

DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİM ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ VE HİLELERİ ÖNLEMEDEKİ ROLÜ

Doç.Dr.Münevver YILANCI *

ÖZET

1980'li yıllardan itibaren, ABD'leri başta olmak üzere Avrupa ve tüm dünyada görülen hileli finansal raporlama uygulamaları ve iflaslar, işletmelerdeki iç denetim eylemlerinin etkinliğini artırma çabalarının yoğunlaşmasına neden olmuştur. Bu çabalar, işletmelerdeki iç kontrol, iç denetim ve dış denetim unsurlarının başarı şansını artıran etkili bir yönetim kurulu ve onun bu konularla ilgili denetim komitesini ön plana çıkarmıştır. Bu çalışma hileleri önleme ve iç denetim etkinliği açısından, denetim komitesi ile yönetim, iç denetçi ve dış denetçi ilişkilerinin önemini açıklamaya çalışmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Denetim Komitesi, İç Denetim, Hile

ABSTRACT

Since 1980 s, because of increasing number of events of fraudulent financial reporting and bankruptcy in Europe and the USA, there have been increasing efforts to improve effectiveness of internal auditing function of the business. These efforts increased the importance of board of directors and auditing committee for and internal control, internal auditing and auditing. This paper attempted to explore the importance of relationship of auditing committee with management, internal auditor and external auditor in preventing fraud and improving effectiveness of internal auditing.

Key Words: Audit Committee, Internal Auditing, Fraud

* Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

1. GİRİŞ

Her gün yeni bir hile haberiyle sarılan iş dünyasında, hilelere karşı mücadele için yapılan araştırmalar çoğunlukla şu sonuçlara varmaktadır: İşletmeler etik, tepe yönetimde uyum, kurumsal yönetim, şeffaflık, iç kontrol, iç denetim gibi kavramlara daha fazla önem vermelidirler. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) hilelere karşı tavsiyelerinden biri olarak yetkili bir iç denetim fonksiyonu oluşturmak ve bunu sürdürmeyi önermektedir.¹ Bu görüşün mantığında, işletmeler, eğer kurumsal yapılarını korumak, kendilerine yapılmış olan yatırımları geliştirmek istiyorlar ise, olası riskleri etkin biçimde belirlemeli ve kontrolleri de dikkatli biçimde izlemelidirler. Böyle bir sorumluluğun üstlenilmesi ve başarılması da ancak etkili bir iç denetim fonksiyonu ile gerçekleşebilir. Bu tür bir görevi üstlenen iç denetim fonksiyonu, örgüt kültürünü açıklıkla anlamış olmalı, sürekli olarak işletme problemlerine vakıf ve uyanık bir sistem olarak çalışmalı ve kurumsal süreçlerde etkinlik sağlamada işletmeye yardımcı olmalıdır.² Diğer taraftan COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) nun 1999 yılında yayınladığı Hileli Finansal Raporlama : 1987-1997 Amerikan İşletmelerinin Bir Analizi isimli araştırmada finansal tablo hilelerinin %83 oranında CEO, CFO, COOS, kontroller ve diğer vb. üst düzey müdürler ve kurul üyelerinin ilgili oldukları sonucuna varılmıştır Bu noktada hilelerle ilgili denetim komitesinin anahtar rolü ortaya çıkmaktadır Çünkü iç denetçiler idari bakımdan üst yönetime raporlama yapmakla beraber, denetim komitesine de fonksiyonel olarak rapor vermelidirler.³ Böylece denetim komitesi üst yönetiminde içinde bulunduğu hile ve suistimallerde (iç dene-

tim eylemi de üst yönetime bağlı olduğu için) anahtar bir rol üstlenmiş bulunmaktadır. Bu nedenlerle çalışmamızda hileleri önleme ve iç denetim etkinliğini sağlamada denetim komitesinin rolü ne olabilir? Konu bir denetim komitesinin amaç, yetki, sorumluluk ve işleyiş biçimiyle bağlantılı olarak analiz edilmeye çalışılacaktır

2. DENETİM KOMİTESİNİN AMACI VE HİLELER

Denetim komitesinin amacı şu konular üzerinde yönetim kurulunun gözetim (idare) sorumluluklarını yerine getirmesine yardım etmektir:⁴

- Finansal raporlama süreci,
- Finansal raporlamayla ilgili iç kontrol sistemi,
- Denetim süreci,
- Yasal düzenlemeler ve etik kurallara uygunluğu izleyen işletme süreci.

