

KURUMSAL YÖNETİŞİMİN İLKE VE YAKLAŞIMLARI ÇERÇEVESİNDE İŞLETMELERDE İÇ DENETİMİN YERİ VE ÖNEMİ: SİSTEMATİK BİR İNCELEME

Canan TİFTİK¹

ÖZ

Başlangıçta kişisel veya hane halkının ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla evlerin belli bölümlerinde veya ayrıca hazırlanmış bölmelerde yapılan üretim, aslında bugünkü anlamda kurumsal yönetişimin ilke ve yaklaşımları çerçevesinde işletmeciliğin temelini oluşturmaktadır. İşletmeler, her örgütsel yapı gibi belli başlı işlevleri yerine getirmektedir. Söz konusu işlevleri dar bir bakışla tedarik, üretim ve pazarlama olarak belirtilebilir. İşletmenin işlevlerini etkin bir şekilde gerçekleşmesi için; muhasebe, finans ve denetim gibi işletme yönetiminin alt işlevlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Araştırma kapsamında ele alından bu alt işlevlerden denetim ise; işletme faaliyetlerinin planlarla karşılaştırılmasını ve faaliyetlerin planlardan saptığında gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlayan kontrol mekanizmasıdır. İşletme yönetim sistemi bu kontrol mekanizmasıyla tamamlanmaktadır. Bu bağlamdan yola çıkılarak araştırmanın amacı; kurumsal yönetişimin ilke ve yaklaşımları çerçevesinde işletmelerde iç denetimin yeri ve öneminin ulusal ve uluslararası literatürde yapılmış araştırmalar üzerinden incelenmesidir. Araştırmanın yöntemi, betimsel tipte nitel sistematik derlemedir. Yapılan bu sistematik inceleme araştırması ile ilgili literatürde kurumsal yönetişim ve işletme yaklaşımlarından işletmelerin kontrol mekanizmasını ele alan iç denetim konusu ile ilgili yapılmış araştırmaların adeta röntgeni çekilerek çıkarım yapılmıştır. Araştırma sonuçlarının ilgili konularda yapılacak yeni çalışmalara ve konularla ilgili işletmelere katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetişim, İç Denetim, İşletme Yönetim Sistemi, Sistematik İnceleme

INTERNAL AUDIT'S ROLE AND IMPORTANCE IN BUSINESSES WITHIN THE FRAMEWORK OF CORPORATE GOVERNANCE PRINCIPLES AND APPROACHES: A SYSTEMATIC REVIEW

ABSTRACT

Initially, production in specific areas of houses or in separate sections to meet personal or household needs formed the basis of the business within the framework of today's corporate governance principles and approaches. Businesses, like any other organizational structure, serve a purpose. These functions can be classified into three categories: supply, production, and marketing. To ensure that the business's functions are carried out effectively, sub-functions of management such as accounting, finance, and auditing are required. One of these sub-functions covered by the research is supervision. It is the control mechanism that ensures that business activities are compared to the plans and that necessary corrections are made when activities deviate from the plans. This control mechanism complements the enterprise management system. The research's objective, in light of this context, is to examine the role and importance of internal audit in businesses in the context of corporate governance principles and practices, through a review of relevant national and international literature. The study employs a descriptive qualitative systematic review methodology. In the literature pertaining to this systematic review, inferences have been drawn by examining the research conducted on the subject of internal audit, which is concerned with an enterprise's control mechanism from a corporate governance and business perspective. The research findings are expected to contribute to future studies on related subjects and to related businesses.

Keywords: Corporate Governance, Internal Audit, Business Management System, Systematic Review

¹ Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Yönetim Bilişim Sistemleri Bölümü, E- mail: ctiftik@gelisim.edu.tr, ORCID: 0000 0002 8327 5282

