

İŞLETMELERDE DENETİMİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADA DENETİM KOMİTESİNİN (AUDIT COMMITTEE) ROLÜ VE TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ

Yrd.Doç.Dr. Saban UZAY*

ÖZET

Denetim komitesi, başta ABD, İngiltere ve Kanada olmak üzere bir çok ülkede şirketlerin organizasyon şemalarında yer almakta ve etkin şekilde faaliyetlerini sürdürmektedir. Denetim komitesinin klasik fonksiyonu; yönetime yardımcı olmak, finansal raporlama sürecini izlemek ve böylece doğru finansal raporların üretilmesine imkan sağlamak, olası hata ve hilelere, yönetim başarısızlıklarına engel olmak suretiyle ortakların çıkarlarını korumak, bağımsız dış denetim ve iç denetim çalışmalarını gözlemleyerek onlara yardımcı olmaktır. Denetim komitesinin Türkiye'deki belli büyüklükteki işletmeler için oluşturulması, iç denetimin gelişimine yardımcı olacak ve bağımsız dış denetimin kalitesini artıracaktır. Türkiye'de denetim komitesi oluşumunu, Türk Ticaret Kanunu gereğince yapılan denetimin yerine düşünmek yararlı olur.

Anahtar Kelimeler: Denetim Komitesi, Dış Denetim, İç Denetim, Türkiye'de Denetim Ortamı

ABSTRACT

Audit committees exist in the organizational structure of companies in many countries, especially in the US, Britain and Canada. The classical functions of an audit committee are: to help manage the company; oversee the financial reporting process so as to enable writing "true and fair" reports, protect the share holders' rights through preventing managerial failures and possible mistakes and frauds; and to help both external and internal auditors thorough reviewing their findings. Creating audit committees at big companies in Turkey would help improve internal auditing and increase the quality of external auditing. Creating such committees in Turkey could replace the auditing done according to Turkish Commercial Law.

Key Words: Auditing Committee, External Auditing, Internal Auditing, Auditing Environment in Turkey

* Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

1. GİRİŞ

Günümüzde işletme yönetimi uygulamalarında verilen karara katılımı sağlamak ve tarafların olumlu desteğini almak için grup kararına dönüştürüldüğü görülmektedir. Bu amaçla ve işletme faaliyetlerinin daha etkin bir şekilde yerine getirilmesinde, yönetime yardımcı olan çeşitli kurul ve komiteler oluşturulmuştur¹. Bu komitelerin bir kısmı danışma komitesi gibi hizmet verirken, bir kısmı ise gerekli yetkilerle donatılmış ihtisas komiteleridir.

Denetim komitesi (Audit Committee), ilk başlarda yönetim kurulu ile denetçi arasında aracı olmak ve bağımsız denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek amacıyla oluşturulmuştur. Bunlar işletmenin yönetim kurulu tarafından belirlenen ve çoğu işletme dışından olan kişilerden meydana gelir². Zaman içerisinde denetim komitesinin (Bundan sonra DK olarak belirtilecektir) fonksiyonları artmış olup, bağımsız dış denetçiye, iç denetçiye ve şirket yönetimine yardımcı bir rol üstlenmişlerdir. Ayrıca, DK'ler doğru finansal tabloların hazırlanmasına imkan sağlayarak, ortaklar ve sermaye piyasasına da yardımcı olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, başta ABD, İngiltere ve Kanada olmak üzere dünyanın birçok ülkesinde benimsenmiş olan ve özellikle halka açık şirketlerin organizasyon şemasında yer alan DK'yi ayrıntılı bir şekilde tanıtmak ve Türkiye'de uygulanabilirliğini incelemektir.

2. GENEL AÇIKLAMA

Bu kısımda DK'lerin tanıtılması, dünya daki gelişimi, etkin bir denetimi komitesi oluşturulması için gerekli unsurların neler olduğu ile DK'lerin başlıca sorumlulukları açıklanacaktır.

2.1. Denetim Komitesinin Tanımı

Amerikan hukukunda anonim ortaklıklarda yasal bir denetleme organına gerek görülmemiştir. Bunun yerine uygulamada yönetim kurulunun bir alt komitesi olarak çalışan ve genellikle şirket yöneticileri dışındaki kişilerden oluşan denetim kurulunun görev ve yetkilerini yerine getiren DK'ler oluşturulmuştur³.

DK'ler bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerini ve dış finansal raporlama sürecinin gözlemlenmesinden de sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur. Çoğunlukla DK'ler şirket yönetiminden bağımsız üç veya beş kişiden oluşur. Bazen yedi yöneticiden oluştuğu da görülmektedir⁴.

Basle Bankacılık Gözetim Komitesi'nin 1999 yılı Eylül ayında yayımladığı "Bankalarda İç Kontrol Sistemleri" (Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations) başlıklı raporda DK'den şu şekilde bahsedilmektedir⁵:

"Bir çok ülkede bankaların başvurduğu yöntemlerden birisi de banka içi denetim işlevinin yürütülmesi konusunda yönetim kuruluna danışmanlık edecek bağımsız bir denetim komitesinin oluşturulmasıdır. Söz konusu komite, banka yöneticilerinin yerine erişilen bilgilerin ve hazırlanan raporların detaylı olarak incelenmesi işlevini üstlenir. Mali raporlama ve iç kontrol sisteminin gözetiminden sorumludur. Söz konusu komite ayrıca banka teftiş kurulunun doğrudan danışabileceği ve bağımsız dış denetçilerin ilk etapta temasa geçebileceği bir yapı olup, banka teftiş kurulu faaliyetlerinin izlenmesinden sorumludur."

- 1 Azim ÖZTÜRK, "İşletmelerde Yönetim Kurulunun Değişen Fonksiyonu ve Yapısı", **Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, Yıl:1997, s.74.
- 2 Ersin GÜREDİN, **Denetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 50, s.12.
- 3 Nihat AKARKARASU, Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, **Yeterlik Etüdü**, İstanbul, 2000, s. 26.
- 4 Alvin A. ARENS – James K. LOEBBECKE, **Auditing: An Integrated Approach**, Prentice-Hall Inc., Seventh Ed. 1997, s.84.
- 5 Melike ALPARSLAN, "Bankalarda iç Denetim Sistemleri", **Bankacılar Dergisi**, Sayı:28, 1999, s.154.