Son yıllarda yönetim hileleri ve banka iflasları, kamunun, hükümetlerin, meclislerin, sermaye piyasalarıyla ilgili kurulların işletmelerin sorumluluklarıyla daha fazla ilgilenmelerine neden olmaktadır Çünkü ortaya çıkan hileler ve iflaslar raporlama süreçlerine olan güveni sarsmıştır Bu sorunun çözümü ise, ortaklık yönetimlerine daha fazla sorumluluklar getirmekte ve bu sorumlulukların üstesinden gelinebilmesi de yönetim kurulu, üst yönetim ve organizasyonun raporlama süreciyle ilgilenen tüm birimlerinin ortak çaba sarfetmesini gerektirmektedir. (ortak bir güç oluşturmaları gerekmektedir)

Bu çerçevede denetim komitesinin amacı, yönetim kurulunun bu özellikle finansal raporla-

1- Bishop, Wiliam G, Business Tips For Detering White-Collar Crime, (erişim tarihi 04.9.2002)(<http://www.the-iaa.org.iaa.index.cfm>), s.1/3
 2- Bishop a.g.m, s.1/3
 3- The Institute of Internal Auditors, The Professional Practices Fromework, 1B,Florida, January 2002, s.53
 4- IIA Issues and Answers, Sapmle Audit Committee Charter, (erişim tarihi 18.7.2002) (<http://www.theiaa.org.iaa.index.cfm>), s.1/4

ma süreci, iç denetim, iç kontrol konularıyla ilgili artan sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olarak, yönetim kurulu, iç denetim ve bağımsız denetim üçgeninin etkinliğini sağlamaktır.

3. DENETİM KOMİTESİNİN YETKİLERİ, SORUMLULUKLARI VE HİLELER

3.1. Komitenin Yetkileri

Denetim komitesi, sorumluluk alanı içerisindeki herhangi bir konuyla ilgili incelemeleri yönetmeye veya bu konuda yetki vermeye yetkilidir. Denetim komitesine şunları yapması konusunda yetki tanınması gerekir⁵

a) Bir araştırmayı yürütmesine yardımcı olması veya tavsiyelerde bulunması için, işletme dışından danışman, muhasebeci veya diğer kişileri kiralayabilme,

b) Her türlü bilgiyi işletme içi çalışan yöneticilerden ve işletme dışı taraflardan alabilme, (işletmede çalışanlar, denetim komitesinin bu yetkisi konusunda aydınlatılmış olmalıdır)

c) İşletmenin çalışanları, müdürleri, dış denetçiler ve dış danışmanlarıyla gerekli gördüğünde toplantı yapabilme.

Denetim komitesinin iç denetim etkinliği ve hilelerle ilgili sorumlulukları yerine getirebilmesi öncelikle kendisine bu yetkilerin tanınmasına bağlıdır. Denetim komitesine çalışmaları için gerek duyduğu tüm kaynaklar açıklıkla verilmelidir.⁶ Genellikle denetim komitesi, gerek duyduğu yardımı işletme içerisinde sağlayabilir. Fakat bazen kurmay departmanlar zayıf veya aralarında çekişmeler mevcut olabilir. Böyle durumlarda denetim komitesine yasal kurumlardan, denetim veya danışmanlık firmalarından yardım alabilmesiyle ilgili yetki verilmesi gerekir.

3.2. Komitenin Sorumlulukları

Bu yetkilerine karşın denetim komitesinin finansal tablolarla ilgili, iç kontrol, iç denetim, dış denetim, yasa veya yönetmeliklere uygunluk ve raporlama konularında pek çok sorumluluğu vardır.

Denetim komitesinin sorumluluk alanlarının özellikle finansal tablolar ve hilelerle, bağlantılı süreçlerle ilgili olması dikkat çekicidir.

3.2.1. Finansal Tablolarla İlgili Sorumluluklar ve Hileler

Denetim komitesinin finansal tablolarla ilgili sorumlulukları şöyle sıralanabilir:⁷

-Önemli muhasebe ve raporlama konularını gözden geçirmek (Karmaşık veya alışılmamış işlemler, yargısal kararları gerektiren olaylar, güncel mesleki veya yasal yayınlar ve bunların finansal tablolar üzerine etkileri vb.)

- Herhangi bir zorlukla karşılaşılması durumunda, denetim sorumluluklarını yönetimle ve dış denetçilerle gözden geçirmek,

- Yıllık finansal tabloları gözden geçirmek (özellikle eksiksizlik, tutarlılık ve diğer muhasebe prensiplerine uygunluk açısından incelenmesi),

- Yıllık faaliyet raporlarının diğer kısımlarını yayınlanmadan önce tekrar gözden geçirmek (özellikle bilginin doğruluğu ve tamlığının dikkate alınması),

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları gereğince komiteye iletilmesi gereken tüm sorumlulukların yönetim ve dış denetçilerle yeniden gözden geçirmek,

- Dönem içi finansal bilgi süreçlemesini, iç ve dış denetçi ilişkilerinin niteliği ve boyutlarını kavramak,

