

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

**DENETİM KALİTESİNDE DENETİM
KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

**Serbay YAKAR
0950Y74104**

İstanbul, 2014

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

**DENETİM KALİTESİNDE DENETİM
KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

**Serbay YAKAR
0950Y74104**

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER

İstanbul, 2014

ETİK SAYFASI

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla 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.

Serbay YAKAR

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek Lisans Öğrencisi Serbay YAKAR'ın “Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği” konulu tez çalışması jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği □ / oyçokluğu □) ile başarılı bulunmuştur.

Adı- Soyadı

İmza

Tez Danışmanı : Yrd.Doç.Dr. Masum TÜRKER

Jüri Üyesi :

Jüri Üyesi :

Adı ve Soyadı : Serbay YAKAR
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe ve Denetim
Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Şubat 2014
Anahtar Kelimeler : Denetim komitesi, iç kontrol, etkinliği

ÖZET

DENETİM KALİTESİNDE DENETİM KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİ

Denetim komitesi, en az iki üyeden meydana gelen bağımsız denetimin etkinliğini sağlayan, kurumsal yönetime uygun olarak şirket performansı ile ilgili iç ve dış denetimin etkin ve şeffaf gerçekleştirilmesini temin eden, iç denetçi-dış denetçi-yönetim kurulu üçgeninde köprü görevini yerine getiren ülkelere göre üye sayısı 3-5 kişiden de oluşan komisyondur.

Denetim komitesi mali tablo açıklamaları ve mali tablolarda yer alan dipnotların güvenilirliğini raporlar yayımlanmadan önce değerlendirerek denetim kalitesinin artırılmasını sağlamaktadır. Finansal raporların doğru bir şekilde raporlanmasını sağlayarak yönetimin başarısız olmasına engel olmayı amaçlamaktadır. Denetim komitesi, iç kontrollerin varlığını ve yeterliliği konusunda değerlendirmeler yaparak, makul derecede güvence sağlayarak yeterli iç kontrol sistemlerinin kurulmasında varsa zayıflıkların çıkarılmasında etkin rol oynamaktadır. Denetim komitesi, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması, denetim riskinin düşürülmesi, işletmelerde denetim faaliyetinin kolaylaştırılması, iç kontrolün etkinliğinin artırılarak iç denetimin kolaylaştırılması, denetim riskinin düşürülmesi, işletmede iş etiği ve davranış kurallarının benimsenmesi, hile ve yolsuzlukların önlenmesi gibi önemli görevleri yerine getirmektedir.

Türkiye’de denetim komitesi 2003 yılı itibariyle Sermaye Piyasası Kurulu’nun bir gerekliliği olarak kurulmaya başlanmıştır. Bu çalışmada denetim kalitesinde denetim komitesinin etkinliği anlatılmaya çalışılmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Serbay YAKAR
Field : MBA
Programme : Accounting and Audit
Supervisor : Assistant Professor Masum TÜRKER
Degree Awarded and Date : Master– February 2014
Key Words : Audit committee, internal audit, effectiveness

ABSTRACT

EFFICIENCY OF AUDIT COMMITTEE ON AUDIT QUALITY

The audit committee is the commission quantity of the members are formed of 3-5 persons performing a triangular bridge of internal auditor-external auditor and board of directors, providing efficiency of independent audit, ensuring efficient and transparent execution of internal and external audit related with company performance in compliance with corporate management.

The audit committee evaluates financial statements remarks and reliability of foot notes included in financial statements before the reports are published and ensures increase of audit quality. Ensures financial reports to be reported accurately and aims at preventing management from being unsuccessful. Audit committee make evaluations on existence and sufficiency of internal controls, provides assurance at reasonable level and plays an effective role in establishing internal control systems and arise of weaknesses if applicable. The audit committee performs the important duties like application of corporate managements principles, reduction of management risk, increasing efficiency of internal control and facilitating auditing activities in the organizations, reduction of auditing risk, adopting business ethic and behavioral rules in the organization and preventing cheating and corruptions.

Audit committee in Turkey was started as of 2013 as a requirement of Board of Capital Market. In this study, it was endeavored to explain effectiveness of the audit committee on audit quality.

ÖZET.....	i
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM DENETİM VE İÇ KONTROL KAVRAMLARI

1.1.Denetim Kavramı	5
1.2.Muhasebe Denetiminin Tanımı ve Kavramı	6
1.3.Denetim Türleri	7
1.3.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri	7
1.3.1.1. Faaliyet Denetimi	8
1.3.1.2. Mali Tablolar Denetimi	8
1.3.1.3. Uygunluk Denetimi	8
1.3.2.Denetçi Statüsüne Göre Yapılan Denetim Türleri	9
1.3.2.1. Kamu Denetimi	9
1.3.2.2. Bağımsız Denetim	10
1.3.2.3. İç Denetim	10
1.4 Kontrol Kavramı.....	11
1.5 Kontrol Türleri	12
1.5.1. Tespit Edici Kontroller.....	13
1.5.2. Önleyici Kontroller	13
1.5.3. Düzenleyici / Tespit Edici Kontroller	14
1.6. Kontrol Özellikleri	14
1.6.1. Ekonomiklik.....	14
1.6.2. Zamanlama.....	15
1.6.3. Sorumluluk.....	15
1.7. İç Kontrol Kavramı	15
1.7.1.İç Kontrol Sisteminin Tanımı	15
1.7.2.İç Kontrolün Tarihçesi	16
1.7.3.İç Kontrolün Amaçları	18
1.7.3.1. Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği	18
1.7.3.2. Finansal Raporlama Güvenilirliği	20
1.7.3.3. Yasalara ve Düzenlemelere Uygunluk	21
1.7.4. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri	22
1.7.4.1. Görev Ayrılılığı.....	22
1.7.4.2. Yetkilendirme.....	22
1.7.5. Fiziki Koruma	23
1.7.5.1. Bağımsız Mutabakatlar	23
1.7.5.2. Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması	24
1.7.6. İç Kontrolde Suistimal	24
1.7.6.1. Suistimal Kavramı.....	24
1.7.6.2. İç Kontrolde Suistimal Belirtilerini Tespit Etme	25
1.7.6.3. Suistimalin Önlenmesi	26
1.7.7. İç Kontrol Sisteminin Prosedürleri	27

1.7.7.1. Nakit Denetimi	27
1.7.7.2. Alacakların Denetimi	29
1.7.7.3. Stokların Denetimi	31
1.7.7.4. Maddi Duran Varlıkların Denetimi	33
1.7.7.5. Yabancı Kaynakların Denetimi	35
1.7.7.6. Öz sermayenin Denetimi	36
1.7.7.7. Gelir Tablosunun Denetimi	37
1.7.7.8. Vergi Hesaplarının Denetimi	38
1.7.7.9. Dönem Giderlerinin Denetimi	38
1.8. İç Kontrolün Dünyadaki Düzenlemeleri	39
1.8.1. Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO)	39
1.8.2. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)	40
1.8.3. Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACA)	42
1.8.4. Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları (Sayıştaylar) Örgütü (INTOSAI)	42
1.8.5. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ı (GAO)	43
1.8.6. Sarbanes-Oxley Yasası	43

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KOMİTESİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

2.1. Denetim Komitesi ve Tarihsel Gelişimi	45
2.1.1. Denetim Komitesi Kavramı	46
2.1.2. Denetim Komitesinin Tarihsel Gelişimi	47
2.1.2.1. McKesson-Robins Olayı	48
2.1.2.2. Cohen Komisyon Raporu	48
2.1.2.3. Treadway Raporu	49
2.1.2.4. Coso Raporu	50
2.1.2.5. Cadbury Raporu	53
2.1.2.6. Public Oversight Board Raporu	54
2.1.2.7. Blue Ribbon Komitesi Önerileri	55
2.1.2.8. Sarbanes Oxley Yasası	59
2.2. Dünyada Denetim Komitesi Uygulamalarındaki Gelişmeler	63
2.2.1. A.B.D' de Meydana Gelen Gelişmeler	64
2.2.2. Kanada' da Meydana Gelen Gelişmeler	64
2.2.3. A.B.'de Meydana Gelen Gelişmeler	65
2.3. Türkiye' de Denetim Komitesi Uygulamalarındaki Gelişmeler	66
2.3.1. SPK Açısından Denetim Komitesi	67
2.3.2. BDDK Açısından Denetim Komitesi	68
2.3.3. TTK Açısından Denetim Komitesi	69

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM KOMİTESİNİN YAPISI VE İŞLEYİŞİ

3.1. Denetim Komitesinin Yapısı	71
3.1.1. Denetim Komitesinin Örgütlenmesi	71
3.1.1.1. Denetim Komitesinin Kuruluşu ve Üye Sayısı	72
3.1.1.2. Denetim Komitesi Üyelik Şartları	72
3.1.1.3. Denetim Komitesi Toplantı Sayısı	72

3.2.Denetim Komitesinin Görev ve Sorumlulukları	73
3.3.Denetim Komitesinin Katma Değeri.....	74
3.4.Bankalarda Denetim Komitesi ve Örgüt Yapısı İçindeki Yeri	75
3.5.Hisse Senetleri Borsada İşlem Gören Ortaklıklarda Denetim Komitesi ve Örgüt Yapısı İçindeki Yeri	80
3.6.Aracı Kurumlarda Denetim Komitesi ve Örgüt Yapısı İçindeki Yeri	81

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM KALİTESİNDE DENETİM KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİ

4.1.Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisi	83
4.1.1 Muhasebe Politikaları	83
4.1.2.Muhasebe Tahminleri	84
4.1.3. İlişkili Taraf İşlemleri	87
4.1.4 Kamuoyunun Aydınlatılması ve Şeffaflık	87
4.2. Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemleri Üzerindeki Etkisi.....	90
4.2.1. Risk Yönetimi	90
4.2.2. İç Kontrol	92
4.3. İç Denetim Üzerindeki Etkisi.....	94
4.3.1. İç Denetim Planı Kurma ve Raporlama	97
4.3.2. İç Denetim Performansı	98
4.4.Bağımsız Denetim ve Denetçilerle Olan İlişki	99
4.4.1.Bağımsız Denetçinin Seçimi, Değiştirilmesi ve Değerlendirilmesi.....	99
4.4.2. Bağımsız Denetim Ücretlerinin Belirlenmesi	100
4.4.3. Denetim Sonuçlarının Paylaşılması	101
4.5. Yönetimle Olan İlişkilerdeki Etkileri.....	101
4.6. İş Etiği ve Davranış Kuralları Üzerindeki Etkisi	103
4.6.1. Etik Kurallar ve Davranış Kuralları	103
4.6.2.Hile ve Suistimalin İncelenmesi	104
SONUÇ.....	107
EKLER.....	109
KAYNAKÇA	112

ŞEKİLLER LİSTESİ

- Şekil 1 :** Denetim Komitesinin Bankaların Organizasyon Yapısı İçerisindeki Yeri . **76**
Şekil 2: Denetim Komitesinin Bankaların Organizasyon Yapısı İçerisindeki Yerine İlişkin Tavsiye Edilen Bir Yapı **77**
Şekil 3: Bankalarda Denetim Komitesinin Sorumluluk Alanı **77**

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AC	Denetim Komitesi (Audit Committee)
a.g.e.	adı geçen eser
a.g.m.	adı geçen makale
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
AMEX	Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (American Stock Exchange)
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
C	Cilt
CEO	İcra Kurulu Başkanı (Chief Executive Officer)
CFO	Mali İşlerden Sorumlu İcra Kurulu Üyesi (Chief Financial Officer)
COSO	Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations)
DK	Denetim Komitesi
EDPAA	Elektronik Denetçiler Birliği
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IIA	İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors)
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İKS	İç Kontrol Sistemi
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
NACD	Ulusal Kurumsal Yöneticiler Birliği (National Association of Corporate Directors)
NASD	Ulusal Menkul Kıymet Aracılar Birliği (National Association of Securities Dealers)
NASDAQ	Menkul Mağaza Ulusal Birliği Otomatik Teklif Sistemi (National

	Association of Securities Dealers Quotation System)
No	Numara
NYSE	New York Borsası (New York Stock Exchange)
S	sayı
s	sayfa
SEC	Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission)
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act)
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
PCAOB	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Accounting Oversight Board)
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TURMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜSİAD	Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği

GİRİŞ

1.Çalışmanın Amacı

Denetimden sorumlu komite, şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerin Kamuya açıklanması, bağımsız denetimin gözetimi, ortaklığın iç kontrol sisteminin İşleyişi ve etkinliğinin gözetimini yapan, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, Bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarının kendisinin gözetiminde gerçekleşeceğine yönelik çalışma ve öneride bulunan yeterli sayı ve nitelik de olması gereken bir komitedir.

Bu çalışmanın amacı denetim komitesinin denetim kalitesine olan etkisini ortaya koymaktır. Bu amaç kapsamında denetim komitesinin, iç denetime, bağımsız denetime, finansal raporlamaya, yönetim ile olan ilişkilerine, etik davranış kuralları ile olan ilişkisine ve risk yönetimine olan etkilerinin incelenmesi hedeflenmiştir.

2.Çalışmanın Önemi

Denetim komitesi yaşanan finansal skandallar sonucunda işletmede denetimin etkinliğinin artırılması için uygulamaya konan bir kavramdır. Denetim komitesi şirket ortaklarına şirket hakkında öğrenmek istedikleri bilgiler ile ilgili teminat veren yönetim kuruluna yardımcı bir kurul olup varlığı ile kurumsal yönetimin etkin şekilde işleterek iç kontrol ile dış kontrol sistemlerini güçlendirmesi açısından önem taşımaktadır.

Bu çalışma kurumsal yönetimin önemli öğelerinden biri olan denetim komitesinin tüm boyutlarıyla ortaya konması açısından önem arz etmektedir.

3.Çalışma Konusunun Kapsamı ve Sınırlandırılması

Bu araştırma 4 bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, denetim ve iç kontrol kavramlarına yer verilmiştir. Denetim ve iç kontrol kavramları başlıklarının altında, denetim kavramına, muhasebe denetiminin tanım ve kavramına, denetim türlerine, denetçi statüsüne göre yapılan denetim türlerine, kontrol kavramına, kontrol türlerine, kontrol kavramına ve iç kontrol kavramı, prosedürleri ve iç kontrolün dünya üzerindeki düzenlemelerine yer verilmiştir.

İkinci bölümde, denetim komitesi kavramı, denetim komitesinin tarihsel gelişimi ve Dünya ve Türkiye üzerinde denetim komitesinde meydana gelen gelişmelere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, denetim komitesinin yapısı ve işleyişine, denetim komitesinin sorumluluklarına, işletme üzerindeki katma değerine, Türkiye’de bankalarda, aracı kurumlarda ve hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda denetim komitesinin örgüt içerisindeki yapısına ve yerine yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan dördüncü bölümde ise denetim kalitesinde denetim komitesinin etkinliğine yer verilmiştir.

4. Çalışmada Uygulanan Yöntem

Çalışma ile ilgili konular kütüphane, internet ve diğer ortamlardaki kitap, süreli yayın, rapor, makale gibi kaynaklardan araştırılarak tarama yöntemiyle derlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ KONTROL KAVRAMLARI

Tezin birinci bölümünde denetim ve iç kontrol kavramları ele alınmıştır. Denetim ve muhasebe denetimi kavramları, denetim türleri, kontrol kavramı, kontrol türleri, kontrol özellikleri, iç kontrol kavramına ve iç kontrolün dünyadaki düzenlenmemelerine yer verilmiştir.

1.1.Denetim Kavramı

Denetim, ekonomik faaliyet ve hadiselerle ilgili savların önceden tahmin edilmiş ölçütlere uygunluk düzeyini saptamak ve neticeleri ilgililere duyurmak maksadıyla taraf olmadan kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.¹

Merkantilizmin ilerlediği çağlarda uluslararası ticaretin gelişmesi neticesi, hesap ve işlemlerin belli kurallara bağlanma gereksinimi denetim kavramını ortaya çıkarmıştır. Bu çağda hesap ve işlemlerin kontrolünü yapan ve ardından fikrini dile getiren Latince “dinleme” manasına gelen audit kavramından türetilen auditor olarak isimlendirilen şahıslar görev yapmaya başlamıştır. Modern manada denetim kavramı, endüstri çağı neticesinde gelişmiş ve şimdiki durumuna gelmiştir.²

Amerikan Muhasebeciler Birliği’ne bağlı Temel Denetim Kavramları Komitesinin yapmış olduğu denetim tanımına göre denetim;³ “Ekonomik faaliyet ve savların önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk düzeyini araştırmak ve neticeleri ilgili kişilere iletmek gayesiyle tarafsızca kanıt toplama sürecidir” Komite’ye göre denetimi meydana getiren unsurlar aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir:⁴

¹ Ersin Güredin, **Denetim**, 8. b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. 1998, s.5

² Aslan Kaya ve Demiral Halit, “Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, (Ocak 2001), s.7.

³ Güredin, **a.g.e.**, s. 5.

⁴ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş, 2003, s.20.

Denetim bir süreçtir: Denetim çeşitli dönemlerde yapılmaktadır. Birbirini izleyen bu dönemlerin başlangıç ve bitişi sürecinde gerçekleşen faaliyetler belirli bir hazırlık dâhilinde devam ettirilmektedir.

İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: Firmanın, ekonomik faaliyetleriyle ilgili olarak hazırladığı birtakım beyanlar ve raporlar, firma yönünden bir sav niteliğindedir. Var olan beyanlar ve raporlar firmalarca hazırlanmış ve çıkar topluluklarına iletilmiştir. Denetim bu savların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.

Önceden saptanmış ölçütler: Denetçi, firmanın mali tabloları önceden tespit edilmiş ölçütler ile kıyaslayarak, bu ölçütler kapsamında doğruluk ve güvenilirliğine karar vermektedir. Bu ölçütler; anlaşmalar, kanunlar, yönetim tarafından tespit edilmiş hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilmektedir.

Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: Denetçi, firmanın savlarının doğruluğunu araştırmak için firma ve firmayla ilgili şahıs ve kuruluşlardan bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak mecburiyetindedir.

İlgi duyanlara bildirme: Firmayla ilgili mali hadiselerle pek çok birey ve kuruluşun direkt veya dolaylı alakası yoktur. Denetçi bu ilgililere, firmanın mali bilgileri hususunda yaptığı denetimin bitiminde ulaştığı neticeyi yazılı bir rapor ile açıklamaktadır. Bu aşama denetimin son safhasını meydana getirmektedir.

1.2.Muhasebe Denetiminin Tanımı ve Kavramı

Anglo-Sakson ülkelerinde bir firmada yürütülen muhasebe faaliyetlerinin denetimine “auditing” denmektedir. Bu deyim “işitmek, dinlemek” anlamına gelen Latince “audine” fiilinden türetilmiştir. Eski Mısır ve Roma uygarlıklarında her işletmede yapılan tahsilât ve ödemeler, bir uzmana okunmakta ve bu kimse okunanları dinleyerek, yapılan tahsilât ve ödemelerin uygun olup olmadığına karar vermekteydi.⁵ Teknik ve iktisadi gelişmeye paralel olarak bunların

⁵ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları,1998,s.17.

muhaseseleştirilmesinin güç ve kompleks bir durum olması ve bu sebeple “çeşitli tahsil ve ödemeleri dinlemek” şeklindeki muhasese denetimi bu anlamından sıyrılarak günümüzde yüksek derecede bilgi ve deneyim gerektiren bir uzmanlık dalı olmuştur.⁶

Muhasebe, firmaların iktisadi faaliyetleri sonucu meydana gelen rakamsal bilgileri ilgililere, doğru ve açık bir biçimde iletmek üzere kayıt altına alma, sınıflandırma ve özetleme aşamasıdır. Bu süreç sırasında sağlanan muhasese verileri, denetimin konusunu meydana getirmektedir. Muhasebe denetimi, ilgili dönemde kayıt altına alınan bilgilerin firmanın iktisadi faaliyet sonuçlarını yansıtmıyorsa araştırma safhasıdır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri, bu değerdendirmedi önceden saptanmış ölçüt olarak ele alınmaktadır. Denetim bu fonksiyonlarıyla muhasese tarafından üretilen bilgilerin, hazırlanan raporların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve firmanın faaliyetlerine ilişkin sunulan bilgilerin açıklığı, dürüstlüğü ve güvenirliliği hakkında bir yargı oluşturmaktadır.⁷

Muhasebe denetimi kavramı, anlık bir faaliyeti değil tam aksine birçok faaliyeti kapsayan geniş bir süreci belirtmektedir. Bu süreç, denetim çalışmaları ile başlamakta, ulaşılan sonuçların raporlanarak ilan edilmesi ile son bulmaktadır. Bu iki aşama arasında da pek çok aşama yapılmalıdır.⁸

1.3.Denetim Türleri

Denetim türleri amaçlarına ve statülerine olmak üzere iki türde incelenmektedir.

1.3.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim üçe ayrılmaktadır:

- Faaliyet denetimi

⁶ A.Yasin Karanfiloğlu, “Muhasebe Denetimi Kavramı İlke ve Yöntemleri”, **Sayıştay Dergisi** 35, s.28.

⁷ Deniz Baykal, **Bilgisayarlı Muhasebe Bilgi Sisteminde Denetim, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**,1995, s.113.

⁸ Güredin, **a.g.e.**, s.13.

- Mali tablolar denetimi
- Uygunluk denetimi

1.3.1.1.Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, iç denetçilerce uygulanmaktadır ve yapılan değerlendirmeler yönetime rapor edilmektedir.⁹ Faaliyet denetimi mali tabloların denetim çalışmasından daha güçtür. Faaliyet denetimi çok detaylı yürütüldüğünden, bunun çeşitlerini açıklamakta güç olmaktadır. Bir firmada uygulanan faaliyet denetiminin gayesi; yeni bir makine alımı kararını etkileyen bilgilerin yeterliliğini ve geçerliliğini tespit etmek iken, diğer bir faaliyet denetiminin gayesi, satış faaliyetlerinin verimliliğinin ve etkinliğinin tespit edilmesi olabilmektedir.¹⁰

1.3.1.2.Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi, bir firmanın finansal tablolarının finansal durumu ve faaliyet neticelerini doğru ve dürüst, yasal düzenlemelere ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde aktarıp aktarmadığı hususunda bir görüş meydana getirmektedir.¹¹

Bu denetim şekli, finansal tabloların ve bu tabloların dayanak noktasını meydana getiren belge, kayıt ve başka ipuçlarına göre devam edilen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda hülasa eden sistematik tetkiklerdir.¹²

1.3.1.3.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminde, firmaların gerçekleştirmiş olduğu prosedürlerin ölçüt olarak kanunlara, mevzuata, yönetmeliklere, firma stratejilerine uygunluğu tespit edilmeye çalışılmaktadır.¹³

⁹ Ebru Dilek Dilaver, “Bağımsız Mali Denetim ve Türkiye Uygulaması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 1998, s.10.

¹⁰ Güredin, **a.g.e.**, s.16.

¹¹ Ümit Ataman, Nejat Bozkurt ve Rüstem Hacırustemoğlu, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2000, s.18.

¹² Mehmet Şirin, “Denetim Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, **Sayıştay Dergisi**, S.61, 2006, s.24.

Otoritelerce konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma oranlarının tespit edilmesi, uygunluk denetiminin amacını oluşturmaktadır. Uygunluk denetimi sonucunda varılan neticeler geniş bir kitleye değil, ancak firma içindeki yetkili bireylere raporlanmaktadır ve bu bireyler genellikle firmadaki tepe yöneticilerdir.¹⁴

1.3.2.Denetçi Statüsüne Göre Yapılan Denetim Türleri

Denetçi statüsüne göre yapılan denetim türleri üçe ayrılmaktadır:

- Kamu denetimi
- Bağımsız denetim
- İç denetim

1.3.2.1.Kamu Denetimi

Kamu düzeninin temin edilmesi ve kamu haklarının korunması gayesiyle kamu kurumlarının kendi denetim personeline yaptırdıkları denetimler, kamu denetimi olarak değerlendirilmektedir.¹⁵ Kamuda denetim işlevini yerine getiren kurumlara Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Devlet Denetim Kurumları örnek verilebilir.

Kamusal denetim, genel manada kamu denetim elemanları tarafından mevzuat hükümleri kapsamında yürütülen denetimdir.¹⁶

Kamu denetim kurumları çeşitli devlet kuruluşları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal kurallara, devletin iktisat politikasına, kamu yararına uygunluk derecesini araştırmaktadır ve denetlemektedir. Yine kamu denetim kurumları, bağlı oldukları kamu departmanlarına denetledikleri kurumlar ve hadiselerle ilgili olarak rapor sunarlar. Kamu kesiminde bulunan dış denetim kurumları, gaye ve işlevlerine bağlı olarak düzenlenmektedir. Bu kurumların görev

¹³ Gül H. Yılmaz ve diğerleri, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, Ankara: Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, 2004, s.22.

¹⁴Güredin, **a.g.e.**, s.14.

¹⁵Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi 1998, s.17.

¹⁶Recep Sanal, **Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, 2002, s.17.

alanları ve yetkileri, kuruluşlarında buldukları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında yer alan kamu kurumlarına, özel statülü firmalara ve özel firmalara bağlı olarak farklılaşabilmektedir.¹⁷

1.3.2.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, finansal tablolar faaliyet ve uygunluk denetimlerinin, firmanın talebiyle ve bir denetçi sözleşmesi kapsamında serbest meslek erbabı olarak görev yapan denetçiler (ya da bunların meydana getirdikleri işletmeler) tarafından gerçekleştirilmesidir. Bağımsız denetçiler firmanın dışında, ücret mukabili firmaya denetim hizmeti veren uzmanlardır. Firmanın faaliyetleri ve mali tablolarını ilgili yasal mevzuata uygunluk bakımından denetler ve firmadaki ilgili kişilere bilgi aktarırlar. Görevleri, firma yöneticilerine, gerçekleştirdikleri tetkiki sunmaktır; gereken karar yetkililer tarafından verilmektedir.¹⁸

Denetimin, firmadan bağımsız bir uzman eliyle yürütüldüğü denetim faaliyetidir.¹⁹ Diğer denetimlerden farklı olarak denetçinin, konumu en ayırt edici özellik olmaktadır. Denetçiyle denetlenen firma yönünden herhangi bir işçi-işveren ilişkisinin olmadığı denetim çeşididir.

1.3.2.3. İç Denetim

İç denetimin farklılaşan yapısı değerlendirildiğinde 1950’li senelerde firma varlıklarının korunması, 1960’lı senelerde firma verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi, 1970’li senelerde uygunluk denetiminin gerçekleştirilmesi, 1980’li senelerde firma etkinliğinin denetlenmesi ve 1990’lı senelerdeyse firma gayelerini gerçekleştirme hususunun gündeme geldiği gözlemlenmektedir.²⁰

¹⁷ Suna Oksay, **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, İstanbul: Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, 2007, s.25.

¹⁸ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995, s.7.

¹⁹ Gürbüz, **a.g.e.**, s.16.

²⁰ Ali Kamil Uzun, “Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”, **Active**, (Nisan-Mayıs 1999), s.6.

İç denetim, firma içerisinde gerçekleştirilen genellikle uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi biçiminde yürütülen denetim türünü ifade etmektedir. İç denetimin gayesi, firma varlıklarının çeşitli nedenlerle kaybolmasını önlemek ve firma yöneticilerinin görevlerini etkin bir biçimde gerçekleştirmelerine yardımcı olmaktır²¹. İç denetim faaliyetlerinin diğer denetim uygulamalarından farklı olarak güvence ve danışmanlık konusundaki çalışmaları birlikte gerçekleştirmektedir. İç denetimin danışmanlık hizmeti; yönetimin işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamak için yürütmeye koyduğu stratejilerin, prosedürlerin ve faaliyetlerin sistemli ve düzenli bir şekilde değerlendirilmesi ve geliştirmeye dönük önerilerde bulunulması şeklindedir.²²

İç denetim yönetime sağladığı bu danışmanlık faaliyeti sayesinde işletmenin alacağı kritik kararlara yardımcı olmaktadır Bu durum da risk yönetimi, kurumsal yönetim ve kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi ve etkinliğinin artırılması gibi kritik konularda disiplinli ve sistematik bir yaklaşımla işletmenin hedeflerine ulaşmasını kolaylaştırmaktadır.²³

1.4.Kontrol Kavramı

Kontrol genel olarak bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma, denetleme anlamındadır. Bu kelime Latince kökenli “contrarotula” kelimesinden gelmektedir. Latince’den Fransızca’ya “contrôleu” şeklinde sıçrayan bu kelimenin anlamı mukabil (karşılık) cetvelidir. Eskiden ticari işlemler iki cetvele kaydedilir, daha sonra iki kayıt karşılaştırılarak işlemin doğruluğu teyit edilirdi. Kontrol amaçlı tutulan cetvele “contrarotula” denilirdi. İlerleyen zamanlarda contrarotula kelimesi her türlü tedbir için kullanılmaya başlanmıştır.²⁴

²¹Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 4.b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2008, s.4.

²² Baran Özeren ve Mustafa Ekinci, “İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları”, (Çevrimçi) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=104>. (Erişim Tarihi: 03.01.2014).

²³Gürdoğan Yurtsever, “Türk Bankacılığının Kontrol ve Denetim Yapısı İçinde İç Kontrol Merkezlerinin Yeri”, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, S.33, 2003, 62–78.

²⁴ Mehmet Kalkinoğlu, “Revizyon, Kontrol, Teftiş, Murakabe, İç Denetim: Kavramlar Arası Etkileşim ve İç Kontrol Sisteminin Denetsel Kimliği”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 2004, s.187.

“Kontrol” kelimesi İngilizce de, muhasebe anlamında da kullanılmaktadır. Çünkü bu ülkelerde muhasebe müdürünün karşıtı olarak “Controller” kavramı kullanılmaktadır. Bu anlamada “Control” kavramı da muhasebe anlamına gelmektedir. Böylece kontrol ve denetim gerek birbirlerinin yerine gerekse muhasebe ve muhasebe denetimi anlamında kullanılmaktadır.²⁵

Öztürk’e göre kontrol; işletme tarafından benimsenen amaçların ya da üstlenilen görevlerin eksiksiz, verimli ve zamanında gerçekleşip gerçekleşmediğinin yaptırımı bir biçimde izlenmesi ve gerektiğinde düzeltici önlemlerin alınması faaliyetidir.²⁶

Kontrol, teftiş ve revizyon gibi kavramları içine alan bir kavramdır. Kontrol yalnız araştırma ve tetkik ile yetinmez; kontrole esas olacak kıstasları ve fiili sonuçların bu kıstaslardan ayrılıklarını ve bu ayrılıkların düzeltilmesi için mümkün olan tedbirleri de tespit ve tayin eder.²⁷

İşletme yönetiminin temel bir işlevi olarak ifade etmek gerekirse kontrol; yapılacak işlerin hedeflere, belirlenen yöntem, prosedür ve belli şartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığını belirlemek ve gerekli düzenlemeler yapılarak işlerin hedef ve planlara paralel olarak yürütülmesini olanaklı hale getirmeye yönelik faaliyetlerin tamamını kapsar

1.5.Kontrol Türleri

Son yıllarda teknolojik gelişmeler sebebiyle organizasyon yapılarındaki birimler arasında karışmalar meydana gelmiştir. Bu karışıklıkların önüne geçebilmek amacıyla kontrol birimleri değişik şekillerde kontrol yollarına başvurmaktadır. Bu türleri üç grup altında toparlanmaktadır:²⁸

²⁵ Münevver Yıllancı, “İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 2003, s.152.

²⁶ Mehmet Öztürk, **Fonksiyonları Açısından İşletme ve Yönetimi**, İstanbul: Papatya Yayınları, 2003,s.31.

²⁷ Ali Aktuğlu, **Denetleme ve Revizyon**, İzmir: Bilgehan Basımevi,1993, s.56.

²⁸ Nuran Doyrangöl, **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu**, İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası,2002, s.145.

1.5.1.Tespit Edici Kontroller

Bir işletmede bulunan üst kadro ve yöneticiler, işletme dâhilinde koyulan hedeflere ne derece ulaşıldığını netleştirmek ve oluşması muhtemel istenmeyen sonuçları ve alışılmadık halleri bulabilmek için bütçe gerçekleştirmelerini izlemeli, tahminler gerçekleştirmeli ve bir önceki dönem ile bulunulan dönemi kıyaslamalıdır. Bunların yanı sıra yöneticilerin raporları incelemeleri, hesaplara ilişkin mutabakatların sağlanmasını, yüksek risk oluşturan alanlarda iç denetimi gerçekleştirmek, yıllık performans değerlendirmeleri oluşturmak tespit edici kontroller kapsamında yer alır. Hesap mutabakatı, var olan ve birbirlerinden farklı olan bilgi verilerinin kıyaslanması, farklılıkların belirlenmesi, düzeltmelerin gerçekleştirilmesi ve bunların yanı sıra gerektiği hallerde ihtilafların düzeltilmesini ifade eder. Örnek verilecek olursa; işletmede var olan onay mercii doğru olmayan bir işlemle karşılaştığı anda düzeltici yevmiye ilgili kişiye göndermelidir.²⁹

Tespit edici kontroller teknik olarak performans ve performans kayıtları üzerinde bağımsız kontrollerin yapılması, gözden geçirme ve kıyaslamaları içerirler. Örneğin işletmenin stoklar hesabının mevcut fiili stok sayımı ile kontrol edilmesi, bankalar hesabının banka bakiyeleri ile mutabakatının sağlanması, üretilen mamullerin standartlara uygunluğunun kontrolü gibi kontroller tespit edici kontrollere örnek olarak verilebilir.

1.5.2.Önleyici Kontroller

İç kontrol sistemi açısından İşletmelerde görevlerin ayrımı ve bölünmesi ciddi anlamda önem arz eder. Önleyici kontroller almak oluşabilecek hata risklerinin yanı sıra uygun olmayan işlemlerin gerçekleştirilme olasılığını da azaltır. Bu anlama bir işlem gerçekleştirilirken işle ilgili tüm aşamaların bir kişi tarafından gerçekleştirilmesi birçok olumsuzluğu da beraberinde getirebilir. Bu nedenle iş süreçlerinin bölümlere ayrılması ve birden fazla kişinin bu işleri yapması yönetici açısından önemli bir durumdur. Görevlerin ayrımı hem işlerin daha iyi yapılmasını sağlar hem de oluşabilecek yolsuzlukları önceden giderebilir. Yönetici yapılan

²⁹ Nihal Saltık, **İç Kontrol Öz Değerlendirme**, Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi,2006, s.231.

işlemleri dikkatli ve gözünü dört açarak takip eden birini görevlendirirse tüm aşamaların kontrolü sağlanmış olur.³⁰

1.5.3.Düzenleyici / Tespit Edici Kontroller

Bu tür kontroller uygun olmayan sonuçlar gerçekleştiğinde ve tespit edildiğinde devreye girerler. Tespit edici kontrollerin ortaya çıkarmış olduğu hataların düzeltilmesi ve tekrar meydana gelmelerine izin verilmemesi gerekmektedir. Bu sebeple istenmeyen durumları ortaya çıkaran bir sistemin, yönetim tarafından geliştirilerek tekrar oluşumunu engelleyecek işlemlerin belirlenmesi gereklidir.³¹

1.6.Kontrol Özellikleri

İşletmelerde kontrol görevlileri tarafından yapılan kontrollerin özelliklerini şu başlıklar altında sıralayabiliriz:³²

1.6.1.Ekonomiklik

İşletmelerdeki kontrollerin, yöneticiler tarafından istenen sonuçlarının asgari maliyet ve en az yan etkiyle elde edilmesi güvencesini vermesi gerekir. Yapılan kontrollerin kesin ya da tam bir kontrol mümkün olabilir fakat bu kontrolün maliyeti elde edilecek yarardan daha yüksek olmamalıdır. Kontrollerin potansiyel zararları ve maliyetleri azaltarak kendi maliyetlerini düşürmesi gerekir. Bu yüzden yönetimin yapılacak kontrollerin maliyetini; önleme, tespit ve düzeltme maliyetleri ile karşılaştırması gerekir. Yönetim sadece kontrollerin etkili olması ile değil, aynı zamanda tasarruflu olmasıyla da ilgilenmelidir. Kontrolleri sağladıkları yararın yarattıkları maliyetten yüksek olması halinde artırılması uygun olacaktır.

³⁰ Saltık, **a.g.e.**,s.231.

³¹ Joseph Wilkinson ve Michael Cerullo, **Accounting Information Systems**, Essential Concepts and Application, John Wiley & Sons Inc, 1997, s.452.

³² Sawyer Lawrence, **The Practice of Modern Internal Audit**, The Institute of Internal Auditors,2003,s.253.

1.6.2.Zamanlama

Kontrollerin, maliyetleri sınırlayacak şekilde muhtemel veya mevcut sapmaları erken zamanında tespit etmesi gerekir. Ancak bu noktada maliyetin de göz önünde bulundurulması ve yöneticilerin kontrollerin ortaya çıkaracağı sorunları öngörmesi gerekir.

1.6.3.Sorumluluk

Organizasyonlarda yapılan kontrollerin bireylere, şahıslarına arz edilen görev ile ilgili sorumluluklarını göstermede yardımcı olması gerekir. Yöneticiler sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olması için kontrollere ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle yöneticilerin kontrollerin amacı ve işleyişinden haberdar olması ve bundan yararlanması gerekir.

1.7.İç Kontrol Kavramı

Günümüzde şirket yönetiminden daha şeffaf ve sorumlu bir tutum içinde olması ve şirketi tehdit eden olası risklere karşı tedbirli olması istenmektedir. Bu beklentiler şirket yönetimi ve iç denetim alanında yeni yaklaşımları gündeme getirmiştir. Denetçilerin ilgi alanını oluşturan kontrol ve yönetim dünyasında yaşanan anlayış ve kültür değişikliği, uluslararası alanda yapılan yasal düzenlemeler, iç kontrol, iç denetimin, denetim yaklaşımı ve iç denetçinin profili üzerinde etkili olmaktadır. Son yıllarda yaşanan ve etkileri dünya üzerinde hissedilen muhasebe ve denetim skandalları sonrasında iç kontrolün önemi artmıştır.³³

1.7.1.İç Kontrol Sisteminin Tanımı

Günümüz iş dünyasında iç kontrol, hem özel hem kamu sektöründe, tüm dünyada kullanılan bir sistem haline gelmiştir. Herhangi bir işletmede tüm işler iki şekilde bir yapıda gerçekleştirilmektedir. Birincisi; konan hedeflere varmak üzere şekillendirilmiş yönetim sistemi, diğeri ise bu sistem içine yerleştirilen kontrol

³³ Ali Alagöz, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birim İlişkisi”, s.98, (Çevrimiçi) http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf (Erişim Tarihi: 22.11.2013)

sistemidir. Kontroller yönetimin hedeflerine ulaşması için planlanmış kural, yöntem ve yapılardan oluşmaktadır. Modern yönetimler kontrolleri kısıtlama yapan oluşumlardan farklı olarak kendisine yardımcı birer kavram olarak görmeyi tercih etmelidirler.³⁴

Son yıllarda yaşanan ekonomik olaylar ve krizler gerek reel sektörde gerek mali sektörde faaliyet gösteren işletmeleri olumsuz etkilemiş piyasalara olan güveni sarsmıştır. Piyasalara ve işletmelere duyulan güvenin yeniden tesis edilmesi amacıyla yapılan çalışmalardan en önemlisi de iç kontrol sisteminin önemini artırılması ve konumunun tam olarak bir kanuni çerçeveye alınmasıdır.³⁵

1.7.2.İç Kontrolün Tarihçesi

İç kontrol 1946 yılında Victor Z. Brink'in makalesinde tanımlanmıştır. Brink işletmelerde etkin bir iç kontrolün sağlanması için; zamanında bilgi sağlayan muhasebe sisteminin, yazılı politika ve yordamların, faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçelerin ve iç denetimin gerekli olduğunu vurgulamıştır. İzleyen dönemlerde denetim ve iç kontrolü esas alarak örgütlenen uluslararası kuruluşlar tarafından iç kontrol tanımlanmış ve etkin bir iç kontrol sisteminin değişen şartlarda nasıl sağlanabileceği hakkında görüşler ortaya atılmıştır. Günümüzde bu kuruluşlar tarafından yayınlanan standartlar tüm dünyada kabul edilip, uygulamaya konulmuşlardır.³⁶

Özellikle 1940'lı yıllardan sonra işletme yapılarında büyümeler meydana gelmiştir. Yaşanan bu büyümeler beraberinde bir dizi problem getirmiştir. Özellikle büyümenin etkisi ile işlemler karmaşıklaşmış, faaliyetlerin aşırı artmasına sebep olmuştur. Bu durumlar ise oluşan sorunların kaynağını oluşturmuştur. Bu anlamda sorunların ilkinin tepe yönetimin merkezde tüm işletme organizasyonuna doğrudan egemen olamamaları oluşturmuştur. Bu problem sonucunda gerek teoride gerekse

³⁴ Nihal Saltık, "İç Kontrol Standartları", **Bütçe Dünyası**,2007, s.1.

³⁵ Tamer Aksoy, "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, 2005, s.138.

³⁶ Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, İstanbul: SPK Yayınları,1999,s.61.

uygulama alanında yeni arayışlara girilmiştir. Bu konuya ilişkin 1947 yılında AICPA'nın yayınladığı "İç Kontrol" isimli yayında şu saptamalara yer verilmiştir.³⁷

- İşletmelerin yaşamış oldukları büyümenin sonucunda oluşan karmaşık yapı ve genişleme sonucunda yöneticiler yapılan etkili kontrol faaliyetleri sonrasında ortaya çıkan rapor ve analizlere güvenmek mecburiyetindedir.

- İyi bir iç kontrol yapısı ile hem çalışanların bilgi yetersizliklerinden kaynaklanan zararlardan hem de oluşabilecek hata ve düzensizliklerden işletme korunacak ve işletme açısından oluşacak hasar en aza indirilecektir.

- İç kontrolle bağımsız denetçilerin işletmelerde gerçekleştirecekleri denetimlerde iç kontrol yapısına güvenmeksizin yaptığı çalışmalar durumu ortadan kalkacaktır.

İç kontrol ilk olarak 1970'lerin ortalarında Amerika'da Watergate savcısının bu konuya dikkat çekmesi ile gündeme gelmiştir. Watergate'e ilişkin yapılan bu araştırmanın sonucunda 1977'de "Yabancı Yolsuzluk Kanunu" (Foreign Corrupt Practices Act) yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun içeriğini ana teması iç kontrol olgusu oluşturmaktaydı. Yabancı Yolsuzluk Kanunu, 1980'lerin başındaki kontrol ortamı ve iç kontrol süreci üzerinde yaşanan ilginin temel dayanağını oluşturmuştur. Daha sonra, 1985 yılında Treadway Komisyonu olarak da anılan Ulusal Komisyon kurulmuştur. Bu komisyon hileli mali raporlama üzerinde durmuştur. Komisyon kurulduktan sonra raporlama hakkında bir rapor yayımlanmıştır. Yayımlanan bu raporda kontrol ortamı ile davranış ve yetki standartlarına vurgu yapılmıştır. Bunun yanı sıra raporda iç kontrol kavramı ele alınmış ve iç kontrol için ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve çizilmesi gereksinimi ile destekleyici organizasyonlara çağrıda bulunulmuştur. Komisyonun yapmış olduğu bu çağrıya istinaden Destekleyici Kurumlar Komitesi COSO hayata geçirilmiştir. COSO kurulduktan sonra mevcut kaynaklardaki iç kontrole ilişkin yaklaşımları birleştirerek etkinliğin değerlendirilmesi uygulama açısından pratik kriterler oluşturmuştur. 1992 yılında

³⁷ Çağrı Köroğlu ve Tuğba Uçma, "İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi", *Mevzuat Dergisi*, S.103. 2006, s.1-3.

yayımlamış olduğu "İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve" sonraki yıllarda hem özel hem de kamu sektöründe yaygın olarak kullanılmıştır.³⁸

İç kontrol sistemi konusunda bankacılık alanında önemli bir gelişme ise Basel Komitesi'nin 1998 yayınlamış olduğu "Bankalarda İç Kontrol Sistemlerinin Çerçevesi" (Framework For Internal Control Systems In Banking Organisations)'dir. Bu Çerçeve'de iç kontrol sisteminin önemine değinilmiş ve bankalardaki iç kontrol sürecinin en önemli elementleri açıklanmıştır.³⁹

1.7.3.İç Kontrolün Amaçları

İç kontrol yapısı ile işletme işlevleri alt işlevlere ayrılmakta, her işleve 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.⁴⁰

Genel anlamda, iç kontrol yapısı, yönetsel ve muhasebe kontrolü olmak üzere iki biçimden ele alınmaktadır. Yönetsel kontrol: örgüt planını (Organizasyonu) yönetimin onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar işlemleri ile ilgili her türlü yordam ve kayıtları içermektedir. Muhasebe kontrolü ise örgütün planını, mali kayıtların güvenilirliğini ve varlıkların korunması ile ilgili yordam ve kayıtları içermektedir.⁴¹

1.7.3.1.Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği

İç denetim, belirlenmiş sistemler desteği ile operasyonların etkin ve verimli olmasını sağlar. Bir oluşumda kontrollerin olması süreçlerle ilgili, görevlerin

³⁸ Maliye Bakanlığı, **Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı**, Ankara, 2010, s.1.

³⁹ Türkan Yenigün, "Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim", İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi,2008, s.79.

⁴⁰ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi,2005, s.122.

⁴¹ Ercan Alptürk, **İç Denetim Rehberi**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.14.

tanımlanması, kuralların düzene konup işlenmesi ve bütün bunların sonucunda işletmenin etkinlik ve verimliliğinin artırılmasında katma değer yaratır.⁴²

Örgüt içindeki kontroller, kaynakların etkin olmayan biçimde kullanılmasını, işletmede savurganlık, gereksiz harcamalara ve her türlü hile, sahtekârlıklara karşı korumaya çalışır. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa verimlilik sağlanmış demektir. Diğer bir deyişle kaynakların ekonomik kullanımının sağlanması, işletme açısından amaçlara ulaşma da en düşük maliyetle, bunun karşılığında da en yüksek faydayı sağlamakla mümkün olabilecektir.⁴³ İşletmenin arzu ettiği performansı yakalamasına, yasalara ve mevzuata uyum içerisinde faaliyet göstermesine yardımcı olabilecektir.⁴⁴

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.⁴⁵ İşletme yönetimi amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaşabilirse faaliyetleri o derecede etkin demektir.⁴⁶

İşletme yönetimi, bir işlemin ekonomik olup olmamasını ve kaynakların nasıl kullanılıp kullanılmadığını ölçüp kontrol edebilmek için çeşitli faaliyet standartları belirlemek mecburiyetindedir. Bu belirlenmiş standartlar iyi anlaşılmalı, olmuş olan sapmalar görülüp, yapılacak analizler, sorumlu kişiye iletilmeli ve alınması lazım olan tedbirler alınıp uygulamaya sokulmalıdır.⁴⁷

İşletmelerin tümünü ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve kurallar bulunmaktadır. 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 vergi yasaları, defter tutma

⁴² Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2010, s.31.

⁴³ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Genişletilmiş 5.bs. İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004, s.74.

⁴⁴ Yılcı, **a.g.m.**, s.86

⁴⁵ Kepekçi, **a.g.e.**, s.74.

⁴⁶ Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2011, s.59.

⁴⁷ Kepekçi, **a.g.e.**, s.62-63.

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.⁴⁸

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.

1.7.3.2.Finansal Raporlama Güvenilirliği

Finansal tabloların güvenilir olmaması genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumsuzluk sorununu da beraberinde getirmektedir. Finansal raporlamanın güvenilirliği, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla olanaklıdır. Yönetim alacağı kararların çoğunda finansal tabloları kullanmaktadır. Finansal tablolarda son şeklini bulan bilgileri üretecek olan muhasebe sisteminin muhasebe ilkeleri ve standartlarıyla yapılandırılmış olması ve muhasebe bilgi sisteminin; verilerin derlenmesi, hazır hale getirilmesi, işlenmesi, özetlenmesi ve raporlanması evrelerinde doğru ve güvenilir bilgileri üretecek kontroller içermesi gerekir.⁴⁹

Konu itibarıyla gerekli olan muhasebe bilgileri işletme içi raporlama ve işletme dışı raporlama amaçları için kullanıldığı için, bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin iki görüşle karşılaşılabilir. Birinci görüşe göre, işletme yöneticilerine iç raporlama; ortaklara ve diğer ilgili kişilere dış raporlama amaçları için muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması iç kontrol kapsamına girer. İkinci görüşe göre ise yalnızca dış raporlama amaçları için kapsam sınırlandırılmaktadır.⁵⁰

⁴⁸ Melih Erdoğan, **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.85.

⁴⁹ Melih Erdoğan, **Denetim**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.49.

⁵⁰ Kepekçi, **a.g.e.**, s.96.

İç kontrol yapısında meydana getirilen politika ve prosedürler bu bilgilerin makul derecede güvenilir olduğunu sağlamaya yöneliktir.⁵¹ 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.⁵²

Yönetimin karar alma kaynaklarından biri de bilgi ağı sayesinde her istediğinde ulaşabildiği muhasebe kayıtlarıdır. Birçok nedene bağlı olarak muhasebe verileri doğru olamayabilir. Bu riski ortadan kaldırmak için oluşturulan politika ve yöntemler sayesinde bu bilgi ve belgelerin doğruluğu ve dürüstlüğü olabildiğince sağlanmaya çalışılmaktadır.⁵³

Varlık, tamlık, doğruluk, hesap kesimi, değerlendirme vb. finansal tablo iddialarının test edilmesi, nihai finansal tabloların bağımsız denetimi öncesi iç kontrollerin tabloların hatalardan arındırılmasının temin edilmesi ideal bir iç kontrol sisteminin hedefidir.⁵⁴

İç kontrol sistemi, bilgilerin sadece doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla kalmayıp, ayrıca bilgilerin karar alma zamanında hazır olmasını ve yeterli ölçüde açıklanmasını sağlayacak muhasebe yöntemlerini de kapsamalıdır.⁵⁵

1.7.3.3.Yasalara ve Düzenlemelere Uygunluk

Her işletmeyi ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve düzenlemeler bulunmaktadır. Bu yasa ve kurallar aynı zamanda işletmelerin belirli bir düzende çalışmalarını da zorunlu kılarlar. İç kontrol sisteminde yasa ve düzenlemelere

⁵¹ Çağrı Köroğlu ve Tuğba Uçma, İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi, **Mevzuat Dergisi**, Yıl :8, S.3, Temmuz 2006, s.2

⁵² Kepekçi, **a.g.e.**, s.62.

⁵³ Haftacı, **a.g.e.**, s.59

⁵⁴ Fırat Çoşkun Güçlü ve Mustafa Kocameşe, Finansal Raporlama Sistemlerinde İç Kontrolün Oluşturulması, <http://www.ozdogrular.com/content/view/20504/>, (Erişim Tarihi 12.12.2013)

⁵⁵ Kepekçi, **a.g.e.**, s.62.

uygunluğu sağlama amacı ile gerekli dzenlemeler yapılmalıdır. Bu yasa ve kurallar faaliyet izninin alınmasından, iş ve işçi sağlığı dzenlemelerine uygunluğa kadar çok geniş bir aralıkta bulunmaktadır.⁵⁶

1.7.4.İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri

İç kontrol yapısının ilkeleri görevlerin ayrımı, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması, uygun bir belgeleme ve muhasebe kayıt dzeninin var olması, fiziki koruma ve bağımsız mutabakattan oluşmaktadır.

1.7.4.1.Görev Ayrılığı

İşletme organizasyonunda bir işin tüm aşamalarından bir kişiyi sorumlu tuttuğunuz zaman, yapılabilecek hata ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması olasılığı azalmaktadır. Bundan dolayı işletme büyüklüğü göz önünde tutularak, görevler farklı kişiler arasında dağıtılmalıdır. Bu dağıtımdaki amaç, hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarabilmesi ve en aza indirilebilmesi olmalıdır. Bu mantığa göre görevler aşağıdaki biçimde bir dağılama tabi tutabilir:⁵⁷

- İşlemleri faal olarak yapmakla görevli bir kişi,
- İşletme aktiflerini koruma altında tutma görevli bir kişi,
- İşlemleri kaydetmekle görevli bir kişi,
- Bu ilkenin amacı; hilelerin, kasıtlı veya kasıtlı olmayan hataların ortaya çıkartılmasıdır.

1.7.4.2.Yetkilendirme

Yetkilendirme, örgütün kontrol prosedürlerinin en önemli parçalarından birisidir. Yetkilendirmeler genellikle belge veya kayıt üzerine imza, paraf, ya da yetki kodu girilerek belgelenir. Denetçilerde bu işlemleri denetler.⁵⁸

⁵⁶ Kepekçi, a.g.e., s.97.

⁵⁷ Nejat Bozkurt, "Analitik İnceleme Prosedürleri ve İç Denetim", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2000, s.127.

⁵⁸ Güredin, a.g.e., s.108.

İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sistemini güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket ve kurum yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir.⁵⁹

Çalışanlarının yetki ve sorumluluklarının ayrıntılı bir biçimde yazılı olarak ortaya konması etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsurlarındandır. Her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yürütülmelidir.

1.7.5.Fiziki Koruma

Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması için her türlü fiziksel önlem alınması gerekmektedir. Bu anlamda yangına karşı korunmalı kasalar, iyi bir ambarlama sistemi, mekanik ve elektronik muhasebe araç ve gereçleri, yazar ve ekranlı kasalar fiziksel korunmaya yardımcı olacak araçlardır.⁶⁰

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 çıkmaktadır⁶¹. Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının istenmeyen her türlü gelişmeye karşı (doğal afetler, hırsızlık, yangın, kaybolma) korunması için yönetim tarafından fiziksel tedbirler alınması gerekmektedir.

1.7.5.1.Bağımsız Mutabakatlar

İç kontrolün bir unsuru olan mutabakatların yapılıp yapılmadığının veya doğru yapıldığının kontrolünün, periyodik olarak mutabakatı yapanlar dışındaki 3. kişiler tarafından belirli dönemlerde habersiz olarak yapılması ve elde edilen sonuçları yönetime raporlamasına bağımsız mutabakatlar denir.⁶²

⁵⁹ Ali Kamil Uzun, “Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü”, http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx. (Erişim Tarihi :24.01.2014).

⁶⁰ Güredin, **a.g.e.**, s.181.

⁶¹ Köroğlu ve Uçma, **a.g.e.**, s.4.

⁶² Güredin, **a.g.e.**, s.182.

Bağımsız mutabakat, iç kontrol yapısına ilişkin unsurlarının uygun bir şekilde çalıştırılıp çalıştırılmadığının tespit edilebilmesi için yapılmak zorundadır. Ayrıca yapılan bağımsız mutabakat sonucunda ortaya çıkarılan uyumsuzluklar yönetime raporlanmalıdır.

1.7.5.2.Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzenin Var Olması

Etkin bir kontrolün gerçekleştirilebilmesi için uygun bir belgeleme sisteminin olması gerekmektedir. Bu anlamıyla belgeler kıymet hareketinin gerçekleşmesini sağladığı için ve muhasebe kayıtlarına işlenmesi için önem taşımaktadır. Bu nedenle belgelerde sorumluluk bulunmaktadır. Belgeler ve kayıtlar kesinlikle sıra numaralı olmalıdır. Bunun yanı sıra kıymet hareketi oluştuğu anda ya da çok kısa bir süre içerisinde belge ve kayıtlar hazırlanmalıdır. Çünkü kaybolan belgelerin hesabının sorulabilmesi çok önemli bir konudur.⁶³

1.7.6.İç Kontrolde Suistimal

Bu bölümde iç kontrolde suistimal kavramına değinilmiştir

1.7.6.1.Suistimal Kavramı

Suistimal kavramı, kasti yani bilinçli olarak aldatma boyutu da olan bir dizi usulsüz ve yasalara aykırı yapılan eylemleri içerir. Suiistimal eylemi, bir kurumun yararına veya zararına olarak hem kurum içinden hem de kurum dışından kişilerce yapılabilir.⁶⁴

Suistimal, en geniş anlamda görev ve yetkilerin yasal ya da adilane olmayacak bir şekilde kazanç sağlamak adına kötüye kullanılmasını içeren bir terimdir. Suiistimal aldatmaya yönelik, istemli ve uygun koşullar sağlanırsa gizlenebilir olmasından dolayı hatadan ayrılır. Suiistimal bu anlamda güveni istismar ederek kayıplar yaratan bir davranış türüdür. Bunun yanı sıra suiistimal çoğunlukla

⁶³ Y.Berdibek, **Dâhili Kontrol Anlayışı**, T.B.B. Yayınları: Türkiye Bankalar Birliği Eğitim ve Tanıtım Grubu Seminer Notları, 1998, s.6.

⁶⁴ Mustafa Akçıl, “İç Denetçinin Suiistimal Belirtilerini Tespit Etme Sorumluluğu”, **Gümrük Dünya Dergisi**, 2006, s.96.

yapanın görünümüyle uyumlu olmadığından suiistimale uğrayan kişi tarafından fark edilmesi zaman alabilir.⁶⁵

Suistimalciler, beklenenin aksine, genelde toplumun saygın üyeleri görünümünde, bu tür bir kanunlara aykırı davranışın beklenmeyeceği çalışma arkadaşları, yöneticiler ve birçok olayda kurban şirketin kendi işe aldığı çalışanlarıdır.

Başta hırs veya sahip olunanın üzerinde bir yaşam tarzı insanların suiistimal gerçekleştirmelerinin nedenini oluşturmaktadır. Bu nedeni, performans beklentilerini karşılama baskısı takip etmektedir. Ancak bunların haricinde nedenler de bulunmaktadır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:⁶⁶

- Sevilen birinin sağlık masraflarının ödenmesi,
- Yardım isteyen bir başka çalışanın hatasının örtülmesi,
- Organizasyondan öç alma isteği,
- Maaş harici ek ödemelerin sağlanması.

1.7.6.2.İç Kontrolde Suistimal Belirtilerini Tespit Etme

Bir organizasyonda iç kontrolden sorumlu yetkililer, o kurumun faaliyetlerinin çeşitli katmanlarındaki potansiyel riskleri göz önünde tutarak uygun bir şekilde, iç kontrol sistemine ilişkin yeterlilikleri ve etkinlikleri inceleyip değerlendirerek, suiistimalin önlenmesine yardımcı olmaktan sorumludur.

Suistimal soruşturması; suiistimalin gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi için yapılan genişletilmiş prosedürlerden oluşur. Bunun yanı sıra bu soruşturma sürecinde, gerçekleşen suiistimal hakkında gerekli bilgi ve donenin tedarik edilmesi de bulunmaktadır. İç kontrolçüler, iç denetçiler, avukatlar, tahkikat uzmanları ve güvenlik personeli ve kurum içinden veya dışından diğer uzmanlardır genellikle suiistimal soruşturmalarını yapan veya bu soruşturmalara katılan kişiler.⁶⁷

⁶⁵ KPMG, “Yöneticilerin Bakış Açısı İle Türkiye’de Suiistimal”, **KPMG Türkiye Dergisi**, 2009, s.16.

⁶⁶ KPMG, **a.g.e.**, s.21.

⁶⁷ Akçıl, **a.g.m.**, s.96.

Şirketlerde suistimali tespit etmek için suiistimal teknoloji programları kurulmaktadır. Bu tür programlar, iç denetim bölümlerinin, iç kontrollerin etkinliğini denetler ve verilerdeki anormallikleri belirlerler. Bunun yanı sıra bu programlar sadece seçilmiş olan örnek veriler üzerinden değil, verilerin geneli üzerinden çalışılmasına imkân tanıdığından, iç denetim bölümünün etkinliğini de artırmaktadır.⁶⁸

1.7.6.3.Suistimalin Önlenmesi

İç kontrolcüler suistimal soruşturmalarını gerçekleştirirken, suiistimalin kurum içinde eriştiği seviyeyi ve suç ortaklığı seviyesini belirlemeli ve değerlendirmelidir. Bunun sağlanması ile iç denetçinin suiistimale karışmış olabilecek kişilere bilgi vermesi ve ya onlardan yanıltıcı bilgiler alması önlenmiş olacaktır. Bunun yanı sıra iç kontrolcü soruşturmanın neticelenecek bir şekilde yürütülmesi için gereken bilgi, beceri ve diğer gereksinimleri de belirlemelidir. Ayrıca iç kontrolcü suiistimali gerçekleştiren kişileri, suiistimalin kapsam ve sınırlarını, hangi teknikler kullanılarak suiistimalin gerçekleştiğini ve ayrıca suiistimalin nedenlerini tespit etmek için uygulanabilecek prosedürleri oluşturmalıdır. Soruşturma sona erdiğinde yazılı bir rapor veya resmi bir açıklama düzenlenmelidir. Bu rapor veya açıklamada yapılan tespitler, erişilen sonuçlar, oluşturulan tavsiyeler ve alınması gereken düzeltici önlemler yer almalıdır.

İç denetime ilişkin olarak uluslar arası uygulamalar farklılık göstermektedir. Bu farklılığın nedenin ülkelerin hukuk kuralları ve soruşturma özellikleri oluşturmaktadır. İç denetimde Kıta Avrupa anlayışını temsil eden Fransa'da güçlü bir müfettişlik sistemi bulunmaktadır. Anglo-Sakson anlayışının hâkim olduğu ülkelerde ise soruşturmalarda adli merciler ön plana çıkmaktadır.

Ülkemizde gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarına baktığımızda bu denetimlerle kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak, kaynakların daha verimli olarak kullanılmasını sağlamak verimliliği optimal kılmak gibi hedefler

⁶⁸ KPMG, a.g.e., s.22.

gözetilmektedir. Usulsüzlük hallerinde iç denetçi yasa dışı halleri tespit edecektir. İç denetçinin görevi burada kanuna aykırı halleri tespit etmektir. Bunun haricinde iç denetçi fiillerin soruşturmasını yapmayacaktır.

1.7.7.İç Kontrol Sisteminin Prosedürleri

Bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine “kontroller” adı verilmektedir. Bu kontrollerin oluşturduğu bütün ise “iç kontrol yapısı” olarak karşımıza çıkmaktadır.⁶⁹

1.7.7.1.Nakit Denetimi

Nakit denetiminin temel hedefi nakit tutarının genel kabul gömüş muhasebe ilkelerine uygun olarak gösterilmiş olduğunu saptamaktır. Nakit tüm varlık kalemleri içinde en likit olanını ifade etmektedir. Bu nedenle de yolsuzluk yapmak isteyenler için en uygun kalemi nakit oluşturmaktadır. Nakdin yüksek akışkanlığa sahip olması nakdi denetçinin en önemli denetim konusu haline getirir. Her ne kadar nakit iç denetçi için çok önemli olsa da denetçinin bunu rutin ve mekanik çalışmalar olarak değerlendirmesi önemli sakıncalar oluşturmaktadır.⁷⁰

Nakit sistemi ile ilgili denetimler şöyledir:⁷¹

- *Küçük Kasa Fonu ve Banka Hesabının Denetimi;*

Kasa ya da bankaya yatırılacak nakit önceden haber verilmeden ansızın sayılır.

Kasa da nakit olmayan kalemlerin hesabı araştırılır.

Banka mutabakatları incelenir.

Yoldaki para, dolaşımdaki çek incelenir.

- *Nakit Tahsilâtının Denetimi;*

Tahsilât toplamının aritmetik doğruluğu ve büyük deftere aktarmalar incelenir

⁶⁹ Alagöz, **a.g.m.**, s.98.

⁷⁰ Güredin, **a.g.e.**, s.373.

⁷¹SMMM, **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik**, İstanbul: Murat Açık Öğretim Yayıncılık,2004,s.235.

Tahsilât banka hesap özetinde gözüken para ile karşılaştırılır.

Tahsilâtle ilgili muhasebe kayıtları incelenir.

Nakit iskontoları, satış indirimleri ve müşteri hesabına düşülen kayıtlar incelenir.

- *Nakit Ödemelerinin Denetimi*

Ödemeler toplamının aritmetik doğruluğu ve büyük deftere aktarmalar incelenir.

Ödenmiş banka çekleri ödeme kayıtları ile karşılaştırılır.

Tüm çeklerin hesabı araştırılır.

Ödemelere ait muhasebe kayıtları ile banka hesap özeti arasında uygunluk aranmalıdır.

Destekleyici belgeler incelenmelidir.

- *Tahsilâtın Yapılması;*

Etkin bir iç kontrol sistemi sadece yetkili kişilerin parayı tahsil etmelerini öngörür. Tahsilât işletme politikalarına uygun olarak yürütülmelidir. Tahsilâtı yapan kişinin bu işlem için üstünden bir onay alması gerekmez. Peşin satışlar nedeniyle tahsilât sırasında yazar kasa kullanılması, ya da müşteriye satış anında satış vesikası düzenlenmesi bu işlemlerin uygun olarak kayıtlara yansıtılmasına yardımcı olur. Özellikle yazar ve ekranlı kasaların kullanılması satış işleminin müşteri tarafından da kontrol edilmesini sağlar. Tüm tahsilât günlük olarak ve eksiksiz bir biçimde banka hesabına yatırılmalıdır. Böyle bir yolun izlenmesi tahsilâtlarla ilgili etkin bir kontrolün yaratılmasına yardımcı olur. Tüm tahsilâtın anında bankaya yatırılmakta ve tüm ödemelerin bu hesaptan çek ile yapılmakta olması, işletmedeki tüm nakit hareketlerinin hem işletme tarafından ve hem de banka tarafından olmak üzere, iki defa kayıtlara geçirilmesini sağlamaktadır. Böylece nakit hareketleri ile ilgili bir karşıt kontrol gerçekleştirilmiş olmaktadır. Tahsil edilen tutarın bankaya yatırılmadan işletmede saklanması ve bu saklama süresinin uzaması nakit ile ilgili kayıp (zarar) riskini yükseltmektedir. Tahsilâtın anında bankaya yatırılmasının getireceği bir yarar da, bu tahsilâtın işletme tarafından hemen ödemelerde kullanılabilme olanağını vermesidir.⁷² İşletmeler kasalarında asla fazla bir tutar tutmamalı, tahsilat ve ödemelerini banka kanalı vasıtasıyla yapmalı ve işletme sahiplerine kâr dağıtımını haricinde para transferi gerçekleştirilmemeli, eğer para

⁷² Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Ankara: Arıkan Yayınları, 2007,s.376.

transferi olacaksa da mutlaka faiz hesaplanmalı ve en kısa sürede hesap tahsilat yapılarak kapatılmalıdır.⁷³

- *Ödemelerin Yapılması*

Ödemeye temel olan destekleyici ilk kaynak belge satıcı faturasıdır (alış faturası). Bu faturaya ilişkin ödeme onayının verilebilmesi için borçlar muhasebesi kısmı satın alma emri, teslim alma raporu ve satıcı faturası arasında uygunluk aramalıdır. Faturanın aritmetik doğruluğu araştırılmalı ve fatura üzerindeki miktar teslim alma raporunda alındığı bildirilen miktar ile karşılaştırılmalıdır. Satın alma yetkisi satın alma bölümüne aittir. Satın alma emri bu bölüm tarafından hazırlanır. Malların işletmeye girdiği ise teslim alma raporu ile kanıtlanır. Bu üç belgenin karşılaştırılıp uygunlukları saptandıktan sonra, işletmenin satıcıya olan yükümlülüğü doğmuş olur.⁷⁴

1.7.7.2.Alacakların Denetimi

Ticari alacak; işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin satışından doğan alacaklardır. Alacak denetiminde amaç, alacaklar kaleminin tutarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve devamlılık temeline göre finansal tablolara yansıtılıp yansıtamadığının araştırılmasıdır.⁷⁵

Alacaklarla ilgili iç kontrol şöyle yapılır:

- Kredili satışlara ilişkin olan faaliyetler ve sorumluluklar kurum içerisinde oluşturulan uygun bölümler arasında bölüştürülmelidir.
- Kredili satış işlemi gerçekleştirmek için gerekli tüm onaylar alınmalıdır.
- Satışlar ve alacaklarla alakalı tutulan kayıtlar doğru ve düzgün bir biçimde tutulmalıdır.
- Satılacak malların fiziksel korumalarına ilişkin sorumluluk ambar bölümünde olmalıdır.

⁷³ Güray Öğredik, "Muhasebe ve Denetçilerin Dönem Sonu İşlemlerinde Dikkat Etmeleri Gereken İşlemler", (Çevrimiçi) <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=59> (Erişim Tarihi: 28.12.2013).

⁷⁴ Güredin, **a.g.e.**, s.378.

⁷⁵ SMMM, **a.g.e.**, s.237.

- Malları yollama yetkisi, yalnızca yollama bölümünün üzerinde olmalıdır.
- Alacaklarla ilgili muhasebe kayıtları yalnızca bu konuda yetki ve sorumluluğu olan alacaklar muhasebesi tarafından gerçekleştirilmelidir.
- Müşteri hesap özetleri aylık hazırlanmalı ve müşterilere gönderilmelidir. Ayrıca müşterilerce yapılan geri bildirimler incelenmelidir.
- Bunlara ilaveten alacaklarla alakalı başka sorumluluğu olmayan bir kişi alacakların yaşlandırılması işlemi ile görevlendirilmelidir.

Satışın Yapılması

Kredili satış sisteminde satış işleminin gerçekleştirilmesi için çeşitli onayların alınması gerekir. İlk onay satışın yapılması içindir. Satışın onaylanması satış bölümünün yetkisindedir. Satış bölümü müşterilerden gelen siparişlere dayanarak bir satış emri hazırlar. Bundan sonra satışa ilişkin emir krediler bölümüne iletilir. Finans bölümü dâhilinde görev yapan krediler bölümü satışa ilişkin oluşturulan emri inceler ve alıcıya kredili satış yapılmasını onaylar. Bu onay genellikle satış emrinin üzerine açıklama düşülüp imzalanması ya da damgalama şeklinde yapılır. İşletmede müşterilere tanınan kredi sınırları ile ilgili olarak formel bir politika bulunmalıdır. Kredi politikası satış, finansman, muhasebe ve bu konuda fonksiyonel yetkisi bulunan bölümlerin işbirliği ile hazırlanmalıdır. Politikanın yürütülmesi ile ilgili yetki finansman bölümüne ve krediler servisine verilmelidir.⁷⁶ İşletmelerin en önemli gelir kaynağı olan satışlar denetim açısından en riskli alanlardan biridir, etkin bir iç kontrol sistemi ile risk makul seviyelerde takip edilebilmektedir.⁷⁷

İşlemlerin Kayda Geçirilmesi

Alacaklara ilişkin hesapların doğru ve güncel olarak takip edilmesi yönetimin alacağı kararlar açısından son derece önem arz etmektedir. Bundan dolayı satış faturalarının birer sureti ile müşterilerden alınan para alındı makbuzları ve diğer kaynak belgeler vakit kaybedilmeden alacaklar teslim edilmelidir. Belirli aralıklar

⁷⁶ Güredin, **a.g.e.**, s.409.

⁷⁷ Haftacı, **a.g.e.**, s.138.

dâhilinde bir muhasebe personeli genel alacak toplamı ile yardımcı alacak toplamalarını karşılaştırmalı ve uygunluk aramalıdır. Bu muhasebe personeli alacaklarla ilgili tutulan yardımcı ve büyük defter kayıtlarını yapan kişilerden biri olmamalıdır.

Varlıklara İletişim

Satılacak malların fiziki olarak korunması ambar bölümünün sorumluluğundadır. Malın ambardan çıkması için gerekli onay gelmeden, ambar malın çıkışına izin vermemelidir. Yollama bölümünde görev yapanların ambardaki mallara erişimi engellenmiş olmalıdır. Yollama yetkisi ise sadece yollama bölümüne ait olmalıdır. Ambar görevlilerinin yollama yapma yetkileri bulunmamalıdır. Bu konuda bir diğer varlık koruması alacaklara ait muhasebe kayıtlarının korunmasıdır. Alacaklarla ilgili muhasebe kayıtları sadece bu konuda yetkili olan alacaklar muhasebesi görevlileri tarafından yürütülmelidir.⁷⁸

Defter Kayıtları İle Karşılaştırma

İşletmelerin muhasebe kayıtlarında alacak kayıtları ile hesap özetleri aylık bazlarda hazırlanarak müşterilere iletilmeli ve alacaklarla ilgili bakiyeler hakkında eksiklik ve fazlalıklar araştırılarak düzenlemeler yapılmalıdır. Alacakların yaşlandırılması hususu, alacaklar ile ilgisi olmayan bir sorumlu tarafından yapılmalı ve vadesi geçmiş olan alacak hesapları dikkatlice incelenmelidir. Yapılan çalışma sırasında şüpheli hale gelen alacaklar için mutlaka karşılıklar ayrılmalı, eğer alacaklar değersiz veya tahsili imkânsız ise uygun belge ve onaylar ile alacaklardan çıkartılmalıdır.

1.7.7.3.Stokların Denetimi

Stoklar işletmenin normal faaliyet dönemi içinde satmak amacıyla elinde bulundurduğu üretim safhasında bulunan ve satışa sunulacak mal ve hizmetlerin üretiminde tüketilecek olan maddi malları içerir. Stokların denetiminde güdülen

⁷⁸ Güredin, **a.g.e.**, s.410.

amaç genel kabul görmüş muhasebe kabulleri doğrultusunda kayıtlara geçirildiğinin ve finansal tablolarda dürüst biçimde raporlanmış olduğunun saptanmasıdır.⁷⁹

Stokların denetiminin uygunluk denetimi şöyle yapılır:

1. İşletmede geliştirilen örgütsel yapı stokların onaylanarak satın alım işinin gerçekleştirilmesine, stok hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve stokların fiziksel olarak korunmasına ilişkin sorumlulukların birbirlerinden ayrılmasına olanak tanınmalıdır.
2. Stok alım işlemlerinin uygun biçimde yürütülüp tamamlanması için geçerli alım onayların bulunması, malların işletmeye fiilen girişinin yapılmış olması ve satıcı faturasının gelmiş olması gereklidir.
3. Muhasebe bölümü satın alma emri ve teslim alma raporu ile işletme dışında gelen satış faturasını karşılaştırır. Bu belgeler arasında uygunluk bulunduğu saptandıktan sonra muhasebe kaydı yapılır.
4. Stokların doğru olarak raporlanması işletmede düzenli bir maliyet muhasebesi sisteminin olmasına bağlıdır.
5. Stoklar fiziksel olarak güvenilir bir ortamda saklanmalıdır. Bu varlıkları elleme yetkisi sadece belirli kişilere verilmiş olmalıdır. Stok hareketleri sırasında basılı sıra numaralı belgeler kullanılmalıdır. Her alıma ait belgeler bir dosyada saklanmalıdır. Satın alma ve teslim alma bölümünde görev yapmayan bir kişi belirli dönemlerde bu dosyayı incelemelidir.
6. Belirli dönemler itibarıyla işletmenin elinde bulunan fiziki stoklar muhasebe kayıtlarında gözükken kaydı stoklar ile karşılaştırılmalıdır.

Stok kalemine uygulanabilecek denetim teknikleri şöyledir:

1. Müşterinin stok sayımının değerlendirilmesi gözlem ve soruşturmanın gerçekleştirilmesi.
2. Stokların varlığının, sahipli halinin, yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve değerlemenin uygunluğunun tespit edilmesi. Fiziksel inceleme, doğrulama, belgelerin gözden geçirilmesi, mukayese yapılması, kayıt sistemini tekrardan izleme ve tekrardan hesaplama, göz atma.

⁷⁹ SMMM, a.g.e., s.238.

3. Malların alınması ve tesliminin gerçekleştirilmesiyle alakalı olarak kapanış tarihine uygun olarak kayıt işleminin gerçekleştirildiğinin tespit edilmesi (dönemsellik). Belge kontrol edilmesi, mukayese yapılması ve soruşturma,
4. Stokların tasnif edilmesi ve genel muhasebe kurallarına uygunluğunun tespit edilmesi. Bu konuya ilişkin özel bir denetim tekniğinin tatbik edilmesi söz konusu değildir. Denetçi koşullara göre davranır.
5. Stok değerlendirme karşılıklarının uygun olarak bölünmüş olduğunun belirlenmesidir.
6. Satın alma ve satış taahhütlerinin kontrol edilmesi.
7. Stoklar ve satışlara ilişkin maliyet kalemlerinin ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi, soruşturma.
8. Satışların maliyetinin değer olarak uygunluğunun tespit edilmesi ve analitik olarak incelemenin gerçekleştirilmesi.

1.7.7.4.Maddi Duran Varlıkların Denetimi

Maddi duran varlıklar; bir yıldan uzun süreli olarak işletmenin ana faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılan aşınma ve yıpranmaya uğrayan, normal koşullarda paraya çevrilmesi beklenmeyen ve yeniden satılmak amacı ile edinilmemiş olan fiziki varlıklardır.⁸⁰

Maddi duran varlıklar dönem içinde fazla sayıda hareket görmediklerinden, bu denetim sahasının denetimi diğer denetim sahalarına oranla daha kolaydır. Maddi duran varlıkların denetimini yürüten bağımsız denetçinin üç temel amacı bulunmaktadır. Bu amaçlar şunlardır:⁸¹

(1) İşletmenin defterlerinde bulunan duran varlıkların fiziksel olarak var olduklarının, bunların tam ve eksiksiz bir şekilde gösterildiğinin ve bunların işletme için kullanım amaçlarının ve uygunluğunun saptanması,

(2) Maddi duran varlıkların üzerinde herhangi bir haciz veya ipoteğin bulunmadığının belirlenmesi,

⁸⁰ SMMM, a.g.e., s.240.

⁸¹ Güredin, a.g.e., s.449.

(3) İşletmede duran varlıklar muhasebesinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda devamlılık temeline göre yürütülmekte olduğunun araştırılması.

Duran varlıklara ait işlemler işlemin gerçekleşme tarihine göre hangi muhasebe döneminde ise ona göre kayıtlara doğru olarak geçirilmelidir. Bu anlamda işletmede hangi harcamaların ne şekilde aktifleştirileceğini gösteren yazılı bir politika olmalıdır.

Maddi duran varlıklar muhasebeleştirilirken yaşanan önemli bir sorun o varlığa ilişkin maliyetin tespit edilmesidir. Bir maddi duran varlığın maliyetine ilişkin kontrol, o varlığın hangi yollarla edinilmiş olduğuna göre yapılır. Bu yollar ya satın alma yoluyla olmaktadır ya da işletme dâhilinde üretilmesi yoluyla oluşur. Bu iki durumda da denetim için detaylı kayıtlara ihtiyaç vardır. Satın alma durumunda uygulanacak denetimle diğer varlık alımlarında takip edilen süreç aynıdır. Maddi duran varlığın işletme dâhilinde üretilmesi halinde üretimden kaynaklanan fiili maliyetler tahmini maliyetlerle mukayese edilmelidir ve aralarında oluşabilecek farklar dikkatlice incelenmelidir. Bunların haricinde maddi duran varlık belirlenen sabit bir fiyat ile işletme dışındaki başka bir taahhüt işletmesine yaptırılmış ise bu durumda taahhüt şirketinin maliyetleri incelenmelidir. Denetçi örnekleme yöntemi uygulayarak bu maliyetleri test etmelidir.

Maddi duran varlıkların denetimi ile ilgili işlemler üç grupta toplanır:⁸²

1) *Varlık Bakiyelerindeki Değişmelerin İncelenmesi*

Maddi duran varlıklara yapılan ilaveleri inceleyen denetçi şu işlemlere başvurur:

- a) Alış faturasını gözden geçirir.
- b) Satın alma işleminin işletme politikasına uygunluğunu denetler.
- c) Varlığın işletmeye dâhil olduğunu kanıtlayan belgeleri kontrol eder.
- d) Maddi duran varlıklarda işletmenin belirlemiş olduğu faydalı ömrün

ve ömür bitiminde oluşacak hurda ederinin uygunluğunu inceler.

- e) Taşıma, yerleştirme ve montaj gibi maliyet kalemlerini doğrular.

2) *Birikmiş Amortismanlardaki Değişmelerin İncelemesi*

⁸² SMMM, a.g.e., s.241.

3) *Döneme Ait İşlemlerin Özetlemesi*

Ülkemizde sayım dendiği zaman sadece akla stok sayımı gelmektedir ancak sabit kıymetlerde numaralanmalı ve işletmelerde sabit kıymet envanteri de yapılmalıdır. Bu envanter sonuçları sayım tutanağına bağlanmalı ve sorumlu kişilerce imzalanmalıdır.⁸³

1.7.7.5.Yabancı Kaynakların Denetimi

Yabancı kaynaklar (borçlar), işletmeden alacaklıların haklarını ifade eder, bilançonun pasifinde yer alır. Kısa vadeli ve uzun vadeli olarak ikiye ayrılır. Denetçi borçları denetlerken, olduğundan daha düşük gösterilmiş veya muhasebe kayıtlarında hiç gösterilmemiş borçlarla ilgilenir.⁸⁴

Borçlar üzerindeki iç kontrol kasa tahsil ve ödemeleri iç kontrol sistemi ile yakından ilgilidir. Ortaya çıkan yükümlülüklerin büyük bir kısmı nakit girişine yol açmış işlemler sonucu doğar. Bankadan borç alınması, tahvil çıkartılarak uzun vadeli borçlanılma bu yükümlülükler bir örnektir. Bir borcun azaltılması genel olarak nakit çıkışına yol açar. Borcun ödenmesi bir kasa ödemesini gerektirir. Nakit tahsilâtı ve ödemeleri kısmında açıklanan iç kontrol sistemi ve uygunluk denetimleri aynen borçlar için de geçerlidir. Aynı şekilde mal, ham madde ve malzeme gibi stok alımları da bir yükümlülük altına girilmesini gerektirebilir. Bu nedenle daha önce stoklar için yapılan iç kontrol açıklamaları borçların iç kontrolü açısından aynen geçerlidir.⁸⁵

Borçlarla ilgili denetimde uygulanan denetim teknikleri şöyledir”:⁸⁶

- 1) Alış Yevmiyesi, Fatura Defteri ve Ödeme Belgeleri Defterinin incelenmesi:
- 2) Ticari Borçların İncelenmesi
- 3) Borç Senetlerinin İncelenmesi

⁸³ Güredin, **a.g.e.**, 478

⁸⁴ SMMM, **a.g.e.**, s.242.

⁸⁵ Güredin, **a.g.e.**, s.476.

⁸⁶ SMMM, **a.g.e.**, s.243.

- 4) Ödenecek Borçların incelenmesi
- 5) Uzun Vadeli Borçların Denetimi

1.7.7.6.Öz Sermayenin Denetimi

Öz sermaye işletme sahiplerinin varlıklar üzerindeki haklarını ifade eder. Öz sermaye işletme kurulurken veya sonradan ortaklar tarafından işletmeye konan sermayeyi ve kârların firmada bırakılması sonucu yaratılan kaynakları kapsar. Anonim şirket türü kuruluşlarda öz sermayenin iki önemli kalemi hisse senedi şeklinde sermaye ve dağıtılmamış kârlardır. Hisse senedi şeklinde sermaye esas sermaye ve ödenmiş sermaye şeklinde ayrılabilir. Esas sermaye veya nominal sermaye işletme kurulurken finansal ihtiyaçlara göre belirlenmiş sermayedir. Esas sermayenin tamamının bir defada ödenmesi gerekmez. Esas sermayenin ödenmemiş kısmı bilançoda esas sermayeden bir indirim olarak gösterilir. Esas sermayeden ödenmemiş sermaye indirildikten sonra ödenmiş sermaye tutarı elde edilir. Ödenmiş sermaye esas sermayenin ortaklar tarafından fiilen kuruluşa yatırılmış olan kısmıdır.⁸⁷

Öz sermaye ile ilgili kontrol şöyledir:

-Öz sermaye işlemlerinin tutarları büyüktür ve bu nedenle yetkilendirmeler açık ve kesin olmalı ve iyi bir belgeleme sistemi bulunmalıdır.

-İşletme, hisse senetlerini halka arz yoluyla halka satarken aracı kurum kullanmışsa, aracı kurum satış ile ilgili tüm kayıtları tutar bu da kayıtların güvenilirliğini artırır. Denetçi bu durumda aracı kurumdan doğrulama ister. Aracı kurum kullanmayan işletmelerde hisse senetleri defteri, ortaklık defteri ile büyük defter hesapları kontrol edilerek karşılaştırılır.

-İç denetim bölümü belirli aralıklarla büyük defter sermaye hesabı ile yardımcı defter kayıtları arasında uygunluğu incelenmelidir.

-Öz sermaye ile ilgili iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirirken iç kontrol soru kağıdı yöntemi uygulanır.

Bu hesapların denetiminde aşağıdaki hususlar denetimin hedefini teşkil eder:

⁸⁷ Güredin, a.g.e., s.488.

-Eğer dönem içinde sermaye artırımını (bedelli, bedelsiz) yapılmış ise, bunun yasalara ve özellikle SPK Mevzuatına uygun yapıp yapılmadığının tespit edilmesi.

-Dönem içinde dağıtılan kar paylarının mevzuata uygun bir şekilde ve gerçekten hak sahiplerine yapıp yapılmadığının ve bu arada vergisel sorumlulukların yerine getirilip getirilmediğinin tespit edilmesi,

-Ayrılması gereken yedeklerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığının tespiti,

-Öz sermaye hesaplarının bilançoda uygun şekilde sınıflandığı.

1.7.7.7.Gelir Tablosunun Denetimi

Denetçinin ana görevi işletmenin temel mali tablolarında bulunan mali karakterli bilgileri kontrol etmektir. Bu mali tablolar bilanço ve gelir tablosudur. Ayrıca denetçinin bir diğer görevi de denetim sürecinin bitiminde mali tablolara ilişkin eriştiği görüşü oluşturduğu bir raporla bilgi kullanıcılarına ulaştırmaktır. Bilanço hesapları gelir tablosu hesaplarına göre daha ayrıntılı bir inceleme gerektirir. Gelir tablosu hesaplarından yalnızca özellik gösteren kalemlerin denetimi yapılır. Ancak bu duru gelir tablosunun kalemlerinin denetiminin önemsiz olduğu anlamına gelmemelidir. Çünkü denetçi bilanço kalemlerini denetlerken aynı zamanda bu kalemlerle ilişkili olan gelir tablosu kalemlerini de denetlemiş olur.

Gelir tablosunun denetimi esnasında netice hesaplarına detaylı bir inceleme yapılmaz. Bundan dolayı denetçinin gelir tablosu kalemlerinin denetimine bilanço kalemlerinin denetimi kadar önem vermediği düşünülebilir. Ancak bu doğru değildir. Denetçi daima gelir ve gider hesaplarının denetimine gereken itinayı gösterir. Uygulamada netice hesaplarının denetimi ile ilgili çalışmaların önemli bir bölümü bilanço hesaplarının denetimi sırasında tamamlanır. Tahsilâtın ve ödemelerin denetimi ile diğer uygunluk denetimleri sırasında, denetçi netice hesaplarının güvenilirliği hakkında önemli kanıtlar toplar. Uygunluk denetimleri sırasında netice hesapları ile ilgili olarak kazanılan denetim bilgilerine şu örnekler gösterilebilir.⁸⁸

1. Satış kayıtları ve müşteri hesaplarına düşülen alacak kayıtları incelenerek, döneme ilişkin satış gelirlerinin kayıtlara doğru olarak geçirildiği ve satış iade, indirim ve iskontoların şirket politikası ile uyum içinde olduğu saptanır.

⁸⁸ Güredin, **a.g.e.**, s.502.

2. Kasa tahsilâtının denetimi yapılarak satış gelirleri ve diğer gelirler hakkında önemli bilgiler elde edilir.

3. Ücretlerle ilgili tahakkukların denetimi yapılarak ücret giderlerinin doğruluğu hakkında önemli bilgiler sağlanır.

4. Ödemelerin denetimi yapılarak, bu ödemelerin gerçekten teslim alman mal ve hizmetler için olduğu ve söz konusu kalemlerin uygun hesaplara doğru olarak kaydedildikleri hakkında önemli denetim bilgileri kazanılır.

1.7.7.8.Vergi Hesaplarının Denetimi

Bu hesaplardan en önemlisi 360 – Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı, işletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunması sonucu ilgili mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesaptır. Bu hesap vergi, resim, harçların tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça alacalanmakta, ödemeler yapıldıkça borçlandığından bu işlemlerin takibi ve vergi hesaplarının doğru yapılıp yapılmadığı denetimde en önemli husustur. Ayrıca, bir yıldan daha uzun süreli olarak ertelenen veya takside bağlanan vergi borçları, bu hesaptan çıkarılarak “438 – Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar” hesabına aktarılması gerektiğinden bu işlemin yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.⁸⁹

1.7.7.9.Dönem Giderlerinin Denetimi

Dönem giderlerinin denetimi iki farklı alt başlıkta incelenebilir. Bunlar, ticari olarak gider niteliği taşıyan masraflara yönelik denetim ve vergisel olarak gider olarak geçmeyen ödemelerdir. Her iki gider türü için de dikkate alınması gereken noktaları şu şekildedir:

a) Bütün masrafların kaydedilmiş, bu masraflardan aktifleştirilmesi gerekenler aktifleştirilmiştir.

⁸⁹ <http://www.gib.gov.tr>. (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi: 20.09.2013)

b) Kaydedilen masrafların gerçekliği, yani masraflar için mahiyetine uygundur, belgesi işletme adıdır ve dönemsellik ilkesine uygundur.

c) Masraflar doğru hesaplara kaydedilmiştir. Muavin defter ve defteri kebirde satın almalar ve masrafların kaydı için uygun hesaplar açılmış ve kaydedilen işlemler kaydedilen hesabın mahiyetine uygundur.

d) Defteri kebir veya ilgili muavin defterindeki kayıtlar satın alma kayıtlarına, banka / kasa defterine veya diğer ilgili onaylı kaynaklara dayandırılmıştır.

e) Hesaplarda aktarma ve aritmetik hatalar kontrol edilmiştir.

f) Alınan hizmet / servis gerçekten alınmıştır. Şirketin ihtiyacı olmayan mal veya hizmet alımı dolayısıyla gideler şişirilmemiştir.

g) Aynı belgenin birden fazla defa kaydedilip edilmediği ve faturaların fiyat, iskonto, aritmetik ve miktar bakımından doğru olup olmadığı kontrol edilmiştir.

h) Geçerli bütün iade iskonto vb. talepler için iade faturası ya da fişi düzenlenmiştir

1.8.İç Kontrolün Dünyadaki Düzenlemeleri

Bu bölümde iç kontrolün Dünyadaki düzenlemeleri hakkında bilgi verilecektir.

1.8.1.Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO)

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of TheTreadway Commission) finansal raporlamanın kalitesinin, iş etiği, etkili iç kontrol ve kurumsal yönetim ile arttırılması amacıyla oluşturulmuş, gönüllü bir özel sektör organizasyonudur. 1985 yılında kamu kuruluşları, bağımsız denetçiler, SEC ve diğer kurumlarda hileli finansal raporlamaya neden olan faktörleri önlemek amacıyla Ulusal Komisyonu desteklemek üzere kurulmuştur.⁹⁰

COSO, beş ana sponsordan oluşmaktadır;⁹¹

⁹⁰ Uzay, **a.g.m.**, s.12.

⁹¹ <http://www.coso.org/guidance.htm>, (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi: 23.04.2013)

- AAA – Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association)
- AICPA – Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (The American Institute of Certified Public Accountants)
- FEI, Finansal Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute)
- IIA, The Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
- Ulusal Muhasebeciler Birliği (The National Association of Accountants)

Bu kuruluşlar tarafından desteklenen söz konusu komisyon kendisini destekleyen kurumlardan tamamıyla bağımsız olup endüstriden, kamu muhasebesinden, yatırım firmalarından ve New York Borsası'ndan gelen temsilcilerden oluşur. İlk başkanı James C. Treadway olduğu için komisyon Treadway komisyonu olarak da adlandırılmaktadır. COSO'nun iç kontrol ve denetime ilişkin tavsiyelerde bulunduğu iki önemli raporu bulunmaktadır. COSO, 1992 yılında "İç Kontrol Bütünleşik Sistem" (Internal Control, Integrated Framework) adlı bir rapor yayınlamıştır. Bu rapor iç kontrole ilişkin yönetim raporu üzerine yoğunlaşmıştır. COSO Raporu, işletmeler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında kabul edilen temel kaynak haline gelmiştir.⁹²

COSO'nun İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve Raporu farklı kesimlerin ihtiyacını karşılamak üzere ortak bir tanım yaratmak ve küçük-büyük, kamu-özel, kar amacı güden-gütmeyen tüm işletme ve kuruluşların kontrol sistemlerini değerlendirebilecekleri ve nasıl geliştirebileceklerine karar vermede kullanacakları bir standart sağlamak üzere iç kontrolü tanımlamış ve tarif etmiştir.⁹³

1.8.2.İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

1941 yılında kurulan IIA şu anda dünya çapında 94 ülkede, 249 Şube ve Enstitüde örgütlenen 100.000 kişilik profesyonel iç denetçiyi temsil eder. IIA ve ona

⁹² Mahmut Demirbaş ve Süleyman Uyar, **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**, İstanbul: Güncel Yayıncılık, 2006, s.123.

⁹³ <http://www.coso.org/aboutus.htm>, 2013.(Çevrimiçi), (Erişim Tarihi: 22.03.2014)

bağlı kuruluşları, eğitim, yayın, araştırma ve kalite güvencesi konusunda çalışmaktadırlar. IIA çeşitli konferans ve seminerler düzenleyip, yetiştirdikleri denetçilere sertifika vermekte, kalite güvencesi çalışmaları ile beraber mesleki kıyaslama çalışmaları da yapmaktadır. IIA, üst yönetimler ve yöneticiler denetim standartları belirleyip ve rehberlik hizmetleri vermektedir. Bunların dışında da denetim faaliyetlerine kamusal ilgiyi davet etmekte ve inin yöneticinin iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi için oynaması gereken rolün tanımlanmasına yardımcı olmaktadır.⁹⁴

IIA, 1981 yılından itibaren yayınladığı Denetim Kılavuzlarında da iç kontrole geniş olarak yer vermiştir. İç denetim mesleki uygulama standartlarına göre kontrol; yönetimin, denetim kurulunun, yönetim kurulunun ve diğer uygun birimlerin riski yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini arttırmak amacıyla aldığı tedbirlerdir. Yönetim, hedef ve amaçların gerçekleştirilmesine yönelik makul bir güvence sağlamak için yeterli tedbirlerin alınmasını planlar, tertipler ve yönlendirir. İç denetim faaliyetinin, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmesi ve sürekli gelişimi teşvik etmesi gerektiği; böylelikle kurumun etkin kontrollerinin yapılmasına yani etkin iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yardımcı olacağı da standartlarda vurgulanmıştır.⁹⁵

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nın amaçları aşağıda sıralanmıştır:⁹⁶

- 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 performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

⁹⁴ ECIIA, **Avrupa'da İç Denetim-Konum Raporu**, Brussels: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, 2005, s.24.

⁹⁵ **Uluslararası İç Denetim Standartları**, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 2005, s.27.

⁹⁶ Türkan Yenigün, "Kurumsal Yönetim ve İşletme İç Denetim", (Yüksek Lisans Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi SBE), 2008, s.55.

1.8.3.Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACA)

ISACA, 1967 yılında bilgisayar sistemleri denetimi ile ilgilenen küçük bir grup tarafından, merkezi bir bilgi kaynağı ve rehberlik gereksinime cevap olarak planlanıp isim değiştirerek 1969 yılında EDPAA (Elektronik Bilgi İşlem Denetçileri Derneği) adı altında Los Angeles'da kurulmuştur. 1976 yılında bir vakıf kurup bilgi teknolojilerinin yönetilmesi ve kontrol altına alınması geniş ölçekli çeşitli araştırma ve çalışmaları yürütmeye başlamıştır. Günümüzde ISACA, 60 tan fazla ülkede temsilciliği bulunan 100'ü aşkın ülkede 35,000'den fazla üyesi vardır. ISACA'nın yayınladığı bilgi sistemleri denetimi ve kontrolü standartları bütün dünyadaki uygulayıcılar tarafından benimsenmiştir. Ayrıca verdiği bilgi sistemleri denetçisi sertifikaları da tüm dünyada geçerlidir.⁹⁷

1.8.4.Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları (Sayıştaylar) Örgütü (INTOSAI)

INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institution) 1953 yılında 34 ülkenin katılımı ile kurulan, Birleşmiş Milletler'e üye ülkelerin yüksek denetim organlarının veya uzmanlaşmış aracı kurumların oluşturduğu özerk bağımsız ve politik olmayan mesleki bir örgüttür. INTOSAI'nin amacı, yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alış verişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir.

