

KURUMSAL YÖNETİM ÇERÇEVESİNDE İŞLETMELERDE İÇ DENETİM'İN ROLÜ VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA İÇ DENETİM

2000'li yılların başlarında dünyada meydana gelen muhasebe skandalları ile Amerika Birleşik Devletlerinde Sarbanes - Oxley Yasası ile, Türkiye'de ise 2004 yılında bu yasanın paralelinde Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kurumsal Yönetim Tebliği ile uygulama alanı bulan Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, 13.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren ve 01.07.2012 tarihinde uygulanmaya başlayan yeni Türk Ticaret Kanunu yasamız genel anlamında Kurumsal Yönetim İlkeleri omurgasına oturtulmuş bir kanun olarak dikkat çekiyor.

TKYD Üyesi Dr. A. Engin Ergüden Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde özellikle son 15-20 yılda ülkemizde hızla uygulanma alanı bulan iç denetimin rolü ve yeni Türk Ticaret Kanununda iç denetim ile ilgili yer alan maddeleri bu makalesinde analiz ediyor.

Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetim ve İç Denetimin Artan Fonksiyonu

Kurumsal yönetim kavramının tek bir tanımı yoktur. Bir tanımlama yapmak gerekirse; kurumsal yönetim, piyasa ekonomisinde şirket hissedarları, şirket yöneticileri ve şirkete yatırım yapan diğer hak sahibi ve paydaşları (shareholder & stakeholder) arasındaki ilişkileri şekillendiren kurallar bütünüdür.¹

Dar anlamda kurumsal yönetim, şirket yönetimi ile hissedarlar (shareholders) ve paydaşlar (stakeholders) arasındaki ilişkileri düzenleyen kurallar bütünüdür. Kurumsal yönetim kavramını en geniş anlamda, iyi şirket yönetimi için gerekli formel ve informal kurallar bütünü olarak ele almak mümkündür. Daha kısa ve öz bir tanım yapmak gerekirse; kurumsal yönetim "iyi şirket yönetimi" (good corporate governance) demektir. İyi şirket yönetimi için, sadece şirket üst yönetiminin ve yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını ve aynı zamanda şirket içi ve şirket dışı paydaşların haklarını önceden belirlemek ve bunları yasal çerçeve içerisine almak son derece önemli ve gerekli olmakla beraber yeterli değildir.²

Kurumsal yönetimin en önemli konularından bir tanesi bağımsız denetim ve iç denetimin kurumsal yönetimle olan ilişkisidir. Denetim konusunun önemi de şirketlerin risklerini iyi kontrol edememesinden dolayı meydana gelen sonuçlarda şirketlerin riskleri iyi yönetememesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Şirketlerde, kurumsal yönetime işlevsellik kazandırıl-

¹ Macey, J.R. ve M. O'Hara: The Corporate Governance of Banks, FRBNY Economic Policy Review, New York, 2000

² Aktan, C. Can: Kurumsal Şirket Yönetimi: İyi Şirket Yönetimi İçin Kurallar ve Kurumlar, SPK Kurumsal Araştırmalar Serisi No: 4 Yayın No: 196, Nisan 2006 Ankara: 1-28



**Dr. A. Engin
Ergüden**

Lisans eğitimini Bursa Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde tamamlayan Dr. A. Engin Ergüden, eğitim hayatına İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü İngilizce Finans Yönetimi İhtisas programına devam ettikten sonra Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman programından Yüksek Lisans ve Doktora derecelerini almıştır. İş hayatında ise 5 yıl bağımsız denetim, 13 senede holding işletmeler düzeyinde iç denetim tecrübesine sahiptir. Ağırlıklı olarak şirketlere İç Denetim ve Bağımsız Denetim hizmetlerini veren Erler SMMM Muhasebe Denetim Hizmetleri Ltd. Şti.'nde denetim hizmetlerinden sorumlu ortak olarak ve "İyi Şirket Danışmanlık A.Ş.'de Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim danışmanı olarak hizmet vermektedir. Yeni TTK kapsamında TÜRMOB'da Eğitim Projesi'nde TTK ve Bağımsız Denetim eğitmenliği yapmakta ve Yeditepe Üniversitesi İngilizce İşletme Bölümü'nde ve MBA programında yarı zamanlı öğretim görevlisi olarak Denetim ve Finansal Muhasebe dersi vermektedir.

ması kapsamında, denetim son derece önem arz etmektedir.

