



## İÇ DENETİMİN DEĞİŞEN FAALİYET ALANLARI VE TÜRK TİCARET KANUNU'NDA YAPILAN DÜZENLEMELERİN İÇ DENETÇİLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Burcu İŞGÜDEN\*

### ÖZET

Türk Ticaret Kanunu'nun işletmelerde şeffaf ve kurumsal bir düzeninin sağlanması, kurumsal yönetim ve risk yönetimine ilişkin hükümlerin uygulanması, etkin bir denetim uygulaması açısından ülkemizde farklı yeni bir dönemin başlamasına aracı olacağı düşünülmektedir. İç denetim faaliyetinin risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim gibi faaliyet alanlarında uygulanması, işletmelerin kurumsal varlıklarını devam ettirebilmesi, fırsat ve tehditleri iyi değerlendirebilmesi açısından iç denetçiler önemli roller taşımaktadır. İş dünyasının kurallarını yeniden yapılandıran Türk Ticaret Kanunu, şirketlerde denetim açısından birçok değişikliği zorunlu kılıyor. Kanunun 375. maddesinde ele alınan iç denetim, iç denetçilik mesleğinin gündeme gelmesine yardımcı olmuştur. Aynı zamanda yeminli mali müşavirler ve bu alanda çalışan meslek sahipleri de iç denetim alanında istihdam edilebilecektir. Kanuna göre artık şirketlerde iç denetim faaliyeti ve iç denetim faaliyetinin yeni faaliyet alanların kapsamında değerlendirilen risk yönetimi ve kurumsal yönetimin rolü artmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** İç denetim, İç denetçi, Risk yönetimi, İç kontrol, Kurumsal yönetim, Türk Ticaret Kanunu.

### CHANGING OPERATING AREAS OF INTERNAL AUDITING AND EFFECTS OF TURKISH COMMERCIAL CODE REGULATIONS ON INTERNAL AUDITORS

### ABSTRACT

It is thought that Turkish Commercial Code conduces to begin a different new era in our country in terms of providing transparency and corporate governance in enterprises, implementing the decisions relating to corporate governance and risk management, effective auditing practices. Internal auditors have important roles for the purposes of implementing approaches of risk management, internal control and corporate governance in internal auditing, providing the continuity for corporate assets of companies, assessing opportunities and threats. Turkish Commercial Code, that is restructuring the rules of business world, must be taken many changes by companies in terms of control. According to discussed in Article 375 of Turkish Commercial Code, internal auditing has helped to internal audit profession for bringing on the agenda. At the same time the certified public accountant and the other professional in this field may be employed in internal auditing field. According to the Code importance of internal auditing activity and new areas of internal auditing like corporate governance and risk management has increased in companies.

**Key Words:** Internal Audit, Internal Auditor, Risk management, Internal control, Corporate governance, Turkish Commercial Code.

## 1. GİRİŞ

İşletmelerde yaşanan muhasebe skandalları nedeniyle finansal raporlama sürecinde şeffaflığın sağlanması için denetim çalışmaları arttırılmıştır. Bu çalışmalar, yaşanan skandallara hem yasal hem de mesleki cevap niteliğindedir. Muhasebe ve denetim sistemine yönelik işletmenin iç ve dış çevresinde yer an tarafların güvenini kazanmak için, yüksek kalite standartları, uygulamalar, kurumsal yönetim ve finansal raporlama denetimi gibi kalite alt yapısını oluşturacak süreçler son derece önemlidir (Garcia-Benau ve Zorio, 2004, s. 238).

Son zamanlarda, denetim sürecindeki sorumlulukların gelişimi modern işletmelerin gelişimi ile birlikte genişlemiştir. İşletmeler büyüdükçe, işletme sahipleri yerine işletme

\*Arş. Gör., Balıkesir Üniversitesi

yönetimi ile ilgilenecek yöneticiler bulunmuş ve işletme sahipleri yönetim ile ilgili işlerden bağımsız hale gelmişlerdir. Ayrıca işletme sahipleri yönetimin hilelerini ve kasıtsız yanlışlıkları ayırt edebilmek için denetçilerden fayda sağlamaya başlamışlardır. Başlangıçta denetimin temel amacı hata ve hilelerin denetimi iken, sermaye piyasaları geliştikçe, firmanın genel durumu, faaliyet sonuçları ve firmanın finansal durumunun değişimi gibi konularda finansal raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu konularında saptamalarda bulunmak da denetimin amaçları arasında yer almıştır (Sridharan, 2002, s.279).

İşletmelerin iç denetim mekanizmalarını oluşturmaları bağımsız denetimden önce kendi kendilerini denetlemelerini sağlayacaktır. Bunun için yönetim kurullarının iç denetim görev ve sorumluluklarını yerine getirecek komite ve komisyonları kurmaları gerekmektedir. Zaten artık Türk Ticaret Kanunu işletmelerde iç denetim ve risk yönetimi birimlerinin kurulmasını zorunluluk haline getirmiştir. Kanun, işletmelerin hangi büyüklükte olurlarsa olsunlar bir iç denetim birimine ihtiyaçları olduğunu düzenlemektedir. TTK'nın haricinde de işletmelerde süreçlerin etkinliği, finansal verilerin doğruluğu, kanun ve düzenlemelere uyum konularında güvence hizmeti sağlamak amacıyla iç denetim birimine ihtiyaç duyulmaktadır.

