

## ***Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı***

*Corporate Governance, Internal Audit and Quality of Internal Audit: Quality Assurance and Improvement Program*

Kayahan TÜM<sup>1</sup>

### **ÖZET**

Bu çalışmanın amacı İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları kapsamında yer alan “1300-Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Standardı ile Kurumsal Yönetim arasındaki ilişkiyi teorik olarak incelemektir. Yapılan literatür incelemesi sonucunda Kalite Güvence ve Geliştirme Programı ve bu program çerçevesinde gerçekleştirilen dış değerlendirme sürecinin şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarına önemli katkılar sağladığı gözlenmiştir. Özellikle dış değerlendirme sürecinin; iç denetim biriminin mevcut durumun ortaya koyulmasında, şirket faaliyetleriyle ilgili şirket paydaşlarına güvence verilmesinde ve iç denetim biriminin mesleki yetkinliğinin artırılmasında önemli katkı sağladığı tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumsal Yönetim, İç Denetim, Kalite Güvence Geliştirme Programı

### **ABSTRACT**

The aim of this study is to find out the relationship between “ 1300 – The Standard of Quality Assurance and Improvement Program” and “Corporate Governance” theoretically, which takes part within International Professional Practices Framework. As a result of the researches in literature, the exterior assesment process, which has been realized within Quality Assurance and Improvement Program and the framework of this programme, has been observed to provide important contributions for the corporate governance applications of the companies. It has been ascertained that especially the external assesment process has made important contributions in finding out the current situation of the internal audit unit, in assuring the firm stakeholders about the operations of the firm and in increasing the professional competence of the internal audit unit .

**Keywords:** Internal Audit Quality Assurance and Improvement Program, Corporate Governance

<sup>1</sup> Yar.Doç.Dr., Mustafa Kemal Üniversitesi, [kayahantum@mku.edu.tr](mailto:kayahantum@mku.edu.tr)

## Giriş

Kurumsal yönetim kavramı, son yıllarda yaşanan finansal krizler ve Amerika ve Avrupa’da yaşanan şirket skandallarıyla birlikte önem kazanan bir yönetim anlayışıdır. Hileli muhasebe teknikleri kullanılarak şirket faaliyetlerinin eksik ve yanıltıcı bir biçimde kamuoyuna sunulmasıyla ortaya çıkan şirket skandalları, hem yatırımcıların ciddi maddi zararlara uğramasına yol açmış, hem de finansal sisteme olan güvenini sarsmıştır. Şirket skandallarının ardından finansal sisteme olana güvenin yeniden tesis edilebilmesi adına birçok ülkede kurumsal yönetim alanında önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Kurumsal yönetim, herhangi bir işletmede hissedarlar dâhil, işletmenin yürüttüğü tüm faaliyetler ile doğrudan veya dolaylı ilgili olan tüm menfaat sahiplerinin (paydaşların) haklarını korumayı, işletme yönetiminin sorumluluk ve yükümlülüklerini ortaya koymayı amaçlayan bir yönetim anlayışıdır (Aktan,2006,1). Bu yönetim anlayışının odak noktasında, işletme faaliyetleriyle doğrudan ve/veya dolaylı ilgili tüm paydaşların yasal hak ve çıkarlarını korunması ve paydaşlara bu yönde bir güvence verilmesi esası yatmaktadır. Bu noktada işletme faaliyetleriyle ilgili güvence ve danışmanlık hizmetlerini sunan iç denetim faaliyetleri, işletmelerde kurumsal yönetim uygulamalarının güçlendirilmesinde son derece önemli rol oynamaktadır. İç denetim, bir işletmenin faaliyetlerini incelemek ve bunlara değer katmak amacıyla işletme içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir danışmanlık ve güvence hizmetidir. İşletmedeki etkin bir iç denetim hizmetinin varlığı, işletmenin kontrol mekanizmalarının sağlıklı bir şekilde çalışmasına yardımcı olabileceği gibi operasyonel risklerin, hilenin ve gelir kayıplarının en aza indirilmesine katkıda bulunur (Doyrangül,2002,33-42)

Ancak iç denetim fonksiyonunun, işletmenin kurumsal amaçlarına ulaşmasında sözü edilen katkıları sağlayabilmesi için belli bir kalitede gerçekleşmesi gerekir. İç denetim mesleğinin küresel düzeyde örgütlenmiş kurumu olan “Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü,” iç denetim faaliyetlerinin belirli bir çerçevede gerçekleştirilmesi amacıyla İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’nı geliştirmiş ve bu standartlar içerisinde *1300-Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Standardını* iç denetimde kalite ölçütü olarak tanımlamıştır. Bu çalışmanın amacı Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları kapsamında yer alan Kalite Güvence Geliştirme Programı standardının kurumsal yönetim uygulamalarına olan etkilerini teorik bir çerçevede incelemektir. Bu amaçla çalışmada ilk olarak kurumsal yönetim kavramı üzerinde durulduktan sonra kurumsal yönetim uygulamalarında iç denetimin rolü ve önemi ele alınmaktadır. Son kısımda ise, Kalite Güvence Geliştirme Programı uygulamasının kurumlara yönelik etkisi değerlendirilmektedir.

### 1.Kurumsal Yönetim Anlayışının Temelleri

Bugünkü anlamda kurumsal yönetim kavramı, ilk olarak İngiltere’de Sir Adrian Cadbury başkanlığındaki bir komite tarafından hazırlanan ve kısaca “Cadbury Raporu” olarak da bilinen 1992 tarihli raporda ele alınmıştır. Raporda kurumsal yönetim, şirketlerin kontrol edildiği ve yönlendirildiği bir sistem olarak tanımlanmıştır. Cadbury

raporunun yayınlanmasından sonra finansal piyasalarda yaşanan gelişmeler kurumsal yönetim alanındaki çalışmalara hız kazandırmıştır (Erdönmez,2003,42).

Kurumsal yönetim kavramının belirli ilkeler çerçevesinde geliştirilmesinde uluslararası örgütlerin çok önemli katkıları olmuştur. Bu alanda, Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Dünya Bankası ve bu iki örgütün özel sektör temsilcilerinin katılımı ile oluşturdukları Global Kurumsal Yönetim Forumu ön plana çıkmaktadır. Bu çalışmalar çerçevesinde 1999 yılında OECD tarafından Kurumsal Yönetim İlkeleri yayınlanmış ve bu tarihten itibaren tüm dünyada kurumsal yönetim anlayışı yaygınlaşmaya başlamıştır (Çalışkan ve İçke, 2009, 125).

OECD'ye (2004) göre kurumsal yönetim ticari işletmelerin yönetilmesinde ve kontrol edilmesinde kullanılan bir sistem olarak tanımlamıştır. Bu sistem sayesinde yönetim kurulu, üst düzey yöneticiler, pay sahipleri ve diğer paydaşlar gibi şirket içerisindeki farklı katılımcılar arasındaki hak ve sorumluluk saptanmakta, bunların birbirleri arasındaki ilişkiler belirlemekte ve şirket içindeki karar alma kuralları ve süreçleri düzenlenmektedir (Rezaee 2002,118). Dünya bankası ise kurumsal yönetim kavramını şirketlerin sermayeyi ve insan kaynaklarını cezp etmesine, etkin performans göstermesine, hedeflerine ulaşmasına, hukuki zorunlulukları ve toplumsal beklentileri yerine getirmesine yönelik her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamalar olarak tanımlamaktadır. (Dağlı ve Diğerleri, 2010, 20)

Akademik çalışmalara bakıldığında, Shleifer ve Vishny (1997) kurumsal yönetimin şirketlere sermaye sağlayanların yatırımlarından getiri elde etmeyi garantileme yöntemleri ile ilgili olduğunu belirtmektedir. Denis ve Mc Connell (2003) kurumsal yönetimi, bir şirketin kendi çıkarlarını gözetken yöneticilerini, şirketin hisse sahipleri için şirketin değerini maksimize edecek kararlar almaya teşvik eden, kurumsal ve piyasa bazlı mekanizmalar seti olarak tanımlamaktadır (Arsoy,2008,19). Kean (2003) çalışmasında kurumsal yönetimi, şirketleri kimin ve kim için yönettiği hakkında olduğunu belirtmiştir. Yazara göre kim için sorusunun cevabı geçmişte sadece hissedarlar olarak verilirken günümüzde çok çeşitli paydaş grupları olduğunu ve işletme yönetiminin karar almada bu paydaş grubunu göz önünde bulundurması gerektiğini vurgulamıştır (Çalışkan ve İçke, 2009, 124). Aguilera (2005) kurumsal yönetimi şirketlerin etkin bir şekilde yönetilmesine imkân veren aynı zamanda şirket ilgili tüm paydaşların çıkarlarını maksimize eden kurallar bütünü olarak tanımlamıştır.

