

## BAĞIMSIZ DENETİMİN ETKİNLİĞİ AÇISINDAN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ VE KOMİTELERİN ÖNEMİ

**Ayşe Tanyeri**

Çukurova Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü  
Arş. Gör.  
atanyeri@cu.edu.tr

**Mehmet Ünsal Memiş**

Çukurova Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü  
Doç. Dr.  
mmemis@cu.edu.tr

### Özet

*İşletmelerin faaliyet hacimleri ve etki alanları arttıkça muhasebe departmanı tarafından üretilen finansal bilgilerin önemi artmıştır. Bu bilgilerin öneminin artması ile birlikte, bu bilgilerin güvenilirlik sorunu oldukça önemli bir hal almıştır. İşletme içinden üretilerek sunulan finansal bilgilerin güvenilirliği, işletme dışından uzmanlarca gerçekleştirilen bağımsız denetim süreci ile teyit edilmektedir. İşletme dışındaki uzmanların, finansal tabloların dürüstlüğüne değerlendirme sürecinin etkinliği ve kapsamı, işletmede yürütülmekte olan iç kontrol sisteminin etkinliği ile doğrudan bağlantılıdır. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sürecini planlamadan önce, işletmede uygulanmakta olan iç kontrol sistemini incelemek ve etkinliğini değerlendirmek durumundadır. Ayrıca bağımsız denetim sürecinin etkinliğini sağlamak için, yasal düzenlemeler çerçevesinde işletmelerde “riskin erken saptanması komitesi” ve “denetim komitesi” şeklinde komiteler de oluşturulmuştur. Gerek iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde işletilmesi, gerekse ilgili komitelerin kurulup işletilmesi, bağımsız denetim sürecinin etkinliğine olumlu katkılar sağlamaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız denetim, İç kontrol sistemi, Denetim komitesi

**Alan Tanımı:** M4, M42, M420.

## THE EXAMINATION OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN TERMS OF THE EFFECTIVENESS OF AUDITING AND THE IMPORTANCE OF COMMITTEES

### Abstract

*The importance of financial information which is produced by the accounting department has increased with the raising of the activities of the enterprises and amounts. The problem of reliability of this information has become very important with the increasing importance of this information,. The reliability of the presented financial information that is produced through business, conducted by experts from outside of the company is confirmed by independent audit process. The effectiveness and scope of the process of evaluating the fairness of the financial statements by non-operating experts are directly connected to the effectiveness of the internal control system being implemented in the business. Before planning the independent auditing process, the independent auditor should examine the internal control system that is being applied to the entity and evaluate its effectiveness. In addition, in order to ensure the effectiveness of the independent audit process, committees were established in the framework of legal regulations as "risk early detection committee" and "audit committee". Both the establishment and effective operation of the internal control system and the establishment and operation of the relevant committees provide positive contributions to the effectiveness of the independent audit process.*

**Keywords:** Auditing, Internal control system, Audit committee

**JEL Code:** M4, M42, M420.

### 1. GİRİŞ

Günümüzde işletme sayılarının artması ve faaliyet alanlarının genişlemesi, işletme içine ve dışına raporlama yapan muhasebe departmanı tarafından üretilen bilgilerin önemini artırmıştır. Bu bilgileri üreten birim ile işletme yöneticileri ve işletme dışı finansal bilgi kullanıcıları arasında bilgi asimetrisi ortaya çıkmaktadır. Bilgileri üretenler, sunanlar ve kullananlar arasındaki bilgi asimetrisi, sunulan bilgilerin güvenilirliğinin süreçler devam ederken işletme içinden, süreçler tamamlandıktan sonra da işletme dışından bağımsız bir göz tarafından denetlenmesini önemli bir hale getirmiştir. Özellikle 2000’li yılların başında yaşanan şirket skandalları ile birlikte, doğru ve tarafsız bilgiye olan ihtiyaç daha da artmıştır. Finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda, işletme

dışındaki finansal tablo kullanıcıları bağımsız denetimden yararlanırken, işletme yönetimi kendisine sunulan finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği hususunda iç denetim biriminden faydalanmaktadır.

İşletmeler büyüdükçe ve faaliyet alanları genişledikçe çeşitli riskler ortaya çıkmaktadır. İşletme yönetiminin riskleri minimize etmek amacıyla işletme varlıklarının korunması, hataların ortadan kaldırılması ve işletme politikalarının değerlendirilmesi konularında doğru ve etkili kararlar alabilmesi için, zamanında ve güvenilir veriler elde edilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Zamanlı ve güvenilir verilerin elde edilmesi etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile mümkündür. Bu noktada, iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirerek bir mekanizma olan iç denetime ihtiyaç duyulmaktadır.

İşletmelerde kurulan iç kontrol sistemi, işletmenin sürekliliği açısından büyük öneme sahiptir. İç kontrol sistemi ile işletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta, farklı kişilerin sorumluluğundaki alt fonksiyonlar ile kişilerin birbirlerini kontrolü sağlanmakta, iyi bir belge, kayıt ve rapor düzeni ile kişilerin sorumlulukları belirlenip hata yapmaları önlenmekte, varlıklara erişim kısıtlanarak işletme kayıplarına ve suiistimallere izin verilmemektedir. İç kontrol sistemi ile, faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, finansal raporlara güven, yasa ve düzenlemelere uyum amaçlanmaktadır (Yıldırım,2014:1). Tüm bu amaçları gerçekleştirmek ve şirketlerde şeffaf bir denetim olgusu oluşturmak için 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu(TTK) denetim alanında yeni düzenlemeler getirmiştir.

