



**BELEDİYE ŞİRKETLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA**

Doktora Tezi

Atila KILIÇARSLAN

Eskişehir 2025

**BELEDİYE ŞİRKETLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA**

Atila KILIÇARSLAN

DOKTORA TEZİ

İşletme Ana Bilim Dalı

Muhasebe Programı

Danışman: Prof. Dr.

Anadolu Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Şubat 2025

Eskişehir

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Atila KILIÇARSLAN'ın “Belediye Şirketlerinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama” başlıklı tezi 03.022025 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek “Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme Anabilim Dalında, Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

	Unvanı Adı Soyadı	İmza
Üye (Danışman)	: Prof. Dr. Adnan SEVİM	
Üye	: Prof. Dr. Kerim BANAR	
Üye	: Prof. Dr. Hasan İSLATİNCE	
Üye	: Prof. Dr. Emin ZEYTİNOĞLU	
Üye	: Dr. Öğretim Üyesi Haydar Lütfü EJDER	

Prof. Dr. Nafiz Öncü CAN
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

ÖZET

BELEDİYE ŞİRKETLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA

Atila KILIÇARSLAN

İşletme Ana Bilim Dalı

Muhasebe Programı

Anadolu Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Şubat 2025

Danışman: Prof. Dr. Adnan SEVİM

Bir şirketin sahip olduğu varlıklarının korunmasında olmazsa olmaz olan iç kontrol sisteminin varlığı, belediye varlıklarının arasında bulunan ve belediye tarafından tahsis edilen kaynakları kullanan belediye şirketleri açısından hayati bir önem taşımaktadır. Yapısı itibarıyla özel hukuk tüzel kişisi olan ancak kaynak kullanımında kamusal kaynaklara sahip olan belediye şirketlerinin sahip oldukları varlıkların ne derece etkin kullanıldığı iyi bir şekilde işleyen iç kontrol sistemine bağlıdır. Belediye şirketlerindeki iç kontrol sistemi üzerine literatürde ilk kez yapılan bu çalışmada öncelikle bu şirketlerin özellikleri ayrıntılı olarak ele alınmış ve daha sonra iç kontrol kavramı ve belediye şirketlerinde neden iç kontrole gerek duyulduğu değerlendirilmiştir. Daha sonra iç kontrol konusunda günümüzde en yaygın kullanıma sahip COSO İç kontrol Sistemi açıklanmış ve yine literatürdeki ilk çalışmalardan olmak üzere belediye şirketlerinin sürdürülebilirlik konusundaki durumu ve yapılması gerekenler kaleme alınmıştır. Son kısımda ise Tekirdağ Şarköy Belediyesine ait olan Şarkent Limited Şirketine ilişkin olarak iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve iş akış süreç analizleri projesi uygulaması yapılmıştır. Bir belediye şirketinin iç kontrol sistemi üzerine sistemselsel olarak yapılmış ilk çalışma olan bu tezin literatüre önemli katkılar sunacağı değerlendirilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Belediye şirketleri, İç kontrol sistemi, Sürdürülebilirlik, Belediye şirketlerinde iç kontrol sistemi.

ABSTRACT

EVALUATION OF INTERNAL CONTROL SYSTEM IN MUNICIPAL COMPANIES AND AN APPLICATION

Atila KILIÇARSLAN

Department of Business Administration

Department of Accounting

Anadolu University, Enstitü Graduate School of Social Sciences, February 2025

Supervisor: Prof. Dr. Adnan SEVİM

The existence of an internal control system, which is indispensable for the protection of a company's assets, is of vital importance for municipal companies that are among the municipal assets and use the resources allocated by the municipality. How effectively the assets of municipal companies, which are private law legal entities by nature but have public resources in their use of resources, are used depends on a well-functioning internal control system. In this study, which was conducted for the first time in the literature on the internal control system in municipal companies, the characteristics of these companies were first discussed in detail and then the concept of internal control and why internal control was needed in municipal companies were evaluated. Then, the COSO Internal Control System, which is the most widely used internal control system today, was explained and, again, as one of the first studies in the literature, the sustainability situation of municipal companies and what should be done were written down. In the last part, the internal control system development and workflow process analysis project was implemented for Şarkent Limited Company, which belongs to Tekirdağ Şarköy Municipality. It is expected that this thesis, which is the first systematic study on the internal control system of a municipal company, will make significant contributions to the literature.

Keywords: Municipal companies, Internal control system, Sustainability, Internal control system in municipal companies.

ÖNSÖZ

“Belediye Şirketlerinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama” isimli bu çalışmada bir belediye şirketinde iç kontrol sisteminin kurgulanmasında nasıl bir yol izlenmesi gerektiği ortaya koyulmaya amaçlanmıştır. Ülkemizde mevcut kamu kaynaklarının önemli denilebilecek bir kısmını kullanan belediye şirketlerinin sahip oldukları varlıklarının korunmasında işlevsel bir iç kontrol sisteminin varlığı önemlidir.

Doktora tezimin başından sonuna kadar desteğini aldığım kişilere teşekkür etmek isterim. Kaleme aldığım doktora tezimde danışmanım olan, yol göstericim olan, desteğini hiçbir zaman esirgemeyen ve bana akademik çalışmayı sevdiren çok değerli hocam Prof. Dr. Adnan SEVİM’e ne kadar teşekkür etsem az kalacaktır. Hem doktora tezimdeki hem de akademik anlamda gelişmemdeki tüm bu katkılarından dolayı kendisine teşekkürü bir borç bilirim.

Tez izleme süreçlerindeki katkıları, yönlendirmeleri ve uyarıları ile bana yol gösteren danışman hocam Prof. Dr. Adnan SEVİM ve izleme jürileri sürecinde sağlamış oldukları katkı ve destekleri için Prof. Dr. Kerim BANAR ve Prof. Dr. Hasan İSLATİNCE’ye teşekkürü borç bilirim. Tezimin savunmasında jüri üyesi olarak katkı sunan hocalarım Prof. Dr. Emin ZEYTİNOĞLU ve Dr. Öğretim Üyesi Haydar Lütfü EJDER hocalarıma katkıları için teşekkür ederim. Böyle bir jüriye karşı doktora tezimi savunduğum için ne kadar şanslı ve gururlu olduğumu da belirtmek ister ve bu jüriyi bir araya getiren danışman hocam Prof. Dr. Adnan SEVİM’e tekrardan teşekkür ederim.

Tezimin başından sonuna kadar desteğini esirgemeyen ve beni motive eden, bilgilerine başvurduğum, düşüncelerini aldığım tüm hocalarıma, iş arkadaşlarıma, meslektaşlarıma ve katkıda bulunanlara çok teşekkür ederim.

Bu yola girdiğim ilk günden bu yana desteğini hissettiren aileme çok teşekkür ederim. Son olarak, bu uzun süreçte bana her zaman destek olan, beni sürekli motive eden, yanımda olduğunu her daim hissettiren canım eşim ve yol arkadaşım Nur KILIÇARSLAN’a çok teşekkür ederim.

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilemeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı” ile tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Atila KILIÇARSLAN

ÜRETKEN YAPAY ZEKÂ KULLANIM BEYANI

Bu tezi hazırlarken (ChatGPT, Gemini, DALL-E vb.) üretken yapay zekâ programlarından destek aldığımı/almadığımı beyan ederim. Tezin hazırlığı aşamasında üretken yapay zekâ programlarından (örneğin çeviri, bilimsel makale vb.) desteği aldım. Üretken yapay zekâ programlarından aldığım bilgilerin doğruluğunu kontrol ettiğimi bildiririm. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.



Atila KILIÇARSLAN

İÇİNDEKİLER

Sayfa

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	I
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	v
ÜRETKEN YAPAY ZEKÂ KULLANIM BEYANI	VI
İÇİNDEKİLER.....	VII
TABLolar DİZİNİ	XII
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xv
1. BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN GENEL YAPISI	1
1.1. Genel Olarak Belediye Şirketleri	1
1.1.1. Belediye şirketlerinin tanımı	1
1.1.2. Belediye şirketlerinin tarihçesi	5
1.1.3. Belediye şirketlerinin faaliyet gösterebilecekleri alanlar	11
1.2. Belediye Şirketlerinin Kuruluşu ve Hukuki Mevzuatı	12
1.2.1. Belediye şirketlerinin kuruluş nedenleri	12
1.2.2. 5393 sayılı Belediye Kanunu	18
1.2.3. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu	18
1.2.4. 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun	19
1.2.5. Danıştay 8. Dairesi'nin 24.09.2008 tarihli ve 2008/4976 s. kararı	19
1.2.6. 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu	20
1.2.7. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu	21
1.2.8. 696 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname	21
1.3. Belediye Şirketlerinin Denetimi ve İç Kontrol Sistemine Duyulan Gereksinim...	21
1.3.1. Belediye şirketlerinin denetimi	21
1.3.1.1. Belediyenin kendi şirketi üzerindeki denetimi	22
1.3.1.1.1. Belediye denetim komisyonu denetimi	22
1.3.1.1.2. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Denetim	23
1.3.1.2. İç denetim	27
1.3.1.3. Sayıştay denetimi	34

1.3.1.4. Devlet denetleme kurulu denetimi.....	38
1.3.1.5. İçişleri Bakanlığı denetimi	38
1.3.1.6. Ticaret Bakanlığı denetimi	40
1.4. Belediyeler ile Belediyelerin Ortağı Oldukları Belediye Şirketleri Arasındaki İşlemler	41
1.4.1. İhale mevzuatı açısından	42
1.4.1.1. Devlet İhale Kanunu.....	42
1.4.1.2. Kamu İhale Kanunu.....	43
1.4.2. Hizmet alımları.....	43
1.4.2.1. Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımları.....	44
1.4.2.2. Personel çalıştırılmasına dayalı olmayan hizmet alımları	44
1.4.3. Belediyenin, kendi şirketlerine temsilci ataması.....	44
1.4.4. Taşınmaz tahsisi	45
1.4.5. Belediye kendi şirketine borç verilebilmesi	45
2. İÇ KONTROL KAVRAMI ve BELEDİYE ŞİRKETLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ	47
2.1. İç Kontrol Sistemi İle İlgili Temel Kavramlar	47
2.1.1. Denetim Kavramı	47
2.1.2. Kontrol Kavramı	50
2.1.3. İç Kontrol Sistemi	51
2.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi.....	55
2.3. İç Kontrolün Amaçları	57
2.3.1. Esas Amaç	58
2.3.2. Genel Amaçlar	59
2.3.3. Özel Amaçlar	59
2.4. İç Kontrol Sisteminde Görevler ve Sorumluluklar	60
2.4.1. Şirket Üst Yönetimi	61
2.4.2. Şirket Yönetim Kurulu.....	62
2.4.3. İç Denetçiler	63
2.4.4. Dış Denetçiler.....	63
2.4.5. Şirket Çalışanları.....	63
2.4.6. Kurum Dışındaki Taraflar (Paydaşlar).....	64
2.5. İç Kontrole İlişkin Düzenlemeler	64
2.5.1. Ulusal Düzenlemeler.....	64
2.5.1.1. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Düzenlemeleri.....	65

2.5.1.2. SPK Düzenlemeleri	65
2.5.1.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nda Yer Alan Değişiklikler	66
2.5.1.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler.....	67
2.5.2. Uluslararası Düzenlemeler	68
2.5.2.1. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC).....	69
2.5.2.2. Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)	69
2.5.2.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	69
2.5.2.4. Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSIA)	70
2.5.2.5. Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası (FCPA)	72
2.5.2.6. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)	72
2.5.2.7. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)	73
2.6. İç Kontrol Modelleri	74
2.6.1. COSO Modeli	74
2.6.2. CoCo Modeli.....	75
2.6.3. COBIT Modeli	76
2.6.4. Turnbull Raporu	78
2.7. İç Kontrol ve İç denetim	78
2.8. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim.....	79
2.9. Belediye Şirketlerinde İç Kontrol Sistemine Duyulan Gereksinim	81
3. COSO İÇ KONTROL SİSTEMİ ve BELEDİYE ŞİRKETLERİNDE İÇ KONTROL FAALİYETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	84
3.1. COSO İç Kontrol Sistemi ve Bileşenleri	84
3.1.1. COSO İç Kontrol Sistemi – Bütünleşik Çerçeve	86
3.1.2. COSO İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri	93
3.1.2.1. Kontrol Ortamı	96
3.1.2.2. Risk Değerlendirme.....	98
3.1.2.3. Kontrol Eylemleri.....	100
3.1.2.3.1. Kontrol Faaliyetlerinin Sınıflandırılması	102
3.1.2.4. Bilgi ve İletişim	104
3.1.2.5. İzleme	105
3.2. İç Kontrol Modeli Olarak COSO'nun Seçilme Nedenleri.....	107
4. BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN PERFORMANSININ DEĞERLENDİRİLMESİNDE YENİ BİR YAKLAŞIM: SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK	109
4.1. Sürdürülebilirlikle İlgili Temel Kavramlar	110
4.1.1. Sürdürülebilirlik Kavramı	110

4.1.2. Sürdürülebilir Kalkınma Kavramı.....	113
4.1.3 Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramı	115
4.1.3.1. Çevresel Sürdürülebilirlik	117
4.1.3.2. Sosyal Sürdürülebilirlik.....	119
4.1.3.3. Finansal Sürdürülebilirlik.....	120
4.2. Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları	122
4.2.1. Küresel Raporlama Girişimi (GRI).....	124
4.2.2. Uluslararası Bütünleşik Raporlama Konseyi (IIRC)	125
4.2.3. Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi.....	126
4.3. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Konusunda Faaliyet Gösteren İşletmeler	127
4.3.1. Borsa İstanbul (BİST)	128
4.3.2. Sürdürülebilirlik Komitesi	128
4.3.3. Sürdürülebilirlik Platformu	129
4.4. Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Sürdürülebilirlik Endeksleri.....	130
4.4.1. Sürdürülebilirlik Raporlaması.....	130
4.4.2. Sürdürülebilirlik Endeksleri	132
4.4.2.1. En Yaygın Kullanılan Sürdürülebilirlik İndeksleri	133
4.4.2.2. BİST Sürdürülebilirlik Endeksi.....	134
4.5. Belediye Şirketlerinde Sürdürülebilirlik.....	136
4.5.1. Belediye Şirketlerinde Çevresel Sürdürülebilirlik	137
4.5.2. Belediye Şirketlerinde Sosyal Sürdürülebilirlik	138
4.5.3. Belediye Şirketlerinde Finansal Sürdürülebilirlik.....	139
4.6. Sürdürülebilirlik ve İç Kontrol İlişkisi	141
5. ŞARKENT TURİZM SANAYİ VE TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ ÖRNEĞİ	
142	
5.1. Şirketin Tanıtımı.....	142
5.1.1. Şirket Hakkında Bilgi.....	142
5.1.2. Şirket Faaliyet Alanı	142
5.1.3. Şirket Mevzuatı	144
5.1.4. Şirketin Mali Yapısı ve Muhasebe Bilgi Sistemi.....	145
5.1.5. Bilişim Sistemi	145
5.1.6. Bağlı/İlgili/Diğer Kurum ve Kuruluşlarla İlişki.....	146
5.1.7. İnsan Kaynakları	146
5.2. ŞARKENT İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi, İş Akış Süreç Analizi ve Personel Görev Tanımları.....	148

5.2.1. Şarkent Sosyal Tesislerindeki Mevcut Durumun Analizi.....	148
5.2.1.1. Organizasyon Şeması	148
5.2.1.2. Sosyal Tesisler Mülkiyetindeki Hizmet Birimleri.....	151
5.2.1.3. Kullanılan Hizmet Araçları ve Mülkiyet Durumu.....	152
5.2.1.4. İnsan Kaynaklarına İlişkin Bilgiler	152
5.2.2. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasına Yönelik Hizmet Bilgileri	152
5.2.2.1. Görev Tanımlarının Belirlenmesi.....	152
5.2.2.2. İş Akış Şemalarının Düzenlenmesi	153
5.2.2.3. Fonksiyonel Görev Dağılımı Çizelgeleri	153
5.2.2.4. Organizasyon Yapısı Şeması.....	153
5.2.2.5. Uygulama Kapsamında İç Kontrol Sistemi Geliştirilirken İzlenecek Adımlar.....	154
5.2.3. Şarkent Otel İşletmesi Özellikleri, Departmanları ve İş Akış Şemaları.....	156
5.2.3.1. Otel İşletmelerinin Özellikleri.....	156
5.2.3.2. Otel İşletmelerinde Departmanlar	157
5.2.3.2.1. Büro: Büro Departmanının Organizasyon Yapısı	157
5.2.3.2.2. Kat Hizmetleri: Kat Hizmetlerinin Görev Alanları.....	157
5.2.3.2.3. Yiyecek İçecek ve Mutfak.....	158
5.2.3.3. İş Akış Şemalarının Oluşturulması.....	158
5.2.3.3.1. Kat ve Otel Hizmetleri İş Akış Şemaları.....	159
5.2.3.3.2. Yiyecek-İçecek ve Mutfak İş Akış Şemaları.....	171
5.2.4. Personel Görev Tanımları	189
5.2.4.1. Vardiya İşlemleri	194
5.2.4.1.1. Sabah Vardiyasında Yapılacak İşlemler.....	194
5.2.4.1.3. Akşam Vardiyasında Yapılacak İşlemler	194
5.2.4.1.4. Gece Vardiyasında Yapılacak İşlemler	195
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	196
KAYNAKÇA	200

TABLÖLER DİZİNİ

Sayfa

Tablo 1.1. BİT'lerin Kuruluş Nedenleri – BİT'lerin Faaliyet Alanları	5
Tablo 1.2. Karşılaştırmalı Olarak Geleneksel İç Denetim ve Risk Odaklı İç Denetim....	33
Tablo 2.1. İç Kontrol Sisteminin Temel Aktörleri, Yetki ve Sorumlulukları.....	61
Tablo 2.2. İç Kontrol Konusunda Düzenleme Yapılan Başlıca SPK Yönetmelikleri	66
Tablo 2.3. COSO ve CoCo Modellerinin Karşılaştırılması	76
Tablo 4.1. Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin Sınıflandırılması.....	114
Tablo 4.2. Kurumsal Sürdürülebilirliğin Çevresel Boyutları	118
Tablo 4.3. UNCSD tarafından geliştirilen sürdürülebilirlik için ekonomik göstergeler	121
Tablo 4.4. Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçeveleri.....	123
Tablo 4.5. US Global Compact'ın 10 İlkesi	127
Tablo 4.6. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Yararları.....	132
Tablo 4.7. Dünyada Sürdürülebilirlik Endeksleri	133
Tablo 4.8. Sürdürülebilirlik ile İlgili Endeksler.....	134
Tablo 5.1. Şirket bünyesinde kullanılan yazılım programları	146
Tablo 5.2. Sosyal Tesisler Hizmet Birimleri	151
Tablo 5.3. Kullanılan Hizmet Araçları	152
Tablo 5.4. Personelin İstihdam Şekline/Statüsüne Göre Dağılımı	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Tablo 5.5. Uygulamada Kontrol Faaliyetleri Belirlenirken ve Uygulanırken İzlenecek Adımlar	155
Tablo 5.6. Personellerin Birimleri ve Görevleri	189

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 1.1. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı	33
Şekil 1.2. İç Denetimin ve İç Denetçinin Mevcut Sorunları	34
Şekil 2.1. Denetim Fonksiyonu	49
Şekil 2.2. İç Kontrol Eksikliğinin Olası Sonuçları.....	57
Şekil 2.3. INTOSAI Örgütlenme Şeması	71
Şekil 2.4. İç Kontrol Standartları Şeması.....	72
Şekil 2.5. Basit COBIT Formatı.....	77
Şekil 3.1. 1992 COSO'dan 2013 COSO İç Kontrol Entegre – Çerçevesine Geçiş Nedenleri.....	87
Şekil 3.2. COSO Bazlı İç Kontrol Süreci.....	89
Şekil 3.3. COSO Küpü	94
Şekil 3.4. COSO Modeli	96
Şekil 3.5. Kontrol Ortamına Yönelik İlkeler.....	98
Şekil 4.1. Sürdürülebilirliğin Gelişimine Katkı Sağlayan Çalışmalar ve Gelişmeler	112
Şekil 4.2. Sürdürülebilir Kalkınma ve Kurumsal Sürdürülebilirlik	115
Şekil 4.3. Kurumsal Sürdürülebilirlik Boyutları ve Sürdürülebilir İşletme	116
Şekil 5.1. Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri	148
Şekil 5.2. Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri	149
Şekil 5.3. Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri	149
Şekil 5.4. Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri	150
Şekil 5.5. Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri	150
Şekil 5.6. Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri	151
Şekil 5.7. Otel Konaklama İşlemleri İş Akış Şeması	159
Şekil 5.8. Rezervasyon ve Müşteri Kabul İşlemleri İş Akış Şeması.....	160
Şekil 5.9. Otel Çıkış İşlemleri İş Akış Şeması	161
Şekil 5.10. Oda Temizliği İş Akış Şeması	162
Şekil 5.11. Havuz Yıllık Bakımı İş Akış Şeması	163
Şekil 5.12. Gelirlerin Kaydedilmesine İlişkin İş Akış Şeması.....	164
Şekil 5.13. Firmalardan Gelen Faturalara İlişkin İş Akış Şeması	165
Şekil 5.14. Mal Kabulüne İlişkin İş Akış Şeması	166
Şekil 5.15. Teknik Servis Desteğine İlişkin İş Akış Şeması	167
Şekil 5.16. Stok Sayımına İlişkin İş Akış Şeması	168
Şekil 5.17. Ay Sonu İşlemlerine İlişkin İş Akış Şeması	169
Şekil 5.18. Banka Kayıtlarına İlişkin İş Akış Şeması	170
Şekil 5.19. Menü Hazırlama İş Akış Şeması.....	172
Şekil 5.20. Masa Hazırlanması İş Akış Şeması.....	173
Şekil 5.21. Bulaşıkhanesi İş Akış Şeması.....	174
Şekil 5.22. Günlük Yemek Servisine İlişkin İş Akış Şeması.....	175
Şekil 5.23. Günlük Temin Edilen Malzemelere İlişkin İş Akış Şeması	176
Şekil 5.24. Firmalardan Gelen Faturalara İlişkin İş Akış Şeması	177
Şekil 5.25. Stok Sayım İşlemlerine İlişkin İş Akış Şeması.....	178
Şekil 5.26. Günlük Genel Temizliğe İlişkin İş Akış Şeması.....	179
Şekil 5.27. Yiyeceklerin Hazırlanmasına İlişkin İş Akış Şeması.....	180

Şekil 5.28. Haftalık Menü'nün Hazırlanmasına İlişkin İş Akış Şeması	181
Şekil 5.29. Tesislerden Gelen Gün Sonu Hesaplarına İlişkin İş Akış Şeması	182
Şekil 5.30. Mal Kabulüne İlişkin İş Akış Şeması	183
Şekil 5.31. Banka Kayıtlarına İlişkin İş Akış Şeması	184
Şekil 5.32. Birimlerden Gelen Gelirlere İlişkin İş Akış Şeması	185
Şekil 5.33. Teknik Servis Desteğine İlişkin İş Akış Şeması	186
Şekil 5.34. Gelir Hesaplarının Kaydedilmesine İlişkin İş Akış Şeması.....	187
Şekil 5.35. Ay Sonu İşlemlerine İlişkin İş Akış Şeması	188



SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AAA	: Amerikan Muhasebe Derneği (American Accounting Association)
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BİT	: Belediye İktisadi Teşekkülü
BİT	: Belediye İktisadi Teşekkülü
CEF	: Finans Mükemmeliyet Merkezi (Center of Excellence In Finance)
CERES	: Çevreye Duyarlı Ekonomiler Koalisyonu (Coalition for Environmentally Responsible Economies)
COBIT	: Bilgi ve İlgili Teknolojiler için Kontrol Hedefleri (Control Objectives for Information and Related Technology)
COSO	: Sponsor Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations)
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing)
Eski TTK	: Eski Türk Ticaret Kanunu
ERM	: Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) (Enterprise Risk Management)
FEI	: Uluslararası Finans Yöneticileri (Financial Executives International)
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GRI	: Küresel Raporlama Girişimi
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebe Federasyonu (International Federation of Accountants)
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)

IIRC	: Uluslararası Bütünleşik Raporlama Konseyi
ILO	: Uluslararası Çalışma Örgütü
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions)
IMA	: Ulusal Muhasebeciler Birliği
IPPF	: Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi (International Professional Practices Framework)
ISACF	: Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği
ISO	: Uluslararası Standardizasyon Örgütü (International Organization for Standardization)
ISSB	: Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu
ITGI	: Bilgi Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü
KPMG	: Klynveld Peat Marwick Goerdeler
KPSS	: Kamu Personeli Seçme Sınavı
KRY	: Kurumsal Risk Yönetimi
OECD	: İktisadi Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SASB	: Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu Platformu (Sustainability Accounting Standards Board)
SEC	: Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
STK	: Sivil Toplum Kuruluşları
ŞARKENT	: ŞARKENT Turizm Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
UNCSD	: Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı (United Nations Conference on Sustainable Development)
UNCTAD	: Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (United Nations Conference on Trade and Development)
UNEP FI	: Birleşmiş Milletler Çevre Programı Finans Girişimi (United Nations Environment Programme Finance Initiative)
UNGC	: Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (United Nations

	Global Compact)
UNPRI	: Birleşmiş Milletler Sorumlu Yatırım İlkeleri (United Nations Principles for Responsible Investment)
WBSCD	: Sürdürülebilir Kalkınma İçin Dünya İş Konseyi (World Business Council for Sustainable Development)
WCED	: Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (World Commission on Environment and Development)
WFE	: Dünya Borsalar Federasyonu (World Federation of Exchanges)
YDK	: Yüksek Denetim Kurumu
696 Sayılı	: 696 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması
KHK	Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

1. BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN GENEL YAPISI

1.1. Genel Olarak Belediye Şirketleri

Belediye şirketlerinin kamusal sermaye kullanması ve faaliyet konularının belediye sınırlarında yaşayan vatandaşların mahalli müşterek ihtiyaçları olması, bu şirketlerin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında faaliyet gösteren diğer şirketlerden ayrı olarak ele alınması gereğini beraberinde getirmektedir.

Bu çerçevede bu şirketlerinin tanımının yapılarak hem kamu hem vatandaş hem de diğer ilgililer açısından ne anlama geldiğinin ortaya konulması hem de bu şirketlerin tarihçesinin ele alınarak Ülkemiz belediyeçilik faaliyetlerindeki öneminin saptanması gerekmektedir.

Belediyeler tarafından kurulan/ortak olunan belediye şirketlerinin 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda yer alan görev alanlarında faaliyet göstermesi beklenmekle birlikte günümüzde bu alanların dışına çıkanların bulunduğu gözlemlenmektedir. Bu konunun irdelenerek ortaya konulmasının yanı sıra belediye şirketlerinin özel hukuk tüzel kişisi ve kamu hukuku tüzel kişisi olmasının mevzuat karşısındaki durumu da ifade edilmelidir.

Bu çerçevede bu bölümde öncelikle belediye şirketlerinin durumu (tanımı, tarihçesi, faaliyet alanları) ele alınacak, daha sonra ise kuruluşu ve hukuki mevzuatı açıklanacaktır. Bunu müteakip bu şirketlerin denetimi ve tezin konusu olan iç kontrol sistemine neden gereksinim duyulduğu değerlendirilecektir. Bölümün sonunda ise belediyeler ile belediye şirketleri arasındaki önem arz eden hususlar ortaya konulacaktır.

1.1.1. Belediye şirketlerinin tanımı

Belediye şirketleri mahalli müşterek ihtiyaçların karşılanması noktasında farklı bir yöntem olarak karşımıza çıkmakla birlikte bu şirketleri tanımlayabilmek ve anlayabilmek için öncelikle belediye kavramına odaklanmak gerekmektedir. Belediye kavramının iyi bir şekilde anlaşılması sonrasında belediyeler tarafından kurulan iktisadi teşekküllerin kuruluş amaçlarının kavranabilmesi daha da kolaylaşacaktır.

“Belediye, Arapça “beled” sözcüğünden türemiştir. Memleket, kasaba, şehir anlamına gelmektedir Yine Arapça “medine” sözcüğüyle bağlantılıdır. “Medine”; kent olarak düşünülen yörelerdeki hayat şekliyle bunların dışında yer alan hayat şeklini ekonomik

etkinlik ve yaşamının doğurduğu ilişkiler bakımından birbirinden ayırmak için kullanılmıştır.” (Toprak, 1988).

“Medine sözcüğünün karşıtı, bilindiği gibi konar-göçer ve kır yaşamını anlatan “karye”dir. Türkçede de “medeni” ve “bedevi” deyimleri, şehirlerde yaşam süren çağdaş ve kır bölgelerde yaşam süren konar-göçer anlamlarında gelişmiştir.” (Karaman, 1991).

“Belediye, köyden daha çok nüfusa, halkın değişik geçim kaynaklarına ve uğraşlara sahip olduğu, çeşitlilik gösteren ortak yerel ihtiyaçları yine halkın kendisi tarafından seçilmiş kişilerce belirlenen ve karşılanan bir yerleşim yeridir.” (Azaklı, 1999).

Türk Dil Kurumu’na göre küçük ölçekli yerleşim yerlerinde (ilçe-il-belde-kasaba-belde vb.) temel kamu hizmetlerini yerine getiren ve organları yerel halk tarafından seçilen tüzel kişiliği haiz yapılar olarak tanımlanmıştır (www.sozluk.gov.tr).

“Belediye, kurumsal bir yapısı ile bölgesel ya da ulusal kanunlar tarafından kendisini yönetme hakkı tanınan idari bölünüşdür. Belediye ifadesi aynı zamanda; bir şehir veya ilçenin temizlik, aydınlatma, su ve elektrik gibi ortak ihtiyaçlarını ve hizmetlerini gören örgüt anlamında da kullanılır” (<https://tr.wikipedia.org/>).

Ülkemizde belediyelerin temel mevzuatı olarak yürürlükte bulunan 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 3’üncü maddeye ait birinci fıkranın (a) bendinde ise belediyeler; yerleşim yerinde (belde) ikamet edenlerin ortak olan ve orada yaşamalarından kaynaklanan gereksinimlerini gidermek için faaliyette bulunan ve bölgede yaşayan ve seçme hakkını haiz sakinler tarafından organları seçilen, merkezi idareden farklı bir tüzel kişiliği bulunmak üzere hem idari anlamda hem de mali anlamda özerk olan yapılar şeklinde tanımlanmıştır.

Belediyelerin tanımlanmasında bakılması gereken diğer bir başucu mevzuatı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’dır. Yasanın 127 nci maddesinin çizdiği çerçeveye göre mahalli idareler tıpkı Belediye Kanunu’ndaki gibi mahalli idare sınırları içerisinde ikamet edenlerin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere kanunlarla kurulan ve yapısı yasalarda yer alan ve mahalli idare sakinleri tarafından seçimle meydana getirilen kamu hukuku tüzel kişileridir.

Buraya kadar yapılan tanımlar ve verilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere belediyelerin en temel özelliği sorumlu oldukları alanlarda ikamet eden kişilerin mahalli ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Bu açıdan bakıldığında esas amacı belediyelerin

yürüttükleri faaliyetlerde belediyelere yardımcı olmak üzere kurulan belediye şirketlerini bu husus üzerinden okumaya başlamak ve tanımlamak gerekmektedir.

Bu aşamadan itibaren yapılacak belediye şirketleri tanımlarında (her ne kadar ülkemizdeki uygulama birebir örtüşmese de) hareket noktası olarak kamusal ihtiyaçlar üzerine odaklanılması da yukarıda yer verilen düşünceden doğmaktadır.

Ülkemizde kentleşmenin hızlı bir şekilde yükselmesi 1980 ve sonraki yıllara denk gelmekte olup bu hızlı yükselişe eşlik eden ve yerel yönetimlerin hizmet sunumunda daha aktif olmasını ele alan yeni yerel yönetim anlayışları, teknoloji konusundaki ilerlemeler mahalli idarelere yönelik kamusal hizmetler ile kamusal mal taleplerinde önemli bir artışa sebebiyet vermiştir. (Özçelik, 2010). (Dipnotlardan sonra nokta konacak. Önceki nokta kaldırılacak, tam tezde düzeltilmeler bu yönde olacak)

Yaşadığımız coğrafyada, özellikle de ülkemizde belediyecilik anlamında klasik yönetim anlayışı terk edilmeye başlanmış ve yönetsel olarak yeni arayışlar başlamıştır.

Mahalli idareler, artan yerel kamu hizmeti taleplerinin sonucu ortaya çıkan yeni gelir/kaynak ihtiyacı, daha nitelikli personel, kamu hukukundan ziyade özel hukuk hükümlerine tabi olabilmek, merkeziyetçi bir yönetim yerine yerel yönetimle yönetilerek merkezi denetimden ayrılmak gibi bazı nedenlerden şirketleşmeye gitmişlerdir (Malbeği, 2018).

“Belediyeler daha işlevsel hizmet sunabilmek ve bölge halkının gereksinimlerini karşılamak amacıyla, hedefe odaklı ilerleyen iş birimlerini “şirket” konumuna dahil ederek özel hukuk hükümlerine uygun işletmektedirler.” (Azaklı, 1999).

Mahalli idare şirketlerinden olan belediye şirketlerinin tanımını yapmadan önce genel bir şirket tanımı yapılmalıdır. 6102 sayılı Kanununda genel bir şirket tanımı yapılmamıştır. Buna istinaden en genel şirket (adi şirket) tanımının 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nda yapıldığı görülmektedir. Mezkûr Kanun’un 620’nci maddesine göre; iki kişi veya daha fazla kişinin malları ile emeklerini (müşterek bir amaç için) bir araya getirmeyi üstlendikleri sözleşme adi ortaklık sözleşmesidir. Eğer ortaya çıkarılan bir ortaklık mevzuatta düzenlenen spesifik bir ortaklığın niteliklerini taşımıyorsa adi ortaklık olarak kabul edilecektir. Açıklamalar çerçevesinde, şirket kavramının tanımı yapıldıktan sonra artık belediye şirketlerinin tanımının yapılabilmesi daha mümkün hale gelmektedir.

Kamu yararı şirketleri olarak da adlandırılan belediye şirketleri finansal ve örgütsel açıdan esnek hükümlere sahip, ticari kaidelere göre iktidarların denetiminden bağımsız olarak kamusal hizmet sunan ve yönetiminde belde sakinlerinin yer aldığı kamusal teşkilatlar şeklinde tanımlanmaktadır.” (Karasu, 2009).

“Ayrıca belediye şirketleri için; anaparası ile yönetimine direkt ya da indirekt olarak birden fazla belediyenin sahip olduğu, şehir hayatını rahatlatan ürünlerle hizmetleri özel hukukun hükümlerine bağlı olarak kendi çalışanı ile yapan/üreten, farklı bütçesi olan, özel hukuk tüzel kişilik özellikleri gösteren, ticari etkinlikte bulunan şirketlerdir denir.” (Özçelik, 2010).

Tüm bunlara ek olarak belediye şirketlerini “ticari esaslar çerçevesinde ekonomik alanda faaliyette bulunmak üzere kurulan ve sermayesinin tamamı devlet tarafından konulan bu işletmeleri, bazı bölgesel düzeyde toplumun istek ve gereksinimlerinin giderilmesi için belediyelerce yaşama geçirilen veya yönetimine ortak olunmak için kurulan, bütçesi kendisine ait olan özel hukuk tüzel kişiler biçimiyle tanımlamak mümkündür.” (Atik, 2009).

Bu açıdan bakıldığında belediyelerin kanunlarla verilen görevlerini yerine getirme konusunda farklı bir model olarak ortaya çıkan ve kamu yararı güdüsüyle hareket eden belediye şirketleri, 5216 ve 5393 sayılı Kanunlar kapsamında tespit edilen belediyelerin görev alanları kapsamında faaliyette bulunmak üzere kurulan ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında teşkil edilen kamusal örgütlerdir.

Belediye iktisadi teşebbüsleri olarak da adlandırılan belediye şirketleri, belediyeler tarafından kurulmuş olan veya belediyelerin yönetimde söz sahibi olarak ortaklık hakkının bulunduğu özel hukuk tüzel kişileri olup belediyelerin görev alanlarındaki bazı mahalli hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kurulmuş örgütler olarak tanımlanabilir. (Bozlağan, 2004).

Fonksiyonel anlamda bakarak bir tanımlama yapılması istendiğinde belediye şirketlerini, mahallinde yaşayan vatandaşların kamusal faydaya ulaşabilmelerini (zorunlu mal ve hizmetlere/doğal tekel niteliğindeki hizmetlere vs. daha uygun ve verimli ulaşabilmeleri için) amaç edinmiş kuruluşlar olarak betimlemek mümkündür. (Özdemir, 2008).

Ayrıca kapsamlı bir tanım yapmak gerekirse yerel yönetim teşebbüsleri olarak da ifade edilebilen belediye şirketleri; mahalli/yerel yönetimler tarafından kuruluş statüsü çerçevesinde kurulan, kişisel ve toplu ihtiyaçlara ilişkin satılabilir mallar üreten, yönetim

organları yerel yönetimler tarafından oluşturulan, gelirlerinin çoğu merkezi idare tarafından sağlanan ve amacı mahallinde yaşayan insanların sosyal faydasını maksimize etmek olan firmalardır. (Akalın, 1994).

Belediye şirketlerinin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kuruluyor olmaları bu şirketleri diğer şirketler ile aynı konuma getirmekle birlikte bu şirketlerin kurulmalarındaki temel amaç belediye sorumluluk alanı içerisinde ikamet eden vatandaşların mahalli ve müşterek ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Bu görevin belediyeler yanında bunlar tarafından kurulacak şirketler tarafından da karşılanması düşüncesinin altındaki hizmet sunumunda sahip oldukları esnek hareket kabiliyetleridir.

Her ne kadar mahalli yönetim organı olsalar da belediyelerin çok katı bir şekilde uymak zorunda oldukları kanunlar bulunmaktadır. Özel hukuk tüzel kişileri karşılaştırıldığında bu katılık çoğu zaman fazladan zaman ve iş gücü ihtiyacına neden olmaktadır. Tam da bu noktada zamandan ve işgücünden tasarruf dolayısıyla da sunulan hizmetlerin maliyetlerinden tasarruf edilebilmesi için kamusal fonksiyon icra eden ancak özel hukuk tüzel kişisi olan belediye şirketlerine ihtiyaç duyulmuştur.

Bu değerlendirmeler ışığında belediye şirketlerinin diğer bir ifadeyle BİT'lerin faaliyet alanları ile kuruluş amaçlarını aşağıdaki gibi sunabiliriz:

Tablo 1.1. BİT'lerin Kuruluş Nedenleri – BİT'lerin Faaliyet Alanları (Malbeği, 2018).

Belediye İktisadi Teşebbüslerinin Kuruluş Nedenleri	Belediye İktisadi Teşebbüslerinin Faaliyet Alanları
Yerel doğal tekeller	Su, gaz ve toplu ulaşım
Ana gereksinimlerin makul fiyatlarla bölge halkına sağlanması	Ekmek, un, et, şeker, kömür vb ihtiyaçların giderilmesi
Bölgesel gelişme çabalarına yön vermek	Halı dokuma, konfeksiyon, kaplıca, tatil köyü vb yeniden yapılanma projeleri, yerel iş alanlarının yöreklendirilmesi
Yan gelir sağlamak	Otoparklar, iş hanları, oteller, soğuk hava depoları, kaplıcalar, gazinolar, turistik işletmeler, gıda sanayi, beton direk, mıcır, çakıl, asfalt tesisleri, akaryakıt istasyonları, içme ve maden suyu tesisleri yapıp işletmek
Sosyal ve kültürel amaçlı çalışmalar yapmak	Hastaneler, sağlık ocakları, kreşler, spor tesisleri, sanat galerileri, aşevleri, düğün salonu işletmeleri, tiyatrolar

1.1.2. Belediye şirketlerinin tarihçesi

Belediye şirketlerinin kamu hizmetlerinde kullanılması çok yeni olmayıp Cumhuriyet tarihimiz boyunca da bu şirketlerden faydalanılmıştır.

Büyükşehir belediyeleri başta olmak üzere 1984 yılından sonra, mahalli idareler kendileri tarafından sürdürülen hizmetleri etkili ve prodüktif bir şekilde yürütmek amacıyla farklı faaliyet alanlarında iştirakler kurmuşlardır. Büyükşehir belediyeleri; il özel idareleri ve ilçe belediyeleri ya da özel kuruluşların ortaklığında, Türk Ticaret Kanunu hükümlerince anonim veya limited şirket biçiminde yeniden yapılanmaya yönelmişlerdir.” (Eryılmaz, 1989).

Doğru bir şekilde ele almak gerekirse mahalli idarelerin şirket kurmaları veya bir şirkete ortak olmalarının yeni bir durum olmadığını ifade etmek gerekecektir. Sayılarının azlığı göz ardı edilebilir olmakla birlikte mülga 1580 sayılı Belediye Kanunu yürürlüğe girmeden öncesinde (yürürlük 1930) ve sonrasında belediyeler kendi faaliyet alanlarının bir kısmında olmak üzere özel hukuk tüzel kişiliği haiz şirketler kurmuşlardır. Ancak daha önce de belirtildiği şekilde bu durumun ilerlemesi 1984 döneminden sonra olmuştur.

1984 yılında itibaren çoğu belediye (büyükşehir belediyelerinin daha fazla olduğu görülmüştür) farklı ve yaygın bir çeşitlilikte şirket kurmuşlar veya bir başka şirkete iştirak ederek ortaklık statüsü kazanmışlardır.

Ülkemizde belediyelerin şirket kurması yönündeki temel ve açık düzenlemeler 2004 yılı sonrasında 5393 sayılı Belediye Kanunu ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nda yer almıştır.

Bu doğrultuda belediye şirketlerinin tarihçesini üç dönem üzerinden değerlendirmek daha isabetli olacaktır.

1.1.2.1. 1984 yılı öncesi dönem

Cumhuriyet kurulmadan önce Osmanlı Devleti döneminde İzmir ve İstanbul’da su, havagazı, tramvay, elektrik gibi hizmetlerin bu alanlarda imtiyaz sahibi olan şirketler tarafından sunulduğu görülmektedir. (İzmir Elektrik ve Tramvay Şirketi 1855, İzmir Suları Anonim Şirketi 1895-, İzmir Havagazı Şirketi 1859- gibi). (Karaman, 1993).

Cumhuriyet kurulmadan önce var olan söz konusu imtiyazlı şirketlerin ekseriyeti Osmanlı Devleti zamanında kurulup Cumhuriyet Döneminde de varlığını devam ettiren

sermayesi yabancılara ait olan teşebbüslerdi. (1933 yılında 14 tane imtiyazlı elektrik şirketi vardı.) (Eryılmaz, 1995).

“Belediyelerin ekonomik amaç güden kuruluşlar yaratma veya kurulmuş olana katılma olanağının ilk temel hukuki dayanağı 1930 tarihli 1580 sayılı Belediye Kanunu’dur. Bundan sonra belediyeler, iktisadi teşebbüsler kurmaya/ortak olmaya başlamışlardır. 1930 tarihli olan Kanunun yürürlükte olmadığı dönemde denize kıyısı olan İstanbul ile İzmir’de şehir hizmetleri (elektrik, su, havagazı, v.b) karlı oldukları için ayrıcalıklı şirketler tarafından yürütülmüştür.”

“Bu ayrıcalıklı şirketlerin çoğunluğu Osmanlı Devleti döneminde kurulmuş ve yabancı sermayenin elinde idi. Osmanlı Devleti döneminde kurulup Cumhuriyet’e kadar gelen şirketlerin bazıları şunlardır: İstanbul Elektrik Şirketi (1910); İzmir Elektrik ve Tramvay Şirketi (kuruluşu: 1885 imtiyaz alışı tarihi: 1913); İstanbul Tramvay Şirketi (1865); İstanbul Tünel Şirketi (1872); İstanbul Terkos Su Şirketi (1882); İzmir Suları Anonim Şirketi (1895); İzmir Havagazı Şirketi (1859) gibi.”

İmtiyaz verilerek şirket kurulması yöntemine Cumhuriyetin ilk yıllarında da başvurulmuştur. Bunları örneklendirmek istenirse; İstanbul Havagazı ve Elektrik ve Teşebbüsat-ı Sinaîye T.A.Ş. (1925); Ankara Elektrik T.A.Ş. (1928); Adana Elektrik T.A.Ş. (1929); İzmir ve Civarı Telefon T.A.Ş. (1926) örnek olarak sunulabilecektir. (Ökçün, 1971).

Bilindiği üzere 1580 sayılı mülga Belediye Kanunu 1930 yılında yürürlüğe girmiştir. “Bu Yasa çıktıktan sonra iki yönde gelişme oldu. Bunlardan birincisi, belediyelerin bu yetkilerini, doğrudan doğruya belediye örgütü yoluyla değil, ancak belediyelere bağlı şirketler yoluyla başarılı şekilde gerçekleştirilebileceğinin anlaşılması; ikincisi ise, 1580 sayılı Yasayla müktesep korunmuş olan, özellikle yabancı sermaye şirketi elindeki şirketlerin önce devletleştirilmesi, sonra da belediyeleştirilmesi oldu.” (Tekeli & Ortaylı, 1978).

Belediye iktisadi teşebbüslerine ilişkin olarak açık bir düzenleme “1580 sayılı Belediye Kanunu içinde yer almamış, belediyelerin görevleri 1580 sayılı kanunun 15’inci maddesinde 82 bent halinde yer almıştır. Bunlar içerisinde ekonomik, ticari ve sınai özellikler gösteren görevler olduğu gibi, diğer alanlarda hizmetlere yönelik görevler de bulunmaktadır.” (Atik, 2009).

Buna ek olarak belediyelerin hakları, yetkileri ve ayrıcalıkları 1580 sayılı Kanunun 19 uncu maddesinde açık bir şekilde sayılmış olup bunlar içerisinde belediyelerin şirket kurabilmesine cevaz veren bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu dönemde yürürlükte bulunan mevzuatta (1580 sayılı mülga Belediye Kanunu dahil) belediyelerin şirketleşmesini engelleyen bir hüküm de yoktur. Bu durum bir nevi belediyelerin şirketleşmesi noktasında bir izin gibi düşünülmüş ve hukuki dayanak olarak değerlendirilmiştir.

Bunlara ek olarak mülga Türk Ticaret Kanunu'nun (6762 sayılı Kanun) 18'inci maddesi ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1533'üncü maddesine göre; bir belediye tarafından ticari bir işletmenin işletiliyor olması o belediyenin tacir sayılmasına neden olmayacaktır.

Mülga Türk Ticaret Kanunu'nun bu hükmü de aslında belediyelerin şirketleşmesi yönündeki mevzu boşluğunu doldurma yönünde değerlendirilmiş ve ticari hayatta özel hukuk tüzel kişisi olarak faaliyette bulunmalarının önünü açmıştır.

Ayrıca 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu'nun 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 106'ıncı maddesi ile iptal edilen 12'inci maddesinde ve özetle; ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası belediyeler ait ortaklıklarla bunların kendi sermayeleri ile kuracakları diğer ortaklıkların da 5434 sayılı Kanun'dan faydalanabilecekleri ifade edilerek yine 1984 öncesi dönemde belediyelerin şirketleşmesi konusunu ele alan bir mevzuat hükmü olarak teşekkül ettirilmiştir. Maddenin gerekçesinde çalışanlarıyla ortaklıklar, devlet kuruluşundaki hizmetlilerle memurlar aynı nitelikte değerlendirilmiştir. (Yaprak, 2019).

1.1.2.2. 1984 – 2004 arası dönem

“Ülkemizde, belediyelerin şirket kurmaları ya da şirket ortağı olmaları, uzun yıllardır uygulana gelen bir işleyiştir. 1984 yılından bu yana da şirketler yaygın bir hizmet yöntemi olarak belediye hizmetlerinin yürütülmesinde devreye girmeye başlamıştır.

1984 dönemi öncesi belediyelerin şirketleşmesi noktasında ilerlemeler olmakla birlikte yeniden yapılanma hareketinin 1982 Anayasası ve ilgili mevzuatı doğrultusunda başladığını söyleyebiliriz. Belediyeler, bunun sonucu olarak kent hizmetlerine ek bir yardımcı kuruluş olarak belediye şirket ve belediye iktisadi teşebbüslerini 1984 itibariyle

kurmaya başlamışlardır ki bu kuruluşların ilk örneği olarak KİPTAŞ¹ gösterilebilir. (Karaman, 2006).

Mülga 1580 sayılı Belediye Kanunu'nda şirket kurma talebinde olan belediyelere ilişkin temel değişiklik 04/07/1998 kabul tarihli, 336 sayılı KHK'nın 1'inci maddesi ile (07/02/1990 tarih ve 3612 sayılı Kanunla kanunlaşmıştır.) değiştirilen 19. maddenin 5. bendinin ikinci fıkrasıdır. İlgili fıkra aynen aşağıdaki gibidir:

Sözü edilenlerin, belediyelerin de katılacakları şirketler aracılığıyla yapılarak çalıştırılması ya da icara verilmesi veya ayrıcalığının devri İcra Vekilleri Heyeti kararına göre değişir. Belediyeler isterlerse kapsayıcı tekele almamak koşuluyla bu işletilmelere ruhsat dahi verebilir.

Ülkemizde 80'li yıllarda etkisini gösteren özelleştirme uygulamaları, devletin yavaş yavaş ekonomik hayattan çekilmesine neden olmuş, bunun sonucu olarak da belediye iktisadi teşebbüslerinde yer alan belediye paylarının özelleştirilmesi gündeme gelmiştir. (Yaprak, 2019).

Bu doğrultuda yürürlüğe giren 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna ait 26. maddede belediyelerin ticari bir gayeye yönelik kurduğu ticari kuruluşa veya kurulacak şirketlere sermaye katılımı yapması, Cumhurbaşkanının iznine tabi kılınmıştır.²

Mezkûr Kanunu müteakip yürürlüğe giren 29.11.1994 tarihli İçişleri Bakanlığı genelgesinde belediyelerin Bakanlar Kurulu'nun izniyle şirket kurmaları gerektiği açıkça belirtilirken belli bir bölgeye özgü iktisadi faaliyette bulunma amacıyla şirket kurabilmeleri için merkezi yönetimin iznini almaları zorunluluğu getirilmiştir. (Yaprak, 2019).

2001 yılında ise belediyelerin herhangi bir izin vs. şartı olmaksızın şirket ortağı olmalarının önünü açan 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu

¹ İstanbul Büyükşehir Belediyesi iştiraki olan ¹KİPTAŞ, imar planı ve mimari projeler yapmak üzere yabancı sermaye ortaklığı ile İMAR WEIDLEPLAN adıyla 1987'de kurulmuş, 8 Mart 1995'te kuruluşunu tamamlamış ve İstanbul Konut İmar Plan Sanayi ve Ticaret A.Ş. unvanını alarak yeniden yapılandırılmıştır. Kamu iştiraki olan KİPTAŞ, bugüne kadar İstanbul'un muhtelif bölgelerinde yürüttüğü projeler kapsamında 80 binin üzerinde konut inşa etmiştir. Ana uzmanlık alanı konut üretimi olsa da faaliyet alanları arasında, kentsel dönüşüm, gayrimenkul geliştirme ve müşavirlik hizmeti de bulunmaktadır. www.kiptas.istanbul/hakkımızda (Erişim tarihi: 18.04.2023).

²4046 S.K. Madde 26 Gerekçesi: Belediyeyle il özel idarelerinin sahip olduğu ticarî kuruluşlar ve alınan paylara bakmadan çeşitli iştiraklerindeki paylarının bu Kanunda yer alan usul ve esaslar çerçevesinde ve yetkili organlarınca alınacak kararlar doğrultusunda özelleştirilebileceğine ilişkin hükümler düzenlenerek, söz konusu kuruluşların Özelleştirilmesi teşvik edilmiş ve bunların rekabete bağlı piyasa ekonomisi şartlarına bağlı olarak çalışmalarını devam ettirmeleri ve verimlilik oranlarını arttırabilmeleri amaçlanmıştır.

bağlamda Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'ndan dağıtım lisansı olarak yetkilendirildiği şehirdeki belediye ya da belediye şirketini ana para desteği koşulu olmadan dağıtım yapan şirkete yüzde on oranında ortaklığa çağırma mecburiyetindedir.

1.1.2.3. 2004 yılı sonrası dönemi

24.12.2004 tarihinde 5272 sayılı Belediye Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kanun'un 70'inci maddesi ise aynen aşağıdaki gibidir:

“Belediye, ilgili yasal düzenlemede belirtilen usullerce verilen görev ve hizmetler dahilinde şirket kurabilir.”

Madde metninden görüleceği üzere açıkça belediyelerin şirket kurabilmelerine izin verilmiştir. Ancak 5272 sayılı Kanun Anayasa Mahkemesinin, 13.04.2005 tarih ve 25785 sayılı R.G.de yayımlanan, 18.01.2005 karar günlü ve E:2004/118, K: 2005/8 sayılı Kararı ile şekil yönünden Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş ve bu kararın, 13.04.2005 tarihi itibarıyla altı ay sonra (14.10.2005) yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır.” (www.corpus.com.tr/#!/Genelgeler)

Bunun üzerine halen yürürlükte bulunan 5393 sayılı Belediye Kanunu yürürlüğe girmiş ve mülga 5272 sayılı Kanun'un belediyelerin şirket kurmalarına cevaz veren 70'inci maddesi aynen korunarak yine 70'inci madde ile bu hüküm devam ettirilmiştir. Bunun sonucu 2004 yılından günümüz kadar belediyelerin şirketleşmesi noktasında çok hızlı gelişmeler yaşanmıştır.

70'inci maddeyle belediyelerin halkın istek ve gereksinimine yönelik çalışmalarının etkili, verimli ve ekonomik koşullarda sunması ve yeni hammadde oluşturmalarına destek için anapara ortaklığı onaylanmakta; yeni oluşumun belediyenin görev sınırlarını içermesi şartıyla da şirket kuruluşunun disipline edilmesi ve belediyelerin rekabette adil olmasının yolunun açılması hedeflenmiştir. Maddeye göre belediye tarafından kurulan ya da ortaklığı olan şirketlerden belediyenin görev sınırlarıyla alakalı içinde bulunmayan şirketleri kapatması ya da ortaklığı bitirmesi gerekir.

2008 yılına gelindiğinde belediyelerin şirketleşmeleri noktasında merkezi yönetimden izin alınmasına ilişkin vesayet yetkisini bir anlamda ortadan kaldıran çok önemli bir gelişme yaşanmıştır. Çalışmanın devam eden bölümlerinde daha ayrıntılı ele alınacağı üzere Danıştay 8. Dairesi'nin 24.09.2008 tarihli ve 2008/4976 s. Kararı ile kurulan bir

şirketin belediyeye hibe edilmesi/bağışlanması yoluyla şirket edinimi ortaya çıkmış ve bir nevi Cumhurbaşkanlığı izninin arkasından dolanmak suretiyle şirket sahibi olmanın önü açılmıştır.

Belediyelerin şirket kurabilmeleri anlamında yine önemli bir gelişme 2017 yılında yaşanmıştır. Bu tarihe kadar her belediyenin özellikle de ilçe belediyelerinin şirketi bulunmamaktaydı. Ancak 24/12/2017 tarihli ve 30280 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 696 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile hizmet alımı yapacak olan belediyelerin bu alımlarını kendi şirketlerinden almaları zorunlu hale getirilmiş ve dolayısıyla her belediyenin şirket sahibi olması sağlanmıştır.

1.1.3. Belediye şirketlerinin faaliyet gösterebilecekleri alanlar

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 70’inci maddesince Belediyeler, sorumlulukları içindeki görev ve hizmetlerde ilintili yasal düzenlemede ortaya konulan işleyiş uyarınca şirket kurabilir. Madde metninden görüleceği üzere belediyelerin kuracakları şirketlerin çalışma ve etkinlikleri belediyelerin görevleriyle halka yönelik çalışma alanları ile sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla bir belediye şirketinin belediyenin görev ve hizmet alanları dışında faaliyet göstermesi mevzuata aykırılık teşkil edecektir.

5393 sayılı Kanun’un ilgili maddesinde (madde 14) hem belediyelerin görev ve hizmetleri hem de 5393 sayılı Kanun’a ait 70 nolu maddede belediye bünyesindeki şirketlerin görev ve halka yönelik çalışma alanları sayılmış olmaktadır. Bu itibarla belediye şirketlerinin kuruluşunda görev ve hizmet alanlarını tespit ederken ve 6102 sayılı Kanuna göre faaliyet alanı belirlerken 5393 sayılı Kanun’un 14’üncü maddesini dikkate almak gerekmektedir.

Ancak uygulamada belediyelerin çok farklı alanlarda faaliyet gösteren şirketler kurdukları görülmektedir. Bu husus T.C. Sayıştay Başkanlığı’nın belediye şirketleri hakkında düzenledikleri düzenlilik denetim raporları ile belediyeler için düzenlenen yargı raporlarını gözden geçirdiğimizde de karşımıza çıkmaktadır. Aşağıda bu raporlarda yer alan bazı rapor bulgu/sorgu başlıklarına yer verilmiştir. (www.sayistay.gov.tr).

- Şirket bütçesinden yurtdışında ofis kiralanması suretiyle vakfa tahsisinin sağlanması

- Yeni alınan hava araçlarının kullanılmaya başlandıktan kısa bir süre sonra pervane ve motorlarının değiştirilmesi
- Şirketin havacılık alanına giriş yapmasına rağmen gerekli altyapıyı oluşturmaması
- Belediye bütçesinden, kiracının (Belediye Şirketi) faaliyet alanı ile ilgili epilasyon ve lazer cihazları alınması

Bu örneklerden de görülebileceği üzere belediye şirketleri esas faaliyet alanlarından başka faaliyet alanlarına yönelebilmekte, belediyelerin görev ve hizmet alanlarının dışına çıkabilmektedir. Bu bağlamda bu şirketlerin kuruluşunda, faaliyet alanlarının kontrolüne ilişkin bir mekanizmanın kurulması gerekmektedir. Zira aksi durumda siyasi ve kişisel tercihler kapsamında belediye şirketlerinin kurulmasından beklenen faydanın sağlanabilmesi imkânı ortadan kalkabilecektir.

1.2. Belediye Şirketlerinin Kuruluşu ve Hukuki Mevzuatı

1.2.1. Belediye şirketlerinin kuruluş nedenleri

Belediyelerin şirket kurma noktasındaki güdülerinin sadece mevzuatın izin vermesinden kaynaklandığını söylemek çok da doğru olmayacaktır. Belediyelerin faaliyet gösterdikleri alanların coğrafik ve demografik olarak birbirinden farklı olması mahalli ve müşterek ihtiyaçların da birbirinden oldukça farklı olmasına neden olmaktadır.

“Ülkemizde belediyelerin kendilerine verilen bir kısım hizmeti yeterli biçimde verememesinin temel iki nedeni vardır: Bunlardan biri, kaynak yetersizliği diğeri de niteliksiz aşırı istihdam. Bu gerekçeyle belediyeler, yasal düzenlemeyle kendilerine verilmesine karşın yapamadıkları görevlerin yaşama geçirilmesi için şirketleşme yoluna gitmeye başlamışlardır.” (Acartürk, 2001).

Ayrıca bölgeye özgü ihtiyaçların giderilmesi konusundaki hızın daha önemli olması, doğal afetler, belediyelerin her koşulda mevzuata uygun hareket etme zorunlulukları, özel sektörün faaliyette bulunduğu alanlarda rekabet edebilme zorluğu vs. gibi temel nedenler belediyelerin şirketleşmesi noktasındaki hareket noktaları olmaktadır.

Bu nedenleri ayrıntılı olarak ele alacak olursak:

i. Belediye hizmetinin sunumunda var olan mevcut bürokratik yapıya bağımlı oluş ve bunun dışına çıkma isteği (Bozlağan, 2004).

Her ülkede olduğu gibi ülkemizde de yerleşmiş ve keskin sınırları olan mevzuat bulunmaktadır. Kamunun yapısı gereği uymakla yükümlü olduğu kanunların (personel kanunları, mal hizmet ve yapım işlerine ilişkin ihale kanunları gibi) özel sektör kuruluşlarına göre oldukça fazla olması belediyelerin hizmet sunumunda bürokratik işlemlerin ortaya çıkmasına ve hizmet sunumunun yavaşlamasına neden olmaktadır.

“Bürokrasi bir örgütün programlarını gerçekleştirmek için kullandığı insan gücü, binalar, yöntemler ve otorite sistemini belirtmek için kullanılan bir sözcüktür.” (Ergun & Polatoğlu, 1984).

Türk Dil Kurumu’na (TDK) göre bürokrasinin mecazi anlamı; “devlete ait kurumlarda kırtasiye işleri bahane gösterilerek işlemleri zorlaştırma, kırtasiyecilik” anlamına gelmektedir (www.sozluk.gov.tr). Buradan da anlaşılabileceği üzere bürokrasinin hizmet sunumunda gecikmelere neden olabilmesi oldukça muhtemeldir.

“Kamu hukukunun katı kuralları ve ağır işleyen bürokrasi, hizmet üretme konusunda belediyelerin sıkıntı yaşamalarında etkili olan diğer bir neden olarak gözükmektedir.” (Bektaş, 2016).

Bürokrasinin belediyelerin sunacağı hizmetlerde neden olabileceği olumsuzlukların önüne geçebilmek için tıpkı özel sektörde faaliyet gösteren yapılara duyulan ihtiyaç, belediyelerin şirketleşmesi noktasındaki ana nedenlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Açıktır ki bir şirketteki karar alma mekanizmasındaki hız bir kamu kurumu olan belediye dekinden oldukça fazladır.

ii. Yörenin ekonomik açıdan geliştirilmesi isteği (Bozlağan, 2004).

Özellikle az gelişmiş ve de ekonomik olarak kısıtlı imkanları olan beldelerde ekonominin canlılık kazanabilmesi ve belde sakinlerinin ekonomik olarak kalkındırılabilmesi için yüksek miktarda sermaye gerektiren yatırımların (kaplıca gibi turizm yatırımları örnek olarak verilebilir) belediyeler tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Bu açıdan bakıldığında kamusal ihtiyaçtan ziyade özel ihtiyaçların karşılanması için yapılacak söz konusu yatırımların bir özel sektör kuruluşu tarafından işletilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu husus da belediyelerin şirketleşmesini zorunlu kılan bir durum olarak karşılaşılan nedenlerden birisidir.

iii. Yeni gelir kaynakları yaratma isteği (Bozlağan, 2004).

Günümüzde belediyelerin sosyal belediyecilik yönündeki azımsanmayacak derecedeki yükseliş, yeni gelir kaynakları bulma yönündeki çabaların artmasına yol açmıştır.

“Özellikle işhanları, oteller gibi rant tesisleri, otoparklar, bölgeye özgü doğal kaynak suları, yerel yönetimleri ekonomik açıdan destekleyecek vergi dışı gelirlerin elde edilmesi anlamındadır.” (Akalin, 1994).

Özel sektör kuruluşlarının faaliyet alanlarında, bu kuruluşların elde ettikleri karların yüksekliği belediyelerin şirketleşerek kardan pay almasının önünü açmıştır. Bu husus uygulamada belediyelerin sadece belediyenin faaliyet alanında değil aynı zamanda faaliyet alanı dışında da (güzellik merkezi vs.) şirket kurmalarına neden olmuştur.

iv. Nitelikli eleman istihdam etme isteği (Bozlağan, 2004).

“Belediye İktisadi Teşekküllerinin kuruluş nedenlerinden” (Denktaş, 2012) biri de var olan personel politikası dahilinde, belediyelerin nitelikli eleman bulmada yaşadıkları zorluklardır.” (Denktaş, 2012).

Bilindiği üzere kamu kurumlarında personel istihdamı için yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Özellikle 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu bu konuda en kapsayıcı Kanun’dur.

Kanun’un kapsamını belirleyen 1 nolu maddeye göre 657 sayılı DMK, belediyeler, genel ve katma bütçeli kurumlar, il özel idareleri; bunlar tarafında kurulan birliklerle bağlı döner sermayeli kuruluşlarda, yasalarla oluşturulan fonlarda, kefalet sandıklarında ya da Beden Terbiyesi Bölge Müdürlüklerindeki görevli memurlar için uygulanır.

Bu çerçevede özellikle memur istihdamında belediyelerin çok da fazla esnek hareket edebilmeleri mümkün değildir. Genel olarak memurlar ve işçiler sınavla (KPSS: Kamu Personeli Seçme Sınavı) işe alındıkları ve aynı özellikleri taşıyan kişiler aynı mali haklara sahip oldukları için özel sektörde çalışan ve niteliği itibari ile memurlara kıyasla yüksek ücret alan kişilerin belediyelerde istihdamı pek mümkün olamamaktadır. Belediyeler bu sorunu sahibi/ortağı oldukları şirketler eliyle aşmışlar ve böylelikle gerçek anlamda nitelikli personel ihtiyacını giderebilmişlerdir.

v. Özel şirketlerin fonlarından ve teknik tecrübelerinden faydalanma isteği: (Özçelik, 2010).

“Belediyeler, büyük ölçüde yatırım, teknik donanım ve uzman personel gerektiren nitelikteki hizmetlerin arzında kimi zaman tek başlarına yeterli olamamaktadır.” (Azaklı, 1999).

Açıktır ki sorumlu olduğu alanlarda mahalli müşterek ihtiyaçların giderilmesini teminen örgütlenen belediyelerin, yoğun ar-ge ve sermaye gerektiren faaliyetlerde bulunmaları (özellikle de küçük ölçekli belediyelerde) çok da mümkün olamamaktadır.

“Teknolojinin önemli ölçüde değişip yenilendiği alanlarda, yerel yönetimlerin yeni faaliyet alanlarında hem dış kaynak kullanımı hem de özel yatırımcıların belediye şirketleriyle ortaklığı ve bağlı olarak özel hissedarların profesyonel becerilerinden yararlanmaları belediyelerin yerel halka daha kaliteli hizmetler sunabilmesini olanaklı kılmaktadır.” (Özçelik, 2010).

vi. Merkezi yönetimin denetiminden kurtulma isteği (Bozlağan, 2004).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 127’nci maddesinin beşinci fıkrasınca merkezi yönetim; mahalli içerikli toplum faaliyetlerinin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun biçimde sürdürülmesi, kamuyla ilgili görevlerde bütünlüğün korunması, toplumsal faydanın korunması ve mahalli gereksinimlerin gereğince karşılanması için yasalardaki esas ve işleyiş kapsamında mahalli idareler üzerinde idari koruma yetkisindedir.

“Merkezden yönetimin yumuşatılmasını olanaklı kılan, olası sıkıntıları gideren yetki genişliğine karşın yerinden yönetimin bazı aksaklıklarını giderme amacıyla idari koruma ortaya çıkmıştır. Söze konu olan farklı tüzel kişiliklere sahip olan yerel idareler ile kamu kurumlarının varlık sahibi Devlet eliyle kamu yararı düşüncesiyle incelenmesidir.” (Gözübüyük & Tan, 2001).

Görüleceği üzere idari denetim mekanizmasının yerel yönetimler üzerinde olan bir denetim yetkisi olup bu yetkinin belediye şirketleri üzerinde olduğunu söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla belediyelerin şirketleşmesi bir yandan karar alma süreçlerinde hız kazandırırken diğer yandan da bu hızın denetiminde idari vesayetin dışına çıkılabilmesine cevaz vermektedir.

vii. Bir kısım kamu fonunun özel girişimler yerine iktisadi teşebbüsler aracılığı tekrar belediyeye kazandırma isteği (Bozlağan, 2004).

Belediyeler sorumlu oldukları mahalde sağladıkları hizmetleri sunabilmek için piyasadan mal ve hizmet talep etmektedir. Bunun sonucu olarak içinde belirli bir miktar karı da barındıran kamu fonları özel sektör teşebbüslerine gitmektedir. Giden bu fonların bir kısmının belediyede kalmasını teminen belediyeler özel hukuk tüzel kişisi olan belediye şirketleri kurmaktadır.

viii. *Sermaye şirketlerine kredi olanağı sunan özel bankaların kredi olanaklarından yararlanma isteği* (Bozlağan, 2004).

Özellikle günümüzde kredi olanaklarının oldukça artması finansman miktarında ve türlerinde önemli fırsatları da beraberinde getirmiştir. Özel hukuk tüzel kişilerine sağlanan fırsatlardan faydalanabilmek belediyelerin şirketleşmesinin bir nedeni olarak ortaya çıkabilmektedir.

ix. *4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (g) bendinden yararlanma*
4734 s.K/m 22 bend (d)'ye göre; Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki idarelerin 431.810; diğer idarelerin 143.845 Türk Lirasını aşmayan ihtiyaçları ile seyahat, konaklama ve işeye ilişkin alımlar gibi temsili ağırlama kapsamında yer alan faaliyetlerinde ilana çıkılmaksızın ve güvence direkt edimi usulüne başvurulabilir.

Buna göre adı geçen Kanun kapsamında yer alan bir belediye mal, hizmet ve yapım işinin temininde 4734 sayılı Kanun kapsamında ihale ile almak zorunda iken, eğer alımın tutarı büyükşehir belediyesi sınırları dâhilinde bulunan idareler için 431.810 Türk Lirasını aşmıyorsa ihalesiz olarak doğrudan temin edebilecektir. (<https://dosyalar.kik.gov.tr>).

Bilindiği üzere belediye şirketleri de 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındadır. Kanun'un 3'üncü maddesinin (g) bendi belediye şirketlerine doğrudan temin parasal limitinde belediyelere göre oldukça önemli bir hak tanımaktadır. Buna göre; belediye şirketlerinin, sanayi ve ticaret alanındaki faaliyetlerine yönelik, direkt mal ve hizmet üretimine ya da temel çalışmalarıyla ilgili gereksinimlerinin elde edilmesi adına yapacak faaliyetleri, Hazine garantisi ya da direkt bütçenin aktarma düzeninden geçiş yaparak ekonomik destek alanların dışında yaklaşık maliyeti ve sözleşme bedeli 66.224.498 Türk Lirasının üzerinde olmayan mal veya hizmet alımları, ceza ve ihalelerden yasaklama hükümleri dışında 4734 sayılı Kanunla ilintisi yoktur.

Buna göre örneğin bir büyükşehir belediyesinin doğrudan temin yöntemiyle ihalesiz olarak mal ve hizmet satın alma limiti 01.02.2023 – 31.01.2024 dönemi için 431.810 TL iken bu sınır aynı belediyeye ait belediye şirketi için 66.224.498 TL'dir. Dolayısıyla doğrudan temin suretiyle yapılan 66.224.498 TL'ye kadar mal ve hizmet alımlarında 4734 sayılı Kanun'da yer alan prosedürlerden muaf olma anlamında belediye şirketlerine oldukça önemli bir hak sağlanmış olmaktadır. Bu hak da belediyelerin şirketleşmesi noktasında çok önemli bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır.

x. Yerel yönetimler arası ortaklıklar (Özçelik, 2010).

“Türkiye’de belediyeler arasında gelişmiş ve kurumsallaşmış bir işbirliğinden söz etmek pek mümkün değildir. Bunun en gelişmiş örneği yerel yönetimlerin ve özellikle de belediyelerin kurduğu “yerel yönetim birlikleri”dir.” (Azaklı, 1999).

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 75’inci maddesi belediyelerin diğer kuruluşlarla ilişkilerini düzenleyen çok önemli hükümler içermektedir.

Madde gerekçesinde; Belediyelerin etkili, verimli, ekonomik, hızlı ve uyum içerisinde bir hizmet politikası yürütülebilmesi için diğer mahalli idareler ve merkezi idare kuruluşları ile gerçekleştireceği ortak projelerle daha nitelikli bir hizmet modeli sunabileceği; bu amaçla kaynak aktarımında bulunma; bina, tesis, araç ve personel tahsis etme; süresi yirmi beş yılı geçmemek üzere taşınmaz mal tahsis etme imkânı getirildiği ifade edilmektedir.

İlgili madde de belediyelerin şirketleriyle veya diğer belediyelerin şirketleriyle ortaklık kurabilmesine veya ortak projeler geliştirmesine cevaz veren bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak özel hukuk tüzel kişileri olan belediyelerin ortak oldukları şirketlerin birbirleriyle ortak olmalarının, ortak hizmet projesi gerçekleştirmelerinin önünde bir engel bulunmamaktadır.

“Gün geçtikçe artarak kurulan belediye şirketlerinin ardındaki itici güç yerel yönetimler arasındaki işbirliğidir. Belediye şirketlerinin varlığı ve hizmete katkıları, yerel yönetimler arası ilişkilerin anlı tutulması kamu hizmeti yönetiminde ölçek ekonomilerini mümkün kılmaktadır.” (Özçelik, 2010).

xi. Sınır ötesi iş birliği (Özçelik, 2010).

“Gerek gelişmiş ekonomilere sahip gerekse toplumsal ve kültürel yönden dünyada örnek alınan ülke ve komşu ülkelerin yerel yönetimleriyle iş birliğini görünür kılmak amacıyla da belediye şirketleri yaşama geçirilmektedir. Bu özellikte uluslararası iş birlikleri nadiren de olsa kanuna uygundur. Fransa’da, Bölgesel Yönetimlere İlişkin Genel Yasa, belirli şartlarda birkaç ülkenin sermayesini birleştiren belediyelere ait şirketlerin oluşturulmasını sağlamak buna örnektir.” (Özçelik, 2010).

xii. Parti kadrolarına istihdam yaratmak (Akalin, 1994).

“Özellikle belediyelerde ve son olarak yerel yönetimlerde yaşama geçirilen bazı teşebbüslerin iktidarda bulunan partilerin yerel kadrolarına istihdam yaratmak için bu

teşebbüsleri kurdukları ve kurulmuş olanları bu amaçla kullandıkları gözlenmektedir.” (Akalin, 1994).

1.2.2. 5393 sayılı Belediye Kanunu

5393 sayılı Belediye Kanunu; belediyenin kuruluş, organları, yönetimi, görev, yetki ve sorumluluklarıyla çalışma şekil ve esaslarını düzenleme amacını güder. Bütçe içi işletme ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na bağlı ortaklıklar oluşturmaya ya da bunları bozmada, anapara artışında ve gayrimenkul yatırım ortaklığı oluşturulmasında karar belediye meclisine aittir. Bu çerçevede belediyeler, kendilerine verilen hizmet ve görev alanlarında, mevzuat hükümlerine uyarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında ticaret şirketleri kurabileceklerdir.

Ayrıca Kanun’un 59’uncu maddesinde belediyelerin gelirleri, 60’ıncı maddesinde ise belediyelerin giderleri sayılmış ve şirketlerden elde edilecek kâr payı gelirlerinin belediyelerin gelirleri arasında olduğu; kuruluşunda bulunduğu şirketlerle alakalı ortaklık hissesi ve üyelik ödentisi giderlerinin bireysel giderlere dahil olduğu vurgulanmıştır.

