etüdü.
- DALAK, Güldem (2000), “Denetim ve Kalite Denetimi”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1.
- DEDE, Hakkı (1995), *Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İMKB’de İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- DELOITTE, “Nedir Bu Kurumsal Yönetim?”, Kurumsal Yönetim Serisi, http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D131959,00.html, 20.10.2010.
- DEMİRBAŞ, Mahmut ve Süleyman Uyar (2006), *Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi*, Güncel Yayıncılık.

- DEMİRBAŞ, Mahmut (2005), “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 7, Bahar 2005/1.
- DITTENHOFER, Mort (2001), “Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods”, *Managerial Auditing Journal*.
- DİCLE, Berk (1997), “Modern İç Denetim ve İç Kontrol”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 187, Mart.
- DOĞAN, Mustafa (2007), *Kurumsal Yönetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- DOĞAN, Selen (1998), “İşletmeleri Sürekliliğe Getiren Yol: Kurumsallaşma ve Önemi”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 13.
- DOYRANGÖL, Nuran Cömert (2001), “Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu”, *Lebib Yalkın*, İstanbul.
- DUDAROĞLU, Mehmet (2005), “Aile Şirketlerinin Kurumsallaşması”, *Taysad Dergisi*, Sayı: 26, Temmuz-Ağustos- Eylül.
- ECİA (2005), “Avrupa’da İç Denetim”, *Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu Konum Raporu*.
- ELİUZ, Ayşenur (2007), *Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Etkin Bir İç Denetim İçin Denetim Komitesinin Rolü ve İMKB-100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- ERDOĞAN Melih (2005), *Denetim*, 2. Basım, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- ERDOĞAN, Murat (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı:5.
- EREN, Erol (2002), *İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*, 6. Baskı, İstanbul.
- ERGİN, Hüseyin (2006), *Denetim*, Kütahya.
- ERTEKİN, Yücel (1998), “Çağdaş Yönetim ve Denetim”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 421, Aralık, Ankara.

- EROĞLU, Cengiz A. (2003), *Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Kamunun Aydınlatılması*, SPK Hukuk İşleri Dairesi Yeterlilik Etüdü, Ankara.
- EŞKAZAN, Ali Rıza, “Denetim Komiteleri ve İç Denetim”, <http://dosadenetim.com/mesleki.html>, 20.01.2011.
- EŞKAZAN, Ali Rıza (2005), “Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında İç Denetim”, *İç Denetim Dergisi*.
- EŞKAZAN, Ali Rıza (2003), “Üstünlük Üzerine”, *İç Denetim Dergisi*, Kış, Sayı: 6.
- FLESHER, Dale L. Ve J. S. Zanzig (2000), “Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing”, *Managerial Auditing Journal*,15/7.
- GÖNEN, Seçkin ve Muhsin Çelik (2005), “Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı”, *Ege Üniversitesi İİBF Dergisi*.
- GÜNDÜZ, Seçil (2001), “Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Pay Sahiplerinin Halka Açık Anonim Ortaklıkların Genel Kuruluna Etkin Katılımı”, *Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü*, Ekim, Ankara.
- GÜNEY, Salih (2001), *Yönetim ve Organizasyon*, Nobel, Ankara.
- GÜRBÜZ, Osman A. ve Yakup Ergincan (2004), *Kurumsal Yönetim Türkiye’deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler*, Literatür Yayıncılık.
- GÜREDİN, Ersin (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Yayınevi, 11. Basım, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin (2000), *Denetim*, Beta Basım Yayın Dağıtım, 10. Baskı, İstanbul.
- GÜZEL, Serdar (2005), “Bilgi Teknolojileri Kontrolleri”, *İç Denetim Dergisi*, Bahar, Sayı: 11.
- HASANEFENDİOĞLU, Devrim (2006), “Kurumsal Yönetim”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 275, Temmuz.

HİÇŞAŞMAZ, Mazhar (1997), *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, Ankara İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayımı, Kalite Matbaası, 4. Baskı, Ankara.

<http://www.canaktan.org/yeni-trendler/global-sorunlar/cokuluslu-sirket.htm>,
25.02.2011.

<http://www.canaktan.org/yonetim/kurumsal-yonetim/yararlari.htm>, 20.01.2011.

http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1c, 10.01.2011.

İÇ DENETİM BÜLTENİ, *Sarbanes Oxley Yasası'nın Yönetim Kadroları ve Denetim Komitelerine Etkileri*, Sayı: 2, Mart/Nisan.

İDDK (2006), *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*, İç Denetim Kontrol Sistemi.

KARDEŞ, Seval (1996), "Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", *Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları*, No: 29, Ankara.