2.2. Denetim Komitesinin Gelişimi

Son yirmi yılı aşkın süre içerisinde dış finansal raporlamanın artması ve dış denetçilerin bağımsızlığına sağladığı katkı dolayısıyla dünya'nın bir çok ülkesinde DK oluşturulmuştur. DK'lerin gelişimi ülkeden ülkeye farklı olmakla birlikte ortak nokta; onların oluşumunu, beklenmedik şirket başarısızlıklarının ve/veya kıdemli yöneticilerin yolsuzluklarının hızlandırmış olmasıdır⁶.

ABD'de DK'ler, 1930'lu yılların başında, "McKessen ve Robins" olayının⁷ bir sonucu olarak hem Amerika'nın Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SEC - Security Exchange Commission), hem de New York Menkul Kıymetler Borsası'nın (NYSE - New York Stock Exchange) büyük destek vermeleri ile kabul edilmiştir. Kanada da ise 1965 yılında Atlantic Acceptance Corporation Ltd.'in iflasından sonra Ontario'da 1971 yılında tüzel kişiliğe sahip şirketler için DK yasal bir zorunluluk haline gelmiştir⁸. 1986 yılında ABD'de yürütülen bir araştırmada, halka açık ticaret şirketlerin %90'nın DK'ye sahip olduğunu göstermiştir⁹.

ABD'de 1978 yılından beri New York Borsası (NYSE), listede olan şirketlerin DK'ye sahip olmasını zorunlu kılmıştır Benzer zorunluluk, AMEX (The American Stock Exchange) ve Nasdaq (National Association of Securities

Dealers Automated Quotations) için de söz konusudur. Ayrıca, ABD'de 1991 yılında yürürlüğe giren kanunla, bankacılık kurumlarının DK'ya sahip olması da zorunlu tutulmuştur¹⁰. SEC tarafından oluşturulan "Blue Ribbon Committee" işletmelerde DK'lerin etkinliğinin sağlanması konusunda önemli tavsiyelerde bulunmuştur¹¹.

İngiltere'de ise 1987 yılında büyük ölçüde ve ciddi şirket hilelerindeki artışlar sonucu ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), halka açık şirketler için DK'lerin oluşturulmasını önermiştir Bank of England ve Pronet gibi düzenleyici kurumlar ise, DK'lerin oluşturulması için bu tür şirketlere baskı yapmışlardır. Cadbury Komitesinin 1992 yılında hazırladığı "Code of Best Practice" adlı rapor İngiltere'de DK'lerin benimsenmesini desteklemiştir¹².

ABD ve İngiltere dışında diğer bazı ülkelerde de (Avustralya, Yeni Zelanda, Güney Afrika, Malezya, Singapur gibi) DK benimsenmiştir. Hong Kong Borsası, bir dizi kural yayımlayarak şirketlerin DK kurmalarını ve üyelerinin çoğunluğunun bağımsız olması gerektiğini açıklamıştır¹³. 1988 yılında Van Hoek'un araştırmasına göre İtalya, Belçika ve İsveç dışında kıta Avrupası'nda DK nispeten bilinmemekteydi. Adı geçen ülkelerde ise komite üyeleri, işletmenin yöneticilerinden oluşmaktaydı¹⁴. Bu duruma bir neden olarak ise; Avrupa ülkelerinin bir kıs-

6 Brenda PORTER, Jon SİMON ve David HATHARLY, **Principles of External Auditing**, John Wiley & Sons, 1997, s.76.

7 1940'da meydana gelen "McKesson & Robbins, Inc." olayında, şirketin duran varlıklarının ve alacakların, aktif toplamına oranla hayli yüksek gösterildiğini gören SEC, bağımsız denetçilerin yönetimden tamamen bağımsızlığının sağlanması için yönetim kurulunun dışarıdan gelen üyelerinin gösterdiği adaylar arasından genel kurul tarafından seçilmesi tavsiyesinde bulunmuş, New York Borsası da konuya ilişkin olarak aynı yönde, bağımsız denetçilerin şirketin yöneticileri olmayan kişilerden oluşan yönetim kurulunun özel bir alt komitesi tarafından seçilmesini tavsiye etmiştir. Bununla birlikte General Motors gibi pek çok şirket söz konusu olaydan sonra denetim komitelerini kurmuşlardır. AKARKARASU, A.g.e., s.26.

8 Kanada'da halka açık şirketler, asgari 3 bağımsız üyeden oluşan denetim komitesine sahip olmak zorundadırlar. Ayrıca, Toronto ve Montreal Borsaları DK'nin faaliyetlerinin de yer aldığı bir açıklamanın yıllık raporlarda bulunması gerektiğini öngören düzenlemeler yapmışlardır Kubilay DAĞLI, "Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol sisteminin Etkinleştirilmesi", Sermaye Piyasası Kurulu Aracılık Faaliyetleri Dairesi, **Yeterlik Etüdü**, Ekim 2000, s.92.

9 PORTER vd. A.g.e., s.77.

10 DAĞLI, A.g.e., s.92.

11 Nejat BOZKURT, "İşletmelerde Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitelerinin Rolü", **Yaklaşım**, Sayı:98, Şubat 2001, s.24.

12 PORTER vd. A.g.e., s.77.

13 DAĞLI, s.92.

14 Paul COLLIER, Alan GREGORY, "Audit Committee Effectiveness and the Audit Fee", **The European Accounting Review**, Vol. 5/2, 1996, s.177.

mında varolan ikili sistem¹⁵ gösterilmektedir. İkili yapı özellikle Almanya, Hollanda ve Fransa'da benimsenmiştir. Klasik sistemin uygulandığı İsviçre, İtalya ve Türk hukuklarında ise ortaklığın hesaplarının denetlenmesi ve özellikle İtalya ve Türk hukukunda yönetimin her türlü faaliyet ve işlemlerinin incelenmesi görevi denetim kuruluna verilmiştir¹⁶.

