

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE DENETİM KOMİTELERİ İLE İÇ DENETİM BİRİMİ
İLİŞKİSİNİN HATA ve HİLELERİN ÖNLENMESİNDEKİ ROLÜ**

Yrd. Doç. Dr. Ali ALAGÖZ*

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	96
2. İÇ KONTROL	98
2.1. İç Kontrol Kavramı	98
2.2. İç Kontrolün Önemi ve Amaçları	99
3. İÇ KONTROL SİSTEMİ	99
3.1. Kavram	99
3.1. İç Kontrol Sisteminin Amaç ve Yararları	100
3.2. İç Kontrol Sistemi Yapılandırma Modelleri	102
4. İÇ DENETİM	104
4.1. İç Denetim Faaliyetleri	105
4.2. İç Denetim Birimi	105
4.3. İç Denetimin İşlevleri	106
4.3.1. Proaktif İç Denetim Anlayışı	107
4.3.2. Risk Odaklı İç Denetim Anlayışı	107
4.3.3. Müşteri Odaklı İç Denetim Anlayışı	109
5. DENETİM KOMİTELERİ	110
5.1. Denetim Komitesinin Amacı ve Görevleri	112
5.2. Denetim Komitesinin Yetki ve Sorumlulukları	114
5.2.1. Finansal Tablolara İlgili Sorumluluklar	114
5.2.2. İç Kontrol ve Uygunlukla İlgili Sorumluluklar	115
5.2.3. İç ve Dış Denetimle İlgili Sorumluluklar:	115
6. MUHASEBE HATA ve HİLELERİNİ ÖNLEMEDE DENETİM KOMİTESİ İLE İÇ DENETİM BİRİMİ İLİŞKİSİNİN ROLÜ	115
6.1. Hata ve Hile Kavramı	115
6.2. Denetim Komitesi ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü	118
7. SONUÇ VE ÖNERİLER	121
KAYNAKÇA	124

* Selçuk Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman ABD Öğretim Üyesi

1. GİRİŞ

ABD'deki önemli şirketlerde ardı ardına ortaya çıkan yolsuzluklar ve denetim skandalları küresel bir sorunu ortaya çıkarmıştır. Enron ve Worldcom vb. şirketlerde yaşanan küresel etkili skandallarda, iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerindeki zayıflıklar önemli bir etkin olmuştur. Örneğin, Enron'da iç kontrol mekanizmaları ve çapraz kontroller devre dışı bırakılarak, hataları azaltmak adına gerekli kontroller yapılmamış, iç kontrol mekanizmaları devre dışı bırakılmış, varlığı ve etkinliği kontrol edilmemiştir (Aksoy, 2005: 154). Bu skandalların piyasalarda yarattığı çalkantı ve yatırımcılarda mali tablolara karşı oluşan güven kaybı, sistemin gözden geçirilmesini zorunlu kılmış ve yapılan değerlendirmelerde, sorunun çözümü için sadece muhasebe kayıtları ve mali tablolarla ilgili düzenlemelerin yeterli olmadığı, gerçekte sorunun üst düzey işletme yöneticileri, muhasebeciler, avukatlar, mali analistler, derecelendirme kuruluşları, standart belirleyiciler, piyasa düzenleyicileri ve yatırımcılarla ilgili boyutlara da sahip olduğu anlaşılmıştır (Yayla, 2006: 1).

Yaşanan uluslararası finansal krizlerin ve şirket skandallarının arkasında yatan önemli nedenlerden biri olarak kamunun ve özel sektörün kurumsal yönetim politikalarının yetersiz olduğunun görülmesi, kurumsal yönetim kavramını dünyada her geçen gün daha da önemli hale getirmiştir. Piyasa düzenleyicileri, yaşanan sorunların altında yatan en önemli nedenlerden birisinin kurumsal yönetim alanındaki düzenlemelerdeki eksiklikler olduğu düşüncesi ile bu alanda yeni düzenlemelere gitme ihtiyacı hissetmiştir. Son yirmi yılda OECD, Dünya Bankası, kurumsal yatırımcılar, borsalar ve uluslararası sermaye piyasalarının yönlendirmeleri ile birçok ülkede kurumların yönetilme tarzını belirleyen bir koşul halini alan kurumsal yönetim anlayışı, işletme yönetiminde ve iş süreçlerinde; şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk anlayışıyla ortakların hak ve çıkarlarının korunabilmesi için güvence sağlayan yaklaşım, ilke ve uygulamalar bütünüdür. Son dönemde, denetçi bağımsızlığının artırılması, denetim komiteleri, risk yönetimi ve iç denetime ilişkin düzenlemeler kurumsal yönetim anlayışının etkinliğinin artırılması için ele alınan ana konular arasında yer almaktadır (Uyar, 2004).

ABD'de 2002 yılında şirketlerin sorumlu ve etkin yönetimini sağlamaya yönelik bir ilkeler manzumesi olarak kurumsal yönetim ve bağımsız denetim uygulamaları alanında köklü değişiklikler getiren Sarbanes Oxley Yasası (genel olarak SOX ya da SarbOX diye adlandırılan) mali tablolara güven ve itibarı kazandırmada iç kontrolün / iç denetimin gerekliliği ile iç kontrol sistem ve mekanizmalarının etkinliğinin sağlanmasını kritik faktörlerden birisi olarak ön plana çıkartmaktadır. Ayrıca, işletmelerde iç kontrolü ön plana çıkaran Basel-II düzenlemeleri sonucunda işletmelerde iç kontrol sistemi, iç denetim uygulamaları ve denetim komiteleri ile bunların etkileşimi daha da önemli konuma gelmektedir (Aksoy, 2007: 15-16).

SOX ile getirilen düzenlemelerle, işletme taraflarının birbirleri ve işletme çevresi ile olan ilişkileri ayrıntılı bir şekilde ele alınarak gözden geçirilmiş ve denetim komi-

teleri, işletme ortaklığı ve hissedarlık, bağımsız denetçi, iç kontrol ve iç denetim konularında daha etkin ve hesap verebilir nitelikte bir kurumsal yönetim mekanizmasını ortaya koyacak yapının geliştirilmesi amaçlanmıştır. Kurumsal yönetim anlayışı çerçevesinde değerlendirildiğinde SOX yasası ile amaçlanan düzenlemeler kısaca şu şekilde sıranabilir (Uyar, 2004)

- Denetim komitesine verilen önemin artırılması,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının denetim dışı hizmetlerine sınırlamalar getirilmesi,
- Denetçi bağımsızlığının sağlanması,
- Kamuya açıklanacak şirket finansal tabloları açısından şirket yöneticisi, çalışanı ve avukatlarına onaylama yükümlülüğü getirerek kurumsal sorumluluk yüklenmesi,
- Yöneticiler için iş etik kurallarını benimseme zorunluluğunun getirilmesi,
- Kamunun eş zamanlı aydınlatılmasına ilişkin düzenlemeler,
- Periyodik raporlarla kamuya açıklanacak yükümlülüklerin artırılması,
- Kamuya aydınlatmaya ilişkin şirket içinde ve şirketin bağımsız denetim şirketiyle olan ilişkilerinde çıkar çatışmalarını önleyecek düzenlemelerin benimsenmesi,
- Bilanço dışı işlemlerin ve önceden öngörülebilir finansal sonuçlara ilişkin daha sıkı kurallar öngörülmesi,
- Analizciler tarafından yatırımcılara yapılan önerilerden kaynaklanacak çıkar çatışmalarının önlenmesine yönelik düzenlemeler.

SOX yasası, iç kontrol sistemi alanında işletme yönetimi ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarını artırmış, yükümlülüklerin karşılanması, işletme hedeflerine ulaşabilme ve finansal raporlamada doğruluk ve güvenilirliğin sağlanması için iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve etkin bir biçimde yürütülmesini zorunlu duruma gelmiştir. Diğer taraftan, işletmelerin büyümesi, faaliyetlerin ve ortaya çıkan değer hareketlerinin sayısının ve karmaşıklığının artması, işletme yönetimlerinin işletme faaliyetlerini doğrudan kontrol etme olanağını ortadan kaldırmıştır. Ortaya çıkan bu gelişmeler karşısında işletme yöneticilerinin yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri, ancak etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi ile gerçekleştirilebilmektedir (Aksoy, 2007: 17).

Tüm bu nedenlerle SOX ile ortaya çıkan kurumsal yönetim anlayışının önem kazandığı denetim komitesi, SOX ve Basel-II ile daha da önem kazanan iç kontrol, iç kontrol sistemi ve iç denetim arasındaki ilişkinin yapılandırılması, etkinliğinin ve kalite düzeyinin yükseltilmesi özellikle hata ve hilelerin, muhasebe yolsuzluklarının önlenmesi açısından büyük bir öneme sahip konular haline gelmiştir.

2. İÇ KONTROL

2.1. İç Kontrol Kavramı

Son yıllarda dünyada yaşanan ve küresel etki yaratan şirket yolsuzlukları ile muhasebe ve denetim skandalları sonrasında iç kontrolün önemi ön plana çıkmıştır. İşletmelerde ve muhasebe bilgi sistemlerinde iç kontrolün önemi daha fazla hissedilmiş ve pek çok ülke COSO (The Committee of Sponsoring Organizations), Turnbull ve Coco gibi çatılar altında muhasebe bilgi sistemlerinde iç kontrol sistemi işleyişini kurumsal ve etkin bir düzeye getirmeyi amaçlamıştır (Yayla, 2006: 110).

1949 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü¹ (American Institute of Accountants) denetimle ilgili bir raporunda iç kontrol kavramını, organizasyon planı ile işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemler bütünü şeklinde tanımlamıştır.

1992 yılında COSO tarafından yapılan tanıma göre iç kontrol; “mali tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliği ile verimliliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından tasarlanan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür” (Aksoy, 2007: 223).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) Bağımsız Denetim Standartları içinde yer alan iç kontrol tanımı da AICPA’nın yapmış olduğu tanıma benzemektedir. IFAC iç kontrolü, faaliyetlerde etkinliği sağlamaya, işletme varlıklarını korumaya, muhasebe kayıtlarında hata ve noksanlıkların önüne geçilmesine ve güvenilir finansal bilgiler üretilmesine yönelik olarak işletme yönetimi tarafından oluşturulan politika ve prosedürler bütünü olarak tanımlamaktadır (Akışık, 2005: 93). İç kontrol, yönetim fonksiyonunun icra edilmesine aracılık eden ve onun işletilmesini sağlamak için yönetim tarafından kullanılan bir araçtır. Ancak, yönetimin yerini almaz. İç kontrolün varlığındaki temel felsefe, bireylerin organizasyon çıkarlarından ziyade kendi çıkarlarına yönelik hareket edeceği düşüncesine dayanmaktadır. İç kontrolün olmadığı ve/veya etkinliğin sağlanamadığı durumlarda, işletme varlıklarının kaybı, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar alması, suistimaller ve çeşitli kayıplara (müşteri, karlılık, verimlilik vb.) yol açmaktadır. İç kontrol, bu tehditlerin minimize edilmesini sağlamanın yanında yöneticilerin performanslarını ölçme, karar verme ve işlemleri değerlendirme gibi fırsatlar da yaratmaktadır (Yayla, 2006: 112).