1992 yılında yayınlanan standartlar ve COSO modeli temeline dayanarak, INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions) Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı tarafından 2004 yılında —Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Kılavuzu çıkartılmıştır. Kamu kesimi için hazırlanan bu kılavuzda;

- Kontrol ortamı,
- Risk değerlendirmesi,
- Kontrol faaliyetleri,

⁹⁷ Zuhâl Tek ve Egemen Çetinkaya, "İç Denetim", (Çevrimiçi), <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf>. (Erişim Tarihi:12.09.2013)

- Bilgi ve iletişim,
- İzleme başlıkları altında bir değerlendirmeye ve standardizasyona gidilmiştir.

1.8.5.Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ı (GAO)

Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ı (GovernmentAccountabiliry Office-GAO) tarafından iç kontrol standartları tespit edilerek "Federal Devlette İç Kontrol Standartları" adıyla yayınlanmıştır. Bu standartlar; COSO modelini esas alarak tespit edilmiş ve COSO modelinin beş temel unsuru olan;

- Kontrol ortamı,
- Risk değerlendirme,
- Kontrol faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim,
- Gözetim ana başlıkları altında incelenmiştir.

Bu standartlar iç kontrolün kamuda kabul edilebilir en az kalite düzeyini belirlemektedir ve iç kontrolün değerlendirilebileceği bir temel teşkil etmektedir. Bu standartlar bir işletmenin faaliyetleri program, mali ve uygunluk olarak bütün cephelerine uygulanabilir."

1.8.6.Sarbanes-Oxley Yasası

Amerika Birleşik Devletleri'nde 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası, kanuna tabi işletmelerden bir iç kontrol yapısını izlemelerini istemektedir. Sarbanes- Oxley Yasasını yürütmekle görevli Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC - Securitiesand Exchange Commission) COSO'nun iç kontrol modelini kabul edilebilir bir model olarak görmektedir. Komisyon, COSO'nun öngördüğü yapının, kendi kriterlerini karşıladığı ve yönetimlerin yıllık iç kontrol değerlendirme ve açıklama görevleri için bir değerlendirme aracı olarak kullanılabileceğini açıklamıştır. SEC kuralları yönetimlerden belli bir değerlendirme yapısını kullanmalarını istemese de, SEC, yönetimlerden işletmenin finansal

raporlama üzerindeki iç kontrollerinin etkililiğini değerlendirmede hangi yapıyı kullandıklarını belirlemelerini istemektedir.⁹⁸

⁹⁸William Perry ve Pete Warner, **A Quantitative Assesment of Internal Controls**, Internal Auditor,2005, s.52.

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KOMİTESİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Tezin ikinci bölümünde kurumsal yönetim içerisinde yer alan denetim komitesinin tanımı yapılarak temel kavramların incelenmesi ve denetim komitesinin tarihsel gelişim süreci ele alınmıştır. Bu bölüm üç aşamadan oluşmakta olup, “Denetim Komitesi Kavramı ve Tarihsel Gelişimi”, “Dünyada Denetim Komitesi Uygulamalarındaki Gelişmeler” ve “Türkiye’de Denetim Komitesi Uygulamalarındaki Gelişmelere” yer verilmiştir.

2.1. Denetim Komitesi ve Tarihsel Gelişimi

Günümüz şartlarında hissedarlar işletme yönetiminden işletmenin finansal yapısı ve içinde bulunduğu riskler hakkında yeterli, doğru ve zamanında bilgi talep etmektedirler. İşletmelerde karara katılımın artırılması, tarafların pozitif desteğinin alınması amacıyla ve işletme etkinliklerinin daha faal bir şekilde yerine getirilmesinde yönetime yardımcı olan farklı kurul ve komiteler oluşturulmuştur.⁹⁹ Bu noktada işletme etkinliklerini ortaklar adına denetleyen, hissedarların işletme yapısındaki temsilcisi ve yönetim kuruluna yardımcı bir organ olarak denetim komitesi kurulmaktadır.

Denetim komitesi, iki üyeden meydana gelen bağımsız denetimin etkinliğini sağlayan, kurumsal yönetime uygun olarak şirket performansı ile ilgili iç ve dış denetimin etkin ve şeffaf gerçekleştirilmesini temin eden, iç denetçi-dış denetçi-yönetim kurulu üçgeninde köprü görevini yerine getiren ülkelere göre üye sayısı 3-5 kişiden de oluşan komisyondur.

Sarbanes-Oxley Yasası'nda "Denetim komitesi, bir işletmenin finansal raporlama ve denetim sürecinin izlenmesi amacıyla yönelik olarak genel kurul üyeleri

⁹⁹ Öztürk, a.g.e. s.74.

tarafından kendi üyeleri arasından oluşturulan bir komite veya benzeri yapı" olarak tanımlanmıştır. Eğer işletmede böyle bir oluşum yoksa tüm üyeler, denetim komitesi üyesi olarak kabul edilecektir.¹⁰⁰

Denetim komitesi şirket ortaklarına şirket hakkında öğrenmek istedikleri bilgiler ile ilgili teminat veren yönetim kuruluna yardımcı bir kurul olup varlığı ile kurumsal yönetimin etkin şekilde işleterek iç kontrol ile dış kontrol sistemlerini güçlendirir.

2.1.1.Denetim Komitesi Kavramı

Sermaye Piyasası Kurumu, denetim komitesini şu şekilde tanımlamıştır;

“Denetimden sorumlu olan kurul şirketin muhasebe sistemi, mali bilgilerin kamuya duyurulması, bağımsız denetimi, ortaklığın iç kontrol sisteminin ilerleyişini ve faaliyetinin gözetmenliğini yapan, bağımsız denetim kuruluşunun yapmış olduğu seçim, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim aşamasının başlatılması ve bağımsız denetim kurum ve kuruluşlarının her sürecinde çalışmalarını korumaya yönelik çalışmalarda ve tavsiyelerde bulunan en az iki üyeden oluşan kuruldur.”¹⁰¹

TÜSİAD’a göre komiteler yönetim kurulunun profesyonel bir şekilde çalışmasını ve yönetim kurulunun kendi kurumsal yönetim prensiplerine göre işlemlerini sağlar. Denetim komitesi kurumsal yönetim prensiplerine göre işletme performansı ile alakalı her çeşit iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf bir yapıda olmasını sağlayan en az üç üyeden oluşan komitedir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna göre denetim kurulu, banka yönetim kurulunun değerlendirme yapması için sunulan yetkili denetim kuruluşu veya kuruluşların tercihi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazır hale getirilerek bağımsız denetim aşamasının başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her sürecindeki çalışmalarının gözetiminin yapan kuruldur.¹⁰²

¹⁰⁰ KPMG, a.g.e. s.9

¹⁰¹ SPK, a.g.e. s. 51

¹⁰² Demirbaş ve Uyar., a.g.e. s.124

“Denetim komitesi işletmelerin yönetim kurulu üyelerinden oluşan ve belirlenmiş bir mantık yapısıyla seçilen kişilerin oluşturduğu çalışma grubudur.”

2.1.2. Denetim Komitesinin Tarihsel Gelişimi

Dünya devi şirketlerin bir gecede tüm itibarını kaybederek iflas etmeleri ve bu şirketlerle bağlantılı birçok kurum ve kuruluşun, hissedarların, pay sahiplerinin servet ve itibarlarını kaybetmelerine sebebiyet vermiştir. Bunun sonucunda etkin bir denetim ve gözetimin gerekliliği ortaya çıkmıştır.

İlk denetim komitelerinin kurulması 1937'deki Mc Kesson ve Robbins olayının akabinde başlamıştır. İlk denetim komiteleri yönetim kurulu tarafından seçilen şirket yöneticilerinden oluşmaktaydı. Bu komite iç kontrol sisteminin bir parçası olarak yönetim kuruluna rapor vermekteydi.¹⁰³

Denetim komitesinin geçmişi 1937 yılına dayanmaktadır. 1937 yılından günümüze kadar yaşanan çeşitli gelişmeler sonucunda denetim komitesine ilişkin yapılan ve denetim komitesi oluşumuna yön veren temel düzenlemeleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- 1- McKesson-Robins Olayı
- 2- Cohen Komisyon Raporu
- 3- Treadway Raporu (The Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting)
- 4- COSO Raporu (Internal Control – Integrated Framework)
- 5- Cadbury Raporu
- 6- Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu Raporu (Public Oversight Board Report)
- 7- Blue Ribbon Komitesi Önerileri (NYSE/National Association Securities Dealer)
- 8- Sarbanes Oxley Yasası

¹⁰³ L. F. Spira, “Black Boxes, Red Herrings and White Powder: UK Audit Committees in the 21st Century”, **Journal of Banking Regulation**, 2006, s.182

2.1.2.1. McKesson-Robins Olayı

1939'da meydana gelen "McKesson&RobbinsInc." Olayı denetim komitesini doğuran olay olarak değerlendirilmektedir. McKesson&Robbins Şirketi'nde meydana gelen muhasebe skandalları üzerine denetçilerin bağımsız görev yapabilmeleri için Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC), şirket yönetimlerine yönetici statüsü bulunmayan üyelere denetim komitesi meydana getirme zorunluluğunu getirmiştir.¹⁰⁴

2.1.2.2. Cohen Komisyon Raporu

1974 yılında kurulmuş olan Cohen Komisyonu olarak tanınan "The Commission on Auditors' Responsibilities", üst yönetimlerin şirket için mali raporlarla beraber iç kontrol sisteminin şartlarını gösteren raporlar hazırlanmasını öneren bildireler hazırlanmıştır. Cohen Komisyonu raporunun 1978 yılında yayımlanmasından sonra Financial Executives Institute (FEI) üyelerine Cohen Komisyonu raporlarını desteklemelerini ve uygulamalarına yönelik bir bildire yayımlanmıştır.

Cohen Komisyonu, 1978 yılı raporuna göre denetçi sorumlulukları ile bağımsız denetçilerin sorumluluklarını geliştirmek ve kapsamını belirleyebilmek için yönetimin finansal tablolardaki sorumluluklarını kabul etmesi mahiyetinde tavsiyelerde bulunmuştur.¹⁰⁵ Hazırlanan rapora göre şirket yönetimi, işletmenin muhasebe sistemine ve kontrollerine ilişkin düşüncelerini bildirecek ve bağımsız denetçinin tespit ettiği maddi hatalarla ilgili cevaplarını açıklayacaktır.¹⁰⁶

Bu rapordan sonra New York Borsası (NYSE), Amerikan Borsası (AMEX) ve Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcıları Derneği (NASD) halka açık olan şirketlerde bağımsız yöneticilerden oluşan denetim kurulunun olması gerektiğini ve 1983

¹⁰⁴ Didem Sınar, "Denetim Komitesinin Finansal Tabloların Güvenilirliği Üzerindeki Etkisi", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006, s.11.

¹⁰⁵ The Cohen Commission, **The Commission On Auditors' Responsibilities; Report, Conclusions, and Recommendations**, New York, 1978, s. 106.

¹⁰⁶ Demirbaş ve Uyar, **a.g.e.**, 115.

yılından itibaren bu üyelerin yönetiminin bağımsız olması gerekliliği vurgulanmıştır. İlerleyen yıllarda Amerikan Borsası ve Ulusal Menkul Kıymetler Borsası halka açık olan işletmelerde bağımsız yöneticilerden oluşan kurulun olması gerektiğini ama bu kurulun borsaya kote olma şartının olduğunu ve farklı mahkeme kararlarını hatalı ve hileli mali tablo düzenleyen işletmelerin denetim kurulu oluşturmaları ve bunu çalıştırmaları zorunluluk haline gelmiştir.

2.1.2.3.Treadway Raporu

1987 yılında, Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Amerika Muhasebeciler Birliği(AAA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü(FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Ulusal Muhasebeciler Birliği'nin(NAA) bir araya gelerek bir komisyon oluşturmuştur. Bu komisyon'a "James C. Treadway" başkanlık ettiği için, hazırlanan rapora "Treadway Komisyonu ve Raporu" adı verilmiştir. Komisyon bazı tavsiyelerde bulunarak mali tablolardaki hilelerinin azaltılarak güvenilir bir raporlama sisteminin kurulmasını sağlamaya çalışmıştır.¹⁰⁷ Treadway raporunun yayınlanması, denetim komitesini kurumsal mali yönetimin temeli durumuna getirmiştir.¹⁰⁸

Treadway Komisyonununun 1987 yılındaki raporunda, kamu kurum ve kuruluşlarının yöneticileri ve yönetim kurullarına, kamu muhasebesiyle uğraşan şahıslara, Amerikan Menkul Kıymetler ve Kambiyo Komisyonuna, kanun yapma hakkına sahip kurumlara ve akademilere iç kontrole yönelik çeşitli önerileri vardır.

Raporda denetim komiteleri için şu önerilerde bulunulmuştur:¹⁰⁹

- Bütün halka açık olan işletmeler genel kuruldan bağımsız olarak sorumluluklarını üstlenebilecek yeterli sayıda kaynağa ve idareye sahip denetim kurulları kurmaları gereklidir.
- İşletme yönetimi ve denetim kurulu mali raporlama aşamalarının kontrol edilmesi ve faallığının arttırılması için iç denetim ve bağımsız olan dış denetimin beraber çalışması gereklidir.

¹⁰⁷ Demirbaş ve Uyar,a.g.e. s.10.

¹⁰⁸ Mary S. Metz, **Inside the Audit Committee**, The Internal Auditor, Oct 1993, s.42.

¹⁰⁹ Demirbaş ve Uyar,a.g.e. s.117.

- Gelecek yılda işletmeye denetim hizmeti verecek bağımsız denetçinin anlaşmasının yönetim planı ile işletmenin ara mali raporlama aşamasının denetim kurulu tarafından kontrol edilmesi gerekir.

- İşletmenin denetim kurulu iç kontrol sistemi ile mali raporlama sürecinin nasıl işlediği hakkında sorumluluğunu yerine getirebilmesi için bilgi sahibi ve her duruma karşı hazırlıklı olmalıdır.

- Bütün halka açık olan işletmeler, belirli periyotlarla gözden geçirilmeli ve gerekli durumlarda üzerinde değişiklikler yapabilmeyi öngören kurulun görev ve sorumluluklarının kesin çizgilerle belirlendiği ve bunun genel kurul tarafından onaylandığı yazılı bir yönetmelik olmalıdır.

- Hem işletme yönetimi hem de kurul denetçinin bağımsızlığının devam etmesinde yardımcı olmalıdır. İşletme yönetimi denetçinin bağımsızlığını etkileyebilecek değişikliklere de dikkat etmelidir.

- Bütün halka açık olan işletmeler yıllık mali raporları bir mektupla beraber denetim kurulunun yıl içinde bulunduğu faaliyetleri de kapsayan ek ve kurulun sorumluluklarını da belirten denetim kurulu başkanının imzaladığı bir mektubu hisse sahiplerine sunmalıdır.

- Denetim kurulu, işletmenin mühim muhasebe uygulamaları ve yeni varılan hükümlere ulaşmak istediğinde ihtiyaç duyulan bildirimlere ulaşabilmelidir.

- Yönetimler işletmelerde hileli mali raporlamaya engel olmak, etik bir ortam oluşturmak için yazılı olan kurumsal uygulama kodlarını geliştirmiş olması gerekir. Denetim kurulu yönetimin uygulama kodlarını ve yıllık denetim programını takip etmek zorundadır.

Treadway Komisyonu, denetim kurulunun yapması gerekenleri açıklaması ve onlar için en iyi uygulama standartlarını tespit etmesi açısından ilk resmi belgedir. Bu komisyondaki tavsiyeler diğer ülkeler içinde örnek teşkil etmiştir.

2.1.2.4.Coso Raporu

Organizasyonları Destekleme Komitesi (Committee of Sponsoring Organization-COSO) 1992 yılında "İç Kontrol Bütünleşik Sistem" (Internal Control – Integrated Framework) adlı bir rapor yayımlayarak bu raporda, iç denetim birimi

ile denetim komitesinin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin sağlanmasında önemli olduğu belirtilmiş ve iç kontrole ilişkin yönetim raporu üzerine yoğunlaşmıştır.¹¹⁰

Raporda denetim komiteleri için yapılan tavsiyeler şu şekilde özetlenebilir:

- Bütün halka açık olan işletmelerin genel kurulları bağımsız üyelerden oluşan bir denetim komitesi kurmalıdır.
- İşletme yönetimi ve denetim komitesi finansal raporlama aşamalarının denetlenmesinde ve raporlama aşamasındaki faaliyetlerinin arttırılmasında iç ve dış denetim beraber çalışmalıdır.
- Denetim komitesinin işletme iç kontrol sistemi ve finansal raporlama süreciyle ilgili bilgilenmiş olmalı ve etkili gözetim sorumluluğunun yerine getirilmesi aşamasında her an hazırlıklı olmalıdır.
- Bütün halka açık olan işletmeler, denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını yazılı bir şekilde beyan etmelidir. Genel kurul ise oluşturulan bu yazılı yönetmeliği onaylamalı ve gerekirse istediği değişiklikleri yapabilmelidir.
- Denetim komitesinin sorumluluklarını layığıyla yapabilmesi için yeterli kaynağı ve yetkisi olmalıdır.
- Denetim komitesi, işletme yönetiminin ve bağımsız denetçinin bağımsızlığını etkileyen değişiklikleri incelemelidir. Denetim komitesi ve işletme yönetimi bağımsız denetçinin bağımsızlığını koruyabilmesi için yardımcı olmalıdır.
- Her yıl başlangıcında bağımsız denetçi anlaşmasına yönelik yönetim planı komite tarafından incelenmelidir.
- Bütün halka açık olan işletmeler yıllık finansal raporunu ve komite başkanının imzaladığı bir mektubu hissedarlara sunmalıdır. Komitenin yıl içinde yaptığı faaliyetleri ve sorumlulukları bu mektupta bildirir.
- Denetim komitesi, işletmenin önemli olan muhasebe uygulamalarında ikinci bir yargıya ihtiyaç duyarsa gerekli bildirimleri yönetim aracılığıyla komiteye yapmalıdır.
- Denetim komitesi, işletmenin ara finansal raporlama sürecini bilmelidir.

¹¹⁰ Demirbaş ve Uyar, **a.g.e.** s.117.

- İşletmede yönetimin kurumsal uygulama kodlarının yazılı olarak geliştirilmesi gerekmektedir. Bu kodların işletmelerde etik bir ortam oluşturması ve finansal raporlamanın hileli olmasını engellemelidir.
- Denetim komitesi, uygulama kodlarını ve yıllık denetim programını takip etmelidir.

COSO raporu, denetim komitesinin yönetim kurulu ile birlikte iç kontrol sisteminin düzenli çalışmasını gözetleme sorumluluğuna sahip olduğunu belirtmektedir. Aynı zamanda COSO raporu, denetim komitesinin iç kontrole yönelik görev ve sorumluluklarını, denetim komitesi üyelerinin ihtiyaç duyduğu bağımsızlık ve yeteneği de belirtmiştir.¹¹¹

Hazırlanan bu raporda iç kontrol sisteminin etkisini artırma düşünülmüş ve bu konuyla ilgili izleme denetim kuruluna verilmiştir. İşletme yönetiminin de iç kontrol sistemiyle ilgili bir rapor istenmiştir. Yönetimin raporunda iç kontrol sistemini izlemek için bir kontrol mekanizmasının bulunup bulunmamasının açıklamasının önemli olduğuna değinilmiştir. İç kontrol sistemi için denetim kurulu ve denetçinin sağlıklı bir iletişiminin gerekliliği vurgulanmıştır. Kurul denetçilerle birlikte yıllık denetim planını kontrol etmelidir.¹¹²

COSO tarafından hazırlanmış olan bu rapor iç kontrol sisteminin faaliyetlerinin belirlenmesiyle birlikte bütün çalışanların etik bir yapıda olması amacıyla kurula görev ve sorumluluk ile işletmenin tüm etkinlikleriyle ilgili önemli olan bilgilerin yönetime denetim kurulu tarafından sunulması gerektiği belirtilmiştir.¹¹³

COSO Risk Yönetimi raporuna göre örgütsel gayeler dört farklı kategoriye ayrılmıştır. Birincisi stratejik gayeler, ikincisi kurumun kaynaklarını verimli ve nakit para olarak kullanılmasını sağlayan operasyonel amaçlar, üçüncüsü

¹¹¹ T.P. Kelley, The Coso Report: Challenge and Counterchallenge. **Journal of Accountancy**, Sayı :175(2), 2003, s.17.

¹¹² Demirbaş ve Uyar, **a.g.e.** s.118.

¹¹³ James W. Bean, "The Audit Committee's Roadmap", **Journal of Accountancy**, Vol:187, Iss:1, 1999,s.49.

organizasyonların ihtiyacı olan iç ve dış performans raporlamaları ve dördüncüsü ise uyumluluk gayesidir.¹¹⁴

COSO'ya göre risk yönetimi örgütsel gayelerin yönetimi, yönetim kurulunu, yöneticileri ve diğer personelleri de etkileyen ve işletmeyi de etkileyebilecek potansiyel riskleri tanımlayan bir süreçtir.

Bu rapor işletmelerin iç kontrol sisteminin oluşturulmasından örnek olan temel kaynaktır. 2003 yılında ABD'de yapılan bir araştırmada büyük işletmelerin %63'ü COSO'nun iç kontrol sistemini kullanmıştır.¹¹⁵

2.1.2.5.Cadbury Raporu

İngiltere'deki kamu şirketleri için denetim komitelerinin varlığı yeni bir oluşum değildir. Tricker'in 1872 yılındaki denetim komitesi raporu ve raporun analizi bugünün denetim komitelerinden beklenen ile aynı olduğunu göstermiştir. Şirketlerin denetim komitelerine uyum sağlamaları 1980'lerin sonunu bulmuştur. İngiltere'de şirketlerde oluşan hileler dolayısıyla denetim komiteleri teşvik etmiştir.¹¹⁶

İngiltere'de Adrian Cadbury başkanlığında toplanan komite 1992 yılının aralık ayında "Kurumsal Yönetimin Finansal Görünüşü Üzerine Komite Raporu" adı altındaki çalışmayı yayınlamış ve denetim komitesi uygulamasına ilişkin bazı konulara açıklık getirmiştir. Bu rapora göre; denetim komitesi:¹¹⁷

- İşletmenin şu an içinde bulunduğu mali durumunun güvenilebilir ve tarafsız olduğu inancını artırır.

¹¹⁵ Demirbaş ve Uyar, **a.g.e.** s.118.

¹¹⁶ 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", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006.s.47.

¹¹⁷ **Cadbury Committee**, The Report of Committee on The Financial Aspects of Corporate Governance, **1992**, p.65–68.

- İç denetimde görev alan kişinin yönetimden bağımsız olarak kararlar almasını ve denetleyen kişinin bağımsız olmasını sağlar.
- Hilelerin meydana çıkma ihtimalini en aza indirir.
- Yönetim kurulunu temsilen mali raporları gözden geçirip, mali raporların kalitesini artırır.
- Üyelerin bağımsız olması bağımsız kararlar alınmasını ve şirket in geleceği için olumlu bir durum oluşmasını sağlar.
- Dış denetçinin yönetim kurulunun etkisinde kalmaksızın bağımsız kararlar alması sağlanmalıdır.
- İlgili problemlerin çözümü için dış denetçi ile bir iletişim kanalı kurulmalıdır.
- Finans yöneticisine ilgili konularda destek hizmeti sağlayarak yardımda bulunmalıdır.

Cadbury Komitesi'nin raporuna göre; borsada işlem gören işletmelerin denetim kurullarının en az üç üyeden oluşması ve bunlardan en az birinin icra vazifesi bulunmayan üyelerin arasından olması gerekir.¹¹⁸

İngiltere'de Cadbury Komitesi Raporu, ABD'de Treadway Komisyonu Raporu ve Kanada'da Mcdonald Komisyonu Raporu'nun yayınlanması; kurumsal yönetim konusunda dünya çapında en önemli gelişimler olarak bilinmektedir. Özellikle Cadbury Komitesi'nin hedefi, idari olmayan veya bağımsız dışarıdan yöneticinin rolünün önemini farkına varılmasını sağlamaktır. Cadbury Komitesi tarafından kurumsal yönetim konusunda önemli bir reform, idari olmayan yöneticilerden oluşan denetim komitelerinin mecburi atanması olmuştur.

2.1.2.6.Public Oversight Board Raporu

Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (PCAOB), 1993 ve 1995 yıllarında sırasıyla "InthePublicInterest-A Special Report" ve "Directors Management and

¹¹⁸ Cadbury Committee,**a.g.e.**, p.70.

Auditors- Allies in Protecting Shareholder Interests" adları altında iki adet raporu yayınlamış ve denetim komitesine bazı önerilerde bulunmuştur.¹¹⁹

Uluslararası nitelikte olan bu raporun önerilerine göre dış denetçilerin şirket yönetimini değil, denetim komitesini müşteri olarak görmesi gerekir ve dış denetçi ile denetim komitesi arasında etkin bir iletişim kurulmalıdır.¹²⁰

Bu raporların denetim komitesi ile ilgili olarak vermiş olduğu önerileri daha detaylı olarak incelemek amacıyla şu şekilde özetleme yapmak mümkün olacaktır:¹²¹

- Denetim kurulu, denetçi ve yönetimle sürekli irtibat halinde olması, mali raporları gözden geçirmesi, tabloların tutarlılığının kontrol edilmesi ve muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesi gerekir.
- Denetim komitesi bağımsız denetçi ile birlikte mali tabloların kendi bilgileri dâhilinde hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmelidir.
- Denetim komitesi, bağımsız denetçinin denetim standartlarında da belirtilen tüm bilgilere ulaşabilmesini sağlamalıdır.
- Denetim komitesi hisse sahiplerinin işletme içindeki temsilcisidir.
- Denetim komitesi yönetmeliği, önemlilik arz edecek olayların bağımsız denetçi ve işletme yönetimi tarafından komiteye sunulmasını belirterek, denetçi ve komitenin yılda bir defadan az olmamak üzere yönetim kurulu üyeleri ile görüşmesini tavsiye etmelidir.
- Denetim komitesi ile işletme yönetimi arasında bir haberleşme ağı olmalıdır.
- Denetim komitesi yılda en az bir defa olmak kaydıyla denetim sürecini izlemeli ve denetim ücretini görüşmeler yaparak belirlemelidir.

2.1.2.7. Blue Ribbon Komitesi Önerileri

Amerika Birleşik Devletlerinde yaşanan şirket içi skandallar sonucunda denetim komitelerinin etkinlikleri arttırılmaya çalışılmıştır. 1997 yılında çeşitli

¹¹⁹ Bean, a.g.e. s.50-52.

¹²⁰ Sinnar, a.g.e. s.13.

¹²¹ Bean, a.g.e. s.50-52.

kuruluşların temsilcilerinin oluşturduğu 11 kişilik bir komite kurulmuştur. Bu komite üç aylık bir çalışma sonucunda on tane öneri kararına varmıştır.¹²²

Blue Ribbon Komite 1999'da hazırladığı raporda denetim komitesinin etkinliğinin artırılması ile ilgili önerilerde bulunmuştur. Genel olarak denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığına ve uzmanlığına vurgu yapılan bu raporda, denetim komitesine yönelik özellikle ilk ikisinin önemli olduğu 10 öneride bulunulmuştur. Blue Ribbon Komite'nin yapmış olduğu bu 10 öneriyi şu şekilde özetlemek mümkün olacaktır:¹²³

i. Denetim komitesi üyesi yönetimden bağımsız hareket edebilmelidir. Denetim komitesi üyesi, yönetimde kontrolü elinde bulunduran bir hisse sahibinin veya idari bir yöneticinin akrabası olmamalı ve kendisi dâhil herhangi bir yakını şirket bünyesinde veya şirketin herhangi bir iştirakinde son 5 yıl içerisinde icracı bir pozisyonda çalışmamış olmalıdır,

ii. New York Borsası (NYSE) ve Menkul Kıymet Yatırımcıları Derneği'ne (NASD) kayıtlı olan işletmeler denetim komitesindeki bağımsız yöneticiye ilişkin tanımları kabul etmelidir,

iii. NYSE ve NASD'ye kayıtlı olan işletmeler bünyelerinde en az 3 üyeden oluşan birer denetim komitesi kurmalı ve üyelerinin finansal tecrübeye sahip olmasına ve üyelerden en azından birinin finansal uzmanlığa sahip olmasına dikkat etmelidir,

iv. NYSE ve NASD'ye kayıt olan bütün işletmeler; denetim komitesine üyelik şartlarının belirtildiği, komitenin yapısının ve sorumluluklarının belirtildiği ve bu kapsamda belirtilen sorumlulukların bütün yönetim kurulu üyeleri tarafından onaylanmış olduğu yazılı bir yönetmelik hazırlamalıdır. Hazırlanan bu yönetmelik sayesinde komitenin kazanmış olduğu ehliyet ise yılda bir defa gözden geçirilmelidir,

v. NYSE ve NASD'ye kayıt olan bütün işletmeler bünyelerinde yazılı olan resmi bir yönetmeliğinin bulunup bulunmadığını açıklamalı ve takip eden yıllar boyunca bu yönetmeliğe uyup uymadığını bildirmelidir,

¹²² Ayşenur Eliuz, "Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Etkin Bir İç Denetim Sisteminin İMKB-100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma", (Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), Kütahya, 2007.

¹²³ Blue Ribbon Committee, **Improving The Effectiveness of Corporate Audit Committees**, 1999, p.10-16.

vi. NYSE ve NASD'ye kayıt olan bütün işletmelerde dış denetçinin, hissedarların şirketteki temsilcisi olan denetim komitesine ve yönetime karşı sorumlu olduğu hazırlanan yönetmelikte belirtilmelidir.

vii. Denetim komitesi dış denetçinin bağımsızlığını tahsis etmelidir. Çünkü dış denetçinin yönetimden bağımsız olarak hareket edip, kararlar alabilmesi denetimin etkinliğini arttıracaktır. Ayrıca denetim komitesi, dış denetçilerin göndermiş olduğu ve denetçi ile yönetim arasında imzalanmış olan yazılı sözleşmeye dayalı olarak gönderilen faturaları karşılamalıdır.

viii. Komite bağımsız denetçilerle işletmenin muhasebe uygulamalarını ve ilkelerini, bu ilkelerin kabul edilebilirliğini, finansal raporlamanın netliğini genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda değerlendirmelidir. Bu gereksinim denetim komitesi yönetmeliğinde açıkça belirtmeli ve komiteyi cesaretlendirmelidir.

ix. Denetim komitesi hissedarlara işletme ile ilgili olarak ve bilgilendirme amacıyla göndermiş olduğu yıllık raporlarla beraber 10-K formunu da yayımlamalıdır. Ayrıca dış denetçi ile denetim komitesi uygulanan kalite prensiplerini tartışmalıdır.¹²⁴

x. Denetim komitesi denetçilerle beraber dönemsel raporları değerlendirmeli ve bu raporların dönem içindeki uygulamaları tam ve doğru olarak kapsadığı konusunda hem fikir olmalıdır.

Blue Ribbon Komitesi'nce yapılan bu önerilerle denetim komitesinin etkinliği güçlendirilerek komitenin görev sorumlulukları artırılmıştır. Ayrıca denetim komitesini meydana getiren üyeler hakkında bağımsızlık ve uzmanlık gibi konulara değinilerek Blue Ribbon Komite tarafından hazırlanan bu öneriler daha sonra New York Borsası (NYSE), Menkul Kıymetler Komisyonu(SEC) ve NASDAQ tarafından yeniden incelenerek birtakım ilaveler yapılmıştır. Buna göre; denetim komitesi üyelerden en az bir tanesinin finansal konularda yöneticilik deneyimi bulunan en az

¹²⁴ 10-K formu hissedarlara şirketin genel görünüşü, finansal durumu ve denetlenmiş finansal raporları hakkında bilgiler sunan kapsamlı bir belgedir. 10-K formu yıllık raporlara oranla daha fazla bilgi (makam tazminatı, organizasyon yapısı vb.) içerir. SEC'e göre 10-K formu tüm halka açık işletmelerin yanı sıra 500'den fazla hissedara sahip veya 10 milyon \$'dan fazla aktive sahip bütün işletmeler tarafından hazırlanmaktadır. SEC, **Form 10-K Annual Report Pursuant to Section 13 or 15(d) of The Securities Exchange Act of 1934**, OMB Control Number : 3235-0063, SEC, Çevrimiçi : <http://www.sec.gov/answers/form10k.htm> (Erişim Tarihi: 02.01.2014).

üç üyeden meydana gelmeli ve üyeler finansla ilgili konularda bilgili ve deneyimli olmalıdırlar.¹²⁵

Blue Ribbon Komitesi önerilerinden sonra 36 üyeden oluşan Blue Ribbon Komisyonu kurulmuştur. Çalışmaları dokuz ay süren komitenin sorumlulukları ve uygulamaları üzerinde durulmuştur. 1999 yılının eylül ayında yayımlanan rapora göre ayırım yapılmaksızın tüm işletmelerde denetim komitesi çalışma rehberi oluşturulmuştur.

NYSE ve NASD öncülüğünde hazırlanmış Blue Ribbon Komitesi'den sonra birde Ulusal Kurumsal Yöneticiler Birliği (National Association Corporate Directors-NACD) öncülüğünde, 36 üyeden meydana gelmiş bir komisyon oluşturulmuş ve Eylül 1999'da yapmış oldukları çalışmaların sonucu olarak bir rapor yayınlanmıştır. Bu bütün işletmeler için denetim komitesi ile ilgili konularda bir rehber niteliğinde hazırlanmıştır.

NACD'nin yayımlamış olduğu bu raporun ana başlıklarını şu şekilde sıralayabiliriz:¹²⁶

- Bağımsız denetim komitesi kurumsal yönetimde hayati bir rol oynamaktadır. Denetim komitesi; riskin doğru bir şekilde tanımlanmasında, yönetiminde, kontrol altında tutulmasında ve finansal raporlamanın kalitesinin temininde kritik bir bileşen olabilmektedir,
- Denetim komiteleri bağımsızlığa, vasıflı bir lidere ve üyelere gereksinim duymaktadır,
- Denetim komiteleri faaliyetleri için kaynaklara, zamanında ve doğru bilgiye, verimli toplantılara ve etkin ilişkilere gereksinim duymaktadır. Bütün bu gereksinimler, denetim komitesinin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için komiteye sunulmalıdır,
- Denetim komitesinin gelişmişlik düzeyi ne kadar üstün olursa olsun bu düzey yine de geliştirilebilir,

¹²⁵ Demirbaş ve Uyar ,a.g.e. s.122.

¹²⁶ Bean, a.g.e.,s.54

- Sorumluluklarını tanımlamak ve yerine getirmek için düşünceli adımlar atan denetim komiteleri, diğer direktörlerden daha büyük yükümlülüğe maruz kalmamalıdır.

2.1.2.8.Sarbanes Oxley Yasası

ABD’de borsaya kayıtlı Enron şirketinde ortaya çıkan muhasebe ve mali denetim skandalları Amerika’daki mali piyasalara karşı duyulan güveni zedelemiştir.¹²⁷ 2000’li yılların hemen başlarında Amerika’da yaşanan ve dünyanın sayılı şirketlerinden olan ve Amerikan borsasında işlem gören Enron–2001 ve Worldcom–2002 skandalları hem Amerikan hem de gelişme sürecindeki başka birçok ekonomiyi etkilemiştir. Bu gelişmeler sonucunda 2002’de Amerikan yönetimi tarafından ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu’nun muadili olan SEC aracılığıyla Sarbanes-Oxley Kanunu’nu (SOX) çıkarılmıştır.

Sarbanes Oxley Yasası’nın hedefleri:

- Şirketlerdeki kurumsal yönetimin güçlendirilmesi,
- Kurumsal yönetime etki eden unsurlar ile şirket ilişkilerinin yeniden tanımlanması,
- Söz konusu bu ilişkilerde şeffaflığın sağlanması,
- Kamuoyunun daha güvenilir bir biçimde aydınlatılması ve bilgilendirilmesi,
- Denetimde etkinliğin artırılması amacıyla denetçinin bağımsızlığının sağlanması,
- İç kontrol sisteminin daha faal bir biçimde çalışmasının sağlanmasıdır.

30 Temmuz 2002 yılında yasalaşan Sarbanes Oxley Kanunu’nun amacı, kamuoyunun sermaye piyasalarına olan güvenini yeniden kazandırmak için kurumsal yönetimin güçlendirilmesi, yönetimi oluşturan ve/veya bu yönetimi etkileyen unsurlarla şirket ilişkilerinin yeniden tanımlanıp, ilişkilerde şeffaflığın sağlanarak,

¹²⁷ Eliuz, a.g.e., s.74.

kamuoyunun daha iyi bilgilendirilmesi ve sistemin daha denetlenebilir hale getirilmesidir.¹²⁸

Bu yasayla Amerikan sermaye piyasalarına karşı sarsılan güvenin yeniden kazanılması ve halka açık şirketleri, yönetim kurulu üyelerini finansal denetim prosedürleri içindeki sorumluluklarını artırıcı önemli bazı yönetim standartlarına uymalarını zorunlu kılmak amaçlanmıştır.

ABD borsalarına kayıtlı tüm işletmeleri kapsar ve eski oranla daha radikal değişiklikler içeren bu Kanun; işletme içinde oluşabilecek hile ve suiistimallere verilecek cezalara ilişkin daha sert bir yaklaşım getirmektedir.¹²⁹

2002 yılında uygulanmaya başlanan yasayla yönetim kurulu üyeleri, üst yönetim, bağımsız denetçiler, standart koyucu otoriteler, kurumsal yatırımcılar, bireysel yatırımcılar olmak üzere birçok kesim etkilenmiştir.¹³⁰ Ayrıca bu Kanun sadece ABD'de borsalara kote olmuş şirketleri değil bu şirketlerle ilişkileri olan yabancı şirketleri ve yurtdışı kaynaklı bağımsız denetim şirketlerini de etkilemiştir

Muhasebe mesleği camiasını da derinden etkileyen bu yasaya bağlı olarak halka açık şirketlerin denetimini gözden geçirmek amacıyla üyelerine, işletmelerde inceleme yapma ve denetim elemanlarını cezalandırma yetkileri verilmiş ve üyelerinin en az üçü bu mesleğin dışından olan beş kişilik Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) kurulmuştur.¹³¹ Söz konusu bu Kurul 1600 tane bağımsız denetim kuruluşunu kayda alarak, faaliyetlerini takip etmektedir. Ayrıca 100'den fazla şirketin bağımsız denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşları her yıl PCAOB tarafından denetlenmektedir.¹³²

¹²⁸ Şaban Uzay, “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf (Erişim Tarihi:26.12.2013).

¹²⁹ Müşfik Cantekinler, Sarbanes-Oxley Act ve AB ile Ülkemize Etkileri, **Activeline**, Ocak 2003, s.1.

¹³⁰ TÜRMOB, Sarbanes-Oxley Yasası (2), **Bilânço Dergisi**, Ocak 2003, s.18-19.

¹³¹ TÜRMOB, Sarbanes-Oxley Yasası, **Bilânço Dergisi**, Aralık 2002, s.12.

¹³² Cemal Küçüksozen, , Bağımsız Denetim Standartları ve Denetim Komitesi, 10. Türkiye İç Denetim Kongresi, 17 Kasım 2006, **İç Denetim Dergisi**, Kış 2007, Sayı:17, s.54.

Bu kanundan önce ABD'de faaliyet gösteren yabancı firmalara sermaye piyasalarında yer almalarını teşvik etmek amacıyla herhangi bir uygulama talebinde olunmuyordu. Bu kanun'la beraber bu tarzdaki şirketlerin üzerindeki mevzuat yükü de arttırılmıştır.¹³³

Bu kanun 11 ana başlıktan oluşmaktadır. Bunlar;¹³⁴

- i. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PublicCompany Accounting Oversight Board)
- ii. Denetçi Bağımsızlığı (Auditor Independence)
- iii. Kurumsal Sorumluluk (Corporate Responsibility)
- iv. Mali Bilgilerin ve Finansal Açıklamaların Arttırılması (Enhanced Financial Disclosures)
- v. Analist Çıkarlarının Çatışması (Analyst Conflicts of Interest)
- vi. Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri (Commission Resources and Authority)
- vii. Çalışmalar ve Raporlar (Studies and Reports)
- viii. Şirket ve Suçlunun Hilelerdeki Sorumluluğu (Corporate and Criminal Fraud Accountability)
- ix. Beyaz Yakalıların Suçları İle İlgili Cezaların Arttırılması (White-Collar Crime Penalty Enhancements)
- x. Kurumsal Vergi İadesi (Corporate Tax Returns)
- xi. Kurumsal Suiistimal ve Sorumluluk (Corporate Fraud and Accountability)

2002 yılında uygulamaya girmiş olan Sarbanes-Oxley Yasası'nı genel hatları ile şu şekilde değerlendirebiliriz.

Bu yasa ile birlikte denetçi-müşteri kavramı değişerek Denetçiler bundan sonra hazırlayacağı raporları işletme yönetimine değil doğrudan denetim komitesine sunacaktır. Böylece denetçiler işletme yönetimine değil, hissedarların temsilcisi olan denetim komitesine karşı sorumlu olmuşlardır.¹³⁵

¹³³ Cantekinler, **a.g.e.**, s.1.

¹³⁴ SEC, **a.g.e.**

¹³⁵ Sinnar, **a.g.e.**, s.17.

Bu Kanun'da denetçilerin bağımsızlığının önemi vurgulanmış ve bu sayede denetimde etkinliğin arttırılacağı vurgulanmıştır. Ayrıca bağımsız denetim firmalarının denetçisinin ne yapıp ne yapamayacağına açıklık getirilmiştir. SOX tarafından yasaklanan hizmetleri şunlardır:¹³⁶

- Şirket mali tablolarına ve muhasebe kayıtlarına ilişkin defter ve kayıt tutma ve benzeri hizmetlerin verilmesi,
- Finansal bilgi sistemlerinin oluşturulması ve uygulanması,
- Değerleme ve ekspertiz hizmetleri verilmesi,
- Hayat sigortası matematiğine ilişkin aktüeryal hizmetlerin verilmesi,
- Dışarıdan iç denetim hizmeti verilmesi,
- Yönetim ve insan kaynakları hizmetleri sağlanması,
- Menkul kıymetlere ilişkin olarak brokerlik ve dealerlık, yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı hizmetlerinin sunulması,
- Hukuki danışmanlık hizmeti vermek veya denetim hizmetleri ile ilgili olmayan diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
- PCAOB tarafından belirlenerek yasaklanan diğer hizmetlerin verilmesidir.

SOX; denetim komitesi üyesinin, şirketin yönetim kurulu üyesi olması ve onlardan bağımsız hareket edebilme özelliğine sahip olması gerektiğini vurgulamış ve komite üyelerinin, istişare, danışmanlık veya bunlara benzer herhangi bir hizmeti ile ilgili herhangi bir ücret talep edemeyeceği belirtilerek şirketin veya konsolide ortaklığın bağımlı kişisi olmaması gerektiği vurgulanmıştır.¹³⁷

SEC işletmelerden, denetim komitelerinde en az bir tane finans uzmanı üyeye yer vermelerini, İşletmelerin bu zorunluluğu yerine getiremedikleri takdirde ise, bu durumu gerekçeleri ile birlikte açıklamasını ve kamuoyuna duyurmasını istemiştir.¹³⁸

¹³⁶ SEC, Sec.201.

¹³⁷ TURMOB, a.g.e., s.15.

¹³⁸ Hsueh-En Hsu, Audit Committees in U.S. Entrepreneurial Firms, **Journal of American Academy of Business**, Cambridge, March 2008, Vol:13, Iss:1, p.122.

Sarbanes-Oxley Yasası'nın DK uygulamasına ilişkin getirdiği yenilikler şu şekilde özetlenebilir:

1. İşletmede başka bir denetim komitesi olmaması durumunda yönetim kurulunun yeni bir komite oluşturma sorumluluğu getirilmiştir. Fakat işletmede çalışan kişiler bu komitede yer alamazlar. Komite üyelerinin işletme ile ilgisinin olmaması gerekir. İşletmeye bağlı farklı bir kuruluşa bile görev alamazlar.

2. Bu kanun ile müşteri- denetçi ilişkisi değişmektedir. Denetçinin komiteye raporlama yapması gerekir. Raporda bütün finansal değerlendirmeler yapılmalı ve farklı alternatiflerde neler yapılacağı konuşulmalıdır. Denetçinin görev alanı hissedarların sorumluluğuna doğru kayar.

3. Komite, denetim firmasının tasdiki, tayin edilmesi, hizmet karşılığında alınacak ücretin tespit edilmesi, denetçi ile yönetim arasındaki finansal raporlamaya dair çıkan pürüzler ve pürüzlerin düzeltilmesi gibi konuların takip edilmesinden sorumludur. Kanunlarda belirtilen denetçinin yapabileceği faaliyetlerin dışında kalanlar komitenin ön onayından sonra yapılabilir.

4. Komite, işletmelerin muhasebe politikalarını, denetim sürecine ilişkin oluşumları, haklarında oluşabilecek her türlü şikâyetleri değerlendirip müdahale edilmesine dair prosedürler uygular.

5. Komite gereken durumlarda özel danışman hizmetinden yararlanabilir.

6. Komite üyelerinden birinin finansal uzman olması gerekir. Komitede uzman olmaması durumunda neden olmadığı açıklanmak zorundadır. Komitedeki uzmanın yetkinliği Menkul Kıymetler Komisyonu'nun takdirine göre değerlendirilecektir.¹³⁹

2.2.Dünyada Denetim Komitesi Uygulamalarındaki Gelişmeler

A.B.D., Kanada ve AB 'de denetim komitesi uygulamalarındaki gelişmelere bu bölümde yer verilecektir.

¹³⁹ Demirbaş ve Uyar, **a.g.e.**, s 125.

2.2.1.A.B.D' de Meydana Gelen Gelişmeler

Yönetim kurulu denetim komiteleri. New York Borsası gibi kurumları DK' nin oluşumu ve uygulamasını desteklemeleriyle ilk olarak ABD'de oluşturulmuştur. 23 Ağustos 1940'da NYSE'nin bir alt komitesi, düzenlediği raporla; " şirkette çalışmasa da farklı yöneticilerden oluşan özel bir komitenin seçtiği denetçiler de kabul edilebilir" olduğu belirtilmiş, 1974'de NY Borsası "etkin bir DK, mali raporlamada gelişmeleri teşvik eder ve kurumsal raporları kontrol edip güvenilirliğini artırır" şeklinde bir açıklama içeren bir bildiri yayınlamıştır. 1980'lerde sadece NYSE işlem gören şirketler için yönetim kurulu DK uygulaması varken, Ekim 1987'de Treadway Raporu'nun yayınlanmasıyla DK oluşumları hız kazanmıştır. Günümüzde, ABD deneyimi diğer ülkelere örnek teşkil ederek merkezi ABD'de olan YKDK ile ilgili pek çok önemli uluslararası kuruluşun yayınladığı raporlar ABD örneği göz önünde bulundurularak hazırlanır. ABD kurumsal yönetim anlayışı çerçevesinde yasalarda belirtilen düzenlemeler şunlardır:

- Denetim komitesine önemin artırılması gerekir.
- Bağımsız denetim şirketlerinin denetim dışı hizmetlerine sınırlamalar getirilmelidir.
- Denetçilerin bağımsızlıkları sağlanmalıdır.
- İşletme yöneticilerinin uyması gereken iş etik kurallarına uymaları ve benimsemeler gerekir.
- Analizcilerin yatırımcılara yapmış oldukları önerilerden çıkan çatışmanın önlenmesi yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

2.2.2.Kanada'da Meydana Gelen Gelişmeler

1993 yılında Kanada'da Toronto Borsası tarafından şirketlerin DK' ye sahip olmaları önerilmiştir. DK oluşturmanın Kanada ekonomisi ve sermaye piyasasının gelişimine katkıda bulunulacağı belirtilmiştir.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Süleyman Uyar, "Denetim Komitesi'nin Karşılaştırmalı Hukuk Sistemi İçindeki Yeri", **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, Cilt:5, Sayı:4, Aralık 2003, s.5.

Kanada'da, Atlantic Acceptance Corporation Ltd'nin 1960'ların sonlarında çöküşü ile denetim komitelerinin benimsenmesi hızlanmıştır. Kraliyet Komisyonu'nun incelemeleri sonucu, denetim komiteleri 1971'de Ontario ve 1973'de British Columbia'da birleşen kamuya açık kuruluşlar için yasal bir şart haline gelmiştir. 1970 Kanada Ticari Şirketler Yasası, kamuoyuna hisselerini açan şirketlerin en az üç üyeli denetim komiteleri kurma şartını, 1975'de de yenilenerek, kamuya açık bütün şirketlerin, yıllık mali raporlarının yönetim kuruluna sunulmasından önce DK tarafından onaylanması şartını getirmiş ve bu tarihten itibaren denetim komiteleri yaygın olarak kabul görmüştür.

Ekim 1990'da Kanada Menkul Kıymetler Borsası Yöneticileri denetim komitelerinin rolü ve sorumlulukları ile ilgili bir belge yayınlamıştır:

- i. Denetim komiteleri ara finansal bilgiyi açıklanmadan önce incelemelidir.
- ii. DK başkanı bağımsız bir yönetici olmalıdır. DK normal olarak üç kişiden daha az olamaz.
- iii. DK iç denetim, üst yönetim ve bağımsız muhasebeci ile kapalı oturum yapmalıdır.
- iv. DK periyodik olarak yapılan inceleme sonuçlarını yönetim kuruluna rapor etmelidir.
- v. DK bağımsız muhasebecinin atanmasını incelemelidir.
- vi. DK bütün rapor edilebilir olayları, anlaşmazlıkları ve çözülmemiş sorunları güncel olarak incelemelidir. DK güncelliği korumalıdır.
- vii. DK önemli muhasebe politikaları ve diğer denetim gözetim fonksiyonlarının incelenmesinden de sorumludur.

2.2.3.A.B.'de Meydana Gelen Gelişmeler

Avrupa Birliği ülkeleri, Avrupa Komisyonu (European Commission-EC) bünyesinde DK uygulamasını aktif bir şekilde destekleyip güvenli etkin piyasa yapısına ulaşmayı hedeflemektedir. Son yıllarda yaşanan skandallardan sonra, 2003 ve 2004 yıllarında yayınladıkları raporlarında çıkar çatışması oluşturacak uygulamalardan uzak durarak yönetim kurulu denetim komitelerinin bağımsızlığının

sağlanarak yetki ve yetkinliğini artırarak güçlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Enron, Parmalat, Hollinger International ve World Com gibi skandallardan sonra denetim komitelerinden beklenen en önemli fayda, şirketlerin mali tablolarının ve buna dayanak teşkil eden mali bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Mali açıdan güvenilebilirliğin sağlanması önemlidir.

Avrupa Birliği ülkeleri ulusal bazda kendi yasal düzenlemelerine uygun kurumsal yönetim ilkelerini uygulamaya başlamışlardır.

DK uygulaması, 1990'lardan önce İngiltere dışında diğer Avrupa ülkelerinde pek yaygın değilken sonraki süreçte Fransa olmak üzere, İtalya, İsviçre ve diğer Avrupa ülkelerinde konu ile ilgili gelişmeler yaşanmıştır. 1997'de yapılan bir araştırmaya göre, uluslararası piyasaların baskıları nedeniyle İngiltere, Fransa ve Hollanda'daki kurumsal yönetim ilkelerinin etkin bir şekilde uygulanıyor olması, diğer ülkelere iyi örnek olacağından Avrupa genelinde yaygınlaşmasına yardımcı olacak bir faktör olarak görülmektedir.¹⁴¹

2.3.Türkiye’de Denetim Komitesi Uygulamalarındaki Gelişmeler

Türkiye’de Sarbanes Oxley Yasası’nın 11 başlıkla belirtilmiş olan denetim komitesi ile ilgili bölüm “kurumsal sorumluluk” başlığıyla ele alınmıştır. Sarbanes Oxley Yasası, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan birkaç değişiklikle uygulanmaktadır.

Türkiye’de BDDK denetim komitesi üyeleriyle ilgili bir takım düzenlemeler yapmıştır.¹⁴²

¹⁴¹ 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”, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006.

¹⁴² Eliuz, **a.g.e.**, s.76.

2.3.1.SPK Açısından Denetim Komitesi

SPK Seri X.No.22 tebliğine göre hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda denetim komitesi kurulması zorunludur. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar ise isteğe bağlı olarak DK oluşturabilirler. Bu tebliğ ile bankalar bu zorunluluğun dışında tutulmuştur. Daha sonra Bankalar Kanununda Yapılan değişiklikle (19.10.2005) bu zorunluluğa bankalar da dâhil edilmiştir. Bu tebliğ daha da geliştirilerek aşağıdaki maddelerle açıklanmıştır.

1) YK tarafından zorunlu olarak kurulan komiteler iki üyeli ise ikisinin birden, ikiden fazla üyeden oluşmuş ise üyelerin çoğunluğunun icra görevi olmayan üyelere seçilmesi zorunludur.

2) Denetimden sorumlu komite; ortaklığın mali bilgilerinin kamuya açıklanması denetimini iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar.

3) Hangi bağımsız denetim kurulundan hangi hizmetin alınacağına denetim kurulu tarafından karar verilir.

4) Bağımsız denetim kuruluşu denetim komitesi ile ortaklık yönetimi sebebiyle arasında gerçekleştirdikleri yazışmaları bildirmelidir.

5) Ortaklıkla ilgili muhasebe ve iç kontrol sistemi ile alakalı şikâyetlerin incelenerek sonuçlandırılması çalışanların muhasebe ve bağımsız denetimle ilgili bildirimlerinin gizlilik kuralları dâhilinde değerlendirilip uygulanacak yöntemler ve işlemler komite tarafından belirlenir.

6) Komite çalışmalarına ilgili gerek duyduğu konularda bağımsız uzmanların fikirlerinden faydalanabilir bu danışmanlık hizmetlerinin maliyeti ortaklıkça karşılanır.

7) Kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönemi kapsayan mali tabloların ortaklığın çalışma prensiplerine uygun ve doğruluğu ile ilgili sorumlu yönetici ve bağımsız denetçilerin görüşlerinden yararlanarak yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

8) Komite 3 ayda bir ve yılda en az 4 sefer toplanır ve sonuçlar tutanaklar halinde yönetime bildirir. Kendi sorumluluğu dâhilindeki tespit ve önerilerini de yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

9) Komitenin görev ve sorumlulukları yönetim kurulunun TTK' dan doğan sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

2.3.2.BDDK Açısından Denetim Komitesi

1918 sayılı 4/7/2006 tarihli BDDK Kararına göre: yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak için yönetim kurullarınca oluşturulacak denetim komitelerine seçilecek yönetim kurulu üyelerinin aşağıdaki niteliklere sahip olmalarına karar verilmiştir.

YK tarafından komiteye seçilen yönetim kurulu üyelerinin;

1) Atamanın yapıldığı tarihten önceki son iki sene içinde bankada icrai görevde bulunmamaları, banka ve konsolidasyona tabi ortaklarının ve bunlara danışmanlık hizmeti veya destek hizmeti veren kuruluşların ortağı ya da personeli olmamaları,

2) Banka ve konsolidasyona tabi ortaklıklarda pay sahibi olmaması,

3) Hâkim ortağın veya genel müdürün birinci ve ikinci derece kan bağıının olmaması(eş dâhil),

4) 9 yıldan fazla aynı bankanın denetim komitesinde çalışmaması,

5) Banka ve ortaklarından karlılıklarına dayalı herhangi bir ücret ya da benzeri gelir almaması,

6) Lisans düzeyinde eğitimli olması ya da bankacılık ve finans konusunda en az on yıllık tecrübesinin olması,

7) Eş yada çocuklarının banka ya da ortaklarda gn.md,gn.md.yrd.veya dengi pozisyonlarda yönetici olmamaları şarttır.

Atanacak komite üyelerinden en az birinin hukuk, iktisat, maliye, bankacılık şirket ve kamu yönetimi ve dengi branşlarda en az lisans, mühendislik alanında lisan eğitimi alanların da en az lisansüstü öğrenim görmüş olmaları şarttır. İcra görevi olmayan üyeler; kendilerine doğrudan gelir getirici birimler bağlı olmayan üyeleri tanımlar.

BDDK tarafından çıkarılan mevzuat ve yasalara göre denetim komitesinin yetkilerine ve sorumluluklarına baktığımız zaman denetim komitesi bankanın yönetim kurulu adına görev yapar. Bankanın iç etkinliğini, muhasebe ve raporlama sistemlerini kanun ile ilgili düzenlemelerin işleyişini ve iç denetim faaliyetlerini kontrol etmektedir.

2.3.3.TTK Açısından Denetim Komitesi

14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı resmi gazetede yayımlanarak 01.07.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu içeriğinde kurumsal yönetim yaklaşımı benimsenmektedir. Bu kapsamda kurumsallaşmanın ilkeleri olan şeffaflık, hesap verilebilirlik, adillik ve sorumluluğun sürdürülebilmesi için yönetim kurulu komitelerinin kurulması gerekmektedir. Denetim komitesi 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunundaki denetim kurulundan farklı olup yönetim kurulunun komitelerinden biridir ve iç kontrol faaliyetlerinin üst düzeyde izlenmesi ve etkinliğinin sağlanması, muhasebe ve mali raporların işleyişini ve güvenilirliğini yönetim kurulu adına gözetmekle yükümlüdür. Denetim komitesi yönetim kurulunun onayı ile mali, iç denetim, finans ve muhasebe konularında bilgi sahibi bağımsız üyelere oluşur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 366. Maddesi 2. Fıkrasında “Yönetim Kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.”¹⁴³ Kanun maddesinde de görüldüğü üzere komitelerin kurulması için herhangi bir zorunluluk getirilmemiştir, komitelerin kurulması ya da kurulmaması şirket yönetimine bırakılmıştır, kanunun bu hükmü gereğince komitelerin kurulmasının ihtiyari olması komitelerin kurulmasını yavaşlatacak ve yayılmasını geciktirecektir.

Etkin bir iç denetim ve doğru yapılandırılmış denetim komiteleri ile kurumsal yönetim daha bütüncül ve güçlü bir hale gelecektir. Öncelikle Türkiye’deki şirketlerin faaliyetlerini uzun yıllar devam ettirebilmeleri ve kurumsal yönetim ilkelerini uygulayabilmeleri için iç denetim faaliyetlerine önem vermesi ve iç

¹⁴³ İSMMM Mevzuat Serisi 9, **Türk Ticaret Kanunu**, Yayın No.142, İstanbul, 2011, s. 226.

denetim faaliyetlerini de denetim komitesi ile güçlendirmeleri gerekmektedir.¹⁴⁴ Ancak bu sayede 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda hedeflenen kurumsal yönetim anlayışına bir adım daha yaklaşılacaktır.

¹⁴⁴ Şerafettin Sevim ve Ayşenur Eliuz, "Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB'de Bir Araştırma", <http://journal.mufad.org/attachments/article/348/6.pdf> (Erişim Tarihi: 12.11.2013).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM KOMİTESİNİN YAPISI VE İŞLEYİŞİ

Tezin üçüncü bölümünde denetim komitesinin yapısına ve işleyişine yer verilmiştir. Bu bölüm, altı aşamadan oluşmakta olup, “Denetim Komitesinin Yapısı, Görev ve Sorumlulukları”, “Katma Değeri”, “Bankalarda, Hisse Senetleri Borsada İşlem Gören Ortaklıklarda ve Aracı Kurumlarda Denetim Komitesinin Örgüt Yapısı” içindeki yerine yer verilmiştir.

3.1.Denetim Komitesinin Yapısı

Denetim komitesinin örgütsel yapısına baktığımız zaman öncelikle komitenin kaç kişi olacağı önemlidir. Çeşitli kurum ve kuruluşlar komitenin kaç üyeden oluşacağına yönelik hükümlerde bulunmuşlardır. Denetim komitesinin işletmeden ve yönetimden bağımsız olan üç üyesinin olması gereklidir. Komitenin görüş ve tecrübesini birleştirip büyümeli fakat etkili bir biçimde çalışacak kadar küçük olmalıdır. Denetim komitesinin görev ve sorumlulukları yönetim kurulu kararı ile yazılı olarak belirlenmeli ve yönetmeliğin güncelliği sağlanmalıdır. Denetim komitesi üyelerinin taşıması gereken birtakım özellikler vardır. Denetim komitesi üyeleri işletme ve yönetimden bağımsız olan kişilerden seçilmelidir. Üye sayısı en az 3 en fazla 5 kişiden oluşmalıdır. Denetim komitesi üyelerinin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmaları gerekir. Denetim komitesi yıllık çalışma raporunu yönetim kuruluna sunmalıdır. Komite üyelerinin görevlerini açıklayan yazılı bir yönetmelik oluşturulup yönetim kurulu tarafından onaylanmalıdır.¹⁴⁵

3.1.1.Denetim Komitesinin Örgütlenmesi

Denetim komitesinin örgütlenmesi aşağıdaki başlıklarda anlatılmaktadır.

¹⁴⁵ Demirbaş ve Uyar, **a.g.e.**, s.135.

3.1.1.1.Denetim Komitesinin Kuruluşu ve Üye Sayısı

Denetim komitesi kurulurken kaç üyeden oluşacağı önemlidir. Komite üye sayısı yasal tavsiyeler dikkate alınarak oluşturulur. Üye sayısı 3–5 arasında olmalıdır. Üyelerin uzman olması gerektiği vurgulanmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna göre denetim komitesi üyeleri icra görevi olmayan yönetim kurulu üyelerinden en az iki kişiden oluşur.¹⁴⁶

3.1.1.2.Denetim Komitesi Üyelik Şartları

Denetim komitesine atama yapılmasından genel kurul sorumludur. Üyenin seçilmesi noktasında üyenin komiteye katkısının ne olacağı üzerinde de durulmaktadır. Komite başkanının lider, etkili iletişim kabiliyetinin olması gerekir. Üyelerin sahip olması gereken genel niteliklere baktığımız zaman şunlar olmalıdır.

1. Doğru, dürüst ve güvenilir olmak,
2. Zamanını ve enerjisini iş için harcamalı,
3. İşletmenin ürünleri ve sunduğu hizmetin ne olduğunu iyi bilmelidir,
4. Bağımsız yargılayabilmeli ve sorgulayabilmeli,
5. Farklı ve yeni bakış açılarına, yeni vizyonlara sahip olabilmeli, yapıcı önerilerde bulunabilmeli,
6. Finans ve muhasebe gibi alanlarda yetkin olmalıdır.

3.1.1.3.Denetim Komitesi Toplantı Sayısı

Denetim komitesinin etkin bir denetim yapabilmesi için toplantı yapmaları önemlidir. Denetim komitesinin toplantıları yönetim bağımsız ve sık olmalıdır. Toplantı yapmayan komitenin etkili olmasını beklemek zordur. Toplantı zamanı da önemlidir. Komitelerin ortalama olarak bir yılda yapmış oldukları toplantı sayısı dört bile değilken verimlilik beklememek gerekir. Denetim komitesi için toplantılar planlanmalı ve düzenli bir zaman aralığında toplanılmalıdır. Ülkemizde SPK' ya göre üç ayda bir toplantı yapılmalıdır. Toplantı sonuçları ise raporlar halinde yönetim

¹⁴⁶ Demirbaş ve Uyar, **a.g.e.**, s.135.

kuruluna sunulmalıdır.¹⁴⁷ İşletmeler, toplantıların zamanında yapılmasını sağlamak amacıyla kendi iç düzenlemelerine göre uygulamalarını yönlendirirler.¹⁴⁸

3.2.Denetim Komitesinin Görev ve Sorumlulukları

Denetim komitesinin görev ve sorumlulukları arasında işletmenin bağımsız denetçisini işe almak veya çıkarmak, hazırlanan denetim raporunu incelemek ve onay vermek, yönetim ve bağımsız denetçi ile mali tablolara yönelik toplantılar yapmak ve konu üzerine konuşmak gerekir. Denetim komitesi gerekli gördüğü durumlarda danışmanlık hizmetinden faydalanabilir. İşletmenin benimsemiş olduğu risk politikasının değerlendirmesini yapar. Denetim komitesi yönetim kuruluna düzenli bir zaman aralıklarıyla raporlar sunmalıdır.¹⁴⁹

Denetim komitesinin görev süresi değişmekle beraber genellikle 1–3 yıl arasında olmalıdır.

