

**MUHASEBE DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADA  
DENETİM KOMİTESİNİN ROLÜ: BAĞIMSIZ DENETİM  
FİRMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Halim AKBULUT

Doktora Tezi

Danışman: Yrd.Doç.Dr.Tuğrul KANDEMİR

Mayıs, 2010

Afyonkarahisar

**T.C**  
**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**DOKTORA TEZİ**

**MUHASEBE DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADA**  
**DENETİM KOMİTESİNİN ROLÜ: BAĞIMSIZ DENETİM**  
**FİRMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

**Hazırlayan**

**Halim AKBULUT**

**Danışman**

**Yrd. Doç.Dr.Tuğrul KANDEMİR**

**AFYONKARAHİSAR 2010**

## YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “Muhasebe Denetiminin Etkinliđini Sađlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

21 / 05 / 2010

Halim AKBULUT

## TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

### JÜRİ ÜYELERİ

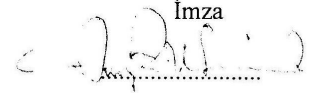




Tez Danışmanı : Yrd.Doç.Dr. Tuğrul KANDEMİR

Jüri Üyeleri : Prof.Dr. M.Kemalettin ÇONKAR

: Doç.Dr. Veysel KULA

: Doç.Dr. Hüseyin ŞEN

: Yrd.Doç.Dr. Hasan DURAN

İmza  
  
  
  
  


İşletme Anabilim Dalı Doktora öğrencisi Halim AKBULUT'un "**Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**" başlıklı tezini değerlendirmek üzere 21.05.2010 günü saat 10:00'da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir

**Doç.Dr.Mehmet KARAKAŞ**  
**MÜDÜR**

## ÖZET

### MUHASEBE DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADA DENETİM KOMİTESİNİN ROLÜ: BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Halim AKBULUT

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

Mayıs 2010

TEZ DANIŞMANI: Yrd. Doç. Dr. Tuğrul KANDEMİR

Muhasebe denetiminin etkin olarak yapılmadığını, dünyada yaşanan birçok şirket yolsuzlukları ve hileli finansal raporlama uygulamaları göstermiştir. Bu durum finansal raporlama yapan ve bu raporları denetleyen kişilerin sorumluluklarını yeterince yerine getirmediklerini göstermiştir. Bu çalışma, muhasebe denetiminin etkin olarak uygulanabilmesinde denetim komitesinin rolünü ortaya koyarak bu alandaki bilgi boşluğunu doldurmayı amaçlamaktadır. Bunun için ülkemizde SPK'ya bağlı bağımsız denetim faaliyeti yapan firmalar arasından borsaya kayıtlı şirketleri denetleyen firmalar seçilmiştir. Denetimden sorumlu komitelerin bu firmaların etkinliklerine ne derece katkı sağladıklarını belirlemek için bir uygulama yapılmış ve sonuçlar değerlendirilmiştir.

Uygulamada yüz yüze anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formundaki soruların belirlenmesinde ilgili literatür ve SPK'nın "Seri X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" temel alınmıştır. Toplanan verilerin analizi üç aşamada gerçekleştirilmiştir. İlk önce araştırmayla ilgili tanımlayıcı istatistikler sunulmuştur. Daha sonra anket verilerinin büyük bir kısmına faktör analizi uygulanmıştır. Son aşamada ise elde edilen faktörler ve diğer bağımsız değişkenler kullanılarak regresyon analizi yapılmış ve araştırmanın amacına yönelik hipotezler test edilmiştir. Ulaşılan sonuçlar öz olarak şöyle belirtilebilir: Denetimden sorumlu komite işletmede iç kontrol sistemi yoksa bunun tesis edilmesini, iç denetim birimi yoksa bunun kurulmasını zorlamakta ve bunların sağlıklı işlenmesini temin etmektedir. Bunun yanında yönetim, yönetim kurulu, iç denetçi ve bağımsız denetçiler arasında köprü görevi görmektedir. Bağımsız denetçinin bağımsızlığını güçlendirmekte ve bağımsız denetimin etkinliğini artırmaktadır. Ayrıca işletmenin karşılaşılabileceği riskler konusunda da uyarı görevi görmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim komitesi, bağımsız denetim, iç denetim.

## **ABSTRACT**

### **THE ROLE OF AUDIT COMMITTEE IN ACHIEVING AUDITING EFFECTIVENESS: A STUDY ON EXTERNAL AUDITING FIRMS**

**Halim AKBULUT**

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY  
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES  
DEPARTMENT OF BUSINESS**

**May 2010**

**Advisor: Assist. Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR**

Many cases of corporate corruption and fraudulent financial reporting has shown that auditing has not been done effectively. This has shown that people who do financial reporting and audit this reports have not fulfilled their responsibilities. This study aims to fill the lack of information on this field by showing the role of audit committee in the effective implementation of auditing. For this purpose firms which audit stock exchange registered companies are chosen among the external auditing firms which are members of SPK. A practice has been carried out to determine the extent of contribution of committees responsible for auditing to these firms and the results have been evaluated.

In this practice, person to person questionnaire method is chosen. The relevant literature and SPK's "Serie X, No: 22 Notice about Capital Market External Auditing Standarts." is the basis for the questionnaire questions. The analysis of the collected data is carried out in there stages. First descriptive statistics about the research is presented. Next factor analysis is performed on a major part of the findings. At the last stage regression analysis is done with acquired factors and other independent variables and the hypotehesis of the study are tested. Results can be summarised as follows: Committee responsible for auditing enforces the establishment of an internal control system and internal auditing unit if there aren't any and assures the proper function of these. Moreover it functions as a bridge between management, board of directors, internal auditor and external auditor. It reinforces the indepence of the external auditor and increases the effectiveness of external auditing. Also functions as warning mechanism for the risks the company may come across.

**Keywords:** Audit committee, external auditing, internal auditing.

## ÖNSÖZ

Bu tez çalışmamdaki katkılarından dolayı Tez İzleme Komitesinde ve tez savunmamda yer alan, Sayın Doç. Dr. Veysel KULA'ya ve Sayın Doç.Dr. Hüseyin ŞEN'e, Tez savunmamda sağladığı katkılar nedeniyle Sayın Prof.Dr. Kemalettin Çonkar'a, Danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Tuğrul KANDEMİR'e, Tezin uygulama kısmındaki yapıcı eleştirileri ve katkıları nedeniyle Zonguldak Karaelmas Üniversitesi'nden Sayın Yrd. Doç.Dr. Ali Sait ALBAYRAK'a ve Karabük Üniversitesi'nden Sayın Yrd. Doç.Dr. Abdullah KARAKAYA'ya, Sayın Öğr. Gör. Selahattin ALTAN'a, Sayın Öğr. Gör. Ahmet CİNKARA'ya, Sayın Öğr. Gör. Halil İbrahim YUMRUTAŞ'a ve manevi olarak destek sağlayan eşime ve aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

## İÇİNDEKİLER

### Sayfa

YEMİN METNİ.....	i
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
ÖZET .....	iii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar DİZİNİ.....	x
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TEMEL KAVRAMLAR VE DENETİM KOMİTESİNİN GELİŞİM SÜRECİ

1. TEMEL KAVRAMLAR.....	5
1.1. DENETİM KAVRAMI.....	5
1.2. MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ.....	6
1.3. MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRLERİ.....	6
1.3.1. Amaçları Yönünden Denetim Türleri.....	7
1.3.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	8
1.4. ETKİNLİK KAVRAMI .....	9
1.5. DENETİM KOMİTESİ.....	10
2. DENETİM KOMİTESİNİN GELİŞİM SÜRECİ.....	10
2.1. MC KESSON VE ROBBINS OLAYI (1937).....	12
2.2. COHEN KOMİSYONU RAPORU (1978).....	13
2.3. TREADWAY RAPORU (1987).....	13
2.4. COSO RAPORU (1992) .....	14
2.5. CADBURY KOMİTESİ RAPORU (1992).....	15



2.6. PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD RAPORU (PCAOB) (1993 – 1995).....	16
2.7. BLUE RIBBON KOMİTESİ TAVSİYELERİ (NYSE/NASD) (1999).....	17
2.8. BLUE RIBBON KOMİSYONU TAVSİYELERİ (NACD) (1999).....	18
2.9. SARBANES OXLEY YASASI (2002).....	19

## İKİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADA DENETİM KOMİTESİNİN ROLÜ

<b>1. DENETİM KOMİTESİNİN İŞLETME YÖNETİMİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ.....</b>	<b>21</b>
1.1. DENETİM KOMİTESİNİN ÜST YÖNETİMİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ .....	22
1.2. DENETİM KOMİTESİNİN YÖNETİM KURULUNUNUN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ .....	26
<b>2. DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ.....</b>	<b>29</b>
2.1. DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİM SÜRECİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ .....	30
2.2. DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETÇİLERİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ .....	37
<b>3. DENETİM KOMİTESİNİN BAĞIMSIZ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ.....</b>	<b>40</b>
3.1. DENETİM KOMİTESİNİN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ .....	40
3.2. DENETİM KOMİTESİNİN BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ .....	45
<b>3.2.1. Bağımsız Denetçiyi Atama.....</b>	<b>46</b>
<b>3.2.2. Bağımsız Denetim Planı.....</b>	<b>46</b>
<b>3.2.3. Bağımsız Denetçilerle İletişim .....</b>	<b>46</b>
<b>3.2.4. Bağımsız Denetimin Değerlemesi.....</b>	<b>50</b>

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### DENETİM KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASI VE DENETİM KOMİTESİNİN MUHASEBE DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNE KATKISI İLE İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR

<b>1. DENETİM KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİ .....</b>	<b>52</b>
1.1. DENETİM KOMİTESİNİN YAPISI.....	57
<b>1.1.1. Bağımsızlık.....</b>	<b>58</b>

<b>1.1.2. Uzmanlık .....</b>	<b>59</b>
1.2. DENETİM KOMİTESİNİN YETKİSİ .....	60
1.3. DENETİM KOMİTESİNİN KAYNAKLARI.....	62
1.4. DENETİM KOMİTESİNİN GAYRETLİ OLMASI .....	63
<b>2. MUHASEBE DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR</b>	<b>64</b>
2.1. DÜNYADA YAPILAN ARAŞTIRMALAR .....	64
2.2. TÜRKİYE'DE YAPILAN ARAŞTIRMALAR .....	67
<b>3. DENETİM KOMİTESİNİN MUHASEBE DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNE KATKISI İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR.....</b>	<b>68</b>
3.1. DÜNYADA YAPILAN ÇALIŞMALAR .....	68
3.2. TÜRKİYE'DE YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	71

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **DENETİMDEN SORUMLU KOMİTENİN BAĞIMSIZ DENETİME KATKISINI BELİRLEMeye YÖNELİK OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

<b>1. ARAŞTIRMANIN AMACI, ÖNEMİ VE HİPOTEZLERİ.....</b>	<b>73</b>
1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI .....	73
1.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ .....	74
1.3. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ.....	75
<b>2. ARAŞTIRMANIN MATERYALİ VE YÖNTEMİ.....</b>	<b>76</b>
<b>3. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>77</b>
3.1. TANIMLAYICI İSTATİSTİKLER.....	78
3.2. FAKTÖR ANALİZİNİN SONUÇLARI .....	84
<b>3.2.1. Denetimden Sorumlu Komitenin İç İşlevselliği İle İlgili Faktör Analizinin Sonuçları.....</b>	<b>85</b>
3.2.1.1. Faktör Modelinin Uygunluğunun Değerlendirilmesi.....	85
3.2.1.2. Türetilen Faktör Sayısının Belirlenmesi.....	87
3.2.1.3. Uygun Faktör Rotasyon Yönteminin Seçilmesi .....	88
3.2.1.4. Faktörlerin İsimlendirilmesi .....	89
<b>3.2.2. Denetimden Sorumlu Komitenin Bağımsız Denetim ile İlişisine İlişkin Faktör Analizinin Sonuçları .....</b>	<b>90</b>
3.2.2.1. Faktör Modelinin Uygunluğunun Değerlendirilmesi.....	90
3.2.2.2. Türetilen Faktör Sayısının Belirlenmesi.....	92
3.2.2.3. Uygun Faktör Rotasyon Yönteminin Seçilmesi .....	93
3.2.2.4. Faktörlerin İsimlendirilmesi .....	94

<b>3.2.3. Denetimden Sorumlu Komitenin SPK Tebliğine Uyumuna Yönelik Faktör Analizinin Sonuçları.....</b>	<b>95</b>
3.2.3.1. Faktör Modelinin Uygunluğunun Değerlendirilmesi.....	95
3.2.3.2. Türetilen Faktör Sayısının Belirlenmesi.....	97
3.2.3.3. Uygun Faktör Rotasyon Yönteminin Seçilmesi .....	98
3.2.3.4. Faktörlerin İsimlendirilmesi .....	99
3.3. REGRESYON ANALİZİNİN SONUÇLARI .....	100
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>108</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>111</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>124</b>
<b>EK 1: ANKET FORMU .....</b>	<b>124</b>
<b>EK 2: DENETİM KOMİTESİ YÖNETMELİĞİ.....</b>	<b>128</b>
<b>EK 3: YILLIK MALİ TABLOLARIN GÖZDEN GEÇİRİLMESİNDE DENETİM KOMİTESİ TARAFINDAN BAĞIMSIZ DENETÇİYE SORULABİLECEK ÖRNEK SORULAR .....</b>	<b>136</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>139</b>

## TABLolar DİZİNİ

### Sayfa

<b>Tablo 1.</b> Denetim Komitesi İle İlgili Gelişmeler ve Sonuçları .....	20
<b>Tablo 2.</b> Denetim Komitesinin Kalite Güvence Elemanları, Politikaları ve Prosedürler	57
<b>Tablo 3.</b> Denetim Komitesinin Muhasebe Denetiminin Etkinliğine Etkisi Konusundaki Çalışmalar .....	72
<b>Tablo 4.</b> Anketi Cevaplayanların İş Ünvanları .....	77
<b>Tablo 5.</b> Denetimden Sorumlu Komitenin Yapısına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler ....	78
<b>Tablo 6.</b> Bağımsız Denetçilerin Denetledikleri Şirketler Hakkındaki Görüşleri .....	79
<b>Tablo 7.</b> Bağımsız Denetçilerin Denetimden Sorumlu Komite Hakkındaki Görüşleri ..	80
<b>Tablo 8.</b> Denetimden Sorumlu Komitenin İç İşlevselliği .....	81
<b>Tablo 9.</b> Denetimden Sorumlu Komitenin Bağımsız Denetim ile İlişkileri.....	82
<b>Tablo 10.</b> Denetimden Sorumlu Komitelerin SPK Tebliğine Uyumu .....	83
<b>Tablo 11.</b> KMO ve Bartlett Uygunluk Testleri .....	85
<b>Tablo 12.</b> Korelasyon Matrisi .....	86
<b>Tablo 14.</b> Toplam Açıklanan Varyans .....	88
<b>Tablo 15.</b> Çevrilmiş Faktör Matrisi.....	89
<b>Tablo 16.</b> KMO ve Bartlett Uygunluk Testleri .....	90
<b>Tablo 17.</b> Korelasyon Matrisi .....	91
<b>Tablo 18.</b> İlk ve Açıklanan Ortak Varyanslar İle Değişkenlerin Faktör Analize Uygunluk Testleri .....	92
<b>Tablo 21.</b> KMO ve Bartlett Uygunluk Testleri .....	95
<b>Tablo 22.</b> Korelasyon Matrisi .....	96
<b>Tablo 23.</b> İlk ve Açıklanan Ortak Varyanslar İle Değişkenlerin Faktör Analize Uygunluk Testleri .....	97
<b>Tablo 24.</b> Toplam Açıklanan Varyans .....	98
<b>Tablo 25.</b> Çevrilmiş Faktör Matrisi.....	99
<b>Tablo 26.</b> Regresyon Analizinde Kullanılan Bağımsız Değişkenler .....	101

**Tablo 27.** Regresyon Modelinin Özet İstatistikleri.....**Hata! Yer işareti tanımlanmamış.**

**Tablo 28.** ANOVA Tablosu.....**Hata! Yer işareti tanımlanmamış.**

**Tablo 29.** Regresyon Katsayıları Tablosu.....**Hata! Yer işareti tanımlanmamış.**

## KISALTMALAR DİZİNİ

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
AMEX	: The American Stock Exchange
BRC	: Blue Ribbon Committee
CAE	: Chief Auditing Executive
CEO	: Chief Executive Officer
CFO	: Chief Financial Officer
COSO	: Committee of Sponsoring Organization
DK	: Denetim Komitesi
IIA	: The Institute of Internal Auditors
ISB	: Independence Standart Boards
NACD	: National Association Corporate Directors
NASD	: The National Association of Security Dealers
NCFRR	: National Commission on Fraudulent Financial Reporting
NYSE	: New York Stock Exchange
SAS	: Statement on Auditing Standarts
SEC	: Securities and Exchange Commission
SOX	: Sarbanes Oxley Act
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
Vd.	: Ve Diğerleri

## GİRİŞ

Muhasebe denetimi zaman içinde artan ihtiyaca göre devamlı olarak bir gelişme göstermiş olmakla beraber, işlevlerini yerine getirmekte her zaman etkin olamamıştır. Bunda işletme yöneticilerinin işletmeyi olduğundan daha iyi gösterme istekleri ve denetçilerinde menfaatleri icabı bu duruma rıza göstermeleri en önemli etken olmuştur. Oysa muhasebe denetimi işletmenin paydaşlarını ve hatta kamuyu bilgilendirerek çok önemli bir fonksiyon görmektedir. Son yıllarda sıkça yaşanan muhasebe usulsüzlükleri nedeniyle pay sahipleri yönetimden yeterli, doğru ve zamanlı olarak bilgi talep etmektedirler. Muhasebe denetiminin etkinliğini sağlayabilmek için öncelikle işletme yönetimiyle denetçi ilişkisini değiştirmek gerekmektedir. Bunun için ise ortakların temsilcisi durumunda olan denetim komitesine muhasebe denetiminin gözetimi hususunda geniş yetkiler verilmiştir.

Önceki yapılan çalışmalarda denetimin etkinliği, denetçilerin firmaların finansal tablolarındaki hatalı ve hileli finansal bilgileri bulması ve bunları raporlaması olarak kabul edilmiştir (Myers, 2001:14).

Bu yüzyılın başında ABD’de Enron, Xerox, Worldcom gibi belli başlı büyük şirketlerde meydana gelen denetim usulsüzlükleri bağımsız denetime olan güveni büyük ölçüde yok etmiştir. Yatırımcıların güveninin tekrar kazanılması ve şirketlerin şeffaflaşması amacıyla ABD’de 2002 Temmuzunda Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile şirketlerin kurumsal yönetim uygulamaları ve böylece şeffaflıklarını en üst düzeye çıkarmaları amaçlanmıştır. Kurumsal yönetim sürecinde iç denetim faaliyetleri ve denetim komitesi önemli unsurlardır (Cahil, 2006:160).

SOX, denetim komitelerine dış denetim sürecinin gözetimi ile ilgili belirli (açık) sorumluluk ve yetki vermiştir. SOX'dan önce bağımsız denetçiler ile yönetim ağırlıklı olarak çalışıyordu ve bağımsız denetimin denetim komitesi ile ilişkisi ise minimum düzeydeydi. SOX'a göre denetim komitesinin sorumlulukları; bağımsız denetim firmasının görevlendirilmesi ve gözetimi, görevinin kapsamının ve yaptığı işlerin ücretlerinin belirlenmesidir. Denetim komitesinin bağımsız denetçi ile iyi ilişki kurabilmesi için devamlılık ve profesyonellik gereklidir (Milligan,2006: 37-38).

SOX, denetim komitesini denetçinin gözetimi, atanması ve tazminatından sorumlu tutmakla kurumsal yönetime önemli bir katkı sağlamaktadır. Bu yolla denetçi-müşteri ilişkisini temelden değiştirmektedir. Bunun ötesinde denetçiler raporlarını yönetime değil doğrudan denetim komitesine verirler ve böylece denetçilerin pozisyonları ortaklar nazarında güçlenmiş olur (Miller ve Pashkoff, 2002:36).

Bağımsız denetçilerin etkinliğinin artırılmasının koşullarından biri onların danışmanlık hizmetlerinin azaltılmasıyla mümkündür. İkinci öneri denetimle görevli muhasebe firmalarının baş ortaklarının periyodik olarak rotasyonudur. Bunun yanında şirketlerin denetim firmalarının belli bir süre sonra değiştirilmesi de gerekmektedir. Bir başka koşul ortakların daha dikkatli denetçi seçiminin yolunu bulmalarıdır (Chapman,2003: 42).

Etkili denetim komitesi firmanın iç kontrolünü güçlendirir ve böylece dış denetime yardımcı olur (Muniandy,2007:11). SOX denetim fonksiyonunun etkinliğini ve objektifliğini artırmak için bazı ilkeleri kabul etmiştir (Rezaee, 2005:285). Bu ilkelerden bir tanesi; firmaların uyguladığı bütün önemli muhasebe politika ve uygulamalarının bağımsız denetçi tarafından denetim komitesine raporlanma zorunluluğudur.

Bilindiği kadarıyla Türkiye'de denetimin etkinliğini sağlamada denetim komitelerin rolü üzerine bir çalışma yoktur. Bu çalışma, muhasebe denetiminin etkin olarak uygulanabilmesinde denetim komitesinin rolünü ortaya koyarak bu alandaki bilgi boşluğunu doldurmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda Türkiye'deki SPK ya bağlı bağımsız denetim firmalarına yönelik olarak, denetim komitelerinin bu



firmaların etkinliklerine ne derece katkı sağladıklarını belirlemek için bir uygulama yapılmış ve sonuçları değerlendirilmiştir.

Denetim komitesinin muhasebe denetimine katkısının ortaya konulabilmesi için teorik ve uygulamalı bir çalışma yapılmıştır. Bu çerçevede öncelikle, konu ile ilgili yerli ve yabancı kaynaklardan yararlanılarak çalışmanın teorik kısmı tamamlanmıştır.

Konunun teorik kısmının tamamlanmasından sonra, çalışmanın uygulama kısmını gerçekleştirmek amacıyla, bağımsız denetim firmalarının yaptıkları denetimde, denetim komitesinin rolünü belirlemeye yönelik bir anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Bu şekilde konunun teorik yönü ile uygulama arasındaki bağıntı ve kopukluklar belirlenmeye çalışılmıştır. Teorik çalışmalar sonucu belirlenen genel hipotezler, uygun istatistiki teknikler kullanılarak test edilip sonuçlar yorumlanmıştır. Böylelikle teori ve uygulama işbirliğine katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

Kuramsal inceleme ve ampirik araştırmaya dayanan bu tez “Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” başlığı altında dört bölümden meydana gelmektedir.

Birinci bölümde denetim komitesi kavramı ve denetim komitesinin tarihi gelişimi 1938 Mckesson-Robbins olayından başlayıp 2002 Sarbanes-Oxley Yasasına kadar olan süreç çerçevesinde açıklanmaktadır.

İkinci bölüm tezin teorik kısmının esasını oluşturmaktadır. “Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü” başlıklı bu bölüm üç alt başlıkta incelenmiştir. Öncelikle muhasebe denetimiyle ilişkili olması nedeniyle işletme yönetiminin ve yönetim kurulunun etkinliğini sağlamada denetim komitesinin rolü ele alınmaktadır. Daha sonra iç denetimin etkinliğini sağlamada denetim komitesinin rolü incelenmektedir. Son olarak ise bağımsız denetimin etkinliğini sağlamada denetim komitesinin rolü araştırılmaktadır.

“Denetim Komitesinin Etkinliğinin Artırılması ve Denetim Komitesinin Muhasebe Denetiminin Etkinliğine Katkısı İle İlgili Literatürde Yapılan Çalışmalar” isimli üçüncü bölümde ise, ikinci bölümde ele alınan denetim komitelerinin sorumluluklarını daha etkin yapabilmeleri için, sahip olmaları gereken özellik ve

kaynaklar vurgulanmaktadır. Bunun yanında muhasebe denetiminin etkinliği ve denetim komitesinin muhasebe denetiminin etkinliğine katkısı ile ilgili dünyada ve Türkiye’de yapılan çalışmalar sunulmuştur.

“Denetim Komitesinin Bağımsız Denetime Katkısını Belirlemeye Yönelik Bağımsız Denetim Firmaları zerine Bir Araştırma” isimli son bölüm ise uygulama bölümüdür. Bu bölümde bağımsız denetçilere doldurtulan anket sonuçlarına; tanımsal istatistikler, faktör analizi ve regresyon analizi uygulanarak elde edilen sonuçlar belirtilip yorumlanmaktadır.

Çalışmanın sonunda ülkemizde denetim komitesi uygulamasının yasal zorunluluk gereği gerçekleştirildiği, öneminin pek kavranamadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda muhasebe denetiminden beklenen yararın da kısıtlı kaldığı, kurumsal yönetimin de yeterince gelişmediği görülmektedir. Denetim komitesinden beklenen yararların elde edilebilmesi için öncelikle şirketlerin komiteyi önemli bir ihtiyaç olarak görmeleri gerekmektedir. Bunun yanında ilgili resmi ve sivil örgütler de bu konuda üzerine düşen görevi ciddiyle yerine getirmelidirler.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **TEMEL KAVRAMLAR VE DENETİM KOMİTESİNİN GELİŞİM SÜRECİ**

Bu bölümde denetim kavramı, muhasebe denetiminin tanımı ve özellikleri, muhasebe denetiminin türleri, etkinlik kavramı ve denetim komitesi kavramı açıklanıp, denetim komitesinin tarihi sürecine yer verilmektedir.

#### **1. TEMEL KAVRAMLAR**

##### **1.1. DENETİM KAVRAMI**

Denetim kavramı hayatın her alanında karşımıza çıkan yani sıklıkla kullanılan bir kavramdır. Denetim kavramı ile eş anlamda kullanılan bir diğer kavram ise kontroldür. Denetim faaliyeti yönetim fonksiyonlarından biri olup, işletmelerin başarıya ulaşmasında mutlaka yerine getirilmesi gereken bir fonksiyon olarak karşımıza çıkmaktadır.

Denetim kavramını işletme yönetimin bir fonksiyonu olarak ele aldığımızda verebileceğimiz bazı tanımlar şu şekildedir:

Denetim, işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan durum ile meydana gelmesi beklenen durumun birbiriyle bağdaşıp bağdaşmadığını araştırarak bir nevi karşılaştırma yapma işidir (Yozgat, 1992:339).

Denetim fonksiyonu, işletmedeki diğer fonksiyonların neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığını araştıran ve saptayan bir yönetim faaliyeti olarak belirlenir (Pekiner, 1988:5).

Denetim, olması gerekenle olanın karşılaştırılması, aradaki olumsuz farkların belirlenerek düzeltici tedbirlerin alınmasıdır (Mucuk, 2005:171).

Yukarıdaki tanımlar incelendiğinde, denetimin özünde planlanan işin uygun biçimde yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi bulunmaktadır denilebilir. Planlama ise etkin bir denetimin temel şartıdır.

## 1.2. MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Muhasebe denetimi, muhasebe sisteminden elde edilen verilerin incelenmesi ve sonucun raporlanması olarak basitçe ifade edilebilir. Muhasebe denetiminin ne olduğu daha geniş şekilde aşağıdaki tanımlarda görülmektedir.

Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2000: 23).

Muhasebe denetimi, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 1995:3).

Yukarıdaki tanımlardan hareketle muhasebe denetiminin özellikleri hususunda kısaca şunlar belirtilebilir; muhasebe denetimi bir iktisadi birimin belli bir dönemini kapsar, denetlenen bilgilerle önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır, denetçi bağımsız olarak objektif bir biçimde çalışmalarını yürütür, denetçi yeterli düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeye sahiptir, denetçi uygun teknikleri kullanarak yeterli düzeyde kanıt toplar ve bu kanıtları değerlendirir ve sonuçta denetçi işletme ilgilileri için işletmenin durumunu tarafsızca ortaya koyan bir rapor sunar.

## 1.3. MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRLERİ

Muhasebe denetimi literatürde çeşitli yönlerden sınıflandırılmaktadır. Çoğunlukla iki tür sınıflandırılma yapılmaktadır. Bunlar; yapıma amacına ve denetçinin statüsüne göre denetim türleridir. Aşağıda bu sınıflandırmalar kısaca açıklanmaktadır.

### 1.3.1. Amaçları Yönünden Denetim Türleri

Muhasebe denetimleri işletmenin paydaşlarına alacakları kararlarda yardımcı olmak amacıyla dört türde yapılabilir. Amaçlarına göre denetim türleri; Mali Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi ve Özel Amaçlı Denetimler olmak üzere dört bölüme ayrılabilir. Bu denetim türleri aşağıda kısaca ele alınmıştır.

**Mali Tablolar Denetimi:** Bir işletmeye ait mali tablolarının, ait oldukları işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal hükümlere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hakkında bir kanaate ulaşmak amaçlı denetimdir (Gürbüz, 1990:11). Bu denetim türü en çok yapılan ve işletmeyle ilgili taraflarının tümünün ihtiyacına yönelik bilgi sağlamayı amaç edinen denetim çalışmasıdır. Bu tür denetime “Bağımsız Denetim” veya “Dış Denetim” isimleri de verilmektedir.

**Uygunluk Denetimi:** Uygunluk denetiminin amacı, işletmede işletme personeli tarafından yapılan işlemlerin, yetkili organlarca (işletmenin üst yönetimi, devlet kurumları v.b.) konulmuş olan belli kural ve yöntemlere uygun olarak yapıp yapılmadığını araştırmaktır (Çömlekçi, 2004:7). Bu denetimi yapan işletmenin iç denetçisi veya işletmeyi denetlemeye yetkili kurumların denetçileridir. İç denetçiler çalışmaları sonucu ulaştıkları bulguları işletmenin üst yönetimine raporlarlar. Yetkili kurumların denetçileri ise ulaştıkları sonuçları bağlı oldukları kurumun (Maliye Bakanlığı, SPK, Sayıştay, SGK gibi) ilgili birimine sunarlar.

**Faaliyet Denetimi:** İşletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir. Faaliyet denetimi bir organizasyonun belirlenmiş hedef ve amaçlarına ulaşip ulaşmadığını saptamaya çalışır (Güredin, 1995:14). Faaliyet denetimlerinde faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini değerlerken kullanılan ölçütlerin büyük ölçüde subjektif olması nedeniyle bu denetim diğer denetim türlerinden daha zordur. Bu denetim sonunda işletme yönetimine çözüm ve öneriler içeren bir rapor sunulur. Uygulamada bu denetim çoğunlukla iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır.

**Özel Amaçlı Denetimler:** Özel amaçlı denetim, belli bir konuda belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir işletmenin hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgeleri incelemektir (Gürbüz, 1990:13). Bu denetim türünde denetçinin denetim yapacağı konuda bilgi ve deneyimi önemlidir.

Başlıca özel amaçlı denetim türleri şunlardır (Türedi, 2000:18):

- Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler,
- Satın alma, devir ve işletme birleşmelerinde yapılan incelemeler,
- Bir işletmeye ortak olmadan yaptırılan incelemeler,
- Kredi açmadan önce yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkan bir yolsuzluk ve ihmalin araştırılması,
- Vergi incelemeleri,
- Devlet kuruluşları tarafından yapılan teftiş ve incelemeler.

### 1.3.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim çalışmalarını yapan denetçinin statüsüne göre denetim üç gruba ayrılır. Bu gruplar aşağıda sunulmaktadır.

**Bağımsız Denetim:** SPK tebliğinde bağımsız denetim; "İşletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması," şeklinde ifade edilmiştir (SPK, 2006:1).

Bağımsız denetim; denetlenen işletmenin dışından bağımsız bir uzman tarafından yapılan bir denetimdir. Bu uzmanın adı Bağımsız Denetçidir. Bağımsız denetimin en geniş uygulama alanı mali tablolar denetimidir.

**İç Denetim:** İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (TİDE, 2008:7). İç denetim faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgilenir. İç denetim işletmeye bağlı olarak çalışan iç denetçiler tarafından yürütülür. Bu açıdan iç denetimin güvenilirlik derecesi bağımsız denetime oranla düşüktür. İç denetçiler uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar ve denetim sonuçlarını yönetim kuruluna ve üst yönetime sunarlar.

**Kamu Denetimi:** Devlete bağlı denetçiler tarafından, kamu kurumlarının veya özel sektöre ait kurumların kanunlara, yönetmeliklere, politikalara ve denetim işlemlerine uyup uymadıklarının araştırılması amacıyla yapılan denetimdir (Çömlekçi, 2004:9). Kamu denetimleri, kamu kuruluşlarına bağlı elemanlarca (kamu denetçileri), faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi şeklinde, özel sektöre yönelik olarak ise genelde vergi denetimleri şeklinde uygulanmaktadır.

#### 1.4. ETKİNLİK KAVRAMI

Etkinlik kavramı, çoğunlukla verimlilik kavramı ile karıştırılmaktadır. Bu sebeple bu iki kavramın karşılaştırmalı olarak açıklanması gerekmektedir. Bu iki kavramın arasındaki farkı belirtmek için genellikle Drucker'ın ayrımı kullanılmaktadır. Drucker'a göre, verimlilik "işlerin doğru yapılması" etkinlik ise "doğru işi yapmak" tır (Baransel, 1993:35).

Etkinlik kavramı, verimliliği de içerdiği gibi, moral, uyum kabiliyeti, esneklik vb. gibi soyut unsurları da kapsar. Bu nedenle, etkinlik, verimliliğe nazaran daha geniş bir kavramdır. Verimlilik, etkinliğin bir bölümünü oluşturur (Dinçer ve Fidan, 1996:22). Verimlilik her ne kadar ilk aşama olarak görülse de etkinlik önceliklidir ve verimliliğin etkinliğe yardımcı olarak kullanılması gerekir (Ekinci ve Yılmaz, 2002: 37). Bir başka deyişle etkinlik, işletmenin mevcut kaynak potansiyeli ile bu potansiyelin kullanılan bölümü arasındaki ilişkiyi inceler ancak verimlilik, kullanılan kaynaklarla elde edilen çıktı arasındaki ilişkiyi yani kaynakların üretim gücünü değerlendirir (Yükçü ve Atağan, 2009:8). Bu bağlamda etkinlik; faaliyet, hareket

veya davranışın mümkün olduğu kadar yöneltmiş bulunduğu amaca ulaşma çabası ve derecesi olarak nitelendirilebilir.

## 1.5. DENETİM KOMİTESİ

Denetim komitesinin temel işlevi; işletme yönetimi, bağımsız denetçi ve iç denetçi birimleri ile yönetim kurulu arasında bir köprü görevi görmektir (Bozkurt, 2001:24). Denetim Komiteleri bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerinin ve dış finansal raporlama sürecinin gözlemlenmesinden sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur (Uzay, 2003:72). Denetim komiteleri, şirketlerin finansal raporlama ve denetim süreçlerinde çok önemli gözetim görevi sağlar (Dezoort, 2003:176).

SPK, denetim komitesini şu şekilde tanımlamıştır: “Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir” (SPK, 2006:11).

## 2. DENETİM KOMİTESİNİN GELİŞİM SÜRECİ

İlk denetim komiteleri, yönetim kurulları tarafından özel görevler ile görevlendirilen bir kısım şirket yöneticilerinden oluşmaktaydılar. Bu komiteler şirket iç kontrol sisteminin bir parçasını oluşturdular ve yönetim kuruluna rapor veriyorlardı (Spira, 2006:180). İlk denetim komitelerinin kurulması 1937'deki Mc Kesson ve Robbins olayının akabinde başlamıştır.

1939'un başlarında New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE), “Bağımsız Denetim ve Denetim Prosedürleri” başlıklı yayınladığı raporda bağımsız denetçilerin bağımsızlığının güvence altına alınması için bağımsız denetçilerin işletme yöneticilerinden oluşmayan yönetim kurulunun özel bir komitesi tarafından seçilmesini veya görevlendirilmesini kabul etmiştir. Aynı durumu 1940'ta da Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) kabul etmiştir (Lutzy, 2003:100).



İlk kurulduğu yıllarda denetim komitelerinin işlevleri yeterince tanımlanmamış ve destek de görememiştir.

1967 yılında Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) bütün halka açık şirketlerde denetim komitesi kurulmasını tavsiye etmiştir (Mc Eachern, 1990:141).

1970’lerde ortaya çıkan yolsuzluk skandalları ile birlikte menkul kıymetlere yatırım yapanlar mali tabloların güvenilirliğinin artırılması için işletmelerdeki kurumsal sorumlulukların açıkça tanımlanmasını ve faaliyetlerin tanımlanan sorumluluklara uygun olarak gerçekleştirilmesini talep etmişlerdir (Akarkarasu,2000: 26). Bunun yanında 1970’li yılların sonlarında Amerikan denizaşırı şirketlerin başarısızlıkları ve şüpheli raporlar beyan etmelerindeki hızlı artışlar etkili denetim komitelerinin kurulması ihtiyacının önemini yenilemiştir (Mc Eachern, 1990:141). Bu yıllarda New York Menkul Kıymetler Borsası (The New York Stock Exchange-NYSE) borsaya kayıtlı şirketlerin yönetim kurullarının bir denetim komitesi oluşturmalarını istemiştir. 1980’lerde Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcıları Derneği (The National Association of Securities Dealers-NASD) ve Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (The American Stock Exchange-AMEX) da aynı hususu kabul etmiştir (Buchalter ve Yokomoto,2003:2).

1987 yılında Hileli Finansal Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon (National Commission On Fraudulent Financial Reporting-NCFRR) yayınladığı raporda “tüm halka açık şirketlerin yönetim kurullarının, SEC tarafından yapılan düzenlemeler gereğince yalnızca bağımsız üyelerden oluşacak olan denetim komiteleri kurmak zorunda” olduklarını belirtmiş ve ayrıca raporunda denetim komitelerinin; finansal raporlama sürecinin, iç kontrolün ve şirket yönetimi ile çalışanların yasal ve ahlaki kurallara uyumunun gözetimindeki rolüne dikkat çekmiştir. Tüm bu gelişmelere rağmen şirket başarısızlıkları ve hileli finansal raporlamalar artarak devam etmiştir. Denetim komitelerinin etkinliğini artırmak üzere NYSE ve NASD sponsorluğunda kurulan Blue Ribbon Committee yayınlamış olduğu raporda SEC, NYSE ve NASD’a denetim komitelerinin etkin ve bağımsız çalışabilmeleri için sahip olması gereken şartlara ilişkin on adet tavsiyede bulunmuştur. (Akarkarasu, 2000:27). Denetim

komiteleri ile ilgili yapılan en son ve kapsamlı düzenleme 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley yasasıdır.

Mc Kesson Robbins olayından sonra günümüze kadar geçen sürede denetim komitesine ilişkin ve denetim komitesi oluşumuna öncülük eden temel düzenlemeler şunlardır (Demirbaş ve Uyar, 2006:112):

- Mc Kesson Robbins Olayı
- Cohen Komisyonu Raporu
- Treadway Raporu (The Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting)
- COSO Raporu (Internal Control-Integrated Framework)
- Cadbury Komitesi Raporu
- Public Oversight Board Raporu (Kirk Panel)
- Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri (NYSE / National Association Securities Dealer)
- Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri (National Corporate Directors)
- Sarbanes Oxley Yasası

Belirtilen bu düzenlemeler aşağıda ele alınmaktadır.