Kurumsal yönetim alanında Türkiye'de yapılan çalışmalardan biri Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD) tarafından gerçekleştirilmiştir. TÜSİAD'ın Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu tarafından 2002 yılında yayınlanan raporda kurumsal yönetim şu şekilde açıklanmıştır: “ En geniş anlamda modern yaşamda insanların bir amaca ulaşmak için oluşturduğu herhangi bir kurumun yönetiminin düzeltilmesidir. Daha dar anlamda ise bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına ekonomik değer yaratmasına imkan tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları ifade etmektedir” (TÜSİAD,2002,9). Diğer taraftan 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) “Kurumsal Yönetim İlkelerini” sermaye piyasalarında işlem gören şirketler için yayınlanmış, daha sonra bu ilkeleri revize ederek 2005 yılında tekrar yayınlamıştır.

Kurumsal yönetim ile ilgili Türkçe literatüre bakıldığında Ülgen ve Mirza (2004)'nın kurumsal yönetim tanımı yukarıda yapılan kurumsal yönetim tanımlarıyla paralellik arz etmektedir. Ülgen ve Mirza (2004) kurumsal yönetimi işletmenin stratejik yönetimi ile görevli ve sorumlu üst yönetimin pay sahipleri, çalışanları, tedarikçi, müşteri ve diğer toplumsal kurumlarla olan ilişkileri şeklinde tanımlamıştır (Dağlı ve Diğerleri, 2010, 20). Konuyla ilgili bir başka çalışmada Aktan (2006) kurumsal yönetimi dar ve geniş kapsamlı olmak üzere iki şekilde tanımlamıştır. Dar anlamda kurumsal yönetim, şirket yönetimi ile hissedarlar ve paydaşlar arasındaki ilişkileri düzenleyen kurallar bütünüdür. Geniş anlamda kurumsal yönetim ise iyi şirket yönetimi için gerekli formel ve informel kurallar bütünüdür.

Yapılan tanımlardan hareketle kurumsal yönetimi, şirket yönetimi ile hissedarlar ve menfaat grupların (paydaş) hak ve sorumluluklarını güvence altına almak için gerekli yönetim ve denetim mekanizmalarının şirket içerisinde uygulanması olarak ifade edilebilir. Kurumsal yönetimin temel hedefi, şirket yöneticilerinin aldığı kararlardan hissedarlar başta olmak üzere çıkarları etkilenebilecek herkesin şirketin yönetimin denetleyebilmesi, şirketin keyfilikten uzak, hukuk ve kurallara bağlı, şeffaf bir biçimde yönetilmesini sağlamaktır (Çonkar, vd, 2011, 84).

### 1.1.Kurumsal Yönetimin Önemi Artıran Etkenler

Kurumsal yönetimin önem kazanmasında çeşitli nedenler bulunmakla birlikte, 1990'lı yılların başlarından itibaren gelişmekte olan ülkelerde yaşanan finansal krizler ve 2000'li yıllarda ABD'de ve Avrupa'da yaşanan büyük şirket skandalları kavramın küresel düzeyde gelişmesinde başat rol oynamıştır.

Bu bakımdan kurumsal yönetim, modern yönetim biliminin savunduğu ilkelerin kendiliğinden zaman içerisinde hayata geçirilmesinden ziyade, ortaya çıkan finansal krizler ve şirket skandallarına bir çözüm olarak gündeme geldiği ve önem kazandığı söylenebilir (Ağlargoç, vd, 2013,73). Kurumsal yönetimin önem kazanmasına neden olan etkenleri şu başlıklar altında toplamak mümkündür:

- **Finansal Krizler:** Finansal piyasaların entegrasyonu neticesinde ortaya çıkan finansal krizler pek çok ülkeyi ve ülkenin içinde bulunduğu bölgeyi etkileyebilmektedir. Bu durum sırasıyla 1997, 1998 ve 1999 yıllarında yaşanan Güneydoğu Asya, Rusya ve Brezilya krizleriyle gözlemlenmiştir. Önce bir şirket, ardından şirketin içinde bulunduğu sektör ve hemen akabinde tüm ulusal ekonomiye etki eden sistem temelli krizler, finansal piyasaların entegrasyonu neticesinde ülkelerin içinde bulunduğu coğrafyaya bulaşmış ve krizlerin etkisi küresel düzeyde hissedilmiştir (Çonkar, vd.,2011,83).
- **Şirket Skandalları:** Kurumsal yönetim kavramının önem kazanmasındaki temel etkenlerden biri de şirket yönetimlerinde yaşanan suiistimaller ile bunun sonucu ortaya çıkan mali başarısızlıklardır (Aktaş, 2005,425-434). Enron, Worldcom, Xerox, Global Crossing şirket skandallarının ortak özelliği söz konusu şirketlerin kurumsal yönetimin gereklerini yerine getirmedeki

yetersizlikleri olarak gösterilmektedir. Bu şirketlerin yönetim başarısızlıkları, sadece söz konusu şirketleri etkilemekle kalmamış aynı zamanda, bu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülke ekonomilerini de etkilemiştir (Çonkar, vd, 2011, 83-5). Rezaee (2004,134-148), çalışmasında bu skandallar sonucu sadece yatırımcıların uğramış olduğu zararın 500 milyon dolardan daha fazla olduğunu iddia etmiştir.

- **Artan Uluslararası Ekonomik Bağımlılık:** Küreselleşme nedeniyle günümüzde ülkelerin ekonomik olarak birbirine olan bağımlılık düzeyleri artmıştır. Günümüzde yatırımcılar hisse senedi yatırımı yaparken sadece kendi ülkelerinin ortaklıkları ile sınırlı kalmamakta, yerkürenin her köşesindeki yatırım araçları ile ilgilenmektedirler. Bu durumun gelişen piyasalara etkisi ise, verimliliğin, yatırımların, gelirin ve ihracatın artması ile finans piyasalarının derinleşmesi, gelişen piyasalara uluslararası sermaye akışının hızlanması olmaktadır. Diğer taraftan artan uluslararası ekonomik bağımlılık gelişmekte olan piyasaların uluslararası fon kaynakları ve portföy yatırımları ile piyasalardaki dalgalanmalara karşı hassaslaşmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla şirketler, uzun vadeli ve yatırımının karşılığını almak konusunda sabırlı olan sermayeyi kendilerine çekebilmek için güvenilir ve genel kabul görmüş kurumsal yönetim düzenlemeleri yapmak durumundadırlar (Şehirli, 1999,14).
- **Özelleştirme:** 1980'li yıllardan itibaren tüm dünyada yaygınlaşan özelleştirme uygulamaları, kurumsal yönetimin önem kazanmasında dolaylı olarak etkili olmuştur. Kamu mülkiyetinde olan kamu teşebbüslerinin özel mülkiyete geçmesinin ardından finans piyasalarında sermaye tedarikine ve şirket evliliklerine yönelmeleri, kurumsal yönetim ilkelerinin önem kazanmasına neden olmuştur (Aktan,2006,1-5).

## 1.2.Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri

Kurumsal yönetim uygulamaları her ülkenin içinde bulunduğu çeşitli faktörler ( hukuk sistemi, kurum kültürü, vd.) çerçevesinde belirlendiği için her ülke için geçerli standart bir kurumsal yönetim modelinden söz etmek pek mümkün değildir. Bununla birlikte genel kabul gören tüm kurumsal yönetim yaklaşımlarında eşitlik, şeffaflık, hesapverebilirlik ve sorumluluk kavramlarının ortak ilkeler olarak karşımıza çıktığı görülmektedir. Kurumsal yönetimin bu dört temel ilkesi, performans ölçümü ve geliştirilmesi esasına dayalı olarak birbirleriyle ilişkilendirilmekte ve böylece, hem şirketlerin hissedarları için değer yaratmakta hem de toplumsal değerlerle de uyumlu çalışması beklenmektedir (Pamukçu, 2011,135).