İç kontrol sistemi birbirleri ile uyumlu ve birbirlerini destekleyen önlemlerden oluşan bir sistemdir. Bu kontrollerin bir bölümü iş süreçlerine bağlı olarak geliştirilmiş iken, bir bölümü de iş süreçlerinden bağımsız olarak faaliyet göstermektedir

¹ Günümüzdeki adı American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

(Kaval, 2005: 128). Kontroller, bir işlemin tek seferde ve her zaman doğru olarak gerçekleştirilmesine yardımcı olmayı amaçlayan kural ve süreçlerdir. İç kontrollerin kişilerden etkilendiği, makul bir güvence sağladığı ve işletmelerin amaçlarına ulaşmada bir araç olduğu unutulmamalıdır. İç kontroller, amaçlarına göre aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Aksoy, 2005: 143):

- İstenmeyen durumların meydana gelmesini önleyici kontroller,
- Meydana gelmiş bir istenmeyen durumu ortaya çıkarıcı kontroller,
- İstenen bir durumun meydana gelmesine yada oluşmasına sebebiyet veren yönlendirici kontroller,
- Olmayan ya da maliyeti çok yüksek herhangi bir kontrolün doğurduğu boşluğu doldurucu/telafi edici kontroller

Sonuç olarak, iç kontrol, organizasyonun planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu, güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, önceden saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirme amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içermektedir (Güredin, Çömlekçi, Durmuş ve Gönenli, 1999: 123).

2.2. İç Kontrolün Önemi ve Amaçları

ABD’de uygulamaya konulan SOX yasası ile “kurumsal yönetim” bağlamında, işletme hedeflerine ulaşılabilmesi, finansal raporlamanın doğruluğunu ve gerçekliğini sağlamak için iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkin bir biçimde işletilmesi zorunlu kılınmış ve gerek işletme yöneticileri, gerekse bağımsız dış denetçilere önemli sorumluluklar yüklenmiştir. İç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetimi tarafından kabul edilen politikalar, uygulanan usul ve yöntemler bütünü ifade etmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, hedeflere ulaşma ve finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması yanında, önceden belirlenen politikalara ve yasal/yönetimsel düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından büyük bir önem taşımaktadır (Aksoy, 2007: 215).

İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatmaktadır ve finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme varlıklarının suistimallere karşı korunması, işletme faaliyetlerinin etkinliği, verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluğun sağlanması, iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturmaktadır (Doyrangöl, 2007: 302).

3. İÇ KONTROL SİSTEMİ

3.1. Kavram

Bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine “kontroller” adı verilmektedir. Bu kontrollerin oluşturduğu bütün ise “iç kontrol yapısı” olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol sistemi, güvenilir finansal bilgilerin zamanında hazırlanması, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve doğru bir biçimde yapılması, hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması, önlenmesi,

varlıkların korunması, yönetim politikalarına bağlılığın sağlanması da dahil olmak üzere işletme faaliyetlerinin düzgün ve verimli olarak yürütülmesine, işletme yönetimi tarafından saptanmış amaçlara ulaşılmasına yardımcı olmak için yönetim tarafından kabul edilen tüm politika ve prosedürlerdir.

İç kontrol sistemi, “bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliği artırmak, işletme yönetimince belirlenen politikalara işletme faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem” olarak tanımlanabilmektedir (Aksoy, 2007: 216).

3.1. İç Kontrol Sisteminin Amaç ve Yararları

İç kontrol sisteminin amaçlarını, niteliğini ve kimlerin sorumlu olduğunu ortaya koyan ve COSO tarafından yapılan tüm dünyada benimsenen tanıma göre iç kontrol sistemi, “en geniş anlamda, bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu;

- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği (performans amaçları),
- Finansla raporlamanın güvenilirliği (raporlama amaçları),
- Yürürlükteki yasa, yönetmelik ve diğer düzenlemelere uyum (mevzuata uyum)

biçiminde üç grupta toplanan amaçlara yönelik uygun bir güvence sağlamak üzere tesis edilen bir süreç” olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2005: 121). Bu tanıma göre iç kontrol, bir teşebbüsün performans ve karlılık hedeflerine ulaşmasına, kaynakların israfını önlemesine, güvenilir finansal raporların hazırlanması, yasalar ve mevzuata uyum içerisinde faaliyet gösterilmesine ve olumsuzluklardan kaçınılmasına yardımcı olmaktadır (Yılancı, 2001: 38).

İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından tasarlanan ve makul düzeyde güvence sağlamayı amaçlayan bir süreçtir. İyi işleyen bir iç kontrol sisteminin hem iç hem de dış denetim çalışmalarına önemli katkıları bulunmakla birlikte iç kontrol, bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimi amaçları için kullandığı bir araçtan öte, işletme yöneticilerinin kendi amaçları ve bilgi sistemleri açısından üzerinde önemle durmaları gereken bir konu haline gelmiştir (Yılancı, 2001: 40).

İç kontrol sisteminin temel amaçları (Kepekçi, 1998: 60.; Aksoy, 2007: 232.; Duman, 2001: 45-46);

- İşletmenin aktifinde yer alan ve sahip olunan varlıkların korunması,
- İşletmeye ilişkin muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğinin ve politikalarla uyumluluğunun sağlanması,

- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasının sağlanması,
- Yönetim tarafından belirlenmiş hedeflere ve amaçlara ulaşılmasının sağlanması,
- Yönetim kontrolü,
- Muhasebe kontrolü'nden oluşmaktadır.

İşletmelerde iç kontrol sistemi kurulmasının birçok yararlı yönü bulunmaktadır. Bunları şöylece sıralamak olanaklıdır (Öndeş, 2000: 82):

- Üst yönetimin belirlediği temel amaçlara ulaşmak için çalışanların, izlenecek politikalara ve kurallara uygun davranıp, davranmadıklarını belirlemek,
- Üst yönetimin faaliyetlerin verimli ve etkinliğini saptamada ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgileri üretmek,
- Üst yönetimin arzuladığı faaliyetlerdeki fire ve artıkların en az düzeyde olmasını, kaynakların israf edilmemesini sağlamak,
- Üst yönetimin isteği doğrultusunda işletmede bulunan varlıkları çalınmaya, kaybolmaya, amacı dışında kullanılmaya karşı korumak.

Muhasebe bilgi sisteminin güvenilir, zamanında, eksiksiz, net, kısa ve aynı zamanda en uygun maliyetli bilgileri kesintisiz üretmesi gerekir. Böyle bir bilgi sisteminin oluşturulması ise muhasebe kontrol sistemleri ile birlikte gerçekleşir (Yılancı, 2001: 39). Diğer taraftan, muhasebe bilgi sistemi tarafından işlenecek verilerin güvenilirliği oluşturulacak iç kontrol prosedürleri yardımıyla sağlanabilir. Diğer taraftan iç kontrol prosedürleri, varlıkların ve bölüm performanslarının izlenmesinde muhasebe verilerine gereksinim duyar. Buna göre, muhasebe ve iç kontrol el ele yürüyen sistemlerdir (İpçi, 1995: 77).

Bir işletmede iç kontrol sisteminin dizaynı ve işletilmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Oluşturulacak bu sistem, hem iç denetim ve hem de bağımsız dış denetim faaliyetleri üzerinde etki yaratmaktadır (Güredin vd., 1999: 123). Denetlenecek olan muhasebe kayıtlarının, bilgi ve belgelerin doğruluğu ve güvenilirliği işletmedeki iç kontrol sisteminin varlığına ve etkin olarak çalışıp, çalışmadığına bağlıdır. Çünkü etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde finansal verilerin güvenilir olma olasılığı artmakta ve denetim riski azalmaktadır (Kavut, 2007: 257).

Muhasebe bilgi sisteminin güvenilirliği ve sistem çıktılarının kalitesi denetimle sağlanır. 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. Denetçiler, her işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin olması gerektiğinden hareketle denetim faaliyetine iç kontrol sistemini inceleyerek başlamaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği finansal tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yöntem ve işlemlerinin türünü, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedir. Bugün için "çağdaş denetim geçmişteki faaliyetlerin gözden geçirilmesi işlevinden çıkarak iç

kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına dönüşmüş” bulunmaktadır (Güredin, 1998: 8).

3.2. İç Kontrol Sistemi Yapılandırma Modelleri

COSO (Committee of Sponsoring Organizations), CobiT (Control Objectives for Information Technology), eSAC (Electronic System Assurance and Control) ve SysTrust (System Trust) gibi organizasyonlar tarafından farklı iç kontrol varsayımları ve sistemsel modellere dayalı olarak çeşitli iç kontrol yapılandırmaları oluşturulmuştur.

- **CobiT (Control Objectives for Information Technology) Modeli:** İşletmelerin kullandığı yazılımlardan kaynaklanan riskleri kontrol etmeyi amaçlayan bu modelde, iç kontrol sisteminin kapsama alanı işletmede kullanılan bilgi işlem teknolojisi de dahil olmak üzere tüm işletmedir. Güvenilir finansal raporlamayı, faaliyet etkinliğini, mevzuata uygunluğu, üretilen bilgilerin tamlığı, doğruluğu ve gizliliğini sağlamayı amaçlayan iç kontrol sistemini oluşturma sorumluluğu yönetime aittir, sistemin etkinliğinin sağlanması ise, yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçilerin sorumluluğunda olmaktadır (Aksoy, 2005: 148).

- **eSAC (Electronic System Assurance and Control) Modeli:** E-ticaret ile ilgili risklere yönelik olarak geliştirilen bu sistemin ilgi alanı bilgi işlem teknolojisidir. Sistemin tesis sorumluluğu yönetime, etkin çalıştırma sorumluluğu ise iç denetçilere aittir. Bu sistem, güvenilir finansal raporlamayı, faaliyet etkinliğini ve mevzuata uygunluğu sağlamayı amaçlamaktadır.