2.3. Etkin Bir Denetim Komitesinin Oluşumu

Etkin bir DK, işletmenin muhasebe ve finansal raporlama politikaları ve uygulamalarını izlemede aktif bir rol üstlenir. Komite, bağımsız denetimin yürütülmesinde karşılaşılan zorlukları, iç kontrolün tasarlanmasında veya uygulanmasındaki eksiklikleri veya yanlışlıkları, yönetimle yaşanan anlaşmazlıkları, ihtilaflı muhasebe konuları gibi hassas durumların tartışılmasına ortam yaratır. Etkin DK, işletmede denetim yapan bağımsız denetçiler ile şirketin yönetim kurulu arasında doğrudan bir iletişimin sürdürülmesine yardımcı olur¹⁷.

DK'nin mutlaka canlı yani bilgi veren, ihtiyatlı ve oldukça aktif olmak zorunda olduğuna dikkat çekilmektedir. DK, sorumlulukların eksiksiz yerine getirebilmek için yönetime karşı gerekirse tavır alabilmeli veya yönetimin yarısını ve faaliyetlerini sorgulayabilmelidir. DK'nin bağımsız ve etkin olmasında komitenin oluşumu önemli bir belirleyicidir.

2.3.1. Bağımsızlık

DK'lerin görevleri, oluşumu ve büyüklüğü ülkeye ve işletmeye göre değişmekle birlikte genel eğilim bunların en azından üç yönetici-

den oluşması ve bu yöneticilerin çoğunluğunun işletme dışından olması yani bağımsız olmasıdır¹⁸. Üyelerinin bağımsız olması, finansal raporlama problemleriyle ilgili spekülasyon ihtimalini de azaltacaktır.

ABD'de NYSE ve NASD (National Association of Securities Dealers), belirli büyüklükleri karşılayan ve listeye kayıtlı şirketlerin DK üyelerinin tamamının işletme dışından oluşmasını, yani bağımsız olmasını istemektedir. Burada bağımsızlıktan kastedilen, komite üyelerinin şirket ve yönetimden onların bağımsızlığına etki edebilecek herhangi bir ilişkide bulunmamalarıdır. Örneğin, son beş yıl içerisinde herhangi bir düzeyde şirket tarafından doğrudan istihdam edilmemek, çıkar sağlamamak gibi¹⁹. Basle Bankacılık Gözetim Komitesi Raporunda ise, DK üyelerinin banka yöneticileri dışından oluşması (örneğin, banka ya da bağlı kuruluşların işvereni olmadığı yönetim kurulu üyeleri komite üyesi olabilir) önerilmektedir.

2.3.2. Uzmanlık

DK üyelerinin sorumluluklarını yerine getirebilecek uzmanlıkta olmaları da gerekmektedir. Bu konuda getirilen bir düzenlemede, çok büyük banka ve tasarruf birliklerinin DK'ler için, en azından iki üyenin bankacılık ve finansal yönetim tecrübesi olması öngörülmektedir²⁰. Blue Ribbon Committee, DK'nin etkinleştirilmesine yönelik olarak NYSE ve NASD'a piyasa kapitalizasyonu 200 milyon dolardan yüksek olan kayıtlı şirketlerin en az 3 yöneticiden oluşan bir DK'ye sahip olmalarını ve bu yöneticilerin finans bilgilerinin de yüksek olmasını önermektedir²¹.

15 **İkili kurul sistemi** de denilen bu sistem, şirketlerin faaliyetlerinin daha etkin denetlenmesinde ve yönetim kurulunun icraatlarının etkin bir biçimde gözetiminde önemli role sahiptir. Sistemin en önemli özelliği yönetici kurulu (management board) ve gözetim kurulu (supervisory board) adı altında iki organın bulunmasıdır. Ek bilgi için bakınız: DAĞLI, A.g.e., s.93.

16 AKARKARASU, A.g.e., s.48.

17 Douglas R. CARMICHAEL, John J. WILLINGHAM, Carol A. SCHALLER, **Auditing Concepts and Methods**, Sixth Edition, McGraw-Hill, 1996, s.183.

18 PORTER vd., A.g.e., s.78.

19 "10-Point Plan to Improve Oversight of Financial Reporting Process", **CPA Journal**, Vol.69, Issue 4, April 1999, s.10.

20 Jr. BEAN, W. JAMES, "The Audit Committee's Roadmap", **Journal of Accountancy**, Vol.187, Issue 1, January 1999, s.47.

21 AKARKARASU, A.g.e., s.68.

2.3.3. Denetim Komitesi Yönetmeliği

DK'lernin etkin bir şekilde çalışabilmele-ri için kapsamlı bir DK yönetmeliği (The audit committee charter) bulunmalıdır SEC'in düzenlemelerine göre; her bir halka açık şirketin yönetim kurulu, DK'nin görev ve sorumluluklarının belirlendiği, yazılı bir yönetmelik geliştirmelidir. Bu yönetmelikte, DK'nin şirket yönetimine, finansal raporlama sürecine ve iç kontrole yönelik yetki ve sorumlulukları, bu sorumlulukları nasıl başaracakları kesin bir şekilde belirlenmiş olmalı ve yönetmelik, yönetim kurulunun tamamı tarafından onaylanmış olmalıdır. Ayrıca yıllık olarak yönetmeliğin yeterliliği yönetim kurulunca gözden geçirilmeli ve yeniden değerlendirilmelidir²².

2.3.4. Etkin Denetim Komitesi İçin Yapılan Diğer Öneriler

DK'nin etkin olarak çalışabilmesi için Blue Ribbon Committee'nin hazırladığı rapora göre, yukarıdaki açıklamalara ek olarak yapılan diğer öneriler ise şunlardır²³:

-DK'nin, şirket ortaklarının temsilcileri oldukları DK yönetmeliğinde kesinlikle belirtilmelidir.

-DK, bağımsız denetçinin bağımsızlığını veya objektifliğini etkileyebilecek durumlar konusunda bağımsız denetçi ile yakından ilgilenmelidir.

- Bağımsız denetçinin de uygulanan bağımsız denetimin kalitesi hakkında düşüncelerini DK ile tartışması gerekmektedir.

- DK, ortaklara yapılan yıllık açıklamada ortaklara yönelik bir mektup yazmalıdır. Bu mektupta komitenin faaliyetlerine ek olarak şirketin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uygun olduğunu bu hususta gerek yönetim gerekse bağımsız dış denetçilerle gerekli incelemelerin yapıldığını açıklamalıdır.