5- IIA Issues and Answers, (18.7.2002), a.g.e., s.1/4

6- Merchant, a.g.e., s. 34

7- IIA Issues and Answers, (18.7.2002), a.g.e., s.1/4

- Dönem içi (ara) finansal raporları yönetim ve dış denetçilerle birlikte gözden geçirmek (bilginin tam ve doğruluğu açısından incelenmesi),

Denetim komitesinin sorumlulukları risk yönetimi, kontrol, uygunluk ve özel araştırmaları da kapsayacak biçimde genişlemekle beraber, esas sorumluluk alanları olan "finansal raporlama sürecinin gözetimi" konusu yıllardır değişmeden devam etmektedir⁸ Önemli olan komitenin bu süreci inceleyebilecek nitelikteki kişilerden oluşması ve gereken zamanı çalışmalarına hasretmesidir. (Bu konu 4. kısımda ele alınacaktır) Böyle bir komite finansal raporlama süreciyle ortaya çıkabilecek hile alanlarını kolaylıkla görebilir ve yönetime gereken uyarılarda bulunabilir.

Bunların dışında denetim komitesi işletmede pozitif bir kontrol atmosferi için destek sağlayabilir. Çünkü komitenin sorumluluklarından biri işletmede finansal raporlamayla ilgili etik standartların oluşturulmuşluğunu görmek ve takip etmektir. Denetim komitesi, bu standartlardan sapmalar olup olmadığını dikkatle takip etmeli ve gerçek olduğunu tespit ettiği sapmalarda gereken yaptırımı uygulamalıdır. Bu yaptırımlardan ödün verilmemesi işletmedeki bireylere hileler konusunda önemli mesajlar verecektir. Hilelerle ilgili yapılan bir araştırma⁹ bazı örgütsel faktörlerin hile ve şüpheli finansal raporlama uygulamaları olasılığını etkileyebileceğini göstermiştir. Aynı faktörler etik davranışları da benzer biçimde etkileyebilmektedir. Örgüt içerisinde bazı güdüleyici faktörler veya teşvik edici koşullar bireylerin sahtekarlık, yasal olmayan ve etik olmayan fiillere kolaylıkla angaje olmalarına neden olmaktadır. Denetim komitesi, kontrol çevresi unsurlarından etik ve dürüstlük değerle-

rinin işletmede yerleşmesinde, etik standartlara uyumu takip ederek yardım edebilir ve bu yolla dolaylı yoldan hile ve suistimallere engel olabilir.

3.2.2. İç Kontrol ve Uygunlukla İlgili Sorumluluklar ve Hileler

Denetim komitesinin, iç kontrol ve uygunluk ile ilgili kritik sorumlulukları vardır. Bunları şöyle sıralayabiliriz:¹⁰

- İşletmenin dönemsel (yıllık) ve ara finansal raporlamayla ilgili iç kontrol etkinliğini, bilgi teknolojilerindeki emniyet ve kontrolü de kapsayan biçimde değerlendirmek,

- İç ve dış denetçilerin finansal raporlamayla ilgili iç kontrol incelemelerinin boyutlarını kavramak ve önemli bulgu ve tavsiyelerle ilgili raporları yönetim yanıtlarıyla birlikte elde etmek ve değerlendirmek.

- Yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu izleyen iç kontrol sistemin etkinliğini,

yönetim soruşturmalarının sonuçlarını ve her türlü disiplin olayını yeniden incelemek,

- Yasal kurumlarca yapılan her denetimin bulgularını ve görüşleri yeniden gözden geçirmek,

- İşletme personeline etik kuralların iletilmesi ve uygunluğun izlenmesi için kullanılan süreci yeniden gözden geçirmek,

- Yönetim ve hukuk müşavirliğinden yasalara uyumla ilgili her türlü olaydaki gelişmeleri düzenli olarak elde etmek.

İç kontrol, bir işletmedeki hile, hata, yasa ve yönetmeliklere aykırı fiillerin önlenbilmesinde birinci basamağı oluşturur. Esas itibarıyla

8- The IIA at a Glance, Audit Committee Effectiveness What Works Best, 2nd Edition, Editorial Summary, (erişim tarihi 1.4.2002) (<http://www.theiia.org.iiia.index.cfm>), s.2/4

9- Merchant, Kenneth A, Fraudulent and Questionable Financial Reporting: A Corporate Perspective, Financial Executives Research Foundation, Morristown, New Jersey, 1987, s.12