- **SysTrust (System Trust) Modeli:** Dijital ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamayı hedeflemektedir. Sistemin tesis sorumluluğu yönetime, etkin çalıştırma sorumluluğu ise bağımsız dış denetçilere aittir. Sistemin kapsama alanı işletmenin bilgi sistemleridir. Bu modelde güvenilir finansal raporlamayı, yönetimin hedeflere ulaşmasını sağlamayı amaçlamaktadır (Cangemi ve Singleton, 2003: 72)

- **COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli:** COSO, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebe Birliği (AAA), Finans Yöneticileri Enstitüsü (FEI), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) tarafından oluşturulan bir organizasyondur. Bu organizasyon tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi işletmenin bütünü kapsamaktadır. İç kontrol sisteminin; tesis sorumluluğu yönetim kurulu ve yöneticilere, etkin çalıştırma sorumluluğu ise yöneticilere aittir. COSO tarafından oluşturulan ve güvenilir finansal raporlama, faaliyet etkinliğini ile mevzuata uygunluğu sağlamayı amaçlayan iç kontrol sistemi beş unsurdan oluşmaktadır. Bunlar;

- ✓ **Kontrol Ortamı:** Kontrol ortamı, bir işlem grubuna özgü politika, usul ve yöntemlerin etkinliğini belirlemede, artırmada veya azaltmada etkili olan tüm faktörlerdir. Kontrol ortamı, işletme üst yönetiminin işletmeyi kontrol etmede temel anlayışı, sorunlara bakışı, sorunları çözmeye yaklaşımları ve ahlaki değerlere verdiği önemle kendini göstermektedir. Dar anlamda, işletme üst yönetiminin işletmeyi

ve işletme çalışanlarını kontrol etme bilinci şeklinde algılanabilmektedir (Kaval, 2005: 126). İşletme yönetimi, iç kontrol amaçlarına yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmak ve sürdürmek durumundadır. Ortamı etkileyen bazı faktörler; yönetim ve çalışanlar tarafından dürüstlüğü ve etik değerlerin korunması ve sergilenmesi, yönetimin uzmanlığa olan bağlılığı, yönetimin felsefesi ve iş görme tarzı, organizasyonun yapısı, kuruluş organizasyonu içinde yetki ve sorumlulukların devredilme tarzı, etkili beşeri sermaye politikaları ve uygulamaları, gözetim kuruluşları ile olan ilişkilerdir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü ve The IIA Research Foundation, 2004: 15).

✓ **Risk Değerlemesi:** Organizasyon amaçlarına ulaşılmasının önündeki hata tiplerinin tanımlanması ve analizi olarak ifade edilebilir. Etkin bir risk değerlendirme riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkan vermelidir. İşletme üst yönetimi işletmeyi yakın veya uzak tarihlerde etkileyebilecek riskleri tespit etmek ve önlemler oluşturmak zorundadır. Bu noktadan hareketle, iç kontrol sistemi, işletmenin karşı karşıya bulunduğu riskleri tanımlamalı, risklere karşı önlemler oluşturmalı, uygulamalar kurumsal bir şekilde getirilmeli ve işletmede sistematik olarak işleyen bir erken uyarı mekanizması kurulmalıdır.

✓ **Bilgi ve İletişim:** İletişim, finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu politika ve prosedürlerle ilgili bireylerin nasıl alıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir. İletişim, kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir. Ayrıca, bir kurumda tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına girer. Tersine iletişim için iletişim kanallarının açık olması ve yönetimin problemleri başlangıç aşamasında çözmeye eğilimli olması gereklidir (Doyrangöl, 2001: 55). İyi bir iç kontrol sistemi, yatay ve dikey düzeyde bilgi alma yeteneğini ve insanlar arasında iletişimi sağlamalıdır. Bu da yönetim bilgi sistemi ve bunun alt bilgi sistemlerinin belirli bir disiplin içerisinde ve uyumlu bir şekilde düzenlenmesi ile olanaklı olmaktadır.

✓ **Kontrol Faaliyetleri:** İşletme yönetimi tarafından risk yönetim faaliyetleri ile yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olacak politika ve prosedürlerden oluşan ve iç kontrol sistemini yapılandırılmayı hedefleyen faaliyetlerdir. Yönetimin hedeflere ulaşmak için uyguladığı önlemler bütünüdür (Kaval, 2005: 127). Kontrol faaliyetlerinin kurumun bütün kademelerinde ve fonksiyonlarında oluşturulması gerekmektedir.

✓ **Gözetim:** İç kontrollerin önceden belirlenen politika ve prosedürlere uygun şekilde devam ettirilip ettirilmediğini ve işletmeyi yeni risklere sokup sokmadığını belirlemektir. Bir zaman temeline bağlı olarak yapılan gözetim, iç kontrol kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. Bu amaçlara ulaşabilmek için iç kontrol sisteminin devamlı gözlenmesi, sapmaların ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bu ise işletmelerde İç Denetim fonksiyonu / birimince yerine getirilmektedir.

4. İÇ DENETİM

İç denetim kavramı ile ilgili olarak farklı yazarlar tarafından çeşitli şekillerde tanımlamalar yapılmıştır.

İç denetim, uygulanan iç kontrol uygulamalarının tatmin edici düzeyde işlediğini teyit etmek amacıyla kendi yararına sürdürdüğü bir denetimdir. İç denetim, işletme yönetimine yardımcı olmak amacıyla işletmenin muhasebe, mali ve diğer faaliyetlerini incelemek için yapılan bağımsız bir inceleme ve değerlendirme faaliyetidir (Gürbüz, 1990: 51).

İç denetim, bir örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim örgüt içindeki bireylerin sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla onlara incelediği faaliyetlerle ilgili bilgilerle yapılan analizler ve değerlendirmelerin sonuçlarını sunmakta ve önerilerde bulunmaktadır. İç denetimin amacı, uygun bir maliyetle kontrolün etkililiğini artırmayı da içermektedir (Doysrangöl, 2007: 304).

İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin araştırılıp üst yönetime rapor edilmesidir (Tuan ve Sağlar, 2004: 2). İç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetimin amacı, işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup, korunmadığını, faaliyetlerin önceden saptanmış politikalara uygun olarak yürütülüp, yürütülmediğini araştırmaktır. Bu nedenle iç denetim, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve kontrolleri değerlemeyi hedef alan çok önemli bir yönetim kontrol aracı olmaktadır (Güredin, 1998: 15).

1941 yılında ABD’de kurulan ve iç denetimin kurumsal değer kazanmasında önemli bir güce sahip olan İç Denetim Enstitüsü (IIA), mesleğin geleceğine bakışını da ortaya koyan ve daha nitelikli bir denetim hizmetinin sunulabilmesi amacıyla aşağıdaki İç Denetim tanımını yapmıştır. “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, aynı zamanda kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek bir organizasyonun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

Tanımda yer alan “güvence” ve “danışma” ifadeleri iç denetimin yeni yüzünü yansıtmaktadır. Tanım iç denetimi, işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek sorumluluğundan, geliştirmek ve değer katmak sorumluluğuna taşımaktadır. Tanıma göre, iç denetim fonksiyonu bir güvence sistemi olarak, kayıtların doğruluğundan ziyade, organizasyonun eğilimlerini dikkate alan ve organizasyondaki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak ka-

bul edilmektedir (Memiş, 2007: 461). Bu anlayış değişiklikleri, iç denetimin işletme içerisindeki öneminin ve sorumluluklarının daha da artmasına yol açmıştır (Kwon ve Banks, 2004 : 606). Böylelikle, işletme çalışanları, iç denetim biriminin önderliğini daha iyi anlamış ve gerek organizasyon gerekse üst düzey yöneticiler bu birimden daha yüksek düzeyde fayda sağlar hale gelmişlerdir.

4.1. İç Denetim Faaliyetleri

İç denetim faaliyeti, işletmenin kendi bünyesinde kurulan iç denetim biriminde çalışan ve o işletmenin bir elemanı olan iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir (Oksay ve Acar, 2007: 27).

İç denetim faaliyetleri, kontroller oluşturarak yönetimin sorumluluklarının ve yükünün hafifletilmesi, organizasyon kaynaklarının korunması ve bilgilerin güvenilirliğininin sağlanması ve risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amaçlarına yöneliktir. İç denetim kapsamına giren faaliyetleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Memiş, 2007: 462) :

- İç kontrolün yeterliliğini sağlamak,
- Kayıtların güvenilirliğini teftiş etmek,
- Yönetim kararlarını zorlayıcı kılmak,
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek,
- Üst yönetime bağlı olarak görev almak,
- Raporlama prosedürlerini yerine getirmek.

4.2. İç Denetim Birimi

İç kontrol sisteminin başarısı ve etkinliği için iç denetim birimine gereksinim vardır. İşletme yöneticilerinin, faaliyetlerin iç kontrol sistemine uygunluğunun ölçülmesine yeterli zaman ayıramaması, iç kontrol sistemini yöneticiler adına inceleyecek ve değerleyecek işletme içi bir yapının gelişmesine yol açmıştır. Bu yapı, iç denetim birimi veya iç denetim fonksiyonu olarak adlandırılır.

İç denetim birimi, üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan politikalar çerçevesinde örgütün ve fonksiyonlarının tamamlayıcı bir parçasıdır. Temel amacı, işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunduğunu, faaliyetlerin belirlenen politikalara uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak olan iç denetim faaliyeti, işletmedeki kontrollerin etkililiğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedeflemektedir. Böylece, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına da yardımcı olmaktadır (Doyrangöl, 2007: 305).

Oluşturulan iç kontrol sisteminin etkin ve uygun maliyetli olması bir zorunluluktur. Ancak, başka bir zorunluluk da bu sistemin aksayan yönlerinin ortaya çıkarılması, yeni gelişen teknolojilere uyum sağlanması, yeni bilgilerin ve gelişmelerin ışığı altında iç kontrol sisteminin devamlı olarak yenilenmesi gereğidir. Tüm bu amaçları sağlamak üzere iç kontrol sisteminin devamlı olarak gözetlenmesi, iç kontrol sisteminden sapmaların ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bu ise işletmelerde

teftiş birimi ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak, teknik adıyla bu faaliyetler iç denetim birimi tarafından yerine getirilmektedir (Kaval, 2005: 131-132). İç denetim birimi, üst yönetime, yönetim kuruluna ve denetim komitesine, iç kontrol sisteminin performansı, iç kontrol ve iç denetim biriminin hedeflerine ulaşması konusunda düzenli olarak raporlar sunmak durumundadır (Aksoy, 2007: 343).

İç denetim birimlerinin başlıca çalışma alanları şu konuları içermektedir (Duman, 2001:53-54.; Oksay ve Acar, 2007: 27):

- Muhasebe ve iç kontrol sistemini incelemek,
- İşletmenin faaliyet sonuçları ile mali durumuna ait bilgileri kontrol etmek,
- İşletmenin faaliyet sonuçlarının etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesini yaparak yönetime önerilerde bulunmak.

4.3. İç Denetimin İşlevleri

İç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkili bir biçimde yürütülmesi, yönetimin hedeflerinin gerçekleşmesinde bir güvence oluşturmaktadır. Güçlü bir iç denetim işletmedeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasını sağlamakta, operasyonel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına da katkıda bulunmaktadır (Doyrangöl, 2007: 305).

İç denetimin yerine getirdiği işlevleri şöylece sıralamak olanaklıdır (Tuan ve Sağlar, 2004: 4):

- Finansal denetim açısından mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak, bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamı ve raporlama sistemini gözden geçirmek, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak ve önlemek,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara, programlara ve yasalara uygunluğunu ölçmek, iç kontrol sisteminin ilk kurulduğu gibi işleyip, işlemediğini değerlendirmek,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp, kullanılmadığını, verimlilik standartlarının belirlenip, belirlenmediğini, bu standartların personel tarafından anlaşılıp, anlaşılmadığını, standartlara göre belirlenen sapmaların analiz edilip, ilgili kişilere raporlanıp, raporlanmadığını değerlendirmektir.

