



**SERMAYE PİYASASI KURULU  
DENETLEME DAİRESİ**

**HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE İÇ DENETİM  
VE DENETİM KURULLARININ ETKİNLEŞTİRİLMESİ İÇİN ÖNERİLER**

**YETERLİK ETÜDÜ**

**Nahit AKARKARASU  
Uzman Yardımcısı**

**İSTANBUL, 2000**

# İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	6
<b>I. MUHASEBE DENETİMİ .....</b>	<b>7</b>
1.1. DENETLEME KAVRAMININ ANLAMI .....	7
1.2. MUHASEBE DENETİMİN TANIMI .....	7
1.3. MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRLERİ .....	8
1.4. ORTAKLARIN HAK VE YARARLARININ KORUNMASI AÇISINDAN DENETLENMENİN İŞLEVLERİ ....	9
<b>II. İÇ DENETİM.....</b>	<b>11</b>
2.1. KAVRAM.....	11
2.2. İÇ DENETİMİN UYGULANMA NEDENLERİ.....	11
2.3. İÇ DENETİMİN TARİHİ GELİŞİMİ.....	15
2.4. İÇ KONTROL .....	17
2.4.1. <i>Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Unsurları</i> .....	18
2.5. İÇ DENETİM FAALİYETİNİN NİTELİKLERİ .....	19
2.6. İÇ DENETİMİN İŞLEVLERİ.....	21
2.7. İÇ DENETÇİLER ENSTİTÜSÜNÜN YAYINLAMIS OLDUĞU DENETİM STANDARTLARI, AHLAK KURALLAR VE DİĞER FAALİYETLERİ .....	21
2.8. İÇ VE DIŞ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ VE FARKLAR .....	22
<b>III. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA ANONİM ORTAKLIKLARIN İÇ DENETİMİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER .....</b>	<b>23</b>
3.1. KITA AVRUPASI HUKUK SİSTEMLERİNDEKİ DÜZENLEMELER .....	23
3.1.1. <i>İkili Sistem:</i> .....	23
3.1.2. <i>Klasik Sistem:</i> .....	24
3.2. AMERIKAN HUKUKU UYGULAMA VE DÜZENLEMELERİ.....	26
3.2.1. <i>Genel Olarak:</i> .....	26
3.2.2. <i>Denetim Komitesinin Üyeleri ve Büyüklüğü</i> .....	27
3.2.3. <i>Denetim Komitelerinin Görevleri</i> .....	28
3.2.4. <i>Denetim Komitelerinin Temel İşlevleri:</i> .....	30
<b>IV. TÜRK TİCARET KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER.....</b>	<b>31</b>
4.1. GENEL OLARAK:.....	31
4.2. DENETÇİLERİN SEÇİMİ, GÖREV SÜRELERİ VE NİTELİKLERİ .....	32
4.3. GÖREVLERİ.....	33
4.3.1. <i>Kuruluş İşlemlerini Denetleme Görevi:</i> .....	34
4.3.2. <i>Ortaklığın İşleyişi Sırasında Denetleme Görevleri:</i> .....	34
4.4. TTK DEĞİŞİKLİK KOMİSYONU'NA SUNULAN MADDE TASLAKLARI.....	35
4.5. TTK DEĞİŞİKLİK KOMİSYONU TASARISI'NIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	36
<b>V. DENETİM KURULLARI VE İÇ DENETİME İLİŞKİN ANKET ÇALIŞMASI.....</b>	<b>37</b>
5.1. GENEL BİLGİLER.....	37
5.3. DENETİM KURULU ÜYELERİNİN YERİNE GETİRDİKLERİ GÖREVLERE İLİŞKİN BİLGİLER .....	39
5.4. DENETİM ORTAMI VE BAĞIMSIZ DENETÇİYE İLİŞKİN SORULAR .....	41
5.5. İÇ DENETİM .....	41
5.6. İÇ DENETİME ÖNEM VERİLMESİ İÇİN ALINACAK TEDBİRLERE İLİŞKİN ÖNERİLER .....	44
5.7. DENETİM KURULLARININ ETKİN HALE GETİRİLMESİ İÇİN YAPI VE GÖREVLERE İLİŞKİN TERCİH EDİLEN ÖNERİLER .....	44
5.8. ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	45
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>47</b>

## KISALTMALAR CETVELİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants-
AMEX	American Stock Exchange
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
İBK	İsviçre Borçlar Kanunu
İIA	The Institute of Internal Auditors
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
NASD	National Association of Securities Dealers
NCFRR	National Commision on Fradulent Financial Reporting
NYSE	New York Stock Exchange
SEC	Securities and Exchange Commission
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SPKn	Sermaye Piyasası Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
Bkz.	Bakınız

## YÖNETİCİ ÖZETİ

Ülkemizde halka açık anonim ortaklıkların sermayelerinin yarıdan fazlası aile, aile grubu ya da bunlar dışındaki büyük ortağa aittir. Halka açık anonim ortaklıklarda, ortakların genel kurullarda vekaleten oy kullanabilmelerine olanak sağlayan düzenlemeler yapılmış olmasına rağmen, küçük pay sahiplerinin ortaklık yönetiminin belirlendiği genel kurullara katılma oranları çok düşük olmaktadır. Günümüzde genel kurullarda çoğunluğu sağlayan kişi ya da grubunun yönetime de hakim olması esası geçerlidir.

Bu nedenlerle özellikle halka açık anonim ortaklıklarda, sayıları binlerle ölçülen küçük pay sahiplerinin en başta kar payı alma ve diğer azınlık haklarının kötü niyetli yönetimlere ya da kötü yönetim politikalarına karşı korunması için, ortaklık yönetiminin eylem ve işlemlerinin ortaklar adına denetlenmesi gerekmektedir. Söz konusu denetim gereksiniminin yerine getirilmesinde iç denetimin en etkili yöntemlerden biri olduğu yaygın olarak kabul edilen bir gerçektir. Çalışmanın konusunu, yabancı uygulama örneklerinden de yararlanarak anonim ortaklıklarda, etkin iç denetim yapıları oluşturabilmek için gereken unsurların açıklanması ve ülkemize yönelik somut öneriler sunulması oluşturmaktadır.

Pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de, anonim ortaklıkların iç denetimden sorumlu denetim organları tesis etmeleri yasal bir zorunluluk olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte ortaklık denetçilerinin muhasebe, finans ve hukuk alanlarında yeterli eğitim ve deneyime sahip olma zorunluluğu bulunmaması, ortaklık yönetimiyle ve ortaklıkla yakın ticari ve idari ilişkileri bulunması, yönetim tarafından aday gösterilmeleri ve yönetimi belirleyen pay çoğunluğu tarafından seçilmeleri nedenleriyle, anonim ortaklıklarda denetim kurullarının ortakların haklarının korunmasında ve yönetimin denetlenmesinde yeterince etkin olamadıkları görülmektedir.

Bu kapsamda halka açık şirketlerde iç denetim işlevinin etkinleştirilebilmesi için;

1- Hisse senetleri borsalarda işlem gören anonim ortaklıkların muhasebe, denetim, üretim, pazarlama vb. faaliyet alanlarındaki iş tanımlarını, sorumlulukları, yetkileri ve diğer usulleri yazılı hale getirerek, işletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amaçlarıyla iç kontrol sistemi oluşturmalarını,

2- Hisse senetleri bir borsada işlem gören anonim ortaklıklarda en az üç olmak üzere yeteri kadar denetçinin görev yapmasının, diğer halka açık şirketlerde ise aktif toplamlarının büyüklükleri, ödenmiş sermayeleri ya da benzeri değerler dikkate alınarak yapılacak sınıflandırmaya göre bir ile üç denetçinin görev yapmasının, denetçi olarak seçilecek kişilerin bağımsızlığını ve tarafsızlığını etkileyebilecek, denetçiler ile şirket ya da şirket yöneticileri arasında bulunması muhtemel ticari, idari, hısımlık vb. ilişkilerin açıkça sayılarak seçilme engellerinin tanımlanmasını,

3- Denetçilerin en az 3 yıl görev yapmalarının, görev yapacak denetçilerin çoğunluğunun, azınlık ortakların göstereceği adaylar arasından seçilmesinin,

4- Halka açık anonim ortaklıklarda görev yapacak denetçilerin iktisat, işletme, maliye, kamu yönetimi, muhasebe ve hukuk konularında en az 4 yıllık lisans eğitimi veren kurumlardan mezun olmaları ve bunun yanında muhasebe, vergi, banka ve kambiyo, işletme analizi, organizasyonu, denetimi veya hukuk konularında en az 3 yıllık mesleki tecrübe şartlarına sahip olmalarını,

5- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören şirketlerin denetçilerinden en az ikisinin yukarıdaki şartlara ek olarak, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavirlerden ya da Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün düzenlemiş olduğu sertifika sınavını geçerek Sertifikalı İç Denetçi unvanını taşıyan ya da bu sınava girmeye hak kazanan kişilerden seçilmesini,

6- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören şirketlerin denetim kurullarının, özellikle ara dönem ve yıl sonu mali tablo raporlama sürecinin, şirketin faaliyetlerinin hukuka ve esas sözleşmeye uygunluğunun denetlenmesi, ortaklığın vergi yükümlüklerinin, şirketin iç kontrol sisteminin işleyiş şeklinin ve etkinliğinin, bağımsız dış denetim çalışmalarının sonuçlarının ve tespit edilen eksikliklerin giderilip giderilmediğinin incelenmesi görevlerinin ve bunlar dışındaki diğer tüm denetim görev, yetki ve sorumluluklarının tam ve ayrıntılı bir şekilde belirlendiği, denetim yönetmeliği oluşturmalarını, ayrıca söz konusu yönetmelikte hesap dönemi başında tüm denetçilerin yönetimle birlikte oluşturacakları denetim programı çerçevesinde 4. madde belirlenen niteliklere sahip denetçilerin düzenli olarak denetim ve inceleme yapmalarının öngörülmesini,

7- Şirket denetçilerinin yıl sonu mali tablo ekinde gerçekleştirmiş oldukları denetim faaliyetlerinin kapsamına ve denetim yönetmeliğinde öngörülen görevleri görev bazında hangi ölçüde yerine getirdiklerine, söz konusu çalışmalar sonucunda tespit edilen mevzuata, işletme politikalarına, muhasebe ilke ve esaslar ile şirket esas sözleşmesine aykırılıklara ilişkin açıklamalarını içeren bir açıklama yapmalarını ve hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören şirketlerin 3'er aylık ara dönemlerde düzenleyecekleri mali tabloların Kurulumuzun Seri:XI, No:3 sayılı Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'i ile Seri:XI, No:1 sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'leri ile genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke, kural ve formlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş bildirmelerini,

zorunlu hale getiren düzenlemelerin ve halka açık şirketlerde ortakların genel kurullara katılımının ve temsilinin artırılmasını teminen şirket denetçilerinin vekil seçilmelerini teşvik eden değişikliklerin yapılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

## GİRİŞ

Sanayi devrimiyle birlikte gerek ekonomik gerekse toplumsal hayatta giderek daha fazla yer almaya başlayan anonim ortaklıkların günümüz modern ekonomik düzeni içerisindeki önemi tartışılmayacak kadar büyüktür.<sup>1</sup> Temel amaçları küçük tasarruf sahiplerinin birikimlerinin bir araya getirilerek büyük sermayelerin oluşması ve bunların üretim alanlarına aktarılması olan halka açık anonim ortaklıklarda, küçük pay sahiplerinin işletmenin işleyişi hakkında yeterli bilgi ve deneyim sahibi olmadan ortak olmaları, genel kurullarda çoğunluğu oluşturan büyük ortağın ya da ortaklar grubunun yönetime de sahip olabilmesi gibi etkenler, küçük pay sahiplerini anonim ortaklık yönetimine katılmaktan uzaklaştırmış, yalnızca paylarına düşecek kar miktarının büyüklüğü ile ilgilenmeye yöneltmiştir. Bu nedenlerle yönetime gelebilecek kötü niyetli yönetim kurullarının sahip oldukları yetkileri kendi yararlarına kullanma ihtimalinin önlenmesi büyük önem kazanmıştır. Söz konusu önleme amacına ulaşmakta, kamu otoritesi ve bağımsız denetçiler gibi ortaklık dışı birimlerce yapılan denetimlerin çeşitli açılardan katkıları olmaktadır. Bununla birlikte ortaklığın bünyesinde tesis edilecek iç kontrol sistemi ve temel olarak söz konusu sistemin değerlendirilmesinden ve işlemlerinden sorumlu olacak etkin iç denetim birimlerinin, ortaklığın ve ortakların yararlarının korunmasında yeterli emniyetin oluşturulmasında daha doğrudan katkıları olmaktadır.

Bu çalışmada, muhasebe denetimi ve iç denetim faaliyetlerinin nitelikleri ve işlevleri üzerinde durularak ülkemizde halka açık şirketlerin iç denetimlerinin etkinleştirilmesi için yapılabilecek değişiklikler tartışılacaktır.

Çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın *ilk bölümünde*, muhasebe denetimi kavramı ve türleri üzerinde durularak ortakların hak ve yararlarının korunması açısından denetimin işlevleri açıklanmaya çalışılacaktır. *İkinci bölümde*, iç denetim faaliyeti ve işlevleri tanımlanarak, iç denetimin önemli bir unsuru olan iç kontrol konusunda bilgi verilecek, bağımsız denetimle olan ilişkisi üzerinde durulacaktır. Çalışmanın *üçüncü bölümünde* karşılaştırmalı hukukta anonim ortaklıkların iç denetiminden sorumlu olan organların yapıları, görevleri ve işlevlerine ilişkin bilgiler verilmeye çalışılmış, bu kapsamda *dördüncü bölümde* Türk hukukunda anonim ortaklıkların iç denetimine ilişkin en kapsamlı hükümlerin yer aldığı TTK düzenlenmeleri ve bu düzenlemelerin değiştirilmesi amacıyla hazırlanan taslak üzerinde durulmuştur. Çalışmanın beşinci bölümünde hisse senetleri İMKB Ulusal 100 Endeksi'nde işlem gören şirketlerin denetim kurullarının görev ve yapılarının, ayrı bir iç denetim organizasyonlarının bulunup bulunmadığının ve bunların görevlerinin anlaşılması amacıyla yapılan anketin sonuçlarına yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde yapılan çalışma özetlenerek ulaşılan sonuçlar özetlenmektedir.

---

<sup>1</sup> Anonim ortaklıkların tarihi gelişimi ve sağladıkları yararlar ve yarattıkları sakinler için bkz. Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, 1997, 228 vd., Kabaalioğlu:1985,6 vd.; İmregün:258-261

# I. MUHASEBE DENETİMİ

## 1.1. Denetleme Kavramının Anlamı

Denetim kavramı ya da denetleme eylemi toplumsal açıdan, insanın gerçekleştirmiş olduğu her türlü eylemin, oluşturulan toplumsal ve bireysel kurallara uygun olup olmadığını anlamak için yapılan bir değerlendirme olarak tanımlanmaktadır (Atasoy.1984:9). İnsanın faaliyette bulunduğu her alanda açıklanan bilgi ve iddiaların doğruluk ve güvenilirliğinin saptanabilmesi için bağımsız bir kişi tarafından ayrıca bir inceleme yapılması kaçınılmazdır. Mali konularda alınan kararların güvenilir olmayan bilgilere dayanması riskinin geri dönülemez büyük zararlar doğurması olasılığı, denetim mesleğinin ve denetim ilke ve kurallarının yoğun olarak mali işlemlere yoğunlaşmasına neden olmuştur.<sup>2</sup> Bu kapsamda hesapların gözden geçirilmesi ve kontrolü olarak tanımlanan denetim (audit) kelimesi, finans literatüründe “bir işletmenin mali tablolarının ve açıklamalarının bağımsız olarak incelenmesi ve inceleme sonrasında görüş bildirilmesi” olarak tanımlanmıştır.

## 1.2. Muhasebe Denetimin Tanımı

Muhasebe denetimi kısaca şöyle tanımlanabilir; “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla bağımsız ve yetkin bir kişi tarafından tarafsızca kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesini kapsayan sistematik bir süreçtir”.

Verilen tanım kapsamında denetim faaliyeti unsurları açısından değerlendirilecek olursa (Gürbüz.1983:6-7;Güredin.1999:5,Kiger-Scheiner.1994:5);

---

<sup>2</sup> Mezopotamya uygarlığı kayıtlarında finansal işlemleri gösteren rakamların yanlarında bir doğrulama sistemi kullanıldığına delalet eden işaretler ve noktalar bulunması, bir kişi tarafından hazırlanan kayıtların başka kişi tarafından doğrulanma işleminin günümüzden 5.500 yıl önceye kadar uzandığını ortaya koymaktadır (Sawyer.1988:18) Anglo-Sakson terminolojisinde denetim çalışmalarına verilen isim olan “auditing” Latince “işitmek, dinlemek” anlamına gelen “audire” fiilinden türemiştir. Eski Mısır ve Roma’da her kurumda yapılan tahsilat ve ödemeler, bir uzmana okunmakta ve bu kimse okunanları dinleyerek yani “audit” ederek, yapılan tahsilat ve ödemelerin uygun olup olmadığına karar vermektedir (Gürbüz.1983:4; Taylor-Glezen.1994:16). Auditing ve meslek unvanı olarak “auditor” ilk defa 1289 yılında İngiltere’de kullanılmış, profesyonel denetçiliğin ilk örgütü de 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur (Küçükertunç .1995:9). Sanayi devriminin ardından kurulan anonim şirket şeklinde örgütlenmiş işletmelerin yöneticilerinin profesyonel kişilerden oluşmaya başlaması, işletmelerin üretime bağlı olarak artan finansal bilgileri kaydetme, yorumlama ve işleme ihtiyaçlarını karşılayacak muhasebe sistemleri oluşturmaları (Güredin.1999:7) nedenleriyle, işletmelerde iş görenlerin iş ve faaliyetlerini kontrol etmek ve yolsuzluklara karşı korunmak için bugünkü anlamı ile muhasebe denetimi önem kazanmaya başlamıştır. 1830’lu yıllarda İngiltere’de demiryolu inşası için kurulan şirketlerin finansman ihtiyaçlarını büyük ölçüde halka açılarak karşılamaları, ortakların söz konusu şirketlerin faaliyetleri hakkında bilgilendirme ihtiyaçlarının yaygınlaşmasına yol açmıştır. Bu ihtiyaca binaen 1845’de çıkarılan bir yasa ile halka açık şirketlerde en az üç yöneticinin denetiminden geçen mali tabloların ortakların bilgisine sunulması düzenlenmiştir (Akdoğan-Tenker.1997:6). Bu gelişmeyle aynı zamanlarda, zengin İngilizlerin Amerika’da yapmış oldukları büyük ölçekli yatırımlarının akıbetleri hakkında bağımsız bir inceleme istemeleri denetimi Amerika’ya taşımış ve burada gelişmesine yol açmıştır. Önceleri defter kayıtları ile belgelerin birbirine uygunluğuna yönelik yapılan denetim, 20. yüzyıl başlarında mali tablolarda özellikle bilançoda yer alan bilgilerin doğruluğunun anlaşılması amacıyla yönelmiştir. 1950’li yıllardan sonra örnekleme yönteminin başarılı bir biçimde uygulanması için, “bir işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemi, bu düzen içerisinde hazırlanmış mali tabloların güvenilirliğinin göstergesidir” yaklaşımından hareketle iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ön şart olarak kabul edilmiştir (Sistemlere Dayalı Denetim). Bu nedenle denetim çalışmaları işletme dışındaki kaynaklardan delil elde etme yanında denetlenen işletmenin muhasebe ve iç kontrol sisteminin değerlemesine kaydırılmıştır.

a) Denetim sistematik bir karşılaştırma sürecidir: Denetim, rakamlar ile ifade edilebilen bilgiler ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, esas sözleşme ve mevzuat hükümleri gibi önceden belirlenmiş kıstaslar arasındaki uyum derecesini planlanmış, akılcı ve bilimsel yöntemler ile belirleme faaliyetidir.

b) Denetim delillerin tarafsızca toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir: Denetimin amaca ulaşması için denetçinin yeterli miktar ve kalitede denetim delili toplaması gereklidir. Bu deliller çok çeşitli olabilir.

c) Denetim uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılır: Denetçinin yüksek düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, tarafsız davranacak ve çalışacak bağımsız bir uzman olması gereklidir.

d) Denetim sonuçları ilgi duyanlara bildirilir: Denetçi, incelenen olay ve bulgular hakkında ulaştığı sonuçları ve yargılarını ortaklar, şirket yönetimi, kredi verenler ya da devlet kurumları gibi bu sonuçları kullanabilecek çıkar gruplarına yazılı bir rapor ile sunar.

Günümüz muhasebe denetim çalışmaları hata ve hilelerin ortaya çıkarılması amacı yanında; mali tabloların doğruluğunun araştırılmasına, tüm belgelerin tek tek incelenmesi yerine istatistiki örnekleme yönteminin uygulanmasına, işletme içi kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine, denetim çalışmaları kapsamına, muhasebe dışındaki faaliyetlerin değerlendirilmesi de alınmıştır (Gürbüz.1983:3-6)

### 1.3. Muhasebe Denetiminin Türleri

Denetim faaliyeti kapsamına göre genel ya da özel, yapılış nedenlerine göre zorunlu ya da ihtiyari, uygulama zamanına göre sürekli, ara ve son denetim olarak sınıflandırılmaktadır. Ayrıca denetçinin statüsüne göre de bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi ayrımı yapılmaktadır. Bununla birlikte literatürde kabul gören ayırım denetim amaçlarına göre sınıflandırma yapılmasıdır. Genel olarak denetimin dört türe ayrıldığı kabul edilir (Güredin.1999:14; Gürbüz.1983:13). Bu türler kısaca;

***a-Mali Tablolar Denetimi***: Bir işletmenin mali tablolarının, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasal düzenlemelere uygun olarak doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı hakkında bir görüş oluşturmaktır. Mali tablolar denetimi bağımsız dış denetçiler tarafından yapılır.

***b-İç Denetim***: İç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Amacı, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığının ve faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğinin araştırılmasıdır. İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlemlerin, yine işletmede bu amaçla çalışan kişiler tarafından kontrol edilmesi ve saptanan bulguların üst yönetime rapor edilmesini ifade etmektedir.

***c-Uygunluk Denetimi***: İşletme çalışanlarının ya da yöneticilerinin hukuk kurallarına yetkili makamlarca konulan usul ve kurallara uyup uyumadıklarının incelenmesidir. Denetim sonuçları genellikle işletmenin üst yönetimine raporlanır. Uygunluk denetimi genellikle işletmede görev yapan iç denetçiler tarafından yapılırsa da zaman zaman kamu denetçileri de işletmenin eylem ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunu denetlerler. Uygunluk denetimine bir diğer örnek vergi denetimidir. Vergi denetiminde mükelleflerin mali hukuk kurallarına ne



ölçüde uygun davrandığı incelenmektedir. Vergi denetimi kamu denetçileri tarafından yapıldığı gibi iç denetçiler veya bağımsız vergi danışmanları tarafından da yapılabilmektedir.<sup>3</sup>

***d-Operasyonel (Faaliyet) Denetim:*** Faaliyet denetimi (yönetim denetimi ya da performans denetimi), işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler ve kriterler ışığında amaçlara ne derece ulaşılmış olduğunun, yöneticilerin kişisel başarılarının derecesinin ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikli olmayan her türlü konunun araştırılmasıdır. İç denetimde finansal nitelikli muhasebe konuları incelenirken, faaliyet denetiminde daha çok etkinlik ve verimlilik üzerinde yoğunlaşılması nedeniyle faaliyet denetiminin iç denetimden daha kapsamlı olduğu ifade edilmektedir. Faaliyet denetimi sonucunda düzenlenen raporlarda, politikaların ve uygulamaların daha etkin ve verimli olması için uygulanan ya da önerilen çözümlerin yer alması nedeniyle denetimden çok yönetim danışmanlığına benzemektedir. İyi gerçekleştirilen bir operasyonel denetimin yönetime a) artan bir karlılık b) kaynakların daha etkin kullanımı c) problemlerin daha erken safhalarda tanımlanması d) gelişmiş iletişim ortamı gibi faydalar sağlaması gereklidir. (Taylor-Glezen, 1994, 970)

#### **1.4. Ortakların Hak ve Yararlarının Korunması Açısından Denetlenmenin İşlevleri**

Anonim ortaklıklar kuruluşları sırasında ya da kuruluşlarından sonra sermaye artırımını yoluyla paylarını halka arz ederek, küçük tasarruf sahiplerinden, kurumsal yatırımcılara kadar çok çeşitli kesimlerden fon toplama imkanları bulunan ekonomik ve toplumsal varlıklardır. Kendi başlarına yatırıma ve üretime elverişli olmayan küçük tasarruflar ile kurumsal yatırımcıların idarelerindeki fonlar bir araya gelerek büyük sermaye toplulukları oluşturmaktadır. Ayrıca, anonim ortaklıklar, yatırımcılardan, ortaklıkla ticari ilişkiye giren ya da girecek olan kimselere, işçi ve memurlardan, devlete kadar pek çok kurum ve kişiden oluşan büyük bir sosyal topluluğu ilgilendirmektedir. Bu topluluk, anonim ortaklıkların başarılı işleyişinden yararlanabileceği gibi, başarısızlığından ve kötü idaresinden de olumsuz yönde etkilenebilmekte ve zarar görebilmektedir (Şehirli.1999:22).

Bununla birlikte, sermaye ortaklıklarında ve özellikle anonim ortaklıkta, olağan şekil birbirini tanımayan çok sayıda hisse senedi sahibinin bir arada olmasıdır. Burada tüzel kişilik gerçekten malvarlığının sahibi ve idarecisidir. Bununla birlikte ortakların, iyi bir şekilde işletilmesi ve geliştirilmesi inancı ile ortaklığa devrettikleri sermaye paylarının işletilmesi ve korunması yetki ve sorumluluğu doğrudan yönetim kuruluna aittir. Anonim ortaklıklar nitelik ve nicelikleri gereği çoğunluk ilkesine göre yönetilmektedirler. Genel kurulda çoğunluğu ele geçiren kişi ya da grup, ortaklık yönetimini de ele geçirmiş demektir. Bu suretle büyük sermaye sahipleri ve daha çok onların temsilcileri olan idareciler ile küçük sermayedarlar birbirinden ayrılmıştır. (İmregün.1993:256; Ansay.1961:38). Bu nedenlerle, yönetimi ele geçiren kötü niyetli yönetim kurullarının sahip oldukları yetkileri kendi yararlarına, ortaklığın ve diğer pay sahiplerinin zararlarına olarak kullanma ihtimalleri her zaman mevcuttur.

Anonim ortaklıkların kuruluş ve faaliyetleri sırasında yapılan hileli davranışlar ile ortakların zarara uğraması olgusu yalnız günümüze ait bir sorun olmayıp, anonim ortaklıkların bugünkü şekillerine ve işlevlerine kovuştukları 17. yüzyılda dahi görülen bir

---

<sup>3</sup> Esasen denetim gelenek ve uygulamasının kaynağını oluşturan Yunan uygarlığında ilk denetim şekli kamu gelirlerinin denetlenmesi şeklinde ortaya çıkmıştır.

vakiadır.<sup>4</sup> Bu nedenle ilk olarak İngiltere’de anonim ortaklığın kurulması sırasında izin alınmasını, faaliyetlerinin incelenmesini öngören çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bununla birlikte yapılan düzenlemelerin sert hükümleri ile sermaye piyasasının gelişmesinin engellediğinin anlaşılmıştır. Bu gelişmeler sonucunda anonim ortaklıkların hisse senedi ihraçları ve faaliyetlerinin devamı süresince yayınlacakları izahname, sirküler ve periyodik hesap durumları ile kamuyu aydınlatmalarının sağlanmasının hem yatırımcıların korunmasına hem de sermaye piyasasının gelişmesine fayda sağlayacağı fikrini savunan Glandstone Komisyonu Raporu ve izleyen 1844, 1867 tarihli Companies Act’lerle “kamuyu aydınlatma sistemi” uygulamaya geçmiştir (Kabaalioglu,1985,23). Kamuyu aydınlatma sistemi kapsamında, ortaklık hesaplarının devlet ve bağımsız uzmanlar tarafından denetlenmesi ve/veya gözetilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu gelişmeye paralel olarak 1866 yılından itibaren Amerikan hukuku da, özellikle New York Menkul Kıymetler Borsası, kote olmak isteyen şirketleri finansal bilgilerini açıklamakla yükümlü tutmuştur.

Günümüzün gelişmiş teknolojik imkanları ile geniş toplulukların sermaye piyasasına erişimi ve katılımı daha da kolay hale gelmektedir. Söz konusu teknolojik gelişmeye paralel olarak giderek “bilgi toplumu”nun bir parçası haline gelen ortakların, kredi kuruluşlarının, devletin ve diğer ilgililerin, anonim ortaklıkların mali durumları ve faaliyetleri hakkında tam ve doğru olarak bilgi edinebilmelerini sağlayan mali tabloların önemi daha da artmıştır. Aralarında işletmenin mevcut ortaklarının da bulunduğu yatırımcılar, işletmenin karlılığı, kar payı dağıtımı, sahip oldukları hisse senetlerinin değerlerinin belirlenmesi, yatırımlarının devamlılığı açısından işletmenin mevcut ve gelecekteki finansal gücü ve bunlarla ilgili öngörüle bulunabilmek için işletmenin ara dönem ve yıl sonu mali tablolarından geniş ölçüde yararlanmaktadırlar (Akdoğan-Tenker.1997:22). Poroy, Tekinalp, Çamoğlu tarafından da belirtildiği üzere (1997, 239) iç ve dış denetime rağmen ve onunla birlikte, mevcut ve muhtemel pay sahiplerinin en iyi korunmalarının yolu anonim ortaklığın faaliyetleri hakkında gerçek, açık ve yeterli bilgi sahibi olmalarıdır. Bu nedenle mali tabloların ortaklık hakkındaki finansal bilgileri tam ve gerçeğe uygun bir şekilde yansıtması çok önemlidir.

Söz konusu sonuca ulaşmakta bağımsız denetim çalışması yanında en önemli araçların, işletme bünyesinde yürütülecek olan etkin bir iç denetim faaliyetinin ve iç kontrol sisteminin varlığı olduğu gerçeğinin göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Nitekim American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) bağımsız dış denetim hakkında yayınlamış olduğu standartlarda, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru ve açık bir şekilde hazırlanmasının yönetimin sorumluluğu olduğunun altını çizerek, bağımsız denetçinin sorumluluğunun ise sadece denetim çalışmaları sırasında yönetimden almış olduğu bilgi kapsamında şirketin mali tabloları hakkında görüş bildirmek olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, yönetimin bir başka sorumluluğunun ise, mali tablolarda yer alan

---

<sup>4</sup> 1696 yılında İngiltere’de oluşturulan bir komisyon anonim ortaklıkların halka sundukları hisse senetlerinin satışında uygulanan hileleri incelemiş ve vardığı sonuçları raporlamıştır. Anonim ortaklıkların kötüye kullanılmasına karşı olarak yapılan ve çeşitli cezai hükümler içeren ilk düzenlemenin İngiltere’de çıkarılan 1720 tarihli “Bubble Act” olduğu ve bu sert hükümler içeren kanunun 1825 yılına kadar uygulandığı ifade edilmektedir. (Kabaalioglu.1985: 17 vd., Akdoğan-Tenker.1997:5 ). Günümüzde ulusal düzenleyici otoritelerden uluslararası kuruluşlara kadar pek çok örgüt, anonim ortaklıklarda, ortaklığın kötü yönetimini önlemek ve ortakların haklarını korumak için yöneticilerin sorumluluğu yanında kurumsal sorumluluk anlayışının kabul edilmesini sağlamaya çalışmıştır. Kurulan komisyonlar ve hazırlanan raporlar sonucunda anonim ortaklıkların kötü yönetilmelerine bağlı olarak zarara uğratılmalarının önlenmesine, finansal şeffaflığın artırılmasına, ortaklıkların kontrol edilebilirliğinin sağlanmasına ve özellikle ortakların korunmasına ilişkin pek çok ilke ve kural oluşturulmuştur. Kurumsal yönetim konusunda ayrıntılı bilgi için bakınız Şehirli, Kübra. Kurumsal Yönetim,1999, Yayınlanmamış SPK Yeterlik Etüdü.

iddiaları doğrulayacak olan işlemleri olayları ve diğer şartları kayda alacak, özetleyecek ve raporlayacak olan, bir iç kontrol sistemi kurmak olduğunu da eklemiştir (AICPA.1998).

## II. İÇ DENETİM

### 2.1. Kavram

İşletmenin, kendi iç kontrollerinin tatmin edici düzeyde işlediğini teyit etmek amacıyla kendi yararına sürdürdüğü bir denetimdir. Dış denetim her zaman finansal konularla ilgilenmesine rağmen, iç denetimin zorunlu konusunun finansal konular olması gerekmez. Kapsamında finansal, uygunluk ve faaliyet denetimleri yer alabilir (Kiger-Scheiner.1994:864). Özellikle halka açık anonim ortaklıklarda ortak sayısının çokluğu ve ortaklar grubunun arz ettiği nitelik bakımından, iç denetim yalnızca bir iç kontrol olmaktan çıkmakta ve ortaklık işlerinin gidişatını tarafsız olarak aksettirmeye yarayan bir faaliyet halini almaktadır (Poroy (Tekinalp/Çamoğlu).1997: 331)).

### 2.2. İç Denetimin Uygulanma Nedenleri

Sawyer işletme nezdinde sürdürülen iç denetim faaliyetlerine duyulan ihtiyacı şu nedenlere bağlamaktadır (Sawyer.1988:11-19);

**a- Sorumluluk ve Hesap Verebilme:** Her işletmede, yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Tüm yöneticilerin çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediıklarını ve işletmenin hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşım ulaşılmadıklarını öğrenmesi gereklidir. Söz konusu bilgilenme faaliyetinde ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne de astların kendi faaliyetlerini raporlamaları sırasında mevcut olan çıkar çatışması nedeniyle astların düzenledikleri raporlar tam olarak yarar sağlamaz. Bu nedenle sistemlerin, usullerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve verimliliği ile hedeflere ulaşım ulaşılmadığının belirlenmesinde, iç denetçiler bilgi toplama, şartları analiz etme ve problemleri tanımlama konularındaki mesleki yeterlikleri nedeniyle belirtilen işlemleri yöneticilere vekaleten yaparlar. Bununla birlikte söz konusu değerlendirme görevi ölçme, onaylama ve tavsiyelerle sınırlıdır. İç denetçilerin yönetimin yerine geçerek çalışanları görevlerini tanımlamamaları gereklidir. Aksi halde sahip olmaları gereken en temel özellik olan nesnelliği kaybederler.

İç denetçiler temel olarak üst düzey yöneticiler de dahil olmak üzere her kademedeki yöneticilerin görevlerini yerine getirmekteki performanslarını yönetim kurulu adına incelerler. İşletmede iç denetçilerin yönetim kurulu ile doğrudan iletişim kurabilmelerine imkan veren bir yönetmeliğin bulunması ve yönetim kuruluna sunulacak tüm hususların üst yöneticilerle karşılıklı olarak tartışılması iç denetçilerin, denetim bulgularını ve değerlendirmelerini herhangi bir endişeye maruz kalmadan yönetim kuruluna ya da denetim komitesine sunabilmelerini sağlar.

Ayrıca, yönetim kurulu üyeleri, çoğu zaman üst yönetimin kararları ya da teklifleri hakkında değerlendirme yapabilecek bilgidен yoksundurlar. Yönetim kurulu üyelerinin gerek ortaklara gerekse kamuya karşı sorumlulukları dikkate alındığında, işletmenin faaliyetleri

hakkında elde edecekleri nesnel ve güvenilir bilgiler ışığında üst yönetimin kararlarını ya da tekliflerini değerlendirebilmeleri gereklidir. İşte bu aşamada iç denetçiler gerekli incelemeleri yapar, bilgileri bir araya getirir ve sonuçta hazırladıkları raporlar ile yönetim kurulunun nesnel ve güvenilir bilgi alma ihtiyacını karşılarlar.

**b- Vekalet teorisi:** Günümüzde ticaretin büyük ölçülere ulaşması beraberinde şirketlerin de ölçülerinin ve ölçeklerinin büyümesine yol açmıştır. Bu nedenle, aynı zamanda yönetici olan işletme sahibinin yerini büyük ölçüde profesyonel yöneticiler almışlardır<sup>5</sup>. Yöneticiler, görevleri karşılığında uzun vadede daha fazla ücret alma temel güdüsüyle hareket eden ve bu yüzden çoğu zaman işletme sahiplerininkiyle çatışabilecek kişisel amaç ve hedefleri bulunan kişilerdir. Bu nedenlerle, işletme sahipleri yöneticilere emanet ettikleri kaynakların etkin ve verimli olarak kullanımı hususunda endişe duyarlar. Bununla birlikte işletme sahiplerinin yöneticilerin görevlerinin yerine getirip getirmediği hususlarında yeterli değerlendirmeleri yapacak zamanları ya da teknik ve metodolojik yetenekleri yoktur.

İşletme sahipleri ve yöneticiler arasındaki bu ilişki vekalet akdine benzetilmiştir<sup>6</sup>. Bu kapsamda bir vekil olarak görev yapan yöneticinin söz konusu ilişkiden doğan borçlarını yerine getirmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkındaki işletme sahibinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden biri yapılacak olan iç denetimlerdir. Bağımsız ve nesnel bir biçimde gerçekleştirilen ve tatmin edici sonuçlar veren denetimler, yöneticilerin taşıdıkları sorumlulukları yerine getirdikleri hususunda işletme sahiplerini daha kolay ikna etmelerini sağlar. Bu kapsamda iç denetçiler finansal ve finansal olmayan işlem ve olayları konu alan denetimler ile işletme sahibi ve yöneticiler arasındaki potansiyel çıkar çatışmasını önler.

**c- Yönetime Danışmanlık ve Yardım:** Modern bir iç denetçi yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve deneyime sahiptir. Yetişmiş iç denetçiler işletmedeki hata ve hileleri açığa çıkarmak yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasını için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler.

Amerikan İç Denetim Enstitüsünün kabul etmiş olduğu tanımda da ifade edildiği üzere “İç denetim, bir kuruluşun faaliyetlerine değer katmak ve bu faaliyetleri geliştirmek üzere tasarlanmış, bağımsız ve nesnel bir sağlamlama ve danışmanlık faaliyetidir”. Basel Bankacılık Gözetim Komitesi de, iç denetim bölümü için özellikle önem arz eden yansızlık ve nesnellik ihtiyacının, iç denetim bölümünün aynı zamanda iç kontrollerin geliştirilmesi konusunda üst yönetime müşavirlik veya danışmanlık yapmasına engel olmadığını belirtmektedir (Basel Komitesi Raporu.1999:2). İç denetçilerin belirtilen nitelikte bir faaliyet yerine getirebilmeleri için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında bilgi sahibi olmaları ve olayları profesyonel bir yönetici gözüyle değerlendirebilmeleri gerekmektedir. Bu niteliklere sahip iç denetçiler, yönetim merkezli denetçi olarak adlandırılmaktadır.

<sup>5</sup> Türkiye’de, 1991 yılında 2239 anonim şirkete uygulanan anket sonucunda, genel olarak şirketlerin %74.5’inde yönetim kurulu başkanın şirketin çoğunluk payına sahip ortak olduğu görülmüştür. Bununla birlikte şirket üst düzey yönetim kadrosunu oluşturan genel müdürlerin %35.7’sinin, genel müdür yardımcılarının ise %42.2’sinin şirketin çoğunluğuna sahip ortak ile herhangi bir ilişkisi bulunmadığı tespit edilmiştir (SPK Araştırma Dairesi.1995:12).

<sup>6</sup> Hukukumuzda “ticari mümessil” ve “ticari vekile” ilişkin düzenlemeler Borçlar Kanunu’nun 449-454 maddelerinde yapılmıştır.

**d- Tasarruf İhtiyacı:** Profesyonel olarak yürütülen denetimler sonucunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi sonucunda işletmeler maddi açıdan da büyük tasarruflar sağlamakta ve kazançlar elde etmektedirler. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte dahi olabilmektedir (Sawyer.1988:17).<sup>7</sup>

**e- Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı:** Günümüzde, özellikle halka açık şirketlerde küçük pay sahiplerinin kar payı alma gibi ortaklık haklarını tehdit eden en büyük tehlike işletmelerde meydana gelen hileli işlem ve eylemlerdir.<sup>8</sup> Bu hileli işlemlerin en tipik örneği halka açık şirketlerde, büyük pay sahibi aile ya da kişilerin sahip oldukları diğer şirketlere, küçük pay sahiplerinin ve işletmenin zararına olarak, işletme karının örtülü olarak aktarılmasına yönelik yaptıkları işlemlerdir. Bununla birlikte, giderek kompleks hale gelen finansal araçlar ve finansal pazarlara bağlı olarak, şirket dışından kişilerin yapmış oldukları incelemeler ile bu tür usulsüzlükleri ve hileli işlem ve işlemleri tespit etmeleri olasılığı azalmakta ve daha maliyetli hale gelmektedir.<sup>9</sup> Aşağıda sonuçları ve tespitleri kısaca özetlenen COSO Raporu'nda yer alan, hileli mali tablo hazırlayan şirketlerin mali tablolarının bağımsız denetimi sonucunda verilen denetim görüşlerinin %55'inin olumlu olduğu yönündeki tespit söz konusu iddianın geçerliğini desteklemektedir (COSO,1999,3).

