

HİLENİN ÖNLENMESİNDE DENETİM KOMİTESİNİN ROLÜ

THE ROLE OF THE AUDIT COMMITTEE IN PREVENTING FRAUD



Zeki DOĞAN*



Eda KÖSE**

ÖZ

Hile, iş ve finans alanının, düzenleyici kurumların ve muhasebe bilgi kullanıcılarının dikkatini çeken küresel bir olgudur. Hile birçok yönden işletmelere ciddi zararların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Hileyi önlemek ya da azaltmak için çeşitli mekanizmalar oluşturulmuştur. Bu mekanizmalarından biri de, işletmelerde denetim komitesinin kurulması olarak ortaya çıkmıştır. Denetim komitesi, işletme yönetim yapısının bir parçası ve yönetim kurulunun bir alt komitesidir. Denetim komitesinin temel işlevi, finansal raporların şeffaf şekilde sunulması ve finansal bilgilerin iç ve dış denetim süreçlerinin yönetilmesidir. Aslında komite, denetim süreçlerinden ve finansal raporlamalardan sorumlu olduğu için gözetim komitesidir. Bu komitenin işletmelerde etkin bir şekilde işlemesi için belirli özelliklere sahip olması gerekmektedir. Denetim komite-

ABSTRACT

Fraud is a global phenomenon that grasps the attention of business and finance, regulatory agencies and accounting information users. Fraud causes substantial damages to businesses in numerous ways. Various mechanisms are established to prevent or reduce fraud. One of these mechanisms was the audit committee established in businesses. The audit committee is a part of the business management structure and one of the subcommittees of the board. The primary function of audit committees is to file financial reports transparently and manage the internal and external audit processes regarding financial information. This is basically an oversight committee since it is responsible for audit processes and financial reporting. It must have certain properties to function effectively in businesses. Examining the characteristics of the audit committees and their impact on corporate

* Prof. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, zekidogan7@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0003-3328-7565.

** Dr. Eda KÖSE, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, edakose@nevsehir.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-9537-3672.

Doğan, Z., Köse, E. (Mayıs 2021). Hilenin Önlenmesinde Denetim Komitesinin Rolü, *Vergi Raporu*, 260, (11-26).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 01.03.2021 / M.K.T.: 29.04.2021

sinin özellikleri ve bunların kurumsal yönetim üzerindeki etkilerinin incelenmesi düzenleyici kurumlar, yasaları düzenleyenler ve yatırımcılar için önemlidir. Bu nedenle, bu çalışmada hilenin önlenmesinde veya azaltılmasında denetim komitelerinin etkinliği teorik çerçevede ele alınmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hile, Denetim Komitesi, Finansal Raporlama.

JEL Sınıflandırma Kodları: M40, M41, M42.

GİRİŞ

Muhasebe, denetim ve kurumsal yönetim alanlarındaki düzenlemeler giderek küresel hale gelmektedir. 2001-2002 Enron ve Maxwell skandalları, finansal açıklama, dış denetim ve denetimle ilgili endişelerin arttırması sonucunda denetim ile ilgili düzenleme ve değişikliklere yol açmıştır. Bu düzenleme ile denetim komitesine hem yargı alanında hem de işletmede, diğer denetçilerle yakın ilişki içerisinde ve kontrol mekanizması olarak güçlü rol verilmiştir.

İşletmelerde yönetsel başarısızlıklar ya da kasıtlı olarak yapılan hileler finansal raporların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durum işletmelerde denetim faaliyetlerinin önemi ortaya çıkarmıştır. Diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de denetim sürecinin kontrol edebilmek ya da finansal raporların güvenilirliğin sağlanması amacıyla denetim komitesi oluşturulmuştur. Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ve “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesi ve Uygulanmasında İlişkin Tebliğ” denetim komitesi ile ilgili ilkeleri kapsamaktadır. Bu Tebliğ’lere göre halka

governance is significant for regulatory agencies, legislative auditors and investors. Therefore, this study analyses the effectiveness of audit committees in preventing or reducing fraud within a theoretical framework.

Keywords: Fraud, the audit committee, financial reporting

JEL Classification Codes: M40, M41, M42

açık işletmeler “Kurumsal Yönetim İlkeleri” kapsamında en az iki üyeden oluşan ve komite üyeleri bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilen¹ denetim komitesi kurulması gerekmektedir. Denetim komitesinin işletmedeki sorumlulukları; muhasebe sistemi, iç kontrol sistem, iç ve dış denetim faaliyetlerinin kontrolü, finansal raporlama sürecinde güvenilirliği ile ilgili gözetim yapmaktır.² İşletmelerde denetim komitesinin etkin olması için üyelerin yönetime karşı sorumluluklarını bilmesi ve bu sorumluluklar kapsamında faaliyetlerini sürdürmesi gerekmektedir. Bununla birlikte işletme yöneticilerinin ise denetim komitesinin sağladığı faydaların farkında olup işletme ile ilgili karar alınırken denetim komitesinin görüş ve önerilerine başvurması gerekmektedir.

Securities Exchange Commission (SEC) baş muhasebeci Robert K. Herdman (2002), “denetim komitesi, yayımlanmış finansal kaynakların bütünlüğünün sağlanması için çok önemlidir, yatırımcıların güvendiği ve sermaye piyasaların etkinliği açısından merkezi önem taşıyan beyanlar sunmaktadır” şeklinde denetim komitesinin önemini vurgulamıştır. Ayrıca American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) denetim

¹ SPK. “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesi ve Uygulanmasında İlişkin Tebliğ”. (www.spk.gov.tr). Erişim tarihi: 21 Aralık 2020.

² Ali ALAĞÖZ. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü. Editörler: Zeki DOĞAN, Mehmet Emin İNAL, Tablet Yayınları, Konya, Şubat 2008. s. 98.

komitesi rehberliğinde hilenin önlenmesine değinmiştir. Finansal raporlama bilgileri güvenilir olmalıdır, ancak işletme bilgilerinin kasıtlı olarak manipüle edilerek belirli kişi ya da gruplara fayda sağlamak için hileye başvurulmaktadır. Hile, işletme içindeki risklerin teşhis yoluyla belirlenmesinde önemli ve ilk adım olarak görülmektedir. Komite hile riskini tanımlamalı, ilgili risklerle ilgili kontrol, önleme ya da tespit etme aşamasında titiz bir şekilde değerlendirmeli ve kontrolleri izlemesi gerekmektedir. Denetim komiteleri, hile riskini azaltmak için işletmeleri sadece finansal açıdan değil aynı zamanda fikri mülkiyet hakları, veri kaybı, muhasebe manipülasyonu, işletme varlıklarının çalışanlar tarafından uygun kullanım açısından da önemli bir rol oynayabilir.³ Aynı zamanda komite, hilenin önlenmesi ile ilgili uygulamalar sonucunda bir işletmenin itibarını artırabilir, tam tersi bir durumda ise finansal hile olması durumunda olası itibarını da zarar verebilir.

Denetim komitelerinin temel görevi “*finansal raporlama sürecinin gözetimi*” olmasına rağmen risk yönetimi, kontrol ve hilelerin tespiti gibi sorumlulukları da bulunmaktadır. Komite bu durumda hileleri görür ve gerekli uyarı yapma sorumluluğu da bulunmaktadır. Bu durumda denetim komitesi, hileyi önleme ya da azaltmak için işletmelere uygun prosedürleri uygulamalı ve kontrol mekanizmasını sağlam şekilde oluşturması gerekmektedir.⁴

Denetim komitesi, yönetimden ya da diğer kaynaklardan ortaya çıkacak hileyi önlemektedir.

Bunun içinde işletmelerde iç denetimin etkinliğinin artması, denetim komitesine de destek olacaktır.⁵ Denetim komitesi üyeleri ve iç denetçi, işletmenin amaçlarına ulaşması ve kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde riskleri ve hileleri tespit etmesi işletme yönetimine katkı sağlayacaktır. Aynı zamanda bu durum işletmenin finansal raporlara olan güvenilirliği arttırmakta ve işletmeyi dış denetim için hazır hale getirmektedir.⁶ Denetim komiteleri, risk yönetim sürecinde kontrol mekanizmasını sağlar ise işletmelerde hilenin ortaya çıkmasını engelleyecektir. Hilenin tespit edilmesi zor bir durum olduğu göz önüne alındığında kontrol mekanizmaları iyi bir şekilde yönetilip kontrol edilse bile hile tespit edilebilir. İşletmelerde hileyi önlemek için hem yönetim hem de denetim komite üyeleri ve diğer denetçiler dikkatli, titiz ve ayrıntılı bir şekilde faaliyetleri sürdürmesi gerekmektedir.