Günümüzde iç denetimin faaliyet alanının genişlemesiyle birlikte iç denetçilerin sorumluluk alanlarının ve üzerlerine düşen görevlerin de arttığını görmekteyiz. İç denetçinin görevleri tüm işletme içi görevleri kapsamaktadır. Üst yönetim açısından bu görevlerinin yerine getirilmesi oldukça önemlidir. Çünkü iç denetim hata ve hile gibi işletmeye zarar verebilecek nitelikteki fiillerin önlenmesi konusunda yönetime bağlı olarak denetim yapar. Dolayısıyla, işletme yönetimi karar alırken veya ilgili kişilere bilgi sunarken iç denetim faaliyetinin sonuçlarına güvenecektir.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), iç denetim ve iç denetim mesleğinin gelişimi konusunda çaba harcayan kuruluşlardan birisidir. TİDE'nin sunmuş olduğu bilgilere göre Türkiye'de finans ve kamu sektöründe yaklaşık 10 bin, reel sektörde ise 3 bin denetçi bulunmaktadır. Şu an Sermaye Piyasası Kurulu'nun getirdiği bazı yükümlülükler haricinde işletmelere yönelik bir iç denetim düzenlemesi uygulanmamaktadır. Bu durum reel sektördeki denetçi sayısının azlığından da anlaşılabilir. İşte TTK bu konudaki eksikliği kapatacak düzenlemeler içermekte ve TTK'nın iç denetim birimi kurma zorunluluğu getirilmesi ile birlikte reel sektördeki denetçi sayısının zamanla artacağı düşünülmektedir.

Çalışmada iç denetimin değişen faaliyet alanları ve bu alanlara ilişkin Türk Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemeler kuramsal olarak değerlendirilmektedir. Kanunun 2012 yılında yürürlüğe girmesiyle işletme uygulamalarında ve denetim alanında yaratacağı etkiler sonrasında uygulamalı bir çalışma yapmak durumun daha iyi değerlendirilmesini sağlayacaktır. Bu nedenle çalışma ilerideki çalışmalara hazırlık ve bu çalışmalarını destekleyici niteliktedir.

## **2. İÇ DENETİM VE İÇ DENETİMİN FAALİYET ALANLARI**

İşletmelerin her türlü faaliyetlerini geliştirmek ve katma değer sağlamak için bağımsız, tarafsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan iç denetime ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar vasıtasıyla işletmenin hedeflerini başarmasına katkıda bulunurlar.

## 2.1. İç Denetim İle İlgili Genel Bilgiler

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından iç denetim alanındaki değişimler de ön planda tutularak yapılan son iç denetim tanıma göre (Hass, Abdolmohammadi ve Burnaby, 2006: 836):

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Ayrıca iç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım geliştirilmesine yardımcı olur”.

İşletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek suretiyle işletmeye hizmet sunan ve işletme içerisinde oluşturulmuş olan iç denetim, bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Moeller ve Witt, 1999: 11).

İç denetim ile ilgili önemli çalışmalar yapan Sawyer'e (2005) göre iç denetim; bir örgütte finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği, işletmenin karşı karşıya olduğu risklerin tanımlanması ve en aza indirilmesi, dış düzenlemelere, iç politika ve yordamlara uyulması, standartlara uyulması, kaynakların etkin ve verimli kullanılması ve örgütsel amaçlara etkin bir şekilde ulaşılması konularında tüm faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesidir (Sawyer, Dittenhofer ve Scheiner 2005: 10).

Geçmişte iç denetim yalnızca işletme içerisindeki finansal usullere uygunluk denetimi iken, günümüzde finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda da verimliliğin ve etkinliğin gerçekleştirilmesini sağlamaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 31).

İç denetimin bazı belirgin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Uyar, 2009: 61):

1. Bir işletmede finansal olmayan kontroller de dâhil olmak üzere faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve yeterliliğinin sağlanması, işletme faaliyetlerinin sağlıklı ve verimli bir şekilde yürütülmesi,
2. İşlemlerin önceden saptanmış işletme politikasına uygunluğu ve doğruluğunun kontrol altında tutulması, işlemlerin amaçlara, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanması ve yürütülmesi,
3. İşletme varlıklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasının sağlanması, varlıkların güvence altına alınması,
4. Bilgilerin güvenilirliğinin, bütünlüğünün ve zamanlılığının sağlanması,
5. İşletmenin muhasebe bilgi sisteminin ve iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi, değerlendirilmesi, risklerin asgariye indirilmesi ve yönetilmesi,
6. Muhasebe sürecinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda devamının sağlanması,
7. İşletmede meydana gelen veya gelebilecek olan hata ve hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesi,
8. Varlıkların fiziki durumları ile defter kayıtları arasındaki ilişkinin kontrol altında tutulması,
9. Yönetime yardımcı olunması ve üst yönetime danışmanlık yapılması,
10. Belirli alanlarda özel araştırmaların yapılması,
11. Denetim sonucunda maddi açıdan tasarruf sağlanması.