Bu nedenlerle, küçük pay sahiplerinin yönetsel açıdan herhangi bir hakimiyet sağlayamadıkları şirketlerde iç denetim birimlerinin bir diğer önemli görevi de işletme bünyesinde; çalışanlar, yöneticiler ve hatta yönetim kurulu üyeleri tarafından yapılabilecek hileleri tespit etmek ve bunların meydana gelmesinin önlenmesi için tavsiyelerde bulunmaktır (Standartlar, 280.01).<sup>10</sup>

Hileli işlem ve işlemler işletmenin çıkarı ya da zararı için işletme içinden kişilerce gerçekleştirilmiş olabileceği gibi işletme dışından kişilerce de gerçekleştirilebilir. Söz konusu hileli işlemlerin ve bu işlemlere konu olan şirketlerin niteliklerinin tespit edilmesi amacıyla yapılan çalışmalar arasında en yeni tarihli ve kapsamlılarından biri, bilinen adıyla Treadway Komisyonu, COSO<sup>11</sup> tarafından oluşturulan bir araştırma grubunun 30.11.1999 tarihli "Hileli Finansal Raporlama: 1987-1997 Amerikan Halka Açık Şirketlerinin Bir Analizi" başlıklı raporudur.<sup>12</sup>

<sup>7</sup> Sawyer konuya ilişkin olarak verdiği örnekte, bir şirketin reklam harcamalarını inceleyen iç denetçilerin, reklam bölümün radyo ve televizyon reklamları hazırlanması için anlaştığı bir ajansın hazırlanan reklamları, satın aldığı yayın zamanlarını ajansa daha yüksek fiyatlardan satan bir broker aracılığıyla yayınlattığını tespit etmişlerdir. Yayın kuruluşlarından alınan bilgilerden söz konusu brokerın yapmış olduğu aracılık işlemi karşılığında yıllık 450.000 \$'a karşılık gelen %15 oranında kar elde ettiği anlaşılmıştır. İç denetçilerin raporu sonucunda yayın kuruluşu yayın zamanlarını doğrudan satmayı kabul etmiş ve işletme belirtilen miktarda fazla para ödemekten kurtulmuştur.

<sup>8</sup> Çeşitli ülkelerde yapılan araştırmalar işletmelerin yıllık gelirlerinin %6'sını bu gibi yolsuzluklar nedeniyle kayb ettiklerini göstermektedir (Bozkurt.2000:59)

<sup>9</sup> İç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin hileli işlemleri ortaya çıkarmadaki zorlukları nedeniyle ABD'de hile denetçiliği (forensic accounting) adı altında yeni bir meslek ve mesleki örgütlenme ortaya çıkmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Bozkurt.2000:59 vd.

<sup>10</sup> "Mesleki Özen" başlığını taşıyan 280.01.1 numaralı Standart'ta hile usulsüzlüklerin ve kanundışı uygulamaların kasıtlı bir aldatma ile bir araya getirilmesi ile ortaya çıkan durum olarak tanımlanmıştır.

<sup>11</sup> COSO'nun kurucu ve sponsorları arasında American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives Institute (FEI), Institute of Management Accountants (IMA) ve The Institute of Internal Auditors yer almaktadır.

<sup>12</sup> Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997 An Analysis of U.S. Public Companies. Söz konusu Rapor "Treadway Komisyonu Raporu" olarak da bilinen 1987 Hileli Mali Raporlama Hakkında Ulusal Komisyon Raporu'nu takiben yapılan çalışmadır. Söz konusu rapor SEC'nin 1987 ve 1997 yılları arasında hileli mali tablo

Yapılan çalışmalar sonucunda ulaşılan temel sonuçlara bakıldığında (COSO,1999;2,3); **a) Şirket özellikleri:** hileli mali raporlama işlemlerine konu olan şirketlerin %78'i hisse senetleri bir borsada işlem görmeyen ve aktif büyüklükleri borsa şirketlerine nazaran daha küçük şirketlerdir<sup>13</sup>. Hileli mali tablo düzenlemesi işlemlerinin büyük çoğunluğunda şirketin gerçek durumunda ortaya çıkan dönem zararının kamufle edilmesi amaçlandığı görülmüştür. **b) Yönetim yapısı:** Olayların %83'üne genel müdür ve mali işler müdürünün de ismi karışmıştır. Hileli işlemlere konu olan şirketlerin %25'inin denetim komiteleri bulunmadığı ve bulunanların ise genellikle yılda bir defa toplandığı ve %15'inin denetim komitelerinin yıl içinde hiç toplanmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, denetim komiteleri üyelerinin %65'inin muhasebe mesleğine ilişkin sahip olduğu herhangi bir sertifika ya da deneyimi bulunmamaktadır. Şirket yöneticilerinin yaklaşık olarak %60'ı şirketle bağlantısı olan ya da şirket veya yönetim ile özel bağları olan dışarıdan atanan "gri yöneticilerden"<sup>14</sup> oluşmaktadır. Kurucular ve kurul üyeleri şirket paylarının önemli bir bölümüne sahiptir. Bireylerin önemli güçleri bulunduğu gibi, yöneticiler ve çalışanlar arasında aile ilişkilerinin bulunması yaygındır. **c) Hile özellikleri:** Yapılan hilelerin ortalama tutarları 25 milyon ABD Doları'dır. Şirket aktif toplamının 100 milyon ABD Doları'nın altında olduğu dikkate alındığında yapılan hilelerin birikimli büyüklükleri önemli tutarlar oluşturmaktadır Yapılan hileli işlemlerin çoğunluğu bir mali yıla sığmayıp ortalama iki yılı aşmaktadır. Finansal raporlama hilelerinin en tipik örneği varlıkların ve gelirlerin yüksek gösterilmesidir. **d) Dış denetim:** Hile döneminin son yılında verilen bağımsız denetçi görüşlerinin %55'i olumlu görüş olup, geri kalan %42'si şartlı, %3'ü ise genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırılık nedeniyle olumsuz görüştür. İncelemeye konu olan şirketlerin %56'sı hile dönemi süresince "En Büyük 6" olarak bilenen denetim şirketleri tarafından denetlenmiştir. Mali tablo hilelerinde genellikle dış denetçiler de işin içine girmektedir. 195 hile olayının %29'unda denetçilerin birlikte işlem yapması ya da denetimde ihmal göstermeleri nedeniyle açıkça isimleri yer almaktadır. **e) Hileli işlemlerin şirketler ve bireyler açısından sonuçları:** Hileli işlemler gerçekleştiren şirketler genellikle iflas, ortaklık yapısında ciddi değişiklikler, ulusal borsalar tarafından listeden çıkarılma ve mali yaptırımlara uğrama gibi sonuçlarla karşılaşmışlardır. Bu işlemlere karışan kişiler ise aleyhlerine açılan davalara, görevlerinden ayrılmaya ve az da olsa hapis cezalarına maruz kalmışlardır.

Yukarıda yer alan tespitler kapsamında hileli finansal tablo işlemlerinin önlenmesine ilişkin olarak yapılan öneriler şu başlıklar altında özetlenebilir;

**a) Şirket yapılarına ilişkin öneriler:** Maliyet ya da gider kaygıları nedeniyle bazı şirketlerde etkin bir iç kontrol yapısının tam olarak oluşturulamaması, üst yöneticilerin mevcut kontrollerden kurtulmaları için fırsat oluşturmaktadır. Ayrıca, düzenleyici otoritelerin

---

hazırlamak nedeniyle haklarında işlem yaptığı yaklaşık olarak 300 şirkete ilişkin verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

<sup>13</sup> Söz konusu şirketlerin aktif toplamının 100 milyon USD'in (yaklaşık olarak 70 trilyon TL) altında olduğu belirtilmektedir. Yapılan anket çalışmasında aktif toplamının 70 trilyon TL altında olan şirketlerin toplam şirket sayısına oranının % 45 olduğu ve bu şirketlerin ortalamalarının 32 trilyon TL olduğu dikkate alındığında incelenen şirketlerin ülkemiz ölçeklerinde orta büyüklükte şirketler olduğu dikkat çekmektedir.

<sup>14</sup> Şirketin kendisinin ya da bağlı ortaklık veya iştiraklerinin geçmiş yöneticisi ya da çalışanlarını; yöneticilerin akrabası; şirketin profesyonel danışmanı; şirketin önemli tedarikçisi ya da müşterileri olan bir şirketin sahibi ya da yöneticisi; şirketin büyük pay sahibi ya da genel müdür tarafından kontrol edilen diğer şirketlerin çalışanı ya da yöneticisi, şirkete kreditor olanlar bu grupta yer almaktadır.

ya da menkul kıymet borsalarının halka açık şirketlerin denetimi için getirmiş oldukları zorunluluklar ya da kotasyon şartlarının çoğunda şirket büyüklüklerini dikkate alarak bağımsız denetim yükümlüğünden muafiyet vb. çeşitli muafiyetler tanımları<sup>15</sup> şirketlere hileli işlem gerçekleştirme fırsatı yaratmaktadır. Bu açıdan, aktif büyüklükleri küçük olan şirketlerde denetim komitelerinin finans ve muhasebe alanlarında tecrübeli kişilerden oluşması ve yıl içinde sık sık toplanmaları büyük önem taşımaktadır. Yönetim ve denetim kurulunun, gözetim ve denetim görevlerini yerine getirirken üst yönetimden ve ilgili kişilerden sağlam ve güvenilir bilgi almaya çalışmaları gereklidir. Küçük şirketlerde, tüm yönetim gücünün bir tek kişi elinde toplanması yerine bağımsız ve nitelikli yöneticilerin görev almasını teşvik etmek gerekmektedir. Bağımsız denetçilerin mali tabloların ötesine geçerek müşterinin sektöründeki riskleri, işletmenin mali raporlama sebeplerini, iç denetimi ve yönetim kurulu ve denetim komitesi yönetiminin gücünü anlamaya çalışması gerekir.

b) Kontrol ortamına ilişkin öneriler: Hileli raporlama olayların %83'ünde genel müdür ve mali işler müdürünün de isminin yer aldığı gerçeği dikkate alındığında, yönetim kurulu ile denetim komiteleri üyelerinin, işletmenin üst düzey yöneticilerinin faaliyetlerini değerlendirirken profesyonel bir şüphecilik sergilemeleri gerektiği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, denetim komitelerinin yıllık toplantı sayılarının ve finansal deneyim sahibi üye sayısının artırılması gereklidir. Bunun yanında, genel müdür vb. üst düzey yöneticilerin finansal raporlama kuralları ve gerekleri hakkında asgari bilgilere sahip olmalarının ve finansal raporlama süreçlerine gerekli bilgi ve niteliklere sahip yetkili kişilerin dahil olması gereği bir defa daha açığa çıkmaktadır. Bunlara ek olarak Yönetim kurulu üyelerinin ve denetçilerin finansal raporlama konularındaki bilgisini mevcut bir hileyi örtmek için kullanabilecek yöneticilere karşı tetikte olmaları da gereklidir (COSO,1999,33). Yapılan araştırmalarda, işletmelerin iç denetçiler tarafından yapılan denetimlerin yönetimin hileli işlemlere olan eğiliminin belirlenmesinde önemli bir etken olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kontrollerin zayıf olması yönetim hilelerinin, emniyeti suistimal durumlarının ya da hataların ortaya çıkmasına imkan vermektedir. Ayrıca yapılan incelemelerde, hileli işlemler yapan şirketlerin yönetim kurullarında diğer şirketlere oranla dışarıdan seçilen kişilerin daha az olduğu, bu kişilerin tasarruf yetkilerinin daha sınırlı olduğu ve bu şirketlerin genel müdürlük ve yönetim kurulu başkanlığı görevlerinin genellikle şirketin kurucusu olan kişi tarafından yerine getirildiği tespit edilmiştir. Bu bulgulara ek olarak mali tablolarında maddi hataları, mevzuata aykırılıkları olmayan şirketlerin genellikle denetim komitelerine sahip olduğu görülmüştür (COSO,1999,47). Bu nedenlerle, küçük işletmeler dahi denetim komiteleri kurmak ve denetim komitelerinin izleme faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürebilmek için üst yönetimden aldıkları finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına çalışmalıdırlar.

### **2.3. İç Denetimin Tarihi Gelişimi**

Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlenmelerde yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için yalnız dış denetimle yetinilemeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. Bu

<sup>15</sup> SPK'nın Seri: IV, No:9 sayılı "İhraççıların Muafiyet Şartlarına ve Kurul Kaydından Çıkarılmalarına İlişkin Esaslar Tebliği" ile aktif toplamları nispeten küçük anonim ortaklıklara bağımsız denetim, mali tablolarının ilanı ve kar dağıtım muafiyetleri tanınmıştır.

yüzden işletmeler iç denetim birimlerini kurmuşlardır (Sawyer.1988:20). Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen, iç denetim türü 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır (Gürbüz.1983:74). Bu yıllardan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler, profesyonellere yetki devri nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve başta 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA) ile kurumsal kimlik kazanmıştır.<sup>16</sup> Geçen zaman içerisinde Amerikan İç Denetim Enstitüsü Ahlak Kurallarını kabul etmiş, Profesyonel İç Denetim Uygulaması İçin Standartlar'ı (Standartlar) geliştirmiş (Ek:1), devamlı eğitimi sağlayan bir program oluşturmuş, Ortak Bilgi Yapılanması kurmuş ve bireylerin sertifikalı iç denetçi olarak tanınmalarını sağlayan bir sertifika ve sınav programı hazırlamıştır (Taylor-Glezen.1994:1970).<sup>17</sup>

Amerika'da 1977 tarihli Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) halka açık şirketlerin işlemlerinin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesinde ve kayda alınmasında yeterli güvence sağlayacak tatmin edici bir iç kontrol sistemi kurmalarını, finansal faaliyetleri bütün ayrıntılarıyla ve doğru bir şekilde yansıtan muhasebe kayıt sistemleri oluşturmalarını öngörmekteydi. Söz konusu kanun ile öngörülen güvencenin sağlanmasında en kolay yollardan birinin iç denetim birimi kurulması olması nedeniyle pek çok şirket iç denetim kadrolarını oluşturmuş ya da mevcutların ölçü ve kalitelerini arttırmışlardır (Guy-Alderman-Winters.1996:857; Braiotta.1999:32). Söz konusu düzenleme dışında şirketlerin iç denetim birimleri kurmalarını zorunlu kılan hukuki düzenleme bulunmamasına rağmen, şirketlerin pek çoğu yarattığı faydalar bakımından iç denetim uygulamasını gönüllü olarak kabul etmişlerdir (Kiger-Scheiner.1994:864).<sup>18</sup>

Geçmişte iç denetim yalnızca işletme içerisindeki finansal usullere uygunluk denetimi iken, günümüzde finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda da verimliliğin ve etkinliğin onaylanmasını kapsamaktadır. Bununla birlikte NCFFR'nin da

---

<sup>16</sup> Amerika'da kurulan Enstitüyü, 1944 yılında Toronto'da kurulan ABD dışındaki ilk birlik ve 1948 yılında Londra'da kurulan Avrupa'daki ilk birlik izlemiştir. Günümüzde 100'den fazla ülkede iç denetim enstitüsünün faaliyette olduğu ve bu enstitülerde 50 bini aşkın kayıtlı üyenin bulunduğu ifade edilmektedir Ülkemizde de İç Denetim Enstitüsü 19.09.1995 tarihinde kurulmuştur. IIA'nın kuruluşu ve faaliyetleri hakkında bkz. Yalçın Küçükertunç ve Jean Pierre Garitte, Uluslararası İç Denetim Sempozyumu 02.10.1995, Açılış Konuşması, İç Denetim Enstitüsü Yayınları No:1

<sup>17</sup> IIA 1974 yılından itibaren iç denetçi olarak çalışacak kişilerde mesleki yeterliği oluşturmak amacıyla sertifika programı düzenlemektedir. Bu programa ve yapılacak sertifika sınavına kabulün şartları 1) Dört yıllık bir yüksek okul mezunu olmak (hangi fakültelerin dahil olduğu ulusal İç Denetim Enstitülerince belirlenecektir 2) Referans: Bir iç denetçi ya da başvuranın yöneticisi, profesörü gibi bir kişi tarafından tavsiye edilmesi gerekir 3) Mesleki tecrübe: İki yıl iç denetçi ya da buna denk bir sıfatla çalışmış olması gerekir 4) Gizlilik: Sınavın içeriğinin yetkili kişiler dışındakilere açıklanmaması gerekir 5) IIA'nın Ahlak Kurallarına bağlı olmaya söz verme 6) Düzenli eğitim: Sertifika alan iç denetçilerin her iki yılda bir seksen saatlik eğitim programlarını tamamlamaları gereklidir.

Sertifika sınavı her biri seksen çoktan seçmeli soru içeren dört bölümden oluşmaktadır. "İç denetim" başlıklı ilk bölüm denetim, profesyonellik ve hile konularından, "iç denetim teknikleri" başlıklı ikinci bölüm denetim kanıtlarını değerlendirmek ve problem çözmek, bilgi toplamak, dokümantasyon ve raporlama, örnekleme ve matematik, "yönetim kontrolü ve bilgi teknolojileri" başlıklı üçüncü bölüm bu başlıklardaki konulardan, "denetim çevresi" başlıklı dördüncü bölüm ise finansal muhasebe, finans, yönetim muhasebesi ve mevzuat konularından oluşmaktadır. Ülkemizde de ilk kez 17-18 Mayıs 2000 tarihinde yapılan İç Denetçi Sertifika Sınavı'na yönelik yıl içindeki eğitim programı Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından sürdürülmüş ve sınava katılan 36 adaydan 4'ü uluslararası iç denetçi sertifikası almaya hak kazanmışlardır (TİDE Bülten.2000:5). Sınav ve şartlarına ilişkin ayrıntılı bilgi için bakınız [www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr) ve [www.theiia.org](http://www.theiia.org).

<sup>18</sup> 1989'da, şirketlerin istihdam ettikleri i. denetçi sayısı 1 ile 1.000 arasında değişmekte iken, şirket başına düşen ortalama iç denetçi sayısı 25 olduğu saptanmıştır. 1992'de General Motors şirketinin dünya çapında görev yapan 400'den fazla iç denetçisi bulunmaktadır.



belirttiği üzere iç denetimin mali tablo hazırlama sürecindeki yardımcı rolü ve hileli mali raporlama vakıalarının azaltılmasındaki önleyici rolü üzerinde önemle durulmaktadır. National Commission on Fraudulent Financial Reporting'e (NCFFR) göre, halka açık şirketlerin etkin ve nesnel iç denetimleri bulunmalıdır. İç denetçi, denetim sonuçlarını şirketin mali tabloları kapsamında değerlendirmeli ve uygun olduğu ölçüde faaliyetlerini bağımsız denetçi ile koordinasyon içerisinde yürütmelidir (NCFFR.1987:37).

19 Bu kapsamda Amerikan İç Denetim Enstitüsü'nün kabul ettiği tanıma göre iç denetim;

“Bir kuruluşun faaliyetlerine değer katmak ve bu faaliyetleri geliştirmek üzere tasarlanmış, bağımsız ve nesnel bir sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve etkinliğinin geliştirilmesinde sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sunarak kuruluşun hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunur.”

İç Denetim Enstitüsünün tanımından da anlaşılacağı üzere, iç denetim giderek tüm teşebbüs faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve teşebbüsün amaçlarına daha yeterli biçimde ulaşmasına yön verecek şekilde işlemesi gereken bir yönetim aracı haline dönüşmektedir. İç denetim faaliyetlerinin niteliğinin incelenmesine geçilmeden önce iç kontrol kavramı üzerinde durulması gereklidir:

#### **2.4. İç Kontrol**

İç denetim, işletmenin kendi iç kontrollerinin tatmin edici düzeyde işlediğini teyit etmek amacıyla kendi yararına sürdürdüğü bir denetimdir. İç kontrol ise işletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirme amaçlarını gerçekleştirmek için bir işletmedeki örgüt yapısı, uygulanan yöntemler ve ölçülerin tamamıdır.<sup>20</sup> İç kontrol uygulamalarına verilecek örnekler belirli belgelerde, işlemlerde birden fazla imzanın zorunlu olmasından, görev bölümü yapılmasına, kontrol hesapları tutulmasına, özel şifreler kullanılmasına ve bilgisayar dosyalarını yedeklenmesine kadar genişlemektedir.

İşletmeler fiziki olarak büyüyüp, faaliyetlerinin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça yönetimin işletme faaliyetlerinin doğrudan doğruya kontrol etme imkanı azalmaktadır. İşletme yönetimi için ortaya çıkan bu olumsuz gelişme ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve yönetmekle giderilebilir. İyi işleyen bir iç kontrol sisteminin hem iç hem de dış denetim çalışmalarına önemli katkıları bulunmaktadır. Son yıllarda bağımsız denetim çalışmalarında, kullanılan verilerin üretildiği muhasebe sisteminin güvenilirliğinin anlaşılması için işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi bir gereklilik haline gelmiştir. Bağımsız denetçiler, denetlenen işletmenin muhasebe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini saptamak ve yıl sonu denetimi sırasında uygulanacak denetim işlemlerinin türünü, kapsamını, ayrıntı

<sup>19</sup> Standarts For The Professional Practice of Internal Auditing, www.theiia.org

<sup>20</sup> Söz konusu tanım, Committee on Auditing Procedure'in 1949 tarihli Internal Control-Elements of A Coordinated Systems and Its Importance to Management and The Independent Public Accountants, New York, AICPA başlıklı raporunda yer almıştır (Güredin.1999:165).

derecesini ve uygulama zamanını belirlemek amaçlarıyla işletmenin iç kontrol sistemini incelerler (Güredin.1999:165;Gürbüz.1983:69;). İç denetçilerin işletmenin kontrol sistemini gözden geçirmelerindeki temel amaç, çalışanların yukarıda belirtilen amaçlara ulaşmak için tesis edilen kontrol sistemine uyup uymadıklarının ve sistemin işlerliğinin, üst yönetim tarafından saptanmış yönerge ve kurallara uygun davranılıp davranılmadığının belirlenmesidir. İç kontrolün ayrıca, işletmenin iş ve işlemlerinin gerçeğe uygun ve doğru olduğu yönünde yönetimin tatmin olmasında da büyük önemi bulunmaktadır.<sup>21</sup>

Bu kapsamda iç kontrol sistemi, mali kontroller ve yönetsel kontroller olmak üzere iki bölüme ayrılarak incelenebilir (Gürbüz.1983:69).

**a- Mali kontroller:** Bir işletmenin varlıklarının korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsar. Genel olarak harcama yetkisi verme ve onay sistemleri, kayıt ve raporlama sistemleri, varlıkların korunması, işletme içi denetim ve vergi denetimi gibi kontroller bu gruba girer. Genellikle iç kontrol denildiğinde muhasebe kontrolleri anlaşılır. Bağımsız denetim çalışmalarında muhasebe kontrollerine daha fazla önem verilir (Holmes-Overmyer.1975:125).<sup>22</sup>

**b-Yönetsel kontroller:** İşletme faaliyetlerinin etkinliğini, faaliyetlerin verimliliğini ve yönetim politikalarına bağlılığını artırma amaçları ile sıkı ilişkisi olan fakat finansal kayıtlar ile dolaylı ilgisi bulunan tüm yöntem ve prosedürler ile organizasyon planını kapsar (Gürbüz.1983:70). İstatistiki analizler, hareket ve zaman etütleri, personel eğitim programları ile kalite kontrolü gibi kontroller bu gruba girer.

#### 2.4.1. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Unsurları

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve çalışması için uygun bir iç kontrol sistemi ortamına ihtiyaç vardır. Bu sistemin temel unsurları şunlardır (Güredin.1999:174-178;Gürbüz.1983:71-74),

**1- İyi bir örgüt yapısı:** İyi bir örgüt yapısının kurulması için yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmiş olması, iş tanımlarının ve iş bölümünün yapılması, faaliyetleri yerine getirenler ile kayıt ve varlıkları koruma işlevlerinin ayrı ellerde toplanması, faaliyetlerin yerine getirilme süreçlerinde baştan sona kadar tek bir kişinin görev almaması gereklidir (görevlerin ayrımı ilkesi)<sup>23</sup>. İç kontrol sisteminin tasarımı, kurulması, işletilmesi ve gözetimi ile ilgili sorumluluk doğrudan işletme yönetimine aittir. Bununla birlikte uygulamada iç kontrol sisteminin gözetimi yetkisi genellikle iç denetim bölümüne aktarılmaktadır (Güredin.1999:172).

**2- Etkin bir muhasebe sistemi:** Etkin bir muhasebe sistemi için, hesap tanımlarının hazırlanacak bir muhasebe yönetmeliği ile açıklanmış olan bir hesap planı bulunmalıdır.

<sup>21</sup> Dictionary of Finance and Banking, Oxford University Press, 1997.

<sup>22</sup> İşletmenin stok seviyesinin ve depolama olanaklarını değerlendirmek, kiralama işlemlerinin karlılığını etüd etmek, verimlilikteki azalmayı araştırmak, taşımacılıkta ve buna bağlı giderlerde alternatif yöntemleri kontrol etmek, işyeri ve donatımının muhafazası ile ilgili politikaların incelenmesi işletme ve yönetsel denetim kapsamına örnek olarak verilebilir (Holmes-Overmyer.1975:199).

<sup>23</sup> Bu ilkenin alt bölümlerinde a) varlıkların korunması ile muhasebe kayıtlarına aktarılması görevlerinin ayrılması b) kıymet hareketine neden olunmasının onaylanması ile varlıkların korunmasının görevlerinin ayrılması c) muhasebe kayıt ortamına yapılan kayıtlama ile faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili sorumlulukların ayrılmış olması ilkeleri bulunmaktadır. Bakınız Güredin.1999:180.

Ayrıca, dönem başlarında hazırlanacak bütçeler ile işletme faaliyetlerinin planlaması, koordinasyonu ve dönem sonlarında faaliyet sonuçları ile bütçe hedefleri arasındaki farklar saptanarak gerekli önlemlerin alınması sağlanır. Söz konusu planlamaya yönelik araçlar yanında düzene ilişkin olarak ise muhasebe bilgilerinin kaydedildiği belge ve formların yapılan işlemle ilgili tüm bilgileri içerecek şekilde düzenlenmiş olması ve seri numarası ile yetkili kişilerin imza ya da paraflarını taşıması gereklidir. Ayrıca, reel sektör işletmelerinde etkin bir maliyet muhasebesi sisteminin de bulunması gereklidir.

**3- Yeterli nitelik ve sayıda personel bulunması:** İşletme çalışanlarının görev ve sorumluluklarını yerine getirecek eğitim ve bilgi düzeyine sahip olması, işletmenin politikalarını ve hedeflerini yapılan faaliyetler sırasında izleme yeteneğine sahip, dürüst kişiler olması gereklidir.

İşletme yönetimi etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ile, zamanında elde edeceği güvenilir ve kapsamlı bilgilerle işletmenin faaliyetlerine ilişkin olarak alacağı kararlarda doğru kararlar vermeyi en az maliyetle garanti altına almak istemektedir. Ayrıca, etkin bir sistem işletmenin maddi varlıklarının amacı dışında kullanılmasına, çalınmasına engel olabileceği gibi varlıkların<sup>24</sup> ve muhasebe kayıtlarının da silinme, kaybolma gibi tehlikelere karşı korunmasını sağlar. Kısaca, iç kontrol sisteminin yararı, işletmenin amaçlarına ulaşması sırasında ortaya çıkan risklerin tanımlanmasını ve azaltılmasını sağlamasıdır. İç kontrol sisteminin yüzde yüzlük bir güvence vermesi söz konusu olmayıp yeterince uygun bir güvence sağlamanın yeterli olduğu kabul edilmektedir (Güredin.1999:172).

1992 yılında COSO'nun İç Kontrol-Bütünleşmiş Bir Yapı başlıklı raporunda da, iç kontrolün bir işletmenin performans ve karlılık hedeflerine ulaşabilmesinde kaynakların kötüye kullanılmasını önlenmesinde, mevzuata uygunlukta ve doğru ve güvenilir mali tablolar hazırlanmasında yeterli güvence sağlamaya yarayacak bir süreç olduğu vurgulanmıştır.

## 2.5. İç Denetim Faaliyetinin Nitelikleri

Yukarıda yer alan ifadeler bir tanımdan çok iç denetimin neyi kapsadığını anlatan bir giriştir. Bu nedenle ayrı bir tanıma ihtiyaç duyulmaktadır;

Sawyer'un yapmış olduğu tanıma göre(1988:6) iç denetim bir işletmedeki,

- 1- Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
- 2- İşletmenin risklerinin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı,
- 3- Dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve usullerin izlenip izlenmediği,
- 4- Tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- 5- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
- 6- İşletmenin hedeflerine etkin bir biçimde ulaşılıp ulaşılmadığı,

<sup>24</sup> Varlıkların korunması geniş ve dar anlamda olabilmektedir. Geniş anlamda varlıkların korunması kapsamına kaynakların arzu edilmeyen doğal afetlerden başlayarak kötü işletme kararlarına kadar her türlü olaylara karşı korunması amacıyla yönetimin almış olduğu önlemler anlaşılır. Bu duruma örnek olarak, bir mamulün uygun olmayan fiyattan satılması, üretimde fire veren hammadde kullanılması, sürümü olmayan malların ticari amaçla satın alınmış olması, muhasebe kontrollerinin etkin olmaması halleri verilebilir. Dar anlamda varlıkların korunmasında ise kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili varlıkların saklanması sırasında meydana gelebilecek kasıtlı ya da kasıtlı olmayan kayıplara karşı koruma anlaşılır.

hususlarının belirlenmesi ve işletmenin yöneticilerinin ve diğer üyelerinin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerinde destek olmak amaçlarıyla, tüm işlemlerin ve kontrollerin iç denetçilerce, nesnel ve sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanmasıdır. Söz konusu tanımın daha iyi anlaşılabilmesi için unsurlarına ayrılarak açıklanması yerinde olacaktır;

**a- Sistematik ve nesnel onay:** İç denetim konusuna tam olarak hakimiyeti ve İç Denetim Standartları'nın öngördüğü gerekliliklere uygunluk yeteneğini ifade eder. Bu yetenekler denetçinin finans, muhasebe ve denetim konularına ek olarak yönetim ve sosyal ilişkilerde de yeterli bilgi ve deneyime sahip olmasını gerektirir. Bu kapsamda nesnel onay için;

i. İç denetçinin, iç denetim konusunda yetkin bir kişi olması gereklidir.  
ii. İç denetçilerin bağımsız görüş oluşturabilmeleri için denetledikleri süreçlerin oluşturulması ya da uygulanması aşamalarına katılmamaları gereklidir (Standartlar 110, 120, 250, 280).

iii. İç denetçinin şirket organizasyonu içerisinde bağımsız bir konuma sahip olması gerekir. 110.01. numaralı Standart ile iç denetim biriminin amacının, yetkisinin, faaliyet konusunun ve sorumluluğunun bir yönetmelikle tanımlanmış olması gerektiği ve söz konusu yönetmelikte birimin organizasyon içerisindeki yerinin tam olarak belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca, yine aynı Standartta iç denetim biriminin bağımsızlığını sürdürebilmesi için üst yönetim ile arasında sürekli ve doğrudan bir iletişimin bulunması gerektiği, söz konusu iletişimin ise ancak iç denetim birimi yöneticisinin finansal raporlama, organizasyonel yönetim ve kontrol konularındaki yönetim kurulu toplantılarına katılması ile mümkün olabileceği belirtilmiştir.

Son tahlilde, iç denetçi bulgularını açıklıkla sunamıyor ve bulgularını sonuçları objektif olarak değerlendirmede kullanamıyorsa, işletmenin amaçlarına etkin bir biçimde ulaşmasında yarıya yardımcı olamıyor demektir (Holmes-Overmyer.1975:194). Bu nedenle iç denetim birimi raporlarını, bu raporları değerlendirebilecek ve gereklilerini yerine getirebilecek yetkiye sahip bir yöneticiye ve özellikle denetim komitesine sunmalıdır.

**b- Tüm işlemler:** İç denetçinin mesleki faaliyetleri sırasında herhangi bir kısıtlama getirilmesi kabul edilemez. Bu kavram, tüm finansal ve finansal olmayan işlemlerin gözden geçirilmesi yanında tüm çalışanlara, ürünlere, kayıtlara ve imkanlara sınırsız olarak erişimi kapsar (Standart 110).

**c- Doğru ve güvenilir bilgi:** Yöneticilerin karar almalarında kullanılan finansal ve operasyonel bilgilerin doğru, tamamlanmış, güvenilir, yararlı ve zamanında verilmiş bilgiler olup olmadığının gözden geçirilmesini ifade eder (Standart 310).

**d- Risklerin tanımlanması ve en aza indirilmesi:** İşletmenin potansiyel kayıplarını ifade eder. İşletmelerin yetersiz kontroller nedeniyle yüz yüze kaldığı riskler çok fazladır. Bu risklerin sebebi önemli görev ve yetkilerin birbirinden ayrılmasındaki başarısızlıktan, kurumsal çıkar çatışması politikası oluşturmaktan başarısızlığa kadar uzanır. İç denetçilerin bu tür tehlikelere karşı, riskler ortadan kalkana kadar gerekli inceleme ve denetimleri yapmaları gereklidir (Standart 280.01, 280.03).<sup>25</sup>

<sup>25</sup> İç denetçinin öncelikli görevi, işletmenin faaliyet ve işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığının kontrol edilmesidir. Hukuka uygunluk kavramı Ticaret Hukuku, Rekabet Hukuku, Sermaye Piyasası Hukuku kurallarına

e- **Hukuka ve işletme içi kural ve usullere uygunluk:** Bunun yanında iç denetçilerin işletmenin politikalarının, usullerinin ve kurallarının yeterli olup olmadığını ve yararlı amaçlara hizmet edip etmediğini de belirlemesi gerekir. Denetçiler, söz konusu kural ve usullere uyulup uyulmadığını denetlemekle birlikte bu usul ve emirlerin uygunluğunu da incelemesi kendilerinden beklenir (Standart 320).

f- **Kaynakların etkin ve verimli olarak kullanılması:** Denetçinin, yönetime emanet edilen personel, fon, araç ve diğer kaynakların en iyi ve masrafsız şekilde kurulduğundan emin olması gereklidir.

g- **İşletmenin amaçlarına etkin bir şekilde ulaşması:** İşletmenin daha önce belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşip ulaşmadığının belirlenmesini ifade eder. ( Standart 350).

Yukarıda yer alan tanım iç denetçiye; konulan kuralları sorgulaması, tahminlere ulaşmayı engelleyecek eksikliklerin belirlenmesi, yalnızca risklerin belirlenmesinden çok neyin yanlış olduğunun açıklanması görevlerini de yüklemektedir.

## 2.6. İç Denetimin İşlevleri

İç denetimin işlevleri iki bölümde incelenebilir:

a) Mali denetim: Aktiflerin varlığını saptamak, yapılan hileli işlemleri önlemek ve açığa çıkarmak, iç kontrol sistemlerinin incelenmesini de kapsayan muhasebe ve rapor verme sistemlerinin güvenilirliğini kontrol etme işlevidir<sup>26</sup>

b) İşletme ve yönetsel denetim: Klasik anlamdaki denetimin mali ve muhasebe alanlarına yönelik olmasına karşın, modern iç denetim anlayışı işletmenin tüm faaliyetlerinin ve işlemlerinin denetlenmesini öngörmektedir (Holmes-Overmyer.1975:197). Muhasebe denetiminde temel alınacak kıstaslar genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarıyken, yönetsel denetimde esas alınacak kıstaslar işletmenin esas sözleşmesi, yönetim ve işletme politikaları ve özellikle işletmenin faaliyet alanını ve üretim, satış, pazarlama vb. faaliyet süreçlerini ayrıntılı olarak tanımlayan, karar alma aşamalarında yetkili ve sorumlu kişileri belirleyen yazılı usulleridir.

## 2.7. İç Denetçiler Enstitüsünün Yayınlamış Olduğu Denetim Standartları, Ahlak Kurallar ve Diğer Faaliyetleri

IIA tarafından 1978 yılında oluşturulan İç Denetim Standartları, çeşitli ülkelerde uygulamaya konulmuştur. İç denetim uygulamasında rehberlik niteliğindeki bu standartlar çeşitli ülkelerdeki mesleki birlikler tarafından gönüllü olarak kabul edilmiş olması yanında

---

uygunluk yanında Vergi Hukuku gibi mali hukuk kurallarını da kapsar. Başka bir ifade ile, işletmenin tabi olduğu tüm hukuk kurallarına uygun olarak faaliyette bulunması gerektiğinden iç denetçi öncelikle “Hukuka uygunluk denetimi” yapmakla görevlidir.

<sup>26</sup> Para tahsilat ve ödemeleri ile ilgili yöntemlerin test edilmesi ve incelenmesi, stok sayımı yapılması, gider hesaplarının incelenmesi, borçlar için belirlenen ödeme, alacaklar için ise tahsilat yöntemlerini incelemek, alacak ve borç bakiyeleri için işletmenin alacak ve borçlularından belirlenen usuller kapsamında teyit istemek (Ek:2), bu yöntemlerin iç kontrol etkinliğinin sağlanmasındaki işlevlerini gözden geçirmek mali denetim faaliyetlerine örnek olarak verilebilir (Holmes-Overmyer.1975:198).

Brezilya örneğinde görüldüğü gibi iç denetim mesleği standartlarının kabulüne yönelik yasal düzenleme yapılmıştır.

Söz konusu standartların temel amaçları, a) İç denetimin işlev ve görevlerinin yönetimin her kademesince, yönetim kurulunca, kamu birimlerince, dış denetçilerce ve ilgili mesleki örgütlerince anlaşılmasının sağlanması b) iç denetim performansının belirlenmesi ve ölçülmesi için temel oluşturmak c) iç denetim uygulamalarını geliştirmektir (Kiger-Scheiner.1994:868). Genel standartlar, bağımsızlık, mesleki yeterlilik, denetim faaliyetinin kapsamı, denetimin gerçekleştirilmesi ve iç denetim biriminin yönetimi temel konularını düzenlemektedir.

Ayrıca IIA, sertifikalı iç denetçilerin mesleki faaliyetleri sırasında görevlerini basiretli ve itibarlı bir şekilde yerine getirmeleri için “İç Denetçiler Enstitüsü Ahlak Kuralları” başlığı altında 11 maddeden oluşan bir standart oluşturmuştur. Sertifikalı denetçiler, mesleki disiplini tesis etmek üzere çıkarılan ahlak kurallarına aykırı davranışlarının tespit edilmesi halinde, üyeliklerini ve sertifikalı denetçi unvanlarını kaybetmek yaptırımı ile karşılaşılırlar.

## **2.8. İç ve Dış Denetim Arasındaki İlişki ve Farklar**

Günümüzde dış denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki uyumun önemi giderek artmaktadır. Çok iyi işlediği bilinen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim bölümü bulunan yerde bağımsız denetçi iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir ve mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde rahatlıkla görüş belirtebilir (Holmes-Overmyer.1975:124). Bu ihtimalde iç denetçi ve dış denetçi arasında pasif işbirliği olduğu söylenebilir. Ayrıca dış denetçinin desteği ile iç denetim programının planlanması ve iş bölümü yapılmasına dayalı aktif bir işbirliği de oluşabilir (Gürbüz.1983:80). Gerek iç denetim gerekse dış denetimin muhasebe kontrollerinin uygunluğunun incelenmesi ortak alanlarına girse de aralarındaki farklar benzerliklerinden daha fazladır.

Bir dış denetçinin temel sorumluluğu işletmenin mali tablolarının gerçek finansal durumunu ve işlemlerinin sonuçlarını yansıtıp yansıtmadığını, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını raporlamaktır. Sawyer’ın (1988:22) ifade ettiğine göre iç denetçilerin operasyonel denetimler yerine yalnız muhasebe kontrollerini gözden geçirmelerine ilişkin görüşler olmasına rağmen iç denetimin işletmenin tüm faaliyetlerini ve yönetimin işlemlerini gözden geçirmesi daha yararlı sonuçlar verecektir. Bir çalışanın zimmetine para geçirmesi işletmeye zarar verebilecekken, işletme kaynaklarının kötü yönetimi iflasa neden olabilir.

Dış denetim yönetime sistemlerde ve kontrollerde gelişim tavsiyelerinde bulunsa da, bunlar genellikle finansal merkezli olmaktadır. Dış denetçilerin finansal olmayan işlemlere yönelik inceleme yapması, işletmenin amaçları, sistemleri ve çalışanlarını çok daha iyi tanıyan ve işletmede tüm hesap dönemi süresince kesintisiz olarak inceleme yapan bir iç denetçi kadar yararlı olmayacaktır. Ayrıca dış denetçiler mali tablolara konu olmayacak ya da büyük çaplı etkisi olmayan hile, dolandırıcılık ya da kaynakların kötü kullanımının belirlenmesi için fazla çaba harcamamaktadırlar. Varlığı fark edilen bir işlem hatası ya da uygunsuzluk bilanço büyüklükleri içerisinde önem ifade etmezken, iç denetçi bu aykırılığı bir

ahlaki eksiklik, sistem, gözetim ve politika eksikliği olarak yorumlayabilir<sup>27</sup>. İç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki farkları gösteren tablo Ek:3'te yer almaktadır.

