

## ALMANYA VE AMERİKA'DAKİ ANONİM ŞİRKETLERDE İÇ DENETİMİN KARŞILAŞTIRILMASI

Yrd. Doç. Dr. Metin SAGMANLI\*

### I. GİRİŞ

Bu çalışmada, Federal Almanya Cumhuriyeti ve Amerika Birleşik Devletlerindeki kuruluşlarda iç denetim muhtelif alanlarda karşılaştırılmalı olarak ele alınmıştır.

Karşılaştırmada Alman İç Denetim Enstitüsü "IIR" (Deutsche Institut für Interne Revision)<sup>1</sup> ve Amerikan İç Denetim Enstitüsü "IIA" (Institute of Internal Auditors)<sup>2</sup> nün 1983 yılında birbirlerinden bağımsız olarak yaptıkları araştırmaların sonuçlarından faydalanılmıştır.

ABD'deki araştırmada 1.700, Almanya ise 550 kuruluş incelenmiştir. Almanya'daki araştırmaya sayı olarak ABD nin iki katı banka katılmış olduğu ve ABD'de araştırılan şirketlerin Almanya'dakilere oranla daha büyük kuruluşlar olduğu görülmüş, ancak bunun bir karşılaştırma yapmaya engel olmadığı saptanmıştır.

### II. KARŞILAŞTIRMA ALANLARI

İki ülke arasındaki karşılaştırma yapılırken özellikle aşağıda belirtilen üç alan üzerine ağırlık verilmiştir:

-İç denetim organizasyonu

-Denetim sahaları, iç denetimin ek görevleri

-İç denetimin yürütülmesi.

#### 1. İç Denetim Organizasyonu

Bu bölümde Alman ve Amerikan kuruluşları ile ilgili olarak kuruluş organizasyonunda iç denetimin kime bağlı olduğu konusunda bir karşılaştırma yapılmıştır.

Bu soruyu cevaplandırmadan önce her iki ülkedeki Anonim Şirketlerin hukuki düzenlemelerini (Almanya = Aktiengesellschaft, Amerika = US-Corporation) incelemek gerekir.

#### Almanya'da Anonim Şirket (Aktiengesellschaft) Organları

**Genel Kurul (Hauptversammlung)**=[Kanunen zorunlu organ] Denetleme Kurulu ve Denetçileri tayin eder, Şirket ana sözleşmesi, sermaye artırım veya azaltılması, organlarla sözleşme yapılması, şirketin sona erdirilmesi, başka şirketle birleştirilmesi ve değiştirilmesi ile ilgili konularda karar verir, sene sonu bilanço ve mali tabloları alır, kar dağılımına karar verir.

**Yönetim Kurulu (Vorstand)**=[Kanunen zorunlu organ] Şirketi kendi sorumluluğu ile yönetir; temsil ve yönetime yetkilerine sahiptir, denetleme kuruluna bilgi verir, sene sonunda bilanço ve mali tabloları hazırlar.

**Denetleme Kurulu (Aufsichtsrat)**=[Kanunen zorunlu organ] Şirket yönetimini denetler, yönetim kurulunu seçer, sene sonu bilanço ve mali tablolarını ve kar dağılım önerisini kontrol eder, yönetim kurulunun çalışma şartnamesini hazırlar ve uygun gördüğü bazı işleri kendi iznine bağlayabilir.

**İhtiyaca göre oluşturulan denetleme komisyonları (Aufsichtsratsausschüsse nach Bedarf)**=[Kanunen zorunlu olmayan organ] Denetleme kurulu üyelerinin oluşturduğu ve Yatırım, Finansman veya diğer konularda çalışan ve ihtiyaca göre oluşturulan komisyonlar.

**Denetçi/Murakıb (Abschlussprüfer)**=[Kanunen zorunlu olmayan organ] Anonim Şirketlerde sene sonu kapanışını ve durum raporunu denetler.

\* M.Ü., İİBF., Almanca İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi

**Amerika'da Anonim Şirket (US-Corporation) Organları**

**Genel Kurul [Shareholders (Stockholders) Meeting]**=[Kanunen zorunlu organ] Yönetici ve denetçileri belirler, Şirket sözleşmesi ve şirketle ilgili esas kararları alır, sermaye artırımını veya azaltılmasını, organlarla sözleşme, başka şirketlerle birleşme ve faaliyetin sona erdirilmesi kararlarını alır; rapor alır.

**Yönetim Kurulu [Board of Directors (BoD)]**=[Kanunen zorunlu organ] Karar verme, yürütme ve kontrol etme yetkisine sahiptir, yönetici kadrosunu belirler, Yönetim, Kontrol, Finansman

v.b. konularda komisyonlar kurar (Committees); esas ve ikinci vazifeli üyelere oluşur.