### 2.1. MC KESSON VE ROBBINS OLAYI (1937)

Denetim komitesi uygulamasına temel teşkil eden bu uygulamada, bir ilaç firması olan McKesson Robbins firmasının yönetimi 1937 yılı sonu bilançosunda 19 milyon dolar eksik varlık ve alacak beyanında bulunmakla suçlanmıştır. Bu olayda şirket başkanı başka bir isim altında belge sahtekârlığı yapmakla suçlanmıştır. Bu olay yargıya, hükümete ve de kamuoyuna mal olmuş ilk muhasebe skandalıdır (Dennis, 2000:102). Bu olay işletmenin iç kontrol sisteminin ve işletmeyi denetleyen bağımsız denetim firmasının yetersizliğini göstermektedir.

Bu olayın akabinde 1939'da NYSE ve 1940'da SEC tarafından şirketlere yönetici olmayan üyelerden oluşan denetim komiteleri kurmaları önerilmiştir. Daha

sonra 1967’de (AICPA) bütün halka açık şirketlerde denetim komitesi kurulmasını tavsiye etmiştir. Bu çabalara rağmen 1973’de yürütülen araştırmalar, ABD’de halka açık şirketlerin yarısından azının denetim komitelerine sahip olduğunu göstermiştir. 1970’li yılların sonunda Amerikan denizaşırı şirketlerinin başarısızlıkları ve şüpheli raporlar düzenlemelerindeki artışlar denetim komitelerinin kurulması ihtiyacının önemini yenilemiştir (Mc Eachern:1990:141).

## 2.2. COHEN KOMİSYONU RAPORU (1978)

1978 yılında yayınlanmıştır. Cohen komisyonu, bağımsız yönetim kurulu üyelerinden oluşan bir denetim komitesinin, bağımsız denetçi ve yönetim arasındaki ilişkileri dengelemede çok etkili bir unsur olduğunu belirtmektedir. Ayrıca şirketlerde denetim komitesinin bulunmasının her bir denetimin profesyonel tarzda yapılmasını ve böylece yatırımcılara güven verilebileceğini belirtmektedir. Böylece denetim komiteleri denetim mesleğinin maliyetli ve belki de olumsuz bir uygulamadan kaçınmalarına da yardımcı olabilmektedir (Hoyle, 1978:76-78).

Bu raporun yayınlanmasından sonra, New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE), Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (AMEX) ve Ulusal Menkul Kıymet Yatırımcılar Derneği (NASD) denetim komitesine sahip olmayı borsaya kayıt olma şartları arasında saymıştır.

## 2.3. TREADWAY RAPORU (1987)

Ekim 1987’de Organizasyonları Destekleme Komitesi (The Committee Of Sponsoring Organizations COSO), Hileli Finansal Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon Raporu (The Report of The National Commission on Fraudulent Financial Reporting) adlı raporunu yayınlamıştır. Komisyon başkanı James C. Treadway olduğundan rapor “Treadway Raporu” olarak bilinmektedir. Rapor hileli finansal raporlama potansiyelini önemli derecede azaltacak kurumsal yönetim ilkelerini belirlemiştir. Treadway Raporunda denetim komiteleri için yapılan tavsiyeler şu şekilde özetlenebilir: Bütün halka açık şirketlerde yönetim kurulları yalnızca bağımsız üyelerden oluşan denetim komitesi kurmalıdır. Denetim komiteleri şirketlerin iç kontrolleri ve finansal raporlama süreçlerini etkili ve dikkatli

gözetleyebilmek için bilgilenmiş olmalıdırlar. Bütün halka açık şirketler, denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını belirten bir yazılı yönetmelik geliştirmelidir. Yönetim kurulu bu yönetmeliği onaylamalı, düzenli olarak gözden geçirmeli ve gerekli gördüğü değişiklikleri yapmalıdır. Yönetim ve denetim komitesi, finansal raporlama sürecindeki iç denetçinin rolü ve dış denetimin uygunluğu ve bağımsız denetçi ile uyumlu olduğuna dair güvence vermelidir. Denetim komitesi, şirket yönetimi tarafından yapılan bağımsız denetçinin bağımsızlığı hususundaki değerlemeyi incelemelidir. Hem komite hem de şirket yönetimi bağımsız denetçinin bağımsızlığının korunmasında denetçiye yardımcı olmalıdır. Denetim komitesi önemli muhasebe konularında ikinci bir yargıya ulaşmak istediği zaman yönetim tarafından komiteye tavsiyede bulunulmalıdır. Bütün halka açık şirketler, yıllık olarak denetim komitesinin sorumluluklarını ve faaliyetlerini içeren, komite başkanının imzasını taşıyan hissedarlara yönelik hazırlanan yıllık raporları SEC'e vermelidir. Denetim komitesi, işletmenin ara finansal raporlama sürecini izlemelidir. Denetim komitesinin sorumluluğunu yerine getirebilmesi için yeterli kaynağa ve yetkiye sahip olması gerekir (Bean, 1999:50).

Treadway Komisyonu tarafından 1987'de bir denetim komitesine sahip olmanın yeterli olmayacağını ve komitenin bilgilendirilmiş, ihtiyatlı ve proaktif olmasının gerekliliğinin altı çizilmiştir. Denetim Komitesi sorumluluğunu yeterince yerine getirebilmesi için işletme yönetiminin kararlarını sorgulayabilmeli ya da yönetimin aksine bir hareket tarzı izleyebilmelidir. Denetim Komitesinin niteliği, bağımsızca hareket etme ve yönetimi sorgulayabilme özelliğidir (Scarborough vd., 1998:53).

Ayrıca Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsüne (Institute of Internal Auditors-IIA) göre Treadway Komisyonu'nun tavsiyeleri geniş kabul görmüş, Kanada'da ve İngiltere'de de benzer tavsiyeler ortaya konmuştur (Raghunandan vd., 1998:183).

#### 2.4. COSO RAPORU (1992)

Treadway raporu aynı zamanda, COSO için iç kontrol yapısının etkinliğinin değerlendirilmesinde rehberlik sağlamıştır. COSO 1992'de "İç Kontrol Bütünleşik Sistem" (Internal Control-Integrated Framework) adlı raporunu yayınlamıştır.

COSO raporu, denetim komitesinin yönetim kurulu ile birlikte iç kontrol sisteminin düzenli çalışmasını gözetleme sorumluluğuna sahip olduğunu belirtmek tedir. Aynı zamanda COSO raporu, denetim komitesinin iç kontrole yönelik görev ve sorumluluklarını ve denetim komitesi üyelerinin ihtiyaç duyduğu bağımsızlık ve yeteneği de belirtmiştir (Kelley, 1993:17).

Raporda geçen temel hususlar şu şekilde özetlenebilir: Yöneticiler üç temel amacın başarılmasından sorumludurlar; etkin ve etkili işletme, işletme dışındaki ilgililerin güvenebileceği finansal raporlar sunma, kanunlara ve düzenlemelere uyma. Yöneticiler bu amaçların başarılmasını şansa bırakamazlar. Daha doğrusu onlar bu amaçların her birisini gerçekleştirecek iç kontrol yapısını gerçekleştirmelidirler. Doğru ve kapsamlı bir çerçeve için beş bileşen gereklidir; sağlam bir kontrol çevresinin kurulması ve sürdürülmesi, düzenli olarak sürekli risk değerlemesi, belirli risklerin telafisi için kontrole ilgili politika ve prosedürlerin uygulanması ve sürdürülmesi için düzenleme yapma, yeterli iletişim ve kontrol politika ve prosedürlerinin uygulanmasını sürekli olarak kontrol etmek şeklinde sıralamak mümkündür (Gauthier, 2005:56).

COSO raporu işletmeler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında temel kaynak kabul edilmektedir.

## 2.5. CADBURY KOMİTESİ RAPORU (1992)

İngiltere’de kurumsal yönetimin iyileştirilmesi için 1992 yılında Sir Adrian Cadbury başkanlığında bir komite (Cadbury Komitesi) kurulmuştur. Komitenin yayınlamış olduğu raporda, denetim komitelerine ilişkin yapılan tavsiyeler şunlardır (Boyd, 1996:180–181): Denetim Komiteleri yönetim kurulunun alt komitesi şeklinde ve kurula karşı sorumlu olmalı ve kurula düzenli rapor vermelidirler. Komitede en az üç üye olmalıdır. Bu üyeler şirketin idarecileri dışındaki kişilerle sınırlandırılmalı ve bu kişilerin çoğunluğunun şirketle her hangi bir menfaat ilişkisinin olmaması gereklidir. Dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun olmadığı işletmelerde iç denetimi temsilen komite toplantılarına finans yöneticisi olarak katılmalıdır. Denetim komitesi denetçilerle en az yılda bir kez yönetim kurulu üyelerinin olmadığı bir ortamda herhangi bir sorun bulunup bulunmadığı hususunda tartışmalıdırlar. Denetim

komitelerinin yetkileri açıkça belirtilmelidir. Denetim komiteleri profesyonel destek alabilmelidirler ve gerektiğinde dışarıdan kişileri toplantılara davet edebilmelidirler. Komite üyeliği yıllık raporda açıklanmalı ve komite başkanı yıllık genel toplantıda soruları cevaplandırmak üzere bulunmalıdır.

Cadbury Komitesi raporuna göre; denetim komitesinin başlıca sorumlulukları şunlardır (Uzun, 2006:35-36): Yönetim kuruluna dış denetçilerin atanması, denetim harcı ve tekrar görevlendirme veya görevden alınma ile ilgili sorular konusunda tavsiyede bulunmak. Yıllık mali raporları incelemek. Dış denetçi ile denetimin yapısını ve kapsamını müzakere etmek. Dış denetçinin yönetim mektubunu incelemek. Organizasyonun iç kontrol ile ilgili raporunu incelemek. İç araştırmalarda ortaya çıkan önemli bulguları incelemek. İç denetim programını incelemektir.

## 2.6. PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD RAPORU (PCAOB) (1993 – 1995)

Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (Public Oversight Board-POB), 1993'te "In The Public Interest-A Special Report" ve 1995 yılında da "Directors, Management and Auditors ve Allies In Protecting Shareholder Interest" olmak üzere iki adet rapor yayınlamıştır ve bu raporlarda denetim komitesi ile ilgili tavsiyelerde bulunmuştur. Denetim komitesi ile ilgili hususlar yayımlanan raporlara göre şöyledir (Bean, 1999:51): Denetim komitesi ortakların temsilcisi ve bağımsız denetçinin muhatabıdır. Denetim komitesi yönetmeliği, finansal yönetim ve bağımsız denetçinin önemli finansal raporlama konuları ve uygulamaları hakkında denetim komitesine zamanında raporlama yapmasını istemektedir. Denetim Komitesi Yönetmeliği, finansal yönetimin ve bağımsız denetçinin işletmenin finansal açıklamaları ve uygulamaları hakkındaki yargısını içermeli ve aynı zamanda muhasebe uygulamaları hakkında önerileri içermelidir. Özellikle; hem bağımsız muhasebe firması hem de şirketin yönetimi, denetim komitesine şirketin uygulamaları hakkında açıklama yapmalıdırlar. Denetim komitesi yönetmeliği bağımsız denetçinin yılda en az bir kez yönetim kurulu ile görüşmesini sağlamalıdır. Denetim komitesi denetçiye ödenecek ücreti belirlemek için denetim ücretini görüşmeli veya en azından yönetimin görüştüğü denetim ücretini gözden geçirmelidir. Eğer şirket SEC'e kayıtlı ise denetim komitesi; yıllık finansal raporları gözden geçirmeli, bağımsız denetçi

hakkında yönetimle görüşmeli, denetim standartlarının bağımsız denetçinin taşımasını istediği bütün bilgileri sağlamalı, finansal tabloların komitenin bilmesi gereken hususlarda tam ve tutarlı olup olmadığını değerlemeli, finansal tabloların geçerli muhasebe ilkelerini yansıtmayı yansıtmadığını değerlemelidir.

## 2.7. BLUE RIBBON KOMİTESİ TAVSİYELERİ (NYSE/NASD) (1999)

Denetim komitelerinin etkinliğini artırmak üzere NYSE ve NASD sponsorluğunda kurulan Blue Ribbon Komitesi Şubat 1999'da yayınladığı raporla SEC, NYSE ve NASD'a, denetim komitelerinin etkin ve bağımsız olarak çalışabilmeleri için sahip olması gereken şartlara ilişkin on adet tavsiyede bulunmuştur. Komitenin yayınlamış olduğu tavsiyeler özetle şöyledir (Akarkarasu, 2000:67-69): New York Borsası (NYSE) ve Menkul Kıymet Yatırımcılar Derneği'ne (NASD) kayıtlı şirketler, denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığına ilişkin tanımı kabul etmelidirler. NYSE ve NASD'a kayıtlı şirketlerin denetim komiteleri bağımsız yöneticilerden oluşmalıdır. NYSE ve NASD'a kayıtlı şirketlerin denetim komiteleri en az üç üyeden oluşmalı, bu üyelerden en az biri finansal konularda uzman olmalı diğer üyelerde bu alanda kendini yetiştirmelidir. NYSE ve NASD'a kayıtlı şirketlerin yönetim kurulu tarafından onaylanmış denetim komitesinin yapısını, sorumluluklarını ve işleyişini içeren bir yönetmeliği olmalı ve bu yönetmelik uygunluk ve yeterlilik açısından yıllık olarak gözden geçirilmelidir. SEC'e rapor sunan her şirketin denetim komitesinin yönetmeliğe sahip bulunup bulunmadığı, yönetmeliğe sahip ise buna uygun davranıp davranmadığı, yönetmelikte önemli değişiklikler olması durumunda bunun en az üç yılda bir genel kurula ve hissedarlara sunulan raporda belirtilmesi gerekmektedir. Denetim komitesi yönetmeliği, bağımsız denetçinin yönetim kuruluna ve denetim komitesine karşı sınırsız sorumlu olduğunu belirtmelidir. Denetim komitesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığını sağlamak için yönetim kuruluna tavsiyede bulunmalıdır. Denetim komitesi, bağımsız denetçi ile denetlenen şirketin finansal raporlaması hakkında tartışmalıdır. Şirketlerin ortaklara sundukları yıllık raporda, denetim komitesinin sorumluluklarını ne şekilde yerine getirdiği veya getirmediği ile ilgili bir mektup da yer almalıdır. Denetim komitesi ile dış denetçi yönetimin düşüncelerini, muhasebe tahminlerini, önemli yeni muhasebe politikalarını ve yönetimle uyumsuzluk konularını tartışmalıdır.

## 2.8. BLUE RIBBON KOMİSYONU TAVSİYELERİ (NACD) (1999)

Ulusal Kurumsal Yöneticiler Birliği (National Association Corporate Directors-NACD) denetim komiteleri için en iyi uygulama rehberi geliştirmek için “Denetim Komiteleri İçin Blue Ribbon Komisyonu”nu 1999 yılında oluşturmuştur. 36 üyeli komisyon dokuz aylık bir çalışma ile denetim komitesinin uygulama ve sorumluluklarını geliştirmiştir. Rapor denetim komiteleri için; kâr amaçlı veya kâr amaçsız, kamu veya özel, küçük veya büyük bütün işletmeleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir (Bishop, 2000:50).

Blue Ribbon Komisyonu denetim komitelerinin dikkat etmesi gereken noktaları şu şekilde belirtmiştir (Verschoor, 2002: 34): İyi anlaşılmayan karmaşık iş anlaşmaları, yıllık veya ara raporlardaki büyük miktardaki son dakika işlemleri, muhasebe ve denetim anlaşmazlıklarında denetçi değişiklikleri (önceki denetçi ile yönetimin anlaşamaması durumunda), İcra Kurulu Başkanının (Chief Executive Officer-CEO) işletmenin gelecekte büyümesi hakkında yatırımcıları bir misyoner gibi ikna etmeye çalışması, işletme hakkında yayımlanan aşırı iyimser haberler veya hissedarlar arası ilişkilerin olması, işletmede önemli bir değişiklik olmaksızın finansal sonuçların çok iyi gözükmesi veya rakiplerden büyük oranda iyi olması, oldukça dağınık işletme yerleşimleri ile yerinden yönetim ve zayıf iç raporlama sistemi, CEO ve Finans Direktörü’nün (Chief Financial Officer-CFO) denetim komitesi ile iç veya dış denetçi arasındaki bütün toplantılarda bulunma ısrarı, raporlanmış ve planlanmış sonuçlar arasında sürekli olarak uyum veya uyumsuzluk, örneğin sonuçların bütçeyle tam uyumlu çıkması, yönetim ile bağımsız denetçi arasında sıkça görüş ayrılığı olması, satışların ayın son gününde veya üç aylık raporlarda son haftada yoğunlaşması, iç denetiminin belirli kısıtlamalar altında işlemesi, örneğin yöneticinin denetim komitesi ile direkt bağlantı kuramaması, olağandışı bilanço değişiklikleri veya eğilimlerdeki değişiklikler veya finansal raporlardaki önemli bağlantılar, gelirler ve maliyetlerle ilgili olağandışı muhasebe politikalarının uygulanması veya muhasebe metotlarının işletmenin servetini yüksek göstermesidir.



## 2.9. SARBANES OXLEY YASASI (2002)

30 Temmuz 2002 yılında yasalanan Sarbanes Oxley Kanunu'nun amacı, kamuoyunun sermaye piyasalarına olan güvenini yeniden tesis etme çabasıdır. Kurumsal yönetimin güçlendirilmesi için kurumsal yönetimi oluşturan ve/veya bu yönetime etki eden unsurlarla şirket ilişkilerinin yeniden tanımlanması, bu ilişkilerde şeffaflığın sağlanması, kamuoyunun daha iyi bilgilendirilmesi ve sistemin daha denetlenebilir hale getirilmesi kanunun temel hedeflerindedir (Güngör, 2003:184).

Bu yasayla hedeflenen Amerikan sermaye piyasalarına karşı sarsılan güveni yeniden inşa etmek ve bu kapsamda halka açık şirketlerin, yönetim kurulu üyelerinin finansal denetim prosedürleri içindeki sorumluluklarını artıran önemli bazı yönetim standartlarına uymalarını zorunlu kılmaktır (Güner, 2006:11).

Kanunun denetim komitelerine yönelik getirdiği yenilikler şu şekilde özetlenebilir (Lipman, 2006:49-51): Denetim komitelerine rapor sunan etkili iç denetimin kurulması, risk alan girişimciliğin cesaretini kırmaksızın, organizasyonda etik ve kanunlara uygun bir kültür oluşturmaktır. Bunun yanında denetim komitesi organizasyonda, anahtar rollerdeki kişilerle iletişimde bulunmalı, stokların satışlarını izlemeli, diğer uyarıcı olayların farkında olmalı, menfaat çatışmasını kontrol etmeli, denetçi bağımsızlığını sağlamalı, vergi hazırlama hizmeti ve vergi planlama için denetici kullanmaktan kaçınılmalı ve bağımsız deneticinin tercih ettiği muhasebe uygulamalarının etkisini dikkatle değerlendirmelidir.

Mc Kesson Robbins olayından başlayıp günümüze kadar geçen sürede denetim komitesine ilişkin ve denetim komitesi oluşumuna öncülük eden yukarıda ayrı ayrı açıklanan temel düzenlemelere ait bilgiler aşağıdaki tabloda özet olarak sunulmaktadır.

*Tablo 1. Denetim Komitesi İle İlgili Gelişmeler ve Sonuçları*

---

McKesson Robbins Olayı (1937)	Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) şirketlere yönetici olmayan üyelerden oluşan denetim komiteleri kurmalarını önermiştir.
Cohen Komisyonu Raporu (1978)	NYSE, AMEX ve NASD denetim komitelerine sahip olmayı borsaya kayıt olma şartları arasında saymıştır.
Treadway Raporu (1987)	Bütün halka açık şirketlere denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını belirten yazılı bir yönetmelik oluşturmaları tavsiye edilmiştir.
COSO Raporu (1992)	Denetim komitesine iç kontrol sisteminin düzenli çalışmasını gözetleme görevi verilmiştir.
Cadbury Raporu (1992)	Denetim komitesi en az üç üyeden oluşmalıdır.
PCAOB Raporları (1993 – 1995)	Bağımsız denetçi yönetime değil artık denetim komitesine karşı sorumludur.
Blue Ribbon Komitesi Tavsiyeleri NYSE/NASD (1999)	Denetim komitesi üyelerinden en az biri finansal konularda uzman olmalıdır. Diğer üyelerde bu alanda kendini yetiştirmelidir.
Blue Ribbon Komisyonu Tavsiyeleri (NACD) (1999)	Denetim komiteleri için en iyi uygulama rehberi geliştirilmiştir.
Sarbanes Oxley Yasası (2002)	Denetim komitelerinin görevleri ve sorumlulukları ve yetkileri büyük oranda arttırılmıştır.

---

Kaynak: Denetim komitesinin gelişim sürecinden özetlenmiştir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADA DENETİM KOMİTESİNİN ROLÜ

Etkinlik kavramından hareketle muhasebe denetiminin etkinliği şöylece tanımlanabilir: “Muhasebe denetiminin etkinliği, denetçinin denetlediği firma hakkında doğru bilgi sunmasıdır”. Muhasebe denetimi etkin olursa, denetlenen firmalarla ilgili bilgi kullanıcılarının rasyonel karar verebilmelerine imkân sağlanmış olur. Bunun ötesinde ülkenin sahip olduğu kaynakların en uygun kullanımına da katkı sağlanmış olur.

Denetim komitesi muhasebe denetiminin etkinliğini; yönetim kurulu, üst yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerle olan ilişkilerini güçlendirerek sağlayabilir.

Bu bölüm üç alt kısma ayrılmıştır. Birinci kısımda işletme yönetiminin ve yönetim kurulunun etkinliğini sağlamada denetim komitesinin rolü ele alınmaktadır. İkinci kısımda ise iç denetimin etkinliğini sağlamada denetim komitesinin rolü incelenmektedir. Son kısımda ise bağımsız denetimin etkinliğini sağlamada denetim komitesinin rolü araştırılmaktadır.

#### 1. DENETİM KOMİTESİNİN İŞLETME YÖNETİMİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ

Denetim komitesi, yönetim kurulunun alt komitesi ve hissedarların temsilcisi sıfatıyla görev yapmaktadır. Yaptığı görevler neticesinde hem işletme üst yönetiminin hem de yönetim kurulunun işlerini kolaylaştırmakta ve başarılı

olmalarında önemli derecede payları bulunmaktadır. Bunun yanında üst yönetimin hatalı ve hileli davranışlarda bulunmasında da caydırıcı bir unsur olmaktadır. Bu kısımda kendi içinde iki alt kısma ayrılmıştır. İlk önce denetim komitesinin üst yönetimin etkinliğini sağlamadaki rolü ele alınmakta, daha sonra denetim komitesinin yönetim kurulunun etkinliğini sağlamadaki rolü üstünde durulmaktadır.

### 1.1. DENETİM KOMİTESİNİN ÜST YÖNETİMİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ

Denetim komitesi oluşturulmasının temel amacı, yöneticilerin fonksiyonlarını etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmasını sağlamaktır. Bu hususla ilgili olarak amaçları üçe ayırabiliriz: Birincisi, şirketin yayınlamış olduğu finansal bilgilerin objektifliği ve güvenilebilirliği hakkındaki güveni artırmak; ikincisi, yöneticilere toplantılarda finansal sorumluluklarında yardımcı olmak ve üçüncüsü yöneticilerin bağımsızlıklarını güçlendirmek (Hemraj, 2003:153).

Yönetim, çalışanların yaptıkları işler, uygulamalar, hileye karşı etkili süreçler ve kontrollerin gözetiminden sorumludur. Ancak bazen üst yöneticiler hileli bir olayın içinde olabilirler veya bu olayı gizleyebilirler. Bu sebeple denetim komitesi üst yönetimin faaliyetlerini denetlemelidir (Thomas ve Gibson, 2003:55). Denetim komitesinin üst yönetimin faaliyetlerini denetlerken bir dereceye kadar şüpheli olması normaldir. Ancak bu şüpheliğin boyutları bir noktadan sonra taraflar arasında düşmanlığa sebebiyet verebilir.

Denetim komiteleri, denetlenmesi gerekli yönetim aktivitelerini belirlemelidir. Fakat neyin denetleneceğinin son kararını yönetim kurulu vermelidir (McCollum, 2006:55). Denetim komiteleri, yöneticilerin yasal ve önemli sorumluluklarını; özellikle muhasebe kayıtlarıyla, yıllık hesaplarla ve denetimle ilgili olanları yerine getirmelerinde onlara yardımcı olabilir (Turley ve Zaman, 2004: 327).

Denetim komitesi, finansal raporlama zorunlulukları ve risk yönetimi ile ilgili konularda idareciler, yönetim ve denetçileri bir araya getirebilir.

Yönetim, yönetim kurulu ve denetim komitesi dış denetçinin hileyi sezinleme ve caydırma görevinde ona yardımcı olmalıdırlar. Yönetim hileye karşı etkili

sistemler ve prosedürler düzenlerken ve uygularken, denetim komitesinin ve/veya yönetim kurulunun güçlü gözetimi çok önemlidir. Denetim komitesi ve yönetim kurulu, yönetimin hile risklerini belirleme, hileye karşı etkili önlemleri uygulama ve yaptığı işin uygunluğunu değerlemeliler. Aktif gözetim, yönetimin sıfır hile oluşturma kültürünün gelişmesini de sağlamaktadır (Thomas ve Gibson, 2003:55).

Denetim komiteleri, yönetime açıkça şirketin finansal raporlama felsefesini söylemelidirler. Bu felsefe, şirketin finansal bilgilerini nasıl oluşturması gerektiğini, şirketin finansal muhasebe konuları hakkındaki sorunları nasıl ele alması gerektiği ve organizasyondaki kişiler ve grupların finansal raporlama ve iç kontrol uygulamaları hakkındaki sorumluluklarını nasıl açıklaması gerektiğini belirtmelidir. Denetim komiteleri, finansal raporlamanın kalitesini; yönetimle ilgili bireysel veya pozisyonla ilgili düzenlemeler yaparak ve finansal raporlama ve kontrol sorumluluklarını belirginleştirerek güçlendirebilir (Duchac vd., 2006:34).

Komitenin finansal raporlama sürecini etkin olarak izleyebilmesi yönetim ile iyi bir etkileşim içinde olması, yerinde sorular sorması ve bu sorulara makul cevaplar almasına bağlıdır. Yönetim ile düzenli ve anlamlı bir diyalogun kurulması etkinliği artıracığından komite yönetimden; işletmenin karşı karşıya bulunduğu riskler konusunda yönetimin değerlendirmesi ve bu risklere karşılık nasıl planlama yapıldığı, işletmenin içinde bulunduğu sektörü etkileyen düzenlemeler, yeni vergi yasaları veya diğer düzenlemelerin işletmeye olası etkileri, işletmenin üretim durumu, sahip olunan yasal, çevresel ve garanti sorumlulukları, nakit yönetimi, yabancı para işlemleri ve olağan olmayan finansal enstrümanlar gibi parasal işlemler, finansal raporlar üzerindeki kontroller, insan kaynakları ve ücret politikası, çalışanların harcama ve kazançlarını izlemeye dönük prosedürler, yöneticiler ve kıdemli çalışanlar için kıdem tazminatı ve sigorta yükümlülüğü gibi konularda düzenli bilgi almalıdır (Demirbaş ve Uyar, 2006:205).

SOX'a göre denetim komitesi muhasebe, denetim ve iç kontrollerle ilgili şikayetlerin nasıl ele alınacağına yönelik özel bir prosedür oluşturmalıdır. Yönetim ve denetim komitesi, dış ve iç denetçilerden şikâyet programı hakkında değerli bilgi alabilirler. Her iki denetim grubunun amaçları değişeceğinden sağlanan bilgiler yeterli olmayabilir. Yönetim ve denetim komitesi, şikâyet prosedür programı

oluşturmaz ve bunu gözlemlemezlerse veya var olanlardan birini geliştirmezlerse, denetçilerle iletişimleri çok değer taşımaz (Colbert, 2007:51). İç denetçiler, şikâyet programının kurulmasında ve denetiminde aktif olarak rol oynayarak denetim komitesi ve yönetime önemli katkıda bulunabilirler.

SOX kanununun 404. bölümü şirket yönetimlerinin, şirketin finansal raporlamasına yönelik iç kontrollerin yeterliliğini sağlamasını istemektedir (Gökalp, 2005:112). Denetim komitesi, yöneticinin SOX'un 404. bölümüne uyumu konusundaki gelişimini izlemeli ve bu uyumu değerlendirebilmek için yöneticiye; organizasyonun süreçlerinin ne kadar iyi tanımlandığı ve standartlaştırıldığı, devam eden işletme değişiklikleri ve ilgili kontrollerin etkileri düşünülerek süreçlerin nasıl adapte edildiği, yönetimin gereksiz kontrolleri veya finansal raporlama süreci ile doğrudan ilgili olmayan kontrolleri ve bu hususta azaltılabilecek kontrolleri teşhis etmek için şirketin kontrol görevini gözden geçirip geçirmediği, bilgi sistemlerindeki anahtar değişiklikler veya düzeltmeleri belirlemek için bir süreç olup olmadığını, kontrol sorumluluğunun açıkça belirlenip organizasyonun bundan haberdar edilip edilmediği gibi soruları sormalıdır (Daly, 2006:26).

SOX ile denetim komitesinden bir organizasyonun iç kontrolleri ve finansal raporlama fonksiyonunun gözetimiyle yönetimin hilelerine karşı bir savunma hattı olması beklenmektedir (Harrast ve Olsen, 2007:24). Bunun için denetim komitesinin finansal konularda uzmanlığının yanı sıra bulunduğu şirketi de yakından tanınması önemlidir. Bu durumda yönetimin hileli davranışta bulunması güçleşecektir.

Finansal raporlamanın düşük kalitede olması, denetim komitesinin, yönetiminin seçtiği muhasebe metotlarını sorgulama başarısızlığından ileri gelebilir. Denetim komiteleri, finansal raporlama sürecinde hem gerçeğin ortaya konmasında hem de yargıda bulunmada gerekli olan kapsamlı bilgi için işletme yönetimine ve dış denetçiye ihtiyaç duyar. Eğer yönetim iç kontrollere ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine önem vermezse denetim komitesi hileli finansal raporlamayı önleyemez (George, 2003:8).

Denetim komitesince yıllık mali tabloların gözden geçirilmesinde yönetime; yıl boyunca şirketin sahip olduğu menkul kıymetlerin ve diğer finansal araçların değerinde önemli değişiklik meydana gelip gelmediği, alacaklarının ortalama tahsil

süresinin ne olduğu, stok kontrolünün yapılış şekli, herhangi bir olağan dışı gelir ya da gider tahakkuku yapılıp yapılmadığı gibi sorular sormalıdır (Akarkarasu, 2000:74 – 75).

NYSE, dış denetçinin finansal raporlar hakkındaki tahminleri ve yargılamalarının etkilerini denetim komitesi ile yönetimin birlikte gözden geçirmesini istemektedir. Şirket yönetim kurulları ve onların denetim komiteleri şirketi tehdit eden işletme ve finansal riskleri anlamalıdır. Denetim komitesi, yönetime risk yönetiminin yeterliliğini belirlemek için doğru sorular sormalıdır. NYSE, denetim komitesinin yönetimle şirketin finansal risk değerlemesi ve risk yönetim politikası hakkında tartışmalarını önerir. Denetim komitelerinin sadece yönetimin riskleri tanımlamak için yapmış oldukları işlemleri değil aynı zamanda yöneticilerin bu riskleri kontrol ve gözetim için yaptıkları işlemleri de belirlemeleri zorunluluktur (Keinath ve Walo, 2004:24). Bu hususlarda yönetimin etkin olabilmesi için denetim komitesi ile belirli aralıklarla ve hatta ihtiyaç duyulduğunda bir araya gelmesi ve samimi bir diyalog halinde olmaları gerekmektedir.

Denetim komitesi, eylem gerektiren konularda karar vermek için kendisine lazım olan bilgileri genelde CEO, CFO, iç ve bağımsız denetçilerden elde ettiği için onlarla ilişkilerini geliştirmeli ve titiz bir şekilde çalışmalıdırlar. Denetim komitesi finansal raporlamanın kredisini artırmada ve yönetim hilesi ihtimalini azaltmada merkezi bir role sahiptir. Denetim komiteleri yönetimin hilesini durdurabilir mi? Kesinlikle her durumda değil, fakat gayretli denetim komitesi yönetim hilesini caydırabilir ve bir yatırımcının daima en iyi arkadaşı olabilir (Harrast ve Olsen, 2007:28).

Yönetimin hazırladığı finansal tablolarla ilgili yargılar ve önemli konular hakkındaki analizler denetim komitesince incelenmelidir (Daly, 2006:34). Bu konuda denetim komitesi ihtiyaç duyduğu bilgiyi CFO'dan sağlayabilir.

CFO'lar ve denetim komitesi üyelerinin SOX sonrası ilişkileri bir hayli artmıştır. Örneğin; denetim komitesi toplantılarının aralarında daha çok soru sorma, dış denetçilere daha çok soru sorma, kontrol zayıflıklarını durdurmak için acil olarak uğraşma, kaliteyi yakalamak için daha çok çalışma, denetim komitesi üyeleri için

eğitimi artırma, özel riskleri gözden geçirme, vs. gibi unsurlar sayılabilir (Carpenter vd., 2004:59-60).

## 1.2. DENETİM KOMİTESİNİN YÖNETİM KURULUNUNUN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ

Denetim komitesi, finansal raporlama sürecinin gözetimi, işletmenin riski ve kontrol çevresinin gözetimi yoluyla yönetim kuruluna yardım eder.

Denetim komitesi, şirketin ekonomik durumunun yönetim kurulu tarafından anlaşılması ve finansal raporlarda doğru olarak yansımaları için finansal uzmanlığa sahip olması gerekir. Finansal uzmanlığı oluşturan unsurlar şunlardır (Grace ve Hauptert, 2003:8):

- Şirketin nakit pozisyonunun finansal sonuçlarıyla ilgisinin önemini ve nakit akışlarını anlama,
- Dış denetim firmalarının görevlendirilme ve değerlendirme sürecini yönetme ve onların bağımsızlığı ve performansını gözetleme kabiliyeti,
- Kurumsal yönetim süreçleri ve iç kontrol mekanizmasını dengeleme ve denetlemeyi iyi bir şekilde bilme,
- Yönetimin bedeli olarak kaydolunan bütün unsurları inceleyebilme yeteneği, ücret dışı konulara özel önem verme, örneğin opsiyonlar, ödünç paralar ve diğer ikramiyeler.

Denetim komitesi, yönetim kurulu ile önemli denetim konuları hakkında iletişimde bulunmalıdır. Yönetim kurulu ile iletişimi güçlendirmenin bir yolu, denetim komitesinin toplantılarına diğer işletme yöneticilerinin de katılmasıdır. Bu yöntem, denetim komitesinin yönetim kurullarında tartışacağı konuların azalmasına yardımcı olur (Haeger, 2006:12).

Denetim komitesinin işletmenin dış raporlama sürecinde yer alan gruplar ile yönetim kurulu arasında aracılık yaptığı düşünülür (Feldmann ve Schwarzkopf, 2003:90). Komite bu gruplarla olan ilişkilerini belirli dönemlerle yönetim kuruluna raporlar.



Denetim komitesinin başarısı diğer şirket katılımcıları ile çalışma ilişkilerine bağlıdır. Denetim komiteleri muhtemel bir hile hakkında bilgi aldıklarında bunu tam olarak araştırmalı ve bunu yönetim kuruluna rapor etmelidirler (Rezaee, 2003:28).

Yönetim kurulları ve denetim komiteleri yıl boyunca daha aktif ve daha sık olarak bir araya gelirlerse finansal raporlama sürecinin gözetiminde daha etkili olabileceklerdir (Ebrahim, 2007:55). NYSE ve NASD'a göre bütün denetim komitesi üyeleri finansal uzmanlığa sahip olması gerekir veya en azından biri böyle olmalıdır (Cohen vd., 2002:586).

Denetim komitesinin yapısı ve tecrübesi bir dereceye kadar genellikle yönetim kurulu tarafından belirlenir ve denetim komitesinin etkinliği tüm yönetim kurulunun yapısı ile ilgilidir.

SOX'u takiben yönetim kurulları ve denetim komitelerinin rolü tavsiyede bulunmaktan yönetimi daha çok gözlemlene ve kontrol etme yönüne kaymıştır (Heffes, 2007:35). Denetim komitesi, dış denetçilerle etkileşimli çalışma ve finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olan yönetim kurulunun bir alt komitesidir.

Sarbanes Oxley Kanunu öncesi işletme çevresinde olduğu gibi denetim komitesi, şirketin denetimi, ilgili muhasebe ve raporlamanın doğruluğunu ve kalitesini sağlamak için yönetim kurulu adına gözetimde bulunmuştur. Fakat şu anda bu rol şirketin finansal sağlığı üzerine risk yönetiminin ve potansiyel etkilerinin geniş bir şekilde yorumlanmasını da içermektedir. Gözetim görevleri listesinin başında şirket birleşmesi ve satın almaları ile ilgili risk konularının incelenmesi vardır (Lloyd ve Fanning, 2007:54). Denetim komitesi ve yönetim kurulu olumsuz sonuçlarla karşılaşmamak için şirketin maruz olduğu riskleri belirlemeli ve yönetebilmelidir.

Denetim komitesi üyelerinin sorumluluğu özellikle SOX'dan sonra bir hayli artmıştır. Bu sebeple yönetim kurulu üyeleri denetim komitesine aday olan kişilerde; hem muhasebe hem de finans altyapısı, sorumluluklarını yürütebilecek enerji, artmış risklerle başa çıkma kabiliyeti ve güç konularda üst yönetime ve idarecilere karşı göğüs germe (karşı durma) azimliliğini aramaktadır (Duffy, 2003:36).

Genel müdür veya CEO, iç ve dış denetçilerin rolüyle ilgili olarak yönetim içinde işbirliği ve anlayış kültürünün geliştirilmesine ihtiyaç duyarlar. Genel müdür veya CEO, yönetimin denetçilerin bilgi isteklerini karşılayıp karşılamadığını bilmeli ve iç veya dış denetçiler ve yönetim arasındaki var olan değişik düşünceleri yönetim adına denetim komitesine karşı argümanlar olarak sunmalıdır (KPMG, 2003:56).

Denetim komitelerinin iş yükünün artması sebebiyle bazı şirketler yönetim kurulu ve denetim komitesi üyelerinin hizmetlerine sınırlamalar koymuşlardır. Buna karşın sürprizlerden korunmak için mevcut risklerin belirlenmesi, yönetim kurulları ve denetim komitelerinin inisiyatif sahibi olarak bu süreci yönetmesi gerekmektedir. Risk üzerine odaklaşan aktiviteleri ve zamanı artırarak yeni uzmanlık alanları elde etmek için yönetim kurullarındaki yeteneği çeşitlendirerek ve devam eden eğitimi artırarak, denetim komiteleri maruz kaldıkları riskleri tanımlama, değerlendirme ve yönetmede ve meydana gelebilecek kötü sürprizlerden kaçınabilmek için daha güçlü olmalıdırlar (Llyod ve Fanning, 2007:56).

