

T.C.
ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI
STRATEJİ GELİŞTİRME BAKANLIĞI

KURUMSAL YÖNETİM VE
İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

BADEL AVAN
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı

MALİ HİZMETLER UZMANLIĞI
UZMANLIK TEZİ

ANKARA
TEMMUZ 2017

T.C.
ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI
STRATEJİ GELİŞTİRME BAKANLIĞI

KURUMSAL YÖNETİM VE
İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

BADEL AVAN
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı

Danışman: Zuhale EYÜPKOCA

MALİ HİZMETLER UZMANLIĞI
UZMANLIK TEZİ

ANKARA
TEMMUZ 2017

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	VI
TABLOLAR DİZİNİ	VII
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	VIII
GİRİŞ	1
KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ	3
BÖLÜM 1.....	3
1. KURUMSAL YÖNETİM	3
1.1.Kurumsal Yönetimi Kavramı	3
1.2.Kurumsal Yönetimin Amacı	4
1.3.Kurumsal Yönetim İlkeleri	5
1.3.1.Adalet ilkesi	7
1.3.2. Sorumluluk İlkesi	10
1.3.3. Şeffaflık.....	11
1.3.4 Hesap Verebilirlik.....	12
1.4. Kurumsal Yönetimin Faydaları.....	12
1.4.1 İşletmelere sağlayacağı faydalar.....	13
1.4.2 Yöneticilere sağlayacağı faydalar	14
1.4.3 Ülkeye ve topluma sağladığı faydalar.....	15
1.5.Kurumsal Yönetimin Ana Modelleri	17
1.5.1. Anglo-Sakson Modeli.....	18
1.5.2. Kıta Avrupası Modeli	19
1.5.3. Anglo-Sakson Sistem ile Kıta Avrupası Sisteminin Karşılaştırması.....	21
1.6. Kurumsal Yönetimin Dünyadaki ve Türkiye’deki Gelişimi	22
1.6.1. Kurumsal Yönetimin Dünyadaki Gelişimi	22
1.6.1.1. Cadbury Raporu.....	25
1.6.1.2. Greenbury Raporu.....	27
1.6.1.3. Hampel Raporu.....	28
1.6.1.4. Sarbanes-Oxley Yasası	30
1.6.1.5. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (Millstein Raporu)	31
1.6.1.6. Birleştirilmiş Kod.....	32
1.6.2. Kurumsal Yönetimin Türkiye’deki Gelişimi	36

1.6.2. Türkiye’de Kurumsal Yönetim ile İlgili Kuruluşlar	38
1.6.2.1. TÜSİAD’ın Kurumsal Yönetim İlkeleri	38
1.6.2.2. SPK’nın Kurumsal Yönetim İlkeleri	41
1.6.2.3. BIST’in Kurumsal Yönetim Çalışmaları	44
1.7. Dünyada Yaşanan Finansal Krizler	45
1.8. Kurumsal Yönetimin İç Denetim İle İlişkisi.....	52
1.9 Kurumsal Yönetimin Dış denetimle İlişkisi.....	54
BÖLÜM 2.....	55
2. İÇ KONTROL SİSTEMİ	55
2.1. Kontrolün Tanımı	56
2.2. İç Kontrolün Kanuni Dayanağı	57
2.3. İç Kontrolün Tanımı	57
2.4. İç Kontrolün Nitelikleri.....	60
2.5. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	63
2.6. İç kontrolü Etkileyen Unsurlar	66
2.6.1. Roller ve Sorumlulukların Etkin dağıtımı	66
2.6.2. Üst Yönetimin Duyarlılığı	66
2.6.3. Mesleki Yeterlilik ve Etik.....	67
2.6.4. Bulguların Önemszenmesi	67
2.7. İç Kontrol Sistemine Yönelik Uluslararası Düzenlemeler.....	68
2.8. İç Kontrol Sistemine Yönelik Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler	73
2.8.1. SPK Düzenlemeleri ve İç Kontrol	74
2.8.2. BDDK Düzenlemeleri ve İç Kontrol	75
2.8.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Yapılan Düzenlemeler ve İç Kontrol.....	77
2.8.4. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) Kapsamında Yapılan Düzenlemeler ve İç Kontrol.....	78
2.9. İç Kontrolde Görev ve Sorumluluklar	79
2.10. Kamu İç Kontrol Standartları	82
2.10.1. Kontrol Ortamı.....	85
2.10.2. Risk Değerlendirme	91
2.10.3. Kontrol Faaliyetleri	95
2.10.4. Bilgi ve İletişim.....	100
2.10.5. İzleme	104

2.11. İç Kontrolün İç denetimle ilişkisi.....	107
2.12. İç Kontrolün Dış Denetimle ilişkisi	109
BÖLÜM 3.....	111
3. KURUMSAL YÖNETİMİN İÇ KONTROL İLE İLİŞKİSİ	111
SONUÇ	118
KAYNAKÇA	125

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

COSO: Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organisations of The Treadway Commission)

INTOSAI: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organisation of Supreme Audit Institutions)

KMYKK: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

OECD: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

TÜSİAD: Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği

İMKB: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

TEFE: Toptan Eşya Fiyat Endeksi

TÜFE: Tüketici Fiyat Endeksi

ECİIA: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu

TİDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü

GSMH: Gayri Safi Milli Hasıla

COCO: Criteria of Control Objectives

COBIT: Control Objectives for Information Technology

ESAC: Electronic System Assurance and Control

AICPA: Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

AAA: Amerika Muhasebeciler Birliği

FEİ: Mali Yöneticiler Enstitüsü

İIA: İç Denetçiler Enstitüsü

NAA: Ulusal Muhasebeciler Birliği'nin

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1: Kurumsal Yönetim İlkeleri.....	7
Tablo 2: Kurumsal Yönetimin Makro Ekonomik Etkileri.....	16
Tablo 3: Kurumsal Yönetim Modelleri ve Uygulayan Ülkeler	18
Tablo 4: Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası Kurumsal Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması.....	21
Tablo 5: Türkiye'de Kurumsal Yönetimin Gelişimi.....	37
Tablo 6: Güneydoğu Asya Krizi Öncesi Sinyaller.....	48
Tablo 7: Rusya'nın Dış Borç Servisi	49
Tablo 8: Arjantin Krizinin Kronolojisi	51

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: COSO K��� ve Piramidi	70
Şekil 2: Mali Kontrol ve İç Kontrol Yapısı	77
Şekil 3: Kamu İç Kontrol Standartları	85
Şekil 4: Risk D����	93

GİRİŞ

Son yıllarda meydana gelen büyük şirket skandalları ve ekonomik krizler geleneksel yönetim anlayışının terkedilerek yeni yönetim anlayışlarının benimsenmesine neden olmuştur.

Yeni yönetim anlayışlarından biri olan kurumsal yönetim; sorumluluk, hesap verilebilirlik, şeffaflık ve adillik ilkelerini benimseyerek yolsuzlukların, krizlerin, iflasların önüne geçmeyi, kurumun nasıl yönetileceği, izleneceği ve yöneticilerin eylemlerinden dolayı nasıl sorumlu tutulacağı, paydaşların menfaatlerini nasıl koruyacakları gibi soruları çözmeye yönelik bir yapıdır.

Kurumsal yönetimle birlikte güvenilir bilgi kavramı ortaya çıkmıştır. Kurumsallık kazanmış örgütler hedeflerine ulaşmak, güvenilir bilgiye sahip olmak, muhasebe kayıtlarını doğru tutmak, güvenilir raporlar elde etmek, hata ve usulsüzlükleri en aza indirmek için gerekli olan sistemin iç kontrol sistemi olduğu anlamışlardır.

İç kontrol sistemi ortaya çıktığında hem ulusal hem uluslararası arenada büyük ilgi görmüştür. Ülkemizde 1996 yılında Sermaye Piyasası Kurulunun başlattığı çalışmalara daha sonra Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, ardından 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Sayıştay Kanunu ve son olarak da 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile iç kontrol alanında çalışmalar yapılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemini ayrı ayrı inceleyerek birbirleri arasında bir ilişki varsa bu ilişkiyi ortaya çıkarmaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde kurumsal yönetim kavramı tanımlanarak tarihteki gelişimine yer verilmiş, ikinci bölümde iç kontrol sisteminin yapısı, nitelikleri, ilkeleri gibi konularda ayrıntılı bilgi verilmiştir. Üçüncü bölümde ise kurumsal yönetimle iç kontrol sistemi arasındaki ilişki anlatılmaya çalışılmıştır.

KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

BÖLÜM 1

1. KURUMSAL YÖNETİM

1.1.Kurumsal Yönetimi Kavramı

İngilizcedeki “corporate governance” kavramının karşılığı dilimize “Kurumsal Yönetim” olarak çevrilmiştir. Kurumsal kelimesinin Türk Dil Kurumundaki karşılığı; değişik birim ve fonksiyonlarıyla bir kurumun niteliklerine tam anlamıyla sahip olan veya yönetim, yönetme işi, çekip çevirme, idare olarak tanımlanmıştır. Yönetim kitaplarındaki tanımı ise, yönetim, belli amaçlara ulaşmak amacıyla yapılan planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerini yerine getirmektir.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütüne (OECD) göre: *"Kurumsal yönetim, bir şirketin yönetim kurulu, hissedarları ve diğer menfaat sahipleri arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsar. Kurumsal yönetim, makro iktisadi politikalardan, ürün ve faktör piyasalarındaki rekabet düzeyine kadar işletmelerin faaliyetlerini biçimlendiren bir dizi unsurdan oluşan daha geniş bir iktisadi çerçevenin içinde yer almaktadır. Kurumsal yönetim çerçevesi, aynı zamanda yasal, düzenleyici ve kurumsal faktörlere dayanır.¹"* şeklinde tanımlanmaktadır.

Dünya Bankası ise kurumsal yönetimi şu şekilde tanımlamıştır: *"Bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait*

¹OECDPrinciplesofCorporateGovernance2004s.11(Çevrimiçi://www.oecd.org/corporate/corporateaffairs/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf,(Erişim tarihi:22.08.2012)

*olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına iktisadi değer imkanı tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları ifade etmektedir."*²

Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği'ne (TÜSİAD) göre ise; kurumsal yönetim, en geniş ifadeyle insanların modern yaşamda bir amaca ulaşmak için oluşturduğu anonim şirketlerin yönetiminin düzenlenmesidir.³

Bütün bu tanımlardan sonra, kurumsal yönetim, temel olarak, kurumların tüm paydaşlarına karşı, yolsuzlukların önlendiğinin, güvenilir mali raporlara ulaşıldığının, kurumun iyi bir şekilde yönetildiğinin ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli olacak şekilde kullanıldığının ifade edilmesidir.⁴

1.2.Kurumsal Yönetimin Amacı

Küreselleşme sonucunda dünya ile uyumlu olma çabası, kurumsal yönetimi ülkeler için önemli hale getirmiştir. Bu yönüyle kurumsal yönetim anlayışı, bir yandan kurumların paydaşlarının menfaatlerinin korunması, bir yandan da şeffaflığın artırılarak makroekonomik politikalarla desteklenmesi, yerli ve yabancı yatırımların cezbedilmesi ve bu yolla uluslararası rekabette avantaj sağlanması amacıyla.

Kurumsal yönetimin amaçlarından bazıları şunlardır:

- İşletmelerin etkinlik ve verimliliğini artırmak,

² İlhan EGE ve Aylin YILMAZ, Finansal Krizler ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları İlişkisi: Türkiye ve Dünya Uygulamaları Analizi, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi 13-14 Mayıs 2005 Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, Kurumsal Yönetim Bildiri Kitabı, Ankara:Tşof Plaka Matbaacılık A.Ş., s.84

³ Aslı SARI, işletmelerde kurumsal yönetim açısından iç kontrol ve iç denetimin önemi, yüksek lisans tezi, İstanbul 2013, s.5

⁴ SARI, s.5

- İ ve dış paydaşlarla arasındaki ilişkiyi düzenlemek,
- Paydaşların haklarını korumak,
- Kurum faaliyetlerinde srekliiliği sağlamak,
- st yönetiminin yetkilerini kötüye kullanmasını engellemek,
- Kurumların yıllık faaliyetlerini mali raporlarla kamuoyuna sunularak hesap verilebilirlik ve şeffaflığı sağlanmak,

Genel olarak ele alındığında kurumsal yönetim ile amaçlanan, kurum performansının artırılması, ilgili tarafların karşılıklı hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesi ve korunmasıdır. Kurumsal yönetimden beklenen, kurumların bu amaçlara ulaşabilmesi için işletmenin faaliyet etkinliğini, yatırım krlılığını ve uzun dönem verimliliğini artırmaktır.

Kurumsal yönetim; gücün kötüye kullanılmasını, yolsuzlukları, kurum kaynaklarının boşa harcanmasını ve kurum yöneticilerinin kendi çıkarlarına hizmet eden karar ve davranışlarını engelleyerek ülkenin ve toplumun menfaatini korur.

1.3.Kurumsal Yönetim İlkeleri

Kurumsal yönetim 1930'lu yıllarda yaşanan "Büyük Buhran" ile Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) gelişim göstermeye başlamıştır. Başlangıçta kurumsal yönetim anlayışındaki öncelikli konu içeriden bilgi edinenlerin bunu kullanarak kazanç elde etmesini önlemek, hissedarları korumak ve hisse senetleri borsalarda işlem gören şirketlerin çok ileri düzeyde bilgi edinmelerini engellemekti.

Daha sonra, ABD kurumsal yönetim sistemi, şirket skandallarıyla gündeme gelen hükümetin ve kendi kendini yönetme yetkisine sahip kurumların organizasyon yapısı ve yönetim sistemiyle ilgilenmeye başlamıştır. İngiltere'de ise kurumsal

yönetimin gelişmesi 1980’li yıllarda kötü ve yanlış yönetim uygulamaları sonucunda çok sayıda büyük şirketin çökmesi neticesinde gerçekleşmiştir.

Kurumsal yönetim (Corporate Governance) ilkelerinin tespitine ilişkin ilk taslak 1991 yılında İngiliz ekonomi denetçisi Sir Adrian Cadbury’nin oluşturduğu kurul tarafından hazırlanmış ve yasalaşma süreci çok hızlı bir şekilde 2000 li yıllarda gerçekleşmiştir.⁵

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 03.01.2014 tarihinde yayınlanan Kurumsal Yönetim Tebliğinin EK-1 maddesinde ‘Kurumsal Yönetim İlkeleri’ şu şekilde tanımlanmıştır.

- Pay sahipleri,
- Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık,
- Menfaat sahipleri,
- Yönetim kurulu.

Kurumsal Yönetim Tebliğinde her ne kadar 4 adet kurumsal yönetim ilkesine yer verilmiş olsa da yönetimdeki aksaklıkları en aza indirmek için genel yönetim anlayışlarından farklı pek çok ilke karşımıza çıkmaktadır. Bunlar:

- Katılım,
- Hukuk devleti,
- Şeffaflık,
- Duyarlılık,
- İşbirliği,

⁵ Seda NARDEMİR, iç kontrol yapısının kurumsal yönetim ile ilişkisi, yüksek lisans tezi, İstanbul 2014, s.13

- Adalet,
- Etkinlik ve verimlilik,
- Sorumluluk,
- Stratejik vizyondur.

Ancak en genel ifadeyle söz konusu yönetim anlayışının ilkeleri 4 ana başlıkta toplanabilir. Bunlar; adalet (adillik ya da eşitlik), sorumluluk, şeffaflık, hesap verebilirliktir.

Tablo 1: Kurumsal Yönetim İlkeleri

	ŞEFFAFLIK		HESAP VEREBİLİRLİK	
		KURUMSAL YÖNETİM		
	SORUMLULUK		ADİLLİK/EŞİTLİK	

1.3.1. Adalet ilkesi

Adalet ilkesi, pay sahiplerinin hakları ve pay sahiplerinin eşit işleme tabi olması konularını içermekte ve düzenlemektedir. Eşit işlem sadece pay değil, daha geniş bir çerçeveye; çalışanlara, alacaklılara, müşterilere ya da hizmet alanlara, yani kurum ile menfaat ilişkisi bulunanlara, hatta kamuoyuna yönelmiştir. Bu ilke, iç ve dış paydaşların bilgi alma ve inceleme hakkına, özel sektörde genel kurula katılma ve oy kullanma hakkına, kâr payı alma hakkına ve azlık haklarına ayrıntılı olarak yer vermektedir.

Adillik ve eşitlik ilkesi her şeyden önce hissedarların belirli bazı haklarının kabul edilmesi anlamına gelmektedir. Hissedarların hakları aşağıdaki sıralanabilir:

Temel Ortaklık Hakları

- Genel kurullara katılma ve oy kullanma,
- Azlık haklarını kullanma,
- Kâr payı alma,
- Ortaklık hakkında düzenli ve zamanında bilgi alma,
- Hissedarlara ait bilgilerin sağlıklı bir biçimde tutulması,
- Hisselerin devrinde herhangi bir sınırlama olmaması,

Bilgi Alma Hakkı

- Kamuoyunu aydınlatmanın bilgilendirme politikası çerçevesinde yapılması,
- Hissedarlar arasında ayırım yapılmaması,
- Hisse senetlerinin değerini etkileyen bilgilerin kamuoyuna açıklanması,
- Açıklanan bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir ve eşit biçimde kamuoyunun kullanımına sunulması,

Temel Yatırımcı Hakları

- Zamanında ve düzenli olarak şirket hakkında açıklayıcı bilgi elde etme,
- Genel kurul toplantılarına etkin katılma ve oy kullanma,
- Yönetim kurulu üyelerinin seçiminde etkinlik,
- Şirket kârından pay alma, şirketin yapısındaki önemli değişikliklere ilişkin kararlara katılma ve yeterli şekilde bilgilendirilme gibi haklardan oluşmaktadır.⁶

⁶ SARI,s.20

Kamuda adillik ve eşitlik ilkesi:

Devlet açısından:

- Tüm bireylerin yasa önünde eşit olması,
- Vergiler konusunda adil davranılması,
- Bazı mükelleflere vergi muafiyeti getirilmesi (örneğin küçük esnaf ve çiftçi),
- Doğal afetler ve beklenmedik durumlarda mağdur olanlara nispi eşitlik ilkesinin uygulanması,
- Yaşam engeli bulunan vatandaşlara pozitif ayrımcılık yapılmasıdır.

Kamu kurumları açısından:

- Hizmet alan herkese eşit muamele yapılması,
- Personel arasında ayrımcılık yapılmaması,
- İş dağılımı konusunda yöneticilerin eşit olması,
- Tüm çalışanların (memur, işçi ayrımı yapılmaksızın) aynı sosyal haklara sahip olması,
- Tüm çalışanların kullanılan materyallere (bilgisayar, masa, fotokopi makinası, kâğıt, kalem) ulaşabilmesi,

Yukarda yer verilen maddelerden de anlaşılacağı üzere mutlak bir eşitlik adil olmak anlamına gelmemektedir. Adillik, gerektiğinde yani “haklı nedenler” in varlığı halinde, kişiler arasında ayırım yapılmasına olanak tanımaktadır. Yani burada nispi bir eşitlikten bahsedilmemektedir.

1.3.2. Sorumluluk İlkesi

Bu ilke kurumlarda yapılan faaliyetlerin mevzuata, kalkınma planlarına, hükümet politikalarına ve kurumun iç düzenlemelerine uygunluğunu ve bunların denetlenmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Değişen yönetim anlayışları çerçevesinde ve kurumsal yönetimin oluşturulması noktasında sorumluluk kavramı giderek önem kazanmaktadır. Sorumluluk kavramının sadece kurum yöneticilerine ya da kurum personeline yönelik olduğu düşüncesi eksik bir düşüncedir. Oysaki sorumluluk paydaşlara yani tüm topluma karşı olmalıdır. Bu noktada üst yöneticinin ve harcama yetkililerinin karar verme aşamasında toplumsal ahlak, genel kabul görmüş etik değerler vb. diğer manevi unsurları da göz önünde bulundurması gerekmektedir.

Yönetim kurulunun başlıca sorumlulukları şu şekilde sıralanabilir:

- Kurumun kısa ve uzun vadeli amaçlarını belirlemek,
- Kurumu hedeflerine ulaştıracak yöntemleri araştırmak,
- Kurumun gelişmesine katkıda bulunmak,
- Kurumun yöntem ve mali verimliliğini sürekli inceleyerek gerekli önlemleri almak,
- Kurumların idari ve mali denetimini sağlamak,
- Üst düzey yöneticilerin etkin ve verimli çalışmalarını sağlayacak ortamı oluşturarak performans ölçütlerini belirlemek,
- Kurumun, hizmet alanlara yönelik iletişim ve ilişki yaklaşımını belirlemek,
- Kurum çalışanları için iş ahlâkı kurallarını belirlemek ve uygulanmasını sağlamak,

- Kurumun iç ve dış tasarruflarının, faaliyet ve davranışlarının ilgili mevzuata uygunluğunu sağlamak,
- Bütün paydaşlara adil davranmaktır.

1.3.3. Şeffaflık

Kurumsal yönetim bağlamında şeffaflık; kurumun mali etkinlik ve verimliliği, yönetim şekli, tutulan raporların güvenilirliği, kurum hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığı, doğru ve kıyaslanabilir bilgiye zamanında ulaşıp ulaşılmadığı şeklinde tanımlanabilir.

Şeffaflık ilkesinin temel dayanağı, kurumların yıl içinde attığı adımların faaliyet etki alanı içerisinde kalan her kesime yani iç paydaş, dış paydaş ve kamuoyuna ulaştırılmasıdır. Kamunun zamanında aydınlatılması, açıklanan bilgilerin eksiksiz ve güvenilir olması, anlaşılır ve yorumlanabilir olması, açıklanan bilgilere kolay ve mümkün olan en düşük maliyetle erişilmesi son derece önemlidir. Şeffaflık kapsamında kamuya açıklanacak bilgilerin özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

- Bilgi eksiksiz ve tam sunulmalıdır.
- Bilgi açık ve anlaşılır olmalıdır.
- Açıklanan bilgi doğru olmalıdır.
- Bilginin tam bir tarafsızlık içerisinde sunulması ve bu bilgileri kullanacak olan kişi ve kurumları yanıltmaması gerekmektedir.
- Bilgiye erişim kolay olmalıdır.
- Bilgiye zamanında erişim olanakları sağlanmalıdır.
- Bilgi kullanıcılar tarafından analiz edilebilir olmalıdır.

- Bilgi düşük maliyetle sunulmalıdır.

1.3.4 Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik ilkesi, yıl içinde kurumun yaptığı veya yapmadığı faaliyetlerin paydaşlarına açıklanmasıdır. Bu ilke kapsamında yönetime ve çalışana ilişkin kural ve sorumluluklar açık bir şekilde tanımlanmalı, kurum çalışanları ve hizmet alanların menfaatlerinin birbirine paralel olması sağlanmalıdır.

Karar veren ve faaliyette bulunan tüm kişilerin, verdikleri kararlar ve yaptıkları faaliyetlerden sorumlu tutulmaları hesap verme ilkesi gereğidir. Hesap verebilirliğin amacı kurum yöneticilerinin beklenmedik kararlar alma eğilimlerini sınırlamak ve bu sayede alınan kararlara taraf olanların güvenlerini zedelememektir.⁷

1.4. Kurumsal Yönetimin Faydaları

Kurumsal yönetim, mikro düzeyde kurumların gelişimi ve uzun ömürlülüğü, makro düzeyde ise ülkelerin sermaye piyasalarının gelişimi ve uluslararası rekabet gücünün artması ile sürdürülebilir bir kalkınma ve büyüme sağlanabilmesi için yararlı bir yönetim şeklidir.⁸

Kurumsal yönetimin etkin şekilde uygulanması hem bu yönetim anlayışı ile yönetilen kurumlar hem de ilişki içinde olunan tüm menfaat sahipleriyle, diğer bir ifadeyle çalışanlar, hizmet alanlar, kurumsal yatırımcılar, toplum ve devlet gibi paydaşlar açısından yararlı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

⁷ SARI, s.17

⁸ Aysun KANBUR, İşletmelerde Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Örgütsel Değerler Üzerindeki Etkileri: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan İşletmeler Üzerine Bir Araştırma, Malatya 2010, s.11

İyi bir kurumsal yönetim, idareler ve şirketler açısından finansman kolaylığı, sermaye maliyetinin düşük tutulması ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlarken aynı zamanda yerli yabancı yatırımcılara güven kazandırarak uzun vadeli sermaye girişinin hızlanmasına yardımcı olur. Ulusal ekonomilerin istikrarlı bir büyüme ortamı içinde olmaları uluslararası ekonomik düzendeki istikrarı sağlayacağından kurumsal yönetimin etkin şekilde kurulması ve işletilmesi kırılganlığı azaltacak ve olası kriz anları ülkelerce daha az zararla atlatılabilecektir. Bunun için de yönetim sürecinde kurumların beklenmedik durumları karşılayabilecek uygun süreçlere, politikalara ve yazılı prosedürlere ihtiyaçları vardır.

Genel toplum yaşayışının doğası gereği nasıl ki bir arada sorunsuzca yaşayabilmek ve karmaşadan uzak kalmak için gerekli ahlak ve hukuk kuralları varsa, kurumların da kendi aralarında kuracakları ilişkiler bu kurallara dayanmalıdır. Böyle bir durumda kurumlar arasında karmaşayı ortadan kaldıracak düzen kurumsal yönetimdir.

