

**T.C.**  
**MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DOKTORA TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**İŞLETME PROGRAMI**

**DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİM BİRİMİ**  
**ÇALIŞMALARINA ETKİSİ: TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM**  
**BİRİMİ YÖNETİCİLERİNİN ALGISI ARAŞTIRMASI**

**BATUHAN FATİH MOLLAOĞULLARI**

**Danışman**  
**PROF. DR. SEMRA ÖNCÜ**

**MANİSA-2018**

## TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAGI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 01/11/2018 tarih ve 39/13 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 22. maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi Batuhan Fatih MOLLAOĞULLARI'nın "Denetim Komitesinin İç Denetim Birimi Çalışmalarına Etkisi; Türkiye'de İç Denetim Birimi Yöneticilerinin Algısı Araştırması" konulu tezi incelenmiş ve aday 15/11/2018 tarihinde saat 11:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 30 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna  OY BİRLİĞİ   
DÜZELTME yapılmasına \*  OY ÇOKLUĞU   
RED edilmesine \*\*  ile karar verilmiştir.

BAŞKAN

Prof. Dr. Semra Öner

ÜYE

Doç. Dr. Nijgin Kayalı

ÜYE

Dr. Öğr. Üyesi Ayhan Özkan

ÜYE

Fatma TEKTÜFEKİ:

Evet

Hayır

ÜYE

A. Fatih Dalkılıç

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

\* Bu halde adaya 6 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

\*\* Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.



## YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “**DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİM BİRİMİ ÇALIŞMALARINA ETKİSİ: TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM BİRİMİ YÖNETİCİLERİNİN ALGISI ARAŞTIRMASI**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2018

Batuhan Fatih Mollaoğulları

## ÖZET

### **DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİM BİRİMİ ÇALIŞMALARINA ETKİSİ: TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM BİRİMİ YÖNETİCİLERİNİN ALGISI ARAŞTIRMASI**

1990’ların ikinci yarısı, ticari, ekonomik, teknolojik, sosyolojik, kültürel, yerel, küresel ve küreyerel açılardan gelişim ve değişim ile karakterize olup, işletmeleri de kapsamlı bir şekilde değişime mecbur bırakan dönüşümlere sahne olmuştur. Rekabetin artması, pazarın isteklerinin farklılaşması, iş yapış süreçlerinin karmaşıklaşması işletme yönetimlerini her anlamda zorlamıştır. Bütün bu gelişmeler işletmeye değer katan, işletmeye objektif ve şeffaf bir şekilde danışmanlık hizmeti sunan iç denetim fonksiyonunun önemini artırmıştır. İşletmelerin sürekli olarak gelişen örgüt ekosisteminde faaliyetlerini sürdürebilmesi, rekabette öne çıkması, işletmeyi etkileyebilecek risklerin önceden tespiti ve tahmini ile mümkün hale gelmiştir. Dolayısıyla, tam anlamıyla işleyen etkin bir iç denetim fonksiyonu, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını sağlayarak, yapılan hataların tekrarını önleme misyonuna ve vizyonuna sahip bir fonksiyon olarak işletmelerin gündemindeki yerini almıştır.

Küresel anlamda ekonomileri sarsan finansal krizler, yaşanan şirket skandalları, hızla gelişen teknoloji, işletme çevresinin dinamikleşmesi iç denetimin sorumluluk alanında büyük bir genişlemeye yol açmıştır. 1950’li yıllarda sadece işletme varlıklarını koruması beklenen iç denetimden, 2000’li yıllara gelindiğinde işletmeye değer katması istenmiştir. Dolayısıyla 1950’li yılların klasik iç denetim anlayışından 2000’li yılların modern denetim anlayışına geçişle beraber, iç denetim reaktif düşünce yapısından proaktif (risk odaklı) bir yapıya bürünmüştür. İç denetim, risklerle birlikte fırsatları da ortaya koyan bir sistem haline dönüşmüştür. Bu anlamda iç denetimde, risk yönetimi ve kurumsal yönetim bileşenleri dengesinin optimal şekilde sağlanması önemli hale gelmiştir.

İşletmede kurumsal yönetim çerçevesinde şeffaflık ve hesap verebilirlik anlayışının artmasına katkı sağlayan iç denetim fonksiyonu, bu katkıyı ancak denetim komitesi ile kuracağı güçlü ilişkiler aracılığıyla sağlayabilecektir. Bu iki birim arasında kurulacak güçlü ilişkiler, işletme etkinliğini doğrudan etkileyecektir.

İç denetim ve denetim komitesi arasındaki ilişkinin etkinliği ve sağlığı özellikle işletme ile ilgili karar süreçleri bakımından kritik önem arz etmektedir. Yönetim, iç denetim ve denetim komitesi arasındaki ilişkinin yeteri kadar etkin olmadığına inanıyorsa, bu durumu düzeltmek için elinden geleni yapmak durumundadır. Ayrıca denetim komitesi, yönetim ve iç denetim birimi arasındaki ilişkilerin daha verimli olabilmesi için iç denetim birim yöneticisinin oynadığı kritik rol ile doğrudan ilişkilidir. İç denetim birim yöneticisinin bu fonksiyonlar arasındaki ilişkiyi yanlış anlaşılmalara mahal vermeyecek şekilde tam anlamıyla koordine etmesi durumunda doğal olarak iş süreçlerindeki etkinlik de artacaktır. İlgili yazında denetim komitesi, iç denetim birimi ve İç Denetim Birim Yöneticisi (CAE) arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaların azlığı dikkat çekmektedir. Bu anlamda tezin amacı, iç denetim biriminin çalışmaları ile denetim komitesinin varlığı arasındaki varsayılan ilişkileri sınamak şeklinde belirlenmiştir.

Bu araştırmada iç denetim birimi ile denetim komitesi ve yönetim kurulu arasında kilit rol oynayan iç denetim birimi yöneticilerinin algıları üzerinden denetim komitesinin, iç denetim birimi çalışmaları ile etkileşimi incelenmiştir. Araştırmanın bulgularına göre, şirketlerin halka açık olup olmamaları, iç denetim birimi yöneticilerinin finansal denetim, iletişim, risk yönetimi ve bağımsızlık algıları açısından bir farklılık kaynağı oluşturmamaktadır. Yine, denetim komitesine sahip olup, bu birime raporlama yapmayan şirketlerde iç denetim birim yöneticilerinin bağımsızlık algılarına ilişkin algılarının daha düşük gerçekleştiği tespit edilmiştir. Türkiye bağlamında iç denetim birimlerinin yeterince yaygınlaşmadığını da ortaya koyan bu araştırma, iç denetim birimi yöneticilerinin algılarının ölçümüne yönelik öncü araştırmalardan birini teşkil etmektedir. Araştırmamızda ulaşılan bulgular, kuramsal ve uygulamaya dönük bilgiler bağlamında tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim Komitesi, İç Denetim, İç Denetim Birim Yöneticisi

## **ABSTRACT**

### **THE EFFECTS OF AUDIT COMMITTEE ON INTERNAL AUDIT DEPARTMENT: A STUDY ON THE PERCEPTIONS OF CHIEF AUDIT EXECUTIVES IN THE CONTEXT OF TURKEY**

The second half of the 1990s is possibly best characterized by the term “change” in terms of commercial, economic, technological, sociological, cultural, local, global and glocal developments, which have also forced businesses to comprehensive reengineering processes. An increasingly competitive environment, rapidly changing market needs and desires, and more complex business processes have rendered organizational management an even more challenging task. All these developments have contributed to and enhanced the significance of internal auditing as a business function that provides organizations with an objective and transparent consulting service as well as a higher value added. The continuity of business activities in a consistently developing organizational ecosystem and leading the competition could only be possible by an ex-ante prediction and detection of the potential risk factors. Thereby, a fully operational internal audit function is necessary for uncovering any frauds and errors, and preventing recurrence of mistakes.

The worldwide financial crises that affected the global economy, corporate scandals, the rapidly developing technology and the environmental dynamism that surrounds companies have expanded the sphere of influence of the internal audit function. Back in 1950s, internal audit was only about protection of the corporate assets whereas it is expected to be a source of higher company value by 2000s. This shift from a classical understanding of internal audit to a modern perspective also marks a transition from a reactive view to a proactive one (risk-oriented). Internal audit has thus become a thorough system that helps detect not only risks but also opportunities. In this sense, internal audit is expected to be a well-balanced organizational function that incorporates risk management and corporate governance.

Internal audit function significantly contributes to a higher transparency and accountability vision within a corporate governance framework, which is only possible through solid collaboration of the internal audit committee. A staunch connection between internal audit function and internal audit committee has direct influence on organizational effectiveness and efficiency.

The efficiency and effectiveness of the aforesaid relationship between internal audit unit and audit committee plays a particularly critical role in organizational decision making processes. Moreover, top management has direct responsibility to settle any disagreements and reinstate peace between internal audit and audit committee in the event. In addition, chief audit executive has a key role in developing more prolific relations between internal audit unit, corporate management and audit committee. To guarantee further efficiency of the business processes, chief audit executive should coordinate cross-functional relationships in a such a way to avoid any misunderstandings. A review of the relevant literature shows that there is a lack of research investigating the relationship between internal audit unit, chief audit executive (CAE) and audit committee. In that sense, this thesis is modest attempt that addresses this gap in the literature by investigating the hypothesized relationship between internal audit practices and audit committee.

Specifically, this thesis problematizes the interaction between audit committee and internal audit unit through chief audit executives' perceptions. The findings of the empirical study show that public ownership does not provide a benchmark in terms of 'chief audit executives' perceptions regarding financial audit, communication, risk management and independence. Chief audit executive of companies with an internal audit committee where direct reporting is not the norm have less than perceptions of independence. The study also evidences the under representation of internal audit units in the context of Turkey and provides a preliminary example addressing the topic of interest. The findings are discussed with a view to theoretical and practical implications.

**Key Words:** Audit Committee, Internal Audit, Chief Audit Executive (CAE)



## İÇİNDEKİLER LİSTESİ

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI .....	II
YEMİN METNİ .....	IV
ÖZET.....	V
ABSTRACT .....	VII
İÇİNDEKİLER LİSTESİ.....	IX
KISALTMALAR .....	XII
TABLolar LİSTESİ.....	XIII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIV
GİRİŞ .....	1

### I.BÖLÜM

İÇ DENETİM VE ZAMAN İÇİNDE DEĞİŞEN ROLÜ .....	4
1.1. İç Denetim Kavramı.....	4
1.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi .....	9
1.2.1. Türk Hukukunda İç Denetim .....	16
1.2.1.1. Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim .....	16
1.2.1.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu .....	17
1.2.1.3. Sermaye Piyasası Kanunu ve Kurulu .....	17
1.2.1.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu: Bankalar Kanunu.....	19
1.2.1.5. Sigortacılık Hukuku Kapsamında İç Denetim .....	20
1.3. İç Denetime İhtiyaç Duyulma Nedenleri.....	21
1.3.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme .....	21
1.3.2. Vekâlet Teorisi .....	21
1.3.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım.....	22
1.3.4. Tasarruf İhtiyacı .....	22
1.3.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı.....	23
1.4. İç Denetimin İşletmeye Yararları.....	23
1.5. İç Denetim Türleri.....	24

1.5.1. Finansal Tabloların Denetimi.....	25
1.5.2. Uygunluk Denetimi.....	25
1.5.3. Performans Denetimi .....	25
1.5.4. Bilgi Teknolojileri ve Süreç Denetimi .....	26
<b>1.6. İç Denetçiler ve İç Denetçilerde Bulunması Gereken Özellikler .....</b>	<b>26</b>
1.6.1. İç Denetçilerin Bağımsızlığı .....	29
1.6.2. İç Denetçilerin Tarafsızlığı .....	29
1.6.3. İç Denetçilerin Yetkinliği.....	30
<b>1.7. İç Denetim Birimi Yöneticisi (Chief Audit Executive).....</b>	<b>30</b>
<b>1.8. İç Denetim İle İlişkili Faaliyet Alanları.....</b>	<b>35</b>
1.8.1. İç Kontrol .....	35
1.8.2. Kurumsal Yönetim .....	39
1.8.3. Kurumsal Risk Yönetimi .....	42
<b>1.9. Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İç Denetimin İşletme İçindeki Yeri ....</b>	<b>47</b>

## II.BÖLÜM

<b>DENETİM KOMİTESİ VE İÇ DENETİM.....</b>	<b>51</b>
<b>2.1. Denetim Komitesi Kavramı.....</b>	<b>51</b>
<b>2.2. Denetim Komitesi Yasal Geçmişi.....</b>	<b>52</b>
<b>2.3. Denetim Komitesi Yapısı .....</b>	<b>56</b>
2.3.1. Denetim Komitesinin Bağımsızlığı.....	57
2.3.2. Denetim Komitesinin Büyüklüğü .....	59
2.3.3. Denetim Komitesinin Muhasebe –Finans Uzmanlığı .....	60
<b>2.4. Denetim Komitesinin Görev ve Sorumlulukları .....</b>	<b>62</b>
<b>2.5. Denetim Komitesinin Örgüt İçindeki Yeri ve İlişki Boyutları.....</b>	<b>63</b>
2.5.1. Denetim Komitesi ile Yönetim Kurulu İlişkisi .....	65
2.5.2. Denetim Komitesi Bağımsız Denetim İlişkisi .....	68
2.5.3. Denetim Komitesi CEO İlişkisi .....	71
2.5.4. Denetim Komitesi CFO İlişkisi.....	72
2.5.5. Denetim Komitesi İç Denetim İlişkisi.....	76
2.5.6. Denetim Komitesinin İç Denetim Birim Yöneticisi (CAE) ile İlişkisi ....	80

### III. BÖLÜM

<b>DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİM BİRİMİ ÇALIŞMALARINA ETKİSİ ARAŞTIRMASI .....</b>	<b>84</b>
<b>3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı .....</b>	<b>84</b>
<b>3.2. Araştırmanın Yöntemi.....</b>	<b>85</b>
<b>3.3. Araştırma Modeli ve Hipotez Geliştirme .....</b>	<b>87</b>
<b>3.4. Verilerin Analizi .....</b>	<b>103</b>
<b>3.5. Bulgular.....</b>	<b>104</b>
3.5.1. Tanımlayıcı Bulgular .....	104
3.5.2 Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Testleri .....	107
<b>3.6. Araştırma Hipotezlerinin Testi.....</b>	<b>110</b>
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>120</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>132</b>

## KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CAE	Chief Audit Executive
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Finance Officer
COCO	Criteria Of Control
COSO	The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission
CPA	Certified Public Accountant
FCPA	Foreign Corrupt Practices Act
IIA	The Institute of internal Auditors
İDY	İç Denetim Birim Yöneticisi
NYSE	The New York Stock Exchange
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SAS	Statement of Auditing Standards
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes Oxley
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TUSİAD	Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Modern İç Denetimin Temel Fonksiyonları .....	5
Tablo 2 İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Rolü .....	7
Tablo 3 İç Denetimde Değişen Kavramlar.....	8
Tablo 4: Dünyadaki İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	10
Tablo 5: İç Denetim Birim Yöneticisinin Yönetimin İşlevleri Açısından Odak Alanları .....	34
Tablo 6: Risk Yönetiminin Gelişim Süreci.....	43
Tablo 7: Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü .....	46
Tablo 8: Denetim Komitesi Yasal Geçmişi .....	53
Tablo 9 İç Denetim Çalışmaları İle İlgili Önceki Çalışmalar ve Öne Çıkan Bulgular .....	88
Tablo 10 Tanımlayıcı İstatistikler .....	104
Tablo 11: Ölçek Maddeleri, Ortalama Değerler ve Standart Sapmalar .....	105
Tablo 12. Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenilirlik Katsayıları.....	108
Tablo 13: Normallik Testi.....	110
Tablo 14: İç Denetim Birim Yöneticilerinin Alguları ile Şirketlerin Halka Açık Olup Olmaması Arasındaki İlişki .....	111
Tablo 15: İç Denetim Birim Yöneticilerinin Alguları ile Denetim Komitesinin Varlığı Arasındaki İlişki .....	113
Tablo 16: İç Denetim Birim Yöneticilerinin Alguları ile İç Denetim Birim Raporunun Sunulduğu Otorite Arasındaki İlişki (81 firmanın tümü için).....	115
Tablo 17: İç Denetim Birim Yöneticilerinin Alguları ile İç Denetim Birim Raporunun Sunulduğu Otorite Arasındaki İlişki (Yalnızca denetim komitesine sahip 60 firma için) .....	116
Tablo 18 Ki-Kare Analizi Sonucu.....	117
Tablo 19: Hipotez Kabul/Ret Durumu .....	118

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: İç Denetimin Bileşenleri .....	6
Şekil 2: İç denetim Birim Yöneticisinin Değişen Rollerini .....	33
Şekil 3: İç Denetim Fonksiyonunun İşletme İçindeki Pozisyonu .....	47
Şekil 4: Denetim Komitesi İlişki Ağı.....	65
Şekil 5: Denetim Komitesi Bağlantıları .....	70
Şekil 6: Denetim Komitesi İle İç Denetim Birimi Arasındaki İlişki.....	78
Şekil 7: Araştırma Modeli.....	103



## GİRİŞ

İç denetim, işletme süreçlerine katma değer yaratma amacıyla yürütülen bağımsız, objektif danışmanlık faaliyetidir. Bu anlamda iç denetim işletme bütününde risk kontrol faaliyetlerinin etkinliğini sağlayarak işletme hedeflerine ulaşmada daha kararlı ve disiplinli bir yol çizmektedir. İşletmeler iç denetim tarafından çizilen bu yolda uluslararası iç denetim standartları tarafından önceden belirlenen kurallara ve prensiplere bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmektedir.

2000'li yıllardan önce hakim olan geleneksel iç denetim yaklaşımı (Deneyim ağırlıklı denetim, finansal kayıp denetimi, mevzuat temelli denetim) muhasebe temelli işletme skandallarına engel olamamış ve bu yaklaşımın tamamen yeniden revize edilme ihtiyacı doğmuştur. 2002 yılında Amerika'da çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası ile başlayan iç denetimdeki yenilenme hareketi zayıf işletmelerin denetleme yapısını güçlendirmiş, işletmelerin tüm süreçlerini ve işletme paydaşlarının haklarını korumak adına kalkan vazifesi görmüş ve işletme skandallarıyla kaybolan güveni yeniden inşa etmiştir.

Geleneksel anlamda iç denetim gerçekleşmiş, sonuçlanmış işlemlerle ilgilenip odak noktasına mevcut işletme sistemini korumayı alırken, ekosistemin hızla değişmesi, teknolojik gelişmeler, risklerdeki farklılaşma ile ortaya çıkan modern anlamda iç denetim ise bu manada işletmede değişimin öncüsü olmak adına faaliyet göstermektedir.

Günümüz ekosisteminin dinamik yapısı, sistemde faaliyet gösteren işletmelerin sürekliliğini tehdit eder hale gelmiştir. Bu hareketlilik ve karışıklık içerisinde işletmelerin rasyonel kararlar alabilmeleri ve riskten kaçınmaları ancak işletmeyi etkileyebilecek risklerin önceden tespiti ve tahmini ile mümkün olacaktır. İç denetim biriminin risk kontrol faaliyetlerini etkin şekilde yapabilmesi, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması, bölümün bağımsızlığı ve işletme yönetiminin iç denetim müessesine verdiği önemle doğrudan ilişkilidir. Bu anlamda sürekli değişen ve gelişen ekosistem, işletmeleri, farklılaşan risklerle mücadeleye zorlamaktadır.

Bütün bu süreçler, sistemler dikkatle incelendiğinde iç denetim giderek zorlaşan daha fazla çaba isteyen, fakat tam anlamıyla yapıldığında da işletmeyi rekabette büyük avantajlar sağlayan konuma yükselmiştir. İç denetim uygulayıcıları (denetçiler) ve

İDY bu görevi yaparken üst yönetime bağlıdır ve bundan güç almaktadır. Belirtilen bu durumun aksi iç denetim faaliyetlerini sürdüren denetçileri etkisiz hale getirir ve bu da işletmenin sürdürülebilirliğini etkiler.

Bilindiği üzere işletme fonksiyonlarını yürütme ve yönetmeden sorumlu bölüm başkanları bulunmaktadır. Bu bağlamda iç denetim biriminin başında da birimin faaliyetlerinin etkin ve bağımsız olarak en iyi şekilde sürdürülmesinden sorumlu kişi olarak İç Denetim Birim Yöneticisi (Chief Audit Executive –CAE) vardır. İDY işletmenin stratejik hedefleri doğrultusunda hareket ederek sorumlu olduğu birimi doğru şekilde yönlendirmeden sorumludur. İDY işletmenin karşı karşıya olduğu risklerin, hata ve hilelerin tespiti için üst yönetim ile devamlı iletişim halinde olmalıdır. İDY, işletme yönetimini bu manada bilgilendirmeli ve neye nasıl hangi kaynaklara ihtiyacın olup olmadığı ile ilgili sorumlulara bilgi aktarmalıdır.

İDY'nin belirtilen görev ve sorumluklarını yerine getirirken karşı karşıya kalacağı en büyük zorluk bağımsızlık ve objektiflik kavramlarıyla ilgili olacaktır. Bir danışmanlık faaliyeti olan iç denetim de etkili kararlar verebilmek bu iki kavramın tam anlamıyla uygulanmasıyla mümkündür. İşletme üst yönetimi, ilişkileri iç denetimin objektifliğini etkileyecek menfaat çatışma noktasına getirmemelidir. Bu durumun da ortaya çıkmaması için iç denetimin bağımsızlığı üst yönetim tarafından garanti altına alınmalıdır. İç denetim ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde, İDY'nin dolayısıyla iç denetimin bağımsızlığının sağlanması için gereken en önemli unsurun İDY'nin raporlamayı Denetim Komitesine yapması gerekliliğidir. Ayrıca iç denetçilerin işletme içi kaynaklara sınırsız erişim hakkının olması, İDY'nin denetim komitesi ile yaptığı toplantıların sıklığı, iç denetim faaliyetlerinin objektifliğine ve bağımsızlığına katkı sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde denetim kavramı ayrıntılı olarak ele alınarak, işletmelerde iç denetimin gelişim süreci incelenmiş ve işletmelerde iç denetim fonksiyonunun kurumsal yönetim çerçevesindeki konumu tartışma konusu yapılmıştır.

İkinci bölümde denetim komitesi ve denetim komitesinin diğer üst yönetim kademeleriyle olan ilişkileri üzerinde durulmuş, bu kapsamda yapılan çalışmalardan örnekler verilmiş ve çalışmaların sonuçları incelenmiştir.



Üçüncü bölümde ise, öncelikle çalışma konusuyla ilgili literatür taramasına yer verilmiş, arkasından araştırmanın amacı, kapsamı, metodolojisi açıklanmıştır. Son olarak, anket sonuçları ayrıntılı şekilde değerlendirilmiş ve gelecek çalışmalar için önerilerde bulunulmuştur.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### İÇ DENETİM VE ZAMAN İÇİNDE DEĞİŞEN ROLÜ

İç denetim, işletmelerin faaliyetlerini sürdürürken işletmedeki hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını ve hatta olası hata ve hilelerin daha ortaya çıkmadan evvel proaktif bir yaklaşımla önlenmesini sağlamasının yanında, işletme çalışanları ve yöneticilerinden kaynaklı oluşabilecek sorunların önlemesi açısından önem arz etmektedir. Ayrıca iç denetim, bir yönetim fonksiyonu olarak işletmeler açısından şeffaflığın ve hesap verebilirliğin tam güvencesini sağlaması yolunda işletmeler için hayati öneme sahiptir.

Çalışmanın bu kesiminde önce iç denetim kavramı üzerinde durulacak ve bu kavram çerçevesinde ortaya çıkan ve iç denetimle ilişkili olan kavramlar üzerinde detaylı olarak durulacaktır. Daha sonra, zaman içinde iç denetim kavramındaki değişim ve iç denetim fonksiyonunun değişen ve gelişen yapısı inceleme konusu yapılacaktır.

#### 1.1. İç Denetim Kavramı

Dış denetimin tarihi çok eski olmasına rağmen iç denetim 20. Yüzyılın ikinci yarısında sonra dünyada önem kazanmıştır. İşletmelerin büyümesi, kontrolün güçlenmesi ve işletme sahiplerinin yönetimi profesyonellere devretmesi nedeniyle iç denetim hızlı bir yol kat etmiş ve 1941 yılında ABD’de IIA (İç Denetim Enstitüsü) kurulmasıyla kurumsal kimlik kazanmıştır (Alptürk, 2008:29). Uluslararası anlamda iç denetim alanında ilk kuruluş olan IIA, Kurum olarak 1947 yılında yaptığı ilk tanımda iç denetimi, yönetime hizmet etmek ve işletme fonksiyonlarının bağımsız değerlendirilmesi faaliyeti şeklinde tanımlamışken, 2003 yılında iç denetimi; bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlerine katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamıştır. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ise iç denetimi bir organizasyonun risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını denetleyen ve işletmeye bağımsız güvence sağlayan mekanizma olarak tanımlamıştır. 2000’lerin ilk yıllarında ortaya çıkan muhasebe skandalları iç denetimin kapsamının genişlemesini beraberinde getirmiş ve iç denetimin tanımında eklemelere sebep olmuştur. 2003 yılında iç denetim tanımının kapsamına risk yönetimi ve kurumsal yönetim de dahil edilmiştir (Pehlivanlı, 2010:8).

Deloitte (2012), bugüne kadar yapılan iç denetim kavramlarından yola çıkarak modern anlamda iç denetimin temel fonksiyonlarını Tablo 1’de görüldüğü üzere 4 ana başlıkta ortaya koymaktadır.

**Tablo 1: Modern İç Denetimin Temel Fonksiyonları**

Güvence ( sigorta)	<ul style="list-style-type: none"><li>- Politikalarının etkinliği ve verimliliği hakkında paydaşlar için doğru ve güncel bilgi vermek.</li><li>- İşletme süreçlerinin, yasal yükümlülükleri ile uyumlu olmasını sağlamak.</li></ul>
Değerlendirme ve Öneriler	<ul style="list-style-type: none"><li>- Mevcut kontrollerin değerlendirilmesi ve etkinliği hakkında tavsiyelerde bulunmak.</li><li>- Etik, uygunluk, risk, verimlilik konularında önerilerde bulunmak.</li></ul>
Gözetim	<ul style="list-style-type: none"><li>- Mevcut kontrollerin değerlendirilmesi ve etkinliğinin gözetimini yapmak.</li><li>- İşletmeye etik, uygunluk, risk, verimlilik konularında önerilerde bulunarak bunların uygulanabilirliğinin gözetimini yapmak.</li></ul>
Danışma Birimi	<ul style="list-style-type: none"><li>- Mevcut kontrollerin değerlendirilmesi ve etkinliği hakkında tavsiyelerde bulunmak.</li><li>- Etik, uygunluk, risk, verimlilik konularında önerilerde bulunarak bu uygulamalarla ilgili danışmanlık yapmak.</li></ul>

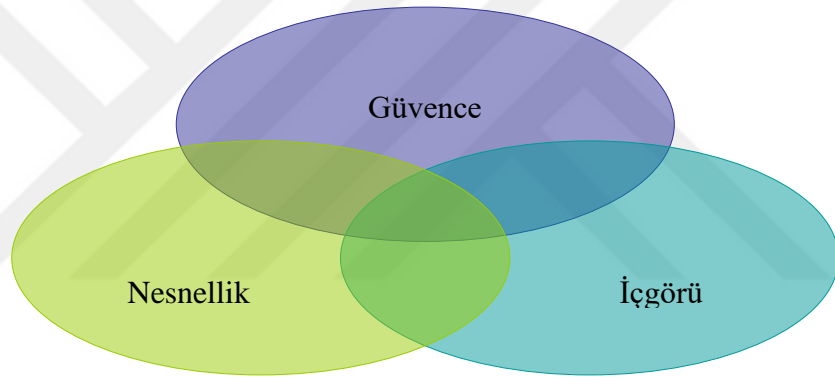
**Kaynak: Deloitte, 2012:2**

IIA’ nın iç denetim tanımı kapsamında iç denetim, daha ayrıntılı bir şekilde değerlendirilebilir. İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında şirket üst yönetimine bağımsız ve tarafsız görüş sunarak değerlendirmeler yapar. Ayrıca iç denetim finansal ve operasyonel bilgilerin, güvenilirliği ve bütünlüğü, operasyonların etkinliğini ve verimliliğini, varlıkların korunmasını, kanun, yönetmelik, standartlara uyum faaliyetlerini kapsar (Pickett,2003;111). Dolayısıyla bu ayrıntılı değerlendirmeye beraber iç denetim daha kapsamlı faaliyetler bütünü haline gelmiştir.

Dağlı (2000)’ da bu kapsamda iç denetimin tanımını benzer şekilde detaylandırmış ve şu şekilde açıklamıştır: İşletme faaliyetlerinin, mevcut yasal düzenlemelere uyumunun, etkinliğinin, verimliliğinin incelenmesi, belirlenen hedeflerle, ortaya çıkan sonuçların tutarlılığının iç denetçiler tarafından düzenli bir şekilde, tarafsız olarak değerlendirilmesidir.

Aycı ise (2012), kamu iç denetçiler dergisine verdiği röportajda iç denetimi diğer yapılan tanımlara benzer olarak işletmenin finansal ve finansal olmayan faaliyetlerini geliştirerek işletmeye değer katan, işletme bünyesinde bağımsız olarak danışmalık hizmeti sunan faaliyet olarak tanımlamıştır. İç denetim bu hizmeti yerine getirirken; işletmenin yönetim yapısını, finansal işlemlerini, risk yönetimini, kontrol süreçlerinin etkinliğini eleştirel bir gözle inceler ve sistemin eksiklerinin bir an önce giderilmesi için alınması gereken tedbirleri üst yönetime bildirir (Usul, 2015:134).

İşletme üst yönetimi, iç denetimin bütün işletme faaliyetlerinin, iş süreçlerinin etkinliğini ve kalitesini tam olarak sağlanacağı konusunda tarafsız bir güvence sağlayacağı konusunda iç denetim birimine güvenir. Bu güven iç denetim kavramının içinde barındırdığı ve şekil 1’de de bahsedilen bileşenler tarafından da tam olarak karşılanır. İç denetim bu anlamda işletme yönetimi rahatlatır.



**Şekil 1: İç Denetimin Bileşenleri**

**Kaynak: IIA, 2010:3 (www.tide.org.tr)**

Gelişen ve değişen dünya, işletmeleri hızlı değişime mecbur tutmaktadır. Artan rekabet, iş yapma süreçlerinin aynışması, çevre sorunları, ekonomik faaliyetlerdeki azalış, yönetimleri son derece zorlamaktadır. Bütün bu yaşananlar iç denetimi işletmeler açısından daha da önemli hale getirmiş ve etkili, etkin bir iç denetim fonksiyonuna sahip olmak işletmeler açısından bir gereklilikten çok zorunluluk haline gelmiştir. Bu anlamda işletmeler sorumluluk ve hesap verebilme, işletmedeki hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasının yanında, yapılan hatalarla tekrardan karşılaşılması için iç denetime ihtiyaç duymaktadır (IIA, 2010:3). İç denetimin en önemli özelliği, işletmeyi geliştiren ve ona değer katan faaliyetler bütünü olmasıdır. (Uzun, 2014; s:61)

İç denetim işletmeye katkı sağlamak için kurulan bir yönetim fonksiyonudur. Bu fonksiyon kapsamında işletme yönetimi faaliyetlerin etkinliğini denetler. Yapılan değerlendirmeler sonucunda ortaya çıkan sonuçlar derinlemesine analiz edilerek raporlanır. (Uzun ve Ergudan, 2010:12)

İç denetim fonksiyonunun sorumluluğu ve oynadığı rol işletmeden işletmeye farklı, kapsam ve yetki anlamında değişiklik gösterebilir. Günümüzde eğilim olarak iç denetim fonksiyonunun daha stratejik ve merkezi bir rol üstlendiği gözlemlenmektedir. Bu değişikliklerle birlikte gelişen iç denetim fonksiyonu, paydaşlar arasında artan etkileşimi geliştirmeye odaklanmaktadır (Deloitte,2012:2). Dolayısıyla küreselleşen ve rekabetin yoğunlaştığı iş çevresinde, etkili ve etkin bir iç denetim fonksiyonuna sahip olmak, işletmeler açısından bir gereklilikten çok zorunluluk haline gelmiştir.

Özellikle finansal krizler, gelişen teknoloji ve işletme çevresinde meydana gelen değişimler iç denetimin sorumluluk alanını genişletmiş ve içeriğinde değişikliklere yol açmıştır. Bu anlamda iç denetimin zaman içinde değişen yapısını aşağıdaki şekilde tablolaştırmak mümkündür. (Tablo 2)

**Tablo 2 İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Rolü**

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar	Kapsam
1950'li yıllar	İşletme Varlıklarının Korunması	Muhasebe kayıtlarının kontrolü
1960'li yıllar	İşletme finansal Verilerinin Güvenirliliğinin Denetlenmesi	Finansal ve uygunluk denetimlerinin yapılması
1970'li yıllar	Finansal ve finansal olmayan tüm verilerin Uygunluk Denetiminin Yapılması	Tüm faaliyetlerin Finansal ve uygunluk denetimlerinin yapılması
1980'li yıllar	İşletme Etkinliğinin Denetlenmesi	Tüm faaliyetlerin etkinliğinin denetlenmesi
1990'li yıllar	İşletme Amaçlarına Ulaşılması	Tüm iç kontrol sisteminin ve risk yönetiminin denetlenmesi
2000'li yıllar	İşletmeye Artı Değer Katma	Tüm süreçlerin denetimi

**Kaynak: Memiş, 2008: 80; Yılcı, 2015: 2**

İşletmelerde, iç denetimin işletme faaliyetlerini geliştirici etkisi, geçmişin denetim ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı yerine bugünün süreç odaklı, katma değer oluşturmaya yönelik yaklaşımı sayesinde mümkün olmaktadır (Uzun, 2014: 61). Tablo 3'te iç denetimin geliştirici etkisini ortaya koymaktadır

**Tablo 3 İç Denetimde Değişen Kavramlar**

<b><u>Geleneksel Yaklaşım</u></b>	<b><u>Modern Yaklaşım</u></b>
Denetim Odaklı	Katma Değer Odaklı
İşlem Denetimi	Süreç Denetimi
Finansal Kayıp Denetimi	Verimlilik Denetimi
Uygunluk Denetimi	Risk Tanımlama
Sistem Koruyucu Olmak	Değişimin Öncüsü Olmak
Deneyim Ağırlıklı Denetim	Yoğun Teknoloji Kullanımı
Mevzuat Kökenli	Risk Yönetimi Kökenli

**Kaynak: Özbek, 2003: 5**

Yukarıdaki tablolarda (Tablo 2 ve 3) görüldüğü gibi, klasik iç denetim yaklaşımlarında iç denetim yaklaşımında denetim, tüm birimlerin belli aralıklarla denetimden geçirilmesi görevini kapsarken, modern iç denetim yaklaşımında denetimin görev boyutları genişleyerek risk yönetimini de kapsamıştır.

Klasik yaklaşımda denetimler çoğu zaman denetçinin yöntem açısından kendi inisiyatif çerçevesinde şekillenirken, kişi ya da birimlerin geçmişte gerçekleştirdiği iş ya da işlemler üzerinde durulmakta ve incelemeler yapılmaktadır. Modern anlamda iç denetimde ise, sistematik ve standart denetim yöntemleri geliştirilerek uygulanmakta ve denetimler faaliyetler ya da süreçler temelinde yapılmaktadır. Modern yaklaşımda denetçiler sadece işletme kusurları ile yetinmeyip işletmenin gelecekte nasıl bir duruş sergilemesi gerektiğini de araştırmaktadır (Gegin,2009; s:20).

Sadece denetim görevi icra edilen klasik yaklaşımda tüm birimler belli aralıklarla denetimden geçirilirken, modern iç denetim anlayışında ise talep edildiğinde denetim haricinde danışmanlık görevi de icra edilirken, risk değerlendirmesi yapılarak çıkan sonuçlara göre karar verilmektedir (Gegin,2009; s:22).

Modern anlayışın klasik anlayıştan farklılaştığı temel yönlerden birisi de maliyet, etkinlik ve verimliliğe verilen önemde ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda denetçiler görevlerini yaparken işletme bünyesinde üretilen hizmet veya mamulün en az maliyet ile elde edilip edilmediğini ya da eldeki kaynaklar ile en fazla üretimin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini detaylı bir şekilde incelemektedirler. (Gegin, 2009; 21)

İç denetim, modern anlayış ile reaktif düşünce yapısından proaktif bir yapıya dönüşerek olayları geçmişe yönelik değil, daha gelecek odaklı düşünerek risklerle beraber fırsatları da ortaya koyan bir sistem haline dönüşmüştür. Benimsenen bu modern sistem, iç denetim ve iç denetçilerin işletme içinde yol gösterici bir niteliğe bürünmesini sağlayarak denetim sistemini işletmeye değer katıcı fonksiyon haline getirmiştir. (Memiş, 2008: 79). Ayrıca değişen iç denetim anlayışı; işletmelerin piyasa değerinin yükselmesine, işlemde çok yöntem ve sistem üzerinde odaklanmasına ve aynı zamanda da işletme yönetiminin başarısını belirlemede etkin olmuştur (Usul, Mizrahi,2016:2).

Sonuç olarak, geçmişe yönelik olayları uygunsuzlukları ortaya çıkaran klasik denetim anlayışı yerini işletmenin faaliyetlerini olumsuz etkileyecek risklerin ortaya çıkmadan tahmin edildiği (risk odaklılık) ve buna yönelik önleyici faaliyetlerin, raporlamanın uygulamaya alındığı ve denetim planlarının bu kapsamda yürütüldüğü, hızla gelişen teknolojinin bu süreçlere dahil edildiği “önleyici denetim” anlayışı olan modern denetim yaklaşımına bırakmıştır (Uyar, 2003:6). Bu kapsamda iç denetim kontrollere odaklanmak yerine risk yönetimi ve kurumsal yönetim üzerinde yoğunlaşmak arasında daha iyi bir denge tutturmak zorundadır.

## **1.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi**

Tarihsel araştırmalar denetimin köklerinin muhasebeye göre daha eskilere, M.Ö. 4000 yıllarına kadar uzadığını ortaya çıkarmıştır. Araştırmalar resmi olarak ilk kayıt saklama sisteminin yakın doğuda vergiler ve gelirlerin doğru toplanması, masrafların belirlenmesi için kullanıldığını belgelendirmiştir. İç denetimin ise tarihsel anlamda ilk olarak 13. yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde rastlandığından söz edilmekle beraber, gerçek anlamda iç denetim çok uluslu şirketlerin ortaya çıktığı ve organizasyonların daha karmaşık hale geldiği 20. yüzyılın başlarında ele alınmaya başlanmıştır. 20. yy'ın ortalarından sonra ise iç denetim daha da fazla önem kazanmaya başlamış ve bir fonksiyon olarak modern

işletmelerde görülmeye başlanmıştır (iç denetim.adalet.gov.tr, 2016). 1941 yılında da ABD’ de İç Denetim Enstitüsü’nün kurulmasıyla beraber iç denetim ilk defa kurumsal kimlik kazanmıştır. (Ramamoorti, 2003; 3)

2. Dünya Savaşı sonrası işletmelerin iş yapış süreçlerinin karmaşıklaşması, iç denetim faaliyetlerinin çehresini değiştirmiş, bununla birlikte eş zamanlı olarak iç denetim alanında kapsamlı gelişmelere yol açmıştır. Meydana gelen gelişmeleri kronolojik olarak aşağıdaki tabloda belirtilmiştir. Buna göre;

**Tablo 4: Dünyadaki İç Denetimin Tarihsel Gelişimi**

Tarih	İç Denetim Faaliyetleri	Açıklama
1933	Amerika'da <b>SEC</b> (Security Exchange Commission)'in kurulması	
1941	Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors- IIA)'nün kurulması	İIA'nın 1941' de Amerika 'da kurulmasıyla beraber iç denetimde kurumsal bir yapı ortaya çıkmış, aynı zamanda iç denetimle ilgili standartların belirlenmesi ve bu standartların gelişen dünyaya uyumunun sağlanması IIA kurumu tarafından sağlanmaktadır.
1957	İIA tarafından "Statement of Responsibilities of the Internal Auditors"ın yayınlanması	İlk olarak 1947 yılında yayınlanan bu doküman 1957 yılında revize edilmiştir. Rapora göre iç denetçilerin görevleri şu şekilde sıralanmıştır: 1. Finansal raporların sağlamlığını, yeterliliğini gözden geçirme ve değerlendirme 2. Oluşturulan planlara, prosedürlere kurallara ne ölçüde uyulup uyulmadığının tespiti 3. Şirket varlığının tespiti ve her türlü zarara karşı korunması, tedbir alınması 4. Örgüt içinde üretilen muhasebe ve diğer bilgilerin doğruluğunu araştırma 5. Şirketin sorumluluklarını yerine getirirken yapılan işlerin kalitesini değerlendirmek (İIA, 12)
1985	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Committee ( <b>COSO</b> )'nin kurulması	Uluslararası İç Denetim Standartları ve Destekleyici Kurumlar Komitesi, daha çok iş etiği, etkin iç kontrol ve kurumsal yönetim vasıtasıyla finansal raporların kalitesini artırmak



		<p>için çalışma yapan gönüllü kuruluştur (Tığdemir, 2013, 1)</p>
1987	<p>Treadway Komisyonu tarafından "National Commission on Fraudulent Financial Reporting" (<b>NCFR Raporu</b>)'nin yayınlanması</p>	<p>Treadway Komisyonu (İç Denetçiler Enstitüsü, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, Finansal Yöneticiler Enstitüsü, Amerikan Muhasebe Birliği, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü) tarafından yayınlanan raporda, hileli finansal raporlamaya yol açan unsurların tespiti ve bu unsurların azaltılması yönünde tavsiye kararları alınmıştır. (Aicpa, 2006). Güçlü yetkin bir denetim komitesi ve etkin bir iç denetim sisteminde olması gereken önemli konular vurgulanmıştır (Alikadıoğulları, 2010:37).</p>
1989	<p>IIA tarafından "İç Denetim Standartları"nın yayınlanması</p>	<p>İlk olarak 1989 yılında yayınlanan standartlar, değişen şartlar çerçevesinde revize edilmiş, son olarak Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları için önerilen değişiklikler taslağını yayınlamıştır. Taslak, 1 Şubat –30 Nisan 2016 tarihleri arasında görüşe açılmıştır.</p>
1991	<p><b>SAS</b> (Statement of Auditing Standards) no: 65 "The Auditors Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statement"ın yayınlanması</p>	<p>Denetçi, işletmenin finansal tablolarının denetiminde izlenecek prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirleyen birçok faktörü gözetir. Faktörlerden biri, bir iç denetim fonksiyonunun varlığıdır. Genel Kabul Görmüş Denetim standartlarına göre bir denetimde, denetçinin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanması ve bu çalışmaların denetçiye rehberlik etmesi gerektiği üzerinde durulmuştur.</p>
1992	<p>COSO tarafından "İç Kontrol Çerçevesi"nin yayınlanması</p>	<p>COSO tarafından yayınlanan "İç Kontrol-Entegre Çerçeve Modeli özel ve kamu sektöründe faaliyet gösteren kuruluşların iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin sağlanması amacıyla kullanılmaktadır. Bu modele göre etkinlik ve verimlilik, raporların güvenilirliği ve bunların yasa ve düzenlemelere uyumunun</p>

		<p>sağlanması için 5 temel bileşenin öneminden bahsedilmektedir. Bunlar 1. kontrol ortamı 2. risk değerlendirmesi 3. kontrol faaliyetleri 4. bilgi ve iletişim 5. İzleme olarak sıralanmaktadır. İş hayatında meydana gelen hızlı değişikliklerle beraber 14 Mayıs 2013 tarihinde bir takım değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişiklikleri özet olarak şu şekilde sıralamak mümkündür; 1. Süreçlerde Teknolojinin rehberliğinin artırılması 2. Raporlama hedeflerinin finansal ve finansal olmayan raporlar olarak genişletilmesi 3. Küreselleşmeyle beraber değişen iş modellerine odaklanma 4. Kurumsal yönetimin artan önemine vurgu (Tığdemir, 2013, 1)</p>
1992	İngiltere'de Cadbury Komisyonu tarafından " <b>Cadbury Raporu</b> "nın yayınlanması	<p>Genel olarak kurumsal yönetim ilkelerinin çerçevesinin belirlendiği raporda finansal raporlama ve denetime güveni artırmak amacıyla uygulama ilkeleri (kodlar) yer almaktadır.</p>
1995	Kanada'da "Canadian Institute of Chartered of Accountants" tarafından "Guidance on Control" ( <b>COCO Raporu</b> )'ün yayınlanması	<p>COCO çerçevesi, 1995 yılında "Kontrol Rehberi" adıyla Canadian Institute of Chartered of Accountants" tarafından "Guidance on Control" tarafından yayımlanmıştır. COCO'da İç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek için gerekli ölçütler ele alınarak kontrol mekanizmasını, işletmelerin amaçlarına ulaşması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler kurum kültürü gibi unsurlar arasında saymaktadır (CICA's and CCAF's, 1996:6). COCO modelinde kontrol rehberinin oluşturulmasına üç ihtiyaçtan bahsedilmektedir. Bunlar;</p> <p>1. İşletmenin denetim etkinliğinin artırılması için genel raporlamaya ihtiyacı vardır. 2. Artan küresel rekabet nedeniyle iç kontrol sistemleri revize edilmeli 3. İşletmelerin ürettikleri değerlerin paylaşımı için şeffaf iletişim yolları</p>

		gibi değişik kontrol yollarına gereksinimleri vardır. Kontrol rehberi 4 ana grup kapsamında 20 alt prensipten oluşmaktadır. Bu bileşen grupları; amaçlar, sorumluluk, yetkinlik, izleme ve öğrenmedir (Özbek, 2012: 456). Coso modeline göre daha açık ve anlaşılması kolay öğeler içeren coco modeli, etkin bir kontrol yapısının bileşenlerini 20 ilke olarak sunmaktadır. (Türedi, Koban, Karakaya, 2015, s: 106)
1999	İngiltere'de "The Financial Reporting Council" tarafından "Internal Control: Guidanace for Directors on the Combined Code" ( <b>Turnbull Raporu</b> )'nin yayınlanması	İngiltere'de ortaya çıkan fakat coso iç kontrol modelinden esinlenen diğer bir iç kontrol modeli Turnbull bilhassa iç kontrol mekanizmasının etkinliği üzerinde dururken, bunu bağımsız bir yönetim kurulunun var olup olmaması bağlamında değerlendirmiştir. Çok ayrıntılı olmaması ve şirketlere tam manasıyla yol gösterememesinden dolayı esas kaynak niteliğini çok da taşımamaktadır. (Türedi, Koban, Karakaya, 2015, 117)
1999	Blue Ribbon Committee Raporu'nun yayınlanması	Yaşanan muhasebe skandalları sonrası ortaya çıkan denetim komitelerinin etkinliği sorunu NYSE ve NASD tarafından oluşturulmuş "Blue Ribbon Committee'in" esas amacını oluşturmaktadır. Komite, denetim komitesi etkinliğine yönelik 10 tavsiye üzerinde özellikle durmuştur. Özetle raporda komite üyelerinin bağımsızlığı, finansal tecrübeleri, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına hâkimiyetleri gibi konulara dikkat çekilerek denetim komitesinin etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır ( Çatıkkaş, Okur, Balkan, 2012: 32).
2002	Afrika'da "The King Report on Corporate Governance for South Africa" (King Raporu) isimli raporun yayınlanması	1994 de yayınlanan ilk raporda, yönetim kurulları açısından çeşitli standartlar belirlenmiş ve bu standartlar dahilinde iyi yönetim için sadece finansal ve düzenleyici yönlerle kalmayıp tüm paydaşların sisteme dahil edildiği

		<p>entegre bir yaklaşımı savunuyordu.(Attorneys, 2002;2) Uluslararası anlamda kurumsal yönetim açısından en iyi rapor olarak kabul edilen King raporuna göre işletmeler sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında yılda en az bir kere sağlık, çevre yönetimi, etik, toplumsal dönüşüm uygulamaları çerçevesinde kamuoyuna bilgiler sunmak durumundadır. Genel olarak, Kral II Raporunda ise şirketlerin kurumsal yönetim yönergeleri değerlendirmek ve uygun bir şekilde bunları uygulamak gerektiğinin üzerinde durmakta ve "uy ya da açıkla" olarak bilinen bir yaklaşım getirmektedir. Şirketler yönergelere uymazlarsa bunun nedenlerini halka açıklamak durumundadırlar. 2009'da yayınlanan Rapor III'de diğer iki rapor gibi sürekliliğın üzerinde önemle durmakta ve işletme faaliyetlerinin toplum hayatını nasıl etkilediğini perspektifinden işletmenin finansal sonuçlarının bu bağlamda entegre bir şekilde değerlendirilmesi gerekliliğini üzerinde durmaktadır.</p>
2002	Amerika'da "Public Accounting Reform and Investor Protection Act. (Sarbanes-Oxley) Yasası"nın kabul edilmesi	<p>Enron, WorldCom gibi şirketlerde yaşanan kurumsal muhasebe skandalları denetçilerin sorumluluklarının hatırlanmasına sebep olmuştur. Sarbaney Oxley Yasası ile denetim komitesinin sorumlulukları genişletilmiş ve denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili yeni kurallar ortaya konulmuş, aynı zamanda kurumsal raporlama sisteminde değişikliklere gidilmiştir (PWC, 2002). Yasa 11 ana başlıktan oluşmaktadır. Bunlar; Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu, Denetçi Bağımsızlığı, Kurumsal Sorumluluk, Genişletilmiş Finansal Bildirimler, Analist Çıkar Çatışması, Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri, Çalışmalar ve Raporlar, Şirket ve Suçlunun Hilelerdeki Sorumluluğuna, Beyaz Yakalılar ile ilgili Ceza Artırımı, Kurumsal Vergi Beyannameleri, Kurumsal Suiistimaller</p>

		ve Sorumluluklar olarak sıralanmaktadır. (Sarbaney Oxley Act, 2002)
2006	<b>COSO</b> Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi'nin yayınlanması	Kurumsal Risk Yönetimi, bir kurumun yönetim kurulu ve tüm çalışanlar tarafından oluşturulan, kurumda uygulanan stratejiler doğrultusunda uygulanan, kurumu etkileyebilecek riskleri ve bu kurumun risk alma isteği kapsamında yönetilmesi için dizayn edilen, kurumun hedeflerine ulaşmasını destekleyecek süreçtir (COSO,2004). Bu doğrultuda kurumsal risk yönetim çerçevesi birbiri ile bağlantılı 8 unsurdan meydana gelmektedir: 1. Kurumsal Çevre 2.Hedef Belirleme 3.Gerçekleşmesi Muhtemel Olayları Belirleme ve Tanımlama 4. Risk Değerlendirme 5. Risklere Verilebilecek Cevaplar 6. Kontrol Faaliyetleri 7. Etkin bir İletişim ve Bilgi Sistemi 8. Takip (Sürekli İzleme) ( Topçu, 2013,;25)
2007	IIA Yönetim Kurulu tarafından "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi"nin Kabul Edilmesi	İlk olarak 2007'de yayınlanan çerçeve yıllar itibariyle güncellenmiş ve son olarak 2013 yılında çeşitli eklemeler yapılarak günceli yakalamıştır. Bu doğrultuda Standartların amaçları şu şekilde sıralanabilir: 1) İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak. 2) Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak. 3) İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak 4) Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak. (IIA)

Kronolojik olarak iç denetimin dünyadaki yasal geçmişini yukarıdaki şekilde sıralamak mümkündür. 2007 yılından sonra ise, yayınlanan (2007) Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi çeşitli tarihlerde güncellenmiş ve eklemelerle beraber halen geçerliliğini korumaktadır. Türkiye' de ise iç denetim temel olarak Türk

Ticaret Hukuku kapsamında değerlendirilirken, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu: Bankalar Kanunu, Sigortacılık Hukuku bünyesinde de iç denetime yer verilmiştir. Bu bağlamda Türk hukukunda iç denetimin gelişimi ve kapsamı aşağıda kanunlar çerçevesinde açıklanmıştır.