KARLUK, Rıdvan (2002), *Türkiye Ekonomisi*, Beta Yayınları, İstanbul.

KARPUZOĞLU, Ebru (2004), "Gelecek İçin Aile Anayasası", *1. Aile İşletmeleri Kongresi*, İstanbul Kültür Üniversitesi.

KAVAL, Hasan (2008), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, Ankara.

KAVAL, Hasan (2003), *Muhasebe Denetimi*, Ankara.

KAYA, Abdullah (2007), "İç Denetim",

<http://maliyesezozyomu.pamukkale.edu.tr/AbdullahKaya.pdf>, 24.12.2011.

KAYA, Bertan, "İç Denetim Nedir?"

http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=11&Itemid=25, 24.12.2010.

KAYMAK, Can (1996), *Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- KENGER, Erdal (2001), *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları*, Ankara.
- KEPEKÇİ, Celal (2000), *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi, Şubat.
- KEPEKÇİ, Celal (1982), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü”, *Eskişehir İ.İ.B.A.*, Eskişehir.
- KOBİFİNANS, “Kurumsallaşma”,
http://www.kobifinans.com.tr/tr/içerik.php?Article=10180&Where=bilgi_merkez_i&Category=020602, 18.12.2007.
- KOCABAY, İbrahim (1998) “İşletmelerde İç Denetim”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 198.
- KOÇ, İdil Özlem, N. Yavuz ve P. Yalın (2004),”AB’ye Entegrasyon Sürecinde Kurumsal Yönetim ve Öncü İki Sektör Üzerine Uygulama”, *Geleneksel Finans Sempozyumu*, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü& Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu.
- KOÇEL, Tamer (2003), *İşletme Yöneticiliği*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- KÖKSAL, Erhan (1974), “Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünü Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1, Ankara.
- KÖROĞLU, Çağrı ve Tuğba Uçma (2006), “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 3.
- KÖSE, H. Ömer (1999), “Sayıştay Denetçisi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 33, Ankara.
- KULA, Veysel (2006), *Kurumsal Yönetim Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği*, Papatya Yayıncılık.
- KURBAN, İbrahim (2003), *Kurumsal Yönetim Güvencesi için Denetim Komitesi*, Deloitte Touche & Denetim Komitesi Sempozyumu.
- KURBAN, İbrahim (1997), *İç Denetim Fonksiyonun Etkinliği için Kurum İçi Düzenlemeler*, İç Denetim Enstitüsü Yayınları, No: 13, İstanbul.
- Kurumsal Yönetimin Doğuşu,
<http://www.ku.edu.tr/files/corporate/govarnance/HSubasi.ppt>, 27.11.2006.

- KÜÇÜKERTUNÇ, Yalçın (2002), “Kurumsal Yapıya Geçişte Denetim ve Raporlamanın Önemi”, *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi*, TÜRMOB Yayınları-199, 10-12 Ekim, İstanbul.
- KÜÇÜKSÖZEN, Cemal ve G. Küçükkocaoğlu (2005), “Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Bilginin Rolü”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Eylül.
- LOCATELLI, M. (2002), “Good Internal Controls And Auditor Independence” *CPA Journal*, Vol. 72, Issue 10.
- MADENDERE, Ali (2004), *Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü*, Ekim.
- MALİYE H.U.D. (1999), *Denetim İlke ve Esasları*, Yıldız, İstanbul.
- MANİSALIDARMAN, Güler, “Kurumsal Yönetimin Uluslararası Finansal Piyasalar ve Kurumsal Yatırımcılar Açısından Önemi ve Etkisi”, http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/GULER%20MANISALI%20DARMAN_202_208.pdf, 15.02.2011.
- MEMİŞ, Mehmet Ünsal (2008), “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim için Gerekli Koşullar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, Sayı: 85.
- MEMİŞ, Mehmet Ünsal (2006), *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- MOELLER, Robert (2005), *Brink’s Modern Internal Auditing*, John Wiley & Sons, Sixth Edition, New Jersey.
- MUCUK, İsmet (2003), *Modern İşletmecilik*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- MUĞAL, Elif (2007), *Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye’de Muhasebe Denetimi*, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- NEŞELİ, Ali Erdem (2010), *Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Analizi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması Kapsamında Bir Değerlendirme: Örnek Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- NUMANOĞLU, Mehtap (2004), “Kurum Çapında Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, *İç Denetim Dergisi*.
- ONUR, Altay (2006), “İç Denetimlerin Önemi”,
http://www.bilgiyoneti.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=604, 20.01.2011.
- ÖKSÜZ, Fuat (2005), “İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik”, *İç Denetim Dergisi*, Yaz 2005, Sayı: 12.
- ÖNDER, Fahrettin (2008), *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum*, Asil Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Ankara.
- ÖNDEŞ, Turan (2000), “KOBİ’lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi ile İlgili Bazı İpucu Soruları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, TÜRMOB Yayınları, Yıl:1, Sayı: 2.
- ÖZBEK, Çetin (2003), “İç Denetimde Yeni Uygulamalar”, *İç Denetim Kongresi*, 29 Mayıs.
- ÖZTÜRK, Mustafa ve Umut Tolga Gümüş (2006), “Kurumsal Yönetişim ve Aydın İlindeki Bazı İşletmeler Üzerine Bir Araştırma”, GOÜ İİBF İşletme Bölümü, 5. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, 15-17 Haziran, Tokat.
- ÖZÇELİK, Hayrettin (2008), *İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması ve İç Denetim İlişkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, M.Ü. S.B.E.
- ÖZER, Mevlüt (1997), *Denetim 1*, Özkan Yayınları, Ankara.
- ÖZEREN, Baran (2000), “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları” İnceleme, *Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi*, Ağustos, Ankara.
- ÖZGEN, Hüseyin ve Azmi Yalçın (2006), *Temel İşletmecilik Bilgisi*, Nobel, 3. Baskı, Adana.