GİRİŞ

İş dünyasında gün geçtikçe büyük değişimler yaşamaktadır. Bu değişimin hızını yakalamak ve ayak uydurmak büyük bir çabayı getirmektedir. Ekonomiye mal ve hizmet üreten birimler olarak işletmeler, bu büyük değişim ve gelişim içinde ayakta kalabilmek ve amaçlarını yerine getirmeleri için büyük çaba vermeleri gerekmektedir. İşletmenin amaçları; işletmedeki üretim araçlarının mülkiyetine, işletmenin felsefesine, ekonomik gücüne, ekonomik sistemin durumuna, sektörün yapısına vb. gibi etmenlere doğrudan bağlıdır. Ayrıca işletmelerin amaçlarını yerine getirmede işletme yönetiminin muhasebe, finans ve iç denetim birimlerinin performanslarının başarıları da etkilidir. Belirtilen birimlerdeki performansta başarılı olamayan işletmeler küreselleşme rüzgarlarının getirdiği rekabet ortamlarında, uzun dönemde, başarılı olma şansına sahip olamayacaklardır. Bunun için değişen pazar koşullarına uygun bir yapılanmaya ihtiyaç duyulacaktır. Yapılanma kavramının yönetim ve alt birimler tarafından tartışmasız bir şekilde kabul edilmesi gerekmektedir.

Araştırmanın odak noktası olan kurumsal yönetim ilke ve yaklaşımlarına göre iç denetim, genel itibariyle işletmelerde var olan risklerin değerlendirilmesi yoluyla etkinlik ve verimliliğin artırılması ve kuruma değer katılması sürecidir (Pickett, 2004). İşletmelerdeki risk yönetimi, iç kontrol gibi faaliyetler ile belirlenen hedeflere ulaşılabilmesi açısından stratejik hedeflerine ulaşmasında maruz kalabileceği risklerin ve karar almada/vermede kullanılan bilginin veya bilgi üretim süreçlerinin doğruluğunun değerlendirilmesini sağlamaktadır (Öztornacı, 2014). Bu bağlamda, işletmelerde iç denetim ile makul bir güvence sağlandığından ve uygulamada görülen eksikliklerin giderilebilmesi için devamlı olarak izleme ve değerlendirme faaliyetleriyle karşı karşıya kalındığından iç denetim faaliyetinin varlığı önemli hale gelmektedir.

Çeşitli ihtiyaçları karşılamak üzere işletmelerde oluşturulan iç denetim faaliyetinin amacı ve kapsamı, tarihsel süreç içinde yaşanan gelişmelere paralel bir şekilde sürekli olarak değişmiştir. 1950'li yıllarda varlıkların korunması amacı ile finansal kayıtların kontrolüne odaklanan iç denetim, günümüzde işletme amaçlarını gerçekleştirmek üzere, kurumsal yönetim, kontrol ve risk yönetim süreçlerini inceleyip değerlendirmek suretiyle işletmeye değer katmaya odaklanmaktadır (Bodnar ve Hopwood, 2004). Dolayısıyla iç denetimin tarihsel süreç içerisindeki gelişimi göz önüne alındığında, teknolojik yeniliklerle beraber, işletmenin iç ve dış çevresinde meydana gelen gelişmelere cevap verebilmek için iç denetçilerin sahip olmak zorunda olduğu bilgi, beceri ve özelliklerin de artmakta olduğu görülmektedir. Dünyada iç denetimin gelişimine katkı sağlayan yasal düzenlemeler ve yayımlanan raporlar incelendiğinde özellikle, 1977 yılında Amerika'da yürürlüğe giren Rüşvetin Önlenmesi ve Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu, 1985 yılında kurulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu Raporu, 1992'de yayımlanan COSO Raporu, aynı yıl Birleşik Krallık'ta yayımlanan Cadbury Komitesi Raporu ve son olarak 2002'de Amerika'da yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Kanunu önem taşımaktadır (Kıral, 2014). Türkiye'de ise 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve SPK

tarafından yayımlanan Tebliğler, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve BDDK Düzenlemeleri, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu iç denetim ile ilgili hükümler içermektedir. Ancak ülkemizdeki iç denetim ile ilgili mevcut düzenlemelerin yeterli olmadığı düşünülmektedir. Yeni düzenlemelerle mevcut uygulamaların desteklenmesi iç denetim uygulamalarının kalitesi ve iç denetim mesleği açısından önem arz etmektedir (Pehlivanlı, 2014; Koçel, 2015).

Günümüzde iç denetçilerin görev kapsamına, işletme ile ilgili hemen hemen her şey girmektedir. Bu çerçevede iç denetim personeli; bilgi sistemlerinin denetimi, uyumluluk denetimi, mali tablolar denetimi, faaliyet denetimi, hile denetimi, kalite denetimi, bilgi teknolojileri denetimi vb. konuları kapsayan çok geniş bir yelpazede görev yapmak durumundadır (Adiloğlu, 2011). İç denetçinin temel görevlerinden biri de iç kontrol sisteminin etkinliğini, yeterliliğini ve performansını incelemek, varsa zayıf noktalarını tespit ederek bunların iyileştirilmesi yönünde ilgililere tavsiyelerde bulunmaktır. Etkin şekilde işletme içerisinde dizayn edilmiş ya da yapılandırılmış bir iç kontrol sistemi, işletmenin başarılı bir şekilde yönetilmesi için kilit unsurlardan bir tanesidir. Aynı zamanda yürütülen iç denetim faaliyetleri, işletme iç kontrol sisteminin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Bu nedenle, iç kontrol ve iç denetim arasında karşılıklı bir etkileşim bulunmaktadır (Kaygın, Tazegül ve Yazarkan, 2016).

İşletmelerde kaliteli denetime duyulan ihtiyaç nedeniyle, iç ve bağımsız denetçi arasındaki iletişim ve işbirliğinin yararları giderek daha fazla önem kazanmaktadır. İç ve dış denetçiler arasında tesis edilecek ilişki, işletmede uygulanacak etkili kurumsal yönetim faaliyetleri ve kaliteli finansal raporlama açısından da önem arz etmektedir (Berki, 2011). Bunların yanında, iç ve bağımsız denetim arasındaki ilişki ve etkileşim, etkili kurumsal yönetim ve yüksek kaliteli finansal raporlama bakımından da önem arz etmektedir. Yönetim kurulu adına finansal raporlama, iç kontrol, kurumsal yönetim, iç denetim ve dış denetim faaliyetlerinin gözetiminden sorumlu olan denetim komitelerinin önemi dünyada 1970'li yıllarda anlaşılmış ve günümüze kadar artarak devam etmiştir (Eralp ve Bozbaş, 2014). Türkiye'de ise 2003 yılından itibaren SPK ve BDDK tarafından gerçekleştirilen düzenlemeler söz konusu komitede yer verilmiştir. İç denetim ve denetim komitesi arasında arasındaki iletişim, denetim çalışmalarının etkinliği ve verimliliği bakımından önem taşımaktadır (Aksoy, 2008).

Özetle, iç denetim birimi; muhasebe kayıtlarının kontrolü, uygunluk kontrolleri, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, risk yönetimi, raporlanması ve kurumsal risk yönetimine doğru kayarak kapsamını genişletmiştir (Pickett, 2004). Bu gelişmeler sonucunda iç denetimin diğer denetimlere göre, kurumsal yapı, süreçler ve riskler konusunda daha bilgili, veriye daha kolay erişim sağlamaları ve denetim modelleri geliştirmeleri kolaylaşmıştır (Boydaş-Hazar, 2014). İç denetimin amacı, şirket faaliyetlerini gözden geçirerek analizler, tavsiyeler, değerlendirmeler ve tespitler yaparak, öncelikle yönetimi sonra da işletmenin iç ve dış çevresindeki çıkar/menfaat gruplarının bilgilendirerek sorumluluk ve görevlerin yerine getirilmesine yardımcı

olmaktır (Adiloğlu, 2011). İç denetim, yönetimin hedeflerini gerçekleştirebilmesi için önemli bir destek ve yeterli bir güvence sağlama aracıdır (Yılcı, 2015). Bu bağlamda iç denetimin, şirketlerin standartlarını sürekli yükseltecek şekilde çalışan, görev ve amaçlarını net bir şekilde paylaşan bir anlayışı olmalıdır. İç denetimin amaçları kuruluş genelinde iyi anlaşılmalıdır. İç denetim fonksiyonun ne olduğunu organizasyonun geneline yaymak gerekir (Pitt, 2014).

Bu bağlamdan yola çıkılarak araştırmanın amacı; kurumsal yönetişimin ilke ve yaklaşımları çerçevesinde işletmelerde iç denetimin yeri ve öneminin ulusal ve uluslararası literatürde yapılmış araştırmalar üzerinden incelenmesidir. Yapılan bu sistematik inceleme araştırması ile kurumsal yönetişim ve işletmelerin kontrol mekanizması olan i denetim konu kapsamı erevesi yönünden adeta röntgeni çekilerek çıkarım yapılmıştır. İlgili literatürde yapılmış benzer araştırmaya rastlanmadığından ilgili literatürdeki boşluğu dolduracağı düşünülmektedir.

YÖNTEM

Araştırmanın yöntemi betimsel tipte nitel sistematik derlemedir. Betimsel tipte nitel sistematik derleme yöntemi, araştırmacının herhangi bir konu veya disipline ilişkin genel eğilim ve araştırma sonuçlarını ortaya koymak adına gerçekleştirdiği bir sistematik derleme yöntemi olarak tanımlanmaktadır (Calık ve Sözbilir, 2014). Bu yöntemde araştırmacının amacı çoğunlukla seçtiği konuyla ilişkili olarak yapılan akademik çalışmaların amaçlarını, hangi kuramsal çerçeveye ve yönteme dayandığını ve araştırmaların bulgularını ortaya koymaktır (Hallinger, 2018).

Çalışma Dokümanı ve Verilerin Toplanması

Araştırmanın yöntemi betimsel tipte nitel sistematik derlemedir. Araştırma için verilerin toplanması aşamasında 10 Aralık 2021 tarihine kadar konuyla ilgili yapılan araştırmalar Google Akademik veri tabanı kullanılarak tarama işlemi gerçekleştirilmiştir. Google Akademik'in diğer veritabanlarına kıyasla sosyal bilim disiplinleri için marjinal bir öneme sahip olduğu düşünülmektedir. Buna göre araştırmaya dahil edilme ltleri; araştırmanın tam metnine ulaşılabilir olmasıdır. Araştırmaya dahil edilmeme/dışlanma ltleri ise; araştırma yöntemi olarak deneysel olmayan araştırmalar, derlemeler, olgu sunumları, meta analizler ve editoryal materyal yazıları, kısa anket araştırmaları ve yinelenen makalelerdir.

Veri Toplama Araçları

Araştırmanın veri toplama aracı olarak ağlı (2019) ve Orakcıoğlu (2019)'un araştırmalarında kullandığı ilgili parametre başlıkları araştırmacı tarafından birleştirerek kullanılmıştır. Bu başlıklar aşağıda verilmiştir:

- Araştırmanın amacı,
- Araştırma modeli,

- Veri toplama araçları,
- Verilerin analizi ve
- Sonuçlar.

BULGULAR

Araştırmanın amacı kapsamında çalışma dokümanında yer alan araştırmaların belirlenen 5 parametreye (amaç, araştırma modeli, veri toplama araçları, sonuçlar) göre elde edilen bulgular her bir araştırma için aşağıda ayrı ayrı verilmiştir:

Memiş (2006) tarafından yapılan çalışmada, ISO-500'de yer alan işletmelerde, iç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolü incelenmiştir. Bu çerçevede, işletme yönetimi, yönetimin fonksiyonları, iç denetim ve iç denetim süreci ile yönetimin temel fonksiyonları arasındaki ilişkiler teorik olarak ele alınmıştır. Çalışmada, iç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolünü tespit etmek üzere, ISO-500'de 2005-2006 döneminde faaliyet gösteren işletmelerin iç denetçilerine yönelik bir anket yapılmış ve iç denetim faaliyetinin yönetimin temel fonksiyonlarının yerine getirilmesinde önemli bir işlevinin bulunduğu tespit edilmiştir. Ayrıca iç denetimin özellikle kontrol fonksiyonu ve diğer temel yönetim fonksiyonlarının işleyişinde ve etkinliğinin artırılmasında önemli rolünün bulunduğu tespit edilmiştir.