İç denetim, yönetsel bir kontroldür; diğer kontrollerin etkinliğini ölçer ve değerlendirir. İç denetim yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanan bir yönetim amacıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur (Uzun, 1999: 1).

Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olan iç denetim faaliyeti, günümüzde güvence ve danışmanlık gibi işlevler kazanmıştır. Güvence hizmeti iç denetçinin; organizasyondaki süreçler, sistemler ve diğer konularla ilgili objektif değerlendirmeler yapmak suretiyle görüşlerini yönetime bağımsız bir şekilde sunmasını kapsamaktadır (Memiş, 2007: 462-463). Danışmanlık hizmeti ise yönetimin organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesini sağlamak üzere uygulamaya koyduğu politikaların, prosedürlerin ve faaliyetlerin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirmeye yönelik tavsiyelerde bulunulması yoluyla iç denetim becerilerinden yararlanılmasını sağlamaktadır. Bu tür danışmanlık çalışması iç denetimin risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim hakkında sunduğu görüşe katkıda bulunur (Korkmaz, 2007: 4-5).

## **2.2. İç Denetimin Değişen Faaliyet Alanları**

İç denetimin değişen faaliyet alanlarını risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim olarak sınıflandırmak mümkündür.

### **2.2.1. Risk Yönetimi**

Risk yönetimi, işletmelerin işlevleri sırasında ortaya çıkabilecek risklerin önceden değerlendirilmesi ve bu riskleri minimize edecek veya ortadan kaldıracak önlemlerin alınmasıdır. Risk yönetimi süreçleri sırasında iç denetçiler bütün denetlenebilir faaliyetleri ve ilgili risk faktörlerini belirler ve tanımlarlar ve bu risklerin önem düzeyini değerlendirir. Risk değerlendirme ile yapılan denetim planlaması, iç denetimi reaktif kontrol odaklı olmaktan çıkarıp, risk odaklı ve pro-aktif bir fonksiyona dönüştürmüştür (Alptürk, 2008: 235-236).

Risk yönetiminin amacı, risk alınan faaliyetlerin farkındalığını arttırmak, işletmeye zarar verebilecek olayların sıklığını azaltmak ve zarar verici bir olay gerçekleşmişse, bu durumun sonuçlarının şiddetini azaltmaktır (Griffiths, 2005: 20-21).

Risk yönetimi, işletmenin karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle başlar. Riskin tespiti ile yapılan değerlendirmeden sonra işletme yönetimi tespit edilen risklerin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığına karar verir. Eğer risk kabul edilemeyecek düzeyde bir risk olarak değerlendirilirse yönetim buna karşı alınacak önlemleri belirleyecektir. Riske karşı en önemli kilit nokta iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır. Yönetim iç kontrol sistemindeki kontrollerin etkinliğinden ve yeterliliğinden emin olmalıdır (Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu., 2010: 152).

Risk yönetimi çerçevesi işletme hedeflerinin başarılmasına odaklanmıştır ve bu hedefleri dört kategoriye ayırabiliriz (Arslan, 2008: 28):

1. Strateji: İşletmenin misyonuyla alakalı üst seviye amaçlardır.
2. Faaliyetler: Kaynakların etkili ve verimli kullanılmasıdır.
3. Raporlama: Raporların güvenilirliğinin sağlanmasıdır.
4. Uygunluk: Yürürlükteki yasa ve yönetmeliklerle uyum sağlanmasıdır.

Risk yönetiminin 8 bileşeni bulunmaktadır: Kontrol ortamı, hedef belirleme, risk tanımlama, risk değerlendirme, risk tutumu, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme. İşletmenin ulaşmaya çalıştığı hedefler ile onlara ulaşmak için gerekli olanları temsil eden

bileşenler arasında doğrudan ilişki vardır. Bir kurumda risk yönetiminin etkin işleyip işlemediğine karar vermek, bu sekiz bileşenin bulunup bulunmadığı, bulunuyor ise etkin işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi sonucu ulaşılabilecek bir yargıdır. Dahası bu unsurlar etkili bir risk yönetiminin kriterleridir (Arslan, 2008: 39).

### 2.2.2. İç Kontrol

İç kontrol, işletme yönetim kurulu üyeleri, yönetim ve diğer personeli tarafından etkilenen ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, uygulanabilir yasa ve düzenlemelerle uygunluk amaçlarına ulaşmada yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir (Erdoğan, 2006: 83).

İç kontrol sisteminin temel amaçları şunlardır (Pehlivanlı, 2010: 31-32):

1. Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlamak,
2. İşletme varlıklarının korunmasını sağlamak,
3. Mali raporlamanın güvenilirliğini sağlamak,
4. İşletme içi ve yasal düzenlemelere uygunluğu sağlamak,
5. İşletme faaliyetlerini kayıt altına almak.

İç kontrolün kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olmak üzere 5 temel bileşeni vardır. Bu iç kontrol bileşenleri, işletme içi kontrollerin anlaşılması ve yönetimi için tasarlanmıştır (Pehlivanlı, 2010: 70).

