

**T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE DENETİM ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DENETİM KOMİTELERİNİN YÖNETİM  
KURULU KARARLARINA  
ETKİSİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Serkan TOKSOY**

**1150Y74204**

**İSTANBUL,2015**

**T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE DENETİM ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DENETİM KOMİTELERİNİN YÖNETİM  
KURULU KARARLARINA  
ETKİSİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Serkan TOKSOY**

**1150Y74204**

**Danışman: Prof. Dr. Hasan TÜREDİ**

**İSTANBUL,2015**

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAY SAYFASI

Yüksek Lisans Öğrencisi Serkan TOKSOY 'un "Denetim Komitelerinin Yönetim Kurulu Kararlarına Etkisi" konulu tez çalışması jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği /oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

Adı- Soyadı

İmza

Tez Danışmanı: Prof.Dr.Hasan Türedi

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Merve Tümer

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Ali

ONAYLI

Yukarıdaki jüri kararı Enstitü Yönetim Kurulunun ..... / ..... / ..... tarih ve

..... kararı ile onaylanmıştır.

## GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Serkan TOKSOY
Anabilim Dalı	: Muhasebe ve Denetim
Programı	: Muhasebe ve Denetim
Tez Danışma	: Prof. Dr. Hasan Türedi
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans - Şubat 2015
Anahtar Kelimeler	: Denetim Komitesi, Bağımsız Denetim, İç Denetim

## ÖZET

### DENETİM KOMİTELERİNİN YÖNETİM KURULU KARARLARINA ETKİSİ

ABD’de 2002 yılında şirketlerin sorumlu ve etkin yönetimini sağlamaya yönelik bir ilkeler toplamı olarak kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamaları alanında köklü değişiklikler getiren Sarbanes Oxley Yasası (genel olarak SOX ya da SarbOX diye adlandırılan) mali tablolara güven ve itibarı kazandırmada iç kontrolün gerekliliği ile iç kontrol yapısının etkinliğinin sağlanmasını ana unsurlardan birisi olarak ön plana çıkartmaktadır. Ayrıca, işletmelerde iç kontrolü ön plana çıkaran Basel-II düzenlemeleri sonucunda işletmelerde iç kontrol yapısı , iç denetim uygulamaları ve denetim komiteleri ile bunların etkileşimi daha da önemli konuma gelmektedir. Özellikle hissedarlar ve paydaşların işletme hakkında alacakları bilginin şeffaf, hesap verilebilir ve yeterince açık olması ile ilgili önemli görevlere sahip olan denetim komitesinin dış etkenlerden bağımsız olması gerekmektedir.

Bu çalışmada denetim ile başlayan; denetim standartları ve de iç denetim - iç kontrol ile devam eden ilgili bilgilendirmelerden sonra; SPK düzenlemeleri ile ülkemizde ilk uygulaması bankalar hariç hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda başlayan ,daha sonra Bankacılık Kanunu ve de BDDK’da yapılan düzenlemeler ile bankacılık alanında da zorunlu hale gelen denetim komitelerinin

tarihsel gelişim süreci hakkında bilgi verilmiştir. Denetim komitelerinin oluşumunda dikkat edilmesi gereken hususlara değinilmiştir. Özellikle halka açık şirketlerde anlam ifade eden denetim komitesinin görevleri, sorumlulukları ve de işletmenin diğer birimleri ile olan ilişkileri üzerinde durularak yönetim kurulu kararlarında ne kadar etkili olduğu konusu üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Denetim komitelerinin etkin olarak çalışabilmesi için gerekli konuların tespiti yapılmıştır. Denetim komitesi üyelerinde olması gereken asgari özellikler konusuna değinilmiştir. Denetim komitesinin çalışmaları esnasında karşılaşacakları sınırlamalar anlatılmaya çalışılmıştır.

## **GENERAL KNOWLEDGE**

Name and Surname : Serkan TOKSOY  
Field : Accounting and Audit  
Programme : Accounting and Audit  
Supervisor : Prof. Dr. Hasan TÜREDİ  
Degree Awarded and Date : Master - February 2015  
Key Words : Audit Committee, Independent Auditor, Internal Audit.

## **ABSTRACT**

### **EFFECT OF AUDIT COMMITTEES ON DECISIONS OF BOARD OF DIRECTORS**

In 2002, in USA, Sarbanes Oxley law, (generally known as SOX or SarbOX) which brought fundamental changes in corporate management and independent audit applications with a goal for companies to achieve responsible and efficient management as main principles, puts forward the necessity of internal inspection/audit, its system and mechanism and providing the efficiency, as one of critical factors in reputation and trust of financial papers. Besides, as the outcome of Basel II regulations that brings forward internal inspection systems, audit applications and committees gain more importance as they interact. Especially the audit committee with a crucial role of providing transparent, open and clarified information to shareholders and stock holders needs to be independent and isolated from external factors.

In this study, information and knowledge about historical development process of audit committees has been provided. The study has started with audit and continued with audit standards, internal audit – internal control and then, audit committees which the first applications have started with Capital Market Board regulations in public companies except banks in our country and later has become a mandatory application upon Banks Act and regulations in Banking Regulation and Supervision Agency. Points which must be cared in formation of audit committee have been mentioned. Tasks, responsibilities and relationships with other departments of audit committee which has a meaning especially in public companies of a business have been mentioned and tried to emphasize how effective they are in decisions of board of directors. Necessary subjects which are required for audit committees to run effectively have been identified. Minimum qualifications which an audit committee member should have, have been touched on. Limitations with which audit committee will face during its works have been tried to explain.



## İÇİNDEKİLER

Özet.....	iii
Abstract.....	v
Tablolar Listesi.....	x
Kısaltmalar Listesi.....	xi
<b>GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>
<b>1- DENETİMLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....</b>	<b>3</b>
1.1 Genel Bilgi.....	3
1.2 Denetimin Tanımı.....	3
1.3 Denetim Türleri.....	4
1.3.1 Amaçları Bakımından Denetim Türleri.....	4
1.3.1.1 Mali Tablo Denetimi.....	4
1.3.1.2 Uygunluk Denetim.....	5
1.3.1.3 Faaliyet Denetimi.....	6
1.3.2 Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri.....	7
1.3.3 Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	7
1.3.4 Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri.....	7
1.3.4.1 İç Denetim.....	7
1.3.4.2 Dış Denetim.....	8
1.3.4.2.1 Bağımsız Denetim.....	9
1.3.4.2.2 Kamu Denetimi.....	9
1.3.5 Uygulama Zamanı Bakımından Denetim Türleri.....	10
1.4 Denetçinin Tanımı.....	10
1.5 Denetçi Türleri.....	10
1.5.1 İç Denetçi.....	10
1.5.2 Bağımsız Denetçi.....	11
1.5.3 Kamu Denetçileri.....	12
1.6 İç Denetim.....	12
1.6.1 İç Denetimin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Zaman İçinde Değişen Görevi .....	12
1.6.2 İç Denetimin Kapsamı ve Önemi.....	14
1.6.3 İç Denetim Faaliyetinin Amaç ve Görevleri .....	17
1.6.4 İç Denetimde Etkinlik.....	21
1.7 İç Kontrol .....	23
1.7.1 İç Kontrolün Tanımı.....	23
1.7.2 İç Kontrolün Unsurları ve İlkeleri .....	24
1.7.2.1 Kontrol Ortamı.....	25
1.7.2.2 Risk Değerlemesi.....	27
1.7.2.3 Kontrol Faaliyetleri.....	29
1.7.2.4 Bilgi İletişim.....	32
1.7.2.5 Gözleme.....	34
1.7.3 İç Kontrolün Önemi ve Amaçları.....	37
1.7.3.1 Önemi.....	37

1.7.3.2	Amaçları.....	39
1.7.3.2.1	İşletme Varlıklarını Korumak ve Her Türlü Kayıpları Önlemek.....	39
1.7.3.2.2	Muhasebe Verilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak.....	41
1.7.3.2.3	Faaliyetlerin Verimliliği ve Kaynakların İktisadi Kullanılması.....	42
1.7.3.2.4	Yönetim Politikalarına Bağlılığı Sağlama.....	43
<b>2.</b>	<b>DENETİM KOMİTESİ.....</b>	<b>45</b>
2.1	Denetim Komitesinin Tanımı.....	45
2.2	Denetim Komitesinin Gelişim Süreci.....	45
2.2.1	Mc Kesson ve Robbins Olayı (1937).....	48
2.2.2	Cohen Komisyonu Raporu (1978).....	48
2.2.3	Treadway Raporu (1987).....	49
2.2.4	COSO Raporu (1992).....	50
2.2.5	Cadbury Komitesi Raporu (1992).....	51
2.2.6	Public Company Accounting Oversight Board Raporu (PCAOB) (1993-1995).....	52
2.2.7	Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri (NYSE/NASD) (1999).....	53
2.2.8	Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri (NACD) (1999).....	54
2.2.9	Sarbanes Oxley Yasası (2002).....	55
2.3	Denetim Komitesinin Oluşumu.....	56
2.4	Denetim Komitesinin Görevleri.....	58
2.4.1	Gözetim Görevi.....	58
2.4.2	Raporlama Görevi.....	59
2.4.3	Planlama Görevi.....	59
2.5	Denetim Komitesinin Sorumlulukları.....	60
2.5.1	İç Kontrole İlişkin Sorumluluklar.....	60
2.5.2	Mali Raporlama Sürecine İlişkin Sorumluluklar.....	64
2.5.3	Yasal Düzenlemelere İlişkin Sorumluluklar.....	64
2.5.4	İç Denetim Sürecine İlişkin Sorumluluklar.....	65
2.5.5	İç Denetim Birimi ve İç Denetçilerle İlgili Sorumluluklar.....	66
2.5.6	Bağımsız Denetim Süreci ve Dış Denetçilerle İlgili Sorumluluklar.....	68
2.6	Denetim Komitesi'nin İç Denetim İle İlişkisi.....	69
2.7	Denetim Komitesi Bağımsız Denetim İlişkisi.....	72
2.7.1	Denetim Komitesinin Bağımsız Denetçilerle İlişkisi.....	73
2.7.2	Denetim Komitesinin;Bağımsız Denetim Kuruluşunun Seçimi, Değiştirilmesi ve Görevden Alması.....	75
2.7.3	Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim Ücretini Belirlemesi.....	78
2.7.4	Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim Kapsamını Belirlemesi.....	79
<b>3.</b>	<b>DENETİM KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİ.....</b>	<b>81</b>
3.1	Denetim Komitesinin Etkinliğinin Artırılması ve Denetim Komitesinin Muhasebe Denetiminin Etkinliğine Katkısı İle İlgili Yapılan Çalışmalar.....	81
3.1.1	Denetim Komitesinin Etkinliği.....	81
3.1.2	Denetim Komitesinin Yapısı.....	86

3.1.2.1	Bağımsızlık.....	86
3.1.2.2	Uzmanlık.....	88
3.2	Denetim Komitesinin Yetkisi.....	89
3.3	Denetim Komitesinin Kaynakları.....	90
3.4	Denetim Komitesinin Etkin Olması.....	92
3.5	İşletme Yönetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü.....	93
3.5.1	Denetim Komitesinin Üst Yönetimin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü.....	93
3.5.2	Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü..	97
3.6	Denetim Komitelerinin Yönetim Kurulu Kararlarına Etkisi.....	100
<b>VARILAN SONUÇLAR.....</b>		<b>103</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR.....</b>		<b>106</b>

## TABLO LİSTESİ

**Sayfa No.**

<b>Tablo 1.</b> İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı .....	14
--	----

## KISALTMALAR

<b>AAA</b>	: Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association)
<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>a.g.e.</b>	: Adı Geçen Eser
<b>a.g.m.</b>	: Adı Geçen Makale
<b>AICPA</b>	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü
<b>AMEX</b>	: Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (American Stock Exchange)
<b>Ar-Ge</b>	: Araştırma ve Geliştirme
<b>BDD</b>	: Bağımsız Denetim Derneği
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>BİST</b>	: Borsa İstanbul
<b>BRC</b>	: Blue Ribbon Komitesi (Blue Ribbon Committee)
<b>BT</b>	: Bilgi Teknolojileri
<b>CEO</b>	: İcra Kurulu Başkanı (Chief Executive Officer)
<b>CobIT</b>	: Bilgi Teknolojisi ve İlgili Teknolojileri İçin Kontrol Amaçları (Control Objectives for Information and Related Technology)
<b>CFO</b>	: Mali İşlerden Sorumlu İcra Kurulu Üyesi (Chief Financial Officer)
<b>COCO</b>	: Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered Accountants)
<b>COSO</b>	: Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations)
<b>CPA</b>	: Sertifikalı Kamu Denetçisi
<b>DK</b>	: Denetim Komitesi
<b>ECIIA</b>	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
<b>eSAC</b>	: Elektronik Sistemlerde Güvence ve Kontrol (Systems Auditability and Control)
<b>FEI</b>	: Mali Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute)
<b>GAIN</b>	: Küresel Denetim Bilgi Ağı (Global Auditing Information Network)
<b>HAİMGK</b>	: Halka Açık İşletmeler Muhasebe Gözetim Kurulu
<b>IAS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

<b>IFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>IIA</b>	: İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors)
<b>IMA</b>	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
<b>INTOSAI</b>	: Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
<b>ISACA</b>	: Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği
<b>İİBF</b>	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
<b>İKS</b>	: İç Kontrol Sistemi
<b>İMKB</b>	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
<b>İSMMM</b>	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>KYE-15</b>	: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan 15 Şirket
<b>NACD</b>	: Ulusal Kurumsal Yöneticiler Birliği
<b>NASD</b>	: Ulusal Menkul Kıymet Aracılar Birliği
<b>NASDAQ</b>	: Menkul Mağaza Ulusal Birliği Otomatik Teklif Sistemi
<b>NYSE</b>	: New York Menkul Kıymetler Borsası
<b>S.</b>	: Sayı
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>SEC</b>	: Menkul Kıymet ve Döviz Komisyonu
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SOX</b>	: Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act)
<b>SysTrust</b>	: Güven Sistemi (SystemTrust)
<b>WebTrust</b>	: Ağ Güvenliği
<b>PCAOB</b>	: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Accounting Oversight Board)
<b>TC</b>	: Türkiye Cumhuriyeti
<b>TİDE</b>	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>TÜSİAD</b>	: Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği
<b>TSPAKB</b>	: Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kurumlar Birliği
<b>UDS</b>	: Uluslararası Denetim Standartları
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir



## GİRİŞ

Denetim Komiteleri bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç önlemlerinin ve dış mali raporlama sürecinin gözlemlenmesinden sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur. Gerek işletme içindeki kontrol sürecine eşlik etmesi gerekse de bağımsız denetçilerle işletme arasında köprü görevi görmesinden dolayı, işletmede önemli görevlere sahiptir. Aynı zamanda bağımsız denetim, iç denetim ve yönetim kurulu ile birlikte işletmenin kurumsal yönetim yapısının önemli bir ögesidir ve hissedarların ve paydaşların menfaatlerinin optimizasyonunda ciddi bir ağırlığı vardır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin “Riskin Erken Teşhisi Komitesi” kurması zorunlu olup, bağımsız denetçinin gerekli görmesi halinde halka açık olmayan şirketlerde de kurulmasının istenebilmesi halinde denetim komitesinin uygulama alanının genişlemesi kaçınılmaz olup, bu da çalışmanın önemini artırmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde denetimle ilgili kavramlara yer verilmiş olup denetimin tanımı, türleri, denetçinin tanımı, denetim türleri, denetim standartları, iç denetim ve de iç kontrol başlıkları altında gerekli bilgilendirmeler yapılmıştır.

İkinci bölümde; denetim komitesi ana başlığı altında denetim komitesinin tanımı, gelişim süreci, oluşturulması, görev, sorumlulukları ile iç denetim, bağımsız denetim ve de iç kontrol ilişkisine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde; denetim komitesinin etkinliği başlığı altında denetim komitesinin gerek işletme içi gerekse de işletme dışı birimlerin etkinliği ile ilgili işletme de üstendiği görevler anlatılmaya çalışılmıştır.



Sonuç bölümünde ise; çalışma özetlenip değerlendirilerek öneriler getirilmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında öncelikle yerli ve yabancı kaynaklar incelenmiştir. Bu konu ile ilgili yetkili kuruluşların raporları ve düzenlemeleri incelenmiş ve ayrıca tezin hazırlanmasında makale, kitap, dergi ve daha önce yayınlanmış tezlerin taraması yapılarak bu kaynaklardan da yararlanılmıştır.

# 1– DENETİMLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

## 1.1 Genel Bilgi

Sanayi Devrimi ile birlikte gelişen teknoloji, sermaye birikimi, şirketlerin büyümesi, mamul hatlarının oluşturulması, üretim kapasitesinin genişlemesi ve uluslar arası şirket birleşme ve ilişkilerinin gelişmesi gibi olgular sonucu, işletmelerin mali bilgileri kaydetme, işleme ve yorumlama gereksinimi artmıştır.<sup>1</sup> İktisadi yaşamdaki bu köklü değişimler halka açık şirketlerin oluşmasına neden olmuş ve böylece küçük tasarruf sahiplerinin önemi artmış, onların doğru ve güvenilir bilgilerle beslenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın giderilmesi ise mesleki anlamda yeterliliğini kanıtlamış, denetçiler aracılığıyla mümkündür.<sup>2</sup>

Günümüzde özellikle sermaye piyasalarındaki gelişmelere paralel olarak mali tablolarda sunulan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin önemi artmıştır. Çünkü mali bilgi kullanıcıları kararlarında doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı duyarlar. Bu nedenle mali tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini arttırmada başvurulacak en etkin yollardan birisi muhasebe denetimidir.<sup>3</sup>

## 1.2 Denetimin Tanımı

Klasik anlamda denetim; geçmişte neler olduğunu, nasıl olduğunu veya günümüzde risk odaklı modern önleyici denetim yaklaşımına göre gelecekte neler olabileceğini anlamak ve öngörmek için çok çeşitli ve çok boyutlu olabilecek belirli konuları göz önünde bulundurmak, kontrol etmektir.

---

<sup>1</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 1993 s.7

<sup>2</sup> H.G.Yılmaz, Yılmaz, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku, Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Birinci Kitap, Ankara, 2004, s.9

<sup>3</sup> Kayahan, 2010 s.33

Denetim muhasebe açısından belli bir iktisadi birim veya döneme ait sayısal bilgilerin, önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirleme ve bu konuda bir rapor yazmak amacıyla bağımsız bir meslek elemanı tarafından yürütülen denetim kanıtı toplama ve toplanan kanıtların değerlendirme çalışmasıdır.<sup>4</sup>

Denetimin temel amacı mali tabloların güvenilirliğini artırmakla birlikte, uzun vadede işletme yönetiminin mali tablolarla ilgili olarak tahmin, tahlil, denetim ve rapor hazırlama gibi konularda bilgi ve tecrübesini artırarak geleceğe ait daha isabetli kararlar almasına yardımcı olmaktır.<sup>5</sup>

### **1.3 Denetim Türleri**

Bu çalışmada denetim; “amaç”, “yapılma nedeni”, “kapsam”, “denetçinin statüsü” ve “uygulama zamanına” göre sınıflandırılarak ele alınmıştır.

#### **1.3.1 Amaçları Bakımından Denetim Türleri**

Amacına göre denetim faaliyetleri; Mali Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetimi olmak üzere üçe ayrılır.

##### **1.3.1.1 Mali Tablo Denetimi**

Mali tablolar işletmenin mali durumunun ve mali etkinlik ve verimliliğinin biçimlendirilmiş sunumudur. Mali tablolar; işletmenin varlıkları, yabancı kaynakları, öz kaynakları, gelir ve giderleri, kar ve zararları, öz kaynaklarındaki diğer değişimler ile nakit akışı hakkında bilgi sunarak kullanıcıların iktisadi kararlar almasına yardımcı olur. Genel olarak mali tablo kavramı; bilanço, gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu, nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve açıklayıcı notları ifade eder.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Alvin Arens ve James Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, New Jersey: Prentice Hall Inc., Çeviren :Atilla Büyükçoban,1980, s.1,

<sup>5</sup> Arthur W.Holmes ve Wayne.S.Overmyer,**Muhasebe Denetimi”Auditing” Standartları ve Yöntemleri**,Çeviren: Oğuz Göktürk,Ankara,1975, s.3

<sup>6</sup> TMS1

Mali tablo denetimi, mali tabloların belirli bir mali raporlama, mali tablo düzenleme yapısına tüm önemli açılardan uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında denetçinin görüş bildirmesidir.<sup>7</sup>

Denetçi tarafından yapılan mali tablo incelemelerinin amacı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak mali tabloların mali durumu, faaliyet sonucunu, mali durumundaki sonucu, mali durumundaki değişimi doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı üzerine görüş oluşturmaktadır.<sup>8</sup>

Denetçi mali tabloları denetlerken, bu tabloların değişik kesimlerce, değişik amaçlar için kullanılacağını göz önünde bulundurarak çalışmalarını yürütmelidir.<sup>9</sup>

Mali tablo denetimi bir işletmenin mali tablolarında sunulan bilgilerin doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile kanunlara uygunluk durumunun belirlenmesi konusunda bir sonuca ulaşmak için işletmenin iç kontrol yapısı ve muhasebe kayıtları tahlilci yaklaşımlar konusunda yetkin bağımsız denetçi tarafından denetlenmesidir.<sup>10</sup>

Mali tablo denetimi, en yaygın olarak kullanılan denetim türüdür.

### **1.3.1.2 Uygunluk Denetimi**

Bir işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesi sürecine uygunluk denetimi denir.

Uygunluk denetimi , uygulandığı alanlar itibariyle en çok rastlanan, ancak özü açısından en dar kapsamlı olan denetim türüdür. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan

---

<sup>7</sup> ISA 200

<sup>8</sup> AICPA

<sup>9</sup> Hasan Türedi, **Denetim**, Celepler Matbaacılık, Trabzon,2007,s.26

<sup>10</sup> Türedi, **a.g.e**, s.36

uygunluk denetimine en iyi örnek ise vergi idaresinde yer alan yetkililerin işletmelerde vergi incelemesi yapmasıdır.<sup>11</sup>

Bu denetim türünde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, işletme içindeki yetkili kişilere genellikle yöneticilere raporlanır.<sup>12</sup>

### **1.3.1.3 Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi,1960'lı yıllardan itibaren gelişmeye başlamış olup, kapsamı muhasebeden çok işletmenin yönetsel faaliyetlerini, iç kontrol yapılarını, iş akışlarını ve mali olmayan konuları da araştıran, işletme politikası ve stratejileri ışığında yönetimin başarısını, etkinlik ve verimlilik açısından değerlendiren bir denetim türüdür.<sup>13</sup>

Faaliyet denetiminin kapsamına mali olmayan konularında girmesi, dolayısıyla işletmelerde etkinliğin ve verimliliğin nesnel olarak saptanamaması, bu denetim türünün yapılması sırasında karşılaşılan en büyük güçlük olarak ortaya çıkmıştır.<sup>14</sup>

Faaliyet denetimi çalışmaları asıl olarak işletmelerde iç denetçilerin görevidir. İç denetçilerin bulunmadığı işletmelerde bu tür hizmetler mali yöneticilerden veya işletme dışındaki denetim ve danışmanlık işletmelerinden talep edilmektedir. Bağımsız denetçilerin faaliyet denetimi yapması, genellikle “yönetim danışmanlığı” hizmeti olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetim işletmesi, talep olması halinde ve faaliyet denetimi alanında yeterince uzman elemanının bulunması durumunda isteğe bağlı denetim olarak faaliyet denetimi yapabilir.<sup>15</sup>

---

<sup>11</sup> Hasan Kaval, **Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları(IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**.Gazi Kitabevi.2005,s.10-11

<sup>12</sup> Güler, E. **Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması, Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigorta Enstitüsü, İstanbul. 2006. s.23

<sup>13</sup> Güler **a.g.e.** s.24

<sup>14</sup> Güler **a.g.e.** s.24

<sup>15</sup> ŞabanUzay,**Faaliyet Denetimine Genel Bakış**”,2007 s.2

### 1.3.2. Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine bağlı olarak denetim zorunlu ve isteğe bağlı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Zorunlu denetim, denetime tabi tutulacak işletmenin isteğine bağlı olmaksızın mevzuat gereği yapılması gereken denetimdir.<sup>16</sup>

İsteğe bağlı denetim ise, herhangi bir yasal zorunluluk olmaksızın tamamen denetime tabi tutulan işletmenin talebi ile yapılan denetimdir.<sup>17</sup>

### 1.3.3 Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsam bakımından denetim türleri, genel denetim ve özel denetim olmak üzere iki ana başlıkta ifade edilmektedir. Genel denetim; bir işletmenin her türlü işlem ve kayıtları ile muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan denetimdir. Özel denetim; SPK mevzuatında sermaye piyasası araçlarının halka arz için Kurul'a başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tablo denetlenmesi şeklinde tanımlanmıştır.

### 1.3.4 Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri, iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılır.

#### 1.3.4.1 İç Denetim

İç denetim; işletme varlıklarının korunmasını, muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanmasını, faaliyetlerin etkinliğinin geliştirilmesini ve konulmuş yönetsel politikalara uygunluğunu desteklemede örgüt planını ve kabul edilmiş tüm eş güdümlü yöntem ve önlemleri içermektedir.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> Y.Ulusoy,“**Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**”,  
*Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir,2006 s.14

<sup>17</sup> Ulusoy **a.g.e.** s.14

<sup>18</sup> TSPAKB,“**Muhasebe,Denetim ve Etik Kurallar**”,TSPAKB Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi,Mayıs 2006,s.149.

Başka bir tanıma göre iç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek, değerlemesinin yapıldığı denetim türüdür. İşletmenin varlıklarının, zarar ve kayıplara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerinin belirlenmiş politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir. Ayrıca, işletmedeki kontrol yapısının etkinliğini ölçmeye ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alan bir faaliyettir.<sup>19</sup>

Banka müfettişleri, işletme müfettişleri gibi denetçilerin denetim faaliyetleri iç denetime birer örnektir.

İşletmelerde, muhasebe işlemleri yoluyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç denetim yapısı içinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek ve etkili bir iç denetim yapısını ortaya koyabilmek için yapılması gerekenler aşağıdaki gibi sıralanabilir.<sup>20</sup>

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,
- İşlemlerin verilmiş olan yetkiliye dayanılarak yapılıp yapılmadığı,
- Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı.

#### **1.3.4.2 Dış Denetim**

Dış denetim işletmenin kendi bünyesinde yer almayan denetçiler tarafından yapılır, bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere ikiye ayrılır.

---

<sup>19</sup>Güredin a.g.e.s.15

<sup>20</sup>TSPAKB,a.g.e.,s.150

#### 1.3.4.2.1 Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim; mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde serbest meslek elemanı denetçiler ( ya da bunların oluşturdukları kuruluşlar ) tarafından yapılır. Bağımsız denetçiler işletmenin dışından olup ücret karşılığı işletmeye denetim hizmeti sunan uzman kişilerdir. İşletmenin mali tabloları ve faaliyetlerini, ilgili mevzuata uygunluk açısından denetler ve işletme ilgililerine bilgi verirler. Görevleri, işletmeyi denetleyecek raporu yöneticilere sunmaktır; gereken karar yetkililerce verilir.<sup>21</sup>

#### 1.3.4.2.2 Kamu Denetimi

Bu denetim türü özel sektöre yönelik denetimler ve kamu sektörüne yönelik denetimler olmak üzere iki gruba ayrılabilir. Kamu kurumları tarafından özel sektöre yapılan denetimler vergi denetimleri olarak ve diğer denetimler olmak üzere ikiye ayrılabilir. Vergi denetimi, mali tabloların denetimi şeklinde yapılmakta olup ülkemizde, vergi müfettişleri ve bazı durumlarda vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Vergi denetimi dışında kamunun özel sektör işletmelerinde yaptığı denetimler şöyle sıralanabilir.<sup>22</sup>

- Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre ticaret şirketlerinin denetimi,
- Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ticaret şirketlerinin denetimi
- Bankalar Kanununa göre bankaların Bankalar Yeminli Murakıpları tarafından denetimi,
- Sosyal Güvenlik Kanunu (SGK)'na göre SGK Müfettişleri tarafından yapılan denetimler.

<sup>21</sup> Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Bursa:Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995, s.6-7

<sup>22</sup> Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı, İstanbul: Motif Matbaa, 2004, s.3.



### **1.3.5 Uygulama Zamanı Bakımından Denetim Türleri**

Uygulama zamanına göre denetim çalışmaları; devamlı denetim, ara denetim ve son denetim olmak üzere üçe ayrılır.

Muhasebe çalışmalarının incelenme dönemi ve buna ilişkin düzeltmeler yıl boyunca yapılıyorsa devamlı(sürekli) denetim olarak adlandırılmaktadır. Buna karşın muhasebe çalışmalarının inceleme dönemi ve buna ilişkin düzeltmeler üç aylık ve altı aylık gibi kısa hesap dönemlerinde incelenmesine ise ara denetim denir. Öte yandan muhasebe çalışmalarının inceleme dönemi hesap dönemi kapandıktan sonra yapılıyorsa son denetim denilmektedir.

### **1.4 Denetçinin Tanımı**

Denetçi; denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip,faaliyetlerinde bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman kişi olarak tanımlanmaktadır.<sup>23</sup>

### **1.5 Denetçi Türleri**

Denetçiler; genel olarak üç başlık altında incelenmektedir. Bunlar iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileridir.

#### **1.5.1 İç Denetçi**

İç denetçiler, bağlı bulunduğu kurumun örgüt şemasında yer alan, doğrudan yönetim kuruluna veya genel müdüre bağlı olarak faaliyet gösteren ve işletmenin iç kontrol yapısını inceleyerek işletmelerde etkinliği ve verimliliği sağlamaya yönelik denetim faaliyetlerini yapan kişilerdir.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Güredin,**a.g.e.s.9**

<sup>24</sup> Selimoğlu,v.d. Selimoğlu, S. Ö., M. Kurt, Ş.Uzay, Y. Alagöz, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Birinci Baskı, Ankara,2008 s.6

İç denetim elemanlarının faaliyetleri üç alanı kapsar:<sup>25</sup>

1. Risk yönetim süreçlerinin denetimi,
2. İç kontrol süreçlerinin denetimi,
  - a. Kurum içinde üretilen her türlü bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırma,
  - b. Kurum faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırma,
  - c. Kurum faaliyetlerinin yasalara ve mevzuata uygunluğunu araştırma d. Kurum varlıklarının korunması
3. Kurumsal yönetim süreçlerin denetimi.

İç denetçinin temel işlevi, işletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin ve raporlarının doğruluğunu, güvenilirliğini incelemek, işletme içi uygulamalarının yönetim plan ve politikalarına uygunluğunu kontrol etmek ve hataların ve aksayan yönlerin giderilmesi için gerekli tespiti yaparak çözüm geliştirmektir. Bu bağlamda iç denetçi, işletme içerisinde kontrol ve yönetim sürecinin etkinliğini artırmaya katkıda bulunarak işletmenin hedefleri doğrultusunda daha verimli çalışmasına yardımcı olur.<sup>26</sup>

### 1.5.2 Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetimin, yöneticilerin temsildeki güvenilirlikleri konusunda karar verebilmeyi amaçlaması, yapılacak olan denetimin, yönetimden bağımsız ve mesleki bakımdan uzman kişiler tarafından yapılmasını gerektirmektedir. Çünkü bağımsız denetçinin görevi, mali tabloları tarafsızca değerlendirmek olup bu görevi yaparken yönetimden ayrı hareket etme yeteneğinin üst düzeyde olması gerekir.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Kaya, A. (2004), “İç Denetim”

<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5cicerikdetaydh224.pdf,s.5>

<sup>26</sup> S.Gönen, ve M. Çelik, (2005), “Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı”, <http://eab.ege.edu.tr/pdf/5/c5-s1-2-m5.pdf>, ”2005,s.42-43.

<sup>27</sup> Holmes ve Overmyer, a.g.e. s.3

### 1.5.3 Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, çeşitli kamu kurumlarının denetim biriminde görev yapan devlet adına denetim yapan ve denetim raporuna bağlı bulunduğu kamu birimine sunan denetçilerdir.<sup>28</sup> Türkiye’de denetim görevleri yapan kamu denetim kurumları; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’dur. Ayrıca kamu ve özel kesimdeki işletmeleri denetleyen veya bağlı olduğu kurum ve kuruluşun işlem ve hesaplarını inceleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim kurulları da bulunmaktadır.<sup>29</sup>

## 1.6 İç Denetim

### 1.6.1 İç Denetimin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Zaman İçinde Değişen Görevi

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan tanımıyla iç denetim; “*bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur*”<sup>30</sup>

İç denetimin tarihsel olarak çok eskilere dayandığı ve ilk olarak on üçüncü yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde uygulandığından söz edilmekle beraber Kıta Avrupası ülkelerinde denetim ve iç denetim akademik açıdan ilk olarak 1900’lu yıllarda ele alınmaya başlamıştır.<sup>31</sup>

İç denetimin bir faaliyet olarak işletmelerde uygulanmaya başlaması ise 1940’lı yıllara rastlamaktadır. Özellikle iç denetim mesleğinin gelişmesi ve dünya üzerinde

---

<sup>28</sup> Selimoğlu, vd, a.g.e, s.6

<sup>29</sup> C.Kepekçi, “Bağımsız Denetim”, 4. Baskı, Siyasal Yayınevi, Ankara 1996 s.4

<sup>30</sup> Ali Kamil UZUN, İç Denetim Nedir?, Deloitte, 2008, s.1

<sup>31</sup> Hande Küpçü, **İç Denetim ve Kurumsal Yönetim**, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2011, s.20

örgütlenmesinde 1942 yılında, merkezi Amerika Birleşik Devletleri'nde olmak üzere kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) büyük rolü olmuştur.<sup>32</sup>

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarının amaçları aşağıda sıralanmıştır.<sup>33</sup>

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak,
- İç Denetim etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesine uygun bir ortam oluşturmak,
- Kurumsal süreç ve faaliyetleri geliştirmek.

Bağımsız denetimin eski bir geçmişi olmasına rağmen iç denetim mesleği henüz çok yenidir. İkinci Dünya Savaşı öncesine kadar iç denetim mesleğine gereken önem verilmemiştir. İç denetim mesleği 1940'lardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. Daha önce bazı büyük işletmeler, iç denetçi kullanmışlarsa da bu denetçilerin görevleri, genellikle işletme varlıklarını koruma görevi ile sınırlandırılmıştır.1940'dan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve tanınmıştır. Ticaret ve sanayi alanındaki değişime ve gelişime paralel olarak işletme yöneticilerinin ihtiyacı haline gelen iç denetim,1941 yılında ABD'de İç Denetçiler Enstitüsü kurularak meslek haline getirilmiştir.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> Münevver Yılanç , **İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**. Eskişehir. 2003. s.11-12

<sup>33</sup> Türkan Yenigün, **Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü., 2008 ,s.55

<sup>34</sup> HasanTüredi , **Muhasebe Denetimi**, KTÜ Basımevi, KTÜ Yayınları No: 158, Trabzon. 1992 , s.164

**Tablo 1. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı<sup>35</sup>**

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

**Kaynak: Mehmet Ünsal Memiş, Doktora Tezi, Adana, 2006, s.83.**

İç denetimin tarih içindeki dönüşümünü anlamak, bugünün iç denetçileri için son derece önemlidir. Zamanla işletme ya da kurumlardaki farklılaşmanın ve karmaşıklığın artması ile yeni yönetsel sorunlar ortaya çıkmış ve üst yönetim üzerinde yeni baskılar belirmiştir. Bu sorunları çözebilmek için iç denetçilerden daha fazla yardım yararlanma ihtiyacı duymuşlardır.<sup>36</sup>

### **1.6.2 İç Denetimin Kapsamı ve Önemi**

İç denetimin kapsamına hem mali nitelikteki işlemler, hem de mali nitelikte olmayan işlemler girmektedir.

İç denetimin mali denetim yönü, mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir.<sup>37</sup>

<sup>35</sup> Mehmet Ünsal Memiş, **İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması**, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana. 2006 ,s.83

<sup>36</sup> Robert Moeller , **Brink's Modern Internal Auditing**, John Wiley & Sons, Sixth Edition, New Jersey., 2006 , s.6

<sup>37</sup> Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, Şubat., 2000 , s.3

Günümüzde iç denetimin kapsamı giderek genişlemiş, geleneksel yaklaşımda olduğu gibi sadece mali değerlerin değil, kurumsal yönetim gibi diğer yönetim sistemlerinin denetlenmesi de iç denetimin kapsamına dahil olmuştur.

Günümüz örgütlenmelerde iç denetim faaliyeti,

- Güvence sağlama faaliyeti,
- Danışmanlık faaliyeti olmak üzere iki önemli işlevi yerine getirmek suretiyle kuruma değer katmak durumundadır.

İç denetim kapsamındaki hedefler şunlardır:<sup>38</sup>

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

Bu çerçevede iç denetçiler aşağıdaki işleri yaparlar:<sup>39</sup>

- Mali ve faaliyet bilgileri ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde ,tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak,
- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, uygulamalara, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığını belirlemek,

---

<sup>38</sup> Dağlı , a.g.e. , s.8

<sup>39</sup> Özeren , a.g.e. , s.2

- Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmek, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetini kontrol etmek,
- Harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek,
- Sonuçların belirlenen amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığı faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemek.

İç denetimin aşağıdaki faaliyetleri yerine getirmek amacı ile uygulandığı düşünülmektedir.<sup>40</sup>

- Mali kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin güvenilirliğini, yeterliliğini ve uygulamasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak,
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygun olup olmadığını incelemek,
- İşletmenin varlıklarının her türlü kötü kullanma ve yok olmalara karşı korunup korunmadığını araştırmak,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,
- Faaliyetle ilgili olarak gerekli iyileştirme önlemlerini tespit edip yönetime raporlamak.

Güçlü bir iç denetim faaliyeti, işletmedeki denetim düzenlemelerinin sağlıklı çalışmasına katkıda bulunmaktadır. Bu durum faaliyetlerle ilgili risklerin, dolandırıcılığın ve gelir kaybının oluşmasını engelleyerek, işletmenin verimliliğini ve rekabet gücünü artırmaktadır.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> Yılancı , a.g.e , s.9

<sup>41</sup>Veysi Seviğ , “İç Denetim Enstitüsü”, *Dünya Gazetesi*. 2003 , s.108

İç denetim bir işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin, görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olur. Bu kapsamda, iç denetçi işletme faaliyetlerini bağımsız olarak denetler ve yönetimi bilgilendirir, onlara öneriler sunarak danışmanlık yapar, tahlil ve değerlendirmelerini aktarır, katma değer oluşturur ve mevcut katma değeri artırmaya yönelik önlemleri, bulgularına dayalı olarak gündeme taşır.<sup>42</sup>

Giderek daha fazla sayıda kurum, iç denetim uygulamalarından yararlanmaya başlamıştır. Çünkü iç denetim faaliyeti kurum yönetimine destek olmak için özel olarak konumlandırılmış bir faaliyettir.<sup>43</sup>

### **1.6.3 İç Denetim Faaliyetinin Amaç ve Görevleri**

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

İç denetimin temel amacı; işletme hedef ve amaçları doğrultusunda üst yönetim tarafından oluşturulmuş kontrollerin etkinliğinin, verimliliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi, işletme varlıklarının her türlü kötü kullanım ve yok olmalara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerin işletme politikaları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğinin ve mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır<sup>44</sup>

İç denetim, bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına dönük olarak kuruma değer katar. Bu amaçla kurumun amaçlarına yönelik yeni alt hedefler belirlenmesinde ve geliştirilmesinde yardımcı olur. iç denetçiler yönetimin dışında ve yönetim faaliyeti ve işlem sürecinden ayrı olarak kurum üst yönetimine danışmanlık yapmak amacıyla,

---

<sup>42</sup> TÜSİAD Farklı Boyutlarıyla Kurumsal Yönetim: Denetim, Risk Yönetimi,Finansal Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim ilkelerine Uyum Derecelendirmesi Semineri.Yapı Kredi Plaza. İstanbul. 9 Kasım 2004,s.9

<sup>43</sup> Hasan Abdioğlu, “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları”, Sayıştay Dergisi, Ocak-Mart, Sayı: 68.2008,s.94

<sup>44</sup> İsmail Fatih Ceyhan, İç Denetim ve Kurumsallaşma, Yüksek Lisans Tezi,Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.2010,s.37



düzenlendiği raporlarda iyileştirici ve geliştirici önerilere yer verir.<sup>45</sup> İç denetim, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan önemli bir yönetim kontrol aracıdır. Başarılı bir iç denetim, işletme içi faaliyetler için önemli olmasının yanı sıra bağımsız denetimin başarısını da etkiler.<sup>46</sup>

İç denetimin amaçları şöyle sıralanabilir<sup>47</sup>

- İşletmedeki işlemlerin önceden saptanmış işletme politikasına uygunluğunu ve doğruluğunu kontrol altında tutmak,
- İşletme aktiflerinin fiziki durumları ile defter kayıtları arasındaki farklılığı kontrol altında tutmak,
- İşletme politikasının etkinliğini ölçmek,
- Muhasebe sürecinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda yürütülmesini sağlamak,
- İşletmede yapılabilecek yolsuzlukları önlemek ve yapılanları ortaya çıkarmak,
- İşletmede çalışan tüm yönetici ve çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirip getirmediği konusunda bilgi sahibi olmak,
- İşletme sahiplerine yöneticilerin kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanarak kullanmadığı hususunda bilgi sağlamak,
- Yönetime yardımcı olmak ve üst yönetime danışmanlık yapmak,
- Denetim sonucunda maddi açıdan tasarruf sağlamak ve kazançlar elde etmektir.

İç denetimin amaçları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir:

#### **a) İşletme Faaliyetlerine Güvence Sağlama, Değer Katma ve Geliştirme:**

İşletme amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmak, iç denetimin en temel görevlerinden biridir. İç denetim, başta uygunluk denetimleri olmak üzere işletmenin iç kontrol yapısının durumu ve güvenilirliği hakkında yönetime bilgi vererek yarar sağlar. Güçlü iç denetim, kontrol yapısının etkili bir şekilde çalışmasına yardımcı olmanın yanında risklerin azaltılması, hata ve hilelerin önlenmesi, dolandırıcılığın tespiti,

<sup>45</sup> Abdullah Kaya, (2007), “İç Denetim”,  
<http://maliyesempozyomu.pamukkale.edu.tr/AbdullahKaya.pdf>, 2007,s.3

<sup>46</sup> Fatma Tektüfekçi, , “İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak”,Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 10, Sayı:2. 2008,s.80

<sup>47</sup> Ali İhsan Akgün, “İşletmelerde İç Denetim Uygulanması”, Vergi DünyasıDergisi. 1999,s.33

tasarruf olanaklarının belirlenmesi gibi faaliyetlerle de işletmeye ilave değer kazandırır<sup>48 49</sup>

**b) Risk Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme:** İç denetçiler, işletme amaçlarına ulaşılmasına engel olabilecek risklerin azaltılması ve önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürleri dönemsel olarak gözden geçirerek, standart ve uygulamaların geçerliliğini inceleyerek, gerekli olduğu takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunularak işletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir.<sup>50</sup>

Planlanan amaçlara ulaşmayı etkileyen her türlü engel risktir. Risklerin kontrol edilebilmesi öncelikle tanımlanması, ölçülmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi gerekmektedir. Risklerin belirlenmesi, elde edilen getirinin alınan risk karşılığında yeterli olup olmadığının belirlenmesinde de önem kazanmaktadır. İşletmelerin mevcut ve potansiyel riskleri işletmenin içinde bulunduğu sektöre, yapısına ve büyüklüğe göre değişmektedir. Ancak genel olarak işletmelerin karşı karşıya kaldıkları risk türlerine örnek olarak; yasal riskler, mali riskler, faaliyetle ilgili riskler, teknolojik riskler, itibar riski ve çevresel riskler verilebilmektedir.<sup>51</sup>

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

**c) Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme:** İç denetçiler, işletme varlıklarının korunması, mali tablolara kaynak oluşturacak bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı ile işletme içerisinde oluşturulmuş iç kontrol yapısının etkinliğini inceler ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması amacı ile

---

<sup>48</sup> Christy Chapman ve Urtan Anderson, “**Implementing The Professional Practices Framework**”, The Institute of Internal Auditors, Florida. 2003,s.3

<sup>49</sup> Ceyhan,**a.g.e**,s.38

<sup>50</sup> Çetin Özbek, “**İç Denetimde Yeni Uygulamalar**”, İç Denetim Kongresi, 29 Mayıs. 2003,s.3

<sup>51</sup> Özbek,**a.g.e**,s.4-5

önerilerde bulunur.<sup>52</sup> Kontrol Fransızca kökenli bir kelime olup, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmayı ifade eder. Örgütsel Kontrol ise hedeflenen işletme amaçlarına ulaşmada, standartlar ve planlarla belirlenmiş konuların, uygulamaya ilişkin örgütsel faaliyetlerle uyumlaştırılmasını sağlayan faaliyetler bütünüdür.<sup>53</sup>

İç denetim faaliyetinin yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, işletmedeki kontrol yapısının sağlıklı yürümesini sağlar ve dolayısıyla işlemsel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunur.<sup>54</sup>

**d) Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme:** İç denetçi, işletmenin yönetim temel prensiplerine uymak, hissedarların çıkarlarını korumak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, doğru ve tam bilgi vermek amacı ile oluşturmuş olduğu strateji ve prosedürlerin etkinliğini incelemekte ve gerekli olduğu takdirde etkinliğin artırılması için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır.<sup>55</sup>

**e) İşletmenin Amaçlarına Ulaşmasında Yardımcı Olma:** İç denetimin amacı; işletmeye yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve işletmede çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır.<sup>56</sup>

İç denetim işletmeye, risklerin yönetilmesinde, kontrolünde ve kurumsal yönetim etkinliğinin artırılmasında sistemli ve disiplinli bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin elde edilmesine yardımcı olur. İç denetçiler, iç denetim sonucunu işletme yöneticilerine raporlayarak, planlanan verimliliğin ne derece gerçekleştiğinin görülmesini sağlarlar.<sup>57</sup>

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları; uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu olan, işletmenin denetim komitesi ve yönetim kurulunca

---

<sup>52</sup> Ceyhan,a.g.e,s.41

<sup>53</sup> Erol Eren, **İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 6. Baskı,İstanbul. 2002,s.290

<sup>54</sup>Nuran Cömert Doyrangül, “**Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**”, Lebib Yalkın, İstanbul. 2001,s.50-57

<sup>55</sup> Ceyhan,a.g.e,s.42

<sup>56</sup> Uzay,a.g.e,s.36

<sup>57</sup> Ceyhan,a.g.e,s.44

onaylanmış bir yönetmelikte yazılı olarak tanımlanmalıdır. İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının yazılı olarak belirlendiği iç denetim yönetmeliğinde;

- a) İç denetim faaliyetinin işletme içindeki konumunu,
- b) Faaliyet ve görev alanları ile ilgili kapsamını,
- c) Kurumsal düzeyde her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisini tanımlayan hususlar yer almalıdır. İç denetim yönetmeliği sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir.<sup>58</sup>

#### 1.6.4 İç Denetimde Etkinlik

İç denetim, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının, kurulmasından yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur.<sup>59</sup>

İç denetim biriminin kendini üst yönetim kademelerine ifade edebilmesi, kabul ettirebilmesi ve böylelikle arkasına üst yönetimi alması etkinlik ve verimliliğin başlangıcı açısından temel oluşturmaktadır.<sup>60</sup>

Etkin ve verimli bir iç denetim faaliyetinden söz edebilmek için<sup>61</sup>:

- Yönetimin iç denetimi sahiplenmesi ve iç denetime destek olması,
- İç denetim rolünün çok iyi anlatılması ve algılanması,
- Kuruma katma değer katacak bir süreç olarak planlanması gerekmektedir.

İç denetim fonksiyonunun etkinliği için iç denetçiler ve denetim hizmetinin müşterileri (işletmeler), iç denetimin değer katan bir faaliyet olduğu noktasında aynı anlayışa sahip olmalı ve faaliyeti sahiplenmelidirler.<sup>62/63</sup>

---

<sup>58</sup> TÜSİAD,2008,s.8

<sup>59</sup> Mehmet Ünsal Memiş, “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim için Gerekli Koşullar”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, Sayı: 85. 2008,s.81

<sup>60</sup> Kemal Sertkaya, “İç Denetim Departman Yönetimi’nde Etkinlik ve Verimlilik”, İç Denetim Dergisi, Yaz 2005, Sayı: 12. 2005,s.16

<sup>61</sup> Fuat Öksüz, “İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik”, İç Denetim Dergisi, Yaz 2005, Sayı: 12. 2005,s.6

<sup>62</sup> Flesher ve Zanzig FLESHER, Dale L. Ve J. S. Zanzig “Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing”, Managerial Auditing Journal,15/7.Çeviren:M.Ünsal Memiş,2000,s.331

<sup>63</sup> Memiş,a.g.e.,s.82

İç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, işletmedeki kontrol yapısının sağlıklı yürümesini sağlar ve dolayısıyla işlemsel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunur.<sup>64</sup>

Etkin olabilmek için iç denetçiler, bağımsız değerlendirmeler yapma yeteneklerine müdahale edilmesine izin vermeyerek yönetim danışmanlığı görevlerini sürdürmelidirler.<sup>65/66</sup> Temel unsurları şeffaflık, ve hesap verilebilirlik olan kurumsal yönetim ilkeleriyle yönetilen işletmelerde, bu unsurların sağlanabilmesi için denetim komiteleri oluşturulmaktadır. Denetim komitesi, kurumsal yönetim ilkelerine göre şirket etkinlik ve verimliliği ile ilgili her türlü iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf uygulanmasını sağlayan, iç denetçi-bağımsız denetçi-yönetim kurulu arasında köprü görevini üstlenen, en az iki üyeden oluşan idari birimdir.<sup>67</sup> İç denetim biriminin etkinliğini belirleyen diğer bir unsur da, iç denetçiler ile denetim komitesi arasındaki ilişki ve görüşme sıklığıdır. Bu bağlamda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetim başkanının yılda en az 4 defa denetim komitesi ile bir araya gelmesi gerektiğini önermektedir. İşletmelerde, iç denetim biriminden etkin bir biçimde faydalanmak için denetim komiteleri oluşturulmalı ve iç denetim birimi ile bu komitenin iletişim halinde olması gerekmektedir. Bu gereğin yerine getirilmesi için denetim komitesi ve bu komite ile iç denetim birimi arasındaki ilişkiler üzerinde önemle durulmalıdır.

Denetim komitesi, yönetim kurulu ile iç denetim birimi arasında ciddi bir köprü görevi görmektedir.<sup>68</sup> Denetim komitesi iç denetimle ilgili etkin bir rolü üstlenmiştir. İç denetim ve denetim komitesi arasındaki ilişki, kurumun kurumsal ilkelere göre yönetilmesinde temel esaslardan olan “hesap verebilirlik” sorumluluğunu güçlendirmektedir.<sup>69</sup>

---

<sup>64</sup> Doyrangül, a.g.e., s.57

<sup>65</sup> Flesher ve Zanzig, a.g.e., s.335

<sup>66</sup> Memiş, a.g.e., s.83

<sup>67</sup> Şerafettin Sevim ve Ayşenur Eliuz, “Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 36., 2007, s.61

<sup>68</sup> Öksüz, a.g.e., s.14

<sup>69</sup> Yıllancı, a.g.e., s.30

## 1.7. İç Kontrol

### 1.7.1 İç Kontrolün Tanımı

İç kontrol yapısı bir işletmenin faaliyetlerinin bütünlüğünü de sağlamaya yönelik olmalıdır. Kontrol ise önceden belirlenmiş politikalar ve kararlar vasıtasıyla işletmede belirlenmiş bir amaca ulaştırma gücünün işletmede mevcut oluşu olarak tanımlanmaktadır.<sup>70</sup> Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü iç kontrolü şöyle tanımlamıştır.<sup>71</sup>

“İç kontrol; bir örgütün yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, mali tablolar ile ilgili raporlar dâhil olmak üzere mali raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, işletme faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve hareket olan mutlak olmayan, fakat makul güvence sağlayan işletme yönetiminin önemli bir parçasıdır.”

Tanımda geçen temel kavramlar şunlardır.<sup>72</sup>

- Bir süreç olarak iç kontrol kendi içerisinde bir son değil, sona gitmek için kullanılan bir araçtır. Süreklilik arz eder.
- İç kontrol sadece bir takım politika ve yordamlardan ibaret değildir, insanların etkisine açıktır.
- İç kontrol önemli derecede güvence sağlayabilir fakat hiçbir zaman garanti vermez.
- İç kontrolün amacı tanımda belirtilen hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır.

İç kontrol; varlıkların korunması, muhasebe ve diğer işlemlerin bilgileri ile raporların doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, işletme kaynaklarının etkin

<sup>70</sup> Celal Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:251/17, 1982, s.9.

<sup>71</sup> Mehmet Demirtaş, “**İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 4, Sayı.7, Bahar 2005/1, s. 169.

<sup>72</sup> Salih Tanju Yavuz, “**İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri**”, Bankacılar Dergisi, Sayı:42, 2002, s.42.

kullanılması ve faaliyetlerle ilgili verimliliğin gerçekleştirilmesi, yönetim politikalarına ve kanunlara uygunluğun sağlanması, özendirilmesine yönelik olarak işletmenin örgüt planını, görev dağılımlarını ve sorumluluklarını, hesap planını, raporlama ve personel politikalarını kapsar.<sup>73</sup>

İç kontrol bir yönetim faaliyeti olup, asıl olarak yönetim için oluşturulmaktadır. Çünkü iyi kontrol iyi işletme demektir. Etkin bir iç kontrol yapısı yönetim dışında bağımsız denetçilerde yararlanabilmektedir.

Ancak, bağımsız denetçiler daha dar kapsamlı mali tabloları etkileyebilecek kontrollerle ilgilenirken iç denetçiler ve yöneticiler daha geniş kapsamlı kontrollerle ilgilenmektedirler.<sup>74</sup>

İç kontrolün tam olarak anlamı ve kapsadığı alanlar konusunda görüş ayrılıkları mevcuttur. İşletme yöneticileri, yasal düzenlemeleri yapanlar ve düzenlemelerden sorumlu mesleki kuruluşlar konuyu algılayışları farklı olmaktadır. Bununla birlikte genel olarak bakıldığında iç kontrolü muhasebe mesleği ile ilişkili görme yönünde bir eğilimden söz etmek mümkündür.<sup>75</sup>

### 1.7.2 İç Kontrolün Unsurları ve İlkeleri

COSO Raporu'na göre, iç kontrol yapısının birbiriyle ilgili beş unsurdan meydana geldiği ve iç kontrol yapısının etkili olduğunun söylenebilmesi için bu beş unsuru aynı anda içermesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>76</sup>

İç kontrol yapısı aşağıda belirtilen unsurlardan oluşur;

- Kontrol ortamı,

---

<sup>73</sup> Ferruh Çömlekçi vd. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 1. Basım, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, 2004, s.8.

<sup>74</sup> Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132, 1999, s.1.

<sup>75</sup> Orhan Akışık, "**İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri**", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 14, 2005, s. 91.

<sup>76</sup> Yavuz, **a.g.e.**, s. 42

- Risk değerleme,
- Kontrol faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim,
- Gzlemeleme

### 1.7.2.1 Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı i kontrolün diğer unsurlarının temelini teşkil etmektedir. İ kontrol faaliyetlerinin başarısı kontrol ortamıyla yakından ilişkili olup; yönetim kurulu ve denetim komitesi tarafından gösterilen zen, doğruluk ve meslek ahlak kurallarına uyum, yeteneğe bağlılık, yönetimin felsefesi ve çalışma şekli, örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların dağıtım şekli ve insan kaynakları politika ve prosedürleri kontrol ortamını etkileyen unsurlardır.<sup>77</sup>

Kontrol ortamında en önemli görev çalışanlara düşmektedir. Çalışanların sorumluluklarının ve yetki sınırlarının bilincinde olmaları, mesleki dürüstlüğe sahip olmaları, meslek ahlak değerlerine bağlı olmaları, işletmenin hedeflerine ulaşmasında sorumluluğunun olduğunun farkına varmış olmaları ve kurallara uygun hareket etmeleri, elverişli bir kontrol ortamı için gereklidir. Kontrol ortamı, bir işletmedeki yönetimin işletme içi kontrolün önem ve mahiyetine ilişkin bakış açısı, tutum ve davranışlarını ifade eder.

Kontrol ortamı, i kontrolün amaçlarına ulaşılması için gerekli olan düzen ve çerçeveyi sağlar. Dolayısıyla işletmedeki kontrol bilinci kontrol ortamının esasını oluşturur.<sup>78</sup> Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "İç Kontrol ve n Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"<sup>79</sup>a göre kontrol ortamını oluşturan unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır.

---

<sup>77</sup> Doyrangl, a.g.e., s.2

<sup>78</sup> Ekrem Candan, "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar", Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Sayı: 38, 2006, s. 12.

<sup>79</sup> Maliye Bakanlığı, 31.12.2005 tarihli 26040 sayılı resmi gazete, İ Kontrol Ve n Mali Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmenlik



Kuruluşların yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole ilişkin bakış açılarının olumlu olması ve iç kontrole olumlu bir bakış sağlamaları,

Yönetici ve çalışanların meslek ahlak değerlerine ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmaları,

Ayrıca etkinlik ve verimlilik esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesinin sağlanması,

Son olarak idarenin örgüt yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Kontrol ortamının iç kontrol yapısı açısından çok önemli bir yeri bulunmaktadır. Kontrol bilinci yükseldikçe, kontrol ortamı da gelişecek; bu durumdan işgörenler de olumlu biçimde etkilenecek ve işletmenin amaçları ve hedeflerini yerine getirmede daha bilinçli, kontrollü ve verimli hareket ederek işlerini yerine getirir. Kontrol bilincini arttırmada deneyimli ve yetenekli kişilerin çalıştırılması da yararlı olur. Yönetim ve çalışanların, iç kontrolün sağlanmasına dönük olumlu ve destekleyici bir ortam kurmaları ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır. Yönetim, esas olarak gözetimi sağlamakla birlikte, kurumun hedeflerini de belirlemektedir ve yönetim ayrıca iç kontrol sisteminin tümünden sorumludur. İç kontrol, kurumun hedefleri bağlamında riskleri kavrayabilmek üzere gerekli araçları oluşturduğundan, yönetim iç kontrol faaliyetlerini uygulamaya koyar, bunları izleyip değerlendirir. Bu aşamada yönetimle çalışanlar arasında kaliteli bir iletişimin sağlanması gerekmektedir. Yöneticiler iç kontrolü destekleyici yaklaşımlarıyla iç kontrol hedeflerini ve özellikle de etik davranışlarla ilgili olanları özendirerek performans değerlendirmeleri yapmalıdır.<sup>80</sup>

### **Kontrol ortamına yön veren ilkeler aşağıdaki gibi sıralanabilir;**

**Meslek ahlakı ve dürüstlük ile ilgili değerler:** İç kontrol yapısının diğer unsurlarının tasarımı, yönetimi ve gözetiminin etkinliğini etkileyen kontrol ortamının temel

---

<sup>80</sup> Nihal Saltık, **İç Kontrol Öz Değerlendirme**. Ankara, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi. 2006. s.61.

unsurlarıdır. İşletme içinde gözlemlenen ahlaki ve dürüstlük ile ilgili davranışlar, işletmenin belirlediği ahlaki ve dürüstlükle ilgili değerlerin, bu değerlerin çalışanlarla paylaşılma ve uygulanma şeklinin bir sonucudur. İşletme yönetiminin, bu kurallara uyumu sağlamak üzere, işletme çalışanlarını ahlaki ve dürüst olmayan ya da yasa dışı faaliyetlere yönlendirebilecek nitelikteki teşvikleri kaldırması gerekir. Bu amaçla işletmenin ilke ve politikaları uygun bir şekilde işletme içinde duyurulur.<sup>81</sup> İşin yapılabilmesi için gerekli nitelikler ile işi gören personelin yeterliliklerinin örtüşmesi gerekmektedir. İşin gerektirdiği niteliklere sahip olmayan personel sayısının artması o örgütte kontrol ortamının bozulduğunu gösterir. İç denetçiler zaman zaman nitelik-yeterlilik uyumunu/uyumsuzluğunu raporlamalıdır. Raporlar doğrultusunda personel niteliklerini artırıcı çeşitli önlemler alınmalıdır.<sup>82</sup> Belirli bir işin gerektirdiği yeterlilik düzeyini ve bu düzeylerin ne tür yetenek ve bilgi gerektirdiğini belirlemek işletme yönetiminin sorumluluğundadır.<sup>83</sup>

**Yönetim kurulu ve denetim komitesinin faaliyetleri:** Yönetim kurulu ve denetim komiteleri doğrudan kontrol ortamını etkilemektedirler. Yönetim kurulu ve denetim komitesinin faaliyetleri bu kurulların yapılarından, kurul üyelerinin yeterliliklerinden, toplantı sıklıklarından ve kurul üyelerinin komite faaliyetlerine yeterli zamanı ayırabilmelerinden etkilenmektedir. Kontrol ortamı, bir işlem grubuna ait kontrol politikaları ve uygulamaların etkinliğini belirlemede, arttırmada veya azaltmada etkili olan tüm etkenlerdir.

İyi kurulan bir iç kontrol ortamı, yazılı kontrol işlemlerini tamamlarken, bunun aksine zayıf bir ortam bu kontrolleri olumsuz olarak etkilemektedir. Bununla birlikte, güçlü bir kontrol ortamı tüm iç kontrol sisteminin etkinliğini kendi başına sağlayamaz.

### 1.7.2.2 Risk Değerlemesi

Günümüzde işletmelerin yoğun rekabetçi şartlar altında bulunmaları, kaynakları daha verimli kullanmaya yönelmelerine böylelikle de, daha riskli bir ortamda

---

<sup>81</sup> SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri: X, No:22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete

<sup>82</sup> Moeller, a.g.e, s.78.

<sup>83</sup> SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri: X, No:22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete

faaliyet göstermelerine sebep olmaktadır. Bütün işletmeler belirli risklerle karşı karşıya bulunmaktadır. Risk değerlemesi, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün standartlarında, işletmeyi olumsuz yönde etkileyecek muhtemel durum veya olayların düzenli bir süreçte değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Risk, işletmenin mali yapısının sağlamlığını, ürün ve hizmet kalitesini etkileyerek rekabet gücünün belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır.<sup>84</sup>

İşletmenin etkilenebileceği riskler, işletme yönetimi tarafından tespit edilmeli ve bu risklere karşı tedbirler geliştirilmelidir. İşletmenin etkilenebileceği riskler, iki türde olabilir. Birincisi iktisadi gelişme ve hukuki düzenlemeler gibi dış çevresel unsurlardan etkilenen ve bu çevreden kaynaklanan risklerdir. Bu riskler işletmenin kârlılığı, büyüme hızı, yaşamı ve gelişmesi ile bağlantılıdır. İkinci tür riskler ise, işletme içi risklerdir. Bu riskler, iç kontrol yapısının yetersizliğinden kaynaklanan, hata, hile, yolsuzluk, kaçak, kayıp gibi durumların önüne geçebilecek önlemlerin alınmaması sebebiyle ortaya çıkan riskler ve değişen çevre koşullarına uygun yeni ürünler üretmemeye, uygun kalite ve fiyatta ilk madde ve malzeme temin edememe gibisebeplerle ortaya çıkan riskler ikinci tür riskler arasında yer almaktadır.<sup>85</sup>

İç kontrolde riskler, aşağıdaki durumlardan kaynaklanabilir.<sup>86</sup>

- Faaliyet çevresindeki değişiklikler,
- Yeni eleman alımı,
- Bilgi sisteminin yenilenmesi veya değiştirilmesi,
- Hızlı büyüme,
- Yeni teknolojiler satın alma veya geliştirme,
- Yeni ürünler veya faaliyetler,
- İşletmenin yeniden yapılanması,
- Dış işlemler,
- Yeni muhasebe ilkelerinin kabulü veya değiştirilmesi,

---

<sup>84</sup> Ali Kamil Uzun, “Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”, Active, Nisan-Mayıs1999, s.2

<sup>85</sup> Kaval, a.g.e., s 127.

<sup>86</sup> Ömer Faruk Zorluoğlu, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetimindeki Yeri”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul,2003, s.93.

Kontrol riski, işletmenin bünyesinde bulunan iç kontrol yapısının etkin olmamasından kaynaklanır. Etkili bir iç kontrol yapısı kontrol riskini azaltmakta, zayıf bir iç kontrol yapısı ise riski yükseltmektedir. Ancak işletmelerde kontrol riskinin sıfıra indirilmesi mümkün değildir.<sup>87</sup> İşletmelerde risk değerlemesi yapılabilmesi için kurumsal hedef ve amaçlar net bir biçimde ortaya konulmalıdır. Bu şekilde amaçlara ulaşma yolunda engel teşkil edebilecek durumlarla karşı karşıya kalındığında bu durum risk olarak algılanıp, bu riskler için gerekli tedbirlerin alınması ve bu risklerin kontrol altına alınması sağlanabilir.

Öncelikle işletme hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanarak tahlil edilmesi ve risk yönetiminde nasıl bir yol izlenmesi gerektiğini belirleyen bir çerçevenin çizilmesi şarttır. Her bir amaç için neyin ters gidebileceği, hangi varlıkların korunması gerektiği, hırsızlığın nasıl yapılabileceği ve maruz kalınabilecek yasal düzenlemenin belirlenmesi gerekir. İkinci aşamada risklerin olumsuz etkileri, yaratabileceği olumsuz sonuçlar tahlil edilmeli ve özel risk yönetimi planlanmalı ve uygulanmalıdır.<sup>88</sup>

### **1.7.2.3 Kontrol Faaliyetleri**

İşletmelerce öngörülen ve uygulanan kontrol faaliyetlerinin kuruluşun iç kontrol konusundaki amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak düzeyde etkin ve verimli olması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol faaliyetlerinin risklerin yönetilmesi ve kontrol altına alınabilmesini sağlayacak şekilde tasarlanması ve uygulanması önemlidir. Ayrıca öngörülen ve uygulanan kontrol faaliyetlerinin yeterli ve eksiksiz olması, diğer kurumsal amaç ve faaliyetlerle bütünlük ve tutarlılık içinde olması da gerekmektedir. Kontrol faaliyetleri bir işletmenin her kademesinde ve tüm faaliyetlerine yönelik olarak oluşturulmaktadır.<sup>89</sup>

Yönetimsel faaliyetlerin belirlenmiş ilke ve stratejilere uygun bir şekilde gerçekleştirilmesinde yöneticilere yardımcı olan politika ve yöntemlerdir. Yönetim, kontrol faaliyetleri ile kurumsal risklerin yönetilmesini amaçlamaktadır. Kontrol

---

<sup>87</sup> Bozkurt, **a.g.e.**, s.108

<sup>88</sup> İç Kontrol Standartları, s.336-337. <http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/intfstand/7.pdf> (Erişim tarihi:03.05.2014).

<sup>89</sup> Candan, **a.g.e.**, s.15.

faaliyetleri gerek politika, kültür değerleri gibi soyut olgular ile onay, belge düzeni, formlar gibi somut olguları kapsamaktadır. Kurumun tüm süreçlerine ve faaliyetlerine yerleştirilebilecek işlemler olup, dinamik ve esnek karakterlidirler. Kurumsal süreçler ve faaliyetler göz önünde bulundurularak değişen koşullara uyum sağlayabilecek şekilde tasarlanmalıdır.

Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, onay süreci, tahakkuk, hesap mutabakatları, görevlerin ayırımı, kurum varlıklarının fiziki ve kaydi olarak korunması, uygulamaların gözden geçirilmesi, denetim faaliyetleri gibi faaliyetler kontrol faaliyetlerine örnek olarak gösterilebilir.<sup>90</sup> Kontrol faaliyetleri, yönetimin belirlediği kuralların ve verdiği talimatların uygulanmasını ve hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek risklerin meydana gelmemesi için gerekli önlemlerin alınmasını sağlayan; onay verme, doğrulama, sınır kontrolü, başarı ölçümü, tüm aktiflerin ve değerlerin güvenliğinin sağlanması ve görevlerin ayrışması gibi çok farklı kontrol faaliyetlerini içermektedir.<sup>91</sup>

Bu kontrol faaliyetlerine aşağıda yer verilmiştir.

### Görevlerin Ayrılığı

Bir işletmede varlıkları satın alma, koruma, kaydetme yetki ve sorumlukları aynı kişiye veya bölüme verilmemelidir. Buna dikkat edilmezse zimmete geçirme, kayıtların değiştirilmesi gibi yolsuzlukların ortaya çıkma olasılığı artar. Örneğin duran bir varlığın alımına bir işgören karar verirken, başka bir işgören bunun kaydını yapmalı, bir diğeri de varlığı koruma görevini üstlenmelidir.

Kontrol ile ilgili görevlerin ayrılığı ilkesi de kıymet hareketinin başlangıcından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun tek bir

---

<sup>90</sup> Fuat Öksüz “Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme”, III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul, 2009, s.5.

<sup>91</sup> Yavuz, a.g.e., s 43.

kişi tarafından değil birkaç görevli tarafından yapılmasını öngörür.<sup>92</sup> Hata ve hileleri önlemede aşağıdaki üç madde görevlerin ayırımında oldukça önemlidir;<sup>93</sup>

- Varlıkların korunması ile kayıtlara aktarma görevleri birbirinden ayrılmalıdır. Bunun amacı; iki farklı işlemin aynı kişi tarafından yapılmasından doğabilecek suistimal ve hileleri önlemektir. Örneğin, veznedar hem tahsilât yapıp hem de bunları deftere kaydedebiliyorsa, tahsilâtı kaydetmeyip parayı zimmetine geçirebilir. Ya da alacak hesaplarını kaydeden kişi ile postayı açan veya çekleri alan kişi farklı olmalıdır. Aksi taktirde alınan çekler kaydedilmeyip zimmete geçirilebilir, müşteri hesaplarını hayali mal iadeleri veya fiyat ayarlamaları ile alacaklandırmak suretiyle haksız kazançlar edinilebilir.
- Varlıkları koruma ile faaliyetlerin onaylanması ve yetkilendirilmesi görevleri birbirinden ayrılmalıdır. Aynı personel, hem satıcı faturasını ödeme yetkisini verip, hem de ödeme yapmamalıdır.
- Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili sorumluluk, kayıt tutma sorumluluklarından ayrılmalıdır. Aksi taktirde, her departman veya kişi kendi yaptığı işi kendi kaydederse, gerçekleri gizleyip başarıyı yüksek gösterebilir.

İşletme faaliyetleri kendi arasında alt faaliyetlere ayrılır ve her bir alt faaliyetten farklı kişiler sorumlu tutulur. Bu şekilde faaliyetlere ilişkin sorumluluklar tek bir kişide olmaz ve birkaç kişi arasında paylaştırılmış olur.