### **1.2.1. Türk Hukukunda İç Denetim**

#### **1.2.1.1. Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda işletmelerin iç denetim, iç kontrol sistemlerinin nasıl kurulması ve ne şekilde oluşturulması ile ilgili olarak açık ve doğrudan bir hüküm bulunmasa da örtülü olarak 366. ve 375. maddelerde bu konu ile ilgili hükümlerden bahsedilmektedir. Kanunun 366. maddesinin 2. fıkrasında “yönetim kurulunun işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla işlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurulabileceğini” hükme bağlanmıştır. İç denetimle ilgili olarak kanunun 375. maddesinin 1. fıkrasının c bendinde bahsedildiği üzere “Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli düzenin kurulması” yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez yetkileri arasında yer almaktadır. Kanunun bu maddeyle ilgili gerekçesinde bahsedildiği üzere, finans denetimi ile ilgili kastın iç denetim olduğu görülmektedir. Ayrıca yine aynı gerekçede hangi büyüklükte olursa olsun işletmenin muhasebeden tamamen ayrı ve bağımsız uzmanlardan meydana gelen etkin iç denetim sistemine ihtiyaç duyacağından söz edilmektedir. Bu doğrultuda bir A.Ş'nin denetiminin sadece bağımsız denetim şirketine bırakılmayacağı, çünkü yüzlerce müşterisi ve meşguliyeti olan bir bağımsız denetim şirketinin bahse konu olan işletme ile tam anlamıyla ayrıntılı olarak ilgilenmesinin mümkün olamayacağı ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere bu da iç denetim biriminin işletme üst yönetimi tarafından kurulması gerekliliğini göstermektedir.

Yine kanunun 375. maddesinin 1. fıkrasının c bendine ithafen hazırlanan gerekçede finansal denetimin teftiş kurulunun yaptığı denetim olduğundan bahsedilerek, işletmenin iç denetimi yanında sahip olduğu finansal kaynaklarının etkin şekilde

yönetilmesini, denetlenmesini ve izlenmesini içerir. Gerekçede son olarak da finansal denetimin, kurumsal yönetim kurallarının gereği olduğundan bahsedilmektedir.

TTK'nın 375. maddesi ve gerekçesinde bahsedildiği üzere bütün sermaye şirketleri için iç denetimin gerekli olduğu net olarak açıklanmaktadır. Fakat şirket kurullarının etkin iç denetim faaliyetlerini başlatabilmeleri için ek düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır (Kelecioğlu, 2016;3)

### **1.2.1.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**

Türk Hukukunda iç denetim açısından köşe taşlarından bir tanesi de 2003 yılında yasalaşan ve 2006 yılında bütün hükümleriyle beraber tam olarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur. Bu kanun ile kamu idarelerindeki iç denetim anlayışında köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Ayrıca 5018 sayılı kanun ile kamu idaresinde pek de kullanılmayan iç denetim ve iç kontrol kavramları önemli hale gelmiştir. Bu doğrultuda yasanın 63. maddesinde "*İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir*" şeklinde tanımlanmıştır. Ek olarak söz konusu yasa, iç denetimden kamu idarelerinin risk yönetiminin etkinliğini sürekli olarak tesis eden ve bunu genel kabul görmüş standartlara göre gerçekleştiren bir faaliyet olarak bahsedilmiştir.

Aynı kanununun 64. maddesinde ise "iç denetçilerin görevleri", 65. maddesinde "İç denetçinin nitelikleri ve atanması" 66 ve 67. maddelerinde ise kamu idarelerinin iç denetim sistemleri bağımsız ve tarafsız olarak izlemekle görevlendirilen ayrıca bu idarelerin çalışma usul ve esaslarını hazırlayarak maliye bakanlığına iletmek ile görevli İç Denetim Koordinasyon Kurulu' nun görevleri düzenlenmiştir.

### **1.2.1.3. Sermaye Piyasası Kanunu ve Kurulu**

6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri kapsamında Sermaye Piyasası Kurulunun hesap, işlem ve faaliyetlerinin iç denetimine ilişkin usul ve esaslarını belirlemek amacıyla 31/1/2014 tarihinde çıkarılan Sermaye Piyasası Kurulu İç Denetim Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Sermaye Piyasası

Kurulunun iç denetim faaliyetinin amacı, başkanın sorumluluğu, iç denetçiler, iç denetçinin görev, yetki ve sorumlulukları ile iç denetim esaslarını kapsamaktadır.

Dört bölümden oluşan yönetmeliğin ikinci bölümde iç denetim faaliyeti “Kurul çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır. Ayrıca yönetmelikte iç denetimden işletmede risk yönetiminde ve yönetim süreçlerinin geliştirilmesinde denetim kuruluna yardımcı olmak üzere kurulan danışmanlık birimi olarak bahsetmekte ve bu birimin işletme süreçlerinin geliştirilmesi aşamasında önerilerde bulunması gerekliliğinin altını özellikle çizmektedir.

Yönetmeliğin ikinci bölümünde bahsedilen diğer bir husus ise, iç denetim birim başkanının yerine getirilmesinde sorumlu olduğu görevleridir. Yönetmelik bu görevleri şu şekilde sıralamıştır. Başkan;

- İç denetçilerin seçiminden ve görevlendirilmesinden sorumludur
- İç denetçilerin görevlerini tam ve bağımsız olarak yerine getirebilmeleri için ilgili bütün önlemleri alır.
- İç denetimle ilgili olarak işletme içi iletişim kanallarının tam olarak çalışmasını sağlayarak iç denetçilere yardımcı olmak ve denetçi raporlarının düzeltilmesi ve değerlendirilmesi konularında ilgili önlemleri alır
- Son olarak da iç denetçilerin mesleki anlamda günceli yakalamaları için gerekli eğitim çalışmalarını düzenler.

Yönetmeliğin üçüncü bölümünde ise iç denetçinin görev, yetki ve sorumluluklarından ayrıntılı olarak bahsedilerek iç denetim esaslarına değinilmiştir.

SPK'nın iç denetimle ilgili olarak çıkardığı diğer bir önemli düzenleme ise, Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Tebliğ'dir. Aracı kurumların karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri düzenlemek amacıyla çıkarılan tebliğ sadece aracı kurumları ilgilendirmekte, fakat özel sektör işletmeleri için de iç denetim açısından önemli bir kılavuz özelliği taşımaktadır (Yılancı,2015;24).



#### **1.2.1.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu: Bankalar Kanunu**

Ülkemizde i denetimle ilgili bir diğer düzenleme ise 1999 yılında Bankalar Kanunu ile oluşturulan BDDK'nın bankaların iç denetimi ile ilgili olarak çıkarttığı y netmeliklerdir.

5411 sayılı Bankacılık Kanunundan önce yürürlükte olan 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile bankacılık faaliyetleri hızlı bir Şekilde gelişmiş ve yeni değişiklikler yapılmıştır. Bu kanun ile kurulan BDDK, 2001 yılında çıkarttığı “Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik” vasıtasıyla bankaların iç denetim sistemlerini ayrıntılı Şekilde düzenlemiştir. Bu yönetmelik ile bankacılık sektöründeki geleneksel teftiş faaliyetleri yerini modern iç denetim uygulamalarına bırakması açısından son derece önemlidir.

1 Kasım 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile daha modern iç denetim esasları yürürlüğe girmiştir. Kanunun 29-32. maddeleri ile bankalarca oluşturulması zorunlu iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri hakkındaki düzenlemeler detaylı olarak anlatılmıştır. Özellikle kanunun 32. maddesinde iç denetim ile ilgili temel düzenlemelere yer verilmiştir. Düzenlemeye göre bankaların iç denetim sistemi kurmaları zorunlu hale getirilmiş ve bu sistemin mevcut düzenlemeler kapsamında yeterli sayıda müfettiş tarafından tarafsız, bağımsız, gerekli mesleki özeni göstererek yerine getirileceği detaylı olarak anlatılmıştır (5411 sayılı Bankacılık Kanunu).

Ayrıca kanun yürürlüğe girdikten sonra BDDK'nın, bu kanuna paralel olarak bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla hazırladığı “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” , 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu yönetmelikte üst yönetimden başlamak üzere, denetim komitesi, iç kontrol ve iç denetim hakkında geniş bir Şekilde düzenleme yapılmıştır. Daha sonra bu yönetmelik 2007, 2008 ve 2010 tarihinde yayınlanan “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile değiştirilmiştir. Yönetmelik son olarak 28.06.2012 tarihinde bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla güncellenmiştir. Bu güncellenme 19/10/2005 tarihli ve

5411 sayılı Bankacılık Kanununun maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır (BDDK, 2012: m.1-2).

#### **1.2.1.5. Sigortacılık Hukuku Kapsamında İç Denetim**

2007 yılında çıkarılan 5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu ile yaklaşık 50 yıl uygulanan 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu ortadan kaldırılmış ve sigortacılık ve reasürans modern anlamda bir yasaya kavuşmuştur. Bu yasa çerçevesinde yayınlanan metnin 4. maddesinin 8. fıkrasında sigorta şirketlerinin iç denetim sistemi kurmaları zorunlu hale getirilmiştir. Yine aynı madde kapsamında sigorta şirketlerinin iç denetim hizmetini dışarıdan da alabilecekleri hükmüne yer verilmiştir (Sigortacılık Kanunu, 2007).

2008 yılında 26913 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik” ile sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlenmiştir. Yayınlanan yönetmelikte iç denetim sisteminin amacı ve kapsamı, İç denetçilerin nitelikleri ve yetkileri, İç denetim faaliyetleri ve çalışma esasları, iç denetim planının nasıl hazırlanması gerektiği, denetim dönemi, iç denetim raporlarından ayrıntılı bir şekilde bahsedilmiştir.

Sigorta sektöründe hukuki standartları belirleyen tek bir kurumun mevcut olmamasından kaynaklı olarak, düzenlemelerle ilgili olarak Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü’nce oluşturulan mevzuata da bakmak gerekmektedir. Bu doğrultuda müsteşarlığın 2004 yılında yayınladığı genelge önemli bir kaynak olarak yol göstermektedir. Bu genelge ile iç denetimi birimi oluşturmak ve iç denetim biriminden sorumlu müdür ile bu birimde görev yapacak iç denetim elemanları görevlendirme zorunluluğu getirilmiştir (Oksay ve Acar, 2007: 156; HM Genelgesi, 2004). Bu genelgedeki diğer bir önemli nokta ise sigorta ve reasürans şirketinin finansal durumunda sıkıntı yaratacak herhangi bir durumun varlığı tespit edildiğinde bunla ilgili hazırlanacak raporun iç denetim birimince bir örneğinin yönetim kurulana bir örneğinin de Hazine Müsteşarlığı’na iletme zorunluluğu getirmesidir. Bu gibi durumlar harici birimin hazırladığı raporları müsteşarlığa iletme zorunluluğu söz konusu değildir (Güler, 2010: 395).

### **1.3. İç Denetime İhtiyaç Duyulma Nedenleri**

1977'de Amerika'da yürürlüğe giren Foreign Corrupt Practices Yasası (FCPA) ile halka açık şirketlerin iç kontrol sistemi kurmaları ve finansal faaliyetleri şeffaf ve doğru bir şekilde kamuoyuna yansıtacak muhasebe sistemi oluşturmaları zorunlu hale getirilmiştir. Bu yasa ile belirtilen şeffaflığın ve güvencenin sağlanmasının en basit yollarından biri işletmelerin kendi bünyelerinde iç denetim birimleri oluşturmalarıdır. Bu anlamda işletmeler kendi iç denetim faaliyetleri için çalışmalar yapmış ve kadrolarını oluşturmuşlardır. Hukuki anlamda yasa, iç denetim biriminin kurulmasını zorunlu tutmasa da, işletmelerin büyük bir çoğunluğu iç denetim uygulamasını gönüllü olarak işletmelerine uygulamışlardır (Korkmaz,2007;6). Bunun nedenleri de aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

#### **1.3.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme**

İşletmenin etkin ve verimli bir şekilde faaliyetlerini sürdürebilmesi, işletmede karar almada hantallıktan uzaklaşılması için yöneticilerin yetki ve sorumluluklarının bir kısmını çalışanlar arasında paylaşması önem arz etmektedir. Yetki ve sorumlulukların devredilmesi aynı zamanda beraberinde çalışanların bu yetkilerinden kaynaklanan kararlarda hesap verme olgusunu da beraberinde getirmektedir. Bu manada iç denetçiler işletme içi sistemlerin kontrol edilmesi, bu sistemler hakkında bilgi toplanılması ve bunları analiz etme faaliyetlerini yetki aldıkları yöneticiler adına gerçekleştirirler.

İç denetçiler işletmenin paydaşlarına hesap verme sorumluluğunu yerin getirmesinde önemli rol oynarlar. Bu kapsamda iç denetçiler işletme faaliyetleri hakkında çeşitli değerlendirmeler yapar ve incelemeleri gerçekleştirir. Bilgileri bir araya getiren iç denetçi hazırladığı raporu yönetim kuruluna sunarak, kurulun şeffaf ve doğru bilgi edinme ihtiyacını karşılar (Korkmaz,2007;6).

#### **1.3.2. Vekâlet Teorisi**

Temel vekalet paradigması farklı bireyler arasında risk paylaşımının optimal miktarını belirlemek amacıyla 1960 ve 1970'lerde ekonomi literatüründe yer almıştır. Vekalet Teorisi sorumluluk sahibinin kendisi namına hareket etmesi için yönetimden kaynaklı yetki ve sorumluluğunu başka bir bireye (vekile) ücret mukabilinde devrettiği sözleşme ilişkisi şeklinde tanımlanabilir (Furtuna, 2014;22). Bununla beraber, vekalet

teorisi sadece ekonomi literatüründe yer edinmemiş, yavaş yavaş etki alanı farklı organizasyon amaçları ve bu amaçlara ulaşılması ile ilgili olarak insanlar arasındaki iş birliğini belirlenmesi için (etki) alanını genişletmiştir (Namazi, 2013;40).

İşletmelerde vekâlet ilişkisi sadece pay sahipleri ile işletme üst yönetimi arasında ortaya çıkmamaktadır. Örgüt hiyerarşisindeki bölümlendirmenin bir neticesi olarak, yönetim kademesinde üst ve astlar arasında da vekâlet ilişkileri bulunmaktadır. Üstler, vekâlet teorisi çerçevesinde görevler ve bazı kararları, vekilleri tayin ettikleri astlara devretmektedirler (Ülgen ve Mirze, 2004;427).

Vekalet teorisi kapsamında iç denetçiler yönetim kurulundan aldıkları yetki ile kaynakların etkin ve verimli bir şekilde işletme yararına kullanıp kullanılmadığını denetlerken, genel anlamda pay sahipleri ve işletme üst yönetimi arasındaki ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarını minimize etmektedirler.

### **1.3.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım**

İşletme içi süreçlerden haberdar olan ve işletme kültürü hakkında fikir sahibi iç denetçiler tarafından yürütülen iç denetim faaliyetleri, rekabette ön plana çıkmak ve devamlılığını sürdürmek isteyen işletmeler açısından çok önemli bir yere sahiptir. Bu doğrultuda iç denetçiler, işletmede gerekli denetimlerini gerçekleştirirken bir anlamda üst yönetime geniş manada danışmanlık hizmeti vermektedirler. Yönetim fonksiyonları bağlamında geniş bilgiye sahip iç denetçiler, denetimleri sırasında işletmeye zarar verecek süreçlerin ortaya çıkarılmasında, hilelerin önlenmesinde ve bu hatalı süreçlerin bir daha vuku bulmaması doğrultusunda üst yönetime danışmanlık hizmeti vermekte ve yardım etmektedirler (Aksoy, 2008;74). Bazı özel uzmanlık gerektiren durumlarda ise iç denetim birimi işletme dışından da kısmen veya tamamen destek alabilmektedir. Klasik denetim anlayışı ile eksiklik ve hile bulmaya odaklanan iç denetim anlayışı yerini modern denetim anlayışı ile etkinlik ve verimlilik eksenli danışmanlık anlayışına bırakmış ve böylece yönetimin en temel yardımcılarında biri durumuna dönüşmüştür.

### **1.3.4. Tasarruf İhtiyacı**

İç denetçiler, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken ortaya çıkabilecek gereksiz işletme süreçlerini sistem dışına iterek örgüt sisteminin daha verimli ve etkin hale getirilmesi için çalışmaktadırlar. Geniş perspektiften bakıldığında küçük gibi görünen

ve denetçiler tarafından raporlanarak üst yönetime aktarılan aksaklıklar, toplamda işletme açısından büyük tasarrufları beraberinde getirebilmektedir. Ortaya çıkabilecek bu durum işletme maliyetlerinin azaltılması için de önemli imkânlar sağlarken, piyasa rekabetinde işletmeye ciddi avantajlar sağlayabilmektedir. Hatta denetimler sırasında ortaya çıkarılan etkin olmayan işlemlerin düzeltilmesi çoğu durumda iç denetim birimi çalışma maliyetlerine karşılık gelecek seviyelerde gerçekleşmektedir.

### **1.3.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı**

İç denetimin temel amacı, işletme faaliyetlerinin etkin, verimli bir şekilde çalışmasını ve sürdürülebilmesini sağlarken, aynı zamanda çalışanların da görevlerini, sorumluluklarını tam olarak yerine getirebilmeleri için gerekli desteği vererek onlara yardımcı olmaktır (ECIIA, 2005;27). Türkiye iç Denetim Enstitüsü'nün eski başkanı Gürdoğan Yurtsever, Mayıs 2014'te Turcomoney dergisine verdiği röportajda hile ile mücadelede iç denetimin rolünü şu şekilde değerlendirmiştir:

*“İç denetçiler, üst yönetimden, yönetim kurulundan ve denetim komitesinden gelen taleplere veya kendi denetimlerinden elde ettiği bulgulara dayanarak kurumların hile ve yolsuzlukla mücadele sürecinde önemli bir rol üstlenirler. İç denetçiler, kurumların hile ve suistimale açık alanlarını tespit ederek, bu alanlardaki riski azaltmaya yönelik iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirerek, etik değerlerin savunuculuğunu yaparak, suistimal soruşturmalarına fiilen katılarak, üst yönetime danışmanlık yaparak, eğitim ve bilgilendirme toplantıları yaparak, yönetimin bu konuda kültür oluşturması çalışmalarını desteklerler.”*

İşletmelerin hile nedeniyle kayıpları azaltmaya yönelik geliştireceği anti-hile programları, iç denetim birimi ile üst yönetimin koordineli şekilde çalışmasıyla daha etkin olacaktır. Bu anlamda iç denetçiler etkin hile –risk yönetimine, işletme süreçlerini, personeli, ve işletmenin karşılaşılabileceği risklere daha hakim olduklarından katkıda bulunabilirler (Deloitte, 2012:2).

### **1.4. İç Denetimin İşletmeye Yararları**

Modern anlamda iç denetimin işletmeye kattığı değerleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Pehlivanlı, 2010; Ünlen, 1998; The Institute of Internal Auditors, 2013):

- İşletmenin varlıklarını ve kaynaklarını korur.

- Verimliliğin ve etkinliğin artmasını sağlar.
- Yönetimin doğru karar almasına katkıda bulunur.
- İşletmeyi israfa, riske, hilelere, hatalara karşı korur. Bu anlamda yönetime danışmanlık görevi görür.
- İşletmenin güvenilir bilgi sağlama ihtiyacı karşılanır.
- İşletme politika ve planları ile kanun ve yönetmeliklere olan uyumunun değerlendirilmesini sağlar.
- İşletme hedeflerinin belirlendiği şekilde işletme amaçlarına uygun yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi sağlar.
- İşletmenin stratejik olarak belirlediği hedeflerine ulaşmasında ortaya çıkabilecek risklerin detaylı olarak değerlendirilmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetçiler ile iç denetim biriminin uyumunu denetim faaliyetlerinin etkinliğini en yüksek seviyeye çıkarırken, işletmenin ceza v.b yaptırımlardan korunmasını da sağlar.

İşletmeler, faaliyetlerinde başarı gösterebilmeleri, değişen şartlara hızlı ve uygun tepkiyi vermeleri açısından iç denetim ilkelerini işletme bünyesinde iyi bir şekilde çalıştırmaları gerekir. Bu anlamda etkin bir iç denetim sisteminin varlığı verimsiz faaliyetleri başlangıç aşamasında tespit edip, işletme faaliyetlerini gereksiz meşguliyetlerden arındıracak ve yukarıda sıralanan faydaların tam anlamıyla işletme açısından ortaya çıkmasına yardımcı olacaktır.

İşletmeler açısından kurumsal itibarın korunması için çok önemli bir yere sahip olan iç denetim fonksiyonu kuruma katma değer sağlayarak işletme verimliliğinin sağlanması yönünde önemlilik arz etmektedir. Bu sebeple, iç denetim faaliyetlerinin üst yönetim tarafından desteklenmesi ve iç denetçilerin gerekli çalışma koşullarının en iyi şekilde organize edilmesi, aynı zamanda bağımsızlıklarının sağlanması işletme devamlılığı anlamında bir gereklilik olarak işletmelerin karşısına çıkmaktadır.

### **1.5. İç Denetim Türleri**

İç denetim kavramı çerçevesinde iç denetimin türlerini aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür (Başpınar,2006;26):

- Finansal Tabloların Denetimi
- Uygunluk Denetimi
- Performans Denetimi
- Bilgi Teknolojileri ve Süreç Denetimi

### **1.5.1. Finansal Tabloların Denetimi**

İşletmeler, işletme paydaşları, işletme ile ilgili karar verirken işletme finansal tablolarından sıkça faydalanmaktadırlar. Bu tabloların gerçek ve dürüst bir fikir vermesi, doğru olarak hazırlanması, bu tabloların muhasebe gereklerine ve diğer gerekliliklere riayet ederek mevzuatlara uygun bir şekilde hazırlanması önem arz etmektedir (Yörüker, 2004;3)

Bozkurt (1999), mali tabloların denetiminin içerdiği genel özellikleri açıklarken bu denetimin temel amacını işletmenin finansal tablolarına olan güveni iç ve dış bilgi kullanıcılarına kazandırmak ve bu tablolarda bulunan yanlış ifadelerin ortaya çıkarılmasını sağlamak olarak açıklamıştır.

### **1.5.2. Uygunluk Denetimi**

Üst yönetimi bilgilendirmek amacıyla işletmenin yasal düzenlemelere ve işletme içi belirlenen ilkelere (işletme politikaları, anlaşmalar, kurum kültürü vb) uygunluğunun denetlenmesi için yapılan uygunluk denetimi işletme içi birimler tarafından yapılacağı gibi bazen de işletme dışından kurumlarca da (SPK, Meslek Odaları) yapılabilir. İşletme süreçlerinin doğru bir şekilde işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi iç denetimin en temel görevleri arasında yer almaktadır (Yılancı,2015; 177).

### **1.5.3. Performans Denetimi**

İşletme bünyesinde yürütülen bütün faaliyetlerin, planlama aşamasından kontrol aşamasına kadar, ortaya çıkan sonuçların tahmin edilen ile arasındaki farklılığın ortaya koyulması ve bu durumun etkinlik, verimlilik süzgecinde geçirilerek analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır (Başpınar,2006;26:).

Performans denetimi sırasında ortaya çıkan uygunsuzluklar üst yönetimin karar vermesine yardımcı olmak için tavsiye mahiyetinde sunulmaktadır. (Bozkurt, 2010:29).

#### **1.5.4. Bilgi Teknolojileri ve Süreç Denetimi**

Bilgi teknolojileri denetimi çerçevesinde değerlendirilecek işletme içi bütün faaliyetler, risk odaklı bir yaklaşımla ve önemlilik kriteri temel alınarak ortaya koyulmaktadır. Bilgi teknolojileri denetimi kontrollerinin etkili ve yeterli olması doğrudan işletme süreçleri üzerindeki kontrollerin verimliliğini etkilemektedir. Bu anlamda bilgi teknolojileri denetimi şunları hedeflemektedir (KPMG,2012):

- Yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uyumun sağlanması,
- Bilgi sistemlerinin etkinliklerinin ve verimliliklerinin yükseltilmesi,
- Bilgi sistemlerinin geniş anlamda güvenliğinin sağlanması.

Bilgi teknolojilerinin denetimi, güçlü bir işletme için kurtarıcı niteliğindedir. Bu kurtarıcının çalışmalarının doğru yerlerde gerçekleştirilmesi işletmede her anlamda verimliliği artırırken, daha karmaşık ve büyük sistemlerin bulunduğu faaliyetler için ise artan bir güvenceyi beraberinde getirir. (Cantürk, 2016;52).

Süreç denetimi, işletmenin faaliyetleri ile ilgili süreçler ve bu süreçler kapsamında yapılan kontrollerin etkinliği, uyumluluğu ve yeterliliği bağlamında analizler yapılması olarak tanımlanabilir(KPMG,2012). Bu tanım çerçevesinde süreçlerin denetimi şu aşamalardan oluşur (Coe,2005;69):

- Yapılan işin gereklerinin, konuyla ilgili risklerin ve bunlarla ilgili kontrollerin anlaşılması,
- Kontrollerin uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Kontrollerin planlanan şekilde, sürekli ve düzenli şekilde çalıştığının test edilmesi,
- Kontrol edilmeyen risklerin muhtemel etkisinin analitik tekniklere veya alternatif kaynaklara danışılarak belirlenmesi.

#### **1.6. İç Denetçiler ve İç Denetçilerde Bulunması Gereken Özellikler**

İç denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız ve tarafsız davranabilen mesleki etik kuralları benimsemiş uzman kişidir (Alptürk,2008; 33). Tıdise ise, iç denetçiyi işletme faaliyetlerini bağımsız ve tarafsız şekilde inceleyen ve bu doğrultuda analiz ve yorumlamalar yaparak üst yönetime danışmanlık yapan meslek mensubu olarak tanımlamaktadır. Arens ve Loebbecke (1997) tarafından



yapılan diğerk bir tanımda ise iç denetçiden, işletme tarafından iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere çalıştırılan kişi olarak bahsedilmektedir. İç denetçiler günümüzde işletmenin kaynak israfını önleyen, etkin çalışmasını sağlayan, belirlenen kurum hedeflerine ulaşması için çalışan ve bu manada işletmeye sürekli olarak değer katan kıymetli bir beşerî sermaye olarak işletme bünyesinde yer almaktadırlar.

Hızla değışen dünyada iç denetçilerin, aynı şekilde değışen işletme çevresine uyum sağlayabilmeleri için daha esnek bir yapıya sahip olmaları gerekmektedir. İç denetçilerin sahip olacakları bu esnek yapı daha etkin ve risklere karşı daha hazırlıklı olabilmelerini beraber getirerek, organizasyonda gelecekte ortaya çıkabilecek problemler için üst yönetimce daha önce önlem alınabilmesine imkân verecektir. İç denetim biriminin sahip olduğı bu öngörü, işletmenin sürekliliğı açısından son derece önemlidir.

İç denetçiler denetim raporlarını direkt olarak üst yönetime sunmak durumundadırlar. Bu raporu hazırlarken bağımsız ve tarafsız davranmak zorunda olan iç denetçiye, iç denetim faaliyeti dışında herhangi bir görev verilemez ve yaptırılmaz. İç denetçiler denetlediğı birim çalışanlarından yardım almak sözlü ve yazılı bilgi alabilme yetkisine sahiptirler (Alptürk,2008; 34).

Dünyadaki iş ortamının hızlı bir şekilde dönüşüm göstermesi, iş yapış ve süreçlerinin değışmesi işletmeleri yeni duruma uyum sağlamaya zorlamaktadır. Böyle bir ortamda profesyonel, işlerinde uzman kişilerden oluşturulmuş iç denetim birimi nitelikli bir grup olarak yönetime yardımcı olmaktadır. Değışen dünyaya şirketlerin uyum sağlaması ve bu uyumun denetlenmesi şirket iç denetçilerinin becerilerinin ve bilgi fikir alt yapılarının oldukça gelişmiş olması ile mümkün olacaktır. Dolayısıyla milenyum çağı denetçilerinin bilgi sistemleri, yasal uyum, mali tablolar, dolandırıcılık, çevre raporlama ve kalite gibi pek çok konuya hazırlıklı olmak durumundadırlar (Ramamoorti, 2003;10).

21. yy. ile modern iç denetimin işletme içinde oynadığı rol birçok anlamda değışiklik göstermiştir. Temel olarak iç denetim işletme içinde topladığı bilgileri yönetime sadece aktaran bir fonksiyon olmaktan daha çok, işletme süreçlerini denetleyen ve yorumlayan bir fonksiyon üstlenmiştir. Bu durumdan hareketle iç denetçilerin en önemli işlevlerinin başında işletmeye katma değer yaratabilmeleri gelmektedir. Bunun için ilk olarak, iç denetçilerin bu işlevler hakkında yeterli bilgi sahibi olmaları,

yetkinlikleri, teknoloji ve metodolojilerinin yeterli olması gerekmektedir. Ramamoorti (2003), iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklerini şu şekilde sıralamıştır:

- Analitik ve eleştirel düşünme becerileri olmalı,
- Sistemlerin, bireylerin, kurumların daha etkin denetimi için uygun metotların geliştirilmesine çaba göstermeli,
- İç kontrolle ilgili yeni kavramlar, teknikler ve temeller üzerine uzmanlaşmalı,
- Fırsat ve risklerle ilgili farkındalık sahibi olmalı,
- Bir denetim projesi için genel ve özel denetim amaçlarını geliştirebilmeli,
- Denetim kanıtlarını toplayabilmeli ve değerlendirebilmeli (istatistiki ve istatistiki olmayan kanıtlar dahil olmak üzere),
- Denetim raporlarını farklı yapılarda farklı kişilere göre hazırlamayabilmeli,
- İç denetimin takibinin yapabilmeli,
- Mesleki anlamda etik kurallarına uygun davranış göstermeli ve bunlara hâkim olmalı,
- Denetim raporlarının çeşitlerini bilmeli,
- Farklı denetim raporlarına uygun denetim teknolojileri kullanabilmeli.

TİDE de iç denetçilerin etkili olmaları ve kuruma katma değer sağlamaları için aşağıda belirtilen konulara önem verilmesi gerektiğinin altını çizmiştir. Bunlar;

- Uluslararası anlamda iç denetim ile ilgili standartlara hâkim olmak ve onlara göre hareket etmek,
- Periyodik aralıklarla iç ve dış kalite değerlendirmelerini yaparak bir profesyonellik taahhüdünde bulunmak,
- Bağlı buldukları işletmelerin kurum kültürüne hâkim olmak,
- Mesleki anlamda ortaya çıkabilecek eğitim fırsatlarını değerlendirerek gelişim göstermek,
- Sertifikalı İç Denetçi (CIA), Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi (CFSA), Sertifikalı Kamu Denetçisi (CGAP) ve Kontrol Öz-Değerlendirme Sertifikası (CCSA) gibi

mesleki unvanlar kazanmak (CIA unvanı, iç denetçiler için küresel çapta kabul gören tek sertifikasyondur ve insanların iç denetim alanındaki yetkinliklerinin ve profesyonelliklerinin kanıtı olan standarttır).

Bunlara ek olarak, denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık kavramlarını anlaması ve içselleştirmesi gerekir. Zaten IIA (Uluslararası İç Denetçiler Örgütü) tarafından yapılan iç denetim tanımı da hem güvence ve danışmanlık hizmetleri açısından iç denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını vurgulamaktadır (Stewart ve Subramaniam, 2009;5).

### **1.6.1. İç Denetçilerin Bağımsızlığı**

İç denetçilerin bağımsızlıklarının sağlanması için, serbestçe ve tarafsız olarak işlerini yürütmeleri gerekir. İç denetçiler üst yönetimin, yönetim kurulunun ve denetim komitesinin desteğini almak durumundadırlar. Ancak denetim konularında kararlarına müdahale edilmesini, bağımsızlıkları gereği, kabul etmemelidirler.

İç denetimin tarafsızlığı ve bağımsızlığı, işletmeye vereceği iç danışmanlık hizmeti için son derece önemlidir. Aynı zamanda bu durum iç denetimin gelişen ve genişleyen rolünü apaçık ortaya koymaktadır. Bu kapsamda, iç denetçiler, yöneticiler için güvence servisleri ve danışmanlık hizmeti sağlayıcıları olarak önemli bir konuma sahiptirler.

Bağımsızlık ve tarafsızlık iç denetim fonksiyonunun temel ve en önemli özellikleri olarak kabul edilir. Basel Bankacılık Denetim Komitesine göre, "sürekli benzer görevleri yapmak veya işlerin rutinleşmesi iç denetçinin kapasitesini etkileyebilir. Bu nedenle iş süreçlerinin tehlikeye atmadan, iç denetim personelini rotasyona tabi tutmak önem arz etmektedir (DiGabriele, Ojo, 2014;202-203).

### **1.6.2. İç Denetçilerin Tarafsızlığı**

IIA 2009 da iç denetçiler için ortaya koyduğu etik ilkelerde iç denetçilerin mesleklerini yürütürken uymaları gereken davranış ilkelerini açıklamıştır. Tarafsızlığa ilişkin ilkede iç denetçilerin "profesyonel tarafsızlığı, süreçleri değerlendirirken ve incelerken en üst düzeyde sergilemeleri gerektiği vurgulanmıştır". Ayrıca, iç denetçilerden süreçle ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli yapması beklendiği ve oluşturan yargının gereksiz yere kendi ya da başkalarının çıkarları etkisinde olmaması gerektiği belirtilmiştir (Stewart, Subramaniam; 2010; 6). Bu kapsamda IIA, iç denetçilerin

denetim yaparken tarafsızlıkla ilgili olarak dikkat etmeleri gereken kuralları şu şekilde ortaya koymuştur. Bunlar;

- İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerine zarar verecek ve tarafsızlıklarını bozabilecek davranışlardan ve ilişkilerden kaçınmalıdırlar, bu durum kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içermektedir.
- İç denetçiler kararlarını etkileyecek hiçbir menfaati kabul etmemelidirler.
- Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklamalıdır.

### **1.6.3. İç Denetçilerin Yetkinliği**

İç denetçilerin sahip oldukları mesleki yetkinliğin işletmeye sağladığı güvence, üst yönetimin kararlarını olumlu yönde etkilemekte ve stratejik karar verme cesaretlerini artırmaktadır. Yönetimin gelecekle ilgili karar verebilmesi ve öngörü sahibi olabilmesi için ihtiyaç duyduğu objektif ve kaliteli bilgi, söz konusu mesleki yetkinliklere haiz iç denetçilerin işletme bünyesinde istihdam edilmesi ile tam zamanında, doğru bir şekilde karşılanabilecektir (Abdioğlu, 2008;101).

İç denetçilerin sahip olduğu tecrübe ve mesleki bilgi, işletmenin hile ile etkili bir şekilde mücadele etmesini sağlamakla birlikte risk yönetimi, işletme süreçlerinin, kontrol sistemlerinin daha verimli çalışmasını da beraberinde getirecektir. Bu nedenle iç denetimde istihdam edilen denetçilerin işlerinde uzman olmaları son derece önemlidir (Deloitte, 2012;3).

İşletmeler etkin bir kurumsal yapı oluşturmak için bunu amaçlayan bir iç denetim anlayışına sahip olmalıdır. İşletmeler kendi iç denetim birimi için oluşturacakları mesleki yetkinlik statüleri ile bu hedeflerine çok daha hızlı bir şekilde ulaşacaklardır. (Abdioğlu, 2008;101).

### **1.7. İç Denetim Birimi Yöneticisi (Chief Audit Executive)**

İç denetim faaliyetleri, iç denetim birimi yöneticisi (CAE) tarafından yönetilir. İç denetim birimi yöneticisi, denetim komitesi tarafından onaylanmış denetim faaliyetlerinin kapsam, yetki ve bağımsızlığını ortaya koyan yazılı bir tüzük çerçevesinde iç denetim birimi faaliyetlerini yürütür. İç denetim birimi yöneticisi, en iyi iç denetim uygulamaları ve ihtiyaç duyduğu bağımsızlığı elde etmek için denetim

komitesine veya işletme içinde bu kuruma eşdeğer birime belli aralıklarla rapor sunmalıdır (IIA, 2004).

İşletme açısından hızla değişen çevre şartları sistematik ve sistematik olmayan riskler bazında çeşitliliğin artmasını beraberinde getirmiş, bu durum, iç denetim fonksiyonunu işletme için daha da önemli bir noktaya taşımıştır. Bu anlamda iç denetim faaliyetlerinin düzgün, tam güvenilir ve şeffaf bir şekilde yürütülmesinden sorumlu olacak iç denetim fonksiyonun başına getirilecek kişinin atanması da son derece kritik öneme sahiptir.

İç denetim birimi yöneticisinin yüksek sorumluluk, objektiflik ve bağımsız davranabilme becerisi gerektiren konumunu başarıyla sürdürebilmesi, aynı zamanda işletmeye katma değer sağlaması için sahip olması gereken belirli mesleki yeterlilikler haricinde, belli başlı sosyal becerilere de sahip olması gerekmektedir.

İç denetim birim yöneticileri, paydaşların ve iç denetim biriminin, ortaya çıkan riskin aynı şekilde algılanmasına ve bu iki tarafın endişelerinin birbirleriyle benzer olmasına, potansiyel riskleri tahribat yaratmadan fark edilmesi için denetim fonksiyonunu iyi bir şekilde konumlandırmaya ve denetçilerin iş performansını artırmaya yönelik çalışmalara odaklanmalıdır (PWC, 2012).

Günümüzde işletmelerin maruz kaldığı riskler dikkate alındığında, işletme varlıklarının etkin kullanılması ve departmanlar arası optimal bölüşümü sağlayabilmek için işletmenin en ciddi risklere uyum sağlaması zorunludur. Bu uyumun yokluğu iç denetim birimi yöneticilerinin kaynakları kullanırken bunu paydaş beklentileri ile paralel şekilde değerlendirilmesini zorlaştıracaktır. Bu da yapılan işte katma değer fırsatının kaçırılması anlamına gelebilir (PWC, 2012).

Korn/Ferry International danışmanlık şirketinin 2004 yılında küresel anlamda yaptığı iç denetim çalışmasında başarılı iç denetim birimi yöneticisinin özelliklerini şu şekilde sıralamaktadır:

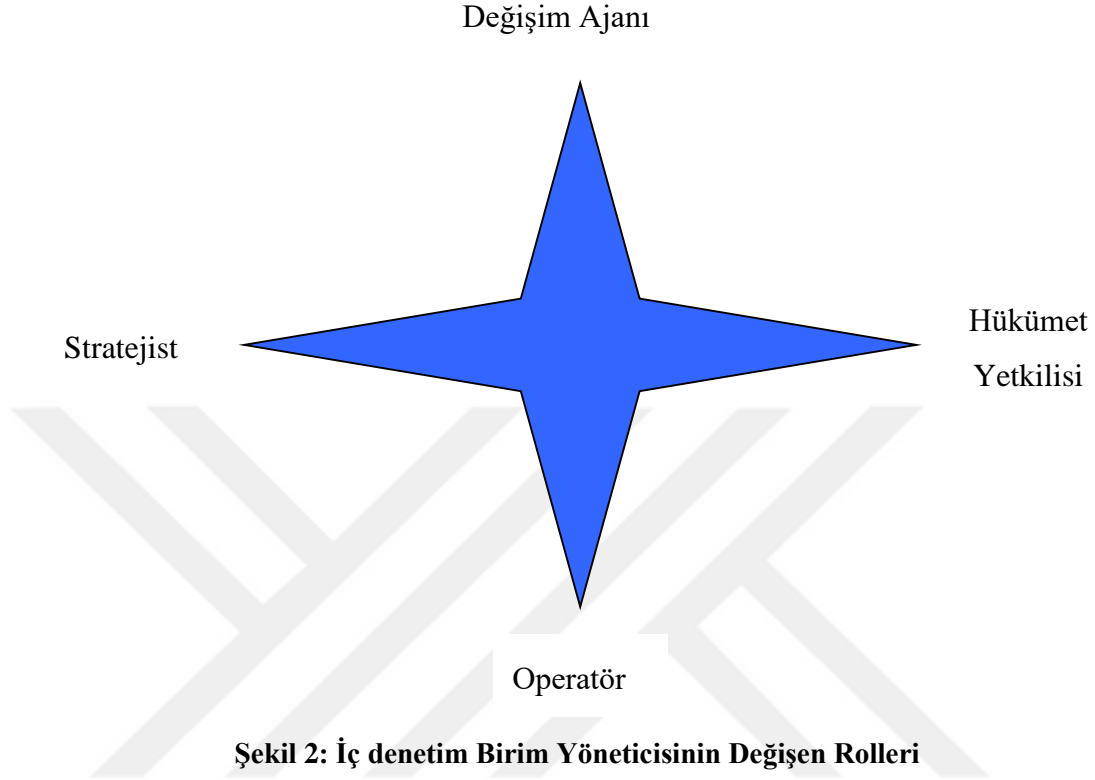
- Örgüt içinde stratejik iş ortağı olarak görülür.
- İşleri yürütürken aktif bir şekilde katılarak hizmet sunar.
- Herkes tarafından benimsenen vizyona sahiptir.

- Uygulanabilir stratejik hamleler ve tavsiyelerde bulunacak iş zekasına ve sezgisine sahiptir
- En iyi uygulamalar ve trendler için iş liderleriyle sürekli temas halindedir.
- Diğer çalışanların sıklıkla gözden kaçırdığı noktalarda ince bir bakış açısına sahiptir.
- Başarılı, ilham verici, yapıcı iletişim becerisine sahiptir.
- Altında çalışanları hızlı bir şekilde tanıyarak onlara güçlü liderlik yapar.
- Bilgilerden gerekli olanları süzerek işletmenin gelişimi için liderlik sağlar
- Sürekli ve kesintisiz iş geliştirme çabası vardır.
- Etik değerlere bağlılığı sorgulanamaz.
- Yeni trendleri sürekli takip eder ve kendini sürekli geliştirir.

Deloitte ise 2016 yılında 1203 katılımcı ile yaptığı araştırmada küresel anlamda iç denetim birim yöneticilerini değerlendirmiştir. Bu araştırmanın özet raporuna göre iç denetim birimi yöneticileri ve iç denetim birimi için su sonuçlar ortaya çıkmıştır:

- Hemen hemen tüm iç denetim yöneticileri, örgütlerin ve fonksiyonların önümüzdeki birkaç yıl içinde büyük ölçüde değişeceğini bekliyor.
- İç denetim, işletmeye etki ve nüfuz açısından şu anda istenilen durumda değildir ve örgüt içinde ihtiyacı karşılamamaktadır.
- Etkili iç denetim fonksiyonu için iletişim etkisini artırmak gereklidir. Bunun için de bilgi teknolojileri de dahil olmak üzere yeni beceriler edinilmeli bunlardan yararlanılmalıdır.
- Paydaşlar, riskler, stratejik planlama, bilgi teknolojileri ve iş performansı ile ilgili daha fazla ileriye dönük raporlar beklemektedirler.
- Hemen hemen tüm iç denetim bütçelerinin bu fonksiyonu devam ettirmek için yeterli olmadığı görülmekte, fakat ileriki dönemlerde bütçenin artacağı öngörülmektedir.