### 2.2.3. Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim, işletme ile hak sahiplerinin ve diğer menfaat sahiplerinin ve diğer menfaat sahiplerinin birbiriyle olan ilişkilerini düzenleyen ve hak sahiplerinin işletmeden elde edeceği menfaatlerin en üst düzeye ulaştırılmasını sağlayan ilkeler bütünüdür. Kurumsal yönetim işletmenin ilgili tüm hak sahiplerinin çıkarlarının adil bir şekilde gözetilmesini amaçlar. Bu amaç doğrultusunda iç denetim birimi, etkin bir çalışma göstererek iyi bir kurumsal yönetimin desteklenmesinde önemli bir rol oynar (Pehlivanlı, 2010: 101).

Kurumsal yönetimin temel unsurları şunlardır (Çetiner ve Erol, 2007: 18):

1. Kurumsal yönetim stratejileri,
2. Faaliyetlerin etkin ve verimli gerçekleştirilmesi,
3. Finansal raporlamada güvenilirlik,
4. Yönetim kurulu ve komiteler (denetim komitesi)
5. Yasal düzenlemeler,
6. Şeffaflık
7. Risk yönetimi ve risk değerlendirme
8. İzleme ve gözetim, iletişim,
9. Kontrol çevresi,
10. Mesleki davranış kuralları,
11. İnsan kaynakları politika ve uygulaması,
12. İç denetim,
13. İç kontrol ve işleyiş eksikliklerinin raporlanması.

İç denetim iyi bir kurumsal yönetimin desteklenmesinde önemli rol oynar. İç denetim risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek ve geliştirerek işletme faaliyetlerinin iyileştirilmesinde yardımcı olabilecek önemli bir konuma sahiptir (Pehlivanlı, 2010: 102). İç denetim biriminin çalışmaları ve sunacakları raporlar, denetim komitesinin ve üst yönetimin önemli bir veri kaynağı olduğu kabul edilmekte ve bu konularla ilgili sorumlulukların paylaşıldığı görülmektedir (Demirbaş, 2008: 40).

### **3. İÇ DENETİMİN FAALİYET ALANLARINA İLİŞKİN TÜRK TİCARET KANUNU'NUNDAKİ DÜZENLEMELER VE İÇ DENETÇİLERİN ROLLERİ**

İşletmelerde denetçilerin yapacakları denetim işi Türk Ticaret Kanunu'nun 397-406. maddeleri arasında açıklanmaktadır. Denetleme işine ve denetçilere ilişkin özellikler, konu ve kapsam bu maddeler arasında ele alınmıştır. ayrıca denetim raporu, denetçi görüşü ve sır saklama sorumluluğu da ilgili maddelerde (TTK m. 402-403-404) ele alınmıştır.

İş dünyasının kurallarını yeniden yapılandıran Türk Ticaret Kanunu işletmelerde denetim açısından birçok değişikliği zorunlu kılmaktadır. Kanun'daki düzenlemeler incelendiğinde iç denetim biriminin ve dolayısıyla iç denetçilerin işletmelerde risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim alanlarında önemli roller üstleneceği anlaşılmaktadır.

#### **3.1. İç Denetimin Değişen Faaliyet Alanlarından Risk Yönetimine İlişkin Düzenlemeler ve İç Denetçinin Rolü**

İç denetim birimi işletmede risk yönetimi mevcutsa; iç denetim biriminin risk yönetimi sürecinde hiç rolü olmayabilir veya iç denetim planının bir parçası olarak risk yönetim sürecini denetleyebilir. Diğer taraftan işletmede kurumsal risk yönetimi sistemi yoksa iç denetim birimi risk yönetimi sürecine faal ve kesintisiz bir destek sağlayabilir veya risk yönetimi sürecini üstlenebilir. İç denetimin bu süreçte üstleneceği rol üst yönetim ve denetim komitesi tarafından iç denetim yönetmeliği vasıtasıyla belirlenir (Pehlivanlı, 2010: 61).

İç denetçi, risk süreçlerini ve kontrollerin etkinliğini yeniden değerlendirmek için risk tolerans seviyelerinin belirlenmesi ve izleme faaliyetlerinin devam ettirilmesi konusunda yönetime yardımcı olmalıdır. İç denetim, yönetim sürecine risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yönetimi konularında güvence vermelidir İç risk yönetim süreçlerinin işletmeden işletmeye farklılık göstereceğini bilmelidir. Bu nedenle işletmenin büyüklüğü, iç ve dış çevresi kadar örgüt kültürü, işletme amaçları ve yönetim stili konularında da bilgi sahibi olmalıdır (Coderre, 2009: 99). Ayrıca iç denetim faaliyeti, işletme çapında düzgün risk yönetim süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına katkıda bulunan danışmanlık faaliyetlerinde de bulunmaktadır (Özoğlu, vd., 2010: 154).

İç denetçilerin işlerinin olağan akışı içinde önemli risk ve risk maruziyetlerini tespit etmeleri ve değerlendirmeleri beklenir. İç denetim risk yönetimi sürecinde üstlenmemesi gereken görevler de vardır. Bunlar (Pehlivanlı, 2010: 61-62):

1. Risk alma istekliliğinin sınırlarının belirlenmesi,
2. Risk yönetimi süreçlerinin kuruma dayatılması,
3. Riskler hakkında yönetim adına güvence verilmesi,
4. Risk tutumu kararının alınması,
5. Yönetim adına risk tutumlarını uygulama,
6. Risk yönetimi konusunda hesap verme.