10- IIA Issues and Answers , (18.7.2002), a.g.e.,s.2/4,3/4

iç kontrol yönetimin bir sorumluluğudur ve iç kontrol politika ve prosedürleri örgütün yapılandırılması sırasında oluşturulmuşlardır İç denetim ise, her türlü düzensizlik veya yasa dışı durumları tespit edip bunlarla ilgili yeni kurallar yerleştirilmesiyle sorumludur. Başka bir ifade ile yönetime, iyileştirici yeni kural önerilerinde bulunur. Yönetim gerekli görür ise, düzeltici eylemleri geliştirir. Son olarak, iç denetim elde ettiği bulguları ve bulgular sonucunda yönetimin aldığı düzeltici eylemleri denetim komitesine raporlar.¹¹ Böylece bu süreç içerisinde yer alan denetim komitesi, iç kontrollerin sürekli izlenildiği ve bunların örgüt risklerini engellemede yeterli olduğu bilgisine sahip olarak iç kontrolle ilgili emniyet sağlamaktadır.

3.2.3. İç ve Dış Denetimle İlgili Sorumluluklar ve Hileler

İç denetimle ilgili sorumlulukları 5. kısımda denetim komitesi ve iç denetim arasındaki ilişkiler başlığı altında ele alınacağından bu kısımda daha çok dış denetimle ilgili sorumluluklar üzerinde durulacaktır.

Denetim komitesinin dış denetimle ilgili sorumlulukları:¹²

- Dış denetimin, iç denetimle olan koordinasyon çabalarının boyutlarını ve yaklaşımını gözden geçirmek,

- Dış denetçinin performansını yeniden gözden geçirmek, dış denetçiyle ilgili işe devam veya yeniden atama kararlarını vermek,

- Denetçiler ve işletme arasındaki ilişkilerde ortaya çıkan tabloya bakarak dış denetçilerin bağımsızlığını yeniden gözden geçirmek,

- Düzenli bir esasa göre, dış denetçilerle toplanmak ve komitenin ve denetçilerin

önceden tartışılmasını düşündüğü her konuyu tartışmak.

Denetim komitesinin en önemli sorumluluk alanlarından birisi de kuşkusuz dış denetimle (bağımsız denetimle) ilgili olanıdır Denetim komitesi, dış denetçinin bağımsızlığıyla ilgili yönetim tarafından değerlendirilen faktörleri tekrar incelemelidir. Denetim komitesi ve yönetim birlikte, dış denetçinin bağımsızlığını kazanmasına yardım etmelidirler.¹³ İşletmelerin finansal raporlama süreçlerinin bağımsız dış denetimden geçirilmesi, hem işletme dışı bilgi kullanıcıları hem de iç bilgi kullanıcıları açısından bu raporlara olan güveni temin etmede en önemli araçtır. Dış denetimin bu güveni temin edebilmesindeki temel taşı ise "bağımsızlık" oluşturur Dış denetçiler bağımsız hareket edebilir ve finansal raporları bağımsız bir gözle inceleyebilir ise sonuç anlamlı olacaktır Bu noktada denetim komitesi önemli bir rol üstlenmektedir. Komite denetim dışı hizmetlerde dış denetçilerin kullanılıp kullanılmadığını dikkate alarak, denetçi-işletme ilişkilerini tartışarak ve takip ederek dış denetçinin "bağımsızlık" standardına uyumunu sağlar Böylece dış denetim hileli finansal raporlamaya karşı gerçek işlevini sürdürebilecektir.

4- DENETİM KOMİTESİNİN KOMPOZİSYONU, TOPLANTILARI VE HİLELER

COSO'nun Hileli Finansal Raporlama konusunda (1987-1997) Amerikan işletmeleri üzerine yaptığı araştırma sonuçlarına göre, araştırmaya dahil işletmelerin kontrol çevreleri nite-

11- Wagner, Jacqueline, Audit Committees and Internal Auditors: A Veteran View, (erişim tarihi 3.9.2002) (<http://www.the-iaa.org.iaa.index.cfm>), s.3/5

12- IIA Issues and Answers, (18.7.2002), a.g.e, s.3/4

13- National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Treadway Commission), Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987, Chapter two, s.11

likleriyle ilgili bilgiler göstermiştir ki; hileli işletmelerin denetim komiteleri genellikle yılda bir kez toplanmaktadır. Ayrıca işletmelerin %25'inde hiç denetim komitesi bulunmamaktadır. Araştırma dahilindeki hileli işletmelerin denetim komitesi üyelerinin %65'i, muhasebe mesleğiyle ilgili bir sertifikaya sahip değildir veya muhasebe ve finansla ilgili mevcut veya geçmiş bir iş deneyimine sahip değildir.

Bu sonuçlar etkili bir denetim komitesinin kompozisyonu ve çalışma biçimi nasıl olmalıdır sorusunu akla getirmektedir. Öncelikle her işletmenin bir denetim komitesi oluşturması ve etkin ve bağımsız biçimde çalışabilecek üyeleri bu kurula dahil etmesi gerektiği genel kanısı artık yerleşmiş durumdadır.