Bu sorunları çözmek için, iç denetim kendi yaşam döngüsüne uygun, raporlar düzenleyerek, analitik yetenekleri edinme ve alternatif kaynak bulma stratejilerine destek vermelidir.



**Kaynak: Deloitte,2017;3**

İç denetim birimi yöneticisi bulunduğu departmana güçlü bir şekilde liderlik sağlamalıdır. Bunun için CAE nin teorik bilgi yanı sıra teknik bilgiye sahip olması, dolayısıyla ortaya çıkabilecek riskler ve bunun kontrolleri ile ilgili olarak mükemmel kavrayışa sahip olması gerekmektedir. Bunların haricinde ve en önemlisi yöneticinin tartışılmaz etik değerlere ve doğru karaktere sahip olması gerekmektedir (Deloitte, 2016).

Deloitte'in (2017) yılında yayınladığı "Chief Audit Executives Ready for the Spotlight?" adlı raporda iç denetim birim yöneticilerinin gelişen ve değişen rollerini 4 temel kavram üzerine inşa ettiğini görmekteyiz. Şekil 2 de görüldüğü üzere iç denetim biriminin lideri sorunları çözmek ve stratejik hedefleri gerçekleştirmek için üst yönetim, denetim komitesi ile alt birimler arasında köprü görevi görürken, işletmede bir **değişim ajanı** olarak görev yapmalıdır. İkinci olarak iç denetim lideri, riskleri öngörmek için iç denetim programını iş stratejileri ile uyumlu hale getirmeli ve bu

anlamda bir **stratejist** gibi davranmalıdır. Üçüncü olarak denetim komitesine ve yönetimine objektif, bağımsız bir güvence ve rapor sunarken **hükümet görevlisi** gibi davranmalıdır. Son olarak İDY iç denetim ile ilgili sorumlulukları yerine getirirken maliyetleri, işletmenin sahip olduğu yetenekleri dengeli bir şekilde kullanmalı ve bu anlamda bir **operatör** gibi hareket etmelidir.

Yönetimin temel işlevleri temel olarak planlama, organizasyon, personel görevlendirme, yöneltme ve kontrol şeklinde sıralanmaktadır. İç denetimin lideri olarak, iç denetim birim yöneticisine, yönetimin bu işlevleri aracılığı ile üstünlük sağlama sorumluluğu verilir. Bu işlevlerin her biri için odak alanlar aşağıdaki tabloda sunulmaktadır. (IIA(b), 2014:6)

**Tablo 5: İç Denetim Birim Yöneticisinin Yönetimin İşlevleri Açısından Odak Alanları**

Yönetimin Fonksiyonları	İDY'nin Odaklanması Gerekli Alanlar
Planlama	Taktiksel ve Stratejik Planlama
Organize etme	İç Denetim ve Organizasyon
Görevlendirme	Becerilere Göre
Yöneltme	Sözlü veya Yazılı (Kitapçık) Yönlendirme
İzleme / Kontrol	Anahtar Performans Göstergeleri ve Paydaşlarla İstişare

**Kaynak: IIA (b), 2014; 6**

İDY için stratejik planlama, iç denetimin uzun vadeli odaklanmasını içermektedir (Örneğin, iç denetim tüzüğü'nün geliştirilmesi). Taktik planlama ise, proje yönetimi ve İDY'nin karşı karşıya olduğu günlük kararlarla daha fazla ilgilidir. Organizasyon fonksiyonu içerisinde İDY iç denetimin örgütsel yönlerini de göz önüne alarak iç denetim bölümünü bir bütün olarak örgütlemeli organize etmelidir. Hem planlama hem de organizasyonla ilgili iç denetim faaliyetinin yürütülmesi sonuçta İDY'nin görevidir. İDY, mümkün olan en nitelikli adayları seçmeye ve denetçi beceri setleri doğrultusunda işe alım kararlarına odaklanmaya çalışmalıdır. Böylece nitelikleri uygun adayları en etkin şekilde uygun görevlere atayabilir. Son olarak da İDY İç denetim faaliyetinin lideri olarak, iç denetimin etkinliği ve etkililiğinden sorumludur. Bu nedenle, İDY'nin performansını değerlendirirken, yürüttüğü fonksiyonun durumunun değerlendirilmesi yürütme kalitesinin belirlenmesinde iyi bir başlangıç



noktasıdır. Bu düşünce IIA'nın 1310 ve 1311 nolu Standartları tarafından da vurgulanmaktadır (IIA (b), 2014; 7).

## **1.8. İç Denetim İle İlişkili Faaliyet Alanları**

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (2012), yayınladığı uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarında iç denetimin kurumsal yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin geliştirilmesine katkıda bulunacağını ifade etmiştir. Bu kapsamda iç denetim ile ilgili faaliyet alanlarını temel olarak iç kontrol, kurumsal yönetim ve risk yönetimi ana başlıkları altında inceleyebiliriz.

### **1.8.1. İç Kontrol**

İç denetimin en temel görevlerinden biri işletmedeki iç kontrol çalışmalarının en optimal şekilde çalışmasına katkı sağlamaktır. Bu açıdan bakıldığında iç denetim ve iç kontrol birbirinden farklı şekilde tanımlanan, fakat birbirlerinin tamamlayıcısı, birbirleriyle ilintili olan iki kavram olarak değerlendirilmektedir.

İç kontrol, bir işletmenin finansal ve operasyonel işlemlerini düzgün bir şekilde kontrol etmek için geliştirilmiş sistem olarak tanımlanmaktadır. İç kontrol işletme varlıklarına makul düzeyde güvence sağlarken, maddi hataların zamanında tespiti ve düzeltilmesinde rol oynayabilir. İç kontrol denetlenen işletme için birçok yönden fayda sağlarken (riskleri azaltmak gibi) ilaveten denetlenen kurum için de risk yönetiminin sınırlarının belirlenmesi anlamında bir çerçeve oluşturur. (PIFC Expert Group Report, 2004;6).

COSO (1992) tarafından yapılan tanıma göre ise, iç kontrol, işletmenin üst yönetim ve diğer çalışanları vasıtasıyla işletme faaliyetlerindeki etkinlik ve yeterlilik, mali raporlama konusunda güvenilirlik, mevcut yasal düzenlemelere uygunluk açısından işletme hedeflerin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak makul bir güvencenin oluşmasının sağlanmasıdır.

İç kontrol planlama, bütçe, muhasebe, denetim ve bilgi sistemlerini birbirleriyle kaynaştıran toplayıcı bir sistem olarak değerlendirilebilir. Bu açıdan etkin çalışan iç kontrol işletmeler açısından temel bir unsurdur. İç kontrolün temel amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür(Uzay,2009;94):

- İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması,

- Yasal düzenlemelere uyumunun sağlanması,
- İşletme varlıklarının korunmasının sağlanması,
- Finansal tabloların, raporların tam ve şeffaf olmasının sağlanması.

Uluslararası Denetim Standartları Risk Değerlendirme ve İç Kontrol Standardına göre Muhasebe Sistemi, Kontrol Ortamı ve Kontrol Prosedürleri olarak 3'e ayrılan çerçeve, COSO ile birlikte, etkin bir iç kontrol için birbiriyle ilişkili 5 bileşene ve bu bileşenleri oluşturan toplam 17 ilkeye ayrılmıştır. Bu ilkeler doğrudan bileşenlerden alındığı için, bir işletme tüm ilkeleri uygulayarak etkili iç kontrol sağlayabilir. Tüm ilkeler operasyonlar, raporlama ve uyum hedefleri için geçerlidir. COSO'nun 2013 Çerçevesinde sunulan İç kontrol bileşenleri ve bileşenleri destekleyen ilkeler aşağıda sıralanmıştır. Bunlar;

**a. Kontrol Ortamı:** COSO, 2013'de yayınladığı iç kontrol çerçevesinde kontrol ortamını kurum genelinde iç kontrolün yürütülmesine temel oluşturan standartlar, süreçler ve yapılar kümesi olarak tanımlamıştır. Yönetim kurulu ve üst düzey yönetim, bu kontrol ortamı bileşeni çerçevesinde işletmede, beklenen davranış standartlarını da içerecek şekilde iç kontrolün önemine dikkat çeker.

İç kontrol çerçevesinin diğer tüm bileşenlerini kapsayan iç kontrol ortamı kurumun çalışma ortamını ifade ederken, aynı zamanda iç kontrol unsurlarının temelini oluşturmaktadır. Bu kavram; tutum, davranış, farkındalık, yeterlilik, örgütsel yapı, dış etkenler, yetki ve sorumluluğun paylaşılması ve üslup gibi kavramları bünyesinde barındırır ve gücünün çoğunu üst yönetim kadrosunun oluşturduğu tutumlardan alır (Gönen, 2009: 195; Uzay, 1999: 27; Alpman,, 2007; 2).

COSO'nun 2013 çerçevesinde sunulan kontrol ortamı bileşeninin temelini oluşturan ilkeler şunlardır:

- Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık,
- Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi,
- Organizasyon yapısının, raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Yetkinliğe önem verilmesi,
- Hesap verebilirliğin güçlendirilmesi.

Bu ilkeler ile ortaya çıkan kontrol ortamı, iç kontrol sistemi üzerinde oldukça etkilidir.

**b. Risk Değerlendirme:** Bu unsur işletmenin hedeflerini gerçekleştirilmesine engel olan potansiyel risklerin tespit ve analiz edilmesi, bunlara nasıl cevap verileceğinin belirlenmesi sürecidir. Risk değerlendirme süreci işletmenin risk kapasite sınırını tanımlama ve bunlara gerekli cevapların geliştirilme aşamalarından oluşur (Akyel, 2010;87).

Risk değerlendirme unsuruna göre, işletmenin SWOT analizine tabi tutularak analiz sonucuna göre riskli alanların belirlenmesi ve bu riskli alanların kontrol faaliyetlerinin sıkı bir şekilde yapılması gerekmektedir. Risk değerlendirmesi, değişen koşulların sürekli takibinin sağlanmasını ve bu doğrultuda iç kontrol faaliyetlerin de değişen şartlara dinamik bir şekilde ayak uydurmasını ifade etmektedir (İbiş, Çatıkkaş, 2012;102). Bu çerçevede COSO'nun 2013 çerçevesinde ortaya koyulan risk değerlendirme bileşenini oluşturan ilkeler şunlardır:

- Hedeflerin açık ve net olarak ortaya koyulması,
- Risklerin tanımlanması ve analiz edilmesi,
- Suiistimal risklerinin analiz edilmesi,
- Önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin analizi.

**c. Kontrol Faaliyetleri:** Kontrol faaliyetleri, yönetimin hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik riskleri azaltma, yönergelerinin yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olan politikalar ve prosedürler aracılığıyla oluşturulan eylemlerdir. Kontrol faaliyetleri, işletmenin tüm seviyelerinde, iş süreçlerinde çeşitli aşamalarda ve teknoloji ortamında gerçekleştirilmektedir (COSO,2013;4). Kontrol faaliyetleri aynı zamanda, işletme üst yönetiminin iç kontrol sistemini yapılandırma faaliyetleri, kendi hedeflerine ulaşmak için ortaya koyduğu önlemlerin tamamıdır. Dolayısıyla bu tanımlardan yola çıkarak kontrol faaliyetleri, işletme içi risk yönetim çabaları olarak da tanımlanabilir. (Kaval, 2005;127).

COSO yayınladığı iç kontrol çerçevesinde (2013), kontrol faaliyetlerine ilişkin ilkeleri; Kontrol faaliyetlerinin, teknoloji üzerindeki genel kontrollerin ortaya koyulması, geliştirilmesi ve kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması şeklinde belirlemiştir.

**d. Bilgi ve İletişim:** İşletmenin hedeflerine ulaşılmasını desteklemek için iç kontrol sorumluluklarını yerine getirmelidir. İç kontrol biriminin de sorumluluklarını yerine getirebilmesi için bilgi gereklidir. Yönetim, iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişini desteklemek için hem iç hem de dış kaynaklardan ilgili kaliteli bilgileri alır veya üretir daha sonra bunları kullanır. İletişim, gerekli bilgilerin sağlanması, paylaşılması ve elde edilmesi için sürekli, yinelenen bir süreçtir. İç iletişim, bilginin kurum içinde yayıldığı, aşağıdan yukarıya ve yukarıdan aşağı doğru akan araçlardır. Bu iletişim yönü personelin, üst yönetimden, sorumlulukların kontrol altına alınması gerektiğine dair net bir mesaj almasını sağlar. Dış iletişim ise iki yönlüdür: işletme içinde üretilen bilgi ilgili kişiler vasıtasıyla, gereksinimlere ve beklentilere cevap olarak kurum dışı taraflara bilgi olarak aktarılır (COSO,2013;5).

COSO'nun 2013 çerçevesinde sunulan bilgi ve iletişim bileşeninin temelini oluşturan ilkeler şunlardır:

- Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin elde edilerek kullanılması,
- Hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin işletme çalışanlarıyla paylaşılması,
- Kurum dışı paydaşlarla iletişim kurulması.

Bilgi ve iletişim, iç kontrol faaliyetlerinin merkezi sinir sistemi olarak değerlendirilir. Bilgi sistemleri temel olarak kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan bilgileri sistemli bir şekilde toplar. İletişim ise iç kontrol faaliyetlerinde politika ve prosedürlerin belirlenmesi ile görevli çalışanların görev ve sorumlulukları ile ilgilidir (Uzay, 2009;97).

**e. İzleme (Gözetim):** İşletmenin hedeflerine ulaşması için gerekli olan iç kontrol sisteminin istenilen şekilde işleyip işlemediğini, yeni koşullara uyum sağlayıp sağlamadığını belirlemek ve sistemdeki zayıf, aksayan yönlerin tespit edilerek iç kontrol sisteminin sürekli olarak etkin bir şekilde işlenmesini sağlamak amacıyla yürütülen süreç olarak tanımlanmaktadır (TİDE,2015;33).

İzleme bileşeninde, İşletme sistemi ile ilgili yapılan sürekli değerlendirmeler, işletmenin farklı seviyelerinde iş süreçlerine zamanında bilgi sağlar. Fakat periyodik olarak yapılan özel değerlendirmeler, risklerin değerlendirilmesine, devam eden değerlendirmelerin etkililiğine ve diğer yönetim değerlendirmelerine bağlı olarak

kapsam ve sıklık olarak deęiŖecektir. Değerlendirmeler sonucunda elde edilen bulgular, iç kontrol ile ilgili olarak belirlenen kriterlere göre değerlendirilmekte ve eksikler yönetim ve yönetim kurullarına uygun Ŗekilde iletilmektedir (COSO,2013;5). Bu kapsamda izleme faaliyetlerine iliŖkin ilkeler aŖaęıdaki gibidir;

- Sürekli ve periyodik olarak özel değerlendirmeler yapılması,
- Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara iletilmesi.

İç kontrol izleme unsuruyla beraber performansın belirli bir zaman aralığındaki kalitesi değerlendirilmekte ve denetim ya da diğer incelemelerin ortaya çıkan sonuçlarının hızlı bir Ŗekilde zme kavuŖturulması güvence altına alınmaktadır (Kurnaz ve etinoğlu,2010;38). Bu manada izleme unsuru iç kontrol performansının sürekli veya belirli zaman aralıklarında izlenmesi olarak da tanımlanabilir. Büyük lekli iŖletmelerde holdinglerde ve finans kuruluŖlarında izleme fonksiyonu genellikle iç denetim birimlerince ve denetim komiteleri tarafından gerekleŖtirilir(Uzay,2009;102).

### **1.8.2. Kurumsal Yönetim**

Kurumsal yönetim; firma sahipleri, yönetim kurulu yeleri, yöneticiler, kredi kuruluŖları, tedarikçiler, alıŖanlar ve mŖterileri içinde barındıran iŖletmenin eŖitli “paydaŖları” arasındaki iliŖkilerine yol gösteren yazılı olan, olmayan tüm kural ve uygulamalarını kapsar (Pauly ve Reich, 1997; Aktaran: Özsoy,2011;11).

Kurumsal yönetim 80’lerin ilk yıllarında dünyada ortaya çıkan Ŗirket skandalları ve yolsuzluklara karŖı bir önlem olarak görülmeye baŖlanmıŖtır. 90’lı yıllarla beraber çok daha fazla önemli hale gelen ve tanınırlılığı iyice artan kurumsal yönetim özetle; Ŗirketlerin, tüm i ve dıŖ paydaŖlarının beklentileri göz önünde bulundurularak, sürdürülebilir katma değer sağlayacak Ŗekilde dizayn edilmesi Ŗeklinde de tanımlanabilmektedir. Kurumsal yönetim iŖletme st yönetimi tarafından iyi bir Ŗekilde tanımlanır ve uygulanır ise değer yaratır. Diğer bir deyiŖle kurumsal yönetim uygulamasının iŖletmeye fayda sağlaması için doğru ve tam yönetilmesi gerekmektedir (www.tuyid.org, EriŖim Tarihi:19.10.2016). Bu konuda gösterilen zafiyetler finansal raporların kalitesini bozarak büyük çaplı ekonomik krizlere yol açabilmektedir. Asya finansal krizi, Avrupa’da (Parmalat Olayı) ve Amerika’da yaŖanan küresel bazdaki ekonomik krizler bu durumun en net örneklerdir. YaŖanan bu

krizler sonuç olarak kurumsal yönetim anlayışını yeni bir yönetim felsefesi olarak dünyanın gündemine getirmiştir. Ülkeler ve birçok kuruluş kurumsal yönetim illerinin belirlenmesi hususunda çalışmalar yapmışlardır (Karğın, Aktaş, Arıcı,2015;502)

İlk olarak 1999 yılında OECD tarafından belirlenen ve kamuoyuna sunulan kurumsal yönetim ilkelerinin ışığında ABD, 2002 yılında çıkardığı Sarbanes-Oxley Yasası (Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası) ile etkin kurumsal yönetimi desteklediğini açık bir şekilde ortaya koymuştur.

Ülkemizde ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), kurumsal yönetim ile ilgili ilkeleri yayınlamış ve kurumsal yönetimin amacını tüm anonim şirketlerin uluslararası standartlara uygun olarak faaliyetlerini sürdürebilmelerine ve küresel anlamda sermayeye daha kolay ve düşük maliyetle ulaşabilmelerini sağlayacak etkin, şeffaf yönetim anlayışına imkân verecek bir yönetim anlayışını getirmek şeklinde ifade etmiştir. Bu anlamda kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında yapılan faaliyetler dikkate alınarak ortaya koyulan ilk çalışma Sanayici ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD) tarafından “Kurumsal Yönetim-En iyi Uygulama Kodu” adı altında oluşturularak 2002 yılında yayımlanmıştır.

Ülkelere ve piyasaların niteliğine göre kurumsal yönetim ilkeleri değişiklik gösterse de iyi kurumsal yönetim uygulamalarının temel unsurları “eşitlik”, “şeffaflık”, “hesap verebilirlik” ve “sorumluluktur (www.spk.gov.tr).

**Eşitlik:** Bu unsurda işletme ortaklarının işletmenin yönetimi ve denetimi ile ilgili haklarına (kâr payı, azınlık hakları, inceleme vb.) derinlemesine yer verilmektedir. Ayrıca ortakların payları ile ilgili tasarruflarının serbestçe yapılabilmesi konuları üzerinde dururken, aynı zamanda ortaklara eşit işlem ilkesinden bahsedilmektedir (Ege,2004). Özetle işletme yönetiminin bütün ortaklara eşit davranması gerekliliği bu unsurun ana konusunu oluşturmaktadır.

**Şeffaflık:** Piyasada ortaya çıkacak belirsizlik durumlarında mevcut durum hakkında ortaklara yönelik bilgilendirme politikası oluşturmasına ve önceden belirtilen kurallara sadık kalarak kamuoyunu aydınlatmalarına yönelik prensiplerdir (Özsoy,2011;74).

**Hesap verebilirlik:** Bu unsur, işletme ve menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerden bahsederken, üst yönetimin işletme ortaklarına ve işletmeye yatırım

yapabilecek muhtemel tasarruf sahiplerine hesap verme sorumluluğunu açıklamaktadır (Dinç, Abdioğlu,2009;159).

Sorumluluk: İşletme kararlarının yürürlükteki yasal düzenlemelere ve toplumsal değer yargılarına uyumunun sağlanmasını ifade etmektedir. Bu ifade aynı zamanda sorumluluk unsurundan amaçlanan durumu açıklamaktadır (Abdioğlu, 2007;23).

Yukarıda kısaca açıklanan bu unsurlar kapsamında kurumsal yönetimin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005;83):

- Ortak haklarının kuvvetlendirilmesi,
- Muhasebe standartlarının geliştirilerek finansal raporlamada şeffaflığın sağlanması,
- Yönetim kurulu bağımsızlığının sağlanması,
- Rekabetin teşvik edilerek haksız kazancın önüne geçilmesi,
- Kurallara uymamaktan kaynaklı ortaya çıkan cezaların uygulanabilirliğinin artırılması.

Doğru kurumsal yönetim uygulamaları işletmelere olduğu kadar işletme ile ilişkili tüm taraflar açısından da göz ardı edilemeyecek önemli faydalar sağlamaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerine tam uyum işletmelere, sermaye maliyetlerinde azalma, finansmana erişim kolaylığı, sermaye piyasalarıyla daha fazla etkileşimi ve kaliteli finansal raporlamayı sağlayacaktır.

Aile içi çıkar çatışmalarının önüne geçen iyi kurumsal yönetim uygulamaları, üst yönetimin keyfi uygulamalarının önüne geçerken işletmeye yetenekli insan kaynağı kazandırmanın yanı sıra, etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulmasını sağlayarak işletmeye itibar ve katma değer de kazandıracaktır (Arslantaş, 2012;5).

Bir işletmede kurumsal yönetim etkin ve verimli bir şekilde işletiliyor ise, bu durum iç denetim faaliyetlerinin tam ve doğru bir şekilde gerçekleştirilmesine yardımcı olacaktır. Etkin bir iç denetim sürecinin varlığı ise, kurumsal yönetim anlayışının devamı için olmazsa olmaz bir rol oynamaktadır (Türedi, Karakaya, İldem,2015;55) . Belirtilenleri destekler mahiyette Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (2012), kurumsal yönetim sürecinde iç denetimin rolünü anahtar rol olarak değerlendirmiş;

etkili, hesap verebilir ve bağımsız bir kurumsal performans yönetiminin mihenk taşı olarak kabul etmiştir.

Kurumsal yönetim uygulamaları, şirket kültürünün oluşmasını ve iş yaşamının menfaat sahiplerinin refahını ve motivasyonunu olumlu etkilemektedir. Böylece iş barışının sağlanmasında kurumsal yönetimin olumlu katkısı olmaktadır. Kurumsal yönetimin temel ilkelerinden olan adil davranma ve şeffaflık, şirket içindeki çatışmaları azaltıcı etkide bulunmaktadır. Çalışanların görevlerini yerine getirmekten kaçınması, görevini kötüye kullanarak çıkar temin etmesi ve yolsuzluk yaparak şirket kaynaklarının azaltılmasının da önüne geçilmiş olmaktadır (Doğan, 2007;140). Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere iç denetim ve kurumsal yönetim anlayışı birbirini destekleyen işletmeye değer kazandıran uygulamalardır.

### **1.8.3. Kurumsal Risk Yönetimi**

Risk yönetimi işletmelerin iç çevre veya dış çevre unsurlarından kaynaklı risklere karşı direncini artırmak maksadıyla işletilen ve temel amacı işletmeler açısından getiri- risk oranını makul seviyelere getirmek olan bir raporlama ve denetim faaliyetidir (Alptürk, 2008; 265 – 266). IIA' ya göre ise, işletmenin hedeflerini hayata geçirebilmesi için gerekli güvenceyi sağlamak ve olması muhtemel olayları belirleyerek, bu olayların gerçekleşmesi durumunda bunlarla ilgili değerlendirmeler yapma, süreci yönetme ve kontrol etme şeklinde tanımlamıştır (TİDE, 2008;39).

Bir olay gerçekleşmeden önce onu tahmin etmek ve ona karşı yapılacakları önceden belirlemek, bu olaydan doğabilecek olumsuzlukları en aza indirmek, fırsatları ise azamileştirmek için en iyi yoldur. Kurumun başarısıyla doğrudan alakası olan bu durum, risk yönetiminin konusunu teşkil eder (Derici, Tüysüz, Sarı,2007;153). Geleneksel risk yönetim yöntemlerinde temel amaç olan işletmeye katma değer sağlama konusu göz ardı edilmiş, yerine kayıpları en aza indirme felsefesi hâkim olmuştur. Bu da risk yönetimi tanımının gözden geçirilmesi ihtiyacını doğurmuş ve risk yönetimi yerini kurumsal risk yönetimi kavramına bırakmıştır. Bu kapsamda risk yönetiminin gelişim sürecini aşağıdaki gibi şekil yardımıyla özetlemek mümkündür:



**Tablo 6: Risk Yönetiminin Gelişim Süreci**

<b>Geleneksel Risk Yönetimi</b>	<b>İleri Düzey Risk Yönetimi</b>	<b>Kurumsal Risk Yönetimi</b>
İşlem Odaklı risk yönetimi anlayışı.	Bütünsel yaklaşımli risk yönetim anlayışı.	Strateji odaklı risk yönetim anlayışı
Risk kaynaklı oluşabilecek zararlara karşı sigorta güvencesi sağlama yönelimlidir	Risklerin aza indirilmesinde çoğunlukla finansal tekniklere başvurulur.	Kurum misyon ve stratejileri ile uyumlu ve bütünleşmiş bir risk yönetim süreci.
Güvenlik ve acil durum yönetimi birbirlerinden farklı değerlendirilir.	Risklerin önlenmesinde ve azaltılmasında önleyici yaklaşım tedbirleri tercih edilir.	Riskler geniş bir yelpazede tespit edilir ve değerlendirilir. Bu değerlendirme yapılırken insan kaynakları, işletme stratejilerinin finansal ve operasyonel durumu dikkate alınır ve değerlendirmeye dahil edilir.
Yönetimin istekleri ayrı ayrı değerlendirilir.	Güvenlik, acil durum yönetimi ve yönetimin talepleri birlikte değerlendirilerek risk yönetim sürecine dahil edilir.	Riskleri değerlendirirken fırsatlar ve tehditler kapsamında ele alınır.
Risk tanımlama işlemi tehlike bazlı yapılır ve kontrol edilir.	Maliyet yönetimi hesap verme sürecinde kullanılır.	İşletmenin sürdürülebilir başarıya ulaşmasına yardımcı olur.
Uyum sorunları ayrı ayrı değerlendirilir.	Risk yönetim sürecinde işletmede bütüncül olarak daha fazla iş birliği ve daha az risk söz konusudur.	Birçok risk azaltıcı ve analitik yöntemler kullanılır.
Riskler ayrı ayrı birbirlerinden bağımsız ve diğer faktörlerle bütünleştirilmeden değerlendirilir.	Risk gider olarak görülmekte ve risk kaynaklı maliyetlerin azaltılmasına odaklanılmaktadır.	Risk belirsizlik olarak tanımlanmakta ve hedeflere ulaşabilmek için makul seviyede risk alınması gerekliliği üzerinde odaklanmaktadır.
Risk olumsuz algılanır ve odaklanılan nokta risklerin transferi üzerinedir.	-----	-----

**Kaynak: Road to Implementation ERM for Colleges and Universities, 2009: 10**

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) tarafından yapılan kurumsal risk yönetimini işletmenin bütün yönetim kadrosu ve tüm çalışanlarca ortaya koyulan, işletmenin hedef ve stratejileri kapsamında işletilen, işletmenin gelecekte karşılaşılabileceği ve işletmeyi amaçlarına ulaşmada alıkoyacak muhtemel risklerin tespiti ve bunların yönetilmesini sağlayan süreç olarak tanımlanmıştır.

COSO kurumsal risk yönetimi çerçevesi birbirleriyle ilişkili 8 maddeden oluşmaktadır. Bunlar;

- 1. Kurumsal Çevre:** Kurumun risk algılama kültürünün kurucusu olarak tanımlanmakta ve diğer bütün bileşenlerin temelini oluşturmaktadır. Kurumun insan kaynağına verdiği önem, kurum çalışanlarının görev sorumluluklarının tanımı ve sınırları vb kurum ile ilgili her konuyu içinde barındırır ve buna göre kurumda risklerin tanımı ve analizi yapılır.
- 2. Hedef Belirleme:** Yönetim tarafından işletmenin bütününe kapsayacak şekilde işletmenin misyonu ve risk alma isteği ile uyumlu hedeflerin belirlenmesi gerekmektedir.
- 3. Olay Belirleme ve Tanımlama:** Kurum hedeflerine, amaçlarına ayrıca kurumun istenilen performansa ulaşılmasını etkileyebilecek iç ve dış çevre kaynaklı olayların belirlenmesi ve bu olayları sınıflara ayırma süreci olarak tanımlanmaktadır.
- 4. Risk Değerlendirme:** Kurum hedef ve amaçlarına ulaşılması anlamında ortaya çıkabilecek risklerin analiz edilerek bunlara karşı uygun karşı koymaların belirlenmesi süreci olarak tanımlanabilmektedir. Değerlendirmeler yapılırken kalitatif ve kantitatif risk analiz yöntemleri bir arada kullanılmaktadır.
- 5. Risk Tepkisi:** Risklere karşı koyulurken verilebilecek cevaplar işletmenin risk iştahı, yapılacak fayda maliyet analizi kapsamında değerlendirir. Bu değerlendirme sonucunda riske karşı olarak verilecek cevapları 4 ana başlık altında toplanabilir. Bunlar a) Riskten kaçınma, b) Riski azaltma, c) Riski paylaşma, d) Riski kabul etmedir
- 6. Kontrol Faaliyetleri:** Risklere verilen cevapların uygulanmasını ve bu cevapların planlandığı gibi işleyip işlemediğinin kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesi

faaliyetleridir. Yapılan bu kontrol faaliyetleri risklerin ortadan kaldırılması konusunda önemli rol oynar.

- 7. Bilgi ve İletişim:** Görev ve sorumluluklarını zamanında düzgün bir şekilde yerine getirmeye çalışan, bunu yaparken de bilgiye ihtiyaç duyan işletmenin tüm çalışanları ile ilgili kavram olarak değerlendirilmektedir. Bilginin olduğu yerde iletişim de olmazsa olmazdır ve doğal bir sonuçtur. Kurumun stratejilerine hedeflerine etkin bir şekilde ulaşabilmesi çalışanın bu anlamda işletme hedef ve stratejileri ile ilgili sorumluluklarını yerine getirebilmesi için bilginin doğru, tam ve zamanında ilgili personele ulaştırmasını gerektirir.
- 8. İzleme:** Yukarıda sayılan ve uygulanan aktivitelerin, kurumsal risk yönetiminin etkin olarak işleyip işlemediğinin tespiti ve değerlendirilmesinin yapılması bir ihtiyaçtır. İzleme faaliyetinin yapılması kurumun performansının değerlendirilmesi için gereklidir. İzleme, a) Sürekli izleme faaliyetleri (rutin olarak yönetim tarafından yapılan incelemeler) b) Bağımsız izleme faaliyetleri (iç denetçiler, dış denetçiler tarafından yapılır) c) Her iki izleme faaliyetinin bileşimi şeklinde yapılır.

Yapılacak bir projede, projenin neden yapılması veya yapılmaması gerektiğinin ya da şayet yapılırsa kurumun karşılaşacağı risklerin neler olabileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu ihtiyacı giderecek birim, kurumsal risk yönetimi kavramı altında somut bir yapıya kavuşmaktadır. KRY yapılacak proje ile ilgili sürecin daha sağlıklı ve dengeli bir şekilde yürümesini sağlamaktadır. Ayrıca KRY, yönetimin projenin bütün yönlerini detaylı olarak incelemesini ve sadece karara odaklanarak doğru karar vermesine katkı sunacaktır. (Topçu, 2013;22).

İç denetim fonksiyonunun kurumsal risk yönetimi kapsamındaki temel rolü, ortaya çıkacak risklerin etkin bir şekilde yönetilmesi ve dolayısıyla üst yönetime güvence verilmesidir. Bu çerçevede iç denetimin kurumsal risk yönetimi kapsamındaki rolü Tablo 7’de sunulmuştur.

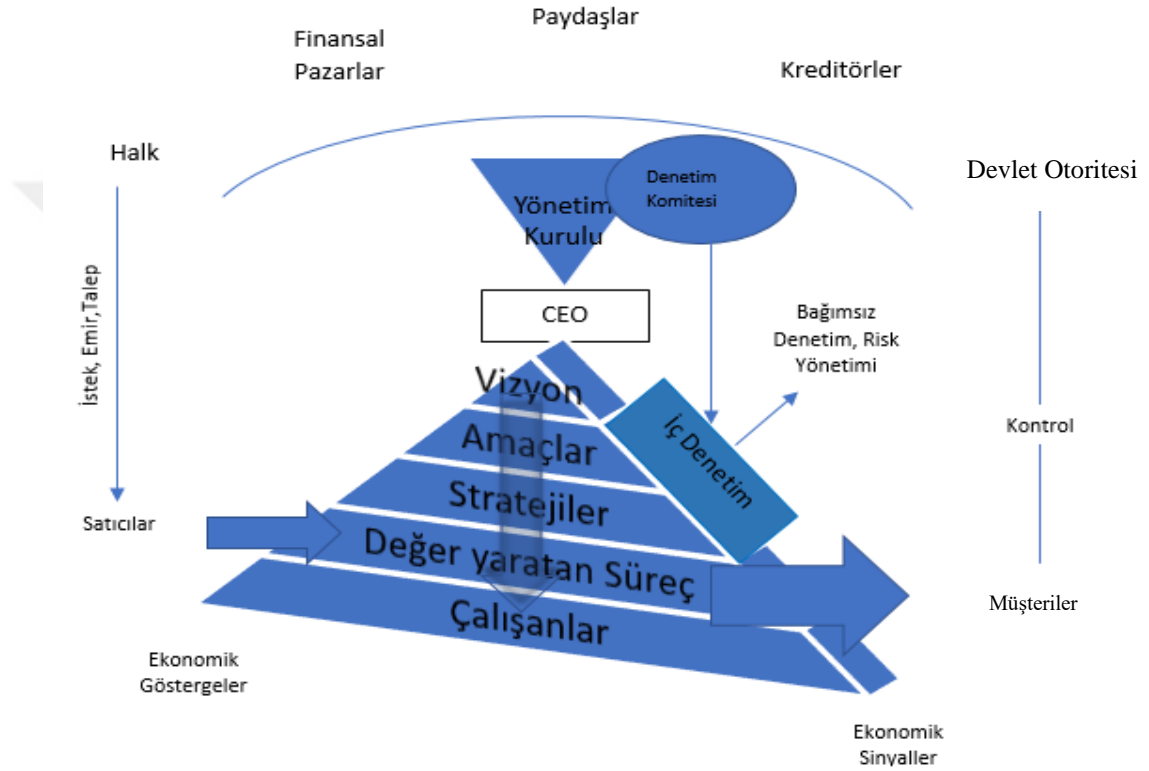
**Tablo 7: Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü**

<b>KRY ile ilgili İç Denetimin Esas Görevleri</b>	Risk yönetim sürecini analiz etmek
	Riskleri tam olarak belirleme konusunda güvence vermek
	Risklerin doğru ve tam olarak ölçüldüğü hakkında güvence vermek
	Risklerin etkin yönetildiği konusunda güvence vermek
	Risklerin raporlama sürecini analiz etmek
<b>İç Denetimin Belli Şartlar Altında KRY ile İlgili Üstlenebileceği Görevler</b>	Risklerle ilgili olarak üst yönetime rehberlik edilmesi
	Risklerin tespit edilip analiz edilmesini kolaylaştırmak
	KRY faaliyetlerinin koordinasyonu
	Birbirleriyle ilişkili risklerin birlikte ele alınması
	KRY çerçevesinin geliştirilmesi ve sürdürülmesini sağlamak
	KRY yapısının kurulmasına öncülük etmek
	Yönetim kurulunun yönetim tarzı ile uyumlu KRY stratejisini geliştirmek
<b>İç Denetimin KRY ile İlgili Üstlenmemesi Gereken Görevleri</b>	Kurumun risk iştahını belirlemek
	Risk yönetimi süreçlerini uygulamak
	Risklere karşı yönetim güvencesi vermek
	Ortaya çıkabilecek risklere karşı verilecek cevaplar konusunda nihai otorite olmak
	Yönetim adına risklere yönelik aksiyonları yönetmek
	Risk yönetiminden sorumlu olmak

**Kaynak: IIA, 2004:4**

### 1.9. Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İç Denetimin İşletme İçindeki Yeri

İşletmelerin kurumsal yönetim faaliyetleri ile alakalı olarak nesnel ve bağımsız sigorta işlevi gören iç denetim fonksiyonu, işletme üst yönetimi ve işletme açısından şeffaflık ve hesap verebilirlik anlayışının artmasına katkı sağlayacaktır. İç denetimin bu anlamda kurumsal yönetim uygulamalarına yaptığı katkı ile işletmenin kurumsal sürdürülebilirliğinin gerçekleşmesinde önemli rol oynayacaktır. Şekil 3'te iç denetim fonksiyonunun işletme hiyerarşisi içerisindeki yeri ayrıntılı olarak gösterilmektedir.



**Şekil 3: İç Denetim Fonksiyonunun İşletme İçindeki Pozisyonu**  
Kaynak: Ruud & Bodenmann, 2001, s;522

İşletmelerde iç denetim birimini konumlandırılırken diğer işlemlere göre daha detaylı çalışılmalı ve bunun işletmeye yansımaları ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmelidir.

Etkin bir iç denetim fonksiyonunun en temel şartı birimin bağımsızlığının tam olarak sağlanmasıdır. Fakat bu durum her zaman zor bir uygulama olarak işletme üst yönetimin karşısına çıkmaktadır. Çünkü şirket içinde bir organa nihai olarak rapor vermek durumunda olan iç denetim biriminin tam olarak bağımsızlığının sağlanması kolay bir durum değildir. Bununla beraber iç denetim birimi denetim sonrası raporlamayı işletme içinde uygun otoriteye yapıyor ise yeterli bağımsızlık sağlanabilir. İç denetim birimini işletme içinde etkin şekilde çalıştırılmak ve istenilen sonuçlar elde

edilmek isteniyorsa iç denetimin hesap vereceği birim üst düzeyde yetkili konuma sahip olmalıdır. Bu anlamda iç denetim biriminin yani birim başkanının raporlamayı yapması gereken en uygun konum denetim komitesi veya CFO dur. Alternatif olarak ise yönetim kuruluna yapması uygun olacaktır (Ruud, 2003; 84)

Diğer bir çözüm olarak nitelendireceğimiz durum ise, birim başkanının raporlamayı CEO'ya yapmasıdır. Fakat böyle bir durumda yönetim kurulu bilgi asimetrisi sorunu ile karşı karşıya kalabilir ve bu da işletmenin iç denetim biriminin etkinliğini doğrudan etkiler. Yönetim Kurulu böyle bir durumun önüne geçebilmek için iç denetim birimi yöneticisi ile ilgili tasarrufların tamamının denetim komitesi tarafından alınması sağlamalıdır. Bu optimal durum sağlandığı taktirde iç denetçilerin bağımsızlığı, tarafsızlığı artacak bu da şirket raporlarının kalitesine doğrudan yansıtacaktır (Barif,2003).

Yönetim Kurulu özellikle operasyonel aktivitelerin denetimi ve bütün stratejik hedeflerin tanımlanmasından, belirlenmesinden sorumlu işletme içi özel bir grup olarak işletme yönetiminden sorumludur. Şekil 3'den de anlaşılacağı üzere yönlendirme ve kontrol sorumluluğu üst yönetimin bu anlamda kullandığı başlıca yönetsel araçlardır. Yönetim Kurulu etkin kararlar verebilmek için çeşitlendirilmiş niteliklere, yeteneklere ve yeterli üye sayısına sahip olmalıdır. Yönetim Kurulu, üyelerinin özel bilgi beceri ve uzmanlıklarından yararlanmak üzere alt komitelere ayrılır. Bunlardan en önemlisi bir atama ve ödüllendirme birimi olan denetim komitesidir. Tipik bir denetim komitesinin görevi finansal açıdan organizasyonu izlemektir (Blue Ribbon Komitesi,1999). Denetim komitesi işletme içi bir sigorta olarak faaliyet göstermekte ve bağımsız denetim, finansal denetim ve iç denetim fonksiyonları arasında koordinasyonu sağlamaktadır. Bu komite bazı işletmelerde operasyonel ve finansal açıdan daha fazla sorumlulukla ve izleme görevleriyle donatılmaktadır (Ruud, 2003;80).

Yatırımcılar açısından temel ilgi noktası, sermaye maliyetini makul seviyelerde tutmanın yanı sıra sermaye ulaşabilirliği ve likiditeyi sağlamaktır. İşletmeyle ilgili operasyonel işlemler ve bilgi konusunda güvence kaynağı olan iç denetim fonksiyonu, sermaye ve likidite ihtiyacını analiz ederek problem çıkma olasılığının azaltımına katkıda bulunmakta, aynı zamanda örgütün içinde bulunduğu durum ile ilgili olarak

yaptığı denetimler doğrultusunda kreditorlere ve yatırımcılara doğru ve güvenilir bilgi sağlamaktadır.

Tedarikçiler için temel odak, uygun koşulları müzakere edecek çekici bir ortak olarak kalmak yani mevcut konumunu korumaktır.

Müşteriler ise ihtiyaçları çerçevesinde taleplerinin zamanında ve ekonomik bir şekilde karşılanmasını isterler. Bu da iç denetim fonksiyonunun iyi bir şekilde sistem sıkıntılarını bertaraf etmesi ile mümkün olacaktır (Ruud, 2003;82).

Tüm işletmelere uygun standart bir iç denetim birimi organizasyonu yapmak ve bunun sağlıklı bir şekilde işlenmesini beklemek gerçekçi bir yaklaşım değildir. İç denetim birimi işletme üst yönetimine ve denetim komitesine en fayda sağlayacak şekilde organizasyona dahil edilmelidir. Böyle bir konumlandırma hem iç denetimin etkinliğini artıracak hem de işletmeye maksimum fayda sağlayacaktır. İç denetim birimi organize edilirken işletmenin fiziki şartları, dış çevre ve iç çevre şartları özellikle değerlendirilmeli ayrıca işletmenin karşı karşıya kalabileceği kontrol riskleri ve örgüt kültürü gibi etmenler de göz ardı edilmemelidir (Yılancı, 2006;110).

İç denetim birimi olan işletmelerde, bu birim faaliyetlerini gerçekleştirirken kendi alanı ile ilgili dünya genelinde kabul görmüş standartları dikkate alarak, bu standartlara tam uyum içerisinde hareket etmesi, işletmenin kurumsallaşmasını ve bu kurumsallaşmanın kalitesinin artmasını sağlayacaktır. Bir döngü gibi kurumsallaşmada kalitenin artması bu anlamda iç denetimden arzu edilen faydanın artmasını beraberinde getirecektir. Dolayısıyla işletmeler için önemli bu iki kavram birbirlerini beslemekte ve desteklemektedir (Türedi, Karakaya, İldem, 2015; 68).

İç denetim birimi, kurumsal yönetim kapsamında yönetim kuruluna işletme sisteminin işleyişi ile ilgili olarak güvence sağlamakla yükümlüdür. Fakat iç denetim birimi doğası gereği, yönetim kurulundan tamamen bağımsız olamamaktadır. Dolayısıyla yönetim kurulu ile ilgili problemlerde görevini tam olarak yerine getirememektedir. Bu anlamda iç denetim birimi, hiyerarşik olarak yönetim kurulunun altında konumlandırıldığı takdirde, objektiflik açısından oldukça zayıf durumda kalacaktır. İşletme böyle bir durum ile karşı karşıya kalmak istemiyorsa iç denetimin denetleme yetkisine sınır belirlememelidir. Böylece iç denetim birimi, her anlamda güvence

fonksiyonunu tam olarak yerine getirebilecek güce sahip olacaktır. (Chambers ve Odar, 2015;49).





## İKİNCİ BÖLÜM

### DENETİM KOMİTESİ VE İÇ DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde denetim komitesi kavramı üzerinde durularak komite hakkında detaylı bilgiler verilecektir. Aynı zamanda denetim komitesinin iç denetim faaliyetlerine bakış açısı kapsamlı olarak değerlendirilecektir.

#### 2.1. Denetim Komitesi Kavramı

Yakın tarihte yaşanan şirket skandalları ve bu skandallarla anılan şirketlerin batışı, dünya ekonomisinde büyük çaplı krizlere yol açmıştır. Özellikle Amerikan doğalgaz dağıtım şirketi Enron'un büyük bir finans skandalı sonrası iflas etmesi, denetim komitelerinin bağımsız bir yönetim sergilemekte yetersiz kaldıkları gerçeğini ortaya çıkarmıştır. Ortaya çıkan bu inanılmaz durumun kalıntıları günümüzde hala ülke ekonomilerini meşgul ederken denetimin önemini bir kez daha ortaya koymuştur. Aslında Enron'un çöküşünden önce Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu konuyu ele alarak daha etkin ve bağımsız denetim komiteleri oluşturmak için çeşitli faaliyetleri başlatmıştı. 1999 yılında Blue Ribbon komitesi denetim komitelerinin etkinliğini artırmaya yönelik rapor hazırlamış ve önerilerde bulunmuşlardır (Özsoy, 2011:107; TÜSİAD, 2012). Bu anlamda denetim fonksiyonunu üstlenen denetim komitelerinin işlerini şeffaf, tam ve doğru bir şekilde yapmaları mikro anlamda şirketleri etkilerken, makro anlamda ülke ekonomilerine dolaylı olarak etkileri uzanmaktadır. Ancak Enron, Xerox, Worldcom gibi belli başlı büyük şirketlerin çöküşünden sonra, ABD'de 2002 yılında Sarbanes Oxley Kanunu ile şirketlerin kurumsal yönetim uygulamaları ve kurumsal yönetim sürecinde iç denetim faaliyetleri ile denetim komitesine ilişkin yasal düzenlemeler yürürlüğe girmiştir.

Denetim komitesi, yönetim kurulu adına iç ve dış denetim faaliyetlerinin etkinliğini kontrol eden, denetim süreçlerini takip eden ve bu denetim faaliyetleri sonucu ortaya çıkan raporları kontrol ve gözetim işlevine sahip işletme birimi olarak tanımlanmaktadır (Deloitte,2008). Daha ziyade Anglo Saxon ülkelerde mevcut olan denetim komitesi, tanımdan da anlaşılacağı üzere yönetim kurulu adına bağımsız denetim sürecinin, katma değeri ve yeterliliği ile bağımsız denetçinin seçilmesi ile ilgili değerlendirme sürecini gözetmekle yetkili kılınmıştır. (Uzun,2010:48). Sarbanes Oxley Yasasına göre ise denetim komitesi; yönetim kurulunca oluşturulan işletmenin

muhasabe ve finansal raporlama sürecini takip eden ve finansal tablolarını denetleyen komite veya benzeri yapı şeklinde tanımlanmaktadır. (SOX, 2002).

Bir diğer tanımda ise, denetim komiteleri bağımsız (dış) denetçilerin bağımsızlığının teminatı olan, bununla beraber işletme içi kontrollerin ve dış finansal raporlama sürecinin izlenmesinden sorumlu olan yönetim kurulunca seçilmiş idari komisyon olarak tanımlanmaktadır. (Uzay, 2003;72). SPK ise “Denetimden sorumlu komiteyi; ortaklığın muhasabe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapan, Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komite” olarak tanımlarken aynı zamanda, bu idari kurulun görevlerini de ortaya koymuştur.