### III. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA ANONİM ORTAKLIKLARIN İÇ DENETİMİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

#### 3.1. Kıta Avrupası Hukuk Sistemlerindeki Düzenlemeler

Türk hukukunda mevcut olan düzenlemelerin açıklanmasına geçilmeden önce; 29.06.1956 tarihli Türk Ticaret Kanunu'nun ve önceki ticaret kanunlarının Kara Avrupası hukuklarından iltibas edilmiş olması nedeniyle öncelikle Kara Avrupası hukukunda uygulanan esaslar üzerinde durulacaktır. Anonim ortaklıklarda, bir taraftan ortakların ve ortaklık alacaklılarının, diğer taraftan müstakbel ortak ve alacaklılarının korunması gereği olarak, tüm Avrupa ülkelerinde anonim ortaklıkların etkin bir şekilde denetlenmesi fikri üzerinde uzlaşmış ve konuya ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Bununla birlikte şirket iç denetim uygulamaları genel olarak ikiye ayrılmaktadır. Klasik sistemde anonim ortaklık yönetiminin gözetimi ve ortaklık hesaplarının denetimi görevleri ortaklık denetçilerine verilmiş iken, ikili sistemde ortaklık yönetiminin gözetimi görevi ayrı bir gözetim organına, hesapların denetimi görevi ise denetçilere verilmiştir. Çeşitli hukuk sistemlerinde denetçilerin seçilme şartlarını ve görevlerini gösteren tablo Ek:4'te yer almaktadır.

##### 3.1.1. İkili Sistem:

Bu sistemde ortaklık yönetiminin gözetimi ile ortaklık hesaplarının denetimi birbirinden ayrılmıştır. Temel olarak Alman hukukunda uygulanan, Avrupa Topluluğu'nun Avrupa Tipi Anonim Ortaklık Statüsü'nde<sup>28</sup> de benimsenen ve Fransız hukukunda seçimlik olarak uygulama imkanı bulunan bu sistemde ortaklık yönetiminin denetimi için ayrı bir gözetim organı (Aufsichtsrat, conseil de surveillance) kurulması öngörülmüştür. Ortaklık hesaplarının incelenmesi ve denetimi görevi ise hesap uzmanlarına bırakılmıştır (Poroy (Tekinalp/Çamoğlu).1997: 331; Atasoy.1983:35).

06.09.1965 tarihli Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu (APOK) ve 1966 tarihli Fransız Ticaret Ortaklıkları Kanunu genel kurul, yönetim kurulu ve denetçiler şeklindeki klasik organlar dışında gözetim kurulu adı verilen bir organı da zorunlu organlar arasında kabul etmiştir. Üyeleri genel kurul tarafından seçilen gözetim kurulu hem yönetim organının üyelerini seçer hem de yönetim kurulunun faaliyetlerini izleyerek, kar dağıtılmasını ya da dağıtılmaması teklifinde bulunmak yetkisinde görüldüğü gibi yönetime doğrudan doğruya

<sup>27</sup> İç denetçi ve dış denetçi arasındaki yöntem ve inceleme farkının orta konulabilmesi açısından kasa ve banka hesaplarının denetimi uygun bir örnektir. Bir dış denetçi kasa hesabını incelerken temel olarak kasa mevcutlarının kayıtlarla uygunluğunu ve banka hesabında görülen değerlerin banka kayıtlarına uygunluğunu incelerken, iç denetçi kredi kartı sliplerinin günü gününe bankaya iletilip iletilmediğini ya da ödemeleri karşılama için hazır tutulan naktin atıl kaldığı süreyi ya da boşa kalan naktin hafta sonları değerlendirilip değerlendirilmediğini ya da hangi oranlardan değerlendirildiğini inceler.

<sup>28</sup> Roma Antlaşmasının 235. Maddesi uyarınca, Avrupa Topluluğu sınırları içerisinde birden fazla ülkede faaliyette bulunacak olan anonim ortaklıklara ilişkin olarak 1967 ve 1970 tarihlerinde, Avrupa Ekonomik Topluluğu Bakanlar Konseyi'ne sunulan 284 maddelik tasarı kabul edilmemiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Akar Öcal, Avrupa Tipi Şirket Üzerine, EİTİA yay. No:50, Ankara, 1968.

müdahale edebilir. Bu durum karşısında asıl denetleme organı niteliğindeki denetçilere düşen görev ise sadece hesapların denetimi görevidir (Atasoy.1983:51).<sup>29</sup> Alman Hukuku düzenlemelerinin aksine, Fransız Hukukunda gözetim kurulunun başkanı ve ikinci başkanı dışında kalan üyelerin tüzel kişiler arasında seçilebilmesi mümkündür.

Gözetim kurulu, her iki ülke düzenlemesinde de temel olarak ortaklık yönetiminin düzenli olarak işleyip işlemediğini, yönetimin yasalara, ortaklık sözleşmesi hükümlerine ve ticari hayatta geçerli olan kurallara uygunluğunu ve yürütme kurulunun işletme politikalarının verimliliğini değerlendirmek göreviyle sorumludur. Ayrıca yönetimin teminat göstermek gibi somut bazı işlemleri gerçekleştirmeden önce gözetim kurulundan onay alması gereklidir. Bu sorumluluğunu yerine getirirken yönetimden düzenli olarak faaliyetlere ilişkin raporlar alır ve gerekli görürse üyelerinden bazılarını ortaklık hesap ve kayıtlarını incelemekle görevlendirir (Atasoy.1983:60). Ayrıca hesap denetçileri de denetim sonuçlarını ve geçmiş yıllı karşılaştırmalı bilanço sonuçlarını gözetim kuruluna bildirirler.

Ayrıca, Alman ve Fransız Ticaret Kanunlarında ortaklığın yıl sonu bilançosunun ve kar zarar hesaplarının, bir önceki yıl genel kurulu tarafından seçilen, anonim ortaklığın organı niteliğindeki bir ya da daha fazla hesap denetçisi tarafından denetlenmesi öngörülmüştür. Fransız hukukunda seçilen hesap denetçisi geçici olmak ve doğrudan denetim görevi ile ilgili olmak kaydıyla yönetim organına ücretsiz olarak danışmanlık yapabilir. Hesap denetçileri diplomalı denetçi ya da denetim şirketleri arasından seçilebilir. Denetçinin tarafsız ve bağımsız olabilmesi için seçilmeden önce ortaklık yönetiminde görev almamış olması ve herhangi bir ticari ilişkisi bulunmaması gereklidir.(Ek:Tablo)

### 3.1.2. Klasik Sistem:

İsviçre, Belçika, İtalya ve Lüksembourg'da yürürlükte olup Fransız hukuku tarafından da korunmuş olan daha yumuşak bir kuvvetler ayırımına yer veren bu sistemde, temel özellik bir ortaklık organı olan denetim kurulunun yönetim kurulu üzerinde doğrudan doğruya bir denetim ve gözetim hakkı bulunmaması, denetçilerin yalnızca ortaklık hesaplarının denetimi ile yükümlü olmalarıdır. (Atasoy.1983:35). Bu sistemler içerisinde mevcut TTK düzenlemesine de kaynaklık eden İsviçre ve İtalya sistemleri üzerinde durmakta yarar vardır.

İsviçre Borçlar Kanunu'nda 1991 yılında yapılan geniş çaplı değişiklikler ile öncelikle denetim organı ya da denetçi olarak adlandırılan iç denetim biriminin sıfatı "mali hesap denetçisi" ve "bağımsız hesap denetleme organı" olarak değiştirilmiş ve buna ek olarak çeşitli değişiklikler yapılmıştır (( Poroy (Tekinalp/Çamoğlu).1997:231; Karayalçın.1993:30-33)).

Daha önce yalnızca şirketin yöneticisi ya da çalışanı olmaması şartı öngörülmüş olan mali denetçilerin değişik İBK'nun 727a maddesi ile denetimi yapılacak şirkette görevlerini

<sup>29</sup> Yönetimin üzerinde, yönetim işlemlerini denetleyen ve gözetleyen bir başka yapı meydana getirilmesinin temelinde büyük ölçekli ortaklıklarda yönetim görevinin pay sahibi olmayan profesyonel yöneticiler tarafından yerine getirilmesi yatmaktadır. APOK'da gözetim kuruluna seçilebilecek üyelerin üçte ikisinin pay sahiplerinden oluşması ve beş yüzden fazla işçinin çalıştığı anonim ortaklıklarda kalan üçte birlik kontenjanın işçi temsilcilerine ayrılması şartlarının varlığı bu hususu doğrulamaktadır.



yerine getirmek için gerekli bilgi ve tecrübeye sahip olmaları şartı öngörülmüştür.<sup>30</sup> Bununla birlikte tahvil ihraç eden, pay senetleri borsaya kote edilmiş olan veya bilanço toplamı, cirosu ya da çalışan sayısı belirlenen sınırın<sup>31</sup> üzerinde olan şirketlerin mali denetimlerini yapacak denetçilerin sertifikalı mali denetçi olması gerekmektedir. Denetim şirketlerinin de mali denetçi olarak seçilmesi mümkündür. Genel kurul her zaman mali denetçileri görevden alabilir.

Mali denetçilerin, bağımsız olarak görev yapabilmeleri için, denetim görevi ile bağdaşmayacak hizmetleri ifa etmemeleri, yöneticilerden talimat almaları, ortaklığın çalışanı olmamaları, mali ve kişisel açıdan bağımsızlıklarını etkileyebilecek ilişkilerinin bulunmaması gereklidir.

Alman ve Fransız hukuklarında olduğu gibi anonim ortaklığın denetim organı niteliğindeki mali denetçiler anonim ortaklığın yıllık hesaplarının, muhasebesinin ve bilançodan doğan karın kullanılmasıyla ilgili önerinin yasa ve esas sözleşme hükümlerine uygun olup olmadığını incelerler (Öcal.1972:5). Denetim organı incelemesinin sonucunu yazılı olarak genel kurula bildirir, yıllık hesapların şartlı ya da şartsız kabulünü ya da red edilmesini tavsiye eder. Raporda mali denetimi yürüten kişilerin adları ve bunların mesleki ehliyet ve bağımsızlık bakımından gereken şartları haiz oldukları da belirtilir. Sertifikalı denetçilerce mali denetimin yapılması zorunlu olan şirketlerde de mali denetim organı, yönetim kuruluna incelemenin yapılış şeklini ve sonucunu belirten açıklayıcı bir rapor verir. Mali denetim raporu olmadan genel kurul yıllık hesapları kabul edemez ve kar dağıtımına karar veremez.

Mali denetçinin yönetim kurulu üzerinde doğrudan gözetim yapma yetkisi ve görevinin bulunmadığı İsviçre Hukuku'nda, mali denetçiler ancak çalışmaları sırasında yönetimin kanun ya da esas sözleşme hükümlerine aykırı gördükleri işlem ve eylemlerini yönetim kuruluna ya da gerekli hallerde genel kurula bildirirler. Muhasebe ve bilanço hukukuna aykırılık hallerinin yıllık hesaplara ilişkin raporda yer alması gereklidir. Esas sözleşme ile denetçiye ek görev ve haklar verilebilir. Bununla birlikte denetçinin bağımsızlığını ihlal edecek hükümler konulamaz (md.733).

Klasik sistemin uygulandığı bir başka ülke olan İtalya'da, İtalyan Medeni Kanunu'nun 2403'üncü maddesine göre, bir kurul halinde görev yapacak olan denetçilerin görevleri içerisinde ortaklık hesap ve defterlerinin incelenmesi yanında ortaklık yönetiminin kanun ve esas sözleşme hükümlerine uygunluğunu gözetleyerek denetlemek de yer almaktadır.<sup>32</sup> Üç ya da beş kişiden oluşan denetçiler ortak ya da ortak olmayan kişiler arasından seçilebilir. Denetçilerin en az üç yıl görev yaptığı İtalyan sisteminde, denetçilerin denetim kurulu toplantılarına ve yönetim kurulu toplantılarına katılması zorunludur.

---

<sup>30</sup> İBK 727a maddesinde Avrupa Birliği'nin 4. ve 8. direktiflerinde öngörülen mali denetimin ancak yetkili muhasebe uzmanları tarafından yapılabileceği esası yumuşatılarak benimsenmiştir. Ayrıntılı bilgi için Yaşar Karayalçın, Avrupa Topluluğu Muhasebe Hukuku, BATİDER C.XV, S.4. 1990.

<sup>31</sup> Bilanço toplamı 20 milyon İsviçre Frankını, cirosu 40 milyon İsviçre Frankını, iki mali yıl içinde çalışanlarının sayısı yılda ortalama 200 kişiyi aşan şirketler.

<sup>32</sup> Atasoy'a göre (1984:47); İtalyan kanun koyucusu, saf anlamda bir muhasebe denetiminin ortaklık menfaatlerinin korunması bakımından yeterli bir güvence sağlamayacağını, etkili bir korumanın ancak yönetim üzerinde gerçek anlamda bir gözetim kurulması ile sağlanabileceğinin anlamış ve sonuç olarak hesapların denetimi ve yönetimin denetimi görevlerinin yerine getirilmesini tek bir denetim organının bünyesinde toplamıştır.

Ayrıca, İtalyan hukukunda özellikle anonim ortaklığın bilançosunun düzenlenmesi aşamasında denetçilere önemli görevler verilmiş ve bu görevlerin yerine getirilme usulleri belirlenmiştir. Buna göre, yönetim kurulunun hesap dönemi sonunda hazırladığı bilanço ve karar zarar hesabı, yönetim kurulu raporu ile birlikte genel kurul toplantı tarihinden en az otuz gün önce denetçilere sunulmaktadır. Denetçiler bilançonun hazırlanması sırasında açıklık ve doğruluk ilkelerine, değerlendirme kurallarına ve diğer yasal hükümlere uyulup uyulmadığını inceleyerek ortaklık muhasebesinin tutulması ve bilanço ve kar zarar hesabına ilişkin görüşlerini ve önerilerini içerecek şekilde hazırladığı raporunu incelenmek üzere genel kurula sunar.

Yukarıda açıklanan sistemlerin temel özellikleri kısaca özetlenmeye çalışılacak olursa; Fransız ve İsviçre sistemlerinde denetim esas olarak hesapların incelenmesini konu alır. Alman POK'daki ve 1966 tarihli kanun ile seçimlik olarak öngörülen Fransız uygulamasında gözetim kurulu ortaklık yönetimini denetlemektedir. Bu sistemlerde ayrıca hesap uzmanları tam anlamıyla hesapsal bir inceleme ve denetleme yaparlar. İtalyan sisteminde denetim kuruluna yönetimi denetleme, yeni İsviçre sisteminde ise mali denetim organına çalışmaları sırasında yönetimin esas sözleşme ve kanuna aykırı işlemlerinin tespit edilmesi görevi de verilmiştir. (Poroy (Tekinalp/Çamoğlu).1997:331) .

## **3.2. Amerikan Hukuku Uygulama ve Düzenlemeleri**

### **3.2.1. Genel Olarak:**

Amerikan hukukunda anonim ortaklıklarda yasal bir denetleme organının oluşturulmasına gerek görülmemiştir (İmregün.1993:368). Bununla birlikte uygulamada anonim ortaklıkların yönetim kurulunun bir alt komitesi olarak çalışan ve genellikle şirket yöneticileri dışındaki kişilerden oluşan denetim kurulunun görev ve yetkilerini yerine getiren denetim komiteleri (audit committees) oluşturulmuştur.<sup>33</sup> Bu komiteler iç kontrol sisteminin etkinliğini, finansal raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin mevzuata ve kurumsal yönetim ilkelerine uygunluğunu gözetmek sorumluluklarını yönetim kurulu adına yüklenmişlerdir (Pricewaterhousecoopers.1999:13).

1967 yılında AICPA halka açık şirketlerde, bağımsız denetçilerin, şirketlerin mali tabloları hakkında ortaya çıkan ve yönetim kademesinde tam olarak çözülemeyen önemli sorunları iletebilecekleri denetim komiteleri oluşturmaları tavsiyesinde bulunana kadar 1940'larda ortaya çıkan denetim komitelerinin işlevleri tanımlanmamış ve pek destek görememiştir. 1970'lerde ortaya çıkan yolsuzluk skandalları ile birlikte menkul kıymetlere yatırım yapan halk mali tabloların güvenilirliğinin artırılması için işletmelerdeki kurumsal sorumlulukların açıkça tanımlanmasını ve faaliyetlerin tanımlanan sorumluluklara uygun olarak gerçekleştirilmesini talep etmiştir. Bu taleplere yanıt olarak Securities and Exchange Commission (SEC), 1972 yılında yayınlamış olduğu bir tebliğ ile halka açık şirketlerin mali tablolarını dikkate alarak yatırım yapan yatırımcılara daha büyük ölçülerde koruma

<sup>33</sup> 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 (Braiotta.1999:349).

sağlanması için halka açık şirketlerde bağımsız yöneticilerden oluşan denetim komiteleri kurmalarını desteklediğini beyan etmiş, 1974 yılında ise denetim komitesine sahip olup olmadıkları ve bunların bağımsız yöneticilerden oluşup oluşmadığı hakkında açıklama yapmalarını talep etmiştir.<sup>34</sup> 1977 yılında New York Stock Exchange (NYSE) ve takip eden yıllarda American Stock Exchange (AMEX) ile ulusal piyasa sistemi için National Association of Securities Dealers (NASD), halka açık şirketlerin bağımsız yöneticilerden oluşan denetim komitelerinin bulunmasını borsa kotuna alınma şartları arasında saymıştır.<sup>35</sup> Ayrıca çeşitli mahkeme kararlarında hatalı ve hileli mali tablo düzenleyen şirketlerin denetim komitesi oluşturmaları ve çalışmalarını zorunluluğu getirilmiştir (Braiotta.1999: 349-356).

Yukarıda sayılanlara ek olarak, National Commission On Fraudulent Financial Reporting'in (NCFRR) 1987 yılında yayınladığı raporda “*tüm halka açık şirketlerin yönetim kurullarının, SEC tarafından yapılan düzenlemeler gereğince yalnızca bağımsız üyelerden oluşacak olan denetim komiteleri kurmak zorunda*” oldukları belirtilmiştir. Komisyon ayrıca raporunda denetim komitelerinin finansal raporlama sürecinin, iç kontrolün ve şirket yönetimi ile çalışanlarının yasal ve ahlaki kurallara uyumunun gözetimindeki rolüne dikkat çekmiştir. Önceki bölümlerde ifade edildiği üzere ABD’de şirketlerin iç kontrol sistemlerini geliştirmelerini öngören yasal düzenlemeler sonucunda denetim komiteleri, şirketlerin denetim, iç kontrol sistemleri ve finansal raporlama alanlarında gözetim görevi gören ve yönetim kurulunu bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve finansal yöneticilerle mali raporlama konusunda etkin işbirliği yapmaya yönelen bağımsız gözetim grupları haline gelmişlerdir (Braiotta.1999:20,27,330).<sup>36</sup> 1980 ve 1990’larda denetim komitesi kavramı kurumsal yönetim ve sorumluluğun bütünleyici parçası olmayı sürdürmüştür. Denetim komiteleri yatırımcıların denetime ve finansal raporlama süreçlerinin iyi işlediğine olan inançlarını artırmıştır.

Denetim komitelerine ilişkin son gelişme ise Denetim Komitelerinin Etkinliğini Artırmak üzerine NYSE ve NASD sponsorluğunda kurulan Blue Ribbon Committee’nin 1999 Şubat ayı içerisinde yayınlamış olduğu rapordur. Blue Ribbon Committee yayınlamış olduğu raporla SEC, NYSE ve NASD’ye denetim komitelerinin etkin ve bağımsız olarak çalışabilmeleri için sahip olmaları gereken şartlara ilişkin on adet tavsiyede bulunmuştur. SEC yayınlanan tavsiyeler kapsamında yeni düzenlemeleri 31.01.2000 tarihinden itibaren uygulamaya koymuştur (<http://www.sec.gov/rules/final/34-42266.htm>). Blue Ribbon Committee’nin tavsiyeleri Ek:5’te yer almaktadır.

### **3.2.2. Denetim Komitesinin Üyeleri ve Büyüklüğü**

Denetim komitelerinin üyeleri, yönetim kurulu tarafından belirlenir. Bu nedenle denetim komitesinin mali tabloların, hissedarların ve diğer mali tablo kullanıcılarının yararına olarak, şirketin durumunu tam ve doğru olarak yansıtacak şekilde hazırlanmasına

<sup>34</sup> Mart 1972 tarihli Accounting Series Release No.123 ve 20.12.1974 tarihli Accounting Series Release No.165

<sup>35</sup> Ayrıca Avustralya, Kanada, Fransa, Hong Kong, Hindistan, İsrail, Malezya, Hollanda, Yeni Zelanda, Singapur, Tayland ve İngiltere’de kurumsal yönetim konusunda oluşturulan komisyonlar ve çeşitli yasal düzenlemeler halka açık şirketlerin denetim komitesi kurmalarını tavsiye etmekte ya da zorunlu kılmaktadır. Örneğin, İngiltere’de Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutları üzerine kurulan Cadbury Komisyonu 1992’de yayınlamış olduğu “En İyi Uygulama Kuralları”nda borsalarda işlem gören şirketlerin çoğunluğu bağımsız yöneticilerden oluşan en az üç üyeli denetim komiteleri kurmalarını, bağımsız denetçinin ve varsa iç denetçinin komite toplantılarına katılmasını ve komitenin en az yılda bir defa denetçilerle toplanarak çözülmeyen herhangi bir konu olup olmadığını görüşmesini öngörmüştür.

<sup>36</sup> Report of The National Commission On Fraudulent Financial Reporting, Washington D.C., 1997, sy.40

nezaret etme görevi sırasında zaman zaman yönetime ve yönetim kuruluyla fikir ayrılığına düşmesi mümkündür. Üyelerin yönetimden bağımsız olabilmesi ve görevlerini tam olarak yerine getirebilmeleri için AICPA'nın da ifade ettiği gibi, "Denetim komitesi işletmenin çalışanı olmayan yöneticilerden oluşan bir kurul olarak örgütlenmelidir". Bağımsız yöneticiler işletmenin yönetime doğrudan katılmayan kişilerdir<sup>37</sup>. NYSE'in öngördüğü düzenlemeye göre şirketin ortakları, şirketin ya da iştiraklerinin yöneticileri ya da çalışanların denetim komitesi üyesi olamazlar. Şirketin ya da iştiraklerinin eski bir yöneticisi ya da şirket ile ticari, endüstriyel, bankacılık ya da yüklenicilik ilişkisi olan bir işletmenin halen ya da geçmişte ortağı, yöneticisi ya da çalışanı olan kişilerin üyeliğe seçilebilmeleri ancak yönetim kurulunun bu kişinin bağımsız davranabileceği ve komiteye fiilen katkısı olacağı kanısına varması halinde mümkündür. Bununla birlikte komite üyelerinin çoğunluğunun şirketin eski çalışanlarından olmaması gereklidir. Denetim komitesi üyesi olmayacak bir kişiyi temsil eden ya da yakın akrabası olan bir yöneticide de üyeliğe seçilebilme şartları aranacaktır (Braiotta.1999:8).

Görüldüğü üzere, yapılan yasal ve idari düzenlemelerde, denetim komitesi üyelerinin öncelikle şirket yönetiminden "bağımsız" olmaları gerektiği üzerinde durulmuştur. Blue Ribbon Committee ise denetim komitelerinin mali tablo analizi yapabilen ya da kısa sürede öğrenebilecek yetenekte en az 3 üyeden oluşmasını ve en azından birinin muhasebe ya da finans alanında mesleki geçmişe sahip olmasını tavsiye etmiştir. Mali alanda deneyimi olan ve mali alanlar dışında eğitim almış kişilerin bir arada olabileceği denetim komitesi üyelerinin ek olarak; a) Şirketin faaliyet gösterdiği sektör ve bu sektörü etkileyen sosyal, ekonomik, politik ve hukuki güçler hakkında genel bir bilgi seviyesine b) İşletmenin tarihi, organizasyonu ve faaliyet politikaları hakkında bilgiye c) Planlama ve kontrol konularında temel bilgiye d) İşletmenin finansal riskleri ve muhasebesi hakkında doğru soru sorma ve cevapları akıllıca değerlendirebilme yeteneğine sahip olmaları gereklidir.

### 3.2.3. Denetim Komitelerinin Görevleri

Şirketi ayakta tutmak ve kar beklentilerini karşılama çabaları yöneticiler üzerinde büyük baskılar yaratmaktadır. Mali tablolarında çeşitli hileli işlemler yapan şirketlerin çoğunun net zararda olduğu ya da net zarar etmenin eşiğinde bulunduğu göz önüne alındığında, yönetim kurulunun, denetim komitelerinin ve hem iç hem de dış denetçilerin bu finansal baskıları ve özellikle bozulma sinyalleri veren mali yapıyı düzenli olarak izleyebilecekleri sistemleri ya da usulleri oluşturmaları gereklidir<sup>38</sup> (COSO Raporu, 1999, 32). Amerikan Barolar Birliğinin Şirketler Hukuku Komitesi denetim komitelerinin görevlerini şu şekilde sıralamaktadırlar:

<sup>37</sup> ABD'de NYSE'e kayıtlı 100 şirket üzerinde yapılan bir incelemede, söz konusu şirketlerin denetim komitelerinde görev yapan 418 üyenin yaklaşık 1/3'ünün bağımsızlıklarını potansiyel olarak etkileyebilecek şekilde şirketle yöneticilik bağı, şirketin avukatı, danışmanı ya da emekli çalışanı gibi ilişkileri bulunduğu anlaşılmıştır. Ayrıca yapılan bir başka incelemeye konu olan şirketlerin denetim komitelerinin %90'ının 3 ile 5 üye arasında oluştuğu, bu sayının finans sektöründeki şirketlerde ortalama 4.5, üretim şirketlerinde 4 olduğu anlaşılmıştır (Braiotta.1999: 9,11).

<sup>38</sup> ABD'de 327 chief executive officer (CEO) arasında yapılan bir anket sonuçlarına göre, CEO'lar dikkatlerinin öncelikle finansal sonuçlara, sonra şirket değerinin yükseltilmesine ve yönetim liderliğine odaklanması gerektiğini belirtmişlerdir. %83'ü finansal sonuçların zamanlarının en büyük bölümünü aldığını, %83'ü ise en önemli hususun hisse değerlerinin maksimize edilmesi olduğunu ifade etmişlerdir. (Braiotta.1999:3)

- a) Şirkete bağımsız denetçi adaylarını tavsiye etmek, dış denetçinin ücretini, sözleşme şartlarını ve bağımsızlığını gözden geçirmek ve gerektiğinde görevlerini sona erdirmek,
- b) Seçilen bağımsız denetçi veya bağımsız denetim şirketi ile birlikte denetim planını oluşturmak,
- c) Bağımsız denetçilerle birlikte denetim raporlarını incelemek,
- d) Bağımsız denetçilerle ve gerekirse iç denetçilerle mümkünse yöneticilerin bulunmadığı bir ortamda bir araya gelerek iç kontrollerin yeterliğini görüşmek,
- e) İç denetim birimi yöneticisinin atanmasını ve görevden alınmasını gözden geçirmek,
- f) Düzenli olarak kendi içinde toplantılar yaparak ve yönetim kurulu, finansal yöneticiler, bağımsız denetçiler ve varsa iç denetçiler arasında bir iletişim köprüsü kurulmasını sağlamak,
- g) Bağımsız denetim sonuçlarını ve varsa görüş bölümündeki yorumları inceleyerek, bağımsız denetçinin yönetime yapmış olduğu tavsiyelerin yerine getirilip getirilmediğini gözden geçirmek, iç denetimin sunmuş olduğu raporları ve yönetimin bu raporlara cevaplarını incelemek,
- h) Şirketin yıllık mali tablolarını gözden geçirerek tamamlanmış olup olmadıklarını ve kendilerine iletilen bilgilere uygun olup olmadıklarını belirlemek<sup>39</sup>, mali tabloların hazırlanması sırasında ortaya çıkan önemli görüş ayrılıklarını, muhasebeye ve raporlamaya ilişkin düzenleme değişiklikleri de dahil olmak üzere önemli hususları gözden geçirmek<sup>40</sup>,
- i) Hukuka uygunluk, ahlak kuralları, çıkar çatışmaları ve kötü yönetim ile hileli işlemler konularındaki soruşturmalara ilişkin şirket politikalarını gözden geçirmek,
- j) İç ya da bağımsız denetim aracılığıyla kurumsal yönetim politikalarının uygunluğunu gözden geçirmek,
- k) Özel soruşturmalar yapmak ya da bu soruşturmaların yapılmasına nezaret etmek,
- l) Yönetim giderlerini gözden geçirmek,
- m) Hassas ödemelere ilişkin politikaları gözden geçirmek,
- n) İşletme ve yönetim kurulu üyeleri arasındaki geçmişte kalan ya da ileride gerçekleşmesi beklenen işlemleri incelemek,
- o) Finansal yönetimin performansını değerlendirmek,
- p) İşletmenin ücret ve diğer haklara ilişkin politikalarını incelemek,

olarak özetlenebilir (Braiotta.1999:6).<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> Yıllık mali tabloların gözden geçirilmesi sırasında denetim komitesinin yönetime ya da bağımsız denetçiye yönelteceği soru örnekleri Ek:6'da yer almaktadır.

<sup>40</sup> SEC'nin kayıtlı şirketlerin yıllık olarak düzenlemelerini öngördüğü 10-K raporunda, şirketin muhasebe ve mali tablolar konusunda yönetim ve bağımsız denetçi arasındaki anlaşmazlıkları açıklanması öngörülmüştür.

<sup>41</sup> Denetim komitesinin görevlerine ilişkin uygulamadan bir örnek Bristol Myers Squibb şirketinin 1998 yılına ait genel kurul ve vekalet toplama davetinden verilebilir. Buna göre; Denetim komitesinin görevleri; a) Şirketin yıl sonu mali tablolarını denetleyecek bağımsız denetim firmasını tavsiye etmek b) Bağımsız denetçiler ve iç denetçi ile birlikte denetimin kapsamına ilişkin olarak, teklif edilen denetim programını, geçmiş yıl denetimlerini, şirketin iç denetim programını, tamamlanan iç denetimleri ve diğer hususları görüşmek c) Yıl sonu mali tablolarının denetimi sırasında tespit edilen önemli hususları bağımsız denetçi ve iç denetçi ile birlikte gözden geçirmek d) Bağımsız denetçinin şirketin iç kontrol standartlarına ve muhasebe usullerine ilişkin olarak yapmış olduğu tavsiyeleri iç denetçi ile birlikte incelemek e) İç denetim bölümü müdürü ya da temsilcileri düzenli olarak toplanarak raporlarını incelemek f) Her mali yılda en az bir defa yönetim kuruluna faaliyetleri hakkında rapor sunmaktır (Braiotta.1999:8).

Yukarıdaki görev tanımlarına ek olarak Hileli Mali Tablolama Üzerine Ulusal Komisyon (COSO.1992), denetim komitelerinin ara dönem mali tablo süreçlerine nezaret etmelerini ve iç denetçilerin mali tablo raporlama süreçlerine bağımsız denetçi ile koordinasyon içerisinde yeteri kadar katılıp katılmadığından emin olmaları gerektiğini, yönetim kurulunun bağımsız denetçinin bağımsızlığına etken olan hususlara ilişkin değerlendirmesini gözden geçirmesini ve denetim komitesi ile yönetim kurulunun bağımsız denetçiye bağımsızlığını koruyabilmesinde yardımcı olmalarını, SEC'nin talep ettiği üzere halka açık şirketlerin yıllık raporlarında denetim komiteleri başkanlarının denetim komitesinin yıl içindeki faaliyetleri hakkında pay sahiplerine açıklama yapan bir mektup yayınlamasını, yönetimin muhasebe ile ilgili bir konuda ikinci bir görüşe ihtiyaç duyduğunda denetim komitesinin tavsiyede bulunmasını öngörmüştür (COSO.1992:35-47).

Yönetim kurulunun komitenin yetki ve sorumlulukları hakkında açık bir tanım oluşturması gereklidir. Zetsman'a göre (1989:52) denetim komiteleri şirketlere en iyi hizmeti ancak "görevlerinin somut olarak belirlenmiş, şirketin her türlü finansal bilgilerine tam olarak ulaşabilen bağımsız bir grup olması" halinde verebileceklerdir. Etkin bir denetim komitesinin var olabilmesi için en başta gelen şart komite üyelerinin yönetimden bağımsız hareket edebilecek niteliklere sahip olmalarıdır. Ayrıca denetim komitelerinin görev ve sorumluluklarını, yönetim kurulunun onayından geçecek yazılı bir yönetmelik ile belirlenmesi, söz konusu yönetmeliğin düzenli olarak gözden geçirilmesi ve gerekirse değiştirilmesi, üyelerin finans ve muhasebe alanında eğitim almış olması, sık aralıklarla daha önceden belirlenmiş ve üyelere bildirilmiş gündemlerle düzenli olarak toplantı yapması, toplantılarına iç denetçiler ile bağımsız denetçinin ve şirketin idari ve mali işler yetkililerinin de katılması, komiteye seçilen yeni üyelerin şirketin mali yapısı, finansal raporlama ve faaliyetleri hakkında eğitilmesi ve denetim komitelerinin görevlerini yerine getirmeye yetecek kaynağa ve yetkiye sahip olmaları gereklidir. İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Vakfı'nın 1993 yılında yayınlamış olduğu rapora göre<sup>42</sup> denetim komitelerinin etkin hale gelmelerinde en önemli husus komite üyelerinin sorumluluklarını tam olarak anlamalarını ve bunları etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak geçmişe ve eğitime sahip olmaları gereğidir (COSO, 1999, 41). Blue Ribbon Committee de aynı yönde denetim komitesinin yazılı bir yönetmeliği bulunmasını ve yıl sonu mali tablolarında bu yönetmelikte öngörülen görevlerini ne ölçüde yerine getirdiğine ilişkin ortaklara açıklama yapmasını tavsiye etmiştir (Ek: 6'da örnek bir yönetmelik yer almaktadır).

### **3.2.4. Denetim Komitelerinin Temel İşlevleri:**

Bir önceki bölümde yerine getirdikleri görevler ayrıntılı biçimde sayılan denetim komitelerinin bu görevler aracılığıyla üstlendikleri işlevler planlama işlevi, izleme işlevi ve raporlama işlevidir.

1- Planlama işlevi: Denetim komitesinin, işletmenin finansal muhasebe ve denetim süreçlerini izlemek ve nezaret etmek temel amaçlarına ulaşabilmesi için bunlara uygun bir yönetim planı oluşturması gereklidir. Bu planın, finansal sonuçların ve usullerin düzenli olarak kontrol edilmesini ve çalışanların hukuka uygun eylem ve işlemlerde bulunmasını teşvik edici nitelikte olması gereklidir. Bu nedenlerle, denetim komitesinin faaliyet planının işletme nezdinde yapılan tüm denetim faaliyetlerinin amaçlarını ve hedeflerini ve bunlara ayrılan kaynakları, iç ve dış denetim planlarının konsolide edilmesini ve yıllık kurumsal denetim planının gözden geçirilmesini kapsamaması gereklidir.

<sup>42</sup> Improving Audit Committee Performance: What Works Best, IIA Foundation, 1993

2- İzleme işlevi: Denetim komitesinin muhasebe ve denetim faaliyetlerinin günlük işleyişine fiilen katılamayacağı dikkate alındığında komitenin denetim ve muhasebe yetkililerinden bilgi alarak iç denetim işlevi, iç kontrol sistemi, finansal raporlama ve açıklamalar, işletme içi çıkar çatışmaları, hileli ve gayri ahlaki işlemlerin denetimi, bilişim teknolojileri sistemleri, işletmenin çalışanlarına verdiği ikramiye ve yardımlar gibi konuları yakından izlemesi gereklidir.

İşletme yönetiminden bağımsız bir denetim komitesinin iç denetimin birimini ve çalışanlarını izlemesinde pek çok yarar vardır. Öncelikle, iç denetim çalışanlarının bağımsızlığı güçlenir, iç denetimin organizasyonel yapısının ve kapsamının gözden geçirilmesi dış denetim harcamalarını azaltır ve etkili bir iç denetim komitesinin görevlerini yerine getirmesinde destek olur. Denetim komitesinin iç denetim işlevini etkin bir biçimde izleyebilmesi için a) İç denetim biriminin amaçlarını, planlarını politikalarını ve organizasyonunu b) Denetim personelinin kalitesi ve eğitimi ile dışarıdan hizmet sağlayanların kullanımını gözden geçirmelidir (Braiotta.1999: 214).

3- Raporlama işlevi: Denetim komitesinin genel müdür yerine doğrudan yönetim kuruluna rapor vermesi gerekir. Denetim komitesi raporunda yönetim kurulunun dikkatinin finansal muhasebe politikaları ve ilgili sektör muhasebe uygulamaları, iç ve dış denetçilerin raporları, hukuk danışmanının önemli uyuşmazlıklar ve davalara ilişkin verdiği raporlar, işletmenin finansal ilişkilerini gözden geçiren özel inceleme raporları vb. konulara yönltilmesini sağlayan bilgiler verilmedir (Braiotta.1999:16).

## **IV. TÜRK TİCARET KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER**

### **4.1. Genel Olarak:**

TTK sistemi açısından iç denetim geniş anlamda denetleme ve dar anlamda denetleme olarak ikiye ayrılabilir. Geniş anlamda denetleme kapsamında, ortakların şirketin ticari defterleri ile yazışmalarını inceleme hakkı (TTK md. 363), azınlığın şirketin yönetici ve denetçileri dava etmesini isteme hakkı (TTK md. 341), yönetim kurulunun işlerin gidişi hakkında çalışanlardan bilgi isteme hakkı (TTK md. 328), genel kurulun yönetim kurulunu ve denetim kurulunu ibra etmeme hakkı (TTK md. 341, 369, 380) ve alacaklıların şirket hesabına sorumluluk davası açma hakkı (TTK md 309) gibi ortaklığın iş ve işlemleri hakkında doğrudan ya da dolaylı olarak bilgi almalarını sağlayan çeşitli haklar yer almaktadır. Dar anlamda denetleme ise sırf bu gaye ile görevlendirilmiş ve yetki verilmiş organ veya kuruluşlar tarafından yapılan denetlemedir ((Poroy (Tekinalp/Çamoğlu).1997:330; Domaniç.1988:727-730) .

TTK'nın "Murakıplar" başlıklı 3. bölümünde anonim ortaklıkların iç denetimine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun 347'nci maddesine göre anonim ortaklıklarda genel kurul ve yönetim kurulu yanında bulunması gereken zorunlu organlardan biri de denetim kuruludur. Anonim ortaklıkta iç denetim, bir kişi bulunması halinde "denetçi" birden fazla kişi bulunması halinde "denetim kurulu" olarak adlandırılan organ tarafından yapılır. TTK'nın 347 ile 359'uncu maddeleri arasında anonim şirketlerde denetçilerin seçimi,

görevleri, sorumlulukları ve görevlerinin sona ermesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler aşağıda kısaca özetlenmeye çalışılacaktır;

## 4.2. Denetçilerin Seçimi, Görev Süreleri ve Nitelikleri

**a- Seçim:** TTK'nın 347'nci maddesi düzenlemesi uyarınca, anonim ortaklıkta görev yapacak denetçileri seçme yetkisi genel kurula aittir<sup>43</sup>. Şirket'in zorunlu organları arasında bulunması nedeniyle ani usulde kurulan ortaklıklarda yapılacak olan ilk genel kurula kadar görev yapacak denetçi ya da denetçiler kurucu ortaklar tarafından belirlenip, ortaklık esas sözleşmesinde ilan edilirler. Tedrici usulde kurulup hisse senetlerini halka arz eden ortaklıklarda ise TTK'nın 292'nci maddesi gereğince denetçilerin esas sözleşme ile belirlenmesi mümkün olmayıp kuruluş genel kurulunca seçilirler.

**b- Görev süresi:** Ortaklığın kuruluşu sırasında seçilen denetçilerin görev sürelerinin 1 yıl olabileceği hüküm altına alınmıştır. Olağan dönemlerde seçilecek denetçilerin görev süreleri ise en çok üç yıl olabilir. Denetleme organı yasal olarak varlığı zorunlu ve devamlı olarak görev yapan bir ortaklık organıdır<sup>44</sup>. Denetçilerin aralıksız olarak bütün hesap yılında görevlerini sürdürmeleri gerekmektedir (Atasoy.1984:82).

**c- Denetçi sayısı:** Bir anonim ortaklıkta en az bir en çok beş denetçi görev yapar. Ortaklık esas sözleşmesinde birden fazla denetçinin öngörülmesi halinde TTK'nın 347'nci maddesi bunların kurul oluşturmalarını öngörmüştür. Kurulların çoğunlukla karar alacakları ve birlikte hareket edecekleri kuralı gereğince denetçilerin tek başlarına inceleme ya da işlem yapıp yapamayacakları konusunda tereddüt oluşmuşsa da Yargıtay'ın vermiş olduğu bir kararda denetçilerin tek başlarına işlem yapabilecekleri kabul edilmiştir<sup>45</sup>.