### Yetkilendirme

İşletmede tüm işlemler kendilerine yetki verilmiş kişiler tarafından yerine getirilmelidir. Bu anlamda yetkiler özel ya da genel olabilir. Genel yetkilendirmeyi yönetim, genel bir politika kapsamında yürütür. Listede belirtilen satış fiyatı ile satışların yapılması ve müşteriler için kredi sınırları verilmesi genel yetkiye örnek olarak verilebilir. Buna karşın özel bir alım ya da ödeme işlemi için gerekli olan yetki ise özel yetkidir. Özel yetki gerekli olan her defasında alınmalı ve bir belge ile kanıtlanmalıdır. Bu kanıt (belgeler) o kıymet hareketini yürüten ve muhasebe

---

<sup>92</sup> Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11.Baskı, İstanbul: Arıkan Yayınevi, 2007,s.315-6

<sup>93</sup> Uzay, **a.g.e.**, s.18.

kayıtlarına geçiren görevlilere sunulmalıdır.<sup>94</sup> Belirli işlemlerin işletmenin tümünde değil, belirli bölümlerinde yerine getirilmesi doğrultusunda yetkilendirme işlemlerine ihtiyaç bulunmaktadır. Yapılacak faaliyetleri büyüklüğüne göre yetki sınırları tayin edilir ve bu sınırlara göre faaliyetler gerçekleştirilir.

### Fiziksel Kontroller

Fiziksel kontroller, genel anlamda teknolojik sistemin güvenliğini sağlama doğrultusunda alınacak önlemlerin belirlenmesidir. Kaybolma riski olan ya da yetki dışı kullanma konu olabilecek nakit para, teminat, envanter ve teçhizat gibi varlıklarının güvenliğinin sağlanması ve bunlara erişimin sınırlı olması bu çeşit kontrollere örnek olarak gösterilebilir. Nakit ve alternatif kullanımı olan varlıklar, tehlikeli varlıklar ve hayati belgeler ile ana sistemler ve gizli bilgiler korunması gereken varlıklar olarak sıralanabilir. Bu çeşit varlıklar düzenli olarak dönemler itibariyle sayılmalı ve kontrol kayıtları ile karşılaştırılmalıdır.<sup>95</sup>

#### **1.7.2.4 Bilgi İletişim**

Bilgi, işgörenlerin sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak bilgileri elde etmelerini; iletişim ise, örgütte bilginin aşağı, yukarı örgütün içine veya dışına serbest akışını ifade etmektedir.<sup>96</sup>

SPK Tebliği (Seri X, No:22)'ne göre, "bir bilgi sistemi; tüm geçerli işlemleri tanımlayan ve kaydeden, mali raporlama açısından işlemlerin uygun sınıflanmasına imkan verecek detayda işlemleri tarih esasına göre tanımlayan, işlemlerin değerini, mali tablolarda uygun parasal değerlerine göre kaydedilmesine imkan verecek şekilde belirleyen, işlemlerin uygun muhasebe döneminde kaydedilmesine imkan verecek şekilde gerçekleştiği dönemi belirleyen, işlemleri ve ilgili açıklamaları mali

---

<sup>94</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.180

<sup>95</sup> İç Kontrol Standartları, **a.g.e.**, s.337

<sup>96</sup> Selçuk Şahin, "**Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü**", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2005, s. 32.

tablolarında uygun biçimde sunan yöntemleri ve kayıtları kapsar” şeklinde tanımlanmıştır.<sup>97</sup>

SAS 78’e göre bilgi sistemleri şu özelliklere sahip olmalıdır.<sup>98</sup>

- Gerçekleşen tüm işleri açıklamalı ve kayıt etmelidir.
- Zamanlamayı temel alarak, işler hakkındaki etkili ve ayrıntılı bilgiyi mali raporlama için uygun sınıflandırmaya fırsat vermelidir. İşlerde, onların parasal değerle mali durum tablolarında kayıtlanmasına izin verilmelidir.
- Mali tablolardaki ilgili açıklamalara ve işlere uygun olarak sunulmalıdır.

İhtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesini ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlayan sistemlerin varlığı bir iç kontrol yapısının vazgeçilmez temel unsurlarından birisidir.<sup>99</sup> Bilgi iletişim sistemleri, esas olarak çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için gerekli olan bilgileri toplar. Mali raporlamaya uygun bir bilgi sistemleri, işlemleri ve durumları tanımlamak, bir araya getirmek, tahlil etmek, kaydetmek ve raporlamak için oluşturulan yöntemlerle işletmenin varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan yöntemlerden meydana gelir. İletişim, mali raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve işlemlerinin açıkça anlaşılması ve bu politika ve işlemlerle ilgili olan bireylerin nasıl çalıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir.

Bilgi ve iletişim ortamında<sup>100</sup>

- Bilginin kolaylıkla üretilebilmesi, işlenmesi, sınıflandırılması ve değerlendirilebilmesi,
- Paylaşılması ve gerekli iletişim kanallarına sahip olunması,
- Karar alma, planlama, üretim, tahlil, vb. süreçlerde kullanılabilir hale getirilmesi,
- Tam, doğru ve zamanında elde edilmesi,
- Gereksinimlere uygun biçimde ulaşılabilir olması,
- Korunması önemli ve gereklidir.

<sup>97</sup> SPK Tebliğ, Seri X, No: 22, 12.06.2006 Tarih ve 26196 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete, Ek-9.

<sup>98</sup> Volkan Demir, “İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’in Karşılaştırılması”, Analiz, Sayı 11, Aralık 1999, s.102.

<sup>99</sup> Yavuz, a.g.e., s.43.

<sup>100</sup> Öksüz, a.g.e.,



Etkili iletişim, işletmenin en alt seviyesindeki çalışandan, en üst seviyedeki yöneticiye kadar tüm çalışanları kapsayacak şekilde oluşturulmalıdır. Tüm çalışanlara iç kontrol yapısındaki görevleri benimsetilmelidir.<sup>101</sup>

İşletmelerde bilgi sistemleri, işletmenin faaliyetlerinin sürmesi ve kontrolünü mümkün kılan, faaliyetle, mali ve uygunlukla ilgili bilgileri içeren raporları üretmekle görevlidir. Bu raporlar, işletmenin karar alma süreçleri ve dış raporlama için zorunludur. İşletme içerisinde ise yukarıya, aşağıya veya yatay olarak bir iletişim olmalıdır. Bu sayede kişiler, yaptıkları bireysel işlerin diğer işlerle bağlantısını ve iç kontrol yapı içerisinde sahip oldukları rolü algılayabileceklerdir.<sup>102</sup>

#### 1.7.2.5 Gözleme

Gözleme, iç kontrol öz değerlendirmesinin gerçekleştirilmesini ve iç denetimin bağımsız değerlendirmesini içeren iki farklı yöntemle yapılabilir. Birincisi, faaliyetler devam ederken kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetidir. Diğeri ise, iç denetim faaliyetini kullanarak yapılan, bağımsız denetim faaliyetleridir. Çoğunlukla bu iki yöntemin birlikte yer aldığı bir izleme yöntemi kullanılmaktadır.<sup>103</sup>

İç denetim, temel olarak iç kontrol yapısının amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve zayıflıklarla ilgili üst yönetime rapor veren bir birimdir. İç denetim birimi meydana gelen sapmaları ve olumsuz durumları üst yönetime bildirir ve ihtiyaç duyulan tedbirlerin alınmasına yardım ederek iç kontrol unsurlarından gözleme unsurunda önemli rol oynar.<sup>104</sup>

Gözleme, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İç kontrol yapısının, değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere göre yönetim

---

<sup>101</sup> Duygu Anıl Keskin, **İç Kontrol Sistemi – Kontrol Öz Değerlendirme**, 1. Basım, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006, s.40.

<sup>102</sup> Yılcı, **a.g.e.**, s.100.

<sup>103</sup> Saltık, **a.g.e.**, s.63.

<sup>104</sup> Kaval, **a.g.e.**, s.132

tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir. Gözleme, iç kontrol öz değerlendirmesinin gerçekleştirilmesini, iç denetimin bağımsız değerlendirmesini içeren iki farklı yöntemle yapılabilir.

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

Diğeri ise, iç denetim faaliyetini kullanarak yapılan, bağımsız denetim faaliyetleridir. Çoğunlukla etkin iç kontrol yapılarında, bu iki yöntemde birlikte yer aldığı bir izleme işlemi gerçekleştirilmektedir.<sup>105</sup> Gözleme sürekli ve ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olabildiği gibi, her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de yapılabilir. Sürekli gözleme; faaliyetlerin normal akışında iç kontrol yapısının etkinliğini değerlendirmeyi sağlamaktadır. Doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin toplamlarının yönetim tarafından incelenmesi, bilgisayar raporlarının bunların kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi, sürekli gözlemeye örnek olarak verilebilir.<sup>106</sup>

İç kontrol yapısının temel ilkelerini şöyle sıralayabiliriz.<sup>107</sup>

**a) Görevlerin Ayrılığı:** İşletme ya da kurumda bir işin tüm aşamalarından bir kişi sorumlu tutulduğunda, yapılabilecek hata ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması olasılığı azalmaktadır. Bu nedenle işletme büyüklüğü dikkate alınarak, görevler hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarabilecek şekilde ve en aza indirebilecek biçimde farklı kişiler arasında dağıtılmalıdır. Bu mantığa göre görevler aşağıdaki biçimde bir dağılıma tabi tutulabilir.<sup>108</sup>

- İşlemleri fiilen yapmakla görevli bir kişi
- İşletme varlıklarını koruma altında tutma görevli bir kişi

---

<sup>105</sup> Saltık, **a.g.e.**, s.11

<sup>106</sup> Doyrangöl, **a.g.e.**, s.2-3.

<sup>107</sup> Ali Erdem Neşeli, **Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Analizi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması Kapsamında Bir Değerlendirme: Örnek Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. 2010:45-47

<sup>108</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 3. Baskı, İstanbul. 2000,s.127

- İşlemleri kaydetmekle görevli bir kişi

**b) Yetkilendirme:** Çalışanların yetki ve sorumluluklarının yazılı olarak kurallara ve yönetmeliklere bağlanılmış olması ve bu kurallar dahilinde çalışanların iş tanımlarının belirlenmesi gerekmektedir.

**c) Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması:** Etkin bir iç kontrolün sağlanması, uygun bir belgeleme düzeninin varlığını gerektirmektedir. Güvenilir muhasebe kayıtlarının tutulabilmesi ve muhasebe bilgilerinin uygun zamanda raporlanabilmesi için işletmede bir hesap planı ve muhasebe el kitabı olmalıdır. Kısaca etkin bir kontrolün gerçekleştirilmesi için işletmede iyi işleyen bir muhasebe organizasyonunun bulunması gerekir.<sup>109</sup>

**d) Fiziki Koruma(Önlemler):** Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması için her türlü önlem alınması gerekmektedir. Yangına karşı korumalı kasalar, iyi bir ambarlama düzeni, mekanik ve elektronik muhasebe araçları, yazar ve ekranlı kasalar fiziksel korumaya yardımcı araçlardır.<sup>110</sup>

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

---

<sup>109</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Basım Yayın Dağıtım, 10. Baskı, İstanbul. 2000,s.181

<sup>110</sup> a.g.e,s.181

## 1.7.3 İç Kontrolün Önemi ve Amaçları

### 1.7.3.1 Önemi

İç kontrol yapısı; zamanında, tam ve doğru bilgiye ulaşılması, mali raporlamalardaki hata riskinin en aza indirilmesi, işin titizlikle en üst düzeyde bir güven içinde yapılabilmesi, faaliyetlerin aksamasına engel olunması konularında yönetime yardımcı olunmasında önemli bir rol oynamaktadır.<sup>111</sup> Diğer yandan bir işletmedeki iç kontrol yapısı o işletmede yürütülmekte olan iç denetim ve bağımsız denetim faaliyetlerine de doğrudan etki etmektedir.<sup>112</sup>

İç denetçiler, yöneticilerin etkili birer temsilcileri olup, iç kontrol amaçlarının başarılmasından sorumludurlar. İç kontrol yapısının etkinliği ve yeterliliğini değerlendirmektedirler. İç denetçiler üst yönetimin belirlediği kurallara göre davranılıp davranılmadığının saptanması<sup>113</sup> ve yönetim kararlarına esas olan çeşitli raporların doğru, zamanlı ve eksiksiz olarak hazırlanarak yönetime sunulup sunulmadığının belirlenmesi amacı ile iç kontrol sistemini incelemektedirler.<sup>114</sup>

Yetki ve sorumlulukların tam olarak belirlenemediği, bilgi akışında aksaklıklar olan ve kontrolün zayıf olduğu işletmeler zarar ederek özkaynakları olumsuz yönde etkilenir. Üst yönetim açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol yapısının kurulması ve işletilmesi durumunda giderilebilecektir. Yetki ve sorumlulukların belirlendiği, birimler arasında eşgüdümün sağlandığı ve iç kontrol yapısının kurulduğu işletmelerde iç kontrol yapısının etkin olup olmadığı veya işletme politikaları ve hedeflerine ne derece hizmet ettiğinin değerlendirilmesi ön plana çıkmaktadır. Etkin bir iç kontrol yapısının varlığı hedeflere ulaşmayı ve mali raporların güvenilirliğini sağlamanın yanı sıra belirlenen politikalara ve yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından da önemlidir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler bugüne kadar zayıf hatta olmayan kontroller ile yaşamlarını sürdürebiliyorlardı. Günümüzde gerek işletme içi gerekse işletme dışı faktörler yakın zamana kadar kabul gören bu

<sup>111</sup> Memiş, **a.g.e.**,s.74

<sup>112</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.165.

<sup>113</sup> Turan Öndeş, "KOBİ'lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Soruları", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 2000, s. 81.

<sup>114</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.165.

görüşü artık geçersiz kılmaktadır. Günümüzde artık iç kontrolün bu konularda güvence sağlayan bir yapı olduğu, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve işletme hedeflerine ulaşmada itici bir güç olduğu genel kabul görmektedir.<sup>115</sup>

İç kontrol ile ilgili bazı temel açıklayıcı bilgiler aşağıda sıralanmıştır;<sup>116</sup>

- İç kontrolün başlangıç noktası kuvvetli şekilde yapılandırılmış kontrol ortamıdır.
- Başarılı bir kontrol ortamı, yönetimin kararlılığı ve desteğini gerektirir.
- İç kontroller işletmelerin ve işletmelerde gerçekleştirilen her işin ayrılmaz bir parçasıdır.
- İç kontrolün gerçek amacı, çalışanları kontrol etmek değil, iş sürecini kontrol etmektir.
- İç kontroller işlerin ilk seferinde ve her seferinde doğru olmasına yardımcı olur.
- İşletmenin büyümesi veya küçülmesi gibi durumlarda farklı kontrollere ihtiyaç duyulur.
- İç kontroller işletmelerin amaçlarına ulaşmasında makul ölçüde bir güvence sağlar, tam olarak güvence vermez.
- İç kontrol ile işletme verimliliği arasında doğrudan ve dolaylı yakın bir ilişki vardır.
- İç kontroller iş akışlarının üstüne değil, içine yerleştirilmelidir.
- Etkili olmak için kontrolleri denetime değil, önemli noktalara yerleştirmelidir.

İşletmeler büyüdükçe, faaliyetleri karmaşıklaştıkça, işlem sayıları arttıkça, yönetimin; varlıkların korunması, hataların ve hilelerin ortadan kaldırılması ve politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir veriler elde etmesi zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca günümüz işletmeleri için kamuyu aydınlatma, yani ilgili kişilere sürekli bilgi verme önem kazanmıştır. İşletme verileri ve muhasebe bilgileri iktisadi ve etkin biçimde hazırlanmalıdır. Muhasebe sisteminin, muhasebe verilerinin güvenilirliğini oluşturmak için iç kontrol u y g u l a m a larına ihtiyacı vardır. Etkin bir iç kontrol yapısı yoksa işletmenin maddi varlıkları çalınabilir veya yanlış

---

<sup>115</sup> Biçer, a.g.e, s.41.

<sup>116</sup> Şaban Uzay ” İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler”, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, Belek/Antalya: T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F.İşletme Bölümü, (21-25 Mayıs 2003), s.207

kullanılabilir, aynı şeyler defter ve belgeler için de geçerlidir. İşletmelerin özellikle muhasebedebilgisayardan yararlanmaları, iç kontrolün önemini daha da arttırmıştır.<sup>117</sup> İşletmede yetki ve sorumlulukların tam olarak tespit edilmediği bilgi akışında sorunların olduğu ve kontrolün az olduğu işletmelerde olumsuzluklar yaşanmaktadır. Üst yönetim açısından ortaya çıkan bu olumsuz durum, ancak iç kontrol yapısının etkin olarak kurulması ve işletilmesi durumunda ortadan kalkabilir. Yetki ve sorumlulukların paylaşıldığı, birimler arasında eşgüdümün sağlandığı ve iç kontrol yapısının kurulduğu işletmelerde iç kontrol yapısının etkin olup olmadığı veya işletme politikaları ve hedeflerine ne derece hizmet ettiğinin değerlendirmesi önem kazanmaktadır. Günümüzde iç kontrolün önemi işletmelerce anlaşılmış ve işletme faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve işletme hedeflerine ulaşmada itici bir güç olduğu genel kabul görmektedir.<sup>118</sup>

### **1.7.3.2 Amaçları**

İç kontrol yapısı ile işletme faaliyetleri alt faaliyetlere ayrılmakta, her faaliyetlere farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge, kayıt ve rapor düzeni ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hile yapmaları önlenmekte, varlıklara erişim sınırlanarak işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir.<sup>119</sup>

İç kontrol yapısının amaçları aşağıdaki alt başlıklarla incelenmiştir;

#### **1.7.3.2.1 İşletme Varlıklarını Korumak ve Her Türü Kayıpları Önlemek**

Varlıkların korunması geniş anlamda ve dar anlamda ele alınabilir. Geniş anlamda varlıkların korunmasından, kaynakların arzu edilmeyen her türlü olumsuzluklara karşı korunması amacıyla yönetimin almış olduğu önlemler anlaşılır. Dar anlamda varlıkların korunması ise, kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili varlıkların saklanması esnasında meydana gelebilecek kasıtlı

---

<sup>117</sup> Müjdat Ünlen ve Ülkü Ergün, “Bilgi İşlem Kullanıldığında Muhasebe Denetim Sistemi ve İç Kontrolün Önemi”, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl:14 Sayı: 53-54, Ağustos-Kasım 1988, 37.

<sup>118</sup> Biçer, *a.g.e.*, s.41.

<sup>119</sup> Kaval, *a.g.e.*, s 122.

ve kasıtlı olmayan kayıplara karşı koruma anlaşılır.<sup>120</sup> İşletmelerde varlıkların korunması kaydetme faaliyetlerinden tamamen bağımsız özel personel vasıtasıyla yapılmalıdır. Varlıklara erişim yetkilendirilmiş belirli personel tarafından olmalı, varlıklara dolaylı yoldan erişim uygun yetkilendirme önlemleri ile sınırlandırılmalıdır. Alınacak önlemlerin bir nevi bileşkesi olan iç kontrol yapısı, varlıkların korunmasına ilişkin olarak işletmede uygulamaya konan usul, ilke ve yöntemlerin birbiriyle uyumlaştırılmasını da gerektirir. Bu nedenle işletmede iç kontrol yapısının varlığı ve etkinliği, bu tür istenmeyen durumların önlenmesinde büyük önem taşır.<sup>121</sup>

İç kontrol yapısı, varlıkların korunması için işletme içinde kabul edilen ilke ve yöntemlerin uyumlaştırılmasını gerektirmektedir. Ayrıca iç kontrol yapısı varlıkların satın alınmasında kalite, fiyat ve miktar kontrollerinin yapılması; yangın, paslanma, moda geçmesi, sel ve don gibi olaylara karşı varlıkların fiziksel korunması; duran varlıkların bakımının zamanında yapılması; hırsızlık ve yolsuzluk olasılıklarının en aza indirilmesi; savurganlığa ve varlıkların kötü kullanımına karşı hemen dikkati çekecek iç raporlama yöntemlerinin belirlenmesiyle de ilgilidir. İşletme yönetimi, varlıkların satın alınmasında uygun kalitede ve fiyatta ve gerektiği kadar satın alınması için satın alma birimi ile ilgili usul ve yöntemleri belirlemesi gerekmektedir. Örneğin piyasa araştırması, satın alma yöntemi, teslim almada uyulması gereken kurallar gibi. İşletme yönetimi yangın, sel ve don gibi olaylara karşı da gerekli usul ve yöntemleri getirmelidir. Örneğin, yangından korunma yönergesi kabul ederek bunu personeline duyurmalı, gerekli yangın söndürme araçları bulundurmalı, gerekiyorsa yangına karşı alarm sistemi, otomatik yangın söndürme sistemi gibi fiziksel koruma önlemleri almalı ve varlıkları yangına karşı sigorta ettirmelidir. Duran varlıkların, teknik bakımdan bakımları gerekli zamanlarda yapılmalıdır. Bakımın zamanında yapılmamasından doğacak arızalar sebebiyle duran varlıkların değerinde meydana gelecek zararlar ve üretimin durması sebebiyle meydana gelecek kayıplar olduğunda varlıkların korunamadığı anlaşılmaktadır.<sup>122</sup> Varlıkların korunması amacı ile müşteri kayıtlarına erişimin yetkili personel ile sınırlandırılması, kayıtların güvenli bir yerde saklanması, varlıklara yetkisiz personelin doğrudan ulaşabilmesinin engellenmesi

<sup>120</sup> Şevket Sayın ve Yasemin Yeğinboy, **Muhasebe**, İzmir: Bilimsel Yayınlar Serisi 1, 2005, s. 446.

<sup>121</sup> Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006, s.477.

<sup>122</sup> Kepekçi, **a.g.e.**, s.60.

kontrol yöntemlerindedir.<sup>123</sup> İşletmelerin fiziksel varlıkları çalınmaya, yanlış kullanılmaya ve tahribata uygun durumdadır. Yönetim bu olumsuzlukları önlemeye yönelik kontrol unsurlarını oluşturmak zorundadır. İç kontrol yapısının temel amacı bu noktada ortaya çıkmaktadır.

#### 1.7.3.2.2 Muhasebe Verilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak

Mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulanması muhasebe bilgilerinin doğruluğunu, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtması, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmaması ise muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini ifade eder.<sup>124</sup>

Yönetimin karar alması konusunda işletmedeki bilgi sistemi aracılığı ile önemli dayanağı muhasebe verileridir. Yönetimin sağlıklı kararlar alabilmesi, doğru ve dürüst bilgiyi elde etmekle doğrudan ilgilidir. Çeşitli sebeplerle muhasebe verilerinin doğru ve dürüst olmama riski bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol yapısında oluşturulan politika ve yöntemler bu bilgilerin doğru ve dürüst olmasını olabildiğince sağlamaya yönelik olmalıdır.<sup>125</sup>

Muhasebe bilgilerinin işletme içi raporlama ve işletme dışı raporlama amaçları için kullanılması sebebiyle bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin iki yorum ortaya çıkar.

Birinci görüşe göre, işletme yöneticilerine iç raporlama; ortaklara ve diğer ilgili kişilere dış raporlama amaçları için muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması iç kontrolün kapsamına girer. İkinci görüşe göre, sadece dış raporlama amaçları için kapsam sınırlandırılmalıdır. İkinci görüş, bağımsız denetim amaçlarına uygundur. Bu ayrımı örneklendirmek gerekirse, satış politikalarını ve fiyatları belirleme, maliyetleri tahmin etme, bölümlere ve mamul türlerine göre başarı düzeyini ölçme gibi yönetim amaçları için bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla gerekli sınıflandırmanın derecesi, doğruluğu,

---

<sup>123</sup> Melih Erdoğan, **Denetim Kavramsal Ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.84.

<sup>124</sup> Kepekçi, **a.g.e.**, s.62

<sup>125</sup> Köroğlu ve Uçma, **a.g.e.**,s.2.



ayrıntısı ve uygulamalar; dış raporlama amaçları için güvenilirliği sağlamak amacıyla gerekli olanlardan daha önemlidir. Bu nedenle iç kontrol yapısının bir sonucu olarak belirlenen raporlama yöntemlerinin, yanlış bilgilere dayanan önemli yönetim kararları ile yatırım ve borç verme kararlarının alınması tehlikesini azaltmak için bu yöntemlerin önceden planlanması ve daha sonra büyük bir dikkatle uygulanması gerekir. İç kontrol yapısı, bilgilerin sadece doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla kalmayıp, ayrıca bilgilerin karar alma zamanında hazır olmasını ve yeterli ölçüde açıklanmasını sağlayacak muhasebe yöntemlerini de kapsamalıdır.<sup>126</sup>

### **1.7.3.2.3 Faaliyetlerin Verimliliği ve Kaynakların İktisadi Kullanılması**

İşletmeler amaçlarının iktisadi ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak iç kontrol ilke ve yöntemlerini uygulamalıdır. Kaynakların iktisadi kullanımı; amaçlara, hedeflere ve riske uygun olan bir maliyette ulaşmaktır. Kaynakların verimli kullanımı ise; tüketilen kaynaklar ile elde edilen fayda arasındaki ilişkidir.<sup>127</sup>

İç kontrol faaliyetleri kapsamında işletme amaçlarının iktisadi ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak ilke ve yöntemlerin uygulanması önem taşımaktadır. Yani kaynakların iktisadi kullanımı, planlanmış maliyetle gerçekleşmiş maliyet arasındaki ilişkidir. Gerçekleşmiş maliyetler planlanmış maliyetlerin altında ise kaynaklar tutumlu ve iktisadi kullanılmıştır. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmıştır. İşletme yönetimi, bir faaliyetin iktisadi olup olmadığını ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçebilmek için faaliyet standartlarını belirlemek zorundadır. Belirlenmiş faaliyet standartları iyi anlaşılmalı, standartlardan sapmalar belirlenmeli, tahlil edilmeli, düzeltici önlemlerin alınmasından sorumlu kişiye iletilmeli ve gerekli düzeltici tedbirler gerçekleştirilmelidir.<sup>128</sup> İşletmelerin tümünü ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve kurallar bulunmaktadır. Bu yasa ve kurallar aynı zamanda işletmelerin belirli bir düzende çalışmalarını da sağlayıcı niteliktedir. Bazıları muhasebe ile dolaylı ilgili olup bazıları da doğrudan ilgili olabilir. Örneğin, çevre koruma ve çalışma yaşamını düzenleyen yasalar ve kuralların, muhasebeyle dolaylı bir ilişkileri vardır. Oysa

<sup>126</sup> Kepekçi, a.g.e.,s.61-62.

<sup>127</sup> a.g.e., s. 74.

<sup>128</sup> a.g.e., s.62-63.

vergi yasaları, defter tutma ile ilgili düzenlemeler, muhasebeyi doğrudan etkiler. İç kontrol, bu yasa ve kurallara uygun olarak işleyen bir kontroller dizisini oluşturmak zorundadır. Örneğin, yasalara göre her çalışanın sigortalı olması zorunludur. İç kontrol, oluşturulan personel veri tabanının sigorta numarası girilmeden işlem yapılmasını önleyecek bir kontrol noktasını oluşturmalıdır.<sup>129</sup>

İşletmede örgüt içinde kontroller, kaynakların etkin olmayan şekilde kullanılmasını, işletmede savurganlık yapılmasını, her türlü hile, sahtekârlıklara karşı korumaya çalışmaktadır. Yapılan kontrollerde doğru ve uygun zamanda en az kaynakla amaçlara ulaşılmışsa verimlilik sağlanmış demektir.<sup>130</sup> Diğer bir ifadeyle kaynakların iktisadi kullanımının sağlanması, işletme açısından amaçlara ulaşma da en az maliyetle, bunun karşılığında da en fazla faydayı sağlamakla mümkün olabilir.

#### **1.7.3.2.4 Yönetim Politikalarına Bağlılığı Sağlama**

Yönetim, şirketin amaçlarına ulaşabilmesi için kurallar koyar, şirket çalışanlarının da bu kurallara uyması teşvik edilerek işletmedeki iç kontrol yapısının etkin olması sağlanır. İşletmenin amaçlarına ulaşması için gereken yönetim ve işletme politikaları da doğal olarak yasalara uygun ve yasaların uygulanmasını da sağlayacak nitelikte olmalıdır. Yönetim kendi politikalarına ve yönergelerine ne ölçüde uyulduğunu izlemek için çeşitli kontrol usul ve yöntemleri belirleyerek bunları işletme personeline belirtir. Personel de faaliyetlerin yürütülmesinde bu usul ve yöntemlere bağlı kaldığı sürece yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanmış olur.<sup>131</sup>

Yönetim sürekli olarak çalışanlarına uymaları gereken kuralları bildirmektedir. Ancak bu kurallara uygulama aşamasında hangi seviyede uyulduğu şüphesi her zaman taşınmaktadır. Bu bağlamda oluşturulacak kontroller, çalışanların yönetim politikalarına zorunlu olarak uymalarını sağlamaya yönelmektedir.<sup>132</sup>

---

<sup>129</sup> Erdoğan, **a.g.e.**, s.85.

<sup>130</sup> Alvin Arens ve James Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, Fourth Edition, New Jersey :Prentice Hall,1994, Inc, Engle Wood Cliffs, s. 270

<sup>131</sup> Yeğinboy,**a.g.e.**, s. 447.

<sup>132</sup> Köroğlu ve Uçma,**a.g.e.**, s.2.

İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden, yönetim sorumludur. Bu amaca sorumlulukların işletme, bölüm ve kısım düzeyinde ayrımının yapılmasıyla bir ölçüde ulaşılır.<sup>133</sup>

---

<sup>133</sup> Kepekçi,a.g.e., s. 62.

## 2. DENETİM KOMİTESİ

### 2.1 Denetim Komitesinin Tanımı

Denetim Komiteleri bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerinin ve dış mali raporlama sürecinin gözlemlenmesinden sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur.<sup>134</sup> Denetim komiteleri, şirketlerin mali raporlama ve denetim süreçlerinde çok önemli gözetim görevi sağlar.<sup>135</sup> Denetim komitesinin temel işlevi; işletme yönetimi, bağımsız denetçi ve iç denetçi birimleri ile yönetim kurulu arasında bir köprü görevi görmektir.<sup>136</sup>

SPK, denetim komitesini şu şekilde tanımlamıştır: “Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, mali bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir”.<sup>137</sup>

### 2.2 Denetim Komitesinin Gelişim Süreci

İlk denetim komiteleri, yönetim kurulları tarafından özel görevler ile görevlendirilen bir kısım şirket yöneticilerinden oluşmaktaydılar. Bu komiteler şirket iç

---

<sup>134</sup> Şaban Uzay, *İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*,2003,s.72).

<sup>135</sup> Dezoort, *Audit Committee Member Support for Proposed Audit Adjustments:A Source Credibility Perspective*,Auditing,Eylül 2003,s.176

<sup>136</sup> Nejat Bozkurt,*İşletmelerde Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü*,Yaklaşım Dergisi,Sayı:98,Şubat 2001,s.24

<sup>137</sup> SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:X No: 22*,2006,s:11

kontrol yapısının bir parçasını oluşturdular ve yönetim kuruluna rapor veriyorlardı.<sup>138</sup> İlk denetim komitelerinin kurulması 1937'deki Mc Kesson ve Robbins olayının akabinde başlamıştır.1939 yılı başlarında New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE), “Bağımsız Denetim ve Denetim Prosedürleri” başlıklı yayınladığı raporda bağımsız denetçilerin bağımsızlığının güvence altına alınması için bağımsız denetçilerin işletme yöneticilerinden oluşmayan yönetim kurulunun özel bir komitesi tarafından seçilmesini veya görevlendirilmesini kabul etmiştir. Aynı durumu 1940'ta da Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) kabul etmiştir.<sup>139</sup>

İlk kurulduğu yıllarda denetim komitelerinin işlevleri yeterince tanımlanmamış ve destek de görememiştir. 1967 yılında Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) bütün halka açık şirketlerde denetim komitesi kurulmasını tavsiye etmiştir.<sup>140</sup>

1970'lerde ortaya çıkan yolsuzluk skandalları ile birlikte menkul kıymetlere yatırım yapanlar mali tabloların güvenilirliğinin artırılması için işletmelerdeki kurumsal sorumlulukların açıkça tanımlanmasını ve faaliyetlerin tanımlanan sorumluluklara uygun olarak gerçekleştirilmesini talep etmişlerdir.<sup>141</sup> Bunun yanında 1970'li yılların sonlarında Amerikan denizaşırı şirketlerin başarısızlıkları ve şüpheli raporlar beyan etmelerindeki hızlı artışlar etkili denetim komitelerinin kurulması ihtiyacının önemini yenilemiştir.<sup>142</sup> Bu yıllarda New York Menkul Kıymetler Borsası (The New York Stock Exchange- NYSE) borsaya kayıtlı şirketlerin yönetim kurullarının bir denetim komitesi oluşturmalarını istemiştir. 1980'lerde Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcıları Derneği (The National Association of Securities

---

<sup>138</sup> Spira L.F, **Black Boxes, Red Herrings and White Powder: UK Audit Committees in the 21st Century**. Journal of Banking Regulation, Çeviren: Halim Akbulut, 2006, s.180–188.

<sup>139</sup> J.M.Lutzy, **Analysis of the Proposed NYSE Corporate Governance and Audit Committee Listing Requirements**. DePaul Business & Commercial Law Journal, Çeviren: Halim Akbulut 2003, s.99–108.

<sup>140</sup> D.J.Mc Eachern ve M.F.Massoud, **Audit Committees: Can They Meet the New Challenges**. Journal of Corporate Accounting and Finance, 141–151. Çeviren: Halim Akbulut 1990:141

<sup>141</sup> Nihat Akarkarasu, **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, SPK Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü, 2000, s.26

<sup>142</sup> D.J. Mc Eachern, **a.g.e.**, s.141

Dealers-NASD) ve Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (The American Stock Exchange-AMEX) da aynı hususu kabul etmiştir.<sup>143</sup>

1987 yılında Hileli Mali Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon (National Commission On Fraudulent Financial Reporting-NCFRR) yayınladığı raporda “tüm halka açık şirketlerin yönetim kurullarının, SEC tarafından yapılan düzenlemeler gereğince yalnızca bağımsız üyelerden oluşacak olan denetim komiteleri kurmak zorunda” olduklarını belirtmiş ve ayrıca raporunda denetim komitelerinin; mali raporlama sürecinin, iç kontrolün ve şirket yönetimi ile çalışanların yasal ve ahlaki kurallara uyumunun gözetimindeki rolüne dikkat çekmiştir. Tüm bu gelişmelere rağmen şirket başarısızlıkları ve hileli mali raporlamalar artarak devam etmiştir. Denetim komitelerinin etkinliğini artırmak üzere New York Menkul Kıymetler Borsası (The New York Stock Exchange- NYSE) ve Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcıları Derneği (The National Association of Securities Dealers-NASD) sponsorluğunda kurulan Mavi Kurdele Komitesi (Blue Ribbon Committee) yayınlamış olduğu raporda SEC, NYSE ve NASD’a denetim komitelerinin etkin ve bağımsız çalışabilmeleri için sahip olması gereken şartlara ilişkin on adet tavsiyede bulunmuştur.<sup>144</sup>

Denetim komiteleri ile ilgili yapılan en son ve kapsamlı düzenleme 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley yasasıdır. Mc Kesson Robbins olayından sonra günümüze kadar geçen sürede denetim komitesine ilişkin ve denetim komitesi oluşumuna öncülük eden temel düzenlemeler şunlardır.<sup>145</sup>

- Mc Kesson Robbins Olayı,
- Cohen Komisyonu Raporu,
- Treadway Raporu (The Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting),
- COSO Raporu (Internal Control-Integrated Framework),

---

<sup>143</sup>S.D.Buchalter veK.L. Yokomoto **Audit Committees’ Responsibilities and Liability**. The CPA Journal, Çeviren:Halim Akbulut ,2003,s.2

<sup>144</sup> Nihat Akarkarasu,**a.g.e**,s.27

<sup>145</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar,**Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**,İstanbul,Güncel Yayıncılık 1.Basım,2006,s.112

- Cadbury Komitesi Raporu,
- Public Oversight Board Raporu (Kirk Panel),
- Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri (NYSE / National Association Securities Dealer),
- Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri (National Corporate Directors),
- Sarbanes Oxley Yasası.

Belirtilen bu düzenlemeler aşağıda ele alınmaktadır.

### **2.2.1 Mc Kesson ve Robbins Olayı (1937)**

Denetim komitesi uygulamasına temel teşkil eden bu uygulamada, bir ilaç şirketi olan McKesson Robbins işletmesinin yönetimi 1937 yılı sonu bilançosunda 19 milyon dolar eksik varlık ve alacak beyanında bulunmakla suçlanmıştır. Bu olayda şirket başkanı başka bir isim altında belge sahtekârlığı yapmakla suçlanmıştır. Bu olay yargıya, hükümete ve de kamuoyuna mal olmuş ilk muhasebe skandalıdır.<sup>146</sup> Bu olay işletmenin iç kontrol yapısının ve işletmeyi denetleyen bağımsız denetim işletmesinin yetersizliğini göstermektedir. Bu olayın akabinde 1939'da NYSE ve 1940'da SEC tarafından şirketlere yönetici olmayan üyelere oluşan denetim komiteleri kurmaları önerilmiştir. Daha sonra 1967'de (AICPA) bütün halka açık şirketlerde denetim komitesi kurulmasını tavsiye etmiştir. Bu çabalara rağmen 1973'de yürütülen araştırmalar, ABD'de halka açık şirketlerin yarısından azının denetim komitelerine sahip olduğunu göstermiştir. 1970'li yılların sonunda Amerikan denizaşırı şirketlerinin başarısızlıkları ve şüpheli raporlar düzenlemelerindeki artışlar denetim komitelerinin kurulması ihtiyacının önemini yenilemiştir.<sup>147</sup>

### **2.2.2 Cohen Komisyonu Raporu (1978)**

1978 yılında yayınlanmıştır. Cohen komisyonu, bağımsız yönetim kurulu üyelerinden oluşan bir denetim komitesinin, bağımsız denetçi ve yönetim arasındaki ilişkileri dengelemede çok etkili bir unsur olduğunu belirtmektedir. Ayrıca şirketlerde

---

<sup>146</sup> A.Dennis, **Taking Account: Key Dates for the Profession.** Journal of Accountancy, Çeviren:Halim Akbulut 2000,s.102

<sup>147</sup> D.J.Mc Eachern,**a.g.e.**,s.141

denetim komitesinin bulunmasının her bir denetimin mesleki yaklaşımla yapılmasını ve böylece yatırımcılara güven verilebileceğini belirtmektedir. Böylece denetim komiteleri denetim mesleğinin maliyetli ve belki de olumsuz bir uygulamadan kaçınmalarına da yardımcı olabilmektedir.<sup>148</sup>

Bu raporun yayınlanmasından sonra, New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE), Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (AMEX) ve Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcılar Derneği (NASD) denetim komitesine sahip olmayı borsaya kayıt olma şartları arasında saymıştır.

### **2.2.3 Treadway Raporu (1987)**

Ekim 1987’de Organizasyonları Destekleme Komitesi (The Committee Of Sponsoring Organizations COSO), Hileli Mali Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon Raporu (The Report of The National Commission on Fraudulent Financial Reporting) adlı raporunu yayınlamıştır. Komisyon başkanının adı James C. Treadway olduğundan rapor “Treadway Raporu” olarak bilinmektedir. Rapor hileli mali raporlama potansiyelini önemli derecede azaltacak kurumsal yönetim ilkelerini belirlemiştir. Treadway Raporunda denetim komiteleri için yapılan tavsiyeler şu şekilde özetlenebilir: Bütün halka açık şirketlerde yönetim kurulları yalnızca bağımsız üyelerden oluşan denetim komitesi kurmalıdır. Denetim komiteleri şirketlerin iç kontrolleri ve mali raporlama süreçlerini etkili ve dikkatli gözetleyebilmek için bilgilenmiş olmalıdırlar. Bütün halka açık şirketler, denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını belirten bir yazılı yönetmelik geliştirmelidir.

Yönetim kurulu bu yönetmeliği onaylamalı, düzenli olarak gözden geçirmeli ve gerekli gördüğü değişiklikleri yapmalıdır. Yönetim ve denetim komitesi, mali raporlama sürecindeki iç denetçinin rolü ve dış denetimin uygunluğu ve bağımsız denetçi ile uyumlu olduğuna dair güvence vermelidir. Denetim komitesi, şirket yönetimi tarafından yapılan bağımsız denetçinin bağımsızlığı hususundaki değerlemeyi incelemelidir. Hem komite hem de şirket yönetimi bağımsız denetçinin bağımsızlığının korunmasında denetçiye yardımcı olmalıdır. Denetim komitesi önemli

---

<sup>148</sup> J.Hoyle, **Mandatory Auditor Rotation: The Arguments and an Alternative.**The Journal of Accountancy, Çeviren:Halim Akbulut ,1978,s.76-78



muhasebe konularında ikinci bir yargıya ulaşmak istediği zaman yönetim tarafından komiteye tavsiyede bulunulmalıdır. Bütün halka açık şirketler, yıllık olarak denetim komitesinin sorumluluklarını ve faaliyetlerini içeren, komite başkanının imzasını taşıyan hissedarlara yönelik hazırlanan yıllık raporları SEC'e vermektedir. Denetim komitesi, işletmenin ara mali raporlama sürecini izlemelidir. Denetim komitesinin sorumluluğunu yerine getirebilmesi için yeterli kaynağa ve yetkiye sahip olması gerekir.<sup>149</sup> Treadway Komisyonu tarafından 1987'de bir denetim komitesine sahip olmanın yeterli olmayacağını ve komitenin bilgilendirilmiş, ihtiyatlı ve önceden tasarımı olmasının gerekliliğinin altı çizilmiştir. Denetim Komitesi sorumluluğunu yeterince yerine getirebilmesi için işletme yönetiminin kararlarını sorgulayabilmeli ya da yönetimin aksine bir hareket tarzı izleyebilmelidir. Denetim Komitesinin esas niteliği, bağımsızca hareket etme ve yönetimi sorgulayabilme özelliğidir.<sup>150</sup> Ayrıca Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsüne (Institute of Internal Auditors- IIA) göre Treadway Komisyonu'nun tavsiyeleri geniş kabul görmüş, Kanada'da ve İngiltere'de de benzer tavsiyeler ortaya konmuştur.<sup>151</sup>

## 2.2.4 COSO Raporu (1992)

Treadway raporu aynı zamanda, COSO modeli için iç kontrol yapısının etkinliğinin değerlendirilmesinde rehberlik sağlamıştır. COSO 1992'de "İç Kontrol Bütünlük Çerçeve" (Internal Control-Integrated Framework) adlı raporunu yayınlamıştır. COSO raporu, denetim komitesinin yönetim kurulu ile birlikte iç kontrol yapısının düzenli çalışmasını gözetleme sorumluluğuna sahip olduğunu belirtmek tedir. Aynı zamanda COSO raporu, denetim komitesinin, iç kontrole yönelik görev ve sorumluluklarını ve denetim komitesi üyelerinin ihtiyaç duyduğu bağımsızlık ve yeteneği de belirtmiştir.<sup>152</sup> Raporda geçen temel hususlar şu şekilde özetlenebilir: Yöneticiler üç temel amacın başarılmasından sorumludurlar; etkin ve

---

<sup>149</sup> J.W.Bean, **The Audit Committee's Roadmap**. Journal of Accountancy, Çeviren: Halim Akbulut 1999, s.50

<sup>150</sup> Scarbrough vd., (Scarbrough, D. P., Rama, D. V. ve Raghunandan, K.), **Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence**. Accounting Horizons, Çeviren: Halim Akbulut, 1998, s.53

<sup>151</sup> K.Raghunandan vd. (Raghunandan, K., Rama D. V. ve Scarbrough, D. P.) **Accounting and Auditing Knowledge Level of Canadian Audit Committees: Some Empirical Evidence**. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, Çeviren: Halim Akbulut 1998, s.183

<sup>152</sup> T.P.Kelley, **The Coso Report: Challenge and Counterchallenge**. Journal of Accountancy, Çeviren: Halim Akbulut 1993, s.17

etkili yönetim, işletme dışındaki ilgililerin güvenilebileceği mali raporlar sunma, kanunlara ve düzenlemelere uyma. Yöneticiler bu amaçların başarılmasını şansa bırakamazlar. Daha doğrusu onlar bu amaçların her birisini gerçekleştirecek iç kontrol yapısını gerçekleştirmelidirler. Doğru ve kapsamlı bir çerçeve için beş bileşen gereklidir; sağlam bir kontrol çevresinin kurulması ve sürdürülmesi, düzenli olarak sürekli risk değerlemesi, belirli risklerin telafisi için kontrolle ilgili politika ve faaliyetlerin uygulanması ve sürdürülmesi için düzenleme yapma, yeterli iletişim ve kontrol politika ve yöntemlerinin uygulanmasını sürekli olarak kontrol etmek şeklinde sıralamak mümkündür.<sup>153</sup> COSO raporu günümüzde işletmeler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında temel kaynak kabul edilmektedir.

### 2.2.5 Cadbury Komitesi Raporu (1992)

İngiltere’de kurumsal yönetimin iyileştirilmesi için 1992 yılında Sir Adrian Cadbury başkanlığında bir komite (Cadbury Komitesi) kurulmuştur. Komitenin yayınlamış olduğu raporda, denetim komitelerine ilişkin yapılan tavsiyeler şunlardır.<sup>154</sup>

- Denetim Komiteleri yönetim kurulunun alt komitesi şeklinde ve kurula karşı sorumlu olmalı ve kurula düzenli rapor vermelidirler. Komitede en az üç üye olmalıdır. Bu üyeler şirketin idarecileri dışındaki kişilerle sınırlandırılmalı ve bu kişilerin çoğunluğunun şirketle her hangi bir menfaat ilişkisinin olmaması gereklidir.
- Dış denetçi, iç denetim faaliyetinin olmadığı işletmelerde iç denetimi temsilen komite toplantılarına mali kaynak yöneticisi olarak katılmalıdır.
- Denetim komitesi denetçilerle en az yılda bir kez yönetim kurulu üyelerinin olmadığı bir ortamda herhangi bir sorun bulunup bulunmadığı hususunda tartışmalıdırlar.
- Denetim komitelerinin yetkileri açıkça belirtilmelidir. Denetim komiteleri profesyonel destek alabilmelidirler ve gerektiğinde dışarıdan

---

153 S.J. Gauthier, **From Internal Control to Enterprise Risk Management**. Government Finance Review, Çeviren: Halim Akbulut 2005, s.56

154 C.Boyd, **Ethics and Corporate Governance: The Issues Raised by the Cadbury Report in the United Kingdom**. Journal of Business Ethics, Çeviren: Halim Akbulut 1996, s.180–181

kişileri toplantılara davet edebilmelidirler. Komite üyeliği yıllık raporda açıklanmalı ve komite başkanı yıllık genel toplantıda soruları cevaplandırmak üzere bulunmalıdır.Cadbury Komitesi raporuna göre; denetim komitesinin başlıca sorumlulukları şunlardır.<sup>155</sup>

-Yönetim kuruluna bağımsız denetçilerin atanması, tekrar görevlendirme veya görevden alınma ile ilgili sorular konusunda tavsiyede bulunmak,

- Yıllık mali raporları incelemek,
- Bağımsız denetçi ile denetimin yapısını ve kapsamını müzakere etmek,
- Bağımsız denetçinin yönetim mektubunu incelemek,
- İşletme veya kurumun iç kontrol ile ilgili raporunu incelemek,
- İç araştırmalarda ortaya çıkan önemli bulguları incelemek,
- İç denetim programını incelemektir.

### **2.2.6 Public Company Accounting Oversight Board Raporu (PCAOB) (1993-1995)**

Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (Public Oversight Board-POB), 1993'te "In The Public Interest-A Special Report" ve 1995 yılında da "Directors, Management and Auditors ve Allies In Protecting Shareholder Interest" olmak üzere iki adet rapor yayınlamıştır ve bu raporlarda denetim komitesi ile ilgili tavsiyelerde bulunmuştur.Sözkonusu raporlara göre ;<sup>156</sup> Denetim komitesi ortakların temsilcisi ve bağımsız denetçinin muhatabıdır. Denetim komitesi yönetmeliği, mali yönetim ve bağımsız denetçinin önemli mali raporlama konuları ve uygulamaları hakkında denetim komitesine zamanında raporlama yapmasını istemektedir. Denetim Komitesi Yönetmeliği, mali yönetimin ve bağımsız denetçinin işletmenin mali açıklamaları ve uygulamaları hakkındaki yargısını içermeli ve aynı zamanda muhasebe uygulamaları hakkında önerileri içermelidir. Özellikle; hem bağımsız muhasebe firması hem de şirketin yönetimi, denetim komitesine şirketin uygulamaları hakkında açıklama

<sup>155</sup> Ali Kamil Uzun, **Yönetim Kurulu Denetim Komitesi Uygulamaları: İMKB'de İşlem Gören Reel Sektör Şirketlerinde Yönetim Kurulu Denetim Komitesinin Varlığını Etkileyen Faktörler ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum.** (Yayınlanmamış YL Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul. 2006,s.35-36

<sup>156</sup> J.W.Bean, **The Audit Committee's Roadmap.** Journal of Accountancy,1999,s.51

yapmalıdırlar. Denetim komitesi yönetmeliğine göre bağımsız denetçi yılda en az bir kez yönetim kurulu ile görüşmesini sağlamalıdır. Denetim komitesi denetçiye ödenecek ücreti belirlemek için denetim ücretini görüşmeli veya en azından yönetimin görüştüğü denetim ücretini gözden geçirmelidir.

Eğer şirket SEC'e kayıtlı ise denetim komitesi; yıllık mali raporları gözden geçirmeli, bağımsız denetçi hakkında yönetimle görüşmeli, denetim standartlarının bağımsız denetçinin taşımasını istediği bütün bilgileri sağlamalı, mali tabloların komitenin bilmesi gereken hususlarda tam ve tutarlı olup olmadığını değerlemeli, mali tabloların geçerli muhasebe ilkelerini yansıtmayı yansıtmadığını değerlemelidir.

### **2.2.7 Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri (NYSE/NASD) (1999)**

Denetim komitelerinin etkinliğini artırmak üzere NYSE ve NASD sponsorluğunda kurulan Blue Ribbon Komitesi Şubat 1999'da yayınladığı raporla SEC, NYSE ve NASD'a, denetim komitelerinin etkin ve bağımsız olarak çalışabilmeleri için sahip olması gereken şartlara ilişkin on adet tavsiyede bulunmuştur. Komitenin yayınlamış olduğu tavsiyeler özetle şöyledir.<sup>157</sup>

New York Borsası (NYSE) ve Menkul Kıymet Yatırımcılar Derneği'ne (NASD) kayıtlı şirketler, denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığına ilişkin tanımı kabul etmelidirler. NYSE ve NASD'a kayıtlı şirketlerin denetim komiteleri bağımsız yöneticilerden oluşmalıdır. NYSE ve NASD'a kayıtlı şirketlerin denetim komiteleri en az üç üyeden oluşmalı, bu üyelerden en az biri mali konularda uzman olmalı diğer üyelere bu alanda kendini yetiştirmelidir. NYSE ve NASD'a kayıtlı şirketlerin yönetim kurulu tarafından onaylanmış denetim komitesinin yapısını, sorumluluklarını ve işleyişini içeren bir yönetmeliği olmalı ve bu yönetmelik uygunluk ve yeterlilik açısından yıllık olarak gözden geçirilmelidir. SEC'e rapor sunan her şirketin denetim komitesinin yönetmeliğe sahip bulunup bulunmadığı, yönetmeliğe sahip ise buna uygun davranıp davranmadığı, yönetmelikte önemli değişiklikler olması durumunda bunun en az üç yılda bir genel kurula ve hissedarlara sunulan raporda belirtilmesi gerekmektedir. Denetim komitesi yönetmeliği, bağımsız denetçinin yönetim kuruluna

---

<sup>157</sup> Nihat Akarkarasu, a.g.e, s.67-69

ve denetim komitesine karşı sınırsız sorumlu olduğunu belirtmelidir. Denetim komitesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığını sağlamak için yönetim kuruluna tavsiyede bulunmalıdır. Denetim komitesi, bağımsız denetçi ile denetlenen şirketin mali raporlaması hakkında tartışmalıdır. Şirketlerin ortaklara sundukları yıllık raporda, denetim komitesinin sorumluluklarını ne şekilde yerine getirdiği veya getirmediği ile ilgili bir mektup da yer almalıdır. Denetim komitesi ile dış denetçi yönetimin düşüncelerini, muhasebe tahminlerini, önemli yeni muhasebe politikalarını ve yönetimle uyumsuzluk konularını tartışmalıdır.

### **2.2.8 Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri (NACD) (1999)**

Ulusal Kurumsal Yöneticiler Birliği (National Association Corporate Directors-NACD) denetim komiteleri için en iyi uygulama rehberi geliştirmek için “Denetim Komiteleri İçin Blue Ribbon Komisyonu”nu 1999 yılında oluşturmuştur. 36 üyeli komisyon dokuz aylık bir çalışma ile denetim komitesinin uygulama ve sorumluluklarını geliştirmiştir. Rapor denetim komiteleri için; kâr amaçlı veya kâr amaçsız, kamu veya özel, küçük veya büyük bütün işletmeleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.<sup>158</sup>

Blue Ribbon Komisyonu denetim komitelerinin dikkat etmesi gereken noktaları şu şekilde belirtmiştir.<sup>159</sup>

İyi anlaşılmayan karmaşık iş anlaşmaları, yıllık veya ara raporlardaki büyük miktardaki son dakika işlemleri, muhasebe ve denetim anlaşmazlıklarında denetçi değişiklikleri (önceki denetçi ile yönetimin anlaşamaması durumunda), İcra Kurulu Başkanının (Chief Executive Officer-CEO) işletmenin gelecekte büyümesi hakkında yatırımcıları bir misyoner gibi ikna etmeye çalışması, işletme hakkında yayımlanan aşırı iyimser haberler veya hissedarlar arası ilişkilerin olması, işletmede önemli bir değişiklik olmaksızın mali sonuçların çok iyi gözükmesi veya rakiplerden büyük oranda iyi olması, oldukça dağınık işletme yerleşimleri ile yerinden yönetim ve zayıf iç raporlama sistemi, CEO ve Finans Direktörü'nün (Chief Financial Officer-

<sup>158</sup> W.G.Bishop vd,( Bishop, W. G., Hermanson D. R., Lapidés, P. D. ve Rittenberg, L. E.). **The Year of the Audit Committee**. Internal Auditor, 2000,s.50

<sup>159</sup> C.C.Verschoor,**Reflections on the Audit Committee's Role**. Internal Auditor,2002,s.34

CFO) denetim komitesi ile iç veya dış denetçi arasındaki bütün toplantılarda bulunma ısrarı, raporlanmış ve planlanmış sonuçlar arasında sürekli olarak uyum veya uyumsuzluk, örneğin sonuçların bütçeyle tam uyumlu çıkması, yönetim ile bağımsız denetçi arasında sıkça görüş ayrılığı olması, satışların ayın son gününde veya üç aylık raporlarda son haftada yoğunlaşması, iç denetiminin belirli kısıtlamalar altında işlemesi, örneğin yöneticinin denetim komitesi ile direkt bağlantı kuramaması, olağandışı bilânço değişiklikleri veya eğilimlerdeki değişiklikler veya mali raporlardaki önemli bağlantılar, gelirler ve maliyetlerle ilgili olağandışı muhasebe politikalarının uygulanması veya muhasebe metodlarının işletmenin servetini yüksek göstermesidir.

### **2.2.9 Sarbanes Oxley Yasası (2002)**

30 Temmuz 2002 yılında yasalaşan Sarbanes Oxley Kanunu'nun amacı, kamuoyunun sermaye piyasalarına olan güvenini yeniden tesis etme çabasıdır.

Kurumsal yönetimin güçlendirilmesi için kurumsal yönetimi oluşturan ve/veya bu yönetime etki eden unsurlarla şirket ilişkilerinin yeniden tanımlanması, bu ilişkilerde şeffaflığın sağlanması, kamuoyunun daha iyi bilgilendirilmesi ve sistemin daha denetlenebilir hale getirilmesi kanunun temel hedeflerindedir.<sup>160</sup>

Bu yasayla hedeflenen Amerikan sermaye piyasalarına karşı sarsılan güveni yeniden inşa etmek ve bu kapsamda halka açık şirketlerin, yönetim kurulu üyelerinin mali denetim prosedürleri içindeki sorumluluklarını artıran önemli bazı yönetim standartlarına uymalarını zorunlu kılmaktır.<sup>161</sup> Kanunun denetim komitelerine yönelik getirdiği yenilikler şu şekilde özetlenebilir.<sup>162</sup> Denetim komitelerine rapor sunan etkili iç denetimin kurulması, risk alan girişimciliğin cesaretini kırmaksızın, organizasyonda etik ve kanunlara uygun bir kültür oluşturmalıdır. Bunun yanında denetim komitesi organizasyonda, anahtar rollerdeki kişilerle iletişimde bulunmalı, stokların satışlarını izlemeli, diğer uyarıcı olayların farkında olmalı, menfaat çatışmasını kontrol etmeli,

---

<sup>160</sup> A.F.Güngör, **Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I.** Yaklaşım Dergisi,2003,s.184

<sup>161</sup> E.Güner, **Kurumsal Yönetimin Hukuksal Altyapısı.** TKYD E-Dergi,2006,s.11

<sup>162</sup> F.D.Lipman, **Ten Best Practices for Audit Committees.** Financial Executive,2006,s.49-51

denetçi bağımsızlığını sağlamalı, vergi hazırlama hizmeti ve vergi planlama için denetici kullanmaktan kaçınmalı ve bağımsız deneticinin tercih ettiği muhasebe uygulamalarının etkisini dikkatle değerlendirmelidir.

### **2.3 Denetim Komitesinin Oluşumu**

Yıllarca faaliyet sürdüren dünya genelinde büyük bir çok şirketin, kısa sürede yok olması, oluşumu için uzun yıllar uğraş verilen kurumsal itibarın bir gecede yitilmesi, bu şirketlerle, birlikte hissedarlar, yatırımcılar, üst düzey yöneticiler ve çalışanların da iş, servet ve itibarlarını kaybetmelerine sebep olmuştur. Dünyanın çeşitli ülkelerinde ve Türkiye'de yaşanan bedeli ağır olan deneyimler sonucu günümüzde şirketlerin mali durumu ve maruz kaldığı riskler konusunda pay ve menfaat sahiplerinin şirket yönetimlerinden yeterli, doğru ve zamanında bilgi talebine ilişkin ihtiyaçları gün geçtikçe artmıştır. Ayrıca iflas eden sözkonusu bu şirketlerde mevcut bir iç kontrol ve iç denetim yapısı bulunmasına rağmen bu sistemlerin etkin olmadığı ve işlemediğinin görülmesi (Amerika 2000 ENRON olayı) düzenleyici otoriteler tarafından yapılan yasal düzenlemelerle "Yönetim Kurullarında Denetim Komitelerinin" oluşturulması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. YKDK'nin oluşturulması gerekliliğini ortaya çıkaran önemli nedenler genel olarak iktisadidir. Ancak, son yıllarda meydana gelen krizlerin, şirket birleşmelerinin artmasının en önemli nedenlerinden biri olarak gösterilmektedir. Küreselleşme, mali işlem hacimlerini hızla arttırmış ve mali risklerin de çeşitlendiği bir ortam meydana getirmiştir. Ekonominin küreselleşmesine bağlı olarak küresel dünyada var olan içsel ve dışsal ekonomilerde gerçekleştirilen işlemler büyük rantları ortaya çıkarmaktadır. İşte bu rantların mevcut olan içsel ve dışsal ekonomilerin içselleştirilmesi yoluyla kara dönüştürülmek istenmesi şirket birleşmelerini ortaya çıkaran önemli faktör olmaktadır. Rantların ve bunu ortaya çıkaran içsel ve dışsal ekonomilerin büyüklüğü ve volalitesi ayrı bir uzmanlık gerektirmektedir.

Bu aynı zamanda şirketlerin büyürken beşeri sermayesinin farklı bir örgütlenmesini gerektirmektedir. Bu gereklilik, şirket sahipliğiyle şirket ortakları arasındaki ilişkilerde şirket yöneticilerinin lehine "asimetrik" bilgilerin ortaya çıkmasını engellemelidir. Çünkü asimetrik bilgi taraflar arasındaki bilgi eşitsizliğine işaret eder ve

mali yapıda ve reel ekonomide sorunlara yol açar. Asimetrik bilginin önlenmesi için yasal düzenlemeler, kurum içi düzenlemeler ve en önemlisi bilgilerin şeffaflığını ve şirket uygulamalarına uyumunu gözeten bağımsız yorum yapan yapıyı gerektirmektedir ki bu da şirket içinde örgütlenecek denetim komiteleri ile sağlanabilecektir. Bu çerçevede, yönetim kurulu denetim komiteleri hukuksal, ve mali yaklaşımlar baz alınarak aşağıda irdelenmektedir. Farklı yaklaşımlar ışığında, denetim fonksiyonunun dünyada gün geçtikçe artan önemi durularak bunun , mali ve hukuksal nedenlerinin neler olabileceği üzerinde durulacaktır.<sup>163</sup>

#### Yönetim Kurulu Denetim Komitelerine Hukuksal Yaklaşım:

Türkiye'de kurumsal yönetimi düzenleyen özgün bir hukuki üstyapı yoktur. Bir başka deyişle, Kurumsal Yönetim hukuki kurallardan daha çok gönüllü uyulması gereken kurallara bağlı kalınması gereken bir yönetim biçimi olarak algılanmaktadır. Bu kurallara uymak yada uymamanın verdiği bazı avantaj ve dezavantajlar vardır. Kurallara uymamak şirketler lehine bazı menfaatlerden mahrum kalmaktır.

#### Yönetim Kurulu Denetim Komitelerine Mali Açıdan Yaklaşım:

Küreselleşmenin yarattığı etkiyle dünyada rekabetin artık sınır ötesine taşındığı ve üretim maliyetlerin oldukça aşağıya indiği, teknolojik gelişmelerin de yardımıyla müşterilerin seçeneklerinin arttığı bir ortam ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerin uluslararası sermaye akımlarından aldığı paya bakıldığında, durumun böyle olmadığı, şirketlerin mali globalleşmeden tam olarak umdukları faydayı sağlayamadıkları görülmektedir.

Bu husus gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kurumsal yönetim anlayışlarındaki farklılıklardan kaynaklanmakta ve şirketlerin ve devletlerin iyi kurumsal yönetim ilkelerini benimsememeleri ve yönetimde temsil açısından yaşanan sorunların fazla olması halinde, bu unsurlar devletlerin rekabetçi piyasa koşullarında uluslararası sermayeden yeteri kadar pay alamamalarını neden olmaktadır. Finansal globalleşmeden ülkelerin ve şirketlerin sağladığı faydaların kısıtlandığı açıktır. Mali globalleşme, kurumsal yönetişim problemi yaşanan ortamlarda şirket kuruluşlarını

---

<sup>163</sup> Ali Kamil Uzun, Deloitte, "Denetim Komitesi: Komite Üyelerinin Bağımsızlığı ve Nitelikleri, SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Uygulamalar", **Kurumsal Yönetim Serisi**, No:2, Haziran 2008, S.2.



olumsuz yönde etkileyerek daha az şirketin uluslararası sermaye hareketlerine dahil olmasına neden olmaktadır. Ülkelerin ve şirketlerin bu küreselleşen ve dolayısı ile ekonomileri nerede ise birleşen dünyada sermaye yatırımlarından etkin yararlanabilmek için ve kurumsal yönetimi geliştirmek amacıyla bazı önlemler almaları gereklidir. Ancak önemli olan, şirketlerin bu önlemleri almaya çalışırken, devletlerin içinde bulunduğu kurumsal yönetim koşullarını da değerlendirmeleri gerekmektedir.

Denetim Komitesi'nin varlığı ve etkin bir mekanizma olarak işlevini yerine getirmesi, işletmelerin kurumsallaşması açısından kritik öneme sahiptir. Denetim Komitesi'nin diğer yönetim fonksiyonlarına göre " *Önde Gelen*" olma özelliği dikkate alındığında, iktisadi açıdan bir gereklilik olduğu açıkça ifade edilebilir. Mali raporlama sürecinin, şeffaf, güvenilir ve görevler ayrılığını benimseyen sorumluluk anlayışı ile yerine getirilmesi Denetim Komitesi'nin gözetiminde olduğu takdirde Kurumsal Yönetim İlkeleri açısından ilerleme kaydedilmiş olmalıdır.

## **2.4 Denetim Komitesinin Görevleri**

Denetim komitesi temel olarak üç görevi yerine getirmektedir. Bunlar gözetim, raporlama ve planlama görevleridir.

### **2.4.1. Gözetim Görevi**

Denetim Komitesi'nin temel olarak işletmenin mali raporlama sürecinin ortaklar adına gözetim görevi vardır. Denetim Komitesi, yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçiyi işletmenin amacına ulaşması için belirlenen ölçütlere uygun çalışıp çalışmadığının gözetimini yapar. Komitenin asıl görevi mali raporlama sürecinin gözetimidir ve bu süreci ilk gözetken yapıdır. Bağımsız denetçi ve mali yöneticilerle düzenli olarak görüşerek işletmenin mali tablolarını, denetim sürecini ve iç kontrol sistemini gözden geçirir. Mali raporlama sürecinin ve iç kontrol yapısının izlenmesi komitenin gözetim görevinin önemli bir parçasını oluşturur, iç ve bağımsız denetçiye yardımcı olan komite mali tablolarda kamuya açıklamanın yönetim tarafından tam anlamıyla yapıldığının gözetiminden sorumludur. Denetim Komitesi denetçilerin faaliyet alanını inceler, iç ve bağımsız denetçiler arasındaki iletişimi ve

koordinasyonu sağlar, mali tabloların hazırlanma sürecinde kullanılan muhasebe politikalarını inceler ve tabloları kamuya açıklamadan önce gözden geçirir. Bu sorumluluklarının hepsi komitenin etkinliğini belirleyen gözetim faaliyetine ilişkin görevlerdir. Komitenin aynı zamanda işletmede uygulanan kurumsal ahlak uygulamalarını ve bu alandaki kuralları kontrol etme ve gözetim görevi vardır.<sup>164</sup>

#### **2.4.2 Raporlama Görevi**

Denetim Komitesi'nin genel müdür yerine doğrudan yönetim kuruluna rapor vermesi gerekir. Denetim Komitesi raporunda yönetim kurulunun dikkatinin mali muhasebe politikaları ve ilgili sektör muhasebe uygulamaları, iç ve dış denetçilerin raporları, hukuk danışmanının önemli uyuşmazlıklar ve davalara ilişkin verdiği raporlar, işletmenin mali ilişkilerini gözden geçiren özel inceleme raporları vb. konulara yöneltilmesini sağlayan bilgiler verilmedir.<sup>165</sup>

#### **2.4.3 Planlama Görevi**

Denetim Komitesi'nin, işletmenin mali muhasebe ve denetim süreçlerini izlemek ve nezaret etmek temel amaçlarına ulaşabilmesi için bunlara uygun bir yönetim planı oluşturması gereklidir.<sup>166</sup> Bu planın süreçlerin ve mali sonuçların düzenli olarak kontrol edilmesini ve çalışanların hukuka uygun eylem ve işlemlerde bulunmasını teşvik edici nitelikte olması gerekir. Bu nedenle, komitenin faaliyet planı; işletme bünyesinde yapılan tüm denetim faaliyetlerinin amaçlarını, hedeflerini, bunlara ayrılan kaynakları, iç denetim ve bağımsız denetim planlarını ve yıllık kurumsal denetim planının gözden geçirilmesini kapsamalıdır.<sup>167</sup>

---

<sup>164</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **a.g.e.**, s.156).

<sup>165</sup> Nihat Akarkarasu, **a.g.e.**, s.31).

<sup>166</sup> Nihat Akarkarasu, **a.g.e.**, s.30

<sup>167</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **a.g.e.**, s.162-163

## 2.5 Denetim Komitesinin Sorumlulukları

Etkin bir Denetim Komitesi'nin oluşturulabilmesi için ilk şart komite üyelerinin yönetimden bağımsız hareket edebilecek niteliklere sahip olmalarıdır.<sup>168</sup> Denetim Komitesi üyelerinin bağımsız olabilmesi; etki altında kalmadan, hiç kimseden etkilenmeden ve çıkar çatışmasına girmeden görev yapabilmesi, karar alabilmesi, görüş beyan edebilmesi olarak ifade edilebilir.<sup>169</sup> Ayrıca Denetim Komiteleri'nin görev ve sorumluluklarını, yönetim kurulunun onayından geçecek yazılı bir yönetmelikle belirlenmesi, söz konusu yönetmeliğin düzenli olarak gözden geçirilmesi ve gerekirse değiştirilmesi, üyelerin finans ve muhasebe alanında eğitim almış olması, sık aralıklarla daha önceden belirlenmiş ve üyelere bildirilmiş gündemlerle düzenli olarak toplantı yapması, toplantılarına iç denetçiler ile bağımsız denetçinin ve şirketin idari ve mali işler yetkililerinin de katılması, komiteye seçilen yeni üyelerin şirketin mali yapısı, mali raporlama ve faaliyetleri hakkında eğitilmesi ve Denetim Komiteleri'nin görevlerini yerine getirmeye yetecek kaynağa ve yetkiye sahip olmaları gerekmektedir. İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Vakfı'nın 1993 yılında yayınlamış olduğu rapora göre Denetim Komiteleri'nin etkin hale gelmelerinde en önemli husus komite üyelerinin sorumluluklarını tam olarak anlamalarını ve bunları etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak geçmişe ve eğitime sahip olmaları gereğidir.<sup>170</sup>

### 2.5.1 İç Kontrole İlişkin Sorumluluklar

İç kontrol yapısının temel amaçları bilginin güvenilirliği ve doğruluğunu, politika, plan, prosedür, kanun ve düzenlemelere uyumu, varlıkların korunmasını, kaynakların iktisadi ve etkili kullanımını sağlamaktır. İç kontrol yapısının etkinliğini ölçme ve değerlendirme ise, iç denetimin öncelikli amacıdır. Dış deneticilerin ise mali tabloların düzenlenmesini ve denetim tekniklerinin tasarımını esas alarak muhasebe sisteminin ve kontrol ortamının yeterliliğini değerlendirmeye dönük bir hazırlık çalışması yapmaları gerekir. İç kontrol hakkında bilgi alışverişi bu nedenle önem taşımaktadır. İç denetim iç kontrolün yeterliliği konusunda güvence verdiğinde, bağımsız denetim bu bilgiden denetim uygulamalarının

---

<sup>168</sup> Nihat Akarkarasu, **a.g.e**, s.30

<sup>169</sup> Ali Kamil Uzun, **a.g.e**,

<sup>170</sup> Nihat Akarkarasu, **a.g.e**, s.30

kapsamını tespit etmek üzere yararlanabilir. Bu nedenle dış denetim iç denetim faaliyetinin kapsamı ile ilgili kararları öğrenmek için uygun risk değerlendirme metodlarının yürürlüğe konduğuna dair güvence sağlamalıdır.<sup>171</sup>

Denetim Komitesi'nin, yönetim kurulunun diğer komitelerinin (kurumsal yönetim komitesi, kredi komitesi, üst düzey risk komitesi vb..) ve iç denetim faaliyetinin birbiriyle örtüşen hedefleri vardır. Denetim Komitesi'nin temel hedeflerinden biri, kurumun mali raporlama süreçlerinin güvenilir, adil ve doğru olmasını sağlamak ve bu amaçla bu süreçleri gözlemektir.