- DK üyesine verilecek ücret onun şirket-

te zaman ayırmasını sağlayacak düzeyde olmalıdır.

- Dışarıdan gelen DK üyeleri belirli bir dönem için atanmalıdır. Yeni atamalar otomatik olmamalıdır. DK'ya dışarıdan gelen üyenin atanması belirli bir resmi süreçten geçmeli ve yönetim kurulunun oy birliği ile olmalıdır.

Etkin bir DK oluşturma ve sürdürme bir kurum için sürekli bir mücadeledir. Kaliteyi artırmak için DK üyelerinin dışarıdan olması, onların daha sık toplantılar yapması (yılda en az 2 kere), aralarından en azından birinin Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA) olması, işletmede finansal raporlama problemlerini en aza indirecek ve finansal raporlamanın kalitesini artıracaktır. DK'ler ayrıca, aşağıda açıklayacağımız sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için gerekli yetki ve kaynağa da sahip olmalıdırlar.

24. Denetim Komitesinin Sorumlulukları

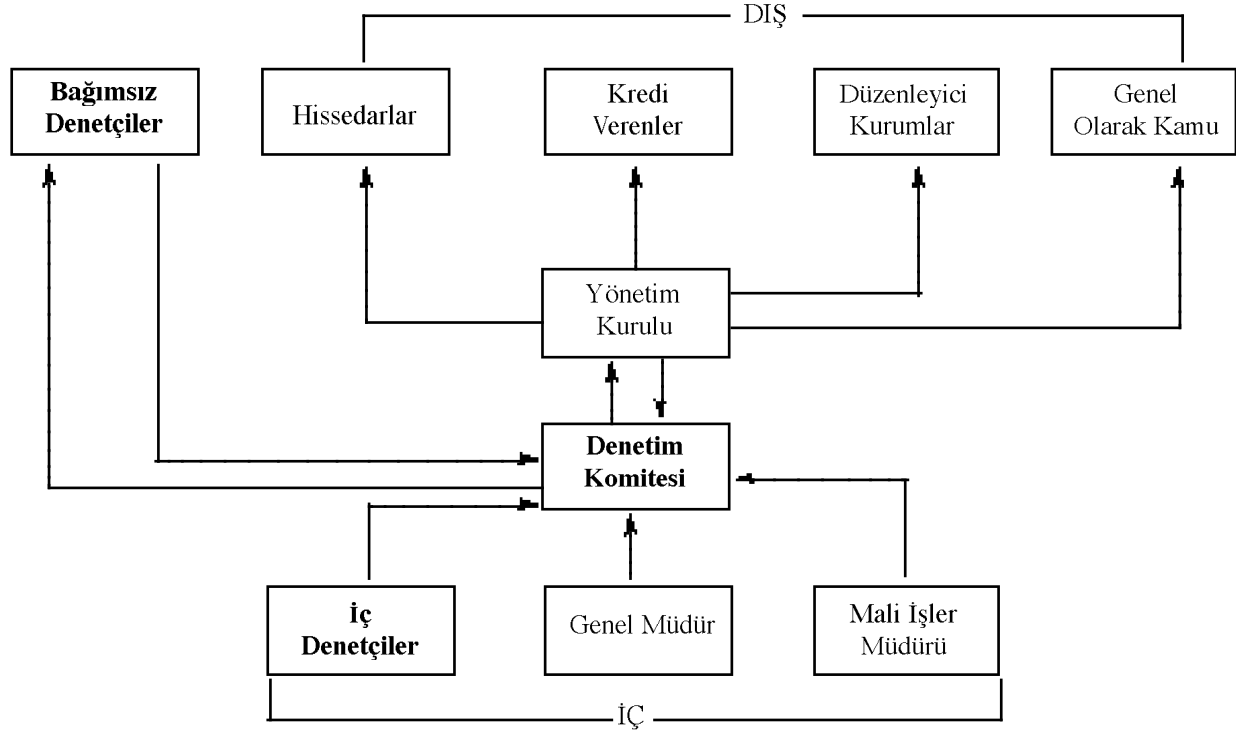
DK'nin rolü günümüzde oldukça gelişmekle birlikte genel kabul görmüş bir görevler listesi de bulunmamaktadır. Ancak Treadway Komisyonu DK'nin rolünü; "Şirketin iç kontrolleri dahil, finansal raporlama sürecindeki yanlışlıkları bilmek ve uygulamada dikkatli olmak" şeklinde ifade etmiştir²⁴. DK'nin sorumluluk alanı ile ilgili olarak ilişki halinde bulunduğu kişi ve kurumlar aşağıdaki şekil 1'de gösterilmiştir.

Şekil 1'de görüldüğü gibi DK, işletmeyle ilgili içeride ve dışarıda çok farklı kişi ve kurumlarla sorumluluk ilişkisi içinde bulunmakla birlikte, klasik fonksiyonu; yönetime yardımcı olmak, finansal raporlama sürecini izlemek ve böylece doğru finansal raporların üretilmesine imkan sağlamak, olası hata ve hilelere, yönetim başarısızlıklarına engel olmak suretiyle ortakların çıkarlarını korumak, bağımsız dış denetçilere yardımcı olmaktır. DK işletmelerde iç denetim işlevinin etkin bir şekilde yürütülmesi konusunda yönetime danışmanlık edebilecek, ayrıca iç kontrolün gözetiminden de sorumlu olacaktır.

22 "10-POINT...", A.g.m., s.10.

23 Iain GRAY, Stuart MANSON, *The Audit Process - Principles, Practice and Cases*, Business Press, Second Edition, 2000, s.536; "10-POINT..." A.g.m., s.10.

24 GRAY VE MANSON, A.g.e., s.535.



Şekil 1: Denetim Komitesinin Sorumluluk İlişkisi

Kaynak: Kelly M.Hnatt, "Forge the Right Relationship", Journal of Accountancy, May 2001, s.51.

DK'nin üyeleri başlıca şu üç grupta sürekli etkileşim içinde faaliyet gösterir. Bunlar: Yönetim, iç denetçiler ve bağımsız dış denetçilerdir.