6102 sayılı TTK ile denetim alanında getirilen yeni düzenlemeler, denetime önemli katkı ve fayda sağlamıştır. Yeni TTK, şirketlerin kurumsallaşması, devamlılığı, rekabet avantajı elde etmesi, kamu güveni ve şeffaflık açısından çok önemlidir. Yeni TTK esas olarak denetim ve şeffaflık konularına odaklanmıştır (Uluslan vd,2012:12).

Bu çalışmanın amacı, etkin bir bağımsız denetim süreci için önem arz eden bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki koordinasyonun Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) ve ilgili mevzuat gereği oluşturulan komiteler çerçevesinde inceleyerek söz konusu koordinasyonun geliştirilmesi için önerilerde bulunmaktır.

## **2. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİ İNCELEMENİN ÖNEMİ**

İç kontrol kavramı, 1985 yılında özel sektörde iş etiki, iç kontrol ve kurumsal yönetim ilkelerine bağlı olarak finansal raporlamayı geliştirmek için kurulan COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway

Commission) tarafından geliştirilmiştir. COSO modelinde iç kontrol; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme bileşenleri ile oluşmuştur. İç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğunda olduğu için, yönetimin iç kontrol sistemini oluşturması, geliştirmesi ve gerektiğinde de yeniden düzenlemesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra, iç kontrol faaliyetleri risk esaslı faaliyetler olduğundan, sistemin güçlü ve zayıf yönleriyle ilgili analizler yapılması ve risk alanlarının belirlenerek kontrol faaliyetlerinin bu alanlara yönlendirilmesi gerekmektedir (Arcagök,2005:85). Genellikle çalışmalarını iç kontrol üzerinde yoğunlaştıran gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile oluşan COSO, iç kontrol sistemini; rol ve sorumlulukların yönetici, yönetim kurulu, iç denetçiler ve diğer personel ile birlikte üstlenilmesi gereken bir süreç olarak ifade etmektedir (Arcagök,2005:85).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC) iç kontrol sistemini, “işletmelerin varlıklarının korunması, yanlışlıkların ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve önlenmesi, muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının sağlanması, işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesine yardımcı olan işletme yönetimi tarafından kabul edilen politika ve prosedürler” şeklinde ifade etmektedir (Özyürek,2012:98-99).

Denetçinin mesleki sorumluluğunu icra etmesine yardımcı olan, denetim faaliyetlerinde denetçiye yol gösteren ve uyulması gereken asgari ilkeleri, denetim standartları olarak ifade etmek mümkündür. Bir denetim çalışmasının kalitesini Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğine göre değerlendirmek mümkündür. GKGDS kapsamında ikinci grubu oluşturan Çalışma Sahası Standartları, denetim kanıtı toplamada ve bu kanıtları değerlendirmede denetçiye yol göstererek, güvenilir denetim kanıtlarının elde edilmesini sağlamaktadır. Denetçinin Çalışma Sahası Standartları kapsamında denetim işlevini gerçekleştirebilmesi için, işletmenin iç kontrol sisteminin incelenerek, iç kontrol sistemi hakkında bir değerlendirmede bulunulması gerekmektedir. Çünkü bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, denetçilere olayların doğru bir biçimde muhasebe kayıtlarına aktarıldığı ve finansal tabloların da bu olayların sonucunu yansıttığı konusunda güvence sağlamaktadır. İşletmede kurulan iç kontrol sistemi ne kadar etkin ise, denetçinin işletmenin finansal tablolarına olan güveni artacak ve denetim riski önemli derecede azalacaktır (Güredin,2010:39-46).

Çalışma sahası standartlarından ikincisi olan “iç kontrol sisteminin incelenerek bir değerlendirmede bulunmasını” öngören standardın iki amacı bulunmaktadır. Birincisi, sistemin kendine olan güven derecesini araştırarak bir değerlendirmede bulunmak ve sistemin etkinliğini saptamaktır. Makul düzeyde güvence veren denetçilerin işletmede gerçekleşen tüm faaliyet ya da işlemleri ayrı ayrı gözden geçirmesi ve doğruluğunu test etmesi mümkün değildir. Bu sebeple, denetçiler işletmedeki iç kontrol sisteminin işlerliğini araştırarak, tüm faaliyet ve işlemlerin gerçeğe uygun bir biçimde muhasebe kayıtlarına aktarıldığına ve kayıtlara uygun olarak doğru bir biçimde finansal tablolara yansıtıldığına güvenmek istemektedirler. İşletmenin iç kontrol sistemi ne kadar etkin ise, finansal raporların hatalı olma riski o kadar azalacak ve denetçinin finansal tablolara olan güveni de bu nispette artacaktır. İkinci olarak, denetçinin denetim çalışmaları sonucunda elde edeceği bulgulara uygun bir denetim görüşü elde edebilmesi için, uygulayacağı denetim işlemlerinin kapsam ve içeriğinin tespitinde iç kontrol sisteminin incelenmesi gerekmektedir. Müşteri kabulünden sonra gelen ve denetim sürecinin ikinci aşamasını oluşturan denetimin planlanması aşamasının kapsamı, büyük ölçüde iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır. İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi standardı göz ardı edilerek yapılan bir denetimi kaliteli ve güvenilir bir denetim olarak kabul etmek mümkün değildir. Bu sebeple, kaliteli bir bağımsız denetim için vazgeçilemez bir nitelik taşıyan bu standardın, denetim sürecinde bağımsız denetçi tarafından önemle dikkate alınarak uygulanması gerekmektedir (Tuan,2009:8).