*Eşitlik ilkesi*, şirket yönetiminin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranmasını ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle bu ilkeye göre; kurumsal yönetim çerçevesi, azınlık hissedarlar ve yabancı ortaklar da dahil olmak üzere tüm hissedarların haklarını korumalı ve bu hakların kullanımını kolaylaştırmalıdır. Kurumsal yönetim ile hissedarlara eşit muamele yapılması güvence altına alınmalıdır. Bütün hissedarlar haklarının ihlali halinde yeterli telafi ya da tazminat elde etme imkanına sahip olmalıdır (Pamukçu,2011,135).

Kurumsal yönetimin bir diğer ilkesi *şeffaflıktır*. Şeffaflık ilkesi, şirketle ilgili olarak ticari sırlar dışında kalan tüm finansal ve finansal olmayan bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmasını ifade eder. Kurumsal yönetim uygulamaları, kurumun finansal durumunu, performansını, sahiplik yapısını ve yönetimini kapsayacak şekilde kurumla ilgili tüm önemli olayların zamanında ve doğru olarak açıklanmasını sağlamalıdır (Arsoy,2008,20).

*Hesapverebilirlik ilkesi*, genel anlamda, karar verme ve uygulama yetkisi olanların aldıkları kararlarının doğruluğunu savunma ve sonuçların sorumluluğunu üstlenmeleri olarak tanımlanabilir. Hesap verme ilkesi, şeffaflık ve sorumluluk ilkeleriyle etkileşim içindedir ve başta işletme ortakları olmak üzere paydaşların, işletme yöneticilerinin aldıkları kararları ve yaptıkları uygulamaları sorgulamasına ve değerlendirmesine olanak sağlayarak kamunun aydınlatılmasına katkıda bulunur. Böylelikle hesapverme, yönetsel gücün ve yetkinin işletme yönetiminin çıkarları doğrultusunda değil, başta işletmenin ortakları olmak üzere genelde tüm paydaşların menfaatleri ve istekleri doğrultusunda kullanılma ortamını oluşturur (Kavut,2010,4).

*Sorumluluk ilkesi ise*, paydaşların haklarını yasalarda ve ikili antlaşmalarda belirtildiği şekilde tanınmasını, servet ve yeni iş alanları yaratmada şirketler ve paydaşlar arasında etkin işbirliğini ve mali açıdan güçlü işletmelerin ayakta kalmasını teşvik etmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Demir,2011,3).

Özetle Kurumsal yönetim anlayışı, şirket yönetiminde ve faaliyetlerinde kar elde etme ve karın pay sahiplerine dağıtma amacını taşıyan geleneksel yapıların yanında, pay sahipleri dahil tüm menfaat sahiplerinin haklarının korunmasını ve menfaat grupları arasındaki ilişkilerin eşitlik, sorumluluk, şeffaflık ve hesapverebilirlik ilkeleri çerçevesinde düzenlenmesini hedefleyen bir kavramdır (Şehirli,1999:8).

### 1.3.Kurumsal Yönetim Uygulamasının Yararları

Kurumsal yönetim anlayışı en basit ifadeyle şirketlerin yönetimini ve denetimini belirleyen bir sistemdir (Işık,2003,3). İyi kurumsal yönetim uygulamalarının şirketlere olduğu kadar şirket ile ilgili diğer taraflar açısından da önemli yararları bulunmaktadır.

Konuya şirketler açısından bakıldığında kurumsal yönetim kalitesinin yüksek olması, düşük sermaye maliyeti, finansman imkânlarının ve likiditenin artması, krizlerin daha kolay atlatılması ve iyi yönetilen şirketlerin sermaye piyasalarının dışında kalmaması anlamına gelmektedir (Çonkar,2011,87).

Şirketlerde iyi kurumsal yönetim uygulamaları yatırımcılara önemli yararlar sunmaktadır. İyi kurumsal yönetim uygulamasının temel ögesi olan şeffaflık yatırımcıların, yatırım yapmayı düşündükleri şirketlerin faaliyetlerine ilişkin zamanında, anlaşılır, nitelikli, güvenilir, bilgiye ulaşmasında katkıda bulunur. Şirketlerde şeffaflık ilkesinin ihlal edilmesinin ağır sonuçlarını son yıllarda yaşanan finansal krizler ve şirket skandallarında gözlemlenmiştir. Şirketlerde kurumsal yönetim anlayışının gelişmemesi ve şeffaflık ilkesinin iyi işlememesi, yatırımcıların zamanında, yeterli ve doğru bilgiye ulaşamamalarına ve dolandırılmalarına neden olmuştur (Şehirli, 1999,11).

Kurumsal yönetim ilkelerinin güçlü olması sermaye piyasalarının gelişimine de katkı sunmaktadır. Özellikle küçük ve orta ölçekli şirketler başta olmak üzere şirketlerin kaynaklara erişimini kolaylaştırmakta, araştırma ve teknolojik yenilik faaliyetleri arttırmakta ve firmanın örgütlenme biçimini değiştirmek suretiyle firmaların verimliliklerini artırmaktadır. Ayrıca Kurumsal yönetim ilkeleri firmaların kurulması ve faaliyet göstermesi aşamalarında oluşabilecek belirsizlikleri azaltarak risk primini düşürmekte ve böylelikle firmaların kaynak temin etmeleri kolaylaşmaktadır. Düşük maliyetle finansman kaynağı bulabilen şirketler daha hızlı büyümek suretiyle şirket paydaşlarının faydalarını azamileştirme imkânı sağlamaktadır (Erdönmez, 2003,43).

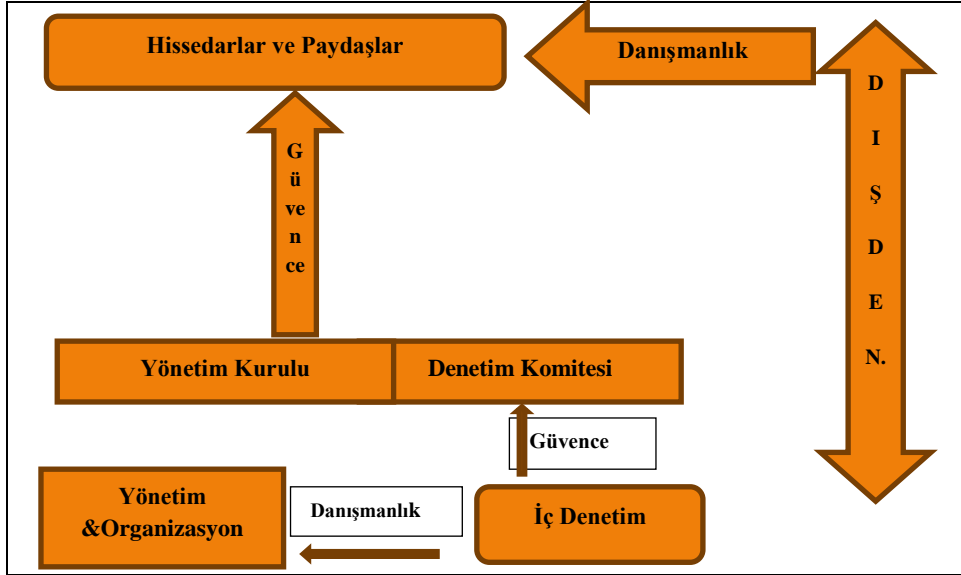
Konu ülke açısından değerlendirildiğinde iyi kurumsal yönetim uygulamalarının, ülke imajının iyileşmesi, sermayenin yurt dışına kaçışının önlenmesi, yabancı sermaye yatırımlarının artması, ekonominin ve sermaye piyasalarının rekabet gücünün artması, krizlerin daha az zararla atlatılması, kaynakların daha etkin bir şekilde dağılması, yüksek refahın sağlanması ve sürdürülmesi anlamına gelmektedir (SPK,2003,2).

Diğer taraftan kurumsal yönetime ilişkin aşırı kural ya da düzenleme getirmenin maliyetleri ya da zararları da olabilir. Bu yöndeki görüşler şu şekilde özetlenebilir (Aktaş, 2005, 427-429):

- Kurumsal yönetimi etkinleştirmek amacıyla yönetim kuruluna fazla sorumluluk yüklenmesi hem yönetim kurullarına kaliteli eleman bulunmasını olumsuz etkilemekte hem de üst yönetimin riskten kaçınma konusunda aşırılığa kaçmasına yol açabilmektedir.
- Aşırı düzenlemeler kurumsal yönetimin esnekliğini azaltabilmektedir.
- Kurumsal yönetim maliyetleri değişken maliyet olmaktan ziyade sabit maliyet özelliği taşıdığından küçük şirketler için daha fazla yük getirmektedir.