Denetim komitesinin oluşumuyla ilgili temel tavsiye bu kurulların bağımsız kişilerden (dışarıdan kişilerden) oluşmasıdır.¹⁴ Bu tür komitelerin oluşturulmasında en önemli husus bu kişilerin finansal raporlama sürecinden sorumlu olan kişilerle herhangi bir ilişkilerinin olmamasıdır. Örgütün dışından olmasının (çalışanı, yöneticisi olmamasının) gerekliliğinin temel nedeni, komitenin raporlarında ve tavsiyelerinde bağımsız bir perspektif kazanmasını sağlamaktır. İç denetçiler hata veya hileleri ortaya çıkarmak için bazı bilgiler getirebilir. Eğer denetim komitesi işletme içerisinden olur ise, problemle direkt ilgili kişiler komite de olabilir. Dışarıdan üyelerden oluşan bir komitede böyle bir sorun olmayacaktır.

Denetim komitesi üyelerinin ikinci temel özelliği, bilgi ve deneyimleri bakımındandır. Denetim komitesi üyelerinin hilelerle ilgili gerekli duyarlılığı gösterebilmesi ve tesbit edebilmesi inceleme yaptığı konularla ilgili özellikle finan-

sal raporlama süreci konusundaki bilgi ve deneyimine bağlıdır. Bu nedenle, denetim komitesi üyeleri denetim, muhasebe, yönetim ve endüstri ilişkileri konusunda yeterli bilgiye ve deneyime sahip olmalıdırlar.¹⁵

Etkin bir denetim komitesi için, diğer kritik faktörler üye sayısı, toplantıları ve çalışma biçimidir. Kuşkusuz sayıyı örgütün büyüklüğü ve yönetim kurulunun büyüklüğü etkileyecektir. Ancak 3 ile 5 kişi genellikle ideal kabul edilmektedir.¹⁶

Denetim komitesi faaliyetlerinin etkin biçimde yürütülmesi komitenin çalışmalarına verdiği önemle doğru orantılı olarak artacaktır. Komitenin iç ve dış denetçilerden kontrol sistemleriyle ilgili haberler elde edebilmesi için dönemsel olarak makul bir zamanı komite çalışmalarına hasretmesi gerekir.¹⁷ Komitenin, finansal raporlamayla ilgili sorumluluklarının yerine getirebilmesi için yılda en az 3 ile 4 defa toplantı yapması gerekir.

Komitenin çalışma biçimi de hilelere karşı etkinliği bakımından önem taşımaktadır. Komite etkin bir raporlama ilişkisi kurmalı ve sürdürmelidir. Komite, çalışmaları ve ilgili tavsiyeleri hakkında yönetim kuruluna sürekli rapor vermelidir. Ayrıca, hissedarlara yıllık raporlar vererek, komitenin oluşumu, sorumlulukları, görev ve geliş ve ayrılışlarıyla ilgili bilgi sunmalıdır.

Denetim komitesi iç ve dış denetçilerden düzenli ve belirli zamanlarda yönetim mektupları almalıdır.¹⁸ Yönetimden, yönetim mektuplarındaki her noktayı yazılı olarak cevaplaması istenmelidir. Denetim komitesi yönetimin cevabi mektuplarını da elde etmelidir. Cevapların da yazılı olması tercih edilmelidir. Böylece, iç denetim, dış denetim, yönetim ve komi-

14- Treadway Commission, a.g.e., s.8

15- Merchant, a.g.e., 53

16- IIA Issues and Answers, (3.9.2002), a.g.e, s.6/9

17- Wagner, a.g.e., s.3/5

18- Merchant, a.g.e., s.34

te arasındaki iletişim gelişmiş ve yöneticilerin dikkatlerinin bu noktalara çekilmesi sağlanmış olacaktır. Denetim komitesi, cari yıl yönetim mektupları ve cevapları ile geçmiş yıl yönetim mektupları ve cevaplarını karşılaştırmayı görevlerinin bir parçası olarak kabul etmelidir. Eğer işletmede iyi bir iç denetim fonksiyonu var ise bu görevi iç denetim fonksiyonu üstlenebilir. Komiteye ise özetler, sonuç ve tavsiyeler iletilir.