İşletmelerin faaliyet alanları genişledikçe ve organizasyon yapıları daha karmaşık bir hale geldikçe işletme faaliyetleri hakkında üst düzey yöneticilerin direkt olarak bilgi sahibi olma olanakları azalmakta ve iç kontrolün önemi artmaktadır. Bu sebeple hata, hile ve yolsuzlukları asgari düzeye indirip verimliliği arttıracak, doğru ve güvenilir raporlama imkanı sağlayacak, işletmenin yapısı ve büyüklüğü dikkate alınarak kurulacak etkin ve sürekli yenilenebilir bir iç kontrol sistemi önem arz etmektedir (Akbulut,2012:176). İşletmede kurulan iç kontrol sisteminin öncelikli amacı, finansal tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamaktır. Bunun yanı sıra, iç kontrol sistemi ilgili mevzuata uygunluğun sağlanmasına, verimliliğin artırılmasına ve işletme varlıklarının korunmasına yardımcı olur (Dabbağoğlu,2007:160-161). İşletmelerin sürekliliği, yönetimin, paydaşların, denetçilerin ve de toplumun menfaati için iç kontrol sistemi hakkında bilgi ele edilmesi bir gereklilik haline gelmiştir (William,2000:83).

İşletmelerde kurulan etkin bir iç kontrol sistemi sayesinde, oluşabilecek hata ve hileler önemli derecede önlenmektedir. Bu sebeple, işletme sahipleri ile üçüncü

kişiler, işletmede kurulan iç kontrol sistemine güven duymak amacıyla, işletme yönetiminden daha çok açıklama yapmalarını ve denetimden geçmiş finansal tablolar ile ilgili olarak da bağımsız dış denetçilerden daha çok doğrulama istemektedirler. İç denetimin bağımsız denetimdeki öneminin 1970’li yıllarda başlaması ile birlikte, denetçinin denetimi planlayabilmesi için işletmenin iç kontrol sistemini kavraması ve bunun için de gerekli testleri yapması gerektiği konusu önem kazanmaya başlamıştır (Sağlar ve Tuan,2009:352). İşletme faaliyetleriyle ilgili muhasebe kayıtlarının doğru şekilde yapılması, güvenilir finansal bilgilerin zamanında hazırlanması, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ya da engellenmesi, yönetim politikalarının yürütülmesi ve işletmenin belirlenmiş amaçlara ulaşması amacıyla yönetimin kabul ettiği politika ve prosedürleri ifade eden iç kontrol sistemi, günümüzde de bağımsız denetim açısından önemi daha da artan bir araç haline gelmiştir.

Bağımsız denetçinin, iç denetçinin çalışmalarına güvenmeden önce izlemesi gereken değerlendirme sürecini belirten SAS 65, bağımsız denetçilerin iç denetçilerin yeterliliği ve tarafsızlığını değerlendirmenin yanı sıra, işletmenin iç kontrol sistemini de değerlendirmesi gerektiğini ifade etmektedir (Wood,2004:6). İç kontrol sistemini tanımak ve değerlendirmek için bağımsız denetçi öncelikle, çalışanları gözlemlemek, anketler uygulamak, soruşturma yapmak, belge ve kayıt düzenini incelemek suretiyle, işletmedeki kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol yordamları hakkında gerekli bilgileri elde etmektedir. Elde edilen bilgiler değerlendirilerek, yönetimin iddiası olan finansal tablo açıklamaları, hesap kalanları ve işlem gruplarıyla ilgili kontrol riski belirlenmektedir. Eğer denetçi, kontrol riskini en yüksek değerinden daha düşük bir değerde belirlemişse, iç kontrol sisteminin anlaşılması ve kontrol testlerinin uygulanması yoluyla belirlenen kontrol riskini destekler nitelikte kanıt toplaması gerekmektedir. Sonrasında ise, denetçi uygulayacağı denetim testlerinin türünü, zamanını ve kapsamını belirleyecektir (Tuan,2009:9). Bağımsız denetçinin iç kontrol sistemini inceleme sebebinden bir diğeri ise, iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında yönetime görüş bildirmek, gerekirse sistemin iyileştirilmesi hususunda önerilerde bulunmak ve resmi kuruluşlara rapor hazırlamaktır. Burada dikkat edilmesi gereken önemli nokta, bağımsız denetçinin iç kontrol sistemini tasarlamaktan değil sadece değerlendirmekten sorumlu olduğudur (Uzay,1999:58).