Denetim komitesinin iç ve dış denetçiler veya diğer bağımsız katılımcılar ile ayrı bir görüşme isteği dışında, genel müdür, CEO ve CFO denetim komitesi toplantılarına her zaman katılabilirler (KPMG, 2003:56).

SPK'ya göre yönetim kurulu ve denetim komitesi arasındaki ilişkiler şu şekildedir: Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur. Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir. Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir (SPK, 2006:11).

## 2. DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ

İç denetim sürecinin sağlıklı bir şekilde işlemeden iç denetçilerle birlikte denetim komitesi de sorumludur. Bu sorumluluğunu yerine getirebilmesi için denetim komitesinin yararlanabileceği en önemli kaynak iç denetçilerdir. Bu bağlamda iç denetçiler ile denetim komitesi arasındaki ilişki sistematik, sürekli ve güvene dayalı olmalıdır.

Burada öncelikle iç denetimi tanımlamak gereklidir. İç denetim ile ilgili yapılan bazı tanımlar aşağıda verilmektedir.

İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) yaptığı iç denetim tanımı şöyledir: "İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar" (Korkmaz, 2007:4).

İç denetim, işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğini araştırarak, işletmedeki kontrolleri ölçmeyi ve bunları değerlemeyi hedef alır ve yönetimin sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmesine yardımcı olur (Dağlı,2000:8).

İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlemlerin, yine işletmede çalışan kişiler tarafından kontrol edilmesi ve saptanan bulguların üst yönetime rapor edilmesini ifade eder (Akarkarasu, 2000:8).

İç denetim, işletme faaliyetleri ve kayıtlarının işletme içinden görevlendirilen iç denetçiler tarafından izlenerek sonucun işletme yönetimine raporlanmasıdır. Burada temel amaç işletme yöneticilerine sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olmaktır.

## 2.1. DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİM SÜRECİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ

Denetim komitesinin denetim sürecinde önemli bir yeri vardır. Çeşitli düzenlemelerde ve özellikle BRC tarafından yapılan tavsiyelerde uygun şekilde oluşturulmuş komitenin finansal tablolarda şeffaflığın sağlanmasına katkıda bulunacağına, buna bağlı olarak tüm dünyada sermaye piyasalarının derinliğinin artacağına ve yatırımcılar arasında güven ortamının oluşacağına inanılmaktadır. Denetim sürecinde komite işletmeye; finansal raporlama sürecinin, denetimin ve iç kontrolün gözetiminde etkinliği sağlama, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını güvence altına alma, iç denetim bulguları çerçevesinde yürütülen faaliyetlerin güvence altına alınması ve yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçi arasında düzenli bir iletişimin kurulmasına yardımcı olma gibi çok önemli yararlar sağlar (Demirbaş ve Uyar, 2006:182).

Denetim komitesinin iç denetçiye yararlı olabilmesi için öncelikle denetçiyle ilişkilerin kapsamı denetim komitesi yönetmeliğinde yer almalıdır. Bu yönetmelikte en iyi uygulamaların benimsenmesiyle denetim komitesi gözetim sorumluluğunu arttırabilir ve iç denetim fonksiyonunu güçlendirebilir. Bu konuyla ilgili denetim komitesi yönetmeliklerinde bulunması gerekli ilkeler; iç denetçilerle özel olarak toplanma; iç denetim yönetmeliğini, planını, iç denetimin organizasyon yapısını ve kadrosunu ve iç denetim bütçesini gözden geçirme ve onaylama; iç denetim ile iç kontrolün tartışılması, iç denetçiler ile ilgili değişiklik ve önemli muhasebe politikalarının tartışılması, iç denetçiler ile finansal tabloların tartışılması ve iç denetim performansının gözden geçirilmesi hususları ile ilgili ilkelerdir (Bailey, 2007:46-48).

Denetim Komitesinin en önemli sorumluluklarından biri de yönetimin işletmede etkin bir iç kontrol sistemi tasarlamasını ve yürütmesini sağlamaktır. Denetim Komitesi, iç kontrol sisteminin yeterliliğini genel olarak değerler. Bunun yanında denetim komitesi, iç denetimi gözlemlene sorumluluğuna da sahiptir. Bu kapsamda şu faaliyetleri gerçekleştirir (Uzay, 2003:77):

Denetim Komitesi;

- Yıllık denetim planını ve iç denetçilerin programlarını inceler.

- Çalışmaların yeterliliğini değerlendirir ve düzenlenen denetim raporlarını inceler.
- Sorumluların görevlerini uygun şekilde yerine getirip getirmediğini belirler.
- İç denetçilerin yönetime sınırsız bir şekilde ulaşım ulaşılamadığını belirler ve yönetimin iç denetim raporlarına vermiş olduğu cevapları inceler

Denetim komitesi ile iç denetim arasındaki ilişkiler raporlama ve gözetim olmak üzere iki kategoriye ayrılabilir. Öncelikle iç denetim eyleminin finansal raporlama, kurumsallık ve kontrolle ilgili sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirebilmesi, denetim komitesi ile bir raporlama ilişkisini gerektirir. Böyle bir ilişkinin mevcudiyeti, üst yönetimin de içinde bulunduğu kötü idare veya hileli durumlarda iç denetime bir müracaat merci sağlayacaktır. Hileli finansal raporlamayla ilgili bir araştırmada, hileli finansal raporlamaya neden olan örgütsel faktörler içerisinde zayıf bir iç denetim ve etkisiz bir yönetim kurulunun varlığından bahsedilmektedir (Yıllancı, 2003: 30). Bahsedilen problemlerin en aza indirilmesi için, iç denetimin denetim komitesiyle olan iletişiminin sürekli açık tutulması gerekmektedir. Yönetim kurulunun hileler konusunda etkinliğinin artırılması da büyük ölçüde finansal raporlama sürecinde aktif gözetimde bulunan bir denetim komitesinin varlığı ile mümkündür.

Denetim komitesinin ve iç denetim faaliyetinin birbirlerini destekleme imkânının ortaya çıkabilmesi için, belirli faktörlerin bulunması gerekir. İlk olarak, denetim komitesi ve iç denetim faaliyeti yönetmelikleri birbirini tamamlayıcı olmalıdır. İkinci olarak, iç denetim yöneticisinin denetim komitesi başkanına doğrudan erişim olanağı bulunmalıdır. Karşılıklı güvene dayanan bir ilişkinin kurulabilmesi için, iç denetim yöneticisi ile denetim komitesi arasında düzenli temas bulunmalıdır. İç denetim yöneticisi, üst yönetimin yaptığı veya göz yumduğu yasa dışı eylemler veya benzeri usulsüzlükleri tespit ettiğinde durumu denetim komitesine bildirmekle görevlidir (ECIIA, 2005:41). Denetim komitesi de kendisine bildirilen bu usulsüzlükleri yönetim kuruluna bildirmekle yükümlüdür.

Denetim komitesi, iç denetçinin bağımsızlığının ve örgütteki statüsünün artırılmasına da katkıda bulunur. Denetim komitesi, sadece yönetimin değil bütün

örgütün iç denetçiyi desteklemesini sağlamaya çalışır. Çünkü günümüzde, iç denetçilerin faaliyet alanı oldukça genişlemiştir. Denetim komitesi ile iç denetçiler arasındaki ilişkinin diğer boyutu ise etkin çalışan iç denetim fonksiyonunun denetim komitesinin sorumluluklarının yerine getirilmesinde de önemli bir kaynak olabileceğidir. (Uzay, 2003:77). Çünkü denetim komiteleri ile iç denetçilerin amaçları büyük oranda birbirine benzerdir. Her iki grubunda şirket yönetiminde yanlışlıkları ve yolsuzlukları önleme sorumluluğu bulunmaktadır.

Denetim komitesi, örgütün “şeffaf ve hesap sorulabilir hale gelme” ye önem verdiğinin ve bu konudaki sorumluluklarını yerine getirdiğinin bir göstergesidir. İç denetim ve denetim komitesi arasındaki ilişki, organizasyonun “hesap sorulabilir hale gelme” sorumluluğunu güçlendirecektir. Çünkü denetim komitesi üyeleri farklı bilgi, beceri ve deneyime sahip kişiler olarak “kurumsal yönetim”in işletmede gelişmesinde iç denetime yardımcı olacaktır. Bu komite üyeleri işletme dışından bağımsız kişiler olarak, endüstri eğilimleri, yasal değişiklikler veya işletme içerisinden görünemeyen sorunları bulmada ve çözümede iç denetçilere yeni bakış açıları kazandırabilirler (Yılancı, 2003:30).

İç denetim yöneticisi; iç denetim yönetmeliğini tartışmak, iç denetim planını değerlendirmek, önemli iç denetim bulgularını gözden geçirmek ve önerilerin nasıl uygulandığını değerlendirmek için denetim komitesi toplantılarına katılmalıdır. Denetim komitesi, iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını sağlayacak ve iç denetçilerin bütün belgelere ve personele, üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna kısıtlanmamış bir biçimde erişme olanağına sahip olmasına imkân sağlayacak bir yapının kurulmasını sağlamalıdır (ECIIA, 2005:41).

Denetim komitesi iç denetim fonksiyonu üzerinde aktif bir gözetim rolü üstlenmektedir. Gözetim eylemleri ise; iç denetimin örgütsel yapısının (amaç, yetki, sorumluluk ve raporlama ilişkileri açısından) incelenmesi ve onaylanması, iç denetim bölümü yöneticisinin işe alımı, işe devamı ve değiştirilmesi, iç denetim plan ve bütçelerinin incelenmesi, iç denetim sonuçlarının incelenmesi, gerektiğinde iç denetim projeleri için talepte bulunma (örneğin; potansiyel hile veya diğer düzensizliklerin araştırılması, yasa veya yönetmeliklere uygunluk, dış denetçilerin

değerlenmesi gibi) ve kalite güvenini sağlama için önerilerden oluşmaktadır (Yılandı, 2003:30).

Denetim komitesi; yönetim kuruluna, iç denetim faaliyetinin etkinliği ve yetkinliği ile iç denetim çalışmalarının sonuçları hakkında bilgi vermelidir. Denetim komitesi, iç denetim faaliyetinin bütçesinin yeterliliğini, kaynaklarının kalitesini ve dış uzmanların planlı kullanımı konularını değerlendirmelidir. Denetim komitesi, aynı işlerin mükerrer yapılmasını en aza indirmek ve en güçlü kurumsal yönetimi kurmak için iç denetim, üst yönetim ve dış denetçiler arasında iletişimi sağlamalı ve teşvik etmelidir (ECIIA, 2005:41). Bu iletişimi sağlayabildiği ölçüde, denetim komitesi etkin kabul edilir ve aynı zamanda ilgili tarafların etkinliğine de yardımcı olur. Komite kurumsal yönetimi sağlamada anahtar faktör kabul edilmektedir.

Denetim Komitesinin işletmenin “kurumsal yönetimini” geliştirme sorumluluğuyla ilgili adımları iç denetimle bağlantılı olarak şöyle sıralayabiliriz (Yılandı, 2003:30):

- İşletmenin yasalar, yönetmelikler, etik kurullarla uygunluk, düzensizlik ve hile araştırma politikalarını incelemek,
- İşletmenin taraf olduğu “kurumsal yönetim”le bağlantılı mevcut sonuçlanmamış davalar, teftişler veya bunlardaki ilerlemeleri incelemek,
- Çalışanlarla ilgili önemli hile, yolsuzluk, ahlak dışı olayları incelemek,
- İç denetçiden dönemsel olarak kurumsal yönetim incelemeleri ve bulgularını içeren yazılı raporlar istemek.

Denetim komitesi yönetim ve iç denetim bölümü ile şirketin risk yönetim süreçlerini ve iç kontrol sistemini sürekli olarak değerlendmelidir (Archambeault vd., 2008:376).

Denetim komitesi ile iç denetim fonksiyonu iyi çalışırsa finansal raporlama kalitesi ve buna bağlı yönetim süreçleri de bundan olumlu etkilenmektedir. Denetim komitesi ile iç denetim fonksiyonu arasında kaliteli bir ilişkinin bulunması, iç denetimin yönetimle ilgili faaliyetlerini başarabilmesinde (risk değerlendirme, kontrol güvencesi ve işin uygunluğu) uygun bir atmosfer ve destek sağlar. Denetim

komitesinin bağımsız ve finansal uzmanlığa sahip olması iç denetimle daha yoğun ilişki kurulmasını sağlamaktadır (Zain ve Subramaniam, 2007:894).

Pricewaterhouse Coopers'in İç Denetçiler Enstitüsü'nün desteği ile yapmış olduğu bir araştırma sonucuna göre iç denetim müdürünün (CAE) denetim komiteleri ile ilişkilerini güçlendirmek ve piyasadaki etkinliklerini artırabilmek için yüklenmesi gereken dört temel faaliyet vardır. Bunlar (Bromilow, 2005:54-57):

İlk olarak denetim komitesi başkanı ile devam eden iletişimi sürdürmek: denetim komitelerinin sorumluluklarını etkin olarak yerine getirebilmesi için CAE ve denetim komitesi başkanının arasındaki iletişim daha sık olmalıdır. Denetim komitesi başkanıyla sürekli iletişim halinde olmak için CAE şunları yapabilir; denetim komitesi ile güvene dayalı ilişki kurulur, mevcut konu ve önergeler üzerine denetim komitesinin güncel kalmasını sağlayabilir, denetim komitesi ve organizasyondaki diğer kaynakları inceleyerek iç denetimin statüsünü artırabilir, komite başkanın ilgisini anlayıp zamanında ona cevap verebilir.

İkinci olarak denetim komitesinin işletme konuları ve risklerinin farkında olmasını sağlamak: Çoğu denetim komiteleri işletmenin risk yönetimini gözetlemekle sorumlu olduğundan bu konudaki birçok soruya cevap verebilmek için iç denetime müracaat etmelidir. Şöyle ki; işletmenin risk profili nedir? Hangi riskler hem işletmeyle hem de işletme stratejileri ile ilgilidir. Değişik olaylar risk görüntüsünü nasıl etkiler? Hangi riskler iç denetimin risk değerlemesi kapsamındadır? Hangi riskler onun kapsamı dışındadır? İç denetim hangi riskler üzerine odaklanmaktadır. İç denetimin planının risk değerlemesi ile bağlantısı ne kadar iyidir. Bu plan şirketin değişen risk profiline, risk trendlerine ve şirketi etkileyen konulara nasıl uyum sağlayacaktır.

Üçüncü olarak denetim komitesi eğitimini artırmak ve zorunlu hale getirmek: Bu konuda CAE'ye düşen sorumluluk denetim komitesinin eğitim ihtiyaçlarını belirlemek ve bu ihtiyaca cevap verebilecek eğitim programı geliştirmektir.

Son olarak denetim komitesiyle daha fazla birlikte çalışmak: İç denetim fonksiyonları giderek arttığından şirketler buna ihtiyaç duymaktadırlar.

Yukarıda sayılan faaliyetler kapsamında iç denetim müdürü tüm komite toplantılarına katılmak, toplantıların tutanaklarını hazırlamak, toplantı gündemini



koordine etmek, üyelerin komite toplantılarına hazırlanmasına yardımcı olacak materyalleri toplamak ve üyelere göndermek, yıllık toplantı gündeminin komite yönetmeliğinde belirtilen tüm sorumlulukları kapsadığından emin olmak, denetim sonuçlarına ilişkin komiteye verilecek rapor hazırlamak, iç denetim bölümünün faaliyetlerine ilişkin planları ve sonuçları komiteye sunmak, iç kontrollerin varlığı ve uygun şekilde çalıştığı konusunda güvence sağlayan bir programın geliştirilmesinde komiteye yardımcı olmak, risk değerlemeye ilişkin görüşler sunmak, komiteye yeni katılan üyelerin eğitimine yardımcı olmak, onları yeni teori ve düzenlemeler konusunda bilgilendirmek amacıyla ilgili konularda güncel bilgiler toplamak, bağımsız denetçinin performansını değerlendirmek, komite başkanı ile sağlıklı bir iletişim geliştirmek, işletme performansına ilişkin yıllık değerlendirmelerin yapılmasında komiteye yardım etmek gibi hizmetleri denetim komitesine sunmaktadır (Demirbaş ve Uyar, 2006:188).

Son yıllarda denetim komitesinin sorumlulukları dikkatli bir incelemeye maruz kalmakta veya dünya çapında düzenlemelerle güçlendirilmektedir. Ayrıca denetim komiteleri sıklıkla yönetmeliklerinde iç denetimle ilgili rollerini açıklamaktadırlar. Bu roller tipik olarak iç denetimin etkinliğinin gözetilmesidir. İç Denetçiler Enstitüsü açıkça iç denetçilerin etkin olabilmesi için gerekli olan şartları sıralar. Hatta artan sayıda düzenleyici kurumlar bu şartları benimsemektedirler. Aşağıda denetim komitesinin iç denetim gözetim sorumluluğu hakkında, genel düzenlemeler veya yönetmelikler ile ilgili IIA standartları karşılaştırmalı olarak verilmiştir ([http : //www.theiia.org/guidance](http://www.theiia.org/guidance), 2005:4).

**Denetim komitesinin iç denetimi gözetim sorumlulukları****İIA Standartları**

İç denetim faaliyet yönetmeliğinin gözden geçirilmesi ve onaylanması

İç denetim faaliyetlerinin amacı, yetkisi ve sorumlulukları, standartlarla uyumlu olarak yönetmeliğinde resmi olarak belirlenmeli ve işletmenin denetim komitesi tarafından onaylanmalıdır.

Denetim komitesi ile iç denetim başkanının arasında iletişimin ve raporlamanın güçlendirilmesi

İç denetim başkanı (CAE) organizasyonda bağlı bulunduğu yetkiliye raporlama yapmalı. İIA'ya göre iç denetimin bağımsızlığının sağlanabilmesi için CAE denetim komitesi ve CEO'ya raporlama yapmalıdır.

CAE periyodik olarak denetim komitesi ve üst yönetime iç denetim faaliyetinin amacı, yetkisi, sorumluluğu ve planındaki performansını raporlamalıdır.

İç denetimin kadrosunun gözden geçirilmesi ve fonksiyonunu yapabilecek kaynaklara sahip olup-olmadığının belirlenmesi

CAE iç denetim faaliyet planları ve gerekli kaynakları denetim komitesi ve üst yönetim ile gözden geçirilmesi ve onaylanması için iletişimde olmalıdır. CAE aynı zamanda kaynak sınırlamalarının etkilerini de belirtmelidir.

İç denetim faaliyeti kolektif olarak bilgi, yetenekler ve sorumluluklarını başarmak için gerekli olan diğer yeterliliklere sahip olmalıdır.

İç denetim planının gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi

CAE iç denetim faaliyet planlarını inceleme ve onaylaması için denetim komitesi ve üst yönetim ile görüşmelidir.

İç denetçi ile dış denetçinin koordinasyonunun gözetimi

CAE bilgi ve diğer koordinasyon faaliyetlerini iç ve dış ilgili güvence ve danışmanlık sağlayan servislerle paylaşmalı ve böylece uygun sigorta ve çabaların tekrarını azaltmalıdır.

İç denetim faaliyetinin sonuçlarının periyodik olarak gözden geçirmesi

CAE denetim komitesine ve üst yönetime periyodik olarak rapor vermeli. Raporlama, önemli risk açıklamaları ve kontrol konuları, kurumsal yönetim konularını ve diğer denetim komitesi ve üst yönetim tarafından ihtiyaç hissedilen ve talep edilen konuları ihtiva etmelidir.

İç denetim bulgu ve tavsiyelerine yönetimin duyarlılığının gözden geçirilmesi.

CAE yönetimin etkin olarak uyguladığı faaliyetleri veya üst yönetimin faaliyet gerektirmeyen riskini garantilemek ve izlemek için devamlı çalışan bir süreç oluşturmalıdır.

İç denetimin etkinliğini gözetim ve değerlendirme

CAE iç denetim faaliyetinin bütün yönlerini kapsayan ve devam eden gözetimin etkinliğiyle ilgili bir kalite güvence ve ilerleme programını geliştirmeli ve sürdürmelidir.

Dış değerlemeler, örneğin kalite güvencesinin yeniden incelenmesi en azından her beş yılda bir nitelikli, bağımsız bir eleştirmen veya organizasyonun dışından bir eleştirmen takımı tarafından yönetilmelidir.

CAE organizasyona değer katan faaliyetleri belirlemek için iç denetim faaliyetlerini etkili olarak yönetmeli.

İç denetim faaliyeti risk yönetiminin gelişimi, kontrol ve sistematik ve disiplinli yaklaşımı kullanan yönetim süreçlerini değerlemeli ve katkı sağlamalıdır.

---

Kaynak: ([http : //www.theiia.org/guidance](http://www.theiia.org/guidance), 2005:4).

İç denetim fonksiyonu, denetim komitesine bilgi, güven, tavsiye ve uzmanlık sağlama yoluyla katkıda bulunurlar. Sarbanes Oxley Yasası (SOX)'nın çıkmasından sonra denetim komitesinin rolünün artmasıyla birlikte iç denetçilerin rolü de buna bağlı olarak artmıştır. Aynı zamanda, NYSE'nin istekleri neticesinde iç denetim mesleğinin görünüşü son yıllarda artmıştır (Gramling ve Hermanson, 2006:37).

## 2.2. DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETÇİLERİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), denetim komiteleri ve iç denetçilerin amaçlarının birbirine bağlı olduğunu kabul eder. Bunların her birinin üst yönetim, yönetim kurulu, hissedarlar ve kurum dışı taraflara karşı sorumluluklarını yerine getirebilmesi için, denetim komitesiyle güçlü bir ilişkisinin kurulması şarttır

(TİDE, 2008:210). Denetim komitesi ve iç denetçiler görevlerini başarmada birbirlerinin en iyi yardımcılarıdır.

Denetim komitelerinin işletmenin iç denetimiyle ilgili olarak; iç denetim kadrosunun kurulması ve işleyişini sağlama, iç denetçinin objektifliğini sağlama ve izleme, iç denetim bölümü ile koordinasyonu sağlama, iç denetim bölümünün çalışmalarını izleme, iç denetim bölümünden gelen raporları ve önerileri dikkate alma, iç denetim programlarını gözden geçirme sorumlulukları bulunmaktadır (Bozkurt, 2001:27). Buna karşılık iç denetçilerin de denetim komitesine karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluk temelde komiteye işletme hakkında bilgi vermektir. Komiteler bu bilgiyi çoğunlukla iç denetim başkanından (Chief Auditor Executive – CAE) alırlar. Denetim komitelerinin iç denetim başkanını atama ve performanslarını değerlendirme yetki ve sorumluluğu vardır.

Denetim komiteleri yeni bir iç denetim başkanı ararken veya mevcut başkanın performansını değerlendirirken üç kritik nitelik üzerine odaklanmalıdır. Bunlar (Rittenberg ve Anderson, 2006:51-52):

Birincisi adayın denetim komitesinin güvenini kazanabilme yeteneğidir. Çünkü iç denetçiler stratejik konumda rahat çalışabilmeli ve de CAE güvenilir bir danışman olarak kabul görmelidir.

İkincisi yeteneklerinin sınırları, kişisel bağımsızlık ve objektifliktir. İyi bir CAE şirketin işini, ana stratejilerini, risk alma isteğini ve risk toleranslarını tam olarak anladığını gösterebilmelidir.

Üçüncüsü doğru kişi; CAE aynı zamanda kontrol konuları ve ortaya çıkan riskler konusunda denetim komitesine tavsiyede bulunabilmelidir.

Denetim Komitesi Üyeleri aynı zamanda iç denetimin performansını da incelemelidirler, bunun için aşağıdaki konular dikkate alınmalıdır (<http://www.theiia.org/guidance>, 2005:3):

- İç denetimin faaliyetleri IIA'nın standartlarıyla uyumlu mu?
- İç denetimin organizasyondaki pozisyonu yeterince yüksek mi ve işletmenin fonksiyonel alanlarından tarafsızlığı, bağımsızlığını garantilemek için yeterli midir?

- İç denetçiler bağımsızlıklarını zayıflatabilecek faaliyetlerden kaçınırlar mı?
- İç denetim planı organizasyonun risk görüntüsüne uygun mu?
- Bu yıl planlanan iç denetim faaliyeti ne kadar iyidir?
- İç denetim kalite güvence programına sahip mi? Standartların istediği her beş yılda bir dış kalite değerlemesini geçirecek bir plana sahip mi?
- İç denetim, risk ve kontrol konusunda objektif güven sağlayabilmek için yeterince kaynağa sahip mi?
- CAE denetim komitesi tarafından araştırılınca nasıl cevap verir?

Denetim komitesi atama, işten çıkarma ve tazminat süreçlerini kontrol edebiliyorsa, CAE yönetim hakkında, yönetimin tazminatını azaltmasından veya işten çıkarmasından korkmayarak, olumsuz rapor verebilir. İç denetçi bağımsızlığı, iç denetimin denetim komitesi ile iletişimini korur, denetim komitesinin doğru yönetim yapabilme kabiliyetini güçlendirir (Bailey, 2007:34).

Denetim komitesi başkanının, CAE'nin statü ve etkinliğini artırabilmek için yapabileceklerinden bazıları şunlardır (Rittenberg ve Anderson, 2006: 53): Denetim komitesi toplantılarının dışında da CAE ile sürekli olarak diyalog halinde bulunmak, üst yönetimin iştirak edilmesini istediği denetim komitesi toplantılarında CAE'nin ulaştığı konuları açıklamak, uygun komite faaliyetlerinde, örneğin eğitimde CAE'yi bulundurmak, tüm denetim bölümü veya CAE'nin raporları üzerine periyodik olarak toplanmak ve CAE ile yönetici oturumları düzenlemek.

Çoğu denetim komitesi yönetmelikleri denetim komitelerinin iç denetçiler ile periyodik olarak toplantı yapmalarını öngörür. Bu toplantılar CAE'lerin bağımsızlık problemi ile ilgili muhtemel çözümleri denetim komitesi üyelerinin dikkatine sunmak için fırsatlar sağlar. İç denetçiler ve denetim komitelerinin bağımsızlık konusunu düşünürken izleyebilecekleri basamaklar şunlardır (Bailey, 2007:36):

İlk önce problem tanımlanır. Denetim komitesi tarafından iç denetçi bağımsızlığının eksikliği durumunun komitenin gözetim sorumluluklarına etkileri bilinmelidir. İkinci olarak, denetim komiteleri diğer şirketlerin bu bağımsızlık

konusunu nasıl ele aldıkları hususunda eğitilmelidir. Üçüncü olarak denetim komitesi üyelerinin ilgileri ve hazırladıkları cevapları tahmin edilir. Dördüncü olarak denetim komitesi üyeleri en iyi uygulamalar konusunda bilgilendirilir.

Denetim komiteleri; CAE'nin atanması, işten çıkarılması ve tazminatının onaylanması yoluyla iç denetimin bağımsızlığını sağlayabilir ve böylece denetim komiteleri denetçilerden objektif ve güvenilir bilgi elde edebilir. Güvenilir bilgi olmadan denetim komiteleri yeterli gözetim sağlayamaz.

İç denetim fonksiyonu değerli bir kaynak olduğundan dolayı denetim komitesi iç denetimin sahip olduğu uygun kalite seviyesini, sahip olduğu teknik kabiliyeti, geniş yönetim bakışını ve iletişim becerilerini incelemelidir. İç denetçilerin kalitesi denetim komitesi ile olan ilişkilerini etkileyecektir (Gramling ve Hermanson, 2006:38).

### **3. DENETİM KOMİTESİNİN BAĞIMSIZ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ**

Bu rol denetim komitesinin bağımsız denetim sürecindeki rolü ve bağımsız denetçilerle ilgili rolü olmak üzere iki kısımda ele alınacaktır.

#### **3.1. DENETİM KOMİTESİNİN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ**

Bu yüzyılın başında ABD'de belli başlı büyük şirketlerde Enron, Xerox, Worldcom gibi meydana gelen denetim usulsüzlükleri bağımsız denetime olan güveni büyük ölçüde yok etmiştir. Yatırımcıların güveninin tekrar kazanılması ve şirketlerin şeffaflaşması amacıyla ABD'de 2002 Temmuzunda Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile şirketlerin kurumsal yönetimi uygulamaları ve böylece şeffaflıklarını en üst düzeye çıkarmaları amaçlanmıştır.

Özellikle bu yasa ile bağımsız denetimde, denetçinin bağımsızlığına ilişkin olarak kapsamlı düzenlemeler yapılmış ve bu konuya ilişkin ayrıntılı düzenleme yapma görevi Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'na (Securities and Exchange Commission, SEC) verilmiştir (Dönmez vd.,2005:55):

SOX'a göre bağımsız denetçilerin yapacakları bütün denetimler ve denetim dışı hizmetler denetim komitesinden onay almalıdır. Bağımsız denetçiler çalışmalarının sonuçlarını da denetim komitesine raporlamalıdır.

SOX'un yürürlüğe girmesi ile niyetlenen diğer amaçlar şunlardır (Gökalp, 2005: 109): Yatırımcıya doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılabilir finansal bilgi sunulmasının sağlanması, daha iyi kurumsal yönetim uygulamaları, Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)'nun kurulması ile daha sıkı yaptırımların sağlanması, bağımsız denetim firmaları tarafından desteklenen ve iç denetimden sorumlu Denetim Komitesinin bağımsız hareket etmesinin sağlanması ve denetim yapan denetçi firmalardan alınabilecek diğer hizmetleri sınırlandırmak.

SOX, denetim komitelerine dış denetim sürecinin gözetimi ile ilgili belirli (açık) sorumluluk ve yetki vermiştir. SOX'dan önce bağımsız denetçiler ile yönetim ağırlıklı olarak çalışıyordu. Buna karşın bağımsız denetimin denetim komitesi ile ilişkisi ise minimum düzeydeydi. SOX'a göre denetim komitesinin sorumlulukları; bağımsız denetim firmasının görevlendirilmesi ve gözetimi, görevinin kapsamının ve yaptığı işlerin ücretlerinin belirlenmesidir. Denetim komitesinin bağımsız denetçi ile iyi ilişki kurabilmesi için devamlılık ve profesyonellik gereklidir (Milligan,2006: 37-38). Bunun için denetim komitesi yönetmeliğinin iyi hazırlanmış olması ve tarafların birbirinin işlerini belli bir derecede bilmesi gerekmektedir.

SOX'a göre; bağımsız denetçiler, müşteri işletmenin uyguladığı bütün önemli muhasebe politikalarını ve uygulamalarını denetim komitesine raporlamalıdır (Rezaee,2005:285).

SEC'in yeni düzenlemesine göre de denetçiler SEC'e rapor vermeden önce müşteri işletmenin denetim komitesine rapor vermelidirler. Bu raporda dikkate alınacak hususlar şunlardır (PriceWaterhouseCoopers, 2003:11):

- Müşterinin kullandığı bütün önemli muhasebe politikaları ve uygulamaları: Burada muhasebe politikalarının ve uygulamalarının neden önemli olduğunun sebepleri veya önemli olduğu düşünülmeyen, şu anda uygulanan ve gelecekteki olayları etkileyebilecek belirlemeler yer almalıdır.

- Denetçi tarafından önerilen uygulama ve alternatiflerin uygulama sonuçlarını içeren, işletme yönetimi ile tartışılmış maddi konularla ilgili politika ve uygulamalar için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bütün alternatif finansal bilgi uygulamaları yer almalıdır.
- Müşteri işletme yönetimi ve denetçiler arasındaki diğer önemli yazılı iletişimler.

Genel kaniya göre denetim komitelerinin kontrol hususunda objektif bilgi sağlayacağı bir kaynağa sahip olduğu düşünülür. Bu kaynak iç denetim fonksiyonudur. Fakat Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) yayınlamış olduğu raporunda denetim komitelerinin, dış denetçilerin iç kontrol hususunda yapması gerektiğinden daha çok çalıştığını varsaydıklarını belirtmektedir (Hermanson,2005:36). Bu durum denetim komitelerinin bağımsız denetimden olan daha fazla beklentilerinin karşılanmasına yönelik olarak ortaya çıkmıştır. Böylece denetim komiteleri kontrol hususunda iç denetçilerin yanında dış denetçilerden de yararlanmaktadır.

Yukarıda belirtilen Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu'nun görevleri; denetim şirketlerini kaydetmek, denetim, kalite kontrolü, etik, bağımsızlık ve denetim raporları konularında standartlar yayınlamak, denetim firmalarının teftişlerini idare etmek, araştırmalar ve yargılama yöntemlerini idare etmek ve uygun yaptırımlar uygulamak, gerekli ve uygun olduğunda başka işleri yürütmek, kanuna, kurulun kurallarına, standartlara ve denetim raporunun hazırlanması ile ilgili sermaye piyasası kanunlarına uyulmasını zorlamak ve bütçeyi belirlemek ve kurulun faaliyetlerini ve kurulun çalışmalarını yönetmektir (Gökalp, 2005:109-110). Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu belirtilen görevleri yapmakla bağımsız denetimin etkinliğini artıracak ve dolayısıyla denetim komitesinin bağımsız denetim sürecindeki rolünü kolaylaştırmış olacaktırlar.

SOX, denetim komitesini denetçinin gözetimi, atanması ve tazminatından sorumlu tutmakla kurumsal yönetime önemli bir katkı sağlamaktadır. Bu yolla denetçi-müşteri ilişkisini temelden değiştirmektedir. Bunun ötesinde denetçiler raporlarını yönetime değil doğrudan denetim komitesine verirler ve böylece denetçilerin pozisyonları ortaklar nazarında güçlenmiş olur. Denetim komitesi aynı



zamanda muhasebe ve denetim konuları hakkındaki şikâyetler ve çalışanların bu şikâyetleri gizli sunabilmeleri için prosedürler oluşturmalıdır. Böylece denetim komitesi denetçi ile arasındaki etkili iş ilişkisini geliştirmeli ve dolayısıyla artan sorumluluklarını yerine getirebilmelidir (Miller ve Pashkoff, 2002:36). Artan ilişki denetim komitesinin yararına olduğu gibi bağımsız denetçinin de yararına olacaktır. En önemli yarar denetçinin bağımsızlığının artması olacaktır. Böylece denetçi daha rahat çalışacak ve çok daha objektif sonuçlar ortaya koyacaktır.

SOX'dan sonra bir denetim firması, vergi hizmetleri de dâhil olmak üzere denetim dışı hizmetleri, müşteri şirketin denetim komitesinin ön onayı ile verebilecektir. Aşağıda ön onay ile ilgili bazı kurallar yer almaktadır. Bunlar (Özkul, 2003:27-28):

- Denetim hizmetleri ve denetim dışı hizmetlerin ön onayı: SOX kanunu, kayıtlı bir denetim firması tarafından denetim hizmetlerinin ve denetim dışı hizmetlerin verilebilmesi için müşteri şirketin denetim komitesinin ön onayını gerekli hale getirmiştir. Ancak kanun, denetim dışı hizmetlerin başka bir denetim firması tarafından verilmesi durumunda denetim komitesine herhangi bir ön onay yetkisi vermemiştir.
- Herhangi bir özel karar gerekmemesi: Kanun, denetim komitesinin bir faaliyete ön onay vermek için özel kararlar almasına müsaade etmemektedir. Denetim komitesi üyeleri, güvene dayalı sorumlulukları altında ve ilgili diğer faktörlerin ışığında belirledikleri standartlarla tutarlı bir şekilde oy vermek durumundadırlar.
- Bir seferde ön onay verilebilir hizmetler için sayı sınırlaması olmaması: Kanun, denetim komitesine bir seferde ön onay verebileceği denetim dışı hizmetlerin sayısı konusunda sınırlama getirmemiştir.
- Komitenin bir veya daha fazla üyesinin görevlendirmesi: Kanun, denetim komitesinin ön onay verme yetkisini kullanmak üzere bir veya daha fazla üyesini görevlendirmesine izin vermiştir. Ancak görevlendirilen üye, ön onay verdiği durumları bir rapor ile denetim komitesine bildirmek zorundadır.

- Onaylanmış hizmetlerin kamuya açıklanması: Denetim komitesinin vermiş olduğu onaylar, periyodik raporlar ile yatırımcılara açıklanacaktır.
- De-minimis kuralı: Bir denetim firmasının, halka açık bir şirket için vermiş olduğu denetim dışı hizmetlerin bedeli, söz konusu şirketin almış olduğu tüm denetim dışı hizmetlerin bedelinin % 5'inin altında kalıyorsa veya sağlanan hizmet denetim dışı hizmet olarak kabul edilmiyorsa, denetim komitesi ön onay kararı vermeyebilir.
- Rotasyon: Kayıtlı bir denetim firmasında çalışan bir sorumlu ortak baş denetçinin veya denetçinin aynı halka açık şirketi beş yıl üst üste denetlemesi mümkün değildir. Ayrıca denetçi, denetimini yapmış olduğu halka açık şirkette CEO, CFO, kontrolör, muhasebe müdürü veya eşiti bir mevkide görev alırsa, daha önce çalışmakta olduğu denetim firması söz konusu şirketi bir yıl denetleyemez.

1934 tarihli Securities Exchange Kanununun “Denetim Yükümlülükleri” başlıklı 10/A maddesine Sarbanes-Oxley Kanunu ile eklenen (k) bendi, şirketlere denetim hizmeti veren kayıtlı muhasebe firmalarının denetim sürecinde, denetim komitesine eş zamanlı olarak bilgi vermek zorunda olduğu hususlar şunlardır (Yılmaz, 2003:25): Denetim sürecinde kullanılacak tüm kritik muhasebe politikaları ve uygulamaları, şirket yöneticileri ile yapılan görüşmelerde tartışılan finansal verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde tüm alternatif değerlemeleri, bu alternatif değerlemelerin kullanımlarının sonuçları ve muhasebe firması tarafından hangi yöntemin kullanılmasının tercih edildiği ve kayıtlı muhasebe firması ile şirket yönetimi arasındaki tüm yazışmalar.

SOX'a göre denetim komiteleri, hem denetim ve hem de müsaade edilebilir denetim dışı hizmetlerin ön onayını yapmalıdır. Aynı zamanda denetçiler önemli muhasebe politikalarını ve alternatif finansal bilgi uygulamalarını denetim komitesi ile tartışmalıdırlar (Czaja, 2005:5).

Her organizasyonun denetim komitesi, hem dış hem de iç denetçilerle yönetimden ayrı olarak görüşebilmeli ve gerekli soruları onlara sorabilmelidir. Bu toplantılar yönetim kurulu tarafından belirginleştirilebilir. Aynı zamanda dış ve iç

denetçiler yönetim kurulu veya denetim komitesinin ihtiyaç hissettiği zaman toplantılara katılabilmelidirler.

SOX'a göre bağımsız denetim firmalarının vermesi yasaklanan denetim dışı hizmetlerden bazıları; defter tutma, finansal tablo veya muhasebe kayıtları, finansal bilgi sistemi düzenleme ve uygulama, ekspertiz ve değerlendirme hizmetleri, sigorta ile ilgili hizmetler, iç denetim hizmetleri, menkul kıymet alım satımı, yatırım danışmanlığı veya yatırım bankacılığı hizmetleri, resmi hizmetler, denetimle ilgili olmayan uzman hizmetleri ve PCAOB'nin belirlediği diğer hizmetler ve düzenlemelerdir (Savich,2006:73).