Günümüzde iç denetim, kurum bünyesindeki işlemlerin kontrol edilmesi anlayışının ötesinde fonksiyonları yerine getirmektedir. İç denetim bugünkü fonksiyonlarına aşağıda belirtilen aşamalardan geçerek ulaşmıştır (Pickett, 2003: 2):

- İşletme içerisindeki işlemlerin kontrol edilmesi süreci,
- İşlem bazlı denetim anlayışı,
- İstatistiksel yöntemler aracılığıyla denetim,
- Risk analizine dayalı denetim,
- Sistem tabanlı denetim yaklaşımı,
- Yönetim denetimi,

- Risk odaklı denetim.

İç denetim, günümüz işletmelerinin ihtiyaçları dikkate alındığında geriye dönük klasik denetimi kapsamakla birlikte, gelecek odaklı bir anlayış içerisinde, işletmenin misyon, vizyon ve stratejilerine ulaşmak için gerçekleştirdiği faaliyetlerin doğru seçildiğini, bunların verimli ve etkili bir şekilde uygulandığını garanti altına almaya odaklanan yeniliğe açık bir değişimi hedeflemelidir. Maliyet düşürücü, yenilik getirici, sistemleri sorgulayıcı, iş ve hizmetlerin kalitesini yükseltici, eğitici, etkin, ekonomik ve verimliliği arttırıcı olmalıdır. İç denetim alanında meydana gelen değişim ve gelişim uygulamada proaktif bir anlayış içerisinde risklere odaklanan, sürekli bir şekilde kaliteyi arttırmayı ve müşteri memnuniyetini hedefleyen anlayışları ortaya çıkarmıştır.

4.3.1. Proaktif İç Denetim Anlayışı

Proaktif yaklaşım, fırsat ve tehditleri doğmadan görmek, bir durumu ya da olasılığı önceden tahmin edip ona göre belirli çıkarımlar ve duruşlar hazırlamaktır. Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle reaktif bir süreç olan iç denetim, danışmanlık ve değer katma gibi işlevler ile birlikte aynı zamanda proaktif bir süreç haline gelmiştir. Buna göre, değişime ve yeniliklere açık ve dinamik, işletmenin iş ve işlem akışlarına, iç kontrol mekanizmalarının ve yönetim sistemlerinin çalışmalarına bağlı olarak doğabilecek riskleri proaktif biçimde önceden öngörebilecek yapıda olmalıdır. Doğabilecek risklere ilişkin proaktif tedbirleri almayı amaçlayan, çağdaş ve uluslararası standartlara uygun, kaliteli ve üstün vasıflı objektif bir denetim niteliği taşınmalıdır (Aksoy, 2002: 62).

21.yüzyılda yaşanan gelişmeler işletme yönetiminde başarının yakalanabilmesi için iç denetimin proaktif bir rol üstlenmesini zorunlu hale getirmiştir. İç denetçiler daha proaktif bir yaklaşım sergileyerek vizyonlarını genişletmelidir. Bu bağlamda iç denetçiler bünyesinde yer aldıkları organizasyonun iş süreçlerinin kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunmalıdır. İç denetçilerin, kontrollerin denetimi sonucunda elde ettikleri bilgileri yöneticilerle paylaşması, risk yönetimi kuralları çerçevesinde üst yönetime birimlerin performansı konusunda raporlama yapması, risklerle ilgili kontrollerin yeterli düzeyde yapılmasının güvence altına alınması, tasarım aşamasındaki sistemlerin incelenmesi, denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanları oluşturulması ve sürekli olarak izlenmesi için ileri teknolojik araçlar geliştirmesi proaktif anlayışın bir sonucudur (Uzay, 2003: 229).

4.3.2. Risk Odaklı İç Denetim Anlayışı

Riskler, organizasyon hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durumdur. Riskler, oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle minimize edilirler. İşletmenin karşı karşıya bulunduğu risklerin belirlenmesi, tanımlanması, değerlendirilmesi, risklere karşı gereken önlemlerin alınması kısaca risklerin yönetilmesi, işletme yönetiminin

sorumluluğundadır. Risk yönetimi, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme süreçlerini kapsayan sistematik bir yönetim uygulamasıdır.

İç denetim fonksiyonu, işletme yönetimine ayna tutarak, işletme körlüğü içerisinde görülmeyen konuları tespit ederek, çözüm yollarını geliştirmelidir. Risk odaklı iç denetim, denetim faaliyetinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine çevrilmesinin ifadesidir. İç denetim, risk yönetimine iki yolla destek olabilmektedir. İlk olarak, risk yönetimi çerçevesinin bir bütün olarak iyi ve etkili çalıştığı ve belirli risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda yönetim kurulu-na ve yönetime objektif bir güvence sağlamakta, ikinci olarak iç denetim faaliyeti zamanını ve emeğini, kurum çapında düzgün risk yönetimi süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına katkıda bulunan danışmanlık faaliyetlerine harcamaktadır (Gönülaçar, 2007: 11). Uluslararası Mesleki İç Denetim Standartları'nda risk belirleme, muhtemel olumsuz durumlar ve olaylar mesleki yargıların takdirindeki sistematik süreç şeklinde tanımlanmaktadır. İşletmelerin stratejik olarak yönetilebilmesi, gerekli planlamaların yapılabilmesi, risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim süreçlerinin karar alma süreçlerine eklenmesiyle mümkün olacaktır. Risk odaklı iç denetim, risk yönetimi süreçlerinin çıktılarını kullanmak suretiyle denetimde odak noktası olarak yüksek riskli alanları seçmektedir. Böylelikle denetimde etkinliğin artırılması, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanmaktadır (Kishalı, 2006: 7).

Risk odaklı iç denetim, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve denetlenecek birim faaliyetlerinin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanmaktadır (Özbek, 2005).

türünden ilişkiler kurabilirler. Bu anlayışa göre iç denetim birimi, bir uygunluk denetimi faaliyeti yerine bilgi paylaşımı ve en iyi uygulamayı işletmede oluşturma amacını taşımalı, taraflar amaç olan kalite, uygunluk ve güvenilirliğin sağlanmasında takım oyununun önemini, birlikte çalışmanın zıtlasmaya tercih edilmesi gerektiğini ve bunun kontrollerin daha hızlı ve daha iyi uygulanmasına katkı sağlayacağını anlamalıdır. Organizasyon içerisinde iletişim, denetim hedefleri, kapsamı, yaklaşımı ve raporlama stratejisi konusunda denetlenenin açık biçimde bilgilendirilmesi, denetim sürecinin stratejik noktalarına işletme yönetiminin dahil edilmesi ve önemli iş süreçleri, riskler, sorunlar hakkında önerilerinin alınması, denetim raporlarında yer alan tavsiyelerin yerine getirilmesi amacıyla daha yapıcı stratejilerin geliştirilmesi, denetlenene denetim bulgularının ayrıntılı biçimde raporlanması şeklinde sağlanabilir. Bu amaçla, işletmelerde oluşturulacak ağ sistemleri kesintisiz ve eşzamanlı olarak bilgi toplanmasına yardımcı olacağı gibi organizasyonda kaliteli bir iletişim ortamı da sağlayabilir (Demirbaş, 2005: 175).

İç denetim biriminin etkinliği işletme yönetiminin yaklaşımları ile yakından alakalıdır. İşletmede etkin ve hesap verebilir kurumsal yönetim anlayışının var olması kontroller, iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin kapsam ve fonksiyonları üzerinde önemli etkilere yolaçacaktır. İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışının etkinliğini belirleyen en önemli bileşen ise denetim komiteleridir.

5. DENETİM KOMİTELERİ

Denetim komiteleri, yaşanan şirket yolsuzlukları, yönetim hileleri ve işletmelerin iç kontrol, iç denetim ve finansal raporlama süreçlerine duyulan güvensizliğe çözüm olarak ortaya çıkan idari bir birimdir (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2007: 82). Anonim şirketlerde yönetim kurulunun sorumluluğu; uzun vadeli hedefleri belirlemek, yasal düzenlemelere uygunluğu kontrol etmek, etkili bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecini gözetmek olarak sıralanabilir. İşte bu sorumluluklardan biri olan “etkili bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecinin gözetilmesi fonksiyonları” yönetim kurulu adına bir alt komite tarafından yerine getirilirse bu komiteye Denetim Komitesi denir” (Uyar, 2003: 51.; 2004: 110).

Uluslararası alanda yapılan tanımlara göre denetim komitesi; yönetici olmayan üyelerden oluşan, şirket genel kurulunun bir alt komitesi olarak tanımlanabilir. Yönetim kurulu ile dış denetçi arasındaki bağı kurmak amacıyla şirket tarafından oluşturulan bir komitedir ve normal olarak yönetici olmayan üyelerden oluşur. Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerini ve dış finansal raporlama sürecinin izlenmesinden de sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur (Uzay, 2003: 72.; Uyar, 2004: 110).

Halka açık şirketlerde, yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak bir denetim komitesinin oluşturulması 1970'li yıllardan bu yana tavsiye edilmekle birlikte, bu komitelere yönelik ilk düzenleme ABD'de Blue Ribbon Komitesi'nin Şubat-1999 tarihinde denetim komitelerinin etkin ve bağımsız olarak çalışabilmeleri için sahip olmaları gereken şartlarla ortaya koyduğu, on adet tavsiyeden oluşan raporudur. İkinci radikal düzenleme ise Sarbanes –Oxley² yasasıdır. Muhasebe skandallarının tüm dünya piyasalarını sarsıcı sonuçlarından sonra düzenleyici kurullar tarafından muhasebe sistemi çıktılarının etkinliği ve kalitesinin artırılması amacıyla yeni denetim prosedürleri geliştirme çalışmalarının bir sonucu olan SOX'un 321. maddesinde, borsaya kayıtlı şirketlerin bir Denetim Komitesi (Audit Committee) kurması hüküm altına alınmıştır. Yasaya göre denetim komitesi, "bir şirketin finansal raporlama ve denetim sürecinin izlenmesi amacıyla yönelik olarak genel kurul üyeleri tarafından kendi üyeleri arasından oluşturulan bir komite veya benzeri yapı" olarak tanımlanmaktadır. (Uyar, 2003: 51; 2004: 110-111; Demirbaş, 2006: 108). Yönetim kurulu üyeleri tarafından seçilen bağımsız bir komite olan denetim komitesinin ana işlevi, bağımsız denetim, muhasebe, iç denetim, iç kontrol sistemi ve mali raporlama uygulamaları ile ilgili olarak yönetim kuruluna gözetim görevinde yardımcı olmaktır. ABD'de yürürlüğe konulan reform niteliğindeki SOX yasası ile getirilen düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından da benimsenerek, 2002 yılında Seri:X, No:19 "Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Tebliğ" ile mevzuatımıza kazandırılmış ve halka açık şirketlerin denetimden sorumlu komite oluşturması zorunluluğu getirilmiştir (Aksoy, 2005: 73). SPK, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan "Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları" ve Avrupa Birliği'nin ilgili direktiflerinde öngörülen esaslara uyumu sağlamak amacıyla 12 Haziran 2006 tarihinde 26196 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de Seri:X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"i yayınlamakla önceki yıllarda gerçekleştirilen düzenlemeler tek bir çatı altında toplanmıştır.

SPK, denetim komitesini (Denetimden Sorumlu Komite), şirketin finansal ve operasyonel faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde gözlem altında tutulmasına yönelik çalışma ve öneride bulunan ve en az iki üyeden oluşan komite olarak tanımlamıştır (Uyar, 2003: 52.; 2004: 111.; Demirbaş, 2006: 108). Bu tebliğin 26/A maddesi uyarınca, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler (bankalar hariç); yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite oluşturmak zorundadırlar. Komite üyeleri, genel müdür veya icra komitesi üyesi (CEO/CFO) gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim

² 25 Temmuz 2002'de yürürlüğe giren yasa, muhtemel skandalların önlenmesi ve piyasalarda yatırımcı güveninin tesis edilmesi amacıyla, bağımsız denetim faaliyetlerinin gözetimi, denetçi bağımsızlığı ve kurumsal yönetim ilkeleri alanlarında önemli yenilikler getirmiştir.

konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan bağımsız yönetim kurulu üyelerinden seçilmelidir. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, bu nitelikleri taşıması zorunludur. Tebliğde, halka kapalı şirketlerde denetimden sorumlu komite oluşturulması isteğe bırakılmıştır.

SPK düzenlemesine göre, denetimden sorumlu komite, şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerin yıllık ve ara finansal raporların kamuya açıklanması, bağımsız denetimi, iç kontrol sisteminin işleyiş ve etkinliğinin gözetimi, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarını yürütür. Ayrıca, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi ve alınacak hizmetler denetim komitesinin ön onayından geçtikten sonra yönetim kuruluna sunulur (Aksoy, 2007: 291-292).

Üyeler, komitenin finansal raporlama ve denetimle ilgili sorumluluklarını yerine getirebilmesi için makul bir zamanı komite çalışmalarına ayırmalıdır. Denetimden sorumlu komitenin toplanma sıklığı işletmenin raporlama yapma sıklığı ile yakından ilişkilidir. SPK düzenlemesinde, denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanarak, toplantı sonuçlarını bir tutanakla yönetim kuruluna sunmakla sorumludur. İşletmeler, toplantıların zamanında yapılmasını sağlamak amacıyla kendi iç düzenlemelerine göre uygulamalarını yönlendirirler.

Çalışmaların daha sağlıklı ve etkin bir şekilde yürütebilmesi için denetimden sorumlu komiteler, çalışma esaslarını ortaya koyan bir Denetim Komitesi Tüzüğü oluşturmalı ve şirketin muhasebe, bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi ile ilgili olarak yaptığı her öneri, şikayet ile çalışanların bu konulara ilişkin şikayetlerinin ne şekilde ele alınacağına ilişkin bir plan hazırlamalıdır.

Yönetim kurulu denetim komitesine, görevini yerine getirebilmesi için gerekli mali kaynakları ve her türlü desteği sağlamakla yükümlüdür. Denetim komitesinin finansal bağımsızlığını korumak için yeterli derecede kaynak bulundurmalıdır. Komite, ihtiyaç duyması halinde, bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Komitenin aldığı danışmanlık hizmetlerinin ücreti ortaklık tarafından karşılanır.

5.1. Denetim Komitesinin Amacı ve Görevleri

Kurumsal yönetim, işletmelerde oluşturduğu şeffaflık, dürüstlük ve hesap verebilirlik ortamı ile halka açık şirketlere / borsalara olan güvenin sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. İşletme faaliyetlerinin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak yürütülmesinde, komitelere dayalı çalışma sistemi büyük fayda sağlamaktadır. Komiteler, profesyonel bir yaklaşımla, şirket işleri hakkında yönetim kurulunun en iyi bir şekilde bilgilendirilmesine ve çalışmasına yardımcı olmaktadır. Denetimden Sorumlu Komiteler kurulması önerilen öncelikli komitelerden biri olup, iç ve dış bilgi kullanıcılarına sunulan finansal bilginin kalitesi ve güvenilirliği

hakkında yönetim kurulu çalışmalarına destek sağlama ve şirketin finansal ve operasyonel faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde gözetiminin yapılmasına yönelik çalışma ve önerilerde bulunma görevlerini yerine getirmektedir.

Denetim komitesi, finansal raporlama süreci, iç kontrol sistemi, iç denetim süreci ile yasal düzenlemeler ve etik kurallara uygunluğu izleyen işletme süreci alanında yönetim kurulunun artan gözetim sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olarak, yönetim kurulu, iç denetim ve bağımsız denetim üçgeninin etkinliğinin artırılmasını amaçlamaktadır (Yılancı, 2003: 24-25). Denetim komitesi, muhasebe sistemi, iç kontroller ve bağımsız dış denetim sorunları ile ilgili şikayetlerin incelenmesi, muhasebe ve denetim konularına ilişkin çalışanların şikayetlerinin yönetime aktarılması için uygun yöntem ve prosedürler geliştirecektir. Ayrıca, kurumsal yönetim bağlamında denetim komitesine verilen en önemli görevlerden birisi de iç kontrollere ilişkindir. Buna göre, denetim komitesi iç kontrol hususlarının değerlendirilmesi ve iç kontrol sistemi ve yapısına ilişkin şikayetlerin değerlendirilmesinden de sorumlu tutulmuştur (Aksoy, 2005: 63-64).

İşletme iç kontrol, iç denetim ve eğer varsa risk yönetim sistemlerinin etkinliğinin izlenmesi, yıllık ve konsolide finansal tablolara yönelik yapılacak denetimin izlenmesi, denetçi ve denetim şirketlerinin bağımsızlık durumu ile denetçilerle denetlenen işletmeye aynı anda verilen ek hizmetlerin izlenmesi ve incelenmesi, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirecek bağımsız denetçi veya denetim kuruluşunu yönetim kuruluna önermek ve işletmenin finansal raporlama sürecinin izlenmesi de denetim komitesinin önemli sorumluluk alanlarını oluşturmaktadır (Aksoy, 2007: 209).

Denetim komitesi, ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetiminden sorumludur. Buna göre, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilmektedir (Seri: X, No:22 Teblig).

Denetim komitesinin tebliğde yer alan diğer sorumlulukları da şunlardır:

- Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetleri belirlemek ve yönetim kurulunun onayına sunmak,
- Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sisteminin bağımsız denetimi ile ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetleri incelemek ve sonuçlandırılmak,
- Ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterleri belirlemek,
- Kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklı-

ğın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak iletmek.

5.2. Denetim Komitesinin Yetki ve Sorumlulukları

Organizasyonun karşı karşıya olduğu önemli risklerin belirlenmesi, risk kontrolü, organizasyonun etkin bir şekilde yönetimi ile finansal raporlarda yer alan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği ve zamanında ilan edilmesi yönetim kurulunun en önemli sorumluluk alanlarıdır. Halka açık şirketlerde yönetim kurulu bu sorumluluklarını yönetim kurulları kendi içinden bağımsız bir denetim komitesi belirleyerek yerine getirmeyi amaçlar. Böylelikle, yönetim kurulu risk yönetimi ile güvenilir ve zamanında bilgilendirmenin sağlanması sorumluluğunu taşımakla birlikte, denetim komitesi bu çalışmaların sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesinin güvencesi haline gelmektedir. Denetim komitesi, sorumluluk alanına giren herhangi bir konuyla ilgili incelemeleri yönetme veya bu konularda yetkilendirmeler yapma gücüne sahiptir.

Denetim komitesinin iç denetimin etkinliği ile ilgili sorumluluklarını yerine getirebilmesi; bir araştırmanın yürütülmesinde yardımcı olacak veya önerilerde bulunacak işletme dışından danışman, muhasebeci veya diğer kişileri kiralayabilmesi, her türlü bilginin işletme içi çalışan yöneticilerden ve işletme dışı taraflardan alabilme ve işletmenin çalışanları, müdürleri, dış denetçiler ve dış danışmanlarıyla gerekli gördüğünde toplantı yapabilme yetkilerinin verilmesine bağlı olmaktadır. Bu yetkilerine karşın denetim komitesinin finansal tablolarla ilgili, iç kontrol, iç denetim, dış denetim, yasa veya yönetmeliklere uygunluk ve raporlama konularında sorumlulukları bulunmaktadır (Yılancı, 2003: 25-26).

SOX'da denetim komitesine gerek iç kontroller ve gerekse kamuya açıklanan finansal raporlama ve bağımsız dış denetim konusunda ciddi ve önemli sorumluluklar yüklenmiştir. İç kontrol konusundaki sorumluluğun şirket üst yönetimi, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler arasında paylaştırıldığı, dış denetim konusundaki sorumluluğun üst yönetim, denetim komitesi ve bağımsız denetçi arasında paylaştırıldığı görülmektedir (Aksoy, 2005: 65).

5.2.1. Finansal Tablolarla İlgili Sorumluluklar

Denetim komitesinin sorumlulukları risk yönetimi, kontrol, uygunluk ve özel araştırmaları da içermekle beraber, esas sorumluluk alanı olan "finansal raporlama sürecinin gözetimi" yıllardır değişmeden devam etmektedir. Bu nedenle, denetim komitesinin bu süreci inceleyebilecek nitelikteki kişilerden oluşması ve gereken zamanı çalışmalarına ayırması gerekmektedir. Ancak böyle bir komite finansal raporlama sürecinde ortaya çıkabilecek hile alanlarını kolaylıkla tespit ederek, yönetime gerekli uyarıları yapabilir. Ayrıca denetim komitesi pozitif bir kontrol atmosferi için destek sağlayabilir. Çünkü, denetim komitesinin sorumluluklarından biri de işletmede finansal raporlamayla ilgili etik standartların oluşturulmasını görmek ve izlemektir. Denetim komitesi, bu standartlardan sapmalar olup, olmadığını dikkatle

izleyerek, sapma söz konusu olursa gerekli yaptırımları uygulamalıdır (Yılanıcı, 2003: 25-26).

5.2.2. İç Kontrol ve Uygunlukla İlgili Sorumluluklar

İç kontrol, bir işletmedeki hile, hata, yasa ve yönetmeliklere aykırı fiillerin önlenmesinde ilk aşamayı oluşturmaktadır. Esas itibarıyla iç kontrol, yönetimin sorumluluğundadır ve iç kontrolle ilgili politika ve prosedürler işletmenin yapılandırılması sırasında oluşturulmaktadır. İç denetimle işbirliği içinde bu süreçte denetim komitesi, iç kontrollerin sürekli izlendiği ve bunların işletme ile ilgili riskleri engellemede yeterli olduğu bilgisine sahip olarak iç kontrolle ilgili güven sağlanmaktadır. (Yılanıcı, 2003: 26-27). Bu nedenle denetim komitesinin en önemli sorumluluklarından biri de yönetimin işletmede etkin bir iç kontrol sistemi tasarlamasını ve yürütmesini sağlamaktır. Aynı zamanda iç kontrol sisteminin yeterliliğini genel olarak değerlendirmektedir (Uzay, 2003: 77).