Aras (2006) tarafından yapılan çalışmada, işletme sürdürülebilirliği ele alınmış ve bunun işletme performansı ile ilişkisi incelenmiştir. Çalışmada iç denetimin risk yönetimi, işletme faaliyetlerinin kontrolü, kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve gerekli müdahalelerin yapılması hususlarını kapsadığı ifade edilmiştir. Objektif bir iç denetimin firma performansının uzun dönemli sürdürülebilirliğinin ön koşulu olduğu ve işletmenin değişen çevresi ve işletme içerisindeki işlevi göz önüne alındığında firma performansı üzerindeki etkisinin daha kolay anlaşılacağı, bu noktada iç denetim faaliyetine gerekli önemin verilmesi ve sürdürülebilir denetim sisteminin oluşturulmasına özen gösterilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Prawitt, Smith ve Wood (2009) tarafından yapılan çalışmada, iç denetim fonksiyonunun kalitesinin, kar yönetimi üzerindeki etkileri ele alınmış ve iç denetimin bir şirketin dış mali raporlamasının kalitesini nasıl etkileyebileceği incelenmiştir. İç denetim fonksiyonunun kalite bileşenleri olarak, iç denetçilerin ortalama tecrübesi olan iç denetçilerin yüzdesi (CIA veya CPA), yıl boyunca iç denetçi eğitimine harcanan zaman, iç denetçinin nesnelliği (iç denetçinin nesnelliği yani objektifliği işletme içerisinde denetlenen birimlerle menfaat ilişkisine girmemesi), finansal denetimler yapmak için harcanan iç denetim süresinin yüzdesi ve iç denetim fonksiyonunun büyüklüğü" ele alınmıştır. Çalışma, iç denetimin kalitesi ile kar yönetimi arasında olumsuz bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur.

Hutchinson ve Zain (2009), Malezya Borsası (Bursa Malaysia)'nda işlem gören şirketler üzerine yaptıkları çalışmada, iç denetimin kalitesi (denetim tecrübesi ve muhasebe bilgisinin yeterliliği) ile finansal performans (varlık karlılığı) arasında bir ilişki olup olmadığını, firmanın yüksek büyüme fırsatlarının ve denetim komitesi bağımsızlığının iç denetimin kalitesi ile firma performansı arasındaki ilişkiyi etkileyip etkilemediğini araştırmışlardır. Çalışmanın sonuçları, iç denetimin kalitesi ile firma performansı arasında, yüksek büyüme fırsatları olan firmalar için, pozitif yönlü güçlü bir ilişki olduğunu ve bu olumlu ilişkinin, denetim komitesi bağımsızlığının artmasına paralel olarak zayıfladığını göstermektedir. Çalışmada, iç denetimin rolü ve bu rolün firma performansı üzerindeki önemi vurgulanmakta, riskin etkin bir şekilde yönetilmesi için iç kontrol sistemi kurulması gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca, firmalarda denetim komitelerinin oluşturulmasında, firmaya özgü gereksinimlere odaklanması gerektiği belirtilmektedir.

Kara (2011), İMKB-Ulusal Endeks'te işlem gören imalat sektörü şirketlerinde risk odaklı iç denetimin uygulanma derecesini belirlemek ve risk odaklı iç denetimin, şirketlerin finansal risk düzeyi (finansal performansı) üzerindeki etkisini irdelemek amacıyla bir çalışma yapmıştır. Çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Ayrıca söz konusu şirketlerin 2010 yıl sonu mali tablolarındaki finansal bilgiler elde edilerek çeşitli oranlar (likidite oranları, finansal yapı oranları, karlılık oranları) yardımıyla şirketlerin finansal risk düzeyleri belirlenmiştir. Daha sonra anket sonuçları ve oran analizi sonuçları karşılaştırılarak işletmelerin bünyesinde risk odaklı iç denetim uygulamalarının uygulanıp uygulanmama durumları ile finansal risk düzeyleri arasındaki ilişki tespit edilmeye çalışılmıştır. Analiz sonuçlarına göre, risk yönetimi birimine sahip olan işletmelerin, risk yönetim faaliyetlerinin etkinliğinin iç denetim birimi ile yapılan müşterek çalışmalar sonucunda ortaya çıktığı, dolayısıyla uygulanan iç denetim prosedürlerinin risk odaklı çalışmalara ağırlık verdiği belirlenmiştir. Bununla birlikte çalışmada, ankete katılan işletmelerde risk yönetim uygulamasının, büyük oranda finansal risklerden korunmak ve daha etkin bir iç denetim ihtiyacından kaynaklandığı, dolayısıyla işletmelerin geleneksel iç denetim mantığı ile hareket ettikleri, işletmenin diğer risklerini geri plana attıkları, işletmelerin %40'ının risk yönetim standardı kullanmadıkları belirlenmiştir. Çalışmada ayrıca iç denetim biriminin risk yönetiminde önemli bir işlevinin bulunduğu ve işletmelerin karşılaşılabileceği finansal riskler ile ilgili öneriler sunmasının işletmelerin finansal risk düzeyleri ile doğrudan ilişkisi olduğu, bu kapsamda iç denetim birimi, (nakit düzeyinin belirlenmesi ve atıl fonların değerlendirilmesi dışında) finansal riskler için öneriler sunan ve üst yönetime bilgi veren işletmelerde finansal risk düzeyinin düşük olduğu, bunun aksine, öneriler sunmayan ve üst yönetime bu konular ile ilgili bilgiler vermeyen işletmelerin finansal risk düzeyinin yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Aikins (2011), iç denetim faaliyetlerinin kamu mali yönetiminde uygulanan iç kontrollerin yeterliliği ve etkinliği yoluyla, finansal performansta iyileştirmelere ne ölçüde katkıda bulunduğunu araştırmıştır. Bu amaçla Yerel Yönetim Denetçileri Birliği

(Association of Local Government Auditors -ALGA)'nin 387 denetim departmanı başkanına online anket uyguladığı belirtilmiştir. Çalışmada, yerel yönetimlerde daha çok hangi alanlarda iç denetim yapıldığı, denetimin hangi sıklıkta yapıldığı ve yönetim tarafından belirlenen iç kontrol hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığı konusunda iç denetçilerin değerlendirme ve önerilerinin, iç kontrolün etkinliğini ve yeterliliğini ve yerel yönetimlerin performansını nasıl etkilediği araştırılmıştır. Çalışma, kamu iç denetçilerinin kamu mali yönetimi ve kamu operasyonlarında önemli roller oynadığını ortaya koymaktadır. Çalışmada, operasyonel alanlara oranla mali alanlarda daha fazla denetim yapıldığı, denetimin sıklığı ve iç kontrollerin, yerel yönetimlerin performansını olumlu etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca iç kontrol hedeflerine ulaşma konusunda denetçi değerlendirmeleri ile kontrollerin etkinliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra, iç denetçi tarafından yapılan değerlendirme ve önerilerin, kontrollerin etkinliğini artırmada, zimmete geçirme risklerini azaltmada önemli bir etkiye sahip olduğu belirtilmiştir. Çalışmanın sonuçları, iç denetimlerin, (iç kontrol faaliyetlerindeki iyileştirmelerin yerel yönetimlerin finansal yönetim süreçlerine olan olumlu etkisi yoluyla) finansal performansa önemli katkılar sağladığını ortaya koymaktadır.

Octavia (2011), Endonazy/Bandung'daki, kamuya ait şirketlerde iç denetim ve iyi kurumsal yönetim uygulamalarının kurumsal performans üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Bu kapsamda, Bandung'daki iç denetim bölümü bulunan 12 adet kamu şirketinde yer alan toplamda 65 çalışana anket uygulandığı belirtilmiştir. Elde edilen veriler SPSS 10.0 kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonuçları, diğer değişkenlerin sabit olduğu varsayımı altında, iç denetimde meydana gelecek bir birimlik değişimin şirket performansını % 4,57 artıracığını, kurumsal yönetim uygulamasındaki bir birimlik artışın ise performansını %14,7 artıracığını göstermiştir. İç denetim ve iyi kurumsal yönetim uygulamalarının bir bütün olarak şirket performansını %26,3 oranında etkilediği görülmüştür. Çalışmada, iç denetim fonksiyonu ve iyi kurumsal yönetim uygulamalarının şirket performansı üzerinde önemli etkileri olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Gras-Gil ve diğerleri (2012), İspanya'daki bankalar üzerine yaptıkları çalışmada, iç denetim fonksiyonu ile finansal raporlamanın kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Bankaların iç denetim müdürlerinden anket yöntemi ile elde edilen veriler frekans dağılımı, X2 Testi, Anova Testi, Mann-Whitney U-testi ile analiz edilmiştir. Çalışmada, iç denetim fonksiyonu ve dış denetim arasındaki ilişki düzeyi ile finansal raporlamanın kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu, bu çerçevede iç ve dış denetim arasındaki yüksek düzeyde ilişkinin (periyodik toplantıların sayısı ve yıllık denetimin hazırlanmasında daha fazla işbirliği) finansal raporlamanın kalitesini artırdığı belirtilmektedir. Aynı zamanda iç denetim fonksiyonu, finansal denetimlere daha fazla zaman ve kaynak ayırdığında daha kaliteli finansal raporlamanın sağlandığı; iç denetim fonksiyonunun finansal muhasebe sürecine katılımı ile finansal raporlama kalitesi arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kiabel (2012), Nijerya'daki 50 kamu şirketi üzerine yaptığı çalışmada, iç denetim uygulamaları ile finansal performans arasındaki ilişkiyi ve siyasi müdahalelerin (siyasi müdahale, yönetim kurulu üyelerinin hükümet tarafından atanıp atanmadığı kriteri temel alınarak ölçülmüştür) bu ilişki üzerindeki etkisini irdelemiştir. Çalışmada, veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Anketlerden elde edilen bilgiler kapsamında, şirketlerin %80'inde bir iç denetim birimi olduğu halde yeterli sayıda personeli bulunmadığı, % 20'sinde ise bir iç denetim biriminin bulunmadığı belirtilmiştir. Ankete katılanlar, iç denetim birimine sahip şirketlerin %66,6'sında iç denetçilerin denetim çalışmalarını planlama ve yürütme özgürlüğüne sahip olmadığını belirtmiştir. Katılımcıların % 75'i iç denetçilerin belgeleri incelemek için erişim hakkının sınırlı olduğunu, % 77,7'si şirket yönetiminin iç denetim raporlarını ve önerilerini dikkate almadığını, % 64'ü, iç denetim biriminde görevli personelin gerekli tecrübe ve nicelik bakımından yetersiz olduğunu belirtmişlerdir. Çalışmada elde edilen veriler SPSS-13 paket programıyla analiz edilmiştir. Buna göre, iç denetim fonksiyonunun varlığı ile Nijerya'daki kamu şirketlerinin finansal performansı (kar seviyesi, yatırım getirisi ve özkaynak karlılığı) arasında anlamlı bir ilişki olmadığı ve politik etkilerin bu ilişkiyi önemli ölçüde etkilemediği tespit edilmiştir. Kiabel, iç denetim uygulamaları ile finansal performans arasında anlamlı bir ilişki bulunmamasının şirketlerin küçük ölçekli olmasıyla ilişkili olabileceğini vurgulamış ve literatürde büyük ölçekli şirketlerde iç denetim ile finansal performans arasında güçlü bir ilişki saptayan çalışmaların bulunduğunu ifade etmiştir. Bu sonuçlara göre, söz konusu şirketlerde iç denetime gerekli önemin verilmemesinden kaynaklanabileceğini belirtmiştir. Ayrıca çalışmada, iç denetim birimi bulunmayan bir işletmede iç denetim biriminin kurulması gerektiği, işletmenin büyüklüğü de göz önünde bulundurularak; yeterli sayıda deneyimli ve kalifiye personel istihdam edilmesi suretiyle birimin güçlendirilmesi ve bağımsızlığının sağlanması gerektiği vurgulanmıştır.