## 2.Kurumsal Yönetim Sisteminde Roller ve Sorumluluklar

Kurumsal yönetim sisteminde iç denetimin önemini net bir şekilde ortaya koyabilmek için bu sistem içerisinde rol oynayan unsurların incelenmesinde yarar vardır. Kurumsal yönetim anlayışında rol oynayan unsurlar Şekil-1’de gösterilmiştir



Şekil-1 Kurumsal yönetim anlayışında rol oynayan aktörler

**Kaynak:** Uzun, A.Kamil (2008) “Yönetim Kurullarında İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru” Kurumsal Yönetim ve İç Denetim Rehber Tanıtımı ve Semineri, 29.05.2008

Şekil-1’den gözlemlendiği gibi genel olarak kurumsal yönetim anlayışı; yönetim, yönetim kurulu, denetim komitesi, iç ve dış (bağımsız) denetçilerin rol ve sorumluluk aldıkları bir sistemdir. Bu anlamda kurumsal yönetimi, bu sistemi oluşturan unsurların bir etkileşimi olarak ifade etmek mümkündür. Bu sistem içerisinde yönetim fonksiyonu (yönetim), gözetim fonksiyonu ( yönetim kurulu ve denetim komitesi), denetim fonksiyonu (iç ve dış denetçiler) ve kullanıcı fonksiyonu ise (paydaşlar) tarafından gerçekleştirilmektedir (Küçük, 2009,50-55). Kurumsal yönetim anlayışında rol oynayan unsurlar kısaca aşağıda açıklanmaktadır.

**Yönetim:** Kurumsal yönetimin en önemli üyelerinden biri yönetimdir. Kurumsal yönetim sistemi içerisinde yönetim; şirket stratejilerinin oluşturulmasından, kaynakların etkin ve verimli bir biçimde kullanılmasından, şirket faaliyetlerinin yönetilmesinden ve koordine edilmesinden ve şirket varlıklarının korunmasından sorumludur. Bu sorumlulukları yerine getirmek için yönetim, şirket içerisinde güvenilir ve kaliteli finansal raporlama sağlayacak muhasebe sistemi ile etkin bir iç kontrol sistemi kurmalı ve sürdürmelidir (Reeze and Riley,2002,184). Ayrıca yönetim organizasyonel risklerin gözetilmesinde ve bu riskleri azaltacak kontrollerin hayata geçirilmesinden sorumludur. Yönetim, bu sorumluluklarını önemli bir kısmını iç denetim biriminden yararlanarak yerine getirir. Yönetim, risk yönetimi, şirket faaliyetlerinin geliştirilmesi ve bu faaliyetlerin verimliliğin değerlendirilmesi konularında iç denetçilerden danışmanlık ve güvence hizmeti sağlamasını istemektedir (Hermanson and Rittenberg,2003,32-33).



**Yönetim Kurulu:** Monks ve Minow (2001)'e göre yönetim kurulu, şirket için sermaye temin edenlerle (hissedarlar) bu sermayeyi şirketin değerini artırmak için kullananlar (yöneticiler) arasındaki bir köprüdür. Kurumsal yönetim sisteminde, şirketi menfaat sahiplerinin yararları doğrultusunda faaliyet göstermesinde nihai olarak sorumlu olan organ yönetim kuruludur. Yönetim kurulu, genel kurulda hissedarlar tarafından kendisine verilen yetki ile onları menfaatini gözetecek bir yönetim tesis eder ve yine bu kriter uyarınca yönetimin başarısını değerlendirir (Deloitte,2007,9). Kurumsal yönetim sistemi içerisinde yönetim kurulunun sorumlulukları şu şekilde özetlenebilir: (Hermanson and Rittenberg,2003,48)

- Şirketin temel stratejilerini gözden geçirmek ve onaylamak,
- Şirket CEO'sunu ve şirket faaliyetlerini izleme,
- Şirketin karşılaşılabileceği riskleri ve bu risklere karşı şirketin kontrol sistemlerini izleme,
- Şirketin hissedarları ve paydaşları arasındaki ilişkilerde adilğin sağlanmasına yönelik eylem ve faaliyetlerin izlenmesi.

**Denetim Komitesi:** Denetim komitesi, yönetim kurulu adına, iç ve dış denetim uygulama etkinliğini, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve iç kontrollerin işleyişi ve yeterliliğini gözetim işlevine sahip komitedir. Denetim komitesi, bu işlevi ile yönetim kurulu için güvence sağlamaktadır. Denetim komitesinin etkinliğini belirleyen temel etkenlerin başında denetim komitesinin yapısı gelmektedir. Denetim komitesi üyeleri bağımsız yönetim kurulu üyelerinden seçilir (Tusiad,2012,13). Denetim komitesi, kurumsal yönetim sistemi içerisinde kritik bir role sahiptir. Komite, şirket içerisinde kaliteli ve güvenilir finansal raporlama ve kontrol sistemlerinin sağlanmasının yanı sıra risklerin tespiti ve yönetilmesinde kritik bir öneme sahiptir (Hermanson and Rittenberg,2003,50). Bu çerçevede denetim komitenin kurumsal yönetim içerisindeki sorumlulukları genel olarak şu şekilde özetlenebilir.

- **Finansal Raporlama Sürecinin İzlenmesi:** Şirketin güvenilir finansal raporlama gerçekleştirme hedefine yardımcı olabilmek amacıyla finansal raporlama sürecinin izlenmesi denetim komitesinin temel sorumluluğudur. Denetim komitesinin bu alandaki sorumlulukları; finansal raporların ve açıklamaların incelenmesi, kurum kazancının kalitesinin ve hileli finansal raporlama riskinin değerlendirilmesidir (Hermanson and Rittenberg,2003,50).
- **Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemleri:** Şirketler faaliyetlerini sürdürürken çeşitli risklere maruz kalmaktadırlar. Tüm bu riskleri yönetmek denetim komitelerinin görevi olmasa da, özellikle finansal raporlama, mevzuata uyum, suiistimal ve bilgi sistemleri konularındaki önemli risklerin değerlendirilme sürecinin gözetimi denetim komitelerinin sorumlulukları arasına girmektedir. Diğer taraftan denetim komitesi şirketin iç kontrol yapısının yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmek zorundadır. İç kontroller, maruz kalına riskleri kabul edilebilir seviyelere indirebilmek amacı ile oluşturulduğundan etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, başarılı bir risk yönetim sürecinin ön koşullarından biridir (Tusiad,2012,15-16).
- **İç ve Dış Denetim Süreçlerinin İzlenmesi:** Denetim komitesinin iç ve dış denetime yönelik sorumlulukları da söz konusudur. İç denetim süreci bakımından

denetim komitesinin; iç denetim planının, prosedürlerinin, kapsamının ve iç denetim sonuçlarının gözden geçirilmesi gibi sorumlulukları vardır (Reeaze and Riley,2002,167). Bir başka ifadeyle iç denetim sürecine ait faaliyetlerin gözden geçirilmesi denetim komitesinin sorumlulukları arasındadır. Denetim komitesinin, bağımsız denetim yönelik sorumlulukları da iç denetime benzerdir. Bağımsız denetçilerin göreve getirilmesi ve görevden alınması, denetçilerin bağımsızlıklarının değerlendirilmesi, bağımsız denetim raporunun gözden geçirilmesi ile yönetimin iç kontrol ile ilgili değerlendirmelerine yönelik bağımsız denetçilerin hazırladıkları raporların değerlendirilmesi denetim komitesinin sorumlulukları arasındadır (Carcello and Neal,2000,455).

**İç Denetim:** İç denetim, kurumsal yönetim yapısı içerisinde; risk yönetimin uygulamaya koyma, değerlendirme, kavramlaştırma ve şirket içi denetim süreçlerini gözetilmesinde en temel aktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan iç denetim üst yönetime yönetim sürecinin etkinliği konusunda yardımcı olmaya çalışır. İç denetimin, kurumsal yönetim içerisinde oynadığı rol bir sonraki başlıkta ele alındığı için burada daha fazla ayrıntıya girilmemiştir.

**Bağımsız Denetim:** Bağımsız denetçiler, şirketin finansal raporlarının ve faaliyet sonuçlarının güvenilir, adil ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir görüş bildirir. Bağımsız denetçiler, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolleri değerlendirmek suretiyle şirketin finansal raporlarına kredibilite kazandırır. Bu noktada bağımsız denetçilerin kurumsal yönetim içerisindeki temel sorumluluğu üst yönetimin sorumluluğu altında hazırlanan finansal raporlara güvence sağlayarak yönetim ile kreditorler ve yatırımcılar arasındaki ilişkilerin sağlıklı bir şekilde işlemesine yardımcı olmaktır. Bu nedenle bağımsız denetçiler, finansal raporlara güvence vermek suretiyle şirket içerisindeki kurumsal yönetim uygulamalarına değer katmaktadırlar (Reeaze and Riley,2002).