Kurumsal yönetimin sağlayacağı faydaları, kuruma ve yöneticiye veya ülkeye ve topluma sağlayacağı faydalar açısından bakarak, kategorize edebiliriz. Kurumsal yönetimin işletmeye, kamuya ve ülkeye faydaları şu şekilde özetlenebilir:

1.4.1 İşletmelere sağlayacağı faydalar ⁹

- İşletmelerin finans piyasalarından daha kolay finansman teminine imkan sağlar; bir şirket ne kadar iyi yönetilirse sermaye maliyeti o ölçüde azalır. Bu bakımdan kurumsal yönetimin şirkete sağlayacağı en önemli yarar sermaye maliyetini azaltmasıdır.

⁹ Coşkun Can AKTAN, Kurumsal Şirket Yönetimi, s.14

- Likidite sıkıntısı içerisinde bulunan şirkete nakit para girişı sağlar.
- Yerli ve yabancı yatırımcıların güveni tesis edilir ve böylece uzun vadeli sermaye girişı hızlanır.
- Finansal krizlerin daha kolay atlatılmasına imkan tanır.
- Şirket varlıklarının değeri yükselir. Bir şirket ne kadar iyi yönetilirse şirket varlıklarının getirisi o kadar yüksek olur. Dolayısıyla, kurumsal yönetim, şirketin değerini arttırır.
- Şirket yönetiminde şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu dolayısıyla yolsuzluklar azalır.
- Şirkette güç ve yetki istismarını engeller ve keyfi yönetimi ortadan kaldırır.
- Tüm menfaat sahiplerinin çıkarlarına hizmet edeceği için şirket ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin ve diyalogun artmasına katkı sağlar.
- Şirket faaliyetlerinde uzun dönemli istikrar sağlar.
- Şirketin rekabet gücünü arttırır.
- Şirket kârlılığında artış sağlar.

1.4.2 Yöneticilere sağlayacağı faydalar¹⁰

- Sermaye ve finans piyasalarına girişı kolaylaştırır.
- Artan rekabet ortamında hayatta kalmaya yardımcı olur. Birleşmeler, satın almalar, ortalıklar ve varlık yönetimi konularında riski azaltır.
- Çıkış politikası sağlar ve oluşabilecek çıkar çatışmalarını azaltır.
- İyi kurumsal yönetim uygulamalarını adapte etmek iç kontrol sistemini daha iyi bir hale getirir, böylece daha fazla sorumluluk getirerek ve kar marjını artırır.

¹⁰ Mete KARAYEL, Türkiye’de Kurumsal Yönetimin Dünü, Bugünü ve Yarını: İMKB 100 Şirketlerinde KURUMSAL Yönetim Derecelendirme Çalışması, Isparta 2011, s. 13

- İyi kurumsal yönetim uygulamaları olası gelecek büyüme, farklılaştırma veya satışın yolunu açacağından bu yolla işletme ulusal ve yabancı yatırımcıları çekerek aynı zamanda borç ve sermaye maliyetini azaltır.
- Yeni fonlar peşindeki birçok işletme yüksek maliyetlerle ve dışarıdan gelen talepler doğrultusunda kriz zamanlarında ciddi kurumsal yönetim reformları yapmak durumunda kalmaktadır. Eğer altyapı zamanında oluşturulursa yatırımcılar ve olası ortaklar şirket işlemlerini genişletmede ve ona yatırım yapmada kendilerini daha güvende hissedecektir.
- İyi kurumsal yönetim aynı zamanda pay sahiplerinin yatırımları üzerinde daha fazla güvenlik sağlar.
- Yapılan araştırmalarda uluslararası kurumsal yatırımcıların %84'ünden daha fazlasının iyi kurumsal yönetim standartlarına sahip şirketlere yatırım yapmaya daha istekli oldukları ortaya çıkmıştır.
- Kurumsal yönetim prensiplerine adaptasyon şirketlerin kurumsal değerini de artırmaktadır.

1.4.3 Ülkeye ve topluma sağladığı faydalar

- Ülkenin rekabet gücünün artmasını sağlar.
- Ekonomik krizlerin daha az zararla atlatılmasına yardımcı olur.
- Finansal derinliğin artmasına imkân sağlar, bankacılık ve mali sektörün gelişmesine olumlu katkıları söz konusudur.
- Sermaye piyasalarının gelişmesine imkân sağlar.
- Yurtiçi tasarrufların artmasına ve halka açık şirketlere kaymasına imkân sağlar.
- Ülkenin imajının artırır ve yurt dışına sermaye kaçışının önler.

- Kaynakların daha etkin biçimde dağıtılarak yüksek refah seviyesinin elde edilmesi ve sürdürülmesini sağlar.

1.4.4 Kamu Kurumlarına sağladığı faydalar

- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlar.
- Kurum faaliyetlerinde süreklilik sağlar.
- Üst yönetimin yetkilerini kötüye kullanmasını engeller.
- Usulsüzlük ve yolsuzlukları önler.
- Kurumların mevzuata uygun hareket etmesini sağlar.
- Kurumların yıllık faaliyetlerini mali raporlarla kamuoyuna sunmasını sağlayarak hesap verilebilirliği ve şeffaflığı artırır.
- Kurumdan hizmet satın alan her bir paydaşa eşit muamelede bulunulmasını sağlar.

Tablo 2: Kurumsal Yönetimin Makro Ekonomik Etkileri

KURUMSAL YÖNETİM	Daha kolay finansal kaynaklara erişim	Yatırım imkanlarının artması
Daha fazla üretim	İstihdam	İşsizliğin azalması
Yeni iş ve istihdam olanaklarının yaratılması		

Kaynak: Aktan,2006

1.5.Kurumsal Yönetimin Ana Modelleri

Kurumsal yönetim model ve uygulama bakımından her ülkede farklılıklar göstermektedir. Bunun nedeni toplumların yapısının, ekonomisinin, değerlerinin birbirinden farklı olmasından kaynaklanır.

Dünyada kurumsal yönetimle ilgili yaygın olan iki görüş vardır. Bunlardan ilki; anglo sakson ülkelerinde geçerli olan başta Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere gibi ülkelerde kabul gören ve "hissedar yaklaşımı" adıyla da anılan "Anglo-Sakson Modeli (common law, shareholder approach, outsiders system)", diğeri ise; başta Almanya ve Fransa olmak üzere Avrupa'nın geneli ile Japonya'da kabul edilen ve "paydaş yaklaşımı" olarak da adlandırılan "Kıta Avrupası Modeli(civil law stakeholder approach, insiders system)"dir.

Literatürde kurumsal yönetim modelleri ile ilgili olarak genellikle isim farklılıkları dikkat çekmektedir. Bu ise, bu konudaki literatürün tam yerleşmemesi, henüz gelişme aşamasında olması ve aynı anda birçok araştırmanın yapılması ve araştırmacıların kendilerine özgü terimleri kullanmaları yeğlemesinden kaynaklanabilir. Ancak ne kadar farklı isimlendirmeye tabii tutulursa tutulsun, kurumsal yönetim modelleri ile ifade edilmek istenen görüşler genellikle benzerlik göstermektedir.¹¹

¹¹ Muzaffer ISMAYILOV, Kurumsal Yönetim: Azerbaycan'daki Anonim Şirketlerin Kurumsal Yönetim Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma, İstanbul,2007, s.41

Tablo 3:Kurumsal Yönetim Modelleri ve Uygulayan Ülkeler

KURUMSAL YÖNETİM	UYGULAYAN ÜLKELER
ANGLO-SAKSON MODELİ	ABD, İngiltere, Kanada,
KITA AVRUPASI MODELİ	Almanya, Japonya, Hollanda, İsveç, İsviçre, Avusturya, Danimarka, Norveç, Finlandiya

Kaynak: ÖZTÜRK ve DEMİRGÜNEŞ, 2005

1.5.1. Anglo-Sakson Modeli

Anglo Sakson (Common Law) Hukuk Sistemi çerçevesinde oluşturulan kurumsal yönetim modeli; “Hissedar Modeli”, “Anglo-Sakson Modeli” veya “Outsider Modeli” olarak isimlendirilmektedir. Anglo-Sakson Modeli “Piyasa Temelli Sistem” olarak da ifade edilmekte olup, daha çok sermaye piyasaları gelişmiş olan Amerika ve İngiltere’nin öncülüğünü yaptığı sistemdir.¹²

Bu modelin bilgisi kendi değerine ve dünya ekonomisine yapmış olduğu katkıya göre özel önem taşımaktadır. Bu model, şirketlerin hem pazar rekabetinin, hem de hissedarlara geri dönüşlerin etkili olmasına odaklanmıştır.¹³

Anglo-Sakson Yapısı, sermaye piyasalarının gelişimi sonucu şekillenen bir sistemdir. Bu yapının oluşumunda ve değişiminde piyasalar önemli görev üstlenmekte ve yöneticiler verdikleri kararlarda piyasanın baskısını hissedebilmektedir. Bu nedenle söz konusu yöntem, piyasa koşullarının oluşturduğu

¹² Aysun KANBUR, Uygulamalarının Örgütsel Değerler Üzerindeki Etkileri: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan İşletmeler Üzerine Bir Araştırma, Malatya 2010, s.57

¹³ Hüseyin ÇETİN, Bir Kurumsal Yönetim Enstrümanı Olarak Stratejik Şeffaflık ve Muhasebe Bilgilerinin Rolü (bir uygulama), Konya 2011, s. 27

yoğun rekabet ortamında işletme yöneticilerini, hissedarların çıkarlarını gözetme doğrultusunda kararlar almaya zorlamaktadır. Aynı zamanda modelde kârlılık, hissedarların en önemli beklentisi olarak kabul edildiği için yönetimin temel amacı hisse başına düşen kârı artırmaktır.

Bu sistemde, işletmelerin halka açıklık oranı yüksektir ve öz kaynakla finansmanı daha yaygın olduğu için kurumsal yönetim daha çok hissedar haklarını korumaya yöneliktir. Çok sayıda hissedar olması nedeni ile de yönetimde söz sahibi ve etkin bir hissedar yapısından bahsedilemez. Bu çok sayıda yatırımcının şirketle ilişkilerinde kullandıkları başlıca araç finansal kurumlardır. Doğrudan şirketle temas içerisinde olmayan hissedarlar için modelde, şirket faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olabilmek için, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri son derece önem kazanmaktadır.

Anglo-Sakson sistemde sermaye piyasalarına yönelik olarak merkezi yönetim tarafından ayrıntılı olarak ortaya konulan kurallar, genellikle kamuyu aydınlatmaya yöneliktir. Bu yüzden Anglo-Sakson sistemi “kamuyu aydınlatma temelli sistem” olarak da anılabilmektedir.¹⁴

1.5.2. Kıta Avrupası Modeli

Kıta Avrupası Modeli, kurumsal yönetimin paydaş modeli üzerinde durarak, yöneticilerin sadece hissedarlara karşı değil aynı zamanda kurumun faaliyetlerinden etkilenen ve kurum ile etkileşim içinde bulunan tüm paydaşlara karşı önemli sorumlulukları bulunduğunu savunur. Dolayısıyla, işletme ile doğrudan veya dolaylı

¹⁴ SARI, s.22

bir ilişki içinde olan paydaşların kurumsal yönetim anlayışı içerisinde önem kazandığı anlaşılmaktadır.

Paydaş kavramını en geniş anlamda tanımlayacak olursak; şirketin ana sahip ve yöneticileri, yönetim kurulu, hissedarlar, kurumsal yatırımcılar, yabancı ortaklar, çalışanlar, müşteriler, rakipler, tedarikçiler, toplum ve devleti ifade etmektedir. Paydaşlar, kavramına, kurumun iyi yönetilmesinden fayda sağlayacak, kötü yönetilmesinden ise zarar görecektür tüm kişi ve gruplar dahildir.

Bu kurumsal yönetim sistemine göre kurumlar, sadece hissedarların maddi menfaatlerini düşünerek veya pay sahipliği değerine öncelik vererek değil, aynı zamanda işletmelerin faaliyetlerinden etkilenen çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, devlet ve toplum gibi ilgililerin de menfaatlerini dikkate almak suretiyle yönetilmelidir.¹⁵

Kıta Avrupası (Civil Law) Hukuk Sistemi çerçevesinde geliştirilen bu model “dahili sistem (insider system)” olarak nitelendirilmekte ve iç kontrol mekanizmasına dayanmaktadır. Bu nedenle işletmeler, organizasyon yapısında yönetim kurulu için sorumluluk taşıyan bir denetim birimi ve bu birim kapsamında kurulan komitelerin tespit ettiği yerlerde dahili kontrol sistemi kurmalıdırlar.¹⁶

Kıta Avrupası sisteminde işletmeye dayalı olarak toplumun çıkarlarını korumak kurumsal yönetimin esas amacını oluşturmaktadır. Bu modelde kısa dönemde işletmenin faaliyetlerinden paydaşların çıkarlarını korumak yerine uzun dönemli işletme yöntemlerinin uygulanması daha büyük önem taşımaktadır. Bu

¹⁵ Hakan CAVLAK, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Kurumsal Yönetim Endeksi’ne Tabi Şirketlerde Bir Anket Çalışması, İstanbul 2015, s. 41

¹⁶ KANBUR, s.58

model hissedarlar kadar diğer bütün paydaşların çıkarlarını göz önünde bulundurmayı gerektirmektedir. Bu model “menfaat sahipleri modeli” olarak da anılmaktadır.¹⁷

1.5.3. Anglo-Sakson Sistem ile Kıta Avrupası Sisteminin Karşılaştırması

Tablo 4:Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası Kurumsal Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması

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

Kaynak: ÇETİN Hüseyin, 2011

Tablo 4'te Anglo-Saxson Sistemi ile Kıta Avrupası Sistemi arasında bir karşılaştırma yapılmıştır. Burada dikkat çeken en önemli unsur Anglo-Saxson sisteminin daha açık, anlaşılır ve hissedar merkezli bir yapı oluşturmasıdır. Kıta Avrupası sistemi, anonim ortaklıkların idaresinde ve faaliyetlerinde kar elde etme ve

¹⁷ SARI, s.23

bu karın pay sahiplerine dağıtılması amacının yanında hissedar ve yöneticileri de kapsamak üzere bütün etkilenenlerin haklarını koruyan, etkilenenlerin talep ve beklentilerinin karşılayan ve bu şekilde kurumun paydaşları ile karşılıklı iletişimi sağlayan sistemdir. Kıta Avrupası sisteminde işletmeye dayalı olarak toplumun çıkarlarını korumak kurumsal yönetimin temel amacını oluşturmaktadır. Bu yaklaşımda kısa dönemde paydaşların çıkarlarını korumak yerine uzun dönemli işletme stratejilerinin uygulanması daha büyük önem taşımaktadır. Bu sistem hissedarlar kadar diğer bütün paydaşların çıkarlarını göz önünde bulundurmaya gerektirmektedir. Hissedarlar kadar işletmenin iç ve dış paydaşlarının da dikkate alınarak topluma karşı sosyal sorumlulukların yerine getirilmesi gerektiğini söyler. Bu yaklaşım işletmelerin sadece kâr amacıyla kurulduğu düşüncesini reddeder.¹⁸

1.6. Kurumsal Yönetimin Dünyadaki ve Türkiye’deki Gelişimi

1.6.1. Kurumsal Yönetimin Dünyadaki Gelişimi

Dünya genelinde kurumsal yönetimin sistematik bir yapıya kavuşması ve bir standart halini alması için çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Kurumsal yönetim anlayışının “kurumsal” bir kimlik kazanması Amerika Birleşik Devletleri (ABD) sayesinde olmuştur. Daha sonra Kıta Avrupa’sına yayılan ve bir kavram olmaktan ziyade bir anlayış bir yönetsel olgu halini alan kurumsal yönetim artık günden güne üzerinde daha çok durulan bir konu haline gelmiştir. Ancak mevcut hali ile bu kavramın gelişimini tamamladığından söz etmek mümkün olmayacaktır. Çünkü

¹⁸ ÇETİN, s.29

iktisadi sistemler gün geçtikçe farklı ihtiyaçları doğurmakta, bu durum da kurumsal yönetim anlayışına farklı bir bakış açısı kazandırmaktadır.¹⁹

Kurumsal yönetim, serbest rekabet şartlarının kurumsallaştığı gelişmiş ülkelerde 1930'lardan başlayarak önem kazanmış ve son yirmi yılda OECD, Dünya Bankası, kurumsal yatırımcılar, borsalar, ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarının yönlendirmesiyle birçok ülkede kurumların yönetiliş tarzını belirler hale gelmiştir.²⁰

Takriben 1930'lu yıllarda büyük önem kazanan kurumsal yönetim uluslararası arenada arka arkaya yaşanan uluslararası krizler (ABD'de yedinci en büyük enerji ticaret şirketi Enron'un iflası, Telekom şirketi Worldcom skandalı ve akabinde diğer bir telekom şirketi Global Crossing'in iflası) başka ülkelerde de çalkantılar yaratmış ve o ülkelerde de birçok küçük ve büyük işletmenin iflası, kurumsal yönetimin tekrar gündeme gelmesini gerektirmiştir. Tüm menfaat sahiplerinin bu bağlamda etkin ve sorumluluk anlayışı ile hareket etmeleri gerektiği bilinci doğmuştur.²¹

Kurumsal yönetimin son yıllarda teoride ve uygulamada öneminin artmasına neden olan başlıca faktörler şunlardır:

- Finansal krizler,
- İşletmelerin iyi yönetilememesi sonucu olan iflaslar,
- Yatırımcıların yükselen rolü ve beklentileri,
- Küreselleşme ile birlikte gelen rekabet,

¹⁹ Hasan TÜREDİ, Gencay KARAKAYA, Mehmet İLDEM, Sayıştay Dergisi, Sayı: 96/Ocak-Mart 2015, s. 61

²⁰ TÜSİAD, Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi, Aralık 2002 (Yayın No. TÜSİAD-T/2002-12/336), s. 9

²¹ NARDEMİR, s.22

- Yolsuzluklardır.

Yaşanan olumsuz gelişmeler neticesinde bazı işletmeler, gerçekte görüldükleri kadar güçlü olmadıkları ve şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk felsefelerini tam uygulamadıkları için, toplumda ve ülkenin sermaye piyasasında büyük hasarlara yol açmışlardır.²²

Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan ve “Millstein Raporu” olarak da bilinen Rapor (Corporate Governance: Improving Competitiveness and Acces to Capital in Global Markets) ve bunu takiben 1999 yılında yayınlanan OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, bu alandaki en önemli gelişmeler olmuştur. OECD son dönemde meydana gelen olaylar nedeniyle 1999 yılında uygulamaya konulan ve uluslararası piyasalarda bu konuda önemli bir referans teşkil eden OECD Kurumsal Yönetim Prensiplerini gözden geçirerek, mevcut kurumsal yönetim sistemlerinin eksikleri ve gelişmesi gereken alanları belirlemek üzere çalışmalar başlatmıştır. Ayrıca son dönemde Dünya Bankası, OECD ve bu iki örgütün özel sektör temsilcilerinin katılımıyla oluşturulan Global Kurumsal Yönetim Forumunun (Global Corporate Governance Forum–GCGF) çalışmaları öne çıkmaktadır. Forumun amacı ülkelerde kurumsal yönetim standartlarını geliştirmeleri için yardımcı olmaktır.²³

1997-1998 yıllarında Asya ülkelerinde, 2000-2002 yıllarında WorldCom, Enron, ve Arthur Andersen gibi büyük Amerikan şirketlerinde yaşanan finansal raporlama skandalları yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenlerinin

²² CAVLAK, s.16

²³ Fatih ÇETİNKAYA, Bankalarda Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Bist Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Bankalar Üzerine Bir Çalışma, İstanbul 2014, s. 15

sarsılmasına neden olmuştur. Yaşanan bu finansal skandalların temel nedeni olarak kurumsal yönetimdeki başarısızlıklar gösterilmektedir. Kurumsal yönetim, finansal raporlamaya güven kazandıran en önemli unsurlardan biri olarak görüldüğü için, güvenin yeniden kazanılabilmesi için kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak finansal raporlama yapılmalıdır sonucu ortaya çıkmaktadır. Etkin bir kurumsal yönetim sistemi kurularak, yatırım yapmak isteyen kişi ve kurumların haklarının azami ölçüde korunması gerekmektedir. Bu açıdan, finansal raporlama ile ilgili dünya çapında ortaya çıkan skandallardan sonra, uluslararası düzeyde konuyla ilgili kurumların dikkatleri kurumsal yönetim üzerinde yoğunlaşmış ve bu konuyla ilgili birçok ülkede yeni düzenlemeler yapılmıştır.²⁴

Bu manada ilk olarak ABD'de Temmuz 2002'de Sarbanes-Oxley Yasası çıkarılmış; hemen ardından AB'nde de "Avrupa'da Şirketler Kanunu için Modern Düzenleyici Hukuksal Çerçeve" başlıklı rapor hazırlanarak Kasım 2002'de Avrupa Komisyonu'na sunulmuştur. Bu sırada Almanya'da kurumsal yönetime ilişkin ilkelerin tümü derlenerek Mayıs 2003'te German Codex adı ile gözden geçirilmiş hali duyurulmuştur. İngiltere'de ise 1998'de yapılandırılan Combined Code, 2003'te gözden geçirilmiştir.²⁵

1.6.1.1. Cadbury Raporu

Kurumsal yönetim alanında dönüm noktası olarak kabul edilen, Sir Adrian Cadbury başkanlığındaki bir komite tarafından hazırlanıp 1 Aralık 1992 yılında yayımlanan ve kısaca Cadbury Raporu” olarak anılan “Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutu” başlıklı rapor, kurumsal yönetim anlamında ilk kapsamlı çalışma

²⁴ ÇETİN, s.31

²⁵ ÇETİN, s.31

olmuştur.²⁶ Bu raporun yayınlanmasını takiben kurumsal yönetim alanındaki tartışma ve çalışmalar büyük ivme kazanmıştır. Kurumsal yönetim düzenlemelerinin sayısı Avrupa Birliği'nde 45'e, Dünya genelinde ise 100'e ulaşmıştır.²⁷

Rapor, kurumsal yönetim standartlarını yükseltmek ve finansal raporlama ve denetime olan güveni arttırmak amacıyla tüm halka açık firmaların “uygula veya uygulamıyorsan açıkla” ilkesi çerçevesinde hareket etmelerini istemiştir.²⁸

Komitenin hazırladığı bu rapor, İngiltere için önemli olduğu kadar, diğer ülkelerdeki kurumsal yönetim uygulamaları açısından da önemli bir örnek niteliğindedir. Örneğin Türkiye'de SPK tarafından yapılan kurumsal yönetim düzenlemelerine model oluşturduğu görülmektedir.²⁹

Cadbury Raporu'na göre:³⁰

- İcradan sorumlu olmayan yöneticilerin çoğu yönetimden bağımsız olmalı ve örgütle iş ilişkisi veya herhangi başka ilişkisi bulunmamalıdır.
- İcradan sorumlu olmayan yöneticiler, belirli dönemler için görevlendirilmelidirler.
- Hizmet sözleşmesi üç yılı geçmemelidir.
- Yöneticilerin emeklerinin karşılığının verilmesi tamamen ya da büyük oranda, icradan sorumlu olmayan yöneticilerden oluşan Ücretlendirme Komitesinin tavsiyelerine bağlı olmalıdır.

²⁶ Kemal Faruk YAZGAN, Kurumsal Yönetim Derecelendirmesinin Hisse Senedi Performansına Etkisi: Bist Kurumsal Yönetim Endeksi Üzerine Bir İnceleme, Balıkesir 2017, s.15

²⁷ ÇETİNKAYA, s.15

²⁸ ÇETİNKAYA, s.16

²⁹ BOLAT, s.48

³⁰ BOLAT, s.48

- En az üç icradan sorumlu olmayan yöneticiden oluşan Denetim Komitesi oluşturulmalıdır.

Kurumsal yatırımcıların ellerinde bulundurdukları oy gücünün, örgütün kurumsal yönetim ilkelerinin belirlenmesinde büyük öneme sahip olduğuna dikkat çekilmiş ve kurumsal yatırımcıların,³¹

- Kurum yönetimi ile kurum stratejileri, performans, kurul üyelikleri ve yönetim kalitesi konusunda görüş alışverişinde bulunmaları,
- Geçerli bir neden olmadıkça oylarını mevcut yönetim lehine kullanmaları,
- Yönetim kurulunun bileşiminin belirlenmesinde güç dengesini gözeterek, deneyimli bağımsız üyelerin belirlenmesi konusunda olumlu katkılarda bulunmaları gerektiği ifade edilmiş.

1.6.1.2. Greenbury Raporu

Sir Richard Greenbury başkanlığındaki çalışma grubunun Yönetim Kurulu Üyelerinin Ödüllendirilmesi adlı rapor, yönetim kuruluna yapılan ödemelerde şeffaflığı teşvik eder ve halka açık firmalarda üst düzey yönetici kazançları ile ilgili detayları açıklama zorunluluğu getirir.³²

Rapordaki anahtar hususlar, hesap verebilirlik, sorumluluk, kamuyu aydınlatma, işletme performansı ve yöneticilere ödenen maaşlar ve sağlanan diğer menfaatlerdir.³³

Bu raporun incelediği hususları şu şekilde sıralayabiliriz:³⁴

³¹ BOLAT, s.49

³² ÇETİNKAYA, s.16

³³ CAVLAK, s.18

³⁴ YAZGAN, s.16

- Üst düzey yöneticilerin ücretlerinde temel hususların belirlenmesi,
- Üst düzey yöneticilerin ücretleri ve bu ücretlerin tüm paydaşlarca onaylanacağı hususuna dair hisse sahiplerinin beklentilerinin karşılanması,
- Yöneticilerin performanslarının olumsuz olması durumunda işlerine son verilmesi durumunda, mağduriyetlerini giderici tazminat maddelerinin sözleşmelerine eklenmesi yönündeki düzenlemelerdir.