SPK'nın bağımsız denetime yönelik tebliğinde denetim komitesinin bağımsız denetimle ilgisi şu şekilde belirtilmiştir: Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi ve bu kuruluştan alınacak hizmetler komite tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur. Bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetim komitesinin gözetiminde gerçekleştirilir. Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetim komitesine yazılı olarak bildirir. Ortaklığın bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikâyetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetim komitesi tarafından belirlenir (SPK, 2006:11).

### 3.2. DENETİM KOMİTESİNİN BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADAKİ ROLÜ

Denetim komitesinin bağımsız denetçilerle ilişkisi bağımsız denetçiye atama, bağımsız denetim planı, bağımsız denetçiler ile iletişim, bağımsız denetimin değerlemesi başlıkları altında incelenmektedir.

### **3.2.1. Bağımsız Denetçiyi Atama**

Denetim komitesi, yönetim kuruluna dış denetçinin atanması (görevlendirilmesi) hususunda tavsiyede bulunmakla sorumludur ve bu yüzden dış denetçinin seçim sürecini aktif olarak yönetmelidir. Denetim komitesi bu konuyla ilgili olarak; firmanın bağımsızlığı ve firma için atanmış bireyler ve bağımsızlığı sağlamak için sürdürülen süreçler, nitelikler, uzmanlık ve takım tecrübesi ile firma kaynaklarının genişliği ve derinliği, firmanın kullandığı denetim metodolojisi ve önerilen ücret düzenlemeleri hususlarında araştırma yapmalıdır (KPMG, 2003:43).

### **3.2.2. Bağımsız Denetim Planı**

Denetim komitesi ve dış denetçi arasındaki iletişim, denetim sürecinin her aşamasında olmalı fakat planlama safhasındaki çok daha önemlidir. Denetim planı dış denetimin sorumluluğundadır. Fakat denetim komitesinin bu planı tam olarak anlaması önemlidir. Denetim komitesinin yapılan planı inceledikten sonra denetimin kapsamının genişletilmesini istemesi de mümkündür.

Planlama aşamasında denetim komitesinin rolü; sözleşmede detaylandırıldığı şekilde denetim dönemini, önerilen denetim ücretini onaylamak ve kritik olarak denetim planını değerlemek ve bu planda bir boşluk veya iç denetim ve bağımsız denetim arasında gereksiz tekrarların bulunup bulunmadığını belirlemektir (KPMG,2003:43).

Denetim komiteleri, iç ve dış denetçilerin koordineli olarak hazırladıkları, işletmelerin faaliyet ve finansal risklerini gösteren planı değerlendirir. Bu birleşik plan her iki grup arasında belirli ilişkileri ihtiva eder (Richards, 2003:36).

### **3.2.3. Bağımsız Denetçilerle İletişim**

İç denetimde olduğu gibi, denetim komitesinin dış denetçi ile doğru ve güvenilir bilgi değişimini sağlamak için düzgün işleyen bir sistem oluşturması gerekir. Bağımsız denetçiler her bir denetim komitesi toplantısında bulunmalı ve aynı zamanda iç denetim veya yönetimden ayrı olarak denetim komitesi ile dış denetçi düzenli olarak toplanmalıdır.

Dış denetçiler denetim komitesi ile ilişkilerini geliştirmek ihtiyacı hissederler. Bu hususta dış denetçiler, denetim komitesi yönetmeliğinin geliştirilmesine gönüllü olarak katılmalıdırlar. Onların katkısı iç kontrol ve finansal raporlama süreci üzerinedir. Kuvvetli bir yönetmelik için birçok kontrol noktası anahtar rol oynar. Bunun yanında bağımsız denetçilerin denetim komitesine şirketin iç kontrol prosedürü ile ilgili doğrudan gönderdikleri raporlar denetim komitelerince incelenir (Kroll, 2005:70).

Blue Ribbon Komitesi (BRC) bağımsız denetçi ile denetim komitesi ilişkilerine yönelik şu tavsiyelerde bulunmaktadır (BRC, 1999:31-36):

Altı numaralı tavsiyeye göre denetim komitesi yönetmeliği bağımsız denetçinin hissedarların temsilcisi olan denetim komitesine karşı sorumlu olduğunu belirtmelidir.

Yedi numaralı tavsiyeye göre denetim komitesi denetçiden “Bağımsızlık Standartları Kurulu Standart 1” de belirtilen konularda yönetim ile aralarındaki tüm ilişkileri açıklayan yazılı bir beyanı almayı ve komitenin denetçiden onun bağımsızlığını etkileyebilecek herhangi bir durumun tespit edilebilmesi için denetçi ile aktif bir diyalog içinde olmasını istemektedir.

Sekiz numaralı tavsiye, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)”nın dış denetçinin denetim komitesi ile denetçi yargısının kalitesi ve finansal raporlamada kullandığı muhasebe ilkelerini tartışmasını önermektedir. Tartışma, şirketin finansal açıklamalarının netliği, şirketin muhasebe ilkelerinin tutarlılığı ve değişkenliği, önemli tahminler ve dış denetçiler tarafından gözden geçirilen yönetimin finansal tabloları hazırlarken verdiği önemli kararları içermelidir.

On numaralı tavsiye ise denetçinin form 10-Q’yu doldurmadan önce SAS 71’e göre SEC’e raporlama yapmasını istemektedir. Komite, ayrıca şirketin dış denetçisinin raporlama hususunda, denetim komitesi veya en azından başkanı ile veya finansal yönetimin temsilcisiyle bizzat veya telekonferans yöntemiyle önemli uyarlamaları, yönetim kararlarını ve muhasebe tahminlerini, önemli yeni muhasebe politikalarını ve yönetimle anlaşmazlıkları tartışmalıdır.

Denetim komitesinin toplantıları ve ajandaları (gündemleri) doğrudan denetim dönemiyle bağlantılı olmalı, ön denetim mülakatını içermeli, zorunlu olmayan geçici denetim mülakatı, ileri denetim mülakatı ve iş takibi mülakatı yapılmalıdır. Ön denetim mülakatı esnasında, gündem genellikle şu tartışma konularını gözden geçirmeyi içerir; denetim planı, finansal tabloları etkileyen muhasebe ve denetimdeki gelişmeler, risk değerlemesi ve ilgili risk kontrol süreçleri, bir analitik gözden geçirme, denetim ekibinde görevlendirilen personel, finansal iç denetim planı, denetim ve denetim dışı ücretlerin tahminidir. Denetim komitesi ve dış denetçiler denetimin ilerlemesini tartışmak ve problemleri konuşmak için geçici denetim mülakatı talep edebilirler. İleri denetim mülakatının temel amacı, muhasebe bulgularının ve yıllık hissedar raporunun taslağını gözden geçirmektir. İş takibi mülakatı esnasında, denetim komitesi genellikle iç kontrolün gelişimiyle ilgili tavsiyeler, bir sonraki yılın iç denetim planının onayı ve dış denetçilerin atanması tavsiyesine odaklanırlar. Onlar aynı zamanda dış denetim ve denetim dışı ücretleri gözden geçirirler (Braiotta, 2002:2-3).

Denetim komiteleri en azından yıllık olarak şirketin iç denetim prosedürlerini tanımlayan bağımsız denetçi raporlarını, bağımsız denetimden gelen her türlü konuyu veya yetkili devlet organları düzenlemelerini ve şirket ile denetim firmasının bütün ilişkilerini incelemelidir. Aynı zamanda denetim komitesi, kanunun (SOX) gerektirdiği denetim başkanının rotasyonu konusunda garanti vermelidir. Denetçi bağımsızlığını sağlamak için denetim komitesi aynı zamanda denetim firmasının düzenli rotasyonu ihtiyacını düşünmelidir ve bunu yönetim kuruluna verdiği raporunda gerekçeleri ile belirtmelidir (Sweney ve Vallario, 2002:54).

Bilânço tarihinden önce gerçekleştirilen denetim prosedürleri, denetim komitesinin aşağıdaki raporları düzenlemesi veya önerilerde bulunmasını gerektirebilir (KPMG, 2003:45): Bazen yönetim mektubu olarak da tanımlanan, kontrol zafiyeti ve potansiyel gelişim önerileri hakkındaki rapor, denetim süresince ortaya çıkan konular hakkındaki erken uyarı raporu ve risk değerlendirme sürecinin sonucunu içeren denetim planında her bir önemli değişiklik ile ilgili tavsiye.

Denetim komitesi; bağımsız denetçiler ile düzenli olarak denetim sürecinde karşılaşılan zorluklar, denetim faaliyetlerinin kapsamındaki sınırlamalar veya istenilen bilgi girişi veya yönetimle her türlü fikir ayrılıklarını gözden geçirmelidir.

Bağımsız denetim ile iletişim hususunda, denetim komitesinden beklenen hususlar şunlardır (Braiotta, 2002:3):

- Konsolide edilmiş finansal tablolardaki varlıkların yönetim ve bağımsız denetçilerle tartışılması ve gözden geçirilmesi,
- Bağımsız denetçiler ile SAS 61 konuları hakkında tartışma,
- Bağımsız denetçiden alınan bağımsızlıkları hakkındaki mektup ve yazılı açıklamalar,
- Bağımsız denetçilerin denetim dışı hizmetleri sürdürmesi düşüncesi ile bağımsızlık,
- Denetim firmasının seçimi hususunda tavsiye sürecinde karşılaşılan zorluklar, denetim faaliyetlerinin kapsamındaki sınırlamalar veya istenilen bilgi girişi veya yönetimle her türlü fikir ayrılıklarını gözden geçirme.

SAS no.61'e göre denetçi denetimden kaynaklanan (kaydedilen veya kaydedilmeyen) finansal raporlama süreci üzerinde denetçinin kararını önemli oranda etkileyebilecek değerlendirmeler hakkında denetim komitesini bilgilendirmelidir (<http://www.nysscpa.org/cpajournal>). (14.09.2007)

NYSE değişikliklerindeki temel koşul bir şirketin denetim komitesini, bağımsız denetçilerin gözetimi için sorumlu kılmak ve onu bağımsız denetçiler için denetim dışı önemli anlaşmalarla birlikte bütün denetim anlaşma ücretlerini ve koşullarını onaylamak için tek yetkili kılmıştır (Sweeney ve Vallario, 2002:52).

SEC'in düşündüğü yazılı iletişim örnekleri şunlardır (PWC, 2003:11): Kaydedilmeyen yeniden sınıflandırmalar ve uyarlamaların listelenmesi ve öne sürülen yeniden sınıflandırmaların ve önemli uyarlamaların programlarını içeren düzeltilmemiş farklılık programları, yönetimin temsil mektubu, iç kontrol hakkındaki gözlem ve tavsiye raporları, anlaşma mektupları ve bağımsızlık mektubu.

Bağımsızlık Standartları Kurulu (The Independence Standards Board – ISB)’nin yayınlamış olduğu standart no.1, “ Independence Discussion with Audit Committees “ denetçinin en azından yıllık olarak şunları yapmasını istemektedir (Fole vd., 2002:54): Denetçi ilgili olduğu kişilerle ve şirketin ilgili olduğu kişilerle olan bütün ilişkilerini yazılı olarak denetim komitesine açıklamalıdır, yargısını şirketten bağımsız ama belirli kurallara göre vermelidir ve denetim komitesi ile denetçinin bağımsızlığını tartışmalıdır.

#### **3.2.4. Bağımsız Denetimin Değerlemesi**

Dış denetimin performansı düzenli olarak gözden geçirilmelidir. Dış denetimin etkinliğinin değerlendirilmesinde, denetim komitesi aşağıdaki kriterleri göz önünde bulundurulur (KPMG, 2003:46):

- Tam kapsamlı dış denetim planı,
- Planda söz verilen iletişimin kalitesi, zamanlılığı ve
- Planda belirtilen kapsamın başarılması için kaynakların yeterliliği ve dış denetim personelinin yeterliliği.

Bağımsız dış denetim firmasının denetim hizmeti verdikleri şirketin bağımsız denetimine ilişkin hazırladıkları raporu, doğrudan denetim komitesine vermesi öngörülmüştür. Bağımsız dış denetim firması; şirketlerin bağımsız dış denetimini yapmak, denetim raporu düzenlemek, şirketin kamuya yaptığı finansal raporlamaları ve iç kontrol raporunu tasdik etmekle yükümlü kılınmıştır.

SOX ile bağımsız dış denetim firmalarının; muhasebe politikaları ve uygulamaları, finansal bilgi ve raporların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu, şirketin yönetim görevleri ile iş yapış yöntemleri, sonuçları ve denetim firmasınınca özellikle tercih edilen yöntem, bu yöntemin seçimi durumunda ortaya çıkabilecek sonuçlar, dış denetim firmasıyla şirket yönetimi arasında yapılan yazılı iletişim materyali vb. konularda denetim komitesine rapor sunması öngörülmüştür (Aksoy, 2006:10).



Şirket yöneticileri ile bağımsız dış denetim firması arasında yapılan önemli yazışmaların da bağımsız denetçiler tarafından denetim komitesine sunulması gerekmektedir.

İç kontrol konusundaki sorumluluğun; şirket üst yönetimi, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler arasında paylaştırıldığı, dış denetim konusundaki sorumluluğun ise yönetim, denetim komitesi ve bağımsız denetçi arasında paylaştırıldığı görülmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **DENETİM KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASI VE DENETİM KOMİTESİNİN MUHASEBE DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNE KATKISI İLE İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR**

Bu bölümde denetim komitesinin etkinliğini belirleyen faktörler açıklanmış ve bu faktörlerin komitenin etkinliği üzerindeki rolleri üzerinde durulmuştur. Bunun yanında muhasebe denetiminin etkinliği ve denetim komitesinin muhasebe denetiminin etkinliğine katkısı ile ilgili dünyada ve Türkiye’de yapılan çalışmalar sunulmuştur.

#### **1. DENETİM KOMİTESİNİN ETKİNLİĞİ**

Son on-onbeş yıldır yaşanan büyük finansal krizler ve şirket yolsuzluk ve iflasları neticesinde kurumsal yönetime ve kaliteli finansal raporlamaya ilgi yoğunlaşmıştır. Buna bağlı olarak etkin denetim komitesi ihtiyacı daha da artmıştır. Bu ihtiyacın karşılanması için ilk olarak 1999 yılında The Blue Ribbon Komitesi denetim komitesinin etkinliğini arttırmak amacıyla bir rapor yayınlamış, akabinde ABD’deki büyük borsalar ve sermaye piyasası kurulu (SEC) komitenin raporunda belirtilen hususların benzerini borsaya kayıtlı şirketlere tavsiye etmişlerdir. Daha sonra 2002 yılında, yine ABD’de çıkarılan bir yasayla (SOX) denetim komitelerinin etkinliğine yönelik yeni düzenlemelerde bulunulmuştur. Ülkemizde de SPK’ya tabi şirketler için denetim komitesi uygulaması 2003 yılı itibariyle başlamıştır. SPK, bu konuda yaptığı düzenlemede SOX yasasını temel almıştır. Bu bölümde önce etkin denetim komitesinin tanımı yapıp daha sonra bu etkinliğe ulaşmak için gerekli unsurlar açıklanmaktadır.

Etkin denetim komitesi, paydaşların menfaatlerini korumak için; nitelikli üyelere, yetkiye ve kaynaklara sahip olan ve böylece güvenilir finansal raporlama, iç kontroller ve risk yönetiminin gerçekleşmesinde gözetim çabasında bulunmaktadır. Etkin denetim komitesinin dört temel unsuru vardır. Bunlar (Dezoort et al., 2002:42):

Yapı: Uzmanlık, bağımsızlık, doğruluk, objektiflik

Yetki: Sorumluluklar, etki

Kaynaklar: Yeterli sayıda üye; yönetim, iç denetçiler ve dış denetçilerle ilişki

Gayret: Teşvik, motivasyon, azim

Belirtilen bu unsurların yanı sıra denetim komitesi etkin olabilmek için planlı çalışma gücüne sahip olmalıdır (Pergola, 2005:178).

Yukarıdaki unsurları açıklamadan önce denetim komitesinin etkinliğini artırmaya yönelik genel bilgiler verilmektedir.

Etkin bir denetim komitesi, işletmenin muhasebe ve finansal raporlama politikaları ve uygulamalarını izlemeye aktif bir rol oynayabilir. Ayrıca komite; bağımsız denetimin yürütülmesinde karşılaşılan zorlukları, iç kontrolün tasarlanmasında ve uygulanmasındaki eksiklikleri ve yanlışlıkları, yönetimle yaşanan anlaşmazlıkların ve ihtilafli muhasebe konularının tartışılmasında önemli görevler üstlenebilir (Uzay, 2003:74).

Denetim komitesinin etkinliğini artırmak için; denetim komitesi başkanlarının sahip olması gereken pozisyonlar tanımlanmalı ve performansları değerlendirilmelidir. Denetim komitesi üyeleri, yönetimin kararlarının gerekçesini ve finansal hile yapıp yapmadıklarını anlamalıdır. Ayrıca denetim komitesi üyeleri işe alınırken titizlikle seçilmeli, işe alıştırılmalı ve eğitilmelidir. Bunun yanında doğrudan denetim komitesine raporlama yapan güçlü bir iç denetim fonksiyonuna sahip olunmalı, yönetim ve denetim komitesi arasındaki raporlama ilişkileri düzenli olmalıdır. Bir de düzenli olarak denetim komitesinin etkinliği ve katkısı değerlendirilmelidir (Leblanc, 2007:1-9).

Denetim komitelerinin etkin olabilmesi için performanslarının artırılması gereklidir. Bu hususta birçok denetim komitesinde görev yapmış kişiler aşağıdaki tavsiyelerde bulunmaktadır (Morrow ve Pastor, 2007:46-51):

- Denetim komitesinin görev ve fonksiyonlarını etkin olarak yerine getirebilmesi için komite üyeleri tecrübeli ve hünarlı olmalı, komitenin fonksiyonlarını, yetkisini ve sorumluluklarını tanımlayan bir yönetmeliği bulunmalı ve komite bu yönetmeliğe bağlı kalmalıdır.
- Komitenin görev ve sorumluluklarını etkin olarak yerine getirebilmesi için komite üyelerinin sahip olması gereken beceriler önemli başarı faktörleri olarak belirtilmelidir.
- İşletmenin ve yazılı prosedürlerin tamamını yansıtan, açık iletişimi, objektif tartışma azmini ve bütün komite üyelerinin aktif katılımını teşvik eden komitenin temel değerleri belirlenmelidir.
- Denetim komitesinin yararlanabileceği her kişi veya grup toplantılarına davet edilebilmelidir.
- Komite gündeminin hazırlanmasında bütün üyelerin aktif katılımı sağlanmalı ve mümkünse komite işlerini toplantılar arasında yürütmekten kaçınılmalıdır.
- Problemlerin çözümü için karar verme süreçleri ve prosedürleri açık ve kesin olarak belirtilmelidir.
- Her bir toplantının başlangıcında bir önceki toplantının önemli noktaları gözden geçirilmelidir.
- Her bir toplantının sonucunda sonuçlar özetlenmelidir.

Kamu kurumları arasında yapılan bir araştırma sonucunda kamu kurumlarındaki denetim komitelerine yönelik en iyi uygulama sonuçları olarak; komitenin amacının açık olması, üst yönetimin komiteyi desteklemesi, bağımsız denetçi ile yılda en az üç kez görüşme yapılması, iç denetçinin performansının yıllık olarak değerlendirilmesi ve komitenin sürekli olarak özeleştiriye bulunması belirtilmektedir (Irwin, 2009:46-48).

Eğer denetim komitesi ortakların menfaatlerini korumak ve güvence altına almak yoluyla etkinliğini artırmak istiyorsa bunun için öncelikle işletme yönetiminin işletme risklerini belirlemesinde ve önem sırasına koymasında ve bu riskleri

yönetmede, kurulan risk yönetim süreçleri ve kontrolünün etkinliğini izlemede sorumluluk üstlenmelidir. İkinci olarak gerçekçi gündemler belirlemek için yönetimle aktif olarak işbirliğinde bulunmalı, komitenin sistematik olarak önemli işletme risk ve kontrol konularını gözden geçirdiğini ve kontrol sistemlerini düzenli olarak incelediğinden ve değerlediğinden emin olmalıdır. Üçüncü olarak denetim komitesi başkanları denetim komitelerinin etkinliğini artırabilmek için daha fazla profesyonel sorumluluk üstlenmelidir. Komitenin performansını ve işinin kapsamını gözden geçirerek değerlemelidir. Son olarak komite yeni sorumluluklarını aktif olarak uygulamalıdır (Berardino ve Jonas, 1999:37-38).

Günümüzde denetim komiteleri; şirketi etkileyen finansal krizlerin etkilerini dikkatle izlemeli, erken uyarı göstergeleri ve finansal tahminler üzerine odaklanmalı, finansal sıkıntı zamanında işletmenin üçüncü gruplara karşı durumunu değerlendirmeli, finansal krizin özellikle şirketin bilançosu üzerine olan etkisini bilmeli ve denetim komitesinin bilgi kaynaklarını genişletmelidir (McCarty, 2009:71). Burada sayılan görevleri denetim komitesinin yapabilmesi için dünya ekonomisi, içinde bulunulan ülke ekonomisi, şirketin bağlı olduğu sektör ve şirket hakkında yeterli bilgiye sahip olması gereklidir. Ayrıca muhasebe, finans ve denetim alanında işini yapabilecek düzeyde bilgi sahibi olmalıdır.

Denetim komitesinin etkinliği ile ilgili Blue Ribbon Komitesinin yayınladığı rapor çok önemli kabul edilmektedir. Bu rapora göre; denetim komitesi üyelerinin bağımsızlık ilkeleri belirlenmeli, komite en azından üç üyeden oluşmalı; bütün üyeler finansal konularda bilgili olmalı, denetim komitesi yönetmeliği yıllık olarak yeniden gözden geçirilmeli, denetim komitesi şirketin bağımsız denetçi ile olan ilişkilerini yürütmeli ve denetim komitesi denetlenmiş finansal tabloları yönetim ile birlikte gözden geçirmelidir (Myers ve Ziegenfuss, 2006:50).

Denetim komitesinin etkin olarak finansal raporlama sürecini geliştirmek için yönetim ve denetçilerle; maddi riskler, tahminler ve yargılar, işletmenin maruz kaldığı değişikliklerin etkisi, kritik muhasebe ilkeleri, finansal raporlama ve açıklamaların kalitesi ve muhasebenin ihtilafli alanları hakkında tartışmalıdır (KPMG Winter, 2002:8).

Denetim komitesinin etkin olarak çalışabilmesi için Blue Ribbon Komitesi'nin hazırladığı rapora göre, belirtilen açıklamalara ek olarak yapılan diğer öneriler ise şunlardır (Uzay, 2003:75):

- Denetim komitesinin, şirket ortaklarının temsilcileri oldukları denetim komitesi yönetmeliğinde kesinlikle belirtilmelidir.
- Denetim komitesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığını veya objektifliğini etkileyebilecek durumlar konusunda bağımsız denetçi ile yakından ilgilenmelidir.
- Bağımsız denetçinin de uygulanan bağımsız denetimin kalitesi hakkında düşüncelerini denetim komitesi ile tartışması gerekmektedir.
- Denetim komitesi, ortaklara yapılan yıllık açıklamada ortaklara yönelik bir mektup yazmalıdır. Bu mektupta komitenin faaliyetlerine ek olarak şirketin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olduğunu bu hususta gerek yönetim gerekse bağımsız dış denetçilerle gerekli incelemelerin yapıldığını açıklamalıdır.
- Denetim komitesi üyesine verilecek ücret onun şirkete zaman ayırmasını sağlayacak düzeyde olmalıdır.
- Dışarıdan gelen denetim komitesi üyeleri belirli bir dönem için atanmalıdır. Yeni atamalar otomatik olmamalıdır. Denetim komitesine dışarıdan gelen üyenin atanması belirli bir resmi süreçten geçmeli ve yönetim kurulunun oy birliği ile olmalıdır.

Komitenin etkinliğini belirleyen faktörlerden biri de sayı olarak küçük komitelerin büyüklere nispeten daha etkin olduğunu sonucuna varılmış olmasıdır (Carcello ve Neal, 2000:461).

Denetim komitesinin etkin gözetim stratejisi geliştirmesi için altı kalite güvence elemanı kullanılmalıdır. Bu elemanlar, amaçlar ve bu alanda uygulanması gereken politika ve prosedürler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2. Denetim Komitesinin Kalite Güvence Elemanları, Politikaları ve Prosedürler

<i>Kalite Güvence Elemanları</i>	<i>Amaç</i>	<i>Kalite Güvence Politika ve Prosedürleri</i>
Bağımsızlık	Üyelerin bağımsızlığının değerlendirilmesini sağlamak	Yasal düzenleyicilerin bağımsızlığa ilişkin kurallarına uyma
Finansal bilgi	Üyelerin finansal literatür bilgisi	Muhasebe ve denetim standartlarına ilişkin yeni bilgilerin takip edilmesini sağlayan politikalar oluşturmak
Yazılı yönetmelik	Komitenin izleme görevi, sorumlulukları ve yapısı hakkında açık bir anlayış sağlamak	Komite üyelerine gözetim sorumluluğunun kapsamını anlatmak
Performans değerlendirme	Komite yönetmeliğine uygun işlemleri gerçekleştirmek	Üyelerin performansını izleyecek politika ve prosedürler oluşturmak
Sürekli eğitim	Üyelerin sürekli gelişimini sağlamak	Üyelerin sürekli eğitimini sağlayacak yeni prosedürler oluşturmak
İzleme	Yukarıdaki öğelerin her birinin yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi	Yönetim kuruluna gözetim faaliyetlerinin raporlanmasının sağlanması

**Kaynak:** (Braiotta, 2002: 51)

Denetim komitesinin etkinliği için komitenin yapısı, yetki ve kaynakları temel girdilerdir. Böyle olmakla birlikte komitenin gayretli olması gerekmektedir (Dezoort ve diğ., 2002:42). Belirtilen unsurlar aşağıda ayrı olarak ele alınmaktadır.

### 1.1. DENETİM KOMİTESİNİN YAPISI

Bu başlık altında komitenin bağımsızlığı ve uzmanlığı ayrı olarak ele alınmaktadır.

### 1.1.1.Bağımsızlık

Komite ortakların çıkarlarını korumak için yönetim kurulu üyeleri arasından, bağlı olduğu şirketle her hangi bir menfaat ilişkisi olmayan kişilerden oluşmalıdır. Üyelerin bağımsızlığını belirten nitelikler şunlardır (KPMG, 2003:52):

Denetim komitesi üyeleri;

- Şirketin çalışanı, şirketin ortağı veya şirketin ortaklarıyla doğrudan veya dolaylı ilişki içinde olmamalıdır.
- Son üç yıl içinde şirkette yönetici veya şirketin bir komitesinde görev almış olmamalıdır.
- Şirkette her hangi bir grup üyesi veya şirketin danışmanı olmamalıdır.
- Şirketin önemli bir mal veya hizmet satın aldığı kurumla ilişkili bir kişi veya müşterisi veya bu gruplarla doğrudan veya dolaylı ilişki içinde olmamalıdır.
- Şirket ile sözleşmeye dayalı önemli bir ilişki içinde olmamalıdır.
- İşletmeyle herhangi bir iş veya diğer bir şekilde menfaat ilişkisi içinde olmamalıdır.

SOX, denetim komitesi üyelerinin danışmanlık yapmasını veya danışma ücreti almasını veya şirketten yönetim kurulu ve komite ücreti dışında diğer bir şekilde ödenek kabul etmesini yasaklamıştır (Trigg, 2005:30). Bu şekilde denetim komitesinin hizmet verdiği şirketle menfaat ilişkisi kesilmiş olmaktadır.

Denetim komitesinin etkinliğini artırmanın yolu finansal raporlamanın doğruluğunun arttırılması ve denetçinin bağımsızlığının korunması ile mümkün olabilir (Krishnamoorthy ve diğ., 2002:9). Aynı zamanda finansal raporlamanın doğruluğunun artması ve denetçinin bağımsızlığının korunması da etkin çalışan bir denetim komitesi sayesinde mümkün olabilmektedir.

Sarbanes-Oxley Kanunu, borsaya kayıtlı şirketlerin denetim komitelerinin bağımsız yöneticilerden oluşmasını emretmektedir. Bu bağımsız yöneticileri de şöyle vasıflandırmaktadır. Bunlar yöneticilik ücreti dışında şirketten doğrudan veya dolaylı olarak danışmanlık veya benzeri adlarla bir ücret alamazlar, bunlar firmada



çalışamazlar veya firmada iştirakleri olmamalıdır. Firmanın faaliyetleri hakkında özel bilgiye sahip olan denetim komiteleri daha etkin olmaktadırlar. Bağımsız denetim komiteleri yönetimi izlemede daha etkindirler. Bağımsız denetim komitesi temsil problemlerini de azaltabilir (Hsu, 2008:122).

Aşağıdaki durumların olması denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir. Bu durumları şöylece belirtebiliriz (Blue Ribbon Komite, 1999:26):

- İşletmede veya bağlı bir kuruluşunda şu anda veya son beş yıl içinde yönetici olarak çalışmak,
- İşletmede veya bağlı bir kuruluşunda kurul üyeliği için aldığı ücret dışında herhangi bir ücret almak,
- Aile üyelerinden birisi işletmede veya bağlı bir kuruluşunda son beş yıl içinde üst düzey yönetici olarak çalışmak,
- İşletmenin ticari ilişkide bulunduğu başka bir işletmede son beş yıl içinde üst düzey yönetici, ortak veya kontrol gücüne sahip hissedar olmak.

### **1.1.2. Uzmanlık**

Denetim komitesinin etkinliğini belirleyen anahtar, denetim komitesinin finansal uzmandır. Denetim komitesinde bulunan yönetim kurulu üyeleri finansal kültürlerini geliştirmeli bunu öncelikli işi kabul etmelidirler (Krishnan ve Vısvanathan, 2009:141). Muhasebe ve finans alanında uzman olan bağımsız denetim komitesi üyelerinin görevlerini yerine getirmesi ve kamu yararını koruması daha çok muhtemeldir (Read ve Raghunandan, 2001:60). Eğer bir halka açık şirket denetim komitesinde finansal uzman bulundurmuyorsa, yönetim kurulunun finansal uzman olarak belirlediği kişilerin sayı ve isimlerini ve finansal uzmanların bağımsız olup olmadıklarını, bağımsız değilse bunun sebeplerini kamuya açıklamalıdır (Trigg, 2005:30).

BRC bir denetim komitesinin en az üç yöneticiden oluşmasını ve bunların her birinin denetim komitesine atanmalarından itibaren makul bir zaman içinde finansal verileri anlamasını, bunun ötesinde komite üyelerinden en az birinin muhasebe

bilmesi veya finansal yönetimle ilgili uzmanlığa sahip olmasını tavsiye etmektedir. Yalnız bağımsızlık komitenin görevlerini aktif ve profesyonel yapması için yeterli değildir. Kesinlikle komitenin etkinliği ile finansal becerisinin derecesi arasında bir bağ vardır (Kuppusamy ve diğ., 2003:511).

Denetim komitesi finansal uzmanı ile finansal raporlama kalitesi arasında pozitif bir ilişki vardır. Denetim komitesinin finansal uzmanlığı zayıfsa o oranda iç kontrol zayıflığı da mümkün olmaktadır (Carcello ve Neal, 2000:465).

Denetim komitesi finansal uzmanı; değerlemeleri, fonları ve tahakkukları içeren bilânço ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini anlamalı, denetim ve bilânço değerlemede tecrübeli olmalı, iç kontrol gereklerini anlamalı ve denetim komitesi fonksiyonlarını anlamadır (Braiotta ve Zhou, 2006:182).

Denetim komitesinin etkin olarak görevlerini yapabilmesi için bağımsız olmasının yanında, mutlaka muhasebe ve finans konularında da uzman olması gerekmektedir. Komite bu uzmanlığını bulunduğu şirketi ve o şirketin bulunduğu sektörü de yakından tanımak suretiyle daha da geliştirmelidir. Bunun yanında komite görevlerini yaparken azami dikkat ve titizliği de göstermelidir.

## 1.2. DENETİM KOMİTESİNİN YETKİSİ

Denetim komitesi yetkisini yönetim kurulundan, ilgili kanunlardan-ülkemizde sermaye piyasası kurulu tebliğleri ve borsa düzenlemelerinden almaktadır. Komite aldığı yetkileri gösteren bir yönetmeliğe sahip olmalıdır. Bu yönetmelik, komite üyelerinin sorumluluklarını anlamalarında ve paydaşların komitenin rol ve sorumluluklarını değerlemesinde önemli bir doküman kabul edilmektedir (Dezoort ve diğ., 2002:44).

Bir denetim komitesi yönetmeliği, denetim komitesinin sorumluluklarının kapsamını ve bu sorumlulukları nasıl başaracağını ana hatları ile belirler. BRC, borsaya kayıtlı şirketlerin denetim komitelerinin üstlenmesi gereken sorumlulukları; yönetim kurulu tarafından onaylanmış resmi yazılı bir yönetmeliği benimsemek ve komitenin sorumluluklarının kapsamını, yapısını, süreçleri ve üyelik gereklerini belirlemek ve aynı zamanda yıllık olarak denetim komitesi yönetmeliğinin yeterliliğini gözden geçirmek ve yeniden değerlemek, yönetmelikle ilgili önemli

düzenlemelerden sonra bu durumu her üç yılda bir yıllık raporda veya vekâletnamede açıklamak olarak belirtmektedir (Kuppusamy ve diğ.,2003:511).

Denetim komitesi yönetmeliğinde yönetim kurulunun bazı özellikleri ile denetim komitesinin gözetim rolünün ayrıntıları tarif edilir. En azından komite, gözetim rolünde yönetim kuruluna şirketin finansal tablolarının doğruluğu, yasal ve diğer düzenleyici kurallara uyma, bağımsız denetçinin bağımsızlığı ve nitelikleri ve şirketin iç denetim fonksiyonunun performansı hususlarında yardım etmelidir (Lipton ve diğ., 2003:8).

BRC, denetim komitesi yönetmeliğinin aşağıdaki konuları belirtmesini tavsiye etmiştir (Kuppusamy ve diğ., 2003:512):

- Bağımsız denetçi nihai olarak yönetim kuruluna ve denetim komitesine karşı sorumludur,
- Yönetim Kurulu ve denetim komitesi, hissedarların temsilcisi olarak bağımsız denetçiyi seçme, değerlendirme ve uygunsuzsa yeniden atama yetki ve sorumluluğuna sahiptir,
- Denetim komitesi, şirket ve bağımsız denetçiler arasındaki bütün ilişkileri belirten resmi yazılı bir beyanın bağımsız denetçilerden alınmasından sorumludur,
- Denetim komitesi aynı zamanda denetçinin bağımsızlığı ve objektifliğini etkileyebilecek hizmetler veya ilişkiler hususunda denetçi ile bir diyalogu sürdürmekle sorumludur.

Denetim komitesi, yetkisini yönetim kurulundan almalı ve bu yetkiler; komitenin amacının ana hatları; denetim komitesinin görev ve sorumluluklarının tanımı, başkanın rolünün tanımı, denetim komitesinin yönetim kuruluna raporlama gereksinimleri, denetim sürecindeki bütün katılımcılar arasında açık iletişimi sağlamada komitenin merkezi rolü için protokoller gibi öğeleri içermelidir. Bunun yanında yönetime giden ve yönetimden gelen bilgiyi elde etme yetkisi, bağımsız ve iç denetçilerle doğrudan görüşme yetkisi, faaliyet konuları, yeni üyeler işe alma, danışman kullanma ve üyeler için sürekli eğitim hakkı gibi konuları da içermelidir (KPMG, 2003:50-51). Özetle, denetim komitesinin yetkileri, görev ve

sorumluluklarını yapabilecek düzeyde olmalı ve bu yetkiler komitenin yönetmeliğinde açık bir şekilde yer almalıdır.

### 1.3. DENETİM KOMİTESİNİN KAYNAKLARI

Denetim komitesine görevlerini başarabilmesi için yeterli kaynak sağlanmalıdır. Örneğin; planlama yapma, toplantı gündemini belirleme ve diğer faaliyetlerinde denetim komitesi şirketten yeterli desteği alabilmelidir. Yönetim kurulu çalışmalarını yapabilmesi için komiteye gerekli fonu da sağlamalıdır (KPMG, 2004:23).

Yalnız finansal raporlama alanında değil bunun yanında yasalara uygunluk, teknoloji ve işletme riski alanlarında da artan ve dinamik bir değişim vardır. Bu değişimi izleyebilmek için denetim komitesi üyelerinin yeterli eğitimi alması gereklidir. Komite başkanı yönetim kurulu ile istişare ederek daha ileri eğitim için ihtiyaçları ve fırsatları gözlemelidir (KPMG, 2003:59).

Kaynak, denetim komitesi etkinliğinin en önemli unsurudur. Çünkü denetim komitesinin etkin gözetim yapabilmesi onun yeterli kaynağa sahip olmasına bağlıdır. NACD'a göre denetim komitesinin gözetim sürecini etkin olarak yapabilmesinin üç şartı; yeterli kaynaklar, toplantılar ve ilişkilerdir. Denetim komitesinin etkin olabilmesi; komitenin anlamlı tartışma yapabilmesi ve gündemdeki konuları yorumlayabilmesine bağlıdır. Bunun için de komitenin yeterli sayıda üyeye sahip olması gerekmektedir. NACD'a bağlı Blue Ribbon Komitesi bu sayının 3 ile 6 arasında olmasını önermektedir. ABD borsalarına kayıtlı şirketler için bu sayının en az üç olması istenmektedir (Dezoort, 2002:44). Ülkemizde SPK'ya bağlı şirketlerde iki olan zorunlu komite sayısının en az üç olmasında yarar olduğu söylenebilir.

Üye sayısının yanında diğer önemli bir konu, yeni üyelerin eğitimidir. Yeni üyelerin eğitimi kapsamlı bir şekilde yürütülmelidir. Bu bağlamda yeni üyelerin işletmeye ve denetçilere ilişkin bilmesi gereken bilgiler şunlardır (Demirbaş ve Uyar, 2006:224-225):

İşletmeye ilişkin bilgiler; komite yönetmeliği, komitenin işletme politikaları, finansal raporlama ve diğer alanlarda sahip olduğu gözetim görev ve sorumluluğu, üst düzey yöneticiler ile finansal yöneticilerin nitelikleri ve geçmişi, işletmenin

finansal ve faaliyetlerine ilişkin kontrolleri, önemli muhasebe politikaları ve bunları kullanma nedenleri, risk alanları, işletmenin taraf olduğu dava ve diğer yasal işlemler, uygulanan sistemde yapılması planlanan herhangi değişiklik, yıllık ve ara dönem kazançları, işletme içi davranış kuralları, bu kuralların yönetim tarafından gözetimi ve komitenin izleme görevi ve komiteyi desteklemeye elverişli işletme çalışanları ve danışmanlar olmak üzere sıralanabilir.

İç denetçilere ilişkin bilgiler; iç denetim fonksiyonunun sorumluluğu, iç denetçi sayısı ve bunların nitelikleri, komite ile iç denetim bölümü arasındaki raporlama ilişkisi, komitenin iç denetim bölümünden elde ettiği bilgilerin türü, ilgili yılın iç denetim planı ve iç denetim fonksiyonu için yapılan bağımsız izlemelerin sonuçları olarak sıralanabilir.

