

**T.C.  
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**

**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURUMSAL  
YÖNETİM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: BIST  
KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİ  
KAPSAMINDAKİ ŞİRKETLERDE UYGULAMA**

**DOKTORA TEZİ**

**DANIŞMAN HAZIRLAYAN  
Prof. Dr. Recep GÜNEŞ Figen CANBAY ÇİĞDEM**

**MALATYA - 2018**

T.C.  
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURUMSAL  
YÖNETİM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: BIST  
KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİ  
KAPSAMINDAKİ ŞİRKETLERDE  
UYGULAMA

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN  
Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

HAZIRLAYAN  
Figen CANBAY ÇİĞDEM

Jürimiz ..... tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu doktora tezini oybirliği ile başarılı bulunarak İşletme Anabilim, Muhasebe - Finansman Bilim dalında doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvan Ad Soyadı

imzası

1. Prof. Dr. Fihret ÖZLU (Başkan)
2. Prof. Dr. Recep GÜNEŞ
3. Doç. Dr. Mehmet KAYGUSUZOĞLU
4. Yrd. Doç. Dr. Özcan DEMİR
5. Yrd. Doç. Dr. Muzafer DEMİR

İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ YÖNETİM KURULUNUN ..... TARİH VE  
..... SAYILI KARARIYLA BU TEZİN KABULÜ ONAYLANMIŞTIR.

Prof. Dr. Mehmet KUBAT  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## YEMİN BELGESİ

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ'in danışmanlığında doktora tezi olarak hazırladığım **"İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURUMSAL YÖNETİM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: BIST KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİ KAPSAMINDAKİ ŞİRKETLERDE UYGULAMA** "başlıklı bu çalışmanın bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakça yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

Figen CANBAY ÇİĞDEM

## **BİLDİRİM**

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylıyorum;

Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Tezimin sadece İnönü Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.

Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Figen CANBAY ÇİĞDEM

## TEŞEKKÜR

Lisans, Yüksek Lisans, Doktora eğitimim ve tez çalışmam boyunca değerli bilgi, birikim ve tecrübeleri ile yol gösterici ve destek olan saygıdeğer danışman hocam Prof. Dr. Recep GÜNEŞ'e, ne zaman danışsam kıymetli zamanını ayırıp büyük bir ilgi ve titizlik ile elinden geleni yapan Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI'ya ve çalışmalarım boyunca yardımını benden hiç esirgemeyen her zaman yanımda olan Yrd. Doç. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ'a teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca lisans, yüksek lisans ve doktora eğitimim boyunca bilgilerinden ve deneyimlerinden yararlanma şansı bulduğum İnönü Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı'ndaki bütün hocalarıma teşekkür ediyorum.

Çalışmalarım boyunca beni asla yalnız bırakmayan ve her zaman destek olan canım annem, babam ve kardeşime, son olarak tükenmeyen sabrı ile daima yanımda olan biricik eşim Erkan ÇİĞDEM'e teşekkür ederim.

Figen CANBAY ÇİĞDEM

## ÖZET

Uluslararası sermaye hareketlerinin hız kazanmaya başlaması, dünya çapında yaşanan finansal krizler ve ardı ardına meydana gelen şirket skandalları gibi pek çok nedenden dolayı Dünya’da finansal istikrarın tekrar sağlanabilmesi ve kamuoyunun piyasalara olan güveninin yeniden inşa edilebilmesi için başta Avrupa olmak üzere Dünya çapında pek çok önlem alma gereği duyulmuştur. Yaşanan gelişmelerle birlikte kurumsal yönetim ve iç kontrol kavramları adından daha fazla söz ettiren kavramlar olmuştur.

Kurumsal yönetim adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk sacayakları üzerine kurulu bir yönetim felsefesidir. İç kontrol ise işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi, işletme varlıklarının korunması, mevzuata uyum, finansal tabloların doğruluğu ve hata, hile ve usulsüzlüklerin önüne geçilmesi gibi pek çok konuda makul güvence veren bir süreçtir. Etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim uygulamalarına hizmet edeceği muhakkaktır.

Bu çalışma ile BIST Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki şirketlerin iç kontrol sistemleri incelenerek kurumsal yönetim anlayışının başarısında iç kontrol sisteminin yerini tespit etmek amaçlanmıştır. Bu amaçla BIST Kurumsal Yönetim Endeksine dahil şirketlerin Yönetim Kurulu Başkan / Yönetim Kurulu Üyeleri, Genel Müdür / Genel Müdür Yardımcıları, İç Denetçi ve Denetim Komitesi Üyelerine anket çalışması yapılmıştır. Çalışmanın yapıldığı tarihte BIST Kurumsal Yönetim Endeksine dahil 49 şirket bulunmakta olup, 38 şirketten analizde kullanılacak veri elde edilmiştir. Yapılan analizler ile iç kontrolün beş bileşeni ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum notları arasındaki ilişki test edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Kurumsal Yönetim, BIST**

## **ABSTRACT**

Because of many reasons such as increasing speed of international capital movements, financial crises that lived all around the world and company scandals that happened in succession, various precaution needs occurred all over the world, initially Europe in order to redeal the financial stability in world and reconstruct the confidence of public opinion to markets. With the developments lived, corporate governance and internal control system became the concepts that make their marks more.

Corporate governance is a management philosophy that is based upon equity, transparency, accountability and responsibility principles. As for, internal control is a process that gives reasonable guarantee regarding many issues such as management's reaching its aims, protection of the management's assets, legislative harmonization, accuracy of the financial statements, avoiding errors, cheats and irregularities. An operationally efficient internal control system will surely give service to corporate governance applications.

With this study, determining the place of internal control system in the success of corporate governance conception is aimed by investigating internal control systems of companies in the scope of BIST corporate governance index. For this purpose, a survey study is made to chairman of the executive board / board of director members, general director / assistant of general director, internal controller and audit committee members of the companies in the scope of BIST corporate governance index. At the date that the study is made, there were 49 companies in the scope of BIST corporate governance index and data that can be used in analysis was obtained from 38 companies. With the analyses made, the relation between five components of internal control and conformity scores of companies to corporate governance principles is tested.

**Key Words: Internal Control, Corporate Governance, BIST (Istanbul Stock Exchange)**

## İÇİNDEKİLER

YEMİN BELGESİ .....	iii
BİLDİRİM .....	iv
TEŞEKKÜR .....	v
ÖZET .....	vi
ABSTRACT .....	vii
TABLolar LİSTESİ .....	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xviii
KISALTMALAR LİSTESİ .....	xix

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1.İÇ KONTROL KAVRAMI .....	1
1.1.1. İç Kontrolün Tanımı .....	2
1.1.2. İç Kontrol Kavramının Tarihsel Gelişimi .....	3
1.2.İÇ KONTROL SİSTEMİNİN FAYDALARI.....	5
1.3.İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI .....	6
1.4.İÇ KONTROL TÜRLERİ.....	7
1.4.1. Yönetmel Kontroller.....	7
1.4.2. Muhasebe Kontrolleri .....	7
1.5.İÇ KONTROL SİSTEMİNİ YAPILANDIRMA MODELLERİ.....	8
1.5.1. COBİT (Control Objectives for Information and Related Technology) Modeli .....	8
1.5.2. ESAC (Electronic Systems Assurance and Control) Modeli.....	8
1.5.3. SysTrust (System Trust) Modeli.....	9
1.5.4. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli .....	9



1.6.İÇ KONTROL BİLEŞENLERİ .....	11
1.6.1. Kontrol Ortamı.....	12
1.6.2. Risk Değerlendirme .....	12
1.6.3. Kontrol Faaliyetleri.....	12
1.6.4. Bilgi ve İletişim.....	13
1.6.5. İzleme.....	13
1.7.İÇ KONTROL SİSTEMİNDE GÖREV VE SORUMLULUKLAR.....	15
1.7.1. Üst Yönetim .....	15
1.7.2. Yönetim Kurulu .....	15
1.7.3. Personeller.....	16
1.7.4. İç Denetçiler .....	16
1.7.5. Dış Denetçiler .....	16
1.7.6. Yüksek Denetim Kurumları.....	17
1.7.7. Yasal Otoriteler .....	17
1.7.8. Diğer Çevreler.....	17
1.8.İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASINDA DİKKAT EDİLECEK FAKTÖRLER .....	18
1.8.1. Maliyet Faktörü.....	18
1.8.2. Risk Faktörü.....	18
1.9.İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIRLARI .....	19
1.10. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM.....	19
1.11. İÇ KONTROL İLE İLGİLİ YAPILAN DÜZENLEMELER.....	20
1.11.1. COSO Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	21
1.11.2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	21

1.11.3. Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	22
1.11.4. Uluslararası Sayıştaylar Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler	22
1.11.5. Treadway Komisyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	23
1.11.6. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	23
1.11.7. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	24
1.11.8. Basel II’de Yapılan Düzenlemeler.....	24
1.11.9. Türkiye’de İç Kontrol Alanında Yapılan Düzenlemeler .....	25
1.11.9.1.Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri Kapsamında İç Kontrol.....	25
1.11.9.2.Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler Kapsamında İç Kontrol.....	26
1.11.9.3.5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Kontrol.....	28
1.11.9.4.6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol....	29

## İKİNCİ BÖLÜM

### KURUMSAL YÖNETİM

2.1.KURUMSAL YÖNETİM KAVRAMI.....	32
2.1.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı .....	33
2.1.2. Kurumsal Yönetimin Tarihsel Gelişimi.....	35
2.2.KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ.....	37
2.2.1. Adillik / Eşitlik İlkesi.....	37
2.2.2. Şeffaflık İlkesi.....	38
2.2.3. Hesap Verilebilirlik İlkesi.....	38
2.2.4. Sorumluluk İlkesi.....	39

2.3.KURUMSAL YÖNETİMİN FAYDALARI .....	39
2.4.KURUMSAL YÖNETİMİN AMAÇLARI .....	41
2.5.KURUMSAL YÖNETİMİN ÖNEMİNİ ARTIRAN GELİŞMELER .....	42
2.5.1. Finansal Küreselleşme .....	43
2.5.2. Finansal Krizler.....	43
2.5.3. Şirket İflasları.....	43
2.5.4. Kurumsal Yatırımcılar .....	44
2.5.5. Rekabet Faktörü .....	44
2.5.6. Özelleştirme Politikaları .....	45
2.6.OECD KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ.....	45
2.7.DÜNYADA KURUMSAL YÖNETİM.....	47
2.7.1. ABD’de Kurumsal Yönetim .....	48
2.7.2. İngiltere’de Kurumsal Yönetim .....	50
2.7.3. AB Ülkelerinde Kurumsal Yönetim .....	51
2.7.4. Türkiye’de Kurumsal Yönetim .....	52
2.7.4.1.Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği ve Kurumsal Yönetim .....	52
2.7.4.2.Sermaye Piyasası Kurulu ve Kurumsal Yönetim .....	53
2.7.4.3.Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Kurumsal Yönetim .....	54
2.7.4.4.Borsa İstanbul ve Kurumsal Yönetim.....	56
2.7.4.5.6102 Sayılı TTK ve Kurumsal Yönetim.....	57

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURUMSAL YÖNETİM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: BIST KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİ KAPSAMINDAKİ ŞİRKETLERDE UYGULAMA

3.1.İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURUMSAL YÖNETİM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	61
3.2.ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ .....	62
3.3.ARAŞTIRMANIN KAPSAMI.....	62
3.4.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	63
3.5.LİTERATÜR TARAMASI .....	64
3.6.ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ .....	66
3.7.ARAŞTIRMA BULGULARININ ANALİZİ.....	67
3.7.1. Araştırmada Yer Alan Katılımcı ve Şirketlere İlişkin Verilerin Analizi.....	67
3.7.1.1.Ankete Katılanların Cinsiyeti .....	68
3.7.1.2.Ankete Katılanların Yaşı .....	68
3.7.1.3.Ankete Katılanların Şirketteki Konumu .....	69
3.7.1.4.Ankete Katılanların Eğitimi.....	69
3.7.1.5.Ankete Katılanların Şirkette Çalışma Süresi .....	70
3.7.1.6.Ankete Katılan Şirketlerin Sektörel Dağılımları .....	71
3.7.1.7.Ankete Katılan Şirketlerin Faaliyet Süreleri.....	71
3.7.1.8.Ankete Katılan Şirketlerin İç Kontrol Biriminde İstihdam Edilen Personel Sayısı.....	72
3.7.1.9.Ankete Katılan Şirketlerde İç Denetçinin Deneyimi .....	72
3.7.2. Araştırmada Yer Alan Şirketlerin İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Verilerin Analizi .....	73
3.7.2.1.Kontrol Ortamı Bileşenine Ait Verilerin Analizi .....	75

3.7.2.1.1.	Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık .....	76
3.7.2.1.2.	Yönetim Kurulunun Sistemi Gözetimi .....	77
3.7.2.1.3.	Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin Bağımsızlığı .....	78
3.7.2.1.4.	Görev Yapan Personelin Görev, Yetki ve Sorumlulukları .....	79
3.7.2.1.5.	Uzman Personel İstihdamı .....	80
3.7.2.1.6.	Genel Kabul Görmüş Kurallar .....	81
3.7.2.1.7.	Üst Yönetim ve Yöneticilerin Genel Kabul Görmüş Kural ve Prosedürlere Uyumu .....	82
3.7.2.1.8.	Karar Alma Süreçlerinde Çalışanların da Görüşlerinin Alınması .....	83
3.7.2.1.9.	Güvenilir Finansal Raporlama Sistemi .....	85
3.7.2.2.	Risk Değerlendirme Bileşenine Ait Verilerin Analizi .....	85
3.7.2.2.1.	Hedeflerin Yeterince Açık ve Net Olarak Belirlenmesi .....	87
3.7.2.2.2.	Risklerin Tanımlanarak Analiz Edilmesi .....	88
3.7.2.2.3.	Suistimal Riskinin Göz Önünde Bulundurulması .....	89
3.7.2.2.4.	İç Kontrol Sistemini Etkileyebilecek Önemli Değişiklikler .....	90
3.7.2.2.5.	İç Kontrol Ortamının Esnek Yapıda Olması .....	91
3.7.2.2.6.	Etkin Risk Yönetim Sistemi .....	92
3.7.2.2.7.	Geri Bildirim Kanalları .....	93
3.7.2.3.	Kontrol Faaliyetleri Bileşenine Ait Verilerin Analizi .....	94
3.7.2.3.1.	Etkin Kontrol Faaliyetlerinin Varlığı .....	96
3.7.2.3.2.	Bilgi Teknolojileri Üzerinden Kontrol Faaliyetleri .....	97
3.7.2.3.3.	Kontrol Politika ve Prosedürleri .....	98

3.7.2.3.4. Muhasebe Bilgi Sisteminde Karşılaşılması Muhtemel Hata ve Hilelerin Tespiti.....	99
3.7.2.4.Bilgi ve İletişim Bileşenine Ait Verilerin Analizi .....	100
3.7.2.4.1. Bilgi Üretimi Kanalları .....	101
3.7.2.4.2. Hedef ve Sorumluluklara İlişkin Bilgiler .....	102
3.7.2.4.3. İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları.....	103
3.7.2.4.4. Bilgi İletişim Politika ve Prosedürleri .....	104
3.7.2.4.5. İşletme Paydaşlarının Bilgi Alma ve İnceleme Hakları .....	106
3.7.2.4.6. İç Kontrol / İç Denetim Birimi .....	107
3.7.2.5.İzleme Bileşenine Ait Verilerin Analizi .....	108
3.7.2.5.1. İç Kontrol Sisteminin İşlerliği .....	109
3.7.2.5.2. Sürekli ve Ayrık İzleme Faaliyetleri.....	110
3.7.2.5.3. İç Kontrol Sisteminin Aksayan Yönleri .....	111
3.7.2.5.4. İç Kontrol Eksikliklerinin Değerlendirilmesi .....	113
3.7.3. Araştırmada Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notlarının Analizi.....	114
3.7.4. Güvenilirlik Analizi .....	115
3.7.5. Korelasyon Analizi .....	116
3.7.6. Analiz Sonuçları ve Hipotezlerin Yorumlanması .....	118
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	121
KAYNAKÇA.....	128
EK 1: BIST KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİNE DAHİL ŞİRKETLER.	135
EK 2: ANKET FORMU .....	137

## TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: İç Kontrol Sistemlerinin İçerik, Amaç ve Sorumluluk Açısından Karşılaştırılması .....	10
Tablo 2: COSO Bileşenleri ve Destekleyici İlkeler .....	14
Tablo 3: Ankete Katılanların Cinsiyeti .....	68
Tablo 4: Ankete Katılanların Yaşı .....	68
Tablo 5: Ankete Katılanların Şirketteki Konumu .....	69
Tablo 6: Ankete Katılanların Eğitimi.....	70
Tablo 7: Ankete Katılanların Şirkette Çalışma Süresi .....	70
Tablo 8: Ankete Katılan Şirketlerin Sektörel Dağılımları .....	71
Tablo 9: Ankete Katılan Şirketlerin Faaliyet Süreleri.....	71
Tablo 10: Ankete Katılan Şirketlerin İç Kontrol Biriminde İstihdam Edilen Personel Sayısı .....	72
Tablo 11: Ankete Katılan Şirketlerde İç Denetçinin Deneyimi .....	73
Tablo 12: İç Kontrol Sistemine Ait Verilerin Analizi.....	74
Tablo 13: Kontrol Ortamı Bileşenine Ait Verilerin Analizi .....	75
Tablo 14: İşletme Yönetici ve Çalışanları Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlıdır .....	77
Tablo 15: Yönetim Kurulu Yönetimden Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini Gözetmektedir .....	78
Tablo 16: Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi Görevlerini Bağımsız Olarak İcra Etmektedir .....	79
Tablo 17: Görev Yapan Personelin Görev, Yetki ve Sorumlulukları Açık ve Yazılı Olarak Tanımlanmıştır .....	80
Tablo 18: İş ve İşlemler Alanında Uzman Kişiler Tarafından Yerine Getirilmektedir .....	81
Tablo 19: İş Akış Süreçlerine İlişkin Herkes Tarafından Bilinen ve Kabul Görmüş Kurallar Bulunmaktadır .....	82
Tablo 20: Üst Yönetim ve Yöneticiler Herkes Tarafından Bilinen ve Kabul Görmüş Kural ve Prosedürlere Uymaktadır.....	83
Tablo 21: Yönetim, Karar Alma Süreçlerinde Çalışanlarının da Görüşlerini Değerlendirmeye Almaktadır.....	84

Tablo 22: İşletmede Güvenilir Finansal Raporlama Sistemi Vardır .....	85
Tablo 23: Risk Değerlendirme Bileşenine Ait Verilerin Analizi.....	86
Tablo 24: Hedeflere İlişkin Risklerin Belirlenmesine ve Değerlendirilmesine Olanak Sağlamak İçin İşletmenin Hedefleri Yeterince Açık ve Net Olarak Belirlenmektedir .....	87
Tablo 25: İşletmenin Hedeflerine Ulaşmayı Engelleyecek Riskler Tanımlanarak Analiz Edilmektedir .....	88
Tablo 26: Hedeflere Ulaşmayı Engelleyebilecek Riskler Değerlendirilirken Suistimal Riski de Göz Önünde Bulundurulmaktadır.....	89
Tablo 27: İç Kontrol Sistemini Etkileyebilecek Önemli Değişiklikler Göz Önünde Bulundurulmakta ve Değerlendirilmektedir .....	90
Tablo 28: İç Kontrol Ortamı Değişen Şartlara Uyum Sağlayabilecek Esnek Yapıdadır .....	91
Tablo 29: İşletmede Hedeflere Ulaşmayı Engelleyebilecek Risklerin Bertaraf Edilebilmesi İçin Etkin Bir Risk Yönetim Sistemi Mevcuttur .....	92
Tablo 30: Risk Yönetim Sürecinde Yapılan Değerlendirme ve Kontrollerin Yerinde ve Uygun Olup Olmadığını Belirleyen Geri Bildirim Kanalları Mevcuttur .....	93
Tablo 31: Kontrol Faaliyetleri Bileşenine Ait Verilerin Analizi .....	95
Tablo 32: Hedeflere Ulaşmayı Engelleyecek Risklerin Önlenebilmesi İçin Etkin Kontrol Faaliyetleri Vardır.....	96
Tablo 33: Hedeflere Ulaşmayı Sağlamak Amacıyla Bilgi Teknolojileri Üzerinden Kontrol Faaliyetleri Geliştirilmektedir.....	97
Tablo 34: İş Akış Süreçlerine İlişkin Kontrol Politika ve Prosedürleri Mevcuttur....	98
Tablo 35: Muhasebe Bilgi Sisteminde Karşılıklı Muhtemel Hata ve Hilelerin Tespitine Yönelik Kontroller Yeterlidir.....	99
Tablo 36: Bilgi ve İletişim Bileşenine Ait Verilerin Analizi.....	100
Tablo 37: İç Kontrolün İşleyişini Desteklemek Amacıyla Faaliyetlere İlişkin Nitelikli Bilgi Üretimi Kanalları Mevcuttur.....	101
Tablo 38: Hedef ve Sorumluluklara İlişkin Bilgiler Tüm Düzeydeki Çalışanlar ile Paylaşılmaktadır.....	102
Tablo 39: İşletme Dışı Bilgi Kullanıcılarıyla Zamanında ve Yeterli Bilgi Paylaşımı Yapılmaktadır.....	103



Tablo 40: İşletme Çalışan ve Yöneticilerinin Gerek Duydukları Bilgileri Doğru Kaynaktan ve Zamanında Edinmelerini Sağlayan Bilgi İletişim Politika ve Prosedürleri Mevcuttur.....	105
Tablo 41: İşletme Paydaşlarının Bilgi Alma ve İnceleme Hakkına İlişkin Düzenlemeler Mevcuttur.....	106
Tablo 42: İç Kontrol / İç Denetim Birimi İşletmedeki Diğer Birimler ile Etkileşim Halindedir.....	107
Tablo 43: İzleme Bileşenine Ait Verilerin Analizi .....	108
Tablo 44: Yönetim İç Kontrol Sisteminin İşlerliğinin Tespiti Amacıyla Değerlendirmeler Yapmakta ve Bu Değerlendirmeler Doğrultusunda Prosedürler Geliştirmektedir.....	109
Tablo 45: İşletmece Geliştirilen İzleme Prosedürleri Doğrultusunda Sürekli ve Ayrık İzleme Faaliyetleri Yapılmaktadır.....	110
Tablo 46: İç Kontrol / İç Denetim Birimi İç Kontrol Sisteminin Aksayan Yönlerini Yönetim Kurulu ve Yönetime Zamanında Rapor Ederek Gerekli Önlemlerin Alınmasını Sağlamaktadır.....	112
Tablo 47: Yönetim Kurulu ve Yönetim İç Kontrol / İç Denetim Birimi ile İletişim Sağlayarak İç Kontrol Eksikliklerini Değerlendirmekte ve Gerekli Düzeltici Önlemleri Almaktadır .....	113
Tablo 48: Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları.....	114
Tablo 49: Anket Sorularına İlişkin Güvenilirlik Analizi .....	115
Tablo 50: Değişkenlerin Korelasyon Tablosu.....	117
Tablo 51: Hipotezlerin Kabul / Red Durumu.....	119

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: COSO Küpü.....	11
Şekil 2: Organizasyonlarda Başlıca Paydaşlar (Menfaat Sahipleri) .....	34
Şekil 3: Kurumsal Yönetimin Makro-Ekonomik Etkileri.....	41

## KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	:American Accounting Association- Amerikan Muhasebe Derneği
AB	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AICPA:	:American Institute of Certified Public Accountants -Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BIS	:Bank for International Settlements- Uluslar Arası Ödemeler Bankası
CAP	:Committee on Accounting Procedure - Denetim Prosedürleri Komitesi
CICA	:The Canadian Institute Of Charter Accountants -Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
COSO	:Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commision- Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi
ÇSGB	:Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
FEI	:Financial Executives International- Uluslararası Finans Yöneticileri
GKGDS	:Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAAS	:International Auditing and Assurance Standards -Uluslararası Denetim Standartları
IFAC	:International Federation of Accountants -Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	:International Financial Reporting Standards- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IIA	:The Institute of Internal Auditors- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	:The Association of Accountants and Financial Profesionals in Business- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
INTOSAI	:International Organization of Supreme Audit Institutions- Uluslararası Sayıştaylar Birliği
KOBİ	:Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

OECD	:Organisation for Economic Co-operation and Development - Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖVA	:Special Purpose Entity -Özel Amaçlı Varlıklar
SEC	:Securities and Exchange Commission-ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SOX	:Sarbanes Oxley
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TÜSİAD	:Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği
XKURY	: BIST Kurumsal Yönetim Endeksi

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **İÇ KONTROL SİSTEMİ**

#### **1.1. İÇ KONTROL KAVRAMI**

Dünyada meydana gelen teknolojik gelişmeler ve küreselleşme olgusu gerek sosyal gerekse ekonomik hayatta pek çok değişimi beraberinde getirmiştir. İşletmelerin tek sahipli ve az sayıda çalışanı olan yapılar olmaktan çıkarak yerini sahiplik yapısının daha kompleks ve çok sayıda çalışanın olduğu yapılara bırakması yönetim felsefesini de doğrudan etkileyerek değişimleri zorunlu kılmıştır. İç kontrol sistemi işletmelerin hedeflerine ulaşılabilmesi amacıyla iş süreçlerinin etkinliğinde maksimizasyonunun sağlanması ve bu esnada işletmeye ait varlıkların korunmasının yanı sıra finansal raporların doğruluğunun teminatı ve mevzuata uyumu noktalarında makul güvence veren bir süreçtir.

1940'lı yıllarda ABD'de yayınlanan raporlar ile ilk kez tanımlanan iç kontrol kavramının çerçevesi izleyen yıllarda meydana gelen gelişim ve değişimlerle genişlemiştir. İç kontrol sistemi işletmelerin iyi yönetilebilmesi için işletmede olması ve yapılması gereken bütün konularla ilgilidir. İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri için iş süreçlerinin tasarlanması, yürütülmesi ve kontrolünün yanında işletme varlıklarının korunması, mevzuata uyum ve risk yönetimi gibi konular iç kontrol sistemi çerçevesindedir. İç kontrol sistemi yöneticiler ve işletme sahiplerinin yanında çalışanlar için de bir güvence olmanın yanı sıra gerek çalışanlar gerekse yöneticiler tarafından yapılabilecek hile ve yolsuzluklar için caydırıcı bir etken olacaktır. İç kontrol sistemi sayesinde elde edilecek güvenilir finansal raporlar işletmeler için oldukça önemli olan yatırımcıların kararlarında etkili olacak ve işletmelere rekabet avantajı sağlayabilecektir. İç kontrol sisteminin işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda kendini yenileyebilen esnek bir yapıda olması işletmenin başarısında önemli bir rol oynayacaktır. Tüm bunların yanında iç kontrol sisteminin denetim çalışmaları için de temel olacağı unutulmamalıdır.

Globalleşen dünya ekonomisinde yer bulabilmek isteyen işletmeler için iç kontrolün yeri ve öneminin büyük olduğu muhakkaktır. İşletmelerin fayda maliyet ekseninde esnek, değiştirilebilir, geliştirilebilir yapıda bir iç kontrol sistemi kurmaları ve ihtiyaçlar doğrultusunda gerekli güncellemeleri yapmaları başarılı olabilmeleri için önemlidir. Bu çerçevede, iç kontrol kavramı her geçen gün adından daha fazla söz ettiren ve üzerinde konuşulan bir kavram olmaya devam edecektir.

### **1.1.1. İç Kontrolün Tanımı**

İç kontrole ait ilk tanımlama 1940'lı yıllarda ABD'de yapıldıktan sonra değişik organizasyonlarca pek çok tanımlama yapılmıştır. Bunlardan en çok bilinen ve kabul göreni COSO tarafından yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

COSO'ya (COSO, 2013: 3) göre iç kontrol; bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından yönlendirilen, işletme hedeflerine ulaşılabilmesi, faaliyetlerin raporlanması ve mevzuata uyum ile ilgili makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) 1999 yılında iç kontrolün tanımını; "İç kontrol örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin, mali tablolarda ve ilgili raporlarda güvenilirliğin sağlanması, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uyulması, bütçenin uygulanması ve örgüt faaliyetlerinde devamlılığın sağlanması konularında makul güvence sağlayan örgüt yönetiminin önemli bir parçasıdır" şeklinde yapmıştır (Uyar, 2010: 39).

INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi'nde iç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup aşağıda sıralanan hedefleri gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır (Baran, 2006: 6). Bu hedefler;

- Faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme,
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme,

- Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma,
- Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 55'te iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.

Sermaye Piyasası Kurulundan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'de (Seri: X, No:16) iç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar.

Yukarıda açıklanan tanımlardan hareketle iç kontrol; bir işletmede yönetim kurulu, yöneticiler ve diğer personeller tarafından yönlendirilen, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için faaliyetlerin verimliliğini, işletme varlıklarının korunmasını, mevzuata uyumu, muhasebe sistemi ve finansal tabloların doğru ve gerçeği yansıtır olmasını, hata, hile ve usulsüzlüklerin tespiti ve önüne geçilmesini sağlama konusunda makul güvence veren bir süreçtir.

### **1.1.2. İç Kontrol Kavramının Tarihsel Gelişimi**

Günümüzde işletmeler için hayati öneme sahip olan iç kontrol ile ilgili daha önce yapılan çalışmalar olmakla birlikte profesyonel ilk tanım 1949 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri enstitüsü tarafından yapılmıştır. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri tarafından yapılan tanımın ardından çeşitli örgütlerce pek çok iç kontrol tanımı yapılmış, iç kontrole yönelik farklı yaklaşımlar ele alınmıştır. AICPA'nın tanımında iç kontrolün işletmenin teşkilat yapısı ve işletmeye ait varlıkların korunması, finansal raporlamanın doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması, işletme

faaliyetlerinin verimliliği, önceden belirlenmiş yönetim politikalarına bağlılık gibi konularda belirlenen ve uygulanan önlem ve yöntemleri içerdiği ifade edilmiştir.

İç kontrole ait ilk tanımın yapılmasının ardından 1970'li yıllara kadar iç kontrolle ilgili pek çok çalışma yapılmıştır. 1970'li yıllara gelindiğinde ise Watergate skandalı gündeme gelmiş ve skandal sonrasında 1977 yılında yürürlüğe giren Yabancı Yolsuzluk Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act) iç kontrol ile ilgili sonraki yıllarda yapılan çalışmaların temelini oluşturmuştur.

1980'li yıllara gelindiğinde yaşanan ekonomik krizler ve özellikle muhasebe ve denetim alanındaki usulsüzlükler nedeniyle 1985 yılında Treadway Komisyonu kurulmuştur. Treadway Komisyonu Hileli Mali Raporlama konusunda bir rapor yayınlamıştır. Raporunda iç kontrole dair ortak bir anlayış belirlenebilmesi için bir çağrıda bulunulmuştur. Raporun ardından yapılan çağrıya yanıt olarak COSO oluşturulmuştur. COSO 1985 yılında mali raporlamanın kalitesini arttırmak için kurulmuş gönüllü bir organizasyondur. COSO iç kontrole ilişkin modelini 1992 yılında özel sektörde uygulanmak üzere geliştirmiştir. 1992 yılında yayınlanan İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve etkin bir iç kontrol sisteminin işleyişine yardımcı olmak amacıyla geliştirilmiştir. Yayınlanan raporda iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olmak üzere beş bileşenden oluştuğu belirtilmiştir. Geliştirilen COSO iç kontrol modeli ilerleyen yıllarda hem özel hem de kamu sektöründe dünya çapında bir rehber olmuştur. COSO modeli yaşanan değişim ve gelişmelerle birlikte 2013 yılında güncellenmiştir.

Bununla birlikte kamu kaynaklarının kötü kullanılması sonucu iç kontrolün kamu sektöründe de uygulanabileceği görüşü ortaya çıkmıştır. Bu görüş ile birlikte; Avrupa Birliği Komisyonu tarafından Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları, Uluslararası Sayıştaylar Birliği tarafından Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu ve ABD Sayıştay'ı tarafından Federal Devlette İç Kontrol Standartları yayınlanmıştır (ÇSGB, 2013: 4; Köroğlu ve Uçma, 2006: 1; Sümer, 2010: 13; Yılcı, 2006: 24).



## 1.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN FAYDALARI

İç kontrol sistemi kurmanın işletmeler açısından orta ve uzun vadede pek çok faydası bulunmaktadır. İç kontrol sisteminin işletmeler için sağlayabileceği faydaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Aksoy, 2005: 138; COSO, 2013: 8, Uyar, 2010: 44-45):

- İç kontrol sistemi ile işletmenin iş akış süreçlerinin önceden belirlenen hedefler doğrultusunda yürütülmesi sağlanacak, meydana gelebilecek aksamlar zamanında tespit edilebilecek dolayısıyla iç kontrol sistemi işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi noktasında önemli bir faktör olacaktır. Aynı zamanda sistemin planlanan şekilde yürütülmesi ile müşteri memnuniyeti sağlanabilecek ve karlılık hedefleri yakalanabilecektir.
- Gerek geliştirilen kural, prosedür ve görev tanımlamaları gerekse sürekli kontroller ile işletmeye ait varlıkların amacı dışında ya da uygunsuz kullanılmasının önüne geçilebilecek dolayısıyla işletmenin karşılaşılabileceği zararlar önlenebilecektir.
- İş akış süreçleri içerisinde meydana gelebilecek personel hataları en aza indirgenmiş olacak, aynı zamanda meydana gelen hataların erken teşhisi ile işletmenin daha büyük sorunlarla karşılaşabilmesinin önüne geçilebilecektir.
- İç kontrol sistemi gerek personel gerekse yönetim tarafından yapılabilecek hile ve usulsüzlükler için caydırıcı bir faktör olacaktır.
- Muhasebe bilgi sistemi ile doğru ve gerçeği yansıtır bilgi üretilmesine yardımcı olacak, aynı zamanda zamanında ve güvenilir finansal raporlama ile işletmenin şeffaflığına hizmet edecek dolayısıyla işletmenin yatırımcılar için tercih nedeni olmasını sağlayacaktır.
- İş akış süreçlerinin önceden belirlenen standartlarla sürekli olarak uyumunun ölçümü ile risk makul düzeyde tutulacak dolayısıyla işletmenin sürekliliğine hizmet edecektir.
- Gerek yönetsel gerekse mali işlemlerin, ülkede yerleşik mevzuat paralelinde gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrolü sayesinde işletmenin yasalar karşısında haksız duruma düşmesinin önüne geçilerek yasal yaptırımlara maruz kalması engellenebilecektir.

- İç kontrol sistemi aynı zamanda hem işletme personeli hem de yöneticiler için bir güvence sistemi olduğundan personel için iş tatmini, yöneticiler için de personelin yeterliliği konularında güvence olacaktır.

İç kontrol sistemi işletmelerin spesifik hedeflerine ulaşmasında önemli bir araç olmakla birlikte bütün işletmeler için hayati bir öneme sahip olan varlığını sürdürebilme konusunda da oldukça önemlidir.

### **1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI**

İşletmelerin iç kontrol sistemi kurmakla hedefledikleri pek çok amaç bulunmaktadır. İç kontrol sistemi ile hedeflenen amaçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Aksoy, 2005: 147; COSO, 2013: 8, Uyar, 2010: 45; Köroğlu ve Uçma, 2006: 3-4):

- İşletme tarafından ulaşılabilir hedeflerin belirlenmesi,
- Belirlenen hedeflere ulaşılabilmesi için gerekli faaliyet planlarının geliştirilmesi,
- İş akış süreçlerine ilişkin standartlar oluşturularak, faaliyetlerin belirlenen standartlara uygun yürütülmesinin sağlanması,
- İşletmeye ait her türlü varlığın amacına hizmet eder şekilde kullanımının sağlanması,
- İş akış süreçleri içerisinde karşılaşılabilecek her türlü zararın önlenmesi,
- Dürüst yönetim anlayışının yerleşmesine katkı sağlanması,
- İşletme personelinin iş tatmininin sağlanması,
- Yöneticiler ve çalışanlar için güvence sağlanması,
- Hata, hile ve her türlü yolsuzluğun önüne geçilmesi,
- Muhasebe bilgi sisteminde doğru, gerçeği yansıtır ve zamanında bilgi üretilmesinin sağlanması,
- Finansal raporların zamanında ve doğru hazırlanmasının sağlanması,
- Ülkede yerleşik mevzuata aykırı iş ve işlem yapılmasının önüne geçilmesi,
- İşletmenin karşılaşılabileceği risklerin makul seviyede tutulmasının sağlanması.

İç kontrol sistemi işletmelerde bahsi geçen amaçların gerçekleştirilmesine dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanır.

## **1.4. İÇ KONTROL TÜRLERİ**

İç kontrol sistemi işletmelerin önceden belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için gerçekleştirilmesi gereken tüm faaliyetleri ve işletmenin tüm çalışanlarını kapsamaktadır. İç kontrol sistemi aynı zamanda sadece muhasebe ile ilgili faaliyet ve kontrollerden ibaret olmayıp yönetsel faaliyet ve kontrolleri de içermektedir. İç kontrol türleri yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri olmak üzere ikiye ayrılır (Aksoy, 2005: 147-148; Köroğlu ve Uçma, 2006: 2-3).