1.2.3. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu

Kanun’un 1’inci maddesinde; büyükşehir belediyesi yönetimini hukukî yönden düzene sokmak, hizmetlerin programı, düzenli, işlevsel, verimli ve uyumlu bir biçimde çalıştırılmasına olanak vermektir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’na ait 26’ncı maddede, büyükşehir belediyelerinin şirket kurabilmelerine izin veren hüküm yer almaktadır. Buna göre Büyükşehir belediyeleri kanunlar çerçevesindeki görev ve hizmetleri yerine getirebilmek adına yetkilendirildikleri görev ve hizmet alanlarında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında sermaye şirketleri kurabileceklerdir.

Diğer taraftan büyükşehir belediyesinin kişisel veya kendi kullanım alanlarındaki hafriyat yerlerinin, toplu taşıma faaliyetlerinin, sosyal kuruluşların, büfelerin, otoparkların ve çay bahçesi gibi yerlerin işletmesi; belediye ya da bağlı kuruluşlarının %50’sinden fazlasına, ortak olduklarına bunların oranının yarısından fazlasına ortak olduklarına, 2886 sayılı Kanun hükümlerinden bağımsız belediye meclisi tarafından açıklanacak bedel ve süre ile devredilebilir.

Ayrıca Madde 59 ve 60'ta, şirketlerden elde edilecek kâr payı gelirlerinin büyükşehir belediyelerinin gelirleri arasında, büyükşehir belediyelerinin kuruluşuna katıldıkları şirketlere ait ortaklık hissesi ile üyelik ödentisi giderlerinin büyükşehir belediyelerine ait giderler olduğu ifade edilmiştir.

1.2.4. 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun

Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'un "Mahalli İdarelerde Özelleştirme Uygulamaları" başlıklı 26 ncı maddesi çerçevesinde belediyelerce, ticari gayeyle etkinlik halinde olmak adına ticari kuruluşlar kurulması, var olan ya da oluşturulacak kuruluşlara anapara katkısı yapması, Cumhurbaşkanının iznine bağlıdır.

Bu hüküm çerçevesinde bir belediyenin (büyükşehir belediyesi, il belediyesi, il belediyesi, belde belediyesi) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerince şirket kurulabilmesi hususunda diğer şirket kuruluşlarına göre bir özel aşama eklenmiş ve Cumhurbaşkanının iznine bağlanmıştır.

Ancak ileride değinileceği üzere uygulamada belediyeler şirket kuruluşundaki bu aşamayı aşmak için hibe (bağış) yolu şirket sahibi olma yöntemini uygulamaktadırlar. Bu itibarla belediyelerin şirket sahibi olabilmelerine ilişkin Cumhurbaşkanlığı izni müessesesinin gerçek anlamda uygulanabilmesini temin edecek mevzuat düzenlemelerinin yapılması aksi halde izin müessesesinin uygulama alanındaki daralmasının göz önüne alınarak tekrar değerlendirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

1.2.5. Danıştay 8. Dairesi'nin 24.09.2008 tarihli ve 2008/4976 s. kararı

Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nün (İçişleri Bakanlığı) 2008/31 Sayılı Genelgesi'nde; "il özel idareleri, büyükşehir belediyeleri, diğer belediyeler ile bunlar tarafından kurulan birliklerce ya da bunların anaparasına ortak olduğu şirketlerin anapara katılımıyla kurulacak, ortaklık yapılacak ya da bedelsiz şirket ediniminde Bakanlığımız aracılığıyla Bakanlar Kurulundan izin alınması gerekmektedir." denilmiş, belediye şirketlerinin kuruluşunda veya bir belediyenin bir şirkete sermaye aktarımında bulunmasında 4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'a ait 26 nolu

maddede bulunan Cumhurbaşkanlığı (Bakanlar Kurulu) izninin belediyelerin bedelsiz şirket edinimlerinde de uygulanması gerektiği açıklanmıştır.

Ancak söz konusu Genelge hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle dava konusu edilmiş ve Danıştay 8. Dairesi 24.09.2008 tarihli ve 2008/4976 sayılı kararında;

- 4046 sayılı Kanun'a ait 26'ncı maddede merkezi idareye tanınan izin yetkisinin yalnızca şirket kuruluşu ya da sermayenin konulmasının belli bir sınırdan olduğunu, böylelikle ilerleyen dönemde piyasa şartlarında ve ticaret Yasası hükümlerince varlık gösterecek şirketlerin, bedelsiz şirket edinimi için İçişleri Bakanlığı kanalıyla Bakanlar Kurulundan (Cumhurbaşkanlığından) izin almalarının gerekmediğini,
- Bunun için, Yasada bulunmayan bir durumu izinle sınırlayan bir Genelgede hukuka uyarlık bulunmadığını ve yürütmesinin durdurulduğunu,

belirtmiştir.

Bu karar üzerine yeni bir belediye şirketi kuruluşu ortaya çıkmış ve kurulan bir şirketin belediyeye hibe edilmesi/bağışlanması yoluyla şirket edinimi ortaya çıkmış ve bir nevi Cumhurbaşkanlığı izninin arkasından dolanmak suretiyle şirket sahibi olmanın önü açılmıştır.

Söz konusu yargı kararı kesin olmakla birlikte mahalli idarelerin şirket kurmasına ilişkin olan bir izin, bedelsiz şirket ediniminde evveliyetle olduğu düşünülmekte olup bu konuya ilişkin bir mevzuat çalışmasının yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

1.2.6. 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu

Doğalgaz Piyasası Kanunu; öncelikle çevreye zarar vermeyecek şekilde; kaliteli, sürekli, ucuz, rekabete dayalı öz sınırları içinde tüketicilerin kullanımına sunulması için, mali yönden güçlü, kararlı ve açık bir doğal gaz piyasasının yapılandırılması ve burada kendine özgü bir işleyiş ve değerlendirmenin sağlanması için doğal gaz piyasasının serbestleştirilmesi amacıyla yapılmıştır. Kanun'un 4'üncü maddesine göre; Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'ndan dağıtım lisansı edinen şehir içi dağıtım şirketi, yetkili olduğu şehirdeki belediye ya da belediye şirketini anapara katkısı aramadan, oranın yüzde onu kadar dağıtım şirketini ortaklığa çağırarak durumundadır. Yüzde on oranındaki bu anapara, bedeli ödenerek en çok yüzde on olarak artırılabilir. Buna göre şehir içi doğalgaz dağıtım konusunda belediye şirketlerinin ortaklık paylarının bulunması mümkündür.

1.2.7. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

Türk Ticaret Kanunu'na göre ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler ticaret şirketler olarak bilinir. Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket kişiye özel; anonim, limited ve anaparası paylara bölünmüş komandit şirket ise sermaye şirketi sayılır.

Ticaret şirketleri tüzel kişilik olup Türk Medenî Kanunu'nun 48'inci maddesi ne dayanarak bütün haklardan yararlanabilir, borçları üstlenebilirler.

Şirket türüne özgü hükümler saklı kalmak koşuluyla, Türk Medenî Kanunu'nun tüzel kişilerle ilgili genel hükümleri ile bu kısımda hüküm bulunmayan konularda Türk Borçlar Kanunu'nun adi şirkete dair hükümleri her şirket türünün niteliğine uygun oranda, ticaret şirketleri hakkında da uygulanır.

Kanun'un 16'ncı maddesinde açıkça belirtildiği üzere; bir belediyenin sahibi olduğu belediye şirketi tacir sıfatını haizdir ancak ilgili belediye tacir sıfatını haiz değildir.

1.2.8. 696 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

696 sayılı KHK ile yürürlüğe giren yasal düzenlemeler çerçevesinde belediyeler personel istihdamına dayalı bir çalışan alımı yapacak iseler, bu personelleri sahip oldukları belediye şirketlerinden yapmak zorundadırlar. Eğer belediyenin şirketi yok ise şirket kurabilmeleri için İçişleri Bakanlığı'nın 11.01.2018 tarihli ve 85373441-250-E.1075 sayılı Genelgesiyle münhasıran bu amaçla şirket kurulabilmesi için bir izin verilmiş ve bu yolla da belediyeler şirket kurabilmişlerdir.

1.3. Belediye Şirketlerinin Denetimi ve İç Kontrol Sistemine Duyulan Gereksinim

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı etkin bir denetimin varlığı ile çok yakından ilgilidir. Bu çerçevede öncelikle belediye şirketlerinin denetiminin ve daha sonrasında ise belediye şirketlerinin iç kontrol sistemine ihtiyaçlarının nedenlerinin açıklanması gerekmektedir.

1.3.1. Belediye şirketlerinin denetimi

Belediye şirketleri özel hukuk tüzel olmakla birlikte kamu sermayeli kuruluşlar olmaları nedeniyle kamunun denetim mekanizmasına tabidirler. Bunun yanında bu şirketlerin

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında denetimi de mevcuttur. Ayrıca belediyelerin de sermaye sahibi olarak denetim yetkisi her zaman haizdir. Aşağıda belediye şirketlerinin denetimine ilişkin olarak açıklamalara yer verilmiştir.

1.3.1.1. Belediyenin kendi şirketi üzerindeki denetimi

Belediye şirketlerinin sermaye sahibi olan belediyelerin sermaye sahibi sıfatıyla bu şirketler üzerinde var olan denetim yetkisinin temel olarak kullanımı genel kurul sıfatı çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bu husus aslında Türk Ticaret kapsamında var olan bir denetim yetkisidir.

1.3.1.1.1. Belediye denetim komisyonu denetimi

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Denetim komisyonu" isimli maddesi çerçevesinde (madde 25); il ve ilçe belediyeleri ile 10.000'in üzerinde nüfusu olan belediyelerdeki belediye meclisi, oluşturduğu üye sayısı üçten az beşten çok olmayan izleme komisyonunda bu durumu görüşür. Her yıl ocakta yapılan toplantıda daha önceki senenin gelir ve giderleriyle bunlara ait hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi, oluşturulan komisyonca yapılır ve belediye birimleriyle iştiraklerinden bütün bilgi ve belgeyi isteyebilir.

Buna göre belediyenin gelirleri ile giderlerinin denetim komisyonu tarafından denetlenmesi mümkündür. Bu çerçevede belediyenin gelirlerine bakacak olursak, her çeşit girişim, etkinlik ile yeni yatırımlarla elde edilecek gelirlerin belediyenin gelirleri arasında olduğu görülecektir.

Bu bağlamda belediye şirketleri, belediye denetim komisyonun görevi kapsamındaki kuruluşlardır. Uygulamada bu durum çok yaşanır olmamış, belediye şirketleri denetim komisyonunun denetim alanına alınmamıştır. Zira İçişleri Bakanlığı'nın 04.06.2007 tarihli ve 80000/14234 sayılı Genelgesi'nde; İl özel idareleri ve belediyelerle bunların bağlı kuruluşlarınca Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uygun kurulmuş veya anapara katılımında bulunulmuş ticari şirketlerin denetim komisyonlarının yetki alanı dışında bulunduğu açıklanmıştır.

"Bu doğrultuda tereddüt ortadan kalkmış ve belediye şirketlerinin denetim komisyonları tarafından denetlenmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir." (Kılıçarslan, 2019)

1.3.1.1.2. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Denetim

“Türk Ticaret Kanunu kapsamında denetim biçimleri; özel denetim, işlem denetimi ve bağımsız denetim olarak tanımlanmaktaydı. 6335 sayılı Kanunla işlem denetçiliği yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır.”

Bağımsız Denetim

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun işleme girmesi ile birlikte 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (Eski TTK) mülga olmuş ve yürürlükten kaldırılmıştır. Eski TTK’nin 347’nci maddesinde anonim şirketlerde, beşten fazla olmamak koşuluyla bir ve birden çok denetçi bulunacağı ve bunların bir heyet oluşturacağı belirtilmekteydi. “Bir kişiden oluşsa bile, denetçiliğin şirketin olmazsa olmaz organlarından biri olduğu kabul edilmiş ve bu organın var olmaması fesih nedeni sayılmıştır (Eski TTK, md. 435/f.1).” (Altaş, 2013).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girerken murakıpları (denetçileri) artık anonim şirketlerin organı olarak zikretmemiş ve zorunlu organlar arasından çıkarmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunuyla bağımsız denetim sistemi hukukumuza girmiştir.

“Bağımsız denetim; finansal tablo, bu anlamda tüm bilgiler, raporlama ölçütlerine uygunluk ve doğruluğu adına, kabul edilebilir güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi için, denetim ölçütlerinde beklenen bağımsız denetim tekniklerinin yaşama geçirilerek bunların belgeler yoluyla denetlenmesi, yorumlanıp raporlandırılmasını anlatır.”

Başka tanımlama ile bağımsız denetim faaliyeti; işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının, işletmeden bağımsız uzman bilgiye sahip denetçiler tarafından doğrulanması sürecidir. (Gündoğan, 2020).

Sermaye Piyasası Kurulu’nca (SPK) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in (Seri: X, No: 22) “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre ise bağımsız denetim;

“İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, kabul edilebilir güvence verecek, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen bağımsız denetim

tekniklerinin yaşama geçirilerek bunların belgeler yoluyla denetlenmesi, yorumlanarak rapora bağlanması”

anlatır.

Bağımsız denetimin işletmeler özelinde yapıldığını, daha çok mikro düzeyde gerçekleştiği göz önüne alınarak bağımsız denetimin mikro düzeyde faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Yönetime hatasız bilgi aktarımını kolaylaştırır.
- Mali tabloların tahmini ve çözümlenmesi, yarınlara dönük olumlu kararların verilmesinde yönetime yönlendirme yapar.
- Finansal tabloların gerçekliğini göstermeye çalışır; işletme yönetimiyle çalışanları sahtecilikten uzak tutmaya çalışır.
- Bağımsız denetimi tamamlanmış geçmiş mali tablolarla işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır. (Kurtuluş, 2022).

Şirketlerin bağımsız denetime bağlı olacağı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 397/4. maddesinde belirtilmiş ve Kanunun denetimiyle ilgili hükümler 01/01/2013 tarihi itibarıyla yaşama geçirilmiştir.” (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 397’nci maddesinin birinci fıkrasında, denetimi yapılacak olan anonim şirketler ile şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçilerce, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim ölçütleriyle uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına uygun yapılacağı kararlaştırılmıştır. Bu fıkranın gerekçesi oldukça yol gösterici olup bağımsız denetimin sınırlarını çizmektedir.

“Bağımsız denetimin konusu, denetlenecek ortaklığın düzenlemeler uyarınca bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal bilgi ve belgeleridir.” (Köksal, 2009).

Biraz daha açık ve geniş biçimde söylenecek olunursa, bağımsız denetim; şirket ile topluluğun finansal tablolarıyla yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüdeki iç denetim ve 378’inci maddeye göre hazırlanan raporlar ile 397’nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir.

Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, yasalara ve şirket ana sözleşmesinin finansal tablolara ait hükümlerine uygunluğunun değerlendirilmesi de içerir.

Denetim;

- a) Şirketin finansal tablolarının ve 397’nci maddenin birinci fıkrası ve 402’nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,
- b) Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve 397’nci maddenin birinci fıkrası ve 402’nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,

denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır.

09.07.2023 tarihi itibarıyla geçilen Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemiyle hangi şirketlerin bağımsız denetime bağlı olacağına yönelik karar mercii Cumhurbaşkanına ait bir yetki olarak belirlenmiştir. Bu yetki daha önce Bakanlar Kurulu'ndaydı ve bağımsız denetime tabi olma kriterleri Bakanlar Kurulu'nun 2018/11597 sayılı kararında belirlenmişti. Söz konusu karar 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlükten kaldırılmıştır. (Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar md. 6: 26/3/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar yürürlükten kaldırılmıştır.)

6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nda bağımsız denetime tabi şirketlerin tespitinde ikili bir saptamaya gidilmiş; belirli bir kritere bağlı kalınmaksızın bağımsız denetime tabi olan şirketler ile bazı kriterlere tabi olarak denetime tabi olan şirketler olarak ayırım yapılmıştır.

Buna göre Kararın eki olan I sayılı cetvelde olan şirketler bir kriter olmadan bağımsız denetime bağlıdır.

Diğer taraftan 6434 sayılı Karar'da yer alan üç kriterden 2 tanesinin eşik değerlerini birbirini izleyen 2 hesap döneminde geçen diğer şirketler de bağımsız denetime tabidirler.

Bu noktada belediye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olup olmadığının değerlendirilmesinde 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı eki II sayılı listeye bakılmalıdır.

Buna göre; 233 sayılı “*Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*” kapsamındaki kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıklarıyla anaparasının en az yarısı belediyelerin olan şirketler II sayılı liste 5/b kapsamındadır.

Bu itibarla bir şirketin en az yarısı belediyelerin ise bu şirket i) Toplam aktif 60 milyon TL, ii) Net satış hasılatı (yıllık) 80 milyon TL, iii) Personel sayısı 100 personel, kriterlerinden en az ikisini sağlıyor ise bağımsız denetim yapılacak bir şirkettir.

Fakat bir şirketteki belediye payı %50'nin altında ise (bu durumda bu şirket 6434 sayılı Karar eki I ve II sayılı cetvellerde bulunmayacaktır. Bu şirket i) Toplam aktif 75 milyon TL, ii) Net satış hasılatı (yıllık) 150 milyon TL, iii) Personel sayısı 150 personel,

kriterlerinden en az ikisini sağlıyorsa yine bağımsız denetimin yapılması uygun bir şirkettir.

Bağımsız denetime bağı olmanın 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında getirdiğı bir yükümlölük de internet sitesi açma yükümlölüğüdür. Kanun'un 1524'üncü maddesine göre; bu kapsamdaki sermaye şirketlerinin kuruluşlarını ticaret siciline tescil ettirdikleri tarih itibarıyla üç ayda bir internet sitesi açarak sitenin bir bölümünü şirketle ilgili ilanlar yayımlanmasına ayırmak ve bunları planlamak zorundadır.

Diğer taraftan “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, gerek Türk Ticaret Kanunu'nun (m. 88, geçici madde 1) gerek 660 sayılı KHK'nın kendisine vermiş olduğı yetki çerçevesinde, Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesi çerçevesinde bu kapsamdaki şirketlerin kişisel ve birleştirilmiş mali tablolarının oluşturulmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaları kararına varılmıştır.” (Altaş, 2015)

Bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçi; açık, basit, anlaşılır bir dille, denetimin türü, kapsamı, niteliğı ve sonuçlarıyla ilgili geçmiş denetimlerle karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tablolarla ilgili bir rapor hazırlar.”

“Bunun dışında; yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu ,yıllık faaliyet raporundaki değerlendirmeleri, denetçi gözetiminde finansal tablolar, tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğı açısından ayrı bir rapor hâlinde düzenlenir.”

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 403'üncü maddesine göre denetçi, bağımsız denetim sonucunu görüş yazısında açıklar ve dört çeşitten görüşten birini verir (olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma).

Özel Denetim

“6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 438 ila 444'üncü hükümleri arasında düzenlenen özel denetim isteme hakkı, bilgi edinme veya inceleme hakkının tamamlayıcı bir uzantısı niteliğinde olan önemli bir pay sahipliğı hakkıdır.” (Bulut, 2018).

“Özel denetim; pay sahiplerinin, paya sahip olmanın sağladığı haklardan birisi olan şirketin iş ve işlemleri ile ilgili bilgi edinme veya inceleme hakkının kullanılması amacıyla başvurdukları denetim mekanizmasıdır.” (Özcan, 2016)

Kanun'un 438 inci maddesi uyarınca; her pay sahibi, bilgi edinme ya da değerlendirme hakkı geçmişte kullanılmışsa gerekli olduğı takdirde pay sahipliğı haklarının

kullanılabilmesi için gündemde yer almasa da bazı olayların özel bir denetimle açıklanmasını “*genel kuruldan*” isteyebilir. İstem onaylanırsa, şirket ya da pay sahipleri 30 gün içerisinde şirketin yer aldığı “*asliye ticaret mahkemesinden*” bir özel denetçi görevlendirilmesini talep edebilir.

Genel kurul bunu onaylamayabilir. “İstemin reddedilmesi durumunda, anaparanın minimum 1/10’unu, halka açık anonim şirketlerde 1/20’sini oluşturan hisse sahipleri veya hisselerinin yaklaşık değeri toplamı en az 1 milyon TL olan hissedarlar 3 ay içinde şirketin yer aldığı “*asliye ticaret mahkemesinden*” özel denetçi atamasını isteyebilir.”

Özel denetimin getirdiği bazı sorumluluklar/yükümlülükler de bulunmaktadır. Buna göre;

- Özel denetim süresi uygun olmalıdır.
- Şirkette gereksiz iş yüküne neden olmamalıdır.
- İlgililer özel denetçiye gerekli bilgileri vermelidir.
- Şirket yazışmaları, kıymetli evrak vs. denetime açılmalıdır.
- Özel denetim yapan kişi özel denetimle alakalı konularda sır saklamak zorundadır.

Gerçekleştirilen özel denetim sonucunda düzenlenen rapor mahkemeye sunulur. Mahkeme, açıklanan rapor hakkındaki değerlendirmeleri şirket ve istem sahiplerine, bildirme ve ek soru sorma olanağı tanır. Söz konusu rapor yönetim kurulu tarafından yapılacak ilk genel kurula sunulur.

1.3.1.2. İç denetim

“Tarihçiler, iç denetimin köklerinin izini, tüccarların piyasaya sürülen tahıl için makbuzları doğruladığı M.Ö. yüzyıllara kadar sürdüler.” (<https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/history-of-the-ia/>).

Geçmişte iç denetime ilişkin uygulamalarına Roma, Yunanistan ve eski Mısır’da yer verildiği bilinmektedir. Modern iç denetim uygulamalarının 1941’te, Victor Z. Brinks’in iç denetimi konu alan ilk kitap olan “Modern İç Denetim” in (Modern Internal Auditing) yayımlaması ve İç Denetçiler Enstitüsünün kurulmasıyla başladığı bilinir. (Şahin, 2011).

“Bu alanın öne çıkması, 19. ve 20. yüzyıllarda kurumsal ticaretin genişlemesiyle gerçekleşti. Birçok konumda faaliyet gösteren ve binlerce kişiye iş olanağı sunan şirketlerde kontrol sistemlerine olan talep arttı. Birçok kişi, modern iç denetimin doğuşunu Uluslararası

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA: The Institute of Internal Auditors)'nın kuruluşuyla ilişkilendirir.”

“IIA'nın kuruluş belgesi 17 Kasım 1941'de sunuldu ve 9 Aralık 1941'de New York City'de 24 East 39th Street'te bulunan Williams Club'da yapılan ilk yıllık toplantıdan hemen önce, 24 kurucu üye üyeliğe kabul edildi.” (<https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/history-of-the-ii/>).

“IIA'nın kuruluşuyla iç denetim; standartları, etiği ve sistematik uygulamaları olan profesyonel bir mesleki disiplin haline gelmiştir.” (Tüm & Memiş, 2012).

“İç denetim, bir işletme veya organizasyonda sürdürülen etkinlik, iş ve işlemlerin yönetimden ayrı, nesnel bakışla yorumlanmasıdır denilebilir.” (Kaya, 2015)

İç denetim, 2002 yılında yayınlanan IIA Standartlarına göre; “Bir işletmenin çalışmalarını geliştirmek, onlara değer kazandırmak için bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık etkinliğine iç denetim denir. Risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini yorumlamak ve ilerletmek amacıyla sistematik, disiplinli bir yaklaşımla işletmeyi hedeflerine ulaştırmayı sağlar.” (Puttick & Sandy van Esch, 2007).

“Bu tanımlama, işletmelerin ve teknolojinin içinde bulunduğu büyük değişimle ve ulaşılan noktayla iç denetçiler ve iç denetimden beklentileri de göstermektedir. İç denetim, bir şeyler olduktan sonra bu belirlemek değil, öngörülerde bulunup risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyan bir yaklaşımdır.” (Yılancı, 2015).

IIA'nın tanımından hareketle iç denetimin temel unsurları şu şekilde sıralanabilir: (Doğmuş, 2010).

- a) Kurum çalışmalarını değerli kılmak ve kurum gelişimini sağlamak,
- b) Güven sağlamak, danışmanlık çalışması,
- c) Fonksiyonel bağımsızlık,
- d) Tarafsızlık,
- e) Risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı.

İç kontrol Sistemi; “İşletmelerin faaliyet süreçlerine yerleştirilen, yönetimin sorumluluğu altında belirlenmiş olan hedeflerine ulaşmalarına uygun nitelikte planlanan esas ve metotların toplamıdır. Buna karşın iç denetim ise, temelde iç kontrol sistemine ait öğelerin yeterliliğini ve işlerliğini inceleme, değerlendirme işlevidir.” (Alkan, 2020).

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA: European Confederation of Institutes of Internal Auditing)'na göre iç denetim organizasyonun etkililiğini,

verimliliğini geliştirmede bir katalizör görevi görür. (<https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf>)

“İş kültürünü, sistemlerini ve süreçlerini derinlemesine anlayan profesyoneller tarafından gerçekleştirilen iç denetim etkinliği, var olan iç kontrollerin riskleri azaltmak için yeterli olduğuna, yönetim süreçlerinin etkili ve verimli olduğuna ve kurumsal amaç ve hedeflerin yerine getirildiğine dair güvence sağlar.” (<https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/>)

“Kuşkusuz bu tanımlamanın daha önceki tanımlamalardan en önemli farkı bu noktadır. Artık bir inceleme ve değerlendirmeden çok, kuruma vizyon kazandırma, kurumu ileriye taşıma ve geliştirme yönü öne çıkmıştır.” (Yılancı, 2015).

“İç denetim, verimliliklerin teşhis edilmesinde ve denetimin farklı alanlarındaki iyileştirmelerin uygulanmasında çalışanların desteğini alan kontrol öz-değerlendirmesi de dâhil olmak üzere ortaya çıkan kontrol ve denetim uzmanlığına odaklanan yenilikçi bir fonksiyondur.” (Soltani, 2007).

“İç denetim kapsam itibarıyla işletme açısından başka denetim türlerinden kapsamlı ve bunları da dâhil eden bir türdür. İşletmeyle alakalı ve işletmece yapılan bütün denetimler bu türün konusu içine girer.” (Özer, 1997).

Bir başka ifadeyle iç denetim “hem mali nitelikli etkinlikler hem de mali nitelikte olmayan etkinliklerin incelenerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür.” (Güredin, 1994).

“İç denetim modern bakış açısında süreçlerle ilgilenen, süreçlerin nasıl daha iyi yapılacağına odaklanan, tüm bunları objektif olarak inceleyip önerilerinin olduğu bir danışmanlık ve kontrolü sağlayan bir güvence fonksiyonu üretmek, olarak ifade edilebilir.” (<https://www.ortakakildanismanlik.com/sirketlerde-ic-denetim>).

İç denetime, genel denetim tanımları tarafından yaklaşıldığında işletme etkinliklerinin belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun işletme birimlerce araştırılması, farklılıkların belirlenmesi ve düzeltilmesi süreci olarak yaklaşılabilir. (Yılancı, 2015)

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 63’üncü maddesi uyarınca iç denetim; kanun kapsamındaki idarenin çalışmalarını değerli hale getiren, bu çalışmaları iletirmek için kaynakların ekonomik, etkili ve verimli biçimde yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik etmek için yapılan bağımsız, nesnel bir danışmanlıktır.

“Yukarıda belirtilen tanımlar dikkate alındığında, iç denetimin başka denetim biçimlerinden ayrılan yanının güven sağlamakla danışmanlık etkinliklerini aynı anda yürütmesi olduğu söylenebilir.” (Tokaç, 2005).

İç denetim, iç denetim standartları esasları gözetilerek iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir. İlke odaklı standartlarla iç denetimi gerçekleştirmek ve teşvik etmek için bir çerçeve sunmaktadırlar. (<https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/standards/>)

“İç denetim etkinliklerinde denetçiler bağımsız³ olmak ve objektif davranmak zorundadır.” (<https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>).

İç denetim etkinliği, kurumun yönetim süreçlerine, çalışmalarına, bilgi sistemlerine yönelik riskleri aşağıdakileri dikkate alarak yorumlamalıdır:

- Kurumun belirlenen, planlanan amaçlarına erişmesi,
- Mali ve sistematik tasarlanmış bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Çalışma ve programların etkin ve verimli olması
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum

(<https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>).

“İç Denetimin misyonu, iç denetimin bir kuruluştaki neyi başarmayı arzuladığını ifade eder. International Professional Practices Framework (IPPF)’deki yeri kasıtlıdır ve uygulayıcıların misyona ulaşma yeteneklerini kolaylaştırmak için tüm çerçeveden nasıl yararlanmaları gerektiğini gösterir.” (<https://www.theiia.org/en/standards/mission-of-internal-audit/>)

TDK’ye göre misyon; bir örgütün yapmakta olduğu işi niçin yaptığını, kendini nasıl görmek istediğini, toplumdaki var oluş nedenini ve topluma katkısını belirlemeye yarayan tanımlamadır. Yine TDK’de misyonun görev, amaç gibi anlamları da bulunmaktadır. (<https://sozluk.gov.tr/>).

“İç denetim “önemli bir yönetsel fonksiyondur. Kurum içinde yasal düzenlemelere uygun olmayan, kusurlu, hileli; verimsiz ve risklere yönelik engelleyici, bunları belirleyici edici bir mekanizmadır.” (Kaya, 2015).

³IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, Terimler Sözlüğü: Bağımsızlık (Independence), İç denetim faaliyetinin, iç denetim sorumluluklarını yansız bir şekilde yerine getirme yeteneğini tehdit eden koşullardan özgür olmasıdır. <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>. (Erişim tarihi: 07.05.2023)

“İç denetim, yönetimin bir parçası olmakla birlikte işlevsel bağlamda bağımsız bir işleyiş olarak çalışmalarını gerçekleştirmekte, böylelikle uygulandığı yerlerde yönetsel olarak hesap verilebilirlik biriminin oturtulmasında katkı sağlamaktadır.” (Tokaç, 2005)

“İç denetimin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Kurumların büyük değişimler geçirdiği, özel sektör kurumlarının artan rekabet şartlarına uyum için sürekli bünyesinde güncellemelere gittiği, kamu kurumlarındaki hizmet anlayışının yeniden tartışıldığı, buna bağlı olarak mesleklerin de sürekli geliştiği bu ortamda iç denetimi kurumlarda önemli ve vazgeçilmez kılan, onun kurumlara sağladığı katma değerdir.” (Kıral, 2014).

“İç denetimin amacı, işletme varlıklarının çeşitli zararlara karşı korunmasını, tüm etkinliklerin belirlenmiş politikalarla uyum içinde yürütülmesine yönelik çalışmaktır ve bunları araştırmaktır.” (Güredin, 1994).

Daha net bir tanımlamayla iç denetimin amaçları şöyle özetlenebilir: (Tenker, 1982).

- İşletmedeki işlemlerin eskiden belirlenmiş işletme politikasına uygunluğunu, doğruluğunu kontrol etmek,
- İşletme aktiflerinin fiziki halleriyle defter kayıtları arasındaki bağlantıyı kontrol altında tutmak,
- İşletme politikasının etkinliğini belirlemek,
- Hesap işlerini, onaylanan hesap ilkeleri çerçevesinde sürdürülebilir kılmak,
- İşletmede yapılabilecek sahteciliklerin önüne geçmek, yapılanları bulmak.

Diğer taraftan “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunla, Türk kamu sektörü, dünyada hali hazırda uygulanmakta olan yeni kamu yönetimi anlayışı ile tanışmıştır. Söz konusu anlayışta, geleneksel yönetim yaklaşımından farklı olarak, “etkinlik”, “ekonomiklik”, “verimlilik”, “mali saydamlık” ve “hesap verilebilirlik” ilkeleri öncelikli kılınmıştır. İç denetim ise bu ilkelerin; kamuda yerleşmesinde, uygulanmasında, geliştirilmesinde ve izlenmesinde rol alan en yetkin birimlerden biridir.” (Kükrer & Kavak, 2020).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu madde 65 kapsamında yürürlüğe konulan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 5’inci maddesine göre iç denetimin hedefi; kamu idarelerindeki faaliyetlerin hedef ve yaklaşımlara, ilerleme öngörülerine, uygulanacak yöntemlere, stratejik planlara, çalışma düzeylerine performans programlarına ve yasal düzenlemelere uygun düzenlenmesini, devam ettirilmesini; kaynakların işlevsel, ekonomik, verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında edimini sağlamaktır.

Sayılan bu amaçlara ulaşabilmek için yönetim biriminin etkin bir iç denetim sistemi ve örgütü yapılanmasını sağlamalıdır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre “yönetim kurulu, çalışmaların gidişatını takip etmek, kurul için hazırlanan rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim için yönetim kurulu üyelerinin de yer aldığı komiteler ve komisyonlar kurabilir.”

“Yönetim kurulunca kurulan Denetim komitesi, daha çok finansal yönde denetleme yapan bir iç denetimdir.” (Örken, 2022).

Yine 6102 sayılı Kanuna göre;

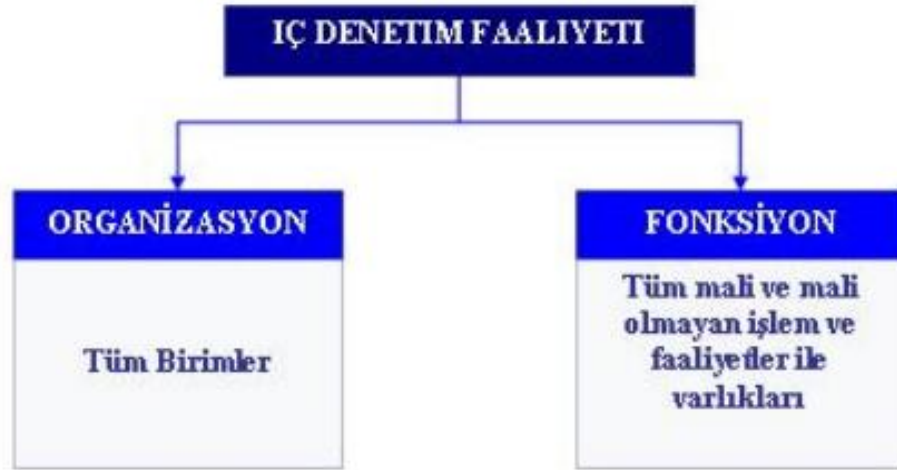
“ Bir şirketin hisse senetleri borsada işlemde ise YK varlığını, ilerlemesini ve sürekliliğini sıkıntıya sokan nedenlerin önceden belirlenmesi, gerekli tedbirlerle çarelerin uygulanması ve riskin planlanması için alanında uzman bir komite/komisyon kurarak (*Riskin Erken Teşhisi Komitesi şeklinde*), sistemi yürütmek ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde denetçi uygun bulduğunda ve durumu yönetim kuruluna yazı yoluyla bildirdiğinde komite hemen kurulur, izleyen bir ayın sonunda ilk raporunu verir.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri ve bu doğrultuda gerçekleştirilecek işlemler iç denetimin önemli birer unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır.

Burada belirtmek gerekir ki; uygulama çok karıştırılmakla birlikte iç denetim ile teftiş arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. İç denetçi yönetsel görevler üstlenmeyip, hata tespiti yapmayıp, herhangi bir yaptırım uygulamayıp, cezalandırmamaktadır. Örgütün hedeflerine ulaşmasını riske edecek muhtemel sorunlara ışık tutmak amacıyla sistemlerin ekonomiklik, etkililik ve verimlilik anlamındaki yeterliliğine bakmaktadır. (Doğmuş, 2010).

İç denetçi yapacağı çalışmanın neticesinde ortaya çıkan sonuca göre öneriler geliştirir ve üst yönetime destek olur.

İç denetim faaliyetinin kapsamını ise aşağıdaki şekilde göstermek mümkündür: (file:///C:/Users/THINKPAD/Downloads/546844.pdf)



Şekil 1.1. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı

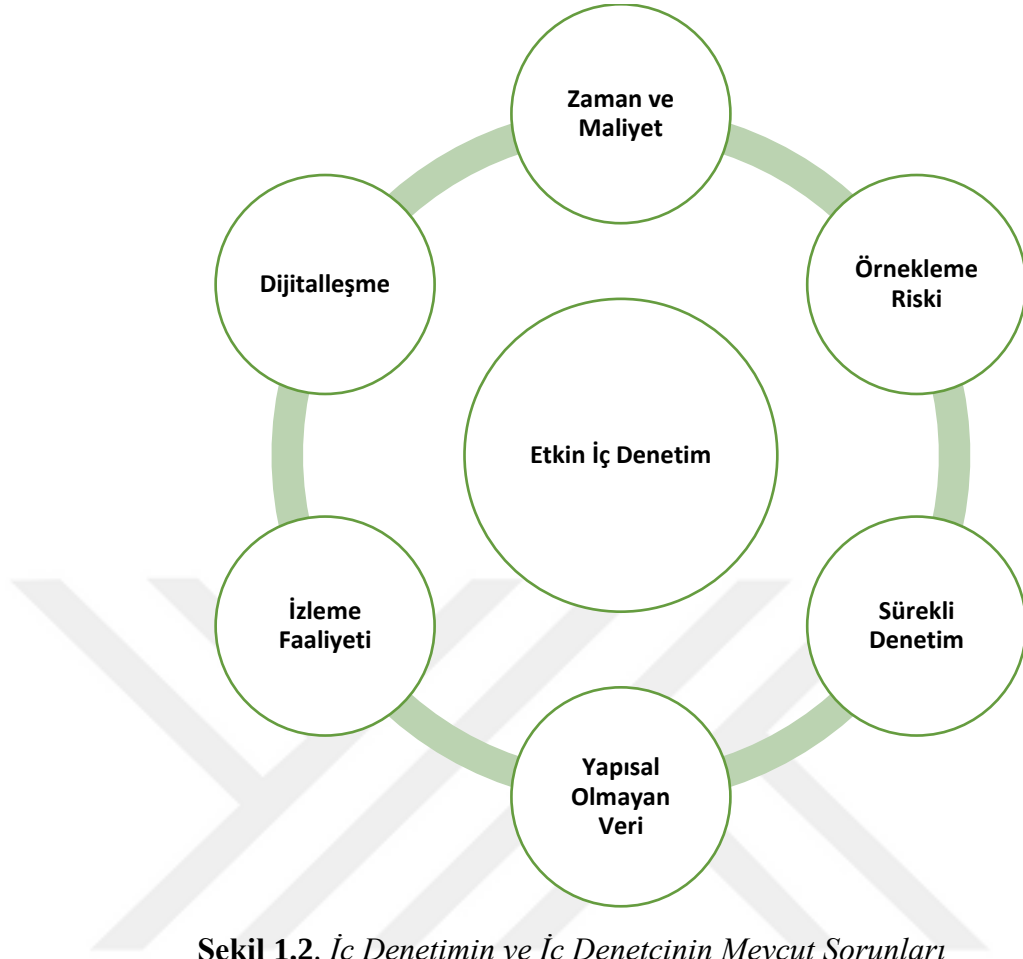
Diğer taraftan iç denetimin yani risk odaklı denetimin geleneksel denetimle olan fark ve benzerliklerinin ortaya konulması da oldukça önemlidir. Aşağıdaki tabloda bunlar ele alınmıştır: (Kishali & Pehlivanlı,2006).

Tablo 1.2. Karşılaştırmalı Olarak Geleneksel İç Denetim ve Risk Odaklı İç Denetim

Özellikler	Geleneksel	Risk Odaklı
İç Denetimin Odağı	İç kontrol	Risk
İç Denetim	Gelişime açık olaylardan sonra harekete geçer, aralıklı denetim	Olasılıklara göre hareket eden, gerçek zamanlı ve sürekli denetim
İç Denetim Testleri	Kontrol odaklı	Risk Odaklı
İç Denetim Önerileri	İç kontrole yönelik: Özel yarar maliyet ve etkinlik yaratmış mı?	Risk yönetimine yönelik: Risk türlerine ayrılmış mı? Riskten çekinilmiş mi? Risk bölüşülmüş mü? Risk aktarılmış mı?
Organizasyonda İç Denetimin Yeri	Bağımsız denetim pozisyonunda	Risk yönetimi ve üst yönetimle bütünleştirilmiş

Proaktif yaklaşım iç denetimin belirgin bir özelliği olup “fırsat ve tehditleri oluşmadan görmek, bir durumu ya da olasılığı öngörüp ona göre belirli çıkarımlar yapmak, pozisyonlar hazırlamaktır. (Toroslu, 2014).

Ayrıca çok tabidir ki, iç denetimde mevcut olan sorunlar da bulunmaktadır. “Günümüzde iç denetimde mevcut olan ve iç denetçilerin çözmeye çalıştığı problemler aşağıdaki şekilde verilmiştir.” (Ağdeniz, 2020).



Şekil 1.2. İç Denetimin ve İç Denetçinin Mevcut Sorunları

1.3.1.3. Sayıştay denetimi

“Sayıştay, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin kurumsal olarak ve makro düzeyde öngörüldüğü biçimiyle ve işlevsel olarak işlemesi, hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi ve sistemin geliştirilmesi konusunda gerek Parlamento’ya gerekse de diğer kurum ve figürler ile kamuoyuna güvence verecek yüksek bir denetim otoritesidir.” (Candan, 2009).

“Sayıştay, bütçe hakkının kullanılmasına yönelik olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) için denetim yapar, sorumlu olan kişilerin işlemleriyle hesaplarını yargılamayla kesin hükme bağlamaktadır.” (<https://www.sayistay.gov.tr>).

“TBMM, bütçenin uygulanmasına ilişkin denetim hakkını, Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu Tasarısı ve Sayıştay tarafından verilen Genel Uygunluk Bildirimi ile denetim raporlarını görüşüp karara bağlamak suretiyle gerçekleştirmektedir.”

Mahallî idarelerin işlemleri ile hesaplarının denetlenmesi ve de hesap ve işlemlerin kesin hükme bağlanması Sayıştay'ın görevidir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası madde 160'da belirtildiği üzere Sayıştay; merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının gelir ve giderleriyle mallarını TBMM adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak, kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini gerçekleştirir.

Diğer taraftan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanunu'nun 68'inci maddesine göre genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde dış denetimi Sayıştay tarafından yapılmaktadır.

Sayıştay denetimi, 6085 Sayılı Sayıştay Kanununun denetimin amacı başlıklı 34'üncü maddesinde; bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin etkinlik sonuçlarıyla ilgili TBMM'ye kamuoyuna güven içeren, yeter düzeyde bilgi verilmesi, kamuya ait mali yönetimin hukuk kurallarına uygun yapılması ve kamuya ait kaynakların korunması, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi olarak düzenlenmiştir. Sayıştay Kanununun “denetimin genel esasları” başlıklı 35'inci maddesinde denetim, “Kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun kullanılmasının değerlendirilmesidir.” (Kendirli, Başaran & Turan, 2014).

Bu kapsamda 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 4'üncü maddesine bakıldığında Sayıştay'ın denetim alanının aşağıdaki gibi olduğu görülecektir:

I)

- Merkezi yönetim bütçesi içindeki kamu idareleri,
- Sosyal güvenlik kurumları,
- Mahallî idareleri,
- Anaparasında direkt ya da indirekt olarak kamu hissesi olan özel kanunlar ya da Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle oluşturulmuş ortaklıkları,
- Diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

II) (I) no'lu bentte sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan ya da dolaylı olarak ortak oldukları;

- Her çeşit idare,

- Kuruluş,
- Müessese,
- Birlik,
- İşletme ve şirketleri,

denetler.

III) (I) ve (II) no'lu bentler kapsamına giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili yasal düzenleme uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketlerin ve bu şirketlerin ortakları ile bağılı ortaklıklarının denetimi, ilgili yasal düzenleme uyarınca hazırlanan ve Sayıştay'a gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılır.

Bu çerçevede Sayıştay'ın belediye şirketlerini denetlemesi konusunda tereddüt olmamakla birlikte ortaklık oranına göre iki farklı denetim usulü ortaya konulmuştur. Bir belediye şirketinde (a) bendindeki kurumların payı yüzde 50'nin üzerinde ise bu şirketler Sayıştay Kanunu'na bağılı diğer kurumlar gibi denetlenecekken, (a) ve (b) bentleri sınırlamasında bulunan şirketlerden direkt ya da dolaylı olarak kamu hissesi %50'den az olup bağılı yasal düzenleme gereğince bağımsız denetime bağılı yerler, paydaşları ve bağılı ortaklıklarının denetimi, ilgilendiren yasal düzenlemeye göre hazırlanan ve Sayıştay'a iletilecek bağımsız denetim raporları dikkate alınarak gerçekleştirilecektir.

Dış denetim yapmakla görevli olan Sayıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın üçüncü bölümünde ele alınmıştır. Bu bölümün başlığı "Yargı"dır. Dolayısıyla Sayıştay Anayasamızda bir yargı organı olarak yer almaktadır. Sayıştay'ın söz konusu yargı fonksiyonu Sayıştay denetimlerinin yalnızca mali sorumluluk değil, hukuki ve cezai sorumluluk doğurmasına da yol açmaktadır.

Bu bağlamda öncelikle Sayıştay'ın denetimler sonucunda yazdığı raporları ve bunların sonuçlarını değerlendirmemiz gerekmektedir. Sayıştay Kanunu'na göre düzenlilik denetimi ve performans denetimi olmak üzere ikiye ayrılmış bir Sayıştay denetimi bulunmaktadır.

Performans denetimi; idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin ölçülmesini ifade eden denetimdir. Bu çerçevede konulan hedeflere ne derece ulaşıldığının ölçülmesini temel alarak, konulan hedeflerin gerçekçi olup olmadığının da tespiti yapılabilmektedir.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetimi ise mali denetim ve uygunluk denetimi olarak iki türdür.

Mali denetim genel olarak idarelerin mali rapor ve tablolarının güvenilirlik ve doğruluk konusunda denetlenmesini anlatır.

Uygunluk denetimi ise kamu idarelerinin;

- Gelirlerine,
- Giderlerine
- Mallarına ait işlemleri ile hesaplarının kanunlara ve diğer hukuki mevzuata uygun olup olmadığının değerlendirilmesine ilişkin denetimdir.

Diğer taraftan kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetiminde toplum zararına neden olan bir durumla karşılaşıldığında durumdan sorumlu olanların savunmaları alınır ve mali yıl sonunda yargılamaya esas rapor düzenlenir. Kamu zararı tabiri ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 71'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre kamu zararı; kamu görevlilerinin işi önemsememekten kaynaklanan işledikleri bilerek ya da bilmeyerek yaptıkları hatalar, yasal düzenlemeye ters düşen bir hüküm, işleyiş ya da hareketleri bağlamında kamu kaynağında dengesizliğe neden olunmasıdır. Bu bağlamda Sayıştay denetimleri sonucunda kamu zararı belirlenmiş ise buna dayanarak yargılamaya esas rapor düzenlenebilmesi için denetlenen idarenin 5018 sayılı Kanun kapsamında olan bir idare olması gerekmektedir. Ancak belediye şirketleri 5018 sayılı Kanun kapsamında değildirler. Bu bağlamda bunların denetimi sonucunda yargılamaya esas rapor düzenlenebilmesi söz konusu olmayacaktır.

Sayıştay denetim faaliyetleri kapsamında; 2021 yılında 513 rapor düzenlenmiştir. (<https://www.sayistay.gov.tr>).

Bu raporlardan;

- 5'i genel rapor olmak üzere,
- 371'i genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine,
- 95'i kamu işletmelerine,
- 9'u diğer kamu idarelerine,
- 32'si mahalli idare şirketlerine,
- 1'i diğer kamu şirketine ilişkindir.

Buna göre Sayıştay'ın 2021 yılı denetim raporlarının %6,2'si mahalli idare şirketleri için düzenlenmiştir.

Sayıştay denetim faaliyetleri kapsamında; 2022 yılında 540 rapor düzenlenmiştir. (Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu, 2022)

Bu raporlardan;

- 5'i genel rapor olmak üzere,
- 374'ü genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine,
- 108'i kamu işletmelerine,
- 12'si diğer kamu idarelerine,
- 39'u mahalli idare şirketlerine,
- 2'si diğer kamu şirketine

ilişkindir.

2022 yılında ise denetim raporlarının %7,2'si mahalli idare şirketleri için düzenlenmiştir. Belediye şirketlerinin kullandıkları ekonomik kaynaklardaki artış göz önüne alındığında, önümüzdeki dönemlerde bu sayının gittikçe artacağı düşünülmektedir.

1.3.1.4. Devlet denetleme kurulu denetimi

5 Sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin "Devlet Denetleme Kurulunun Görevleri" başlıklı dördüncü maddesinin (a) bendine göre; Cumhurbaşkanı'nın emriyle çalışan Devlet Denetleme Kurulu'nun görevlerinden bir tanesi; idarenin hukuka yaraşırliğini, sistemli ve belenene uygun olarak işletilmesi, iletilmesi için, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında, anaparasının yarısından çoğuna bunların dahil olduğu kuruluşlarda, kamu kurumu özelliği gösteren meslek kuruluşlarında, tüm düzeylerdeki işçi-işveren meslek kuruluşlarında, kamu yararı için çalışan derneklerde, vakıflarda, kooperatiflerde, birliklerde ve bunların her türlü ortaklık ve paydaşlarında, her çeşit idari soruşturma, inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapmaktır.

Söz konusu madde hükmü çerçevesinde Devlet Denetleme Kurulu, belediye şirketlerinde her türlü denetimi yapmak konusunda yetkili kılınmıştır.

1.3.1.5. İçişleri Bakanlığı denetimi

I sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin İçişleri Bakanlığı'nı düzenleyen dokuzuncu bölümde yer alan 260'ıncı maddesine göre Teftiş Kurulu Başkanlığı Bakanın emri veya onayı üzerine aşağıdaki görevleri yapar:

- a) Bakanlığın merkez birimlerinin, bağı kuruluşların, il ve ilçelerin ve mahalli idarelerle, bunlara bağı ve bunların kurdukları veya özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kurulmuş birlik, işletme, müessese ve teşebbüslerin işlem ve hesaplarını teftiş etmek ve denetlemek, inceleme ve soruşturma yapmak,
 - b) Bakanlığın amaçlarına yasal düzenlemelere uygun, plana ve programlara bağı çalışmasını sağlamak amacıyla teklif hazırlayıp Bakana sunmak,
 - c) Mahalli idarelerin seçilmiş veya tayin yoluyla göreve gelmiş organları ve bunların üyeleriyle diğerk kamu görevlileri hakkında inceleme, araştırma ve soruşturma yapmak,
 - ç) Bakanlığın mahalli idareler üzerinde sahip olduğı yönetim ve denetleme yetkisinin yasal düzenleme hükümleri gereğince uygulanmasını sağlamak,
 - d) Teftiş raporları, görüş yazıları ve soruşturma raporlarını inceleyip değerlendirmek,
 - e) Çeşitli konularda inceleme ve araştırmalar ile merkez, il ve ilçe kuruluşlarının özel teftişlerini yapmak,
 - f) Müfettişlerin yıllık çalışma programlarını hazırlamak, Bakanlık ve Bakanlığa bağı kuruluşların denetim programları arasında bağlantıları sağlamak,
 - g) Bakan tarafından verilen diğerk görevleri yapmak.
- (2) Teftiş Kurulu ve mülkiye müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma esasları yönetmelikle düzenlenir.

Diğerk taraftan İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Yönetmeliğinin “Kurulun Görevleri” başlıklı 6’ncı maddesinin (ç) bendine göre; “Mahalli idarelerle bunlara bağı kurulan ya da özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kurulmuş birlik, işletme, kuruluş, girişimci kurumlarca yürütülmesi gereken yatırım ve hizmetlerin istenilen ölçüde gerçekleşmemesi durumunda halk sıhhati, mutluluğı, refahıyla ile kamu düzeni ve güvenliğinin bozulduğunun belirlenmesi durumunda, sıkıntının ortadan kaldırılması amacıyla Bakana önerilerde bulunmak.” Şeklinde Kurulun görevleri arasında sayılmıştır.

Bu kapsamda İçişleri Bakanlığı’nın belediye şirketlerini doğrudan denetleyebilme yetkisinin olduğunu söylemek mümkün olmamakla birlikte 28.04.2018 tarihli ve 30405 s. Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe konulan; İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Bağı Kuruluşları ile Bunların Üyesi Olduğı Mahalli İdare Birliklerinin Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmetlerinin Gördürülmesine İlişkin Usul ve Esasların 9’uncu maddesine göre; “İdarelerin ve şirketlerin personel çalıştırılmasına dayalı hizmetleri ve harcamalarına ilişkin denetim İçişleri Bakanlığı tarafından yapılır.”

Söz konusu hükme göre İşleri Bakanlığı'nın belediye şirketleri üzerinde çok sınırlı bir denetim yetkisi olduğu ifade edilebilecektir. Bu yetki ise yalnızca personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımlarının denetlenebilmesidir.

1.3.1.6. Ticaret Bakanlığı denetimi

I sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin Ticaret Bakanlığı'nın ele alındığı onaltıncı bölümündeki madde 441'in (n) bendi uyarınca;

- Şirketler,
- Kooperatifler,
- Ticaret sicili memurlukları ile esnaf ve sanatkâr sicil kayıtlarına ilişkin hizmetleri yürütmek ve bunları denetlemek Bakanlığın görevleri arasında sayılmıştır.

Diğer taraftan Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği'nin 8'inci maddesine göre; “Bakanlığa verilen yetki ve görevler çerçevesinde yerli ve yabancı ticaret şirketleri ile ilgili inceleme, denetim ve soruşturma yapmak,” başkanlığın görevleri arasında sayılmıştır.

Ayrıca diğer taraftan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 210'uncu maddesine göre;

- Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yetkilerinden biri, Ticaret Kanunu'nun ticaret şirketlerine ilişkin hükümlerinin uygulamasıyla ilgili tebliğler yayımlamaktır. Ticaret sicili müdürlükleri ve şirketler bu tebliğlere uyarlar ve şirketlerin bu Kanun kapsamındaki işlemleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından yapılır. Bu denetimin ilkeleri denetime bağlı işlemler Bakanlıkça hazırlanan yönetmelikle düzenlenir.
- Diğer bakanlık, kurum, kurul ve kuruluşlar, ancak kendilerine kanunla tanınan yetkinin sınırları içinde ve öngörülen hedef, konu ile şekle bağlı olarak şirketlere yönelik düzenlemeler yapabilir.
- Kamu düzenine veya işletme konusuna aykırı işlem, bu yöndeki hazırlıklarda ya da danışıklı iş ve faaliyetlerde bulunduğu belirlenen ticaret şirketleri hakkında, özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca, bu tür işlem, hazırlık veya faaliyetlerin ortaya çıkmasından itibaren bir yıl içinde fesih davası açılabilir.

Yukarıda yer alan maddenin birinci fıkrasına dayanılarak Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik yürürlüğe girmiştir.

Bakanlıkça yapılacak denetimin amacı; ticaret şirketlerinin Kanuna, bu bağlamda çıkarılan düzenleyicilere uygun işlemlerin yapılmasını olanaklı kılar. Bu doğrultuda, Bakanlık ticaret şirketlerinin kurulduğundan sonlanmasına değin yapılan bütün işlemlerinin Kanuna ve ona dayanılarak çıkarılan düzenleyicilere uygunluğu denetlenir, bunun dışındakilerin ortadan kaldırılması için rehberlik edilir, cezai sorumluluğu belirlenenler görevli makamlara, hukuki sorumluluğu belirlenenler de genel kurul gündemine alınır. Görüşülmek için şirket yönetim organına bildirilir ve uygulamada olası sorunların giderilmesi amacıyla önlemler alınır.

Yönetmeliğin 5'inci maddesinde denetime bağlı şirketlere ilişkin denetime konu işlemler tek tek sayılmıştır.

Denetimler sonucunda; üç tür rapor düzenlenir: Teftiş raporu, soruşturma raporu ve inceleme raporu.

Söz konusu denetimlerle alakalı olarak denetimlerin yükümlülükleri bulunmaktadır.

Buna göre:

Ticaret şirketlerindeki yönetim organlarının üyeleri, yönetimdeki görevliler, şirket ve komite çalışanları; gizli olmasına karşın yazı ya da bilgisayar ortamında saklanan belge, kayıt, dosya ve tutanakları denetimler istedikleri takdirde belirlenen sürede vererek yapılacak çalışmaya hazır etmeleri ya da gösterilen yere getirip denetim elemanının isteğine uygun olarak tutanakla vermeleri, onaylı örnekleri verip tutanakları imzalamakla, bütün bilgi işlem sistemini denetim amaçlarına uygun biçimde açmakla, bilgisayar ortamında saklanan kayıtları okunabilir duruma getirmekle, her türlü soruları yanıtlamak, bilgileri vermekle para ve bu hükümdeki evrakı ve ayniyatı ilk talep durumunda göstermekle, sayılmasına ve incelenmesine yardım etmekle, denetimin gerektiği gibi yürütülebilmesi için denetim elemanlarına bu zaman zarfında uygun bir çalışma ortamı yaratıp yardım ve kolaylık göstermekle, benzer önlemleri almakla yükümlüdürler.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden görüleceği üzere Ticaret Bakanlığı'nın belediye şirketlerini kapsamlı bir şekilde denetleyebilme yetkisi ve görevi bulunmaktadır.

1.4. Belediyeler ile Belediyelerin Ortağı Oldukları Belediye Şirketleri Arasındaki İşlemler

Belediyeler ile bunların ortağı olduğu şirketler arasında ihale mevzuatı, temsilci atama, personel hizmeti alımı, taşınmaz tahsisi ile borçlanma alanlarında çok fazla ilişki bulunmaktadır. Bu çalışmada bunların açıklaması yapılarak iki farklı tüzel kişinin karşılıklı etkileşimi ortaya konulmuştur.

1.4.1. İhale mevzuatı açısından

Kamu kurum ve kuruluşları ile bu kuruluşlara bağlı teşekkül, müessese, şirket vs. gibi kuruluşların alım faaliyetleri ile (mal, hizmet, yapım) gelir getirici faaliyetlerini düzenleyen mevzuatlar 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'dur.

Bunlardan 2886 sayılı Kanun idarelerin gelir getirici faaliyetlerine ilişkin ihale mevzuatını düzenlenmekte iken 4734 sayılı Kanun gider gerektiren faaliyetlerine ilişkin ihale mevzuatını düzenlemektedir.

1.4.1.1. Devlet İhale Kanunu

2886 sayılı Kanun, kapsamına aldığı idarelerin gelir getirici faaliyetlerinin (satım, kiralama vs.) ihale edilmesinde uyulması gereken hükümleri düzenleyen yasadır. Belediyeler bu kanuna tabi olup gelir getirici faaliyetlerini Kanun hükümleri çerçevesinde gerçekleştirebilmektedir.

Belediyenin bu Kanun kapsamında yapacağı bir ihaleye, ortağı olduğu bir belediye şirketinin girebilmesi hususu çok defa uygulayıcıların karşısına çıkan bir sorun olmuştur. Öncelikle bir belediyenin bu kapsamda yapacağı bir ihaleye kimlerin dolayısıyla belediye şirketlerinin de katılamayacağını değerlendirmek için Kanun'un 6'ncı maddesine bakmak gerekmektedir. 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "İhaleye katılamayacak olanlar" başlıklı 6'ncı maddesi aşağıdaki gibidir:

Aşağıdaki kişiler doğrudan ya da dolaylı olarak ihalelere katılamazlar:

1. İhaleyi yapan idarenin; a- ita amirleri, b- ihale işlemlerini hazırlama, yürütme, sonuçlandırma ve denetleme işinde görevli olanlar, c- (a) ve (b) bentlerinde belirtilen kişilerin eşleri ile 2. dereceye kadar (2. derece dahil) kan ve sıhrî hısımları, d- (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilen şahısların ortakları (bu şahısların yönetim kurullarında görevli olmadıkları anonim ortaklıklar hariç).

2. 2886 s. Kanun ve diğer kanunlardaki hükümler çerçevesinde sürekli ve geçici bir şekilde kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanmış olanlar.

Yukarıdaki hükmü açacak olursak; bilindiği üzere 2886 sayılı Kanun'da yer alan ihaleyi yapan idarenin ita amiri belediye başkanıdır. Ayrıca belediye başkanları, başkanı oldukları belediyelerin ortak oldukları şirketlerin yönetim kurullarında görev alabilmektedirler. Dolayısıyla belediye başkanıyla ihaleye yönelik çalışmaları düzenlemek, devam ettirmek, sonlandırmak ve bunları incelemekle görevli olanlar ile bu

işlerde görev alanların eşleri ile 2. dereceye kadar (2. derece dahil) kan ve sıhrî hısımları eğer bir belediye şirketinin yönetim kurulunda görev alıyorsa, o belediye şirketleri ortağı olan belediye tarafından ihale edilen 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamındaki bir ihaleye katılamazlar.

Bunun tersinden, bu kişilerin yönetim kurulunda görev almadıkları belediye şirketlerinin ortağı olan belediye tarafından ihale edilen 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamındaki bir ihaleye katılmalarının önünde bir engel bulunmamaktadır.

Bu husus İçişleri Bakanlığı tarafından değerlendirilmiş ve İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Genelgesinde; belediyede çalışan bir personelin yönetim kurulunda görev aldığı bir belediye şirketinin, ortağı olan belediye tarafından ihale edilen 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamındaki bir ihaleye katılmayacağını ifade etmiştir. Daha sonra söz konusu Genelgenin iptali için açılan davada Danıştay Genelgenin hukuka aykırı olmadığına ve Genelge'nin iptal edilmediğine hükmetmiştir.

Ayrıca söz konusu hususa ilişkin olarak Sayıştay Genel Kurulu İçtihadı Birleştirme Kararı almış ve Danıştay Kararı doğrultusunda karar vermiştir.

1.4.1.2. Kamu İhale Kanunu

Bu Kanun'da "*ihaleye katılamayacak olanlar*" tahdidi olarak sayılmıştır. Buna göre; 4734 sayılı Kanun kapsamında alım yapan belediye biriminin ihale yetkilisi veya ihaleyi yetkisine sahip kurullarında görevlisi, ihaleyi yapan birimin ihale konusuyla ilgili bütün ihale işlemini hazır duruma getirmek, sürdürmek, sonlandırmak ve onay vermekle görevli bulunanlar ile bunların eşleri ve üçüncü dereceye kadar kan ve ikinci dereceye kadar kayın hısımları ile evlatlıkları ve evlat edinenleri ile tüm bunların ortakları ile şirketleri, 4734 sayılı kanun kapsamında yapılan mal, hizmet ve yapım ihalelerine katılamayacaklardır.

1.4.2. Hizmet alımları

696 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname yürürlüğe girmeden önce Belediyeler hizmet alımlarını 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu çerçevesinde belediye şirketleri de dahil herkesten tedarik

edebilmekteydi. Ancak 696 KHK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte belediyeler personel çalıştırılmasına hizmet alımlarını belediye şirketlerinden sağlamak durumunda kaldılar.

1.4.2.1. Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımları

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin (e) bendinde 696 sayılı KHK ile yapılan değişiklik sonucunda; belediyelerle bağlı kuruluşları, belediyelerle bağlı kuruluşlarının üye konumunda bulundukları mahalli idare birliklerinin, bir ya da ayrı anaparasının yarısından fazlası belediyeler ile bağlı kuruluşlarının olan şirketlerin, mahalli idare ve şirket bütçelerinden çalışan istihdam edilmesine dayalı hizmet alımı veya bağlı sonuç doğuracak şekilde alım yapamayacaktır.

Bu doğrultuda ilgili yasal düzenleme çerçevesinde personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı yalnızca belediye şirketlerinden doğrudan bulunacaktır.

1.4.2.2. Personel çalıştırılmasına dayalı olmayan hizmet alımları

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin (e) bendi kapsamı dışında yapılacak hizmet alımları yani belediyelerin personel alımları dışındaki hizmet alımları, 4734 sayılı Kanuna göre ihaleye girmesine engel bir durumu bulunmayan belediye şirketleri bütün tedarikçilerden satın alınabilecektir.

Ancak yukarıda belirtildiği üzere bu çalışan istihdamına ait bir alımsa veya bu işleme ait sayılan bir hizmet alımıysa belediye şirketinden tedarik edilmesi zorunludur.

1.4.3. Belediyenin, kendi şirketlerine temsilci ataması

Uygulamada belediyenin sermayesine sahip olduğu şirketlerde kendisini temsilen yönetim kurulu üyesi atamasına ilişkin hüküm 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 26'ncı maddesinde yer almaktadır. İlgili hükümde büyükşehir belediyesi genel sekreteri ile belediye ve bağlı kuruluşlarında yöneticilik vasfında olan belediye personellerinin, büyükşehir belediyesine ait şirketlerde yönetim kurulu üyesi olarak görev alabileceği ifade edilmiştir.

Öncelikle belirtmek gerekirse mevzuatımızda büyükşehir belediyelerinde hangi personellerin yöneticilik sıfatına sahip olduğuna ilişkin bir belirleme yapılmış değildir.

Bu nedenle bu madde hükmüne göre net bir saptama yapılabilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan büyükşehir belediyesi olmayan belediyelere ait şirketlerde kimlerin yönetim kurulu üyesi olabileceğine ilişkin bir hükme 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda değinilmemiştir.

Tüm bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde ve uygulamalar göz önüne alındığında bir belediye şirketine belediyeyi temsilen, temsil etmeye engel bir durumu olmayan herhangi bir kişinin atanması mümkündür.

1.4.4. Taşınmaz tahsisi

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Diğer kuruluşlarla ilişkiler" başlıklı 75'inci maddesine göre belediyeler; "belediyenin taşınmazları, temel görev ve hizmetlerinde kullanılmak için para karşılığı ya da para talebi olmadan mahallî idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlara devredebilir, yirmi beş yılı geçmemek üzere ayırabilir. Aynı kuruluşlara kiraya verilebilecek olan taşınmazların özel kullanıma ayılma amacı dışında kullanılmasında işlem iptal edilir."

Görüleceği üzere bir belediyenin kendisine ait bir taşınmazı başka bir kuruma tahsis edebilmesi mümkün olmakla birlikte belediye şirketleri bu kurumlar arasında zikredilmemiştir. Dolayısıyla belediyeye ait bir taşınmazın belediye şirketi tarafından kullanılabilmesi arzu ediliyor ise izlenebilecek yollardan bir tanesi taşınmazın sermaye olarak belediye şirketinin sermayesine eklenmesi veyahut 2886 sayılı Kanun kapsamında yapılacak ihaleyi belediye şirketinin kazanabilmesidir.

Bunların dışındaki bir istisna hükmüne Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun (5216 s. Kanun) 26'ncı maddesinde yer verilmiştir. Madde hükmüne uyarınca, bir taşınmazın belediye şirketine kiralanabilmesi için o şirketin belediyenin açmış olduğu ihaleye girmesi ihaleyi kazanması gerekmekte iken 26'ncı madde kapsamında yer alan yerlerin işletmesi büyükşehir belediyesi şirketlerine ihalesiz olarak devredilebilmektedir.

1.4.5. Belediye kendi şirketine borç verilebilmesi

Belediyelerin borç verip veremeyeceği hususunun irdelenebilmesine ilişkin olarak yapılacak çalışmada 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun “Belediyenin Giderleri” başlıklı 60’ncı maddesine bakılması gerekmektedir. İlgili maddede belediyelerin giderleri tahdidi olarak sayılmıştır. Dolayısıyla belediyelerin bu maddede olmayan bir gideri yapabilmesi mümkün değildir. Bu bağlamda madde incelendiğinde görülebileceği üzere borç verebilme belediyenin giderleri arasında zikredilmemiştir. Sonuç olarak bir belediyenin ortağı olduğu bir belediye şirketine borç verebilmesi söz konusu olamayacaktır.

Söz konusu husus Sayıştay denetçileri tarafından yargılamaya esas raporlara konu edilmiş ve Sayıştay bir kararında belediye şirketine verilen borca ilişkin faizin kamu zararı olmadığına karar vermiştir.



2. İÇ KONTROL KAVRAMI ve BELEDİYE ŞİRKETLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. İç Kontrol Sistemi İle İlgili Temel Kavramlar

Bir işletmenin varlıklarını etkin bir şekilde kullanabilmesi için olmazsa olmaz olan etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, (makul güvence düzeyinde) yapılması muhtemel hataları minimuma indirmeye destek olacaktır. Bu çerçevede iç kontrol sisteminin iyi bir şekilde anlaşılabilmesini teminen buna ilişkin kavramların yeterli seviyede açıklanması bir zorunluluktur.

2.1.1. Denetim Kavramı

“Muhasebe yöntemlerinin uygulanmasındaki dönemler arasındaki farklılıklar, karın oluşmasına etki yapan muhasebe ilkelerinden bir örnekliğin sağlanamaması veya belirlenmiş ilkelerden sapmalar finansal tabloları gerçekleri yansıtmaktan uzaklaştırır. Bu nedenle, finansal tabloların işlevlerini yerine getirmesinde denetim en önemli aşama olmaktadır.” (Tenker, 1982).

“Denetimin özü bakımından bir savunma mekanizması ve denetim gereksinimi doğuran bir riskin varlığına, önceden tanımlanmış bazı normlara aykırılık olasılığına dayandığını biliyoruz.” (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015).

Genel olarak denetim, kamu veya özel bir kuruluşa ait verilerin ortaya konmuş kıstaslara uygun olup olmadığının belirlenmesi ve raporlanması için uzmanlarca delil elde etme ve değerlendirme sürecidir. (<https://sozluk.gov.tr/>).

“Denetim, yaşamın neredeyse her alanında yapılan işlerin kuralına uygunluğunun teslim edilmesi yönünden gerekli bir süreç olmuştur.” (Tüm & Memiş, 2012)

Denetim kelimesi aslen, Latince bir kelime olan Contra Rotulus kelimesine dayanmaktadır. (Pekiner, 1984)

Denetimin yapılmış bulunan birçok tanımı bulunmaktadır. Söz konusu tanımların her biri doğru olmakla birlikte yaklaşım biçimleri farklılaşabilmektedir.

Bir tanıma göre “denetim, Bir örgütün iktisadi etkinliklerine ve olaylarına yönelik ortaya konulan bilgilerin, belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu ortaya koymak, raporla sunmak adına bu ekonomik çalışmalar ve olaylara ait bilgilerle ilgili dayanakların delillerin nesnel yöntemlerle toplanarak değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir.” (Kepekçi, 2000).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 48 inci maddesine göre ise;

Muhasebe; kurum ve kuruluşların ekonomik çalışmalarının sayısal kayıtlarını düzenler, bunları çalışma ve sonuçlarıyla ilgililere açık, doğru olarak aktarır. Denetimse; bunların ilgili yasal düzenleme ve onaylanmış muhasebe ilkelerine uygun olarak ve ekonomik olayların gerçekliğinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak delilleri ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır.

Denetimin tanımına ilişkin genel bir tanımlama yapılmak istenir ise “kar amacı güden veya gütmeyen örgütleri; ekonomik, yönetim ve yasalar açısından inceleyen, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu, kanıtları objektif bir şekilde toplayan ve değerlendiren, ulaşılan görüşü raporlaştıran ve bilgi kullanıcılarına sunan sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir. (Marşap & Kurt, 2008).

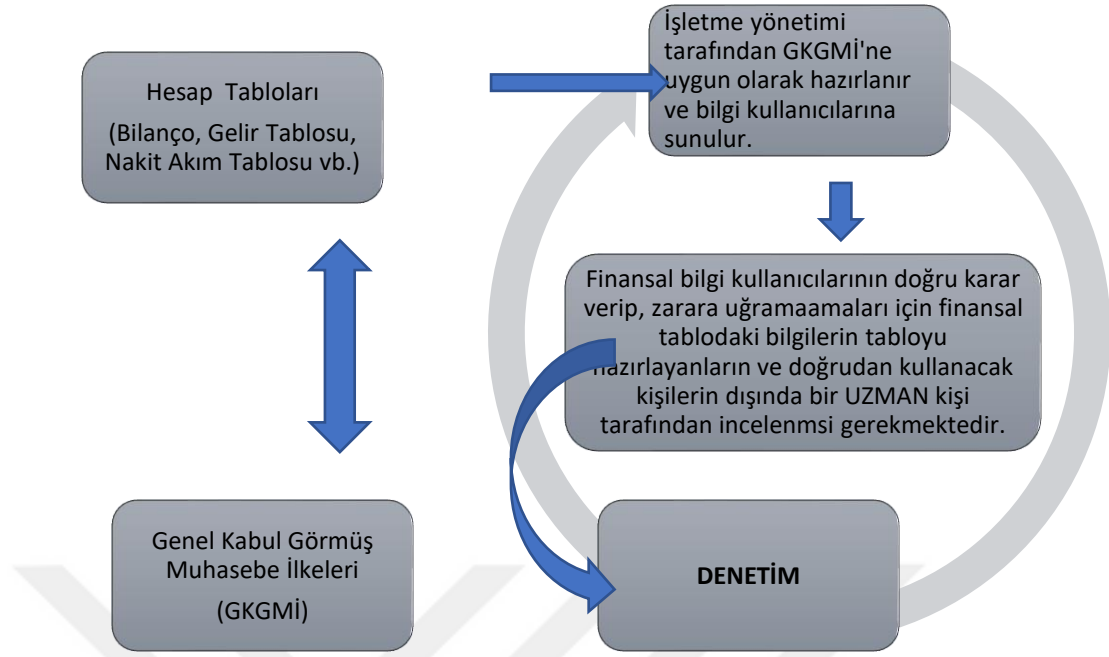
Denetim kavramı en geniş anlamıyla American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)'nın 1973' te, Temel Denetim Kavramları Komitesi aracılığıyla tanımlanmıştır. Buna göre denetim, ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin beyan edilen bilgilerin önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesini araştırmak için bu ekonomik faaliyet ve olaylara yönelik delillerin objektif olarak toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların taraflarına raporlanmasını sağlayan sistematik bir süreçtir. (Bilge ve M. Kiracı, 2010).

Yani “denetim, ekonomik bazlı etkinlik ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu araştırmak ve sonuçlarını ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca delillendiren ve bunları düzenleyen sistematik bir süreçtir.” (Çaldağ, 2007)

Denetleme işi ise, bir işin doğru ve kuralına uygun olarak yapılıp yapılmadığını dikkatle izlemek, incelemek, teftiş ve kontrol etmektir.” (Kaya, 2020).

Kavram olarak “Denetim”, işletmelerin içeriden anlaşılmayan noksanların giderilmesi, müşteri ilişkilerinin iyileştirilmesi ve bunlar doğrultusunda işletmelerin öncelikli amacı olan kârın arttırılması adına önemli bir araç özelliği gösterir.” (Sabuncu, 2017).

Fonksiyon, bir nesne veya bir kimsenin gördüğü iş, iş görme yetisi olarak tanımlanabilir. (<https://sozluk.gov.tr/>). Bu tanım çerçevesinde denetim fonksiyonunu bir şekil yardımıyla aşağıdaki gibi gösterebiliriz.



Şekil 2.1. Denetim Fonksiyonu (Toroslu, 2012).

Denetim yapılış amacı, denetim alanı, denetimi gerçekleştiren kişinin niteliği gibi özellikler nedeniyle çeşitli türlere ayrılmaktadır. Temelde denetim türlerini konusuna/amacına göre ve denetçinin niteliğine olmak üzere iki kısma ayırabiliriz: (Güçlü, 2011).