## **2.2. Denetim Komitesi Yasal Geçmişi**

İlk olarak 1940 yılında SEC (Securities and Exchange Commission- ABD Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu), bir denetim komitesinin halka açık şirketlerin finansal raporlarının doğruyu tam olarak yansıtabilmesi için önemli ve gerekli bir fonksiyon olduğunun ve bu doğrultuda hizmet edeceğini kabul etmiştir. 1970'lere gelindiğinde New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE) borsada işlem gören şirketlerin yönetim kurullarınca denetim komitesi kurmalarını gerekli görmüştür. 1980'lerde ise Nasdaq ve Amex de bu karara uygun kararlar almışlardır. Şubat 1999 'da NYSE, Nasdaq, Halka Açık Şirketler ve (CPA) Serbest muhasebeciler bir araya gelerek Blue Ribbon Komitesi Raporunu yayınlamışlardır. Raporla denetim komitesinin yüksek kaliteli finansal raporlama için önemine değinilmiştir. Rapor yayımlandıktan sonra SEC ve diğer borsalar denetim komitesi üyelerinin rol ve sorumluluklarını belirleyen düzenlemeler yayınladılar. Denetim komitesinin yasal yapısına ilişkin düzenlemeler kronolojik olarak Tablo 8'de özetlenmiştir.

**Tablo 8: Denetim Komitesi Yasal Geçmişi**

Tarih	Denetim Komitesi Oluşumu ile İlgili Yasal Düzenlemeler	Açıklama
1940	McKesson Robbins Olayı	Denetim komitelerinin kurulması için ilk büyük adım, McKesson ve Robbins skandalının bir sonucu olarak 1939'da New York Menkul Kıymetler Borsası tarafından atılmıştır. Yaşanan muhasebe skandalı sonrası borsa tarafından yayınlanan raporda, denetçilerin bağımsızlığını sağlamak amacıyla denetim komitesinin yönetici olmayan üyelerden oluşturulması zorunlu kılınmıştır (Birkett, 1986: 111). 1978 yılına kadar çok kapsamlı olmasa da denetim komiteleri ile ilgili çeşitli düzenlemeler ve alınan kararlar söz konusu olmuştur. Bunlardan ilki 1967 yılında AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) halka açık tüm şirketlere denetim komitesi kurmalarını tavsiye etmiş, arkasından 1972 yılında SEC Halka açık şirketlerde denetim komitesinin yönetici olmayan bağımsız üyelerden oluşması gerektiğini açıklamıştır (Burke, Guy, Tatum, 2008:209)
1979	AICPA Önerileri	AICPA Denetim Komiteleri 1979'da halka açık şirketleri denetim komiteleri kurmaya teşvik etmiş ve denetim komitelerinin şu genel fonksiyonları yerine getirmeleri gerektiğini açıklamıştır: 1. Bağımsız denetçi seçimi 2. Denetimin kapsamını gözden geçirme 3. Bağımsız denetçinin belirlediği iç kontroldeki zayıf yönlere dikkat etme 4. Yönetim veya denetçiler ile finansal tablolar ve denetim sonuçları ile ilgili konularda görüş alışverişinde bulunmak 5. Şirketin muhasebe yapısını yine şirketin finans ve muhasebe çalışanları ile incelemek 6. Şirketin iç denetçisinin faaliyet ve önerilerini gözden geçirme(Vanasco, 1994: 18).
1987	NCFRR-Treadway Komisyonu Raporu	Treadway Raporu 1987'de yayındalığı raporla denetim komitesini kurumsal finansal yönetiminin "temel taşı" olarak konumlandırdı (Metz, 1993: 9). 1987'de Treadway Raporu (resmi olarak bilinen Hileli Finansal Raporlamayla İlgili Ulusal Komisyon Raporu), denetim komitelerinin etkinliğini artırmak üzere tasarlanmış çeşitli tavsiye kararı almıştır. Bunlar özetle; 1. Denetim komitelerinin sorumluluklarını yerine getirmek için yeterli kaynaklara ve yetkilere sahip olmaları gerekir. 2. Denetim komiteleri, şirketin finansal raporlama süreci ve iç kontrol

		<p>sistemi hakkında bilgilendirilmeli, dikkatli, işini bilen ve etkili denetim görevlilerinden oluşmalıdır. 3. Denetim Komiteleri işletme muhasebecilerinin bağımsızlığını sağlamalıdır. 4. SEC tüm halka açık şirketlerde bağımsız denetim komitesi kurulmasını gözetmelidir. 5. Denetim komitesinin görev ve sorumlulukları ile ilgili bir tüzüğü olmalı ve her yılın başında işletme yöneticileri, muhasebecileri ile yürütme planlarını gözden geçirmelidirler. 6. Denetim komitesi, üst yönetimle birlikte, tüm mali raporlama sürecini koordine etmelidir (Treadway Report, 1987)</p>
1992	Coso Çerçevesi	<p>COSO raporu, iç kontrol bileşenlerini ve hedeflerini tanımlayan entegre bir çerçeve sunmaktadır. Ayrıca şirketin iç kontrolleri finansal raporlamasının etkililiğini değerlendirirken, yönetimin uyması gereken adımlar hakkında ayrıntılı rehberlik hizmeti sunmaktadır (Gupta, Thomson, 2006:1). 1992’de Treadway komisyonunun tavsiyelerinden yola çıkan komite (muhasebeciler, iç denetçiler, finansal uzmanlar ve muhasebe eğitmenlerinden oluşan komite), yayınladığı raporda iç denetim fonksiyonunun önemini ve denetim komitesiyle olan ilişkisini yeniden dile getirmiştir. COSO Başkanı Robert L. May, raporun Treadway Komisyonunun önerdiği değişikliklerin tam olarak yapıldığı konusunu önemle vurgulamıştır.</p>
1992	Cadbury Komitesi Raporu	<p>Arian Cadbury’in başkanlığını yaptığı Cadbury Komitesi, kurumsal yönetim alanında öneriler ortaya koyabilmek için oluşturulmuştur. Raporunda denetim komitesi ile ilgili önerileri şu şekilde özetlenebilir (Cadbury Report,1992): 1.Komite, şirketin icracı olmayan yöneticileri arasından yönetim kurulu tarafından atanır ve en az üç üyeden oluşur. 2.Komite başkanı, yönetim kurulu tarafından atanır. 3.Finans direktörü, iç denetim başkanı ve dış denetçilerin bir temsilcisi normalde toplantılara katılır. Diğer yönetim kurulu üyeleri de de katılma hakkına sahiptir. Bununla birlikte, yılda en az bir kez komite, icrada yer almayan yönetim kurulu üyeleri olmadan dış denetçilerle görüşür. 4.Toplantılar yılda en az iki kez yapılmalıdır. Dış (Bağımsız) denetçiler, gerektiğini düşünürlerse toplantı talep edebilirler.</p> <p>Komitenin görevleri ise şu şekilde özetlenebilir: i) Dış (Bağımsız) denetçinin atanmasını, denetim ücretini belirleme ve görevden alma</p> <p>ii) Denetimin niteliğini ve kapsamını belirlemeden önce dış (Bağımsız) denetçi ile görüşülmeli ve birden fazla denetim firmasının dahil olduğu yerde eşgüdüm sağlamak</p>

		<p>iii) Kurul'a sunulmadan önce yıllık ve yıllık mali tabloların incelenmesi.</p> <p>iv) İç denetim programını gözden geçirmek, iç denetçi ile dış (bağımsız) denetçi arasında eşgüdüm sağlamak ve iç denetim fonksiyonunun yeterli kaynaklara sahip olmasını ve şirket içinde uygun bir yere sahip olmasını sağlamak;</p> <p>Raporda yoğunlukla bağımsızlığa ağırlık verilmekte ve bağımsızlığın kurumsal yönetim bağlamında etik davranış için bir ön şart olduğuna işaret edilmektedir (Spira,1999:263).</p>
1993-1995	POB Raporları	<p>Mart 1993'te, AICPA'nın SEC Uygulamaları Bölümünün Kamu Gözetim Kurulu (POB), "Kamuoyuna: Muhasebe Mesleğine Yönelik Sorunlar" başlıklı bir rapor yayınladı ve burada denetim komitelerine çeşitli tavsiyeler yöneltildi. POB denetim komitelerine yıllık finansal raporların hazırlanmasına katkıda bulunmasını tavsiye etmiştir. Rapora göre denetim komiteleri: 1. Yıllık mali tablolarını gözden geçirmelidir 2.Bağımsız denetçi denetim standartları çerçevesinde denetim komitesinden şirketle ilgili tüm bilgileri alabilmelidir. 3. Mali tabloların eksiksiz, tutarlı olmasını sağlamalıdır. 4. Finansal tabloların ilgili muhasebe ilkelerine uygunluğunu değerlendirmelidir (Vanasco, 1994: 19).</p>
1999	Blue Ribbon Komitesi Raporu	<p>2002'de Sarbanes-Oxley Yasası'nın (SOX) yürürlüğe girmesinden birkaç yıl önce, SEC Başkanı Arthur Levitt, denetim komitesinin etkinliği ile ilgili sorunları tespit ederek, Eylül 1998'de Blue Ribbon Komitesini (BRC) New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE) ve Ulusal Menkul Kıymetler Mağazaları Birliği (NASD) tarafından ortaklaşa kurulmasını sağlamıştır. BRC, denetim komitesinin fonksiyonu ile ilgili 3 ana başlık altında topladığı önerilerini 8 Şubat 1999'da yayınlamıştır. Bu önerilere göre (Smith, 2006:240-243) ; a) Denetim Komitesi Üyelik Şartları 1. Bağımsız yönetici olmak 2. Finansal okur-yazarlığı olan en az 3 kişiden oluşan komitenin en az bir üyesi finans uzmanlığına sahip olmalı b) Komite yapısı 1. Komitenin görev ve sorumlulukları yazılı hale getirilmeli 2. Komitenin faaliyetleri yıllık olarak kamuoyuna açıklanmalı c) Komitenin ilişkileri 1. Bağımsız denetçilerin seçilmesi ve görevlendirilmesi, kalitesi, kontrolünün yapılmasının sorumlulukları denetim komitesine aittir. 2. Her yıl hissedarlara yıllık raporların sunulması ve hissedarların bilgilendirilmesi komitenin sorumluluğundadır. Bu raporda komisyon üyelerinin finansal</p>

		raporlama usulleri ve ilgili tüm taraflarla olan iletişim konularındaki görevleri özetlenmektedir.
2002	Sarbanes Oxley Yasası	Enron ve WorldCom şirket skandallarından sonra sermaye piyasalarına olan güvenin sarsılmış olması, Temmuz 2002'de Sarbanes Oxley olarak anılan yasanın çıkmasında büyük rol oynamıştır. Yasada denetim komitesi ile ilgili şunlara yer verilmiştir: Denetim komitesinin nihai amacı finansal raporlama kalitesini sağlamak ve bağımsız denetimin gözetimidir. Denetim komitesinin uzmanlığı, bağımsızlığı, tarafsızlığı bu amaca ulaşmada en büyük yardımcısıdır. SEC, kamuya açık tüm şirketlerin görevlerini SOX tarafından öngörülen biçimde yerine getirmekten sorumlu kılmıştır. SOX'ın 301. nolu bölümüne göre, halka açık işletmelerin denetim komitesi, bağımsız denetçinin "atanması, tazmin edilmesi ve gözetiminden doğrudan sorumludur" ve denetçiler de işletme ile ilgili olan her şeyi doğrudan denetim komitesine bildirmelidir. Bölüm 301 (3) ayrıca denetim komitesinin bağımsızlığını vurgulamaktadır. SOX'e göre, denetim komitesinin her üyesi bağımsız olmalıdır. Yasa denetim komitesi üyesinin bağımsız olmasını işletmeden "herhangi bir danışmanlık veya diğer telafi edici ücret kabul etmeme koşuluna bağlamaktadır. SOX'in 407. bölümü, kamuya açık tüm şirketlerin denetim komitesi üyelerinin finansal uzmanlıklarının açıklamasını zorunlu kılar. Yasa finansal uzman muhasebeci veya denetçiyi eğitim ve tecrübe sahibi olan veya işletmede baş finansal sorumlu, muhasebe yetkilisi, kontrolör olarak çalışan şeklinde tanımlamaktadır. "Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ile mali tabloların hazırlanması ya da denetimi konusundaki deneyim" de "finansal uzmanlık" olarak da kabul edilmektedir.

### 2.3. Denetim Komitesi Yapısı

Denetim komitesinin kendisine yüklenen sorumlulukları doğru, eksiksiz ve etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için bazı yapısal özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu anlamda denetim komitesi oluşturulurken komite üyelerinin uzmanlıkları dikkate alınmalı ve şirket ihtiyaçlarını karşılayacak büyüklükte kurulması gerekmektedir. Uygun büyüklükte ve uzman kişilerden oluşturulan kurulun bağımsızlığının da tam anlamıyla sağlanması ile birlikte ideal kurul yapısı işletme yönetimince kurulmuş olacaktır.

### 2.3.1. Denetim Komitesinin Bağımsızlığı

Paydaşların işletme içindeki bir nevi temsilcisi olan denetim komitelerinin görevlerini etkin olarak icra edebilmeleri ve dolayısıyla komitenin etkinliği için üyelerin bağımsız hareket edebilmeleri gerekmektedir (Çatıkkaş, Okur, Balkan 2012; 54).

Denetim komitesi oluşumunda etkili olan Treadway komisyonu raporu, SOX, Blue Ribbon Komitesi Raporu ve New York Menkul Kıymetler Borsası'na göre denetim komitesi üyeleri bağımsız üyelerden oluşmalıdır. Bu doğrultuda belirlenen ortak bağımsızlık kriteri ise komite üyesinin komiteye verdiği hizmetten dolayı aldığı ücret haricinde herhangi bir ücret almaması ve işletmenin veya işletmeye bağlı kuruluşlarda çalışmaması olarak ortaya konulmuştur.

Denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı işletme sürekliliği ve etkinliği açısından çok önemlidir. Bu yüzden denetim komitesinden bahsedilen tüm raporlarda bağımsızlık konusunun üzerinde özenle durulmaktadır. Blue Ribbon Komitesi denetim komitesi üyelerinin bağımsızlıklarının bazı durumlarda olumsuz şekilde etkileneceği konusu üzerinde durmuştur. Buna göre aşağıdaki şartların olması durumunda üyelerin bağımsızlıkları olumsuz etkilenecektir:

- İşletmede veya işletmeye bağlı kuruluşlarda çalışıyor olmak veya son beş yılın herhangi birinde istihdam edilmiş olmak;
- Son beş yılın herhangi birinde, şirket ya da bağlı şirketlerinden herhangi birinde bir yönetici olarak istihdam edilmiş olmak;
- Son beş yılın herhangi bir döneminde şirketin veya şirketin aldığı herhangi bir kâr amacı gütmeyen ticari kuruluşta yönetici veya bu şirketin kontrol eden hissedarı veya icra makamında bulunmak,
- Bir emeklilik planı çerçevesinde şirketten veya bağlı şirketlerinden herhangi bir tazminat kabul eden bir yönetici olmak.

Denetim komitesi, birçok şirketin yönetiminde son derece önemli bir rol üstlenmektedir. Denetim komitesi, ideal olarak, iç ve bağımsız denetçilerin kurum içi kişiler tarafından gereksiz düşünce ve girişimlerden kurtulmalarına izin verecek şekilde, bağımsız olmalıdır (Vicknair, Hickman, Carnes, 1993: 1). Denetim komitesi, yönetim kurulu adına şirketin finansal raporlama süreci için gözetim sorumluluğu

sağlar. Blue Ribbon Committee Report'a göre, denetim komitesi, finansal sistemin "nihai gözlemcisi" dir. Denetim komitesi, bağımsız denetçiyi seçer, CFO ve bağımsız denetçi ile ayrı olarak toplanır. Komite ayrıca, şirketin çıkarları doğrultusunda hareket edip etmediğini belirlemek için yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçileri sorgular (Klein, 2002: 437)

Yönetim kurulları, finansal raporlamanın izlenmesi ve denetim süreci için denetim komitesi gibi uzmanlaşmış bir izleme kaynağına sorumluluk devreder. Teori olarak, denetim komiteleri finansal muhasebe politikalarının seçimini etkili bir biçimde izleyerek finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini artırabilir ve düzenli olarak iç ve bağımsız denetçilerle görüşebilir. Kurumsal yönetim açısından yönetim kurullarının denetim komitesine finansal raporlama kalitesini sağlama görevi ve sorumluluğu vermesi önemlidir. (Barbadillo, Lopez ve Aguilar, 2007;315)

Denetim komitesinin bağımsızlığı etkin ve kaliteli denetim için önem arz etmektedir. Küresel anlamda denetim komiteleri ile ilgili çıkarılan yasa ve düzenlemelerin tamamında kurulun bağımsızlığı, üyelerinin bağımsızlığı ile ilgili tavsiye kararları ve zorunluluklar söz konusudur (Özdoğan vd, 2015;685).

Etkin bir denetim komitesinin vazgeçilmez özelliği, yönetimden bağımsızlığıdır. Denetim komiteleri, yönetim kuruluna bağımsız tavsiye kaynağı özelliği ile bir organizasyonun yönetim yapısında kilit rol oynamaktadır. Denetim komitesinin bağımsızlığını sağlamak için, üyelerinin çoğunluğunun kuruluştan bağımsız olması önde gelen bir uygulamadır. Bağımsız bir denetim komitesi üyesi, komite üyesi görevinin dışında organizasyon adına istihdam edilmeyen ya da herhangi bir hizmet sunmayan kişidir (IIA,2014;12). Sarbaney-Oxley kanununa göre ise denetim komitesi üyesi firmaya bağlı değilse ve herhangi bir danışmanlık ücreti kabul etmiyorsa bağımsız olarak kabul edilmektedir (Zhang vd, 2007;307)

Denetim komitesinin bağımsızlığı öncelikle yönetim kurulu ve denetim komitesinin yapısından, yürütme ve icrada görevli olmayan yöneticilerin dengesinden, denetim komitesinin başkanı ve bireysel komite üyelerinin bütünlüğü ve bağımsızlığından etkilenmektedir (Ferreira, 2008;95 ). Bağımsızlık, yönetim kurulunun nesnel gözetim rolünü yerine getirmesini sağlamak ve yönetimi hissedarlara hesap verebilir kılmak için kritik önem taşımaktadır (BRCC,1999;22). Ayrıca bu doğrultuda yönetim kurullarında ve denetim komitelerindeki bağımsız yöneticilerin oranının artması,



finansal raporların tarafsızlığını, doğruluğunu, güvenilirliğini arttırarak yatırımcıya bu anlamda güven vermektedir. (Duchin, Matsusaka and Ozbas, 2010; 213). Ülkeler bazında da benzer bağımsızlık şartları dile getirilmektedir. Yeni Zelanda Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, denetim komitesi üyelerinin çoğunun harici atamalar olmasını önermektedir. Kanada hükümeti ise, üyelerin çoğunluğunun bağımsız yöneticilerden olmasını şart koşturmaktadır. (IIA,2014;12) Denetim komitesinin bağımsızlığını etkileyen diğer bir unsur da yönetim kurulunun büyüklüğüdür. Al-Najjar'ın İngiltere'de 70 büyük firma ile yaptığı bir araştırmaya (2011) ve Klein (2007) in çalışmasına göre yönetim kurulunun büyüklüğünün denetim komitesi bağımsızlığını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca Klein (2002) icracı olmayan yönetim kurulu üyelerinin sayısının fazlalığının denetim komitesinin bağımsızlığını artıracağı yönünde değerlendirmelerde bulunmuştur.

Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü'nde (AICPA) denetim komitelerinin üyelerinin icracı olmayan yöneticilerden olması gerektiğini vurgulamıştır (Braiotta 2004;43). Bu görüşe ek olarak Ferreira (2008) çalışmasında, denetim komitelerinin ve bu komitelerin bireysel üyelerinin bağımsız olmalarını temel koşul olarak önermektedir. Daha sonra, komite üyelerinin beceri ve yeterlilikleri ve son olarak da bireysel üyelerin genel özellikleri veya niteliklerinin dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır.

### **2.3.2. Denetim Komitesinin Büyüklüğü**

Denetim komitesinin üye sayısını, büyüklüğünü belirlerken şirketlere özgü çeşitli özelliklerin dikkate alınması gerekmektedir. Bu doğrultuda işletmenin faaliyette bulunduğu sektörün yapısı, büyüklüğü, halka açık olup olmama durumu, yönetim kurullarının büyüklüğü ve işletmenin sahip olduğu kültür gibi konular denetim komitesi üye sayısını doğrudan etkilemektedir (IIA, 2009 ve KPMG,2009;3).

1991'de IIA tarafından denetim komitelerinin en az üç üyeden oluşması şartı koyulmuştur. Türkiye'de ise SPK tarafından belirlenen Kurumsal Yönetim İlkeleri kapsamında, halka açık şirketlerin denetim komitesi üye sayısının en az iki olarak tespit edilmesi gerektiği beyan edilmiştir. (SPK, 2012:11) Denetim komitesi üyelerinin sayısı komite için mevcut kaynakların bir göstergesi olarak da kullanılır. Literatürde bu anlamda denetim komitesi büyüklüğünün de dahil edildiği çeşitli çalışmalar yapılmış ve birbirinin zıttı sonuçlar ortaya çıkmıştır. Bedard vd. (2004), denetim

komitesinin büyüklüğü arttıkça, finansal raporlama sürecinde ortaya çıkabilecek sorunları ortaya çıkarma ve çözme ihtimalinin de aynı oranda artacağını savunmaktadır. Felo, Krishnamurthy ve Solieri (2003) de denetim komitesinin büyüklüğü ile finansal raporlama kalitesi arasında pozitif bir ilişki olduğu, ayrıca firmaların denetim komitelerini uygun bir şekilde yapılandırarak raporlama kalitelerini artırabilecekleri ve böylece sermaye maliyetlerini düşürebilecekleri sonucuna ulaşmışlardır. Buna karşın Xie vd. (2003) ise, denetim komitesi boyutunun finansal raporlama kalitesi üzerinde etkisinin anlamlı derecede büyük olmadığı sonucuna varmışlardır. Benzer şekilde Abbot vd (2004), denetim komitesi büyüklüğünün kazanç üzerinde hiçbir etkisinin olmadığını savunmuşlardır. Yaser ve Abdullah (2015), Pakistan da yaptıkları çalışmada üçten fazla denetim komitesi üyesine sahip işletmelerin ekonomik katma değerlerinin (EVA) daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Öte yandan Tai ve arkadaşları (2014), yönetim kurulu boyutu, denetim komitesi üyelerinin sayısı ve denetim komitesi toplantıları sayısının yüksek kaldıraçlı büyük işletmelerde riskten korunma konusunda önemli etkiler oluşturdukları sonucuna varmışlardır. Son olarak Tuan (2016), yaptığı çalışmada denetim komitesinin büyüklüğü ile finansal raporlama süresi arasında anlamlı pozitif ilişki olduğunu ve komite büyüklüğünün arttıkça raporların sunum süresinin uzadığını ortaya koymuştur. Yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde, denetim komitesinin etkin çalışabilmesi, denetimin kalitesi ve finansal raporların doğruları tam ve eksiksiz yansıtmasının sadece komitenin üye sayısına bağlı olmadığı, daha birçok etkenin bunda rol aldığı ileri sürülebilir.

### **2.3.3. Denetim Komitesinin Muhasebe –Finans Uzmanlığı**

Paydaşların işletme içindeki temsilcisi olan denetim komitesinin etkinliği açısından önem taşıyan bir husus da komite üyelerinin muhasebe – finans uzmanlığı geçmişine veya eğitimine sahip olması gerekliliğidir. Kurul üyelerinin tamamının veya bir kısmının muhasebe –finans uzmanı olduğu bir komitenin, işletmenin finansal yapısını ve bu konuda yapılan düzenlemeleri çok daha iyi anlayabileceği, analiz edebileceği ileri sürülebilir.

Denetim komitesinin üye yapısının nasıl olması gerektiği ile ilgili görüşler, denetim komitesi ile ilgili yasal düzenlemeler ve raporların hepsinde muhasebe –finans uzmanının önemi vurgulanmaktadır. Blue Ribbon Komitesi raporunda denetim

komitesinin en az üç kişiden oluşması gerektiği, bunların her birinin finansal okuryazar yetkinliğine sahip olması gerektiği, içlerinden en az birinin ise muhasebe- finans uzmanı olması gerektiğinin altını çizmektedir. Komite finansal okuryazarlığı ise (Abbott, Parker ve Peters, 2002;6):

- Temel finansal tabloları okuma bilgisine sahip olmak ve bunları anlayabilmek
- Bir CPA (Certified Public Accountant) sertifikasına sahip olmak
- Muhasebe veya finans alanında çalışmış olmak olarak tanımlamıştır.

Denetim komiteleri ile ilgili diğer bir düzenleme olan SOX yasasında (407.Madde) ise işletmelere denetim komitelerinde finansal uzmanlığa sahip en az bir üyenin bulunması zorunluluğunu getirmiştir. İşletmeler şayet denetim komitelerinde muhasebe- finans yetkinliğine sahip bir üye bulundurmazlar ise SOX işletmeleri bunun nedenlerini kamuoyuna açıklamaya zorunlu kılmıştır. BRC raporundaki gibi, SOX yasasında da benzer olarak finansal uzmanın sahip olması gerekli özellikler belirtilmiştir. Buna göre denetim komitesi üyesinin finansal uzman sayılabilmesi için;

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine hakim olmak ve finansal tabloları buna göre okuyabilmek,
  - Bu ilkeler doğrultusunda finansal tabloları hazırlayabilmek, denetleyebilmek ve analiz etmek,
  - İç kontrol süreçlerini ve denetim komitesi fonksiyonlarını bilmek,
- yeteneklerine sahip olmak şeklinde açıklamıştır.

ABD Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'nun SEC Düzenlemelerinde (2003) denetim komitesi finansal uzmanının, muhasebe-finans niteliklerini aşağıdaki görevlerden bir veya birkaçı ile elde etmiş olması gerektiğini vurgulamıştır. Bunlar:

- İşletmelerde muhasebe veya finans bölümü yetkilisi olarak çalışmış olmak,
- Muhasebecilik mesleği ile uğraşıyor olmak,
- Denetçi olarak veya benzer işleri içeren pozisyonlarda çalışmak, eğitim almak,
- Finansal tabloların hazırlanması, denetimi veya değerlendirilmesinde görev almak veya deneyimi olmak.

#### 2.4. Denetim Komitesinin Görev ve Sorumlulukları

AICPA, Blue Ribbon Komitesi, Cadbury Raporu, Sarbanes Oxley Yasası, Treadway Komisyonu Raporu vb kurumlar ve bu kurumların 1940'lı yıllardan itibaren kronolojik olarak yayınladıkları raporlarda denetim komitelerine çeşitli görevler tanımlanmıştır. Bu raporlar dikkate alındığında genel olarak denetim komitelerinin görevlerini aşağıdaki gibi özetlenebilir. (Birkett, 1986;113):

- Denetimin kapsamını gözden geçirme ve denetçinin ücretini belirleme,
- Bağımsız denetçi ve şirketin (CFO dahil) işletme hesaplarının kontrollerini sağlama,
- Denetim sonuçlarını gözden geçirme,
- Denetimin daha verimli hale getirilmesine yönelik adımlar atmak,
- Muhasebe ilkelerinde meydana gelen değişiklikleri takip etmek,
- İç muhasebe kontrolleri ile ilgili olarak denetçi tarafından yapılan tavsiyeleri değerlendirmek,
- İç muhasebe ve denetim prosedürlerini gözden geçirmek için şirketin finansman ve muhasebe personeliyle değerlendirmeler yapmak,
- Bağımsız denetçilerin seçilmesini veya görevden el çektirilmesini yönetim kuruluna önermek,
- İşletme çalışanlarının ve yöneticilerin faaliyetlerini gözden geçirmek.

Ülkemizde ise denetim komitesinin, 2005 yılında çıkarılan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile yasal olarak kurulması zorunlu hale getirilmiştir. Yönetim kuruluna denetim aynı zamanda gözetim faaliyetlerinde yardımcı olması için kurulan kurulun görev ve sorumluluklarının çerçevesi SPK (Sermaye Piyasası Kurulu ) tarafından 2006 yılında çıkarılan Seri X, No. 22 tebliğ ile ortaya konulmuştur. Buna göre halka açık işletmelerde zorunlu olan denetim komitesinin, işletmenin muhasebe sistemi, finansal bilgilerinin kamuya sunulması, bağımsız denetimin kontrolü ve işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin gözetilmesi gibi görevleri ve sorumlulukları söz konusudur. Yine 2006 yılında BDDK tarafından yayınlanan “Bankaların İç Sistemleri Hakkında

Yönetmelik 1’de denetim komitesinin görev ve sorumlulukları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Yönetim kurulu adına bankaların iç kontrol sistemlerinin etkinliğini denetlemek ve muhasebe sistemlerinin ilgili kanun ve yönetmeliklere uygunluğunu denetlemek,
- İç denetim planlarını değerlendirmek,
- Bağımsız denetim kuruluşları ile derecelendirme kuruluşlarının seçiminde yönetim kuruluna yeterli destek vermek,
- Seçilen bağımsız denetim ve derecelendirme kuruluşlarını faaliyetlerini düzenli olarak takip etmek,
- İşletmenin taşıdığı risklerin belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını değerlendirmek,
- Bankanın iş yapma usul ve süreçlerinin yürürlükteki kanun ve yönetmeliklerle uyumunu değerlendirmek,
- Finansal raporların bankanın mali durumunun doğruyu yansıtmadığı ve bunların yürürlükteki mevzuata uygunluğunu konusunda bağımsız denetçiler ile görüş alışverişinde bulunmak.

2011 yılında ise SPK denetim komitesini “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin” tebliğinde yönetim kurulu tarafından oluşturulması gereken kurullar altında saymıştır.

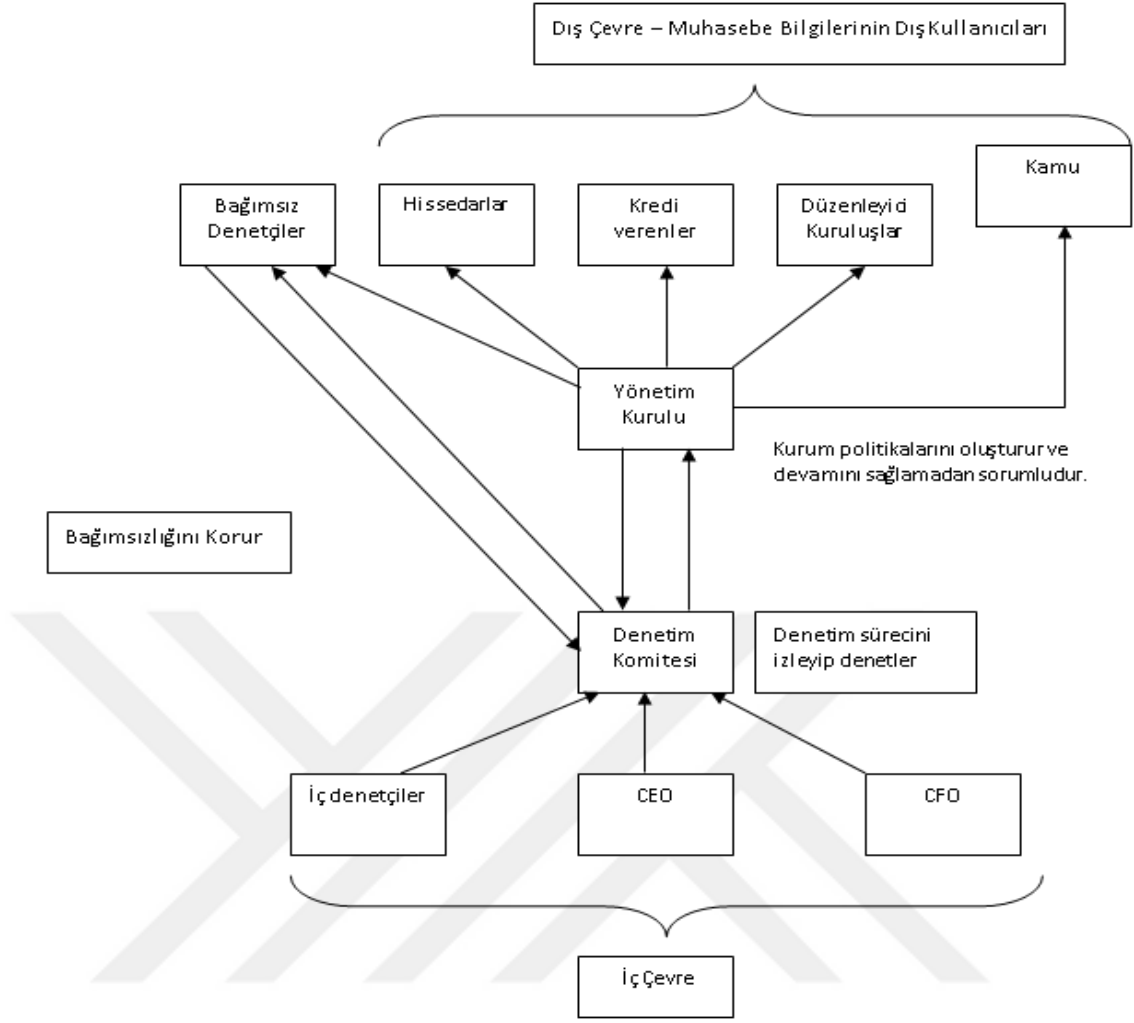
## **2.5. Denetim Komitesinin Örgüt İçindeki Yeri ve İlişki Boyutları**

Denetim komitesi, bir kuruluşun yönetim yapısının kilit bileşenidir (IIA, 2014: 6). Denetim komitesinin faaliyetlerinin etkinliği ve bağımsızlığı işletme organizasyonu hiyerarşisi içerisinde komuta kademesi yerine kurmay hattında çalışması ile daha mümkündür (Sevim, Eliuz 2007;62). Böylece 2001 yılında çıkarılan Sarbaney- Oxley kanununun öngördüğü ve özenle üstünde durduğu yönetimin hesap verme sorumluluğu denetim komitesi aracılığıyla yerine getirilmiş olacaktır.

Türk Ticaret Kanunu’nun 366. maddesinde dile getirilen yönetim kurulunun iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komite ve

komisyonlar kurabilir hükmü, bankalar ve diğer halka açık işletmeler için zorunlu olan denetim komitesinin, bütün işletmeler için de kurulabileceği durumunu ortaya çıkarmıştır. Diğer işletmeler için zorunlu tutulmayan kurulun oluşturulması muhasebe bilgilerinin dış kullanıcılarının işletme mali tablolarına güveni açısından son derece önem arz etmektedir. Denetim komitesinin yönetim kurulu adına şirketin iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin kalitesini izlemek, oluşturulan finansal tabloların doğruları tam ve eksiksiz şekilde yansıttığına dair yönetim kuruluna rapor sunmak ayrıca bağımsız denetim firmasının seçilmesi ve izlenmesi faaliyetlerini yerine getirmek gibi sorumlulukları bu önemi yeterince göstermektedir.

Denetim komitesi işletmenin paydaşlarının hemen hemen tamamıyla (YK, iç denetim, dış denetim, hissedarlar vb.) ilişkisi söz konusudur. Dolayısıyla kurumsal yönetim mekanizmasının bir parçası olarak denetim komitesi, şirketin yönetimini, iç ve bağımsız denetçilerini, pay sahipliği hak ve menfaatlerini korumak için denetler (Baidhani,2016; 11-12). Şekil 4'te denetim komitesinin ilişkili olduğu işletme tarafları ayrıntılı olarak gösterilmiştir.



**Şekil 4: Denetim Komitesi İlişki Ağı**  
**Kaynak: Braiotta, 2004:31**

Şekil 4'te görüldüğü üzere, denetim komitesi işletme içi ve işletme dışı çevreler açısından işletme içinde üretilen bilgilerin kontrolünü sağlayan son merci olması açısından önem arz etmektedir. Denetim komitesinin işletme içindeki diğer yönetim birimleriyle olan ilişkisi şekil 4'ten faydalanarak aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

### 2.5.1. Denetim Komitesi ile Yönetim Kurulu İlişkisi

Denetim komitesi şirketin finansal raporlamasının bütünlüğüyle ilgili konulara odaklanan ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan komite olarak tanımlanabilmektedir. Bir denetim komitesinin varlığı yönetim kurulu üyelerine ihtiyaç duyulma durumunu değiştirmezken, finansal raporlama sürecini ve denetim kalitesini destekler ve teşvik eder. Bu açıdan bakıldığında denetim komitelerinin temel amacı tatmin edici bir şekilde denetimin kalitesi konusundaki endişeleri en aza

indirmek olmalıdır (ASIC,2014). Denetim kurulu üyelerini doğrudan kontrol eden yönetim kurulu, denetim kuruluna seçtiği üyeler yoluyla denetim komitesinin finansal raporlama yeteneğini doğrudan etkileyebilir. (Beasley ve Salterio, 2001;539)

İşletme ile ilgili derinlemesine bilgi birikimine sahip yönetim kurulu, denetim komiteleri için birincil derecede önemli bilgi kaynağıdır. İşletme yönetimi denetim komitelerinin görevlerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmelerini sağlaması için gerekli maddi koşulları ve eğitim desteğini sağlamak durumundadır. Buna karşılık denetim komiteleri de yönetimlere finansal raporlar ve diğer önemli konularda alınacak kararlar için objektif ve doğru bilgi sunarak, yönetime danışmanlık desteği sunmalıdır. Bununla birlikte işletme etkinliği için ortaya koyulan bu birliktelik denetim komitelerinin profesyonel anlamda şüphesizliğini kaybetmesine yol açmamalıdır (TÜSİAD, 2012;20).

Denetim komitesi, şirket yöneticilerinin, pay sahiplerine karşı muhasebe, finansal raporlama uygulamaları ve bu raporların kalitesi, doğruluğu ile bağlantılı sorumluluklarını yerine getirirken yardım etmek durumundadır. Bu anlamda denetim komitesi muhasebe politikalarının doğruluğunun gözetimine yardımcı olurken, işletme politikalarının kanunlara ve yönetmeliklere uyumunun sağlanması aynı zamanda bu durumun sürdürülebilmesi anlamında yönetim kuruluna yardımcı olmaktadır. Denetim komitesi bunlara ek olarak iç denetim ve bağımsız denetim performansının değerlendirilmesinde de yönetim kuruluna katkı sağlamaktadır. Al Mamun vd. (2014), yaptıkları çalışmada denetim komitesinin işletmedeki başlıca rolünü ve amacını finansal raporlama sürecini denetlemek ve yönetimi izlemek olarak tanımlarken, bunun nedenini yönetimin raporlama süreçlerini rakiplerinden öne geçmek için sürekli manipüle etme isteği olarak ortaya koymaktadır.

Sarbanes Oxley Kanunu sonrası sorumlulukları daha da artmış olan denetim komitesine, yönetim kurulu tarafından üye seçilirken seçilecek kişilerin muhasebe-finans uzmanlığına son derece önem verilmektedir. Denetim komitesine risk algısı gelişmiş ve risklerle başa çıkma kabiliyeti yüksek ve şirkette ortaya çıkabilecek çıkar çatışması durumunda yönetime karşı durabilecek karakterde üyelerin seçilmesi önem taşımaktadır (Duffy, 2003;36).

Üst yönetimin tutum ve davranışları ile kurum kültürü işletmede etkin bir denetim sisteminin kurulması ve risklerin yönetilmesi anlamında kritik öneme sahiptir.



Denetim komitelerinin kurum kültürüne tam anlamıyla hâkim olması, işletmenin denetimsel açıdan etkinliğini de beraberinde getirecektir. Hatta üst yönetimin kurum kültürüne aykırı davranışların varlığı halinde denetim komitesi bu davranışların iyileştirilmesi hususunda yönlendirici olmalıdır (TÜSİAD, 2012;67).

Yönetim kurulu şirket için son derece önemli konuları konuşurken (şirket kültürünün değiştirilmesi, şirketin etik kurallara uygunluğun gözden geçirilmesi, şirketin karşılaşılabileceği risk ve tehditler vb) denetim komitesi üyelerini de toplantılara davet etmek ve onların katılımını sağlamak durumundadır (Felix, 1997;283).

Denetim kurulunun yönetimin etkin ve etkili bir gözlemcisi olarak görev yapabilmesi, tam anlamıyla bağımsız olması ve bu şekilde davranması ile mümkündür. Bu anlamda daha önce sosyal veya mesleki anlamda ilişkili olunan kişilerin yönetim kurulunca denetim kurulu üyeliklerine seçilmesi, diğer bir deyişle sosyal ve mesleki ilişkilerin üye seçiminde aşırı bir etkiye sahip olması, denetim kurulunun bağımsızlık ve şeffaflığını zedeleyecektir (Carcello vd, 2011;397).

SPK'ya göre denetimden sorumlu komite ile yönetim kurulu arasındaki ilişkiyi aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- Denetimden sorumlu komite, yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını etkin olarak yürütülmesi için yine yönetim kurulu bünyesinde kurulan bir komite olarak tanımlanmaktadır.
- Komitenin görev sınırları, çalışma esasları ve üyeleri yönetim kurulu tarafından belirlenir.
- Denetimden sorumlu komitenin başkanı yönetim kurulunca bağımsız üyelerden seçilir.
- İşletmenin hizmet alacağı bağımsız denetim şirketi denetim komitesi tarafından seçilerek yönetim kurulunun onayına sunulur.
- Denetimden sorumlu komite, kamu ile paylaşılacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların işletmenin izlediği muhasebe ilkeleri ile uyumunu değerlendirerek raporu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.
- Denetimden sorumlu komite; üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır, alınan kararlar yönetim kuruluna sunulur.

- Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanına giren konularla ilgili tespit ve önerilerini derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

Sonuç olarak, işletmenin finansal raporlarının doğru hazırlanması ve işletme ile ilgili önemli kararların alınması konusunda sağladığı bilgi akışı açısından büyük önem taşıyan denetim komitesi, önemli bilgi kaynağı olan yönetim kurulu ile oluşturacağı etkin iletişim kanallarıyla, işletmenin gelecekte karşılaşabileceği riskli durumlara karşı hazırlıklı olmayı sağlayacaktır.

### **2.5.2. Denetim Komitesi Bağımsız Denetim İlişkisi**

Yasal düzenlemelerin ve ticari kültürlerin farklılığı, işletmelerin kurul yapılarının ve bunların üstlendikleri sorumlulukların da farklılaşması sonucunu beraberinde getirmiştir. Bu açıdan bakıldığında genel itibariyle dış denetçinin bağımsızlığı kritik öneme sahip olduğu için denetim komitesinin bağımsız denetim ile ilişkisi, denetçi bağımsızlığının kuvvetlendirilmesi üzerine kurulmuştur (Çatıkkaş, Alpaslan, 2013;33). Doğal olarak denetçi bağımsızlığını sağlayacak denetim komitesi üyelerinin bu görevlerini tam olarak yerine getirebilmeleri için kendi bağımsızlıklarının da garanti altında olması gerekmektedir. Blue Ribbon Raporu, denetim komitelerinin üyelerinin bağımsızlığına ilişkin birtakım tavsiyelerde bulunarak, denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı üzerinde önemle durmaktadır. Rapora göre üyelerin bağımsızlığının sağlanabilmesi için (Crişan, Fülöp,2014;1037):

- Denetim komitesinin üyeleri şirketten bağımsız olmalıdır,
- Denetim komitesi en az 3 bağımsız üyeden oluşmalıdır. Finansal muhasebe alanında derin bir bilgi sahibi olmalılar,
- Denetim komitesi, yalnızca yönetimin üyesi olmayan üyelerden oluşmalıdır.

Bağımsız denetçilerin performansını değerlendirip, mesleki görevlerini yerine getirmelerinden ve bunların bağımsız bir şekilde gözetilmesinden denetim komiteleri sorumludur. Denetim komitelerinin dış denetim düzenlemelerinin etkililiği ve etkinliği ile ilgili olarak sorumluluklarını nasıl yerine getireceği son derece zor ve karmaşık bir ilişki durumunu ifade etmektedir. Bu ilişki denetçilerin bağımsızlığını ve tarafsızlığını tehlikeye atacak kadar yakın olmamalı, fakat bununla birlikte yönetim ve denetçilerin yapıcı bir mücadele ortamında birlikte çalışabilecekleri kadar yakın olmalıdır (KPMG, 2013:1).

Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bağımsız denetim sürecinin uygulama etkinliği, katma değeri, yeterliliği ve bağımsız denetçinin seçimi ile ilgili değerlendirme sürecinden sorumludur. Bu sorumluluğu yönetim kurulu adına üstlenirken, paydaşların çıkarlarının güvencesi için yönetim kuruluna danışmanlık hizmeti sunmaktadır (Deloitte,2009:1).

Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC), denetim komitelerinin geleneksel işlevlerini sıralarken bağımsız denetçiler ile ilişkilerine de değinmiştir. 1976 yılında AICPA da bu işlevleri genişletmiştir. Buna göre denetim komiteleri (Uzun, 2006; 28-31):

- Bağımsız denetçi seçimini onaylamak
- Bağımsız denetçiler ile denetim planlarını ve sonuçlarını değerlendirmek,
- Bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarını temin etmek,
- Bağımsız denetçiler tarafından verilen denetim ile ilgili rapor ve yorumları dikkate almak ve önem vermek,

işlevleri ile sorumlu kılınmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) Seri: X, No: 22 sayılı tebliği ile yapılan düzenlemelere göre halka açık işletmelerde denetim komitesinin bağımsız denetçi seçimine ilişkin görev ve sorumlulukları şu şekilde özetlemek mümkündür:

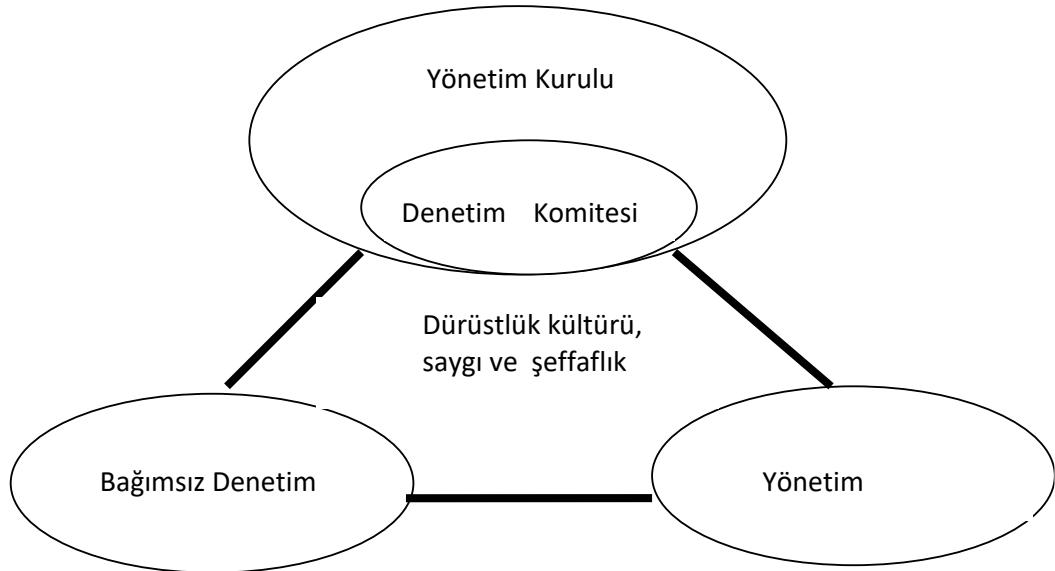
- Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi,
- Bağımsız denetim ile ilgili sözleşmelerin oluşturulması ve denetim sürecinin başlatılması,
- Bağımsız denetim şirketinin çalışmalarının kontrolü,
- Bağımsız denetim ile ilgili alınacak hizmetlerin yönetim kurulu onayına sunulması,
- Komitenin, bağımsız denetçiden alınacak denetim dışı hizmetlerin onay yetkisine sahip olması.

Denetim komitesinin bağımsız denetçi seçimi sorumluluğunu etkin şekilde yerine getirebilmesi ilk olarak denetim komitesi üyelerinin bu konu hakkındaki yeterliliğine bağlıdır. Bu anlamda denetçinin bağımsızlığına halel getirecek çıkar çatışmalarının olup olmadığını değerlendirmesinin yapılabilmesi gerekmektedir. Öte yandan

bağımsız denetçiler tarafından ortaya koyulan hizmetler sorgulanarak rotasyon ücretlendirme ve performans konuları kapsamlı şekilde analiz edilmelidir (Deloitte, 2009;8).

Denetim komitesi ile bağımsız denetim arasındaki diğer ilişki ise, denetim ücretleri ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Bu ilişkinin sağlığı ve bağımsız denetimin kalitesi yine denetim komitesinin işletmedeki bağımsızlığı ile doğrudan bağlantılıdır. Bağımsız denetim firması ile işletme anlaşma yaparken denetim takımında yer alacak denetçiler için ücret ve ortalama olarak çalışma saatleri ortaya koyulmaktadır (Ergen,2003;14). Bağımsız denetim karşılığı firmaya ödenecek ücret standartların altında ise bu doğal olarak denetimin kalitesine yansımaktadır. Bliss vd, (2011)'nin yaptığı çalışmada denetim komitesinin bağımsızlığı ile denetim ücretleri arasında olumlu bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Araştırmacılar buna ek olarak daha bağımsız denetim komitelerinin daha yüksek denetim kalitesi talep ettiği sonucuna ulaşmışlardır.

Bağımsız denetim sonucu ortaya çıkan denetim raporu işletmenin muhasebe açısından uluslararası finansal raporlama standartlara uygun olup olmadığının değerlendirilerek kanıtlarıyla beraber ilgili makamlara rapor şekilde sunulmasını ifade etmektedir. Ortaya çıkacak bu raporun etkinliği denetim komitesi, bağımsız denetçiler ve yönetim kurulunun karşılıklı anlayış ve birbirlerinin rol ve sorumluluklarına saygı göstermeleri ve taraflar arasındaki yapıcı iş ilişkilerin oluşturulmasına bağlıdır (CPA, 2014;8).



**Şekil 5: Denetim Komitesi Bağlantıları**  
**Kaynak: CPA, 2014:8**

Şekil 5’de görüldüğü gibi denetim komitesi doğrudan yönetim ve dış denetçilerle iletişim kurmakta ve aynı zamanda yönetim ile dış denetçiler arasındaki etkileşimlerin niteliğini denetlemektedir. Bu etkileşim denetim sonucunun daha sağlıklı ve kaliteli olması durumunu beraberinde getirmektedir.

Şekilden de anlaşılacağı üzere, ilişkiler ağı dikkate alındığında denetim komitesi bağımsız denetim sürecine katkıda bulunmak açısından çok iyi bir konumdadır. Bu anlamda denetim komitesinin sağladığı ayrıcalıkla bağımsız denetçilerin bağımsızlıkları sağlanmakta ve yine denetim komitesi vasıtasıyla yönetim kurulu ile iletişim kurabilmektedir. Bu ilişkiler göz önüne alındığında denetim komitesinin iç kontrol sistemi ve finansal raporlama alanlarında gözetim rolüne odaklanması kritik önem taşımaktadır. Dolayısıyla denetim komitesinin kendi sorumluluk alanı dışında kalan yönetimin operasyonel faaliyetlerine yoğun katılımı, kendi görev boyutlarının etkinliğini azaltacaktır (Braiotta, 2004;84).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını doğru şekilde yerine getirebilmesi işletme yönetimi, yönetim kurulu, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerle etkin bir çalışma içinde olması ile doğrudan ilişkilidir. Bunun için her üye işletme ile ilgili her türlü bilgiye sahip olmalı, işletmenin risklerini bilmeli, bunun yanında görev ve sorumluluklarını doğru anlayıp yerine getirebilmelidir (Kandemir, Akbulut, 2013;53).

### **2.5.3. Denetim Komitesi CEO İlişkisi**

Chief Executive Officer” sözcüğünün kısaltması olarak kullanılan CEO, ülkemizde genellikle “İcra Kurulu Başkanı” şeklinde ifade edilmektedir. Henüz kanun ile belirtilmiş bir CEO konumu söz konusu olmasa da her şirkette CEO olarak konumlandırılan kişinin sorumluluğuna verilen yetkiler değerlendirilerek anlamlandırmak gerekmektedir (Deloitte, 2016;2) .

Yönetimin merkezinde yer alan ve icranın başı olarak tanımlanan CEO, yönetim kurulu adına işletmeyi yönetir, yönlendirir ve işletme birimlerini koordine eder. İşletme içindeki görevleri bu şekilde özetlenerek tanımlanan CEO, işletme dışında da işletmenin yüzü olarak görev yapmaktadır (Deloitte, 2016;2) .

CEO, işletmenin etkin bir şekilde yürütülmesinden sorumlu olduğundan, diğer işletme yöneticilerinin çalışma şeklinin hedefe uygun bir şekilde oluşturulmasını, her bir yöneticinin kendisine tanınan yetki sınırlarının dışına çıkmaması ve kendi sorumluluğuna verilen görevleri yerine getirmesini, tüm yöneticilerinin performansının pozitif olarak devam etmesini sağlamalıdır. Bu anlamda CEO'nun yalnızca yönetim kurulu için değil, aynı zamanda yönetim kurulunun daimî komitelerine karşı da sorumluluğu söz konusudur. CEO, esas olarak yönetim kuruluna önemli politika kararları önermekten sorumludur. Bu sorumluluk CEO'nun finansal muhasebe politikaları ile ilgili olarak, denetim komitesi ile doğrudan iletişim kurması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Bununla birlikte CEO denetim komitesinden tamamen bağımsızdır. Çünkü yönetimin başı olarak tanımlanmaktadır (Braiotta, 2004;32).

Özellikle riskli ortamlarda mali tabloların yanlış düzenlenmesine yönelik yönetim teşvikleri nispeten yüksek olduğunda, bağımsız bir denetim komitesi özel önem taşımaktadır. Fakat bazı durumlarda bu bağımsızlığı korumak denetim komiteleri için zorlaşmaktadır. CEO'nun denetim komitesinin seçimi üzerindeki aşırı etkisi gibi bazı faktörler komite üyelerinin önemli ölçüde bağımsız olabilme kabiliyetlerini azaltabilmektedir. Cohen vd.(2011) 'nin denetim komitesi üyelerinin seçimi ve bağımsızlığı konusunda CEO'nun etkisini ölçmek için yaptıkları çalışmada; denetim komitesi üyelerinin seçiminde CEO'nun etkisinin az olması durumunda denetim komitesinin bağımsızlığının artacağı, böylece gerektiğinde denetçi tarafından denetim komitesine daha fazla güvenileceği sonucuna varmışlardır. Başka bir perspektiften bakıldığında CEO'nun denetim komitesi üzerinde etkisinin fazla olduğu durumlarda, denetçilerin sıkıntılı muhasebe sorunlarının çözümünde CEO'nun komite üzerindeki etkisini göz önünde bulunduracaklardır değerlemesi yapılmıştır.

Bir diğer çalışmada Bruynseels ve Cardnaels (2014), CEO ile denetim komitesi üyeleri arasındaki sosyal bağların, arkadaş ilişkilerinin denetimin kalitesini nasıl etkilediğini araştırmış ve arkadaşlık bağlarının mevcudiyeti halinde denetim riskinin artacağı sonucuna varmışlardır.

#### **2.5.4. Denetim Komitesi CFO İlişkisi**

1990'lı yıllardan önce organizasyonun finansal sağlığının koruyucusu ve finansal altyapısını denetleyen ve kontrol eden CFO (Chief Executive Officer) daha çok teknik

nitelikli olup liderlik odaklı olmayan bir konum olarak değerlendirilmekteydi. 1990'lı yıllar sonrası büyük kurumsal şirketlerin yükselişi, küreselleşen sermaye, değişen sorumluluk alanları, bilgi ve iletişim kaynaklarının gelişmesi ile birlikte CFO'nun şirket içindeki nispeten basit olan rolünü daha karmaşık hale getirmiştir. Bu anlamda işletmenin hedeflerine ulaşmada CFO'nun organizasyona aktif katılımı söz konusu olmuştur. Günümüzde işletme liderliğinin bir parçası olan CFO'ların yönetim, uyumluluk ve kontrol ve iş etiği ile ilgili geleneksel sorumluluklarının yanında stratejik ve operasyonel karar verme konularında kapasitelerini artırmaları beklenmektedir (IFAC,2013).

2002'de yasalaşan Sarbanes-Oxley ile denetim komiteleri ve CFO'lar arasındaki etkileşim tamamen değişerek yeni bir boyut kazanmıştır. Yasadan önce denetim komitesi ile CFO arasında var olan ilişki kurumsal işlevsizliğe neden olurken, yaşanan skandallar ve çıkarılan yasalar sonrası iki kurum arasındaki ilişki daha sağlıklı bir şekilde bürünmüştür. Morrow (2004), yasa sonrası CFO ve denetim komitesi arasındaki ilişkinin nasıl olması gerektiğini aşağıdaki şekilde sıralamaktadır;

- 1. Kazan-Kazan Senaryosu:** Denetim komitesi profesyonel şekilde şüphesizliğini sürdürürken, farklı geçmiş ve becerilere sahip bu iki kurumun üyelerinin birbirlerini rakip olarak görmeleri işletmenin üretkenliğine katkıda bulunacak ve rekabet üstünlüğünü artıracaktır.
- 2. Daha Sık Etkileşim:** CFO'nun denetim komitesi ile geçmişte olduğundan daha sıkı iletişim kurması gerekir. İletişimin sadece toplantılarla sınırlı kalmaması şirketin karşı karşıya bulunduğu mali durumun, denetim konularının sıkça konuşulup tartışılması gerekmektedir.
- 3. İki yönlü iletişim:** CFO ile denetim komitesi arasında karşılıklı iletişime dayanan sağlıklı bir diyalog ortamı kurulmalıdır. CFO, denetim komitesini işletmeyle ilgili en stratejik konuları konuşacağı ve tartışacağı bir kaynak olarak görmelidir.
- 4. Finansal Liderlik Rolünü Üstlenmek:** Denetim komitesi, muhasebe konularında önemli deneyime sahip kişilerden oluşmakla birlikte, CFO bazen denetim komitesi üyelerinin işletmenin faaliyete bulunduğu endüstride veya o şirkette bir muhasebe standartlarının nasıl uygulanacağını anlamasına yardımcı olmalıdır. CFO bu rolü

üstlenirse, denetim komitesi üyeleri ile daha zengin bir tartışma ve dayanışma ortamı sağlayabilir.

- 5. Uyum Tek Başına Yetersizdir:** Denetim komitesinin sadece SEC ve diğer düzenleyicilerin kurallarına uymaya odaklanması yeterli değildir. Denetim komitesi, CFO organizasyonu ve iç denetim organizasyonu arasındaki ilişki ve işletmenin yönetişimi konularına da mesai harcamalıdır.

Günümüzde etkili bir organizasyon lideri ve üst düzey yönetimin kilit bir üyesi olan CFO'ların sorumluluklarını Uluslararası Muhasebeciler Birliği (IFAC, 2013) şu şekilde özetlemiştir:

- İşletmenin ticari bütünlüğü koruyarak etik liderlik yapmak,
- Kısa vadeli endişeleri ve baskıları dengeleyerek uzun vadeli sürdürülebilir kurumsal başarı için uygun vizyon belirleme, bu vizyona uygun nakit, likidite ve karlılık yönetimi,
- Sermaye gereksinimleri ve kurumsal sosyal sorumluluk da dahil olmak üzere giderek artan finansal raporlamalarla ilgili gelişmeler kapsamında sorumluluklarını etkin bir şekilde yapmak, bu anlamda uygun kontrolleri sağlamak,
- CEO ve diğer üst düzey yöneticilerle stratejik liderlik sorumluluklarını paylaşmak,
- İşletme içinde değişim ve inovasyonu yönetmek aynı zamanda devamlılığını sağlamak,
- Yatırımcılarla, müşterilerle, tedarikçilerle ve diğer paydaşlar ile etkili iletişim kurmak.

CFO bu yükümlülükleri kapsamında daha etkin ve optimal bir yönetim için kendi sorumluluk alanına giren konular çerçevesinde denetim komitesi ile iletişime geçmek durumundadır. Bu iletişim herhangi bir ilişkide olduğu gibi iki yönlü bilgi değişimi şeklinde olmalıdır. Karşılıklı güven ve saygı üzerine kurulan özgür bir bilgi akışına sahip iletişimin sağlanabilmesi bu konudaki ideal durumu yansıtır.

Deloitte'nin (2015) 20 ülkeden denetim kurulu üyeleri ile yaptığı "What Audit Committees Want from CFOs" adlı çalışmada CFO ve denetim komitesi ilişkileri açısından 7 temel noktanın varlığından bahsedilmiştir. Çalışmada denetim komitesi



CFO ilişkileri ve CFO' dan istenilenler kapsamında ortaya koyulan 7 temel nokta şu şekilde sıralanabilir:

- Önlenebilir konuların başarılı bir şekilde yönetilmesi ve beklenmeyen durumlarla karşı karşıya kalındığında zamanında bilgilendirme,
- İşletme hedeflerine ulaşabilmesi için CFO'nun işletme içindeki diğer lider konumdaki kişilerle güçlü ilişkiler kurması,
- İşletmenin finans organizasyonunun tam olmasını, yeni yetenekleri ortaya çıkaracak şekilde tasarlanmasını ve risklere karşı iyi yönetim,
- Temel kilit konularda bilgi birikimini sağlama (şirket ile ilgili temel teknik muhasebe, mali raporlama, vergi uyumu ve planlama, kontrol ortamı, finans veya bütçe) ve bu konularda şirkete liderlik yapma,
- Denetim komiteleri CFO'nun şirketin gelecekteki nakit akışları konusunda daha etkili rehberlik ve öngörülü yönetimini beklerler. Başka bir deyişle sayıların ardındaki hikâyeyi doğru okuyup söyleyecek biriyle çalışmak isterler,
- CFO, risk yönetiminin değerini denetim komitesine göstermek zorundadır (Etkin Risk Yönetimi),
- Açık ve net paydaş iletişimi sağlamak.

İşletmede, denetim komitesi ve CFO'nun uyumlu çalışması ve yukarıda sayılan özellikler anlamında iki taraf arasında sağlanan mutabakat, taraflar açısından etkinliği beraberinde getirirken, genelde ise işletmede kurumsal yönetimi başarılı kılacaktır.

Denetim komitesi, yönetimin mali tabloların hazırlanmasındaki sorumluluklarını yerine getirmesini temin etmesinden sorumlu olduğundan, CFO finansal muhasebe faaliyetlerini koordine etmek için komiteye danışmalıdır. Bu nedenle, denetim komitesinin finansal raporlama uygulamaları ile ilgili herhangi bir soruyu değerlendirmek üzere CFO ile bir iletişiminin olması gerekir. Örneğin, CFO'nun bazı muhasebe politikaları ve uygulamaları için belirli çekinceleri veya istisnaları varsa, denetim komitesi, bağımsız denetçilerle istişarede bulunulmasının ardından gerekli önlemleri almalıdır. (Braiotta, 2004:32).

İşletmede CFO pozisyonuna atanacak kişinin belirlenmesi hususunda denetim komitelerinin görevi işletmeler açısından önem arz etmektedir. Bu anlamda CFO

adaylarının belirlenmesi ve bunlarla görüşmelerin yapılması uluslararası uygulamalar ekseninde çok da olağandışı bir durum değildir (TÜSİAD, 2012;66). Birbirleriyle uyum içerisinde çalışan şirket içi birimlerin varlığı ilk başta işletmeyi başarıya ulaştırırken, özelde devamlı ilişki içerisinde olacak CFO ve denetim komitesinin karşılıklı beklentilerin ortaya konulması ve bunların değerlendirilmesi açısından önem arz etmektedir.

### **2.5.5. Denetim Komitesi İç Denetim İlişkisi**

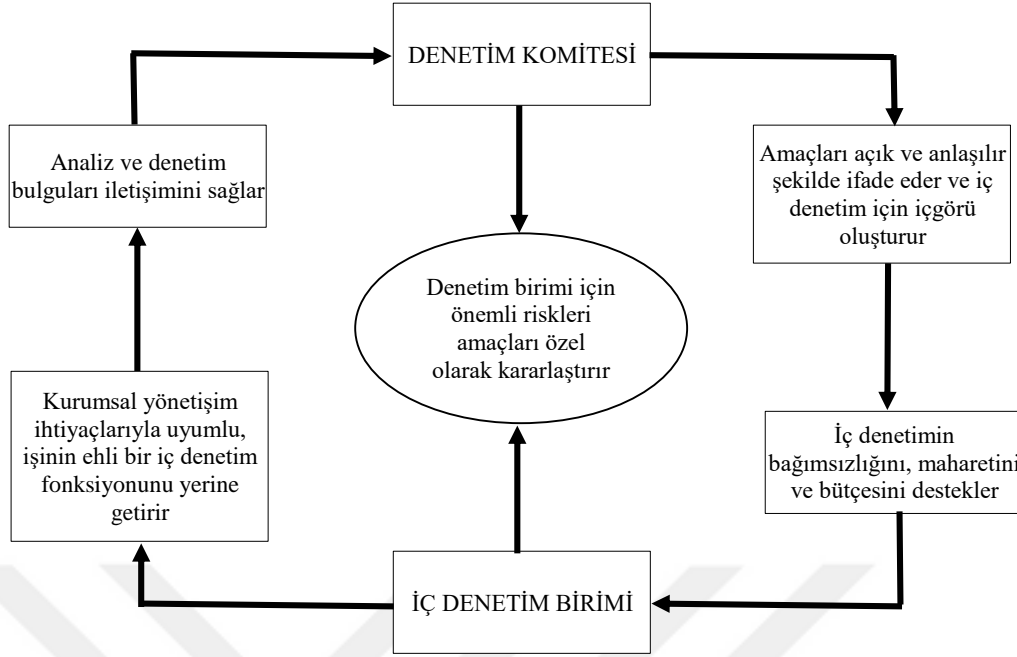
Denetim komitesi ile iç denetim arasındaki ilişkiler iki taraflı ve simbiyotik olmalıdır. İç denetimin misyonu, farklı organizasyonlarda farklılık gösterir. İç denetim temel çerçevede IIA profesyonel standartlarına dayanmalı ve hizmet ettiği kurumun kültür, yönetim tarzı ve operasyonel koşullarına göre uyarlanmalıdır. İç denetçilerin üyelik organizasyonu olan İç Denetçiler Enstitüsü'ne (IIA) göre, iç denetimin kapsamı geniş olmalı, işletmeye değer katmalı ve amacı bir örgütün faaliyetlerini geliştirmek olmalıdır. Artan profesyonellik ve şeffaflık, iyi yönetilen organizasyonlarda, iç denetimin kuruma yapacağı katkının düzenli olarak denetim komitesi tarafından değerlendirilmesi gerekliliğini beraberinde getirmektedir. Denetim komitesi, etkin kaynakların faaliyete tahsis edilmesini ve iç denetimin risk yönetimi, kontrol ve yönetim alanlarında kullandığı uygulamaların kapsamını belirlemelidir. Böylece bu, iki işletme birimi birbirleri için simbiyotik faydalar yaratabilirler. (Verschoor, 2008;117)

Günümüzde kurumsal anlamda işletmelerin sağlığı için hayati öneme sahip iç denetim fonksiyonunun etkililiği ve etkinliği kurumsal yönetimin inşası bakımından temel gereklilikler arasındadır. İşletme iş yapış şekilleri ve işletme hedeflerini gözden geçirip, üst yönetime stratejik kararlar alırken kullanacağı verileri raporlar halinde sunan iç denetim birimi, bu faaliyetleri çoğu zaman bir denetim komitesi gözetimi altında yaparlar (IIA, 2015; 1). Dolayısıyla denetim komitesi tam olarak işleyen kurumsal yönetimin olmazsa olmaz bir organıdır. Denetim komiteleri, başta finansal raporlamanın kalitesinin sağlanması ve denetim süreçlerinin denetlenmesiyle ilgili olan, kurumsal yönetim iç mekanizmalarının ayrılmaz bir parçasıdır. Vekalet teorisine göre denetim komitesinin, yönetim kurulunun veya CEO'nun hissedarların yararına olmayacak şekilde fırsatçı hareketini önlemek için yönetimden bağımsız olarak hareket etme yetkisi ve bu anlamda gözetim fonksiyonu söz konusudur (Tusek ve

Ivana, 2016;161). Denetim komitesinin bu görevlerini ve fonksiyonlarını tam anlamıyla yerine getirebilmesi için iç denetim birimi ile etkili bir şekilde iletişim halinde bulunması gerekmektedir. İşletmeler sürekliliklerini sağlamak ve kendi güvenlikleri açısından stratejik anlamda iç denetimden gün geçtikçe daha fazla yararlanmaktadırlar.

İç denetim, etkili yönetime ulaşmada önemli bir faktördür ve kurumsal yönetim yapısının önemli bir parçasıdır. İç denetim ile denetim komitesi arasında kurulan güçlü ilişkiler risk odaklı, objektif güvenceler sağlayarak kurumsal değeri artırabilir ve muhafaza edebilir. İç denetimin işletmeye değer katabilmesi için denetim komitesi iç denetimin bağımsızlığını korumalı ve artırmalıdır. Dolayısıyla denetim komiteleri (IIA,2016;1):

- İç denetimin işletmeye değer katabilmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları anlamalıdır,
- İç denetim birim yöneticisinin ve iç denetim biriminin bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruma altına almalıdır,
- İç denetim birim yöneticisi ile formel ve enformel derinlemesine görüşmeler yapmalı ve sürekli iletişim içinde bulunmalıdır,
- Denetim planlarının hazırlanmasına katkıda bulunmalı ve onaylanması için çaba sarf etmelidir,
- İç denetim raporlarındaki tavsiyeleri değerlendirmeli ve gerektiğinde uygulamaktan kaçınmamalıdır,
- Son olarak iç denetim birimi çalışmalarının kalitesini artırmak için gözlemler yapmalı ve bunun artırılması için çaba sarf etmelidir.



**Şekil 6: Denetim Komitesi İle İç Denetim Birimi Arasındaki İlişki**  
(Kaynak: Rittenberg, 2016:3)

İç denetim birimi, işletmenin faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili süreçlerin denetimi, hedeflerin gözden geçirilmesi ve bu hedeflerin işletme politikaları ile uyumunun denetimini sağlarken belli standartlar dahilinde hareket etmek durumundadır. İç Denetim Mesleki Uygulamalar Standartları olarak adlandırılan bu çerçevede iç denetimin kontrolünden sorumlu denetim komitesine, iç denetimin fonksiyonel olarak yeterliliği hakkında güvence sağlamaktadır.

Denetim komitesinin sorumluluklarından bir diğeri de yönetimin uygun ve etkili bir iç denetim programı tasarlamasını ve uygulamasını sağlamaktır (BRC,1999). Bu sorumluluğu etkin bir şekilde yerine getirmek için, denetim komitelerinin iç denetim programını gözden geçirmesi, kapsamının ve tahsis edilen kaynakların kabul edilebilir olmasını sağlamaları gerekir. Ayrıca denetim komitesi, iç denetim programının ve faaliyetlerinin, bağımsız denetim programı ile ne ölçüde koordine edildiği de dahil olmak üzere bu faaliyetlerin sonuçlarını gözden geçirmekle yükümlüdür. Zain, Subramaniama ve Stewart'a (2006) göre, denetim komitesi bu görevini ne kadar etkin ve sık yaparsa, iç denetim faaliyetlerinde herhangi bir zayıflığın saptanması ve aynı zamanda iç izleme işlevinin iyileştirilmesi olasılığı da o oranda artmaktadır.

İşletme çevresinde meydana gelen gelişmeler iç denetçinin işletme içindeki güvence rolünü ve etkisini daha da artırmıştır. Dolayısıyla denetim komitesi, yönetim kuruluna ve hissedarlara karşı yükümlüğü olan ve işletme sürdürülebilirliği ile doğrudan ilişkili bu çalışanların, iç denetimin güvence rolünü yerine getirebilmeleri için yalnızca denetim komitesi başkanları tarafından değil, aynı zamanda bütün kuruluş tarafından desteklenmeleri gerekmektedir. (Allison ve Dwight, 94:1). Sarens De Belde ve Everaert'in (2009) yaptıkları çalışmada iç denetim fonksiyonunun geleneksel güvence rolünün yanı sıra, iç kontrollerin iyileştirilmesine katılımının, denetim komitesine önemli ölçüde rahatlık sağladığı sonucuna ulaşmışlardır. İç denetçilerin risk yönetimi ve iç kontrol ile ilgili benzersiz bilgi birikimlerinin, uygun kişisel ve mesleki becerileri ile birleştiğinde, denetim komitesine büyük rahatlık sağladıklarını ortaya koymuşlardır.

İç denetçiler denetim görevlerini yerine getirirken denetim komitesi ile sürekli iletişim halinde olmak durumundadır. İki birim arasındaki iletişimin sağlığı hem işletme içerisindeki zayıflıkların hem de kontrol edilen iş süreçlerinin kusursuzluğu açısından büyük önem taşımaktadır. Bu durum aynı zamanda iç denetçilerin bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını arttırmakta, dolayısıyla işletmedeki hile olasılığını azaltmaktadır. İç denetçiler ile denetim komitesi arasındaki ilişkileri aşağıdaki şekilde özet olarak değerlendirmek mümkündür (Uyar, 2005;27) :

- İç denetçiler kendilerini sürekli geliştirerek olası yeni risklerin ortaya çıkarılmasında, değerlendirilmesinde ve bilgi teknolojileri konusunda uzmanlaşmalı,
- İç denetçi kendi bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını sekteye uğratabilecek durumları komiteye bildirmeli ve bu konuda tavsiyelerde bulunmalıdır,
- İç denetçiler denetim komitesi ile şirket için risk unsurlarını belirlemeli ve bu risklerin şirketi etkileme olasılıkları üzerine sık sık toplantılar yapmalıdırlar,
- İç denetçiler ile denetim komitesi arasında aracısız görüşme imkanı olmalı ve görüşme sayısı belli sayılarla sınırlanmamalıdır,
- İç denetçiler ile ilgili mesleki tasarruflar denetim komitesi yetkisinde olmalıdır,
- İç denetçiler denetim raporunu direkt olarak denetim komitesine sunmalıdır.

### 2.5.6. Denetim Komitesinin İç Denetim Birim Yöneticisi (CAE) ile İlişkisi

Denetim komitesinin kendi görev ve yükümlülüklerini tek başına tam olarak yerine getirebilmesi pek de mümkün değildir. Bu durumda ilk olarak başvurabileceği, bilgi ve fikir alabileceği en iyi kaynakların başında iç denetim birim yöneticisi gelmektedir. İç denetim birim yöneticisi (CAE; Bundan sonra İDY olarak anılacaktır) denetim komitesinin başarısı için büyük miktarda bilgiye, kaynağa doğrudan sahiptir. Bu nedenle İDY'nin denetim komitesi ile birlikte çalışması, kurumsal yönetimin her geçen gün arttığı bugünün dünyasında çok daha anlamlı hale gelmektedir.

İç denetim sonucu ortaya çıkan rapor, birim yöneticisi tarafından hem yönetime hem de denetim komitesine verilir. Bu ikili raporlama yapısı IIA tarafından da kabul edilmekte ve bu duruma ek olarak IIA, denetim komitesi başkanının İDY'den destek almasını da tavsiye etmektedir (Boyle, DeZoort, Hermanson, 2015; 699). Bu kapsamda iç denetim faaliyetlerinin denetim komitesi tarafından denetimi, işletmeler için en iyi uygulama olarak kabul edilmektedir. Bu uygulamanın etkin çalışabilmesi için denetim komitesi iç denetim planının uygulanmasında doğrudan yer almalı ve iç denetim fonksiyonunun düzgün bir şekilde yapılandırılmasını sağlamalıdır. Ek olarak İDY'de uygun kaynaklara ve kuruluş içinde uygun statüye sahip olmalıdır. Bu kapsamda, iç denetim biriminin başkanı raporlama hattını doğrudan işlevsel olarak denetim komitesine ve idarî olarak icracı idareye doğru kurması gerekmektedir (Verschoor, 2008;125). Bu durum raporların nesnellüğünün korunması açısından önemlidir.

İç denetim raporlarının doğruyu tam ve eksiksiz bir şekilde yansıtabilmesi için İDY'nin yeterince bağımsız olması gerekmektedir. İDY bağımsızlığının tam olarak sağlanmasının ilk adımı İDY'nin göreve atanması ve görevden alınması kararlarında üst düzey yöneticilerin herhangi bir etkisi olmaması şartına bağlıdır (Alzeban, 2015; 546). Başka bir deyişle iç denetim birimi üzerinde yönetimin etkisinin azalması özellikle üst yönetimi ilgilendiren hassas konularda iç denetçiler ve İDY görevlerini yaparlarken kendilerini daha güvende hissetmelerini sağlayacaktır. Bu anlamdaki ilk çalışmalardan olan Steve Albrecht liderliğinde yapılan araştırmada (1988), araştırmacılar İDY'lerin kurumlarındaki dört alanın gelişmişlik seviyesinin iç denetim birimlerini başarıya götürdüğüne karar verdiler: 1) Sağlıklı Kurumsal Çevre, 2) Üst Yönetim Desteği, 3) İç Denetçi Kalitesi ve 4) Kaliteli Denetim Çalışması. İDY ilk iki (Sağlıklı Kurumsal Çevre, Üst Yönetim Desteği) alanda doğrudan etki sahibi olmasa

da son iki alanda (İç Denetçi Kalitesi ve Kaliteli Denetim Çalışması) doğrudan tasarruf sahibi olması, işletme etkinliği açısından sorumluluğunu en açık şekilde ortaya koymaktadır.

Diğer taraftan İDY ile denetim komitesi arasında yapılan toplantıların sıklığı ortaya çıkan ve iç denetçilerce belirlenen problemlerin daha kısa zamanda çözülmesini sağlayacaktır. Zain, Subramaniam, Stewart (2006), yaptıkları çalışmada denetim komitesi ile İDY arasındaki görüşme sıklığının iç denetimin işlevinin etkinliğini artıracığı, dolayısıyla bu durumun ek olarak dış denetçilerin iç denetime olan güvenini artıracığı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca Myers ve Ziegenfuss'da (2006), yaptıkları çalışmada etkinliği artırmak için daha yüksek çabalar gösteren denetim komitelerinin İDY ile daha fazla iletişim kurma eğiliminde olduğunu belirtmişlerdir. Yazarlar denetim komitesi ile iç denetim birim yöneticileri arasındaki iletişimin sıklığı arttıkça denetim komitesinin performansının artacağı görüşünü paylaşmışlardır.

Denetim komitesi, işletmenin var olan standartlara uygunluğunu denetlemek ve kontrol etmek durumundadır. Bunu da iç denetim yardımıyla ve İDY'ye çeşitli sorular sorma yoluyla gerçekleştirmektedir. Söz konusu sorular şu şekilde özetlenebilir (IIA,2015;3):

1. İşletmede standartlara aykırılık söz konusu ise İDY bu durumu yeterli bir şekilde açıklayabiliyor mu ve bu durumun ne gibi etkiler ortaya çıkartacağını öngörebiliyor mu?
2. İDY kendi açısından ortaya çıkan ve bağımsızlığını etkileyecek durumları açık şekilde denetim komitesine dile getirebiliyor mu?
3. İDY, yönetim tarafından kabul edilen, fakat işletme açısından telafisi zor sonuçlara yol açacak durumları açık bir şekilde denetim komitesi ile paylaşabiliyor mu?

Bu sorunların doğru ve samimi olarak yanıtlanması, İDY ile denetim komitesi arasındaki ilişkinin gücünü yansıtacaktır. İki birim arasındaki ilişkinin yakınlığı ve etkileşimin sıklığı, ayrıca bunlara ek olarak iki taraf arasında özel görüşmelerin varlığı işletmenin kurumsallığına katkıda bulunurken olası tehditlere karşı hazırlıklı olması durumunu beraberinde getirecektir.

Sağlıklı bir iç denetim modelinde, denetim komitesi, yönetim ve iç denetim fonksiyonu arasında açıkça ifade edilmiş iletişim ve raporlama çizelgelerini olması

önemlidir. İç denetimle ilgili en önemli ilişki, baş denetim görevlisi (İDY) ile denetim komitesi başkanı arasındaki iletişim boyutudur. İDY, denetim komitesi başkanıyla, denetim komitesiyle ilgili veya şirket genelinde önem taşıyan herhangi bir konu, açıklama veya bulgu konusunda rahatça temas kurduğunu hissediyorsa, bu durum İDY ile denetim komitesi arasındaki iletişimin sağlıklı olduğunu göstermektedir. Denetim komitesi toplantılarının öncesinde İDY ve denetim komitesi başkanının aylık kontroller arasında bir ön toplantı düzenlenmesi olumlu bir uygulama olabilir. Buna ek olarak, İDY hem yönetimin hem de denetim komitesinin faaliyetleri hakkında tam bir görüşe sahip olmalıdır. Ayrıca bu faaliyetlerin amaçları ve diğer faaliyetlerle ilişkilerinin ortaya koyulduğu örgütsel tartışmalara aktif olarak katılmalıdır (Deloitte, 2014;4). Bu durum İDY' nin şirketin üst düzey bir yöneticisi olduğunun ve nüfuz, etkinliğe sahip olduğunu teyit etmede önemli bir rol oynamaktadır

Son olarak IIA'nın, Uygulama Tavsiyesi 2060-2: İDY'nin Denetim Komitesi ile ilişkisini ele alan tavsiye kararlarında, İDY'nin denetim komitesine güvenilir danışman olarak istenen rolü yerine getirmek için bir dizi faaliyeti gerçekleştirebileceğini rapor etmiştir. Buna göre İDY (Verschoor,2008;120) ;

1. Komiteden, iç denetim sözleşmesini yıllık olarak gözden geçirmesini ve onaylamasını isteyebilir.
2. Kurum içi yapının iç denetçiler için yeterli bağımsızlık sağladığından emin olmak için denetim komitesine iç denetimin işlevsel ve idari raporlama hatlarını Denetim komitesi ile gözden geçirebilir.
3. Tüzüğe, denetim komitesinin İDY'nin işe alım kararlarını gözden geçirmesi dahil atama, tazminat, değerlendirme, alıkoyma ve işten çıkarılma gibi konuları eklettirebilir.
4. İç denetim biriminin ve bütçesinin yeterliliğinin ve iç denetim faaliyetlerinin kapsam ve sonuçlarının değerlendirilmesinde denetim komitesine yardımcı olabilir,
5. Diğer kontrol ve izleme işlevlerinin koordinasyonu ve gözetimi hakkında bilgi verebilir (örn: Risk yönetimi, uyumluluk, güvenlik, iş sürekliliği, yasallık, etik, çevresel durum, dış denetim).



6. Organizasyonun ve iřtiraklerinin faaliyetlerini kontrol etmeye yönelik sűreçlerle ilgili önemli konuları rapor edip, bu sűreçlerle ilgili iyileřtirme önerilerinde bulunabilir,
7. Yıllık denetim planının durumu ve sonuçları ile faaliyet kaynağının yeterliliğİ hakkında űst yűnetime ve denetim komitesine bilgi verebilir,
8. Yűnetim tarafından belirlenen riskler veya kontrol endiřeleri dahil olmak űzere risk bazlı uygun bir metodoloji kullanarak esnek yıllık denetim planı geliřtirip ve bu planı gűzden geçirme ve onaylama ile periyodik gűncellemeler için denetim komitesine sunabilir,
9. Yűnetim ve denetim komitesi tarafından talep edilen űzel gűrevler veya projeler de dahil olmak űzere onaylanan yıllık denetim planının uygulanması hakkında rapor hazırlayıp sunabilir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİM BİRİMİ ÇALIŞMALARINA ETKİSİ ARAŞTIRMASI

#### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Günümüzün olağanüstü karmaşık ve istikrarsız koşullarında, büyük, çeşitlendirilmiş ve merkezi olmayan işletme sistemlerinin kendi ticari faaliyetlerini tam anlamıyla kontrol edebilmeleri, ortaya çıkabilecek sorunlara anında cevap verebilmeleri işletmenin iç sistemlerinin yeterliliği ile ilgili meseledir. Bu anlamda iç denetim, maruz kalınan risklerin tanımlanmasına ve değerlendirilmesine destek olarak bu risklerin yönetimine yardımcı olan ve böylece doğrudan işletme faaliyetlerindeki kalitenin artmasına katkıda bulunan bir birimdir (Tusek, 2015;189).

Dünya genelindeki düzenleyiciler, denetim komitesini, finansal raporlama, iç kontrol ve risk yönetimi açısından yöneticilerin eylemlerini izleyerek paydaşların menfaatlerini koruma rolünü üstlenen kritik bir unsur olarak görmektedirler. Ayrıca, komiteyi, aralarında bulunan bilgi asimetrisini azaltmaya imkân tanıyan, yönetim kurulu ile iç ve bağımsız denetçiler arasında bir irtibat olarak değerlendirmektedirler. Denetim komitesi, denetimle ve özellikle denetçiler ve kuruluşun ilişkisi ile ilgili çeşitli konulardan sorumludur. Bu sorumlulukları kapsamında iç kontrol usullerini ve risk yönetim sistemini gözden geçirirler. Denetim komitesi ve iç denetim bölümü arasındaki çalışma ilişkisinin etkililiği, sağlam bir kurumsal yönetiminin temelidir (Adel ve Maissa, 2013;61).

IIA'ya (2002b) göre, iç denetim ve denetim komitesi arasında güçlü bir çalışma ilişkisi, her birimin kendi sorumluluklarını yerine getirmesi için gereklidir. Etkin bir denetim komitesi, iç denetçilerin bağımsız hareket etmesini sağlayarak iç denetimin işletme içindeki konumunu güçlendirebilir (Goodwin ve Yeo, 2001). İç denetim özellikle, denetim komitesinin yönetimle aynı düzeyde bilgiye doğrudan erişimini sağlayarak, bilgi asimetrisinin ortadan kalkmasına katkı sağlayabilir (Raghunandan vd., 2001). Denetim komitesinin iç denetim fonksiyonuyla etkileşiminin öneminin farkına varılması, araştırmacıları denetim komitesinin bileşiminin bu etkileşimi etkileyip etkilemediğini araştırmaya yöneltmiştir.

Çalışmamızın bu kesiminde, ülkemizde denetim komitesinin iç denetim biriminin çalışmalarına etkisinin boyutları bir anket çalışması ile araştırılacaktır.

Çalışmamızda denetim komitesinin iç denetim çalışmalarına etkisi, iç denetim birim yöneticilerinin algıları üzerinden değerlendirilmiştir.

### **3.2. Araştırmanın Yöntemi**

Çalışmada, betimsel tarama yöntemi kullanılmakta ve ilişkisel bir model kurulmaktadır. Araştırmada birincil veri toplama tekniklerinden anket kullanılmıştır. Survey yönteminin benimsendiği çalışmada, anket sorularının oluşturulmasında birinci, ikinci ve literatür incelemesi bölümlerinde yer alan araştırmalar temel olarak kullanılmıştır. Araştırma kapsamında geliştirilen ölçeğin soruları oluşturulurken her bir sorunun araştırmanın ana problemleri ile bağlantısına ve kendi içinde tutarlı olmasına dikkat edilmiştir. Bu kapsamda uzman kişilerin görüşleri alınmış ve ölçek içerisinde yer alan fazla (gereksiz) ve araştırmanın ana problemi ile ilişkisi olmayan ifadeler tavsiyeler üzerine anket formundan çıkarılmıştır. Anket yirmi soru ve iki bölümden oluşmaktadır.

Anketin birinci bölümü kapalı uçlu, diğer bölüm soruları ise beşli Likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. 1932 yılında Rensis Likert tarafından geliştirilen bu formda kişilerin tek bir objeye yönelik takındığı tavra bağlantılı olarak düzenlenmiş cümleler söz konusudur (Köklü, 1995:89). Likert ölçeğinin güçlü yanı, ortaya konulan her bir önermenin ölçülmek istenilenin içsel niteliğinin ortaya çıkmasına yardımcı olurken diğer taraftan da ölçülmek istenilen içsel nitelikle bağlantılı bir toplam puan vermeye olanak sağlamasıdır. Dolayısıyla bilgi edinme açısından önemli bir avantajı beraberinde getirir (Bayat, 2014:15). Likert ölçeğinde bulunan cevap seçeneği; “1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Kararsızım 4- Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde oluşturulmuştur.

Birinci bölüm işletmeyi tanımlamaya yönelik sorulardan oluşmaktadır. İkinci bölümde denetim komitesinin varlığının iç denetim biriminin çalışmalarına etkisi İDY bakış açısından ölçmeye yönelik sorulardan oluşmaktadır.

Araştırmanın evrenini Türkiye’de görev yapan iç denetim birim yöneticileri oluşturmaktadır. Araştırmanın evreninin büyüklüğü bilinmediğinden olasılıklı olmayan örnekleme yöntemlerinden kolayda örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Veriler,

iç denetim birim yöneticilerinden internet üzerinden elde edilmiştir. <https://typeform.com>'da hazırlanan anket formu, LinkedIn aracılığı ile iç denetim birim yöneticilerine “typeform anket linki” olarak gönderilmiş, katılımcıların anket sorularını gönderilen link üzerinden cevaplamaları istenmiştir. Bu yöntem ile soruları herhangi bir akıllı cihaz ile cevaplayabilen hedef kitle, anket sorularını cevaplama açısından daha duyarlı davranmaktadırlar.

Katılımcıların belirlenmesi için LinkedIn üzerinden “İç Denetim Yöneticisi” anahtar kelimesiyle arama yapılmıştır. Toplam 196 iç denetim yöneticisi kaydına ulaşılmıştır. Bu kişilere 12 -15 Şubat 2018 tarihleri arasından anket linki gönderilerek çalışmaya katılmaları talep edilmiştir. 12 Mart 2018 tarihinde yapılan kontrolde toplam 49 adet anket formu geri döndüğü test edilmiştir. Bunlardan 45’i tam olarak doldurulduğu için 4’ü elenmiştir. İlk gelen değerlendirmeye uygun anket sayısı 45 olarak belirlenmiştir. Geri dönüş olmayan 151 kişiye hatırlatma mesajı gönderilerek katılımın artırılması amaçlanmıştır. Hatırlatma mesajı sonucunda 38 adet daha anket formu elde edilmiştir. Bunlardan da 2 tanesi eksik doldurma nedeniyle elenmiş ve hatırlatma sonucu gelen anketlerden 36’sı değerlendirmeye alınmıştır. Sonuç olarak 5 aylık veri toplama süreci sonunda 87 adet anket formuna ulaşılmıştır. Elde edilen 87 adet anket formundan 6’sı çok sayıda soru boş bırakıldığı için analize dahil edilmemiştir. Nihai olarak 81 adet iç denetim yöneticisinden elde edilen veri analize dahil edilmiştir. Cevaplamama hatasının (non-response bias) kontrol edilmesi için hatırlatmadan önce gelen kullanılabilir 45 veri ile hatırlatma sonrası gelen kullanılabilir 36 veri t testi ile karşılaştırılmıştır. 16 sorunun analiz sonuçlarına göre en küçük p değeri 0.073 olarak bulunmuştur (0.073-0.909). Bu değer 0.05’ten büyük olduğu için ilk turda elde edilen veriler ile ikinci turda elde edilen veriler arasında anlamlı bir fark olmadığı, yani cevaplamama hatası bulunmadığı tespit edilmiştir.

Genel bir kural olarak faktör analizinde örneklem büyüklüğünün gözlenen değişken sayısının 5 katı olması gerekmektedir (Büyüköztürk, 2002;480). Eğer güçlü, güvenilir ilişkiler ve az sayıda belirgin faktör var ise, örneklem büyüklüğü, değişken sayısından fazla olması şartıyla 50 olarak belirlenebilir (Tabachnick ve Fideli, 2001; Aktaran; Büyüköztürk, 2002;480 ). Dolayısıyla elde edilen 81 adet nihai anket verisinin yeterli sayıda olduğu söylenebilir.

Bu çalışmada anket gönderilen 196 İç Denetim Birim yöneticisinden 81 cevap gelmiş, bu da oransal anlamda yaklaşık %41.3 gibi bir oranı temsil etmektedir. Genel çerçevede anket geri dönüşleri incelendiğinde bu oranın %30 civarında gerçekleştiği dikkate alınır, bu çalışmadaki geri dönüş oranı iyi olarak nitelendirilebilir (Yılancı, 2015;202). Ayrıca yaptığımız literatür taramasında doğrudan İDY'ler (CAE) ile yapılan benzer çalışmalarda anket geri dönüş oranlarının %30'un da altında gerçekleştiği görülmektedir. Nitekim İDY'leri hedef alan benzer nitelikteki araştırmaların yanıt oranlarına bakıldığında, Bariff (2003) çalışmasında 240 şirketten 53 yanıt alınarak %22'lik bir yanıt oranı; Leung ve diğerleri (2004) tarafından yapılan çalışmada %21,4'lük bir yanıt oranı; Christopher ve arkadaşlarının (2009) çalışmasında 206 şirketten 34'ünün dönüş yapmasıyla %17'lik bir oran elde edilmiştir. Staden ve Steyn'in (2009) yaptığı çalışmada ise 30 İDY'den toplanan veri ile analiz gerçekleştirilmiştir. Bu tez çalışmasında elde edilen %41'lik yanıt oranı yeterli ve kabul edilebilir olarak yorumlanabilir.

Toplanan verilerden kayıp veri, gelişigüzel doldurma veya mahalanobis uzaklıkları hesaplanmak suretiyle belirlenen uç değerlere sahip olan verilerin analiz dışı bırakılması sonucunda örneklem, 81 iç denetim yetkilisinin verdiği cevaplardan oluşmaktadır. Bu anlamda toplanan veriye ilişkin yanıt oranı %41.3 olarak değerlendirilmektedir. Anket formu Ek' 1 de sunulmuştur.

### **3.3. Araştırma Modeli ve Hipotez Geliştirme**

Çalışmanın bu kısmında araştırmanın amacı dikkate alınarak, spesifik olarak konu ile ilgili daha önce yapılmış çalışmalar incelenmiştir. Literatürde konu ile ilgili yapılmış önceki çalışmalar ve bunların öne çıkan bulguları Tablo 9'da gösterilmektedir.