Literatürde hile ve denetim komitesi ile ilgili yapılan araştırmalarda farklı sonuçlar elde edilmiştir. Araştırmalarda denetim komitesi ile hile arasındaki ilişkiyi tespit etmek için anket yöntemi ya da finansal raporlama bilgileri ile komite özellikleri kullanılarak analiz yapılmıştır. Beasley (1996)⁷, SEC tarafından hile için cezalandırılan işletme örneğini incelemiş ve yönetim kurulunda dışarıdan yönetici sayısının fazla olduğu işletmelerde hilenin daha az olduğunu bulmuştur. Aynı zamanda denetim komitesine sahip olan işletmelerde hilenin önlenmesinde etkili olmadığını elde etmiştir. McMullen (1996)⁸ benzer bir araştırma yapmış ve Beasley (1996) da yaptığı çalış-

³ KPMG (2013). “*Audit Committee Handbook*”. (kpmg.co.uk/aci). Erişim tarihi: 19 Aralık 2020.

⁴ KPMG (2013). “*Audit Committee Handbook*”. (kpmg.co.uk/aci). Erişim tarihi: 19 Aralık 2020.

⁵ Özgür, ÇATIĞKAŞ ve Gürdoğan YURTSEVEN. “*Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme*”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 81. 2007. s. 86.

⁶ Ali ALAGÖZ. a.g.e. s. 119-120.

⁷ Mark S. BEASLEY. “*An Empirical Analysis of The Relation Between The Board of Director Composition and Financial Statement Fraud*”. The Accounting Review. Sayı 71 (4). 1996. s. 451.

⁸ Dorothy Ann MCMULLEN. “*Audit Committee Performance: An Investigation of the Consequences Associated with Audit Committees*”. A Journal of Practice. Sayı 15 (1). 1996. s. 101.

ması ile tutarlı olmayan sonuçlar elde etmiştir. İşletmelerin finansal bilgilerinde hile tespit edilmesi durumunda o işletmede denetim komitesine sahip olma olasılığı düşüktür (McMullen, 1996)⁹. İşletmelerde bağımsız denetim komitesinin varlığı finansal raporlama sürecini iyileştirebilir,¹⁰ bağımsız denetim komitesi güvenilir finansal raporlama üzerindeki etkisini azaltmaktadır. Ayrıca finansal uzmanlığa sahip bağımsız denetim komitesine sahip işletmelerde yönetim, hileli raporlamaya başvurmaktadır. Bağımsız ve aktif denetim komitesine sahip işletmelerin de muhasebe usulsüzlükleri yaşama olasılığı daha düşüktür.^{11,12} İşletmelerde bağımsız denetim komitesinin kazanç yönetimini azalttığı¹³; denetim komitesi toplantı sayısının hile ile ilişki olmadığı; bununla birlikte denetim komitesi üyelerinin finans uzmanı olmasının hileyi önlemede etkili olduğu saptanmıştır.¹⁴

Bu çalışmada ise hilenin önlenmesi ya da tespit edilmesinde denetim komitesinin rolü teorik çerçevede ele alınmıştır. Öncelikle çalışmanın birinci kısmında, denetim komitesi ve hile kavramı genel hatlarıyla açıklanmıştır. İkinci kısımda litera-

tür taraması yapılarak, üçüncü kısımda ise hilenin önlenmesinde denetim komitesinin sorumlulukları incelenmiş son kısımda ise genel değerlendirme ve öneriler yapılarak çalışma tamamlanmıştır.

1- DENETİM KOMİTESİ

Denetim komiteleri, son on yıl içerisinde işletmelerde sorumlulukları az olan gayri resmi bir komiteden, artan sorumlulukları olan daha kritik bir öneme sahip olan komiteye dönüşmüştür.¹⁵ Özellikle kurumsal skandalların artması, yeni yasal düzenlemelerin zorunluluğu, yatırımcı baskısı, kurumsal yönetim yapıları ve finansal raporların güvenilirliği gibi faktörler denetim komitesinin önemini ortaya çıkarmıştır.¹⁶ Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) (2012)¹⁷, denetim komitesini "*bir işletmenin muhasebe ve finansal raporlama süreçlerini denetlemek amacıyla yönetim kuruluna eşdeğer olarak kurulan bir komite*"; Dünya Bankası (2010)¹⁸, "*işletmenin finansal raporlarını gözden geçirme, yasa ve düzenlemelere uyum sağlama, iç denetim ve risk ya da risk yönetimi hakkında rapor verme yetkisine sahip komite*"; Sermaye Piyasası Kurumu (SPK)

⁹ Dorathy Ann MCMULLEN. a.g.e. 452.

¹⁰ Lawrence J. ABBOTT ve diğerleri. "Audit Committee Characteristics and Restatements". A Journal of Practice & Theory. Sayı 23 (1). 2004. s. 72.

¹¹ Lawrence J. ABBOTT ve Susan PARKER. "Auditor Selection and Audit Committee Characteristics". A Journal of Practice & Theory. Sayı 19 (2). 2000. s. 48.

¹² Dorathy Ann MCMULLEN ve Kannan RAGHUNANDAN. "Enhancing Audit Committee Effectiveness." Journal of Accountancy. Sayı 182 (2). 1996. s. 79.

¹³ April KLEIN. "Audit Committee, Board of Director Characteristics, and Earning Management". Journal of Accounting and Economics. Sayı 33 (2). 2002. s. 377.

¹⁴ Lawrence J. ABBOTT ve diğerleri. "The Effects of Audit Committee Activity and Independence on Corporate Fraud". Managerial Finance. Sayı 26 (11). 2004. s. 56.

¹⁵ Bahra SOLTANI. "Factors Affecting Corporate Governance and Audit Committees in Selected Countries". Maitland, Florida: The Institute of Internal Auditors. 2005. s. 9.

¹⁶ Isidoro FERRAIRA. "The Effect Of Audit Committee Composition And Structure On The Performance Of Audit Committees". Meditari Accountancy Research. Sayı 16 (2). 2008. s. 9.

¹⁷ PCAOB. "Information for Audit Committees About The PCAOB Inspection Process 2012". (https://pcaobus.org/news-events/news-releases/news-release-detail/pcaob-addresses-emerging-audit-issues-in-the-2012-forum-on-auditing-in-the-small-business-environment_379). Erişim tarihi: 21 Aralık 2020.

¹⁸ World Bank. "Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC): Corporate Governance Country Assessment". (www.worldbank.org). Erişim tarihi: 21 Aralık 2020.

(2013)¹⁹ “denetimden sorumlu olan kurul şirketin muhasebe sistemi, mali bilgilerin kamuya duyurulması, bağımsız denetimi, ortaklığın iç kontrol sisteminin ilerleyişini ve faaliyetinin gözetmenliğini yapan, bağımsız denetim kuruluşunun yapmış olduğu seçim, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim aşamasının başlatılması ve bağımsız denetim kurum ve kuruluşlarının her sürecinde çalışmalarını korumaya yönelik çalışmalarda ve tavsiyelerde bulunan en az iki üyeden oluşan kurul” olarak tanımlamaktadır. Denetim komitesi, finansal raporlama ve denetim süreçlerinin bütünlüğünün sağlanması amacıyla önemli bir yönetim mekanizması olarak kabul edilmektedir.²⁰

İşletmelerde denetim komitesinin etkin olması için üyelerinin bağımsız olması gerekmektedir. SPK'nın Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne göre, denetim komitesinin en az iki üyeden ve yönetim kurulundan bağımsız olması gerektiğini vurgulamıştır.²¹ Denetim komitesi başkanının bağımsız, icrada görevi olmayan yönetim kurulu üyesi olması bununla birlikte işletmenin yönetim kurulu başkanı olmaması gerekir. Bağımsız denetim komitesi, finansal raporlama, denetim ve kazanç

yönetiminde kilit rol oynamaktadır. Denetim komitesinin bağımsız olması, yönetim kurulu üyelerinin yürüttüğü süreçleri iyileştirmek için çaba sarf eder, sürekliliği sağlama ve işletmelerde etik iklimin oluşmasına katkı sağlar.²² Denetim komitesinin bağımsız olması etkili bir kurumsal yönetimin özelliklerindedir.²³ Ayrıca bağımsız denetim komiteleri bağımsız olmayan yöneticilere kıyasla işletme yönetimine ve karar kontrolüne sahip oldukları için işletme itibarlarına zarar verecek faaliyetlerden kaçınırlar²⁴ ve işletme ile ilgili raporları korku ya da baskı olmadan öne sürebilirler.²⁵