Denetim komitesi ve üst yönetim, normal olarak, iç denetim biriminin iç kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkinliği hakkında bir fikir oluşturabilmek için yıl içinde yeterli denetim yapmasını ve mevcut bütün bilgileri toplamasını ister.<sup>172</sup>

Denetim Komitesi'nin iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin sorumlulukları şu şekilde özetlenebilir.<sup>173</sup>

- En az iki üyeden oluşmalıdır,
- Komite iki üyeden oluşur ise her ikisi, ikiden fazla üyenin bulunması halinde üyelerinin çoğunluğu, doğrudan yürütme görevi üstlenmeyen yönetim kurulu üyelerinden oluşmalıdır,
- Çalışma esasları ve çalışmaları yazılı hale getirilmelidir,
- Mali ve yürütme faaliyetlerin gözlem altında tutulması sağlanmalıdır,
- Mali tabloların gerçeğe uygunluğu ile ilgili olarak yönetim kuruluna görüş bildirilmelidir, iç ve dış denetimin sağlıklı bir şekilde yapılması sağlanmalıdır,
- Bağımsız denetim kuruluşunun seçiminde görüş verilmelidir,
- Hukuka uygunluk, ahlak kuralları, çıkar çatışmaları ve kötü yönetim ile hileli işlemler konularındaki soruşturmalara ilişkin şirket politikalarını gözden geçirmelidir,
- Bağımsız denetçilerle ve iç denetçiler biraraya gelerek iç kontrol

<sup>171</sup> A. Likierman ve M. Sinclair, **İyi Bir Uygulama Örneği, İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği**, Türkçeye Çeviren: Baran Özeren ve Ersan Ayber, 2004, s.9

<sup>172</sup> IIA-2003(The Institute Of Internal Auditors 2005), **Uluslararası İç Denetim Standartlarının Mesleki Uygulama Çerçevesi**, Çeviri: Türkiye İç Denetim Ens. Yayın No:3, 2005, s.238

<sup>173</sup> Eşkazan, 2003, s.37

yapısının yeterliliği görüşmelidir.

Denetim komitesi ve yönetim kurulu, etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemini sürdürebilmek için yönetime güvenmelidir. Ancak bu güveni, bağımsız bir gözetim ile pekiştirilmelidir. Yönetim kurulu veya denetim komitesi (veya kurula bağlı başka bir komite) aşağıdaki soruları sormalı ve İç Denetim Yöneticisi de bu soruların cevaplanmasında ona yardımcı olabilmelidir.<sup>174</sup>

**(a) Güçlü ve sağlam bir iş etik ortamı ve kültürü var mı?**

- Denetim komitesi ve yönetim kurulunun üyeleri ve üst düzey yöneticiler dürüstlük konusunda iyi örnek oluyor mu?
- Etkinlik ve verimlilik ve teşvik hedefleri gerçekçi mi, yoksa bunlar kısa vadeli sonuçlar üzerinde aşın bir baskı mı yaratıyor?
- Kurumun davranış kuralları eğitimle ve yukarıdan aşağı iletişimle takviye ediliyor mu? Verilmek istenen bilgi, sahadaki personele kadar ulaşıyor mu?
- Kurumun iletişim kanalları açık mı? Her düzeyde yöneticiler ihtiyaç duydukları bütün bilgileri alabiliyorlar mı?
- Herhangi bir düzeyde mali raporlama usulsüzlüklerine sıfır tolerans uygulanıyor mu?

**(b) Kurum riskleri nasıl belirtiyor ve yönetiyor?**

- Bir risk yönetim süreci var mı ve bu süreç etkin mi?
- Riskler tüm kurum çapında yönetiliyor mu?
- Önemli riskler denetim komitesi ve yönetim kuruluyla samimi ve açık bir şekilde tartışılıyor mu?

---

<sup>174</sup> IIA- 2003, 2005, s.241-242

**(c) Kontrol sistemi etkin mi?**

- Kurumun mali raporlama süreci üzerindeki kontrolleri kapsamlı mı ve mali raporların tamamlayıcı bir parçasını oluşturan mali tabloların, dip notların, ve diğer mecburi ve isteğe bağlı özel durum açıklamalarının hazırlanmasını da kapsıyor mu?
- Üst yönetim ve birim kontrolle ilgili sorumluluğu kabul ettiklerini gösteriyorlar mı?
- Kurumun rapor edilen mali sonuçlarında veya bunların ekindeki mali açıklamalarda, üst yönetimi, denetim komitesini, yönetim kurulunu veya kamuyu şaşırtan "sürprizlerin" sıklığı artıyor mu? Kurum çapında iyi bir iletişim ve raporlama sistemi var mı?
- Kontroller, hedeflere ulaşmanın bir aracı olarak mı yoksa "zorunlu bir bela" olarak mı görülüyor?
- Nitelikli kişiler zamanında işe alınıyor ve bunlara yeterli eğitim veriliyor mu?
- Sorunlu alanlar hızlı ve eksiksiz bir şekilde tespit edilebiliyor mu?

**(d) Güçlü bir gözlem sistemi var mı?**

- Denetim komitesi ve yönetim kurulu kurum yönetiminden bağımsız mı, her türlü muhtemel menfaat çatışmasından uzak mı, iyi bilgilendiriliyor mu ve konuların ayrıntılarına iniyor mu?
- Üst yönetim ve denetim komitesi iç denetim birimine destek veriyor mu?
- İç ve bağımsız denetçilerin üst yönetimin ve Denetim Komitesi'nin bütün üyelerine açık iletişim hatları ve özel erişim imkânları var mı ve bunları kullanıyorlar mı?
- Birim yönetimi kontrol sürecini gözlüyor mu?
- Kurum dışından temin edilen süreçleri gözlemek için kullanılan bir program var mı?

## 2.5.2 Mali Raporlama Sürecine İlişkin Sorumluluklar

Mali tablo kullanıcıları genel olarak karar alma sürecinde ara mali tabloları kullanırlar. Bağımsız denetçiler ise ara dönemde bilgileri denetlemez. Bu bağlamda ara raporlama sürecinin, Denetim Komitesi tarafından izlenmesi son derece önemlidir. Ancak çoğu komite ara mali raporlama sürecinde sınırlı bir rol oynar. Denetim Komitesi bu sürecin güvenilirliğini korumak amacıyla yönetim tarafından oluşturulan kontrolleri incelemelidir. Bu inceleme süreklilik temelinde olmalıdır. Bu süreçte komite, yönetim kurulu, iç denetim müdürü ve bağımsız denetçiler arasında kurulacak zamanlı ve etkili iletişim önemli bir etkidir. Eğer ara dönem raporlar ile bütçelenen rakamlar arasında çok büyük farklılık olursa, tablolar kamuya açıklanmadan komiteye bu konuda bilgi verilmelidir. Yönetim işletmenin muhasebe uygulamalarında tablolara etki yapması olası, sürekli olmayan bir uygulama yaparsa bu konu da komiteye bildirilmelidir. Komitenin mali tablo sürecini izlemesi farklı şekillerde olabilir. Bu farklılık işletme işlemlerinin karmaşıklığına, işletmenin içinde bulunduğu sektörün özelliklerine, muhasebe ilkelerinin seçimi ve uygulanmasına, kamuyu aydınlatma şekline, iç kontrol sistemi ve işletmenin mali raporlama sürecini etkileyen diğer durumlara bağlıdır.<sup>175</sup>

## 2.5.3 Yasal Düzenlemelere İlişkin Sorumluluklar

Yasal düzenlemeler işletmenin mali durumunu etkilemektedir. Yasal düzenlemelere uygun hareket edildiğinin gözetim sorumluluğu genelde Denetim Komitesi'ne aittir. Yasalara ve yönetmeliklere uygunluk Parlemtanın ve Hazine'nin harcamalara dönük onayları gibi kamu kesimine özgü gerekliliklere uygunluğu kapsamaktadır. İç deneticiler yapı denetimlerine ilişkin bir çalışmanın parçası olarak yasalara ve yönetmeliklere uygunlukla ilgili kontrolleri düzenli bir biçimde değerlendirirler. Sayıştay başkanı işlemlerin düzenliliği hakkında ayrı ve açık bir görüş verir. Bu nedenle iç denetim çalışmasına duyulan güveni değerlendirmek Sayıştayın ilgi alanı içerisinde bulunmaktadır.

---

<sup>175</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **a.g.e.**, s.162-163

Keza iç denetim faaliyeti sosyal ve ahlaki davranış kurallarına uygunluk bakımından da Sayıştay'ın değerlendirmesine tabidir. Faaliyetlerin ve uygulamaların Parlementonun beklentilerine göre gerçekleşip gerçekleşmediğinin değerlendirilmesinde Sayıştay tarafından yararlanılır.<sup>176</sup>

#### 2.5.4 İç Denetim Sürecine İlişkin Sorumluluklar

İç denetimin amacı, işletmeye yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve işletmede çalışanların sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktadır. İç denetimin amacını başarabilmesi için iç deneticilerin yönetim kuruluna veya Denetim Komitesi'ne dönemsel raporlama yoluyla erişebilmesi gerekir. Söz konusu raporlar ilgililerin ve özellikle de yönetimin artan sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur.<sup>177</sup> İç denetim güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin fiili anlamda bağımsız ve tarafsız yürütülmesi gerekli bir faaliyettir. Bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici niteliği bulunmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, kurumsal değeri yükseltir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar. Kurumsal itibarın sigortasıdır.<sup>178</sup> İç denetimin işlevi ise, iç mali kontroller ve diğer risk yönetimi faaliyetlerinde Denetim Komitesi'ne güvence vermek ve asıl bilgi kaynağı olmaktır. Bu nedenle bir çok iç denetim birimi iç denetim yönetmeliğinde tanımlandığı şekilde fiili bir raporlama ilişkisine sahiptir. Bu ilişkide en kritik husus İç Denetim Yöneticisi ve Denetim Komitesi arasındaki direkt iletişim kanalıdır. Bu durum genellikle İç Denetim Yöneticisi'nin Denetim Komitesi Başkanı ile görüşmesi, denetim planını onaya sunmak ve denetim bulgularını raporlamak amacıyla Denetim Kurulu toplantılarına katılma yetkisi ile vücut bulur.<sup>179</sup> İç denetimin kurumsal yönetimin etkinliğinde üstlendiği rol gereği, uluslararası iç denetim standartları içinde "Kalite Güvence ve Geliştirme Programı" standardı

<sup>176</sup> A.Likierman ve M.Sinclair,a.g.e, s.10

<sup>177</sup> Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**,SPK Yayın,No:132,Ankara,1999, s.36

<sup>178</sup> Ali Kamil Uzun, www.denetimnet.net, 2007

<sup>179</sup> IAA Bulletin, John Fraser, Lindsay Hugh ve diğerleri,**Yönetim Kurullarının İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 20 Soru**,Çevirenler:Mehtap Doğan,Meriç Gökhan Hocaoğlu,Serenay Yücel,Sibel Aksoy,2007, s.5



ayrıntılı olarak tanımlanmıştır. Kısaca, kalite güvence ve geliştirme programını iç denetim faaliyetinin katma değer yaratması, faaliyetinin geliştirilmesi, standartlara ve etik kurallara uyum sağlaması için bir güvence programı olarak değerlendirebiliriz. Yönetim kurulu denetim komitesi etkinliği, iç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, yasal düzenlemelerin uygulama etkinliği ve kurumsal yönetim güvencesi için “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık sağlayacaktır.<sup>180</sup>Denetim Komitesi'nin iç denetime yönelik görev ve sorumlulukları şunlardır .<sup>181</sup>

- İç ve dış denetimin sağlıklı bir şekilde yapılması sağlanmalıdır,
- Bağımsız denetçilerle ve iç denetçilerle biraraya gelerek iç kontrol sisteminin yeterliliğini görüşmelidir,
- Düzenli olarak kendi içinde toplantılar yaparak yönetim kurulu, mali yöneticiler, bağımsız denetçiler ve varsa iç denetçiler arasında bir iletişim köprüsü kurulmasını sağlamalıdır.

Ayrıca Denetim Komiteleri, iç denetim faaliyetinin IIA'nın "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları"na uyduğunu ilan edebilmesi için iç denetim faaliyetinin her beş yılda bir kalite değerlendirmesine tabi tutulması gerektiğini bilmelidir. Düzenli kalite değerlendirmeleri, iç denetim faaliyetlerinin bu Standartlara uygun olduğu konusunda Denetim Komitesi'ne ve yönetime yeterli güvence verecektir.<sup>182</sup>

### **2.5.5 İç Denetim Birimi ve İç Denetçilerle İlgili Sorumluluklar**

Denetim Komitesi'nin iç denetim biriminden beklentilerini şu başlıklarda toplayabiliriz.<sup>183</sup>

- İç Denetimin Bağımsızlığı,
- Güçlü liderlik ve iyi yönetim,
- Yapıcı yaklaşım ve iletişim becerisi,

<sup>180</sup> Ali Kamil Uzun,a.g.e,2008

<sup>181</sup> Ali Rıza Eşkazan,Denetim Komiteleri ve İç Denetim,İç Denetim Dergisi,2003, s.38

<sup>182</sup> IIA-2003,a.g.e 2005, s.159

<sup>183</sup> Ali Rıza Eşkazan,a.g.e , s.38

- Risk değerlemenin uygulanması,
- Uygulama yöneticileri gibi düşünce yetisi,
- Getireceği öneriler ile yönetime katma değer yaratmak,
- Mesleki uygulama, mükemmellik ve tarafsızlık.

Beklentilerin yanı sıra Denetim Komitesi'nin iç denetim birimine sağlaması gereken destek unsurları ise şunlardır.<sup>184</sup>

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

Denetim Komitesi'nin İç Denetim Birimi ile ilişkilerinde aşağıda yer verilen uygulamalar önerilmektedir.<sup>185</sup>

- İç Denetim Yöneticisini atama ya da değiştirme ve gözden geçirme yetkisinin Denetim Komitesi Yönetmeliği'nde yer alması,
- İç Denetim Birim Yönetmeliği'nin Denetim Komitesi Yönetmeliği ile uyumlu olması,
- İç Denetim Birim Yönetmeliği'nin Denetim Komitesi tarafından belirli aralıklarla onaylanması (en azından üç yılda bir),
- Denetim Kurulu üyelerine ve üst yönetime kurumun risk yönetimi ve iç kontrolleri hakkında bağımsız ve tarafsız görüş sağlamak,
- İç Denetim Yöneticisi'nin Denetim Komitesi toplantılarına katılması
- Denetim Komitesi'nin yıllık denetim planını onaylaması,

Denetim Komitesi Başkanı'nın komite toplantılarından önce;

- Her ikisi arasında gerekli güveni tesis etmek,
- Resmi raporlarda yer verilmesi olası olmayabilen yönetsel ilişkiler hakkında bilgi alabilmek
- Toplantıda görüşülecek önemli bulgular hakkında fikir sahibi olabilmek

<sup>184</sup> Ali Rıza Eşkan, **a.g.e.**, s.38

<sup>185</sup> IAA Bulletin, John Fraser, Lindsay Hugh ve diğerleri, **a.g.e.**, s.6

amacıyla İç Denetim Yöneticisi ile görüşmesi.

- İç Denetim Yöneticisi'nin ana konulardaki faaliyetleri ve önemli bulgular hakkında Denetim Komitesini bilgilendirmesi,
- İç Denetim Yöneticisi'nin yönetimin kontrolleri ve bütünlüğü ile mali raporlamanın kalitesi ile ilgili konuları gündeme getirmesi,
- İç Denetim Yöneticisi ile Denetim Komitesi'nin yönetimin bulunmadığı toplantılarla periyodik olarak görüşmesi,
- İç Denetim Yöneticisi'nin Denetim Komitesi toplantılarına her zaman katılma yetkisinin olması.

İç denetçiler, üst yönetimi ve denetim komitesini denetim kaynaklarının nasıl kullanıldığı hakkında sürekli bilgilendirmelidir. İç denetçilerin, denetlenenlerin işbirliğini sağlayabilmek ve işlerini her türlü müdahaleden uzak bir şekilde yapabilmek için, üst yönetim, Denetim Komitesi ve yönetim kurulu tarafından desteklenmeleri gerekir. İç denetçiler, kurumun bağımsız denetçilerin devam eden hizmet faaliyetleri ve çalışmalarını nasıl izlediğini ve takip ettiğini belirlemelidir. Hizmet sözleşmelerinin ve diğer anlaşmaların koşullarına uyulup uyulmadığı dönemsel olarak incelenmelidir. Dış denetçilerin bağımsız olup olmadığı değerlendirilmesine iç denetçiler de katılmalı ve bu değerlendirme en azından yılda bir kere yapılmalı ve sonuçları Denetim Komitesi'ne bildirilmelidir.<sup>186</sup>

### **2.5.6 Bağımsız Denetim Süreci ve Dış Denetçilerle İlgili Sorumluluklar**

Denetim Komitesi bağımsız denetçinin bağımsızlığı ve mesleki ahlak kurallarına uyumu konusunda son derece önemli bir gözetim rolü üstlenmektedir. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir. Bağımsız denetçinin seçimi için teklif götürülmeden önce denetimden sorumlu komite, bağımsız denetçinin bağımsızlığını zedeleyebilecek tarzda mesleki veya mali olarak

---

<sup>186</sup> IIA-2003 "Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi", 2005

şirket, şirketin icracı organları, bu organların başkan ve üyeleri ile bir ilişkisi bulunup bulunmadığı varsa ne şekilde olduğunu belirten bir beyan almalıdır.<sup>187</sup>

### **Değişen ve gelişen rolüne göre Denetim Komiteleri'nin;**

- Geleneksel gözetmenlik rolü yerine önceden belirleyici bir rol izlenmesi,
- Bağımsız denetimin direkt olarak Komite' ye sunum yapmasının sağlanması,
- Denetimin yeterli kilit denetim noktalarını ve muhasebeleştirme politikalarını denetleyip denetlemediğinin sorgulanması,
- Denetimin planlaması ve denetim ekiplerinin değerlendirilmesi,
- Denetimin ilgili birimlerle (iç kontrol ve denetim birimleri ile) kontaklarının sağlanması,
- Bağımsız denetimin etkinlik ve verimliliğinin sorgulanması,
- Bağımsız denetimin ücretlendirilmesinin yeterlilik kontrolü, önem arz etmektedir.<sup>188</sup>

### **2.6. Denetim Komitesi'nin İç Denetim İle İlişkisi**

IIA (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından 2003 yılında yeniden gözden geçirilerek yürürlüğe konulan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi'nde tavsiye niteliğinde olan ve uyulması isteğe bağlı bir dizi uygulama önerilerine yer verilmiştir. Söz konusu uygulama önerilerinde yer alan Denetim Komitesi ile İç Denetim Yöneticisi arasındaki ilişkilere ve uyulması yararlı görülen önerilere aşağıda yer verilmiştir.<sup>189</sup>

a) İç Denetim Yöneticisi, üst yönetime, Denetim Komitesi'ne ve yönetim kuruluna yıl boyunca dönemsel olarak faaliyet raporları sunmalıdır.

b) İç Denetim Yöneticisi Denetim Komitesi ile iç denetim faaliyeti arasında etkin bir ilişki kurmak için aşağıdaki faaliyetlerde bulunmalıdır:

- Denetim Komitesi'ne, sorumluluklarını yerine getirebilmesi için, yönetmelik, faaliyet ve süreçlerinin uygun olmasını sağlamaya yardımcı olmak,

<sup>187</sup> Damla Geray, **SPK Düzenlemeleri Çerçevesinde Denetimden Sorumlu Komiteler**, 2003, s.27

<sup>188</sup> Özge Engin, **Denetim Komiteleri ve Bağımsız Denetimin Ülkemizdeki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**, İSMMMÖ, 2007, s.8

<sup>189</sup> IIA-2003 "Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi", **a.g.e.**, s.156-160

- İç denetimin yönetmeliği, rolü ve faaliyetlerinin net ve açık bir şekilde anlaşılmasını ve bunların Denetim Komitesi'nin ve yönetim kurulunun ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde olmasını sağlamak,
- Denetim komitesi ve başkanıyla açık ve etkin bir iletişim sürdürmek.

c) İç Denetim Yöneticisi, denetim komitesi yönetmeliği, rolü ve faaliyetlerinin onun sorumluluklarını yerine getirmesi için uygun olmasını sağlamak konusunda kurula yardımcı olmalıdır.

d) IIA, sağlam kurumsal yönetimin, etkin kurumsal yönetim sistemlerinin dört temel unsuru arasında oluşturulan sinerjiye bağlı olduğuna inanmakta ve bu tezi desteklemektedir. Yönetim Kurulu, yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler bu yapı içinde, denetim komitesi ile birbirlerini karşılıklı olarak desteklemektedir. Denetim Komitesi'nin bir kurumun faaliyetlerini tam olarak anlayabilmesi için, iç denetçilerin işlerinin değerlendirilmesi gerekmektedir. İç Denetim Yöneticisinin kurula karşı üstlendiği rolün asli bir unsuru da, bu hedefe ulaşılmasını ve kurulun İç Denetim Yöneticisini güvenilir bir danışmanı olarak görmesini temin etmektir. İç Denetim Yöneticisi, bu rolün gereğini yerine getirmek için aşağıda belirtilen faaliyetleri yapabilir:<sup>190</sup>

- Denetim Komitesi'nin iç denetim yönetmeliğini yılda bir kere gözden geçirmesini ve onaylamasını talep etmek.
- Mevcut örgütlenme yapısının iç denetçilere uygun ve yeterli bağımsızlık verdiğiinden emin olmak amacıyla, iç denetimin fiili ve idari hiyerarşik ilişkilerini denetim komitesiyle birlikte incelemek ve gözden geçirmek.
- İç Denetim Yöneticisinin tayini, ücreti, etkinlik ve verimlilik değerlendirmesi, görevde kalması ve görevden azledilmesi de dahil olmak üzere İç Denetim Yöneticisi ile ilgili istihdam kararlarının denetim komitesi tarafından incelenmesini öngören bir hükmü denetim komitesi yönetmeliğine koymak.
- İç denetim hizmetlerinin dışarıdan alınmasına ilişkin tekliflerin denetim komitesi tarafından incelenmesi ve onaylanmasını öngören bir hükmü denetim komitesi yönetmeliğine koymak.
- İç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine engel olan

---

<sup>190</sup> Bayram AKYÜZ, T.C. Gazi Üniversitesi, Banka Denetim Komitelerinin Görev ve Sorumluluklarını Yerine Getirmedeki Etkinlikleri Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.58-60

bütçe veya kapsam sınırlamaları bulunmamasını temin etmek amacıyla, personelin ve bütçenin yeterliliği, iç denetim faaliyetlerinin kapsamı ve sonuçları konularının değerlendirilmesinde Denetim Komitesi'ne yardımcı olmak.

- Diğer kontrol ve gözlem işlevlerinin (örneğin, risk yönetimi, mevzuata uyum, güvenlik, iş devamlılığı, hukuk, etik, çevre ve dış denetim) gözetimi ve eşgüdümü hakkında bilgi vermek.
- Kurumun ve bağlı şirketlerinin faaliyetlerinin kontrolü süreçleriyle ilgili önemli sorunları ve bu süreçlerde iyileştirme ve geliştirme yapmaya yönelik önerileri rapor etmek ve bu konularda bir karar alınana kadar gerekli tüm bilgileri vermek.
- Yıllık denetim planının durumu ve sonuçları hakkında ve birim kaynaklarının yeterliliği konusunda üst yönetim ve Denetim Komitesi'ne bilgi vermek.
- Yönetimin belirlediği risk veya kontrol endişeleri de dahil, risk esaslı uygun bir yöntem uygulayarak esnek bir yıllık denetim planı hazırlamak ve dönemsel güncellemeler yanında, bu planı gözden geçirme ve onaylaması için Denetim Komitesi'ne sunmak.
- Gerektiğinde yönetimin ve Denetim Komitesi'nin talep ettiği özel görev veya projeler de dahil, onaylanmış yıllık denetim planının uygulamaları hakkında rapor sunmak.
- Şirketin iç kontrollerinde önemli görevleri bulunan çalışanların veya yönetimin dahil olduğu suistimal şüphelerinin Denetim Komitesi'ne zamanında bildirilmesi konusunda, iç denetim biriminin sorumluluğunu iç denetim yönetmeliğine koymak. Kurum içinde önem arz eden şüpheli suistimal fiilleri hakkında araştırma yapılmasına yardımcı olmak ve sonuçları yönetime ve Denetim Komitesi'ne bildirmek.
- Denetim komiteleri, iç denetim faaliyetinin IIA'nın "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına" uyduğunu ilan edebilmesi için iç denetim faaliyetinin her beş yılda bir kalite değerlendirmesine tabi tutulması gerektiğini bilmelidir. Düzenli kalite değerlendirmeleri, iç denetim faaliyetlerinin bu Standartlara uygun olduğu konusunda Denetim Komitesi'ne ve yönetime yeterli güvence vermelidir.

e) Yukarıda sayılan faaliyetler saklı kalmak kaydıyla, İç Denetim Yöneticisi ile Denetim Komitesi arasındaki ilişkinin genel etkinliği, büyük ölçüde, taraflar arasındaki iletişime bağlıdır. Günümüzde denetim komiteleri açık ve samimi iletişim konusunda yüksek bir seviye beklentisi içindedir. İç Denetim Yöneticisinin Denetim Komitesi tarafından güvenilir bir danışman olarak görülebilmesi için, iletişim temel unsurdur. İç denetim, tanımı gereği, denetim faaliyetlerine sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek Denetim Komitesi'ne hedeflerine ulaşması konusunda yardımcı olabilir; fakat uygun bir iletişim kurulamazsa, Denetim Komitesi'nin bunu gerçekleştirmesi mümkün değildir.

## 2.7 Denetim Komitesi Bağımsız Denetim İlişkisi

Mali raporlama sürecinin en önemli parçalarından olan bağımsız denetim faaliyetinin kontrol edilmesinde büyük rol oynayan denetim komiteleri, yönetim kurulu adına bağımsız denetim sürecinin uygulama etkinliği, katma değeri ve yeterliliği ile bağımsız denetçinin seçimine ilişkin değerlendirme sürecini gözetmekle sorumludur. Denetim Komitesi, söz konusu görev ve sorumluluklarını yönetim kurulu adına yerine getirirken işletmelerde pay ve menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarının güvencesi için yönetim kuruluna referans sağlamaktadır.<sup>191</sup>

Denetim komitesi, yönetime yardımcı olmakta, mali raporlama sürecini izlemekte ve böylece doğru mali raporların üretilmesine olanak sağlamakta, olası hata ve hilelere, yönetimin başarısızlıklarına engel olmak suretiyle ortakların çıkarlarını korumakta, bağımsız denetçilere yardımcı olmaktadır.<sup>192</sup> Bu noktada işletmelerde bağımsız denetçinin bağımsızlığını güçlendirmek için oluşturulan denetim komiteleri, bağımsız denetçiye denetimi sırasında her açıdan yardımcı olacaktır.<sup>193</sup> Buna göre, denetim komitesi, bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasında bir köprü vazifesi görmektedir.

---

<sup>191</sup> Deloitte, **Denetim Komitesi: Bağımsız... a.g.e.**, s.1

<sup>192</sup> Şaban Uzay, **a.g.m**, s.77.

<sup>193</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, 8.Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1998, s.12

Bağımsız denetimin kalitesi ile ilişkilendirilen etkenler arasında kurumsal yönetim, denetim komitesi, etik standartlar da bulunmaktadır. Denetim komiteleri için yapılan çalışmaların çoğunda aktif ve bağımsız bir denetim komitesine sahip olan şirketlerin hileli mali raporlama olasılığının çok az olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca çalışmalar, denetim komitesinin kazanç yönetiminin görülme sıklığını ve dolayısıyla hileli mali tabloların hazırlanmasını azalttığını göstermektedir. Dolayısıyla güçlü bir denetim komitesi bağımsız denetçinin denetim faaliyetini sürdürmesinde önemli katkıları olduğu düşünülmektedir.<sup>194</sup>

### 2.7.1 Denetim Komitesinin Bağımsız Denetçilerle İlişkisi

Denetim komitesi işletmede bağımsız denetçi ile doğru ve güvenilir bilgi akışını sağlamak için düzgün işleyen bir yapı kurması gerekmektedir. Bağımsız denetçiler her denetim komitesi toplantısında hazır bulunmalı ve komite yönetimden ayrı olarak içdenetim ve bağımsız denetim birimi ile düzenli olarak toplanmalıdır.<sup>195</sup> Bağımsız denetçiler denetim komitesi ile ilişkilerini geliştirmek ihtiyacı hissederler. Bu hususta bağımsız denetçiler, denetim komitesi yönetmeliğinin geliştirilmesine gönüllü olarak katılmak isterler. Onların katkısı iç kontrol ve mali raporlama süreci üzerinedir. İyi hazırlanmış bir yönetmelik için birçok kontrol noktası anahtar rol oynar. Bunun yanında bağımsız denetçilerin denetim komitesine şirketin iç kontrol prosedürü ile ilgili doğrudan gönderdikleri raporlar denetim komiteleri tarafından analiz edilerek zayıf yönlerin giderilmesi noktasında faydalı olmaktadır.<sup>196</sup> Denetim komiteleri dış yatırımcılara ve diğer ilgili gruplara işletmenin faaliyetleri hakkında tarafsız bir değerlendirme yapabilmelerini sağlamalıdır. Bu noktada denetim komitesinin bağımsız denetçi ile olan ilişkisi büyük önem taşımaktadır. Çünkü bağımsız denetçi işletmenin şeffaf mali tabloların yayınlamasında büyük görevler üstlenmektedir. Bağımsız denetimin ve denetim komitesinin bu noktadaki ortak görevi olan kamuyu bilgilendirme faaliyeti için bu iki birim arasında etkili bir haberleşme ağının olması çok önemlidir. Denetim komitesi

---

<sup>194</sup> Durmuş Acar, Serpil Senal ve Hayrettin Usul, **Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma**, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve İktisadi Araştırmalar Dergisi, C.16, S.22, 2011, s.277.

<sup>195</sup> Karen M.Kroll, **More Talk, More Action**, Journal of Accountancy, 2005, s.67.

<sup>196</sup> Halim Akbulut, **Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü, Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2010, s.47.



ve bağımsız denetim arasında etkili bir haberleşme ağının olması, işletmenin şeffaflık düzeyini arttıracak ve bu iki birimin etkinliğinin artmasına ve verimlilik kazanmasına sebep olacaktır.<sup>197</sup>

Bağımsız denetçinin bağımsız hareket edebilirliğini kuvvetlendirmek amacıyla, hazırlamış olduğu ilgili mali tabloları işletme yönetimine değil doğrudan denetim komitesine sunması gerekmektedir.. Nitekim SEC tarafından yayımlanan Sarbanes-Oxley Kanunu'nda da konu ele alınmış ve bundan sonra bağımsız denetçinin denetim komitesinin müşterisi olduğu ve ilgili raporlamaları doğrudan denetim komitesine yapması gerektiği belirtilmiştir.<sup>198</sup> Ayrıca, NYSE ve NASD öncülüğünde toplanan Blue Ribbon Komitesinde bağımsız denetimin denetim komitesine karşı sorumlu olduğunu vurgulamıştır.<sup>199</sup> Denetim komitelerinin kurulmasının ve yapılandırılmasının, kurumsal yönetimde “en iyi uygulama” olduğu ifade edilmektedir. Denetim komitesine karşı gösterilen bu ilgiye rağmen, denetim komitesinin yapılandırılması ilgili bazı yanlış anlaşılmaları da açıklamakta fayda vardır.

Birincisi denetim komitesi kavramı denetim sözcüğü nedeniyle yanıltıcı olabilmektedir. Çünkü denetim komitesi fiili olarak denetim yapmaz.<sup>200</sup> Bağımsız denetçinin çalışma kâğıtları ve dosyalarını inceleme yetkisi yoktur. Denetim komitesi ihtiyaç olması halinde denetçilerle görüşmeler yapabilir. Ayrıca bağımsız denetçilerin seçilmesinden sorumludur. Ancak, fiili olarak ne iç denetimle, ne de mali tablolardaki denetçi görüşleriyle ilgili sorumlulukları bulunmamaktadır.<sup>201</sup> Önem derecesi yüksek hata, hile veya yolsuzluklar veya yetersiz mali açıklamalar durumunda, bağımsız denetçinin ilk sorumluluğu mevcut yanlışlığın gözden geçirilmesini ve bu yanlışlığı düzeltilmesini müşteri işletme yönetiminden talep etmektedir. Bu düzeltmenin yerine getirilmemesi halinde denetim görüşünü olumlu olarak verilmesi söz konusu olamaz. Önem derecesi

---

<sup>197</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **a.g.e.**, s.192

<sup>198</sup> Tamer Aksoy, **Basel ve İç Kontrol**, Türmob Yayınları, Ankara 2010, s.229.

<sup>199</sup> Braiotta, Gazzaway, Colson, and Ramamoorti, (BRAIOTTA, Louis, R. Trent AZZAWAY, Robert H. COLSON, Sridhar RAAMAMOOTRI. **The Audit Committee Handbook** Fifth Edition. 2010, s.17-20.

<sup>200</sup> Ali Kamil Uzun, **Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası : “Denetim Komitesi”**, Deloitte, 2008, s.1.

<sup>201</sup> The State of Queensland (Queensland Treasury), **Audit Committee Guidelines: Improving Accountability and Performance** June 2012, s.63.

düşük yanlışlıklarda da bağımsız denetçinin yanlış çözümlenebileceği üst noktaya aktarma ve müşteri işletmede karşılaştığı tüm yanlışlıklar hakkında o işletmenin denetim komitesinin bilgilendirilmesini sağlama sorumluluğu bulunmaktadır.<sup>202</sup>

### **2.7.2 Denetim Komitesinin;Bağımsız Denetim Kuruluşunun Seçimi, Değiştirilmesi ve Görevden Alması**

Dünyanın çeşitli ülkelerinde ve Türkiye'de yaşanan etkisi çok yüksek olan muhasebe ve denetim hileleri sonucu elde edilen deneyimler sonucu günümüzde şirketlerin mali durumu ve maruz kaldığı riskler konusunda pay ve menfaat sahiplerinin şirket yönetimlerinden yeterli, doğru güvenilir ve zamanında bilgi talebine ilişkin ihtiyaçları artmıştır. İhtiyaç duyulan doğru ve güvenilir bilgiye erişmenin güvencesi olarak kabul edilen bağımsız denetim sürecinin uygulama etkinliği, katma değeri ve yeterliliği ile bağımsız denetçinin seçimine ilişkin değerlendirme sürecini gözetmek günümüzde büyük önem kazanmıştır. Bu nedenle düzenleyici otoriteler tarafından yapılan yasal düzenlemelerde yönetim kurullarında denetim komitelerinin oluşturulması öngörülmüştür. Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bağımsız denetim sürecinin uygulama etkinliği, katma değeri ve yeterliliği ile bağımsız denetçinin seçimine ilişkin değerlendirme sürecini gözetmekle sorumlu tutulmuştur.<sup>203</sup>

Denetim komitelerinin bağımsız denetim ile ilgili sorumluluğu yönetim kurulunun değerlendirilmesine sunulacak yetkili denetim kuruluşu veya kuruluşlarının seçimi ve bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla başlamaktadır. Denetim komitesi ile bağımsız denetim kuruluşu arasındaki ilişkinin başlangıcı olarak ise bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanması gösterilebilir.<sup>204</sup>

Denetim komitesinin bağımsız denetçinin secimi ve bağımsız denetimin gözetimi ile ilgili rol ve sorumlulukları başarı ile yerine getirebilmesi için aşağıda

---

<sup>202</sup> Semra Öncü, Berna Taner, Fehmi Karasioğlu ve Hakan Arıcı, **Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları**, 5. Uluslararası Muhasebe Sempozyumu, 2-6 Mayıs 2001,

<sup>203</sup> Ali Kamil Uzun, **Bağımsız Denetçinin Seçiminde Denetim Komitesinin Rol ve Sorumlulukları**, Active Denetim Dergisi, Mart-Nisan 2010, s.48.

<sup>204</sup> BDDK, **Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik**, 2006, md.22.

belirtilen hususlara dikkat etmesi gerekmektedir. Söz konusu hususlar için denetim komitesi ile bağımsız denetçi arasında açık iletişim kanalı bulunmalıdır;<sup>205</sup>

- Öncelikle denetim komitesi üyelerinin yetkinlikleri bağımsız denetim sürecini gözetme konusunda yeterli olmalıdır.
- Denetim komitesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığını etkileyecek olan istihdam ilişkilerinden kaynaklanan çıkar çatışmaları olup olmadığını değerlendirmelidir.
- Bağımsız denetçiler tarafından sağlanan denetim dışı hizmetlerin kapsamını sorgulamalıdır.
- Bağımsız denetim kuruluşunun doğrudan denetim komitesine sunum yapması sağlanarak tanınması, değerlendirilmesi, rotasyon, ücretlendirme ve performans konuları irdelenmelidir.

Blue Ribbon Komitesi tarafından yayınlanan denetim komiteleri hakkındaki raporun 6 numaralı tavsiyesinde, hem NYSE ve hem de NASD için kotasyon şartlarının, işlem gören her şirket için denetim komitesi sözleşmesinin, bağımsız denetçinin ortakların temsilcisi olan yönetim kuruluna ve denetim komitesine karşı sınırsız sorumlu olduğu ve söz konusu ortak temsilcilerinin seçmek, değerlendirmek ve uygun gördüklerinde bağımsız denetçiyi değiştirmek için sınırsız otorite ve sorumluluğa sahip oldukları hususlarını belirtmesini gerekli kılmalarını tavsiye etmektedir.<sup>206</sup>

Sarbanes Oxley Yasasında SEC'e kayıtlı bir denetim firması, vergi hizmetleri de dâhil denetim dışı hizmetleri, müşteri şirketin denetim komitesinin onayı ile verebilecektir. Aşağıda ön onay ile ilgili bazı kurallar yer almaktadır.<sup>207</sup>

- Kanun, kayıtlı bir denetim işletmesi tarafından denetim hizmetlerinin ve denetim dışı hizmetlerin verilebilmesi için müşteri şirketin denetim komitesinin ön onayını gerekli hale getirmiştir. Ancak kanun, denetim dışı hizmetlerin başka bir denetim işletmesi tarafından verilmesi durumunda denetim komitesine herhangi bir ön onay yetkisi

---

205 Deloitte, Denetim Komitesi: **Bağımsız Denetimin Gözetimi**. SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Kurumsal Yönetim Serisi No:3. 2009., s.8.

206 Nihat Akarkarasu, **a.g.e.**, s.68.

207 Ayşe Zeynep Süer, **Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler**, VI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, Antalya, Nisan 2003, s.7-8.

vermemiştir.

- Kanun, denetim komitesinin bir faaliyete ön onay vermek için özel kararlar almasına müsaade etmemektedir. Denetim komitesi üyeleri, güvene dayalı sorumlulukları altında ve ilgili diğer faktörlerin ışığında belirledikleri standartlarla tutarlı bir şekilde oy vermek durumundadırlar.
- Kanun, denetim komitesine bir seferde ön onay verebileceği denetim dışı hizmetlerin sayısı konusunda sınırlama getirmemiştir.
- Kanun, denetim komitesinin ön onay verme yetkisini kullanmak üzere bir veya daha fazla üyesini görevlendirmesine izin vermiştir. Ancak görevlendirilen üye, ön onay verdiği durumları bir rapor ile denetim komitesine bildirmek zorundadır.
- Denetim komitesinin vermiş olduğu onaylar, periyodik raporlar ile yatırımcılara açıklanacaktır.
- Bir denetim işletmesinin, halka açık bir şirket için vermiş olduğu denetim dışı hizmetlerin bedeli, söz konusu şirketin almış olduğu tüm denetim dışı hizmetlerin bedelinin %5'inin altında kalıyorsa veya sağlanan hizmet denetim dışı hizmet olarak kabul edilmiyorsa, denetim komitesi ön onay kararı vermeyebilir.
- Kayıtlı bir denetim işletmesinde çalışan bir sorumlu ortak baş denetçinin veya denetçinin aynı halka açık şirketi beş yıl üst üste denetlemesi mümkün değildir. Ayrıca denetçi, denetimini yapmış olduğu halka açık şirkette CEO, CFO, kontrolör, muhasebe müdürü veya eşiti bir mevkii de görev alırsa, daha önce çalışmakta olduğu denetim işletmesi söz konusu şirketi bir yıl denetleyemez.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemelerinde göre halka açık şirketlerde bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetim sorumlu komitenin gözetiminde yapılır. İşletmenin hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler

denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur.<sup>208</sup>

### 2.7.3 Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim Ücretini Belirlemesi

Bağımsız denetim kuruluşları, denetimini yaptığı müşterilerine verdikleri hizmetler karşılığı olarak ücret alırlar. Ücret, denetim çalışmasının kalitesini belirleyen önemli unsurlardan birisidir. Çünkü denetim işletmeleri rekabet nedeniyle ücretleri aşağıya çekmek için çaba göstermektedir. Bunu da genellikle çalışma saatlerini aşağıya çekerek ücretlerini düşük göstererek ve arta kalan zamanını da diğer müşterilerine ayırarak yapmaktadırlar. Bu durum denetim çalışmasının gerektiği şekilde yapılamaması ve beklenen hizmetin verilememesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Enron'un denetimini gerçekleştiren Arthur Andersen bağımsız denetim için 2000 yılında 25 milyon ABD doları ücret alırken, danışmanlık ücreti ile ilgili olarak 27 milyon ABD doları ücret almıştır.<sup>209</sup> Avustralya'da 1994 ve 1996 yılı verileri ile yapılan bir araştırmada; denetim şirketlerinin her bir müşteriden elde edilen geliri, toplam denetim ücretlerine oranlayarak, denetim ücretine olan bağımlılığı araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda denetim ücretlerine olan bağımlılık ile denetim kalitesi arasında bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir. Denetim firmalarının belirli bir müşteriden kabul ettikleri ücretin, toplam işletme gelirleri arasında küçük bir orana sahip olması nedeniyle büyük denetim işletmelerinin daha bağımsız olduğunu belirtmektedir.<sup>210</sup>

Sarbanes Oxley yasasında denetim işletmesinin atanması, ücretinin ödenmesi ve yaptığı işin gözden geçirilmesi görevini denetim komitesine vermiştir. Denetim firması ile şirket arasında mali raporlama ile ilgili sorunların giderilmesi denetim komitesinin sorumluluğundadır. Denetim komiteleri, denetçilerin tayininden, ücretlerinden ve gözetiminden doğrudan sorumludurlar ve denetçilerin doğrudan

---

<sup>208</sup> SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf>. Erişim Tarihi:30.06.2014)

<sup>209</sup> Levent Özkul, ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD'de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi, İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü,2003, s.3.

<sup>210</sup> Serpil Senal, Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü:Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta, 2011, s.31.

denetim komitesine rapor vermeleri gerekmektedir.<sup>211</sup>Denetim ücretleri farklı açılardan denetim kalitesi üzerinde etkisi bulunmaktadır. Öncelikle müşteri işletmede ücreti yüksek olan denetim firmasının, daha kaliteli bir denetim hizmeti vereceği yönünde bir yanılığ vardır. Bunun dışında denetim dışı ücretlerin yüksek tutulması, denetim gelirleri içerisinde denetim dışı hizmet gelirlerinin çok yüksek bir paya sahip olmasına dolayısıyla müşteri işletmeye mali bağımlılığın fazla olmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle ülkemizde denetim ücretlerinin alt ve üst sınırları belirlenmiştir.<sup>212</sup>

Sermaye Piyasası Kurulu ve BDDK tarafından denetim komiteleri üzerine yapılan düzenlemelerde denetim komitesine bağımsız denetim kuruluşunun tespit edilmesi veya ücretinin hesaplanması noktasında bir görev tevdi etmemiştir

Bunun yanında T.C. Maliye Bakanlığı tarafından asgari ücret tarifesi yayınlanarak haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 2013 yılına ait asgari ücret tarifesine göre; SPK ve diğer kuruluşlarca yaptırılacak muhasebe denetim işlemlerinde, 96 saate kadar standart ücret olarak uygulanır. 96 saatten sonrası için; standart saat ücretinin %50'sinden az olmamak üzere ilgililerce serbestçe saptanır. Söz konusu denetim sözleşmeleri yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten, yatırım fonları ve diğer özel denetimlerde 48 saatten az bir süreyi kapsayamaz.<sup>213</sup>

#### **2.7.4 Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim Kapsamını Belirlemesi**

Denetimde önemlilik seviyesinin ve denetim kapsamının belirlenmesi bağımsız denetçinin sorumluluğundadır. Denetim komitesi bağımsız denetçi tarafından önerilen denetim kapsamını değerlendirmeli, gerek gördüğü durumlarda ilave denetim çalışması talep etmelidir. Denetim komitesi denetim planlarında

---

<sup>211</sup>Levent Özkul, a.g.e.,s.9.

<sup>212</sup> Acar, Senal ve Usul, a.g.e., s.301.

<sup>213</sup> Resmi Gazete, **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi**,

[http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121228.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121228.htm /](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121228.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121228.htm/)  
(Erişim Tarihi:28.12.2013)

geçmiş yıllara nazaran yapılan değişiklikleri tespit edip sorgulamalıdır.<sup>214</sup>

Denetim komitesi ile bağımsız denetçi arasındaki iletişim, denetim sürecinin her aşamasında olmalı fakat planlama safhasındaki çok daha önemlidir. Denetim planının hazırlanması bağımsız denetçinin sorumluluğundadır. Fakat denetim komitesinin bu planı anlaması çok önemlidir. Denetim komitesinin yapılan planı inceledikten sonra denetimin kapsamının genişletilmesini istemesi de mümkündür. Planlama aşamasında denetim komitesinin rolü; sözleşmede detaylandırıldığı şekilde denetim dönemini, önerilen denetim ücretini onaylamak ve kritik olarak denetim planını değerlemek ve bu planda bir boşluk veya iç denetim ve bağımsız denetim arasında gereksiz tekrarların bulunup bulunmadığını belirlemektir.<sup>215</sup> Denetim komitesi denetim planlarını, denetimin ilerleme sürecini ve denetim raporlarını gözden geçirmeyi takip etmelidir. Denetim planlarının önemli risk alanlarında iç kontrolün potansiyel zayıflıkları ve olası hata ve hileleri önlemeyi de içerecek şekilde hazırlandığını tespit etmelidir. Denetim komitesi denetim üzerinde yönetimin kısıtlamalarının olmadığını bilmeli ve bu durumdan memnun olmalıdır.<sup>216</sup> Denetim mesleğinin ayırt edici özelliği, tarafsız olması nedeniyle, denetlenenlere ve kamuoyuna sağladığı güven ve bu güvenin mesleğe kazandırdığı saygınlık ve itibardır. Bu güvene ve saygınlığa ancak denetimde mesleki etik kurallarına sıkı sıkıya bağlı kalınarak sahip olunmakta ve sürdürülebilmektedir.<sup>217</sup>

---

<sup>214</sup> TÜSİAD, *Uygulama...a.g.e.*, s.63.

<sup>215</sup> Halim Akbulut, *a.g.e.*, s.46.

<sup>216</sup> Treasury Board of Canada Secretariat, **Guidelines for Audit Committees in Crown Corporations and Other Public Enterprises**, Canada, 2003, s.12.

<sup>217</sup> Sec:204 <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf> , s.776. (Erişim Tarihi 25.09.2013)

### **3. DENETİM KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİ**

#### **3.1 Denetim Komitesinin Etkinliğinin Artırılması ve Denetim Komitesinin Muhasebe Denetiminin Etkinliğine Katkısı İle İlgili Yapılan Çalışmalar**

Bu bölümde denetim komitesinin etkinliğini belirleyen faktörler açıklanmış ve bu faktörlerin komitenin etkinliği üzerindeki rolleri üzerinde durulmuştur. Bunun yanında muhasebe denetiminin etkinliği ve denetim komitesinin muhasebe denetiminin etkinliğine katkısı ile ilgili dünyada ve Türkiye’de yapılan çalışmalar sunulmuştur.

##### **3.1.1 Denetim Komitesinin Etkinliği**

Son yıllarda yaşanan büyük mali bunalımlar ve şirket yolsuzluk ve hileleri neticesinde kurumsal yönetime ve kaliteli mali raporlamaya ilgi yoğunlaşmıştır. Buna bağlı olarak etkin denetim komitesine olan ihtiyacı daha da artmıştır. Bu ihtiyacın karşılanması için ilk olarak 1999 yılında “The Blue Ribbon Komitesi” denetim komitesinin etkinliğini arttırmak amacıyla bir rapor yayınlamış, akabinde ABD’deki büyük borsalar ve sermaye piyasası kurulu (SEC) komitenin raporunda belirtilen hususların benzerini borsaya kayıtlı şirketlere tavsiye etmişlerdir. Daha sonra 2002 yılında, yine ABD’de çıkarılan bir yasayla (SOX) denetim komitelerinin etkinliğine yönelik yeni düzenlemelerde bulunulmuştur. Ülkemizde de SPK’ya tabi şirketler için denetim komitesi uygulaması 2003 yılı itibariyle başlamıştır. SPK, bu konuda yaptığı düzenlemede SOX yasasını temel almıştır. Bu bölümde önce etkin denetim komitesinin tanımı yapıp daha sonra bu etkinliğe ulaşmak için gerekli unsurlar açıklanmaktadır. Etkin denetim komitesi, paydaşların menfaatlerini korumak için; nitelikli üyelere, yetkiye ve kaynaklara sahip olan ve böylece güvenilir mali raporlama, iç kontroller ve risk yönetiminin gerçekleşmesinde gözetim çabasında



bulunmaktadır. Etkin denetim komitesinin dört temel unsuru vardır.Bunlar<sup>218</sup>

Yapı: Uzmanlık, bağımsızlık, doğruluk,tarafsızlık

Yetki: Sorumluluklar, etki

Kaynaklar: Yeterli sayıda üye; yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerle ilişki

Gayret: Teşvik, motivasyon, azim

Belirtilen bu unsurların yanı sıra denetim komitesi etkin olabilmek için planlı çalışma gücüne de sahip olmalıdır.<sup>219</sup>

Yukarıdaki unsurları açıklamadan önce denetim komitesinin etkinliğini artırmaya yönelik genel bilgiler verilmektedir.Etkin bir denetim komitesi, işletmenin muhasebe ve mali raporlama politikaları ve uygulamalarını izlemede aktif bir rol oynayabilir. Ayrıca komite; bağımsız denetimin yürütülmesinde karşılaşılan zorlukları, iç kontrolün tasarlanmasında ve uygulanmasındaki eksiklikleri ve yanlışlıkları, yönetimle yaşanan anlaşmazlıkların ve ihtilafli muhasebe konularının tartışılmasında önemli görevler üstlenebilir.<sup>220</sup>

Denetim komitesinin etkinliğini artırmak için; denetim komitesi başkanlarının sahip olması gereken konular tanımlanmalı ve etkinlik-verimlilikleri değerlendirilmelidir. Denetim komitesi üyeleri, yönetimin kararlarının gerekçesini ve mali hile yapıp yapmadıklarını anlamalıdır. Ayrıca denetim komitesi üyeleri işe alınırken titizlikle seçilmeli, işe alıştırılmalı ve eğitilmelidir. Bunun yanında doğrudan denetim komitesine raporlama yapan güçlü bir iç denetim fonksiyonuna sahip olunmalı, yönetim ve denetim komitesi arasındaki raporlama ilişkileri düzenli olmalıdır. Bir de düzenli olarak denetim komitesinin etkinliği ve katkısı değerlendirilmelidir.<sup>221</sup>

---

<sup>218</sup> Dezoort, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S. ve Reed S. A.. **Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature**. Journal of Accounting Literature, 2002,s.42

<sup>219</sup> T.M.Pergola,**Management Entrenchment: Can It Negate the Effectiveness of Recently Legislated Governance Reform**. Journal of American Academy of Business,2005,s.178

<sup>220</sup> Uzay,a.g.e;s.74

<sup>221</sup> R.Lebanc, **Ten Ways To Enhance the Effectiveness of the Audit Committee**. Ivey Business Journal, 2007,s.1-9

Denetim komitelerinin etkin olabilmesi için etkinlik ve verimliliklerinin artırılması gereklidir. Bu hususta birçok denetim komitesinde görev yapmış kişiler aşağıdaki tavsiyelerde bulunmaktadır.<sup>222</sup>

- Denetim komitesinin görev ve fonksiyonlarını etkin olarak yerine getirebilmesi için komite üyeleri tecrübeli ve hünarlı olmalı, komitenin fonksiyonlarını, yetkisini ve sorumluluklarını tanımlayan bir yönetmeliğı bulunmalı ve komite bu yönetmeliğı bağı kalmalıdır.
- Komitenin görev ve sorumluluklarını etkin olarak yerine getirebilmesi için komite üyelerinin sahip olması gereken beceriler önemli başarı faktörleri olarak belirtilmelidir.
- İşletmenin ve yazılı kurallarının tamamını yansıtan, açık iletişimi, tarafsız tartışma isteğini ve bütün komite üyelerinin faal katılımını teşvik eden komitenin temel değerleri belirlenmelidir.
- Denetim komitesinin yararlanabileceğı her kişi veya grup toplantılarına davet edilebilmelidir.
- Komite gündeminin hazırlanmasında bütün üyelerin aktif katılımı sağlanmalı ve mümkünse komite işlerini toplantılar arasında yürütmekten kaçınılmalıdır.
- Problemlerin çözümü için karar verme süreçleri ve uygulamaları açık ve kesin olarak belirtilmelidir.
- Her bir toplantının başlangıcında bir önceki toplantının önemli noktaları gözden geçirilmelidir.
- Her bir toplantının sonucunda sonuçlar özetlenmelidir.

Kamu kurumları arasında yapılan bir araştırma sonucunda kamu kurumlarındaki denetim komitelerine yönelik en iyi uygulama sonuçları olarak; komitenin amacının açık olması, üst yönetimin komiteyi desteklemesi, bağımsız denetçi ile yılda en az üç kez görüşme yapılması, iç denetçinin etkinlik ve verimliliğinin yıllık olarak değerlendirilmesi ve komitenin sürekli olarak özelleştirilme

---

<sup>222</sup> J.F.Morrow ve J. Pastor, **Morrow, Eight Habits of Highly Effective Audit Committees**. Journal of Accountancy,2007,s.46-51

bulunması belirtilmektedir.<sup>223</sup>

Eğer denetim komitesi ortakların menfaatlerini korumak ve güvence altına almak yoluyla etkinliğini artırmak istiyorsa bunun için öncelikle işletme yönetiminin işletme risklerini belirlemesinde ve önem sırasına koymasında ve bu riskleri yönetmede, kurulan risk yönetim süreçleri ve kontrolünün etkinliğini izlemede sorumluluk üstlenmelidir.

İkinci olarak gerçekçi gündemler belirlemek için yönetimle faal olarak işbirliğinde bulunmalı, komitenin düzenli olarak önemli işletme risk ve kontrol konularını gözden geçirdiğini ve kontrol sistemlerini düzenli olarak incelediğinden ve değerlediğinden emin olmalıdır.

Üçüncü olarak denetim komitesi başkanları denetim komitelerinin etkinliğini artırabilmek için daha fazla mesleki sorumluluk üstlenmelidir. Komitenin etkinlik ve verimliliğini ve işinin kapsamını gözden geçirerek değerlemelidir. Son olarak komite yeni sorumluluklarını aktif olarak uygulamalıdır. <sup>224</sup>Günümüzde denetim komiteleri; şirketi etkileyen mali krizlerin etkilerini dikkatle izlemeli, erken uyarı göstergeleri ve mali tahminler üzerine odaklanmalı, mali sıkıntı zamanında işletmenin üçüncü gruplara karşı durumunu değerlendirmeli, mali krizin özellikle şirketin bilançosu üzerine olan etkisini bilmeli ve denetim komitesinin bilgi kaynaklarını genişletmelidir. <sup>225</sup> Burada sayılan görevleri denetim komitesinin yapabilmesi için dünya ekonomisi, içinde bulunulan ülke ekonomisi, şirketin bağlı olduğu sektör ve şirket hakkında yeterli bilgiye sahip olması gereklidir. Ayrıca muhasebe, finans ve denetim alanında işini yapabilecek düzeyde bilgi sahibi olmalıdır.

Denetim komitesinin etkinliği ile ilgili Blue Ribbon Komitesinin yayınladığı rapor çok önemli kabul edilmektedir. Bu rapora göre; denetim komitesi üyelerinin bağımsızlık ilkeleri belirlenmeli, komite en azından üç üyeden oluşmalı; bütün üyeler mali konularda bilgili olmalı, denetim komitesi yönetmeliği yıllık olarak yeniden

---

<sup>223</sup> T.Irwin, **Characteristics of Effective Audit Committees in Federal, State and Local Governments. Journal of Government Financial Management**, 2009,s.46-48

<sup>224</sup> J.F.Berardino ve G.J.Jonas, **Power to the Audit Committee People.Financial Executive**, 1999,s.37-38

<sup>225</sup> M.P McCarthy, **Ten Must-Do's for the Audit Committee This Year.Directorship**,2009,s.71

gözden geçirilmeli, denetim komitesi şirketin bağımsız denetçi ile olan ilişkilerini yürütmeli ve denetim komitesi denetlenmiş mali tabloları yönetim ile birlikte gözden geçirmelidir.<sup>226</sup>

Denetim komitesinin etkin olarak mali raporlama sürecini geliştirmek için yönetim ve denetçilerle; maddi riskler, tahminler ve yargılar, işletmenin maruz kaldığı değişikliklerin etkisi, temel muhasebe ilkeleri, mali raporlama ve açıklamaların kalitesi ve muhasebenin ihtilafli alanları hakkında tartışmalıdır.<sup>227</sup>

Denetim komitesinin etkin olarak çalışabilmesi için Blue Ribbon Komitesi'nin hazırladığı rapora göre, belirtilen açıklamalara ek olarak yapılan diğer öneriler ise şunlardır.<sup>228</sup>

- Denetim komitesinin, şirket ortaklarının temsilcileri oldukları denetim komitesi yönetmeliğinde kesinlikle belirtilmelidir.
- Denetim komitesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığını veya tarafsızlığını etkileyebilecek durumlar konusunda bağımsız denetçi ile yakından ilgilenmelidir.
- Bağımsız denetçinin de uygulanan bağımsız denetimin kalitesi hakkında düşüncelerini denetim komitesi ile tartışması gerekmektedir.
- Denetim komitesi, ortaklara yapılan yıllık açıklamada ortaklara yönelik bir mektup yazmalıdır. Bu mektupta komitenin faaliyetlerine ek olarak şirketin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olduğu bu hususta gerek yönetim gerekse bağımsız dış denetçilerle gerekli incelemelerin yapıldığı açıklanmalıdır.
- Denetim komitesi üyesine verilecek ücret onun şirkete zaman ayırmasını sağlayacak düzeyde olmalıdır.
- Dışarıdan gelen denetim komitesi üyeleri belirli bir dönem için atanmalıdır. Yeni atamalar otomatik olmamalıdır. Denetim komitesine dışarıdan gelen üyenin atanması belirli bir resmi süreçten geçmeli ve yönetim

---

<sup>226</sup>P.M Myers ve D.E Ziegenfuss, **Audit Committee pre-Enron Efforts to Increase the Effectiveness of Corporate Governance**, 2006,s.50

<sup>227</sup>KPMG, **KPMG's Audit Committee Quarterly**, 2002,s.8

<sup>228</sup> Uzay,a.g.e,s.75

kurulunun oy birliği ile olmalıdır.

Komitenin etkinliğini belirleyen unsurlardan biri de sayı olarak küçük komitelerin büyüklere nispeten daha etkin olduğunu sonucuna varılmış olmasdır.<sup>229</sup>

Denetim komitesinin etkinliği için komitenin yapısı, yetki ve kaynakları esas konulardır. Böyle olmakla birlikte komitenin gayretli olması gerekmektedir.<sup>230</sup> Belirtilen unsurlar aşağıda ayrı olarak ele alınmaktadır.

### **3.1.2 Denetim Komitesinin Yapısı**

Bu başlık altında komitenin bağımsızlığı ve uzmanlığı ayrı olarak ele alınmaktadır.

#### **3.1.2.1 Bağımsızlık**

Denetim Komitesi ortakların çıkarlarını korumak için yönetim kurulu üyeleri arasından, bağlı olduğu şirketle her hangi bir menfaat ilişkisi olmayan kişilerden oluşmalıdır. Üyelerin bağımsızlığını belirten nitelikler şunlardır.<sup>231</sup>

Denetim komitesi üyeleri;

- şirketin çalışanı, şirketin ortağı veya şirketin ortaklarıyla doğrudan veya dolaylı ilişki içinde olmamalıdır.
- Son üç yıl içinde şirkette yönetici veya şirketin bir komitesinde görev almış olmamalıdır.
- şirkette her hangi bir grup üyesi veya şirketin danışmanı olmamalıdır.
- şirketin önemli bir mal veya hizmet satın aldığı kurumla ilişkili bir kişi veya müşterisi veya bu gruplarla doğrudan veya dolaylı ilişki içinde olmamalıdır.
- şirket ile sözleşmeye dayalı önemli bir ilişki içinde olmamalıdır.
- İşletmeyle herhangi bir iş veya diğer bir şekilde menfaat ilişkisi içinde olmamalıdır.

---

<sup>229</sup> J.V.Carcello ve T.L Neal, **Audit Committee Composition and Auditor Reporting**. The Accounting Review, 2000,s.461

<sup>230</sup> Dezoort ve diğer.a.g.e,s.42

<sup>231</sup> KPMG, a.g.e,s.52

SOX, denetim komitesi üyelerinin danışmanlık yapmasını veya danışma ücreti almasını veya şirketten yönetim kurulu ve komite ücreti dışında diğer bir şekilde ödenek kabul etmesini yasaklamıştır.<sup>232</sup> Bu şekilde denetim komitesinin hizmet verdiği şirketle menfaat ilişkisi kesilmiş olmaktadır.

Denetim komitesinin etkinliğini artırmanın yolu mali raporlamanın doğruluğunun artırılması ve denetçinin bağımsızlığının korunması ile mümkün olabilir.<sup>233</sup> Sarbanes-Oxley Kanunu, borsaya kayıtlı şirketlerin denetim komitelerinin bağımsız yöneticilerden oluşmasını zorunlu kılmaktadır. Bağımsız yöneticiler yöneticilik ücreti dışında şirketten doğrudan veya dolaylı olarak danışmanlık veya benzeri adlarla bir ücret alamaz, firmada çalışamaz veya firmada iştirakleri olmamalıdır. Firmanın faaliyetleri hakkında özel bilgiye sahip olan denetim komiteleri daha etkin olmaktadır. Bağımsız denetim komiteleri yönetimi izlemede daha etkindirler. Bağımsız denetim komitesi temsil problemlerini de azaltabilir.<sup>234</sup>

Denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığını olumsuz yönde etkileyen birtakım durumlar aşağıdaki gibi belirtilebilir;<sup>235</sup>

- İşletmede veya bağlı bir kuruluşunda şu anda veya son beş yıl içinde yönetici olarak çalışmak,
- İşletmede veya bağlı bir kuruluşunda kurul üyeliği için aldığı ücret dışında herhangi bir ücret almak,
- Aile üyelerinden birisi işletmede veya bağlı bir kuruluşunda son beş yıl içinde üst düzey yönetici olarak çalışmak,
- İşletmenin ticari ilişkide bulunduğu başka bir işletmede son beş yıl içinde üst düzey yönetici, ortak veya kontrol gücüne sahip hissedar olmak.

---

<sup>232</sup> D.W.Trigg, **Audit Committee Effectiveness**. Illinois Banker,2005,s.30

<sup>233</sup> Krishnamoorthy ve diğ.,**a.g.e**,s.9

<sup>234</sup> H.E, Hsu, **Audit Committees in U.S. Entrepreneurial Firms**. Journal of American Academy of Business, 2008,s.122

<sup>235</sup> Blue Ribbon Komite,**a.g.e**,s.26

### 3.1.2.2 Uzmanlık

Denetim komitesinin etkinliğini belirleyen anahtar, denetim komitesinin mali uzmanıdır. Denetim komitesinde bulunan yönetim kurulu üyeleri mali kültürlerini geliştirmeli bunu öncelikli işi kabul etmelidirler.<sup>236</sup> Muhasebe ve finans alanında uzman olan bağımsız denetim komitesi üyelerinin görevlerini yerine getirmesi ve kamu yararını koruması daha çok muhtemeldir.<sup>237</sup> Eğer halka açık bir şirket denetim komitesinde mali uzman bulundurmuyorsa, yönetim kurulunun mali uzman olarak belirlediği kişilerin sayı ve isimlerini ve mali uzmanların bağımsız olup olmadıklarını, bağımsız değilse bunun sebeplerini kamuya açıklamalıdır.<sup>238</sup>

BRC bir denetim komitesinin en az üç yöneticiden oluşmasını ve bunların her birinin denetim komitesine atanmalarından itibaren makul bir zaman içinde mali verileri anlamasını, bunun ötesinde komite üyelerinden en az birinin muhasebe bilmesi veya mali yönetimle ilgili uzmanlığa sahip olmasını tavsiye etmektedir. Denetim komitesinin etkin olarak görevini yapabilmesi için bağımsız olmasının yanında, mutlaka muhasebe ve finans konularında da uzman olması gerekmektedir. Komite bu uzmanlığını bulunduğu şirketi ve o şirketin bulunduğu sektörü de yakından tanımak suretiyle daha da geliştirmelidir. Bunun yanında komite görevlerini yaparken azami dikkat ve titizliği de göstermelidir.

Denetim komitesi mali uzmanı ile mali raporlama kalitesi arasında olumlu bir ilişki vardır. Denetim komitesinin mali uzmanlığı zayıfsa o oranda iç kontrol zayıflığı da mümkün olmaktadır.<sup>239</sup> Denetim komitesi mali uzmanı; değerlemeleri, fonları ve tahakkukları içeren bilanço ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini anlamalı, denetim ve bilanço değerlemede tecrübeli olmalı, iç kontrol gereklerini anlamalı ve denetim komitesi fonksiyonlarını anlamalıdır.<sup>240</sup>

---

<sup>236</sup> G.Krishnan ve G. Visvanathan, **Do Auditors Price Audit Committee's Expertise? The Case of Accounting Versus Nonaccounting Financial Experts**. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 2009, s.141

<sup>237</sup> W.J.Read ve K. Raghunandan, **The State of Audit Committees**. Journal of Accountancy, 2001, s.60

<sup>238</sup> Trigg, **a.g.e**, s.30

<sup>239</sup> Carcello ve Neal, **a.g.e**, s.465

<sup>240</sup> L.Braiotta ve J. Zhou, **An Exploratory Study of the Effects of the Sarbanes-Oxley Act, the SEC and United States Stock Exchange(s) Rules on Audit Committee Alignment**. Managerial Auditing Journal, 2006, s.182

### 3.2 Denetim Komitesinin Yetkisi

Denetim komitesi yetkisini yönetim kurulundan, ilgili kanunlardan, Türkiye’de sermaye piyasası kurulu tebliğleri ve borsa düzenlemelerinden almaktadır. Komite aldığı yetkileri gösteren bir yönetmeliğe sahip olmalıdır. Bu yönetmelik, komite üyelerinin sorumluluklarını anlamalarında ve paydaşların komitenin rol ve sorumluluklarını değerlemesinde önemli bir doküman olarak kabul edilmektedir.<sup>241</sup>

Bir denetim komitesi yönetmeliği, denetim komitesinin sorumluluklarının kapsamını ve bu sorumlulukları nasıl başaracağını ana hatları ile belirler. BRC, borsaya kayıtlı şirketlerin denetim komitelerinin üstlenmesi gereken sorumlulukları; yönetim kurulu tarafından onaylanmış resmi yazılı bir yönetmeliği benimsemek ve komitenin sorumluluklarının kapsamını, yapısını, süreçleri ve üyelik gereklerini belirlemek ve aynı zamanda yıllık olarak denetim komitesi yönetmeliğinin yeterliliğini gözden geçirmek ve yeniden değerlemek, yönetmelikle ilgili önemli düzenlemelerden sonra bu durumu her üç yılda bir yıllık raporda veya vekâletnamede açıklamak olarak belirtmektedir .<sup>242</sup> Denetim komitesi yönetmeliğinde yönetim kurulunun bazı özellikleri ile denetim komitesinin gözetim rolünün ayrıntıları tarif edilir. En azından komite, gözetim rolünde yönetim kuruluna şirketin mali tablolarının doğruluğu, yasal ve diğer düzenleyici kurallara uyma, bağımsız denetçinin bağımsızlığı ve nitelikleri ve şirketin iç denetim fonksiyonunun performansı hususlarında yardım etmelidir.<sup>243</sup>

BRC, denetim komitesi yönetmeliğinin aşağıdaki belirtilen konuları içermesini tavsiye etmiştir.<sup>244</sup>

- Bağımsız denetçi nihai olarak yönetim kuruluna ve denetim komitesine karşı sorumludur,

---

<sup>241</sup> Dezoort ve diğ.,**a.g.e.**,s.44

<sup>242</sup> Kuppusamy ve diğ. Kuppusamy, K., Nazim, M. ve Shanmugam, B. **Audit Committees in Malaysia and the Blue Ribbon Committee Report: A Comparative Study.**International Journal of Management, 2003,s.511

<sup>243</sup> Lipton ve diğ., Lipton, M., Allen, W. T. ve McIntosh, L. A. **Advising the Audit Committee Today.** The Corporate Governance Advisor,2003,s.8

<sup>244</sup> Kuppusamy ve diğ.,**a.g.e.**,2003,s.512



- Yönetim Kurulu ve denetim komitesi, hissedarların temsilcisi olarak bağımsız denetçiyi seçme, değerlendirme ve uygunsa yeniden atama yetki ve sorumluluğuna sahiptir,
- Denetim komitesi, şirket ve bağımsız denetçiler arasındaki bütün ilişkileri belirten resmi yazılı bir beyanın bağımsız denetçilerden alınmasından sorumludur,
- Denetim komitesi aynı zamanda denetçinin bağımsızlığı ve objektifliğini etkileyebilecek hizmetler veya ilişkiler hususunda denetçi ile bir diyalogu sürdürmekle sorumludur.