- Konusuna ve amacına göre denetim türleri:

- a) Hesap denetimi (mali tablo denetimi)
- b) Biçimsel denetim (formel denetim)
- c) Faaliyet denetimi

- Denetçinin niteliğine göre denetim türleri:

- a) İç denetim
- b) Kamu denetimi
- c) Bağımsız denetim

Denetim, yıllar geçtikçe klasik denetim olgusundan sıyrılmakta ve daha modern bir hale bürünmektedir. “Modern teftiş ve denetim, sistemci yönetime uygun, sistemci denetim anlamındadır. Gelenekçi idare ve denetimin en açık özelliği kuruluş ve çevre insanların amaç ve ihtiyaçlarının ikinci planda önemli sayması, hatta hiç de önemli görmemesi özelliğidir.” (Bozkurt, 2013).

Denetimden amaç kişi veya kurumları yıpratmak, bir şeylere zorlamak değildir. Öncelikli amaç yapılanların yapılması gerekenlere uygunluğunun saptanması olup “nasıl tanımlanırsa tanımlansın, denetim, herhangi bir gerekçeyle kendileri için ayrılan kişiler ya da bölümlerin, kaynakları kullanma muhasebesi niteliğindeki hesap verme sorumluluğudur.” (<https://denetimtv.com/denetim-ve-denetim-turleri.html>).

2.1.2. Kontrol Kavramı

Genel olarak kontrol, yönetimin belirlediği amaç ve hedeflerine ulaşmak adına aldığı önlemler olarak tanımlanabilir. (Gönen, 2007).

Kontrol ve denetim kavramlarının tanımlanmaları farklıdır. Ancak birbirine yakın kavramlar oldukları bilinmelidir. “İki kavramda hedeflenen ile mevcut durumun karşılaştırılması işlevini gerçekleştirirse de kullanım alanları farklıdır. Denetim daha çok sürecin son aşamasını incelemekle, kontrol ise hedeflenen noktaya ne ölçüde ulaşıldığının araştırılmasıdır.” (Aydın, 2020).

“Kontrol, yönetimin temel işlevlerinden biridir ve bir işin doğru ve kuralına uygun olup olmadığına yönelik yapılan bir değerlendirmedir. Yönetim biliminin kurucusu Fayol’a göre kontrol; bir işletmedeki her ögenin verilen direktiflere ve konulan kurallara uygunluğunun gözetimi durumudur.” (Uğurlu, 2018).

“Kontrol kavramı dilimize Fransızca’ dan geçmiş olup Latince counter-roll (contreroll=karşıt kayıt) sözcüğünün kısaltılmış halidir ve kelimenin günümüz anlamını ifade eden kullanımı 14.yy’ a dayanmaktadır. 1422’ de contre-role olarak çift tutulan kayıt anlamında bir diğerini kontrol için kullanılmıştır.” (Çiçekay (2021).

İngilizce’ de kontrol, muhasebe anlamında da kullanılmaktadır. Burada muhasebe müdürünün karşılığı olarak “Controller” kavramı kullanılmaktadır.” (Yılcı, 2006).

“Kontrol seçimsel bir yönetim yaklaşımı veya türü değildir. Bir yönetim fonksiyonu olan kontrolde, mali ve operasyonel faaliyetler iç içedir.” (Kaya, 2015).

“İşletmelerde kontrolü sağlamanın önemli araçlarından birisi de muhasebedir. Ancak işletmede kontrolü sağlamak için tek araç muhasebe değilken doğal olarak muhasebenin de tek amacı kontrol değildir.” (Yılcı, 2015).

İşletmedeki kontrol türleri genel olarak;

1. Üretim, pazarlama, hesap işleri, çalışanların durumu, işletme fonksiyonlarını anlatan çalışmaların kontrolü,

2. Şirket/işletme yönetiminin/yöneticisinin kontrolü (control of management)
 3. Şube, departman vb. işletmenin etkinlik birimlerinin kontrolü
- olmak üzere 3 grupta toplanabilir. (İbiş & Çatıkkaş, 2012).

Kontrol işletmedeki faaliyetlerin birbirine uyumu anlamına da gelmemektedir. “Kontrol, faaliyetlerin sonuçlarını tespit ederek, işletmenin diğer fonksiyonlarının neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığını ortaya koymaya, hatalara ve zayıf noktalara dikkat çekerek, tekrarlanmasını engelleyebilecek düzeltici önlemler almasını hedefler.” (Özgül & Mengi, 2016).

2.1.3. İç Kontrol Sistemi

“Ekonomik ve teknolojik gelişmeler, hızla değişen dünya düzeni ve şirket yapılanmaları, işletmelerin bünyesel ve sistemsal değişikliklere gitmesine neden olmuştur. Büyüyen işletmelerin işleyişlerinde yaşanan karmaşıklık, işlem sayısının artması, aktiflerin korunması, hataların giderilmesi, gelir ve gider öğelerinin belirlenmesi ve güvenilir verilerin toplanması yönetim için zorunluluk haline gelmiştir.” (Gönen, 2007)

“İktisadi kararlar verilirken elde bulunan geçerli bilgilere başvurulur. Doğru kararların alınması, mevcut bilgilerin güvenilir olmasına bağlıdır. Güvenilirliğin araştırılmasında izlenen yol ise bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır.” (Bilgili (1999).

Söz konusu denetimin bağımsız denetçiler eliyle yapılması veya şirket içi kaynaklarla gerçekleştirilmesi mümkündür.

Şirket içi kaynaklarla yerine getirilen “iç kontrol; kurum faaliyetlerindeki tüm işlem süreçlerinde yer alan muhtemel riskleri karşılamak için geliştirilen iş veya işlemler bütünüdür.” (Derici, 2015).

“İç kontrolde, işletmelerin amaç, görev ve sorumluluklarıyla risk faktörü belirlenir. Risklerle kontrol sistemleri değerlendirilir.” (Kütük (2019).

“İç kontrolün doğru anlaşılması önceliklidir, bunun için iç kontrolün tanımı önemlidir.” (Akyel, 2010).

“İç kontrol; bir örgütün ilke, değer, güven ve kültürünü biçimlendiren kurallar bütünüdür. İç kontrol faaliyetleri; gerçekleştirilen bir işlemin ilgili yasa ve yönetmeliklere uygu olarak yapıp yapılmadığını belirlemek için örgüt içerisinde sürdürülen sistematik bir süreçtir.” (Higtower, 2009)

“İç kontrol; kurumun tüm çalışanlarınca yaşama geçirilen, kurum hedeflerine ulaşmada, misyonunun gerçekleştirmesinde kabul edilebilir bir güven vermek adına planlanmış bütünlüklük bir süreçtir.” (<https://uludag.edu.tr>).

Bir başka ifadeyle “iç kontrol; bir kurumun tüm birimlerince, yönetimi ve personeliyle yaşama tamamlayıcı bir süreçtir.” (Derici, 2015).

Burada AICPA tarafından yapılan tanımlamaya da yer vermek gerekir. İç kontrol AICPA tarafından; “kurumun varlıklarını koruma, verilerin güvenilirliği ve gizliliğini kontrol etme, yönetim politikalarını yerleşik hale getirme ve verimliliği artırma yol ve yöntemlerini koordine eden bir plan olarak tanımlanmıştır.” (Bakkal, Tunç & Kasımoğlu, 2016).

İç kontrol sistemini tanımlama anlamında çizilecek çerçevede iç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin şirket planlamalarıyla uyum halinde sistemli ve verimli şekilde yürütülmesi, varlıkların korunması, yanlış ve sahteciliklerin belirlenmesi, ortadan kaldırılması, hesaplara ilişkin belgelerin eksiksiz olması, güven içeren finans bilgilerinin zamanında hazırlanması, işletmenin hedeflerine süratli bir biçimde ulaşması amacıyla yönetimin kullandığı tüm yollar ve usuller olarak açıklanabilir. (Toroslu, 2014).

İç kontrol sistemi, işletme yönetimince planlanan, kabul edilebilir düzeyde güvence vermeyi önceler. İyi yürütölen bir iç kontrol sisteminin iç ve dış denetim çalışmalarına önemli katkılar sunduğu yadsınamaz gerçektir. (Toroslu, 2014).

SPK tarafından yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in (Seri: X, No: 22) “İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi” başlıklı onuncu kısmında yer alan 11 inci maddesine göre; işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle çalışanlarca; işletmenin belirlenen hedeflerine vardığına, faaliyetlerin işlevsel biçimde yaşama geçirildiğine, yasa ve düzenlemelere uygunluğuna ilişkin kabul edilebilir bir güven ortamı yaratmak adına planlanan ve uygulanan sistemin adı iç kontrol sistemidir.

İç kontrol sistemi; i) Kontrol alanını ii) İşletmeye ilişkin risk değerlendirme sürecini iii) Bilgi sistemlerini iv) Kontrol işlemlerini ve v) Kontrollerin gözetimini kapsar.

“İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin sorumlulukları” başlıklı 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre;

“İç kontrol sistemi; kurum misyonunu ve stratejik amaç/hedeflerini gerçekleştirmeye yardımcı olacak kurumun tüm birimleri ve faaliyetlerinde yaygın kontrollerin belirlenmesi, uygulanması, izlenmesi, değerlendirmesi ve raporlanmasını kapsayan yapıdır.” (Derici, 2015).

Bu sistem, kurum faaliyetlerinde verimi ve etkinliği artırmak için tüm birimlerde risk odaklı bir yaklaşımla belirlenen kontrollerin yönetilmesini anlatmakta (Derici, 2015) olup işletmeye sonradan getirilen bir sistem değildir. Kurulştan itibaren vardır ve kuruluşun bütün faaliyetlerine nüfuz etmektedir.

“İç kontrol sistemi, bir kurumun faaliyetlerini yerine getirirken yürüttüğü tüm süreçleri içeren ve iç denetim biriminin izlemekle görevlendirildiği, mali kontrollerin yanı sıra diğer kontrolleri de kapsayan bütünleşik bir yönetim şeklidir.” (Şen & Sağlar 2020).

Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA) göre iç kontrol sistemi; “finansal raporlamanın güvenilirliği, çalışmaların etkinlik ve verimliliğine yönelik yasal düzenlemelere uygunluk yönünden işletmenin amaçlarına ulaştığına dair kabul edilebilir güvence vermek için üst yönetimden sorumlu olanlar, yönetim ve personel tarafından planlanan, uygulanan süreklilik gösteren bir sistemdir.” (<https://www.kgk.gov.tr>).

Ancak unutulmamalıdır ki iç kontrol süreci makul güvence sağlayan ve insana dayalı olarak yürütölen bir süreçtir. Zira, Committee of Sponsoring Organizations (COSO)’nun iç kontrol tanımı şöyledir: (Özgöl & Mengi, 2016)

“İç kontrol, işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeline etkilenen; operasyonlar, raporlama ve uyum ile ilgili hedeflere ulaşılmasına yönelik kabul edilebilir düzeyde güvence vermek için planlanmıştır.” (AICPA).

Bu tanımlamadan da göröleceğı üzere iç kontrol insana dayalı olarak yürütölen ve insandan etkilenen bir süreçtir. İnsana dayalı bütün çalışmalarda olduğı gibi iç kontrol sistemlerinin de hata ve eksiklikleri bulunacaktır. Önemli hususlardan bir tanesi de zamanla bu hataların minimum seviyelere indirebilmesidir.

“İç kontrol, insan temelli bir sistem olduğı için tasarım hataları, anlama, değerlendirme veya yorum hataları, gizli anlaşma, kötüye kullanma veya önemsemezliğe maruz kalabilir.” (Derici, 2015).

Yukarıda da söz edildiğı gibi; “işlevsel bir iç kontrol sistemi en iyi olarak planlanmış da olsa iyi de işlese, kurumun amaçlarını yaşama geçirmesi veya kurumun varlığının

devamında, yönetime yalnızca kabul edilebilir ölçüde bir güvence sağlayabilir.” (Derici, 2015).

İşletmenin belirlenmiş amaçlarına ulaşmada iç kontrolün yapısından kaynaklanan kısıtlamalardan dolayı sapmalar olması çok doğaldır. “İnsanların karar verirken hatalı yargılarda bulunmaları, iç kontrol sisteminin insan hatası yüzünden etkisiz kalabilmesine neden olabileceği gerçeğini içerir.” (<https://www.kgk.gov.tr>).

“Ana ilkeler bağlamında iç kontrolün yapısı aynı kalır duruma göre farklı yapılara uyarlanabilir.” (Kızıltuğ, 2015).

Buna ek olarak etkin bir iç kontrol sistemi işlevsel bir finansal durum anlamına gelmemektedir.

Amaçları birbiriyle örtüşebilir olsa bile, finansal performansın ölçümü ve gözden geçirilmesi, iç kontrol sisteminin izlenmesiyle aynı anlamı taşımamaktadır. Performansın ölçümü ve gözden geçirilmesi, iş performansının yönetim tarafından (veya üçüncü taraflarca) belirlenen hedefleri karşılayıp karşılamadığını tespit etmeye yöneliktir. Bunun aksine, iç kontrol sisteminin izlenmesi, yönetimin finansal performansı ölçmesi ve gözden geçirmesiyle ilgili olanlar dâhil olmak üzere, kontrollerin etkinliğinin izlenmesiyle ilgilenir. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20315-2022.pdf)

Ancak performans göstergelerindeki bozulmalar şirkette iç kontrol zafiyetlerinin bulunduğu yönündeki savları destekleyici rol oynamaktadırlar. Bu nedenle performans değerlendirmesi yapılırken ayrıca bir iç kontrol sistemi değerlendirmesinin yapılması da gerekli olabilmektedir.

İç kontrolün ne yapamayacağı da en az ne yapabileceği kadar önemlidir. “İç kontrol yöneticinin vasıf ve niteliklerini değiştirmez yani onları iyiyken kötü ya da tam tersi bir özelliğe taşımaz. Yanı sıra hükümet politikası ile işleyişteki değişimler, rakip aksiyonları, ekonomideki gelgitler yönetim kontrolünün dışındaki etmenlerdir. Bu durum, iç kontrolün başarısını etkiler.” (İbiş & Çatıkkaş, 2012).

“İç kontrol, şirketin yaşadığı yönetsel ve fonksiyonel değişimlerde devamlılıkla uyum gösteren hareketli ve destekleyici bir süreçtir. Bütün bölümlerdeki çalışanlar sürecin içinde olmalı, risklerin kuruluş misyonunu ve ana amaçlarını yerine getirdiğine dair kabul edilebilir bir güven vermelidir.” (Kırteke, 2019).

İç kontrole sisteme yönelik çalışma, sistemin tasarımını ve işleyişini kavramayı öncelermelidir. Tasarımının değerlendirilmesi, iç kontrolün kimi yanlışlıkların önüne geçme, bunları belirleme ve düzeltme yeteneğine sahip olup olmadığını belirlemeye

yöneliktir. Uygun olmayan şekillerde planlanan iç kontrol sistemi, işletmenin bu alandaki yetersizliğiyle ilgili olabilir. (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22).

İşlevsel bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi için değişik bakış açılarının varlığı da çok önemlidir. Bu önemlilik farklı bakış açıları temelinde farklı iç kontrol deneyimlemelerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

“İç kontrol sistemi çeşitli kuruluşlarca değerlendirilmiş, çeşitli modeller geliştirilmiştir. Bunlar:” (Umur, 2016), (Kırteke, 2019).

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee – IASC)
- İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA)
- Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (International Federation of Account – IFAC)
- Amerikan Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA)
- COSO
- Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (Securities and Exchange Commission – SEC)
- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI)

2.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi

“İşletmelerin hedeflerine ulaşırken karşılaşılabilecekleri potansiyel risklerin ve sıkıntıların önüne geçilmesinin adımlarından biri de işlevsel bir iç kontrol sistemine sahip olmalarıdır. Bu sisteme sahip olan işletmeler, problemleri işletme dışına yansımadan bulup çözümü sağlayacaklardır.” (Şit, 2018).

“İç kontrol sistemi işletmede sağlam ve güvenilir bilgiye ulaşılmasında oldukça değerlidir. İşletmelerde iç raporlama ve dış raporlama açısından muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği önem arz etmektedir.” (Almalı, 2022).

“Hesap şemalarının güvenilirliği, işletmeyle ilgili temel varlıkların korunması ve faaliyetlerini gerçekleştirirken etkili ve verimli çalışmasını olanaklı kılmak için planlanmış bir iç kontrol sistemi, değerli ve önceliklidir.” (Özşahin, 2011).

İç kontrolün kuruluş, işleyiş amaçları göz önüne alındığında iç kontrolün bir işletme için ne derece önemli olduğu daha iyi anlaşılabilmektedir.

Yukarıda da söz edildiği gibi; “hesap şemalarının güvene dayalı hazırlığını, kuruma it varlıkların korunmasını, kurum çalışmalarının yasal düzenlemelere uygunluğunu ve yaşama geçirilen çalışmaların işlevsel ve verimli olmasına olanak yaratmak amacıyla yapılandırılmış özellikte olması kurum adına önemlidir.” (Kızılboğa & Özşahin, 2013).

“Tüm bunlar değerlendirildiğinde sistemin etkin çalışması ile belirtilen sonuçlara ulaşılabilir.” (Tez, 2020).

“Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi sayesinde kurumun önceden belirlediği amaçlara ulaşmak için planlanan kural ve prosedürlere kurum çalışanlarının uyup uymadıklarının tespiti sağlanabilir.” (Güven, 2022).

Şirketlerde iç kontrollerin önemi aşağıdaki gibidir: (<https://archive.ismmmo.org.tr>)

- Hata ve hilenin önüne geçmek
- Yasa dışı davranışın önüne geçmek
- İşletmede disiplinsizliği azaltma
- İşletmenin rekabetçiliğini geliştirmek

“Kurumların hedeflerine ulaşmasında etkili bir iç kontrol sistemi oluşturmaları önemlidir. Kurumda risklerin saptanması ve azaltılması için gerekli önlemler iç kontrol sistemi ile uygulanmaktadır.” (Sarıyıldız, 2023).

“İşletme amaçlarının çalışanlar tarafından anlaşılmasının sağlanması iç kontrolle mümkün olacaktır. Bu nedenle yönetim, kontrolün yönlendirildiği bir ortam oluşturur ve bunu sürdürür. Çünkü iyi kontrol iyi işletme demektir.” (Kırmızı, 2007).

“İşlevsel bir iç kontrolün varlığı, çalışanlara bilgilerin güvenilirlik derecesini artırması açısından çok önemli katkı sağlar. Sistemin kabul edilebilir düzeyde güvence vermesi için rahat kullanılabilmesinin iyi düzeyde olması, varlığını kabul eden bir yapıda olması gerekir.” (Ak, 2020).

“İç kontrol sistemi oturmuş, çeşitli yanlış ve sahteciliği önleme mekanizmasına sahip kuruluşlar, hedeflerine ulaşmada daha başarılı olmaktadır. Zamandan tasarruf sağladığı gibi maliyetten de tasarruf sağlayan iç kontrol sistemine sahip işletmelerin bağımsız denetim çalışmalarına da fayda sağladığı bilinmektedir.” (Dursun & Dal, 2018).

“Bir işletmede işlevsel bir iç kontrolün olmaması ya da bunun eksikliği, yönetimin sağlıklı ve işlevsel kararlar almasına; mali ve/veya mali olmayan işletme varlıklarının suiistimale uğramasına neden olur.” (Karacan, 2022).

Aksi şekilde düşünülduğünde, iç kontrol sisteminin olmadığı durumlarda ortaya çıkabilecek olumsuzluklar da iç kontrolün önemini ortaya koyacaktır. Buna ilişkin olası durumlara aşağıdaki şekilde yer verilmiştir. (İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, 2015)



Şekil 2.2. İç Kontrol Eksikliğinin Olası Sonuçları

“Sistem işletme içinde ve yasal düzenlemelerle gelen kurallara bağlılığın yerine getirilmesinde güvence verir. Başka bir deyişle işletmede bu sistemin olmayışı; para ve mal kaybı, yanlış yönlendirilme, iyi niyeti kötüye kullanma ve sahtecilikle karşılaşılması, gelir dengesizliği, amaçlardan uzaklaşma gibi olası sonuçlar yaşatabilir.” (Çelen, 2017).

2.3. İç Kontrolün Amaçları

“Şirketlerde üst yönetim, kendi denetiminde kuruluşu misyonu, vizyonu ve stratejilerine uygun amaçları belirler. Belirlenen bu amaçların kurum adına ekonomik değer yaratması ve bilançoda bulunan varlık ve kaynakları koruma altına alması gerekmektedir.” (Çapın, 2022).

“İç kontrolde amaç ve kontrol fonksiyonu arasındaki bağlantı önemlidir; amaç belirlenmeden kontrolden konuşulamaz. Kısacası amaç ortaya konduktan sonra buna erişmek adına yapılması gereken çalışma ve belirlenen politik tutum belirlenmelidir.” (Karaman, 2014).

İç kontrolün amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamamız mümkündür: (<https://uludag.edu.tr>).

- Faaliyetlerin etkin ve verimli olması: Bu; temel faaliyet hedeflerini anlatır ki, hedeflere ulaşma düzeyi, performans, fayda-maliyet yapısını anlatır.
- Mali Raporların Güvenilirliği: Mali verilerin açık, anlaşılır bir biçimde kayıtlara alınması ve yayınlanmasıyla her birine rahatlıkla ulaşılabilmesini anlatır.
- Yürürlükteki yasal düzene uyum: Kurumun yürüttüğü çalışmaların yasal düzenlemelere uygun olmasını sağlamak üzere yapılması gereken çalışmaları içerir.
- Varlıkların korunması: Kuruma ait tüm varlıkların güvence altına alınmasını içerir.

İç kontrol politikalar ve yöntemleri, işletmenin karşılaşılabileceği finansal risklerle muhasebe risklerini azaltmak ya da ortadan kaldırmak için kurulduğundan, risklerin ele alınışı genel bakışla detaylara odaklanma biçiminde iki şekilde olabilir ki iç kontrol sistemi; esas , genel ve özel amaçlar olarak üç düzeyde incelenebilir. (Koca, 2010).

2.3.1. Esas Amaç

“İç kontrol sistemindeki temel amaç işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesidir.” (Çil, 2022).

İşletme yönetiminin planladığı ve ortalama seviyede güvence sağlamayı amaçlar; temel amaçları; (Hatunoğlu, Koca & Kılı, 2012).

- İşletmede etkin olarak kullanılan ve sahip olunan varlıkların korunması,
- İşletmenin muhasebe verilerinin sağlıklı ve güvenilir olması,
- İşletme çalışmalarının verimlilik yönünden belirlenen düzenlemelere uyumluluğu,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılması,
- Yönetimce belirlenmiş misyona ulaşılması,
- Yönetim kontrolü
- Mali kontrol

“İç kontrol sistemi ifade edilirken ilk önce nitelikli hedeflerinin belirlendiği, sonrasında iç denetim standartları içerisinde de bahsi geçen hedeflere yer verildiği görülmektedir. Bu hedefleri aşağıdaki şekilde belirtmek mümkündür.” (Alpaslan, 2015).

- İşletmelerdeki/kurumlardaki mali kayıt ve dokümanların korunması, güvenilir ve doğru veriler sağlamak,

- İşletme/kurum faaliyetlerini, işletme/kurum politikalarını mevzuata uygun hale getirmek,
- Kaynakların iktisadi ve verimli bir şekilde kullanılması sağlamak,
- İşletmenin/kurumun belirlediği stratejik hedeflere ulaşmasını olanaklı kılmak,
- Kusur, hile ve yolsuzluğun önüne geçmek ve bunları bulmak,
- Mali kayıtların yanlışsız ve güven veren bir düzende yapılmasını sağlamak.

“Bir işletmenin temel amaçlarına ulaşması için kurulacak iç kontrol sisteminin; düzgün planlanmış bir plana, işlevsel bir muhasebe sistemine, etkin bir çalışma sistemine, sayıca yeterli ve nitelikli personelle iyi çalışan bir iç denetim bölümüne sahip olması gerekir.” (Yılancı, 2006).

2.3.2. Genel Amaçlar

“İç kontrol sisteminin genel amacını bir bütün olarak değerlendirecek olursak, denetim çalışmasıyla doğrudan ilişkilidir. Genel olarak, iç kontrolün amacı, yüksek kaliteli ve etkin denetim çalışmasını sağlamak için gerekli altyapıyı sağlamaktır.” (Akçay, 2022).

İç kontrolün genel amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İşlemler, yönetimce devredilen genel ve özel görevlere uygun ilerlemelidir.
 - İşlemler, güvenilen muhasebe ilkelerine uygun, hesap verebilmeyi olanaklı kılacak biçimde kayıt altına alınmalıdır.
 - Varlıklara ve belgelere ulaşım yetkili personelin sorumluluğunda olmalıdır.
 - Şirkete ait varlıklar belirli sorumluluk kayıtlarıyla karşılaştırılmalı, bir farklılık olduğunda durumun niteliğine uygun gerekli soruşturma yapılmalıdır.
- (<https://www.muhasebedersleri.com/muhasebe-denetimi/ic-kontrol-sistemi-amaclari.html>).

“Genel kontrol hedefleri, işletmenin belirli işlem grup veya gruplarını yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlerine sahip olmaması durumunda önemsenecek bir bakış açısı geliştirir. Bir işlem grubunu sürdürmek için genel kontrol hedeflerine bağlı özel kontrol hedeflerinin belirlenmesi lazım gelir.” (Çiçek, 2004).

2.3.3. Özel Amaçlar

“Sözü edilen genel amaçlar daha çok bir işletmenin var olma sebeplerini ve esas amaçlarının gerçekleştirilmesine yöneliktir.” (Çiçekay, 2021).

“Sistemin varlık sebebini genel amaçları açıklarken, her bir işleme ya da sürece ilişkin olması beklene fonksiyonları da özel amaçlar açıklar.” (Kara, 2018).

“İç kontrol sisteminin özel amaçları incelendiğinde ilk yapılması gereken işleme alınacak öbeklerin birimler bazında ayrılması, sonrasında işletmenin/kurumun işlevleri ve mali tabloların derecelenmesi dikkate alınarak ya da işletme/kurumun bütün etkinliklerine göre ayrılarak, genelden özele doğru amaçların çevrilmesi gerekmektedir.” (Hekimoğlu, 2022).

İç kontrol sisteminin özel amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz: (Durmuş & Taş, 2008).

- Yetkilendirme
- Gerçeklik
- Bütünlük
- Kayıtsal doğruluk
- Sınıflandırma
- Zamanlık
- Sorumluluk

Özel kontrol amaçlarını tespit edilmeden, işlem grupları bölümler bazında, işletme fonksiyonlarına, finansal tablo sınıflamasına ya da çalışma düzenine göre ayırmak uygun olur. Sonra, işlemlerin sınıflandırılmasına uygun biçimde, genel kontrol amaçları, özel kontrol amaçlarına çevrilmelidir. Son olarak da özel kontrolle ilgili hedeflerin yaşama geçirilmesini olanaklı kılacak kontrol şekil ve yöntemleri belirlenmeli, yaşama geçirilmelidir. (Biçer, 2006).

Örneğin, kredili satış işlemlerinin yürütülmesiyle ilgili özel kontrol amaçlarının özellikleri: (Baydarol, 2007).

- Onaylanabilir olma
- Eksiksiz olma
- Kayıtların uygunluğu
- Varlıkları koruma
- Mutabakat

2.4. İç Kontrol Sisteminde Görevler ve Sorumluluklar

“Bir kurumdaki iç kontrol sistemindeki görev ve sorumluluklar, tepeden alt düzeyde çalışanlara kadar dağılır. Bunun için bu sistemde görev ve sorumluluğu olan çalışanların bunları iyi bilmesi gerekir.” (Melikyan, 2015).

Tablo 2.1. *İç Kontrol Sisteminin Temel Aktörleri, Yetki ve Sorumlulukları* (Yaman, 2008).

Temel Aktörler	Yetki ve Sorumluluklar
Üst Yönetici	✓ Sistemin kurulması ve kontrolünden, ✓ Diğer yetkililerin mesleki değerlere ve doğruluk ilkesine sahip olmasından, ✓ Malî yetki ve sorumlulukların alanında çalışanlara verilmesinden, ✓ Planlanmış ölçütlere uygunluğun yerine getirilmesinden, ✓ Yasal düzenlemelere uymayan çalışmaların giderilmesinden ✓ Saydamlığın sağlanmasından, sorumlu durumdadır.
İç Denetçiler	✓ Kurumdaki iç kontrol sistem ve süreçleri işlevsel açıdan denetlenmesinden, ✓ Kontrol noktalarının etkinlik ve yeterliliğinin üst yöneticiye rapor edilmesinden, ✓ İstenildiğinde belirli konularda danışmanlık hizmeti verilmesinden sorumlu durumdadır.
Harcamaya Yetkili Sıfatını Haiz Olanlar (Harcama Yetkilileri)	✓ Görev alanı ve yetki alanı sınırları dahilinde, idari alanda ve malî alanda karar ve işlemlere yönelik iç kontrolün isleyişinden sorumludur.
Mali Hizmetler Birimleri (Strateji Geliştirme Başkanlıkları) (Muhasebe Birim Başkanlıkları)	✓ Sistemin yapılandırılması, ölçütlerinin yaşama geçirilmesi, geliştirilmesi alanında çalışılmasından, ✓ Ön malî kontrol çalışmalarının yürütülmesinden, sorumludur.
Muhasebe Yetkilileri – Muhasebe Görevlileri	✓ Muhasebe kayıtlarının kuralına, ölçütlere uyumlu, saydam , ulaşılabilir saklanmasından sorumludurlar.

2.4.1. Şirket Üst Yönetimi

Bir kurumda iç kontrol süreciyle ilgili tüm sorumluluk üst yönetimindedir. (Arslan, 2022).

Üst yönetim, iç kontrol sisteminin sahibi ve temel sorumlusudur. Olumlu bir kontrol çevresi dürüstlük, ahlak vb. etmenlerin oluşturulmasında önemlidir. İşletmedeki genel müdür, müdür yardımcıları veya bölümlerin müdürleri, liderlik yaparak, kontrol etme biçimlerini revize ederek sorumluluklarını yaşama geçirirler. Alt kademedekiler, bünyelerindeki çalışan için iç bu sistemi oluşturmakla sorumludurlar. (Korkmaz, 2011).

“Kurumsal işletmelerdeki işlevsel bir iç kontrol sistemi işletmeye yönelik çalışmalardaki sıkıntıları doğururken çalışılan finansal tablolara dair güven artacaktır.” (Hacıhasanoğlu & Kaya, 2018).

“İç kontrol, şirketlerin kar amaçlarından uzaklaşmamları, üstlerine düşen görevleri layıkıyla gerçekleştirmeleri ve süreç içinde yaşayabilecekleri beklenmedik durumları en aza indirmeleri adına vardır. Bunlar, yönetimin, farklılaşan ekonomik ve rekabetçi dünya, değişken müşterilerin farklılaşan istek ve beklentileri ve gelişme için zorunlu bulunan tekrar oluşum ile karşılaşabilmeyi olanaklı kılar.” (<https://ms.hmb.gov.tr>)

“Tepe yönetimin ve kuruluş genelinin etik yaklaşımı, bu sistemin işleyişinde öncelik teşkil eder. Güçlü bir iç kontrol kültürünü destekleyecek güçlü bir tepe yaklaşımı olmazsa, risk farkındalığı zayıflayabilir risklere verilen yanıt uygun olmayabilir; kontrol eylemleri kötü tanımlanmış olabilir veya bunlara uymayabilir; bilgi ve iletişim duraksayabilir ve izleme eylemlerinin geribildirimleri alınmayabilir veya bunlara göre davranılmayabilir.” (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

2.4.2. Şirket Yönetim Kurulu

“Bir iç kontrol sisteminin kurulmasında izlenecek politikalara, adımlara yönetim kurulu karar verir. Yönetim kurulu, sisteminin oluşturulmasını, yaşama geçirilmesini ve takibini üst yönetime aktarabilir. Ancak sistemdeki sorumluluğunu üst yönetime devredemez.” (Kurnaz, 2013).

“Bu bağlamda, yönetim kurulu üyelerinin de sistemin temel yapısı hakkında olması gereken bilgiye sahip olması beklenmekte, yapının şirketin yararına olacağı düşüncesini de benimsemiş olması gerekir.” (Türedi & Karakaya, 2015).

Yönetim kurulunun emin olması gerekenler: (İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, 2015)

- Kontrol için gereksinim görülen başlıklar
- Elverişli kontrollerin tercihi
- Kontrollerin gerçekleştirilmesi

- Kontrollerin sürdürülmesini ve güne uygunluğunu yerine getirmek

İç kontrol sisteminin oluşturulması, etkin çalıştırılması ve gözetiminin yapılması birincil olarak işletme yönetim kurulunun sorumluluğu altında olmakla birlikte skandalları takiben bu sorumluluk işletmeyle ilgili denetim komitesi, bağımsız denetim ve kamu gözetimi gibi başka taraflar arasında da ilaveten paylaştırılmıştır. (Aksoy, 2020).

2.4.3. İç Denetçiler

“İç denetçiler kontrol sistemlerinin işlevselliğini değerlendirilme aşamasında etkililiğe katkı bağlamındaki yerleri önemlidir. Örgüt içindeki yeri ve işletme içindeki yetkisi nedeniyle önemli bir gözetim rolündedir.” (Kulak, 2009).

“Bunun yanında, iç kontrolün planlanması, yaşama geçirilmesi, devam ettirilmesi ve belgelendirilmesi açısından yönetimin sorumluluğuna sahip değillerdir.” (INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi).

“İç denetçiler, ferdi olarak, vazifelerini yapmak için gereken beceri, bilgi, deneyim ve mesleki etik değerleri barındırmalıdır. Şüphesiz iç denetçiden çok yönlü uzman olmaları beklenemez. İşletmeler, iç denetçilerin bilgi eksiği olduğu yerde uzman desteği alabilirler.” (Koç, 2023).

2.4.4. Dış Denetçiler

“Bağımsız denetçi olarak da bilinen dış denetçi, bir denetim şirketine bağlı veya yalnız olarak denetim hizmeti verir. Dış denetçi adıyla bilinmeleri, denetledikleri işletmede çalışmıyor olmalarıdır.” (Erdoğan, 2006).

“Dış denetçilerde iç kontrolün bilhassa finansal yönden doğruluğu ve güvenilirliğiyle diğer kişilerin şirketle ilgili güvene dayalı mali veriler edinmesinde önemli role sahiptir.” (Kurnaz, 2013).

“Dış denetçi, dış denetim çalışmalarının en önemli operasyonel adımlardan biri olarak kabul edilir.” (Alshator, 2017).

2.4.5. Şirket Çalışanları

“Tüm kurumda çalışanları bu sistemin yaşamsal hale getirilmesinde rol oynar. İç kontrol, çalışanların yürüttüğü faaliyetlerin içine yerleşmiş bir süreçtir.” (Türkdoğan, 2016).

“Kurumun her seviyesinde görev alan çalışanlar, sistemde kullanılacak bilgileri üretirken kontrolleri etkileyen faaliyetlerde bulunur. Bu nedenle tüm çalışanlar iç kontrolün bir parçasıdır ve uygulanmasından sorumludur.” (<https://kurtalanmyo.ssiirt.edu.tr>)

2.4.6. Kurum Dışındaki Taraflar (Paydaşlar)

“Kurum dışındaki gruplar da önemli rol oynarlar. Bunlar organizasyon hedeflerinin yaşama geçirilmesine katkı sağlar ve bunları yararlı bilgilerle destekler. Fakat sistemin tasarlanmasından, uygulanmasından, işlemlerinden, sürdürülmesinden veya belgelendirilmesinden edilmesinden sorumlu tutulamazlar.” (INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi).

“Diğer gruplar, organizasyonla karşılıklı etkileşim içindedirler ve hizmetten yararlananlar, tedarikçiler vb.) ile hedeflerin gerçekleşmesi konusunda organizasyona bilgi aktarırlar.” (INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi).

2.5. İç Kontrole İlişkin Düzenlemeler

“Tüm dünyada kamu ve özelde pay sahibi olmaya aday şirketler için iç kontrol ve iç kontrol sistemiyle ilgili farklı düzenleme ve modellemeler yapılmıştır.” (Çakırsoy, 2022).

“İşletmelerde faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygun olmasında sistem etkili olmaktadır. Bunun için iç kontrol sistemlerine yönelik birçok ülkede farklı yöntemler geliştirilmekte, bunlar özel ve kamu kuruluşlarında uygulanmaktadır. Ulusal ve uluslararası düzlemde oluşturulan bazı iç kontrol sistemleri şu şekildedir.” (Özhan, 2014).

2.5.1. Ulusal Düzenlemeler

Ülkemizde iç kontrol kavramı yeni yeni yer bulmakla birlikte buna ilişkin olarak yapılan önemli çalışma ve düzenlemeler bulunmaktadır. Bu çerçevede aşağıda iç kontrole ilişkin ulusal düzenlemeler aşağıdaki gibi ele alınmıştır.

2.5.1.1. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Düzenlemeleri

Bankacılık Kanunu'na göre bankalar; yaşadıkları risklerin takibi, bunların kontrolü, çalışmaların genişliği ve yapısıyla uyumlu ve farklılaşan şartlara uygun, tüm şubelerle vadesi uzatılan bağlı ortaklıklarını içine alan yeterli, etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi oluşturmak, işletmekle yükümlüdürler. (Bankacılık Kanunu, md. 29). İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin ilgili yasal düzenlemeyle uyumlu oluşturulması; işler, uygun ve yeterli olması, finansal raporlama sistemlerinin güven altında olması, bankadaki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Bankalar bütün birim, şube ve vadesi uzatılan bağlı ortaklıklarını içine alan bir sistem kurmalıdır. (Bankacılık Kanunu, md. 23, md. 32).

“Bankacılık Kanunu’nun yanı sıra Basel Komitesi’nin 1998’de yayınlamış olduğu ‘Bankalarda İç Kontrol Sistemlerinin Çerçevesi’ adlı çalışmada;

- Etkili bir iç kontrol sistemi banka yönetimi ile bankanın sağlıklı işleminde önemli bileşenlerinden olduğu,
- Bankalar ile bütün finansal sistemin güvenliğinde etkili iç kontrollerin esas olduğu,
- Her bankanın kendi yapısıyla çalışmalarının doğası, karmaşıklığı ve risk yapısıyla uyumlu iç kontrol sistemini oluşturması gerektiği belirtilmiştir.” (Doğan, 2011).

2.5.1.2. SPK Düzenlemeleri

SPK’nın yayımladığı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları ile ilgili Tebliğ’in (Seri: X, No: 22) “İşletme yönetimi ile yönetimden sorumlu kişilerin sorumlulukları” başlıklı 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre; “finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve hukuka uygunluğu gibi konularda yapılması gereken kontrolleri sağlayan bir iç kontrol sistemi kurmak ve sürdürmek, işletme yönetiminin gözetimini de yapmak kaydıyla, yönetimden sorumlu kişilerin sorumluluğundadır.”

“Tebliğin 9 numaralı ekinde İç Kontrol Sisteminin ögeleri (COSO bileşenleri) sayılmış ve bağımsız denetime bağlı tutulacak işletme yöneticilerine bunlar doğrultusunda sorumluluklar getirilmiştir.” (Balyemez, 2016).

Aşağıdaki tabloda SPK tarafından iç kontrol konusunda yapılan başlıca Yönetmeliklerin adı ile bu Yönetmeliklerin iç kontrol ile ilgili hususların düzenlendiği konu başlıklarına yer verilmiştir.

Tablo 2.2. İç Kontrol Konusunda Düzenleme Yapılan Başlıca SPK Yönetmelikleri (Eray, 2020).

Yönetmeliklerin Adı ve Yayımlı Tarihi	İç Kontrol ile İlgili Hususların Düzenlendiği Konu Başlıkları
Emeklilik Yatırım Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik (13.03.2013)	• Fonun iç kontrol sistemi • Fon paylarının kayda alınma başvurusu • Muhasebe, belge ve kayıt düzeni ile bağımsız dış denetim
Merkezi Takas Kuruluşlarının Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Genel Yönetmelik (30.05.2013)	• Faaliyet şartları • Yönetim kurulunun görev ve yetkileri • Teşkilat ve personel • İç denetim, risk yönetimi, iç kontrol, uyum ve bilgi sistemleri
Borsalar ve Piyasa İşleticilerinin Kuruluş, Faaliyet, Çalışma ve Denetim Esasları Hakkında Yönetmelik (19.07.2013)	• Tanım ve kısaltmalar • Faaliyet izni
İstanbul Takas ve Saklama Bankası Anonim Şirketi Merkezi Karşı Taraf Yönetmeliği (14.08.2013)	• Üyelik koşulları • Üyelerin genel yükümlülükleri • İç sistemler ve bilgi teknolojileri altyapısı
Merkezi Kayıt Kuruluşunun Kuruluş, Faaliyet, Çalışma ve Denetim Esasları Hakkında Yönetmelik (07.08.2014)	• Faaliyet koşulları
Veri Depolama Kuruluşunun Faaliyet, Çalışma ve Denetim Esasları Hakkında Yönetmelik (19.09.2018)	• Veri Depolama Kuruluşları

2.5.1.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu’nda Yer Alan Değişiklikler

“Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla kamu mali yönetim sistemi uluslararası ölçütler ile AB uygulamalarına bağlı tekrar yapılandırılmış ve böylelikle işlevsel bir iç kontrol sisteminin kurulması ve kamu yönetiminin daha çağdaş bir yapıya kavuşturulması amaçlanmıştır.” (<https://uludag.edu.tr>).

“5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türkiye’de yeni bir mali yönetim ve kontrol sistemi hayata geçirilmiştir.” (Sevim, 2020).

“Avrupa Birliği’nde de kamu iç mali kontrol alanında COSO’nun standartları benimsenmiştir. Bu sebeple, mali sistemimizin müzakere sürecinde AB müktesebatıyla uyumunu teminen ulusal iç kontrol mevzuatımız COSO standartlarına uygun biçimde oluşturulmuştur.” (<https://www.dmo.gov.tr/Yardim/IcKontrol>).

Bu çerçevede 5018 sayılı Kanun ve buna ilişkin çıkarılan ikincil mevzuatlarda COSO tabanlı iç kontrol sisteminin kurulması hedeflenmiştir.

5018 sayılı Kanun amaçlarıyla paralel olarak “yönetimin sorumluluğu” ilkesi kapsamında etkin bir iç kontrol sistemini olması zorunlu bir süreç olarak öngörmüştür.

Kanun’un “İç Kontrol Sistemi” başlıklı 5 inci kısmında öncelikle iç kontrolün tanımı yapılmış ve daha sonra iç kontrol ile amaçlanan hususlara yer verilmiştir.

Kontrolün yapısını oluşturan unsurların neler olduğu ve bunların işleyiş usullerine Kanun’un 57 inci maddesinde değinilmiştir.

İlerleyen maddelerde iç denetimin tanımı yapılarak iç kontrol sistemi ile ilgisi belirtilmiştir. İç denetçilerin yapmaları gereken hususlara ise Kanun’un 64’üncü maddesinde rastlanılmaktadır.

2.5.1.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler

“2011’de güncellenen, değişikliklerin bulunduğu, risk yönetimi hususunda yasal düzenleme yapmayı uygun gören 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun, açık biçimde uluslararası bağlamda kabul edilmiş tanımlarıyla iç kontrol sistemine yer vermediği görülmektedir. Doğrudan olmasa da sisteme yönelik güvence altında da olsa atıflar vardır.” (Can, 2014).

Türk Ticaret Kanunu’nda muhasebe ve denetim standartlarına uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu zorunlulukla denetim standartları gereği iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin halde tutulması gerekli kılınmaktadır. (Kanca, 2020).

Türk Ticaret Kanunu’nun 366 ncı maddesinin ikinci fıkrasına göre yönetim kurulu, işleyişi izlemek, sunulan konulara göre rapor hazırlamak, kararlarını uygulatmak, yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar oluşturmakla yükümlüdür. “bu maddeyle yönetim kurulunun iç kontrol sistemini gözetimine yardım edecek denetim komitesini tüm şirketlerde oluşturulmasının önü açılmıştır denilebilir.” (Çiğdem, 2018).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda; şirketin üst seviyede temsili ile yönetimi, bu konularla ilgili görevlendirme ve emirlerin iletilmesi, yönetim birimlerinin saptanması, muhasebesel ve finansal anlamda faaliyetlerin denetimi ve idaresinin ihtiyacı olduğu kadar, finansal planlamayla ilgili yapının tesis edilmesi, müdür ve benzer yetkililer ile imza yetkisindekilerin atanmaları, görevden alınmaları, yönetimdekilerin, bilhassa kanuni mevzuata, şirket ana sözleşmesine, şirket içi talimatnamelere ve şirket üst yönetiminin yazılı emirlerin çerçevesinde davranmalarıyla ilgili kontrolü, şirket organlarının toplantı ve karar defterlerinin tutulması, şirketin yıllık düzenlenen faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim ifadesinin hazırlanması ve şirket genel kuruluna verilmesi, buna yönelik toplantılarının hazırlanması ve alınan kararlarının yerine getirilmesi, borca batık olmak durumunda mahkemeye bildirim yapılması yönetim kurulunun hem vaçgeçilemeyen hem de devredilemeyen görev ve yetkilerindendir.

Kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması aşamasında iç kontrol sistemine göre yetki, görev ve sorumlulukların düzenlenmesi ile işlerliğinin kazandırılması yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileridir. (Büyükçoban, 2011).

Yine 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre; hisseleri borsada kote olan şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, ilerlemesini ve sürekliliğini tehlikeye atan nedenlerin erken tespiti, gerekli önlemlerin alınması ve çözümlerin uygulanması ve riskin idare edilmesi amacıyla, ehil bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve ilerletmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her 2 ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, olması halinde risklere ve tehlikelere işaret eder, çözüm önerileri sunar. Hazırlanan rapor denetçiye de yollanır.

“Kanunun 378 inci maddesi; yetkili organ olarak yönetim kurulunun işletmede uygulanması gereken tüm yol ve yöntemleri saptayıp, bölüm tanımı yapıp çalışanların görev ve yetki alanlarını belirlemesi, düzenli bir iç kontrol sisteminin raporlaması ve şirket durumu analiz etmesi gerekmektedir.” (Büyükçoban, 2011)

2.5.2. Uluslararası Düzenlemeler

“Bazı uluslararası üst kuruluşlar farklı iç kontrol modeli geliştirerek içine aldığı kurumlara bu modeli önermiştir. Bunlardan en önemlisi COSO modelidir. Bu düzenlemelere aşağıda kısaca değinilmiştir.” (Ertuğrul,2012).

2.5.2.1. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)

“1933’ te Amerika Birleşik Devletleri’nde SEC, aynı yıl çıkarılan Menkul Kıymetler Yasası’nın uygulanmasını sağlamayı amaçlar. Muhasebe konuları üzerine çalışmalar yapmış olsa da bu alandaki temel rolü gözetim ve denetim fonksiyonu ile sınırlıdır.” (Özçetin, 2017).

“Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonuna göre iç kontrol yapısı; mali bilgilerin güvenilirliğini ve bu bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu sağlamaya yöneliktir.” (Sarı, 2013).

2.5.2.2. Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)

AICPA 1887 yılında yapılmış, bugün Amerika Birleşik Devletleri’nin muhasebe sektöründe çalışan bir meslek örgütüdür. Amacı meslek üyelerinin haklarının korunması, yetki belgesi verilmesi, mesleğe giriş ve eğitimle alakalı kuralları düzenlemektir. En önemli görevlerinden biri, ülke genelinde muhasebe alanında yönlendirici, güvenilen muhasebe standartlarıyla bağımsız denetime ait ilke ve standartlarını düzenlemektir. (Günel, 2010).

“Yayımlanan metinlerle iç kontrol sisteminin ilerlemesine yarar sağlayan AICPA, sistemi bir organizasyona bağlı olarak defter tutumunda titizlik, şirkete ait nakit ve diğer varlıklarını korumak gibi yöntem ve alınan önlemlerdir.” Özbilgin (2008).

“Yayınladıkları genel kabul görmüş denetim standartlarından olan çalışma standartlarında bu sistem incelenmiş, bir dış denetçinin; denetimi planlaması, kapsamını belirlemesi ve yapılacak çalışmalara temel teşkil etmesi adına iç kontrol sistemini incelemesi zorunludur.” (Deniz, 2013).

“AICPA’nın tarifiyle iç kontrol, firma yönetimi veya yönetim kurulunca yapılandırılan, denetlene bir yöntemdir.” (Baskıcı, 2012).

2.5.2.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

“IFAC, uluslararası muhasebe uygulamalarına yön veren en önemli bir meslek örgütü olup 1977 yılında Almanya’nın Münih Kentinde ve 11 inci Dünya Kongresi’nde kurulmuştur.” (Özhan, 2014).

“IFAC, muhasebeciler meslek yasası (ethic code);

- Uluslararası Denetim Standartları,

- Uluslararası Eğitim Standartları,
- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları geliştirmekte ve yayınlamaktadır.” (Çatıkkaş, 2005).

IFAC, 135 yetki alanında 180 üye ve ortak kuruluştan oluşan ve 3 milyondan fazla muhasebe meslek mensubunu temsil eden küresel muhasebe mesleği organizasyonudur. (<https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>).

“IFAC’ın sistemle ilgili yapılacakları “*Uluslararası Denetim Standartları “400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol”*” standardı adıyla açıklar. Bununla işin etkin olarak yapılabilmesi için, tüm çevresel etmenleri göz önünde bulundurarak iç kontrolleri planlamak işleyişi sağlamak yönetimin sorumluluğundadır. Bu bağlamda sistemin öğeleri; muhasebe sistemi, kontrol ortamı ve kontrol yöntemleri.” (Kurnaz, 2013).

2.5.2.4. Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSIA)

INTOSAI, Birleşmiş Milletlere veya Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye olanların yüksek denetim kuruluşlarının yapılandırılmasıdır. 1953 yılında Küba/Havana’daki Kongrede 34 ülkeyle birlikte kurulmuştur. (İnce, 2009).

Şu anda INTOSAI bünyesinde 195 asil üye, 5 ortak üye ve 2 bağlı üye yer almaktadır. (<https://www.intosai.org/about-us/members>).

INTOSAI’nin amacı; üyeleri, dünya genelindeki ülkelerin Yüksek Denetim Kurumları (YDK’lar), diğer uluslararası kuruluşlar ve devlet denetimi alanındaki paydaşlar arasında fikir, bilgi ve deneyim alışverişini teşvik etmektir. (<https://www.intosai.org/what-we-do>).

INTOSAI’nin faaliyetleri ve girişimleri, temel olarak, bağımsız ve etkili Sayıştaylar için temel ön koşulların oluşturulmasına ve teşvik edilmesine, Birleşmiş Milletler ve onun uzmanlaşmış kurumlarıyla 17 inci Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi konusunda iş birliğine ve önemli katkılar için farkındalık yaratmaya odaklanmaktadır.

Diğer bir ana odak noktası, denetim standartlarının ve kılavuzlarının detaylandırılması, sürdürülmesi ve güncellenmesi ve Sayıştayların ve bölgelerin kapasitelerini oluşturmaları ve geliştirmeleri ve kapasitelerini artırmaları için destekleyici girişimlerin kolaylaştırılmasıdır. (<https://www.intosai.org/focus-areas>).

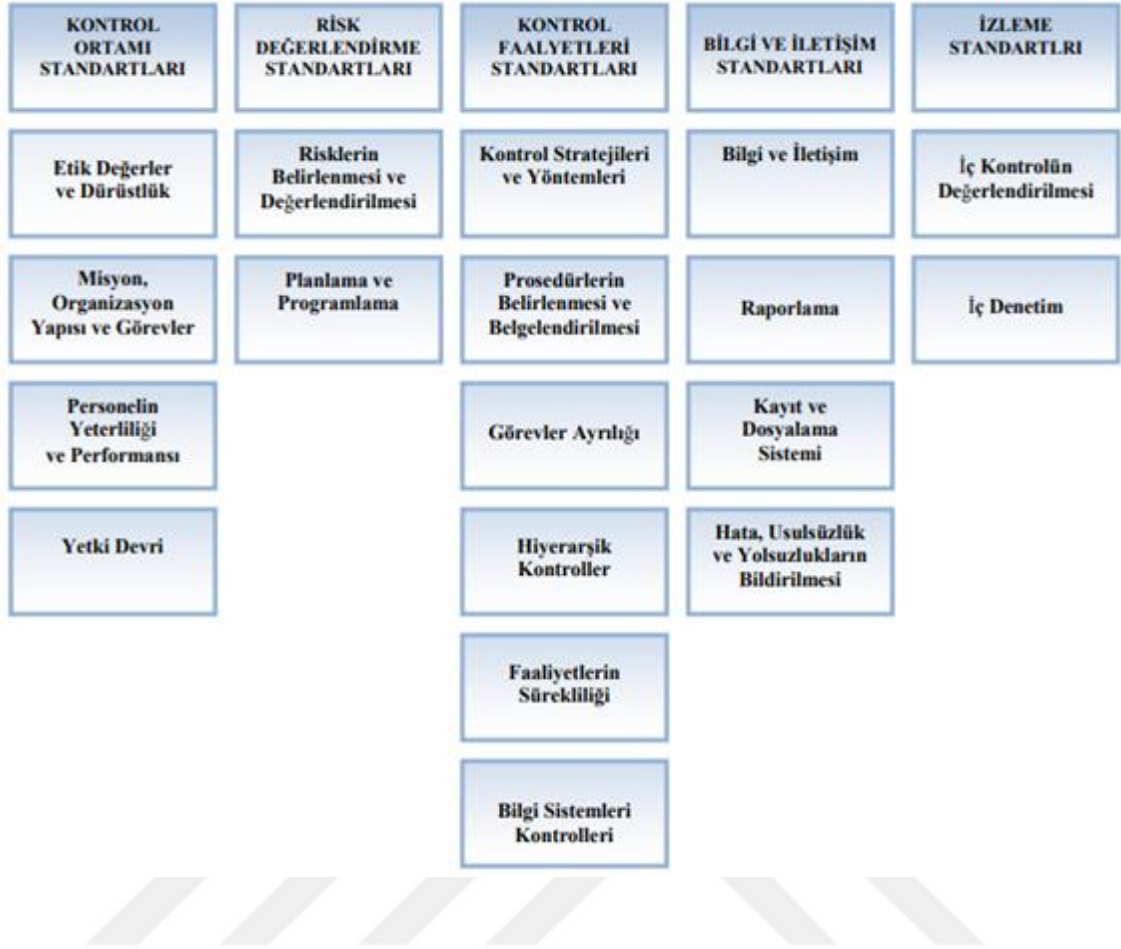
INTOSAI’nin örgüt şeması aşağıdaki gibidir: (<https://www.sayistay.gov.tr>).



Şekil 2.3. INTOSAI Örgütlenme Şeması

“INTOSAI, "Kamu Sektörüne Uygulanabilir İç Kontrol Standartları Kılavuzunu" 2004 senesinde yayımlamıştır. Hedeflere varıldığının kabul edilebilir güvencesini veren bir yönetim aracıdır; yönetim yapısının planlanması, değerlendirilmesi, bakımı, yeterli oluşu ve işlevselliğinden de sorumludur.” (Kırteke, 2019).

“Kamu İç Kontrol Standartlarına ilişkin COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları kapsamında 18 Standart, 79 Genel Şart belirlenmiştir.” (<https://icdenetim.ikcu.edu.tr>).



Şekil 2.4. İç Kontrol Standartları Şeması

2.5.2.5. Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası (FCPA)

Bu yasa Amerika Birleşik Devletlerinde yaşayan yurttaşlar ile bu ülkede kurulmuş olan kuruluşların kendi menfaatleri nedeniyle rüşvet olayına girmesini yasaklayan 1977 tarihli bir yasadır. Bu çerçevede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığın öngörmektedir.

2.5.2.6. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

“1941 yılında kurulan IIA, bugün 170’den fazla ülke ve bölgede 185.000’den fazla üyeye hizmet etmektedir. Bu meslek örgütünün global genel merkezi Lake Mary, Fla. Adresinde bulunmaktadır.” (The Institute of Internal Auditors, 2019).

“IIA ve kurumları eğitim, yayın, araştırma ve kalite güvencesi kapsamında çalışmaktadır.” (Büyükçoban, 2015).

“Bazı kurumlar, sistemin yasal düzenlemelerinde etkili olmuştur. IIA performans böyle bir çalışmadır; uygulama ve nitelik standardıyla uygulama zorunluluğu olmayan standartlar geliştirmiştir.” (Ayyayla, 2010).

“IIA tarafından 1978 senesinde yayımlanan İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları adlı belgede iç kontrol detaylı incelenmiş, kurumdaki sistemin etkinlik ve yeterlilik değerlendirilmesi ve denetlenmesinin iç denetimin çalışma alanını yarattığı bu çalışmada yer almıştır.” (Tunçay, 2011).

“Özelikle Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi’nin (UMUÇ) amacı, IIA’nın küresel anlamda iç denetim alanında standart belirleyici rolünü güçlendirmektir.” (IIA, 2019).

2.5.2.7. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)

Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Enron, Xerox, Worldcom skandallarından sonra zarara uğrayan sermaye piyasasının korunması adına halka açık kurumlarda finansal raporlama ve çalışmaların kalitesini arttırmak, kurumsal yönetiminin etkinliğini sağlamak ve yatırımcıya doğru, zamanında, güvenilir ve anlaşılabilir finansal bilgi vermek. Bu doğrultuda, Sarbanes-Oxley kanunu, Amerika Birleşik Devletleri’ndeki borsalarda kote olan halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30.07.2002 senesinde imza altına alınmıştır. (Yumuşak, 2007).

“Sarbanes-Oxley Kanunu, Amerika Birleşik Devletleri’nde Sermaye Piyasası Kurulunun dengi olan SEC tarafından 2002’de yaşanır hale getirilmiştir.” (Güven, 2008).

“Yasa içerisinde, denetim mekanizması, bu bağlamda iç kontrol geniş yer bulmuştur.” (Ertuğrul, 2012)

Sarbanes-Oxley Yasası ile kamusal girişimler için iç kontrol zorunlu bir süreç olmuştur.

“Belgeleri koruma politikalarının ve prosedürlerinin yeterliliğinin kontrolünün yapılması ayrıca belgeleri koruma politikalarının ve prosedürlerinin periyodik olarak gözden geçirilmesi gereklidir.” (Tekin (2007).

“Yasanın temelinde yönetici ve çalışanların şirket içindeki görevlerinde bağlılık ilkesi dahilinde çalışmalarını olanaklı kılmak, bunun dışındaki eylemleri ciddi biçimde cezaya tabi tutmak yatar.” (Acındı, 2007).

“Genel bir değerlendirmeye Sarbanes Oxley Yasasında (md. 103–301–302– 404) şirketi yönetenlerin bu alandaki sorumlulukları ağırlaştırılmış; yönetimlerce değerlendirme

raporlarının meydana getirilmesi, onaylanması ve bağımsız denetim raporuyla değerlendirilmesi zorunlu hale getirilmiştir.” (Kara, 2012).

2.6. İç Kontrol Modelleri

“İç kontrolün birçok modeli bulunmaktadır. Bu modeller ülkelerin anlayışlarına, yönetim kültürlerine göre şekillendirilmiş olmakla birlikte, uygulandıkları işletmelerin performanslarına büyük katkı sağlamaktadırlar.” (Baykız, 2020).

Genel kabul görmüş iç kontrol modellerinin başlıcaları şunlardır: (Türedi, Koban & Karakaya, 2015).

- COSO İç Kontrol,
- CoCo Kanada İç Kontrol Modeli (Canadian Institute of Chartered Accountants’ Criteria of Control Framework),
- Turnbull Raporu Modeli (Financial Reporting Council; Internal Control, Revised Guidance for Directors on the Combined Code),
- Basel Bankacılık İç Kontrol Modeli (The Basel Committee on Banking Supervision’s Framework for Internal Control Systems),
- COBIT Bilgi Sistemleri Kontrol Modeli (Control Objectives for Information and Related Technology),
- ISO İç Kontrol Modeli (International Organization for Standardization),
- ABD Federal Devlet İç Kontrol Standartları (Standards for Internal Control in the US Federal Government).

“COSO, CoCo, Sarbanes-Oxley, INTOSAI rehberi, Turnbull raporu ve 5018 Sayılı Kamu Mali Sistemi ve Kontrol Kanunu gibi modellerin amaçları ekonomik yaşamda hesap verilebilirliği artırmak, güven ortamı yaratmak ve firmaların yaşanırılığını olabildiğince uzatmayı amaçlamaktadır.” (Aytaç, 2014).

2.6.1. COSO Modeli

“COSO, hileli mali raporlamaya sebep olması muhtemel faktörleri değerlendiren bir yere bağımlı olmayan bir özel sektör girişimi statüsündeki Ulusal Hileli Mali Raporlama Komisyonu’na deste vermek için 1985 senesinde kuruldu. Yanı sıra halka açık şirketlerle onların bağımsız denetçileri, SEC, diğer düzenleyiciler ve eğitim kurumları için tavsiyeler geliştirmiştir.” (<https://www.coso.org/SitePages/About-Us.aspx>).

“COSO “Treadway Komisyonu” şeklinde de bilinmekte ve Amerika’da etkinliği bulunan 5 mesleki kuruluş (Amerika Muhasebe Derneği, Amerika Mali Müşavirler Enstitüsü, Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü, İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından meydana getirilmiştir.” (Türedi & Karakaya, 2015).

COSO’nun misyonu; iç kontrol, risk yönetimi, yönetim ve suiistimal caydırıcılığı geliştiren düşünce liderliği geliştirerek kuruluşların çalışma başarılarını artırmasına yardımcı olmaktır. COSO’nun vizyonu; global olarak iç kontrol alanında bir otorite ve risk yönetimi, yönetim ve suiistimal caydırma konularında bir kanaat önderi olarak tanınmaktadır. (<https://www.coso.org/SitePages/About-Us.aspx>).

“COSO farklı kişiler için farklı anlamlar ifade eden iç kontrolü tüm ilgili tarafların tek bir tanım çerçevesinde problemlere bakabilmesi ve çalışanların ve yöneticilerin ihtiyaç ve beklentilerine yönelik bir çalışma yayınlamıştır.” (Kılınç, 2010).

“Özel sektör için planlanan ve bugün kamuda da uygulanan COSO modeli, bu alanda en çok seçilen modeldir.”(Güner, 2009).

2.6.2. CoCo Modeli

“1995 yılında Kanada Mali Müşavirler Odası tarafından "Kontrol Rehberi (Guidance on Control)" ismiyle yayımlanmıştır. COSO modeline göre daha pratik ve anlaşılır olmasına rağmen COSO kadar yaygın hale gelmemiştir.” (Baykız, 2020).

“CoCo modeli, esas olarak belirlediği amaçlar için olanakların yaratılmasını, bu olanakların yeterliliğini ve alınan sonuçların amaçlara uygunluğunu kontrol eder. Bu modele göre, iç denetim plan ve işlemi kontrol etmez; bunların amaçlara göre uygulanmasını kontrol eder. (Güneş, 2012).

“CoCo modelinin dayandığı üç temel: Kurumların denetim etkinliğinin artırılması için raporlama, artan rekabet kontrol sistemlerinin yenilenmesi gerekliliği ve değer paylaşımında açık iletişim.” (Polat, 2018).

İçerik ve kapsam olarak COSO, diğer tüm iç kontrol modellerinden geniştir. Aşağıdaki tabloda, Amerika Birleşik Devletleri’nde geliştirilen COSO ve Kanada’da ortaya çıkan CoCo modellerinin içerikleri kıyaslamalı olarak özetlenmiştir. (Türedi, Koban & Karakaya, 2015).

Tablo 2.3. COSO ve CoCo Modellerinin Karşılaştırılması

İçerik	COSO	CoCo
Odağındaki Konu	İç kontrolün kendisi, unsurları ve çeşitli boyutları	Davranışsal değerlere verilen önem
Unsurları	Ana unsur beş tane ayrıca bu unsurlara bağlı 17 detay unsur bulunmakta	Ana unsur dört tane ayrıca bu unsurlara bağlı 20 detay unsur bulunmakta
İlk Defa Yayınlandığı Yıl	1992	1995
Yayınlayan Kuruluş	Beş mesleki kuruluş muhasebe ile denetiminde çalıştı	Kanada mali müşavirler odası
Güncellenme Tarihi	2013	Güncellenmedi
Modelin Boyutları	Üç boyutlu: unsurlar, iç kontrol amaçları ve örgüt yapısıdır.	Tek boyutludur
Unsurların İçeriği	5 unsur: - iç kontrol ortamı, risklerin değerlendirilmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi paylaşımı ve iletişim ve izlemedir	4 unsur: Amaçlar, sorumluluk, yetkinlik, izleme ve öğrenme
Kurumlar İçin Uygulama Rehberi Niteliği Taşımaması	Uygulama rehberi olarak detaylı bir şekilde etkin bir iç kontrol sistemini ele almaktadır	Uygulama rehberi olma konusunda sınırlı niteliğe sahiptir
Bilgi Sistemleri Kontrollerini İçermesi	İçermektedir	Bu konuda özel bir part yoktur

“Bu iki iç kontrol modelinin karşılaştırılmasında da görülebileceği üzere, birbiriyle inilti ve paralel çalışabilecek modeller olduğu ve özellikle de CoCo Modeli’nin COSO iç kontrol modeline yardımcı olabilecek bir unsur olduğu görülmektedir.” (Gülal, 2013).

2.6.3. COBIT Modeli

“COBIT modeli, Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACF) tarafından ilk defa 1996 senesinde tarafından yayımlanmıştır. Günümüzde 1998’de kurulmuş Bilgi Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü (ITGI) tarafından sürdürülmektedir.” (Champlain, 2003).

COBIT’in 1996 yılındaki ilk sürümünden sonra, 1998 yılında ikinci sürümü (Özen, 2010), 2019 yılında ise son sürümü yayımlanmıştır.

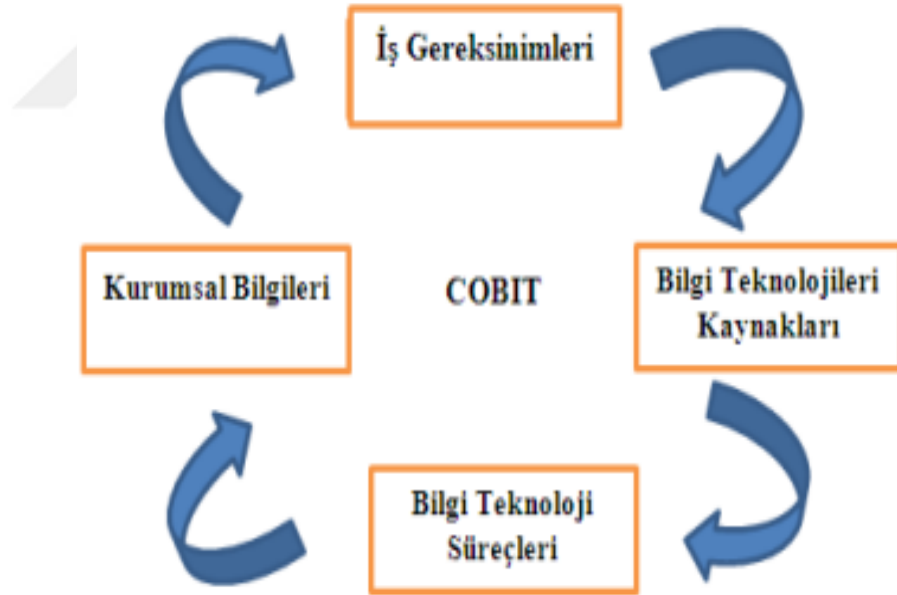
“İşletmelerde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımından doğan riskleri kontrolü amaçlı geliştirilmiştir.” (Aksoy, 2005).

“COBIT, varılmak istenen kontrol amaçları ile bunlara varılmak adına gereken yöntemler dâhilinde planlanan kontrollerdir İç kontrol odaklı bir yaklaşımı benimsemektedir.” (Erdoğan, 2016).

“COBIT, bu odakla bilgi teknolojileri güvenliği ve kontrol faaliyetleri konusunda yönetime kılavuzluk yaparken bilgi sistemleri güvenliği ile kontrollere için genel, uygulanabilir bir çerçeve sunmayı amaçlar. Bilgi teknolojileri hizmetinden yararlananların sistemin güvenliği konusunda değerlendirme yapmalarını olanaklı kılar.” (Alikadoğulları, 2011).

“Dört temel süreç üzerine odaklanan COBIT modelinde; planlama ve organizasyon, malların elde edilmesi ve uygulama, ulaştırma ve destek, izle, değerlendir süreçleri izlenir.” (Yıldırım, 2019).

Aşağıdaki şekilden de görüleceği üzere COBIT’in temel prensipleri dörde ayrılmaktadır. Bu prensipler; iş gereksinimleri, bilgi teknolojileri kaynakları, bilgi teknoloji süreçleri ve kurumsal bilgilerden oluşmaktadır. (Gökoğlan, 2018), (Karasu, 2009).



Şekil 2.5. Basit COBIT Formatı

“Sistemin kapsama alanı işletmedeki bilgi işlem teknolojisiyle bütün işletmedir. Sistem güvenilir finansal raporlamayı, faaliyet etkinliğini, yasal düzenlemeye uygun oluşu, bilgilerin gizliliğini koruma amaçlıdır.” (Dabbağoglu, 2009).

2.6.4. Turnbull Raporu

“İngiltere Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England-Wales) tarafından ilk olarak 1999 yılında yayınlanan Turnbull Raporu, kurumsal yönetim, risk, iç kontrol, risk yönetimi, iç denetim ve bağımsız denetçiler bağlamında yaptığı tanımlamalarla sorumluluklar bağlamında danışmanlık hizmetleri hedefler.” (Turan, 2017).

“Turnbull Raporu, işletmenin hedeflerine varmasında yüreklendirici bir süreçtir. Daha çok risk yönetimini vurgular.” (Kürklü, 2014).

Turnbull Rehberi, geniş ve kişisel doğruları önceleyen bir modeldir; rehberin ne şekilde uygulanacağı yönünde detaylı kuralları vardır. Hatasız sistem için risk temeli olan bir bakışı önemseyen rehber, yöneticilerin yasalara uygun olmalarını sağlar, kurumla ilgili etkenleri dikkate alıp bundan yararlanmalarını amaçlamıştır. (Erdoğan, 2009).

2.7. İç Kontrol ve İç denetim

İç denetim ve iç kontrol kavramları birbirinin aynı olmayan, birbirinden farklı olan kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu iki kavram birbiriyle yakın bağlantılı olup birbirinden etkilenen kavramlardır. “İç denetim, İç kontrolün bağımsız fonksiyonudur. Risklerin azaltılmasında önemli kontrol sistemlerinin yapılandırılması ve uygulanmasını iç kontrol sağlarken iç denetim, iç kontrollerle ilgili yönetime bilgi sağlama, değerlendirmeler yapma, öneride bulunmayı içerir.” (Sabuncu, 2017).

“İç kontrol ve iç denetim çoğunlukla birbiri yerine kullanılan kelimeler olsa da iç denetim, iç kontrolün daha sağlıklı ilerleyebilmesi için gerekli olan denetim işlemini göstermekte ve iç kontrol sisteminin altında bir süreci temsil etmektedir.” (İşidoğru, 2021).

İç denetim faaliyetinin iç kontrol sistemindeki rolü doğrudan olmaktan çok, iç kontrol sistemine karışan bir yönetim sorumluluğundan çok iç kontrol sistemini değerlendiren bağımsız bir gözdür. (Kaya, 2014).

“İç denetim asıl olarak kurula iç kontrol sisteminin amaçlandığı ölçüde çalışmalarını yapıp yapmadığını inceleyen ve bunu üst yönetime rapor eden bir birimdir. Amacı, üst yönetimin görev ve sorumluluklarını yaşama geçirilmesini sağlamaktır.” (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010).

“İç kontrol, gelecekte yaşanacak olası risk etkisini düşürmek, bunun adına yapılması gereken sistem ve yöntemleri oluşturmaktır. İç kontrolün farklı bir boyutu olan iç denetim, yöneticilere iç kontrollerin niteliğini içeren bilgileri raporlandırır.” (Dicle, 2016).

İkisi arasındaki ayrımı şu şekilde maddeleyebiliriz: (<https://ms.hmb.gov.tr>).

- İç kontrol sisteminin bir parçası olan İç denetim ve yönetsel bir fonksiyondur.
- İç kontrol sistemi; iç denetim, dış denetçiler ve yönetim tarafından önemli yanlışlıkları görmek ve riskleri azaltmak için kullanılır.
- İç denetçiler, denetimlerde iç kontrol sisteminin işleyişini, en iyi şekilde çalışıyor olduğundan emin olmak için incelerler.
- İç kontrol, kurumun iş akışları arasına yerleştirilmesi gereken bir sistemdir.
- İç denetim fonksiyonu, iç kontrol sisteminin etkinlik ve verimliliğini belli aralıklarda riskleri dikkate alarak değerlendirir.

“Sonuç olarak sistemin yapılandırılması yönetimin sorumluluğundadır; iç denetim birimi bu sistemin etkin biçimde çalışmasını izleme, değerlendirme ve raporlama ile sorumludur.” (Dede, 2020).

2.8. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim

İşletmenin ihtiyaçlarına, amaçlarına uygun şekilde meydana getirilmiş bir iç kontrol sisteminin varlığı, bağımsız denetimi de olumlu anlamda etkileyecektir.

Bağımsız denetimlerin, iç kontrolden etkilendikleri göz önüne alındığında iç kontrolün bağımsız denetimin başarılı sonuçlara oluşmasında yadsınamaz bir rolü olduğu oldukça açıktır.

İç kontrolün görevini iyi bir şekilde yerine getiriyor olması kurum mali tablolarının gerçek durumu yansıtması yönündeki güvenceyi artıracaktır. Bu hususun doğal sonucu denetim riskinin düşmesi ve bağımsız denetimin gerçek durumu değerlendirmesinde daha etkili bir sonuca ulaşmasıdır.

İç denetimle bağımsız denetim bütünün parçaları gibidir. İkisinden birinin olumlu ve olumsuz katkıları diğerine de olumlu ve olumsuz anlamda doğrudan yansiyacaktır.

İşlevsel bir iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız denetimin rahat ve kolay bir şekilde ilerlemesini sağlayıcı etkiye sahip olacaktır. Yapılan çalışmalarda iç kontrol sistemi verimli ve işlevsel olan işletmelerde bağımsız denetim sonucunda tespit edilen hileli veya hatalı işlem, süreç ve uygulamalarda önemli seviyelerde düşüşler sergilendiğini ortaya koymuştur.

İşlevsel bir iç kontrol sistemi bulunan yerlerde, bağımsız denetçi denetim faaliyet alanını daraltırken denetim daha kısa sürede tamamlanacak ve sürenin kısalmasıyla bağımsız denetçinin katlanacağı maliyetten tasarruf sağlanmış olacaktır. (Alkaya, 2019).