Yukarıda belirtildiği gibi kurumsal yönetim sistemi içerisinde yer alan her bir aktörün kendine özgü rol ve sorumlulukları vardır. Her bir aktörün birbirleriyle uyum içerisinde çalışması kurumsal yönetim uygulamalarının etkinliğinin artırılması bakımından önemlidir. Kurumsal yönetim sistemi içerisinde yönetimin temel sorumluluklarından biri finansal raporların hazırlanmasıdır. Bağımsız denetçiler, finansal raporların denetlemekle birlikte iç kontrol sistemini değerlendirilmesinden de sorumludur. Diğer taraftan denetim komitesi, bağımsız denetim sürecinin izlenmesinden sorumlu olup yönetim kurulu ile bağımsız denetçiler arasında bir köprü görevi görür. Komitenin, ayrıca şirket içerisinde iç denetim ile ilgili tüm faaliyet planlarını onaylama yetkisi bulunmaktadır. İç denetçilerin bu yapı içerisinde önemli roller üstlenmesi beklenmektedir. İç denetçiler yönetim, bağımsız denetçi ve denetim komitesiyle birlikte çalışarak iç kontrollerin etkinliğinin sağlanması ve muhtemel zayıflıklarının ilgili tarafların dikkatine sunulması süreçlerinde aktif rol oynaması kurumsal yönetim uygulamalarının kalitesini artıracaktır (Küçük,2009,102-103).

### 2.1.Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İç Denetimden Beklentiler

Kurumsal yönetim sisteminde tartışılması gereken konulardan bir tanesi de denetimin kurumsal yönetim ile olan ilişkisidir (Ergüden,2012,58-59). Zira kurumsal yönetim

yapısı içinde yer alan aktörlerin rol ve sorumlulukları değerlendirildiğinde; iç denetim ve bağımsız denetimin yönetim kurulu, denetim komitesi, paydaşlar, menfaat sahipleri için güvence sağlama ve danışmanlık hizmetleri gibi kritik rolleri söz konusudur. (Uzun,2010,1).

İç denetim, günümüzde kurumsal yönetimin temel unsurlarından bir tanesidir. İlk dönemlerde şirketin geçmişe dönük işlemlerinin kontrolünden ibaret olan iç denetim fonksiyonu, son yıllarda yaşanan şirket skandallarından sonra finansal raporlama, iş süreçlerinin kontrolü, risklerin yönetilmesi gibi konularda şirkete katma değer yaratması beklenen bir unsur haline gelmiştir. Nitekim Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) yukarıda belirtilen konuları göz önünde bulundurarak iç denetimi yeniden tanımlama yoluna gitmiştir.

İç Denetçiler Enstitüsünün 1999 yılında yapmış olduğu tanıma göre iç denetim *“organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve onları geliştirmek için tasarlanmış bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık aktivitesidir. Risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi yoluyla içinde bulunduğu organizasyona hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olur”*(Uyar,2005,3).

Tanıma göre iç denetim, bir güvence sistemi olarak muhasebe kayıtlarının doğruluğundan ziyade organizasyonların eğilimlerini dikkate alan ve organizasyonlardaki işlemlerin etkinliğini ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyettir (Memiş,2008,75). İç denetçiler; risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli bir yaklaşım getirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (Gönülaçar,2008,75). Bu yeni tanımla iç denetim, tüm organizasyonun faaliyetlerinin değerlendirilmesinde ve organizasyonun yöneldiği amaçlara ulaşmasında yol gösterici bir yönetim aracı haline dönüştürülmüştür (Sağlar, Tuan,2009,345).

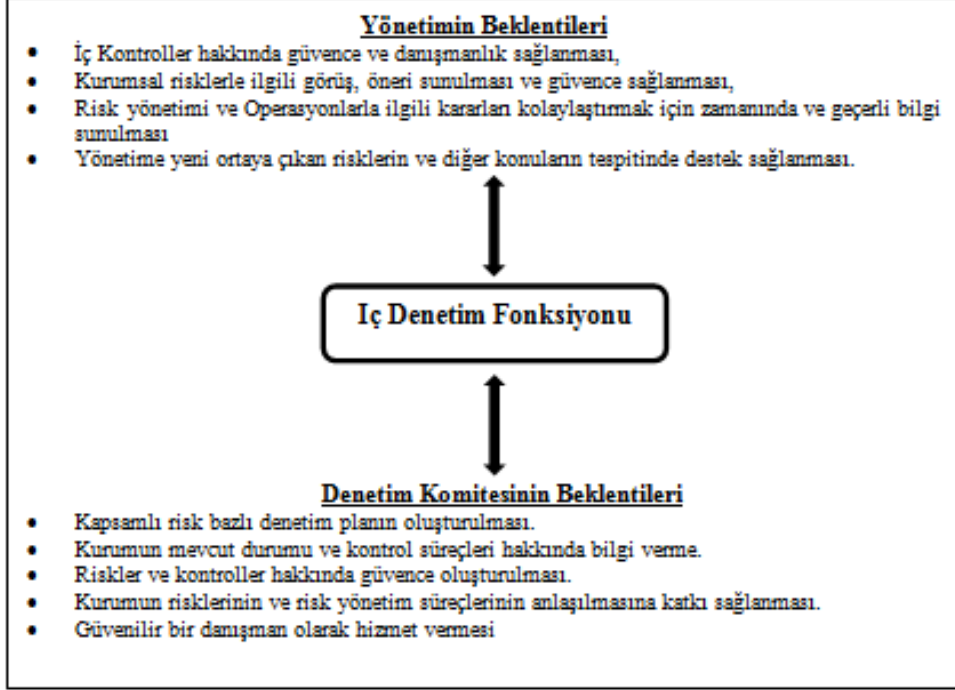
Kurumsal yönetim sistemi içerisinde iç denetimin (1) Risklerin yönetilmesi ve (2) Kontrollerle ilgili güvence sağlamak gibi iki temel kurumsal faaliyeti söz konusudur (Hermanson and Rittenberg,2003,34). Risk, organizasyonu ve organizasyon faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebilecek olayların gerçekleşme ihtimali olarak tanımlanabilir. Kurumlar faaliyetleri sırasında çeşitli risklerle karşı karşıya kalabilirler. Riskler kurumların faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebileceği için bu risklerin tanımlanması ve bu riskleri kabul edilebilir bir seviyede tutacak şekilde yönetilmesi gerekir. İç denetim; risklerin tespiti, risklerin organizasyona olan muhtemel etkilerinin değerlendirilmesi, bu risklere yönelik stratejilerin belirlenmesi ile mevcut risk ve kontrol stratejilerinin gözetilmesi konusunda yönetim ve denetim komitesine güvence hizmetleriyle katkı sağlayabilir. Ayrıca risklerin koordinasyonu, izlenmesi ve raporlanması konusunda merkez nokta olabileceği gibi riskleri azaltma konusundaki görüş ve önerileriyle yönetime danışmanlık hizmeti sunabilir (TİDE,2009,1-4).

Organizasyonlarda uygulanan kontroller ile ilgili güvence sağlama iç denetimin ikinci temel faaliyetidir. İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin amaçlarını

oluşturur. Bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve personeli tarafından etkilenen bir süreç olarak tanımlanan iç kontrol sistemi, bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır (Doyrangül,2002,22).

İç denetim, bağımsız ve objektif değerlendirmelerle işletmelerde kurulan iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği konusunda denetim komitesi ve yönetime güvence verir. Yönetim, kurumun amaçlarına ulaşması için kurum tarafından yapılan tüm işlemlerin bu amaca hizmet ettiğinden emin olmak ister. Bunu sağlamak için, söz konusu amaçlara ulaşılması önünde engel oluşturabilecek risklere karşı geliştirilen kontrollerin yeterli olduğunun ve etkin olarak çalıştığıın izlenmesi gerekir. Bu izlenimin devan eden bir süreç olarak o süreçte bulunan yöneticiler de dahil olmak üzere görevli tüm elemanlarca yapılması gerekir. Ancak bir de bu izlemenin, yönetimden bağımsız ve tarafsız olarak yapılması ve sonuçlarının yönetime raporlanması, yönetim için beklediği güvenceyi oluşturacaktır. İç denetim bu güvence fonksiyonunu yerine getirmektir (Kayacan ve Yazgan,2008,22). İç denetim sözü edilen güvence fonksiyonunu yerine getirirken işletme içerisinde birbirinden farklı çeşitli denetim türlerini yerine getirirler. Buna göre iç denetçiler; iç kontrol denetimleri, uygunluk denetimleri, hile denetimleri, faaliyet ve yönetim denetimleri, risk yönetimi ve kurumsallıkla ilgili denetimleri yerine getirirler (Sağlar, Tuan, 2009,348).

Özetle iç denetim, şirket içerisinde kurumsal yönetim süreçlerinin nesnel bir şekilde değerlendirmek suretiyle kurumsal yönetim ilkelerine uyumun gerçekleşmesine yardımcı olur. Ayrıca iç denetim kurum içerisinde etik ile ilgili politikaların gözetilmesi ve uygulanmasının sağlanması suretiyle de kurumsal yönetim uygulamalarına katkıda bulunur (Karagiorgos, vd., 2010,19). Kurumsal yönetim yapısı çerçevesinde iç denetimden beklentileri aşağıdaki Şekil-2'deki gibi özetlemek mümkündür.



#### Şekil-2 Kurumsal Yönetim İçerisinde İç Denetimden Beklentiler

**Kaynak:** Şen, Çoşkun (2009) "Kurum Bünyesinde Katma Değerli İç denetim Fonksiyonu Yaratmak" XIII.Türkiye İç Denetim Kongresi, 06.11.2009,İstanbul, s.10

Şekil-2'den gözlemleneceği gibi iç denetim, temel olarak kurumların risk ve kontrol süreçlerini değerlendirmek suretiyle kurumsal yönetimin etkin olarak gerçekleşmesine katkıda bulunur. İç denetim, ayrıca, operasyonel faaliyetler ile birlikte yönetsel faaliyetleri de risk odaklı denetleyerek, yönetim kuruluna şirketin amaçları doğrultusunda yönetildiğine dair bir güvence sunar. Bu şekilde iç denetim, üst yönetimin kurumsal yönetimin temel ilkelerinde hesapverebilirlik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde hareket etmesine katkı sağlar (Yenigün,2008,80-85).

Ancak iç denetimin kurumsal yönetime yukarıda belirtilen katkılarının gerçekleşebilmesi için kurumlarda yapılan iç denetim faaliyetlerin kontrol edilmesi ve kalitesinin güvence altına alınması önemli bir gerekliliktir. Bu nedenle IIA tarafından iç denetim faaliyetinin kalite güvencesi iç denetim standartlarına eklenerek sürekli ve kalıcı bir gereklilik haline getirilmiştir (Aslan ve Özçelik,2009,117).

#### 2.2.İç Denetimde Kalite Değerlemesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

Kalite Değerlemesi, IIA tarafından yayınlanan iç denetim standartları içerisinde son yıllarda en çok vurgu yapılan konulardan bir tanesidir. İç denetim faaliyetlerinin, kurum faaliyetlerine yönelik verdiği güvence ve danışmanlık hizmetlerinin bir değeri

olabilmesi için iç denetim biriminin bizzat kendisinin iç denetim mesleki standartlarına uygun çalışması ile mümkündür (Kayacan ve Yazgan,2008,22).

Bu nedenle IIA, iç denetim mesleki uygulama standartları içerisinde 1300 No'lu "Kalite Güvence ve Geliştirme Programı" standardını tanımlamıştır. İlgili standart ile; iç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvencesi ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir (Uzun,2010,2-3).

Kalite güvence ve geliştirme programı; kurumlardaki iç denetim faaliyetinin iç denetimin tanımına ve standartlarına uygun olarak değerlendirilmesini ve iç denetçilerin etik kurallarını uygulayıp uygulamadığının değerlendirilmesini mümkün kılmak amacıyla tasarlanmıştır (TİDE,2011,5). Dolayısıyla kalite güvence ve geliştirme programı, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini güvence altına almayı hedefleyen bir program olarak nitelendirilebilir. Program ile iç denetim faaliyetlerinin kurumlarda yaratmış olduğu katma değer görülmeye ve yaratılan katma değer artırılması hedeflenir.

Diğer taraftan kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde iç denetim faaliyetleri sonucunda kurumlara sunulan danışmanlık ve güvence hizmetlerinin iç ve dış değerlendirmelere tabi tutulması gerekir. Bu bakımdan kalite güvence ve geliştirme programı hem iç denetim faaliyetlerini yerine getirenlerce *iç değerlendirmeleri* hem de kurum dışından, bağımsız uzman bir ekip tarafından gerçekleştirilen *dış değerlendirmeleri* içerir.

*İç Değerlendirme*; "iç gözden geçirme", "öz değerlendirme" olarak da adlandırılır. İç denetim faaliyetinin rutin uygulama ve politikalarının performansı devamlı gözden geçirilir. Devamlı izleme, iç denetim faaliyetinin günlük gözetimi, gözden geçirilmesi ve ölçülmesinin ayrılmaz bir parçasıdır. Amaca özel, rutin dışı faaliyetlerin değerlendirilmesi de dönemsel iç değerlendirmeler ile gerçekleştirilir (Aslan ve Özçelik, 2009,117; TİDE,2011,6).

*Dış Değerlendirme*; Kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde en önemli unsurlardan bir tanesidir. Kalite güvence değerlemesi olarak dış değerlendirme, kurum içinde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin; uluslararası iç denetim mesleki standartlara uygunluğunu denetlemek, bu konuda görüş beyan etmek ve geliştirmek amacıyla yönelik tavsiyelerde bulunmak amacı ile kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya bir gözden geçirme ekibi tarafından beş yılda bir kere yapılmasıdır (Aslan ve Özçelik,2009,117). Dış değerlendirme sürecinde, bağımsız değerlendirici kurumda yapılan iç denetim faaliyetlerinin iç denetim mesleki standartlarına ve etik kurullara uygun olarak gerçekleştiği görüşüne ulaşması durumunda "Standartlara Uygun" ibaresini Kalite Güvence ve Geliştirme Programı raporunda kullanır. Bu ibarenin kullanılması durumunda kalite güvence değerlemesi olumlu rapor alınır.

Yukarıda genel hatlarıyla özetlenmeye çalışılan Kalite Güvence ve Geliştirme Programının temel amacı iç denetim faaliyetlerinde sürdürülebilir bir kaliteyi teminat altına almak olduğu söylenebilir. Bu amaç çerçevesinde Kalite Güvence Geliştirme

Programı'mı iç denetim faaliyetlerini sistematik bir şekilde iç ve dış değerlendirmelere tabi tutarak iç denetim faaliyetlerinin sunmuş olduğu danışmanlık ve güvence hizmetlerinin kalitesini artırabilir. Ayrıca düzenli bir şekilde yapılan bu değerlendirmeler, organizasyonel amaçların gerçekleştirilmesi, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sürecinin etkinliğini sağlama konusunda önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Kalite Güvence ve Geliştirme Programı uygulamasının şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarına sağladığı düşünülen katkılar Türkiye'de 2011 ve 2012 yıllarında Kalite güvence geliştirme programından geçmiş şirket<sup>1</sup> yöneticilerinin görüşleri<sup>2</sup> çerçevesinde aşağıda değerlendirilmiştir.

Öncelikle kurumlarda yapılan iç denetim faaliyetlerinin uluslararası iç denetim uygulama standartlarına uygun bir biçimde gerçekleştiğini ifade edebilmek için kalite güvence dış değerlendirme sonucunun desteklemesi gerekir. İç denetimin biriminin, iç değerlendirme sürecine ek olarak bağımsız ve uzman bir kuruluş tarafından dış değerlendirme sürecinden geçmesi, üst yönetim, yönetim kurulu, denetim komitesi gibi iç denetim paydaşlarına iç denetim faaliyetleri hakkında güvence sağlayarak kurumsal yönetimin güçlenmesinde önemli bir görev üstlenir.