**Tablo 9 İç Denetim Çalışmaları İle İlgili Önceki Çalışmalar ve Öne Çıkan Bulgular**

<b>Yazar/Tarih</b>	<b>Çalışmanın adı</b>	<b>Bulgular</b>
Goodwin ve Yeo, 2001	Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore	Singapur'da yapılan çalışmada, iç denetimin bağımsızlığı ve nesnellığı üzerinde etkili olabilecek faktörler araştırılmıştır. Araştırmacılar, iç denetimin ve denetim komitesinin ilişkisini ve iç denetim fonksiyonunun, iç denetimin bağımsızlığı ve nesnellığı üzerine potansiyel etkisini önemli olarak değerlendirmiştir. İç denetim birim başkanlarına yapılan ankette, özellikle de komitenin yalnızca bağımsız yöneticilerden oluştuğu durumlarda, iç denetim ve denetim komitesi arasında güçlü bir ilişki bağı bulunmuştur. Çalışmada ayrıca iç denetçilerin, denetim komitesine düzenli ve özel olarak erişimi söz konusu olduğu ve bunun da iç denetimin bağımsızlığına ve nesnellığıne katkı sağlayan bir durum olduğu belirtilmiştir. Bir denetim komitesinin varlığı, iç denetimin bir yönetim eğitimi zemini olarak kullanıldığı durumlarda iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı ve nesnellığı üzerine olumsuz etkileri en aza indirger. Son olarak araştırmacılar sadece bağımsız yöneticilerden oluşan denetim komiteleri, İDY ile daha sık temas halinde olup, bu toplantıların özel olarak yürütülme olasılığı daha yüksektir. Ayrıca iç denetçiler denetleme komitesine özel erişime sahip olduğunda, denetim komitesi İDY'nin işe alınmasında daha fazla söz sahibi olacaktır sonucuna varmışlardır.
	Accounting and Auditing Knowledge Level of Canadian Audit Committees: Some Empirical Evidence	Yazar çalışmada mali raporlama sorunlarının önlenmesinde denetim komitelerinin ve iç denetçilerin önemini vurgulamış, denetim komitelerinin etkin olabilmesi için, denetim komitesi üye yapısının bilgili (uzman) olmaları gerektiğinin altını çizmiştir. Ayrıca İç denetimle iyi iş ilişkisi, denetim komitelerinin etkinliğini artırabileceğinin önemini vurgulamıştır. Bu çalışmada veriler, Kanada'da faaliyet gösteren imalat şirketlerinin 72 İDY'sine yönelik yapılan anket çalışması ile toplanmıştır. Anket sonuçlarına göre, İDY'ye özel erişim hakkı veren ve hem iç denetimin programını hem de sonuçlarını gözden geçiren denetim komitelerinin,

Raghunandan vd., 1998		muhasebe ve denetim konularında bilgili olarak algılanması muhtemel olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Denetim komitelerinin amaçları ve iç denetim, pek çok açıdan birbiriyle iç içe geçmiş durumdadır ve iç denetimle iyi bir çalışma ilişkisi, denetim komitesine, şirketin hesap verebilirliğini sağlamak için mekanizmaların kurulmasına yardımcı olacaktır
Raghunandan vd. 2001	Audit Committee Composition, Gray Directors, and Interaction with Internal Auditing	Bu çalışmada ABD'deki iç denetçiler, denetim komitesinin bağımsızlığının ve uzmanlığın, komitenin iç denetimle etkileşimi üzerindeki ortak etkisini değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmeye göre denetim komiteleri, komitenin tüm üyelerinin bağımsız olması ve en az bir üyesinin muhasebe veya finans uzmanlığına sahip olması gerektiğine dair BRC (1999) tavsiyelerine uyuma göre sınıflandırılmıştır. BRC tavsiyelerini yerine getiren bu komitelerin, muhtemelen iç denetçi ile daha uzun toplantılar daha özel toplantılar düzenlediğini ve iç denetim önerileri ile iç denetim sonuçlarını inceleme olasılıklarının daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir.
Coetzee ve Fourie, 2009	Perceptions on the Role of The Internal Audit Function in Respect of Risk.	Yazarların iç denetim fonksiyonunun işletme risklerinin algılanmasındaki rollerini değerlendirmek amacıyla yaptıkları anket çalışmasında veriler elektronik anket yoluyla elde edilmiştir (denetim komitelerinin başkanlarına, CEO ve CFO). İç denetim fonksiyonunun işletmedeki riskleri azaltmadaki rolü olumlu olarak algılansa da, üst yönetimin ve denetim komitelerinin başkanlarının görüşleri önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Ayrıca, bu iki tarafın iç denetimin riskle ilgili konulara katılımını artırmasını beklediği sonucuna varılmıştır. Çalışma sonuçlarına göre son olarak katılımcılar İDY'lerin, gelecekte riskle ilgili yapılan iç denetim faaliyetlerinin önemli ölçüde artacağını düşünmektedir.
		İç denetim (IA) hem kamu kuruluşlarında hem de özel kuruluşlarda vazgeçilmez bir kontrol mekanizması haline gelmiştir. Dahası, İç denetimin etkililiği konusunda çok az akademik çalışma yapılmıştır. Yazarlar mevcut araştırmada, İç denetimin kuruluşlardaki etkinliği ile ilgili kavramsal bir anlayış geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla araştırmacılar, İç denetimin etkililiğini ve belirleyicilerinin bir modelini ölçmek

Cohen ve Sayag, 2010	The Effectiveness Of Internal Auditing: An Empirical Examination of Its Determinants in Israeli Organisations,	için bir ölçek geliştirmişlerdir. Çalışmaya iç denetim fonksiyonu olan 108 İsrail şirketi katılmıştır (% 37 yanıt oranı). Çalışma ile ilgili veriler, kuruluşların genel müdürlerinden ve iç denetçilerinden toplanmıştır. Korelasyon ve regresyon analizleri, iç denetimin etkinliğini ana belirleyicinin üst yönetim tarafından desteklenmesinin gerektiğini ve bazı etkilerin İç denetimin örgütsel bağımsızlığı için de geçerli olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak, yönetim desteğinin iç denetimin etkinliği ve başarısı için neredeyse hayati önemi vardır. Dolayısıyla yeterli iç denetim personelinin çalıştırılması, iç denetim personeli için kariyer kanallarının geliştirilmesi ve iç denetim çalışmaları için örgütsel bağımsızlık sağlanması bakımından üst yönetimin verdiği kararların hepsi de, iç denetimin etkinliğinin belirleyicileri olarak gösterilebilir.
Boubaker ve Taher, 2013	Audit Committee Interaction With The Internal Audit Function: Evidence from Tunisia	Denetim komitesinin rolü ve iç denetim fonksiyonunun kurumsal yönetimde yaygınlaşması, denetim komitesi ve iç denetim arasındaki desteğin ve etkileşimin önemli rolünün altını çizmiştir. Araştırmacılar, denetim komitesi ile iç denetim fonksiyonu arasındaki ilişkiyi ve denetim komitesi özelliklerinin bu ilişkideki etkisini incelemişlerdir. Veriler, 50 Tunuslu firmanın İDY'lerine gönderilen anket yoluyla toplanmıştır. Regresyon sonuçlarına göre, denetim komitesi toplantılarının sıklığının, uzmanlığının denetim komitesinin iç denetimle etkileşimi üzerinde pozitif bir etkisinin olduğunu ortaya koymuşlardır. Bununla birlikte, denetim komitesinin bağımsızlığının, denetim komitesinin iç denetim fonksiyonuyla olan ilişkisi üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.
Scarborough vd., 1998	Audit Committee Composition And Interaction With Internal Auditing: A Canadian Evidence	İç denetim birimi ve denetim komitesi arasındaki ilişkinin iç denetçiler açısından değerlendirilmesine özel olarak odaklanmış ilk rapordur. Araştırmacılar Kanada'daki 72 imalat şirketindeki İDY'lere yönelik yapılan ankete dayanarak, denetim komitesinin bileşiminin iç denetimle ilgili faaliyetleriyle ilişkili olup olmadığını incelemişlerdir. Araştırmacılar denetim komitesinin İDY'yi görevden almak kararlarına, iç denetçi ile görüşmelerine, iç denetim programının gözden geçirilmesine ve iç denetimin sonuçlarına odaklanmışlardır.



		<p>Sonuçlara göre iç denetim sonuçları ile denetim programının denetim komitesi tarafından gözden geçirilmesi, toplantı sıklığı, komiteye özel erişim ile pozitif yönde ilişkilidir. Son olarak rapora göre denetim komitesinin, iç denetim işlevinin bağımsızlığını daha da arttırdığı için iç denetçilerin atanmasına veya işten çıkarılmasına dahil olması gerektiği savunulmuştur.</p>
<p>Zain ve Subramaniam, 2006</p>	<p>Internal Auditor's Assessment Of Their Contribution To Financial Statement Audits: The Relation With Audit Committee And Internal Audit Function Characteristics.</p>	<p>Makalede araştırmacılar, denetim komitesi özellikleri, iç denetim fonksiyonu özellikleri ve iç denetçilerin arasındaki ilişkinin işletmenin mali tablo denetimlerine yaptıkları katkıyı değerlendirmişlerdir. Malezya'daki 76 halka açık şirketinin iç denetçilerinin anket verilerini kullanarak yapılan çalışmada, iç denetçilerin finansal tablo denetimlerine yaptıkları katkının değerlendirilmesi ile denetim komitesinin karakteristiği arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunlar; bağımsız denetim komitesi üyelerinin oranı, üyelerin muhasebe ve denetim deneyimi, iç denetim programlarının, bütçenin ve koordinasyon tekliflerinin denetim komitesinin gözden geçirme derecesi. Ayrıca, iç denetçilerin finansal tablo denetimine yaptıkları katkılardan ve önceki denetçi deneyiminden, zamana uygunluğundan ve işlevin dış denetçi ile olan yakınlığından sorumlu iç denetim işlevinin özellikleri arasında pozitif bir ilişki bulunmuştur. Sonuçlar, daha etkin denetim komitelerinin ve iyi kaynak sağlayan iç denetim birimlerinin özelliklerin varlığı ile bağımsız denetime (mali tablo denetimi) yaptıkları katkının pozitif ilişkili olduklarını göstermektedir. Bu çalışma hem denetim komitesi hem de iç denetim işlevinin özellikleri ile iç denetçilerin finansal tablo denetimine yaptıkları katkının değerlendirilme derecesi arasındaki ilişkiyi inceleyerek literatüre katkıda bulunmuştur. Çalışmanın sonuçları genellikle hipotezlerimizi desteklemektedir. Sonuçlar, bağımsız denetim komitesi üyelerinin atanmasına ilişkin mevcut tartışmaları ve üyelerin muhasebe, denetim ve finans alanında bilgili olmaya olan ihtiyacı da desteklemektedir.</p>
		<p>Rastgele seçilen Amerikan şirketlerinin gelen İDY'leri ve denetim komitesi üyelerine, Treadway Komitesi, Mesleki Standardın İç Denetim Standartlarına İlişkin 7 Sayılı Beyan ve Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşları Komitesinin önerilerini uygulanıp uygulanmadığını araştırmak üzere anket uygulanmıştır. 61 iç</p>

Kalbers, 1992	Audit Committees and Internal Auditors.	denetçi ve 52 denetim komitesi üyesinin yanıtları birçok iç denetçinin denetim komitelerinin göreceli etkinliğine inandığını göstermiştir. Anket ayrıca, denetim komitesi üyelerinin performanslarını iç denetçilerden daha yüksek gördüklerini ortaya koymuştur.
Cahill, 2006	Audit Committee and Internal Audit Effectiveness in a Multinational Bank Subsidiary.	Çalışma bir vaka incelemesine dayanmaktadır. Bu vaka incelemesinde, 1998'de on yıllık bir süre boyunca İrlanda'daki bir takas bankasındaki iç denetim ve denetim komitesinin operasyonların ve bağlantıların incelenmiştir. Yazarlar bu çalışmada bankada gerçekleşen 'uygun olmayan uygulamalara' odaklanmışlardır. Vaka çalışmasına göre müşterilerin fonlarını gizleyerek vergi kaçakçılığına olanak tanıyan çeşitli banka uygulamaları 1990'lı yılların sonlarına doğru devam etti ve Yüksek Mahkeme Müfettişleri tarafından bu usulsüzlük açığa çıkarıldı. Bu usulsüzlüklerin farkında olan iç denetim ve denetim komitesi, bu durumu uygun şekilde düzeltmemişlerdir. Yazarlar bu olaydan yola çıkarak işletmelerdeki denetim komiteleri için çeşitli dersler ortaya koymaktadırlar. Buna göre İç denetim, eninde sonunda, 'ayrıntılar' ve raporlarının 'özeti' hakkında sorgulanmalıdır. 'Büyük' olarak sınıflandırılmasa da herhangi bir sorun tartışılmalıdır. Denetim komitesinin daha proaktif davranması gerekliliğinin altı çizilmiştir.
Badara ve Saidin, 2013	Antecedents of Internal Audit Effectiveness: A Moderating Effect of Effective Audit Committee at Local Government Level in Nigeria	Bu araştırmada yazarlar iç denetim etkinliğinin öncüllerini denetim komitesinin moderatör etkisi bağlamında, Nijerya'daki yerel yönetim çerçevesinde ölçmeye çalışmışlardır. Çalışma, iç denetim etkinliğinin öncüleriyle ilgili yapılan ilk çalışmadır; Çalışmanın amacı literatür taramasında tanımlanan değişkenleri (etkin iç kontrol sistemi, risk yönetimi, denetim tecrübesi, iç denetim ile iş birliği) kullanarak iç denetimin etkililiğini yerel seviyede belirlemek ve iç denetim etkinliği ile ilgili mevcut literatürü genişletmektir. Ayrıca Nijerya'da yerel yönetimlerde iç denetim etkinliğini artırmak ve literatüre katkı sağlamaktır. Bu teori (Moderating Effect), etkin denetim komitesi moderatör etkisi kapsamında, etkili iç kontrol sistemi, risk yönetimi, denetim deneyimi, iç ve dış denetçiler arasındaki iş birliği ve performans ölçümü gibi şartlı değişkenlere bağlı olan iç denetim etkinliği araştırmaktadır.

Zabihollah ve Lander, 1993	The Internal Auditor's Relationship with the Audit Committee	Çalışmada İç denetçi ve denetim komitesi arasında yakın çalışma ilişkisinin önemini araştırılmıştır. Bu doğrultuda çeşitli incelemeler yapılmıştır. Bunlar: (1) Hem iç denetim hem de denetim komitelerinin gelişimi araştırılmış; (2) Denetim komitelerinin ve iç denetçilerin önemi ve rolüne ilişkin Treadway Komisyonu tavsiyeleri incelenmiş; (3) iç denetçilerin denetim komiteleri ile birlikte çalışabilecekleri yollar araştırılmış; son olarak (4) bu ilişkiden kazanılan menfaatlerin neler olabileceği konuları üzerinde durulmuştur. Denetim komitesi ile iç denetçi arasındaki yakın ve etkili bir çalışma ilişkisi yalnızca hizmet verdikleri şirkete değil, topluma da faydalı olacağı görüşü yazarlar tarafından benimsenmiştir.
Kheli, Hussainey ve Noubbigh, 2016	Audit committee – internal audit interaction and moral courage	Bu makale, denetim komitesi ve iç denetim fonksiyonu (IAF) arasındaki etkileşimin, İDY'nin ahlaki cesareti üzerine etkileri araştırmak amacıyla. 60 Tunuslu şirketin İDY'lerine anket yapılmıştır. Araştırmacılar analizin derinliğini arttırmak için 22 İDY ile yarı yönlendirmeli görüşmeler gerçekleştirmişlerdir. Bu makale ile yazarlar, denetim komitesine özel erişimin varlığının İDY 'nin ahlaki cesareti üzerinde olumlu bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmışlardır. Denetim komitesi ve İDY arasındaki toplantı sayısı, iç denetim programlarının ve sonuçların incelenmesi, denetim komitesinin İDY 'nin atanması ve görevden alınmasına ilişkin katkısı ile birlikte, İDY 'nin ahlaki cesareti (mesleki şüphecilik, kararlılık) arasında önemli bir ilişki bulunamamıştır.
		Yazarlar iç denetim birimini gönüllü olarak kullanan işletmelerin bir iç denetim fonksiyonuna sahip olmasına neden olan faktörleri belirlemek için Avustralya borsasında faaliyet gösteren işletmelere anket uygulamış ve nedenleri belirlemeye çalışmıştır. Buna göre iç denetim kullanımının, risk yönetimi, güçlü iç kontrol ve güçlü kurumsal yönetime ilişkin faktörlerle ilişkili olduğu anket verilerinden yararlanılarak ortaya konulmuştur. Sonuçlar, örnek şirketlerin yalnızca üçte birinin iç denetim kullandığını gösteriyor. Boyut baskın bir araç gibi gözükse de iç denetim ile risk yönetimine olan bağlılık düzeyi arasında güçlü bir ilişki söz konusudur. Bununla birlikte, çalışma, iç denetimin ve güçlü kurumsal yönetim arasındaki ilişkinin zayıf olduğu sonucuna ulaşmış

Goodwin-Stewart ve Kent, 2006	The use of internal audit by Australian companies	ve çalışmada denetim komitelerinin iç denetimin desteği olmadan etkili olmasının zor olduğu öne sürülmüştür. Yazarlar son olarak iç denetimin denetim komiteleri ile bağımsız denetçiler arasındaki ilişkiyi güçlendirici rol oynadığı kanaatine varmışlardır.
Ernst and Young, 2005	Trends in Australian and New Zealand Auditing, Ernst and Young, Sydney.	Ernst & Young 'ın 2005 yılında Avustralya ve Yeni Zelanda'daki en iyi toplam 300 şirkete yaptığı ve 173 geri dönüş aldığı anket çalışmasında kamu ve özel sektördeki giderek artan iç denetim işlevlerinin nasıl gelişeceğinin anlaşılmasını sağlamak amacıyla bu çalışmayı yapmışlardır. Sonuç olarak katılımcıların %39 u iç denetimin işlevlerinin son 1 yılda attığını belirtmişlerdir. Ayrıca katılımcıların %78 i denetleme komitesine raporlama yaparken % 12 ise Genel Müdüre yaptıklarını belirtmişlerdir. Çalışma bu durumun iç denetimin bağımsızlığı açısından önemli olduğunu altını çizmektedir.
Abbott, Parker ve Peters, 2010	Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities Accounting Horizons	Yazarlar bu çalışmada denetim komitesi ile iç denetim faaliyetlerinin gözetimi ve bu faaliyetlerin niteliği arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Fortune 1000 firmalarının 134 iç denetim birim yöneticisi ile yapılan çalışmada denetim komitesinin iç denetim ile ilişkisi raporlama görevleri, fesih hakları ve bütçe kontrolü olarak 3 ana başlık altında toplanmıştır. Yapılan analizlerde denetim komitesinin iç denetim faaliyetlerini gözetimi arttıkça iç denetim faaliyetlerinin bütçesinin arttığı sonucuna ulaşılmıştır.
Zaman ve Sarens, 2013	Informal interactions between audit committees and internal audit functions: Exploratory evidence and directions for future research.	Yazarlar çalışmada Denetim komiteleri ve iç denetim arasındaki resmi olmayan iletişimin varlığını ve bu durumun etkilerini incelemek amacıyla İngiltere'de faaliyet gösteren şirketlerin iç denetim birim yöneticilerine anket uygulamışlardır. Bulgular: Bu makale, resmi olarak önceden planlanmış düzenli toplantılara ek olarak denetim komitelerinin ve iç denetim işlevlerinin informal etkileşime girdiğine dair kanıtlar ortaya koymaktadır. Denetim komitesiyle resmi olmayan etkileşimler, resmi toplantıları tamamlar ve bu etkileşim denetim komitelerinin iç denetim işlevlerini izlemede ek fırsatlar sunar. Denetim komitelerinin gayri resmi etkileşimleri, denetim komitesinin bağımsızlığı, denetim komitesi başkanının bilgi ve deneyimi

		ve iç denetim kalitesi ile önemli ölçüde ve olumlu bir şekilde ilişkilidir. Sonuçlar, denetim sürecinin etkinliği açısından denetim komitesi başkanının önemini vurgulamaktadır. Çalışmada formal iletişime ek olarak informal iletişimin kurumsal yönetimde önemli bir rol oynadığı vurgulanmaktadır. Bu, çalışma, denetim komitesi kalitesi ile iç denetim arasındaki ilişkiyi inceleyen ilk çalışma olarak literatüre girmiştir.
Alzeban, 2015	Influence of Audit Committee Expertise on Internal Audit Industry	Bu çalışma, denetim komitesi üyeleri, denetim uzmanlığı ile birlikte endüstri uzmanlığına sahip olduğunda iç denetim kalitesi üzerine etkisi olup olmadığını incelemektedir. Suudi Menkul Kıymetler Borsası'na (TADAWL) kayıtlı şirketlerden 64 iç denetçi tarafından yapılan bir araştırmadan elde edilen veriler, denetim komitesi üyelerinin hem endüstri uzmanlığına hem de denetime ilişkin uzmanlığa sahip olması durumunda, iç denetimin kalitesini iyileştirmedeki rolünün arttığını gösteren sonuçlar ortaya koymaktadır.
Razak ve Muhamad, 2015	Using Audit Committee And Internal Audit Function Inter Relationships To Drive Up Effectiveness	Denetim Komitesi, firmalarda iyi kurumsal yönetim sağlamanın ortak bileşeni haline gelmiştir. Denetim Komitesi ile İç Denetim fonksiyonu arasındaki etkileşim, Denetim Komitesinin gözetim yükümlülüklerini yerine getirmesinde önem arz etmektedir. Dolayısıyla, DK ve İDF'nin ilgili rolleri arasındaki etkileşimin kaliteli olması çok önemlidir. Bununla birlikte, bu iki birim arasındaki etkileşimin kalitesi hakkında çok az şey bilinmektedir. Nitekim literatürde, Denetim Komitesi ve iç Denetim fonksiyonunun kendi rolleri arasında nasıl kaliteli bir çalışma ilişkisi geliştirdiğini ayrıntılı bir anlayış sağlayacak şekilde açıklayan kesin bir teori eksiktir. Yazarlar bundan dolayı çalışmada, <b>ilişkisel koordinasyon teorisini</b> , Denetim Komitesi ve İç Denetim Birim yöneticisi arasındaki etkileşimi anlamak için bir çerçeve olarak önermektedirler. Bu çalışmada yazarlar, Denetim Komitesi etkinliği ve süreci hakkındaki literatürü gözden geçirerek etkileşim kalitesinin nasıl belirlenebileceğini analiz etmektedirler. <b>İlişkisel koordinasyon teorisi</b> , bir çalışma sürecinde katılımcılar arasında yüksek kaliteli ilişkiler ve iletişim bulunduğu zaman işin başarıyla tamamlandığı varsayımına dayanmaktadır. Denetim Komitesi, şirketin hesap verebilirliğini ve sağlam yönetimi sağlamada temel bir rol oynamaktadır. İç Denetim Birimi, organizasyona özgü konularda bilgi sağlayabileceğinden, İç

		Denetim birimi, denetim görevini yerine getirmede Denetim komitesi için değerli bir kaynaktır. Bu nedenle, bilgi asimetrisinin azaltılmasına ve denetim komitesi gözetim yükümlülüklerinin etkinliğinin geliştirilmesine yardımcı olacağı için, iki rol arasındaki kaliteli etkileşim hem Denetim Komitesi hem de İç denetim birimi için çok önemlidir.
Alzeban ve Sawan, 2015	The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations.	Yazarlar, denetim komitesi özelliklerinin iç denetim tavsiyelerinin uygulanması algılamalarına olan etkisini araştırmak amacıyla iç denetim birim yöneticilerine anket uygulamışlardır. Sonuçlar, belirli özelliklerin (Denetim komitesinin bağımsızlığı, üyelerinin uzmanlığı, toplantı sayısı ve boyutunun) iç denetim önerilerinin uygulanmasına ilişkin algılamaları etkilediğini ortaya koymaktadır. Yazarlar, denetim komitesinde bağımsız üyelerin bulunmasının bu duruma en büyük katkıyı yaptığı sonucuna ulaşmışlardır. Bu durum bağımsız üyelerle olan denetim komitesinin iç denetim fonksiyonunu daha fazla desteklediğini ve dolayısıyla bir organizasyon içinde daha iyi risk yönetimi ihtimalini artırdığını göstermektedir. Çalışmada iç denetçilerin görev süresinin iç denetim tavsiyelerinin uygulanmasına ilişkin algılamaları etkilediği sonucuna da varılmıştır. İç denetçilerin kurumdaki çalışma süreleri uzadıkça kurum hakkında daha fazla bilgi sahibi olmaları beklenmektedir.
Hoos, Kozloski ve D’Arcy, 2015	The Importance of the Chief Audit Executive’s Communication: Experimental Evidence on Internal Auditors’ Judgments in a ‘Two Masters Setting’	Yazarlar bu çalışmada İDY’nin mesajının ve görev belirsizliğinin iç denetçilerin kararlarına etkisi incelemişlerdir. İDY'nin mesajının iç denetçilerin kararlarını önemli ölçüde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Bir iç denetim fonksiyonunun konumu, önceliklerin çelişmesine yol açabilir. İç denetim birim yöneticisi bu iki yönetim kademesinin (denetim komitesi ve yönetim kurulu) arasındaki rekabeti dengeleyecek birim olarak kritik öneme sahiptir. Bulgular, İDY’nin mesajındaki vurgunun iç denetimcilerin kararlarını etkileyebileceğini ve görev belirsizliğinin yüksek olması durumunda bu etkinin daha belirgin olduğunu ve bu sayede iç kontrollerin önemli ölçüde daha fazla sayıda engellenmesine ve daha az etkili süreçlerin tasarlanmasına neden olduğunu ortaya koymaktadır. Denetim komitesi ve yönetimin iç denetim biriminin kurumsal yönetim rolü

		<p>için farklı vizyonları varsa, hangi vizyon hâkim olacak?" Sonuçlara göre bu ortamda İDY, yönetimin farklı öncelikleri ile denetim komitesinin önceliklerini dengeleyen önemli bir figür olduğu ortaya koyulmuştur.</p>
Alzeban, 2015	Influence of audit committees on internal audit conformance with internal audit standards	<p>Suudi Menkul Kıymetler Borsası'nda faaliyet gösteren şirketlerde çalışan 73 iç denetim birim başkanına yapılan anket sonucu alınan veriler doğrultusunda yapılan araştırmada denetim komitesi özelliklerinin (komitedeki bağımsız üyelerin bulunması, üyelerin denetim ve muhasebe alanındaki uzmanlığı ile denetim komitesi ile İDY'nin görüşme sıklığı) bu firmalardaki iç denetim uygulamalarının Uluslararası İç Denetim Uygulama Standartlarına uygunluğunu etkilediğini göstermektedir. Buna ek olarak, bu uygunluğun İDY'nin görev süresinden de etkilendiğini gösteriyorlar. Yazarlar bu çalışmanın sonucunda denetim komitesinin özelliklerinin, iç denetim standartları ile iç denetimin uygunluğu üzerinde önemli etkilere sahip olduğu sonucuna varmışlardır.</p>
Goodwin, 2004	A comparison of internal audit in the private and public sectors	<p>Bu çalışmada, kamu sektöründeki kuruluşlar ile özel sektördeki kuruluşlar arasındaki iç denetimin statüsü, kapsamı ve faaliyetleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar araştırılmıştır. Çalışma, Avustralya ve Yeni Zelanda'daki kuruluşlarındaki iç denetim birim yöneticilerine yapılan anket çalışmasına dayanmaktadır. Çalışmanın sonuçlarına göre kamu sektöründeki iç denetim birim yöneticilerinin çoğunlukla raporlamayı genel müdüre yaptıkları, özel sektördeki iç denetim birim yöneticilerinin yüzde 30'dan fazlasının da CFO'ya raporlama yaptığı görülmüş, ayrıca kamudaki iç denetim fonksiyonun özel sektöre göre daha yüksek statüye sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca her iki sektörde de iç denetim faaliyetlerine harcanan süre benzerdir.</p>
Madawaki ve Ahmad, 2017	Internal audit function: a comparison between private and public sector in Nigeria	<p>Bu çalışma, özel sektör ile kamu sektörü arasındaki iç denetim işlevlerini karşılaştırmaktadır. İncelenen özellikler, iç denetim işlevinin hiyerarşik sıralaması, iç denetim devri, iç denetim hizmetlerinin dış kaynak kullanımı ve iç denetimin dış denetçi ile çalışma ilişkisini içermektedir. Çalışma, Nijerya'daki özel sektör ve kamu sektörü iç denetim birim yöneticilerine yapılan anket çalışmasına dayanıyor. Sonuçlara göre her iki</p>

		<p>sektörde iç denetim işlevinin hiyerarşik sıralamasında hiçbir fark olmadığını ortaya koymuştur. Çalışmada iki sektörde iç denetim arasındaki raporlama farklılıklarının bulunduğunu belirtilmiştir. Buna göre özel sektör iç denetim raporunu, denetim komitesine, CEO'ya, kamu sektörü ise genel müdüre veya finans müdürüne yapmaktadır. Son olarak iki sektörde de Hemen hemen aynı miktarda iş dışarıdan tedarik edilmekte, buna ek olarak özel sektör kuruluşlarının kamu sektörüne nazaran iç denetime daha fazla kaynak ayırmaktadır.</p>
Christopher, Sarens ve Leung, 2009	A Critical Analysis Of The Independence Of The Internal Audit Function: Evidence From Australia	<p>Bu çalışma iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını yönetim ve denetim komitesi ile ilişkisi yoluyla eleştirel bir biçimde analiz etmeyi amaçlamaktadır. Yazarlar bu amaç doğrultusunda 34 iç denetim birim yöneticisi ile anket yoluyla bilgiler toplamışlardır. Çalışmada iç denetim fonksiyonu ile denetim komitesi ve üst yönetim arasındaki ilişkilerin iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı üzerinde çeşitli tehditler oluşturduğundan bahsedilmiş ve bu tehditler şu şekilde sıralanmıştır; 1. İç denetçilerin gelecekteki kariyerleri için denetlenen kişilere bağımlı olmaları bağımsızlıkları ve objektiflikleri açısından ilk tehdit unsuru olarak tanımlanmıştır. 2. Bir diğer tehdit unsuru ise iç denetim bütçesini onaylamadan sorumlu birimin kim olacağı ile ilgilidir. Bütçe kısıtlamaları iç denetim fonksiyonunun kapsamını ve etkisini azaltabileceği yönünde güçlü bir araç olduğundan iç denetim bütçesinin oluşturulması ile ilgi yetkinin CEO veya CFO' ya verilmesi ciddi manada iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını etkileyecektir. 3. Son tehdit unsuru ise iç denetim planını oluşturma aşamasında üst yönetimin buna dahil olması olarak yazalar tarafından belirtilmiştir. Makalede ayrıca iç denetim birim yöneticilerinin denetim komitesi ile ilişki ve görüşme yoğunluğunun iç denetimin bağımsızlığını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.</p>
		<p>Çalışmanın verileri 30 iç denetim birim yöneticisine yapılan anket yoluyla toplanmıştır. Çalışmada anket yoluyla elde edilen bilgiler ışında ilk olarak ortalama iç denetim birim yöneticinin özellikleri belirlenmiştir. Buna göre ortalama iç denetim birim yöneticisinin özellikleri şu şekilde sıralanmıştır; Akademik niteliklere sahip olmak, dış veya iç denetimde veya her ikisinde de mesleki sertifika almak, İç Denetim Enstitüsünün bir üyesi olmak, beş yıldan fazla iç denetim deneyimine sahip olmak ve beş yıldan fazla süreyle baş denetim</p>



Van Staden ve Steyn, 2009	The Profile Of The Chief Audit Executive As A Driver Of Internal Audit Quality	görevlisi görevini yapmak, mevcut işvereni için yaklaşık beş yıl çalışmak olarak sıralanmıştır. Çalışmada belirlenen bu özelliklerin iç denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkisinin olduğunu gösteren çok sayıda kanıt göstermektedir. Yazarlar bu doğrultuda denetim komitelerinin iç denetim birim yöneticilerini atarken bu özellikleri birer kriter olarak kullanmalarının iç denetimin kalitesi açısından önem taşıdığını özellikle vurgulamaktadırlar.
Coetzee, Fourie, Plant ve Barac, 2013	Internal audit competencies: skills requirements for chief audit executives in South Africa	İç denetimin kuruluşlar içinde oynadığı rol değişiyor ve bu değişikliği gerçekleştirebilecek yetkili iç denetçi gereksinimi de artıyor. Önceki araştırmalarda, çeşitli disiplinlerde yetkinlikler, iç denetçiler için genel yetkinlikler ve iç denetim birim yöneticisinin görevlilerinin rolü ve fonksiyonu ele alınmış; ancak, iç denetim fonksiyonunun başında yer alan yöneticinin yeterliliklerin önemi konusunda çok az araştırma yapılmıştır. Yazarlar bu çalışma ile Güney Afrika'daki iç denetim birim yöneticilerinin sahip olduğu yetkinlikler ile IIA'nın belirlediği yeterlilikler ile karşılaştırarak bu yeterliliklerinin önemini araştırmışlardır.
Norman, Rose ve Suh, 2011	The effects of disclosure type and audit committee expertise on Chief Audit Executives' tolerance for financial misstatements	73 iç denetim birim başkanı ve yardımcısı ile yapılan çalışmada yazarlar raporlamanın yapıldığı yerin iç denetçilerin kararları üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşmışlar ve İDY 'lerin, açıklanan tutardan, kabul edilen miktarlardan daha fazla yanlış belgeye tolerans gösterdiklerini ortaya koymuşlardır. Yazarlar çalışmada ilk olarak denetim komitesinin mali uzmanlığının artmasının, İDY'nin algılanan gücünü artırdığı, ayrıca artan denetim komitesi uzmanlığının, yönetimin iç denetçi kararlarına olan etkisini azaltacağı sonucuna ulaşmışlar.
Steyn, 2014	Heading up internal auditing in the public sector Profiling the chief audit executives (CAEs) of South African	Yazar Güney Afrika'da yaptığı bu çalışmada kamu sektöründe çalışan iç denetim birim yöneticisinin sahip olması gereken özellikleri belirlemeye çalışmıştır. Yazar bu özellikleri belirlerken iş ilanlarından literatürden ve 32 iç denetim birim yöneticisine yaptığı anketten yararlanmış. Yazar arkasından ortaya çıkan bu özellikler ile literatürde yer alan özellikleri karşılaştırmıştır. Sonuçlara göre iş deneyimi açısından yazarın belirlediği ideal özellikler ile literatür benzer sonuçlar ortaya koyarken, akademik ve mesleki nitelikler açısından

	national government departments	farklılıklar ortaya çıkarılmıştır. Yazar bir iç denetim birim başkanının IIA üyesi olmasını ve yönetim seviyesinde deneyim de dahil olmak üzere beş yıldan on yıla kadar profesyonel iş tecrübesine sahip olması gerektiğini iç denetim sertifikasının olması ve yüksek lisans derecesine sahip olmasını gerektiğini vurgulamıştır. Yazar son olarak belirtilen bu özelliklerin iç denetim birim başkanı seçerken yol gösterici nitelikte olduğu belirtilmiştir.
Leung, Cooper ve Robertson, 2003	The Role of Internal Audit in Corporate Governance & Management,	İç denetimin kurumsal yönetime ve işletme yönetimindeki rolünü değerlendirmek amacıyla Avustralya’da yapılan çalışmada veriler 18 İDY’ye yöneltilen anket ve görüşme yoluyla toplanmıştır. Araştırmacılar çalışmada iç denetimin hesap verebilirliği ve tarafsızlığı nasıl olması gerektiğini tanımlar. Ayrıca çalışmada iç denetimin hesap verebilirlik yapılarını ve amaçlarını tanımlanırken, iç denetim işlevlerinin niteliğini ve iç Denetçiler Enstitüsü Mesleki Uygulamalar Standartlarının uygulanışını dikkate alınarak, baş denetim yöneticileri (CAE) ile iç denetim fonksiyonu arasındaki ilişkileri incelenmektedir. Araştırma bulguları, iyileştirmeye ihtiyaç duyulan IIA Standartlarının uygulanmasıyla birlikte, İDY 'ler için çeşitli hesap verebilirlik yapıları ve bir dizi iç denetim faaliyeti içermektedir. Çalışmada iç denetçilerin denetim komiteleriyle ve CEO larla düzenli olarak görüşme imkânlarından bahsedilirken, yönetim desteğinin, yönetimin niteliklerinin iç denetim için çok önemli olduğunun altı çizilmektedir. Sonuç olarak, araştırmacılar, İç Denetçiler Enstitüsü ve diğer düzenleyici ve idare organları tarafından dikkate alınması gereken pratik iyileştirmeler için tavsiyelerde bulunmaktadırlar.

İç denetim ve denetim komitesini arasındaki ilişkinin etkinliği ve sağlığı özellikle işletme ile ilgili karar verme durumunda çok fazla önem arz etmektedir. Yönetim, iç denetim ve denetim komitesi arasındaki ilişkinin yeteri kadar etkin olmadığına inanıyorsa acilen gerekli önlemleri almalıdır. Ayrıca denetim komitesi, yönetim, iç denetim birimi arasındaki ilişkinin çok daha verimli olabilmesi için denetim birim yöneticisinin oynadığı kritik rol ile doğrudan ilişkilidir. İç denetim birim yöneticisinin bu fonksiyonlar arasındaki ilişkiyi yanlış anlaşılmalara mahal vermeyecek şekilde tam anlamıyla koordine etmesi beraberinde eder iş süreçlerindeki etkinliği getirecektir. Yukarıda incelenen çalışmalarda bu durum özellikle vurgulanmış ve önemine değinilmiştir. Literatürde denetim komitesi, iç denetim birimi ve iç denetim birim yöneticisi arasındaki (CAE) ilişkiyi inceleyen çalışmaların azlığı dikkat çekmektedir. Bu anlamda tezin amacı dikkate alındığında araştırma probleminin önemliliğine ve literatüre yapacağı katkı hakkında öngörü tasavvur edilebilir.

Tablo 9'daki literatür incelemesi sonucunda araştırma problemleri şu şekilde tanımlanmıştır:

***Denetim komitesinin varlığının, iç denetim biriminin çalışmaları üzerinde etkisi var mıdır?***

***Denetim komitesinin iç denetim biriminin çalışmaları üzerindeki etkisi hangi boyutlar üzerinden şekillenmektedir?***

İlgili literatür bağlamında bu çalışmada, test edilmek üzere 17 adet hipotez geliştirilmiştir. Geliştirilen hipotezler aşağıda sıralanmıştır.

H<sub>1</sub>: Halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında bağımsızlık algısı açısından fark vardır.

H<sub>2</sub>: Halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında finansal denetim algısı açısından fark vardır.

H<sub>3</sub>: Halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında risk yönetim algısı açısından fark vardır.

H<sub>4</sub>: Halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında iletişim algısı açısından fark vardır.

H<sub>5</sub>: Denetim komitesi olan şirketler ile denetim komitesi olmayan şirketler arasında bağımsızlık algısı açısından fark vardır.

H<sub>6</sub>: Denetim komitesi olan şirketler ile denetim komitesi olmayan şirketler arasında finansal denetim algısı açısından fark vardır.

H<sub>7</sub>: Denetim komitesi olan şirketler ile denetim komitesi olmayan şirketler arasında risk yönetimi algısı açısından fark vardır.

H<sub>8</sub>: Denetim komitesi olan şirketler ile denetim komitesi olmayan şirketler arasında iletişim algısı açısından fark vardır.

H<sub>9</sub>: Raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin bağımsızlık algısı birbirinden farklıdır.

H<sub>10</sub>: Raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algısı birbirinden farklıdır.

H<sub>11</sub>: Raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin risk yönetimi algısı birbirinden farklıdır.

H<sub>12</sub>: Raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin iletişim algısı birbirinden farklıdır.

H<sub>13</sub>: Denetim komitesi olup raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticilerinin bağımsızlık algısı birbirinden farklıdır.

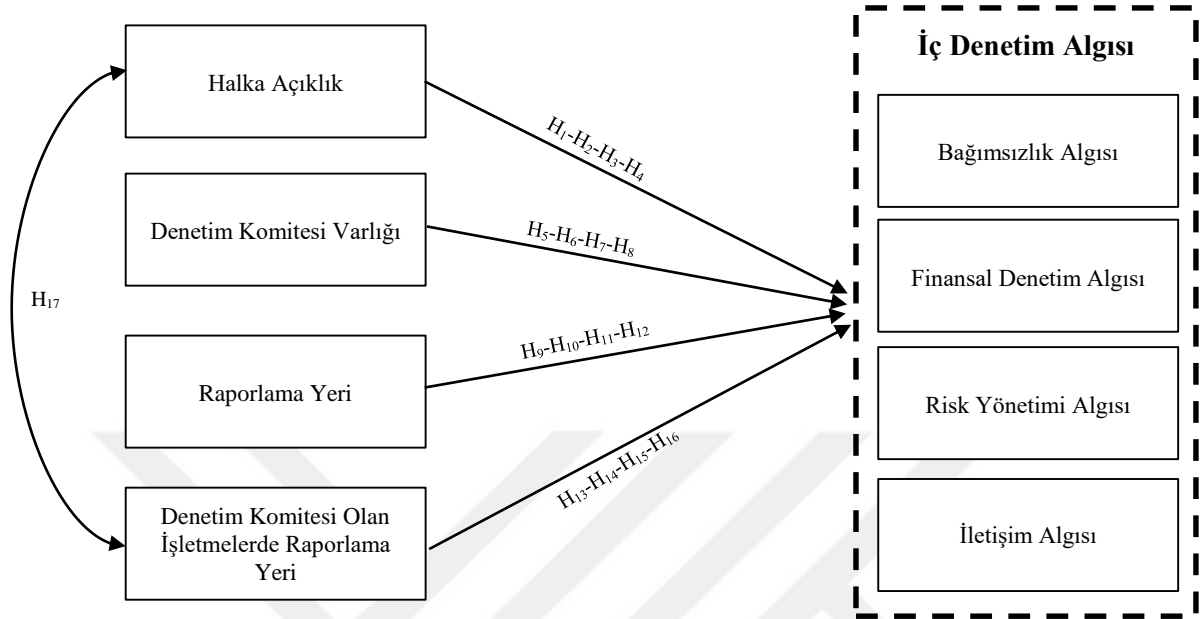
H<sub>14</sub>: Denetim komitesi olup raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algısı birbirinden farklıdır.

H<sub>15</sub>: Denetim komitesi olup raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticilerinin risk yönetimi algısı birbirinden farklıdır.

H<sub>16</sub>: Denetim komitesi olup raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticilerinin iletişim algısı birbirinden farklıdır.

H<sub>17</sub>: Denetim komitesi bulunan işletmelerde halkla açıklık ile raporlamanın yapıldığı yer arasında ilişki vardır.

Araştırmamızda hipotezler bağlamında geliştirilen araştırma modeli Şekil 7’de sunulmuştur.



### 3.4. Verilerin Analizi

Veriler analiz edilirken öncelikle tanımlayıcı bulguların elde edilmesi için soru bazlı frekans analizleri yapılmıştır. Ardından araştırmada kullanılan ölçeğin bütününe güvenilirliği iç tutarlılık katsayısı (Cronbach Alpha ) ile incelenmiştir. Ölçeğin faktör yapısının incelenmesi için açıklayıcı faktör analizi yapılmış, ardından elde edilen her bir faktörün güvenilirliği test edilmiştir. Araştırmada oluşturulan hipotezlerin test edilmesinde kullanılacak uygun analizin belirlenmesi için verilerin normal dağılıma uygunluğu Kolmogrov-Smirnov analizi ile test edilmiştir. Normallik testinden sonra veriler normal dağılıma uygun olmadığı için T testinin parametrik olmayan karşılığı olarak bilinen “Mann- Whitney U ve Ki- kare testi kullanılmıştır. Bu istatistiksel analizlerde SPSS 22 programı kullanılmıştır.

### 3.5. Bulgular

#### 3.5.1. Tanımlayıcı Bulgular

Araştırmada öncelikli olarak katılımcıların çalıştığı işletmelere ilişkin tanımlayıcı değişkenler frekans analizi ile incelenmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 10' da sunulmuştur.

**Tablo 10 Tanımlayıcı İstatistikler**

N=81	Gruplar	Frekans	Yüzde
<b>Çalışan Sayısı</b>	1-500 arası	20	24.7
	500 ve üzeri	61	75.3
<b>Denetim Komitesi</b>	Var	60	74.1
	Yok	21	25.9
<b>Halka Açık</b>	Evet	32	39.5
	Hayır	49	60.5
<b>İç Denetim Birim Raporunun Yapıldığı Yer</b>	Yönetim Kurulu	34	38.3
	Denetim Komitesi	31	42.0
	Genel Müdür veya Diğer Üst Yöneticiler	16	19.8

Tabloya göre, çalışmaya katılan 81 İç Denetim Birim Yöneticisinin mensubu oldukları şirketlerin 32'si halka açık ve 49'u halka açık olmayan yapıdadır. Söz konusu şirketlerin 60'ında denetim komitesi bulunmakta ve 21'inde denetim komitesi bulunmamaktadır. Raporlama yapılan birim açısından, araştırmaya konu olan İç Denetim Birim Yöneticilerinin şirketlerinden 34'ünde İç Denetim Birim Raporu Yönetim Kuruluna; 31'inde Denetim Komitesine ve geriye kalan 16'sında ise Genel Müdüre veya diğer üst düzey yöneticilere sunulmaktadır. Araştırmaya konu olan İç Denetim Birim Yöneticilerinin çalıştıkları şirketlerin 20'sinde çalışan sayısı 500'den az ve 61'inde ise çalışan sayısı 500'den fazladır.

İç denetim çalışmalarına yönelik algılara ilişkin katılımcıların verdiği cevaplar frekans analizleriyle incelenmiştir. Elde edilen tanımlayıcı bulgular Tablo 11'de sunulmuştur.

**Tablo 11: Ölçek Maddeleri, Ortalama Değerler ve Standart Sapmalar**

<b>Ölçek İfadeleri</b>	<b>Ort</b>	<b>SS</b>
1. Denetim komitesinin varlığı, iç denetimin faaliyet bağımsızlığını arttırıcı bir unsurdur.	4.41	0.834
2. İç denetim birimi, eğer denetim komitesi var ise, raporlamalarını denetim komitesine gerçekleştirmelidir.	4.28	0.951
3. Raporlamanın denetim komitesine yapılması, iç denetim biriminin bağımsız çalışabilme seviyesini arttıracaktır.	4.28	1.002
4. İç denetim birimi yöneticisi (CAE), birim faaliyetlerinin bağımsızlığı etkileyen konuları denetim komitesi ile paylaşmalıdır.	4.70	0.534
5. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim biriminin finansal denetim çalışmalarının kalitesini olumlu etkiler.	4.24	0.859
6. Denetim komitesi, iç denetim biriminin finansal denetimine yönelik çalışma planını inceler, önerilerde bulunur.	4.03	1.077
7. Denetim komitesi, finansal denetime yönelik olarak bağımsız denetimin beklentileri ile iç denetim çalışmalarının uyumuna katkı sunar.	4.12	0.927
8. Denetim komitesinde muhasebe finans uzmanı üye/üyelerin bulunması, iç denetim biriminin finansal denetime yönelik çalışmalarını olumlu etkiler.	4.25	0.958
9. Denetim komitesinin varlığı, işletme için kritik risk faktörlerinin tespitinde iç denetim birimine destek olur.	4.20	0.890
10. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim birimini etkin bir risk yönetim programı oluşturma yönünde teşvik eder.	4.28	0.668
11. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim biriminin risk yönetim programının üst yönetim tarafından benimsenmesine destek olur.	4.27	0.869

12. Denetim komitesinin varlığı, risk yönetim planının uygulanmasında iç denetim birimi ile diğer birimlerin eşgüdümünü kolaylaştırır.	4.09	0.916
13. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim birimi ile üst yönetim arasındaki iletişimi güçlendirir.	4.27	0.935
14. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim biriminin kurum içi diğer birimlerle iletişimini güçlendirir.	3.81	1.050
15. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim birimi ile bağımsız denetim arasındaki iletişimi güçlendirir.	3.76	1.075
16. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim birimi ile işletme paydaşlarının iletişimini güçlendirir.	3.97	0.961

Tablo 11 incelendiğinde, ölçek ifadelerine verilen cevapların ortalamalarının genel olarak yüksek çıktığı görülmektedir. En fazla katılımın sağlandığı ölçek ifadesinin 4.70 ile “İç denetim birimi yöneticisi (CAE), birim faaliyetlerinin bağımsızlığı etkileyen konuları denetim komitesi ile paylaşmalıdır” olduğu, en az katılımın ise 3.81 ortalama ile “Denetim komitesinin varlığı, iç denetim birimi ile bağımsız denetim arasındaki iletişimi güçlendirir” ifadesi olduğu tespit edilmiştir. Ortalaması en yüksek çıkan 4. ölçek ifadesi dikkate alındığında ifadenin bağımsızlıkla ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Çalışmanın literatürü incelendiğinde, denetim komitesi varlığının iç denetim çalışmalarının bağımsızlığını sağlayan en önemli unsurlardan biri olduğu görülmektedir. Bu nedenle 4. ölçek ifadesine verilen cevapların ortalamasının yüksekliği literatürle uyumlu şekilde gerçekleşmiştir. 15. Ölçek ifadesinine katılımın (ortalamasının) düşük gerçekleşmesinin (3.81) nedenini ise, denetim komitesi işlevinin Türkiye’de İç denetim birim yöneticilerince tam da anlaşılmadığını göstermesi açısından önem arz etmektedir. Çünkü bütün yönleriyle tam olarak işlevini yürüten bir denetim komitesi, işletmede bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki köprüyü kusursuz şekilde oluşturarak, iç ve dış denetimin eşgüdümlü çalışmasını sağlayacaktır. Bu durum işletmenin hem finansal hem de süreç işleyişleri açısından eksikliklerinin doğru tespitini dolayısıyla doğru çözümleri beraberinde getirecektir.