Komite üyelerinin işlerine karşı gösterdikleri özen de hileler konusunda komiteyi duyarlı ve hassas hale getirecektir. Denetim komitesi çalışmalarında şüpheli (meraklı) ve proaktif (ön sezici) olmalıdır.¹⁹ Böyle bir komitenin öncelikle çalışmalarına yeterli zamanı hasretmesi gerekir. Böylece işletmedeki risk faktörlerini öğrenmek için denetim komitesi üyeleri kendilerine fırsat tanımış olacaktır. Bu çalışmalar sırasında yıllık muhasebe politikalarının geçmiş yıllarla karşılaştırılması, değişikliklerin veya niçin değişiklik yapılmadığının sorgulanması bazı ipuçları sağlayabilirler. Ayrıca, denetim komitesi gündeminin denetim komitesi başkanınca belirlenmesi, iç ve dış denetçilerle her komite toplantısında gizli bir oturum yapılması²⁰ finansal raporlamayla ilgili sorunların derinlemesine araştırılması için iyi bir ortam sağlayacaktır. Özellikle gizli oturumlar, denetim komitesinin işletmenin yönetimi ve kurumsallığıyla ilgili güven duymaları açısından önemli olabilir.

Sonuç olarak, bir denetim komitesi üyesi kendi kendine şunları söyleyebiliyor ise, komite sorumluluklarını yerine getirebiliyor demektir:²¹

- Örgütteki tüm risklerin uygun biçimde yönlendirildiğinden eminim,

- Örgütün risklerini ve yararlanılabilir alanlarını açık biçimde anlamış durumdayım,

- Eğer yönetimin veya kurulun bir parçası olmasaydım, ortak olarak bana sağlanan güvenin yeterli olduğunu düşünecektim,

- İç kontrollerin planlandığı biçimde yürüdüğünün kanıtları mevcuttur

- Örgüt içerisinde riskleri belirleyen ve izleyen bir süreç mevcuttur.

- Örgüt içerisinde hileleri önlemek ve risk yönetimi için "kalanları karşılıklı kontrol eden" (mutabakat sistemi) uygun bir sistem vardır.

- Risk Yönetimi, kontrol ve kurumsal süreçler sürekli bir esasa göre etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilir ve incelenir

- Örgüt içersine faaliyetleri geliştirilecek ve değer ilave edecek bir süreç yerleştirilmiştir.

- Hissedarlar yatırımlarının korunmasıyla ilgili makul bir güvene sahiptir.

5.DENETİM KOMİTESİ İLE İÇ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİLER VE HİLELER

Denetim komitesi ile iç denetim arasındaki ilişkiler raporlama ve gözetim ilişkilerini kapsar.²²

Öncelikle, iç denetim eyleminin finansal raporlama, kurumsallık ve kontrolle ilgili sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirebilmesi, denetim komitesi ile bir raporlama ilişkisini gerektirir. Böyle bir ilişkinin mevcudiyeti, üst yönetimin de içinde bulunduğu kötü idare veya hileli durumlarda iç denetime bir müracaat mercii sağlayacaktır.²³ Hileli finansal raporlamayla ilgi-

19- Merchant, a.g.e., s.33

20- Merchant, a.g.e., s.33

21- Wagner, a.g.e., s.4/5

22- IIA Issues and Answers, (3.9.2002) a.g.e., s.6/9

23- IIA Issues and Answers, (3.9.2002), a.g.e., s.7/9

li bir araştırmada, hileli finansal raporlamaya neden olan örgütsel faktörler içersinde zayıf bir iç denetim ve etkisiz bir yönetim kurulunun öneminden söz edilmektedir.²⁴ Bu problemin çözülmesi için getirilen öneriler arasında ise, iç denetim komitesiyle olan iletişimin sürekli açık tutulması bulunmaktadır. Yönetim kurulunun hileler konusunda etkinliğinin artırılması da büyük ölçüde finansal raporlama süreciyle ilgili bulunan bir denetim komitesi aracılığıyla olabilecektir.

Denetim komitesi iç denetim fonksiyonu üzerinde aktif bir gözetim rolü üstlenmektedir. Gözetim Eylemleri şunları kapsar:²⁵

- İç denetim örgütsel yapısının (amaç, yetki, sorumluluk ve raporlama ilişkileri açısından) incelenmesi ve onaylanması,
- İç denetim bölümü yöneticisinin işe alımı, işe devamı ve değiştirilmesi,
- İç denetim plan ve bütçelerinin incelenmesi,
- İç denetim sonuçlarının incelenmesi,
- Gerektiğinde iç denetim projeleri için talepte bulunma (Örneğin; potansiyel hile veya diğer düzensizliklerin araştırılması, yasa veya yönetmeliklere uygunluk, dış denetçilerin değerlendirilmesi gibi,)
- Kalite güvenliğini sağlama için öneriler,

Denetim komitesi, örgütün "şeffaf ve hesap sorulabilir hale gelme"ye önem verdiğinin ve bu konudaki sorumluluklarını yerine getirdiğinin bir göstergesidir. İç denetim ve denetim komitesi arasındaki ilişki, organizasyonun "hesap sorulabilir hale gelme" sorumluluğunu güçlendirecektir. Çünkü, denetim komitesi üyeleri farklı bilgi, beceri ve deneyime sahip kişiler ola-

rak "kurumsal yönetim"in işletmede gelişmesinde iç denetime yardımcı olacaktır. Bu komite üyeleri işletme dışından bağımsız kişiler olarak, endüstri trendleri, yasal değişiklikler veya işletme içerisinden görünemeyen sorunları sergilemede iç denetçilere yeni bakış açıları sağlayacaklardır.