### **1.4.1. Yönetsel Kontroller**

İşletmenin amaç ve hedeflerinin belirlenmesinin ardından amaç ve hedeflere ulaşılabilmesi sağlamak için geliştirilen her türlü faaliyet ve kontroller yönetsel kontroller kapsamındadır. İş akış süreçleri için standartların oluşturulması, performans ölçümleri yardımı ile gerçekleştirenler ile hedeflenenler arasındaki sapmaların tespit edilmesi, işletmeye ait kaynakların verimli kullanılması, hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerin doğru üretilmesi, insan kaynakları politikaları, müşteri memnuniyeti, işletme değeri gibi konular yönetsel kontrollerle ilgilidir (Aksoy, 2005: 147-148; Köroğlu ve Uçma, 2006: 2-3).

### **1.4.2. Muhasebe Kontrolleri**

Muhasebe kontrolleri; genel anlamda muhasebe bilgi sisteminde eksiksiz ve gerçeği yansıtır bilgi üretilmesi, finansal tabloların hazırlanması, hazırlanan finansal tabloların ilgilileri doğru ve zamanında bilgilendirilmesi amacını taşır. Muhasebe kontrolleri yalnızca mevzuata uyum için gerçekleştirilen faaliyetler olarak değerlendirilmemelidir. Mevzuata uyumun sağlanması ile birlikte karşılaşılabilecek yasal yaptırımların önüne geçilmesi, işletmeler için önemli olan belge düzeninin sağlanması, etkin ve etik finansal yönetim anlayışının oluşturulması, gerek varlık gerekse finansal bilgilere yetkilendirme yapılması ve erişimin sınırlandırılması suretiyle işletme varlıklarının korunması, görevlerin ayrımı ile meydana gelinebilecek hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi gibi faaliyetler de muhasebe kontrolleri ile ilgilidir. Muhasebe kontrolleri aynı zamanda muhasebecilerin ve denetçilerin çalışmalarına temel

teşkil etmesi nedeniyle önemlidir (Aksoy, 2005: 147-148; Köroğlu ve Uçma, 2006: 2-3).

## **1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİ YAPILANDIRMA MODELLERİ**

İç kontrol sistemini yapılandırmaya yönelik pek çok model geliştirilmiştir. Günümüzde en çok kullanılan ve bilinen model COSO İç Kontrol Modeli olmakla birlikte Cobit, Esac ve SysTrust Kontrol Modelleri de yaygın bilinen modellerdir.

### **1.5.1. COBİT (Control Objectives for Information and Related Tecnology) Modeli**

İşletmelerde bilgi işlem teknolojilerinin kullanılması sonucu ortaya çıkabilecek risklerin kontrolü amacıyla geliştirilen Cobit modeli iç kontrol sistemini yapılandırma modellerinden biridir. Cobit modelinin ilk sürümü 1996 yılında yayımlanmış ve Türkçeye “Bilgi ve İlgili Teknolojiler için Kontrol Hedefleri” olarak çevrilmiştir. 1996 yılında yayımlanan ilk model genel anlamda denetim ile sınırlıdır. Cobit modeli işletmelerde bilgi işlem teknolojileri ve işletmenin tamamında etkilidir. Cobit modelinde sorumluluklar Sarbanes Oxley Yasası doğrultusunda Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu tarafından yapılan düzenlemeyle uyumlu bir şekilde üst yönetim, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler arasında paylaşmıştır. Daha sonra yayımlanan sürümler ile modelin kapsamı genişletilmiştir (Akışık, 2005: 99; Aksoy, 2005: 145).

### **1.5.2. ESAC (Electronic Systems Assurance and Control) Modeli**

İşletmelerde bilgi işlem teknolojileri kullanımı nedeniyle karşılaşılabilecek risklere yönelik olarak geliştirilen Esac modeli iç kontrol sistemini yapılandırma modellerinden bir diğeridir. Model 2001 yılında yayımlanmış ve Türkçeye “Elektronik Sistemlerde Güvence ve Kontrol” olarak çevrilmiştir. Esac modelinin etki alanı işletmenin bilgi işlem teknolojileridir. Sistemin tesis edilmesinden yönetim, etkin ve verimli çalışmasından ise iç denetçiler sorumlu tutulmuştur. Böylece iç denetçiler bilgilerin güvenilirliği ve işletme kaynaklarının etkin kullanımının yanı sıra bilgi işlem sistemlerinin etkin çalışmasından da sorumlu tutulmuşlardır. Bu durum iç denetçilerin finans ve muhasebe konularıyla birlikte bilgisayar sistemlerinin denetimi konusunda da

yetkin olmalarını gerekli kılmıştır (Akışık, 2005: 99; Aksoy, 2005: 145-146; Toroslu, 2012: 165).

### **1.5.3. SysTrust (System Trust) Modeli**

SysTrust güvenilir finansal raporlama ve yönetimin amaçlarına ulaşabilmesi için elektronik ortamda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamak üzere geliştirilen iç kontrol sistemini yapılandırma modelidir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (CICA) tarafından 1999 yılında geliştirilmiş, Türkçeye “Güven Sistemi” olarak çevrilmiştir. Model işletmelerde bilgi sistemleri üzerinde etkilidir. SysTrust modelinde sistemi tesis etme sorumluluğu yönetime, sistemin etkin çalışma sorumluluğu ise dış denetçilere verilmiştir (Aksoy, 2005: 145; Dabbaloğlu, 2009: 111).

### **1.5.4. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli**

COSO modeli işletmelerde güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkinliği, yasa ve yönetmeliklere uyumun sağlanması amacıyla geliştirilen iç kontrol modelidir. COSO modeli; COSO tarafından 1992 yılında hazırlandıktan sonra Dünya çapında kabul gören bir iç kontrol sistemini yapılandırma modeli olmuştur. Model işletmelerde olması gereken temel iç kontrol uygulamalarının değerlendirilmesini sağlamıştır. Yayınlandıktan sonra önce özel sektörde daha sonra kamu sektöründe de uygulama alanı bulmuştur. COSO modelinde sistemi oluşturma ve etkin çalışmasının sağlanması sorumluluğu yönetime verilmiştir. COSO modeli yaşanan gelişmelerle birlikte 2013 yılında güncellenmiştir (Aksoy, 2005: 145; Korkmaz, 2011: 2; Türedi, 2011: 29).

Açıklanan iç kontrol sistemini yapılandırma modelleri aşağıda içerik, amaç ve sorumluluk yönünden karşılaştırılmıştır.

**Tablo 1: İç Kontrol Sistemlerinin İçerik, Amaç ve Sorumluluk Açısından Karşılaştırılması**

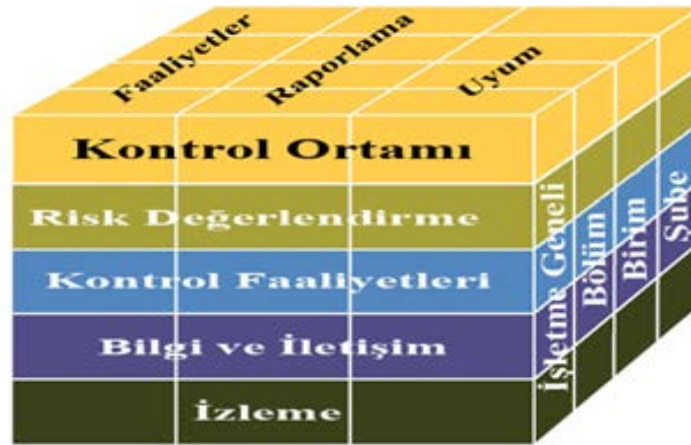
	<b>COSO</b>	<b>COBİT</b>	<b>Esac</b>	<b>SysTrust</b>
Sistemi oluşturma sorumluluğu	İşletme yönetimi	Yönetim	Yönetim	Yönetim
Sistemi etkinleştirme sorumluluğu	Yönetim	Yönetim, iç ve bağımsız dış denetçiler	İç denetçiler	Bağımsız dış denetçiler
İç kontrol sisteminin etki alanı	İşletmenin tamamı	Bilgi teknolojisi ve işletmenin tamamı	Bilgi teknolojisi	Bilgi sistemleri
Tanım	İşletme yönetimi, yönetim kurulu ve diğer yetkili personelce oluşturulan ve etkilenen bir yöntem.	İşletme politikaları iş yapış tarzı ve organizasyon yapısını kapsayan bir yöntem.	Çalışanlardan oluşan bir sistem. Yöntemler ve alt sistemlerden oluşur.	Tanım yapılmamıştır.
Amaç	Güvenilir finansal raporlama Faaliyet etkinliği Yasa ve yönetmeliklere uygunluk	Güvenilir finansal raporlama Faaliyet etkinliği Yasa ve yönetmeliklere uygunluk Tam, doğru ve gizli bilgiler	Güvenilir finansal raporlama Faaliyet etkinliği Yasa ve yönetmeliklere uygunluk	Güvenilir finansal raporlama Yönetimin hedeflere ulaşma başarısı

Kaynak: Aksoy, 2005: 145

## 1.6. İÇ KONTROL BİLEŞENLERİ

Amerika Birleşik Devletlerinde 1985 yılında Amerikan Muhasebe Derneği (American Accounting Association-AAA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA), Uluslararası Finans Yöneticileri (Financial Executives International-FEI), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Association of Accountants and Financial Profesionals in Business-IMA) ve İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) olmak üzere beş özel sektör kuruluşunun ortak girişimi ile oluşturulan COSO tarafından Ekim 1992’de İç Kontrol-Entegre Çerçeve Raporu (Internal Control-Integrated Framework) yayınlanmıştır. Rapor dünya çapında gerek özel sektör gerekse kamu sektörü tarafından kabul edilen bir rehber olarak geniş çevrelerce kullanım alanı bulmuştur. COSO tarafından yayınlanan raporda genel olarak iç kontrol tanımlanmış, iç kontrolün bileşenleri açıklanmış, iç kontrolün neler yapıp neler yapamayacağı belirtilmiş, iç kontrol sisteminde görev ve sorumluluklar ifade edilmiştir. Yaşanan gelişmeler neticesinde Mayıs 2013’te rapor güncellenmiştir. COSO raporunda Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ve İzleme olmak üzere beş adet iç kontrol sistemi bileşeni sıralanmıştır. 2013 yılında yayınlanan raporda ise bu beş bileşeni destekleyen 17 ilke ilave edilmiştir (COSO, 2013: 1-10).Şekil 1’de iç kontrolün bileşenleri gösterilmiştir.

Şekil 1: COSO Küpü



Kaynak: COSO, 2013: 6

### **1.6.1. Kontrol Ortamı**

İç kontrol bileşenleri içerisinde en önemlisidir. Diğer bileşenlere temel teşkil eder. Genel anlamda; işletme içerisinde dürüst yönetim felsefesi ve çalışma biçiminin sağlanması, etik değerlere bağlılıktan vazgeçilmemesi, üst yönetimin etkin politikalar ile iç kontrol sisteminin oluşturulması ve işleyişinin sağlanmasına dair uygun yönetim anlayışını benimsemesi, yönetim kurulunun üst yönetimden bağımsız olarak sistemi gözetimi, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için ihtiyaç duyduğu insan kaynakları ve bunlara ilişkin görev tanımları ile ilgili tüm prosedürleri içeren organizasyon yapısının oluşturulması, tüm süreçlerin etkin ve verimli yürütülebilmesi için yetki ve sorumlulukların dengeli ve yazılı olarak belirlenmesi, personel istihdamında mesleki yeterlilik ve uzmanlığın göz önünde bulundurulması gibi işletme genelinde iç kontrol ortamını sağlamaya yönelik hususları kapsamaktadır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012: 4; COSO, 2013: 2).

### **1.6.2. Risk Değerlendirme**

İşletmeler amaçlarına ulaşabilme sürecinde bir takım belirsizliklerle karşı karşıyadır. Söz konusu belirsizlikler işletmelerin amaçlarına ulaşabilmelerine mani olabilecek ihtimalleri içermektedir. Risk değerlendirme; işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi sürecinde amaçlara ulaşabilmeyi engelleyebilecek iç ve dış olumsuz faktörlerin belirlendikten sonra bu faktörlerin değerlendirilmesi ve yönetimi sürecidir. İşletmelerin bu riskleri değerlendirebilmesinin ön koşulu ise farklı seviyeler için farklı hedeflerin belirlenmesidir. Sonrasında bu hedeflere ilişkin riskler belirlenerek değerlendirmeye alınır. Tüm bu süreç sadece işletmelerin iç çevresiyle ilgili değildir. İşletmelerin risk değerlendirme süreçlerinde dış çevre ve dış çevrede meydana gelebilecek değişim ve gelişimleri de göz önünde bulundurması gerekmektedir (COSO, 2013: 3; Özeren, 2004: 6-7).

### **1.6.3. Kontrol Faaliyetleri**

İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi yolunda karşılaşılabileceği risklerin bertaraf edilmesi maksadıyla yönetimce geliştirilen her türlü politika ve prosedür kontrol faaliyetleri kapsamındadır. Kontrol faaliyetleri işletmenin farklı seviyelerinde ve iş



süreçlerinin her aşamasında gerçekleştirilen eylemlerdir. Kontrol faaliyetleri iş akış süreçlerinde meydana gelebilecek aksaklıkların önlenmesini, alınan önlemlere rağmen oluşan aksamaların erken teşhisi ile daha büyük sorunların oluşmasına engel olunmasını ve tespit edilen aksaklıkların hızla çözümünü sağlar. Günümüz teknoloji çağı olması nedeniyle fiziki kontrollerin yanında bilgisayar ortamlarında gerçekleştirilen kontrol faaliyetleri de oldukça önemlidir (COSO, 2013: 3; Uyar, 2010: 49).

#### **1.6.4. Bilgi ve İletişim**

İşletme amaçlarına ulaşılabilmesi için gerekli olan kaliteli bilginin işletme ya da dış kaynaklarca üretilerek ilgililerce paylaşılması iş akış süreçlerinin sağlıklı yönlendirilebilmesi için şarttır. Yöneticiler karar alma süreçlerinde bilgiye ihtiyaç duyarken yönetimce alınan kararların personelce uygulanabilmesi için alt kademedeki personeline bilgiye ihtiyacı vardır. İşletmelerde özellikle personelin amaçlara yönlendirilebilmesi maksadıyla yukardan aşağıya ve aşağıdan yukarıya sağlıklı ve etkin işleyen bir iletişim ağının oluşturulması da önemli bir konudur. Üretilen bilgilerin sadece işletme içi kullanıcılarla değil aynı zamanda işletme ile ilgili dış kullanıcılarla yeterli ve zamanında paylaşımı da şeffaf bir yönetim anlayışının gereğidir (COSO, 2013: 3; Sümer, 2010: 23).

#### **1.6.5. İzleme**

İç kontrol sisteminin işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi doğrultusunda tasarlanan şekilde işleyip işlemediğinin, varsa aksayan noktaların tespit edilerek gerekli önlemlerin alınması, işletme içi ve dışı değişen şartlara göre sistemin yeniden tasarlanması amacıyla yapılan faaliyetlerin tümüdür. İzleme faaliyetleri ile işletmenin mevcut durumunun olması gereken durumu ile karşılaştırması yapılır. Aynı zamanda işletmelerin zamanla değişen gelişen yapılar olması iç kontrol sisteminin de değişen şartlara göre yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılmaktadır. Sistemin düzenli olarak izlenmesi ile bu değişim ve gelişmeler doğrultusunda işletmenin ihtiyaçları belirlenerek yeniden yapılandırma sürecine ışık tutulacaktır (COSO, 2013: 3; ÇSGB, 2013: 37).

Tablo 2’de COSO bileşenleri ve destekleyici ilkeler yer almaktadır.

**Tablo 2: COSO Bileşenleri ve Destekleyici İlkeler**

<b>BİLEŞENLER</b>	<b>İLKELER</b>
<b>Kontrol Ortamı</b>	Dürüstlük ve etik değerlere olan bağlılığın gösterilmesi
	Yönetim kurulunun yönetimden bağımsız olarak iç kontrol sistemini gözetimi
	Kontrol ortamı yapısının ve raporlama hatlarının kurulması, yetki ve sorumlulukların tanımlanması
	Yetkinlik taahhüdüne olan bağlılığın gösterilmesi
	Hesap verilebilirliğin sağlanması
<b>Risk Değerlendirme</b>	Hedeflerin yeterince açık ve net tanımlanması
	Risklerin tanımlanarak analiz edilmesi
	Dolandırıcılığa ait risklerin dikkate alınması
	İç kontrol sistemini etkileyebilecek önemli değişikliklerin değerlendirilmesi
<b>Kontrol Faaliyetleri</b>	Risklerin azaltılmasına katkıda bulunacak kontrol faaliyetlerinin belirlenerek geliştirilmesi
	Teknoloji üzerinde genel kontrol faaliyetlerinin belirlenerek geliştirilmesi
	Politikalar belirleyerek bu politikaları eyleme dökebilecek prosedürler oluşturmak
<b>Bilgi ve İletişim</b>	Gerekli bilgilerin elde edilmesi ya da üretilmesi suretiyle kullanılması
	Hedefler ve sorumlulukları belirten bilgilerin işletme içinde paylaşımı
	İşletme dışı ilgililerle de iletişimin sağlanması
<b>İzleme</b>	Sürekli ve ayrık izleme faaliyetleri aracılığı ile iç kontrol bileşenlerinin değerlendirilmesi
	İç kontrole ilişkin eksikliklerin ve düzeltici faaliyetlerin değerlendirilerek ilgililerle iletişimin sağlanması

Kaynak: COSO, 2013: 6-7

## **1.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNDE GÖREV VE SORUMLULUKLAR**

İç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve gözetiminde işletme ile ilgili grupların hepsinin işletmedeki pozisyonuna göre farklı görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması ve geliştirilmesi yönetim ile birlikte personelin sorumluluğundadır. Sistemin gözetimi ise yine yönetim ile birlikte iç denetçilerin sorumluluğundadır. Sadece işletme içi gruplar değil aynı zamanda işletme ile ilgili dış grupların da iç kontrol sistemi ile ilgili rolleri vardır. Dış denetçiler, denetim kurumları ve işletme ile ilgili diğer çevreler de iç kontrol sistemi ile ilgili gruplardandır (COSO, 2013: 9-10).

### **1.7.1. Üst Yönetim**

İç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve sistemin gözetiminden birinci derecede sorumlu olan grup yöneticilerdir. Yöneticiler iç kontrol sisteminin kurulmasında, sistem için politika ve prosedürlerin oluşturulmasında, politika ve prosedürlerin personeller tarafından benimsenebilmesi için uygun iletişim ağının oluşturulmasında, planlananlar ile gerçekleşenlerin düzenli olarak karşılaştırılması suretiyle sistemin aksayan yönlerinin tespit edilmesinde, sistemin aksayan yönleri için çözüm üretilmesinde, sistemin gelişen şartlar ve değişimler doğrultusunda geliştirilmesinde aktif rol oynarlar. Tüm bunların yanı sıra dürüstlük ve etik değerlere olan bağlılığın işletme genelinde benimsenmesi yöneticilerin davranışları ile doğrudan ilgilidir. Yine yöneticiler iç kontrol sisteminde meydana gelen aksama ve düzeltme eylemlerini, risk faktörlerini ve risk yönetimi politikalarını yönetim kuruluna bildirmekten sorumludur. Aynı zamanda yöneticiler iç ve dış denetçilere de yardımcı olmalıdır (COSO, 2013: 9-10; ÇSGB, 2013: 37).

### **1.7.2. Yönetim Kurulu**

Yönetim kurulu üst yönetimden bağımsız olarak iç kontrol sisteminin gözetiminden sorumludur. İç kontrol sisteminin işleyişi ve değişen şartlar doğrultusunda geliştirilebilmesi için gerekli olan bilgileri gerek yöneticilerden gerekse iç denetçilerden elde ederler. Sistemin aksayan yönleri ve risk faktörleri ile ilgili olarak üst yönetim ile

tartışmak suretiyle çözüm üretilebilmesi için üst yönetimle birlikte hareket ederler (COSO, 2013: 9-10; Özeren, 2004: 13).

### **1.7.3. Personeller**

İşletmede çalışan her personel iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve tüm personelin iç kontrol sistemi ile ilgili görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Personellerin işletmenin amaçlarını benimseyerek söz konusu amaçlara ulaşılabilmesi için üzerine düşen sorumluluklarını yerine getirmesi gerekir. İş akış süreçlerinin planlanan şekilde yürütülmesi, yöneticiler tarafından belirlenen politika ve prosedürlere uyulması ilgili personellerin sorumluluğundadır. Aynı zamanda iç kontrol sisteminde meydana gelen aksamaları ilgili birimlere bildirmek yine çalışan personelin görevidir. Bunların yanında işletme varlıklarının korunmasında aktif rol oynadıkları gibi diğer personeller tarafından yapılabilecek suistimalleri yönetime bildirme sorumlulukları da vardır. İşletme çalışanları görev ve sorumluluklarını yerine getirirken dürüstlük ve etik değerlere bağlı kalmalıdır (Aksoy, 2005: 146; COSO, 2013: 9-10).

### **1.7.4. İç Denetçiler**

İç kontrol sisteminin kurulmasından, sistemin geliştirilmesi ve gözetiminden önemli ölçüde yöneticiler sorumlu olmasına rağmen iç denetçiler iç kontrol sisteminin gözetimi noktasında yönetime destek olurlar. Risk yönetimi, iş akış süreçlerinin izlenerek planlananlar ile gerçekleşenlerin karşılaştırılması, sistemde aksayan noktaların tespit edilerek yönetime bildirilmesi ve sistemin geliştirilebilmesi için yönetime tavsiyelerde bulunulması noktalarında iç denetçiler iç kontrol sisteminin olmazsa olmazlarındandır. İç denetçiler aynı zamanda yaptıkları çalışmalar ile dış denetçilere de yardımcı olurlar (COSO, 2013: 9-10; Köroğlu ve Uçma, 2015: 10).

### **1.7.5. Dış Denetçiler**

İç kontrol sistemi dış denetçilerin denetim faaliyetlerini sürdürürken kullanacağı denetim tekniklerine ve denetimin niteliğine doğrudan etki eden bir faktördür. Dış denetçiler finansal tablolar üzerine görüş bildirirler. İç kontrolün temel amaçlarından biri de doğru ve gerçeği yansıtır finansal raporlama sistemidir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği denetçi çalışmalarını etkileyecektir. Özellikle finansal

tabloların güvenilirliği noktasında dış denetçiler rol sahibidir (COSO, 2013: 9-10; Özeren, 2004: 13).

#### **1.7.6. Yüksek Denetim Kurumları**

Yüksek denetim kurumları kamu sektöründe iç kontrol sisteminin tesisi, geliştirilmesi ve gözetiminde önemli bir faktördür. Kamu kurumlarında etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulması, yapılan denetim faaliyetleri ile sistemin aksayan yönlerinin tespit edilerek ilgililerle paylaşılması aynı zamanda eksikliklerin giderilmesi adına ilgililerle fikir alış verişinde bulunulması görevini üstlenirler. Bu suretle kamu kurumlarının etkinliğinde, varlıkların korunmasında, hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın tesisinde önemli rol oynarlar (Aksoy, 2005: 146; COSO, 2013: 9-10).

#### **1.7.7. Yasal Otoriteler**

Yasal otoriteler ülkede iç kontrollerle ilgili mevzuatı oluştururlar. İç kontrol sistemi ile ilgili konularda ülkede genel geçer bir çerçeve oluşturulabilmesi için ülkenin genel yapısı ve ihtiyaçları doğrultusunda uluslararası uygulamalara paralel yasal düzenlemeleri yapmalıdırlar. İç kontrolü ilgilendiren konularda yapılan yasal düzenlemelerin ilgili çevrelerin de görüşü alınarak hazırlanması bu anlamda önemlidir (COSO, 2013: 9-10; Özeren, 2004: 14).

#### **1.7.8. Diğer Çevreler**

İç kontrol sisteminde doğrudan sorumluluk sahibi olmayan çevrelerdir. İşletme ile ilgili olan müşteriler, tedarikçiler, mali analistler, meslek odaları ve eğitimciler gibi gruplardır. İşletme ile bilgi alışverişi noktasında rol oynarlar. İşletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için gerekli olan bilgiyi işletmeye sunarlar (COSO, 2013: 9-10).

## **1.8. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASINDA DİKKAT EDİLECEK FAKTÖRLER**

İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi noktasında etkin bir iç kontrol sisteminin önemi büyüktür. Ancak iç kontrolün istenilen şekilde işlemesi için dikkat edilmesi gereken faktörler vardır. Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında “risk faktörü” ve “maliyet faktörü” başlıca göz önüne alınması gereken faktörlerdir.

### **1.8.1. Maliyet Faktörü**

Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak isteyen işletme yöneticilerinin göz önüne alması gereken önemli faktörlerden biri maliyet faktörüdür. İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve gözetimi aşamalarında işletmenin katlanmak durumunda kalacağı ekstra maliyetlerin olacağı muhakkaktır. Özellikle küçük işletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması aşamasında işletmede gerek bilgi teknolojisi kullanımı gerekse buna bağlı personel gereksinimi söz konusu olacağı için işletmeler açısından önemli maliyetler söz konusu olabilecektir. Burada önemli olan nokta işletmenin iç kontrol sistemi kurmakla katlanmak zorunda kaldığı maliyetin iç kontrol sistemi kurmakla elde etmek istediği faydadan büyük olmamasıdır. İşletme yönetiminde iç kontrol sistemi kurulması aşamasında yapılacak kapsamlı fayda maliyet analizleri ile işletme gereksinimlerine en uygun iç kontrol sistemi oluşturulabilecektir (Özeren, 2004: 11; Uyar, 2010: 52).

### **1.8.2. Risk Faktörü**

İç kontrol sistemi kurulurken göz önüne alınması gereken bir diğer faktör risk faktörüdür. İç kontrol sistemi kurulurken amaçlara ulaşmayı engelleyebilecek riskler belirlendikten sonra söz konusu risk faktörlerinin değerlendirilmesi yapılmalıdır. Söz konusu riskler personel, bilgi işlem teknolojileri, yönetim, tedarikçiler, müşteriler, sektör ya da ülke bazlı, işletme içi ya da işletme dışı kaynaklı olabilir. İşletme risk faktörlerini belirleyip değerlendirmeye aldıktan sonra göze alınabilecek önem derecesi düşük olanların dışında kalan önem derecesi yüksek risk faktörleri için çalışmalar yaparak gerekli önlemler alınmalıdır (Özeren, 2004: 11; Uyar, 2010: 52).

## **1.9. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIRLARI**

Genel anlamda işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için tasarlanan ve geliştirilen bir süreç olan iç kontrol sistemi özünden kaynaklanan bazı kısıtlar nedeniyle mutlak değil makul güvence sağlayacaktır. İç kontrol sisteminde insan ve teknoloji kavramlarının önemli faktörler olması söz konusu faktörlerden kaynaklanan riskleri daima iç kontrol sisteminin bünyesinde barındıracaktır. Öncelikle üst düzey yönetimin gerek sistemin kurulumu gerekse geliştirilmesi ve gözetiminde önemli payı bulunması nedeniyle yöneticilerin yeterliliği, alacağı kararların kalitesi, dürüstlük ve etik değerlere bağlılığı iç kontrol sisteminin başarısında belirleyici olacaktır. Yönetimin yanı sıra işletme personelinin yeterliliği, sistemi sahiplenmesi, politika, prosedür ve dürüstlük ve etik değerlere bağlılığı da bu çerçevede ele alınacak faktörlerdendir. Sadece işletme içerisindeki insan faktörü değil işletme dışındaki üçüncü şahıslara bağlı risklerin de iç kontrol sistemi üzerinde etkilerinin olacağı muhakkaktır. İnsan faktörünün yanında teknoloji faktörü de sistemin işleyişinde ve başarısında bağlayıcı bir faktördür. Gerek personelin teknoloji ve bilgi işlem sistemleri üzerindeki hata ve suistimal ihtimalleri gerekse makine ve ağların bünyesinden kaynaklanabilecek hata ve arızalar sistemin etkinliği üzerinde belirleyici faktörlerden olacaktır. Bunların dışında işletmenin içerisinde bulunduğu sektör ve ülke çapındaki gelişmelere bağlı olarak iç kontrol sistemi etkilenecektir. Son olarak tasarlanan iç kontrol sistemi etkin bir şekilde işlese bile yukarıda sayılan nedenlerden dolayı amaçlara ulaşabilme yolunda başarısızlık ihtimal dahilinde olabilecektir (COSO, 2013: 9).

## **1.10. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM**

Dünya genelinde teknolojiye yaşanan hızlı değişim, küreselleşme olgusu ve giderek artan rekabet şartları işletmelerin dünya pazarında yer bularak amaçlarına ulaşabilmesi için yönetim anlayışını gözden geçirmeyi zorunlu kılmıştır. Bu süreçte iç kontrol, iç kontrol sistemi ve iç denetim kavramlarının işletme yönetim felsefesinde rolleri her geçen gün artmaktadır.

İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi için faaliyetlerin verimliliğini, işletme varlıklarının korunmasını, mevzuata uyumu, muhasebe sistemi ve finansal tabloların doğru ve gerçeği yansıtır olmasını, hata, hile ve usulsüzlüklerin tespiti ve önüne geçilmesini sağlama konusunda makul güvence veren bir süreç olan iç kontrol sistemi

bu çerçevede işletmeler için önemli bir etkidir. İç denetim ise iç kontrol sisteminin amacına ulaşabilmesi için yapılan bağımsız inceleme ve değerlendirme faaliyetleri olması nedeniyle iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçümünde temel faktördür. İç denetim aynı zamanda risk yönetimi süresince iç kontrol sistemini önemli ölçüde desteklemektedir.

İç kontrol sisteminde yönetim kurulu, üst yönetim, personeller ve iç denetçiler işletme içi gruplar olarak aktif rol oynarken iç denetim sürecinde iç kontrol sistemi ile ilgili üretilen bilgilerin yönetime iletilmesi noktasında iç denetçiler büyük rol oynamaktadır. İç denetçiler iç kontrol sisteminin planlanan şekilde işleyip işlemediğinin tespit edilebilmesi için gerekli çalışmaları yapmak suretiyle sistemin aksayan yönlerini belirledikten sonra yönetime bildirmekten sorumlu olmanın yanı sıra, gerekli önlemlerin alınması, sistem üzerinde iyileştirilmelerin yapılabilmesi ve sistemin değişen şartlar doğrultusunda geliştirilebilmesi için yönetimle fikir alışverişi içerisinde bulunurlar.

İşletmede uygulanan iç denetim faaliyetleri iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlemesine olanak sağlayacak olması nedeniyle iç kontrol sisteminin önemli bir sacayağını oluşturmaktadır. Aynı zamanda etkin iç denetim faaliyetleri iç kontrol sistemine olan güvenin tesisinde önemli bir garanti mekanizmasıdır (ÇSGB, 2013: 58-59; Korkmaz, 2011: 65-68)

### **1.11. İÇ KONTROL İLE İLGİLİ YAPILAN DÜZENLEMELER**

İç kontrolle ilgili ilk çalışmaların yapılmasından günümüze kadar olan süre içerisinde iç kontrolün öneminin giderek artması hem ulusal hem de uluslararası pek çok düzenlemenin içerisinde iç kontrolün yer almasını sağlamıştır. Dünya’da ve ülkemizde iç kontrol ile ilgili yapılan düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

- COSO Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Uluslararası Sayıştaylar Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Treadway Komisyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler,



- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Basel II’de Yapılan Düzenlemeler,
- Türkiye’de İç Kontrol Alanında Yapılan Düzenlemeler.

#### **1.11.1. COSO Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

“Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission” olarak anılan Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonları Komitesi, iş ahlakı, etkili iç kontrol ve kurumsal yönetim aracılığıyla finansal raporların kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş gönüllü kuruluşların bir araya gelmesiyle 1985 yılında oluşturulmuştur. İsmi de bu komitenin İngilizce adının baş harflerinden alan COSO modelini geliştiren bu örgütler; Amerikan Muhasebeciler Derneği, Amerikan Mali Müşavirler Derneği, Uluslararası Finans Yöneticileri Derneği, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü ve İç Denetçiler Enstitüsü’dür. İlk çalışmasını hileli finansal raporlamanın nedenlerini tanımlamak üzerine hazırlayan komisyon, iç kontrolün önemine değinmiş ve finansal olmayan faaliyetlerin de yer aldığı daha geniş bir kavram olduğunu vurgulamıştır. Komisyon, iç kontrole yönelik COSO modelini ise özel sektörde uygulanmak üzere 1992 yılında geliştirmiştir. Etkili bir iç kontrol sisteminin işleyişini kolaylaştırmak maksadıyla geliştirilen model, değişen ihtiyaçlar ve faktörler çerçevesinde dinamik bir şekilde kendisini yenilemiş ve en son 2013 yılı içerisinde son revizyonunu yapmıştır (Topcu, 2013: 9-10).

#### **1.11.2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

İç kontrol sisteminin çalışması sürecinde iç denetçilerin önemli görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. IIA tarafından oluşturulan ve 01.01.2004 tarihinde son şekli verilen uluslararası iç denetim standartları iç denetçilerin sorumluklarını açıklamaktadır. Bu standartların amacı; uygulamanın sağlanması için temel ilkeleri belirlemek, iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeye yönelik çerçeve oluşturmak, iç denetçilerin performanslarının değerlendirilmesini sağlamaktır. İlgili standartlarda iç kontrol sisteminin kurulması, izlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeler

yapılmıştır. Standartlar; nitelik standartları, performans standartları ve uygulama standartları olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır (Uyar, 2010: 40).

### **1.11.3. Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

SEC diğer modellere kıyasla daha sınırlı, daha dar ve iç kontrolü sadece muhasebe mesleğiyle ilişkili gören bir eğilime dayalı tarihsel bakış açısıyla yaklaşarak iç kontrolü düzenlemiştir. SEC'e göre iç kontrol sisteminin amaçları, finansal bilgilerin güvenilirliği ile finansal tabloların doğruluğunun ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmasının temin edilmesidir. SEC, ayrıca bağımsız dış denetçilere de Sarbanes Oxley Yasası benzeri, ilave ve yeni sorumluluk yükleyen bir düzenleme getirmiştir. SEC, bağımsız dış denetçilerin, denetim hizmetlerinin verilmesi esnasında iç kontrol sisteminin çalışması konusunda bilgi edinmelerini yeterli bulmamış ve yönetimce hazırlanan iç kontrol raporunu da tasdik etme zorunluluğu getirmiştir. Bu düzenleme ile yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları neticesi yatırımcılarda oluşan güven kaybının giderilmesi amacıyla, iç kontrol konusundaki sorumluluk işletme yönetimi ile bağımsız denetçilere kaydırılmıştır. Borsaya kayıtlı şirketler için bağlayıcı olan bu düzenleme uyarınca, işletme yönetimlerinde her yıl iç kontrol sistemlerinin etkinliğine ilişkin bir rapor hazırlamaları ve bağımsız denetçi tasdiki ile beraber faaliyet raporu ekinde yayınlamaları öngörülmüştür (Aksoy, 2005:153).

### **1.11.4. Uluslararası Sayıştaylar Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

2001 yılında Seul'da düzenlenen 17. INTOSAI toplantısında, 1992 yılında INTOSAI tarafından yayımlanan iç kontrol standartları rehberinin son gelişmeler ışığında ve COSO tarafından yayımlanan "İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu"na uyumlu şekilde güncellenmesine karar verilmiştir. Kamu sektörünün sosyal ve politik amaçlara odaklanması, kamu fonlarını kullanması, bütçe döngüsünün önemi, kamuda performans ölçümünün karışık olması ve kamu gibi oldukça geniş bir kitleye hesap verme sorumluluğu gibi karakteristik özellikleri dikkate alınarak INTOSAI İç Kontrol Standartları Komitesi tarafından hazırlanan güncellenmiş "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi" 2004 yılında Brüksel'de yapılan komite toplantısında kabul edilmiştir (Erdoğan, 2009: 100).

### **1.11.5. Treadway Komisyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

1970'lerin sonları ve 1980'lerin başlarında ABD'de yaşanan mali çöküşlerin nedenlerinden birisi olan sahte mali raporlamaya engel olmak ve sahte mali raporlamaya engel olamayan potansiyel işletme ve denetim hatalarının önüne geçmek için İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), Amerikan Muhasebe Birliği (AAA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) tarafından Ulusal Sahte Mali Raporlama Komisyonu kurulmuştur. Treadway Komisyonu olarak adlandırılan bu Komisyonu'nun temel hedefi sahte mali raporlamaya yol açan unsurların belirlenmesi ve bu unsurların azaltılması için tavsiyelerde bulunmaktır. Treadway Komisyonu tarafında hazırlanan raporda iç kontrol sistemlerinin etkinliğine ilişkin yönetim raporları hazırlanması çağrısında bulunulmuş ve güçlü bir kontrol ortamı, davranış kuralları, yetkin ve konuyla yakından ilgili kişilerin oluşturduğu bir denetim komitesi ve güçlü bir iç denetim fonksiyonu dahil olmak üzere etkin bir iç kontrol sisteminde bulunması gereken kilit unsurlar üzerinde durulmuştur. Treadway Komisyonu'nun raporu tutarlı bir iç kontrol tanımına duyulan ihtiyacı da ortaya koymuştur (Alikadıoğulları, 2010: 37).

### **1.11.6. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

AICPA tarafından 1947 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) yayınlanmıştır. Kaliteli bir denetim çalışması yapılabilmesi için gerekli şartları açıklayan GKGDS genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere toplam on standarttır. GKGDS'nin çalışma alanı standartlarında iç kontrol sistemi ele alınmıştır. Buna göre; denetimin planlanması, kapsamının belirlenmesi ve daha sonra yapılacak çalışmalara dayanak oluşturması açısından dış denetçilerin işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmeleri önerilmiştir (Uyar, 2010: 41).