Denetim komitesi, yönetim kurulunun bir alt komitesi olarak işlev görür ve eylemlerinden doğrudan yönetim kuruluna karşı sorumlu olarak “danışma” sıfatıyla hareket etmektedir.²⁶ Dolayısıyla, denetim işlevinin yerine getirmek, verimli ve etkili olması için denetim komitesi tüm paydaşların ihtiyacını karşılamada kritik öneme sahiptir. Denetim komitesinin en önemli rolü, finansal bilgilerinin kalitesini ve bütünlüğünü denetlemede yönetim kuruluna yardımcı olmaktır.²⁷ Bu komitenin etkin bir şekilde işlemesi için üyelerin finansal okur-yazar olması gerekmektedir.²⁸ (IOD, 2002: 39). Muhasebe ya da finans

¹⁹ SPK. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”. (www.spk.gov.tr). Erişim Tarihi: 21 Aralık 2020.

²⁰ COSO (2012). “Internal Control - Integrated Framework. Internal Control over External Financial Reporting: A Compendium of Approaches and Examples. Jersey City: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission”. (www.coso.org). Erişim tarihi: 21 Aralık 2020.

²¹ SPK. “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesi ve Uygulanmasında İlişkin Tebliğ”. (www.spk.gov.tr). Erişim tarihi: 21 Aralık 2020.

²² Aliyu Suleiman KANTUDU ve Ishaq Alhaji SAMAILA. “Board Characteristics, Independent Audit Committee and Financial Reporting Quality of Oil Marketing Firms: Evidence from Nigeria.” Journal of Finance, Accounting & Management. Sayı 6 (2). 2015. s. 34.

²³ Lawrence J. ABBOTT ve diğerleri. a.g.m. s. 58.

²⁴ Lawrence J. ABBOTT ve Susan PARKER. a.g.m. s. 49.

²⁵ Mark S. BEASLEY ve diğerleri. “Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms.” Accounting Horizons. Sayı 14 (4). 2000. s. 442.

²⁶ Louis BRAIOTTA. *The Audit Committee Handbook*. 4th Edition. New York: Wiley. (2004). s. 30.

²⁷ J RAMANATHAN ve SIM, Y. L. (2010). *Guidance to Audit Committees on Evaluation of Quality of Work Performed by External Auditors*. Singapore Exchange Limited. s. 1.

²⁸ Institute of Directors (IOD). “King Report on Corporate Governance for South Africa 2002”. (https://www.iodsa.co.za/). Erişim tarihi: 22 Aralık 2020.

eğitim geçmişine sahip üyelerinin sayısı arttıkça komitenin de performansı artacaktır. Daha önceki araştırmalara göre; denetim komitesinde daha fazla finansal okur yazar bulunmasının muhasebe kalitesini arttırdığı^{29, 30, 31, 32}; finansal raporlamaların zamanında sunulduğu³³, raporlarda manipülasyon yapılması olasılığını azalttığı³⁴ ve iç kontrol eksikliklerini zamanında önlenmesi olasılığını arttırdığına ilişkin sonuçlar elde edilmiştir.³⁵ Denetim komiteleri, finansal raporlamaların düzenlenmesinde ve hileli raporlamanın önlenmesini etkileyen önemli bir faktör olarak görülmektedir. Hileli finansal raporlama uygulamaları ya da muhasebe sahtekarlığı ülke, sektör ya da işletmelerin büyüklüğüne bakılmaksızın birçok kuruluşu etkilemiştir.

Denetim komiteleri, iç kontrol sistemi ve iç denetim, risk yönetimi ve uygunluğu arasında düzgün işleyişi değerlendirir. Özellikle COVID-19 sürecinde denetim komitelerinin, denetim işleyişini takip etmesi açısından komitelerin önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır. Bu dönemde hem iç denetçi hem de dış denetçi en azından kilitlenme sırasında değil sahada seyahat edemedikleri

ya da denetimi gerçekleştirmedikleri için denetim prosedürlerini gerçekleştirmek için mutlaka etkileşim içerisinde bulunmanın gerektiğini vurgulamıştır. Bununla birlikte video konferansların tamamen kişisel temasın yerini almayacağı ve komite üyelerinin tepkilerini gözlemleyebilmek için zaman zaman ve belirli konularda (örneğin hile) yüz yüze görüşme yapılması zorunlu kılınmıştır.³⁶ Bununla birlikte COVID-19, başarılı bir yönetimin önemli bir bileşeni olan denetim komitesinin sorumluluklarında yapısal bir değişikliği zorunlu hale getirmiştir. COVID-19 öncesinde belirsizliğin olmadığı dönemlerde denetim komitesi; kurum hissedarları ve diğer paydaşların karar alma süreçlerine teşvik eden iş kültürünün oluşturulması, sürdürülmesi ve bilgilerin şeffaf bir şekilde sunulmasında rol oynamaktadır. Özellikle salgın sürecinde, belirsizlik ve riskin yüksek olduğu zamanlarda şeffaflık daha da gereklidir.³⁷ Bu süreçte denetim komitelerinin rolü, salgının üretim, nakit akışı, sermaye yönetimi üzerindeki etkisini incelemek ve bilanço verimliliğine vurgu yapmak, finansal baskının erken göstergelerini tahmin etmektir.³⁸ Bununla birlikte, salgının be-

²⁹ Lawrence J. ABBOTT ve diğerleri. "The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees". A Journal of Practice & Theory. Sayı 22 (2). 2003. s. 18.

³⁰ Jean BE'DARD ve diğerleri. "The Effect of Audit Committee Expertise, Independence, and Activity on Aggressive Earnings Management". Journal of Practice & Theory. Sayı 23 (2). 2004. s. 14.

³¹ Gopal V. KRISHNAN ve Gnanakumar VISVANATHAN. "Does the SOX Definition of an Accounting Expert Matter? the Association between Audit Committee Directors' Accounting Expertise and Accounting Conservatism". Contemporary Accounting Research. Sayı 25 (3). 2008. s. 828.

³² Dan DHALIWAL ve diğerleri. "The Association Between Accruals Quality and the Characteristics of Accounting Experts and Mix of Expertise on Audit Committees". Contemporary Accounting Research. Sayı 27 (3). 2010. s. 785.

³³ John L. ABERNATHY ve diğerleri. "The Association Between Characteristics Of Audit Committee Accounting Experts, Audit Committee Chairs, And Financial Reporting Timeliness." Advances in Accounting. Sayı 30 (2). 2014. s. 284.

³⁴ Dalia MARCIUKAITYTE ve Raj VARMA. "Consequences of Overvalued Equity: Evidence From Earnings Manipulation." Journal of Corporate Finance. Sayı 14 (4). 2008. s. 419.

³⁵ Beng Wee GOH. "Audit Committees, Boards Of Directors, And Remediation Of Material Weaknesses in Internal Control." Contemporary Accounting Research. Sayı 26 (2). 2008. s. 550.

³⁶ Reto EBERLE. *Audit Committees During The Coronavirus Crisis*. In: Board Leadership News. Sayı 4. 2020. s. 2.

³⁷ Hans-Martin VON GAUDECKER ve diğerleri. "Labour Supply In The Early Stages Of The Covid-19 Pandemic: Empirical Evidence On Hours, Home Office, And Expectations". IZA Discussion Paper Series. Sayı 131. 2020.