2.4.1. Denetim Komitesinin Yönetime Etkisi

DK'lerin varlığının sorumlu şirket yönetiminin sağlanmasına katkısı vardır. Etkin çalışan DK'lerin olduğu işletmelerde beklenmedik şirket iflaslarının ve yönetim düzeyindeki suiistimallerin önemli derecede azalmış olması beklenmektedir²⁵. DK'ler bağımsız dış denetçiler ile yönetim kurulu arasındaki iletişimi artırır ve kolaylaştırır²⁶. DK'ler etik düşünce çerçevesinde şirket politikalarını ve uygulamalarını

gözden geçirir, şirkette işlerin yürütülme tarzını, şirket yönetmeliğinin uygunluğunu gözlemler²⁷.

DK'nin işletmede hazırlanan finansal tabloların doğru hazırlanması, dolayısıyla değerinin artırılması konusunda önemli bir rolü bulunmaktadır. Söz konusu rolü, DK; finansal tablolar kamuya açıklanmadan önce inceleyerek, varolan muhasebe politikaları ve iç kontrol sistemini, bütün önemli işlemleri gözden geçirerek yerine getirir²⁸. Böylece ortakların çıkarları da korunmuş olacaktır. Finansal raporlara güven daha da artacağı için ortakların hileli finansal raporlardan dolayı şirkete karşı açacakları davalar da azalmış olacaktır.

25 PORTER vd., A.g.e., s.76.

26 Örneğin, New York Hayat Sigortası DK başkanı, iç ve dış denetçilerle yapılan toplantılardan sonra önemli hususları şirketin CEO'suna bildirdiğini belirtmektedir. HNATT, A.g.m., s.53.

27 GRAY VE MANSON, A.g.e., s.539.

28 GRAY VE MANSON, A.g.e., s.538.

"Bir Finansal Tablo Denetiminde Hilenin Dikkate Alınması" başlıklı 82 numaralı denetim standardına göre; bağımsız denetçi, işletmede hilenin olduğuna ilişkin bir kanıt belirlemişse bu konuda, yönetim seviyesindeki uygun kişilerin dikkatini çekmelidir. Şayet, üst yönetimde çalışanlar da hileye bulaşmışsa ve hile finansal tablolarda önemli yanlışlıklara yol açıyorsa, bağımsız denetçi bu konudaki raporlamayı doğrudan DK'ye yapmalıdır. Bağımsız denetçi daha alt düzeyde çalışan personelin yapmış olduğu yolsuzluklarla ilgili olarak da DK ile sürekli iletişim halinde olmalı ve ortak bir anlayışa ulaşabilmelidir.

2.4.2. Denetim Komitesinin İç Denetimi Etkisi

DK'nin önemli sorumluluklarından biri de, yönetimin işletmede etkin bir iç kontrol sistemi tasarlamasını ve yürütmesini sağlamaktır. DK, iç kontrol sisteminin yeterliliğini genel olarak değerlendirir. DK, iç denetimi gözlemleme sorumluluğu kapsamında şu faaliyetleri gerçekleştirir²⁹. Denetim komitesi;

- Yıllık denetim planını ve iç denetçilerin programlarını inceler;
- Çalışmaların yeterliliğini değerlendirir ve düzenlenen denetim raporlarını inceler;
- Sorumluların görevlerini uygun şekilde yerine getirip getirmediğini belirler;
- İç denetçilerin yönetime sınırsız bir şekilde ulaşip ulaşmadığını belirler ve yönetimin iç denetim raporlarına vermiş olduğu cevapları inceler.

DK iç denetime desteğini onlarla sık toplantılar yaparak da gösterebilir³⁰. Bu toplantılarda DK başkanı, iç denetçilere örnek olarak şu soruları sorabilmelidir: "Haydi burada işlerin

nasıl gittiğini konuşalım. Ben nelere dikkat etmeliyim? İşletmede neler oluyor? Sen bana neler söyleyebilirsin?" gibi³¹.

DK, iç denetçinin bağımsızlığının ve örgütteki statüsünün artırılmasına da katkıda bulunur. DK, sadece yönetimin değil bütün örgütün iç denetçiyi desteklemesini sağlamaya çalışır. Çünkü günümüzde, iç denetçilerin faaliyet alanı oldukça genişlemiştir. DK ile iç denetçiler arasındaki ilişkinin diğer boyutu ise, etkin çalışan iç denetim fonksiyonunun DK'nin sorumluluklarının yerine getirilmesinde de önemli bir kaynak olabileceğidir. Çünkü DK'ler ile iç denetçilerin amaçları benzerdir. Her iki grup da şirket yönetiminde yanlışlıkları ve yolsuzlukları önlemeye çalışmaktadır.

2.4.3. Denetim Komitesinin Bağımsız Dış Denetime Etkisi

1950'lerden sonra özellikle ekonomik büyümenin sonucu olarak, bağımsız dış denetim sürecinde, müşteri işletmenin iç kontrol sistemini tanımak ve buna göre denetim çalışmalarını yapmak önem kazanmaya başlamıştır³². Bu bağlamda işletmenin kontrol ortamının bir unsuru olan DK'nin yokluğu veya etkin olmaması, bağımsız denetçinin kontrol ortamını değerlendirmesini etkileyecektir.

Bir DK'nin fonksiyonları, **bağımsız denetimi şu yollarla etkileyebilir**³³:

- Yıllık bağımsız denetimi yürütecek denetim firmasının görevlendirilmesi,
- Bağımsız denetçi ile bağımsız denetimin kapsamının görüşülmesi,
- Bağımsız denetimin sürdürülmesi sırasında karşılaşılan başlıca problemler hakkında bağımsız dış denetçinin görüşmeye davet edilmesi,

29 Curtis V. VERSCHOOR, "Benchmarking The Audit Committee", *Journal of Accountancy*, September, 1993, s.61.

30 New York Hayat Sigortası DK başkanı, DK'nin yasal ve düzenleyici konularda iç denetçilerle informal toplantılar yaptıklarını, iç denetim elemanlarına yıllık resepsiyon verdiklerini, onları ziyaret ettiklerini, birlikte kahve içtiklerini belirtiyor. Güçlü bir diyalogun her iki tarafında yararına olduğunu vurguluyor. HNATT, A.g.m., s.53.