İşletmede var olan güçlü bir iç kontrol sistemi ve bu sistemin etkinliğini değerlendiren iç denetim fonksiyonu, bağımsız denetçinin gerçekleştireceği maddi denetimlerin zamanlamasını, kapsamını ve içeriğini önemli derecede etkilemektedir. Bu sebeple, bağımsız denetim sürecinin önemli bir parçası olan iç

kontrol sisteminin güvenilirliğinin test edilmesi önem arz etmektedir (Tuan,2015:319). GKGDS'nın ikinci grubunu oluşturan Çalışma Sahası Standartları, bağımsız denetçinin işletmede var olan iç kontrol sistemini inceleyerek değerlendirmede bulunmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu standardı göz ardı ederek yürütülen bir bağımsız denetim sürecini, kaliteli ve güvenilir olarak kabul etmek mümkün değildir.

### **3. BAĞIMSIZ DENETİMDE ETKİNLİK İÇİN KURULMASI ÖNGÖRÜLEN KOMİTELER**

14.02.2011 tarihli 27846 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanıp 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK'da kurumsal yönetim yaklaşımı benimsenmiştir. Kurumsal yönetimin temel ilkeleri olan şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluğun devamlılığının sağlanabilmesi için bazı komitelerin kurulması gerekmektedir.

#### **3.1. 6102 Sayılı TTK'da Riskin Erken Saptanması Komitesi**

İşletmelerde risk yönetimini; zararların oluşmasını engelleyecek nitelikte önlemler almak, ortaya çıkması muhtemel zararlar için ölçme yöntemi kullanmak, üst yönetim ile bilgi akışını sağlamak ve hızlı bir geri bildirim sistemi ile hızlı kararların alınmasını sağlayacak sistemleri kurmak olarak ifade etmek mümkündür. Diğer bir ifade ile risk yönetimi, belirsizlikler ve belirsizliklerin meydana getireceği olumsuzlukları kabul edilebilir bir düzeye indirgemeyi sağlayan disiplindir. İşletmelerin kabul edebilecekleri riskler ile uygulayacakları risk yönetim sistemlerine yönelik politika ve düzenlemeleri tespit etmeleri gerekmektedir. Öncelikle, bu politikalar ile tutarlı ve bilinçli bir risk seçimi ile istenmeyen risklerin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Risk yönetim sistemi, risklerin tanımlanması, risklerin ölçülmesi, risklerin kontrol edilmesi ve risk profilindeki değişimin izlenmesi bileşenlerinden oluşmaktadır (Yakar,2015:255).

Risk yönetimi ve gözetimi işlevleri yönetim kurulu tarafından icra edilmektedir. Risk yönetimi sürekli etkin bir mekanizmadır. Bu sebeple, iç denetim etkili bir kaynak olarak kullanılarak risk gözetimi sağlanabilmektedir (Yakar2015:255). İşletmenin risk konusundaki ilgi ve tecrübesi arttıkça, risk yönetimi işletme faaliyetleri ile daha fazla bütünleştikçe, iç denetimin risk yönetimine olan desteği azalacaktır. Diğer taraftan, işletmenin risk yönetimi uzmanı istihdam etmesi veya risk yönetim görevini icra etmesi için bir kadro oluşturması, iç denetimin danışmanlık hizmeti yanında güvence verme rolüne de odaklanmasını sağlayarak işletmeye artı değer katacaktır (Tektüfekçi,2008:94).

TTK madde 378’de riskin erken saptanması ve yönetimi ile ilgili olarak;

“Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, 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 hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollar”

şeklindeki ifadeye yer verilmiştir. Risk yönetiminin yönetilmesi gereken bir süreç olduğu göz önüne alındığında, risk değerlendirmesinde finansal ve operasyonel unsurları araştırmaktan sorumlu olan iç denetim fonksiyonu riskin erken saptanması ve yönetimi komitesine girdi sağlamaktadır (TİDE,2012:12).

Yeni TTK’nın 378’nci madde hükümleriyle birlikte işletmenin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehlikeye düşürecek sebeplerin erken teşhisi, bununla ilgili gerekli önlemlerin alınması ve risk yönetimi için uzman bir komite kurup, sistemi çalıştırma ve geliştirme görevi yönetim kuruluna verilmiştir. Bu madde ile birlikte, pay senetleri borsada işlem gören işletmeler yönetim kurulu seviyesinde uzman bir komite kurmakla zorunlu kılınmıştır. Diğer işletmelerde ise, denetçinin talebi üzerine komitenin kurulacağı belirtilerek, uygulamanın tüm işletmeleri kapsamı sağlanmıştır. Kanun gerekçesi incelendiğinde ise, pay senetleri borsada işlem gören işletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanma zorunluluğu vurgulanmaktadır. Denetim komitesinin yanı sıra riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin tüm anonim şirketler için öngörülmüş olması, diğer bir iç kontrol mekanizması olarak ifade edilmektedir.

Riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi, sadece riske odaklanması ve denetimin geçmişe yönelik bir inceleme olmasına rağmen risk teşhisinin gelecek ve geleceğin yorumuyla ilgili olmasından dolayı denetim komitesinden farklılaşmaktadır. Kanun maddesi ve bu yaklaşım denetime yeni bir fonksiyon alanı oluşturmuştur. Kanun gerekçesinde ilgili komitenin amacı; yönetimin, yönetim kurulunun ve genel kurulun sürekli teyakkuzda kalmasını sağlamak ve gerektiği durumlarda gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktır (TİDE,2012:12). Bunun yanı sıra TTK 398. maddede;

“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 kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir”



şeklinde ifade edilmiştir. Bu madde ile şirketi tehdit eden ya da etmesi muhtemel riskleri zamanında tespit edebilecek bir sistemin olup olmadığı ve eğer böyle bir sistem var ise bunun işleyip işlemediğinin denetimi ise bağımsız denetime bırakılmıştır (Ulusan vd.,2012:18). Yeni TTK ile bağımsız denetimin kapsamına, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden unsurları teşhis edecek sistemlerin şirkette bulunup bulunmadığı ve bu konuda gerekli önlemlerin alınıp alınmadığının tespiti de dahil edilmiştir. Bu düzenleme ile birlikte, işletmelerde risk denetiminin yapılması sağlanmaktadır. Bunun yanı sıra, ileride karşılaşılabilecek olumsuz durumlara karşı önceden gerekli tedbirlerin alınması sağlanmış olacaktır (Aydoğan,2016:781). Ayrıca, işletmeleri tehdit eden riskler ve bunların tespitini sağlayan sistemlerle ilgili çözüm önerilerinin bir rapor halinde yönetim kuruluna sunulması gerekmektedir.

TTK 398'nci maddenin gerekçelerine bakıldığında, bağımsız denetçinin denetim raporunda yer alan açıklamalarda risklerin belirtilip belirtilmediği hususu önemlidir. Gerekçenin son cümlesinde

“Risklere işaret, denetimin ve denetim raporunun görevi değildir. Görev, risklerin anlaşılıp anlaşılmadığının, özellikle yıllık raporlarda buna işaret edilip edilmediğinin 378. maddede öngörülen mekanizmanın işleyip işlemediğinin incelenmesidir”

şeklinde ifadeye yer verilmiştir. Gerekçede, bağımsız denetçinin sorumluluğu sadece mekanizmanın varlığı ve etkinliği konusunda bir fikir edinip kanaat vermesi şeklinde ifade edilmektedir. Halbuki, bu faaliyetler sürekli ve kapsamlı bir program kapsamında işletmenin iç denetim birimince denetlenebilir ve risk yönetimi ile ilgili yönetim kuruluna bağımsız ve objektif bir raporlama yapılabilir (TİDE,2012:13). Öncelikle, denetim çerçevesinin ve risk modelinin belirlenmesi, sonrasında ise, denetim çerçevesine ve riske dayalı bir planın geliştirilmesi gerekmektedir (Dabbağoğlu,2007:165).

Risk odaklı denetim yaklaşımı, denetim faaliyetinin odak noktasını geçmiş faaliyetlerden yola çıkarak geleceğin yönetilmesine doğru değiştirmiştir. Riskler oluşma sıklıklarına ve oluşturacakları hasara göre ölçülürken, uygun iç kontrol önlemleriyle minimize edilirler. Risk yönetimi, her türlü riskin tanımlanması, ölçülmesi ve önlenmesini de içeren sistematik bir uygulamadır. Bunun yanı sıra, bu uygulama, denetim kaynaklarının sınırlı olduğu, denetlenecek birim faaliyetlerinin ise farklı önem derecesine sahip risklerle karşı karşıya olduğu varsayımına dayanmaktadır (Akpınar,2011:297).

Risk yönetiminin bir parçası olan iç denetimin riski önleyici özelliği de mevcuttur. İşletmedeki risk yönetim sistemiyle ilgili denetim çalışmaları ve değerlendirmeleri

sayesinde sistemin etkinleştirilmesi sağlanacaktır. Bu sayede, işletmelerin karşı karşıya olduğu riskleri bilmesi, ölçmesi, değerlendirmesi ve yönetmesi mümkün olmakla birlikte, risklerin sebep olduğu zararlar bertaraf edilebilecektir (TİDE, 2012:16). Bunun yanı sıra, işletmede kurulan etkin bir iç denetim fonksiyonu, bağımsız denetçinin güven duygusunu arttırmakta, yapacağı incelemenin kapsamını daraltarak zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktadır. Aksi halde, etkin olmayan iç denetim fonksiyonu, bağımsız denetçinin risk algısını artırarak daha fazla zaman, işgücü ve maliyete katlanarak daha kapsamlı bir çalışma yürütmesini gerektirecektir (Karavardar,2014:174).