**d-Seçilme ehliyeti:** Özellikle büyük ve halka açık anonim ortaklıklarda denetçilerin belirli bir ehliyet derecesine sahip olmaları gereklidir (Poroy (Tekinalp/Çamoğlu).1997:334)<sup>46</sup> TTK düzenlemelerinde denetçi olarak görev yapacak kişilerde belirli alanlarda lisans eğitimi görmüş olmak, muhasebe, finans, hukuk vb. alanlarda mesleki deneyime sahip olmak ya da anonim ortaklık ile arasında herhangi bir ticari ya da idari ilişkinin olmaması gibi özel şartlar aranmamıştır<sup>47</sup>. Aksine, anonim ortaklığın yönetim kurulunda görev yapan kişilerin ibra edilmeleri halinde denetçi olabilmelerine imkan tanınmıştır.

Anonim ortaklıkta denetçi olarak görev yapacak kişilerde bulunması gereken tek şart, görev yapan bir denetçi varsa onun, birden fazla denetçi varsa yarısından bir fazlasının

<sup>43</sup> TTK'nın 351'inci maddesi uyarınca birden fazla denetçinin görev yaptığı ortaklıklarda bir denetçinin görevi sona ererse diğer denetçiler, denetçi bir kişi ise şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret mahkemesi, ilk genel kurul toplantısına kadar görev yapmak üzere bir denetçi seçer.

<sup>44</sup> Denetçilerin ortaklığın zorunlu organları arasında sayılmış olması nedeniyle eksikliği TTK'nın 435'inci maddesi uyarınca ortaklığın feshine neden olabilir.

<sup>45</sup> 11. HD. 13.03.1981 tarih ve 1202/1107 sayılı kararı (Eriş.1995:350)

<sup>46</sup> TTK'de değişiklik yapılmasına ilişkin olarak hazırlanan 1951 tarihli tasarıda denetçiler için öngörülen hesap uzmanı diplomasına sahip ya da iktisat fakültesi, ticaret veya yüksek iktisat okulu mezunu olma ya da en az beş yıl tacirlik, bir ticari işletmede müdürlük ya da muhasebecilik yapma şartları belirtilen tarihte ülke şartlarını uygun olmaması nedeniyle tasarıdan çıkarılmıştır (Ansay.1960:59;Poroy (Tekinalp/Çamoğlu).1997:34;Atasoy.1984:88). Ayrıca, TTK 347'inci madde de değişiklik yapılmasını öngören 1988 tarihli tasarıda tüzel kişilerin de denetçi olabileceğine denetçilerin haiz olmaları gereken şartların belirlenmesi görevinin Ticaret Bakanlığı'na verilmesi önerilmiştir.

<sup>47</sup> Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:V No:46 sayılı Aracı Kuruluşların Faaliyetleri ve Aracı Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ'inin 36'nci maddesinde aracı kurumları teftiş birimlerine çalışacak müfettişlerin iktisat, işletme, maliye, kamu yönetimi, muhasebe ve hukuk konularında en az 4 yıllık lisans eğitimi veren kurumlardan mezun olmaları ve bunu yanında muhasebe, vergi, banka ve kambiyo, işletme analizi, organizasyonu, denetimi veya hukuk konularında en az 3 yıllık mesleki tecrübe şartlarına sahip olmaları zorunlu kılınmıştır.



Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması gerekliliğidir. Ülkemizin, yabancı sermayenin doğrudan ya da dolaylı olarak daha büyük miktarda yatırım yapması ve dışa açılma için büyük çaba harcadığı dikkate alındığında söz konusu vatandaşlık şartının hiç bir anlam ve yararı olmadığı ifade edilmektedir (İmregün.1993:370). Bu şartın öngörülmüş olması, aynı zamanda denetçi olarak görev yapacak kişilerin gerçek kişi olmalarını da zorunlu hale getirmektedir<sup>48</sup>. Bu kapsamda mevcut düzenleme uyarınca, bağımsız denetim şirketlerinin denetçi olarak seçilmesi mümkün değildir.

Denetçiler için öngörülen tek seçilme engeli ise, yönetim kurulu üyelerinden birinin eşi veya usul ya da furuundan biri olmak ya da yönetim kurulu üyelerinden biri ile üçüncü dereceye kadar bu derece dahil olmak üzere kan ya da sıhri hısımlığı bulunmasıdır. Yönetim kurulu üyeleri ile belirtilen derece yakınlığı olan kişilerin denetçi olarak seçilmesi mümkün olmayıp, seçilen kişilerin sayılan yakınlıklarını olduğunun anlaşılması üzerine görevlerinden çekilmek zorundadırlar. Bununla birlikte görev yapan denetçilerin anonim ortaklığın yönetim kuruluna seçilmeleri ya da ortaklığın çalışanı sıfatıyla görev almaları mümkün değildir.

**e- Görevin sona ermesi:** TTK'nın 350'nci maddesine göre genel kurul herhangi bir zaman denetçileri görevden alabilir. Azil kararının verilebilmesi için mevsuf bir çoğunluk oranı öngörülmemiş olup, genel kurulda adi çoğunluk yeterli olmaktadır. Ayrıca ölüm, çekilme ya da ortaya çıkan bir engel nedeniyle görev yapamayacak hale gelmek ve TTK'nın 351'inci maddesinde öngörülen çeşitli suçlardan<sup>49</sup> mahkum olmak da görevi sona erdirmektedir.

### 4.3. Görevleri

Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü sistemde yönetimin ve hesapların denetlenmesi görevi denetim kuruluna verilmiş olup ayrıca özel hesap denetçileri tarafından hesapların incelenmesi benimsenmemiştir. Bununla birlikte yapılan düzenlemeler ile özellikle halka açık ortaklıkların hesaplarının bağımsız denetime tabi tutulması zorunlu hale getirilmiştir<sup>50</sup>. TTK'nın öngördüğü denetim sistemi ve denetçilerin görevleri İtalyan ve İsviçre hukukları uygulaması ve hükümlerinin bir karması niteliğinde olup, denetim kuruluna ortaklık hesaplarını incelemek hak ve görevi yanında yönetimin işlemlerini inceleme ve denetleme görevi verilmiştir.<sup>51</sup>

Denetçilerin görevleri iki aşamada incelenebilir. İlki ortaklığın kuruluşundan sonra ve ortaklığın işleyişi sırasında;

<sup>48</sup> Domaniç (1988:731) TTK'nın 312. maddesinde tüzel kişilerin doğrudan doğruya yönetim kurulu üyesi olamayacaklarına ilişkin açık düzenleme yapılmış olmasına rağmen TTK'nın 347. Maddesinde denetim kurulu üyesi olamayacaklarına ilişkin açık bir düzenleme bulunmaması nedeniyle tüzel kişilerin de denetçi olarak seçilebileceğini savunmaktadır.

<sup>49</sup> Sahtekarlık, hırsızlık, dolandırıcılık, emniyeti suistimal suçlarından mahkum olmak ya da ağır hapis cezası almak.

<sup>50</sup> 3098 sayılı Bankalar Kanunu'na bağlı olarak çıkarılan "Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği" ile bankalarda dış denetim düzenlenmiştir. 13.12.1987 tarih ve 16663 sayılı Resmi gazete'de yayımlanan "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" ve aynı konuda çıkarılan Tebliğler ile halka açık şirketlerin bağımsız denetime tabi olmalarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

<sup>51</sup> Ortaklık yönetiminin denetlenmesini konu alan TTK'nın 353. Maddesinin kaynağı İtalyan Medeni Kanunu'dur. Denetçilerin ortaklığın hesapları, hal ve durumu ile yönetimin faaliyetleri hakkında rapor vermelerini düzenleyen TTK'nın 354. Maddesinin kaynağı ise İsviçre Medeni Kanunu'dur (Atasoy.1984:83).

### **4.3.1. Kuruluş İşlemlerini Denetleme Görevi:**

TTK'nın 308'inci maddesi gereğince ilk yönetim kurulu ile denetçiler ortaklığın kuruluşunda yolsuzluk olup olmadığını incelemekle görevlidirler. Söz konusu görev genel olarak ortaklık sözleşmesinin düzenlenmesinden ortaklığın tüzel kişilik kazanması için gerekli tescil ve ilanının yapılmasına kadar geçen bütün işlemleri kapsar.<sup>52</sup>

Her ne kadar TTK'nın yukarıda sayılan hükümlerinde belirtilen hile, ihmal ya da gerçeğe aykırılık hallerinde kurucular ve gerçekleştirilen işlemlere iştirak edenler ile TTK'nın 308'inci maddesinde kuruluş işlemlerine ilişkin inceleme görevini ihmal eden denetçilerin hukuki ve cezai sorumluluğu öngörülmüş olsa da, TTK sistemi gereğince ani usulde kurulan ortaklıklarda ilk genel kurula kadar görev yapacak denetçileri seçme yetkisinin kuruculara tanınmış olduğu ve denetçilerin bağımsız ve tarafsız olarak hareket etmelerini sağlayacak düzenlemelerin yapılmadığı dikkate alındığında, göreve gelecek denetçilerin söz konusu denetim görevini etkin bir biçimde yerine getirmelerinin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

### **4.3.2. Ortaklığın İşleyişi Sırasında Denetleme Görevleri:**

Denetçinin şirketin kuruluşunda tasfiye edilmesine kadar geçecek süre içerisinde ortaklığın faaliyetlerine ilişkin icra edeceği görevleri ise ortaklık yönetimini denetleme görevi, ortaklık hesaplarını ve mali tablolarını denetleme görevi ve yönetim hakkına ilişkin görevler olarak üç başlık altında incelenmesi mümkündür. Söz konusu görevlerin ayrıntılı açıklamaları Ek:7'de verilmiş olup, burada kısaca tanımlanmakla yetinilecektir.

#### ***1- Ortaklık yönetimini denetleme görevi***

TTK'nın 353'üncü maddesinde denetçilerin genel olarak görevlerinin ortaklığın iş ve işlemlerini denetlemek olduğu belirtilmiştir. Bu genel görev yanında aynı maddede ve izleyen maddelerde çeşitli özel görevler de yüklenmiştir. Bunlar Alman ve Fransız hukuklarında gözetim kurullarına verilen yönetim kurulu üyelerinin kanun ve esas sözleşme hükümlerine tamamiyle uymalarına nezaret etmek olarak tanımlanan yönetim kurulunu gözetim görevi (TTK md.353.10), yönetim kurulu toplantılarına katılma yetkisi, pay sahiplerinin ortaklık yöneticileri hakkında yapacakları şikayetleri incelemek ve pay sahiplerine bilgi vermek görevi ve ortaklığın yönetimine ilişkin iş ve işlemlerden hukuka aykırı olanları işlemlerden sorumlu olan kişilerin bir üst makamına ve yönetim kuruluna ya da önemli durumlarda genel kurula ihbar etmek görevleridir.

#### ***2- Ortaklık hesaplarını denetleme görevi:***

Denetçilerin bu başlık altında sayılabilecek görevleri ise TTK 353'üncü maddesinin 2. bendi uyarınca denetçilerin ortaklık işlemlerinden bilgi edinmeleri ve gerekli kayıtların düzenli olarak tutulmasını sağlamak amacıyla en azından altı ayda bir defa şirket defterlerini

---

<sup>52</sup> Yapılacak denetim kapsamında özellikle ortaklığın kurulması sırasında düzenlenen ve kullanılan tüm belgelerin doğruluğunu inceleme (TTK md. 305), ortaklık sermayesinin tamamen taahhüt edilip edilmediğini ve karşılığının ödenip ödenmediği incelemek (TTK md.306), ayın nevinden konulan sermayenin değerlendirilmesinde hile olup olmadığını incelemek (TTK md.307) yer almaktadır.

ve defter kayıtlarına esas teşkil eden her türlü kayıt ve belgeleri inceleme, ortaklık kasasını (veznesini) denetleme, bütçe içerisinde yer alan hedeflerin ve programın işletme politikalarına ve esas sözleşmesine uygunluğunu ve fiili uygulamada bütçe hedeflerine ne ölçüde sadık kalındığını incelemek olarak tanımlanabilecek bütçeyi denetlemek, yönetim kurulu üyeleri ile işbirliği yaparak bilançonun düzenlenme şeklinin belirlenmesi, bilanço ile bağlı hesapları denetlemek ve şirketin durumuna, düzenlenen bilançoya, yönetim kurulunun kar dağıtım teklifine ve diğer hususlara ilişkin görüşlerini içeren genel kurula sunulacak denetleme raporu hazırlamak görevleri bu kapsamdadır.

### ***3- Ortaklığın Yönetimine İlişkin Görevler***

TTK'da denetçilere ağırlıklı olarak ortaklık hesaplarının ve yönetimin denetlenmesine ilişkin görevler verilmiştir. Buna ek olarak özellikle ortakların yararına olarak yönetim kurulunun ihmal ettiği çeşitli görevlerin de denetçiler tarafından yerine getirilmesi öngörülmüştür. Bu görevler kısaca yönetim kurulunun hesap döneminin kapanışından itibaren 3 ay içerisinde genel kurulu toplantıya çağırması halinde genel kurulu olağan toplantıya davet etmek<sup>53</sup>; zaruri ve müstacel nedenlerin varlığı halinde<sup>54</sup>, azınlığın<sup>55</sup> talebi üzerine ya da yapmış oldukları şikayetlerin değerlendirilmesi sonucunda ve yönetim kurulunun genel kurulu olağan ya da olağanüstü toplantıya davet etme görevini ihmal etmesi halinde genel kurulu olağanüstü toplantıya davet etmek; pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına katılmalarına ilişkin esas sözleşmede öngörülen şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek ve genel kurulun yönetim kurulu üyeleri aleyhine dava açılmasına karar vermesi halinde<sup>56</sup> şirket adına dava açmak görevleridir.

#### **4.4. TTK Değişiklik Komisyonu'na Sunulan Madde Taslakları**

Bilindiği üzere "TTK Değişiklik Komisyonu" adıyla kurulan komisyonun yürütmekte olduğu çalışmalar halen devam etmektedir. Çalışmaların güncelliği nedeniyle Komisyona sunulan taslak metni üzerinde durulmasında yarar vardır. Söz konusu hükümlerden anlaşıldığı üzere Komisyona sunulan taslaktaki en büyük değişiklik, denetim kurulunun kaldırılarak APOK düzenlemelerine paralel olarak hesap denetçilerinin getirilmesidir. Bu düzenlemeye uygun olarak TTK'nın 3. Bölümü "Denetleme" başlığı ile yeniden düzenlenmiştir:

a) Hesap denetçisi seçimi: Değişik 349. ve 347. maddelere göre genel kurul tarafından seçilen bağımsız denetim firması ya da küçük anonim ortaklıklarda yeteri kadar yeminli mali müşavir ortaklığın hesap denetçisi olarak görev yapar.

<sup>53</sup> Denetçilerin davet yetkisini kurul olarak kullanmaları gerektiği ya da ferden kullanabilip kullanmayacakları hususndaki tartışmalar için bkz. Atasoy.1983:154-157

<sup>54</sup> Hangi hallerin zorunlu ve ivedi haller kapsamına girdiği açık olmamakla birlikte işin niteliği konu hakkında genel kurulun karar vermesini ve ayrıca bu toplantının derhal yapılmasını zorunlu kılıyorsa bu kapsama girebilir (Atasoy.1983:150)

<sup>55</sup> TTK sisteminde, şirket sermayesinin en %10 değerinde paylara sahip kişilerin azınlığa tanınan haklardan yararlanacağı öngörülmüşken, 2499 sayılı SPKn'nun 11. Maddesi'nde 4487 sayılı kanun ile yapılan değişiklik uyarınca, halka açık şirketlerde şirket ödenmiş sermayesinin %5' ine sahip ortakların azınlığa tanınan haklardan yararlanacağı düzenlenmiştir.

<sup>56</sup> 2499 sayılı SPKn'nun 11. Maddesi'nde 4487 sayılı kanun ile yapılan değişiklik uyarınca, kayıtlı sermaye sistemindeki ortaklıklarda, denetçilerin TTK'nın 381.1 maddesinde sayılan hallerde yönetim kurulu kararları aleyhine de dava açma hakları bulunmaktadır.

b) Görevden alınması: Değişik 349. maddeye göre hesap denetçisinin seçiminden itibaren 3 hafta içinde haklı sebeplerin ve özellikle tarafsızlığı bozan herhangi bir nedenin ortaya çıkması halinde yönetim kurulunun ya da azınlığın şirket merkezinin bulunduğu yerdeki mahkemeye açacakları azil davası üzerine görevden alınabilir. Aynı şekilde hesap denetçisi de haklı sebeplerin varlığı halinde denetim sözleşmesini yazılı olarak bildirmek şartıyla feshedebileceği öngörülmüştür. Bu maddenin lafzından da anlaşılacağı üzere ortaklık ile hesap denetçisi arasındaki ilişki sözleşmeye dayanması öngörülmüştür.

c) Seçilme engelleri: Değişik 350. madde'de 8 bent halinde bağımsız denetim şirketi veya ortaklarından biri ya da "mesleği birlikte icra ettiği kişi" ile şirket arasındaki bulunması muhtemel olan hangi ilişkilerin seçilme engeli oluşturacağı ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

d) Görevleri: Anonim ortaklığın yıl sonu finansal tabloları ile raporlarını ve envanter de dahil olmak üzere tüm muhasebeyi denetlemektir. Değişik 348. ve 352. maddelerde denetim kapsamında, söz konusu mali tabloların hazırlanması sırasında kanun ve esas sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığının, defterlerin usulüne uygun olarak tutulup tutulmadığının, mali tablolar ile raporların birbirine ve denetim sırasında elde edilen bilgilere uyumunun, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının, ortaklığın genel durumu hakkında isabetli bir takdim niteliği taşıyıp taşımadığının anlaşılmasının yer aldığı belirtilmiştir. Söz konusu denetim çalışmaları sırasında mevzuat ya da esas sözleşme hükümlerinin yorumunda ortaya çıkan görüş ayrılıkları hakkında yetkili ticaret mahkemesinin karar vermesi öngörülmüştür. Ülkemiz uygulamasında ticaret mahkemelerinin iş yükü ve ortaya çıkan ihtilafların çözümünde gerekecek yoğun muhasebe ve finans bilgisi ihtiyacı karşısında, söz konusu görevin ticaret mahkemeleri yerine tarafların tayin edecekleri bu konularda ehil hakemlerce çözülmesinin daha fazla yarar sağlayacağı düşünülmektedir.

Ayrıca hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda "yönetim kurulunun şirketi tehdit eden tehlikeleri geç kalmadan teşhis eden bir sistem kurup kurmadığını da inceler" Söz konusu ifade açık olmamakla birlikte ortaklığın iç kontrol sisteminin varlığına yönelik bir inceleme yapılmasının gerektiği anlaşılmaktadır.

e) Çalışma zamanı: Hesap denetçisi söz konusu incelemelere, ortaklık yönetim kurulunun yıl sonu finansal tabloları ile faaliyet raporunu düzenleyip vermesi ile başlayacaktır. Bu hükümden de anlaşıldığı üzere, hesap denetçisinin hesap dönemi süresince düzenli olarak şirket nezdinde denetim ve inceleme faaliyetinde bulunması öngörülmemekte, bir anlamda bağımsız denetim çalışmaları ile aynı kapsamda yıl sonu mali tablolarını incelemesi öngörülmektedir.

f) Denetim raporu: Değişik 352. maddede "Hesap denetçisinin denetimin türü ve kapsamı ile sonuçları hakkında hazırlayacağı raporda" öncelikle yönetim kurulunun şirketin durumu hakkında yaptığı değerlendirmenin yorumlanacağı, denetim sırasında tespit edilen yanlışlıkların, mevzuata aykırılıkların, şirketin gelişmesine engel oluşturan hususların açıklanacağı, izleyen bölümlerde şirketin denetlenen mali tablo ve raporlarının mevzuata ve esas sözleşme hükümlerine uygun olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının açıklanacağı ifade edilerek hazırlanan raporun yönetim kuruluna sunulması öngörülmüştür. Ayrıca hesap denetçisinin mali tabloların ekinde yer alacak ve söz konusu hususları içerecek şekilde hazırlayacağı onay notunda şirketin mali tabloların gerçeğe uygun olduğu yönünde onay verebileceği, onay vermekten kaçınılabileceği ya da sınırlayabileceği belirtilmiştir.

#### **4.5. TTK Değişiklik Komisyonu Tasarısı'nın Değerlendirilmesi**

Mevcut TTK düzenlemesine göre denetim organının görevlerinin mali denetimi ve yönetsel denetimi kapsadığına yukarıda değinilmişti. Ayrıca mevcut TTK sisteminde denetim organı ortaklık haklarının korunması gibi önemli bir yönetsel işlev de görmektedir. Oysa, TTK değişiklik komisyonundaki değişiklik tasarısında önerilen sistemde, anonim ortaklığın iç denetimden sorumlu olan denetim kurulu tamamen kaldırılmakta yerine yalnızca mali denetimden sorumlu sözleşmeli hesap denetçilerinin görev yapması öngörülmektedir. Hesap denetçilerine, yönetim eylem ve işlemlerinin denetlenmesine, azınlık haklarının korunmasına ilişkin herhangi bir görev ya da yetki verilmediği görülmektedir. Bu nedenle denetim organının yönetsel denetim işlevinin ve azınlık haklarının korunmasındaki müdahaleci gücünün güçlendirilmesi gerekirken, yalnız hesap denetimi ile sınırlandırılması çeşitli sakıncalar doğurabilecektir.

Hiç kuşkusuz bu değerlendirme taslak metnin henüz görüşülmesi aşamasında olması ve TBMM'ye sevk edilecek son halinin kesinlik kazanmamış olmasından da kaynaklanabilir. Ancak üzerinde önemle durulması gereken husus, günümüzde anonim ortaklıklarda modern iç denetim anlayışının yalnızca hesap denetimiyle sınırlı kalmaması, kurumsal yönetim anlayışının bir parçası olan azınlık haklarının korunması ilkesinin gereği olarak yönetsel denetime de eşit ağırlıkta yönelmesidir.

## **V. DENETİM KURULLARI VE İÇ DENETİME İLİŞKİN ANKET ÇALIŞMASI**

Hisse senetleri İMKB Ulusal 100 Endeksi'nde işlem gören 100 şirketin tamamına şirketleri nezdinde TTK uyarınca görev yapan denetim kurullarının ve varsa iç denetim birimlerinin görevleri ve yapılarıyla ilgili olarak hem şirket denetçilerine hem de şirket yöneticilerine yönelik olarak hazırlanan ve 33 sorudan oluşan anket gönderilmiştir (Ek:8).

### **5.1. Genel Bilgiler**

Anketi cevaplayan şirketlerin 53'ünün (%61) imalat sanayiinde, 26'sının (%31) mali sektörde, kalan 7'sinin (%7) ise diğer sektörlerde faaliyet gösterdiği anlaşılmıştır. Anketi cevaplayan kişilerin %35'inin denetçi, %17'sinin genel müdür yardımcısı, %15'inin mali işler koordinatörü ve %10'unun muhasebe müdürü sıfatıyla çalıştığı anlaşılmıştır. Kalan %34'ü ise diğer görevlerde bulunmaktadır (Tablo:1 ve Tablo:2).<sup>57</sup>

Katılan şirketlerin sermaye dağılımlarına bakıldığında ise, şirketlerde aile ya da aile grubunun çoğunluk hakimiyetine sahip olduğu görülmüştür. Tüm şirketlerde ailenin ya da aile grubunun sahip olduğu sermaye payının şirket sermayesine oranının ortalaması %50 iken, bu grubun ardından ortalama %43 ile aile dışında en büyük pay sahibi kişi gelmektedir (Tablo:3). Şirketlerin halka açıklık oranlarının ortalamasının ise %34 olduğu görülmüştür. Bu oran 30.06.2000 tarihi itibarıyla şirket sermayesi 3 trilyon TL'nin altında olan şirketlerde %52 iken, şirket sermayeleri arttıkça halka açıklık oranlarının azaldığı ve ortalama %25 civarında olduğu görülmüştür. Ayrıca genel kurula katılan ortak sayılarını bildiren şirketler arasında yapılan değerlendirmede Takasbank nezdindeki saklama hesaplarında hisse senetleri bulunan ortakların sayısının genel kurula bizzat katılan ortak sayısına olan oranının ortalama %5.66 olduğu görülmüştür (Tablo:4). Bu orandan da anlaşıldığı üzere halka açık

<sup>57</sup> Anket sonuçlarına ilişkin hazırlanan tabloların tamamı Ek:9'da yer almakta olup, gerektiği hallerde metin içinde yalnızca tablo numarasına atıf yapılacaktır.

ortaklıklarda ortak sayısının çoğunluğunu oluşturan küçük yatırımcıların genel kurula katılım oranları son derece düşüktür.

## 5.2. Denetim Kurulu Üyelerine Ait Bilgiler :

Yapılan incelemede, ankete katılan 85 şirketin %46'sında 2 denetçinin, %41'inde ise 3 denetçinin görev yaptığı, ortalama olarak görev yapan denetçi sayısının 2 ve bunların görev süreleri ortalamasının ise 1 yıl olduğu anlaşılmıştır. Şirketlerin halka açıklık oranı, ödenmiş sermayeleri ya da aktif toplamları ile denetçi sayıları arasında herhangi bir ilişki olmadığı görülmüştür (Tablo:5 ve Tablo:6).

Şirketlere, esas sözleşmelerinde denetçilerin seçilebilmeleri için herhangi bir eğitim ya da deneyim koşuluna sahip olmalarının şart olarak öngörülüp öngörülmediği sorulmuştur. Şirketlerin %70 oranındaki büyük çoğunluğunun esas sözleşmesinde herhangi bir şart öngörülmediği, bununla birlikte cevap veren şirketlerin yalnızca %11'inin görev yapacak denetçilerin muhasebe, finans ya da hukuk alanında eğitim almış olmalarını, bu alanlarda yeterli mesleki deneyimi ve bilgilerinin bulunmasını ya da her iki şartı bir arada taşımalarının öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bununla birlikte görev yapan denetçilerin %74'ünün işletme-iktisat, %11'ünün hukuk, %4'ünün mühendislik ve %7'sinin diğer alanlarda eğitim aldığı, %4'ünün ise yüksek öğrenim yapmadığı anlaşılmıştır (Tablo:7). Denetçilerin büyük kısmının işletme ve iktisat dallarında eğitim almış oldukları dikkate alındığında muhasebe ve finans alanlarında teorik bilgi birikimine sahip olabilecekleri düşünülmektedir. Bununla birlikte yapılan anket kapsamında denetim teknik ve usulleri konusunda ne ölçüde donanımlı oldukları tespit edilmemiştir.

Ayrıca denetçilerin seçilmeden önce şirketle ticari ya da idari herhangi bir ilişkisinin bulunup bulunmadığının anlaşılması için sorulan soruya cevap veren 85 şirketten 50'si (% 59) görev yapan denetçilerin seçilmeden önce ticari ya da yönetsel olarak şirketle bir ilişkisi bulunduğunu belirtmiştir. Bunun yanında 35 şirket (%41) denetçilerin herhangi bir ilişkisi bulunmadığını ifade etmiştir (Tablo:8).

Seçilmeden önce şirket ile ilişkisi olan denetçilerin ilişkilerinin niteliklerine bakıldığında ise, %43'ünün şirketin bağlı ortaklık ya da iştiraklerinden birinin veya şirketin bağlı olduğu holding ya da şirketin yöneticilerinden ya da çalışanlarından olduğu, %25'inin şirketin avukatı ya da hizmet aldığı banka, bağımsız denetim firması vb.nin ortağı, yöneticisi ya da çalışanı olduğu, %21'inin şirketin eski yöneticilerinden ya da çalışanlarından olduğu anlaşılmıştır. Görüldüğü üzere denetçilerin büyük çoğunluğunun seçilmeden önce şirketle ticari ya da idari ilişkisi bulunmaktadır. İlişkisi olan denetçilerin %91'inin ise yönetime karşı olan bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını etkileyecek derecede yönetimle bağları bulunmaktadır.

Denetçilerin yönetime ya da yönetim kuruluna olan yakınlıklarının bir başka göstergesi de, denetçileri aday gösteren grubun yönetim kurulu ya da ortaklar olup olmadığıdır. Bu hususun belirlenmesi için sorulan soruya alınan cevaplardan, görev yapan denetçilerin %41'inin yönetim kurulunun, şirket sermayesinin çoğunluğuna sahip olan pay sahipleri arasından gösterdiği adaylardan; % 22'sinin yönetim kurulunun, şirket pay sahipleri dışından gösterdiği adaylar arasından, %16'sının ortakların gösterdikleri adaylar arasından, %8'inin şirket sermayesinin çoğunluğuna sahip ya da imtiyazlı pay sahiplerinin gösterdiği adaylar arasından, kalan %9'luk kısmının ise diğer şekillerde gösterilen adaylar arasından

seçildiği anlaşılmıştır (Tablo:9). Görüldüğü üzere görev yapan denetçilerin %63'e yakın kısmı yönetim kurulunun gösterdikleri adaylar arasından seçilmiştir.

### 5.3. Denetim Kurulu Üyelerinin Yerine Getirdikleri Görevlere İlişkin Bilgiler

TTK'nın denetçilere yüklediği görev ve yetkilerin uygulamada ne ölçüde yerine getirildiğinin anlaşılması amacıyla denetçilere şirket defter ve kayıtlarını ne sıklıkla inceledikleri, yönetim kurulu toplantılarına ne sıklıkla katıldıkları, denetim ve incelemelerinin kapsamı, ortaklar tarafından kendilerine herhangi bir şikayet yapılıp yapılmadığı sorulmuştur.

*Yönetim kurulu toplantılarına katılma sıklığına* ilişkin olarak cevap veren şirketlerin denetçilerinin %52'si düzenli olarak yönetim kurulu toplantılarına katılmayıp ancak önemli hususların görüşüldüğü toplantılara katıldıklarını belirtmişlerdir. Denetçilerin yönetim kurulunun her toplantısına katıldığını ifade eden şirketlerin toplam şirketlere olan oranı ise %30 seviyesindedir. Ayrıca, cevap veren şirketlerin %3.5'ini oluşturan 3 şirket, denetçilerinin yönetim kurulu toplantılarına hiç katılmadığını, %6'sı her ay bir toplantıya katıldıklarını beyan etmiş, %9'u ise cevap vermemiştir (Tablo:10).

*Gerçekleştirdikleri denetim ve inceleme faaliyetleri kapsamında yer alan işlemlerin yoğunluk sırasına* ilişkin sorulara cevap veren denetçilerden;

Cevap veren 83 şirketin 65'inin denetçileri (%77) şirketin her türlü yasal defter ve kaydını inceleyerek yürütülen faaliyetlerin şirket esas sözleşmesi ve mevzuata uygunluğunu incelemek ve kasa sayımı yapmak faaliyetlerinin; 12 şirketin denetçileri (%14) şirketin faaliyetleri, hesapları ve mali tabloları hakkında şirket yetkilileri ile görüşerek bilgi almanın, 4 şirket denetçisi (%5) mali tabloların, hazırlanma usullerinin ve uygulanan muhasebe standartlarının sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili mevzuata uygunluğunu incelemenin ilk sırada yer aldığını beyan etmişlerdir. 1 şirket denetçisi (%2) bağımsız denetim çalışmalarında tespit edilen eksiklik ve aykırılıkların giderilip giderilmediğini incelemenin, 1 şirket denetçisi ise (%2) şirket kayıtlarının gerçeğe uygunluğunun anlaşılması için karşı inceleme dahil diğer denetim yöntem ve tekniklerini uygulamanın ilk sırada yer aldığını beyan etmiştir (Tablo:11).

Görüldüğü üzere, verilen cevaplarda şirket denetçilerinin büyük çoğunluğunun denetim faaliyeti kapsamında öncelikle şirket yasal defter ve kayıtlarını inceleyerek şirket faaliyetlerinin şirket esas sözleşmesi ve mevzuata uygunluğunu inceledikleri anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, öncelikle söz konusu kayıtların gerçeğe uygunluğunun anlaşılması için inceleme yaptıklarını, mali tabloların hazırlanmasında uygulanan standartları ya da usulleri inceledikleri veya bağımsız denetim sonuçlarını dikkate aldıklarını ifade eden şirket denetçisi yok denecek kadar azdır.

*Şirket yasal defterlerinin ve kayıtlarının incelenme sıklığına* ilişkin olarak verilen 85 cevaptan ise, ankete katılan şirketlerin 38'inde (%45) görev yapan denetçiler her üç ayda bir, 17 şirketin (%20) denetçileri ihtiyaç duyulduğunda, 15 şirketin (%17) denetçileri her ay, 14 şirketin denetçileri (%17) her altı ay bir defa şirket yasal defter ve kayıtlarını incelemektedirler (Tablo:12). Söz konusu incelemelerin daha önceden belirlenmiş bir tarihte gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin soruya cevap veren 66 şirketten 56'sı (%84) söz konusu incelemelerin daha önceden belirlenmemiş bir tarihte, 10'u ise (%16) daha önce

belirlenmiş bir tarihte gerçekleştiğini belirtmişlerdir. Görüldüğü üzere, şirket denetçileri denetim faaliyetleri kapsamında ilk sırada geldiğini beyan ettikleri şirket kayıtlarına yönelik incelemelerini az da olsa her ay ya da ihtiyaç duyulduğunda, genellikle her üç ayda bir ve çoğunlukla habersizce yapmaktadırlar.

Bununla birlikte, *son beş yıl içerisinde yapılan incelemeler sırasında tespit edilip, yönetim kuruluna ya da önemli hallerde genel kurula bildirilen herhangi bir usulsüzlük, kanun ya da esas sözleşmeye aykırılık hali bulunup bulunmadığına* ilişkin soruya şirket denetçilerinin %99'unun hayır cevabını verdikleri görülmüştür (Tablo:13). Ayrıca, *son beş yıl içerisinde TTK'da yer alan yetkilerini kullanarak şirket genel kurulunu olağanüstü toplantıya davet edip etmedikleri* sorusuna da 84 (%100) şirketin tamamı hayır cevabını vermişlerdir (Tablo:13).

Denetim faaliyetinin kapsamına ve denetim sonuçlarına ilişkin yukarıda yer alan cevapların birlikte değerlendirilmesi sonucunda, şirket denetçilerinin gerçekleştirdikleri inceleme ve denetimlerin öncelikle, şirket faaliyetlerinin esas sözleşmeye ve mevzuata uygunluğunun tespit edilmesi hususuna yönelik olduğunu beyan etmelerine rağmen, cevap veren 84 şirkette son beş yıl içerisinde herhangi bir usulsüzlük ya da aykırılık tespit edilmemesi, iki ihtimali akla getirmektedir.

İlk ihtimalde şirket yetkilileri ve çalışanları tüm işlemlerini mevzuata ve şirket esas sözleşmesine tamamen uygun olarak yaparak her hangi bir aykırılığa mahal vermedikleri düşünülebilir. İkinci ihtimalde ise, Şirket denetçilerinin gerçekleştirdikleri denetimlerin şirket faaliyetlerinin ve yapılan işlemlerin incelenmesinden çok TTK uyarınca kendilerine yüklenen zorunlu görevlerin ifası kapsamında kaldığıdır. İkinci ihtimali destekleyen cevaplardan biri de, denetim kapsamında yapılan işlemler arasında şirket kayıtlarının gerçeğe uygunluğunun anlaşılması için karşı inceleme dahil diğer denetim yöntem ve tekniklerini uygulaması cevabının ilk sırada yalnızca 1 (%1) , ikinci sırada 14 (%17), üçüncü sırada ise 3 (%4) şirket tarafından tercih edilmiş olmasıdır. Bilindiği üzere denetim faaliyeti kapsamında denetlenen işletmenin kayıtlarının gerçeğe uygunluğunun anlaşılmasında en önemli yöntem, yapılan işlemlerde taraf olan diğer kişilerden teyit edici nitelikte beyan ya da belge olarak karşı inceleme yoluyla her iki veriyi de karşılaştırmaktır. Söz konusu teknik kullanılmadan yapılan işlemlerin niteliği ve gerçeğe uygunluğu hakkında bir sonuca varmak son derece güçtür. Buna ek olarak, Kurulumuzca aralarında ankete cevap veren şirketlerin de yer aldığı çeşitli halka açık şirketler nezdinde, işlem ve hesaplarının, kar payı dağıtım yükümlülüklerinin, örtülü kazanç aktarımı işlemlerinin ve SPKn'na tâbiyetlerinin incelenmesi vd. amaçlarla yapılan denetimlerde TTK'nın 359. maddesi çerçevesinde görevlerini hiç ya da gereği gibi yapmamaları nedenleriyle sorumluluklarının doğmasına da yol açabilecek nitelikte usulsüzlüklerin ve aykırılıkların mevcut olduğu tespit edilmiştir.<sup>58</sup>

Ayrıca, *son beş yıl içerisinde ortaklar tarafından şirket eylem ve işlemleri hakkında şirket denetçilerine yapılan her hangi bir şikayet bulunup bulunmadığı sorusuna* cevap veren 81 şirketten 78'i (%92), her hangi bir şikayet yapılmadığını belirtirken, 2 şirket (%2) şikayetlerin genellikle SPK ve İMKB gibi kurumlara yapıldığını belirtmiş, yalnız 1 (%1)

<sup>58</sup> SPK tarafından yapılan denetimlere ilişkin ayrıntılı bilgi için bakınız AltayTogay. 1982 Yılından İtibaren Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Gerçekleştirilen Denetimlerin İncelenmesi Ve 2000'li Yıllarda Denetimde Uygulanabilecek Yöntemler, Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü, 2000, İstanbul



şirket ortaklar tarafından şirket yöneticilerinin işlemleri hakkında denetçilere şikayet yapıldığı ve şikayete konu hususun gerçek olmadığına anlaşılması nedeniyle herhangi bir işlem yapılmadığı cevabını vermiştir. Şirketlerin %5'i ise bu soruya cevap vermemiştir (Tablo:13).

*TTK'nın 348'inci maddesi kapsamında son beş yıl içerisinde özel denetçi seçimi yapıp yapılmadığı* sorusuna cevap veren 84 şirketin tamamı, belirtilen kapsamda özel denetçi seçilmediğini beyan etmişlerdir (Tablo:13).

#### **5.4. Denetim Ortamı ve Bağımsız Denetçiye İlişkin Sorular**

Ortakların yararlarının korunması ve mali tabloların gerçeği yansıtmasına sağladığı fayda açısından şirket nezdinde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinden hangilerinin daha faydalı olduğuna ilişkin şirketlerin tercih sıralamalarının öğrenilmesine ilişkin sorulara cevap veren şirketlerden; 46'sı (%55) bağımsız denetim faaliyeti kapsamında yapılan denetimlerin; 20'si (%24) şirket denetçilerinin, 13'ü (%16) SPK'nın ve 2'si (%2) ilgili bakanlıklar ve diğer kamu kuruluşlarının denetimlerinin fayda sıralamasında ilk sırada yer aldığını beyan etmişlerdir (Tablo:14). Görüldüğü üzere şirketlerin yarısından fazlası sayılan amaçların temin edilmesi açısından en faydalı denetimin bağımsız denetim şirketlerinin çalışmaları olduğunu beyan etmiştir.

Bu kapsamda şirketlerin bağımsız denetim firması ile olan şirket organı ya da yetkili kişi ya da bölümlerinden hangisinin karar ya da değerlendirme makamı olarak rol oynadığının ve denetim kurulunun bağımsız denetim firması ile olan ilişkilerdeki rolünün anlaşılabilmesi için sorular sorulardan; bağımsız denetim firmasının seçiminde çoğunlukla genel kurulun, sözleşme şartlarının belirlenmesinde yönetim kurulu ve genel müdürün eşit olarak, bağımsız denetim sonuçlarının gözden geçirilmesinde ve bağımsız denetim çalışmaları sırasında ortaya çıkan görüş ayrılıklarının giderilmesinde öncelikle muhasebe ya da mali işler müdürünün, sonrasında ise genel müdürün karar ya da değerlendirme mercii olduğu, bağımsız denetim programının belirlenmesinde ise muhasebe ya da mali işler müdürünün tek yetkili olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte söz konusu aşamalarda denetim kurulunun herhangi bir etkisi olmadığı görülmektedir.

#### **5.5. İç Denetim**

##### ***a) Şirketlerde Ayrı Bir İç Denetim Biriminin Mevcudiyeti***

Ankete katılan 85 şirketten 33'ünün (%39) TTK anlamında görev yapan denetim kurulu dışında oluşturduğu ayrı bir iç denetim birimi bulunmaktadır. Ankete katılan şirketlerden 51'i (%60) ise ayrı bir iç denetim birimi bulunmadığını beyan etmiştir (Tablo:15).

Bununla birlikte ayrı bir iç denetim birimi tesis etmiş olan şirketlerin 9'unun holding şeklinde örgütlendiği, 6'sının banka, 1'inin aracı kurum ve 3'ünün sigorta şirketi olduğu tespit edilmiştir. Bilindiği üzere bankaların ve sermaye piyasası kurumlarının iç denetim birimi oluşturmaları yasal bir zorunluluktur.<sup>59</sup> Ayrıca holding şirketlerinin kuruluş ve

<sup>59</sup> 07.09.2000 tarih ve 24163 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kurulunu'n Seri:V, No:46 sayılı "Aracılık Faaliyetleri ve Aracı Kurumlara İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ"inin 32. vd. maddeleri ile 23.06.1999 tarih ve 23734 sayılı R.G.'te yayımlanarak yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar

faaliyet amaçlarının iştirak ve bağılı ortaklıklarına finansman sağlamak ve bunların yatırım, pazarlama ve yönetim faaliyetlerini merkezileştirerek kolaylaştırmak olduğu dikkate alındığında holding şirketlerinin söz konusu faaliyet hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını kontrol edecek bir denetim birimi oluşturmalarının doğaları gereği olduğu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda özellikleri açıklanan 19 şirket (%22) dışında kalan 14 şirketin (%16) iç denetim birimi oluşturmaları için herhangi bir yasal ya da faaliyetler zorunluluk bulunmamakta olup, söz konusu şirketlerin kendi istekleri ile böyle bir yapılanmaya gittikleri anlaşılmaktadır. Sonuç olarak ankete katılan şirketlerin %39'unda faaliyet gösteren iç denetim birimleri bulunmasına rağmen, söz konusu birimleri kendi tercihleri ile oluşturan şirketlerin oranının %16 olduğu dikkati çekmektedir.

Bir diğer dikkat çekici husus da, şirket ödenmiş sermayeleri arttıkça, aynı ödenmiş sermaye diliminde bulunan şirketler arasında ayrı bir iç denetim birimi tesis edilmiş olma oranının da arttığıdır. Ek: 15'te yer alan tablodan görüldüğü üzere şirket ödenmiş sermayesi 3 trilyon TL'nin altında olan ve halka açıklık oranı ortalamaları %52 olan 12 şirketin hiç birinde ayrı bir iç denetim birimi bulunmazken, bu oran ödenmiş sermayeleri 10 ile 29.9 trilyon TL arasındaki şirketlerde %40, 100 trilyon TL ve üzerindeki şirketlerde ise %71 düzeyindedir.

### ***c) Ayrı Bir İç Denetim Birimi Bulunmama Nedenleri***

Ayrı bir iç denetim birimi bulunmayan 51 şirketten 24'ü (%47) bağılı olunan holding/grup/ana şirket iç denetçileri tarafından denetim yapılması seçeneğini, 16 şirket (%31) işletmenin muhasebe organizasyonunun şirket yönetimine incelemede bulunması için yeterli veri ve sonuçlar sunması seçeneğini, 9 şirket (%18) iç denetçilerin yapacakları çalışmaların bağımsız denetçiler tarafından yerine getiriliyor olması seçeneğini bu durumun nedeni olarak ilk sırada tercih etmişlerdir (Tablo:16).

Görüldüğü üzere ayrı bir iç denetim birimi bulunmayan şirketlerin yarıya yakını bağılı olunan holding tarafından denetleniyor olmaları nedeniyle ayrı birimler oluşturmamışlardır. Bu şirketler dışında kalanlar ise, muhasebe sistemlerinin şirket yönetimine incelemede bulunmaları için yeterli veri temin ettiğini ve bağımsız denetim çalışmalarının iç denetim işlevini yerine getirdiğini beyan etmektedirler.

### ***d) İç Denetimin Biriminin Görevleri ve Faaliyet Zamanları***

Ayrı bir iç denetim birimi olduğunu beyan eden 33 şirketten; 17'si (%52) sözkonusu birim görevinin ilk sırada işletmenin faaliyetleri sırasında ortaya çıkabilecek hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlemek ve önlemek olduğunu, 12 şirket (%36) işletmenin her türlü faaliyetinin yönetim politikalarına ve belirlenen risk faktörlerine uygunluğunu denetlemek olduğunu, 3 şirket (%9) şirketin faaliyetlerinin ve hesaplarının mevzuata uygunluğunu, 1 şirket (%3) kaynakların etkin ve ekonomik kullanımını incelemek olduğunu belirtmiştir (Tablo:17).

Söz konusu iç denetim birimleri faaliyetlerini çoğunlukla (%79) daha önceden belirlenmiş bir program çerçevesinde düzenli olarak yürütmektedirler. Bunun yanında cevap veren şirketlerin yarıya yakını (%44) denetim faaliyetinin düzenli bir programa bağlı olmadan denetim ve inceleme gerektiren özel durumların ortaya çıkması halinde yapıldığını, %5'lik bir bölümü ise ilk planda hesap dönemi sonunda mali tabloların hazırlanması safhasında yapıldığını belirtmiştir (Tablo:18).

#### ***e)Organizasyon içerisindeki yeri:***

Şirketlerin %55'i iç denetim biriminin genel müdür ya da murahhas azaya, %18'i genel müdür yardımcısına, %27'si ise yönetim kuruluna bağlı olarak çalıştığını beyan etmişlerdir (Tablo:19). Görüldüğü üzere söz konusu birimlerin tamamı üst yönetime bağlıdır. Şirketlerin %58'i denetim sonucunda tespit edilen hususları raporlandığını ve alınacak önlemlerin gösterildiğini belirtirken, %14'ü tespit edilen aykırılıkların denetim sırasında düzeltilmesi yoluna gidildiğini, kalan hususların gerekirse raporlandığını %26'sı ise denetim sonuçların bağlı olunan birime bildirilmesinde sayılan yöntemlerin tümünün kullanıldığını belirtmişlerdir (Tablo:20).

Ayrıca, cevap veren şirketlerin %84'ü iç denetim birimi ile şirket denetim kurulu arasında her hangi bir ilişki ve etkileşim bulunmadığını beyan ederken, yalnızca 1 şirket (%3) iç denetimin şirket denetim kuruluna bağlı olarak çalıştığını beyan etmiştir (Tablo:21). Ayrıca gelen cevapların %12'si aradaki ilişkiyi; a) denetim kurulunun iç denetimin ürettiği raporlardan yararlandığı, b) gerekli görüldüğünde ilişki kurulduğu ve sürekli bilgi alışverişi yapıldığı c) denetim kurulunun talebi halinde iç denetimin gerekli desteği şekilde tanımlamıştır.

#### ***f) Bağımsızlık ve tarafsızlık:***

Ayrı bir iç denetim birimi olan 33 şirketin 26'sı (%79) iç denetim biriminin çalışmaları sırasında yönetimden ve bağlı olduğu kurul ya da kişiden bağımsız ve tarafsız olarak hareket edebildiğini, 4'ü (%12) zaman zaman bağımsızlık ve tarafsızlığa müdahaleler olabildiğini belirtmişlerdir. 3 şirket (%9) ise cevap vermemiştir (Tablo:22). Ayrıca söz konusu şirketlerden 26'sı (%78) iç denetim biriminin yerine getireceği görevlerin ve uygulanacak denetim teknikleri ile şirket birimlerinin üretim ya da faaliyet süreçleri yönetmelik vb. yazılı bir metinde tanımlandığını beyan etmişlerdir (Tablo:23).

İç denetimin tamamen tarafsız ve bağımsız olduğunu beyan eden 26 şirketten tamamı iç denetim biriminin yerine getireceği görevlerin ve uygulanacak denetim teknikleri ile şirket birimlerinin üretim ya da faaliyet süreçleri yönetmelik vb. yazılı bir metinde tanımlandığını belirtirken, bu şirketlerden 13'ü (%50) söz konusu düzenlemelerde iç denetim biriminin tamamen bağımsız ve tarafsız olarak hareket edebilmesi için yetki ve sorumluluklarının da açıkça ifade edildiğini geriye kalan 13 şirket (%50) ise bağımsızlık ve tarafsızlık için idari ya da mali herhangi bir düzenleme yapmadıklarını beyan etmiştir (Tablo:24).

Verilen cevaplarda şirketlerin çoğunluğunda iç denetimin, yönetimden bağımsız olarak hareket ettiği ve denetim biriminin görevlerinin yazılı olarak tanımlandığını beyan edilmişse de, ancak bu şirketlerin yarısı yapılan yazılı düzenlemelerin bağımsızlık ve tarafsızlığı güvence altına alacak mali ya da idari haklar sağlayan özel düzenlemeler içerdiğini açıklamışlardır.

### ***g) İç Denetimin Bağımsız Denetim Çalışmalarıyla Olan Etkileşimi***

Şirketlerin iç denetim birimi çalışmalarının yapılan bağımsız denetim çalışmalarında ne gibi işlevleri olduğu sorusuna cevap veren 30 şirketten 12'si (%40) bağımsız denetim çalışmalarının maliyetini azalttığı ve süresini kısalttığı cevabını, aynı orandaki 12 şirket (%40) ise iç denetim çalışmalarının daha çok Şirket'in üretim, pazarlama vb. faaliyetlerine ilişkin olarak belirlenen süreçlere yönelik olduğundan mali tabloların denetlenmesi aşamasında her hangi bir işlevi bulunmadığını, 5 şirket ise (%16) bağımsız denetçilerin iç denetim çalışmalarına ve sonuçlarına yeterli ilgiyi göstermemeleri nedeniyle somut bir etkisi bulunmadığı cevabını ilk sırada tercih etmiştir (Tablo:25).

### **5.6. İç Denetime Önem Verilmesi İçin Alınacak Tedbirlere İlişkin Öneriler**

Bu soruya cevap veren 79 şirketten 36'sı (%45) halka açık şirketlerde iç kontrol sistemi kurulması ve tam zamanlı olarak çalışacak iç denetim birimi kurulmasını zorunlu hale getiren yasal düzenleme yapılmasını, 15'i (%19) iç denetim mesleğinin yapılacak yasal düzenlemelerle açık bir statüye kavuşturulması ve iç denetçilerin lisanslanmasını ve yine 15'i (%19) denetim kurullarının yerine, Şirket büyüklüğüne göre yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ya da bağımsız denetim şirketlerinden seçilebilecek hesap denetçilerinin sözleşmeli olarak çalışması yönünde yasal düzenleme yapılmasını, 9'u (%12) bağımsız denetçilerin denetim faaliyetleri sırasında iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin incelemeleri hususunda düzenlemelerin genişletilmesini, 2'si (%3) mali tabloların ekinde, iç denetim çalışmaları ve sonuçları hakkında ortakları ve kamuyu aydınlatmaya yönelik ayrıntılı açıklamalar yapılmasını ilk sırada tercih etmişlerdir (Tablo:26).

### **5.7. Denetim Kurullarının Etkin Hale Getirilmesi İçin Yapı ve Görevlere İlişkin Tercih Edilen Öneriler**

Bu soruya cevap veren 83 şirketten 42'si (%51) denetim kurulu üyelerinin şirket ve bağlı olduğu sektörü etkileyebilecek ekonomik, sosyal ve hukuki etkileri yorumlayabilecek ve planlama ile denetimin temel sorunları hakkında bilgi sahibi olabilecek mali, hukuki ya da teknik alanlarda yetişmiş kişilerden oluşmasını, 22'si (%27) denetim kurullarının şirket ve şirket yönetimi ile geçmişte doğrudan ya da dolaylı olarak herhangi bir yönetim, hizmet, ticaret vb. ilişkisi bulunmayan bağımsız en çok 3 üyeden oluşmasını; 5'i (%6) denetim kurulunun tüm görev ve sorumluluklarının yazılı hale getirilmesi ve bunların hangi ölçüde ifa edildiğinin yıl sonu raporunda açıklanmasını, 3'ü (%4) denetim kuruluna bağlı olarak tam zamanlı çalışan en az bir iç denetçinin istihdam edilmesini yine 3'ü (%4) iç denetim, dış denetim ve risk yönetim programlarının denetim kurulunca oluşturulmasını ilk sırada tercih etmişlerdir. 2 şirket (%3) ise iç denetimin şirketin verimliliğine yaratacağı katkılar anlatılarak ortakların ve üst yöneticilerin iç denetim fonksiyonunun gerekliliği ve önemi hususunda bilinçlendirilmesinin, söz konusu bilinçlendirme olmadan yasal düzenlemelerin yararı

olamayacağını ve şirketlerin faaliyet hacminin iç denetimi gerektirecek büyüklüğe ulaşması gerektiğinin ifade etmişleridir.

### **5.8. Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi**

Anketi cevaplayan muhatapların çoğunluğunun şirket denetçisi ve şirketin üst düzey yöneticisi olmasından da anlaşıldığı üzere anketi cevaplayanların, sorulara en doğru ve kapsamlı cevap verebilecek görev gruplarındaki kişiler olmuştur. Bu kapsamda anket sonuçları maddeler halinde değerlendirilecek olursa;

1- Ankete katılan halka açık şirketlerde ortaklarının şirket genel kurullarına katılan toplam ortak sayısına oranı %4 seviyesinde olup, katılım oranı son derece düşüktür. Bu durum, yönetim ve denetim kurulu üyelerinin şirket sermayesinin çoğunluğuna sahip olan aile ya da aile grupları ile diğer büyük ortakların tercihlerine göre oluştuğu olgusunu desteklemektedir. Bu yargıyı teyit eden bir başka veri de denetçilerin %63'ünün yönetim kurulu tarafından gösterilen adaylar arasından seçilmiş olması ve yarısından fazlasının seçilmeden önce şirketle ticari ya da yönetsel ilişkisi bulunduğu açıklanmış olmasıdır. Sonuç olarak şirket denetçilerinin, şirket yönetiminden bağımsız ve tarafsız olarak hareket etmeleri son derece düşük bir ihtimaldir.

2- Özellikle sermaye tutarları 3 trilyon TL'nin altında olan küçük şirketlerde halka açıklık oranının ortalama %52 olduğu ve bu şirketlerin hiç birinde TTK kapsamında görev yapan denetçiler dışında ayrı bir iç denetim birimi bulunmadığı dikkate alındığında küçük yatırımcıların ve azınlık haklarının korunmasına yönelik önlemlerin daha da güçlendirilmesi gerekmektedir.

3- Şirketlerin ancak %11'inin esas sözleşmelerinde, denetçilerin seçilebilmeleri için sahip olmaları gereken eğitim ya da deneyime ilişkin şartları öngörülmuştür. Her ne kadar cevap veren şirketlerin %85'i denetçilerin işletme, iktisat ya da hukuk dallarında lisans eğitimi aldıklarını belirtmişse de, yapılan anket kapsamında denetim teknik ve usulleri konusunda ne ölçüde donanımlı oldukları tespit edilmediği gibi, yazılı olarak herhangi bir seçilme şartı getirilmemiş olması bu nitelikteki denetçilerin biraraya gelmesinin her zaman mümkün olmayabileceğini göstermiştir.

4- Şirket denetçileri ilk sırada şirket yasal defter ve kayıtlarını gerçeğe uygunluğunun anlaşılması için inceleme yaptıklarını beyan etmiş olmalarına rağmen, söz konusu incelemeleri genellikle her üç ayda bir gerçekleştirdikleri, karşı inceleme yapmak ya da bağımsız denetim sonuçlarını gözden geçirmek gibi herhangi bir özel denetim tekniği uygulamadıkları ve son beş yıl içinde şirket denetçilerinin tespit ettikleri herhangi bir aykırılık ya da usulsüzlük hali bulunmadığı dikkate alındığında TTK uyarınca denetçilere verilen denetim görevinin tam ve etkin olarak yerine getirilmediği görülmektedir.

5- Son beş yıl içerisinde şirket ortaklarının yönetimin işlemlerine karşı denetçilere yaptıkları herhangi bir şikayet olmaması ve hiç bir şirkette özel denetçi seçilmesinin talep edilmemesi, ortakların fiilen yönetimin faaliyetlerinin izlenmesi ve incelenmesine ilgi göstermediklerini, buna ek olarak denetçilerin yarıdan fazlasının yönetim kurulu toplantılarına düzenli olarak katılmadıklarını, son beş yıl içerisinde özellikle yönetimin eylemlerine karşı ortakları bilgilendirmek için TTK'da kendilerine tanınan genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırma yetkilerini hiç kullanmadıklarını beyan etmeleri denetçilerin

de yönetimin karar, faaliyet ve politikalarının incelenmesine yeterince ilgi göstermediklerine delalet etmektedir.

6- Şirketlerin çoğunluğu ortakların yararlarının korunması açısından en etkili denetim türünün bağımsız denetim olduğunu beyan etmiş olup, Şirket denetim kurulunun bağımsız denetim çalışmalarına herhangi bir etkisi ya da katılımı olmadığı gibi ilişkisinin de bulunmadığı anlaşılmıştır.

7- Şirketlerin %22'sinin, banka, aracı kurum ya da holding Şirketi olmalarından kaynaklanan yasal ya da faaliyetssel zorunlulukların etkisiyle, %16'sının ise herhangi bir zorunluk olmamasına rağmen kendi istekleri ile denetim kurulları dışında, özellikle işletmenin faaliyetleri sırasında ortaya çıkabilecek hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlemek ve önlemek ile görevli ayrı iç denetim birimleri oluşturdukları anlaşılmıştır.

8- Söz konusu i denetim birimlerinin çoğunluğunun belirli bir program çerçevesinde faaliyet gösterdiği ve yönetime bağlı olarak çalıştığı, Şirketlerin ancak yarısında iç denetim biriminin yönetimden bağımsız ve tarafsız olabilmesi için idari ya da mali düzenlemeler yapıldığı ve iç denetim biriminin denetim kurulu ile herhangi bir ilişki bulunmadığı anlaşılmıştır.

9- I denetim birimleri, bulunan Şirketlerin çoğunluğunun iç denetim çalışmalarının bağımsız denetim faaliyetlerine herhangi bir katkısı olmadığını, %40'ının ise bağımsız denetimin maliyetini azalttığını ve süresini kısalttığını ifade etmişlerdir. Dolayısıyla iç denetim birimlerinin daha çok üretim, pazarlama vb. faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliğinin artırılmasına yoğunlaştığı anlaşılmaktadır.

10- Ayrı bir i denetim birimi bulunmayan Şirketlerin ise çoğunluğunun bağlı olunan holding tarafından denetlendiği ya da muhasebe organizasyonun yönetime değerlendirme yapmak için yeterli veri ve sonuçların sunduğunu ifade etmektedirler.

11- Şirketlerin yarıya yakını iç denetimin etkinleştirilmesi için Şirketlerde iç kontrol sistemi kurulmasının ve tam zamanlı çalışacak bir i denetim birimi bulundurulmasını zorunlu hale getiren yasal düzenleme yapılmasının uygun olduğunu, Şirket denetim kurullarının etkinleştirilmesi için ise denetim kurulu yesi olacak kişilerde aranacak asgari niteliklerin artırılmasının ve bağımsız kişilerden oluŐmasının faydalı olacağını ifade etmişlerdir.

## SONUÇ ve ÖNERİLER

Halka açık anonim ortaklıkların en temel özelliği, hukuk düzenince kendilerine tanınan menkul kıymet ihrac etme imkanı sayesinde geniş halk kesimlerine ulaşarak, gerek küçük tasarrufları gerekse kurumsal yatırımcıların ellerinde bulunan fonları kendi bünyelerinde toplayabilmeleri ve bunları yatırımlara kanalize edebilmeleridir. Dolayısıyla, halka açık anonim ortaklıklarda ortaklığın faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçları ile ilgilenen vergi idaresi, diğer kamu otoriteleri, ortaklık alacaklıları gibi grupların arasına binlerle ve hatta yüzbinlerle ifade edilen küçük yatırımcılar da dahil olmaktadır. Bu nedenle anonim ortaklıkların günümüz sosyal ve ekonomik düzeni içerisindeki önemi tartışılmayacak derecede büyüktür. Anonim ortaklıkların etkinlik kazanmaya başladığı sanayi devrimi sürecinde, birbiri ardına hızla kurulan anonim ortaklıkların bir kısmının yöneticilerinin hileli ve yolsuz işlemleri sonucunda ortaklarının önemli ölçüde zarar görmeleri, küçük pay sahiplerinin iyi işletilmek üzere yönetime emanet ettikleri sermaye paylarının yeterli kontrol ve güvencelerin olmaması halinde yönetimi elinde bulunduran kişilerce suistimal edilmesi riskinin hayli yüksek olduğunun anlaşılmasına neden olmuştur. Bu nedenle anonim ortaklıkların kuruluşundan sona ermelerine kadar devletin faaliyetlerine müdahale edebilmesini sağlayan katı düzenlemeler yapılmıştır.

Yasal düzenlemelerin sert hükümleri ile sermaye piyasasının gelişmesinin engellediğinin anlaşılmasından sonra anonim ortaklıkların hisse senedi ihraçları sırasında hazırlayacakları izahname ve sirküleri, faaliyetlerinin devamı süresince ise periyodik hesap durumlarını ilan ederek kamuyu aydınlatmalarının sağlanmasının hem yatırımcıların korunmasına hem de sermaye piyasasının gelişmesine fayda sağlayacağı anlaşılmıştır. Bununla birlikte, çalışma kapsamında yapılan anket sonuçlarından da anlaşıldığı üzere günümüz modern anonim ortaklıklarında genel kurullara katılmayı külfetli ve zahmetli gören küçük pay sahiplerinin oy kullanma ve yönetime katılma haklarından çok kar payı alma haklarına yoğunlaşmaları, genel kurullarda çoğunluğu sağlayan kişi ya da grubunun yönetime de hakim olmasını kolaylaştırmaktadır.<sup>60</sup> Dolayısıyla ortaklığın yönetimine fiilen katılmayan, ortaklığın iş ve işlemleri konusunda doğrudan bilgi sahibi olması mümkün olmayan küçük pay sahiplerinin ve diğer yatırımcıların ortaklığın faaliyetleri hakkında nitelikli bilgi almalarına yarayan en önemli kaynak ortaklıkların mali tablo ve raporları ile yapacakları özel durum açıklamaları olmaktadır. Kamuyu aydınlatma ilkesi gereklerinin yerine getirilebilmesi için en temel şart ortaklıklarca yapılacak her türlü açıklamanın ve düzenlenecek her türlü mali tablo ve raporun gerçeği tam olarak yansıtmasının sağlanmasıdır.

Mali tablo ve raporları, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasal düzenlemelere uygun olarak doğru ve dürüst bir şekilde hazırlanmasını sağlamak için ortaklıkların tüm faaliyetlerinin ve kayıtlarının muhasebe denetimine tabi tutulması esas kabul edilmiştir. Muhasebe denetiminin bir parçası olan bağımsız denetim çalışmaları bu konularda bir fikir verirken, uygunluk denetimi ve operasyonel denetimleri bünyesinde toplayan iç denetim, işletme varlıklarının korunmasını, bağımsız denetim çalışmalarında esas alınacak kayıtların ve defterlerin tam ve gerçeğe uygun bir şekilde tutulmasını, yönetimin ve her kademedeki yöneticilerin tüm işlem ve faaliyetlerinin hukuka ve şirket esas sözleşmesine uygun olarak yerine getirilmesini güvence

<sup>60</sup> Çalışma kapsamında yapılan ankette, hisse senetleri İMKB Ulusal 100 Endeksi'ne dahil ortaklıklarda genel kurula katılan ortak sayısının toplam ortak sayısına olan oranının yaklaşık olarak %4 olduğu anlaşılmıştır.

altına almayı sağlar. Her ne kadar bağımsız denetim çalışmaları sırasında da işletmelerin muhasebe sistemleri ve muhasebe kontrollerinin yeterliliği, kayıtların gerçek durumu yansıtır yansıtmadığı incelenirse de bu incelemeler genellikle finansal merkezli olmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetçiler mali tablolara konu olmayacak ya da büyük çaplı etkisi olmayan hile, dolandırıcılık ya da kaynakların kötü kullanımının belirlenmesi için fazla çaba harcamamaktadırlar. Bununla birlikte işletmenin amaçları, sistemleri ve çalışanlarını çok daha iyi tanıyan ve işletmede tüm hesap dönemi süresince kesintisiz olarak inceleme yapan iç denetimin, ortakların yararlarının korunması açısından en önemli görevlerinden biri, TTK düzenlenmesinde de açık olarak ifade edildiği gibi, yönetimin denetlenmesidir.

Sayılan amaçlar yanında iç denetim, işletmenin gerek ticari faaliyetleri gerekse operasyonel işlemleri sırasında ortaya çıkabilecek risklerin belirlenmesi ve asgariye indirilmesi, işletme kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi amacıyla inceleme ve denetimler yapar. Söz konusu denetimler hesapların, işlemlerin ve kayıtların incelenmesine yoğunlaşabileceği gibi işletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amaçlarını gerçekleştirmek için bir işletmedeki örgüt yapısı, uygulanan yöntemler ve ölçülerin tamamı olarak tanımlanabilen iç kontrolün işlerliğinin incelenmesine de yoğunlaşabilir.

Anonim ortaklıklarda iç denetim faaliyetleri, Amerikan hukukunda görüldüğü üzere işletme bünyesinde yönetim kuruluna bağlı olan ya da denetim komitesinin gözetiminde çalışan ayrı bir bölüm ya da birim tarafından yapılabileceği gibi, Kıta Avrupası Hukuk sistemlerinde görüldüğü üzere anonim ortaklığın yasal bir organı olarak kabul edilen denetçi ya da denetim kurulları tarafından da yapılabilir. ABD uygulamasında, halka açık anonim ortaklıkların yönetimden bağımsız ve mali konularda geçmişi olan üyelerden oluşturdukları denetim komitelerinin, iç kontrol sistemleri ve finansal raporlama alanlarında gözetim görevinin yerine getirilmesinde ve yönetim kurulunu bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve finansal yöneticilerle mali raporlama konusunda etkin işbirliği yapmaya yönlendirmedeki faydalarının varlığı başta Securities and Exchange Commission olmak üzere ABD’de finansal raporlama ve denetim konusunda oluşturulan çeşitli komisyonlar tarafından da ifade edilmiştir.

Kıta Avrupası’na dahil olan bazı hukuk sistemlerinde ortaklık hesaplarının denetimi ile ortaklık yönetiminin denetimi görevleri birbirinden ayrılmıştır. Özellikle Almanya ve Fransa’da, “yönetim kurulunu” atama ve yönetimin her türlü faaliyetinin ve uyguladığı politikaların ortaklık sözleşmesi ile mevzuata uygunluğunu incelemek görevleri genel kurul tarafından seçilen üyelerden oluşan “gözetim kuruluna”, ortaklık hesaplarının denetimi görevi ise yine genel kurul tarafından seçilen bağımsız sertifikalı hesap denetçilerine ya da denetim şirketlerine verildiği “ikili sistem” uygulanmaktadır. Klasik sistemin uygulandığı İsviçre, İtalya ve Türk hukuklarında ise ortaklığın hesaplarının denetlenmesi ve özellikle İtalya ve Türk hukukunda yönetimin her türlü eylem ve işleminin incelenmesi görevi denetim kuruluna verilmiştir. Türk hukukunda denetim kurulunun, ortaklık yönetimini ve ortaklık hesaplarını denetlemek görevlerine ek olarak özellikle yönetimin ihmali halinde genel kurulu toplantıya davet etmek, ortakların yönetim kurulu aleyhine dava açılmasına karar vermeleri halinde ortaklar adına dava açmak gibi çeşitli yönetim ve temsil görevleri de bulunmaktadır.



Öğretide pek çok yazarın ve uygulamacıların ısrarla belirttikleri üzere Ticaret Kanunumuz denetçilere geniş yetkiler tanıdığı, görevler verdiği ve bunları görevlerinin yerine getirmemekten ya da yetkilerini kullanmamaktan sorumlu tuttuğu halde, ülkemizde anonim ortaklık denetçileri asla etkili bir denetim ögesi olamamış, istenilen amaca ulaşamamıştır. Halka açık anonim ortaklıkların denetim kurullarının söz konusu görevleri ne ölçüde yerine getirdiklerinin, yapılarının ve şirketlerdeki iç denetim faaliyetlerinin kapsamının anlaşılmasına ilişkin olarak yapılan anket sonuçlarından anlaşıldığı üzere söz konusu amaca ulaşılmasındaki en önemli etkenlerin aşağıda maddeler halinde sayılan hususlar olduğu anlaşılmaktadır;

a) Halka açık şirketlerde ortaklarının şirket genel kurullarına katılım oranı son derece düşüktür. Bu durum, yönetim ve denetim kurulu üyelerinin şirket sermayesinin çoğunluğuna sahip olan aile ya da aile grupları ile diğer büyük ortakların tercihlerine göre oluşmasını kolaylaştırmaktadır. Sonuç olarak denetçilerin büyük bir çoğunluğu yönetim kurulu tarafından gösterilen adaylar arasından seçilmekte ve yine çoğunluğunun seçilmeden önce şirketle ticari ya da yönetsel bir ilişkisi bulunmaktadır. Sonuç olarak şirket denetçilerinin, yönetime ve yönetim kuruluna karşı bağımsız ve tarafsız olabilmeleri mümkün olmamaktadır.

b) Pek çok ülke düzenlemesinde denetçilerin sertifikalı mali müşavir olması zorunlu iken hatta Amerikan uygulamasında sertifikalı iç denetçi olması özendirilirken TTK'da ve şirketlerin büyük çoğunluğunun esas sözleşmelerinde denetçilerin seçilebilmeleri için sahip olmaları gereken asgari eğitim ya da mesleki deneyime ilişkin herhangi bir şart öngörülmemesi denetim çalışmalarının etkinliğinin azalmasında en başta gelen etkenlerden biridir.

c) Şirket denetçileri ilk sırada şirket yasal defter ve kayıtlarını gerçeğe uygunluğunun anlaşılması için inceleme yaptıklarını beyan etmiş olmalarına rağmen, söz konusu incelemeleri genellikle her üç ayda bir gerçekleştirdikleri, karşı inceleme yapmak ya da bağımsız denetim sonuçlarını gözden geçirmek gibi herhangi bir özel denetim tekniği uygulamadıkları ve SPK tarafından yapılan denetimlerde tespit edilen çeşitli aykırılıkların varlığına rağmen son beş yıl içinde şirket denetçilerinin tespit ettikleri herhangi bir aykırılık ya da usulsüzlük hali bulunmadığı dikkate alındığında TTK uyarınca denetçilere verilen denetim görevinin tam ve etkin olarak yerine getirilmediği görülmektedir. Denetçilerin çoğunluğu şirketin yasal defter ve kayıtlarının incelenmesine ilişkin düzenli ve sürekli bir çalışma yapmamaktadırlar.

d) Son beş yıl içerisinde şirket ortaklarının yönetimin işlemlerine karşı denetçilere yaptıkları herhangi bir şikayet olmaması ve hiç bir şirkette özel denetçi seçilmesinin talep edilmemesi, ortakların fiilen yönetimin faaliyetlerinin izlenmesi ve incelenmesine ilgi göstermediklerinin bir yansıması olarak düşünülebilir. Buna ek olarak denetçilerin yarıdan fazlasının yönetim kurulu toplantılarına düzenli olarak katılmadıklarını, son beş yıl içerisinde özellikle yönetimin eylemlerine karşı karşı ortakları bilgilendirmek için TTK'da kendilerine tanınan genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırma yetkilerini hiç kullanmadıklarını beyan etmeleri denetçilerin de yönetimin karar, faaliyet ve politikalarının incelenmesine yeterince ilgi göstermediklerine delalet etmektedir.

e) Şirketlerin yarıya yakının, özellikle işletmenin faaliyetleri sırasında ortaya çıkabilecek hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlemek ve önlemek ile görevli denetim kurulları

dışında ayrı iç denetim birimleri oluşturmaları ve iç denetim biriminin denetim kurulu ile herhangi bir ilişkinin bulunmaması, denetim kurullarından iç denetim faaliyeti sırasında yararlanılmadığının ve yalnızca TTK gereğince bulunması zorunlu organ olarak kabul edildiğinin bir başka göstergesidir. Bununla birlikte iç denetim birimleri, bulunan şirketlerin ancak yarısı iç denetim çalışmalarının bağımsız denetimin maliyetini azalttığını ve süresini kısalttığını ifade etmektedirler. Dolayısıyla iç denetim birimlerinin daha çok üretim, pazarlama gibi operasyonel faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasına yoğunlaştığı anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, TTK'da anonim ortaklıkların iç denetime ilişkin hükümlerin amaca hizmet etmediği kanun koyucunun da bilgisi dahilinde olan bir husustur. Bu nedenle söz konusu hükümlerin değiştirilmesine yönelik olarak yapılan çalışmalar devam etmekte olup, hazırlanan ve "TTK Değişiklik Komisyonu"na sunulan taslakta önerilen sistemde, anonim ortaklığın iç denetimden sorumlu olan denetim kurulu tamamen kaldırılmakta yerine yalnızca mali denetimden sorumlu sözleşmeli hesap denetçilerinin görev yapması öngörülmektedir. Her ne kadar söz konusu metinde denetçilerin niteliklerinin ve bağımsızlıklarının artırılması için çeşitli düzenlemeler yapılmış olsa da, hesap denetçilerine, yönetim eylem ve işlemlerinin denetlenmesine, azınlık haklarının korunmasına ilişkin somut görevler verilmediği görülmüştür. Bu nedenle hesap denetçiliği uygulamasının özellikle halka açık şirketlerde, ortakların haklarının korunması açısından önemli bir güvence olan yönetimin eylem, işlem ve politikalarının uygunluğunun denetlenmesinde bir boşluk yaratacağı ve öngörülen iç denetimin yaptırılması zorunlu olan bağımsız denetimin tekrarlanması anlamına geleceği düşünülmektedir. Her ne kadar ülkemizde etkin bir görev yerine getirmediği görülmüş olsa da, halka açık anonim ortaklıklarda iç denetim görevinin ortaklığın bir organı olarak çalışan denetçi ya da denetçilerce yerine getirilmesinin, iç denetim amaçlarına daha uygun olduğu düşünülmekte olup, iç denetimin ve denetim kurullarının etkin hale getirilebilmesi için;

1- Hisse senetleri borsalarda işlem gören anonim ortaklıkların muhasebe, denetim, üretim, pazarlama vb. faaliyet alanlarındaki iş tanımlarını, sorumlulukları, yetkileri ve diğer usulleri yazılı hale getirerek, işletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amaçlarıyla iç kontrol sistemi oluşturmalarını,

2- Hisse senetleri bir borsada işlem gören anonim ortaklıklarda en az üç olmak üzere yeteri kadar denetçinin görev yapmasının, diğer halka açık şirketlerde ise aktif toplamlarının büyüklükleri, ödenmiş sermayeleri ya da benzeri değerler dikkate alınarak yapılacak sınıflandırmaya göre bir ile üç denetçinin görev yapmasının, denetçi olarak seçilecek kişilerin bağımsızlığını ve tarafsızlığını etkileyebilecek, denetçiler ile şirket ya da şirket yöneticileri arasında bulunması muhtemel ticari, idari, hısımlık vb. ilişkilerin açıkça sayılarak seçilme engellerinin tanımlanmasını,

3- Denetçilerin en az 3 yıl görev yapmalarının, görev yapacak denetçilerin çoğunluğunun, azınlık ortakların göstereceği adaylar arasından seçilmesinin,

4- Halka açık anonim ortaklıklarda görev yapacak denetçilerin iktisat, işletme, maliye, kamu yönetimi, muhasebe ve hukuk konularında en az 4 yıllık lisans eğitimi veren kurumlardan mezun olmaları ve bunun yanında muhasebe, vergi, banka ve kambiyo, işletme

analizi, organizasyonu, denetimi veya hukuk konularında en az 3 yıllık mesleki tecrübe şartlarına sahip olmalarını,

5- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören şirketlerin denetçilerinden en az ikisinin yukarıdaki şartlara ek olarak, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavirlerden ya da Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün düzenlemiş olduğu sertifika sınavını geçerek Sertifikalı İç Denetçi unvanını taşıyan ya da bu sınava girmeye hak kazanan kişilerden seçilmesini,

6- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören şirketlerin denetim kurullarının, özellikle ara dönem ve yıl sonu mali tablo raporlama sürecinin, şirketin faaliyetlerinin hukuka ve esas sözleşmeye uygunluğunun denetlenmesi, ortaklığın vergi yükümlüklerinin, şirketin iç kontrol sisteminin işleyiş şeklinin ve etkinliğinin, bağımsız dış denetim çalışmalarının sonuçlarının ve tespit edilen eksikliklerin giderilip giderilmediğinin incelenmesi görevlerinin ve bunlar dışındaki diğer tüm denetim görev, yetki ve sorumluluklarının tam ve ayrıntılı bir şekilde belirlendiği, denetim yönetmeliği oluşturmalarını, ayrıca söz konusu yönetmelikte hesap dönemi başında tüm denetçilerin yönetimle birlikte oluşturacakları denetim programı çerçevesinde 4. madde belirlenen niteliklere sahip denetçilerin düzenli olarak denetim ve inceleme yapmalarının öngörülmesini,

7- Şirket denetçilerinin yıl sonu mali tablo ekinde gerçekleştirmiş oldukları denetim faaliyetlerinin kapsamına ve denetim yönetmeliğinde öngörülen görevleri görev bazında hangi ölçüde yerine getirdiklerine, söz konusu çalışmalar sonucunda tespit edilen mevzuata, işletme politikalarına, muhasebe ilke ve esaslar ile şirket esas sözleşmesine aykırılıklara ilişkin açıklamalarını içeren bir açıklama yapmalarını ve hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören şirketlerin 3'er aylık ara dönemlerde düzenleyecekleri mali tabloların Kurulumuzun Seri:XI, No:3 sayılı Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'i ile Seri:XI, No:1 sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'leri ile genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke, kural ve formlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş bildirmelerini,

zorunlu hale getiren düzenlemelerin ve halka açık şirketlerde ortakların genel kurullara katılımının ve temsilinin artırılmasını teminen şirket denetçilerinin vekil seçilmelerini teşvik eden değişikliklerin yapılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

## **KAYNAKÇA**

### **Kitaplar**

1- AKDOĞAN, Nalan-TENKER, Nejat

- 1997 Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul
- 2- ARTHUR, W. Holmes-WAYNE, S. Overmyer  
1975 Muhasebe Denetimi, Standartları ve Yöntemleri, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayınları No:5, Ankara
- 3- ATASOY, Ömer Adil  
1984 Anonim Ortaklıkların denetlenmesinde Hakim Olan Esaslar ve Türk Hukukunda Denetleme Organının Görevleri, A.Ü. Yayınları, Eskişehir.
- 4- BRAIOTTA Jr., Louis  
1999 The Audit Committee Hand Book, 3<sup>rd</sup> Edition, John Wiley&Sons Inc., New York
- 5- DRAKE-RIDER  
1994 European Financial Laws, 1994
- 6- DOMANIÇ Hayri  
1988 Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması, Seçkin Yayınevi, Ankara
- 7- Guy, Dan M.-Alderman, C. Wayne-Winters, Alan J.  
1996 Auditing, 4<sup>th</sup> Edition, the Dreyden Press
- 8- GÜRBÜZ, Hasan  
1983 Muhasebe Denetimi, İstanbul
- 9- İMREGÜN, Oğuz  
1993 Kara Ticareti Hukuku Dersleri, Filiz Kitabevi, İstanbul
- 10- KONRATH, Larry F.  
1996 Auditing Concepts and Applications, 3<sup>rd</sup> Edition, West Publishing Company,
- 11- KABAALIOĞLU, Haluk  
1984 Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi, İstanbul,.
- 12- KIGER, Jack E.-SCHEINER, James H.  
1994 Auditing, Houghton Mifflin Company
- 13- ÖCAL, Akar  
1968 Avrupa Tipi Şirket Üzerine, EİTİA yay. No:50, Ankara
- 14- POROY, Reha-TEKINALP, Ünal-ÇAMOĞLU, Ersin  
1997 Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul.
- 15- PRICEWATERHOUSECOOPERS  
1999 Audit Committees: Best Practices for Protecting Shareholder Interests
- 16- SAWYER, L. B.  
1988 Sawyer's Internal Auditing, The Practices Of Modern Internal Auditing, The Institute Of Internal Auditors, Almond Springs, Florida
- 17- ŞEHİRLİ, Kübra  
1999 Kurumsal Yönetim, Yayınlanmamış SPK Yeterlik Etüdü
- 18- SPK ARAŞTIRMA DAİRESİ  
1995 Şirketler Kesiminin Finansman Eğilimleri Anketi Sonuçları -1991-, SPK yayınları No:15, Ankara.
- 19- TAYLOR, Donald H.- GLEZEN, G. William  
1994 Auditing, 6<sup>th</sup> Edition, New York.
- 20- Standarts For The Professional Practice of Internal Auditing, [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
- 21- UZAY, Şaban  
1999 İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenini Bağımsız Dış denetim Karar Sürecindeki yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK Yayınları No:132, Ankara

## Makaleler

- 1- BOZKURT, Nejat  
2000 Muhasebe Denetiminde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, Yaklaşım, Sayı:94, Ekim 2000, sy. 56-61
- 2- DISANLI, Ziya  
1997 Türkiye’de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Görev ve Nitelikleri, 15.Türkiye Muhasebe Kongresi, Türmob Yayınları, Ankara, 1997, sy.217
- 3- KARAYALÇIN, Yaşar  
1993 İsviçre’de Yeni Anonim Şirketler Hukuku, BATİDER, Cilt:XVII Sayı:1,Ankara
- 4- ÖCAL, Akar  
1972 Anonim Şirketlerde Denetleme, BATİDER, C.VI, Sa. 4, Aralık 1972
- 5- ÖCAL, Akar  
1978 Denetçilerin Yönetim Kurulu Toplantılarına Katılması, ESADER, C. XIV, S.1, Ocak 1978
- 6- Wayne ZETSMAN  
1989 How To organize And Use the Audit Committiee, Financial Executive 5, No:4, 1989sy, 54

## Raporlar

- 1- COSO  
1998 Fradulent Finacial Reporting: 1987-1997 An Analysis of U.S. Public Companies, AICPA, New Jersey  
1987 Report of The National Commision on Fradulent Financial Reporting, Washington D.C.
- 2- Basel Komitesi  
2000 Bankalarda İç Denetim ve Bankacılık Gözetim Otoritesinin İç ve Dış Denetçiler İle İlişkisi, Bankacılık Gözetimine İlişkin Basel Komitesi Danışma Belgesi, Temmuz 2000, www.tbb.org.tr
- 3- AICPA  
1998 Profesional Standarts, U.S. Auditing Standards/Attestation Standards, Vol.1, [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)

## Diğer Kaynaklar

- 1- 1998 Uluslararası İç Denetim Sempozyumu, 02.10.1995, İç Denetim Enstitüsü Yayınları No:1, 1995.
- 2- 1997 Dictionary of Finance and Banking, Oxford University Press, London

## **Ek: 1 İç Denetim Mesleki Uygulamasının Genel ve Özel Standartlarına İlişkin Özet**

**100 BAĞIMSIZLIK:** İÇ DENETÇİLER DENETLEDİKLERİ FAALİYETLERDEN BAĞIMSIZ OLMALIDIRLAR

**110 Organizasyonel Statü:** İç denetim departmanının organizasyon içindeki konumu, kurula denetim sorumluluklarını yerine getirme imkanı sağlayacak şekilde olmalıdır.