31 Dwight L. ALLISON, "Internal Auditors and Audit Committees", *Internal Auditor*, February 1994, s. 53.

32 GÜREDİN, A.g.e., s.8.

33 William C. BOYNTON, Walter G.KELL, *Modern Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., Sixth Edition, 1996, s.39.

- Denetimin sonunda bağımsız denetçi ile birlikte bağımsız dış denetim raporu ve finansal tabloların incelenmesi.

Bağımsız denetçilerin denetim yaptırarak müşteri işletmeyi kabul etmeden önce DK ile bir toplantı yapmaları mümkündür. Böylece, şirket yönetiminin dürüstlüğü ve kabiliyetini değerlendirebilecek, önceki denetçilerle varsa yaşanmış olan anlaşmazlıklara ilişkin bilgi edinebilecektir. Bağımsız denetçiler bu görüşmeyi, DK bulunmayan küçük ve halka kapalı şirketlerde, ortaklarla, başkanlarla veya kontrolörlerle yapabilir³⁴.

DK ayrıca bağımsız denetçinin tam ve kapsamlı denetim yapmasını garanti altına almak için denetim ücretinin saptanmasında etkili olmalı en azından yönetim tarafından akdedilen ücreti incelemelidir. DK ayrıca, bağımsız denetçinin ve denetim firmasının değiştirilmesi veya görevine son verilmesi gibi bir sorunun ortaya çıkması durumunda da yönetim kuruluna önerilerde bulunmalıdır.

DK, aynı zamanda bağımsız dış denetimi de **gözlemler**. Bu kapsamda; bağımsız denetçilerin yıllık denetim planını, denetçilerin ulaştığı sonuçları, denetçilerin bağımsızlığını³⁵, sorumlulukların uygun şekilde yerine getirilip getirilmediğini inceler. Bağımsız denetçilere sorular sorarak, şirket yönetimi ile iç - dış denetçi ve yönetim kurulu arasında bir bilgi akışı sağlayarak finansal tabloların önemli yanlışlıklar taşıması riskini azaltabilir.

Halka açık şirketler için uygulanan 61 numaralı denetim standardı, finansal raporlama sürecindeki önemli hususların DK'ye bildirilmesini ve bağımsız denetçi ile DK arasındaki iletişimin artırılmasını belirtmektedir. DK ile etkili bir ilişkinin oluşturulabilmesi için **bağımsız**

sız denetçi aşağıdaki hususlara dikkat etmelidir³⁶:

- Başarılı finansal raporlama için DK'nin çok önemli olduğuna ilişkin bakış açısına sahip olunmalıdır.

- DK ile düzenli toplantılar yapılmalıdır (En az 3 ayda bir kez),

- Doğrudan ve samimi görüşmeler yapılmalıdır.

- Görüşmelerde bir kontrol listesini gözden geçirme anlayışının dışına çıkılmalıdır. Önemli aksaklıklar üzerinde durulmalı ve bunlar tartışılmalıdır.

- DK'yi oldukça fazla belgeye boğmamalıdır.

- Bağımsız dış denetimin değeri işletmeye hissettirilmelidir.

3. TÜRKİYE'DE DENETİM KOMİTELERİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

Bu kısımda öncelikle Türkiye'de var olan denetim ortamı özetle anlatıldıktan sonra, yukarıda ana hatları ile tanıtılan DK'nin Türkiye'de uygulanabilirliği değerlendirilecektir.

3.1. Türkiye'de Denetim Ortamı

Türkiye'de belirli büyüklükteki işletmelere uygulanan denetimi genel olarak üç grupta toplayabiliriz. Bunlar: Bağımsız dış denetim, iç denetim ve kamu denetimidir.

Bağımsız dış denetim kısaca, işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı hakkında bir görüş oluşturmaktır. Türkiye'de bağımsız dış denetimle ilgili ilk yasal düzenlemeler 1987 yılında sermaye piyasası ve bankalara yönelik olarak

34 O. Ray WHITTINGTON, Kurt PANY, Walter B. MEIGS, Robert F. MEIGS, **Principles of Auditing**, Irwin, Tenth Edition, 1992, s.147.

35 SEC ve AICPA'nın bağımsızlıkla ilgili çalışmalarının bir sonucu olarak oluşturulan Bağımsız Standartlar Kurulu (ISB)'nin 29 Mayıs 1998'de almış olduğu bir tavsiye kararında, özet olarak denetçilerin bağımsızlığının işletmelerin DK'lerini onaylanması önerilmektedir. **Journal of Accountancy**, Vol. 186, Issue 2, August 1998, s. 16.

36 HNATT, A. g. m., s. 54.

oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bağımsız dış denetimle ilgili standartları belirlemiş ve belirlemeye de devam etmektedir³⁷. Günümüzde bankalar, aracı kurumlar, sigorta ve reasürans şirketleri, menkul kıymet yatırım fonları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, halka açık şirketler, borçlanma senetleri için SPK'dan izin almak zorunda olanlar, yasal olarak bağımsız dış denetime tabi bulunmaktadır. Ayrıca, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından da bankaların ve özel finans kurumlarının hesap ve kayıtlarının denetlenmesine ilişkin yönetmelikler yayımlanmıştır³⁸.

İç denetimin genel amacı ise, bir işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır. Bu kapsamda iç denetçi işletme faaliyetlerini bağımsız olarak inceler ve yöneticiye bilgi verir, onlara danışmanlık yapar³⁹. Türkiye'de işletmelerde iç denetim, kamu iktisadi teşebbüsleri, holdingler, yabancı sermayeli kuruluşlar, bankalar gibi sınırlı sayıda kuruluştan uygulanmaktadır.

Türkiye'de bazı yazarların iç denetim bazı yazarların ise dış denetim kapsamında değerlendirdikleri bir başka denetim türü ise, Türk Ticaret Kanunu (TTK) gereğince yapılan denetimdir. Buna göre, sermaye şirketleri ve kooperatifler denetçi (murakıp) seçmek zorundadırlar. Birden çok olan murakıplar bir kurul oluştururlar (TTK Md.347). Seçilen murakıpların ortaklık yönetimi ve hesaplarını denetlemek görevlerine ek olarak çeşitli yönetim ve temsil görevleri de

bulunmaktadır. Ancak murakıpların anonim ortaklıklarda ortakların haklarının korunmasında ve yönetimin denetlenmesinde yeterince etkin olmadıkları görülmektedir. Bu denetim, günümüzde eleştirilen ve genellikle formalite gereği yapılan bir denetim halini almıştır. Bunun başlıca nedeni ise, ilgili yasal düzenlemelerin değişen koşullara uyum sağlayamamış olmasıdır. Bu amaçla, TTK'da değişiklik çalışmaları yapılmaktadır⁴⁰.