### **3.2. Denetim Komitesi**

Denetim komitesi, bağımsız denetçilere bağımsızlık konusunda destek sağlayan ve işletmenin iç kontrollerinin ve dış finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olan komisyondur. İşletmelerin finansal raporlama ve denetim süreçlerinde denetim komitelerinin gözetim konusunda önemli görevleri mevcuttur. Denetim komitesinin en önemli görevi, bağımsız denetçi, işletme yönetimi ve iç denetçi ile yönetim kurulu arasında köprü görevini yerine getirerek iletişimi sağlamaktır (Kandemir ve Akbulut,2013:42).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın 12.06.2006 tarihli ve 26196 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'inde denetimden sorumlu komiteler;

“Payları Borsada işlem gören ortaklıklar, Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Denetim komitesi kurma zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir. Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir. Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve genel kurulun onayına sunulmak üzere yönetim kuruluna bildirilir. Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir. Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir. Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların,

ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir. Denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu komitenin ihtiyaç duyduğu danışmanlık hizmetlerinin maliyeti ortaklık tarafından karşılanır. Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir. Denetimden sorumlu komitenin görev ve sorumluluğu, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanunundan doğan sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.”

şeklinde ifade edilmiştir (SPK,2006:11-12).

Denetim komitesinin yönetim kurulu, üst yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerle ilişkilerini güçlendirmek suretiyle muhasebe denetiminde etkinlik sağlanabilir. Amerika Birleşik Devletleri'nde Enron, Xerox, Woldcom gibi büyük şirketlerde bu yüzyılın başında meydana gelen denetim usulsüzlükleri ile birlikte bağımsız denetime olan güven azalmıştır. Kaybedilen güveni tekrar kazanmak için ABD'de Temmuz 2002'de yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) ile birlikte, şirketlerde kurumsal yönetim uygulamaları ve dolayısıyla da şeffaflığın önemi daha da artmıştır. Diğer taraftan bu kanun ile birlikte, bağımsız denetimde denetçi bağımsızlığı ile ilgili düzenlemeler yapılmış ve kapsamlı düzenleme yapma yetkisi de Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu (Securities and Exchange Commission/SEC)'na bırakılmıştır. SOX'a göre, bağımsız denetçiler tarafından yapılacak tüm denetimler ve denetim dışı hizmetlerin denetim komitesinin onayından geçmesi gerekmektedir. Ayrıca, bağımsız denetçilerin yaptıkları çalışmaların sonuçlarını da denetim komitesine rapor halinde sunmaları gerekmektedir (Kandemir ve Akbulut,2013:42).

SOX, bağımsız denetim sürecinin gözetimine yönelik denetim komitelerine sorumluluk ve yetki vermiştir. SOX, denetim komitesinin sorumluluklarını; bağımsız denetim firmasının seçilmesi ve gözetimi, görevinin kapsamının ve ücretlendirmesinin belirlenmesi şeklinde ifade etmektedir. Bağımsız denetçi ile denetim komitesi arasındaki etkin bir iletişim ancak devamlılık ve profesyonellik ile mümkündür. Bunu sağlayabilmek için, iyi bir denetim komitesi yönetmeliği hazırlanmalı ve bağımsız denetçi ile denetim komitesinin karşılıklı olarak yaptığı işleri belli ölçüde bilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda, etkin bir iletişim için, müşteri işletme tarafından uygulanan tüm muhasebe politikaları ve uygulamalarının bağımsız denetçiler tarafından denetim komitesine rapor edilmesi gerekmektedir. Denetçilerin raporlarını yönetim yerine denetim komitesine

sunması, denetçilerin bağımsız davrandıkları konusunda paydaşlara güven sağlamaktadır (Kandemir ve Akbulut,2013:43-44).

İşletmelerde muhasebe ve finansal raporlama süreçlerinin gözetimi ve finansal bilgilerin kamuya açıklanmasında sorumlu olan organ denetim komitesidir. Denetim komitesi iç denetim ve bağımsız denetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğini, muhasebe, finansal raporlama ve iç kontrol sistemlerinin işleyişi ve yeterliliği görevini yönetim kurulu yerine gözetmekle birlikte, denetim faaliyetleriyle ilgili direkt sorumlulukları bulunmamaktadır (Tuan,2016:116). Bu sebeple, işletmede var olan etkin bir denetim komitesi, bilgi kullanıcılarına finansal tablolar aracılığı ile sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda güvence sağlamaktadır.