Bağımsız denetçilere ilişkin bilgiler; bağımsız denetim sahası, komitenin bağımsız denetçilerle ilişkisi, komitenin bağımsız denetçilerden elde ettiği bilgilerin türü ve bağımsız denetçiler tarafından yayımlanan raporların zamanı ve türü sayılabilir.

#### 1.4. DENETİM KOMİTESİNİN GAYRETLİ OLMASI

Denetim komiteleri etkin olmak için iç ve dış denetçiler tarafından desteklenmeli ve işlerinde gayretli olmalıdırlar. Gayret yıllık olarak yapılan toplantı sayısı ile ölçülür (Pergola, 2005:181).

Denetim komitesinin aktifliği, bağımsızlığı ve finansal uzmanlığın her biri şirketlerin finansal performansı ile doğrudan ilişkilidir (Ismail ve diğ.,2008:23).

Denetim komitesi üyeleri finansal raporlama sürecini etkin olarak gözlemlemek için gayretli çalışmalıdırlar (Carcello, 2009:15).

Denetim komitesinin gayreti ile ilgili birçok etik zorunluluk bulunmaktadır. İlk önce, denetim komitesi başlangıçta oluşturulduğunda, bazı şirketler bağımsız denetim komiteleri kurarlar fakat komiteler nadiren bağımsızdırlar. İkincisi, eğer denetim komitesi üyesi çok fazla denetim komitesi toplantılarını kaçırmışsa, denetim komitesi toplantıları öncesinde finansal bilgilerin ve diğer dokümanların incelenmesi için yeterli zaman ayırmamışsa veya toplantıda pasif bir şekilde bulunmuş ve nadiren

yönetime itirazda bulunmuş ise bireysel yöneticinin etik davranışı sorgulanmalıdır. Üçüncüsü, eğer şirket denetim komitesi toplantısından bir veya iki gün önce denetim komitesine yüklü miktarda bilgi paketi gönderiyorsa bu durumda yöneticinin ahlaki davranışı sorunlu demektir (Carcello, 2009:16).

Blue Ribbon Komitesinin performans değerlendirme ile ilgili tavsiye ettiği anahtar sorular şöyledir (KPMG, 2003:59): Komite toplantıları verimli mi? Gündem belirleme süreci uygun konuların ele alınması için yeterli mi? Kompleks ve kritik konuların tartışılması için gündemde yeterli zaman ayrıldı mı? Üyeler gündemin içeriğini etkiliyor ve yapabiliyor mu? Üyeler önceden gündem hakkında yeterli bilgi alabiliyor mu? Toplantı sıklığı, süre, içerik, yer ve ilgiler bakımından komite nasıl geliştirilebilir? Komitenin tartışmaları hakkında komite üyesi olmayanlar nasıl iyice bilgilendirilir?

Komitenin gayretli olabilmesi için öncelikle sorumluluğun büyük olduğunu kabul etmesi gerekmektedir. Bunun yanında ilişkili olduğu tarafların da gayretli olması komitenin gayretini artıracaktır. Ayrıca üst yönetimin de desteği bu konuda çok önemlidir.

## **2. MUHASEBE DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ İLE İLGİLİ LİTERATÜRDEKİ ÇALIŞMALAR**

Bu kısımda muhasebe denetiminin etkinliği ile ilgili olarak dünyada ve ülkemizde yapılan araştırmalar ayrı başlıklar halinde incelenmektedir.

### **2.1. DÜNYADA YAPILAN ARAŞTIRMALAR**

Bierstaker vd. (2006), muhasebecilerin, iç denetçilerin ve sertifikalı hile inceleyicilerinin kullandığı hile önleme ve bulma metotlarını ve onların bu metotların etkinliği hakkındaki görüşlerini araştırmıştır. Bu çalışmada güvenlik duvarları, virüs ve parola koruma ve iç kontrolün gözden geçirilmesi ve geliştirilmesinin oldukça yaygın kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte, etkinliğine inanılmakla beraber; örnek keşfi, veri madenciliği, adli muhasebecilerden destek alma, dijital analiz yazılımları vb. yöntemlerin sıklıkla kullanılmadığı saptanmıştır.

Vera-Munoz vd. (2006), denetim firmalarında bilgi paylaşımını arttıran veya engelleyen faktörleri anlamayı ve süreci geliştirmeye yönelik önerileri firmalara uygulamaya dönük tavsiyelerde bulunmayı amaçlamışlardır. Çalışmanın sonucu, bilgi paylaşımının; denetim firmalarının yeteneklerini, bilgi birikimini ve çalışanların gelişimini sağlayarak en iyi uygulamaların yapabilmesinde önemli olduğunu göstermektedir. Fakat firmaların sahip olduğu bilgiyi etkin olarak dağıtabilme kabiliyeti, onların rekabetçi avantaj, zaman ve maliyet azaltma açısından maddi yararlar elde etmesi için çok önemli olduğunu görmüşlerdir.

Napy ve Cenker (2007), hem denetim kalitesi hem de dış denetim fonksiyonu üzerinde Sarbanes Oxley Kanunu (SOX)'nun etkisini araştırmışlardır. Ayrıca bu yeni yasal çevrede denetim firmalarının nasıl hile yapabilecekleri, onların gelecek için stratejik eylemlerinin neler olduğunu araştırmışlardır. Denetçilerle mülakat yöntemiyle yapılan bu araştırmada, SOX'dan kaynaklanan artan gözetim ve iş yükünün bağımsız denetim fonksiyonunun doğasını değiştirdiği, çevrenin denetçiler için daha çok baskı oluşturduğu sonucuna ulaşılmıştır. Reform niteliğindeki bu uygulama önemli oranda denetim çevresini, denetim hizmetlerinin kapsamını, müşteri değerlendirme prosedürlerini, bağımsız denetçi ile yönetim ve denetim komitesi ilişkilerini ve denetim firmasının insan kaynakları yönetimini, mesleğin uzun dönemli bakışı açılarından etkilemiştir.

Epps ve Messier (2007), büyük denetim firmalarının denetim el kitaplarında bulunan sözleşme kalitesi rehberinin tutarlılığını ve sözleşme kalitesinin görev analizlerini yönetmedeki rolünü araştırmışlardır. Bu araştırmada firmaların orta düzeyde bir tutarlılık seviyesine sahip oldukları görülmüş olup mutlak anlamda sözleşmeye bağlı kalınmadığı, bazı önemli değişiklikler yapıldığı belirlenmiştir.

Witcher vd. (2007), organizasyonun operasyonel faaliyetlerinin stratejik olarak gözden geçirilmesinde üst yönetimin ilgisini araştırmışlardır. Sonuç olarak üst yönetimin stratejik denetim sürecine katkısının ve organizasyonun genel yönetiminin birleştirici boyutunun çok önemli olduğu görülmüştür.

Mihret ve Yismaw (2007), iç denetim hizmetlerinin etkinliğinde önemli olan faktörleri araştırmışlardır. İç denetimin etkinliğinde; iç denetimin kalitesi ve

yönetimin desteğinin önemli oranda etkili olduğunu, organizasyonel yapı ve denetimin kapsamının ise önemsiz olduğunu belirlemişlerdir.

Janvrin vd. (2008), bilgi teknolojisi kullanımının denetim üzerine olan etkisini araştırmıştır. Araştırma sonuçları; bilgi teknolojisi kullanımının denetim yargısını direkt olarak etkileyebildiğini ve sonuçta denetimin etkinliğini ve verimliliğini artırdığını göstermektedir. Denetçilerin yoğun olarak analitik prosedürler, denetim raporu yazma, elektronik çalışma kâğıtları, internet araştırma araçları ve örnekleme hususlarında bilgi teknolojisine başvurmakta olduğu saptanmıştır. Bununla birlikte bilgi teknolojisinin çok sık olarak kullanılmadığı, denetim bilgi sisteminin kullanımı ve algılanan öneminin firma büyüklüğüne göre değiştiği de görülmüştür.

Pforsich vd. (2008), işletmelerde iç denetim bölümünü araştırmışlardır. Çalışma sonucunda iç denetim bölümünün etkinliğinin organizasyonlara birçok yönden değer kattığını belirlemişlerdir. İç denetim bölümünün; organizasyonun amaçlarının başarılması, risk yönetiminin geliştirilmesi, iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi ve bunların bir bütün olarak kurumsal yönetimi güçlendirdiğini saptamışlardır.

Cullinan ve Hughes (2008), finansal tablolardaki yanlış beyanları analitik yaklaşımla analiz etmişlerdir. Bu çalışma; beklenti oluşturarak denetleme yapan denetçilerin, hesaplardaki beklenmeyen değişikliklere davranışları ile beklentisiz çalışan denetçilerin aynı durumda gösterdikleri davranışlar karşılaştırılmıştır. Araştırma kapsamında 79 denetçiye hataları bilinen müşteri hesapları sunulmuştur. Sonuçta hesapların içeriğine karşı denetçilerde açık beklenti oluşturulması, hesaplardaki beklenmeyen değişikliklere karşı denetçilerin hassasiyetlerini arttırdığı gözlenmiştir.

Dowling (2009), denetçilerin denetim destek sistemlerini uygun olarak kullanabilmelerini etkileyen faktörleri biçimlendirmek için yapılaştırmaya uyarlanabilir teori ve planlı davranış teorisinin rolünü araştırmıştır. Çalışma sonucunda, denetçinin bu teorilerin uygun kullanımını etkileyen faktörleri anlaması ile denetim destek sistemlerini kullanmanın denetim firmalarının etkin denetimler



yapabilmesi için önemli olduğu görülmüştür. Denetim destek sistemin uygun olarak kullanılmasının, bağımsız denetimin uygunluğunu arttırdığı belirlenmiştir.

Ulrich vd. (2009), denetimin güncel kapsamının önemi ve etkinliği üzerine, denetim dersi veren öğretim elemanlarına yönelik bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Araştırma kapsamında, Amerikan muhasebeciler birliğinin ders içerikliklerinin ders kitabı başlıklarına yüksek oranda bağlı olduğu sonucuna varılmıştır. Bu sonuç veri kabul edilerek geliştirilmekte olan 63 adet denetim konu başlığı ile ilgili denetim ders kitabının etkinliğinin değerlendirilmesi öğretim elemanlarından istenmiştir. Sadece bu araştırma sonucunda 9 konu başlığının ders kitapların da etkin ve önemli olduğu ortaya çıkmıştır.

## 2.2. TÜRKİYE’DE YAPILAN ARAŞTIRMALAR

Kardeş (1995), denetim firmalarının yaptıkları denetimlerde etkinliği artırmak için kullanabilecekleri analitik inceleme prosedürlerini ele alarak, bunların denetim sürecinde uygulanış biçimleri ve elde edilen sonuçların denetim üzerinde yarattığı etkileri araştırmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; daha etkin bir denetim yapmak isteyen denetim firmalarının analitik inceleme prosedürlerinin neler olduğunu, uygulama biçimlerini ve uygulayacakları denetim aşamalarını belirlemeleri gerekmektedir. Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin her aşamasında yoğun bir şekilde kullanılması hem denetimin etkinliğinin artırılması hem de denetçinin objektif bir denetim görüşüne ulaşması açısından önemli bulunmuştur.

Ay (2007), bilişim teknolojileri kullanımının denetimin etkinliğini artırıp arttırmadığını araştırmıştır. Araştırma sonuçlarına göre bilişim teknolojilerinin kullanımının denetim firmalarına maliyetlerini azaltıcı, kaliteyi, verimliliği, etkinliği, güvenilirliği, koordinasyonu ve iş hızını artırıcı etkileri olduğunu tespit etmiştir.

Memiş (2008), işletme yönetiminde iç denetim sürecinden etkin bir şekilde faydalanmak için gerekli şartları araştırmıştır. Araştırma sonucuna göre; iç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkili şekilde yürütülmesi, işletmelerdeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı yürümesini sağlar ve dolayısı ile işlemsel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunur.

İç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için öncelikle işletme üst yönetiminin iç denetim sürecinden beklenen faydaları kavraması ve iç denetim birimlerini sahiplenmesi gerekir. İşletme yönetimi tarafından iç denetim biriminin ve iç denetçilerin tarafsız ve bağımsız bir şekilde faaliyetlerini yürütebilecekleri çalışma ortamının oluşturulması ve iç denetçilerin pozisyonlarının diğer birimlere çok iyi anlatılması gereklidir. İç denetim birimi işletme içinde öyle bir şekilde yapılandırılmalı ki; iç denetçiler, bağımsızlıklarına gölge düşürecek iç ve dış etkenlerden uzak bir şekilde, doğrudan üst yönetime bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmelidirler. Bunun yanında iç denetçi kadroları, gerekli mesleki ve ahlaki nitelikleri haiz, kritik düşünme yeteneklerine sahip, finansal ve finansal olmayan konularda üst düzey bilgilere sahip kişilerden oluşturulmalıdır.

### **3. DENETİM KOMİTESİNİN MUHASEBE DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNE KATKISI İLE İLGİLİ LİTERATÜRDEKİ ÇALIŞMALAR**

Çalışmanın bu bölümünde, denetim komitesinin muhasebe denetiminin etkinliğine katkısı ile ilgili dünyada ve ülkemizde yapılan çalışmalar incelenmektedir.

#### **3.1. DÜNYADA YAPILAN ÇALIŞMALAR**

Lee ve Mande (2005), dış denetçiye ödenen ücretler ile etkin denetim komiteleri arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Denetim ücretleri ve denetimin kapsamı ile denetim komitelerinin etkinliği arasında pozitif ilişkinin olduğunu belirlemişlerdir. Bununla birlikte istatistikî olarak denetim komitesinin etkinliği ile denetim dışı hizmetler arasında önemli bir ilişki bulunmadığı saptanmıştır. Bunun sonucunda denetimin etkinliğinin artırılabilmesi için dış denetçi tarafından sağlanan denetim dışı hizmetlerin azaltılmasını önermektedirler.

Stewart ve Kent (2006), şirketlerde denetim komitesinin varlığı, denetim komitesinin özellikleri ve iç denetim uygulamalarının yüksek dış denetim ücretleri ile ilişkisini araştırmışlardır. Daha yüksek denetim ücretleri ve daha fazla denetim testi denetimin etkinliğini artırmaktadır. Şirketlerde denetim komitelerinin bulunması, daha sık komite toplantıları yapılması ve iç denetim sıklığının artması ile

yüksek denetim ücretleri arasında anlamlı ilişki bulunmuştur. Denetim komitelerinin toplantı sıklığı, üyelerin bağımsızlıkları ve uzmanlıklarının yetersiz olması, daha yüksek dış denetim ücreti ile ilişkili bulunmuştur.

Yatim vd. (2006), dış denetim ücretleri, yönetim kurulu ve denetim komitesinin özellikleri arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırma sonuçlarına göre; dış denetim ücreti, yönetim kurulunun bağımsızlığı, denetim komitesinin uzmanlığı ve denetim komitesi toplantılarının sıklığı ile pozitif ve önemli bir ilişki içindedir.

Vafeas ve Waagelein (2007), 2001- 2003 yılları arasında raporlanan denetim ücretlerini veri kabul ederek, denetim komitesinin etkinliği, şirket denetim ücreti ve tazminat teşvikleri arasındaki ilişkiyi incelemektedirler. Çalışma sonucunda, denetim komitesinin hacmi, komite üyesinin uzmanlığı ve komite üyesinin bağımsızlığı ile denetim ücreti seviyesi arasında pozitif ilişki olduğu belirlenmiştir. Denetim komitesinin, yönetimin gözetiminde, bağımsız denetçilere yardım ettiği saptanmıştır.

Stewart ve Munro (2007), bağımsız denetim açısından; denetim komitesinin varlığı, denetim komitesi toplantılarının sıklığı ve denetçilerin bu toplantılara devamının etkisini araştırmışlardır. Denetim komitesi, komite toplantılarının sıklığı ve denetçilerin bu toplantılara katılımının denetim riskini azaltmada önemli olduğu anlaşılmıştır. Denetim komitesinin denetimin etkinliğini artırılması ve yönetimle denetçiler arasındaki çelişkiyi çözmede yardım etmesi beklenmektedir. Araştırmaya katılanlar denetim komitesinin denetim ücretlerinin artışlarına rehberlik etmelerini, özellikle toplantıların daha sık ve denetçilerin bu toplantılara katılımının beklenmesine yönelik görüş belirtmişlerdir.

Mangena ve Taurigana (2008) denetim komitesinin özellikleri ile yayınlanan ara raporlarının gözden geçirilmesinde dış denetçilerin hizmetinden yararlanma kararı arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. 2001–2002 yılları arasında yayınlanan İngiltere’de borsaya kayıtlı 258 firmanın ara raporlarını kullanarak lojistik regresyon analizi yapmışlardır. Sonuçta denetim komitesinin üye sayısı ve denetim komitesinin toplantı sayısı ile ara raporlamada dış denetçinin hizmetinden yararlanma kararı arasında önemli derecede ilişki bulunmamıştır.

Muhamad Sori vd. (2008) denetim komitesinin dış denetçinin bağımsızlığına katkısı olup olmadığını araştırmıştır. Araştırma sonucuna göre; denetçi bağımsızlığı, denetim komitesi toplantıları, yıllık denetim komitesi raporu, denetim ücretinin incelenmesi ve onaylanmasındaki denetim komitesinin rolleri ve yapısı ile pozitif ilişki bulunmuştur. Sonuçlar finansal raporlama kalitesinin arttırılması ve böylece raporlarda verilen bilgiye güven artışı ile uyumludur.

Robinson ve Owens –Jackson (2009) denetim komitelerinin özelliklerinin (Blue Ribbon Komite tarafından tavsiye edilen ve düzenleyici kurumlar tarafından da desteklenen) bağımsız denetçi değişiklikleri ile ilgisini araştırmışlardır. Lojistik model kullanılan araştırmada firmaların muhasebe anlaşmazlıkları, denetçinin görevden çekilmesi, ücret anlaşmazlıkları ve olumsuz denetim görüşü yayınlama nedenleri ile denetçi değiştirmelerini incelemişlerdir. Araştırma sonucuna göre; eğer denetim komitesi üyeleri, daha çok finansal uzmanlığa sahipse ve firma hakkında daha çok özel bilgiye sahipse denetçi değişiklikleri daha az olmaktadır.

Turley ve Zaman (2007), bağımsız denetçiler, iç denetim fonksiyonları ve finansal raporlama yapan bireyler ile ilişkileri temel alarak denetim komitesinin çalışmasını ve etkinliğini belirleyen süreç ve durumları araştırmışlardır. Araştırma sonucunda denetim komitesinin resmi yapı ve süreçler dışında yönetim faaliyetleri üzerinde daha etkili olduğu görülmüştür. Denetim komitesinin organizasyonun içinde her zaman hissedilen davranışsal etkilere sahip olduğu ve bir caydırıcılık unsuru olarak kullanılabileceği, çatışma yönetiminde objektif çözümler getiren bir dost ve hakem niteliğinde olduğu görülmüştür. Aynı zamanda denetim komitesinin organizasyonel politikaların oluşturulmasında, iletişim süreçlerinin etkinliğinde ve mali olayların yorumlanmasında yararlı olduğu kabul edilmektedir.

Lin vd. (2008), denetçiler, şirket çalışanları, denetim komitesi üyeleri ve yatırımcıların bakış açısıyla denetim komitelerinin temel özelliklerini, sorumluluklarını ve rollerini araştırmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre değişik grup paydaşlar genellikle denetim komitelerinin rol ve sorumluluklarını, iyi kurumsal yönetiminin imajının arttırılması, denetçiler ile yönetim kurulu arasındaki iletişimin arttırılması ve denetçiler ile yönetim arasındaki anlaşmazlıklarda aracılık etmek olarak kabul etmişlerdir.

Zain ve Subramaniam (2007) denetim komitesi üyeleri ile iç denetçilerin ilişkisini iç denetçilerin anlayışı açısından araştırmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre; denetim komiteleri ile iç denetim fonksiyonun yöneticisi arasında sık olmayan gayri resmi iletişim ve sınırlı özel toplantılar olmakta ve açık raporlama hattına ihtiyaç bulunmaktadır. Ayrıca denetim komitesinin yetkisine çok fazla önem verildiği ve yönetimin kararlarını araştırmada denetim komitesinden daha fazla liderlik yapmasının beklendiği tespit edilmiştir.

### 3.2. TÜRKİYE’DE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Uzay (2003) işletmelerde denetimin etkinliğini sağlamada denetim komitesinin rolünü ve Türkiye’de uygulanabilirliğini araştırmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; denetim komitesi, bulunduğu kurumun iç ve dış denetçileri ile sürekli iletişim içerisinde bulunmak suretiyle onların bağımsız kalmalarına, sorunsuz denetim faaliyetinde bulunmalarına ve farklı denetçilerin birbirleri ile koordineli bir denetim çalışması gerçekleştirmesine ortam sağlamaktadır. Bunun sonucunda denetim çalışmalarının etkinliği ve güvenilirliği artmış olacaktır.

Yılcı (2003) denetim komitesinin iç denetim etkinliğini sağlamadaki ve hileleri önlemedeki rolünü araştırmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; denetim komitesi, işletmelerin hilelere karşı korunması ve kurumsal yapılarının geliştirilmesinde önemli rol oynayabilir. Ancak bu komitelerin etkinliği, tamamen iç denetimle olan ilişkilerine bağlıdır. Eğer komite iç denetime doğru soruları sorabiliyor, iç denetim de kendisine yeterli bilgi ve önerileri iletebiliyorsa sonuç olumlu olacaktır. Komitenin, iç denetimi doğru sorgulayabilmesi komite üyelerinin bağımsız, yeterli bilgi ve beceri düzeyine sahip olması ve belirli bir iş disiplini içerisinde çalışmalarını yürütmesine bağlıdır.

Sevim ve Eliuz (2007) denetim komitelerinin iç denetimin etkinliği üzerindeki rollerini araştırmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre; faaliyet süresi ve halka açıklık oranı ile denetim komitelerinin iç denetimin etkinliğini sağlama düzeyi arasında bir ilişki bulunamamıştır. Sektörlerin denetim komitelerinin iç denetimin etkinliğini sağlama düzeyleri arasında farklılığın olup olmadığını belirlemek üzere elde edilen analiz sonuçlarına göre; denetim komitelerinin bütçe hedeflerini tutturma

düzeyi sektörlere göre farklılık göstermektedir. Burada mali ve hizmetler sektörü daha etkin bulunmuştur.

Denetim komitesinin muhasebe denetiminin etkinliğine katkısı konusundaki yapılan çalışmalar aşağıda tablo 3’de özetlenmiş olup, denetim komitesinin muhasebe denetiminin etkinliği üzerine genellikle olumlu etkiye sahip olduğu tablodan görülmektedir.

*Tablo 3. Denetim Komitesinin Muhasebe Denetiminin Etkinliğine Etkisi Konusundaki Çalışmalar*

Yazar	Çalışma		Etki Biçimi
	Tarih	Konu	
Lee, Mande-Stewart, Kent-Yatim vd-Vafeas, Waegelein	2005-2007	Dış Denetim Ücreti	Olumlu
Stewart, Munro-	2007	Dış Denetim	Olumlu
Mangena, Tauringana	2008	Dış Denetçilerden Yararlanma	Olumsuz
Muhamad, Sori vd.	2008	Dış Denetçi Bağımsızlığı	Olumlu
Robinson, Owens-Jackson	2009	Dış Denetçi Değişiklikleri	Olumlu
Turley, Zaman	2007	Dış Denetçiler, İç Denetim Fonksiyonları, Finansal Raporlama Yapanlar	Olumlu
Lin vd.	2008	İç ve Dış Denetçi	Olumlu
Zain, Subramaniam	2007	İç Denetçi	Olumlu
Uzay	2003	İç ve Dış Denetim	Olumlu
Yıllancı	2003	İç Denetim ve Hileler	Olumlu
Sevim, Eliuz	2007	İç Denetim	Kısmen

Kaynak: Denetim komitesinin muhasebe denetiminin etkinliğine etkisi konusundaki çalışmalardan özetlenmiştir.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **DENETİMDEN SORUMLU KOMİTENİN BAĞIMSIZ DENETİME KATKISINI BELİRLEMeye YÖNELİK OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarının denetim çalışmalarında denetimden sorumlu komitelerden aldıkları katkıları ortaya çıkarmak üzere bu bölümde ampirik bir çalışma yapılmaktadır.

#### **1. ARAŞTIRMANIN AMACI, ÖNEMİ VE HİPOTEZLERİ**

##### **1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Bu çalışmanın amacı; yönetim kurulunun gözetim görevine yardımcı olmak, finansal raporlama sürecini izlemek ve böylece doğru finansal raporların üretilmesine imkân sağlamak, olası hata ve hilelere, yönetim başarısızlıklarına engel olmak suretiyle ortakların çıkarlarını korumak, bağımsız dış denetim ve iç denetim çalışmalarını gözlemleyerek onlara yardımcı olmak görev ve sorumluluğunu üstlenen denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetime olan katkısını ortaya çıkarmaktır.

Bu amaçla öncelikle denetimden sorumlu komitenin iç işlevselliği ile ilgili 9 açıklayıcı (bağımsız) değişken uzayı, faktör analiziyle üç boyutlu faktör uzayına indirgenmektedir. Daha sonra denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetim ile ilişkilerine yönelik 11 açıklayıcı değişken uzayı, faktör analiziyle üç boyutlu faktör uzayına indirgenmektedir. Son olarak, denetimden sorumlu komitenin SPK tebliğine uyumu ile ilgili 7 açıklayıcı değişken, faktör analizi ile iki boyutlu faktör uzayına indirgenmektedir. Böylece faktör analizi sayesinde 27 boyutlu değişken uzayı 8

boyutlu faktör uzayına indirgenmiştir. Daha sonraki aşamada türetilen bu sekiz faktörün yanında YKS (yönetim kurulları üye sayısı), DSKS (denetimden sorumlu komite üye sayısı), D01 (denetimden sorumlu komite içinde murahhas aza bulunması), D02 (denetimden sorumlu komite içinde genel müdür bulunması), D03 (denetimden sorumlu komite içinde icra komitesi üyesi bulunması) açıklayıcı değişkenleri ile GY1 (bağımsız denetimin etkinliği) bağımlı değişkeni arasındaki ilişki doğrusal regresyon analiziyle araştırılmaktadır.

## 1.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Bağımsız denetim, günümüzde şirketleşmenin giderek artması ve şirketlerin çok büyük boyutlara ulaşması neticesinde daha da önem kazanmıştır. Bu artan şirket hacimlerine paralel şirketlerin paydaşları da çoğalmıştır. Bu artan şirket paydaşlarının güvenilir bilgi ihtiyaçlarının karşılanması bağımsız denetimin temel görevidir. Bu görevin yerine getirilmesinde şirket yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin menfaatleri gereği zaman zaman aksamalar olmuştur. Bu aksamalar başta şirket ortaklarının zarara girmesine bazen de şirketlerin iflaslarına kadar varmıştır. Bu sorunun çözümünde şirket ortaklarının temsilcisi durumunda olan denetimden sorumlu komitenin varlığı ve etkinliği önemli kabul edilmektedir.

Artan ekonomik dinamizm ve şirket büyümelerine paralel olarak 1940'lardan itibaren uygulamaya konulan denetimden sorumlu komitelerin, özellikle 1980'den sonra başta ABD olmak üzere, Avrupa ve tüm dünyada yaşanan hileli finansal raporlama ve iflaslara (Enerji devi Enron, WorldCom vs.) bağlı olarak önemi daha da artmış ve uygulaması hızla yaygınlaşmıştır. 2002 yılında ABD'de Sarbanes-Oxley adlı bir yasa çıkarılarak denetimden sorumlu komitelerin görev ve sorumlulukları önemli ölçüde arttırılmıştır. Buna paralel olarak, ülkemizde de 2003 yılından itibaren SPK tarafından hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklara yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilecek üyelerden oluşan denetimden sorumlu komite kurulması zorunluluğu getirilmiştir.



### 1.3. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Hipotez, araştırılan sorunla ilgili olarak öne sürülen, doğruluğu veya yanlışlığı henüz test edilmemiş, fakat doğruluğuna önceden güven duyulan bir önerme veya çözümlerdir (Seyidoğlu, 1993:12). Diğer bir deyişle hipotez araştırmacının çalışmanın sonuçları hakkındaki düşüncelerinin özlü bir ifadesidir (Altunışık vd., 2007:49). Araştırmanın amaçları ve araştırmada kullanılan ölçüğe (ankete) göre geliştirilen hipotezler şu şekilde özetlenebilir:

**Hipotez 1:** Denetimden sorumlu komitenin iç işlevselliği ile bağımsız denetimin etkinliği arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Bu genel hipotez uygulama bölümünde “**şirket hakkında bilgili olma,**” “**uzman ve çalışkan olma**” ve “**rapor verme, yönetmeliğe uygun davranma, ücret ve yetki**” olmak üzere üç alt hipotezle test edilmektedir.

**Hipotez 2:** Denetimden sorumlu komitenin görev ve yetkileri ile bağımsız denetimin etkinliği arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Bu genel hipotez model üzerinde “**denetim riski ve bağımsızlık,**” “**çalışma kapsamı ve ücret**” ve “**komite ile bağımsız denetçiler arasındaki yakın ilişki**” olmak üzere üç alt hipotezle sınanmaktadır.

**Hipotez 3:** Denetimden sorumlu komitenin SPK tebliğine uyumu ile bağımsız denetimin etkinliği arasında doğrusal yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Bu genel hipotez regresyon modeli üzerinde “**denetim firmasını, alınacak hizmetleri belirleme ve gözetim**” ve “**toplanma sıklığı ve bağımsızlık**” olmak üzere iki alt hipotezle test edilmektedir.

**Hipotez 4:** Yönetim kurulu üye sayısı ve denetimden sorumlu komite üye sayısı ile bağımsız denetimin etkinliği arasında doğrusal yönlü bir ilişki vardır.

**Hipotez 5:** Denetimden sorumlu komite içinde bağımlı üye bulunması (genel müdür, icra komitesi üyesi ve murahhas aza) ile bağımsız denetimin etkinliği arasında arasında zıt yönlü bir ilişki vardır.

## 2. ARAŞTIRMANIN MATERYALİ VE YÖNTEMİ

Araştırmanın hedef kitlesi SPK'nın hükümlerine tabi 99 adet bağımsız denetim firmasıdır. Bu genel kitlenin içinden de borsaya tabi şirketleri denetlemeyen firmalar elenmiştir. Çünkü bu şirketlerde denetimden sorumlu komite bulundurulması zorunluluğu yoktur. Yine bu firmaların yaklaşık %90'ı Ankara ve İstanbul'da bulunduğundan bu şehirlerdeki firmalar hedef alınmıştır.

Araştırmada yüz yüze anket yöntemi ile veri toplanmıştır. Üniversite öğrencilerinden oluşan anketörlere araştırmanın amacı ve anket uygulamasının nasıl yapılacağına dair bilgi verildikten sonra öğrenci başına ortalama 5 anket verilmiştir. Denetim firmalarının iletişim bilgileri SPK'nın sitesinden alınmış ve öğrencilerin oturdukları semtler dikkate alınarak anket formları dağıtılmıştır.

Anketör öğrenciler bu anket formlarını bağımsız denetçilerle (sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı) yüz yüze görüşerek doldurtmuşlardır. Bu formlardan 92 adedi kullanılabilir durumda geri dönmüştür. Dolayısı ile analizler bu 92 adet form üzerinden yapılmıştır.

Araştırmanın amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için hazırlanan anket formundaki soruların belirlenmesinde ilgili literatür ve SPK'nın "Seri X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği" temel alınmıştır. Anket soruları belirlendikten sonra tez izleme komitesi üyelerinin fikirleri doğrultusunda gerekli değişiklikler yapılmış olup daha sonra pilot anket uygulaması yapılarak ankete son şekli verilmiştir.

Anket formunda birinci grup sorular denetimden sorumlu komitenin yapısı ile ilgilidir. İkinci grup sorular şirketlerin finansal raporlamalarına ilişkin sorulardır. Üçüncü grup sorular denetimden sorumlu komitenin varlığı ile ilgili sorulardır. Dördüncü grup sorular denetimden sorumlu komitenin iç işlevselliği ile ilgili sorulardır (*F01-F09*). Beşinci grup sorular denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetimle ilişkilerine yönelik sorulardır (*K01-K11*). Son grup sorular ise denetimden sorumlu komitenin SPK tebliğinde belirtilen hususlara ne derece uyduğunu ölçmeye yönelik sorulardır (*T01-T07*).

Anket formuna cevap verenlerin ünvanları Tablo 4'te görülmektedir.

Tablo 4. Anketi Cevaplayanların İş Ünvanları

Cevaplayıcıların Ünvanı	Sayı	Yüzde
Sorumlu Ortak Başdenetçi	13	14
Başdenetçi	9	10
Kıdemli Denetçi	11	12
Denetçi	38	41
Denetçi Yardımcısı	21	23
Toplam	92	100

Tablo 4 incelendiğinde ankete cevap verenlerin en yüksek yüzde (%41) ile denetçiler oldukları, en düşük yüzde (%10) ile başdenetçiler oldukları görülmektedir. Sorumlu ortak başdenetçilerin yüzdesi (%14) de önemli düzeydedir.

### 3. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetime katkısını ölçmek amacıyla toplanan veriler analiz edilerek elde edilen sonuçlar değerlendirilmektedir. Verilerin analizi üç aşamada gerçekleştirilmektedir. İlk önce araştırmayla ilgili tanımlayıcı istatistikler sunulmuş, daha sonra anket verilerinin büyük bir kısmına faktör analizi uygulanmış ve son aşamada ise elde edilen faktörler ve diğer bağımsız değişkenler kullanılarak regresyon analizi yapılmıştır. Bu bağlamda anket formunun içeriğine bağlı kalınarak denetimden sorumlu komitenin yapısının ve işleyişinin bağımsız denetime etkileri incelenmiştir. Bu inceleme sırasında araştırmanın amaçlarına yönelik hipotezler test edilmiştir.

Herhangi istatistik analize başlamadan önce araştırmada kullanılacak değişkenlerin önce geçerlilik, daha sonra güvenilirlik açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Geçerlilik, analizde kullanılacak değişkenlerin incelenen konuyla ilgili ve onu ölçmeye yönelik olmasını; güvenilirlik ise, ilgili değişken setinin iç tutarlılığını ifade etmektedir. Verilerin geçerliliğinin denetimi tamamen araştırmacı tarafından; güvenilirliği ise değişik istatistik yöntemlerle değerlendirilebilmektedir (Albayrak, 2006:179).

Araştırmamızda değişken setlerinin güvenilirliği Cronbach alfa istatistiği ile değerlendirilmiştir. Alfa değeri, herhangi bir ana kütlede seçilebilecek değişik

örnekler arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Bu araştırmada kullanılan değişkenler ve Cronbach alfa değerleri şu şekildedir: YKS, DSKS, D01-D03 %74,3; F01-F09 %88,5; K01-K11 %88,4; T01-T07 %86,8; tüm veri seti için Cronbach alfa değeri ise %93,1'dir. Bu verilere göre değişken setlerimizin ayrı olarak da bütün olarak da güvenilirliklerinin çok iyi bir düzeyde olduklarını söyleyebiliriz.

### 3.1. TANIMLAYICI İSTATİSTİKLER

Araştırmanın yönteminde de belirtildiği üzere anket formumuz altı bölümden oluşmuş olup aşağıda her bölümle ilgili veriler tablolar halinde sunulmuş ve yorumlanmıştır.

*Tablo 5. Denetimden Sorumlu Komitenin Yapısına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler*

Simge	Tanım	Ortalama	Medyan	Mod	S.Sapma
YKS	Yönetim kurullarının üye sayısı	5.03	5	5	1.71
DSKS	Denetimden sorumlu komite üye sayısı	3.16	3	3	0.95
D01	Denetlediğiniz Şirketlerde DSK içinde murahhas aza bulunup bulunmaması	0.39	0	0	0.49
D02	Denetlediğiniz şirketlerde DSK içinde genel müdür bulunup bulunmaması	0.55	1	1	0.49
D03	Denetlediğiniz şirketlerde DSK içinde icra komitesi üyesi bulunup bulunmaması	0.54	1	1	0.50
D04	Denetimden sorumlu komitedeki üyeler içindeki bağımlı üye yüzdesi	0.18	0.2	0	0.14

Tablo 5'deki sorular denetimden sorumlu komitenin yapısı ile ilgilidir. Sorulara bakıldığında denetlenen şirketlerdeki yönetim kurullarının ortalama 5 kişiden oluştuğu gözükmektedir. Ülkemizde denetimden sorumlu komitelerin üye sayısı ortalaması 3.16 kişi, denetimden sorumlu komite içinde murahhas azanın oranı %39, denetimden sorumlu komite içinde genel müdürün bulunma oranı %55, denetimden sorumlu komite içinde icra komitesi üyesi bulunma oranı %54 ve denetimden sorumlu komite içindeki bağımlı üyelerin oranı ise %18'dir.

Murahhas aza, icra komitesi üyesi ve genel müdür gibi bağımlı üyelerin oranının %18 gibi düşük çıkması denetimden sorumlu komitelerin ülkemizde bağımsız olduklarının göstergesidir.

Değişkenlere ilişkin duyarlı merkezi eğilim ölçülerinden aritmetik ortalama ile duyarsız merkezi eğilim ölçülerinden mod ve medyanın birbirine çok yakın çıkması serilerin oldukça simetrik ve böylece normal dağılıma uyduğunun bir kanıtıdır.

*Tablo 6. Bağımsız Denetçilerin Denetledikleri Şirketler Hakkındaki Görüşleri*

Simge	Görüşler	Ortalama	Medyan	Mod	Std.Sapma
Y1-1	Denetlediğiniz şirketlerde finansal işlemlerde hile ve usulsüzlük nadirdir	4.10	4	4	0.83
Y1-2	Denetlediğiniz şirketlerde finansal işlemlerde hata nadirdir	3.44	4	4	1.05
Y1-3	Denetlediğiniz şirketlerde finansal raporlama kalitelidir	3.85	4	4	0.84
Y1-4	Denetlediğiniz şirketlere verdiğiniz raporlar genellikle olumludur	3.89	4	4	0.88
Y1-5	Denetlediğiniz şirketlerde varlıklar kötüye kullanılmamaktadır	3.77	4	4	0.87
GY1	Bağımsız denetimin etkinliği	3,82	3,80	4	0,65

**Not:** Cevaplamlarda 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre; 1-Tamamen katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5- Tamamen katılıyorum

Tablo 6’daki sorular şirketlerin finansal raporlamalarına ilişkindir. Bu sorulara bakıldığında finansal işlemlerde hile ve usulsüzlüğün nadir olması en yüksek ortalamaya (4.10) sahip iken en düşük ortalama ise finansal işlemlerde hatanın nadir olması seçeneğidir (3.44).

Tablo 6’dan görüldüğü üzere bağımsız denetçiler şirketlerin finansal işlemlerini büyük oranda doğru kabul etmekte ve bunun sonucu olarak da şirketler hakkında verdikleri raporlar olumlu olmaktadır.