Bu Raporun iki temel amacı vardır.³⁵

- Her yıl pay sahiplerine firmanın üst düzey yöneticilerinin ödüllendirme politikasını raporlamak üzere bağımsız yönetim kurulu üyelerince oluşturulan ödüllendirme komitesinin kurulması,
- Yönetim kurulu üyelerinin kazançlarını doğrudan doğruya performanslarıyla ilişkilendiren performans ölçütlerinin oluşturulmasıdır.

Hazırlanan raporda, yöneticilerin ücretlerinin ve sağlanan diğer menfaatlerin fazlalığına, ücretlerin ve menfaatlerin fazla olması sonucunda dağıtılan kar düzeylerinin azlığına, bunun doğal sonucunda personel sayısında azalmaya gidildiğine, üretilen malların maliyetlerinin yükselmesi sonucunda fiyatlar genel düzeyinin yükseldiğine, bu durumun ise şirket hissedarları ve toplumun menfaatlerine olumsuz etkide bulunduğu, dolayısıyla zarar görecektir. tüm kesimin menfaatlerinin göz önünde bulundurulması gerektiğine dikkat çekilmiştir.³⁶

1.6.1.3. Hampel Raporu

1998 yılında yayınlanan Hampel Raporu, Cadbury ve Greenbury komiteleri tarafından hazırlanan raporları gözden geçirmek ve yenilemek için oluşturulmuştur.

³⁵ ÇETİNKAYA, s.16

³⁶ YAZGAN, s.16

Hampel Raporunda iyi yönetim ilkeleri üzerinde durulmuştur. Bunun nedeni, kurumlarda zorunlu tutulan kuralları değiştirip daha esnek kurallar oluşturmak ve bunu tüm şirketlerde uygulanabilir hale getirmektir.³⁷

Hampel Raporu'nun giriş kısmında önceki iki raporun kısa bir değerlendirmesi yapılmıştır. Raporda hissedarların;³⁸

- Kendi hesabına yatırım yapan bireysel yatırımcılardan büyük miktarda fonları yöneten kurumsal yatırımcılara kadar, hepsinin rekabetçi bir ortamda ve birbirlerini denetleyen bir yapı içinde oldukları,

- Serbestçe hisse senedi almak ve satmak hakkına sahip oldukları ve bu haklarından feragat edemeyecekleri,

- Şirketin stratejisini, performansını ve yönetim uygulamalarını izleyip bütünlük içerisinde raporlayıp yönetim kurulunun hesap verilebilirliğini sağlamayı,

- Hissedarların ve yöneticilerin farklı görev ve yetkilere sahip oldukları ve birbirlerinin yerine ikamet edemeyecekleri ifade edilmektedir.

Hampel Raporu, Cadbury ve Greenbury Raporları'nın birleştirilmesi ve güncelleştirilmesi sonucu ortaya çıkan bir metin olmasının yanında, uygulamada karşılaşılan sorunlara çözümler önermesi ve önceki iki raporda üstü kapalı düzenlenen bazı konuları somut hale getirmesi nedeniyle uygulamaya yön veren önemli bir metindir.³⁹

³⁷ SARI, s.32

³⁸ BOLAT, s. 51

³⁹ BOLAT, s.52

1.6.1.4. Sarbanes-Oxley Yasası

Enron skandalından sonra yatırımcıların sermaye piyasasına olan güvenleri büyük ölçüde azalmıştır. ABD'de yatırımcılar açısından oluşan bu olumsuz ortamı iyileştirmek ve sermaye piyasasına olan güveni artırmak amacıyla çalışmalar başlatılmıştır. Söz konusu çalışmalar neticesinde Senatör Sarbanes Oxley tarafından hazırlanan ve bu isimle anılan Yasa Temmuz 2002'de kabul edilerek yayımlanmıştır. Bu Yasa, hem işletmelerin sorumluluğu hem de mesleki düzeyde kamusal sorumluluk açısından önemli dönüşümleri başlatmış, yeni bir kamuyu aydınlatma rejiminin temellerini atmıştır.

Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) ekonomik krizlerin ortaya çıkmasında etkili olan ve kurumsal yönetimle ilişkili dört ana unsur üzerinde durularak bu yönde çalışmalar yapmıştır. Bu unsurlar;⁴⁰

1. Yönetim Kurulu,
2. Genel Müdür,
3. İç denetim ve kontrol,
4. Şirketlerin yönetim yapısıdır.

Sarbanes – Oxley Yasası'nda; halka açık şirketler muhasebe gözetim kurulunun kuruluş ve işleyişi, denetim firmalarının bağımsızlığı, şirketin sorumluluğu, mali bilgilerin arttırılması, analiz, çıkar çatışmaları, komisyon kaynakları ve otoritesi, çalışmalar ve raporlar, kurumsal ve suç unsuru taşıyan suistimal sorumluluğu, beyaz yakalıların suçları ile ilgili cezaların arttırılması,

⁴⁰ YAZGAN, s.17

kurumsal vergi iadeleri ve kurumsal suistimal ve sorumluluk konuları olmak üzere bu ana başlıklar üzerinde yoğunlaşmıştır.

1.6.1.5. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (Millstein Raporu)

OECD tarafından hazırlanan ve “Millstein Raporu” olarak da bilinen rapor, kurumsal yönetim alanında önemli bir adım olarak kabul edilmekte ve bunu takiben 1999 yılında yayınlanan OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri için bir temel teşkil etmektedir.⁴¹

Enron, Xerox, Tyco, World.com gibi skandalların yarattığı güçlü ve hızlı tepkilerin ABD’deki kurumsal yönetim ve düzenlemeleri etkilemesi, aynı zamanda OECD ülkelerinde ve özellikle Avrupa’da kurumsal yönetim reformu rüzgârlarının esmesine sebep olmuştur. Bu nedenle sistematik bir istikrarı ifade eden kurumsal yönetim kavramının OECD tarafından ele alınması ve bu hususta yeknesak kuralların oluşturulması zorunlu hale gelmiştir. OECD’nin kurumsal yönetimin incelenmesi amacıyla başlattığı çalışmalar çerçevesinde öncelikle 90’lı yılların ilk yarısında üye ülkelerin uygulamaları incelenmiş, bilgiler toplanmış ve bunun sonucunda da belli alanlara (kamuyu aydınlatma, kamu politikaları. vs. gibi) yoğunlaşarak özel çalışmalar yapılmıştır.⁴²

Tüm bu krizlerin devamında meydana gelen olaylar nedeniyle OECD, uygulamaya konulmuş olan ve uluslararası piyasalarda önemli bir başvuru kaynağı teşkil eden Kurumsal Yönetim İlkeleri’ni 1999 yılında güncelleyerek mevcut

⁴¹ CAVLAK, s.19

⁴² ÇETİNKAYA, s.19

kurumsal yönetim sistemlerinin eksikliklerini ve gelişmesi gereken alanları belirlemek üzere çalışmalar başlatmıştır.⁴³

Kurumsal Yönetim İlkelerindeki amaç OECD'ye üye olan ve üye olmayan ülkelerde kurumsal yönetim ile ilgili yapılacak yasal ve kurumsal düzenlemelerin meydana getirilmesi ve geliştirilmesi hususunda yardımcı olmaktır. İlkeler şu hususları kapsar;⁴⁴

- Etkin bir kurumsal yönetim çerçevesinin temelinin tesis edilmesi,
- Hissedarların hakları ve temel sahiplik işlevlerinin belirlenmesi,
- Hissedarların adil muamele görmesi,
- Kurumsal yönetimde paydaşların fonksiyonu,
- Kamunun aydınlatılması ve şeffaf yönetim,
- Yönetim kurulunun sorumluluklarıdır.

1.6.1.6. Birleştirilmiş Kod

Birleştirilmiş Kod, Cadbury, Greenbury ve Hampel Raporlarındaki ilke ve tavsiyelerin birleşiminden oluşmaktadır. Bu kod 1998 yılında oluşturulmuş daha sonra ise Higgs Raporunun yayımlanmasının ardından 2003'de revize edilmiştir.

Birleştirilmiş Kod iki bölüme ayrılmıştır. Birinci bölüm en iyi uygulama kodlarını ve şirketlere sağladığı faydalar ele almış, ikinci bölüm ise aynı şeyi pay sahiplerine uygulamıştır. Kodun kararları zorunlu kılınmamış esnek bırakılmıştır.⁴⁵

⁴³ SARI, s.29

⁴⁴ YAZGAN, s.18

⁴⁵ BOLAT, s.52

Kodun birinci bölümü kapsamlı konu başlıklarına sahiptir; bunlar Yönetim Kurulu'nun yapısı ve çalışması, yönetici gelirleri, pay sahipleriyle ilişkiler, bilgi sağlama, hesap verilebilirlik ve denetimdir. Kod tüm şirketlere uygulanabilecek esneklikte hazırlanmış prensip ve bilgileri içermektedir.⁴⁶

Kodun ikinci bölümü ise pay sahiplerinin oy kullanımı, şirketle olan diyalogu ve yönetim açıklamalarının değerlendirilmesi konularını içermektedir. Özellikle, iyi diyalogun ve karşılıklı anlayışın sürdürülmesindeki sorumluluğun şirket ve onun kurumsal yatırımcılarına ait olduğu belirtilmiştir.⁴⁷

Ülkeler bazında kurumsal yönetimle ilgili çalışmalarla ilgili genel bir tablo oluşturmak gerekir ki o da şu şekildedir.⁴⁸

İngiltere:

Ekim 1992→Cadbury Report (The Financial Aspects of Corporate Governance) (Kurumsal Yönetimin Mali Görünümü)

Temmuz 1995 →Greenbury Report

Ocak 1998→Hampel Report (Final)

Temmuz 1998→Hermes Statement on Corporate Governance and Voting Policy (Kurumsal Yönetim ve Oy politikası Hakkında Hermes Bildirimi)

Eylül 1999→Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code (İç Kontrol : Yöneticiler İçin Rehber)

⁴⁶ BOLAT, s.52

⁴⁷ BOLAT, s.53

⁴⁸ NARDEMİR, s.25

Ekim 1999→The KMPM Review Internal Control: A Practical Guide, (İç Kontrolü Gözden Geçirmek : Pratik Rehber)

Mayıs 2000→The Combined Code: Principles of Gppd Governance and Code of Best Practice (Birleşik Kurallar : GPPD Yönetiminin Prensipleri ve En İyi Uygulamaların Kuralları.

Ocak 2001→Code of Prattice (Uygulama Kuralları)

Haziran 2002→Review of The Role and Effectiveness of Non-executive Directors (İcracı Olmayan Yönetim Rolünün Ve Etkinliğinin İncelenmesi)

Ekim 2002→ The Hermes Principles (Hermes Prensipleri)

Ekim 2002→ The Responsibilities of Institutional Shareholders and Agents-Statement of Prinsiples (Kurumsal Hissedarların Sorumlulukları ve Acente Bildirimi Prensipleri)

Almanya:

Nisan 1998→Drittes Finanzmarkt För Derungs Gesetz (3. Mali Piyasa Teşvik Kanunu)

Mart 1998→Gesetz Zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (Kontrag) (Kontrol Yasası, Reel Sektör Şeffaflığı ve Kontrol Yasası)

Haziran 1998→DSW Guidelines (Department Of Workforce Services Tarafından Belirlenen Kurallar)

Haziran 2000→German Code of Corporate Governance (GCCG) (Almanya Kurumsal Yönetişim Kuralları)

Temmuz 2000→Corporate Governance Rules for German Quoted Companies
(Borsada İşlem Gören Şirketler İçin Kurumsal Yönetim Kuralları)

Temmuz 2001→Baums Commission Report (Baum Komisyon Raporu)

Şubat 2002→Cromme Code,

Temmuz 2002→Zur Weiteren Reform des Aktien und Bilanzrechts zu
transparenz und publizitat (Devam Eden Hisse Reformu ve Patent Hakkı)

İsviçre:

Haziran 2002→Corporate Governance Directive SWX Swiss Exchange,
Haziran 2002→Corporate Governance: Swiss Code of Best Practice (Kurumsal
Yönetim: En İyi Uygulama Kuralları)

ABD:

Eylül 1997→Statement on Corporate Governance (Kurumsal Yönetim
Açıklamaları)

Mart 2000→TIAA-CREF Policy Statement on Corporate Governance
(Kurumsal Yönetimin Açıklama Politikaları)

Kasım 1996→Report of the NACD Blue Ribbon Commission on Director
Professionalism (Profesyonel Yönetim Üzerine NACD Mavi Kurdelâ Raporu)

Mart 2002→Core Policies General Principles, Positions&Explanatory Notes
(Temel Politikalar Genel İlkeler, Pozisyonlar ve Açıklayıcı Notlar)

Mayıs 2002→Principles of Corporate Governance (Kurumsal Yönetimin Prensipleri)

Ağustos 2002→Corporate Governance Rule Proposals (Kurumsal Yönetim Kural Önerileri)

OECD:

Mayıs 1999→OECD Principles of Corporate Governance (OECD Kurumsal Yönetimin Prensipleri)

1.6.2. Kurumsal Yönetimin Türkiye’deki Gelişimi

Diğer ülkelerle kıyaslandığında kurumsal yönetimin Türkiye’deki gelişimi geç başlamıştır. Son yıllarda OECD nin yapmış olduğu çalışmalar çerçevesinde özellikle bankacılık, sigortacılık ve bilişim sektörlerinde gün geçtikçe hızlanan çalışmalar Türk Ticaret Kanunu, borsa düzenlemeleri, dernek çalışmaları TÜSİAD, İMKB ve SPK’nın hazırlamış olduğu kurumsal yönetim ilkelerini esas alınarak yürütülmektedir.

Dünya genelinde kurumsal yönetimin doğuşuna zemin hazırlayan nedenler Türkiye’de de kurumsal yönetimin gelişimine katkıda bulunmuştur. ABD ve İngiltere’de kurumsal yönetim çalışmalarının finansal krizlerle başladığı göz önüne alınacak olursa, Türkiye’deki çalışmaların da 2001 ekonomik krizi ve ardından ortaya çıkan özellikle bankalardaki usulsüz kredi işlemleri sonucunda hızlandığını söylemek kurumsal yönetimin dünyadaki gelişimine ters düşmeyecektir. Kurumsal

yönetim çalışmalarına, her ne kadar Türkiye’de geç başlanmış olsa da yapılan düzenlemeler ile hızlı bir ilerleme ve gelişme kaydedilmiştir.⁴⁹

Tablo 5: Türkiye’de Kurumsal Yönetimin Gelişimi

Tarih	Kurumsal Yönetim Aktivitesi
1956	Türk Ticaret Kanunu-Mevcut Yasal Yükümlülükler
1981	Sermaye Piyasası Kanunu
1999	OECD Kurumsal Yönetim ilkeleri
2002	TÜSİAD: Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi
2003	SPK: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ
	SPK Kurmuşa Yönetim Temel ilkeleri
	SPK, Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği
2004	IMKB Kurumsal Yönetim Derecelendirme Çalışmaları
	OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (Revize)
2005	SPK Kurumsal Yönetim Temel İlkeleri (Revize)

Kaynak: KARACALAR Melek, 2015

⁴⁹ CAVLAK, s.30

1.6.2. Türkiye’de Kurumsal Yönetim ile İlgili Kuruluşlar

1.6.2.1. TÜSİAD’ın Kurumsal Yönetim İlkeleri

Türkiye’de kurumsal yönetime ilişkin çalışmaların başlamasında ilk adım Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) tarafından atılmıştır. TÜSİAD öncelikle 1999 tarihli “Ad Hoc Task Force on Corporate Governance” başlıklı raporu Türkçeye çevirip Haziran 2000’de “Kurumsal Yönetim İlkeleri” adı altında yayınlamış, bununla birlikte dünya piyasalarında rekabet koşullarının oluşturulması açısından özel sektör işletmelerinin şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde yapılanmalarının önemini ele almak amacıyla da TÜSİAD İşletme İşleri Komisyonu adı altında faaliyet gösteren “Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu”nda bir çalışma başlatmıştır.⁵⁰

Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu tarafından hazırlanan “Kurumsal Yönetimin En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi” başlıklı rapor 2002 yılında yayınlanmıştır. TÜSİAD, bu raporunu Türk işletmelerinin, uluslararası rekabet koşullarına ve Türkiye’nin değişen ekonomik yapısına uyum göstermelerini sağlamak ve işletme yönetim prensiplerini yeniden gözden geçirmelerine yardımcı olmak üzere hazırlamıştır. Rapor, özel sektör işletmelerinin dünya piyasalarında hak ettikleri yeri almaları amacıyla kurumsal yönetimin dört temel ilkesi (şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk) çerçevesi üzerinde durmaktadır. Aynı zamanda, kurumsal yönetimin bir işletmede oluşması, yerleşmesi ve iyi uygulanması açısından stratejik öneme ve sorumluluğa sahip yönetim

⁵⁰ KANBUR, s.81

kurullarının oluşumu, bağımsızlığı ve gündemleri gibi konular üzerine odaklanmıştır.⁵¹

Rapor şu bölümlerden oluşmaktadır:⁵²

- Yönetim kurulu ve sorumlulukları,
- Yönetim kurulu üyeliği kriterleri,
- Yönetim kurulu üyelik yapısı,
- Yeni yönetim kurulu üyelerinin seçimi, davet ve intibakı,
- Yönetim kurulu başkanı ve icra başkanının (CEO) görevlerinin ayrılması,
- Yönetim kurulu başkanının rolü,
- Yönetim kurulunun üye sayısı ve karar alma mekanizması,
- Yönetim kurulunun görev süreleri ve toplantıları,
- Yeniden seçilme ve emeklilik,
- Yönetim kurulu üyelerinin ödüllendirilmesi,
- Yönetim kurulunun ve icra başkanının performanslarının değerlendirilmesi,
- Yönetim kurulunun hissedarlar, yatırımcılar, basın ve müşterilerle ilişkileri,
- Yönetim kurulunda oluşturulan komitelerin sayısı, yapısı ve bağımsızlığı,
- Komitelerin faaliyet süresi, toplantıların sıklığı, uzunluğu ve gündemi,
- Yönetim kurulunun işleyişi açısından diğer önemli hususlardır.

Yukarıdaki maddelerden de anlaşılacağı üzere; 2002 yılındaki bu rapor, gerek kurumsal yönetimin yerleşmesi gerekse iyi uygulanması için sorumluluğa sahip olan yönetim kurullarının oluşumu, bağımsızlığı ve gündemleri gibi konulardır. Raporda

⁵¹ KANBUR, S.81

⁵² TÜSIAD, s.15

yer verilen yönetim kurulları yapısı ve işleyişine ilişkin ilkeler, başta halka açık işletmeler olmak üzere tüm işletmelerdeki gönüllü uygulamalar için bir kılavuz niteliği taşımaktadır.

TÜSİAD tarafından yayınlanan rehberde işletmelerin bünyesinde bir Kurumsal Yönetim Komitesinin kurulması öngörülmüştür. Kurulacak bu komitenin görevleri ise aşağıda sayılmıştır.⁵³

a. Aday Saptama

- Gerekli sistematik arayış ve değerlendirme ölçüleri kullanarak, yönetim kuruluna ve şirkete önemli katkılar sağlayacak üyeleri saptamaktır.
- Yönetim kurulu üyelerinin ve özellikle yeni seçilen üyelerin intibakını, şirketi tanımasını ve işlevlerini yerine getirebilmesi için gerekli eğitim, teknik destek ve danışmalığı sağlamaktır.

b. Ödüllendirme

Yönetim kurulu üyelerinin ödüllendirilmesi yöntemlerini (ücret, pirim, hisse senedi, emeklilik hakları vs.) saptayıp, yönetim kurulunun onayına sunmaktır.

c. Kurumsal Yönetimin İşleyişi

- Yönetim kurulunun işleyişi konusunda her türlü denetimi yapmak, iç politikaların ve yönetim kurulunda kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığını tespit etmek, gerek yönetim kuruluna gerekse genel kurulda hissedarlara gerekli bilgileri vermek, tavsiye ve eleştirilerde bulunmak,
- Hissedarlardan gelebilecek her türlü eleştiriyi ve uyarıyı dikkate alıp, bunlara gerekli cevabı vermek,
- SPK ve borsalar ile iletişimde, kurumsal yönetim hususlarını yerine getirmek,

⁵³ Melek KARACALAR, İşletmelerde Kurumsal Yönetim İlkeleri ve İç Denetim Sistemleri, Bursa, 2015, s.50

sapmalar var ise nedenlerini ve gerekli düzeltme tedbirlerini açıklamak, bunları yazılı bir şekilde gerekli mercilere iletmek,

- Periyodik olarak yukarıda yer alan tüm hususlardaki sistem ve politikaları gözden geçirip, iyileştirme tavsiyelerinde bulunmak.

1.6.2.2. SPK'nın Kurumsal Yönetim İlkeleri

TÜSİAD'ın çalışmasından sonra kurumsal yönetimi bir bütün olarak halka açık anonim şirketler bakımından düzenleyen kurum Sermaye Piyasası Kurulu'dur. Kurul, Türkiye'de özellikle sermaye piyasalarında, kurumsal yönetim anlayışını ve ilkelerini yaymak ve bu konudaki farkındalığı arttırmak için 2003 yılında oluşturulan ve 2011-2012 yıllarında revize edilen SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni yayımlamıştır.

Başta halka açık işletmeler olmak üzere, özel sektör ve kamuda faaliyet gösteren tüm anonim işletmeler tarafından uygulanabilecek kurumsal yönetim ilkeleri Sermaye Piyasası Kurulu'nca belirlenmiştir. Kurul birçok ülkenin düzenlemelerini incelenmiş, başta 1999 yılında yayınlanan "OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri" olmak üzere, dünyada benimsenmiş ve tavsiye edilen genel esaslar değerlendirilerek, ülkemizin kendine özgü koşulları oluşturulmuştur.⁵⁴

İlkeler, mevcut düzenlemelere herhangi bir istisna teşkil etmemekte, diğer bir deyişle, halka açık anonim şirketlerin mevzuat ile belirlenen yükümlülükleri aynen devam etmektedir. İlkeler, mevcut düzenlemelerin ilerisinde prensipler içermekte,

⁵⁴ KARACALAR, s.44

mevzuatta ve uygulamada kurumsal yönetim konusunda oluşan eksikliği gidermek ve boşluğu doldurmak amacına yönelik olarak hazırlanmıştır.⁵⁵

İlkelerde bulunan prensipleri uygulamak ilk başta şirketlerin isteğine bırakılmıştır. Şirketlere, ilkelerde yer alan prensipler uyulup uyulmadığı, uyuluyorsa yaşanan problemler ve şirket yönetiminin ilkeler çerçevesinde gelecek dönemde yapacağı değişiklikler gibi konularda kamuoyunu aydınlatmak gerektiği belirtilmiştir. İlkelerin uygulanmaması durumunda Sermaye Piyasası Kurulu tarafından faaliyet izni verilen derecelendirme kuruluşlarınca denetimler gerçekleştirilmektedir.⁵⁶

Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim İlkeleri aşağıdaki gibidir;

1. Pay Sahipleri

1.1 Pay Sahipliği Haklarının Kullanımının Kolaylaştırılması

1.2 Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı

1.3 Genel Kurula Katılım Hakkı

1.4 Oy Hakkı

1.5 Azlık Hakları

1.6 Kar Payı Hakkı

1.7 Payların Devri

2. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık

⁵⁵ CAVLAK, s.33

⁵⁶ YAZGAN, s.21

2.1 Kamuyu Aydınlatma Esasları ve Araçları

2.2 İnternet Sitesi

2.3 Faaliyet Raporu

3. Menfaat Sahipleri

3.1 Menfaat Sahiplerine İlişkin Şirket Politikası

3.2 Menfaat Sahiplerinin Şirket Yönetimine Katılımının Desteklenmesi

3.3 Şirketin İnsan Kaynakları Politikası

4. Yönetim Kurulu

4.1 Yönetim Kurulunun İşlevi

4.2 Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları

4.3 Yönetim Kurulunun Yapısı

4.4 Yönetim Kurulu Toplantılarının Şekli

4.5 Yönetim Kurulu Bünyesinde Oluşturulan Komiteler

4.6 Yönetim Kurulu Üyelerine ve Üst Düzey Yöneticilere Sağlanan Mali

Haklar

Sermaye Piyasası Kurulu, 30 Aralık 2011 ve 11 Şubat 2012 tarihlerinde yayınladığı Seri IV, No: 56 ve 57 sayılı tebliğlerle, 2003 yılında “uy ya da açıkla” yaklaşımı ile yayınladığı Kurumsal Yönetim İlkeleri’ni revize etmiş ve 654 sayılı

kanun hükmünde kararnamenin kendisine verdiği yetki ile ilkelerin bir kısmını halka açık şirketler için uyulması zorunlu hale getirmiştir.⁵⁷

1.6.2.3. BIST'in Kurumsal Yönetim Çalışmaları

Uluslararası alanda kurumsal yönetim kavramının öneminin giderek artmasıyla birlikte farklı kurumların kurumsal yönetim uygulamaları arasında karşılaştırma yapılmasını sağlayacak karşılaştırılabilir, kolay anlaşılabilir ve standart, ölçütlere ihtiyaç duyulmuş ve “kurumsal yönetim uyum derecelendirmesi” kavramı gündeme gelmiştir. Kurumsal yönetim uyum derecelendirmesi, işletmelerin yönetim kalitesini sorgulayan ve ortakların haklarını gözetten bir bakış açısına sahip derecelendirme faaliyeti olarak nitelendirilebilir.⁵⁸

Kurumsal yönetim uygulamalarının ve kurumsal yönetim uyum derecelendirmesi faaliyetinin yaygınlaşmasını sağlamak amacıyla kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan işletmelere yönelik olarak BIST bünyesinde Kurumsal Yönetim Endeksi adıyla bir endeks oluşturulmuştur.⁵⁹

BIST Yönetim Kurulu'nun 23.02.2005 tarihli toplantısında, kurumsal Yönetim İlkeleri'ni uygulayan işletmelerin dahil edildiği 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 İlkeleri'ne uyum notu, SPK tarafından belirlenmiş derecelendirme kuruluşları listesinde bulunan

⁵⁷ YAZGAN, s.21

⁵⁸ Ayça SANDIKCIOĞLU, Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi, Ankara 2005, s.1

⁵⁹ KANBUR, s.87

derecelendirme kuruluşlarınca, kurumun tüm kurumsal yönetim ilkelerine bir bütün olarak uyumuna ilişkin yapılan değerlendirme sonucunda verilmektedir.⁶⁰

Derecelendirme kuruluşları aracılığıyla şirketler Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirme Raporu hazırlamaktadırlar. Bu rapor SPK'nın Kurumsal Yönetim İlkeleri baz alınarak oluşturulmaktadır. Derecelendirme çalışması, pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri, yönetim kurulu başlıkları altında yapılmaktadır. Raporda değerlendirilen kuruluşun kurumsal yönetim ilkeleriyle uyumu her bir başlık altında incelenip puanlanmaktadır. Uygulanmak zorunda olmayan kurumsal yönetim ilkeleri, “uygula uygulamıyorsan açıkla” anlayışından hareketle bu raporda işletme tarafından açıklanmaktadır.