Diğerlerinden üstün bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sisteminde bulunması gereken özellikler şu şekildedir: (Alkaya, 2019). İç kontrol sistemi;

- İşletmenin varlıklarını korumalıdır.
- İşletme faaliyetlerinin politika ve yasalara uygunluğunu sağlamalıdır.
- İşletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşması için katkı sağlamalıdır.
- Hata ve hilelerin azalmasını sağlamalı ve çalışanını yönlendirici olmalıdır.
- Finansal bilginin zamanında hazırlanmasını sağlamalıdır.
- Muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olmasını sağlamalıdır.
- İşletme birimlerini teknolojik değişim ve dönüşümlere daha esnek yanıt veren ve daha kolay uyum sağlayan prosedürler ile desteklemelidir.

“İşletmedeki iç kontrol sistemini bağımsız denetçinin risk belirleme ve değerlendirme kısmında anlamalıdır. Risk değerlendirmeleri, sistemin etkinliğine yönelik görüş bildirmek için değil; var olan koşullar çerçevesinde elverişli yolları ve teknikleri belirlemek için yapılır.” (Umur, 2016).

Bunlara ek olarak Bağımsız Denetim Standartları’nda da iç kontrole ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesine ilişkin Bağımsız Denetim Standardı” 265’te bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçinin yönetime ve yönetimden sorumlu olanlara hangi eksiklikleri bildireceği tespit edilmektedir.

Bağımsız Denetim Standardı 265 paragraf 2’ ye göre; denetçinin önemli hata risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi aşamasında işletmenin iç kontrol sistemini anlaması gerekir. Denetçi bu değerlendirmeleri yaparken işletmenin içinde bulunduğu koşullara uygun olan denetim yollarını tasarlamak amacıyla dikkate alır.

Denetçinin amacı, denetimde belirlediği ve alansal bilgi ve deneyimi ışığında şirket üst yönetiminden mesul olanların ve yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli

olduğuna inandığı eksiklikleri bu merciiye bildirmektir (Bağımsız Denetim Standardı 265 paragraf 5).

İç kontrol eksikliği; bir kontrolün, finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önleyemeyecek ya da belirleyip yanlış gideremeyecek biçimde tasarlanması, uygulanması, kullanılması; finansal tablolardaki hataları zamanında gidermek ya da belirleyip düzeltmek için gerekli kontrolün olmaması durumunda ortaya çıkar. (Bağımsız Denetim Standardı 265 paragraf 6).

Bunun yanı sıra “bağımsız denetçiler, işin ücretini denetleme yaptıkları yerden alırlar ve hiçbir ücret ödemeyen üçüncü taraflara karşı sorumludurlar. (Selimoğlu, Özbirecikli, Kurt, Uzun, Alagöz & Yanık, 2008). İç kontrolde ise temel sorumluluk, şirketi yönetme yetkisine sahip olanlara karşıdır.

2.9. Belediye Şirketlerinde İç Kontrol Sistemine Duyulan Gereksinim

“Kamu kurumlarında hesap verilebilirliğin iyi bir durumda götürülmesi için olması gereken bir unsur olan iç kontrol ve iç kontrole ait sistem, belediyenin düşlediği hedefleri ile sisteme uygun olarak hareket etmesini; güçlü ve etkili bir mali yönetim ve bilgi sisteminin oluşturulmasını, faaliyetlerinde etkin olması gerekliliği, belediye varlıklarını korumasını; muhasebesinin doğru bilgi sağlayan süreçleri içerdiiği bir bütünü anlatmaktadır.” (Çakırsoy & Baral, 2022).

Bu açıdan değerlendirildiğinde belediyeler tarafından sağlanan kamusal kaynaklar ile faaliyette bulunan ve belediyelerin bir varlığı olan belediye şirketlerinin verimli, ekonomik ve etkili bir şekilde yönetilmeleri, kamu kaynaklarının toplum yararına en iyi bir şekilde kullanılabilmesi açısından oldukça önemlidir. Bu öneme istinaden ortaya konulacak olan uygulamaların en önemlilerinden bir tanesi de etkin bir iç kontrol sisteminin varlığıdır.

Faydaları saymakla bitmeyecek olan iç kontrol, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında faaliyet gösteren belediye şirketleri için de hem yasal hem de hedefsel bir zorunluluktur.

Burada belediye şirketlerinin, özel girişim sermayesi ile kurulan ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında faaliyette bulunan diğer şirketlerden önemli bir farkı bulunmaktadır. Söz konusu farklılık belediye şirketlerinin kamu kaynağı kullanmalarından ileri gelmektedir.

Bu açıdan değerlendirildiğinde, bir şirketin varlıklarının korunmasında olmazsa olmaz olan iç kontrol sisteminin varlığı, belediye varlıklarının arasında bulunan ve belediye tarafından tahsis edilen kaynakları kullanan belediye şirketleri açısından hayati bir önem taşımaktadır.

Bilindiği üzere belediyeler, mahalli müşterek ihtiyaçların karşılanması için kendilerine tahsis edilen kaynakları kullanmaktadırlar. Belediye şirketlerinin belediyelerin bir parçası olarak faaliyette bulunduğu göz önüne alındığında, bu şirketlerin paydaşları o mahalde yaşayan bütün vatandaşlardır.

Böylesine önemli bir sorumluluğu yüklenmiş olan belediye şirketlerinin, kendilerine tahsis edilen kamu kaynaklarını çok dikkatli bir şekilde kullanmaları gerekmektedir. Aksi bir durum yalnızca ilgili şirketi değil o mahalde yaşayan herkesi olumsuz etkileyecektir.

Bu husus belediye şirketlerinin varlıklarının korunmasında işlevsel bir iç kontrol sisteminin yaşamsal bir değer taşıdığını bir kez daha gözler önüne sermektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında bir belediye şirketinde kurulacak etkin bir iç kontrol sisteminin ana amacının kamu kaynaklarını korumak olduğunu söylemek pek de yanlış olmayacaktır.

Bu itibarla; kamu kaynaklarının kullanılmasına, korunmasına ve etkin bir şekilde kamusal ihtiyaçları karşılamasına yönelik olarak yürürlüğe konulmuş 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda bulunan iç kontrolün amaçları; aslında belediye şirketlerinde iç kontrolün “neden etkin bir şekilde organize edilmesi gerektiği” sorusunun cevabını ortaya koymaktadır.

Sonuç itibarıyla belediye şirketlerinde işlevsel bir iç kontrol sisteminin;

- Şirkete sağlanan kamusal kaynakların etkili, ekonomik ve istenen sonucu verme eğilimli bir biçimde yönetilmesi,
- Belediye şirketlerinin yasalara, düzenlemelere eş güdümlü çalışmalar yapması,
- Şirketin alacağı bütün malî kararda ve gerçekleştireceği her türlü işlemde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,
- Bir kararın meydana getirilmesinde ve etkilerinin izlenmesinde tertipli, istenilen sürede ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi ihtiyacının giderilmesi,

•Şirkete belediye tarafından tahsis edilen varlıkların, olumsuz amaçla kullanılması ve savurganlığın önlenmesi ve kayıplara karşı korunması, açılarından vazgeçilemez bir gereksinim ve önemli bir sorumluluk olduğu çok açıktır.

Bu sorumluluğun yerine getirilmemesi belediye şirketlerinde ve pek tabidir ki bu şirketlerin sermayedarları olan belediyelerde; varlıkların kaybedilmesi, usulsüzlüklerin/yolsuzlukların artması, şirketin öngörülen hedeflerden uzaklaşması, karlarda ve gelirlerde azalışların (zarar ve giderlerde artışların) meydana gelmesi, hem şirket genel kurulunun hem de yönetim kurulunun alacağı kararlarda hatalar yapması, kamusal ihtiyaçların giderilmesinde eksikliklerin ortaya çıkması gibi sorunların ortaya çıkmasına sebebiyet verecektir.

Belediye şirketleri temelde kamusal ihtiyaçları karşılamak için kurulmuş olsalar da ticari alanda kâr amacı güden kuruluşlardır. Bu açıdan bakıldığında finansal performanslarının ölçümü oldukça önemlidir. Bu şirketlerin finansal performanslarındaki zayıflıkların nedenlerinin tespit edilebilmesi için uygulanacak kontroller dış ve iç kontrollerdir. Sonuç olarak etkin bir iç kontrol, finansal performansın değerlendirilmesinde de olmazsa olmaz bir gerekliliktir.

Burada gözden kaçırılmaması gereken en önemli hususlardan bir tanesi, bir belediye şirketinde iç kontrol sisteminin var olmasının, bu şirketlerin yönetimlerinin başarılı olacağını garanti edemeyeceğidir. İç kontrol şirket yöneticilerine doğru karar almalarında yardımcı olan bir danışmanlık faaliyetidir. Nihayetinde doğru karar alınabilmesi alanında uzman belediye şirketi yöneticilerinin varlığı ile mümkündür.

Sonuç olarak hem uygulamada hem de literatürde hem özel sektör hem de kamu sektörü uygulamalarında yer alan iç kontrolün faydalarından yararlanabilmek için belediye şirketlerinin etkin bir iç kontrol sistemi kurmalarının oldukça gerekli olduğu belirgin olarak ortaya çıkmaktadır.

3. COSO İÇ KONTROL SİSTEMİ ve BELEDİYE ŞİRKETLERİNDE İÇ KONTROL FAALİYETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Günümüzde en yaygın olarak kullanılan iç kontrol sistemi olan COSO iç kontrol sistemi ve bileşenlerinin, belediye şirketlerinin faaliyetlerinin sınıflandırılmasında kullanılması gerekliliği, çalışmanın bu bölümünde COSO sisteminin ele alınarak değerlendirilmesine sebebiyet vermiştir. Bu nedenle aşağıda hem sistem açıklanmış hem de iç kontrol sistemi olarak COSO'nun seçilme nedenleri ele alınmıştır.

3.1. COSO İç Kontrol Sistemi ve Bileşenleri

“Yaşanan finansal skandallar, organizasyonların büyüyen ekonomik yapı ve iş hacimleri, üst yönetimin organizasyona daha hâkim olma isteği gibi birçok nedenle ortaya çıkmış olan COSO” (Erdoğan & Özçelik, 2022); “finansal raporlama işlemlerinin kalite ve gelişimini arttırabilmek için 1985 yılında ABD’de kurulan gönüllü bir kuruluş olarak çalışmalarına başlamıştır. 2004 yılı itibari ile de daha da geliştirilerek risk yönetimi unsurlarını da içine katmış ve böyle bir model olarak benimsenmiştir.” (Çakırsoy & Baral, 2022).

Kurulan Ulusal Komisyona başkanlık eden ilk kişi James C. Treadway’dır. Buradan hareketle Treadway Komisyonu olarak da popüler bir ada sahip olagelmıştır.

İngilizce adı Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission olan COSO, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi anlamına gelmektedir.

Hileli mali raporlamaya neden olabilecek durumları tespit ederek bu gibi durumların önüne geçilebilmesi amacıyla faaliyet bulunmak üzere, Ulusal Hileli Mali Raporlama Komisyonu’na giderleri karşılama amacıyla 1985’de organize edilen COSO, temsilcileri bazı projeler üzerinde çalışmak için düzenli aralıklarla bir araya gelen beş sponsor kuruluştan oluşan bir komitedir.

- American Accounting Association (AAA) - Amerika Muhasebe Derneği,
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) – Amerika Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü,
- Financial Executives International (FEI) – Uluslararası Finansal Yöneticiler (Örgütü),

- The Institute of Internal Auditors (IIA) – Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü,
- Institute of Management Accountants (IMA) - Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü.

Bu kuruluşların merkezi Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde olup, bunlar tamamı profesyonel olan derneklerdir.

Her sponsor kuruluş kendilerini COSO'da temsil etmek üzere ve COSO'nun strateji, finansman ve çerçevelerin geliştirilmesi hususlarında hem rehberlik hem de araştırmalardan sorumlu olan birer komite üyesi atamaktadır.

“COSO, dünyada örgütsel yönetim, iş etiği, iç kontrol, kurumsal risk yönetimi (Enterprise Risk Management - ERM), hile ve finansal raporlamada rehberlik hizmeti veren bağımsız bir kuruluştur.” (Karakoç & Özdemir, 2016).

Bu organizasyonun yayımlanmış olduğu iç kontrol çerçevesi kısa zamanda diğer birçok ülke tarafından kabul edilen iç kontrol standartları olarak kabul görmüştür. “Bu çalışmada amaç; tüm kurum ve kuruluşlarda sağlıklı bir iç kontrol yapısı kurulması ve uygulanması gereğine vurgu yapmaktadır.” (Türedi & Tepegöz, 2018).

- Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) (ERM: Enterprise Risk Management),
- İç Kontrol
- Dolandırıcılığı Caydırma

Yukarıda yer üç ana başlık birbiriyle yakından ilgili olup, COSO'nun amacı bu konularda liderliği gerçekleştirmektir.

ERM'ye yönelik, 2004'te COSO, Kurumsal Risk Yönetimi — Entegre Çerçeveyi yayınladı. Bu kapsam, 2017 yılında strateji belirleme sürecinde ve performansı yönlendirmede riski önemsemeye dikkat çeken “Kurumsal Risk Yönetimi – Strateji ve Performansla Bütünleşme” belgesinin yayınlanmasıyla güncellendi. COSO ayrıca 2009'dan başlayarak ERM ile ilgili birkaç düşünce belgesi yayınladı. (<https://www.coso.org/SitePages/About-Us.aspx>).

“COSO'nun 2004 yılında yayınlanan KRY düzenlemeleri, kurumların/işletmelerin risklerini yönetebilmeleri noktasında çok geniş kabullere ulaşmıştır.” (Karakaya, 2018).

“COSO 2004 çerçevesi 2017 yılında güncellenmiştir. Güncel risk yönetimi çerçevesi COSO tarafından, “Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması” adı altında yayımlanmıştır.” (Yeşilçelebi, 2022).

“COSO, 1992 yılında ilk iç kontrol birleştirilmiş alanını yayınlamış, sonraki yıllarda günün koşullarına uygun olarak çeşitli defalar güncellemiştir.” (Hazar, 2020).

1992 yılında yayımlanan bu çerçeve geniş bir perspektifle gözden geçirilerek 2013 yılında tekrar yayımlanmıştır. Bu doğrultuda 15.12.2014 tarihinden geçerli olmak üzere 1992 yılında yayımlanmış olan İç Kontrol – Entegre Çerçeve yürürlükten kaldırılmıştır.

Dolandırıcılığı caydırma hususunda; 1999 yılında yayınlanan “Hileli Finansal Raporlama: 1987-1997” ve 2010 yılında yayınlanan “Hileli Finansal Raporlama: 1998-2007” olmak üzere iki adet araştırma çalışması COSO tarafından yayınlanmıştır.

3.1.1. COSO İç Kontrol Sistemi – Bütünleşik Çerçeve

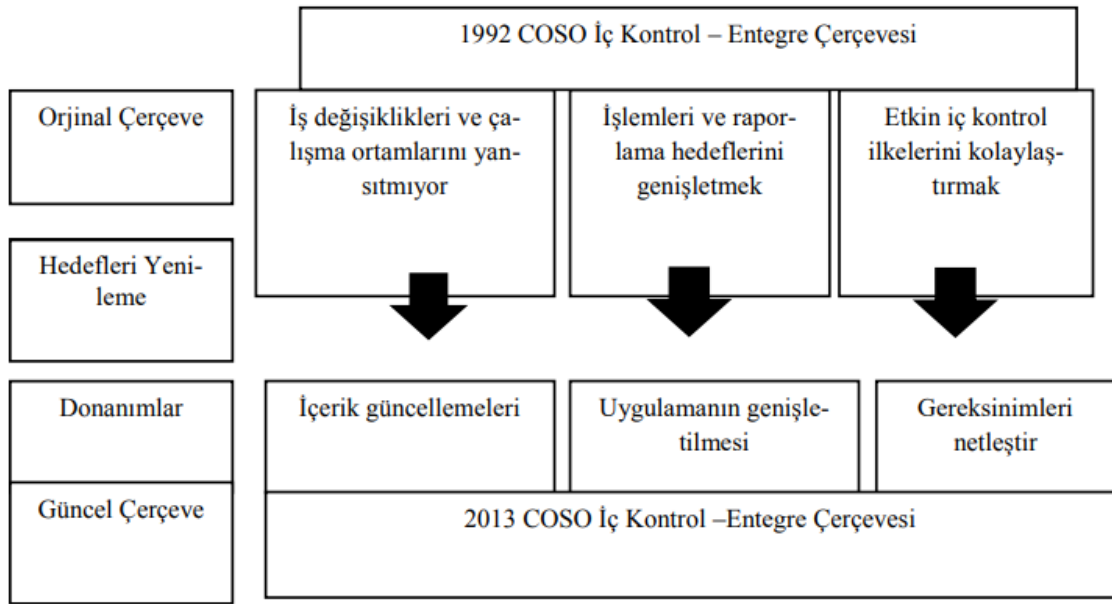
İşletmedeki iç kontrol sisteminin etkili, efektif işleyebilmesi çok açıktır ki her işletmenin kendi yapısı ve ihtiyacı doğrultusunda tasarlanmış bir iç kontrol sisteminin varlığına bağlıdır.

“Kurumsallaşma ile birlikte gelen şeffaflaşma ve hesap verme ihtiyacı iç kontrol süreçlerinin iyileştirilmesi için alanda düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmıştır. Dolayısıyla uluslararası düzeyde kabul görmüş birçok iç kontrol modeli tasarlanmıştır. Bunlardan, COSO’nun geliştirdikleri inanılan ve kullanılan modeller arasındadır.” (Erdoğan & Özçelik, 2022).

“COSO iç kontrol ve süreçlerin etkinliğinin değerlendirilmesi için çokça kullanılmış, bir denetleme mekanizması olan “Internal Control - Integrated Framework Copyright 1992” (İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve)de yayımlanmıştır. 2000 mali yılından bu yana uygulanmaya başlanmıştır.” (Dede, 2014).

“Yönetişim süreçleri ve rekabet dünyasına uyum sağlamak için 2013 yılında güncellenerek tekrar yayımlanan bu rehber, 1992 çerçevesinde olduğu gibi risklerin yönetilmesine değil belirlenmesine odaklanmakta ve dolandırıcılık risklerini ön plana çıkarması nedeniyle esas olarak finansal riskleri dikkate almaktadır.” (Soner & Karabacak, 2023).

“1992 COSO İç Kontrol Çerçevesini yenilemek adına yapılanlar devrim niteliği taşımaz. 2013 İç Kontrol Çerçevesi, son 20 yılda iş dünyasında ve benzer platformlarda değişiklikleri önemsemekte, takip etmektedir.” (Köse & Bekci, 2017).



Şekil 3.1. 1992 COSO’dan 2013 COSO İç Kontrol Entegre - Çerçevesine Geçiş Nedenleri

“2013 yılında yapılan yeni versiyonda, 1992’de yayınlanan entegre çerçeve modeline göre aşağıdaki başlıca değişikliklerin yapıldığını görüyoruz.” (Tığdemir, 2014).

- Süreçlerde ve raporlama sisteminde teknolojinin rolü için ek kılavuzluk,
- Kurumsal yönetim kavramlarının yükselen önemi,
- Küreselleşme, değişen iş modellerine odaklanma,
- Bilgi teknolojilerinin artan önemi
- İç-dış finansal ya da finansa dışı raporlama çalışmalarını içine alan raporlama hedeflerinin genişlemesi,
- İş kötüye kullanma riskinin değerlendirilmesi, bu riske cevap verilerek iç kontrolle ilişkisine dikkat çekilmesi.

“Bunlara ek olarak, COSO 2013’te yaşama geçen değişiklik, bu 5 bileşeni destekleyen yeni 17 ilkenin sunulmasıdır. Bunların, 1992 yılında yayınlanan çerçevede yüzeysel olarak ele alındığını söyleyebiliriz.” (Tığdemir, 2014)

COSO’nun; ilgili işletmenin kuruluş hedef ve amaçlarına ulaşmada yardımcı olan ve bu hedef ve amaçlara ulaşma ihtimalini yükselten, bunun yanında kuruluşun yaptığı iş/faaliyet ortamında meydana gelen değişikliklere kuruluşun uyum sağlamasını destekleyecek sistemlerin başında gelen iç kontrol sisteminin gelişimine ve sürdürülebilirliğine katkı sunacağını inanarak yayınladığı “iç kontrol – bütünleşik

alanve” ve ekleri; iç kontrolü tanımlamakta, bunun kontrol için gerekli olan unsurları açıklamaktadır.

Tüm bunların yanında bütünleşik çerçeve; kuruluşun en üst yönetim biriminden aşağı doğru; iç kontrolün nasıl bir şekilde tasarlanacağı, nasıl uygulanacağı, nasıl yürütüleceği ve en sonunda da iç kontrolün katkısının nasıl değerlendirileceği konularında yol göstermektedir.

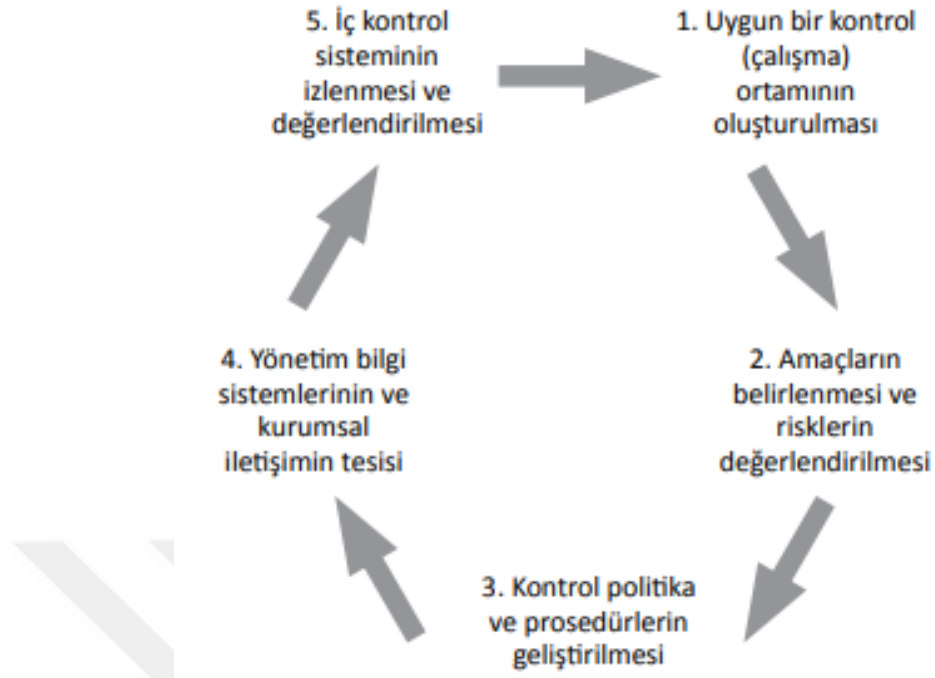
“COSO tarafından yayınlanan çerçeve raporda sistemin ortak bir tarifi yapılmış ve bileşenlerinin geliştirilmesinde referans olmuştur.” (Koçyiğit, Ceylan & Uysal, 2022).

COSO İç Kontrol – Bütünleşik Çerçevenin amacı “örgütü daha iyi kontrol etmek konusunda yönetime yardımcı olmak ve yönetim kurulunun iç kontrolü gözetme yeteneğine katkı sağlamaktır.” (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

“COSO bugün, iç kontrolle beraber kurumsal risk yönetimini de içine alan bir iç kontrol sistemidir.” (Uysal, 2010).

COSO tarafından sunulmuş olan ve genel kabul gören iç kontrol modeli; iç kontrol bileşenleri (kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) tarafından oluşturulan ve özellikle mali tabloların güvenilirliği çerçevesinde kurumun etkililiğini, verimliliğini, yeterliliğini destekleyen, bunun yanında yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve kurum politikalarına uygunluğunu ölçen bir modeldir.

“COSO Modeli, özgün haliyle bir küp biçiminde tanımlanmakta; İş yapma veya bir yönetim biçimi yöntemi biçimde kabul görmesi ve oluşumundaki sıradan kontrol modeli anlayışının devamı özelliğinde olduğunun düşünülmesi yönüyle birbirini izleyen bir işleyiş biçimiyle baştan planlanmıştır.” (Kayım, 2009)



Şekil 3.2. COSO Bazlı İç Kontrol Süreci

“COSO’nun bakışıyla iç kontrol; işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer çalışanlar tarafından yönetilen; operasyonlar, raporlama ve uyumla bağlantılı hedeflere erişesine yönelik ortalama bir güvence yaratmak için tasarlanmıştır.”
(<https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf>).⁴

1992 yılında yayımlanan İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve’de tanımı; “İşletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve çalışanlarca etkilenen; çalışmaların işlerliği, istenen sonuca ulaşabilme kabiliyeti, finansal raporlamanın güvenilirliği, ilintili yasalarla düzenlemelere uygunluğuna ulaşılmasının denetimiyle ilgili kabul edilebilir güvence yaratmak amacıyla tasarlanmış bir süreçtir.” Biçimiyle anlatılmıştır.

“ COSO tarafından 2013 yılında güncellenen tanımlama, finansal raporlamanın güvenilirliği, raporlamanın güvenilirliği olarak güncellenmiş ve sistemin çerçevesini genişletmiştir.” (Kurnaz, 2020).

⁴COSO, Internal Control – Integrated Framework – Executive Summary. AICPA, s. 3, Internal control is a process, effected by entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance. <https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf> (Erişim tarihi: 17.05.2023)

İç kontrol yapısının genel çerçevesi şu şekilde sınıflandırılabilir: (Türedi, Gürbüz & Alıcı, 2014).

- İç kontrol, görev ve çalışmaların devamlılık içerdiği, hareketli ve yinelenen bir yapıdır.
- Tüm çalışanlar tarafından etkilenir.
- İşletmenin üst yönetimine ve yönetim kuruluna kesin bir güvence vermemekle birlikte kabul edilebilir güvence verir.
- Hedeflere ulaşılmasına bağlı işletmelerin yapılarına göre başka sınıflara ayrılabilir
- İşletmenin yapısına uygun değiştirilebilir.

COSO tanımında yer alan “kabul edilebilir, ortalama güvence” terimini açmakta fayda bulunmaktadır. BDS 200: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardına (<https://www.kgk.gov.tr>) göre; “hem kabul edilebilir hem de yüksek bir güvence düzeyidir. Denetçi, riski (finansal tablolarda dikkate değer hata olmamasına karşın kendi durumunun dışında bir görüş bildirme riski) uygun bir düzeye getirecek yeterli ve kabul edilebilir denetim delili elde ettiğinde yine yeterli güvence sağlamış olur.”

“Mutlak güvence yerine makul güvence teriminin kullanılması, tüm iç kontrol sistemlerinde bazı sınırlamalar olduğuna ve hiç kimsenin kesin olarak öngöremeyeceği belirsizlikler ile risklerin mevcut olabileceğine işaret eder. Mutlak güvence, mümkün değildir. (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

Makul güvence üzerine kurulu bir iç kontrol sisteminin varlığı kuruluşun istenilen amaçlarına ulaşılacağına ilişkin bir garanti veremez. Ancak etkin ve uygun olarak dizayn edilmiş bir iç kontrol sisteminin bu amaçlara ulaşmada faydalı olacağı açıktır. Ancak iç kontrolün doğasında olan ve sistemi olumsuz etkileyebilecek dış etkenler amaçlara ulaşma ihtimalini azaltabilecektir.

Yukarıda yer alan iç kontrol tanımına göre iç kontrol;

- Bir veya birden fazla kategorideki ayrı ama birbiriyle uyumlu amaçlara ulaşmaya yöneliktir.
- Devam eden görev ve işlerle ilgili bir süreçtir.
- İnsanlar tarafından etkilenir.
- Bir kuruluşun üst yönetimine, yönetim kuruluna kesin değil; kabul edilebilir bir güvence sağlayabilir.
- Kuruluş yapısına uyarlanabilir. (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

COSO'nun iç kontrol tanımı irdelendiğinde, çok geniş kitleleri kapsadığı görülecektir. Yani farklı işletmeler, farklı iş kolları veya farklı coğrafyaları içine alan bir tanım olduğu değerlendirilecektir. Ayrıca bu tanım yalnızca kuruluşun tamamına ilişkin bir iç kontrol sistemini ifade etmeyip, kuruluşun alt birimleri düzeyinde de etkin bir iç kontrolün kurulabilmesini ve uygulanabilmesini de anlatmaktadır.

Çerçeve, örgütlerin iç kontrolün farklı yönlerine odaklanmalarına olanak sağlayan üç amaç kategorisi ortaya koymaktadır:

- Faaliyetlere ilişkin amaçlar: Bu amaçlar, faaliyet ve finansal performans hedeflerini de içine alan, kuruluşa ait faaliyetlerinin etkililik ve verimliliğiyle, kuruluş varlıklarının kayıp ve zararlara karşı korunmasıyla ilgili amaçlardır.
- Raporlamaya İlişkin amaçlar: Bu amaçlar, iç-dış finansal ve finansal olmayan raporlamayı anlatır; güvenilirlik, zamanındalık ve saydamlık ilkeleriyle düzenleyici otoriteler, tanınmış düzenleme örgütleri veya kuruluş politikalarının belirlediği başka ilkeleri kapsayabilir.
- Uyuma ilişkin amaçlar: Bu amaçlar, kuruluşun tabi olduğu kanun ve düzenlemelere uyumla ilgili amaçlardır. (Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

İç kontrolün tanımı göz önüne alındığında yukarıda yer alan amaçlar çerçevesinde ilgililerine makul güvence sağlayacağı beklenmektedir.

Bir iç kontrol sistemi kesinlikle bir süreç olarak ele alınmalıdır (anlık bir durumu veya sadece bir tane olayı ele almamalıdır). İç kontrolden beklenen faydanın sağlanmasını sağlayıcı iç kontrol politikaları ile iç kontrol prosedürleri pek tabidir ki bir süreç olan iç kontrol sistemine entegre edilmiş olmalıdır.

İç kontrol yalnızca kurum üst yönetiminden ve/veya yönetim kurulundan etkilenmemektedir. İç kontrol tüm kurum çalışanları tarafından etkilenen dinamik bir süreçtir. Ancak bu demek değildir ki bütün çalışanların iç kontrole olan etkisi aynı seviyededir. Yönetim kurulu iç kontrolün önemli bir etkileyicisi olarak süreci yönetmekle sorumludur.

Diğer taraftan bütünleşik çerçeve kapsamında makul güvence teriminden bahsedilse de bunun yanında iç kontrol sisteminin başarısızlığa uğramasına neden olabilecek veya iç kontrolün mutlak güvence sağlamasını engelleyici kısıtlamalar yine de mevcuttur:

- İç kontrolün bir ön koşulu olarak oluşturulan amaçların uygunluğu,
- Karar almada kullanılan insan akıl ve düşünce yürütme yetilerinin hatalı ve yanlış olabileceği gerçeği,

- Yanlış yapma gibi insan başarısızlıkları nedeniyle oluşabilecek aksaklıklar,
- Yönetimin iç kontrolü zarara uğratması,
- Yönetim, personel ya da üçünü tarafların gizli anlaşmalar yoluyla kontrolleri aşabilmeleri,
- Örgütün kontrolünde olmayan dış etmenler. (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

Bir kuruluştaki kurulmuş veya kurulacak iç kontrol sisteminin etkili olup olmadığının ölçütü, o kuruluşun amaçlarına ulaşamama riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirip indiremediğidir.

Bunun için de iç kontrol bileşenlerinin (ve bunlarla ilgili ilkelerin) iç kontrol sisteminde var olması ve bunların tamamının birlikte işliyor olması gereklidir. Bu gerekliliklerin sağlanmış olduğu bir iç kontrol sisteminin kuruluşun amaçları ile ilgili olarak makul güvence sağladığını söylemek pek de hatalı olmayacaktır.

Çerçevede yer alan ilkeler bütünsel çerçevede yer alan bileşenleri açıklayan temel kavramlardır. Bu doğrultuda çerçevede 17 ilkeye yer verilmiş olup bu ilkeler bütün kuruluşların iç kontrol sistemleri ile ilgili ve ilişkilidir. Bu ilkeler bileşenler açısından oldukça önemli olup, bir ilkenin işsizliği bununla ilgili bileşenin de işsizliği anlamına gelecektir.

COSO bütünsel çerçevenin gerekliliklerinden bir tanesi de çerçevede yer alan bileşenlerin tamamının birlikte işlemesi gerekliliğidir. Bu gereklilik bileşenlerin hepsi tarafından bir amacın gerçekleşmemesi riskinin kabul edilebilir seviyeye indirilmesi konusudur.

Bileşenler arasındaki bu birliktelik aynı zamanda bileşenlerin ve ilkelerin birbirine bağımlı olması sonucunu beraberinde getirmektedir.

Eğer bir iç kontrol sisteminde yetersizlik veya yetersizlikler mevcut ise kuruluşun belirlenmiş amaçlarına ulaşamama ihtimalini artıran bir eksiklik veya kusur olduğu kanısına ulaşılır. Bu durum “iç kontrol yetersizliği” olarak adlandırılır. İç kontrol yetersizlikleri önemli veya önemsiz düzeyde olabilir ve bu yetersizliklerin tamamı iç kontrol yetersizliğidir.

Tüm bunlara ek olarak kuruluş iç kontrol sisteminin yürütülmesini dış kaynak yardımıyla da gerçekleştirebilir. Çerçevede buna engel bir hüküm bulunmamakla birlikte, böyle bir durumun olması yönetimin sorumluluğunu ortadan kaldıramayacaktır.

Etkin ve yeterli bir iç kontrol sisteminin varlığı kuruluş içi değerlendirmeye tabidir. Bunun dışında; kurum dışı düzenleme yetkisi olan otoriteler ve dış/bağımsız denetçi gibi kuruluş dışı unsurlar iç kontrol sisteminin parçası değildirler ve sistemin yeterliliğinin değerlendirilmesinde göz önüne alınamazlar.

Kuruluşun belirlenmiş amaçlara ulaşmasına destek sağlama düşüncesiyle faaliyet gösteren iç kontrol süreci, belirli kontroller içerir. Bu kontroller politika (politika: kontrolün yapılabilmesi için ne yapılmalıdır) ve prosedürlerden (prosedür: politikaları uygulayan eylemler) oluşur. Kuruluşlar iç kontrol sistemi sürecinde bileşenlerde var olan ilkelerin uygulanabilmesi adına kontroller tespit eder, geliştirir ve prosedürlerle bunları uygular.

3.1.2. COSO İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri⁵

“Kurumun gerçekleştirmek istediği hedeflerle bunları gerçekleştirmek adına gereksinim duyulan kurumsal risk yönetiminin bileşenleri direkt ilişkiyle bağlıdırlar. Bu , üç yönlü, küp şeklinde bir ilişkidir.” (<https://ms.hmb.gov.tr>).

“Sistem teorisi ışığında kurgulanan COSO çerçevesi sadece sistem kurulmasını değil, belirli amaç ve bileşenlere göre yapılanmayı gerektirmektedir.” (Efe, 2021).

COSO küpü aşağıda görüleceği gibi üç boyutlu bir matrisle gösterilen COSO küpü ile temsil edilmektedir.

⁵Not: Bu bölümün önemli bir kısmının yazılmasında Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi tarafından yayımlanan ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından Türkçeye çevrilerek Mayıs 2013 tarihinde basılan COSO iç kontrol – bütünleşik çerçeve’den faydalanılmış ve bu bölüm derlenmiştir.



Şekil 3.3. COSO Küpü

“Küpün dikey kısmında; faaliyetler, hazırlanan geri bildirim(rapor) ve uygunluk olarak üç hedef bulunmaktadır. Yatay kısmını kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol çalışmaları, bilgi, iletişim, izlemeden oluşturmaktadır. Üçüncü kısmında da işletmenin organizasyon yapısı bulunmaktadır.” (Korga ve Aslanoğlu, 2020).

COSO küpünde yer alan amaçlara ulaşmak için yine küpte yer alan bileşenler ile kuruluşun yapısı (örgüt yapısı) arasında direkt ve doğrudan bir ilişki vardır. Zira bu ilişki nedeniyle gösterim küp şeklinde yapılmaktadır.

Küpte yer alan beş öge (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) üç adet amacın hepsi ile ilgili olup hepsi için geçerlidir.

“Bileşenler;

- Operasyonların etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği ve
- Kanun ve yönetmeliklerle tutarlılığı bağlamındaki hedefleri içeren kusur ve hileleri önlemek adına planlanmıştır.” (Özyiğit, 2023).

Faaliyetler, raporlama ve uyum olarak zikredilen üç amaç kuruluşun bölümleri, üniteleri veya birimleri olmayıp, kuruluş faaliyetlerinin ne kadar verimli ve etkin olduğu ile ilgilenmektedir.

İç kontrol döngüsel ve bütünlük bir süreçtir. Bu itibarla COSO küpünde yer alan bileşenler birbirini ileriye ve geriye doğru ve bütüncül bir biçimde etkilemektedir.

Burada ifade etmek gerekir ki, COSO küpündeki her bileşeni bütün kuruluşlar iç kontrol sistemine entegre edecek olsa da bu durum, bütün kuruluşların iç kontrol sisteminin aynı olacağı anlamını taşımayacaktır. Çünkü her kuruluşun hem kendinden hem de içinde bulunduğu çevreden kaynaklanan kendine özgü yapısı bulunmaktadır. Bu nedenle her kuruluşun iç kontrol sistemi birbirinden farklı olacaktır.

Her örgütün belirlenmiş amaçları bulunmakla birlikte, bu amaçların bazıları örgüte has olabilir iken bazıları bütün örgütler için belirlenmiş amaçlardır:

- Maksimum kar hedefi
- Yüksek kaliteli çalışanların istihdamı
- Örgütün marka değerinin yükseltilmesi gibi.

Bir örgütün amaçlarına ulaşmada olmazsa olmaz olan etkin bir iç kontrol sistemine ilişkin olarak COSO'ya göre birbirleriyle ilişkili olan beş bileşenin var olması gerekmektedir. “Bunların yaşama geçirilmesi, kurumların yönetim anlayışına ve kurumun kendisine göre farklılık gösterebilmektedir.” (Elmas, Çelik & Korkmaz, 2023).

“Belirtildiği üzere COSO modeline göre iç kontrol sistemi üst üste yapılandırılmış, eş zamanlı yaşama geçirilebilen beş bileşenden oluşmaktadır. COSO modelinin grafiksel olarak şu şekilde anlatılır.” (Topcu, 2013).



Şekil 3.4. COSO Modeli

“Şekilde COSO Piramidi iç kontrol öğelerinin var olan ilişkilerini gösterir. Temelde kontrol ortamı vardır, kontrol faaliyetleriyle risk değerlendirmede bilgi ve iletişim kanalları kullanılır, gözetimin gereksinimi olan bilgiler alınır.” (Köse & Bekci, 2017)

“COSO tarafından oluşturulan sistem; Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI), Avrupa Komisyonu, Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)uluslararası şirketlerce de örnek alınan bir modeldir.” (Ceyhan & Apan, 2014).

“Bu bileşenler; hem bir bütün olarak kuruluş açısından hem de kurumsal düzeyde, kuruluşun iştirakleri, bölümleri veya münferit faaliyet birimleri, departmanları veya başka alt-örgütlenme birimleri açısından önem taşır.” (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

“Bu beş bileşen bütün işletmelerin kullanımına uygudur. İç kontrolün hem zamana hem de çeşitli etkenlere ve kazanılan deneyimlere bağlı olarak sürekli gelişen dinamik olduğu unutulmamalıdır. Bundan dolayı işletmeler için her zaman işlevsel olabilecek değişmez bir iç kontrol sisteminin tanımlanması mümkün olmaz..” (Baskıcı, 2015).

3.1.2.1. Kontrol Ortamı

“ İ kontrolün temel ögesi kontrol ortamıdır. Başarılı veya başarısız olması da sürecin içinde bulunduğu kontrol ortamıyla ilintilidir. Dürüstlük, etik değerler, yönetim felsefesi, insan kaynakları yönetimi, bunun uzmanlığa olan bağlılığı, organizasyonun yapısı, yetki ve sorumlulukların devri konularını içine alır.” (Güner, 2010).

“Kontrol ortamı; i kontrolün uygulanması için örgüt içerisinde mecburi an kaynağı oluşturan bazı standartlar, süreçler ve yapılar setidir.” (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen rgtler Komitesi, 2016).

Kontrol ortamı, örgütün dürüstlük ve etik değerlerini; yönetim kurulunun st düzey yönetim sorumluluklarının sağlanması olanaklı kılan parametreleri, örgütsel yapıyı ve yetki ve sorumlulukların tayinini; yetkin bireylerin kuruluşa çekilmesini, geliştirilmesi ve kuruluşta tutulması sürecini ve performansla ilgili hesap verebilirliği sağlayacak performans ltleri, teşvikler ve ödüllere verilen özeni kapsar. (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen rgtler Komitesi, 2016).

“Kontrol ortamı bileşeni, i kontrolün diğer bileşenleri adına kritiktir; iç kontrol sistemi bir anlamda kontrol ortamı bileşeni üstüne yapılandırılır.” (Arıkan & Benk, 2017).

“İç kontrol ; insan kaynakları faktörlerini içeren bir ortamdır. Bunlar; etik bakış, yeterliliğe bağlı olma, yönetim kurulu ve denetim komitesi, yönetim felsefesi ve işletme politikaları, örgütsel sistem, yetki ve sorumluluk vermedir.” (Türedi, 2005).

“Uluslararası iç kontrol standartlarına göre, işlevsel bir iç kontrol sisteminin oturtulmasında hayati önemdeki kontrol ortamı bileşenidir.” (zbilgin, 2010).

Bu, kontrol ortamının oluşumunda önemlidir.” (Uzun, 2009).

İç Kontrol – Bütünleşik erveye göre kontrol ortamı bileşeniyle ilgili beş ilke aşağıdaki gibidir:

1. Örgüt, dürüstlük ve etik değerlere bağlıdır. (Dürüstlük ve Meslek Ahlakı)
2. Yönetim kurulu, yönetimden ayrı bulunduğu gösterirken i kontrolün geliştirilmesi ve performansının gözetimini yerine getirir. (Yönetim Kurulunun İç Kontrol Faaliyetlerini Gözetim Sorumluluğu)
3. Yönetim, yönetim kurulunun gözetiminde, hedeflerle ilintili, yapılar, raporlama hatlarıyla uygun yetkiyle sorumlulukları oluşturur. (Görev ve Yetki Dağılımlarının Oluşturulması)
4. Örgüt, hedefler ışığında, yetkin bireyleri etkileme, geliştirme ve aidiyet duygusu geliştirmeye odaklı olduğunu gösterir. (Yetkinlik Taahhüdünün –alışanların Teşviki ve Geliştirilmesi- Tesisi)

5. Örgüt, hedefler ışığında bireysel iç kontrol sorumlulukları algısıyla hesap verme işlerini belirler. (Yetki ve Sorumluluklar) (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016), (Türedi, Gürbüz & Alıcı, 2014).

Kontrol ortamına yönelik ilkeler aşağıdaki gibidir: (Türedi, Gürbüz & Alıcı, 2014).

Temel İlkeler	Ayrıntılar
Dürüstlük Ve Meslek Ahlakı	Yönetimin tutumu. Davranış kurallarının belirlenmesi, Davranış kurallarına bağlılıkların değerlendirilmesi, Sapmalara zamanında müdahale
Yönetim Kurulunun İç Kontrol Faaliyetlerini Gözetim Sorumluluğu	Gözetim sorumluluklarının belirlenmesi, İlgili uzmanlık uygulaması, Faaliyetlerde bağımsızlık. Kontrol ortamının gözlemlenmesi,
Görev Ve Yetki Dağılımlarının Oluşturulması	İşletmenin tüm yapısını göz önünde bulundurma. Raporlama hatlarının tesisi (raporlama akışı). Yetki ve sorumluluk atamaları ve sınırlandırmalar.
Yetkinlik Taahhüdünün (Çalışanların Teşviki Ve Geliştirilmesinin)Tesis	Politika ve uygulamaların oluşturulması, Yetkinliklerin değerlendirilerek eksikliklerin giderilmesi, Çalışanların Geliştirilmesi (sürekli eğitim). Planlama ve hazırlık.
Yetki Ve Sorumluluklar	Yetkili ve sorumluların hesap verebilirliği (hesap verebilir olmaları). Verimlilik ve etkinliğin ölçümü, ödüllendirme, teşvik. Devam eden ilginin değerlendirilmesi, teşvik ve ödüllendirme. Baskıların göz önünde bulundurulması, Verimlilik ve etkinliklerin değerlendirilmesi bireyleri ödüllendirme ya da disiplin uygulamaları.

Şekil 3.5. Kontrol Ortamına Yönelik İlkeler

3.1.2.2. Risk Değerlendirme

“COSO’nun ikinci ögesi Risklerin değerlendirilmesidir. İç kontrol ortamı, içsel ve dışsal ögeleri önceleyerek iç kontrolün ne şekilde bir sınıra sahip olduğunu anlatırken risklerin değerlendirilmesi direkt eylemle ilgili bir özellik olarak öne çıkmaktadır.” (Türedi & Koban, 2016).

“Günümüzde işletmedeki risklerin yönetimi işletmenin yönetim felsefesinin bir parçası olarak tanımlanmaktadır.” (Kurt & Uysal, 2015).

“Kurum çapında risk yönetimi süreçleri üzerinde üst yönetiminin liderliğinin olmaması, risk yönetimi değerlendirmelerinde ve iş birimlerinde risklere verilmesi gereken yanıtlarda kültürel farklılıklara ve kurum genelinde risk yönetimi uygulamalarında tutarsızlıklara yol açmaktadır.” (Güler & Arkin, 2019).

“Risk, işletmelerin hedeflerine ulaşması sürecinde karşılaşılabileceği, bunlara ulaşmayı olumsuz etkileyecek olay/olaylardır.” (Türedi & Karakaya, 2015).

“İç kontrol çerçevesinde risk değerlendirmesi; amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi üzerinde etkili olabilecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve nasıl yönetileceğinin belirlenmesi için sıralanması şeklinde tanımlanmaktadır.” (Ermisket, 2011).

Risk değerlendirmeyi oluşturan ilkeler aşağıdaki gibidir: (Coşkun & Toraman, 2018).

- Örgüt amaçları, bunlarla ilgili riskleri tanımlamayı ve değerlendirmeyi olası kılacak açıklıkta, ayrıntılı olarak belirler.
- Örgüt, kuruluşunda amaçlara erişmesine yönelik riskleri tanımlar ve bunların ne şekilde yönetileceğine dair analizli belirlemeler yapar.
- Örgüt, amaçlar doğrultusundaki riskleri değerlendirirken hile olasılıklarını da dikkate alır.
- Örgüt, sistemi önemli oranda etkileyebilecek değişiklikleri belirler ve değerlendirir.

Bir kuruluşun karşılaşılabileceği riskler kuruluş dışı kaynaklı olabileceği gibi kuruluş içi kaynaklı da olabilir. “Risk, bir olayın gerçekleşmesi ve amaçların başarılmasını olumsuz yönde etkilemesi olasılığı olarak tanımlanır.” Risk değerlendirme, amaçlara ulaşmak adına riskleri tanımlayan ve değerlendiren dinamik ve tekrar eden bir süreçtir.” (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

“Risk yönetimi, kurumun ileriye dönük hedeflerini yaşama geçirmek için kabul edilebilir bir güven yaratmak için olası olay ve durumları saptamak, incelemek, yönetmek ve kontrolden geçirme.” (Türedi & Koban, 2016).

Risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi süreci, risklerin nasıl yönetileceği noktasında kuruluşa bir yol haritası çizmektedir. Bu yol haritası için ön koşullardan bir tanesi kuruluşun amaçlarının saptanmış olmasıdır. Bu amaçların birbirleriyle ilgili olmaları da bir gerekliliktir.

COSO küpünde yer alan üç amaç (faaliyet amaçları, raporlama amaçları, uyum amaçları) olabildiğince açık bir şekilde tanımlanmalı ve bu amaçlara ilişkin riskler yönetim

tarafından saptandıktan sonra saptanan amaçların kuruluşun bünyesine ve hedeflerine uygunluğu yönetim tarafından değerlendirilmelidir.

COSO'ya göre "risk değerlendirme" bileşenine ilişkin ilkeler aşağıdaki gibidir: (<https://teolupus.com/ic-kontrol-bilesenleri-ve-ilkeleri/>).

- 1- Uygun amaçlar belirleme
- 2- Riskleri tanımlama ve çözümleme
- 3- Adil olmayan, çıkarsal riskleri değerlendirme
- 4- Önemli değişiklikleri belirleme çözümleme

Risk değerlendirmesi sonucunda gerçekleştirilecek prosedürlerin riski sıfıra indirebilmesi mümkün değildir. Faaliyette bulunuluyor olmasının riskleri de beraberinde getireceği aşîkardır.

Riskın saptanarak değerlendirilmesi; kabul edilebilir risk seviyelerinin saptanmasını ve risklerin kabul edilebilir seviyelerde tutulabilmesi için gerekli emeğin sarf edilmesini de içerir.

Belirlenen kabul edilebilir risk seviyelerinden olumlu ya da olumsuz sapmaların olması da kaçınılmazdır. Bu nedenle yönetim; ne kadarlık bir sapmanın tolere edilebileceğini de öngörmelidir. Risk toleransı olarak değerlendirilebilecek bu durum, amaca ilişkin performansla, ulaşılan amaç arasındaki kabul edilebilir seviyedir. Pek tabidir ki, her kuruluş için kabul edilebilir risk toleransı içerisinde hareket edebilmek oldukça önemlidir.

Kabul edilebilir risk seviyelerine ilişkin olarak olumsuz sapmalar kadar olumlu sapmalar da dikkatle takip edilmelidir. Zira olumlu sapmaların yüksekliğı bir amacı çok olumlu etkilerken diğerk amaçları olumsuz etkileyebilecektir. Örneğın, müşteri memnuniyeti amacına ilişkin olarak yapılan yoğun çalışmalar müşteri memnuniyeti amacına çok olumlu yansırken satış hacmine ve bununla bağlantılı olarak kâr amacına olumsuz yansıyabilecektir.

3.1.2.3. Kontrol Eylemleri

"Kontrol eylemleri, yönetimin amaçlara ulaşılmasına yönelik riskleri azaltacak teminatlarının uygulanmasını yerine getirmeye yardımcı olan politikalar ve işleyişler yoluyla kullandığı eylemlerdir." (Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

Bir başka söylemle kontrol eylemleri; “işletmenin üst yönetimce oluşturulan politika ve yasal düzenlemelerin ışığında risklerin en aza indirilmesi bakımından, tüm personeli içine alan, iş ve bilgi işlem süreçleri içerisinde bulunan önleme, belirleme ve yönlendirme (uygunluk, onay, doğrulama, anlaşmaya varılma ve gözden geçirme) işidir.” (<https://www.linkedin.com>).

“İşletme yapısı içerisinde yer alan kontrol ortamında kontrol etkinlikleri; görevler ayrımı, bilgi işlem süreci, fiziksel kontroller ve performans kontrolleri olmak üzere dört alanda oluşturulabilir.” (Akyel, 2010).

Kontrol faaliyetleri kuruluşun bütün birimlerinde ve bu birimlerdeki süreçlerin tamamında ayrıca kurumda yerleşik teknolojilerin tamamında sürdürülür. “Kontrol faaliyetleri kurumun bütün bölümlerine ve çalışmalarına yayılmalıdır.” (<https://webupload.gazi.edu.tr>)

İç kontrolde öncelikli dikkatin riskli yanlara, kontrol maliyetiyle neticesinde sağlanacak yarar ilişkisindeki dengeyi, bir bakıma az maliyetle en fazla yararın sağlanmasının yerine getirilmesidir. Bu bağlamda idareler ilk olarak riskli yanları tespit edecekler, ardından bunları değerlendirerek çözümleyecekler ve kontrol faaliyetleriyle süreçlerini bu çözümlemeye dayandıracaklardır. Kısaca; risk içeren yerlerden itibaren yönetim sorumluluğu amacıyla bu faaliyetler yapılacaktır. (Korkmaz, 2011).

“Kontrol faaliyetleri, karşılaşılabilecek muhtemel risklere ve kritik faaliyet alanlarında ortaya çıkabilecek aksamalara karşı geliştirilen spesifik tedbirler olabileceği gibi, bütün kurumsal süreçlere yönelik genel nitelikteki rutin prosedürler de olabilir.” (https://uludag.edu.tr/dosyalar/ickontrol/ic_kontrol_brosur_ocak_2020.pdf).

“Kontrol eylemleri hem manuel hem de otomatik kontrollerden meydana gelir. Bunlar önleyici veya tespit edici kontroller olabilir, örgütler genellikle bu ikisinin bir karışımını tercih ederler.” (<https://www.linkedin.com>).

COSO’ya göre “kontrol eylemleri” bileşenine ilişkin ilkeler: (<https://teolupus.com/ic-kontrol-bilesenleri-ve-ilkeleri/>).

- 1- Kontrol eylemleri seçme, geliştirme
- 2- Teknolojiye uygulanacak genel kontrolleri seçme ve geliştirme
- 3- Politika ve izlenecek yolları oluşturma

“Risk değerlendirme sonuçları doğrultusunda belirlenen kontrol faaliyetleri gerçekleştirilerek kurumun hedefleri önündeki engeller ya en aza indirilir ya da bunlar ortadan kaldırılır.” (<https://ickontrol.saglik.gov.tr>).

“Kontrol faaliyetleri tespit edilirken risk puanına göre önceliklendirilir. Olasılığı ve etkisi yüksek riskler için kontrol faaliyetlerinin yanında acil durum eylem planlarının da hazırlanması gerekir.” (<https://www.kariyerimdergisi.com/ic-denetimde-coso-modeli/>).

Kontrol faaliyetlerinin uygulanmasına yönelik olarak uygulanmasına karar verilen kontrol prosedürlerinin tespitinde maliyet-fayda analizlerinin yapılması önemlidir.

Yapılan işlemler olması gerektiği gibi mi ve doğru bir şekilde uygulanıyor mu sorularının cevaplarına kontrol faaliyetleri sonucunda ulaşılabilir.

Bazı kontrollerdeki hedef “önleme” iken bazılarında “tespit” etmektir. Bu ikisi arasındaki fark uygulama zamanlarıdır.

COSO küpünde yer alan amaçların hepsi kontrol eylemleri ile desteklenebilmektedir.

“Kontrol eylemleri iç kontrolün tüm bileşenlerini destekler, ancak özellikle Risk Değerlendirme bileşeniyle paraleldir. Risk değerlendirmeye birlikte, yönetim risklere verilen belirli yanıtların uygulanabilmesi için gerekli olan önlemleri belirler ve uygulamaya koyar.” (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

İşlem kontrol eylemlerine aşağıdakiler örnek olarak verilebilir: (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

- “Yetkilendirmeler ve onaylar
- Doğrulamalar
- Fiziksel kontroller
- Değişmeyen veri üzerindeki kontroller
- Mutabakatlar
- Yönetimsel kontroller”

3.1.2.3.1. Kontrol Faaliyetlerinin Sınıflandırılması

Genel olarak kontrol faaliyetleri; yönlendirici, önleyici, tespit edici ve önleyici olmak üzere dört biçimde sınıflandırılmaktadır. Pek tabidir ki kuruluştan kuruluşa karşılaşılan ve de karşılaşılabilecek kontroller farklılaşabilmektedir. Bu nedenle kuruluşlar ilave kontrol eylemleri uygulayabilmektedirler.

Yönlendirici kontroller

“Yönlendirici kontroller, hedeflere ulaşmak için net talimatlar ve rehberlik sağlayan kontrollerdir. İnsanları motive etmeyi ve hedeflerine doğru yönlendirmeyi amaçlayan olumlu uygulamalardır.” (Almalı, 2010).

“Yönlendirici Kontrollere” ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Kurumsal değişiklikleri yansıtan, güncellenmiş, kabul görmüş bir teşkilat şeması
- Uygulamaya yönelik düzenlemeler (Rehberler, resmi görüşler, el kitapları, broşürler, afişler v.b)
- Amaç, hedef, faaliyet ve projelere yönelik birim ve alt birim görev tanımlarının yazılı olması
- Görev tanımları ışığında çalışanların, bilgi ve tecrübeler gözetilerek hazırlanan görev dağılım şemaları
- Görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için yasal düzenlemeye, hiyerarşik yapıya ve görevin gereklerine uygun yazılı yetki devirleri
- Kurum içinde etkili iletişim ve raporlama araçları (<https://media.iskur.gov.tr>).

Önleyici kontroller

Kabul edilebilir risk seviyesine ulaşmak amacı çerçevesinde, kuruluşun karşılaşılabileceği riskleri kabul edilebilir seviyeye çekmek için gerçekleştirilen kontrol faaliyetleri önleyici kontroller olarak tanımlanmaktadır.

“Önleyici Kontrollere” ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Maddi ve maddi olmayan haklar (fikri varlıklar vb.) ile kayıtların güvenliği. Varlıkların fiziksel yönden korunması
- Mali bilgi ve yönetim bilgilerinin kayıt edilmesi
- Erişim kontrolleri belirlenmesi (Şifreler, kimlik kartları, koruma görevlileri vb)
- Çıkar çatışmasını ortadan kaldırma amaçlı görevler ayrılığı ilkesinin benimsenmesi
- Ön mali kontrol işlemleri (<https://cdn.istanbul.edu.tr>).

Tespit edici kontroller

“Riskler gerçekleştikten sonra ortaya çıkan zarar ve hasarın belirlenmesi için yapılan kontrollerdir: Belli dönemi içeren sayımlar/fiziksel envanterler, sayımların/envanterlerin kayıtlarla karşılaştırılması, ayrılıkların tespiti ve çözümleme adına uygun metodların bulunması” bunlara örnektir. (<https://slideplayer.biz.tr/slide/3031015/>).

Düzeltilici kontroller

Kuruluşun, ortaya çıkan riskin sonuçlarını bertaraf etmeye yönelik kontrol faaliyetlerine düzeltilici kontroller denilmektedir.

“Düzeltilici Kontrollere” ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Çalışmalar için olumsuz olacak kayıplarla zararı giderme yollarının bulunması
- Belirlenen farklılıkların düzeltilmesiyle ortadan kaldırılması adına önlemlerin uygulamaya konulması
- Sözleşmelerde içeriğe uygun olmayan ödemelerin tahsil edilmesine yönelik karar bulunması
- teminat süresi olduğunun düşünülmesi (<https://cdn.istanbul.edu.tr>).

3.1.2.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim COSO bütünselik çerçevesinin dördüncü bileşenidir. Diğer bileşenlerin kurgulandığı gibi işleyebilmesi için kurum iç i ve kurum dışı bilgilerin kuruluşa getirilmesi, depolanması, analiz edilmesi ve sonuçların kullanıcıların tamamı ile paylaşılması gerekmektedir.

COSO’ya göre bilgi; “kuruluşun iç kontrol sorumluluklarını amaçlarına ulaşmasına destek olacak bir biçimde yerine getirmesi için gereklidir.” (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

Kuruluşun etkin ve ihtiyaçlar paralelinde uygulamaya konulmuş bir iç kontrol sistemi kurma ve bu sistemin kuruluşun hedeflerini gerçekleştirme düşüncesinin gerçeğe dönüşebilmesi için kuruluşun bütün birimlerinin ilgili ve yeterli düzeyde bilgiye ihtiyacı bulunmaktadır.

“İlgili ve yeterli düzeydeki bilgi, insanların sorumluluklarını yerine getirmelerini olanaklı kılan bir biçim ve süre kapsamında tanımlanmalı, ele geçirilmeli ve iletilmelidir.” (Efe, 2021).

Bilgi; doğru olduğu, erişilebilir olduğu, güncel olduğu, yeterli olduğu, korunabildiği, saklanabildiği, geçerli ve zamanında olduğu ve son olarak doğrulanabilir olduğu müddetçe nitelikli ve kalitelidir.

COSO’ya göre iletişim ise; “zorunlu bilginin sağlanması, bölüşülmesi ve elde edilmesinde devamlı ve tekrarlanan bir süreçtir.” (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

“İletişim yoluyla etkili bir iç kontrolün önemi ve uygunluğunun doğru anlaşılması sağlanmakta; göz ardı dilen risk düzeyi bağlamında çalışanların iç kontrol bileşenlerinin uygulanması ve devamlılığındaki görevleriyle ilgili bilgilendirilmektedir.” (Çiçekay & Demir, 2021).).

İletişim iki türlü olabilmektedir:

- İç iletişim
- Dış iletişim

İç iletişim bilginin kuruluşun bütün birimlerine, bütün kuruluş içi kullanıcılarına aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya ve çapraz şekilde iletilmesini ifade ederken dış iletişim kuruluşun içinden dışarıya ve aynı zamanda kuruluşun dışından içine bilginin iletilmesini anlatmaktadır.

Bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin COSO ilkeleri aşağıdaki gibidir:

- İlgili ve nitelikli bilginin üretilerek veya elde edilerek kullanılması
- Gerekli bilginin kuruluş içinde iletilmesi
- Kuruluş dışı taraflarla iletişime geçilmesi

Bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin uygulamaya konulacak olan kontroller ve bunlar ilişkin prosedürler kuruluşun doğru ve nitelikli bilgileri kullanmasına katkıda bulunur.

“Çerçeve, bu bileşeni amaçların iç raporlama kategorisinden farklı görür. Bilgi ve iletişim, yalnızca Çerçeve’nin bir bileşenidir. Bu bileşen, iç kontrolün tüm bileşenlerini desteklemek için ilgili ve nitelikli bilgi sağlanmasına hizmet eder.” (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016):

Bilgi ve iletişim bir arada oldukça güçlü hale gelirler ve bilgi sistemini meydana getirirler.

“Bilgi sistemi, insanları, süreçleri, verileri ve/veya teknolojiyi içeren bir dizi faaliyetten oluşur. Bu sistem kuruluşun hesap verebilirliğini sürdürmek, performansını ve amaçlarına ulaşmasına yönelik ilerleme sürecini gözen geçirmek için gerekli bilgileri elde etmesini, üretmesini, kullanmasını ve iletilmesini sağlar.” (<https://www.linkden.com>)

“Resmi olan ve olmayan bu sistemde resmi ilgi ve iletişim; finansal raporlara kaynak iken, müşteriler, satıcılar ve düzenleyici görevi olanlarla yapılan gayri resmi diyaloglar ise risklerin ve fırsatların belirlenebilmesi için önem taşırlar.” (Saltık, 2007).

3.1.2.5. İzleme

“İç kontrol bileşenlerinden beşincisi olan izleme, iç kontrolün etkin biçimde ilerlemesine yönelik, sistemdeki çalışma yeterliliğinin düzeyini süreç içerisinde incelendiği, yorumlandığı etkin bir çalışmadır.” (Güner, 2019).

“Sisteminin performans etkinliğinin değerlendirildiği izlemede, iç kontrollerin etkinliği uygun sürede incelenerek iyiye dönük girişimlerde bulunulmaktadır.” (Tez, 2021).

“Bu sistemin içindeki bileşenlerin süreç içindeki başarısı ile kalitesinin yorumlanması, incelenmesi gereklidir. Bundaki amaç, iş yerindeki iç kontrol yapısının uygun olarak tasarlanması, doğru uygulanması ve işlevsel olmasına karar almaktır.” (Bakkal & Kasımoğlu, 2012).

“Zamanla etkinliğini azaltan ya da kaybeden iç kontrol sistemi prosedürlerinin yerine yenisinin oluşturulması ve uygulanması sürecinde de izleme bileşeni kendini göstermektedir. İzleme bileşeni aynı zamanda, işletmenin performans düzeyini denetleyen bir süreçtir ve bu süreç iç denetim tarafından gerçekleştirilmektedir.” (Koçyiğit, Karacan & Atalay, 2021).

“İzlemenin dikkat çekici yanı, iç denetim mekanizmasıdır. Bu etkinliğin başat işlevi örgütteki bu sisteminin sağlıklı olarak oluşturulup yürütülmesine dair güven sağlaması danışmanlık vermektir.” (<https://www.ktu.edu.tr>).

İzleme bileşenine ilişkin COSO ilkeleri aşağıdaki gibidir:

- Sürekli ve/veya değerlendirmelerin seçilmesi, geliştirilmesi, uygulanması,
- Belirlenen iç kontrol yetersizliklerinin değerlendirilerek sorumlulara bildirilmesi.

İzleme eylemi COSO bütünleşik çerçevede yer alan bileşenlerin tamamının izlenmesini içerir. İzleme bileşeni bütün bileşenlerin ve bu bileşenlerle ilgili ilkelerin var olup olmadığını ve görevini yerine getirip getirmediğini değerlendirir. Söz konusu değerlendirmeler sürekli değerlendirme şeklinde yapılabileceği gibi ayrı değerlendirmelerle de gerçekleştirilebilir. Hatta bu ikisini birlikte de uygulayabilir.

Bir kuruluştaki yer alan iç kontrol sisteminin etki düzeyinin değerlendirilmesi izleme bileşeniyle mümkün olabilmektedir.

İç kontrol sistemleri sürekli olarak değişim eğilimindedirler. Bunun doğal sonucu olarak da sistemin kuruluşunda belirlenen kontroller de zamanla değişecektir. Bu doğrultuda kontrollerin varlığı ve de işlevliliğinin takibi izleme eylemleri ile gerçekleştirilecektir.

“İzleme eylemleri iç kontrol sisteminin uygun olmaya devam edip etmediğini ve yeni risklere yanıt verip veremediğini belirleme sırasında yönetime kullanması için önemli girdi sağlar.” (Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Örgütler Komitesi, 2016).

Bir eylemin kontrol eylemi mi izleme eylemi mi olduğu noktasında tereddütte düşülebilmektedir. Buradaki farklılık; bir izleme eylemi beş bileşendeki kontrollerin öngörüldüğü gibi çalışıp çalışmadığını kontrol ederken bir kontrol eylemi riske cevap vermektedir.

Gerçekleştirilen bir işlemin/eylemin izleme bileşeninin kapsamında olduğunun saptanabilmesi için kuruluşun faaliyetlerini sürekli ve düzenli bir şekilde takip ederek gözden geçirmesi ve iyileştirici önermeler sunması gerekmektedir.

Bir eylemin iç kontrol izleme eylemi olarak değerlendirilmesi için kurum faaliyetlerini düzenli olarak gözden geçirmesi ve potansiyel iyileştirme eylemler önermesi yeterli olacaktır.

“COSO İç Kontrol Sisteminde izleme faaliyetlerinin yanı sıra iç kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesi de gerekmektedir. İç kontrol faaliyetinin etkinliği ve işletme körlüğünün engellenmesi, illüzyonların düzeltilmesi açısından bu değerlendirmeler çok önemlidir.” (Aksoy, 2019).

3.2. İç Kontrol Modeli Olarak COSO’nun Seçilme Nedenleri

“COSO modeli işletme yönetimlerine etkin bir iç kontrol yapısına ulaşabilmek için süreçlerini nasıl geliştirmeleri gerektiğini tanımlayan yegâne modeldir. Bu nedenle, iş dünyasındaki gelişme ve değişimlerden etkilenen, yaşayan bir modeldir.” (Türedi, Koban & Karakaya, 2015).

Diğer iç kontrol modellerinin kapsamı ve içeriği ile karşılaştırıldığında COSO iç kontrol modelinin kapsam ve içeriğinin daha geniş olduğu söylenebilecektir.

“COSO iç kontrol modeli gerek içeriğinin zenginliği ve gerekse kurumlar için bir uygulama rehberi niteliği taşıması nedeniyle diğer modellerden ayrılmaktadır. Bunun yanı sıra iş dünyasında yaşanan teknolojik gelişmelerin ve küreselleşmenin etkileriyle iş modellerinin farklılaşmasının iç kontrol sistemine yansımaları sadece COSO modelinde ön planda değerlendirilmekte, çağın gereklerini yansıtacak şekilde güncellenmektedir.” (Türedi, Koban & Karakaya, 2015).

COSO modelinin başarısı tüm dünyada kabul edilmiştir. Bunun paralelinde CoCo modeli güncellenmemiş ve yerini COSO'ya bırakmıştır.

Bu çerçevede tezimizin uygulama safhasında Şarkent Şirketinin iç kontrol sisteminin ele alınmasında iç kontrol modeli olarak COSO modeli tercih edilmiştir.



4. BELEDİYE ŞİRKETLERİNİN PERFORMANSININ DEĞERLENDİRİLMESİNDE YENİ BİR YAKLAŞIM: SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK

Günümüzde, belediye şirketlerinin kamusal kaynakları kullanmalarından dolayı kamusal denetime tabi olmaları gerektiği konusunda fikir birliği bulunmakla birlikte, bu şirketlerin denetiminde yalnızca güncel finansal tablolara odaklanılmasının istenilen etkinlikte bir yol olmadığı düşüncesi de belirginleşmektedir.

Finansal tabloların geçmişte meydana gelen olayları yansıtmaması hususu göz önüne alındığında; kurumların faaliyetlerini gelecekte de sürdürüp sürdüremeyeceklerinin değerlendirilmesi de gerekmektedir.

Söz konusu gereklilik bizi “sürdürülebilirlik” kavramına götürmektedir. Kurumların faaliyetlerinin sürdürülebilir olmasını sağlayacak şekilde önlemlerin bugünden alınabilmesi için, bugün yapılacak değerlendirmelerde yalnızca geçmişteki olayları yansıtan mali tablolara odaklanılmaması ve gelecekte ortaya çıkabilecek olayların işletmenin sürekliliği üzerine etkilerinin bugünden takip edilerek gerekli politikaların uygulamaya konulması şarttır.

Sürdürülebilirlik konusu ele alınırken belediye şirketlerinin bugünkü mali yapıları üzerinden yapılacak olan tespitlerden hareketle, finansal sürdürülebilirlik açısından yapılacak değerlendirmeler ön plana çıkmaktadır. Ancak bunun sürdürülebilirliğin yalnızca bir yönü olduğu da unutulmamalıdır.

“Sürdürülebilirlik kavramının amacı, temel olarak gelecek nesiller için uygun bir ekolojik altyapının sürdürülmesi gereği hakkında etik bir endişeyi somutlaştırmaktır.” (Arcagök, 2021).

Tüm dünyayı etkileyen ekonomik krizler, finansal tablolar üzerinden yapılan denetimlerin ve değerlendirmelerin geleceğe ilişkin kararlar alınmasında yeterli olmadığını ortaya koymuştur. Bu durum finansal olmayan bilginin de finansal bilgi kadar önemli olduğunu gözler önüne sermiştir.

Belediye şirketlerinin, belediyelerin görev alanı özelinde faaliyet gösteriyor olmaları, bu şirketlerin görev sahalarındaki çevresel etkilerinin (atık toplama, atık yakma, çöp, ulaşım ve temizlik hizmetleri gibi) değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu husus “sürdürülebilirlik” konusunun belediye şirketleri özelinde ne kadar önemli olduğunun açık bir delilidir.

Bu itibarla, belediye şirketlerinin finansal raporlarının finansal açıdan denetimi yanında bu şirketlerin sürdürülebilirlik raporlaması yapmaları ve bu raporların da değerlendirilmesi günümüz dünyasında bir tercih değil bir zorunluluktur.

Bir kurum için sürdürülebilirlik; hâlihazırdaki paydaşlarının yanında gelecekteki paydaşlarının da menfaatlerini de düşünmek olarak da ifade edilebilir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde belediyelerin iştiraki olan şirketlerin görev sahaları olan beldelerdeki çevresel etkileri, gelecekteki belde sakinleri için de bugünkü kadar önemlidir. Bu gibi hususlar göz önüne alındığında belediye şirketleri için sürdürülebilirlik bakış açısı, bu şirketlerin performanslarının değerlendirilmesi noktasında çok daha önemli bir hal almaktadır.

Finansal olmayan bilgileri içeren sürdürülebilirlik raporları, günümüzde şirketlerin bilgilerine ihtiyaç duyan ilgililerin karar vermeleri noktalarda belirleyici rol oynamaktadır.

Bunun doğal sonucu olarak, şirketlerin hem finansal bilgileri hem de finansal olmayan bilgileri (çevresel, sosyal vs.) raporlamaları bir gereklilik olmaktadır. Söz konusu gereklilik şirketlerin rakamsal (niceliksel) bilgilerinin ve niteliksel bilgilerinin raporlanması anlamını taşımaktadır.

Sürdürülebilirlik çalışmaları Türkiye’de 2014 yılında başlamış olmakla birlikte, belediye şirketleri açısından henüz uygulama alanı bulduğunun söylenmesi mümkün değildir.

Bu doğrultuda belediye şirketlerinin faaliyetlerinin sürdürülebilirliğine ilişkin olarak yapılan ilk çalışma olma özelliğini taşıyan bu çalışmada sürdürülebilirliğin bütün alanları açıklanacak olmakla birlikte finansal sürdürülebilirlik konusu üzerinde biraz daha fazla yoğunlaşılacaktır.

4.1. Sürdürülebilirlikle İlgili Temel Kavramlar

Bir işletmenin ömrünün sonsuz olmasını ifade eden süreklilik kavramının öngördüğü sonsuz işletme ömrünün sağlanabilmesi için sürdürülebilirliğin sağlanması bir zorunluluktur. Bu çerçevede sürdürülebilirliğin iyi bir şekilde anlaşılabilmesini teminen buna ilişkin kavramların yeterli seviyede açıklanması bir zorunluluktur.

4.1.1. Sürdürülebilirlik Kavramı

Sürdürülebilirlik kavramının anlamı ile ilgili olarak çok farklı yaklaşımlar ve görüşler bulunmakta ve bu doğrultuda birden çok sürdürülebilirlik tanımı yapılmaktadır.

“Türkçeye, İngilizce “Sustainability” kelimesinin karşılığıyla dahil olan sürdürülebilirlik, etimolojik kök olarak Latince “sustinere” (dayanmak, ayakta kalmak) kelimesinden yapılandırılmıştır.” (Ak, 2022).

Sürdürülebilirlik kelimesinin ilk kullanımına ilişkin yapılan çalışmada, “ilk kez 1713 yılında Alman bilim insanı ve ormancı Hans Carl Von Carlowitz’in Sylvicultura Oeconomica adlı kitabında kullanıldığı” görülmektedir. (Dede, 2023).

Kelime olarak ilk neyi çağrıştırdığı değerlendirildiğinde; kelime anlamı olarak sürdürülebilirlik, “çeşitlilik ve üretkenliğin devamının sağlanması anlamına gelir. Bir diğer deyişle daimî olabilme yeteneğini korumak olarak da tanımlanabilir.” (<https://www.incitas.com.tr>)

Cambridge Dictionary’de (Environment) sustainability (sürdürülebilirlik) kelimesi; “çevreye çok az zarar verme veya hiç zarar vermeden uzun süre devam edebilme kalitesi.” olarak tanımlanmaktadır. (Sustainability: the quality of causing little or no damage to the environment and therefore able to continue for a long time. <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/sustainability>).

Bunlara ilave olarak “sürdürülebilirlik, toplumsal olarak yaşamımızın devamının sağlanması için gerekli olan kıt doğal kaynaklarda gelecek nesillerin de hakkı olduğu, bugün kullandığımız kaynakların gelecek nesillerin düşünülerek, tedbirli kullanımını gerektiren “bilinçlilik çabası” olarak nitelendirilmektedir.” (Dede, 2023).