5.2.3. İç ve Dış Denetimle İlgili Sorumluluklar:

İç denetim, her türlü düzensizlik veya yasa dışı durumları tespit edip bunlarla ilgili yeni kuralların yerleştirilmesinden sorumludur. Daha doğrusu, yönetime iyileştirici yeni kural önerilerinde bulunur. Yönetim uygun ve gerekli görürse düzeltici eylemleri geliştirir ve iç denetim elde ettiği bulguları ve bu bulgular sonucunda yönetimin aldığı düzeltici eylemleri denetim komitesine raporlar (Yılanıcı, 2003: 27). Denetim komitesi, işletmelerde iç denetim işlevinin etkin bir biçimde yürütülmesi konusunda yönetime danışmanlık yapmakta ve iç kontrolün gözetiminden de sorumlu olmaktadır (Uzay, 2003: 75). Denetim komitesinin en önemli sorumluluk alanlarından biri de bağımsız denetim ile ilgilidir. Denetim komitesi ile yönetim dış denetçinin bağımsızlığını korumasına yardım etmelidir. İşletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının finansal tablolara olan güveninin sağlanmasında dış denetçinin bağımsız olması önemli bir faktördür (Yılanıcı, 2003: 27).

Denetim komitesi, yönetime yardımcı olmakta, finansal raporlama sürecini izlemekte ve böylece doğru finansal raporların üretilmesine olanak sağlamakta, olası hata ve hilelere, yönetimin başarısızlıklarına engel olmak suretiyle ortakların çıkarlarını korumakta, bağımsız denetçilere yardımcı olmaktadır (Uzay, 2003: 75). Bu noktada işletmelerde dış denetçinin bağımsızlığını güçlendirmek için oluşturulan denetim komiteleri, bağımsız dış denetçiye denetimi sırasında her açıdan yardımcı olacaktır (Güredin, 1998: 12). Buna göre, denetim komitesi, bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasında bir köprü vazifesi görmektedir.

6. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİ ÖNLEMEDE DENETİM KOMİTESİ İLE İÇ DENETİM BİRİMİ İLİŞKİSİNİN ROLÜ

6.1. Hata ve Hile Kavramı

Doğal ve politik tehlikeler, yazılım hataları, donanım arızaları, dikkatsizlik gibi kasıtlı olmayan davranışlardan kaynaklanan hatalar ile hilelerden kaynaklanan

olaylar muhasebe sistemlerini sürekli olarak tehdit ederek, işletme amaçlarına ulaşılmasının önünde önemli engeller yaratmaktadır. Hata, unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklardır. Hataların oluşmasında herhangi bir kasıt söz konusu değildir (Kaval, 2005: 64). Muhasebe hatalarının pek çok türü bulunmakla birlikte bunlar, hesaplama hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutmaya veya tekrar kaydetmeden doğan hatalar, muhasebe tekniği ile ilgili bilgisizlikten doğan hatalar, değerlendirme hataları, sistem hataları, ilke hataları ve nitel hatalar vb. şeklinde genel olarak sınıflandırılmaktadır (Kepekçi, 1998: 42.; Kaval, 2005: 65.; Kaymak, 1996: 69-85).

Hata, finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıkları ifade etmektedir. Bu kapsamda; muhasebe ilkelere uygularken, değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konuları ile ilgili yapılabilecek bir yanlışlık hata olarak değerlendirilmektedir.

Hile kavramı, finansal tablolarda bilerek ve isteyerek yanlış bilgi açıklamalarının yapılmasını ve bilerek bir tutarın ya da açıklamanın finansal tablolarda gösterilmemesini ifade etmektedir. Bir başka ifade ile, haksız menfaat sağlamak amacıyla işletmeye ait işlem, kayıt ve hesapların değiştirilmesi ve tahrif edilmesidir. Hile, iç kontrol sisteminin yetersizliklerinden kaynaklanmakta, önemli bir kontrol eksikliği veya kontrollerin uygulanmasında karşılaşılan aksaklıkların varlığına işaret etmektedir. Hile, insan yaratıcılığından kaynaklanmakta ve yanlış bilgiler aracılığıyla kişisel veya başkası lehine haksız fayda sağlanmasına neden olmaktadır.

İşletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemindeki zayıf noktaların kasıtlı olarak kötüye kullanılması hiledir. Muhasebe ve iç kontrol sistemindeki zayıflıkların istenmeden, bilmeyerek kullanılması sonucu oluşan düzensizlikler ise hata kavramı içerisinde ele alınabilir. Hata ve hile kavramı arasındaki ince ayrımı belirleyen kasıt faktörünü ortaya koyarak yapılan yanlışlığın hata ve hile olduğunu söylemek zor olmakla birlikte bu ayrımı daha net hale getirebilmek için bazı genellemelerden yararlanılabilir. Bunlar (Gürbüz, 1995: 62) ;

- Önemli düzensizlikler hile olarak değerlendirilir.
- Bir düzensizliğin kolayca ortaya çıkartılabilmesi mümkün iken, bunu gizlemeye dönük bir yanlışlık yapılmışsa bu düzensizlik hile olarak kabul edilir.
- Sık sık ortaya çıkmayan ve yapanlara menfaat sağlamayan düzensizlikler hata olarak kabul edilir.

Hata ve hileler, bir işletmenin iç kontrol sistemindeki yetersizliklerin sonucu olarak ortaya çıkarlar. Etkin olmayan bir iç kontrol sisteminde hilenin yapılması kolaydır. Hileli işlemleri yapanlar iç kontrol sistemini saf dışı bırakabileceklerine inanarak bu tür işlemleri gerçekleştirmektedirler. İç kontrol sisteminin kalitesi, hata ve hilelerin oluşumunu en aza indirecektir. Özellikle şirket çalışanlarınca gerçekleştirilen hileli işlemlerin en aza indirilmesi için en etkin yöntem, iç kontrol sisteminin oluşturulması ve güçlendirilmesidir. Muhasebe hata ve hileleri, işletme çalışanları

veya işletme yönetimi kaynaklıdır. Genellikle hatalar, işletme personeli tarafından kasıtsız olarak yapılırken, hileler ise ağırlıklı olarak işletme üst yönetimi ve yönetici ortaklar tarafından yapılmaktadır. Ayrıca, işletme personeli de tek başına veya diğer üçüncü kişilerle birlikte hileli işlemler yapabilmektedir (Kaval, 2005: 64)

Diğer taraftan, hilelerin bir bölümü kayıtlar aracılığıyla yapılırken, bazı hilelerde kayıt dışı gerçekleştirilmektedir. Kayıt dışı yapılan hilelerin ortaya çıkartılması oldukça zordur, ancak iç kontrol sistemi ve iç denetim çalışmaları ile önlenmesi olanaklıdır. Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde, muhasebe hileleri ise ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılmaktadır. Hilenin belge üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe ve iç kontrol sistemi içerisinde kendiliğinden ortaya çıkması beklenemez (Kiracı, 2004: 10). Yapılan araştırmalar, üç faktörün bir hile üçgeni yarattığını ve bu faktörlerin varolması durumunda işletmelerde hileli işlemlerin yapıldığını ortaya koymuştur. Bu faktörler, işletme çalışanları üzerinde oluşan maddi ve manevi baskılar, işletme yapısının hile yapmaya fırsat vermesi ve yapılan hileyi haklı gösterebilme olanağıdır. Buna göre, işletmelerde iç kontrol sisteminin çalışanlara hile yapma fırsatı yaratacak zayıflıklardan arındırılması ve alınacak önlemlerle sürekli olarak güçlendirilmesi hile yapma fırsatının azalmasına veya ortadan kalkmasına neden olacaktır.

Muhasebe hilelerinin amaçları yapan kişiye göre farklılık göstermektedir. İşletme çalışanlarının yaptıkları muhasebe hilelerinde, hırsızlık ve dolandırıcılık yoluyla varlık edinmelerinin gizlenmesi amaçlanırken, işletme yöneticileri tarafından yapılan hilelerde, işletme karını yüksek göstermek, fazla prim almak, üçüncü kişi ve kurumlar zararına kendileri veya işletmeye çıkar sağlamak amacı ön plana çıkmaktadır (Demirci, 1998: 28). İşletme sahipleri ise vergi kaçırmak ve üçüncü şahıslar aleyhine çıkar sağlamak, diğer ortakları yanıltmak ile teşvik, indirim ve avantajlı kredilerden yararlanmak amacıyla muhasebe hilelerine başvururlar. Hileleri tamamen önlemek ve ortadan kaldırmak olanaklı olmamakla birlikte, etkin iç kontrol araçları ve iç denetim çalışmaları ile işletmede hata ve hilelere karşı caydırıcılık artırılabilir. Bu amaçla iç denetim birimi, mevcut iç kontrol sisteminin hata ve hileleri ortaya çıkarmadaki yeterliliğini değerlendirmeli, hata ve hileleri önleyecek kontrol yöntemlerini tasarlayarak, iç kontrol sistemini güçlendiren uygulamalarla ilgili olarak yönetime bilgi vermelidir.

Maliyet ve giderlerde artışa yol açacağı gibi kaygılarla işletmelerde etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulamaması, üst yöneticilerin mevcut kontrollerden kurtulmaları için fırsat oluşturmakta ve hileli işlemlerin oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Diğer taraftan, hilenin bir risk unsuru olarak görülmemesi ve bir iç kontrol sistemi oluşturmadan karşılıklı güven ilişkisi çerçevesinde çalışılması da sonuçları daha ağır hileli işlemlerin doğmasına neden olabilmektedir.

6.2. Denetim Komitesi ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü

İç kontrol sisteminin önemli bir unsuru olarak kabul edilen muhasebe bilgi sistemi tarafından hazırlanan mali tablolardaki bilgilerin doğruluk ve güvenilirlik derecesi, bu sistemin kalitesi hakkında temel gösterge olarak kabul edilebilmektedir. Özellikle işletme dışı bilgi kullanıcılarına sunulacak olan bilgilerin doğru ve güvenilir olma özelliği taşıması için, muhasebe bilgi sisteminin her adımı ulusal ve uluslararası kurallar, ilkeler, standartlar ve yasal düzenlemelerle kuşatılmış, doğru ve güvenilir bilgiyi elde etme ve raporlama konusunda işletmelere yol gösterici olmaya çalışılmaktadır. Bu düzenlemelere ilave olarak mali tabloların bağımsız denetimden geçirilmesi zorunluluğu ile önerilen yapının uygulamacılarından kaynaklanabilecek önemli hata ve düzensizliklerin, bağımsız denetim süreci sonunda tespiti ve ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.