³⁸ IFAC. "Implications for Audit Committees Arising from COVID-19 2020". (<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/implications-audit-committees-arising-covid-19>.) Erişim tarihi: 15 Ocak 2021.

lirsizliklerini göz önünde bulundurarak finansal tabloların gözetimi ve iç yönetiminin görevlerini tutarlı şekilde yansıtacaklarından emin olmaları gerekmektedir.³⁹

2- HİLE KAVRAMI

Hile, “yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemler” olarak ifade edilmektedir.⁴⁰ Hile, “Muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında maddi zarara uğrayacakları şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya suça iştirak etmektir”⁴¹; hile, finansal tablolarda kasıtlı olarak yapılan değişiklikler olarak ifade edilmektedir. Örneğin finansal tablolarda kasıtlı olarak koşullu yükümlülüğün açıklanmaması ya da finansal tablo dipnotlarında önemli açıklamaların yapılmaması olarak tanımlanmaktadır.⁴² Muhasebe literatüründe hile, beyaz yakalı suç, güveni kötüye kullanma, zimmete para geçirme ya da sapma olarak açıklanmaktadır.⁴³

Hileyi belirleyici faktörleri Cressey (1953)⁴⁴, kasıtlı eylemleri gerçekleştirmenin temelinde

onları belirleyen baskı ve teşvik, tavırlar ve meşrulaştırma ortamları olarak bir “hile üçgeni” tanımlamıştır. Aynı zamanda hileyi işleyen kişinin gerekçesi, tutumu ve meydana gelme nedenleri belirlemekte, bu durum hilenin tetikleyici nedenlerine farklı bir bakış açısı getirmiştir. Gallet (2010)⁴⁵ ise hile faktörlerini, işletme ortamı, bilgi sistemi ve kontrol mekanizmaları hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olan ve bir dizi teknik bilgiye sahip olan kişilerden dolayı ortaya çıktığını ifade etmiştir. Genellikle hilenin ortaya çıkma nedenleri; baskılar, işletme başarısızlıkları, işletmenin varlıklarını verimli bir şekilde yönetme becerisine sahip olmayan kişileri görevlendirme, işletmenin servetlerini kişisel servet ile karşılaştırma, hileyi yapan kişilerin fiziksel ya da psikolojik soyutlanma düşüncesi karşısında hileye başvurarak kişisel statüsünü iyileştirme arzusu, çalışan ve işveren arasındaki ilişkilerden dolayı çalışanların çabalarını yeterince alamadıkları düşüncesi sonucunda hileye başvurması olarak yapılmaktadır. Bu durumda işletmelerde farklı nedenlerle bilgilerde makyajlama yapılarak hileye başvurulmaktadır. Hileyi engellemek ya da hileyi tespit etmek için hile denetimi kavramı ortaya çıkmıştır.

Hile denetimi kavramı “mali tablo bilgilerinde hile, hata ya da yanlışlık olup olmadığını ortaya çıkarmaya yönelik makul bir güvence vermek amacı ile yapılan planlanmış bir faaliyet” olarak

³⁹ Reyry APRISMA ve Erina SUDARYATI. “The Changing Role of Audit Committee Responsibilities in the Light of COVID-19 Pandemic.” International Journal of Scientific and Research Publications. Sayı 10 (10). 2020. s. 568.

⁴⁰ BDS 240. “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”. (http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_240.pdf). Erişim tarihi: 02 Ocak 2021.

⁴¹ Kıymet ÇALIYURT. “Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler Ve Türkiye Açısından Değerlendirme.” XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. 2007. Antalya.

⁴² Madan Lal BAHASIN. “Fraudulent Reporting Practices: The Inside Story of India’s Enron”. International Journal of Management Sciences and Business Research. Sayı 5 (10). 2016. s. 33.

⁴³ Ramdhoni Bramasetya ALDI. “The Effect of Internal Audit Role on Preventing Fraud (Case Study on PT AJC).” Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB. Sayı 8(2). 2020. s. 1.

⁴⁴ Donald R. CRESSEY. *Other People’s Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement*. Glencoe. III. 1953. Free Press.

⁴⁵ Oliver GALLET. *Halte Aux Fraudes. Guide pour Auditeurs et Dirigeants*. 2e Édition. Dunod, 2010. Paris.

ifade edilmiştir.⁴⁶ Hile denetim sürecinde, hileyi kimin ya da nasıl yapıldığı bilinmediğinden dolayı yapılan her işlem şüpheli olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu süre boyunca hem iç denetçiler hem de bağımsız denetçiler belirli göstergeleri ve birçok unsuru dikkate almaları gerekmektedir.⁴⁷ Hile denetimi süreci ise proje ekibini yeniden bir araya getirmek, hile önleme politikası oluşturmak, riskleri belirlemek ve değerlendirmek (tehditleri belirlemek, hile oluşumuyla ilgili senaryolar önermek, bu senaryoları test etmek ve değerlendirmek), hileyi önleme ve hile tespit programlarını entegre etmek, izleme süreci geliştirmek, görevin sona ermesi şeklinde sıralanmaktadır.⁴⁸

Sertifikalı Hile Denetçiler Derneği (ACFE) tarafından 2020 yılında hazırlanan raporda 125 ülkede 2.504 hile vakası ele alınmış ve hile toplamda 3.6 milyar dolardan daha fazla zarara neden olmuştur. Bu rapora göre, hile ağacı olarak adlandırılan mesleki hileyi üç kategoriye ayırmıştır. En üst kısmında çalışanın işletmenin kaynaklarını çalması ya da kötüye kullanması, hile olaylarının büyük çoğunluğunda (vakaların %86) oluşturmaktadır. Buna karşılık, kişinin kasıtlı olarak işletmenin finansal tablo bilgilerinde yanlış beyan ve ihmaller sonucunda finansal tablo hilede en az yaygın olan (vakaların %10) ancak en yüksek maliyetli kategori olduğunu; üçüncü ise rüşvet, çıkar çatışması gibi suçları kapsayan yolsuzluk; hem sıklık hem de finansal zarar açısından orta kategoride yer almaktadır.⁴⁹ Bu rapor sonuçlarına göre, işletme-

nin kasıtlı olarak yaptığı eylemler işletmeleri ciddi anlamda hem itibar hem de finansal kayıplara neden olmaktadır. Örneğin, Almanya'da faaliyet gösteren Wirecard işletmesinin CEO'su Markus Braun yatırımcıları işletmeye çekmek amacıyla gelirlerde manipülasyon yapmıştır. Bu durumun ortaya çıkması sonucunda da işletmenin hisse değerleri 40'dan 1'e düşmüş ve işletme iflas başvurusunda bulunmuştur.⁵⁰ Bununla birlikte ACFE (2020) hile raporunda, COVID-19 döneminde hileyi önleme ve tespit etmenin salgın öncesine göre daha zor olduğu ifade edilmiştir. COVID-19 sürecinde hilenin tespit edilmesinin zor hale gelmesinin nedenleri olarak; hile denetimi yapacak denetçilerin seyahat edememe, uzaktan görüş yapmada yaşadığı zorluklar ve kanıtlara erişim sıkıntısı şekline açıklanmıştır.

3- LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde daha önce yapılan araştırmaların sonucuna göre, denetim komitesinin finansal raporlamaların düzenlenmesinde⁵¹ hileli raporlamanın daha az olma olasılığı⁵² ve muhasebe kalitesini etkileyen önemli bir faktör olduğunu keşfetmişlerdir.⁵³ Literatürde daha önce yapılan çalışmaların tamamını burada sıralamak çalışmanın kapsamını aşacağı için denetim komitesi ve hile denetimi ile ilgili yapılmış bazı çalışmalar ve elde edilen bulgulara aşağıda özetlenmiştir.

Absott vd. (2000)⁵⁴, denetim komitesi bağımsızlığının hileli ve agresif finansal raporlama

⁴⁶ Murat EMİR. "Hile Denetimi." Mali Çözüm. Sayı 86. 2008. s. 110.

⁴⁷ Serkan TERZİ. "Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı." Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 54. 2012. s. 53.

⁴⁸ Oliver GALLET. a.g.e.

⁴⁹ ACFE. "Fraud in The Wake of COVID-19: Benchmarking Report 2020". (<https://www.acfe.com>) Erişim tarihi: 09 Şubat 2021.

⁵⁰ Hakan CAVLAK. *Parlayan Yıldızdan Ulusal Utanca: Wirecard Ağ Vak'ası*. İşletme Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü. Vak'alar 2020. İstanbul. s. 105.

⁵¹ Lawrence J. ABBOTT ve diğerleri. a.g.e. s. 56.

⁵² Mark S. BEASLEY ve diğerleri. a.g.e. s. 443.

⁵³ April KLEİN. a.g.e. s. 37.