**120 Objektiflik:** İç denetçiler denetimlerinde tarafsız olmalıdırlar.

**200 MESLEKİ YETERLİLİK:** İÇ DENETİMLER YETERLİ VE GEREKLİ MESLEKİ ÖZEN GÖSTERİLEREK YÜRÜTÜLMELİDİR.

### **İç Denetim Departmanı**

**210 Kadro:** İç denetim departmanı denetçilerin, eğitim düzeyleri ve mesleki yeterliliklerini denetim faaliyetleri için uygun ve yeterli düzeyde olmasını temin etmelidir.

**220 Bilgi Beceri ve Diğer Unsurlar:** İç denetim departmanı denetim sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli olan bilgi beceri ve diğer gerekli unsurlara sahip olmalı veya bunları temin etmelidir.

**230 Kontrol:** İç denetim departmanı, iç denetimlerin gerektiği gibi yapıldığından emin olmalıdır.

### **İç Denetçi**

**240 Uygulama Standartlarıyla Uyumluluk:** İç denetçiler mesleki uygulama standartlarıyla uyumlu olarak görevlerini yerine getirmelidirler.

**250 Bilgi Beceri ve Gerekli Diğer Unsurlar:** İç denetçiler iç denetimin uygulanması için hayati önemi olan bilgi, beceri ve diğer unsurlara sahip olmalıdırlar.

**260 İnsan İlişkileri ve İletişim:** İç denetçiler, insan ilişkileri ve etkili iletişim konusunda yetenek kazandırılmalıdır.

**270 Sürekli Eğitim:** İç denetçiler teknik yeterliliklerini sürekli eğitim yoluyla korumalıdırlar.

**280 Mesleki Disiplin:** İç denetçiler denetimi gerçekleştirirken gerekli mesleki özeni göstermelidirler.

**300 DENETİMİN KAPSAMI:** İÇ DENETİMİN KAPSAMI, KURUMUN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN VERİMLİLİĞİNİN VE YETERLİLİĞİNİN İNCELEMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ İLE ÜSTLENİLEN SORUMLULUKLARIN YERİNE GETİRİLMESİNDEKİ KALİTEYİ İÇERMELİDİR.

**310 Bilginin Doğruluğu ve Güvenilirliği:** İç denetçiler finansal ve idari bilgilerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve bu bilgilerin ölçülmesi, sınıflandırılması ve tespit edilmesinde kullanılan yöntemleri gözden geçirmeli, bunları raporlamalıdır.

**320 Kurum Politikaları, Planlar, Prosedürler, Kanunlar ve Yönetmeliklerle Uyumluluk:** İç denetçiler politikalar, planlar, prosedürler, kanunlar ile kurum faaliyetleri ve sonuçları hakkında önemli etkiye sahip kurallar ile uygunluğu sağlamak için kurulan sistemi ve hatta organizasyonun bütünlüğünün uyum içerisinde olup olmadığını denetlemelidirler.

**330 Aktiflerin Korunması:** İç denetçiler aktiflerin korunma yöntemlerini incelemeli, söz konusu varlıkları kontrol etmeli ve fiziken mevcudiyetini tespit etmelidirler.

**340 Kaynakların Ekonomik ve Etkili Bir Şekilde Kullanımı:** İç denetçiler kaynakların ekonomik ve verimli olarak kullanımını kontrol etmelidirler.

**350 Faaliyetler veya Programlar İçin Düzenlenmiş Amaç ve Hedeflerin Gerçekleştirilmesi:** İç denetçiler faaliyet ve programların belirlenen amaç ve hedeflerle uyumlu olup olmadıklarını veya bunların planladığı üzere gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini incelemelidirler.

**400 DENETİMİN FAALİYETLERİ:** DENETİM FAALİYETLERİ; DENETİMİ PLANLAMA, ÖLÇME, BİLGİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ, SONUÇLARIN İLETİLMESİ VE İZLEME SAFHALARINI İÇERMELİDİR.

**410 Denetim Planlaması:** İç denetçiler her denetimin planını yapmalıdır.

**420 Bilginin Derlenmesi ve Değerlendirilmesi:** İç denetçiler denetim sonuçlarını desteklemek amacıyla bilgi toplamalı, analiz etmeli bunları yorumlamalı ve söz konusu bilgiyi yazılı olarak raporlamalıdır.

**430 Sonuçların İletilmesi:** İç denetçiler yapmış oldukları denetimin sonuçlarını raporlamalıdır.

**440 İzleme:** İç denetçiler denetim sonuçları hakkında uygun önlemler alınıp alınmadığını takip etmelidirler.

**500 İÇ DENETİM DEPARTMANININ YÖNETİMİ:** İÇ DENETİM DEPARTMANI YÖNETİCİSİ, DEPARTMANI KURALLARA UYGUN OLARAK YÖNETMELİDİR.

**510 Amaç, Yetki ve Sorumluluk:** İç denetim departmanı yöneticisi, departmanın yönetimi için bir yönetmeliğe, yetki ve sorumluluğa sahip olmalıdır.

**520 Planlama:** İç denetim departmanı yöneticisi departmanın sorumluluklarını yerine getirebilmesi için planlar oluşturmalıdır.

**530 Politika ve Prosedürler:** İç denetim departmanı yöneticisi departman üyelerinin çalışmalarına rehberlik edecek yazılı prosedür ve politikaları oluşturmalıdır.

**540 Personel Yönetimi ve Geliştirilmesi:** İç denetim departmanı yöneticisi kendi bölümünün insan kaynaklarını seçmek ve yetiştirme için bir program oluşturmalıdır.

**550 Dış Denetçiler:** İç denetim departmanı yöneticisi iç ve dış denetim faaliyetlerini koordine etmelidir.

**560 Kalite Güvencesi:** İç denetim departmanı yöneticisi departmanın faaliyetlerini değerlendirmek için bir kalite güvencesi programı düzenlemeli ve bunu uygulamalıdır.



**Ek: 2 İç Denetim Biriminin Gerçekleştirdiği Denetimler Sırasında Alacaklı ve Borçlulardan Talep Edebileceği Teyit İstemi Formu Örneği**

<b>TEYİT İSTEMİ</b>				
X ŞİRKETİ İÇ DENETİM BÖLÜMÜ				
<b>İlgili (gideceği yer)</b>			<b>Tarih:.....</b>	
			Sayı:.....	
<b>BU BİR ÖDEME İSTEMİ DEĞİLDİR</b>				
<p>Kayıtlarımızın incelenmesi sonucunda, hesabınızda ödenmemiş görünen bakiye ..... TL'nin tarihinde tarafımıza/tarafınıza ödenmesi gerekmektedir.</p> <p>Lütfen bu miktarı yukarıdaki tarih itibariyle kayıtlarınızla karşılaştırınız, eğer doğruysa, lütfen aşağıya imza ediniz; doğru değilse ödenmemiş miktarı kayıtlarınıza göre belirtiniz ve bu konudaki tüm bilgileri bu formun arkasına aktarınız.</p> <p>Ayrıca elinizde bulunan tüm senetlerden tarafımıza/tarafınıza .....tarihinde ödenecek olanların teyidini aşağıdaki döküm içinde bildirirseniz memnun oluruz.</p>				
Senedin tarihi	Vade tarihi	Faiz oranı	Faizin ödeneceği kişi	Senedin tutarı
.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....
<p>Bu istem bölümümüz tarafından yapılan normal inceleme sırasında hesabınızın doğrulanması amacıyla yapılmıştır. Bu bir fatura ya da hesap özeti değildir. Üzerinde adres yazılı olan zarf cevabın çabuk alınması için gönderilmiştir. Teşekkür ederiz.</p> <p style="text-align: right;">Saygılarımızla X Şirketi İç Denetim Bölümü</p> <p>Yukarıdaki hesaplar .....doğrudur. (herhangi bir fark varsa bu formun arka tarafında belirtiniz)</p> <p>Tarih.....</p> <p style="text-align: right;">Firma adı..... İmzalayan Kişi.....</p>				

**Ek: 3 İç Denetçi ve Dış Denetçinin Karşılaştırması Tablosu**

(Sawyer.1988:24; Uzay.1999:46, Gürbüz.1983:81, Guy-Alderman-Winters.1996:857)

<b>NİTELİKLER</b>	<b>İÇ DENETÇİ</b>	<b>BAĞIMSIZ DENETÇİ</b>
<i>Görevlendirilmesi</i>	İşletme yönetimince atanır. İşletmenin çalışanıdır.	Şirketin yapmış olduğu sözleşme uyarınca görev yapar
Amaç	İşletmenin ihtiyaçlarına hizmet eder	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan 3. Kişiler
Görev Kapsamı	Örgütte etkinlik yeterlik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler	Öncelikle bilanço ve gelir tablosu hesaplarını inceler. Faaliyetleri ve iç kontrolleri finansal verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır.
Lisanslama	Lisanslama mecburi olmamakla birlikte Seritifikalı İç Denetçi (CIA) lisansı alınabilmektedir.	Lisanslanma zorunludur. Seritifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA), ülkemizde ise SMMM ya da YMMM olması gereklidir.
Hataların bulunması ve önlenmesi	İşletmenin faaliyetleri sırasındaki her türlü hatanın bulunması ve önlenmesi ile doğrudan ilgilidir	Hatanın mali tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde ise doğrudan ilgilidir.
Sorumluluk	Yönetim kuruluna	Kusurlu olduklarında hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır
Eğitim	İç Denetim Enstitüsü Sertifika Programı	Amerikan Seritifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Sertifika Programı
Bağımsızlık derecesi	Denetim faaliyetleri bağımsızdır. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uymak zorundadır.	Her açıdan yönetimden ve yönetim kurulundan bağımsız olması esastır.
Çalışma Zamanı	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder.	Genellikle yılda bir defa ve dönem kapandıktan sonra denetim yapar
Çalışmaların Ayrıntı Derecesi	İşletme faaliyetleri ile ilgili ayrıntılı çalışmalar yapar	

**EK:4 Çeşitli hukuk sistemlerinde denetçilerin seçilme şartlarını ve görevlerini gösteren tablo  
(Kaynak: International Encyclopaedia Of Laws, Klawer Law Internatioanl, 1997)**

Ülke	Denetçiyi Seçme Yetkisi	Tüzel Kişi, Gerçek Kişi	Bağımsızlık	Görev süresi	İlişkinin Hukuki Niteliği	Görevleri
İsviçre	Genel kurula aittir	- Gerçek kişiler	-Denetçi, şirket yöneticisi ya da yk üyesi olamaz	En çok 3 yıl	Organ teorisine uygundur	1- Bilanço ve kar zarar hesabının ortaklığın muhasebe belgelerine uygunluğunun denetimi
		-Güvence ortaklıkları (societe fiduciarie)	- Yönetim kurulu şirket yk ile aynı olan tüzel kişi denetçi seçilemez			2- Ticari defterlerin kurallara uygun olarak tutulup tutulmadığının denetimi
		- Denetim sendikaları (syndicats de revision)				3- Gerçekleştirilen eylem ve işlemlerin, işletme sonuçlarının yasal kurallara uygunluğunun denetimi
						4- Pay sahiplerine rapor vermek
						5- 729/3 Ortaklık çalışanları tarafından yapılan kanuna ve ortaklık sözleşmesi hükümlerine aykırı davranışları ve tecavüzleri onların organik ve hiyerarşik bakımdan üstü olan makamlara haber vermek

Ülke	Denetçiyi Seçme Yetkisi	Tüzel Kişi, Gerçek Kişi	Bağımsızlık	Görev süresi	İlişkinin Hukuki Niteliği	Görevleri
İtalya	Kuruluştaki sözleşme ile, izleyen süre içerisinde genel kurul tarafından	- 3 ya da 5 üyeden bir kısmının resmi hesap denetçileri listesine kayıtlı olması - Gerçek kişiler	- yönetim kurulu üyelerine 4. dereceye kadar kan veya sıhrî hissim olmaması - Ortaklığa hizmet akti ile bağlı olmaması	En az 3 yıl		1- Ortaklık hesap ve defterlerinin incelenmesi 2- Ortaklık yönetiminin kanun ve esas sözleşme hükümlerine uygunluğunu gözetleyerek kanunlara uygunluğunu denetlemek 3- Yöneticilerden ortaklık iş ve işlemlerinin gidişi veya belirli bir işlem hakkında bilgi isteyebilirler 4- En az üç ayda bir defa ortaklık kasasını saymak 5- Bilançonun hazırlanması sırasında uyulması gereken kuralların takip edilip edilmediğini incelemek 6- Ortaklar tarafından yapılan şikayetleri incelemek, önemli hallerde genel kurulu toplantıya davet etmek
						5- 729/3 Ortaklık çalışanları tarafından yapılan kanuna ve ortaklık sözleşmesi hükümlerine aykırı davranışları ve tecavüzleri onların organik ve hiyerarşik bakımdan üstü olan makamlara haber vermek

Ülke	Denetçiyi Seçme Yetkisi	Tüzel Kişi, Gerçek Kişi	Bağımsızlık	Görev süresi	İlişkinin Hukuki Niteliği	Görevleri
<b>İngiltere</b>	İlk GK' a kadar yöneticiler seçer,Gk seçer	Tüzel, gerçek	Bazı üst denetleyici kurulların üyesi olması ve o kurulların şartlarını taşıması gerekir(The Institute of Chartered Accountants In England and Wales, the Chartered Association of Certified Accountants	1 yıl		1- Ortaklık defterlerinin denetlenmesi 2- Her türlü bilgi ve belgenin ortaklık çalışanlarından istenmesi 3- yan kuruluşlardan ve yurt dışı iştiraklerden de bilgi alabilirler 4- Gk' a katılmak, konuşmak
<b>Kanada</b>	İlk genel kurula kadar yönetim kuruluna, daha sonra genel kurula ait		Ortaklıkla veya ortaklığın bir bağlı kuruluşunda bir çalışan veya yönetici olamaz.	Her yıl genel kurulda tekrar seçilir		1-Ortaklık hesap ve defterlerinin incelenmesi 2-Mevcut ve eski yöneticilerden,memurlardan, çalışanlardan ve ortaklığın şubelerinden gerekli gördüğü bilgi ve belgeleri isteyebilir. 3-Genel Kurul toplantısından haberdar edilme, katılma ve genel kurulda konuşma hakkı vardır.
<b>Japonya</b>	Genel Kurul	Esas olarak part time 1 kişi olur, ama büyük ortaklıklarda biri full time, biri dışarıdan denetçi olmak üzere 3 denetçi bulunması gerekir.	En az 1 tanesinin seçilmeden 5 yıl öncesine kadar ortaklıkta görev almamış olması gerekir., ortaklıkta hissedar olması kısıtlanamaz	3 yıl		1- Yönetim Kuruluna katılıp, görüşlerini açıklayabilirler. 2- Yönetim Kurulunun toplanmasını isteyebilirler. 3- YK üyeleri hakkında Yönetim Kuruluna rapor verir 4- Ortaklığın faaliyetleri hakkında YK üyelerinden, yöneticilerden raporlar isteyebilir, ortaklığa zararı olabilecek durumların hemen denetçilere veya DK' na bildirilmesi gerekir. 5- Bağlı ortaklıkların faaliyetleri hakkında rapor isteyebilir 6- 6-Yönetim Kurulunun GK' a sunduğu önerileri, raporları incelemek 7- 7-Yasal olmayan veya ortaklığa zarar verebilecek fillerin yönetici tarafından yapılmasının durdurulmasını isteyebilir, yönetici durdurmuyorsa şirket adına dava açabilir. 8- 8-Denetim raporları hazırlamak 9- 9-GK kararlarının iptali için dava açmak 10- 10-Yeni pay çıkarılmasının iptali için dava açmak

<b>Ülke</b>	<b>Denetçiyi Seçme Yetkisi</b>	<b>Tüzel Kişi, Gerçek Kişi</b>	<b>Bağımsızlık</b>	<b>Görev süresi</b>	<b>İlişkinin Hukuki Niteliği</b>	<b>Görevleri</b>
						11- 11-Çıkarılmış sermayenin azaltılması dava açmak 12- 12-Birleşme ve devralmaların iptali için dava açmak 13- 13-Ortaklığın tekrar organize olması önerisi getirebilir 14- 14-Ortaklığın ilişkilerini ve varlığını inceleme 15- 15- Yönetici aleyhine dava açıldığı zaman veya yönetici ortaklığa dava açtığı zaman şirketi temsil etmek

Ülke	Denetçiyi Seçme Yetkisi	Tüzel Kişi, Gerçek Kişi	Bağımsızlık	Görev süresi	İlişkinin Hukuki Niteliği	Görevleri
Fransa	Genel kurula aittir	En az 3, en çok 12 üyeden oluşur. Gözetim kurulunun 1. ve 2. Başkanı dışındaki üyeleri tüzel kişiler arasından seçilebilir.		Esas sözleşme ile belirlenir.	Anonim ortaklığın organıdır	1- Ortaklık yönetiminin düzenli olarak işleyip işlemediğini, yönetimin yasalara, ortaklık sözleşmesi hükümlerine ve ticari hayattageçerli olan kurallara uygunluğunun değerlendirmek 2- En az üç ayda bir defa ortaklık işlerinin gidiş hakkında yürütme kurulundan rapor almak 3- Yıl sonu mali tablolarının genel kurul tarihinden en az üç ay önce hesap denetçilerinin incelemesine sunmak 4- Yıl sonu mali taboları hakkında hesap denetçilerinin sunmuş oldukları incelemeleri değerlendirerek, hazırlayacağı rapor ile görüşlerini genel kurula bildirmek 5- Yürütme kurulunu üyelerini seçmek ve görevlerine son verilmesini genel kurula teklif etmek.
Almanya	Genel kurul	Gerçek kişi	Y.K. üyeleri ve ortaklığın üst düzey yöneticileri gözetim kurulu üyesi olamaz	En çok 4 yıl		1- Yıl sonu hesaplarını denetlemek ve kar dağıtılması konusunda yönetime kuruluna teklifte bulunmakla yükümlüdür 2- Ortaklık defterlerini ve yazışmalarını, ortaklığın mal varlığını incelemek ve denetlemek 3- Ortaklık ile yönetim kurulu üyeleri arasında akdedilen sözleşmelerde ortaklığı temsil ederler 4- Yönetim ile ortaklık arasında uyuşmazlık çıkması halinde ortaklığı temsil etmek
Ülke	Hesap Denetçisini Seçme Yetkisi	Tüzel Kişi, Gerçek Kişi	Bağımsızlık	Görev süresi	İlişkinin Hukuki Niteliği	Görevleri

Ülke	Denetçiyi Seçme Yetkisi	Tüzel Kişi, Gerçek Kişi	Bağımsızlık	Görev süresi	İlişkinin Hukuki Niteliği	Görevleri
Almanya	Genel kurul	- Sertifikalı hesap uzmanı ya da hesap uzmanlığı ortaklığı olabilir	A) Gerçek kişi ise, seçilmesinden önceki üç yıl içerisinde denetlenen ortaklığın ya da söz konusu ortaklığın bağlı ortaklığı ya da iştirakleri arasında yer alan bir şirketin çalışanı, yöneti ya da gözetim kurulu üyesi olarak görev yapmamış olması gereklidir. B) Hesap uzmanlığı ortaklığının kendisi ya da bir işletmesi eğer bazı ortak yararlarla denetlenen ortaklığa bağlılık içinde bulunuyorsa ya da yasal temsilcilerinden biri yukarıda sayılan gerçek kişilere ilişkin yasaklardan birini kapsamına girmesi halinde hesap denetçisi olarak seçilemez.		Anonim ortaklığın organıdır	- Anonim ortaklığın yıl sonu mali tablolarını ve hesaplarını inceleyip onaylama



Ülke	Denetçiyi Seçme Yetkisi	Tüzel Kişi, Gerçek Kişi	Bağımsızlık	Görev süresi	İlişkinin Hukuki Niteliği	Görevleri
Fransa	Genel kurul	Sertifikalı hesap uzmanı ya da hesap uzmanlığı ortaklığı olabilir. Halka açık anonim ortaklıklarda en az 2 denetçi bulunmalıdır.		En az 6 hesap dönemi		<ul style="list-style-type: none"><li>-Ortaklık hesaplarını ve varlıklarının inceleyerek, ortaklık hesaplarının mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu ve güvenilirliğini belirlemek.</li><li>- Gerekli hallerde yönetim politikaları ve uygulamalarında mevzuata ya da ortaklık sözleşmesine aykırı işlemleri engellemek için yönetim kuruluna danışmanlık yapabilir.</li><li>- Denetim sonuçları, bilanço kalemlerine ve kayıtlarına ilişkin değişiklik teklifleri, denetimler sırasında ortaya çıkan düzensizlik ve yanlışlıklar, hesap dönemlerinin karşılaştırmalı sonuçları hakkında yürütme ve gözetim kurullarına bilgi vermek</li><li>-</li></ul>



## **EK.5 BLUE RIBBON COMMITTEE’NİN DENETİM KOMİTELERİNİN ETKİNLEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLERİ,**

### **Tavsiye 1:**

Komite, New York Stock Exchange’e (NYSE) ve National Association of Securities Dealers (NASD)’a, piyasa kapitilizasyonu 200 milyon dolardan yüksek olan (NASD ve NYSE beraberce küçük çaplı firmalar için daha uygun bir ölçü benimseyebilirler) kayıtlı şirketlerin denetim komiteleri için aşağıdaki tanımı benimsemelerini tavsiye etmektedir.

Denetim Komitesi üyeleri, şirketle, şirket yönetiminden ve şirketten olan bağımsızlığını etkileyebilecek ilişkilere (bağlara) sahip değilse bağımsız sayılmalıdır. Aşağıdaki örnekler bu ilişkiler arasındadır:

- Şirkette veya bağlı şirketlerinde aynı yıl veya son 5 yıl içinde herhangi bir zamanda çalışmış bir yönetici,
- Şirketten veya bağlı şirketlerinden, kurul üyeliği için aldığı maaş (ücret) veya emeklilik planı dolayısıyla elde ettiği menfaat dışında herhangi bir ücret alan bir yönetici,
- Son 5 yıl içinde herhangi bir zamanda, şirkette veya bağlı şirketlerinde üst yönetimde bulunan/bulunmuş bir şahsın yakın aile çevresinden olan bir yönetici
- Şirketin, son 5 yıl içinde herhangi bir zamanda önemli miktarlarda iş ilişkisinde bulunduğu herhangi bir kar amaçlı iş kurumunda üst düzey yönetici olan, ortak olan veya kontrol gücüne sahip hissedar olan bir yönetici
- Şirket yöneticilerinin ücret komitesinde görev aldıkları başka bir şirkette çalışan bir yönetici

Şirket yönetim kurulu, sınırlı ve olağanüstü şartlar altında, şirketin ve ortaklarının menfaatlerinin bir şahsın (yönetici) Denetim Komitesi üyeliğine seçilmesini gerektirdiğine karar verirse, yukarıdaki ilişkilere bir ya da daha fazlasına sahip yöneticiyi Denetim Komitesine seçebilir. Bu karardan sonraki yıllık vekalet bildirim raporunda bu ilişkilerin niteliği ve yönetim kurulu kararının sebepleri açıklanır.

### **Tavsiye 2:**

Komite, Denetim Komitesinin faaliyetlerinin bağımsızlığı amacıyla yukarıda ortaya konulmuş bağımsızlık tanımını benimsemek ve uyanın yanısıra NYSE ve NASD’a, piyasa kapitilizasyonu 200 milyon dolardan yüksek olan (NASD ve NYSE beraberce küçük çaplı firmalar için daha uygun bir ölçü benimseyebilirler) kayıtlı şirketler için sadece bağımsız yöneticilerden oluşan bir Denetim Komitesine sahip olmayı zorunlu hale getirmelerini tavsiye etmektedir.

Komite, NYSE ve NASD’a, piyasa kapitilizasyonu 200 milyon dolardan yüksek olan (NASD ve NYSE beraberce küçük çaplı firmalar için daha uygun bir ölçü benimseyebilirler) kayıtlı şirketler için, kendi mevcut Denetim Komitesi bağımsızlığı şartlarının yanısıra bağımsızlık tanımlarını sürdürmelerini tavsiye etmektedir.

**2. grup tavsiyelerimiz Denetim Komitesini daha etkili hale getirmek amacını taşımaktadır.**

### **Tavsiye 3:**

Komite, NYSE ve NASD'a, piyasa kapitilizasyonu 200 milyon dolardan yüksek olan (NASD ve NYSE beraberce küçük çaplı firmalar için daha uygun bir ölçü benimseyebilirler) kayıtlı şirketler için, en az 3 yöneticiden oluşan bir Denetim Komitesine sahip olmayı, bu yöneticilerinin finans bilgilerinin yüksek olmasını veya Denetim Komitesine seçildikten sonra makul bir süre içinde finansal açıdan bilgili hale gelmelerini ve üyelere en az bir tanesinin muhasebe veya alakalı finans alanlarında yöneticilik tecrübesinin olmasını zorunlu hale getirmelerini tavsiye etmektedir.

Komite, NYSE ve NASD'a, piyasa kapitilizasyonu 200 milyon dolardan yüksek olan (NASD ve NYSE beraberce küçük çaplı firmalar için daha uygun bir ölçü benimseyebilirler) kayıtlı şirketler için, kendi Denetim Komitesi büyüklüğü ve üyeliği şartlarını sürdürmelerini tavsiye etmektedir.

#### **Tavsiye 4:**

Komite, NYSE ve NASD'a, işlem görmekte olan her şirket için;

- i) tüm yönetim kurulu tarafından onaylanmış, Denetim Komitesinin sorumluluklarının genişliğini, bu sorumluluklarını nasıl yerine getireceğini, yapısını, metodlarını, üyelik şartlarını belirten yazılı resmi bir mukaveleyi benimsemelerini,
- ii) mukavelenin uygunluğunu, yeterliliğini yıllık olarak gözden geçirmelerini ve belirlemelerini

zorunlu(gerekli) hale getirmelerini tavsiye etmektedir.

#### **Tavsiye 5:**

Komite, SEC'ye, rapor sunan her şirketin Denetim Komitesinin, şirketin yıllık genel kurul için hazırlanan vekalet bildirim formlarına, Denetim Komitesinin yazılı bir resmi mukavele benimseyip benimsemediği, eğer öyleyse Denetim Komitesinin geçmiş yıl içinde görevlerini mukaveleye uygun bir şekilde yerine getirip getirmediği, mukavelede önemli değişiklikler olması durumunda en az 3 yılda bir hangi mukavelenin hissedarlara yönelik yıllık raporda ve vekalet bildirim formlarında veya gelecek yıla ait hissedarlara yönelik yıllık raporda ve vekalet bildirim raporunda yer alacağı bilgilerinin eklemesini zorunlu hale getiren kurallar yayımlamasını tavsiye etmektedir.

Bundan başka Komite, SEC'ye Tavsiye 5'de sayılan bilgi eklemeleriyle ilgili olarak bir "güvenli liman" uygulaması yapmasını tavsiye etmektedir.

#### **Tavsiye 6**

Komite, hem NYSE ve hem de NASD için kotasyon şartlarının, işlem gören her şirket için Denetim Komitesi sözleşmesinin, bağımsız denetçinin ortakların temsilcisi olan yönetim kuruluna ve denetim komitesine karşı sınırsız sorumlu olduğu ve söz konusu ortak temsilcilerinin seçmek, değerlendirmek ve uygun gördüklerinde bağımsız denetçiyi değiştirmek için sınırsız otorite ve sorumluluğa sahip oldukları hususlarını belirtmesini gerekli kılmasını tavsiye etmektedir.

#### **Tavsiye 7**

Komite, hem NYSE ve hem de NASD için kotasyon şartlarının, işlem gören her şirket için Denetim Komitesi sözleşmesinin, denetimsinin Independence Standards Board Standard 1 ile tutarlı olarak denetçi ile şirket arasındaki bütün ilişkileri tanımlayan resmi yazılı bir beyanın bağımsız denetçiler tarafından verilmesini garanti altına alması ve denetim komitesinin ayrıca denetçinin objektifliğini veya bağımsızlığını etkileyecek açıklanmayan herhangi bir ilişkinin tespit edilebilmesi için aktif bir şekilde denetçi ile diyaloga girmekle ve bağımsız denetçinin bağımsızlığını garanti altına almak için gerekli önlemleri almak konusunda yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunmakla sorumlu olduğunun belirtmesini gerekli kılmamasını tavsiye etmektedir.

### **Tavsiye 8**

Komite, Generally Accepted Auditing Standards'ın, şirketin bağımsız denetçisinin denetim komitesi ile finansal raporlamada uygulanan şirketin muhasebe ilkelerinin yalnızca kabul edilebilirliğine değil kalitesine ilişkin denetçinin değerlendirmeleri hakkında tartışması hususunu gerekli kılmamasını tavsiye etmektedir. Tartışma, şirketin finansal dipnotlarının açıklığını ve şirketin muhasebe ilkelerinin agresiflik, ve tutuculuk derecesini ve bu hususların altında yatan tahminleri ve finansal dipnotların hazırlanması sırasında yönetim tarafından alınan ve bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilen diğer önemli kararları içermelidir. Bu zorunluluk açık, samimi bir tartışmayı teşvik edecek ve karışıklığı önleyecek bir şekilde yazılmalıdır.

### **Tavsiye 9**

- Komite, SEC'in tüm rapor veren şirketlerin ortaklara sundukları yıllık raporda
- i) yönetimin denetim komitesi ile uygulanan muhasebe standartlarının kalitesi ve şirketin finansal tablolarını etkileyen önemli değerlendirmeler hakkında tartışmayı da içeren denetlenen finansal tablolarının gözden geçirilmesi işlemini yapıp yapmadığını,
  - ii) bağımsız denetçilerin denetim komitesi ile madde (i)'de belirtilen hususları tartışıp tartışmadığını,
  - iii) denetim komitesi üyelerinin kendi aralarında yönetim ve bağımsız denetçiler olmadan denetim komitesine sunulan madde (i) ve (ii)'de tanımlanan bilgiyi tartışıp tartışmadıklarını,
  - iv) denetim komitesi şirketin finansal tablolarının tüm maddi açılarından Generally Accepted Accounting Principles ile uyumlu olarak güvenilir bir şekilde sunulduğuna inanıp inanmadığını,

açıklayan bir mektubu eklemeleri hususunu gerekli kılmamasını tavsiye etmektedir.

### **Tavsiye 10**

Komite, SEC'in rapor veren bir şirketin dış denetçisine şirketin Form 10-Q'sunu doldurmasından önce SAS 71 Interim Financial Review yapması hususunu gerekli kılmamasını tavsiye etmektedir.

Komite ayrıca, rapor veren bir şirketin dış denetçisinin Form 10-Q doldurulmadan önce denetim komitesi veya en azından komite Başkanı ve mali yönetimin temsilcisiyle yüzyüze veya telekonferans aracılığıyla önemli değişiklikleri, yönetimin düşüncelerini ve muhasebe tahminlerini önemli yeni muhasebe politikalarını ve yönetimle uyumsuzluk konularını da

içerecek şekilde Communication with the Audit Committee başlığını taşıyan AU section 380'de tanımlanan konuları tartışmasını gerekli kılacak şekilde SAS 71'in değiştirilmesini tavsiye etmektedir.

## **EK: 6 ÖRNEK DENETİM KOMİTESİ YÖNETMELİĞİ** ( Kaynak Pricewaterhousecoopers.1999:36)

### **Görev tanımı**

Denetim komitesi gözetim faaliyetinin yürütülmesinde yönetim kuruluna destek verir. Denetim komitesi raporlama prosesini, şirket içinde iç denetim ve genel denetim sisteminin işleyiş şeklini ve şirketin hukuka ve esas sözleşmeye uygunluğu kontrol ettiği süreçleri denetler. Bu faaliyeti sırasında yönetim kurulu, genel müdürlük, iç ve dış denetçilerle yakın işbirliği içinde çalışır. Bu kapsamda her komite üyesinin şirketin yapısı, operasyonları ve taşıdığı riskler kadar komitenin görevlerini de çok iyi biliyor olması gerekmektedir.

### **Organizasyon**

Bir denetim komitesi yönetmeliğinde asgari şu hususlar yer verilmelidir:

- Komite üyelerinin sayısı,
- Üye seçilme şartları,
- Üyelerin bağımsızlığı,
- Toplantıların sıklığı,
- Komite başkanının seçimi.

### **Görev ve yükümlülükler**

#### **İç denetim**

- Yönetimin iç denetimin önemini herkese yeteri kadar kabul ettirip ettirmediği ve herkesin sorumluluğunun bilincinde olup olmadığı,
- İç ve dış denetim sırasında şirketin bilgisayar sistemlerini ne ölçüde gözden geçirildiği, bu sistemlerin güvenilirliği ve sistemde bir arıza meydana geldiğinde uygulanacak planların gözden geçirilmesi,
- İç ve dış denetçilerin iç kontrole ilişkin olarak yaptıkları tavsiyelerin yönetim tarafından ne ölçüde uygulamaya konulduğunun araştırılması,
- Dış denetçilerin yönetimi hileli işlemler, hukuka aykırılıklar, iç denetimdeki zaafiyetler ve benzeri meseleler hakkında ne ölçüde bilgilendirdiğinin araştırılması.

#### **Finansal raporlama**

##### **Genel olarak**

- Meslek ve hukuk kuralları kapsamında önemli muhasebe ve raporlama konularının incelenmesi ve bunların finansal tablolara etkilerinin irdelenmesi,
- Yönetim ile iç ve dış denetçilere şirketin taşıdığı risklerin sorulması ve bu riskler, asgari seviyede tutabilmek için ne gibi planların yapılmış olduğunu incelemek.

### **Yıllık finansal tablolar**

- Yıllık finansal raporların muhasebe ilke ve standartları ile komiteye iletilen bilgilere uygunluğunun tam ve eksiksiz olup olmadığını denetlemek,
- Yeniden yapılanma, vergi planlama teknikleri ve türev ürünlerin kullanımı gibi karmaşık veya sıradışı işlemlere özel bir titizlikle eğilmek,
- Uygulaması yorum ve takdire bağlı olan, bozulmuş veya değersiz kalmış envanterin değerlemesi, kredi giderleri, önemli taahhüt ve yükümlülükler ve ayrılan karşılıklar gibi aktif ve pasif kalemlerinin muhasebeleştirilmelerinin üzerine titizlikle eğilmek,
- Dış denetçiler ve yönetim ile sık sık toplantılar düzenleyerek mali tabloların hazırlanmasını ve denetim bulgularını onlarla tartışmak,
- Dış denetçiler tarafından önerilen düzeltmelerin yönetim tarafında ne şekilde değerlendirilmiş olduğunu incelemek,
- Yıllık faaliyet raporunun yayımlanmasından önce gözden geçirilmesi,
- Dış denetçilerin önemli hususları komiteye iletmelerini sağlamak.

### **Ara dönem finansal tabloları**

- Ara dönemde yönetimin ara dönem finansal bilgilerini ne şekilde oluşturduğunu, iç ve dış denetimin nasıl yapıldığını gözden geçirmek,
- Yönetim ile ve ara dönem mali tabloların yayınlanmadan önce denetimi yapılmış ise dış denetçiler ile toplanarak ara dönem finansal sonuçlarının tartışılması (bu komite başkanı tarafından yapılabileceği gibi tüm komitenin katılımı ile de gerçekleştirilebilir)
- Ara dönem mali tablolarının ve açıklamaların doğru yapıp yapılmadığı hakkında tam bilgi sahibi olmak ve aşağıdaki konularda yönetimden, iç ve dış denetim organlarından bilgi almak.
  - Ara dönem finansal tablolarının daha önce öngörülen sonuçlara uygunluğu,
  - Finansal oranlardaki değişikliklerin şirketin operasyonel ve mali uygulamalarındaki değişiklikler ile uygunluğu,
  - Genel kabul görmüş muhasebe standartlarının tam ve eksiksiz olarak uygulanıp uygulanmadığı,
  - Muhasebe ve raporlama uygulamalarında değişiklik olup olmadığı,
  - Dönem içinde sıra dışı veya önemli işlem ya da olayların bulunup bulunmadığı,
  - Dönem içinde şirketin finansal ve operasyonel kontrollerin etkin bir şekilde işleyip işlemediği,
  - Şirketin borç ve taahhütlerine uygun davranıp davranmadığı,
  - Ara dönem finansal tabloların doğru ve uygun açıklamaları içerip içermediği,
- Dış denetçilerin önemli hususları komiteye iletmelerini sağlamak.