İç denetimin risk yönetimi sürecindeki rolünü tespit etmek, üst yönetimin ve denetim komitesinin görevidir. Yönetimin iç denetimin rolü konusundaki görüşü de, muhtemelen, kurumsal kültür, iç denetim personelinin kabiliyeti, ülkenin mahallî koşulları ve gelenekleri gibi etkenler dikkate alınarak belirlenir (TIDE, 2008: 225).

Türk Ticaret Kanunu'nun 375 maddesi ile işletmelere iç denetim ve risk yönetimi birimi kurma zorunluluğu getirilmektedir. Hisse senetleri borsada işlem göre işletmelerde yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi durumunda kurulur. "Tehlikelerin Erken Teşhisi Komitesi" olarak nitelendirilebilecek bu komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda işletmenin durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çözüm yollarını gösterir. Ayrıca çözüm yollarına ilişkin düzenlenecek rapor iç denetçilere de sunulur (TTK, 2011, m. 378/1; m. 378/2).

İç denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi (Tehlikelerin Erken Teşhisi Komitesi) kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunmakla görevlidir (TTK, 2011, m. 398/4).

### **3.2. İç Denetimin Değişen Faaliyet Alanlarından İç Kontrole İlişkin Düzenlemeler ve İç Denetçinin Rolü**

İç kontrol sisteminin kurulup çalıştırılmasına ilişkin sorumluluk işletmenin üst yönetimine aittir. Yönetimin iç kontrol üzerindeki sorumluluğunu şu şekilde sıralayarak özetleyebiliriz (Pehlivanlı, 2010: 40):

1. Kontrole noktası oluşturulması gereken alaları üst yönetim belirler,
2. Kontrol ihtiyacı belirlendikten sonra yönetim tarafından en uygun kontroller belirlenir,
3. Yönetim oluşturulan kontrollerin çalışıp çalışmadığından emin olmalıdır,
4. Kontrollerin oluşturulması kadar bu kontrollerin değişen koşullara uygun hale getirilmesini sağlar.

İç denetçi ise iç kontrol sisteminin uygunluğunu, işleyişini ve etkinliğini araştırmakla sorumludur. İç denetçilerin iç kontrol sistemini gözden geçirmelerindeki amaç, üst yönetim tarafından belirlenmiş yönerge ve kurallara uygun davranıldığının; yönetim kararlarına esas olan çeşitli raporların doğru, zamanlı ve eksiksiz hazırlanarak yönetime sunulduğunun belirlenmesidir (Güredin, 2007:315).

İç denetçiler öncelikle iç kontrol sistemi hakkında bir anlayış geliştirir, daha sonra sisteminin bileşenlerinin birbiriyle ilişkisini ve yönetimin oluşturduğu ve sisteminin yönetimine izin veren kontrollerin yönetimini değerlendirir. İç denetçi süreci incelemeli ve bu sürecin nasıl işlediğini anlamaya çalışmalıdır. Bunun için denetim işinin planlanması ve denetim amaçlarının ortaya konulması gerekir (Moeller ve Witt, 1999: 22-24). İç kontrol sisteminin denetimi işinin planlanması iç denetçi açısından oldukça önemlidir. İç kontrol sisteminin incelenmesi sonucu denetçinin belirleyeceği kontrol riski, çalışmalarının kapsamını, zamanlamasını ve niteliğini etkileyecektir. Denetçi planlama aşamasında mali tablolara yansıtılabilecek önemli hata türleri, bu hataların kontrol riskini etkileme durumu ve

maddilik testleri ile ilgili denetim programlarının oluşturulması konularında bazı sonuçlara ulaşmak ister (Bozkurt, 2010: 129-130).

İç denetçiler, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve geliştirilmesi konusunda danışmanlık sağlamakla yükümlüdürler. Bu konu Uluslararası iç denetim standartlarında da belirlenmiştir. Standarda göre iç denetçiler finansal ve faaliyetler bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi, varlıkların korunmasıyla ilgili kontrollerin incelenmesi ve yasa ve yönetmeliklere uygunlukla ilgili kontrollerin incelenmesinden sorumludurlar (Yılcı, 2006: 37).

Türk Ticaret Kanunu'nun 367. maddesinde iç kontrol sistemlerin biçimsel tarifini veren bir düzenleme de yapılmıştır (TTK, 2011, m. 367/1; TTK, 2011, m. 367/2, Cömert, 2008):

(1) Esas sözleşmede öngörülecek bir hükümlerle, yönetim kurulu, düzenlenecek bir örgüt yönetmeliğine göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya bir kaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişilere devretmeye yetkili kılınabilir. Bu yönetmelik yönetimi düzenler; bunun için gerekli olan görev yerlerini gösterir, görevleri tanımlar, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine, pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, yönetim örgütü yönetmeliği hakkında, yazılı olarak bilgilendirir.

(2) Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir.