Denetim komitesi, yetkisini yönetim kurulundan almalı ve bu yetkiler; komitenin amacının ana hatları; denetim komitesinin görev ve sorumluluklarının tanımı, denetim komitesi başkanının rolünün tanımı, denetim komitesinin yönetim kuruluna raporlama gereksinimleri, denetim sürecindeki bütün katılımcılar arasında açık iletişimi sağlamada komitenin merkezi rolü için protokoller gibi öğeleri içermelidir. Bunun yanında yönetime giden ve yönetimden gelen bilgiyi elde etme yetkisi, bağımsız ve iç denetçilerle doğrudan görüşme yetkisi, faaliyet konuları, yeni üyeler işe alma, danışman kullanma ve üyeler için sürekli eğitim hakkı gibi konuları da içermelidir.<sup>245</sup> Özetle, denetim komitesinin yetkileri, görev ve sorumluluklarını yapabilecek düzeyde olmalı ve bu yetkilerkomitenin yönetmeliğinde açık bir şekilde yer almalıdır.

### 3.3 Denetim Komitesinin Kaynakları

Denetim komitesine görevlerini başarabilmesi için yeterli kaynak sağlanmalıdır. Örneğin; planlama yapma, toplantı gündemini belirleme ve diğer faaliyetlerinde denetim komitesi şirketten yeterli desteği alabilmelidir.

Yönetim kurulu çalışmalarını yapabilmesi için komiteye gerekli fonu da sağlamalıdır.<sup>246</sup> Yalnız mali raporlama alanında değil bunun yanında yasalara uygunluk, teknoloji ve işletme riski alanlarında da artan ve dinamik bir değişim

---

<sup>245</sup> KPMG, a.g.e,s.50-51

<sup>246</sup> KPMG, **Audit Committee Institute** Shaping the UK Audit Committee Agenda,2004,s.23

vardır. Bu değişimi izleyebilmek için denetim komitesi üyelerinin yeterli eğitimi alması gereklidir. Komite başkanı yönetim kurulu ile istişare ederek daha ileri eğitim için ihtiyaçları ve fırsatları gözlemelidir.<sup>247</sup>

Kaynak, denetim komitesi etkinliğinin en önemli unsurudur. Çünkü denetim komitesinin etkin gözetim yapabilmesi onun yeterli kaynağa sahip olmasına bağlıdır. NACD'a göre denetim komitesinin gözetim sürecini etkin olarak yapabilmesinin üç şartı; yeterli kaynaklar, toplantılar ve ilişkilere dir. Denetim komitesinin etkin olabilmesi; komitenin anlamlı tartışma yapabilmesi ve gündemdeki konuları yorumlayabilmesine bağlıdır. Bunun için de komitenin yeterli sayıda üyeye sahip olması gerekmektedir. NACD'a bağlı Blue Ribbon Komitesi bu sayının 3 ile 6 arasında olmasını önermektedir. ABD borsalarına kayıtlı şirketler için bu sayının en az üç olması istenmektedir.<sup>248</sup> Ülkemizde SPK'ya bağlı şirketlerde iki olan zorunlu komite sayısının en az üç olmasında yarar olduğu söylenebilir. Üye sayısının yanında diğer önemli bir konu, yeni üyelerin eğitimidir. Yeni üyelerin eğitimi kapsamlı bir şekilde yürütülmelidir. Bu bağlamda yeni üyelerin işletmeye ve denetçilere ilişkin bilmesi gereken bilgiler şunlardır.<sup>249</sup> İşletmeye ilişkin bilgiler; komite yönetmeliği, komitenin işletme politikaları, mali raporlama ve diğer alanlarda sahip olduğu gözetim görev ve sorumluluğu, üst düzey yöneticiler ile mali yöneticilerin nitelikleri ve geçmişi, işletmenin mali ve faaliyetlerine ilişkin kontrolleri, önemli muhasebe politikaları ve bunları kullanma nedenleri, risk alanları, işletmenin taraf olduğu dava ve diğer yasal işlemler, uygulanan sistemde yapılması planlanan herhangi değişiklik, yıllık ve ara dönem kazançları, işletme içi davranış kuralları, bu kuralların yönetim tarafından gözetimi ve komitenin izleme görevi ve komiteyi desteklemeye elverişli işletme çalışanları ve danışmanlar olmak üzere sıralanabilir. İç denetçilere ilişkin bilgiler; iç denetim fonksiyonunun sorumluluğu, iç denetçi sayısı ve bunların nitelikleri, komite ile iç denetim bölümü arasındaki raporlama ilişkisi, komitenin iç denetim bölümünden elde ettiği bilgilerin türü, ilgili yılın iç denetim planı ve iç denetim fonksiyonu için yapılan bağımsız izlemelerin sonuçları olarak sıralanabilir. Bağımsız denetçilere ilişkin bilgiler; bağımsız denetim sahası, komitenin bağımsız denetçilerle ilişkisi, komitenin

---

<sup>247</sup> KPMG, a.g.e,s.59

<sup>248</sup> Dezoort, a.g.e,s.44

<sup>249</sup> Demirbaş ve Uyar, a.g.e,s.224-225

bağımsız denetçilerden elde ettiği bilgilerin türü ve bağımsız denetçiler tarafından yayımlanan raporların zamanı ve türü sayılabilir.

### 3.4 Denetim Komitesinin Etkin Olması

Denetim komiteleri etkin olmak için iç ve dış denetçiler tarafından desteklenmeli ve işlerinde etkin olmalıdırlar. Etkinlik yıllık olarak yapılan toplantı sayısı ile ölçülür.<sup>250</sup> Denetim komitesinin aktifliği, bağımsızlığı ve mali uzmanlığın her biri şirketlerin mali performansı ile doğrudan ilişkilidir.<sup>251</sup> Denetim komitesi üyeleri mali raporlama sürecini etkin olarak gözlemlemek için gayretli çalışmalıdırlar.<sup>252</sup> Denetim komitesinin etkinliği ile ilgili birçok ahlaki zorunluluk bulunmaktadır.

İlk olarak, denetim komitesi başlangıçta oluşturulduğunda, bazı şirketler bağımsız denetim komiteleri kurarlar fakat komiteler nadiren bağımsızdırlar.

İkincisi, eğer denetim komitesi üyesi çok fazla denetim komitesi toplantılarına katılmamışsa, denetim komitesi toplantıları öncesinde mali bilgilerin ve diğer dokümanların incelenmesi için yeterli zaman ayırmamışsa veya toplantıda pasif bir şekilde bulunmuş ve nadiren yönetime itirazda bulunmuş ise bireysel yöneticinin etik davranışı sorgulanmalıdır.

Üçüncüsü, eğer şirket denetim komitesi toplantısından bir veya iki gün önce denetim komitesine yüklü miktarda bilgi paketi gönderiyorsa bu durumda yöneticinin ahlaki davranışı sorunlu demektir.<sup>253</sup>

Blue Ribbon Komitesinin etkinlik ve verimlilik değerlendirme ile ilgili tavsiye ettiği anahtar sorular şöyledir.<sup>254</sup>

- Komite toplantıları verimli mi?
- Gündem belirleme süreci uygun konuların ele alınması için yeterli mi?

---

<sup>250</sup> Pergola, a.g.e., s.181

<sup>251</sup> İsmail ve diğ., 2008:23

<sup>252</sup> J.V.Carcello, **Governance and the Common Good. Journal of Ethics**, 2009, s.15

<sup>253</sup> a.g.e., s.16

<sup>254</sup> KPMG, a.g.e., s.59

- Kompleks ve kritik konuların tartışılması için gündemde yeterli zaman ayrıldı mı?
- Üyeler gündemin içeriğini etkiliyor ve yapabiliyor mu?
- Üyeler önceden gündem hakkında yeterli bilgi alabiliyor mu?
- Toplantı sıklığı, süre, içerik, yer ve ilgiler bakımından komite nasıl geliştirilebilir?
- Komitenin tartışmaları hakkında komite üyesi olmayanlar nasıl iyice bilgilendirilir?

Komitenin etkin olabilmesi için öncelikle sorumluluğun büyük olduğunu kabul etmesi gerekmektedir. Bunun yanında ilişkili olduğu tarafların da etkin olması komitenin etkinliğini artıracaktır. Ayrıca üst yönetimin de desteği bu konuda çok önemlidir.

### **3.5 İşletme Yönetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü**

Denetim komitesi, yönetim kurulunun alt komitesi ve hissedarların temsilcisi sıfatıyla görev yapmaktadır. Yaptığı görevler neticesinde hem işletme üst yönetiminin hem de yönetim kurulunun işlerini kolaylaştırmakta ve başarılı olmalarında önemli derecede payları bulunmaktadır. Bunun yanında üst yönetimin hatalı ve hileli davranışlarda bulunmasında da caydırıcı bir unsur olmaktadır. Bu kısımda kendi içinde iki alt kısma ayrılmıştır. İlk önce denetim komitesinin üst yönetimin etkinliğini sağlamadaki rolü ele alınmakta, daha sonra denetim komitesinin yönetim kurulunun etkinliğini sağlamadaki rolü üstünde durulmaktadır.

#### **3.5.1 Denetim Komitesinin Üst Yönetimin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü**

Denetim komitesi oluşturulmasının temel amacı, yöneticilerin faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmasını sağlamaktır. Bu hususla ilgili olarak amaçlar üçe ayrılabilir:

Birincisi, şirketin yayınlamış olduğu mali bilgilerin tarafsızlığı ve güvenilebilirliği hakkındaki güveni artırmak;

İkincisi, yöneticilere toplantılarda mali sorumluluklarında yardımcı olmak ve,

Üçüncüsü yöneticilerin bağımsızlıklarını güçlendirmek.<sup>255</sup>

Yönetim, çalışanların yaptıkları işler, uygulamalar, hileye karşı etkili süreçler ve kontrollerin gözetiminden sorumludur. Ancak bazen üst yöneticiler hileli bir olayın içinde olabilirler veya bu olayı gizleyebilirler. Bu sebeple denetim komitesi üst yönetimin faaliyetlerini denetlemelidir.<sup>256</sup> Denetim komitesinin üst yönetimin faaliyetlerini denetlerken bir dereceye kadar şüpheli olması normaldir. Ancak bu şüpheliğin boyutları bir noktadan sonra taraflar arasında çatışmaya sebebiyet verebilir. Denetim komiteleri, denetlenmesi gerekli yönetim faaliyetlerini belirlemelidir. Fakat neyin denetleneceğinin son kararını yönetim kurulu vermelidir.<sup>257</sup> Denetim komiteleri, yöneticilerin yasal ve önemli sorumluluklarını; özellikle muhasebe kayıtlarıyla, yıllık hesaplarla ve denetimle ilgili olanları yerine getirmelerinde onlara yardımcı olabilir.<sup>258</sup> Denetim komitesi, mali raporlama zorunlulukları ve risk yönetimi ile ilgili konularda idareciler, yönetim ve denetçileri bir araya getirebilir. Yönetim, yönetim kurulu ve denetim komitesi bağımsız denetçinin hileyi sezinleme ve caydırma görevinde ona yardımcı olmalıdırlar. Yönetim hileye karşı etkili sistemler ve faaliyetler düzenlerken ve uygularken, denetim komitesinin ve/veya yönetim kurulunun güçlü gözetimi çok önemlidir. Denetim komitesi ve yönetim kurulu, yönetimin hile risklerini belirleme, hileye karşı etkili önlemleri uygulama ve yaptığı işin uygunluğunu değerlendirmeliler. Aktif gözetim, yönetimin sıfır hile oluşturma kültürünün gelişmesini de sağlamaktadır.<sup>259</sup> Denetim komiteleri, yönetime açıkça şirketin mali raporlama felsefesini belirtmelidirler. Bu felsefe, şirketin mali bilgilerini nasıl oluşturması gerektiğini, şirketin mali muhasebe konuları hakkındaki sorunları nasıl ele alması gerektiği ve organizasyondaki kişiler ve grupların mali raporlama ve iç kontrol uygulamaları hakkındaki sorumluluklarını nasıl açıklaması gerektiğini belirtmelidir. Denetim komiteleri, mali raporlamanın kalitesini; yönetimle ilgili bireysel veya pozisyonla ilgili düzenlemeler yaparak ve mali raporlama ve kontrol sorumluluklarını

---

<sup>255</sup> M.B.Hemraj, **Corporate Governance Directors, Shareholders and the Audit Committee**, Journal of Financial Crime, 2003, s.153

<sup>256</sup> A.R.Thomas ve K.M.Gibson, **Management Is Responsible**, Too Journal of Accountancy, 2003, s.55

<sup>257</sup> T.McCollum, **On The Road To Good Governance** The Internal Auditor , 2006:55

<sup>258</sup> S.Turley ve M.Zaman, **The Corporate Governance Effects of Audit Committees**. Journal of Management and Governance, 2004, s. 327

<sup>259</sup> Thomas ve Gibson, **a.g.e.**, s.55

belirginleştirerek güçlendirebilir.<sup>260</sup> Komitenin mali raporlama sürecini etkin olarak izleyebilmesi yönetim ile iyi bir etkileşim içinde olması, yerinde sorular sorması ve bu sorulara makul cevaplar almasına bağlıdır. Yönetim ile düzenli ve anlamlı bir iletişimin kurulması etkinliği artıracığından komite, yönetimden; işletmenin karşı karşıya bulunduğu riskler konusunda yönetimin değerlendirmesi ve bu risklere karşılık nasıl planlama yapıldığı, işletmenin içinde bulunduğu sektörü etkileyen düzenlemeler, yeni vergi yasaları veya diğer düzenlemelerin işletmeye olası etkileri, işletmenin üretim durumu, sahip olunan yasal, çevresel ve garanti sorumlulukları, nakit yönetimi, yabancı para işlemleri ve olağan olmayan mali araçlar gibi parasal işlemler, mali raporlar üzerindeki kontroller, insan kaynakları ve ücret politikası, çalışanların harcama ve kazançlarını izlemeye dönük faaliyetler, yöneticiler ve kıdemli çalışanlar için kıdem tazminatı ve sigorta yükümlülüğü gibi konularda düzenli bilgi almalıdır.<sup>261</sup> SOX'a göre denetim komitesi muhasebe, denetim ve iç kontrollerle ilgili şikayetlerin nasıl ele alınacağına yönelik özel bir yöntem oluşturmalıdır. Yönetim ve denetim komitesi, dış ve iç denetçilerden şikâyet programı hakkında değerli bilgi alabilirler. Her iki denetim grubunun amaçları farklı olduğundan sağlanan bilgiler yeterli olmayabilir. Yönetim ve denetim komitesi, şikâyet uygulama programı oluşturmaz ve bunu gözlemlemezlerse veya var olanlardan birini geliştirmezlerse, denetçilerle iletişimleri çok değer taşımaz.<sup>262</sup> İç denetçiler, şikâyet programının kurulmasında ve denetiminde aktif olarak rol oynayarak denetim komitesi ve yönetime önemli katkıda bulunabilirler.

SOX kanununun 404. bölümü şirket yönetimlerinin, şirketin mali raporlamasına yönelik iç kontrollerin yeterliliğini sağlamasını istemektedir.<sup>263</sup> Denetim komitesi, yöneticinin SOX'un 404. bölümüne uyumu konusundaki gelişimini izlemeli ve bu uyumu değerlendirebilmek için yöneticiye; örgütlenmenin süreçlerinin ne kadar iyi tanımlandığı ve standartlaştırıldığı, devam eden işletme değişiklikleri ve ilgili kontrollerin etkileri düşünülerek süreçlerin nasıl uyumlaştırıldığı, yönetimin gereksiz

---

<sup>260</sup> Duchac vd., (Duchac, J., Douthett, E. ve Goldberg, S. R.). **Sox: Unintended Dilemmas for Auditing**, The Journal of Corporate Accounting and Finance, 2006,s.34

<sup>261</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **a.g.e**,s.205

<sup>262</sup> J.Colbert, **The Audit Committee and Corporate Complaints** The Journal of Corporate Accounting and Finance, 2007,s.51

<sup>263</sup> F.Gökalp, **Genel Hatları ile SOX Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi**, Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi,2005,s.112

kontrolleri veya mali raporlama süreci ile doğrudan ilgili olmayan kontrolleri ve bu hususta azaltılabilecek kontrolleri teşhis etmek için şirketin kontrol görevini gözden geçirip geçirmediği, bilgi sistemlerindeki kilit değişiklikler veya düzeltmeleri belirlemek için bir süreç olup olmadığını, kontrol sorumluluğunun açıkça belirlenip organizasyonun bundan haberdar edilip edilmediği gibi soruları sormalıdır.<sup>264</sup> SOX ile denetim komitesinden bir örgütlenmenin iç kontrolleri ve mali raporlama faaliyetinin gözetimiyle yönetimin hilelerine karşı bir savunma hattı olması beklenmektedir.<sup>265</sup> Bunun için denetim komitesinin mali konularda uzmanlığının yanı sıra bulunduğu şirketi de yakından tanınması önemlidir. Bu durumda yönetimin hileli davranışta bulunması güçleşecektir.

Mali raporlamamanın düşük kalitede olması, denetim komitesinin, yönetiminin seçtiği muhasebe yöntemlerini sorgulama başarısızlığından ileri gelebilir. Denetim komiteleri, mali raporlama sürecinde hem gerçeğin ortaya konmasında hem de yargıda bulunmada gerekli olan kapsamlı bilgi için işletme yönetimine ve dış denetçiye ihtiyaç duyar. Eğer yönetim iç kontrollere ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine önem vermezse denetim komitesi hileli mali raporlamayı önleyemez.<sup>266</sup>

Denetim komitesince yıllık mali tabloların gözden geçirilmesinde yönetime; yıl boyunca şirketin sahip olduğu menkul kıymetlerin ve diğer mali araçların değerinde önemli değişiklik meydana gelip gelmediği, alacaklarının ortalama tahsil süresinin ne olduğu, stok kontrolünün yapılış şekli, herhangi bir olağan dışı gelir ya da gider tahakkuku yapılıp yapılmadığı gibi sorular sormalıdır. <sup>267</sup> NYSE, dış denetçinin mali raporlar hakkındaki tahminleri ve yargılamalarının etkilerini denetim komitesi ile yönetimin birlikte gözden geçirmesini istemektedir. Şirket yönetim kurulları ve onların denetim komiteleri şirketi tehdit eden işletme ve mali riskleri anlamalıdır. Denetim komitesi, yönetime risk yönetiminin yeterliliğini belirlemek için doğru sorular sormalıdır. NYSE, denetim komitesinin yönetimle şirketin mali risk

---

<sup>264</sup> K.Daly, **Audit Committees Drive Section 404 Sustainable Compliance Oversight Risk Management**, 2006, s.26

<sup>265</sup> S.A.Harrast ve L.M. Olsen, **Can Audit Committees Present Management Fraud** *The Cpa Journal*, 2007, s.24

<sup>266</sup> N.George, **Audit Comittées; The Solution to Quality Financial Reporting**, *The Cpa Journal*, 2003, s.:8

<sup>267</sup> Nihat Akarkarasu, **a.g.e**, s.74 – 75

değerlemesi ve risk yönetim politikası hakkında tartışmalarını önerir. Denetim komitelerinin sadece yönetimin riskleri tanımlamak için yapmış oldukları işlemleri değil aynı zamanda yöneticilerin bu riskleri kontrol ve gözetim için yaptıkları işlemleri de belirlemeleri zorunluluktur.<sup>268</sup> Bu hususlarda yönetimin etkin olabilmesi için denetim komitesi ile belirli aralıklarla ve hatta ihtiyaç duyulduğunda bir araya gelmesi ve samimi bir diyalog halinde olmaları gerekmektedir. Denetim komitesi, eylem gerektiren konularda karar vermek için kendisine gerekli olan bilgileri genelde CEO, CFO, iç ve bağımsız denetçilerden elde ettiği için onlarla ilişkilerini geliştirmeli ve titiz bir şekilde çalışmalıdırlar. Denetim komitesi mali raporlamanın kredisini artırmada ve yönetim hilesi ihtimalini azaltmada merkezi bir role sahiptir. Denetim komiteleri yönetimin hilesini durdurabilir mi? Kesinlikle her durumda değil, fakat faal denetim komitesi yönetim hilesini caydırabilir ve bir yatırımcının daima en iyi arkadaşı olabilir.<sup>269</sup>

Yönetimin hazırladığı mali tablolarla ilgili yargılar ve önemli konular hakkındaki analizler denetim komitesince incelenmelidir.<sup>270</sup> Bu konuda denetim komitesi ihtiyaç duyduğu bilgiyi CFO'dan sağlayabilir. CFO'lar ve denetim komitesi üyelerinin SOX sonrası ilişkileri bir hayli artmıştır. Örneğin; denetim komitesi toplantılarının aralarında daha çok soru sorma, dış denetçilere daha çok soru sorma, kontrol zayıflıklarını durdurmak için acil olarak uğraşma, kaliteyi yakalamak için daha çok çalışma, denetim komitesi üyeleri için eğitimi artırma, özel riskleri gözden geçirme, vs. gibi unsurlar sayılabilir.<sup>271</sup>

### **3.5.2 Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü**

Denetim komitesi, mali raporlama sürecinin gözetimi, işletmenin riski ve kontrol ortamının gözetimi yoluyla yönetim kuruluna yardım eder. Denetim komitesi, şirketin iktisadi durumunun yönetim kurulu tarafından anlaşılması ve mali raporlarda doğru olarak yansımaları için mali uzmanlığa sahip olması gerekir.

<sup>268</sup> A.K Keinath ve J.C. Walo, **Audit Committee Responsibilities**, The CPA Journal, 2004, s.24

<sup>269</sup> Harrast ve Olsen, **a.g.e.**, s.28

<sup>270</sup> Daly, **a.g.e.**, s.34

<sup>271</sup> Carpenter vd. (Carpenter, T. D., Fennema, M. G., Fretwell, P. Z. ve Hillison, W. (2004). **Changing Corporate Culture**. Journal of Accountancy, 2004, s.59-60



Denetim komitesi, yönetim kurulu ile önemli denetim konuları hakkında iletişimde bulunmalıdır. Yönetim kurulu ile iletişimi güçlendirmenin bir yolu, denetim komitesinin toplantılarına diğer işletme yöneticilerinin de katılmasıdır. Bu yöntem, denetim komitesinin yönetim kurullarında tartışacağı konuların azalmasına yardımcı olur.<sup>272</sup>

Denetim komitesinin işletmenin dış raporlama sürecinde yer alan menfaat grupları ile yönetim kurulu arasında aracılık yaptığı düşünülür.<sup>273</sup> Komite bu gruplarla olan ilişkilerini belirli dönemlerle yönetim kuruluna raporlar. Denetim komitesinin başarısı diğer şirket katılımcıları ile çalışma ilişkilerine bağlıdır. Denetim komiteleri muhtemel bir hile hakkında bilgi aldıklarında bunu tam olarak araştırmalı ve bunu yönetim kuruluna rapor etmelidirler.<sup>274</sup>

Yönetim kurulları ve denetim komiteleri yıl boyunca daha faal ve daha sık olarak bir araya gelirlerse mali raporlama sürecinin gözetiminde daha etkili olabilirler.<sup>275</sup> NYSE ve NASD'a göre bütün denetim komitesi üyeleri mali uzmanlığa sahip olması gerekir veya en azından biri böyle olmalıdır.<sup>276</sup> Denetim komitesinin yapısı ve tecrübesi bir dereceye kadar genellikle yönetim kurulu tarafından belirlenir ve denetim komitesinin etkinliği tüm yönetim kurulunun yapısı ile ilgilidir. SOX düzenlemelerinden sonra yönetim kurulları ve denetim komitelerinin rolü tavsiyede bulunmaktan yönetimi daha çok gözleme ve kontrol etme yönüne kaymıştır.<sup>277</sup> Denetim komitesi, bağımsız denetçilerle etkileşimli çalışma ve mali raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olan yönetim kurulunun bir alt komitesidir. Sarbanes Oxley Kanunu öncesi işletme çevresinde olduğu gibi denetim komitesi, sadece şirketin denetimi, ilgili muhasebe ve raporlamanın doğruluğunu ve kalitesini sağlamak için yönetim kurulu adına gözetimde bulunmuştur. Fakat şu anda bu rol şirketin mali sağlığı üzerine risk yönetiminin ve potansiyel etkilerinin geniş bir şekilde yorumlanmasını da

---

<sup>272</sup> S.Haeger, **Six Steps to an Effective Audit Committee**. *Community Banker*, 2006, s.12

<sup>273</sup> D.A.Feldmann ve D.L. Schwarzkopf, **The Effect of Institutional Ownership on Board and Audit Committee Composition**. *Review of Accounting & Finance*, 2003:90

<sup>274</sup> Z.Rezaee, **High-Quality Financial Reporting: The Six-Legged Stool**. *Strategic Finance*, 2003:28

<sup>275</sup> A.Ebrahim, **Earnings Management and Board Activity: An Additional Evidence**. *Review of Accounting and Finance*, 2007, s.55

<sup>276</sup> Cohen ve Krishnamoorthy, G., Wright, A. ve Cohen, J. (2002). **Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality: Implications for Auditor Independence**. *Australian Accounting Review*, 2002, s.586

<sup>277</sup> E.M.Heffes, **Have the New Rules Improved Boards**. *Financial Executive*, 2007, s.35

içermektedir. Gözetim görevleri listesinin başında şirket birleşmesi ve satın almaları ile ilgili risk konularının incelenmesi vardır.<sup>278</sup> Denetim komitesi ve yönetim kurulu olumsuz sonuçlarla karşılaşmamak için şirketin maruz olduğu riskleri belirlemeli ve yönetebilmelidir.

Denetim komitesi üyelerinin sorumluluğu özellikle SOX'dan sonra bir hayli artmıştır. Bu sebeple yönetim kurulu üyeleri denetim komitesine aday olan kişilerde; hem muhasebe hem de finans altyapısı, sorumluluklarını yürütebilecek enerji, artmış risklerle başa çıkma kabiliyeti ve zor konularda üst yönetime ve idarecilere karşı göğüs germe (karşı durma) azimliliğini aramaktadır.<sup>279</sup>

Genel müdür , iç ve dış denetçilerin rolüyle ilgili olarak yönetim içinde işbirliği ve anlayış kültürünün geliştirilmesine ihtiyaç duyarlar. Genel müdür , yönetimin denetçilerin bilgi isteklerini karşılayıp karşılamadığını bilmeli ve iç veya dış denetçiler ve yönetim arasındaki var olan değişik düşünceleri yönetim adına denetim komitesine karşı argümanlar olarak sunmalıdır.<sup>280</sup>

Denetim komitelerinin iş yükünün artması sebebiyle bazı şirketler yönetim kurulu ve denetim komitesi üyelerinin hizmetlerine sınırlamalar koymuşlardır. Buna karşın beklenmeyen risklerden korunmak için mevcut risklerin belirlenmesi, yönetim kurulları ve denetim komitelerinin inisiyatif sahibi olarak bu süreci yönetmesi gerekmektedir. Risk üzerine odaklaşan faaliyetleri ve zamanı artırarak yeni uzmanlık alanları elde etmek için yönetim kurullarındaki yeteneği çeşitlendirerek ve devam eden eğitimi artırarak, denetim komiteleri maruz kaldıkları riskleri tanımlama, değerlendirme ve yönetmede ve meydana gelebilecek kötü sürprizlerden kaçınabilmek için daha güçlü olmalıdırlar.<sup>281</sup>

Denetim komitesinin iç ve dış denetçiler veya diğer bağımsız katılımcılar ile ayrı bir görüşme isteği dışında, genel müdür, ve öteki görevliler denetim komitesi

---

<sup>278</sup> K.Lloyd ve J. Fanning, **The Audit Committee in the Age of Risk. Financial Executive**, 2007,s.54

<sup>279</sup> M.N.Duffy, **Six Points to Ponder When Invited to Join an Audit Committee**.Journal of Accountancy, 2003,s.36

<sup>280</sup> KPMG, **Audit Committee Guide**, Hong Kong.2003,s.56

<sup>281</sup> Llyod ve Fanning,**a.g.e**,s.56

toplantılarına her zaman katılabilirler.<sup>282</sup>SPK'ya göre yönetim kurulu ve denetim komitesi arasındaki ilişkiler şu şekildedir: Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler “denetimden sorumlu komite” tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur. “Denetimden sorumlu komite”, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem mali tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir. Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. “Denetimden sorumlu komite” kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.<sup>283</sup>

### **3.6 Denetim Komitelerinin Yönetim Kurulu Kararlarına Etkisi**

Denetim Komitesi;

- Mali tablolarının, dip notlarının ve diğer finansal bilgilerin doğruluğunu, şeffaflığını, mevzuata ve uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğunu denetler ve bağımsız denetim kuruluşunun görüşünü de alarak yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.
- Bağımsız denetim kuruluşunun ve çalışanlarının bağımsız olup olmadığını ve yeterliliğini inceler ve yönetim kuruluna bildirir.
- Şirketin muhasebe sisteminin, finansal bilgilerin kamuya açıklanmasının, bağımsız denetiminin ve şirketin iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar.
- Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarını gözetir.

---

<sup>282</sup> KPMG, a.g.e.s.56

<sup>283</sup> SPK, SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), 2006,s.11

- Şirketin muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak şirkete ulaşan şikayetleri inceler, sonuca bağlar,
- Şirket çalışanlarının, şirketin muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerini gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirir konularında uygulanacak yöntem ve kriterleri tarafından belirler.
- Şirket personelinin, görevlerinin icrası sırasında yasa ve diğer ilgili mevzuat ile ana sözleşme , genel kurul ve yönetim kurulu kararlarını nazara alıp almadığını, bunlara uygun hareket edip etmediğini denetler.
- Yasal düzenlemelere ve şirket içi düzenlemelere uyumun sağlanmasını gözetir.

Denetim komitesi oluşturulmasının temel amacı, yöneticilerin faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmasını sağlamaktır. Yaptığı yukarıda sayılan görevler neticesinde hem işletme üst yönetiminin hem de yönetim kurulunun işlerini kolaylaştırmakta ve başarılı olmalarında önemli derecede payları bulunmaktadır. Bunun yanında üst yönetimin hatalı ve hileli davranışlarda bulunmasında da caydırıcı bir unsur olmaktadır. Ancak bazen üst yöneticiler hileli bir olayın içinde olabilirler veya bu olayı gizleyebilirler. Bu sebeple denetim komitesi üst yönetimin faaliyetlerini denetlemelidir. Denetim komitesinin üst yönetimin faaliyetlerini denetlerken bir dereceye kadar şüpheli olması normaldir. Ancak bu şüpheliğin boyutları bir noktadan sonra taraflar arasında çatışmaya sebebiyet verebilir. Denetim komiteleri, denetlenmesi gerekli yönetim faaliyetlerini belirlemelidir. Fakat neyin denetleneceğinin son kararını yönetim kurulu vermelidir. Denetim komiteleri, yöneticilerin yasal ve önemli sorumluluklarını; özellikle muhasebe kayıtlarıyla, yıllık hesaplarla ve denetimle ilgili olanları yerine getirmelerinde onlara yardımcı olabilir. Yönetim hileye karşı etkili sistemler ve faaliyetler düzenlerken ve uygularken, denetim komitesinin ve/veya yönetim kurulunun güçlü gözetimi çok önemlidir. Aktif gözetim, yönetimin sıfır hile oluşturma kültürünün gelişmesini de sağlamaktadır. SOX ile denetim komitesinden bir örgütlenmenin iç kontrolleri ve mali raporlama faaliyetinin gözetimiyle yönetimin hilelerine karşı bir savunma hattı olması beklenmektedir. Bunun için denetim komitesinin mali konularda uzmanlığının yanı sıra bulunduğu şirketi de yakından tanınması önemlidir. Denetim komitesi mali raporlamanın kredisini artırmada ve yönetim hilesi ihtimalini azaltmada merkezi bir role sahiptir. Denetim komiteleri yönetimin hilesini her durumda durduramayabilir, fakat faal denetim komitesi yönetim

hilesini caydırabilir ve bir yatırımcıya daima en güvenilir bilgiyi sunabilir. Komiteler bağımsız olarak çalışmalarını yürütür ve Yönetim Kuruluna önerilerde bulunur, Şirket işlerine ilişkin olarak icrai karar alma yetkileri yoktur, Komitelerin önerdikleri hususlarda karar alma yetkisi Yönetim Kuruluna aittir.

## VARILAN SONUÇLAR

SPK düzenlemeleri ile ülkemizde ilk uygulaması bankalar hariç, halka açık şirketlerde başlayan denetim komitesi uygulamaları, daha sonra düzenlenen Bankacılık Kanunu ve BDDK mevzuatı ile bankacılık alanında da zorunlu bir uygulama haline gelmiştir. Şirketler ve bankacılık alanında farklı otoriteler tarafından yapılan düzenlemelere göre oluşturulması zorunlu hale gelen denetim komitelerinin ana işlevlerini; mali raporların anlaşılır, şeffaf ve güvenilir olmasının sağlanması, risk yönetim sürecinin izlenmesi, iç kontrollerin değerlendirilmesi, iç denetimin etkili kullanımı, bağımsız denetimin gözetimi ve bağımsız denetim kuruluşunun seçimi için görüş vermek şeklinde ifade etmek mümkündür.

Hissedarlar, paydaşlar gibi kullanıcıları için sonuçları önemli olan faaliyetlerinden dolayı denetim komitesi üyelerinin dış etkenlerden bağımsız, mesleki bilgi ve uzmanlığa sahip olmaları görevlerini yerine getirme açısından önem arz etmektedir. SPK ve BDDK tarafından bağımsızlığı ve niteliklerine ilişkin yapılan düzenlemeler ile görev ve sorumlulukları, şirket ve bankalar kurumsal yönetim ve itibarın sigortası olarak değerlendirilen denetim komitelerinin, kurumsal yönetim ilkelerinin yerleşmesinde katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Türkiye'deki denetim komitesi uygulamalarına bakıldığında BIST'in Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 15 şirketin denetim komiteleri, zamanlarının büyük bir kısmını aldıklarını ifade ettiği finansal raporlama sürecini denetim komitesinin önemli görevleri arasında saymıştır. Denetim komitesinin diğer ağırlıklı görevleri arasında, iç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetim, risk yönetimi ve mevzuatın takibi-uyumu sayılabilir.

Türkiye'deki denetim komitelerinin uluslar arası uygulamalardan ayrıldığı alanlar, denetim planlarının paylaşımı, iç denetimin denetim komitesi seviyesinde

raporlama oranı, iç denetim yöneticisinin seçimi, kime bağlı olduğu ve denetim komitelerinin eğitimi ile performans değerlendirmesine yönelik uygulamalardır.

1 Temmuz 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu şeffaflık ,hesap verilebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkeleri ışığında kurumsal yönetim ilkelerini sadece hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ve mali kuruluşlarda değil tüm şirketler için uygulanabilir hale getirmektedir. Yeni TTK' nın tüm şirketlerin kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde yapılanmasını öngören düzenlemelerden biri de hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin “Riskin Erken Teşhisi Komitesi” kurması zorunluluğudur. Bu komite bağımsız denetçi tarafından gerekli görüldüğü takdirde halka açık olmayan şirketler için de önerilebilmektedir. Böylece şirketin karşılaşması muhtemel riskleri zamanında tespit edilecek ve işletmenin sürekliliği teminat altına alınmış olacaktır.

Ancak ülkemizde işletmelerimizin ve ortaklarının yaşadıkları zorluklar ve sıkıntılar denetim komitesinin uygulamaya geçilmesini zorlaştırmaktadır. İşletmelerde genelde görülen bilgi için değil vergi için muhasebe uygulamaları bunların en önemlilerindedir. Vergi için muhasebe uygulamaları sonucunda mali tablo bilgilerinin güvenilirliğinde güçlü şüpheler bulunmaktadır. Genelde aile şirketleri şeklinde yapılanan firmalarda güçlü bir iç kontrol yapısı bulunmamaktadır. Muhasebe departmanının iç denetimi de yapacağı veya şirket bünyesinde iç denetim bölümünün kurulacağı, kurumsallaşma adımlarının atılacağı ,iç kontrollerin güçlendirileceği yaklaşımı üzerine bağımsız bir iç denetim sistemi kurulmasında ciddi zorluklar bulunmaktadır.

Denetim komitesinin etkin bir şekilde görevini yerine getirebilmesi için komite üyelerinin yönetim kuruluna karşı görev bilincinde olması, buna karşın yönetim kurulunun da denetim komitesinin vereceği görüş ve katkıların önemli olduğu bilincinde olması gerekmektedir. Denetim Komitesinin yönetime yol gösterici görev üstlenmesi nedeniyle, yönetim kurulu üyeleri ile denetim komitesi üyeleri arasında ilişki ve iletişim açık olmalı, yönetim denetim komitesinin önemli kararlardan sonra değil, aksine önemli kararlar öncesi katkısını talep etmelidirler. Denetim komitesi denetim faaliyetleri ile doğrudan sorumlulukları olmamasına rağmen şirketin denetimi ile ilgili

ihtiyaç olan hususlarda işin uzmanı olan kişi ve kuruluşlardan destek almalıdır. Denetim komitesinin etkinliğini etkileyen bir diğer husus ise; komite üyelerinin yönetimden bağımsız hareket edebilecek niteliklere sahip olmasıdır. Yeni SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne göre denetim komitesi üyelerinin tamamı bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmektedir. Denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığından söz edebilmek için üyelerin hiçbir etki altında kalmadan ,kimseden çekinmeden çıkar çatışmalarını iyi yöneterek ve şirket ve paydaş menfaatlerini arttırmak amacıyla görüş beyan edebilmesi gerekmektedir. Düzenleyici otoritelerin denetim komitelerinin çalışmalarında aksayan yönleri tespit ederek giderilmesini sağlaması, halka açık şirketler, bankalar ve finans şirketleri olmak üzere diğer halka açık olmayan sermaye şirketlerinde de denetim komitelerinin yaygınlaştırılması ve bunun için gerekli düzenlemelerin yapılmasını sağlaması gerekmektedir.

Uluslar arası uygulamalarda denetim komitesinin yönetim kurulu kararlarına etkisi açısından gayet açık bir şekilde yargıya varılması mümkündür. Batı ülkelerinin yanı sıra özellikle Amerika'da denetim komiteleri oldukça önemli ve güçlü bir konuma gelmiştir. Halka açık olmayan şirketlerde gerekli düzenlemeler yapmak kaydı ile denetim komitesi oluşumunun zorunlu hale gelmesi sağlanmalıdır. Halka açıklığı teşvik edici düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Sonuç olarak denetim komitesi kendi yetki ve sorumluluğu dahilinde hareket eder ve yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunur,şirket işlerine ilişkin olarak icrai karar alma yetkileri yoktur, nihai karar sorumluluğu her zaman yönetim kuruluna aittir.



## KAYNAKÇA

A. Likierman ve M. Sinclair. **İyi Bir Uygulama Örneği, İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği**. Türkçeye Çeviren: Baran Özeren ve Ersan Ayber. 2004,

ABDİOĞLU, Hasan. “**İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları**”. Sayıştay Dergisi. Ocak-Mart. Sayı: 68.2008.

ACAR Durmuş, Serpil Senal ve Hayrettin Usul. **Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma**. Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve İktisadi Araştırmalar Dergisi. 2011.

ACINDI Alper. “**İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi**”, (İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2007.

AICPA, AU Section 319.93, “**Consideration Of Internal Control In A Financial Statement Audit**”, 2007,

AKARKARASU Nihat. **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**. SPK Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü. 2000.

AKBULUT Halim. **Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü, Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Yayınlanmamış Doktora Tezi. 2010.

AKGÜN, Ali İhsan (1999). “**İşletmelerde İç Denetim Uygulanması**”. Vergi Dünyası

Dergisi.1999

AKIŞIK, Orhan. "**İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri**". Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı: 14, 2005.

AKSOY Tamer. **Basel ve İç Kontrol**. Türmob Yayınları. Ankara. 2010.

AKSOY Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim**. Ankara. Yetkin Yayınları. 2006

AKSOY, T. **Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasasının Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler**. ASMMMO Bülten. 2006.

AKŞAM, Akif. **İç Denetim Mesleği**. Ankara: (Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi Yeterlilik Tezi). 2005.

AKYÜZ , Bayram. T.C. Gazi Üniversitesi. **Banka Denetim Komitelerinin Görev ve Sorumluluklarını Yerine Getirmedeki Etkinlikleri Yüksek Lisans Tezi**. 2008.

ALPTÜRK, Ercan. **İç Denetim Rehberi**. Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları. 2008.

ALTUĞ , Figen. **Mali Denetim**. Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi. 1995.

ARCHAMBEAULT, D. ve Friedl, J. **CPAs as Corporate Directors**. Journal of Accountancy. 2007.

ARENS , Alvin ve James Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**. New Jersey. Prentice Hall Inc. 1980.

ARGUN, Doğan ve Başak Ataman AKGÜL. **İç Denetim, Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması**. Süryay. İstanbul. 1998.

BAILEY, J. A. **A Symbiotic Relationship**. The Internal Auditor.2007.

BAILEY, J. A. **Best Practices for Internal Auditor**. Internal Auditing. 2007.

BDDK. **Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik**. 2006.

BEAN, J. W. **The Audit Committee's Roadmap**. Journal of Accountancy.1999.

BERARDİNO, J. F. ve Jonas, G. J. **Power to the Audit Committee People**. Financial Executive,1999.

BİÇER ,Ali Altuğ. “**İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama**”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2006.

BİSHOP, W. G., Hermanson D. R., Lapidés, P. D. ve Rittenberg, L. E. **The Year of the Audit Committee**. Internal Auditor, 2000.

BLUE Ribbon Committee. **Reports and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committes**. New York.1999.

BOYD, C. **Ethics and Corporate Governance: The Issues Raised by the Cadbury Report in the United Kingdom**. Journal of Business Ethics.1996.

BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.2000

BOZKURT, Nejat.**İşletmelerde Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü**.Yaklaşım Dergisi.Sayı:98.Şubat 2001.(D)

BRAİOTTA, L. **Corporate Audit Committees: An Approach to Continuous Improvement**. The CPA Journal,2002.

BRAIOTTA, L. ve Zhou, J. **An Exploratory Study of the Effects of the Sarbanes-Oxley Act, the SEC and United States Stock Exchange(s) Rules on Audit Committee Alignment.** Managerial Auditing Journal.2006.

BRAIOTTA, Louis, R. Trent AZZAWAY, Robert H. COLSON, Sridhar RAAMAMOOTRI. **The Audit Committee.**Handbook Fifth Edition. 2010.

BROMILOW, C. L., Berlin, B. L. ve Anderson R. J. **Stepping Up.** The Internal Auditor. 2005.

BUCHALTER, S. D. ve Yokomoto, K. L. **Audit Committees' Responsibilities and Liability.** The CPA Journal.2003.

BÜTÇE Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. **"İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Standartları Eğitim Notları"**.

BÜYÜKÇOBAN,Atilla. **"6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda İç Kontrol Sistemi"**.Y.L.Tezi.İstanbul Ticaret Üniversitesi.İstanbul.2011.

CANDAN ,EKREM."**Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar"**. Mali Yönetim ve Denetim Dergisi. Sayı: 38. 2006.

CARCELLO, J. V. ve Neal, T. L. **Audit Committee Composition and Auditor Reporting.** The Accounting Review,2000.

CARCELLO, J. V. **Governance and the Common Good.** Journal of Ethics,2009.

CARMICHAEL Douglas, John Willingham ve Carol Schaller. **Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Theory and Practice.** Sixth Edition. The McGraw-Hill Companies Inc. 1996.

CARPENTER VD.( Carpenter, T. D., Fennema, M. G., Fretwell, P. Z. ve Hillison, W. **A Changing Corporate Culture.** Journal of Accountancy. 2004.

CEYHAN, İsmail Fatih **İç Denetim ve Kurumsallaşma**, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.2010.

CHAPMAN, Christy ve Urtan Anderson, “**Implementing The Professional Practices Framework**”, The Institute of Internal Auditors, Florida.2003.

CHI ,Tina. “**COSO To Draft International Control Guide**”.Accounting Policy And Practice Report.Tax&Accounting.

**COBİT : Control Objectives For Information and Related Technology**”.Türkiye Bilisim Derneği. Nisan 2008.

COHEN VD Krishnamoorthy, G., Wright, A. ve Cohen, J. **Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality: Implications for Auditor Independence.**Australian Accounting Review.2002.

COLBERT J.**The Audit Committee and Corporate Complaints The Journal of Corporate Accounting and Finance.** 2007.

“**COSO Releases Discussion Document with Guidance on Monitoring Internal Control**”, The Institute of Internal Auditors, (Çevrimiçi), 17 Eylül 2007, <http://www.theiia.org>,

ÇAŞKURLU, Eren. **Hazine Borç Yönetiminde Risk Analizi Uygulamasının Yasal Ve İdari Açından Değerlendirilmesi.** İktisadi Yaklaşım.Cilt: 20. Sayı: 70.

ÇATIKKAŞ, Özgür. Mustafa OKUR ve İsmail BALKAN. **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması.** Türkiye Bankalar Birliği Yayınları. İstanbul. 2012.

ÇÖMLEKÇİ , Ferruh vd. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz.** 1. Basım, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, 2004.

DABBAĞOĞLU,A.Kadir “**İç Kontrol Sistemi 2007-2008 Bahar Dönemi Muhasebe ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Ders Notları**”.

DABBAĞOĞLU, Kadir “**İç Kontrol Sistemi**”. Mali Çözüm Dergisi. İSMMMO Yayın Organı. Temmuz-Ağustos 2007.

DAĞLI ,M.K. **Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi.**Ankara: SPK Yeterlilik Etüdü.2000.

DAĞLI, Kubilay. **Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi.** Yeterlilik Etüdü, Ankara: SPK Yayınları. 2000.

DALY,K.**Audit Commmittees Drive Section 404 Sustainable Compliance Oversight Risk Management.**2006.

DELOÏTTE. Denetim Komitesi: **Bağımsız Denetimin Gözetimi.** SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Kurumsal Yönetim Serisi No:3. 2009.

DEMİR,Volkan, Aslı YÜKSEL. “**Bankalarda Denetim ve İç Kontrol Yapısı Eksikliğinin Sonucu :Mali Kriz.** Mali Çözüm Dergisi. Mayıs 2001.

DEMİR ,Volkan. “**İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’in Karşılaştırılması**”. Analiz. Sayı 11. Aralık 1999.

DEMİRBAŞ ,Mahmut ve Uyar,Süleyman. **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi.**İstanbul.Güncel Yayıncılık 1.Basım.2006.

DEMİRBAŞ, Mahmut. “**İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**”. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Bahar 2005.

DEMİRTAŞ, Mehmet “**İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 4, Sayı.7, Bahar 2005.

DENNİS, A. **Taking Account: Key Dates for the Profession**. Journal of Accountancy.2000.

DEZOORT, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S. ve Reed S. A. **Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature**. Journal of Accounting Literature.2002.

DEZOORT. **Audit Committee Member Support for Proposed Audit Adjustments: A Source Credibility Perspective**. Auditing. Eylül 2003. (M)

DUFFY, M.N. **Six Points to Ponder When Invited to Join an Audit Committee**. Journal of Accountancy. 2003.

DOYRANGÖL, Nuran Cömert. “**Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**”. Lebib Yalkın. İstanbul.2001.

DÖNMEZ, A., Berberoğlu, P.B. ve Ersoy A. **Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**. Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 2005.

DÖNMEZ, A., ve A. Ersoy . “ **Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi**”,2006.

<http://yayinlar.yesevi.edu.tr/files/article/6.pdf> s:69 ,

DUCHAC VD., (Duchac, J., Douthett, E. ve Goldberg, S. R.). **Sox: Unintended Dilemmas for Auditing**. The Journal of Corporate Accounting and Finance. 2006.

EBRAHİM A. **Earnings Management and Board Activity: An Additional Evidence. Review of Accounting and Finance**.2007.

ENGİN ,Özge. **Denetim Komiteleri ve Bağımsız Denetimin Ülkemizdeki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**.İSMMMÖ.2007.

ERDOĞAN, Simay. **İç Kontrol Sistemi : Kamu İktisadi Tesebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi**. Ankara : T.C. Basbakanlık Devlet Planlama Teskilatı Uzmanlık Tezleri. Yayın No:2799. 2009

ERDOĞAN Melih. **Denetim Kavramsal Ve Teknolojik Yapı**. Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları.2006.

EREN, Erol. **İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 6. Baskı, İstanbul.2002.

ERSOY, Umur. **“Denetimde Risk Kavramının Mali Tablo Hesaplarının İçerdiği Risk Unsurlarıyla İncelenmesi ve Bir Denetim Örneği”**. (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 1997.

ERTÜRK, S. **“1989 Yılından Günümüze Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği”**. Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.2007.

EŞKAZAN, Ali Rıza. **Denetim Komiteleri ve İç Denetim**. İç Denetim Dergisi.2003.

EŞKAZAN, Ali Rıza. **“Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında İç Denetim”**, İç Denetim, Yaz 2005.



FELDMANN, D.A. ve D.L. Schwarzkopf. **The Effect of Institutional Ownership on Board and Audit Committee Composition.** Review of Accounting & Finance.2003.

FLESHER, Dale L. Ve J. S. Zanzig “**Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing**”, Managerial Auditing Journal,2000.

GAUTHIER, S. J. **From Internal Control to Enterprise Risk Management.** Government Finance Review, (2005).

GEORGE,N..**Audit Comittees; The Solution to Quality Financial Reporting.**The Cpa Journal. 2003.

GERAY,Damla. **SPK Düzenlemeleri Çerçevesinde Denetimden Sorumlu Komiteler.**2003.

GOODWIN, J. ve T.Y. YEO .“**Two Factors Effecting Internal Audit Independence and Objectivity:Evidence from Singapore**”. International Journal of Auditin. 2001.

GÖĞER,T. .“**Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**”. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.2006.

GÖKALP,F. **Genel Hatları ile SOX Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi.**Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi.2005.

GÖNEN, S. ve M. Çelik, “**Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı**”, [http://eab.ege.edu.tr /pdf/5/c5-s1-2-m5.pdf](http://eab.ege.edu.tr/pdf/5/c5-s1-2-m5.pdf),2005.

GRACE H.S. ve J.E.Hauptert,**Financial Literacy**, The CPA Journal,2003.

GRAMLING, A. A. ve Hermanson, D. R. **What Role is Your Internal Audit Function Playing in Corporate Governance.** Internal Auditing, 2006.

GÜCENME ,Ümit.**Muhasebe Denetimi.** 1.Baskı.İstanbul.Motif Matbaa.2004.  
Selimoğlu,v.d. Selimoğlu, S. Ö., M. Kurt, Ş.Uzay, Y. Alagöz. **Muhasebe Denetimi.**  
Gazi Kitabevi. Birinci Baskı. Ankara.2008.

GÜL, Hasan . **“İç Denetim Koordinasyon Kurulu”.** İç Denetim. Yaz 2005.

GÜLER, E.”Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi  
Bankacılık Sektörü Uygulaması”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve  
Sigorta Enstitüsü, İstanbul. 2006.

GÜNER, E. **Kurumsal Yönetimin Hukuksal Altyapısı.** TKYD E-Dergi.Ekim,2006.

GÜNGÖR, A. F. **Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası  
Gelişmeler-I.** Yaklaşım Dergisi. 2003.

GÜRBÜZ, H. **Muhasebe Denetimi.** Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 4. Baskı.  
Bilim Teknik Yayınevi. İstanbul.1995.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim.** 8.Baskı. Beta Basım Yayın.İstanbul.1998

GÜREDİN, Ersin. **Denetim.**Beta Basım Yayın Dağıtım. 10. Baskı. İstanbul.2000

GÜREDİN Ersin,**Denetim**,BetaYayınları,İstanbul,1993 s.7

GÜREDİN ,Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri.** 11.Baskı. İstanbul. Arıkan  
Yayınevi. 2007.

GÜRKAN,Nazmi Zarifi .**“İç Denetim”.**Mali Bütçe Kontrolörleri Derneği. Araştırma  
İnceleme Dizisi. Ankara. Haziran 2005.

GÜRSU, Ayşe Sunar. “**Aracı Kurumlarda Denetim Komitesi ve Bir Uygulama**”. Marmara Üniversitesi Y.L. Tezi. İstanbul. 2010.

HAEGER, S. **Six Steps to an Effective Audit Committee. Community Banker.** 2006.

HALILOV, E. “**Bağımsız Dış Denetim ve Azerbaycan’da Denetim Sistemi**“, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. 2006.

HARRAST, S.A. ve L.M. Olsen, **Can Audit Committees Present Management Fraud The Cpa Journal.** 2007.

HEFFES, E. M. **Have the New Rules Improved Boards.** Financial Executive. 2007.

HEMRAJ, M.B. **Corporate Governance Directors, Shareholders and the Audit Committee.** Journal of Financial Crime. 2003.

HERMANSON, D. R. **The Value of Internal Control Audits. Internal Auditing.** 2005.

HOLMES, Arthur W. ve Wayne. S. Overmyer, **Muhasebe Denetimi” Auditing” Standartları ve Yöntemleri,** Çeviren: Oğuz Göktürk. Ankara. 1975.

HOYLE, J. **Mandatory Auditor Rotation: The Arguments and an Alternative.** The Journal of Accountancy. 1978.

HSU, H. E. **Audit Committees in U.S. Entrepreneurial Firms.** Journal of American Academy of Business. 2008.

IAA Bulletin, John Fraser, Lindsay Hugh ve diğerleri. **Yönetim Kurullarının İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 20 Soru.** Çevirenler: Mehtap Doğan, Meriç Gökhan Hocaoğlu, Serenay Yücel, Sibel Aksoy. 2007.

IIA-2003(The Institute Of Internal Auditors 2005). **Uluslararası İç Denetim Standartlarının Mesleki Uygulama Çerçevesi** .Çeviri: Türkiye İç Denetim Ens.Yayın No:3.2005.

IRWIN, T. **Characteristics of Effective Audit Committees in Federal, State and Local Governments**. Journal of Government Financial Management, 2009.

KAVAL,Hasan. **Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları(IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**.Gazi Kitabevi.2005.

KAYA, Abdullah . “İç Denetim”,  
<http://maliyesezozyomu.pamukkale.edu.tr/AbdullahKaya.pdf.,2007>

KAYA, A.İç Denetim.  
<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5cicerikdetaydh224.pdf.2004>.

KEINATH A.K ve J.C. Walo.**Audit Committee Responsibilities**.The CPA Journal.2004.

KELLEY, T.P. **The Coso Report: Challenge and Counterchallenge**. Journal of Accountancy. (1993).

KEPEKÇİ, Celal , **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, Şubat.2000

KEPEKÇİ, C. “**Bağımsız Denetim**”. 4. Baskı, Siyasal Yayınevi. Ankara.1996.

KEPEKÇİ, Celal. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**,Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:251/17, 1982.

KESKİN ,Duygu Anıl. **İç Kontrol Sistemi – Kontrol Öz Değerlendirme**.1. Basım. İstanbul.Beta Yayınevi. 2006.

KORKMAZ,U. **Kamuda İç Denetim(I). Bütçe Dünyası**, 2007.

KÖROĞLU, Çağrı ve Tuğba Uçma, “**İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi**”, Mevzuat Dergisi, Sayı:103, Temmuz 2006,  
<http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm>,

KPMG.**Audit Committee Guide**, Hong Kong.2003.

KPMG’s **Audit Committee Quarterly**.2002.

KPMG Audit Committee Institute . **Shaping the UK Audit Committee Agenda**.2004

KRISHNAN, G. ve Visvanathan, G. **Do Auditors Price Audit Committee’s Expertise? The Case of Accounting Versus Nonaccounting Financial Experts**.  
Journal of Accounting, Auditing & Finance.2009.

KROLL, K. M. **More Talk, More Action**. Journal of Accountancy. 2005.

KUPPUSAMY, K., Nazim, M. ve Shanmugam, B. **Audit Committees in Malaysia and the Blue Ribbon Committee Report: A Comparative Study**.  
International Journal of Management. 2003.

KÜLTE, Mehmet. “**İşletmelerde Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim ve İç Denetimi Gözetimi**”.İstanbul Ticaret Üniversitesi.Y.L.Tezi.İstanbul.2013.

KÜPÇÜ Hande. **İç Denetim ve Kurumsal Yönetim**. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.Sakarya.2011.

LEBLANC, R. **Ten Ways To Enhance the Effectiveness of the Audit Committee**. Ivey Business Journal. 2007.

LİPMAN, F. D. **Ten Best Practices for Audit Committees**. Financial Executive, 2006

LİPTON, M., Allen, W. T. ve McIntosh, L. A. **Advising the Audit Committee Today.** The Corporate Governance Advisor.2003

LLOYD K. ve J. Fanning. **The Audit Committee in the Age of Risk. Financial Executive.** 2007.

LUTZY, J. M. **Analysis of the Proposed NYSE Corporate Governance and Audit Committee Listing Requirements. DePaul Business & Commercial Law Journal.**2003.(M)

M.Kroll ,Karen. **More Talk, More Action.** Journal of Accountancy. 2005.

MALİYE VE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ. **Denetim İlke ve Esasları.**İstanbul. Yıldız Ofset. 1999.

MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ (H.U.D). **Denetim İlke Ve Esasları.** Yıldız.İkinci Baskı. İstanbul.2004.

MALİYE Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.**İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Standartları,**Eğitim Notları, Ağustos 2008.

MALİYE Bakanlığı, 31.12.2005 tarihli 26040 sayılı resmi gazete, İç Kontrol Ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

MAZIBAŞ,Murat. **Operasyonel Risk İle Kurumsal Yönetimin Kesişim Alanı”, IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi.** TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi. Ankara 13-14 Mayıs 2005.

MCCARTHY, M. P. **Ten Must-Do’s for the Audit Committee This Year.** Directorship.2009.

MCCOLLUM, T.**On The Road To Good Governance .**The Internal Auditor.2006.

MCEACHERN, D. J. ve Massoud, M. F. **Audit Committees: Can They Meet the New Challenges.** *Journal of Corporate Accounting and Finance*.1990. (M)

MEMİŞ, Mehmet Ünsal . **İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması.**Doktora Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Adana.2006.

MEMİŞ, Mehmet Ünsal. **“Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim için Gerekli Koşullar”.**Mali Çözüm Dergisi. Ocak-Şubat. Sayı: 85.2008.

MESSIER William, Steven Glover and Douglas Prawitt. **Auditing and Assurance Services A Systematic Approach.** New York: Mc Graw Hill International Edition. 2006.

MİLLER R. I. Ve Pashkoff, P. H. **Regulations Under the Sarbanes-Oxley Act.** *Journal of Accountancy*.2002.

MİLLİGAN, J. **How Sarbanes-Oxley Has Changed the External Audit Process.** *Community Banker*,2006.

MOELLER, Robert , **Brink’s Modern Internal Auditing.** John Wiley & Sons, Sixth Edition. New Jersey.2005

MOELLER Robert. **Sarbanes-Oxley and New Internal Auditing Rules,** John Wiley & Sons Inc, 2004.

MORROW, J. F. ve Pastor, J. **Eight Habits of Highly Effective Audit Committees.** *Journal of Accountancy*.2007.

NALBANTOĞLU, Rıfat. **Türk Bankacılık Sektöründe Krediler ve Muhasebe Denetim Mesleği**. V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu. İSMMMO, Antalya, Mayıs 2001.

NEŞELİ, Ali Erdem. **Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Analizi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması Kapsamında Bir Değerlendirme: Örnek Bir Uygulama**. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul. 2010.

ÖKSÜZ, Fuat. “**İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik**”. İç Denetim Dergisi. Yaz 2005. Sayı: 12.2005

ÖKSÜZ, Fuat. “**Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme**”. III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. İstanbul. 2009.

ÖNCÜ Semra, Berna Taner, Fehmi Karasioğlu ve Hakan Arıcı. **Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları**. 5. Uluslararası Muhasebe Sempozyumu. 2-6 Mayıs 2001.

ÖNDEŞ, Turan. “**KOBİ'lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Soruları**”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 2000.

ÖZBEK, Çetin. “**İç Denetimde Yeni Uygulamalar**”. İç Denetim Kongresi. 29 Mayıs. 2003.

ÖZEN, Gamze. “**İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi**”. Y.L. Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi. İstanbul. 2010.

ÖZEREN, Baran. “**İç Denetim, Standartlar, Mesleğin Yeni Açılımları**” Sayıştay Yayınları. Ağustos 2001

ÖZKUL, Levent. **ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye**



**Piyasası Açısından Değerlendirilmesi.** İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü.2003.

PEHLİVANLI,Davut. **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları.** İstanbul: Beta Yayınları. 2010.

PERGOLA, T. M. **Management Entrenchment: Can It Negate the Effectiveness of Recently Legislated Governance Reform.** Journal of American Academy of Business.2005.

PRICE Waterhouse Coopers .**Navigating the Sarbanes –Oxley Act of 2002.**2003.

RAGHUNANDAN, K., Rama D. V. ve Scarbrough, D. P. (1998). **Accounting and Auditing Knowledge Level of Canadian Audit Committees: Some Empirical Evidence.** *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation.* (1998).

READ, W. J. ve Raghunandan, K. **The State of Audit Committees.** Journal of Accountancy. 2001.

REZAEI, Z. **Causes, Consequences and Deterrence of Financial Statement Fraud. Critical Perspectives on Accounting.**2005.

REZAEI Z.**High-Quality Financial Reporting: The Six-Legged Stool. Strategic Finance.** 2003.

RICHARDS, David A. **Toward A Common Goal.** The Internal Auditor,2003.

RITTENBERG, L. E. ve Anderson, R. J. **A Strategic Player.** Journal of Accountancy. 2006.

ROMNEY Marshall and Paul Steinbart.**Accounting Information Systems.**Ninth Edition, Prentice Hall. New Jersey. International Edition. 2003.

SAĞLAR, Jale. “**Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü:Bağımsız Denetim Firmaları ile Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması**”. Doktora Tezi. Adana.2003.

SALTIK, Nihal. **İç Kontrol Öz Değerlendirme**. Ankara, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi. 2006.

SARENS, Gerrit ve Ignace De BEELDE . “**Interaction between internal audit and different organizational parties:An analysis of expectations and perceptions**” nal auditing practices: **New Roles and Influencing Variables. Evidence from exented case studies**”. *Working Paper*. 2005.

SAVICH R. S. **Cherry-Picking Sarbanes-Oxley. Journal of Accountancy**. 2006.

SAWYER ,Lawrence. **The Practice of Modern Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors,2th ed., 1981.

SAYIN Şevket ve Yasemin Yeğinboy. **Muhasebe**. İzmir. Bilimsel Yayınlar Serisi 1. 2005.

SCARBROUGH, D. P., Rama, D. V. ve Raghunandan, K. **Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence. Accounting Horizons**, (1998).

SENAL Serpil.**Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü:Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma**.Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.Isparta. 2011.

SERTKAYA, Kemal. “**İç Denetim Departman Yönetimi’nde Etkinlik ve Verimlilik**”. İç Denetim Dergisi. Yaz 2005. Sayı: 12.2005.

SEVİĞ, Veysi . “İç Denetim Enstitüsü”. Dünya Gazetesi.2003.

SEVİM, Şerafettin ve Ayşenur Eliuz . “**Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma**”. Muhasebe ve Denetime Bakış. Sayı: 36.2007.

SİNNAR, Didem. “**Denetim Komitelerinin Finansal Tablolar Güvenilirliği Üzerindeki Etkisi**”. İstanbul Üniversitesi Y.L.Tezi.İstanbul.2006

SPİRA, L. F. **Black Boxes, Red Herrings and White Powder: UK Audit Committees in the 21st Century. Journal of Banking Regulation.**(M)

SPK. **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:X No: 22.2006.**(K)

SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ,** Seri: X, No:22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete

SPK. SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), 2006.

STOTT,Jay. “**Electronic Systems Assurance and Control**”. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

SÜER ,Ayşe Zeynep. **Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler.**VI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu. Antalya, Nisan 2003.

SWEENEY, P. ve Valario, C. V. **NYSE Sets Audit Committees on New Road.** Journal of Accountancy,2002.

ŞAHİN ,Selçuk. “**Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü**”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2005.

ŞENGÜR Dilek, **İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Bir Örnek Uygulama.**  
(İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).  
İstanbul. 2005.

TEKTÜFEKÇİ, Fatma .“**İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak**”,  
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 10, Sayı:2.2008.

THE State of Queensland (Queensland Treasury). **Audit Committee Guidelines:  
Improving Accountability and Performance .** 2012.

THOMAS A.R. ve K.M.Gibson.**Management Is Responsible.**Too Journal of  
Accountancy.2003.

THOMAS, W.C. B.H. Ward, E.O. Henke, **Auditing: Theory and Practice**, Third  
Edition, PWS Kent Publishing Company, Boston 1991.

TİDE. **Uluslar arası İç Denetim Standartları** (Mesleki Uygulama Çerçevesi).  
İstanbul.2008.

TREASURY Board of Canada Secretariat.**Guidelines for Audit Committees in  
Crown Corporations and Other Public Enterprises.**Canada. 2003.

TRİGG, D. W. **Audit Committee Effectiveness.** Illinois Banker, 90(3), 30–  
32.Turley, S. ve Zaman M. (2004). The Corporate Governance Effects of  
Audit Committees. Journal of Management and Governance.2005.

TSPAKB.**Muhasebe,Denetim ve Etik Kurallar.**TSPAKB Sermaye Piyasası  
Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi,Mayıs. 2006.

TURLEY S. ve M . Zaman.**The Corporate Governance Effects of Audit  
Committees.**Journal of Management and Governance.2004.

TÜREDİ, Hasan., **Denetim**. Celepler Matbaacılık. Trabzon. 2007.

TÜREDİ, Hasan , **Muhasebe Denetimi**, KTÜ Basımevi, KTÜ Yayınları No: 158, Trabzon. 1992.

TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ. **Uluslararası İç Denetim Standartları**. Deloitte, TİDE Yayınları. Yayın No:3. (Risk Yönetimiyle İlgili Standartlar Uygulama Önerisi 2100-3, 7. Madde)

TÜSİAD. **Farklı Boyutlarıyla Kurumsal Yönetim: Denetim, Risk Yönetimi, Finansal Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi Semineri**. Yapı Kredi Plaza. İstanbul. 9 Kasım 2004.

ULUSOY, Y. Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim. Doktora Tez., Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir. 2006.

USUL H ve İ Bekçi. “**AB Ülkeleri Ve Türkiye’de Mesleki Eğitim Ve Deneyim Standardı: Karşılaştırılmalı Bir İnceleme**”. Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı:2. Yıl:2. Ekim 2002.

UYAR, Süleyman. **İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**. Antalya. Gazi Kitapevi. 2009.

UYAR, Süleyman. “**İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?**”. İç Denetim. Yaz. Sayı:12. 2005.

UYAR, Süleyman. “**Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulamaları**” Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi. İstanbul. 2004.

UZAY, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. SPK Yayın No:132. Ankara. 1999.

UZAY,Şaban. **İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**.2003.(M)

UZAY,Şaban.**Faaliyet Denetimine Genel Bakış**”.2007.

UZAY,Şaban. **İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler**. XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler.Belek/Antalya. T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F.İşletme Bölümü.21-25 Mayıs 2003.

UZUN ,Ali Kamil. **Yönetim Kurulu Denetim Komitesi Uygulamaları: İMKB’de İşlem Gören Reel Sektör Şirketlerinde Yönetim Kurulu Denetim Komitesinin Varlığını Etkileyen Faktörler ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum**. (Yayınlanmamış YL Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul. 2006.

UZUN, Ali Kamil. **Bağımsız Denetçinin Seçiminde Denetim Komitesinin Rol ve Sorumlulukları**.Active Denetim Dergisi. Mart-Nisan 2010

UZUN Ali Kamil. **Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası : “Denetim Komitesi”**. Deloitte. 2008.

UZUN ,Ali Kamil,İç Denetim Nedir?,Deloitte,2008,s.1

UZUN, Ali Kamil , **“İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik**, İç Denetim- Aysberg, Yaz 2005..

UZUN Ali Kamil. **“Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”**.Active. Nisan-Mayıs1999.

ÜNLEN Müjdat ve Ülkü Ergün. **“Bilgi İşlem Kullanıldığında Muhasebe Denetim Sistemi ve İç Kontrolün Önemi”**. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:14 Sayı: 53-54, Ağustos-Kasım 1988.

ÜNLÜ ,Burak.**Risk Yönetiminin Değişen Dünyası ve İç Denetim. İç Denetim**

**Dergisi.** Sayı:9. Sonbahar. 2004.

VERSCHOOR, C. C. **Reflections on the Audit Committee's Role.** Internal Auditor. 2002.

VERSCHOOR, Curtis, V. **“Benchmarking The Audit Committe”**, Journal of Accountancy, September, 1993.

YAVUZ, Salih Tanju. **“İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri”**. Bankacılar Dergisi. Sayı:42. 2002.

YENİGÜN, Türkan . **Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim.** Yüksek Lisans Tezi.Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.2008.

YEŞİLÇİMENLİ, A. **“İngiltere Muhasebe Sistemi”**.Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.İstanbul.2006.

YILANCI,Münevver. **Denetim Komitesinin İç Denetimin Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü.** Muhasebe ve Denetime Bakış.2003.

YILANCI, Münevver. **İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma.** Eskişehir. 2003.

YILMAZ, E. **Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri,** İstanbul: SPK Yeterlilik Etüdü.2003.

YILMAZ, H.G. **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku,, Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi.** Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları. Birinci Kitap.Ankara.2004.

ZAIN, M.M. ve Subramaniam, N. **Internal Auditor Perceptions on Audit Committee Interactions: A Qualitative Study in Malaysian Public Corporations. Corporate Governance.** 2007.

ZORLUOĞLU Ömer Faruk. “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetimindeki Yeri”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.2003.

SPK. **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ** (Seri: X, No: 22) (Çevrimiçi)  
<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf>,  
Erişim Tarihi:30.06.2012)

Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, **Madde 30**, (Çevrimiçi),  
<http://www.bddk.org>,  
(Erişim Tarihi : 10.12.2012)

GENERAL Information About CobiT. (Çevrimiçi), [www.isaca.org/cobit](http://www.isaca.org/cobit).  
(Erisim Tarihi : 02.12.2014).

GENERAL Information About CobiT, (Çevrimiçi), [www.isaca.org/cobit](http://www.isaca.org/cobit),  
(Erisim Tarihi : 08.12.2012).

“**Internal Control Reference Framework**”, The Institute of Internal Auditors,  
(Çevrimiçi).  
<http://www.theiia.org>,

Pickett Spencer .**The Internal Auditing Handbook**, Wiley, London.  
<http://www.pwc.com/> (Erişim tarihi: 22.04.2012).

“SysTrust”, (Çevrimiçi), <http://www.aicpa.org>  
(Erisim Tarihi:08.12.2012).



The History Of COSO”, (Çevrimiçi), <http://www.coso.org>,  
(Erişim Tarihi:02.12.2014).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu , (Çevrimiçi),  
<http://www.mevzuat.gov>  
(Erişim Tarihi : 10.12.2012).