### **Hukuka uygunluk**

- Hukuka uygunluğu ve yönetimin yapmış olduğu soruşturmanın sonuçlarını ve herhangi bir hileli işlem ve muhasebe düzensizlikleri konusunda yapılan takip işlemlerini (disiplin cezaları da dahil olmak üzere) izlemek üzere kurulan sistemin etkinliğini gözden geçirmek,
- Düzenli olarak yönetim, hukuk danışmanı ve mali müşavirden bilgi almak,
- Finansal tabloların hazırlanması sırasında tüm düzenlemelere uygun devranıldığı konusunda yeterli kanaati edinmek,
- Sermaye piyasası otoritesi gibi kamu otoriteleri tarafından yapılan incelemeler ve sonuçları hakkında bilgi almak,



### **Yönetim Kurallarına Uygunluk**

- Yönetim kurallarının yazılı olarak ilan edilmesini ve tüm çalışanların bu kurallardan haberdar olmasını sağlamak,
- Yönetimin bu kuralların önemi ve uygulama esasları konusunda yeterli uygulamayı yapıp yapmadığını değerlendirmek,
- Yönetim kurallarına uygunluğun denetlenmesi için hazırlanan programın gözden geçirilmesi,
- Düzenli olarak yönetimden bu konudaki güncel bilgilerin sağlanması,

### **İç denetim**

- İç denetim organizasyonunun ve faaliyetlerinin gözden geçirilmesi,
- İç denetimin etkinliğini gözden geçirilmesi,
- İç denetçilerin niteliklerinin, görev atanma ve görevden alınmalarının gözden geçirilmesi,
- İç denetim işlevinin etkinliğini ve verimliliğinin gözden geçirilmesi,

### **Dış Denetim**

- Dış denetçinin teklif ettiği denetim kapsam ve yaklaşımının gözden geçirilmesi,
- Dış denetçilerini performanslarını değerlendirilmesi ve dış denetçilerin göreve atanma ve görevden alınmalarında yönetim kuruluna görüş bildirilmesi,
- Dış denetçilerin denetim dışında sağladığı hizmetler ile mesleki anlayışlarının gözden geçirilerek bağımsızlıklarının teyit edilmesi,

### **Diğer sorumluluklar**

- Dış denetçiler, iç denetim birimi yöneticisi ve yönetim ile ayrı ayrı toplantılar düzenlemek suretiyle gerekse bu kurulların önemli buldukları hususların tartışılması,
- İç ve dış denetçilerin bulgularının zamanında tartışılmasını sağlamak,
- Şirket avukatının şirketin mali tabloları üzerinde etkisi olacağını düşündüğü hususları gözden geçirmek,
- Şirket çalışanlarının masrafları ve ücretlerinin şirket tarafından değerlendirilmesinde uygulanan usul ve esasların gözden geçilmesi,
- Gerekli hallerde incelemelerde bulunmak ve uygun olduğu ölçüde uzman görüşüne başvurmak,

### **Raporlama yükümlülükleri**

- Yönetim kurulunu komite faaliyetleri hakkında düzenli olarak bilgilendirmek ve gerekli önerilerde bulunmak

**Ek: 6 Yıllık Mali Tabloların Gözden Geçirilmesinde Örnek Sorular**  
( Kaynak (Pricewaterhousecoopers.1999:43)

Sorular	Yönetime Sorulacak	Bağımsız Denetçiye Sorulacak
1-Yıl boyunca şirketin sahip olduğu menkul kıymetlerin ve diğer finansal araçların değerinde önemli değişiklik meydana geldi mi?	✓	
2- Şirket atıl fonlarını nasıl değerlendirmektedir ve şirketin risk ve getiri konusundaki yatırım stratejisi nedir?	✓	
3- Şirket herhangi bir egzotik finansal araca yatırım yapmış mıdır?	✓	
4- Geçen seneninki ile karşılaştırıldığında şirketin alacaklarının ortalama tahsil süresi nasıl tezahür etmiştir?	✓	
5- Şüpheli alacak uygulaması nasıl yapılmıştır? Bunların içinde tahsili şüpheli olan ve önemli tutardaki tekil bir alacak söz konusu mudur?	✓	
6- Çalışanlara kullandırılan önemli miktarda bir kredi var mıdır?	✓	
7- Uygun bir stok kontrolü yapılmış mıdır?	✓	
8- Şirket sahası dışındaki envanterin denetlenmesinde ne gibi özel usuller kullanılmıştır?		✓
9- Bozulmuş ya da fazlalık emtianın tespitinde hangi esaslar uygulanmıştır? Önemli ölçüde zarar yazılması gerçekleşmiş midir?	✓	
10- Hükümetin, şirketin stoklarını ve duran varlıklarının şimdiki değerlerini etkileyebilecek çevre politikaları gibi düzenleyici hükümlerinden haberdar mısınız?	✓	✓
11- Uzun vadeli yatırımların değerleri hakkında nasıl tatmin oluyorsunuz?	✓	✓
12- Yabancı ülkelerde bulunan varlıkların kamulaştırılmasından ya da sınırlanmasından kaynaklanan muhtemel sorunlar var mı?	✓	✓
13- Her hangi bir olağan dışı gelir ya da gider tahakkuku yapılmış mıdır?	✓	✓
14- Şirketin vergi hesap dönemleri ne zamandır? Vergi riski yaratabilecek hususlar bulunmakta mıdır? Şirketin ayırmış		

olduğu vergi karşılığı vergi denetim elemanlarınca takdir edilebilecek vergi riskini karşılayabilecek miktarda mıdır?	✓	✓
15- Şirketin varlıklarının değerini önemli ölçüde değiştirebilecek bir yükümlülük veya sorumluluk söz konusu mudur? Mali tablolarda yer almayan herhangi gibi bir hukuki yükümlülük bulunmakta mıdır?	✓	
16- Şirket yönetimi, şirket avukatı, hukuk müşaviri, vergi danışmanı tarafından ileri sürülen ve mali tablolara yansıtılmamış herhangi bir yükümlülük, devam eden veya ortaya çıkması kuvvetle muhtemel bir dava veya vergi riski bulunmakta mıdır?	✓	✓
17- Şirketin kredi sözleşmelerinin veya sermaye taahhütlerinin ifa edilmemesinden kaynaklanan bir riski bulunmakta mıdır?	✓	✓
18- Şirketin finansal tablolara yansımayan olağan dışı işlemleri bulunmakta mıdır? Bunlar nasıl muhasebeleştirilmiştir, bunlardan herhangi bir doğrudan ya da olaylı olarak sermaye ilişkisi olan bir taraf ile yapılmış mıdır?	✓	
19- denetim sonucunda finansal tablolarda yapılan önemli düzeltmeler nelerdir?	✓	✓
20- Finansal tablolarda yer almayan düzeltmeler bulunmakta mıdır?		✓
21- Hesap dönemi öncesi yapılan önemli düzeltmeler nelerdir?	✓	✓
22- Geçen dönemlere oranla mali tablolarda gözlenen değişiklikler var mıdır? Varsa bunlar hangi nedenle ortaya çıkmıştır?	✓	
23- Raporlama aşamasında ortaya çıkan önemli tartışmalar nelerdir? Nasıl çözülmüştür?	✓	✓
<b>Muhasebe Politikaları</b>		
24- Genel muhasebe standartlarında veya sermaye piyasası düzenlemelerinde ortaya çıkabilecek değişiklikler mali tablolarda ne gibi etkiler yaratır?	✓	✓
25- Dönem içinde şirketin muhasebe politikalarında herhangi bir değişiklik olmuş mudur? Olmuş ise nedenleri nedir?	✓	✓
26- Şirketin uyguladığı muhasebe politikaları halen ihtiyaca cevap vermekte midir?	✓	✓
27- Muhasebe politikalarında meydana gelebilecek herhangi bir değişiklik sorumlu ortak baş denetçinin görüşünü gerekli kılar mı?		✓
28- Şirket yönetimim ve denetçileri arasında herhangi bir		

uyuşmazlık çıkmış mıdır? Bunlar ne şekilde çözülmüştür?	✓	✓
29- Şirketin politikaları sektördeki uygulama ile ne ölçüde uyumludur?	✓	✓
30- Faaliyet dışı varlıklar hakkında bir denetim yürütülmüş müdür? Bu varlıklar ne amaçla iktisap edilmiştir, nelerden oluşmaktadır, tam ve doğru olarak değerlemeye tabi tutulmakta mıdır?	✓	
<b>Denetimin Yürütülmesi</b>		
31- Yıl içinde yürütülen denetim yıl başında yapılan denetim planından farklılık göstermiş midir? Neden?		✓
Yönetim herhangi bir şekilde denetimin kapsamının sınırlandırmış mıdır?		✓
Denetimin yürütülmesinde yönetim gerekli işbirliğinde bulunmuş mudur? Ve denetçiler yönetime erişmekte herhangi bir zorlukla karşılaşmış mıdır?		✓
Yönetimden yetki belgesi temin edilirken herhangi bir zorlukla karşılaşmış mıdır?		✓
<b>Mali Tablo Hazırlama Süreci</b>		
Şirketin muhasebe ve iç denetim elemanlarının uygunluğu konusundaki görüşünüz nedir?		✓
Şirket iç ve dış denetçileri tarafından verilen tavsiyelere ölçüde uyulmuştur?	✓	✓
Şirketin kullandığı muhasebe sistemi uygun mudur?	✓	✓
Denetim sırasında yönetimin yönetim kurulunca kendisine tanınan yetki sınırını aşan veya yönetim kurulu kararlarına aykırı uygulamalarına rastladınız mı?		✓
<b>Genel Sorular</b>		
Bu sene muhasebeleştirilmesi gerekmeyen fakat şartların gerçekleşmesi halinde gelecek dönemde kayıt altına alınacak sorunlar ile karşılaşmış mıdır?	✓	✓
Sizce finansal verilere ilişkin olarak şirketin en büyük sorunu nedir?	✓	✓

## **EK: 7 TTK KAPSAMINDA DENETÇİLERE VERİLEN GÖREVLER**

Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü sistemde yönetimin ve hesapların denetlenmesi görevi denetim kuruluna verilmiş olup ayrıca özel hesap denetçileri tarafından hesapların incelenmesi benimsenmemiştir. Bununla birlikte yapılan düzenlemeler ile özellikle halka açık ortaklıkların hesaplarının bağımsız denetime tabi tutulması zorunlu hale getirilmiştir<sup>61</sup>. TTK'nın öngördüğü denetim sistemi ve denetçilerin görevleri İtalyan ve İsviçre hukukları uygulaması ve hükümlerinin bir karması niteliğinde olup, denetim kuruluna ortaklık hesaplarını incelemek hak ve görevi yanında yönetimin işlemlerini inceleme ve denetleme görevi verilmiştir.<sup>62</sup>

Denetçilerin görevleri iki aşamada incelenebilir. İlki ortaklığın kuruluşundan sonra ve ortaklığın işleyişi sırasında;

### *I. Kuruluş işlemlerini denetleme görevi:*

TTK'nın 308'inci maddesi gereğince ilk yönetim kurulu ile denetçiler ortaklığın kuruluşunda yolsuzluk olup olmadığını incelemekle görevlidirler. Söz konusu görev genel olarak ortaklık sözleşmesinin düzenlenmesinden ortaklığın tüzel kişilik kazanması için gerekli tescil ve ilanının yapılmasına kadar geçen bütün işlemleri kapsar. Bununla birlikte yapılacak denetim kapsamında özellikle ortaklığın kurulması sırasında düzenlenen ve kullanılan tüm belgelerin doğruluğunu inceleme (TTK md. 305), ortaklık sermayesinin tamamen taahhüt edilip edilmediğini ve karşılığının ödenip ödenmediği incelemek (TTK md.306), ayın nevinden konulan sermayenin değerlendirilmesinde hile olup olmadığının incelemek (TTK md.307) yer almaktadır.

Her ne kadar TTK'nın yukarıda sayılan hükümlerinde belirtilen hile, ihmal ya da gerçeğe aykırılık hallerinde kurucular ve gerçekleştirilen işlemlere iştirak edenler ile TTK'nın 308'inci maddesinde kuruluş işlemlerine ilişkin inceleme görevinin ihmal eden denetçilerin hukuki ve cezai sorumluluğu öngörülmüş olsa da, TTK sistemi gereğince ani usulde kurulan ortaklıklarda ilk genel kurula kadar görev yapacak denetçileri seçme yetkisinin kuruculara tanınmış olduğu ve denetçilerin bağımsız ve tarafsız olarak hareket etmelerini sağlayacak düzenlemelerin yapılmadığı dikkate alındığında, göreve gelecek denetçilerin söz konusu denetim görevini etkin bir biçimde yerine getirmelerinin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

### *II. Ortaklığın işleyişi sırasında denetleme görevleri:*

---

<sup>61</sup> 3098 sayılı Bankalar Kanunu'na bağlı olarak çıkarılan "Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği"i ile bankalarda dış denetim düzenlenmiştir. 13.12.1987 tarih ve 16663 sayılı Resmi gazete'de yayınlanan "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" ve aynı konuda çıkarılan Tebliğler ile halka açık şirketlerin bağımsız denetime tabi olmalarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

<sup>62</sup> Ortaklık yönetiminin denetlenmesini konu alan TTK'nın 353. Maddesinin kaynağı İtalyan Medeni Kanunu'dur. Denetçilerin ortaklığın hesapları, hal ve durumu ile yönetimin faaliyetleri hakkında rapor vermelerini düzenleyen TTK'nın 354. Maddesinin kaynağı ise İsviçre Medeni Kanunu'dur (Atasoy.1984:83).

Bu genel başlık altındaki görevleri ise 1) Ortaklık yönetimini denetleme görevi 2) Ortaklık hesaplarını ve mali tablolarını denetleme görevi 3) Yönetim hakkına ilişkin görevler olarak üç başlık altında incelenmesi mümkündür.

#### *1-Ortaklık yönetimini denetleme görevi*

**a-Genel Olarak:** TTK'nın 353'üncü maddesi gereğince denetçilerin görevleri genel olarak ortaklığın iş ve işlemlerini denetlemektir. Ortaklığın iş ve işlemleri kavramının geniş anlaşılması gerekmekte olup, ortaklığın esas sözleşmesinde yer alan faaliyet konularının gerçekleştirilmesi, ortaklığın başka ortaklıklar ile birleşmesi ya da tasfiyeye girmesi nedenleriyle başta yönetim kurulu olmak üzere ortaklığın diğer organları tarafından ortaklık adına yapılan her türlü eylem ve işlemlerin denetim görevinin kapsamında yer aldığı kabul edilmektedir (Atasoy.1983:102). Söz konusu denetim görevinin kıstasları belirtilmemiş olmasına rağmen, genel anlamda bir uygunluk denetimi olduğu anlaşılmaktadır.

**b-Yönetim kurulunu gözetim görevi:** TTK'nın 353'üncü maddesinin 10. bendinde belirtildiği üzere denetçiler, yönetim kurulu üyelerinin kanun ve esas sözleşme hükümlerine tamamıyla uymalarına nezaret etmekle görevlidirler. Nezaret görevi gözlemek ve tespit etmek şeklinde gerçekleşen pasif bir davranışı değil, kanun ve esas sözleşme hükümlerine aykırı bir durumun ortaya çıkmasını önleyici aktif bir davranışı da kapsamaktadır (Atasoy.1983:103). Söz konusu düzenleme ile Alman ve Fransız hukuklarında gözetim kurullarına verilen yönetim kurulunu denetlemek görevinin hukukumuzda denetim kuruluna da verilmiş olduğu görülmektedir.

**c- Yönetim kurulu toplantılarına katılma görevi:** TTK'nın 357'inci maddesi denetçilere yönetim kurulu toplantılarına katılabilme ve gerekli gördükleri teklifleri yönetim kurulu toplantı gündemlerine aldırma yetkisi vermiştir. Söz konusu yetki, denetçilerin yönetim kurulunu gözetim ve ortaklık iş ve işlemlerini denetim görevlerinin bir parçası olarak kullanılabilir. Bu kapsamda yönetim kurulu toplantısının gündemi ve tarihinin, toplantı tarihinden makul bir süre önce denetçilere bildirilmesi gerekmektedir. Denetçilerin katıldıkları toplantılarda görüşülen konulara ilişkin yapılan tartışma ya da görüşmelere katılması ve konu hakkında yapılan oylamada oy kullanması mümkün değildir. Bununla birlikte öğretide, yönetim kurulu toplantılarında gündeme bağlılık ilkesinin geçerli olmaması ((Çamoğlu (Poroy /Tekinalp).1997:287) ve denetçilerin TTK'nın 357. Maddesi uyarınca toplantılara ek gündem maddesi ekleterek esas sözleşme ve kanuna aykırı kararların değiştirilmesini talep edebilecekleri ve katıldıkları toplantıda müzakere edilen hususlarda yönetim kurulunun denetçilerin görüşlerini talep etmeleri halinde görüş bildirebilecekleri kabul edilmektedir (Atasoy.1983:142; Domaniç.1988:772).<sup>63</sup>

**d- Pay sahiplerinin şikayetlerini incelemek ve pay sahiplerine bilgi vermek görevi:** TTK'nın 356'ncı maddesine göre pay sahiplerinin ortaklık yöneticileri hakkında denetçilere şikayette bulunma ve TTK'nın 363'üncü maddesi uyarınca pay sahiplerinin şüpheli gördükleri hususlarda denetçilerden gerekli açıklamaları talep etmek hakları

<sup>63</sup> Yönetim kurulunun denetçilerin gündeme madde ekleme taleplerini kabul etmemesi halinde denetçi yönetim kurulundan genel kurul olağanüstü toplantıya çağırılmasını ve konunun genel kurul gündemine alınmasını talep edebilir. Yönetim kurulu genel kurulun toplantıya çağırılmasında ihmali bir tutum izlerse bu halde TTK md. 353/8 uyarınca ya da ivedi görmesi halinde TTK md. 355 uyarınca bizzat kendisi genel kurulu toplantıya çağırabilir.

bulunmaktadır. Denetçiler yapacakları inceleme sonucunda şikayet konusu olayın gerçek olduğunu anlamaları halinde, durumu yıllık raporlarına aktarmak ya da şikayet azınlık tarafından yapılmış ise gerekli görmeleri halinde genel kurulu olağanüstü toplantıya davet etmek zorundadırlar. Denetçiler şirket sırlarının açıklamamak kaydıyla ortaklarca talep edilen hususlarda bilgi vermek ve açıklama yapmak zorundadırlar.

**e- Hukuka aykırı fiilleri ihbar görevi:** TTK'nın 354'üncü maddesinde denetçilerin çalışmaları sırasında ortaklığın yönetimine ilişkin iş ve işlemlerden hukuka aykırı<sup>64</sup> olduğunu tespit ettiklerini, işlemlerden sorumlu olan kişilerin bir üst makamına ve yönetim kuruluna ya da önemli durumlarda genel kurula ihbar etmek zorundadırlar.

## *2- Ortaklık hesaplarını denetleme görevi:*

**a- Ortaklık defterlerini incelemek görevi:** TTK 353'üncü maddesinin 2. bendi uyarınca denetçilerin ortaklık işlemlerinden bilgi edinmeleri ve gerekli kayıtların düzenli olarak tutulmasını sağlamak amacıyla en azından altı ayda bir defa<sup>65</sup> şirket defterlerini incelemeleri öngörülmüştür. Kanunun lafzından da anlaşıldığı üzere denetçilerin görevi yalnız yevmiye, envanter ve karar, ortaklar pay defterleri ile defteri kebirin düzenli ve doğru olarak tutulmasını incelemek olmayıp, defter kayıtlarına esas teşkil her türlü kayıt ve belgenin<sup>66</sup> de mevzuata ve muhasebe kurallarına uygun olarak kayda alınmasının sağlamaktır. Söz konusu inceleme ve denetlemenin muhasebe kayıtlarına esas oluşturan kayıt ve belgeleri de kapsadığı göz önüne alındığında yapılan inceleme muhasebe ve kayıt sisteminin mevzuata ve muhasebe ilkelerine ve standartlarına olan uygunluğunun belirlenmesi amacıyla yapılan bir uygunluk denetimi olarak nitelenebilir (Atasoy.1983:107).

**b-Ortaklık kasasını (veznesini) denetleme görevi:** Denetçiler, kasa hesabının işleyişine yönelik olarak yapacakları incelemeler ve fiili sayımlarla kasada bulunan nakit, kıymetli evrak ve diğer her türlü menkul kıymet ile kasa hesabı kayıtlarının mutabık olup olmadığını tespit etmelidirler. Günümüz teknolojisinin gelişmişlik düzeyinde, kişilerin ve kuruluşların borç ve alacaklarını tediye ve tahsil aşamalarında nakit kullanmalarının giderek azaldığı bunların yerini kredi kartı, EFT, çek vb. araçların aldığı ve tahsil ve tediye işlemlerinin büyük kısmında banka hesaplarının kullanıldığı düşünüldüğünde kasa hesabının konu olacağı muhtemel hile ve hatalar nedeniyle zarar oluşması riski pek çok işletme için minimum düzeyler inmiştir. Bu nedenle söz konusu denetimin kapsamının bankalar hesabının işleyişine kaydırılması ve daha geniş anlamda

---

<sup>64</sup> Söz konusu hukuka aykırı fiillerin kapsamında: a) yapılması gereken bazı fiil ve davranışların yapılmaması, kanun ve sözleşme gereğince uyulması gereken şartlara uyulmaması gibi eksik filler b) yolsuzluklar c) mevzuata ya da esas sözleşme hükümlerine aykırı fiiller yer alır. Ayrıca 2499 sayılı SPKn'nun 11. Maddesi'nde denetçilere söz konusu ihbar yükümlülüğü kapsamında özel olarak şirket hisse senetlerinin halka arz edilmesi ya da şirketin halka açık hale geldiğinin öğrenilmesi halinde derhal ortaklık yönetim kuruluna ve SPK'ya bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir.

<sup>65</sup> Bu süre asgari süre olup, daha sık aralıklarda düzenli ve düzensiz olarak denetim yapılması mümkündür.

<sup>66</sup> TTK'nın 66'ncı maddesine göre tutulması lüzumlu diğer belge ve kayıtlar "Tacirlerin işletmeleri ile ilgili olarak aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kağıtlarla ödemeleri gösteren vesikalari ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamaların kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt, kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilamları gibi belgeler" yer almakta olup, bu sayım sınırlayıcı değil örnekleyici niteliktedir. Defterlerin incelenmesinde izlenecek yöntemlere ilişkin bkz. Atasoy.1983:111-124, Holmes-Overmyer.1975:320-322

işletmenin aktifinde yer alan değerlerin ve varlıkların mevcudiyetinin belirlenmesi için envanter sayımına kadar genişletilmesi yerinde olacaktır.<sup>67</sup>

**c- Bütçeyi denetlemek görevi:** Bütçenin hazırlanması görevi ve sorumluluğu yönetim kuruluna aittir (Atasoy.1983:193). Denetçilerin, bütçe içerisinde yer alan hedeflerin ve programın işletme politikalarına ve esas sözleşmesine uygunluğunu incelemek, ayrıca fiili uygulamada bütçe hedeflerine ne ölçüde sadık kalındığını denetlemek görevi bulunmaktadır.

**d- Yönetim kurulu üyeleri ile işbirliği yaparak bilançonun düzenlenme şeklinin belirlenmesi:** Günümüz şartlarında işbirliğini kaybetmiş bu görev, TTK'nın hazırlanma tarihi olan 1956 itibarıyla ülkemizde tek düzen hesap planı ve muhasebe standartlarının uygulamada bulunmaması ve TTK'nın da bir bilanço şeması içermemesi nedeniyle, bilançonun şekil ve kapsamının belirlenmesinde denetçilerin yönetim kuruluna teknik destekte bulunmalarını öngörmektedir.

**e- Bilançoyu denetlemek görevi:** TTK'nın 354'üncü maddesi uyarınca denetçilerin yıl sonunda şirketin bilançosuna ve diğer hususlara ilişkin görüşlerini içeren bir rapor hazırlayarak genel kurula sunmaları gerekmektedir. Denetleme raporu genel kurula sunulmadan bilançonun onaylanması mümkün değildir. Bu nedenle ve TTK'nın 353'üncü maddesinin 6. Bendinde açıkça ifade edildiği üzere denetçilerin yıllık bilanço ve gelir tablosu ile bunlara bağlı hesapları denetlemeleri zorunludur. Yapılacak denetim, hesapların şekil ve işleyiş açısından doğruluk ve açıklık ilkeleri (TTK.md.75)<sup>68</sup> ile genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunun incelenmesidir. Bilançonun, eksiksizliği ve doğruluğu öncelikle, hesap dönemi içerisinde yapılan tüm işlemlerin ve sonuçlarının tam ve gerçeğe uygun bir şekilde şirket kayıtlarına ve hesaplarına aktarılmış olmasını ve özellikle değerlendirme diğer finansal işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyulması zorunlu olan muhasebe standartlarına uygun bir şekilde gerçekleştirilmiş olmasını gerektirir. Dolayısıyla denetçilerin yıl içinde yerine getirmek zorunda oldukları şirket kayıt ve defterlerini inceleme görevlerini muhasebe bilgilerinin doğruluk ve açıklığının belirlenmesine yönelik olarak yapmaları gerekmektedir. Denetçiler bilançonun denetlenmesi sonucunda ulaştıkları sonuçları denetleme raporunda açıklarlar.

Her ne kadar Ticaret Kanunu sistemi içinde vergi hesaplarının denetimi özel olarak düzenlenmiş değilse de bilanço denetimine bağlı olarak ortaklığın vergi hesabının denetimi de büyük önem arz etmektedir. Şirketlerin elde ettikleri karlara en büyük ortağın devlet olduğu düşünüldüğünde şirketin vergisel açıdan kontrolünün ne kadar önemli olduğu anlaşılmaktadır. Zira, çoğu zaman ödenmesi gerektiği halde ödenmeyen vergi asıl, gecikme zammı, faiz ve cezaları olarak tanımlanabilecek vergi riski bir işletmedeki en büyük risklerinden birini oluşturmaktadır.

<sup>67</sup> Ayrıca faaliyetleri bakımından özellik arz eden aracı kurumlarda müşteri emanetlerinin fiziken saklandığı İMKB Takas ve Saklama Bankası kayıtları ile aracı kurum kayıtları arasında müşteri bazında mutabakat yapılması olası hileli işlemleri önleyecek ya da açığa çıkaracak bir yöntemdir.

<sup>68</sup> TTK'nın 75. Maddesi düzenlemesi uyarınca; ilgililerin işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için envanterin ve bilançonun eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde düzenlenmesi gereklidir.



**f- Denetleme raporu hazırlamak görevi:** TTK'nın 354'üncü maddesi uyarınca denetçilerin yıl sonunda şirketin durumuna, düzenlenen bilançoya, yönetim kurulunun kar dağıtım teklifine ve diğer hususlara ilişkin görüşlerini içeren bir rapor hazırlayarak genel kurula sunmaları gerekmektedir. Denetçiler, raporlarında bilançoyu kesin ya da şartlı olarak onaylamalarını ya da yönetim kuruluna geri göndermelerini teklif edebilirler (Atasoy.1983:204).

### 3- Ortaklığın Yönetimine İlişkin Görevler

**a- Genel kurulu toplantıya davet etmek:** TTK'nın 353/8 ve 355'inci maddeleri uyarınca denetçilerin genel kurulu olağan ve olağanüstü toplantıya davet etmek hakları bulunmaktadır.

aa- **Olağan toplantıya davet:** TTK'nın 365'inci maddesi düzenlemesi gereğince genel kurulu olağan toplantıya davet etmek görevi yönetim kuruluna aittir. Bununla birlikte yönetim kurulunun, TTK'nın 364'üncü maddesi uyarınca, hesap döneminin kapanışından itibaren 3 ay içerisinde genel kurulu toplantıya çağırarak bu görevi ihmal etmesi halinde denetim kurulu toplantı için çağrıda bulunabilir (İmregün.1993:297).

ab- **Olağanüstü toplantıya davet:** Olağanüstü genel kurul toplantıları belirsiz zamanlarda ve gereği halinde yapılır. Denetçilerin genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırabilmeleri üç durumda mümkün kılınmıştır<sup>69</sup>:

i- Zaruri ve müstacel nedenlerin varlığı halinde: TTK'nın 355'inci maddesi gereğince bu hallerin ortaya çıkması halinde denetçilerin genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırılmaları zorunludur. Hangi olayların *zorunlu ve ivedi hal* kapsamına girdiğini takdir etme hakkı denetçilere aittir (İmregün.1993:298, Atasoy.1983:149)<sup>70</sup>.

ii- Azınlığın talebi üzerine: TTK'nın 366'ncı ve 367'nci maddeleri uyarınca azınlığın<sup>71</sup> olağanüstü genel kurul toplantısı yapılmasını gerektirici sebepleri bildiren yazılı taleplerinin, yönetim kurulunca dikkate alınmaması halinde denetçiler genel kurulu olağan üstü toplantıya davet ederler.

iii- Yönetim kurulunun genel kurulu olağan ya da olağanüstü toplantıya davet etme görevini ihmal etmesi halinde.

iv- Azınlık pay sahiplerinin şikayeti üzerine: Denetçiler, şikayete konu hususları yıl sonunda düzenleyecekleri raporlarında bildirmeye ya da gerekli görmeleri halinde genel kurulu olağanüstü toplantıya davet etmeye yetkilidirler.

<sup>69</sup> Denetçilerin davet yetkisini kurul olarak kullanmaları gerektiği ya da ferden kullanılıp kullanılmayacakları hususundaki tartışmalar için bkz. Atasoy.1983:154-157.

<sup>70</sup> Hangi hallerin zorunlu ve ivedi haller kapsamına girdiği açık olmamakla birlikte işin niteliği konu hakkında genel kurulun karar vermesini ve ayrıca bu toplantının derhal yapılmasını zorunlu kılıyorsa bu kapsama girebilir (Atasoy.1983:150).

<sup>71</sup> TTK sisteminde, şirket sermayesinin en %10 değerinde paylara sahip kişilerin azınlığa tanınan haklardan yararlanacağı öngörülmüşken, 2499 sayılı SPKn'nun 11. Maddesi'nde 4487 sayılı kanun ile yapılan değişiklik uyarınca, halka açık şirketlerde şirket ödenmiş sermayesinin %5' ine sahip ortakların azınlığa tanınan haklardan yararlanacağı düzenlenmiştir.

**b- Pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına katılmalarına ilişkin esas sözleşmede öngörülen şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek:**

**c- Ortaklık adına dava açmak:** Ortaklık adına dava açmak idare ve temsil yetkisinin bir gereği olarak yönetim kuruluna aittir (TTK md. 317). Bununla birlikte TTK'nın 341'inci maddesi düzenlemesine göre genel kurulun yönetim kurulu üyeleri aleyhine dava açılmasına karar vermesi halinde şirket adına dava açmak görevi denetçilere aittir. Ayrıca, TTK'nın 381'inci maddesi gereğince denetçiler kanun ya da esas sözleşme hükümlerine ve özellikle objektif iyi niyet kurallarına aykırı genel kurul kararları aleyhine dava açabilirler<sup>72</sup>.

---

<sup>72</sup> 2499 sayılı SPKn'nun 11. Maddesi'nde 4487 sayılı kanun ile yapılan değişiklik uyarınca, kayıtlı sermaye sistemindeki ortaklıklarda, denetçilerin TTK'nın 381.1 maddesinde sayılan hallerde de yönetim kurulu kararları aleyhine dava açma hakları bulunmaktadır.

## **Ek:8 İÇ DENETİME İLİŞKİN ANKET ÇALIŞMASI**

### **HALKA AÇIK ANONİM ŞİRKETLERDE DENETİM KURULLARININ YAPILARININ, GÖREVLERİNİN VE İŞLEVLERİNİN TESPİT EDİLMESİ İLE ŞİRKET İÇ DENETİM SİSTEMLERİNE YÖNELİK ANKET SORULARI**

#### **I-AÇIKLAMA**

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SPKn) "Konu ve Amaç" başlıklı 1'inci maddesinde de belirtildiği üzere, SPKn'nun temel hedefleri, tasarrufların iktisadi kalkınmaya kaynak olmasını teminen sermaye piyasasının güven içerisinde çalışması ve tasarruf sahiplerinin haklarının korunmasıdır. Açıklık ve güven içerisinde çalışan bir piyasanın oluşmasını sağlamak için halka arz olunan menkul kıymetlere ve ihraççılara ilişkin her türlü bilginin tam ve zamanında halka açıklanması gerekmektedir.

Bu anlamda, Kurulumuz tarafından halka açık şirketlerin standart mali tablo ve raporlar hazırlamaları, belirlenen muhasebe standartları çerçevesinde hazırlanması gereken mali tabloların bağımsız denetime tabi olması ve mali tabloların bağımsız denetçi görüşü ile birlikte ilan edilmesi, şirketlerin ortaya çıkan özel durumlarını zamanında kamuya açıklamaları ve benzeri konularda düzenlemeler yapılmış, yapılan denetimlerle piyasa katılımcılarının sermaye piyasası kurumları hakkında zamanında, tam ve doğru olarak bilgilenmeleri güvence altına alınmaya çalışılmıştır.

Bununla birlikte, şirketlerin ve yönetimlerinin faaliyet ve işlemlerin şirket esas sözleşmesine ve mevzuata uygunluğunu hesap döneminin tamamında, kesintisiz olarak kontrol edilmesi ve işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığının araştırılması işlevini yüklenen iç denetimin de, yukarıda açıklanan hedeflere ulaşılmasında büyük katkısı ve önemi bulunmaktadır.

Aşağıda soruları verilen bu anket formu, Türk Ticaret Kanunu (TTK) düzenlemeleri gereğince kanuni bir zorunluluk olarak mevcut olan denetim kurullarının halka açık anonim şirketlerde fiilen yerine getirdikleri görevlerin ve söz konusu kurulların, iç denetimine olan katkılarının anlaşılması amacıyla hazırlanmıştır.

Anket'in ikinci bölümünde yer alan soruların Şirketiniz denetçisi/denetçileri tarafından, ilk ve üçüncü bölümde yer alan soruların ise şirketinizin üst düzey yöneticileri (genel müdür veya genel müdür yardımcısı) ve denetçiler tarafından ortak olarak cevaplanması anket çalışmasının amacına ulaşması açısından önemli bir faktördür.

Ankette yer alan sorularla ilgili olarak, şirket iç denetim sistemlerinin oluşturulması ve denetim kurullarının iç denetim görevlerini etkin ve yararlı bir şekilde yerine getirmeleri ile ilgili önerileriniz araştırmanın sonuçları açısından oldukça önemli olup bu konudaki düşünce ve taleplerinizin ayrı bir metin halinde gönderilmesi çalışmanın tamamlanmasına önemli katkılar sağlayacaktır.

Anket konusu ve sorularla ilgili olarak, gerektiği takdirde Sermaye Piyasası Kurulu İstanbul Temsilciliği'nden Uzman Yardımcısı Nahit AKARKARASU ile görüşülebilir. Ayrıca, postada meydana gelebilecek gecikmelerin önlenmesini teminen, e-mail ya da

telefon ile talep edilmesi halinde anketin bilgisayar ortamındaki bir örneği mail adresinize gönderilebilecektir.

İrtibat telefonları: 0212 2820934 (10 hat) Dahili:140  
E-mail adresi: nakarkar@spk.gov.tr

Not: Aksi belirtilmediği sürece soruların (X) şeklinde cevaplanması uygundur.

## II-ANKET SORULARI

İşletmenin Unvanı: .....

Ankete Katılanların;

Görevi

Görev Süresi

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

### A- İŞLETMEYİ TANIMAYA YÖNELİK SORULAR

**1-** En son yapılan Olağan Genel Kurul Toplantısına göre ortak sayınız kaçtır?  
Cevap-.....

**2-** 1999 yılı itibariyle şirketinizin sermayesinin yüzde dağılımı nasıldır?

- |          |   |       |   |
|----------|---|-------|---|
| a- (...) | Aile veya aile grubu                        | ..... | % |
| b- (...) | Halka açık kısım                            | ..... |   |
| c- (...) | Aile grubu dışında en büyük paya sahip kişi | ..... |   |
| d- (...) | Yabancı sermaye                             | ..... |   |
| e- (...) | Diğer                                       | ..... |   |

**TOPLAM** **100**

**3-** 1999 yılı itibariyle yönetim kurulu, genel müdür ve denetim kurulu üyelerinin/denetçinin Şirket'te sahip oldukları sermayenin, ödenmiş sermayeye oranı nedir?

- |          | Sermayedeki (%) Payı                 |
|----------|--------------------------------------|
| a- (...) | Yönetim kurulu üyeleri toplamı ..... |
| b- (...) | Genel Müdür .....                    |
| c- (...) | Denetçi/denetçiler toplamı .....     |

**4-** 30.06.2000 tarihi itibariyle işletmenizin bilançosunun aktif toplamı nedir?  
Cevap-.....(Milyon TL)

## B- DENETÇİ/DENETÇİLER TARAFINDAN CEVAPLANACAK SORULAR

**5-** Şirketinizde TTK'nın hükümleri gereğince halen kaç denetçi görev yapmaktadır, esas sözleşmeye göre görev süreniz kaç yıldır ve seçilmeden önce Şirket ile doğrudan ya da dolaylı olarak ticari ya da yönetsel her hangi bir ilişkiniz var mıdır ?

	<u>1 yıl</u>	<u>2 yıl</u>	<u>3 yıl</u>	<u>Ticari vb İlişki</u>
a- (...) 1 denetçi	(...)	(...)	(...)	Var (...) Yok(...)
b- (...) 2 denetçi	(...)	(...)	(...)	Var (...) Yok(...)
c- (...) 3 denetçi	(...)	(...)	(...)	Var (...) Yok(...)
d- (...) 4 denetçi	(...)	(...)	(...)	Var (...) Yok(...)
e- (...) 5 denetçi	(...)	(...)	(...)	Var (...) Yok(...)

**6-** Seçilmeden önce Şirket ile doğrudan ya da dolaylı olarak ticari ya da yönetsel her hangi bir ilişkiniz bulunmakta ise söz konusu ilişki aşağıdaki şıklardan hangisine uymaktadır?

- a- (...) Şirket'in eski yöneticilerinden ya da çalışanlarından olmak
- b- (...) Şirketin bağlı ortak ya da iştiraklerinden birinin yöneticilerinden ya da çalışanlarından olmak
- c- (...) Şirket'in avukatı ya da hizmet aldığı banka, bağımsız denetim firması vb.nin ortağı, yöneticisi ya da çalışanı olmak
- d- (...) Şirketin mal ya da hizmet tedarikçilerinden veya en büyük müşterilerinden birinin ortağı, yöneticisi ya da çalışanı olmak
- e- (...) Diğer.....

**7-** Yüksek öğrenim yaptığınız alan aşağıdakilerden hangisidir? (Aynı dalda eğitim alan birden fazla denetçi varsa lütfen seçeneğin yanına sayısını yazınız)

	<u>Sayı</u>
a- (...) İşletme/İktisat	....
b- (...) Hukuk	....
c- (...) Mühendislik	....
d- (...) Diğer .....	....
e- (...) Yüksek öğrenim yapmamıştır	....

**8-** Halen görev yapmakta olan denetçiler hangi adaylar arasından seçilmiştir?

- a- (...) Yönetim kurulunun, Şirket sermayesinin çoğunluğuna sahip olan pay sahiplerinden gösterdiği adaylar arasından
- b- (...) Yönetim kurulunun, Şirket sermayesinin azınlığını oluşturan pay sahiplerinden gösterdiği adaylar arasından
- c- (...) Yönetim kurulunun, Şirket pay sahipleri dışından gösterdiği adaylar arasından
- d- (...) Bir kısmı yönetim kurulunun, bir kısmı ise ortakların gösterdiği adaylar arasından
- e- (...) Diğer (Kamuca atananlar vd.) .....

**9-** Şirketiniz esas sözleşmesinde Şirket denetçilerinin seçilebilmeleri için özel şartlar belirlenmiş midir? Belirlenmiş ise aşağıda sayılanlardan hangilerine uymaktadır?

- a- (...) Herhangi bir şart öngörülmemiştir
- b- (...) Muhasebe, finans ya da hukuk alanında eğitim almış olması

- c- (...) (b) şıkkındaki alanlarda yeterli mesleki deneyimi ve bilgisi bulunması
- d- (...) (b) şıkkındaki alanlarda eğitim almış olması ve deneyim sahibi olması
- e- (...) Pay sahibi olması
- f- (...) Pay sahibi olmaması
- g- (...) Adaylık öncesinde Şirketle herhangi bir ticari ya da idari bağlantısının bulunmaması
- h- (...) Diğer.....

**10-** Şirket esas sözleşmesinde Şirket denetçilerine TTK düzenlemeleri dışında yüklenen özel görev ve sorumluluklar bulunmakta mıdır? Varsa eğer lütfen kısaca tanımlayın.

- a- (...) Evet .....
- b- (...) Hayır

**11-** Şirket yönetim kurulu toplantılarına ne sıklıkla katılmaktasınız?

- a- (...) Her toplantıya
- b- (...) Her ay en az bir toplantıya
- c- (...) Sayıya bağlı olmadan önemli hususların görüşüldüğü toplantılara
- d- (...) Diğer.....

**12-** TTK düzenlemeleri gereğince yerine getirdiğiniz denetim ve gözetim görevleri sırasında yapılan incelemelerin kapsamında aşağıdaki işlemlerden hangileri yer almaktadır? (En çok 3 şıkkı önem sırasına göre 1'den başlayarak sıralayınız)

- a- (...) Şirket'in her türlü yasal defter ve kaydını inceleyerek yürütülen faaliyetlerin Şirket esas sözleşmesi ve mevzuata uygunluğunu incelemek, kasa sayımı yapmak
- b- (...) Şirket kayıtlarının gerçeğe uygunluğunun anlaşılması için karşı inceleme dahil diğer denetim yöntem ve tekniklerini uygulamak
- c- (...) Mali tabloların, hazırlanma usullerinin ve uygulanan muhasebe standartlarının sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili mevzuata uygunluğunu incelemek
- d- (...) Bağımsız denetim çalışmalarında tespit edilen eksiklik ve aykırılıkların giderilip giderilmediğini incelemek
- e- (...) Şirketin faaliyetleri, hesapları ve mali tabloları hakkında Şirket yetkilileri ile görüşerek bilgi almak
- f- (...) Diğer.....

**13-** Şirket'in yasal defter ve kayıtları üzerinde ne sıklıkla inceleme yapmaktasınız? Yapılan incelemelerin tarihleri önceden belirlenmekte midir?

	<u>Belirli Tarihte</u>	<u>Belirlenmemiş Tarihte</u>
a- (...) Altı ayda bir defa	.....	.....
b- (...) Her ay	....	.....
c- (...) Her üç ayda bir defa	.....	.....
d- (...) İhtiyaç duyulduğu zamanlarda	.....	.....
e- (...) Diğer .....	.....	.....

**14-** Şirketiniz denetim kurulunun/denetçisinin son beş yıl içerisinde tespit edip, yönetim kuruluna ya da önemli hallerde genel kurula bildirdikleri herhangi bir usulsüzlük, kanun ya da esas sözleşmeye aykırılık hali bulunmakta mıdır?

- a- (...) Evet
- b- (...) Hayır

**15-** Ortaklar tarafından, denetçiye/denetçilere son beş yıl içerisinde herhangi bir şikayet yapılmış mıdır?

a- (...) Evet. Şirket'in kuruluşundan itibaren/son beş yıl içerisinde toplam {...} adet şikayet yapılmıştır.

b- (...) Hayır, Şirket denetçisi/denetçilerine ulaşan herhangi bir şikayet bulunmamaktadır. (Cevabınız "Hayır" ise Soru 18'e geçiniz)

c- (...) Şirket ve faaliyetleri hakkındaki şikayetler genellikle SPK, İMKB vd. yetkili kurumlara yapılmaktadır

**16-** Şikayet konuları aşağıdaki seçeneklerden hangisine uymaktadır? (Lütfen ilgili seçeneğin yanına şikayet sayısını belirtiniz)

	Sayı
a- (...) Kar payı dağıtımı	.....
b- (...) Şirket'in hesapları, finansal yapısı ve yatırımları	.....
c- (...) Esas sözleşme ve mevzuata aykırı işlemler	.....
d- (...) Sermaye artımı işlemleri	.....
e- (...) Grup şirketleri ile olan ilişkiler	.....
f- (...) Ticari faaliyetler	.....
g- (...) Şirket'in üst düzey çalışanlarının faaliyetleri	.....
h- (...) Diğer.....	.....