Hazırlanan raporlar yine SPK tarafından kurulmuş olan Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) aracılığıyla hissedarlara ve yatırımcılara duyurmaktadırlar.

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), sermaye piyasası ve Borsa mevzuatı uyarınca kamuya açıklanması gerekli bildirimlerin elektronik imzalı olarak iletildiği ve kamuya duyurulduğu elektronik bir sistemdir. SPK'nın 'Kamuyu Aydınlatma Platformu Tebliği' kapsamında; doğru, anlaşılır, tam bilgiye internet üzerinden eş zamanlı ve düşük maliyetle erişilebilmesine imkan tanıyan elektronik bir arşiv niteliğindedir.

1.7. Dünyada Yaşanan Finansal Krizler

Görölmüştür ki yaşanan ekonomik krizler, sadece o ülkeyi etkilemekle kalmayıp diğer ülkeleri de beşeri, ekonomik ve toplumsal olarak etkilemektedir.

1990'lı yılların başından itibaren dünya ekonomisinin içine girdiği durgunluk ve

⁶⁰ KANBUR, s.87

buna bağılı olarak belli bölgelerde ortaya çıkmasına rağmen dünyanın bütününü etkileyen ekonomik krizler karşısında insanlarda oluşan bu zor durumu atlatma mücadelesi en modern yönetim şekli olan kurumsal yönetim konularının şiddetle tartışılmasına neden olmuştur.

Finansal krizlerin en önemli sebepleri arasında; ülkelerin ve şirketlerin uygulamış oldukları kurumsal yönetim politikalarında yetersiz kalması, etkin bir denetim ve gözetim mekanizmasının olmayışı, ülkelerin izledikleri yanlış makro ekonomik politikalar sayılabilir.⁶¹

Kurumsal yönetim, özellikle de tüm ülkelerde kurumsal yönetim standartları oluşturma ihtiyacını ortaya koyan Asya finansal krizinden sonra büyük önem kazanmıştır. Kurumların, ellerindeki kaynakları verimsiz biçimde kullanmaları ve bu durumun kurumsal olarak dışarıdan izlenememesi krizin boyutlarını genişletmiştir. Böylece, kurumlar adına şeffaflık ve hesap verebilirliğin yatırımcı ve paydaşların güveni ve genel ekonomik performans üzerindeki önemi sayesinde tüm dünya ülkelerinde kabul gören bir yaklaşım olmaya başlamıştır. Asya krizinin canlanmasıyla uluslararası finansal yapıyı desteklemek ve gelişim amaçlarını karşılamak üzere ileri düzeyde kurumsal yönetime ihtiyaç duyulduğu kabul edilmiştir.⁶²

1994-1995 Latin Amerika krizi

1997 Asya krizi, Latin Amerika bölgesinin ticaret dengesini bozmuş, dış finansmanının azalmasına neden olmuştur. Kriz vurduğunda, Latin Amerika ekonomileri 1980'lerdeki borç krizine kıyasla daha dayanıklı haldeydi. Ekvator,

⁶¹ KANBUR, s.29

⁶² KANBUR, s.29

Venezüella, Guatemala ve Honduras ekonomileri diğer Latin Amerika ülkelerine göre epey geride kalmış olmalarına rağmen, krizden en çok etkilenenler bu ülkeler değil, Arjantin ve Brezilya olmuştur.⁶³

Arjantin ekonomisi, para ve döviz kuru politikalarındaki hatalar ile mali sisteminin zayıflığı sebebiyle etkilendiği bu krizle mücadele ederken girdiği uzun durgunluk süreci neticesinde 2001 yılında çökmüştür. IMF destekli mali uyum politikaları uygulayan Brezilya ise, 1999 yılında döviz kuru rejimini değiştirerek dalgalı kur sistemine geçmiş, ekonomisini yeniden istikrara kavuşturmuştur.⁶⁴

1994-1995 Türkiye Krizi

1994 yılı Türkiye için tam bir felaket yılı olmuştur. Merkez Bankası'nın müdahalede başarısız oluşu, 1993 yılında borçlanmanın sınırına ulaşılmış olması nedeniyle cumhuriyet tarihinde ilk defa, toplam vergi gelirleri iç borç taksit ve faiz ödemelerini karşılayamamıştır.⁶⁵ Ülkeden toplam net sermaye çıkışı 4.2 milyar dolara ulaşırken, faiz hadleri hazine bonolarında yüzde 400'ü aşmış TEFE yüzde 121, TÜFE yüzde 106'lı rakamlara sıçramıştır. Belki de en zor olan ise yarım milyon kişinin işsiz kalması olmuştur.⁶⁶

Türkiye ekonomisinin 1970'lerin sonlarında olduğu gibi 1980'lerin sonuna doğru da tıkanmaya başladığı bilinen bir gerçektir. Bu tıkanmayı çözmeye yönelik ekonomik istikrar programının uygulamaya konulamamış olması (ki bunun temel nedeni siyasal iktidarların en büyük karabasanı olan döviz sorununun aşılmış gibi görünmesidir) sonucu 1994 yılı başında Türkiye yeniden bir ekonomik krizin içine

⁶³ Abdullah ŞAVKIN, İşletmelerde Kurumsal Yönetim ve Türkiye Örneği, İstanbul 2016, s.12

⁶⁴ ŞAVKIN, s.12

⁶⁵ ŞAVKIN, s.13

⁶⁶ A. Tolga Akpınar, Türkiye'de ekonomik krizler 1994, 1998, 1999 ve 2001 Krizleri Makalesi

girmiş, uzun bir süre istikrarlı görünen Dolar-TL paritesi ciddi şekilde bozulmuş, enflasyonist beklentiler büyük ölçüde artmış, hazine içeride borçlanamaz duruma gelmiştir. ABD'li kredi değerlendirme kurumlarının Türkiye'nin kredi değerliliğini arka arkaya düşürmesi sonucu dış kredi bulma imkânı da kalmayınca siyasi iktidar bir ekonomik istikrar paketini yürürlüğe koymuş ve hemen peşinden IMF ile 14 aylık bir stand-by anlaşması imzalanmıştır.⁶⁷

1997-1998'de Güneydoğu Asya Krizi

Doğu ve Güneydoğu Asya ülkeleri 1970'li yılların ortalarından itibaren önemli ölçüde büyüme yaşamışlardır. Ülkelerin ekonomik başarıları “mucize” diye nitelenmiş ve diğer gelişmekte olan ülkelere örnek olarak sunulmuştur. Ancak Temmuz 1997'de Tayland'da başlayan kriz, bölgenin diğer ülkeleri Malezya, Endonezya, Güney Kore, Filipinler, Hong Kong ve Singapur'a da yayılmıştır. Başlangıçta ülkelerin paraları dolar karşısında önemli düzeyde değer kaybettiği gibi, borsaları da çökmüştür. Dünya global krizin eşiğine gelmiş, birkaç ay içinde birçok ülke yıllarca geriye gitmiş, ekonomik istikrarsızlıklarla birlikte politik istikrarsızlıklar yaşanmıştır.⁶⁸

Tablo 6: Güneydoğu Asya Krizi Öncesi Sinyaller

Güney Kore'de Hanbo Steel isimli Holdingin 6 Milyon \$ borç bırakarak iflas etmesi	Ocak 1997
Tayland'da Somprasong isimli şirketin dış borç ödeme yükümlülüğünü yerine getiremeyerek iflas etmesi	Şubat 1997
Güney Kore'de ülkenin en büyük çelik üreticisi Sammi Steel'in iflas etmesi	Mart 1997

⁶⁷ http://www.ekodialog.com/Konular/1994_ekonomik_krizi.html

⁶⁸ ŞAVKIN, s.13

Tayland’da hükümetin finans kuruluşlarının borçlarını üstlenmesine rağmen edimini yerine getirememesi	
Tayland’ın en büyük finans kuruluşunun batması	Mayıs 1997
Tayland Bahtı’nın değer kaybetmesi, krizin diğer Asya ülkelerine sıçraması	Haziran 1997

Kaynak: ŞAVKIN Abdullah, 2016

1997 yılının başlarında yaşanan büyük holdinglerin ardı ardına iflas etmelerinin krizin ilk sinyalleri olduğunu görmekteyiz (Bkz Tablo 3). Ancak hem uzun süredir hızla büyüyen ekonominin krize sürüklenebileceğine dair beklentilerin olmaması hem de ülkelerin politik açıdan istikrarsız bir ortamda bulunmaları krizin işaretlerinin algılanmamasına yol açmıştır.⁶⁹

1998’de Rusya Krizi

Sermaye hareketlerinin serbestliği ve sabit kur politikalarının cesaretlendirdiği Rusya’ya yönelik olan sermaye akımları, 1997 yılının ortalarına doğru tersine dönmeye başlamıştır. Bunun en büyük nedeni, Doğu Asya ülkelerinde yaşanan krizdir. Rusya, Doğu Asya Krizine hazırlıksız yakalanılmış, borçlanma ile elde edilen kaynaklar reel piyasada yatırıma yönelik değil; cari harcamaların karşılanmasında, özellikle de maaş ödemelerinde kullanması krizi kaçınılmaz hale getirmiştir.⁷⁰

Tablo 7: Rusya’nın Dış Borç Servisi

Yıllar	1994	1995	1996	1997	1998	1999
--------	------	------	------	------	------	------

⁶⁹ ŞAVKIN, s.14

⁷⁰ ŞAVKIN, s.15

Dış Borçlar	119,8	120,4	124,1	118,9	118,6	114,2
Dış Borç Servisi	2,3	5,3	8	10,5	14,1	20,9

KKaynak: ŞAVKIN, 2016 (Milyar Dolar)

Yukarıdaki tablodan da gözlenebileceği gibi ülkenin dış borç servis oranı sürekli artış göstermektedir. Bilindiği gibi dış borç servis oranı bir ülkenin bir yıl içerisinde ödemesi gereken borç anapara taksitleri ile faizler toplamının ihracat gelirlerine oranını ifade etmekte kullanılmaktadır. Dış borç servis oranının sürekli artış göstermesinde dış borçların artışı kadar ihracat gelirlerindeki azalmalar da etkili olabilmektedir.⁷¹

Kasım 2000 Ve Şubat 2001 Türkiye Krizleri

Türkiye'nin yaşadığı Kasım 2000 ve Şubat 2001 krizlerinin altında likidite sorunu ve döviz talebi bulunmaktadır. 22 Kasımda çıkan krizde Türkiye'den 1,5 milyar dolarlık sıcak para çıkışı gerçekleşmiştir. Kriz sonrasında ülkeden kısa vadeli yabancı sermaye çıkışı devam etmiş ve Aralık ayında ülkeden çıkan sermaye miktarı 7 milyar dolara yaklaşmıştır.⁷²

Ekonomide yaşanan krizler, ortaya çıkan faiz artışları, enflasyon, devalüasyon ve kur dalgalanmaları ekonominin reel kesimlerinde çok olumsuz etkiler doğurmuştur. Yüksek faizlerden reel ekonomiye kaynak aktarımı neredeyse durmuş, ekonomi büyük bir belirsizlik içine itilerek yatırım ortamı kaybolmuştur. İç talepteki daralmalar ve döviz üzerinden borçlanan firmaların TL olarak borçlarındaki artışlar birçok yurtiçi firmayı iflâsın eşiğine getirmiştir. Nitekim 2001 yılı içinde Türkiye'nin

⁷¹ ŞAVKIN, s.15

⁷² ŞAVKIN, s.15

Gayri Safi Milli Hasıla(GSMH)'sı yüzde 9,5 oranında mutlak bir daralma göstermiştir. Ekonomide benzer gelişmelerin yaşandığı 1994 Krizi sırasında ise GSMH'nın yüzde 6,1 oranında dağıldığı görülmüştür.⁷³

2001 Arjantin Krizi

1990'lı yılların başında parlak bir gelecek vadeden Arjantin'in, çok kısa bir süre içinde finansal krize girmesi tahmini zor bir durumdu. Arjantin açısından koşullar 1999 yılında tersine dönmeye başlamıştır. Brezilya parasının çöküşü Arjantin'in ihracat gelirlerinde çok keskin bir düşüşe neden olmuş, bu gelişmeyle birlikte ekonomik büyüme ard arda negatif düzeylerde seyretmiştir.⁷⁴

2001 yılında gelişen olumsuz olaylar ülkeyi derinden sarsmıştır. Ülkenin 2001 yılı içindeki kayıplarına bakarsak; tahsili gecikmiş alacaklar % 25 artışla 7,2 milyar pesoya çıkmış ve aynı dönemde toplam aktifler % 25 azalarak 127 milyar pesoya gerilemiştir.⁷⁵

Tablo 8: Arjantin Krizinin Kronolojisi

Temmuz 2001	Piyasalardaki güvensizlik ve Devlet Başkanı Rua'nın istifa söylentileri borsayı son 28 ayın en düşük seviyesine indirdi.
Temmuz 2001	Üç büyük kredi derecelendirme kuruluşu Arjantin'in notunu düşürdü.
Ağustos 2001	IMF, Arjantin'le yapılan stand-by anlaşmasını 8 milyar dolar yükseltti.
Ekim 2001	Halk, bankalardan yaklaşık 1,3 milyar dolar ecti.
1 Aralık 2001	Cavallo bankalardan para çekmeye limit getirdi.
5 Aralık 2001	IMF 1,3 milyar dolarlık kredi dilimini vermeyeceğini açıkladı.
6 Aralık 2001	Borçları ödemek amacıyla özel emeklilik fonlarını kullanmaya başladı.

⁷³ ŞAVKIN, s.16

⁷⁴ ŞAVKIN, s.16

⁷⁵ ŞAVKIN, s.16

13 Aralık 2001	İşsizlik oranı % 18,3 oldu. Bu 1998 yılından beri en yüksek oran olarak gerçekleşti.
18 Aralık 2001	IMF, Ocak ayında Arjantin'in borç ertelemeşi yapabileceğini açıkladı.
20 Aralık 2001	Başkan Rua ve Cavallo istifa etti.
23 Aralık 2001	Adolfo Rodriguez Saa, 2002 Mart ayına kadar başkan seçildi.
30 Aralık 2001	Yoğun Protestolar yüzünden Saa istifa etti.
1 Ocak 2002	Parlamento, Peronist Senatör Eduardo Duhalde'yi Rua'nın kalan başkanlık süresini dolana kadar iki yıl için başkan seçti.

Kaynak: ŞAVKIN, 2016

Arjantin, 2001'de sürüklendiği kriz ortamında 100 milyar doları aşan dış borçları üzerine moratoryum ilan etmiş ve 9 Eylül 2003'te de IMF'ye vadesi gelmiş olan 2,9 milyar dolarlık borcunu ödemeyi reddetmiştir. Arjantin hükümetince tek taraflı olarak açıklanan dış borç indirimi finans çevrelerinde geniş yankı bulmuştur. Bazı kesimler Arjantin hükümetinin bu kararının uluslararası hukuka aykırı olduğunu ve alacaklılara büyük haksızlık yapıldığını iddia ederken, birçok iktisatçı da Arjantin'in bu önerisinin tek seçenek olduğu görüşünde birleşmiştir.⁷⁶

1.8. Kurumsal Yönetimin İç Denetim İle İlişkisi

Yukarda bahsedilen ülkelerde gerçekleşen krizler ve skandallar kurumsal yönetime farklı bir bakış açısı kazandırdığı gibi iç denetim kavramı da önemli bir hale getirmiştir.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün tanımına göre iç denetim; işletmelerin operasyonlarını geliştirerek katma değer yaratma amacıyla oluşturulan bağımsız ve

⁷⁶ ŞAVKIN, s.17

objektif bir danışmanlık ve denetim aktivitesidir. İç denetim ayrıca işletmelerin amaçlarına ulaşması için mevcut risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim işlevlerini değerlendirerek, etkinliklerinin artması için sistemli bir yaklaşım getirmeye çalışır.⁷⁷

Dünyada iç denetim kavramının gelişimine baktığımızda; 1941 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasıyla iç denetim mesleki bir disiplin haline gelmiş ve bu alandaki çalışmalara hız kazandırmıştır. Devamında ise 1982 yılında Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA) ve 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) kurulmasıyla ülkemiz dahil tüm dünyada statü kazanmıştır.

Yönetim anlayışında oluşan değişimler, yasal düzenlemeler, rekabet gibi unsurlar iç denetimin önemini artırmakla beraber iç denetçilerin görev ve sorumluluklarının da sürekli olarak artmasını sağlamaktadır. Günümüzde iç denetim; kurumsal yönetim, risk yönetimi ve denetim komitesinin göstermiş olduğu başarıda önemli etken oluşturmaktadır.⁷⁸

İç denetçi, iç denetim fonksiyonunun yeterliliğini ve etkinliğini işletmedeki kontrol mekanizmasının sağlıklı olmasını sağlar ve buna bağlı olarak da oluşabilecek risklerin, hilenin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek, kurumun verimliliğinin ve rakiplerine karşı gücünün artmasına katkıda bulunur. Yatırımcıların sermaye piyasasına güvenmesi ve güvenli bilgi sağlayabilmeleri bunun ise denetim sonucu oluşabilmesi güveni artırmaktadır. Kurumsal yönetimi benimsemiş

⁷⁷ Selda KAVDIR, Kurumsal Yönetim ve Türkiye Mevzuatındaki Yeri, İstanbul 2015, s.98

⁷⁸ NARDEMİR, s.43

işletmelerde oluşan bu güven, yönetim, i denetçi ve işletmede kurulacak iç denetim komitesi arasındaki ilişki ile şekillenir.⁷⁹

1.9 Kurumsal Yönetimin Dış denetimle İlişkisi

İşletmelerin oldukça geniş bir paydaş kitlesi olduğu göz önüne alındığında, paydaş haklarının korunmasını temel alan kurumsal yönetim için finansal tabloların kalitesinin ve içerdiği bilgilerin gerçeğe uygun olup olmadığının tespiti son derece önemlidir. Bu tespitin yapılması noktasında “bağımsız denetim” süreci rol almaktadır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, “Denetleme” başlıklı 397’nci maddesinde “...denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir.” hükmü ile bağımsız dış denetim yasal çerçeveye kavuşturulmuştur.

Aynı zamanda işletmeler, SPK’nın yayınlamış olduğu Kurumsal Yönetim İlkelerine uygunluk sağlayıp sağlamadıklarını değerlendirmesi için SPK tarafından yetkilendirilen kuruluşlardan hizmet satın alarak kurumsal yönetim endekslerini hesaplattırırılar. Bu denetim sonucu firmalar kurumsal yönetim ilkelerini hangi ölçüde uyguladıklarını grrleri. İşletmeler değerlendirme sonucu ortaya çıkan Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirme Raporlarını KAP platformunda yayınlayarak hissedarların ve paydaşların bilgisine sunar.

⁷⁹ NARDEMİR, s.43

BÖLÜM 2

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

Kurumlar, kamu yönetiminde çevresel koşullara uyum sağlamak ve değişimi yönetmek amacıyla yeni yönetsel araç arayışı içerisindeyler. Bu noktada yeni kamu yönetimi yaklaşımının yaygınlaşmasıyla, kamu yönetiminde iç kontrol büyük önem kazanmıştır.

İç kontrol esasında yönetim amaçlarını sağlayarak, işlerin düzenli, pratik ve verimli sonuçlanması için; varlıkların muhafazası, kayıtların güvenliği, güvenilir mali enformasyonun zamanında hazırlanması da dahil olmak üzere tesis edilen organizasyon planını kapsar. Bir organizasyon veya işletmede iç kontrol; yönetimin belli amaçlara ulaşmasına yardımcı olmak üzere tasarlanan birçok sistemden oluşur. Her sistem bazı karşılıklı bağımlı, bazıları bağımsız çeşitli iç kontrolleri kapsar.⁸⁰

İç kontrol sisteminin kurulması üst yönetici açısından da çok önemlidir. Üst yöneticinin 5018 Sayılı Kanun'la verilen sorumluluğunu yerine getirebilmesi için kendisine makul bir güvence verecek etkin bir iç denetime ihtiyaç duymakta, iç denetimin ise söz konusu güvenceyi üst yöneticiye sunabilmesi için de kurumda iç kontrol sisteminin aktif olarak yürütülmesi gerekmektedir.

Bu durumda, üst yöneticiler her yıl tahsis edilen kaynakların kurumun amaçlarına ve mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığı ve uygulanan iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallık ve düzenliliği konusunda yeterli güvenceyi

⁸⁰ Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı, 2015-2016

sağladığı hususunda güvence beyanı vermek için iç kontrol sisteminin kurulması ve iç kontrol sistemi üzerinde iç denetimlerin yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.⁸¹

İç kontrol sisteminin etkin bir biçimde uygulanabilmesi için idarelerde hem yöneticilerin hem de personelin iç kontrol çalışmalarını bir yük olarak değil, beklenmeyen olaylar karşısında oluşacak kayıpları önlemek ve fırsatları değerlendirmek ile ilgili bir araç olarak görmelidirler.

2.1. Kontrolün Tanımı

Bir işletmenin belirlediği amaçlara ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine “kontroller” adı verilmektedir. Kontrol; kurum kaynaklarını, sistemlerini, süreçlerini, kültürünü, yapı ve görevlerini de kapsayarak kurumun amaç ve hedeflerini mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi, hataların önlenmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu, yönetim ve personelin uyguladığı önlemler bütünüdür.

Kontrol fonksiyonu, planlama aşamasında belirlenen amaçlarla, gerçekleşen sonuçların karşılaştırıldığı ve aradaki farkların nedenlerinin araştırıldığı ve düzeltici önlemlerin alındığı bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu özelliği nedeniyle de kontrol, süreklilik gösteren bir yönetim fonksiyonudur.⁸²

İç kontrolün temelini oluşturan kontrol kavramı, karşıt veya diğer bir kayıt ve belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek, araştırmak ve soruşturmak anlamına gelmektedir. En geniş anlamıyla, arzulanan bir amaca varılıp varılmadığını veya hangi ölçüde varılmış olduğunu inceleyip araştırmak demektir. Bakıp gözetme,

⁸¹ Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı, 2015-2016

⁸² Ebru AĞCA, İç Kontrol Sisteminin Bütçe Kontrol Mekanizmasına Etkisi: Kamu Kurumları Üzerine Bir Araştırma, Maliye Bakanlığı ve Defterdarlıklar Örneği, İstanbul 2016, s.43

gözetiminde bulundurma anlamını da taşımaktadır. Kontrol genellikle yönetimin önceden belirlenen amaçlarına ulaşmak için aldığı tedbirler olarak tanımlanırken; kurumsal amaçlara ulaşılması, amaçların gerçekleştirilmesi, amaçlara ulaşmanın önündeki belirsizlik ve risklerin yönetilmesine yönelik alınan önlemlerin tümü ise iç kontrol olarak tanımlanmaktadır⁸³

2.2. İç Kontrolün Kanuni Dayanağı

Kamu idarelerince uygulanacak olan İç Kontrol Sistemi “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun” 55 ila 67 inci maddelerinde ve anılan Kanunun 55, 56, 57 ve 58 inci maddelerine dayanılarak Maliye Bakanlığınca hazırlanıp ve Resmi Gazetede yayımlanan “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” da; iç kontrolün tanımı, amacı, yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol ve mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve yetkilisi, iç denetim, iç denetçi ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve görevleri ve mali hizmetler biriminin ön mali kontrole tabi mali karar ve işlemler ayrıntılarıyla birlikte ele alınmıştır.⁸⁴

2.3. İç Kontrolün Tanımı

İç kontrol, kurumun misyonu ve vizyonu doğrultusunda belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşmasında makul güvence sağlamak üzere yöneticiler ve tüm personel tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.⁸⁵

⁸³ AĞCA, s.43

⁸⁴ Zühal KORKMAZ, Coso İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara 2011, s.3

⁸⁵ TÜRKDOĞAN NEJLA, İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasına Yönelik Uygulama ve Sistemin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Yalova Üniversitesi Örneği, Bursa 2016

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 55'inci maddede İç Kontrolün tanımını şu şekilde yapmıştır:

“İç Kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalarına mevzuata uygun olarak faaliyetlerin;

1. Etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini,

2. Varlık ve kaynaklarının korunmasını,

3. Muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını,

4. Mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan;

- Organizasyon,
- Yöntem ve süreçle,
- İç denetimi,

kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.”