**Yönetim Kurulu Üyeleri (Executive Committee)** = [Kanunen zorunlu olmayan organ] Şirketi yönetir ve temsil eder.

**Yönetim Kurulu Üyeleri (Audit Committee)** = [Kanunen zorunlu olmayan organ] Yönetimi denetler.

**Denetçi / Murakıb [Certified Public Accountants (CPA)]** = [Kanunen zorunlu olmayan organ] Halka açık şirketlerdeki hesapları kontrol eder.

Bu hukuki çerçeveyi gördükten sonra iç denetimin kime bağlı olduğunu inceleyebiliriz.

**Tablo 1: İç Denetimin kime bağlı olduğu (% olarak)**

<i>Almanya</i>			<i>Amerika</i>		
Kime bağlı	Disiplin	Fonksiyon	Kime Bağlı	Disiplin	Fonksiyon
Yönetim Kurulu Başkanı	35	30	Chairman of the Board	18	17
Yönetim Kurulu/ Şirket Yönetimi	19	31	President	17	12
Yalnız bir Yönetim Kurulu Üyesi	35	29	Senior Vice President	14	9
Muhasebe ve Finansman Müdürü	3	3	Vice President Finance	22	17
Diğer bir Amir	8	7	Controller or Vice President	11	8
			Audit or Executive Committee	6	25

Yukarıdaki tablodan iç denetimin her iki ülkede yüksek derecede hiyerarşiye bağlı olduğunu görmekteyiz.

Almanya'da disiplin ve fonksiyonel olarak bağlılık aynı oranlarda

gerçekleşmektedir. Amerikan şirketlerinde ise disiplin ve fonksiyon olarak bağlılıkta daha büyük farkın olduğunu ve özellikle bu farkın "Audit Committee" ve aynı şekilde "Executive Committee" de iyice belirgenleştiğini anlaşılmıştır.

Öneri, C.1, S.3.

Amerikan şirketlerinde enteresan olan yan, iç denetimin fonksiyonel olarak "Audit Committees" e, aynı zamanda "Vice President Finance" veya "Chief Financial Officer", "Chairman of the Board" veya "President" e bağlı olmasıdır. Böylece iç denetim hem yönetimin bir enstrümanı olarak kullanılmakta, aynı zamanda da yönetim kurulunu kontrol etme vazifesi görmektedir.

## 2. Denetim alanları ve iç denetimin ek görevleri

Almanya ve Amerika'da ki en önemli iç denetim alanlarını aşağıdaki tablo da görmekteyiz.

**Tablo 2: İç Denetim Alanları (% olarak)**

<i>Almanya</i>			<i>Amerika</i>	
Denetim Alanı	Düzenli	Rasgele	Denetim Alanı	
Malzeme Yönetimi	52	37	Satınalma	87
Yatırımlar	27	41	Yatırımlar	50
Üretim	23	48	Üretim	32
Satış	25	37	Satış	42
Muhasebe ve Finansman	74	24	Muhasebe ve Finansman	85
Kuruluş Organizasyonu	41	47	Kuruluş Organizasyonu	50
Personel	50	33	Personel	68
Bilgişlem	41	28	Bilgişlem	85
Genel İdare	49	42	Management Information System	71

Yukarıdaki tablodan her iki ülkede de Muhasebe ve Finansman alanlarında en çok denetlenme yapıldığını, ayrıca en fazla farkın bilgişlemede oluştuğunu görmekteyiz. Dönemsel ve arasıra yapılan denetleme oranları

toplandığında ise iki ülke şirketleri arasında bir rasyonel yakınlık gözlenmektedir.

İç denetimin ek görevlerinin karşılaştırılması da enteresan bulunmuştur.

**Tablo 3: İç Denetimin Ek Görevleri (% olarak)**

<i>Almanya</i>		<i>Amerika</i>		
Görev Çeşidi	Çok Sık	Az	Görev Çeşidi	
Ana ve yan kuruluş- larda organizasyon danışmanlığı	31	17	İç Şirket Danışmanlığı	40
Karlılık ve Fayda/ Zarar Analizleri	24	37	Amaç ve Araç Geliştirilmesi	27
			Muhasebe Sistem leri için kontrol meka nizmaları geliştirme	7

Bu tabloya göre de iç denetçilerin kendi esas işleri dışında her iki ülke kuruluşlarında da ağırlıklı olarak şirket içi danışmanlığı yaptıkları görülmüştür.