Kurumsal yönetim anlayışında iç denetim; organizasyonun katma değerini artırmak ve operasyonel verimliliği geliştirmek amacıyla yapılan bağımsız, tarafsız güvence, danışmanlık hizmetlerini içeren çalışmalar bütünüdür ve iç denetim, temel olarak disiplinli ve sistematik değerlendirme yaklaşımıyla, organizasyonun hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunduğu gibi, iç denetim sonucunda daha etkin bir kurumsal yönetimin sağlanmasından, risk yönetimine kadar geniş bir alanda da organizasyona katkıda bulunmaktadır.³

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve ona değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getiren kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu ifadeyi daha detaylı olarak analiz edersek, iç denetim faaliyetlerinin diğer denetim faaliyetlerinden ve özellikle bağımsız denetimden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir.

İç denetimin danışmanlık hizmeti; yönetimin organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesini sağlamak üzere uygulamaya koyduğu politikaların, prosedürlerin ve faaliyetlerin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirmeye yönelik tavsiyelerde bu-

lunulması yoluyla iç denetim becerilerinden yararlanır. Bu tür danışmanlık çalışması, iç denetimin risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim hakkında sunduğu görüşe katkıda bulunmaktadır.

Şeffaf olmak, açık olmak, finansal bilgilerin bütünlüğünü doğruluğunu sağlamak açısından, iç denetim, kurumsal yönetim yolunda çok önemli bir kavramdır. Dolayısıyla kurumsal yönetimin oluşması, değerinin artırılması ve sürdürülebilmesi için iç denetim anlayışı, sistemin bütüncüleyici bir kısımdır.

İç denetim faaliyeti, aşağıda belirtilen işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi işletmede uygulanan kurumsal yönetime yönelik gerekli önerilerde bulunmalı ve bunları değerlendirmelidir.⁴

ŞEFFAF OLMAK, AÇIK OLMAK, FİNANSAL BİLGİLERİN BÜTÜNLÜĞÜNÜ, DOĞRULUĞUNU SAĞLAMAK VE ORGANİZASYONU KONTROL ALTINA ALMAK AÇISINDAN, İÇ DENETİM, KURUMSAL YÖNETİM YOLUNDA ÇOK ÖNEMLİ BİR KAVRAMDIR. DOLAYISIYLA KURUMSAL YÖNETİMİN OLUŞMASI, DEĞERİNİN ARTIRILMASI VE SÜRDÜRÜLEBİLMESİ İÇİN İÇ DENETİM ANLAYIŞI, SİSTEMİN BÜTÜNLEYİCİ BİR KISIMDIR.



● Kurum içerisinde etik değerlerin tesis edilmesi (code of ethics),

● Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,

● Kurumsal risk yönetiminin kurum içinde gerekli alanlara etkili bir şekilde iletilmesi,

● Yönetim kurulunun, denetim komitesinin, iç ve dış denetçilerin ve tepe yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak.

İç denetim birimi, kuruluşun ayrılmaz bir parçası olup, yönetim kurulunun ve yönetimin belirlediği politikalara göre faaliyet gösterir. İç denetimi ve iç denetçiyi organizasyon içerisinde bir köprü olarak görmek mümkündür. Özellikle teknolojinin gelişimiyle birlikte her şey çok hızlı bir şekilde değişmektedir. Bu oluşan yeni yapı, iç denetimin fonksiyonunu, iç denetçinin profilini ve iç denetimin çehresini değiştiren bir nitelik arz etmektedir.⁵

Bir işletmede etkin uygulamaya konulmuş bir kurumsal

yönetim, denetçilerin görevlerini yapmasını kolaylaştırmaktadır. Aynı zamanda etkin bir iç denetim, iyi bir kurumsal yönetimin önemli bir unsurudur ve kurumsal yönetim öğelerini destekleyicidir. İşletmelerin yönetim ve denetim biçimlerinde şeffaflığı ifade eden kurumsal yönetim anlayışı, işletme içerisinde iç denetimin etkinliğini artıran, önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Organizasyon değişikliklerine, yeni teknolojilere ve iş uygulamalarına ayak uydurabilmek için, yaklaşımlarını gözden geçiren ve yeni anlayış çerçevesinde uygulamalarına yön veren iç denetim departmanları daha başarılı olmaktadır.