Literatürde iç kontrolün ne anlama geldiği konusunda çeşitli tanımlamalar mevcuttur. Örnek verilecek olursa:

COSO'nun iç kontrol tanımı:

“Organizasyonların yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliğin ve verimliliğin, mali raporlama sisteminin

güvenilirliği ile yasa ve düzenlemelere uygunluğun elde edilmesinde gereken makul güvenceyi sağlamak için tasarlanan bir süreçtir.”⁸⁶

INTOSAI’nin iç kontrol tanımı.⁸⁷

“İç 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:

- 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.”*

ABD’nin iç kontrol tanımı.⁸⁸

“Bir örgüt yönetiminin ayrılmaz ögesi olup;

- faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik,*
- finansal raporlamada güvenilirlik,*
- yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk*

amaçlarının gerçekleşmesi konusunda makul güvence sağlar.”

Yukarda yer verilen tanımlar incelendiğinde iç kontrolün mutlak değil makul bir güvence sağladığı, bir yapının en alt parçasından en üst parçasına kadar bütünü

⁸⁶ KORKMAZ, s.7

⁸⁷ INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, Çeviren: Baran ÖZEREN, 2006, s.6

⁸⁸ Federal Hükümette İç Kontrol Standartları, Çeviren: Baran ÖZEREN (ABD), 2002, s.1

kapsadığı, kurulu bir örgütün tüm dinamiklerini içine alan bir sistem olduğu görülmektedir.

2.4. İç Kontrolün Nitelikleri

a. İç Kontrol Sistemi Kurumun Mali ve Mali Olmayan Tüm İşlemlerini kapsar

İç Kontrolle ilgili en genel yanlışlardan biri iç kontrolün sanki bir muhasebe denetimiymiş gibi sadece mali bir kontrol olduğudur. Oysaki 5018 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde de açıkça bahsedildiği üzere iç kontrol mali ve mali olmayan her konuyu kapsar. Örneğin personelin liyakati, etik değerlere uygun davranma, kurumun dürüst, hesap verebilir ve saydam olması, adil ve eşit davranılması, organizasyon şemasının belirli olması, organizasyon yapısında sürekli bir iyileştirmeye gidilmesi vb... konular iç kontrolün kapsamına dahildir.

b. İç Kontrol Sistemi Bir Süreçtir

İç kontrolün “bir defa kuruldu bitti” şeklinde algılanması yanlıştır. İç kontrol bir örgütün tüm yapı taşlarını, tüm işleyişini içine alan bir sistemler bütünü olduğundan devamlılığı olan döngüsel süreçtir.

c. İç Kontrol Sistemi Hedeflere Ulaşmayı Kolaylaştırır

İç kontrol sistemi; hedeflerin ve alt hedeflerin belirlenmesini, bu hedeflerin personele duyurulmasını, hedeflere ulaşmak için gereken yol haritasının çizilmesini ve belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının takip edilmesini gerektirir. Etkin bir iç kontrol sistemi ancak bu şekilde sağlanabilecektir.

d. İç Kontrol Sistemi Makul Bir Güvence sağlar

Makul güvence, fayda - maliyet analizi yapıldığında bir işin maliyetinin faydasını aşmaması anlamında kullanılmaktadır. İdareler belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmaya çalışırken kaynaklarında etkin kullanılması adına o işin maliyetini ve sağlayacağı faydayı değerlendirmeli, işin sağlayacağı fayda maliyetinden daha fazla ise o hedef için çalışma başlatmalıdır.

Bu güvencenin verilebilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından her yıl idarelerin düzenlemesi istenen Faaliyet Raporuna “Harcama Yetkilisinin İç Kontrol Güvence Beyanı” adlı ek bir belge eklenmektedir. Bu belgede üst yöneticinin; “Faaliyet raporunda açıklanan faaliyetler için harcama birimlerine tahsis edilmiş olan kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıldığını, görev yetki alanı çerçevesinde iç kontrol sisteminin idari ve mali kararlar ile bunlara ilişkin işlemlerin yasallık ve düzenliliği hususunda yeterli güvenceyi sağladığını ve harcama biriminde süreç kontrolünün etkin olarak uygulandığını bildiririm.”⁸⁹ şeklindeki beyanıdır.

e. İç Kontrol Sistemi Herkesin İşidir

İç kontrol, bir yöneticiyi veya bir personeli ilgilendirmez, kurumda çalışan herkesin işidir .

f. İç Kontrol Sistemi Sürekli Olarak Güncellenmelidir

Kurumun kendi iç işleyişindeki değişiklikler (personel sayısı, kaynaklar...), hedeflere ulaşmayı engelleyen risklerin değişmesi, dış kaynaklı değişiklikler

⁸⁹ Kamu İdarelerinde Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, Ek-3

(teknoloji, yeni yönetim anlayışları...), iç kontrolü dinamik bir yapı haline getirmiş ve sürekli bir güncellenme yenilenme hali içinde olmasını zorunlu kılmıştır.

g. İç Kontrol Sistemi Yönetim ve Diğer Personel Tarafından Hayata Geçirilir

Bir örgüt yapısı içindeki hedeflere ulaşmanın temel şartları, yöneticilerin doğru zamanda doğru karar alması, çalışanın görev ve sorumluluklarını yerine getirmesi, şeffaf ve hesap verilebilir raporlar sunulması, çıktının takip edilmesi ve risklerin yönetilmesidir.

Bu durumda üst yönetim ve personelin koordineli çalışması örgütün iç işleyişinin aksamadan yürümesi anlamına gelir. Bu da dış paydaşlara makul güvence sağlanması açısından güven verecektir.

h. Üst Yönetimin Olumlu Bakışı İç Kontrol Açısından Önemlidir

Üst yönetimin sisteme yönelik pozitif tavrı ve kararlılığı, sistemin kurumsal düzeyde işlemesi için çok önemlidir. Üst yöneticinin güvence beyanı vermediği bir iç kontrol sisteminin hayatta kalması mümkün olmayacaktır. 5018 sayılı Kanun’la getirilen sorumluluğunun gereklerini yerine getirebilmesi için kendisine makul bir güvence verecek kontrol ortamının varlığına ihtiyaç duyacaktır.

ı. İç Kontrol Bir araçtır

İç kontrol sistemi bir örgütün amaçlarına ve hedeflerine ulaşılması noktasında kendisinden yarar sağlayan bir yönetim aracı ve bir yönetim tarzı olarak algılanmalıdır. İç kontrolü örgütün çıkarları için kullanmak yine örgütün yararına olacaktır.

i. İç Kontrol Risk Esasına Dayanır

Kurum tarafından önceden öngörülemeyen iç ve dış kaynaklı değişimler hedeflere ulaşmamıza engel olabilir. Bu süreçte karşılaşılabilecek riskler tespit edilmeli ve buna yönelik önlemler alınmalı, kontrol mekanizmaları geliştirilmelidir.

2.5. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Kamu İdarelerince uygulanacak olan iç kontrolün amaçları 5018 sayılı Kanunun 56'ncı maddesi ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 4'üncü maddesinde sayılmıştır. Anılan maddelere göre iç kontrolün amaçları;

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamaktır.

Yukarda sayılan amaçlara bir de geniş bir perspektiften bakmak gerekirse;

İç kontrolün genel amaçları

- Mevzuat hükümlerine ve yönetimin koyduğu politikalara uyum sağlanması,
- Yönetim tarafından kurum kaynaklarının hatalı, hileli ve gereksiz yere kullanımının önlenmesi,

- İşlemlerin özel veya genel yetkiye uygun olarak yapılmasını,
- Yasalara ve muhasebe standartlarına uygun finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak amacıyla işlemlerin doğru miktarda, uygun hesaplara, doğru zamanda kaydedilmesi,
- Kaydedilen varlıklar ile mevcut varlıkların makul aralıklarla ve uygun yöntemlerle karşılaştırılması,
- Hata ve usulsüzlüklerin engellenmesi veya ortaya çıkarılması,
- İşlemlerin, yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmesi,
- İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmesi,
- Varlıklara ve belgelere erişimin, yetkili personelle sınırlandırılmaması,
- Düzenli, verimli ve etkili faaliyetlerin teşvik edilmesi, planlanmış çıktıların gerçekleştirilmesi,
- Hata, hile, israf ve kötü yönetime karşı işletme kaynaklarının korunması,
- Örgütün hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünler ve hizmetler sunulmasıdır.

İç kontrolün özel amaçları

- *Geçerlilik:* İdarece kayıt altına alınan her bilgi ve verinin gerçekçi olmasıdır. Etkin olan bir iç kontrol sisteminin amacı gerçeği yansıtmayan verilerin kullanımına engel olmaktır.
- *Kayıtların uygunluğu:* Kayıtları doğru şekilde tutarak o kayıtları değerlendirmeye, sınıflandırmaya ve özetlenmeye uygun hale getirmektir.
- *Varlıkları koruma:* Artık kullanılmayan atıl duruma gelen malzemelerin korunması ve bunlara sadece yetkilendirilen personelin erişebilmesidir.

- *Mutabakat:* Kayıtlarla gerçek durumun belirli aralıklarla karşılaştırılarak teyidinin sağlanmasıdır.
- *Yetkilendirme:* Gerçekleşen işlemlerin kurum yönetimi tarafından belirlenen yetkilere uygun şekilde yürütülmesinin sağlanması, varlıkların, kayıtların, kullanılan ve kullanılmayan evrakların yalnızca yetkili çalışan tarafından elde edilmesini sağlamaktır.
- *Bütünlük:* Muhasebe denetiminin de en önemli özelliklerinden biri olan tamlik bütün işlemlerin belgeye dayandırılmasıdır.
- *Sınıflandırma:* Faaliyetlerin gerçekleşen sonuçlarını doğru hesaplara kaydetmektir.
- *Zamanlılık:* İşlemleri gerçekleştirdiği anda kaydetmektir.

İç kontrol sisteminin amaçlarını tam olarak yerine getirebilmesi için, etkinliğinin sağlanması gerekmektedir. Bunun için bir takım faktörlere ihtiyaç vardır. Bunlar:⁹⁰

- a) Yeterli ve dürüst personel,
- b) Düzgün ve iyi düşünülmüş organizasyon yapısı,
- c) Yetkisiz personelin varlıklara erişiminin engellenmesi,
- d) İyi tasarlanmış muhasebe sistemi,
- e) Etkili iç denetim personelinin varlığıdır.

⁹⁰ Çiğdem BASKICI, İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama, Ankara 2012, s.20

2.6. İç kontrolü Etkileyen Unsurlar

İç kontrolün doğru anlaşılması ve sağlıklı kurulması süreçleri etkin uygulanması süreci ile tamamlanmalıdır. Etkin uygulama olmadıktan sonra, doğru anlamanın ve sağlıklı kurmanın bir faydası olmayacaktır. İç kontrolün etkin uygulanabilmesi için, üst yönetimin iyi önderliği ile diğer personelin mesleki yetkinliği ve etik anlayışı önemli rol oynamaktadır.⁹¹

2.6.1. Roller ve Sorumlulukların Etkin dağıtımı

Bir organizasyon içinde iç kontrolün belirli kişiler tarafından kurulacağı ve uygulanacağı algısı iç kontrol adına en büyük yanılgıdır. İşlem süreci içindeki herkes iç kontrol sisteminde de yer almaktadır. Süreçte yer alanların birbirinden farklı görevleri, sorumlulukları, yetkileri vardır ve iç kontrolden bu sorumluluklar çerçevesinde sorumludurlar. Etkili bir iç kontrol sorumluluk almaya istekli yönetici ve çalışanların olması gerekir.

2.6.2. Üst Yönetimin Duyarlılığı

İç kontrol yönetimin bir fonksiyonudur. Üst yönetimin tutumu, organizasyon yapısı, sistemin gözden geçirilmesi, güncellenmesi, kontrollere uymada örnek olunması açısından önemlidir. Yöneticiler, iç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması ve düzgün işletilmesinin gözetilmesi dahil, sürdürülmesi ve doküman haline getirilmesi ile ilgili faaliyetlerden doğrudan sorumludur. Sorumlulukları

⁹¹ AKYEL Recai, Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi, T.C. SAYIŞTAY, SAYIŞTAY Başkanı, ANKARA, YÖNETİM VE EKONOMİ Yıl:2010 Cilt:17 Sayı:1 Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. MANİSA, s.89

organizasyon içindeki konumlarına ve organizasyonun özelliklerine bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir.⁹²

2.6.3. Mesleki Yeterlilik ve Etik

İç kontrol kurumda görevli herkesin açık ya da zımni biçimde görevinin bir parçasıdır. Personelin tümü kontrolün hayata geçirilmesinde rol oynarlar. Kontrol aşamasında personelin mesleki açıdan yeterliliğe sahip olması sistemin daha kolay anlaşılmasına ve yürütülmesine katkı sağlayacaktır.

Bir organizasyonda Kamu İç Kontrol Standartları gereği etik ilkelerinin belirlenmesi ve bunun personele duyurulması önemlidir. Kurumun ilişki içerisinde olduğu paydaşlarıyla dürüstlük ve etik ilkeleri çerçevesinde iletişim kurmasına, doğru kararlar alınmasına ve süreçlerin aksamdan ilerlemesine neden olacaktır.

2.6.4. Bulguların Önemsinmesi

Yönetimler, iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak bir iç denetim birimi oluşturur ve ondan iç kontrol sisteminin etkinliğini izleyebilmek üzere yararlanır.

İç denetçiler, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinde dikkat çekici hususlara yoğunlaşarak değerlendirmeleri ve tavsiyeleri aracılığı ile iç kontrol sisteminin etkinliğini her yıl inceleyip ona katkıda bulunarak iç kontrolün etkinleşmesi noktasında önemli rol oynarlar. İç kontrolün güçlü ve zayıf yanları hakkında bilgi sağlayıp geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunurlar. Ancak, iç denetim biriminin bağımsızlığının ve tarafsızlığının güvence altına alınması gerekir ve iç

⁹² AKYEL, s.89

denetim bulgularının ve tavsiyelerinin iç kontrolün izleme bileşeni çerçevesinde hemen yerine getirilmesi gerekir.

2.7. İç Kontrol Sistemine Yönelik Uluslararası Düzenlemeler

Piyasa koşullarının her geçen gün değişmesi ve teknolojik alanda gerçekleşen yenilikler kurumların faaliyetleri üzerindeki kontrol gereksinimini sürekli olarak artırmaktadır. Bu amaçla uluslararası birçok örgüt iç kontrol yapısının kurulmasına ve geliştirilmesine yönelik olarak çeşitli düzenlemeler yapmakta ve halen bunlar üzerindeki çalışmalarını sürdürmektedir.⁹³ Yapılan çalışmalardan bazıları şunlardır:

- COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli
- Treadway Komisyonunun Yaptığı Çalışmalar
- CoCo (Criteria of Control Objectives) Modeli
- Uluslararası Yüksek Denetim Kurulları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Çalışmalar
- CobiT (Control Objectives for Information Technology) Modeli
- ESAC (Electronic System Assurance and Control) Modeli
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Çalışmalar
- Sarbanes-Oxley Yasası (Yatırımcıyı Koruma Yasası)

COSO Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Tüm dünyayı etkileyen krizler, yolsuzluklar, hatalı raporlamalar, iflas eden şirketler denetim alanında yeni arayışlara yol açmışlardır. Yaşanan bu trajik olaylar

⁹³ SARI, s.113

denetim kavramının sadece muhasebe denetimiyle sınırlı kalmaması gerektiğini açıkça ortaya koymuştur. Bunun üzerine 1985 yılında ABD’de kamu ve özel sektör kuruluşların katılımıyla COSO denilen bir komisyon kurulmuştur. COSO bu kuruluşlardan birer temsilci atamak suretiyle oluşturulmuşsa da, kendini oluşturan tüm kuruluşlardan bağımsız olarak hareket etmektedir.

COSO tarafından yapılan çalışmalar:

- 1987-1997 Yılları Arasındaki Hileli Finansal Raporlarının Analizi
- İç Kontrol ve Bütünleşik Çerçeve Raporu
- İç Kontrol Sistemlerini İzleme Rehberi
- 2009 yılı İç Kontrolün Nasıl İzleneceğine Dair rapor

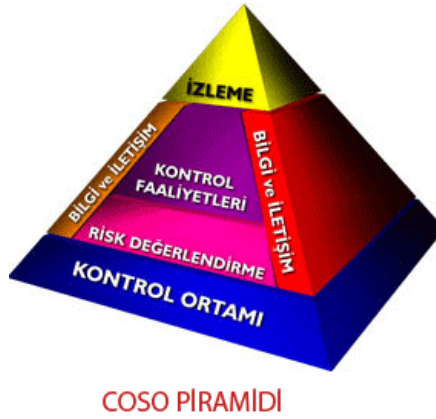
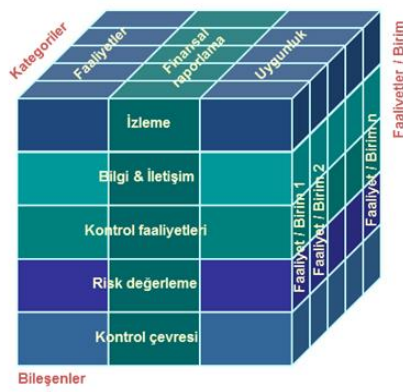
COSO’nun, özel sektörde kullanılan bir sistem olması, daha sonra kamu sektöründe de bir yönetim aracı olarak uygulanması düşüncesi iç kontrol anlayışını geliştirmiştir. COSO kurulduktan sonra teknolojik gelişmeler ve örgütlerin kurumsallaşması neticesinde geliştirdiği iç kontrol modelini süreklilik olarak güncellemektedir. En son 2013 yılında yapılan çalışma ile COSO raporundaki temel kavramlar yeniden gözden geçirilmiş, etkili bir iç kontrol sistemi için gerekli olan ilkelere açıklık getirilmiş ve finansal olan ve olmayan raporlama şeklinde bir ayrıma gidilmiştir.

COSO İç kontrol modeli birbiriyle bağlantılı beş unsurdan meydana gelmektedir. Bu unsurlar:

- Kontrol ortamı

- Risk değerlendirme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzlemedir.

COSO Küpü ve COSO Piramidi



şekil 1: COSO Küpü ve Piramidi

Coso Piramidi iç kontrol unsurlarının birbirini ile ilişkisini gösterirken, Coso Küpü iç kontrol unsurlarının, i kontrolün amaçları ve faaliyetlerle ilişkisini gösterir.

Treadway Komisyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1987 yılında, Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Amerika Muhasebeciler Birliği (AAA), Mali Yöneticiler Enstitüsü (FEI), İ Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Ulusal Muhasebeciler Birliği'nin (NAA) bir araya gelmesiyle mali tablolarda yapılan hileleri azaltmak ve güvenilir bir raporlama

sistemi oluşturmak amacıyla Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu diğer adıyla Treadway Komisyonu kurulmuştur.

Treadway Komisyonu sahte mali raporlamanın önüne geçebilmek ve iç kontrol çalışmalarının tekrar gözden geçirmek için komisyon bünyesinde bir çalışma takımı oluşturmuş ve bir rapor hazırlamıştır. Bu raporda denetim komiteleri için şu tavsiyelerde bulunmuştur:⁹⁴

- Tüm halka açık işletmeler bağımsız üyelerden oluşan denetim komiteleri kurmalıdır.
- İşletme yönetimi ve denetim komitesi işletmenin iç kontrol yapısı ve mali raporlama sürecini iyi tanımalı ve bu sürecin etkinliğinin artırılması noktasında, iç denetim ile bağımsız dış denetiminin birlikte çalışmasını sağlamalıdır.
- Komite, denetçilerin şirket tarafından seçilmesi süreci ve denetçilerin bağımsızlığını etkileyebilecek durumlar hakkında gerekli çalışmaları yapmalıdır.
- Gelecek yıl işletmeye denetim hizmeti verecek bağımsız denetçinin anlaşmasına ilişkin yönetim planı ile işletmenin ara mali raporlama süreci denetim komitesi tarafından izlenmelidir.
- Denetim komitesi işletmenin iç kontrol yapısı ile mali raporlama süreci hakkında bilgi sahibi olmalı ve gözetim sorumluluğunu etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için hazırlıklı olmalıdır.
- Tüm halka açık şirketler; düzenli olarak gözden geçirilen, gerekli görüldüğü zaman üzerinde değişiklikler yapılabilen, denetim komitesinin görev ve

⁹⁴ SARI, s.115

sorumluluklarını açıkça belirten ve genel kurul tarafından onaylanmış yazılı bir yönetmelik geliştirmelidir.

- Tüm halka açık şirketler yıllık mali raporların bulunduğu bir mektup ile birlikte denetim komitesi başkanı tarafından imzalanmış ve komitenin yıl içerisinde yerine getirdiği faaliyetler ile komitenin sorumluluklarını belirten bir mektubu da hissedarlara sunmalıdır.
- Denetim komitesi, işletmenin önemli muhasebe uygulamalarında yeni bir yargıya ulaşmak istediği zaman gerekli bildirimlere ulaşabilmelidir.
- İşletmede ahlaki bir ortamın oluşturulması ve hileli mali raporlamayı önlemek amacıyla yönetim, işletmedeki kurumsal uygulama kodlarını yazılı olarak geliştirmelidir. Bu noktada denetim komitesi ise yönetim tarafından geliştirilen uygulama kodlarını ve yıllık denetim programını izlemelidir.

Rapora göre Treadway Komisyonu bağımsız bir iç denetimden bahsetmektedir. Denetçinin kurumun iç kontrol yapısı ve raporlama sürecine ilişkin bilgilendirilmesini, iç denetimin kendi yönetmeliğini oluşturmasını ve denetçilerin bağımsız olarak çalışmasını istemektedir.

CoCo (Criteria of Control Objectives) Modeli

Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü 1995 yılında COSO modelini esas alarak yeni bir denetim modeli olan CoCo Kontrol Rehberini geliştirmiştir.

CoCo kontrol rehberinde; iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek için çeşitli kriterler ele alınmıştır. Bu kriterler amaç, bağlılık, sorumluluk, izleme ve öğrenme

olmak üzere 4 başlık belirlenmiş olup; bunların, iç kontrolün herhangi bir bileşeninin değerlendirilmesinde kullanılabileceği ifade edilmiştir.⁹⁵

- Amaç: Bu kritere göre kurumun amaçları, performans hedefleri belirlenir, bu hedeflere ulaşmayı engelleyecek riskler tespit edilir ve bir risk haritası oluşturulur. Belirlenen amaç ve hedefler personele duyurulmalıdır.
- Sorumluluk: Etik değerlerin belirlenmesi ve çalışanlara iletilmesini esas alan kriterdir.
- Yeterlilik: Çalışanların bilgisi, tecrübesi, eğitimi, iletişim becerisi, koordinasyon yeteneği gibi konular yeterlilik kriterine dahildir.
- İzleme ve Öğrenme: Performansın değerlendirilmesini esas alır. Bu kapsamda; iç ve dış çevre incelenmeli, hedefler ve sonuçlar karşılaştırılmalı, varsayımlar gözden geçirilmeli, geçerli olup olmadıkları kontrol edilmeli, kurumun amaçları değiştiğinde veya hatalar olduğu görüldüğünde bilgiler yeniden değerlendirilmeli, iş takip yöntemleri oluşturularak belirli aralıklarla sonuçları ilgililere bildirilmelidir.

2.8. İç Kontrol Sistemine Yönelik Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler

Tüm dünyada gelişen iç kontrol uygulamaları ülkemizde de karşılık bulmuş ve başta Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) olmak üzere, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), 5018 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler, Sayıştay Kanununda yapılan değişiklikler ve son olarak da 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda iç kontrole yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.

⁹⁵ AĞCA, s.57

2.8.1. SPK Düzenlemeleri ve İç Kontrol

Türkiye’de iç kontrol sistemiyle ilgili yapılan ilk düzenleme 1996 yılındaki Seri X, No:16 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği” dir. Zaman içerisinde bu tebliğ, dünyada ortaya çıkan muhasebe ve denetim alanlarındaki skandallar nedeni ile oluşan sorunlara cevap veremez hale gelmiş ve Sarbanes-Oxley Yasası’nın yayımlanmasıyla SPK’ nın tebliğinde de değişiklikler yapılarak 02.11.2002 tarih ve seri X, 19 no.lu Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği yayımlanmıştır.