Denetim Komitesinin işletmenin "kurumsal yönetimini" geliştirme sorumluluğuyla ilgili adımları iç denetimle bağlantılı olarak şöyle sıralayabiliriz:²⁶

- İşletmenin yasalar, yönetmelikler, etik kurallarla uygunluk, düzensizlik ve hile araştırma politikalarını incelemek,
- İşletmenin taraf olduğu "kurumsal yönetim"le bağlantılı mevcut/sonuçlanmamış davalar, teftişler veya bunlardaki ilerlemeleri incelemek,
- Çalışanlarla ilgili önemli hile, yolsuzluk, ahlak dışı olayları incelemek,
- İç denetçiden dönemsel olarak kurumsal yönetim incelemeleri ve bulgularını içeren yazılı raporlar istemek,

Bu aşamaların yerine getirilmesi, iç denetimin kurumsal yönetim konusunda aktif ve uyumlu kalmasını sağlayacaktır.

6. SONUÇ

Yönetim kurulunun bir alt komitesi olan denetim komitesi, çalışmamızda da analiz

edildiği gibi işletmelerin hilelere karşı korunması ve kurumsal yapılarının geliştirilmesinde önemli rol oynayabilir. Ancak bu komitelerin etkinliği, tamamen iç denetimle olan ilişkilerine bağlıdır. Eğer komite iç denetime doğru soruları sorabiliyor, iç denetimde kendisine yeterli bilgi ve önerileri iletebiliyor ise sonuç olumlu olacaktır.

24- Merchant, a.g.e., s.13/15

25- IIA Issues and Answers, (3.9.2002), a.g.e., s.7/9

26- IIA Issues and Answers, (3.9.2002), a.g.e., s.4/9

tır. Komitenin, iç denetimi doğru sorgulayabilmesi komite üyelerinin bağımsız, yeterli bilgi ve beceri düzeyine sahip olması ve belirli bir iş disiplini içerisinde çalışmalarını yürütmesine bağlıdır

Dünyada ve özellikle ABD'deki 1980'li yıllardan sonra sıkça yaşanan hileli finansal raporlama sorunları, halka açık olup belli büyüklüğe ulaşmış işletmelere denetim komitesi oluşturma zorunluluğunun²⁷ getirilmesine neden olmuştur. ABD'de başta Enerji devi Enron olmak üzere büyük halka açık şirketlerde başlayan, daha sonra da Avrupa'da ortaya çıkan muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlükler bağımsız denetimin sorgulanmasına,²⁸ bağımsız denetim ve hilelerle ilgili düzenlemelerin tekrar gündeme gelmesine neden olmuştur.

Dünyadaki bu gelişmelere karşın, muhasebe ve denetim alanlarında oldukça gecikmiş düzenlemelere sahip ülkemizdeki tablonun daha da olumsuz olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Zaten muhasebe, iç kontrol ve denetim konuları işletmelerimiz için ülkütücü kavramlar olarak görülmekte ve işletmeler bu konularda bilimsel araştırmalar için bile kapalı bir kutu görünümünü sergilemektedir. Ancak finansal tablolara duyulan şüphe ve hile olasılıkları yaygın bir kabul bulmaktadır.

Ülkemizdeki tablonun irdelenmesinde, İstanbul Sanayi Odasının 500 büyük işletmesi (1999 yılı) üzerinde yapmış olduğumuz bir araştırmanın bazı sonuçları önemli ip uçları vermektedir.

Araştırmaya cevap veren 169 işletmenin ancak %71'inde iç denetim bölümü bulunmaktadır. Görüldüğü gibi henüz büyük işletmelerimizde bile iç denetim eylemi henüz yüzde yüze ulaşmamıştır.

Anket sonuçlarına göre, 169 işletmenin sadece %47'sinde, yönetim kurullarında dışarıdan üye bulunmaktadır. Diğer çoğunluğu oluşturulan kısımda ise, yönetim kurullarında dışarıdan üye bulunmamaktadır.

İşletmelerimizde denetim komitesi uygulamasının da yaygın olduğunu söyleyemeyiz.