- PASLI, Ali (2002), *Kurumsal Yönetim*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul.
- PEKER, Alparslan (1983), *Modern Yönetim Muhasebesi*, Genişletilmiş 3. Basım, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- SAĞLAR, Jale (2003), *Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları ile Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.
- SALTIK, Nihal (2007), “İç Kontrol Standartları”, *Bütçe Dünyası*, Cilt: 2, Sayı: 26.
- SALTOĞLU, Müge (2003), “Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Turmob Yayınları, Eylül.
- SARIOĞLU, Kerem (2002), “Enron Olayı”, *Yönetim Dergisi*, Ekim.
- SELİMOĞLU, Seval Kardeş (1999), “Faaliyet Denetimi”, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, No: XV, Eskişehir.
- SERTKAYA, Kemal (2005), “İç Denetim Departman Yönetimi’nde Etkinlik ve Verimlilik”, *İç Denetim Dergisi*, Yaz 2005, Sayı: 12.
- SEVGENER, A. Sait (1984), “İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağlantısı”, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 10, Sayı: 36.
- SEVİĞ, Veysi (2003), “İç Denetim Enstitüsü”, *Dünya Gazetesi*.
- SEVİM, Şerafettin ve Ayşenur Eliuz (2007), “Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 36.
- SEZAL, Levent (2006), *Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri* Doktora Tezi, Adana.
- SEZER, Halit (2001), “İç Denetimin Fonksiyonel Yapısı”, *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, Sayı: 16, İstanbul.
- SEZGİN, Cüneyt (2002), “Dünya ve Türkiye’de Yönetişim”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı:3, Bahar.

- SPK (2006), “SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri”,
<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=10&pid=0>,
08.12.2006.
- SÜER, Ayça Zeynep (2004), *Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri*,
Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.
- ŞEHİRLİ, Kübra (1999), *Kurumsal Yönetim*, Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma
Raporu, Ankara.
- TEKTÜFEKÇİ, Fatma (2008), “İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak”,
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 10, Sayı:2.
- TORAMAN, Cengiz (2002), “Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi”,
Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos-Eylül, Sayı: 60.
- TUAN, A. Kadir ve Jale Sağlar (2004), “İç Denetçinin Örgüt İçerisindeki Yerinin İç
Denetim Açısından Önemi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak.
- TUZCU, Mehmet Arcan (2003), *Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı*
İMKB-100 Anlayışı, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara.
- TÜREDİ, Hasan (1992), *Muhasebe Denetimi*, KTÜ Basımevi, KTÜ Yayınları No: 158,
Trabzon.
- TÜRKİYE BANKALAR BİRLİĞİ (2002), “Şeffaflığın Önemi Üzerine Bir
Değerlendirme”, *Türkiye Bankalar Birliği Bankacılık ve Araştırma Grubu*
Çalışma Raporları, Ocak.
- TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ (2008), *Uluslararası İç Denetim Standartları*,
İstanbul.
- TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ (TİDE) (2004), “Uluslararası İç Denetim
Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi”, *The IIA Research Foundation*.
- TÜSİAD (2008), *Yönetim Kurulların 'da İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12*
Soru, Mayıs, Yayın No: TÜSİAD-T/2008-05-461.
- TÜSİAD (2008), *Kurumsal Risk Yönetimi*, Yayın No: TÜSİAD-T/2008-02/452.

- TÜSİAD (2004), *Farklı Boyutlarıyla Kurumsal Yönetim: Denetim, Risk Yönetimi, Finansal Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi Semineri*, Yapı Kredi Plaza, İstanbul, 9 Kasım 2004.
- TÜSİAD (2000), *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Yayın No: TÜSİAD-T/2000-06-285.
- UĞUR, Oktay (1999), “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 214, Haziran.
- UYAR, Süleyman (2005), “İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?”, *İç Denetim Dergisi*, Yaz, Sayı: 12.
- UYAR, Süleyman (2003), “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 63.
- UZAY, Şaban (2003), “İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler”, *XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 21-25 Mayıs.
- UZAY, Şaban (1999), *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, SPK, Pelin, Ankara.
- UZUN, Ali Kamil (2010), “Kurumsal Yatırımcılar için İşletmelerde İç Denetim Faaliyetlerinin Rolü ve Önemi”, *Kurumsal Yatırımcı Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül.
- UZUN, Ali Kamil (2006), “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Etkinliğinde Başarı Faktörleri”, *Deloitte Makaleleri*, Mayıs.
- UZUN, Ali Kamil, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi”, *Deloitte İç Denetim Makaleleri*, <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=389,25.02.2010>.
- UZUN, Ali Kamil (2001), “İç Denetim Fonksiyonunu Değiştiren Unsur: Teknoloji”, *Active Dergisi*, Kasım-Aralık.
- UZUN, Ali Kamil (1999), “Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”, *Active Dergisi*, Nisan-Mayıs.

- UZUN, Ali Kamil, “İç Denetimin Etkinliğinde Başarı Faktörleri Uygulama İçin Yol Haritası”,
<http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/AKUSUNUM2TUSIAD.pdf>
01.12.2010.
- UZUN, Ali Kamil, “Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”,
Deloitte Kurumsal Yönetim Makaleleri,
<http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=388>, 20.01.2011.
- UZUN, Ali Kamil, “İç Denetim Nedir?”, Deloitte Kurumsal Yönetim Makaleleri,
<http://denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=389>, 01.12.2010.
- ÜLGEN, H. ve S. K. Mirze (2004), *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, Literatür Yayıncılık,
İstanbul.
- ÜNLEN, Müjdat (1998), “İç Denetleyicinin Sorumlulukları ve İç Denetim Düzeylerine Dayalı Raporlama Türleri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 3, Sayı:1.
- ÜNLÜ, Burak (2004), “Kurumlarda İç Denetim Değerinin Arttırılması”, *İç Denetim Dergisi*.
- YAVAŞI, Mahmut ve Adnan Akın (2005), “Kurumsal Yönetişim Açısından Türk Yükseköğretim Organizasyonu”, *IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi*, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, 13-14 Mayıs, Ankara.
- YAVUZ, Salih Tanju (2002), “İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 42.
- YENİGÜN, Türkan (2008), *Kurumsal Yönetim ve İşletme İç Denetim*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- YETİŞ, A. (2001), “Kurum Çapında Entegre Risk Yönetiminin Teknolojik Bileşenleri”, Deloitte & Touche, *Risk Yönetimi Haber Bülteni*, Mayıs/Haziran, Sayı: 3.
- YILANCI, Münevver (2003), *İç Denetim (Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma)*, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, No: 086, Eskişehir.

YILANCI, Münevver ve Şerafettin Sevim (1991), *İşletmecinin El Kitabı*, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu”, Biar Eğitim Yayınları No: 13, Ankara.

YÖRÜKER, Sacit (2004), “Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve”, *TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantı*, 12 Mayıs.

YURTSEVER, Gürdoğan (2003), “Türk Bankacılığının Kontrol ve Denetim Yapısı İçinde İç Kontrol Merkezlerinin Yeri”, *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, Sayı: 33 Kasım-Aralık.

ÖZGEÇMİŞ

Hande KÜPÇÜ, 13.05.1987 tarihinde Sakarya'da doğmuştur. 2001 yılında ilköğretimini Adapazarı'nda tamamlamıştır. 2005 yılında Adapazarı Atatürk Süper Lisesi'nden mezun olmuştur.

Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nden 2009 yılında mezun olmuştur.

2009 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman bölümü yüksek lisans programına başlamıştır. 2010 yılının Eylül ayında Prof. Dr. Hilmi Kırlioğlu rehberliğinde İç Denetim ve Kurumsal Yönetim çalışmasına başlamıştır.

2011 Ocak ayında bankacılık sektöründe başladığı görevine halen devam etmektedir.