Tablo 6’da verilen değişkenlere ilişkin duyarlı merkezi eğilim ölçülerinden aritmetik ortalama ile duyarsız merkezi eğilim ölçülerinden mod ve medyanın birbirine çok yakın çıkması serilerin oldukça simetrik ve böylece normal dağılıma uyduğunun bir göstergesidir.

Tablo 7. Bağımsız Denetçilerin Denetimden Sorumlu Komite Hakkındaki Görüşleri

Simge	Görüşler	Kaynak	Ortalama	Medyan.	Mod	S.Sapma
Y2-1	Denetimden sorumlu komitenin varlığı denetimin etkinliğine katkı yapmaktadır	Sullivan vd.	4.32	4	4	0.61
Y2-2	Denetimden sorumlu komite finansal işlem hatalarını önler	Alleyna ve Howard	3.93	4	4	0.80
Y2-3	Denetimden sorumlu komite finansal işlem hatalarını bulur	Alleyna ve Howard	3.63	4	4	0.87
Y2-4	Denetimden sorumlu komite finansal işlemlerde hile ve usulsüzlük olasılığını azaltır	Uyar	3.96	4	4	0.67
Y2-5	Denetimden sorumlu komite finansal raporlamanın kalitesini artırır	Uyar	4.18	4	4	0.57
Y2-6	Denetimden sorumlu komite şartlı ve olumsuz raporların sayısını azaltır	Sevim	3.93	4	4	0.72
Y2-7	Denetimden sorumlu komite verimliliğinizi artırır	Sevim	4.07	4	4	0.77
GY2	Bağımsız denetimin etkinliği		4,01	4	4	0,55

**Not:** Cevaplamalarda 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre; 1-Tamamen katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Tamamen katılıyorum

Tablo 7'deki sorular denetimden sorumlu komitenin varlığı ile ilgili sorulardır. Bu gruptaki sorulara bakıldığında denetimden sorumlu komitenin varlığının denetimin etkinliğine katkısı en yüksek ortalamaya sahip değişken olarak karşımıza çıkmaktadır (4.32), bunu denetimden sorumlu komitenin finansal raporlamanın kalitesini artırması (4.18) ve denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetçinin verimliliğini artırması (4.07) değişkenleri izlemektedir. Ortalaması en düşük değişken ise denetimden sorumlu komitenin finansal işlem hatalarını bulması (3.63) oluşturmaktadır. Sonuçlar bize bağımsız denetçilerin denetimden sorumlu komitelerin varlıklarını bağımsız denetim açısından faydalı bulduklarını göstermektedir.

Tablo 7'de verilen değişkenlere ilişkin duyarlı merkezi eğilim ölçülerinden aritmetik ortalama ile duyarsız merkezi eğilim ölçülerinden mod ve medyanın birbirine çok yakın çıkması serilerin oldukça simetrik ve böylece normal dağılıma uyduğunun bir göstergesidir.

Tablo 8. Denetimden Sorumlu Komitenin İç İşlevselliği

Simge	Değişkenin Tanımı	Kaynak	Ortalama	Medyan	Mod	S.Sapma
F01	Denetimden sorumlu komite üyeleri uzmandır	Köhler	3.56	4	4	0.88
F02	Denetimden sorumlu komite üyeleri özverili çalışır	Stewart ve Kent	3.52	4	4	0.76
F03	Denetimden sorumlu komite gerekli yetkiye sahiptir	Demirbaş ve Uyar	3.67	4	4	0.75
F04	Denetimden sorumlu komite bağlı olduğu şirketten sürekli bilgi almaktadır	Bozkurt	3.81	4	4	0.76
F05	Denetimden sorumlu komite bağlı olduğu şirketten yeterli bilgi almaktadır	Bozkurt	3.91	4	4	0.77
F06	Denetimden sorumlu komite bağlı olduğu şirket hakkında bilgilidir	Demirbaş ve Uyar	4.13	4	4	0.55
F07	Denetimden sorumlu komite bağlı olduğu şirketten yeterli ücret almaktadır	Uzay	3.45	3	3	0.79
F08	Denetimden sorumlu komite yılda bir genel kurula rapor vermektedir	Bozkurt	3.89	4	4	0.79
F09	Denetimden sorumlu komite tabi olduğu yönetmeliğe uygun davranmaktadır	Demirbaş ve Uyar	3.79	4	4	0.77

**Not:** Cevaplamalarda 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre; 1-Tamamen katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5- Tamamen katılıyorum

Tablo 8’deki sorular denetimden sorumlu komitenin iç işlevselliği ile ilgili sorulardır. Bu gruptaki sorulara bakıldığında denetimden sorumlu komitenin bağlı olduğu şirket hakkında bilgili olması en yüksek ortalamaya sahip (4.13), bunu sırasıyla denetimden sorumlu komitenin bağlı olduğu şirketten yeterli bilgi alması (3.91) ve denetimden sorumlu komitenin yılda bir genel kurula rapor vermesi (3.89) takip etmektedir. Denetimden sorumlu komitenin bağlı olduğu şirketten yeterli ücret alması ise en düşük ortalama (3.45) sahip değişken olarak karşımıza çıkmaktadır. Yukarıdaki verilere göre bağımsız denetçiler denetimden sorumlu komitenin iç işlevselliğini yeterli düzeyde bulmaktadırlar.

Tablo 8’de verilen değişkenlerin aritmetik ortalama, mod ve medyanın birbirine çok yakın çıkması serilerin oldukça simetrik ve böylece normal dağılıma uyduğunun bir göstergesidir.

Tablo 9'daki sorular denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetim ile ilişkilerine yönelik sorulardır. Bu gruptaki sorulara bakıldığında denetimden sorumlu komitenin iç denetçiyle bağımsız denetimin koordinasyonunu sağlaması en yüksek ortalamaya (3.71) sahiptir. Bunu sırasıyla denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetimin riskini azaltması (3.63) ve denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetçilerle toplanması (3.55) izlemektedir. Bu grupta en düşük ortalamaya sahip (2.86) değişken denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetimin yapmış olduğu denetimin kapsamını belirlemesidir.

*Tablo 9. Denetimden Sorumlu Komitenin Bağımsız Denetim ile İlişkileri*

Simge	Değişken Tanımı	Kaynak	Ortalama	Medyan	Mod	S.Sapma
K01	Denetimden sorumlu komite ücretinizi belirler	HassabElnaby	2.88	3	3	0.91
K02	Denetimden sorumlu komite yapmış olduğunuz denetim planını gözden geçirir	HassabElnaby	3.38	4	4	1.00
K03	Denetimden sorumlu komite iç denetçi ile koordinasyonunuzu sağlar	HassabElnaby	3.71	4	4	0.90
K04	Denetimden sorumlu komite aşırı derecede yönetimin etkisinde kalmaktan sizi korur	HassabElnaby	3.31	3	3	0.97
K05	Denetimden sorumlu komite işinize son verebilir	Collier ve Zaman	2.76	3	3	0.95
K06	Denetimden sorumlu komite yapmış olduğunuz denetimin kapsamını belirlemektedir	Lee ve Mande	2.86	3	2	1.06
K07	Denetimden sorumlu komite yapmış olduğunuz denetimin riskini azaltmaktadır	Stewart ve Munro	3.63	4	4	0.86
K08	Denetimden sorumlu komitenin varlığı sizin bağımsızlığınızı güçlendirmektedir	Abu Bakar vd.	3.46	4	4	0.84
K09	Denetimden sorumlu komite yönetimi kontrol etmede size yardımcıdır	Vafeas ve Waegelein	3.54	4	4	0.83
K10	Denetimden sorumlu komite sizinle toplanmaktadır	Uzun	3.55	4	4	1.02
K11	Denetimden sorumlu komite ile aranızda yakın bir ilişki vardır	Alleyna vd.	3.15	3	4	1.06

**Not:** Cevaplamalarda 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre; 1-Tamamen katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Tamamen katılıyorum.



Bu tabloya verilen cevaplar incelendiğinde bağımsız denetçiler ile denetimden sorumlu komitenin ilişkileri ortalamanın biraz üzerindedir. Bu durumda ilişkilerin geliştirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 10'daki sorular denetimden sorumlu komitenin SPK tebliğinde belirtilen hususlara ne derece uyduğuna yönelik sorulardır. Bu gruptaki sorular incelendiğinde denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetçiyle içinde bulunduğu şirketin finansal tabloları hakkında tartışması en büyük ortalamaya (3.65) sahiptir. Bunu sırasıyla denetimden sorumlu komite üyelerinin bağımsız olması (3.56) ve denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetim yapacak firmayı belirlemesi ve yönetim kurulunun onayına sunması (3.55) izlemektedir. Bu grupta en düşük ortalamaya sahip (3.20) değişken denetimden sorumlu komitenin gerekli fona sahip olmasıdır.

*Tablo 10. Denetimden Sorumlu Komitelerin SPK Tebliğine Uyumu*

Simge	Değişken Tanımı	Kaynak	Ortalama	Medyan	Mod	S.Sapma
T01	Denetimden sorumlu komite üyeleri bağımsızdır	SPK Tebliği	3.56	4	4	0.98
T02	Denetimden sorumlu komite üyeleri sıklıkla toplanır	SPK Tebliği	3.36	3	3	0.89
T03	Denetimden sorumlu komite gerekli fona sahiptir	SPK Tebliği	3.20	3	3	0.94
T04	Denetimden sorumlu komite bağımsız denetim yapacak firmayı belirler ve yönetim kurulunun onayına sunar	SPK Tebliği	3.55	4	4	0.96
T05	Denetimden sorumlu komite bağımsız denetim yapacak firmadan alınacak hizmetleri belirler ve yönetim kurulunun onayına sunar	SPK Tebliği	3.46	4	4	0.96
T06	Denetimden sorumlu komite yapmış olduğunuz çalışmalarını gözetler	SPK Tebliği	3.54	4	4	1.06
T07	Denetimden sorumlu komite sizinle denetlediğiniz şirketin finansal tabloları hakkında tartışır	SPK Tebliği	3.65	4	4	1.06

**Not:** Cevaplamlarda 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre; 1-Tamamen katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5- Tamamen katılıyorum

Burada da bütün olarak sonuçlara bakıldığında denetimden sorumlu komitenin SPK tebliğine uyumunun artırılması ihtiyacı kendini göstermektedir. Yine tablodan görüldüğü üzere denetimden sorumlu komitelerin mali bağımsızlık düzeylerinin iyileştirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Tablo 9 ve Tablo 10’da özetlenen değişkenlerin aritmetik ortalama, mod ve medyanın birbirine çok yakın çıkması serilerin oldukça simetrik ve böylece normal dağılıma uyduğunun bir göstergesidir.

### 3.2. FAKTÖR ANALİZİNİN SONUÇLARI

Faktör analizi, başlıca amacı aralarında ilişki bulunduğu düşünölen çok sayıdaki değişken arasındaki ilişkilerin anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak için daha az sayıdaki boyuta indirgemek veya özetlemek amacıyla kullanılan çok değişkenli bir analiz tekniğine verilen genel bir isimdir (Altunışık vd., 2007:222). Faktör analizi, aralarında anlamlı korelasyon olan veri setinin bir araya getirilmesi suretiyle faktör adı verilen kuramsal değişkenlerin (faktörlerin) oluşturulmasına yardım etmektedir (Kalaycı vd., 2008:321). Faktör analizinin en önemli amaçları arasında şunlar sayılabilir (Albayrak, 2006:109–111):

\* Değişkenler arasındaki ilişkileri en iyi açıklayan az sayıdaki ortak faktör sayısını belirlemektir.

\* Çok sayıda değişken arasından diğer analizlerde kullanılacak temsili değişkenleri belirlemeye yardım etmektir.

\* Faktör rotasyonu ile en kolay yorumlanabilir faktörler belirlenebilmektedir.

\* Değişkenlerin faktör ve yapı ağırlıkları ile ortak ve spesifik varyansları tahmin edilebilmektedir.

\* Ortak faktörün veya faktörlerin yorumu yapılabilmektedir.

\* Gerekiyorsa faktör değerleri hesaplanabilmektedir.

Bu bölümde faktör analiz sonuçları üç alt bölümde özetlenmektedir. İlk olarak, denetimden sorumlu komitenin iç işlevselliği ile ilgili değişkenlerin faktör analizi sonuçları verilmektedir. İkinci olarak denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetim ile ilişkilerine yönelik değişkenlerin faktör analizi sonuçları sunulmaktadır. Son olarak da denetimden sorumlu komitenin SPK tebliğinde belirtilen hususlara ne derece uyduğuna yönelik değişkenlerin faktör analizi sonuçları ortaya konmaktadır.

### 3.2.1. Denetimden Sorumlu Komitenin İç İşlevselliği İle İlgili Faktör Analizinin Sonuçları

Denetimden sorumlu komitenin iç işlevselliği ile ilgili faktör analizine sokulan 9 adet (*F01-F09*) değişken bulunmakta olup sonuçta üç faktör ortaya çıkmıştır. Faktör analizi dört aşamalı olarak uygulanmaktadır. Birinci aşama faktör modelinin uygunluğunun değerlendirilmesi, ikinci aşama türetilen faktör sayısının belirlenmesi, üçüncü basamak uygun faktör rotasyon yönteminin seçilmesi ve son basamak faktörlerin isimlendirilmesidir.

#### 3.2.1.1. Faktör Modelinin Uygunluğunun Değerlendirilmesi

Faktör analizinin uygunluğunun değerlendirilmesinin anlamı, boyut indirgeyebilmek için analizdeki değişkenler arasında anlamlı ve yeterli düzeyde korelasyonların olup olmadığının araştırılmasıdır.

Veri matrisinin faktör analizine uygunluğunun bir ölçüsü KMO istatistiğidir. Bu istatistik (%86,8) veri setinin faktör analizine uygunluğunun “çok iyi” düzeyde olduğunun bir göstergesidir. Diğer bir uygunluk ölçüsü ise Barlett Küresellik Testi'dir. Bu test sonucunun da oldukça anlamlı olduğu (0,000) Tablo 11'den görülmektedir.

*Tablo 11. KMO ve Bartlett Uygunluk Testleri*

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Örnek Uygunluk Testi		0,868
Barlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	376,633
	<i>df</i>	36
	Anlamlılık	0,000

Faktör analizi uygunluğunun bir göstergesi de değişkenler arası korelasyon matrisinin incelenmesi yoludur. Herhangi bir veri matrisine faktör analizinin uygun bir şekilde uygulanabilmesi için değişkenler arasında yeterli düzeyde ve sayıda anlamlı korelasyonların (yüzeysel olarak  $r>0,30$ ) olması arzu edilirken, çok güçlü çoklu doğrusal bağlantı sorununa yol açabilecek korelasyonlar (muhtemelen  $r>0,90$ )

da istenmemektedir (Albayrak, 2006:179). Tablo 12’de verilen korelasyon matrisi incelendiğinde ilişkilerin istenilen aralıkta yer aldıkları görülmektedir.

*Tablo 12. Korelasyon Matrisi*

Değişken	F01	F02	F03	F04	F05	F06	F07	F08	F09
F01	1,000								
F02	0,750	1,000							
F03	0,460	0,431	1,000						
F04	0,480	0,409	0,499	1,000					
F05	0,536	0,465	0,417	0,742	1,000				
F06	0,429	0,380	0,413	0,568	0,606	1,000			
F07	0,446	0,530	0,490	0,502	0,493	0,511	1,000		
F08	0,294	0,332	0,362	0,382	0,305	0,331	0,414	1,000	
F09	0,445	0,406	0,388	0,468	0,459	0,492	0,477	0,445	1,000

Veri setinin uygunluğu için ayrıca her bir değişkenin faktör analizine uygunluğunu gösteren örnek uygunluk testi (MSA=Measure of Sampling Adequacy) sonuçlarına da bakmak gerekmektedir. MSA değerleri genelde %50’nin üzerinde olmalıdır (Albayrak, 2006:184). Tablo 13 incelendiğinde tüm MSA değerlerinin %50’nin oldukça üstünde (%79 ve üzeri) olduğu anlaşılmaktadır. Bu veriler F01-F09 değişkenlerinin tek tek faktör analizi için oldukça uygun değişkenler olduğunun bir kanıtıdır. Ayrıca faktör analizi sonucunda türetilen faktörlerle değişkenlerin açıklanan ortak varyans değerlerinin çoğunun %50’nin üzerinde olması gerekmektedir. Tablo 13’de bir değer %50’nin biraz altında kalmıştır. Fakat MSA ve açıklanan ortak varyans ölçütlerinin birlikte kullanılması daha sağlıklı bir yaklaşım olarak kabul edildiğinden tablodaki tüm veriler uygun olarak kabul edilebilir.

*Tablo 13. İlk ve Açıklanan Ortak Varyanslar İle Değişkenlerin Faktör Analizine Uygunluk Testleri*

Değişken	İlk Varyans	Açıklanan Varyans	MSA
F01	1	0,843	0,808
F02	1	0,872	0,791
F03	1	0,483	0,928
F04	1	0,771	0,852
F05	1	0,815	0,844
F06	1	0,683	0,847
F07	1	0,585	0,922
F08	1	0,821	0,905
F09	1	0,579	0,925

Faktör Türetme Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi.

### 3.2.1.2. Türetilen Faktör Sayısının Belirlenmesi

Faktör analiziyle türetilen faktör sayısını belirlemede değişik yöntemler söz konusudur. Bu çalışmada özdeğeri (Eigenvalue) 1'den büyük olan faktörler türetilmiştir. Diğer bir deyişle açıklanan varyans yüzdesi (en az % 60) ölçütüne göre fark türetilmiştir.

Tablo 14. Toplam Açıklanan Varyans

Faktör	İlk Özdeğerler			Türetilen Kareli Ağırlıklar			Çevrilmiş Kareli Ağırlıklar		
	Toplam	(%) Varyans	(%) Birikimli	Toplam	(%) Varyans	(%) Birikimli	Toplam	(%) Varyans	(%) Birikimi
1	4,709	52,327	52,327	4,709	52,327	52,327	2,552	28,355	28,355
2	0,902	10,024	62,350	0,902	10,024	62,350	2,102	23,353	51,708
3	0,841	9,348	71,698	0,841	9,348	71,698	1,799	19,990	71,698
4	0,629	6,990	78,688						
5	0,541	6,016	84,704						
6	0,503	5,584	90,287						
7	0,418	4,645	94,932						
8	0,235	2,609	97,541						
9	0,221	2,459	100,000						

Faktör Türetme Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi.

Tablo 14 faktör çözümünün açıklayıcılığını göstermektedir. Burada yapılan analiz neticesinde üç faktör boyutunun olduğu ve üç boyutlu çözümün toplam varyansın %71,698'ini açıklayabildiğini göstermektedir. Tabloda özdeğerler, türetilen kareli ağırlıklar ve çevrilmiş kareli ağırlıklar ile her iki çözümde de her faktörün açıklayıcılık açısından performansı görülmektedir. Türetilen kareli ağırlıklarda birinci faktör toplam varyansın %52'sini açıklarken, çevrilmiş kareli ağırlıklarda aynı faktör toplam varyansın %28,355'ini açıklamaktadır.

### 3.2.1.3. Uygun Faktör Rotasyon Yönteminin Seçilmesi

Faktör rotasyonunun amacı, yorumlanabilir anlamlı faktörler elde etmektir. Diğer bir deyişle faktör rotasyonu faktör matrisini daha kolay yorumlayabilmek amacıyla kullanılmaktadır. Aşağıda Tablo 15'de çevrilmiş faktör matrisi (Rotated Component Matrix) görülmektedir. Bu matris faktör analizinin nihai sonucudur. Matriste orijinal değişkenlerle türetilen faktörler arasındaki korelasyonlar görülmektedir. Bir değişken hangi faktör altında mutlak değer olarak büyük ağırlığa sahipse o değişken o faktör ile yakın ilişki içindedir.

Tablo 15'e bakıldığında üç faktör ve her bir değişkenin faktörler altındaki ağırlıkları (değişkenler ve faktörler arasındaki korelasyon katsayısı) verilmiştir.

Tablo 15. Çevrilmiş Faktör Matrisi

Değişken	Türetilen Faktörler		
	GF1	GF2	GF3
F05	<b>0,840</b>	0,313	0,111
F04	<b>0,812</b>	0,225	0,248
F06	<b>0,763</b>	0,164	0,273
F02	0,179	<b>0,890</b>	0,218
F01	0,310	<b>0,854</b>	0,134
F08	0,105	0,103	<b>0,894</b>
F09	0,410	0,236	<b>0,597</b>
F07	0,415	0,408	<b>0,497</b>
F03	0,356	0,415	<b>0,428</b>

Faktör Türetme Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi

#### 3.2.1.4. Faktörlerin İsimlendirilmesi

Faktörleri isimlendirebilmek için, bir faktör altında büyük ağırlıkları olan değişkenleri gruplamak gerekmektedir. Tablo 15 de gözüken bu gruplama dikkate alınarak faktör isimlendirmeleri aşağıda sunulmaktadır.

**Birinci Faktör (GF1):** Birinci faktörle üç değişken anlamlı ilişki göstermektedir. Bu değişkenler şunlardır: denetimden sorumlu komite bağlı olduğu şirketten yeterli bilgi almaktadır (%84), denetimden sorumlu komite bağlı olduğu şirketten sürekli bilgi almaktadır (%81), denetimden sorumlu komite bağlı olduğu şirket hakkında bilgilidir (%76). Bu faktörle anlamlı korelasyon gösteren değişkenler dikkate alındığında bu faktörün “**şirket hakkında bilgili olma**” olarak adlandırılması uygun düşmektedir.

**İkinci Faktör (GF2):** İkinci faktörle iki değişken anlamlı ilişki göstermektedir. Bu değişkenler şunlardır: Denetimden sorumlu komite üyeleri özverili çalışır (%89), denetimden sorumlu komite üyeleri uzmandır (%85). Bu faktörle anlamlı korelasyon gösteren değişkenler dikkate alındığında bu faktörün “**uzman ve çalışkan olma**” olarak adlandırılması uygun düşmektedir.

**Üçüncü Faktör (GF3):** Üçüncü faktörle dört değişken anlamlı ilişki göstermektedir. Bu değişkenler şunlardır: Denetimden sorumlu komite yılda bir genel kurula rapor vermektedir (%89), denetimden sorumlu komite tabi olduğu yönetmeliğe uygun davranmaktadır (%60), denetimden sorumlu komite bağlı olduğu şirketten yeterli ücret almaktadır (%50), denetimden sorumlu komite gerekli yetkiye

sahiptir (%43). Bu faktörle anlamlı korelasyon gösteren değişkenler dikkate alındığında bu faktörün “**rapor verme, yönetmeliğe uygun davranma, ücret ve yetki**” olarak adlandırılması uygun düşmektedir.

### **3.2.2. Denetimden Sorumlu Komitenin Bağımsız Denetim ile İlişisine İlişkin Faktör Analizinin Sonuçları**

Denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetim ile ilişkisine ilişkin faktör analizine sokulan 11 adet (*K01-K11*) değişken bulunmakta olup sonuçta üç faktör ortaya çıkmıştır.

#### **3.2.2.1. Faktör Modelinin Uygunluğunun Değerlendirilmesi**

Veri matrisinin faktör analizine uygunluğunun bir ölçüsü olan KMO istatistiğine bakıldığında (%83,5) veri setinin faktör analizine uygunluğunun “çok iyi” düzeyde olduğunu görülmektedir. Diğer bir uygunluk ölçüsü olan Bartlett Küresellik Testine bakıldığında bu test sonucunun da son derece anlamlı olduğu (0,000) Tablo 16’den görülmektedir.

*Tablo 16. KMO ve Bartlett Uygunluk Testleri*

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Örnek Uygunluk Testi		0,835
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	462,359
	<i>Df</i>	55
	Anlamlılık Düzeyi	0,000

Faktör analizi uygunluğunun bir göstergesi de değişkenler arası korelasyon matrisinin incelenmesi yoludur. Herhangi bir veri matrisine faktör analizinin uygun bir şekilde uygulanabilmesi için değişkenler arasında yeterli düzeyde ve sayıda anlamlı korelasyonların (yüzeysel olarak  $r > 0,30$ ) olması arzu edilirken, çok güçlü çoklu doğrusal bağlantı sorununa yol açabilecek korelasyonlar (muhtemelen  $r > 0,90$ ) da istenmemektedir. Tablo 17’de verilen korelasyon matrisi incelendiğinde ilişkilerin istenilen aralıkta yer aldıkları görülmektedir.



Tablo 17. Korelasyon Matrisi

Değişen	K01	K02	K03	K04	K05	K06	K07	K08	K09	K10	K11
K01	1,000										
K02	0,506	1,000									
K03	0,344	0,518	1,000								
K04	0,502	0,631	0,490	1,000							
K05	0,498	0,475	0,341	0,450	1,000						
K06	0,415	0,501	0,304	0,360	0,501	1,000					
K07	0,321	0,432	0,541	0,404	0,226	0,392	1,000				
K08	0,416	0,449	0,318	0,528	0,304	0,363	0,603	1,000			
K09	0,449	0,619	0,294	0,575	0,291	0,430	0,468	0,668	1,000		
K10	0,237	0,489	0,278	0,376	0,206	0,392	0,336	0,334	0,483	1,000	
K11	0,233	0,366	0,329	0,292	0,176	0,367	0,325	0,359	0,364	0,698	1,000

Veri setinin uygunluğu için ayrıca her bir değişkenin faktör analizine uygunluğunu gösteren örnek uygunluk testi (MSA=Measure of Sampling Adequacy) sonuçlarına da bakmak gerekmektedir. MSA değerleri genelde %50'nin üzerinde olmalıdır. Tablo 18'e baktığımızda tüm MSA değerlerinde bu uygunluğu görmekteyiz. Ayrıca açıklanan ortak varyans değerlerinin de %50'nin çok üzerinde (%76 ve üzeri) olduğu görülmektedir. Bu veriler K01-K11 değişkenlerinin tek tek faktör analizi için oldukça uygun değişkenler olduğunun bir kanıtıdır. Ayrıca faktör analizi sonucunda türetilen faktörlerle değişkenlerin açıklanan ortak varyans değerlerinin çoğunun %50'nin üzerinde olması gerekmektedir. Tablo 18'de bir değer %50'nin biraz altında kalmıştır. Fakat MSA ve açıklanan ortak varyans ölçütlerinin birlikte kullanılması daha sağlıklı bir yaklaşım olarak kabul edildiğinden tablodaki tüm veriler uygun olarak kabul edilebilir.

Tablo 18. İlk ve Açıklanan Ortak Varyanslar İle Değişkenlerin Faktör Analize Uygunluk Testleri

Değişken	İlk Varyans	Açıklanan Varyans	MSA
K01	1,000	0,605	0,926
K02	1,000	0,675	0,892
K03	1,000	0,433	0,783
K04	1,000	0,629	0,903
K05	1,000	0,762	0,827
K06	1,000	0,580	0,882
K07	1,000	0,693	0,799
K08	1,000	0,709	0,802
K09	1,000	0,640	0,851
K10	1,000	0,841	0,761
K11	1,000	0,809	0,738

Faktör Türetme Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi.

### 3.2.2.2. Türetilen Faktör Sayısının Belirlenmesi

Tablo 19 faktör çözümünün açıklayıcılığını göstermektedir. Burada yapılan analiz neticesinde üç faktör boyutunun olduğu ve üç boyutlu çözümün toplam varyansın %67,055'ini açıklayabildiğini göstermektedir. Tabloda özdeğerler, türetilen kareli ağırlıklar ve çevrilmiş kareli ağırlıklar ile her iki çözümde de her faktörün açıklayıcılık açısından performansı görülmektedir. Türetilen kareli ağırlıklarda birinci faktör açıklanan varyansın %46,838'ni açıklarken, çevrilmiş kareli ağırlıklarda aynı faktör açıklanan varyansın 26,355'ini açıklayabilmektedir.

Tablo 19. Toplam Açıklanan Varyans

Faktör	İlk Özdeğerler			Türetilen Kareli Ağırlıklar			Çevrilmiş Kareli Ağırlıklar		
	Toplam	(%) Varyans	(%) Birikimli	Toplam	(%) Varyans	(%) Birikimli	Toplam	(%) Varyans	(%) Birikimi
1	5,152	46,838	46,838	5,152	46,838	46,838	2,899	26,355	26,355
2	1,241	11,279	58,117	1,241	11,279	58,117	2,504	22,768	49,123
3	0,983	8,939	67,055	0,983	8,939	67,055	1,973	17,932	67,055
4	0,842	7,653	74,709						
5	0,691	6,282	80,991						
6	0,527	4,794	85,785						
7	0,459	4,175	89,959						
8	0,342	3,105	93,064						
9	0,309	2,806	95,870						
10	0,249	2,264	98,134						
11	0,205	1,866	100,000						

Faktör Türetme Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi

### 3.2.2.3. Uygun Faktör Rotasyon Yönteminin Seçilmesi

Faktör rotasyonunun amacı, yorumlanabilir anlamlı faktörler elde etmektir. Diğer bir deyişle faktör rotasyonu faktör matrisini daha kolay yorumlayabilmek amacıyla kullanılmaktadır. Aşağıda Tablo 20’de çevrilmiş faktör matrisi (Rotated Component Matrix) görülmektedir. Bu matris faktör analizinin nihai sonucudur. Matriste orijinal değişkenlerle türetilen faktörler arasındaki korelasyonlar görülmektedir. Bir değişkenin hangi faktör altında mutlak değer olarak büyük ağırlığa sahipse o değişken o faktör ile yakın ilişki içindedir.

Tablo 20’ye bakıldığında üç faktör ve her bir değişkenin faktörler altındaki ağırlıkları (değişkenler ve faktörler arasındaki korelasyon katsayısı) verilmiştir

Tablo 20. Çevrilmiş Faktör Matrisi

Faktör	Türetilen Çevrilmiş Faktörler		
	GK1	GK2	GK3
<b>K07</b>	<b>0,811</b>	0,084	0,167
<b>K08</b>	<b>0,808</b>	0,170	0,169
<b>K09</b>	<b>0,673</b>	0,288	0,323
<b>K04</b>	<b>0,589</b>	0,514	0,135
<b>K03</b>	<b>0,551</b>	<b>0,335</b>	0,131
K05	0,087	<b>0,867</b>	0,042
K01	0,346	<b>0,696</b>	0,033
K06	0,181	<b>0,629</b>	0,389
K02	0,480	<b>0,585</b>	0,320
<b>K10</b>	0,227	0,158	<b>0,874</b>
<b>K11</b>	0,208	0,096	<b>0,870</b>

#### 3.2.2.4. Faktörlerin İsimlendirilmesi

Faktörleri isimlendirebilmek için, bir faktör altında büyük ağırlıkları olan değişkenleri gruplamak gerekmektedir. Tablo 20’de gözüken bu gruplama dikkate alınarak faktör isimlendirmeleri aşağıda sunulmaktadır.

**Birinci Faktör (GK1):** Birinci faktörle beş değişken anlamlı ilişki göstermektedir. Bu değişkenler şunlardır: Denetimden sorumlu komite yapmış olduğunuz denetimin riskini azaltmaktadır (%81), Denetimden sorumlu komitenin varlığı sizin bağımsızlığınızı güçlendirmektedir (%81), Denetimden sorumlu komite yönetimi kontrol etmede size yardımcıdır (%67), Denetimden sorumlu komite aşırı derecede yönetimin etkisinde kalmaktan sizi korur (%59), Denetimden sorumlu komite iç denetçiyle koordinasyonunuzu sağlar (%55). Birinci faktörle anlamlı korelasyon gösteren değişkenler dikkate alındığında birinci faktörün “**denetim riski ve bağımsızlık**” olarak adlandırılması uygun düşmektedir.

**İkinci Faktör (GK2):** İkinci faktörle dört değişken anlamlı ilişki göstermektedir. Bu değişkenler şunlardır: Denetimden sorumlu komite işinize son verebilir (%87), Denetimden sorumlu komite ücretinizi belirler (%70), Denetimden sorumlu komite yapmış olduğunuz denetimin kapsamını belirlemektedir (%63), Denetimden sorumlu komite yapmış olduğunuz denetim planını gözden geçirir

(%59). Bu faktörle anlamlı korelasyon gösteren değişkenler dikkate alındığında bu faktörün “**çalışma kapsamı ve ücret**” olarak adlandırılması uygun düşmektedir.

**Üçüncü Faktör (GK3):** Üçüncü faktörle iki değişken anlamlı ilişki göstermektedir. Bu değişkenler şunlardır: Denetimden sorumlu komite sizinle toplanmaktadır (%87), Denetimden sorumlu komite ile aranızda yakın bir ilişki vardır (%87). Bu faktörle anlamlı korelasyon gösteren değişkenler dikkate alındığında bu faktörün “**komite ile bağımsız denetçiler arasındaki yakın ilişki**” olarak adlandırılması uygun düşmektedir.

### 3.2.3. Denetimden Sorumlu Komitenin SPK Tebliğine Uyumuna Yönelik Faktör Analizinin Sonuçları

Denetimden sorumlu komitenin SPK Tebliğine uyumuna yönelik faktör analizine sokulan 7 adet (T01-T07) değişken bulunmakta olup sonuçta iki faktör ortaya çıkmıştır.

#### 3.2.3.1. Faktör Modelinin Uygunluğunun Değerlendirilmesi

Veri matrisinin faktör analizine uygunluğunun bir ölçüsü olan KMO istatistiğine bakıldığında (%77,7) veri setinin faktör analizine uygunluğunun “iyi” düzeyde olduğunu görülmektedir. Diğer bir uygunluk ölçüsü olan Barlett Küresellik Testine bakıldığında bu test sonucunun da son derece anlamlı olduğu (0,000) tablo 21’den görülmektedir.

Tablo 21. KMO ve Bartlett Uygunluk Testleri

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Örnek Uygunluk Testi		0,777
Barlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	323,543
	df	21
	Anlamlılık	0,000

Faktör analizi uygunluğunun bir göstergesi de değişkenler arası korelasyon matrisinin incelenmesi yoludur. Herhangi bir veri matrisine faktör analizinin uygun bir şekilde uygulanabilmesi için değişkenler arasında yeterli düzeyde ve sayıda anlamlı korelasyonların (yüzeysel olarak  $r > 0,30$ ) olması arzu edilirken, çok güçlü

çoklu doğrusal bağlantı sorununa yol açabilecek korelasyonlar (muhtemelen  $r > 0,90$ ) da istenmemektedir. Tablo 22’de verilen korelasyon matrisi incelendiğinde ilişkilerin istenilen aralıkta yer aldıkları görülmektedir.

Tablo 22. Korelasyon Matrisi

Değişken	T01	T02	T03	T04	T05	T06	T07
T01	1,000						
T02	0,580	1,000					
T03	0,522	0,453	1,000				
T04	0,406	0,420	0,573	1,000			
T05	0,377	0,293	0,472	0,780	1,000		
T06	0,469	0,351	0,369	0,464	0,617	1,000	
T07	0,430	0,435	0,456	0,436	0,577	0,704	1,000

Veri setinin uygunluğu için ayrıca her bir değişkenin faktör analizine uygunluğunu gösteren örnek uygunluk testi (*MSA*) sonuçlarına da bakmak gerekmektedir. *MSA* değerleri %50’nin üzerinde olmalıdır. Tablo 23 incelendiğinde tüm *MSA* değerlerinin %50’nin oldukça üstünde (%73 ve üzeri) olduğu anlaşılmaktadır. Bu veriler *T01-T07* değişkenlerinin her birinin faktör analizi için tamamen uygun olduğunun bir delilidir. Ayrıca faktör analizi sonucunda türetilen faktörlerle değişkenlerin açıklanan ortak varyans değerlerinin çoğunun %50’nin üzerinde olması gerekmektedir. Tablo 23’de bütün ortak varyans değerleri de olması istenen şekilde %50’nin üstündedir. *MSA* ve açıklanan ortak varyans ölçütlerinin birlikte kullanılması da verilerin analize uygunluğunu daha da güçlendirmektedir.

Tablo 23. İlk ve Açıklanan Ortak Varyanslar İle Değişkenlerin Faktör Analize Uygunluk Testleri

Değişken	İlk Varyans	Açıklanan Varyans	MSA
T01	1,000	0,737	0,813
T02	1,000	0,761	0,770
T03	1,000	0,582	0,855
T04	1,000	0,668	0,718
T05	1,000	0,847	0,732
T06	1,000	0,664	0,804
T07	1,000	0,632	0,790

Faktör Türetme Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi.

### 3.2.3.2. Türetilen Faktör Sayısının Belirlenmesi

Tablo 24 faktör çözümünün açıklayıcılığını göstermektedir. Burada yapılan analiz neticesinde iki faktör boyutunun olduğu ve iki boyutlu çözümün toplam varyansın %69,882'ini açıklayabildiğini göstermektedir. Tabloda özdeğerler, türetilen kareli ağırlıklar ve çevrilmiş kareli ağırlıklar ile her iki çözümde de her faktörün açıklayıcılık açısından performansı görülmektedir. Türetilen kareli ağırlıklarda birinci faktör açıklanan varyansın yaklaşık %56,024'ünü açıklarken, çevrilmiş kareli ağırlıklarda aynı faktör açıklanan varyansın 39,996'sını açıklayabilmektedir.

Tablo 24. Toplam Açıklanan Varyans

Faktör	İlk Özdeğerler			Türetilen Kareli Ağırlıklar			Çevrilmiş Kareli Ağırlıklar		
	Toplam	(%) Varyans	(%) Birikimli	Toplam	(%) Varyans	(%) Birikimli	Toplam	(%) Varyans	(%) Birikimi
1	3,922	56,024	56,024	3,922	56,024	56,024	2,800	39,996	39,996
2	0,970	13,858	69,882	0,970	13,858	69,882	2,092	29,886	69,882
3	0,777	11,105	80,987						
4	0,481	6,873	87,860						
5	0,437	6,249	94,109						
6	0,252	3,605	97,714						
7	0,160	2,286	100,000						

Faktör Türetme Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi.

### 3.2.3.3. Uygun Faktör Rotasyon Yönteminin Seçilmesi

Faktör rotasyonunun amacı, yorumlanabilir anlamlı faktörler elde etmektir. Diğer bir deyişle faktör rotasyonu faktör matrisini daha kolay yorumlayabilmek amacıyla kullanılmaktadır. Aşağıda Tablo 25'te çevrilmiş faktör matrisi (Rotated Component Matrix) görülmektedir. Bu matris faktör analizinin nihai sonucudur. Matriste orijinal değişkenlerle türetilen faktörler arasındaki korelasyonlar görülmektedir. Bir değişkenin hangi faktör altında mutlak değer olarak büyük ağırlığa sahipse o değişken o faktör ile yakın ilişki içindedir.

Aşağıda tablo 25'e bakıldığında iki faktör ve her bir değişkenin faktörler altındaki ağırlıkları (değişkenler ve faktörler arasındaki korelasyon katsayısı) verilmiştir.



Tablo 25. Çevrilmiş Faktör Matrisi

Değişken	Faktörler	
	GT1	GT2
T05	0,910	0,137
T06	0,775	0,254
T04	0,755	0,314
T07	0,716	0,345
T02	0,162	0,857
T01	0,263	0,817
T03	0,439	0,623

#### 3.2.3.4. Faktörlerin İsimlendirilmesi

Faktörleri isimlendirebilmek için, bir faktör altında büyük ağırlıkları olan değişkenleri gruplamak gerekmektedir. Tablo 25 de gözüken bu gruplama dikkate alınarak faktör isimlendirmeleri aşağıda sunulmaktadır.