### **1.11.7. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan bağımsız denetim standartlarında iç kontrol sisteminin, hesap bakiyelerinde veya hesapların tasnifinde ortaya çıkan ve finansal tablolar üzerinde olumsuz etkisi olabilecek yanlışlıkları zamanında ortaya çıkarmaya yönelik olduğu, iç kontrolün yetersiz olduğu durumlarda hata ve noksanlıkların ortaya çıkarılmasının güçleşeceği, bir başka deyişle kontrol riskinin artacağı belirtilerek; iyi oluşturulmuş iç kontrol sistemlerinin bile kontrol riskini tamamen ortadan kaldıramayacağı ileri sürülmüştür. IFAC'da, aynen AICPA gibi, iç kontrol sistemini geniş biçimde tanımlamasına karşın, bağımsız denetim hizmetinde denetçinin, sadece iç kontrol sisteminin muhasebe kayıtlarının doğruluğunu sağlamaya yönelik politika ve prosedürleri üzerinde dikkatini yoğunlaştırması gereğine işaret etmiştir. Öte yandan, işletme için önemli olmakla birlikte finansal tablolar üzerinde doğrudan etkisi olmayan politika ve prosedürleri anlamaya çalışmanın gereksiz olduğunu belirtmiştir (Akışık, 2005: 96-97).

### **1.11.8. Basel II'de Yapılan Düzenlemeler**

2004 yılında BIS (Bank for International Settlements) tarafından yayınlanan Basel II ilkelerinde finansal raporlama sürecinde şeffaflık amaçlanmış, bunun sağlanması amacıyla derecelendirme sistemi oluşturulmuştur. İç kontrol ve iç denetim Basel II ilkeleri ile birlikte aranan bir özellik haline gelmiştir. Bu nedenle işletmeler iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi oluşturmaya yönelik çalışma yapmalıdırlar. Basel II'de iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin sağlanmasına ilişkin çeşitli ilkelerin belirlendiği görülmektedir (Uyar, 2010: 42). Örneğin:

- a) Yönetim iç kontrol sistemini kurmaktan sorumlu olup yönetim iç kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirmelidir.
- b) İç kontrol sistemi iç denetimin işlevlerini yerine getirmeye yardımcı olmalıdır.
- c) İç kontrol sistemi süreklilik gösteren bir işleve sahip ve bağımsız olmalıdır.
- d) İç kontrol yönetmeliği oluşturulmalıdır.

- e) İç kontrol sistemi profesyonel yeterliliğe sahip olmalıdır.
- f) İç kontrol sistemi işletmenin maruz kalabileceği riskleri ölçmelidir.
- g) İç denetim bölümü başkanı iç kontrol sisteminin uygun çalışmasından sorumludur, yönetim kurulu, üst yönetimin bir iç kontrol sistemi oluşturmasını ve bunları yılda bir kez gözden geçirmesini sağlamalıdır.
- h) Denetim komitesinin varlığı iç kontrol sistemini güçlendirir.
- i) İç kontrol sistemi konusunda dış kaynaklardan hizmet sağlanabilir.

### **1.11.9. Türkiye’de İç Kontrol Alanında Yapılan Düzenlemeler**

Dünyadaki gelişmeler doğrultusunda ülkemizde de iç kontrole ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Ülkemizde iç kontrol alanında yapılan düzenlemeler dünyada yapılan düzenlemelere paralel niteliktedir. Türkiye’de iç kontrol alanında yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler,
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yapılan düzenlemeler,
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile yapılan düzenlemeler.

#### **1.11.9.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri Kapsamında İç Kontrol**

4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kurulundan: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:16) iç kontrole ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Tebliğin üçüncü bölümü Madde 28’de denetçinin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin sorumluluğundan bahsedilmiş aynı zamanda iç kontrol sistemi tanımlanmış ve iç denetim birimine ait bazı ifadeler yer bulmuştur.

2 Kasım 2002 tarih ve 24924 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kurulundan: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 19) ile çeşitli değişiklikler yapılmış ve 28. Maddeye 28/A ve 28/B maddeleri eklenmiştir. 28/A Maddesi ile hisse

senetleri borsada işlem gören ortaklıklar denetimden sorumlu komite kurma sorumluluğu getirilmiş, komitenin iç kontrol sistemine dair sorumlulukları ifade edilmiştir. 28/B Maddesi ile birlikte ise mali raporlama ile ilgili sorumluluğun yönetim kurulunda olduğu aynı zamanda imzaya yükümlü görevlilerin iç kontrol sistemi ile ilgili yönetim kurulu, denetim komitesi ve denetim firmasına bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) 12 Haziran 2006 tarih ve 26196 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin “İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi” başlıklı onuncu kısmında iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler yer bulmuştur. Tebliğin onuncu kısmı iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bağımsız denetimde bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesine ilişkin ilke, usul ve esasları belirleme amacı taşımaktadır (SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22). Daha sonra 2006, 2008, 2009 ve 2011 yıllarında yayınlanan tebliğler ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır (Seri: X, No: 23, 24, 25, 26). Sermaye Piyasası Kurulu’nun tebliğlerinde iç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler genel anlamda bağımsız denetim çerçevesinde ele alınmıştır.

#### **1.11.9.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler Kapsamında İç Kontrol**

23 Haziran 1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4389 Sayılı Bankalar Kanunu’nun 9. Maddesinin 4. Fıkrasında; “Bankalar, işlemleri nedeniyle karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esas ve usulleri kurumca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ile risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla yükümlüdürler (4389 Sayılı Bankalar Kanunu, Madde: 9)” ifadesi yer almaktadır. Söz konusu ifade ile birlikte etkin bir iç denetim sistemi, risk kontrol ve yönetim sistemine değinilmiştir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun bir diğer düzenlemesi olan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik 8 Şubat 2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmelik, bankaların, karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemleri ile risk yönetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri belirlemeyi amaçlamıştır (Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Madde:1). Yönetmeliğin birinci kısmında; iç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin bazı tanımlamalar yapılmış, bankaların iç denetim ve risk yönetim sistemlerini kurmak, idame ettirmek ve geliştirmek zorunda oldukları ifade edilmiş, iç kontrol sistemine ilişkin faaliyetlerin, yönetim kurulu, üst düzey yönetim ve bankanın her seviyedeki personeli ile teftiş kurulu, iç kontrol merkezi ve risk yönetimi grubu tarafından yürütüleceği ifade edilmiş, yönetim kurulu bu birimlerin, görevlerini bankanın temel faaliyetlerinden bağımsız olarak ve objektif bir şekilde yerine getirmeleri için gerekli tüm tedbirleri almakla veya alınmasını sağlamakla yükümlü kılınmış, yönetim kurulu, üst düzey yönetim, üst düzey risk komitesi ve diğer personelin iç kontrol işlevinin gerçekleştirilmesindeki görev ve sorumlulukları ifade edilmiş, iç kontrolün temel unsurları, iç kontrol sistemin tesisi ve faaliyetlere değinilmiştir. Ayrıca görevlerin ayrımı, sorumlulukların tesisi, bilgiye erişim, bilginin üretilmesi ve gerekli güvenlik önlemlerinin alınması gereği, etkin iletişim ağlarının oluşturulması, sistemin izlenmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılmasına ilişkin sorumluluklar ve risk yönetimi ile ilgili ifadeler yer bulmuştur. İkinci kısımda; iç denetim sisteminin amacı, unsurları, kontrol alanları, görevli yönetim kurulu üyesi, iç denetim standartları, iç kontrol sistemi, iç kontrol merkezi ve iç kontrol elemanlarının görev ve yetkilerine ilişkin ifadeler yer bulmuştur. Yönetmeliğin üçüncü kısmında ise teftiş sistemi ve risk yönetim sistemi ele alınmıştır.

Yaşanan gelişmelerle birlikte 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu 23. ve 24. Maddelerinde ise iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin tesisi ve gözetimine ilişkin yönetim kurulu ve denetim komitesinin sorumluluklarından bahsedilmiştir. 29. madde ile bankaların iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemleri kurma ve işletme yükümlülüğü ele alınmış. 30, 31 ve 32. maddelerde iç

kontrol sistemi, risk yönetimi sistemi ve iç denetim sistemine ilişkin ifadeler yer bulmuştur. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 23/3, 24, 29, 30, 31, 32 ve 93. Maddelerine dayanılarak hazırlanan ve 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik ile bankalarda iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemleri ve işleyişlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Yönetmelikle sistemlere ilişkin üst yönetimin sorumlulukları, iç kontrol sisteminin amaç ve kapsamı, kontrol faaliyetleri, iç kontrol birimi ve personellerine ilişkin ifadeler yer almıştır. İlgili kanun maddelerinde önce 28 Haziran 2012 tarih ve 28337 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik ile son olarak 11 Temmuz 2014 tarih ve 29057 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Bankaların İç Sistemleri ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

### **1.11.9.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Kontrol**

24 Aralık 2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu beşinci kısımda iç kontrol sistemine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Beşinci kısımda iç kontrol, iç kontrolün amacı, yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu, iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri ele alınmıştır.

Madde 55 ile iç kontrol; "İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür." şeklinde tanımlanmıştır. Madde 55'te ayrıca iç kontrol ve mali yönetime dair standartların



Maliye Bakanlığınca, iç denetime dair standartların ise İç Denetim Koordinasyon Kurulunca geliştirileceğine değinilmiştir.

Madde 56'da ise iç kontrolün amaçları sıralanmıştır. 56. Maddeye göre iç kontrol; kamuya ait gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin etkin yönetilmesini sağlamalıdır. Aynı zamanda iç kontrol sistemi, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesini ve kamu idarelerinin yasal düzenlemelere uygun faaliyet göstermesini sağlamalıdır. Bunların yanında doğru, zamanlı ve güvenilir bilgi edinilmesinin sağlanmasına ve varlıkların kötüye kullanımının önüne geçilmesine yardım etmelidir.

Madde 57'de ise etkin bir kontrol sisteminin tesisi için; mesleki ve etik değerlere bağlı kalınması, mali yetki ve sorumlulukların alanında uzman personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyumun sağlanması ve faaliyetlerin mevzuata uygun olmasının sağlanması için gerekli önlemlerin alınmasının gerekliliğinden bahsedilmiştir.

#### **1.11.9.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol**

14 Şubat 2011 Tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da iç kontrol sistemi ve iç denetime ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Madde 366 2'inci fıkrada; "Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir." İlgili maddenin yönetim kurulunun iç kontrol sistemini gözetimine yardımcı olacak denetim komitesini tüm şirketlerin bünyelerinde oluşturulmasının önünü açtığını söyleyebiliriz.

Madde 375 1'inci fıkrada; şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi, şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi, muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerinden sayılmıştır. Ayrıca müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları, yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun

yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi maddeleri de yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerinden sayılmıştır. Son olarak pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi ve borca batıklık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunulması da Madde 375 kapsamında yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerindedir.

Düzenleme ile şirketin üst düzey yönetimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülmesi, yönetim teşkilat şemasının oluşturulması, muhasebe ve finans sisteminin kurulması, etkinliğinin sağlanması ve gözetimi, müdür ve müdür statüsünde atamaların yapılmasını ve yöneticilerin görevlerini yaparken gözetimi görevleri yönetim kuruluna verilmiştir.

Madde 378 1'inci fıkrası; "Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir."

Madde 378 2'inci fıkrası; "Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır". Yine söz konusu madde ile yönetim kurulu risklerin erken teşhisi komitesi gibi komiteler kurmak, çalıştırmak ve geliştirmekle sorumlu tutulmuştur.

Madde 397 2'inci fıkrası (Değişik: 26/6/2012-6335/18 md.); "Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu halde, denetletilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir". Madde hükümlerinin finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamaya hizmet etmesi nedeniyle iç kontrol

sisteminin amaçlarıyla örtüştüğü ve bu anlamda önemli bir gelişme olduğunu söyleyebiliriz.

## İKİNCİ BÖLÜM

### KURUMSAL YÖNETİM

#### 2.1. KURUMSAL YÖNETİM KAVRAMI

Kökenleri daha eski olmakla birlikte 2000’li yılların başında ABD’de ardı ardına yaşanan Enron, Global Crossing, WorldCom gibi şirketlerin iflasıyla birlikte tüm dünyada konuşulmaya başlayan ve önemi her geçen gün daha fazla anlaşılan kurumsal yönetim; bir işletmenin yönetim ve kontrol mekanizmalarının işleyişinde ele alınan kurallar ve bu kuralların uygulanma biçimi olmanın yanı sıra işletmeyle ilgili tüm grupların çıkarlarını dengeleme işidir. Kurumsal yönetim, işletmenin amaçlarına ulaşırken izleyeceği iş süreçleri, performans değerlendirmeleri, faaliyet sonuçları gibi yönetimin her alanını kapsamakta olup, iyi yönetim için çatı oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra işletme ile ilişkisi bulunan tüm çıkar grupları arasında çıkar çatışmalarını önleyerek adil bir yönetim felsefesi sunmaktadır.

Gerek uluslararası ekonomik bunalımlar gerekse büyük şirket skandalları kurumsal yönetim uygulamalarının önemini bir kez daha vurgulamıştır. Yaşanan gelişmelerin ardından başta ABD olmak üzere ülkemizin de dahil olduğu pek çok ülke adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk sacayaklarına oturtulan kurumsal yönetim ilkelerini ülke mevzuatlarına dahil etme yönünde önemli adımlar atmışlardır. Kurumsal yönetimin işletmelerce zorunluluk olarak görülmeden özüm senerek uygulanması işletme için düşük maliyetle finansman imkanı, işletme kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanımının sağlanması, işletmelerin risklere karşı dayanıklılığının artırılması gibi pek çok faydasının olacağı muhakkaktır. Aynı zamanda kurumsal yönetimin işletmeler için çok önemli bir kavram olan sürdürülebilirliğe hizmet ettiği de unutulmaması gereken bir diğer husustur. Kurumsal yönetim aynı zamanda finansal krizlerin ülke ekonomisi üzerindeki etkilerinin azaltılması, uluslararası arenada ülke imajının yükseltilmesi, üretim ve istihdam olanaklarına katkısı gibi faktörler nedeniyle ülkeler için de önemli bir kavramdır.

Globalleşen dünya ekonomisi ve getirdiği değişimler doğrultusunda işletmelerin sağlam temellere oturtulması ve makro çapta istikrarın sağlanması öncelikle işletmelerin

sonrasında ülkelerin kurumsal yönetim uygulamalarına yaklaşımları ile doğrudan etkileşim içerisinde olacaktır. Kurumsal yönetim kavramı çok uluslu işletmeler ile birlikte ulusal çapta işletmeler, KOBİ'ler, aile işletmeleri, kamu kurumları, sivil toplum örgütleri, spor kulüpleri gibi sayısını çoğaltabileceğimiz pek çok örgüt için de söz konusu olmaya başlamıştır.

### **2.1.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı**

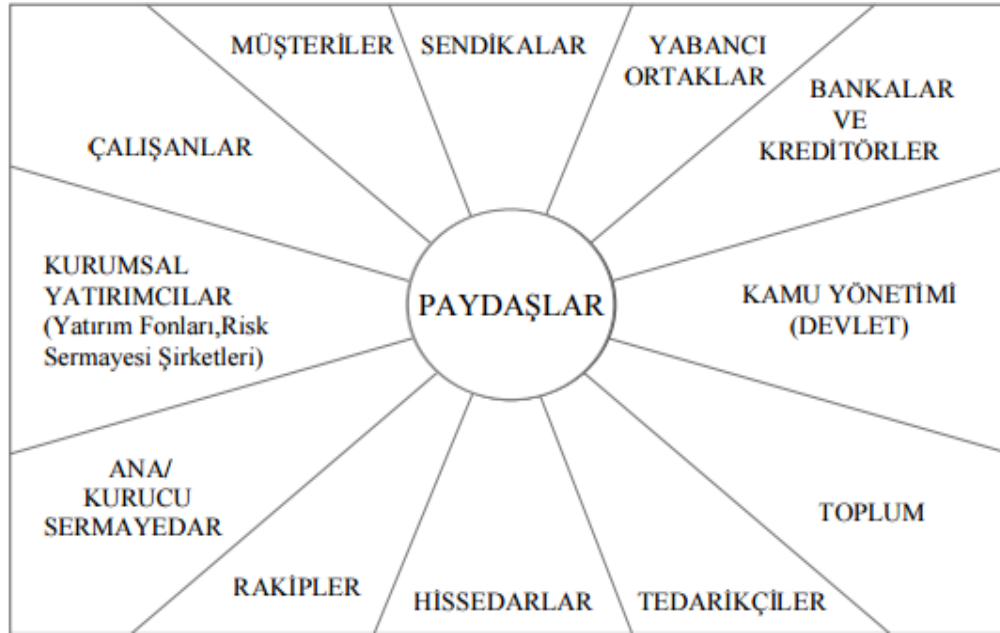
Kurumsal yönetimin geniş perspektifte bir yönetim modeli olması ve konuyla ilgili pek çok tarafın olması nedeniyle farklı bakış açılarıyla pek çok kurumsal yönetim tanımı yapılmıştır. Bu tanımlamalardan birkaçı aşağıdaki gibidir.

Kurumsal yönetim; şirketin yönetimi, kurulları, pay sahipleri ve diğer paydaşları (işletme ilgilileri) arasındaki bir dizi çıkar ilişkisini, iyi kurumsal yönetim uygulamasını sağlamaya yönelik olarak düzenleyen kurallar, düzenlemeler ve ilkeler bütünüdür (Akdoğan ve Akdoğan, 2011: 3).

Dar anlamda kurumsal yönetim, şirket yönetimi ile hissedarlar ve paydaşlar arasındaki ilişkileri düzenleyen kurallar bütünüdür. Bir başka ifadeyle, herhangi bir şirkette hissedarlar dahil şirketin yürüttüğü faaliyetler ile doğrudan veya dolaylı ilgili olan tüm menfaat sahiplerinin (paydaşların) haklarını korumayı ve şirket yönetiminin sorumluluk ve yükümlülüklerini ortaya koymayı amaçlayan bir yönetim felsefesidir (Aktan, 2013: 150).

Bu tanımlamalarda kurumsal yönetim işletme ilgilileri açısından ele alınmış olup kurumsal yönetimin yöneticiler, yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğer paydaşları arasındaki çıkar ilişkilerini düzenleyen bir yönetim felsefesi olduğu vurgulanmıştır. Şekil 2'de yukarıda bahsedilen tanımlarda ifade edilen işletme ilgilileri gösterilmiştir.

**Şekil 2: Organizasyonlarda Başlıca Paydaşlar (Menfaat Sahipleri)**



Kaynak: Aktan, 2013: 150

Kurumsal Yönetim, ortaklarca işletme yöneticilerinin kullanımına verilen varlıklar ve değerlerin verimli sonuç verecek biçimde kullanılmasını ve yöneticilerin bu kullanım biçimi ile alınan sonuçlar hakkında ortaklara (ve aslında tüm topluma) hesap verecek durumda bulunmalarını amaçlayan bir sistemler topluluğudur (Aysan, 2007: 18). Söz konusu tanımda kurumsal yönetim işletme kaynaklarının etkin kullanımının sağlanmasına ve hesap verilebilir yönetim felsefesine hizmet eden bir sistemdir.

Kurumsal yönetim genel bir ifade ile şirketlerin amaçları doğrultusunda bir yol haritası çıkararak faaliyetlerin bu yol haritası çerçevesinde ifa edilmesi, sonuçlandırılması ve devamlılığın sağlanması adına uygulanan kurallar ve prensipler bütünüdür (Yılmaz ve Kaya, 2014: 20). Burada ise kurumsal yönetim işletmenin amaçlarına ulaşılabilmesi için bir çatı oluşturmakla birlikte sürekliliği de sağlamaktadır.

Kurumsal yönetimin bir diğer tanımı da OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) tarafından yapılmıştır. Örgüt kurumsal yönetimi; “Şirketlerin yönlendirildiği ve kontrol edildiği sistem olarak tanımlanabilir ve şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer çıkar grupları arasındaki ilişkiler dizisini içerir. Kurumsal yönetim, şirketin amaç ve hedeflerinin saptandığı ve bunlara erişebilmek için

performansı izleme araçlarının belirlendiği bir yapıyı ortaya koyar. Kurumsal yönetim, makro ekonomik politikalardan, ürün ve faktör piyasalarındaki rekabet düzeyine kadar firmaların faaliyetlerini biçimlendiren bir dizi unsurdan oluşan daha geniş bir ekonomik çerçevenin içinde yer almaktadır. Kurumsal yönetimin çerçevesi, aynı zamanda yasal, düzenleyici ve kurumsal faktörlere dayanır (OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2004)”.

Tüm bu tanımlamalardan hareketle kurumsal yönetim:

- İşletme ile ilgili tüm ilgililerin çıkarlarının dengelenmesini,
- İşletme kaynaklarının etkin kullanımının sağlanmasını,
- Adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri ışığında işleyen bir yönetim şeklinin belirlenmesini,
- İşletmenin amaçlarına ulaşabilmesinde bir çatı inşa edilmesini

sağlayan ve yasal düzenlemelerce desteklenen bir yönetim felsefesidir diyebiliriz.

### **2.1.2. Kurumsal Yönetimin Tarihsel Gelişimi**

Kurumsal yönetim kavramının önemi her geçen gün artmaktadır. Bundan dolayı kurumsal yönetim alanında bir çok çalışma yapılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır.

- Cadbury Komitesi Raporu (1992)
- Greenbury Komitesi Raporu (1995)
- Hampel Raporu (1998)
- OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (1999)
- Sarbanes Oxley Yasası (2002)

**Cadbury Komitesi Raporu (1992):** Yaşanan mali skandallar, şirket iflasları ve kamuoyunun piyasalara olan güveninin sarsılması sonucu 1991 yılında Londra Menkul Kıymetler Borsası tarafından Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutu Komitesi (The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance) kurulmuştur. 1992 yılında Sir Adrian Cadbury başkanlığında kurulan komite Kurumsal Yönetimin Finansal Yönleri adlı çalışmayı yayınlamıştır. Rapor daha sonraları kısaca Cadbury Raporu olarak komitenin kurucusunun adıyla anılmaya başlamıştır. Rapor OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne kaynak teşkil etmiş ve kurumsal yönetim alanında daha sonra

yapılan çalışmalara öncülük etmiştir. Komite; yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları, finansal raporlama, kurumsal yönetim standartları ve denetim alanlarında öneriler geliştirmiştir. Rapor öncelikli olarak borsada işlem gören şirketler sonrasında da tüm şirketlere yönelik öneriler getirmiştir. Şirketlerin rapordaki ilkelere uyumunda gönüllük esası belirlenmiş ve “uygula veya uygulamıyorsan açıkla” ilkesi temel alınmıştır (Saldanlı, 2012: 139).

**Greenbury Komitesi Raporu (1995):** İngiliz Sanayi Konfederasyonu tarafından yöneticilerin mali hakları ve ödüllendirme politikaları konularında çalışmalar yapmak üzere Sir Richard Greenbury başkanlığında Greenbury Komitesi oluşturulmuştur. Kurul 1995 yılında Yönetim Kurulu Üyelerinin Ödüllendirilmesi adlı raporu yayınlamıştır. Rapor kurumsal yönetim alanında yapılan temel çalışmalardan biridir. Raporda yönetici maaşları ve yöneticilere sağlanan diğer mali hakların belirlenmesine ve yönetici maaşlarının şirketin finansal raporlarında açıklanmasına yönelik tavsiyeler bulunmaktaydı. Raporda ayrıca hesap verebilirlik, sorumluluk, tam açıklama ve şirket performansının geliştirilmesi konularında öneriler sunulmuştur. Raporda sunulan önerilerin çoğu Londra Menkul Kıymetler Borsası'nın Kotasyon Şartları'na eklenmiştir (Güçlü, 2010: 19).

**Hampel Raporu (1998):** 1996 yılında Sir Ronald Hampel başkanlığında Cadbury ve Greenbury Komitelerinin tavsiyelerini tekrar gözden geçirmek üzere kurulan Kurumsal Yönetim Komitesi (Committee on Corporate Governance) daha sonraları kurucusunun ismiyle kısaca Hampel Komitesi olarak adlandırılmıştır. Komite yapılan çalışmalar sonucunda 1998 yılında Son Rapor (Final Report) adında bir rapor yayınlamıştır. Raporda genel olarak yöneticilerin yükümlülükleri, yönetici maaşları, pay sahiplerinin hakları, hesap verebilirlik ve denetim konuları ele alınmıştır (Çatıkkaş, 2013: 9).

**OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (1999):** 1998 yılında kurumsal yönetim ile ilgili standartlar ve yol gösterici ilkeler geliştirmek amacıyla OECD Konseyi Bakanlar düzeyinde toplanmıştır. Yapılan çalışmalar sonucu 1999 yılında OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri yayınlanmıştır. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri bağlayıcı nitelikte olmayıp, kurumsal yönetimin yasal ve düzenleyici çerçevesini oluşturabilmek için yol gösterici niteliktedir. 1999 yılında geliştirilen ilkeler zaman içerisinde yaşanan değişim ve gelişmelerle birlikte önce 2004 yılında sonrasında ise 2015 yılında güncellenmiştir (Aysan, 2007: 130).



**Sarbanes Oxley Yasası (2002):** ABD’de 2000’li yıllarda ardı ardına yaşanan mali skandallar ve şirket iflasları kamuoyunun piyasalara olan güvenini sarsılmasına neden olmuştur. Yaşanan bu gelişmelerle birlikte 2002 yılında Sarbanes Oxley Yasası çıkarılmıştır. Sarbanes Oxley Yasası’nda finansal raporlama, kurumsal yönetim, denetim komitesi ve denetçilere yönelik ayrıntılı düzenlemeler yer almıştır. Yasayla birlikte kurumsal yönetimin çerçevesi geliştirilmiştir (Güçlü, 2010: 34).

## **2.2. KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ**

Kurumsal yönetimin tüm dünyaca kabul görmüş temel ilkeleri aşağıdaki gibidir.

- Adillik / Eşitlik
- Şeffaflık
- Hesap verebilirlik
- Sorumluluk

Kurumsal yönetim ilkeleri; bütün hak sahiplerine, iç ve dış paydaşlara adil ve eşit muameleyi vurgulayan adillik / eşitlik ilkesi, işletmenin faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarıyla ilgili bütün bilgilerin doğru ve zamanında ilgililere duyurulmasını öngören şeffaflık ilkesi, işletmeyi yöneten ve karar alıcı pozisyonunda bulunanların işletme çıkar gruplarına gerekli açıklamaları yapma zorunluluğunu ifade eden hesap verebilirlik ilkesi ve işleme faaliyetlerinin gerek yasal düzenlemeler gerekse sosyal sorumluluk kavramı çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerektiğini ifade eden sorumluluk kavramını kapsamaktadır. Kurumsal yönetimin temel ilkelerini uygulayan işletmeler, günümüzde hızlı bir değişim ve gelişim sürecinde olan küresel finans piyasalarında rekabet gücünü arttırabilecek, rakiplerini geride bırakabilecek ve uluslararası yatırımcıları çekebilecektir (Acar vd, 2012: 119; Aktan, 2013: 9-13).

### **2.2.1. Adillik / Eşitlik İlkesi**

Adillik / Eşitlik ilkesi ile hisse oranlarına bakılmaksızın işletmedeki tüm pay sahiplerine eşit muamele edilmesi gerektiğine vurgu yapılır. Pay sahiplerinin bilgiye erişimlerinin sağlanmasında, işletme için önemli kararların alınması aşamasında katılımlarının sağlanmasında, oy kullanma haklarının kullanımı esnasında eşit hakka sahip olmaları gerekmektedir. Yöneticilerin alacağı kararlarda özellikle azınlık

haklarının ihlalinin önüne geçilmesi gerekmektedir. Ayrıca işletme yönetimi tüm paydaşların haklarının korunmasını sağlayacak önlemleri almakla yükümlüdür. Hissedarların yanı sıra işletme çalışanları, tedarikçiler, müşteriler ve daha geniş çerçevede tüm toplum için adil bir yaklaşım tarzı benimsenmelidir (Akdoğan ve Akdoğan, 2011:3; Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005: 83).

### **2.2.2. Şeffaflık İlkesi**

Şeffaflık ilkesi ile işletme ile ilgili tüm çıkar gruplarının işletmenin faaliyetleri ve faaliyet sonuçları ile ilgili yeterli ve zamanında bilgilendirilmesi gerekliliği ifade edilmektedir. İşletme faaliyetleri ile ilgili karar alıcılar konumunda bulunanların işletmenin mali durum bilgilerini, faaliyet sonuçlarını, geleceğe yönelik stratejilerini ve işletmeyi bekleyen risklerle ilgili paydaşları bilgilendirme sorumluluğu bulunmaktadır. Zira pay oranı ne olursa olsun bütün paydaşların yatırımlarının geleceği ile ilgili bilgi sahibi olma hakkı vardır. İşletme yönetiminin pay sahiplerine bilgi vermeyi bir zorunluluktan ziyade sorumluluk olarak görmesi bu konuda gönüllü hareket etmesi gerekir. Ayrıca açıklanan bilgilerin doğru ve gerçeği yansıtır olması da önemlidir. Bunların yanı sıra söz konusu bilgilerin mevcut ve potansiyel yatırımcıların kararlarını doğrudan etkileyecek olması bilgilerin zamanında paylaşımını da zorunlu kılmaktadır. İlgililerin bilgiye zamanında ve kolay erişebilmesi gerekmektedir. Doğru, gerçeği yansıtır, zamanında bilgilendirme ile kamuoyunun işletmeye olan güveni artacak bu güven işletmenin yatırımcıları işletmeye çekmesine hizmet edecektir (Akdoğan ve Akdoğan, 2011:3, Aktan, 2013: 9-13).

### **2.2.3. Hesap Verilebilirlik İlkesi**

Hesap verebilirlik ilkesi ile işletme yönetiminin işletme faaliyetleri ile ilgili açıklama yapma sorumlulukları ifade edilmektedir. İşletmelerde sermaye sahipleri ile karar alıcıların farklı olması sermaye sahiplerinin haklarının korunabilmesi için karar alıcıların hesap verme zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Özellikle kötü yönetim uygulamalarına bağlı olarak ortaya çıkan şirket iflasları ve buna bağlı olarak gelişen ekonomik krizler yöneticilerin eylemleri ile ilgili hesap verme yükümlülüğünün önemini bir kez daha vurgulamıştır. Karar alıcıların işletmenin mevcut durumu ve geleceğe yönelik planları, işletmeyi bekleyen riskler ve olası sonuçları ile ilgili olarak

paydaşlar ile iletişim kurması, bilgilendirmesi, hesap vermesi gerekliliği bu ilke kapsamında ele alınmaktadır (Acar vd, 2012: 119; Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005: 83).

#### **2.2.4. Sorumluluk İlkesi**

Sorumluluk ilkesi ile karar alıcıların işletme faaliyetleri ile ilgili işletme adına aldıkları kararlarda üstlendikleri sorumlulukları ifade edilir. Karar alıcıların aldıkları kararlarda işletmenin yararına ve hissedarlara hesap verebilir hareket etmeleri gerekir. Ayrıca yöneticilerin sosyal sorumluluk ve ülkenin kanuni mevzuatı çerçevesinde hareket etmesini aksi durumda karşılaşılabilecek yaptırımlardan sorumlu olması da bu ilke çerçevesinde ele alınmaktadır. Zira toplum çıkarlarının gözetilmesi ve kanuni mevzuata uyum işletmenin imajını yükselten faktörlerdir ve yatırımcılar için önemlidir. Gerek yeni yatırımcıların işletmeye kaynak sağlayabilmesi gerekse mevcut yatırımcıların yatırımlarının korunması işletme imajı ile sıkı bir ilişki içerisindedir (Acar vd, 2012: 119; Aktan, 2013: 9-13).

### **2.3. KURUMSAL YÖNETİMİN FAYDALARI**

Kurumsal yönetim uygulamalarının gerek işletmeler için gerekse ülke ekonomileri için pek çok faydası bulunmaktadır. İşletmelerin kurumsal yönetimi bir düzenleme ya da zorunluluk olarak görmeden özümseyerek uygulamaları öncelikle mikro ekonomik sorunların giderilmesine yardımcı olacak, ardından da makro ekonomik boyutta denge sağlayacaktır. Kurumsal yönetim uygulamalarının işletmeler için sağlayabileceği faydaları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Akdoğan ve Akdoğan, 2011:4, Çatıkkaş, 2013: 6-7);

- Kurumsal yönetim uygulamaları kısa vadede işletmelere ekstra bir maliyet yüklemekle birlikte orta ve uzun vadede gerek sermaye piyasalarından gerekse finans kurumlarından sağlanacak kredilerde daha düşük maliyetle finansman sağlanmasına olanak sağlayacaktır.
- Kurumsal yatırımcıların hak ve sorumluluklarının net ifade edilmesiyle kurumsal yatırımcılar için güven ortamı tesis edilmiş olacak dolayısıyla uzun vadeli sermaye girişi sağlanmış olacaktır.

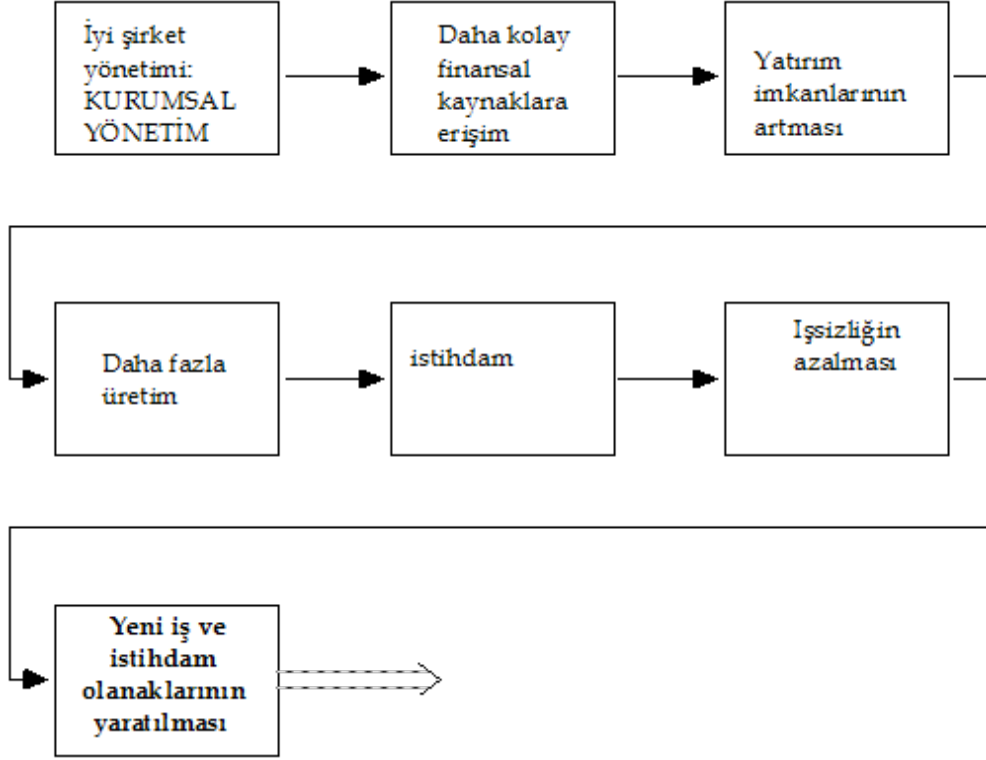
- İşletme hedeflerine ulaşabilmek için bir çatı oluşturmakla birlikte işletme kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanımını sağlayacaktır.
- İşletmenin karşılaşılabileceği risklere karşı dayanıklılığını arttırarak uzun vadeli istikrar sağlanmasına yardımcı olacaktır.
- Gücün istismarını önleyerek daha hesap verebilir bir yönetim anlayışına zemin sağlayacak dolayısıyla kamuoyu gözünde işletmenin imajını arttıracaktır.
- Büyük işletme skandallarının, işletme içi dolandırıcılıkların ve işletmenin mevcut yasalar karşısında karşılaşılabileceği cezai sorumlulukların önlenmesine katkı sağlayacaktır.
- İşletme amaçlarının herkesçe benimsenmesini sağlayarak işletme başarısına hizmet edecektir.
- Nitelikli istihdam sağlayacağından işletmenin daha verimli çalışmasına yardımcı olacaktır.
- İşletmeler için daha yüksek hisse senedi performansı sağlayacaktır.
- İşletme içerisindeki sorumlulukların etkin dağılımını sağlayacaktır.
- İşletme paydaşları arasında çıkar çatışmalarını önleyecektir.

Kurumsal yönetimin ülke ekonomileri açısından sağlayabileceği faydalar ise şöyle ifade edilebilir;

- Gerek ulusal gerekse küresel çaplı finansal krizlerin ülke ekonomisi üzerindeki etkilerini hafifletecektir.
- Yerli fonların yurt dışına çıkışının önüne geçilmesine yardımcı olacaktır.
- Artan küreselleşme ile birlikte yerel piyasaların dünya piyasalarının bir parçası haline gelmiş olması nedeniyle yabancı sermayenin ülkeye çekilmesine katkı sağlayacaktır.
- Özellikle yabancı sermaye yatırımlarının artmasıyla birlikte üretim artacak dolayısıyla ülkenin istihdam politikalarına pozitif etkisi olacaktır.
- Global ekonomide artan rekabet ortamında ülke imajının daha önemli hale gelmesi nedeniyle rekabette avantaj sağlayacaktır.