⁵⁴ Lawrence J. Abbott ve diğerleri. "The Effects Of Audit Committee Activity And Independence On Corporate Fraud." *Managerial Finance*. Sayı 26 (11). 2000. s. 55.

eylemleri üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Araştırma sonucuna göre, denetim komitelerinin bağımsız olması hem hileli hem de hileli olmayan beyanları azalttığı saptanmıştır.

Felo vd. (2003)⁵⁵, denetim komitesinin yapısı ve büyüklüğü finansal raporlama kalitesi ile ilişkiyi analiz etmişlerdir. Araştırmada elde edilen bulgulara göre; işletme büyüklüğü, yönetim kurulu yapısı, kurumsal sahiplik, denetim komitesinin üye sayısı fazla olması ve denetim komitesi üyelerinin finansal uzmanlığa sahip olmasının finansal raporlama kalitesi ile olumlu yönde ilişkili olduğu denetim komitesinin bağımsız olması ise olumsuz yönde ilişki olduğu saptanmıştır.

Owens-Jackson vd. (2009)⁵⁶, çalışmalarında SOX tarafından tavsiye edilen denetim komitesi özellikleri ile hile olasılığı arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Buna göre, hileli finansal raporlama olasılığının denetim komitesinin bağımsızlığı, toplantı sayısı ve yönetim sahipliği ile negatif yönde ilişki olduğu bulunurken işletme büyüklüğü ve büyüme fırsatları arasında pozitif yönde ilişki saptanmıştır.

Huang ve Thiruvadi (2010)⁵⁷, çalışmalarında denetim komitesi özelliklerinin (denetim komitesi toplantıları sayısı, üye sayısı ve finansal uzman sayısı) ile hile arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Elde edilen bulgulara göre, denetim komitesinin

toplantı sıklığını hile ile ilişkili olmadığı; üye sayısı hilenin önlenmesinde önemli derecede etkilemediği; finansal uzman sayısının hileyi önlemede ilişkili olduğunu saptamışlardır.

Kamarudin vd. (2012)⁵⁸, çalışmalarında denetim komitesi bağımsızlığı ile kazanç kalitesi arasındaki ilişki ve CEO ikilisi üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Elde edilen bulgulara göre, CEO'nun başkanlık pozisyonunda bulunması yönetim kurulu kararları üzerinde aşırı kontrole sahip olduğu, dolayısıyla finansal tablolarda yüksek kaliteli kazanç sağlamak için bağımsız denetim komitelerinin izleme işlevinin etkisiz hale geldiği sonucuna ulaşılmıştır.

Doğan ve Kayıran (2017)⁵⁹, hile denetimi kavramını ve hilenin işletme ile ilgili paydaşlar üzerinde olumsuz etkilerini; Ataman ve Aydın (2017)⁶⁰, hile denetimi, özellikleri, türleri ve aşamalarını; Akçay ve Uysal (2019)⁶¹, çalışmalarında hile denetimi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi teorik kapsamda incelemiştir.

Yesiari ve Rahayu (2017)⁶², finansal tablolar da hileye neden olan faktörler üzerine yaptıkları araştırma sonucuna göre; dış baskı ve rasyonalizasyonun önemli derecede etkili olmasına rağmen finansal istikrar, hedefler, denetçi değişiklikleri, finansal ihtiyaçlar, sektörün yapısı, etkin olmayan kapasite ve izleme ise hilenin ya-

⁵⁵ Andrew J. FELO ve diğerleri. "Audit Committee Characteristics and the Perceived Quality of Financial Reporting: An Empirical Analysis." <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.401240>. 2003.

⁵⁶ Lisa A. OWENS-JACKSON ve diğerleri. "The Association Between Audit Committee Characteristics, the Contracting Process and Fraudulent Financial Reporting." American Journal of Business. Sayı 24 (1). 2009. s. 57.

⁵⁷ Hua-Wei HUANG. ve Sheela THIRUVADI. "Audit Committee Characteristics and Corporate Fraud" International Journal of Public Information Systems. Sayı 6 (1). 2010. s. 71.

⁵⁸ Khairul Anuar KAMARUDIN ve diğerleri. "The Influence of CEO Duality on the Relationship between Audit Committee Independence and Earnings Quality". Procedia - Social and Behavioral Sciences. Sayı 65. 2012. s. 919.

⁵⁹ Saime DOĞAN ve Dilek KAYAKIRAN. "İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi." Maliye Finans Yazıları. Sayı 108. 2017. s. 167.

⁶⁰ Başak ATAMAN ve Ruhan AYDIN. "Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma." Marmara Business Review. Sayı 2(1). 2017. s. 1.

⁶¹ Serkan AKÇAY ve Merve UYSAL. "Hile Denetimi ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin Boyutları." Turkish Studies. Sayı 14 (2). 2019. s. 49.

⁶² Merissa YESIARIANI ve Isti RAHAYU. "Deteksi Financial Statement Fraud: Pengujian Dengan Fraud Diamond." Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia. Sayı 21 (1). 2017. s. 49.

pılmasında etkili olmayan faktörler olduğu elde edilmiştir.

Handoko ve Ramandhani (2017)⁶⁴; Miftah ve Murwaningsari (2018)⁶⁵, yaptıkları araştırmalarda, bağımsız bir denetim komitesi ve işletme büyüklüğünün hile üzerinde etkisi olmamasına rağmen denetim komitesinin finansal uzmanlardan oluşmasının hile üzerinde önemli etkisi olduğunu saptamışlardır.

Fakhari vd. (2018)⁶⁶, çalışmalarında denetim komitesinin sosyal ve mesleki bağlarının, işletmenin hileli raporlamaların değerlendirilmesini rolünü incelemişlerdir. Araştırmanın bulguları, denetim komitesi üyelerinin üst düzey yöneticilerle sosyal ve mesleki ilişkileri ile denetim komitesi üyelerinin hileli finansal raporlama risklerini değerlendirmeye yönelik işlemleri arasında olumsuz ve anlamlı bir ilişki saptanmıştır.

Iriyadi (2019)⁶⁷, kazanç yönetiminin önlenmesinde denetim komitesinin rolü ve dış denetim kalitesine etkisini analiz etmiştir. Sonuç olarak kurumsal yönetim yapısının iki önemli bileşeni olan denetim komitesi ve dış denetiminin kazanç yönetimi üzerinde etkisi olmadığını saptamıştır.

Lastanti (2020)⁶⁸, işletmelerde denetim komitesinin büyüklüğü, baskı, fırsat ve rasyonelleştirme faktörlerin finansal tablolarda hileyi önemli derecede arttırdığı; diğer faktörler (yetenek ve kibir) finansal tablolarda hilenin yapılmasında

önemsiz olduğunu analiz etmiştir. Araştırmanın sonucuna göre, denetim komitesinin büyüklüğü, baskı, fırsat ve rasyonelleştirme değişkenlerinin finansal tablo hileleri üzerindeki etkisini arttırdığı sonucu elde edilmiştir.

Tjen vd. (2020)⁶⁹, finansal istikrar, kaldıraç, etkisiz izleme ve bağımsız denetim komitesinin hileli finansal tablo üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırmanın sonuçları, hileli finansal tablo üzerinde finansal istikrarın önemli etkisi olduğunu kaldıraç, etkisiz izleme ve bağımsız denetim komitesinin ise kısmen etkilediği elde edilmiştir.

Bu çalışmada hilenin önlenmesinde denetim komitesinin rolü teorik çerçevede değerlendirilmeye çalışılmıştır. Özellikle denetim komiteleri, işletmelerde hilede dahil olmak üzere finansal potansiyel riski değerlendirmede ve kontrol edilmesinde aktif rol oynamaktadır. Dolayısıyla finansal raporlamalarının karmaşıklığı göz önüne alındığında, denetim komitelerinin hileyi tespit etmesi ya da önlenmesinde dikkatli olmaları ve geniş sorumlulukları bulunmaktadır.

4- HİLENİN ÖNLENMESİNDE DENETİM KOMİTESİNİN ROLÜ

İşletme yöneticileri, finansal raporlarını geleneksel teoriler çerçevesinde kendi menfaatleri için kasıtlı olarak değişiklikler yapmaktadır. Yö-

⁶⁴ Bambang Leo HANDOKO ve Kinanti Ashari RAMADHANI. "Pengaruh Karakteristik Komite Audit, Keahlian Keuangan Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Kemungkinan Kecurangan Laporan Keuangan." DeReMa Jurnal Manajemen. 12 (1). 2017. s. 86.

⁶⁵ Desrir MIFTAH ve Murwaningsari ETTY. "Bonus Plan and Income Smoothing on The Selection of Accounting Policy and Corporate Governance Determination Manufacturing Companies Listed on The Indonesian Stock Exchange Evidence." Journal of Resources Development and Management: An International Peerreviewed Journal. Sayı 41. 2018. s. 1.

⁶⁶ Hasseon FAKHARI ve diğerleri "Study of the Role of Social and Professional Ties of Audit Committee with the Assessment of Firm Fraudulent Reporting." Journal of Accounting and Auditing Review. 25 (2). 2018. s. 233.

⁶⁷ Iriyadi IRIYADU. "Prevention of Earnings Management through Audit Committee and Audit Quality in the Award-Winning and Non-Winning Companies." Journal of Accounting Research, Organization and Economics. Sayı 2 (2). 2019. s. 155.

⁶⁸ Hexana Sri LASTANTI. "Role of Audit Committee in The Fraud Pentagon and Financial Statement Fraud". International Journal of Contemporary Accounting. Sayı 2 (1). (2020). s. 85.

⁶⁹ Fenny TJEN ve diğerleri. "Financial Stability, Leverage, Ineffective Monitoring, Independent Audit Committee, and the Fraudulent Financial Statement." International Research Journal of Business Studies. Sayı XIII (02) (August - November). 2020. s. 161.

netim kurullarında tartışmasız yetkiler kullanan ya da kazanç beklentilerini karşılamak için finansal raporları manipüle eden işletme yöneticileri, bunları yapabilmek için ikna edici yönünü kullanmaktadır.⁷⁰ Özellikle son on yılda yaygın olarak birçok işletmede görülen manipülasyonun azaltılması ya da önlenmesinde denetim komiteleri aktif rol oynamaktadır. Denetim komiteleri, paydaşların işletme yöneticilerinin davranışlarını kısıtlamak amacıyla işletmelerde oluşturulan kurumsal yönetim mekanizmalarından biridir. Paydaşlar denetim komitesini, düzenleyici ya da denetim yaklaşımları ile yönetebilen ve işletme içinde ya da dışında farklı aktör gruplarını kendi bakış açılarını empoze etmeye çalışırken mücadele ettiği alan olarak görmektedirler.⁷¹

Denetim komitesinin temel işlevi, finansal raporlamadaki genel riski denetlemektir. Bundan dolayı komite, kurumsal etik kurallarına göre hareket etmeli ve bu kurallara istisnalar vermekten kaçınmalıdır.⁷² Aynı zamanda denetim komitesi, finansal raporlama, dış denetim, mevzuata uygunluk, iç kontrol, hile denetimi ve risk yönetiminin etkin bir şekilde yönetiminden sorumludur.⁷³ Özellikle Enron'un çöküşünden

sonra, finansal açıklama, dış denetim kalitesi ve yatırımcılar dış denetçilerin güvence hizmetlerine olan endişeleri artmıştır. Bu skandallar sonrasında zedelenen güvenin kazanılması amacıyla denetim komitelerine yargı alanında (ABD'de Sarbanes-Oxley Yasası; Birleşik Krallık'ta Smith Komitesi) güçlendirilmiş rol verilmiştir.⁷⁴

Enron ve Maxwell skandalları ardından denetim komitelerinin hileyi önlemek ve sağlam finansal yönetim için bir araç olarak önemi ortaya çıkmıştır.⁷⁵ Beasley vd. (2000)⁷⁶, hilenin tespit edilmesinde denetim komitelerini kilit unsur olarak ifade etmiştir. Harrast ve Mason-Olsen (2007)⁷⁷, denetim komiteleri yönetimin yapacağı hileyi önleme ve finansal raporlama da hilenin tespit edilmesinde aktif rol oynadığını belirtmiştir. İşletmelerde hilenin tespit edilmesi ya da önlenmesi ile ilgili olarak denetim komitelerindeki bağımsız üye sayısı, üyelerin ortalama görev süresi ve toplantı sıklığı olumlu olarak etkilemektedir.⁷⁸ Bağımsız ve aktif bir denetim komitesinin finansal raporlamalarda hileyi önlemede^{79,80} ve kazanç yönetiminin azaltılmasında etkili olmuştur.⁸¹ Bunun tam tersi bir durumda denetim komitesinin tamamen bağımsız üyelerden oluşması hile ola-

⁷⁰ Michael C. JENSEN ve William H. MECKLING. "Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, And Ownership Structure." Journal of Financial Economics. Sayı 3 (4). 1976. s. 305.

⁷¹ Yves GENDRON ve Jean BE'DARD. "On The Constitution Of Audit Committee Effectiveness." Accounting, Organizations and Society. Sayı 31. 2006. s. 211.

⁷² SEC (2002). Annual Report. (<https://www.sec.gov/>) Erişim tarihi: 15 Ocak 2021.

⁷³ Linda S: MCDANIEL ve diğerleri. "Evaluating Financial Reporting Quality: The Effects of Financial Expertise vs. Financial Literacy." The Accounting Review. Sayı 77. (2002). s. 142.

⁷⁴ Ganga BHAVANI ve diğerleri. "Two Dueling Perspectives on Audit Committees: A Second-Order Analysis." Accountancy Business and the Public Interest. Sayı 19. 2020. s. 94.

⁷⁵ John R. OWEN III (2004). Nonprofits without Audit Committee: Risk Disaster. Nonprofit World. 22 (2).

⁷⁶ Mark. S. BEASLEY ve diğerleri. a.g.e. s. 443.

⁷⁷ Steven A. HARRAST ve Lori MASON-OLSEN. "Can Audit Committee Prevent Management Fraud?" The Accounting Journal. Sayı 77 (1). 2007. s. 24.

⁷⁸ Sameer T. MUSTAFA ve H. Meier HEIDI. "Audit Committees and Misappropriation of Assets: Publicly Held Companies in the United States." Canadian Accounting Perspectives. Sayı 5 (2). 2006.

⁷⁹ Lawrence J. ABBOTT ve Susan PARKER. a.g.e. s. 51.

⁸⁰ Mark S. BEASLEY ve diğerleri. a.g.e. s. 445.

⁸¹ Nicole Thornne JENKINS. "Auditor Independence, Audit Committee Effectiveness, and Earnings Management." Working paper, Washington University in St Louis. 2002.

sılığını artırabilir. Bağımsız komite üyeleri ile işletme ve işletme yöneticiler arasında uçurumun olmasına ve işletme yöneticilerin kararlı davranması hilenin önlenmesini ya da tespit edilmesini olumsuz olarak etkileyecektir. Komitesi üyelerinin tamamen bağımsız olmasının bir diğer yönü ise işletmelerde hızla gölge yönetici dönüşebilir.

Denetim komitelerinin hileyi tespit etmek için en az iki yolu vardır; iç denetim ve dış denetim. Denetim komiteleri, baş iç denetçi ile sık sık toplantılar düzenleyerek, iç denetim faaliyetlerini ve sonuçlarını inceleyerek iç denetim faaliyetlerini destekleme ve kontrol olasılığı daha yüksektir.⁸² İşletmelerde denetim komitesinin özellikleri ve iç kontrol faaliyetleri üzerindeki gözetimi ne kadar etkin ise iç denetim performansını da pozitif olarak etkileyecektir. İşletmelerde iç denetim mekanizmasının sağlam olması denetim komitesinin iç denetim faaliyetlerinin etkinliği ile ilişkilidir. Denetim komitelerinin diğer bir yönü ise dış denetim ile ilişkilidir. Eğer bir işletmede denetim komitesi bağımsızlığını ve etkinliğini artırmak istiyorsa kaliteli bir dış denetçiyi elde tutması gerekmektedir.⁸³ İşletmelerde kaliteli bağımsız denetçinin bulunması, maddi finansal hilenin tespit edilmesi ve raporlanması açısından aktif olmasına bu durumda işletmelerde hilenin önlenmesinde ya da tespit edilmesinde etkili olacaktır.⁸⁴ Denetim komitesinin hilenin önlenmesinde etkinliğinin artması işletmelerde itibar sermayesinin korunmasını sağlayacaktır.

SONUÇ

Günümüzde işletmelerde denetim komitesinin rolü, çeşitli skandallar ve ekonomik neden-

lerden dolayı daha önemli hale gelmiştir. Özellikle karmaşık ve gelişen iş dünyasında, denetim komiteleri “sürpriz yok” ortamına katkıda bulunarak hem kurumsal yönetim kültürüne hem de işletmelere önemli katkıda bulunabilir. Gelişmiş ülkelerde oraya çıkan Enron, WorldCom gibi kurumsal çöküşün sonrasında denetim komitesinin yetki ve sorumlulukları artmış ve 2002 ABD’de Sarbanes-Oxley Act of (SOX) ile birlikte dünya çapında denetimle ilgili yasalar kabul edilmiştir. SOX oluşturulmasındaki amaç, dünyanın her yerinde faaliyet gösteren halka açık işletmelerde aktif bir denetim komitesinin oluşturulmasıdır. İşletmenin yönetim kurulu, işletmeyi yönetebilmek, yönlendirmek ve kurmak için denetim komitesi tarafından hazırlanan değerlendirmeyi dikkate almaktadır.

İşletmelerde denetim komitesi, işletme yöneticileri ve çalışanlarını etik ilkelere uyulmasını teşvik eder ve ortaya çıkacak hilenin önlenmesinde kontrol mekanizması olarak görev üstlenmektedir. Literatürde bağımsız denetim komitesi üyelerinin hilenin önlenmesinde daha etkili olduğu, soruşturma sürecinde tarafsız bir şekilde yönetildiği ile ilgili olumlu sonuçlar elde edilmesine rağmen komite üyelerinin tamamen bağımsız olması üyeler ile yöneticiler arasında iletişim sorunlarının ortaya çıkmasına neden olarak hilenin ortaya çıkması önlenemeyebilir.

İşletmelerde hilenin önlenmesinde denetim komitelerine önemli rol verilmiştir. Bu nedenle komite, işletme faaliyetlerinin kontrolünü sağlama ve raporlama sürecinde özen göstermesi kalite faktörleri haline gelmiştir. Denetim komitelerinin işletmelerde de aktif olması, finansal

⁸² D. Paul SCARBROUGH ve diğerleri. “Audit Committee Composition And Interaction With Internal Auditing: Canadian Evidence.” Accounting Horizons. Sayı 12 (1). 1998. s. 52.

⁸³ Joseph V. CARCELLO ve Terry NEALI. “Audit Committee Characteristics and Auditor Reporting.” Working paper, University of Tennessee. 1999.

⁸⁴ Lawrence J. ABBOTT ve Susan PARKER. “Audit Committee Characteristics And Auditor Selection.” Auditing: A Journal of Practice and Theory, Forthcoming. 1999.

bilgilerde manipülasyon yapılmasını önleyecek ve bunun sonucu olarak finansal raporlama kalitesini artıracaktır. Finansal raporlama kalitesinin yüksek olması işletmede hile olma olasılığının düşük olduğunun göstergesidir. Dolayısıyla işletmelerde denetim komiteleri, hileyi önleyecek, muhasebe usulsüzlükleri ve kazanç yönetimini azaltarak işletmelerin güvenilir bilgiler sunmasını etkileyecektir. Aynı zamanda denetim komitesinin işletme aktif ise agresif muhasebe uygulamalarını yani hileli raporlamayı azaltarak finansal raporlama bilgilerini şeffaf şekilde sunulmasına katkı sağlayacaktır.

Bu çalışma, denetim komitesinin hilenin önlenmesinde etkinliği ile ilgili konularda literatüre katkı sağlamaktadır. Ayrıca denetim komitesi özelliklerinin hilenin önlenmesi ya da tespit edilmesine yönelik katkıları olduğundan bahsedilmiştir. Gelecekteki çalışmalar, denetim komitesinin özellikleri ve komitede kadın üye sayısı gibi değişkenler kullanılarak hile üzerindeki etkisi araştırma konusu oluşturabilir.

KAYNAKÇA

- ABBOTT, L. J. ve PARKER, S. (1999). "Audit Committee Characteristics And Auditor Selection." Auditing: A Journal of Practice and Theory, Forthcoming.
- ABBOTT, L. J. ve PARKER, S. (2000). "Auditor Selection and Audit Committee Characteristics". A Journal of Practice & Theory. Sayı 19 (2).
- ABBOTT, L.J., PARK, Y., PARKER, S. (2000). "The Effect of Audit Committee Activity and Independence on Corporate Fraud". Managerial Finance, Sayı 26 (11).
- ABBOTT, L.J., PARKER, S., PETERS, G.F., RAGHUNANDAN, K. (2003). "The Association Between Audit Committee Characteristics And Audit Fees." Auditing: A Journal of Practice and Theory, 22 (2).
- ABBOTT, L.J., PARKER, S., PETERS, G. F. (2004). "Audit Committee Characteristics

and Restatements". A Journal of Practice & Theory, 23 (1).

- ABERNATHY, J. L., BEYER, B., MASLI, A., STEFANIAK, C. (2014). "The Association Between Characteristics Of Audit Committee Accounting Experts, Audit Committee Chairs, And Financial Reporting Timeliness." Advances in Accounting. 30 (2).
- ACFE (2020). Fraud in The Wake of COVID-19: Benchmarking Report. (<https://www.acfe.com>) Erişim tarihi: 09 Şubat 2021.
- AKÇAY, S. ve UYSAL, M. (2019). "Hile Denetimi ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin Boyutları." Turkish Studies. 14(2).
- ALAGÖZ, A. (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü. Editörler: Zeki DOĞAN, Mehmet Emin İNAL, Tablet Yayınları, Konya, Şubat 2008.
- ALDI, R. B. (2020). "The Effect of Internal Audit Role on Preventing Fraud (Case Study on PT AJC)." Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB. Sayı 8(2).
- APRISMA, R. ve SUDARYATI, E. (2020). "The Changing Role of Audit Committee Responsibilities in the Light of COVID-19 Pandemic." International Journal of Scientific and Research Publications, 10 (10).
- ATAMAN, B. ve AYDIN, R. (2017). "Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma." Marmara Business Review. 2(1).
- BDS 240. "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları". (http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%-C4%B1/DENET%20C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_240.pdf). Erişim tarihi: 02 Ocak 2021.
- BEASLEY, M. S. (1996). "An Empirical Analysis of The Relation Between The Bo-

- ard of Director Composition And Financial Statement Fraud". The Accounting Review. Sayı 71 (4).
- BEASLEY, M. S., CARCELLO, J. V., HERMANSON, D. R., LAPIDES, P. D. (2000). "Fraudulent Financial Reporting: Consideration Of Industry Traits And Corporate Governance Mechanisms". Accounting Horizons. Sayı 14.
 - BE'DARD, J., CHTOUROU, S.M. ve COURTEAU, L. (2004). "The Effect Of Audit Committee Expertise, Independence, And Activity On Aggressive Earnings Management." Auditing: A Journal of Practice and Theory. 23 (2).
 - BHASIN, M. L. (2016). "Fraudulent Reporting Practices: The Inside Story of India's Enron". International Journal of Management Sciences and Business Research. Sayı 5 (10).
 - BHAVANI, G., YASSER, Q. R., AL-MAMUN, A. (2020). "Two Dueling Perspectives on Audit Committees: A Second-Order Analysis." Accountancy Business and the Public Interest.
 - BRAIOTTA, L. (2004). *The Audit Committee Handbook*. 4th Edition. New York: Wiley.
 - CARCELLO, J. ve NEALI T. (1999). "Audit Committee Characteristics and Auditor Reporting." Working paper, University of Tennessee.
 - CAVLAK, H. (2020). *Parlayan Yıldızdan Ulusal Utanca: Wirecard Ag Vak'ası*. İşletme Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü. Vak'alar 2020. İstanbul.
 - COSO (2012). "Internal Control - Integrated Framework. Internal Control over External Financial Reporting: A Compendium of Approaches and Examples. Jersey City: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission". (www.coso.org). Erişim tarihi: 21 Aralık 2020.
 - CRESSEY, D. R. (1953). *Other People's Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement*. Glencoe. Ill: Free Press.
 - ÇALIYURT, Kıymet (2007). "Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler Ve Türkiye Açısından Değerlendirme." XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
 - ÇATIKKAŞ, Ö. ve YURTSEVER, G. (2007). "Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme". Mali Çözüm Dergisi, Sayı 81.
 - DHALIWAL, D., NAIKER, V., NAVISSI, F. (2010). "The Association Between Accruals Quality And The Characteristics Of Accounting Experts And Mix Of Expertise On Audit Committees." Contemporary Accounting Research, 27 (3).
 - DOĞAN, S. ve KAYAKIRAN, D. (2017). "İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi." Maliye Finans Yazıları. 108.
 - EBERLE, R. (2020). *Audit Committees During The Coronavirus Crisis*. In: Board Leadership News. 4. 1-4.
 - EMİR, M. (2008). "Hile Denetimi". Mali Çözüm, 86 (Mart-Nisan).
 - FAKHARI, H., RAJABDOORY, H. ve ZALAN, A. K. (2018). "Study of the Role of Social and Professional Ties of Audit Committee with the Assessment of Firm Fraudulent Reporting." Journal of Accounting and Auditing Review. 25 (2).
 - FELO, A. J., KRISHNAMURTHY, S., SOLIERI, S. A. (2003). "Audit Committee Characteristics and the Perceived Quality of Financial Reporting: An Empirical Analysis." <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.401240>.
 - FERRAIRA, I. (2008) "The Effect Of Audit Committee Composition And Structure On The Performance Of Audit Committees". Meditari Accountancy Research. Sayı 16 (2).