SPK mevzuatında iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi konusu ayrı bir başlık altında düzenlemeye konu edilmiştir. Buna göre, bağımsız dış denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin turu, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, müşterinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. Bağımsız dış denetçi, dönem içinde yapacağı bu iç kontrol sistemini değerlendirmelerine bağlı olarak, bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir. SPK düzenlemesi uyarınca, 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, mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla kurumlarda uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsamaktadır.⁹⁶

⁹⁶ Lia MELİKİYAN, İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri, İstanbul 2015, s.27

2.8.2. BDDK Düzenlemeleri ve İç Kontrol

1990'lı yılların sonunda Türkiye'de bankacılık alanındaki yasal ve kurumsal düzenlemelerin değişen koşullara ve uluslararası standartlara uyumu konusunda önemli adımlar atılmıştır. Bu kapsamda ilk olarak 1999 tarihinde 4389 sayılı Bankalar Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunun amacı Bankaların iç kontrol ve denetimi konularında çalışmalar yapan kuruluşlar arasında en önemlisi olan Basel Bankacılık Gözetim ve Denetim Komitesi'nin prensipleriyle uyumunu sağlamaktır. 1 Kasım 2005 tarihinde ise 5411 sayılı Bankalar Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Basel Komitesi'nin 1998 yılında yayınlamış olduğu "Bankalarda İç Kontrol Sistemlerinin Çerçevesi" (Framework For Internal Control Systems In Banking Organisations) başlıklı dokümanında;⁹⁷

- Etkili bir iç kontrol sisteminin banka yönetiminin ve bankanın sağlıklı bir şekilde islemesinin en kritik bileşenlerinden birisi olduğu,
- Bankaların ve bütün bir finansal sistemin güvenliği için etkili iç kontrollerin esas teşkil ettiği,
- Her bankanın kendi yapısı ve faaliyetlerinin doğası, karmaşıklığı ve risk yapısı ile uyumlu bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerektiği belirtilmiştir.

1 Kasım 2005 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 5411 nolu Bankacılık Kanunu'nun 23.maddesine göre; iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması, finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması,

⁹⁷ MELİKYAN, s.28

banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi yönetim kurulunun sorumluluğundadır.⁹⁸

Bankalarda, iç kontrol sistemi kapsamında, faaliyetlerinin mevzuata, iç düzenlemelere ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve raporlama sisteminin bütünlüğünü, güvenilirliğini ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini, her seviyedeki personeli tarafından uyulacak ve uygulanacak sürekli kontrol faaliyetleri ile sağlamak, görevlerin fonksiyonel ayrımlarını, yetki ve sorumlulukların paylaşımını, fon ödemelerini, banka işlemlerinin mutabakatını, varlıkların korunmasını ve yükümlülüklerin kontrol altında tutulmasını temin etmek, maruz kalınan her türlü riskin tanınması, değerlendirilmesi ve yönetimi için gerekli altyapıyı hazırlamak ve yeterli iletişim ağını oluşturmak zorundadır. İç kontrol faaliyetleri yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeli tarafından yürütülecektir.

BDDK tarafından yayımlanmış olan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” in 20. maddesinde iç kontrol yapısının değerlendirilmesi yapılmıştır. Buna göre denetime tabi tutulanların yayımlanan mali tablolarının doğruluk düzeyinin artırılması ve hatalı olma riskinin azaltılmasını teminen etkin bir iç kontrol yapısı bulunması zorunlu kılınmıştır.⁹⁹

Etkin bir iç kontrol yapısının, denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirleyen ana unsurlar içerisinde yer alması nedeniyle denetçinin, iç kontrol yapısının etkin bir şekilde kurulması ve işleyişi hakkında bilgi toplaması zorunlu tutulmuştur.¹⁰⁰

⁹⁸ 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 19/10/2005, s.15

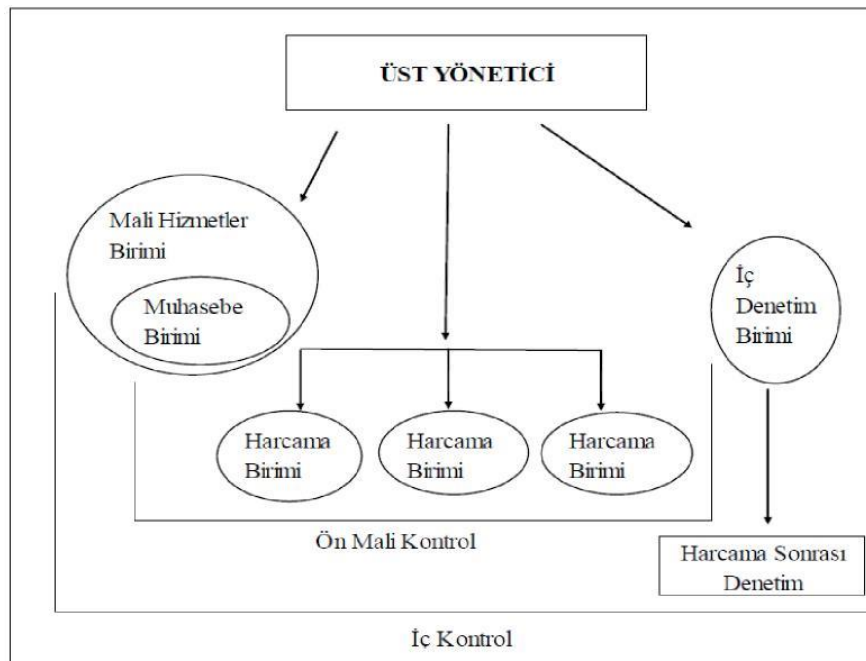
⁹⁹ SARI, s.149

¹⁰⁰ SARI, s.150

2.8.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Yapılan Düzenlemeler ve İç Kontrol

1927 yılından bu yana uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yürürlükten kaldırılarak, 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe konulması iç kontrol alanında belki de ülkemizdeki en önemli adım olmuştur.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda beşinci kısımda İç Kontrol Sistemi anlatılmıştır ve düzenlenen konular şu şekildedir: iç kontrolün tanımı, amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, 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, koordinasyon kurulunun görevleri.



Şekil 2: Mali Kontrol ve İç Kontrol Yapısı

Kaynak: Aslı SARI,2013

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre iç kontrol; İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, iktisadi 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.¹⁰¹

Söz konusu Kanun ile kamu mali yönetim sistemimiz uluslararası standartlara ve Avrupa Birliğine uygun olarak yeniden düzenlenmiş, böylece etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır. 5018 sayılı Kanunun düzenlenmesi ile; modern mali yönetim gereği olarak, mali saydamlık, hesap verebilirlik, kamu kaynaklarının etkin, iktisadi, yerinde ve verimli kullanımı gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınmıştır.

2.8.4. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) Kapsamında Yapılan Düzenlemeler ve İç Kontrol

Yürürlüğe girdiği tarihten sonra 52 yıl boyunca ticari ve ekonomik yaşamı düzenleyen eski Türk Ticaret Kanunu uluslararası gelişmeleri takip edememesi ve Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlayamaması nedeniyle yürürlükten kaldırılmış, yerine yenilikçi ve kurumsal yönetim ilkelerine uyumlu bir kanun tasarısı hazırlanmış ve bu tasarı 2011 yılında Resmi gazetede yayımlanarak yasalaşmıştır.

Söz konusu 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleriyle bağlantı kurulmuş, iç kontrolün

¹⁰¹ 5018 sayılı Kamu mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, md.55

biçimsel ve formel tanımını veren düzenlemeye yer verilmiştir. Ayrıca bu Kanun'da kurumların muhasebe düzeninde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) esas alınmış, muhasebe ve raporlama alanında tek düze uygulama disiplini ve düzeni getirilmiş, TMS' ye göre hazırlanmış finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)' na göre hazırlanmasını finansal tablolarla karşılaştırılabilmesini ve TMS' ye göre hazırlanmış finansal bilgilerin uluslararası pazarlarda kabulünü sağlamayı amaçlamıştır.

2.9. İç Kontrolde Görev ve Sorumluluklar

Bir kurumda üst yönetimden personele kadar herkesin kurum içinde çeşitli görev ve sorumluluklar vardır ve bu görev ve sorumlulukların detaylı bir şekilde belirlenip personele duyurulması gerekmektedir.

Yöneticiler kurumun hedeflerini, amaçlarını, risklerini plan- programlarını belirlemeye, kontrol sisteminin işleyişini gözetip izlemeye, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin bütünlüğünü sağlamaya yetkili ve sorumlu iken, bu doğrultuda hareket edilip edilmediği denetim bölümünün yetkisindedir. Yani etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması yönetimin sorumluluğunda ancak yönetimin bu yönde hareket edip etmediği denetim bölümünün sorumluluğundadır.

İç denetim fonksiyonu bir organizasyonun risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin ölçülmesinde ve raporlanmasında anahtar rol oynar. Denetim bölümü iç denetim fonksiyonunun profesyonelce ve düzgün yönetildiğini, gerekli ve yeterli kaynaklara sahip olduğunu teyit etmelidir. İç denetim birimi

olmayan, orta ve daha büyük boyutlu organizasyonların yönetim kurulları, en azından yılda bir kez bu gerekliliğin olup olmadığını değerlendirmelidirler.¹⁰²

Bakan

Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur.

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.¹⁰³

Üst Yönetici

Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

¹⁰² MELİKYAN, s.11

¹⁰³ 5018, md.10

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.¹⁰⁴

Üst yöneticinin etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve sürekliliğinin sağlanması konusunda mesleki yetkinliğe, dürüst yönetim anlayışına sahip olması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi, kapsamlı bir yönetim anlayışına sahip olunması, görev, yetki ve sorumlulukların göz önünde bulundurularak gerekli önlemlerin alınması, uygun çalışma ortamının oluşturulması, etik ilkelerine uyulmasının sağlanması gerekmektedir.¹⁰⁵

Diğer Çalışanlar

Diğer personel ve çalışanlar da iç kontrolün uygulayıcısıdır. Bunlar, genellikle, kontrolleri yürüten, gözden geçiren ve yanlış uygulanan kontrolleri düzelterken kişiler olup, günlük görevlendirmelerin gerçekleştirilmesinde kontroller aracılığıyla sorunları tespit ederler.¹⁰⁶

İç Denetim

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan iç denetimin tanımı; “İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir

İç denetimin amacı, denetim çalışmalarını sürdürmek ve çalışanların sorumluluklarını etkin bir şekilde gerçekleştirmelerine yardımcı olmaktır. İç denetim biriminin bu amacını gerçekleştirebilmesi, iç denetçilerin yönetim kurulu veya

¹⁰⁴ 5018, md.11

¹⁰⁵ Çevre ve Şehircilik bakanlığı, İç Kontrol Sistemi değerlendirme Raporu 2016

¹⁰⁶ MELİKİYAN, s.11

denetim komitesine raporlama yoluyla ulaşabilmesine bağlıdır. Bu raporlar ile başta yönetim olmak üzere tüm ilgililerin artan sorumluluklarını gerçekleştirmeleri sağlanır.¹⁰⁷

2.10. Kamu İç Kontrol Standartları

Kamu iç kontrol standartları, idarelerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde yol gösterici olan temel yönetim kurallarını içermekte ve tüm kurumlarda tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır.

Bir kurumda iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var olduğunu kanıtlayacak göstergeler, “iç kontrol sisteminin bileşenleri” olarak adlandırılmaktadır. Bu bağlamda, daha önce COSO Küpü ve Piramidi ile şematize edilen bu bileşenlerin kamu kurumlarındaki faaliyetlerin büyüklüğü, çeşitliliği, işlem hacmi, çeşitli düzenleme ve yasaların varlığı dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir.

İç kontrol sisteminin standartları Uluslararası Denetim Standartları 400’e göre (“400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol Standardı) üçlü bir ayırımla ele alınarak “muhasabe sistemi”, “kontrol ortamı” ve “kontrol prosedürleri” olarak ifade edilmekteydi. Ancak daha sonra bu iç kontrol sisteminin unsurları COSO tarafından daha geniş ve kapsamlı bir şekilde ele alınmış ve açıklanmıştır. Buna göre COSO’nun iç kontrol sistemine ilişkin unsurları şöyledir:¹⁰⁸

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirme

¹⁰⁷ MELİYAN, s.11

¹⁰⁸ Filiz ÖZŞAHİN, Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği, Kayseri 2011, s.18

- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

INTOSAI' ye göre standartlar, genel ve ayrıntılı standartlar olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Bu standartlar şöyledir:¹⁰⁹

- Genel Standartlar; dürüstlük ve yeterlilik, kontrol hedefleri, kontrollerin gözetimi, makul (yeterli) güvence, destekleyici tutum olmak üzere beş başlık altında gruplandırılmış,

- Ayrıntılı Standartlar; belgeleme, iş ve işlemlerin anında ve uygun biçimde kaydı, iş ve işlemlerin onaydan geçirilmesi ve uygulanması, gözetim, kaynaklara, kayıtlara ulaşma ve sorumluluk olmak üzere yine beş başlık altında toplanmıştır.

INTOSAI, bir kurumun neyi başarmaya çalıştığını gösteren genel hedefler ile bu hedefleri başarması için neye ihtiyaç duyulduğunu gösteren iç kontrol unsurları arasında doğrudan bir bağlantı bulunduğunu belirtmektedir. Örneğin faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği gibi tek bir hedef ele alındığında, beş unsurun tümü verimliliğin ve etkinliğin gerçekleşmesine uygulanabilir ve bunların başarılması bakımından önemli rol oynar.

AB iç kontrol standartları, COSO iç kontrol modelinin beş bileşeni olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile gözetim başlıkları altında 6 yapı taşı temelinde 24 standarttan oluşmaktadır.

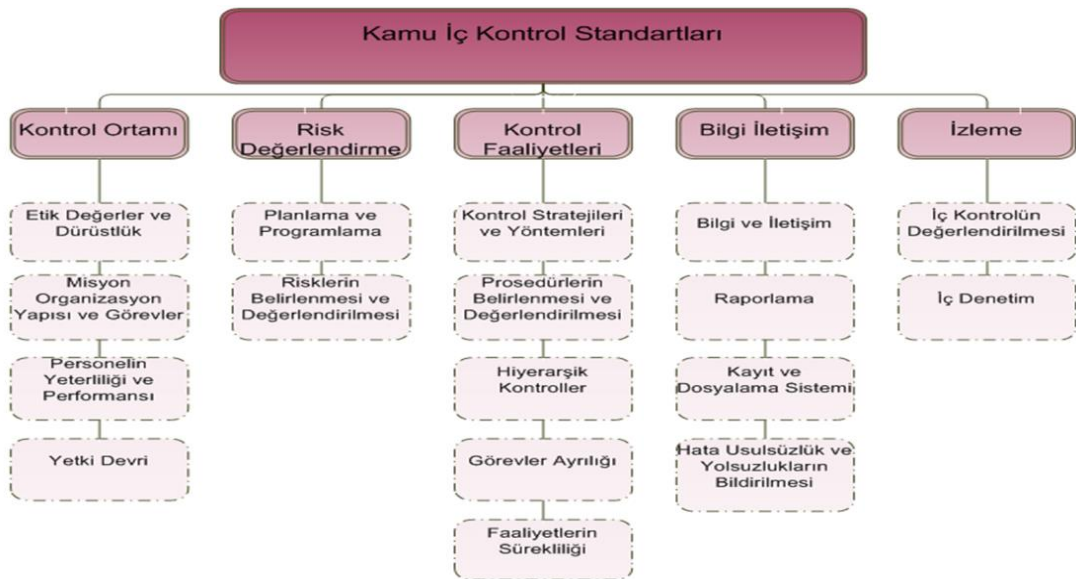
1. Misyon ve Değerler,
2. İnsan Kaynakları,
3. Planlama ve Risk Yönetimi Süreçleri,

¹⁰⁹ AĞCA, s.67

4. İşlemler ve Kontrol Faaliyetleri,
5. Bilgi ve Mali Raporlama,
6. Değerlendirme ve Denetim.

Gelişen süreçte standartlar güncellenip modernleştirilmiş ve sayıları 24'ten 16'ya düşürülmüştür. Bunun kontrolde herhangi bir azalmaya neden olduğu düşünülmemelidir. Önceki İç Kontrol Standartlarının kapsamına giren tüm alanlar yeni Standartlar temelinde yeniden gruplandırılmıştır.

Ülkemizde ise kamu iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından belirlenerek yayımlanacağı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda hükme bağlanmıştır. Kamu kurumları mali ve mali olmayan tüm işlemlerde bu standartlara uymakla yükümlü kılınmıştır. 2007 yılında ise uluslararası standartlar esas alınarak Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği yayımlanmıştır. Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğde 5 unsurdan oluşan 18 standart ve her standart için gerekli toplam 79 genel şart belirlenmiştir.¹¹⁰



¹¹⁰ TÜRKDOĞAN, s.15

2.10.1. Kontrol Ortamı

Diğer iç kontrol bileşenlerinin temelini oluşturan kontrol ortamı, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik teşvik edici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları uygulamaları gibi hususları kapsar. Aynı zamanda kurumun genel kontrol atmosferini de temsil eden kontrol ortamı işletmedeki iç kontrolün önemiyle ilgili yöneticilerin, yönetimin ve diğer ilgililerin davranışlarını, farkındalığını ve faaliyetlerini yansıtır.

Kontrol ortamı, diğer iç kontrol unsurlarına şemsiye görevi yapar. Bozulan bir şemsiyenin altında yağmurdan korunulamayacağı gibi iyi kurgulanmamış veya bozulmuş bir kontrol ortamında da etkin bir iç kontrol sisteminden bahsetmek mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, sistemin ana unsuru ve sistemin üzerine inşa edildiği zemin olup iç kontrolün başarılı ya da başarısız olması kontrol ortamının etkinliğine bağlıdır.

Kontrol ortamı, kurum ile etkileşimi çerçevesinde kurumun kültüründen etkilenecek şekilde şekillenir ve o kurumun personelinin kontrol bilincini etkiler. Disiplinel bir yapı oluşturan bu sistem kurumun hedeflerinin bilindiği, görev ve sorumlulukların açıkça belirlendiği, organizasyonel yapının raporlama ve hiyerarşik ilişkileri gösterdiği, insan kaynakları uygulamalarının objektif kurallara bağlandığı, yönetimin ve personelin etik değerleri benimsediği, personelin yeterliliği için ihtiyacı olan eğitimlerin sağlandığı ve yöneticilerin kontrollere uyarak çalışanlara örnek olduğu bir ortam oluşturmak çabasıdır.

Yukarıda anlatılan kontrol ortamı 4 unsur ve 26 genel şarttan oluşmaktadır:

1. Etik Değerler ve Dürüstlük

Bir kurumun amaçları ve bu amaçlara ulaşma yöntemine, kurumun öncelikleri, değer yargıları ve yönetim biçimleri temel oluşturmaktadır. Yöneticilerin ve personelin kişisel ve mesleki dürüstlüğü, etik değerleri, onların öncelikleri ve değer yargılarını oluşturarak sosyal ve ahlaki standartlara dönüşmektedir. Toplumda olması gerektiği gibi kurumda da bazı değer yargılarının yerleştirilmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir.

Kurumun ilişki içerisinde olduğu paydaşlarıyla dürüstlük ve etik ilkeleri çerçevesinde iletişimde olması ve başta üst yönetim olmak üzere ahlaki değerler göz önünde bulundurularak kararlar alınması, süreçlerin belirlenmesi, yasalara uyulması gerekmektedir.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

1.1. İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.

1.2. İdarenin yöneticileri iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmalıdırlar.

1.3. Etik kurallar bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.

1.4. Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır.

1.5. İdarenin personeline ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmalıdır.

1.6. İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilir olmalıdır.

2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler Ayrılığı

İdarenin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımlarının yazılı olarak belirlenmesi, personele duyurulması ve kuruma uygun bir organizasyon yapısı oluşturulması gerekmektedir. Yöneticilerin verdikleri görevlerin sonucunu izleyebilmeleri için görevlere ilişkin yetki ve sorumlulukları kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturularak personele bildirilmelidir. Etkin bir organizasyonel yapı iç kontrol sisteminin işleyişini kolaylaştıracaktır. Bir kurumun organizasyonel yapısı sorumluluklar, yetkilendirme, kaydetme, koruma ve mümkünse yürütme olarak ayrılmalıdır. Yetki aktarımı yukarıdan aşağı doğru iken, sorumluluk aşağıdan yukarıya doğru olmalıdır.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

2.1. İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmeli, duyurulmalı ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.

2.2. Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmalı ve duyurulmalıdır.

2.3. İdare birimlerinde personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir.

2.4. İdarenin ve birimlerinin teşkilat şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmelidir.

2.5. İdarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olmalıdır.

2.6. İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.

2.7. Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmaktadır.

3. Personelin Yeterliliği ve Performansı

Kurumlarda sık sık kontrol eksiklikleri olabilmektedir. Yetenekli ve güvenilir personel kurumun bu açığını kapatarak amaçlara ulaşmayı kolaylaştırır. Bu noktada kurumun insan kaynakları departmanının, arzu edilen dürüstlük, etik davranış ve uzmanlık seviyeleri hakkında personele hatırlatmalarda bulunması gerekir. Böylece çalışanların özellikle de yeni başlayanların kurum kültürü, amaçları ve çalışma yöntemleri hakkında sürekli bilgiye sahip olmaları sağlanmış olacaktır.

Bu standardın etkili olabilmesi için öncelikle işe başlayacak olan kişilerin liyakat sistemiyle alınmaları önemlidir. Kişinin eğitimi, geçmiş iş tecrübesi değerlendirilip, objektif bir mülakat sisteminden geçirilip işe başlaması, başladıktan sonra da kurum hakkında yeterli bilgiye ulaşması için oryantasyon eğitimleri düzenlenmesi gerekmektedir.

Kamudaki verimliliğin arttırması amacıyla kurumun en önemli sermayesi olan insan gücünün yönetilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu noktada işe yeni başlayan çalışan her ne kadar yeterli eğitime sahip olsa bile, yöneticilerin personelin işe alıştırılması, eğitilmesi, iş performansının geliştirilmesi, personelin moral ve motivasyonunu üst seviyede tutacak bir çalışma ortamının sağlanması ve yeterliliği ile görevleri arasındaki uyum sağlaması gerekmektedir.

Çalışanın işe devam ettiği süreç boyunca adil muamele görmesi, terfilerde liyakat sisteminin uygulanması da çalışanların kuruma duyduğu güveni pekiştirecektir.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

3.1. İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olmalıdır.

3.2. İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

3.3. Mesleki yeterliliğe önem verilmeli ve her görev için en uygun personel seçilmelidir.

3.4. Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmalı ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmalıdır.

3.5. Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.

3.6. Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmelidir.

3.7. Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmalı, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmelidir.

3.8. Personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin önemli hususlar yazılı olarak belirlenmiş olmalı ve personele duyurulmalıdır.

4. Yetki Devri

Bu standart gereği, çalışma faaliyetleri için çalışanların yetki ve sorumlulukları yazılı olarak ortaya konulmalı, iş akış süreçleri oluşturulmalı, bu süreçlerde görev alanlar yetki ve sorumlulukları ile birlikte belirlenmelidir. Kurumdaki yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Burada kritik olan nokta, yetkilerin amaçlara ulaşmak için gereken seviyeye kadar devredilebilmesi ve çalışanların hesap verme sorumluluğunun bilincinde olmasıdır. Aynı zamanda yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

4.1. İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.

4.2. Yetki devirleri, üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmeli ve ilgililere bildirilmelidir.

4.3. Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumlu olmalıdır.

4.4. Yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

4.5. Yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu bilgiyi aramalıdır.

2.10.2. Risk Değerlendirme

Risklerin değerlendirilmesi, risklerin etki ve olasılıklarının değerlendirilerek önceliklendirilmesidir. Bütün organizasyonlar risklerle karşılaşır. Bu risklere hizmet alan ihtiyaçlarındaki değişimler, kurumlar arası rekabet, hukuki düzenlemelerdeki değişimler, ekonomik faktörlerdeki değişimler, personel yetersizliği, zaman yetersizliği gibi pek çok örnek verilebilir.

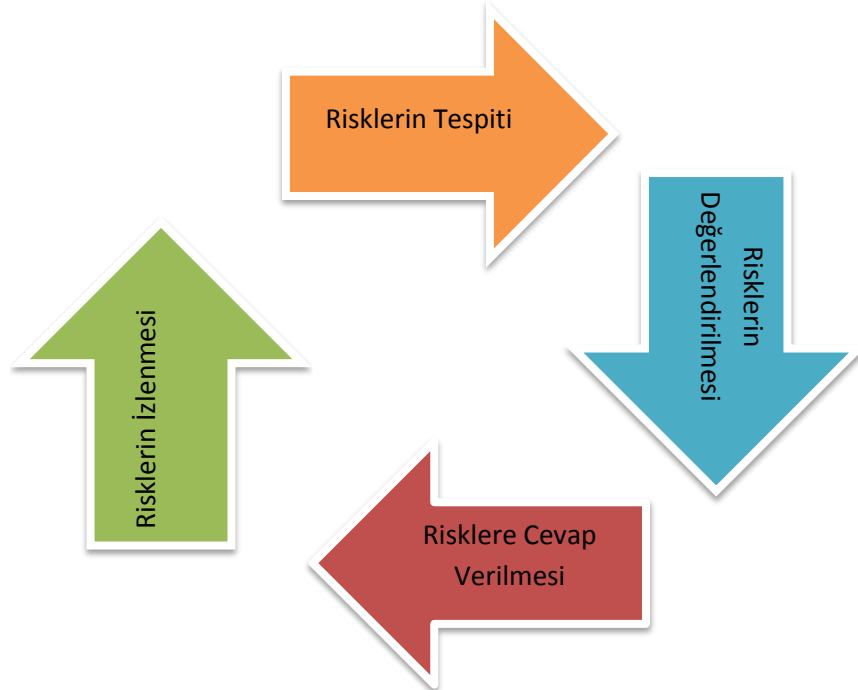
Kurumlar risklerini yönetmek için öncelikli olarak hedeflerini belirleyerek onlara uygun stratejik plan ve performans programı oluşturmali, hedeflerini o hedeflere yönelik risklerin tanımlanmasına imkân sağlayacak açıklıkta, kurum çapında belirlemeli ve buna göre kurumun zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapmalı ve kontrol faaliyetlerini bu alanlara yoğunlaştırarak bu riskleri de analiz etmelidirler.