T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAY SAYFASI

Yüksek Lisans Öğrencisi Serkan TOKSOY 'un "Denetim Komitelerinin Yönetim Kurulu Kararlarına Etkisi" konulu tez çalışması jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği /oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

Adı- Soyadı

İmza

Tez Danışmanı: Prof.Dr.Hasan Türedi

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Merve Tümer

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Ali

ONAYLI

Yukarıdaki jüri kararı Enstitü Yönetim Kurulunun ..... / ..... / ..... tarih ve

..... kararı ile onaylanmıştır.

## GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Serkan TOKSOY
Anabilim Dalı	: Muhasebe ve Denetim
Programı	: Muhasebe ve Denetim
Tez Danışma	: Prof. Dr. Hasan Türedi
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans - Şubat 2015
Anahtar Kelimeler	: Denetim Komitesi, Bağımsız Denetim, İç Denetim

## ÖZET

### DENETİM KOMİTELERİNİN YÖNETİM KURULU KARARLARINA ETKİSİ

ABD’de 2002 yılında şirketlerin sorumlu ve etkin yönetimini sağlamaya yönelik bir ilkeler toplamı olarak kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamaları alanında köklü değişiklikler getiren Sarbanes Oxley Yasası (genel olarak SOX ya da SarbOX diye adlandırılan) mali tablolara güven ve itibarı kazandırmada iç kontrolün gerekliliği ile iç kontrol yapısının etkinliğinin sağlanmasını ana unsurlardan birisi olarak ön plana çıkartmaktadır. Ayrıca, işletmelerde iç kontrolü ön plana çıkaran Basel-II düzenlemeleri sonucunda işletmelerde iç kontrol yapısı , iç denetim uygulamaları ve denetim komiteleri ile bunların etkileşimi daha da önemli konuma gelmektedir. Özellikle hissedarlar ve paydaşların işletme hakkında alacakları bilginin şeffaf, hesap verilebilir ve yeterince açık olması ile ilgili önemli görevlere sahip olan denetim komitesinin dış etkenlerden bağımsız olması gerekmektedir.

Bu çalışmada denetim ile başlayan; denetim standartları ve de iç denetim - iç kontrol ile devam eden ilgili bilgilendirmelerden sonra; SPK düzenlemeleri ile ülkemizde ilk uygulaması bankalar hariç hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda başlayan ,daha sonra Bankacılık Kanunu ve de BDDK’da yapılan düzenlemeler ile bankacılık alanında da zorunlu hale gelen denetim komitelerinin

tarihsel gelişim süreci hakkında bilgi verilmiştir. Denetim komitelerinin oluşumunda dikkat edilmesi gereken hususlara değinilmiştir. Özellikle halka açık şirketlerde anlam ifade eden denetim komitesinin görevleri, sorumlulukları ve de işletmenin diğer birimleri ile olan ilişkileri üzerinde durularak yönetim kurulu kararlarında ne kadar etkili olduğu konusu üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Denetim komitelerinin etkin olarak çalışabilmesi için gerekli konuların tespiti yapılmıştır. Denetim komitesi üyelerinde olması gereken asgari özellikler konusuna değinilmiştir. Denetim komitesinin çalışmaları esnasında karşılaşılabilecek sınırlamalar anlatılmaya çalışılmıştır.

## **GENERAL KNOWLEDGE**

Name and Surname : Serkan TOKSOY  
Field : Accounting and Audit  
Programme : Accounting and Audit  
Supervisor : Prof. Dr. Hasan TÜREDİ  
Degree Awarded and Date : Master - February 2015  
Key Words : Audit Committee, Independent Auditor, Internal Audit.

## **ABSTRACT**

### **EFFECT OF AUDIT COMMITTEES ON DECISIONS OF BOARD OF DIRECTORS**

In 2002, in USA, Sarbanes Oxley law, (generally known as SOX or SarbOX) which brought fundamental changes in corporate management and independent audit applications with a goal for companies to achieve responsible and efficient management as main principles, puts forward the necessity of internal inspection/audit, its system and mechanism and providing the efficiency, as one of critical factors in reputation and trust of financial papers. Besides, as the outcome of Basel II regulations that brings forward internal inspection systems, audit applications and committees gain more importance as they interact. Especially the audit committee with a crucial role of providing transparent, open and clarified information to shareholders and stock holders needs to be independent and isolated from external factors.

In this study, information and knowledge about historical development process of audit committees has been provided. The study has started with audit and continued with audit standards, internal audit – internal control and then, audit committees which the first applications have started with Capital Market Board regulations in public companies except banks in our country and later has become a mandatory application upon Banks Act and regulations in Banking Regulation and Supervision Agency. Points which must be cared in formation of audit committee have been mentioned. Tasks, responsibilities and relationships with other departments of audit committee which has a meaning especially in public companies of a business have been mentioned and tried to emphasize how effective they are in decisions of board of directors. Necessary subjects which are required for audit committees to run effectively have been identified. Minimum qualifications which an audit committee member should have, have been touched on. Limitations with which audit committee will face during its works have been tried to explain.

## İÇİNDEKİLER

Özet.....	iii
Abstract.....	v
Tablolar Listesi.....	x
Kısaltmalar Listesi.....	xi
<b>GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>
<b>1- DENETİMLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....</b>	<b>3</b>
1.1 Genel Bilgi.....	3
1.2 Denetimin Tanımı.....	3
1.3 Denetim Türleri.....	4
1.3.1 Amaçları Bakımından Denetim Türleri.....	4
1.3.1.1 Mali Tablo Denetimi.....	4
1.3.1.2 Uygunluk Denetim.....	5
1.3.1.3 Faaliyet Denetimi.....	6
1.3.2 Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri.....	7
1.3.3 Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	7
1.3.4 Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri.....	7
1.3.4.1 İç Denetim.....	7
1.3.4.2 Dış Denetim.....	8
1.3.4.2.1 Bağımsız Denetim.....	9
1.3.4.2.2 Kamu Denetimi.....	9
1.3.5 Uygulama Zamanı Bakımından Denetim Türleri.....	10
1.4 Denetçinin Tanımı.....	10
1.5 Denetçi Türleri.....	10
1.5.1 İç Denetçi.....	10
1.5.2 Bağımsız Denetçi.....	11
1.5.3 Kamu Denetçileri.....	12
1.6 İç Denetim.....	12
1.6.1 İç Denetimin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Zaman İçinde Değişen Görevi .....	12
1.6.2 İç Denetimin Kapsamı ve Önemi.....	14
1.6.3 İç Denetim Faaliyetinin Amaç ve Görevleri .....	17
1.6.4 İç Denetimde Etkinlik.....	21
1.7 İç Kontrol .....	23
1.7.1 İç Kontrolün Tanımı.....	23
1.7.2 İç Kontrolün Unsurları ve İlkeleri .....	24
1.7.2.1 Kontrol Ortamı.....	25
1.7.2.2 Risk Değerlemesi.....	27
1.7.2.3 Kontrol Faaliyetleri.....	29
1.7.2.4 Bilgi İletişim.....	32
1.7.2.5 Gözleme.....	34
1.7.3 İç Kontrolün Önemi ve Amaçları.....	37
1.7.3.1 Önemi.....	37

1.7.3.2	Amaçları.....	39
1.7.3.2.1	İşletme Varlıklarını Korumak ve Her Türlü Kayıpları Önlemek.....	39
1.7.3.2.2	Muhasebe Verilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak.....	41
1.7.3.2.3	Faaliyetlerin Verimliliği ve Kaynakların İktisadi Kullanılması.....	42
1.7.3.2.4	Yönetim Politikalarına Bağlılığı Sağlama.....	43
<b>2.</b>	<b>DENETİM KOMİTESİ.....</b>	<b>45</b>
2.1	Denetim Komitesinin Tanımı.....	45
2.2	Denetim Komitesinin Gelişim Süreci.....	45
2.2.1	Mc Kesson ve Robbins Olayı (1937).....	48
2.2.2	Cohen Komisyonu Raporu (1978).....	48
2.2.3	Treadway Raporu (1987).....	49
2.2.4	COSO Raporu (1992).....	50
2.2.5	Cadbury Komitesi Raporu (1992).....	51
2.2.6	Public Company Accounting Oversight Board Raporu (PCAOB) (1993-1995).....	52
2.2.7	Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri (NYSE/NASD) (1999).....	53
2.2.8	Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri (NACD) (1999).....	54
2.2.9	Sarbanes Oxley Yasası (2002).....	55
2.3	Denetim Komitesinin Oluşumu.....	56
2.4	Denetim Komitesinin Görevleri.....	58
2.4.1	Gözetim Görevi.....	58
2.4.2	Raporlama Görevi.....	59
2.4.3	Planlama Görevi.....	59
2.5	Denetim Komitesinin Sorumlulukları.....	60
2.5.1	İç Kontrole İlişkin Sorumluluklar.....	60
2.5.2	Mali Raporlama Sürecine İlişkin Sorumluluklar.....	64
2.5.3	Yasal Düzenlemelere İlişkin Sorumluluklar.....	64
2.5.4	İç Denetim Sürecine İlişkin Sorumluluklar.....	65
2.5.5	İç Denetim Birimi ve İç Denetçilerle İlgili Sorumluluklar.....	66
2.5.6	Bağımsız Denetim Süreci ve Dış Denetçilerle İlgili Sorumluluklar.....	68
2.6	Denetim Komitesi'nin İç Denetim İle İlişkisi.....	69
2.7	Denetim Komitesi Bağımsız Denetim İlişkisi.....	72
2.7.1	Denetim Komitesinin Bağımsız Denetçilerle İlişkisi.....	73
2.7.2	Denetim Komitesinin;Bağımsız Denetim Kuruluşunun Seçimi, Değiştirilmesi ve Görevden Alması.....	75
2.7.3	Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim Ücretini Belirlemesi.....	78
2.7.4	Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim Kapsamını Belirlemesi.....	79
<b>3.</b>	<b>DENETİM KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİ.....</b>	<b>81</b>
3.1	Denetim Komitesinin Etkinliğinin Artırılması ve Denetim Komitesinin Muhasebe Denetiminin Etkinliğine Katkısı İle İlgili Yapılan Çalışmalar.....	81
3.1.1	Denetim Komitesinin Etkinliği.....	81
3.1.2	Denetim Komitesinin Yapısı.....	86



3.1.2.1	Bağımsızlık.....	86
3.1.2.2	Uzmanlık.....	88
3.2	Denetim Komitesinin Yetkisi.....	89
3.3	Denetim Komitesinin Kaynakları.....	90
3.4	Denetim Komitesinin Etkin Olması.....	92
3.5	İşletme Yönetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü.....	93
3.5.1	Denetim Komitesinin Üst Yönetimin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü.....	93
3.5.2	Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü..	97
3.6	Denetim Komitelerinin Yönetim Kurulu Kararlarına Etkisi.....	100
<b>VARILAN SONUÇLAR.....</b>		<b>103</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR.....</b>		<b>106</b>

## TABLO LİSTESİ

**Sayfa No.**

<b>Tablo 1.</b> İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı .....	14
--	----

## KISALTMALAR

<b>AAA</b>	: Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association)
<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>a.g.e.</b>	: Adı Geçen Eser
<b>a.g.m.</b>	: Adı Geçen Makale
<b>AICPA</b>	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü
<b>AMEX</b>	: Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (American Stock Exchange)
<b>Ar-Ge</b>	: Araştırma ve Geliştirme
<b>BDD</b>	: Bağımsız Denetim Derneği
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>BİST</b>	: Borsa İstanbul
<b>BRC</b>	: Blue Ribbon Komitesi (Blue Ribbon Committee)
<b>BT</b>	: Bilgi Teknolojileri
<b>CEO</b>	: İcra Kurulu Başkanı (Chief Executive Officer)
<b>CobiT</b>	: Bilgi Teknolojisi ve İlgili Teknolojileri İçin Kontrol Amaçları (Control Objectives for Information and Related Technology)
<b>CFO</b>	: Mali İşlerden Sorumlu İcra Kurulu Üyesi (Chief Financial Officer)
<b>COCO</b>	: Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered Accountants)
<b>COSO</b>	: Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations)
<b>CPA</b>	: Sertifikalı Kamu Denetçisi
<b>DK</b>	: Denetim Komitesi
<b>ECIIA</b>	: Avrupa İ Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
<b>eSAC</b>	: Elektronik Sistemlerde Güvence ve Kontrol (Systems Auditability and Control)
<b>FEI</b>	: Mali Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute)
<b>GAIN</b>	: Küresel Denetim Bilgi Ağı (Global Auditing Information Network)
<b>HAİMGK</b>	: Halka Açık İşletmeler Muhasebe Gözetim Kurulu
<b>IAS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

<b>IFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>IIA</b>	: İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors)
<b>IMA</b>	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
<b>INTOSAI</b>	: Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
<b>ISACA</b>	: Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği
<b>İİBF</b>	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
<b>İKS</b>	: İç Kontrol Sistemi
<b>İMKB</b>	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
<b>İSMMM</b>	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>KYE-15</b>	: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan 15 Şirket
<b>NACD</b>	: Ulusal Kurumsal Yöneticiler Birliği
<b>NASD</b>	: Ulusal Menkul Kıymet Aracılar Birliği
<b>NASDAQ</b>	: Menkul Mağaza Ulusal Birliği Otomatik Teklif Sistemi
<b>NYSE</b>	: New York Menkul Kıymetler Borsası
<b>S.</b>	: Sayı
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>SEC</b>	: Menkul Kıymet ve Döviz Komisyonu
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SOX</b>	: Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act)
<b>SysTrust</b>	: Güven Sistemi (SystemTrust)
<b>WebTrust</b>	: Ağ Güvenliği
<b>PCAOB</b>	: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Accounting Oversight Board)
<b>TC</b>	: Türkiye Cumhuriyeti
<b>TİDE</b>	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>TÜSİAD</b>	: Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği
<b>TSPAKB</b>	: Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kurumlar Birliği
<b>UDS</b>	: Uluslararası Denetim Standartları
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir



## GİRİŞ

Denetim Komiteleri bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç önlemlerinin ve dış mali raporlama sürecinin gözlemlenmesinden sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur. Gerek işletme içindeki kontrol sürecine eşlik etmesi gerekse de bağımsız denetçilerle işletme arasında köprü görevi görmesinden dolayı, işletmede önemli görevlere sahiptir. Aynı zamanda bağımsız denetim, iç denetim ve yönetim kurulu ile birlikte işletmenin kurumsal yönetim yapısının önemli bir ögesidir ve hissedarların ve paydaşların menfaatlerinin optimizasyonunda ciddi bir ağırlığı vardır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin “Riskin Erken Teşhisi Komitesi” kurması zorunlu olup, bağımsız denetçinin gerekli görmesi halinde halka açık olmayan şirketlerde de kurulmasının istenebilmesi halinde denetim komitesinin uygulama alanının genişlemesi kaçınılmaz olup, bu da çalışmanın önemini artırmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde denetimle ilgili kavramlara yer verilmiş olup denetimin tanımı, türleri, denetçinin tanımı, denetim türleri, denetim standartları, iç denetim ve de iç kontrol başlıkları altında gerekli bilgilendirmeler yapılmıştır.

İkinci bölümde; denetim komitesi ana başlığı altında denetim komitesinin tanımı, gelişim süreci, oluşturulması, görev, sorumlulukları ile iç denetim, bağımsız denetim ve de iç kontrol ilişkisine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde; denetim komitesinin etkinliği başlığı altında denetim komitesinin gerek işletme içi gerekse de işletme dışı birimlerin etkinliği ile ilgili işletme de üstendiği görevler anlatılmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde ise; çalışma özetlenip değerlendirilerek öneriler getirilmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında öncelikle yerli ve yabancı kaynaklar incelenmiştir. Bu konu ile ilgili yetkili kuruluşların raporları ve düzenlemeleri incelenmiş ve ayrıca tezin hazırlanmasında makale, kitap, dergi ve daha önce yayınlanmış tezlerin taraması yapılarak bu kaynaklardan da yararlanılmıştır.

# 1– DENETİMLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

## 1.1 Genel Bilgi

Sanayi Devrimi ile birlikte gelişen teknoloji, sermaye birikimi, şirketlerin büyümesi, mamul hatlarının oluşturulması, üretim kapasitesinin genişlemesi ve uluslar arası şirket birleşme ve ilişkilerinin gelişmesi gibi olgular sonucu, işletmelerin mali bilgileri kaydetme, işleme ve yorumlama gereksinimi artmıştır.<sup>1</sup> İktisadi yaşamdaki bu köklü değişimler halka açık şirketlerin oluşmasına neden olmuş ve böylece küçük tasarruf sahiplerinin önemi artmış, onların doğru ve güvenilir bilgilerle beslenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın giderilmesi ise mesleki anlamda yeterliliğini kanıtlamış, denetçiler aracılığıyla mümkündür.<sup>2</sup>

Günümüzde özellikle sermaye piyasalarındaki gelişmelere paralel olarak mali tablolarda sunulan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin önemi artmıştır. Çünkü mali bilgi kullanıcıları kararlarında doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı duyarlar. Bu nedenle mali tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini arttırmada başvurulacak en etkin yollardan birisi muhasebe denetimidir.<sup>3</sup>

## 1.2 Denetimin Tanımı

Klasik anlamda denetim; geçmişte neler olduğunu, nasıl olduğunu veya günümüzde risk odaklı modern önleyici denetim yaklaşımına göre gelecekte neler olabileceğini anlamak ve öngörmek için çok çeşitli ve çok boyutlu olabilecek belirli konuları göz önünde bulundurmak, kontrol etmektir.

---

<sup>1</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 1993 s.7

<sup>2</sup> H.G.Yılmaz, Yılmaz, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku, Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Birinci Kitap, Ankara, 2004, s.9

<sup>3</sup> Kayahan, 2010 s.33



Denetim muhasebe açısından belli bir iktisadi birim veya döneme ait sayısal bilgilerin, önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirleme ve bu konuda bir rapor yazmak amacıyla bağımsız bir meslek elemanı tarafından yürütülen denetim kanıtı toplama ve toplanan kanıtların değerlendirme çalışmasıdır.<sup>4</sup>

Denetimin temel amacı mali tabloların güvenilirliğini artırmakla birlikte, uzun vadede işletme yönetiminin mali tablolarla ilgili olarak tahmin, tahlil, denetim ve rapor hazırlama gibi konularda bilgi ve tecrübesini artırarak geleceğe ait daha isabetli kararlar almasına yardımcı olmaktır.<sup>5</sup>

### **1.3 Denetim Türleri**

Bu çalışmada denetim; “amaç”, “yapılma nedeni”, “kapsam”, “denetçinin statüsü” ve “uygulama zamanına” göre sınıflandırılarak ele alınmıştır.

#### **1.3.1 Amaçları Bakımından Denetim Türleri**

Amacına göre denetim faaliyetleri; Mali Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetimi olmak üzere üçe ayrılır.

##### **1.3.1.1 Mali Tablo Denetimi**

Mali tablolar işletmenin mali durumunun ve mali etkinlik ve verimliliğinin biçimlendirilmiş sunumudur. Mali tablolar; işletmenin varlıkları, yabancı kaynakları, öz kaynakları, gelir ve giderleri, kar ve zararları, öz kaynaklarındaki diğer değişimler ile nakit akışı hakkında bilgi sunarak kullanıcıların iktisadi kararlar almasına yardımcı olur. Genel olarak mali tablo kavramı; bilanço, gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu, nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve açıklayıcı notları ifade eder.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Alvin Arens ve James Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, New Jersey: Prentice Hall Inc., Çeviren :Atilla Büyükçoban,1980, s.1,

<sup>5</sup> Arthur W.Holmes ve Wayne.S.Overmyer,**Muhasebe Denetimi”Auditing” Standartları ve Yöntemleri**,Çeviren: Oğuz Göktürk,Ankara,1975, s.3

<sup>6</sup> TMS1

Mali tablo denetimi, mali tabloların belirli bir mali raporlama, mali tablo düzenleme yapısına tüm önemli açılardan uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında denetçinin görüş bildirmesidir.<sup>7</sup>

Denetçi tarafından yapılan mali tablo incelemelerinin amacı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak mali tabloların mali durumu, faaliyet sonucunu, mali durumundaki sonucu, mali durumundaki değişimi doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı üzerine görüş oluşturmaktadır.<sup>8</sup>

Denetçi mali tabloları denetlerken, bu tabloların değişik kesimlerce, değişik amaçlar için kullanılacağını göz önünde bulundurarak çalışmalarını yürütmelidir.<sup>9</sup>

Mali tablo denetimi bir işletmenin mali tablolarında sunulan bilgilerin doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile kanunlara uygunluk durumunun belirlenmesi konusunda bir sonuca ulaşmak için işletmenin iç kontrol yapısı ve muhasebe kayıtları tahlilci yaklaşımlar konusunda yetkin bağımsız denetçi tarafından denetlenmesidir.<sup>10</sup>

Mali tablo denetimi, en yaygın olarak kullanılan denetim türüdür.

### **1.3.1.2 Uygunluk Denetimi**

Bir işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesi sürecine uygunluk denetimi denir.

Uygunluk denetimi , uygulandığı alanlar itibariyle en çok rastlanan, ancak özü açısından en dar kapsamlı olan denetim türüdür. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan

---

<sup>7</sup> ISA 200

<sup>8</sup> AICPA

<sup>9</sup> Hasan Türedi, **Denetim**, Celepler Matbaacılık, Trabzon,2007,s.26

<sup>10</sup> Türedi, **a.g.e**, s.36

uygunluk denetimine en iyi örnek ise vergi idaresinde yer alan yetkililerin işletmelerde vergi incelemesi yapmasıdır.<sup>11</sup>

Bu denetim türünde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, işletme içindeki yetkili kişilere genellikle yöneticilere raporlanır.<sup>12</sup>

### **1.3.1.3 Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi,1960'lı yıllardan itibaren gelişmeye başlamış olup, kapsamı muhasebeden çok işletmenin yönetsel faaliyetlerini, iç kontrol yapılarını, iş akışlarını ve mali olmayan konuları da araştıran, işletme politikası ve stratejileri ışığında yönetimin başarısını, etkinlik ve verimlilik açısından değerlendiren bir denetim türüdür.<sup>13</sup>

Faaliyet denetiminin kapsamına mali olmayan konularında girmesi, dolayısıyla işletmelerde etkinliğin ve verimliliğin nesnel olarak saptanamaması, bu denetim türünün yapılması sırasında karşılaşılan en büyük güçlük olarak ortaya çıkmıştır.<sup>14</sup>

Faaliyet denetimi çalışmaları asıl olarak işletmelerde iç denetçilerin görevidir. İç denetçilerin bulunmadığı işletmelerde bu tür hizmetler mali yöneticilerden veya işletme dışındaki denetim ve danışmanlık işletmelerinden talep edilmektedir. Bağımsız denetçilerin faaliyet denetimi yapması, genellikle “yönetim danışmanlığı” hizmeti olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetim işletmesi, talep olması halinde ve faaliyet denetimi alanında yeterince uzman elemanının bulunması durumunda isteğe bağlı denetim olarak faaliyet denetimi yapabilir.<sup>15</sup>

---

<sup>11</sup> Hasan Kaval, **Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları(IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**.Gazi Kitabevi.2005,s.10-11

<sup>12</sup> Güler, E. **Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması, Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigorta Enstitüsü, İstanbul. 2006. s.23

<sup>13</sup> Güler **a.g.e.** s.24

<sup>14</sup> Güler **a.g.e.** s.24

<sup>15</sup> ŞabanUzay,**Faaliyet Denetimine Genel Bakış**”,2007 s.2

### 1.3.2. Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine bağlı olarak denetim zorunlu ve isteğe bağlı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Zorunlu denetim, denetime tabi tutulacak işletmenin isteğine bağlı olmaksızın mevzuat gereği yapılması gereken denetimdir.<sup>16</sup>

İsteğe bağlı denetim ise, herhangi bir yasal zorunluluk olmaksızın tamamen denetime tabi tutulan işletmenin talebi ile yapılan denetimdir.<sup>17</sup>

### 1.3.3 Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsam bakımından denetim türleri, genel denetim ve özel denetim olmak üzere iki ana başlıkta ifade edilmektedir. Genel denetim; bir işletmenin her türlü işlem ve kayıtları ile muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan denetimdir. Özel denetim; SPK mevzuatında sermaye piyasası araçlarının halka arz için Kurul'a başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tablo denetlenmesi şeklinde tanımlanmıştır.

### 1.3.4 Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri, iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılır.

#### 1.3.4.1 İç Denetim

İç denetim; işletme varlıklarının korunmasını, muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanmasını, faaliyetlerin etkinliğinin geliştirilmesini ve konulmuş yönetsel politikalara uygunluğunu desteklemede örgüt planını ve kabul edilmiş tüm eş güdümlü yöntem ve önlemleri içermektedir.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> Y.Ulusoy, "**Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**", *Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006 s.14

<sup>17</sup> Ulusoy **a.g.e.** s.14

<sup>18</sup> TSPAKB, "**Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar**", TSPAKB Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi, Mayıs 2006, s.149.

Başka bir tanıma göre iç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek, değerlemesinin yapıldığı denetim türüdür. İşletmenin varlıklarının, zarar ve kayıplara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerinin belirlenmiş politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir. Ayrıca, işletmedeki kontrol yapısının etkinliğini ölçmeye ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alan bir faaliyettir.<sup>19</sup>

Banka müfettişleri, işletme müfettişleri gibi denetçilerin denetim faaliyetleri iç denetime birer örnektir.

İşletmelerde, muhasebe işlemleri yoluyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç denetim yapısı içinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek ve etkili bir iç denetim yapısını ortaya koyabilmek için yapılması gerekenler aşağıdaki gibi sıralanabilir.<sup>20</sup>

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,
- İşlemlerin verilmiş olan yetkiliye dayanılarak yapılıp yapılmadığı,
- Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı.

#### **1.3.4.2 Dış Denetim**

Dış denetim işletmenin kendi bünyesinde yer almayan denetçiler tarafından yapılır, bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere ikiye ayrılır.

---

<sup>19</sup>Güredin a.g.e.s.15

<sup>20</sup>TSPAKB,a.g.e.,s.150

#### 1.3.4.2.1 Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim; mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde serbest meslek elemanı denetçiler ( ya da bunların oluşturdukları kuruluşlar ) tarafından yapılır. Bağımsız denetçiler işletmenin dışından olup ücret karşılığı işletmeye denetim hizmeti sunan uzman kişilerdir. İşletmenin mali tabloları ve faaliyetlerini, ilgili mevzuata uygunluk açısından denetler ve işletme ilgililerine bilgi verirler. Görevleri, işletmeyi denetleyecek raporu yöneticilere sunmaktır; gereken karar yetkililerce verilir.<sup>21</sup>

#### 1.3.4.2.2 Kamu Denetimi

Bu denetim türü özel sektöre yönelik denetimler ve kamu sektörüne yönelik denetimler olmak üzere iki gruba ayrılabilir. Kamu kurumları tarafından özel sektöre yapılan denetimler vergi denetimleri olarak ve diğer denetimler olmak üzere ikiye ayrılabilir. Vergi denetimi, mali tabloların denetimi şeklinde yapılmakta olup ülkemizde, vergi müfettişleri ve bazı durumlarda vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Vergi denetimi dışında kamunun özel sektör işletmelerinde yaptığı denetimler şöyle sıralanabilir.<sup>22</sup>

- Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre ticaret şirketlerinin denetimi,
- Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ticaret şirketlerinin denetimi
- Bankalar Kanununa göre bankaların Bankalar Yeminli Murakıpları tarafından denetimi,
- Sosyal Güvenlik Kanunu (SGK)'na göre SGK Müfettişleri tarafından yapılan denetimler.

<sup>21</sup> Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Bursa:Uludağ Üniversitesi Basımevi,1995,s.6-7

<sup>22</sup> Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, 1.Baskı,İstanbul:Motif Matbaa,2004,s.3.

### **1.3.5 Uygulama Zamanı Bakımından Denetim Türleri**

Uygulama zamanına göre denetim çalışmaları; devamlı denetim, ara denetim ve son denetim olmak üzere üçe ayrılır.

Muhasebe çalışmalarının incelenme dönemi ve buna ilişkin düzeltmeler yıl boyunca yapılıyorsa devamlı(sürekli) denetim olarak adlandırılmaktadır. Buna karşın muhasebe çalışmalarının inceleme dönemi ve buna ilişkin düzeltmeler üç aylık ve altı aylık gibi kısa hesap dönemlerinde incelenmesine ise ara denetim denir. Öte yandan muhasebe çalışmalarının inceleme dönemi hesap dönemi kapandıktan sonra yapılıyorsa son denetim denilmektedir.

### **1.4 Denetçinin Tanımı**

Denetçi; denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip,faaliyetlerinde bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman kişi olarak tanımlanmaktadır.<sup>23</sup>

### **1.5 Denetçi Türleri**

Denetçiler; genel olarak üç başlık altında incelenmektedir. Bunlar iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileridir.

#### **1.5.1 İç Denetçi**

İç denetçiler, bağlı bulunduğu kurumun örgüt şemasında yer alan, doğrudan yönetim kuruluna veya genel müdüre bağlı olarak faaliyet gösteren ve işletmenin iç kontrol yapısını inceleyerek işletmelerde etkinliği ve verimliliği sağlamaya yönelik denetim faaliyetlerini yapan kişilerdir.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Güredin,**a.g.e.s.9**

<sup>24</sup> Selimoğlu,v.d. Selimoğlu, S. Ö., M. Kurt, Ş.Uzay, Y. Alagöz, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Birinci Baskı, Ankara,2008 s.6

İç denetim elemanlarının faaliyetleri üç alanı kapsar:<sup>25</sup>

1. Risk yönetim süreçlerinin denetimi,
2. İç kontrol süreçlerinin denetimi,
  - a. Kurum içinde üretilen her türlü bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırma,
  - b. Kurum faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırma,
  - c. Kurum faaliyetlerinin yasalara ve mevzuata uygunluğunu araştırma d. Kurum varlıklarının korunması
3. Kurumsal yönetim süreçlerin denetimi.

İç denetçinin temel işlevi, işletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin ve raporlarının doğruluğunu, güvenilirliğini incelemek, işletme içi uygulamalarının yönetim plan ve politikalarına uygunluğunu kontrol etmek ve hataların ve aksayan yönlerin giderilmesi için gerekli tespiti yaparak çözüm geliştirmektir. Bu bağlamda iç denetçi, işletme içerisinde kontrol ve yönetim sürecinin etkinliğini artırmaya katkıda bulunarak işletmenin hedefleri doğrultusunda daha verimli çalışmasına yardımcı olur.<sup>26</sup>

### 1.5.2 Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetimin, yöneticilerin temsildeki güvenilirlikleri konusunda karar verebilmeyi amaçlaması, yapılacak olan denetimin, yönetimden bağımsız ve mesleki bakımdan uzman kişiler tarafından yapılmasını gerektirmektedir. Çünkü bağımsız denetçinin görevi, mali tabloları tarafsızca değerlendirmek olup bu görevi yaparken yönetimden ayrı hareket etme yeteneğinin üst düzeyde olması gerekir.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Kaya, A. (2004), “İç Denetim”

<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5cicerikdetaydh224.pdf>,s.5

<sup>26</sup> S.Gönen, ve M. Çelik, (2005), “Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı”, <http://eab.ege.edu.tr/pdf/5/c5-s1-2-m5.pdf>, ”2005,s.42-43.

<sup>27</sup> Holmes ve Overmyer, a.g.e. s.3



### 1.5.3 Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, çeşitli kamu kurumlarının denetim biriminde görev yapan devlet adına denetim yapan ve denetim raporuna bağlı bulunduğu kamu birimine sunan denetçilerdir.<sup>28</sup> Türkiye’de denetim görevleri yapan kamu denetim kurumları; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’dur. Ayrıca kamu ve özel kesimdeki işletmeleri denetleyen veya bağlı olduğu kurum ve kuruluşun işlem ve hesaplarını inceleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim kurulları da bulunmaktadır.<sup>29</sup>

## 1.6 İç Denetim

### 1.6.1 İç Denetimin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Zaman İçinde Değişen Görevi

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan tanımıyla iç denetim; *“bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”*<sup>30</sup>

İç denetimin tarihsel olarak çok eskilere dayandığı ve ilk olarak on üçüncü yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde uygulandığından söz edilmekle beraber Kıta Avrupası ülkelerinde denetim ve iç denetim akademik açıdan ilk olarak 1900’lu yıllarda ele alınmaya başlamıştır.<sup>31</sup>

İç denetimin bir faaliyet olarak işletmelerde uygulanmaya başlaması ise 1940’lı yıllara rastlamaktadır. Özellikle iç denetim mesleğinin gelişmesi ve dünya üzerinde

---

<sup>28</sup> Selimoğlu, vd, a.g.e, s.6

<sup>29</sup> C.Kepekçi, “Bağımsız Denetim”, 4. Baskı, Siyasal Yayınevi, Ankara 1996 s.4

<sup>30</sup> Ali Kamil UZUN, İç Denetim Nedir?, Deloitte, 2008, s.1

<sup>31</sup> Hande Küpçü, **İç Denetim ve Kurumsal Yönetim**, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2011, s.20

örgütlenmesinde 1942 yılında, merkezi Amerika Birleşik Devletleri'nde olmak üzere kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) büyük rolü olmuştur.<sup>32</sup>

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarının amaçları aşağıda sıralanmıştır.<sup>33</sup>

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak,
- İç Denetim etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesine uygun bir ortam oluşturmak,
- Kurumsal süreç ve faaliyetleri geliştirmek.

Bağımsız denetimin eski bir geçmişi olmasına rağmen iç denetim mesleği henüz çok yenidir. İkinci Dünya Savaşı öncesine kadar iç denetim mesleğine gereken önem verilmemiştir. İç denetim mesleği 1940'lardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. Daha önce bazı büyük işletmeler, iç denetçi kullanmışlarsa da bu denetçilerin görevleri, genellikle işletme varlıklarını koruma görevi ile sınırlandırılmıştır.1940'dan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve tanınmıştır. Ticaret ve sanayi alanındaki değişime ve gelişime paralel olarak işletme yöneticilerinin ihtiyacı haline gelen iç denetim,1941 yılında ABD'de İç Denetçiler Enstitüsü kurularak meslek haline getirilmiştir.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> Münevver Yılanç , **İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**. Eskişehir. 2003. s.11-12

<sup>33</sup> Türkan Yenigün, **Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü., 2008 ,s.55

<sup>34</sup> HasanTüredi , **Muhasebe Denetimi**, KTÜ Basımevi, KTÜ Yayınları No: 158, Trabzon. 1992 , s.164

**Tablo 1. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı<sup>35</sup>**

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

**Kaynak: Mehmet Ünsal Memiş, Doktora Tezi, Adana, 2006, s.83.**

İç denetimin tarih içindeki dönüşümünü anlamak, bugünün iç denetçileri için son derece önemlidir. Zamanla işletme ya da kurumlardaki farklılaşmanın ve karmaşıklığın artması ile yeni yönetsel sorunlar ortaya çıkmış ve üst yönetim üzerinde yeni baskılar belirmiştir. Bu sorunları çözebilmek için iç denetçilerden daha fazla yardım yararlanma ihtiyacı duymuşlardır.<sup>36</sup>

### **1.6.2 İç Denetimin Kapsamı ve Önemi**

İç denetimin kapsamına hem mali nitelikteki işlemler, hem de mali nitelikte olmayan işlemler girmektedir.

İç denetimin mali denetim yönü, mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir.<sup>37</sup>

<sup>35</sup> Mehmet Ünsal Memiş, **İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması**, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana. 2006 ,s.83

<sup>36</sup> Robert Moeller , **Brink’s Modern Internal Auditing**, John Wiley & Sons, Sixth Edition, New Jersey., 2006 , s.6

<sup>37</sup> Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, Şubat., 2000 , s.3

Günümüzde iç denetimin kapsamı giderek genişlemiş, geleneksel yaklaşımda olduğu gibi sadece mali değerlerin değil, kurumsal yönetim gibi diğer yönetim sistemlerinin denetlenmesi de iç denetimin kapsamına dahil olmuştur.

Günümüz örgütlenmelerde iç denetim faaliyeti,

- Güvence sağlama faaliyeti,
- Danışmanlık faaliyeti olmak üzere iki önemli işlevi yerine getirmek suretiyle kuruma değer katmak durumundadır.

İç denetim kapsamındaki hedefler şunlardır:<sup>38</sup>

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

Bu çerçevede iç denetçiler aşağıdaki işleri yaparlar:<sup>39</sup>

- Mali ve faaliyet bilgileri ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde ,tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak,
- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, uygulamalara, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığını belirlemek,

---

<sup>38</sup> Dağlı , a.g.e. , s.8

<sup>39</sup> Özeren , a.g.e. , s.2

- Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmek, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetini kontrol etmek,
- Harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek,
- Sonuçların belirlenen amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığı faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemek.

İç denetimin aşağıdaki faaliyetleri yerine getirmek amacı ile uygulandığı düşünülmektedir.<sup>40</sup>

- Mali kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin güvenilirliğini, yeterliliğini ve uygulamasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak,
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygun olup olmadığını incelemek,
- İşletmenin varlıklarının her türlü kötü kullanma ve yok olmalara karşı korunup korunmadığını araştırmak,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,
- Faaliyetle ilgili olarak gerekli iyileştirme önlemlerini tespit edip yönetime raporlamak.

Güçlü bir iç denetim faaliyeti, işletmedeki denetim düzenlemelerinin sağlıklı çalışmasına katkıda bulunmaktadır. Bu durum faaliyetlerle ilgili risklerin, dolandırıcılığın ve gelir kaybının oluşmasını engelleyerek, işletmenin verimliliğini ve rekabet gücünü artırmaktadır.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> Yılancı , a.g.e , s.9

<sup>41</sup>Veysi Seviğ , “İç Denetim Enstitüsü”, *Dünya Gazetesi*. 2003 , s.108

İç denetim bir işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin, görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olur. Bu kapsamda, iç denetçi işletme faaliyetlerini bağımsız olarak denetler ve yönetimi bilgilendirir, onlara öneriler sunarak danışmanlık yapar, tahlil ve değerlendirmelerini aktarır, katma değer oluşturur ve mevcut katma değeri artırmaya yönelik önlemleri, bulgularına dayalı olarak gündeme taşır.<sup>42</sup>

Giderek daha fazla sayıda kurum, iç denetim uygulamalarından yararlanmaya başlamıştır. Çünkü iç denetim faaliyeti kurum yönetimine destek olmak için özel olarak konumlandırılmış bir faaliyettir.<sup>43</sup>

### **1.6.3 İç Denetim Faaliyetinin Amaç ve Görevleri**

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

İç denetimin temel amacı; işletme hedef ve amaçları doğrultusunda üst yönetim tarafından oluşturulmuş kontrollerin etkinliğinin, verimliliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi, işletme varlıklarının her türlü kötü kullanım ve yok olmalara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerin işletme politikaları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğinin ve mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır<sup>44</sup>

İç denetim, bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına dönük olarak kuruma değer katar. Bu amaçla kurumun amaçlarına yönelik yeni alt hedefler belirlenmesinde ve geliştirilmesinde yardımcı olur. iç denetçiler yönetimin dışında ve yönetim faaliyeti ve işlem sürecinden ayrı olarak kurum üst yönetimine danışmanlık yapmak amacıyla,

---

<sup>42</sup> TÜSİAD Farklı Boyutlarıyla Kurumsal Yönetim: Denetim, Risk Yönetimi,Finansal Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim ilkelerine Uyum Derecelendirmesi Semineri.Yapı Kredi Plaza. İstanbul. 9 Kasım 2004,s.9

<sup>43</sup> Hasan Abdioğlu, “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları”, Sayıştay Dergisi, Ocak-Mart, Sayı: 68.2008,s.94

<sup>44</sup> İsmail Fatih Ceyhan, İç Denetim ve Kurumsallaşma, Yüksek Lisans Tezi,Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.2010,s.37

düzenlendiği raporlarda iyileştirici ve geliştirici önerilere yer verir.<sup>45</sup> İç denetim, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan önemli bir yönetim kontrol aracıdır. Başarılı bir iç denetim, işletme içi faaliyetler için önemli olmasının yanı sıra bağımsız denetimin başarısını da etkiler.<sup>46</sup>

İç denetimin amaçları şöyle sıralanabilir<sup>47</sup>

- İşletmedeki işlemlerin önceden saptanmış işletme politikasına uygunluğunu ve doğruluğunu kontrol altında tutmak,
- İşletme aktiflerinin fiziki durumları ile defter kayıtları arasındaki farklılığı kontrol altında tutmak,
- İşletme politikasının etkinliğini ölçmek,
- Muhasebe sürecinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda yürütülmesini sağlamak,
- İşletmede yapılabilecek yolsuzlukları önlemek ve yapılanları ortaya çıkarmak,
- İşletmede çalışan tüm yönetici ve çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirip getirmediği konusunda bilgi sahibi olmak,
- İşletme sahiplerine yöneticilerin kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanarak kullanmadığı hususunda bilgi sağlamak,
- Yönetime yardımcı olmak ve üst yönetime danışmanlık yapmak,
- Denetim sonucunda maddi açıdan tasarruf sağlamak ve kazançlar elde etmektir.

İç denetimin amaçları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir:

#### **a) İşletme Faaliyetlerine Güvence Sağlama, Değer Katma ve Geliştirme:**

İşletme amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmak, iç denetimin en temel görevlerinden biridir. İç denetim, başta uygunluk denetimleri olmak üzere işletmenin iç kontrol yapısının durumu ve güvenilirliği hakkında yönetime bilgi vererek yarar sağlar. Güçlü iç denetim, kontrol yapısının etkili bir şekilde çalışmasına yardımcı olmanın yanında risklerin azaltılması, hata ve hilelerin önlenmesi, dolandırıcılığın tespiti,

<sup>45</sup> Abdullah Kaya, (2007), “İç Denetim”,  
<http://maliyesempozyomu.pamukkale.edu.tr/AbdullahKaya.pdf>, 2007,s.3

<sup>46</sup> Fatma Tektüfekçi, , “İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak”,Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 10, Sayı:2. 2008,s.80

<sup>47</sup> Ali İhsan Akgün, “İşletmelerde İç Denetim Uygulanması”, Vergi DünyasıDergisi. 1999,s.33

tasarruf olanaklarının belirlenmesi gibi faaliyetlerle de işletmeye ilave değer kazandırır<sup>48 49</sup>

**b) Risk Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme:** İç denetçiler, işletme amaçlarına ulaşılmasına engel olabilecek risklerin azaltılması ve önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürleri dönemsel olarak gözden geçirerek, standart ve uygulamaların geçerliliğini inceleyerek, gerekli olduğu takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunularak işletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir.<sup>50</sup>

Planlanan amaçlara ulaşmayı etkileyen her türlü engel risktir. Risklerin kontrol edilebilmesi öncelikle tanımlanması, ölçülmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi gerekmektedir. Risklerin belirlenmesi, elde edilen getirinin alınan risk karşılığında yeterli olup olmadığının belirlenmesinde de önem kazanmaktadır. İşletmelerin mevcut ve potansiyel riskleri işletmenin içinde bulunduğu sektöre, yapısına ve büyüklüğe göre değişmektedir. Ancak genel olarak işletmelerin karşı karşıya kaldıkları risk türlerine örnek olarak; yasal riskler, mali riskler, faaliyetle ilgili riskler, teknolojik riskler, itibar riski ve çevresel riskler verilebilmektedir.<sup>51</sup>

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

**c) Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme:** İç denetçiler, işletme varlıklarının korunması, mali tablolara kaynak oluşturacak bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı ile işletme içerisinde oluşturulmuş iç kontrol yapısının etkinliğini inceler ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması amacı ile

---

<sup>48</sup> Christy Chapman ve Urtan Anderson, “**Implementing The Professional Practices Framework**”, The Institute of Internal Auditors, Florida. 2003,s.3

<sup>49</sup> Ceyhan,**a.g.e**,s.38

<sup>50</sup> Çetin Özbek, “**İç Denetimde Yeni Uygulamalar**”, İç Denetim Kongresi, 29 Mayıs. 2003,s.3

<sup>51</sup> Özbek,**a.g.e**,s.4-5



önerilerde bulunur.<sup>52</sup> Kontrol Fransızca kökenli bir kelime olup, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmayı ifade eder. Örgütsel Kontrol ise hedeflenen işletme amaçlarına ulaşmada, standartlar ve planlarla belirlenmiş konuların, uygulamaya ilişkin örgütsel faaliyetlerle uyumlaştırılmasını sağlayan faaliyetler bütünüdür.<sup>53</sup>

İç denetim faaliyetinin yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, işletmedeki kontrol yapısının sağlıklı yürümesini sağlar ve dolayısıyla işlemsel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunur.<sup>54</sup>

**d) Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme:** İç denetçi, işletmenin yönetim temel prensiplerine uymak, hissedarların çıkarlarını korumak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, doğru ve tam bilgi vermek amacı ile oluşturmuş olduğu strateji ve prosedürlerin etkinliğini incelemekte ve gerekli olduğu takdirde etkinliğin artırılması için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır.<sup>55</sup>

**e) İşletmenin Amaçlarına Ulaşmasında Yardımcı Olma:** İç denetimin amacı; işletmeye yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve işletmede çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır.<sup>56</sup>

İç denetim işletmeye, risklerin yönetilmesinde, kontrolünde ve kurumsal yönetim etkinliğinin artırılmasında sistemli ve disiplinli bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin elde edilmesine yardımcı olur. İç denetçiler, iç denetim sonucunu işletme yöneticilerine raporlayarak, planlanan verimliliğin ne derece gerçekleştiğinin görülmesini sağlarlar.<sup>57</sup>

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları; uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu olan, işletmenin denetim komitesi ve yönetim kurulunca

---

<sup>52</sup> Ceyhan,a.g.e,s.41

<sup>53</sup> Erol Eren, **İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 6. Baskı,İstanbul. 2002,s.290

<sup>54</sup>Nuran Cömert Doyrangül, “**Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**”, Lebib Yalkın, İstanbul. 2001,s.50-57

<sup>55</sup> Ceyhan,a.g.e,s.42

<sup>56</sup> Uzay,a.g.e,s.36

<sup>57</sup> Ceyhan,a.g.e,s.44

onaylanmış bir yönetmelikte yazılı olarak tanımlanmalıdır. İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının yazılı olarak belirlendiği iç denetim yönetmeliğinde;

- a) İç denetim faaliyetinin işletme içindeki konumunu,
- b) Faaliyet ve görev alanları ile ilgili kapsamını,
- c) Kurumsal düzeyde her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisini tanımlayan hususlar yer almalıdır. İç denetim yönetmeliği sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir.<sup>58</sup>

#### 1.6.4 İç Denetimde Etkinlik

İç denetim, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının, kurulmasından yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur.<sup>59</sup>

İç denetim biriminin kendini üst yönetim kademelerine ifade edebilmesi, kabul ettirebilmesi ve böylelikle arkasına üst yönetimi alması etkinlik ve verimliliğin başlangıcı açısından temel oluşturmaktadır.<sup>60</sup>

Etkin ve verimli bir iç denetim faaliyetinden söz edebilmek için<sup>61</sup>:

- Yönetimin iç denetimi sahiplenmesi ve iç denetime destek olması,
- İç denetim rolünün çok iyi anlatılması ve algılanması,
- Kuruma katma değer katacak bir süreç olarak planlanması gerekmektedir.

İç denetim fonksiyonunun etkinliği için iç denetçiler ve denetim hizmetinin müşterileri (işletmeler), iç denetimin değer katan bir faaliyet olduğu noktasında aynı anlayışa sahip olmalı ve faaliyeti sahiplenmelidirler.<sup>62/63</sup>

---

<sup>58</sup> TÜSİAD,2008,s.8

<sup>59</sup> Mehmet Ünsal Memiş, “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim için Gerekli Koşullar”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, Sayı: 85. 2008,s.81

<sup>60</sup> Kemal Sertkaya, “İç Denetim Departman Yönetimi’nde Etkinlik ve Verimlilik”, İç Denetim Dergisi, Yaz 2005, Sayı: 12. 2005,s.16

<sup>61</sup> Fuat Öksüz, “İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik”, İç Denetim Dergisi, Yaz 2005, Sayı: 12. 2005,s.6

<sup>62</sup> Flesher ve Zanzig FLESHER, Dale L. Ve J. S. Zanzig “Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing”, Managerial Auditing Journal,15/7.Çeviren:M.Ünsal Memiş,2000,s.331

<sup>63</sup> Memiş,a.g.e.,s.82

İç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, işletmedeki kontrol yapısının sağlıklı yürümesini sağlar ve dolayısıyla işlemsel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunur.<sup>64</sup>

Etkin olabilmek için iç denetçiler, bağımsız değerlendirmeler yapma yeteneklerine müdahale edilmesine izin vermeyerek yönetim danışmanlığı görevlerini sürdürmelidirler.<sup>65/66</sup> Temel unsurları şeffaflık, ve hesap verilebilirlik olan kurumsal yönetim ilkeleriyle yönetilen işletmelerde, bu unsurların sağlanabilmesi için denetim komiteleri oluşturulmaktadır. Denetim komitesi, kurumsal yönetim ilkelerine göre şirket etkinlik ve verimliliği ile ilgili her türlü iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf uygulanmasını sağlayan, iç denetçi-bağımsız denetçi-yönetim kurulu arasında köprü görevini üstlenen, en az iki üyeden oluşan idari birimdir.<sup>67</sup> İç denetim biriminin etkinliğini belirleyen diğer bir unsur da, iç denetçiler ile denetim komitesi arasındaki ilişki ve görüşme sıklığıdır. Bu bağlamda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetim başkanının yılda en az 4 defa denetim komitesi ile bir araya gelmesi gerektiğini önermektedir. İşletmelerde, iç denetim biriminden etkin bir biçimde faydalanmak için denetim komiteleri oluşturulmalı ve iç denetim birimi ile bu komitenin iletişim halinde olması gerekmektedir. Bu gereğin yerine getirilmesi için denetim komitesi ve bu komite ile iç denetim birimi arasındaki ilişkiler üzerinde önemle durulmalıdır.

Denetim komitesi, yönetim kurulu ile iç denetim birimi arasında ciddi bir köprü görevi görmektedir.<sup>68</sup> Denetim komitesi iç denetimle ilgili etkin bir rolü üstlenmiştir. İç denetim ve denetim komitesi arasındaki ilişki, kurumun kurumsal ilkelere göre yönetilmesinde temel esaslardan olan “hesap verebilirlik” sorumluluğunu güçlendirmektedir.<sup>69</sup>

---

<sup>64</sup> Doyrangül, a.g.e., s.57

<sup>65</sup> Flesher ve Zanzig, a.g.e., s.335

<sup>66</sup> Memiş, a.g.e., s.83

<sup>67</sup> Şerafettin Sevim ve Ayşenur Eliuz, “Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 36., 2007, s.61

<sup>68</sup> Öksüz, a.g.e., s.14

<sup>69</sup> Yıllancı, a.g.e., s.30

## 1.7. İç Kontrol

### 1.7.1 İç Kontrolün Tanımı

İç kontrol yapısı bir işletmenin faaliyetlerinin bütünlüğünü de sağlamaya yönelik olmalıdır. Kontrol ise önceden belirlenmiş politikalar ve kararlar vasıtasıyla işletmede belirlenmiş bir amaca ulaştırma gücünün işletmede mevcut oluşu olarak tanımlanmaktadır.<sup>70</sup> Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü iç kontrolü şöyle tanımlamıştır.<sup>71</sup>

“İç kontrol; bir örgütün yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, mali tablolar ile ilgili raporlar dâhil olmak üzere mali raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, işletme faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve hareket olan mutlak olmayan, fakat makul güvence sağlayan işletme yönetiminin önemli bir parçasıdır.”

Tanımda geçen temel kavramlar şunlardır.<sup>72</sup>

- Bir süreç olarak iç kontrol kendi içerisinde bir son değil, sona gitmek için kullanılan bir araçtır. Süreklilik arz eder.
- İç kontrol sadece bir takım politika ve yordamlardan ibaret değildir, insanların etkisine açıktır.
- İç kontrol önemli derecede güvence sağlayabilir fakat hiçbir zaman garanti vermez.
- İç kontrolün amacı tanımda belirtilen hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır.

İç kontrol; varlıkların korunması, muhasebe ve diğer işlemlerin bilgileri ile raporların doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, işletme kaynaklarının etkin

<sup>70</sup> Celal Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:251/17, 1982, s.9.

<sup>71</sup> Mehmet Demirtaş, **“İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 4, Sayı.7, Bahar 2005/1, s. 169.

<sup>72</sup> Salih Tanju Yavuz, **“İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri”**, Bankacılar Dergisi, Sayı:42, 2002, s.42.

kullanılması ve faaliyetlerle ilgili verimliliğin gerçekleştirilmesi, yönetim politikalarına ve kanunlara uygunluğun sağlanması, özendirilmesine yönelik olarak işletmenin örgüt planını, görev dağılımlarını ve sorumluluklarını, hesap planını, raporlama ve personel politikalarını kapsar.<sup>73</sup>

İç kontrol bir yönetim faaliyeti olup, asıl olarak yönetim için oluşturulmaktadır. Çünkü iyi kontrol iyi işletme demektir. Etkin bir iç kontrol yapısı yönetim dışında bağımsız denetçilerde yararlanabilmektedir.

Ancak, bağımsız denetçiler daha dar kapsamlı mali tabloları etkileyebilecek kontrollerle ilgilenirken iç denetçiler ve yöneticiler daha geniş kapsamlı kontrollerle ilgilenmektedirler.<sup>74</sup>

İç kontrolün tam olarak anlamı ve kapsadığı alanlar konusunda görüş ayrılıkları mevcuttur. İşletme yöneticileri, yasal düzenlemeleri yapanlar ve düzenlemelerden sorumlu mesleki kuruluşlar konuyu algılayışları farklı olmaktadır. Bununla birlikte genel olarak bakıldığında iç kontrolü muhasebe mesleği ile ilişkili görme yönünde bir eğilimden söz etmek mümkündür.<sup>75</sup>

### 1.7.2 İç Kontrolün Unsurları ve İlkeleri

COSO Raporu'na göre, iç kontrol yapısının birbiriyle ilgili beş unsurdan meydana geldiği ve iç kontrol yapısının etkili olduğunun söylenebilmesi için bu beş unsuru aynı anda içermesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>76</sup>

İç kontrol yapısı aşağıda belirtilen unsurlardan oluşur;

- Kontrol ortamı,

---

<sup>73</sup> Ferruh Çömlekçi vd. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 1. Basım, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, 2004, s.8.

<sup>74</sup> Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132, 1999, s.1.

<sup>75</sup> Orhan Akışık, "**İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri**", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 14, 2005, s. 91.

<sup>76</sup> Yavuz, **a.g.e.**, s. 42

- Risk değerleme,
- Kontrol faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim,
- Gzlemeleme

### 1.7.2.1 Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı i kontrolün diğer unsurlarının temelini teşkil etmektedir. İ kontrol faaliyetlerinin başarısı kontrol ortamıyla yakından ilişkili olup; yönetim kurulu ve denetim komitesi tarafından gösterilen zen, doğruluk ve meslek ahlak kurallarına uyum, yeteneğe bağlılık, yönetimin felsefesi ve çalışma şekli, örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların dağıtım şekli ve insan kaynakları politika ve prosedürleri kontrol ortamını etkileyen unsurlardır.<sup>77</sup>

Kontrol ortamında en önemli görev çalışanlara düşmektedir. Çalışanların sorumluluklarının ve yetki sınırlarının bilincinde olmaları, mesleki dürüstlüğe sahip olmaları, meslek ahlak değerlerine bağlı olmaları, işletmenin hedeflerine ulaşmasında sorumluluğunun olduğunun farkına varmış olmaları ve kurallara uygun hareket etmeleri, elverişli bir kontrol ortamı için gereklidir. Kontrol ortamı, bir işletmedeki yönetimin işletme içi kontrolün önem ve mahiyetine ilişkin bakış açısı, tutum ve davranışlarını ifade eder.

Kontrol ortamı, i kontrolün amaçlarına ulaşılması için gerekli olan düzen ve çerçeveyi sağlar. Dolayısıyla işletmedeki kontrol bilinci kontrol ortamının esasını oluşturur.<sup>78</sup> Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "İç Kontrol ve n Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"<sup>79</sup>a göre kontrol ortamını oluşturan unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır.

---

<sup>77</sup> Doyrangl, a.g.e., s.2

<sup>78</sup> Ekrem Candan, "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar", Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Sayı: 38, 2006, s. 12.

<sup>79</sup> Maliye Bakanlığı, 31.12.2005 tarihli 26040 sayılı resmi gazete, İ Kontrol Ve n Mali Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmenlik

Kuruluşların yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole ilişkin bakış açılarının olumlu olması ve iç kontrole olumlu bir bakış sağlamaları,

Yönetici ve çalışanların meslek ahlak değerlerine ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmaları,

Ayrıca etkinlik ve verimlilik esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesinin sağlanması,

Son olarak idarenin örgüt yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Kontrol ortamının iç kontrol yapısı açısından çok önemli bir yeri bulunmaktadır. Kontrol bilinci yükseldikçe, kontrol ortamı da gelişecek; bu durumdan işgörenler de olumlu biçimde etkilenecek ve işletmenin amaçları ve hedeflerini yerine getirmede daha bilinçli, kontrollü ve verimli hareket ederek işlerini yerine getirir. Kontrol bilincini arttırmada deneyimli ve yetenekli kişilerin çalıştırılması da yararlı olur. Yönetim ve çalışanların, iç kontrolün sağlanmasına dönük olumlu ve destekleyici bir ortam kurmaları ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır. Yönetim, esas olarak gözetimi sağlamakla birlikte, kurumun hedeflerini de belirlemektedir ve yönetim ayrıca iç kontrol sisteminin tümünden sorumludur. İç kontrol, kurumun hedefleri bağlamında riskleri kavrayabilmek üzere gerekli araçları oluşturduğundan, yönetim iç kontrol faaliyetlerini uygulamaya koyar, bunları izleyip değerlendirir. Bu aşamada yönetimle çalışanlar arasında kaliteli bir iletişimin sağlanması gerekmektedir. Yöneticiler iç kontrolü destekleyici yaklaşımlarıyla iç kontrol hedeflerini ve özellikle de etik davranışlarla ilgili olanları özendirerek performans değerlendirmeleri yapmalıdır.<sup>80</sup>

### **Kontrol ortamına yön veren ilkeler aşağıdaki gibi sıralanabilir;**

**Meslek ahlakı ve dürüstlük ile ilgili değerler:** İç kontrol yapısının diğer unsurlarının tasarımı, yönetimi ve gözetiminin etkinliğini etkileyen kontrol ortamının temel

---

<sup>80</sup> Nihal Saltık, **İç Kontrol Öz Değerlendirme**. Ankara, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi. 2006. s.61.

unsurlarıdır. İşletme içinde gözlemlenen ahlaki ve dürüstlük ile ilgili davranışlar, işletmenin belirlediği ahlaki ve dürüstlükle ilgili değerlerin, bu değerlerin çalışanlarla paylaşılma ve uygulanma şeklinin bir sonucudur. İşletme yönetiminin, bu kurallara uyumu sağlamak üzere, işletme çalışanlarını ahlaki ve dürüst olmayan ya da yasa dışı faaliyetlere yönlendirebilecek nitelikteki teşvikleri kaldırması gerekir. Bu amaçla işletmenin ilke ve politikaları uygun bir şekilde işletme içinde duyurulur.<sup>81</sup> İşin yapılabilmesi için gerekli nitelikler ile işi gören personelin yeterliliklerinin örtüşmesi gerekmektedir. İşin gerektirdiği niteliklere sahip olmayan personel sayısının artması o örgütte kontrol ortamının bozulduğunu gösterir. İç denetçiler zaman zaman nitelik-yeterlilik uyumunu/uyumsuzluğunu raporlamalıdır. Raporlar doğrultusunda personel niteliklerini artırıcı çeşitli önlemler alınmalıdır.<sup>82</sup> Belirli bir işin gerektirdiği yeterlilik düzeyini ve bu düzeylerin ne tür yetenek ve bilgi gerektirdiğini belirlemek işletme yönetiminin sorumluluğundadır.<sup>83</sup>

**Yönetim kurulu ve denetim komitesinin faaliyetleri:** Yönetim kurulu ve denetim komiteleri doğrudan kontrol ortamını etkilemektedirler. Yönetim kurulu ve denetim komitesinin faaliyetleri bu kurulların yapılarından, kurul üyelerinin yeterliliklerinden, toplantı sıklıklarından ve kurul üyelerinin komite faaliyetlerine yeterli zamanı ayırabilmelerinden etkilenmektedir. Kontrol ortamı, bir işlem grubuna ait kontrol politikaları ve uygulamaların etkinliğini belirlemede, arttırmada veya azaltmada etkili olan tüm etkenlerdir.

İyi kurulan bir iç kontrol ortamı, yazılı kontrol işlemlerini tamamlarken, bunun aksine zayıf bir ortam bu kontrolleri olumsuz olarak etkilemektedir. Bununla birlikte, güçlü bir kontrol ortamı tüm iç kontrol sisteminin etkinliğini kendi başına sağlayamaz.

### 1.7.2.2 Risk Değerlemesi

Günümüzde işletmelerin yoğun rekabetçi şartlar altında bulunmaları, kaynakları daha verimli kullanmaya yönelmelerine böylelikle de, daha riskli bir ortamda

---

<sup>81</sup> SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri: X, No:22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete

<sup>82</sup> Moeller, a.g.e, s.78.

<sup>83</sup> SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri: X, No:22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete



faaliyet göstermelerine sebep olmaktadır. Bütün işletmeler belirli risklerle karşı karşıya bulunmaktadır. Risk değerlemesi, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün standartlarında, işletmeyi olumsuz yönde etkileyecek muhtemel durum veya olayların düzenli bir süreçte değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Risk, işletmenin mali yapısının sağlamlığını, ürün ve hizmet kalitesini etkileyerek rekabet gücünün belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır.<sup>84</sup>

İşletmenin etkilenebileceği riskler, işletme yönetimi tarafından tespit edilmeli ve bu risklere karşı tedbirler geliştirilmelidir. İşletmenin etkilenebileceği riskler, iki türde olabilir. Birincisi iktisadi gelişme ve hukuki düzenlemeler gibi dış çevresel unsurlardan etkilenen ve bu çevreden kaynaklanan risklerdir. Bu riskler işletmenin kârlılığı, büyüme hızı, yaşamı ve gelişmesi ile bağlantılıdır. İkinci tür riskler ise, işletme içi risklerdir. Bu riskler, iç kontrol yapısının yetersizliğinden kaynaklanan, hata, hile, yolsuzluk, kaçak, kayıp gibi durumların önüne geçebilecek önlemlerin alınmaması sebebiyle ortaya çıkan riskler ve değişen çevre koşullarına uygun yeni ürünler üretmemeye, uygun kalite ve fiyatta ilk madde ve malzeme temin edememe gibisebeplerle ortaya çıkan riskler ikinci tür riskler arasında yer almaktadır.<sup>85</sup>

İç kontrolde riskler, aşağıdaki durumlardan kaynaklanabilir.<sup>86</sup>

- Faaliyet çevresindeki değişiklikler,
- Yeni eleman alımı,
- Bilgi sisteminin yenilenmesi veya değiştirilmesi,
- Hızlı büyüme,
- Yeni teknolojiler satın alma veya geliştirme,
- Yeni ürünler veya faaliyetler,
- İşletmenin yeniden yapılanması,
- Dış işlemler,
- Yeni muhasebe ilkelerinin kabulü veya değiştirilmesi,

---

<sup>84</sup> Ali Kamil Uzun, “Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”, Active, Nisan-Mayıs1999, s.2

<sup>85</sup> Kaval, a.g.e., s 127.

<sup>86</sup> Ömer Faruk Zorluoğlu, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetimindeki Yeri”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul,2003, s.93.

Kontrol riski, işletmenin bünyesinde bulunan iç kontrol yapısının etkin olmamasından kaynaklanır. Etkili bir iç kontrol yapısı kontrol riskini azaltmakta, zayıf bir iç kontrol yapısı ise riski yükseltmektedir. Ancak işletmelerde kontrol riskinin sıfıra indirilmesi mümkün değildir.<sup>87</sup> İşletmelerde risk değerlemesi yapılabilmesi için kurumsal hedef ve amaçlar net bir biçimde ortaya konulmalıdır. Bu şekilde amaçlara ulaşma yolunda engel teşkil edebilecek durumlarla karşı karşıya kalındığında bu durum risk olarak algılanıp, bu riskler için gerekli tedbirlerin alınması ve bu risklerin kontrol altına alınması sağlanabilir.

Öncelikle işletme hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanarak tahlil edilmesi ve risk yönetiminde nasıl bir yol izlenmesi gerektiğini belirleyen bir çerçevenin çizilmesi şarttır. Her bir amaç için neyin ters gidebileceği, hangi varlıkların korunması gerektiği, hırsızlığın nasıl yapılabileceği ve maruz kalınabilecek yasal düzenlemenin belirlenmesi gerekir. İkinci aşamada risklerin olumsuz etkileri, yaratabileceği olumsuz sonuçlar tahlil edilmeli ve özel risk yönetimi planlanmalı ve uygulanmalıdır.<sup>88</sup>

### **1.7.2.3 Kontrol Faaliyetleri**

İşletmelerce öngörülen ve uygulanan kontrol faaliyetlerinin kuruluşun iç kontrol konusundaki amaçlarına ulaşmasını sağlayacak düzeyde etkin ve verimli olması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol faaliyetlerinin risklerin yönetilmesi ve kontrol altına alınabilmesini sağlayacak şekilde tasarlanması ve uygulanması önemlidir. Ayrıca öngörülen ve uygulanan kontrol faaliyetlerinin yeterli ve eksiksiz olması, diğer kurumsal amaç ve faaliyetlerle bütünlük ve tutarlılık içinde olması da gerekmektedir. Kontrol faaliyetleri bir işletmenin her kademesinde ve tüm faaliyetlerine yönelik olarak oluşturulmaktadır.<sup>89</sup>

Yönetimsel faaliyetlerin belirlenmiş ilke ve stratejilere uygun bir şekilde gerçekleştirilmesinde yöneticilere yardımcı olan politika ve yöntemlerdir. Yönetim, kontrol faaliyetleri ile kurumsal risklerin yönetilmesini amaçlamaktadır. Kontrol

---

<sup>87</sup> Bozkurt, **a.g.e.**, s.108

<sup>88</sup> İç Kontrol Standartları, s.336-337. <http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/intfstand/7.pdf> (Erişim tarihi:03.05.2014).

<sup>89</sup> Candan, **a.g.e.**, s.15.

faaliyetleri gerek politika, kültür değerleri gibi soyut olgular ile onay, belge düzeni, formlar gibi somut olguları kapsamaktadır. Kurumun tüm süreçlerine ve faaliyetlerine yerleştirilebilecek işlemler olup, dinamik ve esnek karakterlidirler. Kurumsal süreçler ve faaliyetler göz önünde bulundurularak değişen koşullara uyum sağlayabilecek şekilde tasarlanmalıdır.

Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, onay süreci, tahakkuk, hesap mutabakatları, görevlerin ayırımı, kurum varlıklarının fiziki ve kaydi olarak korunması, uygulamaların gözden geçirilmesi, denetim faaliyetleri gibi faaliyetler kontrol faaliyetlerine örnek olarak gösterilebilir.<sup>90</sup> Kontrol faaliyetleri, yönetimin belirlediği kuralların ve verdiği talimatların uygulanmasını ve hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek risklerin meydana gelmemesi için gerekli önlemlerin alınmasını sağlayan; onay verme, doğrulama, sınır kontrolü, başarı ölçümü, tüm aktiflerin ve değerlerin güvenliğinin sağlanması ve görevlerin ayrışması gibi çok farklı kontrol faaliyetlerini içermektedir.<sup>91</sup>

Bu kontrol faaliyetlerine aşağıda yer verilmiştir.

### Görevlerin Ayrılığı

Bir işletmede varlıkları satın alma, koruma, kaydetme yetki ve sorumlukları aynı kişiye veya bölüme verilmemelidir. Buna dikkat edilmezse zimmete geçirme, kayıtların değiştirilmesi gibi yolsuzlukların ortaya çıkma olasılığı artar. Örneğin duran bir varlığın alımına bir işgören karar verirken, başka bir işgören bunun kaydını yapmalı, bir diğeri de varlığı koruma görevini üstlenmelidir.

Kontrol ile ilgili görevlerin ayrılığı ilkesi de kıymet hareketinin başlangıcından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun tek bir

---

<sup>90</sup> Fuat Öksüz “Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme”, III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul, 2009, s.5.

<sup>91</sup> Yavuz, a.g.e., s 43.

kişi tarafından değil birkaç görevli tarafından yapılmasını öngörür.<sup>92</sup> Hata ve hileleri önlemede aşağıdaki üç madde görevlerin ayırımında oldukça önemlidir;<sup>93</sup>

- Varlıkların korunması ile kayıtlara aktarma görevleri birbirinden ayrılmalıdır. Bunun amacı; iki farklı işlemin aynı kişi tarafından yapılmasından doğabilecek suistimal ve hileleri önlemektir. Örneğin, veznedar hem tahsilât yapıp hem de bunları deftere kaydedebiliyorsa, tahsilâtı kaydetmeyip parayı zimmetine geçirebilir. Ya da alacak hesaplarını kaydeden kişi ile postayı açan veya çekleri alan kişi farklı olmalıdır. Aksi takdirde alınan çekler kaydedilmeyip zimmete geçirilebilir, müşteri hesaplarını hayali mal iadeleri veya fiyat ayarlamaları ile alacaklandırmak suretiyle haksız kazançlar edinilebilir.
- Varlıkları koruma ile faaliyetlerin onaylanması ve yetkilendirilmesi görevleri birbirinden ayrılmalıdır. Aynı personel, hem satıcı faturasını ödeme yetkisini verip, hem de ödeme yapmamalıdır.
- Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili sorumluluk, kayıt tutma sorumluluklarından ayrılmalıdır. Aksi takdirde, her departman veya kişi kendi yaptığı işi kendi kaydederse, gerçekleri gizleyip başarıyı yüksek gösterebilir.

İşletme faaliyetleri kendi arasında alt faaliyetlere ayrılır ve her bir alt faaliyetten farklı kişiler sorumlu tutulur. Bu şekilde faaliyetlere ilişkin sorumluluklar tek bir kişide olmaz ve birkaç kişi arasında paylaştırılmış olur.