İnsanlık içi oldukça önemli bir konuma sahip olan sürdürülebilirlik kavramı geçmişten günümüze devamlı olarak gelişmiş ve artı değerler kazanmıştır. Kavramın tarihsel gelişimine aşağıdaki şekilde yer verilmiştir. (Yağlı, 2023).



Şekil 4.1. Sürdürülebilirliğin Gelişimine Katkı Sağlayan Çalışmalar ve Gelişmeler

Şekil 4.1.'den görüleceği üzere son yıllarda önemli bir hızlanma ve ilerleme görülmektedir. “Özellikle 2000 yılında Milenyum Zirvesinde hazırlanan Milenyum Kalkınma Hedefleri ve 2012’de tanıtılan Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları her anlamda dünyayı gelecek nesiller için korumak adına atılan en güncel ve en kapsamlı adımlardır.” (Yağlı, 2023)

4.1.2. Sürdürülebilir Kalkınma Kavramı

“Sürdürülebilir kalkınma kavramı, 1970’lerde, mevcut ekonomik kalkınma politikalarının tüm dünyada ekolojik olarak sürdürülebilir ve sosyal adalet sağlayan bir sistem için yeterli gelmemesi üzerine, sürekli ekonomik büyüme ve doğanın korunması arasında bir uzlaşma olarak ortaya çıkmıştır.” (Gedik, 2020).

Sürdürülebilir kalkınma kavramı, pek çok tanımlama yapılan bir kavram olmakla birlikte ilk kez 1987 yılında Birleşmiş Milletler tarafından yayımlanan Brundtland Raporunda (Report of the World Commission on Environment and Development (WCED)): Our Common Future – Ortak Geleceğimiz başlıklı Rapor-) tanımlanmıştır. Bu tanım sürdürülebilir kalkınma konusunda yapılmış ilk kurumsal tanımlamadır.

Rapora göre sürdürülebilir kalkınma; gelecek kuşaklara bireysel gereksinimlerini karşılama yeteneğinden ödün vermeden, günümüz gereksinimlerini karşılayan kalkınma biçiminde ifade edilebilir. (<https://sustainabledevelopment.un.org>).

“Brundtland Komisyonunun tanımı ile sürdürülebilir kalkınma aslında; kaynakların sorumsuzca tüketilmesinden vazgeçen ve insan ihtiyaçları ile isteklerini karşılarken çevre ile toplumsal çıkarları gözetten bir değişim sürecine işaret etmektedir. Yani söz konusu komisyon, dengeli ve sürdürülebilir ekonomik büyümenin, ancak toplumsal ve çevresel duyarlılık ile mümkün olabileceğini öngörmüştür.” (Alaca, 2020).

Bu kavram ilk etapta çevresel olarak değerlendirilmekle birlikte daha sonra sosyal eşitlik kavramını da bünyesine almıştır.

Global düzeyde yapılan çalışmalar ve yapılan devletlerarası antlaşmalar, 1900’lü yılların son dönemlerinde, sürdürülebilirlik kavramının sürdürülebilir kalkınma olarak değerlendirilmesine yol açmıştır.

Ortak Geleceğimiz başlıklı rapora göre sürdürülebilir kalkınma kavramı, içerisinde iki anahtar kavram barındırır:

- İhtiyaçlar ve
- Çevrenin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçları karşılama kabiliyeti.

“Sürdürülebilir kalkınma, insanların potansiyellerini gerçekleştirmelerini ve yaşam kalitelerini artırmalarını sağlayan, aynı zamanda dünyanın yaşam destek sistemlerini koruyan ve geliştiren dinamik bir süreçtir.” (<https://web.archive.org>).

Sürdürülebilir kalkınma kavramının daha iyi anlaşılmasına yardımcı olmak için Tablo 4.1’de bir bakış açısı sunulmaktadır. İlk sütunda, ne sürdürülecek başlığı altında üç ana kategori vardır: doğa, yaşam destek sistemleri ve topluluk. Benzer şekilde neyin geliştirilmesi gerektiğine dair ikinci sütunda da üç kategori sunulmuştur: İnsanlar, ekonomi ve toplum. (Parris & Kates, 2003).

Tablo 4.1. Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin Sınıflandırılması

Sürdürülecek Olanlar	Geliştirilecek Olanlar
* Doğa Gezegen Biyolojik Çeşitlilik Ekosistemler	* İnsan Çocukların Hayat içinde olması Yaşam Beklentisi Eğitim Eşitlik Eşit olanaklar
* Yaşam Desteği Ekosistem Servisleri Kaynaklar Çevre	* Ekonomi Varsıllık Verime sahip Sektörler Çevre Tüketimi
* Topluluk Kültürler Gruplar Yerler	* Toplum Kurumlar Toplumsal Sermaye Devletler Bölge

Sürdürülebilir kalkınma makro bir bakış açısını ortaya koymaktadır. Bu kavramın mikro ölçekte ve kurumsal bazda ele alınması düşüncesi bizi “kurumsal sürdürülebilirlik” kavramı ile tanıştırmıştır.

Bir başka ifadeyle “sürdürülebilir kalkınma” makro bir bakış açısını temsil ederken, bu kavram şirketler için “kurumsal sürdürülebilirlik” olarak tanımlanmıştır.

Aşağıdaki şekilde bu iki kavram arasındaki ilişki gösterilmiştir. (Baumgartner & Ebner, 2010).

Sürdürülebilir Kalkınma Makro-seviye



Şekil 4.2. *Sürdürülebilir Kalkınma ve Kurumsal Sürdürülebilirlik*

“Şekilden de anlaşılacağı üzere, Baumgartner ve Ebner sürdürülebilir kalkınmanın makro bir kavram olduğunu, sürdürülebilir kalkınma prensiplerinin sadece tek bir işletmede uygulanmasının yani ekonomik, ekolojik ve sosyal boyutlarının işletmelerin faaliyetlerine entegre edilmesinin mikro seviyede bir incelemeyi temsil ettiğini belirtmişlerdir.” (Alaca, 2020)

Bu bakış açısı mikro düzeyde kurumsal sürdürülebilirlik kavramının irdelenmesinin önemini arttırmıştır. Tüme varım yönteminin benimsenmesi halinde en küçük organizasyonun sürdürülebilir olmasının tüm toplumun sürdürülebilir olması sonucunu doğuracağı açıktır.

4.1.3 Kurumsal Sürdürülebilirlik Kavramı

Kurumsal sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma kavramları birbirinden farklı tanımlamaları ve kullanım alanları olan iki kavram olmakla birlikte uygulamada birbirini tanımlayan iki kavram olarak değerlendirilmektedir.

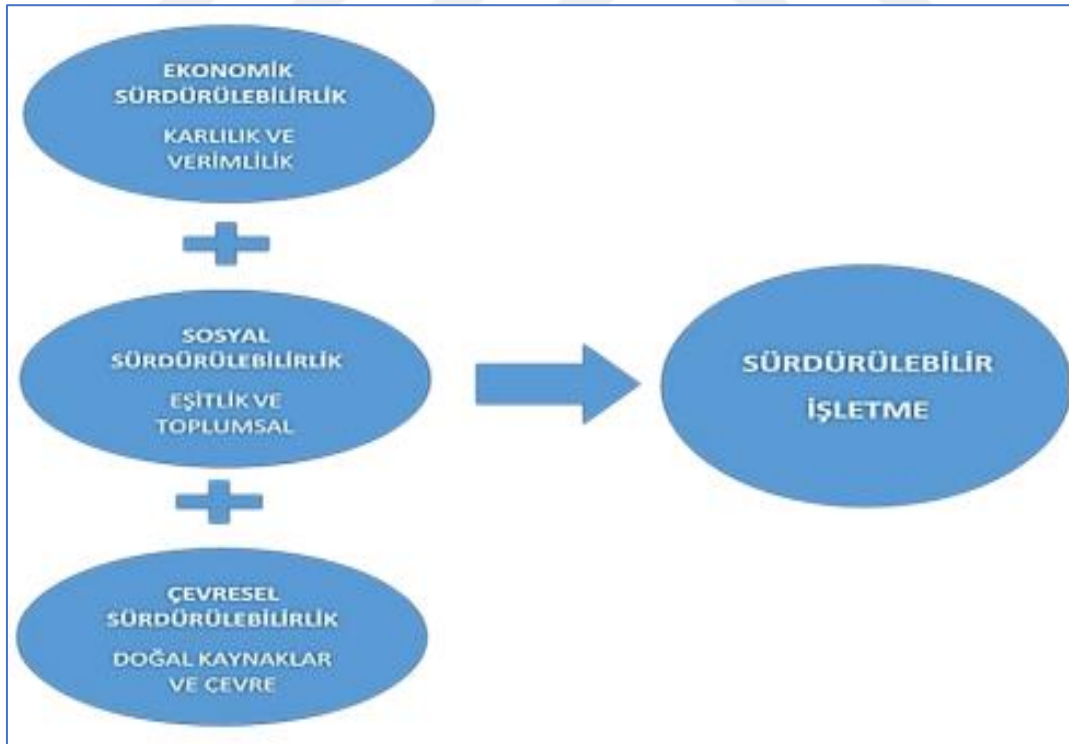
“Sürdürülebilirlik fikrini işletme düzeyine taşıdığımızda, kurumsal sürdürülebilirlik, bir firmadaki hissedarlar, çalışanlar, müşteriler, baskı grupları, toplum vb. aracısız ve

aracılar yoluyla paydaş olanların gereksinimlerini, ilerleyen dönemlerdeki paydaşların gereksinimlerini de sağlama kabiliyetinden vazgeçmeden karşılaması olarak tanımlanabilir.” (Dyllick & Hockerts, 2002).

İktisat biliminin kar maksimizasyonu amacına alternatif bir yaklaşım sunan kurumsal sürdürülebilirlik, son yıllarda yaygın kullanım alanı bulmaya başlamıştır. “Kurumsal sürdürülebilirlik; sürdürülebilirlik sorunlarının analiz edilmesi, bu sorunlara çözüm bulunması, karar ve uygulama süreçlerine katılım vizyonunu içermektedir.” (Schaltegger, Bennett & Burritt, 2006).

Kurumsal sürdürülebilirlik hedefi doğrultusunda ilerlemek isteyen bir işletmenin iktisadi ve toplumsal ekolojik (çevreyle ilgili olan) sürdürülebilirlik yönlerinden dengeli bir politika izlemesi gerekmektedir.

“Aşağıdaki gibi gösterildiği üzere işletmelerin kâr ve verim yönünden hedefleri bağlamında gayret gösterirken tabii kaynakları ve sosyal sorumlulukları da dikkate almalıdır. Uygulamalar üç boyutta sürdürüldüğünde yol kat edildiği görülecektir.” (Saban, Küçüker & Küçüker, 2017).



Şekil 4.3. Kurumsal Sürdürülebilirlik Boyutları ve Sürdürülebilir İşletme

1987 yılında yayımlanmış olan Brundtland Raporunda da belirtildiği üzere sürdürülebilir kalkınmanın;

- çevresel,
- sosyal
- ekonomik

olarak üç yönlü bir kapsamı bulunur.

İlk etapta çevresel olarak sürdürülebilirlik fikrinden yola çıkılmış olmakla birlikte günümüzde sosyal sürdürülebilirlik, ekonomik sürdürülebilirlik kavramları ile sürdürülebilirlik kavramı farklı boyutlar kazanmıştır.

4.1.3.1. Çevresel Sürdürülebilirlik

Her geçen gün artan insan nüfusu dünyada var olan kıt kaynakların gelecek nesillere de aktarılması gerektiği düşüncesinin önünde önemli bir engel olarak bulunmaktadır.

“Dolayısıyla kaynakların dikkatli tüketilmesi ve gelecek nesillere aktarılması çok önemlidir. Sürdürülebilirlik kavramı da ilk olarak çevre biliminden ortaya çıkmıştır.” (Özcan, 2022).

“Çevre etrafımızdaki her şeyi temsil etmektedir. Ayrıca, tüm çevresel unsurlarının değeri bilinmeli, uygun ve bilinçli kullanılmalıdır. Bunun için çevre ve çevre unsurlarının anlaşılması, analiz edilmesi ve sürdürülebilir olması çok önemlidir.” (Aldalou, 2023).

Bu durum bizi çevresel sürdürülebilirlik için kapsamlı bir tanımlama yapmaya sevk etmektedir.

“Çevresel sürdürülebilirlik, insanlığın ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla gerekli hizmetleri yeniden üretmeye devam etmek için destekleyici ekosistemlerin kapasitesini aşmadan ve biyolojik çeşitliliği azaltan eylemleri ortaya koymadan insanlığın ihtiyaçlarını karşılamasını sağlayan bir denge, esneklik ve birbirine bağlı olma durumudur.” (Morelli, 2011).

Doğa da var olan kaynakların sınırlı olduğu ve tükeneyeceği gerçeği göz önüne alınmalıdır. Dolayısıyla “doğal varlıkların devamlılığı ve yaşamı destekleyen mekanizmaların işlemesi çevresel sürdürülebilirliğin temelini oluşturmaktadır.” (Kiraz, 2023).

Çevresel sürdürülebilirlik hem yenilebilir hem de yenilemez kaynakların dikkatli bir şekilde kullanılmasını ve çevrenin sadece bu nesle ait değil gelecek nesillere de ait olduğu düşüncesini bünyesinde barındıran bir kavramdır.

Çevresel sürdürülebilirliği yalnızca ekosistemde var olan ve sürdürülmesi gereken unsurlar olarak değerlendirmek de çevresel sürdürülebilirlik noktasında eksik bir bakış açısına neden olacaktır. Bir başka ifadeyle “her ne kadar tamamen ekolojik sürdürülebilirliğin meselesi gibi görünse de doğal varlıklar ve yaşamı destekleyen mekanizmalar aslında kentsel alanların devamlılığını sağlamak için olmazsa olmaz unsurlardan biridir.” (Kiraz, 2023).

Bu nokta ileride ayrıntılı olarak ele alınacağı üzere hem belediyeler hem de belediye şirketleri açısından kentsel sürdürülebilirliğin ele alınmasını zorunlu hale getirmektedir.

“Sürdürülebilirlik (sustainability), 1950’lerin sonlarından itibaren Batılı devletlerin genelinde yöneticilerin kent planlamaya bakış açısını belirleyen bir kavram olarak yerini almıştır.” (Arslan, 2023).

Dolayısıyla kentsel alanlarda faaliyet gösteren belediyelerin ve belediye şirketlerinin görev alanlarının devamlılığının sağlanabilmesi, kentsel ekosistemin gelecek nesillere de aktarılabilmesi için çevresel/ekolojik sürdürülebilirlik konusunda gerekli çalışmaları yapmaları gerekmektedir.

Çevresel sürdürülebilirliğin açıklanmasından sonra bu konuda neler yapılması gerektiği gündeme gelmektedir. Bu doğrultuda çevresel açıdan sürdürülebilirliklerini sağlamak isteyen kurumların temel anahtar göstergeler üzerinden faaliyetlerini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bu göstergeler; malzeme ve enerji kullanımı, üretim sonrası oluşan çıktılar (atıklar) ve kirletici salınımlar gibi temel çevresel göstergeler şeklindedir. (Çokmutlu, 2019).

Çevrenin farklı unsurlarının var olması çevresel sürdürülebilirliğin çok boyutlu bir kavrama dönüşmesine neden olmaktadır. Aşağıdaki tabloda 4.2.’de çevresel sürdürülebilirliğin boyutları detaylı bir şekilde açıklanmıştır. (Konuşkan, 2023).

Tablo 4.2. Kurumsal Sürdürülebilirliğin Çevresel Boyutları

Geri Dönüşüm İçeren Kaynaklar	Enerjinin, yenilenemeyen ve yenilenebilir kaynakların geri dönüştürülmüş kaynaklar da dâhil olmak üzere işletme aracılığıyla kullanılması.
Havaya Emisyonlar	Kurumsal faaliyetler nedeni ile havaya salınan emisyonlar.

Suya Emisyonlar	Kurumsal faaliyetler nedeni ile suya salınan emisyonlar
Toprağa Emisyonları	Kurumsal faaliyetler nedeni ile toprağa salınan emisyonlar.
Atık ve Tehlikeli Atıklar	Kurumsal faaliyetlerden kaynaklanan atık ve tehlikeli atıklar.
Biyo-çeşitlilik	Kurumsal faaliyetlerin biyolojik çeşitlilik üzerindeki etkisi.
Ürünün Çevresel Sorunları	Ürünün tüm yaşam döngüsü boyunca çevresel etkileri.

Çevresel sürdürülebilirlik, sürdürülebilirlik kavramının önemli bir boyutudur ancak tek boyutu da değildir. İnsanın çevreyle olan birlikteliği sürdürülebilirlik konusuna sosyal sürdürülebilirlik boyutunu da eklemektedir.

4.1.3.2. Sosyal Sürdürülebilirlik

“Sürdürülebilirliğin sosyal boyutu gerek teorik gerek ise uygulamaya dayalı çalışmalarda uzun yıllar çevresel ve ekonomik boyutların gölgesinde kalsa da son yıllarda sosyal boyut da oldukça önem kazanmıştır.” (Yazıcı, 2023).

Çevresel ve ekonomik sürdürülebilirliğe kıyasla etkileri çok sonra değerlendirilebilen sosyal sürdürülebilirliğin sağlanması sağlıklı bir toplum yapısı açısından oldukça önemlidir. Kalkınmanın yalnızca ekonomik verilere dayanamayacağı gerçeği bu kavramın amacını da ortaya koymaktadır.

“Sürdürülebilir kalkınma, sadece ekonomik ve çevresel değerler olarak değil sosyo-kültürel değerler bakımından da insanlığa daha iyi bir gelecek sunmayı amaçlar. Sürdürülebilir kalkınmayı ancak sağlıklı, eğitimli ve bilinçli bir toplum gerçekleştirebilir.” (Genç, 2022). Bu durumun doğal sonucu olarak sosyal sürdürülebilirlik önemli bir anlam kazanmaktadır.

Bu bakış açısı paralelinde “sürdürülebilir kalkınmanın gerçekleşmesinde üçüncü boyut olarak karşımıza çıkan sosyal sürdürülebilirlik, toplumların sahip olduğu din, hukuk sistemi, eğitim, gelenekler, iletişim gibi değerler bütünü ile birlikte sosyal yapıyı oluşturan kuralların uyumu ve sürdürülebilirliğini ortaya koyar.” (Ünsal, 2023).

“Sosyal sürdürülebilirlik toplumu oluşturan bireylerin eşitlik, şeffaf yönetim, yoksulluğun önlenmesi, insan onuruna yakışır çalışma şartları, nitelikli eğitim, kültürel çeşitlilik, ayrımcılığın önlenmesi, barınma, sürdürülebilir kentleşme, kurumsal yönetim gibi temel

sosyal ihtiyaçlarının karşılanması ile sürdürülebilir bir toplumsal gelişimi hedeflemektedir.” (Yağcı, 2023).

Bu hedeflerden hareketle “kimlikler, ilişkiler, genişleyen sosyal değerler ve şirketlerin gelecek yıllarda da devam etmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca sosyal sürdürülebilirlik; duyarlı kişiler ya da gruplar için toplum refahını dayanıklı, sürdürülebilir koşullara yönelten bir toplum kalitesi göstergesidir.” (Konuşkan, 2023).

Çevresel faktörler ile sosyal faktörler doğaları gereği birbiri ile çok fazla etkileşim içindedirler. Bu durum “uygulamada sosyal sürdürülebilirliğin; insan hakları, yoksulluğun giderilmesi, sosyal değerlerin yönetilmesi, sağlık, güvenlik ve farkındalığın sağlanması gibi temel insan ihtiyaçlarını karşılanmasının yanı sıra çevresel sürdürülebilirliği de dikkate almasına neden olmaktadır.” (Kuzgun, 2022).

Sosyal açıdan dizayn edilebilmiş ve sürdürülebilirliğini kurgulamış olan bir kurum “insan kaynakları yönetimine ilişkin yeteneklerini geliştirme ve yetkin çalışanlarını elde tutma gibi yönetim stratejileri ile paydaşlarından onay alarak değer yaratırken, sosyal sorumluluk ile ilgili hizmetleri ile de toplumun refahına katkıda bulunur.” (Tekin, 2023). Bunun sonuncunda yalnızca kuruma veya şirkete değil, “kişisel ortakların insani anaparasını çoğaltmak, bu toplulukların toplumsal anaparasını daha da geliştirerek çalışma gösterdiği topluma değer katmıştır.” (eltikci, 2023).

Bu doğrultuda belediye şirketlerinin sundukları hizmetlerde bu hizmetlerin sosyal boyutlarını da değerlendirmeleri, hizmetlerin en doğru şekilde gerçek ihtiyaç sahiplerine eşitlik ve adalet temelli sunulmasını sağlamaları, şirket çalışanlarının kanunlar ve uluslararası düzenlemeler çerçevesinde mali ve sosyal haklarını vermeleri ve belde sakinleri ile şirketin doğru ve etkili şekilde iletişimini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Hem evresel sürdürülebilirliğin hem de sosyal sürdürülebilirliğin sağlanması ekonomik kaynakları sınırlı olan şirketlerin güçlü bir finansal yapı kurabilmelerine bağlıdır. Bu durum bizi finansal sürdürülebilirlik kavramına götürmektedir.

4.1.3.3. Finansal Sürdürülebilirlik

Çevremizde bulunan ve ekonomik değere sahip olan kaynakların kullanılarak elde edilecek gelirlerin elde edilebilmesini sağlayan “ekonomik etkinliklerle çevresel yara arasındaki dengeye, ekonomik sürdürülebilirlik denir. Ekonomik olarak sürdürülebilirlik,

düzenli biçimde gelişen, değişen pazar şartlarına entegre, çalışmalarını sürdürürken öncelikli olarak sosyal menfaatleri destekleyen düzendir.” (Karaca, 2022).

Bu sistemin ayakta kalabilmesi ekonomik sürdürülebilirliğe ilişkin önemli bir performans sergilenmesini zorunlu kılmaktadır. “Ekonomik sürdürülebilirlik performansı; bir şirketin uzun vadeli operasyonel etkinliğini, verimliliğini, üretkenliğini, kazançlarını, yatırım getirisini ve piyasa değerini ölçerek şirketin uzun vadeli kârlılığını ve finansal sürdürülebilirliğini yansıtmaktadır.” (Er, 2023). Ekonomik sürdürülebilirlik performansı düşük olan şirketlerin çevresel ve sosyal sürdürülebilirliği de sağlayamayacakları ve bunun sonucunda başta şirket ortakları ile çalışanlarını sonra da tüm toplumu ve dünyayı olumsuz yönde etkileyecekleri gerçeği ekonomik sürdürülebilirliğin mikro ve makro etkilerinin analiz edilmesini gerektirmektedir.

Bu doğrultuda ekonomik sürdürülebilirliğin global ve mahalli unsurları saptanmalıdır. “Küresel ve hatta yerel olarak ekonomik sürdürülebilirliği sağlamak için üç temel ekonomik bileşen vardır. Bunlar;

- Sunulan ürün ve hizmetler için yeni pazarlar ve fırsatlar geliştirmek,
- Enerji kullanımını ve hammadde girdilerini en aza indirmek ve
- Verimlilik ve iyileştirmeler yoluyla maliyetlerin düşürülmesidir.” (Gök, 2022).

Yukarıdaki ekonomik bileşenler çerçevesinde Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı (UNSCD) tarafından geliştirilen sürdürülebilirlik için ekonomik göstergeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir: (Özmehmet, 2008).

Tablo 4.3. UNSCD tarafından geliştirilen sürdürülebilirlik için ekonomik göstergeler

EKONOMİK GÖSTERGELER		
Tema	Alt Tema	Gösterge
Ekonomik Yapı	Ekonomik performans	Kişi Başı GSMH
		GSMH’de Yatırım Oranları
	Ticaret	Mal ve hizmetlerin ödemelerindeki denge
	Mali Durum	Borçların GSMH’ye oranı
		GSMH’de yüzde bağlamında alınan dış yardımlar
Tüketim ve Üretim Kalıpları	Malzeme tüketimi	Malzeme kullanım yoğunluğu
	Enerji kullanımı	Senelik enerjinin kişi başı tüketimi
		Yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanım oranı

	Atıkların üretim ve yönetimi	Enerji kullanımının yoğunluğu
		Sanayi ve belediyelerin katı atık üretimi
		Zararlı atık üretimi
		Radyoaktif atıkların yönetimi
		Atıklarda geri dönüşüm ve bunların tekrar kullanımı

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere finansal sürdürülebilirliğe ilişkin ekonomik göstergeler iki ana tema özelinde ele alınmıştır. Tablodaki ekonomik göstergeler alt temaların performansını ve içeriksel durumunu ele almak üzere tespit edilmiştir.

Ekonomi sürdürülebilirlik denilince akla ilk önce karlılığın gelmesi çok doğal ve hayatın olağan akışına uygundur. “En klasik hali ile satışlardan elde edilen gelir ile satışların maliyetleri arasındaki fark olarak tanımlanan kar, işletmelerin temel varlık amacı olarak tanımlanabilir. Bu nedenle karlılık, işletmelerde ekonomik sürdürülebilirlik kavramının ilk adımını ve yapı taşını oluşturmaktadır.” (Özen, 2021).

Bir işletmede maliyetlerin minimum düzeylere çekilmesi işletmenin karlılığı üzerinde oldukça etkilidir. Buna ek olarak işletmenin karını artırıcı faaliyetlere ağırlık vermesi de karı ve dolayısıyla ortakların kâr payı gelirlerini artıracaktır. Bu durumun doğal sonucu olarak işletmenin temel amacı çerçevesinde ekonomik sürdürülebilirliğin gerçekleşmesinde önemli bir adım atılmış olacaktır.

“Bu nedenle ekonomik sürdürülebilirlik, kâr ve hissedar getirileri gibi göstergeler de dahil olmak üzere para akışı, bununla birlikte borsa performansı ve finansal oranları ele almalıdır.” (Pritchard, 2021).

4.2. Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları

“Kurumsal sürdürülebilirlik raporları belli raporlama çerçeveleri esasında hazırlanmaktadır. Dünya çapında öne çıkan raporlama çerçeveleri GRI başta olmak üzere aşağıda Tablo 4.4.’te verilmiştir.” (Önce, Onay & Yeşilçelebi, 2015).

Tablo 4.4. Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçeveleri

Yıl	Endeksler	Açıklama
1997	Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI)	Bütünleşik sorumluluk raporunun yazılması konusunda dünya çapında en yaygın olan sorumluluk almadır. Ekonomik, çevresel ve sosyal performansa ilişkin ilke ve göstergeler belirler. Bu boyutlardan oluşan üçlü sorumluluğu bütünleşik olarak ele almış, kapsamlı bir çerçeve oluşturmuş ve yayınlamıştır. İşletmelerin bireysel faaliyetlerine ve ürün-hizmetlerine ilişkin ekonomik, çevresel ve sosyal sonuçlarını raporlayabilmeleri için sürdürülebilirlik raporlama rehberini oluşturmuştur.
1999	AA1000 (Account Ability 1000)	Londra. Bu standart, işletmelerin sosyal ve ahlaki açıdan hesap verebilirlikleri konusunda genel ilkeler sağlar. Planlama, uygulama, raporlama ve denetim gibi tüm süreçlerde paydaşlar ile diyalogun sağlanmasını gerekli bulur. Tüm paydaşların işletmenin günlük faaliyetlerine dahil edilmesinin gerekliliğini vurgular.
2000	Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UN Global Compact - UNGC)	New York. Belirtilen anlaşma, şirketlerden etki alanları kapsamında insan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzlukla savaş alanlarında değerleri kabul etmeleri, desteklemeleri ve uygulamaya koymalarına ilişkin ilkeler içermektedir.
2000	İlerleme Bildirimi Raporlaması (Communication on Progress - COP)	UNGC'nin insan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzluğa ilişkin 10 ilkesini rehber alır.
2000	OECD Çok Uluslu Şirketler Genel İlkeleri (The OECD Guidelines for Multinational Enterprises)	Aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 46 ülke tarafından kabul edildiği ve buralarda faaliyet gösteren veya bu ülkeler kaynaklı çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin hükümet politikalarıyla uyumunun sağlanması, faaliyette bulundukları toplum ve kuruluşlar arasındaki anlayış ve güvenin sağlanması ve yabancı yatırımlar için uygun bir iş ortamı sağlayarak sürdürülebilir kalkınmaya katkısının artırılması amaçlarını taşımaktadır.
2006	IFC Performans Standartları (IFC Performance Standards)	Sosyal ve çevresel değerlendirmede risklerin yönetilmesiyle ilgili standartlardır.
2008	Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project - CDP)	Raporlamanın ana başlıkları iklimsel değişiklikler, su sarfıyatı, ormanlık alanların yok edilmesi, bunları temin zincirlerinin çevresel riskleridir.
2010	Entegre Raporlama (Integrated Reporting - IR)	Bu rapor, kurumun stratejisi, yönetim, finansal performansı ile faaliyet gösterdiği alandaki ekonomik, çevresel ve sosyal faktörler arasındaki bağlantıyı tanımlar.
2010	ISO 26000	1998'de yayınlanan SA 8000 Standardı olarak bilinmektedir. Kamu kurumlarından sivil toplum kuruluşlarına, gelişmiş ülkelere kadar çok yönlü yararlanılabilecek bir kılavuzdur. Bu standart, sürdürülebilir kalkınmayı destekleyen sosyal sorumluluk kavramlarının tamamlayıcısı olmuştur.

Sürdürülebilirlik raporlaması çerçevelerinden bazılarını aşağıda özel olarak değinilmiştir.

4.2.1. Küresel Raporlama Girişimi (GRI)

“GRI, 1997 yılında ABD’nin Boston şehrinde kurulmuştur. Kökleri ABD’nin kârlılığı öncelemeyen kuruluşlarında Türkçe adıyla Çevreye Duyarlı Ekonomiler Koalisyonu olan Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) ve Tellus Enstitüsü’ne dayanmaktadır.” (Gümrah, 2018).

“GRI, sürdürülebilirlik raporlamasında hazırladığı standartlarla örgütlere yol gösteren uluslararası bağımsız bir kuruluştur. GRI standartları, örgütlerin sorumlu, güvenilir bir kuruluş olma yolunda ekonomi, çevre ve toplum üzerindeki etkilerini daha iyi anlayarak yönetebilmelerinde ve fırsatları yakalayabilmelerinde rehberlik etmektedir.” (Binboğa, 2021).

“GRI Standartları, büyük veya küçük, özel veya kamuya ait her kuruluşun ekonomi, çevre ve insanlar üzerindeki etkilerini karşılaştırılabilir ve güvenilir bir şekilde anlamasına ve raporlamasına olanak tanır, böylece sürdürülebilir kalkınmaya katkıları konusunda şeffaflığı artırır.” (<https://www.globalreporting.org/standards/>)

GRI’nin ilk rehberi olan G1 2000 yılında yayınlanmıştır. “2002 yılında Johannesburg zirvesinde G2 isimli rehber tanıtılmış ve bu rehber zirvenin uygulama planında referans olarak alınmıştır. 2006 yılında üç binin üzerinde çeşitli alanlarda uzmanın katkılarıyla hazırlanan G3 isimli rehber yayınlanmıştır.” (Akbaş, 2021). 2013 yılında G4 Kılavuzu yayımlanmıştır.

“2016 yılında GRI, kılavuz sağlamaktan sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik ilk küresel standart olan GRI Standartlarını belirlemeye geçmiştir. Yeni Vergi Standartları (2019) ve Atık (2020), Evrensel Standartlara yönelik büyük bir güncelleme (2021) ve Sektör Standartlarının sürekli olarak kullanıma sunulması (2021’den itibaren) dahil olmak üzere Standartlar güncellenmeye ve eklenmeye devam etmektedir.” (<https://www.globalreporting.org/standards/>).

GRI’nin küresel ölçekte uygulanma düzeyi oldukça yüksektir. Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) tarafında yayımlanan Sürdürülebilirlik Raporlaması Araştırmasına göre; (¹<https://www.globalreporting.org>)

- Dünyanın en büyük 250’nin %78’i artık raporlama için GRI Standartlarını benimsiyor,
- 58 ülkenin her birindeki ilk 100 işletmenin %68’i GRI kullanıyor,

- GRI, tüm bölgelerde ankete katılan şirketlerin çoğunluğu tarafından kullanılan tek raporlama standartlarını sunmaktadır (%75 Amerika kıtasında, %68 Asya-Pasifik ve Avrupa'da, %62 Orta Doğu ve Afrika'da).

4.2.2. Uluslararası Bütünleşik Raporlama Konseyi (IIRC)

IIRC,2010 yılında “düzenleyici kuruluşlar, işletmeler, yatırımcılar, sivil toplum kuruluşları (STK), standart belirleme sorumluları ve muhasebecilerce oluşturulan global bir birliktir. Kurumsal uyum raporlama sürecinin ilerlemesi için farklı görüşler bularak tarafların ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerine dair verilerini raporlamaktadır.” (Yalçunkaya, 2023).

“IIRC; ilerleme raporlarına farkındalığı artırmayı ve şirketleri finansal olmayan bilgilerin de eklenmesi için teşvik etmeyi ve de sermayenin daha etkili ve üretken dağılımını sağlamak için yatırımcılara sunulan bilgilerin kalitesini artırmayı amaçlamaktadır.” (<https://www.etkiyap.org/terimler/iirc-uluslararasi-entegre-raporlama-konseyi/>).

Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) “Entegre Raporlama Çerçevesinden” birlikte sorumlu olup gerekli çalışmaları sunmaktadırlar.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) Vakfının himayesinde devam ettirilen Entegre Raporlama Çerçevesi ile Entegre Düşünce İlkeleri sürdürülebilirlik konusu ve bünyesinde var alan çalışmaların mali tablolarla olan ilişkisini kurmaya çalışmaktadır.

“Entegre raporlama şunları amaçlamaktadır:

- Sermayenin daha verimli ve verimli tahsisini sağlamak için finansal sermaye sağlayıcılarına sunulan bilgilerin kalitesinin artırılması.
- Farklı raporlama yöntemlerinden yararlanan ve bir kuruluşun süreç içinde yeni bakış açıları üretme yetisini maddi olarak belirleyen tüm etkenleri ileten kurumsal raporlamaya yönelik daha uyumlu ve etkili bir yaklaşımın teşvik edilmesi.
- Geniş sermaye tabanı (finansal, üretilmiş, entelektüel, insani, toplumsal, ilişkisel ve doğal) için hesap verebilirliği ile yönetimi geliştiren, bağımsızlıklarının anlaşılmasının teşvik edilmesi.
- Kısa, orta ve uzun vadede bakış açısı geliştirmeye odaklanan entegre düşüncenin, karar almanın ve eylemlerin desteklenmesi.”

(<https://www.integratedreporting.org/the-iirc-2/>).

4.2.3. Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi

United Nations (UN) Global Compact 160'ın üzerinde ülkede 15.000'in üzerinde şirket ve 5.000'in üzerinde şirket dışı üyesi ile dünyanın en büyük kurumsal sürdürülebilirlik inisiyatifidir. 2000 yılında çalışmalarına başlayan UN Global Compact dünya, tüm insanlık, topluluklar ve pazarlara yarar katan sürdürülebilir ve toparlayıp kucaklayıcı bir global ekonomi yaratmak için kurumların iş birliği ile harekete geçmelerini güdüler. (<https://www.globalcompactturkiye.org/un-global-compact/>).

UN Global Compact'in çalışma alanları aşağıdaki gibidir:

1. Yolsuzlukla mücadele
2. İklim değişikliği
3. İnsan hakları
4. İşgücü ve insana yakışır iş
5. Toplumsal cinsiyet eşitliği
6. SKA'ların tüm iş süreçlerine dahil edilmesi
7. Dönüşümsel yönetim

UN Global Compact

- İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi,
- Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) Çalışma Yaşamına Temel İlkeler ve Haklar Bildirgesi,
- Birleşmiş Milletler Rio Çevre ve Kalkınma Bildirgesi ve
- Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi

olmak üzere bu dört bildirgeyi esas almış ve insan hakları, çalışma düzenlemeleri, çevre ve yolsuzlukla savaş alanlarında aşağıdaki tabloda yer alan 10 adet ilkeyi kabul etmiştir.

Tablo 4.5. *US Global Compact’in 10 İlkesi* (<https://www.globalcompactturkiye.org/10-ilke/>).

İnsan Hakları	İlke 1: İş dünyası, var olan insan haklarını teşvik edip bunlara saygı duymalı.
	İlke 2: İş dünyası, insan hakları ihlallerine suç ortağı olmamalı.
Çalışma Standartları	İlke 3: İş dünyası, çalışanların sendikalaşmayla toplu görüşme özgürlüğünü teşvik etmeli.
	İlke 4: İşçi çalıştırmada zorlamanın önüne geçmeli.
	İlke 5: Çocuk işçi çalıştırılmasının önüne geçmeli.
	İlke 6: İşe alım ve yerleştirmede ayrımcılık yapmamalı
Çevre	İlke 7: İş dünyası, çevre sorunlarına karşı geçici yaklaşımları desteklemeli.
	İlke 8: Çevresel sorumluluğu artıracak her türlü faaliyet ve oluşuma destek vermeli.
	İlke 9: Çevre dostu teknolojilerin gelişmesini ve yaygınlaşmasını desteklemeli.
Yolsuzlukla Mücadele	İlke 10: İş dünyası, rüşvet ve haraç gibi her türlü yolsuzlukla savaşmalı.

“UN Global Compact dünya çapındaki şirketlerin stratejilerini ve operasyonlarını insan hakları, faaliyet ölçütleri, çevre ve yolsuzlukla uğraşma alanlarındaki 10 İlke’ye uyumlu hale getirmeleri için desteklerken aynı zamanda Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarına ulaşılabilmesi için iş dünyasına liderlik eder.” (<https://www.globalcompactturkiye.org/un-global-compact/>).

4.3. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Konusunda Faaliyet Gösteren İşletmeler

Ülkemizde yeni bir kavram olarak uygulamaya konulan sürdürülebilirlik kavramına ilişkin olarak yapılan çalışmaların daha önceden başlatıldığını söylemek mümkündür. Bu çerçevede faaliyet gösteren işletmeler genel olarak aşağıdaki gibidir.

4.3.1. Borsa İstanbul (BİST)

“Kurumların performanslarını dış kurumların da kontrol ederek değerlendirmesi ve ölçmesi mümkündür. Dünyada Dow Johns gibi borsaların yaptığı bu değerlendirme uygulamaları, Türkiye’de de BİST ile İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği’nin ortak çalışmaları sonucunda 2010 yılında başlatılmıştır.” (Ayrıl, 2021).

“BİST, Türkiye’de çok çeşitli finansal araçlara yönelik alım satım, takas, saklama ve kayıt hizmetleri sağlayan, çok yönlü bir bölgesel borsadır. BİST, Türkiye’deki hisse senedi ve sabit getirili piyasaları karşılaştıran 360 endeks hesaplamaktadır.” (<https://www.refinitiv.com>).

BİST Dünya Borsalar Federasyonu’nun (WFE) faal bir üyesidir. Federasyona üye olan Borsaların sürdürülebilirlik alanındaki yaklaşımlarının;

- “İşlem gören şirketlerde çevre, sosyal sorumluluk ve kurumsal yönetim konusunda farkındalık yaratmak
- Sürdürülebilirlik endeksleri oluşturmak, yatırımcılar için bilgilendirme hizmetleri ve ürünleri geliştirmek
- Çevresel, Sosyal ve Yönetişim ilkelerine uygun ihraç edilen yatırım araçlarının işlem gördüğü özel pazar/piyasa oluşturmak” (<https://www.borsaistanbul.com/tr/sayfa/58/borsa-istanbulda-surdurulebilirlik>).

şeklindeki temel kategoriler etrafında şekillendiği görülmektedir.

Söz konusu kategorilere yönelik olarak BİST, 2014 yılında ilk hali verilen ve 2020 yılında güncellenen ve teması “Gelecekte Var Olmak” olan Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi’ni uygulamaya koymuştur.

4.3.2. Sürdürülebilirlik Komitesi

Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Komitesi, BİST’de sürdürülebilirliğin bütüncül ve etkin şekilde uygulanması, sürdürülebilirlik stratejisi ile performansının takibinin sağlanması ve sürdürülebilirliğin karar alma mekanizmalarına ve iş modellerine entegre edilmesine yönelik çalışmalar yapmak amacıyla 2015 yılında kurulmuştur.” (<https://www.borsaistanbul.com/tr/sayfa/209/surdurulebilirlik-komitesi>).

4.3.3. Sürdürülebilirlik Platformu

“BİST nezdinde kurulmuş olan Sürdürülebilirlik Platformu, sürdürülebilirlik alanında çalışmaların etkinliğini arttırmak ve bu konudaki çalışmaları değerlendirmek amacıyla oluşturulmuştur.” (Başkaya, 2023).

“Platformun amacı sürdürülebilirlik konusunda sonuç odaklı değerlendirmeler yapmak ve gelecekte atılacak adımlar için bir tartışma platformu oluşturmaktır.” (Avcı, Akdoğu & Şimşir, 2022).

“2019 ve 2020 yıllarında Cumhurbaşkanlığı Ofisi Yatırım Ortamını İyileştirme Koordinasyon Kurulu tarafından verilen yetkiyle platform üyeleri sürdürülebilir finansın Türkiye’de gelişmesi için çalışmalar yürütmüştür. Bu çalışmaların somut bir ürünü olan Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 2020 yılında yayınlanarak mevzuatın parçası haline gelmiştir.” (<https://www.borsaistanbul.com/tr/sayfa/58/borsa-istanbulda-surdurulebilirlik>).

Platform bünyesinde yayımlanan Sürdürülebilirlik Platformu Bildirgesine göre Platform üyeleri Bildirgeyi imzalayarak aşağıdaki hususlarda anlaşmaya varmışlardır:

- Düzenleme ve kararlarında İnsan Hakları Evrensel Bildirgesine, sürdürülebilir kalkınma konusunda genel kabul görmüş uluslararası ilkelere ve doğal kaynakların çevreye duyarlı sürdürülebilir yönetimine uymayı taahhüt etmek
- Sürdürülebilirlik alanında toplantı, seminer ve ortak eğitim programları düzenlenmesi konusunda iş birliği yapmak
- Etki alanlarındaki paydaşlarını sürdürülebilirlik çalışmalarına dahil etmeye yönelik çalışmalar yapmak
- Sürdürülebilirlik ve kapsamına giren tüm konuların plan, program, mevzuat ve düzenlemelerde yer alması için çaba göstermek, düzenleyici otoritelerin karar alma mekanizmalarını destekleyici çalışmalar yapmak ve görüş bildirmek
- Sürdürülebilir kalkınmaya katkıda bulunan iyi uygulamaların yaygınlaştırılmasını sağlamak amacıyla paylaşılmasına yönelik çalışmalar yürütmek
- Kamuoyunun, basının ve iş dünyasının sürdürülebilirlik konusunda bilinçlendirilmesi ve algının güçlendirilmesine yönelik ortak faaliyetler ve programlar düzenlemek
- Kurumlar özelinde yürütülen sürdürülebilirlik kapsamındaki etkinlik ve faaliyetleri platform üyeleriyle paylaşmak ve üyeler arasında potansiyel iş birliği alanları belirlemek
- Sürdürülebilirlik alanındaki uluslararası yenilik ve gelişmeleri sürekli takip etmek ve Global Reporting Initiative (GRI), The International Integrated Reporting

Council (IIRC), World Business Council for Sustainable Development (WBSCD), United Nations Global Compact (UNGC), United Nations Principles for Responsible Investment (UNPRI), United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) ve United Nations Environment Programme Finance Initiative (UNEP FI) gibi uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapmak

- Sağlam ve uzun dönemli iş birliğini geliştirme niyetini vurgulayarak Sürdürülebilirlik Platformu kapsamında düzenlenecek olan etkinliklere düzenli olarak katılım sağlamak
- Sürdürülebilirlik Platformu faaliyetleri çerçevesinde ortaya çıkabilecek herhangi bir anlaşmazlığı taraflar arasında danışma ve müzakere yoluyla çözmek. (<https://www.borsaistanbul.com/files/surdurulebilirlik-platformu-bildirgesi.pdf>)

4.4. Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Sürdürülebilirlik Endeksleri

4.4.1. Sürdürülebilirlik Raporlaması

“Kurumsal sürdürülebilirlik çerçevesinde çevresel, sosyal ve ekonomik boyutların yönetilmesinin yanında, bunun açık bir şekilde paydaşlar ile paylaşılması gerekmektedir. Bu da sürdürülebilirlik raporlaması ile mümkün olabilir.” (Arslan, 2017).).

“İş yapma anlayışını değiştiren bu gelişmeleri yakından izleyerek amaç ve sorumluluklarını baştan oluşturan bazı şirketler 1990’lı yıllarda sürdürülebilirlik performanslarını raporlamaya başlamışlardır.” (Aras & Sarıoğlu, 2015).

Sürdürülebilirlik raporlaması yapılmasına yönelik olarak ortaya konulmuş olan birçok çerçeve bulunmakla birlikte GRI tarafından yayımlanmış olan Sürdürülebilirlik Raporlaması Çerçevesi en çok kullanılan çerçeve konumundadır.

“Söz konusu çerçeve, rehber niteliğindeki raporlama materyallerini kapsamaktadır. Sürdürülebilirlik raporunun nasıl hazırlanacağına ilişkin ilk çerçeve 2000 yılında G1 olarak, sonuncusu ise 2013 yılının Mayıs ayında G4 olarak yayınlanmıştır.” (Güney, 2018).

“GRI’ye göre sürdürülebilirlik raporu, bir kurumun, günlük etkinliklerinin neden olduğu ekonomik, çevresel ve sosyal etkileri hakkında yayınlandığı bir rapordur.” (Turhan, Özen & Albayrak, 2018).

“Sürdürülebilir kalkınma temelinde planlanan ve yürütülen işletme faaliyetleri sonucunda çevre, toplum ve ekonomi üzerinde yaratılan etkinin raporlanmasında kullanılan kurumsal raporlama aracı sürdürülebilirlik raporudur.” (Yüksel, 2018).

Bu raporun etkinliği oldukça önemlidir. “Kuruluşların çalışmalarını sürdürülebilir kılmak adına hedef ortaya koymalarına, çalışma sunumlarını ölmelerine, ilerleyişi yönlendirmelerine kolaylık sağlayan raporlamadır.” (Battal, 2018).

“Sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin faaliyet gösterdikleri çevreyle olan ilişki ve etkileşimlerini yönetme kabiliyetinin ortaya konulduğu raporlar olarak da nitelendirilebilir.” (Temiz, Şeker & Özdemir, 2022).

Bir şirketin değerlendirilmesinde yalnızca finansal bilgilerin yer aldığı mali tablolara odaklanılması yanlış bir yaklaşım olacaktır. Bu yanlışlığın önüne geçilebilmesini teminen “sürdürülebilirlik raporları; işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin görülebilmesini sağlamakla kalmayıp yöneticinin stratejik değer yaratılmasına uygun finansal raporlama politikalarının seçimini mümkün kılan entegre düşünciyi benimsemesini kolaylaştırabilir.” (Önce & Çavuş, 2020).

Nasıl ki mali tablolar temelde üçüncü kişileri yani dış fayda sağlayıcılarını bilgilendirmek temelinde hazırlanıyor ise sürdürülebilirlik raporlaması da temel olarak işletme dışında yer alan paydaşlara işletme faaliyetlerinin kapsamlı sonuçları hakkında bilgi vermek için hazırlanmakta ve dışsal raporlama olarak kabul edilmektedir. (Çalışkan, 2012).

Sürdürülebilirlik raporları ile işletmeler;

- a. Risk ve fırsatları daha iyi değerlendirebilmelerine,
- b. Marka bağlılıklarını ve itibarlarını artırmalarına,
- c. Paydaşlar tarafından performanslarının daha iyi anlaşılabilmesine,
- ç. Mali ve mali olmayan performans arasındaki ilişkinin gösterilmesine,
- d. Performanslarını değerlendirmek ve kıyaslamak,
- e. Ulusal ve uluslararası mevzuat şartlarını karşılayıp karşılamadıklarını ortaya koymaktadırlar.” (Yılmaz, Atik & Okyay, 2017).

Sürdürülebilirlik raporları işletmeler için maliye oluşturan raporlardır. Bu yönüyle fayda-maliyet analizine konu edilebilirler. Ancak bilinmelidir ki bu raporların önemli düzeyde faydaları bulunmaktadır.

“Özellikle yönetim kurullarından beklenen hissedarların menfaatlerini arttırma, hesap verilebilirlik ve firmanın geleceğe yönelik stratejilerinin analiz edilmesinde sürdürülebilirlik raporları oldukça önemli rol oynamakta, hissedarlar ve paydaşlar

tarafından talep edilen bilgilerin sunulmasında şeffaflık sağlamaktadır.” (Kevser & Doğan, 2020).

Sürdürülebilirlik raporlarının faydalarını Tablo 4.6.’da yer aldığı gibi sıralayabiliriz.

Tablo 4.6. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Yararları (Tezcan, 2019).

İçsel Faydalar	Dışsal Faydalar
Risk ve fırsatların daha iyi anlaşılması	Çevresel, sosyal ve yönetsel açıdan olumsuz etkileri azaltılması ya da tersine çevrilmesi
Finansal olan ve olmayan performans arasındaki ilişkinin vurgulanması	İtibar ve marka bağlılığını artırılması
Uzun soluklu yönetim stratejileri, politikaları ve iş planlarını gözden geçirilmesi	Dış paydaşların işletmenin gerçek değerini ve maddi ile maddi olmayan varlıklarını anlamasını sağlanması
Süreçlerin kolaylaştırılması, maliyetlerin düşürülmesi ve verimin artırılması	İşletmenin, sürdürülebilir kalkınma beklentilerinden nasıl etkilendiğini ve konu üzerindeki etkisinin gösterilmesi
Sürdürülebilirlik performansının kanunlar, normlar, kodlar, performans standartları ve gönüllü girişimler nazarında karşılaştırılıp değerlendirilmesi	
Halka açık çevresel, sosyal ve yönetim başarısızlıklarından kaçınılması	
Performansın işletme içinde ve diğer işletmeler ve sektör ölçeğinde karşılaştırılması	

4.4.2. Sürdürülebilirlik Endeksleri

“Dünyada ilk sürdürülebilirlik endeksi, Domini 400 Sosyal Endeksidir. Dow Jones ve The Financial Times Stock Exchange (FTSE) tarafından 1999 ve 2001 yıllarında oluşturulan sürdürülebilirlik endeksleriyle yatırımcıların, şirketlerin ve finansal piyasaların sürdürülebilirlik endekslerine olan ilgisi artmıştır.” (Düzer, 2018).

Genel olarak dünyada kullanılan sürdürülebilir endekslerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 4.7. Dünyada Sürdürülebilirlik Endeksleri (Ersoy, 2021).

Endeks Adı	Yayımlanma Yılı	Ülke
Domini 400 Social Index	1990	Amerika
Dow Jones Sustainability Index Series	1999	Global
Calvert Social Index (2000)	2000	Amerika
FTSE4 Good Index Series	2001	Global
Morningstar Socially Responsible Investment Index	2003	Japonya
Bovespa Corporate Sustainability Index	2005	Brezilya
Ethibel Sustainability Index (ESI) Series	2002	Global
Global Challenges Index	2007	Almanya
JohannesburgStock Exchange in Africa	2004	Güney Afrika
RESPECT Index	2009	Polonya
Shangai Stock Exchange Social Responsibility Index	2009	Çin
KLD Sustainability Index Series	2007	Global
VBV-Osterreichiseher Nachhaltigkeits Index	2005	Avusturya
CEE Responsible Investment Universe	2009	Avrupa
MaalaSRI (Socially Responsible Investing) Index	2006	İsrail
S&P ESG India Index	2007	Hindistan
DAX global Sarasin Sustainability Germany Index	2007	Almanya
DAXglobal Sarasin Sustainability Switzerland Index	2007	İsviçre
SRI-KEHATI Index	2009	Endonezya
Korean SRI Index	2009	Kore
Responsible Investment Universe Index	2009	Viyana
The Hang Seng Corporate Sustainability Index	2010	Hong Kong
The Hang Seng (China A) Corporate Sustainability	2010	Çin
The Hang Seng (Mainland and HK) Corporate Sustainability Index	2010	Çin
Istanbul Stock Exchange Sustainability Index	2010	Türkiye
OMX GES Sustainability Index Series	2010	Avrupa
OMX GES ethical Index Series	2008	Avrupa
STOXX Global ESG Leaders Indices	2011	Global
STOXX Sustainability Indices	2011	Avrupa
STOXX Global ESG Leaders Indices	2011	Global
Advanced Sustainability Performance Eurozone Index	2002	Avrupa
FTSE KLD Sustainability Index Indices	2008	Global
MSCI ESG Best-of-Class Indices	2010	Global
MSCI Values-based Indices	2010	Global
MSCI KLD 400 Social Index	2010	Global
MSCI Global exControversial WeaponsIndices	2011	Global
MSCI Global Socially Responsible Indices	2011	Global

4.4.2.1. En Yaygın Kullanılan Sürdürülebilirlik İndeksleri

Sürdürülebilirliğin ölçülmesi ile ilgili olarak çok sayıda endeks bulunmakla birlikte bunlardan önemli olduklarına kanaat edilenler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.8. Sürdürülebilirlik ile İlgili Endeksler (Önce, Onay & Yeşilçelebi, 2015)

Yıl	Endeksler	Açıklama
1990	Domini 400 Sosyal Endeksi (Domini 400 Social Index)	Dünyadaki ilk sürdürülebilirlik endeksidir. Kurumsal yatırım sahipleri için incelemeler yapan, göstergeler ortaya koyan bir işletme olan “KLD Research & Analytics”ce hesaplanmıştır.
1999	Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi (Dow Jones Sustainability World Index - DJSI)	Dow Jones Sürdürülebilirlik Grubunca geliştirilmiştir. Yatırımcılara, finansal analistlere şirketleri sürdürülebilirlik performanslarına göre değerleyebilecekleri bir araç sunar.
2001	FTSE4Good Endeksi (FTSE4Good Index)	Londra. İşletmelerde sürdürülebilir çevresel konularda çalışmalar yapmak, paydaşlarla olumlu ilişkiler içinde olmak, evrensel insan haklarını desteklemek yönünde sosyal sorumluluk alanlı bir yatırım endeksidir.
2004	JSE Sorumlu Yatırım Endeksi Endeksi (JSE Socially Responsible Investment (SRI) Index)	Güney Afrika, Johannesburg borsası. Gelişmekte olan ülkelerin borsalarında ilk sürdürülebilirlik endeksidir.
2005	Çevresel Sürdürülebilirlik Endeksi (Environmental Sustainability Index – ESI)	Endeks, Dünya Ekonomik Forumu Geleceğin Küresel Liderleri Çalışma Grubu, Colombia Üniversitesi Yerbilimi Bilgi Merkezi ve Yale Üniversitesi Çevre Hukuku ve Politikası Merkezinin ortak çalışmalarıyla hazırlanmıştır. Dünya ülkeleri için geliştirilen ve çevresel sürdürülebilirlik alanındaki ilerlemelerini izlemelerini hedefler. Çevre sistemleri, sorunları, insanların risklerden korunması, çevresel risklere karşı toplumsal ve kurumsal mücadele kapasitesi, küresel ortak problemlerde işbirliği bu endeksin temel unsurlarıdır.

4.4.2.2. BİST Sürdürülebilirlik Endeksi

“Dünya örneklerine paralel olarak BİST, Türkiye’deki şirketlerin sürdürülebilirlik konularındaki uygulamalarını desteklemek amacıyla yerel ve küresel içerikli kuruluşlarla iş birliği yapmakta, sürdürülebilirlik endeksinin bu alandaki çalışmalara önemli bir katkı sağlayacağını düşünmektedir.” (Sultankhanova, 2020).

Buradan hareketle 04/11/2014 tarihi itibarıyla BIST Sürdürülebilirlik Endeksi hesaplanmaya başlanmıştır.”

“2014 yılı itibarıyla yayınlanan ve sürdürülebilir kalkınmayı hedefleyen BIST Sürdürülebilirlik Endeksi, ülkemizde sürdürülebilir iş kurmayı planlayanlar için önemlidir.”(Özdemir ve F. Pamukçu, 2016).

“BİST Sürdürülebilirlik Endeksi, payları İstanbul Borsası’nda işlem gören ve kurum olarak sürdürülebilirlik aktiviteleri yüksek düzeydeki şirketlerin bulunduğu bir endekstir.”(<https://www.semtrio.com>).

“BİST Sürdürülebilirlik Endeksinin amacı; BİST’de işlem gören ve kurumsal sürdürülebilirlik performansları üst düzeydeki işletmelerin var olacağı bir endeks var etmek, böylelikle ülkemizde ve bilhassa BİST’teki işletmelerin sürdürülebilirlik konusundaki bilgi ve uygulamalarını artırmaktır.” (Gürül, 2019).

“Ülkemizde ve bilhassa BİST şirketleri arasında sürdürülebilirlik konusundaki bilgi, anlayış ve uygulamaların çoğalması için Borsa İstanbul’da işlem gören ve kurumsal sürdürülebilirlik performansları üst düzeydeki şirketlerin paylarının bulunduğu BIST Sürdürülebilirlik ve BIST Sürdürülebilirlik 25 endeksleri oluşturulmuştur.” (<https://borsaistanbul.com/tr/endeks/1/9/surdurulebilirlik>).

“Endeks ile şirketler kurumsal sürdürülebilirlik performanslarını hem bölgesel global bakımdan karşılaştırma imkanına sahip olmaktadır. Bunun yanı sıra, endeks ile birlikte şirketlere şeffaflık, hesap verebilirlik ve sürdürülebilirlik alanlarında risk yönetim becerilerini geliştirme ve hedeflerini belirlemek için bir performans değerlendirme aracı sunulmuş olmaktadır.” (Kopurlu, 2022).

“Endeks, şirketlerin küresel ısınma, doğal kaynakların bitmesi, su kaynaklarının azalması, sağlık, güvenlik, istihdam gibi ülkemiz ve dünya için önem değerindeki sürdürülebilirliğe yönelik konulara yaklaşım biçimlerini gözler önüne sermekte, tüm faaliyetlerin ve alınan kararların bağımsız bir gözle değerlendirilmesini ve bir anlamda onaylanmasını sağlamaktadır.” (<https://borsaistanbul.com/tr/endeks/1/9/surdurulebilirlik>) BİST Sürdürülebilirlik Endeksi hangi şirketlerin yer alacağına ilişkin olarak Refinitiv Şirketi ile Borsa İstanbul arasında anlaşma yapılmış ve anlaşma kapsamında 2021 yılından itibaren bu şirketin sürdürülebilirlik sonuçlarının kullanılacağına karar verilmiştir.

Buna göre; genel sürdürülebilirlik notu elli veya üzerinde olan, en az kırk puan ana başlık notu olan ve kategori notlarından en az sekizi en az 50 olan şirketler BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alabileceklerdir.

“21 Kasım 2022 tarihinden itibaren yayınlanmaya başlayan BIST Sürdürülebilirlik 25 Endeksi ile sürdürülebilirlik performansı yüksek ve aynı zamanda büyük ve likit

şirketlerden oluşan bir endeks oluşturulması hedeflenmiştir.” (<https://borsaistanbul.com/tr/endeks/1/9/surdurulebilirlik>).

Buna göre; genel sürdürülebilirlik notu yetmiş veya üzerinde olan, en az altmış puan ana başlık notu olan ve kategori notlarından en az sekizi en az 50 olan şirketlerden işlem hacmi ve piyasa değeri en yüksek 25 pay, BIST Sürdürülebilirlik 25 Endeksinde yer alacak paylar arasında olacaktır.

4.5. Belediye Şirketlerinde Sürdürülebilirlik

Günümüzde var olan kaynakların sınırsız olmadığı düşüncesi, gelecekteki yaşamın bugünün faaliyetlerine bağlı olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır. Bu gerçeklik insanoğlunun kullandığı kaynakları yok olmadan kullanma çabaları sergilemesine neden olmuştur. Böylece sürdürülebilirlik fikri ortaya atılmış ve mevcut kaynakların üzerinde gelecek nesillerinde payının olduğu olgusu kaynakları kullanırken daha özenli hareket edilmesini gerektirmiştir.

Sürdürülebilir çevre, sürdürülebilir sosyal yaşam ve sürdürülebilir ekonomi üçlemesinde sadece özel hukuk tüzel kişilerinin değil kamu kaynağı kullanan kuruluşlarında üzerine düşen sorumluluğu yerine getirip getirmediklerinin değerlendirilebilmesi gerekmektedir. Buradan hareketle hem özel hukuk tüzel kişisi olan hem de kamu kaynağı kullanan belediye şirketlerinin sürdürülebilirlik konusundaki faaliyetlerinin raporlanması düşüncesi bir tercih değil bir zorunluluktur.

“Günümüzde sürdürülebilirlik, belediyelerin öncelikli hedefleri arasında yer almaktadır. Belediyeler, çevresel, ekonomik ve sosyal sürdürülebilirlik ilkelerini benimseyerek, kentlerini gelecek nesiller için yaşanabilir ve sürdürülebilir hale getirmek amacıyla çeşitli projeler ve politikalar geliştirmektedir.” (<https://tr.linkedin.com>).

“Belediyelerde bu kavram, içeriğindeki öğelerin yerel niteliklerine uygun olarak ekonomik, sosyal, çevresel, siyasal ve kurumsal etmenler öncelikli kılınarak belirlenmeli ve bunların yerel yönetim birimlerinden olan belediyeler aracılığıyla kapasiteye uygun şekilde kullanılarak uygulanması olarak anlatılabilir.” (Akdoğan & Güleç, 2007).

Tezin birinci bölümünde de ayrıntılı bir şekilde ele alındığı üzere belediye şirketlerinin temel faaliyet alanı belediyelerin görev alanlarıdır. Buradan hareketle belediyelerin

öncelikli hedeflerinden birisi olan sürdürülebilirlik, belediye şirketlerinin de öncelikli hedefi olmaktadır.

Mahalli müşterek ihtiyaçların gün geçtikçe artıyor olması kısıt kaynaklarla faaliyetlerini sürdüren belediye şirketlerinin sonraki dönemlerde de üzerine düşen görevleri yerine getirebilmesi için çevresel, sosyal ve özellikle de finansal sürdürülebilirlik konusunda ihtiyaç duyulan çalışmaları bugünden yapmasına bağlıdır.

Bu itibarla belediye şirketlerinin sürdürülebilirliğin üç boyutunun da ele alındığı bir modele ihtiyacı bulunmaktadır.

4.5.1. Belediye Şirketlerinde Çevresel Sürdürülebilirlik

Belediye şirketlerinin faaliyet alanlarının önemli bir kısmını çevre temizlik, katı atık, çöp toplama, ulaşım, atık bertaraf etme ve ağaçlandırma gibi çevre ile ilgili alanlar oluşturmaktadır. Söz konusu faaliyet alanlarının mahallinde yaşayanlar ve gelecekte de yaşayacak olanlar için sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi çevresel sürdürülebilirlik konusunun kapsamına girmektedir.

Gelecekte yaşanacağı düşünülen iklim krizleri göz önüne alındığında belediyelerin ve de belediye şirketlerinin ne kadar önemli bir görev ifa ettikleri açıktır. Vatandaşların yaşanabilir bir çevrede hayatlarını sürdürebilmeleri özellikle de küresel ısınma ve su yeterliliği konusunda gereken önlemlerin alınmasına bağlıdır.

“Yerel yönetimler arazi kullanımı, ulaşım, altyapı geliştirme, atık yönetimi, afet yönetimi, yağmur suyu yönetimi ve çevre yönetimi gibi konularla olan işlevleri nedeniyle iklim değişikliğiyle etkin mücadele etme potansiyeline sahiptir.” (Soydam, 2021).

Bu çerçevede belediye şirketlerinin faaliyet sahalarını çevreleyen doğayı ve unsurlarını tespit ederek değerlendirmesi, analiz etmesi ve bunların sürdürülebilirliğini sağlaması temel bir önceliktir. Bu öncelik sadece bugün yaşayan insanlar için değil gelecek nesiller için de olmazsa olmazdır.

Belediye şirketlerinin yapmakla görevli olduğu çevresel hizmetleri yerine getirirken içinde bulunduğu ekosistemin var olma seviyesini çok etkilemeden faaliyetlerini sürdürmesi oldukça önemlidir.

Örneğin yapılacak yatırımların öncelikle çevresel açıdan değerlendirilmeye tabi tutulması, imar uygulamalarında bölgenin ekosistem değerlendirmesinin yapılması, tarım

alanlarının imara açılmaması gibi uygulamalar çevresel sürdürülebilirlik uygulamalarına örnek olarak verilebilir.

Çöp toplama alanlarında biriken çöplerin atık yakma tesisleri sayesinde hem doğaya zarar vermeden ortadan kaldırılması hem de enerji dönüşümlerinin yapılarak ekonomik değeri olan kaynaklara dönüştürülmesi de çevresel sürdürülebilirlik uygulaması olarak pratiğe dökülebilen örneklerdir.

Yeraltı ve yerüstü kaynaklarının tamamen tüketilmeden bir yandan tüketilirken diğer yandan da beslenmesi de belediye şirketlerinin çevresel sürdürülebilirlik kapsamındaki görevleri arasındadır.

Pek tabidir ki bazı kaynaklar yenilebilir iken bazıları yenilenemez kaynaklardır. Bu doğrultuda yenilenebilir kaynaklardan faydalanacak uygulamaların hayata geçirilmesi (özellikle yenilenebilir enerji kaynakları gibi) gerekmektedir.

Belediye şirketlerinden bazıları enerji tüketimi çok yüksek olan şirketlerdir. Bu şirketlerin enerji ihtiyaçlarını karşılarken her ne kadar maliyetleri diğer enerji kaynaklarına göre yüksek olsa da, güneş enerjisi ve rüzgar enerjisi gibi yenilebilir enerji kaynaklarına yatırım yapmalarını teşvik edecek yerel ve merkezi politikaların uygulamaya konulması bir tercih değil zorunluluktur.

Diğer taraftan yeşil alanların giderek yapılaşmaya maruz kalması kent merkezlerindeki sağlıklı yaşamı tehdit etmektedir. Bu doğrultuda kişi başına düşen yeşil alan miktarlarında gelişmiş ülke uygulamalarının örnek alınarak bunlara yönelik alt yapı ve üst yapı yatırımları çevresel sürdürülebilirlik açısından oldukça önemlidir.

Sonuç itibarıyla mahalli müşterek ihtiyaçları karşılamak üzere kurulan belediye şirketleri çevresel sürdürülebilirlik konusunda eylem planları hazırlayarak, ekolojik sürdürülebilirlik konusunda her bir detayı tek tek ele alarak gelecek nesillere yaşanabilir bir kent bırakma noktasında üzerine düşen görevi eksiksiz bir şekilde yerine getirmelidir.

4.5.2. Belediye Şirketlerinde Sosyal Sürdürülebilirlik

Kalkınma konusu sadece niceliksel değerler üzerinden değerlendirilemeyecek kadar kapsamlı bir konu olup niceliksel ölçütler olmaksızın kalkınmadan söz etmek mümkün değildir. Bu çerçevede sosyo-kültürel konular ele alınarak sürdürülebilir kalkınmanın gerçekleştirilebileceği değerlendirilmelidir. Bunun için de kent sakinlerinin sağlık, eğitim ve entelektüel sermaye birikimlerini gerçekleştirebilmeleri oldukça önemlidir.

Kent sakinlerinin çatışmadan uzak, manevi açıdan özgürce yaşama, birlikte yaşayabilme yeteneğine sahip olması sosyal sürdürülebilirliğin alanına girmektedir.

Bunun için belediye şirketlerinin faaliyetlerinde sosyo-kültürel gelişime yönelik uygulamalara yatırım yapmaları, kent sakinlerinin sağlığını tehlikeye atacak konuların önüne geçmeleri, hukuksal açıdan adaletli bir sistemi hayata geçirmeleri gerekmektedir.

Dolayısıyla belediye şirketlerinin yönetimde ve hesap verilebilirlikte şeffaf olmaları, gelir adaletsizliğini giderici önlemler almaları (sosyal yardımlar gibi), şirket çalışanlarının maaş ve çalışma şartlarında insanca yaşamı sağlayacak seviyeleri belirlemeleri, şehir sakinleri arasında dinsel ve kültürel ayrımcılık yapmamaları, temel ihtiyaçların karşılanmasında (özellikle barınma) gerekli kaynakları tahsis etmeleri ve de şirketin halkla etkili bir şekilde temas noktaları kurgulamaları çevresel sürdürülebilirlik bağlamında şarttır.

Bu doğrultuda belediye şirketlerinin temel hedeflerinden bir tanesi de sosyal sürdürülebilirliğin temel taşları olan;

- Sağlık,
- Güvenlik,
- Yoksulluk,
- Kültürel değerler

alanlarında gerekli faaliyetleri gerçekleştirmeleridir.

Sonuç olarak belediye şirketlerinin, mevcut yönetimin bir sonraki seçimi kazanmasına yönelik kısa vadeli amaçlardan ziyade kentin geleceğini de besleyecek beşerî sermaye yatırımlarına yönelerek sosyal sürdürülebilirlik konusuna gereken önemi vermeleri sürdürülebilirliğin önemli bir boyutunu oluşturmaktadır.

4.5.3. Belediye Şirketlerinde Finansal Sürdürülebilirlik

Belediyelerin ve belediye şirketlerinin yerine getirmekle sorumlu oldukları görev alanlarının çeşitliliği ve bu alanların yüksek maliyetli alanlar olması bu kurumların güçlü ekonomik kaynaklara ihtiyaç duymaları sonucunu beraberinde getirmektedir.

Bilindiği üzere ekonomik faaliyetler ile çevrenin sağlayabileceği kaynaklar arasında kurulması gereken hassas bir denge mevcuttur. Bu dengenin ekonomik kazanımlar lehine bozulması büyümenin dengesizleşmesi, piyasa şartlarının bozulması gibi sorunları beraberinde getirecektir.

Bunun için de atık yönetimi ve geri kazanımı, toplu ulaşımın yaygınlaştırılması ve teşvik edilmesi hem atıklardan hem de doğal kaynaklardan elde edilebilecek yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelinmesi, yeşil alanlar ile tarım alanlarının geliştirilmesine yönelik faaliyetlerin sürdürülmesine odaklanılmalıdır.

Belediye şirketlerinin uzun vadede ekonomik olarak ayakta kalabilmesi, kent sakinlerinin ihtiyacı olan hizmetleri yerine getirebilmesi, verimli ve etkin bir operasyon yürütmesi, sermaye değerini koruması bu şirketlerin ekonomik sürdürülebilirliği açısından oldukça önemlidir.

Bu doğrultuda hem üretim girdilerinin en aza indirilmesi hem de daha verimli hizmet sunulması yoluyla maliyetlerin düşürülmesi, özellikle piyasası olan üretimler için yeni pazarlara ulaşılması gerekmektedir.

Her ne kadar karlılık ekonomik sürdürülebilirliğin ilk göstergelerinden birisi olarak kullanılıyor olsa da belediye şirketlerinin tamamında ekonomik sürdürülebilirliğin bir göstergesi olarak değerlendirilemez. Çünkü bu şirketlerin diğer şirketlerden en önemli farkı da salt kar odaklı bir yaklaşımlarının olamayacak olmasıdır. Zira bu şirketlerin bazı alanlardaki (özellikle ulaşım, halk ekmek gibi) yüksek maliyetleri üzerine kar ekleyerek kent sakinlerine direkt olarak yansıtmaya şansları yoktur.

Bu itibarla bu alanlarda faaliyet gösteren şirketlerin kar maksimizasyonundan ziyade zarar minimizasyonu hedefine yönelmeleri ekonomik sürdürülebilirlikleri açısından önemlidir. Söz konusu zararların belediye tarafından finanse edileceği de açıktır.

Ancak bu durum belediye şirketlerinin tamamı için geçerli değildir. Faaliyet alanlarında kar eden veya etmesi gereken belediye şirketlerinin ekonomik sürdürülebilirliklerinin analizinde kar durumları öncelikle değerlendirilmelidir.

Bilindiği üzere belediye şirketlerinin ekonomik sürdürülebilirlikleri ile maliyetleri optimum seviyeye çekebilmelerinin önündeki en önemli engel siyasal tercih ve yaklaşımlardır. Yatırımların seçiminde, bu yatırımların nereye yapılacağına, bu yatırımlardan kimlerin faydalanacağına bilimsel verilerden ziyade siyasal tercihlere göre hareket edilmesi, personel istihdamında liyakatin değil de siyasi görüşlerin ön planda tutulması ve belediye şirketlerinin siyasetin personel istihdam ofisi gibi düşünülmesi bu şirketlerin finansal sürdürülebilirlikleri açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

Sonuç itibariyle ekonomik olarak sürdürülebilir bir belediye şirketinden söz edilebilmesi için verimlilik, enerji kaynaklarının uygun kullanımı, siyasi tercihlerden ziyade kent sakinlerinin ihtiyaçları ve liyakatli ve uygun sayıda personel istihdamı gibi temel faktörler göz önüne alınarak değerlendirme yapılmalıdır.

4.6. Sürdürülebilirlik ve İç Kontrol İlişkisi

Muhasebenin temel kavramlarından bir tanesi olan işletmenin sürekliliği kavramı işletmenin faaliyet ve işlemlerini herhangi bir süreye bağlı olmadan sürdürmesini ifade etmektedir. Bu kavramın doğal sonucu olarak işletmenin yaşam süresi sahiplerinin, ortaklarının veya diğer ilgililerin yaşam süresinden bağımsızdır.

Tüm bunlara ek olarak iç kontrol ve iç denetimin varlığının temel amacı kuruluşun sahip olduğu kaynakları en etkili ve verimli bir şekilde kullanmaktır. Bunun sağlanması kuruluşun ömrünü uzatacak ve gelecek dönemlerde de faaliyetlerini sürdürebilmesini sağlayacaktır.

Bu açıdan bakıldığında etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanmasında temel kilometre taşlarından bir tanesi belki de en önemlisidir.

Faaliyetlerinin sürdürülebilir olmasını amaçlayan bir kuruluşun bu amaca ulaşabilmesi ve bunu sürdürebilmesi işlevsel bir iç kontrol sisteminin kuruluşun bünyesinde bulunmasına dayanır.

Sonuç olarak işlevsel bir iç kontrol sistemi kurumsal sürdürülebilirliğin ve geniş perspektiften bakıldığında da sürdürülebilir kalkınmanın önemli bir bileşenidir denilebilmektedir.

5. ŞARKENT TURİZM SANAYİ VE TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ ÖRNEĞİ

5.1. Şirketin Tanıtımı

Tekirdağ Şarköy Belediyesi'nin bir iştiraki olan Şarkent Limited Şirketi'nin iç kontrol sisteminin çalışılabilmesi için öncelikle bu Şirketin tanınması ve mevcut durumun ortaya konulması gerekmektedir. Bu çerçevede ilk önce Şirketin mevcut durumu ortaya konulmuş ve daha sonra saha çalışması gerçekleştirilmiştir.