Teorik olarak mükemmel görünen bu yapı, yaşanan muhasebe skandalları sonrasında ciddi bir şekilde gözden geçirilmiştir. Hata ve hileler sonucunda ortaya çıkan güvenilir olmayan bilgileri tespit etmek ve ortadan kaldırmak amacıyla gerek işletme yönetimi gerekse bağımsız denetim sürecine ilişkin radikal adımlar atılmıştır. Bu radikal adımların işletmelere getirdiği en önemli yenilik denetimden sorumlu komitelerdir. İşletme yönetimlerinin ciddi başarısızlıklara ve yolsuzluklara engel olma düşüncesi ve ihtiyacı, denetim komitesinin benimsenmesini sağlayacaktır (Uzay, 2003: 81). Bu komite, tüm kesimlerin gereksinim duyduğu güvenilir muhasebe bilgisine ulaşmayı sağlayacak işletme içi düzenlemeleri (iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi) ve bilginin güvenilirliğini onaylayacak bağımsız denetim sürecinin yürütülmesinde önemli görevler üstlenmektedir. Denetim komitesi, işletmenin "şeffaflık" ve "hesap verebilirlik" ilkelerine önem verdiğinin ve bu konudaki sorumluluklarını yerine getirdiğinin bir göstergesidir. Bu nedenle, iç denetim ve denetim komitesi arasındaki ilişki, organizasyonun "hesap verebilir" hale gelme sorumluluğunu güçlendirmektedir. Denetim komitesinin "kurumsal yönetim" in işletmede gelişmesinde, iç denetime yardımcı olma sorumluluğu bulunmaktadır (Yılancı, 2003: 30-31).

İç kontrol sisteminin etkinliğini, finansal raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin mevzuat ve kurumsal yönetim ilkelerine uygunluğunu sağlama ve gözetleme sorumluluklarını yönetim kurulu adına üstlenen denetim komiteleri, yönetim kurulu ile iç denetim birimi arasında önemli bir köprü görevini yerine getirmektedir (Öksüz, 2005: 14). Seri:X No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 6. kısmının ikinci bölümünde hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde esas sorumluluk işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere verilmektedir. İşletme yönetiminin bu sorumluluklarını denetimden sorumlu komiteler yerine getirmeye çalışmaktadır. Söz konusu tebliğde denetimden sorumlu komi-

te tarafından karşılanması gereken sorumluluklar üç başlıkta toplanabilir. Bunlar (SPK, X/22 Tebliğ, Altıncı Kısım, Md. 5):

- İşletmede dürüstlük ve etik davranış kültürü çerçevesinde, hile ve usulsüzlükleri önlemek üzere gerekli tedbirleri almak ve uygulanacak yaptırımları belirlemek,

- Finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve hukuka uygunluğu gibi hususlarda gerekli kontrolleri sağlayan iç kontrol sistemini kurmak, gerçekleştirilecek olan etkin gözetimle, işletme yönetiminin dürüst ve etik davranış kültürü yaratmasını sağlamaktır. Gözetim sorumluluğunu yerine getirirken, özellikle işletme yönetiminin kontrolleri aşabileceği ya da finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin karlılığı ve performansı ile ilgili algılarını etkilemek amacıyla, işletmenin karını manipüle etmeye üzere finansal raporlama sürecine müdahale edebileceği hususları özellikle göz önünde bulundurmak,

- İşletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir biçimde sürdürülmesini sağlayacak kontrol ortamını oluşturmak ve bu amaçla gerekli politika ve prosedürleri geliştirmektir. Bu sorumluluk, finansal tablolarda önemli yanlışlıklara sebep olabilecek risklerin yönetilmesi suretiyle, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasını sağlayacak kontrollerin uygulanması ve sürdürülmesine dayalı bir finansal raporlama sürecinin oluşturulmasını da kapsamaktadır. Bu kontrollerin, finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlık riskini azaltmakla birlikte, tamamen ortadan kaldırmadığını unutmamak gerekmektedir.

İşletme üst yönetiminin kurumsal yönetim çerçevesinde yerine getirmek zorunda olduğu yükümlülüklerini etkili bir biçimde yerine getirmeleri, hata ve hilelerden kaynaklanan mali tablolara yansıyan bilgilerin güvenilirliğini zayıflatan olayların tespiti, ortadan kaldırılması veya önlenmesi hususlarında yardımcı olmak ve onları incelenen faaliyetlerle ilgili analiz, değerlendirme, öneri, fikir ve bilgilerle donatmak iç denetim biriminin temel amaçlarıdır (Tuan ve Sağlar, 2004: 5). İç denetim birimi, işletme amaçlarına ulaşılması, varlıkların korunması, kurumsal yönetim anlayışının gereklerinin karşılanması, olası risklerin belirlenmesi ve önlenmesinde işletme yönetimine önemli katkılar sağlar (Yılancı, 2003: 158).

Finansal tablolardaki hata ve hilelerin önlenmesi ve bulunması sorumluluğu, yeterli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve düzenli çalıştırılması işletme yönetimine aittir. İşletme yönetiminin bu sorumluluğu iç denetim biriminin önemini daha da artırmaktadır. İç denetim birimi, kontrollerin etkin ve yeterli bir şekilde çalıştırılmasını sağlama da önemli rol oynamaktadır. Böylelikle, işletme yönetimi hata ve hilelerin önlenmesi ve tespiti sorumluluğunu iç denetim birimi ile paylaşmaktadır. İç denetim birimi, iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini ve yetersiz kaldığı uygulamaları belirlemeli ve bunun sonucunda iç kontrol sistemine dahil edilecek yeni kontrol yöntem ve araçlarını belirleyerek, kontrol sisteminin etkin ve yeterlilik seviyesini güçlendirmelidir. İç denetim birimi, iç kontrolün hileleri önlemede

etkinlik ve uygunluğunu inceleme ve değerlendirme yoluyla hata ve hilelerin önlenmesine yardımcı olmalıdır.

İşletmelerde yönetimin bir parçası olan ancak bağımsız bir mekanizma olarak değerlendirilen iç denetim fonksiyonu, yürüttüğü uygulamalarla kurumsal yönetim anlayışının gereklerinin yerine getirilmesinde en önemli görevleri yerine getirmekte, raporlanan muhasebe bilgisinin güvenilirliğini artırmakta ve her türlü dış denetime hazırlamaktadır (Yazıcı, 2003: 31).

Denetimden sorumlu komite, hem iç kontrol sistemini hem de iç kontrol ve iç denetimi güçlendirmektedir (Aksoy, 2007: 347). Denetim komitesi ile iç denetim arasındaki ilişkiler raporlama ve gözetim ilişkilerini içermektedir. Özellikle, iç denetimin finansal raporlama, kurumsallaşma ve iç kontrollerle ilgili sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmesi denetim komitesi ile bir raporlama ilişkisini gerektirmektedir. Denetim komitesinin iç denetim üzerinde aktif bir gözetim görevi bulunmaktadır. Bunlar, iç denetim örgüt yapısını incelemek ve onaylamak, iç denetim bölümü yöneticisini işe almak, işe devamı ve değiştirilmesi, iç denetim planı ve bütçelerini incelemek, iç denetim sonuçlarını incelemek, gerektiğinde iç denetim projeleri için talepte bulunmak ve kalite güvencesini sağlamak amacı ile önerilerde bulunmaktır (Yılancı, 2003: 30).

Denetim komitesi ile iç denetim birimi arasında ilişki ve iletişimin sıklığı ve kalitesi iç denetim biriminin etkinliğinin belirleyicisidir. Denetimden Sorumlu Komite'nin sorumluluklarını yerine getirebilmesi, işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasının yanı sıra iç denetim biriminin etkinliğinin artırılmasını, iç denetim birimi ile komite arasındaki sınırsız ve sürekli açık bir iletişim ağının oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır.

İç denetim ve denetimden sorumlu komitenin amacı, işletme yönetimi kaynaklı yanlışlık ve yolsuzlukların önlenmesidir. Etkin bir iç denetim faaliyeti, denetim komitesinin sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olur. Denetim komitesi iç denetçilerle arasında düzenli olarak gizli bilgi akışını temin etmelidir. Tarafsızlık ve açıklık ilkelerinin sağladığı güven ışığında görüşmeler yapılmalıdır (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2007: 86)

İşletmede hata ve hilelerin önlenmesinde etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemi ile yönetime yardımcı olma amacını benimseyen iç denetim birimi, denetimden sorumlu komitenin yükümlülüklerini yerine getirmede en önemli yardımcısıdır. Denetim komitesi ile iç denetim birimi sıkı bir ilişki ve iletişimin varlığı oldukça önemlidir. Bu iki birimden birinin etkinliği, diğerinin etkinlik derecesinin de belirleyicisi durumundadır (Goodvin ve Yeo, 2001,113; Memiş, 2006: 98).

SOX hükümlerine paralel olarak SPK tarafından halka açık şirketlerin zorunlu olarak oluşturdukları denetimden sorumlu komitelerin, iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğini gözetleme, finansal bilgilerin yıllık ve ara finansal raporların kamuya açıklanması, iç kontrol sistemi ile ilgili şikayetlerin incelenmesi ve sonuca bağlan-

ması, kamuya açıklanacak yıllık ve ara mali tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklık yönetim kuruluna yazılı görüş bildirme gibi sorumlulukları yerine getirme süreçlerinde her an iç denetim biriminin çalışmalarına ve katkısına gereksinimleri söz konusudur. Denetimden sorumlu komitenin başarısı, iç denetim biriminin çalışmalarının kalite düzeyi ile sıkı sıkıya ilişkilidir. Komite, iç denetim biriminin kalitesini; iç denetçilerin bağımsızlıklarını artırma, mesleki eğitimlere ağırlık verme, teknolojik altyapıyı güçlendirme ve mesleki standartlara ulaşmayı teşvik ederek yükseltebilir. Komite ile iç denetim birimi arasındaki etkileşimin artması, işletmede kurumsal kültürün güçlenmesi, yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesi, hata ve hilelerin önlenmesi, çalışanlar ile işletme yönetimi arasında iletişimin güçlenmesi, hedeflerin her aşamada doğru anlaşılması gibi önemli katkılara yol açacaktır.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetim komiteleri gözetim, raporlama ve planlama görevlerini üstlenirler. Gözetim sorumluluğu, yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçinin işletme amacına ulaşması için belirlenen kriterlere uygun çalışıp çalışmadığının gözetimidir. Komite, iç ve bağımsız denetçinin faaliyet alanlarını inceler, denetim faaliyetlerinin etkinliğini güvence altına almak amacıyla gözetir. Finansal raporlama sürecinin ve iç kontrol yapısının izlenmesi komitenin gözetim görevinin önemli bir parçasını oluşturur. Komite, finansal tablolar aracılığıyla kamuya gerçekleştirilen açıklamanın yönetim tarafından tam anlamıyla yapıldığının gözetiminden de sorumludur. Komitenin finansal raporlama süreciyle ilgili yaptığı faaliyetler hakkında açıklama yapması raporlama sorumluluğudur. Komite, faaliyetlerini yönetim kurumuna raporlamalıdır. İşletmenin finansal muhasebe ve denetim süreçlerini izlemek ve nezaret etmek amaçlarına ulaşabilmesi için bunlara uygun bir yönetim planı oluşturması, planlama sorumluluğudur.