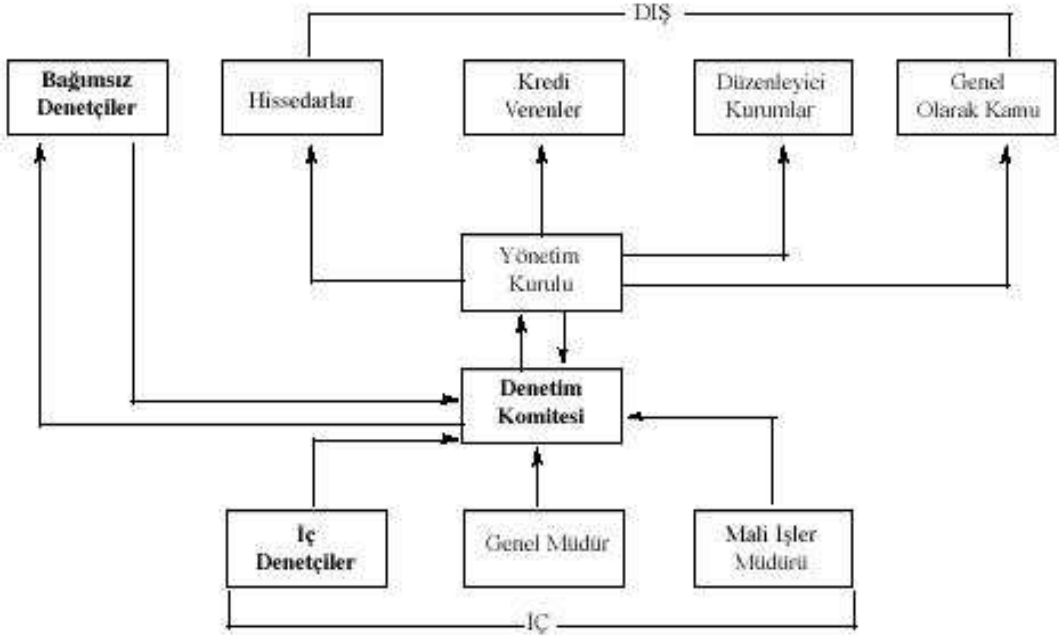
Denetim komitesi iç denetimle sürekli işbirliği içerisinde faaliyet göstererek iç kontrollerin sürekli izlendiği ve işletmeyle ilgili risklerin engellenmesi noktasında yeterli olduğu hususunda güven sağlamaktadır. Bu sebeple, denetim komitesini iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak ifade etmek mümkündür. Diğer taraftan, işletmede etkin bir şekilde yürütülen iç denetim, denetim komitesine fayda sağlamaktadır. Denetim komitesi de iç denetime katkı sağlayarak, iç denetimin kalitesini ve etkinliğini arttırmaktadır (Yakar,2015:256-258). Bunun yanı sıra, denetim komitesi, bağımsız denetçinin işletmenin hem iç kontrol sistemini tanınması ve değerlendirmesi amacıyla hem de denetim sürecinin etkinliği ve verimliliği açısından iç denetçi ile işbirliği içerisinde olmasına yardımcı olmaktadır. Bağımsız denetçi, iç denetçi ve denetim komitesi arasında sağlanan bu iş birliği denetim kalitesinin artmasına büyük katkı sağlamaktadır.

Denetim komitesi, bağımsız denetçi ile sözleşme imzalanması ve sözleşmenin feshedilmesi, hazırlanmış olan denetim raporunun incelenmesi ve onaylanması, işletme yönetimi ve bağımsız denetçi ile mali tablolarla ilgili görüşmeler yapmak gibi görevleri yerine getirmektedir. Bunun yanı sıra, işletmenin risk politikasını değerlendirerek, işletmenin karşılaşması muhtemel riskleri azaltmak konusunda yönetime rehberlik etmektedir (Yakar,2015:253).

Denetim komitesinin sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirebilmesi için komite üyelerinin yeterli mesleki tecrübeye sahip olması gerekmektedir. Yeterli bilgi birikimi ve eğitime sahip olan komite üyeleri, komitenin daha isabetli kararlar almasını sağlamaktadır. Deneyimli komite üyeleri finansal raporlama sürecinde veya işletme ile ilgili sorunların değerlendirilmesi noktasında işletmenin ihtiyaçlarına daha etkin çözümler sunmaktadır

(Tuan,2016:165). Denetim komitesinin diğer birimlerle olan etkileşimini, aşağıda Şekil 1’de yer alan diyagram ile gözlemlemek mümkündür:

Şekil 1. Denetim Komitesinin İlişki Diyagramı



Kaynak: Uzay, 2003, s. 229.

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere, denetim komitesinin bağımsız olabilmesi ve etkin çalışabilmesi için, kurmay hattında çalışması genel olarak kabul gören bir yaklaşımdır. Böyle bir yapı denetim komitesinin sadece yönetim kurulu üyelerine karşı sorumlu olmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda, bu yapı yönetim kurulu ile iç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasında direkt bir iletişim kurulmasına yardımcı olmaktadır. Böylece, denetim komitesi yönetim kurulunu izler, iç denetçilerin çalışmalarını daha yakından gözlemler ve iç denetim sürecinin etkinliğine katkı sağlar.

#### 4. SONUÇ

İşletme yönetimlerinin sorumluluğunda olan finansal bilgilerin hazırlanması ve finansal bilgi kullanıcılarına sunulması işlevi, finansal raporlar (tablolar) yolu ile gerçekleşmektedir. Özellikle işletme dışı finansal bilgi kullanıcıları (devlet, yatırımcılar, kreditorler vb.) açısından sunulan bu raporlardaki bilgilerin