Şekil 3'te kurumsal yönetimin makro ekonomik etkileri ele alınmıştır.

**Şekil 3: Kurumsal Yönetimin Makro Ekonomik Etkileri**



Kaynak: Aktan, 2013: 172

Şekilde de görüldüğü üzere kurumsal yönetim ile şirket yönetimi finansal kaynaklara daha kolay erişebilecek, yatırım imkanları artacak, daha fazla üretimle birlikte istihdam artacak dolayısıyla işsizlik azalacak ve son olarak yeni iş ve istihdam olanakları yaratılacaktır.

#### **2.4. KURUMSAL YÖNETİMİN AMAÇLARI**

İyi kurumsal yönetim işletmeler için önemli olan pek çok amaca ulaşılabilme yolunda işletmelere katkı sağlar. Kurumsal yönetimin hizmet ettiği amaçlar şöyle sıralanabilir (G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2015: 9-11);

- Pay sahiplerinin haklarının korunması,
- İç ve dış bütün paydaşlar için eşitlik anlayışının temini,
- Yatırımcı haklarının korunmasının yanı sıra, karın dağıtımında yatırımcıların hisseleri oranında adil paylaşımın sağlanması,
- Şeffaf bir yönetim felsefesinin benimsenmesi,

- Azınlık haklarının korunması,
- Risklere karşı farkındalık yaratmak,
- Yöneticilerin keyfi uygulamalarının, gücü kötüye kullanmalarının önüne geçilmesi,
- Finansal raporlamada ilke ve kurallara uyumun sağlanması,
- İşletme faaliyetleri ile ilgili zamanında ve yeterli bilginin kamuoyu ile paylaşılması,
- Denetim faaliyetlerinin bağımsızlığının sağlanması,
- Paydaşlar arasında çıkar çatışmalarının önüne geçilmesi,
- Kaynakların verimli kullanılmasının sağlanması,
- Finansman maliyetlerinin düşürülmesi,
- Uzun vadeli yabancı sermaye akışının sağlanması,
- Etkin ve adil bir yönetim kurulu yapısının tesisi,
- Kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarının şirketlerce benimsenmesi,
- Gerek işletmenin paydaşlarla ve kamuoyu ile gerekse paydaşların paydaşlarla bilgi alışverişinin sağlanması,
- Kurumsal risk yönetimi süreçleri ile işletmenin sürekliliğine katkı sağlanması.

Kurumsal yönetim uygulamalarının aynı zamanda pay sahipleri, diğer paydaşlar, yöneticiler ve yönetim kurulu arasında dengeyi sağlayıcı önemli unsurlardan biri olduğu unutulmamalıdır.

## **2.5. KURUMSAL YÖNETİMİN ÖNEMİNİ ARTIRAN GELİŞMELER**

Kurumsal yönetimin önemini arttıran gelişmeler: 1980'li yıllarda hız kazanan finansal küreselleşme, özellikle 1990'lı yıllarda dünya gündemini meşgul eden finansal krizler, 2000'li yılların başından itibaren ardı ardına yaşanan şirket iflasları, finansal küreselleşme ile gündeme gelerek her geçen gün önemi artan kurumsal yatırımcılar, ortadan kalkınan ülke sınırlarıyla işletmelerin daha önemli boyutlarda karşı karşıya oldukları rekabet faktörü ve finansal krizlerin ardından gündeme gelen özelleştirme politikaları olarak özetlenebilir (Aktan, 2013: 8-9; Çatıkkaş, 2013: 4-5).

### **2.5.1. Finansal Küreselleşme**

1980'li yıllardan itibaren gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere benimsenen serbestleşme politikaları ile birlikte uluslararası sermaye hareketleri hız kazanmaya başlamış, sermayenin ülkeler arası dolaşımının yaygınlaşması kurumsal yönetim kavramının önemini artmasını sağlamıştır. Gelişmiş ekonomiler için zaten var olan uluslararası sermaye hareketleri gelişmekte olan ülkelerinde sisteme katılımı ile önemli boyutlara ulaşmıştır. Finansal küreselleşme gelişmekte olan ülkelerin finansal sistemlerini geliştirebilmeleri açısından önemli olmanın yanı sıra finansal krizlerin ülke ekonomilerine etkileri açısından dikkat edilmesi gereken bir kavramdır. Tüm bu gelişmelerle birlikte uluslararası yatırımcıların yatırımlarını koruma istekleri ve kurumsal yönetimin finansal piyasalara olan güvenin tesisinde önemli bir faktör olması kurumsal yönetim kavramının gerek işletmeler gerekse ülkeler açısından önemini artırmıştır (Aktan, 2013: 8-9; Çatıkkaş, 2013: 4-5).

### **2.5.2. Finansal Krizler**

1997 yılında Doğu Asya'da başlayarak tüm dünyaya yayılan Asya Finansal Krizi kurumsal yönetimin önemini artmasına neden olan gelişmelerden biridir. Krizin ardından krize neden olan faktörler ve bu gibi krizlerin tekrar yaşanmaması en azından tekrar yaşanması halinde etkilerinin nasıl hafifletilebileceği konularında hararetli tartışmalar yapılmıştır. Krizden en çok etkilenen ülke olan Güney Kore'nin krizin ardından kurumsal yönetim anlayışı çerçevesinde önemli adımlar atarak ülke ekonomilerinde kısa sürede ciddi boyutlarda iyileştirmeler yapması kurumsal yönetimin makro etkileri açısından önemli bir örnektir. Finansal krizler yatırımcıların piyasalara olan güvenini düşürmekte dolayısıyla kurumsal yönetimin özellikle hissedarlar ve diğer pay sahiplerine yönelik düzenlemelerinin önemini bir kez daha vurgulamaktadır (Aktan, 2013: 8-9; Çatıkkaş, 2013: 4-5).

### **2.5.3. Şirket İflasları**

2000'li yılların başında ABD'de meydana gelen Enron, Global Crossing, WorldCom gibi şirketlerin iflasları ile tecrübe edilen olumsuz gelişmeler başta ABD olmak üzere şirket iflaslarından doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen bütün ülkelerde ileride yaşanabilecek bu gibi sorunların mahiyetinin farkına varılmasını sağlamıştır.

İflasların ardından şirketlerin yanlış yönetimine bağlı problemlere ve denetim sürecindeki zafiyetlere çözüm arayışları sürecinde kurumsal yönetim önemini artıran bir kavram olmuştur. Gelişmelerin ardından hemen her ülke kurumsal yönetim alanında detaylı çalışma ve düzenlemeler yapma yoluna gitmişlerdir. Zira söz konusu şirketlerin iflasında kurumsal yönetim anlayışının yerleşmemiş olması önemli bir etken olarak gündeme gelmiştir (Aktan, 2013: 8-9; Çatıkkaş, 2013: 4-5).

#### **2.5.4. Kurumsal Yatırımcılar**

Küçük tasarruf sahiplerinin tasarrufları aracılığı ile portföy oluşturarak yüksek getiri beklenen alanlara yatırım yapan kurumsal yatırımcılar (sosyal güvenlik kurumları, sigorta şirketleri) sermaye piyasalarının gelişiminde önemli aktörlerdendir. Dünya genelinde yapılan yatırımlarda kurumsal yatırımcıların payının her geçen gün artması geçmişte şirket yönetimlerinde pasif ve sadece kısa vadeli kar odaklı bir yaklaşım benimseyen kurumsal yatırımcıların giderek yönetimde daha aktif, sorgulayan ve uzun vadeli bir yapıya bürünmesini de beraberinde getirmiştir. Kurumsal yatırımcıların sürdürülebilir getiri ve uzun vadeli performans beklentileri işletmelerin yönetim yapısında iyileştirmeleri zorunlu kılmıştır. Tüm bu gelişmeler kurumsal yönetimin önemini artıran etkenlerden biri olmuştur (Aktan, 2013: 8-9; Çatıkkaş, 2013: 4-5).

#### **2.5.5. Rekabet Faktörü**

Finansal küreselleşme ile birlikte rekabet kavramının çerçevesi de değişmiştir. Hızla değişen şartlarla birlikte işletmeler ülke içinden rakiplerin yanı sıra ülke dışından rakipleriyle de yarışmak durumunda kalmışlardır. Ekonomik, sosyal ve teknolojik alanda meydana gelen değişimler ve işletmelerin değişen bu iklim içerisinde yer bulabilmeleri sürekli değişim ve gelişimi zorunlu kılmıştır. Ayrıca işletmelerin, verimlilik, süreklilik, finansman ve yabancı yatırımcılar konularında bir adım öteye geçebilme çabaları kurumsal yönetime dikkat çekmiş ve dolayısıyla rekabet olgusu kurumsal yönetimin önemini artıran faktörlerden biri olmuştur. Kurumsal yönetim uygulamalarının böylesi bir rekabet ortamında işletmelerin amaçlarına ulaşmasında önemli bir faktör olduğu unutulmamalıdır (Aktan, 2013: 8-9; Çatıkkaş, 2013: 4-5).



### 2.5.6. Özelleştirme Politikaları

Özellikle 1970 dünya mali krizinden sonra İngiltere ile başlayıp ABD ve ardından tüm dünyada yaygınlaşan özelleştirme mantığı kurumsal yönetimin önem kazanmasında etkili olan faktörlerden biridir. Krizin ardından kamu iktisadi teşebbüslerinin suçlanması sonucu kamuya ait ekonomik birimler özel sektöre devredilmeye başlanmıştır. Ülkemizde de 1980 yılında gündeme gelen özelleştirme politikaları ilerleyen yıllarda ara ara devam etmiştir. Özelleştirme politikaları kamuya ait kurumların devrinde avantaj sağlaması nedeniyle dolaylı da olsa kurumsal yönetim kavramının önem kazanmasında etkili olmuştur (Aktan, 2013: 8-9; Çatıkkaş, 2013: 4-5).

### 2.6. OECD KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ

OECD tarafından 1999 yılında geliştirilen kurumsal yönetim ilkeleri zaman içerisinde yaşanan değişim ve gelişimlerle birlikte ilk olarak 2004 sonrasında 2015 yılında güncellenmiştir.

1999 yılında yayınlanan kurumsal yönetim ilkeleri “Hissedarların Hakları”, “Hissedarların Adil Muamele Görmesi”, “Kurumsal Yönetimde Doğrudan Çıkar Sahiplerinin Rolü”, “Kamuoyuna Açıklama Yapma ve Şeffaflık” ve “Yönetim Kurulunun Sorumlulukları” olmak üzere beş bölümden oluşmaktadır.

2004 yılında güncellenen kurumsal yönetim ilkeleri 1999 yılında yayınlanan ilkelere “Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi” bölümü eklenerek “Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi”, “Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri”, “Hissedarların Adil Muamele Görmesi”, “Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü”, “Kamuya Duyuru Yapma ve Şeffaflık” ve “Yönetim Kurulunun Sorumlulukları” olmak üzere altı bölümden oluşmaktadır.

2015 yılında detaylı şekilde güncellenen kurumsal yönetim ilkeleri ise;

- Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi İçin Temellerin Sağlanması,
- Pay Sahiplerinin Hakları, Adil Muamele Görmeleri ve Temel Ortaklık İşlevleri,
- Kurumsal Yatırımcılar, Pay Senedi Piyasaları ve Diğer Aracılar,
- Kurumsal Yönetimde Menfaat Sahiplerinin Rolü,
- Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık ve
- Yönetim Kurulunun Sorumlulukları

olmak üzere altı bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde genel olarak; kurumsal yönetim uygulamaları için tek bir model yaklaşımının benimsenemeyeceği, kurumsal yönetim uygulamalarının ülkede yerleşik mevzuat ve düzenlemelere göre şekil alması gerektiği, düzenlemelerde farklı ülkeler hatta aynı ülke içerisinde farklı sektörler için ülke ve sektörün genel geçer iş görme prensipleri doğrultusunda esneklik payının bırakılması gerektiği, şirketlerin kamu sektörü ile sürekli etkileşim içerisinde bulunmasının uygulamaların işlerliği bakımından önemli olduğu tüm bunların yanında yapılan düzenlemelerin girişimcilik ruhuna zarar vermeyecek biçimde olması gerektiği ifade edilmiştir (G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2015: 14-17).

Pay Sahiplerinin Hakları ve Adil Muamele Görmeleri ile Temel Ortaklık İşlevleri başlıklı bu bölümde ele alınan konular özet olarak; pay senedi yatırımcılarının yatırım miktarlarıyla sınırlı olmak kaydıyla şirkette sorumluluklarının bulunmasının yanı sıra kar payı alma, şirket faaliyetleri ile ilgili bilgi alma, genel kurula katılma ve oy kullanma hakkı gibi temel haklarının bulunduğu, yatırımcı haklarının güvenceye alınmasının sermaye piyasaların gelişimi için önemli bir faktör olduğu, şirketlerde iç ve dış yatırımcıların eşit muamele görmeleri gerektiği, ülkelerin hukuki düzenlemelerinin azınlık haklarının korunması için yeterli olması gerektiği şeklindedir (G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2015: 21-30).

Kurumsal Yatırımcılar, Pay Senedi Piyasaları ve Diğer Aracılar başlıklı üçüncü bölüm 2015 yılı revizyonu ile OECD Kurumsal Yönetim İlkelerine eklenmiştir. Bu bölümde; kurumsal yatırımcıların yatırım miktarlarının önemli miktarda artması nedeniyle ayrıca ele alınması gereken bir konu olduğu, kurumsal yatırımcıların kurumsal yönetim faaliyetlerinde bulunma konusunda çeşitlilik gösterdiği, kurumsal yatırımcıların kurumsal yönetime ilişkin politikalarını açıklamalarının bu anlamda gerekli olduğuna değinilmektedir (G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2015: 32-36).

Kurumsal Yönetimde Menfaat Sahiplerinin Rolü başlıklı bu bölümde; şirketlerin düşük maliyetle sermaye temininin sağlanması için gerekli yolların bulunmasının önemli olduğuna, şirketlerin rekabet şartları içerisinde başarısının işletme ile ilgili bütün ilgililerin ortak çalışmalarının bir sonucu olduğuna, menfaat sahiplerinin

öneminin şirketlerce iyice anlaşılması gereken bir konu olduğuna, menfaat sahiplerinin çıkarlarının korunarak uzun vadeli başarının yakalanmasındaki önemine dikkat çekilmiştir (G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2015: 37-40).

Beşinci bölümde kamuyu aydınlatma ve şeffaflık kapsamında yapılan açıklamaların piyasaların talepleri doğrultusunda farklı ülkelerde farklı periyotlarda yapıldığına, yapılan açıklamaların zamanlılığının önemli olduğuna, bilgilendirmenin tüm paydaşlara adil biçimde yapılması gerektiğine ve açıklamaların şirketlere yüksek maliyet getirmemesi gerektiğine değinilmiştir. Aynı zamanda yatırımcıların yanlış yönlendirilmesinin önüne geçilebilmesi için açıklanmayan bilgilerin adil rekabete zarar vermemesi gerektiği, önemli bilgi kavramı ve şirketlerin güçlü bir açıklama politikasını benimsemelerinin pay sahiplerinin haklarının kullanımında ve korunmasındaki önemi açıklanmıştır. Son olarak şeffaflığı temin eden açıklamaların sermaye piyasalarına olan güveni sağlaması nedeniyle sermaye akışını artırdığı ve dolayısıyla ülke ekonomisine katkı sağladığı ifade edilmiştir (G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2015: 42-50).

Yönetim Kurulunun Sorumlulukları başlıklı son bölümde; yönetim kurulu yapıları ve yönetim kurulu uygulamalarının ülkeden ülkeye değişiklik gösterdiğine, bazı ülkelere iki kademeli yönetim kurulu yapısının benimsendiğine ve yönetim kurulunun şirketin stratejik kararlarının yanı sıra çıkar grupları arasında çıkar çatışmalarının önlenmesi ve pay sahipleri için yeterli getiriyi sağlamada sorumluluklarının bulunduğu değinilmiştir. Bunların yanında, yönetim kurulunun tarafsızlık, risk yönetim sistemleri ve kanunlar karşısındaki yükümlülüklerine, yönetim kurulunun faaliyetlerini icra ederken şirketle ilgili tüm grupların beklentilerini karşılamakla ve adil davranmakla yükümlü olduğuna değinilmiştir (G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2015: 52-62).

## **2.7. DÜNYADA KURUMSAL YÖNETİM**

Dünyada kurumsal yönetime ilişkin gerçekleştirilen reformların birçoğunda uygulamaya yönelik kodlar geliştirmek veya kurumsal yönetim için en iyi uygulama rehberleri yayınlamak hedef alınmıştır. Söz konusu bu çalışmalarla uygulayıcıların “gönüllü uyumu” esas alınmış ve kurumların kurumsal yönetim uygulamaları hakkında kamuya detaylı açıklamalarda bulunmaları istenilmiştir. Kurumsal yönetim; hisse

sahipleriyle ilişkiler, karar alma ve denetim süreçlerinin rasyonalizasyonu ve derinleşen mali piyasalarda değişik finansman yöntemlerini kullanabilme yeteneği gibi avantajlarla öncelikle büyük şirketlerin yapılarını ve işleyişlerini belirleyen bir olgu olarak dünyada büyük önem kazanmıştır (Toraman ve Abdioğlu, 2008: 97). Kurumsal yönetim uygulamaları, ülkede geçerli olan sermaye piyasası düzenlemeleri, şirketler hukuku, muhasebe ve denetim standartları, iflas hukuku, yasal yaptırımlar ve şirketlerin başka şirketler tarafından ele geçirilme uygulamalarının varlığı tarafından desteklenmekte ve bunlara bağlı olarak belirlenmektedir. Son yıllarda mevzuatını, kurumsal yönetim uygulamaları çerçevesinde yeniden gözden geçirmeyen ülke yok denecek kadar azdır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005: 82-83). Gelişmiş ekonomiler de dahil olmak üzere pek çok ülke kurumsal yönetime ilişkin, mevcut düzenlemelerini gözden geçirmiş ya da geçirmektedir. ABD’de yaşanan skandallar sonucunda, ülkedeki kurumsal yönetim uygulamalarını iyileştirmek amacıyla son derece radikal hükümler içeren yeni bir kanun yürürlüğe konulmuştur. Benzer şekilde Almanya kurumsal yönetim ilkelerini yasalılaştırarak uygulanmasını zorunlu hale getirmiş, Japonya şirketler hukukunu gözden geçirerek tamamen yenilemiş ve iyileştirmiş, Rusya da kurumsal yönetim ilkelerini kamuya açıklamıştır. Bu örneklerin sayısını arttırmak mümkündür. Birçok ülke ise yürürlükte olan mevzuatını, en iyi kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde yeniden şekillendirmektedir (Acar vd, 2012: 120).

### **2.7.1. ABD’de Kurumsal Yönetim**

ABD sermaye piyasaları, 2001 yılında ve sonrasında büyük şirket iflaslarına sahne olmuştur. Enron, Worldcom, Global Crossing ve daha birçok şirkette yapılan muhasebe usulsüzlükleri ortaya çıkmıştır. Halka açık olan bu şirketlerin iflasları, piyasaları derinden sarsmıştır; hisse senetlerinin fiyatlarında (%99’a varan oranlarda) yaşanan düşüşler yatırımcıların zarar görmesine neden olmuştur. Meydana gelen muhasebe skandalları sonrasında güven kaybına uğrayan yalnızca hisseleri borsalarda işlem gören şirketler değil, bu şirketlerin hesaplarını inceleyen bağımsız denetim şirketleri de olmuştur (Özkul, 2003: 1).

Yaşanan bu gelişmeler Amerikan Ekonomisi’ni etkilemekle kalmamış ve gelişmekte olan birçok ekonomiye darbe vurmuştur. Yaşanan bu gelişmeler ışığında Amerikan yönetimi 2002 yılında kamuoyunun sermaye piyasalarına olan güvenini

yeniden sağlamak amacıyla ve ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu'nun muadili olan SEC aracılığıyla Sarbanes Oxley Kanunu'nu (SOX) çıkarmıştır (Çatıkkaş vd, 2012: 35).

Sarbanes Oxley Kanunu, halka açık şirketlerin muhasebe hizmetlerinin, finansal raporların ve bağımsız denetimin kalitesinin artırılması ve piyasada güvenin ve saydamlığın sağlanması amacıyla, şirketlerin denetim komitelerine ilişkin hükümler getiren ilk yasal düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yasa, işletmelerin ve ülkelerin uluslararası sermaye hareketlerinden daha fazla yararlanılmasını sağlamakta önemli rol oynayan kurumsal yönetim ilkelerinin de alt yapısını oluşturmuştur. Sarbanes Oxley Kanunu aynı zamanda, yöneticilerin vekalet sorunu konusunda da çözümler sunarak, çıkar çatışmalarının önüne geçmeyi de hedeflemiştir (Yazıcı ve Yanık, 2010: 4).

Bu düzenlemeler sonrasında ABD işletmeleri, kurumsal yönetim ilkelerini uygulamak açısından önemli mesafe kat ederek, uluslararası karşılaştırmalarda ilk defa İngiltere ve Kanada işletmelerinin önüne geçmişlerdir. Kurumsal yönetim anlayışı çerçevesinde değerlendirildiğinde, Sarbanes Oxley Kanunu'nda kurumsal yönetime ilişkin katkıları şu şekildedir (Cengiz, 2013: 411-412);

- Denetim komitesine verilen önemin artması,
- Kamunun eş zamanlı aydınlatılmasına ilişkin öneriler,
- Finansal analiz neticesinde yatırımcı ile analizci arasında çıkabilecek çıkar çatışmalarına yönelik düzenlemeler,
- Periyodik raporlarla kamuya açıklanacak yükümlülüklerin artırılması,
- Denetçilerin bağımsızlığının sağlanması,
- Kurumsal yönetim uygulamalarının açıklanması yönündeki yaptırımlara,
- Doğrudan kurumsal yönetimin yapılandırılmasına ilişkin daha katı bir yaklaşım getirilmesi,
- Şirketlerde kıdemli finans yöneticileri için bir işletme içi Etik Yasası "Code of Ethics" çıkarmak ve adapte etmek zorunluluğu,
- Yöneticilere işletme fonlarından şahsi kredi verilmesine izin verilmemesi.

Sarbanes Oxley Kanunu, ABD'de faaliyet gösteren halka açık şirketler açısından kurumsal yönetime ve kamunun aydınlatılmasına ilişkin çitayı oldukça yükseltmiştir. Pek çok şirket gönüllü olarak kanunun emredici olmayan hükümlerini yerine

getirmektedir. Kanunda yer alan düzenlemelerin uygulanması, şirket içi kontrolü ve yönetimi daha etkili hale getirmektedir. Yine kanun düzenlemelerinin gerektiği şekilde uygulanması, şirketlerin daha etkili bir kurumsal yönetime sahip olmalarını sağladığından, yatırımcılar bu şirketlerin menkul kıymetlerine daha fazla itibar etmekte ve bu şirketleri bir şekilde ödüllendirmektedir. Kısa vadede şirketlere Kanun'un getirdiği mali külfetler uzun dönemde bu şirketlere daha yüksek fayda olarak geri dönmektedir (Çatıkkaş, 2013: 11).

### **2.7.2. İngiltere'de Kurumsal Yönetim**

Kurumsal yönetim reformlarının modern sürecinin, 1991 yılında İngiltere'de Cadbury komitesinin oluşturulmasıyla başladığı söylenebilir. Bu komite tarafından 1992 yılında İngiltere'de, kurumsal yönetim uygulamalarını şekillendirmek ve kurumsal yönetim sistemini açığa kavuşturmak için Cadbury Raporu yayınlanmıştır (Çarıkçı vd, 2009: 53).

Rapor; 1980'li yıllarda piyasalarda yaşanan işletme hisselerinin ani yükselişi ve değer kaybı problemine çözüm bulmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu raporla, yatırımcıların korunması yönünde sıkı tedbirler getirilmiş, yönetime yardımcı olacak en iyi uygulamalar konusunda tavsiyelerde bulunulmuş, borsaya kote işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine uygunlukları kontrol edilmiştir. İngiltere ve daha sonra Kanada, kurumsal yönetim konusunu güvenceye almış ve bir standart oturtmuştur. İngiltere'de menkul kıymet piyasalarında işlem gören işletmeler, yıllık raporlarında Cadbury Komitesi raporunda yer alan kurumsal yönetim ilkelerine uyup uymadıklarını belirtmek zorundadırlar. En önemli kurumsal yönetim düzenlemelerinde görüldüğü gibi Cadbury ilkelerinde de, kurumsal yönetim, faaliyetlere ve yönetim kurulunun yapısına odaklanmaktadır. Cadbury komitesinin amacı; finansal raporlama ve denetim sürecinde güven unsurunun esas kılınarak, kurumsal yönetim anlayışının güçlendirilmesidir. Yayınlanan rapor; yönetim kurulunun ve yöneticilerin sorumluluklarına, hissedarların haklarına ve sorumluluklarına ve denetçilerin rollerine ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Kurumsal yönetim, hissedarlar, yöneticiler ve yönetim unsurlarından oluşan üçayaklı bir sacayağı gibidir. Bu yapı, yasal ve uygulamaya dönük olarak büyük bir ilgi çekmektedir (Cengiz, 2013: 413). Raporda kurumsal yönetim, şirketlerin kontrol edildiği ve yönlendirildiği bir sistem olarak tanımlanmıştır. Cadbury raporunun

yayınlanmasından sonra finansal piyasalarda yaşanan gelişmeler kurumsal yönetim alanındaki çalışmalara hız kazandırmıştır (Tüm, 2013: 94-95).

Cadbury Raporu'nu takiben, 1995 yılında anonim şirket tepe yöneticilerinin ücretlendirilmesine ilişkin "Greenbury Raporu" ve 1998 yılında da, Yönetim Kurulu üyelerinin sorumluluklarını genişleten, "Hampel Raporu" yayımlanmıştır. Hampel Raporu, esas itibarıyla, Cadbury Raporu'nun tüm ana hatlarını daha da kuvvetlendirmiştir. 1998 yılında, daha önce yayımlanmış bu üç rapor esas alan yeni bir kod (Combined Code) hazırlanmıştır. 2003 yılında, bu kod gözden geçirilmiş ve burada yer alan önerilere uyum sağlanması, Londra Menkul Kıymetler Borsasına kote şirketler için zorunlu hale getirilmiştir (Saldanlı, 2012: 141).

### **2.7.3. AB Ülkelerinde Kurumsal Yönetim**

AB ülkelerinin aldığı karar uyarınca gelecek yıllar içerisinde öncelikli konular arasında iş etiği, sosyal sorumluluk ve kurumsal yönetim konuları gelmektedir. Ancak Avrupa Birliği ülkelerinde kurumsal yönetim kuralları konusunda birlik ve uyumdaki gelişme oldukça sınırlı kalmıştır. Çünkü kurumsal yönetim ilkeleri ülkeden ülkeye sahip olunan ekonomik, sosyal ve kültürel şartlara göre oldukça farklılık gösterebilmektedir. Ayrıca AB ülkelerinde kurumsal yönetim ilkelerine yönelik bir çok rapor veya ilke geliştirilse de, bugün tartışılan anlamda kurumsal yönetim kavramı ilk olarak, İngiltere'de Sir Adrian Cadbury başkanlığındaki bir komite tarafından hazırlanan ve kısaca "Cadbury Raporu" olarak da adlandırılan 1992 tarihli rapor ile tartışılmaya başlanmıştır. Bu raporun yayınlanması ile birlikte bu alanda yapılan tartışma ve çalışmalar büyük bir ivme kazanmıştır (Cengiz, 2013: 413-414).

Fransa'da Societe Generale, genel direktörü ve başkanı Marc Vienot liderliğinde hazırlanan kurumsal yönetim raporları, 1995 ve 1996 da, Vienot I. ve II. Raporları olarak yürürlüğe girmiştir. AB komisyonu, ayrı bir ilkeler rehberi geliştirmeyip, OECD tarafından geliştirilen, Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni rehber olarak referans göstermektedir. 1998 yılında da Hollanda'da Peters Raporu hazırlandı. Bu rapor; Amsterdam Borsası tarafından ikili yönetim kurulunun oluşumu ve fonksiyonları için ilkeler hazırladı. Ayrıca raporda yaptırım olmayıp sadece gönüllülük esasına dayalıdır. Diğer yandan, genel kabul gören yaklaşımlar çerçevesinde kurumsal yönetim ilkeleri;

şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk olmak üzere dört ana ilkeden oluşmaktadır (Cengiz, 2013: 414).

#### **2.7.4. Türkiye’de Kurumsal Yönetim**

Ülkemizde ise gelişmiş ekonomilere nazaran daha geç bir uyanış olmakla birlikte 21’inci yüzyılın başından itibaren düzenleyici otoriteler ve kanun koyucular, ticaret ve sermaye piyasası hukukunun çehresini değiştirecek nitelikte adımlar atmış ve “kurumsal yönetim” kavramını temel bir hukuki değer olarak merkeze almıştır (Altan, 2013: 55). Türkiye’de kurumsal yönetim alanında yapılan düzenlemeler genel olarak OECD Kurumsal Yönetim ilkeleri paralelinde şekillenmiş olup; 2002 yılında Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği tarafından oluşturulan Kurumsal Yönetim Çalışma Grubunca yayınlanan Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu, 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlandıktan sonra ilk olarak 2005, sonrasında 2014 yılında güncellenen Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim Tebliği, 2006 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayınlanan Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ve 14.02.2011 ve 27846 Nolu Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak özetlenebilir. Bunların dışında 2003 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği’nin kurulması ve 31.08.2007 tarihinden itibaren hesaplanmasına başlanılan Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY)’nin oluşturulması da kurumsal yönetim alanında önemli gelişmeler arasında gösterilebilir.

##### **2.7.4.1. Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği ve Kurumsal Yönetim**

Türkiye’de kurumsal yönetim alanında ilk çalışmalar Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği tarafından yapılmıştır. Yapılan çalışmalar OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri ışığında başlamıştır. Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu tarafından yürütülen çalışmalar sonucunda 2002 Aralık ayında “Kurumsal Yönetim En iyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi” adlı rapor yayınlanmıştır. Yayın Türkiye’de kurumsal yönetime ilişkin bir farkındalık yaratmak amacıyla hazırlanmıştır. Söz konusu rapor on beş ana başlıktan meydana gelmektedir (TÜSİAD, 2002: 9-30).



Raporda kurumsal yönetim tanımlanarak kurumsal yönetim ilkeleri sıralanmış, kurumsal yönetimin tarihi ve dünyadaki gelişiminden bahsedilmiştir. Son olarak kurumsal yönetimin ülkemiz için önemine değinilerek detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Genel anlamda yönetim kurulunun şirketlerdeki en stratejik karar alma organı olduğu, yönetim kuruluna ilişkin sorumluluklar, yönetim kurulu üyelerinin sahip olmaları gereken kriterler, bağımsız üyelerin yönetim kurulundaki önemi, bağımsız üyelerin yönetim kurulu içerisindeki oranı ve bağımsızlıklarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bunların yanı sıra yönetim kurulu üyelerinin seçimi ve kurumsal yönetim komitesinin işlevinden, yönetim kurulu başkanı ve şirket yöneticisinin görevlerinin ayırımına ilişkin önemden, yönetim kurulu başkanının sorumluluklarından, yönetim kurulu üye sayısı ve karar alma şekli, yönetim kurulu üyelerinin görev sürelerinden ve toplantı usullerinden, yönetim kurulu üyelerinin yeniden seçilme ve emeklilik hallerinden, ücret ve prim politikalarından, yönetim kurulu başkanı ve yönetici performanslarından, hissedarlar, yatırımcılar, basın ve müşterilerle olan ilişkileri, yönetim kurulunca oluşturulan komiteler ve bunların nitelikleri ve göz önünde bulundurulması gereken diğer hususlardan bahsedilmiştir. Son olarak raporun OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri ile karşılaştırması yapılarak, TÜSİAD Kurumsal Yönetim Çalışma Grubundan bahsedilmiştir (TÜSİAD, 2002: 9-30).

#### **2.7.4.2. Sermaye Piyasası Kurulu ve Kurumsal Yönetim**

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 2003 yılında yayınlanan Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim Tebliği'nde OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri esas alınmış olup, dünyada ve ülkemizde meydana gelen değişim ve gelişimler doğrultusunda ilk olarak 2005 yılında sonrasında uzun bir aradan sonra 2014 yılında güncellenmiştir. İlkelerin hazırlanmasında birçok ülkenin düzenlemeleri incelenmiş, başta OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri olmak üzere dünyada benimsenmiş ve tavsiye edilen genel esaslar "uygula, uygulamıyorsan açıkla" prensibi ile hayata geçirilmiştir (<http://tkyd.org/tr/sss-spk-kurumsal-yonetim-ilkeleri-nedir.html>, 06.12.2016).

Sermaye Piyasası Kurulundan Kurumsal Yönetim Tebliği (II.17.1) 3 Ocak 2014 günü 28871 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Tebliğin amacı ve kapsamı, ortaklıklar tarafından uygulanacak kurumsal yönetim ilkeleri ve ilişkili taraf işlemlerine ilişkin usul ve esasları belirlemektir (SPK Kurumsal Yönetim

Tebliğ, II-17.1, Madde:1). Tebliğ genel çerçevede payları borsada işlem gören halka açık ortaklıkları kapsamı altına almaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1) ekinde yer alan Kurumsal Yönetim İlkeleri “Pay Sahipleri”, “Kamuoyunu Aydınlatma ve Şeffaflık”, “Menfaat Sahipleri” ve “Yönetim Kurulu” olmak üzere dört ana başlıktan oluşmaktadır.

Pay Sahipleri başlıklı birinci bölümde pay sahipliği haklarının kullanımına, pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme haklarına, genel kurula katılım ve oy verme haklarına, azınlıklara ilişkin haklara ve kar dağıtım politikalarına ilişkin ayrıntılı ifadeler yer almaktadır.

Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık başlıklı ikinci bölümde ortaklığın kurumsal internet sitesinde yer alması gereken bilgi ve belgelerin yanı sıra yönetim kurulunca hazırlanıp kamuoyuna sunulacak faaliyet raporlarıyla ilgili ayrıntılara yer verilmiştir.

Menfaat Sahipleri başlıklı üçüncü bölümde ise menfaat sahiplerinin haklarının korunması ve şirket yönetimine katılımının desteklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca işe alım ve kariyer planlamalarında adil bir yaklaşımın belirlenmesi, yönetici görev değişikliği durumları için halefiyet planlaması yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu bölümde çalışanlar, müşteriler ve tedarikçilerle ilişkilere dair düzenlemelerin yanı sıra etik düzenlemeler ve sosyal sorumluluğa ilişkin ifadeler yer almaktadır.

Yönetim Kurulu başlıklı son bölümde ise, yönetim kurulunun işlevi, sorumlulukları, görevleri ve yapısı detaylı olarak ele alınmıştır. Bölümde ayrıca yönetim kurulu toplantıları ve yönetim kurulu bünyesinde oluşturulan komiteler ve yönetim kurulu üyeleri ve yöneticilerin mali haklarına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

#### **2.7.4.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Kurumsal Yönetim**

2006 yılında yayınlanan 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ülkemizde kurumsal yönetim kavramının yer bulduğu düzenlemelerden bir tanesidir. Kanunun Kurumsal Yönetim başlıklı üçüncü kısmı “Yönetim”, “İç Sistemler” “Yetkili Kuruluşlar” ve

“Finansal Raporlama” olmak üzere dört bölümden meydana gelmektedir (BDDK, 2006: 35-59).

Yönetim başlıklı birinci bölümde; kurumsal yönetime ilişkin yapı ve süreçlerin Sermaye Piyasası Kurulu ile kuruluş birliklerinin de görüşü alınarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunca belirleneceği ifade edilmiştir. Bölümde yönetim kurulu, denetim komitesi, genel müdür ve yardımcıları, çalışma ve imza yetkisi yasağı, yemin ve mal beyanı, karar defteri konularında detaylı ifadeler yer almaktadır. İç Sistemler başlıklı ikinci bölümde; iç sistemlere ilişkin yükümlülükler, iç kontrol sistemi, risk yönetimi sistemi ve iç denetim sistemleri ele alınmıştır. Yetkili Kuruluşlar başlıklı üçüncü bölümde; bağımsız denetim kuruluşları, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları, destek hizmeti kuruluşları ve sorumluluk sigortası konuları ele alınmıştır. Finansal Raporlama başlıklı son bölümde ise; muhasebe ve raporlama sistemi, konsolide finansal raporlar, finansal raporların imzalanması, sunulması, ilanı ve denetimi, yıllık faaliyet raporu, sorumluluk ve belgelerin saklanması ile ilgili hükümler yer bulmuştur (BDDK, 2006: 35-59).

5411 Sayılı Bankacılık Kanununun 22 ve 93’üncü maddelerine dayanılarak hazırlanan ve 1 Kasım 2006 Tarih ve 2633 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ise diğer bir düzenlemedir. Yönetmelikte yedi ilke yer almaktadır. Bunlar (BDDK, 2006):

- İlke 1- Banka içerisinde kurumsal değerler ve stratejik hedefler oluşturulmalıdır.
- İlke 2- Banka içinde yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmeli ve uygulanmalıdır.
- İlke 3- Yönetim kurulu üyeleri, görevlerini etkin bir şekilde yerine getirecek nitelikleri haiz ve kurumsal yönetimde üstlenmiş oldukları rolün bilincinde olmalı ve banka faaliyetleri hakkında bağımsız değerlendirme yapabilmelidir.
- İlke 4- Üst düzey yönetim, görevlerini etkin bir şekilde yerine getirecek nitelikleri haiz ve kurumsal yönetimde üstlenmiş oldukları rolün bilincinde olmalıdır.
- İlke 5- Bankanın müfettişleri ile bağımsız denetim elemanlarının çalışmalarından etkin olarak yararlanılmalıdır.