### 3.5.2 Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Testleri

Araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirliği iç tutarlılık katsayısıyla (Crombach Alpha) ölçülmüştür. Bu katsayıya ilişkin 0.60 ve üzeri sonuçlar eşik değer olarak kabul edilmektedir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2013;278). 16 maddeli ölçeğin tamamının Crombach Alpha katsayısı 0.877 olarak bulunmuştur. Ardından 16 maddeli ölçek açıklayıcı faktör analizine tabi tutulmuştur. Faktör analizi için faktör çıkarılmasına ilişkin yöntemlerin başında gelen, temel bileşenler yöntemi (principal component analysis) ve varimax döndürme yöntemi uygulanmıştır. Faktör yükü için eşik değer 0.45 olarak seçilmiştir. Yapılan analiz sonucunda, hiçbir maddeye yüklenmeyen veya birden fazla maddeye yüklenen değişkenler faktör analizine dahil edilmemiştir. Buna göre, ölçekte yer alan 9 ve 15 nolu maddeler ölçekten çıkarılmıştır. Analiz sonucu toplam değişkenliğin %69'unu açıklayan ve öz değer ölçütü 1'den büyük olan dört faktör oluşmuştur. Ayrıca 14 maddeli nihai ölçeğin Crombach Alpha katsayısı 0.871 olarak bulunmuştur. Bu değer ölçeğin güvenilirliğinin yüksek düzeyde olduğunu göstermektedir.

Faktör analizi sonucunda elde edilen faktör yükleri, her bir faktörün güvenilirlik katsayısı, açıkladığı toplam varyans ve özdeğeri Tablo 12'de sunulmuştur.

**Tablo 12. Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenilirlik Katsayıları**

		FAKTÖR YÜKLERİ				
MADDE		BOYUT 1	BOYUT 2	BOYUT 3	BOYUT 4	ORT
Bağımsızlık Algısı	1	.590				4.32
	2	.841				
	3	.901				
Finansal Denetim Algısı	4		.489			4.27
	5		.716			
	6		.865			
	7		.816			
Risk Yönetimi Algısı	8		.520			4.21
	10			.845		
	11			.916		
İletişim Algısı	12			.742		4.02
	13				.633	
	14				.878	
	16				.681	
<b>Öz değer</b>		<b>1.54</b>	<b>5.46</b>	<b>1.63</b>	<b>1.01</b>	
<b>Açıklanan varyans %</b>		<b>16.324</b>	<b>19.638</b>	<b>18.075</b>	<b>14.970</b>	
<b>Güvenilirlik katsayısı</b>		<b>.800</b>	<b>.791</b>	<b>.886</b>	<b>.724</b>	
<b>KMO: 0.724</b>						
<b>Bartlett: 570.834 (p=.000)</b>						

Birinci faktör; sırasıyla 1, 2 ve 3 numaralı soruları içermektedir. Toplam varyansın %16.324'ünü açıklayan faktörün güvenilirliği yüksektir ( $\alpha=.800$ ). 3 maddelik bu faktördeki ifadeler “Denetim komitesinin varlığı, iç denetimin faaliyet bağımsızlığını arttırıcı bir unsurdur”, “İç denetim birimi, eğer denetim komitesi var ise, raporlamalarını denetim komitesine gerçekleştirmelidir” ve “Raporlamanın denetim komitesine yapılması, iç denetim biriminin bağımsız çalışabilme seviyesini arttıracaktır” şeklinde olup, bu boyut “bağımsızlık algısı” olarak isimlendirilmiştir.

İkinci faktör; sırasıyla 4, 5, 6,7 ve 8 numaralı soruları içermektedir. Toplam varyansın %19.638'ünü açıklayan faktörün güvenilirliği ise yüksektir ( $\alpha=.791$ ). 5 maddelik bu faktördeki ifadeler “İç denetim birimi yöneticisi, birimin faaliyetlerinin bağımsızlığını etkileyen konuları denetim komitesi ile paylaşmalıdır”, Denetim komitesinin varlığı, iç denetim biriminin finansal denetim çalışmalarının kalitesini olumlu etkiler”, “Denetim komitesi, iç denetim biriminin finansal denetimine yönelik çalışma planını inceler, önerilerde bulunur”,“Denetim komitesi, finansal denetime yönelik olarak bağımsız denetimin beklentileri ile iç denetim çalışmalarının uyumuna katkı sunar” ve

“Denetim komitesinde muhasebe finans uzmanı üye/ üyelerin bulunması, iç denetim biriminin finansal denetime yönelik çalışmalarını olumlu etkiler” şeklinde olup, bu boyut “finansal denetim algısı” olarak isimlendirilmiştir.

Üçüncü faktör; sırasıyla 10, 11 ve 12 numaralı soruları içermektedir. Toplam varyansın %18.075’ini açıklayan faktörün güvenirliği ise yüksektir ( $\alpha=.886$ ). 3 maddelik bu faktördeki ifadeler “Denetim komitesinin varlığı, iç denetim birimini etkin bir risk yönetim programı oluşturma yönünde teşvik eder”, “Denetim komitesinin varlığı, iç denetim biriminin risk yönetim programının üst yönetim tarafından benimsenmesine destek olur” ve “Denetim komitesinin varlığı, risk yönetim planının uygulanmasında iç denetim birimi ile diğer birimlerin eşgüdümünü kolaylaştırır” şeklinde olup, bu boyut “risk yönetimi algısı” olarak isimlendirilmiştir.

Dördüncü faktör; sırasıyla 13,14 ve 16 numaralı soruları içermektedir. Toplam varyansın %14.970’ünü açıklayan faktörün güvenirliği ise yüksektir ( $\alpha=.724$ ). 3 maddelik bu faktördeki ifadeler “Denetim komitesinin varlığı, iç denetim biriminin kurum içi diğer birimlerle iletişimini güçlendirir”, “Denetim komitesinin varlığı, iç denetim biriminin kurum içi diğer birimlerle iletişimi güçlendirir” ve “Denetim komitesinin varlığı, iç denetim birimi ile işletme paydaşlarının iletişimini güçlendirir” şeklinde olup, bu boyut “iletişim algısı” olarak isimlendirilmiştir.

### 3.6. Araştırma Hipotezlerinin Testi

Araştırmanın hipotezlerini sınamak üzere saha araştırması yöntemiyle toplanan 81 katılımcıya ait verilerle araştırma hipotezleri test edilmiştir. Araştırma hipotezlerinin test edilmesinde kullanılacak uygun testin seçiminde verinin normal dağılım gösterip göstermediği kriteri baz alınmıştır. Büyüköztürk (2011) gözlem sayısının 50 ve üzeri olduğu durumlarda normallik varsayımının test edilmesi için Kolmogrov-Smirnov testinin sonucunun incelenmesini, gözlem sayısının 50'nin altında olduğu durumlarda ise Shapiro-Wilks testinin sonucunun dikkate alınması gerektiğinin altını çizmiştir. Dağılımın normalliğine karar vermek için p anlamlılık değeri incelenmekte ve  $p > .050$  olması durumunda verinin normal dağılım gösterdiği;  $p < .05$  olması durumunda ise dağılımın normallik varsayımını karşılamadığı yorumu yapılmaktadır.

Verilerin normal dağılıma uygunluğunun incelenmesi için yapılan Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilks testi sonuçları Tablo 13'te gösterilmektedir.

**Tablo 13: Normallik Testi**

	Kolmogrov-Smirnov		Shapiro-Wilks	
	Test istatistiği	p	Test istatistiği	p
Finansal denetim algısı	0,137	0,001	0,904	0,000
İletişim algısı	0,169	0,000	0,914	0,000
Risk yönetimi algısı	0,184	0,000	0,842	0,000
Bağımsızlık algısı	0,221	0,000	0,815	0,000

Analiz sonuçlarına göre dört boyutta da verilerin normal dağılıma uygun olmadığı tespit edilmiştir. Örneklem büyüklüğünün düşük olduğu araştırmalarda ve normallik varsayımının karşılanamadığı betimsel çalışmalarda, iki grubun karşılaştırılmasında t testinin parametrik olmayan karşılığı olarak da bilinen Mann Whitney U testi kullanılmaktadır (Büyüköztürk, 2011). Bu test, ilişkisiz iki örneklemden elde edilen skorların anlamlı biçimde farklılaşıp farklılaşmadığını sınamaktadır. Mann Whitney U testinin temel varsayımları, örneklemelerin birbiriyle ilişkili olmaması ve bağımlı değişkenin sıralama ölçeği veya oran ölçeği düzeyinde ele alınmasıdır (Seçer, 2013;161). Dolayısıyla araştırma hipotezlerinden iki grubun karşılaştırmasına dayalı olan ilk 16 hipotez Mann-Whitney U testi ile sınanmıştır. Kategorik iki değişken arasındaki ilişkinin incelenmesine dayalı olan 17. hipotez ise ki-kare testi ile sınanmıştır.

Araştırmanın, iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algıları, iletişim algıları, risk yönetimi algıları ve bağımsızlık algılarının çalıştıkları şirketlerin halka açık olup olmaması açısından farklılaşp farklılaşmadığına yönelik hipotezlerini test etmek üzere yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 14’te sunulmaktadır. Söz konusu ilişkilerin istatistiki anlamlılık durumunu ifade eden p değerinin 0,50’den büyük olması, sınanan hipotezlerin kabul edilmediğini, yani yordanan ilişkinin tespit edilemediğini göstermektedir.

**Tablo 14: Şirketlerin Halka Açık Olup / Olmama Durumu ile İç Denetim Birim Yöneticilerinin Algıları Arasındaki Farklılık**

Boyutlar	Gruplar	Ort.	Sıra Ort	U	z	P
Finansal Denetim Alg.	Halkla açık	4.30	41.08	781.5	-.024	.980
	Halka kapalı	4.25	40.95			
İletişim Alg.	Halkla açık	3.98	40.88	780.0	-.039	.969
	Halka kapalı	4.04	41.08			
Risk Yönetimi Alg.	Halkla açık	4.26	41.72	761.0	-.228	.820
	Halka kapalı	4.19	40.53			
Bağımsızlık Alg.	Halkla açık	4.42	43.70	697.5	-.862	.389
	Halka kapalı	4.26	39.23			

Şirketlerin halka açık olup olmaması ile şirket iç denetim birim yöneticilerinin algıları arasındaki ilişki dört boyutun her biri açısından değerlendirildiğinde, değişkenler arasında anlamlı farklılığın bulunmadığı ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla, şirketlerin halka açıklık durumunun, iç denetim birim yöneticilerinin algısı üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Halka açık şirketlerin ticari faaliyetlerine konu olan tüm işlemler, her türlü yapısal değişiklikler ve düzenlemeler paydaşlara şeffaf biçimde aktarılmak durumunda olup, bu şeffaflık kanun ve yönetmeliklerle düzenlenmektedir. Şeffaflıkla ilgili sorunlar doğrudan şirketin piyasa değerini etkileyebilmekte ve yaptırıma tabi olmaktadır. Bu bağlamda, halka açık şirketlerde iç denetim fonksiyonunun da ideal olarak bağımsızlığının daha yüksek olacağı beklenmiştir. Aynı doğrultuda, halka açık şirketlerde çalışan İDY’ler üzerinde, halka açık olmayan şirketlere kıyasla, daha az dışsal baskıların olacağı ve işlerini yaparken kendilerini üçüncü kişilerin veya değişkenlerin etkisinden soyutlayabilecekleri öngörülmüştür. Araştırmadan elde edilen bulgular, halka açık şirketlerde çalışan İDY’lerin **bağımsızlık algısı** sıra ortalamalarının yüksekliğine işaret etse de bu farklılık anlamlı bulunmamıştır.

Halka açık şirketlerin, başlıca paydaşlarına ve genel kamuoyuna karşı hesap verebilirlik yükümlüğünü yerine getirmeleri, finansal tabloların uygun biçimde hazırlanmasını gerektirmektedir. Diğer taraftan, halka açık olmayan şirketlerde bu türden bir hesap verebilirlik ve şeffaflık beklentisi söz konusu olmadığından, finansal denetime ilişkin süreçler daha ziyade şirketin kendi inisiyatifindedir. Bu doğrultuda, halka açık şirketlerde çalışan İDY'lerin finansal denetim algılarının daha yüksek olması beklenmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular incelendiğinde halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan İDY'lerin **finansal denetim algıları** arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır.

Halka açık şirketlerde, başta denetim komitesi olmak üzere risk yönetimini sağlayan unsurlar bulunmaktadır. Risk yönetiminin işletmenin piyasa değeri üzerindeki doğrudan etkileri göz önüne alındığında, halka açık şirketlerde çalışan İDY'lerin **risk yönetimi algılarının** daha yüksek olması beklenmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular incelendiğinde anlamlı bir sonuç ortaya çıkmamıştır.

İDY'lerin **iletişim kanallarının etkinliğine ilişkin algılarının** halka açık şirketlerde halka açık olmayan şirketlere nazaran daha yüksek olması beklenmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular incelendiğinde anlamlı bir sonuç ortaya çıkmamıştır.

Elde edilen bulgular ve analiz sonuçları ışığında  $H_1$ ,  $H_2$ ,  $H_3$  ve  $H_4$  hipotezleri reddedilmiştir.

Araştırmanın, iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algıları, iletişim algıları, risk yönetimi algıları ve bağımsızlık algılarının çalıştıkları şirketlerde denetim komitesi olup olmaması açısından farklılaşıp farklılaşmadığına yönelik hipotezlerini test etmek üzere yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 15'de sunulmaktadır.

**Tablo 15: Denetim Komitesi Varlığına Göre İç Denetim Birim Yöneticilerinin Algıları Arasındaki Farklılık**

Boyutlar	Gruplar	Ort	Sıra Ort	U	z	p
Finansal Denetim Alg.	Var	4.26	40.89	623.5	-.071	.943
	Yok	4.29	41.31			
İletişim Algısı	Var	3.95	38.93	505.5	-1.361	.173
	Yok	4.20	46.93			
Risk Yönetimi Algısı	Var	4.16	39.39	533.5	-1.067	.286
	Yok	4.38	45.60			
Bağımsızlık Algısı	Var	4.35	40.89	623.5	-.072	.942
	Yok	4.25	41.31			

Tablo 15’de yer alan analiz bulguları incelendiğinde, çalıştığı şirketlerde denetim komitesi bulunan iç denetim yöneticilerinin finansal denetim, iletişim, risk yönetimi ve bağımsızlık algıları ile denetim komitesi bulunmayan şirketlerde çalışan iç denetim yöneticilerinin algıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Dolayısıyla, şirketlerde denetim komitesi bulunup bulunmaması durumunun, iç denetim birim yöneticilerinin algısı üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Denetim komitesinin varlığı, yeterli kaynaklara sahip olması ve iyi tanımlanmış raporlama ilişkilerinin tesisi, iç denetimin bağımsızlığını etkileyebilecek önemli unsurlardandır. Bu nedenle, denetim komitesi olan şirketlerde çalışan İDY’lerin **bağımsızlık algılarının** daha yüksek olması beklenmiştir. Fakat analiz sonuçlarına göre anlamlı bir fark bulunmamıştır.

Denetim komitesi, şirketin finansal raporlama ilişkilerinin düzenlenmesinden doğrudan sorumludur. Bu durum, başta finansal denetim olmak üzere risklerin yönetimi ile kontrol ve takip süreçlerinin kurumsallaşması ve düzenlenmesini denetim komitesinin devraldığı bir işleyiş oluşturmaktadır. Denetim komitesi olan şirketlerde daha yerleşik ve kurumsallaşmış bir finansal denetim yapısı olması beklentisine atıfla, İDY’lerin finansal denetim algılarının daha yüksek olacağı düşünülmüştür. Ancak, denetim komitesinin varlığının **finansal denetim algılarında** farklılıklar yaratmadığı bulgulanmıştır.

İDY’lerin sorumlulukları arasında operasyonların etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi, finansal raporlamanın güvenilirliğinin ve yürürlükteki kanunlara ve düzenlemelere uyumunun denetlenmesi, bu sayede de işletme organizasyonu ve risk yönetiminin geliştirilmesi yer almaktadır. İDY’ler, yönetimin, organizasyonun

karşılaşabileceği riskleri derinlemesine ve tarafsız bir şekilde anlamasını sağlayarak, önleyici planlamaya yardımcı olurlar. Şirket yetkililerini ve yöneticilerini, örgütün karşılaşabileceği etik ve yasal konular hakkında bilgilendirmek yoluyla da çevresel riskleri yönetmelerini sağlarlar. Denetim komitesinin varlığı durumunda, İDY'lerin hazırladıkları raporlar genel yönetimin uygulamalarında ortaya çıkması muhtemel risk faktörlerini dahi kapsayabilecek, yani riskin kaynağı her ne olursa olsun bu durumun ortaya çıkarılması kolaylaşacaktır. İDY'lerin risk yönetimi sorumluluğunu tam olarak yerine getirebilmesi için etkin bir denetim komitesinin varlığının önemi bu anlamda yadsınamaz. Tespit edilen risklerle ilgili doğru bilgilendirmenin sağlanmasına ek olarak, gerekli geri dönüşlerin sağlanması ve risk yönetimi sürecinin işlenmesi de denetim komitesinin varlığı ile kolaylaşacaktır. Dolayısıyla, denetim komitesi olan şirketlerde İDY'lerin risk yönetimi algılarının daha yüksek olması beklenmiştir. Ancak, beklentinin aksine, istatistiki olarak anlamlı olmasa da denetim komitesi olmayan şirketlerde çalışan İDY'lerin **risk yönetimi algısı** sıra ortalamaları daha yüksek bulunmuştur. Fakat bu fark istatistiki olarak anlamlı değildir.

Kuramsal dayanaklar ve ampirik araştırmalar doğrultusunda, denetim komitesi olan şirketlerde çalışan İDY'lerin **iletişim algılarının**, denetim komitesi olmayan şirketlerde çalışan İDY'lere göre daha yüksek gerçekleşeceği yönünde kurgulanan hipotez doğrulanmamıştır. Analiz sonuçlarına göre anlamlı bir fark bulunmamıştır.

Elde edilen bulgular ve analiz sonuçları ışığında H<sub>5</sub>, H<sub>6</sub>, H<sub>7</sub> ve H<sub>8</sub> hipotezleri reddedilmiştir.

Araştırmanın, iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algıları, iletişim algıları, risk yönetimi algıları ve bağımsızlık algılarının, iç denetim birim raporunun hangi otoriteye sunulduğu açısından farklılaşıp farklılaşmadığına yönelik hipotezlerini test etmek üzere yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 16'da sunulmaktadır. Söz konusu yönetici algılarının, raporların denetim komitesine veya diğer otoritelere sunulması açısından farklılaşıp farklılaşmadığı iki ayrı kalemde incelenmiştir. İlk olarak, bünyesinde denetim komitesi bulunan ve bulunmayan tüm firmalar analize tabi tutulmuştur (Tablo 16).



**Tablo 16: İç Denetim Raporunun Sunulduğu Otoriteye Göre İç denetim Birim Yöneticilerinin Algıları Arasındaki Farklılık (81 firmanın tümü için)**

Boyutlar	Gruplar	Ort	Sıra Ort	U	z	p
Finansal Denetim Alg.	Denetim komitesine	4.31	42.79	719.5	-.547	.585
	Diğerlerine	4.24	39.89			
İletişim Algısı	Denetim komitesine	4.07	43.11	709.0	-.646	.518
	Diğerlerine	3.94	39.69			
Risk Yönetimi Algısı	Denetim komitesine	4.25	41.65	755.0	-.199	.842
	Diğerlerine	4.16	40.60			
Bağımsızlık Algısı	Denetim komitesine	4.11	33.18	532.5	-2.431	.015*
	Diğerlerine	4.62	45.85			

Tablo 16'daki analiz bulgularına göre, iç denetim raporunun sunulduğu otoriteye göre iç denetim yöneticilerinin sadece bağımsızlık algılarında anlamlı bir farklılık bulunmuş ( $p = 0,015 < 0,05$ ), diğer boyutlara göre algıları arasında anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Dolayısıyla, şirketlerde raporlama işleminin hangi birime yapıldığının, iç denetim birim yöneticilerinin özellikle bağımsızlık algısı üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Raporlamayı denetim komitesine yapan şirketlerde çalışan İDY'lerin **finansal denetim algılarının**, raporlamayı denetim komitesine yapmayan şirketlerde çalışan İDY'lere göre daha yüksek olması beklentisinden hareketle kurgulanan hipotez istatistiki olarak onaylanmamıştır.

Raporlamayı denetim komitesine yapan şirketlerde çalışan İDY'lerin, denetim komitesinin risk yönetiminin doğrudan sorumlu olması nedeniyle, **risk yönetimine ilişkin algılarının** daha yüksek olacağı görüşünden hareketle kurgulanan hipotez, araştırma bulguları doğrultusunda kabul edilmemiştir.

Araştırma kapsamında, denetim komitesinin varlığının iç denetim birimi ile üst yönetim, diğer birimler, bağımsız denetim ve işletme paydaşları arasındaki iletişimi güçlendireceği düşünülmüştür. Fakat raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin **iletişim algısı** arasında anlamlı fark bulunamamıştır.

Tablo 16'daki sıra ortalamaları değerlendirildiğinde raporlamayı denetim komitesine yapmayan şirketlerdeki iç denetim yöneticilerinin **bağımsızlık algıları**, raporlamayı

denetim komitesine yapanlara göre daha yüksek çıkmıştır. Analize, denetim komitesi olan ve olmayan 81 firmanın tümünde çalışan İDY'lerden toplanan veriler dahil edilmiştir. Elde edilen bulgular ve analiz sonuçları ışığında H<sub>9</sub>, H<sub>10</sub> ve H<sub>11</sub> hipotezleri reddedilmiştir. Buna karşın H<sub>12</sub> hipotezi kabul edilmiştir.

Son olarak, iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algıları, iletişim algıları, risk yönetimi algıları ve bağımsızlık algılarının, iç denetim birim raporunun hangi otoriteye sunulduğu açısından farklılaşıp farklılaşmadığına yönelik hipotezlerini test etmek üzere, bu defa **yalnızca bünyesinde denetim komitesi bulunan şirketler** üzerinden ikinci bir Mann-Whitney U testi yapılmıştır. Söz konusu yönetici algılarının, raporların denetim komitesine veya diğer otoritelere sunulması açısından farklılaşıp farklılaşmadığı, incelenmiştir (Tablo 17).

**Tablo 17: İç Denetim Raporunun Sunulduğu Otoriteye Göre İç denetim Birim Yöneticilerinin Algıları Arasındaki Farklılık (Yalnızca denetim komitesine sahip 60 firma için)**

Boyutlar	Gruplar	Ort	Sıra Ort	U	z	p
Finansal Denetim Alg.	Denetim komitesine	4.31	32.36	344.5	-.547	.585
	Diğerlerine	4.20	29.70			
İletişim Algısı	Denetim komitesine	3.97	31.36	362.5	-.254	.800
	Diğerlerine	3.94	30.13			
Risk Yönetimi Algısı	Denetim komitesine	4.15	28.33	339.5	-.644	.520
	Diğerlerine	4.16	31.43			
Bağımsızlık Algısı	Denetim komitesine	4.00	16.89	133.0	-4.062	.001*
	Diğerlerine	4.62	36.33			

Tablo 17'deki analiz bulgularına göre, iç denetim raporunun sunulduğu otoriteye göre (Yalnızca denetim komitesine sahip 60 şirket için) iç denetim yöneticilerinin sadece **bağımsızlık algılarında** anlamlı bir farklılık bulunmuş ( $p= 0,001 < 0.005$ ), diğer boyutlara göre algıları arasında anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Dolayısıyla, şirketlerde ( denetim komitesine sahip 60 şirket için) raporlama işleminin hangi birime yapıldığının, iç denetim birim yöneticilerinin özellikle bağımsızlık algısı üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Raporlamanın denetim komitesine yapılması, iç denetim birim çalışanlarının ve İDY'nin, denetime ilişkin süreçlere hâkim ve muhasebe-finans uzmanlarından oluşan bir denetim komitesine hesap verecek olmalarından ötürü ekstra bir özen ve hassasiyet

sergilemelerine yol açacaktır. Bu anlamda, raporlamanın denetim komitesine yapıldığı şirketlerde İDY'lerin finansal denetim algılarının daha yüksek olacağı beklenmiş, ancak araştırma bulguları doğrultusunda bu önerme onaylanmamıştır. Denetim komitesi olan ve raporlamanın bu birime yapıldığı şirket mensubu İDY'lerin **finansal denetim algısı** sıra ortalamaları görece yüksek çıkmıştır.

Denetim komitesi olan şirketlerde, denetim işinin ve sürecinin önemine ilişkin mesaj üst yönetimce tüm paydaşlara iletilmiş olmaktadır. Denetim komitesi bulunan ve raporlamanın bu birime yapıldığı işletmelerde bu durum denetim komitesinin statüsünü bir kez daha pekiştirmiş olacaktır. Bu nedenle, bu tür işletmelerde çalışan İDY'lerin iletişim algılarının daha yüksek olması beklenmiştir. Fakat denetim komitesi olup, raporlamayı denetim komitesine yapan şirketlerde çalışan İDY'lerin **iletişim algısı** sıra ortalamaları her ne kadar daha yüksek bulunsada, bu fark istatistiksel açıdan anlamlı değildir.

Araştırma kapsamında toplanılan veriler değerlendirildiğinde, denetim komitesi olup raporlamayı diğer üst yönetime yapan şirketlerde çalışan İDY'lerin **risk yönetimi algısı** sıra ortalamaları, denetim komitesi olup, raporlamayı denetim komitesine yapan şirketlerde çalışan İDY'lere göre her ne kadar daha yüksek bulunsada, bu fark istatistiksel açıdan anlamlı değildir.

Tablo 17'deki sıra ortalamaları değerlendirildiğinde denetim komitesi olup raporlamayı denetim komitesine yapmayan şirketlerdeki **bağımsızlık algısı** denetim komitesi olup raporlamayı denetim komitesine yapan şirketlere göre daha yüksek çıkmıştır. Elde edilen bulgular ve analiz sonuçları ışığında H<sub>13</sub>, H<sub>14</sub>, H<sub>15</sub> hipotezleri reddelimiş, buna karşın H<sub>16</sub> hipotezi kabul edilmiştir.

Çalışmada son olarak, denetim komitesi bulunan işletmelerin halkla açıklık durumları ile raporlamayı nereye yaptıkları arasındaki ilişki ki-kare testi yardımıyla incelenmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 18'te gösterilmektedir.

**Tablo 18 Ki-Kare Analizi Sonucu**

	Raporlama Yeri		Toplam
	Yönetim Kurulu ve Üst Düzey Yöneticiler	Denetim Komitesi	
Halka Açık	24 (%75)	8 (%25)	32
Halka Kapalı	18 (%64,3)	10 (%35,7)	28

$$X^2=0.816; p=0.366$$

Ki-kare analizi sonucuna göre;  $p > 0.05$  olduğu için  $H_{17}$  hipotezi reddedilmiştir. Yani denetim komitesi bulunan işletmelerde halka açıklık ile raporlamanın yapıldığı yer arasında bir ilişki bulunmamaktadır.

Araştırmanın hipotezlerini sınamaya yönelik analizler sonucunda elde edilen verilere göre, araştırmanın önermelerinin kabul/ret durumunu gerekçeli olarak gösteren çizelge özet olarak Tablo 20’de yer almaktadır. Tablo 20’de özetlenen gerekçeli hipotezlere ilişkin yorumlar yukarıda sunulmuştur.

**Tablo 19: Hipotez Kabul/Ret Durumu**

<b>Hipotez</b>	<b>Kabul/Ret Durumu</b>
<b>H<sub>1</sub>:</b> Halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında bağımsızlık algısı açısından fark vardır.	<b>Red:</b> Halka açık şirketlerde çalışan İDY’lerin bağımsızlık algısı ortalamaları daha yüksek bulunsada, bu fark istatistiksel olarak anlamlı değildir.
<b>H<sub>2</sub>:</b> Halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında finansal denetim algısı açısından fark vardır.	<b>Ret:</b> Gruplar arasında anlamlı fark bulunamamıştır.
<b>H<sub>3</sub>:</b> Halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında risk yönetim algısı açısından fark vardır.	<b>Red:</b> Gruplar arasında anlamlı fark bulunamamıştır.
<b>H<sub>4</sub>:</b> Halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında iletişim algısı açısından fark vardır.	<b>Red:</b> Gruplar arasında anlamlı fark bulunamamıştır.
<b>H<sub>5</sub>:</b> Denetim komitesi olan şirketler ile denetim komitesi olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında bağımsızlık algısı açısından fark vardır.	<b>Red:</b> Denetim komitesi olmayan şirketlerde çalışan İDY’lerin bağımsızlık algısı sıra ortalamaları daha yüksek bulunsada, bu fark istatistiksel olarak anlamlı değildir.
<b>H<sub>6</sub>:</b> Denetim komitesi olan şirketler ile denetim komitesi olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında finansal denetim algısı açısından fark vardır.	<b>Red:</b> Gruplar arasında anlamlı fark bulunamamıştır.
<b>H<sub>7</sub>:</b> Denetim komitesi olan şirketler ile denetim komitesi olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında risk yönetim algısı açısından fark vardır.	<b>Red:</b> Denetim komitesi olmayan şirketlerde çalışan İDY’lerin risk yönetimi algısı sıra ortalamaları daha yüksek bulunsada, bu fark istatistiksel olarak anlamlı değildir.
<b>H<sub>8</sub>:</b> Denetim komitesi olan şirketler ile denetim komitesi olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında iletişim algısı açısından fark vardır.	<b>Red:</b> Denetim komitesi olmayan şirketlerde çalışan İDY’lerin iletişim algısı sıra ortalamaları daha yüksek bulunsada, bu fark istatistiksel olarak anlamlı değildir.
<b>H<sub>9</sub>:</b> Raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin bağımsızlık algısı birbirinden farklıdır.	<b>Kabul:</b> Denetim komitesi olan ve olmayan 81 firmanın tümünde çalışmakta olan İDY’lerden toplanan

	veriye göre, raporlamayı üst yönetime (diğerlerine) yapan şirketlerdeki İDY'lerin bağımsızlık algısı sıra ortalamaları anlamlı biçimde daha yüksek gerçekleşmiştir.
<b>H10:</b> Raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algısı birbirinden farklıdır.	<b>Red:</b> Gruplar arasında anlamlı fark bulunamamıştır.
<b>H11:</b> Raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin risk yönetimi algısı birbirinden farklıdır.	<b>Ret:</b> Gruplar arasında anlamlı fark bulunamamıştır.
<b>H12:</b> Raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin iletişim algısı birbirinden farklıdır.	<b>Red:</b> Gruplar arasında anlamlı fark bulunamamıştır.
<b>H13:</b> Denetim komitesi olup, raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticilerinin bağımsızlık algısı birbirinden farklıdır.	<b>Kabul:</b> Denetim komitesi olup, raporlamayı üst yönetime (diğerlerine) yapan şirketlerde çalışan İDY'lerin bağımsızlık algısı sıra ortalamaları anlamlı biçimde daha yüksek bulunmuştur.
<b>H14:</b> Denetim komitesi olup, raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algısı birbirinden farklıdır.	<b>Red:</b> Denetim komitesi olup, raporlamayı denetim komitesine yapan şirketlerde çalışan İDY'lerin finansal denetim algısı sıra ortalamaları her ne kadar daha yüksek bulunsada, bu fark istatistiksel açıdan anlamlı değildir.
<b>H15:</b> Denetim komitesi olup, raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticilerinin risk yönetimi algısı birbirinden farklıdır.	<b>Red:</b> Denetim komitesi olup, raporlamayı üst yönetime (diğerlerine) yapan şirketlerde çalışan İDY'lerin risk yönetimi algısı sıra ortalamaları her ne kadar daha yüksek bulunsada, bu fark istatistiksel açıdan anlamlı değildir.
<b>H16:</b> Denetim komitesi olup, raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticilerinin iletişim algısı birbirinden farklıdır.	<b>Red:</b> Denetim komitesi olup, raporlamayı denetim komitesine yapan şirketlerde çalışan İDY'lerin iletişim algısı sıra ortalamaları her ne kadar daha yüksek bulunsada, bu fark istatistiksel açıdan anlamlı değildir.
<b>H17 :</b> Denetim komitesi bulunan işletmelerde halkla açıklık ile raporlamanın yapıldığı yer arasında ilişki vardır.	<b>Red:</b> Gruplar arasında istatistiki açıdan anlamlı fark bulunamamıştır.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetim, organizasyonun çalışmalarına katma değer sağlamak ve geliştirmek amacıyla tasarlanan bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim sisteminin varlığı, hedeflere ulaşma ve finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması yanında, önceden belirlenen politikalara ve yasal / yönetsel düzenlemelere uygunluğunun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. İç denetim birimi, işletmenin faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili süreçlerin denetimi, hedeflerin kontrolü ve bu hedeflerin işletme politikaları ile uyumunun denetimini yaparken belli standartlar içerisinde hareket etmek mecburiyetindedir. İç Denetim Mesleki Uygulamalar Standartları olarak adlandırılan bu çerçeve, iç denetimin kontrolünden sorumlu denetim komitesine, iç denetimin yeterliliği hakkında güvence sağlamaktadır.

Denetim komitesi ve iç denetim birimi arasında sağlanan güven çerçevesinde, denetim komitesi ile iç denetimin koordineli çalışması yönetsel başarı açısından önemlidir. Denetim komitesi ve iç denetimin amaçları ortak olup; bu amaç yönetimdeki yanlışlıkları ve yolsuzlukları önlemeye çalışmaktır. Buna karşın, ilişkinin diğer boyutu ise, denetim komitesinin, iç denetimi gözetleme sorumluluğu bulunmasıdır. Denetim komitesi, iç denetime işletme verilerine sınırsız bir şekilde ulaşması anlamında destek olurken, aynı zamanda denetim faaliyetinin etkin olarak yapılıp yapılmadığını kontrol etmelidir. Ayrıca denetim komitesi iç denetimin bağımsızlığının ve örgütteki statüsünün artırılmasına katkıda bulunmalıdır.

Günümüzde hızla değişen çevre şartları risklerin öngürülebilirliğini azaltmakta, bu durum işletme açısından iç denetim ile denetim komitesinin koordineli çalışması gerekliliğinin önemini artırmaktadır. Denetim komitelerinin risk yönetimi, iç denetim, iç kontrol, finansal raporlama, bağımsız denetim alanları ile ilgili gözetim görevi olmakla birlikte, en önemli görev boyutunun iç denetim olduğu söylenebilir.

Etkin bir denetim komitesinin varlığı, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğine, etkin bir iç denetim faaliyetine sahip olmak ise etkin ve iyi çalışan bir denetim komitesine sahip olmayı gerektir. Bu iki birim arasındaki artan etkileşim ve eşgüdüm işletmenin iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini sağlar ve yönetim kalitesini artırarak, şirket yapısını güçlendirir. Denetim komitesi ve iç denetim birimi arasındaki bu ilişkiler ağının iç denetim açısından tam olarak sağlıklı kurulabilmesi iç denetim birim başkanının yetenekleri ile doğrudan bağlantılıdır. Dolayısıyla iç

denetim birim başkanı ile denetim komitesi arasındaki ilişkinin mahiyeti işletmenin kurumsallığına katkıda bulunurken, olması muhtemel risklerin bertaraf edilmesine de katkıda bulunacaktır.

Diğer bir taraftan, iç denetim birimi, denetim komitesi ve yönetim kurulu arasında kurulacak ilişki modelinde taraflar arasında belirlenecek olan iletişim ve raporlama çizelgesinin açık, net anlaşılır ve tartışmaya mahal vermeyecek şekilde dizayn edilmesi, işletmenin risklere karşı zamanında önlem alabilmesi açısından son derece önemlidir. Örneğin İDY, şirketi etkileyeceğini düşündüğü herhangi bir konu hakkında denetim komitesi ile rahatça iletişime geçebileceğini düşünüyor ve bunu hissedebiliyor ise bu durum iki birim arasındaki ilişkinin sağlığı açısından önemli bir gösterge olabilir.

İç denetim birim yöneticisinin denetim komitesi ile yoğun iletişimi hem iç denetim biriminin hem de birim yöneticisinin öz güvenini artırırken, işletme içi diğer birimlerin iç denetim birimine ve yöneticisine bakışını tamamen değiştirecek ve saygınlığını artıracaktır.

İç denetim yöneticisi, denetim sonrası ortaya çıkan sonuçları denetim komitesine belli periodlarla sunmalıdır. Ortaya çıkan bu raporun işletme açısından eksiklikleri, tam ve anlaşılır şekilde, objektif olarak yansıtması için denetim komitesinin iç denetim biriminin bağımsızlığını sağlaması zorunludur. Diğer bir değişle üst yönetimin, iç denetim üzerindeki baskısının azaltılmasını sağlayacak tek işletme birimi denetim komitesidir. Denetim komitesinin bu görevi yerine getirebilmesi, üyelerinin yönetimden bağımsız olmaları ile sağlanabilir. Bütün bu ilişkiler çerçevesinde denetim komitesi varlığının veyahut yokluğunun, iç denetim çalışmalarına etkisinin hangi kavramlar üzerinde yoğunlaştığının incelenmesi, denetim komitelerinin etkinliğinin ve varlığının sorgulanması açısından önem taşımaktadır.

Çalışma, bu çerçevede iç denetim ile denetim komitesi arasındaki ilişkiyi koordine eden iç denetim birimi başkanları üzerine yoğunlaşmıştır. İç denetim birimi ile ilgili sorunların direkt muhatabı olan birim başkanının, denetim komitesi ile ilgili görüşleri (varlığı ve yokluğu) denetim komitelerinin çalışmaları hakkında yeni bilgiler ortaya koymaktadır. Türkiye’de direkt olarak iç denetim birim başkanının konu alındığı çalışmaların azlığı tez konusunun önemini artırmaktadır.

Türkiye’de denetim komitesi yapılanması ABD ve AB ülkelerine nazaran daha geç gerçekleşmiştir. SPK’nın 2003 yılında yayınladığı Seri X.No.22 tebliği ile hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklarda denetim komitesi kurulması zorunlu hale gelmiştir. Bu düzenleme ile denetim komitesinin görev ve sorumlulukları, işleyişi detaylı olarak ortaya koyulmuştur. Denetim komitesi görev ve sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirirken işletmenin en fazla iç denetim fonksiyonundan yararlanmak durumundadır. Güçlü bir iç denetim fonksiyonu, denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi için gerekli bilgileri sağlayacaktır. Aynı şekilde güçlü bir denetim komitesi de iç denetim biriminin etkin çalışmasına katkı sağlayacaktır. Dolayısıyla güçlü denetim komitesi tarafından desteklenen iç denetim biriminin varlığı, denetim komitesinin hata ve hileleri önlemede gerekli bilgi ve belgeleri sağlamasında son derece önemlidir. Fakat bu konunun doğru etkin şekilde kullanılabilmesi direkt olarak denetim komitesinin varlığına bağlıdır.

Denetim komitesi birimi olmayan işletmelerde, iç denetimin yaşadığı sıkıntılar direkt olarak işletme verimliliğini etkilemektedir. Bu durum ilk olarak iç denetimin üst yönetim ile olan iletişimini etkilemekte, denetim görevini yerine getirirken bilgi/belge tedarikinde sıkıntılar yaşamasına yol açmakta, kurumsal anlamda kabul edilebilirliği etkilenmekte, denetim bulgularına yönelik aksiyonları sekteye uğratmaktadır. İşletme işleyişini bozacak bütün bu durumların ortaya çıkmasını engelleyecek durum iç denetim ve onun destekleyen bir denetim komitesinin varlığıdır. Bu anlamda denetim komitesi ile iç denetim birimi arasındaki organizasyonel bağı en iyi şekilde oluşturacak iç denetim birim başkanının varlığı işletme açısından hayati olan bu iki birimin arasındaki iletişimi en üst noktaya çekecektir.

20.yy’nin ortalarına doğru önem kazanan denetim komiteleri gerek bir takım tavsiye kararları, gerekse de yasalarla desteklenerek işletme hiyerarşisinde yer almıştır. Denetim komitesi, işletmede üstlendiği görev neticesinde kurumsal yönetime katkı sağlarken, iç denetim birimine de güven aşılamaktadır. Bu durum dikkate alındığında işletmelerin en büyük hataları bir denetim komitesi oluşturmadan iç denetim birimini oluşturmalarıdır. Yapılan bu yanlış, sahipsiz ve bağımsız olmayan iç denetim biriminin verimini direkt olarak etkileyecektir.

Bağımsızlık, bir iç denetim fonksiyonunun düzgün işleyebilmesi, görevlerini eksiksiz yerine getirebilmesi için olmazsa olmaz bir kavramdır. Bu çerçevede



değerlendirildiğinde bağımsız olmayan veya bağımsızlığı sınırlandırılmış bir iç denetim fonksiyonunun, kendisinden beklenen katma değeri ortaya çıkarabilmesi mümkün görülmemektedir. Denetim komitesinin bu açıdan işletme hiyerarşisi içindeki varlığı araştırmamızda beklenen düzeyde olmasa da iç denetim biriminin ve yöneticisinin algısal anlamda bağımsızlığını artıran bir unsur olarak dikkat çekmektedir.

Denetim komitesi gözetimi olmadan faaliyetlerini sürdüren iç denetim birimlerinde, iç denetim raporu, kendisinin işletme içindeki hiyerarşik anlamda yükselmesinden sorumlu birime veyahut iç denetçileri işten çıkarma, işe almadan sorumlu birime yapması durumunu ortaya çıkaracaktır. Bu durum ise iç denetim raporunun objektifliği konusunda tartışmalara yol açacaktır. Bu anlamda iç denetim biriminin, kurumsal yönetim kapsamında denetim görevi ile ilgili olarak kendi üzerine düşen sorumlulukları yerine getirebilmesi için raporlamayı denetim komitesine yapması önerilmektedir.

İç denetim raporları, işletmede tespit edilen aksaklıkları kanıtlarla ortaya koyan etkili bir araçtır. Bu aracın tam olarak istenileni vermesi bağımsız ve objektif şekilde hazırlanmasına bağlıdır. İç denetim tarafından hazırlanan bu raporun tam anlamıyla bağımsız üyelerden oluşan denetim komitesine yapılması da raporun etkililiğini artıracaktır. Bu anlamda İç denetim ile denetim komitesi arasında raporlama ilişkisinin olmaması iç denetimin işletmeyi etkileyebilecek riskleri (iç ve dış) tam olarak rapora yansıtabilmesi açısından hayli güç durumu beraberinde getirecektir. Zaten denetim komitesiz şekilde dizayn edilen bir işletme denetim yapısının, gözetimsiz ve sahipsiz olmasından kaynaklı işletme içinde yeterli saygıyı görmesi mümkün olmayacak, bu da denetim faaliyetinin niteliğini etkileyecektir.

İşletmelerin, iç denetimden istenilen ve beklenen faydayı görmek için her anlamda doğru, güvenilir ve uzmanlaşmış kişilerden meydana getirilmiş denetim komitesi yapısını oluşturmaları gerekmektedir. Denetim komitesi, ideal olarak, iç ve bağımsız denetçilerin, kurum içi kişiler tarafından gereksiz düşünce ve girişimlerden, engellemelerden kurtulmalarını sağlayacak şekilde yönetim kurulu tarafından kurulur. Doğal olarak belirtilen bu görevleri, denetim komitesinin tam anlamıyla yerine getirebilmesi, komitenin bağımsızlığı ve doğru kalitedeki, doğru insanlardan oluşması ile ilgilidir. Sonuçta tüm bu etmenler ve işletme – çevre faktörleri de dikkate alınarak

oluşturulmuş bir denetim komitesi, beklenen denetim ekosisteminin işletmede yerleşmesini sağlayacaktır. Bu da beraberinde düzgün bağımsız bir şekilde işleyen iç denetim birimini getirecektir. Tüm engellemelerden ve baskılardan sıyrılmış bir iç denetim birimi, risklere işaret etmeye yardımcı olmanın yanında, önemli maliyet tasarrufları sağlarken, işle ve uygulamalarla ilgili içgörülerle denetim komitesini güçlendirecektir. Ortaya çıkan bu durum finansal ve finansal olmayan parametreler kapsamında işletme performansına ve sürdürülebilirliğine önemli katkılar sunacaktır.

Çalışmada, işletmelerde denetim komitesi varlığının iç denetim birim yöneticilerinin bakış açılarını ne yönde etkilediğini tespit etmeye yönelik olarak kurgulanan araştırma modeli çerçevesinde, 81 İDY'den veri toplanmıştır. İç denetim ve iç denetime ilişkin algıların işletmeler açısından doğurduğu sonuçları, özgün ve ulaşılmaz güç bir araştırma grubu özelinde irdeleyen çalışmanın, ülkedeki iç denetim dinamiklerine ışık tutacağı ve bu anlamda ilgili yazına anlamlı katkı yapacağı değerlendirilmiştir. Nitekim, farklı araştırmalarda, yazındaki ampirik araştırma bulgularının eksikliğine dikkat çekilmektedir. Araştırmadan elde edilen bulgular, iç denetim birimlerinin detaylı olarak incelenmesinin hem kuramsal hem de uygulamaya dönük faydaları olduğunu, araştırmaya konu edilen sorunsalın iç denetim fonksiyonunun gerçeklerini yansıttığını göstermekte ve bu yönde yapılacak araştırmalara duyulan ihtiyacı pekiştirmektedir.

Çalışma kapsamında toplanılan veriler çerçevesinde yapılan açıklayıcı faktör analizinde, çalışmanın 4 boyutlu olduğu tespit edilmiştir. Bu boyutlar finansal denetim algısı, iletişim algısı, risk yönetim algısı, bağımsızlık algısı olarak isimlendirilmiştir. Çalışma boyutlar bazlı incelendiğinde bağımsızlık algısı boyutunun Crombach alfa katsayısı 0,800, finansal denetim algısı boyutunun 0,791, risk yönetim algısı 0,886 ve son olarak iletişim algısı boyutunun 0,724 olduğu bulunmuştur.