Bu düzenleme, anonim şirketlerde işletme yönetiminin yetki ve sorumluluk ilişkisinin biçimsel bir şekilde düzenlenmesini ve sorumlu pozisyonlarda bulunan kişilerin görev tanımlarının yapılmasını öngörmektedir.

Kontrol yönetimin temel fonksiyonlarından biridir ve evrensel ifadesiyle iç kontrol işletme faaliyetlerinin verimliliği ve etkililiği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluğu sağlamak amacıyla işletme içinde oluşturulan ve işletmenin tüm çalışanları tarafından etkilenen bir süreçtir. İç kontrollerin etkili bir şekilde tasarlanıp işletilmesi ve sürekli gözetiminde temel sorumluluk, yönetim kuruluna aittir. Böyle bir yapısal işleyişin tasarımı, etkili bir şekilde işletilmesi ve sürekli gözetimi, en üst düzeyde, en doğru ve en etkili kararların alınmasını gerektirdiğinden uzmanlık isteyen bir özellik taşır. Bu nedenle işletmelerde yönetim kurulunda karar almaya etki edecek sayıda denetim komitesinde de görev yapan üyelerin bulunması evrensel olarak kabul görmüş bir düzenlemedir. Mevcut TTK'daki murahhas azalık da bir ölçüde bu amaca hizmet ediyor gibi görünse de daha çok yönetim faaliyetlerinde yararlı olan bir nitelik taşımaktadır. Uygulamada ise bu müessese kanuni meraklılıkta olduğu gibi etkisizdir. Aslında işletmede iç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesinde örgüt içi bağımsızlık çok önemli bir konudur. Asıl fonksiyonu iç kontrollerin etkili bir şekilde çalışıp çalışmadığını denetlemek olan iç denetimin, yönetim kurulu içinde oluşturulan bir denetim komitesine bağlanması kabul gören bir yaklaşımdır. Kanunun evrensel kabul gören standartlarla uyum sağlamaya çalışan düzenlemelerinin konunun uzmanlarıyla görüşülerek zorunluluk oluşturan düzenlemeler haline getirilmesi yararlı olabilir (Cömert, 2008).

### **3.3. İç Denetimin Değişen Faaliyet Alanlarından Kurumsal Yönetime İlişkin Düzenlemeler ve İç Denetçinin Rolü**

İşletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin yerleşmesi, denetim komitesini ön plana çıkarmıştır. İşletmelerde kurumsal yönetimin profesyonel olarak çalışması için en büyük görev denetim komitesine düşmektedir. Denetim komitesi yönetim kuruluna yardımcı bir organ ve pay sahiplerinin işletme ile ilgili öğrenmek istediği bilgiler konusunda onlara güvence veren kuruldur. Kurumsal yönetim ilkelerine göre halka açık işletmelerin denetim



komitesi kurmaları zorunludur. İşletmelerde denetim komitesinin varlığı kurumsal yönetimin etkin şekilde işlemlerini ve iç kontrol ile iç denetim sistemlerinin güçlendirilmesini sağlar. Denetim komitesinin etkin çalışabilmesi ve bağımsız olabilmesi için komite yerine kurmay hattında çalışması genel kabul görmüş bir yaklaşımdır. Komite bu konuyla yönetim kurulunu izler, iç denetçilerin çalışmalarını birebir ilgilenir ve iç denetimin etkin çalışmasını sağlar (Ergin, Sevim ve Eliuz, 2008: 3).

İç denetçiler, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi için kurumsal yönetim anlayışına yönelik gerekli tavsiyelerde bulunur (Abdioğlu, 2008: 191-192):

1. Kurum içerisinde gerekli etik değerlerin oluşturulması ve geliştirilmesi,
2. Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,
3. Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesi,
4. Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini gerçekleştirmek.

İç denetim süreci sonucunda iç denetçiler elde ettikleri bulguları ve bu bulgular doğrultusunda yönetimin aldığı düzeltici eylemleri denetim komitesine raporlar. Böylece denetim komitesi tarafından da iç kontrol sistemi izlenmiş olur ve işletme risklerini engelleme konusunda yeterli bilgiye sahip olan denetim komitesi iç kontrolle ilgili emniyet sağlamış olur (Yılancı, 2003: 27).

Türk Ticaret Kanunu'nun ilk dikkati çeken özelliği, kurumsal yönetim ilkelerinin esas alınarak hazırlanmış olmasıdır. Kanunda kurumsal yönetimin taraflarını oluşturan pay ve menfaat sahipleri, yönetim kurulu, kamuoyu aydınlatma ve şeffaflık ile ilgili yaklaşımlar incelendiğinde, pay sahipliği haklarının kullanımının kolaylaştırıldığı ve korunduğu görülmektedir. Kanunda pay sahiplerinin genel kurulda temsili, kurumsal bir anlayışla düzenlenmiştir. Pay sahiplerine eşit işlem yapılması ilkesi, açık bir hükümlerle Kanunda yer almıştır. Pay sahiplerinin şirkete borçlanması yasaklanmış, böylece pay sahibinin ortaklığın kaynaklarını kötüye kullanması engellenmeye çalışılmıştır (Alptürk, 2008: 285).