Kamu denetimi ise, denetim amaçlarına, kapsamına ve denetimi yapan birimlere göre sınıflandırılabilir. Türkiye'de kamu denetimi açısından her birim kendi denetim organını oluşturmuş durumdadır. Denetim birimleri arasında ise yeterli koordinasyon bulunmamaktadır. Türkiye'de kamu denetiminin yanı sıra 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı yasa kapsamında yeminli mali müşavirler tarafından yapılan denetim ise tebliğlerle getirilen tasdik konuları itibarıyla bağımsız dış denetimden daha çok vergi denetimi ağırlıklıdır.

3.2. Türkiye'de Denetim Komitesinin Uygulanabilirliği

Türkiye'de işletmelerin, organizasyon şemasında yasal olarak DK'nin bulunması zorunlu değildir. Dolayısıyla henüz DK biçiminde bir örgütlenme yaygın olarak uygulanmamaktadır. Ancak bazı holdingler, bankalar ve uluslararası şirketlerde böyle bir komitenin bulunduğu bilinmektedir⁴¹.

Türkiye'de belli büyüklükteki işletmelerin ve kuruluşların organizasyon şemasında

37 S.P.Kurulu Seri.X, No: 16 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği" 04.03.1996 tarih ve 22570 sayılı Tebliği Resmi Gazetede yayımlamak suretiyle konu ile ilgili daha önce yayımladığı bir çok düzenlemeyi bir araya toplamıştır.

38 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" ile "Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik", **Resmi Gazete**, Tarih 31.01.2002, Sayı: 24657 (Mükerrer).

39 www.tide.org.tr/ (13.05.2002).

40 TTK Değişiklik Komisyonunun hazırladığı taslak metinde kanunla ilgili en büyük değişiklik, denetim kurulunun kaldırılarak yerine hesap denetçilerinin getirilmesidir. Hesap denetçisinin seçimine ilişkin olarak ise, "Genel kurul tarafından seçilen bağımsız denetim firması ya da küçük anonim ortaklıklarda yeteri kadar yeminli mali müşavir ortaklığın hesap denetçisi olarak görev yapar" denilmektedir. Taslak hakkında fazla bilgi için bakınız: AKARKARASU, A.g.e., ss. 35-37.

41 Ayrıca kapanmadan önce İktisat Bankası T.A.Ş.'de de denetim komitesi mevcuttu. AKARKARASU, A.g.e., s.32. Ayrıca, Sabancı Holding A.Ş.'nin organizasyon şemasında da DK, yer aldığı gözlemlenmiştir.

DK'nin yer alması ve etkin olarak faaliyet göstermesi başta ilgili kurumun yönetimi olmak üzere, iç denetçileri, ortakları ve bağımsız denetçilerine çeşitli yararlar sağlayacaktır. Türkiye'de mevcut denetim ortamının etkinliğini artırmaya yönelik DK'lerin sağlayacağı katkılar şöyle sıralanabilir:

- Hentüz iç denetimin yeterince gelişmediği⁴² ülkemizde, bu komiteler kurumlarda iç denetim bölümlerinin oluşturulmasına ve etkin çalışmasına öncülük edebilir. Çünkü DK, yönetim kurulu ile iç denetim departmanı arasında bir nevi köprü görevi yapmaktadır. Nitekim, BDDK bir yönetmeliğinde⁴³; "Yönetim kurulu, banka ile konsolidasyon kapsamındaki kuruluşlarda kendisine bağlı operasyonel ya da icracı birimler bulunmayan bir üyesini, iç denetim işlevinin sürdürülmesi için görevlendirir" demek suretiyle, kısmen DK'yi çağrıştıran bir düzenleme yapmıştır.
- Türkiye'de mevcut bağımsız denetim sektöründe çok yoğun bir rekabetin bulunduğu bilinmektedir. ABD'de dünyanın en büyük şirketlerinden biri olan Enron'un iflasında olduğu gibi Türkiye'de de Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından el konulan bazı bankaların denetim raporlarındaki tutarsızlıklar, bağımsız denetim sonuçlarının ve sürecinin gözetlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. DK böyle bir ihtiyacın giderilmesine katkıda bulunabilir. DK'nin oluşturulması ve etkin hale getirilmesi, bağımsız denetimin kalitesini de artıracaktır.
- Şirketlerde DK'nin, TTK gereği yapılan denetim yerine ikame edilmelidir. Çünkü günümüzde fazla bir etkinliği kalmayan bu

denetimin yerine, ülke ekonomisine çekmeye çalıştığımız yabancı sermayenin de alışık olduğu, ABD ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerde de yer alan DK'yi oluşturmak yararlı olabilir. Böyle bir düzenleme ayrı bir yasal düzenleme ile yapılabileceği gibi TTK'nın 318. Maddesinde⁴⁴ yer alan hükümden de yararlanılarak oluşturulabilir.

Türkiye'de DK, başlıca şu tür işletmeler için önerilebilir: Bankalar, aracı kurumlar, sigorta ve reasürans şirketleri, halka açık şirketler (özellikle de hisse senetleri borsada alınıp satılan şirketler). Türkiye'de işletmelerde DK oluşturmak yetmemektedir. Bunların etkin çalışabilmesi için komitede muhasebe ve denetim mesleğinden bir üyenin yanı sıra işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde tecrübe sahibi bir yönetici de bulunmalıdır. Örnek olarak; banka sektörü için bankacılık, sigorta sektöründe ise sigorta tecrübesi olanların bulunması gibi. Bu konudaki düzenlemenin yasal bir dayanağının da mutlaka bulunması gerekir. ABD - Kanada örneğinden hareketle bu konuda yasal düzenleme çalışmaları başlatma görevi ise, Türkiye'de SPK ve/veya İMKB'ye düşmektedir.