**Birinci Faktör (GT1):** Birinci faktörle dört değişken anlamlı ilişki göstermektedir. Bu değişkenler şunlardır: Denetimden sorumlu komite bağımsız denetim yapacak firmadan alınacak hizmetleri belirler ve yönetim kurulunun onayına sunar (%91), Denetimden sorumlu komite yapmış olduğunuz çalışmalarını gözetler (%78), Denetimden sorumlu komite bağımsız denetim yapacak firmayı belirler ve yönetim kurulunun onayına sunar (%76), Denetimden sorumlu komite sizinle denetlediğiniz şirketin finansal tabloları hakkında tartışır (%72). Bu faktörle anlamlı korelasyon gösteren değişkenler dikkate alındığında bu faktörün “**denetim firmasını, alınacak hizmetleri belirleme ve gözetim**” olarak adlandırılması uygun düşmektedir.

**İkinci Faktör (GT2):** İkinci faktörle üç değişken anlamlı ilişki göstermektedir. Bu değişkenler şunlardır: Denetimden sorumlu komite üyeleri sıklıkla toplanır (%86), Denetimden sorumlu komite üyeleri bağımsızdır (%82), Denetimden sorumlu komite gerekli fona sahiptir (%62). Bu faktörle anlamlı korelasyon gösteren değişkenler dikkate alındığında bu faktörün “**toplanma sıklığı ve bağımsızlık**” olarak adlandırılması uygun düşmektedir.

### 3.3. REGRESYON ANALİZİNİN SONUÇLARI

Regresyon analiziyle bir grup açıklayıcı (bağımsız) değişken ile bir bağımlı değişken arasındaki doğrusal ilişkiler incelenmektedir (Arıkan, 1995:181). Regresyon analizi basit ve çoklu regresyon analizi olmak üzere iki değişik şekilde incelenebilir. Basit regresyon analizinde, bağımlı değişken ile tek bir bağımsız değişken arasındaki ilişkinin durumu (yönü ve büyüklüğü) belirlenmektedir (Albayrak, 2006:225). Çoklu regresyon modelinde ise, tek bir bağımlı değişken ile iki veya daha çok sayıda bağımsız değişken arasındaki ilişki araştırılmaktadır. Regresyon analizi genel olarak aşağıdaki sorulara cevap aramada kullanılabilir (Altunışık vd., 2007:203):

- Bağımlı değişkendeki toplam değişimin önemli bir kısmı bağımsız değişkenler tarafından açıklanabilir mi? Diğer bir anlatımla bağımlı ve bağımsız değişkenler arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
- Regresyon analizi ile bağımsız değişkenler ile bağımlı değişken arasındaki ilişkilerin yönü, büyüklüğü ve anlamlılık düzeyi araştırılabilmektedir.
- Regresyon analizinde bağımlı değişkenin beklenen (tahmin) değerlerini hesaplamak ve ileriye dönük öngöründe bulunabilmek mümkündür.
- Regresyon analizinden elde edilen bulgular ışığında politika geliştirmek amacıyla bağımlı değişkeni açıklamada en önemli olan değişkenler saptanabilmektedir.

Tablo 26. Regresyon Analizinde Kullanılan Bağımsız Değişkenler

Simge	Değişken Türü	Değişkenin Tanımı
GY1	Bağımlı	Bağımsız denetimin ortalama etkinlik düzeyi
YKS	Bağımsız	Yönetim kurulu üye sayısı
DSKS	Bağımsız	Denetimden sorumlu komite üye sayısı
D01	Bağımsız	Denetimden sorumlu komitelerde Murahhas Aza bulunması
D02	Bağımsız	Denetimden sorumlu komitelerde Genel Müdür bulunması
D03	Bağımsız	Denetimden sorumlu komitelerde İcra Komitesi üyesi bulunması
GF1	Bağımsız	Şirket hakkında bilgili olma faktörü
GF2	Bağımsız	Uzman ve çalışan olma faktörü
GF3	Bağımsız	Rapor verme, yönetmeliğe uygun davranma, ücret ve yetki faktörü
GK1	Bağımsız	Denetim riski ve bağımsızlık faktörü
GK2	Bağımsız	Çalışma kapsamı ve ücret faktörü
GK3	Bağımsız	Komite ile bağımsız denetçiler arasındaki yakın ilişki faktörü
GT1	Bağımsız	Denetim firmasını, alınacak hizmetleri belirleme ve gözetim faktörü
GT2	Bağımsız	Toplanma sıklığı ve bağımsızlık faktörü

Tablo 26’da regresyon analizi uygulanan bağımlı ve bağımsız değişkenlere ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Tablo 27. Regresyon Modelinin Özet İstatistikleri

R	R-Kare	Düzeltilmiş R-Kare	Tahminin Standart Hatası	Durbin-Watson
,703	,494	,409	2,50198	1,746

Tablo 27 incelendiğinde denetimden sorumlu komiteye ilişkin özellikler (bağımsız değişkenler) ile GY1 (ortalama bağımsız denetimin etkinliği) değişkeni arasındaki doğrusal ilişkinin derecesi (çoklu korelasyon katsayısı) %70,3’tür. Modelin belirlilik katsayısı (R-Kare) ise %49,4’tür. Belirlilik katsayısı bağımlı değişkene ilişkin toplam varyansın %49,4’ünün bağımsız değişkenler tarafından açıklandığını göstermektedir. Bu katsayı modelin serbestlik derecesine göre düzeltilindiğinde açıklanan oranın %40,9 olduğu görülmektedir. En küçük kareler tekniğinin varsayımlarından birisi olan model hatalarının birbirinden bağımsız olduğunu gösteren Durbin-Watson istatistiği 1,746 olarak elde edilmiştir.

Tablo 28. ANOVA Tablosu

Model	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kareler	F	Anlamlılık
Regresyon	476,196	13	36,630	5,852	0,000
Hata	488,272	78	6,260		
Toplam	964,467	91			

Tablo 28 Varyans Analizi (ANOVA) sonuçlarını göstermektedir. Varyans Analizi (ANOVA) modelin genel olarak anlamlılığını test eder (Albayrak, 2006:258). Diğer bir ifade ile bağımsız değişkenler bir arada düşünüldüğünde bağımsız denetimin etkinliğini (*GYI*) anlamlı bir şekilde açıkladığı anlaşılmaktadır. Modele ilişkin F değeri 5,852 ve F değerinin anlamlılığını gösteren *p*-değeri 0,000 olarak elde edilmiştir. Bu sonuçlar modelin oldukça anlamlı olduğunu göstermektedir. Diğer bir anlatımla *GYI* değerleri denetimden sorumlu komiteye ilişkin özellikler ile anlamlı bir şekilde açıklanabileceğini göstermektedir. Ayrıca bu sonuçlar, denetimden sorumlu komiteye ilişkin özellikler ile *GYI* arasında anlamlı doğrusal ilişkilerin olduğunu bir göstergesidir.

Tablo 29. Regresyon Katsayıları Tablosu

Faktörler	Standart Olmayan Katsayılar		Standart Katsayılar	<i>t</i>	<i>p</i> -değeri	%90 Güven Aralığı		<i>VIF</i>
	B	Standart Hata				Alt Sınır	Üst Sınır	
(Sabit)	18,721	1,140		16,424	0,000	16,824	20,619	
<i>GF1</i>	-0,039	0,399	-0,012	-0,098	0,922	-0,704	0,626	2,319
<i>GF2</i>	0,217	0,362	0,067	0,599	0,551	-0,385	0,819	1,904
<i>GF3</i>	0,677	0,342	0,208	1,980	0,051	0,108	1,246	1,699
<i>GK1</i>	-0,028	0,353	-0,008	-0,078	0,938	-0,615	0,560	1,811
<i>GK2</i>	-1,147	0,374	-0,352	-3,070	0,003	-1,769	-0,525	2,030
<i>GK3</i>	0,205	0,304	0,063	0,674	0,502	-0,301	0,711	1,345
<i>GT1</i>	0,673	0,427	0,207	1,574	0,120	-0,039	1,384	2,654
<i>GT2</i>	0,939	0,455	0,288	2,065	0,042	0,182	1,695	3,005
<i>YKS</i>	0,256	0,176	0,135	1,453	0,150	-0,037	0,550	1,335
<i>DSKS</i>	-0,635	0,384	-0,186	-1,653	0,102	-1,275	0,004	1,948
<i>D01</i>	1,847	0,712	0,278	2,596	0,011	0,663	3,032	1,772
<i>D02</i>	1,678	0,667	0,258	2,516	0,014	0,568	2,788	1,615
<i>D03</i>	-1,063	0,714	-0,163	-1,489	0,140	-2,250	0,125	1,856

Not: Bağımlı Değişken: *GYI* (Bağımsız Denetimin Etkinliği)

Tablo 29’da standarlaştırılmamış, standartlaştırılmış kısmi regresyon katsayıları ve bu katsayıların standart hataları, *t*-değerleri, anlamlılık düzeyleri, %90 güven aralıkları ve çoklu doğrusal bağlantı (*VIF*=Variance Inflation Factor) istatistikleri özetlenmektedir. Bu katsayılar tablosundaki faktörlere ilişkin *t*-değerleri veya bu değerlere ilişkin *p*-değerleri incelendiğinde %10 anlamlılık düzeyinde *GYI*’i açıklamada en önemli değişkenler arasında sırasıyla çalışma kapsamı ve ücret (*GK2*, *p*-değeri=0,003), komitede murahhas aza bulunması (*D01*, *p*-değeri=0,011), komitede genel müdürün bulunması (*D02*, *p*-değeri=0,014), toplanma sıklığı ve bağımsızlık (*GT2*, *p*-değeri=0,042), rapor verme, yönetmeliğe uygun davranma, ücret ve yetki (*GF3*, *p*-değeri=0,051) yer almaktadır.

Bu bulgular ışığında araştırma hipotezlerinden birinci genel hipotez, sadece “rapor verme, yönetmeliğe uygun davranma, ücret ve yetki (*GF3*, *p*-değeri=0,051)”; ikinci genel hipotez sadece “çalışma kapsamı ve ücret (*GK2*, *p*-değeri=0,003); üçüncü genel hipotez sadece “toplama sıklığı ve bağımsızlık (*GT2*, *p*-değeri=0,042) alt hipotezleri için %10 anlamlılık düzeyinde kısmi olarak yeterli kanıt bulunabilmiştir.

Araştırmanın dördüncü hipotezi olan “yönetim kurulu üye sayısı (*YKS*, *p*-değeri=0,150) ve denetimden sorumlu komite üye sayısı (*DSKS*, *p*-değeri=0,102) ile bağımsız denetimin etkinliği arasında doğrusal yönlü bir ilişki vardır” hipotezi %10 anlamlılık düzeyinde doğrulanmamıştır. Diğer bir anlatımla yönetim kurulu ve denetimden sorumlu komitenin üye sayısını sürekli arttırarak bağımsız denetimin etkinliğinin arttırılması iddia edilemez. Kuramda yönetim kurulu ve denetimden sorumlu komitenin üye sayılarının sabit bir aralıkta olması önerilmektedir.

Araştırmanın beşinci genel hipotezinin alt hipotezlerinden (*D01*, *D02* ve *D03*) hiçbirisinin doğrulanabilmesi için yeterli bir kanıt elde edilememiştir. Bu alt hipotezlerden denetimden sorumlu komite içinde murahhas aza (*D01*) ve genel müdür (*D02*) bulunması ile bağımsız denetimin etkinliği arasında %10 anlamlılık düzeyinde beklenenin aksine pozitif yönlü anlamlı bir ilişki tespit edilirken; denetimden sorumlu komite içinde icra komitesi üyesi bulunması (*D03*) ile bağımsız denetimin etkinliği arasında %10 anlamlılık düzeyinde beklenene uygun zıt yönlü bir ilişki saptanmıştır.

Diğer taraftan bağımsız denetimin etkinliğini açıklamada “şirket hakkında bilgili olma (*GF1*,  $p$ -değeri=0,922),” “uzman ve çalışkan olma (*GF2*,  $p$ -değeri=0,551),” “denetim riski ve bağımsızlık (*GK1*,  $p$ -değeri=0,938),” “komite ile bağımsız denetçiler arasındaki yakın ilişki (*GK3*,  $p$ -değeri=0,502),” “denetim firmasını, alınacak hizmetleri belirleme ve gözetim (*GT1*,  $p$ -değeri=0,120)” değişkenlerinin %10 anlamlılık (hata) düzeyinde bağımsız denetimin etkinliğini açıklamada önemli faktörler olmadığı anlaşılmaktadır. Böylece birinci, ikinci ve üçüncü genel araştırma hipotezlerinin yukarıda belirtilen alt araştırma hipotezleri doğrulanmamıştır.

Regresyon katsayılarının işareti ilgili faktörle *GYI* arasındaki ilişkinin yönünü, büyüklüğü ise önemini (bağımsız değişkenler standartlaştırılmış değişkenler olduğundan) göstermektedir. Yani, bağımsız değişkenlerin önemlilik sıralaması hem standart olmayan kısmi regresyon hem de standart kısmi regresyon (beta) katsayılarına göre yapılabilmektedir. Diğer bir anlatımla *GYI* ile *GF1*, *GK1*, *GK2*, *DSKS*, *D03* arasında negatif, geriye kalan diğer faktörler arasında ise pozitif yönlü ilişkiler gözlenmiştir.

Tablo 29’da verilen kısmi regresyon katsayılarına ilişkin güven aralıkları şu şekilde yorumlanabilir: Bilindiği gibi standart olmayan kısmi regresyon katsayıları anakütle parametrelerinin birer nokta tahminleridir. Yine bilindiği gibi nokta tahmininin doğruluk (kesinlik) özelliği bulunmamaktadır. Anakütle parametrelerine ilişkin tahminlerin kesinlik özelliğine sahip olmaları için aralık tahminlemesinde bulunmaktadır. Anakütle kısmi regresyon parametrelerinin %90 güven aralıkları incelendiğinde, anlamlılık testlerinde hipotezleştirilmiş değeri içeren güven aralıklarında sıfır hipotezleri kabul edilirken, sıfırı içermeyen aralıklarda ise sıfır hipotezleri reddedilmektedir. Diğer bir ifade ile parametrelere ilişkin güven aralıklarında alt sınır değeri negatif, üst sınır değeri pozitif olan aralık tahminlerinde verilen anlamlılık düzeyinde sıfır hipotezleri kabul edilirken, hem alt hem de üst sınır değerleri pozitif veya negatif olan aralık tahminlerinde sıfır hipotezleri reddedilmektedir. Ayrıca güven aralıkları %90 olasılık (güven veya kesinlik) düzeyinde anakütle kısmi regresyon katsayılarının gerçek değerlerinin hangi aralıklarda yer alacağını göstermektedir. %90 güven aralığında *GF1* faktörüne ilişkin

katsayının gerçek değerinin -0,834 ile 0,756 arasında bir değer alabileceği anlaşılmaktadır.

Kısaca bağımsız denetimin etkinliğini açıklamada en önemli anlamlı değişkenler arasında sırasıyla çalışma kapsamı ve cret (*GK2*, *p*-değeri=0,003), komitede murahhas aza bulunması (*D01*, *p*-değeri=0,011), komitede genel müdürün bulunması (*D02*, *p*-değeri=0,014), toplanma sıklığı ve bağımsızlık (*GT2*, *p*-değeri=0,042), rapor verme, yönetmeliğe uygun davranma, ücret ve yetki (*GF3*, *p*-değeri=0,051) yer almaktadır.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

“Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” isimli tezimiz üç teorik ve bir uygulama olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır.

İlk üç bölümde kısıtlı olarak yerli ve çok büyük oranda da yabancı literatürden yararlanılarak tezin teorik kısmı oluşturulmuştur. İlk bölümde denetim kavramı, muhasebe denetiminin tanımı ve özellikleri, muhasebe denetiminin türleri, etkinlik kavramı ve denetim komitesi tanımlanmaya çalışılmış ve akabinde denetim komitesinin 1938 deki başlangıcından günümüze kadar geçirmiş olduğu evrim verilmiştir. Başlangıçtan 1970’li yıllara kadar denetim komitesinin varlığı çok fazla önemsenmemiştir. Fakat daha sonra ortaya çıkan önemli şirket yolsuzlukları neticesinde komitenin önemi kabul edilmiş ve buna paralel görev ve sorumlulukları artırılmıştır.

Artan görev ve sorumluluğa rağmen şirketlerin finansal yolsuzlukları süregelmiştir. Bu durumda denetim komitesinin varlığına son verilmemiş, komitenin görev ve sorumlulukları yaşanan tecrübeler ışığında revize edilerek yeniden düzenlenmiş ve komitenin yetkileri artırılmıştır. Bu duruma en son ve en kapsamlı örnek 2002 yılında ABD’de yasalaşan Sarbanes-Oxley yasasıdır.

Tezin teorik olarak esasını oluşturan ikinci bölümdür. Bu bölümün birinci kısmında ise, denetim komitesinin işletme yönetimine ve yönetim kuruluna karşı olan sorumluluklarına yer verilmiştir. Bu kısımdan çıkan sonuç; denetim komitesinin finansal uzmanlığa sahip olması, yönetimle ve yönetim kurulu ile yeterli sıklıkla ve yeterli zamanda bir araya gelmesidir.

İkinci kısımda ise komitenin iç denetimin etkinliğini sağlamada ve hatta genelde komitenin görev ve sorumluluklarını yerine getirmede en büyük yardımcısının iç denetçiler olduğu gerçeği ortaya konulmuştur. Denetim komitesi, iç denetçinin bağımsızlığının ve örgütteki statüsünün artırılmasına da katkıda bulunur.



Bu komite üyeleri işletme dışından bağımsız kişiler olarak, endüstri eğilimleri, yasal değişiklikler veya işletme içerisinden görünemeyen sorunları sergilemede iç denetçilere yeni bakış açıları sağlayacaklardır.

Denetim komitesinin bağımsız denetimin etkinliğini sağlamadaki rolü isimli üçüncü kısımdan çıkarabileceğimiz sonuç; denetim komitelerinin, bağımsız denetçilerin atanmalarında, yaptığı işlerin gözetilmesinde ve işlerine son verilmesinde daha çok etken olmalarının gerekliliğidir. Yine burada da denetim komitesinin yetkinliğinin hem bağımsız denetim hem de iç denetim üzerine pozitif etkisinin olduğunu belirtebiliriz.

Denetim komitesinin etkinliğinin arttırılmasını inceleyen üçüncü bölümden çıkarılabilecek sonuçlar şöyledir: Denetim komitesinin etkinliğinin sağlanabilmesi için komite üyelerinin şirket yönetiminden bağımsız ve muhasebe ve finans konularında uzman olması, gerekli yetkiye sahip olması, ihtiyacı olan beşeri ve finansal kaynaklara sahip olması, üyelerin teşvik edilmesi ve gerekli motivasyonun sağlanması gibi öneriler ortaya çıkmaktadır.

“Denetimden Sorumlu Komitenin Bağımsız Denetime Katkısını Belirlemeye Yönelik Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma” adlı 4. bölümü oluşturan uygulama kısmında özet olarak ele alınan değişkenler ve analiz yöntemleri belirtilmektedir. Daha sonra elde edilen analiz sonuçları verilip konu ile ilgili önerilerde bulunmaktadır.

Amaçlanan uygulamada öncelikle denetimden sorumlu komitenin iç işlevselliği ile ilgili 9 açıklayıcı (bağımsız) değişken uzayı, faktör analiziyle üç boyutlu faktör uzayına indirgenmektedir. Daha sonra denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetim ile ilişkilerine yönelik 11 açıklayıcı değişken uzayı, faktör analiziyle üç boyutlu faktör uzayına indirgenmektedir. Son olarak, denetimden sorumlu komitenin SPK tebliğine uyumu ile ilgili 7 açıklayıcı değişken, faktör analizi ile iki boyutlu faktör uzayına indirgenmektedir. Böylece faktör analizi sayesinde 27 boyutlu değişken uzayı 8 boyutlu faktör uzayına indirgenmiştir. Daha sonraki aşamada türetilen bu sekiz faktörün yanında YKS (yönetim kurulları üye sayısı), DSKS (denetimden sorumlu komite üye sayısı), D01 (denetimden sorumlu komite içinde Murahhas Aza bulunması), D02 (denetimden sorumlu komite içinde

genel müdür bulunması), D03 (denetimden sorumlu komite içinde icra komitesi üyesi bulunması) açıklayıcı değişkenleri ile GY1 (bağımsız denetimin etkinliği) bağımlı değişkeni arasındaki ilişki doğrusal regresyon analiziyle araştırılmıştır.

Elde edilen bulgular ışığında araştırma hipotezlerinden birinci genel hipotez, sadece “rapor verme, yönetmeliğe uygun davranma, ücret ve yetki (*GF3*, *p*-değeri=0,051)”; ikinci genel hipotez sadece “çalışma kapsamı ve ücret (*GK2*, *p*-değeri=0,003); üçüncü genel hipotez sadece “toplanma sıklığı ve bağımsızlık (*GT2*, *p*-değeri=0,042) alt hipotezleri için %10 anlamlılık düzeyinde kısmi olarak yeterli kanıt bulunabilmiştir.

Araştırmanın dördüncü hipotezi olan “yönetim kurulu üye sayısı (*YKS*, *p*-değeri=0,150) ve denetimden sorumlu komite üye sayısı (*DSKS*, *p*-değeri=0,102) ile bağımsız denetimin etkinliği arasında doğrusal yönlü bir ilişki vardır” hipotezi %10 anlamlılık düzeyinde doğrulanmamıştır. Diğer bir anlatımla yönetim kurulu ve denetimden sorumlu komitenin üye sayısını sürekli arttırarak bağımsız denetimin etkinliğinin arttırılması iddia edilemez. Kuramda yönetim kurulu ve denetimden sorumlu komitenin üye sayılarının sabit bir aralıkta olması önerilmektedir.

Araştırmanın beşinci genel hipotezinin alt hipotezlerinden (*D01*, *D02* ve *D03*) hiçbirisinin doğrulanabilmesi için yeterli bir kanıt elde edilememiştir. Bu alt hipotezlerden denetimden sorumlu komite içinde murahhas aza (*D01*) ve genel müdür (*D02*) bulunması ile bağımsız denetimin etkinliği arasında %10 anlamlılık düzeyinde beklenenin aksine pozitif yönlü anlamlı bir ilişki tespit edilirken; denetimden sorumlu komite içinde icra komitesi üyesi bulunması (*D03*) ile bağımsız denetimin etkinliği arasında %10 anlamlılık düzeyinde beklenene uygun zıt yönlü bir ilişki saptanmıştır.

Diğer taraftan bağımsız denetimin etkinliğini açıklamada “**şirket hakkında bilgili olma** (*GF1*, *p*-değeri=0,922),” “**uzman ve çalışkan olma** (*GF2*, *p*-değeri=0,551),” “**denetim riski ve bağımsızlık** (*GK1*, *p*-değeri=0,938),” “**komite ile bağımsız denetçiler arasındaki yakın ilişki** (*GK3*, *p*-değeri=0,502),” “**denetim firmasını, alınacak hizmetleri belirleme ve gözetim** (*GT1*, *p*-değeri=0,120)” değişkenlerinin %10 anlamlılık (hata) düzeyinde bağımsız denetimin etkinliğini açıklamada önemli faktörler olmadığı anlaşılmaktadır. Böylece birinci, ikinci ve

üçüncü genel araştırma hipotezlerinin yukarıda belirtilen alt araştırma hipotezleri doğrulanmamıştır

Kısaca bağımsız denetimin etkinliğini açıklamada en önemli anlamlı değişkenler arasında sırasıyla çalışma kapsamı ve ücret (*GK2*, *p*-değeri=0,003), komitede Murahhas Aza bulunması (*D01*, *p*-değeri=0,011), komitede genel müdürün bulunması (*D02*, *p*-değeri=0,014), toplanma sıklığı ve bağımsızlık (*GT2*, *p*-değeri=0,042), rapor verme, yönetmeliğe uygun davranma, ücret ve yetki (*GF3*, *p*-değeri=0,051) yer almaktadır.

Bu sonuçlar dikkate alındığında denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetime katkısının arttırılabilmesi için komitenin aşağıda belirtilen hususlarda daha etkin olması gerekmektedir. Bu hususlar şunlardır:

- Görev yaptığı şirket hakkında yeterince bilgi sahibi olmalıdır.
- Komite üyeleri işinde uzman ve çalışkan olmalıdır.
- Komite üyeleri bağımsız olmalıdır.
- Komite ile bağımsız denetçiler arasındaki yakın bir ilişki olmalıdır.
- Komite bağımsız denetim firmasını, bu firmadan alınacak hizmetleri belirlemede ve bu firmanın gözetiminde daha etkin olmalıdır.

Denetim komitesi genelde işletmeciliğe ve özelde de muhasebe denetimine çok önemli katkılar yapmaktadır. Öncelikle işletmede iç kontrol sistemi yoksa bunun tesis edilmesini, iç denetim birimi yoksa bunun kurulmasını zorlamakta ve bunların sağlıklı işlenmesini temin etmektedir. Bunun yanında yönetim, yönetim kurulu, iç denetçi ve bağımsız denetçiler arasında köprü görevi görmektedir. Bağımsız denetçinin bağımsızlığını güçlendirmekte ve bağımsız denetimin kalitesini arttırmaktadır. Ayrıca işletmelerin karşılaşılabilecekleri riskler konusunda da uyarı görevi yapmaktadırlar.

Doğru finansal tabloların üretilmesine katkı yapmakta böylece, yatırımcıların güveninin artmasına dolayısıyla sermaye piyasalarının gelişmesine katkıda bulunmaktadır. İyi yönetimi teşvik etmekte böylece şirketleri daha karlı çalışan ve kaynak israfına neden olmayan bir yapıya dönüştürmektedir.

Denetim komitesi görev ve sorumluluklarını yerine getirirken işletme yönetimi, yönetim kurulu, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerle etkin bir çalışma içinde olmalıdır. Bunun için her üye işletmenin yaptığı işi, işletmenin risklerini bilmesi kadar, görev ve sorumluluklarını doğru anlayıp yerine getirebilmelidir.

Denetim komitesi ülkemizde yedi yıl gibi kısa bir geçmişe sahiptir. Bu konuda dünyadaki ve ülkemizdeki tecrübelerden yararlanılarak daha etkin bir muhasebe denetimi için daha etkin bir denetim komitesi oluşturulması zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun içinde SPK, Maliye Bakanlığı, TÜRMOB ve ilgili diğer resmi ve sivil kuruluşlar üzerine düşeni yapmalıdır.

## KAYNAKÇA

- Abu Bakar, N. B., Abdul Rahman, A. R. ve Abdul Rashid, H. M. (2005). Factors Influencing Auditor Independence: Malaysian Loan Officer's Perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 20(8/9), 804–822.
- Akarkarasu, N. (2000). Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler. SPK Denetleme Dairesi, Yeterlilik Etüdü, İstanbul.
- Aksoy, T. (2006). Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasasının Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler. *ASMMMO Bülten*, 16(165), 6–10.
- Albayrak, A. S. (2006). Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Alleyna, P. ve Howard, M. (2005). An Exploratory Study of Auditors' Responsibility for Fraud Detection in Barbados. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 284–303.
- Alleyna, P., Howard, M. ve Greenidge, D. (2006). The Role of Audit Committees in Barbados. *Corporate Governance*, 6(5), 567–581.
- Altunışık, R., Çoşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2007). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı (5. Baskı). Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Archambeault, D. ve Friedl, J. (2007). CPAs as Corporate Directors. *Journal of Accountancy*, 204(3), 52–57.
- Arıkan, R. (1995). Araştırma Teknikleri ve Rapor Yazma, Ankara: Tutubay Yayıncılık.
- Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu Konum Raporu. (2005). Avrupa'da İç Denetim.

- Ay, Mustafa (2007). Bilişim Teknolojilerin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma.(Yayınlanmamış Doktora Tezi). Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Bailey, J. A. (2007). Best Practices for Internal Auditor. *Internal Auditing*, 22(2), 34-37.
- Bailey, J. A. (2007). A Symbiotic Relationship. *The Internal Auditor*, 64(2), 45–49.
- Baransel, A. (1993). Çağdaş Yönetim Düşüncesinin Evrimi (3. Baskı), İstanbul: Avcıol Basım-Yayın.
- Bean, J. W. (1999). The Audit Committee’s Roadmap. *Journal of Accountancy*, 187(1), 47–54.
- Berardino, J. F. ve Jonas, G. J. (1999). Power to the Audit Committee People. *Financial Executive*, 15(6), 36–38.
- Beresford, D. R. (2005). Take a Seat in the Boardroom. *Journal of Accountancy*, 200(4), 104–108.
- Bierstaker, J.L., Brody, R.G. ve Pacini, C. (2006). Accountants’ Perceptions Regarding Fraud Detection and Prevention Methods. *Managerial Auditing Journal*, 21(5), 520–535.
- Bishop, W. G., Hermanson D. R., Lapidés, P. D. ve Rittenberg, L. E. (2000). The Year of the Audit Committee. *Internal Auditor*, 57(2), 46–51.
- Blue Ribbon Committee. (1999). Reports and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. New York.
- Boyd, C. (1996). Ethics and Corporate Governance: The Issues Raised by the Cadbury Report in the United Kingdom. *Journal of Business Ethics*, 15(2), 167–182.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe Denetimi (3. Baskı), İstanbul: Alfa Yayınları: 457.
- Bozkurt, N. (2001). İşletmelerde Yönetim Kurulunun Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitelerinin Rolü. *Yaklaşım Dergisi*, 9(98), 23–29.
- Braiotta, L. (2002). Corporate Audit Committees: An Approach to Continuous Improvement. *The CPA Journal*, 72(7), 48–51.

- Braiotta, L. (November 3, 2002). Corporate Audit Committees: An Approach to Continuous Improvement. *The CPA Journal*, (702), 1–4. Retrieved July 10, 2007, from <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2002/0702>.
- Braiotta, L. ve Zhou, J. (2006). An Exploratory Study of the Effects of the Sarbanes-Oxley Act, the SEC and United States Stock Exchange(s) Rules on Audit Committee Alignment. *Managerial Auditing Journal*, 21(1/2), 166–190.
- Bromilow, C. L., Berlin, B. L. ve Anderson R. J. (2005). Stepping Up. *The Internal Auditor*, 62(6), 52–57.
- Buchalter, S. D. ve Yokomoto, K. L. (2003). Audit Committees' Responsibilities and Liability. *The CPA Journal*, 73(3), 1–5.
- Cahil, E. (2006). Audit Committee and Internal Audit Effectiveness in a Multinational Bank Subsidiary: A Case Study. *Journal of Banking Regulation*, *Journal of Banking Regulation*, 7(1), 160–179.
- Carcello, J. V. ve Neal, T. L. (2000). Audit Committee Composition and Auditor Reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453–467.
- Carcello, J. V. (2009). Governance and the Common Good. *Journal of Ethics*, 89(1), 11–18.
- Carpenter, T. D., Fennema, M. G., Fretwell, P. Z. ve Hillison, W. (2004). A Changing Corporate Culture. *Journal of Accountancy*, 197(3), 57–63.
- Chapman, C. (2003). Let There Be Light. *The Internal Auditor*, 60(1), 38–45.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G. ve Wright, A. M. (2002). Corporate Governance and the Audit Process. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 573–594.
- Cohen, J., Gaynor, L.M., Krishnamoorthy, G. ve Wright, A.M. (2007). Auditor Communications with the Audit Committee and the Board of Directors: Policy Recommendations and Opportunities for Future Research. *Accounting Horizons*, 21(2), 165–187.
- Colbert, J. (2007). The Audit Committee and Corporate Complaints. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 18(4), 49–53.
- Collier, P. ve Zaman, M. (2005). Convergence in European Corporate Governance: The Audit Committee Concept. *Corporate Governance*, 13(6), 753–768.

- Cullinan, C.P. ve Hughes, S.B. (2008). The Effects of Expectation Formation on Detecting Unexpected Non-Changes In Account Balances During Analytical Procedures. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 12(3), 85–96.
- Czaja, R. (November 3, 2006). Should Sarbanes-Oxley Reforms Extend to Nonpublic Companies. *The CPA Journal*, 1105(Special issue), 44–50. Retrieved June 15, 2007, from [http://www.nysscpa.org/cpapjournal/2005/1105/special issue](http://www.nysscpa.org/cpapjournal/2005/1105/special%20issue).
- Çömlekçi, F. (2004). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Dağlı, M. K. (2000). *Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi*, Ankara: SPK Yeterlilik Etüdü.
- Daly, K. (2006). Audit Committees Drive Section 404 Sustainable Compliance Oversight. *Risk Management*, 53(2), 22–27.
- Daly, K. (2006). On Critical Accounting Issues, CFOs Can Add Value. *Financial Executive*, 22(5), 33–35.
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 167–188.
- Demirbaş, M. ve Uyar, S. (2006). *Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi*, İstanbul: Güncel Yayıncılık.
- Dennis, A. (2000). Taking Account: Key Dates for the Profession. *Journal of Accountancy*, 190(4), 101–107.
- Dezoort, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S. ve Reed S. A. (2002). Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature. *Journal of Accounting Literature*, 21(1), 38–75.
- Dezoort, T., Hermanson, D. R. ve Houston R. W. (2003). Audit Committee Support for Auditors: The Effects of Materiality Justification and Accounting Precision. *Journal of Accounting Public Policy*, (22), 175–199.
- Dinçer, Ö. Ve Fidan, Y. (1996). *İşletme Yönetimi*, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Dowling, C. (2009). Appropriate Audit Support System Use: The Influence of Auditor, Audit Team and Firm Factors. *The Accounting Review*, 84(3), 771–810.



- Dönmez, A., Berberoğlu, P.B. ve Ersoy A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 5(9), 52–78.
- Duchac, J., Douthett, E. ve Goldberg, S. R. (2006). Sox: Unintended Dilemmas for Auditing. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 17(4), 31–35.
- Duffy, M. N. (2003). Six Points to Ponder When Invited to Join an Audit Committee. *Journal of Accountancy*, 196(3), 36–37.
- Ebrahim, A. (2007). Earnings Management and Board Activity: An Additional Evidence. *Review of Accounting and Finance*, 6(1), 42–58.
- Ekinci, H. ve Yılmaz, A. (2002). Kamu örgütlerinde Yönetmelik Etkinliğinin Artırılması Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (19), 35–50.
- Epps, K.K. ve Messier, W.F. (2007). Engagement Quality Reviews: A Comparison of Audit Firm Practices. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 167–181.
- Ergen, H. (2003). Bağımsız Denetimde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 5(1), 7–19.
- Feldman, D. A. ve Schwarzkopf, D. L. (2003). The Effect of Institutional Ownership on Board and Audit Committee Composition. *Review of Accounting & Finance*, 2(4), 87–92.
- Flesher, D. L., Previts G. J. ve Samson, W.D. (2005). Auditing in the United States: Historical Perspective. *Abacus*, 41(1), 21–39.
- Gauthier, S. J. (2005). From Internal Control to Enterprise Risk Management. *Government Finance Review*, 21(2), 56–58.
- George, N. (2003). Audit Committees: The Solution to Quality Financial Reporting. *The CPA Journal*, 73(12), 6–9.
- Gökalp, F. (2005). Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi. *Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi: ANALİZ*, 5(14), 107–115.
- Güner, E. (Ekim,2006). Kurumsal Yönetimin Hukuksal Altyapısı. *TKYD E-Dergi*.

- Güngör, A. F. (2003). Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I. Yaklaşım Dergisi, 11(124), 184–188.
- Gürbüz, H. (1990). Muhasebe Denetimi (3. Baskı), İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (1995). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz (2. Baskı), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:835.
- Grace, H. S. ve Hauptert J. E. (2003). Financial Literacy. The CPA Journal, 73(6), 8.
- Gramling, A. A. ve Hermanson, D. R. (2006). What Role is Your Internal Audit Function Playing in Corporate Governance. Internal Auditing, 21(6), 37–39.
- Haeger, S. (2006). Six Steps to an Effective Audit Committee. Community Banker, 15(9), 12.
- Harrast, S. A. ve Olsen, L. M. (2007). Can Audit Committees Prevent Management Fraud. The CPA Journal, 77(1), 24–27.
- HassabElnaby, H. R., Said, A. ve Wolfe, G. (2007). Audit Committees Oversight Responsibilities Post Sarbanes-Oxley Act. American Journal of Business, 22(2), 19–31.
- Heffes, E. M. (2007). Have the New Rules Improved Boards. Financial Executive, 23(4), 34–36.
- Hemraj, M. B. (2003). Corporate Governance: Directors, Shareholders and the Audit Committee. Journal of Financial Crime, 11(2), 150–157.
- Hermanson, D. R. (2005). The Value of Internal Control Audits. Internal Auditing, 20(1), 35–37.
- Hoyle, J. (1978). Mandatory Auditor Rotation: The Arguments and an Alternative. The Journal of Accountancy, 145(5), 76-78.
- Hsu, H. E. (2008). Audit Committees in U.S. Entrepreneurial Firms. Journal of American Academy of Business, 13(1), 121–127.
- <http://www.theii.org/quidance>, 2005.
- <http://www.nyssscpa.org/cpajournal>, 2007.

- Irwin, T. (2009). Characteristics of Effective Audit Committees in Federal, State and Local Governments. *Journal of Government Financial Management*, 58(1), 45–48.
- Jaffar, N., Mohd Ali, S., Selamat, Z. B. ve Alias, N. (2005). The Perception of the Audit Partners, Audit Committee and Investment Analyst on the Audit Quality Attributes in Malaysian. *Finance India*, 19(2), 535–545.
- Janvrin, D., Bierstaker, J. ve Lowe, D.J. (2008). An Examination of Audit Information Technology Use and Perceived Importance. *Accounting Horizons*, 22(1), 1–21.
- Kalaycı, Ş., Eroğlu, A. ve Albayrak, A. S. (2008). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri(3. Baskı), Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Kardeş, Seval (1995). Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Keinath, A. K. ve Walo, J. C. (2004). Audit Committee Responsibilities. *The CPA Journal*, 74(11), 22–28.
- Kelley, T.P. (1993). The Coso Report: Challenge and Counterchallenge. *Journal of Accountancy*, 175(2), 17.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim(I). *Bütçe Dünyası*, 2(25), 4–15.
- Köhler, A. G. (2005). Audit Committee in Germany-Theoretical Reasoning and Empirical Evidence. *Schmalenbach Business Review*, 57(3), 229–252.
- Krishnamoorthy, G., Wright, A. ve Cohen, J. (2002). Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality: Implications for Auditor Independence. *Australian Accounting Review*, 12(3), 3–13.
- Krishnan, G. ve Vısvanathan, G. (2009). Do Auditors Price Audit Committee’s Expertise? The Case of Accounting Versus Nonaccounting Financial Experts. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24(1), 115–144.
- KPMG’s Audit Committee Institute Highlights. (2002). Reflecting on the Past; Focusing on the Future.
- KPMG’s Audit Committee Quarterly. (2002).
- KPMG Audit Committee Guide (2003). Hong Kong.