Kanunda, bilgi toplumu hizmetleri ile ilişkilendirilebilecek şekilde karşımıza çıkan düzenleme, her sermaye ortaklığı açısından, bir internet (web) sitesi kurmak ve bu yolla menfaat sahiplerini şirket hakkında bilgilendirmek yükümlülüğünün öngörülmüş olmasıdır. Yönetim kurulu, söz konusu internet (web) sitesinin kurulmasıyla ve kanuna uygun içeriğinin hazırlanması ve yayımlanmasıyla görevlendirilmiştir. Bu düzenleme de, kurumsal yönetim ilkesinin bir yansımasıdır.

Her sermaye şirketinin bir internet sitesi açmak, şirketin internet sitesi zaten mevcutsa bu sitenin belli bir bölümünde;

- a) Şirketçe kanunen yapılması gereken ilanları,
- b) Pay sahipleri ile ortakların menfaatlerini koruyabilmeleri ve haklarını bilinçli kullanabilmeleri için görmelerinin ve bilmelerinin yararlı olduğu belgeler, bilgiler, açıklamaları,
- c) Yönetim ve müdürler kurulu tarafından alınan; rüçhan, değiştirme, alım, önerilme, değişim oranı, ayrılma karşılığı gibi haklara ilişkin kararlar; bunlarla ilgili bedellerin nasıl belirlendiğini gösteren hesapların dökümünü,
- d) Değerleme raporları, kurucular beyanı, payların halka arz edilmesine dair taahhütler, bunlara ait teminatlar ve garantiler; iflasın ertelenmesine veya benzeri konulara ilişkin karar metinleri; şirketin kendi paylarını iktisap etmesi hakkındaki

- genel kurul ve yönetim kurulu kararları, bu işlemlerle ilgili açıklamaları, bilgileri, belgeleri,
- e) Ticaret şirketlerinin birleşmesi, bölünmesi, tür değiştirmesi hâlinde, ortakların ve menfaat sahiplerinin incelemesine sunulan bilgileri, tabloları, belgeleri; sermaye arttırımı, azaltılması dâhil, esas sözleşme değişikliklerine ait belgeleri, kararları; imtiyazlı pay sahipleri genel kurulu kararları, menkul kıymet çıkarılması gibi işlemler dolayısıyla hazırlanan raporları,
  - f) Genel kurullara ait olanlar dâhil her türlü çağrılara ait belgeler, raporlar, yönetim kurulu açıklamaları,
  - g) Şeffaflık ilkesi ve bilgi toplumu açısından açıklanması zorunlu bilgileri,
  - h) Bilgi alma kapsamında sorulan sorular, bunlara verilen cevaplar, diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortakların aydınlatılması için öngörülen hususları,
  - i) Finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, pay ve menfaat sahipleri bakımından bilinmesi gerekli finansal raporlamalar, bunların dipnotları ve ekleri.
  - j) Yönetim kurulunun yıllık raporu, kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması; yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle yöneticilere ödenen her türlü paralar, temsil ve seyahat giderleri, tazminatlar, sigortalar ve benzeri ödemeleri,
  - k) Denetçi, özel denetçi, işlem denetçisi raporlarını,
  - l) Yetkili kurul ve bakanlıkların konulmasını istedikleri, pay sahiplerini ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin bilgileri,

yayımlanması zorunludur (TTK, 2011, m.1524).

Her sermaye şirketi bir web sitesi açmaya ve bu sitenin açıkça belirlenmiş bir bölümünü, sayılacak içerik ile sınırlı olmamak üzere, şirketçe kanunen yapması gereken ilânlara, pay sahipleri veya ortakları açısından önem taşıyan açıklamalara; yönetim ve müdürler kurulu ile genel kurul toplantılarının hazırlıklarına; anılan kurulların yapılmasına ilişkin bilgilere; ortaklara ve pay sahiplerine sunulması gereken belgelerin yayımlanmasına; bu kurullara ait olanlar da dahil olmak üzere her türlü çağrıya; oy verme, şeffaflık ve kamuyu aydınlatma yönünden zorunlu ve bilgi toplumu bağlamında yararlı görülen tüm hizmetlerin ve bilgilerin sunulmasına; bilgi almaya yönelik sorulara, cevaplara ve benzeri diğer işlemler ile bu Kanunda ve diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortakların aydınlatılmasının öngörüldüğü konulara, özgülemek zorundadır. Ayrıca, finansal tablolar, bunların dipnotları, ekleri, yönetim kurulunun yıllık raporu dahil, hesap durumlarına, ara finansal tablolara, yönetim kurulunun kurumsal yönetim ilkelerine ne oranda uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklamasına; denetçinin, özel denetçinin, işlem denetçilerinin raporlarına ve yetkili kurul ve bakanlıkların konulmasını istedikleri pay sahiplerini ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin olarak, şirketin cevapları ve bildirimleri ve diğer ilgili hususlar şirketin web sitesinde yayınlanır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 366. maddesinde

“Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir”

ifadesiyle kurumsal yönetim ilkelerinde denetim komitesi olarak ifade edilen denetim komitelerinin kurulması konusunda yönetim kuruluna yetki verilmektedir (TTK, 2011, m.366).