5.1.1. Şirket Hakkında Bilgi

ŞARKENT 2019 yılında Şarköy Belediyesi'nin iştirak şirketi olarak kurulmuştur. Şarköy Belediyesi'nin turizme ağırlıklı hizmet veren Şirket, Ticaret Sicil Müdürlüğü'nden faaliyet izinli bir tek ortaklı limited şirket kuruluşudur. 2019 yılında Şarköy Belediyesi İktisadi ve Sosyal Tesisler İşletmesi kapatılarak aktifîyle, pasifîyle %100 iştiraki olan Şirkete devredilmiştir.

Şirkete bağlanan Sosyal Tesisler İşletmesi 2019'dan beri turizme ve halka ekonomik hizmet amaçlı konaklama, restoran, kafe, eğlence yerleri ağırlıklı faaliyet göstermektedir.

Şirketin kurumsal yapısı; limited şirket statüsüne sahip olup bir müdür tarafından münferiden temsil ve ilzama yetkilidir.

5.1.2. Şirket Faaliyet Alanı

ŞARKENT, Şarköy Belediyesinin halkın dört mevsim ve günün her saatinde zaman geçireceği kaliteli ve ekonomik hizmet anlayışıyla açılan sosyal tesisleri yönetmek üzere münhasır olarak yetkilendirdiği iştirak şirketidir.

Sosyal tesislerin merkez birimi; restoran, kafe, otel, havuz bar, yetişkin yüzme havuzu, çocuk yüzme havuzu ve açık hava toplu eğlence, düğün, organizasyon alanından oluşmaktadır.

Şirket yıllar içerisinde şehrin çeşitli noktalarında açmış olduğu yeni eğlence alanları, oyun sahaları, kafeler ile hizmet ağını genişleterek faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu

kapsamda turizme hizmet amaçlı hem yurtiçi hem yurtdışından gelen konukları kalite ve güvenle ağırlamaya devam etmektedir.

Şirketin hizmet ve faaliyetleri sunulduğu sekiz temel hizmet birimi bulunmaktadır:

- Sosyal Tesisler Merkez Restoranı: 2019 yılından itibaren şirket bünyesinde hizmet veren tesis, yöresel lezzetleri ve Türk mutfağının en seçkin lezzetleri ekonomik hizmet anlayışı çerçevesinde hijyen ve kaliteden ödün vermeden hizmete sunmaktadır.
- Sosyal Tesisler Oteli: 2019 yılından itibaren şirket bünyesinde hizmet veren otel, 16 kişi kapasiteli 8 odadan oluşmaktadır. Dört mevsim hizmete açık olan otel bölümü sağlık koşullarına uygun yeterli sayıda hizmet ve teknik personel ile faaliyetini sürdürmektedir.
- Sosyal Tesisler Havuzu: 2019 yılından itibaren şirket bünyesinde hizmet veren havuz, yetişkin ve çocuk havuzu olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. İlçe Sağlık Müdürlüğü denetiminde uygun sağlıklı koşulları çerçevesinde faaliyetini sürdürmektedir. Ayrıca Şirket turizm sezonunda havuza gelen konukların ihtiyaçları karşılanmak amacıyla havuz bar bölümünü hizmete sunmaktadır.
- Değirmen Kafe: 2020 yılından itibaren şirket bünyesinde hizmet veren kafe, kaliteli ve hijyen kurallarına uygun şekilde hizmet vermektedir. Şarköy Belediyesi'nin Kentpark adı altında hizmete sunduğu oyun alanları, çocuk parkları, yürüyüş yolu ile aynı noktada bulunan kafe, konumu itibari ile halka ekonomik hizmet anlayışı çerçevesinde faaliyetini sürdürmektedir.
- Limanpark Kafe: 2022 yılından itibaren şirket bünyesinde hizmet veren kafe, şehrin önemli noktalarında halkın dört mevsim ve günün her saatinde aileleri ve sevdikleriyle birlikte ayrı bir keyif yaşayabileceği bir yer olarak hizmet sunmaktadır. Çocuk eğlence parkları, basketbol ve voleybol sahaları ile birlikte şehrin eğlence merkezi haline gelmektedir.
- Meydan Kafe: 2022 yılından itibaren şirket bünyesinde hizmet veren kafe, şehir merkezi konumundaki sevgi yolu üzerinde modern mutfak anlayışı ile kaliteli ve hijyen kurallarına uygun şekilde hizmet vermektedir. Hem yerli hem yabancı mutfak ön plana çıkarıldığı ekonomik hizmet anlayışıyla faaliyetlerini sürdürmektedir.
- Şarköy Beach&Kafe: 2022 yılından itibaren şirket bünyesinde hizmet veren kafe, mavi bayraklı plaj özelliğiyle beach konseptine uygun olarak hizmet vermektedir.

- Mürefte Kafe: 2022 yılından itibaren şirket bünyesinde hizmet veren kafe, Şarköy merkezi dışında Mürefte Mahallesinde halka hizmet amaçlı yöresel lezzetlerin ön plana çıkarıldığı ekonomik hizmet anlayışıyla faaliyetlerini sürdürmektedir.

5.1.3. Şirket Mevzuatı

Şirket, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine bağlı kurulmuş olup faaliyetlerini bu doğrultuda yürütmektedir. Bu bağlamda limited şirket şeklinde kurulmuş bir belediye şirketi olarak tabi olduğu temel mevzuat aşağıda yer almaktadır:

- 5393 s. “Belediye K.”
- 5216 s. “Büyükşehir Belediyesi K.”
- 6102 s. “Türk Ticaret .”
- 193 s. “Gelir Vergisi K.”
- 5520 s. “Kurumlar Vergisi K.”
- 213 s. “Vergi Usul K.”
- 3065 s. “Katma Değer Vergisi K.”
- 6802 s. “Gider Vergileri K.”
- 6098 s. “Türk Borçlar K.”
- 6085 s. “Sayıştay K.”
- 4734 s. “Kamu İhale K.”
- 4735 s. “Kamu İhale Sözleşmeleri K.”
- 4857 s. “İş K.”
- 6331 s. “İş Sağlığı ve Güvenliği K.”
- 5510 s. “Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası K.”
- 5549 s. “Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında K.”
- 5846 s. “Fikir ve Sanat Eserleri K.”
- 2019/12 s. “Cumhurbaşkanlığı Genelgesi Kapsamında Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi Bilgi ve İletişim Güvenliği Genelgesi ve Rehberi”
- 6415 s. “Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında K.”
- 6493 s. “Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun ve ikincil mevzuatı”

- “Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelik”
- “Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği”
- “Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştay’a Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar”
- “Kamu İhale Genel Tebliği”
- “I seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”

5.1.4. Şirketin Mali Yapısı ve Muhasebe Bilgi Sistemi

Şirketin 31.12.2022 tarihli bilançosuna göre aktif toplamı 6.770.394,61.-TL olup bunun 2.338.105,43.-TL’si dönen varlıklardan, 4.332.289,18.-TL duran varlıklardan oluşmaktadır. Dönen varlıklar içerisinde hazır değerlerin oranı düşük olup büyük çoğunluğu stoklardan oluşmaktadır. 4.332.289,18.-TL duran varlığın çok önemli bir kısmı (4.407.742,90.-TL) maddi duran varlıklardan oluşmaktadır. Şirketin ticari alacaklarının seviyesi oldukça düşük olduğundan tahsil kabiliyetinin iyi olduğu ifade edilebilmektedir.

Pasif toplamı yine 6.770.394,61.-TL olup bunun çok önemli bir kısmı (5.413.987,79.-TL - %80) kısa vadeli yabancı kaynaktır. Bu durum Şirketin kısa vadeli borç çevirme riski ile karşı karşıya olduğunu cari oranın oldukça düşük olmasına neden olmaktadır. Pasif toplamının içerisinde uzun vadeli yabancı kaynak bulunmayıp, özkaynaklar pasif toplamının %20’sine denk gelmektedir. Bu durum şirketin dışsal şoklara açık olduğunu göstermekte ve sermaye yapısının iyileştirilmesi ihtiyacını doğurmaktadır.

Şirketin 01.01.2022 - 31.12.2022 dönemi gelir tablosuna göre brüt satış toplamı 11.125.989,75.-TL olup yok denecek az tutarda satış indirimi bulunmaktadır. Satışların maliyeti ise brüt satışlardan yüksek olup 12.035.263,34.-TL’dir ve şirket 909.273,59.-TL brüt satış zararına sahiptir. Bu durum şirketin zararına satış yaptığını ortaya koymakta olup satış fiyatlarının yükseltilmesi konusunda karar alınmasını gerektirmektedir. Şirketin faaliyet giderleri toplamı 347.281,06.-TL olup kabul edilebilir seviyededir. Şirketin gelir tablosu ivedilikle brüt satış zararını azaltıcı önlemlerin alınması sinyalini vermektedir. Aksi durum aynı zamanda kısa vadeli borç yükü yüksek olan Şirketin olumsuz durumlarla (iflas, borca batıklık vs.) karşılaşması riskini artırmaktadır.

5.1.5. Bilişim Sistemi

Şirket hizmet sektöründe faaliyette bulunduğundan bilişim sistemi genel olarak bu yönde ağırlık göstermektedir. Kullanılan yazılım programları aşağıdaki gibidir:

Tablo 5.1. Şirket bünyesinde kullanılan yazılım programları

Sıra No	Yapılan İş	İş Destekleyen Bilişim Sistemi
1	Alarm Yönetim Sistemi	PRONET
2	Resmi Yazışma/Evrak Takibi	EBYS
3	SSL Web Sertifikası	NETTO Bilişim
4	Yazarkasa entegrasyon, Pos işlemleri, QR Menü, Ön muhasebe işlemleri	AKINSOFT
5	E-Fatura muhasebe uygulamaları	EDM Bilişim
6	Şirketin Hakediş, Pos Takibi, Terminal, Üye İşyeri, Raporlar, Gelir Tablosu vb. işlemlerine olanak sağlayan merkezi muhasebe uygulama sistemidir.	LUCA
7	Kimlik bildirim sistemi	EGM SEC
8	Konaklama İstatistik Sistemi	TÜİK Veri Portalı

5.1.6. Bağlı/İlgili/Diğer Kurum ve Kuruluşlarla İlişki

Şirketin pay sahibi olduğu kuruluş; %100 iştiraki olan Şarköy Belediyesi`dir. Şirketin ilgili ve ilişkili olduğu diğer kurum ve kuruluşlar aşağıdaki gibidir:

- “Sayıştay Başkanlığı”
- “Hazine ve Maliye Bakanlığı”
- “Ticaret Bakanlığı”
- “Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı”
- “Sosyal Güvenlik Kurumu”
- “Mali Suçları Araştırma Kurulu”

5.1.7. İnsan Kaynakları

Şirketin toplam çalışan sayısı, 2023 yılı 9 Ağustos tarihi itibarıyla 69 kişidir. 2023 yılı 9 Ağustos tarihi itibarıyla çalışanların 30’u kadın, 39’u erkek olup bunların 12’si ilköğretim, 37’si lise, 9’u ön lisans, 10’u lisans ve 1’i lisansüstü mezunudur. Şirket çalışanları; “İş Kanunu” ve “Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortaları Kanunu” hükümlerine tabidir.



5.2. ŞARKENT İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi, İş Akış Süreç Analizi ve Personel Görev Tanımları

5.2.1. Şarkent Sosyal Tesislerindeki Mevcut Durumun Analizi

5.2.1.1. Organizasyon Şeması

Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri, denizin hemen yanı başında mavi ile yeşilin kucaklaştığı sahilde cafe, restaurant ve otel bölümlerinden oluşmaktadır. Halkın dört mevsim ve günün her saatinde aileleri ve sevdikleriyle birlikte ayrı bir keyif yaşayabileceği bir yer olarak halka açıldığı günden bu yana kaliteli ve ekonomik hizmet anlayışı ile hizmet etmektedir.

Birinci sınıf servis ve hizmet anlayışıyla Türk mutfağının en seçkin lezzetlerini uygun fiyatlarla sunmayı ilke edinen Sosyal Tesisler, bunu başarırken hijyen ve kaliteden asla ödün vermemeyi de prensip edinmiştir. Açıldığı günden beri kalite ve güvenle konuklarını ağırlamaya devam etmektedir.

Sosyal Tesislerin merkez birimi, 120 kişilik restoran, yetişkin yüzme havuzu, çocuk yüzme havuzu, 70 kişilik havuz bar, 16 kişi kapasiteli 8 odalı otel ve 500 kişi kapasiteli açık hava toplu eğlence, düğün, organizasyon alanından oluşmaktadır. Ayrıca şehrin çeşitli noktalarında Liman Park, Şarköy Beach&Kafe, Meydan Kafe, Mürefte Kafe ve Değirmen Kafe ile hizmet ağını genişleterek faaliyetlerini sürdürmektedir.



Şekil 5.1. Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri



Şekil 5.2. Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri



Şekil 5.3. Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri



Şekil 5.4. Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri



Şekil 5.5. Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri



Şekil 5.6. Şarköy Belediyesi Sosyal Tesisleri

5.2.1.2. Sosyal Tesisler Mülkiyetindeki Hizmet Birimleri

Sosyal Tesisler Müdürlüğü tarafından icra edilen hizmet ve faaliyetlerin koordinasyonu, mal alım satım ve personel işlemleri merkez birimden gerçekleştirilmektedir. Bunun yanında hizmet ve faaliyetlerin icra edildiği diğer hizmet birimleri de mevcut olup genel itibarıyla aşağıdaki listede belirtilmiştir.

Tablo 5.2. Sosyal Tesisler Hizmet Birimleri

Sıra No	Hizmet Birimleri	Adres ve İletişim Bilgileri
1	Sosyal Tesisler Merkez Restoranı	İstiklal Mah. Barbaros Hayrettin Paşa Cad. No: 12 (0282) 518 88 68
2	Sosyal Tesisler Oteli	İstiklal Mah. Barbaros Hayrettin Paşa Cad. No: 12 (0282) 518 88 68
3	Değirmen Kafe	İstiklal Mah. Barbaros Hayrettin Paşa Cad. No: 12
4	Şarköy Cafe&Beach	Cumhuriyet Mah. 17 Kasım Cad. No: 4
5	Limanpark Kafe	İstiklal Mah. Sarıcapaşa Cad. No: 101
6	Meydan Kafe	Cumhuriyet Mah, İnönü Cad. No: 1A
7	Mürefte Kafe	Mürefte Mah. Yalı Cad. No: 16
8	Havuz	İstiklal Mah. Barbaros Hayrettin Paşa Cad. No: 12 (0282) 518 88 68

5.2.1.3. Kullanılan Hizmet Araçları ve Mülkiyet Durumu

Şarköy Belediyesi Sosyal Tesislerinin hizmet, faaliyet ve görevlerini yürütürken kullandığı araçların sayıları aşağıdaki tabloda listelenmiştir. Toplam 3 tane hizmet aracı bulunmaktadır:

Tablo 5.3. Kullanılan Hizmet Araçları

Sıra No	Araç	Demirbaş
1	Otomobil	1
2	Motosiklet	2
	Toplam	3

5.2.1.4. İnsan Kaynaklarına İlişkin Bilgiler

Sosyal tesisler halkla doğrudan iletişim içinde olan birimler olmalarından kaynaklı personel istihdamında azami dikkat edilen faaliyet alanlarıdır. Tesislerdeki personel sayısı 135'tir.

5.2.2. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasına Yönelik Hizmet Bilgileri

5.2.2.1. Görev Tanımlarının Belirlenmesi

Bir kurumdaki/şirketteki görevli kişilere ilişkin görev tanımları yapılırken esas alınması gereken husus ilgili personeli görev yaptığı birimin/bölümün görev tanımıdır. Farklı birimlerin farklı görev tanımı olacağından dolayı farklı birimlerdeki aynı unvana sahip personellerin farklı görev tanımlarına sahip olmaları mümkündür. Örneğin satın alma birimi ile yazı işleri biriminde şef unvanlarına sahip personeller bulunabilmektedir. Ancak satın alma ve yazı işleri farklı görevleri icra ettiklerinden bu birimlerdeki şeflerinde görev tanımları farklı olacaktır. Ancak farklılıkları bünyesinde barındırmakla birlikte görev tanımlarının aşağıdaki asgari hususları içermesi gereklidir:

- 1- Görev yapılan birim ve görev yapılan alt birim
- 2- Personelin görevinin adı
- 3- İlgili görevin yürütüldüğü personel unvanı

- 4- Yetkinlik düzeyi (bilgi, problem çözme, sorumluluk alanları)
- 5- Görevin yerine getirilebilmesi için gerekli olan yetenekler, beceriler, özellikler (fiziksel, eğitimsel vs.)
- 6- Personelin görev ve unvanına ilişkin temel sorumlulukları, görevleri ve yetkileri
- 7- Personelin/Unvanın hem kendi birimindeki hem de diğer birimdeki personellerle/unvanlarla olan ilişkisi
- 8- Personel görev tanımlarına ilişkin onay bölümü

Personel görev tanımları oldukça ayrıntılı oldukları ve her bir personel için titizlikle hazırlandıkları için çalışmamızla birlikte yapılmış olmakla birlikte tezin kapasitesi ve hacmi göz önüne alınarak kişi bazında yapılan görev tanımlamalarına tezde yer verilmemiştir.

5.2.2.2. İş Akış Şemalarının Düzenlenmesi

Şirket veya işletmeler tarafından yapılacak veya gerçekleştirilecek olan işlerin düzenli ve sistematize olarak yürütülebilmesi için iş akış şemalarının hazırlanmış olması gerekmektedir. Buna istinaden yapılan işlerin, gerçekleştirilen faaliyetlerin özelliklerine, türüne, hedefine uygun iş akış şemalarının oluşturulması olmazsa olmazdır.

Her birimin görev tanımı farklı olduğu için her birimin kendine özgü iş akış şeması oluşturulmalıdır. Örneğin sosyal tesislerdeki yiyecek-içecek birimi ile organizasyon biriminin iş akış şemaları elbette ki farklı olmalıdır. Ancak asgari düzeyde her iş akış şeması faaliyet adını, ilgili birimi, sürece ilişkin zaman analizi gibi hususları içermelidir.

5.2.2.3. Fonksiyonel Görev Dağılımı Çizelgeleri

Bir birimde hangi personelin hangi görevi icra edeceğine ilişkin görev dağılımlarının yapılması gereklidir. Buna ilişkin çizelgelerin oluşturulması (teşkilat şeması dikkate alınarak) ve çizelgelerde ilgili birimin hangisinin olduğu, birime ilişkin görevin adı ve hangi personel tarafından yerine getirileceği gibi bilgilerin yer alması sağlanmalıdır.

5.2.2.4. Organizasyon Yapısı Şeması

Her şirketin ve işletmenin kendine has özellikleri bulunmakta olduğundan kendine uygun bir organizasyon yapısı şeması/teşkilat yapısı şeması olmalıdır. Bu şemada en üst kademeden en alt kademeye doğru birbirinin altına gelecek şekilde ve temel olan sorumluluk, yetki paylaşımını, hangi birimin hangi birime hesap vermekle yükümlü olduğu hiyerarşiyi gösteren yapısal durumlar ortaya konulmalıdır.

5.2.2.5. Uygulama Kapsamında İç Kontrol Sistemi Geliştirilirken İzlenecek Adımlar

Bir şirkette var olan iç kontrol sistemi halihazırdaki faaliyet akışına ilişkin prosedürlerin tamamının yazılı olmasını istemektedir.

Bu çerçevede önemli bir hal alan husus; her birimin ve sonuçta şirketin faaliyetlerini yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan çeşitli formların kapsamı ve görevini optimum düzeyde yerine getirip getiremediği olmaktadır. Bu düşünce temelinde şirkette kullanılan ve gerekli olması halinde değişikliğe tabi tutulabilecek formların incelenerek gerekli çalışmaların yapıldığı bir çalışma olmaktadır. Bunlara ek olarak görevlerin tam olarak yerine getirilebilmesini teminen görevler ayrılığını sağlayacak sınırların çizilmesi, personellerin belirli zamanlarda uygun görevlendirme farklılıklarına tabi tutulması, her işlemin tam olarak eksiklik olmaksızın tam zamanında kayıt altına alınması, onay prosedürlerinin çalıştırılması, ihtiyaç halinde yetki devirlerinin yerine getirilmesi, faaliyetlerin gerektiği gibi yerine getirilip getirilmediğinin kontrol edilmesi, hangi personelin hangi bilgi, belge ve kayıtlara ulaşma yetkisine sahip olduğunun tespit edilmesi, faaliyetlerin ve süreçlerin etkin olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin kontrol edilmesi, her türlü işlemin ve kontrolün iç kontrol açısından durumunun kontrol edildiğine ilişkin dosyalamanın yapılması da iç kontrol faaliyetlerinin kapsamındadır.

Uygulama doğrultusunda hangi adımların izlenmesi gerektiği aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 5.5. *Uygulamada Kontrol Faaliyetleri Belirlenirken ve Uygulanırken İzlenecek Adımlar*

Adım 1:	Risk değerlendirilmesi yapılırken, sistem ve süreçlerin incelenmesiyle birlikte, mevcut risk yönetim kontrollerinin varlığı kontrol edilir. (Eğer riskler bu ilkeler doğrultusunda ilk kez değerlendiriliyorsa, işletmenin mevcut tüm kontrollerinin bir envanterini çıkarıp gözden geçirmesi, işletme hedefleriyle uyumsuz olan veya belirli bir riskle ilişkilendirilemeyen kontrollerin devre dışı bırakılması faydalı olacaktır.)
Adım 2:	Mevcut kontrollerin, riskleri yönetme konusunda ne kadar etkili ve yeterli olduğu incelenir.
Adım 3:	Eğer mevcut bir kontrolün bulunmadığı veya mevcut kontrollerin etkili ve yeterli olmadığı tespit edilirse, yeni veya ek bir kontrol faaliyeti belirlenir. Bu aşamada birden fazla kontrol faaliyeti seçmek mantıklı olabilir. Seçilen yeni kontrol faaliyetlerinin fayda-maliyet analizi yapılmalı ve uygulamadan önce uygun olan kontroller test edilmelidir.
Adım 4:	Mevcut kontrol faaliyetlerinin etkili ve yeterli olduğu düşünülen işlemler için yeni bir kontrol faaliyeti belirlenmez, mevcut kontroller ise sürdürülebilir.
Adım 5:	Risk kaydı onaylandıktan sonra, sorumlular yeni kontrol faaliyetlerini belirlenen başlangıç tarihinde devreye alır ve risk sorumluları, hem yeni kontrollerin hem de devam eden mevcut kontrollerin izlenmesini sağlamalıdır.
Adım 6:	Ortak risk alanlarıyla ilgili olarak, iç ve dış paydaşlar, uygulanan kontrol faaliyetleri ve bu faaliyetlerin etkin bir şekilde yerine getirilip getirilmediği konusunda yazılı olarak bilgilendirilir.
Adım 7:	Kontrol faaliyetlerinin ve devam eden mevcut kontrollerin işleyişi, yöneticilere bildirilir. Bu raporlama, yeni kontrol faaliyetlerinin ve mevcut kontrollerin etkilerini değerlendirip, ilgili kanıtları sunarak nelerin gerçekleştiğine dair bir özet sunulacak şekilde yapılır.
Adım 8:	İş Akışlarının Oluşturulması: İş akış şemaları, mevcut faaliyetler içinde sürekli olarak gerçekleştirilen adımların grafiksel bir şekilde gösterilmesidir. İş akışlarının oluşturulması, özel bilgisayar yazılımları kullanılarak yapılır. İş analizlerinin yapılabilmesi için öncelikle her bir çalışanın gerçekleştirdiği görevleri içeren bir liste hazırlanır. Bu listeye dayanarak, her bir iş için ayrı ayrı "İş Analizi" yapılır.
Adım 9:	Süreç Hiyerarşisi Tablosunun Oluşturulması: İş akış şemalarındaki adımların, süreç hiyerarşisi tablosunda belirtilen süreç adımlarıyla uyumlu olması sağlanmalıdır. Bu çerçevede, iş akış şemaları ile süreç yönetimi arasında daha fonksiyonel bir ilişki de kurulabilir. Ancak, her iki belgede yer alan yazılı bilgiler birbirleriyle tutarlı olmalıdır.
Adım 10:	Görev Envanteri Tablosunun Düzenlenmesi: Görev Envanteri Tablosuna, alt birimlerde görev yapan personelin adı, soyadı ve mevcut kadro unvanları eklendikten sonra, iş unvanı kısmının doldurulabilmesi için tablo, ilgili alt birimlere iletilir. Alt birimler, tablodaki personellere, organizasyon şemasına uygun olarak iş unvanı atar ve tablo, personel departmanı tarafından birimin üst yöneticisinden onay alınarak geri gönderilir. Onaylanan işlemler doğrultusunda belirlenen iş unvanı personele bildirilir ve bu kişilere, ilgili İş Tanımı ve Gereklere Belgeleri, İş Akış Şemaları ile Süreç Yönetimi belgeleri teslim edilir.

5.2.3. Şarkent Otel İşletmesi Özellikleri, Departmanları ve İş Akış Şemaları

Otel işletmeleri, misafirlerin konaklama ihtiyaçlarını karşılamamanın yanı sıra, yeme-içme ve sosyal aktiviteler gibi yardımcı ve tamamlayıcı hizmetleri de sunan tesislerdir. Bu işletmeler, özel bir sözleşme gerekmeksizin, belirli bir ücret karşılığında konaklama ve diğer hizmetleri almak isteyen kişilere hizmet veren yerlerdir. (Esen, 2011).

Otel terimi, her ülkede aşağıda belirtilen özelliklere sahip tesisler için kullanılmak üzere kabul edilmiştir:

- a) Hem yönetim açısından hem de donanım olarak, misafirlerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikte olmalıdır.
- b) Yalnızca konaklama değil, aynı zamanda yeme-içme ihtiyaçlarını da karşılayabilmelidir.
- c) Misafirlerle kısa vadeli anlaşmalar yapan bir işletme olmalıdır.
- d) Otelcilik sektörünün maddi ve estetik standartlarına uyum sağlama eğiliminde olmalı ve bunu kendine bir yükümlülük olarak kabul etmelidir.
- e) Hiçbir durum, otelin misafir kabul etme özelliğini etkilememelidir.
- f) Misafirlerin kullanımına sunulan odalar, sağlık koşullarına uygun banyo, lavabo ve tuvalet gibi temel donanımlarla donatılmalıdır.
- g) Yeterli sayıda hizmet ve teknik personel bulundurulmalıdır. (file:///D:/Users/4098/Downloads).

5.2.3.1. Otel İşletmelerinin Özellikleri

Oteller, bulundukları bölgelerde iş görüşmeleri, toplantılar, sosyal etkinlikler ve konaklama hizmetlerinde önemli kolaylıklar sağlayarak gerekli tesislerdir. Kendi bünyelerinde uyguladıkları gelişim ve değişim stratejileri ile daha fazla harcama yapmaya yatkın misafirleri cezbetmekte olan bu tesisler, yerel ekonomilere sağladıkları katkılar bakımından önemli bir rol oynamaktadır. (file:///D:/Users/4098/Downloads).

Otel işletmelerini benzer ticari ve sanayi kuruluşlarından farklı kılan nitelikleri şöyle sıralanabilir: (Akçadağ & Özdemir, 2005).

- Otel işletmeleri, zamanla ilgili hassasiyet gösterir.
- Otel işletmeleri, iş gücüne dayalıdır.
- Otel işletmeciliği, sürekli bir hareketliliği kapsar.

- Oteller, günün her saati faaliyet gösteren işletmelerdir.
- Otel işletmelerinde sunulan hizmetler, bütün birimler ile personelin sıkı ilişkisine ve yardımlaşmasına dayanır.
- Otel işletmelerinde sermayenin önemli bölümü yerleşik değerlere bağlanmıştır.
- Otel işletmeciliğinde risk her zaman yüksektir.

5.2.3.2. Otel İşletmelerinde Departmanlar

(file:///D:/Users/4098/Downloads).

5.2.3.2.1. Büro: Büro Departmanının Organizasyon Yapısı

Gerek literatürde gerekse uygulamada bir otelde bulunan ön büronun organizasyon yapısının nasıl olması gerektiğine ilişkin kesinleşmiş bir yapı bulunmamakta olup ilgili işletmenin kendine özel yapısına göre belirlenmektedir. Ancak ortalama olarak aşağıdaki gibi bir yapılanma biçiminin olduğu ifade edilebilecektir:

Ön Büronun Bölümleri

- Resepsiyon (Reception):
- Santral (Switchboard):
- Danışma (Concierge):
- Ön Kasa (Front Cashier):

5.2.3.2.2. Kat Hizmetleri: Kat Hizmetlerinin Görev Alanları

- Genel Alanlar
 - Lobi
 - Ofisler
 - Genel alanlar
 - Genel tuvaletler
 - Otel girişi ve çevresi
- Çamaşırhane
- Odalar

5.2.3.2.3. Yiyecek İçecek ve Mutfak

- Servis
- Bar
- Mutfak

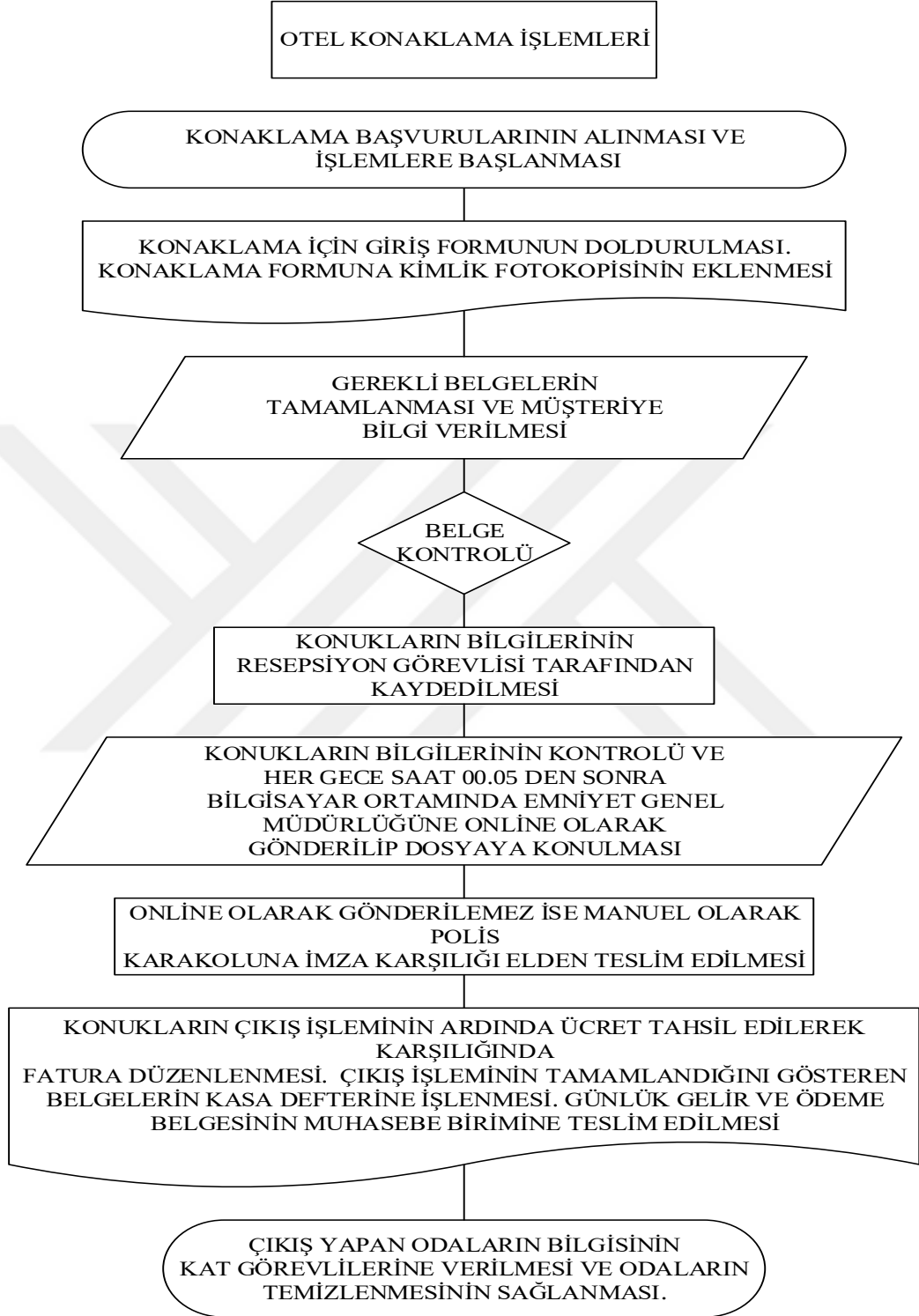
5.2.3.3. İş Akış Şemalarının Oluşturulması

İş akış şemaları; bir sürecin gerçekleşmesi için gerekli olan adımları, verilmesi gereken kararları sıralı bir biçimde uygun şekillerle görsel olarak ifade etme yöntemidir. Bir akış şemasında;

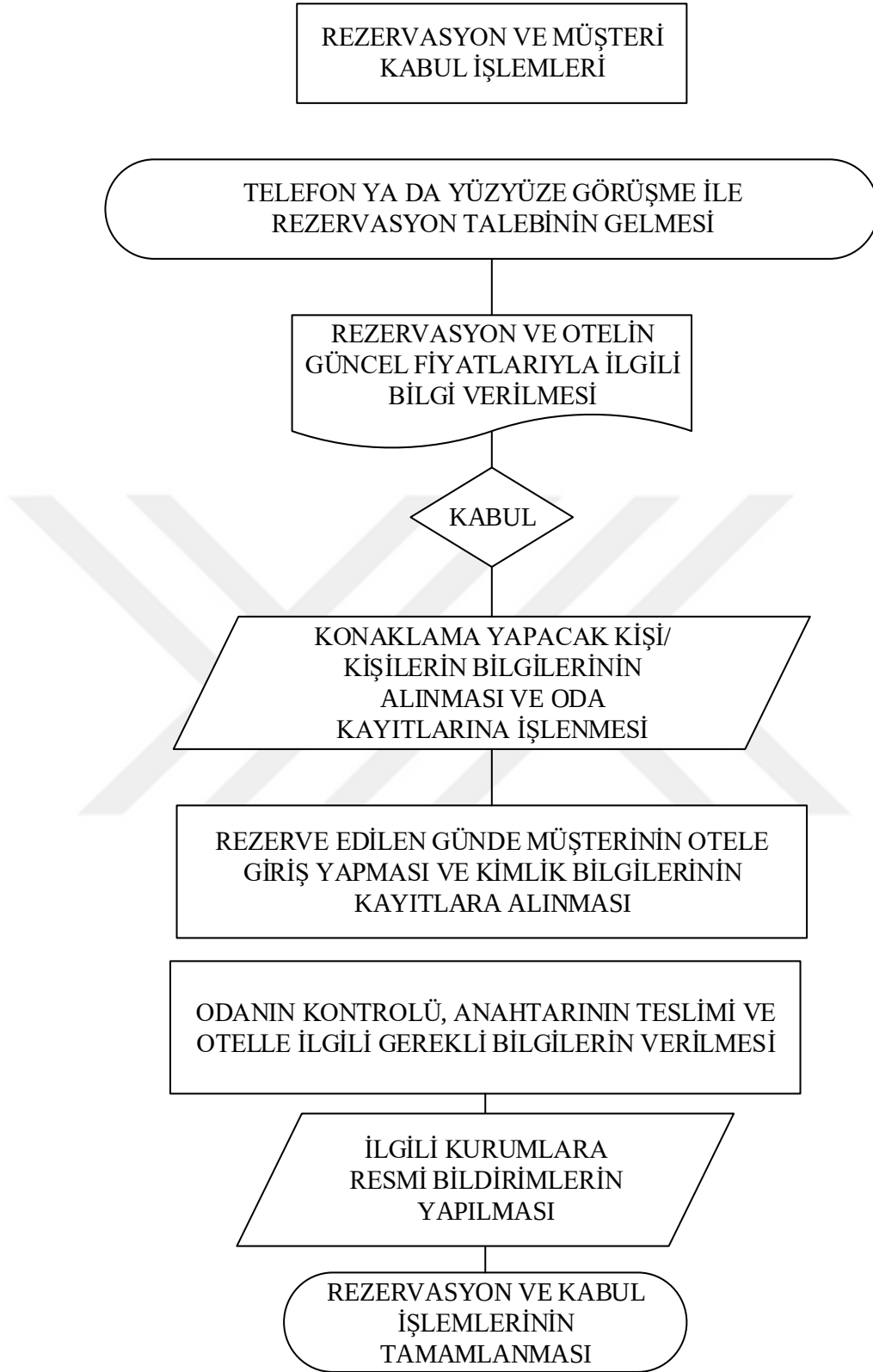
- İşin gerçekleşmesi için gerekli bütün adımlar bulunmalıdır, • Süreçteki adımlar birbirlerine oklarla bağlanır,
- Bağlayıcı oklarla sağlanan bağlantılar sürecin akışını temsil eder,
- Süreçteki akış baştan sona ifade edilir,
- İlgili süreç, bir bakışta tamamıyla anlaşılabilir. (<https://strateji.ogu.edu.tr>).

Bilindiği üzere iç kontrol bir süreçtir ve sürecin başından sonuna kadar titizlikle yürütülmelidir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı görevlerin belirlenmesine, bunlara ilişkin tanımlamaların yapılmasına ve iş akış şemalarının çizilmesine bağlıdır. Çalışmamızın uygulama aşamasına ilişkin oluşturulmuş iş akış şemaları aşağıdaki gibidir:

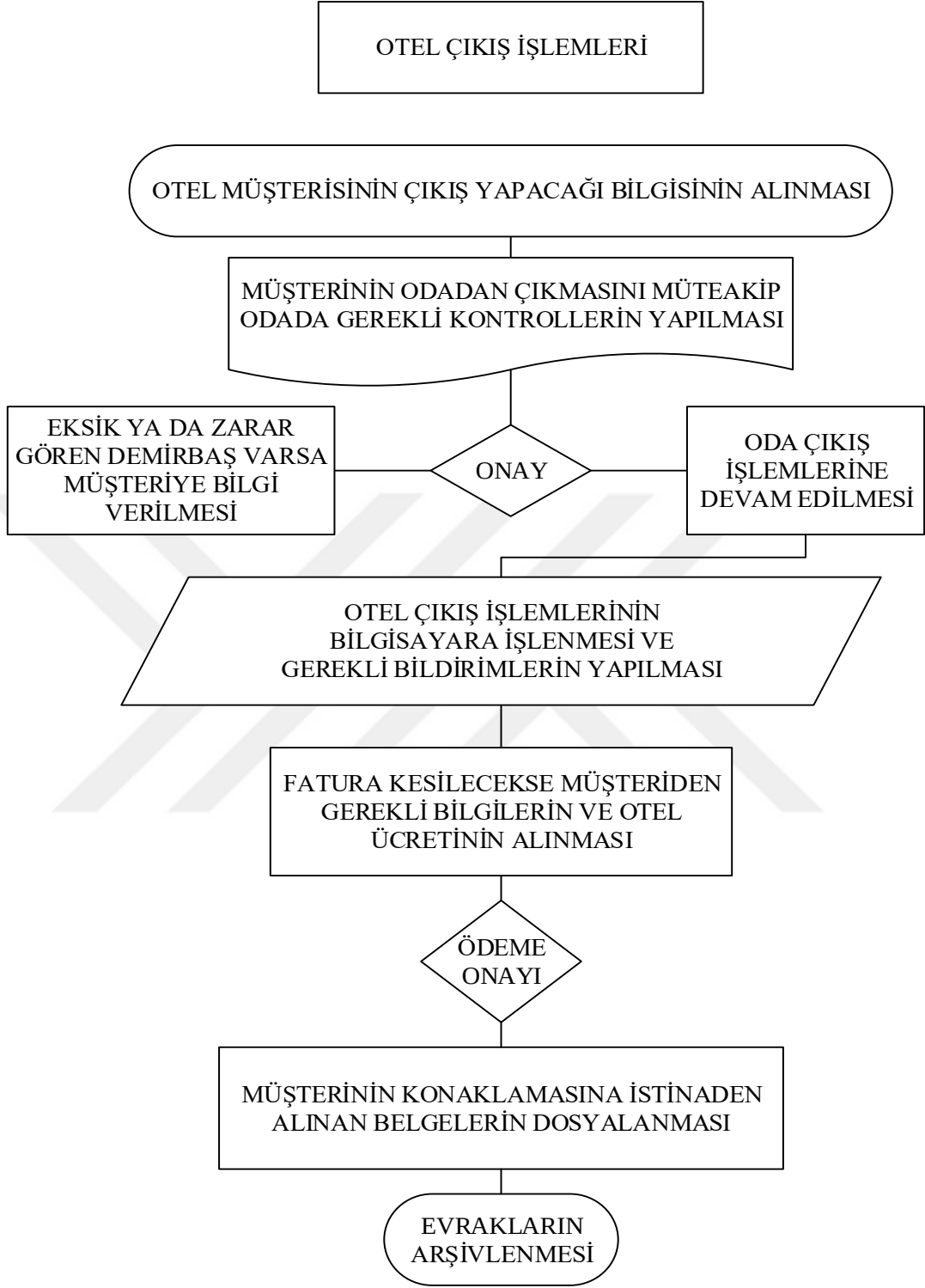
5.2.3.3.1. Kat ve Otel Hizmetleri İş Akış Şemaları



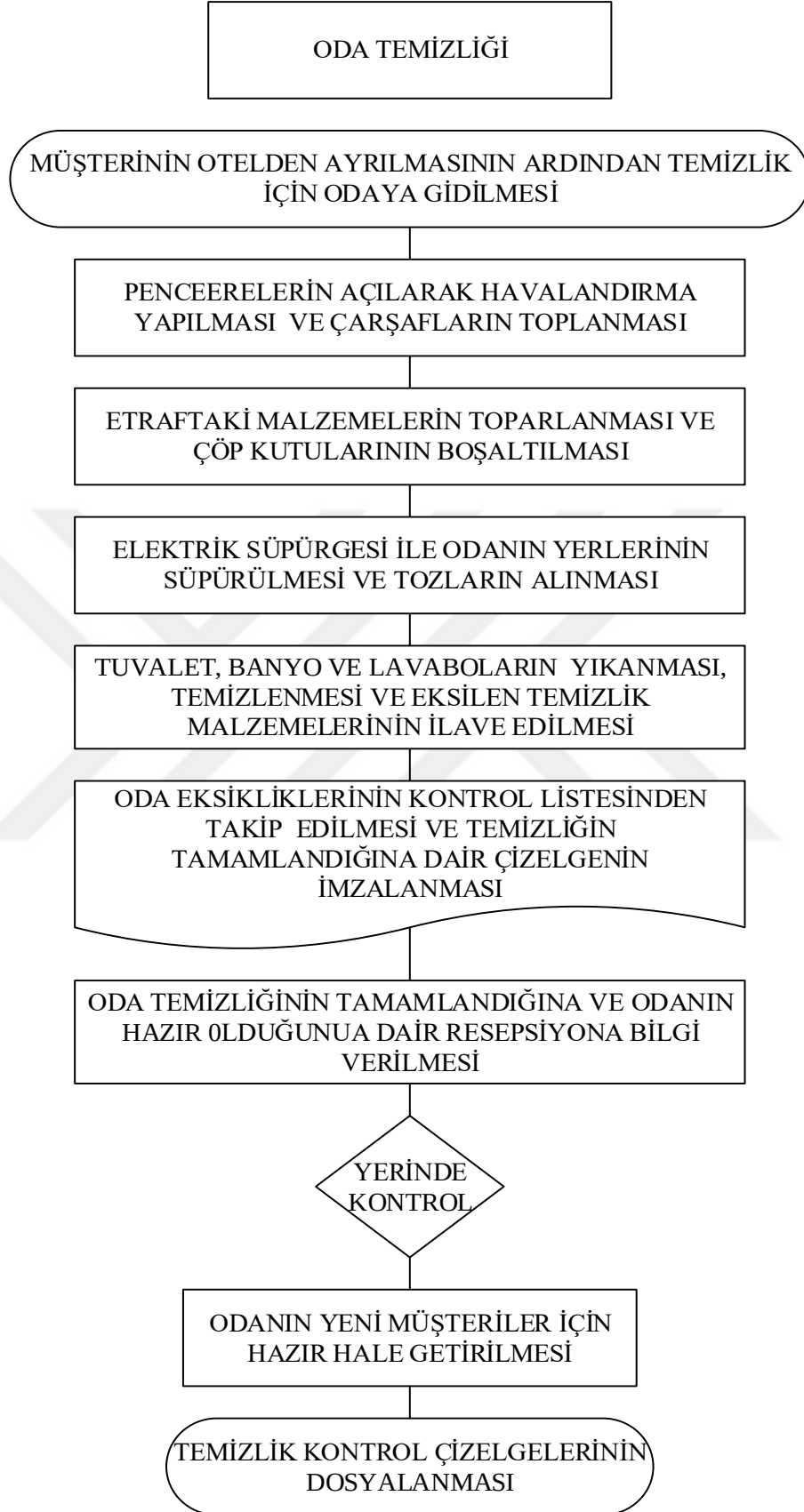
Şekil 5.7. Otel Konaklama İşlemleri İş Akış Şeması



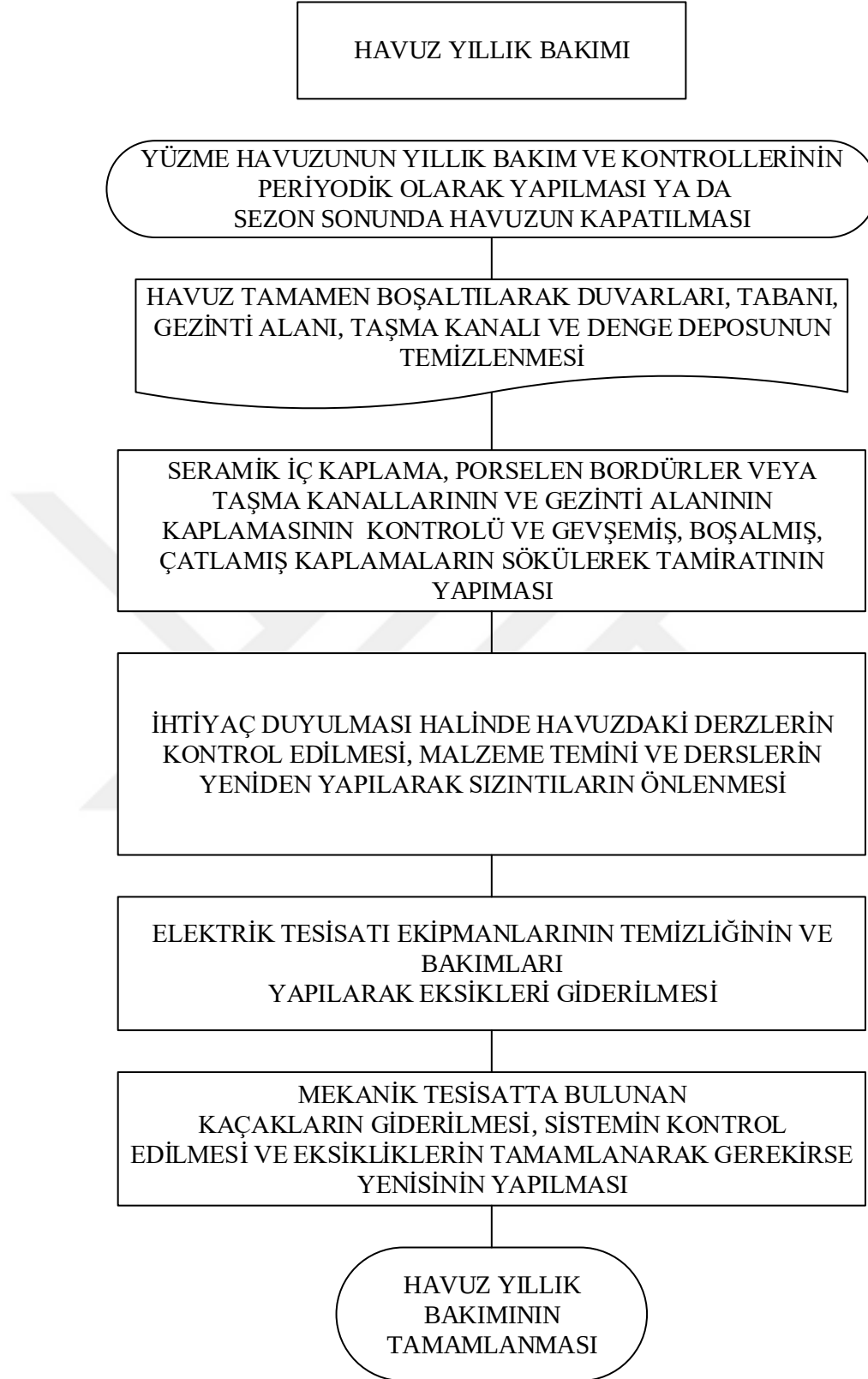
Şekil 5.8. Rezervasyon ve Müşteri Kabul İşlemleri İş Akış Şeması



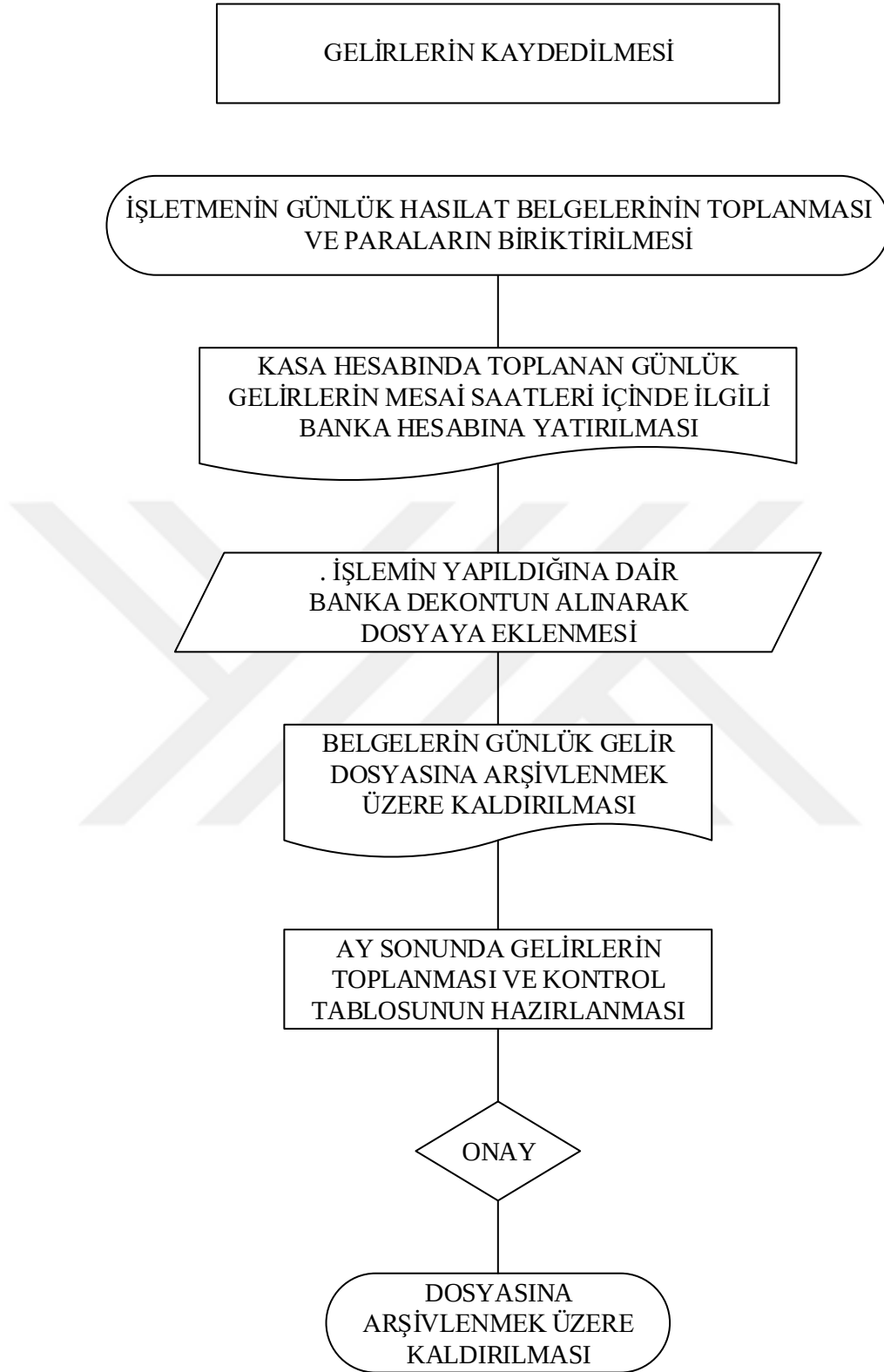
Şekil 5.9. Otel Çıkış İşlemleri İş Akış Şeması



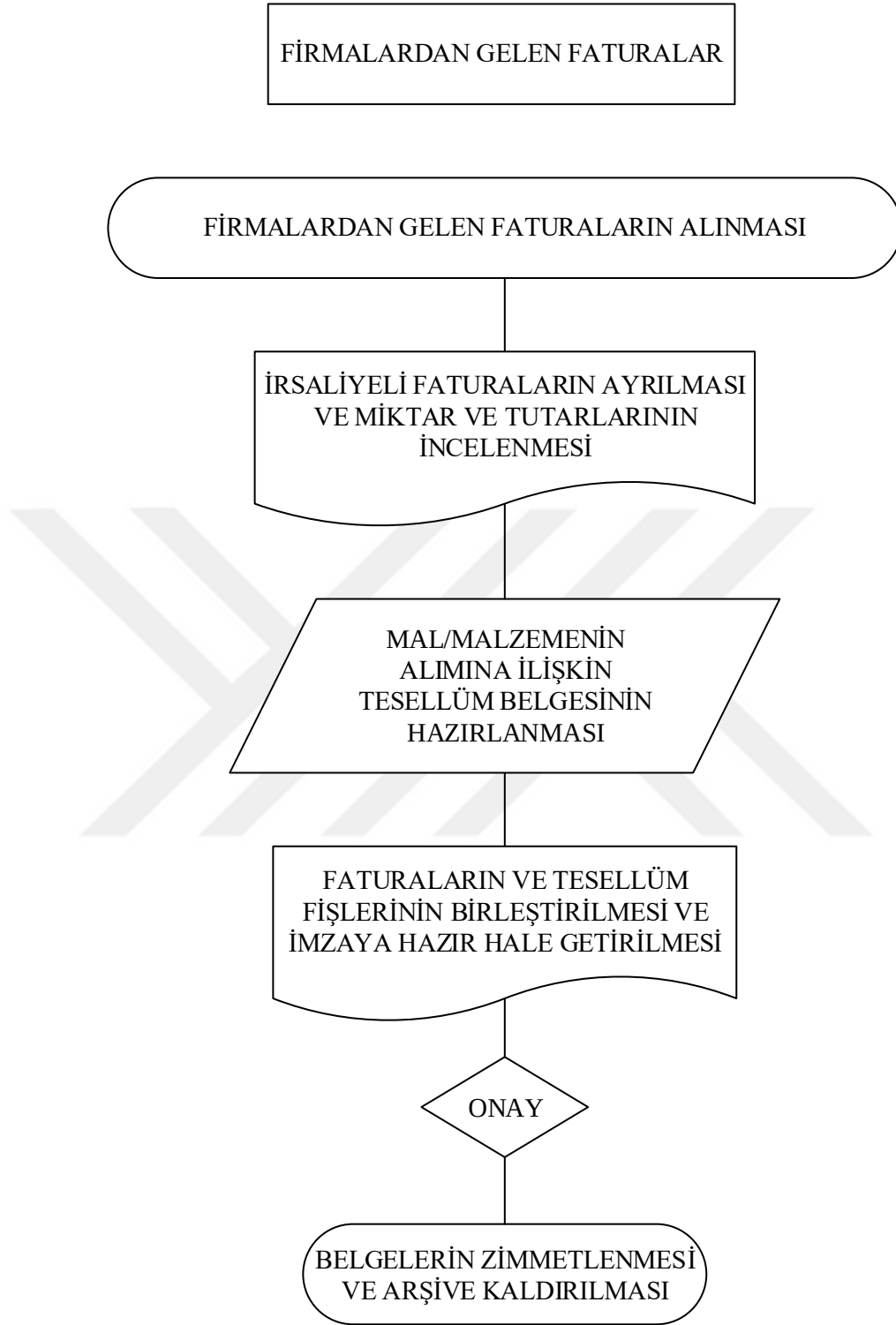
Şekil 5.10. Oda Temizliği İş Akış Şeması



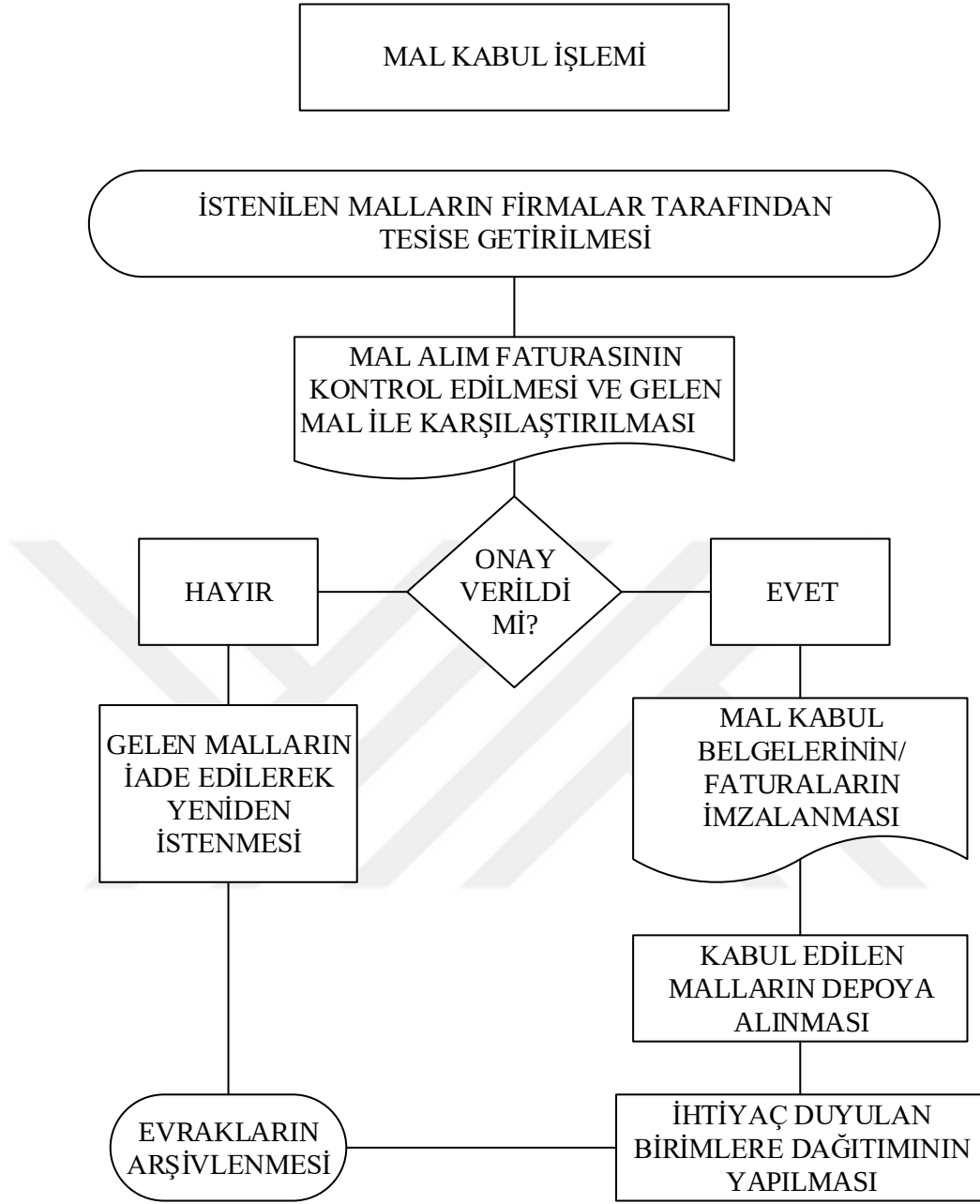
Şekil 5.11. Havuz Yıllık Bakımı İş Akış Şeması



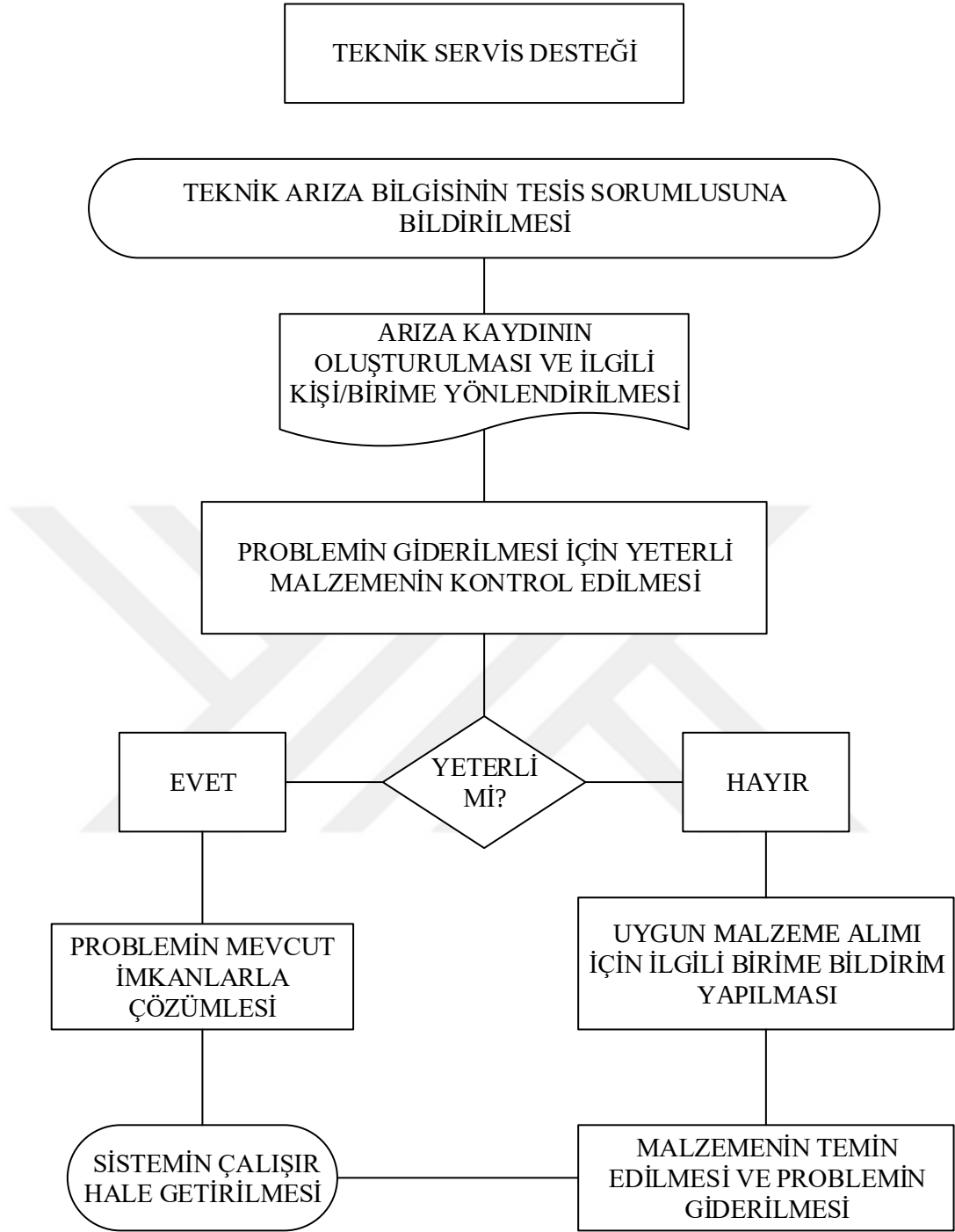
Şekil 5.12. Gelirlerin Kaydedilmesine İlişkin İş Akış Şeması



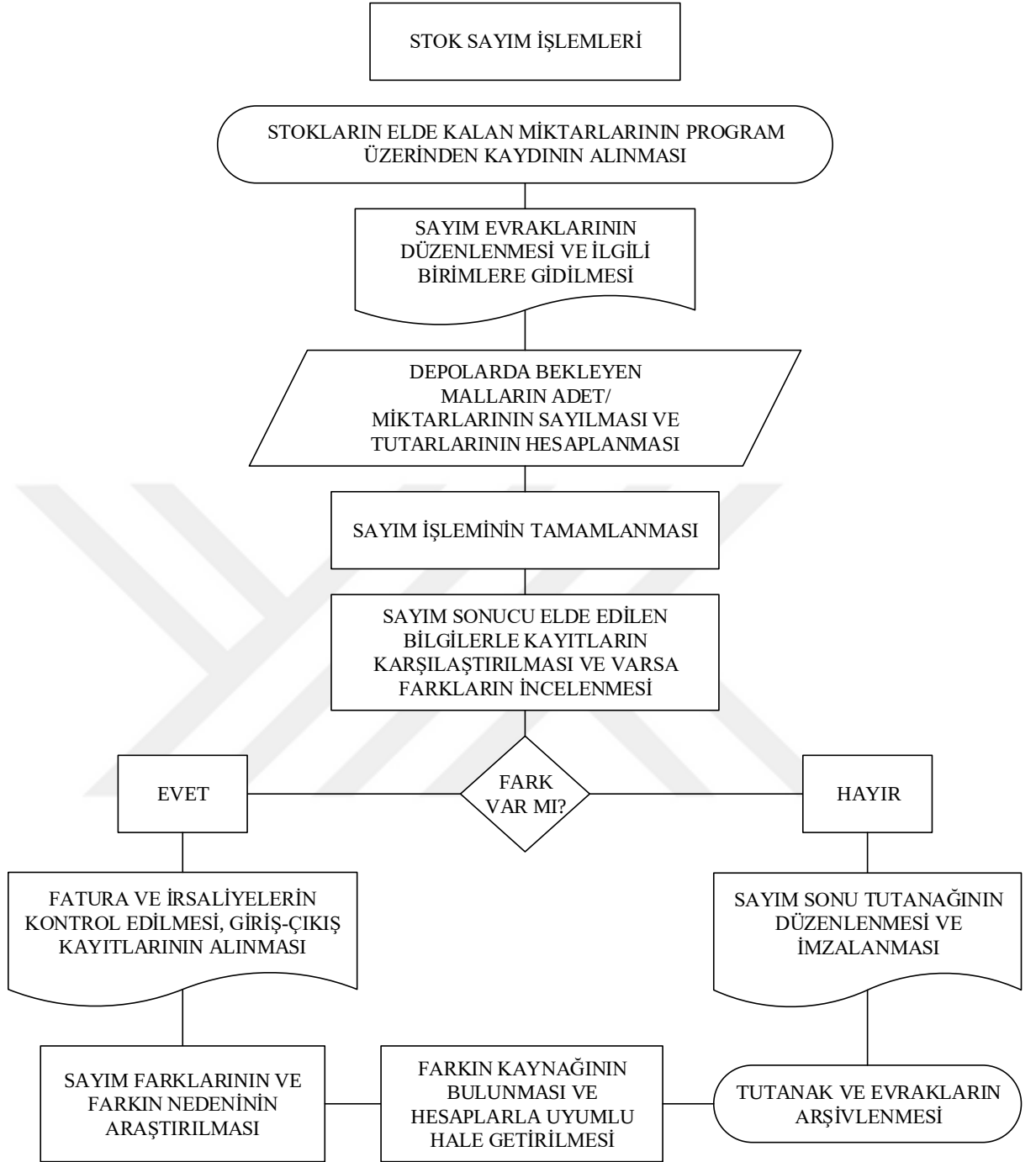
Şekil 5.13. *Firmalardan Gelen Faturalara İlişkin İş Akış Şeması*



Şekil 5.14. *Mal Kabulüne İlişkin İş Akış Şeması*



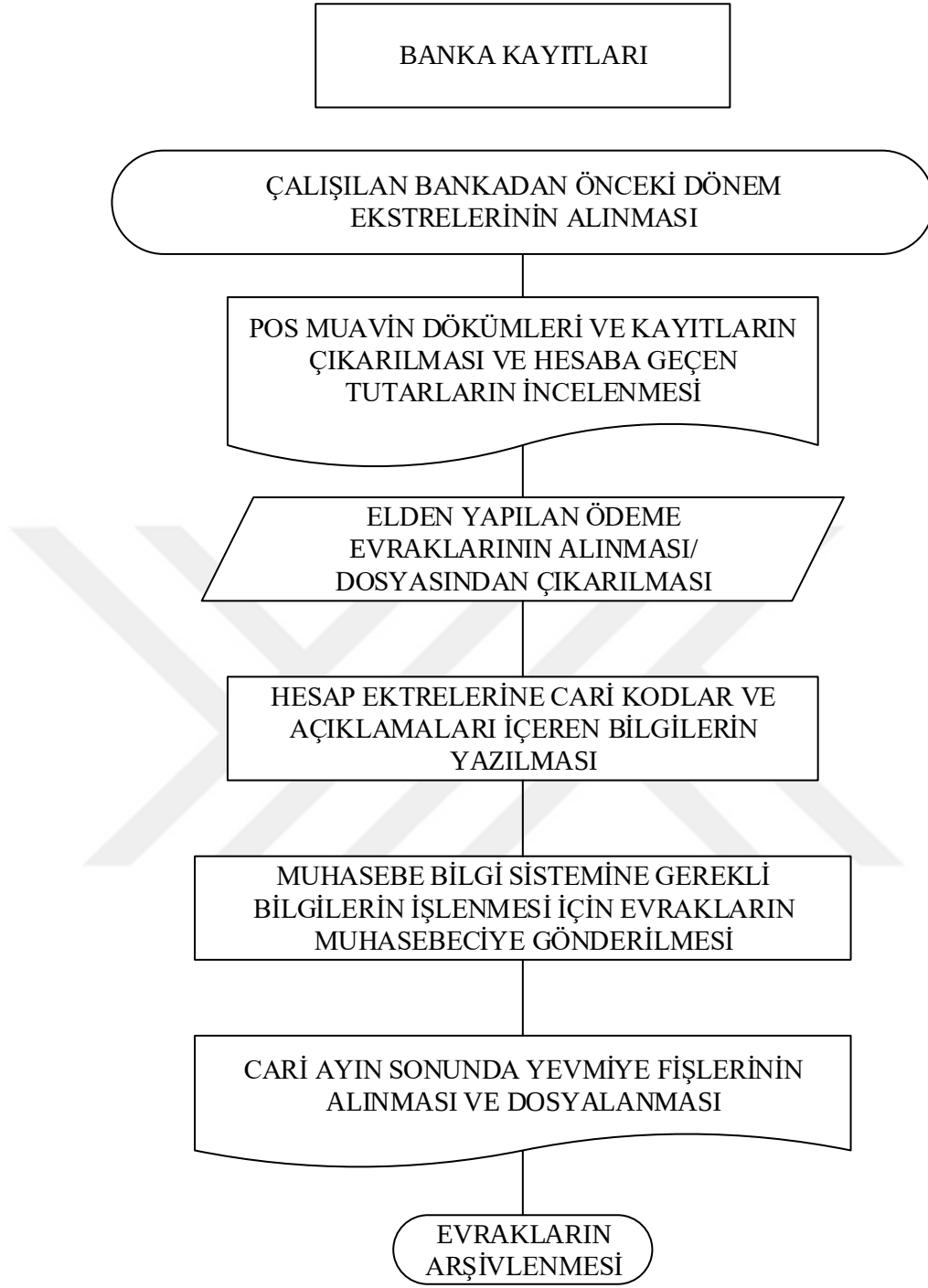
Şekil 5.15. Teknik Servis Desteğine İlişkin İş Akış Şeması



Şekil 5.16. Stok Sayımına İlişkin İş Akış Şeması



Şekil 5.17. *Ay Sonu İşlemlerine İlişkin İş Akış Şeması*



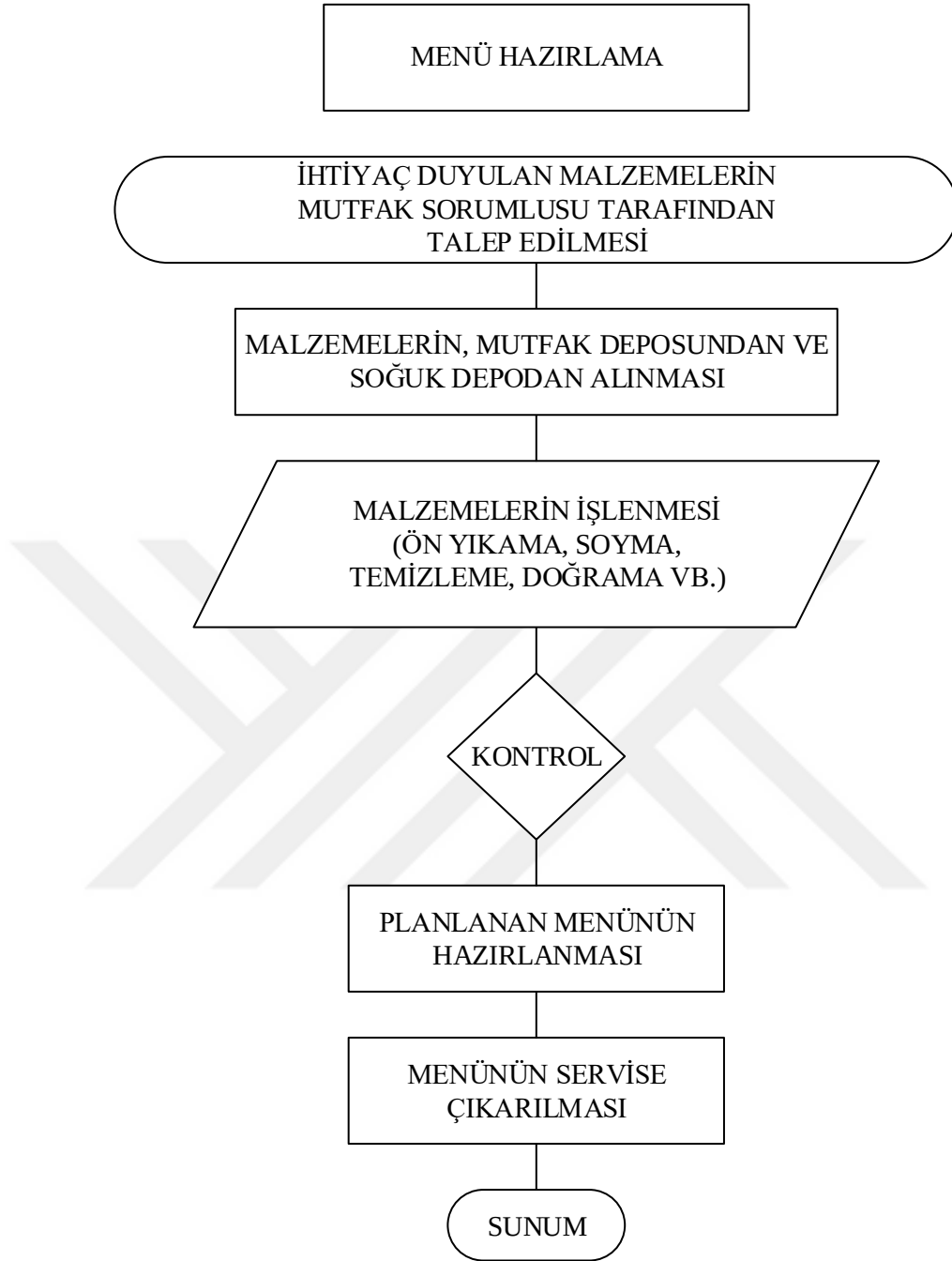
Şekil 5.18. Banka Kayıtlarına İlişkin İş Akış Şeması

5.2.3.3.2. Yiyecek-İçecek ve Mutfak İş Akış Şemaları

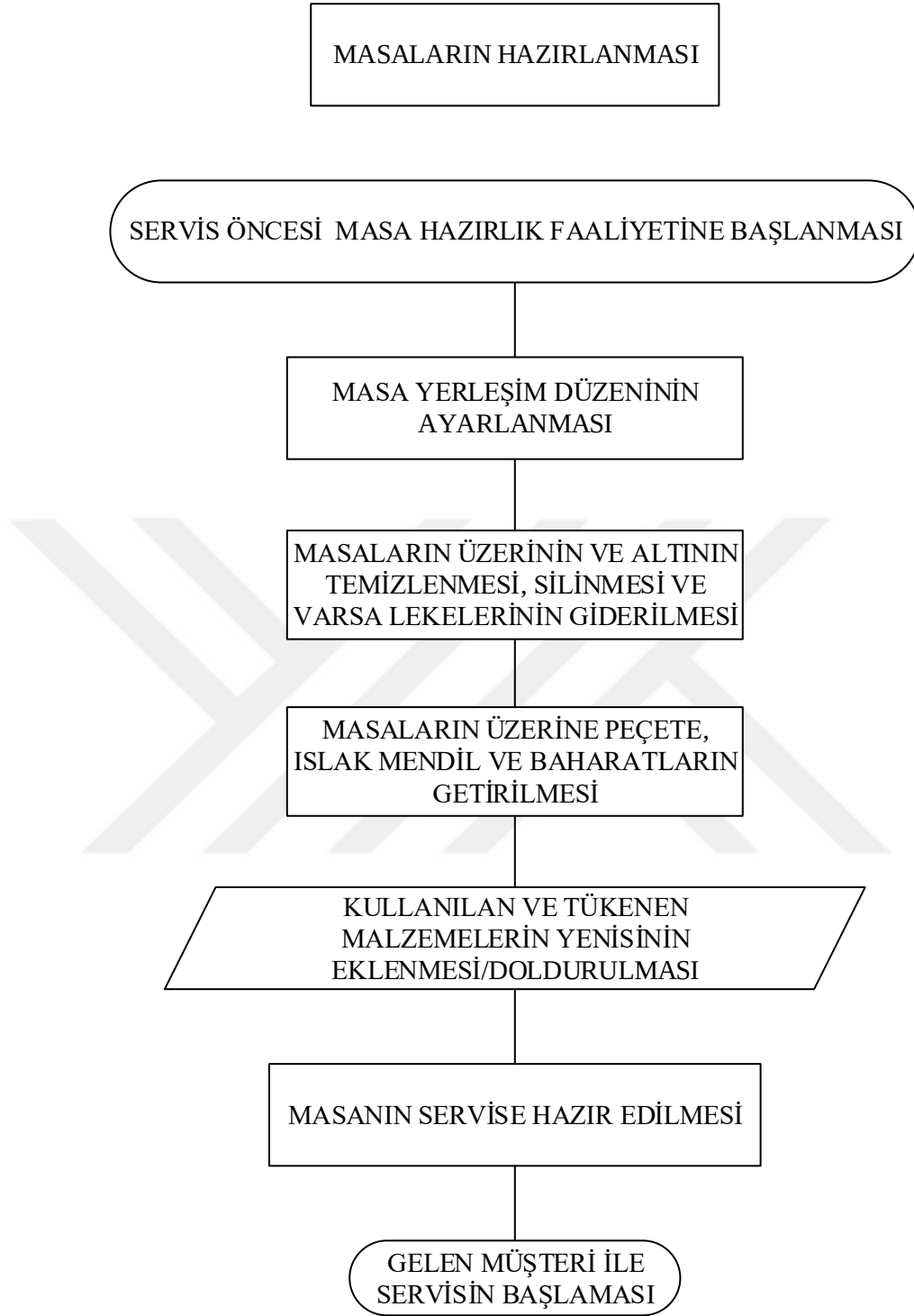
Otel işletmelerinde gelirin en çok sağlandığı alan oda geliridir. Bundan sonra ise yiyecek içecek departmanı gelmektedir. Bir otelde yiyecek içecek departmanı misafirlerin bu anlamdaki gereksinimlerini karşılamak ve işletme gelirlerini artırmak amacıyla faaliyette bulunan birimdir. Yiyecek içecek ve mutfakın görevi servis ve bar ile mutfaktır. Ayrıca yiyecek içecek ve mutfak Personeli aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- a) Servis Personeli
- b) Şef Garson
- c) Bar Personeli
- d) Garson
- e) Komi

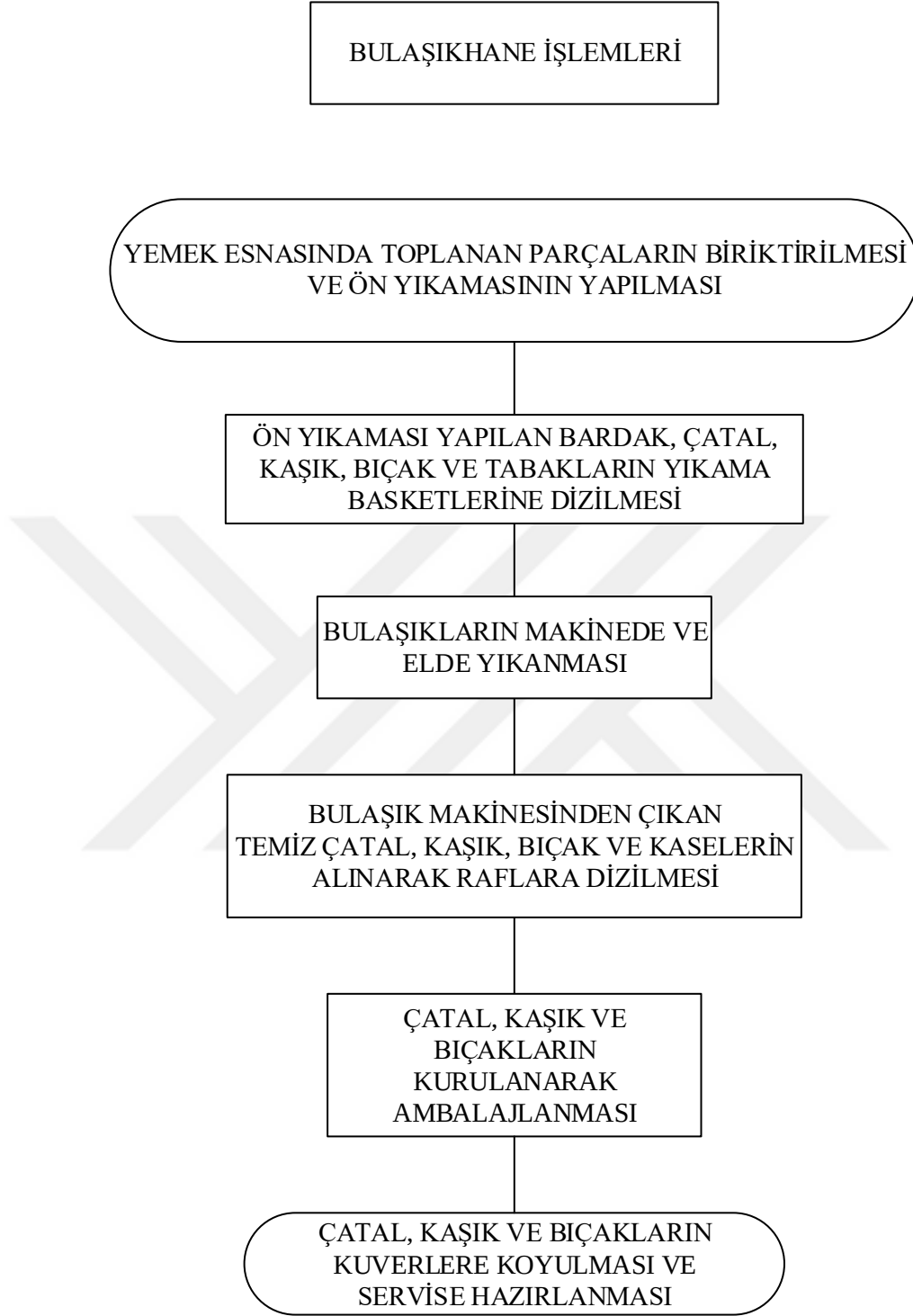
Bu bölüme ilişkin iş akış şemaları aşağıdaki gibidir:



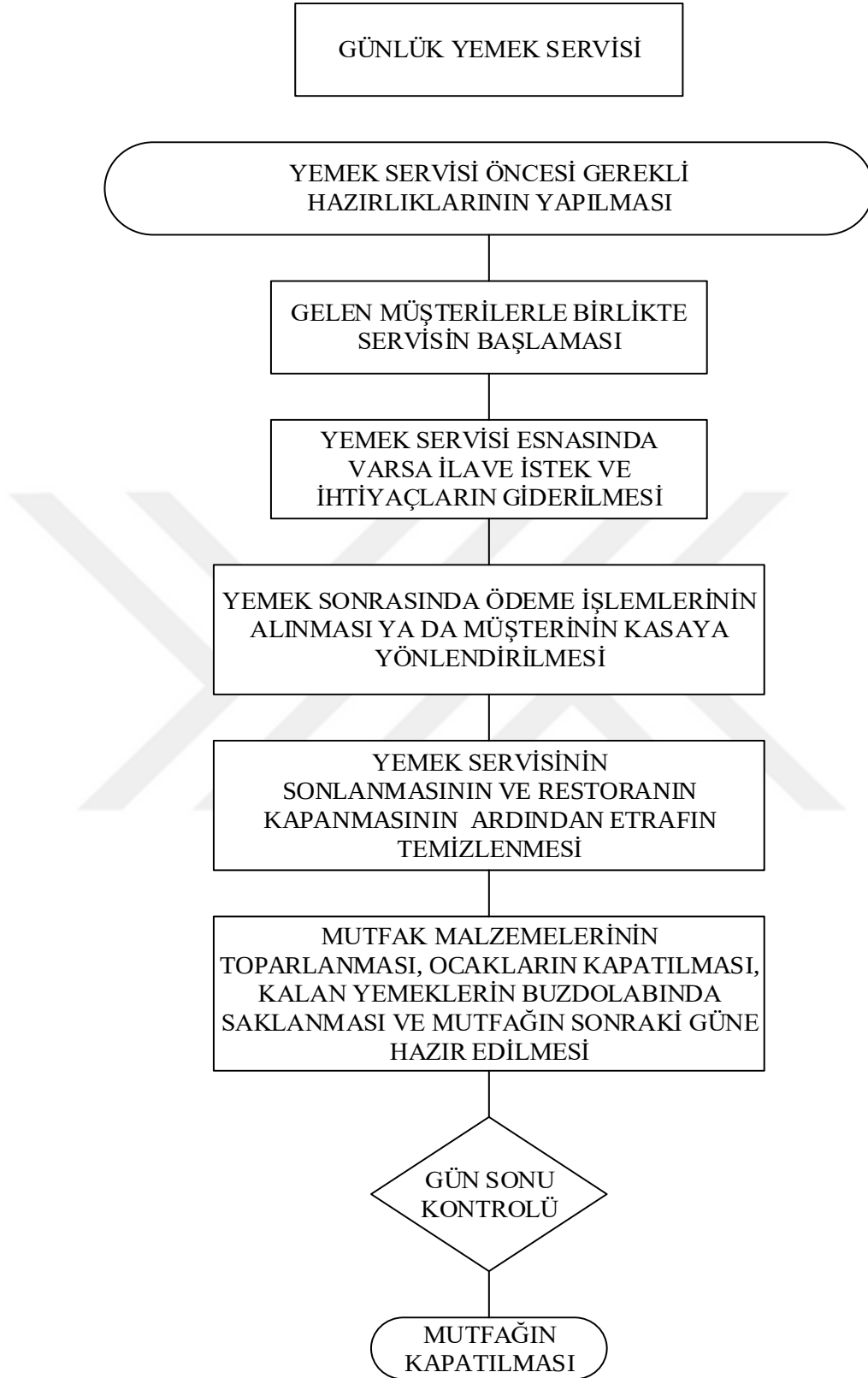
Şekil 5.19. Menü Hazırlama İş Akış Şeması



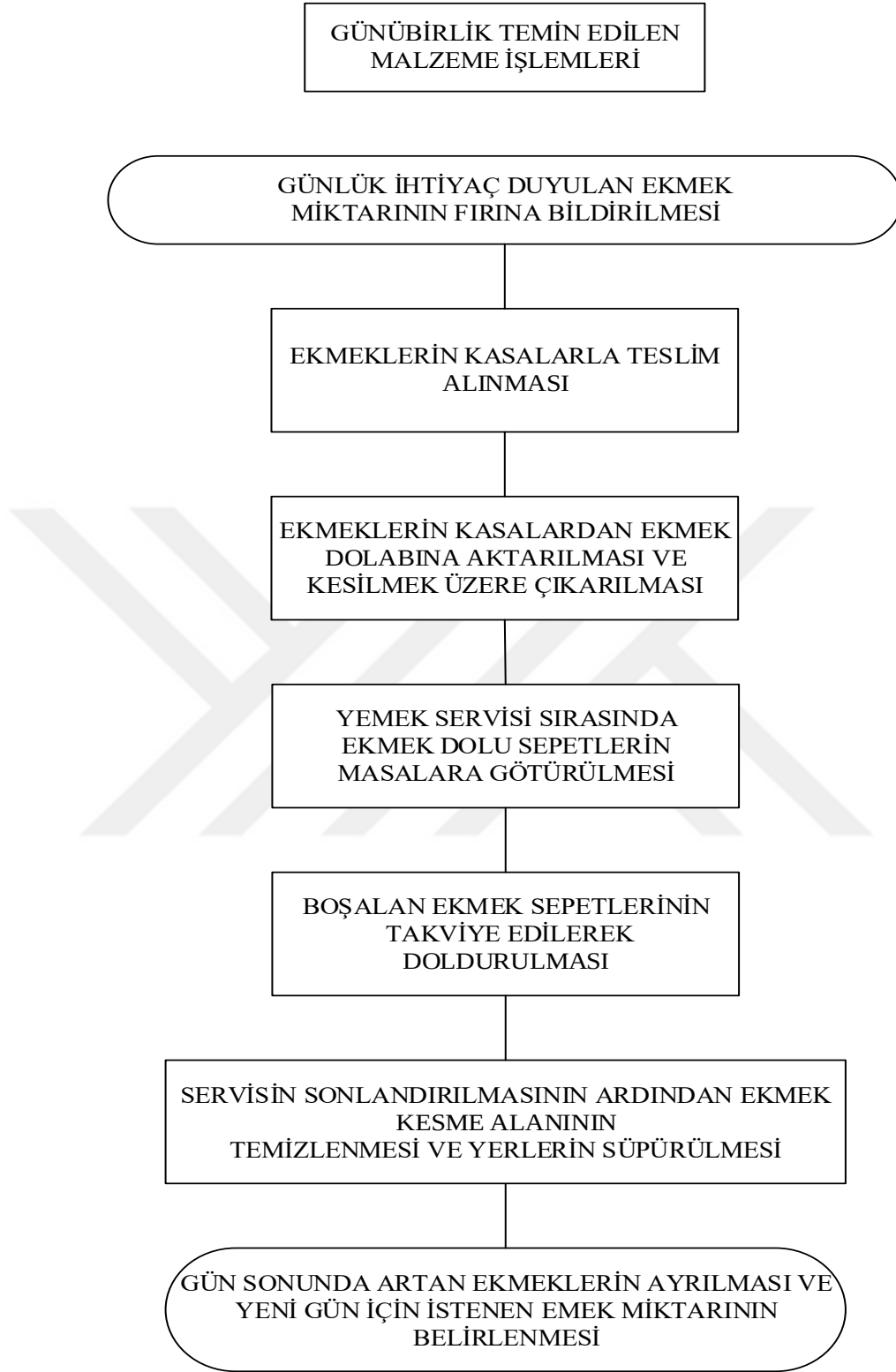
Şekil 5.20. Masa Hazırlanması İş Akış Şeması



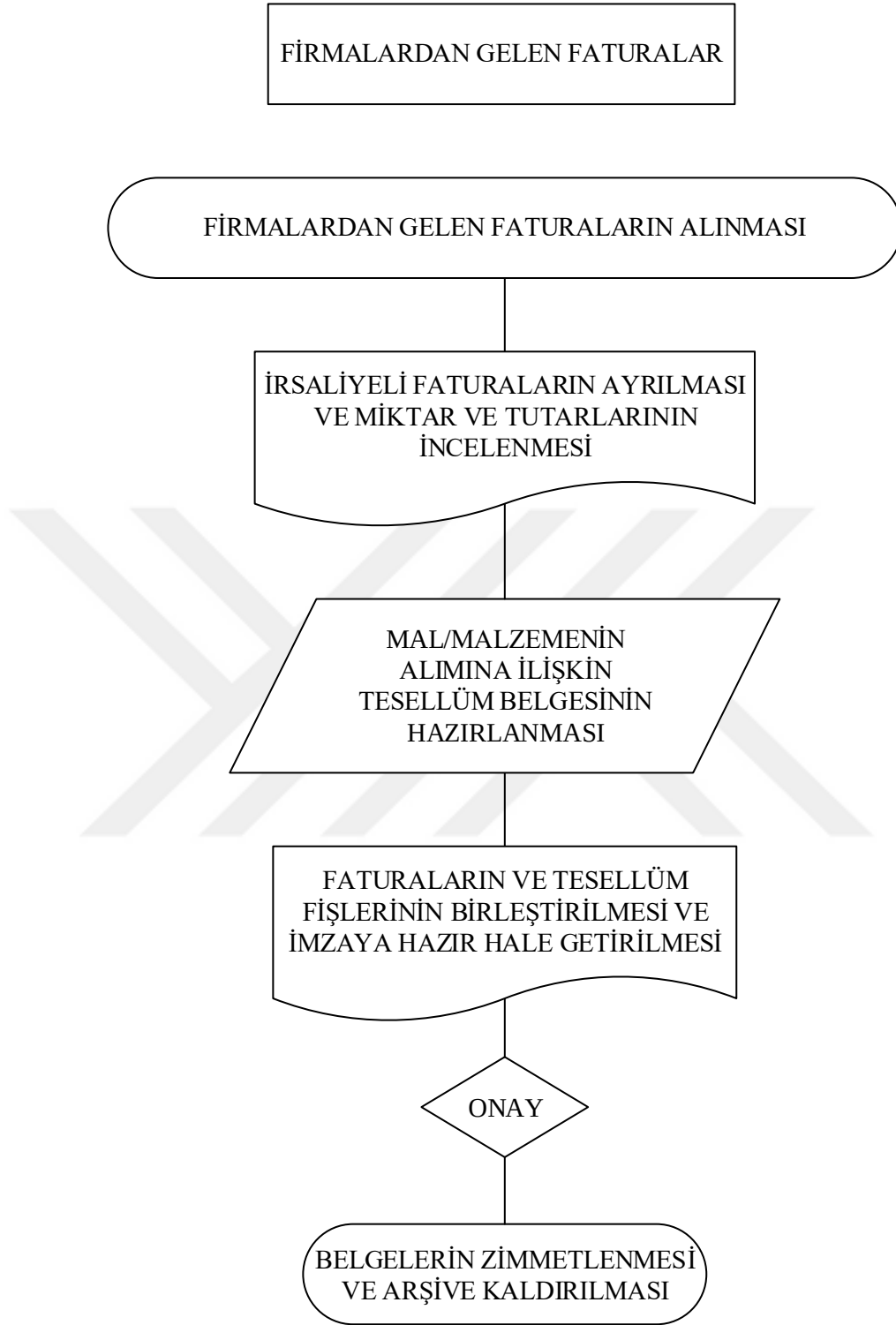
Şekil 5.21. *Bulaşıkhaneye İş Akış Şeması*



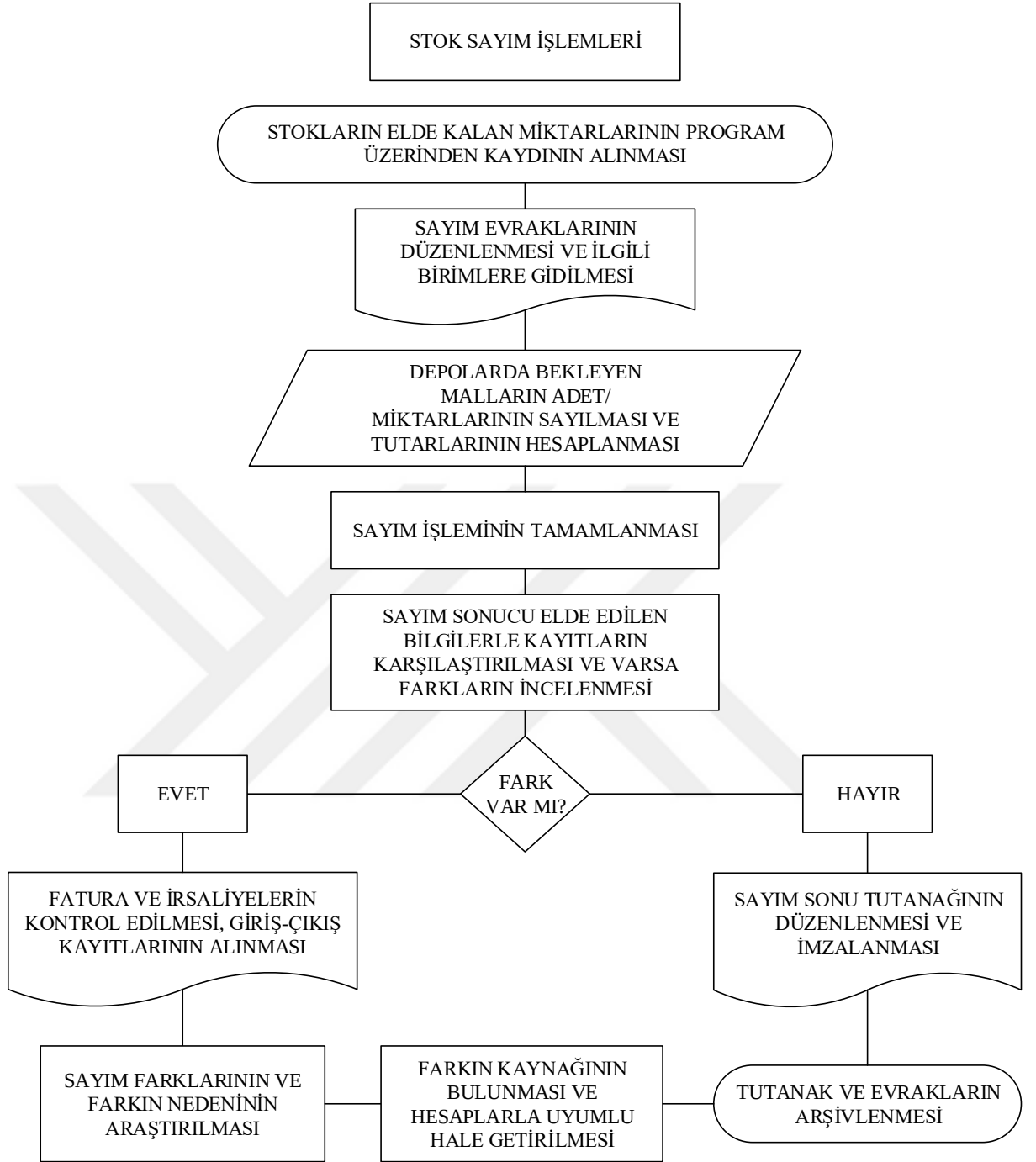
Şekil 5.22. Günlük Yemek Servisine İlişkin İş Akış Şeması



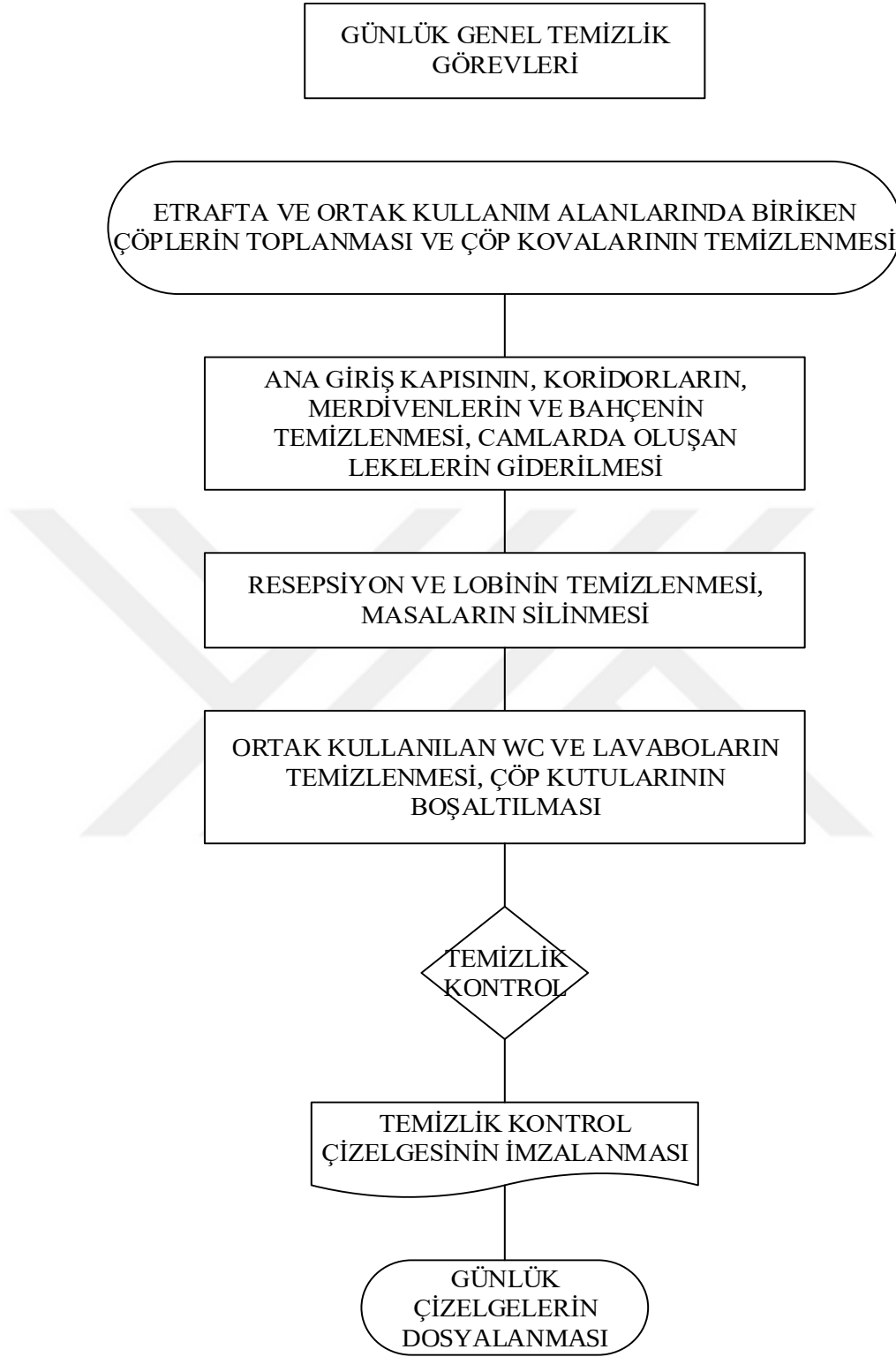
Şekil 5.23. *Günübirlik Temin Edilen Malzemelere İlişkin İş Akış Şeması*



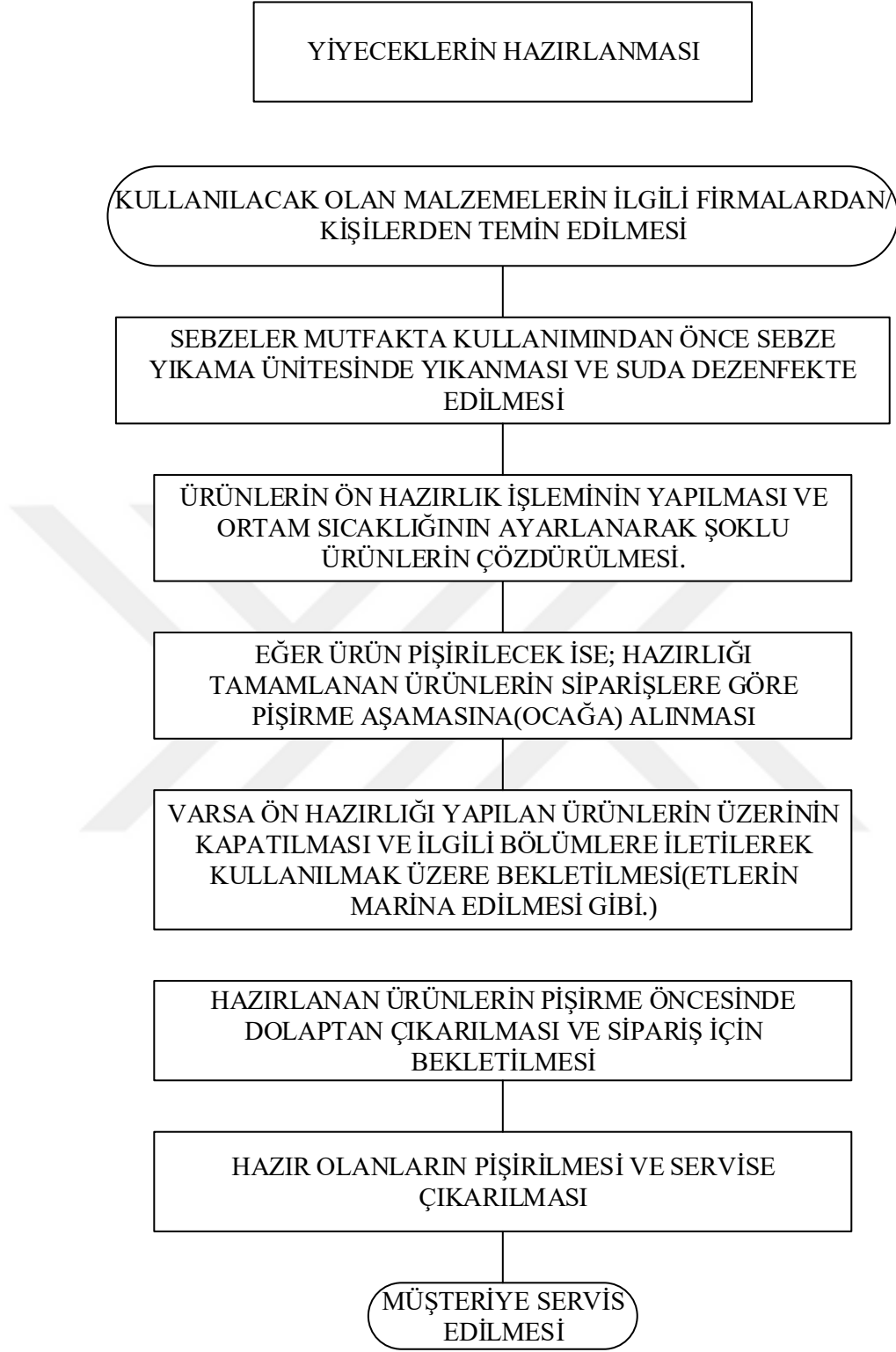
Şekil 5.24. *Firmalardan Gelen Faturalara İlişkin İş Akış Şeması*



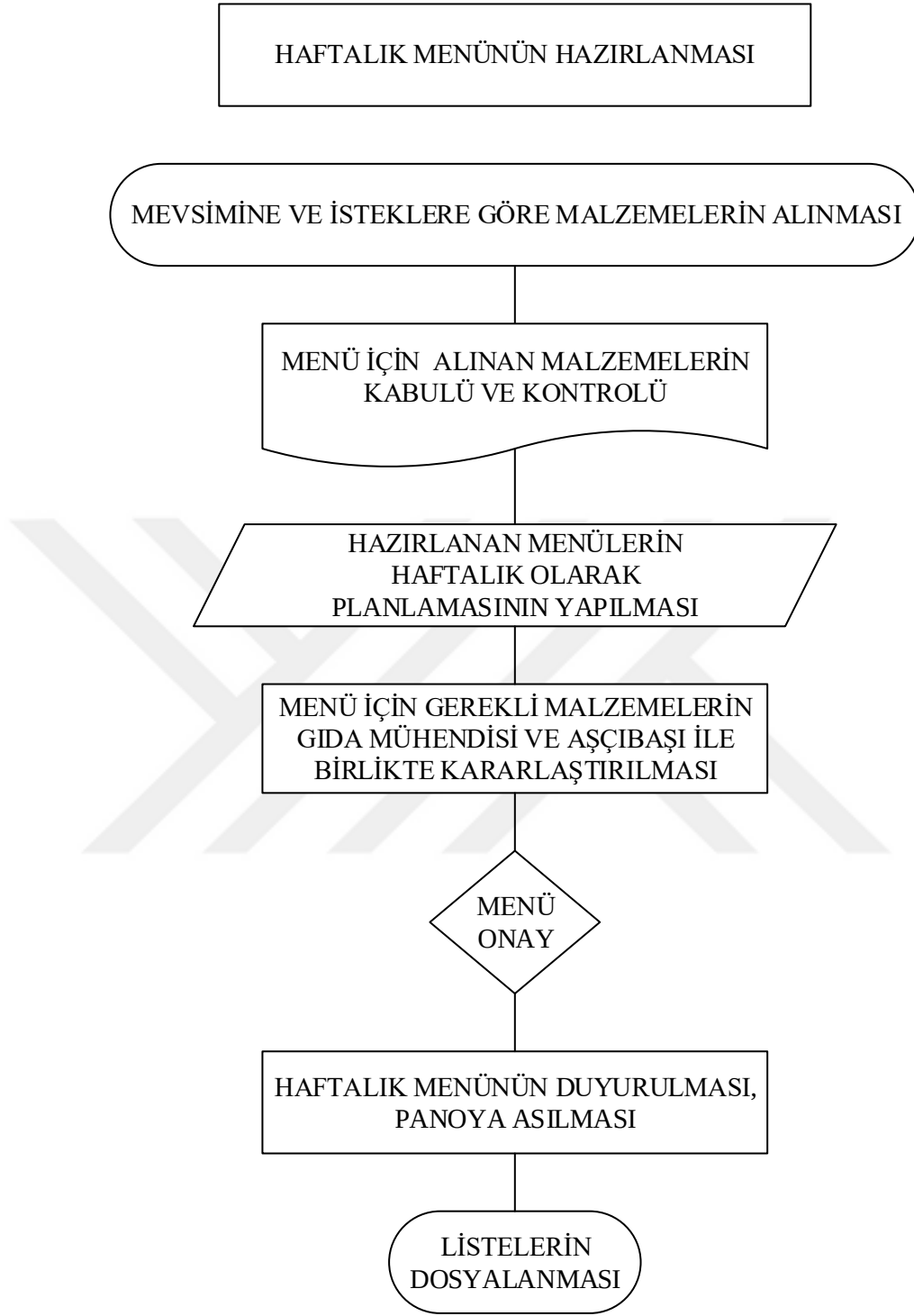
Şekil 5.25. *Stok Sayım İşlemlerine İlişkin İş Akış Şeması*



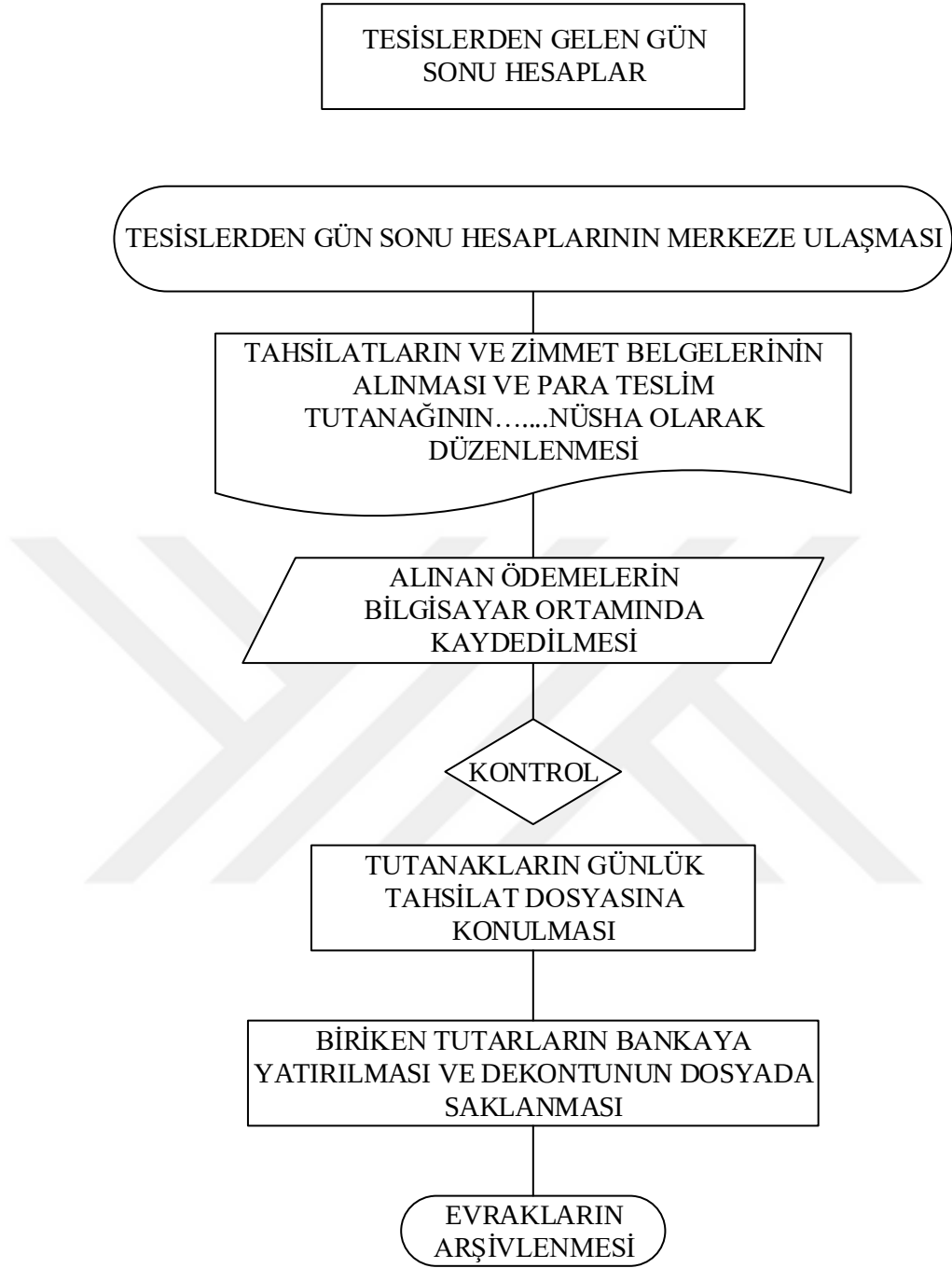
Şekil 5.26. Günlük Genel Temizliğe İlişkin İş Akış Şeması



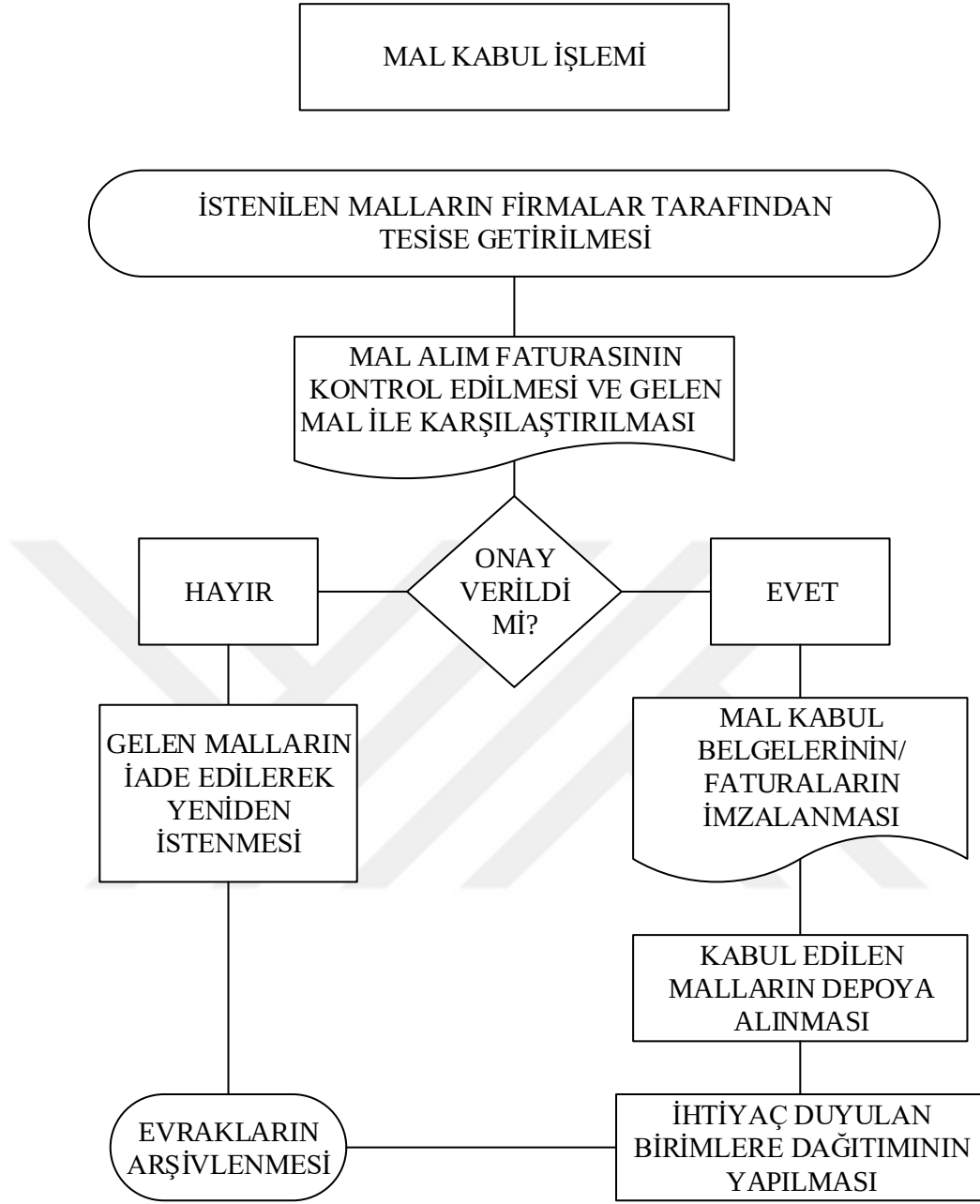
Şekil 5.27. Yiyeceklerin Hazırlanmasına İlişkin İş Akış Şeması



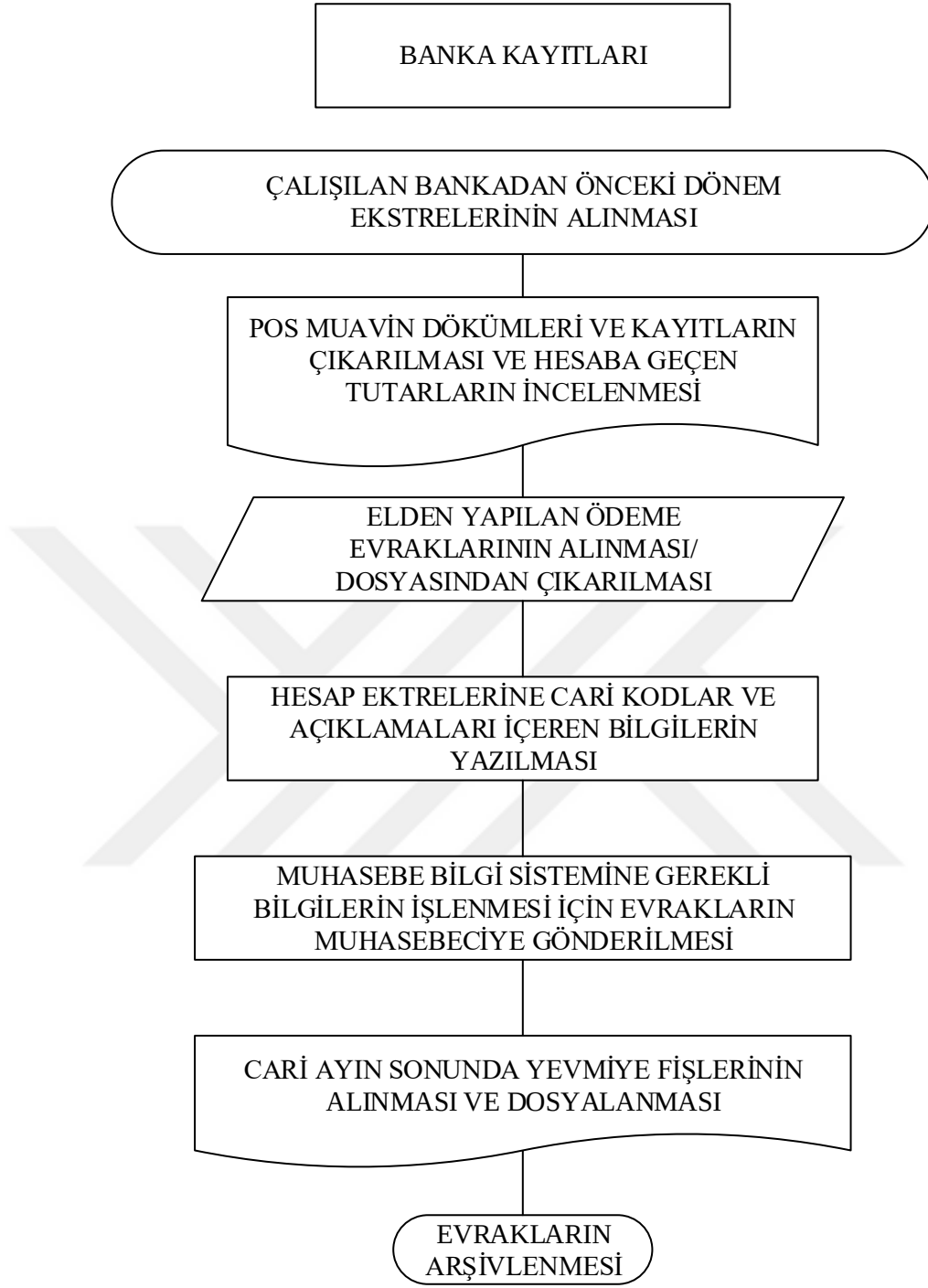
Şekil 5.28. *Haftalık Menüünün Hazırlanmasına İlişkin İş Akış Şeması*



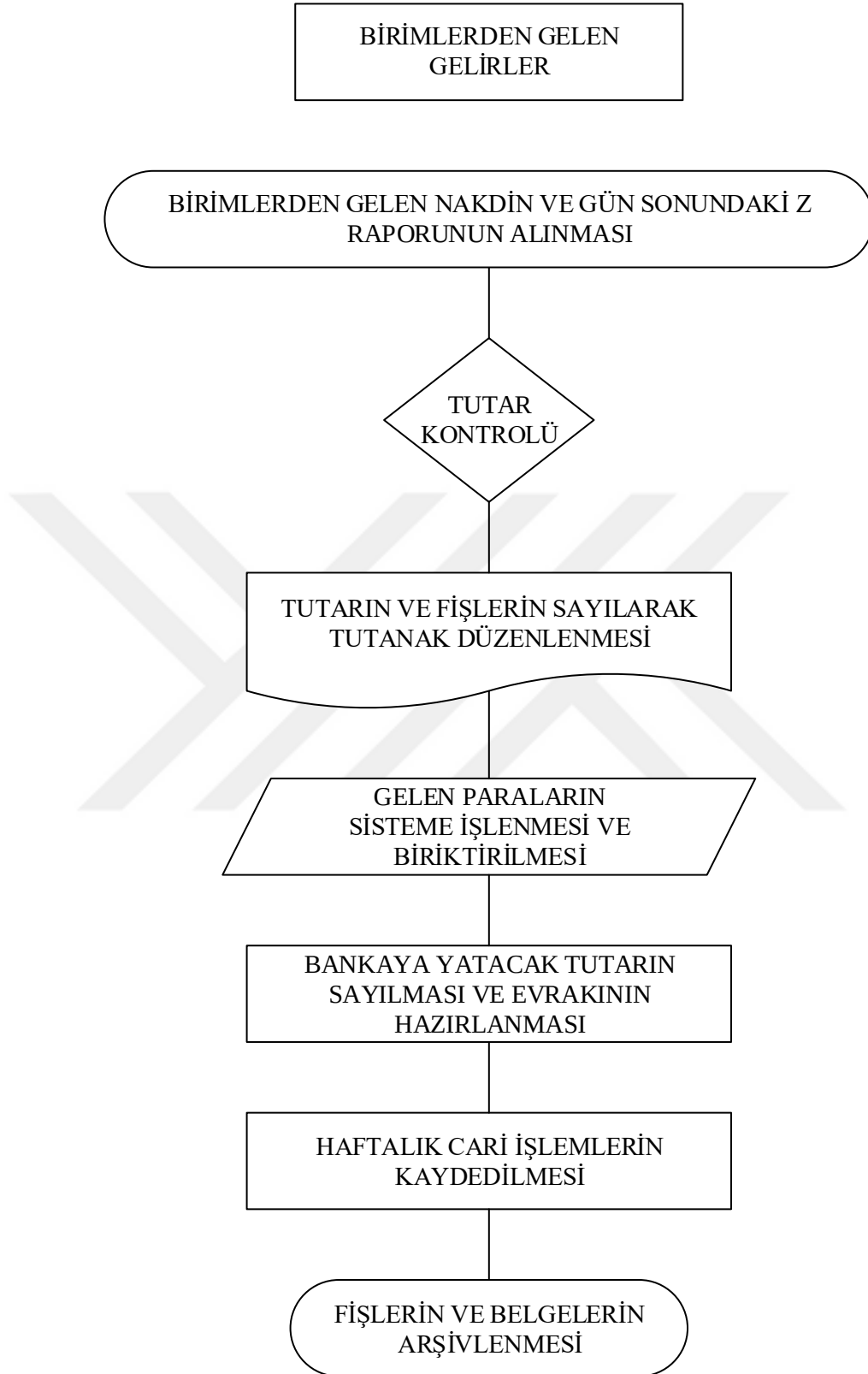
Şekil 5.29. Tesislerden Gelen Gün Sonu Hesaplarına İlişkin İş Akış Şeması



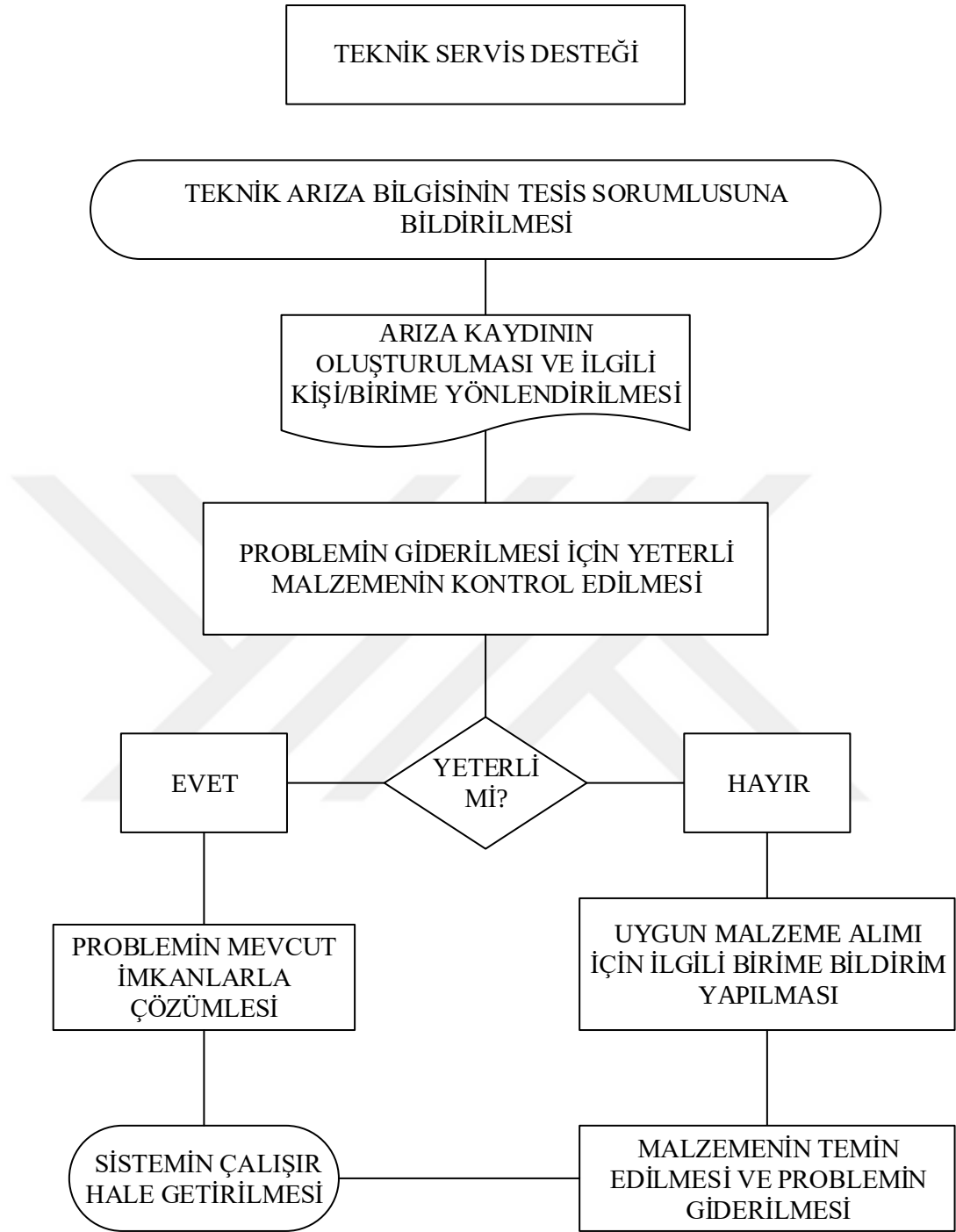
Şekil 5.30. *Mal Kabulüne İlişkin İş Akış Şeması*



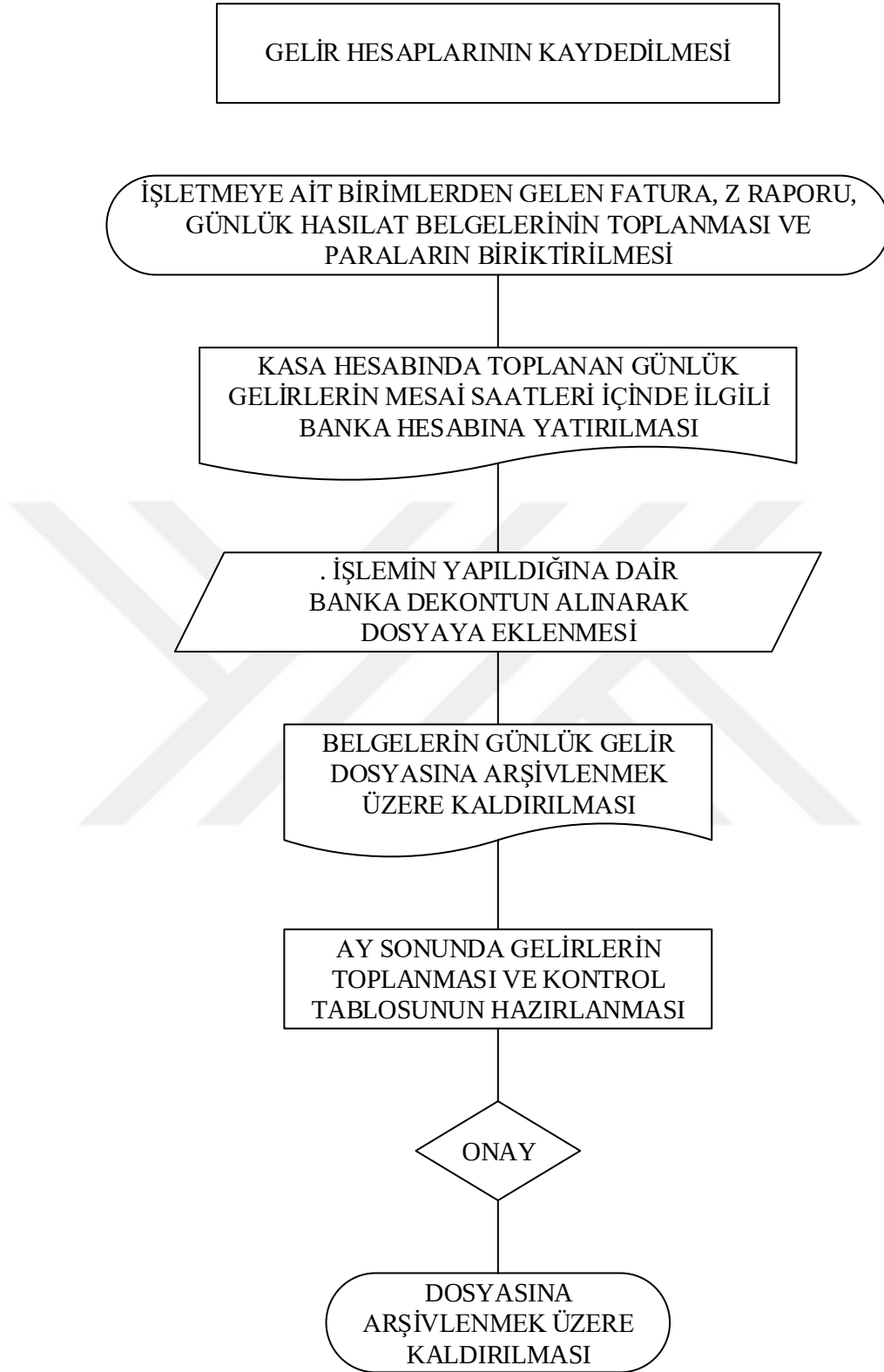
Şekil 5.31. Banka Kayıtlarına İlişkin İş Akış Şeması



Şekil 5.32. Birimlerden Gelen Gelirlere İlişkin İş Akış Şeması



Şekil 5.33. Teknik Servis Desteğine İlişkin İş Akış Şeması



Şekil 5.34. Gelir Hesaplarının Kaydedilmesine İlişkin İş Akış Şeması



Şekil 5.35. *Ay Sonu İşlemlerine İlişkin İş Akış Şeması*

5.2.4. Personel Görev Tanımları

Aşağıdaki tabloda da Şarkent Sosyal Tesislerindeki fiili görevlere ve bunlara ilişkin görev tanımlamalarına yer verilmiştir.

Tablo 5.6. Personellerin Birimleri ve Görevleri

S. No	Birimdeki Fiili Görevi	Görevleri
1	Sosyal Tesisler Müdürü	
2	Sosyal Tesisler Genel Sorumlusu (İdare Amiri)	Tesisler Genel Sorumlusu: a) Tesislerdeki tüm birimlerin düzgün ve sağlıklı bir şekilde işletilmesinden sorumludur. b) Tesislere gelen misafirlerin kayıtlarını tutar, ücretlerinin tahsil edilmesini sağlar ve bu süreçleri denetler. c) Tesislerde kullanılan malzemelerin israfını önler ve korunmasını sağlar; ayrıca tesisin gelir ve giderlerini kaydeder, kontrol eder. Her ay ve yıl sonunda gelir-gider raporunu hazırlayarak Belediye Başkanlığı'na sunar. d) Tesislerdeki hizmetlerin aksaksız bir şekilde yürütülmesi için personel planlamasını yapar ve personelin hizmetlerini düzgün bir şekilde yerine getirmesini sağlar, tüm personeli denetler. e) Tesisin taleplerini ve ihtiyaçlarını ilgili Müdürlüğe bildirir, üst yönetimden alınan talimatlara uyar ve bu talimatları tesislere ileterek çalışanların uygulamalarını temin eder. f) Müdür, görevlerini yerine getirirken Belediye Başkan Yardımcısına karşı sorumludur.
3	Tesis Birim Sorumluları	Tesis Sorumlusu: a) Tesislerin işletilmesinde, Tesis Genel Sorumlusu ve İşletme Müdürü tarafından verilen görevleri yerine getirir, ayrıca Tesis Genel Sorumlusunun olmadığı durumlarda onun görevlerini devralır. b) Tesislerin yönetimini (malzeme ihtiyaçlarının belirlenmesi, depolanması, korunması) ve hizmet üretimini düzenli olarak denetler, güvenlik önlemlerini alır. c) Tesislerdeki her türlü gıda maddesi, ekipman ve demirbaşların korunmasını sağlar, sorumluları denetler ve güvenlik tedbirlerini uygular. d) Birimlerin temizlik, düzen, verimli çalışma ve personelin iyi iletişim içinde olmasını sağlar. e) Tesis sorumlusu, yemek servislerinin zamanında ve en iyi şekilde yapılmasını, mutfak ve salon arasında sürekli iletişim kurulmasını temin eder. f) Tesis sorumlusu, odaların sürekli hizmete hazır olmasını, boş odaların havalandırılmasını ve odalardaki malzemelerin eksiksiz şekilde bulundurulmasını sağlar; boşaltılan odalarda eksiklik ya da hasar tespiti durumunda yönetimi bilgilendirir. g) Personelin vardiya düzenlemelerini yapar ve görevlerini belirler. h) Zimmetli malzeme bulunan personelin görevden ayrıldığında, malzeme ve görevlerinin ilgili kişilere teslim edilmesini sağlar. i) Her yılın sonunda, ünitelerde ve depolarda bulunan mal varlıklarının sayımını yaptırır, günlük harcamalar ve gelirlerle mal varlığını karşılaştırarak mali denetim uygular. j) Tesis sorumlusu, zimmetlerinde bulunan makine, cihaz ve diğer malzemeleri korumak ve kullanım talimatlarına uygun bir şekilde kullanmakla

		yükümlüdür. k) Tesis sorumlusu, yangın, sabotaj, hırsızlık gibi olasılıklara karşı tüm önlemleri almalıdır. l) Tesis sorumlusu, tüm binanın ve misafirlerin güvenliğini sağlamakla yükümlüdür; yangın, hırsızlık, sabotaj gibi durumlarda, çalışanların ve misafirlerin can ve mal güvenliğini koruyarak yönetimi bilgilendirir. m) Yazışma ve dosyalama sistemini düzenli bir şekilde izler ve korur. n) Tesis sorumluları, yaptıkları tüm işler hakkında yönetimle iletişimde olmalıdır; yönetim izni olmadan tesis ve işletme ile ilgili herhangi bir değişiklik yapamazlar. o) Tesis sorumlusu, öncelikle Tesisler Genel Sorumlusuna karşı sorumludur. p) Tesisin rezervasyonlarını yapar. r) Tesiste konukların huzurunu bozan davranışları uyarır ve gerekirse konukların tesisi terk etmelerini sağlar.
4	İdari Birim (Ön Muhasebe)	Sosyal tesislere ait tüm birimlerin yazışma işlemlerini yürütür, çalışan personelin puantaj ve izin takibini yapar, ayrıca kısmi zamanlı çalışan öğrencilerin çalışma programlarını düzenler ve izler.
5	Tesis Görevlileri Sorumlulukları	Tesislerde Görevli Olanların Sorumlulukları: a) Tüm çalışanlar, belirlenen kurallara uygun şekilde temiz ve bakımlı bir kıyafetle görevde olmalıdır. b) Çalışanlar, misafirlere karşı nazik olmalı ve hizmetlerini özenle yerine getirmelidir. c) Bütün personel, her gün Tesis Sorumlusu ve Tesisler Genel Sorumlusu tarafından denetlenir; Tesisler Genel Sorumlusu, en az haftada bir kez denetim yapar. d) Tüm personel, daha önce belirlenen çalışma sürelerine göre görevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmekle sorumludur. e) Çalışanlar, hiçbir şekilde misafirlerle tartışmaya girmemelidir; böyle bir durumda yönetime bildirim yapılmalıdır. f) Personel, görevleriyle ilgili gerekli bilgi, beceri ve incelikleri öğrenmeli ve bunları doğru bir şekilde yerine getirmelidir. g) Mutfak sorumlusu, yemeklerin hijyenik, lezzetli ve uygun kıvamda hazırlanmasını sağlamalıdır; ayrıca, kullanılan malzemelerin güvenli olduğunu kontrol ederek olası gıda zehirlenmelerine karşı önlem almalı ve yönetimi bilgilendirmelidir. h) Tesislerdeki personel, kullandıkları malzemelerin korunması, kullanılması, saklanması ve verilen zararlar konusunda sorumludur.
6	Kat Görevlileri	a. Sorumlu olduğu katlar ve odalara ait kat raporlarını alır. b. 08:00-17:00 saatleri arasında genel olarak katlar, koridorlar, lobiler ve lobideki tuvaletleri temizler, zeminleri paspaslar. c. 08:30-09:00 saatlerinde sorumlu olduğu katlara ait raporu alır ve kat dolaplarını kullanıma uygun malzemelerle hazırlar. d. Oda temizliğine, çıkış yapılmış odalardan başlar. e. İlk olarak oda ve banyoyu kontrol eder, odada misafire ait eşyalar varsa ön büroya bildirir. f. Oda içindeki çöpleri, kirli çarşaf ve nevresimleri toplayarak kirli torbalarına koyar. g. Odaları elektrikli süpürge ile süpürür (özellikle yatak altları, komodin, dolap içleri ve buzdolabı kenarları gibi alanlar). h. Yatak yapımından önce çarşafı düzgün bir şekilde serer, herhangi bir leke, delik ya da kırışıklık olup olmadığını kontrol eder ve uygun olmayan çarşafı yıkamaya gönderir. i. Çarşafı düzgünce yerleştirip yastıklara kılıf geçirir ve düzgün bir şekilde yerleştirir. j. Nevresimleri yorganın baş kısmına sıkıca takar ve yatağa serer. k. Yatak örtüsünü yorganın üzerine serer, yorgan ile yatak örtüsünü düzgün

		bir şekilde kıvrarak son kontrolleri yapar. l. Elbise dolabındaki askıları düzgün bir şekilde yerleştirir (her odada altı askı bulunmalıdır). m. Dolabın içini nemli sonra kuru bezle siler, televizyon altındaki mobilyaların tozunu alır. n. Pencere pervazları, kapı ve dolap üstleri gibi yerlerdeki tozları temizler. o. Yatak başlıklarının tozunu alır. p. Komodinlerin içini, dışını ve yüzeylerini tozdan arındırır. r. Toz alma işlemi bitince aynaları ve televizyonu leke ve tozdan arındırmak için önce nemli sonra kuru bezle siler. s. Banyo temizlik malzemelerini bir kova içinde banyoya getirir, kullanılmayan şampuan, küçük sabun ve tuvalet kağıtlarını toplar. t. Klozetin rezervuarını çekip temizleme sıvısını uygulayarak bir süre dezenfekte bırakır. Temizlik ürününü suyla karıştırarak lavaboyu, muslukları, fayansları ve lavabonun altını temizler. u. Duşakabini ve çevresini, fayansları, muslukları ve duş borusunu köpükendirir, ovdudan sonra durular. Klozeti temizler ve başka bir bezle kurular. v. Klozetin temizliği tamamlandıktan sonra hijyen bandını yerleştirir, çöp kovasını kurulayıp yerine koyar ve banyo içindeki tüm metal yüzeyleri parlatır. y. Banyo buklet malzemelerini uygun yerlere yerleştirir, odada herhangi bir arıza varsa ilgili kişiye ve ön büroya bildirir. Son kontrolleri yapar, odaya koku sıkıp kilitler. Konaklaması devam eden misafir odalarında, oda zeminini temizler; çok kirli değilse küçük süpürge ve faraşla, kirliyse elektrikli süpürge ile temizler. Misafirin talebi doğrultusunda yatak çarşaflarını değiştirir. Eşyalarına dokunmadan temizleme ve toz alma işlemi yapar, kirli havluları değiştirir (normalde havlular üç günde bir değiştirilir). Eğer havlular kirli veya nemli değilse, havluları katlayıp yerine yerleştirir. Konaklaması devam eden misafir odalarında banyoların temizliğini yapar.
7	Ön Büro Görevlileri	1. Kasayı teslim alırken kasanın sayımını yapar. 2. Vardiyada alınması gereken tüm önlemleri belirler. 3. Önceki vardiyadaki çıkış yapmış odaların hesap kesimlerini kontrol eder (Tahsilatın yapıp yapılmadığını ve makbuzların kesilip kesilmediğini kontrol eder). 4. Çıkış yapmış odaların kart kontrolünü yapar. 5. Gün içindeki giriş ve çıkış yapacak odaları takip eder. 6. Rezervasyon listesini gözden geçirir ve oda tahsisi yapılmamış rezervasyonlar için oda ataması yapar. 7. Rezervasyon listesindeki (giriş yapacak) misafirlerin bilgilerini gözden geçirir ve özel talepler (ek yatak gibi) varsa bu talepler için gerekli hazırlıkları yapar. 8. Kat hizmetleri personeline, sorumluluk alanlarına göre oda durumu raporunu hazırlar ve iletir (çıkış yapmış ve çıkacak odalar ile konaklayan misafirlere dair oda listesi ve özel istekler dahil). 9. Gelen misafirlerin giriş işlemlerini yapar ve gerekli kimlik ve diğer bilgileri toplar. 10. Rezervasyon yaptıran misafirlerin 16:00'a kadar gelmemesi durumunda, ilgili misafirleri arar ve bilgi alır. 11. Kat görevlisiyle iletişim kurarak satışa hazır odaları öğrenir ve bunları temiz oda kategorisine dahil eder.

		12. Vardiya sırasında gelen rezervasyon taleplerini sisteme işler. 13. Tahsil edilen ödemeler için makbuz keser. 14. Erken çıkış, konaklama uzatma ve oda değişim taleplerini takip eder ve sisteme işler. 15. Şüpheli, misafir olmayan ya da tesiste işi olmayan kişilerin tesise girişini engeller. 16. Misafirlerden alınan ödemeleri deftere işler. 17. Misafir şikayetlerini alır, inceleyip ilgili birimlere iletir. 18. Gün içinde misafirlere sunulan ekstra hizmetlere ilişkin makbuz keser ve bu ekstraların müşteri folyosuna girişini yapar. 19. Görev sırasında ön büronun temiz ve düzenli olmasını sağlar. 20. Kat görevlisi tarafından bildirilen arızaları teknik servise iletir. 21. Arızaların giderildiğini takip eder. Akşam Vardiyasındaki Ek Görevler: 22. Saat 24:00'a kadar POS cihazından gün sonu raporunu alır. 23. "Gün sonu Raporu" ile kasa hesabının tutarlılığını kontrol eder. 24. Kimlik Bildirim Raporu'nu (AKBS - Asayiş Kimlik Bildirim Sistemi) en geç 00:30'a kadar sistem üzerinden gönderir. 25. Uyandırma talebi olan misafirler için liste oluşturur ve gerekli notları alır. 26. Enerji tasarrufu için gece gereksiz olan lambaları ve elektrikli cihazları kapatır. 27. Gece gün kapatma işlemini yaparak müşteri kayıtlarına oda ücretlerini işler. 28. Gün kapama işlemi sırasında gelmeyen rezervasyonlar için iptal işlemi yapar. 29. Gün kapama işlemi tamamlandığında, "Günlük Kasa Defteri" raporlarını alır.
8	Mutfak ve Servis Personeli	• Saat 07:50'de kahvaltı hazırlıklarını gözden geçirip servisi başlatmak. • Kahvaltı için eksik olan yiyecekleri tamamlamak. • Çay, kahve fincanları, altlıklar ve kaşıkları kontrol ederek eksik olanları tamamlamak. • Boşalan masalardan tüm eşyaları kaldırarak masaları hızlı ve dikkatli bir şekilde temizlemek. • Temizlenen masalara yeni servis düzeni kurmak. • Saat 10:30'da kahvaltı servisini tamamlamak. • Misafirlerin kullandığı servis takımlarını toplayarak, artık yemekleri döküp, suyla yıkayarak bulaşık makinesine yerleştirmek. • Tuzluk ve biberliklerin doluluk oranını kontrol etmek, eksik olanları doldurmak.

		• Kahvaltı salonundaki kırıntıları süpürmek. • Masaları ve sandalyeleri sabunlu nemli bezle silip, kurularak yerleştirmek. • Masa ve sandalyeleri salon düzenine uygun şekilde yerleştirmek. • Kahvaltı salonu zeminini önce süpürüp, ardından paspasla temizlemek. • Mutfak bölümünde temizlik ve hijyenin sağlanmasına dikkat etmek. • Mutfak ekipmanlarını, zeminini ve masalarını düzenli olarak temiz tutmak. • Biten çay demliklerine taze çay demlemek. • Diğer personelin işlerini kolaylaştırmaya yardımcı olmak. • Bulaşık makinesinden çıkan porselen (tabak, fincan vb.) ve cam malzemeleri kurutup yerine yerleştirmek. • Metal malzemeleri (çatal, kaşık, bıçak) sirkeli suyla temizleyip kurularak kullanıma sunmak. • Büfede eksik olan malzemeleri daha küçük tabaklara alarak streç filmle kapatıp dolaba yerleştirmek. • İçecek servisini (bir çay dahi olsa) tepsiyle sunmak. • İlk alınan malzemelerin önce kullanılacak şekilde yerleştirilmesine özen göstermek. • Malzemelerin son kullanma tarihlerine dikkat ederek kullanmak. • Paketi açılmış malzemeleri hava almayacak şekilde streç filmle sarıp, uygun şekilde muhafaza etmek. • İşlenmiş gıdalar ile işlenmemiş gıdaları ayrı yerlerde saklamak. • Kahvaltı sonrası mutfak ve depoda yiyecek-içecek malzeme kontrolü yaparak eksikleri tespit etmek. • Rezervasyon bilgilerini gözden geçirip, siparişleri ve miktarları belirlemek. • Gerekli malzemeleri hazırlayıp ilgili birime teslim etmek. • Son kontrolleri yaparak eksiklikleri ve aksaklıkları İdare Amiri'ne bildirmek. • ☐ Mutfak ve zemin temizliğini yaparak, çöpleri temizleyip alanı düzenlemek.
--	--	--

5.2.4.1. Vardiya İşlemleri

5.2.4.1.1. Sabah Vardiyasında Yapılacak İşlemler

- a) Oda sayımı yapılarak, mevcut satılabilir oda sayısı ve fazla rezervasyon olup olmadığı belirlenir.
- b) Rezervasyon formları dikkatlice gözden geçirilir.
- c) Erken giriş yapan misafirler varsa, bunlar belirtilen listede işaretlenir.
- d) Sabah vardiyasından önce çıkış yapmış odalar kontrol edilerek, kayıtlar gözden geçirilir ve herhangi bir yanlışlık varsa düzeltilir.
- e) Odaların anahtarları kontrol edilir.
- f) Sabah kat raporu ve oda durumu listesi karşılaştırılarak, herhangi bir tutarsızlık bulunursa gerekli düzeltmeler yapılır.
- g) Çıkış saati gelmesine rağmen odadan çıkmamış misafirler tespit edilir.
- h) Uzatma talebi yapan misafirlere, otel doluluğuna göre uygun işlem yapılır.
- ı) Uzatma yapılması durumunda, kayıtlarda gerekli düzenlemeler yapılır.
- j) Erken giriş yapacak misafirler, kat hizmetleri departmanına bildirilerek, odaların hazırlık işlemleri başlatılır.
- k) Çıkış yapan odalar, derhal kat hizmetleri departmanına bildirilir.
- l) Satışa hazır ve temiz odalar için kat raporu incelenir, temiz odalar listelenir.
- m) Grup odaları ve özel talepler, kat hizmetleri veya ilgili departmanlara iletilir.
- n) Kasa sayımı yapılarak, kasa devri sağlanır.
- o) Oda sayımı tekrar yapılır ve akşam vardiyasına gerekli açıklamalar yapılarak görev teslim edilir.