İlke 6- Ücret politikalarının bankanın etik değerleri, stratejik hedefleri ve iç dengeleri ile uyumu sağlanmalıdır.

İlke 7- Kurumsal yönetimde şeffaflık sağlanmalıdır.

Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik dışında BDDK tarafından kurumsal yönetime ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır (BDDK, 2009: 20).

- Bankaların İç Sistemleri ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik
- Bankaların Üst Yönetimine Atanacakların Bildirimi, Yemin ve Mal Beyanında Bulunulması ve Karar Defterlerinin Tutulmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

#### **2.7.4.4. Borsa İstanbul ve Kurumsal Yönetim**

Ülkemizde kurumsal yönetim ile ilgili gelişmelerden biri de BIST Kurumsal Yönetim Endeksi'nin (XKURY) oluşturulmasıdır.

BIST Kurumsal Yönetim Endeksi, payları Borsa İstanbul pazarlarında (Yakın İzleme Pazarı ve C ve D listeleri hariç) işlem gören ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu 10 üzerinden en az 7, her bir ana başlık itibarıyla 10 üzerinden en az 6,5 olan şirketlerin fiyat ve getiri performansının ölçülmesi amacıyla oluşturulmuştur. Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum notu, SPK tarafından belirlenmiş derecelendirme kuruluşları listesinde bulunan derecelendirme kuruluşlarınca, şirketin tüm kurumsal yönetim ilkelerine uyumuna ilişkin yapılan değerlendirme sonucunda verilmektedir. Kurumsal Yönetim Endeksi'nin hesaplanmasına 31.08.2007 tarihinde başlanmış olup, endeksin başlangıç değeri 48.082,17'dir. BIST Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki şirketlerin derecelendirme notlarına, şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Platformu'ndaki açıklamalarından ulaşılabilmektedir (<http://www.borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/kurumsal-yonetim-endeksi>, 22.12.2015).

#### 2.7.4.5. 6102 Sayılı TTK ve Kurumsal Yönetim

Bilindiği üzere 1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe girmiş olan ve 50 yıldır ticari ve ekonomik yaşama ilişkin hukuki ilişkilerin önemli bir bölümünü düzenleyen 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK), gerek uluslararası ekonomik ve ticari ilişkilerin gelişmesi gerekse Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanmasının zorlayıcı etkisiyle, değiştirilmesi ihtiyacı doğmuştur (Cömert, 2008: 24). Yaşanan gelişmeler doğrultusunda 1999 yılında Adalet Bakanlığı'nca oluşturulan bir komisyonun hazırladığı kapsamlı çalışma sonucunda ortaya çıkan taslak 13 Ocak 2011 tarih ve 6102 sayılı kanunla TBMM tarafından kabul edilmiştir (Arıkan, 2010: 7). Ancak, henüz TTK yürürlüğe girmeden, 26 Haziran 2012 tarihinde kabul edildikten sonra 30 Haziran 2012 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6335 Sayılı “Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile söz konusu kanunda değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikten kısa bir süre sonra iki yeni değişiklik daha yapılmıştır. Bu değişiklikler, 12.07.2012 tarihli 18351 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6353 Sayılı “Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ve 11.04.2013 tarih ve 28615 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6455 Sayılı “Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’dur. Bu son iki değişiklik, 6102 Sayılı Kanun’da bağımsız denetime tabi olacak şirketler ve bağımsız denetçi olarak görev alabilecekler ile ilgili bazı önemli değişiklikler yapmıştır (Çıtak ve Selvi, 2013:145).

Öncelikli olarak, TTK'nun şirketlere iş ahlakı açısından yeni bir düzen getirmeye çalıştığı görülmektedir. Haksız rekabet ve bağlantılı durumlar tanımlanmış (Madde 54), dürüstlük kuralına aykırı davranışlar, ticari uygulamalar sıralanarak (Madde 55) bu yönde dava ve hukuki süreçler açıklanarak hükme bağlanmıştır (Madde 56). Bu konu ile ilgili, TBMM'nin Genel Gerekçesi'nde ise 104 ve 108 no'lu gerekçelerde haksız rekabet, dürüst olmayan işletme uygulamalarına ilişkin kuralların amacı ve tüm ekonomik birimlerin menfaatine, hukuka uygun ve bozulmamış rekabetin sağlanması gereği ortaya konmaktadır. 220 no'lu Gerekçe ile meseleye yönelik hukuki çerçeve için Avrupa Parlamentosu'nun Haksız İş Uygulamalarına İlişkin Yönergesi'ne atıfta bulunmaktadır (Okay, 2014: 39-40).

Düzenlemeyle birlikte yönetim kurulu üyelerinin kusurlarıyla şirkete verebilecekleri zararlara karşı, isteğe bağlı “yönetici sorumluluk sigortası” mekanizması öngörülmüştür (md. 361). Bu düzenleme ile bugüne kadar sadece Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi bazı şirketlerce kullanılan bu sigorta türünün, tüm şirketlerin yönetim kurulu üyelerine yaygınlaştırılması teşvik edilmektedir (Naipoğlu, 2012: 35).

Türk Ticaret Kanunu’nun 366 ve 375. maddeleri ile ilgili hükümleri ve gerekçelerini incelediğimizde, sermaye şirketlerinde yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görevlerinden birinin de iç denetim olduğunu ifade edebiliriz. Yeni TTK’nın, 366. Maddesinin ikinci fıkrası, yönetim kurulunun işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabileceğini hükme bağlamıştır. Kanunun yönetim kurulu ile ilgili söz konusu madde hükmüne ilişkin kanunun gerekçelerinde herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Ancak, kanunun 366. madde hükümlerinde yer alan ifadeler kurumsal yapılarda ihtiyaç duyulan hususlar olup, iç denetim faaliyeti ve denetim komitesi uygulamalarının sermaye şirketlerinde gerekli hale geleceğini öngörebiliriz (Uzun, 2012: 32).

TTK’nin yönetim kurulu ile ilgili getirdiği düzenlemeler incelendiğinde; profesyonel yönetim kurulunun benimsendiği ve şirketin yönetim fonksiyonu daha da etkinleştirilerek, yönetim kurulunun görünüşte bir organ olmaktan çok, işlevsel bir niteliğe kavuşturulduğu görülmektedir. Tüzel kişiler yönetim kurulu üyesi olarak seçilebilecek ve belirleyecekleri bir temsilci ile şirketin yönetim kurulunda söz sahibi olabileceklerdir. Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu konusunda getirilen hukuki ve cezai sorumluluk, yönetim kurulunun daha etkin ve dikkatli çalışmasına neden olacak ve bu suretle şirket hakkında alınacak kararların da daha şeffaf olması sağlanacaktır (Kemahlı, 2012: 27).

TTK’nın, kurumsal yönetim ile ilgili bölümleri genel olarak AngloSakson Hukuk Sistemi çerçevesinde oluşturulan düzenlemelerdir. Bunun nedeni de, yasanın gerekçesinde belirtilen Cadbury Raporu’nun yasanın hazırlanmasında dikkate alınmış olmasıdır (Tunç, 2011: 103). Kurumsal yönetime ilişkin Türk Ticaret Kanunu düzenlemesinin unsurları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Aksoy, 2013: 48):

a) Türk Ticaret Kanununun kurumsal yönetim düzenlemeleri sadece halka açık anonim şirketleri kapsamına almaktadır.

b) Kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili yetkili kuruluş olarak Sermaye Piyasası Kurulu belirlenmiştir. Böylece yetkili kuruluşa ilişkin oluşabilecek karışıklıkların önüne geçilmektedir.

c) Sermaye piyasası kurulu, halka açık anonim şirketlerde aşağıdaki hususları belirlemeye yetkili kılınmıştır:

- Kurumsal yönetim ilkelerini,
- Yönetim kurulunun kurumsal yönetime ilişkin açıklamasının esaslarını,
- Şirketlerin kurumsal yönetim açısından derecelendirme kural ve sonuçlarını.

d) Diğer kamu kurum ve kuruluşlarına da kendi alanları ile ilgili olmak kaydıyla kurumsal yönetim ilkelerini belirleme yetkisi verilmektedir.

Ancak bunun için:

- Sermaye Piyasası Kurulunun onayının alınması
- Kurum tarafından belirlenen ilkelerin ayrıntıya ilişkin olması gerekmektedir.

TTK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenecek şirketler, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren finansal tabloların düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulamak zorundadır. Bu kurallar bütünü, işletmelerin ve şirketlerin şeffaflaşması yönünde önemli katkı sağlayacak ve şirketlerin büyümesi aşamasında daha gerçekçi veriler sunmalarına, ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesine, rekabet piyasasında bir güç olarak yer alabilmesine ve payların borsalarda işlem görebilmesine olanak sağlayacaktır. Tüm sanayileşmiş ülkelerle birlikte aynı standartları uygulamak ve aynı yorum kurallarına bağlı olmak Türk işletmelerine uluslararası ve yabancı piyasalarda rekabet gücü sağlayacak ve Türk piyasasına uluslararası nitelik kazandıracaktır (Kemahlı, 2012: 26).

Ayrıca, denetleme hususlarını düzenleyen 397- 406 arası maddeler ile şirket finansal tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi ve aksi durumda bunun sebeplerinin açıklanmasına dayalı yeni bir denetim ve kontrol mekanizması getirilmesi amaçlanmaktadır. Madde 397'de denetçi (bağımsız denetim kuruluğu, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir) kavramı tanımlanarak önemli yetkilerle donatılmış bu denetçilerin meslek etiğine ve uluslararası denetim standartlarına uygun olarak denetim yapmalarının gerekliliği belirtilmiştir. Ayrıca,

TBMM Genel Gerekçesi'nde, gerekçeler 131 ve 217'de finansal raporlama ve esasen 73 no'lu Gerekçede (ve geniş şekilde 57 adet gerekçede) yer verilmiş olan denetim hususlarına yönelik açıklamalar bulunmaktadır. Gerekçeler, genel olarak AB ile tam üyelik hazırlığı içinde bulunan Türkiye'nin, IFRS'na göre düzenlenmiş ve Uluslararası Denetim Standartlarına (IAAS) uyumlu denetlenmiş finansal tabloları ile yeniden yapılmış bir işletmecilik anlayışını hedeflediği ifade edilmektedir. Genel Gerekçe'de AB Finansal Raporlama Stratejisi ve AB'de Kanunî Denetim yönergelerine ayrı ayrı atıfta bulunmaktadır (Okay, 2014: 40).

TTK ile denetçilik müessesesi şirketin bir organı olmaktan çıkarılmıştır. Bunun yerine bağımsız denetim yapmak üzere, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca yetkilendirilen kişiler ve / veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri denetçi olarak öngörülmüştür. Denetime tabi şirketlerin ilk bağımsız denetçilerini atamaları için belirlenmiş olan son tarih 1 Mart 2013'ten 31 Mart 2013'e uzatılmıştır. Öte yandan, denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır (Kemahlı, 2012: 27).

Öte yandan, TTK'nun mali ortamı iyileştirme yönünde getirdiği tedbirlerden biri de 376. Maddede yer almaktadır. Madde 376 ile sermayenin kaybı, borca batık olma durumuna ilişkin usuller belirlenmiştir. Bu konuda, devamındaki 378. Maddede ek bir tedbirle riskin erken saptanması ve yönetimi bağlamında muhtemel risklerin yönetilmesi için bir komite kurulması gereğine yer verilmiştir. Ticari hükümlerde, ilk kez risk ve risk yönetimi kavramlarının geçtiği yeni TTK bu vesileyle, şirketlerde çağın koşullarına uyumlu risklere de önem veren bir yönetim şeklinin benimsenmesi gereğini ortaya koymaktadır. Ayrıca, TTK'nun TBMM Genel Gerekçesi'nde, ilgili gerekçelerde belirtildiği üzere, hem kurumsal yönetim hem de denetim açısından risklerin erken teşhisi ve risklerin yönetiminin önemi vurgulanmaktadır. Bilhassa, SPK nezdinde işletmelerin derecelendirilmesi açısından risklerin teşhisinin ve ilgili düzenlemenin gereği izah edilmiştir (Okay, 2014: 41).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURUMSAL YÖNETİM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: BIST KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİ KAPSAMINDAKİ ŞİRKETLERDE UYGULAMA

#### 3.1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURUMSAL YÖNETİM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

2000'li yılların başından itibaren Enron, WorldCom gibi dünyaca ünlü şirketlerde yapılan muhasebe hileleri ve bu hilelerin denetim firmalarınca tespit edilememeleri neticesinde yaşanan işletme iflasları ve skandalları ile birlikte kurumsal yönetim adından daha fazla söz ettirmeye başlayan bir kavram olmuştur. Yaşanan gelişmelerle birlikte başta ABD olmak üzere ülkemizin de dahil olduğu pek çok ülke tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Ülkemizde kurumsal yönetim alanında ilk çalışmalar Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği tarafından yapılmış olup bu düzenlemeleri Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun yaptığı düzenlemeler izlemiştir. Bunların yanı sıra 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda da kurumsal yönetime yönelik düzenlemeler yer almıştır. Yine ülkemizde 31.08.2007 tarihinde 48.082,17 başlangıç değeri ile BIST Kurumsal Yönetim Endeksi hesaplanmaya başlamıştır.

BIST Kurumsal Yönetim Endeksinde Yakın İzleme Pazarı ve C ve D listeleri hariç olmak üzere payları Borsa İstanbul pazarında işlem gören ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu 10 üzerinden 7 ve üzeri aynı zamanda her ana başlık için 10 üzerinden en az 6,5 olan şirketler yer almaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu ise SPK tarafından belirlenen derecelendirme kuruluşları tarafından SPK'nın yayınladığı Kurumsal Yönetim İlkeleri baz alınarak şirketlerde yapılan değerlendirmeler neticesinde verilmektedir.

Bu bölümde, BIST Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerde iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkilerinin tespit edilmesi amacıyla yapılan çalışma ele alınacaktır.

### **3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ**

Araştırmanın amacı BIST Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki şirketlerin iç kontrol sistemlerinin incelenerek kurumsal yönetimin başarısında iç kontrol sisteminin yerini tespit etmektir. İç kontrolün beş bileşeni aracılığı ile kurumsal yönetim ilkelerine uyum notları arasındaki ilişki test edilmiştir. Çalışma ile iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim arasında pozitif ve anlamlı bir ilişkinin olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Gerek yurt dışında gerekse ülkemizde konuyla ilgili çalışmalar mevcuttur. Ancak BIST Kurumsal Yönetim Endeksinde iç kontrol sisteminin kurumsal yönetime etkilerini araştıran çalışma bulunamamıştır. Çalışmanın BIST Kurumsal Yönetim Endeksine dahil firmalarda yapılması söz konusu şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu almaları nedeniyle önemlidir.

### **3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI**

Araştırmada BIST Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerin iç kontrol sistemleri incelenerek kurumsal yönetim anlayışının başarısında iç kontrol sisteminin yerini tespit etmek amaçlandığından, anket çalışması BIST Kurumsal Yönetim Endeksine dahil şirketlerin Yönetim Kurulu Başkan / Yönetim Kurulu Üyeleri, Genel Müdür / Genel Müdür Yardımcıları, İç Denetçi ve Denetim Komitesi Üyelerine yapılmıştır. Çalışmanın yapıldığı tarihte BIST Kurumsal Yönetim Endeksine dahil 49 şirket bulunmakta olup bu 49 şirket ana kütleyi oluşturmuştur.<sup>1</sup> Söz konusu şirketlerin tamamına ulaşılmaya çalışılmış olup 38 şirketten analizde kullanılacak veri elde edilmiştir. Söz konusu geri dönüş oranı % 78'e tekabül etmektedir. Araştırma yapılan şirket yöneticilerinin yoğun iş temposu ve söz konusu kişilere ulaşabilmekteki zorluklar araştırmanın kısıtını oluşturmuştur.

Araştırmada BIST Kurumsal Yönetim Endeksine dahil şirketlerin seçilmesinin temel nedeni bu şirketlerin endekse dahil edilebilmesi için SPK tarafından belirlenen derecelendirme kuruluşlarınca verilen kurumsal yönetim ilkelerine uyum notunun 10 üzerinden en az 7 ve her bir ana başlık itibarıyla 10 üzerinden en az 6,5 olma gereğidir.

---

<sup>1</sup> EK 1

Dolayısıyla söz konusu şirketlerin kurumsal yönetim alanında yeterli başarıya sahip oldukları kabul edilebilir.

### **3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Çalışmada veri toplama yöntemlerinden olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket, belli bir konuda saptanmış hipotezlere ya da sorulara bağlı olarak, bir evren ya da örnekleme oluşturan kaynak kişilere sorular yöneltmek suretiyle sistemli veri toplama tekniği olarak tanımlanabilir (Balci, 2010: 146). Gerek hedef kitleye ulaşabilmedeki avantajları gerekse zaman ve maliyet kısıtları nedeniyle anket yöntemi tercih edilmiştir. Anket sorularının hazırlanmasında COSO'nun Mayıs 2013'te yayınladığı "İç Kontrol-Entegre Çerçeve" raporundan faydalanılmıştır. Anket sorularının hazırlanması aşamasında araştırmanın amacına en iyi şekilde ulaşılabilmesi için konu ile ilgili uzman kişilerin görüşleri alınmıştır. Anket sorularının mümkün olduğunca açık ve net, kolay anlaşılabilir, aynı zamanda çok fazla ayrıntıya girmeden özet tutulmasına özen gösterilmiştir.

Anket formu araştırmanın amacını, önemini ve içeriğini ana hatlarıyla açıklayan giriş sayfası ve üç bölümden oluşan anket sorularından oluşmaktadır.<sup>2</sup>Ankette toplam 39 soruya yer verilmiştir. Birinci bölümde katılımcıya ait bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan 5 soru, ikinci bölümde şirkete ilişkin bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan 4 soru bulunmaktadır. Anketin araştırmaya katılan şirketlerin iç kontrol sistemlerine yönelik bilgilerin sağlanması amacıyla hazırlanan üçüncü bölümünde ise 5'li likert (1: Kesinlikle katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle katılıyorum) ölçeğine göre hazırlanan 30 soru yer almaktadır.

Araştırmada anket verilerin toplanması aşamasında ilgili kişiler telefonla aranmış anketin amacı ve önemiyle ilgili bilgi verilmiş ardından ilgililerin elektronik posta adreslerine anket formu gönderildikten sonra yine elektronik posta aracılığı ile cevaplar alınmıştır. İlgililerin bazılarıyla direk telefon üzerinden görüşme yapılmış ve anket formu telefonda verilen yanıtlar aracılığı ile toplanmış bazıları ile ise yüz yüze görüşülerek forma ait cevaplar alınmıştır.

---

<sup>2</sup> EK 2

Anket verilerinin toplanması aşamasından sonra ankete katılan şirketlerin kurumsal yönetim derecelendirme notlarına ulaşılmıştır. Payları Bist Kurumsal Yönetim Endeksinde işlem gören şirketlerin derecelendirme notlarına Kamuyu Aydınlatma Platformunda yer alan açıklamalarından ulaşılmıştır. Şirketlere ait derecelendirme notlarında bütünlük sağlanması amacı ile bütün şirketlerin 2016 yılı güncellenmiş kurumsal yönetim derecelendirme notları analize tabi tutulmuştur.

Anket formlarından ve Kamuyu Aydınlatma Platformundan elde edilen verilerin bilgisayar ortamına aktarılması, verilerin analizi ve hipotezlerin test edilmesi amacıyla Statistical Package for Social Science (SPSS) programı kullanılmıştır.

### **3.5. LİTERATÜR TARAMASI**

Konu ile ilgili ülkemizde ve yurt dışında yapılan bazı çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Usul vd. (2011: 48-54) çalışmalarında kurumsal yönetim ilkelerinin belediye işletmelerinde uygulanıp, uygulanmadığını ve / veya hangi oranda uygulandığını ölçmeyi hedeflemişlerdir. Çalışmada tesadüfî örnekleme yoluyla seçilen Marmara Bölgesi belediye işletmelerinin muhasebe müdürleriyle yüz yüze anket çalışması yapılmıştır. Çalışmada iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek amacıyla deneklere 6 gruba ayrılmış toplam 45 soru sorulmuş ve “Evet”, “Hayır” ve “Kısmen” şeklinde cevap verilmesi istenmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen veriler doğrultusunda Marmara Bölgesi belediyelerine ait işletmelerde kurumsal anlamda etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmadığı dolayısıyla, bu işletmelerde kurumsal yönetimin anlayışının olmadığı sonucuna varılmıştır. Çalışmada belediye işletmelerinin yönetiminin yöneticilerin istekleri doğrultusunda olduğu özellikle şeffaflık ve hesap verilebilirliğin olmadığı ve siyasi amaçlarla devlet bütçesinden yüksek miktarlarda tutarların siyasi amaçlara uygun olarak israf edilebileceği tespit edilmiştir.

Baskıcı (2015: 163-180) çalışmasında iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim arasındaki ilişkiyi ortaya koymayı amaçlamıştır. Çalışmada Borsa İstanbul’a kayıtlı şirketlerde konu ile ilgili yetkin kişilere anket uygulanmıştır. Anket formu katılımcıların demografik özellikleri ve çalıştıkları şirketlerin genel özellikleri ile ilgili 7 sorudan oluşan birinci bölüm ve araştırma konusuna yönelik beşli likert ölçeğin kullanıldığı 45

sorudan oluşan iki bölümden oluşmaktadır. Araştırma sonucunda iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim anlayışı arasında pozitif güçlü bir ilişki ortaya çıkmıştır.

Elbanna (2009: 127-149) çalışmasında şirketlerin finansal raporlamada iç kontrol kalitesinin finansal raporlama ile ilişkisini ortaya koymaya çalışmıştır. Çalışmada şirketlerin Kasım 2003 ile Mayıs 2005 arasında iç kontrol zayıflık açıklamaları veri olarak kullanılmıştır. Yapılan analizlerle birlikte iç kontrol kalitesi düşük şirketlerin iç kontrol sistemi güçlü olan şirketlere kıyasla daha düşük kredi notu, daha küçük ölçek, daha düşük karlılık, daha düşük nakit akışı, cari ve geçmiş dönemde net zararlar, yüksek gelir değişkenliği ve yüksek kaldıraç oranlarına sahip olduğuna dair bulgular elde edilmiştir. Aynı zamanda iç kontrol sistemi eksikliklerinin firmalar için daha yüksek finansman maliyetine, daha düşük gelire ve sermaye piyasalarında şirkete olan ilginin daha az olmasına neden olduğu belirtilmiştir. Sonuç olarak iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirtilmiştir.

Leng ve Ding (2011: 286-294) çalışmalarında kurumsal yönetim yapısının iç kontrol açıklamalarına etkilerini ortaya koymayı amaçlamışlardır. Bu amaçla araştırma kriterlerine uygun 2010 yılında Shenzen Borsasına kote 465 ve Shanhhai Borsasına kote 844 olmak üzere toplam 1309 finansal olmayan şirket örneklemini oluşturmuştur. Araştırma ile birlikte iç kontrol açıklamalarının yöneticilerin ücretleri, yönetici ve denetçilerin eğitim düzeyleri ile pozitif ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Yine araştırma ile birlikte devletin şirketteki sahiplik oranı ile iç kontrol açıklamaları arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Çalışmada iç kontrol açıklamaları ile sahiplik oranı, yönetim kurulunun büyüklüğü, bağımsız yönetim kurulu üyelerinin oranı ve denetim kurulunun büyüklüğü ile anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Adeyemi ve Adenugba (2011: 691-698) çalışmalarında etkin bir iç kontrol sisteminin şirket yönetim kurulu ve yöneticilerinin faaliyetleri üzerindeki etkilerini ortaya koymaya çalışmışlardır. Aynı zamanda çalışmada kurumsal yönetimde dış denetimin rolü araştırılmıştır. Çalışmada Nijerya Finans Sektöründeki 12 bankaya ait ikincil veriler elde edilerek bu veriler tamamlayıcı istatistikler ile analiz edilmiştir. Çalışma ile hem iç kontrol sisteminin hem de dış denetimlerin kurumsal yönetim üzerinde oldukça etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Özellikle aile şirketlerinde üst yönetimin baskıcı tavırlarının iç kontrol sisteminin gelişmesine engel olduğu

belirtilmiştir. Aynı zamanda sektörde dış denetçiler ve denetim otoritelerinin şirketlerden taraf oldukları belirtilirken genel anlamda finansal sektörde şirketlerin iç kontrol sistemlerinin zayıf olduğu ve bağımsız dış denetimin gerçekleşmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Al-Zwyalif (2015: 57-66) çalışmasında iç kontrol sisteminin kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenlerinin kurumsal yönetimin adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin gelişimi üzerindeki etkilerini ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu amaçla 27 Ürdünlü sigorta şirketinin yönetim kurulu üyeleri, finans yöneticileri, muhasebe müdürleri ve iç denetçilerine anket çalışması uygulanmıştır. 162 adet anket dağıtılıp analizde kullanılabilir 123 adet geri dönüş alınmıştır. Geri dönüş oranı yaklaşık olarak %76'dır. Anket sonuçları ile yapılan istatistiksel analizler sonucunda iç kontrol sisteminin bileşenlerine olan bağlılığın kurumsal yönetim ilkelerinin güçlenmesine önemli ölçüde katkı sağladığı belirtilmiştir.

### **3.6. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ**

Çalışmada iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amacıyla bir ana hipotez ve beş alt hipotez geliştirilmiştir.

- Hipotez 1: İç Kontrol Sistemi ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.
- Hipotez 2: İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Kontrol Ortamı ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.
- Hipotez 3: İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Risk Değerlendirme ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.
- Hipotez 4: İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Kontrol Faaliyetleri ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.
- Hipotez 5: İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Bilgi ve İletişim ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.

Hipotez 6: İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden İzleme ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.

### **3.7. ARAŞTIRMA BULGULARININ ANALİZİ**

Bu bölümde BIST Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamında araştırmaya katılan şirketlere uygulanan anket formlarından elde edilen veriler analiz edilmiştir. Öncelikle birinci bölümde katılımcıya ait bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan 5 soru ile ikinci bölümde şirkete ilişkin bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan 4 soru analiz edilmiş ardından iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkilerini belirleme amacıyla hazırlanan üçüncü bölümündeki 30 soru analize tabi tutulmuştur.

#### **3.7.1. Araştırmada Yer Alan Katılımcı ve Şirketlere İlişkin Verilerin Analizi**

Anket formunun birinci ve ikinci bölümünde yer alan 9 soru analiz edilmiştir. Bu bölümde araştırmaya katılan katılımcıların cinsiyeti, yaşı, şirketteki konumu, eğitim düzeyi ve şirketteki çalışma süresi ile ankete katılan şirketlerin sektörel dağılımları, faaliyet süreleri, iç kontrol sisteminde istihdam edilen personel sayıları ile iç denetçilerin deneyimine ait veriler yer almaktadır.

Şirketlere ilişkin yapılan bir araştırmada şirket çalışanlarına ilişkin bireysel verilerin verilmesi çok önemli olmamakla birlikte şirkete ilişkin algının bu kişiler üzerinden elde ediliyor olması daha derin analizlerin yapılması durumunda önem arz etmekte olduğundan bu bilgilere yer verilmiştir. Araştırma kapsamında şirket ve cevaplayıcılara ilişkin analiz verileri frekans dağılımları ve yüzdeler yardımıyla ele alınmıştır.

### 3.7.1.1. Ankete Katılanların Cinsiyeti

Tablo 3'te ankete katılan şirketlerde anketi cevaplayanların cinsiyetlerine ilişkin frekans ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 3: Ankete Katılanların Cinsiyeti</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
KADIN	15	39,5	39,5	39,5
ERKEK	23	60,5	60,5	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

Ankete katılan şirketlerde anketi cevaplayanların % 39,5'i kadın % 60,5'i ise erkek cevaplayıcılarıdır.

### 3.7.1.2. Ankete Katılanların Yaşı

Tablo 4'te ankete katılan şirketlerde anketi cevaplayanların yaşlarına ilişkin frekans ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 4: Ankete Katılanların Yaşı</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
20-29 YAŞ ARASI	7	18,4	18,4	18,4
30-39 YAŞ ARASI	21	55,3	55,3	73,7
40-49 YAŞ ARASI	8	21,1	21,1	94,7
50-59 YAŞ ARASI	1	2,6	2,6	97,4
60 YAŞ ÜZERİ	1	2,6	2,6	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

Ankete katılan şirketlerde anketi cevaplayanların % 18,4'ü 20-29 yaş arası, % 55,3 gibi büyük bir çoğunluğu 30-39 yaş arası, % 21,1'i 40-49 yaş arası, % 2,6'sı 50-59 yaş arası ve yine % 2,6'sı 60 yaş üzeridir.



### 3.7.1.3. Ankete Katılanların Şirketteki Konumu

Tablo 5'te ankete katılan şirketlerde anketi cevaplayanların şirketteki konumuna ilişkin frekans ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 5: Ankete Katılanların Şirketteki Konumu</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Yönetim Kurulu Başkanı / Yönetim Kurulu Üyesi	1	2,6	2,6	2,6
Genel Müdür / Genel Müdür Yardımcısı	1	2,6	2,6	5,3
İç Denetçi	34	89,5	89,5	94,7
Denetim Komitesi Üyesi	2	5,3	5,3	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

Ankete katılan şirketlerde anketi cevaplayanların % 2,6'sı Yönetim Kurulu Başkanı / Yönetim Kurulu Üyesi, % 2,6'sı Genel Müdür / Genel Müdür Yardımcısı, % 89,5 gibi çok büyük kısmı İç Denetçi ve % 5,3'ü Denetim Komitesi Üyesidir.

Anketi cevaplayanların çok büyük kısmının "İç Denetçiler" den oluşmuş olması iç kontrole ilişkin tüm esaslara hakim olmaları nedeniyle önem arz etmektedir. Anketi cevaplayanların konuya hakim, yetkin kişiler olması ankete verilen cevapların analiz için gerçeğe en uygun veriler olduğu sonucunu ortaya koymaktadır. Ayrıca bu konuya ilişkin güvenilirlik analizi de yapılmış olup veriler yüksek güvenilirliğe sahip çıkmıştır.

### 3.7.1.4. Ankete Katılanların Eğitimi

Tablo 6'da ankete katılan şirketlerde anketi cevaplayanların eğitimine ilişkin frekans ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 6: Ankete Katılanların Eğitimi</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Lisans	25	65,8	65,8	65,8
Yüksek Lisans	12	31,6	31,6	97,4
Doktora	1	2,6	2,6	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

Ankete katılan şirketlerde anketi cevaplayan ve büyük çoğunluğu iç denetçi olan cevaplayıcıların % 65,8'i lisans mezunu, % 31,6'sı yüksek lisans mezunu geriye kalanlar ise doktora derecesine sahiptir.

#### **3.7.1.5. Ankete Katılanların Şirkette Çalışma Süresi**

Tablo 7'de ankete katılan şirketlerde anketi cevaplayanların şirkette çalışma sürelerine ilişkin frekans ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 7: Ankete Katılanların Şirkette Çalışma Süresi</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
5 yıldan az	22	57,9	57,9	57,9
5-9 yıl arası	7	18,4	18,4	76,3
10-14 yıl arası	6	15,8	15,8	92,1
15-20 yıl arası	2	5,3	5,3	97,4
20 yıl ve üstü	1	2,6	2,6	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İşletmelere gönderilen anketleri cevaplayanların % 57,9'u işletmelerde 5 yıldan daha az çalışmış, % 18,4'ü 5-9 yıl arası süredir çalışmakta, % 15,8'i 10-14 yıl arası çalışmakta, % 5,3'ü 15-20 yıl arası çalışmakta ve geriye kalan % 2,6'lık kısmı ise işletmelerde 20 yıl ve üzeri çalışma süresine sahiptir.

### 3.7.1.6. Ankete Katılan Şirketlerin Sektörel Dağılımları

Tablo 8’de ankete katılan şirketlerin sektörel dağılımlarına ilişkin frekanslar yer almaktadır.<sup>3</sup>

<b>Tablo 8: Ankete Katılan Şirketlerin Sektörel Dağılımları</b>	
<b>İmalat Sanayi</b>	15
<b>Mali Kuruluşlar</b>	11
<b>Teknoloji</b>	3
<b>Toptan ve Perakende Ticaret ile Otel ve Lokantalar</b>	7
<b>İnşaat ve Bayındırlık</b>	7
<b>Madencilik</b>	1
<b>Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama</b>	4

Ankete katılan şirketler imalat sanayi, mali kuruluşlar, teknoloji, toptan ve perakende ticaret ile otel ve lokantalar, inşaat ve bayındırlık, madencilik ve ulaştırma, haberleşme ve depolama olmak üzere 7 sektörde yer almaktadır.

### 3.7.1.7. Ankete Katılan Şirketlerin Faaliyet Süreleri

Tablo 9’da ankete katılan şirketlerin faaliyet sürelerine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 9: Ankete Katılan Şirketlerin Faaliyet Süreleri</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
10-19 yıl	5	13,2	13,2	13,2
20-29 yıl	3	7,9	7,9	21,1
30-39 yıl	5	13,2	13,2	34,2
40 yıldan fazla	25	65,8	65,8	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

<sup>3</sup> Ankete katılan şirketlerin bir kısmı birden fazla sektörde yer almaktadır.

Ankete katılan şirketlerin % 13,2'si 10-19 yıl, % 7,9'u 20-29 yıl, % 13,2'si 30-39 yıl ve % 65,8 gibi büyük bir kısmı ise 40 yıldan fazla süredir faaliyet göstermektedir.

### 3.7.1.8. Ankete Katılan Şirketlerin İç Kontrol Biriminde İstihdam Edilen Personel Sayısı

Tablo 10'da ankete katılan şirketlerin iç kontrol biriminde istihdam edilen personel sayılarına ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 10: Ankete Katılan Şirketlerin İç Kontrol Biriminde İstihdam Edilen Personel Sayısı</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
1-4 kişi	20	52,6	52,6	52,6
5-9 kişi	9	23,7	23,7	76,3
10-14 kişi	3	7,9	7,9	84,2
20 kişi ve üzeri	6	15,8	15,8	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

Ankete katılan şirketlerin % 52,6'sında iç kontrol biriminde 1 ila 4 kişi istihdam edilmekteyken, % 23,7'sinde 5-9 kişi arası, % 7,9'unda 10 ile 14 kişi arası ve % 15,8'inde 20 kişi ve üzeri fazla personel istihdam edilmektedir.

### 3.7.1.9. Ankete Katılan Şirketlerde İç Denetçinin Deneyimi

Tablo 11'de ankete katılan şirketlerde iç denetçilerin deneyimlerine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 11: Ankete Katılan Şirketlerde İç Denetçinin Deneyimi</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
5 yıldan az	8	21,1	21,1	21,1
5-9 yıl arası	14	36,8	36,8	57,9
10-14 yıl arası	10	26,3	26,3	84,2
15-19 yıl	3	7,9	7,9	92,1
20 yıl ve üstü	3	7,9	7,9	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

Ankete katılan şirketlerin % 21,1’inde iç denetçinin deneyimi 5 yıldan az iken, % 36,8’inde 5-9 yıl arası, % 26,3’ünde 10 ila 14 yıl arası ve % 7,9’unda 15 ila 19 yıl arası ve yine % 7,9’unda 20 yıldan fazladır.

### **3.7.2. Araştırmada Yer Alan Şirketlerin İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Verilerin Analizi**

Bu başlık altında ankete katılan şirketlerin iç kontrol sistemlerine ilişkin anket formunda yer alan 30 soru analiz edilmiştir. Sorular iç kontrolün bileşenleri olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olmak üzere 5 başlık altında gruplandırılmıştır. Araştırma kapsamında sorulan sorulara ilişkin analiz verileri frekans dağılımları ve yüzdeler yardımıyla ele alınmıştır.

Tablo 12’de iç kontrol sisteminin beş bileşeninin ortalamalarının alınması sonucunda ortaya çıkan değerler yer almaktadır.

<b>Tablo 12: İç Kontrol Sistemine Ait Verilerin Analizi</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	0	0	0	0
Katılıyorum	18	47,4	47,4	47,4
Kesinlikle Katılıyorum	20	52,6	52,6	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrol sistemini ölçmek için sorulan sorulara verilen cevapların ortalamalarının alınması sonucunda ortaya çıkan değerlerin dağılımları yukarıdaki tabloda yer almaktadır. Bu değerlere göre; katılımcıların %47,4'ü Katılıyorum, %52,6'sı ise Kesinlikle Katılıyorum cevabını vermiştir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %34,2 ve Kesinlikle Katılıyorum: %63,2) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin kontrol ortamının olduğunu göstermiştir. İç kontrolün risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %44,7 ve Kesinlikle Katılıyorum: %52,6) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin risk değerlendirme sisteminin olduğunu göstermiştir. İç kontrolün kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların tamamının katılıyorum (Katılıyorum: %47,4 ve Kesinlikle Katılıyorum: %52,6) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin kontrol faaliyetlerinin varlığını ortaya koymuştur. İç kontrolün bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %39,5 ve Kesinlikle Katılıyorum: %57,9) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin bilgi ve iletişim sisteminin var olduğunu göstermiştir. Ve son olarak iç kontrolün izleme bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %26,3 ve Kesinlikle Katılıyorum: %71,1) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin izleme faaliyetlerinin bulunduğunu göstermiştir. İç kontrolün bileşenlerinin birbirleriyle

etkileşim halinde olması ve birbirlerini tamamlaması nedeniyle bileşenlerin birbirinden bağımsız değerlendirilmesi mümkün değildir. İç kontrole ait bileşenlerin ortalamalarının alınması sonucu elde edilen analiz verileri ankete katılan işletmelerde etkin iç kontrol sisteminin var olduğunu göstermiştir.