Kalite Güvence Programı kapsamında uygulanan dış değerlendirme sürecinde; iç denetim biriminin etkinliği ve verimliliği, kuruluş faaliyetleri ve süreçleri, yönetim ve organizasyon yapısı, çalışanların profesyonel yetkinlikleri, teknolojik alt yapı ve bilgi teknolojilerinin kullanımı, denetim metodolojisinin etkinliği ve raporlama gibi konular detaylı bir şekilde incelemeye tabi tutulur. Kalite güvence değerlendirmesi kapsamında yapılan bu incelemeler; iç denetim biriminin mevcut durumunu objektif bir şekilde ortaya koymak açısından önemlidir. İnceleme sonucunda iç denetim biriminin zayıf yönlerinin tespit edilmesi ve bu alanlara yönelik iyileştirici planların hazırlanması iç denetim biriminin faaliyetleri üzerinde olumlu bir etki yaratabilir. Ayrıca kalite güvence değerlendirme süreci içerisinde bağımsız kuruluş tarafından, iç denetim paydaşlarıyla görüşmeler yapılması kurum içi iletişimin artmasına yol açacağı gibi bu paydaşların iç denetimden beklentilerinin farklı bir gözle görülmesini sağlayabilir.

Diğer taraftan kalite güvence değerlemesinden beklenen yararının sağlanabilmesi için üst yönetimin programa bakış açısı ve dış değerlendirici kuruluşun mesleki yetkinliği çok önemli kriterlerdir. Üst yönetim, dış değerlendirme süreciyle birlikte dış değerlendirici kuruluşla stratejik ortak olduğunun farkına varmalıdır. Süreç içerisinde üst yönetim dış değerlendirici kuruluşun iç denetim ile ilgili ihtiyaç duyduğu her türlü yönetmelik, prosedür, standart ve belge diğer dokümanları zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesini sağlamalı ve sürecin her aşamasını desteklemelidir. Ayrıca yönetim dış değerlendirme sürecini yapılması gereken bir prosedür olarak değil, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini ve kalitesini artıran dolayısıyla kuruma katma değer

<sup>1</sup> 2011-2012 yıllarında Kalite Güvence Değerlemesinden Geçmiş Şirketler; Anadolu Endüstri Holding, Sabancı Holding, Türk Telekom A.Ş., İş Bankası A.Ş., Yapı Kredi Bankası AŞ, Kuvveyt Türk Katılım Bankası A.Ş., Aras Holding, Albaraka Türk A.Ş.

<sup>2</sup> Görüşlerin Detayları için bkz., Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) (2013)"Kalite Güvence Geliştirme Programı (QAR) Kurumlara Nasıl Değer Katıyor" İç Denetim Dergisi, Sayı:34, s.6-15



sağlayan bir unsur olarak görmelidir. Kalite güvence değerlemesi konusundaki diğer bir konu ise dış değerlendirme kuruluşunun profesyonel yeterliliğidir. Kalite güvence değerlemesinin başarısı ve kuruma olan katkısı dış değerlendirme kuruluşunun mesleki yeterliliğine bağlıdır. Bu bakımdan yönetim, dış değerlendirme süreci için mesleki yeterliliğe sahip, tecrübeli, bağımsız bir kuruluşu görevlendirmelidir.

Özetle kalite güvence ve geliştirme programı şirketlerin iç denetim ile ilgili tüm faaliyetlerini değerlendiren bir uygulamadır. Bu değerlendirme sonucunda şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarına sağlaması düşünülen katkılar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Kalite Güvence ve Geliştirme Programı çerçevesinde şirket içerisinde gerçekleştirilen iç denetim sürecinin bağımsız ve uzman bir kuruluş aracılığıyla değerlendirilmesi iç denetim biriminin mevcut durumunun ortaya koyulması, iyileştirilmesi gerekli alanlara yönelik planların hazırlanması bakımından üst yönetime ve ilgili kurallara önemli bilgiler sunabilir. Üst yönetimin, değerlendirme sonucunda elde edilen bilgileri iş süreçlerine uygulaması şirketin yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini artırabilir.
- Dış değerlendirme süreci sonucunda iyileştirilmesi gerekli alanların bulunması ve bu alanlara yönelik alternatif planların oluşturulması şirket faaliyetleri üzerinde katma değer artmasına yol açabileceği gibi süreçlerin iyileştirilmesine bağlı olarak maliyetlerin de azalmasına neden olabilir.
- İç denetim biriminin kalite güvence geliştirme programı kapsamında dış değerlendirme sürecinden geçmesi şirket paydaşlarına şirket faaliyetleri hakkında güvence verilmesi bakımından önemli olabilir. Şirket faaliyetlerinde hesapverebilirliğin ve şeffaflığın yoğun bir şekilde talep edildiği günümüz iş dünyasında, iç denetim biriminin bu süreçten geçmesi kurum imajının güçlenmesine neden olabilir. Özellikle sermaye piyasalarında işlem gören şirketler yıllık faaliyet raporlarında iç denetim biriminin bu süreçten geçmiş olduğunu belirtmek suretiyle şirket dış paydaşlarına şirketin iş yapılış şekliyle ilgili güvence sağlayabilir.
- Kalite Güvence ve Geliştirme Programı çerçevesinde yapılan dış değerlendirmeler sırasında konuyla ilgili iç denetim birimiyle karşılıklı bilgi paylaşımı yapılması iç denetim ekibinin uluslararası iç denetim standartlara uyum konusunda farkındalığını ve tecrübesini artırabilir.
- Kalite Güvence ve Geliştirme Programı kapsamında uygulanan dış değerlendirme sürecinde iç denetim faaliyetlerinin incelenmesi aynı zamanda iç denetim faaliyetlerini icra eden iç denetim ekibinin mesleki yetkinliğinin görülmesi açısından önem arz edebilir. Süreç sırasında değerlendirici kuruluşun, iç denetim birimiyle birlikte çalışılması iç denetim ekibinin bilgi ve tecrübesinin artmasına yol açabilir.
- Dış değerlendirme süreci, iç denetim biriminin mesleki gelişim açısından önem arz ettiği gibi mesleki yeniliklerin takip edilmesi açısından da iç denetim birimine katkı sağlayabilir.



### 3.Sonuç ve Genel Değerlendirme

Kurumsal yönetim, günümüzde iyi şirket yönetimi için geliştirilmiş bir yönetim anlayışıdır. Kurumsal yönetimin anlayışının etkin bir şekilde çalışması bu anlayış içerisinde yer alan her bir aktörün (yönetim, yönetim kurulu, denetim komitesi, iç ve dış denetim) rol ve sorumluluklarını tam olarak yerine getirmesine bağlıdır. Bu nedenle kurumsal yönetim bu yapıyı oluşturan unsurların etkileşimi olarak tanımlanabilir. Günümüzde iç denetim etkin bir kurumsal yönetimin temel unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. İç denetim, kurumların risk, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirip, bu süreçlerin etkinliği ve verimliliğine yönelik yönetim, yönetim kurulu ve denetim komitesine güvence ve danışmanlık hizmetleri sunar. İç denetimin kurumsal yönetim yapısı içerisinde rolü düşünüldüğünde sunmuş olduğu danışma ve güvence faaliyetlerinin kalitesi güvence altına alınması gerekmektedir. Nitekim Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü iç denetim faaliyetlerinin kalitesini güvence altına alabilmek amacıyla İç Denetim Mesleki Uygulama standartları içerisinde “Kalite Güvence Geliştirme Programı”nı tanımlamıştır.

Kalite Güvence ve Geliştirme Programı ve bu program kapsamında uygulanan dış değerlendirme süreci ile kurumlardaki iç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği değerlendirilir. Bu süreç içerisinde iç denetim birimi; faaliyetleri ve iş yapış süreçleri, insan kaynakları, denetim metodolojisi, teknolojik altyapı bakımından kapsamlı ve objektif bir değerlendirmeye tabi tutulur. İç denetim biriminin, bağımsız ve uzman bir ekip tarafından dış değerlendirme sürecinden geçmesi iç denetim biriminin güçlü ve zayıf yanlarının belirlenmesi ve iyi uygulama örnekleri ile karşılaştırılması bakımından önem arz etmektedir. Ayrıca dış değerlendirme sürecinde, yönetim kurulu, denetim komitesi, iç denetimi birimi üyeleriyle yapılan görüşmeler iç denetimle ilgili bilgi ve tecrübenin artmasına neden olabilir. Nitekim Türkiye’de Kalite Güvence ve Geliştirme Programı ve bu program kapsamında uygulanan dış değerlendirme sürecinden geçmiş şirketler bu uygulamadan önemli faydalar görmüştür. Programın şirket yönetimine katkıları arasında; iç denetim biriminin mevcut durumunun ortaya koyulması, şirket dışı paydaşlara şirket faaliyetleri ile ilgili güvence verilmesi, iç denetim biriminin mesleki yeterliliğinin ve farkındalığının artması olarak sayılabilir.