### Yetkilendirme

İşletmede tüm işlemler kendilerine yetki verilmiş kişiler tarafından yerine getirilmelidir. Bu anlamda yetkiler özel ya da genel olabilir. Genel yetkilendirmeyi yönetim, genel bir politika kapsamında yürütür. Listede belirtilen satış fiyatı ile satışların yapılması ve müşteriler için kredi sınırları verilmesi genel yetkiye örnek olarak verilebilir. Buna karşın özel bir alım ya da ödeme işlemi için gerekli olan yetki ise özel yetkidir. Özel yetki gerekli olan her defasında alınmalı ve bir belge ile kanıtlanmalıdır. Bu kanıt (belgeler) o kıymet hareketini yürüten ve muhasebe

---

<sup>92</sup> Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11.Baskı, İstanbul: Arıkan Yayınevi, 2007,s.315-6

<sup>93</sup> Uzay, **a.g.e.**, s.18.

kayıtlarına geçiren görevlilere sunulmalıdır.<sup>94</sup> Belirli işlemlerin işletmenin tümünde değil, belirli bölümlerinde yerine getirilmesi doğrultusunda yetkilendirme işlemlerine ihtiyaç bulunmaktadır. Yapılacak faaliyetleri büyüklüğüne göre yetki sınırları tayin edilir ve bu sınırlara göre faaliyetler gerçekleştirilir.

### Fiziksel Kontroller

Fiziksel kontroller, genel anlamda teknolojik sistemin güvenliğini sağlama doğrultusunda alınacak önlemlerin belirlenmesidir. Kaybolma riski olan ya da yetki dışı kullanma konu olabilecek nakit para, teminat, envanter ve teçhizat gibi varlıklarının güvenliğinin sağlanması ve bunlara erişimin sınırlı olması bu çeşit kontrollere örnek olarak gösterilebilir. Nakit ve alternatif kullanımı olan varlıklar, tehlikeli varlıklar ve hayati belgeler ile ana sistemler ve gizli bilgiler korunması gereken varlıklar olarak sıralanabilir. Bu çeşit varlıklar düzenli olarak dönemler itibariyle sayılmalı ve kontrol kayıtları ile karşılaştırılmalıdır.<sup>95</sup>

#### **1.7.2.4 Bilgi İletişim**

Bilgi, işgörenlerin sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak bilgileri elde etmelerini; iletişim ise, örgütte bilginin aşağı, yukarı örgütün içine veya dışına serbest akışını ifade etmektedir.<sup>96</sup>

SPK Tebliği (Seri X, No:22)'ne göre, "bir bilgi sistemi; tüm geçerli işlemleri tanımlayan ve kaydeden, mali raporlama açısından işlemlerin uygun sınıflanmasına imkan verecek detayda işlemleri tarih esasına göre tanımlayan, işlemlerin değerini, mali tablolarda uygun parasal değerlerine göre kaydedilmesine imkan verecek şekilde belirleyen, işlemlerin uygun muhasebe döneminde kaydedilmesine imkan verecek şekilde gerçekleştiği dönemi belirleyen, işlemleri ve ilgili açıklamaları mali

---

<sup>94</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.180

<sup>95</sup> İç Kontrol Standartları, **a.g.e.**, s.337

<sup>96</sup> Selçuk Şahin, "**Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü**", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2005, s. 32.

tablolarında uygun biçimde sunan yöntemleri ve kayıtları kapsar” şeklinde tanımlanmıştır.<sup>97</sup>

SAS 78’e göre bilgi sistemleri şu özelliklere sahip olmalıdır.<sup>98</sup>

- Gerçekleşen tüm işleri açıklamalı ve kayıt etmelidir.
- Zamanlamayı temel alarak, işler hakkındaki etkili ve ayrıntılı bilgiyi mali raporlama için uygun sınıflandırmaya fırsat vermelidir. İşlerde, onların parasal değerle mali durum tablolarında kayıtlanmasına izin verilmelidir.
- Mali tablolardaki ilgili açıklamalara ve işlere uygun olarak sunulmalıdır.

İhtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesini ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlayan sistemlerin varlığı bir iç kontrol yapısının vazgeçilmez temel unsurlarından birisidir.<sup>99</sup> Bilgi iletişim sistemleri, esas olarak çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için gerekli olan bilgileri toplar. Mali raporlamaya uygun bir bilgi sistemleri, işlemleri ve durumları tanımlamak, bir araya getirmek, tahlil etmek, kaydetmek ve raporlamak için oluşturulan yöntemlerle işletmenin varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan yöntemlerden meydana gelir. İletişim, mali raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve işlemlerinin açıkça anlaşılması ve bu politika ve işlemlerle ilgili olan bireylerin nasıl çalıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir.

Bilgi ve iletişim ortamında<sup>100</sup>

- Bilginin kolaylıkla üretilebilmesi, işlenmesi, sınıflandırılması ve değerlendirilebilmesi,
- Paylaşılması ve gerekli iletişim kanallarına sahip olunması,
- Karar alma, planlama, üretim, tahlil, vb. süreçlerde kullanılabilir hale getirilmesi,
- Tam, doğru ve zamanında elde edilmesi,
- Gereksinimlere uygun biçimde ulaşılabilir olması,
- Korunması önemli ve gereklidir.

<sup>97</sup> SPK Tebliği, Seri X, No: 22, 12.06.2006 Tarih ve 26196 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete, Ek-9.

<sup>98</sup> Volkan Demir, “İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’in Karşılaştırılması”, Analiz, Sayı 11, Aralık 1999, s.102.

<sup>99</sup> Yavuz, a.g.e., s.43.

<sup>100</sup> Öksüz, a.g.e.,

Etkili iletişim, işletmenin en alt seviyesindeki çalışandan, en üst seviyedeki yöneticiye kadar tüm çalışanları kapsayacak şekilde oluşturulmalıdır. Tüm çalışanlara iç kontrol yapısındaki görevleri benimsetilmelidir.<sup>101</sup>

İşletmelerde bilgi sistemleri, işletmenin faaliyetlerinin sürmesi ve kontrolünü mümkün kılan, faaliyetle, mali ve uygunlukla ilgili bilgileri içeren raporları üretmekle görevlidir. Bu raporlar, işletmenin karar alma süreçleri ve dış raporlama için zorunludur. İşletme içerisinde ise yukarıya, aşağıya veya yatay olarak bir iletişim olmalıdır. Bu sayede kişiler, yaptıkları bireysel işlerin diğer işlerle bağlantısını ve iç kontrol yapı içerisinde sahip oldukları rolü algılayabileceklerdir.<sup>102</sup>

#### 1.7.2.5 Gözleme

Gözleme, iç kontrol öz değerlendirmesinin gerçekleştirilmesini ve iç denetimin bağımsız değerlendirmesini içeren iki farklı yöntemle yapılabilir. Birincisi, faaliyetler devam ederken kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetidir. Diğeri ise, iç denetim faaliyetini kullanarak yapılan, bağımsız denetim faaliyetleridir. Çoğunlukla bu iki yöntemin birlikte yer aldığı bir izleme yöntemi kullanılmaktadır.<sup>103</sup>

İç denetim, temel olarak iç kontrol yapısının amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve zayıflıklarla ilgili üst yönetime rapor veren bir birimdir. İç denetim birimi meydana gelen sapmaları ve olumsuz durumları üst yönetime bildirir ve ihtiyaç duyulan tedbirlerin alınmasına yardım ederek iç kontrol unsurlarından gözleme unsurunda önemli rol oynar.<sup>104</sup>

Gözleme, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İç kontrol yapısının, değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere göre yönetim

---

<sup>101</sup> Duygu Anıl Keskin, **İç Kontrol Sistemi – Kontrol Öz Değerlendirme**, 1. Basım, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006, s.40.

<sup>102</sup> Yılcı, **a.g.e.**, s.100.

<sup>103</sup> Saltık, **a.g.e.**, s.63.

<sup>104</sup> Kaval, **a.g.e.**, s.132

tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir. Gözleme, iç kontrol öz değerlendirmesinin gerçekleştirilmesini, iç denetimin bağımsız değerlendirmesini içeren iki farklı yöntemle yapılabilir.

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

Diğeri ise, iç denetim faaliyetini kullanarak yapılan, bağımsız denetim faaliyetleridir. Çoğunlukla etkin iç kontrol yapılarında, bu iki yöntemde birlikte yer aldığı bir izleme işlemi gerçekleştirilmektedir.<sup>105</sup> Gözleme sürekli ve ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olabildiği gibi, her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de yapılabilir. Sürekli gözleme; faaliyetlerin normal akışında iç kontrol yapısının etkinliğini değerlendirmeyi sağlamaktadır. Doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin toplamlarının yönetim tarafından incelenmesi, bilgisayar raporlarının bunların kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi, sürekli gözlemeye örnek olarak verilebilir.<sup>106</sup>

İç kontrol yapısının temel ilkelerini şöyle sıralayabiliriz.<sup>107</sup>

**a) Görevlerin Ayrılığı:** İşletme ya da kurumda bir işin tüm aşamalarından bir kişi sorumlu tutulduğunda, yapılabilecek hata ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması olasılığı azalmaktadır. Bu nedenle işletme büyüklüğü dikkate alınarak, görevler hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarabilecek şekilde ve en aza indirebilecek biçimde farklı kişiler arasında dağıtılmalıdır. Bu mantığa göre görevler aşağıdaki biçimde bir dağılıma tabi tutulabilir.<sup>108</sup>

- İşlemleri fiilen yapmakla görevli bir kişi
- İşletme varlıklarını koruma altında tutma görevli bir kişi

---

<sup>105</sup> Saltık, **a.g.e.**, s.11

<sup>106</sup> Doyrangöl, **a.g.e.**, s.2-3.

<sup>107</sup> Ali Erdem Neşeli, **Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Analizi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması Kapsamında Bir Değerlendirme: Örnek Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. 2010:45-47

<sup>108</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 3. Baskı, İstanbul. 2000,s.127



- İşlemleri kaydetmekle görevli bir kişi

**b) Yetkilendirme:** Çalışanların yetki ve sorumluluklarının yazılı olarak kurallara ve yönetmeliklere bağlanılmış olması ve bu kurallar dahilinde çalışanların iş tanımlarının belirlenmesi gerekmektedir.

**c) Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması:** Etkin bir iç kontrolün sağlanması, uygun bir belgeleme düzeninin varlığını gerektirmektedir. Güvenilir muhasebe kayıtlarının tutulabilmesi ve muhasebe bilgilerinin uygun zamanda raporlanabilmesi için işletmede bir hesap planı ve muhasebe el kitabı olmalıdır. Kısaca etkin bir kontrolün gerçekleştirilmesi için işletmede iyi işleyen bir muhasebe organizasyonunun bulunması gerekir.<sup>109</sup>

**d) Fiziki Koruma(Önlemler):** Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması için her türlü önlem alınması gerekmektedir. Yangına karşı korumalı kasalar, iyi bir ambarlama düzeni, mekanik ve elektronik muhasebe araçları, yazar ve ekranlı kasalar fiziksel korumaya yardımcı araçlardır.<sup>110</sup>

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

---

<sup>109</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Basım Yayın Dağıtım, 10. Baskı, İstanbul. 2000,s.181

<sup>110</sup> a.g.e,s.181

## 1.7.3 İç Kontrolün Önemi ve Amaçları

### 1.7.3.1 Önemi

İç kontrol yapısı; zamanında, tam ve doğru bilgiye ulaşılması, mali raporlamalardaki hata riskinin en aza indirilmesi, işin titizlikle en üst düzeyde bir güven içinde yapılabilmesi, faaliyetlerin aksamasına engel olunması konularında yönetime yardımcı olunmasında önemli bir rol oynamaktadır.<sup>111</sup> Diğer yandan bir işletmedeki iç kontrol yapısı o işletmede yürütülmekte olan iç denetim ve bağımsız denetim faaliyetlerine de doğrudan etki etmektedir.<sup>112</sup>

İç denetçiler, yöneticilerin etkili birer temsilcileri olup, iç kontrol amaçlarının başarılmasından sorumludurlar. İç kontrol yapısının etkinliği ve yeterliliğini değerlendirmektedirler. İç denetçiler üst yönetimin belirlediği kurallara göre davranılıp davranılmadığının saptanması<sup>113</sup> ve yönetim kararlarına esas olan çeşitli raporların doğru, zamanlı ve eksiksiz olarak hazırlanarak yönetime sunulup sunulmadığının belirlenmesi amacı ile iç kontrol sistemini incelemektedirler.<sup>114</sup>

Yetki ve sorumlulukların tam olarak belirlenemediği, bilgi akışında aksaklıklar olan ve kontrolün zayıf olduğu işletmeler zarar ederek özkaynakları olumsuz yönde etkilenir. Üst yönetim açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol yapısının kurulması ve işletilmesi durumunda giderilebilecektir. Yetki ve sorumlulukların belirlendiği, birimler arasında eşgüdümün sağlandığı ve iç kontrol yapısının kurulduğu işletmelerde iç kontrol yapısının etkin olup olmadığı veya işletme politikaları ve hedeflerine ne derece hizmet ettiğinin değerlendirilmesi ön plana çıkmaktadır. Etkin bir iç kontrol yapısının varlığı hedeflere ulaşmayı ve mali raporların güvenilirliğini sağlamanın yanı sıra belirlenen politikalara ve yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından da önemlidir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler bugüne kadar zayıf hatta olmayan kontroller ile yaşamlarını sürdürebiliyorlardı. Günümüzde gerek işletme içi gerekse işletme dışı faktörler yakın zamana kadar kabul gören bu

<sup>111</sup> Memiş, a.g.e.,s.74

<sup>112</sup> Güredin, a.g.e., s.165.

<sup>113</sup> Turan Öndeş, "KOBİ'lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Soruları", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 2000, s. 81.

<sup>114</sup> Güredin, a.g.e., s.165.

görüşü artık geçersiz kılmaktadır. Günümüzde artık iç kontrolün bu konularda güvence sağlayan bir yapı olduğu, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve işletme hedeflerine ulaşmada itici bir güç olduğu genel kabul görmektedir.<sup>115</sup>

İç kontrol ile ilgili bazı temel açıklayıcı bilgiler aşağıda sıralanmıştır;<sup>116</sup>

- İç kontrolün başlangıç noktası kuvvetli şekilde yapılandırılmış kontrol ortamıdır.
- Başarılı bir kontrol ortamı, yönetimin kararlılığı ve desteğini gerektirir.
- İç kontroller işletmelerin ve işletmelerde gerçekleştirilen her işin ayrılmaz bir parçasıdır.
- İç kontrolün gerçek amacı, çalışanları kontrol etmek değil, iş sürecini kontrol etmektir.
- İç kontroller işlerin ilk seferinde ve her seferinde doğru olmasına yardımcı olur.
- İşletmenin büyümesi veya küçülmesi gibi durumlarda farklı kontrollere ihtiyaç duyulur.
- İç kontroller işletmelerin amaçlarına ulaşmasında makul ölçüde bir güvence sağlar, tam olarak güvence vermez.
- İç kontrol ile işletme verimliliği arasında doğrudan ve dolaylı yakın bir ilişki vardır.
- İç kontroller iş akışlarının üstüne değil, içine yerleştirilmelidir.
- Etkili olmak için kontrolleri denetime değil, önemli noktalara yerleştirmelidir.

İşletmeler büyüdükçe, faaliyetleri karmaşıklaştıkça, işlem sayıları arttıkça, yönetimin; varlıkların korunması, hataların ve hilelerin ortadan kaldırılması ve politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir veriler elde etmesi zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca günümüz işletmeleri için kamuyu aydınlatma, yani ilgili kişilere sürekli bilgi verme önem kazanmıştır. İşletme verileri ve muhasebe bilgileri iktisadi ve etkin biçimde hazırlanmalıdır. Muhasebe sisteminin, muhasebe verilerinin güvenilirliğini oluşturmak için iç kontrol u y g u l a m a larına ihtiyacı vardır. Etkin bir iç kontrol yapısı yoksa işletmenin maddi varlıkları çalınabilir veya yanlış

---

<sup>115</sup> Biçer, a.g.e, s.41.

<sup>116</sup> Şaban Uzay ” İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler”, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, Belek/Antalya: T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F.İşletme Bölümü, (21-25 Mayıs 2003), s.207

kullanılabilir, aynı şeyler defter ve belgeler için de geçerlidir. İşletmelerin özellikle muhasebedebilgisayardan yararlanmaları, iç kontrolün önemini daha da arttırmıştır.<sup>117</sup> İşletmede yetki ve sorumlulukların tam olarak tespit edilmediği bilgi akışında sorunların olduğu ve kontrolün az olduğu işletmelerde olumsuzluklar yaşanmaktadır. Üst yönetim açısından ortaya çıkan bu olumsuz durum, ancak iç kontrol yapısının etkin olarak kurulması ve işletilmesi durumunda ortadan kalkabilir. Yetki ve sorumlulukların paylaşıldığı, birimler arasında eşgüdümün sağlandığı ve iç kontrol yapısının kurulduğu işletmelerde iç kontrol yapısının etkin olup olmadığı veya işletme politikaları ve hedeflerine ne derece hizmet ettiğinin değerlendirmesi önem kazanmaktadır. Günümüzde iç kontrolün önemi işletmelerce anlaşılmış ve işletme faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve işletme hedeflerine ulaşmada itici bir güç olduğu genel kabul görmektedir.<sup>118</sup>

### **1.7.3.2 Amaçları**

İç kontrol yapısı ile işletme faaliyetleri alt faaliyetlere ayrılmakta, her faaliyetlere farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge, kayıt ve rapor düzeni ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hile yapmaları önlenmekte, varlıklara erişim sınırlanarak işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir.<sup>119</sup>

İç kontrol yapısının amaçları aşağıdaki alt başlıklarla incelenmiştir;

#### **1.7.3.2.1 İşletme Varlıklarını Korumak ve Her Türü Kayıpları Önlemek**

Varlıkların korunması geniş anlamda ve dar anlamda ele alınabilir. Geniş anlamda varlıkların korunmasından, kaynakların arzu edilmeyen her türlü olumsuzluklara karşı korunması amacıyla yönetimin almış olduğu önlemler anlaşılır. Dar anlamda varlıkların korunması ise, kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili varlıkların saklanması esnasında meydana gelebilecek kasıtlı

---

<sup>117</sup> Müjdat Ünlen ve Ülkü Ergün, “Bilgi İşlem Kullanıldığında Muhasebe Denetim Sistemi ve İç Kontrolün Önemi”, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl:14 Sayı: 53-54, Ağustos-Kasım 1988, 37.

<sup>118</sup> Biçer, *a.g.e.*, s.41.

<sup>119</sup> Kaval, *a.g.e.*, s 122.

ve kasıtlı olmayan kayıplara karşı koruma anlaşılır.<sup>120</sup> İşletmelerde varlıkların korunması kaydetme faaliyetlerinden tamamen bağımsız özel personel vasıtasıyla yapılmalıdır. Varlıklara erişim yetkilendirilmiş belirli personel tarafından olmalı, varlıklara dolaylı yoldan erişim uygun yetkilendirme önlemleri ile sınırlandırılmalıdır. Alınacak önlemlerin bir nevi bileşkesi olan iç kontrol yapısı, varlıkların korunmasına ilişkin olarak işletmede uygulamaya konan usul, ilke ve yöntemlerin birbiriyle uyumlaştırılmasını da gerektirir. Bu nedenle işletmede iç kontrol yapısının varlığı ve etkinliği, bu tür istenmeyen durumların önlenmesinde büyük önem taşır.<sup>121</sup>

İç kontrol yapısı, varlıkların korunması için işletme içinde kabul edilen ilke ve yöntemlerin uyumlaştırılmasını gerektirmektedir. Ayrıca iç kontrol yapısı varlıkların satın alınmasında kalite, fiyat ve miktar kontrollerinin yapılması; yangın, paslanma, moda geçmesi, sel ve don gibi olaylara karşı varlıkların fiziksel korunması; duran varlıkların bakımının zamanında yapılması; hırsızlık ve yolsuzluk olasılıklarının en aza indirilmesi; savurganlığa ve varlıkların kötü kullanımına karşı hemen dikkati çekecek iç raporlama yöntemlerinin belirlenmesiyle de ilgilidir. İşletme yönetimi, varlıkların satın alınmasında uygun kalitede ve fiyatta ve gerektiği kadar satın alınması için satın alma birimi ile ilgili usul ve yöntemleri belirlemesi gerekmektedir. Örneğin piyasa araştırması, satın alma yöntemi, teslim almada uyulması gereken kurallar gibi. İşletme yönetimi yangın, sel ve don gibi olaylara karşı da gerekli usul ve yöntemleri getirmelidir. Örneğin, yangından korunma yönergesi kabul ederek bunu personeline duyurmalı, gerekli yangın söndürme araçları bulundurmalı, gerekiyorsa yangına karşı alarm sistemi, otomatik yangın söndürme sistemi gibi fiziksel koruma önlemleri almalı ve varlıkları yangına karşı sigorta ettirmelidir. Duran varlıkların, teknik bakımdan bakımları gerekli zamanlarda yapılmalıdır. Bakımın zamanında yapılmamasından doğacak arızalar sebebiyle duran varlıkların değerinde meydana gelecek zararlar ve üretimin durması sebebiyle meydana gelecek kayıplar olduğunda varlıkların korunamadığı anlaşılmaktadır.<sup>122</sup> Varlıkların korunması amacı ile müşteri kayıtlarına erişimin yetkili personel ile sınırlandırılması, kayıtların güvenli bir yerde saklanması, varlıklara yetkisiz personelin doğrudan ulaşabilmesinin engellenmesi

<sup>120</sup> Şevket Sayın ve Yasemin Yeğinboy, **Muhasebe**, İzmir: Bilimsel Yayınlar Serisi 1, 2005, s. 446.

<sup>121</sup> Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006, s.477.

<sup>122</sup> Kepekçi, **a.g.e.**, s.60.

kontrol yöntemlerindedir.<sup>123</sup> İşletmelerin fiziksel varlıkları çalınmaya, yanlış kullanılmaya ve tahribata uygun durumdadır. Yönetim bu olumsuzlukları önlemeye yönelik kontrol unsurlarını oluşturmak zorundadır. İç kontrol yapısının temel amacı bu noktada ortaya çıkmaktadır.

#### **1.7.3.2.2 Muhasebe Verilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak**

Mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulanması muhasebe bilgilerinin doğruluğunu, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtması, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmaması ise muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini ifade eder.<sup>124</sup>

Yönetimin karar alması konusunda işletmedeki bilgi sistemi aracılığı ile önemli dayanağı muhasebe verileridir. Yönetimin sağlıklı kararlar alabilmesi, doğru ve dürüst bilgiyi elde etmekle doğrudan ilgilidir. Çeşitli sebeplerle muhasebe verilerinin doğru ve dürüst olmama riski bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol yapısında oluşturulan politika ve yöntemler bu bilgilerin doğru ve dürüst olmasını olabildiğince sağlamaya yönelik olmalıdır.<sup>125</sup>

Muhasebe bilgilerinin işletme içi raporlama ve işletme dışı raporlama amaçları için kullanılması sebebiyle bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin iki yorum ortaya çıkar.

Birinci görüşe göre, işletme yöneticilerine iç raporlama; ortaklara ve diğer ilgili kişilere dış raporlama amaçları için muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması iç kontrolün kapsamına girer. İkinci görüşe göre, sadece dış raporlama amaçları için kapsam sınırlandırılmalıdır. İkinci görüş, bağımsız denetim amaçlarına uygundur. Bu ayrımı örneklendirmek gerekirse, satış politikalarını ve fiyatları belirleme, maliyetleri tahmin etme, bölümlere ve mamul türlerine göre başarı düzeyini ölçme gibi yönetim amaçları için bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla gerekli sınıflandırmanın derecesi, doğruluğu,

---

<sup>123</sup> Melih Erdoğan, **Denetim Kavramsal Ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.84.

<sup>124</sup> Kepekçi, **a.g.e.**, s.62

<sup>125</sup> Köroğlu ve Uçma, **a.g.e.**,s.2.

ayrıntısı ve uygulamalar; dış raporlama amaçları için güvenilirliği sağlamak amacıyla gerekli olanlardan daha önemlidir. Bu nedenle iç kontrol yapısının bir sonucu olarak belirlenen raporlama yöntemlerinin, yanlış bilgilere dayanan önemli yönetim kararları ile yatırım ve borç verme kararlarının alınması tehlikesini azaltmak için bu yöntemlerin önceden planlanması ve daha sonra büyük bir dikkatle uygulanması gerekir. İç kontrol yapısı, bilgilerin sadece doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla kalmayıp, ayrıca bilgilerin karar alma zamanında hazır olmasını ve yeterli ölçüde açıklanmasını sağlayacak muhasebe yöntemlerini de kapsamalıdır.<sup>126</sup>

### **1.7.3.2.3 Faaliyetlerin Verimliliği ve Kaynakların İktisadi Kullanılması**

İşletmeler amaçlarının iktisadi ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak iç kontrol ilke ve yöntemlerini uygulamalıdır. Kaynakların iktisadi kullanımı; amaçlara, hedeflere ve riske uygun olan bir maliyette ulaşmaktır. Kaynakların verimli kullanımı ise; tüketilen kaynaklar ile elde edilen fayda arasındaki ilişkidir.<sup>127</sup>

İç kontrol faaliyetleri kapsamında işletme amaçlarının iktisadi ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak ilke ve yöntemlerin uygulanması önem taşımaktadır. Yani kaynakların iktisadi kullanımı, planlanmış maliyetle gerçekleşmiş maliyet arasındaki ilişkidir. Gerçekleşmiş maliyetler planlanmış maliyetlerin altında ise kaynaklar tutumlu ve iktisadi kullanılmıştır. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmıştır. İşletme yönetimi, bir faaliyetin iktisadi olup olmadığını ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçebilmek için faaliyet standartlarını belirlemek zorundadır. Belirlenmiş faaliyet standartları iyi anlaşılmalı, standartlardan sapmalar belirlenmeli, tahlil edilmeli, düzeltici önlemlerin alınmasından sorumlu kişiye iletilmeli ve gerekli düzeltici tedbirler gerçekleştirilmelidir.<sup>128</sup> İşletmelerin tümünü ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve kurallar bulunmaktadır. Bu yasa ve kurallar aynı zamanda işletmelerin belirli bir düzende çalışmalarını da sağlayıcı niteliktedir. Bazıları muhasebe ile dolaylı ilgili olup bazıları da doğrudan ilgili olabilir. Örneğin, çevre koruma ve çalışma yaşamını düzenleyen yasalar ve kuralların, muhasebeyle dolaylı bir ilişkileri vardır. Oysa

<sup>126</sup> Kepekçi, a.g.e.,s.61-62.

<sup>127</sup> a.g.e., s. 74.

<sup>128</sup> a.g.e., s.62-63.

vergi yasaları, defter tutma ile ilgili düzenlemeler, muhasebeyi doğrudan etkiler. İç kontrol, bu yasa ve kurallara uygun olarak işleyen bir kontroller dizisini oluşturmak zorundadır. Örneğin, yasalara göre her çalışanın sigortalı olması zorunludur. İç kontrol, oluşturulan personel veri tabanının sigorta numarası girilmeden işlem yapılmasını önleyecek bir kontrol noktasını oluşturmalıdır.<sup>129</sup>

İşletmede örgüt içinde kontroller, kaynakların etkin olmayan şekilde kullanılmasını, işletmede savurganlık yapılmasını, her türlü hile, sahtekârlıklara karşı korumaya çalışmaktadır. Yapılan kontrollerde doğru ve uygun zamanda en az kaynakla amaçlara ulaşılmışsa verimlilik sağlanmış demektir.<sup>130</sup> Diğer bir ifadeyle kaynakların iktisadi kullanımının sağlanması, işletme açısından amaçlara ulaşma da en az maliyetle, bunun karşılığında da en fazla faydayı sağlamakla mümkün olabilir.

#### **1.7.3.2.4 Yönetim Politikalarına Bağlılığı Sağlama**

Yönetim, şirketin amaçlarına ulaşabilmesi için kurallar koyar, şirket çalışanlarının da bu kurallara uyması teşvik edilerek işletmedeki iç kontrol yapısının etkin olması sağlanır. İşletmenin amaçlarına ulaşması için gereken yönetim ve işletme politikaları da doğal olarak yasalara uygun ve yasaların uygulanmasını da sağlayacak nitelikte olmalıdır. Yönetim kendi politikalarına ve yönergelerine ne ölçüde uyulduğunu izlemek için çeşitli kontrol usul ve yöntemleri belirleyerek bunları işletme personeline belirtir. Personel de faaliyetlerin yürütülmesinde bu usul ve yöntemlere bağlı kaldığı sürece yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanmış olur.<sup>131</sup>

Yönetim sürekli olarak çalışanlarına uymaları gereken kuralları bildirmektedir. Ancak bu kurallara uygulama aşamasında hangi seviyede uyulduğu şüphesi her zaman taşınmaktadır. Bu bağlamda oluşturulacak kontroller, çalışanların yönetim politikalarına zorunlu olarak uymalarını sağlamaya yönelmektedir.<sup>132</sup>

---

<sup>129</sup> Erdoğan, **a.g.e.**, s.85.

<sup>130</sup> Alvin Arens ve James Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, Fourth Edition, New Jersey :Prentice Hall,1994, Inc, Engle Wood Cliffs, s. 270

<sup>131</sup> Yeğinboy,**a.g.e.**, s. 447.

<sup>132</sup> Köroğlu ve Uçma,**a.g.e.**, s.2.



İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden, yönetim sorumludur. Bu amaca sorumlulukların işletme, bölüm ve kısım düzeyinde ayrımının yapılmasıyla bir ölçüde ulaşılır.<sup>133</sup>

---

<sup>133</sup> Kepekçi,a.g.e., s. 62.

## 2. DENETİM KOMİTESİ

### 2.1 Denetim Komitesinin Tanımı

Denetim Komiteleri bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerinin ve dış mali raporlama sürecinin gözlemlenmesinden sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur.<sup>134</sup> Denetim komiteleri, şirketlerin mali raporlama ve denetim süreçlerinde çok önemli gözetim görevi sağlar.<sup>135</sup> Denetim komitesinin temel işlevi; işletme yönetimi, bağımsız denetçi ve iç denetçi birimleri ile yönetim kurulu arasında bir köprü görevi görmektir.<sup>136</sup>

SPK, denetim komitesini şu şekilde tanımlamıştır: “Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, mali bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir”.<sup>137</sup>

### 2.2 Denetim Komitesinin Gelişim Süreci

İlk denetim komiteleri, yönetim kurulları tarafından özel görevler ile görevlendirilen bir kısım şirket yöneticilerinden oluşmaktaydılar. Bu komiteler şirket iç

---

<sup>134</sup> Şaban Uzay, *İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*,2003,s.72).

<sup>135</sup> Dezoort, *Audit Committee Member Support for Proposed Audit Adjustments:A Source Credibility Perspective*,Auditing,Eylül 2003,s.176

<sup>136</sup> Nejat Bozkurt,*İşletmelerde Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü*,Yaklaşım Dergisi,Sayı:98,Şubat 2001,s.24

<sup>137</sup> SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:X No: 22*,2006,s:11

kontrol yapısının bir parçasını oluşturdular ve yönetim kuruluna rapor veriyorlardı.<sup>138</sup> İlk denetim komitelerinin kurulması 1937'deki Mc Kesson ve Robbins olayının akabinde başlamıştır.1939 yılı başlarında New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE), “Bağımsız Denetim ve Denetim Prosedürleri” başlıklı yayınladığı raporda bağımsız denetçilerin bağımsızlığının güvence altına alınması için bağımsız denetçilerin işletme yöneticilerinden oluşmayan yönetim kurulunun özel bir komitesi tarafından seçilmesini veya görevlendirilmesini kabul etmiştir. Aynı durumu 1940'ta da Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) kabul etmiştir.<sup>139</sup>

İlk kurulduğu yıllarda denetim komitelerinin işlevleri yeterince tanımlanmamış ve destek de görememiştir. 1967 yılında Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) bütün halka açık şirketlerde denetim komitesi kurulmasını tavsiye etmiştir.<sup>140</sup>

1970'lerde ortaya çıkan yolsuzluk skandalları ile birlikte menkul kıymetlere yatırım yapanlar mali tabloların güvenilirliğinin artırılması için işletmelerdeki kurumsal sorumlulukların açıkça tanımlanmasını ve faaliyetlerin tanımlanan sorumluluklara uygun olarak gerçekleştirilmesini talep etmişlerdir.<sup>141</sup> Bunun yanında 1970'li yılların sonlarında Amerikan denizaşırı şirketlerin başarısızlıkları ve şüpheli raporlar beyan etmelerindeki hızlı artışlar etkili denetim komitelerinin kurulması ihtiyacının önemini yenilemiştir.<sup>142</sup> Bu yıllarda New York Menkul Kıymetler Borsası (The New York Stock Exchange- NYSE) borsaya kayıtlı şirketlerin yönetim kurullarının bir denetim komitesi oluşturmalarını istemiştir. 1980'lerde Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcıları Derneği (The National Association of Securities

---

<sup>138</sup> Spira L.F, **Black Boxes, Red Herrings and White Powder: UK Audit Committees in the 21st Century**. Journal of Banking Regulation, Çeviren: Halim Akbulut, 2006, s.180–188.

<sup>139</sup> J.M.Lutzy, **Analysis of the Proposed NYSE Corporate Governance and Audit Committee Listing Requirements**. DePaul Business & Commercial Law Journal, Çeviren: Halim Akbulut 2003, s.99–108.

<sup>140</sup> D.J.Mc Eachern ve M.F.Massoud, **Audit Committees: Can They Meet the New Challenges**. Journal of Corporate Accounting and Finance, 141–151. Çeviren: Halim Akbulut 1990:141

<sup>141</sup> Nihat Akarkarasu, **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, SPK Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü, 2000, s.26

<sup>142</sup> D.J. Mc Eachern, **a.g.e.**, s.141

Dealers-NASD) ve Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (The American Stock Exchange-AMEX) da aynı hususu kabul etmiştir.<sup>143</sup>

1987 yılında Hileli Mali Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon (National Commission On Fraudulent Financial Reporting-NCFRR) yayınladığı raporda “tüm halka açık şirketlerin yönetim kurullarının, SEC tarafından yapılan düzenlemeler gereğince yalnızca bağımsız üyelerden oluşacak olan denetim komiteleri kurmak zorunda” olduklarını belirtmiş ve ayrıca raporunda denetim komitelerinin; mali raporlama sürecinin, iç kontrolün ve şirket yönetimi ile çalışanların yasal ve ahlaki kurallara uyumunun gözetimindeki rolüne dikkat çekmiştir. Tüm bu gelişmelere rağmen şirket başarısızlıkları ve hileli mali raporlamalar artarak devam etmiştir. Denetim komitelerinin etkinliğini artırmak üzere New York Menkul Kıymetler Borsası (The New York Stock Exchange- NYSE) ve Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcıları Derneği (The National Association of Securities Dealers-NASD) sponsorluğunda kurulan Mavi Kurdele Komitesi (Blue Ribbon Committee) yayınlamış olduğu raporda SEC, NYSE ve NASD’a denetim komitelerinin etkin ve bağımsız çalışabilmeleri için sahip olması gereken şartlara ilişkin on adet tavsiyede bulunmuştur.<sup>144</sup>

Denetim komiteleri ile ilgili yapılan en son ve kapsamlı düzenleme 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley yasasıdır. Mc Kesson Robbins olayından sonra günümüze kadar geçen sürede denetim komitesine ilişkin ve denetim komitesi oluşumuna öncülük eden temel düzenlemeler şunlardır.<sup>145</sup>

- Mc Kesson Robbins Olayı,
- Cohen Komisyonu Raporu,
- Treadway Raporu (The Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting),
- COSO Raporu (Internal Control-Integrated Framework),

---

<sup>143</sup>S.D.Buchalter veK.L. Yokomoto **Audit Committees’ Responsibilities and Liability**. The CPA Journal, Çeviren:Halim Akbulut ,2003,s.2

<sup>144</sup> Nihat Akarkarasu,**a.g.e**,s.27

<sup>145</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar,**Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**,İstanbul,Güncel Yayıncılık 1.Basım,2006,s.112

- Cadbury Komitesi Raporu,
- Public Oversight Board Raporu (Kirk Panel),
- Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri (NYSE / National Association Securities Dealer),
- Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri (National Corporate Directors),
- Sarbanes Oxley Yasası.

Belirtilen bu düzenlemeler aşağıda ele alınmaktadır.

### **2.2.1 Mc Kesson ve Robbins Olayı (1937)**

Denetim komitesi uygulamasına temel teşkil eden bu uygulamada, bir ilaç şirketi olan McKesson Robbins işletmesinin yönetimi 1937 yılı sonu bilançosunda 19 milyon dolar eksik varlık ve alacak beyanında bulunmakla suçlanmıştır. Bu olayda şirket başkanı başka bir isim altında belge sahtekârlığı yapmakla suçlanmıştır. Bu olay yargıya, hükümete ve de kamuoyuna mal olmuş ilk muhasebe skandalıdır.<sup>146</sup> Bu olay işletmenin iç kontrol yapısının ve işletmeyi denetleyen bağımsız denetim işletmesinin yetersizliğini göstermektedir. Bu olayın akabinde 1939'da NYSE ve 1940'da SEC tarafından şirketlere yönetici olmayan üyelere oluşan denetim komiteleri kurmaları önerilmiştir. Daha sonra 1967'de (AICPA) bütün halka açık şirketlerde denetim komitesi kurulmasını tavsiye etmiştir. Bu çabalara rağmen 1973'de yürütülen araştırmalar, ABD'de halka açık şirketlerin yarısından azının denetim komitelerine sahip olduğunu göstermiştir. 1970'li yılların sonunda Amerikan denizaşırı şirketlerinin başarısızlıkları ve şüpheli raporlar düzenlemelerindeki artışlar denetim komitelerinin kurulması ihtiyacının önemini yenilemiştir.<sup>147</sup>

### **2.2.2 Cohen Komisyonu Raporu (1978)**

1978 yılında yayınlanmıştır. Cohen komisyonu, bağımsız yönetim kurulu üyelerinden oluşan bir denetim komitesinin, bağımsız denetçi ve yönetim arasındaki ilişkileri dengelemede çok etkili bir unsur olduğunu belirtmektedir. Ayrıca şirketlerde

---

<sup>146</sup> A.Dennis, **Taking Account: Key Dates for the Profession.** Journal of Accountancy, Çeviren:Halim Akbulut 2000,s.102

<sup>147</sup> D.J.Mc Eachern,**a.g.e.**,s.141

denetim komitesinin bulunmasının her bir denetimin mesleki yaklaşımla yapılmasını ve böylece yatırımcılara güven verilebileceğini belirtmektedir. Böylece denetim komiteleri denetim mesleğinin maliyetli ve belki de olumsuz bir uygulamadan kaçınmalarına da yardımcı olabilmektedir.<sup>148</sup>

Bu raporun yayınlanmasından sonra, New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE), Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (AMEX) ve Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcılar Derneği (NASD) denetim komitesine sahip olmayı borsaya kayıt olma şartları arasında saymıştır.

### 2.2.3 Treadway Raporu (1987)

Ekim 1987’de Organizasyonları Destekleme Komitesi (The Committee Of Sponsoring Organizations COSO), Hileli Mali Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon Raporu (The Report of The National Commission on Fraudulent Financial Reporting) adlı raporunu yayınlamıştır. Komisyon başkanının adı James C. Treadway olduğundan rapor “Treadway Raporu” olarak bilinmektedir. Rapor hileli mali raporlama potansiyelini önemli derecede azaltacak kurumsal yönetim ilkelerini belirlemiştir. Treadway Raporunda denetim komiteleri için yapılan tavsiyeler şu şekilde özetlenebilir: Bütün halka açık şirketlerde yönetim kurulları yalnızca bağımsız üyelerden oluşan denetim komitesi kurmalıdır. Denetim komiteleri şirketlerin iç kontrolleri ve mali raporlama süreçlerini etkili ve dikkatli gözetleyebilmek için bilgilenmiş olmalıdırlar. Bütün halka açık şirketler, denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını belirten bir yazılı yönetmelik geliştirmelidir.

Yönetim kurulu bu yönetmeliği onaylamalı, düzenli olarak gözden geçirmeli ve gerekli gördüğü değişiklikleri yapmalıdır. Yönetim ve denetim komitesi, mali raporlama sürecindeki iç denetçinin rolü ve dış denetimin uygunluğu ve bağımsız denetçi ile uyumlu olduğuna dair güvence vermelidir. Denetim komitesi, şirket yönetimi tarafından yapılan bağımsız denetçinin bağımsızlığı hususundaki değerlemeyi incelemelidir. Hem komite hem de şirket yönetimi bağımsız denetçinin bağımsızlığının korunmasında denetçiye yardımcı olmalıdır. Denetim komitesi önemli

---

<sup>148</sup> J.Hoyle, **Mandatory Auditor Rotation: The Arguments and an Alternative.**The Journal of Accountancy, Çeviren:Halim Akbulut ,1978,s.76-78

muhasebe konularında ikinci bir yargıya ulaşmak istediği zaman yönetim tarafından komiteye tavsiyede bulunulmalıdır. Bütün halka açık şirketler, yıllık olarak denetim komitesinin sorumluluklarını ve faaliyetlerini içeren, komite başkanının imzasını taşıyan hissedarlara yönelik hazırlanan yıllık raporları SEC'e vermektedir. Denetim komitesi, işletmenin ara mali raporlama sürecini izlemelidir. Denetim komitesinin sorumluluğunu yerine getirebilmesi için yeterli kaynağa ve yetkiye sahip olması gerekir.<sup>149</sup> Treadway Komisyonu tarafından 1987'de bir denetim komitesine sahip olmanın yeterli olmayacağını ve komitenin bilgilendirilmiş, ihtiyatlı ve önceden tasarımı olmasının gerekliliğinin altı çizilmiştir. Denetim Komitesi sorumluluğunu yeterince yerine getirebilmesi için işletme yönetiminin kararlarını sorgulayabilmeli ya da yönetimin aksine bir hareket tarzı izleyebilmelidir. Denetim Komitesinin esas niteliği, bağımsızca hareket etme ve yönetimi sorgulayabilme özelliğidir.<sup>150</sup> Ayrıca Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsüne (Institute of Internal Auditors- IIA) göre Treadway Komisyonu'nun tavsiyeleri geniş kabul görmüş, Kanada'da ve İngiltere'de de benzer tavsiyeler ortaya konmuştur.<sup>151</sup>

## 2.2.4 COSO Raporu (1992)

Treadway raporu aynı zamanda, COSO modeli için iç kontrol yapısının etkinliğinin değerlendirilmesinde rehberlik sağlamıştır. COSO 1992'de "İç Kontrol Bütünlük Çerçeve" (Internal Control-Integrated Framework) adlı raporunu yayınlamıştır. COSO raporu, denetim komitesinin yönetim kurulu ile birlikte iç kontrol yapısının düzenli çalışmasını gözetleme sorumluluğuna sahip olduğunu belirtmek tedir. Aynı zamanda COSO raporu, denetim komitesinin, iç kontrole yönelik görev ve sorumluluklarını ve denetim komitesi üyelerinin ihtiyaç duyduğu bağımsızlık ve yeteneği de belirtmiştir.<sup>152</sup> Raporda geçen temel hususlar şu şekilde özetlenebilir: Yöneticiler üç temel amacın başarılmasından sorumludurlar; etkin ve

<sup>149</sup> J.W.Bean, **The Audit Committee's Roadmap**. Journal of Accountancy, Çeviren: Halim Akbulut 1999, s.50

<sup>150</sup> Scarbrough vd., (Scarbrough, D. P., Rama, D. V. ve Raghunandan, K.), **Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence**. Accounting Horizons, Çeviren: Halim Akbulut, 1998, s.53

<sup>151</sup> K.Raghunandan vd. (Raghunandan, K., Rama D. V. ve Scarbrough, D. P.) **Accounting and Auditing Knowledge Level of Canadian Audit Committees: Some Empirical Evidence**. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, Çeviren: Halim Akbulut 1998, s.183

<sup>152</sup> T.P.Kelley, **The Coso Report: Challenge and Counterchallenge**. Journal of Accountancy, Çeviren: Halim Akbulut 1993, s.17

etkili yönetim, işletme dışındaki ilgililerin güvenilebileceği mali raporlar sunma, kanunlara ve düzenlemelere uyma. Yöneticiler bu amaçların başarılmasını şansa bırakamazlar. Daha doğrusu onlar bu amaçların her birisini gerçekleştirecek iç kontrol yapısını gerçekleştirmelidirler. Doğru ve kapsamlı bir çerçeve için beş bileşen gereklidir; sağlam bir kontrol çevresinin kurulması ve sürdürülmesi, düzenli olarak sürekli risk değerlemesi, belirli risklerin telafisi için kontrolle ilgili politika ve faaliyetlerin uygulanması ve sürdürülmesi için düzenleme yapma, yeterli iletişim ve kontrol politika ve yöntemlerinin uygulanmasını sürekli olarak kontrol etmek şeklinde sıralamak mümkündür.<sup>153</sup> COSO raporu günümüzde işletmeler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında temel kaynak kabul edilmektedir.

### 2.2.5 Cadbury Komitesi Raporu (1992)

İngiltere’de kurumsal yönetimin iyileştirilmesi için 1992 yılında Sir Adrian Cadbury başkanlığında bir komite (Cadbury Komitesi) kurulmuştur. Komitenin yayınlamış olduğu raporda, denetim komitelerine ilişkin yapılan tavsiyeler şunlardır.<sup>154</sup>

- Denetim Komiteleri yönetim kurulunun alt komitesi şeklinde ve kurula karşı sorumlu olmalı ve kurula düzenli rapor vermelidirler. Komitede en az üç üye olmalıdır. Bu üyeler şirketin idarecileri dışındaki kişilerle sınırlandırılmalı ve bu kişilerin çoğunluğunun şirketle her hangi bir menfaat ilişkisinin olmaması gereklidir.
- Dış denetçi, iç denetim faaliyetinin olmadığı işletmelerde iç denetimi temsilen komite toplantılarına mali kaynak yöneticisi olarak katılmalıdır.
- Denetim komitesi denetçilerle en az yılda bir kez yönetim kurulu üyelerinin olmadığı bir ortamda herhangi bir sorun bulunup bulunmadığı hususunda tartışmalıdırlar.
- Denetim komitelerinin yetkileri açıkça belirtilmelidir. Denetim komiteleri profesyonel destek alabilmelidirler ve gerektiğinde dışarıdan

---

153 S.J. Gauthier, **From Internal Control to Enterprise Risk Management**. Government Finance Review, Çeviren: Halim Akbulut 2005, s.56

154 C.Boyd, **Ethics and Corporate Governance: The Issues Raised by the Cadbury Report in the United Kingdom**. Journal of Business Ethics, Çeviren: Halim Akbulut 1996, s.180–181



kişileri toplantılara davet edebilmelidirler. Komite üyeliği yıllık raporda açıklanmalı ve komite başkanı yıllık genel toplantıda soruları cevaplandırmak üzere bulunmalıdır.Cadbury Komitesi raporuna göre; denetim komitesinin başlıca sorumlulukları şunlardır.<sup>155</sup>

-Yönetim kuruluna bağımsız denetçilerin atanması, tekrar görevlendirme veya görevden alınma ile ilgili sorular konusunda tavsiyede bulunmak,

- Yıllık mali raporları incelemek,
- Bağımsız denetçi ile denetimin yapısını ve kapsamını müzakere etmek,
- Bağımsız denetçinin yönetim mektubunu incelemek,
- İşletme veya kurumun iç kontrol ile ilgili raporunu incelemek,
- İç araştırmalarda ortaya çıkan önemli bulguları incelemek,
- İç denetim programını incelemektir.

### **2.2.6 Public Company Accounting Oversight Board Raporu (PCAOB) (1993-1995)**

Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (Public Oversight Board-POB), 1993'te "In The Public Interest-A Special Report" ve 1995 yılında da "Directors, Management and Auditors ve Allies In Protecting Shareholder Interest" olmak üzere iki adet rapor yayınlamıştır ve bu raporlarda denetim komitesi ile ilgili tavsiyelerde bulunmuştur.Sözkonusu raporlara göre ;<sup>156</sup> Denetim komitesi ortakların temsilcisi ve bağımsız denetçinin muhatabıdır. Denetim komitesi yönetmeliği, mali yönetim ve bağımsız denetçinin önemli mali raporlama konuları ve uygulamaları hakkında denetim komitesine zamanında raporlama yapmasını istemektedir. Denetim Komitesi Yönetmeliği, mali yönetimin ve bağımsız denetçinin işletmenin mali açıklamaları ve uygulamaları hakkındaki yargısını içermeli ve aynı zamanda muhasebe uygulamaları hakkında önerileri içermelidir. Özellikle; hem bağımsız muhasebe firması hem de şirketin yönetimi, denetim komitesine şirketin uygulamaları hakkında açıklama

<sup>155</sup> Ali Kamil Uzun, **Yönetim Kurulu Denetim Komitesi Uygulamaları: İMKB'de İşlem Gören Reel Sektör Şirketlerinde Yönetim Kurulu Denetim Komitesinin Varlığını Etkileyen Faktörler ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum.** (Yayınlanmamış YL Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul. 2006,s.35-36

<sup>156</sup> J.W.Bean, **The Audit Committee's Roadmap.** Journal of Accountancy,1999,s.51

yapmalıdırlar. Denetim komitesi yönetmeliğine göre bağımsız denetçi yılda en az bir kez yönetim kurulu ile görüşmesini sağlamalıdır. Denetim komitesi denetçiye ödenecek ücreti belirlemek için denetim ücretini görüşmeli veya en azından yönetimin görüştüğü denetim ücretini gözden geçirmelidir.

Eğer şirket SEC'e kayıtlı ise denetim komitesi; yıllık mali raporları gözden geçirmeli, bağımsız denetçi hakkında yönetimle görüşmeli, denetim standartlarının bağımsız denetçinin taşımasını istediği bütün bilgileri sağlamalı, mali tabloların komitenin bilmesi gereken hususlarda tam ve tutarlı olup olmadığını değerlemeli, mali tabloların geçerli muhasebe ilkelerini yansıtmayı yansıtmadığını değerlemelidir.

### **2.2.7 Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri (NYSE/NASD) (1999)**

Denetim komitelerinin etkinliğini artırmak üzere NYSE ve NASD sponsorluğunda kurulan Blue Ribbon Komitesi Şubat 1999'da yayınladığı raporla SEC, NYSE ve NASD'a, denetim komitelerinin etkin ve bağımsız olarak çalışabilmeleri için sahip olması gereken şartlara ilişkin on adet tavsiyede bulunmuştur. Komitenin yayınlamış olduğu tavsiyeler özetle şöyledir.<sup>157</sup>

New York Borsası (NYSE) ve Menkul Kıymet Yatırımcılar Derneği'ne (NASD) kayıtlı şirketler, denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığına ilişkin tanımı kabul etmelidirler. NYSE ve NASD'a kayıtlı şirketlerin denetim komiteleri bağımsız yöneticilerden oluşmalıdır. NYSE ve NASD'a kayıtlı şirketlerin denetim komiteleri en az üç üyeden oluşmalı, bu üyelerden en az biri mali konularda uzman olmalı diğer üyelere bu alanda kendini yetiştirmelidir. NYSE ve NASD'a kayıtlı şirketlerin yönetim kurulu tarafından onaylanmış denetim komitesinin yapısını, sorumluluklarını ve işleyişini içeren bir yönetmeliği olmalı ve bu yönetmelik uygunluk ve yeterlilik açısından yıllık olarak gözden geçirilmelidir. SEC'e rapor sunan her şirketin denetim komitesinin yönetmeliğe sahip bulunup bulunmadığı, yönetmeliğe sahip ise buna uygun davranıp davranmadığı, yönetmelikte önemli değişiklikler olması durumunda bunun en az üç yılda bir genel kurula ve hissedarlara sunulan raporda belirtilmesi gerekmektedir. Denetim komitesi yönetmeliği, bağımsız denetçinin yönetim kuruluna

---

<sup>157</sup> Nihat Akarkarasu, a.g.e, s.67-69

ve denetim komitesine karşı sınırsız sorumlu olduğunu belirtmelidir. Denetim komitesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığını sağlamak için yönetim kuruluna tavsiyede bulunmalıdır. Denetim komitesi, bağımsız denetçi ile denetlenen şirketin mali raporlaması hakkında tartışmalıdır. Şirketlerin ortaklara sundukları yıllık raporda, denetim komitesinin sorumluluklarını ne şekilde yerine getirdiği veya getirmediği ile ilgili bir mektup da yer almalıdır. Denetim komitesi ile dış denetçi yönetimin düşüncelerini, muhasebe tahminlerini, önemli yeni muhasebe politikalarını ve yönetimle uyumsuzluk konularını tartışmalıdır.

### **2.2.8 Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri (NACD) (1999)**

Ulusal Kurumsal Yöneticiler Birliği (National Association Corporate Directors-NACD) denetim komiteleri için en iyi uygulama rehberi geliştirmek için “Denetim Komiteleri İçin Blue Ribbon Komisyonu”nu 1999 yılında oluşturmuştur. 36 üyeli komisyon dokuz aylık bir çalışma ile denetim komitesinin uygulama ve sorumluluklarını geliştirmiştir. Rapor denetim komiteleri için; kâr amaçlı veya kâr amaçsız, kamu veya özel, küçük veya büyük bütün işletmeleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.<sup>158</sup>

Blue Ribbon Komisyonu denetim komitelerinin dikkat etmesi gereken noktaları şu şekilde belirtmiştir.<sup>159</sup>

İyi anlaşılmayan karmaşık iş anlaşmaları, yıllık veya ara raporlardaki büyük miktardaki son dakika işlemleri, muhasebe ve denetim anlaşmazlıklarında denetçi değişiklikleri (önceki denetçi ile yönetimin anlaşamaması durumunda), İcra Kurulu Başkanının (Chief Executive Officer-CEO) işletmenin gelecekte büyümesi hakkında yatırımcıları bir misyoner gibi ikna etmeye çalışması, işletme hakkında yayımlanan aşırı iyimser haberler veya hissedarlar arası ilişkilerin olması, işletmede önemli bir değişiklik olmaksızın mali sonuçların çok iyi gözükmesi veya rakiplerden büyük oranda iyi olması, oldukça dağınık işletme yerleşimleri ile yerinden yönetim ve zayıf iç raporlama sistemi, CEO ve Finans Direktörü'nün (Chief Financial Officer-

<sup>158</sup> W.G.Bishop vd,( Bishop, W. G., Hermanson D. R., Lapidés, P. D. ve Rittenberg, L. E.). **The Year of the Audit Committee**. Internal Auditor, 2000,s.50

<sup>159</sup> C.C.Verschoor,**Reflections on the Audit Committee's Role**. Internal Auditor,2002,s.34

CFO) denetim komitesi ile iç veya dış denetçi arasındaki bütün toplantılarda bulunma ısrarı, raporlanmış ve planlanmış sonuçlar arasında sürekli olarak uyum veya uyumsuzluk, örneğin sonuçların bütçeyle tam uyumlu çıkması, yönetim ile bağımsız denetçi arasında sıkça görüş ayrılığı olması, satışların ayın son gününde veya üç aylık raporlarda son haftada yoğunlaşması, iç denetiminin belirli kısıtlamalar altında işlemesi, örneğin yöneticinin denetim komitesi ile direkt bağlantı kuramaması, olağandışı bilânço değişiklikleri veya eğilimlerdeki değişiklikler veya mali raporlardaki önemli bağlantılar, gelirler ve maliyetlerle ilgili olağandışı muhasebe politikalarının uygulanması veya muhasebe metodlarının işletmenin servetini yüksek göstermesidir.

### **2.2.9 Sarbanes Oxley Yasası (2002)**

30 Temmuz 2002 yılında yasalaşan Sarbanes Oxley Kanunu'nun amacı, kamuoyunun sermaye piyasalarına olan güvenini yeniden tesis etme çabasıdır.

Kurumsal yönetimin güçlendirilmesi için kurumsal yönetimi oluşturan ve/veya bu yönetime etki eden unsurlarla şirket ilişkilerinin yeniden tanımlanması, bu ilişkilerde şeffaflığın sağlanması, kamuoyunun daha iyi bilgilendirilmesi ve sistemin daha denetlenebilir hale getirilmesi kanunun temel hedeflerindedir.<sup>160</sup>

Bu yasayla hedeflenen Amerikan sermaye piyasalarına karşı sarsılan güveni yeniden inşa etmek ve bu kapsamda halka açık şirketlerin, yönetim kurulu üyelerinin mali denetim prosedürleri içindeki sorumluluklarını artıran önemli bazı yönetim standartlarına uymalarını zorunlu kılmaktır.<sup>161</sup> Kanunun denetim komitelerine yönelik getirdiği yenilikler şu şekilde özetlenebilir.<sup>162</sup> Denetim komitelerine rapor sunan etkili iç denetimin kurulması, risk alan girişimciliğin cesaretini kırmaksızın, organizasyonda etik ve kanunlara uygun bir kültür oluşturmalıdır. Bunun yanında denetim komitesi organizasyonda, anahtar rollerdeki kişilerle iletişimde bulunmalı, stokların satışlarını izlemeli, diğer uyarıcı olayların farkında olmalı, menfaat çatışmasını kontrol etmeli,

---

<sup>160</sup> A.F.Güngör, **Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I.** Yaklaşım Dergisi,2003,s.184

<sup>161</sup> E.Güner, **Kurumsal Yönetimin Hukuksal Altyapısı.** TKYD E-Dergi,2006,s.11

<sup>162</sup> F.D.Lipman, **Ten Best Practices for Audit Committees.** Financial Executive,2006,s.49-51

denetçi bağımsızlığını sağlamalı, vergi hazırlama hizmeti ve vergi planlama için denetici kullanmaktan kaçınmalı ve bağımsız deneticinin tercih ettiği muhasebe uygulamalarının etkisini dikkatle değerlendirmelidir.

### **2.3 Denetim Komitesinin Oluşumu**

Yıllarca faaliyet sürdüren dünya genelinde büyük bir çok şirketin, kısa sürede yok olması, oluşumu için uzun yıllar uğraş verilen kurumsal itibarın bir gecede yitirilmesi, bu şirketlerle, birlikte hissedarlar, yatırımcılar, üst düzey yöneticiler ve çalışanların da iş, servet ve itibarlarını kaybetmelerine sebep olmuştur. Dünyanın çeşitli ülkelerinde ve Türkiye'de yaşanan bedeli ağır olan deneyimler sonucu günümüzde şirketlerin mali durumu ve maruz kaldığı riskler konusunda pay ve menfaat sahiplerinin şirket yönetimlerinden yeterli, doğru ve zamanında bilgi talebine ilişkin ihtiyaçları gün geçtikçe artmıştır. Ayrıca iflas eden sözkonusu bu şirketlerde mevcut bir iç kontrol ve iç denetim yapısı bulunmasına rağmen bu sistemlerin etkin olmadığı ve işlemediğinin görülmesi (Amerika 2000 ENRON olayı) düzenleyici otoriteler tarafından yapılan yasal düzenlemelerle "Yönetim Kurullarında Denetim Komitelerinin" oluşturulması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. YKDK'nin oluşturulması gerekliliğini ortaya çıkaran önemli nedenler genel olarak iktisadidir. Ancak, son yıllarda meydana gelen krizlerin, şirket birleşmelerinin artmasının en önemli nedenlerinden biri olarak gösterilmektedir. Küreselleşme, mali işlem hacimlerini hızla arttırmış ve mali risklerin de çeşitlendiği bir ortam meydana getirmiştir. Ekonominin küreselleşmesine bağlı olarak küresel dünyada var olan içsel ve dışsal ekonomilerde gerçekleştirilen işlemler büyük rantları ortaya çıkarmaktadır. İşte bu rantların mevcut olan içsel ve dışsal ekonomilerin içselleştirilmesi yoluyla kara dönüştürülmek istenmesi şirket birleşmelerini ortaya çıkaran önemli faktör olmaktadır. Rantların ve bunu ortaya çıkaran içsel ve dışsal ekonomilerin büyüklüğü ve volalitesi ayrı bir uzmanlık gerektirmektedir.

Bu aynı zamanda şirketlerin büyürken beşeri sermayesinin farklı bir örgütlenmesini gerektirmektedir. Bu gereklilik, şirket sahipliğiyle şirket ortakları arasındaki ilişkilerde şirket yöneticilerinin lehine "asimetrik" bilgilerin ortaya çıkmasını engellemelidir. Çünkü asimetrik bilgi taraflar arasındaki bilgi eşitsizliğine işaret eder ve

mali yapıda ve reel ekonomide sorunlara yol açar. Asimetrik bilginin önlenmesi için yasal düzenlemeler, kurum içi düzenlemeler ve en önemlisi bilgilerin şeffaflığını ve şirket uygulamalarına uyumunu gözeten bağımsız yorum yapan yapıyı gerektirmektedir ki bu da şirket içinde örgütlenecek denetim komiteleri ile sağlanabilecektir. Bu çerçevede, yönetim kurulu denetim komiteleri hukuksal, ve mali yaklaşımlar baz alınarak aşağıda irdelenmektedir. Farklı yaklaşımlar ışığında, denetim fonksiyonunun dünyada gün geçtikçe artan önemi durularak bunun , mali ve hukuksal nedenlerinin neler olabileceği üzerinde durulacaktır.<sup>163</sup>

#### Yönetim Kurulu Denetim Komitelerine Hukuksal Yaklaşım:

Türkiye'de kurumsal yönetimi düzenleyen özgün bir hukuki üstyapı yoktur. Bir başka deyişle, Kurumsal Yönetim hukuki kurallardan daha çok gönüllü uyulması gereken kurallara bağlı kalınması gereken bir yönetim biçimi olarak algılanmaktadır. Bu kurallara uymak yada uymamanın verdiği bazı avantaj ve dezavantajlar vardır. Kurallara uymamak şirketler lehine bazı menfaatlerden mahrum kalmaktır.

#### Yönetim Kurulu Denetim Komitelerine Mali Açıdan Yaklaşım:

Küreselleşmenin yarattığı etkiyle dünyada rekabetin artık sınır ötesine taşındığı ve üretim maliyetlerin oldukça aşağıya indiği, teknolojik gelişmelerin de yardımıyla müşterilerin seçeneklerinin arttığı bir ortam ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerin uluslararası sermaye akımlarından aldığı paya bakıldığında, durumun böyle olmadığı, şirketlerin mali globalleşmeden tam olarak umdukları faydayı sağlayamadıkları görülmektedir.

Bu husus gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kurumsal yönetim anlayışlarındaki farklılıklardan kaynaklanmakta ve şirketlerin ve devletlerin iyi kurumsal yönetim ilkelerini benimsememeleri ve yönetimde temsil açısından yaşanan sorunların fazla olması halinde, bu unsurlar devletlerin rekabetçi piyasa koşullarında uluslararası sermayeden yeteri kadar pay alamamalarını neden olmaktadır. Finansal globalleşmeden ülkelerin ve şirketlerin sağladığı faydaların kısıtlandığı açıktır. Mali globalleşme, kurumsal yönetişim problemi yaşanan ortamlarda şirket kuruluşlarını

---

<sup>163</sup> Ali Kamil Uzun, Deloitte, "Denetim Komitesi: Komite Üyelerinin Bağımsızlığı ve Nitelikleri, SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Uygulamalar", **Kurumsal Yönetim Serisi**, No:2, Haziran 2008, S.2.

olumsuz yönde etkileyerek daha az şirketin uluslararası sermaye hareketlerine dahil olmasına neden olmaktadır. Ülkelerin ve şirketlerin bu küreselleşen ve dolayısı ile ekonomileri nerede ise birleşen dünyada sermaye yatırımlarından etkin yararlanabilmek için ve kurumsal yönetimi geliştirmek amacıyla bazı önlemler almaları gereklidir. Ancak önemli olan, şirketlerin bu önlemleri almaya çalışırken, devletlerin içinde bulunduğu kurumsal yönetim koşullarını da değerlendirmeleri gerekmektedir.

Denetim Komitesi'nin varlığı ve etkin bir mekanizma olarak işlevini yerine getirmesi, işletmelerin kurumsallaşması açısından kritik öneme sahiptir. Denetim Komitesi'nin diğer yönetim fonksiyonlarına göre " *Önde Gelen*" olma özelliği dikkate alındığında, iktisadi açıdan bir gereklilik olduğu açıkça ifade edilebilir. Mali raporlama sürecinin, şeffaf, güvenilir ve görevler ayrılığını benimseyen sorumluluk anlayışı ile yerine getirilmesi Denetim Komitesi'nin gözetiminde olduğu takdirde Kurumsal Yönetim İlkeleri açısından ilerleme kaydedilmiş olmalıdır.

## **2.4 Denetim Komitesinin Görevleri**

Denetim komitesi temel olarak üç görevi yerine getirmektedir. Bunlar gözetim, raporlama ve planlama görevleridir.

### **2.4.1. Gözetim Görevi**

Denetim Komitesi'nin temel olarak işletmenin mali raporlama sürecinin ortaklar adına gözetim görevi vardır. Denetim Komitesi, yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçiyi işletmenin amacına ulaşması için belirlenen ölçütlere uygun çalışıp çalışmadığının gözetimini yapar. Komitenin asıl görevi mali raporlama sürecinin gözetimidir ve bu süreci ilk gözetken yapıdır. Bağımsız denetçi ve mali yöneticilerle düzenli olarak görüşerek işletmenin mali tablolarını, denetim sürecini ve iç kontrol sistemini gözden geçirir. Mali raporlama sürecinin ve iç kontrol yapısının izlenmesi komitenin gözetim görevinin önemli bir parçasını oluşturur, iç ve bağımsız denetçiye yardımcı olan komite mali tablolarda kamuya açıklamanın yönetim tarafından tam anlamıyla yapıldığının gözetiminden sorumludur. Denetim Komitesi denetçilerin faaliyet alanını inceler, iç ve bağımsız denetçiler arasındaki iletişimi ve

koordinasyonu sağlar, mali tabloların hazırlanma sürecinde kullanılan muhasebe politikalarını inceler ve tabloları kamuya açıklamadan önce gözden geçirir. Bu sorumluluklarının hepsi komitenin etkinliğini belirleyen gözetim faaliyetine ilişkin görevlerdir. Komitenin aynı zamanda işletmede uygulanan kurumsal ahlak uygulamalarını ve bu alandaki kuralları kontrol etme ve gözetim görevi vardır.<sup>164</sup>

#### **2.4.2 Raporlama Görevi**

Denetim Komitesi'nin genel müdür yerine doğrudan yönetim kuruluna rapor vermesi gerekir. Denetim Komitesi raporunda yönetim kurulunun dikkatinin mali muhasebe politikaları ve ilgili sektör muhasebe uygulamaları, iç ve dış denetçilerin raporları, hukuk danışmanının önemli uyuşmazlıklar ve davalara ilişkin verdiği raporlar, işletmenin mali ilişkilerini gözden geçiren özel inceleme raporları vb. konulara yöneltilmesini sağlayan bilgiler verilmedir.<sup>165</sup>

#### **2.4.3 Planlama Görevi**

Denetim Komitesi'nin, işletmenin mali muhasebe ve denetim süreçlerini izlemek ve nezaret etmek temel amaçlarına ulaşabilmesi için bunlara uygun bir yönetim planı oluşturması gereklidir.<sup>166</sup> Bu planın süreçlerin ve mali sonuçların düzenli olarak kontrol edilmesini ve çalışanların hukuka uygun eylem ve işlemlerde bulunmasını teşvik edici nitelikte olması gerekir. Bu nedenle, komitenin faaliyet planı; işletme bünyesinde yapılan tüm denetim faaliyetlerinin amaçlarını, hedeflerini, bunlara ayrılan kaynakları, iç denetim ve bağımsız denetim planlarını ve yıllık kurumsal denetim planının gözden geçirilmesini kapsamalıdır.<sup>167</sup>

---

<sup>164</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **a.g.e.**, s.156).

<sup>165</sup> Nihat Akarkarasu, **a.g.e.**, s.31).

<sup>166</sup> Nihat Akarkarasu, **a.g.e.**, s.30

<sup>167</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **a.g.e.**, s.162-163



## 2.5 Denetim Komitesinin Sorumlulukları

Etkin bir Denetim Komitesi'nin oluşturulabilmesi için ilk şart komite üyelerinin yönetimden bağımsız hareket edebilecek niteliklere sahip olmalarıdır.<sup>168</sup> Denetim Komitesi üyelerinin bağımsız olabilmesi; etki altında kalmadan, hiç kimseden etkilenmeden ve çıkar çatışmasına girmeden görev yapabilmesi, karar alabilmesi, görüş beyan edebilmesi olarak ifade edilebilir.<sup>169</sup> Ayrıca Denetim Komiteleri'nin görev ve sorumluluklarını, yönetim kurulunun onayından geçecek yazılı bir yönetmelikle belirlenmesi, söz konusu yönetmeliğin düzenli olarak gözden geçirilmesi ve gerekirse değiştirilmesi, üyelerin finans ve muhasebe alanında eğitim almış olması, sık aralıklarla daha önceden belirlenmiş ve üyelere bildirilmiş gündemlerle düzenli olarak toplantı yapması, toplantılarına iç denetçiler ile bağımsız denetçinin ve şirketin idari ve mali işler yetkililerinin de katılması, komiteye seçilen yeni üyelerin şirketin mali yapısı, mali raporlama ve faaliyetleri hakkında eğitilmesi ve Denetim Komiteleri'nin görevlerini yerine getirmeye yetecek kaynağa ve yetkiye sahip olmaları gerekmektedir. İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Vakfı'nın 1993 yılında yayınlamış olduğu rapora göre Denetim Komiteleri'nin etkin hale gelmelerinde en önemli husus komite üyelerinin sorumluluklarını tam olarak anlamalarını ve bunları etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak geçmişe ve eğitime sahip olmaları gereğidir.<sup>170</sup>

### 2.5.1 İç Kontrole İlişkin Sorumluluklar

İç kontrol yapısının temel amaçları bilginin güvenilirliği ve doğruluğunu, politika, plan, prosedür, kanun ve düzenlemelere uyumu, varlıkların korunmasını, kaynakların iktisadi ve etkili kullanımını sağlamaktır. İç kontrol yapısının etkinliğini ölçme ve değerlendirme ise, iç denetimin öncelikli amacıdır. Dış deneticilerin ise mali tabloların düzenlenmesini ve denetim tekniklerinin tasarımını esas alarak muhasebe sisteminin ve kontrol ortamının yeterliliğini değerlendirmeye dönük bir hazırlık çalışması yapmaları gerekir. İç kontrol hakkında bilgi alışverişi bu nedenle önem taşımaktadır. İç denetim iç kontrolün yeterliliği konusunda güvence verdiğinde, bağımsız denetim bu bilgiden denetim uygulamalarının

<sup>168</sup> Nihat Akarkarasu, a.g.e, s.30

<sup>169</sup> Ali Kamil Uzun, a.g.e,

<sup>170</sup> Nihat Akarkarasu, a.g.e, s.30

kapsamını tespit etmek üzere yararlanabilir. Bu nedenle dış denetim iç denetim faaliyetinin kapsamı ile ilgili kararları öğrenmek için uygun risk değerlendirme metotlarının yürürlüğe konduğuna dair güvence sağlamalıdır.<sup>171</sup>

Denetim Komitesi'nin, yönetim kurulunun diğer komitelerinin (kurumsal yönetim komitesi, kredi komitesi, üst düzey risk komitesi vb..) ve iç denetim faaliyetinin birbiriyle örtüşen hedefleri vardır. Denetim Komitesi'nin temel hedeflerinden biri, kurumun mali raporlama süreçlerinin güvenilir, adil ve doğru olmasını sağlamak ve bu amaçla bu süreçleri gözlemektir.