- GALLET, O. (2010). *Halte Aux Fraudes. Guide pour Auditeurs et Dirigeants*. 2e Édition. Dunod, Paris.
- GENDRON, Y. ve BE'DARD, J. (2006). "On The Constitution Of Audit Committee Effectiveness." *Accounting, Organizations and Society*. 31.
- GOH, B. W. (2009). "Audit Committees, Boards Of Directors, and Remediation of Material Weaknesses in Internal Control." *Contemporary Accounting Research*. 26 (2).
- HANDOKO, B. L. ve RAMADHANI, K. A. (2017). "Pengaruh Karakteristik Komite Audit, Keahlian Keuangan Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Kemungkinan Kecurangan Laporan Keuangan." *DeReMa Jurnal Manajemen*. 12 (1).
- HARRAST, S. A. ve MASON-OLSEN, L. (2007). "Can Audit Committee Prevent Management Fraud?" *The Accounting Journal*. 77 (1).
- HUANG, H. W. ve THIRUVADI, S. (2010). "Audit Committee Characteristics and Corporate Fraud" *International Journal of Public Information Systems*.
- IFAC (2020). *Implications for Audit Committees Arising from COVID-19*. (<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/implications-audit-committees-arising-covid-19>.) Erişim tarihi: 15 Ocak 2021.
- IRIYADI I. (2019). "Prevention of Earnings Management through Audit Committee and Audit Quality in the Award-Winning and Non-Winning Companies." *Journal of Accounting Research, Organization and Economics*. 2 (2).
- JENKINS, N. (2003). "Auditor Independence, Audit Committee Effectiveness, and Earnings Management." Working paper, Washington University in St Louis.
- JENSEN, M. C. ve MECKLING, W. H. (1976). "Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, And Ownership Structure." *Journal of Financial Economics*, 3 (4).
- KAMARUDIN, K. A., WAN ISMAIL, W. A. ve SAMSUDDIN, M. E. (2012). "The Influence of CEO Duality on the Relationship between Audit Committee Independence and Earnings Quality". *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 65.
- KANTUDU, A. S. ve SAMAILA, I. A. (2015). "Board Characteristics, Independent Audit Committee And Financial Reporting Quality Of Oil Marketing Firms: Evidence From Nigeria." *Journal of Finance, Accounting and Management*, 6 (2).
- KLEIN, A. (2002). "Audit Committee, Board Of Director Characteristics, And Earnings Management". *Journal of Accounting & Economics*. Sayı 33 (3).
- KPMG (2013). "Audit Committee Handbook". (kpmg.co.uk/aci). Erişim Tarihi: 19 Aralık 2020.
- KRISHNAN, G. V. ve VISVANATHAN, G. (2008). "Does The SOX Definition Of An Accounting Expert Matter? The Association Between Audit Committee Directors' Accounting Expertise And Accounting Conservatism." *Contemporary Accounting Research*. 25 (3).
- LASTANTI, H. S. (2020). "Role of Audit Committee in The Fraud Pentagon and Financial Statement Fraud". *International Journal of Contemporary Accounting*. 2 (1).
- MARCIUKAITYTE, D. ve VARMA, R. (2008). "Consequences of Overvalued Equity: Evidence From Earnings Manipulation." *Journal of Corporate Finance*. 14 (4).
- MCDANIEL, L., MARTIN, R.D. ve MAINES, L.A. (2002). "Evaluating Financial Reporting Quality: The Effects of Financial Expertise vs. Financial Literacy." *The Accounting Review*. 77.

- MCMULLEN, D. A. (1996). "Audit Committee Performance: An Investigation of the Consequences Associated with Audit Committees". A Journal of Practice. Sayı 15 (1).
- MCMULLEN, D. A. ve RAGHUNANDAN, K. (1996). "Enhancing Audit Committee Effectiveness." Journal of Accountancy. Sayı 182 (82).
- MIFTAH, D. ve ETTY, M. (2018). "Bonus Plan and Income Smoothing on The Selection of Accounting Policy and Corporate Governance Determination Manufacturing Companies Listed on The Indonesian Stock Exchange Evidence." Journal of Resources Development and Management: An International Peerreviewed Journal. 41.
- MUSTAFA, S. T. ve HEIDI, H. M. (2006). "Audit Committees and Misappropriation of Assets: Publicly Held Companies in the United States." Canadian Accounting Perspectives. 5 (2).
- OWEN III, J. R. (2004). *Nonprofits without Audit Committee: Risk Disaster*. Nonprofit World. 22 (2).
- OWENS-JACKSON, L. A., ROBINSON, D., SHELTON, S. W. (2009). "The Association Between Audit Committee Characteristics, the Contracting Process and Fraudulent Financial Reporting." American Journal of Business. Sayı 24 (1).
- PCAOB. "Information for Audit Committees About The PCAOB Inspection Process 2012". (https://pcaobus.org/news-events/news-releases/news-release-detail/pcaob-addresses-emerging-audit-issues-in-the-2012-forum-on-auditing-in-the-small-business-environment_379). Erişim tarihi: 21 Aralık 2020.
- RAMANATHAN, J. ve SIM, Y. L. (2010). *Guidance to Audit Committees on Evaluation of Quality of Work Performed by External Auditors*. Singapore Exchange Limited.
- SCARBROUGH, P., RAMA, D. ve RAGHUNANDAN, K. (1998). "Audit Committee Composition And Interaction With Internal Auditing: Canadian Evidence." Accounting Horizons. 12 (1).
- SEC (2002). *Annual Report*. (<https://www.sec.gov/>) Erişim tarihi: 15 Ocak 2021.
- SOLTANI, B. (2005). "Factors Affecting Corporate Governance And Audit Committees in Selected Countries". IIA Research Foundation. Altamonte Springs, Fla: Institute of Internal Auditors.
- SPK. "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesi ve Uygulanmasında İlişkin Tebliğ". (www.spk.gov.tr). Erişim Tarihi: 21 Aralık 2020.
- SPK. "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ". (www.spk.gov.tr). Erişim Tarihi: 21 Aralık 2020.
- TERZİ, S. (2012). "Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı." Muhasebe ve Finansman Dergisi. 54.
- TJEN, F., SITORUS, T. ve CHASANAH, R. N. (2020). "Financial Stability, Leverage, Ineffective Monitoring, Independent Audit Committee, and the Fraudulent Financial Statement." International Research Journal of Business Studies. XIII (02) (August - November).
- World Bank. (2010). "Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC): Corporate Governance Country Assessment". (www.worldbank.org). Erişim tarihi: 21 Aralık 2020.
- VON GAUDECKER, H.M., HOLLER, R., JANYS, L., SIFLINGER, B., ZIMPELMANN, C. (2020). "Labour Supply In The Early Stages Of The Covid-19 Pandemic: Empirical Evidence On Hours, Home Office, And Expectations". IZA Discussion Paper Series. Sayı 131.
- YESIARIANI, M. ve RAHAYU, I. (2017). "Deteksi Financial Statement Fraud: Pengujian Dengan Fraud Diamond." Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia. 21 (1).