Çalışmamızda kullanılan verilerin dağılımının normalliğine karar vermek için yapılan Kolmogrov-Smirnov testine göre çalışmanın boyutlarının “p” değerlerinin (Finansal denetim algısı: 0,001, İletişim algısı: 0,000, risk yönetim algısı: 0,000, bağımsızlık algısı: 0,000) 0,050'den küçük olması nedeniyle dağılımın normal olmadığına karar verilmiştir. Normallik testinden sonra verilerin normal dağılmaması nedeniyle T testinin parametrik olmayan karşılığı olarak da bilinen “Mann Whitney U” testi kullanılmıştır. Veriler ile işletmelerin halka açıklık / kapalılık, işletmede denetim

komitesi varlığı/ yokluğu, işletmede iç denetim raporlamasının nereye yapıldığı ile 4 boyut arasındaki ilişki 16 hipotez çerçevesinde incelenmiştir. Ayrıca işletmelerin halka açıklık / kapalılıkları ile iç denetim raporunu nereye yaptıkları arasındaki ilişkinin varlığı / yokluğunun analizi için “Ki-Kare” testi kullanılmıştır. Veriler arasındaki ilişki 1 hipotez çerçevesinde incelenmiştir.

Elde edilen veriler kapsamında **ilk olarak** a)Şirketlerin halka açık olup / olmama durumu ile İDY algıları arasındaki farklılık b) Denetim komitesi varlığına göre İDY algıları arasındaki farklılık, c) İç denetim raporunun sunulduğu otoriteye göre İDY'nin algıları arasındaki farklılık (81 firmanın tümü için), d) ) İç denetim raporunun sunulduğu otoriteye göre İDY'nin algıları arasındaki farklılık (Yalnızca denetim komitesine sahip 60 firma için) **finansal denetim algısı boyutu** çerçevesinde analiz edildiğinde, değişkenler arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar bulunamamıştır. Bu durumun nedenlerini de şu şekilde açıklanabilir;

- Halka açık şirketlerde çalışan İDY'lerin oranı toplam örneklemin %39.5'lik bir kesimini oluştursa da, finansal denetim algısı ortalamalarının, beklentilerle uyumlu biçimde daha yüksek olduğu görülmektedir.
- Her bir işletmenin özgün kültürünün ve örgütsel ikliminin uzantısı olarak, raporlamanın yapıldığı üst birimin özerkliği ve İDY'ler tarafından nasıl algılandığı finansal denetime yönelik tutumlarını etkileyebilmektedir. Çalışmada ulaşılan bu bulgu, işletmelerin finansal denetime verdikleri önemden, örgüt kültürü içerisinde raporlama işine biçilen değerden ve raporlama biriminin statüsünden kaynaklanabilir.
- Raporlamanın yapıldığı birimin finans uzmanlığının İDY'lerin finansal denetime ilişkin algılarını etkilemesi muhtemeldir. İDY'nin, raporlama yapılan otoritenin uzmanlığına olan inancı ve güveni, finansal denetim algısını doğrudan etkileyebilir.

**İkinci olarak olarak** a)Şirketlerin halka açık olup / olmama durumu ile İDY algıları arasındaki farklılık b) Denetim komitesi varlığına göre İDY algıları arasındaki farklılık, c) İç denetim raporunun sunulduğu otoriteye göre İDY'nin algıları arasındaki farklılık (81 firmanın tümü için), d) ) İç denetim raporunun sunulduğu otoriteye göre İDY'nin algıları arasındaki farklılık (Yalnızca denetim komitesine sahip 60 firma için) **iletişim algısı boyutu** çerçevesinde analiz edildiğinde değişkenler arasında

istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar bulunamamıştır. Bu durumun nedenlerini de şu şekilde açıklanabilir;

- Kurumsal yönetim düzeninin sağlam temellere dayandığı halka açık olmayan şirketlerde de iletişim mekanizmalarının etkinliği söz konusu olabilir. Araştırma kapsamında ulaşılan bu sonuç, şirketlerin halka açık olup olmamasından bağımsız olarak, işlevsel etkileşim hattının dinamikleri ile ilgilidir.
- Etkin bir denetim komitesinin varlığında İDY'lerin iletişim kanallarının ve etkileşim ağlarının zenginleşmesi beklenmektedir. Fakat etkin bir denetim komitesinin var olmadığı durumlarda, "linking pin" rolünü genel müdür veya başka bir üst düzey yöneticinin üstlenmesi muhtemeldir.
- İç denetim biriminin, işletme içerisinde sağlam bir statüsünün olması ve diğer birimlerle iletişim kısıtının bulunmaması durumunda ise iletişim ağlarının arzulanan düzeyde geniş ve gelişmiş olmasının mümkün olacağı değerlendirilebilir. Yine, üst yönetim, bağımsız denetim birimi ve işletmenin diğer paydaşlarının iç denetim birimine bakış açısı ve bu fonksiyona yaklaşımı, İDY'nin iletişim algısını denetim komitesi varlığından bağımsız olarak etkileyebilir.
- Allison ve Dwight (1994), yaptıkları çalışmada kurumsal yönetimde meydana gelen gelişmelerin iç denetçinin işletme içindeki rolünü ve etkisini daha da artırdığı sonucuna ulaşmışlardır. Dolayısıyla denetim komitesi yönetim kuruluna ve hissedarlara karşı yükümlülüğü olan ve işletme sürdürülebilirliği ile doğrudan ilişkili bu çalışanların iç denetimin güvence rolünü yerine getirebilmeleri için yalnızca denetim komitesi başkanları tarafından değil, aynı zamanda bütün kuruluş tarafından desteklenmeleri gerekmektedir. Nitekim bu durumun ortaya çıkmasında, kurumsal yapının, yönetim felsefesinin ve denetimin işleyişini etkileyen diğer faktörlerin etkisi olabilir.

**Üçüncü olarak olarak** a) Şirketlerin halka açık olup / olmama durumu ile İDY algıları arasındaki farklılık b) Denetim komitesi varlığına göre İDY algıları arasındaki farklılık, c) İç denetim raporunun sunulduğu otoriteye göre İDY'nin algıları arasındaki farklılık (81 firmanın tümü için), d) İç denetim raporunun sunulduğu otoriteye göre İDY'nin algıları arasındaki farklılık (Yalnızca denetim komitesine sahip 60 firma için)

**risk yönetimi algısı boyutu** çerçevesinde analiz edildiğinde değişkenler arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar bulunamamıştır. Risk yönetimi, şirketi tehdit eden iç ve dış risk faktörlerinin tespiti ve zararlı etkilerinin bertaraf edilmesi açısından önem taşımaktadır. Denetim faaliyetleri, belirli bir riskin ortaya çıkma ihtimalini azaltmak üzere tasarlanmış süreçleri kapsar ve denetim komitesinin, örgütün karşı karşıya olduğu riskleri yönetmede kullanabileceği uygun stratejileri belirlemesini sağlar. Bu faaliyetler, denetim komitesi ve denetim fonksiyonu ile risk yönetimi arasındaki kaçınılmaz etkileşimin birer ürünüdür. Nitekim New York Menkul Kıymetler Borsası'nda (NYSE) listelenen şirketlerin denetim komitelerinin risk değerlendirmesi ve risk yönetimi için kullandığı yöntemlerin gözetimi ile ilgili sorumlulukları bulunmaktadır. Şirketin riskini değerlendirmek, yönetmek CEO ve üst düzey yöneticinin görevi olsa da denetim komitesinin, bunun ele alındığı süreci yönetmek için kılavuz ilkeleri ve politikaları tartışması gerekmektedir. Denetim komitesi, borsada işlem gören şirketin başlıca finansal risklerini tartışmalı ve söz konusu riskleri izlemek ve kontrol etmek için gerekli adımları atmalıdır. Denetim komitesinin, risk değerlendirmesi ve yönetiminden sorumlu tek kurum olması şart değildir ancak yukarıda belirtildiği üzere, komite risk değerlendirme ve yönetiminin üstlenildiği süreci yönetmek için kılavuz ilkeleri ve politikaları tartışmalıdır (Verschoor, 2008: 127). Bu anlamda, denetim komitesi olan ve finansal raporlamanın denetim komitesine yapıldığı şirketlerde çalışan İDY'lerin, risk yönetim algılarının daha yüksek olması beklenmiş, fakat araştırma bulguları kapsamında doğrulanamamıştır. Ayrıca diğer değişkenler arasında da herhangi bir anlamlı sonuç bulunamamıştır. Bu durumun nedenlerini de şu şekilde açıklanabilir;

- Halka açık olmayan şirketlerde, risk yönetimine ilişkin unsurların bulunması zorunlu olmasa da, kurumsal yönetimin veya risk yönetimi sorumluluğunu üstlenen diğer birimlerin olası riskleri bertaraf edecek biçimde yapılandırılmış olması, risk yönetimine ilişkin algıların da halka açık şirketlerdekine benzer biçimde gerçekleşmesini sağlamış olabilir.
- İDY ile denetim komitesi arasında olması gereken (beklenen) ilişkinin yeterince sağlıklı olmaması bu sonucu doğurmuş olabilir. Ayrıca çalışmanın literatüründe de belirtildiği üzere denetim komitesine risk algısı gelişmiş ve risklerle başa çıkma kabiliyeti yüksek ve şirkette ortaya çıkabilecek çıkar

çatışması durumunda yönetime karşı durabilecek karakterde üyelerin seçilmesi risk algısında esas farklılığı yaratacak durumdur (Duffy,2003;36) Fakat bu özelliklerden yoksun, etkin bir biçimde işlemeyen bir denetim komitesinin varlığı, risk yönetimi algılarını minimize edebilirken; denetim komitesinin var olmadığı ortamlarda alternatif mekanizmalar risk yönetimi sorumluluğunu üstlenmek durumunda kalabilir.

- Denetim komitesinin varlığı ve raporlamanın bu birime yapılması, her ne kadar risk yönetimi hassasiyetine katkı yapabilecekse de, aksi durumda risklerin yadsınacağını iddia etmek de doğru değildir. Etkin yönetilen işletmelerde risk yönetiminin önceliklendirileceği ve risklerin önceden belirlenerek, gerekli önlemlerin alınması yönünde atılacak adımların, en az denetim komitesi olan işletmelerdekine yakın düzeyde önemseneceği düşüncesi de pekâlâ geçerli olabilir.

**Son olarak; olarak** a) Şirketlerin halka açık olup / olmama durumu ile İDY algıları arasındaki farklılık b) Denetim komitesi varlığına göre İDY algıları arasındaki farklılık c) İç denetim raporunun sunulduğu otoriteye göre İDY'nin algıları arasındaki farklılık (81 firmanın tümü için) d) İç denetim raporunun sunulduğu otoriteye göre İDY'nin algıları arasındaki farklılık (Yalnızca denetim komitesine sahip 60 firma için) **bağımsızlık algısı boyutu** çerçevesinde analiz edildiğinde, ilk olarak raporlamayı üst yönetime (Yalnızca denetim komitesine sahip 60 firma için) yapan İDY'lerin bağımsızlık algısı, raporlamayı denetim komitesine yapan İDY'ler arasında istatistiki olarak anlamlı fark ( p: 0.001) bulunmuştur. Bir diğer anlamlı sonuç ise 81 işletmenin tamamının analize katıldığı, raporlamayı üst yönetime yapan İDY'lerin bağımsızlık algısı raporlamayı denetim komitesine yapan İDY'lere göre istatistiki anlamda (p:0.015) farklılaşmıştır. Bu iki sonuç değerlendirildiğinde bağımsız olmayan veya bağımsızlığı kısıtlanmış bir iç denetim fonksiyonunun, beklenen katma değeri üretmesi zorlaşmaktadır. Christopher vd. (2009) çalışmasında iç denetim birimini etkileyen bağımsızlık tehditlerini incelenmiş ve araştırmada üç temel tehdidin ön plana çıktığını vurgulanmıştır. İlk tespite göre, iç denetçiler gelecekteki kariyer yükselmelerinde önlerine çıkabilecek kişilere bağımlı oldukları takdirde nesnel ve bağımsız bir iç denetim çalışması yürütemeyeceklerdir. İkinci tespit ise iç denetim bütçesinin onaylanması ile ilgilidir. İç denetim bütçesine CEO veya CFO'nun dahil

söz konusu olduğunda bu durum iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı için ciddi bir tehdit olarak görülebilir. Üçüncü bağımsızlık tehdidi, üst düzey yönetimin iç denetim planını geliştirmeye yoğun bir şekilde dâhil olması ile ilgilidir. Gerekçesi her ne olursa olsun, bağımsızlık kriterlerini reel veya algısal anlamda karşılamayan bir denetim fonksiyonu, en iyi ifadeyle eksik ve etkisiz kılınmıştır. İşletmede, denetim organizasyonunun tam olarak tesis edilememesinden ileri gelen bu durum, İDY'lerin algılarını da değiştirecektir. Raporlamanın, genel müdür veya diğer tepe yöneticilerden ziyade doğrudan denetim komitesine yapılması durumunda, yukarıda sözü edilen risk faktörleri elimine edilebilir. Fakat tam olarak şeffaf, etkin ve sorumlulukları somut şekilde belirlenmemiş, yönetimden bağımsız olamayan denetim komiteleri İDY'lerin algılarını ters yönde etkileyebilir. Nitekim analiz sonuçlarına göre beklenenin tersine denetim komitesi olan işletmelerde raporlamayı denetim komitesi dışındaki birimlere yapan İDY'lerin bağımsızlık algıları, denetim komitesi olup raporlamayı denetim komitesine yapan şirketlerde çalışan İDY'lere göre fazla çıkmıştır. Bu da Türkiye'de halka açık işletmelerde yasal zorunluluk kaynaklı kurulan denetim komitelerinin işletme birimlerince çok da benimsenmediği ve işletme üst yönetiminden bağımsız hareket edemediğini yani kendi bağımsızlıklarını tam olarak sağlayamamalarından kaynaklı iç denetim birimine yeterli güveni telkin edemediklerinin göstergesi olabilir. Dolayısıyla Türkiye'deki bu durum komite bağımsızlıklarına zarar vermektedir. Nitekim işletme içindeki bağımsız bir göz olan denetim komitesi, işletmeye en iyi hizmeti görevleri somut olarak belirlenmiş bağımsız bir grup olması halinde verebilecektir. Analiz sonuçları denetim komiteleri ile ilgili bu durumun Türkiye'de tam olarak gerçekleşmediğine işaret etmektedir. Ortaya çıkan bu sonuç denetim komitelerinin İDY bakış açısından Türkiye'de çok da işlevsel olmadıklarını göstermesi açısından önemlidir.

Fakat diğer değişkenler arasında herhangi bir anlamlı sonuç bulunamamıştır. Bu durumun nedenlerini de şu şekilde açıklanabilir;

- Bu durumun olası nedenlerinin başında, çalışmaya dahil olan İDY'lerin yalnızca 32' sinin halka açık şirketlerde çalışıyor olmalarının geldiği değerlendirilmektedir. Çalışma grubunun %39.5'lik bir kesimine tekabül eden halka açık şirket mensuplarının algılarının genel ortalamayı etkileme gücünün kısıtlı olduğu görülmektedir.

- Denetim komitesinin olmadığı şirketlerde, iç denetimin etkin işleyişi açısından gerekli örgütsel atmosferi yaratabilen bir üst aklın varlığı, iç denetimin bağımsızlığını sağlayabilir. Bu duruma ek olarak ayrıca CEO'nun denetim komitesi üzerinde etkisinin fazla olduğu durumlarda (denetim komitesi üyelerinin seçiminde etkisi), denetçilerin sıkıntılı muhasebe sorunlarının çözümünde CEO'nun komite üzerindeki etkisini göz önünde bulunduracaklardır ki bu da iç denetçilerin bağımsızlığını ve kararlarını etkileyecektir (Cohen vd.,2011).
- Kurumsal yapının denetim komitesi olmasa da tam olarak tahsis edildiği işletmelerde yönetim kurulunun, CEO ve CFO'ların iç denetimin görev ve sorumluluklarına tam olarak saygı gösterdiğini ve İDY'lerin bu manada kendi işletme içi kendi gelecekleri için endişe duymadıklarına da işaret ediyor olabilir.

Araştırmanın bir diğer sonucunda “Denetim komitesi bulunan işletmelerde halkla açıklık ile raporlamanın yapıldığı yer arasında ilişki vardır” şeklinde oluşturulan H<sub>17</sub> (Hipotez 17), “Ki-Kare” testi yardımıyla analiz edilmiştir. Analiz sonucuna göre denetim komitesi bulunan işletmelerde halka açıklığın raporlamanın yapıldığı yere herhangi bir etkisinin olmadığı görülmüş dolayısıyla istatistiki açıdan anlamlılık ortaya çıkmamıştır (p =0.330, p>0.05). Denetim komitesi, işletme içerisindeki konumu gereği, kurumsal yönetimi destekleyen bir üst akıl olarak şeffaflığın ve güvenilirliğin sağlanması amacıyla faaliyet göstermektedir. Bu sebeple, halkla açık işletmelerde raporlamanın tamamıyla denetim komitesine yapılması beklenmektedir. Ancak halka açık işletmelerin yalnızca %25'inin raporlamayı denetim komitesine yapıyor olması, halka açık işletmelerin denetim komitesini yasal zorunluluktan kaynaklı oluşturduklarını ve işletmelerde hala denetim komitesinin varlığının ve işlevselliğinin tam olarak kabul edilmediğine işaret ediyor olabilir. Denetim komitesinin isteğe bağlı olarak kurulduğu işletmelerde ise denetim komitelerine yapılan raporlamanın oranı %35.7 olarak gerçekleşmiştir.

Araştırmanın kısıtlarına değinecek olursak, iç denetçilerin iş yoğunluğu sebebiyle soruları net bir şekilde cevaplayamamış olma ihtimali bulunmaktadır.

Araştırma kapsamında toplanan verinin belirli bir zaman diliminde ve belirli bir kitleden toplanmış olması, genellenebilirlik sorunu yaratmaktadır.



İç denetimin birimleri faaliyetlerinde fonksiyonel olarak bağımsız ancak birim olarak üst yönetime bağlı olduğundan iç denetçilerin sorulara objektif bir şekilde cevap vermeme ihtimali söz konusudur.

Tüm bu kısıtlılıklara karşın, araştırma kapsamında ulaşılan İDY'lerin ülkedeki büyük şirketlerin denetim birimlerinin sorumluluğunu üstlenen önemli bir azınlığı temsil ettiği ve verdikleri bilgilerin kıymetini yadsımamak gerektiği çalışmanın nihai değerlendirmesidir.

Kurumsal yapının işleyişinin bu araştırmaya konu olan değişkenleri etkileyeceği, hipotez tartışmalarında sıklıkla dile getirilmiştir. Bu bağlamda, gelecek araştırmalarda, işletmenin kurumsal yapısına ilişkin ifadeler yer verilmesi ve idari işleyişe ilişkin fikir vermesi açısından aynı soruların yöneticilere de yöneltilmesini sağlayacak bir yönetici anketinin oluşturulması önerilmektedir.

## KAYNAKÇA

- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, Türkiye Bankalar Birliği, İstanbul, Kasım 2005
- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F. (2004). Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 69-87.
- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F. (2002). Audit committee characteristics and financial misstatement: A study of the efficacy of certain blue ribbon committee recommendations.
- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F. (2010). Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting Horizons*, 24(1), 1-24.
- Abdioğlu H. (2008). İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:68, 2008, 93
- Abdioğlu, H. (2007). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.
- Act, S. O. (2002). Sarbanes-Oxley Act. Washington DC. <http://www.sec.gov/rules/final/33-8220.htm>(22.10.2017).
- Adel, B., Maissa, T. (2013). Interaction between audit committee and internal audit: Evidence from Tunisia. *IUP Journal of Corporate Governance*, 12(2), 59-80
- Aksoy, M. (2008). Kamuda İç Kontrol & İç Denetim. Muhasebat Kontrolörleri Derneği.
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 83-97.
- Al-Baidhani, A. M. (2012). The Nature of a Dynamic Relationship between Audit Committee and Auditors, Both Internal and External.

- Albrecht, W. S., Howe, K. R., Schueler, D. R. (Eds.). (1988). Evaluating the effectiveness of internal audit departments. Institute of Internal Auditors Research Foundation. Aktaran: Institute of Internal Auditors Research Foundation (2014).
- Alikadioğulları, A. (2010). Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Artırılması İç Kontrol Uygulamaları. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mesleki Yeterlilik Tezi). Ankara.
- Allison Jr., Dwight L. (1994). Internal Auditors and Audit Committees., *Internal Auditor*, Cilt 51, Sayı 1, s:1
- Al-Najjar, Basil (2011) The determinants of audit committee independence and activity: evidence from the UK. *International Journal of Auditing* 15 (2), pp. 191-203. ISSN 1099-1123.
- Al-Mamun, A., Yasser, Q. R., Rahman, M. A., Wickramasinghe, A., & Nathan, T. M. (2014). Relationship between audit committee characteristics, external auditors and economic value added (EVA) of public listed firms in Malaysia. *Corporate Ownership & Control*, 12(1), 899-910.
- Alpman, G. (2007). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, Deloitte, Antalya
- Alptürk, E. (2008). İç Denetim Rehberi. Maliye ve Hukuk Yay., Ankara.
- Alzeban, A. (2015). Influence of Audit Committee Industry Expertise on Internal Audit. *International Journal of Business and Management*, 10(4), 26.
- Alzeban, A. (2015). Influence of audit committees on internal audit conformance with internal audit standards. *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), 539-559.
- Alzeban, A., & Sawan, N. (2015). The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 61-71.
- American Institute of Certified Public Accountants, “Statement on Auditing Standards No. 1 <https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.html>(22.10.2016).
- Arens, A. A. (1980). *Auditing, an Integrated Approach*/Alvin A. Arens, James K. Loebbecke. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.

- Arslantaş C. (2012). Kurumsal Yönetimin Yönetim Kuruluna Yansımaları, Beta Yayınları, İstanbul.
- Arthur, J.G.(2009). Road to Implementation ERM for Colleges and Universities, [http://www.ajgrms.com/portal/server.pt/gateway/PTARGS\\_0\\_28406\\_570311\\_0\\_0\\_18/ERM%20TT%20Report%20Final%209-23-09.pdf](http://www.ajgrms.com/portal/server.pt/gateway/PTARGS_0_28406_570311_0_0_18/ERM%20TT%20Report%20Final%209-23-09.pdf). (22.10.2016).
- Australian Securities & Investments Commission (ASIC), (2014). Quality: The Role Of Directors And Audit Committees.
- Badara, M. A. S., Saidin, S. Z. (2013). Antecedents of internal audit effectiveness: A moderating effect of effective audit committee at local government level in Nigeria. *International Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 82-88.
- Bariff, M. (2003). Internal Audit Independence and Corporate Governance.
- Başpınar, A. (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu. *Maliye Dergisi*, 151, 23-42.
- Bayat, B. (2015). Uygulamalı sosyal bilim araştırmalarında ölçme, ölçekler ve “likert” ölçek kurma tekniği. *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(3), 1-24.
- Beasley, M. S., Salterio, S. E. (2001). The Relationship Between Board Characteristics and Voluntary Improvements in Audit Committee Composition and Experience. *Contemporary Accounting Research*, 18(4), 539-570.
- Bédard, J., Chtourou, S. M., Courteau, L. (2004), ‘The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management’, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (2),13-35,
- Birkett, B. S. (1986). The recent history of corporate audit committees. *Accounting Historians Journal*, 13(2), 109-124.
- Bliss, M. A., Gul, F. A., Majid, A. (2011). Do Political Connections Affect the Role of Independent Audit Committees and CEO Duality? Some Evidence from Malaysian Audit Pricing. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 7(2), 82-98.
- Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. (1999). Report and Recommendations of the Blue Ribbon

- Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. *The Business Lawyer*, 1067-1095.
- Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. (1999). Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committees. *The Business Lawyer*, 1067-1095.
- Boubaker, A., Taher, M. (2013). Audit committee interaction with the internal audit function: Evidence from Tunisia.
- Boyle, D. M., DeZoort, F. T., Hermanson, D. R. (2015). The effects of internal audit report type and reporting relationship on internal auditors' risk judgments. *Accounting Horizons*, 29(3), 695-718.
- Bozkurt N. (1999). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- Bozkurt, C. (2010). Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç denetim, *Denetişim Dergisi*, Sayı:4, 17-30.
- Braiotta, L. (2004). *The Audit Committee Handbook Fourth Edition*, Wiley & Sons, 31-33
- Bruynseels, L., Cardinaels, E. (2013). The Audit Committee: Management Watchdog Or Personal Friend of the CEO? *The Accounting Review*, 89(1), 113-145.
- Bulut, E. (2015). Bataklığı Kurutmak mı, Sinekleri Öldürmek mi? <http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DECOSO%20Sunumu%202013%20son.pdf>(03.05.2017)
- Burke, F. M., Guy, D. M., Tatum, K. W. (2008). *Audit committees: A guide for directors, management, and consultants*. CCH.
- Büyüköztürk, Ş. (2011). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.
- Cahill, E. (2006). Audit committee and internal audit effectiveness in a multinational bank subsidiary: A case study. *Journal of banking regulation*, 7(1-2), 160-179.
- Cantürk, S. (2016). *Denetimin Değeri*, Editör: Koçer, B, KPMG Yayınları.

- Carcello, J. V., Neal, T. L., Palmrose, Z. V., Scholz, S. (2011). CEO involvement in selecting board members, audit committee effectiveness, and restatements. *Contemporary Accounting Research*, 28(2), 396-430.
- Carmichael, A. (IIAb) (2014). The Chief Audit Executive: Understanding the Role and Professional Obligations of a CAE. [https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/The%20Chief%20Audit%20Executive-Understanding%20the%20Role%20and%20Professional%20Obligations%20of%20a%20CAE.pdf\(03.06.2017\)](https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/The%20Chief%20Audit%20Executive-Understanding%20the%20Role%20and%20Professional%20Obligations%20of%20a%20CAE.pdf(03.06.2017))
- Chambers, A. D. Odar, M. (2015). A New Vision for Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 34-55.
- Christopher, J. Sarens, G., Leung, P. (2009). A Critical Analysis of the Independence Oof The Internal Audit Function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200-220.
- CICA ve CCAF, (1996). Two Sides of the Same Coin, Guidance on Control And Effectiveness Reporting Framework, CCAF.
- Coe, M. J. (2005). Trust services: a better way to evaluate IT controls. *Journal of Accountancy*, 199(3), 69.
- Coetzee, P., Fourie, H. (2009). Perceptions on the role of the internal audit function in respect of risk. *African Journal of Business Management*, 3(13), 959-968.
- Coetzee, G. P. Plant, K. Barac, K. Fourie, H. (2013). Internal audit competencies: Skills requirements for chief audit executives in South Africa. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 15(1), 53-63.
- Cohen, A., Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.
- Cohen, J. R., Gaynor, L. M., Krishnamoorthy, G., Wright, A. M. (2011). The Impact on Auditor Judgments of CEO Influence on Audit Committee Independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 129-147.

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Enterprise Risk Management- Integrated Framework, New York, 2004, [www.erm.coso.org](http://www.erm.coso.org) (03.04.2017)
- CPA (2014) “Oversight of the External Auditor: Tool for Audit Committees”, <https://www.cpacanada.ca/-/media/site/operational/rg-research-guidance-and-support/docs/01826-rg-oversight-of-external-auditor-guidance-for-audit-committees>
- Crişan, A. R.Fülöp, M. T. (2014). The Role of the Audit Committee in Corporate Governance–Case Study For a Sample of Companies Listed on BSE and the London Stock Exchange-FTSE 100. *Procedia Economics and Finance*, 15, 1033-1041.
- Çatıkkaş, Ö. Alpaslan, H. İ. (2013). Aracı Kurumlarda Denetim Komitesinin Etkinliği. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, (115).
- Çatıkkaş, Ö. Okur, M., Balkan, İ. (2012). Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması. *Türkiye Bankalar Birliği*.
- Dağlı, M. K. (2000). Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Sermaye Piyasası Kurulu, Yeterlilik Etüdü, Yayın*, (145).
- Dekker, C. (2006). King report on corporate governance for South Africa 2002: What it means to you.
- Deloitte (2008). Kurumsal Yönetim Serisi No:2, Denetim Komitesi: Komite Üyelerinin Bağımsızlığı ve Nitelikleri
- Deloitte (2017). Chief Audit Executives Ready for the Spotlight? <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/risk/us-deloitte-chief-audit-executives-trends.pdf>(25.02.2018)
- Deloitte (2016) Global Chief Audit Executive (CAE) Survey <http://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/global-chief-audit-executive-survey.html> (15.02.2017)

- Deloitte, (2016). Şirketin merkezine doğru yolculuk: CEO, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/risk/sirketinmerkezine-dogru-yolculuk-CEO.pdf>(15.02.2018)
- Deloitte (2014). Audit Committee Brief, Internal audit: Moving beyond Sarbanes-Oxley compliance, Audit Committee Brief. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/us-aers-acbrief-september-october-2014.pdf> (15.03.2017)
- Derici, O., Tüysüz, Z.,SARI, A. (2007). Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay Uygulaması. Sayıştay Dergisi, 65, 151-172.
- DiGabriele, J., Ojo, M. (2013). Objectivity and independence: the dual roles of external auditors and forensic accountants. <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/44954/> (09.02.2017)
- Dinç, E., Abdiçlı, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İmkb-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. Balıkesir University Journal of Social Sciences Institute, 12(21).
- Doğan, D. (2007). Kurumsal Yönetim, Siyasal Yayınevi, Ankara.
- Duffy, M. N. (2003). Six Points To Ponder When Invited to Join an Audit Committee. Journal of Accountancy, 196(3), 36.
- Duchin, R., Matsusaka, J. G.,Ozbas, O. (2010). When are outside directors effective?. Journal of financial economics, 96(2), 195-214.
- ECIIA, (European Confederation of Institute of Internal Auditing). (2005). Avrupa'da İç Denetim, Konum Raporu, Çeviri: TİDE
- Ege, İ.(2004). KOBİ'lerde Kurumsal Yönetimin Finansal Açıdan Öneminin Sözlü Tarih Yöntemiyle Analizi, KOBİ'lerin Halka Açılması ve Sermaye Piyasası Üzerine Etkileri Kongresi, Muğla Üniversitesi İİBF ve Sermaye Piyasası Kurulu<http://www.tuyid.org/files/hissedar14.pdf> (18.02.2018)
- Eldridge, C. B, Park, P. (2004). The Nascent Chief Audit Executive: Preparing for a Brave New World of Business, Korn/Ferry International.
- Ergen, H. (2003). Bağımsız Dış Denetiminde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (1 s 14).



- Pomeranz, F. (1997). Audit committees: where do we go from here?. *Managerial Auditing Journal*, 12(6), 281-284.
- Felo, A. J., Krishnamurthy, S., Solieri, S. A. (2003). Audit committee characteristics and the perceived quality of financial reporting: an empirical analysis.
- Ferreira, I. (2008). The Effect Of Audit Committee Composition and Structure On the Performance Of Audit Committees. *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 16(2), 89-106.
- Furtuna, Ö, K. (2014). Vekâlet Teorisi Çerçevesinde Türkiye’de Kurumsal Yönetim Mekanizmalarının Değerlendirilmesi, *İç Denetim Dergisi*, 22-29
- Gegin, E. (2009). Klasik ve Modern İç Denetim Yaklaşımları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme”, *İç denetim Dergisi*, Sayı:23, 20-40.
- Goodwin, J., Yeo, T. Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2), 107-125.
- Goodwin, J. (2003). The Relationship Between The Audit Committee and The Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7(3), 263-278.
- Goodwin, J. (2004). A Comparison of Internal Audit In The Private and Public Sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.
- Goodwin-Stewart, J., Kent, P. (2006). The use of internal audit by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 81-101.
- Gönen, S. (2009). İç Kontrol Sistemimin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(1).
- Guidance For Audit Committees January 2014,
- Gupta, P. P. Thomson, J. C. (2006). Use of COSO 1992 in Management Reporting on Internal Control: *Strategic Finance*, 27-34.
- Güler, E. (2010). Sigorta İşletmelerinde İç Denetim Uygulamalarının İç Denetim Standartları ile Birlikte Değerlendirilmesi, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (19), 385-402.

Hoos, F., Kochetova-Kozloski, N., d'Arcy, A. C. (2015). 'Serving Two Masters' and the Chief Audit Executive's Communication: Experimental Evidence About Internal Auditors' Judgments.

<http://kidder.dergipark.gov.tr/download/article-file/208825> (26.09.2016)

Aycı, M.İ. (2016). Denetim, (9), 4-6. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/denetisim/issue/22472/240379> (26.09.2016)

<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00322.pdf> 06.09.16

<http://www.finansaleksen.com.tr>, (Kelecioğlu, 2016;3) (25.09.16)

[https://tide.org.tr/uploads/Turcomoney\\_mayis\\_2014.pdf](https://tide.org.tr/uploads/Turcomoney_mayis_2014.pdf) (22.09.16)

[https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/Haberler-ve Etkinlikler/Documents/Fider-BT-S%C3%BCrec-Denetimi-Sunumu-7-Haziran-2012.pdf](https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/Haberler-ve-Etkinlikler/Documents/Fider-BT-S%C3%BCrec-Denetimi-Sunumu-7-Haziran-2012.pdf) (06.03.2018)

<https://www.tide.org.tr/uploads/news/IcDenetimStandartlari2011vs2013.pdf> (06.11.2017)

[https://www.tide.org.tr/uploads/news/IIA\\_Ic\\_Denetimin\\_Paydaslar\\_Icin\\_Degeri\\_Detay.pdf](https://www.tide.org.tr/uploads/news/IIA_Ic_Denetimin_Paydaslar_Icin_Degeri_Detay.pdf) (06.11.2017)

IFAC, (2013). The Role and Expectations of a CFO, A Global Debate on Preparing Accountants for Finance Leadership <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Role%20of%20the%20CFO.pdf>

IIA (2009). Knowledge Report -Audit Committee Trends and Activities

IIA (2014). Global Public Sector Insight: Independent Audit Committees In Public Sector Organizations.

IIA (2015). İç Denetim Standartları Neden Önemlidir, Tone at the Top, Sayı: 73.

IIA (2016). Değer Kilidini Açmak: Denetim Komiteleri İç Denetimden Daha Fazla Nasıl Yararlanabilirler? Tone at the top, Sayı: 77, s:1

- IIA (Institute of Internal Auditors) (2002). Practice Advisory 2060-2: Relationship with the Audit Committee”, Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors, FL.
- Institute of Internal Auditors (2004a). The role of internal auditing in enterprise risk management. <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf> (01.10.2017)
- Institute of Internal Auditors (2007). The Professional Practices Framework Altamonte Springs, FL: IIA.
- İbiş, C. Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. Sayıştay Dergisi, 85, 95-121.
- İslamoğlu, A. H. Alnıaçık, Ü. (2013). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Beta Yayınları, İstanbul.
- İslamoğlu, A.H. Alnıaçık, U. (2013), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Kalbers, L. P. (1992). Audit committees and internal auditors. Internal Auditor, 49(6), 37-45.
- Kandemir, T.Akbulut, H. (2013). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 9(20), 37-55.
- Kaval H. (2005). Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara
- Kargın, M, Aktaş, R, Arıcı, N. (2016). Kurumsal Yönetimin Finansal Raporlama Kalitesindeki Rolü: Borsa İstanbul Üzerine Karşılaştırmalı Bir Uygulama&(The Role Of Corporate Governance On The Quality Of Financial Reporting: A Comparative Study On Borsa Istanbul). Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 22 (2), 501-519. DOI: 10.18657/yecbu.71297
- Kayahan, T. Ü. M. (2013). Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı. Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(2).

- Khelil, I., Hussainey, K., Noubbigh, H. (2016). Audit committee–internal audit interaction and moral courage. *Managerial Auditing Journal*, 31(4/5), 403-433.
- Klein, A. (2002). Audit Committee, Board of Director Characteristics, and Earnings Management. *Journal of Accounting and Economics*, 33(3), 375-400.
- Klein, A. (2002). Economic Determinants of Audit Committee Independence. *The Accounting Review*, 77(2), 435-452.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15.
- Köklü, N. (1995). Tutumların ölçülmesi ve likert tipi ölçeklerde kullanılan seçenekler. *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 28(2), 81-93.
- Kurnaz, Niyazi; Tansel Çetinoğlu (2010), İç Denetim-Güncel Yaklaşımlar-.1.Basım. Kocaeli: Umuttepe Yayınları
- KPMG (2009). *Creating an Effective Audit Committee*, Audit Committee Institute in Russia.
- KPMG (2013), “Evaluation of the External Auditor” , Audit Committee Institute United Kingdom
- Küçüksözen, C. Küçükkocaoğlu, G. (2005). Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Bilginin Rolü. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16, 83.
- Leung, P. Cooper, B. J., Robertson, P. (2003). *The Role of Internal Audit in Corporate Governance & Management*. School of Accounting and Law, RMIT University, Melbourne.
- Madawaki, A. Ahmi, A. Ahmad, H. N. (2017). Internal Audit Function: A Comparison Between Private and Public Sector In Nigeria. In *SHS Web of Conferences* (Vol. 34).
- Memiş, M. Ü. (2008). Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar. *Mali Çözüm Dergisi* (85).
- Metz, M.S. (1993), “Inside the Audit Committee,” *Internal Auditor*, pp. 42-47
- Morrow, J. F. (2004). CFOs and the audit committee: Partners for Progress. *Strategic Direction*, 20(3), 12-14.

- Myers, P. M. Ziegenfuss, D. E. (2006). Audit Committee Pre-Enron Efforts to Increase The Effectiveness of Corporate Governance. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 6(1), 49-63.
- Namazi, M. (2013). Role of the Agency Theory in Implementing Management's Control. *Journal of Accounting and taxation*, 5(2), 38.
- National Commission on Fraudulent Financial Reporting (US). (1987). Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting. The Commission.
- Norman, C. S. Rose, J. M. Suh, I. S. (2011). The effects of disclosure type and audit committee expertise on chief audit executives' tolerance for financial misstatements. *Accounting, Organizations and Society*, 36(2), 102-108.
- Ohja, N. (2012). The changing role of Internal Audit. Delhi: Deloitte and Touché Tohmatsu India.  
[http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/audit/in-audit internal-audit-brochure-noexp.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/audit/in-audit%20internal-audit-brochure-noexp.pdf) (06.04.2018)
- Özbek, Ç. (2003) "İç Denetimde Yeni Uygulamalar", 7. Türkiye İç Denetim Sempozyumu
- Özbek, C.,Y., (2012). Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme. Kamu iç denetiminde kalite güvence ve geliştirme programının uluslararası iç denetim standartları ile karşılaştırılması, değerlendirmeler. Türkiye. Pelikan Yayınevi.
- Özdoğan, B., Ata, F. İ., Mollaoğulları, B. F. Yasal Düzenlemeler ve Uygulamalar Perspektifinden Denetim Komitelerinin Yapısı: Bist 100'de Bir Araştırma. 1. Uluslararası Ekonomi ve İşletme Kongresi, Gostivar, Macedonya
- Özsoy, Z. (2011). Kurumsal yönetim ve yönetim kurulları. İmge Kitabevi Yayınları.
- Pehlivanlı, D.(2014). Modern İç Denetim, Güncel İç Denetim Uygulamaları, Beta Yayınları, İstanbul
- Picket K.H. (2003), Spencer, The Internal Auditing Handbook, Second Edition, John Wiley&Sons Inc., New Jersey

- PIFC Expert Group Working Group on Audit Manuals, (2004). Internal Control Systems In Candidate Countries.
- Pomeranz, F. (1997). Audit Committees: Where Do We Go From Here? *Managerial Auditing Journal*, 12(6), 281-284.
- PricewaterhouseCoopers (Firme), Everson, M. E. (2013). Internal Control: Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- PWC (2003). Navigating the Sarbanes-Oxley Act 2002, PricewaterhouseCoopers, NY,
- PWC, (2012). İç Denetimi Konulandırmak Doğru Zeminde Misiniz? İç Denetim Meslek Durum Anketi <https://www.pwc.com.tr/tr/risk-surec-teknoloji-hizmetleri/assets/ic-denetim-ve-kontrol-hizmetleri/kuresel-ic-denetim-anketi2012.pdf>
- Raghuandan, K., Rama, D. V., Scarbrough, D. P. (1998). Accounting and auditing knowledge level of Canadian audit committees: Some empirical evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 7(2), 181-194.
- Raghuandan, K., Rama, D. V., Read, W. J. (2001). Audit Committee Composition, “Gray Directors,” and Interaction with Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 15(2), 105-118.
- Ramamoorti, S. (2003). Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 1-23.
- Razak, N., Muhamad, R. (2015). Using Audit Committee and Internal Audit Function Inter-Relationships to Drive Up Effectiveness. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 1-21.
- Rezaee, Z., Lander, G. H. (1993). The Internal Auditor's Relationship with the Audit Committee. *Managerial Auditing Journal*, 8(3).
- Rittenberg, Larry E (2016). Interacting with Audit Committee: The Way Forward for Internal Audit” IIA (CBOK).
- Ruiz-Barbadillo, E., Biedma-López, E., Gómez-Aguilar, N. (2007). Managerial Dominance and Audit Committee Independence In Spanish Corporate Governance. *Journal of Management & Governance*, 11(4), 311.

- Ruud, F., Bodenmann, J. M. (2001). Corporate Governance und Interne Revision: Neuorientierung der Internen Revision, um einen zentralen Beitrag zu eine effektiven Corporate Governance zu leisten. *Der Schweizer Treuhänder*, 75(6-7), 521-534.
- Ruud, T. F. (2003). The Internal Audit Function: An Integral Part of Organizational Governance. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, (Jan, 2003), 37-96.
- Sarbanes Oxley Act (2002). USA Congress, Sarbanes Oxley Act of 2002.
- Sarens, G., De Beelde, I., Everaert, P. (2009). Internal audit: A Comfort Provider to The Audit Committee. *The British Accounting Review*, 41(2), 90-106.
- Scarbrough, D. P., Rama, D. V., Raghunandan, K. (1998). Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence. *Accounting Horizons*, 12(1), 51.
- Seçer, İ. (2013). SPSS ve Lisrel ile Pratik Veri Analizi, Analiz ve Raporlaştırma. Ankara: Anı Yayıncılık.
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) (2011) Seri: X, No: 22, <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> (07.12.2017)
- Sevim, Ş, Eliuz, A. (2007) “Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma” *Mufad Journal- Sayı 36*, ss: 60-70
- Smith, L. M. (2006). Audit Committee Effectiveness: Did The Blue Ribbon Committee Recommendations Make a Difference? *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(2), 240-251.
- Spira, L. (1999). Independence In Corporate Governance: The Audit Committee Role. *Business Ethics: A European Review*, 8(4), 262-273.
- SPK, (2003). Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: V, No: 68).
- SPK, (2014). Kurumsal yönetim tebliği, II-17.1
- SPK, (2014). Sermaye Piyasası Kurulu İç Denetim Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

- Stewart, J. & Subramaniam, N. (2010). Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328-360.
- Steyn, B. (2014). Heading up internal auditing in the public sector: Profiling the chief audit executives (CAEs) of South African national government departments.
- Steyn, B. (2016). Heading up Internal Auditing in The Public Sector: Profiling the Chief Audit Executives (CAEs) of South African National Government Departments.
- The Institute of Internal Auditors. (2013). Model Internal Audit Activity Charter, Florida, ABD. <https://global.theiia.org>, (03.12.2017)
- The Professional Practices Framework, The IIA Research Foundation, January 2004.
- Tıgdemir, S. (2014). Coso 2013'ün Yol Haritası. KPMG GÜNDEM, 24.
- TİDE (2008). Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007'deki Degisikliklerle), İstanbul.
- Topçu, B. (2013). İşletmelerde Kurumsal Risk Yönetimi", İstanbul Ticaret Odası Akademik Yayınlar, 25.
- Tuan, K. (2016). Finansal Raporlama Zamanlılığına Farklı Bir Bakış. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (69), 99-114.
- Tuşek, B. (2015). The Influence of the Audit Committee on The Internal Audit Operations In the System of Corporate Governance–Evidence from Croatia. *Economic Research*, 28(1), 187-203.
- Tusek, B. & Ivana, B. (2016). Internal Audit Activities as a Support to Governance Processes. In International OFEL Conference on Governance, Management and Entrepreneurship (p. 168). Centar za istrazivanje i razvoj upravljanja doo.
- TUSİAD, (2012). A'dan Z'ye Denetim Komiteleri, Tüsiad Yayınları.
- Türedi, H. Karakaya, G. İldem, M. (2015). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim ilişkisi, *Journal of Turkish Court of Accounts/Sayistay Dergisi*, (96).
- Türedi, H. Koban, A. O. Karakaya, G. (2015). Coso İç Kontrol (Abd) Modeli ile İngiliz (TURNBULL) ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması, *Sayıştay Dergisi*, 95.



- Usul, H. (2015). Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara
- Usul, M. Mizrahi, R. (2016). Risk Odaklı Denetim, Detay yayıncılık, Ankara
- Uyar, S. (2003). İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü. Mali Çözüm Dergisi, (63).
- Uyar, S. (2005). İç Denetçi İle Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır, İç Denetim Dergisi, 12, 22-28.
- Uzay, S. (1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Surecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yonelik Bir Arastirma, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın, (132).
- Uzay, S. (2009). Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi, Ankara
- 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. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Uzun A.K., Ergüden E. (2010), İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler, 29. Türkiye Muhasebe Sempozyumu bildiriler kitabı içinde, İstanbul: Galatasaray Üniversitesi, s.335-410
- Uzun, A. K., (2014) "İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri", <http://www.icdenetim.net>.
- Ülgen, H. Mirze S. K. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim, Literatür Yayınları, İstanbul
- Vanasco, R. R. (1994). The audit committee: An international perspective. Managerial Auditing Journal, 9(8), 18-42.
- Van. S, M. Steyn, B. (2009). The Profile Of The Chief Audit Executive as a Driver of Internal Audit Quality, African Journal of Business Management, 3(13), 918-925.
- Verschoor, C. C. (2008). Audit committee essentials. John Wiley & Sons.

- Vicknair, D. Hickman, K., Carnes, K. C. (1993). A Note on Audit Committee Independence: Evidence from the NYSE on " Grey" Area Directors. *Accounting Horizons*, 7(1), 53.
- Xie, B., Davidson III, W. N., DaDalt, P. J. (2003). Earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee. *Journal of corporate finance*, 9(3), 295-316.
- Yasser, Q. R., Mamun, A. A. (2015). The Impact of Audit Committee Characteristics on Firm Performance: Evidence from Pakistan. *New Zealand Journal of Applied Business Research (NZJABR)*, 13(1).
- Yılcı, M. (2006). İç Denetim, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Nobel Yayınları. Ankara
- Yılcı, M. (2015). İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, Detay Yayıncılık, Ankara
- Yörüker, S. (2004). İngiltere Sayıştay Finansal Denetim Alan Elkitabı Modülü-İç Kontroller.
- Yurtsever, G. (2009). Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği. Türkiye Bankalar Birliği.
- Zain, M. M. Subramaniam, N., Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of Their Contribution To Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1), 1-18.
- Zaman, M. Sarens, G. (2013). Informal Interactions Between Audit Committees and Internal Audit Functions: Exploratory evidence and directions for future research. *Managerial Auditing Journal*, 28(6), 495-515.
- Zhang, Y. Zhou, J. Zhou, N. (2007). Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(3), 300-327.