Denetim komitesi ve üst yönetim, normal olarak, iç denetim biriminin iç kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkinliği hakkında bir fikir oluşturabilmek için yıl içinde yeterli denetim yapmasını ve mevcut bütün bilgileri toplamasını ister.<sup>172</sup>

Denetim Komitesi'nin iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin sorumlulukları şu şekilde özetlenebilir.<sup>173</sup>

- En az iki üyeden oluşmalıdır,
- Komite iki üyeden oluşur ise her ikisi, ikiden fazla üyenin bulunması halinde üyelerinin çoğunluğu, doğrudan yürütme görevi üstlenmeyen yönetim kurulu üyelerinden oluşmalıdır,
- Çalışma esasları ve çalışmaları yazılı hale getirilmelidir,
- Mali ve yürütme faaliyetlerin gözlem altında tutulması sağlanmalıdır,
- Mali tabloların gerçeğe uygunluğu ile ilgili olarak yönetim kuruluna görüş bildirilmelidir, iç ve dış denetimin sağlıklı bir şekilde yapılması sağlanmalıdır,
- Bağımsız denetim kuruluşunun seçiminde görüş verilmelidir,
- Hukuka uygunluk, ahlak kuralları, çıkar çatışmaları ve kötü yönetim ile hileli işlemler konularındaki soruşturmalara ilişkin şirket politikalarını gözden geçirmelidir,
- Bağımsız denetçilerle ve iç denetçiler biraraya gelerek iç kontrol

<sup>171</sup> A. Likierman ve M. Sinclair, **İyi Bir Uygulama Örneği, İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği**, Türkçeye Çeviren: Baran Özeren ve Ersan Ayber, 2004, s.9

<sup>172</sup> IIA-2003(The Institute Of Internal Auditors 2005), **Uluslararası İç Denetim Standartlarının Mesleki Uygulama Çerçevesi**, Çeviri: Türkiye İç Denetim Ens. Yayın No:3, 2005, s.238

<sup>173</sup> Eşkazan, 2003, s.37

yapısının yeterliliği görüşmelidir.

Denetim komitesi ve yönetim kurulu, etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemini sürdürebilmek için yönetime güvenmelidir. Ancak bu güveni, bağımsız bir gözetim ile pekiştirilmelidir. Yönetim kurulu veya denetim komitesi (veya kurula bağlı başka bir komite) aşağıdaki soruları sormalı ve İç Denetim Yöneticisi de bu soruların cevaplanmasında ona yardımcı olabilmelidir.<sup>174</sup>

**(a) Güçlü ve sağlam bir iş etik ortamı ve kültürü var mı?**

- Denetim komitesi ve yönetim kurulunun üyeleri ve üst düzey yöneticiler dürüstlük konusunda iyi örnek oluyor mu?
- Etkinlik ve verimlilik ve teşvik hedefleri gerçekçi mi, yoksa bunlar kısa vadeli sonuçlar üzerinde aşın bir baskı mı yaratıyor?
- Kurumun davranış kuralları eğitimle ve yukarıdan aşağı iletişimle takviye ediliyor mu? Verilmek istenen bilgi, sahadaki personele kadar ulaşıyor mu?
- Kurumun iletişim kanalları açık mı? Her düzeyde yöneticiler ihtiyaç duydukları bütün bilgileri alabiliyorlar mı?
- Herhangi bir düzeyde mali raporlama usulsüzlüklerine sıfır tolerans uygulanıyor mu?

**(b) Kurum riskleri nasıl belirtiyor ve yönetiyor?**

- Bir risk yönetim süreci var mı ve bu süreç etkin mi?
- Riskler tüm kurum çapında yönetiliyor mu?
- Önemli riskler denetim komitesi ve yönetim kuruluyla samimi ve açık bir şekilde tartışılıyor mu?

---

<sup>174</sup> IIA- 2003, 2005, s.241-242

**(c) Kontrol sistemi etkin mi?**

- Kurumun mali raporlama süreci üzerindeki kontrolleri kapsamlı mı ve mali raporların tamamlayıcı bir parçasını oluşturan mali tabloların, dip notların, ve diğer mecburi ve isteğe bağlı özel durum açıklamalarının hazırlanmasını da kapsıyor mu?
- Üst yönetim ve birim kontrolle ilgili sorumluluğu kabul ettiklerini gösteriyorlar mı?
- Kurumun rapor edilen mali sonuçlarında veya bunların ekindeki mali açıklamalarda, üst yönetimi, denetim komitesini, yönetim kurulunu veya kamuyu şaşırtan "sürprizlerin" sıklığı artıyor mu? Kurum çapında iyi bir iletişim ve raporlama sistemi var mı?
- Kontroller, hedeflere ulaşmanın bir aracı olarak mı yoksa "zorunlu bir bela" olarak mı görülüyor?
- Nitelikli kişiler zamanında işe alınıyor ve bunlara yeterli eğitim veriliyor mu?
- Sorunlu alanlar hızlı ve eksiksiz bir şekilde tespit edilebiliyor mu?

**(d) Güçlü bir gözlem sistemi var mı?**

- Denetim komitesi ve yönetim kurulu kurum yönetiminden bağımsız mı, her türlü muhtemel menfaat çatışmasından uzak mı, iyi bilgilendiriliyor mu ve konuların ayrıntılarına iniyor mu?
- Üst yönetim ve denetim komitesi iç denetim birimine destek veriyor mu?
- İç ve bağımsız denetçilerin üst yönetimin ve Denetim Komitesi'nin bütün üyelerine açık iletişim hatları ve özel erişim imkânları var mı ve bunları kullanıyorlar mı?
- Birim yönetimi kontrol sürecini gözlüyor mu?
- Kurum dışından temin edilen süreçleri gözlemek için kullanılan bir program var mı?

### **2.5.2 Mali Raporlama Sürecine İlişkin Sorumluluklar**

Mali tablo kullanıcıları genel olarak karar alma sürecinde ara mali tabloları kullanırlar. Bağımsız denetçiler ise ara dönemde bilgileri denetlemez. Bu bağlamda ara raporlama sürecinin, Denetim Komitesi tarafından izlenmesi son derece önemlidir. Ancak çoğu komite ara mali raporlama sürecinde sınırlı bir rol oynar. Denetim Komitesi bu sürecin güvenilirliğini korumak amacıyla yönetim tarafından oluşturulan kontrolleri incelemelidir. Bu inceleme süreklilik temelinde olmalıdır. Bu süreçte komite, yönetim kurulu, iç denetim müdürü ve bağımsız denetçiler arasında kurulacak zamanlı ve etkili iletişim önemli bir etkidir. Eğer ara dönem raporlar ile bütçelenen rakamlar arasında çok büyük farklılık olursa, tablolar kamuya açıklanmadan komiteye bu konuda bilgi verilmelidir. Yönetim işletmenin muhasebe uygulamalarında tablolara etki yapması olası, sürekli olmayan bir uygulama yaparsa bu konu da komiteye bildirilmelidir. Komitenin mali tablo sürecini izlemesi farklı şekillerde olabilir. Bu farklılık işletme işlemlerinin karmaşıklığına, işletmenin içinde bulunduğu sektörün özelliklerine, muhasebe ilkelerinin seçimi ve uygulanmasına, kamuyu aydınlatma şekline, iç kontrol sistemi ve işletmenin mali raporlama sürecini etkileyen diğer durumlara bağlıdır.<sup>175</sup>

### **2.5.3 Yasal Düzenlemelere İlişkin Sorumluluklar**

Yasal düzenlemeler işletmenin mali durumunu etkilemektedir. Yasal düzenlemelere uygun hareket edildiğinin gözetim sorumluluğu genelde Denetim Komitesi'ne aittir. Yasalara ve yönetmeliklere uygunluk Parlemtionun ve Hazine'nin harcamalara dönük onayları gibi kamu kesimine özgü gerekliliklere uygunluğu kapsamaktadır. İç deneticiler yapı denetimlerine ilişkin bir çalışmanın parçası olarak yasalara ve yönetmeliklere uygunlukla ilgili kontrolleri düzenli bir biçimde değerlendirirler. Sayıştay başkanı işlemlerin düzenliliği hakkında ayrı ve açık bir görüş verir. Bu nedenle iç denetim çalışmasına duyulan güveni değerlendirmek Sayıştayın ilgi alanı içerisinde bulunmaktadır.

---

<sup>175</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **a.g.e.**, s.162-163

Keza iç denetim faaliyeti sosyal ve ahlaki davranış kurallarına uygunluk bakımından da Sayıştay'ın değerlendirmesine tabidir. Faaliyetlerin ve uygulamaların Parlementonun beklentilerine göre gerçekleşip gerçekleşmediğinin değerlendirilmesinde Sayıştay tarafından yaralanılır.<sup>176</sup>

#### 2.5.4 İç Denetim Sürecine İlişkin Sorumluluklar

İç denetimin amacı, işletmeye yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve işletmede çalışanların sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktadır. İç denetimin amacını başarabilmesi için iç deneticilerin yönetim kuruluna veya Denetim Komitesi'ne dönemsel raporlama yoluyla erişebilmesi gerekir. Söz konusu raporlar ilgililerin ve özellikle de yönetimin artan sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur.<sup>177</sup> İç denetim güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin fiili anlamda bağımsız ve tarafsız yürütülmesi gerekli bir faaliyettir. Bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici niteliği bulunmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, kurumsal değeri yükseltir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar. Kurumsal itibarın sigortasıdır .<sup>178</sup> İç denetimin işlevi ise, iç mali kontroller ve diğer risk yönetimi faaliyetlerinde Denetim Komitesi'ne güvence vermek ve asıl bilgi kaynağı olmaktır. Bu nedenle bir çok iç denetim birimi iç denetim yönetmeliğinde tanımlandığı şekilde fiili bir raporlama ilişkisine sahiptir. Bu ilişkide en kritik husus İç Denetim Yöneticisi ve Denetim Komitesi arasındaki direkt iletişim kanalıdır. Bu durum genellikle İç Denetim Yöneticisi'nin Denetim Komitesi Başkanı ile görüşmesi, denetim planını onaya sunmak ve denetim bulgularını raporlamak amacıyla Denetim Kurulu toplantılarına katılma yetkisi ile vücut bulur.<sup>179</sup> İç denetimin kurumsal yönetimin etkinliğinde üstlendiği rol gereği, uluslararası iç denetim standartları içinde "Kalite Güvence ve Geliştirme Programı" standardı

<sup>176</sup> A.Likierman ve M.Sinclair,a.g.e, s.10

<sup>177</sup> Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**,SPK Yayın,No:132,Ankara,1999, s.36

<sup>178</sup> Ali Kamil Uzun, www.denetimnet.net, 2007

<sup>179</sup> IAA Bulletin, John Fraser, Lindsay Hugh ve diğerleri,**Yönetim Kurullarının İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 20 Soru**,Çevirenler:Mehtap Doğan,Meriç Gökhan Hocaoğlu,Serenay Yücel,Sibel Aksoy,2007, s.5

ayrıntılı olarak tanımlanmıştır. Kısaca, kalite güvence ve geliştirme programını iç denetim faaliyetinin katma değer yaratması, faaliyetinin geliştirilmesi, standartlara ve etik kurallara uyum sağlaması için bir güvence programı olarak değerlendirebiliriz. Yönetim kurulu denetim komitesi etkinliği, iç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, yasal düzenlemelerin uygulama etkinliği ve kurumsal yönetim güvencesi için “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık sağlayacaktır.<sup>180</sup>Denetim Komitesi'nin iç denetime yönelik görev ve sorumlulukları şunlardır .<sup>181</sup>

- İç ve dış denetimin sağlıklı bir şekilde yapılması sağlanmalıdır,
- Bağımsız denetçilerle ve iç denetçilerle biraraya gelerek iç kontrol sisteminin yeterliğini görüşmelidir,
- Düzenli olarak kendi içinde toplantılar yaparak yönetim kurulu, mali yöneticiler, bağımsız denetçiler ve varsa iç denetçiler arasında bir iletişim köprüsü kurulmasını sağlamalıdır.

Ayrıca Denetim Komiteleri, iç denetim faaliyetinin IIA'nın "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları"na uyduğunu ilan edebilmesi için iç denetim faaliyetinin her beş yılda bir kalite değerlendirmesine tabi tutulması gerektiğini bilmelidir. Düzenli kalite değerlendirmeleri, iç denetim faaliyetlerinin bu Standartlara uygun olduğu konusunda Denetim Komitesi'ne ve yönetime yeterli güvence verecektir.<sup>182</sup>

### **2.5.5 İç Denetim Birimi ve İç Denetçilerle İlgili Sorumluluklar**

Denetim Komitesi'nin iç denetim biriminden beklentilerini şu başlıklarda toplayabiliriz.<sup>183</sup>

- İç Denetimin Bağımsızlığı,
- Güçlü liderlik ve iyi yönetim,
- Yapıcı yaklaşım ve iletişim becerisi,

---

<sup>180</sup> Ali Kamil Uzun,**a.g.e**,2008

<sup>181</sup> Ali Rıza Eşkazan,**Denetim Komiteleri ve İç Denetim**,İç Denetim Dergisi,2003, s.38

<sup>182</sup> IIA-2003,**a.g.e** 2005, s.159

<sup>183</sup> Ali Rıza Eşkazan,**a.g.e** , s.38

- Risk değerlemenin uygulanması,
- Uygulama yöneticileri gibi düşünce yetisi,
- Getireceği öneriler ile yönetime katma değer yaratmak,
- Mesleki uygulama, mükemmellik ve tarafsızlık.

Beklentilerin yanı sıra Denetim Komitesi'nin iç denetim birimine sağlaması gereken destek unsurları ise şunlardır.<sup>184</sup>

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

Denetim Komitesi'nin İç Denetim Birimi ile ilişkilerinde aşağıda yer verilen uygulamalar önerilmektedir.<sup>185</sup>

- İç Denetim Yöneticisini atama ya da değiştirme ve gözden geçirme yetkisinin Denetim Komitesi Yönetmeliği'nde yer alması,
- İç Denetim Birim Yönetmeliği'nin Denetim Komitesi Yönetmeliği ile uyumlu olması,
- İç Denetim Birim Yönetmeliği'nin Denetim Komitesi tarafından belirli aralıklarla onaylanması (en azından üç yılda bir),
- Denetim Kurulu üyelerine ve üst yönetime kurumun risk yönetimi ve iç kontrolleri hakkında bağımsız ve tarafsız görüş sağlamak,
- İç Denetim Yöneticisi'nin Denetim Komitesi toplantılarına katılması
- Denetim Komitesi'nin yıllık denetim planını onaylaması,

Denetim Komitesi Başkanı'nın komite toplantılarından önce;

- Her ikisi arasında gerekli güveni tesis etmek,
- Resmi raporlarda yer verilmesi olası olmayabilen yönetsel ilişkiler hakkında bilgi alabilmek
- Toplantıda görüşülecek önemli bulgular hakkında fikir sahibi olabilmek

<sup>184</sup> Ali Rıza Eşkazan, **a.g.e.**, s.38

<sup>185</sup> IAA Bulletin, John Fraser, Lindsay Hugh ve diğerleri, **a.g.e.**, s.6



amacıyla İç Denetim Yöneticisi ile görüşmesi.

- İç Denetim Yöneticisi'nin ana konulardaki faaliyetleri ve önemli bulgular hakkında Denetim Komitesini bilgilendirmesi,
- İç Denetim Yöneticisi'nin yönetimin kontrolleri ve bütünlüğü ile mali raporlamanın kalitesi ile ilgili konuları gündeme getirmesi,
- İç Denetim Yöneticisi ile Denetim Komitesi'nin yönetimin bulunmadığı toplantılarla periyodik olarak görüşmesi,
- İç Denetim Yöneticisi'nin Denetim Komitesi toplantılarına her zaman katılma yetkisinin olması.

İç denetçiler, üst yönetimi ve denetim komitesini denetim kaynaklarının nasıl kullanıldığı hakkında sürekli bilgilendirmelidir. İç denetçilerin, denetlenenlerin işbirliğini sağlayabilmek ve işlerini her türlü müdahaleden uzak bir şekilde yapabilmek için, üst yönetim, Denetim Komitesi ve yönetim kurulu tarafından desteklenmeleri gerekir. İç denetçiler, kurumun bağımsız denetçilerin devam eden hizmet faaliyetleri ve çalışmalarını nasıl izlediğini ve takip ettiğini belirlemelidir. Hizmet sözleşmelerinin ve diğer anlaşmaların koşullarına uyulup uyulmadığı dönemsel olarak incelenmelidir. Dış denetçilerin bağımsız olup olmadığı değerlendirilmesine iç denetçiler de katılmalı ve bu değerlendirme en azından yılda bir kere yapılmalı ve sonuçları Denetim Komitesi'ne bildirilmelidir.<sup>186</sup>

### **2.5.6 Bağımsız Denetim Süreci ve Dış Denetçilerle İlgili Sorumluluklar**

Denetim Komitesi bağımsız denetçinin bağımsızlığı ve mesleki ahlak kurallarına uyumu konusunda son derece önemli bir gözetim rolü üstlenmektedir. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir. Bağımsız denetçinin seçimi için teklif götürülmeden önce denetimden sorumlu komite, bağımsız denetçinin bağımsızlığını zedeleyebilecek tarzda mesleki veya mali olarak

---

<sup>186</sup> IIA-2003 "Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi", 2005

şirket, şirketin icracı organları, bu organların başkan ve üyeleri ile bir ilişkisi bulunup bulunmadığı varsa ne şekilde olduğunu belirten bir beyan almalıdır.<sup>187</sup>

### **Değişen ve gelişen rolüne göre Denetim Komiteleri'nin;**

- Geleneksel gözetmenlik rolü yerine önceden belirleyici bir rol izlenmesi,
- Bağımsız denetimin direkt olarak Komite' ye sunum yapmasının sağlanması,
- Denetimin yeterli kilit denetim noktalarını ve muhasebeleştirme politikalarını denetleyip denetlemediğinin sorgulanması,
- Denetimin planlaması ve denetim ekiplerinin değerlendirilmesi,
- Denetimin ilgili birimlerle (iç kontrol ve denetim birimleri ile) kontaklarının sağlanması,
- Bağımsız denetimin etkinlik ve verimliliğinin sorgulanması,
- Bağımsız denetimin ücretlendirilmesinin yeterlilik kontrolü, önem arz etmektedir.<sup>188</sup>

### **2.6. Denetim Komitesi'nin İç Denetim İle İlişkisi**

IIA (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından 2003 yılında yeniden gözden geçirilerek yürürlüğe konulan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi'nde tavsiye niteliğinde olan ve uyulması isteğe bağlı bir dizi uygulama önerilerine yer verilmiştir. Söz konusu uygulama önerilerinde yer alan Denetim Komitesi ile İç Denetim Yöneticisi arasındaki ilişkilere ve uyulması yararlı görülen önerilere aşağıda yer verilmiştir.<sup>189</sup>

a) İç Denetim Yöneticisi, üst yönetime, Denetim Komitesi'ne ve yönetim kuruluna yıl boyunca dönemsel olarak faaliyet raporları sunmalıdır.

b) İç Denetim Yöneticisi Denetim Komitesi ile iç denetim faaliyeti arasında etkin bir ilişki kurmak için aşağıdaki faaliyetlerde bulunmalıdır:

- Denetim Komitesi'ne, sorumluluklarını yerine getirebilmesi için, yönetmelik, faaliyet ve süreçlerinin uygun olmasını sağlamaya yardımcı olmak,

<sup>187</sup> Damla Geray, **SPK Düzenlemeleri Çerçevesinde Denetimden Sorumlu Komiteler**, 2003, s.27

<sup>188</sup> Özge Engin, **Denetim Komiteleri ve Bağımsız Denetimin Ülkemizdeki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**, İSMMMÖ, 2007, s.8

<sup>189</sup> IIA-2003 "Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi", **a.g.e.**, s.156-160

- İç denetimin yönetmeliği, rolü ve faaliyetlerinin net ve açık bir şekilde anlaşılmasını ve bunların Denetim Komitesi'nin ve yönetim kurulunun ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde olmasını sağlamak,
- Denetim komitesi ve başkanıyla açık ve etkin bir iletişim sürdürmek.

c) İç Denetim Yöneticisi, denetim komitesi yönetmeliği, rolü ve faaliyetlerinin onun sorumluluklarını yerine getirmesi için uygun olmasını sağlamak konusunda kurula yardımcı olmalıdır.

d) IIA, sağlam kurumsal yönetimin, etkin kurumsal yönetim sistemlerinin dört temel unsuru arasında oluşturulan sinerjiye bağlı olduğuna inanmakta ve bu tezi desteklemektedir. Yönetim Kurulu, yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler bu yapı içinde, denetim komitesi ile birbirlerini karşılıklı olarak desteklemektedir. Denetim Komitesi'nin bir kurumun faaliyetlerini tam olarak anlayabilmesi için, iç denetçilerin işlerinin değerlendirilmesi gerekmektedir. İç Denetim Yöneticisinin kurula karşı üstlendiği rolün asli bir unsuru da, bu hedefe ulaşılmasını ve kurulun İç Denetim Yöneticisini güvenilir bir danışmanı olarak görmesini temin etmektir. İç Denetim Yöneticisi, bu rolün gereğini yerine getirmek için aşağıda belirtilen faaliyetleri yapabilir:<sup>190</sup>

- Denetim Komitesi'nin iç denetim yönetmeliğini yılda bir kere gözden geçirmesini ve onaylamasını talep etmek.
- Mevcut örgütlenme yapısının iç denetçilere uygun ve yeterli bağımsızlık verdiğiinden emin olmak amacıyla, iç denetimin fiili ve idari hiyerarşik ilişkilerini denetim komitesiyle birlikte incelemek ve gözden geçirmek.
- İç Denetim Yöneticisinin tayini, ücreti, etkinlik ve verimlilik değerlendirmesi, görevde kalması ve görevden azledilmesi de dahil olmak üzere İç Denetim Yöneticisi ile ilgili istihdam kararlarının denetim komitesi tarafından incelenmesini öngören bir hükmü denetim komitesi yönetmeliğine koymak.
- İç denetim hizmetlerinin dışarıdan alınmasına ilişkin tekliflerin denetim komitesi tarafından incelenmesi ve onaylanmasını öngören bir hükmü denetim komitesi yönetmeliğine koymak.
- İç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine engel olan

---

<sup>190</sup> Bayram AKYÜZ, T.C. Gazi Üniversitesi, Banka Denetim Komitelerinin Görev ve Sorumluluklarını Yerine Getirmedeki Etkinlikleri Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.58-60

bütçe veya kapsam sınırlamaları bulunmamasını temin etmek amacıyla, personelin ve bütçenin yeterliliği, iç denetim faaliyetlerinin kapsamı ve sonuçları konularının değerlendirilmesinde Denetim Komitesi'ne yardımcı olmak.

- Diğer kontrol ve gözlem işlevlerinin (örneğin, risk yönetimi, mevzuata uyum, güvenlik, iş devamlılığı, hukuk, etik, çevre ve dış denetim) gözetimi ve eşgüdümü hakkında bilgi vermek.
- Kurumun ve bağlı şirketlerinin faaliyetlerinin kontrolü süreçleriyle ilgili önemli sorunları ve bu süreçlerde iyileştirme ve geliştirme yapmaya yönelik önerileri rapor etmek ve bu konularda bir karar alınana kadar gerekli tüm bilgileri vermek.
- Yıllık denetim planının durumu ve sonuçları hakkında ve birim kaynaklarının yeterliliği konusunda üst yönetim ve Denetim Komitesi'ne bilgi vermek.
- Yönetimin belirlediği risk veya kontrol endişeleri de dahil, risk esaslı uygun bir yöntem uygulayarak esnek bir yıllık denetim planı hazırlamak ve dönemsel güncellemeler yanında, bu planı gözden geçirme ve onaylaması için Denetim Komitesi'ne sunmak.
- Gerektiğinde yönetimin ve Denetim Komitesi'nin talep ettiği özel görev veya projeler de dahil, onaylanmış yıllık denetim planının uygulamaları hakkında rapor sunmak.
- Şirketin iç kontrollerinde önemli görevleri bulunan çalışanların veya yönetimin dahil olduğu suistimal şüphelerinin Denetim Komitesi'ne zamanında bildirilmesi konusunda, iç denetim biriminin sorumluluğunu iç denetim yönetmeliğine koymak. Kurum içinde önem arz eden şüpheli suistimal fiilleri hakkında araştırma yapılmasına yardımcı olmak ve sonuçları yönetime ve Denetim Komitesi'ne bildirmek.
- Denetim komiteleri, iç denetim faaliyetinin IIA'nın "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına" uyduğunu ilan edebilmesi için iç denetim faaliyetinin her beş yılda bir kalite değerlendirmesine tabi tutulması gerektiğini bilmelidir. Düzenli kalite değerlendirmeleri, iç denetim faaliyetlerinin bu Standartlara uygun olduğu konusunda Denetim Komitesi'ne ve yönetime yeterli güvence vermelidir.

e) Yukarıda sayılan faaliyetler saklı kalmak kaydıyla, İç Denetim Yöneticisi ile Denetim Komitesi arasındaki ilişkinin genel etkinliği, büyük ölçüde, taraflar arasındaki iletişime bağlıdır. Günümüzde denetim komiteleri açık ve samimi iletişim konusunda yüksek bir seviye beklentisi içindedir. İç Denetim Yöneticisinin Denetim Komitesi tarafından güvenilir bir danışman olarak görülebilmesi için, iletişim temel unsurdur. İç denetim, tanımı gereği, denetim faaliyetlerine sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek Denetim Komitesi'ne hedeflerine ulaşması konusunda yardımcı olabilir; fakat uygun bir iletişim kurulamazsa, Denetim Komitesi'nin bunu gerçekleştirmesi mümkün değildir.

## 2.7 Denetim Komitesi Bağımsız Denetim İlişkisi

Mali raporlama sürecinin en önemli parçalarından olan bağımsız denetim faaliyetinin kontrol edilmesinde büyük rol oynayan denetim komiteleri, yönetim kurulu adına bağımsız denetim sürecinin uygulama etkinliği, katma değeri ve yeterliliği ile bağımsız denetçinin seçimine ilişkin değerlendirme sürecini gözetmekle sorumludur. Denetim Komitesi, söz konusu görev ve sorumluluklarını yönetim kurulu adına yerine getirirken işletmelerde pay ve menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarının güvencesi için yönetim kuruluna referans sağlamaktadır.<sup>191</sup>

Denetim komitesi, yönetime yardımcı olmakta, mali raporlama sürecini izlemekte ve böylece doğru mali raporların üretilmesine olanak sağlamakta, olası hata ve hilelere, yönetimin başarısızlıklarına engel olmak suretiyle ortakların çıkarlarını korumakta, bağımsız denetçilere yardımcı olmaktadır.<sup>192</sup> Bu noktada işletmelerde bağımsız denetçinin bağımsızlığını güçlendirmek için oluşturulan denetim komiteleri, bağımsız denetçiye denetimi sırasında her açıdan yardımcı olacaktır.<sup>193</sup> Buna göre, denetim komitesi, bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasında bir köprü vazifesi görmektedir.

---

<sup>191</sup> Deloitte, **Denetim Komitesi: Bağımsız... a.g.e.**, s.1

<sup>192</sup> Şaban Uzay, **a.g.m**, s.77.

<sup>193</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, 8.Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1998, s.12

Bağımsız denetimin kalitesi ile ilişkilendirilen etkenler arasında kurumsal yönetim, denetim komitesi, etik standartlar da bulunmaktadır. Denetim komiteleri için yapılan çalışmaların çoğunda aktif ve bağımsız bir denetim komitesine sahip olan şirketlerin hileli mali raporlama olasılığının çok az olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca çalışmalar, denetim komitesinin kazanç yönetiminin görülme sıklığını ve dolayısıyla hileli mali tabloların hazırlanmasını azalttığını göstermektedir. Dolayısıyla güçlü bir denetim komitesi bağımsız denetçinin denetim faaliyetini sürdürmesinde önemli katkıları olduğu düşünülmektedir.<sup>194</sup>

### 2.7.1 Denetim Komitesinin Bağımsız Denetçilerle İlişkisi

Denetim komitesi işletmede bağımsız denetçi ile doğru ve güvenilir bilgi akışını sağlamak için düzgün işleyen bir yapı kurması gerekmektedir. Bağımsız denetçiler her denetim komitesi toplantısında hazır bulunmalı ve komite yönetimden ayrı olarak içdenetim ve bağımsız denetim birimi ile düzenli olarak toplanmalıdır.<sup>195</sup> Bağımsız denetçiler denetim komitesi ile ilişkilerini geliştirmek ihtiyacı hissederler. Bu hususta bağımsız denetçiler, denetim komitesi yönetmeliğinin geliştirilmesine gönüllü olarak katılmak isterler. Onların katkısı iç kontrol ve mali raporlama süreci üzerinedir. İyi hazırlanmış bir yönetmelik için birçok kontrol noktası anahtar rol oynar. Bunun yanında bağımsız denetçilerin denetim komitesine şirketin iç kontrol prosedürü ile ilgili doğrudan gönderdikleri raporlar denetim komiteleri tarafından analiz edilerek zayıf yönlerin giderilmesi noktasında faydalı olmaktadır.<sup>196</sup> Denetim komiteleri dış yatırımcılara ve diğer ilgili gruplara işletmenin faaliyetleri hakkında tarafsız bir değerlendirme yapabilmelerini sağlamalıdır. Bu noktada denetim komitesinin bağımsız denetçi ile olan ilişkisi büyük önem taşımaktadır. Çünkü bağımsız denetçi işletmenin şeffaf mali tabloların yayınlamasında büyük görevler üstlenmektedir. Bağımsız denetimin ve denetim komitesinin bu noktadaki ortak görevi olan kamuyu bilgilendirme faaliyeti için bu iki birim arasında etkili bir haberleşme ağının olması çok önemlidir. Denetim komitesi

---

<sup>194</sup> Durmuş Acar, Serpil Senal ve Hayrettin Usul, **Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma**, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve İktisadi Araştırmalar Dergisi, C.16, S.22, 2011, s.277.

<sup>195</sup> Karen M.Kroll, **More Talk, More Action**, Journal of Accountancy, 2005, s.67.

<sup>196</sup> Halim Akbulut, **Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü, Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2010, s.47.

ve bağımsız denetim arasında etkili bir haberleşme ağının olması, işletmenin şeffaflık düzeyini arttıracak ve bu iki birimin etkinliğinin artmasına ve verimlilik kazanmasına sebep olacaktır.<sup>197</sup>

Bağımsız denetçinin bağımsız hareket edebilirliğini kuvvetlendirmek amacıyla, hazırlamış olduğu ilgili mali tabloları işletme yönetimine değil doğrudan denetim komitesine sunması gerekmektedir.. Nitekim SEC tarafından yayımlanan Sarbanes-Oxley Kanunu'nda da konu ele alınmış ve bundan sonra bağımsız denetçinin denetim komitesinin müşterisi olduğu ve ilgili raporlamaları doğrudan denetim komitesine yapması gerektiği belirtilmiştir.<sup>198</sup> Ayrıca, NYSE ve NASD öncülüğünde toplanan Blue Ribbon Komitesinde bağımsız denetimin denetim komitesine karşı sorumlu olduğunu vurgulamıştır.<sup>199</sup> Denetim komitelerinin kurulmasının ve yapılandırılmasının, kurumsal yönetimde “en iyi uygulama” olduğu ifade edilmektedir. Denetim komitesine karşı gösterilen bu ilgiye rağmen, denetim komitesinin yapılandırılması ilgili bazı yanlış anlaşılmaları da açıklamakta fayda vardır.

Birincisi denetim komitesi kavramı denetim sözcüğü nedeniyle yanıltıcı olabilmektedir. Çünkü denetim komitesi fiili olarak denetim yapmaz.<sup>200</sup> Bağımsız denetçinin çalışma kâğıtları ve dosyalarını inceleme yetkisi yoktur. Denetim komitesi ihtiyaç olması halinde denetçilerle görüşmeler yapabilir. Ayrıca bağımsız denetçilerin seçilmesinden sorumludur. Ancak, fiili olarak ne iç denetimle, ne de mali tablolardaki denetçi görüşleriyle ilgili sorumlulukları bulunmamaktadır.<sup>201</sup> Önem derecesi yüksek hata, hile veya yolsuzluklar veya yetersiz mali açıklamalar durumunda, bağımsız denetçinin ilk sorumluluğu mevcut yanlışlığın gözden geçirilmesini ve bu yanlışlığı düzeltilmesini müşteri işletme yönetiminden talep etmektedir. Bu düzeltmenin yerine getirilmemesi halinde denetim görüşünü olumlu olarak verilmesi söz konusu olamaz. Önem derecesi

---

<sup>197</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **a.g.e.**, s.192

<sup>198</sup> Tamer Aksoy, **Basel ve İç Kontrol**, Türmob Yayınları, Ankara 2010, s.229.

<sup>199</sup> Braiotta, Gazzaway, Colson, and Ramamoorti, (BRAIOTTA, Louis, R. Trent AZZAWAY, Robert H. COLSON, Sridhar RAAMAMOOTRI. **The Audit Committee Handbook** Fifth Edition. 2010, s.17-20.

<sup>200</sup> Ali Kamil Uzun, **Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası : “Denetim Komitesi”**, Deloitte, 2008, s.1.

<sup>201</sup> The State of Queensland (Queensland Treasury), **Audit Committee Guidelines: Improving Accountability and Performance** June 2012, s.63.

düşük yanlışlıklarda da bağımsız denetçinin yanlış çözümlenebileceği üst noktaya aktarma ve müşteri işletmede karşılaştığı tüm yanlışlıklar hakkında o işletmenin denetim komitesinin bilgilendirilmesini sağlama sorumluluğu bulunmaktadır.<sup>202</sup>

### **2.7.2 Denetim Komitesinin;Bağımsız Denetim Kuruluşunun Seçimi, Değiştirilmesi ve Görevden Alması**

Dünyanın çeşitli ülkelerinde ve Türkiye'de yaşanan etkisi çok yüksek olan muhasebe ve denetim hileleri sonucu elde edilen deneyimler sonucu günümüzde şirketlerin mali durumu ve maruz kaldığı riskler konusunda pay ve menfaat sahiplerinin şirket yönetimlerinden yeterli, doğru güvenilir ve zamanında bilgi talebine ilişkin ihtiyaçları artmıştır. İhtiyaç duyulan doğru ve güvenilir bilgiye erişmenin güvencesi olarak kabul edilen bağımsız denetim sürecinin uygulama etkinliği, katma değeri ve yeterliliği ile bağımsız denetçinin seçimine ilişkin değerlendirme sürecini gözetmek günümüzde büyük önem kazanmıştır. Bu nedenle düzenleyici otoriteler tarafından yapılan yasal düzenlemelerde yönetim kurullarında denetim komitelerinin oluşturulması öngörülmüştür. Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bağımsız denetim sürecinin uygulama etkinliği, katma değeri ve yeterliliği ile bağımsız denetçinin seçimine ilişkin değerlendirme sürecini gözetmekle sorumlu tutulmuştur.<sup>203</sup>

Denetim komitelerinin bağımsız denetim ile ilgili sorumluluğu yönetim kurulunun değerlendirilmesine sunulacak yetkili denetim kuruluşu veya kuruluşlarının seçimi ve bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla başlamaktadır. Denetim komitesi ile bağımsız denetim kuruluşu arasındaki ilişkinin başlangıcı olarak ise bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanması gösterilebilir.<sup>204</sup>

Denetim komitesinin bağımsız denetçinin secimi ve bağımsız denetimin gözetimi ile ilgili rol ve sorumlulukları başarı ile yerine getirebilmesi için aşağıda

---

<sup>202</sup> Semra Öncü, Berna Taner, Fehmi Karasioğlu ve Hakan Arıcı, **Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları**, 5. Uluslararası Muhasebe Sempozyumu, 2-6 Mayıs 2001,

<sup>203</sup> Ali Kamil Uzun, **Bağımsız Denetçinin Seçiminde Denetim Komitesinin Rol ve Sorumlulukları**, Active Denetim Dergisi, Mart-Nisan 2010, s.48.

<sup>204</sup> BDDK, **Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik**, 2006, md.22.



belirtilen hususlara dikkat etmesi gerekmektedir. Söz konusu hususlar için denetim komitesi ile bağımsız denetçi arasında açık iletişim kanalı bulunmalıdır;<sup>205</sup>

- Öncelikle denetim komitesi üyelerinin yetkinlikleri bağımsız denetim sürecini gözetme konusunda yeterli olmalıdır.
- Denetim komitesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığını etkileyecek olan istihdam ilişkilerinden kaynaklanan çıkar çatışmaları olup olmadığını değerlendirmelidir.
- Bağımsız denetçiler tarafından sağlanan denetim dışı hizmetlerin kapsamını sorgulamalıdır.
- Bağımsız denetim kuruluşunun doğrudan denetim komitesine sunum yapması sağlanarak tanınması, değerlendirilmesi, rotasyon, ücretlendirme ve performans konuları irdelenmelidir.

Blue Ribbon Komitesi tarafından yayınlanan denetim komiteleri hakkındaki raporun 6 numaralı tavsiyesinde, hem NYSE ve hem de NASD için kotasyon şartlarının, işlem gören her şirket için denetim komitesi sözleşmesinin, bağımsız denetçinin ortakların temsilcisi olan yönetim kuruluna ve denetim komitesine karşı sınırsız sorumlu olduğu ve söz konusu ortak temsilcilerinin seçmek, değerlendirmek ve uygun gördüklerinde bağımsız denetçiyi değiştirmek için sınırsız otorite ve sorumluluğa sahip oldukları hususlarını belirtmesini gerekli kılmalarını tavsiye etmektedir.<sup>206</sup>

Sarbanes Oxley Yasasında SEC'e kayıtlı bir denetim firması, vergi hizmetleri de dâhil denetim dışı hizmetleri, müşteri şirketin denetim komitesinin onayı ile verebilecektir. Aşağıda ön onay ile ilgili bazı kurallar yer almaktadır.<sup>207</sup>

- Kanun, kayıtlı bir denetim işletmesi tarafından denetim hizmetlerinin ve denetim dışı hizmetlerin verilebilmesi için müşteri şirketin denetim komitesinin ön onayını gerekli hale getirmiştir. Ancak kanun, denetim dışı hizmetlerin başka bir denetim işletmesi tarafından verilmesi durumunda denetim komitesine herhangi bir ön onay yetkisi

---

205 Deloitte, Denetim Komitesi: **Bağımsız Denetimin Gözetimi**. SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Kurumsal Yönetim Serisi No:3. 2009., s.8.

206 Nihat Akarkarasu, **a.g.e.**, s.68.

207 Ayşe Zeynep Süer, **Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler**, VI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, Antalya, Nisan 2003, s.7-8.

vermemiştir.

- Kanun, denetim komitesinin bir faaliyete ön onay vermek için özel kararlar almasına müsaade etmemektedir. Denetim komitesi üyeleri, güvene dayalı sorumlulukları altında ve ilgili diğer faktörlerin ışığında belirledikleri standartlarla tutarlı bir şekilde oy vermek durumundadırlar.
- Kanun, denetim komitesine bir seferde ön onay verebileceği denetim dışı hizmetlerin sayısı konusunda sınırlama getirmemiştir.
- Kanun, denetim komitesinin ön onay verme yetkisini kullanmak üzere bir veya daha fazla üyesini görevlendirmesine izin vermiştir. Ancak görevlendirilen üye, ön onay verdiği durumları bir rapor ile denetim komitesine bildirmek zorundadır.
- Denetim komitesinin vermiş olduğu onaylar, periyodik raporlar ile yatırımcılara açıklanacaktır.
- Bir denetim işletmesinin, halka açık bir şirket için vermiş olduğu denetim dışı hizmetlerin bedeli, söz konusu şirketin almış olduğu tüm denetim dışı hizmetlerin bedelinin %5'inin altında kalıyorsa veya sağlanan hizmet denetim dışı hizmet olarak kabul edilmiyorsa, denetim komitesi ön onay kararı vermeyebilir.
- Kayıtlı bir denetim işletmesinde çalışan bir sorumlu ortak baş denetçinin veya denetçinin aynı halka açık şirketi beş yıl üst üste denetlemesi mümkün değildir. Ayrıca denetçi, denetimini yapmış olduğu halka açık şirkette CEO, CFO, kontrolör, muhasebe müdürü veya eşiti bir mevkii de görev alırsa, daha önce çalışmakta olduğu denetim işletmesi söz konusu şirketi bir yıl denetleyemez.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemelerinde göre halka açık şirketlerde bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetim sorumlu komitenin gözetiminde yapılır. İşletmenin hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler

denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur.<sup>208</sup>

### 2.7.3 Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim Ücretini Belirlemesi

Bağımsız denetim kuruluşları, denetimini yaptığı müşterilerine verdikleri hizmetler karşılığı olarak ücret alırlar. Ücret, denetim çalışmasının kalitesini belirleyen önemli unsurlardan birisidir. Çünkü denetim işletmeleri rekabet nedeniyle ücretleri aşağıya çekmek için çaba göstermektedir. Bunu da genellikle çalışma saatlerini aşağıya çekerek ücretlerini düşük göstererek ve arta kalan zamanını da diğer müşterilerine ayırarak yapmaktadırlar. Bu durum denetim çalışmasının gerektiği şekilde yapılamaması ve beklenen hizmetin verilememesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Enron'un denetimini gerçekleştiren Arthur Andersen bağımsız denetim için 2000 yılında 25 milyon ABD doları ücret alırken, danışmanlık ücreti ile ilgili olarak 27 milyon ABD doları ücret almıştır.<sup>209</sup> Avustralya'da 1994 ve 1996 yılı verileri ile yapılan bir araştırmada; denetim şirketlerinin her bir müşteriden elde edilen geliri, toplam denetim ücretlerine oranlayarak, denetim ücretine olan bağımlılığı araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda denetim ücretlerine olan bağımlılık ile denetim kalitesi arasında bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir. Denetim firmalarının belirli bir müşteriden kabul ettikleri ücretin, toplam işletme gelirleri arasında küçük bir orana sahip olması nedeniyle büyük denetim işletmelerinin daha bağımsız olduğunu belirtmektedir.<sup>210</sup>

Sarbanes Oxley yasasında denetim işletmesinin atanması, ücretinin ödenmesi ve yaptığı işin gözden geçirilmesi görevini denetim komitesine vermiştir. Denetim firması ile şirket arasında mali raporlama ile ilgili sorunların giderilmesi denetim komitesinin sorumluluğundadır. Denetim komiteleri, denetçilerin tayininden, ücretlerinden ve gözetiminden doğrudan sorumludurlar ve denetçilerin doğrudan

---

<sup>208</sup> SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf>. Erişim Tarihi:30.06.2014)

<sup>209</sup> Levent Özkul, ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD'de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi, İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü,2003, s.3.

<sup>210</sup> Serpil Senal, Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü:Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta, 2011, s.31.

denetim komitesine rapor vermeleri gerekmektedir.<sup>211</sup>Denetim ücretleri farklı açılardan denetim kalitesi üzerinde etkisi bulunmaktadır. Öncelikle müşteri işletmede ücreti yüksek olan denetim firmasının, daha kaliteli bir denetim hizmeti vereceği yönünde bir yanılığ vardır. Bunun dışında denetim dışı ücretlerin yüksek tutulması, denetim gelirleri içerisinde denetim dışı hizmet gelirlerinin çok yüksek bir paya sahip olmasına dolayısıyla müşteri işletmeye mali bağımlılığın fazla olmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle ülkemizde denetim ücretlerinin alt ve üst sınırları belirlenmiştir.<sup>212</sup>

Sermaye Piyasası Kurulu ve BDDK tarafından denetim komiteleri üzerine yapılan düzenlemelerde denetim komitesine bağımsız denetim kuruluşunun tespit edilmesi veya ücretinin hesaplanması noktasında bir görev tevdi etmemiştir

Bunun yanında T.C. Maliye Bakanlığı tarafından asgari ücret tarifesi yayınlanarak haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 2013 yılına ait asgari ücret tarifesine göre; SPK ve diğer kuruluşlarca yaptırılacak muhasebe denetim işlemlerinde, 96 saate kadar standart ücret olarak uygulanır. 96 saatten sonrası için; standart saat ücretinin %50'sinden az olmamak üzere ilgililerce serbestçe saptanır. Söz konusu denetim sözleşmeleri yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten, yatırım fonları ve diğer özel denetimlerde 48 saatten az bir süreyi kapsayamaz.<sup>213</sup>

#### **2.7.4 Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim Kapsamını Belirlemesi**

Denetimde önemlilik seviyesinin ve denetim kapsamının belirlenmesi bağımsız denetçinin sorumluluğundadır. Denetim komitesi bağımsız denetçi tarafından önerilen denetim kapsamını değerlendirmeli, gerek gördüğü durumlarda ilave denetim çalışması talep etmelidir. Denetim komitesi denetim planlarında

---

<sup>211</sup>Levent Özkul, a.g.e.,s.9.

<sup>212</sup> Acar, Senal ve Usul, a.g.e., s.301.

<sup>213</sup> Resmi Gazete, **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi**,

[http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121228.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121228.htm /](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121228.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121228.htm/)  
(Erişim Tarihi:28.12.2013)

geçmiş yıllara nazaran yapılan değişiklikleri tespit edip sorgulamalıdır.<sup>214</sup>

Denetim komitesi ile bağımsız denetçi arasındaki iletişim, denetim sürecinin her aşamasında olmalı fakat planlama safhasındaki çok daha önemlidir. Denetim planının hazırlanması bağımsız denetçinin sorumluluğundadır. Fakat denetim komitesinin bu planı anlaması çok önemlidir. Denetim komitesinin yapılan planı inceledikten sonra denetimin kapsamının genişletilmesini istemesi de mümkündür. Planlama aşamasında denetim komitesinin rolü; sözleşmede detaylandırıldığı şekilde denetim dönemini, önerilen denetim ücretini onaylamak ve kritik olarak denetim planını değerlemek ve bu planda bir boşluk veya iç denetim ve bağımsız denetim arasında gereksiz tekrarların bulunup bulunmadığını belirlemektir.<sup>215</sup> Denetim komitesi denetim planlarını, denetimin ilerleme sürecini ve denetim raporlarını gözden geçirmeyi takip etmelidir. Denetim planlarının önemli risk alanlarında iç kontrolün potansiyel zayıflıkları ve olası hata ve hileleri önlemeyi de içerecek şekilde hazırlandığını tespit etmelidir. Denetim komitesi denetim üzerinde yönetimin kısıtlamalarının olmadığını bilmeli ve bu durumdan memnun olmalıdır.<sup>216</sup> Denetim mesleğinin ayırt edici özelliği, tarafsız olması nedeniyle, denetlenenlere ve kamuoyuna sağladığı güven ve bu güvenin mesleğe kazandırdığı saygınlık ve itibardır. Bu güvene ve saygınlığa ancak denetimde mesleki etik kurallarına sıkı sıkıya bağlı kalınarak sahip olunmakta ve sürdürülebilmektedir.<sup>217</sup>

---

<sup>214</sup> TÜSİAD, *Uygulama...a.g.e.*, s.63.

<sup>215</sup> Halim Akbulut, *a.g.e.*, s.46.

<sup>216</sup> Treasury Board of Canada Secretariat, **Guidelines for Audit Committees in Crown Corporations and Other Public Enterprises**, Canada, 2003, s.12.

<sup>217</sup> Sec:204 <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf> , s.776. (Erişim Tarihi 25.09.2013)

### **3. DENETİM KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİ**

#### **3.1 Denetim Komitesinin Etkinliğinin Artırılması ve Denetim Komitesinin Muhasebe Denetiminin Etkinliğine Katkısı İle İlgili Yapılan Çalışmalar**

Bu bölümde denetim komitesinin etkinliğini belirleyen faktörler açıklanmış ve bu faktörlerin komitenin etkinliği üzerindeki rolleri üzerinde durulmuştur. Bunun yanında muhasebe denetiminin etkinliği ve denetim komitesinin muhasebe denetiminin etkinliğine katkısı ile ilgili dünyada ve Türkiye’de yapılan çalışmalar sunulmuştur.

##### **3.1.1 Denetim Komitesinin Etkinliği**

Son yıllarda yaşanan büyük mali bunalımlar ve şirket yolsuzluk ve hileleri neticesinde kurumsal yönetime ve kaliteli mali raporlamaya ilgi yoğunlaşmıştır. Buna bağlı olarak etkin denetim komitesine olan ihtiyacı daha da artmıştır. Bu ihtiyacın karşılanması için ilk olarak 1999 yılında “The Blue Ribbon Komitesi” denetim komitesinin etkinliğini arttırmak amacıyla bir rapor yayınlamış, akabinde ABD’deki büyük borsalar ve sermaye piyasası kurulu (SEC) komitenin raporunda belirtilen hususların benzerini borsaya kayıtlı şirketlere tavsiye etmişlerdir. Daha sonra 2002 yılında, yine ABD’de çıkarılan bir yasayla (SOX) denetim komitelerinin etkinliğine yönelik yeni düzenlemelerde bulunulmuştur. Ülkemizde de SPK’ya tabi şirketler için denetim komitesi uygulaması 2003 yılı itibariyle başlamıştır. SPK, bu konuda yaptığı düzenlemede SOX yasasını temel almıştır. Bu bölümde önce etkin denetim komitesinin tanımı yapıp daha sonra bu etkinliğe ulaşmak için gerekli unsurlar açıklanmaktadır. Etkin denetim komitesi, paydaşların menfaatlerini korumak için; nitelikli üyelere, yetkiye ve kaynaklara sahip olan ve böylece güvenilir mali raporlama, iç kontroller ve risk yönetiminin gerçekleşmesinde gözetim çabasında

bulunmaktadır. Etkin denetim komitesinin dört temel unsuru vardır.Bunlar<sup>218</sup>

Yapı: Uzmanlık, bağımsızlık, doğruluk,tarafsızlık

Yetki: Sorumluluklar, etki

Kaynaklar: Yeterli sayıda üye; yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerle ilişki

Gayret: Teşvik, motivasyon, azim

Belirtilen bu unsurların yanı sıra denetim komitesi etkin olabilmek için planlı çalışma gücüne de sahip olmalıdır.<sup>219</sup>

Yukarıdaki unsurları açıklamadan önce denetim komitesinin etkinliğini artırmaya yönelik genel bilgiler verilmektedir.Etkin bir denetim komitesi, işletmenin muhasebe ve mali raporlama politikaları ve uygulamalarını izlemede aktif bir rol oynayabilir. Ayrıca komite; bağımsız denetimin yürütülmesinde karşılaşılan zorlukları, iç kontrolün tasarlanmasında ve uygulanmasındaki eksiklikleri ve yanlışlıkları, yönetimle yaşanan anlaşmazlıkların ve ihtilafli muhasebe konularının tartışılmasında önemli görevler üstlenebilir.<sup>220</sup>

Denetim komitesinin etkinliğini artırmak için; denetim komitesi başkanlarının sahip olması gereken konular tanımlanmalı ve etkinlik-verimlilikleri değerlendirilmelidir. Denetim komitesi üyeleri, yönetimin kararlarının gerekçesini ve mali hile yapıp yapmadıklarını anlamalıdır. Ayrıca denetim komitesi üyeleri işe alınırken titizlikle seçilmeli, işe alıştırılmalı ve eğitilmelidir. Bunun yanında doğrudan denetim komitesine raporlama yapan güçlü bir iç denetim fonksiyonuna sahip olunmalı, yönetim ve denetim komitesi arasındaki raporlama ilişkileri düzenli olmalıdır. Bir de düzenli olarak denetim komitesinin etkinliği ve katkısı değerlendirilmelidir.<sup>221</sup>

---

<sup>218</sup> Dezoort, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S. ve Reed S. A.. **Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature**. Journal of Accounting Literature, 2002,s.42

<sup>219</sup> T.M.Pergola,**Management Entrenchment: Can It Negate the Effectiveness of Recently Legislated Governance Reform**. Journal of American Academy of Business,2005,s.178

<sup>220</sup> Uzay,a.g.e;s.74

<sup>221</sup> R.Lebanc, **Ten Ways To Enhance the Effectiveness of the Audit Committee**. Ivey Business Journal, 2007,s.1-9

Denetim komitelerinin etkin olabilmesi için etkinlik ve verimliliklerinin artırılması gereklidir. Bu hususta birçok denetim komitesinde görev yapmış kişiler aşağıdaki tavsiyelerde bulunmaktadır.<sup>222</sup>

- Denetim komitesinin görev ve fonksiyonlarını etkin olarak yerine getirebilmesi için komite üyeleri tecrübeli ve hünarlı olmalı, komitenin fonksiyonlarını, yetkisini ve sorumluluklarını tanımlayan bir yönetmeliğı bulunmalı ve komite bu yönetmeliğı bağı kalmalıdır.
- Komitenin görev ve sorumluluklarını etkin olarak yerine getirebilmesi için komite üyelerinin sahip olması gereken beceriler önemli başarı faktörleri olarak belirtilmelidir.
- İşletmenin ve yazılı kurallarının tamamını yansıtan, açık iletişimi, tarafsız tartışma isteğini ve bütün komite üyelerinin faal katılımını teşvik eden komitenin temel değerleri belirlenmelidir.
- Denetim komitesinin yararlanabileceğı her kişi veya grup toplantılarına davet edilebilmelidir.
- Komite gündeminin hazırlanmasında bütün üyelerin aktif katılımı sağlanmalı ve mümkünse komite işlerini toplantılar arasında yürütmekten kaçınılmalıdır.
- Problemlerin çözümü için karar verme süreçleri ve uygulamaları açık ve kesin olarak belirtilmelidir.
- Her bir toplantının başlangıcında bir önceki toplantının önemli noktaları gözden geçirilmelidir.
- Her bir toplantının sonucunda sonuçlar özetlenmelidir.

Kamu kurumları arasında yapılan bir araştırma sonucunda kamu kurumlarındaki denetim komitelerine yönelik en iyi uygulama sonuçları olarak; komitenin amacının açık olması, üst yönetimin komiteyi desteklemesi, bağımsız denetçi ile yılda en az üç kez görüşme yapılması, iç denetçinin etkinlik ve verimliliğinin yıllık olarak değerlendirilmesi ve komitenin sürekli olarak özelleştirilmesinin

---

<sup>222</sup> J.F.Morrow ve J. Pastor, **Morrow, Eight Habits of Highly Effective Audit Committees**. Journal of Accountancy,2007,s.46-51



bulunması belirtilmektedir.<sup>223</sup>

Eğer denetim komitesi ortakların menfaatlerini korumak ve güvence altına almak yoluyla etkinliğini artırmak istiyorsa bunun için öncelikle işletme yönetiminin işletme risklerini belirlemesinde ve önem sırasına koymasında ve bu riskleri yönetmede, kurulan risk yönetim süreçleri ve kontrolünün etkinliğini izlemede sorumluluk üstlenmelidir.

İkinci olarak gerçekçi gündemler belirlemek için yönetimle faal olarak işbirliğinde bulunmalı, komitenin düzenli olarak önemli işletme risk ve kontrol konularını gözden geçirdiğini ve kontrol sistemlerini düzenli olarak incelediğinden ve değerlediğinden emin olmalıdır.

Üçüncü olarak denetim komitesi başkanları denetim komitelerinin etkinliğini artırabilmek için daha fazla mesleki sorumluluk üstlenmelidir. Komitenin etkinlik ve verimliliğini ve işinin kapsamını gözden geçirerek değerlemelidir. Son olarak komite yeni sorumluluklarını aktif olarak uygulamalıdır. <sup>224</sup>Günümüzde denetim komiteleri; şirketi etkileyen mali krizlerin etkilerini dikkatle izlemeli, erken uyarı göstergeleri ve mali tahminler üzerine odaklanmalı, mali sıkıntı zamanında işletmenin üçüncü gruplara karşı durumunu değerlendirmeli, mali krizin özellikle şirketin bilançosu üzerine olan etkisini bilmeli ve denetim komitesinin bilgi kaynaklarını genişletmelidir. <sup>225</sup> Burada sayılan görevleri denetim komitesinin yapabilmesi için dünya ekonomisi, içinde bulunulan ülke ekonomisi, şirketin bağlı olduğu sektör ve şirket hakkında yeterli bilgiye sahip olması gereklidir. Ayrıca muhasebe, finans ve denetim alanında işini yapabilecek düzeyde bilgi sahibi olmalıdır.

Denetim komitesinin etkinliği ile ilgili Blue Ribbon Komitesinin yayınladığı rapor çok önemli kabul edilmektedir. Bu rapora göre; denetim komitesi üyelerinin bağımsızlık ilkeleri belirlenmeli, komite en azından üç üyeden oluşmalı; bütün üyeler mali konularda bilgili olmalı, denetim komitesi yönetmeliği yıllık olarak yeniden

---

<sup>223</sup> T.Irwin, **Characteristics of Effective Audit Committees in Federal, State and Local Governments. Journal of Government Financial Management**, 2009,s.46-48

<sup>224</sup> J.F.Berardino ve G.J.Jonas, **Power to the Audit Committee People.Financial Executive**, 1999,s.37-38

<sup>225</sup> M.P McCarthy, **Ten Must-Do's for the Audit Committee This Year**.Directorship,2009,s.71

gözden geçirilmeli, denetim komitesi şirketin bağımsız denetçi ile olan ilişkilerini yürütmeli ve denetim komitesi denetlenmiş mali tabloları yönetim ile birlikte gözden geçirmelidir.<sup>226</sup>

Denetim komitesinin etkin olarak mali raporlama sürecini geliştirmek için yönetim ve denetçilerle; maddi riskler, tahminler ve yargılar, işletmenin maruz kaldığı değişikliklerin etkisi, temel muhasebe ilkeleri, mali raporlama ve açıklamaların kalitesi ve muhasebenin ihtilafli alanları hakkında tartışmalıdır.<sup>227</sup>

Denetim komitesinin etkin olarak çalışabilmesi için Blue Ribbon Komitesi'nin hazırladığı rapora göre, belirtilen açıklamalara ek olarak yapılan diğer öneriler ise şunlardır.<sup>228</sup>

- Denetim komitesinin, şirket ortaklarının temsilcileri oldukları denetim komitesi yönetmeliğinde kesinlikle belirtilmelidir.
- Denetim komitesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığını veya tarafsızlığını etkileyebilecek durumlar konusunda bağımsız denetçi ile yakından ilgilenmelidir.
- Bağımsız denetçinin de uygulanan bağımsız denetimin kalitesi hakkında düşüncelerini denetim komitesi ile tartışması gerekmektedir.
- Denetim komitesi, ortaklara yapılan yıllık açıklamada ortaklara yönelik bir mektup yazmalıdır. Bu mektupta komitenin faaliyetlerine ek olarak şirketin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olduğu bu hususta gerek yönetim gerekse bağımsız dış denetçilerle gerekli incelemelerin yapıldığı açıklanmalıdır.
- Denetim komitesi üyesine verilecek ücret onun şirkete zaman ayırmasını sağlayacak düzeyde olmalıdır.
- Dışarıdan gelen denetim komitesi üyeleri belirli bir dönem için atanmalıdır. Yeni atamalar otomatik olmamalıdır. Denetim komitesine dışarıdan gelen üyenin atanması belirli bir resmi süreçten geçmeli ve yönetim

---

<sup>226</sup>P.M Myers ve D.E Ziegenfuss, **Audit Committee pre-Enron Efforts to Increase the Effectiveness of Corporate Governance**, 2006,s.50

<sup>227</sup>KPMG, **KPMG's Audit Committee Quarterly**, 2002,s.8

<sup>228</sup> Uzay,a.g.e,s.75

kurulunun oy birliği ile olmalıdır.

Komitenin etkinliğini belirleyen unsurlardan biri de sayı olarak küçük komitelerin büyüklere nispeten daha etkin olduğunu sonucuna varılmış olmasdır.<sup>229</sup>

Denetim komitesinin etkinliği için komitenin yapısı, yetki ve kaynakları esas konulardır. Böyle olmakla birlikte komitenin gayretli olması gerekmektedir.<sup>230</sup> Belirtilen unsurlar aşağıda ayrı olarak ele alınmaktadır.

### **3.1.2 Denetim Komitesinin Yapısı**

Bu başlık altında komitenin bağımsızlığı ve uzmanlığı ayrı olarak ele alınmaktadır.

#### **3.1.2.1 Bağımsızlık**

Denetim Komitesi ortakların çıkarlarını korumak için yönetim kurulu üyeleri arasından, bağlı olduğu şirketle her hangi bir menfaat ilişkisi olmayan kişilerden oluşmalıdır. Üyelerin bağımsızlığını belirten nitelikler şunlardır.<sup>231</sup>

Denetim komitesi üyeleri;

- şirketin çalışanı, şirketin ortağı veya şirketin ortaklarıyla doğrudan veya dolaylı ilişki içinde olmamalıdır.
- Son üç yıl içinde şirkette yönetici veya şirketin bir komitesinde görev almış olmamalıdır.
- şirkette her hangi bir grup üyesi veya şirketin danışmanı olmamalıdır.
- şirketin önemli bir mal veya hizmet satın aldığı kurumla ilişkili bir kişi veya müşterisi veya bu gruplarla doğrudan veya dolaylı ilişki içinde olmamalıdır.
- şirket ile sözleşmeye dayalı önemli bir ilişki içinde olmamalıdır.
- İşletmeyle herhangi bir iş veya diğer bir şekilde menfaat ilişkisi içinde olmamalıdır.

<sup>229</sup> J.V.Carcello ve T.L Neal, **Audit Committee Composition and Auditor Reporting**. The Accounting Review, 2000,s.461

<sup>230</sup> Dezoort ve diğer.a.g.e,s.42

<sup>231</sup> KPMG, a.g.e,s.52

SOX, denetim komitesi üyelerinin danışmanlık yapmasını veya danışma ücreti almasını veya şirketten yönetim kurulu ve komite ücreti dışında diğer bir şekilde ödenek kabul etmesini yasaklamıştır.<sup>232</sup> Bu şekilde denetim komitesinin hizmet verdiği şirketle menfaat ilişkisi kesilmiş olmaktadır.

Denetim komitesinin etkinliğini artırmanın yolu mali raporlamanın doğruluğunun artırılması ve denetçinin bağımsızlığının korunması ile mümkün olabilir.<sup>233</sup> Sarbanes-Oxley Kanunu, borsaya kayıtlı şirketlerin denetim komitelerinin bağımsız yöneticilerden oluşmasını zorunlu kılmaktadır. Bağımsız yöneticiler yöneticilik ücreti dışında şirketten doğrudan veya dolaylı olarak danışmanlık veya benzeri adlarla bir ücret alamaz, firmada çalışamaz veya firmada iştirakleri olmamalıdır. Firmanın faaliyetleri hakkında özel bilgiye sahip olan denetim komiteleri daha etkin olmaktadır. Bağımsız denetim komiteleri yönetimi izlemede daha etkindirler. Bağımsız denetim komitesi temsil problemlerini de azaltabilir.<sup>234</sup>

Denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığını olumsuz yönde etkileyen birtakım durumlar aşağıdaki gibi belirtilebilir;<sup>235</sup>

- İşletmede veya bağlı bir kuruluşunda şu anda veya son beş yıl içinde yönetici olarak çalışmak,
- İşletmede veya bağlı bir kuruluşunda kurul üyeliği için aldığı ücret dışında herhangi bir ücret almak,
- Aile üyelerinden birisi işletmede veya bağlı bir kuruluşunda son beş yıl içinde üst düzey yönetici olarak çalışmak,
- İşletmenin ticari ilişkide bulunduğu başka bir işletmede son beş yıl içinde üst düzey yönetici, ortak veya kontrol gücüne sahip hissedar olmak.

---

<sup>232</sup> D.W.Trigg, **Audit Committee Effectiveness**. Illinois Banker,2005,s.30

<sup>233</sup> Krishnamoorthy ve diğ.,**a.g.e**,s.9

<sup>234</sup> H.E, Hsu, **Audit Committees in U.S. Entrepreneurial Firms**. Journal of American Academy of Business, 2008,s.122

<sup>235</sup> Blue Ribbon Komite,**a.g.e**,s.26

### 3.1.2.2 Uzmanlık

Denetim komitesinin etkinliğini belirleyen anahtar, denetim komitesinin mali uzmanıdır. Denetim komitesinde bulunan yönetim kurulu üyeleri mali kültürlerini geliştirmeli bunu öncelikli işi kabul etmelidirler.<sup>236</sup> Muhasebe ve finans alanında uzman olan bağımsız denetim komitesi üyelerinin görevlerini yerine getirmesi ve kamu yararını koruması daha çok muhtemeldir.<sup>237</sup> Eğer halka açık bir şirket denetim komitesinde mali uzman bulundurmuyorsa, yönetim kurulunun mali uzman olarak belirlediği kişilerin sayı ve isimlerini ve mali uzmanların bağımsız olup olmadıklarını, bağımsız değilse bunun sebeplerini kamuya açıklamalıdır.<sup>238</sup>

BRC bir denetim komitesinin en az üç yöneticiden oluşmasını ve bunların her birinin denetim komitesine atanmalarından itibaren makul bir zaman içinde mali verileri anlamasını, bunun ötesinde komite üyelerinden en az birinin muhasebe bilmesi veya mali yönetimle ilgili uzmanlığa sahip olmasını tavsiye etmektedir. Denetim komitesinin etkin olarak görevini yapabilmesi için bağımsız olmasının yanında, mutlaka muhasebe ve finans konularında da uzman olması gerekmektedir. Komite bu uzmanlığını bulunduğu şirketi ve o şirketin bulunduğu sektörü de yakından tanımak suretiyle daha da geliştirmelidir. Bunun yanında komite görevlerini yaparken azami dikkat ve titizliği de göstermelidir.

Denetim komitesi mali uzmanı ile mali raporlama kalitesi arasında olumlu bir ilişki vardır. Denetim komitesinin mali uzmanlığı zayıfsa o oranda iç kontrol zayıflığı da mümkün olmaktadır.<sup>239</sup> Denetim komitesi mali uzmanı; değerlemeleri, fonları ve tahakkukları içeren bilanço ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini anlamalı, denetim ve bilanço değerlemede tecrübeli olmalı, iç kontrol gereklerini anlamalı ve denetim komitesi fonksiyonlarını anlamalıdır.<sup>240</sup>

---

<sup>236</sup> G.Krishnan ve G. Visvanathan, **Do Auditors Price Audit Committee's Expertise? The Case of Accounting Versus Nonaccounting Financial Experts.** Journal of Accounting, Auditing & Finance, 2009,s.141

<sup>237</sup> W.J.Read ve K. Raghunandan, **The State of Audit Committees.** Journal of Accountancy, 2001,s.60

<sup>238</sup> Trigg, **a.g.e.**,s.30

<sup>239</sup> Carcello ve Neal, **a.g.e.**,s.465

<sup>240</sup> L.Braiotta ve J. Zhou, **An Exploratory Study of the Effects of the Sarbanes-Oxley Act, the SEC and United States Stock Exchange(s) Rules on Audit Committee Alignment.** Managerial Auditing Journal,. 2006,s.182

### 3.2 Denetim Komitesinin Yetkisi

Denetim komitesi yetkisini yönetim kurulundan, ilgili kanunlardan, Türkiye’de sermaye piyasası kurulu tebliğleri ve borsa düzenlemelerinden almaktadır. Komite aldığı yetkileri gösteren bir yönetmeliğe sahip olmalıdır. Bu yönetmelik, komite üyelerinin sorumluluklarını anlamalarında ve paydaşların komitenin rol ve sorumluluklarını değerlemesinde önemli bir doküman olarak kabul edilmektedir.<sup>241</sup>

Bir denetim komitesi yönetmeliği, denetim komitesinin sorumluluklarının kapsamını ve bu sorumlulukları nasıl başaracağını ana hatları ile belirler. BRC, borsaya kayıtlı şirketlerin denetim komitelerinin üstlenmesi gereken sorumlulukları; yönetim kurulu tarafından onaylanmış resmi yazılı bir yönetmeliği benimsemek ve komitenin sorumluluklarının kapsamını, yapısını, süreçleri ve üyelik gereklerini belirlemek ve aynı zamanda yıllık olarak denetim komitesi yönetmeliğinin yeterliliğini gözden geçirmek ve yeniden değerlemek, yönetmelikle ilgili önemli düzenlemelerden sonra bu durumu her üç yılda bir yıllık raporda veya vekâletnamede açıklamak olarak belirtmektedir .<sup>242</sup> Denetim komitesi yönetmeliğinde yönetim kurulunun bazı özellikleri ile denetim komitesinin gözetim rolünün ayrıntıları tarif edilir. En azından komite, gözetim rolünde yönetim kuruluna şirketin mali tablolarının doğruluğu, yasal ve diğer düzenleyici kurallara uyma, bağımsız denetçinin bağımsızlığı ve nitelikleri ve şirketin iç denetim fonksiyonunun performansı hususlarında yardım etmelidir.<sup>243</sup>

BRC, denetim komitesi yönetmeliğinin aşağıdaki belirtilen konuları içermesini tavsiye etmiştir.<sup>244</sup>

- Bağımsız denetçi nihai olarak yönetim kuruluna ve denetim komitesine karşı sorumludur,

---

<sup>241</sup> Dezoort ve diğ. **a.g.e.**,s.44

<sup>242</sup> Kuppusamy ve diğ. Kuppusamy, K., Nazim, M. ve Shanmugam, B. **Audit Committees in Malaysia and the Blue Ribbon Committee Report: A Comparative Study.**International Journal of Management, 2003,s.511

<sup>243</sup> Lipton ve diğ., Lipton, M., Allen, W. T. ve McIntosh, L. A. **Advising the Audit Committee Today.** The Corporate Governance Advisor,2003,s.8

<sup>244</sup> Kuppusamy ve diğ., **a.g.e.**,2003,s.512

- Yönetim Kurulu ve denetim komitesi, hissedarların temsilcisi olarak bağımsız denetçiyi seçme, değerlendirme ve uygunsa yeniden atama yetki ve sorumluluğuna sahiptir,
- Denetim komitesi, şirket ve bağımsız denetçiler arasındaki bütün ilişkileri belirten resmi yazılı bir beyanın bağımsız denetçilerden alınmasından sorumludur,
- Denetim komitesi aynı zamanda denetçinin bağımsızlığı ve objektifliğini etkileyebilecek hizmetler veya ilişkiler hususunda denetçi ile bir diyalogu sürdürmekle sorumludur.