5.2.4.1.3. Akşam Vardiyasında Yapılacak İşlemler

- a) Sabah vardiyasına başladıktan sonra mesaj defteri gözden geçirilir.
- b) Hazırlanan bilgi notları incelenir ve rezervasyon listeleri ile formlar kontrol edilir.
- c) Geliş saatleri belirtilmemiş misafirlerle, opsiyon saati yaklaştığında iletişime geçilir; yanıtları olumlu olursa beklenir, olumsuz olursa rezervasyon iptal edilir. Gelmeyen misafirlerin sebepleri not edilir.
- d) Akşam yemeğini alacak misafir sayısı, restorana bildirilir.
- e) Varsa, uyandırma listesi hazırlanır.
- f) Gelecek grup varsa, grup bilgileri gözden geçirilir ve giriş için gerekli hazırlıklar

yapılır.

g) Oda sayımı tekrar yapılır ve beklenenden fazla boş oda tespit edilirse, satış için gerekli adımlar atılır.

h) Geç çıkış yapan odaların temizlik işlemleri izlenir.

ı) Anahtarların kontrolü yapılır.

j) Kasa sayımı gerçekleştirilir.

l) Gece vardiyasına, tüm gerekli açıklamalar yapılarak görev devredilir.

5.2.4.1.4. Gece Vardiyasında Yapılacak İşlemler

a) Gün boyunca ön büroda gerçekleştirilen tüm işlemler denetlenir; hata varsa düzeltilir ve gün sonu işlemleri yapılır.

b) Denetimlerin yanı sıra ön büro hizmetleri kesintisiz şekilde devam eder.

c) Gün boyunca yapılan işlemlerle ilgili mesaj defterindeki notlar gözden geçirilir.

d) Beklenen misafirler varsa, gerekli işlemler kontrol edilerek hazırlıklar tamamlanır.

e) Oda raporu hazırlanmadan önce, anahtar kontrolü yapılır.

f) Oda fiyatlarının doğruluğu kontrol edilir.

g) Oda ve kişi sayısı gözden geçirilir; konaklama belgesindeki kişi sayıları ve oda fiyatları karşılaştırılır.

h) Tüm misafirlerin giriş işlemleri tamamlandıktan sonra hesap kapatılır.

ı) Otelin doluluk ve gelir durumu ile ilgili olarak, otel yönetiminin talep ettiği günlük, aylık ve yıllık raporlar hazırlanır.

j) Günlük misafir listesi kontrol edilir.

k) Misafirlerin uyandırma talepleri kaydedilir.

l) Çıkış yapacak odaların listesi oluşturulur.

m) Kasa sayımı yapılır, kasa devir formu düzenlenir ve zarf içinde muhasebeye teslim edilir.

n) Misafirin konaklaması sırasında ortaya çıkabilecek ihtiyaçlar ve talepler, örneğin ekstra yatak, arızalar, ilaç gibi, karşılanır.

o) Resepsiyon, hiçbir durumda boş bırakılmaz ve gelen tüm misafirler yer olduğu sürece kabul edilir.

p) Yeni gün için hazırlıklar yapılır ve sabah vardiyasına teslim edilir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

20'nci yüzyılda uluslararası ölçeğe sahip olan şirketlerin karışmış oldukları büyük ekonomik skandallar hem maddi anlamda hem de güven anlamında dünya ekonomisinde derin yaralar açmıştır. Yaşanan ekonomik sıkıntıların sebeplerinin başında gelen şirketlerin skandal iflasları ve bu şirketlerin yönetimlerinin de bu skandallara karışmış olmaları dünya ölçeğinde oldukça önemli bir yapılanma olan iç kontrol sistemi yapılanmasının ne kadar önemli olduğunu gözler önüne sermiştir.

Söz konusu şirketlerin en belirgin özelliğinin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmadıklarının anlaşılması, özellikle büyük ölçekli ve halka açık şirketlerden başlamak üzere bütün şirketlerde işlevsel, devinimi canlı olan bir iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik çalışmalara hız kazandırmıştır.

İç kontrolün tüm dünyada ortak bir tanımlama ile kendini bulması uzun bir süreç neticesinde ortaya çıkmıştır. İç kontrol tanımlamayı yapanlara göre çok farklı tanımlamalara tabi tutulmuş ve COSO İç Kontrol Sisteminin yapmış olduğu tanımlama artık bu alanda en çok kullanılan ve kabul edilen tanımlama olmuştur.

COSO', iç kontrolü şu şekilde tanımlar: Yönetim kurulu, yönetim ve bunlar dışındaki personelince etkilenen ve operasyonlar, raporlama ve uyum ile ilintili hedeflere ulaşılması adına kabul edilebilir düzeyde güvence vermek adına oluşturulmuş bir süreçtir.

COSO tarafından yapılan tanımlamanın önemli noktalarından bir tanesi iç kontrol sisteminin insana/kişiye dayalı olduğudur. Kişiye dayalı tüm sistemlerde hata yapma olasılığının varlığı bizi COSO İç Kontrol Sistemindeki makul güvence terimine götürmektedir.

Makul güvence yüzde yüze ulaşmayan ancak kabul edilebilir yüksek bir seviyede güvence sağlayan bir seviyedir. İç kontrol sisteminin bu yapısı hem emek ve zamandan hem de zamandan tasarruf sağlayarak arzulanan amaca ulaşılmasında verimliliği artıracaktır.

Bir kuruluştaki var olan veya var olduğu düşünülen iç kontrol sisteminin testi ya da kontrolü ile analizi COSO İç Kontrol Bileşenlerinin uygulanmasıyla ortaya konabilecektir. Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirmesi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ve Gözetimden oluşan birliktelik her kurum, kuruluş, şirket özelinde farklılık gösterecek farklı uygulamalara tabi tutulabilecektir.

İşlevsel bir iç kontrol sisteminin kurulmuş olması kaynakların devinimsel biçimde kullanılmasını beraberinde getirecektir. Bu bağlamda, kamu kaynağı kullanan kuruluşların faaliyetlerinin tüm toplumu ilgilendiriyor olması, bu kuruluşların kullandıkları kaynakların daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılabilmesini teminen bunlarda da etkin bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulduğunu ortaya koymuştur.

Özellikle ticari alanda ticari esaslara dayanılarak 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında, sorumlu olduğu alanda mahalli müşterek ihtiyaçları karşılamak ve bunun yanında sahibi/ortağı olan belediyeye gelir sağlamak amacıyla kurulan belediye şirketlerinin kamu sermayesi kullanmaları, bu şirketlerin de artık iç kontrolün önemini ve faydalarını anlamaları bağlamında gerekli çalışmaların başlatılmasını zaruri hale getirmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun belediyelere verdiği yetkiye dayanarak kurulan veya ortak olunan belediye şirketlerinin faaliyetlerini daha işlevsel ve verim elde edecek şekilde sürdürebilmeleri, kar/zarar durumlarında olumlu yönde ilerleme sağlayabilmeleri, faaliyet gösterdikleri alanda sürdürülebilir olmaları ve iş ve işlemlerini en az hatayla yapabilmeleri için işlevsel bir iç kontrol sistemine sahip olmaları bir tercih değil bir zorunluluktur.

Uygulamada belediye şirketlerinin yönetim kurulu üyelerinin, genel olarak temsil düzeyinde bu görevlerini yürütmeleri bunların diğer şirketlerin yönetim kurulu üyelerine oranla performans ve kar güdülerinin daha düşük seviyede olmasına neden olmaktadır. Bu durum belediye şirketlerinin yönetim kurullarının iç kontrole bakış açılarında ve uygulamalarında eksikliğe sebebiyet verebilmektedir.

Tüm bu açıklamalar tez çalışmamızda belediye şirketlerinin iç kontrol sistemlerinin analiz edilmesine ve bir örnek olarak Tekirdağ Şarköy Belediyesinin %100 sahibi olduğu Şarkent Limited Şirketinin sosyal tesislerinde örnek bir iç kontrol sistemi uygulaması gerçekleştirmemize vesile olmuştur.

Tezin birinci bölümünde belediye şirketlerinin tanımı yapılmış ve geçmişten günümüze belediye şirketlerinin durumu açıklanmıştır. Devamında belediye şirketlerinin kurulmasına etki eden saiklerin neler olduğu irdelenmiş ve bunların hukuki statüsü ortaya konulmuştur.

Bu şirketlerin denetiminin yasal çerçevesi de açıklandıktan ikinci bölümde iç kontrol kavramı ve bu kavramın belediye şirketleri açısından önemi vurgulanmıştır. Bu bölümde

dünyada kabul görmüş iç kontrol modellerinin neler olduğu ele alınmış ve tezin üçüncü bölümünde en çok uygulama alanı bulmuş COSO İç Kontrol Modeli ve bileşenlerine yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde muhasebenin temel kavramlarından işletmenin sürekliliği kavramı temelinde sürdürülebilirlik kavramı ve bu kavramın belediye şirketleri için önemi ilk kez bir tez çalışmasında ele alınmıştır.

Tezin son bölümü olan uygulama aşamasında öncelikle uygulama yapılan Şarkent Limited Şirketi hakkında bilgi verilmiş; faaliyet alanı, uymakla yükümlü olduğu mevzuatı, Şirketin mali yapısı ile muhasebe bilgi sistemi ile insan kaynakları sunulmuştur.

Daha sonra Şirketin iç kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik olarak iş akış süreçlerinin analizi ve şemalandırılması ve personellerin görev tanımlaması gerçekleştirilmiştir.

Bilindiği üzere iç kontrol bir süreçtir ve sürecin başından sonuna kadar titizlikle yürütülmesi gerekmektedir. Etkin/işlevsel bir iç kontrol sisteminin varlığı için görevlilerin ve görevlerin belirlenmesi, bunlara ilişkin tanımlamaların yapılması ve iş akış şemalarının çizilmesi gerekmektedir.

Bir işletmede etkin/işlevsel bir iç kontrol sisteminin varlığı özellikle süreklilik arz eden faaliyetler olmak üzere bütün faaliyetlerin sistematik bir şekilde adım adım tanımlanmasına bağlıdır. Bu bağlamda bir faaliyetin kapsadığı bütün adımların grafiksel olarak çizilmesi yani iş akış şemalarının ortaya çıkarılması iç kontrol sisteminin etkinliğini artıracaktır.

Bir sürecin ilk adımından son adımına kadar hiyerarşik bir şekilde tanımlanması ve daha sonra bunun grafikler işe iş akış şemalarına dönüştürülmesi sürecinde Şarkent Limited Şirketinin görev tanımları belirlendikten sonra kat ve otel hizmetleri ile yiyecek-içecek ve mutfak iş akış şemaları çıkarılmış ve oldukça kapsamlı bir emek harcanarak tezin uygulama safhası tamamlanmıştır.

Bu bağlamda ortaya konulan yirmi dokuz adet iş akış şemasında otel konaklama hizmetlerinden başlamak üzere rezervasyon, çıkış işlemleri, havuz bakımı, odaların durumu olmak üzere konaklama ve yiyecek-içecek ve mutfak faaliyetlerinin ilk adımında son adımına kadar bütün iş akış şemaları çizilmiştir.

Ortaya konulan iş akış şemaları ile öncelikle faaliyetler ve bunları gerçekleştiren personeller arasında iletişimin geliştirilmesi sağlanmıştır. Özellikle işe yeni başlayan personellerin görevlerini yapmada sistematik bir kolaylık sağlanmıştır.

İş akış şemalarının dokümantasyona olan katkısı göz önüne alındığında faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde belgelendirmenin önemi ortaya çıkarılmış ve belgelendirilecek faaliyet adımları ortaya konulmuştur.

Her bir faaliyet adımından diğer bir faaliyet adımına geçişte yer alan adımlar hazırlanan şemalar ile çok açık bir şekilde ortaya konulmuştur. Dolayısıyla bir faaliyetteki sorunun hangi adımda ortaya çıktığı ve nasıl bertaraf edilebileceği açıklanmıştır. Sorunun ortaya çıkma zamanı ve ortaya çıktığı aşama saptanmıştır.

Bu iş akış zamanları aynı zamanda faaliyetleri denetleyen yöneticiler için de adeta bir rehber görevi görmektedir. Yöneticiler akış şemalarını takip ederek konaklama ve restoran bölümlerini kolaylıkla denetleyebileceklerdir.

Hazırlanan iş akış şemaları bir yandan faaliyetlerin nasıl uygulanacağını adım adım gösterirken diğer yandan da bu faaliyetlerin geliştirilmesine de rehberlik etmektedirler. Her bir faaliyet adımında ortaya çıkan sorunların iş akış şemalarına aktarılmasıyla sistematik hataların önüne geçilecektir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin bir belediye şirketinde yerleştirilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen bu çalışmanın belediye şirketlerinin hem iç kontrol sistemine verdikleri önemi artırmalarına hem de kendi uygulamalarında bir örnek olarak ele almaları tezin başlıca amaçlarından birisi olup saha çalışması yapılan Şarkent Limited Şirketi'nin ortaya konulan çalışma ile faaliyetlerini çok daha sistematik ve az hata ile yürüteceği hedefinin gerçekleşeceği de oldukça yüksek bir olasılıktır.

Kullandıkları sermaye kamuya yani halka ait olan belediye şirketlerinin varlıkları ile kaynaklarını etkin, verimli ve tasarruflu bir şekilde idame ettirebilmeleri için iç kontrol sistemlerine yatırım yaparak faaliyetlerinde daha başarılı olacakları da bir gerçektir.

KAYNAKÇA

- (5 Sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi md. 4, Resmî Gazete (15.07.2018. 30479)
- 696 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Resmî Gazete (24.12.2017. 30280)
- (2015). *Denetim ilke ve esasları* (6. Baskı). Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (Mülga) Türk Ticaret Kanunu (6762 S.K.), Resmî Gazete (09.07.1956. 9353)
- Acartürk, E. (2001). Yerel yönetimlerin hizmet sunumunda alternatif yöntemler. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4 (6). <https://dergipark.org.tr/tr/pub/baunsobed/issue/50350> (Erişim tarihi: 02.05.2023)
- Acındı, A. (2007). İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Ağdeniz, Ş. (2020). İç denetçiler neden makine öğrenmesi kullanmak zorunda?
- H. Kırıl (Ed.), *İç denetim içinde* (s.29). Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Ak, Ö. F. (2020). Okullarda risk analizinin iç kontrol modeli çerçevesinde incelenmesi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Gaziantep Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü.
- Ak, S. K. (2022). Kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının değerlendirilmesi: ‘Türk bankacılık sektöründe sürdürülebilirlik araştırması’. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akalın, G. (1994). Yerel yönetimlerin iktisadi teşebbüslerinin özelleştirilmesi. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 3 (6). file:///C:/Users/THINKPAD/Downloads/2_akalin.pdf. (Erişim tarihi: 09.04.2023)
- Akbaş, F. (2021). Katılım bankalarının kurumsal sürdürülebilirliklerini etkileyen finansal performans göstergelerinin incelenmesi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

- Akçay, E. T. (2022). Türkiye’deki portföy yönetim şirketleri çalışanlarının iç kontrol sistemine bakışı. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Altınbaş Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Akdoğan, A. ve Güleç, S. (2007). Sürdürülebilir Katı Atık Yönetimi ve Belediyelerde Yöneticilerin Katı Atık Yönetimiyle İlgili Tutum ve Düşüncelerinin Analizine Yönelik Bir Araştırma. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25 (1), s. 39-69.
- Aksoy, L. (2020). İç kontrol ve iç kontrol gerekliliğinin küresel skandallar, ulusal/uluslararası standartlar ve yasal düzenlemeler ışığında karşılaştırmalı sistematik analizi ve kurumsal işletmeler için yeni coso modeliyle uyumlu bir iç kontrol listesi önerisi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksoy, S. (2019). Kurumsal risk yönetimi: bir uygulama. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve uluslararası düzenlemeler bağlamında iç kontrol ve iç kontrol gerekliliği: analitik bir inceleme. *Mali Çözüm Dergisi* (72), s. 144. https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM72.pdf . (Erişim tarihi: 01.06.2023)
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de iç kontrol kavramı, unsurları ve etkinliğinin değerlendirilmesi. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17 (1), s. 94.
- Alaca, S. (2020). Türkiye’deki kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşım ve uygulamaları: BİST sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletmelere ait bir inceleme. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aldalou, E. (2023). Çevresel bulanık Malmquist toplam faktör verimliliği endeksi kullanılarak Türkiye'nin çevresel sürdürülebilirlik performansının değerlendirilmesi. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Alikadioğulları, A. (2011). Türkiye’de mali reform kapsamında iç kontrol sistemi uygulaması Maliye Bakanlığı örneği. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Alkan, B. Ş. (2020). Hile riski yönetiminde proaktif yaklaşımlar ve araçlar: İşletme yöneticileri üzerine nitel bir araştırma. *Denetışim Dergisi*, Yıl 11 (21), s. 71.
- Alkaya, Y. (2019). İç kontrol sistemi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkinin incelenmesi ve daha iyi bir bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiği üzerine bir araştırma. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Almalı, H. (2022). TRA1 bölgesindeki organize sanayi-imalat işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin COSO modeli çerçevesinde incelenmesi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alpaslan, H.İ. (2015). *Bankalarda İç Kontrol Sistemi* (1. Baskı). İstanbul: Yalın Yayıncılık.
- Alshator, A. M. E. (2017). İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesinde Dış Denetçinin Önemi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Yeni Yüzyıl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altaş, S. (2013). *Türk Ticaret Kanunu’na göre anonim şirketler* (5. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Altaş, S. (2015). *Türk Ticaret Kanunu’na göre anonim şirketler* (6. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aras, G. ve Sarıoğlu, G. U. (2015). Kurumsal raporlamada yeni dönem: entegre raporlama. *TÜSİAD Yayınları*, Yayın No: T/2015, 10-567. file:///D:/Users/4098/Downloads/Kurumsal-Raporlamada-Yeni-Donem-Entegre-Raporlama_1.pdf. (Erişim tarihi: 17.10.2023)
- Arcagök, U. (2021). Sürdürülebilirlik analizi ile kurumların sürdürülebilirliğinin modellenmesi ve yeni bir sürdürülebilirlik indeksinin geliştirilmesi. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Arıkan, M.ve Benk, S. (2017). Kamu sektöründe yolsuzluk riskini önleyici bir araç olarak iç kontrol sistemi. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (1), s. 48.
- Arslan, F. (2023). Sürdürülebilirlik perspektifinden çevreci tutum ve davranışların tutarsızlığı sorunu: Tirebolu ve Perşembe örneği. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Arslan, N. (2022). Türk kamu yönetiminde iç kontrol sistemi ve uygulama süreci. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arslan, Z. (2017). Sürdürülebilirlik ve kurumsal marka entegrasyonunda sürdürülebilir kurumsal marka kavramı ve yansımaları. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Yaşar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Atık, E. T. (2009). Belediye iktisadi teşebbüsleri ve hukuki açıdan değerlendirilmesi. 4. *Ulusal Yerel Yönetimler Sempozyum Bildirimleri-1*, Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- Avacı, B., Akdoğu, E.ve Şimşir, Ş. A. (2022). Borsa İstanbul’da sürdürülebilirlik. *Center of Excellence In Finance (CEF) Araştırma Raporu*. Sabancı Üniversitesi, s. 5. <https://cef.sabanciuniv.edu/uploads/studies/borsa-istanbul-da-surdurulebilirlik.pdf>. (Erişim tarihi: 13.10.2023)
- Aydın, A. (2020). Makine imalatı işletmelerinde iç kontrol sistemi, iç kontrol sisteminin kurulum süreci, etkinliği: asfalt makineleri üreten işletmelerde uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ayral, G. (2021). Yöneticiler açısından etik iklimin kurumsal sürdürülebilirlik uygulamalarına etkisinde kurum itibarının rolü. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Doğu Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Aytaç, A. (2014). İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve bir uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü.

- Ayyayla, Ç. (2010). Bağımsız denetim sürecinde iç kontrol sisteminin etkinliği ve maden sektöründeki bir firma üzerinde uygulama. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Azaklı, S. (1999). "Belediye Hizmetlerinde Bilinçli Strateji Geliştirme Süreci ve Sorunları: Ege Bölgesi Örneği". *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, Resmî Gazete (30.11.2022. 32029)
- Bakkal, H., Tunç, İ. ve Kasımoğlu, A. (2016). *İç kontrol ve kurumsal risk yönetimi* (1. Baskı). İstanbul: İdeal Kültür & Yayıncılık.
- Bakkal, H.ve Kasımoğlu, A. (2012). İç kontrol sistemine karşılaştırmalı bir bakış “COSO ve COCO modeli”. *Mevzuat Dergisi*, Yıl 15 (178).
- Balyemez, A. S. (2016). Türkiye’de Özel Sektör ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Aralık Özel Sayı, s. 20.
- Bankacılık Kanunu (5411 S.K.) md. 23, md. 32, Resmî Gazete (01.11.2005. 25983 Mükerrer)
- Baskıcı, Ç. (2012). İç kontrol sisteminin kurumsal yönetim anlayışındaki yeri: İMKB şirketlerinde bir uygulama. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baskıcı, Ç. (2015). Kurumsal yönetim uygulamalarında iç kontrol sisteminin önemi: Borsa İstanbul şirketleri üzerine bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11 (25).
- Başkaya, A. V. (2023). Şirket sürdürülebilirlik raporlarında finansal olmayan unsurların şirket kârlılığı üzerinde etkileri. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul Okan Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Battal, Ü. (2018). Sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama: Türk Hava Yolları ve Güney Afrika Hava Yolları incelemesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11 (3), s. 395.

- Baumgartner, R. J. ve Ebner, D. (2010). *Corporate Sustainability Strategies: Sustainability Profiles and Maturity Levels. Sustainable Development*, 18, s. 77.
- Baydarol, O. (2007). İç kontrol sistemi etkinliğinin muhasebe denetimindeki önemi ve kontrol riskinin belirlenmesi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baykız, M. S. (2020). Elektronik finans kullanan küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde (kobi) bilgi güvenliği risklerine karşı alınabilecek tedbirler üzerine bir öneri: bilgi güvenliği odaklı iç kontrol ve risk profiline uygun kontrol seçimi. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Gazi Üniversitesi, Bilişim Enstitüsü.
- Bektaş, N. B. (2016). Belediye hizmetlerinin sunumunda belediye şirketlerinin yeri ve değerlendirilmesi (İstanbul Büyükşehir Belediye şirketlerinin incelenmesi). *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Belediye Kanunu (5393 S.K.), Resmî Gazete (13.07.2005. 25874)
- Biçer, A. A. (2006). İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü ve bir uygulama. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bilge, S.ve Kiracı, M. (2010). *Kamu sektöründe iç denetim ve iç denetimin başarıyla uygulanmasında rol oynayan faktörler (kamu iç denetçileri üzerine bir araştırma)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bilgili, C. (1999). Firmalarda iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasının ticari bankacılık nezdindeki kredibilitelerine etkileri. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Marmara Üniversitesi, Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü.
- Binboğa, G. (2021). Türkiye sürdürülebilirlik haritası bağlamında işletmelerin rekabet gücünün incelenmesi: çok kriterli karar verme teknikleriyle bir analiz. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Bozlağan, R. (2004). Belediye iktisadî teşebbüslerinin özelleştirilmesinde temel sorunlar. *Mevzuat Dergisi*, 7 (73). <https://www.mevzuatdergisi.com/2004/01a/05.htm>. (Erişim tarihi: 11.12.2022)
- Bulut, G. C. U. (2018). *Anonim şirketlerde özel denetim* (1. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi, s. 17.
- Büyükçoban, A. (2011). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda iç kontrol sistemi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Büyükçoban, A. (2015). Kobilerde iç kontrol sisteminin hileyi önlemedeki rolü. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Büyükşehir Belediyesi Kanunu (5216 S.K.) md. 26, Resmî Gazete (23.07.2004. 25531)
- Can, E. N. (2014). Hastane işletmeciliğinde iç kontrol sisteminin etkinliği. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Candan E. (2009). Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde dönüşüm bekleyen bir fonksiyon: dış denetim ve Sayıştay. *Denetişim Dergisi*, (2). <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/208937> (Erişim tarihi: 22.04.2023)
- Ceyhan, İ. F. ve Apan, M. (2014). COSO İç kontrol modeli'nin yapısal eşitlik modeli ile incelenmesi: bir hastane uygulaması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6 (10), s. 182.
- Champlain, J. J. (2003). *Auditing Information Systems*. Canada: John Wiley&Sons.
- COSO, Internal Control – Integrated Framework – Executive Summary. AICPA, s. 3, Internal control is a process, effected by entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance. <https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf> (Erişim tarihi: 17.05.2023)
- COSO, Internal Control – Integrated Framework – Executive Summary. AICPA, s. 3, Internal control is a process, effected by entity's board of directors, management,

and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance. <https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf> (Erişim tarihi: 17.05.2023)

Coşkun, M. F. ve Teraman, Ö. (2018). Etkin bir iç kontrol sistemi üzerine nitel bir araştırma: COSO modeli örneği. *Mali Çözüm Dergisi* (149), s. 131.

Çakırsoy E. (2022). Kamuda iç kontrol sisteminin kullanılması: büyükşehir belediyeleri örneği. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü.

Çakırsoy E. ve Baral G. (2022). İç kontrol sistemi ve belediyelerde uygulaması hakkında kavramsal bir değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (67), s. 270.

Çakırsoy E.ve Baral G. (2022). İç kontrol sistemi ve belediyelerde uygulaması hakkında kavramsal bir değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (67), s. 275. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/2243762>. (Erişim tarihi: 27.06.2023)

Çaldağ, Y. (2007). *Denetim ve raporlama*. Ankara: Gazi Kitabevi, s. 37.

Çalışkan, A. Ö. (2012). Sürdürülebilirlik raporlaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (1), s. 59.

Çapın, M. A. (2022). Hesap verebilirlik bağlamında iç kontrol ve iç denetim sürecinin işleyişi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çatıkkaş, Ö. (2005). Bankalarda iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonunun etkililiği. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.

Çelen E. (2017). Perakende gıda zincirlerinde iç kontrol sistemi, etkinliği ve bir uygulama. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çeltikci, M. (2023). Sürdürülebilirlik raporlamasında güvence denetimi ve BİST’de bir araştırma. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Çiçek, B. (2004). İşletmelerde iç kontrol ve iç denetim: Türkiye’deki beş yıldızlı otellere yönelik bir araştırma. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çiçekay, H. (2021). İşletmelerde iç kontrol ve muhasebe bilgi sistemlerinin önemi ve uygulamaların değerlendirilmesi üzerine bir araştırma. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çiçekay, H.ve Demir, M. (2021). İşletmelerde COSO iç kontrol modeli ve muhasebe bilgi sistemine yönelik uygulamaların değerlendirilmesi üzerine bir araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13 (4), s. 3807. <https://doi.org/10.20491/isarder.2021.1357>
- Çiğdem, F. C. (2018). İç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkileri: BIST Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki şirketlerde uygulama. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çil, U. (2022). İç kontrol sisteminin hilenin önlenmesindeki rolünün incelenmesi üzerine nitel bir çalışma. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çokmutlu, M. E. (2019). Sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletmelerin sürdürülebilirlik performansları ile finansal performanslarının karşılaştırılması. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dabbağoglu, K. (2009). İç kontrol sistemi. *Journal of Qafqaz University* (26).
- Danıştay 8. D, 24.09.2008, E. 2008/4976, K.2010/1108.
- Danıştay 10. D, 16.12.2003, E: 2001/4312, K: 2003/5197.
- David McNamee ve Georges Selim, Changing Paradigm, Mc² Management Consulting’den aktaran Kishali, Y. ve Pehlivanlı, D. (2006). Risk odaklı iç denetim ve İMKB uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Yıl 2006 (30), s. 82. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/427924> (Erişim tarihi: 08.05.2023)
- Dede, G. (2020). İç kontrol sistemi ve kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin oluşturulması süreci: Adıyaman Üniversitesi örneği. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Harran Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Dede, M. (2023). Kurumsal yönetim ve sürdürülebilirlik kapsamında performans ölçümü: BIST 100 endeksi işletmelerinde bir uygulama. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dede, Z. T. (2014). COSO tabanlı denetim tekniğinin bankacılık sektöründe hazine süreci uygulama önerisi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Deniz, F. (2013). Riske dayalı finansal iç kontrol sistemi ve bir model önerisi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Denktaş, Y. (2012). Belediye şirketlerinin hukuksal ve yönetsel durumu. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Derici, O. (2015). *İç kontrol ve risk yönetimi*. Antalya: Bekad Yayınları.
- Devlet İhale Kanunu (2886 S.K.), Resmî Gazete (10.09.1983. 18161)
- Devlet Memurları Kanunu (657 S.K.), Resmî Gazete (23.07.1965. 12056)
- Dicle, R. (2016). Tarım Kredi Kooperatiflerinde iç kontrol sistemi ve iç denetim: Malatya Bölge Birliğine bağlı kooperatiflerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin araştırılması. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğalgaz Piyasası Kanunu (4646 S.K.), Resmî Gazete (02.05.2001. 24390)
- Doğan, Ö. (2011). Kobi'lerde iç kontrol sisteminin yeri ve risk odaklı iç denetim: Denizli İli uygulaması. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü.
- Doğmuş, M. D. (2010). Avrupa Birliği'nde iç denetim sistemi. *Ankara: Maliye Bakanlığı Avrupa birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi: 2*.
- Durmuş, C. N. ve Taş, O. (2008). *SPK düzenlemeleri ve 3568 sayılı mevzuat kapsamında denetim* (1. Basım). İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Dursun, G. D. ve Dal, B. G. (2018). İç kontrol sisteminin etkinliğinin belirlenmesi ve bir tekstil işletmesinde iç kontrol sisteminin incelenmesi. *Maliye ve Muhasebe*

Dergisi, 1 (17), s. 25. <http://www.idaacademia.org/tr/pub/issue/34936/361769>.
(Erişim tarihi: 01.06.2023)

Düzer, M. (2018). Sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklamaların finansal performans üzerine etkisi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dyllick, T.ve Hockerts, K. (2002). Beyond the business case for corporate sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 11 (2), 131.

Editör Kıral, H. (2014). *İç denetim* (1. Baskı). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları Yayın No:1.

Efe, A. (2021). COSO iç kontrol sistemi bilgi ve iletişim bileşeninin kalkınma ajansları üzerinden analizi. *Denetim Dergisi*, Yıl 2021 (22).

Elmas, B., Çelik, M. ve Korkmaz, E. (2023). İç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli ile incelenmesi ve finansal performans üzerine etkisi: katılım bankalarında bir araştırma. *Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7 (1), s. 191.

Emekli Sandığı Kanunu (5434 S.K.), Resmî Gazete (17.06.1949. 7235)

Er, F. B. (2023). Yeşil lojistik uygulamalarının sürdürülebilirlik ve ihracatçı firma performansı üzerindeki etkisi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Dış Ticaret Enstitüsü.

Eray, A. T. (2020). Türkiye’de iç kontrolün performansı: bir model önerisi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Erdoğan, A.ve Özçelik H. (2022) . İç kontrol sisteminin COSO standartlarına göre değerlendirilmesi: perakende sektöründe bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27 (3), s.461, s. 463.

Erdoğan, M. (2006). *Denetim kavramsal ve teknolojik yapı* (Güncelleştirilmiş 3. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Erdoğan, M. (2016). Konaklama işletmelerinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve işletme performansı ilişkisi: bir uygulama. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü.

- Erdoğan, S. (2009). İç kontrol sistemi: kamu iktisadi teşebbüsleri için iç kontrol modeli önerisi. *DPT Uzmanlık Tezleri*. Devlet Planlama Teşkilatı.
- Ergun, T.ve Polatoğlu, A. (1984). *Kamu yönetimine giriş* (2. Baskı). Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayın No:212.
- Ermisket, E. G. (2011). Kamu Kurumlarında Risk Yönetimi-Bir Uygulama Önerisi. *Denetışim Dergisi*, Yıl 2011 (7), s. 49.
- Ersoy, N. (2021). Bütünleşik çok kriterli karar verme modeli ile enerji sektöründe kurumsal sürdürülebilirlik performans ölçümü: karşılaştırmalı bir analiz. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Muğla Sıtkı Kocaman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ertuğrul, A. N. (2012). İç kontrol ile kurum kültürünün etkileşimi ve Anadolu Üniversitesi birim yöneticileri kapsamında bir uygulama. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Eryılmaz, B. (1989). Belediye hizmetlerinin yürütülmesinde alternatif kurumsal yöntemler. *Türk İdare Dergisi*, Yıl 61 (382). [http://www.tid.gov.tr/kurumlar/tid.gov.tr/tum-sayilar\(2\)/1976-2000/1989/Yil61_382_1989_.pdf](http://www.tid.gov.tr/kurumlar/tid.gov.tr/tum-sayilar(2)/1976-2000/1989/Yil61_382_1989_.pdf). (Erişim tarihi: 24.03.2022)
- Eryılmaz, B. (1995). İktisadi ve idari yönden yerel yönetimlerin tarihi gelişimi. *Yerel yönetimler ve eğitim sempozyumu*. İstanbul: İstanbul Büyükşehir Belediyesi yayını.
- Esen, S. S. (2011). Konaklama işletmelerinde müşteri memnuniyeti ve etnosentrizmin müşteri memnuniyet düzeyleri üzerindeki etkisi (Alanya İlçesi örneği). *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Etimoloji Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim tarihi: 22.05.2023)
- file:///C:/Users/THINKPAD/Downloads/546844.pdf. (Erişim tarih: 09.05.2023)
- file:///D:/Users/4098/Downloads/1.%C3%96NB%C3%9CRO%20H%C4%B0ZMETLER%C4%B0%20Y%C3%96NET%C4%B0M%C4%B0%20DERS%20NOTLARI-2022%20(1).pdf. (Erişim tarihi: 24.11.2023)

- Gedik, Y. (2020). Sosyal, ekonomik ve çevresel boyutlarla sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma. *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, 3 (3), s. 196.
- Genç, Y. E. (2022). Sürdürülebilir turizm: Trabzon destinasyonunda Arap turizmi ve sürdürülebilirlik. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gök, M. (2022). OECD ülkelerinin sürdürülebilirlik açısından bulanık çok kriterli karar verme yöntemleri ile değerlendirilmesi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gökoğlu, K. (2018). COBIT ve COSO iç kontrol yaklaşımlarının karşılaştırılması. *International Journal of Management and Administration* 2(3), s. 70. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/448490>. (Erişim tarihi: 01.06.2023)
- Gönen, S. (2007). Konaklama işletmelerinde muhasebe organizasyonu ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasına yönelik bir uygulama. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gözübüyük, A. Ş. ve Tan, T. (2001). *İdare hukuku cilt 1 genel esaslar* (2. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Güçlü, F. (2011). *Muhasebe denetimi* (4. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık
- Gülal, O. S. (2013). İç kontrol sistemi ve bir otel işletmesinde uygulanması. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Güler, A.ve Arkın, A. K. (2019). COSO 2017 kurumsal risk yönetimi çerçevesine kontrol öz değerlendirme yaklaşımıyla bakış ve bir kurum uygulaması-II. *Denetışim Dergisi*, Yıl 9 (19), s. 90.
- Gümrah, A. (2018). Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması ve rapor kalitesi: BİST sürdürülebilirlik endeksinde bir uygulama. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Günel, A.A. (2010). Üretim işletmelerinde iç kontrol sistemi ve bir uygulama. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gündoğan, D. (2020). Bağımsız denetim - iç denetim. H. Kıral (Ed.), *İç denetim içinde* (s.269). Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Güner, M. F. (2009). Kamu idarelerinin etkin yönetiminde iç kontrol uygulamalarının rolü. *Maliye Dergisi*, (157), s. 188.
- Güner, M. F. (2010). Kontrol ortamının değerlendirilmesi: bir kamu idaresinde uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (46), s. 191.
- Güner, Y. (2019). Kobi'lerde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik burdur ilinde bir araştırma. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güneş, N. (2012). İşletmelerde iç kontrol sisteminin hileli finansal raporlamayı önlemedeki rolü: Kahramanmaraş'ta bir alan çalışması. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Güney, A. (2018). Geleneksel raporlamadan entegre raporlamaya geçiş. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (2018 Özel Sayı), s. 620.
- Güredin, E. (1994). *Denetim* (6. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., s. 15.
- Güröl, B. (2019). Sürdürülebilir üretim göstergelerinin kurumsal sürdürülebilirlik performansına etkisinin araştırılması. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güven, B. Ö. (2022). Kamu sektöründe iç kontrol sisteminden kaynaklanan hata ve hile analizi: büyükşehir belediyelerinde inceleme. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Dumlupınar Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Güven, F. M. (2008). İşletmelerde iç kontrol sisteminin yeri ve önemi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hacıhasanoğlu, T. ve Kaya, E. (2018). Üretim işletmelerindeki iç kontrol sisteminin COSO standartlarına uyum derecesinin belirlenmesi: Kocaeli İli örneği. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7 (4), s. 242.

- Hacısüleyman, Y. (1987). Otelcilik ve gastronomi alanında iş organizasyonu ve yönetimi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N.ve Kılılı, M. (2012). İç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü üzerine bir alan çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (20), s. 174-175. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/183081>. (Erişim tarihi: 30.05.2023)
- Hazar, H. B. (2020). Ekonomik kriz dönemlerinde toplu işten çıkartmaların COSO iç kontrol ortamına etkisi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 7 (10), s. 105.
- Hekimoğlu, N. (2022). Vakıf Üniversitelerinde İç Kontrol Sistemlerinin Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Arel Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Hightower, R. (2009). Internal controls policies and procedures. New Jersey: John Wiley & Sons'den aktaran H. Bakkal, İ. Tunç ve A. Kasımoğlu (2016). *İç kontrol ve kurumsal risk yönetimi* (1. Baskı). İstanbul: İdeal Kültür & Yayıncılık.
- http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/files/articles/152820006160_4.pdf. (Erişim tarihi: 31.05.2023).
- <http://www.muhasabetr.com/bagimsiz-denetim/> (Erişim tarihi: 09.05.2023)
- https://books.google.com.tr/books?id=At9LjvaPY2UC&printsec=frontcover&%20hl=tr&sourcegbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false. (Erişim tarihi: 03.09.2023)
- <https://borsaistanbul.com/tr/endeks/1/9/surdurulebilirlik>. (Erişim tarihi: 09.10.2023)
- <https://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=ic-kontrol-rehberi.pdf>. (Erişim tarihi: 30.08.2023)
- <https://denetimtv.com/denetim-ve-denetim-turleri.html> (Erişim Tarihi: 25.05.2023)
- https://dosyalar.kik.gov.tr/yarim/dokumanlar/2023_Esik_Degerler_Parasal_Limitler_Karasilastirma.pdf. (Erişim tarihi: 25.04.2023)

<https://icdenetim.ikcu.edu.tr/Share/7692F008270962A82A84C2E3E5F51596>. (Erişim tarihi: 03.06.2023)

<https://ickontrol.saglik.gov.tr/Files/FK/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Bilgilendirme%20Sunumu%202020.pdf>. (Erişim tarihi: 27.08.2023)

<https://kurtalanmyo.siirt.edu.tr/detay/ic-kontrol-nediramaclari-ve-bilesenleri/439956.html>. (Erişim tarihi: 01.06.2003).

<https://media.iskur.gov.tr/25193/maliye-bakanligi-kamu-ic-kontrol-rehberi.pdf>. (Erişim tarihi: 28.08.2023)

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/%C4%B0%C3%A7-Kontrol-B%C3%BCt%C3%BCnle%C5%9Fik-%C3%87er%C3%A7eve-COSO.pdf>. (Erişim tarihi: 02.06.2023)

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Kurumsal-Risk-Y%C3%B6netimi-B%C3%BCt%C3%BCnle%C5%9Fik-%C3%87er%C3%A7eve-COSO.pdf>. (Erişim tarihi: 02.08.2023)

https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/08/%C4%B0istanbul_scakiroglu_icdenetimveickontroltekis.pdf. (Erişim tarihi: 28.05.2023)

<https://slideplayer.biz.tr/slide/3031015/>. (Erişim tarihi: 30.08.2023)

<https://sozluk.gov.tr/> (Erişim tarihi: 06.05.2023)

<https://teolupus.com/ic-kontrol-bilesenleri-ve-ilkeleri/>. (Erişim tarihi: 23.08.2023)

<https://tr.linkedin.com/pulse/belediyelerin-s%C3%BCrd%C3%BCr%C3%BClebilirlik-oda%C4%9F%C4%B1ndaki-hedefleri-ve-dilek-a%C5%9Fan>. (Erişim tarihi: 15.10.2023)

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Belediye#:~:text=Belediye%20kurumsal%20bir%20yap%C4%B1s%C4%B1%20ile,g%C3%B6ren%20%C3%B6rg%C3%BCt%20anlam%C4%B1nda%20da%20kullan%C4%B1l%C4%B1r>. (Erişim tarihi: 05.10.2022)

https://uludag.edu.tr/dosyalar/ickontrol/ic_kontrol_brosur_ocak_2020.pdf. (Erişim tarihi: 26.08.2023)

<https://uludag.edu.tr/mkpasa/konu/view?id=346&title=ic-kontrol-nedir> (Erişim tarihi: 16.05.2023)

<https://web.archive.org/web/20190120202441/http://www.globalfootprints.org/sustainability>. (Erişim tarihi: 02.09.2023)

<https://webupload.gazi.edu.tr/upload/32/2021/9/9/0c75ddab-dfff-4ba5-91f2-e521cb40039d-fen%20fak%C3%BCltesi%20%C4%B0%C3%A7%20kontrol%20bilgilendirme%20osunumu.pdf>. (Erişim tarihi: 27.08.2023)

<https://www.borsaistanbul.com/files/surdurulebilirlik-platformu-bildirgesi.pdf>. (Erişim tarihi: 15.10.2023)

<https://www.borsaistanbul.com/tr/sayfa/58/borsa-istanbulda-surdurulebilirlik>. (Erişim tarihi: 11.10.2023)

<https://www.borsaistanbul.com/tr/sayfa/209/surdurulebilirlik-komitesi>. (Erişim tarihi: 12.10.2023)

<https://www.coso.org/SitePages/About-Us.aspx>. (Erişim tarihi: 31.05.2023).

<https://www.dmo.gov.tr/Yardim/IcKontrol>. (Erişim tarihi: 27.08.2023)

<https://www.etkiyap.org/terimler/iirc-uluslararası-entegre-raporlama-konseyi/>. (Erişim tarihi: 14.10.2023)

<https://www.globalcompactturkiye.org/10-ilke/>. (Erişim tarihi: 16.10.2023)

<https://www.globalcompactturkiye.org/un-global-compact/>. (Erişim tarihi: 15.10.2023)

<https://www.globalreporting.org/news/news-center/four-in-five-largest-global-companies-report-with-gri/>. (Erişim tarihi: 14.10.2023)

<https://www.globalreporting.org/standards/>. (Erişim tarihi: 14.10.2023)

<https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose> (Erişim tarihi: 06.06.2023)

<https://www.incitas.com.tr/bilgi-merkezi/blog/surdurulebilirlik-nedir-neden-onemlidir#:~:text=S%C3%BCrd%C3%BCr%C3%BClebilirlik%20kelime%20anlam%C4%B1%20olarak%20%C3%A7e%C5%9Fitlilik,yetene%C4%9Fini%20korumak%20olarak%20da%20tan%C4%B1mlanabilir>. (Erişim tarihi: 01.09.2023)

<https://www.integratedreporting.org/the-iirc-2/>. (Erişim tarihi: 14.10.2023)

<https://www.intosai.org/about-us/members>. (Erişim tarihi: 03.06.2023)

<https://www.intosai.org/focus-areas>. (Erişim tarihi: 03.06.2023)

<https://www.intosai.org/what-we-do>. (Erişim tarihi: 03.06.2023)

<https://www.kariyerimdergisi.com/ic-denetimde-coso-modeli/>. (Erişim tarihi: 26.08.2023)

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/BDS%20200_2022_Site.pdf. (Erişim tarihi: 10.08.2023)

<https://www.linkedin.com/pulse/coso-bazli-i%C3%A7-kontrol-sistemine-dair-her%C5%9Fey-b%C3%BClent-hasanefendio%C4%9Flu/?originalSubdomain=tr>. (Erişim tarihi: 27.08.2023)

<https://www.linkedin.com/pulse/kurulu%C5%9Flar-kontrol-eylemlerini-se%C3%A7er-ve-geli%C5%9Ftirir-metin-seren/?originalSubdomain=tr>. (Erişim tarihi: 24.08.2023)

<https://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-denetimi/ic-kontrol-sistemi-amaclari.html>. (Erişim tarihi: 26.05.2023)

<https://www.ortakakildanismanlik.com/sirketlerde-ic-denetim> (Erişim tarihi: 04.05.2023)

<https://www.refinitiv.com/en/about-us/business-partnerships-marketplace/partner-programs>. (Erişim tarihi: 15.10.2023)

<https://www.sayistay.gov.tr/pages/79-uye-olunan-uluslararasi-sayistaylar-teskil>. (Erişim tarihi: 03.06.2023)

<https://www.semtrio.com/bist-surdurulebilirlik-endeksi#:~:text=BIST%20S%C3%BCrd%C3%BCr%C3%BClebilirlik%20Endeksi%2C%20paylar%C4%B1%20Borsa,%C5%9Firketlerin%20yer%20ald%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20bir%20endekstir>. (Erişim tarihi: 09.10.2023)

<https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/> (Erişim tarihi: 05.05.2023)

<https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/history-of-the-ia/> (Erişim tarihi: 05.05.2023)

<https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/standards/>. (Erişim tarihi: 03.05.2023)

<https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IcDenetimTerimlerSozlugu.pdf>. (Erişim tarihi: 04.07.2023)

I sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, md. 260, (Resmî Gazete (19.12.2018. 30474)

I sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, md. 441, (Resmî Gazete (19.12.2018. 30474)

İbiş, C.ve Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bir bakış. *Sayıştay dergisi* (85), s. 97.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, Resmî Gazete (12.07.2006. 26226)

İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü 2008/31S. Genelgesi, 21.04.2008, B.05.0.MAH.0.65.001/80000-11273 S.

İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Yönetmeliğı md. 6, Resmî Gazete (02.06.2021. 31499)

IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, Terimler Sözlüğü

IIA Uluslararası İç Denetim Standartları: 2120.A1, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>. (Erişim tarihi: 07.05.2023)

İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Bağlı Kuruluşları ile Bunların Üyesi Olduğı Mahalli İdare Birliklerinin Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmetlerinin Gördürülmesine İlişkin Usul ve Esaslar, Resmî Gazete (28.04.2018. 30405)

Improving cooperation between internal and external audit, <https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf> (Erişim tarihi: 06.05.2023)

İnce, S. (2009). Kamu mali yönetiminde dönüşüm iç kontrolün uygulanabilirliğı. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi.

- ISA 315 Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi Standardı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20315-2022.pdf. (Erişim Tarihi: 18.05.2023)
- İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (2015). *İç Denetime Genel Bir Bakış* (e-kitap).
- İşidoğru, A. (2021). Bankacılık sisteminde iç kontrol işlemleri ve iç kontrol fonksiyonunun bileşenleri üzerine bir uygulama. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Arel Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Kamu Gözetimi Kurumu [KGK] (2021). *Türkiye’de bağımsız denetim 2013-2019 ilgili hesap dönemi için yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinin genel görünümü*. Ankara.
- Kamu İhale Kanunu (4734 S.K.), Resmî Gazete (22.01.2002. 24648)
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (5018 S.K.), Resmî Gazete (24.12.2003. 25326)
- Kanca, S. (2020). İç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim ilkelerinin finansal performansa etkisi. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Avrasya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kara, M. (2012). İşletmelerde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve muhasebe meslek mensuplarının rolü üzerine bir araştırma. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Nevşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kara, M. (2018). Kalite yönetim sistemleri ile iç kontrol sistemi uygulamaları arasındaki etkileşimin değerlendirilmesi ve bir araştırma. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Karaca, S. (2022). BİST sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletmelerin finansal risk ve performanslarının hisse senedi fiyatları üzerine etkisi. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karacan, Ö. (2022). Bütünleşik iç kontrol sistemi etkinliğinin ölçülmesi ve örgüt kültürü ile ilişkisi: Turkuvaz görsel/işitsel medya uygulaması. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İbn Haldun Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

- Karadeniz Teknik Üniversitesi Mimarlık Fakültesi İç Kontrol El Rehberi (2014). https://www.ktu.edu.tr/dosyalar/48_00_00_39381.pdf. (Erişim tarihi: 29.08.2023)
- Karakaya, G. (2018). COSO kurumsal risk yönetimi-riskin strateji ve performansla uyumlaştırılmasına ilişkin düzenleme çerçevesinde getirilen güncellemeler. *Denetim Dergisi*, Yıl 8 (18), s. 16.
- Karakoç, M.ve Özdemir, S. (2016). İç kontrolde COSO ve ICFR ilişkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 15 (56), s. 142.
- Karaman, M. (2014). Kamuda iç kontrol sisteminin kurulması ve iç kontrol standartlarında yaşanan sorunların değerlendirilmesi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karaman, Z. T. (1991). *Yerel yönetimler* (Yayın No:1). İzmir: Bornova Belediyesi Bilim ve Kültür Etkinlikleri.
- Karaman, Z. T. (1993). *Belediyelerin ekonomik işletmeleri ve işlevleri*. İzmir: İzmir Ticaret Odası Yayını.
- Karaman, Z. T. (2006). *Yerel yönetimler* (6. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Karasu, K. (2009). Yeni 'kamusal' örgütler: kamu yararı şirketleri. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 64 (3). <https://sbfdergi.ankara.edu.tr/dergi/pdf/64/3/8-Karasu-Koray.pdf>. (Erişim tarihi: 22.12.2022)
- Karasu, K. (2009). Yeni 'kamusal' örgütler: kamu yararı şirketleri. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 64 (3). <https://sbfdergi.ankara.edu.tr/dergi/pdf/64/3/8-Karasu-Koray.pdf>. (Erişim tarihi: 22.12.2022)
- Karasu, K. (2009). Yeni 'kamusal' örgütler: kamu yararı şirketleri. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 64 (3). <https://sbfdergi.ankara.edu.tr/dergi/pdf/64/3/8-Karasu-Koray.pdf>. (Erişim tarihi: 22.12.2022)
- Kaya, B. (2014). *İç denetçilerin iç kontrole ilişkin rol ve sorumlulukları*. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.
- Kaya, B. (2015). *Kurumsal performansı artırmak için iç denetim iç kontrol ve risk yönetimi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- Kaya, C. (2020). Kamu hizmet işletmelerinde iç denetim ve iç kontrol uygulaması resmi huzurevleri iç denetim ve iç kontrol örneği. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kayım, A. (2009). Basit kontrol modelinden COSO modeline iç kontrol süreci: kurumsal bazda ve süreç bazında kontrollerin tasarımına ilişkin bir uygulama örneği. *Denetim Dergisi*, Yıl 2009 (3), s. 46.
- Kendirli, S., Başaran, M.Ş. ve Turan, H. (2014). Belediye işletme ve şirketlerinin dış denetimi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16/1. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/287231>. (Erişim tarihi: 17.11.2022)
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız denetim* (4. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kevser, M. ve Doğan, M.. (2020). Yönetim kurulu yapısı ve sürdürülebilirlik raporu uyumu: Türk bankacılık sektörü üzerine bir araştırma. *Bankacılık ve Sermaye Piyasası Araştırmaları Dergisi*, 4 (10), s. 42.
- Kılıçarslan, A. (2019). *Belediye şirketlerinin hukuki durumu Sayıştay denetimi* (2. Baskı). Ankara: Tap Yayınevi.
- Kılınç, K. (2010). Kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemi uygulamasını etkileyen faktörlerin değerlendirilmesi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Kırmızı, N. (2007). İşletmelerde bağımsız kontrol sistemini incelemenin bağımsız denetim karar sürecindeki yeri. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kırteke, N. (2019). Kamu kurumlarında iç kontrol sistemi ve iç denetim: Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda iç kontrol sistemi etkinliğinin araştırılması. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Necmettin Erbakan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kırteke, N. (2019). Kamu kurumlarında iç kontrol sistemi ve iç denetim: Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda iç kontrol sistemi etkinliğinin araştırılması. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Necmettin Erbakan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kızılboga, R.ve Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6 (2), s. 222. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/185081>. (Erişim tarihi: 30.05.2023)
- Kızıltuğ, P. (2015). Hastane işletmelerinde iç kontrol sistemi ve özel bir hastanede iç kontrol sistemi uygulaması. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kiraz, D. (2023). Sürdürülebilirlik odaklı kent markası endeksi: Berlin Örneği. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Bahçeşehir Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Koca, N. (2010). Muhasebe denetiminde iç kontrolün hata ve hileleri önlemedeki rolü ve bir alan çalışması. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koç, A. (2023). İç kontrol süreçlerinin ve iç denetim faaliyetlerinin perakendecilik sektöründeki varlıkların Azalmasına etkisi: Konya örneği. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. KTO Karatay Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Koçyiğit, S. Ç., Ceylan, Ö.ve Uysal, D. (2022). İç kontrol sistemi: stok yönetimi ve mutemetlik işlemleri açısından kamu hastanesi örneği. *Uluslararası Sağlık Yönetimi Ve Stratejileri Araştırma Dergisi*, 8 (1), s. 37.
- Koçyiğit, S. Ç., Karacan, G.ve B. Atalay (2021). Sağlık sektöründe özel bir hastanenin COSO iç kontrol modeli bileşenleri çerçevesinde incelenmesi. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 5 (Özel Sayısı), s. 240. <https://ijbemp.com/files/c6711c37-b544-4b08-825b-e79b0771825d.pdf>. (Erişim tarihi: 29.08.2023)
- Konuşkan, A. (2023). Kurumsal yönetim ve finansal performansın sürdürülebilirlik raporlama üzerine etkisi: BIST’te bir uygulama. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kopurlu, G. (2022). Türkiye’de kurumsal sürdürülebilirlik endeksinde yer almanın firmaların finansal performansları üzerindeki etkilerinin karşılaştırmalı analizi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

- Korga, S.ve Aslanoğlu, S. (2020). İç kontrol sisteminin unsurları ile risk yönetimi arasındaki ilişkinin incelenmesi: bankacılık sektöründe bir uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 20 (60), s. 97.
- Korkmaz, Z. (2011). COSO iç kontrol standartları ve Türkiye uygulaması. *Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu*. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Köksal, A. (2009). *Türk Ticaret Kanunu tasarısı sermaye piyasası mevzuatı bankacılık mevzuatı açısından ve karşılaştırmalı olarak bağımsız denetim sözleşmesi* (1. Basım). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Köksal, T. (193). Belediye şirketlerinin hukuki rejimi ve şirketleşme uygulamaları. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 2 (6). <https://cyy.hacibayram.edu.tr/Dergiler>. (Erişim tarihi: 18.04.2023)
- Köse, E. ve Bekci, İ. (2017). 1992-2013 COSO modeli: iç kontrol-entegre çerçevesi. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, Yıl 2 (7), s. 19.
- Kulak, F. (2009). Merkez bankalarında iç kontrol ve iç denetim: kavramsal çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda iç kontrol ve iç denetimin etkililiği konusunda bir değerlendirme. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kurnaz, E. (2013). İç kontrol sistemi ve Türkiye'deki factoring şirketlerinin iç kontrol sistemlerinde etkinlik araştırması. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kurnaz, E. (2020). Sağlık sektöründe iç kontrol iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bileşenleri açısından incelenmesi: bir hastane uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 30 (157), s. 167.
- Kurnaz, N.ve Çetinoğlu, T. (2010). *İç denetim – güncel yaklaşımlar* (1. Basım). İzmit: Umuttepe Kitabevi.
- Kurt, G. ve Uysal, T. U. (2015). Siber riskler ve COSO iç kontrol bütünleşik çerçevesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 15 (46).

- Kurtuluş, S. (2022). Kurumsal yönetim anlayışı ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişki: Hatay’da faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi aile işletmeleri üzerine bir araştırma. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kuzgun, Ş. (2022). Örgütsel dayanıklılık kapasitesi, yeşil yenilik, algılanan yeşil örgütsel davranış, çevresel belirsizlik ve sürdürülebilirlik performansı arasındaki ilişkiler. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul Arel Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Kükrer, E.ve Kavak, S. (2020). Kamu sektöründe iç denetimin etkinliğini olumsuz etkileyen faktörler. H. Kırıl (Ed.), *İç denetim içinde* (s.79). Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Kürklü, E. (2014). Kamu idarelerindeki iç kontrol sisteminin bağımsız dış denetçi bakış açısıyla değerlendirilmesi: bir Devlet üniversitesinde örnek uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kütük, S. (2019). Halka açık şirketlerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve örgütsel kültürün iç kontrol sistemine etkisi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Malbeği, N. (2018). Belediye iktisadi teşebbüsleri üzerine bir inceleme. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 18 (1). <https://cdn.anadolu.edu.tr/files/anadolu-cms/JBem8az9/file/lisansustu-tez-yazim-klavuzu-f6ed4f6c99e4c157.pdf>. (Erişim tarihi: 18.11.2022)
- Marşap, B. G. ve Kurt, G. (2008). Muhasebe denetiminin gelişimine Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun katkısının tarihsel süreçte incelenmesi (1938 – 2008). *Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 62*.
- Melikyan, L. (2015). İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Haliç Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Metalbilim İşlem Terimleri Sözlüğü – 1972, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim tarihi: 22.05.2023)

- Morelli, J. (2011). Environmental Sustainability: A Definition for Environmental Professionals. *Journal of Environmental Sustainability*, 1 (1), s. 1-9.
- Mülga Belediye Kanunu (1580 S.K.), md. 19, Resmî Gazete (14.04.1930. 1471)
- Mülga Türk Ticaret Kanunu (6762 S.K.), Resmî Gazete (09.07.1956. 9353)
- Ökçün, G. (1971). 1920-1930 Yılları arasında kurulan Türk anonim şirketlerinde yabancı sermaye. *Ankara: A. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları*, s. 33-40.
- Önce, S. ve Çavuş, G. (2020). Sürdürülebilirlik raporlaması ve finansal raporlama kalitesi ilişkisi: BİST'e kote imalat işletmelerinde araştırma. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (62), s. 4.
- Önce, S., Onay, A.ve Yeşilçelebi, G. (2015). Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması ve Türkiye'deki durum. *Journal of Economics, Finance and Accounting*, 2 (2), s. 237-238.
- Örken, E. K. (2022). Anonim şirketlerde özel denetim isteme hakkı. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özbilgin, İ. G. (2008). Aracı kurumlarda iç kontrol sistemi ve analiz. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özbilgin, İ. G. (2010). Aracı kurumların iç kontrol sistemi ve ilgili düzenlemenin değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12 (2), s. 230.
- Özcan, F. (2022). Kurumsal sosyal sorumluluğun kurumsal sürdürülebilirlik ve marka&kurum imajı üzerindeki etkisinde işveren markası ve proje anlamlılığın aracılık etkisi. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Gebze Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özcan, Z. (2016). *Hangi şirket kurulmalı* (Güncellenmiş 4. Baskı). Ankara: Seçkin.
- Özçelik, H. (2010). Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de belediye şirketleri: İstanbul Büyükşehir Belediyesi Şirketleri üzerine bir inceleme. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Özçetin, M. (2017). Süt üretim işletmelerinde risk yönetimi ve iç kontrol: bir araştırma. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdemir, G. (2008). Belediye iktisadi teşebbüslerinin özelleştirilmesi. *Sayıştay Dergisi*, (71). <https://dergi.sayistay.gov.tr/?id=2026>. (Erişim tarihi: 11.04.2023)
- Özdemir, Z.ve Pamukçu, F. (2016). Kurumsal sürdürülebilir raporlama sisteminin Borsa İstanbul sürdürülebilirlik endeksi kapsamındaki işletmelerde analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, 26 (134), s. 22.
- Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun (4046 S.K.), Resmî Gazete (27.11.1994. 22124)
- Özen, G. (2010). İç kontrol sistemi ve verimlilik ilişkisi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Özen, Y. D. Ö. (2021). Dijitalleşen üretim sistemlerinde sürdürülebilirlik değerlendirme modeli tasarımı: örnek uygulama. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Ege Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özer, M. (1997). *Denetim 1* (1. Baskı). Ankara.
- Özgül, B. ve Mengi, B. T. (2016). *Kurumsal sürdürülebilirlik ve güvencesi “iç denetim”, BIST sürdürülebilirlik endeksine tabi şirketlerde anket çalışması* (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Özhan, A. (2014). Kobilerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi: Kayseri’deki imalat sanayi işletmelerinde bir araştırma. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özmehmet, E. (2008). Dünyada ve Türkiye’de sürdürülebilir kalkınma yaklaşımları. *Journal of Yaşar University*, 3 (12), s. 1853-1876.
- Özşahin, F. (2011). Kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemi ve bir kamu kurumunda iç kontrol sisteminin oluşturulması süreci: üniversite örneği. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özyiğit, H. (2023). Bölüm 8. T. Hacıhasanoğlu ve M. İğde (Editörler), *Güncel gelişmeler ekseninde muhasebe ve denetim içinde* (s. 165-188). Gaziantep: Özgür Yayınları.

- P. Bozkurt (2013). Denetim kavramı ve denetim anlayışındaki gelişmeler. *Denetim Dergisi* (12), s. 58. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/208780>. (Erişim tarihi: 24.05.2023)
- Parris, T. ve Kates, R. (2003). Characterizing And Measuring Sustainable Development. *Annual Review Of Environment And Resources*, 28 (1), 559-586.
- Pekiner, K. (1984). *İşletme denetimi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi.
- Polat, E. (2018). Aile şirketlerinde kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemi: TRC3 Bölgesi uygulaması. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Pritchard, G. Y. (2021). Türkiye’de kooperatiflere yönelik sürdürülebilirlik rapor önerisi. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Puttick, G. ve Sandy van Esch (2007). *The principles and practice of auditing* (9. Baskı). Cape Town: Juta.
- Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future, s. 41. <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>. (Erişim tarihi: 01.09.2023)
- Saban, M., Küçüker, H.ve Küçüker, M. (2017). Kurumsal Sürdürülebilirlik İle İlgili Raporlama Çerçeveleri Ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü. *İşletme Bilim Dergisi*, 5 (1), s. 104.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18 (2), s. 163. <http://esjournal.cumhuriyet.edu.tr/en/download/article-file/370355> (Erişim tarihi: 29.05.2023)
- Saltık, N. (2007). İç kontrol standartları. *Uzmanlık Tezi*. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi.
- Sarı, A. (2013). İşletmelerde kurumsal yönetim açısından iç kontrol ve iç denetimin önemi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Sarıyıldız, E. (2023). Devlet üniversitelerinde iç kontrol sistemi: Süleyman Demirel Üniversitesi yöneticileri üzerine bir araştırma. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sayıştay Altıncı Dairesi, Sayı: 151, 06.11.2014.
- Sayıştay Genel Kurulu İçtihadı Birleştirme Kararı, Esas No: 2001/1, Karar No: 4985/1, 26.04.2001.
- Sayıştay Kanunu (6085 S.K.) md. 2, md.4, md. 48, Resmî Gazete (19.12.2010. 27790)
- Schaltegger, S., Bennett, M.ve Burritt, R. (2006). Coorporate Sustainability – The basis of Sustainability accounting and reporting. *Sustainability Accounting and Reporting*. (Edt: S. Schaltegger, M. Bennet and R. Burrit). Netherlands, Dordrecht: Springer.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A.ve Yanık, S. (2008). *Muhasebe denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, (Resmi Gazete 03.01.1990. 20391)
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), Onuncu Kısım
- Sevim, A. (2020). The Effect of Internal Control System on the Activity Performance in Municipalities. IV. *International Applied Social Sciences Congress*, 22nd-24th October 2020.
- Soltani, B. (2007). *Auditing: an international approach* (1. Baskı). Edinburgh: Prentice Hall Financial Times.
- Soner, M.ve Karabacak, H. (2023). Stratejik yönetim araçlarına dayalı kurumsal risk yönetimi: bir model ve uygulama önerisi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 25 (1), s. 259.
- Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (5510 S.K.), md.106, Resmî Gazete (16.06.2006. 26200)

- Soydam, S. (2021). Çevresel sürdürülebilirlik stratejileri: Türkiye'deki on büyükşehir belediyesinin karşılaştırmalı bir incelemesi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Yaşar Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Sultankhanova, G. (2020). Güvence denetiminin sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliği üzerine etkisi ve bir araştırma. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sustainability: the quality of causing little or no damage to the environment and therefore able to continue for a long time.
<https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/sustainability>. (Erişim tarihi: 02.09.2023)
- Şahin, E. A. (2011). *İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi* (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şen, Ö.ve Sağlar, J. (2020). Pandemi döneminde kamu idarelerinde e-iç kontrol sisteminin önemi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29 (4), s. 261. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/113223>. (Erişim tarihi: 18.05.2023)
- Şit, A. (2018). Demir-çelik sektöründe faaliyet gösteren ticari ve imalat firmaların finansal performanslarının değerlendirilmesi ve iç kontrol sistemlerinin finansal performansa etkisi: Hatay İli örneği. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- T.C. İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Genelgesi, Sayı: 85373441-250-E.1075. 11/01/2018 Konu: 696 Sayılı KHK Kapsamında Şirket Bilgileri ve Yeni Kurulacak Şirketler.
- T.C. İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Genelgesi, Sayı: B050MAH0740001/47539. 12/12/2000
- Tekeli, İ. ve Ortaylı İ. (1978). *Türkiye'de belediyeçiliğin evrimi*. (1. Baskı), Ankara: Türk İdareciler Derneği, Bilimler Araştırma Dizisi, s. 67.
- Tekin, B. (2023). Kurumsal sürdürülebilirlik ile hizmet kalitesi arasındaki ilişkinin belirlenmesi: oda ve borsalar üzerine bir uygulama. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Tekin, T. (2007). Kar amacı gütmeyen organizasyonlarda iç kontrol sisteminin incelenmesi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Temiz, H., Şeker, Y.ve. Özdemir, F.S (2022). Sürdürülebilirlik raporlaması ve bağımsız güvence kararlarının belirleyiciler. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17 (3), s. 863
- Tenker, N. (1982). *Şirketlerin halka açılmasında finansal tabloların ve dış denetimlerin önemi*. Ankara: Gazi Üniversitesi.
- Tez, B. (2020). Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Sisteminin Etkileşimi: Sektörel Analiz. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tez, B. (2021). Bağımsız denetim standartları kapsamında bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşimi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (89), s.123. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1483176>. (Erişim tarihi: 27.08.2023)
- Tezcan, Ö. (2019). Liman yöneticilerinin limanın sürdürülebilirlik performansı açısından öncelikli yetkinliklerinin değerlendirilmesi. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- The Institute of Internal Auditors [IIA] (2019). *Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (Umuç)*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği, İstanbul.
- Tıgdemir, S. (2014). COSO 2013'ün yol haritası. *KPGM Gündem*, (19), s. 24.
- Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği md. 8, (28.02.2020. 31053)
- Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, Resmî Gazete (28.08.2012. 28395)
- Tokaç, A. (2005). *Uygulamacı gözüyle işletmelerde muhasebe organizasyonu ve denetimi* (1. Baskı). İstanbul: Tunca Kitabevi.
- Topcu, M. K. (2013). Kamuda iç kontrol sisteminin COSO modeli bağlamında taşrada uygulanabilirliği: ihalelerde uygulanmasına yönelik iki vaka analizi. *Sayıştay Dergisi*, (91), s. 10.

- Toprak, Z. (1988). *Kent yönetimi ve politikası* (2. Baskı). Ankara: Akevler Akdeniz Bilimsel Araştırma Merkezi.
- Toroslu, M. V. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında finansal tablolar denetimi* (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Toroslu, M. V. (2014). *Türk Ticaret Kanunu kapsamında iç kontrol ve iç denetim*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Örgütler Komitesi (2016). *COSO iç kontrol – bütünlük çerçeve Mayıs 2013* (1. Baskı). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:11, s. 35.
- Tunçay, D. (2011). İç kontrol ile iç denetimin bağımsız denetim açısından önemi ve bir anket çalışması. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Turan, Ş. (2017). İşletmelerde iç denetim fonksiyonu ve örnek bir uygulama. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Turhan, G. D., Özen, T. ve Albayrak, R.S. (2018). Kurumsal sürdürülebilirlik kavramı, stratejik önemi ve sürdürülebilirlik performansı ölçümü. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 9 (1), s. 21
- Tüm, K.ve Memiş, M. Ü. (2012). *İç kontrol* (1. Baskı). Adana: Karahan Kitabevi.
- Türedi, H. ve Koban, A. O. (2016). COSO iç kontrol modelinde risk değerlendirme faaliyetleri. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (46), s. 163.
- Türedi, H., Gürbüz, F. ve Alıcı, Ü. (2014). COSO modeli: iç kontrol yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11 (42), s. 144.
- Türedi, H., Koban, A.O. ve Karakaya G. (2015). COSO iç kontrol (ABD) modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) modellerinin karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, (9), s. 95-119.
- Türedi, H.ve Karakaya, G. (2015). COSO iç kontrol modeli ve kontrol ortamı. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52 (602), s. 74.

- Türedi, H.ve Tepegöz, Ş. M. (2018). Finansman şirketlerinde iç kontrol yapısı yöntemi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 13 (50), s. 141.
- Türedi, S. Ç (2005). İşletmelerde iç kontrol sistemini oluşturan unsurlardan kontrol çevresinin (ortamı) incelenmesi. *Mevzuat Dergisi*, Yıl 8 (91), s. 1.
- Türk Ticaret Kanunu (6102 S.K.) md. 1533, Resmî Gazete (14.02.2011. 27846)
- Türkdoğan, N. (2016). İç kontrol kavramı, unsurları ve bir kamu kurumunda iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik uygulama ve sistemin etkinliğinin değerlendirilmesi: Yalova Üniversitesi örneği. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türkiye Cumhuriyet Anayasası (2709 S.K.) md.160, Resmî Gazete (09.11.1982. 17863 Mükerrer)
- Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı 2021 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.sayistay.gov.tr/files/2202_SAYI%C5%9ETAY%202021%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU%20\(1\).pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/2202_SAYI%C5%9ETAY%202021%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU%20(1).pdf). (Erişim tarihi: 08.05.2023)
- Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.sayistay.gov.tr/files/2701_Say%C4%B1%C5%9Ftay%202022%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu%20\(2\).pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/2701_Say%C4%B1%C5%9Ftay%202022%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu%20(2).pdf) (Erişim tarihi: 08.05.2023)
- Uğurlu, F. (2018). İç kontrol sisteminin yapısı, kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin işleyişi ve üniversitelerde iç kontrol sisteminin etkinliği: üniversitelere yönelik bir araştırma. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uluslararası İç Denetim Standartları, Nitelik Standartları, 1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>. (Erişim tarihi: 03.05.2023)
- Umur, U. (2016). Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Etkileşimi: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi Durumu. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Umur, U. (2016). Bağımsız denetim ve iç kontrol etkileşimi: iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi durumu. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uysal, G. (2010). COSO iç kontrol sisteminde insan kaynakları yönetimi: bütünleşik çerçeve. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (48), s. 128.
- Uzun, A. K. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetışim Dergisi*, Yıl 2009 (3), s. 61.
- Ünsal, S. (2023). İşletmelerin çevresel sürdürülebilirlik uygulamaları ve rekabet gücüne yönelik bir vaka analizi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- www.corpus.com.tr/#!/Genelgeler
- www.kiptas.istanbul/hakkmızda. (Erişim tarihi: 18.04.2023)
- www.sayistay.gov.tr
- www.sozluk.gov.tr
- Yağcı, P. (2023). Sürdürülebilirlik perspektifinde şirketlerin sosyal sorumluluğu ve Fransız Danıştay'ının yetkisi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yağlı, B. Ş. (2023). Bankacılık sektörü sürdürülebilirlik performans değerlendirmesi: vza, bwm, wcc yöntemleri ve sezgisel bulanık kümeler ile metodolojik bir çerçeve. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yalçunkaya, A. E. (2023). Tedarik zinciri yönetiminde etik ticaret platformlarının ve global optimizasyon sürecinin sürdürülebilirlik açısından etkileri. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yaman, A. (2008). Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri. *Mali Hukuk Dergisi*, 138, s. 6
- Yaprak, N. (2019). Belediye iktisadi teşebbüslerinin hukuki niteliği. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Yazıcı, H. M. (2023). Deneyimsel pazarlamanın sürdürülebilirlik bilincine etkisi: algılanan tüketici etkinliğinin aracılık rolü. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul Aydın Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Yeşilçelebi, G. (2022). İç denetim bağlamında covid-19'un kurumsal risk yönetimi süreçleri üzerine etkileri. *Denetışim Dergisi*, Yıl 13 (25), s. 80.
- Yılancı, M. (2006). *İç denetim* (2. Basım). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Yılancı, M. (2015). *İç denetim ve İç kontrol değeriendirme rehberi* (3. Genişletilmiş Baskı). Eskişehir: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, F. (2019). İç kontrol ve kurumsallaşma arasındaki ilişkide örgüt kültürünün aracılık etkisi: otel işletmelerinde bir araştırma. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, B., Atik, M.ve Okyay, A. (2017). Geleceğin Raporlama Sistemi: Entegre Raporlama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 17 (52), s. 101.
- Yumuşak, Y. (2007). Aracı kurumlarda uygulanan iç kontrol sistemi ve etkinliğinin ölçümü. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yüksel, F. (2018). Sürdürülebilirlik raporlaması ve XBRL. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Nisan 2018 Özel Sayı, s. 112.
- .