Şirketlerin etkin bir kurum-

4 <http://www.tide.org.tr/faaliyetler5.html>
5 Uzun Ali Kamil: İç Denetimin Fonksiyonunu Değiştiren Unsur: Teknoloji, Activefinans, <http://www.vergiturk.com/articles/yazi17.htm>,
6 Abdioglu Hasan: a.g.e., s.127

sal yönetime sahip olması için örgüt yapısı içerisinde kurumsal değerlerin, kurumsal kültürün ve stratejik amaçların oluşturulması gerekir. Çünkü stratejik amaçların, kurumsal kültürün veya kurumsal değerlerin oluşturulmadığı bir kurumun, faaliyetlerini sürdürmesi de mümkün değildir. Zira kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçtiği bir işletmede, denetçi kendisinden beklenen performansın daha fazlasını gösterebilecektir.⁶ Kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde etkin bir iç denetim organizasyonunun olanakları ile işletmede oluşturulmuş sağlam bir muhasebe bilgi sistemi sayesinde yaşanması olası hata, hile ve önemli yanlışlıkların önlenmesi sağlanacaktır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetimi İlgilendiren Hükümler

Yeni TTK'nin iç denetime ilişkin getirdiği doğrudan ve dolaylı düzenlemeler madde

366/2, madde 375 ve madde 378 olarak tespit edilmiştir. Genel olarak ilgili TTK maddeleri ve gerekçeleri incelendiğinde: Yeni TTK düzeni içerisinde kurumsal yapıların sağlıklı çalışabilmesi için iç denetim faaliyetinin varlığı ve bunun profesyoneller tarafından icra edilmesi zarureti yasal olarak yerini bulmaktadır.⁷ Yeni TTK'nin iç denetime ilişkin getirdiği doğrudan ve dolaylı düzenlemeler aşağıda bölümler halinde ayrıntıları ile değerlendirilmiştir.

● **Madde 366. (Yönetim ve Temsil - Görev Dağılımı)**

“Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla işlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.”

Kanunun 366. madde, 2. fıkraya hükmünden halka açık şirketlerde hali hazırda bulunan “Denetim Komitesi” uygulamasının tüm şirketlere yaygınlaştırılabileceği öngörülebilir. Denetim Komitesinin yanı sıra Yönetim Kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak veya kararlarını uygulamak amacıyla da komiteler ya da komisyonlar kurabilecektir.

● **Madde 375 (Devredilemez Görev ve Yetkiler)**

Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında: “Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması.” kısmına yer verilmektedir.

Kanunun 375. Maddesine ilişkin gerekçeleri incelendiğinde; (c) bendinin gerek-

7 Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği (TİDE), Yeni TTK ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş - Öneriler, Temmuz 2012, s.8

ŞİRKETLERİN ETKİN BİR KURUMSAL YÖNETİME SAHİP OLMASI İÇİN ÖRGÜT YAPISI İÇERİSİNDE KURUMSAL DEĞERLERİN, KURUMSAL KÜLTÜRÜN VE STRATEJİK AMAÇLARIN OLUŞTURULMASI GEREKİR. ÇÜNKÜ STRATEJİK AMAÇLARIN, KURUMSAL KÜLTÜRÜN VEYA KURUMSAL DEĞERLERİN OLUŞTURULMADIĞI BİR KURUMUN, FAALİYETLERİNİ SÜRDÜRMEŞİ GÜÇ OLDUĞU GİBİ, İÇ DENETİMİN FONKSİYONUNU GERÇEKLEŞTİRMESİ DE MÜMKÜN DEĞİLDİR.

görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollarır.”

İlgili maddenin gerekçesi incelendiğinde, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin bir uygulaması olarak öne çıkmakta, tüm anonim şirketler için öngörülmüş bulunan finans denetim komitesinin yanında riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi bir diğer iç kontrol mekanizması olarak tariflenmektedir.

KAYNAKÇA

● Ali Kamil Uzun; İç Denetimin Fonksiyonunu Değiştiren Unsur: Teknoloji, Active finans, <http://www.vergiturk.com/articles/yazi17.htm>,

● Can C. Aktan, Kurumsal Şirket Yönetimi: İyi Şirket Yönetimi İçin Kurallar ve Kurumlar, SPK Kurumsal Araştırmalar Serisi No: 4 Yayın No: 196, Nisan 2006 Ankara

● Hasan Abdioglu; İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB 100 Örneği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007

● Macey, J.R. ve M. O'Hara: The Corporate Governance of Banks, FRBNY Economic Policy Review, New York, 2000

● Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği (TİDE), Yeni TTK ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş - Öneriler, Temmuz 2012

● <http://www.tide.org.tr/faaliyetler5.html>

çesinde muhasebe ve finans denetimi düzeninin kurulmasından şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir iç denetim sisteminin ve bunu yapacak örgütün bulunması öngörülmektedir. Öncelikle kanunun bahse konu gerekçesine iç kontrol sistemi ile iç denetim fonksiyonu kavramlarının yerinde kullanılması amacıyla açıklık getirilmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

● **Madde 378. (Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi)**

“Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli