

ETİK İLKELER VE RAPORLAMA ZAMANLILIĞININ RİSK ODAKLI İÇ DENETİMİN BAŞARISINA ETKİSİ¹

Doç. Dr. Fikret ÇANKAYA

Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Doç. Dr. Engin DİNÇ

Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Mümine KARA

Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Özet

İç denetim etkinliğinin artırılmasında kullanılan yaklaşımlardan biri de risk odaklı denetimdir. Risk odaklı iç denetimin başarısında etkili olabilecek sınırsız faktör vardır. Bu faktörlerden ikisi, etik ilkeler ve raporlama zamanlılığıdır. Bu çalışmanın amacı, etik ilkeler ile raporlama zamanlılığının risk odaklı iç denetimin başarısına etki edip etmeyeceğinin incelenmesidir. Bu amaçla, Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerindeki üst düzey yöneticiler ve denetçiler üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Araştırmada, anket yolu ile veriler toplanmış ve bu toplanan veriler yapısal eşitlik modeli kullanılarak değerlendirilmiştir. Araştırmanın sonucunda, etik ilkeler ile raporlama zamanlılığının risk odaklı iç denetimin başarısı üzerinde pozitif yönlü anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç denetim, Etik ilkeler, Raporlama zamanlılığı

THE EFFICIENCY OF ETHICAL PRINCIPLES AND TIMING OF REPORTING ON THE SUCCESS OF RISK BASED INTERNAL AUDIT

Abstract

The last approach used to improve the efficiency of internal audit is risk-based audit. There are numerous factors that can have a likely impact on the effect of risk-based internal audit. Ethical principles and timing of reporting are two of these factors. This study deal with whether ethical principles and timing of reporting could make a difference in the efficiency of risk-based internal audit. To achieve this, the study used top executives and auditors in The Central Union of the Agricultural Credit Cooperatives of Turkey as its target population. Data were gathered through a survey questionnaire and were analyzed with structural equation modeling. The study concluded that there existed a positive and significant relationship between ethical principles and timing of reporting and the efficiency of risk-based internal audit.

Key Words: Auditing, Internal Auditing, Ethic code, The timing of reporting.

¹ Bu çalışma, Mümine KARA tarafından hazırlanan "İç Denetimde Risk Odaklı Yaklaşımın Başarısını Etkileyen Faktörlerin İncelenmesine Yönelik Bir Model: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Örneği" başlıklı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

Giriş

Tüm dünyada ürün ve hizmet piyasalarında yaşanan hızlı değişim, işletmeleri rekabet etme becerilerini geliştirmeye zorlamaktadır. İster kamu ister özel olsun tüm işletmeler, rakiplerden farklı olabildikçe rekabet güçlerini koruyabilmektedirler. Rekabet gücünün korunması ise, karlılık, verimlilik, etkinlik gibi konularla yakından ilgilidir. İşletmelerin sürekliliklerinin sağlanması, yönetimin etkinliği ile alakalıdır. Bu etkinliğin artırılması ise işletme risklerinin önceden tahmin edilebilmesi ve bunlara tedbirler alınabilmesine bağlıdır. Risk odaklı yönetim olarak tanımlanan bu anlayış, denetim felsefesini de etkilemiştir. Denetim alanındaki bu yeni anlayış risk odaklı denetim olarak adlandırılmıştır. Bu yeni anlayıştan iç denetim de etkilenmiştir.

Risk odaklı iç denetim, denetimin etkinliğini artırmak amacıyla, işletmelerin risk profillerinin belirlenmesi, denetim sürecinin işletmenin risk profiline göre şekillendirilmesi ve denetim kaynaklarının bu profile göre tahsis edilmesi esasına dayanan ve bir denetim yaklaşımıdır(Keskin, 2010: 41). Risk odaklı iç denetim, risk yönetimi süreçlerinin çıktılarını kullanmak suretiyle denetimde odak noktası olarak yüksek riskli alanları seçmektedir. Böylelikle denetimde etkinliğin artırılması, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanmaktadır(Kishalı ve Pehlivanlı, 2006: 76). Etik kurallara riayet ve düzenli raporlama risk odaklı yaklaşımın kapsamı içindedir. Etik kurallara sıkı sıkıya bağlılık güven ve saygınlığın korunmasının temelini oluşturur. Bu temel denetimin kalitesini artırır(Arslan, 2010: 7). Bu nokta çalışmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır. Kamu kurumlarında etik kuralların ve raporlama sıklığının risk odaklı iç denetimin başarısını etkileyip etkilemediği konusunda bir sonuca ulaşmak, bu çalışmanın ana amacıdır.

Bu amaçla çalışmada ilk önce risk yönetim süreci ve risk odaklı iç denetime ilişkin kavramlar kısaca açıklanmıştır. Daha sonra risk odaklı iç denetime ilişkin yerli ve yabancı çalışmalara değinilerek bir kamu kurumu olan Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde (TTKK) risk odaklı iç denetimin başarısında etik kuralların ve raporlama sıklığının etkisine yönelik ampirik bir araştırma yapılmıştır.

Kavramsal Çerçeve

Genel Açıklama

Risk, sözlük anlamıyla, zarara uğrama tehlikesi olarak ifade edilmektedir(TDK, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>). İşletmeler açısından ise risk, hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyecek, olası her türlü olay veya engellerdir(Keskin, 2010: 39). İç denetimin temel saç ayaklarından birini oluşturan risk, iki temel unsurdan oluşmaktadır(Özaydın, 2010: 32). Bunlar riski oluşturacak durum, olay ya da tehdidin ortaya çıkma olasılığı ve ortaya çıktığında yaratacağı sonuç veya etkidir.

Riskin işletme amaçlarına ne kadar zarar vereceği bu iki unsur üzerinden ölçülür(Kır, 2010: 53).

Risk yönetimi ise iç denetimin temel unsurlarındandır(Akgül, 2002: 23). İşletme amaçlarına yönelik muhtemel tehlikelerin değerlendirilmesi; akılcı, açık ve belgeli bir yöntem dâhilinde asgariye indirilmesi süreci, risk yönetimi olarak tanımlanmaktadır (Özeren, 2000: 42).

Risk yönetimi süreçleri ve kullanılan yöntemler; işletmenin yapısına, kültürüne, büyüklüğüne, yönetim şekline, hedeflerine ve faaliyet konularına göre farklılıklar gösterir. Fakat, işletmelerin tüm fonksiyonlarını kapsamaları gerekir(Keskin, 2010: 44). Risk yönetim süreci denetim fonksiyonu tarafından değerlendirilerek kurumun, risklerini daha etkin yönetmesine yardımcı olur(Kır, 2010: 54). İç denetim raporları ise, mevcut risk yönetim performansını artıracak ve yeni risk yönetim politika ve uygulamaları geliştirecek bir şekilde üst yöneticiler tarafından analiz edilmelidir (Basel Committee on Banking Supervision, 2002: 9-10). İç denetim raporlarının, bu amacı yerine getirebilecek şekilde sık ve doyurucu olarak hazırlanması gerekir.

Risk odaklı iç denetimin tanımı incelendiğinde, aşağıdaki varsayımlara dikkatleri çekmek gerekir (www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh227.ppt):

- Denetim kaynakları sınırsız değildir.
- Denetlenecek birim faaliyetleri farklı risklerle karşı karşıyadır.
- Denetlenecek birim faaliyetleri göreceli olarak farklı önem derecesine sahiptir.

İşletmelerdeki tüm risklerin tespit edilerek, minimizasyonun sağlanması için uygun önerilerin geliştirilmesi etkin bir iç denetim sisteminin en önemli görevidir (Keskin, 2010: 41). İç denetimin risk odaklı olarak gerçekleştirilmesi, denetimin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden geleceğe doğru çevrilmesi anlamına gelmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 84).

Risk odaklı denetimde amaç, denetim kaynaklarının riskli alanlara aktarılarak kaynakların etkin kullanımının sağlanması ve yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinlik düzeylerinin en üst seviyeye çıkarılmasıdır (http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncu/kamu_ic_denetiminde_risk_degerlendirme_rehberi.pdf). Denetim kaynaklarının dağıtımı için, her kurumda risk analizleri yapılarak en kritik riskler belirlenmelidir. Bu şekilde, işletmenin sürekliliğini tehdit eden riskli faaliyetler tanımlanmış olur(Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 94).

Basel komitesince, risk odaklı iç denetimin kapsamı şu şekilde sıralanmıştır(Basel Committee on Banking Supervision, 2000: 3):

- İç kontrol sisteminin yeterliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetimi yöntemlerinin ve risk değerlendirme metodolojilerinin uygulanmasının ve etkinliğinin incelenmesi,
- Elektronik bilgi sistemi ile elektronik hizmetler de dâhil olmak üzere yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi,
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Yasal ve düzenleyici otoritelerin koşullarına, etik kurallara, politika ve yöntemlerin uygulanmasına riayetinin incelenmesi,
- Düzenleyici raporlamanın doğruluk, güvenilirlik ve zamanındalığının kontrolü.

Yukarıdaki kapsam incelendiğinde, son iki unsurun etik ilkeler ve raporlamalar ile ilgili olduğu görülür. Tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeler uluslararası finansal muhasebe komitesi tarafından (IFAC) tarafından yayınlanmış ve Türkiye'deki muadili olan TURMOB (Türkiye Muhasebeciler Birliği Odası) bu ilkeleri "etik yönetmeliği" adı altında Türkçeye çevirmiştir(TURMOB, 2007);

- a) Dürüstlük; meslek mensuplarının tüm mesleki ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmasını ifade eder.
- b) Tarafsızlık; yanlı veya ön yargılı davranarak üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının mesleki kararlarını etkilememesi veya engellememesini ifade eder.
- c) Mesleki yeterlilik ve özen: meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özen ve gayret içinde davranması anlamına gelmektedir.
- d) Gizlilik: meslek mensuplarının mesleki ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.
- e) Mesleki Davranış: meslek mensuplarının mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınılmasını ifade etmektedir.

Meslek mensubu olarak denetçilerin bu etik ilkelere uyması denetimin başarısı için gerekli görülmektedir. İç denetimin kalitesini etkileyecek ikinci unsur ise raporlama zamanlılığıdır. Raporlama zamanlılığı, yapılan denetimin gerekli zamanda,

gerekli yere risklerle ilgili bilgilendirmenin yapılması anlamında kullanılmaktadır. Basel komitesince önemsenmiş olan bu iki konu, çalışmamızın ana temasını oluşturmuştur.

Literatür Araştırması

Risk odaklı iç denetimle ilgili gerek ulusal gerekse uluslararası pek çok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan bazıları yabancı ve yerli yayınlar şeklinde aşağıda incelenmiştir.

Risk odaklı iç denetimle ilgili uluslararası literatürde yapılan ilk çalışmalardan birinde Miltz ve diğerleri (1991) tarafından yapılan çalışmadır. Bu çalışmada, “İç denetim zamanının risk odaklı yönetimi: bir olay çalışması” konulu çalışmalarında kurumun denetim yapılması gereken her bir birimi için risk indekslerini geliştirmeye yönelik pratik bir yaklaşımdan bahsetmişler ve bu risk indekslerini kullanarak maliyet ve kazanç kriterini başarmak yerine her bir birimdeki risk yoğunluğunu belirlemeye yarayan fonksiyonel bir teknik geliştirmişlerdir. Bu teknikle önceden planlanan zamanda denetimin bitirilmesi sağlanmıştır.

Öte yandan Allegrini ve D'onza (2003), “Büyük İtalyan şirketlerinde iç denetim ve risk değerlendirme: ampirik bir araştırma” konulu çalışmalarında Büyük İtalyan şirketlerinde iç denetim durumu hakkında genel görüş sunmayı amaçlamışlardır. Asıl olarak risk değerlendirme uygulamalarını ve risk odaklı denetimin işleyişini sorgulamışlardır. Şirketlerde uygulamaların genel olarak üç farklı modelde yapıldığı tespit edilmiştir. Bu uygulamalar şu şekilde sıralanmıştır: Birkaç şirket (%25) geleneksel denetim yöntemlerini uygulamakta ve denetimi planlamada bir denetim dönemini baz almaktadır. Çoğu(%67) şirket iç denetçileri COSO² modeli üzerine yoğunlaşmış, genellikle operasyonel denetim yapmakta ve risk odaklı denetimi

² COSO (Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission); Treadway Komisyonu olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, Amerika Muhasebe Derneği, Amerika Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants), Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği (Financial Executives International), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants) ve İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) nün ortak sponsorluğunda kurulan komisyondur. Bu komisyon, çalışmalar sonucunda, 1992 yılında da COSO tarafından iç kontrolün tanımı, iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik “İç Kontrol Çerçevesi” raporu yayımlamıştır.

makro seviyede kullanılmaktadırlar. Çok az(%8) şirketin ise denetimde makro ve mikro risk odaklı yaklaşımı kullandıkları tespit edilmiştir.

Diaz (2005), "Risk odaklı denetim ortamında riskin tanımlanması ve değerlendirilmesi: bütçe kısıtlarının ve inisiyatif kullanımının etkileri" başlıklı çalışmada bütçe kısıtları ve inisiyatif kullanımının risk tanımlaması ve değerlemesini nasıl etkilediğini araştırmıştır. Denetçilerin, finansal durum risklerini tanımlarken iş risklerine göre daha kesin sonuçlara ulaşmaya çalıştıkları saptanmıştır. Bütçe kısıtının bu risklerin tanımlanmasında herhangi bir etkisi bulunmadığı sonucuna ulaşılmış, diğer taraftan iş riski değerlemelerinin bütçe kısıtları altında daha titiz bir şekilde geliştiğini tespit etmiştir. Ayrıca bütçe kısıtlarının, denetçinin performansını hedef belirleme yönünde ve zaman baskısı adaptasyonu yönünde direkt olarak etkilediğini bulmuştur.

O'Leary ve Stewart (2007), "İç denetçilerin etik karar vermelerini etkileyen yönetim faktörleri: irdeleyici bir çalışma" konulu çalışmalarında kurumsal yönetim mekanizmasının iç denetçilerin etik karar vermelerine etkisini araştırmışlardır. Genel olarak denetçilerin etikle ilgili duyarlı davrandıkları tespit edilmiştir. Fakat her biri kendi seviyesindekilerin etik davranıp davranmadıkları konusunda kuşkucu bir yaklaşım sergilemişlerdir. O'Leary ve Stewart yüksek kaliteli denetim fonksiyonunun, iç denetçilerin etik karar vermeleri üzerinde pozitif yönde etkili olduğunu da ortaya koymuşlardır. Diğer yönetim mekanizmaları ise etik karar verme konusunda etkisiz gibiydiler. Ayrıca araştırmacılar, deneyimli denetçilerin bazı durumlarda daha etik bir duruş sergilediğini gözlemlemişlerdir.

Khanna (2008), "Hindistan bankalarında risk odaklı iç denetim: şube denetimleri için geliştirilmiş bir yöntem" konulu çalışmada Hint bankalarında risk odaklı iç denetimin uygulanışını incelemiş ve önerilerde bulunmuştur. Khanna bu uygulamalarda görülen eksiklikleri belirlemeye çalışmıştır. Bu eksiklikleri; risk değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesi, denetim planının hazırlanmasında uzaktan risk değerlendirme yapılması, risklerin azaltılması için kontrol riski ve doğal risklerin kabul edilebilir seviyelerinin tanımlanması şeklinde sıralamıştır.

Koutoupis ve Tsamis ise (2009), "Yunan bankalarında risk odaklı iç denetim: bir durum çalışması" konulu çalışmalarında Yunan bankalarının risk odaklı iç denetime göre durumlarını araştırmışlardır. Söz konusu çalışmada, ROİD planlamasının nasıl yapıldığı analiz etmişlerdir. En iyi yöntem ve önerileri tanımlamak amacıyla bu çalışmayı gerçekleştirdiler. Sonuç olarak uzun dönemli denetim planı yapılması gerektiğini ortaya koymuşlardır. Risk yönetimi, riskli alanların sıralanması ile kalifiye denetim elemanının seçiminin denetimin etkinliğinde büyük öneme sahip olduğunu vurgulamışlardır.

Görüldüğü üzere, risk odaklı iç denetim ile ilgili çok sayıda çalışma mevcut iken, etik kurallar ve raporlamanın iç denetimin başarısı üzerine etkisinin doğrudan araştırıldığı bir çalışmanın olmadığı söylenebilir.

Yerli literatür incelendiğinde, risk odaklı iç denetim ile ilgili çalışmaların yapıldığı belirlenmiştir. Bu çalışmalara örnek olarak, Kurnaz'ın 2007'de yaptığı, "Kurumsal yönetim ekseninde risk odaklı iç denetim: Türkiye'nin 500 büyük sanayi işletmesinde risk odaklı iç denetim uygulama analizi" konulu çalışma gösterilebilir. Kurnaz bu çalışmada, iç denetimin artan öneminin Türkiye'de nasıl algılandığını araştırmıştır. Yapılan çalışma sonucunda, Türkiye'de yönetim kadar denetimi de gerçekleştirmede güçlükler yaşadığını tespit etmiştir. İç denetim, dış denetim, risk yönetimi gibi konularda mali sektör henüz yolun başında olmasına karşın reel sektör çok gerilerde kalmıştır. Kurnaz, işletmelerde risk odaklı iç denetim uygulamasında en büyük engelin, özellikle mevcut ekonomik çevre ve maliyet olduğunu düşünmektedir. Diğer engellerin ise yönetim desteği eksikliği, kalifiye eleman eksikliği ve teknolojik alt yapı eksikliği olduğunu bulmuştur. Kurnaz, risk odaklı iç denetim sisteminin ülkemiz koşullarında optimal ve uygulanabilir olmadığını ve bu sisteme geçişin zaman alacağını ortaya koymuştur.

Günbey (2008), "Kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü ve bir uygulama" konulu çalışmada kurumsal risk yönetimi dönüşüm süreci, kurumsal risk yönetiminin kuruma faydaları ve kısıtlamalarını araştırmak amacıyla özel bir şirkette kurumsal risk yönetiminde iç denetim faaliyeti üzerine bir uygulama çalışması yapmıştır. Etkin kurumsal risk yönetimi uygulamalarının hayata geçirilmesinde iç denetim çok önemli rol oynamaktadır. Günbey, araştırmasının sonunda henüz kurumsal risk yönetimi uygulamalarını destekleyen iç denetim sistemine yönelik bir kalite değerlendirme faaliyeti uygulaması bulunmadığını ortaya koymuştur.

Özer (2008), "Risk odaklı iç denetim ve bir uygulama" konulu çalışmada risk odaklı iç denetim uygulamalarının ne ölçüde kullanıldığını saptamak ve Türkiye'deki iç denetim profilini belirlemek amacıyla anket uygulaması yapmıştır. Denetimde yaşanan gelişmelerin bankacılık sektöründe yakından takip edilmesine karşın reel sektörde yeterli gelişim olmadığını ortaya koymuştur. Ayrıca, iç denetim fonksiyonunun Türkiye'deki büyük işletmelerin organizasyon yapısında yer aldığı, dolayısıyla da denetimin büyük işletmelerde öneminin anlaşıldığı sonucuna varmıştır.

Tanç (2009), "Risk odaklı iç denetimin yaklaşımı ve tekstil sektöründe bilgisayar destekli bir uygulama" konulu çalışmada risk odaklı iç denetim yaklaşımının kavramsal çerçevesini oluşturmak ve uygulama süreci aşamalarını açık bir şekilde ortaya koymak amacıyla, tekstil sektöründe bilgisayar destekli bir risk

odaklı iç denetim uygulaması gerçekleştirmiştir. Denetim sonuçlarına göre işletmenin hammadde kabul ve depolama süreci için denetim görüşünü yetersiz olarak belirlemiştir. Denetim görüşünün yetersiz olarak belirlenmesinde etkili olan bazı bulgu ve sorunları sıralamış ve önerilerde bulunmuştur.

Görener(2010), "Risk odaklı iç denetim: olasılık-etki analizi çerçevesinde bir uygulama" konulu çalışmasında risk odaklı iç denetim faaliyetinin nelerden oluştuğu ve hangi aşamalarla gerçekleştirildiği konusunda bilgiler vermek amacıyla, risk odaklı iç denetim sürecini anlatan bir uygulamaya yer vermiş ve olasılık-etki analizi çerçevesinde risk değerlemesi gerçekleştirerek riskli alanları tespit etmeye çalışmıştır. Bu değerlendirme sonucunda pazarlama faaliyeti için belirlenmiş olan unsurlardan pazarlama yöntemi en yüksek riskli unsur, raporlama en düşük riskli unsur olarak belirlemiştir. Görener, şirketin iç kontrol faaliyetlerini yüksek riskli alanlarda daha sık gerçekleştirmesi, risklerin neden olabileceği zararların önüne geçilmesine önemli katkıda bulunacağı önerisinde bulunmuştur.

Türkiye’de yapılan çalışmalar incelendiğinde, risk odaklı iç denetim yaklaşımı ile ilgili çalışmaların tamamının, bu yaklaşımın uygulanabilirliği ile ilgili olduğu görülmektedir. Etik kurallar ile raporlama zamanlılığının iç denetimin başarısına etkisinin ne olduğuna dair bir çalışma henüz bulunmamaktadır. Bu nedenle, mevcut çalışmanın alanında ilk çalışmalardan olduğunu söylemek mümkündür.

Yöntem

Çalışmanın analiz bölümü yapısal eşitlik modeli AMOS programı ile değerlendirilmiştir. Yapısal eşitlik modeli psikoloji, sosyoloji, eğitim ve pazarlama alanlarında oldukça yaygın şekilde kullanılırken, finans ve muhasebe alanlarında pek fazla kullanılmadığı görülmektedir. İşletme finansında, Maddala ve Nimalendran (1995) hisse senetleri fiyatlarında sürpriz kazançların etkisini belirlemek amacıyla yapısal eşitlik modelini kullanmışlardır(Chang ve diğerleri, 2009: 199). Aynı şekilde muhasebede de kullanımının az olduğu söylenebilir. Türkiye’de ise muhasebe ve denetim alanlarında yapısal eşitlik modelinin çok az kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmalardan biride, Usta ve Uçma(2011) tarafından yapılan hileli finansal raporlamada bağımsız denetçinin sorumluluğunun belirlenmesine yönelik çalışmadır. Yine Uçma(2011) tarafından yapılan hileli finansal raporlamada iç denetçi ve denetim komitesinin sorumluluğu konusunda yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır. Başka bir çalışmada ise Çankaya ve Dinç(2012) Türkiye’de finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörleri yapısal eşitlik modeliyle tespit etmeye çalışmıştır.

Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırma iki aşamada gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın birinci aşamasında, ankete katılanların genel özellikleri frekans analizi ile açıklanmıştır. İkinci aşamada, etik kurallar ve raporlama zamanlılığı ile risk odaklı denetim yaklaşımının başarısı arasındaki ilişkiyi yapısal bir model geliştirerek ortaya koymak amaçlanmıştır. Ancak, bu araştırmanın bazı kısıtları bulunmaktadır. Çalışma Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri üzerinde gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla anket çalışması bu kurumda denetim konusuyla ilgili toplam 184 kişi ile yapılmıştır. Çalışmada, zaman ve maliyet kısıtları sebebiyle diğer kurumlarda çalışanlar çalışma kapsamına alınmamıştır. Dolayısıyla Türkiye için bir genelleme yapabilmek için daha geniş kitlelere ulaşmak gerekir. Hiç şüphesiz ki bu konu bundan sonraki çalışmalara yön verecek niteliktedir. Öte yandan risk odaklı denetim yaklaşımının başarısını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Çalışmada zaman ve maliyet kısıtları nedeniyle risk odaklı denetim yaklaşımının başarısı sadece etik kurallar ve raporlama zamanlılığı açısından incelenmiştir.

Araştırmanın Örneklem Süreci ve Yöntemi

Araştırma, Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri (T.T.K.K.)'nde denetçi, üst yönetici, müfettiş ve kontrolör olarak çalışan 184 kişi üzerinde gerçekleştirilmiştir. Bu 184 kişinin, 3'ü denetçi, 3'ü Teftiş Kurulu Başkanı ve Yardımcıları, 16'sı bölge müdürleri ve 4'ü Fon Yönetimi ve Muhasebe Daire Başkanlığı yöneticisi; 54'ü müşavir müfettiş, başmüfettiş, müfettiş ve müfettiş yardımcılardan oluşan müfettişler ve 104'ü baş kontrolör, kontrolör ve kontrolör yardımcılardan oluşan kontrolörlerdir. Toplam geri dönüş oranı ise %56 (104 adet) olarak gerçekleşmiştir.

Araştırma anketi 2011 Nisan ayında uygulanmıştır. Anketin birinci bölümünde deneklerin kişisel özellikleri, diğer bölümünde ise ileri sürülen teorik yapıyı ölçecek sorular bulunmaktadır. Ankette 5'li likert ölçek (1: Yüksek negatif, 3: Nötr, 5: Yüksek pozitif) kullanılmıştır. Verilerin analizinde ise AMOS 16 paket programı kullanılmıştır.

Araştırmanın Model ve Hipotezleri

TTKK İç Denetim Profili

Katılımcıların, kurumdaki iç denetim faaliyetiyle ilgili sorulara verdikleri cevaplar yorumlandığında, hem üst yöneticilerin hem de denetçilerin aynı şeyleri düşündükleri genel ortalamanın 3 civarında olduğu görülmektedir. Bu durumda, TTKK'da risk odaklı iç denetimin yeterince güçlü olmadığını söylemek mümkündür. Verilen cevapların ortalamaları aşağıda tablo 1 yardımıyla özetlenmiştir.

Tablo 1 incelendiğinde, hem yöneticilerin hem de müfettiş ve kontrolörlerin birbirine benzer bir düşünce içerisinde oldukları görülmektedir. İlk üç soruya verilen cevaplar, TTKK'daki klasik iç denetim faaliyetlerinin devam ettirildiğini

ve bu konuda fazla bir sorunun olmadığını göstermektedir. Ancak son üç soruya verilen cevaplar incelendiğinde, TTKK'da risk odaklı iç denetim düşüncesinin henüz yerleşmediğini göstermektedir. Bu sonuç, Kurnaz'ın 2007 yılında yaptığı çalışma sonuçlarını desteklemektedir. Kurnazın yaptığı bu çalışmadan yaklaşık 5 yıl sonra yapılan mevcut çalışma, risk odaklı denetim düşüncesinin henüz yaygınlaşmadığını göstermektedir. TTKK 2011-2023 strateji belgesi ve eylem planına baktığımızda, teftiş alanındaki dördüncü hedef risk denetimine ağırlık verilmesidir. Bu hedefin 2012 yılının sonunda gerçekleştirilmesi planlanmıştır (TTKKMB, 2011a: 152). Oysa araştırma sonuçlarına bakıldığında, bu konuda henüz bir aşama kaydedilmediği çok net olarak anlaşılmaktadır.

Tablo 1: Cevaplayıcıların İç Denetimin Etkinliği Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Ortalama Dağılımları

	Yönetici	Müfettiş	Kontrolör
İç denetim çalışmalarında, usul açısından denetimler yapılmaktadır.	4,44	4,39	4,45
Kurumda iç denetim faaliyeti süreklilik arz etmektedir.	3,67	3,68	3,69
Kurumda iç kontrol sistemi yeterlidir.	3,69	3,68	3,69
İç denetim, risk odaklı olarak planlanmaktadır.	1,87	1,86	1,88
İç denetim, verimlilik ve performansa yönelik yapılmaktadır.	1,87	1,84	1,86
Kurumda denetim çalışmalarında risk değerlendirmeleri yapılmaktadır.	2,76	2,80	2,72
Toplam	3,05	3,04	3,04

Model ve Hipotezler

Bu bölümde öncelikle risk odaklı iç denetimin başarısı modeli ve hipotezleri test edilmiştir.

Risk Odaklı Denetimin Başarısı Modeli ve Hipotezleri

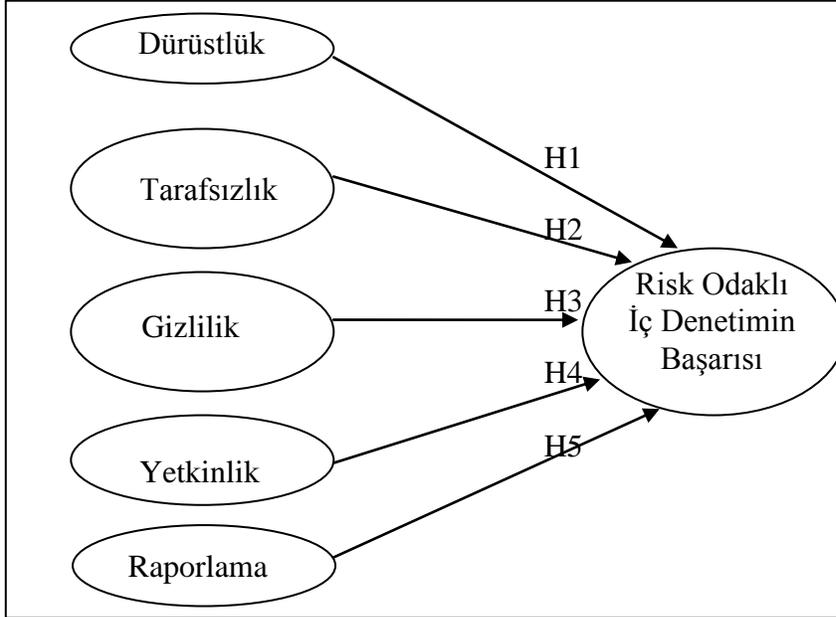
Çalışmanın bu aşamasında, iç denetim etik kurallarının ve raporlama zamanlılığının risk odaklı denetimin başarısına etkisi incelenmiştir. Söz konusu etik kuralların ve raporlamanın yani genel anlamda faktörlerin birbirine yakınlıkları dikkate alınarak, şu değişkenler belirlenmiştir: The IIA (Institute of Internal Auditors) tarafından açıklanan dört adet etik ilkeden oluşan dürüstlük, gizlilik, tarafsızlık, yetkinlik faktörleri (http://tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar) ve iç denetimin kapsamı içinde yer alan raporlama zamanlılığı faktörü. Bu faktörler, aşağıda açıklanmıştır;

- Dürüstlük Faktörü (D), denetçilerin yaptıkları işlere güven duyulmasını sağlar.
- Tarafsızlık Faktörü (T), denetçilerin yaptıkları işlerde kendi ya da başkalarının menfaatlerinden etkilenmediğini garanti eder.
- Gizlilik Faktörü (G), denetçilerin elde ettikleri bilgileri ifşa etmeyecekleri garantisini verir.
- Yetkinlik Faktörü (Y), denetçilerin konularında uzman ve bilgili olduğunu anlatır.
- Raporlama Zamanlılığı Faktörü (R), denetim sonuçlarının gerekli zamanda hazırlanması ve yönetime sunulmasını anlatır.

TURMOB'un yayınladığı etik yönergesinde yer alan 5 Etik ilkedен "mesleki davranış ilkesi", iç denetçiler enstitüsünün açıkladığı etik kodlar arasında yoktur. Bunun nedeni, iç denetçilerin genelde işletme içinden seçilmesi ve bu kişilerin işletmenin bir çalışanı olması ve ayrıca bu kişilerin alandaki uzmanlığını gösteren bir mesleki sertifikaya sahip olmamasıdır.

Risk odaklı iç denetimin başarısını etkileyen faktörlerin etkisini belirlemek için Şekil 1'deki kavramsal model geliştirilmiştir.

Şekil 1: TTKK'nde Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımının Başarısını Etkileyen Etik Kurallara ve Raporlama Zamanlılığına İlişkin Faktörleri İçeren Kavramsal Model



Kavramsal modelin birinci elemanı etik kurallar, risk odaklı iç denetim uygulamasını etkileyen faktörleri içermektedir. Bunlar; dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve yetkinlik faktörleridir. Kavramsal modelin ikinci elemanı raporlamanın zamanlılığı faktörüdür.

Şekil 1'deki kavramsal modele dayalı olarak aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H1: Dürüstlük ile risk odaklı iç denetimin başarısı arasında bir ilişki vardır.

H2: Tarafsızlık ile risk odaklı iç denetimin başarısı arasında bir ilişki vardır.

H3: Gizlilik ile risk odaklı iç denetimin başarısı arasında bir ilişki vardır.

H4: Yetkinlik ile risk odaklı iç denetimin başarısı arasında bir ilişki vardır.

H5: Raporlama zamanlılığı ile risk odaklı iç denetimin başarısı arasında bir ilişki vardır.

Ölçüm Modeli

Çalışmanın bu bölümünde, ölçekte yer alan değişkenlerin belirlenmesi hedeflenmektedir. Bu nedenle ölçekte yer alan değişkenler Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) ile belirlenmeye çalışılmıştır. Faktör analizi için ilk yapılması gereken veri setinin yeterliliğinin araştırılmasıdır. Veri setinin yeterliliği Kaiser–Mayer–Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi ile belirlenmektedir. Söz konusu teste göre örnek yeterliliğinin kabul edilmesi için 0,5'ten büyük olması gerekir (Ustasüleyman, 2008: 166). Diğer bir ifadeyle, genellikle KMO oranının 0,90 olması olağan üstü, 0,80 oldukça iyi, 0,70 ortalama ve 0,60 kabul edilebilir olarak ifade edilmektedir (Ustasüleyman ve Çankaya, 2009: 283).

Çalışmada KMO oranı 0,863 olarak bulunmuş ve çalışma faktör analizi için uygun olduğuna karar verilmiştir. Bir sonraki aşamada temel bileşenler analizi ve Varimax dikey döndürme tekniği kullanılarak faktörlerin indirgenmesi sağlanmıştır. Faktörler arasından faktör yükleri 0,50 üzerinde olanlar seçilmiştir (Ustasüleyman, 2009: 206). Yapılan analiz sonuçlarına göre öz değerleri 1'in üzerinde olan ve toplam varyansın %74,510'unu açıklayan 4 faktör ve 18 değişken bulunmuştur. Faktör yükü 0,50'nin altında olanlar (G3) analizden çıkarılmıştır.

Ayrıca faktör analizinde dürüstlük ve gizlilik değişkenlerinin aynı faktör altında toplandıkları görülmüştür. Bu nedenle yapısal modelde dürüstlük ve gizlilik faktörleri birleştirilerek tek bir faktör olarak değerlendirilecektir. Risk odaklı yaklaşımın başarısı için anket formundaki aşağıda açıklanan 10 değişken faktör analizine tabi tutulduğunda faktör yükü 0,50'nin üstünde olan RY1, RY3, RY6, RY8, RY9, RY10 değişkenleri risk odaklı iç denetimin başarısını açıklamak için kullanılmıştır.

- **RY1:** Üst yönetim, denetim raporlarında belirtilen problemler ve öneriler ile ilgili aldığı tedbirlerin, yerine getirilip getirilmediğini devamlı izler.
- **RY2:** Toplanan kanıtlar denetçiler tarafından objektif bir şekilde incelenir.
- **RY3:** Yapılan denetim çalışması her zaman bir plan dahilinde yürütülür.
- **RY4:** Üst yönetimle, denetim sonuçları ve alınması gereken tedbirlerle ilgili sık sık toplantılar yapılmaktadır.
- **RY5:** Üst yönetim, denetçilerden aldığı raporları okuyarak, zaman kaybetmeden işleme koymaktadır.
- **RY6:** Her bir riskli alan için denetim programı geliştirilir.
- **RY7:** Denetimi yapılan birime, üst üste aynı denetçiler görevlendirilmemektedir.
- **RY8:** Riskli alanlar önceden belirlenerek denetim çalışmaları buna göre yürütülür.
- **RY9:** Denetim risk ölçüm sonuçlarına göre şekillenir.
- **RY10:** Denetim kaynakları yüksek riskli alanlara aktarılır.

Değişkenlerin güvenilirlikleri Cronbach Alpha ile test edildikten sonra belirlenen ilişkilerin doğruluğunu test etmek amacıyla Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Cronbach Alpha katsayısının 0,70'in üzerinde olup olmadığı araştırılmıştır (Ustasüleyman, 2010: 22).

Tablo 2'de görüldüğü gibi tüm Cronbach Alpha katsayıları 0,80'den büyük olduğu için güvenilirlik değerinin hatırı sayılır derecede iyi olduğu görülmektedir. Araştırmanın ölçüm modelinde AMOS programı kullanılarak Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA) yapılmıştır. Bu analizde ilk önce ölçme modelinin doğru olduğu varsayımı altında beklenen korelasyon ve kovaryans matrisi oluşturulmuş ve verilerden elde edilen korelasyon ya da kovaryans matrisi ile beklenen matris uygun bir istatistik yöntem olan X^2 ile karşılaştırılmıştır. X^2 değeri serbestlik derecelerine oranla düşükse modelin verilere uyumlu olduğu söylenebilir. X^2 örneklem sayısı arttıkça istatistiksel olarak anlamlı çıkma olasılığı artmaktadır (Ustasüleyman, 2011:81). Modelin uyumunu değerlendirmek için diğer uyum indeksleri hesaplanmıştır. Bunlar; Artık Değerlerin Kare Kök Ortalaması (RMR: Root Mean Square Residual), Düzeltilmiş Uyum İyiliği İndeksi (AGFI: Adjusted Goodness of Fit Index), Uyum İyiliği İndeksi (NFI: Normed Fit Index), Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI: Comperative Fit Index), Göreceli Uyum İndeksi (RFI: Relative Fit Index), Artırımlı Uyum İyiliği İndeksi (IFI: Incremental Fit Index), Tucker-Lewis İndeksi (TLI: Tucker-Lewis Index), Uyum İyiliği indeksi (GFI: Goodness of Fit Index), Yaklaşım Hatasının Kare Kök Ortalaması (RMSEA: Root Mean Square Error of Approximation) indeksleridir. NFI, CFI, RFI, IFI, TLI indekslerinin 0,90'ın üzerinde olması iyi uyumu ifade etmektedir (Ustasüleyman ve Çankaya, 2009: 322; Byrne, 2001:83; Wong ve diğerleri;2008:825; Kang, 2006, s.45;).

Tablo 2: Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Değişkenler	F1	F2	F3	F4
Dürüstlük				
D1:Kurum yararının gözetilmesinde denetçiler gerekli özeni gösterirler			0,724	
D2:Denetçiler tarafından idareyi zor durumda bırakacak yetki dışı işler yapılmaz			0,708	
D3:Yapılan denetimlerde hukuk her zaman gözetilir.			0,719	
Gizlilik				
G1:Denetçiler elde ettikleri bilgilerin korunması hususunda hassastırlar			0,574	
G2: Denetçiler sahip oldukları bilgileri kendileri yada başkaları menfaatine asla kullanmazlar			0,623	
Tarafsızlık				
T1: Denetim konusunun belirlenmesinde denetçi tek başına karar verir	0,852			
T2: İç ve dış baskılardan denetçiler asla etkilenmezler	0,856			
T3: Denetçiler yönetimle iş birliği içinde ancak yönetimden bağımsız faaliyet gösterirler	0,822			
T4: Denetçiler kararlarını özgürce verebilmektedirler	0,878			
T5: Denetçiler üst yönetimden direktif beklemeden denetim faaliyetlerini yürütürler	0,682			
Yetkinlik				
Y1: Denetçiler bilgi ve tecrübesinin yetmediği durumlarda görevi asla kabul etmezler				0,89
Y2: Denetçiler faaliyetlerini denetim standartlarına uygun yürütürler				0,912
Y3: Denetçiler kendi yeterliliklerini devamlı geliştirirler				0,749
Raporlama				
R1:Hazırlanan denetim raporları mümkün olduğunca sık raporlanmaktadır.		0,634		
R2: Rapor doğru, tarafsız, açık, özlü ve yapıcı olmasına dikkat edilmektedir		0,795		
R3: Raporlar tamlık, doğruluk, uygunluk ve okunabilirlik açısından gözden geçirilmektedir		0,829		
R4: Raporların düzenlenmesi, sunulması ve saklanması gizliliğe dikkat edilmektedir.		0,688		
R5: Tespit, sonuç ve öneriler gerçeğe dayalı, zamanında ve önyargısız olarak yazılır		0,813		
Değişken Sayısı	5	5	5	3
Kümülatif Açıklanan Varyans	46,217	60,192	68,552	74,51
Kaiser-MeyerOlkin(KMO) örneklem yeterliliği	0,863			
Bartlett Testi (Bartlett's Ki-kare)	X ² =1471,218	df:153	p:0,000	
Cronbach Alfa Katsayıları	0,916	0,911	0,831	0,901
Ölçeğin toplam Cronbach Alfası	0,920			

RMSE'in ise 0 ile 1 arasında olması gerekir ve 0,05'ten küçük olması iyi uyumu gösterir. RMSEA indeksinin 0,05'ten küçük olması iyi uyumu gösterirken 0,10'un

üzerinde olmaması gerekmektedir (Ustasüleyman, 2008: 169). Ayrıca X^2/df oranının 3'den küçük olması gerekirken 2'den küçük olması iyi olarak değerlendirilir (Ustasüleyman, 2009: 207). Bunlardan GFI, AGFI, NFI, CFI, RFI, IFI, TLI indeksleri sırasıyla 0.771, 0.697, 0.814, 0.885, 0.780, 0.887 ve 0.864 olarak belirlenmiştir. RMR: 0,055, RMSEA: 0,111 ve X^2/df : 2,267 olduğu görülmektedir.

Modelin uyumunun uyum indeksleri açısından kötü olduğu söylenebilir. Bu nedenle, ölçüm modelinde değişiklikler yaparak iyileştirmelere gidilmiştir. Bazı değişkenler arası kovaryanslar oluşturulmuştur. Düzeltilen ölçüm modeline tekrar DFA uygulanarak modelin verilerinin daha iyi uyum sağladığı görülmüştür. Sonuç olarak bulunan değerler Tablo 3'te görülmektedir.

Tablo 3: Düzeltilen Ölçüm Modelinin Uyum İndeks Sonuçları

İndeksler	Değerleri	İndeksler	Değerleri	İndeksler	Değerleri	İndeksler	Değerleri
RMR	0,054	X^2/df	1,696	IFI	0,94	RMSEA	0,082
GFI	0,825	NFI	0,865	TLI	0,925		
AGFI	0,761	RFI	0,835	CFI	0,939		

Uyumlaştırılmış Modelin Güvenirlilik ve Geçerliliği

Uyumlaştırılmış ölçüm modelindeki faktörlerin açıklanan varyansı ve güvenirlilik katsayıları Tablo 4'de verilmiştir. Açıklanan varyans tahminleri, her bir faktörün ilgili değişkenlerde açıkladığı toplam varyans değerlerini göstermektedir. Faktörlerin açıklanan varyans değerleri standart tahmin değerlerine göre hesaplanmış ve kabul edilebilir sınır olan 0,50'nin üzerinde çıkmıştır [D-G(0,50), T(0,71), Y(0,77), R(0,69)].

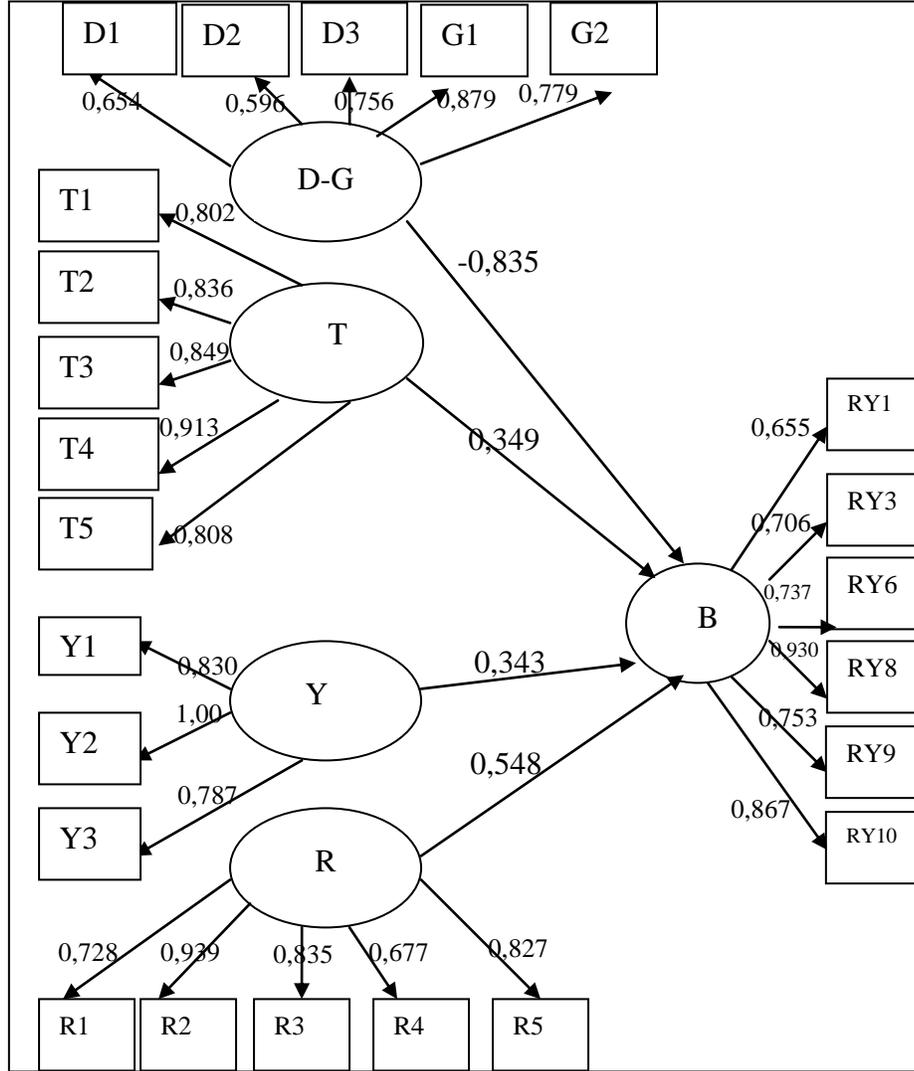
Tablo 4: Uyumlaştırılmış Ölçüm Modeli Sonuçları

Faktör	Değişkenler	Mle	st.hata	T	Açıklanan varyans	Güvenirlilik
Dürüstlük	D1	0,655	0,101	7,374		
	D2	0,503	0,133	5,202		
	D3	0,681	0,107	7,635	0,5	0,82
Gizlilik	G1	0,731	0,098	8,585		
	G2	0,879	----	---		
Tarafsızlık	T1	0,803	----	----		
	T2	0,846	0,088	9,875		
	T3	0,846	0,101	9,88	0,71	0,92
	T4	0,905	0,092	10,831		
	T5	0,809	0,119	7,807		
Yetkinlik	Y1	0,845	0,113	10,259		
	Y2	0,979	0,111	11,608	0,77	0,91
	Y3	0,806	----	----		
Raporlama Zamanlılığı	R1	0,752	----	----		
	R2	0,968	0,12	10,878		
	R3	0,841	0,102	9,248	0,69	0,92
	R4	0,726	0,117	8,01		
	R5	0,847	0,102	9,337		

Tablo 4'e bakıldığında faktörlerin güvenirlilik katsayılarının da alt limit olan 0,70'in üzerinde bir değer olduğu görülmüştür [D-G(0,82), T(0,92), Y(0,91), R(0,92)]. Dolayısıyla ölçüm modelinin güvenilir ve geçerli olduğu söylenebilir.

Regresyon modeli ölçüm hatalarını belirlemeden sadece bağımlı değişkeni belirlerken, yapısal model ise ölçüm hatalarını belirlediği gibi birçok bağımlı değişkeni de belirleyebilmektedir. Diğer bir avantajı ise ölçüm hatalarının açıklayıcı modelidir ve tüm bilgiyi en yüksek olasılıkla tahmin eder(Chang ve diğerleri, 2009: 199). Yapısal eşitlik modeli, eğer parametre değerleri tahmin edilebilirse güvenlidir. Bu desteklenen bir modeli gerektirir. Modelin desteklenmesi pozitif serbestlik derecesine sahip olma şartına bağlıdır. Modelin uygunluğunun belirlenmesinde ve parametre değerlerinin tahmin edilmesinde örnek büyüklüğü etkilidir. Yeterli örnek büyüklüğü ya toplam örnek büyüklüğüne ya da değişken sayısına göre belirlenir. Örnek büyüklüğünün en az 100 olması ya da normal dağılımda değişken sayısının 10 katı diğer dağılımlarda ise değişken sayısının 5 katı olması gerekmektedir(Ustasüleyman, 2008: 170).

Şekil 2: Yapısal Modelin Parametre Değerleri



Yapısal Model

Çalışmada belirlenen 104 gözlemin değişken sayısına göre yeterli olduğu söylenebilir. Yapısal modelde yer alan parametreleri gösteren AMOS çıktısı şekil 2'de gösterilmektedir. Çalışmada örnek büyüklüğünün yeterliliğini gösteren χ^2/df ile uyum ve rekabet indeksleri olan RMR, GFI, AGFI, NFI, RFI, IFI, TLI, CFI, RMSEA indeksleri kullanılmıştır.

Tablo 5: Araştırma Modelinin Uyum İyiliği İndeksi Sonuçları

UYUM İNDEKSLERİ	MODEL	UYUM İNDEKSLERİ	MODEL
χ^2	267,089	TLI (Tucker-Lewis İndeksi)	0,974
Serbestlik Derecesi	227	IFI (Artırmalı Uyum İyiliği İndeksi)	0,98
P (Anlamlılık Düzeyi)	0,035	NFI (Normlaştırmış Uyum İndeksi)	0,878
χ^2/df	1,117	CFI	0,979
GFI (Uyum İyiliği İndeksi)	0,839	RMSEA	0,041
AGFI (Düzeltilmiş Uyum İyiliği İndeksi)	0,787	RMR	0,1
RFI (Göreceli Uyum İyiliği İndeksi)	0,851		

Söz konusu indekslerin hepsi ve RMR (0,10) ve RMSEA (0,041) değerleri kabul sınırındadır. Sonuç olarak elde edilen değerler yapısal modelin kabul edilebilirliğini desteklemektedir.

Bulgular

Demografik Bulgular

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri'nde araştırmaya destek veren katılımcıların demografik özellikleri incelenmiştir. Katılımcıların demografik özelliklerine yönelik toplam 8 adet soru sorulmuştur. Bu sorulara verilen yanıtların Tablo 6'da özetlenmiştir.

Tablo 6'ya bakıldığında; ankete katılanların %16,3'lük oranla 17 adet üst yönetici, %25'lik oranla 26 adet müfettiş, %56,7'lik oranla 59 adet kontrolör ve %1,9'luk oranla 2 adet denetçi oldukları görülmektedir. Anket evrenine bakıldığında 23 üst yöneticinin 17'sinden, 54 müfettişin 26'sından, 104 kontrolörün 59'undan ve 3 denetçinin 2'sinden cevap alındığı görülmektedir. Üst yönetici ve denetçilerin, müfettiş ve kontrolörlere göre ankete daha ilgili oldukları söylenebilir.

Cevaplayıcıların yaş dağılımlarına bakıldığında %34,6'lık oranla 24-30 yaş aralığında, %31,7'lik oranla 31-40 yaş aralığında, %29,8'lik oranla 41-50 yaş aralığında, %3,8'lik oranla 51 ve üzeri yaşlarda oldukları görülmektedir. Cevaplayıcıların 51 yaş ve üzeri grupta olanları hariç, diğer gruplarda eşit oranda katılım gerçekleştirdikleri görülmektedir. Bu oranlardan yola çıkarak kurumdaki

denetimle ilgili kişilerin yaşlara dağılımının dengeli olduğu söylenebilir. Cevaplayıcıların cinsiyetlere dağılımı %93,3 erkek ve %6,7 bayandır. Dolayısıyla kurumdaki üst yönetici ve denetim alanıyla ilgili kişilerin büyük çoğunluğunun erkek olduğu ve kurumda yeterince bayan üst yönetici ve denetim elemanı bulunmadığı tespiti yerinde olacaktır. Üst yönetici, denetçi ve denetim elemanlarının öğrenim düzeyleri en az lisans seviyesindedir. Cevaplayıcılar %83,7 lisans, %15,4 yüksek lisans ve %0,9 doktora eğitimine sahiptirler. Bu sonuçlara göre kurumun yüksek lisans ve doktora için personeli yeterince teşvik etmediği sonucuna varılabilir.

Tablo 6: Cevaplayıcıların Demografik Özellikleri

Yaş	Sayı	%	Denetim Eğitimi Aldınız mı?	Sayı	%
24-30	36	34,6	Evet	67	64,4
31-40	33	31,7	Hayır	37	35,6
41-50	31	29,8	Toplam	104	100
51+	4	3,9	Denetimi Öğrenme Şekli	Sayı	%
Toplam	104	100	Ders aldım	8	7,7
Cinsiyet	Sayı	%	Seminerlere katıldım	3	2,9
Erkek	97	93,3	Kitap okuyarak öğrendim	3	2,9
Kadın	7	6,7	Kurumda denetim yaparak öğrendim	88	84,6
Toplam	104	100	Diğer	2	1,9
Eğitim Düzeyi	Sayı	%	Toplam	104	100
Lise ve altı	0	0	Çalışma Süresi	Sayı	%
Ön Lisans	0	0	0-5 yıl	49	47,1
Lisans	87	83,7	6-15 yıl	18	17,3
Yüksek Lisans	16	15,4	16-25 yıl	37	35,6
Doktora	1	0,9	26+ yıl	--	--
Toplam	104	100	Toplam	104	100

Cevaplayıcıların denetimi öğrenme şekline verdikleri cevaplara bakıldığında en büyük pay %84,6 ile kurumda denetim yaparak öğrendim şeklindedir. Ders alanlar %7,7, seminerlere katılarak öğrenenler %2,9, kitaplardan öğrenenler %2,9 ve bunların dışında bir şekilde öğrenenler ise %1,9 oranındadır. Sonuçlara göre kurum denetim personeli alımlarında denetim bilgisine önem vermemekte, kendi personelini kendi yetiştirme yolunu seçmektedir. Bu durum, iç denetim elemanlarının yaptığı işi bir meslek olarak görmemelerine, sadece bir görev olarak görmelerine neden olmaktadır. Denetimle ilgili alınan eğitime verilen cevaplar %64,4 evet, %35,6 hayır şeklindedir. Denetimi öğrenme şeklinin büyük çoğunlukla kurum faaliyetleri esnasında olduğunu göz önünde bulundurduğumuzda, alınan denetim eğitiminin büyük çoğunluğunun yine kurum içi eğitimler olduğunu

söyleyebiliriz. Denetimle ilgili eğitim almama oranına bakıldığında çok düşük olmadığı görülmektedir. Cevaplayıcıların kurumdaki kıdemleri %47,1 oranında 0-5 yıl, %17,3 oranında 6-15 yıl, %35,6 oranında ise 16-25 yıldır. Kurumda 5 yıl ve daha az kıdemli denetim elemanları, bütün kurumdaki denetim elemanlarının hemen hemen yarısını oluşturmaktadır. Dolayısıyla kurumun uygulayacağı yeni strateji ve yöntemlere daha kolay adapte olabilecek bir denetim kaynağı potansiyeli olduğu söylenebilir.

Araştırma Bulguları

Anket yöntemi ile derlenen veriler yapısal eşitlik modeli ile analiz edilmiş ve bulgular aşağıda tablo 7’de yapısal modelin sonuçları halinde özetlenmiştir.

Tablo 7: Yapısal Modelin Hipotez Testi Sonuçları

		MLE	St.Ht	T	HipotezSonucu
D ve G--->	RY	-0,835	0,308	2,715*	KABUL
T ----->	RY	0,349	0,127	2,751**	KABUL
Y ----->	RY	0,343	0,107	3,214***	KABUL
R ----->	RY	0,548	0,216	3,533**	KABUL

***p<0,01; **p<0,05; *p<0,10

Tablo 7’ye göre;

H1 ve H3 hipotezi, dürüstlük ve gizlilik ile risk odaklı iç denetimin başarısı arasında bir ilişkinin var olduğunu test etmektedir. Modele göre, dürüstlük ve gizlilik faktörlerinin ($r = -0,835$) risk odaklı iç denetimin başarısına pozitif yönlü ve anlamlı etkisi bulunmaktadır ($t=0,308$; $p>0,10$). Dolayısıyla H1 ve H3 hipotezleri kabul edilir. Yani, dürüstlük ve gizlilik etik kuralları ile risk odaklı iç denetimin başarısı arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişki, %10 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Dürüstlük faktörü üzerinde en etkili veya önemli değişken %75 etki derecesiyle “Kurumda yapılan denetimlerde hukuk her zaman gözetilir.” değişkenidir. Gizlilik faktörü içinde ise en önemli değişken %87 etki seviyesi ile “Kurumda denetçiler elde ettikleri bilgilerin korunması konusunda ihtiyatlı davranırlar.” değişkenidir. Tablo 12’ye göre TTKK’nde dürüstlük ve gizlilik faktörlerinin risk odaklı iç denetimin başarısına pozitif bir etkisinin olduğu görülmektedir. Bu sonuç, risk odaklı iç denetimin başarısında, iç denetçilerin dürüstlüğü ile gizlilik ilkesine riayet etme güdülerinin etkili olduğu sonucunu ortaya koymaktadır.

H2 hipotezi, tarafsızlık ile risk odaklı iç denetimin başarısı arasında bir ilişkinin varlığını test etmektedir. Modele göre, bu ilişkinin varlığı, %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. İlişkinin yönü ise pozitiftir. Tarafsızlık faktörünün risk odaklı denetim yaklaşımı üzerinde %34 oranında etkisinin olduğunu söylemek mümkündür. Yani, tarafsızlık seviyesinin artması halinde, risk odaklı iç denetimin

etkinliğinin de artacağı söylenebilir. Tarafsızlık faktörü içinde en etkili veya önemli değişkenin %91 etki derecesiyle “Kurumda denetçiler kararlarını özgürce verebilmektedirler” değişkeni olduğu anlaşılmıştır. TİDE(Türkiye İç denetim Enstitüsü)’nin hazırladığı uygulama önerileri bu sonucu desteklemektedir. Tarafsızlıkla ilgili uygulama önerisine göre, denetim faaliyetlerinin tarafsızlık ilkesi doğrultusunda gerçekleştirilmesi durumunda, risk odaklı iç denetimin başarısı artar (TİDE, 2001c: 55). TTKK’nde denetçilerin karşılaştıkları duruma göre kararlarını tarafsızca verebilmelerinin uygulamanın başarısına doğrudan etki yapacağı öngörülebilir.

H4 hipotezi, yetkinlik faktörü ile risk odaklı iç denetimin başarısı arasında bir ilişkinin var olduğunun test edilmesini öngörmektedir. Modele göre, yetkinlik faktörü ile risk odaklı denetimin başarısı arasında %1 anlamlılık düzeyinde bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Uygulama başarısını yaklaşık %34 oranında etkilediği görülmektedir. Yetkinlik faktörü içinde en etkili veya önemli değişken %100 etki derecesiyle “Kurumda denetçiler faaliyetlerini denetim standartlarına uygun yürütürler” değişkeni olduğu anlaşılmıştır. Yine yetkinlik faktörü içindeki “Kurumda denetçiler bilgi ve tecrübesinin yetmediği durumlarda görevi asla kabul etmezler” değişkeni %83 etki derecesiyle ikinci derecede önemli etkiye sahiptir. TİDE’nin yetkinlikle ilgili uygulama önerisine göre, yetkinlik faktörünün risk odaklı iç denetimin başarısını artırdığı belirtilmektedir (TİDE, 2009: 1). Dolayısıyla TTKK’nde iç denetçilerin risk odaklı iç denetim ile ilgili yetkinliklerinin artırılması sonucunda, kurumdaki risk odaklı iç denetimin başarısını doğrudan artacağını söylemek mümkündür.

H5 hipotezi ise, raporlama zamanlılığı ile risk odaklı iç denetimin başarısı arasında bir ilişkinin varlığını ortaya koymaya yöneliktir. Modele göre, raporlama zamanlılığı ile risk odaklı iç denetimin başarısı arasında bir ilişki olduğu, bu ilişkinin %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. İlişkinin gücü, etki açısından incelendiğinde ise, raporlama zamanlılığının risk odaklı iç denetimin başarısına %54 oranında etki ettiği söylenebilir. Bu faktör içerisinde de en önemli değişkenin %93 etki seviyesi ile “Rapordaki ifadelerin doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı ve tam olmasına dikkat edilmektedir” değişkeni olduğu tespit edilmiştir. Rapor, denetimin sonuç kısmını oluşturur ve denetlenen alan ile ilgili görüş ve öneriler sunar. Hazırlanan raporlar ne kadar açık, tarafsız ve zamanında yazılırsa denetimin başarısına o derece etki edeceği söylenebilir. Holt ve Dezoort(2009) çalışmalarında iç denetim raporlarının zamanında ve tam olarak sunumunun, yatırımcı güvenliği ve kararları için ihtiyaç olunan diğer raporlar kadar önemli olduğunu tespit etmişlerdir. Bu sonuç, çalışmanın sonucunu destekler niteliktedir. Dolayısıyla TTKK’nde iç denetimin amacına ulaşabilmesi ve başarılı olabilmesi için raporlama sıklığı ve zamanında sunumunun etkisinin büyük olacağı söylenebilir.

Risk odaklı iç denetimin başarısını etkileyen faktörler konusunda yapılan çalışmalara baktığımızda Miltz ve diğerleri(1991) her birim için ayrı ayrı risk yoğunluğunun belirlenmesini önermişlerdir. Savcuk(2007), sertifika ve pratik

tecrübe sahibi iç denetçilerin risk yönetim sürecinde aktif rol almaları gerektiği sonucuna varmıştır. Aynı şekilde Arena ve Azzone(2009) de iç denetim takımının karakteristiğinin ve iç denetim süreci ile aktivitelerinin iç denetimin başarısında önemli etki yapacağını vurgulamıştır. O'Leary ve Stewart (2007), yüksek kaliteli denetim fonksiyonunun ortaya çıkmasında etik kuralların önemini vurgularken, tecrübeli denetçilerin daha etik davrandığını ortaya koymuşlardır. Ancak Larkin(2000)'in yaptığı çalışmanın sonucuyla örtüşen, denetçilerin kendilerini akranlarından daha etik gördüğü sonucuna da ulaşmışlardır.

Yukarıdaki çalışmaların sonucu, bu çalışmanın sonucunu destekler niteliktedir. Etik kurallar, iç denetimin başarısını önemli derecede etkilemektedir. Özellikle, kurumlarda çalıştırılan iç denetçilerin yetkin olmaları yani sertifika ve tecrübe sahibi olmaları kurum içindeki risk odaklı denetimin başarısını pozitif yönde etkilemesi muhtemeldir. Ayrıca, denetim sonucunda, hazırlanan raporların sıklığı, tamlığı ve zamanında sunulmasının da risk odaklı iç denetimin başarısını pozitif yönde etkileyeceğini söylemek mümkündür. Bu sonucu destek nitelikteki araştırma ise Arena ve Azzone tarafından 2009 yılında yapılmıştır.

Sonuç ve Öneriler

İç denetim işletme varlıklarının korunup korunmadığını, etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını, işletme faaliyetlerinin işletme içi politikalara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini araştırarak işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve değerlemeyi hedef alır. Belirlenen riskler üzerine yapılan etkinlik ve yeterlilik analizleri değerlendirilerek, uygun yorum ve tavsiyelerle yönetime raporlanır. Böylece iç denetim, yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur. Büyük ve tafisi güç sorunlar çıkmadan önce planlama ve uygulama aşamalarında tedbirlerin alınmasını sağlaması açısından işletmeler için önem arz etmektedir.

Gittikçe karmaşıklaşan piyasa koşullarında iç denetimin odağını risklerin belirlenmesi oluşturmuştur. Risk odaklı iç denetim, işletmelerin risk profillerinin belirlenerek, denetim kaynaklarının bu profile göre tahsisini içeren bir yaklaşımdır. Bu şekilde denetim kaynaklarının riskli alanlara aktarılması ile en etkin kaynak kullanımı sağlanarak denetimin etkililiği en üst seviyeye çıkarılır. Kaynakların etkin kullanımı ve etkili bir denetim hiç şüphesiz tüm kurumlar için arzu edilen bir sistemdir.

Çalışmadaki ilk model, etik kuralların ve raporlama zamanlılığının risk odaklı iç denetimin başarısına etkisinin incelendiği modeldir. Risk odaklı iç denetim sürecinde denetçinin çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yapması; hukuku gözetmesi ve gerekli açıklamaları yapması; kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyması dürüstlük ilkesinin gereğidir. Bu nedenle denetçilerin çalışmalarında ve özellikle raporlama konusunda dürüst hareket etmesinin risk odaklı denetim yaklaşımının etkinliğini artıracığı söylenebilir. Aynı şekilde risk odaklı iç denetim

sürecinde toplanan kanıtların korunması ve etik kurallardan gizlilik gereği denetçinin kendi ya da başkalarının menfaatine veya kurumun amaçlarına zarar verecek şekilde kullanılmaması esastır. Dolayısıyla kurumda denetçilerin elde ettikleri bilgileri koruması risk odaklı iç denetimin başarısını arttırıcı nitelikte olabilir. TTKK'da yapılan araştırmaya katılanlara göre, dürüstlük ve gizlilik ilkelerinin risk odaklı iç denetimin başarısına pozitif ve anlamlı etkisi olacağını düşündükleri belirlenmiştir.

Tarafsızlık, denetçilerin görevlerini usulüne uygun yapmalarının, bağımsız ve önyargısız bir şekilde sonuca varabilmelerinin anahtarıdır. Tarafsızlık ilkesinin uygulanabildiği bir kurumda risk odaklı iç denetimin başarısının artmasının kaçınılmaz olduğu söylenebilir. TTKK'nde da araştırmaya katılanların görüşleri, tarafsızlık ilkesinin risk odaklı iç denetimin başarısını olumlu yönde etkilediği yönündedir.

Yetkinlik, denetçilerin uzmanlıklarının garantisidir. Denetçiler görevlerini yerine getirirken standart, prosedür ve teknikler uygularlar. Karşılaştıkları farklı durumlarda makul çözümler bulabilmeleri ve gereken araştırmaları yapabilmeleri yetkinlik seviyelerine bağlıdır. TTKK'nde yapılan araştırmada, katılımcıların, yetkinliğin risk odaklı iç denetimin başarısı üzerinde etkili olduğu düşüncesinde oldukları tespit edilmiştir.

Dünyada ve Türkiye'de yapılan birçok araştırma, etik kuralların iç denetimin etkinliği üzerinde önemli etkisinin bulunduğunu ortaya koymuştur. TTKK'ya yapılan bu araştırmada benzer bir sonucu ortaya koymuştur. TTKK ve benzeri kurumlar için; risk odaklı iç denetimin başarıya ulaşabilmesi için iç denetçilerin etik eğitiminden geçirilmesi, bu birimlere alınacak elemanların etik ikilem sorgulamasına tabi tutulması ve bu sorgudan başarıyla geçenlerin bu birimlere atanması, özellikle sertifika sahibi kişilerin bu birimlere atanması, bu birimlere atanmış kişilerin sertifika edinmesi konusunda gerekli desteğin verilmesi, sürekli eğitimlerle iç denetçilerin yetkinliklerinin artırılması gerektiği söylenebilir.

İç denetimin raporlama işlevi, denetlenen alan ile ilgili yönetime işletmedeki risklerle ilgili bilgi sunar. Tespit edilen hatalar ve öngörülen risklerle ilgili bilgiler içeren raporda aynı zamanda alınabilecek tedbirlerle ilgili önerilerde yer alır. Bu hazırlanan raporların, zamanında yönetime sunulmaması halinde bu raporların hiçbir değeri kalmaz. Bu nedenle, raporlamanın zamanlılığı yani zamanında sunulması risk odaklı iç denetimin başarısı için önemlidir. Araştırmaya katılan katılımcıların verdikleri cevaplar sonucunda, iç denetim raporlarının zamanlılığı ile risk odaklı iç denetimin başarısı arasında doğrudan bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bir başka deyişle TTKK'daki üst yönetim ve denetçilerin iç denetim raporlarının zamanlılığının risk odaklı iç denetimin başarısını doğrudan etkilediğini düşündükleri söylenebilir. İç denetçilerin, hazırlanan raporların zamanında sunumu ile ilgili gerekli özeni sürdürmesi önemlidir. Çünkü literatürde, iç denetim raporlarının da en az diğer finansal raporlar kadar önemli olduğunu tespit eden çalışmalar bulunmaktadır.

Kaynakça

Akgül, B. A. (2002). "İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4 (3), 19-29.

Allegrini, M. ve D'onza, G. (2003). "Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: An Empirical Survey", *Internal Journal of Auditing*, 7(3): 191-208.

Arena, M. ve Azzone, G. (2009). "Identifying Organizational Drivers Of Internal Audit Effectiveness", *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

Arslan, A. (2010). "Denetim Mesleğinde Etik Prensipler", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 47 (540), 7-11.

Basel Committee on Banking Supervision (2000). "Internal Auditing Banking Organisations and The Relationship of The Supervisory Authorities With Internal and External Auditors", <http://www.bis.org/publ/bcbs72.pdf?noframes=1> (Erişim Tarihi: 05/03/2011).

Basel Committee on Banking Supervision (2002). "Sound Practices for The Management and Supervision of Operational Risk", <http://www.bis.org/publ/bcbs91.pdf> (Erişim Tarihi: 26/02/2011).

Byrne M. B. (2001). *Structural Equation Modeling with AMOS*, Lawrence Erlbaum Associates Publishers, Mahwah, New Jersey.

Chang, C., Lee, A.C., ve Lee, C. F. (2009). "Determinants of Capital Structure Choice: Structural Equation Modelling Approach", *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 49, 197-213.

Çankaya, F. ve Dinç, E. (2012). "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (1), 81-102.

Diaz, M. C. (2005). *Risk Identification and Assessment In A Risk Based Audit Environment: The Effects of Budget Constraints and Decision Aid Use*, Doctor Of Philosophy, Texas A&M University.

Dinç, E. ve Gerekan, B. (2008). "İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (3), 67-88.

Görener, Ö. (2010). *Risk Odaklı İç Denetim: Olasılık-Etki Analizi Çerçevesinde Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Günbey, A. (2008). *Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

Holt, T.P. ve Dezoort, T. (2009). "The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions", *International Journal of Auditing*, 13(1), 61-77.

İç Denetim Uygulamaları, T.C. Maliye Bakanlığı Twinning Projesi-Başlangıç Toplantısı, www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh227.ppt (Erişim Tarihi:16.02.2013).

Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi, http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncu/kamu_ic_denetiminde_risk_degerlendirme_rehberi.pdf (Erişim Tarihi:05/03/2011).

Kang, G.D.(2006). "The Hierarchical Structure of Services Quality: integration of Technical and Functional Quality", *Management Service Quality*, 16(1),37-50.

Kara, M.(2011). İç Denetimde Risk Odaklı Yaklaşımın Başarısını Etkileyen Faktörlerin İncelenmesine Yönelik Bir Model: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Örneği, KTÜ-SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.

Keskin, D. A. (2010). "İşletmelerin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı", *Denetışim Dergisi*, 4, 38-46.

Khanna, V. K. (2008). "Risk-Based Internal Audit in Indian Banks: A Modified and Improved Approach for Conduct of Branch Audit", *The İcfai University Journal of Audit Pracitce*, 5(4), 35-56.

Kishali, Y. ve Pehlivanlı, D. (2006). "Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 30, 75-87.

Kır, H. (2010). "Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık", *Denetışim Dergisi*, 4, 47-61.

Koutoupis, A. G. ve Tsamis, A. (2009). "Risk Based Internal Auditing Within Greek Banks: A Case Study Approach", *J Manag Gov*, 13, 101-130.

Kurnaz, N. (2007). Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, 1. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Larkin, J. M. (2000). "The Ability Of Internal Auditors Toidentify Ethical Dilemmas", *Journal Of Business Ethics*, Vol.23, Issue 4, 401-409.

Miltz, D. ve diğerleri (1991). "A Risk-Based Allocation of Internal Audit Time: A Case Study", *A Journal of Practice&Theory*, Vol.10, No.2, 49-61.

O'Leary, C. ve Stewart, J. (2007). "Governance Factors Affecting Internal Auditors' Ethical Decision-Making: An Exploratory Study", *Managerial Auditing Journal*, Vol.22, Issue 8, 787-808.

Özaydın, M. E. (2010). "Riskin Tanımlanması ve Kamu İdarelerinde Nitelikli İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesini Engelleyen Riskler", *Denetışim Dergisi*, 4, 31-37.

Özer, A. (2008). Risk Odaklı İç Denetim ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özeren, B. (2000). İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, 1. Baskı, Ankara: Sayıştay Yayınları.

Pop, A. ve Bota-Avram, C. (2008). "The Outsourcing Of Internal Audit – It Is A Solution InIncreasing The Quality Of Internal Audit?", *Annals Of The University Of Oradea Economic Science Series*, 17(3), 1399-1402.

Savcuk, O. (2007). "Internal Audit Efficiency Evaluation Principles", *Journal Of Business Economics& Management*, 8(4), 275-284.

Tanç, A. (2009). Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı ve Tekstil Sektöründe Bilgisayar Destekli Bir Uygulama, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

TURMOB (2007). Etik Yönetmeliği, 19.10.2007, 26675 Sayılı Resmi Gazete.

TESMER(2009). Mesleki Uyum Eğitimi, Tesmer Yayın No:88, Ankara.

TDK, "Büyük Türkçe Sözlük", <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (Erişim: 09/01/2011).

The IIA (2009b). "Introduction to the Code of Ethics", <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/introduction/> (Erişim Tarihi: 30/01/2011).

The IIA (2010). "International StandardsForThe Professional Practice Of Internal Auditing", <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/> (Erişim Tarihi: 29/01/2011).

TTKKMB (2011a). 2011-2023 Strateji Belgesi ve Eylem Planı, Ankara.

TTKKMB (2011b). IX. Olağan Genel Kurul, Ankara.

Uçma, T. (2011). " Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçi ve Denetim Komitesi Sorumluluğunun Belirlenmesi: Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Mayıs 2011-1.

Usta, Ö. ve Uçma, T. (2011). "Hileli Finansal Raporlamada Bağımsız Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 34, 13-38.

Ustasüleyman, T. (2008). "Çevikliğin İşletme Performansına Etkisine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi", *Gazi İİBF Dergisi*, 10 (2), 161-178.

Ustasüleyman, T. (2011). "Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Firma Performansı üzerine Etkisi: Türkiye'nin 500 Büyük Firmasına Yönelik Bir Araştırma", *Gazi İİBF Dergisi*, 13 (2), 67-96.

Ustasüleyman, T. ve Çankaya, F. (2009). "The Impact of Time Based Manufacturing Practices on Competitive Capabilities of Manufacturing Firms in Turkey", *6th Advances in Global Business Research*, 6(1), 318-327.

Wong. Wei Kei Cheung Sai On. Yiu. Tak (2008). "Wing Pang Hoi Yan A framework for trust in construction contracting" *International Journal of Project Management* 26, 821–829.