Ülkemizdeki bu tablonun düzeltilmesi için yapılan çalışmaları da küçümsememek gerekir TUMUDESK'in, SPK'nin, TURMOB ve Maliye Bakanlığının muhasebe ve denetimle ilgili kayda değer önemli düzenleme ve çabaları bulunmaktadır. Ancak bunlar daha da geliştirilebilir. Özellikle Denetim Komitesiyle ilgili düzenlemelere ihtiyaç vardır. Bu konudaki önerilerimizi şöyle sıralayabiliriz:

Ülkemiz için genel öneriler :

- Borsaya kayıtlı belirli büyüklükteki işletmelere denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmelidir.²⁹ (Bu konuda SPK'nun hazırlıkları bulunmaktadır.)

- Denetim komitesi üyeleri için dışarıdan bağımsız üyelerden oluşması zorunluluğu getirilmelidir.

- Bu üyelerin yeterli bilgi ve ehliyetle özellikle muhasebe ve finansman konularında yeterli kişilerden oluşması sağlanmalıdır. Bu konuda Muhasebe ve Finansman öğretim üyelerinden de yararlanılabilir.

- Denetim komitelerinin çalışma biçimleri (toplantı sıklıkları vs.) açısından da düzenlemeler getirilmesi yararlı olacaktır.

Ülkemiz işletmeleri için öneriler:

- Belirli büyüklüğe ulaşmış işletmelerimiz mutlaka işletme dışından kişilerden oluşan ba-

27- Bozkurt, Nejat, İşletmelerde Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitelerinin Rolü, Yaklaşım, Yıl:9, Sayı:98, Şubat 2001, s.29.

28- Sabah Gazetesi, Enron Düzenlemesi, 3.11.2002, İstanbul, s.9

29- Bozkurt, a.g.m., s.29

ğımsız bir denetim komitesi oluşturmaktadır

- Komiteye finansal raporlama süreci ve işletmenin iç kontrol sistemini etkin biçimde gözetim altında tutabilecek bilgi, beceri ve uyanıklığa sahip kişiler alınmalıdır

- Komitenin büyüklüğü, kompozisyonu ve toplantı sıklığı objektif ölçülere göre tanımlanmalıdır

- Komitenin görevleri ve sorumlulukları yazılı bir öğüt kılavuzuyla belirlenmelidir. Bu kılavuz yönetim kurulu tarafından onaylanmalı ve dönemsel olarak kurul tarafından gözden geçirilmelidir.³⁰

- Komiteye sorumluluklarıyla paralel uygun kaynaklar ve yetki verilmelidir.

- Komite çalışmaları iç kontrol etkinliği, risk yönetimi ve kurumsallıkla ilgili konulara daha fazla zaman ayıracak biçimde düzenlenmelidir.

- Komite üyeleri için eğitim programları oluşturulmalıdır.³¹

- Yönetim, iç ve dış denetçiler ve komite arasında açık bir iletişim atmosferi sağlanmalıdır

Denetim komitesiyle ilgili bu önerilerin, işletmelerimiz tarafından benimsenmesi kendilerine hileler ve iç denetim açısından büyük avantajlar sağlayacaktır.

30- Treadway Commission, a.g.e. s.10

31- The IIA at a Glance, (1.4.2002), a.g.e., s.2/4

KAYNAKÇA

Bishop, William G, Business Tips For Deterring White- Collar Crime, (erişim tarihi 04.9.2002) (<http://www.theiia.org.iaa/index.cfm>).

Bozkurt, Nejat, İşletmelerde Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitelerinin Rolü, Yaklaşım, Yıl 9, Sayı: 98, Şubat 2001.

Committee of Sporsoring Organizastions of the Treadway Commissiom (COSO), Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997 An Analysis of U.S.Public Companies, March 1999.

IIA Issues and Answers, Sample Audit Committee Charter (erişim tarihi 19/07/2002) (<http://www.theia.org/iaa/index/cfm>).

IIA Issues and Answers, Internal Auditing and the Audit Committee Working Together Toward Common Goals (erişim tarihi 03.9.2002) (<http://www.theia.org.iaa/index.cfm>).

Merchant, Kenneth A, Fraudulent and Questionanble Financial Reporting: A Corporate Perspective, Financial Exectives Research Foundation, New Jersey,1987

National Commission on Fradulent Financial Repor ting,(Treadway Commission), Report of the National Commission on fraudulent Financial Reporting, 1987.

Sabah Gazetesi, Enron Düzenlemesi, İstanbul, 3.11.2002

The Institute of Internal Auditors, The Professional Practices Framework, 1.B, Florida, January 2002.

The IIA at a glance, Editorial Summary Audit Committee Effectiveness What Works Best, 2nd Edition (erişim tarihi 01.04.2002)(<http://www.theia.org.iaa/index.cfm>)

Wagner, Jacgueline K, Audit Committees and Internal Auditor: A Veteran View, (erişim tarihi 03.9.2002) (<http://www.theia.org.iaa/index.cfm>).