Denetimden sorumlu komiteler, işletmeler tarafından kamuya açıklanan finansal tablolardaki bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla işletme bünyesinde gereken önlemlerin zamanında alınması, uygulanması, aksaklıkların zamanında belirlenerek hata ve hileleri önemli oranda ortadan kaldıracak bir yapının oluşturulması amacıyla yürütülecek çalışmalar başta olmak üzere bağımsız denetim faaliyetlerini de içine alan bir güvenlik bölgesinin şekillendirilmesi ve yönetimi sorumluluğunu üstlendiklerini söyleyebilmek olanaklıdır.

İç kontrol sisteminin amaçlarından birinin de özellikle dönem içerisinde işletme yönetimine güvenilirlik düzeyi yüksek finansal bilgiler sağlamak olduğu düşünülecek olursa, denetimden sorumlu komitelerin başarısının işletme yönetiminin güvenilir finansal bilgilere duyduğu gereksinimin düzeyi belirleyici olacaktır. Hatalı veya hileli işlemlerin gerek işletmelerin mali yapısı gerekse piyasalardaki güven ortamı üzerinde yarattığı erezyonun önemi SPK, BDDK gibi düzenleyici otoriteler

tarafından anlaşılmakta ve uluslararası uygulamaların ülkemizde de geçerli olmasını sağlayıcı adımlar hızlı bir şekilde atılmakla birlikte, ülkemiz işletmelerinin eski alışkanlıklarından bir anda sıyrılması da beklenmemelidir. İşletme yönetiminde ve iş süreçlerinde; şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk anlayışlarının gereklerini karşılayamayan işletmelerde çalışma ortamı resmi, yazılı formattan ziyade güvene dayalı bir şekilde oluşmakta ve yapılandırılmaktadır. Böyle bir yapı, etkin bir iç denetim sisteminin oluşmasını engellemektedir. Kurumsallaşma sürecini tamamlayamamış, denetim komitesi ve iç denetim birimi arasında sıkı bir ilişki ve güçlü bir iletişim kanalının oluşturulmadığı işletmelerde yetersiz muhasebe sistemi, varlıkların fiziksel korumasında zayıflıklar, yolsuzluklar ve hata ve hileleri önleme ve ortaya çıkarmada yetersizlikler kaçınılmazdır. Denetim komitesi ve iç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsız bir mekanizma olarak faaliyette bulunması halinde hesap verebilirlik müessesesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır.

Denetim komitelerinin sorumluluklarını yerine getirmesinde en önemli yardımcı, iç denetim birimi ve bu birimin yürüteceği çalışmalardır. Bu birim, gerek iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması ve kalite düzeyinin yükseltilmesi gerekse bağımsız denetim sürecinde dış denetçiye karşı işletme yönetiminin sorumluluklarının yerine getirilmesi çalışmalarında önemli görevleri yerine getirir. İşletmede iç denetim birimi, yetkilendirme, eleman ve donanım desteği, eğitim, mali destek, bağımsızlığını artırma konularında güçlendirilmeli, raporlar ve toplantılar sonucunda iletilen görüşler önemsenmeli, önerilerin hızlı bir şekilde hayata geçirilmesi için işletme üst yönetimi bilgilendirilmelidir. Denetim komitesi sadece yönetimin değil tüm işletme bölüm ve çalışanlarının iç denetim birimi çalışmalarını desteklemesini sağlamalıdır.

İç denetim, üst yönetim tarafından gerçekleştirilen hileler haricinde, yönetimin karşısında değil, yönetime destek olan ve değer yaratan bir anlayışla yürütüldüğünde işletmelerin sürekli gelişimini hızlandıran bir fonksiyondur.

Denetimden sorumlu komite, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi konularında uzman kişilerden danışmanlık hizmeti alma iradesini de gösterebilmelidir. Çünkü iç kontrol sistemi ve iç denetim birimini “maliyet ve gider artırıcı uygulamalar” şeklinde değerlendirmek, hata ve hileleri karşılıklı güven temeline dayandırma gibi “ucuz(!)” bir anlayış, hala yaygın bir şekilde geçerliliğini korumaktadır. Uygulamada etkinliğinin sağlanması için öncelikle denetim komitesi ve iç denetim faaliyetlerinin sağlayacağı katma değerinin herkes tarafından anlaşılması gerekir. Buna ilave olarak, komite ve iç denetim faaliyetlerinin bağımsız olarak ve yetkin kişilerce yürütülmesi, komite ile iç denetim birimi arasında güçlü iletişim kanallarının oluşturulması, komitenin iç denetim biriminin faaliyetlerini ve bağımsızlığını desteklemesi, bu alanlarda çözüm ortaklarından yararlanılması ve düzenleyici otoritelerin işletmelerde yürütülen uygulamalarının sıkı takipçisi olması gerekmektedir. İşletmeler-

de, uluslar arası standartlarda iç denetim faaliyetinin yapılabilmesi için uzman kişi ve kuruluşlardan destek alınması gereği de işletmeler tarafından daha kısa zamanda anlaşılmalıdır.

KAYNAKÇA

- AKIŞIK, Orhan (2005), "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", **Muhasebe ve Denetim BAKIŞ Dergisi**, Yıl:4, Sayı:14, Türmob Yayını, Saner Basım Sanayi, Ankara, Ocak-2005, 89-101.
- AKSOY, Tamer (2002), **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.
- AKSOY, Tamer (2005), "Küresel Etkili Muhasebe ve Denetim Skandallarının Nedenleri Işığında Sarbanes-Oxley Yasası ile SPK Düzenlemesinin Karşılaştırılması", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:7, Sayı: 4, Ankara, Aralık-2005, 45-79.
- AKSOY, Tamer (2005), "Ulusal ve Uluslar arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliği: Analitik Bir İnceleme", **Mali Çözüm Dergisi**, İstanbul SMMM Yayın Organı, Sayı:72.
- AKSOY, Tamer (2007), **Basel II ve İç Kontrol**, Ankara SMMM Yayın No:53, Başak Matbaası, Ankara.
- ÇATIKKAŞ, Özgür ve YURTSEVER Gürdoğan (2007), "Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMM yayın Organı, Sayı:81.
- DEMİRBAŞ, Mahmut (2006), "Türkiye'de Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsızlığının ve Etkinliğinin Halka Açık Anonim Şirketlerde Tespit Edilmesi", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı: 3, Ankara, Eylül-2006, 105-132.
- DEMİRCİ, Nalan (1998), **Muhasebede Hata ve Hile**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- DİNÇBAŞ, Osman (2005). **Kurumsal Yönetim İlkeleri Doğrultusunda Risk Yönetimi ve Muhasebe Denetimi**, Sunum, 21 Nisan 2005, Ernst & Young.
- DOYRANGÖL, Nuran Cömert (2007) "İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi", **Türkiye'de Muhasebe Denetim Alanında Yayınlanan Araştırmalar (1995-2005) ve Seçme Yazılar**, Edit: Şaban Uzay ve Seval Kardeş Selimoğlu, İSMMM Yayınları No:82, İstanbul, 301-311.
- DUMAN, Ömer (2001), **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TÜRMOB-Tesmer Yayın No:37, Ankara.
- ECIIA, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu – European Confederation of Institutes of Internal Auditing (2005), **Konum Raporu**, Avrupa'da İç Denetim. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE). (Erisim: 17 Mayıs 2007), [http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20\(2\).pdf](http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20(2).pdf)
- GÜRBÜZ, Hasan (1995), **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin (1998), **Denetim**, 8.Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin, ÇÖMLEKÇİ, Ferruh, DURMUŞ Ahmet Hayri ve GÖNENLİ, Atilla (1999), **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 2. Baskı, T.C. Anadolu Üni. Yayın No:835, AÖF Yayın No:443, Editör:Fevzi SÜRMELİ, Anadolu Üni. Web-Ofset, Eskişehir.
- KAVAL, Hasan (2005), **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- KAVUT, Lerzan (2007), "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu", **Türkiye'de Muhasebe Denetim Alanında Yayınlanan Araştırmalar (1995-2005) ve Seçme Yazılar**, Edit: Şaban Uzay ve Seval Kardeş Selimoğlu, İSMMM Yayınları No:82, İstanbul, 249-269.

- KAYMAK, Can (1996), **Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetim Yönünden Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- KEPEKÇİ, Celal (1998), **Bağımsız Denetim**, 3.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- KİRACI, Murat (2004), **Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Alan Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- KİSHALI Yunus, PEHLİVANLI, Davut (2006), “Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması”, **MUFAD Dergisi**, Nisan- 2006.
- KWON, Ik-Whan ve Doyle W. BANKS (2004), “Factors related to the organizational and Professional commitment of internal auditors”, **Managerial Auditing Journal**, Vol.19, No.5, 606-622.
- MEMİŞ, Mehmet Ünsal (2007), “Türkiye’deki İç Denetim Profilinin Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, Adana, 461-478.
- MEMİŞ, Mehmet Ünsal (2006), **İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- OKSAY, Suna ve ACAR, Onur (2007), **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği Yayın No: 23, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, Ceyma Matbaacılık, İstanbul.
- ÖKSÜZ, Fuat (2005), **İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik**, İç Denetim- Aysberg, Sayı:12.
- ÖNDEŞ, Turan (2000), “Kobi’lerde Verimliliği Artırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi ile İlgili Bazı İpucu Sorunları”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl:1, Sayı: 2, Türmob Yayını, Ümit Yayıncılık & Matbaacılık, Ankara, Ekim-2000, 79-85.
- PICKETT, K.H. Spencer (2003), **The International Auditing Handbook**, Second Edition Wiley.
- Sermaye Piyasası Kurulu, (www.spk.gov.tr)
- TUAN, A. Kadir ve SAĞLAR, Jale (2004), “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl:4, Sayı:11, Türmob Yayını, Fersa Matbaası, Ankara, Ocak-2004, 1-15.
- UYAR, Süleyman (2003) “Denetim Komitesinin Karşılaştırmalı Hukuk Sistemi İçindeki Yeri”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:5, Sayı: 4, Ankara, Aralık-2003, 49-66.
- UYAR, Süleyman (2004) “Denetim Komitesi Oluşumunu Etkileyen Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl:4, Sayı:12, Türmob Yayını, Fersa Matbaası, Ankara, Nisan-2004, 109-127.
- UYAR, Süleyman (2004), “Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) Anlayışının Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :66.
- UZAY, Şaban (2003), “İşletmelerde Denetim Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl:3, Sayı:8, Türmob Yayını, Ziraat Matbaası, Ankara, Ocak-2003, 71-82.
- YAYLA, Hilmi Erdoğan (2006), **Güç Ve Yetki İlişkilerinin Muhasebe Bilgisi Kararları Üzerindeki Etkisi: Türkiye’deki Özel Hastaneler Üzerine Yapısal Bir Model Önerisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

YAZICI, Mehmet (2003), "Kurumsal Muhasebe Denetimi", **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:17, İstanbul.

YILANCI, Münevver (2003), **İç Denetim- Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Osmangazi Üniversitesi Yayınları No : 86, Eskişehir.

YILANCI, Münevver (2003), "Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü", **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Yıl:3, Sayı:8, Türmob Yayını, Ziraat Matbaası, Ankara.