Risk değerlendirme aşamasında aşağıdaki sorulara yanıt aranır:¹¹¹

- Hedefler nelerdir?
- Mevcut kontroller nelerdir?
- Risk gerçekleşirse olası sonuçları nelerdir?
- Başka bir birimin/kurumun faaliyetleri benim riskimi etkiler mi?
- Paydaşlar kimlerdir? Bunların deneyim ve uzmanlık seviyeleri nelerdir?

Bir kurumun karşılaşabileceği risk türleri ise şunlardır:¹¹²

- Stratejik risk: Kurumun amaç ve hedeflerini doğrudan etkileyen risklerdir,
- Yasal risk: Yasal düzenlemelerin değişmesinden, bunların yanlış algılanmasından ya da kasıtlı olarak uymamaktan kaynaklanan risklerdir.
- Finansal risk: Finansal kayıp olasılığı taşıyan risklerdir.
- Operasyonel risk: Yetersiz sistemlerden, süreçlerden ve çalışanlardan kaynaklanan risklerdir.



¹¹¹ Ersin BULUT, COSO 2013, Bataklığı Kurutmak mı? Sinekleri ldrmek Mi? s.21

¹¹² TüRKDOğAN, s.19

Şekil 4: Risk Döngüsü

Risk yönetimi, risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi, risklerin düzenli olarak gözden geçirme ve raporlanması aşamalarını kapsar.

5. Planlama ve Programlama

İdareler, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturmalı ve duyurmalı, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunu sağlamalıdır. Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

5.1. İdareler, misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamalıdır.

5.2. İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.

5.3. İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.

5.4. Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.

5.5. Yöneticiler, görev alanları çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun özel hedefler belirlemeli ve personeline duyurmalıdır.

5.6. İdarenin ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.

6. Risklerin belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Bir kurumun başarılı bir risk süreci geçirebilmesi için öncelikli olarak hedeflerin belirlenmesi gerektiğini daha önce vurgulamıştık. Kurum için stratejik öneme sahip olan bu hedeflere ulaşmak için faaliyetler gerçekleştirilirken kurumu etkileyebilecek riskler belirlenmeli ve bu risklere yönelik önlemler alınmalıdır.

Risk değerlendirmesi, kurumun belirlenmiş stratejik amaç ve hedeflere ulaşma yolunda karşılaşılabileceği muhtemel riskleri nasıl tespit ve analiz edeceği ile belirleyeceği bu riskleri nasıl yöneteceği ve bunlara nasıl uygun yanıtlar vereceği ile ilgilidir. Her kurum amaç ve hedeflere ulaşmasını engelleyebilecek içeriden veya dışarıdan kaynaklanan çeşitli risklerle karşılaşmaktadır. Kurumların bu risklere karşı hazırlıklı olmaları ve risk değerlendirmesi yapmaları gerekmektedir.¹¹³

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

6.1. İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.

6.2. Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.

¹¹³ KARAMAN, s.29

6.3. Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.

2.10.3. Kontrol Faaliyetleri

Bir riskin etki veya olasılığını azaltarak faaliyet ve hedeflerine ulaşmasını kolaylaştırmak amacıyla uygulanan politika ve prosedürler olarak tanımlanabilir.¹¹⁴ Bunlardan politika; ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, prosedür ise politikaların yerine getirilmesidir.

Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi risk değerlendirmesinin tamamlanmasına bağlıdır. Kontrol faaliyetleri, kurumun hem mali hem de mali olmayan kontrollerini kapsar. Bu süreçte hilenin önlemesi de dâhil olmak üzere işletmenin hedeflerine ulaşması amacıyla makul güvence sağlamak için oluşturulur.

Kontrol faaliyetleri politikalar, prosedürler, teknikler ile bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına yönelik gereksinimleri destekleyen süreçler türünden yönetimin direktiflerini güçlendiren mekanizmalardır. Bu mekanizmalar riskleri karşılamak üzere önlemler alınmasına yardımcı olur. Kontrol faaliyetleri bir kurumun planlamasının, uygulamasının, gözden geçirmesinin ve kamu kaynaklarının idaresine yönelik hesap verme sorumluluğunun ve etkin sonuçlara ulaşmanın ayrılmaz bir parçasıdır.¹¹⁵

Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerinde ve fonksiyonlarında oluşturulur. Bu faaliyetler arasında onaylamalar (resmî izinler, muvaffakatlar), yetkilendirmeler (izinler, yetkiler, salahiyetler), teyitler, mutabakatlar, performans

¹¹⁴ BULUT, s.26

¹¹⁵ ÖZENER, s.10

incelemeleri, güvenlik sağlama ile uygun dokümantasyonun yanı sıra bu faaliyetlerin gerçekleşme kanıtı olan ilgili kayıtların yapılması ve muhafazası gibi çok geniş alanı içine alan muhtelif aktiviteler yer alır. Kontrol faaliyetleri bilgisayarlı bir bilişim sistemi ortamında ya da elle gerçekleştirilen (manual) süreçler aracılığıyla uygulanabilir.¹¹⁶

Tüm kurumlar için ortak olan belirli kontrol faaliyet kategorileri bulunmaktadır. Bunlara şöyledir:

- Fiilî performansın üst düzeyde incelenmesi,
- Yönetimce fonksiyonel ve organizasyonel düzeyde yapılan incelemeler,
- Beşerî sermayenin yönetimi,
- Bilgi işleme üzerindeki kontroller,
- Hassas varlıklar üzerindeki fiziki kontroldür.

7. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri

İdareler hedef ve amaçlarına ulaşmayı engelleyen riskleri önlemeye yönelik uygun kontroller (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirleyerek uygulamalıdır. Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.¹¹⁷

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

7.1. Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama,

¹¹⁶ ÖZENER,s.10

¹¹⁷ TÜRKDOĞAN, s.21

raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

7.2. Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.

7.3. Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.

7.4. Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.

8. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi

İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve ilgili personelin erişimine sunmalıdır.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

8.1. İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.

8.2. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.

8.3. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır.

9. Görevler Ayrılığı

Görevler ayrılığı, faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevlerinde başından sonuna kadar tek bir personelin çalışmasını engellemektir. Görev ve sorumlulukların farklı

kişilerde toplanması hata ve hile riskini azaltacaktır. Personel sayısının yeterli olduğu idarelerde de yöneticinin her türlü riske karşı hazırlıklı olması gerekmektedir.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

9.1. Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.

9.2. Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı idarelerin yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.

10. Hiyerarşik Kontroller

Yöneticiler, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmeli izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.¹¹⁸

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

10.1. Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalıdır.

10.2. Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.

¹¹⁸ TÜRKDOĞAN, s.21

11. Faaliyetlerin Sürekliliği

İdareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır. Her hangi bir personel değişikliğinde çalışmanın durmaması için her çalışanın yedeği bulunmalıdır ve iş akış şemaları oluşturularak yeni gelen personelin yapacağı işi birilerinden değil o iş akış şemalarından öğrenmesi böylece işin kişiye bağlı olması riskinin ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

11.1. Personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmalıdır.

11.2. Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir.

11.3. Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmalıdır.

12. Bilgi Sistemleri Kontrolü

İdareler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişı ile bunlara

erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.¹¹⁹

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğı'ndeki gerekli genel şartlar:

12.1. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

12.2. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.

12.3. İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir.

2.10.4. Bilgi ve İletişim

Bu standart diğerkontrol ortamı, risk değerklendirme ve kontrol faaliyetleri arasındaki ilişkiyi bilgi paylaşımı ve iletişim yolu ile düzenler. Bu yüzden anlamlı, güvenilir, güncel ve uygun bilginin oluşturulması personelin kontrol ve diğersorumluluklarını yerine getirmesine imkân verecek biçimde ve zaman dilimi içinde belirlenip sağlanmalı ve onlara duyurulmalıdır.

Yönetimin hedeflerini ve politikalarını çalışanlarına ulaştırmasını sağlayan bilgi ve iletişim sistemi iç kontrol yapısının merkezi sinir sistemidir denilebilir. Faaliyetleri kontrol etmede ve karar vermede yönetim açısından bilginin anlamlı ve değerkli olması isteniyorsa, işler ve işlemler, meydana gelir gelmez kaydedilmelidir. Ayrıca yönetimin güvenilir bilgi elde etmesini sağlamak için iş ve işlemlerin düzgün

¹¹⁹ TÜRKDOĞAN, s.22

biçimde sınıflandırılması gerekir. Örneğin iç kontrol sisteminin hedeflerinden biri hesap verme sorumluluğudur. Bu husus güvenilir ve uygun finansal ve finansal olmayan bilgilerin hazırlanması ve saklanması suretiyle ve bu bilgilerin vaktinde ve tarafsız açıklamalar içeren raporlar aracılığıyla duyurulması biçiminde gerçekleşir.

İletişim, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu politika ve prosedürlerle ilgili bireylerin sorumluluklarını kapsar ve kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir. Etkin iletişim, en geniş anlamıyla, bilginin örgüt içinde aşağıya, yukarıya ve yatay olarak akışıyla meydana gelir. Bir kurumda tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına girer. Tersine iletişim için ise iletişim kanallarının açık olması ve yönetimin problemleri başlangıç aşamasında çözmeye eğimli olması gerekir.¹²⁰

13. Bilgi ve İletişim

İdareler, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır. Yöneticiler ve personeller, görevlerini ifa ederlerken ihtiyaç duydukları bilgiye zamanında ulaşabilmelidirler.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

13.1. İdarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olmalıdır.

¹²⁰ ÖZŞAHİN, s.30

13.2. Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmelidir.

13.3. Bilgiler doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olmalıdır.

13.4. Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmelidir.

13.5. Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmalıdır.

13.6. Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.

13.7. İdarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamalıdır.

14.Raporlama

İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalıdır. İdarelerin her yıl kamuya açıklamak zorunda olduğu amaçları, hedefleri, yıllık faaliyet raporları, eylem planları, stratejileri bulunmaktadır. Bu kamuya açıklanan bilgilerin gerçeği yansıtması açısından raporlamanın zamanında, yazılı olarak ve gerçekçi yapılması gerekmektedir.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

14.1. İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlölükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklamalıdır.

14.2. İdareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklamalıdır.

14.3. Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmeli ve duyurulmalıdır.

14.4. Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.

15. Kayıt ve Doğrulama Sistemi

İdareler, gelen ve giden her türlü evrak iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

15.1. Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalıdır.

15.2. Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmalıdır.

15.3. Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalıdır.

15.4. Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır.

15.5. Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.

15.6. İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmalıdır.

16. Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi

İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmaktadır. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele ayrımcı muamele yapılmamalıdır.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

16.1. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmeli ve duyurulmalıdır.

16.2. Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır.

16.3. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayrımcı bir muamele yapılmamalıdır.

2.10.5. İzleme

Bir kurumda kurulan mevcut iç kontrol yapısı zaman içerisinde değişiklik gösterebilir. Örneğin mevzuat değişikliği, teknolojik değişimler, ekonomik değişimler gibi... Bu noktada sistemin sürekli olarak izlenmesi ve güncellenmesi

gerekmektedir. Yapılan bu izleme faaliyeti sadece sistemin kendisi için değil aynı zamanda sistemin içindeki iç işleyiş içinde gereklidir. Kurumlar iç kontrol sisteminin etkinliğini, finansal hedeflerine ulaşp ulaşmadığını, kontrollerin oluşturulup oluşturulmadığını, değişimlere karşı alınması gereken önlemlerin alınıp alınmadığıyla ilgili pek çok konuda her yıl izleme faaliyetlerini yürütür. Burada bir bakıma amaç sistemin etkinliği, yeterliliği ve güvenilirliğini ölçmek ve değerlendirmektir.

İç kontrol, genellikle normal faaliyetlerin akışı içerisinde sürekli izleme yapılmasını güvence altına alacak şekilde tasarlanmalıdır. İzleme süreklilik temelinde gerçekleştirilir ve kurum faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Düzenli yönetimi ve faaliyetlerin gözetimini, karşılaştırmaları, uzlaşmaları ve kişilerin iç kontrol standartları görevlerini yerine getirirken almış oldukları diğer önlemleri kapsar.¹²¹

İç kontrolün izlenmesi standardı, denetim ve diğer inceleme bulgularının yeterli şekilde ve hemen çözüme kavuşturulmasını hedefleyen politikaları ve prosedürleri kapsamalıdır. Yöneticiler, birimlerin faaliyetlerini değerlendiren denetçiler tarafından raporlanmış eksiklikleri ve tavsiyeleri ortaya koyan denetim raporlarını ve diğer incelemelerden elde edilen bulguları hemen değerlendirmeli, denetimlerden ve incelemelerden elde edilen bulgulara ve tavsiyelere cevap olarak doğru önlemleri belirlemeli, onların dikkat çektikleri meseleleri düzelten veya başka

¹²¹ ÖZENER, s.22

bir şekilde çözüme kavuşturan bütün önlemleri, belirli bir zaman çizelgesi içinde belirlemelidir.¹²²

17. İç Kontrolün Değerlendirilmesi

İdareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir. Bu sistem süreklilik özelliğinden dolayı tutulan raporların güncel zamanında ve gerçekçi olması gerekir ki iç kontrol sistemi yıllık olarak değerlendirilebilsin.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

17.1. İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.

17.2. İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.

17.3. İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmalıdır.

17.4. İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır.

17.5. İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmalıdır.

¹²² ÖZEREN, s.37

18. İç denetim

İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır. İç denetim esasen idarenin kendi kendini denetlemesidir. Bu noktada da İç Denetim Birimi'nin objektif olması önem arz etmektedir.

Bu standart için Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ndeki gerekli genel şartlar:

18.1. İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir.

18.2. İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.

2.11. İç Kontrolün İç denetimle ilişkisi

Teknoloji ve bilişim alanında meydana gelen gelişmeler, işletme yönetiminde risk algılama ve risklere karşı korunma gereğini doğurmuş ve bu da iç denetim birimlerinin görev alanlarını genişletmiştir. Bu bağlamda, iç denetim birimleri sadece işlemler gerçekleştikten sonra rapor veren birimler olmaktan çıkmış, yönetimin alacağı kararlara destek olma görevini de yerine getiren birimlerden biri haline gelmiştir. Ayrıca iç denetçiler diğer iş görenlerden farklı olarak, kendilerine tanınan bağımsızlık ve objektiflik özelliklerinin desteği ile mevcut sistemlerinin güvenilirliği, iş süreçlerinin iyileştirilmesi, yeni değerler kazandırma ve bu yönde risklerin ne olduğunu tespit etme ve analiz etme konularında işletme yönetimine ve denetim komitelerine rapor verme sorumluluğunu da üstlenmişlerdir. Bu nedenle iç denetim

hem yönetsel kontrol kapsamında hem de muhasebe kontrolü kapsamında oldukça önemli bir konum kazanmıştır.¹²³

5018 sayılı KMYKK'nun 63, 64, 65, 66 ve 67 nci maddeleri ile iç denetimin ne olduğu, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve bu kurulun yerine getirmesi gereken görevleri düzenlenmiştir.

İç denetçi 5018 sayılı KMYKK'na göre:

“Kamu idarelerinin çalışmalarına değer katan ve geliştiren, kaynakların ekonomik, etkili ve verimli yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek amacıyla bağımsız, nesnel güvence sağlayan ve danışmanlık faaliyetlerini yürüten kişidir.”

İç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek, değerlendirildiği denetim türüdür. İşletmenin varlıklarının zarar ve kayıplara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerinin belirlenmiş işlemlere uyum içinde yürütölüp yürütölmediğini incelemektedir. Ayrıca, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef almaktadır.¹²⁴

Bağımsız bir denetçi, kurumun yönetimi ve personeli ile iletişim kurarak onlardan aldığı bilgiler doğrultusunda, gözlem ve inceleme teknikleriyle bağımsız denetim kanıtı elde eder. İç denetçiler, iç kontrol sistemlerinde de büyük öneme sahiptirler. Zira iç denetçiler, iç kontrol sisteminin yeterliliği ve verimliliğini değerlendirerek, dolandırıcılığı azaltmak ve iç kontrol sistemini etkin hale getirerek, kurumun değişik faaliyet alanlarındaki potansiyel açığı veya riski azaltıcı tedbirler

¹²³ ÖZŞAHİN, s.36

¹²⁴ NARDEMİR, s.69

almakla da sorumludurlar. Bu çerçevede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için, uygun bir iç denetim ortamının bulunması önemli bir faktördür.¹²⁵

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. Çünkü iç denetim yönetime yönelik bir hizmettir ve iç kontrolün incelenip değerlendirilmesiyle üst yönetime güvence sağlaması iç denetimin fonksiyonları içindedir. Ayrıca iç kontrol sisteminin bir parçası olan iç denetim faaliyeti kapsamına sadece finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün unsurları girmektedir.¹²⁶

Netice itibarıyla iç kontrol sisteminin oluşturulması yönetimin sorumluluğunda olup, iç denetim birimi de oluşturulan bu sistemin etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini izlemek, değerlendirmek ve raporlamak ile sorumludur.¹²⁷

2.12. İç Kontrolün Dış Denetimle İlişkisi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 67'nci maddesinde dış denetim, genel bütçe kapsamındaki idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması olarak tanımlanmıştır.

Sayıştay'ın görevleri;

- Malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğun ilişkin malî denetim yapmak,
- Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını tespit etmek,

¹²⁵ ÖZŞAHİN, s.36

¹²⁶ ÖZŞAHİN, s.37

¹²⁷ ÖZŞAHİN, s.37

- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını belirlemek, faaliyet sonuçlarının ölçmek ve performans bakımından değerlendirmektir.

Denetimler sonucu Sayıştay raporunun bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılması sağlanır. Sayıştay denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak hazırlayacağı dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay her yıl kamu idarelerine yaptığı düzenlilik denetimi ile kurumların mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendirir.

2015 yılı Sayıştay Dış denetim Genel değerlendirme Raporunda: Kamu idarelerinin bir kısmında kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının hazırlanmadığı, iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının hazırlandığı bazı kamu idarelerinde ise iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında Kamu iç Kontrol Standartları Tebliğinde yer alan standartların karşılığı olan faaliyetlerin belirtilmediği, iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında öngörülen faaliyetlerin başlatılmadığı ya da bu faaliyetlerin süresinde tamamlanmadığı, mali karar ve işlemlerle ilgili süreç akış şemalarının oluşturulmadığı tespit edilmiştir.

Sayıştay tarafından yapılan denetimler sonucunda, kurumlarda iç kontrol sistemlerinin yıllık olarak değerlendirilmediği, kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek kurum içi ve kurum dışı risklere ilişkin analizlerin yapılmadığı ve bu risklere karşı alınacak kurumsal tedbirlerin belirlenmediği tespit edilmiştir.

BÖLÜM 3

3. KURUMSAL YÖNETİMİN İÇ KONTROL İLE İLİŞKİSİ

20. yüzyılın başlarında dünyada meydana gelen muhasebe skandalları ile Amerika Birleşik Devletlerinde Sarbanes – Oxley Yasası, Türkiye’de ise 2004 yılında bu yasanın paralelinde Sermaye Piyasası Kurulu’nun Kurumsal Yönetim Tebliği ile uygulama alanı bulan Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde “kurumsal yönetim” alanında kurumun amaçlarına ulaşabilmesi, mali raporların doğru ve güvenilirliğini sağlamak için iç kontrol yapısının oluşturulması zorunlu hale gelmiş, işletme içinde yöneticilere ve işletme dışı bağımsız denetçilere sorumluluklar yüklenmiştir.

Kurumsal yönetim, kuruluşların mevzuatlara dayalı, görevlerin ayrılığı ilkesi çerçevesinde, yetki ve sorumlulukların belirlenerek, kurum yönetimince alınan kararların nasıl verildiğini belirleyen bir sistem olduğuna göre, bu sistemin en önemli gerekliliği iç kontrol ve iç denetimdir.¹²⁸

İç kontrol, kurum yönetiminin amaç ve hedeflerine ulaşması için yönetimin kabul ettiği kural ve politikalardır. Kurumun usul ve yöntemleridir. İdarelerde iç kontrol yapısının ve bağlı olarak kurumsal yönetimin etkin ve verimli yürütülebilmesi ve beklenen amaçların elde edilebilmesi bakımından her seviyedeki yetkili ve sorumlular bulundukları konumları çerçevesinde sorumludurlar.

Kurumsal yönetimin ana unsurları olan hesap verebilirlik, şeffaflık, adillik ve sorumluluk unsurlardan herhangi birinin olmaması durumunda, kurumsal yönetimden söz edilemez. Kurumda etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulması ise

¹²⁸ NARDEMİR, s.99

faaliyetlerin kontrol altına alınmasını, daha da önemlisi şeffaflığın ve hesap verebilirliğin oluşmasını sağlayacaktır.¹²⁹

Kurumsal yönetim açısından iç kontrol sistemi önemli bir rol oynamaktadır. Yukarıda da bahsedildiği gibi kurumsal yönetim ilkelerinin varlığı iç kontrol yapısının etkin olmasına bağlıdır. İç kontrol yapısı muhasebe bilgilerinde güvenilirliği sağlarken, aynı zamanda da kurum çalışanlarının iş görme isteğini artırır ve yine kurum çalışanlarının karşılaşılabilecekleri riskleri tanımlar ve bu risklere karşı alınabilecek önlemleri belirler. İç kontrol kavramı temelinde birbiriyle uyumlu, birbirini destekleyen önlemlerden oluşan bir yapıdır. Bu yapı içinde tamamen işletmeyi yönlendirmeyi amaçlayan sistemler ile işletmeyi gözetim altında tutmaya yönelik alt sistemler mevcuttur. Bu nedenle, iç kontrol yapısı önleyici, saptayıcı, yönlendirici ve tamamlayıcı faaliyetlerin bütününe kapsar.¹³⁰

Kurumsal yönetimde şeffaflığın karşıtı olan yolsuzluk ve usulsüzlük, yetkiyi elinde bulunduran tekелci güce yani karar alma yetkisinin kullanım oranlarına bağlıdır. Daha geniş bir ifadeyle, yolsuzluk ve usulsüzlüğün oluşmasına neden olan etkenler;

- Bir kişinin elinde sınırsız yetki bulundurması,
- Karar alma sürecindeki takdir yetkisinin keyfiliğe dönüşmesi,
- Belgelendirme ve raporlama gerekliliklerine yeterince önem verilmemesi,
- Bilgiye erişimde eşitsizlik yapılması,
- Hesap verme sorumluluğunun bulunmaması,

¹²⁹ SARI, s.171

¹³⁰ SARI, s.172

- Yolsuzluk ve usulsüzlüklerle mücadele amacıyla sistemli çözümlerin üretilmemesidir.

Bu olumsuz önlenmesini sağlayacak sistem iç kontrol sistemidir. Etkin bir iç kontrol sistemi ile yetkilerin dağıtıldığı, yıllık mali raporların hazırlandığı, hesap verilebilirlik ve şeffaflık gibi iyi kurumsal yönetim ilkelerinin benimsendiği, yolsuzlukla mücadele edilen bir ortam oluşturulması amaçlanmaktadır.

Kurumsal yönetimlerin bulunduğu kurumlarda iç kontrol yapısının da olması gereken nitelikler şöyle sıralanabilir:¹³¹

- Kontrol ortamı, iç kontrol yapısının başlangıç noktası ve en kuvvetli oluşumdur. Başarılı bir ortam oluşturmak yönetimin desteği ve kararlılığı ile olur.
- İç kontrol işletmenin ve işletmedeki her faaliyetin ayrılmaz bir parçasıdır.
- İç kontrol ile amaçlanan, çalışanları kontrol etmek değil, iş akışını kontrol etmektir.
- İç kontrol işlerin, ilk yapılışında ve bundan sonraki her yapılışında doğru olmasına yardımcı olur.
- İşletmenin faaliyetleri içinde gösterdiği gelişmelere göre farklı kontrollere ihtiyaç duyulabilir.
- İç kontrol makul güvence verir, tam güvence vermez.
- İç kontrol ile işletme başarısı hem doğrudan hem de dolaylı bir ilişki vardır.
- İç kontrol iş akışının içindedir, üstünde değil.

¹³¹ NARDEMİR, s.104

İşletmelerde uygulanmayan veya etkin uygulanamayan durumlarda benzer sonuçlara yol açan bu iki sistemin birbirlerini etkiledikleri açıktır. Ancak kamu idareleri açısından bakıldığında, kamuda kurumsal yönetimle ilgili mevzuat açısından bir çalışma olmamasına rağmen kurumsallığın olmadığını söylemek yanlış olacaktır. Örneğin; bakanlıklarda bakanın değişmesi var olan düzenin bozulmasına ya da yıkılmasına neden olmaz.