Denetim komitesi, yetkisini yönetim kurulundan almalı ve bu yetkiler; komitenin amacının ana hatları; denetim komitesinin görev ve sorumluluklarının tanımı, denetim komitesi başkanının rolünün tanımı, denetim komitesinin yönetim kuruluna raporlama gereksinimleri, denetim sürecindeki bütün katılımcılar arasında açık iletişimi sağlamada komitenin merkezi rolü için protokoller gibi öğeleri içermelidir. Bunun yanında yönetime giden ve yönetimden gelen bilgiyi elde etme yetkisi, bağımsız ve iç denetçilerle doğrudan görüşme yetkisi, faaliyet konuları, yeni üyeler işe alma, danışman kullanma ve üyeler için sürekli eğitim hakkı gibi konuları da içermelidir.<sup>245</sup> Özetle, denetim komitesinin yetkileri, görev ve sorumluluklarını yapabilecek düzeyde olmalı ve bu yetkilerkomitenin yönetmeliğinde açık bir şekilde yer almalıdır.

### 3.3 Denetim Komitesinin Kaynakları

Denetim komitesine görevlerini başarabilmesi için yeterli kaynak sağlanmalıdır. Örneğin; planlama yapma, toplantı gündemini belirleme ve diğer faaliyetlerinde denetim komitesi şirketten yeterli desteği alabilmelidir.

Yönetim kurulu çalışmalarını yapabilmesi için komiteye gerekli fonu da sağlamalıdır.<sup>246</sup> Yalnız mali raporlama alanında değil bunun yanında yasalara uygunluk, teknoloji ve işletme riski alanlarında da artan ve dinamik bir değişim

---

<sup>245</sup> KPMG, a.g.e,s.50-51

<sup>246</sup> KPMG, **Audit Committee Institute** Shaping the UK Audit Committee Agenda,2004,s.23

vardır. Bu değişimi izleyebilmek için denetim komitesi üyelerinin yeterli eğitimi alması gereklidir. Komite başkanı yönetim kurulu ile istişare ederek daha ileri eğitim için ihtiyaçları ve fırsatları gözlemelidir.<sup>247</sup>

Kaynak, denetim komitesi etkinliğinin en önemli unsurudur. Çünkü denetim komitesinin etkin gözetim yapabilmesi onun yeterli kaynağa sahip olmasına bağlıdır. NACD'a göre denetim komitesinin gözetim sürecini etkin olarak yapabilmesinin üç şartı; yeterli kaynaklar, toplantılar ve ilişkilere dir. Denetim komitesinin etkin olabilmesi; komitenin anlamlı tartışma yapabilmesi ve gündemdeki konuları yorumlayabilmesine bağlıdır. Bunun için de komitenin yeterli sayıda üyeye sahip olması gerekmektedir. NACD'a bağlı Blue Ribbon Komitesi bu sayının 3 ile 6 arasında olmasını önermektedir. ABD borsalarına kayıtlı şirketler için bu sayının en az üç olması istenmektedir.<sup>248</sup> Ülkemizde SPK'ya bağlı şirketlerde iki olan zorunlu komite sayısında en az üç olmasında yarar olduğu söylenebilir. Üye sayısının yanında diğer önemli bir konu, yeni üyelerin eğitimidir. Yeni üyelerin eğitimi kapsamlı bir şekilde yürütülmelidir. Bu bağlamda yeni üyelerin işletmeye ve denetçilere ilişkin bilmesi gereken bilgiler şunlardır.<sup>249</sup> İşletmeye ilişkin bilgiler; komite yönetmeliği, komitenin işletme politikaları, mali raporlama ve diğer alanlarda sahip olduğu gözetim görev ve sorumluluğu, üst düzey yöneticiler ile mali yöneticilerin nitelikleri ve geçmişi, işletmenin mali ve faaliyetlerine ilişkin kontrolleri, önemli muhasebe politikaları ve bunları kullanma nedenleri, risk alanları, işletmenin taraf olduğu dava ve diğer yasal işlemler, uygulanan sistemde yapılması planlanan herhangi değişiklik, yıllık ve ara dönem kazançları, işletme içi davranış kuralları, bu kuralların yönetim tarafından gözetimi ve komitenin izleme görevi ve komiteyi desteklemeye elverişli işletme çalışanları ve danışmanlar olmak üzere sıralanabilir. İç denetçilere ilişkin bilgiler; iç denetim fonksiyonunun sorumluluğu, iç denetçi sayısı ve bunların nitelikleri, komite ile iç denetim bölümü arasındaki raporlama ilişkisi, komitenin iç denetim bölümünden elde ettiği bilgilerin türü, ilgili yılın iç denetim planı ve iç denetim fonksiyonu için yapılan bağımsız izlemelerin sonuçları olarak sıralanabilir. Bağımsız denetçilere ilişkin bilgiler; bağımsız denetim sahası, komitenin bağımsız denetçilerle ilişkisi, komitenin

---

<sup>247</sup> KPMG, a.g.e,s.59

<sup>248</sup> Dezoort, a.g.e,s.44

<sup>249</sup> Demirbaş ve Uyar, a.g.e,s.224-225



bağımsız denetçilerden elde ettiği bilgilerin türü ve bağımsız denetçiler tarafından yayımlanan raporların zamanı ve türü sayılabilir.

### 3.4 Denetim Komitesinin Etkin Olması

Denetim komiteleri etkin olmak için iç ve dış denetçiler tarafından desteklenmeli ve işlerinde etkin olmalıdırlar. Etkinlik yıllık olarak yapılan toplantı sayısı ile ölçülür.<sup>250</sup> Denetim komitesinin aktifliği, bağımsızlığı ve mali uzmanlığın her biri şirketlerin mali performansı ile doğrudan ilişkilidir.<sup>251</sup> Denetim komitesi üyeleri mali raporlama sürecini etkin olarak gözlemlemek için gayretli çalışmalıdırlar.<sup>252</sup> Denetim komitesinin etkinliği ile ilgili birçok ahlaki zorunluluk bulunmaktadır.

İlk olarak, denetim komitesi başlangıçta oluşturulduğunda, bazı şirketler bağımsız denetim komiteleri kurarlar fakat komiteler nadiren bağımsızdırlar.

İkincisi, eğer denetim komitesi üyesi çok fazla denetim komitesi toplantılarına katılmamışsa, denetim komitesi toplantıları öncesinde mali bilgilerin ve diğer dokümanların incelenmesi için yeterli zaman ayırmamışsa veya toplantıda pasif bir şekilde bulunmuş ve nadiren yönetime itirazda bulunmuş ise bireysel yöneticinin etik davranışı sorgulanmalıdır.

Üçüncüsü, eğer şirket denetim komitesi toplantısından bir veya iki gün önce denetim komitesine yüklü miktarda bilgi paketi gönderiyorsa bu durumda yöneticinin ahlaki davranışı sorunlu demektir.<sup>253</sup>

Blue Ribbon Komitesinin etkinlik ve verimlilik değerlendirme ile ilgili tavsiye ettiği anahtar sorular şöyledir.<sup>254</sup>

- Komite toplantıları verimli mi?
- Gündem belirleme süreci uygun konuların ele alınması için yeterli mi?

---

<sup>250</sup> Pergola, a.g.e., s.181

<sup>251</sup> İsmail ve diğ., 2008:23

<sup>252</sup> J.V.Carcello, **Governance and the Common Good. Journal of Ethics**, 2009, s.15

<sup>253</sup> a.g.e., s.16

<sup>254</sup> KPMG, a.g.e., s.59

- Kompleks ve kritik konuların tartışılması için gündemde yeterli zaman ayrıldı mı?
- Üyeler gündemin içeriğini etkiliyor ve yapabiliyor mu?
- Üyeler önceden gündem hakkında yeterli bilgi alabiliyor mu?
- Toplantı sıklığı, süre, içerik, yer ve ilgiler bakımından komite nasıl geliştirilebilir?
- Komitenin tartışmaları hakkında komite üyesi olmayanlar nasıl iyice bilgilendirilir?

Komitenin etkin olabilmesi için öncelikle sorumluluğun büyük olduğunu kabul etmesi gerekmektedir. Bunun yanında ilişkili olduğu tarafların da etkin olması komitenin etkinliğini artıracaktır. Ayrıca üst yönetimin de desteği bu konuda çok önemlidir.

### **3.5 İşletme Yönetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü**

Denetim komitesi, yönetim kurulunun alt komitesi ve hissedarların temsilcisi sıfatıyla görev yapmaktadır. Yaptığı görevler neticesinde hem işletme üst yönetiminin hem de yönetim kurulunun işlerini kolaylaştırmakta ve başarılı olmalarında önemli derecede payları bulunmaktadır. Bunun yanında üst yönetimin hatalı ve hileli davranışlarda bulunmasında da caydırıcı bir unsur olmaktadır. Bu kısımda kendi içinde iki alt kısma ayrılmıştır. İlk önce denetim komitesinin üst yönetimin etkinliğini sağlamadaki rolü ele alınmakta, daha sonra denetim komitesinin yönetim kurulunun etkinliğini sağlamadaki rolü üstünde durulmaktadır.

#### **3.5.1 Denetim Komitesinin Üst Yönetimin Etkinliğini Sağlamadaki Rolü**

Denetim komitesi oluşturulmasının temel amacı, yöneticilerin faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmasını sağlamaktır. Bu hususla ilgili olarak amaçlar üçe ayrılabilir:

Birincisi, şirketin yayınlamış olduğu mali bilgilerin tarafsızlığı ve güvenilebilirliği hakkındaki güveni artırmak;

İkincisi, yöneticilere toplantılarda mali sorumluluklarında yardımcı olmak ve,

Üçüncüsü yöneticilerin bağımsızlıklarını güçlendirmek.<sup>255</sup>

Yönetim, çalışanların yaptıkları işler, uygulamalar, hileye karşı etkili süreçler ve kontrollerin gözetiminden sorumludur. Ancak bazen üst yöneticiler hileli bir olayın içinde olabilirler veya bu olayı gizleyebilirler. Bu sebeple denetim komitesi üst yönetimin faaliyetlerini denetlemelidir.<sup>256</sup> Denetim komitesinin üst yönetimin faaliyetlerini denetlerken bir dereceye kadar şüpheli olması normaldir. Ancak bu şüpheliğin boyutları bir noktadan sonra taraflar arasında çatışmaya sebebiyet verebilir. Denetim komiteleri, denetlenmesi gerekli yönetim faaliyetlerini belirlemelidir. Fakat neyin denetleneceğinin son kararını yönetim kurulu vermelidir.<sup>257</sup> Denetim komiteleri, yöneticilerin yasal ve önemli sorumluluklarını; özellikle muhasebe kayıtlarıyla, yıllık hesaplarla ve denetimle ilgili olanları yerine getirmelerinde onlara yardımcı olabilir.<sup>258</sup> Denetim komitesi, mali raporlama zorunlulukları ve risk yönetimi ile ilgili konularda idareciler, yönetim ve denetçileri bir araya getirebilir. Yönetim, yönetim kurulu ve denetim komitesi bağımsız denetçinin hileyi sezinleme ve caydırma görevinde ona yardımcı olmalıdırlar. Yönetim hileye karşı etkili sistemler ve faaliyetler düzenlerken ve uygularken, denetim komitesinin ve/veya yönetim kurulunun güçlü gözetimi çok önemlidir. Denetim komitesi ve yönetim kurulu, yönetimin hile risklerini belirleme, hileye karşı etkili önlemleri uygulama ve yaptığı işin uygunluğunu değerlendirmeliler. Aktif gözetim, yönetimin sıfır hile oluşturma kültürünün gelişmesini de sağlamaktadır.<sup>259</sup> Denetim komiteleri, yönetime açıkça şirketin mali raporlama felsefesini belirtmelidirler. Bu felsefe, şirketin mali bilgilerini nasıl oluşturması gerektiğini, şirketin mali muhasebe konuları hakkındaki sorunları nasıl ele alması gerektiği ve organizasyondaki kişiler ve grupların mali raporlama ve iç kontrol uygulamaları hakkındaki sorumluluklarını nasıl açıklaması gerektiğini belirtmelidir. Denetim komiteleri, mali raporlamanın kalitesini; yönetimle ilgili bireysel veya pozisyonla ilgili düzenlemeler yaparak ve mali raporlama ve kontrol sorumluluklarını

---

<sup>255</sup> M.B.Hemraj, **Corporate Governance Directors, Shareholders and the Audit Committee**, Journal of Financial Crime, 2003, s.153

<sup>256</sup> A.R.Thomas ve K.M.Gibson, **Management Is Responsible**, Too Journal of Accountancy, 2003, s.55

<sup>257</sup> T.McCollum, **On The Road To Good Governance** The Internal Auditor , 2006:55

<sup>258</sup> S.Turley ve M.Zaman, **The Corporate Governance Effects of Audit Committees**. Journal of Management and Governance, 2004, s. 327

<sup>259</sup> Thomas ve Gibson, **a.g.e.**, s.55

belirginleştirerek güçlendirebilir.<sup>260</sup> Komitenin mali raporlama sürecini etkin olarak izleyebilmesi yönetim ile iyi bir etkileşim içinde olması, yerinde sorular sorması ve bu sorulara makul cevaplar almasına bağlıdır. Yönetim ile düzenli ve anlamlı bir iletişimin kurulması etkinliği artıracığından komite, yönetimden; işletmenin karşı karşıya bulunduğu riskler konusunda yönetimin değerlendirmesi ve bu risklere karşılık nasıl planlama yapıldığı, işletmenin içinde bulunduğu sektörü etkileyen düzenlemeler, yeni vergi yasaları veya diğer düzenlemelerin işletmeye olası etkileri, işletmenin üretim durumu, sahip olunan yasal, çevresel ve garanti sorumlulukları, nakit yönetimi, yabancı para işlemleri ve olağan olmayan mali araçlar gibi parasal işlemler, mali raporlar üzerindeki kontroller, insan kaynakları ve ücret politikası, çalışanların harcama ve kazançlarını izlemeye dönük faaliyetler, yöneticiler ve kıdemli çalışanlar için kıdem tazminatı ve sigorta yükümlülüğü gibi konularda düzenli bilgi almalıdır.<sup>261</sup> SOX'a göre denetim komitesi muhasebe, denetim ve iç kontrollerle ilgili şikâyetlerin nasıl ele alınacağına yönelik özel bir yöntem oluşturmalıdır. Yönetim ve denetim komitesi, dış ve iç denetçilerden şikâyet programı hakkında değerli bilgi alabilirler. Her iki denetim grubunun amaçları farklı olduğundan sağlanan bilgiler yeterli olmayabilir. Yönetim ve denetim komitesi, şikâyet uygulama programı oluşturmaz ve bunu gözlemlemezlerse veya var olanlardan birini geliştirmezlerse, denetçilerle iletişimleri çok değer taşımaz.<sup>262</sup> İç denetçiler, şikâyet programının kurulmasında ve denetiminde aktif olarak rol oynayarak denetim komitesi ve yönetime önemli katkıda bulunabilirler.

SOX kanununun 404. bölümü şirket yönetimlerinin, şirketin mali raporlamasına yönelik iç kontrollerin yeterliliğini sağlamasını istemektedir.<sup>263</sup> Denetim komitesi, yöneticinin SOX'un 404. bölümüne uyumu konusundaki gelişimini izlemeli ve bu uyumu değerlendirebilmek için yöneticiye; örgütlenmenin süreçlerinin ne kadar iyi tanımlandığı ve standartlaştırıldığı, devam eden işletme değişiklikleri ve ilgili kontrollerin etkileri düşünülerek süreçlerin nasıl uyumlaştırıldığı, yönetimin gereksiz

---

<sup>260</sup> Duchac vd., (Duchac, J., Douthett, E. ve Goldberg, S. R.). **Sox: Unintended Dilemmas for Auditing**, The Journal of Corporate Accounting and Finance, 2006,s.34

<sup>261</sup> Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **a.g.e**,s.205

<sup>262</sup> J.Colbert, **The Audit Committee and Corporate Complaints** The Journal of Corporate Accounting and Finance, 2007,s.51

<sup>263</sup> F.Gökalp, **Genel Hatları ile SOX Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi**, Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi,2005,s.112

kontrolleri veya mali raporlama süreci ile doğrudan ilgili olmayan kontrolleri ve bu hususta azaltılabilecek kontrolleri teşhis etmek için şirketin kontrol görevini gözden geçirip geçirmediği, bilgi sistemlerindeki kilit değişiklikler veya düzeltmeleri belirlemek için bir süreç olup olmadığını, kontrol sorumluluğunun açıkça belirlenip organizasyonun bundan haberdar edilip edilmediği gibi soruları sormalıdır.<sup>264</sup> SOX ile denetim komitesinden bir örgütlenmenin iç kontrolleri ve mali raporlama faaliyetinin gözetimiyle yönetimin hilelerine karşı bir savunma hattı olması beklenmektedir.<sup>265</sup> Bunun için denetim komitesinin mali konularda uzmanlığının yanı sıra bulunduğu şirketi de yakından tanması önemlidir. Bu durumda yönetimin hileli davranışta bulunması güçleşecektir.

Mali raporlamamanın düşük kalitede olması, denetim komitesinin, yönetiminin seçtiği muhasebe yöntemlerini sorgulama başarısızlığından ileri gelebilir. Denetim komiteleri, mali raporlama sürecinde hem gerçeğin ortaya konmasında hem de yargıda bulunmada gerekli olan kapsamlı bilgi için işletme yönetimine ve dış denetçiye ihtiyaç duyar. Eğer yönetim iç kontrollere ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine önem vermezse denetim komitesi hileli mali raporlamayı önleyemez.<sup>266</sup>

Denetim komitesince yıllık mali tabloların gözden geçirilmesinde yönetime; yıl boyunca şirketin sahip olduğu menkul kıymetlerin ve diğer mali araçların değerinde önemli değişiklik meydana gelip gelmediği, alacaklarının ortalama tahsil süresinin ne olduğu, stok kontrolünün yapılış şekli, herhangi bir olağan dışı gelir ya da gider tahakkuku yapılıp yapılmadığı gibi sorular sormalıdır. <sup>267</sup> NYSE, dış denetçinin mali raporlar hakkındaki tahminleri ve yargılamalarının etkilerini denetim komitesi ile yönetimin birlikte gözden geçirmesini istemektedir. Şirket yönetim kurulları ve onların denetim komiteleri şirketi tehdit eden işletme ve mali riskleri anlamalıdır. Denetim komitesi, yönetime risk yönetiminin yeterliliğini belirlemek için doğru sorular sormalıdır. NYSE, denetim komitesinin yönetimle şirketin mali risk

---

<sup>264</sup> K.Daly,**Audit Committees Drive Section 404 Sustainable Compliance Oversight Risk Management**,2006,s.26

<sup>265</sup> S.A.Harrast ve L.M. Olsen,**Can Audit Committees Present Management Fraud The Cpa Journal**, 2007,s.24

<sup>266</sup> N.George,**Audit Comittes; The Solution to Quality Financial Reporting**,The Cpa Journal, 2003,s.:8

<sup>267</sup> Nihat Akarkarasu,**a.g.e**,s.74 – 75

değerlemesi ve risk yönetim politikası hakkında tartışmalarını önerir. Denetim komitelerinin sadece yönetimin riskleri tanımlamak için yapmış oldukları işlemleri değil aynı zamanda yöneticilerin bu riskleri kontrol ve gözetim için yaptıkları işlemleri de belirlemeleri zorunluluktur.<sup>268</sup> Bu hususlarda yönetimin etkin olabilmesi için denetim komitesi ile belirli aralıklarla ve hatta ihtiyaç duyulduğunda bir araya gelmesi ve samimi bir diyalog halinde olmaları gerekmektedir. Denetim komitesi, eylem gerektiren konularda karar vermek için kendisine gerekli olan bilgileri genelde CEO, CFO, iç ve bağımsız denetçilerden elde ettiği için onlarla ilişkilerini geliştirmeli ve titiz bir şekilde çalışmalıdırlar. Denetim komitesi mali raporlamanın kredisini artırmada ve yönetim hilesi ihtimalini azaltmada merkezi bir role sahiptir. Denetim komiteleri yönetimin hilesini durdurabilir mi? Kesinlikle her durumda değil, fakat faal denetim komitesi yönetim hilesini caydırabilir ve bir yatırımcının daima en iyi arkadaşı olabilir.<sup>269</sup>

Yönetimin hazırladığı mali tablolarla ilgili yargılar ve önemli konular hakkındaki analizler denetim komitesince incelenmelidir.<sup>270</sup> Bu konuda denetim komitesi ihtiyaç duyduğu bilgiyi CFO'dan sağlayabilir. CFO'lar ve denetim komitesi üyelerinin SOX sonrası ilişkileri bir hayli artmıştır. Örneğin; denetim komitesi toplantılarının aralarında daha çok soru sorma, dış denetçilere daha çok soru sorma, kontrol zayıflıklarını durdurmak için acil olarak uğraşma, kaliteyi yakalamak için daha çok çalışma, denetim komitesi üyeleri için eğitimi artırma, özel riskleri gözden geçirme, vs. gibi unsurlar sayılabilir.<sup>271</sup>

### **3.5.2 Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü**

Denetim komitesi, mali raporlama sürecinin gözetimi, işletmenin riski ve kontrol ortamının gözetimi yoluyla yönetim kuruluna yardım eder. Denetim komitesi, şirketin iktisadi durumunun yönetim kurulu tarafından anlaşılması ve mali raporlarda doğru olarak yansımaları için mali uzmanlığa sahip olması gerekir.

<sup>268</sup> A.K Keinath ve J.C. Walo, **Audit Committee Responsibilities**, The CPA Journal, 2004, s.24

<sup>269</sup> Harrast ve Olsen, **a.g.e.**, s.28

<sup>270</sup> Daly, **a.g.e.**, s.34

<sup>271</sup> Carpenter vd. (Carpenter, T. D., Fennema, M. G., Fretwell, P. Z. ve Hillison, W. (2004). **Changing Corporate Culture**. Journal of Accountancy, 2004, s.59-60

Denetim komitesi, yönetim kurulu ile önemli denetim konuları hakkında iletişimde bulunmalıdır. Yönetim kurulu ile iletişimi güçlendirmenin bir yolu, denetim komitesinin toplantılarına diğer işletme yöneticilerinin de katılmasıdır. Bu yöntem, denetim komitesinin yönetim kurullarında tartışacağı konuların azalmasına yardımcı olur.<sup>272</sup>

Denetim komitesinin işletmenin dış raporlama sürecinde yer alan menfaat grupları ile yönetim kurulu arasında aracılık yaptığı düşünülür.<sup>273</sup> Komite bu gruplarla olan ilişkilerini belirli dönemlerle yönetim kuruluna raporlar. Denetim komitesinin başarısı diğer şirket katılımcıları ile çalışma ilişkilerine bağlıdır. Denetim komiteleri muhtemel bir hile hakkında bilgi aldıklarında bunu tam olarak araştırmalı ve bunu yönetim kuruluna rapor etmelidirler.<sup>274</sup>

Yönetim kurulları ve denetim komiteleri yıl boyunca daha faal ve daha sık olarak bir araya gelirlerse mali raporlama sürecinin gözetiminde daha etkili olabilirler.<sup>275</sup> NYSE ve NASD'a göre bütün denetim komitesi üyeleri mali uzmanlığa sahip olması gerekir veya en azından biri böyle olmalıdır.<sup>276</sup> Denetim komitesinin yapısı ve tecrübesi bir dereceye kadar genellikle yönetim kurulu tarafından belirlenir ve denetim komitesinin etkinliği tüm yönetim kurulunun yapısı ile ilgilidir. SOX düzenlemelerinden sonra yönetim kurulları ve denetim komitelerinin rolü tavsiyede bulunmaktan yönetimi daha çok gözleme ve kontrol etme yönüne kaymıştır.<sup>277</sup> Denetim komitesi, bağımsız denetçilerle etkileşimli çalışma ve mali raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olan yönetim kurulunun bir alt komitesidir. Sarbanes Oxley Kanunu öncesi işletme çevresinde olduğu gibi denetim komitesi, sadece şirketin denetimi, ilgili muhasebe ve raporlamanın doğruluğunu ve kalitesini sağlamak için yönetim kurulu adına gözetimde bulunmuştur. Fakat şu anda bu rol şirketin mali sağlığı üzerine risk yönetiminin ve potansiyel etkilerinin geniş bir şekilde yorumlanmasını da

---

<sup>272</sup> S.Haeger, **Six Steps to an Effective Audit Committee**. *Community Banker*, 2006, s.12

<sup>273</sup> D.A.Feldmann ve D.L. Schwarzkopf, **The Effect of Institutional Ownership on Board and Audit Committee Composition**. *Review of Accounting & Finance*, 2003:90

<sup>274</sup> Z.Rezaee, **High-Quality Financial Reporting: The Six-Legged Stool**. *Strategic Finance*, 2003:28

<sup>275</sup> A.Ebrahim, **Earnings Management and Board Activity: An Additional Evidence**. *Review of Accounting and Finance*, 2007, s.55

<sup>276</sup> Cohen ve Krishnamoorthy, G., Wright, A. ve Cohen, J. (2002). **Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality: Implications for Auditor Independence**. *Australian Accounting Review*, 2002, s.586

<sup>277</sup> E.M.Heffes, **Have the New Rules Improved Boards**. *Financial Executive*, 2007, s.35

içermektedir. Gözetim görevleri listesinin başında şirket birleşmesi ve satın almaları ile ilgili risk konularının incelenmesi vardır.<sup>278</sup> Denetim komitesi ve yönetim kurulu olumsuz sonuçlarla karşılaşmamak için şirketin maruz olduğu riskleri belirlemeli ve yönetebilmelidir.

Denetim komitesi üyelerinin sorumluluğu özellikle SOX'dan sonra bir hayli artmıştır. Bu sebeple yönetim kurulu üyeleri denetim komitesine aday olan kişilerde; hem muhasebe hem de finans altyapısı, sorumluluklarını yürütebilecek enerji, artmış risklerle başa çıkma kabiliyeti ve zor konularda üst yönetime ve idarecilere karşı göğüs germe (karşı durma) azimliliğini aramaktadır.<sup>279</sup>

Genel müdür , iç ve dış denetçilerin rolüyle ilgili olarak yönetim içinde işbirliği ve anlayış kültürünün geliştirilmesine ihtiyaç duyarlar. Genel müdür , yönetimin denetçilerin bilgi isteklerini karşılayıp karşılamadığını bilmeli ve iç veya dış denetçiler ve yönetim arasındaki var olan değişik düşünceleri yönetim adına denetim komitesine karşı argümanlar olarak sunmalıdır.<sup>280</sup>

Denetim komitelerinin iş yükünün artması sebebiyle bazı şirketler yönetim kurulu ve denetim komitesi üyelerinin hizmetlerine sınırlamalar koymuşlardır. Buna karşın beklenmeyen risklerden korunmak için mevcut risklerin belirlenmesi, yönetim kurulları ve denetim komitelerinin inisiyatif sahibi olarak bu süreci yönetmesi gerekmektedir. Risk üzerine odaklaşan faaliyetleri ve zamanı artırarak yeni uzmanlık alanları elde etmek için yönetim kurullarındaki yeteneği çeşitlendirerek ve devam eden eğitimi artırarak, denetim komiteleri maruz kaldıkları riskleri tanımlama, değerlendirme ve yönetmede ve meydana gelebilecek kötü sürprizlerden kaçınabilmek için daha güçlü olmalıdırlar.<sup>281</sup>

Denetim komitesinin iç ve dış denetçiler veya diğer bağımsız katılımcılar ile ayrı bir görüşme isteği dışında, genel müdür, ve öteki görevliler denetim komitesi

---

<sup>278</sup> K.Lloyd ve J. Fanning, **The Audit Committee in the Age of Risk. Financial Executive**, 2007,s.54

<sup>279</sup> M.N.Duffy, **Six Points to Ponder When Invited to Join an Audit Committee**.Journal of Accountancy, 2003,s.36

<sup>280</sup> KPMG, **Audit Committee Guide**, Hong Kong.2003,s.56

<sup>281</sup> Llyod ve Fanning,**a.g.e**,s.56



toplantılarına her zaman katılabilirler.<sup>282</sup>SPK'ya göre yönetim kurulu ve denetim komitesi arasındaki ilişkiler şu şekildedir: Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler “denetimden sorumlu komite” tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur. “Denetimden sorumlu komite”, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem mali tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir. Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. “Denetimden sorumlu komite” kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.<sup>283</sup>

### **3.6 Denetim Komitelerinin Yönetim Kurulu Kararlarına Etkisi**

Denetim Komitesi;

- Mali tablolarının, dip notlarının ve diğer finansal bilgilerin doğruluğunu, şeffaflığını, mevzuata ve uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğunu denetler ve bağımsız denetim kuruluşunun görüşünü de alarak yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.
- Bağımsız denetim kuruluşunun ve çalışanlarının bağımsız olup olmadığını ve yeterliliğini inceler ve yönetim kuruluna bildirir.
- Şirketin muhasebe sisteminin, finansal bilgilerin kamuya açıklanmasının, bağımsız denetiminin ve şirketin iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar.
- Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarını gözetir.

---

<sup>282</sup> KPMG, a.g.e.s.56

<sup>283</sup> SPK, SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), 2006,s.11

- Şirketin muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak şirkete ulaşan şikayetleri inceler, sonuca bağlar,
- Şirket çalışanlarının, şirketin muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerini gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirir konularında uygulanacak yöntem ve kriterleri tarafından belirler.
- Şirket personelinin, görevlerinin icrası sırasında yasa ve diğer ilgili mevzuat ile ana sözleşme , genel kurul ve yönetim kurulu kararlarını nazara alıp almadığını, bunlara uygun hareket edip etmediğini denetler.
- Yasal düzenlemelere ve şirket içi düzenlemelere uyumun sağlanmasını gözetir.

Denetim komitesi oluşturulmasının temel amacı, yöneticilerin faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmasını sağlamaktır. Yaptığı yukarıda sayılan görevler neticesinde hem işletme üst yönetiminin hem de yönetim kurulunun işlerini kolaylaştırmakta ve başarılı olmalarında önemli derecede payları bulunmaktadır. Bunun yanında üst yönetimin hatalı ve hileli davranışlarda bulunmasında da caydırıcı bir unsur olmaktadır. Ancak bazen üst yöneticiler hileli bir olayın içinde olabilirler veya bu olayı gizleyebilirler. Bu sebeple denetim komitesi üst yönetimin faaliyetlerini denetlemelidir. Denetim komitesinin üst yönetimin faaliyetlerini denetlerken bir dereceye kadar şüpheli olması normaldir. Ancak bu şüpheliğin boyutları bir noktadan sonra taraflar arasında çatışmaya sebebiyet verebilir. Denetim komiteleri, denetlenmesi gerekli yönetim faaliyetlerini belirlemelidir. Fakat neyin denetleneceğinin son kararını yönetim kurulu vermelidir. Denetim komiteleri, yöneticilerin yasal ve önemli sorumluluklarını; özellikle muhasebe kayıtlarıyla, yıllık hesaplarla ve denetimle ilgili olanları yerine getirmelerinde onlara yardımcı olabilir. Yönetim hileye karşı etkili sistemler ve faaliyetler düzenlerken ve uygularken, denetim komitesinin ve/veya yönetim kurulunun güçlü gözetimi çok önemlidir. Aktif gözetim, yönetimin sıfır hile oluşturma kültürünün gelişmesini de sağlamaktadır. SOX ile denetim komitesinden bir örgütlenmenin iç kontrolleri ve mali raporlama faaliyetinin gözetimiyle yönetimin hilelerine karşı bir savunma hattı olması beklenmektedir. Bunun için denetim komitesinin mali konularda uzmanlığının yanı sıra bulunduğu şirketi de yakından tanınması önemlidir. Denetim komitesi mali raporlamanın kredisini artırmada ve yönetim hilesi ihtimalini azaltmada merkezi bir role sahiptir. Denetim komiteleri yönetimin hilesini her durumda durduramayabilir, fakat faal denetim komitesi yönetim

hilesini caydırabilir ve bir yatırımcıya daima en güvenilir bilgiyi sunabilir. Komiteler bağımsız olarak çalışmalarını yürütür ve Yönetim Kuruluna önerilerde bulunur, Şirket işlerine ilişkin olarak icrai karar alma yetkileri yoktur, Komitelerin önerdikleri hususlarda karar alma yetkisi Yönetim Kuruluna aittir.

## VARILAN SONUÇLAR

SPK düzenlemeleri ile ülkemizde ilk uygulaması bankalar hariç, halka açık şirketlerde başlayan denetim komitesi uygulamaları, daha sonra düzenlenen Bankacılık Kanunu ve BDDK mevzuatı ile bankacılık alanında da zorunlu bir uygulama haline gelmiştir. Şirketler ve bankacılık alanında farklı otoriteler tarafından yapılan düzenlemelere göre oluşturulması zorunlu hale gelen denetim komitelerinin ana işlevlerini; mali raporların anlaşılır, şeffaf ve güvenilir olmasının sağlanması, risk yönetim sürecinin izlenmesi, iç kontrollerin değerlendirilmesi, iç denetimin etkili kullanımı, bağımsız denetimin gözetimi ve bağımsız denetim kuruluşunun seçimi için görüş vermek şeklinde ifade etmek mümkündür.

Hissedarlar, paydaşlar gibi kullanıcıları için sonuçları önemli olan faaliyetlerinden dolayı denetim komitesi üyelerinin dış etkenlerden bağımsız, mesleki bilgi ve uzmanlığa sahip olmaları görevlerini yerine getirme açısından önem arz etmektedir. SPK ve BDDK tarafından bağımsızlığı ve niteliklerine ilişkin yapılan düzenlemeler ile görev ve sorumlulukları, şirket ve bankalar kurumsal yönetim ve itibarın sigortası olarak değerlendirilen denetim komitelerinin, kurumsal yönetim ilkelerinin yerleşmesinde katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Türkiye'deki denetim komitesi uygulamalarına bakıldığında BIST'in Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 15 şirketin denetim komiteleri, zamanlarının büyük bir kısmını aldıklarını ifade ettiği finansal raporlama sürecini denetim komitesinin önemli görevleri arasında saymıştır. Denetim komitesinin diğer ağırlıklı görevleri arasında, iç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetim, risk yönetimi ve mevzuatın takibi-uyumu sayılabilir.

Türkiye'deki denetim komitelerinin uluslar arası uygulamalardan ayrıldığı alanlar, denetim planlarının paylaşımı, iç denetimin denetim komitesi seviyesinde

raporlama oranı, iç denetim yöneticisinin seçimi, kime bağlı olduğu ve denetim komitelerinin eğitimi ile performans değerlendirmesine yönelik uygulamalardır.

1 Temmuz 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu şeffaflık ,hesap verilebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkeleri ışığında kurumsal yönetim ilkelerini sadece hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ve mali kuruluşlarda değil tüm şirketler için uygulanabilir hale getirmektedir. Yeni TTK' nın tüm şirketlerin kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde yapılanmasını öngören düzenlemelerden biri de hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin “Riskin Erken Teşhisi Komitesi” kurması zorunluluğudur. Bu komite bağımsız denetçi tarafından gerekli görüldüğü takdirde halka açık olmayan şirketler için de önerilebilmektedir. Böylece şirketin karşılaşması muhtemel riskleri zamanında tespit edilecek ve işletmenin sürekliliği teminat altına alınmış olacaktır.

Ancak ülkemizde işletmelerimizin ve ortaklarının yaşadıkları zorluklar ve sıkıntılar denetim komitesinin uygulamaya geçilmesini zorlaştırmaktadır. İşletmelerde genelde görülen bilgi için değil vergi için muhasebe uygulamaları bunların en önemlilerindedir. Vergi için muhasebe uygulamaları sonucunda mali tablo bilgilerinin güvenilirliğinde güçlü şüpheler bulunmaktadır. Genelde aile şirketleri şeklinde yapılanan firmalarda güçlü bir iç kontrol yapısı bulunmamaktadır. Muhasebe departmanının iç denetimi de yapacağı veya şirket bünyesinde iç denetim bölümünün kurulacağı, kurumsallaşma adımlarının atılacağı ,iç kontrollerin güçlendirileceği yaklaşımı üzerine bağımsız bir iç denetim sistemi kurulmasında ciddi zorluklar bulunmaktadır.

Denetim komitesinin etkin bir şekilde görevini yerine getirebilmesi için komite üyelerinin yönetim kuruluna karşı görev bilincinde olması, buna karşın yönetim kurulunun da denetim komitesinin vereceği görüş ve katkıların önemli olduğu bilincinde olması gerekmektedir. Denetim Komitesinin yönetime yol gösterici görev üstlenmesi nedeniyle, yönetim kurulu üyeleri ile denetim komitesi üyeleri arasında ilişki ve iletişim açık olmalı, yönetim denetim komitesinin önemli kararlardan sonra değil, aksine önemli kararlar öncesi katkısını talep etmelidirler. Denetim komitesi denetim faaliyetleri ile doğrudan sorumlulukları olmamasına rağmen şirketin denetimi ile ilgili

ihtiyaç olan hususlarda işin uzmanı olan kişi ve kuruluşlardan destek almalıdır. Denetim komitesinin etkinliğini etkileyen bir diğer husus ise; komite üyelerinin yönetimden bağımsız hareket edebilecek niteliklere sahip olmasıdır. Yeni SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne göre denetim komitesi üyelerinin tamamı bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmektedir. Denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığından söz edebilmek için üyelerin hiçbir etki altında kalmadan ,kimseden çekinmeden çıkar çatışmalarını iyi yöneterek ve şirket ve paydaş menfaatlerini arttırmak amacıyla görüş beyan edebilmesi gerekmektedir. Düzenleyici otoritelerin denetim komitelerinin çalışmalarında aksayan yönleri tespit ederek giderilmesini sağlaması, halka açık şirketler, bankalar ve finans şirketleri olmak üzere diğer halka açık olmayan sermaye şirketlerinde de denetim komitelerinin yaygınlaştırılması ve bunun için gerekli düzenlemelerin yapılmasını sağlaması gerekmektedir.

Uluslar arası uygulamalarda denetim komitesinin yönetim kurulu kararlarına etkisi açısından gayet açık bir şekilde yargıya varılması mümkündür. Batı ülkelerinin yanı sıra özellikle Amerika'da denetim komiteleri oldukça önemli ve güçlü bir konuma gelmiştir. Halka açık olmayan şirketlerde gerekli düzenlemeler yapmak kaydı ile denetim komitesi oluşumunun zorunlu hale gelmesi sağlanmalıdır. Halka açıklığı teşvik edici düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Sonuç olarak denetim komitesi kendi yetki ve sorumluluğu dahilinde hareket eder ve yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunur,şirket işlerine ilişkin olarak icrai karar alma yetkileri yoktur, nihai karar sorumluluğu her zaman yönetim kuruluna aittir.

## KAYNAKÇA

A. Likierman ve M. Sinclair. **İyi Bir Uygulama Örneği, İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği**. Türkçeye Çeviren: Baran Özeren ve Ersan Ayber. 2004,

ABDİOĞLU, Hasan. “**İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları**”. Sayıştay Dergisi. Ocak-Mart. Sayı: 68.2008.

ACAR Durmuş, Serpil Senal ve Hayrettin Usul. **Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma**. Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve İktisadi Araştırmalar Dergisi. 2011.

ACINDI Alper. “**İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi**”, (İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2007.

AICPA, AU Section 319.93, “**Consideration Of Internal Control In A Financial Statement Audit**”, 2007,

AKARKARASU Nihat. **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**. SPK Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü. 2000.

AKBULUT Halim. **Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü, Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Yayınlanmamış Doktora Tezi. 2010.

AKGÜN, Ali İhsan (1999). “**İşletmelerde İç Denetim Uygulanması**”. Vergi Dünyası

Dergisi.1999

AKIŞIK, Orhan. "**İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri**".Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı: 14, 2005.

AKSOY Tamer. **Basel ve İç Kontrol**.Türmob Yayınları.Ankara.2010.

AKSOY Tamer.**Tüm Yönleriyle Denetim**. Ankara. Yetkin Yayınları.2006

AKSOY, T. **Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasasının Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler**. ASMMMO Bülten.2006.

AKŞAM,Akif.**İç Denetim Mesleği**. Ankara: (Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi Yeterlilik Tezi). 2005.

AKYÜZ ,Bayram. T.C. Gazi Üniversitesi.**Banka Denetim Komitelerinin Görev ve Sorumluluklarını Yerine Getirmedeki Etkinlikleri Yüksek Lisans Tezi**. 2008.

ALPTÜRK, Ercan. **İç Denetim Rehberi**. Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları. 2008.

ALTUĞ ,Figen.**Mali Denetim**.Bursa:Uludağ Üniversitesi Basımevi.1995.

ARCHAMBEAULT, D. ve Friedl, J. **CPAs as Corporate Directors**. Journal of Accountancy.2007.

ARENS ,Alvin ve James Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**.New Jersey. Prentice Hall Inc.1980.

ARGUN, Doğan ve Başak Ataman AKGÜL. **İç Denetim, Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması**.Süryay. İstanbul.1998.



BAILEY, J. A. **A Symbiotic Relationship**. The Internal Auditor.2007.

BAILEY, J. A. **Best Practices for Internal Auditor**. Internal Auditing. 2007.

BDDK. **Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik**. 2006.

BEAN, J. W. **The Audit Committee's Roadmap**. Journal of Accountancy.1999.

BERARDİNO, J. F. ve Jonas, G. J. **Power to the Audit Committee People**. Financial Executive,1999.

BİÇER ,Ali Altuğ. “**İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama**”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2006.

BİSHOP, W. G., Hermanson D. R., Lapidés, P. D. ve Rittenberg, L. E. **The Year of the Audit Committee**. Internal Auditor, 2000.

BLUE Ribbon Committee. **Reports and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committes**. New York.1999.

BOYD, C. **Ethics and Corporate Governance: The Issues Raised by the Cadbury Report in the United Kingdom**. Journal of Business Ethics.1996.

BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.2000

BOZKURT, Nejat.**İşletmelerde Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü**.Yaklaşım Dergisi.Sayı:98.Şubat 2001.(D)

BRAİOTTA, L. **Corporate Audit Committees: An Approach to Continuous Improvement**. The CPA Journal,2002.

BRAIOTTA, L. ve Zhou, J. **An Exploratory Study of the Effects of the Sarbanes-Oxley Act, the SEC and United States Stock Exchange(s) Rules on Audit Committee Alignment.** Managerial Auditing Journal.2006.

BRAIOTTA, Louis, R. Trent AZZAWAY, Robert H. COLSON, Sridhar RAAMAMOOTRI. **The Audit Committee.**Handbook Fifth Edition. 2010.

BROMILOW, C. L., Berlin, B. L. ve Anderson R. J. **Stepping Up.** The Internal Auditor. 2005.

BUCHALTER, S. D. ve Yokomoto, K. L. **Audit Committees' Responsibilities and Liability.** The CPA Journal.2003.

BÜTÇE Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. **“İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Standartları Eğitim Notları”.**

BÜYÜKÇOBAN,Atilla. **“6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda İç Kontrol Sistemi”.**Y.L.Tezi.İstanbul Ticaret Üniversitesi.İstanbul.2011.

CANDAN ,EKREM."**Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar**". Mali Yönetim ve Denetim Dergisi. Sayı: 38. 2006.

CARCELLO, J. V. ve Neal, T. L. **Audit Committee Composition and Auditor Reporting.** The Accounting Review,2000.

CARCELLO, J. V. **Governance and the Common Good.** Journal of Ethics,2009.

CARMICHAEL Douglas, John Willingham ve Carol Schaller. **Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Theory and Practice.** Sixth Edition. The McGraw-Hill Companies Inc. 1996.

CARPENTER VD.( Carpenter, T. D., Fennema, M. G., Fretwell, P. Z. ve Hillison, W. **A Changing Corporate Culture**. Journal of Accountancy. 2004.

CEYHAN, İsmail Fatih **İç Denetim ve Kurumsallaşma**, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.2010.

CHAPMAN, Christy ve Urtan Anderson, “**Implementing The Professional Practices Framework**”, The Institute of Internal Auditors, Florida.2003.

CHI ,Tina. “**COSO To Draft International Control Guide**”.Accounting Policy And Practice Report.Tax&Accounting.

**COBİT : Control Objectives For Information and Related Technology**”.Türkiye Bilisim Derneği. Nisan 2008.

COHEN VD Krishnamoorthy, G., Wright, A. ve Cohen, J. **Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality: Implications for Auditor Independence**.Australian Accounting Review.2002.

COLBERT J.**The Audit Committee and Corporate Complaints The Journal of Corporate Accounting and Finance**. 2007.

“**COSO Releases Discussion Document with Guidance on Monitoring Internal Control**”, The Institute of Internal Auditors, (Çevrimiçi), 17 Eylül 2007, <http://www.theiia.org>,

ÇAŞKURLU, Eren. **Hazine Borç Yönetiminde Risk Analizi Uygulamasının Yasal Ve İdari Açından Değerlendirilmesi**. İktisadi Yaklaşım.Cilt: 20. Sayı: 70.

ÇATIKKAŞ, Özgür. Mustafa OKUR ve İsmail BALKAN. **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması**. Türkiye Bankalar Birliği Yayınları. İstanbul. 2012.

ÇÖMLEKÇİ , Ferruh vd. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz.** 1. Basım, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, 2004.

DABBAĞOĞLU,A.Kadir “**İç Kontrol Sistemi 2007-2008 Bahar Dönemi Muhasebe ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Ders Notları**”.

DABBAĞOĞLU, Kadir “**İç Kontrol Sistemi**”. Mali Çözüm Dergisi. İSMMMO Yayın Organı. Temmuz-Ağustos 2007.

DAĞLI ,M.K. **Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi.**Ankara: SPK Yeterlilik Etüdü.2000.

DAĞLI, Kubilay. **Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi.** Yeterlilik Etüdü, Ankara: SPK Yayınları. 2000.

DALY,K.**Audit Commmittees Drive Section 404 Sustainable Compliance Oversight Risk Management.**2006.

DELOÏTTE. Denetim Komitesi: **Bağımsız Denetimin Gözetimi.** SPK ve BDDK Düzenlemeleri Çerçevesinde Kurumsal Yönetim Serisi No:3. 2009.

DEMİR,Volkan, Aslı YÜKSEL. “**Bankalarda Denetim ve İç Kontrol Yapısı Eksikliğinin Sonucu :Mali Kriz.** Mali Çözüm Dergisi. Mayıs 2001.

DEMİR ,Volkan. “**İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’in Karşılaştırılması**”. Analiz. Sayı 11. Aralık 1999.

DEMİRBAŞ ,Mahmut ve Uyar,Süleyman. **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi.**İstanbul.Güncel Yayıncılık 1.Basım.2006.

DEMİRBAŞ, Mahmut. “**İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**”. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Bahar 2005.

DEMİRTAŞ, Mehmet “**İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 4, Sayı.7, Bahar 2005.

DENNİS, A. **Taking Account: Key Dates for the Profession**. Journal of Accountancy.2000.

DEZOORT, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S. ve Reed S. A. **Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature**. Journal of Accounting Literature.2002.

DEZOORT. **Audit Committee Member Support for Proposed Audit Adjustments: A Source Credibility Perspective**. Auditing. Eylül 2003. (M)

DUFFY, M.N. **Six Points to Ponder When Invited to Join an Audit Committee**. Journal of Accountancy. 2003.

DOYRANGÖL, Nuran Cömert. “**Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**”. Lebib Yalkın. İstanbul.2001.

DÖNMEZ, A., Berberoğlu, P.B. ve Ersoy A. **Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**. Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 2005.

DÖNMEZ, A., ve A. Ersoy . “ **Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi**”,2006.

<http://yayinlar.yesevi.edu.tr/files/article/6.pdf> s:69 ,

DUCHAC VD., (Duchac, J., Douthett, E. ve Goldberg, S. R.). **Sox: Unintended Dilemmas for Auditing**. The Journal of Corporate Accounting and Finance. 2006.

EBRAHİM A. **Earnings Management and Board Activity: An Additional Evidence. Review of Accounting and Finance**.2007.

ENGİN ,Özge. **Denetim Komiteleri ve Bağımsız Denetimin Ülkemizdeki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**.İSMMMÖ.2007.

ERDOĞAN, Simay. **İç Kontrol Sistemi : Kamu İktisadi Tesebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi**. Ankara : T.C. Basbakanlık Devlet Planlama Teskilatı Uzmanlık Tezleri. Yayın No:2799. 2009

ERDOĞAN Melih. **Denetim Kavramsal Ve Teknolojik Yapı**. Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları.2006.

EREN, Erol. **İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 6. Baskı, İstanbul.2002.

ERSOY, Umur. **“Denetimde Risk Kavramının Mali Tablo Hesaplarının İçerdiği Risk Unsurlarıyla İncelenmesi ve Bir Denetim Örneği”**. (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 1997.

ERTÜRK, S. **“1989 Yılından Günümüze Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği”**. Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.2007.

EŞKAZAN, Ali Rıza. **Denetim Komiteleri ve İç Denetim**. İç Denetim Dergisi.2003.

EŞKAZAN, Ali Rıza. **“Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında İç Denetim”**, İç Denetim, Yaz 2005.

FELDMANN, D.A. ve D.L. Schwarzkopf. **The Effect of Institutional Ownership on Board and Audit Committee Composition.** Review of Accounting & Finance.2003.

FLESHER, Dale L. Ve J. S. Zanzig “**Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing**”, Managerial Auditing Journal,2000.

GAUTHIER, S. J. **From Internal Control to Enterprise Risk Management.** Government Finance Review, (2005).

GEORGE,N..**Audit Comittees; The Solution to Quality Financial Reporting.**The Cpa Journal. 2003.

GERAY,Damla. **SPK Düzenlemeleri Çerçevesinde Denetimden Sorumlu Komiteler.**2003.

GOODWIN, J. ve T.Y. YEO .“**Two Factors Effecting Internal Audit Independence and Objectivity:Evidence from Singapore**”. International Journal of Auditin. 2001.

GÖĞER,T. .“**Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**”. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.2006.

GÖKALP,F. **Genel Hatları ile SOX Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi.**Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi.2005.

GÖNEN, S. ve M. Çelik, “**Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı**”, [http://eab.ege.edu.tr /pdf/5/c5-s1-2-m5.pdf](http://eab.ege.edu.tr/pdf/5/c5-s1-2-m5.pdf),2005.

GRACE H.S. ve J.E.Hauptert,**Financial Literacy**, The CPA Journal,2003.

GRAMLING, A. A. ve Hermanson, D. R. **What Role is Your Internal Audit Function Playing in Corporate Governance.** Internal Auditing, 2006.

GÜCENME ,Ümit.**Muhasebe Denetimi.** 1.Baskı.İstanbul.Motif Matbaa.2004.  
Selimoğlu,v.d. Selimoğlu, S. Ö., M. Kurt, Ş.Uzay, Y. Alagöz. **Muhasebe Denetimi.**  
Gazi Kitabevi. Birinci Baskı. Ankara.2008.

GÜL, Hasan . **“İç Denetim Koordinasyon Kurulu”.** İç Denetim. Yaz 2005.

GÜLER, E.”Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi  
Bankacılık Sektörü Uygulaması”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve  
Sigorta Enstitüsü, İstanbul. 2006.

GÜNER, E. **Kurumsal Yönetimin Hukuksal Altyapısı.** TKYD E-Dergi.Ekim,2006.

GÜNGÖR, A. F. **Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası  
Gelişmeler-I.** Yaklaşım Dergisi. 2003.

GÜRBÜZ, H. **Muhasebe Denetimi.** Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 4. Baskı.  
Bilim Teknik Yayınevi. İstanbul.1995.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim.** 8.Baskı. Beta Basım Yayın.İstanbul.1998

GÜREDİN, Ersin. **Denetim.**Beta Basım Yayın Dağıtım. 10. Baskı. İstanbul.2000

GÜREDİN Ersin,**Denetim,**BetaYayınları,İstanbul,1993 s.7

GÜREDİN ,Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri.** 11.Baskı. İstanbul. Arıkan  
Yayınevi. 2007.

GÜRKAN,Nazmi Zarifi .**“İç Denetim”.**Mali Bütçe Kontrolörleri Derneği. Araştırma  
İnceleme Dizisi. Ankara. Haziran 2005.



GÜRSU, Ayşe Sunar. “**Aracı Kurumlarda Denetim Komitesi ve Bir Uygulama**”. Marmara Üniversitesi Y.L. Tezi. İstanbul. 2010.

HAEGER, S. **Six Steps to an Effective Audit Committee. Community Banker.** 2006.

HALILOV, E. “**Bağımsız Dış Denetim ve Azerbaycan’da Denetim Sistemi**“, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. 2006.

HARRAST, S.A. ve L.M. Olsen, **Can Audit Committees Present Management Fraud The Cpa Journal.** 2007.

HEFFES, E. M. **Have the New Rules Improved Boards.** Financial Executive. 2007.

HEMRAJ, M.B. **Corporate Governance Directors, Shareholders and the Audit Committee.** Journal of Financial Crime. 2003.

HERMANSON, D. R. **The Value of Internal Control Audits. Internal Auditing.** 2005.

HOLMES, Arthur W. ve Wayne. S. Overmyer, **Muhasebe Denetimi” Auditing” Standartları ve Yöntemleri,** Çeviren: Oğuz Göktürk. Ankara. 1975.

HOYLE, J. **Mandatory Auditor Rotation: The Arguments and an Alternative.** The Journal of Accountancy. 1978.

HSU, H. E. **Audit Committees in U.S. Entrepreneurial Firms.** Journal of American Academy of Business. 2008.

IAA Bulletin, John Fraser, Lindsay Hugh ve diğerleri. **Yönetim Kurullarının İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 20 Soru.** Çevirenler: Mehtap Doğan, Meriç Gökhan Hocaoğlu, Serenay Yücel, Sibel Aksoy. 2007.

IIA-2003(The Institute Of Internal Auditors 2005). **Uluslararası İç Denetim Standartlarının Mesleki Uygulama Çerçevesi** .Çeviri: Türkiye İç Denetim Ens.Yayın No:3.2005.

IRWIN, T. **Characteristics of Effective Audit Committees in Federal, State and Local Governments**. Journal of Government Financial Management, 2009.

KAVAL,Hasan. **Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları(IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**.Gazi Kitabevi.2005.

KAYA, Abdullah . “İç Denetim”,  
<http://maliyesezozyomu.pamukkale.edu.tr/AbdullahKaya.pdf.,2007>

KAYA, A.İç Denetim.  
<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5cicerikdetaydh224.pdf.2004>.

KEINATH A.K ve J.C. Walo.**Audit Committee Responsibilities**.The CPA Journal.2004.

KELLEY, T.P. **The Coso Report: Challenge and Counterchallenge**. Journal of Accountancy. (1993).

KEPEKÇİ, Celal , **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, Şubat.2000

KEPEKÇİ, C. “**Bağımsız Denetim**”. 4. Baskı, Siyasal Yayınevi. Ankara.1996.

KEPEKÇİ, Celal. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**,Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:251/17, 1982.

KESKİN ,Duygu Anıl. **İç Kontrol Sistemi – Kontrol Öz Değerlendirme**.1. Basım. İstanbul.Beta Yayınevi. 2006.

KORKMAZ,U. **Kamuda İç Denetim(I). Bütçe Dünyası**, 2007.

KÖROĞLU, Çağrı ve Tuğba Uçma, “**İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi**”, Mevzuat Dergisi, Sayı:103, Temmuz 2006,  
<http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm>,

KPMG.**Audit Committee Guide**, Hong Kong.2003.

KPMG’s **Audit Committee Quarterly**.2002.

KPMG Audit Committee Institute . **Shaping the UK Audit Committee Agenda**.2004

KRISHNAN, G. ve Visvanathan, G. **Do Auditors Price Audit Committee’s Expertise? The Case of Accounting Versus Nonaccounting Financial Experts**.  
Journal of Accounting, Auditing & Finance.2009.

KROLL, K. M. **More Talk, More Action**. Journal of Accountancy. 2005.

KUPPUSAMY, K., Nazim, M. ve Shanmugam, B. **Audit Committees in Malaysia and the Blue Ribbon Committee Report: A Comparative Study**.  
International Journal of Management. 2003.

KÜLTE, Mehmet. “**İşletmelerde Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim ve İç Denetimi Gözetimi**”.İstanbul Ticaret Üniversitesi.Y.L.Tezi.İstanbul.2013.

KÜPÇÜ Hande. **İç Denetim ve Kurumsal Yönetim**. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.Sakarya.2011.

LEBLANC, R. **Ten Ways To Enhance the Effectiveness of the Audit Committee**. Ivey Business Journal. 2007.

LİPMAN, F. D. **Ten Best Practices for Audit Committees**. Financial Executive, 2006

LIPTON, M., Allen, W. T. ve McIntosh, L. A. **Advising the Audit Committee Today.** The Corporate Governance Advisor.2003

LLOYD K. ve J. Fanning. **The Audit Committee in the Age of Risk. Financial Executive.** 2007.

LUTZY, J. M. **Analysis of the Proposed NYSE Corporate Governance and Audit Committee Listing Requirements. DePaul Business & Commercial Law Journal.**2003.(M)

M.Kroll ,Karen. **More Talk, More Action.** Journal of Accountancy. 2005.

MALİYE VE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ. **Denetim İlke ve Esasları.**İstanbul. Yıldız Ofset. 1999.

MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ (H.U.D). **Denetim İlke Ve Esasları.** Yıldız.İkinci Baskı. İstanbul.2004.

MALİYE Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.**İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Standartları,**Eğitim Notları, Ağustos 2008.

MALİYE Bakanlığı, 31.12.2005 tarihli 26040 sayılı resmi gazete, İç Kontrol Ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

MAZIBAŞ,Murat. **Operasyonel Risk İle Kurumsal Yönetimin Kesişim Alanı”, IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi.** TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi. Ankara 13-14 Mayıs 2005.

MCCARTHY, M. P. **Ten Must-Do’s for the Audit Committee This Year.** Directorship.2009.

MCCOLLUM, T.**On The Road To Good Governance .**The Internal Auditor.2006.

MCEACHERN, D. J. ve Massoud, M. F. **Audit Committees: Can They Meet the New Challenges.** *Journal of Corporate Accounting and Finance*.1990. (M)

MEMİŞ, Mehmet Ünsal . **İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması**.Doktora Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Adana.2006.

MEMİŞ, Mehmet Ünsal. “**Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim için Gerekli Koşullar**”.Mali Çözüm Dergisi. Ocak-Şubat. Sayı: 85.2008.

MESSIER William, Steven Glover and Douglas Prawitt. **Auditing and Assurance Services A Systematic Approach.** New York: Mc Graw Hill International Edition. 2006.

MİLLER R. I. Ve Pashkoff, P. H. **Regulations Under the Sarbanes-Oxley Act.** *Journal of Accountancy*.2002.

MİLLİGAN, J. **How Sarbanes-Oxley Has Changed the External Audit Process.** *Community Banker*,2006.

MOELLER, Robert , **Brink’s Modern Internal Auditing.** John Wiley & Sons, Sixth Edition. New Jersey.2005

MOELLER Robert. **Sarbanes-Oxley and New Internal Auditing Rules,** John Wiley & Sons Inc, 2004.

MORROW, J. F. ve Pastor, J. **Eight Habits of Highly Effective Audit Committees.** *Journal of Accountancy*.2007.

NALBANTOĞLU, Rıfat. **Türk Bankacılık Sektöründe Krediler ve Muhasebe Denetim Mesleği**. V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu. İSMMMO, Antalya, Mayıs 2001.

NEŞELİ, Ali Erdem. **Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Analizi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması Kapsamında Bir Değerlendirme: Örnek Bir Uygulama**. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul. 2010.

ÖKSÜZ, Fuat. “**İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik**”. İç Denetim Dergisi. Yaz 2005. Sayı: 12.2005

ÖKSÜZ, Fuat. “**Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme**”. III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. İstanbul. 2009.

ÖNCÜ Semra, Berna Taner, Fehmi Karasioğlu ve Hakan Arıcı. **Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları**. 5. Uluslararası Muhasebe Sempozyumu. 2-6 Mayıs 2001.

ÖNDEŞ, Turan. “**KOBİ'lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Soruları**”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 2000.

ÖZBEK, Çetin. “**İç Denetimde Yeni Uygulamalar**”. İç Denetim Kongresi. 29 Mayıs. 2003.

ÖZEN, Gamze. “**İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi**”. Y.L. Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi. İstanbul. 2010.

ÖZEREN, Baran. “**İç Denetim, Standartlar, Mesleğin Yeni Açılımları**” Sayıştay Yayınları. Ağustos 2001

ÖZKUL, Levent. **ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye**

**Piyasası Açısından Değerlendirilmesi.** İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü.2003.

PEHLİVANLI,Davut. **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları.** İstanbul: Beta Yayınları. 2010.

PERGOLA, T. M. **Management Entrenchment: Can It Negate the Effectiveness of Recently Legislated Governance Reform.** Journal of American Academy of Business.2005.

PRICE Waterhouse Coopers **.Navigating the Sarbanes –Oxley Act of 2002.**2003.

RAGHUNANDAN, K., Rama D. V. ve Scarbrough, D. P. (1998). **Accounting and Auditing Knowledge Level of Canadian Audit Committees: Some Empirical Evidence.** *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation.* (1998).

READ, W. J. ve Raghunandan, K. **The State of Audit Committees.** Journal of Accountancy. 2001.

REZAEI, Z. **Causes, Consequences and Deterrence of Financial Statement Fraud. Critical Perspectives on Accounting.**2005.

REZAEI Z.**High-Quality Financial Reporting: The Six-Legged Stool. Strategic Finance.** 2003.

RICHARDS, David A. **Toward A Common Goal.** The Internal Auditor,2003.

RITTENBERG, L. E. ve Anderson, R. J. **A Strategic Player.** Journal of Accountancy. 2006.

ROMNEY Marshall and Paul Steinbart.**Accounting Information Systems.**Ninth Edition, Prentice Hall. New Jersey. International Edition. 2003.

SAĞLAR, Jale. “**Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü:Bağımsız Denetim Firmaları ile Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması**”. Doktora Tezi. Adana.2003.

SALTIK, Nihal. **İç Kontrol Öz Değerlendirme**. Ankara, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi. 2006.

SARENS, Gerrit ve Ignace De BEELDE . “**Interaction between internal audit and different organizational parties:An analysis of expectations and perceptions**” nal auditing practices: **New Roles and Influencing Variables. Evidence from exented case studies**”. *Working Paper*. 2005.

SAVICH R. S. **Cherry-Picking Sarbanes-Oxley. Journal of Accountancy**. 2006.

SAWYER ,Lawrence. **The Practice of Modern Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors,2th ed., 1981.

SAYIN Şevket ve Yasemin Yeğinboy. **Muhasebe**. İzmir. Bilimsel Yayınlar Serisi 1. 2005.

SCARBROUGH, D. P., Rama, D. V. ve Raghunandan, K. **Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence. Accounting Horizons**, (1998).

SENAL Serpil.**Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü:Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma**.Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.Isparta. 2011.

SERTKAYA, Kemal. “**İç Denetim Departman Yönetimi’nde Etkinlik ve Verimlilik**”. İç Denetim Dergisi. Yaz 2005. Sayı: 12.2005.



SEVİĞ, Veysi . “İç Denetim Enstitüsü”. Dünya Gazetesi.2003.

SEVİM, Şerafettin ve Ayşenur Eliuz . “**Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma**”. Muhasebe ve Denetime Bakış. Sayı: 36.2007.

SİNNAR,Didem. “**Denetim Komitelerinin Finansal Tablolar Güvenilirliği Üzerindeki Etkisi**”. İstanbul Üniversitesi Y.L.Tezi.İstanbul.2006

SPİRA, L. F. **Black Boxes, Red Herrings and White Powder: UK Audit Committees in the 21st Century. Journal of Banking Regulation.**(M)

SPK. **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:X No: 22.2006.**(K)

SPK, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ,** Seri: X, No:22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete

SPK. SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), 2006.

STOTT,Jay. “**Electronic Systems Assurance and Control**”. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

SÜER ,Ayşe Zeynep. **Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler.**VI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu. Antalya, Nisan 2003.

SWEENEY, P. ve Valario, C. V. **NYSE Sets Audit Committees on New Road.** Journal of Accountancy,2002.

ŞAHİN ,Selçuk. “**Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü**”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2005.

ŞENGÜR Dilek, **İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Bir Örnek Uygulama.**  
(İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).  
İstanbul. 2005.

TEKTÜFEKÇİ, Fatma .“**İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak**”,  
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 10, Sayı:2.2008.

THE State of Queensland (Queensland Treasury). **Audit Committee Guidelines:  
Improving Accountability and Performance .** 2012.

THOMAS A.R. ve K.M.Gibson.**Management Is Responsible.**Too Journal of  
Accountancy.2003.

THOMAS, W.C. B.H. Ward, E.O. Henke, **Auditing: Theory and Practice**, Third  
Edition, PWS Kent Publishing Company, Boston 1991.

TİDE. **Uluslar arası İç Denetim Standartları** (Mesleki Uygulama Çerçevesi).  
İstanbul.2008.

TREASURY Board of Canada Secretariat.**Guidelines for Audit Committees in  
Crown Corporations and Other Public Enterprises.**Canada. 2003.

TRİGG, D. W. **Audit Committee Effectiveness.** Illinois Banker, 90(3), 30–  
32.Turley, S. ve Zaman M. (2004). The Corporate Governance Effects of  
Audit Committees. Journal of Management and Governance.2005.

TSPAKB.**Muhasebe,Denetim ve Etik Kurallar.**TSPAKB Sermaye Piyasası  
Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi,Mayıs. 2006.

TURLEY S. ve M . Zaman.**The Corporate Governance Effects of Audit  
Committees.**Journal of Management and Governance.2004.

TÜREDİ, Hasan., **Denetim**. Celepler Matbaacılık. Trabzon. 2007.

TÜREDİ, Hasan , **Muhasebe Denetimi**, KTÜ Basımevi, KTÜ Yayınları No: 158, Trabzon. 1992.

TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ. **Uluslararası İç Denetim Standartları**. Deloitte, TİDE Yayınları. Yayın No:3. (Risk Yönetimiyle İlgili Standartlar Uygulama Önerisi 2100-3, 7. Madde)

TÜSİAD. **Farklı Boyutlarıyla Kurumsal Yönetim: Denetim, Risk Yönetimi, Finansal Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi Semineri**. Yapı Kredi Plaza. İstanbul. 9 Kasım 2004.

ULUSOY, Y. Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim. Doktora Tez., Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir. 2006.

USUL H ve İ Bekçi. “**AB Ülkeleri Ve Türkiye’de Mesleki Eğitim Ve Deneyim Standardı: Karşılaştırılmalı Bir İnceleme**”. Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı:2. Yıl:2. Ekim 2002.

UYAR, Süleyman. **İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**. Antalya. Gazi Kitapevi. 2009.

UYAR, Süleyman. “**İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?**”. İç Denetim. Yaz. Sayı:12. 2005.

UYAR, Süleyman. “**Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulamaları**” Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi. İstanbul. 2004.

UZAY, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. SPK Yayın No:132. Ankara. 1999.

UZAY,Şaban. **İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği.**2003.(M)

UZAY,Şaban.**Faaliyet Denetimine Genel Bakış**”.2007.

UZAY,Şaban. **İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler.** XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler.Belek/Antalya. T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F.İşletme Bölümü.21-25 Mayıs 2003.

UZUN ,Ali Kamil. **Yönetim Kurulu Denetim Komitesi Uygulamaları: İMKB’de İşlem Gören Reel Sektör Şirketlerinde Yönetim Kurulu Denetim Komitesinin Varlığını Etkileyen Faktörler ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum.** (Yayınlanmamış YL Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul. 2006.

UZUN, Ali Kamil. **Bağımsız Denetçinin Seçiminde Denetim Komitesinin Rol ve Sorumlulukları.**Active Denetim Dergisi. Mart-Nisan 2010

UZUN Ali Kamil. **Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası : “Denetim Komitesi”.** Deloitte. 2008.

UZUN ,Ali Kamil,İç Denetim Nedir?,Deloitte,2008,s.1

UZUN, Ali Kamil , **“İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik,** İç Denetim- Aysberg, Yaz 2005..

UZUN Ali Kamil. **“Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”.**Active. Nisan-Mayıs1999.

ÜNLEN Müjdat ve Ülkü Ergün. **“Bilgi İşlem Kullanıldığında Muhasebe Denetim Sistemi ve İç Kontrolün Önemi”.** Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:14 Sayı: 53-54, Ağustos-Kasım 1988.

ÜNLÜ ,Burak.**Risk Yönetiminin Değişen Dünyası ve İç Denetim. İç Denetim**

**Dergisi.** Sayı:9. Sonbahar. 2004.

VERSCHOOR, C. C. **Reflections on the Audit Committee's Role.** Internal Auditor. 2002.

VERSCHOOR, Curtis, V. **"Benchmarking The Audit Committe"**, Journal of Accountancy, September, 1993.

YAVUZ, Salih Tanju. **"İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri"**. Bankacılar Dergisi. Sayı:42. 2002.

YENİGÜN, Türkan . **Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim.** Yüksek Lisans Tezi.Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.2008.

YEŞİLÇİMENLİ, A. **"İngiltere Muhasebe Sistemi"**.Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.İstanbul.2006.

YILANCI,Münevver. **Denetim Komitesinin İç Denetimin Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü.** Muhasebe ve Denetime Bakış.2003.

YILANCI, Münevver. **İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma.** Eskişehir. 2003.

YILMAZ, E. **Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri,** İstanbul: SPK Yeterlilik Etüdü.2003.

YILMAZ, H.G. **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku,, Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi.** Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları. Birinci Kitap.Ankara.2004.

ZAIN, M.M. ve Subramaniam, N. **Internal Auditor Perceptions on Audit Committee Interactions: A Qualitative Study in Malaysian Public Corporations. Corporate Governance.** 2007.

ZORLUOĞLU Ömer Faruk. “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetimindeki Yeri”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.2003.

SPK. **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ** (Seri: X, No: 22) (Çevrimiçi)  
<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf>,  
Erişim Tarihi:30.06.2012)

Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, **Madde 30**, (Çevrimiçi),  
<http://www.bddk.org>,  
(Erişim Tarihi : 10.12.2012)

GENERAL Information About CobiT. (Çevrimiçi), [www.isaca.org/cobit](http://www.isaca.org/cobit).  
(Erisim Tarihi : 02.12.2014).

GENERAL Information About CobiT, (Çevrimiçi), [www.isaca.org/cobit](http://www.isaca.org/cobit),  
(Erisim Tarihi : 08.12.2012).

“**Internal Control Reference Framework**”, The Institute of Internal Auditors,  
(Çevrimiçi).  
<http://www.theiia.org>,

Pickett Spencer .**The Internal Auditing Handbook**, Wiley, London.  
<http://www.pwc.com/> (Erişim tarihi: 22.04.2012).

“SysTrust”, (Çevrimiçi), <http://www.aicpa.org>  
(Erisim Tarihi:08.12.2012).

The History Of COSO”, (Çevrimiçi), <http://www.coso.org>,  
(Erişim Tarihi:02.12.2014).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu , (Çevrimiçi),  
<http://www.mevzuat.gov>  
(Erişim Tarihi : 10.12.2012).