**17-** Şikayetler nasıl sonuçlanmıştır?

a- (...) Şikayetlerden {...} adetine konu olan hususların gerçekliği anlaşılmış olup, inceleme sonuçları genel kurula sunulan yıllık rapora aktarılmıştır

b- (...) Şikayetlerden {...} adetine konu olan hususların gerçekliği anlaşılmış olup, inceleme sonuçları yönetim kuruluna bildirilmiştir

c- (...) Şikayetlerden {...} adetine konu olan hususların gerçekliği anlaşılmış olup, inceleme sonuçlarına ilişkin olarak genel kurul olağanüstü toplantıya davet edilmiştir.

d- (...) Şikayetlerden {...} adetine konu hususların gerçek olmadığı anlaşılmış olup herhangi bir işlem yapılmamıştır

e- (...) Genel kurul, şikayete konu olan hususlar hakkında şirket yönetim kurulu üyeleri aleyhine dava açılmasına karar vermiştir

f- (...) Diğer.....

**18-** Şirketinizde son beş yıl içerisinde TTK'nın 348'inci maddesi kapsamında "Özel Denetçi" seçimi yapılmış mıdır? Yapılmış ise seçimi hangi organ yapmıştır?

Seçen Makam

a- (...) Evet. {...} defa seçim yapılmıştır. Genel Kurul (...) Mahkeme (...)

b- (...) Hayır

**19-** Şirket genel kurulu son beş yıl içerisinde Şirketiniz denetçisi/denetçileri tarafından TTK'da yer alan yetkiler kapsamında olağanüstü toplantıya davet edilmiş midir? Davet edilmiş ise nedeni nedir?

a- (...) Hayır

b- (...) TTK 355 kapsamında, zorunlu ve acele sebeplerden

c- (...) TTK 353/8 kapsamında, Yönetim kurulunun ihmali nedeniyle



d- (...) Esas sermayenin 1/10'una denk gelen pay sahiplerinin şikayeti nedeniyle  
**20-** Şirket ortaklarının haklarının ve yararlarının korunması ile mali tabloların gerçek durumu yansıtması hususlarında aşağıda sayılanlar tarafından yapılan denetim ve incelemelerinden hangisi daha faydalı olmaktadır? (Önem sırasına göre 1'den başlayarak sıralayınız)

- a- (...) SPK
- b- (...) İMKB
- c- (...) Bağımsız denetim şirketleri
- d- (...) Şirket denetçi/denetçileri
- e- (...) İlgili Bakanlıklar vd. kamu kuruluşları
- f- (...) Diğer.....

**21-** Şirketiniz ile bağımsız denetim kuruluşu arasındaki aşağıda sayılan ilişkilerde karar ya da değerlendirme mercii aşağıdakilerden hangisidir? (Lütfen yalnız bir tercihte bulunun)

İlişki	Yönetim Kurulu	Genel Müdür	Muhasebe-finasman, mali işler müdürü	Denetim Kurulu	Genel Kurul	Şirketin çoğunluk payına büyük ortak
a-Bağımsız denetim firmasının seçimi						
b-Bağımsız denetim sözleşmesinin şartlarının belirlenmesi						
c-Bağımsız denetim sonuçlarının gözden geçirilmesi						
d- Bağımsız denetim programının belirlenmesi						
e-Mali tabloların hazırlanması sırasında ortaya çıkan görüş ayrılıklarının değerlendirilmesi						

### C- DENETÇİ(LER) VE ŞİRKET YÖNETİMİ TARAFINDAN ORTAK CEVAPLANACAK SORULAR

**22-** Şirketiniz bünyesinde TTK gereğince seçilen denetçi/denetçiler dışında faaliyet gösteren ayrı bir iç denetim birimi/ekibi bulunmakta mıdır?

- a- (...) Evet (Lütfen 23. sorudan devam ediniz)
- b- (...) Şirketimiz bağlı olunan holding/grup/ana şirket iç denetçileri tarafından denetlenmesi nedeniyle ayrı bir iç denetim birimi yoktur
- c- (...) Hayır. Ayrı bir iç denetim ekibi yoktur

**23-** İşletmeniz bünyesinde tam zamanlı olarak çalışan iç denetim birimi/ekibi bulunmamasının nedeni nedir? (Birden fazla şık işaretlenebilir, lütfen önem sırasına göre 1'den başlayarak sıralayınız)

- a- (...) Maliyetinin yüksek olması
- b- (...) İç denetçilerin yapacakları çalışmaların bağımsız denetçiler tarafından yerine getiriliyor olması
- c- (...) Yasal bir zorunluluk olmaması

- d- (...) İşletmenin muhasebe organizasyonun şirket yönetimine, incelemede bulunması için yeterli veri ve sonuçlar sunması
- e- (...) İhtiyaç duyulmaması
- f- (...) Bağlı olunan holding/grup/ana şirket iç denetçileri tarafından denetim yapılması
- g- (...) Diğer.....

**(23. soruya cevap verdiyseniz lütfen 33. sorudan devam ediniz)**

**24-** Şirketiniz bünyesindeki iç denetim biriminin görevleri aşağıdakilerden hangileridir? (En önemli görülen 3 şikkı 1'den başlayarak önem sırasına göre sıralayınız)

- a- (...) Şirket'in yıl sonu mali tablolarının hazırlanması aşamasında kapanış işlemlerine nezaret etmek ve bu işlemleri denetlemek
- b- (...) Şirket ve/veya bağlı ortaklık ve iştiraklerin faaliyetlerinin ve hesaplarının sermaye piyasası mevzuatı, vergi mevzuatına vb.lerine uygunluğunu denetlemek
- c- (...) İşletmenin faaliyetleri sırasında ortaya çıkabilecek hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlemek ve önlemek
- d- (...) İşletmenin her türlü faaliyetinin yönetim politikalarına ve belirlenen risk faktörlerine uygunluğunu denetlemek
- e- (...) Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı değerlendirmek
- f- (...) Diğer (Belirtiniz) .....

**25-** Şirketiniz iç denetim biriminin yerine getireceği görevler ve uygulanacak denetim teknikleri ile şirket birimlerinin üretim ya da faaliyet süreçleri her hangi bir yazılı metin (yönetmelik, karar vb) içeriğinde ayrıntılı olarak tanımlanmış mıdır?

- a- (...) Evet
- b- (...) Hayır

**26-** Şirketiniz bünyesinde faaliyet gösteren iç denetim birimi hangi sıklıkla denetim ve inceleme çalışmalarında bulunmaktadır? (Birden fazla şık işaretlenebilir, lütfen önem sırasına göre 1'den başlayarak sıralayınız)

- a- (...) Daha önceden belirlenmiş bir program çerçevesinde düzenli olarak
- b- (...) Hesap dönemi sonunda mali tabloların hazırlanması safhasında
- c- (...) Denetim ve inceleme gerektiren özel durumların ortaya çıkması halinde
- d- (...) Diğer.....

**27-** İç denetim biriminin Şirketiniz organizasyon yapısı içerisindeki yeri nedir?

- a- (...) Yönetim kuruluna bağlı olarak çalışmaktadır.
- b- (...) TTK anlamındaki denetim kuruluna/denetçiye bağlı olarak çalışmaktadır.
- c- (...) Genel müdür ya da Murahhas azaya bağlı olarak çalışmaktadır.
- d- (...) Diğer .....

**28-** Şirketiniz iç denetim birimi, çalışmaları sırasında yönetimden ve bağlı olduğu kurul ya da kişiden bağımsız ve tarafsız olarak hareket edebilmekte midir?

- a- (...) Tamamen bağımsızdır.
- b- (...) Zaman zaman bağımsızlık ve tarafsızlığa müdahaleler olabilmektedir.
- c- (...) Diğer.....

**29-** Yukarıdaki soruda (a) şıkkını seçmiş iseniz, iç denetim biriminin tamamen bağımsız ve tarafsız olarak hareket edebilmesi için idari, mali ve benzeri özel düzenlemeler yapılmış mıdır? Yapılmış ise söz konusu düzenlemeleri kısaca özetleyebilir misiniz? (Ör: Mali özerklik, yetki ve sorumlulukların yazılı olarak belirlenmiş olması vb.)

a- (...) Hayır yapılmamıştır

b- (...) Evet yapılmıştır. **Açıklama:** .....

.....  
.....

**30-** İç denetim biriminin gerçekleştirdiği denetim çalışmaları sonucunda tespit edilen hususlar bağlı olunan birime hangi yolla iletilmektedir? (Lütfen yalnız 1 şık seçiniz)

a- (...) Sözlü olarak

b- (...) Denetim çalışmaları sonucunda tespit edilen tüm hususlar raporlanmakta ve alınacak önlemler gösterilmektedir

c- (...) Tespit edilen aykırılıkların denetim sırasında düzeltilmesi yoluna gidilmekte, kalan hususlar gerekirse raporlanmaktadır

d- (...) Sayılan yöntemlerin tümü kullanılarak

e- (...) Diğer.....

**31-** Şirketiniz iç denetim biriminin çalışmalarının Şirketiniz nezdinde yapılan bağımsız denetim çalışmalarında ne gibi işlevleri olduğu düşünülmektedir? (Önem sırasına göre 1'den başlayarak sıralayınız)

a- (...) Bağımsız denetim çalışmalarının maliyetini azaltmakta ve süresini kısaltmaktadır

b- (...) Bağımsız denetçilerin iç denetim çalışmalarına ve sonuçlarına yeterli ilgiyi göstermemeleri nedeniyle somut bir etkisi bulunmamaktadır.

c- (...) İç denetim çalışmalarının daha çok Şirket'in üretim, pazarlama vb. faaliyetlerine ilişkin olarak belirlenen süreçlere yönelik olduğundan mali tabloların denetlenmesi aşamasında her hangi bir işlevi bulunmamaktadır

d- (...) Diğer.....

**32-** İç denetim birimi ile Şirketiniz denetim kurulu üyeleri/denetçisi arasındaki ilişki ve denetim kurulunun yerine getirdiği görevler aşağıdaki şıklardan hangisine uymaktadır?

a- (...) İç denetim birimi Şirket denetim kuruluna bağlı olarak çalışmakta, hazırlanmış olduğu rapor ve çalışmaları öncelikle denetim kuruluna sunmaktadır

b- (...) Denetim kurulu/denetçi bağımsız denetim çalışmaları sırasında dış denetçiler ve iç denetçiler arasındaki koordinasyonu sağlamaktadır

c- (...) İç denetim birimi ve Şirket denetim kurulu arasında her hangi bir ilişki ve etkileşim bulunmamaktadır

d- (...) Diğer.....

**33-** Türkiye'de halka açık şirketlerin iç denetime önem vermeleri için aşağıda yer alan önerilerden hangilerinin yerinde olduğunu düşünüyorsunuz? (Yerinde gördüğünüz 3 şıkkı 1'den başlayarak sıralayınız)

a- (...) Halka açık anonim şirketlerin, tam zamanlı olarak çalışacak iç kontrol ve iç denetim sistemi kurmalarını zorunlu hale getiren yasal düzenleme yapılması

**b-** (...) Denetim kurullarının yerine, Şirket büyüklüğüne göre yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ya da bağımsız denetim şirketlerinden seçilebilecek hesap denetçilerinin sözleşmeli olarak çalışması yönünde yasal düzenleme yapılması

**c-** (...) İç denetim mesleğinin yapılacak yasal düzenlemelerle açık bir statüye kavuşturulması ve iç denetçilerin lisanslanması.

**d-** (...) Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetleri sırasında iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin incelemeleri hususunda düzenlemelerin genişletilmesi.

**e-** (...) Mali tabloların ekinde, iç denetim çalışmaları ve sonuçları hakkında ortakları ve kamuyu aydınlatmaya yönelik ayrıntılı açıklamalar yapılması

**f-** (...) Diğer .....

**34-** Denetim kurullarının etkin hale getirilmesi için yapı ve görevlere ilişkin aşağıda yer alan önerilerden hangilerinin yerinde olduğunu düşünüyorsunuz? (En önemli gördüğünüz 5 şikkı önem sırasına göre 1’den başlayarak sıralayınız)

**a-** (...) Denetim kurullarının Şirket ve Şirket yönetimi ile geçmişte doğrudan ya da dolaylı olarak herhangi bir yönetim, hizmet, ticaret vb. ilişkisi bulunmayan bağımsız en çok 3 üyeden oluşması

**b-** (...) Denetim kurulu üyelerinin şirket ve bağlı olduğu sektörü etkileyebilecek ekonomik, sosyal ve hukuki etkileri yorumlayabilecek ve planlama ile denetimin temel sorunları hakkında bilgi sahibi olabilecek mali, hukuki ya da teknik alanlarda yetişmiş kişilerden oluşması

**c-** (...) Denetim kurulunun tüm görev ve sorumluluklarının yazılı hale getirilmesi ve bunların hangi ölçüde ifa edildiğinin yıl sonu raporunda açıklanması

**d-** (...) Denetim kuruluna bağlı olarak tam zamanlı çalışan en az bir iç denetçinin istihdam edilmesi

**e-** (...) Bağımsız denetçinin seçiminin denetim kurulu tarafından yapılması

**f-** (...) İç denetim, dış denetim ve risk yönetim programlarının denetim kurulunca oluşturulması,

**g-** (...) Olağanüstü ödemeleri, yönetimin harcamalarını ve finansal kararları denetlemek

**h-** (...) Bağımsız denetim sonuçlarını ve yapılan önerilerin yerine getirilip getirilmediği incelemek

**i-** (...) İşletmenin yıl sonu mali tablolarını incelemek ve bunların düzenlenmesine ilişkin olarak bağımsız denetçi ve yönetim arasında çıkan ihtilafları incelemek

**j-** (...) İşletmenin mali tablolarının hazırlanması sırasında tercih edilen muhasebe ve denetim standartlarının uygunluğu hakkında görüş bildirmek

**35-** Yukarıda yer alan sorular için eklemek istediğiniz hususlar varsa, konuya ilişkin görüşlerinizi lütfen aşağıda açıklayınız.

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

<b>TABLO:1 ANKETE KATILAN ŞİRKETLERİN SEKTÖREL DAĞILIMI</b>		
<b>Sektör</b>	<b>Şirket Sayısı</b>	<b>% Dağılımı</b>
İmalat Sanayi	52	61.18
Mali Kuruluşlar	26	30.59
Perakende Ticaret	4	4.71
Teknoloji	1	1.18
Toptan Ticaret	1	1.18
Ulaştırma	1	1.18
<b>TOPLAM</b>	<b>85</b>	<b>100.00</b>

**TABLO:2 ANKETİ CEVAPLAYANLARIN GÖREV DAĞILIMI**

<b>Görev</b>	<b>Adet</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Denetçi	59	35.12
Dış Denetçi	1	0.60
Muhasebe Müdürü	17	10.12
Yönetim Kurulu Üyesi	4	2.38
Denetim Kurulu Üyesi	2	1.19
Mali Denetim Müdürü	4	2.38
Ortaklık İlişkileri Uzmanı	1	0.60
Mali İşler Koordinatörü	25	14.88
Sermaye Piyasası Koordinatörü	1	0.60
Grup Müdürü	3	1.79
Genel Müdür	13	7.74
Avukat	2	1.19
Genel Müd Yardımcısı	29	17.26
Yönetim Kurulu Raportörü	2	1.19
Teftiş Kurulu Başkanı	5	2.98
<b>TOPLAM</b>	<b>168</b>	<b>100.00</b>

**TABLO:3 ANKETE KATILAN ŞİRKETLERİN ORTAKLIK YAPILARI**

<b>Sermaye Grubu</b>	<b>Ortalama</b>
Aile ya da aile grubu	49.50
Halka açık kısım	34.88
Aile grubu dışında en büyük paya sahip kişi	42.56
Yabancı sermaye	22.55
Diğer	34.90

**TABLO:4 ANKETE KATILAN ŞİRKETLERDE ORTAKLARIN GENEL KURULA KATILIM ORANLARI ORTALAMASI**

<b>30.06.2000 Tarihi İtibariyle Ödenmiş Sermayesi</b>	<b>Şirket Sayısı</b>	<b>Genel Kurula Katılım Ortalaması</b>	<b>1999 Sonu İtibariyle Halka Açıklık Oranı</b>	<b>Şirket Sayısı</b>
3 Trilyon TL'den az	11	0.60	%0.01-%9.9	6
3-9.9. Trilyon TL	22	2.60	%10-%29.9	27
10-29.9 Trilyon TL	18	1.21	%30-%49.9	22
30-99.9 Trilyon TL	12	17.60	%50-%69.9	6
100 Trilyon TL ve üzeri	6	6.30	%70-%100	6
<b>Toplam</b>	<b>69</b>	<b>5.66</b>		<b>67</b>

**TABLO:5 ANKETE KATILAN ŞİRKETLERİN DENETÇİ SAYILARI VE GÖREV SÜRELERİ**

Görev Yapan Denetçi sayısı	Denetçi sayısı			Denetçilerin görev süresi				Cevap Veren Şirket Sayısı
	Şirket sayısı	Toplama Olan Yüzdesi (%)	Cevap Veren Şirket Sayısı	1 yıl	2 yıl	3 yıl	Boş	
1 Denetçi	10	11.76	10	6		2	2	8
2 Denetçi	38	44.71	38	24	5	9	1	37
3 Denetçi	36	42.35	36	24		10	2	34
4 Denetçi	1	1.18	1			1		1
<b>Toplam Şirket Sayısı</b>	<b>85</b>	<b>100</b>	<b>85</b>	<b>54</b>	<b>5</b>	<b>22</b>	<b>5</b>	<b>80</b>

**TABLO:6 ANKETE KATILAN ŞİRKETLERİN DENETÇİ SAYILARI VE GÖREV SÜRELERİ ORTALAMALARI**

30.06.2000 Tarihi İtibariyle Ödenmiş Sermayesi	Şirket sayısı	Görev Yapan Denetçi Sayısı Toplamı	Görev Yapan denetçi Sayısı Ortalaması	Görev süresi Ortalaması	Halka Açıklık Oranı Ortalaması	Ödenmiş Sermaye Ortalaması (Milyar TL)
3 Trilyon TL'den az	12	26	2	1	52	1,574
3-9.9. Trilyon TL	25	59	2	2	34	6,778
10-29.9 Trilyon TL	25	58	2	2	25	19,611
30-99.9 Trilyon TL	16	38	3	2	26	62,277
100 Trilyon TL ve üzeri	7	16	2	2	28	317,378
<b>Toplam</b>	<b>85</b>	<b>197</b>	<b>2.32</b>	<b>1.61</b>	<b>33</b>	<b>81,524</b>

**TABLO:7 GÖREV YAPAN DENETÇİLERİN EĞİTİM DURUMLARI**

Mezun Olunan Lisans Programı	Denetçi sayısı	Yüzde (%)
İşletme-İktisat	144	74.23
Hukuk	22	11.34
Mühendislik	7	3.61
Diğer	13	6.70
Yüksek öğrenim yapmamış	8	4.12
<b>TOPLAM</b>	<b>194</b>	<b>100.00</b>

**TABLO:8 GÖREV YAPAN DENETÇİLERİN ŞİRKET İLE YA DA YÖNETİCİLERİ İLE SEÇİLMEYEN ÖNCEKİ İLİŞKİLERİ**

Şirkette görev yapan denetçi sayısı	İLİŞKİSİ OLAN ŞİRKETLER		Toplam	Yüzde (%)	Denetçilerin Şirketler İle Olan İlişki Türleri	Şirket sayısı	Yüzde (%)	İLİŞKİSİ OLMAYAN ŞİRKETLER		TOPLAM
	Bir Denetçinin Var	Ticari Yada Yönetmel İlişki Var (Sayı Belirtmeden)						Herhangi bir Ticari Yada Yönetmel İlişki Yok (Sayı belirtmeden)	Yüzde (%)	
1 denetçi		7	7	8.24	Şirketin eski yöneticilerinden, çalışanlarından olmak	12	20.69			
2 denetçi	5	23	28	32.94	Şirketin bağlı ortaklık,iştiraklerinden birinin yöneticilerinden, çalışanlarından olmak	25	43.10	3	4	
3 denetçi		15	15	17.65	Şirket'in avukatı ya da hizmet aldığı banka, bağımsız denetim firması vb. nin ortağı, yöneticisi ya da çalışanı olmak	15	25.86	11	13	
4 denetçi			0	0.00	Ticari ilişki olan diğer şirketlerin yöneticisi ya da çalışanı olmak	0	0.00	20	24	
<b>TOPLAM</b>	<b>5</b>	<b>45</b>	<b>50</b>	<b>58.82</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>58</b>	<b>100.00</b>	<b>35</b>	<b>41.18</b>	<b>85</b>



**TABLO: 9 DENETÇİLERİN KİMLER TARAFINDAN ADAY GÖSTERİLDİĞİ**

<b>Aday gösteren grup</b>	<b>Şirket sayısı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Yönetim kurulunun, Şirket sermayesinin çoğunluğuna sahip olan pay sahiplerinden gösterdiği adaylar arasından	35	41.18
Yönetim kurulunun, Şirket pay sahipleri dışından gösterdiği adaylar arasından	19	22.35
Ortakların gösterdikleri adaylar arasından	11	12.94
Şirket sermayesinin çoğunluğuna sahip pay sahiplerinin önerisi	4	4.71
Diğer açıklama yapmayanlar	4	4.71
A grubu hissedarların gösterdiği aday	3	3.53
Genel kurulda pay sahipleri tarafından pay sahipleri dışından gösterilen adaylar	3	3.53
Yönetim kurulunun, Şirket sermayesinin azınlığını oluşturan pay sahiplerinden gösterdiği adaylar arasından	2	2.35
Bir kısmı yönetim kurulunun, bir kısmı ise ortakların gösterdiği adaylar arasından	2	2.35
İlgili devlet bakanı tarafından şirket ve ortaklar dışından atanmıştır	2	2.35
<b>TOPLAM</b>	<b>85</b>	<b>100.00</b>

**TABLO:10 DENETÇİLERİN YÖNETİM KURULU TOPLANTILARINA KATILMA SIKLIKLARI**

Toplantıya Katılma Sıklığı	Şirket sayısı	Yüzde (%)
Önemli hususların görüşüldüğü toplantılara	44	52.38
Her toplantı	25	29.76
Diğer	10	11.90
Her ay en az bir toplantıya	5	5.95
<b>TOPLAM</b>	<b>84</b>	<b>100</b>

**TABLO:11 YAPILAN DENETİMİN KAPSAMINDA YER ALAN İŞLEMLERİN SIRALAMASI**

	Şirket'in her türlü yasal defter ve kaydını inceleyerek yürütülen faaliyetlerin Şirket esas sözleşmesi ve mevzuata uygunluğunu incelemek, kasa sayımı yapmak şikkını seçen şirket sayısı	Yüzde (%)	Şirket kayıtlarının gerçeğe uygunluğunun anlaşılması için karşı inceleme dahil diğer denetim yöntem ve tekniklerini uygulamak şikkını seçen şirket sayısı	Yüzde (%)	Mali tabloların, hazırlanma usullerinin ve uygulanan muhasebe standartlarının sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili mevzuata uygunluğunu incelemek şikkını seçen şirket sayısı	Yüzde (%)	Bağımsız denetim çalışmalarında tespit edilen eksiklik ve aykırıkların giderilip giderilmediğini incelemek şikkını seçen şirket sayısı	Yüzde (%)	Şirketin faaliyetleri, hesapları ve mali tabloları hakkında Şirket yetkilileri ile görüşerek bilgi almak şikkını seçen şirket sayısı	Yüzde (%)	Diğer	Yüzde (%)	Boş	Yüzde (%)	Toplam Şirket sayısı
1. Sırada	65	76.47	1	1.18	4	4.71	1	1.18	12	14.12		0.00	2	2.35	85
2. Sırada	10	11.76	14	16.47	44	51.76	3	3.53	10	11.76		0.00	4	4.71	85
3. Sırada	4	4.71	3	3.53	18	21.18	10	11.76	38	44.71	2	2.35	10	11.76	85

<b>TABLO:12 DENETÇİLERİN ŞİRKET YASAL KAYITLARINI İNCELEME SIKLIĞI</b>											
<b>ŞİRKET YASAL DEFTERLERİNİN VE KAYITLARININ İNCELENME SIKLIĞI</b>											
<b>30.06.2000 Tarihi İtibariyle Ödenmiş Sermayesi</b>	<b>Şirket sayısı</b>	<b>Altı ayda bir defa</b>	<b>Şirket Sayısına Olan Oranı (%)</b>	<b>Her ay</b>	<b>Şirket Sayısına Olan Oranı (%)</b>	<b>Her üç ayda bir defa</b>	<b>Şirket Sayısına Olan Oranı (%)</b>	<b>İhtiyaç duyulduğu zamanlarda</b>	<b>Şirket Sayısına Olan Oranı (%)</b>	<b>Diğer</b>	<b>Şirket Sayısına Olan Oranı (%)</b>
3 Trilyon TL'den az	12	2	16.67	0	0.00	8	66.67	3	25.00	Ayda 2 defa	
3-9.9. Trilyon TL	25	2	8.00	8	66.67	12	48.00	2	8.00	2 ayda bir	
10-29.9 Trilyon TL	25	5	20.00	3	12.00	11	44.00	6	24.00		
30-99.9 Trilyon TL	16	4	25.00	3	18.75	6	37.50	2	12.50		
100 Trilyon TL ve üzeri	7	1	14.29	1	14.29	1	14.29	4	57.14		
<b>Toplam</b>	<b>85</b>	<b>14</b>	<b>16.47</b>	<b>15</b>	<b>17.65</b>	<b>38</b>	<b>44.71</b>	<b>17</b>	<b>20.00</b>	<b>2</b>	<b>2.35</b>

Eserden İncelenen/İncelenenlerde son bir yıl içerisinde gerçek edip, ilgili yasa ile ilgili olarak herhangi bir soruşturma, kanun yasa dışı işlem yapılmış mıdır?														Ortaklık türünden, denetçi/şirketlere son bir yıl içerisinde herhangi bir şirket yapılmış mıdır?						Son bir yıl içerisinde TTK'ın 367'inci maddesi kapsamında "Etrel Denetim" seçimi yapılmış mıdır?				Bir yıl içerisinde Şirketin denetim faaliyetleri tarafından TTK'da yer alan public raporlama alanlarındaki toplantılar düzenlenmiş mi?			
Toplam Şirket Sayısı	Evet	Toplam Şirket Sayısına Oran (%)		Evet	Toplam Şirket Sayısına Oran (%)		Evet	Toplam Şirket Sayısına Oran (%)		Evet	Toplam Şirket Sayısına Oran (%)		Evet	Toplam Şirket Sayısına Oran (%)													
		Hesap	Oran (%)		Hesap	Oran (%)		Hesap	Oran (%)		Hesap	Oran (%)															
85	-	84	98.82	1	1.18	76	89.53	2	2.36	2	2.36	1	1.18	84	98.82												

TABLO: 14 Gerçekleştirilen Denetim Faaliyetlerinin Ortakların Yararlarının Korunması ve Mali Tabloların Gerçeği Yansıtmasına Sağlamada Fayda Sıralaması															
	Sermaye Piyasası Kurulu	Yüzde (%)	İMKB	Yüzde (%)	Bağımsız Denetim Şirketi	Yüzde (%)	Şirket denetçisi/ denetçileri	Yüzde (%)	İlgili Bakanlıklar vd. kamu kuruluşları	Yüzde (%)	Diğer	Yüzde (%)	Boş	Yüzde (%)	Toplam Şirket Sayısı
1. Sırada	13	15.48	-	-	46	54.76	20	23.81	2	2.38	3	3.57	2	2.38	84
2. Sırada	18	21.95	8	9.76	26	31.71	26	31.71	3	3.66	1	1.22	4	4.88	82
3. Sırada	28	38.89	16	22.22	9	12.50	14	19.44	3	4.17	2	2.78	10	13.89	72
4. Sırada	8	15.69	26	50.98	2	3.92	14	27.45	1	1.96	1	1.96		0.00	51
5. Sırada	2	5.71	6	17.14		0.00	3	8.57	22	62.86	2	5.71		0.00	35
6. Sırada	bağlı olunan ortaklık denetçileri	-	-	-		0.00			3	42.86	3	42.86		0.00	7

TABLO:15 TTK Dışında Görev Yapan Ayrı Bir İç Denetim Biriminin Varlığı									
30.06.2000 Tarihi İtibariyle Ödenmiş Sermayesi	Şirket Sayısı	Ayrı Bir İç Denetim Birimi Var	Yüzde (%)	Bağlı Olunan Holding vb. şirket iç denetçileri denetliyor	Yüzde (%)	Ayrı Bir İç Denetim Yok	Yüzde (%)	Halka Açıklık Oranı Ortalaması	Ödenmiş Sermaye Ortalaması (Milyar TL)
3 Trilyon TL'den az	12	0	0	7	58.33	5	41.67	52	1,574
3-9.9. Trilyon TL	25	8	32	7	58.33	10	83.33	34	6,778
10-29.9 Trilyon TL	25	10	40	8	66.67	6	50.00	25	19,611
30-99.9 Trilyon TL	16	10	62.5	2	16.67	4	33.33	26	62,277
100 Trilyon TL ve üzeri	7	5	71.43	0	0.00	2	16.67	28	317,378
<b>Toplam</b>	<b>85</b>	<b>33</b>	<b>38.82</b>	<b>24</b>	<b>28.24</b>	<b>27</b>	<b>31.76</b>	<b>33</b>	<b>81,524</b>

TABLO: 16 ŞİRKET NEZDİNDE GÖREV YAPAN AYRI BİR İÇ DENETİM BİRİMİNİN BULUNMAMA NEDENLERİ																	
	Maliyetinin yüksek olması	Yüzde (%)	İç denetçilerin yapacakları çalışmaların bağımsız denetçiler tarafından yerine getiriliyor olması	Yüzde (%)	Yasal bir zorunluluk olmaması	Yüzde (%)	İşletmenin muhasebe organizasyonunun şirket yönetimine, incelemeye bulunması için yeterli veri ve sonuçlar sunması	Yüzde (%)	İhtiyaç duyulması	Yüzde (%)	Bağlı olunan holding/grup/ana şirkete iç denetçileri tarafından denetim yapılması	Yüzde (%)	Diğer	Yüzde (%)	Boş	Yüzde (%)	Toplam
1. SIRADA	0	0.00	9	17.65	0	0.00	16	31.37	0	0.00	24	47.06	1	1.96	2	3.92	51
2. SIRADA	0	0.00	14	27.45	4	7.84	3	5.88	1	1.96	3	5.88	1	1.96	25	49.02	51
3. SIRADA	2	3.92	3	5.88	0	0.00	4	7.84	6	11.76	1	1.96	1	1.96	34	66.67	51
4. SIRADA	1	1.96	0	0.00	3	5.88	1	1.96	1	1.96	0	0.00	0	0.00	45	88.24	51
5. SIRADA	1	1.96	0	0.00	2	3.92	0	0.00	1	1.96	0	0.00	0	0.00	47	92.16	51
6. SIRADA	2	3.92	1	1.96	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	48	94.12	51

Tablo: 17 İç Denetim Biriminin Görevleri

	Şirket'in yıl sonu mali tablolarının hazırlanması aşamasında kapanış işlemlerine nezaret etmek ve bu işlemleri denetlemek	Yüzde (%)	Şirket ve/veya bağlı ortaklık ve iştiraklerin faaliyetlerinin ve hesaplarının sermaye piyasası mevzuatı, vergi mevzuatına vb.lerine uygunluğunu denetlemek	Yüzde (%)	İşletmenin faaliyetleri sırasında ortaya çıkabilecek hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlenmek ve önlemek	Yüzde (%)	İşletmenin her türlü faaliyetinin yönetim politikalarına ve belirlenen risk faktörlerine uygunluğunu denetlemek	Yüzde (%)	Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımını değerlendirmek	Yüzde (%)	Diğer	Yüzde (%)	Toplam Cevap Sayısı
1. Sırada	0	0.00	3	9.09	17	51.52	12	36.36	1	3.03	0	0.00	33
2. Sırada	1	3.13	5	15.63	9	28.13	11	34.38	5	15.63	1	3.13	32
3. Sırada	3	10.34	3	10.34	4	13.79	7	24.14	11	37.93	1	3.45	29

TABLO:18 İç Denetim Biriminin Denetim Faaliyetlerinin Zamanı

	Daha önceden belirlenmiş bir program çerçevesinde düzenli olarak	Yüzde (%)	Hesap dönemi sonunda mali tabloların hazırlanması safhasında	Yüzde (%)	Denetim ve inceleme gerektiren özel durumların ortaya çıkması halinde	Yüzde (%)	Diğer	Yüzde (%)	Toplam Cevap Sayısı
1. Sırada	27	79.41	2	5.88	15	44.12	0	0.00	34
2. Sırada	3	11.54	2	7.69	21	80.77	14	53.85	26
3. Sırada	0	0.00	5	62.50	2	25.00	1	12.50	8

TABLO:19 İç Denetim Biriminin Organizasyon İçerisindeki Yeri		
Durum	Cevap Veren Şirket Sayısı	Yüzde (%)
Yönetim kuruluna bağlı olarak çalışmaktadır	9	27.27
TTK anlamındaki denetim kuruluna/denetçiye bağlı olarak çalışmaktadır	1	3.03
Genel müdür ya da Murahhas azaya bağlı olarak çalışmaktadır	18	54.55
Diğer	6	18.18
<b>TOPLAM</b>	<b>33</b>	<b>100.00</b>

Tablo:21 İç Denetim Birimi ile Denetim Kurulu Üyeleri/Denetçi Arasındaki İlişki		
İlişki	Cevap Veren Şirket Sayısı	Yüzde (%)
İç denetim birimi Şirket denetim kuruluna bağlı olarak çalışmakta, hazırlanmış olduğu rapor ve çalışmalarını öncelikle denetim kuruluna sunmaktadır	1	3.03
Denetim kurulu/denetçi bağımsız denetim çalışmaları sırasında dış denetçiler ve iç denetçiler arasındaki koordinasyonu sağlamaktadır	0	0.00
İç denetim birimi ve Şirket denetim kurulu arasında her hangi bir ilişki ve etkileşim bulunmamaktadır	28	84.85
Diğer	4	12.12

Tablo: 20 İç Denetim Biriminin Tespit Ettiği Hususları Bağlı Olduğu Birime Bildirim Yöntemleri		
Bildirim Yöntemi	Cevap Veren Şirket Sayısı	Yüzde (%)
Sözlü olarak	0	0.00
Denetim çalışmaları sonucunda tespit edilen tüm hususlar raporlanmakta ve alınacak önlemler gösterilmektedir	20	58.82
Tespit edilen ayrıntılıkların denetim sırasında düzeltilmesi yoluna gidilmekte, kalan hususlar gerekirse raporlanmaktadır	5	14.71
Sayılan yöntemlerin tümü kullanılarak	9	26.47
Diğer	0	0.00
<b>TOPLAM</b>	<b>34</b>	<b>100.00</b>

TABLO:22 İç Denetim Biriminin Yönetime Karşı Olan Bağımsızlık ve Tarafsızlığı		
Durum	Cevap Veren Şirket Sayısı	Yüzde (%)
Tamamen Bağımsızdır	26	76.47
Zaman zaman bağımsızlık ve tarafsızlığa müdahaleler olabilmektedir	4	11.76
Cevapsız	3	8.82
<b>TOPLAM</b>	<b>33</b>	<b>97.06</b>

Tablo:23 İç Denetim Biriminin Yerine Getireceği Görevler ve Uygulanacak Denetim Teknikleri ile Şirket Birimlerinin Üretim ya da Faaliyet Süreçleri Her Hangi Bir Yazılı Metin İçinde Tanımlanmış Olma Hali		
Durum	Cevap Veren Şirket Sayısı	Yüzde (%)
Evet, tanımlanmıştır	26	78.79
Hayır, tanımlanmamıştır	7	21.21
<b>TOPLAM</b>	<b>33</b>	<b>100.00</b>

Tablo: 24 İç Denetim Biriminin Tamamen Bağımsız ve Tarafsız Olarak Hareket Edebilmesi İçin Özel Düzenlemeler Yapılıp Yapılmadığı		
Bildirim Yöntemi	Cevap Veren Şirket Sayısı	Yüzde (%)
Hayır, yapılmamıştır.	13	39.39
Evet, yetki ve sorumlulukları teftiş kurulu yönetmeliğinde/denetim rehberinde yazılı olarak belirlenmiştir.	13	39.39
Cevapsız	7	21.21
<b>TOPLAM</b>	<b>33</b>	<b>100.00</b>

**Tablo:25 İç Denetim Biriminin Çalışmalarının Şirket Nezdinde Yapılan Bağımsız Denetim Çalışmalarıyla Olan Etkileşimi**

	Bağımsız denetim çalışmalarının maliyetini azaltmakta ve süresini kısaltmaktadır	Yüzde (%)	Bağımsız denetçilerin iç denetim çalışmalarına ve sonuçlarına yeterli ilgiyi göstermemeleri nedeniyle somut bir etkisi bulunmamaktadır	Yüzde (%)	İç denetim çalışmalarının daha çok Şirket'in üretim, pazarlama vb. faaliyetlerine ilişkin süreçlere yönelik olduğundan mali tabloların denetlenmesi aşamasında her hangi bir işlevi bulunmamaktadır	Yüzde (%)	Diğer	Yüzde (%)	Toplam Cevap Sayısı
1. Sırada	12	40.00	5	16.67	12	40.00	1	3.33	30
2. Sırada	6	60.00	1	10.00	3	30.00	0	0.00	10
3. Sırada	1	14.29	4	57.14	2	28.57	0	0.00	7



Tablo: 26 Türkiye’de Halka Açık Şirketlerin İç Denetime Önem Vermeleri İçin Tercih Edilen Öneriler

	Halka açık anonim şirketlerin, tam zamanlı olarak çalışacak iç kontrol ve iç denetim sistemi kurmalarını zorunlu hale getiren yasal düzenleme yapılması	Yüzde (%)	Denetim kurullarının yerine, Şirket büyüklüğüne göre yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ya da bağımsız denetim şirketlerinden seçilebilecek hesap denetçilerinin sözleşmeli olarak çalışması yönünde yasal düzenleme yapılması	Yüzde (%)	İç denetim mesleğinin yapılacak yasal düzenlemelerle açık bir statüye kavuşturulması ve iç denetçilerin lisanslanması	Yüzde (%)	Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetleri sırasında iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin incelemeleri hususunda düzenlemelerin genişletilmesi	Yüzde (%)	Mali tabloların ekinde, iç denetim çalışmaları ve sonuçları hakkında ortakları ve kamuyu aydınlatmaya yönelik ayrıntılı açıklamalar yapılması	Yüzde (%)	Diğer	Yüzde (%)	Toplam
1. Sırada	36	45.57	15	18.99	15	18.99	9	11.39	2	2.53	2	2.53	
2. Sırada	13	17.57	11	14.86	27	36.49	14	18.92	9	12.16	0	0.00	
3. Sırada	9	13.04	9	13.04	12	17.39	15	21.74	23	33.33	1	1.45	

Tablo: 27 Denetim Kurullarının Etkin Hale Getirilmesi İçin Yapı ve Görevlere İlişkin Tercih Edilen Öneriler

	Denetim kurullarının Şirket ve Şirket yönetimi ile geçmişte doğrudan ya da dolaylı olarak herhangi bir yönetim, hizmet, ticaret vb. ilişkisi bulunmayan bağımsız en çok 3 üyeden oluşması	Yüzde (%)	Denetim kurulu üyelerinin şirket ve bağlı olduğu sektörü etkileyebilecek ekonomik, sosyal ve hukuki etkileri yorumlayabilecek ve planlama ile denetimin temel sorunları hakkında bilgi sahibi olabilecek mali, hukuki ya da teknik alanlarda yetişmiş kişilerden oluşması	Yüzde (%)	Denetim kurulunun tüm görev ve sorumluluklarının yazılı hale getirilmesi ve bunların hangi ölçüde ifa edildiğinin yıl sonu raporunda açıklanması	Yüzde (%)	Denetim kuruluna bağlı olarak tam zamanlı çalışan en az bir iç denetçinin istihdam edilmesi	Yüzde (%)	Bağımsız denetçinin seçiminin denetim kurulu tarafından yapılması	Yüzde (%)	İç denetim, dış denetim ve risk yönetim programlarının denetim kurulunca oluşturulması
1. Sırada	22	26.51	42	50.60	5	6.02	3	3.61		0.00	3
2. Sırada	5	6.33	24	30.38	25	31.65	3	3.80	1	1.27	2
3. Sırada	8	10.00	1	1.25	21	26.25	8	10.00	1	1.25	2
4. Sırada	1	1.39	8	11.11	3	4.17	8	11.11	3	4.17	7
5. Sırada	4	6.25	4	6.25	8	12.50	5	7.81	0	0.00	2