### 3. SONUÇ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Hukuk uygulamasının belirli alanlarda yaşadığı çelişkileri ve tereddütleri gideren, Türkiye'nin AB ile uyumunun gereklerini yerine getiren ve kurumsal yönetim ilkelerine önem veren bir düzenleme niteliğini taşımaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun oluşumunda, şirketlerin sermaye ortaklığı yapıları, bağımsız yönetim anlayışı, muhasebe, finans ve denetim işlevinin uluslararası standartlara uygunluğu benimsenmiştir. Bu bağlamda, sermayenin korunması, şeffaflık ve kamuyu aydınlatma ilkelerinin ön plana çıktığı söylenebilir.

Gelecek dönemlerin bugünden farklı olacağı bu yeni dönemde, iç denetim faaliyeti, risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim yaklaşımları, kurumsal varlığın sürdürülmesi ve yeni fırsatların değerlendirilebilmesi açısından önemli bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda, yönetim kuruluna kurumsal yönetim, risk yönetimi ve denetlenebilir olma açısından önemli bir sorumluluk düşmektedir. Yönetim Kurulu'nun bu sorumluluğunu etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için, şirketlerde mutlaka iç denetim faaliyetine ihtiyaç olacaktır. İç denetim faaliyeti sayesinde muhasebe ve mali raporlama sisteminin işlerliği, güvenilirliği, iç kontrollerin yerindeliği, risk yönetiminin etkinliği makul bir güvence ile sağlanabilecektir. Kanunda etkinliğine özel önem verilen bağımsız denetimin kendinden beklenen sonucu verebilmesi için iç denetim faaliyeti ve iç kontrol ile ilgili düzenlemelere Kanunun sistematiğini bozmadan açıklık getirilmesi, işletmelerin kurumsallaşmasına katkıda bulunacaktır.

## KAYNAKÇA

Abdioğlu, H. (2008). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB – 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4: 185-208.

Alptürk, E. (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Arslan, I. (2008). Kurumsal Risk Yönetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, <http://www.sgb.gov.tr/destekhizmetleri/Raporlar/Maliye%20Uzmanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20Raporlar%C4%B1/I%C5%9F%C4%B1lda%20ARSLAN.pdf> (Erişim Tarihi: 10.12. 2010).

Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe Denetimi*, 5. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları

Coderre, D. (2009). *Internal Auditing: Efficiency Through Automation*, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Cömert, N. (2008). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol, *İç Denetim Dergisi*, 21.

Çetiner, E. ve Erol, M. (2007). Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetimin Aile Şirketlerinde Uygulama Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 6 (21): 17-33.

Demirbaş, M. (2008). Public Company Accounting Oversight Board’a Göre İç Kontrol Birimlerinin Faaliyetlerinde Yönetimin Sorumlulukları ve Denetçi Raporları, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10 (4): 37-66.

Erdoğan, M. (2006). *Denetim: Kavramsal ve Teorik Yapı*, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Ergin, H.; Sevim, Ş. ve Eliuz, A. (2008). Kurumsal Yönetimin Ögesi Olarak Denetim Komitesinin Etkinliği ve İMKB’ye Kayıtlı Şirketlerde Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 8 (25): 1-21.

Garcia-Benau, M. A. ve Zorio, A. (2004). “Audit Reports On Financial Statements Prepared According To IASB Standards: Empirical Evidence Form The European Union”, *International Journal of Auditing*, 8 (3), 237-252.

Griffiths, P. (2005). *Risk-Based Auditing*, England: Gower.

Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 11. Baskı, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.

Hass, S.; Abdolmohammadi, M.J. ve Burnaby, P. (2006). The Americas Literature Review on the Internal Auditing, *Managerial Auditing Journal*, 21 (8): 835-844.

*İç Denetim*, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Yayınları No: 1, İstanbul: Ayhan Matbaası.

Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim I, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2 (25): 4-15.

- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim: Güncel Yaklaşımlar*, 1 Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Memiş, M.Ü. (2007). Türkiye’deki İç Denetim Profiline İlişkin Bir Araştırma, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (1): 461-478.
- Moeller, R. ve Witt, H.N. (1999). *Brink’s Modern Internal Auditing*, USA: John Willey & Sons Inc.
- Özoğlu, B.; Mercan, C. ve Çakıroğlu, S. (2010). *Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti: Pehlivanlı, M. (2010). Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları*, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Sawyer, L. B.; Dittenhofer, M.A. ve Scheiner, J.H. (2005). *Sawyer’s Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, 5th Ed., USA: Institution of Internal Auditing.
- Sridharn, Uma V., Caines, W. R. , Mcmillan, J. ve Summers , S. (2002). “Financial Statement Transparency And Auditor Responsibility: Enron And Anderson”, *International Journal of Auditing*, 6 (3), 277-286.
- TİDE (Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü) (2008). *Uluslararası İç Denetim standartları: Mesleki Uygulama Çerçevesi*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No: 4, Deloitte: İstanbul.
- TTK (Türk Ticaret Kanunu) (2011), Kanun No: 6102, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=11271> (Erişim Tarihi: 30.05.2011).
- Uyar, S. (2009). *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Uzun, A.K. (1999). Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi, *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, 6: 1-4.
- Yılcı M. (2003). Denetim Komitesinin İç Denetimin Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 3 (8): 23-33.
- Yılcı, M. (2006). *İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.