### 3. İç denetimin Yürütülmesi

Burada denetim planlama ve yürütülmesi ile raporlama konularında karşılaştırma yapabiliriz. İç denetim planlama ve yürütülmesinde yukarıda belirttiğimiz yasal çerçevelerdeki farklılıkları tekrardan göz önünde bulundurmamız gerekmektedir. Daha öncede belirttiğimiz gibi Amerikan kuruluşların %25'inde iç denetim fonksiyonel olarak "Audit Committee" ye bağlı bulunmaktadır ve bu planlayan ve izin veren merci olarak görev yapmaktadır ve buna eşdeğer bir organ Alman

kuruluşlarında bulunmamaktadır. "Audit Committee" dışında Amerikan kuruluşları fonksiyonel olarak kuruluş yönetimine, yani "Chairman of the Board" veya "President / Vice President" e bağlı bulunmaktadır. Buna karşın Alman kuruluşlarının sadece 1/3 ünde iç denetimin idaresi Yönetim kurulu sözcüsünde, tamamen yönetim kurulunda veya onun bir üyesinde bulunmaktadır.

Denetim klavuzunun kullanımı Alman kuruluşlarında 1973 yılında % 57 iken bu oran 1983 yılında % 65 e yükselmiştir. Aynı şekilde Amerikan denetçilerin % 69 u denetim klavuzunu kullanmaktadır ve bu sayı yükselme trendi göstermektedir.

Son olarakda iki ülke kuruluşları arasındaki raporlama şekilleri karşılaştırılmıştır.

Öneri, C.1, S.3.

**Tablo 4: Raporlama Çeşitleri (% olarak)**

<i>Almanya</i>			<i>Amerika</i>		
Raporlama Şekli	Esasen	Bazen	Raporlama Şekli	Evet	Hayır
Detaylı Rapor	27	14	Detaylı Rapor	89	8
Bazı konuları detaylı açıklayan özet rapor	58	13	Denetim sonucu üzerine verilen kanaat raporu	77	24
Sadece özet	9	13	Denetlenenler ile sonuç tartışma	98	3
Denetlenenlerin görüşlerine yer verme	40	41	Denetlenenlerin görüşlerine yer verme	65	35

Bu tabloda dikkat çeken konu Amerikada denetlenen kişilerin daha fazla oranda görüşlerinin alınması ve kendilerini savunma şansına sahip olmalarıdır.

### III. SONUÇ

Alman ve Amerikan kuruluşlarının iç denetim konusundaki karşılaştırmasını kısaca şöyle özetleyebiliriz:

- İç denetimin kuruluş organizasyonundaki yerini belirlerken yasal düzenlemelerden kaynaklanan farklılıklar görülmüştür. Her iki ülke şirketlerinde de iç denetim yüksek derecede hiyerarşiye bağlıdır; Alman şirketlerinde disiplin ve fonksiyonel bağlılık aynı oranlarda gerçekleşirken Amerikan şirketlerinde farklılıklar tesbit edilmiş

ve bu farkın "Audit Committee" ve "Executive Committee" de iyice belirgenleştiği saptanmıştır.

- İç denetimin yürütülmesi ve görev alanları her iki ülke kuruluşlarında büyük benzerlik göstermekte, ancak Amerikan Şirketlerinde "Operational Auditing" ve bilgisayarlı denetim daha ağır basmaktadır.

- Kendi esas görevleri dışında iç denetçiler her iki ülkedede bağlı buldukları şirketlere özellikle organizasyon olmak üzere çeşitli konularda danışmanlık hizmetleri vermektedirler.

- İç denetim Amerikan şirketlerinde daha eskiye dayanmaktadır ve daha fazla kurumsallaşmıştır, örneğin 1972 yılından beri Amerikada verilen "CIA" (Certified Internal Auditor)<sup>3</sup> nun karşılığı bir Meslek Sertifikası halen Almanya'da<sup>4</sup> bulunmamaktadır.

Metin SAĞMANLI

## DİPNOTLAR

- <sup>1</sup> IIR (Hrsg.): Die Interne Revision in der Bundesrepublik Deutschland - 1983. Bericht über eine Fragebogenerhebung, in: Zeitschrift Interne Revision 1983, Heft 3a.
- <sup>2</sup> IIA (Hrsg): Survey of Internal Auditing, Trends and Practices. White, K.R. and Xander, J.A., Altamonte Springs 1984.
- <sup>3</sup> Mints, F.E.: Internal Audit Certification - it makes a difference, in: The Internal Auditor 1985, S. 18 - 22
- <sup>4</sup> IDW Wirtschaftsprüfer Handbuch 1985/86, Bd. II - 9. Auflage, Düsseldorf 1986, S. 2 - 10.

## KAYNAKÇA:

IDW - Wirtschaftsprüfer Handbuch 1985/86, Bd. II -9. Auflage, Düsseldorf 1986.

IIA : Survey of Internal Auditing, Trends and Practices. Whit, K.R. and Xander, J.A., Altamonte Springs 1984.

IIR: Die Interne Revision in der Bundesrepublik Deutschland - 1983. Bericht über eine Fragebogenerhebung, in: Zeitschrift Interne Revision 1983, Heft 3a.

MINTS, F.E.: Internal Audit Certification - it makes a difference, in: The Internal Auditor 1985.