### 3.7.2.1.Kontrol Ortamı Bileşenine Ait Verilerin Analizi

Anket formunda iç kontrolün "Kontrol Ortamı" bileşenine ait 9 soru sorulmuştur. Ek 2’de yer alan anket formunun üçüncü bölümünde bulunan ilk 9 soru iç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşeninin analizi amacıyla sorulmuştur. Tablo 13’te iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamını ölçmek için sorulan sorulara verilen cevapların ortalamalarının alınması sonucunda ortaya çıkan değerlere ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 13: Kontrol Ortamı Bileşenine Ait Verilerin Analizi</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	1	2,6	2,6	2,6
Katılıyorum	13	34,2	34,2	36,8
Kesinlikle Katılıyorum	24	63,2	63,2	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

Bu değerlere göre; katılımcıların %2,6’sı Kararsızım, %34,2’si Katılıyorum, %63,2 gibi büyük bir kısmı da Kesinlikle Katılıyorum cevabını vermiştir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %34,2 ve Kesinlikle Katılıyorum: %63,2) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin kontrol ortamının olduğunu ifade etmektedir.

Ankete katılan işletmelerin tamamında işletmede yönetici ve çalışanlarının dürüstlük ve etik değerlere bağlı olması, dürüstlük ve etik değerlere bağlılığın kontrol

ortamının temel ilkelerinden biri olması nedeniyle önemlidir. Yine ankete katılan işletmelerin büyük kısmında yönetim kurulunun yönetimden bağımsız olarak iç kontrol sistemini gözetmesi ve yönetim kurulu ve denetim komitesinin görevlerini bağımsız olarak icra etmesi iç kontrol ortamı için oldukça önemli faktörlerdir. Aynı zamanda ankete katılan işletmelerin büyük kısmında görev yapan personelin görev, yetki ve sorumluluklarının açık ve yazılı olarak tanımlanması ve iş ve işlemlerin alanında uzman kişiler tarafından yerine getirilmesi kontrol ortamının etkinliği ve verimliliği için önemlidir. Ankete katılan işletmelerin çok büyük kısmında iş akış süreçlerine ilişkin herkes tarafından bilinen ve kabul görmüş kuralların bulunması ve üst yönetim ve yöneticilerin herkes tarafından bilinen ve kabul görmüş kural ve prosedürlere uyması yöneticilerin çalışanlara örnek olması ve iç kontrolün tüm çalışanlarca sahiplenilebilmesi için oldukça önemlidir. Son olarak ankete katılan işletmelerin büyük kısmında yönetimin karar alma süreçlerinde çalışanlarının da görüşlerini değerlendirmeye alması ve yine ankete katılan işletmelerin tamamında güvenilir finansal raporlama sisteminin bulunması işletme yönetimince alınan kararların tüm çalışanlarca benimsenmesi ve işletme faaliyetlerinin hesap verilebilir nitelikte olmasını sağlayacaktır.

#### **3.7.2.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık**

Tablo 14'te iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamını ölçmek için sorulan "*İşletme yönetici ve çalışanları dürüstlük ve etik değerlere bağlıdır.*" ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.



<b>Tablo 14: İşletme Yönetici ve Çalışanları Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlıdır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	0	0	0	0
Katılıyorum	12	31,6	31,6	31,6
Kesinlikle Katılıyorum	26	68,4	68,4	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Kontrol Ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*İşletme yönetici ve çalışanları dürüstlük ve etik değerlere bağlıdır.*” ifadesine cevaplayıcıların %31,6’sı Katılıyorum, %68,4’ü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*İşletme yönetici ve çalışanları dürüstlük ve etik değerlere bağlıdır.*” ifadesine cevaplayıcıların tamamının katılıyorum (Katılıyorum: %31,6 ve Kesinlikle Katılıyorum: %68,4) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde yönetici ve çalışanların dürüstlük ve etik değerlere bağlı olduğunu ifade etmektedir. İşletme içerisinde dürüst yönetim felsefesi ve çalışma biçiminin sağlanması, özellikle üst yönetimin çalışanlara örnek olarak işletme içerisinde etik değerlere bağlı yönetim anlayışının benimsenmesini sağlaması kontrol ortamının sağlanması bakımından önemlidir.

#### **3.7.2.1.2. Yönetim Kurulunun Sistemi Gözetimi**

Tablo 15’te iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamını ölçmek için sorulan “*Yönetim kurulu yönetimden bağımsız olarak iç kontrol sistemini gözetmektedir.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 15: Yönetim Kurulu Yönetimden Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini Gözetmektedir</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	1	2,6	2,6	2,6
Kararsızım	1	2,6	2,6	5,3
Katılıyorum	9	23,7	23,7	28,9
Kesinlikle Katılıyorum	27	71,1	71,1	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Kontrol Ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*Yönetim kurulu yönetimden bağımsız olarak iç kontrol sistemini gözetmektedir.*” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Katılmıyorum, %2,6’sı Kararsızım, %23,7’si Katılıyorum ve %71,1 gibi büyük kısmı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*Yönetim kurulu yönetimden bağımsız olarak iç kontrol sistemini gözetmektedir.*” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %23,7 ve Kesinlikle Katılıyorum: %71,1) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde yönetim kurulunun yönetimden bağımsız olarak iç kontrol sistemini gözettiğini göstermektedir. Yönetim kurulunun üst yönetimden bağımsız olarak sistemi gözetimi kontrol ortamının varlığı için önemlidir.

### **3.7.2.1.3. Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin Bağımsızlığı**

Tablo 16’da iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamını ölçmek için sorulan “*Yönetim kurulu ve denetim komitesi görevlerini bağımsız olarak icra etmektedir.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 16: Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi Görevlerini Bağımsız Olarak İcra Etmektedir</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	1	2,6	2,6	2,6
Kararsızım	0	0	0	0
Katılıyorum	6	15,8	15,8	18,4
Kesinlikle Katılıyorum	31	81,6	81,6	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Kontrol Ortamı bileşenine ilişkin sorulan “Yönetim kurulu ve denetim komitesi görevlerini bağımsız olarak icra etmektedir.” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Katılmıyorum, %15,8’i Katılıyorum ve %81,6 gibi çok büyük kısmı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “Yönetim kurulu ve denetim komitesi görevlerini bağımsız olarak icra etmektedir.” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %15,8 ve Kesinlikle Katılıyorum: %81,6) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde yönetim kurulu ve denetim komitesinin görevlerini bağımsız olarak icra ettiğini ifade etmektedir. Yönetim kurulu ve denetim komitesinin görevlerini icra ederken bağımsız olması işletmelerde kontrol ortamının varlığı için önemli bir faktördür.

#### **3.7.2.1.4. Görev Yapan Personelin Görev, Yetki ve Sorumlulukları**

Tablo 17’de iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamını ölçmek için sorulan “Görev yapan personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık ve yazılı olarak tanımlanmıştır.” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 17: Görev Yapan Personelin Görev, Yetki ve Sorumlulukları Açık ve Yazılı Olarak Tanımlanmıştır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	1	2,6	2,6	2,6
Kararsızım	1	2,6	2,6	5,3
Katılıyorum	10	26,3	26,3	31,6
Kesinlikle Katılıyorum	26	68,4	68,4	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Kontrol Ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*Görev yapan personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık ve yazılı olarak tanımlanmıştır.*” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Katılmıyorum, %2,6’sı Kararsızım, %26,3’ü Katılıyorum ve %68,4’ü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*Görev yapan personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık ve yazılı olarak tanımlanmıştır.*” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %26,3 ve Kesinlikle Katılıyorum: %68,4) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde görev yapan personelin görev, yetki ve sorumluluklarının açık ve yazılı olarak tanımlandığını ifade etmektedir. Görev yapan personellere ilişkin görev, yetki ve sorumlulukların görevin gerekleri ve personelin beceri ve yetenekleri doğrultusunda yapılması, iş akış süreçlerinin etkin ve verimli yürütülebilmesi için yetki ve sorumlulukların dengeli ve yazılı olarak belirlenmesi kontrol ortamının sağlanması bakımından önemlidir.

#### **3.7.2.1.5. Uzman Personel İstihdamı**

Tablo 18’de iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamını ölçmek için sorulan “*İş ve işlemler alanında uzman kişiler tarafından yerine getirilmektedir.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 18: İş ve İşlemler Alanında Uzman Kişiler Tarafından Yerine Getirilmektedir</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	1	2,6	2,6	2,6
Katılıyorum	14	36,8	36,8	39,5
Kesinlikle Katılıyorum	23	60,5	60,5	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Kontrol Ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*İş ve işlemler alanında uzman kişiler tarafından yerine getirilmektedir.*” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Kararsızım, %36,8’i Katılıyorum ve %60,5’i gibi büyük kısmı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*İş ve işlemler alanında uzman kişiler tarafından yerine getirilmektedir.*” ifadesine cevaplayıcıların çok büyük oranda katılıyorum (Katılıyorum: %36,8 ve Kesinlikle Katılıyorum: %60,5) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde iş ve işlemlerin alanında uzman kişiler tarafından yerine getirildiğini ifade etmektedir. İşletmede faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülebilmesi için personel istihdamında mesleki yeterlilik ve uzmanlığın göz önünde bulundurulması kontrol ortamının varlığı için önemlidir.

#### **3.7.2.1.6. Genel Kabul Görmüş Kurallar**

Tablo 19’da iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamını ölçmek için sorulan “*İş akış süreçlerine ilişkin herkes tarafından bilinen ve kabul görmüş kurallar bulunmaktadır.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 19: İş Akış Süreçlerine İlişkin Herkes Tarafından Bilinen ve Kabul Görmüş Kurallar Bulunmaktadır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	1	2,6	2,6	2,6
Kararsızım	0	0	0	0
Katılıyorum	17	44,7	44,7	47,4
Kesinlikle Katılıyorum	20	52,6	52,6	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Kontrol Ortamı bileşenine ilişkin sorulan “İş akış süreçlerine ilişkin herkes tarafından bilinen ve kabul görmüş kurallar bulunmaktadır.” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Katılmıyorum, %44,7’si Katılıyorum ve %52,6’sı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “İş akış süreçlerine ilişkin herkes tarafından bilinen ve kabul görmüş kurallar bulunmaktadır.” ifadesine cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %44,7 ve Kesinlikle Katılıyorum: %52,6) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde iş akış süreçlerine ilişkin herkes tarafından bilinen ve kabul görmüş kurallar bulunduğunu ifade etmektedir. İşletme üst yönetiminin iş akış süreçlerine ilişkin kurallar belirlemesi, görev yapan personelin bu kuraları benimsemesi ve ihlal etmemesi işletmelerde kontrol ortamının varlığı için önemli bir faktördür.

### **3.7.2.1.7. Üst Yönetim ve Yöneticilerin Genel Kabul Görmüş Kural ve Prosedürlere Uyumu**

Tablo 20’de iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamını ölçmek için sorulan “Üst yönetim ve yöneticiler herkes tarafından bilinen ve kabul görmüş kural ve prosedürlere uymaktadır.” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 20: Üst Yönetim ve Yöneticiler Herkes Tarafından Bilinen ve Kabul Görmüş Kural ve Prosedürlere Uymaktadır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	2	5,3	5,3	5,3
Katılıyorum	12	31,6	31,6	36,8
Kesinlikle Katılıyorum	24	63,2	63,2	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Kontrol Ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*Üst yönetim ve yöneticiler herkes tarafından bilinen ve kabul görmüş kural ve prosedürlere uymaktadır.*” ifadesine cevaplayıcıların %5,3’ü Kararsızım, %31,6’sı Katılıyorum ve %63,2 gibi büyük kısmı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*Üst yönetim ve yöneticiler herkes tarafından bilinen ve kabul görmüş kural ve prosedürlere uymaktadır.*” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %31,6 ve Kesinlikle Katılıyorum: %63,2) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde üst yönetim ve yöneticilerin herkes tarafından bilinen ve kabul görmüş kural ve prosedürlere uyduğunu ifade etmektedir. Üst yönetim ve yöneticilerin belirlenen kural ve prosedürlere uyması, işletmede görev yapan diğer personellere örnek olarak söz konusu kural ve prosedürlerin işletme genelinde benimsenmesi ve kontrol ortamının sağlanması bakımından önemlidir.

#### **3.7.2.1.8. Karar Alma Süreçlerinde Çalışanların da Görüşlerinin Alınması**

Tablo 21’de iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamını ölçmek için sorulan “*Yönetim, karar alma süreçlerinde çalışanlarının da görüşlerini değerlendirmeye almaktadır.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 21: Yönetim, Karar Alma Süreçlerinde Çalışanlarının da Görüşlerini Değerlendirmeye Almaktadır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	2	5,3	5,3	5,3
Kararsızım	3	7,9	7,9	13,2
Katılıyorum	20	52,6	52,6	65,8
Kesinlikle Katılıyorum	13	34,2	34,2	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Kontrol Ortamı bileşenine ilişkin sorulan “Yönetim, karar alma süreçlerinde çalışanlarının da görüşlerini değerlendirmeye almaktadır.” ifadesine cevaplayıcıların %5,3’ü Katılmıyorum, %7,9’u Kararsızım, %52,6’sı Katılıyorum ve %34,2’si ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “Yönetim, karar alma süreçlerinde çalışanlarının da görüşlerini değerlendirmeye almaktadır.” ifadesine cevaplayıcıların büyük oranda katılıyorum (Katılıyorum: %52,6 ve Kesinlikle Katılıyorum: %34,2) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde iş ve işlemlerin alanında uzman kişiler tarafından yerine getirildiğini ifade etmektedir. Bunun yanı sıra söz konusu işletmelerin %5,3’ünden Katılmıyorum, %7,9’undan Kararsızım yanıtının alınması bazı işletmelerde yönetimin karar alma süreçlerinde çalışanların görüşlerini hiç ya da yeterince değerlendirmeye almadıklarını göstermiştir. Yönetimin karar alma süreçlerine çalışanların görüşlerini değerlendirmeye alması görev yapan personelin alınan kararları benimsemesi, iş tatmini, iş akış süreçlerinde verimliliğin artırılması gibi pek çok konuda olumlu etki yaratacağından kontrol ortamının varlığı için önemlidir.



### 3.7.2.1.9. Güvenilir Finansal Raporlama Sistemi

Tablo 22’de iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamını ölçmek için sorulan “İşletmede güvenilir finansal raporlama sistemi vardır.” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 22: İşletmede Güvenilir Finansal Raporlama Sistemi Vardır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	0	0	0	0
Katılıyorum	6	15,8	15,8	15,8
Kesinlikle Katılıyorum	32	84,2	84,2	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İç kontrolün Kontrol Ortamı bileşenine ilişkin sorulan “İşletmede güvenilir finansal raporlama sistemi vardır.” ifadesine cevaplayıcıların %15,8’i Katılıyorum ve %84,2 gibi çok büyük bir kısmı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “İşletmede güvenilir finansal raporlama sistemi vardır.” ifadesine cevaplayıcıların tamamının katılıyorum (Katılıyorum: %15,8 ve Kesinlikle Katılıyorum: %84,2) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde güvenilir finansal raporlama sisteminin bulunduğunu ifade etmektedir. İşletmede güvenilir finansal raporlama sisteminin bulunması gerek hesap verebilirliğin sağlanması gerekse kontrol ortamının varlığı için önemli bir faktördür.

### 3.7.2.2.Risk Değerlendirme Bileşenine Ait Verilerin Analizi

Anket formunda iç kontrolün “Risk Değerlendirme” bileşenine ait 7 soru sorulmuştur. Ek 2’de yer alan anket formunun üçüncü bölümünde bulunan 10-16’ncı sorular iç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşeninin analizi amacıyla sorulmuştur. Tablo 23’te iç kontrolün bileşenlerinden risk değerlendirmeyi ölçmek için

sorulan soruların ortalamalarının alınması sonucunda ortaya çıkan değerlere ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 23: Risk Değerlendirme Bileşenine Ait Verilerin Analizi</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	1	2,6	2,6	2,6
Katılıyorum	17	44,7	44,7	47,4
Kesinlikle Katılıyorum	20	52,6	52,6	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

Bu değerlere göre; katılımcıların %2,6'sı Kararsızım, %44,7'si Katılıyorum, %52,6 gibi büyük bir kısmı da Kesinlikle Katılıyorum cevabını vermiştir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %44,7 ve Kesinlikle Katılıyorum: %52,6) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin risk değerlendirme sisteminin olduğunu göstermiştir.

Ankete katılan işletmelerin büyük kısmında hedeflere ilişkin risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine olanak sağlamak için işletmenin hedeflerinin yeterince açık ve net olarak belirlenmesi etkin risk değerlendirme sisteminin varlığı için oldukça önemlidir. Yine ankete katılan işletmelerin büyük kısmında işletmenin hedeflerine ulaşmayı engelleyecek risklerin tanımlanarak analiz edilmesi ve hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek riskler değerlendirilirken suistimal riskinin de göz önünde bulundurulması işletmenin hedeflerine ulaşabilme yolunda karşılaşılabileceği olumsuzlukların bertaraf edilmesi için önemli faktörlerdir. Aynı zamanda ankete katılan işletmelerin büyük kısmında iç kontrol sistemini etkileyebilecek önemli değişikliklerin göz önünde bulundurulması ve değerlendirilmesinin yanı sıra iç kontrol ortamının değişen şartlara uyum sağlayabilecek esnek yapıda olması işletmenin beklenmeyen durumlara karşı hazırlıklı olmasını sağlayacaktır. Son olarak ankete katılan işletmelerin

büyük kısmında hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek risklerin bertaraf edilebilmesi için etkin bir risk yönetim sistemi olması ve risk yönetim sürecinde yapılan değerlendirme ve kontrollerin yerinde ve uygun olup olmadığını belirleyen geri bildirim kanallarının olması işletmelerde etkin risk değerlendirme sisteminin olduğunu göstermiştir.

#### 3.7.2.2.1. Hedeflerin Yeterince Açık ve Net Olarak Belirlenmesi

Tablo 24'te iç kontrolün bileşenlerinden risk değerlendirmeyi ölçmek için sorulan “*Hedeflere ilişkin risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine olanak sağlamak için işletmenin hedefleri yeterince açık ve net olarak belirlenmektedir.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 24: Hedeflere İlişkin Risklerin Belirlenmesine ve Değerlendirilmesine Olanak Sağlamak İçin İşletmenin Hedefleri Yeterince Açık ve Net Olarak Belirlenmektedir</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	2	5,3	5,3	5,3
Katılıyorum	12	31,6	31,6	36,8
Kesinlikle Katılıyorum	24	63,2	63,2	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İç kontrolün Risk Değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “*Hedeflere ilişkin risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine olanak sağlamak için işletmenin hedefleri yeterince açık ve net olarak belirlenmektedir.*” ifadesine cevaplayıcıların %5,3’ü Kararsızım, %31,6’sı Katılıyorum ve %63,2 gibi büyük bir kısmı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “*Hedeflere ilişkin risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine olanak sağlamak için işletmenin hedefleri yeterince açık ve net olarak belirlenmektedir.*” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %31,6 ve

Kesinlikle Katılıyorum: %63,2) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde hedeflere ilişkin risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine olanak sağlamak için işletmenin hedeflerinin yeterince açık ve net olarak belirlendiğini ifade etmektedir. İşletme hedeflerinin açık ve net olarak belirlenmesi, işletmenin hedeflerine ulaşma yolunda karşılaşılabileceği risklerin belirlenmesi ve değerlendirmeye alınmasına olanak sağlaması bakımından önemlidir.

### 3.7.2.2.2. Risklerin Tanımlanarak Analiz Edilmesi

Tablo 25'te iç kontrolün bileşenlerinden risk değerlendirmeyi ölçmek için sorulan “*İşletmenin hedeflerine ulaşmayı engelleyecek riskler tanımlanarak analiz edilmektedir.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 25: İşletmenin Hedeflerine Ulaşmayı Engelleyecek Riskler Tanımlanarak Analiz Edilmektedir</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	1	2,6	2,6	2,6
Kararsızım	2	5,3	5,3	7,9
Katılıyorum	15	39,5	39,5	47,4
Kesinlikle Katılıyorum	20	52,6	52,6	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Risk Değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “*İşletmenin hedeflerine ulaşmayı engelleyecek riskler tanımlanarak analiz edilmektedir.*” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Katılmıyorum, %5,3’ü Kararsızım, %39,5’i Katılıyorum ve %52,6’sı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “*İşletmenin hedeflerine ulaşmayı engelleyecek riskler tanımlanarak analiz edilmektedir.*” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %39,5 ve Kesinlikle Katılıyorum: %52,6) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde hedeflere ulaşmayı engelleyecek risklerin tanımlanarak analiz edildiğini

ifade etmektedir. Bununla birlikte cevaplayıcıların %2,6'sının Katılmıyorum ve %5,3'ünün Kararsızım yanıtını vermesi söz konusu işletmelerin bir kısmında risklerin tanımlanması ve analizi noktalarında bazı eksikliklerin bulunabileceğini belirtmektedir. İşletmelerin belirledikleri hedeflere ulaşmalarına engel olabilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak bunları analiz etmesi hedeflere ulaşma yolunda önemli bir faktördür.

### 3.7.2.2.3. Suistimal Riskinin Göz Önünde Bulundurulması

Tablo 26'da iç kontrolün bileşenlerinden risk değerlendirmeyi ölçmek için sorulan “*Hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek riskler değerlendirilirken suistimal riski de göz önünde bulundurulmaktadır.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 26: Hedeflere Ulaşmayı Engelleyebilecek Riskler Değerlendirilirken Suistimal Riski de Göz Önünde Bulundurulmaktadır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	1	2,6	2,6	2,6
Kararsızım	0	0	0	0
Katılıyorum	13	34,2	34,2	36,8
Kesinlikle Katılıyorum	24	63,2	63,2	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İç kontrolün Risk Değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “*Hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek riskler değerlendirilirken suistimal riski de göz önünde bulundurulmaktadır.*” ifadesine cevaplayıcıların %2,6'sı Katılmıyorum, %34,2'si Katılıyorum ve %63,2 gibi çok büyük bir kısmı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “*Hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek riskler değerlendirilirken suistimal riski de göz önünde bulundurulmaktadır.*” ifadesine cevaplayıcıların çok büyük

kısımının katılıyorum (Katılıyorum: %34,2 ve Kesinlikle Katılıyorum: %63,2) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek riskler değerlendirilirken suistimal riskinin de göz önünde bulundurulduğunu ifade etmektedir. İşletmelerde risk değerlendirme süreçlerinde suistimal riskinin de göz önünde bulundurulması ve gerekli önlemlerin alınması işletmelerin karşılaşılabilecekleri kayıpları önleme açısından önemlidir.

#### 3.7.2.2.4. İç Kontrol Sistemini Etkileyebilecek Önemli Değişiklikler

Tablo 27’de iç kontrolün bileşenlerinden risk değerlendirmeyi ölçmek için sorulan “İç kontrol sistemini etkileyebilecek önemli değişiklikler göz önünde bulundurulmakta ve değerlendirilmektedir.” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 27: İç Kontrol Sistemini Etkileyebilecek Önemli Değişiklikler Göz Önünde Bulundurulmakta ve Değerlendirilmektedir</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	1	2,6	2,6	2,6
Katılıyorum	16	42,1	42,1	44,7
Kesinlikle Katılıyorum	21	55,3	55,3	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Risk Değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “İç kontrol sistemini etkileyebilecek önemli değişiklikler göz önünde bulundurulmakta ve değerlendirilmektedir.” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Kararsızım, %42,1’i Katılıyorum ve %55,3’ü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “İç kontrol sistemini etkileyebilecek önemli değişiklikler göz önünde bulundurulmakta ve değerlendirilmektedir.” ifadesine cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %42,1 ve Kesinlikle Katılıyorum: %55,3) yanıtını

vermesi ankete katılan işletmelerde iç kontrol sistemini etkileyebilecek önemli değişikliklerin göz önünde bulundurulduğunu ve değerlendirildiğini ifade etmektedir. İşletmelerin karşılaşılabileceği riskler sadece işletme iç çevresiyle ilgili değildir. Bu nedenle risk değerlendirme süreçlerinde işletme iç çevresiyle birlikte dış çevre ve dış çevrede meydana gelebilecek değişim ve gelişmelerinde göz önünde bulundurması önemlidir.

### 3.7.2.2.5. İç Kontrol Ortamının Esnek Yapıda Olması

Tablo 28’de iç kontrolün bileşenlerinden risk değerlendirmeyi ölçmek için sorulan “İç kontrol ortamı değişen şartlara uyum sağlayabilecek esnek yapıdadır.” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 28: İç Kontrol Ortamı Değişen Şartlara Uyum Sağlayabilecek Esnek Yapıdadır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	3	7,9	7,9	7,9
Katılıyorum	17	44,7	44,7	52,6
Kesinlikle Katılıyorum	18	47,4	47,4	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Risk Değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “İç kontrol ortamı değişen şartlara uyum sağlayabilecek esnek yapıdadır.” ifadesine cevaplayıcıların %7,9’u Kararsızım, %44,7’si Katılıyorum ve %47,4’ü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan *İç kontrol ortamı değişen şartlara uyum sağlayabilecek esnek yapıdadır.* ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %44,7 ve Kesinlikle Katılıyorum: %47,4) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde iç kontrol ortamının değişen şartlara uyum sağlayabilecek esnek yapıda olduğunu ifade

etmektedir. Bununla birlikte cevaplayıcıların %7,9'unun Kararsızım şeklinde cevap vermesi ankete katılan işletmelerin bir kısmında iç kontrol ortamının değişen şartlara uyum sağlayabilecek esnek yapıda olduğuna ilişkin bazı soru işaretleri olduğunu göstermiştir. İşletmelerde risk değerlendirme süreçlerinde risklerin belirlenip analiz edilmesine rağmen işletmelerin beklenmeyen durumlarla karşılaşmaları halinde söz konusu durumlarla başa çıkabilmeleri için iç kontrol ortamının değişen şartlara uyum sağlayabilecek esnek yapıda olması önemli bir faktördür.

### 3.7.2.2.6. Etkin Risk Yönetim Sistemi

Tablo 29'da iç kontrolün bileşenlerinden risk değerlendirmeyi ölçmek için sorulan “İşletmede hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek risklerin bertaraf edilebilmesi için etkin bir risk yönetim sistemi mevcuttur.” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdelere yer almaktadır.

<b>Tablo 29: İşletmede Hedeflere Ulaşmayı Engelleyebilecek Risklerin Bertaraf Edilebilmesi İçin Etkin Bir Risk Yönetim Sistemi Mevcuttur</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	1	2,6	2,6	2,6
Kararsızım	3	7,9	7,9	10,5
Katılıyorum	15	39,5	39,5	50,0
Kesinlikle Katılıyorum	19	50,0	50,0	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Risk Değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “İşletmede hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek risklerin bertaraf edilebilmesi için etkin bir risk yönetim sistemi mevcuttur.” ifadesine cevaplayıcıların %2,6'sı Katılmıyorum, %7,9'u Kararsızım, %39,5'i Katılıyorum ve %50'si ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “İşletmede hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek risklerin bertaraf



*edilebilmesi için etkin bir risk yönetim sistemi mevcuttur.”* ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %39,5 ve Kesinlikle Katılıyorum: %50,0) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek risklerin bertaraf edilebilmesi için etkin bir risk yönetim sistemi olduğunu ifade etmektedir. Bununla birlikte cevaplayıcıların %2,6’sının Katılmıyorum, %7,9’unun ise Kararsızım şeklinde cevap vermesi ankete katılan işletmelerin bir kısmında hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek risklerin bertaraf edilebilmesi için etkin bir risk yönetim sistemi olduğuna ilişkin bazı soru işaretleri olduğunu göstermiştir. İşletmelerde etkin bir risk yönetim sisteminin olması iş akış süreçlerinde performansın artırılmasına, faaliyetlerde sürekliliğin sağlanmasına ve dolayısıyla işletmenin hedeflerine ulaşmasına önemli ölçüde katkı sağlayacaktır.

### 3.7.2.2.7. Geri Bildirim Kanalları

Tablo 30’da iç kontrolün bileşenlerinden risk değerlendirmeyi ölçmek için sorulan *“Risk yönetim sürecinde yapılan değerlendirme ve kontrollerin yerinde ve uygun olup olmadığını belirleyen geri bildirim kanalları mevcuttur.”* ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 30: Risk Yönetim Sürecinde Yapılan Değerlendirme ve Kontrollerin Yerinde ve Uygun Olup Olmadığını Belirleyen Geri Bildirim Kanalları Mevcuttur</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	1	2,6	2,6	2,6
Kararsızım	6	15,8	15,8	18,4
Katılıyorum	10	26,3	26,3	44,7
Kesinlikle Katılıyorum	21	55,3	55,3	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Risk Değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan *“Risk yönetim sürecinde yapılan değerlendirme ve kontrollerin yerinde ve uygun olup olmadığını*

*belirleyen geri bildirim kanalları mevcuttur.*” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Katılmıyorum, %15,8’i Kararsızım, %26,3’ü Katılıyorum ve %55,3’ü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “*Risk yönetim sürecinde yapılan değerlendirme ve kontrollerin yerinde ve uygun olup olmadığını belirleyen geri bildirim kanalları mevcuttur.*” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %26,3 ve Kesinlikle Katılıyorum: %55,3) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde risk yönetim sürecinde yapılan değerlendirme ve kontrollerin yerinde ve uygun olup olmadığını belirleyen geri bildirim kanallarının olduğunu ifade etmektedir. Bununla birlikte cevaplayıcıların %2,6’sının Katılmıyorum ve %15,8’inin Kararsızım şeklinde cevap vermesi ankete katılan işletmelerin bir kısmında risk yönetim sürecinde yapılan değerlendirme ve kontrollerin yerinde ve uygun olup olmadığını belirleyen geri bildirim kanallarının işleyişinde bazı sorunlar olabileceğini göstermiştir. İşletmelerde risk yönetim sürecinde yapılan değerlendirme ve kontrollerin yerinde ve uygun olup olmadığını belirleyen geri bildirim kanallarının olması işletmenin risk yönetim sürecinin etkin ve verimli olması ve gelecekte yapılacak çalışmalarda göz önünde bulundurulması nedeniyle önemli bir faktördür.

### **3.7.2.3.Kontrol Faaliyetleri Bileşenine Ait Verilerin Analizi**

Anket formunda iç kontrolün “Kontrol Faaliyetleri” bileşenine ait 4 soru sorulmuştur. Ek 2’de yer alan anket formunun üçüncü bölümünde bulunan 17-20’nci sorular iç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri bileşeninin analizi amacıyla sorulmuştur. Tablo 31’de iç kontrolün bileşenlerinden kontrol faaliyetlerini ölçmek için sorulan soruların ortalamalarının alınması sonucunda ortaya çıkan değerlere ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 31: Kontrol Faaliyetleri Bileşenine Ait Verilerin Analizi</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	0	0	0	0
Katılıyorum	18	47,4	47,4	47,4
Kesinlikle Katılıyorum	20	52,6	52,6	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Bu değerlere göre; katılımcıların %47,4'ü Katılıyorum ve % 52,6 gibi büyük bir kısmı da Kesinlikle Katılıyorum cevabını vermiştir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların tamamının katılıyorum (Katılıyorum: %47,4 ve Kesinlikle Katılıyorum: %52,6) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin kontrol faaliyetlerinin olduğunu ifade etmektedir.

Ankete katılan işletmelerin büyük kısmında hedeflere ulaşmayı engelleyecek risklerin önlenmesi için etkin kontrol faaliyetlerinin olması işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için oldukça önemlidir. Yine ankete katılan işletmelerin büyük kısmında hedeflere ulaşmayı sağlamak amacıyla bilgi teknolojileri üzerinden kontrol faaliyetleri geliştirilmesi işletmenin bilgi işlem teknolojileri kullanımı nedeniyle karşılaşılabileceği olumsuzlukların tespiti ve önlenmesi için önemli bir faktördür. Aynı zamanda ankete katılan işletmelerin çok büyük kısmında iş akış süreçlerine ilişkin kontrol politika ve prosedürlerinin olması iş akış süreçlerinde planlanan durum ile mevcut durum arasında karşılaştırma yapılabilmesine olanak sağlayacağından sistemin etkinliği için önemlidir. Son olarak ankete katılan işletmelerin çok büyük kısmında muhasebe bilgi sisteminde karşılaşılabilecek muhtemel hata ve hilelerin tespitine yönelik kontrollerin yeterli olması işletmenin muhasebe bilgi sisteminde doğru ve güvenilir bilgi üretilmesi için önemlidir.

### 3.7.2.3.1. Etkin Kontrol Faaliyetlerinin Varlığı

Tablo 32’de iç kontrolün bileşenlerinden kontrol faaliyetlerini ölçmek için sorulan “*Hedeflere ulaşmayı engelleyecek risklerin önlenmesi için etkin kontrol faaliyetleri vardır.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 32: Hedeflere Ulaşmayı Engelleyecek Risklerin Önlenmesi İçin Etkin Kontrol Faaliyetleri Vardır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	1	2,6	2,6	2,6
Katılıyorum	19	50,0	50,0	52,6
Kesinlikle Katılıyorum	18	47,4	47,4	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İç kontrolün Kontrol Faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “*Hedeflere ulaşmayı engelleyecek risklerin önlenmesi için etkin kontrol faaliyetleri vardır.*” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Kararsızım, %50’si Katılıyorum ve %47,4’ü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “*Hedeflere ulaşmayı engelleyecek risklerin önlenmesi için etkin kontrol faaliyetleri vardır.*” ifadesine cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %50,0 ve Kesinlikle Katılıyorum: %47,4) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde hedeflere ulaşmayı engelleyecek risklerin önlenmesi için etkin kontrol faaliyetlerinin olduğunu ifade etmektedir. İşletmede karşılaşılabilecek risklerin önlenmesi ve işletme hedeflerine ulaşılabilmesi için etkin kontrol faaliyetlerinin varlığı önemlidir.

### 3.7.2.3.2. Bilgi Teknolojileri Üzerinden Kontrol Faaliyetleri

Tablo 33'te iç kontrolün bileşenlerinden kontrol faaliyetlerini ölçmek için sorulan “*Hedeflere ulaşmayı sağlamak amacıyla bilgi teknolojileri üzerinden kontrol faaliyetleri geliştirilmektedir.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 33: Hedeflere Ulaşmayı Sağlamak Amacıyla Bilgi Teknolojileri Üzerinden Kontrol Faaliyetleri Geliştirilmektedir</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	4	10,5	10,5	10,5
Katılıyorum	18	47,4	47,4	57,9
Kesinlikle Katılıyorum	16	42,1	42,1	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İç kontrolün Kontrol Faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “*Hedeflere ulaşmayı sağlamak amacıyla bilgi teknolojileri üzerinden kontrol faaliyetleri geliştirilmektedir.*” ifadesine cevaplayıcıların %10,5’i Kararsızım, %47,4’ü Katılıyorum ve %42,1’i ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “*Hedeflere ulaşmayı sağlamak amacıyla bilgi teknolojileri üzerinden kontrol faaliyetleri geliştirilmektedir.*” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %47,4 ve Kesinlikle Katılıyorum: %42,1) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde hedeflere ulaşmayı sağlamak amacıyla bilgi teknolojileri üzerinden kontrol faaliyetleri geliştirildiğini ifade etmektedir. Bunların yanında cevaplayıcıların %10,5’inin Kararsızım yanıtı vermesi ankete katılan işletmelerin bir kısmında hedeflere ulaşmayı sağlamak amacıyla bilgi teknolojileri üzerinden kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesinde bazı sorunların olabileceğini göstermiştir. Günümüzün teknoloji çağı olması nedeniyle bilgi teknolojilerinin işletmelerde yoğun kullanımı

işletmelerde fiziki kontrollerin yanı sıra bilgi teknolojileri üzerinden kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesini de gerekli kılmaktadır.

### 3.7.2.3.3. Kontrol Politika ve Prosedürleri

Tablo 34'te iç kontrolün bileşenlerinden kontrol faaliyetlerini ölçmek için sorulan “İş akış süreçlerine ilişkin kontrol politika ve prosedürleri mevcuttur.” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 34: İş Akış Süreçlerine İlişkin Kontrol Politika ve Prosedürleri</b>				
<b>Mevcuttur</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	1	2,6	2,6	2,6
Kararsızım	0	0	0	0
Katılıyorum	14	36,8	36,8	39,5
Kesinlikle Katılıyorum	23	60,5	60,5	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Kontrol Faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “İş akış süreçlerine ilişkin kontrol politika ve prosedürleri mevcuttur.” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Katılmıyorum, %36,8’i Katılıyorum ve %60,5 gibi büyük bir kısmı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “İş akış süreçlerine ilişkin kontrol politika ve prosedürleri mevcuttur.” ifadesine cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %36,8 ve Kesinlikle Katılıyorum: %60,5) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde iş akış süreçlerine ilişkin kontrol politika ve prosedürlerinin olduğunu ifade etmektedir. İşletmenin karşılaşılabileceği risklerin bertaraf edilmesi amacıyla iş akış süreçlerine ilişkin kontrol politika ve prosedürlerinin geliştirilmesi işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi noktasında önemli bir faktördür.

#### 3.7.2.3.4. Muhasebe Bilgi Sisteminde Karşılaşılması Muhtemel Hata ve Hilelerin Tespiti

Tablo 35’te iç kontrolün bileşenlerinden kontrol faaliyetlerini ölçmek için sorulan “*Muhasebe bilgi sisteminde karşılaşılması muhtemel hata ve hilelerin tespitine yönelik kontroller yeterlidir.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 35: Muhasebe Bilgi Sisteminde Karşılaşılması Muhtemel Hata ve Hilelerin Tespitine Yönelik Kontroller Yeterlidir</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	1	2,6	2,6	2,6
Katılıyorum	16	42,1	42,1	44,7
Kesinlikle Katılıyorum	21	55,3	55,3	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İç kontrolün Kontrol Faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “*Muhasebe bilgi sisteminde karşılaşılması muhtemel hata ve hilelerin tespitine yönelik kontroller yeterlidir.*” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Kararsızım, %42,1’i Katılıyorum ve %55,3’ü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “*Muhasebe bilgi sisteminde karşılaşılması muhtemel hata ve hilelerin tespitine yönelik kontroller yeterlidir.*” ifadesine cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %42,1 ve Kesinlikle Katılıyorum: %55,3) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde karşılaşılması muhtemel hata ve hilelerin tespitine yönelik kontrollerin yeterli olduğunu ifade etmektedir. Teknolojinin gelişmesi ile birlikte günümüz işletmelerinde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımının artması ve ticari işlemlerin çeşitliliği muhasebe bilgi sisteminde karşılaşılan hata ve hilelerin artmasına neden olmuştur. İşletmelerde muhasebe bilgi sisteminde karşılaşılabilecek hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesine yönelik etkin kontrol

faaliyetlerinin varlığı gerek işletme içi gerekse işletme dışı ilgililerin kararlarına etki edeceği için önemlidir.

#### 3.7.2.4.Bilgi ve İletişim Bileşenine Ait Verilerin Analizi

Anket formunda iç kontrolün “Bilgi ve İletişim” bileşenine ait 6 soru sorulmuştur. Ek 2’de yer alan anket formunun üçüncü bölümünde bulunan 21-26’ncı sorular iç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşeninin analizi amacıyla sorulmuştur. Tablo 36’da iç kontrolün bileşenlerinden bilgi ve iletişimi ölçmek için sorulan soruların ortalamalarının alınması sonucunda ortaya çıkan değerlere ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 36: Bilgi ve İletişim Bileşenine Ait Verilerin Analizi</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	1	2,6	2,6	2,6
Katılıyorum	15	39,5	39,5	42,1
Kesinlikle Katılıyorum	22	57,9	57,9	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

Bu değerlere göre; katılımcıların % 2,6’sı Kararsızım %39,5’i Katılıyorum ve %57,9 gibi büyük bir kısmı da Kesinlikle Katılıyorum cevabını vermiştir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %39,5 ve Kesinlikle Katılıyorum: %57,9) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin bilgi ve iletişim sisteminin var olduğunu ifade etmektedir.

Ankete katılan işletmelerin büyük kısmında iç kontrolün işleyişini desteklemek amacıyla faaliyetlere ilişkin nitelikli bilgi üretimi kanallarının olması etkin bilgi ve iletişim sistemi için önemlidir. Yine ankete katılan işletmelerin büyük kısmında hedef ve sorumluluklara ilişkin bilgilerin tüm düzeydeki çalışanlar ile paylaşılması işletmenin



tüm çalışanlarının işletme hedeflerini benimsemesi için gereklidir. Aynı zamanda ankete katılan işletmelerin büyük kısmında işletme dışı bilgi kullanıcılarıyla zamanında ve yeterli bilgi paylaşımı yapılması işletme ile ilgili dış çevrelerin sağlıklı bilgi edinmesi için önem arz etmektedir. Ankete katılan işletmelerin büyük kısmında işletme çalışan ve yöneticilerinin gerek duydukları bilgileri doğru kaynaktan ve zamanında edinmelerini sağlayan bilgi iletişim politika ve prosedürlerinin olması sağlıklı işleyen bilgi ve iletişim sisteminin gereklerindedir. Son olarak ankete katılan işletmelerin çok büyük kısmında işletme paydaşlarının bilgi alma ve inceleme hakkına ilişkin düzenlemeler olması ve iç kontrol / iç denetim biriminin işletmedeki diğer birimler ile etkileşim halinde olması hem işletmenin şeffaflığına hizmet etmesi hem de etkin bilgi ve iletişim sistemi için gerekli olması nedeniyle önemli faktörlerdir.

#### 3.7.2.4.1. Bilgi Üretimi Kanalları

Tablo 37’de iç kontrolün bileşenlerinden bilgi ve iletişimi ölçmek için sorulan “İç kontrolün işleyişini desteklemek amacıyla faaliyetlere ilişkin nitelikli bilgi üretimi kanalları mevcuttur.” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 37: İç Kontrolün İşleyişini Desteklemek Amacıyla Faaliyetlere İlişkin Nitelikli Bilgi Üretimi Kanalları Mevcuttur</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	5	13,2	13,2	13,2
Katılıyorum	11	28,9	28,9	42,1
Kesinlikle Katılıyorum	22	57,9	57,9	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “İç kontrolün işleyişini desteklemek amacıyla faaliyetlere ilişkin nitelikli bilgi üretimi kanalları mevcuttur.” ifadesine cevaplayıcıların %13,2’si Kararsızım, %28,9’u Katılıyorum ve %57,9’u ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “İç kontrolün işleyişini desteklemek amacıyla faaliyetlere ilişkin nitelikli bilgi üretimi kanalları mevcuttur.” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %28,9 ve Kesinlikle Katılıyorum: %57,9) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde iç kontrolün işleyişini desteklemek amacıyla faaliyetlere ilişkin nitelikli bilgi üretimi kanallarının olduğunu ifade etmektedir. Bunların yanında cevaplayıcıların %13,2’sinin Kararsızım yanıtı vermesi ankete katılan işletmelerin bir kısmında iç kontrolün işleyişini desteklemek amacıyla faaliyetlere ilişkin nitelikli bilgi üretimi kanallarının varlığı ya da etkinliğine dair bazı soru işaretlerinin olduğunu göstermiştir. İşletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için gereken nitelikli bilginin üretilerek ilgililerle paylaşılması iş akış süreçlerinin sağlıklı yönlendirilebilmesi için önemli bir faktördür.

#### 3.7.2.4.2. Hedef ve Sorumluluklara İlişkin Bilgiler

Tablo 38’de iç kontrolün bileşenlerinden bilgi ve iletişimi ölçmek için sorulan “Hedef ve sorumluluklara ilişkin bilgiler tüm düzeydeki çalışanlar ile paylaşılmaktadır.” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 38: Hedef ve Sorumluluklara İlişkin Bilgiler Tüm Düzeydeki Çalışanlar ile Paylaşılmaktadır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	2	5,3	5,3	5,3
Kararsızım	2	5,3	5,3	10,5
Katılıyorum	13	34,2	34,2	44,7
Kesinlikle Katılıyorum	21	55,3	55,3	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “Hedef ve sorumluluklara ilişkin bilgiler tüm düzeydeki çalışanlar ile paylaşılmaktadır.” ifadesine

cevaplayıcıların %5,3'ü Katılmıyorum, %5,3'ü Kararsızım, %34,2'si Katılıyorum ve %55,3'ü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “*Hedef ve sorumluluklara ilişkin bilgiler tüm düzeydeki çalışanlar ile paylaşılmaktadır.*” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %34,2 ve Kesinlikle Katılıyorum: %55,3) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde hedef ve sorumluluklara ilişkin bilgilerin tüm düzeydeki çalışanlar ile paylaşıldığını ifade etmektedir. Bunların yanında cevaplayıcıların %5,3'ünün Katılmıyorum, %5,3'ünün ise Kararsızım yanıtı vermesi ankete katılan işletmelerin bir kısmında hedef ve sorumluluklara ilişkin bilgilerin tüm düzeydeki çalışanlar ile paylaşılması hususunda bir takım sorunların olabileceğini göstermiştir. İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için yönetim karar alma süreçlerinde bilgiye ihtiyaç duyarken, yönetimce belirlenen hedef sorumluluklara ilişkin bilgilerin diğer personellerle paylaşılması personelin hedef ve sorumlulukları benimseyerek bu doğrultuda hareket edebilmeleri için önemlidir.

#### 3.7.2.4.3. İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları

Tablo 39'da iç kontrolün bileşenlerinden bilgi ve iletişimi ölçmek için sorulan “*İşletme dışı bilgi kullanıcılarıyla zamanında ve yeterli bilgi paylaşımı yapılmaktadır.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 39: İşletme Dışı Bilgi Kullanıcılarıyla Zamanında ve Yeterli Bilgi Paylaşımı Yapılmaktadır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	5	13,2	13,2	13,2
Katılıyorum	16	42,1	42,1	55,3
Kesinlikle Katılıyorum	17	44,7	44,7	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İç kontrolün Bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “*İşletme dışı bilgi kullanıcılarıyla zamanında ve yeterli bilgi paylaşımı yapılmaktadır.*” ifadesine cevaplayıcıların %13,2’si Kararsızım, %42,1’i Katılıyorum ve %44,7’si ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “*İşletme dışı bilgi kullanıcılarıyla zamanında ve yeterli bilgi paylaşımı yapılmaktadır.*” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %42,1 ve Kesinlikle Katılıyorum: %44,7) yanıtını vermesi ankete katılan işletme dışı bilgi kullanıcılarıyla zamanında ve yeterli bilgi paylaşımı yapıldığını ifade etmektedir. Bununla birlikte cevaplayıcıların %13,2’sinin Kararsızım yanıtı vermesi ankete katılan işletmelerin bir kısmında işletme dışı bilgi kullanıcılarıyla zamanında ve yeterli bilgi paylaşımı yapılması noktasında bazı soru işaretlerinin olduğunu göstermiştir. İşletmece üretilen nitelikli ve zamanlı bilgilerin sadece işletme içi kullanıcılarla değil aynı zamanda işletme dışı kullanıcılarla da paylaşımı şeffaf bir yönetim anlayışının gereklerinden biridir.

#### **3.7.2.4.4. Bilgi İletişim Politika ve Prosedürleri**

Tablo 40’ta iç kontrolün bileşenlerinden bilgi ve iletişimi ölçmek için sorulan “*İşletme çalışan ve yöneticilerinin gerek duydukları bilgileri doğru kaynaktan ve zamanında edinmelerini sağlayan bilgi iletişim politika ve prosedürleri mevcuttur.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 40: İşletme Çalışan ve Yöneticilerinin Gerek Duydukları Bilgileri Doğru Kaynaktan ve Zamanında Edinmelerini Sağlayan Bilgi İletişim Politika ve Prosedürleri Mevcuttur</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	1	2,6	2,6	2,6
Katılıyorum	17	44,7	44,7	47,4
Kesinlikle Katılıyorum	20	52,6	52,6	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İç kontrolün Bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “İşletme çalışan ve yöneticilerinin gerek duydukları bilgileri doğru kaynaktan ve zamanında edinmelerini sağlayan bilgi iletişim politika ve prosedürleri mevcuttur.” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Kararsızım, %44,7’si Katılıyorum ve %52,6’sı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “İşletme çalışan ve yöneticilerinin gerek duydukları bilgileri doğru kaynaktan ve zamanında edinmelerini sağlayan bilgi iletişim politika ve prosedürleri mevcuttur.” ifadesine cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %44,7 ve Kesinlikle Katılıyorum: %52,6) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde çalışan ve yöneticilerinin gerek duydukları bilgileri doğru kaynaktan ve zamanında edinmelerini sağlayan bilgi iletişim politika ve prosedürleri olduğunu ifade etmektedir. İşletmede bilgiye ihtiyacı olan çalışan ve yöneticilerin gerek duydukları bilgilere doğru, güvenilir, zamanlı ve ihtiyaca uygun bir şekilde ulaşmalarını sağlayacak bilgi iletişim politika ve prosedürlerinin bulunması çalışan ve yöneticilerin görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için önemli bir faktördür.

### 3.7.2.4.5. İşletme Paydaşlarının Bilgi Alma ve İnceleme Hakları

Tablo 41’de iç kontrolün bileşenlerinden bilgi ve iletişimi ölçmek için sorulan “İşletme paydaşlarının bilgi alma ve inceleme hakkına ilişkin düzenlemeler mevcuttur.” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 41: İşletme Paydaşlarının Bilgi Alma ve İnceleme Hakkına İlişkin Düzenlemeler Mevcuttur</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	1	2,6	2,6	2,6
Kararsızım	0	0	0	0
Katılıyorum	14	36,8	36,8	39,5
Kesinlikle Katılıyorum	23	60,5	60,5	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İç kontrolün Bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “İşletme paydaşlarının bilgi alma ve inceleme hakkına ilişkin düzenlemeler mevcuttur.” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Katılmıyorum, %36,8’i Katılıyorum ve %60,5 gibi büyük bir kısmı ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “İşletme paydaşlarının bilgi alma ve inceleme hakkına ilişkin düzenlemeler mevcuttur.” ifadesine cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %36,8 ve Kesinlikle Katılıyorum: %60,5) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde paydaşlarının bilgi alma ve inceleme hakkına ilişkin düzenlemeler olduğunu ifade etmektedir. İşletmelerde paydaşların işletme ile ilgili gerek duydukları bilgilere ulaşmalarına ve yine gerek duydukları konularla ilgili inceleme yapabilmelerine olanak sağlayacak düzenlemelerin olması paydaşların işletme ile ilgili sağlıklı bilgi edinmeleri ve doğru kararlar alabilmeleri açısından oldukça önemlidir.

### 3.7.2.4.6. İç Kontrol / İç Denetim Birimi

Tablo 42’de iç kontrolün bileşenlerinden bilgi ve iletişimi ölçmek için sorulan “İç kontrol / iç denetim birimi işletmedeki diğer birimler ile etkileşim halindedir.” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 42: İç Kontrol / İç Denetim Birimi İşletmedeki Diğer Birimler ile Etkileşim Halindedir</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	1	2,6	2,6	2,6
Katılıyorum	6	15,8	15,8	18,4
Kesinlikle Katılıyorum	31	81,6	81,6	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün Bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “İç kontrol / iç denetim birimi işletmedeki diğer birimler ile etkileşim halindedir.” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sını Kararsızım, %15,8’i Katılıyorum ve %81,6 gibi çok büyük bölümü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “İç kontrol / iç denetim birimi işletmedeki diğer birimler ile etkileşim halindedir.” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %15,8 ve Kesinlikle Katılıyorum: %81,6) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde iç kontrol / iç denetim biriminin işletmedeki diğer birimler ile etkileşim halinde olduğunu ifade etmektedir. İşletmede iç kontrol / iç denetim birimince üretilen bilgilerin ihtiyaç duyan diğer birimlerle paylaşılması ve yine iç kontrol / iç denetim biriminin diğer birimlerle etkileşim halinde olması işletme içi sağlıklı iletişim, birimler arası koordinasyon ve tüm birimlerce doğru kararlar alınabilmesi için oldukça önemli bir faktördür.

### 3.7.2.5. İzleme Bileşenine Ait Verilerin Analizi

Anket formunda iç kontrolün "İzleme" bileşenine ait 4 soru sorulmuştur. Ek 2'de yer alan anket formunun üçüncü bölümünde bulunan 27-30'uncu sorular iç kontrol sisteminin izleme bileşeninin analizi amacıyla sorulmuştur. Tablo 43'te iç kontrolün bileşenlerinden izlemeyi ölçmek için sorulan soruların ortalamalarının alınması sonucunda ortaya çıkan değerlere ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 43: İzleme Bileşenine Ait Verilerin Analizi</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	1	2,6	2,6	2,6
Katılıyorum	10	26,3	26,3	28,9
Kesinlikle Katılıyorum	27	71,1	71,1	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Bu değerlere göre; katılımcıların % 2,6'sı Kararsızım %26,3'ü Katılıyorum ve %71,1 gibi büyük bir kısmı da Kesinlikle Katılıyorum cevabını vermiştir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün izleme bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %26,3 ve Kesinlikle Katılıyorum: %71,1) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin izleme faaliyetlerinin bulunduğunu ifade etmektedir.

Ankete katılan işletmelerin büyük kısmında yönetimin iç kontrol sisteminin işlerliğinin tespiti amacıyla değerlendirmeler yapması ve bu değerlendirmeler doğrultusunda prosedürler geliştirmesi işletmede etkin izleme faaliyetlerinin varlığı için oldukça önemlidir. Yine ankete katılan işletmelerin büyük kısmında geliştirilen izleme prosedürleri doğrultusunda sürekli ve ayırık izleme faaliyetlerinin yapılması sistemin aksayan yönlerinin erken tespit edilebilmesi ve gerekli önlemlerin alınabilmesini sağlaması nedeniyle önemlidir. Aynı zamanda ankete katılan işletmelerin çok büyük kısmında iç kontrol / iç denetim biriminin iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini



yönetim kurulu ve yönetime zamanında rapor ederek gerekli önlemlerin alınmasını sağlaması işletmenin karşılaşılabileceği kayıpların önlenmesi ya da en aza indirgenebilmesi için gereklidir. Son olarak ankete katılan işletmelerin çok büyük kısmında yönetim kurulu ve yönetimin iç kontrol / iç denetim birimi ile iletişim sağlayarak iç kontrol eksikliklerini değerlendirmesi ve gerekli düzeltici önlemleri alması etkin izleme faaliyetlerinin varlığı için önemli bir faktördür.

### 3.7.2.5.1. İç Kontrol Sisteminin İşlerliği

Tablo 44'te iç kontrolün bileşenlerinden izlemeyi ölçmek için sorulan “*Yönetim iç kontrol sisteminin işlerliğinin tespiti amacıyla değerlendirmeler yapmakta ve bu değerlendirmeler doğrultusunda prosedürler geliştirmektedir.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 44: Yönetim İç Kontrol Sisteminin İşlerliğinin Tespiti Amacıyla Değerlendirmeler Yapmakta ve Bu Değerlendirmeler Doğrultusunda Prosedürler Geliştirmektedir</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	3	7,9	7,9	7,9
Katılıyorum	8	21,1	21,1	28,9
Kesinlikle Katılıyorum	27	71,1	71,1	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İç kontrolün İzleme bileşenine ilişkin sorulan “*Yönetim iç kontrol sisteminin işlerliğinin tespiti amacıyla değerlendirmeler yapmakta ve bu değerlendirmeler doğrultusunda prosedürler geliştirmektedir.*” ifadesine cevaplayıcıların %7,9’u Kararsızım, %21,1’i Katılıyorum ve %71,1 gibi büyük bölümü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün izleme bileşenine ilişkin sorulan “*Yönetim iç kontrol sisteminin işlerliğinin tespiti amacıyla değerlendirmeler*

yapmakta ve bu değerlendirmeler doğrultusunda prosedürler geliştirmektedir.” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %21,1 ve Kesinlikle Katılıyorum: %71,1) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde yönetimin iç kontrol sisteminin işlerliğini tespit amacıyla değerlendirmeler yaptığını ve bu değerlendirmeler doğrultusunda prosedürler geliştirdiğini ifade etmektedir. Bunların yanında cevaplayıcıların %7,9’unun Kararsızım yanıtı vermesi ankete katılan işletmelerin bir kısmında yönetimin iç kontrol sisteminin işlerliğini tespit amacıyla değerlendirmeler yapması ve bu değerlendirmeler doğrultusunda prosedürler geliştirmesi hususunda bazı soru işaretlerinin olduğunu göstermiştir. İşletmede iç kontrol sisteminin işletme amaçları doğrultusunda istenilen şekilde işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi, varsa aksayan noktaların tespit edilmesi ve bu değerlendirmeler doğrultusunda prosedürler geliştirilmesi iç kontrolün başarısı için oldukça önemlidir.

#### 3.7.2.5.2. Sürekli ve Ayrık İzleme Faaliyetleri

Tablo 45’te iç kontrolün bileşenlerinden izlemeyi ölçmek için sorulan “İşletmece geliştirilen izleme prosedürleri doğrultusunda sürekli ve ayrık izleme faaliyetleri yapılmaktadır.” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 45: İşletmece Geliştirilen İzleme Prosedürleri Doğrultusunda Sürekli ve Ayrık İzleme Faaliyetleri Yapılmaktadır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	2	5,3	5,3	5,3
Kararsızım	1	2,6	2,6	7,9
Katılıyorum	14	36,8	36,8	44,7
Kesinlikle Katılıyorum	21	55,3	55,3	100,0
<b>TOPLAM</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

İç kontrolün İzleme bileşenine ilişkin sorulan “İşletmece geliştirilen izleme prosedürleri doğrultusunda sürekli ve ayrık izleme faaliyetleri yapılmaktadır.” ifadesine

cevaplayıcıların %5,3'ü Katılmıyorum, %2,6'sı Kararsızım, %36,8'i Katılıyorum ve %55,3'ü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün izleme bileşenine ilişkin sorulan “*İşletmece geliştirilen izleme prosedürleri doğrultusunda sürekli ve ayrık izleme faaliyetleri yapılmaktadır.*” ifadesine cevaplayıcıların büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %36,8 ve Kesinlikle Katılıyorum: %55,3) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde işletmece geliştirilen izleme prosedürleri doğrultusunda sürekli ve ayrık izleme faaliyetlerinin yapıldığını ifade etmektedir. Bunların yanında cevaplayıcıların %5,3'ünün Katılmıyorum ve %2,6'sının Kararsızım yanıtı vermesi ankete katılan işletmelerin bir kısmında işletmece geliştirilen izleme prosedürleri doğrultusunda sürekli ve ayrık izleme faaliyetlerinin yapılmasına dair bazı sorun ve soru işaretlerinin olabileceğini göstermiştir. İşletmede geliştirilen izleme prosedürleri doğrultusunda sürekli ve ayrık izleme faaliyetlerinin yapılması işletmenin olması beklenen durumu ile mevcut durumu arasında karşılaştırma yapılmasına olanak sağlaması nedeniyle oldukça önemli bir faktördür.

#### **3.7.2.5.3. İç Kontrol Sisteminin Aksayan Yönleri**

Tablo 46'da iç kontrolün bileşenlerinden izlemeyi ölçmek için sorulan “*İç kontrol / iç denetim birimi iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini yönetim kurulu ve yönetime zamanında rapor ederek gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 46: İç Kontrol / İç Denetim Birimi İç Kontrol Sisteminin Aksayan Yönlerini Yönetim Kurulu ve Yönetime Zamanında Rapor Ederek Gerekli Önlemlerin Alınmasını Sağlamaktadır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0	0
Kararsızım	1	2,6	2,6	2,6
Katılıyorum	6	15,8	15,8	18,4
Kesinlikle Katılıyorum	31	81,6	81,6	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İç kontrolün İzleme bileşenine ilişkin sorulan “İç kontrol / iç denetim birimi iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini yönetim kurulu ve yönetime zamanında rapor ederek gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır.” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Kararsızım, %15,8’i Katılıyorum ve %81,6 gibi çok büyük bölümü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün izleme bileşenine ilişkin sorulan “İç kontrol / iç denetim birimi iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini yönetim kurulu ve yönetime zamanında rapor ederek gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır.” ifadesine cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %15,8 ve Kesinlikle Katılıyorum: %81,6) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde iç kontrol / iç denetim biriminin iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini yönetim kurulu ve yönetime zamanında rapor ederek gerekli önlemlerin alınmasını sağladığını ifade etmektedir. İşletmede iç kontrol / iç denetim biriminin iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini tespit ederek yönetim kurulu ve yönetime rapor etmesi ve gereken önlemlerin zamanında alınmasını sağlaması işletmenin karşılaşılabileceği kayıpların önlenmesi ya da en aza indirgenebilmesi için oldukça önemlidir.

#### 3.7.2.5.4. İç Kontrol Eksikliklerinin Değerlendirilmesi

Tablo 47’de iç kontrolün bileşenlerinden izlemeyi ölçmek için sorulan “*Yönetim kurulu ve yönetim iç kontrol / iç denetim birimi ile iletişim sağlayarak iç kontrol eksikliklerini değerlendirmekte ve gerekli düzeltici önlemleri almaktadır.*” ifadesine ilişkin frekanslar ve yüzdeler yer almaktadır.

<b>Tablo 47: Yönetim Kurulu ve Yönetim İç Kontrol / İç Denetim Birimi ile İletişim Sağlayarak İç Kontrol Eksikliklerini Değerlendirmekte ve Gerekli Düzeltici Önlemleri Almaktadır</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0	0
Katılmıyorum	1	2,6	2,6	2,6
Kararsızım	0	0	0	0
Katılıyorum	9	23,7	23,7	26,3
Kesinlikle Katılıyorum	28	73,7	73,7	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

İç kontrolün İzleme bileşenine ilişkin sorulan “*Yönetim kurulu ve yönetim iç kontrol / iç denetim birimi ile iletişim sağlayarak iç kontrol eksikliklerini değerlendirmekte ve gerekli düzeltici önlemleri almaktadır.*” ifadesine cevaplayıcıların %2,6’sı Katılmıyorum, %23,7’si Katılıyorum ve %73,7 gibi büyük bölümü ise Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün izleme bileşenine ilişkin sorulan “*Yönetim kurulu ve yönetim iç kontrol / iç denetim birimi ile iletişim sağlayarak iç kontrol eksikliklerini değerlendirmekte ve gerekli düzeltici önlemleri almaktadır.*” ifadesine cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %23,7 ve Kesinlikle Katılıyorum: %73,7) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde yönetim kurulu ve yönetimin iç kontrol / iç denetim birimi ile iletişim sağlayarak iç kontrol eksikliklerini değerlendirdiği ve gerekli düzeltici önlemleri aldığını ifade etmektedir. İşletmede iç kontrol / iç denetim birimince iç kontrol sisteminin aksayan yönlerinin

tespit edilmesi ve yönetim kurulu ve yönetime raporlanmasının ardından iç kontrol / iç denetim birimi, yönetim kurulu ve yönetimin birlikte gerekli değerlendirmeleri yapması ve sistemin aksayan yönlerine ilişkin gerekli önlemlerin alınmasını sağlaması sistemin başarısı için önemli bir faktördür.

### 3.7.3. Araştırmada Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notlarının Analizi

Bu başlık altında ankete katılan şirketlerin Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları analiz edilmiştir. SPK tarafından belirlenmiş derecelendirme kuruluşlarınca verilen Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Notu derecelendirme aralığının 1 ile 10 arasında olması kabul edilmiş olmasına rağmen, ortaya çıkan puanlar 8 ile 10 arasında olduğundan istatistiki analiz yapılmadan önce derecelendirme yapıldığında kurumsal yönetimin kötü olması durumu hiç dikkate alınmamıştır. Derecelendirme notlarının İyi ile Mükemmel Ötesi arasında bir derecelendirmeye tabi tutulması sağlanmıştır. Bu bağlamda “1- İyi” “2- Çok İyi” “3- Mükemmel Yakın” “4- Mükemmel” “5- Mükemmel Ötesi” şeklinde derecelendirilmiştir.

Araştırma kapsamında kurumsal yönetim derecelendirme notlarına ilişkin analiz verileri frekans dağılımları ve yüzdeler yardımıyla ele alınmıştır.

<b>Tablo 48: Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları</b>				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
İyi	1	2,6	2,6	2,6
Çok İyi	2	5,3	5,3	7,9
Mükemmel Yakın	13	34,2	34,2	42,1
Mükemmel	22	57,9	57,9	100,0
TOPLAM	38	100,0	100,0	

Tabloda ankete katılan şirketlerin Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları incelenmiştir. Buna göre ankete katılan şirketlerin % 2,6'sı İyi, % 5,3'ü Çok İyi, % 34,2'si Mükemmel Yakın ve % 57,9 gibi büyük bir kısmı ise Mükemmel olarak değerlendirilmiştir.

### 3.7.4. Güvenilirlik Analizi

Yapılan güvenilirlik analizinde Cronbach's Alpha katsayısı kullanılmıştır. Cronbach's Alpha sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. Cronbach's Alpha değeri faktör altındaki soruların toplamdaki güvenilirlik seviyesini göstermektedir. Cronbach's Alpha değerinin 0,70 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin güvenilir olduğu kabul edilir. Ancak, soru sayısı az olduğunda bu sınır 0,60 değeri ve üstü olarak kabul edilebilir (Durmuş vd, 2013:89).

İç kontrol	Kontrol Ortamı	,937	,964	,963
	Risk Değerlendirme	,901		
	Kontrol Faaliyetleri	,846		
	Bilgi İletişim	,859		
	İzleme	,856		
	Kurumsal Yönetim			

Yapılan analizde Kontrol ortamına ilişkin 9 sorunun güvenilirlik analizi sonucu 0,937, Risk Değerlendirme sorularına ilişkin güvenilirlik analizi sonucu 0,901, Kontrol Faaliyetleri sorularına ilişkin güvenilirlik analizi sonucu 0,846, Bilgi İletişim sorularına ilişkin güvenilirlik analizi sonucu 0,859, İzleme sorularına ilişkin güvenilirlik analizi sonucu 0,856 şeklinde bir sonuç çıkmıştır. İç kontrole ilişkin tüm soruların tamamının güvenilirlik analizi yapıldığında Cronbach's Alpha katsayısı 0,964 olarak çıkmıştır. Kurumsal Yönetime ilişkin oluşturulan değerler ile iç kontrolün tüm değerlerinin birlikte güvenilirlik analizi yapıldığında güvenilirlik katsayısı 0,963 olarak çıkmıştır. Yapılan analizler tüm veriler için verilerin yüksek düzeyde bir güvenilirliğe sahip olduğu sonucunu çıkarmaktadır.

### 3.7.5. Korelasyon Analizi

Değişkenler arasındaki ilişkinin derecesini belirlemek amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. Analiz ile iç kontrol sistemi ve iç kontrol sisteminin bileşenleri ile SPK tarafından belirlenmiş derecelendirme kuruluşlarınca verilen Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Notu arasındaki ilişki ortaya konulmaya çalışılmıştır. Yapılan analizde Pearson Korelasyon katsayısı kullanılmıştır.

Korelasyon katsayısının 1,00 olması, mükemmel pozitif bir ilişkiyi; -1,00 olması, mükemmel negatif bir ilişkiyi; 0,00 olması, ilişkinin olmadığını gösterir. Korelasyon katsayısının büyüklük bakımından yorumlanmasında üzerinde tam olarak ortaklaşılan aralıklar bulunmamakla birlikte, korelasyonu yorumlamada şu sınırların sıklıkla kullanılabileceği not edilmektedir. Korelasyon katsayısının, mutlak değer olarak, 0,70-1,00 arasında olması, yüksek; 0,50-0,70 arasında olması, orta; 0,30-0,50 arasında olması ise, düşük düzeyde bir ilişki olarak tanımlanabilir. İki değişken arasında hesaplanan bir korelasyon katsayısının sıfırdan anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğine ilişkin yapılan test işlemi sonunda, korelasyon katsayısı çok düşük olmasına karşılık anlamlı çıkabilir. Bu durum büyük ölçüde puanların toplandığı denek sayısına bağlıdır (Büyüköztürk, 2015:32).



**Tablo 50: Değişkenlerin Korelasyon Tablosu**

	Kurumsal Yönetim Endeksi	Kontrol Ortamı	Risk Değerleme	Kontrol Faaliyetleri	Bilgi İletişim	İzleme	İç Kontrol (=Kontrol Ortamı+ Risk Değerlendirme+ Kontrol Faaliyetleri+ Bilgi ve İletişim+ İzleme)
Kurumsal Yönetim Endeksi	1	,143	,535**	,333*	,406*	,190	,480**
Kontrol Ortamı	,143	1	,664**	,478**	,560**	,495**	,673**
Risk Değerlendirme	,535**	,664**	1	,766**	,655**	,554**	,862**
Kontrol Faaliyetleri	,333*	,478**	,766**	1	,572**	,337*	,683**
Bilgi ve İletişim	,406*	,560**	,655**	,572**	1	,522**	,861**
İzleme	,190	,495**	,554**	,337*	,522**	1	,642**
İç Kontrol (=Kontrol Ortamı+ Risk Değerlendirme+ Kontrol Faaliyetleri+ Bilgi İletişim+ İzleme)	,480**	,673**	,862**	,683**	,861**	,642**	1

Tabloda iç kontrolün bileşenleri olarak kabul edilen; Kontrol Ortamı (9 soru), Risk Değerlendirme (7 soru), Kontrol Faaliyetleri (4 soru), Bilgi İletişim (6 soru) ve İzleme'ye (4 soru) ilişkin toplam 30 sorunun öncelikli olarak kendi içlerinde ortalamaları alınmış ve daha sonrada iç kontrole ilişkin 30 sorunun tamamının ortalaması alınarak yeni bir veri seti oluşturulmuş ve bunların aralarındaki ilişkinin varlığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Elde edilen sonuca göre; iç kontrol sistemi ile Kontrol Ortamı 0,673<sup>\*\*</sup>, iç kontrol sistemi ile Risk Değerlendirme 0,862<sup>\*\*</sup>, iç kontrol sistemi ile Kontrol Faaliyetleri 0,683<sup>\*\*</sup>, iç kontrol sistemi ile Bilgi İletişim 0,861<sup>\*\*</sup> ve iç kontrol sistemi ile İzleme 0,642<sup>\*\*</sup> arasındaki ilişkinin varlığı ve bu ilişkinin pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu, literatürde yer alan ve diğer işletmeler ve kamu için kabul edilen bileşenler olduğu bu çalışmada da ortaya konulmuştur.

Ayrıca Kurumsal Yönetim Endeksi'yle Kontrol Ortamı 0,143, Risk Değerlendirme 0,535<sup>\*\*</sup>, Kontrol Faaliyetleri 0,333<sup>\*</sup>, Bilgi İletişim 0,406<sup>\*</sup>, İzleme 0,190 ve İç Kontrol (=Kontrol Ortamı+ Risk Değerlendirme+ Kontrol Faaliyetleri+ Bilgi İletişim+ İzleme) ,480<sup>\*\*</sup> arasındaki ilişkinin pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. Çalışmaya başlamadan önce İç Kontrol Sistemi ve her bir bileşeni ile Kurumsal Yönetim Endeksi derecelendirme notları arasında ilişkinin olduğunu gösterir ana hipotez ve alt hipotezlerin tamamının olmasa bile büyük bir kısmının kabul edildiği ortaya çıkmaktadır.

### **3.7.6. Analiz Sonuçları ve Hipotezlerin Yorumlanması**

BIST Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki şirketlerin iç kontrol sistemlerinin kurumsal yönetime etkilerinin ortaya koyulması amacıyla yapılan anket sonuçları analiz edilmiştir. Öncelikle anket formunun birinci bölümünde katılımcıya ait bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan 5 soru ile ikinci bölümde şirkete ilişkin bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan 4 soru analiz edilmiş ardından iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkilerini belirleme amacıyla hazırlanan üçüncü bölümündeki 30 soru analize tabi tutulmuştur. Daha sonra her soru için oluşturulan frekans ve yüzdelerin yer aldığı tablolar yorumlanmıştır. Araştırmada Yer Alan

Şirketlerin Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notlarının gruplandırılarak tablo yardımı ile yorumlanmıştır. İç kontrolün 5 bileşeni çerçevesinde gruplandırılan sorulara, iç kontrol sistemine ve Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları kapsamında oluşturulan veri setlerinin tamamına güvenilirlik analizi yapılarak yüksek düzeyde güvenilirliğe sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Son olarak korelasyon analizi ile iç kontrol sistemi ve iç kontrol sisteminin bileşenleri ile SPK tarafından belirlenmiş derecelendirme kuruluşlarınca verilen Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Notu arasındaki ilişki ortaya konulmuştur. Tüm bu analizler ışığında başlangıçta oluşturulan hipotezlerin “KABUL” ya da “RED” durumlarını gösterir tablo aşağıdaki gibidir.

<b>Tablo 51: Hipotezlerin Kabul / Red Durumu</b>	
<b>HİPOTEZLER</b>	<b>KABUL / RED</b>
İç Kontrol Sistemi ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.	KABUL
İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Kontrol Ortamı ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.	RED
İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Risk Değerlendirme ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.	KABUL
İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Kontrol Faaliyetleri ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.	KABUL
İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Bilgi ve İletişim ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.	KABUL
İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden İzleme ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.	RED

Yapılan analizler sonucunda;

- Hipotez 1: “İç Kontrol Sistemi ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır” şeklindeki ana hipotez; İç Kontrol ile Kurumsal Yönetim Endeksi arasındaki ilişkinin 0,480 olması nedeniyle kabul edilmiştir.
- Hipotez 2: “İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Kontrol Ortamı ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır” şeklindeki hipotez; Kontrol Ortamı ile Kurumsal Yönetim Endeksi arasındaki ilişkinin 0,143 olması nedeniyle reddedilmiştir.
- Hipotez 3: “İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Risk Değerlendirme ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır” şeklindeki hipotez; Risk Değerlendirme ile Kurumsal Yönetim Endeksi arasındaki ilişkinin 0,535 olması nedeniyle kabul edilmiştir.
- Hipotez 4: “İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Kontrol Faaliyetleri ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır” şeklindeki hipotez; Kontrol Faaliyetleri ile Kurumsal Yönetim Endeksi arasındaki ilişkinin 0,333 olması nedeniyle kabul edilmiştir.
- Hipotez 5: “İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Bilgi ve İletişim ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır” şeklindeki hipotez; Bilgi ve İletişim ile Kurumsal Yönetim Endeksi arasındaki ilişkinin 0,406 olması nedeniyle kabul edilmiştir.
- Hipotez 6: “İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden İzleme ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır” şeklindeki hipotez; İzleme ile Kurumsal Yönetim Endeksi arasındaki ilişkinin 0,190 olması nedeniyle reddedilmiştir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

İletişim ve bilgi ağlarındaki gelişmeler ile birlikte ülke sınırlarının neredeyse kalktığı günümüzde küreselleşme etkisini en çok mali alanda göstermiştir. Bilgi ve iletişim ağlarındaki gelişmeler, teknolojinin hızlı gelişimi ve sınırların ortadan kalkması ile birlikte uluslararası sermaye hareketleri hız kazanmıştır. Bu durum işletmeler için pek çok fırsat sunarken beraberinde artan rekabet olgusunu da getirmiştir. Tüm bu gelişmeler işletme sahiplik yapılarının daha karmaşık hale gelmesini sağlamış ve buna bağlı olarak işletmelerin yönetim anlayışlarında köklü değişimlere gitmelerini zorunlu kılmıştır. Dolayısıyla işletmelerin hedeflerine ulaşılabilmesi amacıyla iş süreçlerinin etkinliğinde maksimizasyonunun sağlanması ve bu esnada işletmeye ait varlıkların korunmasının yanı sıra finansal raporların doğruluğunun teminatı ve mevzuata uyumu noktalarında makul güvence veren bir süreç olan iç kontrolün önemi her geçen gün artmıştır.

İç kontrol sistemi işletmelerin iş akış süreçlerinin istenilen doğrultuda gerçekleşmesini, müşteri memnuniyetinin artmasını, karlılık hedeflerinin yakalanmasını ve işletme varlıklarının korunmasını sağlar. Bunların yanında oluşabilecek hata, hile ve usulsüzlüklerin önüne geçilmesi, güvenilir finansal raporlama sistemi ile şeffaflığa hizmet eder. Aynı zamanda iç kontrol sistemi ile işletmenin karşılaşılabileceği riskler makul düzeyde tutulur dolayısıyla işletmenin sürekliliğine hizmet eder. Tüm bu nedenlerden dolayı küresel dünya ekonomisinde yer bulmak isteyen işletmeler için iç kontrol sistemi hayati öneme sahiptir. İşletmelerde etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin varlığı aynı zamanda kurumsal yönetim anlayışı içinde olmazsa olmazdır.

Kurumsal yönetim uluslararası sermaye hareketlerinin hız kazanmaya başlaması, ülke sınırlarını aşarak tüm dünyaya yayılan finansal krizler, dünya çapında şirketlerde yaşanan skandallar ve iflaslar, kurumsal yatırımcıların payının dünya genelinde her geçen gün daha da artması, rekabet faktörü gibi sıralayabileceğimiz pek çok nedenden dolayı adından her geçen gün daha fazla söz ettiren bir kavram olmuştur. Kurumsal yönetim; tüm ilgililerin çıkarlarının dengelenmesini, kaynaklarının etkin kullanımının sağlanmasını, amaçlara ulaşabilmede bir çatı inşa edilmesini sağlayan ve yasal düzenlemelerce desteklenen bir yönetim felsefesidir. Kurumsal yönetim işletmelerde adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri ışığında işleyen bir yönetim

şeklinin belirlenmesini sağlar. İşletmeler iyi kurumsal yönetim uygulamaları ile sermaye piyasalarından ve finans kurumlarından sağlanacak kredilerde daha düşük maliyetle finansman sağlama imkanı bulur, kurumsal yatırımcıların için güven ortamı tesis edeceğinden işletmeye uzun vadeli sermaye girişi sağlar. Aynı zamanda işletme hedeflerine ulaşabilmek için bir çatı oluşturur, kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlar. Risklere karşı dayanıklılığı, hesap verebilirliği, işletme başarısını, verimli çalışmayı artırır. Sorumlulukların etkin dağılımını sağlayarak paydaşlar arasındaki çıkar çatışmalarını önler. Kurumsal yönetim sadece işletmeler için değil ülke ekonomileri için de oldukça önemli bir kavramdır. Kurumsal yönetim ulusal ve küresel çaplı finansal krizlerin ekonomi üzerindeki etkilerini hafifletecek, yerli fonların ülke içerisinde kalması sağlanacak, yabancı sermayenin ülkeye çekilmesine yardımcı olacak ve dolayısıyla ülke için rekabette avantaj sağlayacaktır.

Bu çalışma ile işletmeler için önemli iki kavram olan iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Araştırmanın amacı BIST Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki şirketlerin iç kontrol sistemleri incelenerek kurumsal yönetim anlayışının başarısında iç kontrol sisteminin yerini tespit etmektir. İç kontrolün beş bileşeni aracılığı ile kurumsal yönetim ilkelerine uyum notları arasındaki ilişki test edilmiştir. Çalışma ile iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmanın BIST Kurumsal Yönetim Endeksine dahil firmalarda yapılması söz konusu şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu almaları nedeniyle önemlidir.

Araştırmada BIST Kurumsal Yönetim Endeksine dahil şirketlerin seçilmesinin temel nedeni bu şirketlerin endekse dahil edilebilmesi için SPK tarafından belirlenen derecelendirme kuruluşlarınca verilen kurumsal yönetim ilkelerine uyum notunun 10 üzerinden en az 7 ve her bir ana başlık itibarıyla 10 üzerinden en az 6,5 olma gereğidir. Dolayısıyla söz konusu şirketlerin kurumsal yönetim alanında yeterli başarıya sahip oldukları kabul edilebilir.

Araştırmada veri toplama yöntemlerinden anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu araştırmanın amacını, önemini ve içeriğini ana hatlarıyla açıklayan giriş sayfası ve üç bölümden oluşan anket sorularından oluşmaktadır. Ankette toplam 39 soruya yer verilmiştir. Birinci bölümde katılımcıya ait bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan

5 soru, ikinci bölümde şirkete ilişkin bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan 4 soru bulunmaktadır. Anketin araştırmaya katılan şirketlerin iç kontrol sistemlerine yönelik bilgilerin sağlanması amacıyla hazırlanan üçüncü bölümünde ise 5'li likert (1: Kesinlikle katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle katılıyorum) ölçeğine göre hazırlanan 30 soru yer almaktadır.

Anket çalışması BIST Kurumsal Yönetim Endeksine dahil şirketlerin Yönetim Kurulu Başkan / Yönetim Kurulu Üyeleri, Genel Müdür / Genel Müdür Yardımcıları, İç Denetçi ve Denetim Komitesi Üyelerine yapılmıştır. Çalışmanın yapıldığı tarihte BIST Kurumsal Yönetim Endeksine dahil 49 şirket bulunmakta olup bu 49 şirket ana kütleyi oluşturmuştur. Söz konusu şirketlerin tamamına ulaşılmaya çalışılmış olup 38 şirketten analizde kullanılabilir veri elde edilmiştir. Söz konusu geri dönüş oranı %78'e tekabül etmektedir.

Anket çalışmasının tamamlanmasının ardından BIST Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki şirketlerin iç kontrol sistemlerinin kurumsal yönetime etkilerinin ortaya konulması amacıyla yapılan anket sonuçları analiz edilmiştir. Öncelikle anket formunun birinci bölümünde katılımcıya ait bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan 5 soru ile ikinci bölümde şirkete ilişkin bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan 4 soru analiz edilmiş ardından iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkilerini belirleme amacıyla hazırlanan üçüncü bölümündeki 30 soru analize tabi tutulmuştur. Daha sonra her soru için oluşturulan frekans ve yüzdelerin yer aldığı tablolar yorumlanmıştır.

Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %34,2 ve Kesinlikle Katılıyorum: %63,2) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin kontrol ortamının olduğunu göstermiştir. İç kontrolün risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %44,7 ve Kesinlikle Katılıyorum: %52,6) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin risk değerlendirme sisteminin olduğunu göstermiştir. İç kontrolün kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulara cevaplayıcıların tamamının katılıyorum (Katılıyorum: %47,4 ve Kesinlikle Katılıyorum: %52,6) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin kontrol faaliyetlerinin varlığını ortaya koymuştur. İç

kontrolün bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %39,5 ve Kesinlikle Katılıyorum: %57,9) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin bilgi ve iletişim sisteminin var olduğunu göstermiştir. Ve son olarak iç kontrolün izleme bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %26,3 ve Kesinlikle Katılıyorum: %71,1) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin izleme faaliyetlerinin bulunduğunu göstermiştir. İç kontrole ait bileşenlerin ortalamalarının alınması sonucu elde edilen analiz verileri ankete katılan işletmelerde etkin iç kontrol sisteminin var olduğunu göstermiştir.

Anket formunda yer alan soruların analizlerinin tamamlanmasının ardından araştırmada yer alan şirketlerin Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları gruplandırılarak tablo yardımı ile yorumlanmıştır. Yapılan analizlerde ankete katılan şirketlerin % 2,6'sı İyi, % 5,3'ü Çok İyi, % 34,2'si Mükemmel Yakın ve % 57,9 gibi büyük bir kısmı ise Mükemmel olarak değerlendirilmiştir.

Araştırmada yer alan şirketlerin Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notlarının analiz edilmesinden sonra iç kontrolün 5 bileşeni çerçevesinde gruplandırılan sorulara, iç kontrol sistemine ve Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları kapsamında oluşturulan veri setlerinin tamamına güvenilirlik analizi yapılmıştır. Yapılan analizde Kontrol ortamına ilişkin 9 sorunun güvenilirlik analizi sonucu 0,937, Risk Değerlendirme sorularına ilişkin güvenilirlik analizi sonucu 0,901, Kontrol Faaliyetleri sorularına ilişkin güvenilirlik analizi sonucu 0,846, Bilgi İletişim sorularına ilişkin güvenilirlik analizi sonucu 0,859, İzleme sorularına ilişkin güvenilirlik analizi sonucu 0,856 şeklinde bir sonuç çıkmıştır. İç kontrole ilişkin tüm soruların tamamının güvenilirlik analizi yapıldığında Cronbach's Alpha katsayısı 0,964 olarak çıkmıştır. Kurumsal Yönetim ile ilişkin oluşturulan değerler ile iç kontrolün tüm değerlerinin birlikte güvenilirlik analizi yapıldığında güvenilirlik katsayısı 0,963 olarak çıkmıştır. Yapılan analizler tüm veriler için verilerin yüksek düzeyde bir güvenilirliğe sahip olduğu sonucunu çıkarmaktadır.

Son olarak korelasyon analizi ile iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim arasındaki ilişki ortaya konulmuştur. Yapılan korelasyon analizine göre; İç Kontrol Sistemi ile Kontrol Ortamı 0,673\*\*, İç Kontrol Sistemi ile Risk Değerlendirme 0,862\*\* ,



İç Kontrol Sistemi ile Kontrol Faaliyetleri 0,683\*\*, İç Kontrol Sistemi ile Bilgi ve İletişim 0,861\*\* ve İç Kontrol Sistemi ile İzleme 0,642\*\* arasındaki ilişkinin varlığı ve bu ilişkinin pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu, literatürde yer alan ve diğer işletmeler ve kamu için kabul edilen bileşenler olduğu bu çalışmada da ortaya konulmuştur. Ayrıca Kurumsal Yönetim Endeksi'yle Kontrol Ortamı 0,143, Risk Değerlendirme 0,535\*\*, Kontrol Faaliyetleri 0,333\*, Bilgi İletişim 0,406\*, İzleme 0,190 ve İç Kontrol (=Kontrol Ortamı+ Risk Değerlendirme+ Kontrol Faaliyetleri+ Bilgi İletişim+ İzleme) 0,480\*\* arasındaki ilişkinin pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır.

Yapılan analizler sonucunda; “İç Kontrol Sistemi ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.” şeklindeki ana hipotez kabul edilmiştir. “İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Kontrol Ortamı ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.” şeklinde olan hipotez reddedilmiştir. İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Risk Değerlendirme ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.” şeklinde olan hipotez kabul edilmiştir. İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Kontrol Faaliyetleri ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.” şeklinde olan hipotez kabul edilmiştir. İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Bilgi ve İletişim ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.” şeklinde olan hipotez kabul edilmiştir. “İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden İzleme ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır.” şeklinde olan hipotez reddedilmiştir. Yapılan analizlerle birlikte iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim arasında pozitif yönlü bir ilişkinin var olduğu ortaya konulmuştur.

Analiz sonuçlarına göre Kurumsal Yönetim Endeksi'yle Kontrol Ortamı bileşeni arasındaki ilişkinin 0,143 çıkması; “İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden Kontrol Ortamı ile Kurumsal Yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır” şeklindeki hipotezin reddedilmesine neden olmuştur. Ancak; iç kontrolün kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyor (Katılıyor: %34,2 ve Kesinlikle Katılıyor: %63,2) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin kontrol ortamının olduğunu göstermiştir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin bileşenlerinden kontrol ortamı ile kurumsal yönetim arasında düşük düzeyde bir ilişki olmasına rağmen söz konusu ilişkinin anlamlı olduğu düşünülmektedir. Yine aynı şekilde Kurumsal Yönetim Endeksi'yle İzleme bileşeni arasındaki ilişkinin 0,190 çıkması; “İç Kontrol Sisteminin bileşenlerinden İzleme ile Kurumsal Yönetim arasında

pozitif anlamlı bir ilişki vardır.” şeklindeki hipotezin reddedilmesine neden olmuştur. Ancak; iç kontrolün izleme bileşenine ilişkin sorulara cevaplayıcıların çok büyük kısmının katılıyorum (Katılıyorum: %26,3 ve Kesinlikle Katılıyorum: %71,1) yanıtını vermesi ankete katılan işletmelerde etkin izleme faaliyetlerinin bulunduğunu göstermiştir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin bileşenlerinden izleme ile kurumsal yönetim arasında düşük düzeyde bir ilişki olmasına rağmen söz konusu ilişkinin anlamlı olduğu düşünülmektedir.

Sonuç olarak günümüz küresel ekonomisinde ayakta kalmak, hedeflerini gerçekleştirmek ve rekabette avantaj sağlamak isteyen işletmeler için etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin desteklediği iyi kurumsal yönetim uygulamalarının önemi büyüktür. İşletmelerin etkin işleyen, esnek, geliştirilebilir yapıda bir iç kontrol sistemi kurmaları kurumsal yönetim için oldukça önemlidir. İşletmelerde etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve gözetimi aşamalarında işletme ile ilgili pek çok grubun görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. İşletmelerde iç kontrolün başarısı için yönetim kurulu ve üst yönetim ile birlikte iç denetçiler ve işletmede çalışan tüm personelin işletmenin amaçlarını benimseyerek söz konusu amaçlara ulaşılabilmesi için üzerine düşen sorumluluklarını yerine getirmesi gerekir. Aynı zamanda dış denetçiler, yüksek denetim kurumları, yasal otoriteler ve iç kontrol sisteminde doğrudan sorumluluk sahibi olmayan müşteriler, tedarikçiler, mali analistler, meslek odaları ve eğitimciler gibi işletme dışı çevrelerin de iç kontrol sistemi ile ilgili görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. İşletmelerde iç kontrol sistemi ile ilgili bulunan tüm grupların görev ve sorumluluklarını yerine getirmeleri etkin işleyen bir iç kontrol sistemi için önemlidir.

İşletmelerin kurumsal yönetimi adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri kapsamında zorunluluk olarak görmeden uygulamaları öncelikle işletme, sonrasında ülke çapında pek çok fayda sağlayacaktır. Kurumsal yönetim anlayışının gelişebilmesi için; işletmelerde hisse oranlarına bakılmaksızın işletmedeki tüm pay sahiplerine eşit muamele edilmeli, işletme ile ilgili tüm çıkar grupları işletmenin faaliyetleri ve faaliyet sonuçları ile ilgili yeterli ve zamanında bilgilendirilmedir. Aynı zamanda işletmede karar alıcıların aldıkları kararlarla ilgili olarak pay sahiplerini bilgilendirmeli ve hesap vermelidir. İşletme yöneticilerinin sosyal

sorumluluk ve kanuni mevzuat çerçevesinde hareket etmesi, aksi halde karşılaşılabilecek yaptırımlardan sorumlu olması gerekir. İşletmede yönetim kurulunun faaliyetlerini icra ederken şirketle ilgili tüm gruplara adil davranması ve beklentilerini karşılaması önemlidir. Tüm bunların yanında kurumsal yönetim uygulamalarının ülke çapında benimsenebilmesi için yasal otoritelerin gerekli düzenlemeleri yapmaları ve işletmelerin yasal düzenlemeler çerçevesinde hareket etmeleri gerekir. Kurumsal yönetim anlayışının ülke genelinde geliştirilebilmesi için meslek birliklerince ve odalarca gerekli eğitimlerin yapılması da oldukça önemlidir.

Çalışmanın BIST Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki şirketlerde yapılmasına karşın; etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin desteklediği iyi kurumsal yönetim uygulamalarının çok uluslu büyük işletmelerle birlikte, ulusal işletmeler, KOBİ'ler, kamu işletmeleri, aile işletmeleri, sosyal amaçlı işletmeler, sivil toplum örgütleri, kooperatifler ve spor kulüpleri gibi sayısını çoğaltabileceğimiz pek çok örgüt için de önemli olduğu unutulmamalıdır.

## KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş, Ahmet Aktürk, Ahmet Coşkun, “Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2012 (34).
- Adeyemi, Babalola, Adesoji Adenugba, “Corporate Governance İn The Nigerian Financial Sector: The Efficacy Of İnternal Control And External Audit”, Global Conferance on Business And Finance Proceedings, 2011/6 (2).
- Akdoğan, Nalan, M. Uğur Akdoğan, “Türk Ticaret Kanunu’nun Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Düzenlemelerinin Sermaye Kurulu Piyasası Tarafından Yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyumunun Karşılaştırmalı Olarak Analizi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2011 (35).
- Akışık, Orhan, “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2005 (14).
- Aksoy, Mehmet Ali, “Türk Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri Kapsamında Anonim Şirket Yönetim Kurulu”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2013/17 (1-2).
- Aksoy, Tamer, “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, Mali Çözüm Dergisi, 2005 (72).
- Aktan, Coşkun Can. “Kurumsal Şirket Yönetimi”, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2013/5 (1).
- Alikadıoğulları, Arzu, Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Artırılması İç Kontrol Uygulamaları, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara 2010.
- Altan, Derin, “Kurumsal Yönetim İle Halka Arz Sürecinde Tanışmak”, Kurumsal Yönetim Dergisi, 2013 (20).

- Al-Zwyalif, Inaam M., “The Role of Internal Control in Enhancing Corporate Governance: Evidence from Jordan”, *International Journal of Business and Management*, 2015/6 (7).
- Arıkan, Yahya, “Yaşanan Ekonomik Gelişmelerin, Yeni TTK ve Yapılan Yasal Düzenlemelerin Işığında, Muhasebe Mesleğinde Yeni İş Alanları”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2010 (102).
- Aysan, Mustafa A., “Muhasebe ve Kurumsal Yönetim”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2007 (35).
- Aysan, Mustafa A., *Kurumsal Yönetim ve Risk*, (Birinci Baskı), Elif Ofset, İstanbul 2007.
- Bakkal, Hakan, Alper Kasımoğlu, “İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış ‘COSO ve COCO Modeli’”, *Mevzuat Dergisi*, 2012 (178).
- Balcı, Ali, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntem, Teknik ve İlkeler*, (Sekizinci Baskı), Pegem Akademi, Ankara 2010.
- BDDK, *Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik* (2006).
- BDDK, *Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik* (2006).
- Baskıcı, Çiğdem, “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 2015/11 (25).
- BDDK, *BDDK Tanıtım Kitapçığı* (2009).  
[http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum\\_Bilgileri/BDDK\\_Hakkinda/5802bddk\\_kitapcik\\_kasim\\_2015.pdf](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/5802bddk_kitapcik_kasim_2015.pdf), ( 12.10.2015).
- Büyüköztürk, Şener, *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, (Yirmi Birinci Baskı), Pegem Akademi, Ankara 2015.

- Cengiz, Selim, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 2013/15 (12).
- COSO, Internal Control-Integrated Framework, 2013, [http://www.coso.org/documents/990025P\\_Executive\\_Summary\\_final\\_may20\\_e.pdf](http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf), (12.11.2015).
- Cömert, Nuran, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”, İç Denetim Dergisi, 2008 (21).
- Çarıkçı, İlker H., Şeref Kalaycı, İbrahim Yaşar Gök, “Kurumsal Yönetim-Şirket Performansı İlişkisi: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi 2009/1 (1).
- Çatıkkaş, Özgür, “Kurumsal Yönetim İlkeleri”, Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, 2013, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/marmara/KurumsalYonetim.pdf>, (26.12.2015).
- Çatıkkaş, Özgür, Mustafa Okur, İsmail Balkan, Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, İstanbul 2012, Yayın No:287.
- Çıtak, Nermin, Yakup Selvi, “Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Kurumsal Yönetimin Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Uygulanabilirliği”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yönetim Dergisi, 2013 (74).
- ÇSGB, İç Kontrol El Kitabı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2013, Yayın No: 3.
- Dabbağoğlu, Kadir, “İç Kontrol Sistemi”, Journal Of Qafqaz University, 2009 (29).
- Dinç, Yusuf, Selim Cengiz, “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2014 (51).

- Durmuş, Berilil, vd. Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi, (Beşinci Baskı), Beta Yayınları, İstanbul 2013.
- Elbannan, Mohamed A., “Quality of Internal Control Over Financial Reporting, Corporate Governance And Credit Ratings”, International Journal of Disclosure and Governance, 2009/6 (2).
- OECD, G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (2015), <http://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf>, (06.01.2016).
- Güçlü, Hakan, Kurumsal Uyum Derecelendirmesi, (Birinci Baskı), İMKB Yayınları, İstanbul 2010.
- Kemahlı, N. Hülya, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Halka Açılmalar Açısından Neler Getiriyor?”, Kurumsal Yönetim Dergisi, 2012 (16).
- Köroğlu, Çağrı, Tuğba Uçma, “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, Mevzuat Dergisi, 2006 (103).
- Küçüksözen, Cemal, Güray Küçükkocaoğlu, “Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Bilginin Rolü”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2005 (16).
- Leng, Jianfei, Yiran Ding, “Internal Control Disclosure and Corporate Governance: Emprical Research from Chinese Listed Companies” Technology and Investment, 2011/2 (4).
- Naipoğlu, Sinan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Yönetim Kurullarına Getirdikleri”, Kurumsal Yönetim Dergisi, 2012 (16).
- OECD, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (2004).
- Okay, Esin, “Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Türkiye’de Kurumsal Yeniden Yapılandırma ve Mali Ortamın İyileştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2014 (42).

- Özeren, Baran, INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi Çeviri, 2004.
- Özkul, Levent, ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes- Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü, İstanbul 2003.
- Saldanlı, Arif, “Kurumsal Yönetim Endeks Performansının Analizi”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2012/8 (Özel Sayı).
- SPK, SPK Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)
- SPK, SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 16)
- SPK , SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)
- Sümer, Ebru, Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi, 2010.
- Topcu, Mustafa Kemal, “Kamuda İç Kontrol Sisteminin Coso Modeli Bağlamında Taşrada Uygulanabilirliği: İhalelerde Uygulanmasına Yönelik İki Vaka Analizi”, Sayıştay Dergisi, 2013 (91).
- Toraman, Cengiz, Hasan Abdioğlu, “İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Zayıf ve Güçlü Yanları: Derecelendirme Raporlarının İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2008 (40).
- Toroslu, M. Vefa, Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, (Birinci Baskı), Seçkin Yayıncılık, İstanbul 2012.



- Tunç, Ferruh, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’ndaki Kurumsallaşmayla İlgili Düzenlemeler” X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, IV. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2011.
- Tüm, Kayahan, “Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013/17 (2).
- Türedi, Hasan, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim İle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 2011 (16).
- TÜSİAD, “Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi”, 2002.  
[http://www.tusiad.org.tr/\\_rsc/shared/file/kurumsalyonetim.pdf](http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/kurumsalyonetim.pdf),  
(10.11.2015).
- Usul, Hayrettin, İsmet Titiz, Burcu A. Ateş, “İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2011 (49).
- Uyar, Süleyman, “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi”, Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2010/2 (2).
- Uzun, Ali Kamil, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler”, Kurumsal Yönetim Dergisi, 2012 (16).
- Yazıcı, Selim, Serhat Yanık, “Sigorta Sektöründe Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetim Komitesi’nin Rolü”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 2010/60 (2).
- Yılandı, F. Münevver, İç Denetim. (İkinci Baskı), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2006.

Yılmaz, Recep, Murat Kaya, “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları ile İlişkisi”, Sakarya Üniversitesi İşletme Bilimi Dergisi, 2014/2 (1).

4389 Sayılı Bankalar Kanunu

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

<http://tkyd.org/tr/sss-spk-kurumsal-yonetim-ilkeleri-nedir.html>, 06.12.2016

<http://www.borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/kurumsal-yonetim-endeksi>,  
( 22.12.2015)

**EK 1: BIST KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİNE DAHİL ŞİRKETLER**

Sıra	Kod	Şirket Unvanı
1	<a href="#">AKSGY</a>	<a href="#">AKİŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.</a>
2	<a href="#">AKMGY</a>	<a href="#">AKMERKEZ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.</a>
3	<a href="#">AKSA</a>	<a href="#">AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİİ A.Ş.</a>
4	<a href="#">ALBRK</a>	<a href="#">ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.</a>
5	<a href="#">ANSGR</a>	<a href="#">ANADOLU ANONİM TÜRK SİGORTA ŞİRKETİ</a>
6	<a href="#">AEFES</a>	<a href="#">ANADOLU EFES BİRACILIK VE MALT SANAYİİ A.Ş.</a>
7	<a href="#">ARCLK</a>	<a href="#">ARÇELİK A.Ş.</a>
8	<a href="#">ASELS</a>	<a href="#">ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.</a>
9	<a href="#">AYGAZ</a>	<a href="#">AYGAZ A.Ş.</a>
10	<a href="#">CCOLA</a>	<a href="#">COCA-COLA İÇECEK A.Ş.</a>
11	<a href="#">CRDFA</a>	<a href="#">CREDITWEST FAKTORİNG A.Ş.</a>
12	<a href="#">DOHOL</a>	<a href="#">DOĞAN ŞİRKETLER GRUBU HOLDİNG A.Ş.</a>
13	<a href="#">DGGYO</a>	<a href="#">DOĞUŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.</a>
14	<a href="#">DOAS</a>	<a href="#">DOĞUŞ OTOMOTİV SERVİS VE TİCARET A.Ş.</a>
15	<a href="#">ENKAI</a>	<a href="#">ENKA İNŞAAT VE SANAYİ A.Ş.</a>
16	<a href="#">EREGL</a>	<a href="#">EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.</a>
17	<a href="#">GARFA</a>	<a href="#">GARANTİ FAKTORİNG A.Ş.</a>
18	<a href="#">GRNYO</a>	<a href="#">GARANTİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.</a>
19	<a href="#">GLYHO</a>	<a href="#">GLOBAL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.</a>
20	<a href="#">HURGZ</a>	<a href="#">HÜRRİYET GAZETECİLİK VE MATBAACILIK A.Ş.</a>
21	<a href="#">IHEVA</a>	<a href="#">İHLAS EV ALETLERİ İMALAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.</a>
22	<a href="#">IHLAS</a>	<a href="#">İHLAS HOLDİNG A.Ş.</a>
23	<a href="#">ISFIN</a>	<a href="#">İŞ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.</a>
24	<a href="#">ISGYO</a>	<a href="#">İŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.</a>
25	<a href="#">ISMEN</a>	<a href="#">İŞ YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.</a>
26	<a href="#">IZOCM</a>	<a href="#">İZOCAM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.</a>
27	<a href="#">LOGO</a>	<a href="#">LOGO YAZILIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.</a>
28	<a href="#">MGROS</a>	<a href="#">MİGROS TİCARET A.Ş.</a>
29	<a href="#">OTKAR</a>	<a href="#">OTOKAR OTOMOTİV VE SAVUNMA SANAYİ A.Ş.</a>
30	<a href="#">PRKME</a>	<a href="#">PARK ELEKTRİK ÜRETİM MADENCİLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.</a>
31	<a href="#">PGSUS</a>	<a href="#">PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.</a>
32	<a href="#">PETUN</a>	<a href="#">PINAR ENTEGRE ET VE UN SANAYİİ A.Ş.</a>
33	<a href="#">PINSU</a>	<a href="#">PINAR SU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.</a>
34	<a href="#">PNSUT</a>	<a href="#">PINAR SÜT MAMULLERİ SANAYİİ A.Ş.</a>
35	<a href="#">SKBNK</a>	<a href="#">ŞEKERBANK T.A.Ş.</a>
36	<a href="#">TAVHL</a>	<a href="#">TAV HAVALİMANLARI HOLDİNG A.Ş.</a>
37	<a href="#">TOASO</a>	<a href="#">TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.</a>
38	<a href="#">TRCAS</a>	<a href="#">TURCAS PETROL A.Ş.</a>
39	<a href="#">TUPRS</a>	<a href="#">TÜPRAS-TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.</a>
40	<a href="#">PRKAB</a>	<a href="#">TÜRK PRYSMIAN KABLO VE SİSTEMLERİ A.Ş.</a>
41	<a href="#">TTKOM</a>	<a href="#">TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.</a>
42	<a href="#">TTRAK</a>	<a href="#">TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAAT MAKİNELERİ A.Ş.</a>
43	<a href="#">GARAN</a>	<a href="#">TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.</a>
44	<a href="#">HALKB</a>	<a href="#">TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş.</a>
45	<a href="#">TSKB</a>	<a href="#">TÜRKİYE SİNAİ KALKINMA BANKASI A.Ş.</a>

46	<a href="#">SISE</a>	<a href="#">TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.</a>
47	<a href="#">VESTL</a>	<a href="#">VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.</a>
48	<a href="#">YKBNK</a>	<a href="#">YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.</a>
49	<a href="#">YAZIC</a>	<a href="#">YAZICILAR HOLDİNG A.Ş.</a>

## EK 2: ANKET FORMU



İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI  
DOKTORA PROGRAMI

### ANKET FORMU

Değerli Katılımcılar,

Bu anket formu, “İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Üzerindeki Etkileri: BIST Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerde Bir Uygulama” başlıklı doktora tez çalışmasının uygulaması ile ilgili olup, *İç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkilerinin ortaya konulması* amacıyla hazırlanmıştır. Anketlerden elde edilecek bilgiler doktora tez çalışmasında kullanılacak olup bilimsel amaçlı yayınların dışında kullanılmayacaktır.

Anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm katılımcıya ait bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan sorular; ikinci bölüm şirkete ilişkin bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan sorular, üçüncü bölüm ise iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkilerini belirleme amacıyla hazırlanan sorulardır.

Katılımınız için teşekkür ederiz.

**Doktora Öğrencisi**  
**Figen CANBAY ÇİĞDEM**

**Danışman**  
**Prof. Dr. Recep GÜNEŞ**  
**İnönü Ün. İkt. İd. Bil Fak.**  
**İşletme Bölümü**

**Lütfen size uygun seçeneğin yanındaki parantezin içine (x) işareti koyunuz.**

### **Kişisel Bilgiler**

- **Cinsiyetiniz**

( ) Kadın ( ) Erkek

- **Yaşınız**

( ) 20-29 ( ) 30-39 ( ) 40-49 ( ) 50-59 ( ) 60 yaş ve üstü

- **Şirketteki Konumunuz**

( ) Yönetim Kurulu Başkanı / Yönetim Kurulu Üyesi

( ) Genel Müdür / Genel Müdür Yardımcısı

( ) İç Denetçi

( ) Denetim Komitesi Üyesi

- **Eğitim Durumunuz**

( ) Lise ( ) Önlisans ( ) Lisans ( ) Yüksek Lisans ( ) Doktora

- **Şirketteki Çalışma Süreniz**

( ) 5 yıldan az ( ) 5-9 yıl arası ( ) 10-14 yıl arası ( ) 15-20 yıl arası

( ) 20 yıl ve üstü

### **Şirket Bilgileri**

- **Şirketinizin faaliyet gösterdiği sektör**

( ) İmalat sanayi

( ) Mali Kuruluşlar

( ) Teknoloji

( ) Toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar

( ) İnşaat ve bayındırlık

( ) Madencilik

( ) Ulaştırma, haberleşme ve depolama

• **Şirketinizin faaliyet süresi**

( ) 10 yıldan az

( ) 10-19 yıl

( ) 20-29 yıl

( ) 30-39 yıl

( ) 40 yıldan fazla

• **İç kontrol biriminde istihdam edilen personel sayısı**

( ) 1-4 kişi

( ) 5-9 kişi

( ) 10-14 kişi

( ) 15-19 kişi

( ) 20 kişi ve üzeri

• **İç denetçinin deneyimi**

( ) 5 yıldan az

( ) 5-9 yıl arası

( ) 10-14 yıl arası

( ) 15-19 yıl

( ) 20 yıl ve üstü

**1. - 30. soruları 1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıtlayınız.**

Soru No	SORULAR	1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Kararsızım	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
1	İşletme yönetici ve çalışanları dürüstlük ve etik değerlere bağlıdır.					
2	Yönetim kurulu yönetimden bağımsız olarak iç kontrol sistemini gözetmektedir.					
3	Yönetim kurulu ve denetim komitesi görevlerini bağımsız olarak icra etmektedir.					
4	Görev yapan personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık ve yazılı olarak tanımlanmıştır.					
5	İş ve işlemler alanında uzman kişiler tarafından yerine getirilmektedir.					
6	İş akış süreçlerine ilişkin herkes tarafından bilinen ve kabul görmüş kurallar bulunmaktadır.					
7	Üst yönetim ve yöneticiler herkes tarafından bilinen ve					

	kabul görmüş kural ve prosedürlere uymaktadır.					
8	Yönetim karar alma süreçlerinde çalışanlarının da görüşlerini değerlendirmeye almaktadır.					
9	İşletmede güvenilir finansal raporlama sistemi vardır.					
10	Hedeflere ilişkin risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine olanak sağlamak için işletmenin hedefleri yeterince açık ve net olarak belirlenmektedir.					
11	İşletmenin hedeflerine ulaşmayı engelleyecek riskler tanımlanarak analiz edilmektedir.					
12	Hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek riskler değerlendirilirken suistimal riski de göz önünde bulundurulmaktadır.					
13	İç kontrol sistemini etkileyebilecek önemli değişiklikler göz önünde bulundurulmakta ve değerlendirilmektedir.					
14	İç kontrol ortamı değişen şartlara uyum sağlayabilecek esnek yapıdadır.					
15	İşletmede hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek risklerin bertaraf edilebilmesi için etkin bir risk yönetim sistemi mevcuttur.					
16	Risk yönetim sürecinde yapılan değerlendirme ve kontrollerin yerinde ve uygun olup olmadığını belirleyen geri bildirim kanalları mevcuttur.					
17	Hedeflere ulaşmayı engelleyecek risklerin önlenmesi için etkin kontrol faaliyetleri vardır.					
18	Hedeflere ulaşmayı sağlamak amacıyla bilgi teknolojileri üzerinden kontrol faaliyetleri geliştirilmektedir.					
19	İş akış süreçlerine ilişkin kontrol politika ve prosedürleri mevcuttur.					
20	Muhasebe bilgi sisteminde karşılaşılabilecek muhtemel hata ve hilelerin tespitine yönelik kontroller yeterlidir.					
21	İç kontrolün işleyişini desteklemek amacıyla faaliyetlere ilişkin nitelikli bilgi üretimi kanalları mevcuttur.					
22	Hedef ve sorumluluklara ilişkin bilgiler tüm düzeydeki çalışanlar ile paylaşılmaktadır.					
23	İşletme dışı bilgi kullanıcılarıyla zamanında ve yeterli bilgi paylaşımı yapılmaktadır.					
24	İşletme çalışan ve yöneticilerinin gerek duydukları bilgileri doğru kaynaktan ve zamanında edinmelerini sağlayan bilgi iletişim politika ve prosedürleri mevcuttur.					
25	İşletme paydaşlarının bilgi alma ve inceleme hakkına ilişkin düzenlemeler mevcuttur.					
26	İç kontrol / iç denetim birimi işletmedeki diğer birimler ile etkileşim halindedir.					
27	Yönetim iç kontrol sisteminin işlerliğinin tespiti amacıyla değerlendirmeler yapmakta ve bu değerlendirmeler doğrultusunda prosedürler geliştirmektedir.					
28	İşletmece geliştirilen izleme prosedürleri doğrultusunda					



	sürekli ve ayırık izleme faaliyetleri yapılmaktadır.					
<b>29</b>	İç kontrol / iç denetim birimi iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini yönetim kurulu ve yönetime zamanında rapor ederek gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır.					
<b>30</b>	Yönetim kurulu ve yönetim iç kontrol / iç denetim birimi ile iletişim sağlayarak iç kontrol eksikliklerini değerlendirmekte ve gerekli düzeltici önlemleri almaktadır.					