- KPMG Audit Committee Institute (2004). Shaping the UK Audit Committee Agenda.
- Kroll, K. M. (2005). More Talk, More Action. *Journal of Accountancy*, 199(5), 67-74.
- Kuppusamy, K., Nazim, M. ve Shanmugam, B. (2003). Audit Committees in Malaysia and the Blue Ribbon Committee Report: A Comparative Study. *International Journal of Management*, 20(4), 509–515.
- Leblanc, R. (2007). Ten Ways To Enhance the Effectiveness of the Audit Committee. *Ivey Business Journal*, 71(7), 1–9.
- Lee, H. Y. ve Mande, V. (2005). The Relationship of Audit Committee Characteristics with Endogenously Determined Audit and Non-Audit Fees. *Quarterly Journal of Business and Economics*, 44(3/4), 93–112.
- Lin, Z.J., Xiao, J.Z. ve Tang, Q. (2008). The Roles, Responsibilities and Characteristics of Audit Committee in China. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(5), 721–751.
- Lipman, F. D. (2006). Ten Best Practices for Audit Committees. *Financial Executive*, 22(8), 49–52.
- Lipton, M., Allen, W. T. ve McIntosh, L. A. (2003). Advising the Audit Committee Today. *The Corporate Governance Advisor*, 11(3), 1–14.
- Lloyd, K. ve Fannig, J. (2007). The Audit Committee in the Age of Risk. *Financial Executive*, 23(2), 54–56.
- Lutzy, J. M. (2003). Analysis of the Proposed NYSE Corporate Governance and Audit Committee Listing Requirements. *DePaul Business & Commercial Law Journal*, 2(1), 99–108.
- Mangena, M. ve Turingana, V. (2008). Audit Committees and Voluntary External Auditor Involvement in UK Interim Reporting. *International Journal of Auditing*, 12(1), 45–63.
- McCarthy, M. P. (2009). Ten Must-Do's for the Audit Committee This Year. *Directorship*, 35(1), 71.
- McCollum, T. (2006). On the Road to Good Governance. *The Internal Auditor*, 63(5), 40–46.

- McEachern, D. J. ve Massoud, M. F. (1990). Audit Committees: Can They Meet the New Challenges. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 1(2), 141–151.
- Memiş, M.Ü. (2008). Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar. *Mali Çözüm*, (85), 75–91.
- Mihret, D.G. ve Yismaw, A.W. (2007). Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484.
- Miller R. I. Ve Pashkoff, P. H. (2002). Regulations Under the Sarbanes-Oxley Act. *Journal of Accountancy*, 194(4), 33–37.
- Milligan, J. (2006). How Sarbanes-Oxley Has Changed the External Audit Process. *Community Banker*, 15(6), 36–40.
- Morrow, J. F. ve Pastor, J. (2007). Eight Habits of Highly Effective Audit Committees. *Journal of Accountancy*, 204(3), 46–51.
- Mucuk, İ. (2005). *Modern İşletmecilik* (15. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Muhamad Sori, Z.B., Mohamad, S. ve Saad, S.S. (2008). Audit Committee Support and Auditor Independence. *ICFAI Journal of Corporate Governance*, 7(1), 51–65.
- Muniandy, B. (2007). Ceo Duality, Audit Committee Effectiveness and Audit Risks. *Managerial Auditing Journal*, 22(7), 716–728.
- Myers, Linda A. (2001). Discretionary Charges, Board of Director Composition and Audit Quality. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). The University of Michigan, Michigan.
- Myers, P. M. ve Ziegenfuss, D. E. (2006). Audit Committee pre-Enron Efforts to Increase the Effectiveness of Corporate Governance, 6(1), 49–63.
- Nagy, A.L., Cenker, W.J. (2007). Accounting Firms Cautiously Maneuver in the New Audit Environment - A Note. *Managerial Auditing Journal*, 22(2), 218–225.
- Özkul, L. (2003). ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi, İstanbul: SPK Yeterlilik Etüdü.

- Pekiner, K. (1988). İşletme Denetimi (5. Baskı), İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 55.
- Pergola, T. M. (2005). Management Entrenchment: Can It Negate the Effectiveness of Recently Legislated Governance Reform. *Journal of American Academy of Business*, 6(2), 177–183.
- Pforsich, H., Kramer, B.K.P., ve Just G.R. (2008). Establishing An Internal Audit Department: The Case of The Schwan Food Company. *Global Perspectives on Accounting Education*. 5(1), 1–16.
- Price Waterhouse Coopers (2003). Navigating the Sarbanes –Oxley Act of 2002.
- Raghunandan, K., Rama D. V. ve Scarbrough, D. P. (1998). Accounting and Auditing Knowledge Level of Canadian Audit Committees: Some Empirical Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 7(2), 181–184.
- Read, W. J. ve Raghunandan, K. (2001). The State of Audit Committees. *Journal of Accountancy*, 191(5), 57–60.
- Rezaee, Z. (2003). High-Quality Financial Reporting: The Six-Legged Stool. *Strategic Finance*, 84(8), 26–30.
- Rezaee, Z., Olibe K.O. ve Mimmier, G. (2003). Improving Corporate Governance: The Role of Audit Committee Disclosures. *Managerial Auditing Journal*, 18(6), 530–537.
- Rezaee, Z. (2005). Causes, Consequences and Deterrence of Financial Statement Fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(1), 277–298.
- Richards, David A. (2003). Toward A Common Goal. *The Internal Auditor*, 60(2), 32–37.
- Rittenberg, L. E. ve Anderson, R. J. (2006). A Strategic Player. *Journal of Accountancy*, 202(1), 51–54.
- Robinson, D.R. ve Owens-Jackson, L.A. (2009). Audit Committee Characteristics and Auditor Changes. *Academy of Accounting Financial Studies Journal*, 13(Special Issue), 117–132.
- Savich R. S. (2006). Cherry-Picking Sarbanes-Oxley. *Journal of Accountancy*, 201(6), 71–74.

- Scarborough, D. P., Rama, D. V. ve Raghunandan, K. (1998). Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence. *Accounting Horizons*, 12(1), 51–62.
- Seyidoğlu, H. (1993). *Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı* (5. Baskı), İstanbul: Güzem Yayınları.
- Sevim, Ő. Ve Eliuz A. (2007). Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36), 60–71.
- Spira, L. F. (2006). Black Boxes, Red Herrings and White Powder: UK Audit Committees in the 21st Century. *Journal of Banking Regulation*, 7(1), 180–188.
- SPK (2006). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ* (Seri: X, No: 22).
- Stewart, J. G. ve Kent, P. (2006). Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit. *Accounting and Finance*, 46(3), 387–404.
- Stewart, J. ve Munro, L. (2007). The Impact of the Audit Committee Existence and Audit Committee Meeting Frequency on the External Audit: Perceptions of Australian Auditors. *International Journal of Auditing*, 11(1), 51–69.
- Sullivan, M., Percy, M. ve Stewart, J. (2008). Australian Evidence on Corporate Governance Attributes and Their Association with Forward-Loking Information in the Annual Report. *Journal of Manage Governance*, 12(1), 5–35.
- Sweeney, P. ve Valario, C. V. (2002). NYSE Sets Audit Committees on New Road. *Journal of Accountancy*, 194(5), 51–59.
- Thomas, A. R. ve Gibson, K. M. (2003). Management Is Responsible, Too. *Journal Of Accountancy*, 195(4), 53–55.
- TİDE (2008). *Uluslar arası İç Denetim Standartları (Mesleki Uygulama Çerçevesi)*. İstanbul.
- Trigg, D. W. (2005). Audit Committee Effectiveness. *Illinois Banker*, 90(3), 30–32. Turley, S. ve Zaman M. (2004). The Corporate Governance Effects of Audit Committees. *Journal of Management and Governance*, 8(1), 305–332.

- Ulrich, T.A., Michenzi, A.R. ve Blouch, W.E. (2009). An Importance-Effectiveness Analysis of the Contemporary Auditing Course. *Academy of Educational Leadership Journal*, 13(4), 1–17.
- Uyar, S. (2004). Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Uzay, Ş. (2003). İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 3(8), 71–82.
- Uzun, A. K. (2006). Yönetim Kurulu Denetim Komitesi Uygulamaları: İMKB’de İşlem Gören Reel Sektör Şirketlerinde Yönetim Kurulu Denetim Komitesinin Varlığını Etkileyen Faktörler ve Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum. (Yayınlanmamış YL Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Vafeas, N. ve Waagelein, J. F. (2007). The Association Between Audit Committees, Compensation Incentives and Corporate Audit Fees. *Review of Quantitative Finance & Accounting*, 28(3), 241–255.
- Verschoor, C. C. (2002). Reflections on the Audit Committee’s Role. *Internal Auditor*, 57(2), 26–36.
- Yatim, P., Kent, P. Ve Clarkson P. (2006). Governance Structures, Ethnicity and Audit Fees of Malaysian Listed Firms. *Managerial Auditing Journal*, 21(7), 757–782.
- Yılandı, M. (2003). Denetim Komitesinin İç Denetimin Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 3(8), 23–33.
- Yılmaz, E. (2003). Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri, İstanbul: SPK Yeterlilik Etüdü.
- Yozgat, O. (1992). İşletme Yönetimi (8. Baskı), İstanbul: M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No: 435–668.
- Yükçü, S. ve Atağan, G. (2009). Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23(4), 8.
- Vera-Munoz, S.C., Ho, J.L. ve Chow, C.W. (2006). Enhance Knowledge Sharing in Public Accounting Firms. *Accounting Horizons*, 20(2), 133–155.



- Witcher, B.J. Chau, V.S. ve Harding, P. (2007). Top Executive Audits: Strategic Reviews of Operational Activities. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 95–105.
- Zain, M.M. ve Subramaniam, N. (2007). Internal Auditor Perceptions on Audit Committee Interactions: A Qualitative Study in Malaysian Public Corporations. *Corporate Governance*, 15(5), 894–908.

## EKLER

### EK 1: ANKET FORMU

#### Sayın Bağımsız Denetçi, 04.01.2009

Ülkemizde “ İMKB’ye kayıtlı şirketlerde bulunması zorunlu olan denetimden sorumlu komitenin bağımsız denetime katkısı “nı ortaya çıkarmak amacıyla düzenlediğim ankete katılımınız önem arz etmektedir.

Şu an elinizde olan ve toplam 5 sayfadan oluşan maksimum on dakikanızı alacak olan anket de yer alan sorulara ne derece katıldığınızı belirtmeniz istenmektedir.

**Bu güne kadar yapmış olduğunuz denetimler neticesinde edinmiş olduğunuz deneyimler ve görüşleriniz bu anket çalışmasının temel dayanağıdır. Lütfen anket sorularına cevap verirken, denetim faaliyetlerinizin konusu olan tüm şirketleri göz önünde bulundurarak, “ Denetimden Sorumlu Komite “ ler hakkındaki görüşlerinize yönelik anket sorularına cevap veriniz.**

Anketten elde edilen bilgiler özenle muhafaza edilecek ve sonuçlar toplu olarak istatistiksel analizlere tabi tutulacaktır. Dolayısıyla işletmeniz ile ilgili hiçbir şekilde kimlik bilgilerine yer verilmeyecektir. Bu çalışmanın gerçekleşmesi, anketi cevaplandırarak katkı sağlamanıza bağlıdır. Anketi cevaplandırarak bu akademik çalışmaya katılımınızı esirgemeyeceğinizi umar, çalışmalarınızda başarılar dilerim.

#### **İrtibat Adresi:**

Öğr. Gör. Halim AKBULUT

Karabük Üniversitesi Safranbolu Meslek Yüksekokulu

Safranbolu / KARABÜK

Tel: 0370-7124395 Fax: 0370-7120574

E-mail: akbulut.halim@gmail.com

Cep: 0537-3904467

#### **Unvanınız:**

Sorumlu Ortak Başdenetçi

Başdenetçi

Kıdemli Denetçi

Denetçi

Denetçi Yardımcısı

**Aşağıdaki sorulara, bugüne kadar denetim deneyiminizden edindiğiniz “Denetimden Sorumlu Komiteler”e ilişkin genel görüşünüzü yansıtır şekilde cevap veriniz.**

Denetlediğiniz şirketlerde <b>yönetim kurulları</b> genellikle kaç üyeden oluşmaktadır: ____ kişi ( <b>Lütfen kişi sayısını belirtiniz</b> )
Denetlediğiniz şirketlerde <b>denetimden sorumlu komite</b> genellikle kaç üyeden oluşmaktadır: ____ kişi ( <b>Lütfen kişi sayısını belirtiniz</b> )
Denetlediğiniz şirketleri genel olarak düşündüğünüzde, bu şirketlerin denetimden sorumlu komitelerinde üye olarak <b>murahhas aza</b> var mı? <b>Evet ( ) Hayır ( )</b>
Denetlediğiniz şirketleri genel olarak düşündüğünüzde, bu şirketlerin denetimden sorumlu komitelerinde üye olarak <b>genel müdür</b> var mı? <b>Evet ( ) Hayır ( )</b>
Denetlediğiniz şirketleri genel olarak düşündüğünüzde, bu şirketlerin denetimden sorumlu komitelerinde üye olarak <b>icra komitesi üyesi</b> var mı? <b>Evet ( ) Hayır ( )</b>
<b>Eğer varsa</b> , murahhas aza, genel müdür ve icra komitesi üyelerinin hepsi bir grup olarak, denetimden sorumlu komitedeki toplam üyelerin yüzde kaçını oluşturur: %____ (Lütfen yüzdelik belirtiniz)

**Aşağıdaki sorulara, bugüne kadar denetim deneyiminizden edindiğiniz şirketlerin finansal raporlamalarına ilişkin genel görüşünüzü yansıtır şekilde cevap veriniz.**

Simge	Değişken Tanımı	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
Y11	Denetlediğiniz şirketlerde finansal işlemlerde hile ve usulsüzlük nadirdir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Y12	Denetlediğiniz şirketlerde finansal işlemlerde hata nadirdir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Y13	Denetlediğiniz şirketlerde finansal raporlama kalitelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Y14	Denetlediğiniz şirketlere verdiğiniz raporlar genellikle olumludur.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Y15	Denetlediğiniz şirketlerde varlıklar kötüye kullanılmamaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Y21	Denetimden Sorumlu Komitenin varlığı denetimin etkinliğine katkı yapmaktadır	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Y22	Denetimden Sorumlu Komite finansal işlem hatalarını önler.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Y23	Denetimden Sorumlu Komite finansal işlem hatalarını bulur.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Y24	Denetimden Sorumlu Komite finansal işlemlerde hile ve usulsüzlük olasılığını azaltır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Y25	Denetimden Sorumlu Komite finansal raporlamanın kalitesini artırır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Y26	Denetimden Sorumlu Komite şartlı ve olumsuz raporların sayısını azaltır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Y27	Denetimden Sorumlu Komite verimliliğinizi artırır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Simge	Aşağıdaki sorulara, bugüne kadar denetim deneyiminizden edindiğiniz “denetimden sorumlu komiteler’e ilişkin <u>genel görüşünüzü</u> yansıtır şekilde cevap veriniz.	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
F01	Denetimden Sorumlu Komite üyeleri uzmandır	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
F02	Denetimden Sorumlu Komite üyeleri özverili çalışır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
F03	Denetimden Sorumlu Komite gerekli yetkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
F04	Denetimden Sorumlu Komite bağlı olduğu şirketten sürekli bilgi almaktadır	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
F05	Denetimden Sorumlu Komite bağlı olduğu şirketten yeterli bilgi almaktadır	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
F06	Denetimden Sorumlu Komite bağlı olduğu şirket hakkında bilgilidir	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
F07	Denetimden Sorumlu Komite bağlı olduğu şirketten yeterli ücret almaktadır	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
F08	Denetimden Sorumlu Komite yılda bir genel kurula rapor vermektedir	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
F09	Denetimden Sorumlu Komite tabi olduğu yönetmeliğe uygun davranmaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
K01	Denetimden Sorumlu Komite ücretinizi belirler	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
K02	Denetimden Sorumlu Komite yapmış olduğunuz denetim planını gözden geçirir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
K03	Denetimden Sorumlu Komite iç denetçiyle koordinasyonunuzu sağlar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
K04	Denetimden Sorumlu Komite aşırı derecede yönetimin etkisinde kalmaktan sizi korur	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
K05	Denetimden Sorumlu Komite işinize son verebilir	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
K06	Denetimden Sorumlu Komite yapmış olduğunuz denetimin kapsamını belirlemektedir	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
K07	Denetimden Sorumlu Komite yapmış olduğunuz denetimin riskini azaltmaktadır	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
K08	Denetimden Sorumlu Komitenin varlığı sizin bağımsızlığınızı güçlendirmektedir	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
K09	Denetimden Sorumlu Komite yönetimi kontrol etmede size yardımcıdır	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
K10	Denetimden Sorumlu Komite sizinle toplanmaktadır	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
K11	Denetimden Sorumlu Komite ile aranızda yakın bir ilişki vardır	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Seri: X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ “ denetimden sorumlu komitelerin” görevlerine ilişkin yükümlülükleri içermektedir. Aşağıdaki sorulara, bugüne kadar denetim deneyiminizden edindiğiniz”denetimden sorumlu komiteler”in söz konusu Tebliğdeki belirtilen hususları ne derece etkin yerine getirdiklerine ilişkin genel görüşünüzü yansıtır şekilde cevap veriniz.

Simge	Değişken Tanımı	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
T01	Denetimden Sorumlu Komite üyeleri bağımsızdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
T02	Denetimden Sorumlu Komite üyeleri sıklıkla toplanır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
T03	Denetimden Sorumlu Komite gerekli fona sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
T04	Denetimden Sorumlu Komite bağımsız denetim yapacak firmayı belirler ve yönetim kurulunun onayına sunar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
T05	Denetimden Sorumlu Komite bağımsız denetim yapacak firmadan alınacak hizmetleri belirler ve yönetim kurulunun onayına sunar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
T06	Denetimden Sorumlu Komite yapmış olduğunuz çalışmalarını gözetir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
T07	Denetimden Sorumlu Komite sizinle denetlediğiniz şirketin finansal tabloları hakkında tartışır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Katılımınız için teşekkür ederiz.**

**Yukarıdaki unsurlara ilave edilmesini düşündüğünüz bilgileri lütfen anketin arka sayfasına ekleyiniz. Çalışmamın sonuçlarını size göndermemi istiyorsanız lütfen e-posta adresinizi aşağıya yazınız:**

**E-Posta Adresi:**

## **EK 2: DENETİM KOMİTESİ YÖNETMELİĞİ**

### **İLLER BANKASI DENETİM KOMİTESİ YÖNETMELİĞİ**

#### **BİRİNCİ BÖLÜM**

##### **Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar**

###### **Amaç ve kapsam**

MADDE 1- (1)Bu yönetmeliğin amacı; Bankanın maruz kaldığı risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması ve iç sistemler kapsamında denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde kendisine yardımcı olmak üzere, İller Bankası Yönetim Kurulunca oluşturulan Denetim Komitesinin görev, yetki, çalışma usul ve esaslarını düzenlemektir.

###### **Dayanak**

MADDE 2- (1) Bu Yönetmelik, 09.03.1990 tarih ve 20456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan “İller Bankası Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin” 30 uncu maddesinin (I) bendi ile 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 23 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası, 24, 29, 30, 31, 32 ve 93 üncü maddelerine istinaden Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunca 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre hazırlanmıştır.

###### **Tanımlar**

MADDE 3- (1)Bu Yönetmelikte yer alan;

- (a) Banka: İller Bankası Genel Müdürlüğünü,
- (b) Yönetim Kurulu: İller Bankası Genel Müdürlüğü Yönetim Kurulunu,
- (c) Denetim Komitesi: İller Bankası Genel Müdürlüğü Denetim Komitesini,
- (ç) Üst Düzey Yönetim: İller Bankası genel müdürü ve genel müdür yardımcıları, iç sistemler kapsamındaki birimlerin yöneticileri ile başka unvanlarla istihdam edilseler dahi, danışmanlık birimleri dışındaki birimlerin, yetki ve görevleri itibarıyla genel müdür yardımcısına denk veya daha üst konumlarda görev yapan yöneticileri

(d) Kurum: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunu

(e) İç Sistemler: İç Denetim, İç Kontrol ve Risk Yönetim sistemlerini

(f) İç Denetim: İller Bankası Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Başkanlığınca yürütülen i denetim faaliyetlerini,

(g) İç Denetim Birimi: İller Bankası Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Başkanlığını, ifade eder.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **Kuruluş, Atanma, Görev, Yetki ve Sorumluluklar**

#### **Denetim Komitesinin oluşumu**

MADDE 4- (1)Denetim Komitesi, Yönetim Kurulunun icrai görevi bulunmayan  yeleri arasından seçeceği asgari iki üyeden oluşur.

(2) Denetim Komitesinin oluşturulması ve değiştirilmesi Yönetim Kurulunun yetkisindedir. Denetim Komitesi Yönetim Kuruluna bağlıdır.

(3) Denetim Komitesi  yelerinin İç Sistemler kapsamındaki görev bölümü ve kendilerine bağlanacak birimler, Yönetim Kurulu tarafından tespit edilir.

(4) Denetim komitesi  ye sayısının, herhangi bir nedenle ikinin altına düşmesi halinde;

Yönetim Kurulu en geç on beş gün içerisinde 5 inci madde de belirtilen nitelikleri haiz yeter sayıda üyesini, Denetim Komitesine atamak zorundadır. Yönetim Kurulunda bu maddede aranan nitelikleri haiz  ye bulunmaması halinde, icrai görevi bulunmayan Yönetim Kurulu  yeleri geçici süreyle Denetim Komitesine atanabilir. Geçici süreli atamalarda, atama tarihinden itibaren icrai görevi bulunmayan  ye niteliğini haiz olma şartı aranır. Yönetim Kurulu, geçici görevle atanan Denetim Komitesi  yesi yerine, bir ay içerisinde 5 inci maddede belirtilen nitelikleri haiz Yönetim Kurulu  yesi seçilebilmesi için gerekli önlemleri almakla yükümlüdür.

#### **Denetim Komitesi  yelerinin nitelikleri**

MADDE 5- (1)Yönetim Kurulunun  yeleri arasından, Denetim Komitesine seçeceği üyelerin;

(a) Atamanın yapıldığı tarihten önceki son iki yıl da dahil olmak üzere;

(1) Bankada icrai görevi bulunan yönetim kurulu üyelerinden olmaması,

(2) İç sistemler ile mali kontrol ve muhasebe birimlerinde görev yapanlar hariç, bankanın ve konsolidasyona tabi ortaklıklarının personeli olmaması,

(3) Bankanın ve konsolidasyona tabi ortaklıklarının bağımsız denetimini ya da derecelendirmesini veya değerlemesini yapan kuruluşların ya da bu kuruluşlar ile hukuki bağlantısı bulunan yurt dışındaki kuruluşların ortağı veya personeli olmaması veya bağımsız denetim, derecelendirme ya da değerlendirme sürecinde yer almaması,

(4) Bankaya ve konsolidasyona tabi ortaklıklarına danışmanlık veya destek hizmeti veren kuruluşların ortağı veya personeli olmaması veya bu hizmeti veren kişilerden olmaması,

(b) Bankada ve konsolidasyona tabi ortaklıklarda nitelikli pay sahibi olmaması,

(c) Hakim ortağın, icrai görevi bulunan yönetim kurulu üyelerinin veya genel müdürün eşi veya ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya sıhrî hısımlı olmaması,

(ç) Aralıklı veya sürekli olarak, dokuz yıldan fazla bir süreyle Banka Denetim Komitesinde görev yapmamış olması,

(d) Ana sözleşme hükmüne veya genel kurul kararına dayalı olarak tüm personele kârdan yapılan ödemeler hariç olmak üzere, bankadan ve konsolidasyona tabi ortaklıklardan, bunların kârlılığına dayalı olarak herhangi bir ad altında ücret veya benzeri bir gelir sağlanmaması,

(e) En az lisans düzeyinde öğrenim görmüş olması ve bankacılık veya finans alanında en az on yıllık deneyime sahip olması,

(f) Eş ve çocuklarının bankada veya konsolidasyona tabi ortaklıklarında genel müdür, genel müdür yardımcısı ve dengi pozisyonda yönetici olmaması ve (1) ve (2) numaralı alt bendi hariç olmak üzere birinci fıkranın (a) bendi ile aynı fıkranın (b) bendinde aranan nitelik ve şartları haiz olması, şarttır.



Bu fıkranın (a) bendinin (2) numaralı alt bendi, denetim komitesi üyesinin aynı zamanda iç sistemler ile mali kontrol ve muhasebe birimlerinde görev yapabileceği anlamına gelmez.

(2) Denetim komitesi üyelerinin seçiminde aranan nitelikler, üyelerin söz konusu görevlerinin devamı süresince de aranır. Üyelerden en az bir tanesinin hukuk, iktisat, maliye, bankacılık, işletme, kamu yönetimi ve dengi dallarda en az lisans düzeyinde; mühendislik alanında lisans düzeyinde öğrenimi olanların ise, belirtilen alanlarda lisansüstü öğrenim görmüş olması zorunludur.

### **Denetim Komitesinin görev, yetki ve sorumlulukları**

MADDE 6- (1)Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bankanın iç sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin Kanun ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmek, bağımsız denetim kuruluşları ile derecelendirme, değerlendirme ve destek hizmeti kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapmak, yönetim kurulu tarafından seçilen ve sözleşme imzalanan bu kuruluşların faaliyetlerini düzenli olarak izlemek, Kanuna istinaden yürürlüğe giren düzenlemeler uyarınca konsolidasyona tabi ortaklıkların iç denetim faaliyetlerinin konsolide olarak sürdürülmesini ve eşgüdümünü sağlamakla görevli ve sorumludur.

(2) Denetim Komitesi, birinci fıkrada;

(a) Bankacılık mevzuatında yer alan iç kontrole ilişkin düzenlemelere ve Yönetim Kurulunca onaylanan Banka içi politika ve uygulama usullerine uyulup uyulmadığını gözetmek ve alınması gerekli görülen önlemler konusunda yönetim kuruluna önerilerde bulunmak,

(b) İç Denetim Biriminin Bankacılık mevzuatında belirlenen yükümlülükleri ile Yönetim Kurulunca verilen görevleri yerine getirip getirmediğini gözetmek,

(c) İç sistemler kapsamındaki birimlerin personelinin doğrudan kendisine ulaşabilmesini sağlayacak iletişim kanallarını oluşturmak,

(ç) İç denetim sisteminin bankanın mevcut ve planlanan faaliyetlerini ve bu faaliyetlerden kaynaklanan risklerini kapsayıp kapsamadığını gözetmek, Yönetim

Kurulunun onayıyla yürürlüğe giren İç Denetime ilişkin Banka içi düzenlemeleri incelemek,

(d) İç sistemler kapsamındaki birimlerden Denetim Komitesine bağlananların yöneticilerinin seçimine yönelik Yönetim Kuruluna önerilerde bulunmak, Yönetim Kurulunun bunları görevden alması sırasında görüş vermek,

(e) İç sistemlere ilişkin olarak üst düzey yönetimin görüş ve önerilerini almak ve bunları değerlendirmek,

(f) Banka içi usulsüzlüklerin doğrudan kendisine veya İç Denetim Birimine ya da müfettişlere bildirilmesini sağlayacak iletişim kanallarının tesis edilmesini sağlamak,

(g) Müfettişlerin görevlerini bağımsız ve tarafsız şekilde yerine getirip getirmediğini izlemek,

(ğ) İç denetim planlarını incelemek,

(h) Yönetim Kuruluna, iç sistemler kapsamındaki birimlerde görev yapacak personelde aranması gereken nitelikler ile ilgili önerilerde bulunmak,

(ı) İç denetim raporlarında tespit edilen hususlar konusunda üst düzey yönetimin ve bunlara bağlı birimlerin aldığı önlemleri izlemek,

(i) İç sistemler kapsamındaki birimlerde görevli yönetici ve personelin mesleki eğitim düzeylerini ve yeterliliğini değerlendirmek,

(j) Bankanın taşıdığı risklerin tespit edilmesi, ölçülmesi, izlenmesi ve kontrol edilmesi için gerekli yöntem, araç ve uygulama usullerinin mevcut olup olmadığını değerlendirmek,

(k) Müfettişler ve Bankanın bağımsız denetimini yürüten bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetçileri ile düzenli aralıklarla yılda dört defadan az olmamak üzere belirlenecek program ve gündemler dahilinde görüşmelerde bulunmak,

(l) Görev ve sorumlulukları kapsamındaki işlerin gereğine göre yerine getirilmesi, etkinliğinin sağlanması ve geliştirilmesi için ihtiyaç duyulan uygulamalar konusunda ilgili üst düzey yönetimin, İç Kontrol ve İç Denetimde çalışan personel ve

bağımsız denetim kuruluşunun görüş ve değerlendirmeleri hakkında Yönetim Kurulunu bilgilendirmek,

(m) Bankanın muhasebe uygulamalarının Kanuna ve ilgili diğer mevzuata uygunluğu kapsamında bağımsız denetim kuruluşunun değerlendirmelerini gözden geçirmek, ilgili üst düzey yönetimin tespit edilen tutarsızlıklar konusundaki açıklamasını almak,

(n) Üst düzey yönetim ve bağımsız denetçiler ile birlikte, bağımsız denetimin sonuçlarını, yıllık ve üçer aylık mali tablolar ile bunlara ilişkin dokümanları, bağımsız denetim raporunu değerlendirmek ve bağımsız denetçinin tereddüt ettiği diğer konuları çözüme kavuşturmak,

(o) Bankanın sözleşme imzalayacağı derecelendirme kuruluşları, bilgi sistemleri denetimi yapanlar da dahil olmak üzere bağımsız denetim kuruluşları ve değerlendirme kuruluşları ile bunların yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçileri, yöneticileri ve çalışanlarının Banka ile ilişkili faaliyetlerinde bağımsızlığını ve tahsis edilen kaynakların yeterliliğini değerlendirmek, değerlendirmelerini bir rapor ile Yönetim Kuruluna sunmak, hizmet alınması halinde de sözleşme süresince, üç aydan fazla olmamak üzere, düzenli bir şekilde bu işlemleri tekrarlamak,

ö) Bankanın alacağı destek hizmetine ilişkin risk değerlendirmesi yapmak, değerlendirmelerini bir rapor halinde Yönetim Kuruluna sunmak, hizmet alınması halinde de sözleşme süresince, üç aydan fazla olmamak üzere, düzenli bir şekilde bu işlemleri tekrarlamak ve ayrıca, destek hizmeti kuruluşunun sağladığı hizmetlerin yeterliliğini izlemek,

(p) Bankanın finansal raporlarının gerçek ve yansıtılması gereken tüm bilgileri kapsayıp kapsamadığını, Kanuna ve ilgili diğer mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını gözetmek, tespit edilen hata ve usulsüzlükleri düzelttirmek,

(r) Finansal raporların, bankanın mali durumunu, yapılan işlerin sonuçlarını ve bankanın nakit akımlarını doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı ve Kanunda ve ilgili diğer mevzuatta belirlenen usul ve esaslara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bağımsız denetçiler ile görüşmek,

(s) Altı aylık dönemi aşmamak kaydıyla, dönem içerisinde icra ettiği faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçlarını Yönetim Kuruluna raporlamak, raporda bankada alınması gereken önlemlere, yapılmasına ihtiyaç duyulan uygulamalara ve bankanın faaliyetlerinin güven içinde sürdürülmesi bakımından önemli gördüğü diğer hususlara ilişkin görüşlerine yer vermek,

(ş) Kredi açma yetkisini haiz olanların, kendileri ile eş ve velâyeti altındaki çocuklarının veya bunlarla risk grubu oluşturan diğer gerçek ve tüzel kişilerin taraf olduğu kredi işlemlerine ilişkin değerlendirme ve karar verme aşamalarında yer alıp almadığını takip etmek ve bu hususların kendilerine bildirilmesini sağlayacak iletişim kanallarını oluşturmak,

(t) İç Denetim Birimi yöneticisi tarafından asgari üç ayda bir Denetim Komitesine sunulan denetim raporunu, mütalaası ile birlikte, en geç on iş günü içinde Yönetim Kuruluna sunmak ile görevli ve sorumludur.

(3) Denetim Komitesi bu yönetmelikte kendisine atfedilen görevleri yerine getirebilmek için, Bankanın tüm birimlerinden, anlaşmalı destek hizmeti kuruluşları ve bağımsız denetim kuruluşlarından bilgi ve belge almaya, bedeli Banka tarafından karşılanmak suretiyle konularında ihtisas sahibi kişilerden yönetim kurulunun onayına bağlı olarak danışmanlık hizmeti sağlamaya yetkilidir.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **Çalışma ve Uygulama Esasları**

#### **Denetim komitesinin toplantıları**

MADDE 7- (1) Denetim Komitesi, görev, yetki ve sorumlulukları kapsamındaki ve gerekli gördüğü diğer konuları görüşmek üzere, yılda en az dört defa toplanır.

(2) Denetim Komitesinin sekreteryasını Yönetim Kurulu Bürosu yürütür.

(3) Denetim Komitesi tarafından alınan kararlar, 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 28 inci maddesine uygun olarak karar defterine işlenir ve karar tarihinden itibaren en geç bir ay içinde üyelerce imzalanır.

(4) Denetim Komitesi, toplantılar sırasında dilediği Banka çalışanını çağırıp, gündem konusunda bilgisine başvurabileceği gibi, harici uzman veya danışmanları da toplantılarına davet edebilir.

#### **Karar defteri ve saklanması**

MADDE 8- (1) Denetim Komitesi karar defterinin saklanması sorumluluğu Yönetim Kurulu bürosundan görevlendirilen Denetim Komitesi sekreterine aittir. Bankalar Kanunu ve ilgili mevzuatta belirtilen taraflar dışında yetkisiz kişiler Denetim Komitesi karar defterini inceleyemez.

### **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

#### **Çeşitli Hükümler**

##### **Tamamlayıcı Hükümler**

MADDE 9- (1) Bu Yönetmelikte açıkça belirtilmeyen konularda, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile bu Kanuna dayalı olarak çıkarılan yönetmelik, tebliğ hükümleri ile Bankanın diğer mevzuat hükümleri geçerlidir.

#### **Yürürlük**

MADDE 10- (1) Bu Yönetmelik 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 11- (1) Bu Yönetmelik hükümlerini Yönetim Kurulu yürütür.

### **EK 3: YILLIK MALİ TABLOLARIN GÖZDEN GEÇİRİLMESİNDE DENETİM KOMİTESİ TARAFINDAN BAĞIMSIZ DENETÇİYE SORULABİLECEK ÖRNEK SORULAR**

1-Şirket sahası dışındaki envanterin denetlenmesinde ne gibi özel usuller kullanılmıştır?

2- Hükümetin, şirketin stoklarını ve duran varlıklarının şimdiki değerlerini etkileyebilecek çevre politikaları gibi düzenleyici hükümlerinden haberdar mısınız?

3- Uzun vadeli yatırımların değerleri hakkında nasıl tatmin oluyorsunuz?

4- Yabancı ülkelerde bulunan varlıkların kamulaştırılmasından ya da sınırlandırılmasından kaynaklanan muhtemel sorunlar var mı?

5- Herhangi bir olağan dışı gelir ya da gider tahakkuku yapılmış mıdır?

6- Şirketin vergi hesap dönemleri ne zamandır? Vergi riski yaratabilecek hususlar bulunmakta mıdır? Şirketin ayırmış olduğu vergi karşılığı vergi denetim elemanlarınca takdir edilebilecek vergi riskini karşılayabilecek miktarda mıdır?

7- Şirket yönetimi şirket avukatı, hukuk müşaviri, vergi danışmanı tarafından ileri sürülen ve mali tablolara yansıtılmamış herhangi bir yükümlülük, devam eden veya ortaya çıkması kuvvetle muhtemel bir dava veya vergi riski bulunmakta mıdır?

8- Şirketin kredi sözleşmelerinin veya sermaye taahhütlerinin ifa edilmemesinden kaynaklanan bir riski bulunmakta mıdır?

9- Denetim sonucunda finansal tablolarda yapılan önemli düzeltmeler nelerdir?

10- Finansal tablolarda yer almayan düzeltmeler bulunmakta mıdır?

11- Hesap dönemi öncesi yapılan önemli düzeltmeler nelerdir?

12- Raporlama aşamasında ortaya çıkan önemli tartışmalar nelerdir? Nasıl çözülmüştür?

### **Muhasebe Politikaları**

1- Genel muhasebe standartlarında veya sermaye piyasası düzenlemelerinde ortaya çıkabilecek değişiklikler mali tablolarda ne gibi etkiler yaratır?

2- Dönem içinde şirketin muhasebe politikalarında herhangi bir değişiklik olmuş mudur? Olmuş ise nedenleri nedir?

3- Şirketin uyguladığı muhasebe politikaları halen ihtiyaca cevap vermekte midir?

4- Muhasebe politikalarında meydana gelebilecek herhangi bir değişiklik sorumlu ortak baş denetçinin görüşünü gerekli kılar mı?

5-Şirket yönetim ve denetçileri arasında herhangi bir uyuşmazlık çıkmış mıdır? Bunlar ne şekilde çözülmüştür?

6- Şirketin politikaları sektördeki uygulama ile ne ölçüde uyumludur?

### **Denetimin Yürütülmesi**

1- Yıl içinde yürütülen denetim yıl başında yapılan denetim planından farklılık göstermiş midir? Neden?

2- Yönetim herhangi bir şekilde denetimin kapsamını sınırlandırmış mıdır?

3- Denetimin yürütülmesinde yönetim gerekli işbirliğinde bulunmuş mudur? Ve denetçiler yönetime erişmekte herhangi bir zorlukla karşılaşmış mıdır?

4- Yönetimden yetki belgesi temin edilirken herhangi bir zorlukla karşılaşıldı mı?

### **Mali Tablo Hazırlama Süreci**

1- Şirketin muhasebe ve iç denetim elemanlarının uygunluğu konusundaki görüşünüz nedir?

2- Şirket iç ve dış denetçileri tarafından verilen tavsiyelere ne ölçüde uyulmuştur?

3- Şirketin kullandığı muhasebe sistemi uygun mudur?

4- Denetim sırasında yönetimin yönetim kurulunca kendisine tanınan yetki sınırını aşan veya yönetim kurulu kararlarına aykırı uygulamalarına rastladınız mı?

## **Genel Sorular**

- 1- Bu sene muhasebeleştirilmesi gereken fakat şartların gerçekleşmesi halinde gelecek dönemde kayıt altına alınacak sorunlar ile karşılaştınız mı?
- 2- Sizce finansal verilere ilişkin olarak şirketin en büyük sorunu nedir?



## ÖZGEÇMİŞ

Halim AKBULUT

İŞLETME

Doktora

### **Kisisel Bilgiler**

Dogum yeri ve yılı: Tonya / 1966

### **Egitim**

Yüksek Lisans: Selçuk Üniversitesi, Muhasebe-Finansman

Lisans: Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F. Aydın Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Y.O.

Lise: Uzun Mehmet Lisesi / Zonguldak

### **İs/İstihdam**

**Karabük Üniversitesi / Safranbolu Meslek Yüksekokulu**

**Mesleki Birlik/Dernek/Kuruluş Üyelikleri**

.....

**Alınan Burs ve Ödüller**

.....

.....

**Yabancı Dil ve Puanı(ÜDS, KPDS, TOEFL, Dönemi ile birlikte)**

**Mayıs 2000 KPDS 69**