Denetim Komitesinin Görevleri Denetim komitesinin görevleri 4 temel başlıkta toplanmaktadır. Bunlara ilişkin hususlar şu şekilde açıklanabilir:

a) Finansal Raporlamanın Gözetimi

- Üçüncü kişilere yönelik özellikle yıllık raporların adaletli, dengeli ve muhasebe standartlarına uygunluğunun sağlanmasında yönetim kuruluna yardımcı olmak,
- Yönetim kurulu adına yönetimle bağımsız dış denetçi arasında uzlaşma sağlamalıdır.

b) Dış Denetimin Gözetimi

- Dış denetçileri denetleyerek yönetim kurulunu bilgilendirmek,
- Yönetim kuruluna dış denetimin yapıldığı konusunda güven duygusu vermek,

¹⁴⁷ Demirbaş, ve Uyar, **a.g.e.**, s.169.

¹⁴⁸ Alagöz, **a.g.e.**,s.112.

¹⁴⁹ Demirbaş, ve Uyar, **a.g.e.**,s.171.

- Yönetim kuruluna dış denetçinin tayin ya da görevine son verilmesi ile ilgili önerilerde bulunmak,
- Yönetim kuruluna dış denetçinin alacağı ücret hakkında önerilerde bulunmaktır.

c) İç Kontrolün Gözetimi

- Şirketin iç kontrol düzenlemelerinin hem operasyonel olarak hem de finansal incelemesinin yeterli olduğuna ve iç kontroldeki zayıflıklara yönelik yönetim kurulu adına gözetim yapmak,
- Dış denetçinin yönetim mektubunu dikkate almak ve değerlendirmek
- İç kontrole yönelik belirli konularda özel araştırmalar yapmak üzere görevlendirmeler yapmak,
- İç denetim birimi başkanından yönetimin risk olarak nitelendirdiği denetim bulguları hakkında bilgi sahibi olmak.

d) İç Denetimin Gözetimi

- İç kontrol birimi ile ilgili prosedürün hazırlanmasında önerilerde bulunma,
- İç denetim birimi başkanının tayini ve görevinin sona ermesini tasdik etme,
- İç denetim biriminin planını uygunluk açısından kontrol etme,
- İç denetim biriminin yeterli kaynağa sahip olup olmadığı konusunda yönetim kurulunu bilgilendirme,
- İç denetim birimi sorumlusundan iç denetime yönelik, planlanan gelişim süreci ve planlama ilgili değişim varsa nedenleri ve denetimde görülen özellikle önemli olduğu halde yönetim tarafından yeterli hassasiyetin gösterilmediği aksaklıklara ilişkin faaliyet raporları almaktır.

3.3. Denetim Komitesinin Katma Değeri

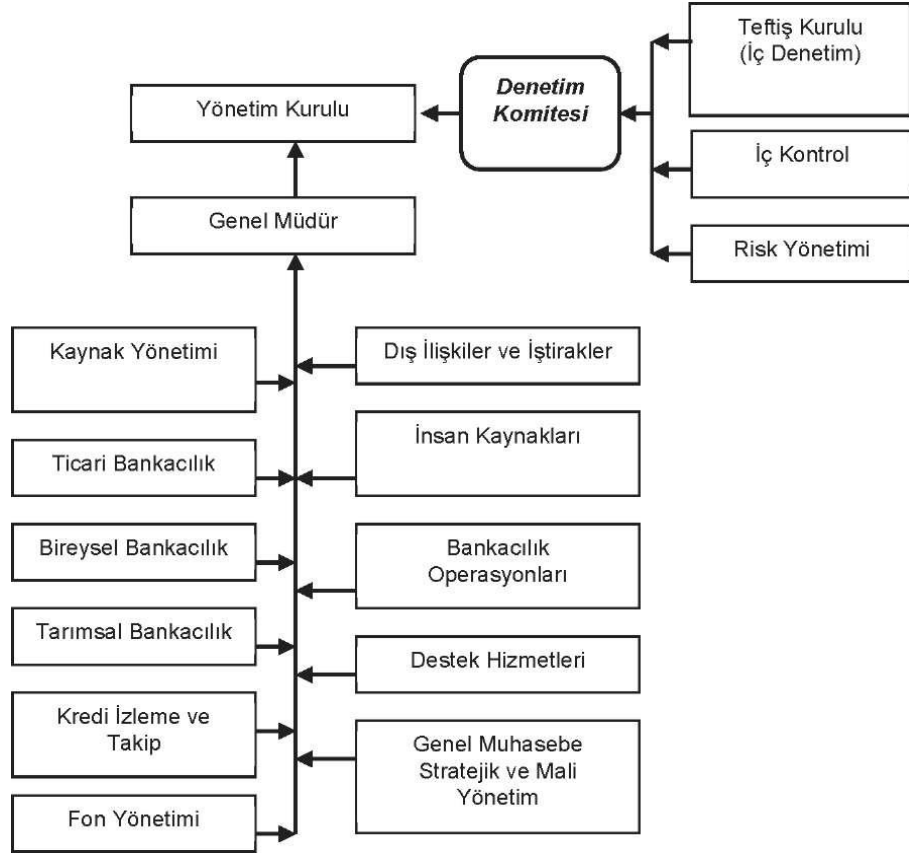
Denetim komitesi yaptığı faaliyetleri yönetim kurulu adına yapar. İç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi gibi etkinliklerin yeterliliğini ile muhasebe ve raporlama

gibi sistemlerin işleyiş yapısını oluşturulan bilgilerin bütünlüğünü gözetmek gibi rol ve sorumlulukları yerine getirmekle katma değer sağlamış olur.

3.4.Bankalarda Denetim Komitesi ve Örgüt Yapısı İçindeki Yeri

Ülkemizde SPK'nın Seri X. No:22 adı altında yayınlamış olduğu yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetim komitesi kurma zorunluluğunun halka arz olmuş bütün işletmeleri kapsamakla birlikte tek istisnası ise bankalar olan bir yönetmelik vardır. BDDK'nın 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun 24. maddesine göre halka arz olsun, olmasın bütün bankalar için uygulamasını zorunlu kıldığı "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" adı altında çıkarmış olduğu yönetmeliğe uyarak bankalar halka arz olmuş olsa bile SPK'nın bu yönetmeliğine tabi değildir. Bu yönetmelikte; bankalar için denetim komitelerinin çalışma usul ve esasları, denetim komitesi üyelerinin görev ve sorumlulukları ile üyelerin taşınması gereken nitelikler ayrıntılı bir biçimde açıklanmasına rağmen SPK tarafından yayınlanan Seri: IV No:54 adı altındaki bir diğer tebliğ de bankalarda dâhil olmak üzere İMKB'de işlem gören bütün halka açık işletmeleri kapsamaktadır. Bankalar için 1 yıllık geçiş süresinin belirlenmiş olan bu tebliğde üyelerinin bağımsız olduğu bir komitenin oluşturulması gerektiği belirtilmiştir.

Bankaların denetim komitesi içinde icra görevi bulunmayan üyeler iç denetim komitesine görev ve sorumluluklarını kısmen ya da tamamen devredebilmektedirler.



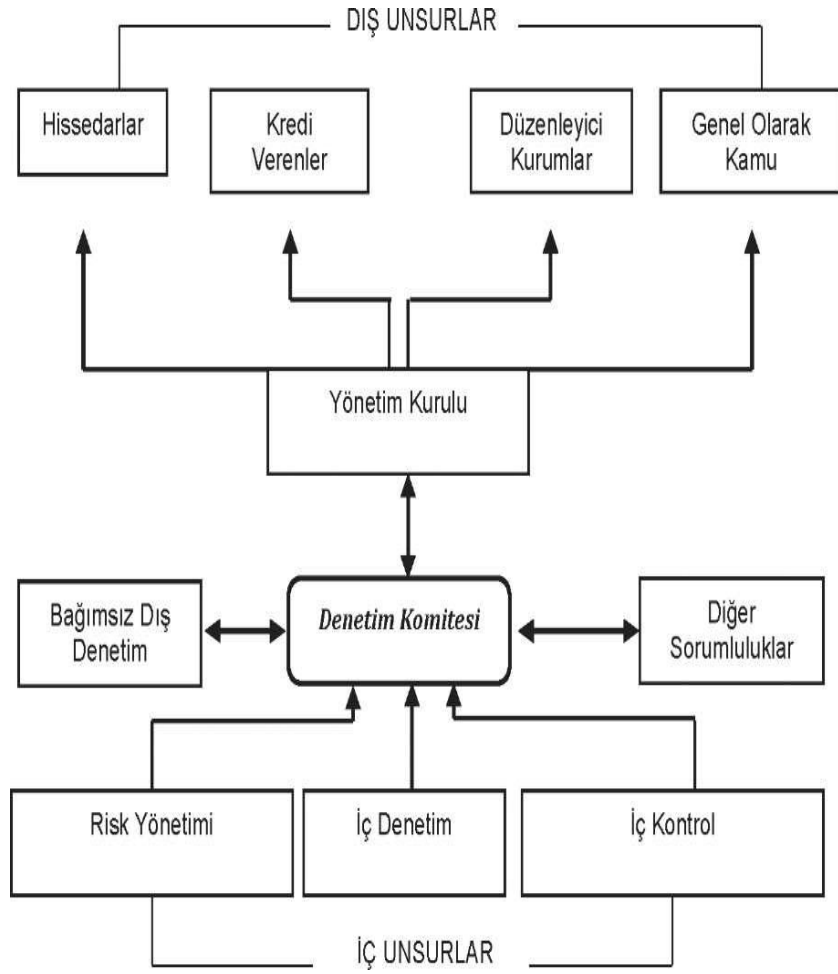
Şekil 1 : Denetim Komitesinin Bankaların Organizasyon Yapısı İçerisindeki Yeri

Kaynak: Şaban Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini.C. Ziraat Bankası A.Ş., Eğitim Notları, 1999, s.25.

Türk bankacılık sisteminde değişik organizasyonlar bulunmaktadır. Bunlar şunlardır:¹⁵⁰

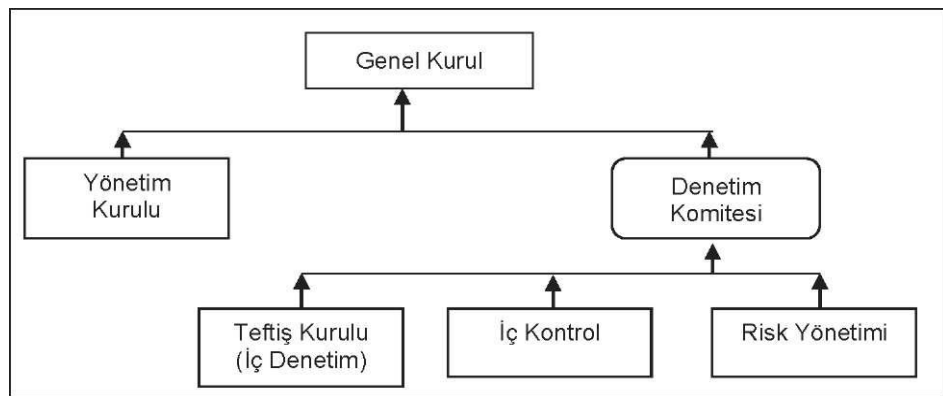
- İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim birimleri icra görevleri bulunmayan üye veya üyelere bu üye veya üyeler ile denetim komitesi ise yönetim kuruluna bağlıdır.
- İç denetim birimi denetim komitesine, iç kontrol ve risk yönetimi birimleri icra görevleri bulunmayan üye veya üyelere bağlı, icra görevleri bulunmayan üye veya üyeler ile denetim komitesi ise yönetim kuruluna bağlıdır.
- İç kontrol ve iç denetim birimi denetim komitesine, risk yönetimi birimi icra görevleri bulunmayan üye veya üyelere, bu üyeler ile denetim komitesi ise yönetim kuruluna bağlıdır.

¹⁵⁰ Özgür Çatıkkaş, Mustafa Okur ve İsmail Balkan, Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, İstanbul, 2012, s.38.



Şekil 2: Denetim Komitesinin Bankaların Organizasyon Yapısı İçerisindeki Yeri ve İlişkin Tavsiye Edilen Bir Yapı

Kaynak: Uzay, a.g.e.,1999, s.76.



Şekil 3: Bankalarda Denetim Komitesinin Sorumluluk Alanı

Kaynak : Çatıkkaş, Özgür. Mustafa Okur ve İsmail Balkan. Bankalarda Denetim Komitesi

Uygulaması, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, İstanbul, 2012, s.68

Bankaların denetim komitelerinin görevleri şöyledir:

- Banka içinde oluşan bir usulsüzlük doğrudan teftiş kuruluna veya müfettiş ile iletişim kurulabilmesi için arada oluşturulan iletişim ağının kuvvetli olması gerekir.
- Denetimde görev alan müfettişlerin işlerini doğru ve bağımsız bir şekilde yapabileceği ortamı sağlamak,
- İç denetim planlarını incelemek,
- İç sistemler kapsamında çalışacak personellerin nitelikler konusunda yönetim kuruluna önerilerde bulunmak,
- İç denetim sonucu ortaya çıkan ve raporlarda da yer alan uygunsuzluklar ve öneriler konusunda üst yönetim ile bunlara bağlı ilgili birimlerin almış olduğu tedbirleri izlemek,
- İç sistemler kapsamındaki birimlerde görevli yönetici ve personelin mesleki açıdan yeterliliğini ve eğitim seviyelerini değerlendirmek,
- Yılda dört seferden az olmamak şartıyla bankanın kendi müfettişleri ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetçileri ile düzenli aralıklarla ve belirlenecek program dâhilinde toplantılar yapılmasını sağlamak.
- Komitenin görev ve sorumluluk alanına giren işlerin yapılması için ihtiyaç duyulan uygulamalar konusunda ilgili üst düzey yönetimin, iç kontrol ve iç denetimde çalışan personelin, bağımsız denetim kuruluşunun görüş ve değerlendirmeleri hakkında yönetim kuruluna bilgi vermek,
- Bağımsız denetim kuruluşunun, bankanın muhasebe uygulamalarının 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'na ve diğer mevzuatlara uygun olup olmadığı ile ilgili denetimlerde elde edilen bilgilere göre değerlendirmeleri gözden geçirmek ve tespit edilen herhangi bir tutarsızlık için üst düzey yönetimin açıklamasını almak,
- Üst düzey yönetim ve bağımsız denetçiler ile bir araya gelerek, elde edilen bilgileri, yıllık ve üçer aylık mali tablolar dokümanları ve bağımsız denetim raporunu değerlendirerek, bağımsız denetim sonucu denetçilerin tereddüt ettiği diğer konular üzerinde çözüm üretmek, bu tereddütlerin ortadan kaldırılması,
- Bankanın sözleşme imzalayacağı derecelendirme kuruluşları, bilgi sistemleri denetimi yapanlarda dâhil olmak üzere bağımsız denetim kuruluşları ve değerlendirme kuruluşları ile bunların yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçileri, yöneticileri ve çalışanlarının banka ile ilişkili faaliyetlerinde bağımsızlığını ve bu

işlemler için ayrılan kaynakların yeterliliğini değerlendirmek. Bu değerlendirmeleri bir rapor halinde yönetim kuruluna sunup ve bu ilgili kurumlardan hizmet satın alınması halinde ise sözleşme süresince, üç ayı geçmemek suretiyle bu işlemleri düzenli bir şekilde yeniden tekrarlamak,

- Bankanın alacağı destek hizmeti ile ilgili risk değerlendirmesini yapmak ve yaptığı değerlendirmeleri bir rapor halinde yönetim kuruluna sunmak, hizmetin alınması halinde ise sözleşme süresince, üç ayı geçmemek suretiyle düzenli olarak bu işlemleri tekrarlamak,

- Destek hizmeti sağlayan kuruluşların hizmetlerinin yeterliliğini takip etmek,

- Bankanın hazırlanmış olan finansal raporların 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'na ve ilgili diğer düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını incelemek ve raporlarda bir hata veya uygunsuzluk tespit edilirse, bu sorunların giderilmesini sağlamak,

- Finansal raporların doğru olup olmadığını incelemek ve bu finansal raporların Kanuna ve diğer ilgili mevzuata uygun olup olmadığı konusunda bağımsız denetçilerin görüşlerini almak,

- Altı aylık dönemi aşmamak suretiyle, dönem içerisinde yerine getirmiş olduğu faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçları ve bankanın çalışması ile ilgili gerek gördüğü tüm hususlar raporları sunmak.

- Kredi açma yetkisine haiz olanların (başta yönetim kurulu üyeleri),kendileri veya çevreleri ilgili kredi işlemlerinde karar verme aşamalarında yer alıp almadığını takip etmek ve bu hususlarda oluşabilecek olumsuzlukları kendilerine bildirilmesini sağlayacak iletişim kanallarını oluşturmak ve bu kanalların faal bir şekilde çalışmasını sağlamak,

- Banka içi politika ve uygulama usullerinin düzgün bir biçimde yapılıp yapılmadığını gözetmek ve alınması gereken tedbirler konusunda yönetim kuruluna önerilerde bulunmak,

- İç denetim bölümünün kanunda ve yönetmelikte belirtilen düzenlemelere ve iç politikalarla belirlenen yükümlülüklerin düzenli bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını gözetmek,

- İç sistemler kapsamında herkesin doğrudan doğruya kendisine ulaşabilmesini sağlayacak iletişim kanalları oluşturup bunları çalışır hale getirmek.

- Bankanın oluşturmuş olduğu iç denetim sisteminin, mevcut ve planlanan faaliyetlerle oluşan riskleri kapsayıp kapsamadığını gözetmek,
- Bankada yönetim kurulunun onayıyla uygulamaya geçecek olan iç denetime ilişkin banka içi düzenlemeler üzerinde incelemelerde bulunmak,
- İç sistemler kapsamına giren birimlerden denetim komitesine bağlananların yöneticilerinin seçimi sırasında yönetim kuruluna yardımcı olmak, önerilerde bulunmak, ayrıca personellerin görevden alınması sürecinde görüş bildirmek,
- İç sistemlerle ilgili üst yönetimce belirtilen görüş ve önerileri alarak bunları değerlendirmektir.

3.5.Hisse Senetleri Borsada İşlem Gören Ortaklıklarda Denetim Komitesi ve Örgüt Yapısı İçindeki Yeri

Şirketler; pay sahiplerine ve işletme ile ilgili diğerkurum, kuruluş ve kişilere, finansal ve finansal olmayan bilgileri sunmakla sorumludurlar. Sunulan bilgilerin açık, sade ve erişilebilir olmaları son derece önemlidir. Bu nedenle şirketler, yatırımcıların güvenini elde etmek ve koruyabilmek amacıyla kurumsal yönetim anlayışı şartlarını oluşturmak ve geliştirmek durumundadırlar. Şeffaflığın ve kamuyu aydınlatmanın geliştirilmesi ekonominin her kesimini ilgilendirdiğinden kurumsal yönetim anlayışında en temel noktalardır. Kurumsal yönetim ile amaçlanan şirketlerin sürdürülebilirliği ancak şeffaflık ilkesinin benimsenmesi ve kurulması ile sağlanabilir. Türkiye’de kurumsal yönetim çok eski bir kavram olmamasına rağmen yaşanan ekonomik krizler ve şirket skandallarının ardından önemi daha da artmıştır.

Düzenleyici otoriteler tarafından yapılan düzenlemeler ile birlikte yönetim kurullarına bağlı denetim komitelerinin oluşturulması öngörülmüş, SPK ve BDDK tarafından yapılan düzenlemelerle DK uygulaması yürürlüğe girmiştir. SPK ve BDDK tarafından uygulanan DK uygulaması kurumsal yönetim ve itibarın sigortası olarak değerlendirilmelidir.¹⁵¹

¹⁵¹ Ayşe Sunay Gürsu, “Aracı Kurumlarda Denetim Komitesi ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisan Tezi, İstanbul, s.221

SPK'nun Seri X, No 22 tebliği ile yapılan düzenlemelere göre, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda zorunlu olan DK'nin; ortaklığın muhasebe sistemi, mali bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin gözetimine ilişkin rol ve sorumlulukları bulunmaktadır. SPK tebliği, bankalar hariç hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıkları kapsamakta, hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıkların ise isteğe bağlı olarak DK oluşturabilecekleri önerilmektedir.¹⁵²

3.6.Aracı Kurumlarda Denetim Komitesi ve Örgüt Yapısı İçindeki Yeri

Aracı kurumlar kuruluş amaçları itibariyle, sermaye piyasası araçlarını kendi nam ve hesabına, başkası nam ve hesabına, kendi namına başkası hesabına ticari amaçla alım satımı ve yatırımcıyı bilgilendirme fonksiyonlarını yerine getirirler.¹⁵³ Bu aracılık işlemlerinin en büyük kazancı ise işlem başına komisyon gelirleridir. Aracı kurumların başka görevleri ve gelir kaynakları ise halka arz konsorsiyumlarında yer almak ve yeni hisse senetlerin ihraçlarında aracılık görevi görmektir.

Türkiye'de 85 adet aracı kurum bulunmaktadır, bunlardan sadece 2 tanesi payları borsada işlem gören şirketlere aittir. Türkiye'de yalnızca 2 tane payları borsada işlem gören aracı kurumların bulunması Türkiye uygulamasında aracı kurumların SPK tarafından lisanslarının iptal edilmesi, batması ve faaliyetlerinin etkisiz hale gelmiş olmaları göstermektedir ki etkin bir iç denetim sistemi bulunmasına rağmen daha üst seviyede ve yönetim kuruluna yardımcı pozisyonda daha etkin denetim ve gözetimi sağlayacak başka bir oluşumun oluşturulması gerekmektedir.¹⁵⁴

DK'nin etkin bir şekilde aracı kurumların faaliyetleri içerisinde yer alması, yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasında önem arz edecek hem de aracı kurumların kurumsallaşmasına olumlu katkıda bulunacak aracı kurum kalitesini

¹⁵² SPK, Seri:X No: 22

¹⁵³ SPK Yatırım Kuruluşlarının Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Tebliğ
<http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/?submenuheader=-1> (Erişim Tarihi: 14.12.2013)

¹⁵⁴ Gürsu, a.g.e., s.223

yükseltecek ve DK'ne sahip aracı kurumlar vasıtası ile sermaye piyasasının gözetim ve kalite güvencesinin artması sağlanmış olacaktır.¹⁵⁵

¹⁵⁵ Özgür Çatıkkaş ve Halil İ.Alpaslan, “Aracı Kurumlarda Denetim Komitesinin Etkinliği”**Mali Çözüm Dergisi**, 2013, Ocak, s.31-58.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM KALİTESİNDE DENETİM KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİ

Tezin dördüncü bölümünde denetim kalitesinde denetim komitesinin etkinliğine yer verilmiştir. Bu bölüm, altı aşamadan oluşmakta olup, denetim komitesinin “Finansal Raporlama”, “Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemleri”, “İç Denetim Faaliyetleri”, “Bağımsız Denetim Faaliyetleri”, “Yönetimle Olan İlişkilerdeki Etkileri”, “Etik ve Davranış Kuralları” üzerinde denetim kalitesini arttırıcı etkilerine yer verilmiştir.

4.1.Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisi

Denetim komitesinin sorumlulukları esas olarak “finansal raporlama sürecinin gözetimi” olmasına rağmen risk yönetimi, uygunluk, kontrol ve özel araştırmaları da içerisine alır. Denetim komitesinin bu süreçleri inceleyebilmesi için gereken zamanı ayırması ve inceleyecek kişilerin yeterlilikte olması gerekir. Komite sadece bu şekilde finansal raporlama sürecindeki hileleri görür ve gerekli uyarıları yapar. Denetim komitesi olumlu bir kontrol atmosferi için destek olur çünkü denetim komitesi işletmenin finansal raporlamasıyla ilgili etik standartları oluşturur ve izler. Etik standartlarında sapma olursa denetim komitesi gerekli yaptırımları uygulayarak denetime destek olmaktadır.¹⁵⁶

4.1.1.Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları, finansal tablolar hazırlanırken ve sunulurken işletmeler tarafından belirlenmiş olan ilkeler, esaslar, kurallar, gelenekler ve uygulamaları ifade eder.¹⁵⁷

¹⁵⁶ Münevver Yılcı, “Denetim Komitesinin İç Denetimin Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, 2003, s.25-26.

¹⁵⁷ TMS 8 Muhasebe Politikaları, **Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 8)Hakkında Tebliğ**, Sıra No: 5, M.4.

Denetim komitesi için, şirketlerin finansal tabloları hazırlanırken uygulanmış oldukları önemli muhasebe politikaları ve bu politikaların doğruluğunun kavranması noktası önemlidir. Denetim komiteleri, şirketin muhasebe politikalarına yönelik olarak düzenleyici otoriteler ve yatırımcılar tarafından gelen eleştirileri inceleyip bu eleştiriler hakkında bilgi sahibi olur. Bu sayede denetim komitesi, bağımsız denetçiler ve yönetimle eleştirileri tartışabilecek seviyeye gelebilmektedir.¹⁵⁸

Bir işletmenin muhasebe politikasını değiştirebilmesi için sadece aşağıdaki durumlar geçerli sayılabilir;

- (a) Bir Standart ya da Yorum nezdinde gerekliyse veya
- (b) İşletmenin finansal performansı, durumu ya da nakit akışı üzerinde olan işlemler ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha güvenilir ve uygun bir yapıda sunulması sağlanacaktır.¹⁵⁹

Denetim komitesi muhasebe politikalarının değişmesi veya değişmesinin önerildiği durumlarda yönetim ve bağımsız denetçiler ile birlikte, değişimin neden önerildiği veya gerçekleştiği, cari ve gelecek dönemlere etkisi, muhasebe politikalarının fazla muhafazakar ya da fazla agresif olup olmadığı, işlemin özüne uygun olup olmadığı sorularına cevap arayarak finansal raporlamaların daha makul güvencede sunulmasına olanak vererek denetimin etkinliğinin sağlanmasında rol oynamaktadır.

4.1.2.Muhasebe Tahminleri

Finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerinde var olan belirsizlikler sebebiyle tam olarak ölçülemese de tahmin edilebilir. Bu tahminler en doğru ve güncel bilgilere dayandırılır. Örneğin;

- (a) Şüpheli alacaklar,
- (b) Kullanımdan kalkmış stoklar,
- (c) Finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri,

¹⁵⁸ TUSİAD, Uygulama Örnekleri İle Birlikte A'dan Z'ye Denetim Komiteleri, İstanbul, 2012, s.35.

¹⁵⁹ TMS 8.

(d) Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri veya gelecekte oluşturacağı ekonomik faydalarının beklenen faydalanma şekilleri,¹⁶⁰

İşletme yönetiminin muhasebe verilerini kullanarak yaptığı tahminler işletmenin geleceği açısından büyük önem taşımaktadır. Bu tahmin etme sürecinde yönetim muhasebesi uygulamaları ve denetim komitesi de işletme yönetimine katkı sağlamaktadır.

İşletmelerde yönetim muhasebesi uygulamaları işletme yönetiminin geleceğe yönelik tahmin ve karar alma süreçlerine katkı sağlar. Yönetim muhasebesi modellerine örnek olarak mahiyet-hacim-kar modelleri, maliyet sapma analizi modelleri, nakit akışları tahmin modelleri verilebilir. Bu tip modeller yöneticilerin, işletmenin kontrol ve planlama faaliyetleri hakkında bilgi almasını sağlamaktadır. Yönetim muhasebesi modellerinde yer alan veriler tahmini veya standart veriler olarak alınabilmektedir¹⁶¹.

Yönetim muhasebesi, işletmelerin gereksinimi olan ve onları hedeflere ulaştıracak olan yönetim kararlarına etken olabilecek nitelikteki bilgilere ulaşılmasını sağlar. Örgütlerin plan hedeflerinin saptanmasında ve yönetim muhasebesinin işletme kararlarının alınmasındaki rolünün dışında stratejik kararların alınmasındaki fonksiyonları şöyle sıralanabilir:¹⁶²

- Tarafsızlaşılma
- Politikaların Formüle Edilmesi
- Kontrol ve Performans Ölçümlenmesi
- Planlama
- Alternatif Değerleme

¹⁶⁰ TMS 8.

¹⁶¹ Cihat Savsar, “Küçük, Orta Ölçekli İşletmelerde(Kobiler) Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri; Önemi: Çorum İlindeki Kobi'lerde Tanımlayıcı Bir Araştırma”, (Yüksek Lisans Tezi, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul, 2005, s. 51.

¹⁶² Lawrence Chadwick, **Management Accounting, Elements**, London: Of Business Edition, 1999, s.171.

Alışılmış tahminler çok fazla şirket tarafından belirli olan metotlar kullanılarak tespit edilebilirken bazı tahminlerde bulunmak oldukça zor olur. Yönetim kaydedilecek olan doğru tutarı belirleyebilmek için önemli sorgular yapmaya gereksinim duyar. Denetim komitesi, yönetimlerin tahmin geliştirme aşamaları için zaman harcaması gerekir. Örneğin; emekliliğe yönelik yan yararlarait olan yükümlülükleri hesaplamak, yatırımlardan gelen kazançlar, ücret artışı, reeskont oranı gibi konular tahminle ilgilidir. Tahminlerde oluşan değişiklik, varlık ve yükümlülük üzerinde önemli etkiye sahiptir. Denetim komitesinin muhasebe tahminlerini kontrol edebilmesi için aşağıdaki yönlendirici çalışmalardan yararlanması gerekir:¹⁶³

- Hangi finansal tablo kaleminin önemli olabilecek tahminler içerdiğini öğrenmek,
- Yapılan tahminlerin temelinde olan verilerin doğruluğu ile ilgilenen yönetimle görüşmek,
- Geçmişte yapılan tahminlerin gerçekleşmiş olan değerlerle ne kadar uyduğunu dikkate almak,
- Anahtar varsayımları ve olasılıkları destekleyen bağlantıları ve varsayımların değişikliğini anlamak,
- Yönetimi tahmin geliştirirken kullanmış olduğu modellerin içeriğini öğrenmek, (Emeklilik planı hesaplamaları veya türev piyasa değerlemeleri gibi karmaşık modellerde profesyonel danışmanlardan hizmet alınması düşünülebilir)
- Tahminlere temel olan durumların gerçekleşebilme ihtimalini değerlendirmek,
- Yönetimlerin tahminleri yapma ya da yapmama sebepleri anlamak, belirlenmiş olan bir tahmin seçip dengelerin düzgün devam edip etmediğini kaydetmek,
- Tahakkuk ve zamanlama miktarlarının temeli olan gerekçeleri anlayabilmek,
- Yapılan hipotezdeki ufak bir değişikliğin kayıtlı olan tutarı ne kadar etkileyeceğini öğrenmek,
- Bağımsız ve denetçi uzmanlarla görüşülüp, karmaşık ve önemli olan modellerin geçerliliğini kontrol etmek.

¹⁶³ TÜSİAD, a.g.e, s.34.

Denetim komitesi yukarıda belirtilen metotları kullanarak geçmişe ve geleceğe yönelik muhasebe tahminlerini analiz eder, tutarlılığını ölçer ve yönetimin kararlarını denetleyerek denetimin etkinliğinin artmasında katkı sağlamaktadır.

4.1.3.İlişkili Taraf İşlemleri

Finansal raporlamada en hassas olunması gereken bölüm ilişkili taraf işlemleridir. Çünkü bu işlemler piyasa şartlarına uygunluk durumu incelenmeden belirlenemez. Denetim komiteleri, yönetimin ilişkili taraflar belirlenirken doğru aşamalara sahip olup olmaması, ilişkili tarafla olan işlemlerin dikkat çekip çekmemesi ve yeterli açıklama sağlayıp sağlamamasını kontrol ederek denetimin kalitesine katkıda bulunarak denetimin etkinliğini sağlarlar. Denetim komiteleri bu açıklamalarda olan ilişkinin niteliği, eksiksiz ve gereken bütün bilgiyi sağlamamalarının önemli olduğunu farkında olmalıdır, böylelikle finansal tablo kullanıcıları gerçekleşen işlemleri daha kolaylıkla anlayabilecektir.¹⁶⁴

4.1.4.Kamuoyunun Aydınlatılması ve Şeffaflık

Şeffaflık ilkesi; işletmenin mevcut durum ve olaylara dair bilgilerinin somut, ulaşılabilir ve anlaşılabilir olmasını ifade etmektedir. Şeffaflık ilkesi, bilginin ulaşılabilir olmasını sağlama hedefine dair düzenlemeleri kapsamaktadır.¹⁶⁵

Şeffaflık ile ortaklığın mali hali, performansı, mülkiyet ve yönetim yapıları gibi temel konularıyla ilgili gerçek, yeterli açık ve karşılaştırılmıştır. Bilgilerin, olması gerekli sürede kamuya açıklanması sağlanmıştır. Böylelikle ortaklık işleyişlerinin mevcut ve muhtemel tüm ilgili kişilerin bilgisi dâhilinde gerçekleşmesi mümkün olmaktadır. Bu durumda gerek pay sahiplerinin gerekse diğer ilgililerin hem de potansiyel yatırımcıların ortaklık için güvende hissetmelerini sağlamaktadır.

¹⁶⁴ TUSİAD, a.g.e., s.37.

¹⁶⁵ Dinç ve Abdioğlu, a.g.e., s.160.

Gerçekten de şeffaf bir yönetim, ortaklığa sermaye çekmenin en önemli koşulu olan yatırımcının kendini güvende hissetmesi gerekliliğini teşkil etmektedir.¹⁶⁶

Şeffaflık, son dönemlerin popüler kavramı olarak kurumsal yönetimin vazgeçilmez bir ilkesidir. Kurumsal yönetim yatırımcı güveninin kazanılmasında, denetim alanında meydana gelen devrimlerin bir benzeri ve hatta tamamlayıcısı olarak finansal piyasalarda önemini arttırmaktadır.¹⁶⁷

Şeffaflık, pay sahiplerinin ve sermaye piyasasında rol alan tüm aktörlerin, tam bir şekilde bilgilendirilmesini ve aydınlatılmasını amaçlamaktadır. Bu nedenle, maddî ve şekli kamu kurumlarını aydınlatmayı içermektedir. Şeffaflığın anonim şirketler hukukundaki yeni araçları ise, internet, elektronik ortamda paylaşılması ve açılması zorunlu bulunan web sitelerinden meydana gelmektedir.¹⁶⁸

Şeffaflık ilkesinin sağlanması piyasada getiri riskini azaltmakta olan bir faktör olarak kabul edilmektedir. İstisnai olarak ilkeyi orta altı uygulayan ikinci grubun, ilk gruba göre beklendiği biçimde riski ciddi olarak düşük iken, getirisi hemen hemen aynı seviyededir. İlkeyi orta üstü uygulayan grupta getirinin ortalama %4 seviyesine denk geldiği, riskin ise çok az artmış olduğu belirtilmiştir. Yine, ilkeyi orta üstü uygulayan gruba göre yüksek seviyede uygulayan grupta, beklendiği gibi risk azalırken getiride yükselme meydana gelmektedir.¹⁶⁹

OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinde, şeffaflık ilkesi aşağıdaki şekilde yer almıştır;¹⁷⁰

Madde 4: Kurumsal yönetim çerçevesi içinde, şirketin mali hali, performansı, mülkiyeti ve idaresi dâhil olmak şartıyla firmayla ilgili bütün maddi konularda doğru ve zamanında açıklama yapılmalıdır.

¹⁶⁶ Pashı, **a.g.e.**, s.11.

¹⁶⁷ Aylin Poroy Arsoy, “Kurumsal Şeffaflık Ve Muhasebe Standartları”, **İ.İ.B.F. Dergisi**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, C.X, S II, 2008, s. 18.

¹⁶⁸ “Kurumsal Yönetim İlkeleri” (Çevrimiçi) ,<http://www.denetimnet.net/Pages/ilkeler.aspx>, (Erişim Tarihi: 28.02.2012).

¹⁶⁹ Osman Gürbüz ve Yakup Erginçan, **Kurumsal Yönetim Türkiye’deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**, İstanbul: Literatür Yayıncılık.2004, s.30.

¹⁷⁰ Deloitte, **a.g.e.**, s. 5.

Meydana gelen finansal krizlerde yaşananlar şeffaflık konusunun ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Firmada şeffaflığın yeterli seviyede olmaması krizlerin meydana gelmesine katkı sağlayan bir unsur olarak görülmektedir. Şeffaflığın artırılması gerek piyasaların etkin olarak işlemesi, gerekse iyi yönetim anlayışının yerleştirilmesi yolu ile kamuoyunun faydasına olmaktadır.¹⁷¹

Kurumsal yönetimin şeffaflık ilkesi doğrultusunda denetim komitesi kamuoyunu aydınlatma görevini de yerine getirmektedir

İşletmelerde rapor açıklamaları ve diğer dipnotların kontrolünü yaparken denetim komiteleri raporlamanın;¹⁷²

- Yatırımcılara anahtar finansal ve finansal olmayan göstergeleri içeren doğru analizleri yönetimin gözüyle görmeleri sağlanmalı,
- Şirketin finansal durumunu belirten bütün finansal analizler ve açıklamalar bulunmalı,
- Şirket kazançları ve nakit akışının kapsamı ve çeşitliliğiyle ilgili bilgi vermesi,
- Raporlamanın tarafsız, net ve düzgün bir dil kullanılarak yazılması,
- Raporun en çok vurguyu en önemli bilgiye yapması,
- Bilinen önemli olayların ele alınması,
- Rapor şirketin kısa ve uzun vadeli nakit çıkışlarının tanımlanması,
- Raporun her dönem ve geçmiş dönem kıyaslaması yapıldığında tutarlı olması,
- Finansal tabloların dipnotlarında olan bilgilerin tekrar edilmesinden ziyade ek görüş bildirmesi,
- Raporun ilgili düzenleyici ve profesyonel açıklama gereklilikleri ile uygun olması,
- Pazar, iş, sektör ve rakipler ile ilgili beklenen eğilimlerle alakalı geleceğe yönelik bakış açısı oluşturması,

Konularını değerlendirmelidir.

¹⁷¹ Arcan Tuzcu, **Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı: İMKB- 100 Örneği**, Ankara, Turhan Yayınları, 2004, s. 27.

¹⁷² TÜSİAD, **a.g.e.** , s.38.

Denetim komitesi mali tablo açıklamaları ve mali tablolarda yer alan dipnotların güvenilirliğini raporlar yayımlanmadan önce değerlendirerek denetim kalitesinin artırılmasında rol oynar ve pay sahiplerine güven sağlayarak etkin bir denetim mekanizmasının işlediği konusunda güvence verir.

4.2.Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemleri Üzerindeki Etkisi

Bu bölümde denetim komitesinin risk yönetimi ve iç kontrol sistemleri üzerindeki etkisi anlatılmaktadır.

4.2.1.Risk Yönetimi

Risk yönetimi, zararların olmasını engelleyecek önlemleri almak, ortaya çıkabilecek zararlar için ölçme yöntemi kullanmak, üst yönetime bilgi verme sistemini meydana getirmek ve dönüş gerektiren hallerde hızlı karar almayı sağlayan sistemleri kurmak anlamına gelmektedir.¹⁷³

Belirsizlikleri ve belirsizliğin doğuracağı negatif etkileri daha kabul edilebilir bir seviyeye getirmeyi sağlayan disiplin risk yönetimidir. Ayrıca sorunların ortaya çıkmadan önlenmesini sağlayan proaktif bir yaklaşımdır. Sorun haline gelmeden, tehlikeye dönüşmeden önce, risklerin tespit edilmesini ve risklerin oluşma ihtimalini ve/veya etkisini en aza indiren faaliyetlerin planlanmasını ve yürütülmesini içermektedir.¹⁷⁴

Organizasyonlar genellikle kabul edebilecekleri risklere ve uygulayacakları risk yönetim sistemlerine ilişkin politika ve düzenlemeleri tespit etmektedirler. Organizasyon çapında tespit edilen politikaların gayesi, kapsama alanı ve içeriğiyle bu uygulama yaklaşımları bütün organizasyonlar için benzerdir. Organizasyon çapında belirlenen politikalar ile tutarlı ve bilinçli bir risk seçimi yapılarak ilk önce istenmeyen riskler yok edilmektedir. Bu politikalar organizasyon tarafından izlenmesi gereken stratejileri, bu politikaları uygulayacak çalışanın niteliklerini,

¹⁷³ TC Ziraat Bankası A.Ş., **Risk Yönetimi Grubu Görev Yönetmeliği**, 2001.s.49.

¹⁷⁴ Meryem Fıkrkoca, **Bütünsel Risk Yönetimi**, Ankara: Pozitif Matbaacılık, 2003, s.14.

yönetim için tespit edilen risk tolerans derecesini de yansıtan ilkeler, risk limitlerinin tespit edilmesini ve limit ihlallerinde izlenecek yöntemleri oluşturulacak bildirim, ihbar usullerini ve işleyiş biçimlerini ve risklerin ölçülme usullerini kapsamaktadır. Risk yönetim grubunun görev ve mesuliyetlerinin kapsamını da oluşturmaktadır. Organizasyon yönetimi; organizasyon çapında tespit edilen politikaları, öncelikle somut politikalar, metot ve kontrollere dönüştürülür. Bunlarsa yöneticinin risk yönetimindeki becerisini incelemeye kullanılan, risk yönetim sisteminin "dört bileşeni" olarak isimlendirilen, risklerin tanımlanması, risklerin ölçülmesi, risklerin kontrol edilmesi ve risk profilindeki değişimin izlenmesidir.¹⁷⁵

Risk yönetimi ve gözetimi yönetim kurulu tarafından icra edilmektedir ancak bu sürecin düzenlenmesi denetim komitesi tarafından gerçekleştirilmelidir, denetim komiteleri varsa risk yönetimi süreç sahibi onla birlikte risk yönetimi sürecini değerlendirmeli ve gözden geçirmelidir. Denetim komitesi, şirket içerisindeki risk yönetim ve prosedürlerini, iç kontrolün etkinliği ve süreçlerini, yasal düzenlemelere uyum konusundaki riskleri değerlendirerek işletmenin risklerini asgari düzeye düşmesini sağlar etkin bir denetim ortamı sunarak denetim kalitesinin artmasında rol oynar. Risk yönetimi sürekli faal olan bir mekanizmadır, denetim komiteleri iç denetimi etkili bir kaynak olarak kullanarak risk gözetim faaliyetini yerine getirmektedir.¹⁷⁶

Şirketler faaliyetlerine devam ederken farklı risklerle karşılaşabilir. Oluşan bütün riskleri yönetmek denetim komitelerinin doğrudan olmasa bile, özellikle mevzuata uyum, finansal raporlama, suiistimal, gizlilik ve bilgi sistemleri konularındaki risk değerlendirme süreçlerinin gözetimi denetim komitesinin görev alanı içine girer. Risk kategorilerini gözetmek ve önem seviyelerinin tanımlı olması denetim komitelerinin sorumluluğunun bilincinde olması anlamına gelir.

TTK, halka açık olan şirketlerde oluşan risklerin erken tespit edilmesi noktasında ayrı bir komite kurulması zorunluluğunu getirmiştir. Halka açık olmayan şirketlerde ise bağımsız denetçinin gerek görmesi durumunda bu komite kurulabilir.

¹⁷⁵ K. Evren Bolgün ve M. Barış Akçay, **Risk Yönetimi**, İstanbul: Scala Yayıncılık, Ağustos 2003, s.112.

¹⁷⁶ TÜSİAD, **a.g.e.**, s.38.

SPK, risk yönetim komitesi kurulmadığı takdirde görevlerinin kurumsal yönetim komitesi tarafından yerine getirilmesini zorunlu kılar.

4.2.2.İç Kontrol

Avrupa'da ilk kez Londra'da meydana getirilen İç Denetim Meslek Birlikleri'nin yayınladığı özel raporda "işletme planıyla şirketin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, tespit edilmiş yönetim politikalarına bağlılığı özendirme gayesiyle kabul edilen ve uygulamaya konulan bütün önlem ve metotları kapsama iç kontroldür."¹⁷⁷

Organizasyon yönetimi, denetçiler ve yasa koyucular, muhasebe meslek mensupları, gayelerine göre farklı şekillerde iç kontrol tanımı üretebilirler. Fakat iç kontrolün COSO tarafından gerçekleştirilen ve bütün dünyada düzenleyici otoriteler tarafından kabul görmüş olan tanımı şu şekilde ifade edilmektedir¹⁷⁸. "Bir organizasyon veya başka bir kurumdaki yönetim kurulu, üst yönetim ve başka çalışan tarafından etkilenen ve bu şahısların içinde bulunduğu; faaliyetlerin verimlilik ve etkinliği yürürlükteki mevzuata ve başka düzenlemelere uyum ve mali raporlamanın güvenilirliğine yönelik sınıflandırılabilir üç gruptaki gayelere yönelik makul bir güvence sağlamak üzere uygulanan bir süreçtir."¹⁷⁹

Etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmuş olması organizasyon yönetimince kontrol fonksiyonunun etkili bir biçimde uygulanabilmesini gerektirir. İç kontrol sistemi, bir organizasyonun faaliyetlerinin, hedefler kapsamında verimli ve düzenli bir biçimde gerçekleştirilebilmesi için, yönetimin saptadığı politikalara uyulmasını, varlıkların korunmasını, hileli ve hatalı işlemlerin engellenmesini, muhasebe kayıtlarının tam ve geçerli olmasını, mali bilgilerin güvenilir biçimde ve vaktinde

¹⁷⁷ Güredin, **a.g.e** , s.315.

¹⁷⁸ Kaval, **a.g.e**, s. 121.

¹⁷⁹ Ahmet Tokaç " İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetim"-2006, (Çevrimiçi) <http://ahmettokac.diyalogo.com/main.dlg?pid=6&aid=500000000012163>, (Erişim Tarihi:18.11.2013).

hazırlanmasını gerçekleştirmek gayesiyle uygulanan metot ve organizasyon politikalarının hepsidir.¹⁸⁰

Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu'na (IFAC) göre organizasyon varlıklarının korunması, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunması, organizasyon faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğu gayelerini gerçekleştirmek için organizasyon faaliyetlerinin etkin ve düzenli bir biçimde yürütülmesinde yardımcı olan, organizasyon yönetimince kabul edilmiş politikalar ve prosedürler iç kontrolün yapısını oluşturur.¹⁸¹

Organizasyonlar büyüdükçe ve daha kompleks duruma geldikçe, üst düzey yöneticilerin organizasyon faaliyetleri hususunda direkt bilgi sahibi olma imkanları azalmakta ve iç kontrol önemlilik arz etmektedir. Bu sebeple, savurganlık, hile, hata ve yolsuzlukları azaltacak bunun yanında verimliliği artıracak, doğru, güvenilir, bir defada doğru raporlamanın yapılmasını sağlayacak, organizasyonun yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin ve devamlı yenilenebilir bir iç kontrol sisteminin oluşturulması önemlidir.¹⁸²

Faal bir risk yönetim aşaması, şirketlerin karlılık ve performans hedeflerine ulaşmalarının destekler. İdeal olan bu sistem, kurumun hedefleri ve stratejileriyle ilişkilendirilmelidir. Kurum, alabileceği risklerin en yükseğini tanımlamalıdır. Denetim komitesinin risk yönetim sürecini gözetmesi doğrudan görevleri arasında yer alır. İç kontrol sistemi, başarılı risk yönetim sürecinin etkin bir şekilde işleyebilmesi için ön koşullardan biridir. İç kontroller, riskleri kabul edilebilir seviyeye indirme amacı taşır.¹⁸³

Denetim komitelerinin iç kontrol sistemine ilişkin görev ve sorumlulukları:¹⁸⁴

¹⁸⁰ Nuran Cömert Doyrangöl, **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu**, İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası, 2002, s.48.

¹⁸¹ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 3. baskı, Ankara: Siyasal Kitapevi, 1998, s.56.

¹⁸² Halim Akbulut, "Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), 2010., s.44.

¹⁸³ TÜSİAD, **a.g.e.**, s.11.

¹⁸⁴ TÜSİAD, **a.g.e.**, s.42.

- İç kontrolden sorumlu olan birimlerle dönemsel olarak bir araya gelerek değerlendirmeler yapmak,
- Önem derecesi en yüksek risklere ilişkin tasarlanmış ve uygulanmakta olan kilit kontrolleri şirket yönetimleri ile görüşmek,
- Potansiyel risklere ilişkin kurulabilecek kontrol mekanizmaları ile ilgili sürekli değerlendirmeler yapmak,
- İç denetim bağımsız dış denetim ile dönemsel olarak toplantılar düzenleyerek, bulgular ve bulguların statülerine ilişkin değerlendirmeler yapmak,
- İç kontrol zayıflıkları ile ilgili yeni aksiyon planları belirlemek.

Bir işletmede oluşan hile, hata, kanun ve yönetmeliklere aykırı uygulamalara engel olmak için iç kontrol oluşturulur. Esasında iç kontrolün prosedürleri ve politikaları işletme yapılandırılırken oluşturulur. İç kontrolle işletmedeki riskler engellenir. Denetim komitesi, iç denetimle iletişim halindedir.¹⁸⁵

Denetim komitesinin sorumluluklarından birisi de yönetimin işletme içinde etkin bir iç kontrol sistemi ile yönetilmesidir. İç kontrol denetim komitesinin sorumluluğu altındadır.¹⁸⁶ Denetim komitesi iç kontrollerin varlığını ve yeterliliği konusunda değerlendirmeler yaparak makul derecede güvence sağlayacak yeterli iç kontrol sistemlerinin kurulmasında varsa zayıflıkların çıkarılmasında etkin rol oynayarak denetim kalitesini arttırmaktadır.

4.3.İç Denetim Üzerindeki Etkisi

İçinde bulunduğumuz çağda çalışma hayatında iç denetimle ilgili ciddi bir kavram karmaşası yaşanmaktadır. İç denetim kavramı genellikle bilinmemektedir. Bilhassa 2000’li senelerden itibaren dünyada oluşan bazı organizasyonel ve finansal skandallar ardından önemi artmaya başlayan bir kavram iç denetimdir. Amerika gibi gelişmiş, büyük ülkelerde bu skandallar ardından iç denetçilerin önemleri ve iç

¹⁸⁵ Yılancı, **a.g.m.**, s.26-27.

¹⁸⁶ Şaban Uzay, “İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2003, s.77.

denetim fonksiyonu son derece artmış durumdadır. SOX düzenlemelerinin iç denetçilerin kamuoyu bünyesindeki itibarını bir hayli arttırdığı gerçek olmaktadır. Bilhassa Amerika'da başlayan ve diğer Batılı ülkeler tarafından da kabul edilen bu ve benzeri yasal düzenlemelerin Türkiye'de bazı yansımaları olmuştur. 2000 yılının ardından Bankacılık sektörüyle başlayan ve son 2 sene içinde Kamu idareleriyle süren çağdaş iç denetim çalışmaları özel sektörün de ilgisini çekmeye başlamıştır.¹⁸⁷

İç denetim için gerçekleştirilen bağımsız ve yansız bir güvence ve danışmanlık fonksiyonudur. İç denetim, kuruluşların risk yönetimi, kontrol ve finansal yönetimi gibi alanlarda uygunluğunu ve verimliliğini disiplinli ve sistematik bir şekilde çözümlyerek organizasyona destek olmaktadır.¹⁸⁸

TTK'nın iç denetime yönelik olarak getirmiş olduğu doğrudan ve dolaylı düzenlemeler Md. 366/2, Md.375 ve Md. 378'de ifade edilmiştir. Bu maddeler ve gerekçeleri incelendiği zaman TTK düzeni içinde kurumsal yapılanmanın sağlıklı ve düzgün bir şekilde işleyebilmesi için gerekli olan iç denetim faaliyetlerinin varlığıdır. İç denetim faaliyetlerinin profesyoneller tarafından yapılması zorunluluğu yasallaşmıştır.¹⁸⁹

Denetim komitesinin iç denetime yönelik rol ve sorumlulukları şunlardır:¹⁹⁰

- Denetim komitesinin şirkette iç denetim yönetmeliği bulunmasını sağlamalı ve iç denetimin performansını denetlemeli,
- İç denetimin, raporlama yapısında şirketten bağımsız olması ve tarafsızlığını korumasının ispat edilmesi,
- İç denetim yöneticisinin işe alınma süreci, yan yararlarının tespiti, maaşı, etkin bir iç denetim mekanizmasının oluşturulması, finansal raporların denetlenmesi ve iç denetçinin faaliyetleri için gereken kaynağa sahip olup olmadığının tespit edilmesi,

¹⁸⁷BertanKaya,“İç Denetim Nedir?”, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.pdf,(Erişim Tarihi:29.12.2013).

¹⁸⁸ IIA,“Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Red Book”, **Tide**, 2008, s. 11.

¹⁸⁹ 6102 SAYILI TTK, Md. 366/2, Md.375 ve Md. 378

¹⁹⁰ TUSİAD, s.11-12.

- İç denetimde etkin iletişim kanallarının bulunmasının sağlanması,
- İç denetçiyle beraber risk değerlendirmesi, denetim planı ve sonucunu gözden geçirip önemli risklerin değerlendirilme yapılması,
- İç denetçilerin ulaşılmış oldukları sonuçları denetim komitesine bildirmesini sağladıktan sonra çıkar çatışmalarını kontrol altına alabilmek.

İç denetimin etkinliğini sağlayabilmesi için komitenin görevleri şöyledir:¹⁹¹

- İşletmenin ara ve dönemsel finans raporlarıyla alakalı iç kontrolün etkinliğini, bilgi teknolojilerinde oluşan güven ve kontrolü de içine alacak biçimde değerlendirme yapmak,
- Finansal raporlamayla ilgili iç ve dış denetçinin, iç kontrol incelemelerinin ebatlarını algılamak ve önemli önerilerle alakalı olan raporları yönetim cevaplarıyla beraber elde edip değerlendirmek,
- İç kontrol sisteminin etkinliğini kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğunu izleyen, yönetim soruşturmalarının sonuçlarını ve her çeşit disiplin olayını tekrardan incelemek,
- Yasal olan kurumlar tarafından yapılan denetimlerin neticelerini ve görüşlerini tekrardan gözden geçirmek,
- Yönetim ve hukuk müşavirliğinden yasalara uyumla ilgili her türlü olaydaki gelişmeleri düzenli olarak elde etmek,
- İç denetim kadrosunun kurulması ve işleyişinin sağlamak,
- İç denetim bölümü ile koordinasyon sağlamak,
- İç denetim bölümünün çalışmalarını izlemek, iç denetim bölümünden gelen raporlar ve önerileri dikkate almak ve iç denetim programlarını gözden geçirmektir.¹⁹²

Denetim komitesi iç denetimin etkinliğinin sağlanması ve iç denetimin etkinliğinin artırılması konusunda yukarıda açıklanan çalışmaları yapar bu sayede işletmedeki iç denetim kalitesinin artırılmasında katkıda bulunur.

İç denetim, yasaya uygun olmayan durumları belirleyip bunlarla ilgili yeni kuralların oluşturulmasından sorumludur ve yönetim daha yapıcı ve iyi kurallar

¹⁹¹ Yılancı, **a.g.m.**, s.26.

¹⁹² Sevim ve Eliuz, **a.g.m.**, s.55.

tavsiyesinde bulunur. Yönetim bu tavsiyeleri uygun görmesi halinde uygulamaya başlar. Bu uygun görülen tavsiyeler iç kontrol tarafından denetim komitesine raporlanır.¹⁹³

4.3.1.İç Denetim Planı Kurma ve Raporlama

Uluslararası İç Denetim Standartlarının Performans Standartları adlı 2010 maddesine göre iç denetim yöneticisi, risk temelli plan yapmak zorundadır. İç denetim yöneticisi, kurumun faaliyetleri için yönetim tarafından belirlenmiş olan risk seviyelerinin kullanılmasını da içine alan risk yönetim çerçevesini dikkate alır. Eğer yönetim bir çerçeve belirlemediyse iç denetim yöneticisi, gerekli üst makamlara danıştıktan sonra kendi risk değerlendirmesinin yapabilir.

Uluslararası İç Denetim Standartlarında iç denetim planı ile ilgili olarak;¹⁹⁴

2010.A1- İç denetim faaliyetlerinin görev planı, yılda en az bir kez yapılması gereken yazılı risk değerlendirmesine dayanması zorunludur. Üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim komitesi bu sürece dâhil edilip göz önüne alınmalıdır.

2010.A2- İç denetim planında iç denetim görüşleri ve başka sonuçlar için iç denetim yöneticisi, yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer ortakların beklentileri belirlenmeli ve dikkate alınmalıdır.

2010.C1- İç denetim yöneticisi, risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve etkinlikleri geliştirme potansiyelini doğru bir şekilde değerlendirip danışmanlık görevini kabul etmeyi düşünmeli ve sonrasında bu görevleri plana dâhil etmelidir.

¹⁹³ Yılcı, **a.g.m.**, s.27.

¹⁹⁴ Mehmet Külte, “ İşletmelerde Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim ve İç Denetim Gözetimi”, (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), 2013., s.99.

İç denetim planı, planın gerçekleşmesi için gerekli olan insan kaynağı ve bütçeyi de kapsamalıdır. Denetim planı, tahmin edilemeyen durumlar için esnek olabilmelidir. Bağımsız denetçi, iç denetim planının geliştirilmesine katkı sağlar. Denetim komitesi, planın risklerinin saptayarak denetim planının denetim kadrosuna uygunluğunu kontrol ederek denetimlerin etkin ve kaliteli bir şekilde ilerlemesini sağlar, gerekli gördüğü durumlarda denetim planının veya kadrosunun değiştirilmesi konusunda taleplerde bulunur. İç denetim yöneticisi, denetim planında olan değişiklikleri denetim komitesine bildirmelidir, denetim planına dahil edilmeyen alanlar varsa bu konuda denetim komitesinden onay istenmelidir, iç denetimin denetim komitesine raporlama yaptığı yapılarda denetim planının denetim komitesi tarafından onaylanması denetimin kalitesinin artırılmasında önemli rol oynar.¹⁹⁵

4.3.2.İç Denetim Performansı

Etkin bir iç denetimi faaliyeti sonucu denetim komiteleri, iç denetim süreç ve çıktılarına güvenebilir. Bu bakımdan denetimin etkinliği ve kalitesinin artırılması için iç denetim faaliyetleri sürekli olarak denetim komitesi tarafından gözetlenmelidir. Denetim komitesi iç denetimin performansını değerlendirerek denetim kalitesine katkıda bulunur. Denetim komitesi iç denetimin performansını sorgularken aşağıda yer alan hususlarda araştırmalarını sürdürerek etkin ve kaliteli bir denetim sürecinin devam ettirilmesinde katkıda bulunur.¹⁹⁶

- İç denetim doğru alanlara odaklanıyor mu?
- Sürdürülen çalışmalarda yeterli teknolojiyi uyguluyor mu?
- Zaman planlaması ve raporlama etkin bir şekilde sürdürülüyor mu?
- İç denetime yeterli kaynaklar ayrılmış mı? Ayrılan kaynaklar etkin bir şekilde kullanılıyor mu?
- Yönetim ve çalışanlarla olan ilişkiler nasıl sürdürülüyor?

¹⁹⁵ TÜSİAD, a.g.e., s.55.

¹⁹⁶ TÜSİAD, a.g.e., s.60.

4.4.Bağımsız Denetim ve Denetçilerle Olan İlişki

Denetim komitesi, finansal raporların doğru bir şekilde raporlanmasını ve yönetimin başarısız olmasına engel olmayı amaçlar. Denetim komitesi dış denetçinin her türlü yardımından sorumludur.¹⁹⁷

Denetim komitesinin bağımsız denetime ilişkin rol ve sorumlulukları şunlardır:

- Denetim komitesi, bağımsız denetçilerle birlikte denetim plan ve sonuçlarını, risk değerlendirmelerini gözden geçirip önemli risklerin değerlendirilmesi,
- Bağımsız denetçilerin neticeleri denetim komitesine bildiren raporların çıkarılmasının kontrol altına alınması,
- Dış denetçilerin performansı, seçimi ve bağımsızlığının denetlenmesi,
- Dış denetçiler ile yönetim arasında oluşan anlaşmazlıkların çözülmesi,
- Dış denetçiler tarafından seçilen muhasebe uygulamalarının etkisinin dikkate alınması,
- Dış denetçilerden vergi konusuyla alakalı danışmalık hizmeti istenmemesi,
- Daha yoğun ve detaylı bir biçimde denetim gerekliliğine işaret edebilecek tehlikenin farkına varılması.

Türkiye’de SPK’nın Seri X, No. 22 Tebliğinde yer alan denetimden sorumlu olan komitelerin görev ve sorumlulukları tanımlanmıştır. Tebliğ’de denetim komitesinin, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişini ve etkinliğinin gözetimi, ortaklığın muhasebe sistemi, bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanması, bağımsız denetim sürecinin başlatılması denetimden sorumlu komite tarafından gerçekleştirilecektir.¹⁹⁸

4.4.1.Bağımsız Denetçinin Seçimi, Değiştirilmesi ve Değerlendirilmesi

Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi ve alınacak olan hizmetler denetim komitesi tarafından belirlenir. Bağımsız denetimin her aşaması ve uygulanacak olan

¹⁹⁷ Güredin, a.g.e, s.12.

¹⁹⁸ SPK,Seri: X,No:22.

yöntem ve kıstaslar denetim komitesinin gözetiminde gerçekleşir. Denetim komitesi, bağımsız denetçinin ataması, bağımsız denetim planı gibi durumlarda söz sahibidir. Bağımsız denetçi atanırken komiteye tavsiyelerde bulunur. Bağımsız denetçi ile denetim komitesi arasında sürekli ve aktif bir iletişim olmalıdır. Belirli periyotlarla toplantılar yapmaları önemlidir.

Uluslararası uygulamalarda bağımsız denetim kuruluşları denetim yılının başlangıcında bir araya gelip performans kıstaslarını belirler ve beklenenleri tespit eder. Bağımsız denetim faaliyetleri bittikten sonra, faaliyetlerle şirket yönetimi denetim komitesinin yapmış olduğu geri bildirimleri denetim kadrosunda yer almayan bağımsız denetim ortakları ve üst yönetimi tarafından toplanılıp değerlendirilmektedir. Bu açıdan denetim komitelerinin, bağımsız denetimden ne beklediğini tespit etmesi, paylaşması ve denetim sonunda geri bildirimde bulunması faydalı olacaktır.¹⁹⁹

Denetim komitesinin bir diğer sorumluluğu da dış denetçinin bağımsızlığının sağlanmasıdır. Dış denetçinin bağımsız olması işletmeye olan güveni arttıracaktır.²⁰⁰

Şirket yönetiminin bağımsız denetim süreçlerine karışmaması ve sağlanan bağımsızlık, denetçilerin işlerini daha güvenilir ve tarafsız yapmasını sağlayacaktır. Denetim komiteleri, bağımsız denetimin bağımsızlığından doğrudan sorumludur. Uluslararası uygulamalarda sermaye piyasası düzenleyicileri, bağımsız denetimin bağımsız bir şekilde değerlendirme yapip dokümanlarını sunmalarını istemektedir.²⁰¹

4.4.2. Bağımsız Denetim Ücretlerinin Belirlenmesi

Bağımsız denetim ücreti, müşteri işletmenin denetimi için gerekli olan süre ile denetim ekibinde yer alan denetçilerin her biri için belirlenmiş ücretle çarpılması sonucu bulunan tutardır.²⁰²

¹⁹⁹ TUSIAD, a.g.e, s.57.

²⁰⁰ Yılancı, a.g.m., s.27.

²⁰¹ TUSIAD, a.g.e.,38.

²⁰² Gürkan Yahyaoglu , 'Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşlevi' , **Maliye Yazıları: Maliye, İktisat, Hukuk**, Eylül-Ekim 1991, s.94.

Denetçi firması ile anlaşma yapılırken denetimde yer alacak her bir denetçi için saat başı ücret ve ortalama planlanan çalışma saatleri belirlenmektedir. Bağımsız denetim ücreti, verilecek hizmete göre uygun ve tatmin edici bir düzeyde değil ise bu durumun denetim hizmetinin kalitesini düşüreceği açıktır.²⁰³ Denetim komiteleri denetimin kalitesi açısından bağımsız denetim firmalarının ücret bazlarını inceler bütçe saatlerinin denetim kapsamı için yeterli olup olmadığını değerlendirerek gerçekleştirilecek denetimin en etkili nasıl olabileceğine karar vermektedir.

4.4.3. Denetim Sonuçlarının Paylaşılması

Denetim raporu, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini belirtmektedir. Denetim raporu mali tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetçinin raporunda özetlediği sistematik incelemelerdir. Denetim raporu; müşteri işletmenin mali tablolarının müşterinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak gösterip göstermediğine ilişkin bir görüşün ifadesi olduğundan, denetçi doğruluğunu ölçmek için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini kriter olarak kullanır.

Denetim komitesi yıl boyunca bağımsız denetim ile denetim sonuçlarını gözden geçirir, denetimler sonucu çıkan bulguları tartışarak gerçekleşen denetimleri daha etkin hale getirilmesini sağlar.²⁰⁴

4.5. Yönetimle Olan İlişkilerdeki Etkileri

Son senelerde güvenilir bilgi elde edilememesi ve yaşanan organizasyonel başarısızlıklar firmaların muhasebe, denetim ve iç kontrol yapıları hakkında eleştirilere sebep olmuştur. Bu noktada çözüme yönelik mevzuatlar kurumsal yönetim bakış açısının ortaya çıkışına sebep olmuştur. Bu amaçla oluşturulan denetim komitesi işletmenin karşılaşılabileceği riskleri azaltmak ve karşılaşılabilecek

²⁰³ Halim Ergen, 'Bağımsız Dış Denetiminde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları', **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, No:1 Mart 2003, s.14

²⁰⁴ TUSIAD, a.g.e , s.63.

sorunların aşılması noktasında yönetime rehberlik etmek gibi bir rol üstlenmektedir.²⁰⁵

Denetim komitesi, yönetimin temsilcisidir. Denetim komitesi, yönetim kurulunun işlerini kolaylaştırarak başarılı olmalarında önemli bir etkiye sahiptir. Yönetimin hata ve hile davranışlarının sınırlanmasına etki eder. Denetim komitesi, yöneticilerin bağımsızlıklarını güçlendirmeli, şirketin finansal bilgilerinin güvenilirliğini sağlamalı ve yöneticilere finansal toplantılarda yardımcı olmalıdır. Yönetimin sorumlu olduğu pek çok alan vardır ve hepsine aynı anda yetişemez. Bu konuda denetim komitesi yönetimin işini kolaylaştıran bir fonksiyona sahiptir. Yönetim ve denetim komitesi karşılıklı olarak birbirlerine yardımcı olurlar. Denetim ile yönetim arasında düzgün bir iletişim ağı kurulmalıdır. Finansal raporlama sürecinin gözetimi, işletmenin risk yönetimi ve kontrol çevresinin gözetimi yoluyla yönetim kuruluna yardım eder.²⁰⁶

Denetim komitesinin iç ve dış denetçilerle yapmış olduğu toplantıya genel müdür, CEO ve CFO her zaman katılabilir.²⁰⁷

SPK' ya göre yönetim kurulu ile denetim komitesi arasındaki ilişki şu şekilde olmalıdır. Denetimden sorumlu olan komite en az üç ayda bir toplantı düzenlemeli ve toplantı sonuçlarını tutanakla yönetim kuruluna sunmalıdır. Denetim komitesi kendi görev ve sorumluluklarıyla alakalı yapmış oldukları tespitleri yönetim kuruluna bildirmelidir.²⁰⁸

Yönetim, denetim komiteleri açısından değerli bir kaynak olarak değerlendirilir. Çünkü kurumun sahip olduğu risklerin değerlendirilmesine sahiptir. Yönetim, denetim komitesinin işini yapabilmesi için gerekenleri yapmak zorundadır. Denetim komiteleri de yönetime finansal raporlar ve önemli kararlarla ilgili bağımsız bakış açısıyla bilgiler sunmalı ve ne yapacağına dair destek olmalıdır. Komiteler, yönetimlerle sıkı bir ilişkiye sahip olsalar da şüpheciliklerini profesyonel

²⁰⁵ Dinç ve Abdioglu, **a.g.m.**, s.167.

²⁰⁶ Akbulut, **a.g.e.**, 25.

²⁰⁷ KPMG, **a.g.e.** s. 56.

²⁰⁸ SPK, **a.g.e.**, s.11.

olduklarını unutmadan hareket etmelidirler. Komite, yönetimle alakalı olabilecek her şeye karşı hazır durumda olmalıdır. Yönetim ise komitenin her sorusuna karşı hazır durmalıdır. Denetim komitesinin sorularına yönetimin net cevaplar vermemesi, savunmacı bir politika izlemesi “kırmızı bayrak” sayılmalıdır.²⁰⁹

Denetim komitesi denetimin, yönetimin etkisi olmadan tarafsız ve bağımsız bir şekilde gerçekleştirmesini sağlayarak denetimin kalitesini artırır.

4.6.İş Etiği ve Davranış Kuralları Üzerindeki Etkisi

Bu bölümde denetim komitesinin iş etiği ve davranış kuralları üzerindeki etkileri hakkında bilgi verilecektir.

4.6.1.Etik Kurallar ve Davranış Kuralları

SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde etik ve davranış kuralları ile ilgili aşağıdaki hususlara yer vermiştir:²¹⁰

- Şirket tarafından meydana getirilen etik kurallarının internet sayfasında yayımlanması,
- Menfaat sahibi olan kişilerin şirkete yönelik mevzuat dışında ve etik olmayan işlemleri kurumsal yönetim komitesine ya da denetim komitesine iletebilmesi için gerekli iletişim ağının sağlanması,
- Şirketin sosyal sorumluluklara karşı duyarlı davranması, çevreye, kamu sağlığına ve tüketiciye dair yapılan düzenlemeler ile etik kurallara uygun olması, uluslar arası geçerliliğe sahip olan insan haklarına destekçi ve saygılı olması, irtikâp, rüşvet de içinde olmak üzere yolsuzlukla mücadele etmesi.

Denetim komitesinin etik kurallara yönelik rol ve sorumlukları şöyledir:²¹¹

- Üst yönetimin doğru, dürüst ve açık davranması şirket içerisinde etik kurallara uyulmasını teşvik eder,

²⁰⁹ TÜSİAD, a.g.e , s.13.

²¹⁰İsmail Kayar, “Sermaye Piyasasında Mesleki ve Etik Kurallar Üzerine Bir Değerlendirme”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 19, Şubat 2005, s.101.

²¹¹ TÜSİAD, a.g.e., s.14.

- Etik kurallar, düzenlemelere uyum ve ihbar hattının denetimi,
- Bağımsız denetim, muhasebe ve iç kontrol sistemi ile ilgili yapılan şikâyetlerin incelenip sonuca ulaşılması,
- Şirkette çalışan kişilerin, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konusunda yaptıkları bildirimlerin gizli kalarak değerlendirilmesi konusunda uygulanacak yöntem ve kıstasları belirlemek.

Denetim komiteleri üst yönetimin davranışını ve etik kuralların etkinliğini kavrayabilmek için etik bilgilendirme hatlarına gelen ihbarları inceleyebilir, iç ve dış denetçilerden bilgi alabilir. Bu toplantılar özel toplantılar olarak düzenlenmeli ve her bir taraf ile ayrı olarak görüşülmelidir.

4.6.2.Hile ve Suistimalin İncelenmesi

Detaylı ve hızlı bir değişim sürecinde çalışma hayatında iktisadi ve sosyal alanlarda oluşan problemler yaşanan uluslararası mali krizler, mali bilgi hazırlayan kişilere olan güveni zedeleyebilmektedir. Yaşanan skandallar ve krizler menfaat gruplarının organizasyonlara olan güvenlerini bitirmelerine neden olarak, kurumsal yönetimi bir bilgi sistemi ve iletişim yaklaşımı olarak tanımlamıştır. Günümüzde dünya genelinde mali bilgi hazırlayan kişilerin güvenilirliklerinin yeniden elde edilmesi için çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalar neticesinde gündeme gelen kurumsal yönetim bakış açısı, amaçlara ulaşılması noktasında kuruluşları bir bilgi sistemi ve iletişim yaklaşımı kapsamında uzman kişilerce yönetilen ve kontrol edilen bir yapılanma ihtiyacını doğurmuştur.²¹² İşte bu yapılanma ihtiyacı ve dünyada yaşanan finansal krizler, mali kayıplar sebebiyle denetim komitesine ihtiyaç duyulmuştur.

İşletmelerde yönetimlerin ciddi anlamda başarısızlık ve yolsuzluklara engel olma düşüncesi denetim komitesinin kabul edilmesini kolaylaştırıcıdır.²¹³

²¹² Engin Dinç ve Hasan Abdioğlu, “ İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 12, Sayı:21, Haziran 2009, s.158.

²¹³ Uzay, a.g.e., s.81.

Denetim komiteleri, işletmelerin “hesap verebilirlik” ve “şeffaflık” ilkerlerine önem vererek bu konuyla ilgili sorumlulukları yerine getirmelidir. Denetim komitesi, “kurumsal yönetim”in işletmede gelişebilmesi için iç denetime yardımcı olmalıdır.²¹⁴

Denetim komitesinin amacı, yönetimden kaynaklanan yolsuzlukların önlenmesidir. Etkin bir şekilde yürütülen iç denetim, denetim komitesine de yardımcı olur.²¹⁵

Kurum üst yönetiminin kurumsal yönetim kapsamında gerçekleştirmek mecburiyetinde olduğu sorumluluklarını etkili bir şekilde yapmaları, hata ve hilelerden kaynaklanan finansal tablolara yansıyan bilgilerin güvenilirliğini zayıflatan hadiselerin saptanması, yok edilmesi veya önlenmesi konularında yardımcı olmak ve onları değerlendirilen faaliyetler ile ilgili analiz, değerlendirme, öneri, fikir ve bilgiler ile donatmak iç denetim biriminin ana gayelerindedir. Denetim komitesi ve İç denetim birimi, firma gayelerine ulaşılması, varlıkların korunması, kurumsal yönetimin gereklerinin yapılması muhtemel risklerin tespit edilmesi ve engellenmesinde kurum yönetimine önemli katkılar sağlamaktadır.²¹⁶

Kurumlarda yönetimin bir bölümü olan fakat bağımsız bir sistem olarak değerlendirilen iç denetim yapısı, yürüttüğü uygulamalar ile kurumsal yönetim bakış açısının gereklerinin yapılmasında en önemli görevleri yapmakta raporlanan muhasebe bilgisinin güvenilirliğini artırmakta ve her türlü dış denetime hazırlamaktadır.²¹⁷ Denetim komitesi de işletmeden bağımsız olarak iç denetime katkı sağlamakta ve iç denetimin kalitesini ve etkinliğini arttırmaktadır.

Denetim komiteleri hile - suistimal risk yönetimi sürecini gözeterek hile - suistimali engelleyici bir yapı kurabilir. Her türlü kontrol mekanizması olsa da hile -

²¹⁴ Yıllancı, **a.g.m.**, s.30-31.

²¹⁵ Özgür Çatıkkaş ve Gürdoğan Yurtsever, “Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2007, Sayı:81, s.86.

²¹⁶ Alagöz, **a.g.m.**, s.119.

²¹⁷ Alagöz, **a.g.m.**, s.120.

suiistimal olayları belirlenmeyebilir. Bu durumları denetim komitesi ve yönetim dikkatli, titiz ve basiretli bir biçimde ele almalıdır.²¹⁸

Denetim komitesi kurum içerisinde belirlenen etik davranış kurallarına uyulmasına çalışanları ve yöneticileri teşvik eder, hile ve suiistimallerin ortaya çıkarılması konusunda denetimin etkinliğini ve kalitesini artırıcı çalışmalar yapar. Bağımsız bir şekilde işletme dışı bir kaynak olarak soruşturma faaliyetlerinin tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlayarak, iç denetimin kalitesinin artırılmasında etkili rol oynar.

²¹⁸ TÜSİAD, **a.g.e.**, s.68.

SONUÇ

Dünyada yaşanan skandallar denetim komitesinin gerekliliğini ortaya koymuştur. Raporların uygulanması konusunda teşvik edilen şirketler denetim komitesi ve iç kontrol mekanizması oluşturarak oluşabilecek olası hile ve yolsuzlukları önlemişlerdir. Bütün yasa, öneri ya da rapor sunanların amacı denetim komitesinin gerekliliğini vurgulamak olmuştur.

Dünyanın çeşitli ülkelerinde denetim komitesi kurulması benimsenmiş ve zorunluluk haline getirilmiştir. Türkiye’de denetim komitesi yapılanması biraz daha geç olmuştur. Denetim komitesi kurulmasının zorunluluğu SPK ve BDDK tarafından belirtilmiştir. Denetim komitesinin yapısı, işleyişi, üyelerin nitelikleri konusunda birçok kıstas belirlenmiştir. Denetim komitesi üyesi olabilmek için kişilerin taşıması gereken özellikler bildirilmiştir. Denetim komitesinin bağımsız üyelerden oluşmasının gereklilikleri üzerinde durulmuş ve Denetim komitesi üyelerinin titizlikle seçilmesinin önemine değinilmiştir.

Denetim komitesi, yönetim kurulu üyelerinin ve onların vasıtası ile hissedar ve düzenleyicilerin beklentilerini karşılayacak bir rehber görevi görmektedir. Denetim komitesinin şirketlerde oluşturulması, iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, katma değerini, mali raporlama ve iç kontrollerin işleyişinin kalitesini ve yeterliliğini artıracaktır. Denetim komitesi bu katkıları ile kurumların, şirket ve müşteri varlıklarını koruyacak, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlayacak, faaliyetlerinin plan, politika ve yordamlar ile kanun ve düzenlemelere uygunluğunu konusunda makul güvence verecektir.

Etkin bir denetim komitesinin varlığını sürdürebilmesi, hiçbir tesir altında kalmadan , hiç kimseden kaçınmadan ve çıkar çatışmasına girmeden karar alabilmesi , fikir sunabilmesi demektir. Denetim komitesi üyelerinin yönetimden bağımsız üyelerden seçilmesi sağlanmalıdır. Yapılan araştırmalarda üyelerin bağımsızlığı ile finansal raporlama sürecinin güvenilirliği, iç denetimin etkinliği arasında doğrusal bir ilişki bulunmuş olup bağımsızlık arttıkça denetim kalitesinin arttığı tespit edilmiştir.

Denetim komitelerinin faaliyetlerine yeteri kadar kaynak ayrılması, ihtiyaç duyulan konularda uzman kişi ve kurumlardan destek alınması kritik başarı faktörleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Denetim komitelerinin etkin bir şekilde işlevini devam ettirebilmesi için yazılı bir yönetmelik önemli katkı sağlamaktadır. Bu yüzden komitenin görev ve sorumluklarını açıklayan yazılı bir yönetmelik oluşturulmalıdır. Yönetmelik düzenli olarak gözden geçirilerek günün şartlarına göre yenilenmelidir. Komitenin rol görev ve sorumlulukları netleştirilmelidir. Komite üyelerinin her birisinin iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim, iç denetim ve dış denetim konularında teorik ve pratik eğitim almaları sağlanmalıdır.

Denetim komitesi ülkemizde on yıl gibi kısa bir geçmişe sahiptir. Bu konuda dünyadaki ve ülkemizdeki tecrübelerden yararlanılarak daha etkin bir denetim için daha etkin bir denetim komitesi oluşturulması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bunun içinde SPK, Maliye Bakanlığı, TÜRMOB ve ilgili diğer resmi ve sivil kuruluşlar denetim komitesinin yaygınlaştırılması için üzerine düşeni görevi yapmalıdırlar.

Türk Ticaret Kanunu şeffaf, hesap verilebilir bir yönetimi öngörmektedir. Türk Ticaret Kanununda işletmelerde istenen kurumsal yönetim yapılanması, etkin iç denetim ve doğru yapılandırılmış bir denetim komitesi ile daha bütüncül ve güçlü bir hale dönüşecektir. Türkiye’ de kurumsal yönetimin yaygınlaştırılması için etkin bir iç denetim faaliyetlerini uygulamak, denetim komiteleriyle de bu yönetim ve denetim sistemini desteklemek temel hedef olmalıdır.

EKLER

Ek-1

Denetim Komitelerinin Oluşumunu Etkileyen Yasal Düzenlemeler²¹⁹

<p>McKesson Robbins Olayı–1939: Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) ilk kez çalışan olmayan üyelere oluşan denetim komitelerinin kurulmasını isteyerek, bağımsız yönetici kavramını kullanan ilk kurum olmuştur.</p>
<p>Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Raporları–1967–1979- 1988–1999: Borsaya kayıtlı bütün şirketlerin denetim komitesi kurmaları önerilmiştir. Denetim komitesi uygulamasının, şirket yönetimini bağımsız bir şekilde değerlendirilmesinde bir güvence oluşturduğu vurgulanmıştır.</p>
<p>Cohen Komisyonu Raporu–1978: New York Borsası (NYSE), Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (AMEX) ve NASDAQ tarafından şirketlerin bağımsız üyelere oluşan denetim komiteleri kurmaları zorunlu hale getirilmiştir.</p>
<p>İç Denetçiler Enstitüsü Bildirisi-IIA—1985: Yayınladığı durum bildirisinde, her kamu şirketinin yönetim kurulunun daimi komitesi olarak organize edilmiş birer denetim komitesine sahip olması önerilmiştir.</p>
<p>Treadway Komisyonu Raporu–1987:Komisyon finansal tablolarda oluşturulan hilelerin azaltılması ve güvenilir bir raporlama sisteminin oluşturulması amacıyla bazı önerilerde bulunmuştur.</p>
<p>Organizasyonları Destekleme Komitesi(COSO) Raporu -1992: Yayımlanan bu rapor ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması amaçlanmış ve bu konuda denetim komitesine gözetim görevi verilmiştir.</p>
<p>Cadbury Komitesi Raporu–1992: Kurumsal yönetim alanında tavsiyeler geliştirmek amacıyla yayımlanmıştır. Rapor denetim komitesi uygulamasına ilişkin bazı konulara açıklık getirmiştir.</p>
<p>Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu Raporu (1993–1995) : Bağımsız denetçilerin şirket yönetimini değil, DK'ni müşteri olarak görmesinin gerekliliği ve bağımsız denetçi ile DK arasında aktif bir iletişim ağının kurulmasının önemi vurgulanmıştır.</p>
<p>Basel Komitesi'nin Tavsiyeleri–1998: Basel Komite yayımlanmış olduğu iç kontrol sistemleri başlıklı rapor aracılığıyla bankalarda, denetim işlevinin yürütülmesi konusunda yönetim kuruluna danışmanlık edecek bağımsız bir denetim komitesi oluşturulmasını tavsiye</p>

²¹⁹ Louis Braiotta, Trent Gazzaway, Robert Colson, Sridhar Ramamoorti, **The Audit Committee Handbook Fifth Edition**, 2010, s.13.

etmiş ve denetim komitesinin oluşturulmasına ilişkin bazı açıklamalarda bulunmuştur.
Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri NYSE/NASD-1999: Denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığına ve uzmanlığına vurgu yapılarak denetim komitesine yönelik tavsiyelerde bulunulmuştur.
Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri- NACD- 1999: Bu rapor; büyük-küçük, kamu-özel, kar amaçlı-kar amacı gütmeyen bütün işletmeler için denetim komitesi ile ilgili konularda bir rehber niteliğinde hazırlanmıştır.
Sarbanes-Oxley Yasası(SOX)-2002: Denetim komitesinde muhasebe ve finans konularında uzman üyelerin yer alması gerekmektedir. Bu konularda uzman olmayan üyeler bulunması durumunda gerekçeleri ile birlikte kamuoyuna açıklanacaktır. Bağımsız denetçi bundan sonra hazırladığı denetim raporlarını yönetime değil doğrudan DK'ne sunacaktır.
AB 8.Direftif-2006: Her kamu yararı işletmenin denetim komitesi olması zorunludur. Denetim komitesi icracı olmayan bağımsız üyelerden muhasebe ve finans konularında uzman üyelerden oluşmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Aktuğlu, Ali. **Denetleme ve Revizyon**. İzmir: Bilgehan Basımevi. 1993.

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

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

Ataman, Ümit, Nejat Bozkurt, Rüstem Hacirüstemoğlu. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım. 2000.

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Alfa Yayınları.1998.

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. 4. Basım. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.2006

Büyükmirza, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. Ankara: Gazi Kitabevi.2004.

Çatıkkaş, Özgür, Okur Mustafa ve Balkan, İsmail. **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması**. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayınları. 2012.

Demirbaş, Mahmut ve Uyar, Süleyman. **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**. İstanbul: Güncel Yayıncılık. 2006.

Doyrangöl, Nuran Cömert. **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu**, İstanbul, Lebib Yalkın Matbaası. 2002

Erdoğan, Melih.**Denetim**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2005

Erdoğan, Melih. **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.2006.

Fıkırkoca, Meryem. **Bütünsel Risk Yönetimi**, Ankara: Pozitif Matbaacılık. 2003

Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.1998.

Gürbüz, Osman ve Ergincan, Yakup . **Kurumsal Yönetim Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**. İstanbul: Literatür Yayıncılık.2004.

Güredin, Ersin. **Denetim**, 8. b. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. 1998.

Güredin, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. Ankara: Arıkan Yayınları. 2007.

Haftacı, Vasfi. **Muhasebe Denetimi**. Kocaeli: Umuttepe Yayınları. 2011.

İSMMMOMevzuat Serisi 9. **Türk Ticaret Kanunu**. Yayın No.142, İstanbul. 2011.

Kaval, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.. 2003

Kaval, Hasan. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri**. 2.Basım. Ankara: Gazi Yayınevi. 2008.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**, 4.b., Ankara: Siyasal Kitabevi. 2008.

Keskin, Duygu Anıl. **İç Kontrol Sistemi-Kontrol Öz Değerlendirme**. İstanbul: Beta Yayınevi. 2006.

Lawrence, Sswyer. **The Practice of Modern Internal Audatin**, The Instute of Internal Auditors. 2003.

Oksay, Suna. **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**. İstanbul: Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9. 2007.

Öztürk, Meymet. **Fonksiyonları Açısından İşletme ve Yönetimi**. İstanbul: Papatya Yayınları. 2003

Pehlivanlı, Davut. **Modern İç Denetim**. İstanbul: Beta Yayınevi. 2010.

Saltık, Nihal. **İç Kontrol Öz Değerlendirme**, Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi. 2006.

Sanal, Recep. **Türkiye’de Yönetim Denetimi ve Devlet Denetleme Kurulu**. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü. 2002.

SMMM. **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik**, İstanbul: Murat Açık Öğretim Yayıncılık. 2004.

TİDE. **Uluslararası İç Denetim Standartları**. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. 2005.

Tuzcu, Arcan. **Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı: İMKB- 100 Örneği**. Ankara. Turhan Yayınları. 2004.

Uzay, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları. 1999.

Yıllancı, Münevver. **İç Denetim-Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir: Osman Gazi Üniversitesi Yayınları.2003.

Yılmaz, Gül H. **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, Ankara: Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını.2004.

Wilkinson, Joseph ve Cerullo, Michael. **Accounting Information Systems, Essential Concepts and Application**, John Wiley & Sons Inc. 1997.

Sürekli Yayınlar

Akçıl, Mustafa. (2006). “İç Denetçinin Suistimal Belirtilerini Tespit Etme Sorumluluğu”, *Gümrük Dünyası Dergisi*, (55), 12–19.

Aksoy, Tamer. (2005). “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliği”, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, (72), 138.

Arsoy, Aylin Poroy. (2008) . Kurumsal Şeffaflık Ve Muhasebe Standartları, *İ.İ.B.F. Dergisi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, C.X, S II, 2008, s. 18.

Baykal, Deniz. (1995). Bilgisayarlı Muhasebe Bilgi Sisteminde Denetim, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 24. (1), 113.

Cantekinler, Müşfik. (2003). “Sarbanes-Oxley Act ve AB ile Ülkemize Etkileri”, *Activeline*. (34),1.

Çatıkkaş, Özgür; Yurtsever, Gürdoğan. (2007). Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme, *Mali Çözüm Dergisi*, (81), 86.

Çatıkkaş, Özgür ve Alpaslan, İ. Halil (2013). Aracı Kurumlarda Denetim Komitesinin Etkinliği, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak, s.31-58.

Engin, Dinç ve Hasan, Abdioğlu. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB–100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 12, Sayı:21, Haziran, s.158.

Ergen, Halim.(2003) . Bağımsız Dış Denetiminde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, No:1 Mart 2003, s.14

Hsueb-En Hsu. (2008). “Audit Committees in U.S.”, *Entrepreneurial Firms, Journal of American Academy of Business*, Cambridge, 13, (1), 122.

Bean, James W. (1999). The Audit Committee's Roadmap, *Journal of Accountancy*, Jan, 187, (1), 49.

Kalkinoğlu, Mehmet. (2004). “Revizyon, Kontrol, Teftiş, Murakabe, İç Denetim: Kavramlar Arası Etkileşim ve İç Kontrol Sisteminin Denetsel Kimliği”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (5–6), 187.

Karanfiloğlu, Yasin. (1999). Muhasebe Denetimi Kavramı İlke ve Yöntemleri. *Sayıstay Dergisi*, (35), 28.

Kaya, Aslan ve Halit, Demiral. (2001). “Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (3).

Kayar, İsmail (2005) “Sermaye Piyasasında Mesleki ve Etik Kurallar Üzerine Bir Değerlendirme”, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 19, s.101.

Kelley,T.P. (2003) The Coso Report: Challenge and Counterchallenge. *Journal of Accountancy*, Sayı :175(2).

Köroğlu, Çağrı ve Uçma, Tuğba. (2006). İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi, *Mevzuat Dergisi*.

KPMG. (2009). Yöneticilerin Bakış Açısı İle Türkiye'de Suistimal, *KPMG Türkiye Dergisi*.

Küçüksözen, Cemal. (2007). Bağımsız Denetim Standartları ve Denetim Komitesi, 10. Türkiye İ Denetim Kongresi. 17 Kasım 2006. *İç Denetim Dergisi*, (17).

Lawrence, Chadwick.(1999) *Management Accounting, Elements*, London: Of Business Edition.

Mary S., Metz, (1993). *Inside the Audit Committee*, The Internal Auditor.

Şirin, Mehmet. (2006). Denetim Kanıt Teorisi ve Gelişimi, *Sayıştay Dergisi*. (61), 24.

TÜRMOB. (2002). Sarbanes-Oxley Yasası, *Bilanço Dergisi*. (74), 12.

TÜRMOB. (2003). Sarbanes-Oxley Yasası (2), *Bilanço Dergisi*, (75), 18–19.

Uyar, Süleyman. (2003). “Denetim Komitesi’nin Karşılaştırmalı Hukuk Sistemi İçindeki Yeri, *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*:5, (4).

Uzay, Şaban. (2003). İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin(Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (8), 77.

Uzun, Ali Kamil. (1999), “Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”, *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*. (6), 2.

William Perry, Pete Warner. (2005). A Quantitative Assesment of Internal Controls,*Internal Auditor*, s.51–55.

Yavuz, Tanju Salih. (2002). İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri:İç Kontrol Merkezi Teftiş’ten (İç Denetim’den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?,*Bankacılar Dergisi*, (42), 39–56.

Yahyaoglu, Gürkan. (1991) ‘Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşlevi’ , *Maliye Yazıları: Maliye, İktisat, Hukuk*. s.94.

Yıllancı, Münevver. (2003). İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü, *Muhasebeye ve Denetime Bakış Dergisi*. (8), 134.

Yurtsever, Gürdoğan. (2003). Türk Bankacılığının Kontrol ve Denetim Yapısı İçinde İç Kontrol Merkezlerinin Yeri”, *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*.,(33), 62–78.

Tezler

Akbulut, Halim. (2010). “*Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma.*” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dilaver, Ebru Dilek. (1998). “*Bağımsız Mali Denetim ve Türkiye Uygulaması*”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Eliuz, Ayşenur. (2007). “*Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Etkin Bir İç Denetim Sisteminin İMKB–100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gürsu Ayşe Sunay.(2010) “*Aracı Kurumlarda Denetim Komitesi ve Bir Uygulama*”.Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Savsar, Cihat.(2005). “*Küçük, Orta Ölçekli İşletmelerde(Kobiler) Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri; Önemi: Çorum İlindeki Kobi'lerde Tanımlayıcı Bir Araştırma*”, (Yüksek Lisans Tezi, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul.

Sinnar, Didem. (2006). “*Denetim Komitesinin Finansal Tabloların Güvenilirliği Üzerindeki Etkisi*”. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).

Uzun, Ali Kamil. (2006). “*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 Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yenigün, Türkan. (2008), “*Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim*”.
Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylülü Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü.

İnternet Siteleri

Alagöz, Ali, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birim İlişkisi”, http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf (Erişim Tarihi: 28.11.2013).

Eliuz, Ayşenur ve Şerafettin Sevim “Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma”, <http://journal.mufad.org/attachments/article/348/6.pdf> (Erişim Tarihi: 12.11.2013).

http://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:bFDQr604skJ:scholar.google.com/+Kurumsal+Y%C3%B6netimin+Hata+Ve+Hileler&hl=tr&as_sdt=0 (Erişim Tarihi: 28.12.2013).

Ferma, “Risk Yönetim Standardı”, <http://www.ferma.eu/>, (Erişim Tarihi:19. 12. 2013).

Güçlü, Fırat Çoşkun , Kocameşe Mustafa , Finansal Raporlama Sistemlerinde İç Kontrolün Oluşturulması, <http://www.ozdogrular.com/content/view/20504/>, (Erişim Tarihi 12.12.2013)

Tokaç, Ahmet. (2006). " İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetim"

<http://ahmettokac.diyalogo.com/main.dlg?pid=6&aid=500000000012163>, (Erişim Tarihi:18.11.2013).

Öğredik, Güray.“Muhasebe ve Denetçilerin Dönem Sonu İşlemlerinde Dikkat Etmeleri Gereken İşlemler” , <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=59> (Erişim Tarihi: 28.12.2013).

Özeren, Baran ve Ekinci, Mustafa. (2014). “İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları”, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=104>

“SPK Yatırım Kuruluşlarının Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Tebliğ”
<http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/?submenuheader=-1> (Erişim Tarihi:
14.12.2013)

Tek, Zuhâl ve Çetinkaya, Egemen. “İç Denetim”<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf>. (Erişim Tarihi: 31.12.2013)

Uzay, Şaban “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”,
http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf (Erişim
Tarihi:26.12.2013).

Uzun, Ali Kamil “Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü”,
http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx. (Erişim Tarihi
:24.01.2014).

Sempozyum

ECIIA. **Avrupa’da İç Denetim-Konum Raporu**. (2005). Brussels: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu.

Öksüz, Fuat. (2009). Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var Mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme. **III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul, s.5.

Diğerleri

Blue Ribbon Committee. (1999). Improving The Effectiveness of Corporate Audit Committees.

Cadbury Committee, (1992). The Report of Committee on The Financial Aspects of Corporate Governance,

Maliye Bakanlığı. (2010). Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı, Ankara.

Maliye Bakanlığı. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmenlik.31.12.2005 tarihli 26040 sayılı Resmi Gazete.

SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. Seri: X, No:22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete.

TC Ziraat Bankası A.Ş.,(2001).Risk Yönetimi Grubu Görev Yönetmeliği.

The Cohen Commission. (1978). The Commission On Auditors' Responsibilities, Report, Conclusions and Recommendations, New York.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 8)Hakkında Tebliğ, Sıra No: 5, M.4.