güvenilirliği ve işletmenin durumunu gerçeğe uygun bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını teyit için bu raporların bağımsız denetim sürecinden geçmesi gerekmektedir. İşletme dışından bağımsız uzmanlar tarafından, finansal raporlama yapıldıktan sonra gerçekleştirilen bağımsız denetim sürecinin etkinliğine katkı sağlamak üzere bazı mekanizmalar uygulanmaktadır. Bunlardan biri işletmelerde iç kontrol sistemlerinin kurulması ve etkin bir şekilde işletilmesidir. Bağımsız denetim sürecini yürütecek olan bağımsız denetçi, denetim sürecini planlamadan önce, çalışma sahası standartlarının ikincisinde de şart koşulduğu üzere, iç kontrol sisteminin etkinliği üzerine bir inceleme yapmak ve sistemi değerlendirmek durumundadır. Bu süreç denetçiye, denetim süresi, denetim kapsamı, önem düzeyinin tespiti, örneklem sayısının belirlenmesi gibi hususlarda yol gösterici olacaktır. İç Kontrol Sisteminden farklı olarak 6102 Sayılı TTK'da işletmedeki belirsizlikler ve belirsizliklerin meydana getireceği olumsuzlukların kabul edilebilir düzeye indirgenmesini sağlamak üzere “Riskin Erken Saptanması Komitesi” nin kurulması öngörülmüştür. Bu komitenin işlevleri iç denetçiler vasıtası ile yürütülmektedir ve bu komite sayesinde bağımsız denetçinin güven duygusu artmakta ve yapacağı incelemenin kapsamı daralarak maliyet ve zaman tasarrufu sağlanmaktadır. Bir diğer komite de SPK tarafından oluşturulması öngörülen “Denetim Komite” leridir. İşletme yönetim kurulu, üst yöneticiler, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasındaki koordinasyonun sağlanmasında etkili olmak sureti ile bağımsız denetimin etkinliğine katkı sağlayan bir komitedir. İşletmelerdeki muhasebe ve finansal raporlama süreçlerinin gözetimi ve finansal bilgilerin kamuya açıklanmasından sorumlu organ bu komitedir. İşletmede var olan etkin bir denetim komitesi, finansal bilgi kullanıcılarına finansal tablolar aracılığı ile sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hususunda güvence sağlamaktadır.

Sonuç olarak bağımsız denetim sürecinin etkinliğini sağlamak için öncelikle, işletme yönetimlerinin sorumluluğunda olan iç kontrol sistemlerinin etkinliği üzerine bağımsız denetçi tarafından bir inceleme ve değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bağımsız denetimin etkinliği açısından diğer bir husus da, işletmeler tarafından “Riskin Erken Saptanması Komitesi” ve “Denetim Komitesi” şeklinde iki komitenin oluşturulması ve işletilmesidir.

## KAYNAKLAR

- Akbulut, Emre. “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma”, Electronic Journal of Vocational Colleges. 2012, 174-187.
- Akpınar, Mahmut. “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, Zonguldak Karaelmes Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 7:14, 2011, 285-305.
- Arcagök, Mehmet S. “Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, Türkiye Maliye Sempozyumu. 2005, 83-96.
- Aydoğan, D. Selma. “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi. 30, 2016, 771-785.
- Bakanlar Kurulu Kararları. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı. 23.01.2013 Tarih ve 28537 Sayılı Resmi Gazete.
- Dabbağoğlu, Kadir. “İç Kontrol Sistemi”, Mali Çözüm Dergisi. 82, 2007, 159-169.
- Güredin, Ersin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010.
- Kandemir, Tuğrul ve Halim Akbulut. “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi. 9:20, 2013, 37-55.
- Karavardar, Alper. “İç Denetim Fonksiyonunun Dış Denetçiler Tarafından Değerlenmesi: Türkiye’de Bir Kanaat Fonksiyon Yaklaşımı Uygulaması”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi. 43:1, 2014, 173-187.
- Özyürek, Hamide. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi”, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi. 4:2, 2012, 95-105.
- Sağlar, Jale & Koray Tuan. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 18:1, 2009, 343-358.

Sermaye Piyasası Kurulu. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), 2006.

T.C. Yasalar. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. 13.01.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete, Ankara.

T.C. Yasalar. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri.

Tektüfekçi, Fatma. “İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak”, Muhasebe ve Finansman Dergisi. 2, 2008, 79-108.

Tuan, Koray. “Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 13:2, 2009, 1-15.

Tuan, Koray. “İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi Arasındaki Koordinasyon ve İşbirliğinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi. 18, 2015, 319-329.

Tuan, Koray. “Denetim Komitesi Özellikleri ve İhtiyatlılık Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Örneği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 47, 2016, 115-130.

Tuan, Koray. “Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan İşletmelerde Etkin İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Göstergeleri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 18:1, 2016, 159-183.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği (TİDE). “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş-Öneriler”, 2012, İstanbul.

Ulusan, Hikmet, Elçin Eren, & Çağrı Köylü. “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi. 55, 2012, 11-34.

Uzay, Şaban. İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Ankara: Pelin Yayınları, 1999.

Uzay, Şaban. “İşletmelerde Denetim Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 8, Türmob Yayınları, Ankara, 229, 2003.

William, R. & Kinney Jr. “Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance, Auditing”, A Journal of Practice & Theory, 2000, 82-90.



Wood, David A. “*Increasing Value through Internal and External Auditor Coordination*”, The IIA Research Foundation Prepared for the IIA Research Foundation Esther R. Sawyer Scholarship Award March, 2004, 1-14.

Yakar, Serbay. “*Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği*”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi. 14:54, 2015, 251-263.

Yıldırım, Serpil. “*İç Kontrol ile İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi*”, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2014.