Kurumsal yönetimin işletmelerde oluşturmaya çalıştığı yönetim şekli, devlet yapısının özünde vardır. Bunlar diğer mevzuatlarla desteklenmektedir. İç kontrol ise kamu kurumlarının hedeflerine ulaşmasını sağlayan bir araçtır. Kamuda bu iki sistem birbirinden etkilenmekle birlikte var oluşları ya da etkinlikleri birbirinden ayrılır.

Kamuda ve özel sektörde kurumsal yönetimin dört ilkesiyle (adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık, sorumluluk) iç kontrolü incelediğimizde:

1. Adillik İlkesi: İşletmelerde bu ilke pay sahiplerinin hakları ve pay sahiplerinin eşit işleme tabi olması konularını içermekte ve düzenlemektedir. Kamuda ise adillik, sadece hizmet alanlara karşı değil, kurum ile menfaat ilişkisi bulunan herkese karşı düzenlenmiş bir ilkedir. İşletmelerde pay sahibinin kısa vadede kar sağlaması önemlidir. Kamuda ise kar amacı güdülmez. 5018 sayılı KMYKK'da adalet ilkesi ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamıştır çünkü Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğinde belirtilen ilkeler gereği kamu görevlileri tüm iş ve işlemlerinde adalet ilkesine uygun hareket etmektedirler.

2.Hesap Verebilirlik İlkesi: Kurumsal yönetimin çıkış noktası olan hesap verebilirlik ilkesi bir şirkette yetki ve otoriteyi elinde bulunduranın bu yetki ve otoriteyi nasıl kullandığının değerlendirilmesidir. Kamuda hesap verebilirlik ise,

kamu görevlilerinin yetkilerini kullanmalarından ve yapmış oldukları faaliyetlerden sorumlu tutulmalarını ifade etmektedir. Tanımlar birbirine benzemektedir ancak kamu kurumlarının hesap verebilirlik ilkesi 1982 Anayasasıyla güvence altına alınmıştır.

Diğer yandan 5018 sayılı KMYKK’nda hesap verebilirlik: “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanun’un 10’ncu maddesinde ise Bakanların ve Üst Yöneticilerin hesap verme sorumluluğuna yer verilmiştir.

Özel sektörde paydaşların ve yatırımcıların haklarını koruyabilmek hesap verebilirlik mekanizmasını etkin olmasına bağlıdır. Kurumsal yönetim ilkelerine uygun hareket eden işletmeler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca ve Sermaye Piyasası Kurulunca yapılan denetimlerde hesap verebilirlik ilkesine uygun hareket ederler. Diğer yandan küçük pay sahipleri azlık haklarını kullanarak işletmenin mevcut durumu hakkında hesap verebilirlik ilkesi gereği bilgi sahibi olabilirler.

3. Şeffaflık İlkesi: Kurumların yıl içindeki mali durumlarına ve aldığı kararlara iç paydaşların, dış paydaşların ve kamuoyunun zamanında ve açıkça ulaşabilmesini sağlamaktır.

SPK Kurumsal Yönetim ilkeleri gereği kamuya açıklanacak bilgiler, açıklamadan yararlanacak kişi ve kuruluşların karar vermelerine yardımcı olacak

şekilde, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir ve düşük maliyetle Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda ve şirketin internet sitesinde kamunun bilgisine sunulur.

SPK Kurumsal Yönetim ilkelerinden “Kamuyu Aydınlatma Esasları ve Araçları” başlıklı ilke gereği işletmeler internet sitelerinde ticaret sicili bilgileri, son durum itibarıyla ortaklık ve yönetim yapısı, finansal raporlar, faaliyet raporları, genel kurul toplantılarının gündemleri, kar dağıtım politikası gibi bilgileri açıklayarak şeffaflığı sağlarlar. Diğer yandan işletmelerde şeffaflık kavramı SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinden biri olan “bilgi edinme hakkı” ile pekiştirilir.

Kamu idareleri, 5018 sayılı kanun gereği kamu bütçelerinin hazırlanmasında, uygulanmasında, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesinde, raporlanmasında ve malî kontrolünde şeffaflık ilkesini uygulamakla yükümlüdürler. İdareler internet sitelerinde yıllık kalkınma planını, hükümet programını, performans programını, stratejik planını yayınlayıp kamuoyunun bilgisine sunar ve mali saydamlık ilkesi açısından İdare Faaliyet Raporlarıyla uygulama sonuçlarını kamuoyuna açıklar.

4. Sorumluluk İlkesi: İşletmelerin faaliyetlerinin kanunlara ve toplumsal değerleri yansıtan düzenlemelere uygunluğunu güvence altına almaktır.

Kamu idarelerinde ise yapılan faaliyetlerin mevzuata, kalkınma planlarına, hükümet politikalarına ve kurumun iç düzenlemelerine uygunluğunu ve bunların denetlenmesi gerektiğini ifade etmektedir.

İşletmeler hissedarlara karşı sorumludur ve karlılık performans kriteri olarak kabul edilmektedir. Bu yüzden yönetim kurulu aldığı kararlarda pay sahiplerinin haklarını gözetmek, ortaklığın faaliyet alanlarına ilişkin geçerli mevzuata uyumak ve

SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin zorunlu tutulanları uygulayıp, zorunlu olmayanları ise neden uygulayamadıklarını açıklamakla yükümlüdürler.

Kamuda ise sorumluluk tüm topluma karşıdır. Amaç ülkenin refah seviyesini artırmak, istikrarlı ve sürdürülebilir bir büyüme ve kalkınma politikası belirlemektir. İdareler bu nedenle mevzuata, yıllık kalkınma planına, hükümet programına, performans programına, stratejik planına uymakla yükümlüdürler ve sorumluluklarını mevzuata ve üst politika belgelerine uyarak yerine getirirler.

SONUÇ

20. yüzyılın başlarında Avrupa ülkelerinin ABD'ye olan borçlarını ödeyememesi ve Amerikan Borsasının çökmesi neticesinde ortaya çıkan krizin tüm dünyaya yayılması sonucu 1929'da Büyük Buhran adı verilen küresel ekonomik bunalımla birlikte kurumsal yönetim tartışmaları orta çıkmıştır. Kriz sonrası 1930'da Amerika'da yaşanan Enron, Worldcom gibi büyük şirket iflas ve skandalları yeni bir süreç başlatmış, bu süreçte menfaat sahiplerini ilgilendiren tüm bilgilerin yayınlanması hususu gündeme gelmiştir. Bu sorunun çözümü olarak yeni yönetim anlayışlarından biri olan kurumsal yönetimin ekonomik hayatta uygulanabilmesi için çalışmalar başlatılmıştır.

Bir yönetim anlayışı olarak kabul edilmeye başlanan kurumsal yönetim alanında yapılan çalışmalardan ilki 1941 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından kurumsal yönetim ilkelerinin oluşturulmasıdır. Devamında, Sarbanes-Oxley isimli yasa yayımlanarak kurumsal yönetime hukuki boyut kazandırılmaya çalışılmıştır. Ancak bu alanda yapılan en önemli çalışma, 1999 yılında OECD tarafından hazırlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri Taslağı'nın 2004 yılı güncellemesiyle kurumsal yönetim dört temel unsur (adilik, şeffaflık, hesap verilebilirlik, sorumluluk) üzerine oturtulmuş ve gelişimini bu dayanak üzerinden devam ettirmiştir

Dünyada kurumsal yönetim alanında yaşanan bu gelişmelere ülkemizde kayıtsız kalmamıştır. Özellikle Avrupa Birliği ile uyumlaştırma müzakerelerinde bu konu önemli bir yere sahip olmuştur. 2003 yılında OECD tarafından hazırlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri esas alınarak SPK tarafından özel sektöre yönelik

Kurumsal Yönetim İlkeleri yayınlanmıştır. Kamu sektöründe ise Avrupa Birliği standartlarına uyum sağlayabilmek amacıyla 2006 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayımlanmıştır. Kanunda iç kontrol ile ilgili düzenlemeler yapılarak kurumlarda iç kontrol yapısının kurulması ve uluslararası iç kontrol standartlarının yakalanabilmesi amaçlanmıştır.

Kurumsal yönetimin dünyadaki gelişimine baktığımızda gelişimini tamamladığını söylemek mümkün değildir. Bunun nedeni ekonomik hayatın değişmesi, teknolojinin gelişmesi, beklentilerin farklılaşması, şirket yapılarının değişmesidir. Bu yüzden kurumsal yönetimle ilgili çalışmalar sürekli bir gelişim göstermektedir. Özellikle ülkemizde kurumsal yönetimle ilgili çalışmaların 2002 yılında başladığı düşünülecek olursa henüz işin başında olduğumuz söylenebilir.

Kurumsal yönetime kamu sektörü açısından baktığımızda; kurumsal yapıyı en iyi devlet sisteminin yansıttığı söylenebilir. Devlet, formelliğin olduğu, görev dağılımlarının yapıldığı, yetki ve sorumlulukların belirlendiği, usulsüzlüklerin önüne geçmek için hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın sağlandığı, süreklilik arz eden bir yapıdır. Ülkemizde kamuda kurumsal yönetime yönelik mevzuata dayalı bir çalışma olmamakla birlikte kurumsal yönetimin olmadığını söylemek yanlış olacaktır. Kurumsal yönetimle hayata geçirilmek istenen ilkeler, kamuda diğer mevzuatlarla hüküm altına alınmıştır, kurumsallık zaten vardır.

Kamuda var olan bu kurumsal yapı, personelin verimliliği artırılarak, denetimler etkinleştirilerek, bürokrasi ve kırtasiyecilik azaltılarak daha etkin bir hale getirilebilir. Bunu sağlamak ise katılımcı bir anlayışla, toplumun tüm kesimlerinin

benimseyeceği, çağdaş, akılcı, gerçekçi ve uygulanma kabiliyeti bulunan reformlarla mümkündür.

5018 sayılı Kanun ile hayatımıza giren iç kontrol, mali karar ve işlemlerin gerçekleştirilmesinde bütün faaliyet ve süreçleri kapsayan, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği ile finansal raporlamanın kanunlara ve diğer düzenlemelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve kurumda sadece yönetimin değil tüm personelin etkilendiği bir süreçtir.

İç kontrol sisteminin ülkemizdeki gelişimine baktığımızda, uluslararası alanda kabul edilen standartların benimsendiği, birincil ikincil ve üçüncül mevzuatın bu yönde hazırlandığı görülmekte, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar ile Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği gibi düzenlemelerin INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve diğer uluslararası genel kabul görmüş metinlerden alınmış olduğu anlaşılmaktadır.

Her ne kadar iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik çalışmalar yapılsa da faaliyetlerin gereken ölçüde olmadığı söylenebilir. Merkezi uyumlaştırma birimi olarak görev yapan Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin bu görevinde başarılı olduğunu söylemekte mümkün değildir. İç kontrol sisteminin 5018 sayılı Kanun'daki tanımında “mali ve diğer kontroller bütünüdür” ifadesine yer verilmekle birlikte iç kontrol sistemi mali konuları içeren bir kanun olan 5018 sayılı Kanun'un içinde yer almaktadır. Maliye Bakanlığı'nın iç kontrolle ilgili yapması gereken çalışmaların başında iç kontrolü 5018 sayılı Kanun'un içinden çıkarıp yeni bir mevzuatla düzenlemesi olacaktır. Bununla birlikte Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin katılımcı bir anlayışla hareket ederek diğer idarelere yol gösterici olması gerekmektedir.

Çünkü bu alanda yapılan çalışmalarda iç kontrolün nasıl kurulacağına dair idarelere yol gösterici bir doküman bulunmamaktadır.

Bir diğer husus üst yöneticinin iç kontrol sistemine sahip çıkmamasıdır. Üst yöneticiler iç kontrol sisteminin kurulmasından sorumlu olmalarına karşın, bu konu hakkında bilgi sahibi değildirler. Üst yöneticilerin iç kontrol sisteminin uygulayıcılarını yalnız bırakmaları sistemin gelişimini yavaşlatmaktadır.

İç kontrol sisteminin kurulamaması durumunda; kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılamaması, mali raporlamaların gerçeği yansıtmaması, mali karar ve işlemlerde usulsüzlüğün önlenememesi, mevzuata uyum konusunda sorunlar yaşanması, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşamaması, hesap verilebilirliğin-şeffaflığı azalması gibi olumsuzluklar ortaya çıkabilir. Bu itibarla iç kontrol alanındaki çalışmalara hız kazandırılması önem arz etmektedir.

Merkezi uyumlaştırma birimi olarak belirlenen Maliye Bakanlığı iç kontrolün kamu sektöründe etkinliğini artırabilmesi amacıyla idarelerden bazı çalışmalar yapmalarını isteyerek bunların takibini sağlamaktadır. Bu çalışmalardan birini örnek vermek gerekirse bazı kamu idareleri Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi doğrultusunda 5018 sayılı Kanun, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar ile Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinin gerekliliklerini önemli ölçüde karşılayan eylem planlarını hazırlayarak Maliye Bakanlığına ulaştırmıştır. Bu rehber içeriğinde iç kontrol açısından önemli noktalara değinen, idarelere yol gösterici bir dokümandır ancak eylem planı hazırlayan bu kamu idarelerinin büyük bir kısmı, bünyelerinde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturma faaliyetine henüz başlamamıştır. Bu noktada iç kontrolün etkinliği için hazırlanan

eylem planları sistemin kurulabilmesi için atılan ilk adım olmamalıdır. Çünkü eylem planları iç kontrol sistemi kurulmayan idarelerde birkaç kişi tarafından hazırlanan ve yine birkaç kişi tarafından uygulanmaya çalışılan metinlere dönüşmektedir. İç kontrol sistemi kurulmayan ya da etkinleştirilemeyen idarelerde hazırlanan bu tarz çalışmalar kaynak israfı, gereksiz bürokrasi ve yılgın çalışanlara neden olmaktadır.

Kurumlar tarafından etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmamasının ana nedenlerine örnek verecek olursak:

- İdarelerin konuyu anlamaması veya yeterli düzeyde ciddiye almaması,
- İç kontrolü kurabilecek yetkinliğe sahip yönetici ve personelin olmaması,
- Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin yeterli düzeyde rehberlik edememesi,
- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nin kamu idarelerinde iç kontrol sistemi “nasıl kurulacak?” sorusuna cevap verememesi,
- Oluşturulmaya çalışılan iç kontrol sisteminin kurumların tüm faaliyet alanlarına yönelik olmaması,
- Hatalı bir iç kontrol sistemi kurma düşüncesi gibi nedenlerden kaynaklanabilir.

Peki, bir kurumda etkin bir iç kontrol sistemi nasıl kurulabilir?

- Öncelikli olarak kurum iç kontrolle ilgili mevcut durum analizi yapmakla işe başlamalıdır.
- Oluşturulmaya çalışılan iç kontrol çerçevesinin, kurumun operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari bütün faaliyetlerini kapsadığından emin olunmalı, sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmadığından farkında olunmalıdır.

- Kurum genelinde iç kontrol çalışmalarına katılacak kişiler belirlenmeli ve bir çalışma grubu oluşturulmalıdır. (Bu kişiler sadece Mali Hizmetler Biriminden değil kamu kurumunun bütün birimlerinden herkesin yedeği olacak şekilde oluşturulmalıdır.)
- Oluşturulan bu grubun sadece Maliye Bakanlığı'nın düzenlediği eğitimlerle yetinmeyip, bu konuda başarılı olan firmalardan hizmet satın alınarak yeterli bilgi birikimine sahip olmaları sağlanmalıdır.
- Grup içinde görev ve sorumlukların dağılımı yapılmalıdır.
- Kurum içinde yapılan otomasyon sisteminin güvenilirliğinden emin olunmalıdır.
- Çalışma grubunun içinde dünyadaki ve ülkemizdeki iç kontrole ilişkin gelişmeleri takip eden bir birim oluşturulmalıdır.
- Kurum içinde belirli aralıklarla farkındalık eğitimleri düzenlenmelidir. Öncelikli olarak üst yönetici sonrasında diğer yöneticiler, merkez ve taşra teşkilatındaki çalışanların farkındalığının oluşturulması gerekmektedir. Bu eğitimlerin ilgi çekici motive edici eğitimler olması ilgiyi artıracaktır. (Eğitimler dışardan hizmet alımı yöntemiyle yapılabileceği gibi iç kontrolün kurulması için oluşturulan grubumuz tarafından da verilebilir.)
- Her birimin iş akış süreçleri çıkarılarak görev ve yetkinin belirlendiği eylem planları oluşturulmalıdır.
- Mevcut kontroller üzerinden risk tanımlaması yapmak yerine, öncelikle riskler belirlenmeli ve bu riskler dikkate alınarak kontrol faaliyetleri oluşturulmalı veya mevcut kontroller revize edilmelidir.
- Pilot birim seçilerek burada tecrübe kazanılmalıdır.

- Çalışmalar kurum genelinde uygulanmaya başlanıp düzenli olarak raporlanmalıdır. (Bu raporlar Maliye bakanlığına sunulmalıdır.)
- 5018 sayılı Kanun gereği iç kontrol sisteminin kurulmasından sorumlu olan üst yöneticinin iç kontrolü sahiplenmesi çok önemlidir.
- Ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın iç kontrolün yönetime makul bir güvence sağlayacağı, mutlak güvence vermeyeceği kabul edilmelidir.

Kurulmaya çalışılan iç kontrol sisteminin başarılı olabilmesi için; idare etme anlayışından iyi yönetişime, bürokrasi odaklı yapıdan vatandaş odaklı yapıya, tek taraflı belirleyicilikten çok yönlü katılıma, gündelik sorunlarla boğuşmaktan stratejik yönetime, girdi odaklılıktan çıktı odaklılığa, aşırı ve hantal bürokratik yapıdan yalın bürokrasiye, kapalılık kültüründen saydamlığa, hiyerarşik ve kurallara dayalı denetimden performansa ve kamuoyuna dayalı çok aktörlü denetime geçiş unsurlarını içermesi gerekmektedir.

Yukarda kurgulanmaya çalışılan yapının süreklilik kazanması için kurumsal yönetimin de en önemli ayağı olan iç denetim biriminin kurumlarda bağımsızlık ilkesi çerçevesinde kurulması gerekmektedir. İç kontrolün etkin bir şekilde uygulanması aşamasında iç denetim birimi tarafından yapılan denetimler sonucu ortaya çıkan raporlarda, denetçilerin objektif kriterlere göre değerlendirme yapmaları sistem içindeki uygulayıcılara güven verecek ve bu zorlu süreçte yol gösterici olacaktır.

KAYNAKÇA

AĞCA Ebru, İç Kontrol Sisteminin Bütçe Kontrol Mekanizmasına Etkisi: Kamu Kurumları Üzerine Bir Araştırma, Maliye Bakanlığı ve Defterdarlıklar Örneği, İstanbul 2016

Akpınar A. Tolga, Türkiye’de ekonomik krizler 1994, 1998, 1999 ve 2001 Krizleri Makalesi

AKTAN Coşkun Can, Kurumsal Şirket Yönetimi

Avrupa Toplulukları Komisyonu, İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Çerçevesine İlişkin Gözden Geçirme

AKYEL Recai, Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi, T.C. SAYIŞTAY, SAYIŞTAY Başkanı, ANKARA, YÖNETİM VE EKONOMİ Yıl:2010 Cilt:17 Sayı:1 Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. MANİSA

BASKICI Çiğdem, İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama, Ankara 2012

BOLAT Ufuk, Kurumsal Yönetim İlkelerine ve Kurumsal Yönetim Endeksine Tabi Olmanın İşletmenin Piyasa Değerine Etkileri, Sakarya 2011

BORSA İSTANBUL, Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Raporu, 2016

BULUT Ersin, COSO 2013, Bataklığı Kurutmak mı? Sinekleri Öldürmek Mi?

CAVLAK Hakan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Kurumsal Yönetim Endeksi’ne Tabi Şirketlerde Bir Anket Çalışması, İstanbul 2015

Çevre ve Şehircilik bakanlığı, İç Kontrol Sistemi değerlendirme Raporu 2016

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı, 2015-2016

ÇETİN Hüseyin, Bir Kurumsal Yönetim Enstrümanı Olarak Stratejik Şeffaflık ve Muhasebe Bilgilerinin Rolü (bir uygulama), Konya 2011

ÇETİNKAYA Fatih, Bankalarda Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Bist Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Bankalar Üzerine Bir Çalışma, İstanbul 2014

DEMİR Berna, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebe, Bilecik Üniversitesi

DEMİR Kazım, Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Önemi, İstanbul 2016

DURSUN Gökçe Özker, İç Kontrol Sisteminde Bir Araç Olarak Veri Madenciliğinin Kullanılmasının İşletmenin Bilançosuna Etkisi, İstanbul 2016

EGE İlhan ve YILMAZ Aylin , Finansal Krizler ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları İlişkisi: Türkiye ve Dünya Uygulamaları Analizi, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi 13-14 Mayıs 2005 Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, Kurumsal Yönetim Bildiri Kitabı, Ankara: Tşof Plaka Matbaacılık A.Ş.

ERDÜDEN Engin, Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İşletmelerde İç Denetimin Rolü ve Yeni Türk Ticaret Kanununda İç Denetim Makalesi

Federal Hükümette İç Kontrol Standartları, Çeviren: Baran ÖZEREN (ABD), 2002

INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, Çeviren: Baran ÖZEREN, 2006

ISMAYILOV Muzaffer, Kurumsal Yönetim: Azerbaycan'daki Anonim Şirketlerin Kurumsal Yönetim Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma, İstanbul,2007

İPEK Ahmet Genç, Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Türkiye'de Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Örnek Olaylarla İncelenmesi İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İç Denetime Genel Bir bakış

Kamu İç Kontrol Sistemine Uyum eylem Planı Rehberi

KANBUR Aysun, İşletmelerde Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Örgütsel Değerler Üzerindeki Etkileri: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan İşletmeler Üzerine Bir Araştırma, Malatya 2010

Kamu İdarelerinde Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, Ek-3

KARACALAR Melek, İşletmelerde Kurumsal Yönetim İlkeleri ve İç Denetim Sistemleri, Bursa, 2015

KARAYEL Mete, Türkiye'de Kurumsal Yönetimin Dünü, Bugünü ve Yarını: İMKB 100 Şirketlerinde KURUMSAL Yönetim Derecelendirme Çalışması, Isparta 2011

KARAMAN Mehmet, Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İç Kontrol Standartlarında Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi, 2014

KAVDİR Selda, Kurumsal Yönetim ve Türkiye Mevzuatındaki Yeri, İstanbul 2015

KAYA Bertan, Kamu İdarelerinde Etkin İç Kontrol Sistemleri Nasıl Kurulabilir? (http://irc.com.tr/?page_id=6999)

KAYMAZ Önder, ALP Ali, KAYMAZ Ramazan, İyi Kurumsal Yönetim Yapıları ve Üç Temel Ayağı: İç Kontrol, Risk Yönetimi ve Muhasebe Uygulamaları, İMKB Dergisi 2010 Sayı:40

KORKMAZ Zühal, Coso İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara 2011

KUŞÇU Nuri, İç Kontrolün Bağımsız Denetime Olan Etkisi ve Bir Anonim Şirket Uygulaması, İstanbul 2016

MELİKYAN Lia, İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri, İstanbul 2015

NARDEMİR Seda, iç kontrol yapısının kurumsal yönetim ile ilişkisi, yüksek lisans tezi 2014

ROMANYA Kamu kurumları için iç kontrol standartları

OECD Principles of Corporate Governance 2004

(Çevrimiçi: <http://www.oecd.org/corporate/corporateaffairs/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>, (Erişim tarihi:22.08.2012))

SALTIK Nihal, İç Kontrol Standartları, Ankara 2007

SAKARYA Şakir, İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerin Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu ve Hisse Senedi Getirileri Arasındaki İlişkinin Olay Çalışması (Event Study) Yöntemi İle Analizi, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 13, Balıkesir, 2011

SARI Aslı, işletmelerde kurumsal yönetim açısından iç kontrol ve iç denetimin önemi, yüksek lisans tezi, İstanbul 2013

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 54,56,57 Numaralı Tebliğleri, Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ

ŞAVKIN Abdullah, İşletmelerde Kurumsal Yönetim ve Türkiye Örneği, İstanbul 2016

TÜREDİ Hasan, KARAKAYA Gencay, İLDEM Mehmet, Sayıştay Dergisi, Sayı: 96/Ocak-Mart 2015

TÜRKDOĞAN NEJLA, İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasına Yönelik Uygulama ve Sistemin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Yalova Üniversitesi Örneği, Bursa 2016

TÜSİAD, Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi, Aralık 2002 (Yayın No. TÜSİAD-T/2002-12/336)

TÜSİAD Kurumsal Yönetim İlkeleri, Haziran 2000 (Yayın No. TÜSİAD-T/2000-06-285)

UMUR Ufuk, Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Etkileşimi: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi Durumu, Ankara 2016

YAZGAN Kemal Faruk, Kurumsal Yönetim Derecelendirmesinin Hisse Senedi Performansına Etkisi: Bist Kurumsal Yönetim Endeksi Üzerine Bir İnceleme, Balıkesir 2017

YETİŞ Zekeriya, İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Otel İşletmeleri Örneği, Konya 2017

YÜNCÜ Filiz, Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi, Ankara 2016

Weimer Jeiron ve Pape Lost C., A Taxonomy of Systems of Corporate Governance, Corporate 1999

5018 sayılı Kamu mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 19/10/2005

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 03/12/2010

http://www.ekodialog.com/Konular/1994_ekonomik_krizi.html

<https://www.kap.org.tr/tr/menu-icerik/KAP-Hakkinda/Genel-Bilgi>