4. SONUÇ

DK, bulunduğu kurumda doğru finansal tablolar hazırlanmasına ortam sağlayarak, hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini ve kalitesini artırmaktadır. Bu ise en başta işletme ortaklarının, dolayısıyla sermaye piyasasının yararına olacaktır. Ayrıca DK, bulunduğu kurumun iç ve dış denetçileri ile sürekli iletişim içerisinde bulunmak suretiyle onların bağımsız kalmalarına, sorunsuz denetim faaliyetinde bulunmalarına ve farklı denetçilerin birbirleri ile koordineli bir denetim çalışması gerçekleştirmesine

42 İMKB Ulusal 100 Endeksi kapsamında yapılan bir ankette, ankete katılan 85 şirketten 33'ünün (%39) TTK denetim kurulu dışında ayrı bir iç denetim birimi bulunmamaktadır. İç denetim bölümü bulunduranların önemli bir kısmı da bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri gibi yasal bir zorunluluk olduğu için iç denetim birimi oluşturmaktadırlar. AKAR-KARASU, A.g.e., s.41.

43 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik" **Resmî Gazete**, Tarih 8.2.2001 Sayı: 24312, Md.21.

44 TTK Md. 318. Maddesinin ikinci fıkrası şöyledir; "İdare meclisi, işlerin gidişine bakmak, kendisine arz olunacak hususları hazırlamak, bütün önemli meseleler hususiyle bilançonun tanzimi hakkında rapor vermek ve kararların tatbikine nezaret etmek üzere, azalardan lüzumu kadar komite veya komisyon kurabilir".

ortam sağlamaktadır. Bunun sonucunda denetim çalışmalarının kalitesi ve güvenilirliği artmış olacaktır. Özellikle üst yönetimlerin karıştığı hileli olaylar hakkında en kısa zamanda bilgi sahibi olmak ve önlem almak mümkün olabilecektir.

DK'lerin gelişimine baktığımızda, bunların organizasyon şemalarında ilk defa yer aldıkları ve en gelişmiş oldukları ülke ABD'dir. ABD'de DK'lerin önemi 1970'li yıllardan başlayarak günümüze kadar artarak devam etmiştir. ABD'yi sırasıyla Kanada, İngiltere, Avustralya, Yeni Zelanda, Güney Afrika, Malezya, Singapur gibi ülkeler izlemektedir. DK'nin bu ülkelerde benimsenmesinde etkili olan asıl unsur; özellikle halka açık şirket yönetimlerinde ciddi başarısızlıklara ve yolsuzluklara engel olma düşüncesi ve ihtiyacıdır.

DK'lerin söz konusu ülkelerde benim-

senmesinde etkili olan başlıca kurumlar; sermaye piyasası kurulu, menkul kıymet borsaları gibi düzenleyici kurumlar, muhasebe meslek birlikleri ile bu amaçla oluşturulmuş çalışma komisyonlarıdır. Söz konusu kurumların büyük çoğunluğu Türkiye'de de bulunmaktadır. Bunlar: SPK, İMKB ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) dir. Bankalar için BDDK'dır. Türkiye'de bu konuda eksik olan, DK konusunda çalışmalar yapacak ortak bir komisyonun henüz oluşturulmamış olmasıdır.

İşletmeler için DK, TTK gereğince yapılan ve çoğu işletmede bir formalite haline gelen denetiminin yerine de düşünülebilir. Türkiye'de özellikle borsada hisse senetleri işlem gören halka açık şirketler, bankalar, özel finans kurumları, sigorta şirketleri ve aracı kurumların organizasyon şemasında DK yer almalıdır.

KAYNAKLAR

AKARKARASU, Nihat, Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, **Yeterlik Etüdü**, İstanbul, 2000.

ALLISON, Dwight L., "Internal Auditors and Audit Committees", **Internal Auditor**, February 1994.

ALPARSLAN, Melike, "Bankalarda iç Denetim Sistemleri", **Bankacılar Dergisi**, Sayı:28, 1999.

ARENS, Alvin A. – James K.LOEBBECKE, **Auditing An Integrated Approach**, Prentice-Hall Inc., Seventh Ed., 1997.

BEAN, Jr., W. JAMES, "The Audit Committee's Roadmap", **Journal of Accountancy**, Vol.187, Issue 1, January 1999.

BOYNTON, William, C., Walter G.KELL, **Modern Auditing**, John Wiley & Sons, Inc., Sixth Edition, 1996

BOZKURT, Nejat, "İşletmelerde Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitelerinin Rolü", **Yaklaşım**, Sayı:98, Şubat 2001.

CARMICHAEL, Douglas R., John J. WILLINGHAM, Carol A. SCHALLER, **Auditing Concepts and Methods, Sixth Edition**, McGraw-Hill, 1996.

COLLIER, Paul, Alan GREGORY, "Audit Committee Effectiveness and the Audit Fee", **The European Accounting Review**, Vol. 5;2, 1996.

DAĞLI, Kubilay, "Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol sisteminin Etkinleştirilmesi" Sermaye Piyasası Kurulu Aracılık Faaliyetleri Dairesi, **Yeterlik Etüdü**, Ekim 2000.

GRAY, Iain, Stuart MANSON, **The Audit Process - Principles, Practice and Cases**, Business Press, Second Edition, 2000.

GÜREDİN, Ersin, **Denetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 50.

Journal of Accountancy, Vol.186, Issue 2, August 1998.

CPA Journal, Vol.69, Issue 4, April 1999.

ÖZTÜRK, Azim, "İşletmelerde Yönetim Kurulunun değişen Fonksiyonu ve Yapısı", **Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, Yıl:1997.

PORTER, Brenda, Jon SIMON, David HATHARLY, **Principles of External Auditing**, John Wiley&Sons, 1997.

Resmi Gazete.

VERSCHOOR, Curtis V., "Benchmarking The Audit Committe", **Journal of Accountancy**, September, 1993.

WHITTINGTON, O. Ray, Kurt PANY, Walter B. MEIGS, Robert F. MEIGS, **Principles of Auditing**, Irwin, Tenth Edition, 1992.

www.tide.org.tr/