Sonuç olarak, kalite güvence ve geliştirme programı ve bu program çerçevesinde uygulanan dış değerlendirme süreci iç denetim biriminin güçlü ve zayıf yönleri arasında bir denge kurulmasında dolayısıyla da kurumsal yönetimin güçlendirilmesinde aktif bir rol oynadığı söylenebilir. Bu nedenle iç denetim biriminin işletme faaliyetleri üzerindeki güvence ve danışmanlık hizmetlerin verimliliğinin artırılması için şirketlerde Kalite Güvence ve Geliştirme Programının ve bu program kapsamında her beş yıl da bir dış değerlendirme sürecinin gerçekleştirilmesinin önemli bir kurumsal ihtiyaç olduğu söylenebilir.

## KAYNAKÇA

- AGUILERA**, Ruth V. (2005), “Corporate Governance and Director Accountability: An Intuitional Comparative Perspective”, British Journal of Management, Vol. 16,.
- AĞLARGÖZ**, Ozan, **BESLER**, Senem, **ÖZALP**, İnan, **ŞAKAR**, Nuhan, **PAŞAOĞLU**, Didem, **TONUS**, Zümrüt (2013),”Yönetim Organizasyon II”,T.C.Anadolu Üniversitesi Yayını No:2945
- AKTAN**, Ç. Can (2006) “Kurumsal Şirket Yönetimi”, <http://www.sobiadacademy.net>, Erişim 16.09.2013
- ARSOY**, P., Aylin (2008) “Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları” Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi (C.X., S II)
- ASLAN**, Sinan ve **ÖZÇELİK**, Hayrettin (2009) “İç Denetim ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi” Zongudak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt.5, Sayı.10
- CARCELLO**, J.V., ve T.L. NEAL, “Audit Committee Composition and Auditor Reporting,” The Accounting Review 75 (October): 2000, pp. 453-467
- ÇALIŞKAN**, N. Esra ve **İÇKE**, T. Başak (2009) “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Türk Bankacılık Sektöründeki Durumu”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, Sayı.2,Cilt.2
- ÇONKAR**, Kemalettin, **ELİTAŞ**, Cemal ve **ATAR**, Gökhan (2011) “İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’ndeki (XKURY) Firmaların Finansal Performanslarının Topsis Yöntemi İle Ölçümü ve Kurumsal Yönetim Notu İle Analizi”İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, Sayı. 1, Cilt:61
- DAĞLI**, Hüseyin, **AYAYDIN**, Hasan ve **EYÜBOĞLU** Hasan (2010) “ Kurumsal Yönetim Endeksi Performans Değerlendirmesi: Türkiye Örneği” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:48, Ekim 2010
- DELOİTTE** (2007) “Nedir Bu Kurumsal Yönetim” Kurumsal Yönetim Serisi” [http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Documents/turkey\(tr\)\\_cgs\\_nedirbuky\\_261206.pdf](http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Documents/turkey(tr)_cgs_nedirbuky_261206.pdf) Erişim:12.10.2013
- DEMİR**, Zekeriya (2011) “Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma Açısından İç Denetimin Önemi” Bir Örnek Uygulama, [http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national\\_presantations/UL13.pdf](http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presantations/UL13.pdf) Erişim,02.09.2013
- DOYRANGÖL**, C.Nuran. (2002) İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri Ve Önemi, Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 12, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül,
- ERDÖNMEZ**, A.Pelin (2003) “Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma” Bankacılar Dergisi, Sayı 47, ss38-55

- ERGÜDEN**, Engin (2012) “Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İşletmelerde İç Denetimin Rolü ve Yeni Türk Kanunu’nda İç Denetim” Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD), Sonbahar-2012
- GÖNÜLAÇAR**, Şener (2008) “İç Denetimin Bürokratik Serencamı” Mali Hukuk Dergisi, Sayı:135, Mayıs-Haziran-2008
- HERMANSON**, R.Dana ve **RİTTENBERG**, E. Larry (2003) “Internal Audit and Organizational Governance” The Institute of Internal Auditors Research Foundation
- İŞİK**, Yusuf (2003) “Kurumsal Şirket Yönetimi alanında Kavramsal Çerçeve ve Eğilimler, Dünyadaki Gelişmeler” Kurumsal Şirket Yönetimi Konferansı, TCMB, 14-18 Nisan, Ankara
- KAEN**, R. Fred, (2003). A Blueprint For Corporate Governance: Strategy, Accountability, and The Preservation of Shareholder Value, American Management Association, New York.
- KARAGİROS**, Theofanis, **DROGALAS**, George, **GOTZAMANİS** Evangelos, **TAMPAKOUDİS**, Ioannis (2010) “Internal Auditing as an Effective Tool For Corporate Governance” Journal of Business Management, Vol.2, No,1, January-June 2010
- KAVUT**, Lerzan (2010) “Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevresel Raporlama: İMKB 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi” İstanbul İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi, Sayı:66
- KAYACAN**, Murad ve **YAZGAN**, Erhan (2008) “Gelişmekte Olan Ülkelere Yönelik Uluslararası Sermaye Hareketlerini Etkileyen Unsurlar: Kurumsal Yönetim ve İç Denetim” <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/Geli%C5%9Fmekte%20Olan%20%C3%9Ckelere%20Y%C3%B6nelik%20Uluslararası%C4%B1%20Sermaye%20Hareketlerini%20Etkileyen%20Unsurlar.pdf> Erişim 20.09.2013
- KÜÇÜK**, Ergün (2009) “Hileli Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim ve Dış Denetimin Rolü: Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi, S.B.E.
- MEMİŞ**, Ü. Mehmet (2008) “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar” Mali Çözüm Dergisi, Sayı:85 Ocak-Şubat 2008
- MONKS**, Robert ve **MİNOW**, Nell (2001) Corporate Governance: Second Edition Malden, MA: Blackwell Publishers,
- PAMUKÇU**, Fatma (2011) “Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan/2011, 133-148

- REZAAE**, Zabihollah (2004) “Restoring Puplic Trust in the Accounting profession by Developing Anti-Fraud Education, Programs,and Auditing”*Managerial Auditting Journal*, v.19 n.1, pp:134 -148
- REZAAE**, Zabihollah, RİLEY, Richard (2002) “Financial Statement Fraud, Prevention, and Detecion” John Willey &Sons, INC, Second Editon
- SAĞLAR**, Jale ve TUAN, Koray (2009) “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri” Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,Cilt:18, Sayı:1
- SPK** (2003) “Sermaye Piyasası Kurumsal Yönetim İlkeleri” Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları
- ŞEHİRLİ**, Kübra (1999) “Kurumsal Yönetim” Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, Yeterlilik Etüdü, Sayı:XIV-4/55-3, s14
- TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ (TİDE)** (2013)“Kalite Güvence Geliştirme Programı (QAR) Kurumlara Nasıl Değer Katıyor” İç Denetim Dergisi, Sayı:34
- TİDE** (2009) “İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol” [http://www.tide.org.tr/uploads/PP-KRY\\_de\\_Ic\\_Denetimin\\_Rolu.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/PP-KRY_de_Ic_Denetimin_Rolu.pdf) Erişim 11.09.2013
- TİDE** (2011) “Uluslararası İç Denetim Stnadartları” <http://www.tide.org.tr/uploads/NitelikStandarlari.pdf> Erişim 11.09.2013
- TÜSİAD** (2002) ”Kurumsal Yönetim En iyi Uygulama Kodu” Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi, Yayın No.”TÜSİAD-T2002-12/336
- TÜSİAD** (2012) “Uygulama Örnekleri ile Birlikte A-Z’ye Denetim Komiteleri” Yayın No:TÜSİAD-T/2012-06/527
- UYAR**, Süleyman (2005) “İç Denetim ile Denetim Komitesi arasındaki İlişki nasıl olmalıdır?” Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü (TİDE), İç Denetim Dergisi, sayı:12 , Yaz-2005
- UZUN**, A. Kamil (2010) “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Kalite Güvencesi” <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Kurumsal%20Y%C3%B6netim%20ve%20C4%B0%C3%A7%20Denetimin%20Kalite%20G%C3%BCvencesi.pdf> Erişim 10.10.2013
- ÜLGEN**, Hayri, Mirza, S. Kadri (2004)“İşletmelerde Stratejik Yönetim”Literatür Yayınevi, İstanbul
- YENİGÜN**, Türkan (2008) “Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim” Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE., İzmir.