Saud ve Marchand (2012) yaptıkları çalışmada, kurum (üniversite) hedeflerine ulaşmada iç denetimin katkısını ortaya koymayı, diğer bir ifadeyle iç denetimin kurumun hedeflerine ulaşmasına nasıl yardımcı olabileceğini araştırmışlardır. Bu doğrultuda, iç kontrol bir organizasyonu daha etkili kılmak için bir araç olarak kullanılabilir mi? ve iç denetim kurumsal hedeflere ulaşmada bir araç mıdır? sorularına cevap aramışlardır. Çalışma kapsamında, İsveç'te bulunan Karlstad Üniversitesi'nin ve Pakistan'da bulunan Peshawar Üniversitesi'nin iç denetim birimlerinde görevli personellere anket uygulanarak veriler toplanmıştır. Ayrıca araştırma hedeflerine ulaşabilmek amacıyla iki üniversitenin iç denetçileri ve diğer ekip üyeleriyle görüşmeler yapılmıştır. Çalışmaya konu olan iki üniversiteden elde edilen veriler karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Buna göre, her iki üniversitedeki katılımcıların, iç denetimin üniversitenin veya organizasyonun hedeflerine katkıda bulunduğunu belirtmiştir. Çalışmada, her iki üniversitenin iç denetim birimlerinin çalışmalarında bağımsız olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca iç denetimin üniversite hedeflerinin gerçekleştirilmesinde (dolaylı olarak) katkıda bulunduğu ve kurumun verimliliğini artırabileceği vurgulanmıştır. Çalışmada, üst

yönetim tarafından sağlanan desteğin, denetçi verimliliğini artırmanın yanında denetçilerin risk önleme faaliyetlerine katılımlarını da teşvik edeceği, denetim personeli sayısının denetimin sonuçlarını etkileyebileceği, bir kişiye farklı sorumluluklar vermenin işlemlerde verimsizliğe neden olabileceği belirtilmiştir.

Ondieki (2013), iç denetim faaliyeti ile Kenya'da faaliyet gösteren ticari bankaların finansal performansı arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışmada, iç denetim standartları, iç denetimin bağımsızlığı, mesleki yeterlilik ve iç kontrollerden oluşan dört bağımsız değişken ile finansal performans bağımlı değişkeni arasındaki ilişki irdelenmiştir. Bu çerçevede 43 banka arasından örneklem olarak seçilen 20 bankanın finans bölümünde görevli üst düzey yöneticilerine anket uygulanarak veriler toplanmış ve SPSS Sürüm 20 programı ile analiz edilmiştir. Sonuçlar, ticari bankaların finansal performansı ile iç denetim arasında güçlü ve pozitif bir ilişki olduğunu göstermiştir.

Sharon (2013) yaptığı çalışmada, iç denetimin kamu sektörü kuruluşlarının finansal performansı üzerindeki etkisini incelemiştir. Bu amaçla, Ulusal Su ve Kanalizasyon Kurumu Mbarara Şubesi'nde insan kaynakları, tedarik, üretim, finans departmanları da dahil olmak üzere şirketteki farklı bölümlerden toplam 50 personelden görüşme ve anket yöntemleri aracılığı ile veriler toplanmıştır. Anket katılımcıları tarafından söz konusu Kurum'un Mbarara şubesinde çok sayıda iç kontrolün (satın alınan malların kontrol edilmesi, bina girişinde kişilerin kontrolü, her iki ayda bir bölüm başkanları tarafından bölümlerde yapılanlar hakkında rapor yazılması, kayıt sistemlerinin kullanımı, iç denetim sistemi, bütçe ve finansal kontrollerin kullanımı vb.) uygulanmakta olduğu belirtilmiştir. Çalışmada, iç denetimin, işletmenin amaçlarına ulaşmasına, dolandırıcılığın tespit edilmesine, maliyetlerin en aza indirilmesine, çalışanların görevlerini etkin ve verimli biçimde yerine getirmelerine katkı sağladığı ve katılımcıların çoğunluğu tarafından, şirketin verimliliğini arttırmayı amaçlayan bağımsız bir danışmanlık olarak algılandığı ifade edilmiştir. Çalışmada iç denetimin kurumun finansal performansı üzerinde olumlu bir etkisi olduğu vurgulanmıştır.

Ejoh ve Ejom (2014) çalışmalarında, Nijerya'daki Yükseköğretim Kurumlarında, Akamkpa Cross River Eyaleti Eğitim Fakültesinde, iç denetim fonksiyonu ile finansal performans arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Veriler anket, görüşme, mevcut belgeler ve kayıtların gözden geçirilmesi yoluyla toplanmıştır ve basit yüzdeler, tablolar, korelasyon katsayısı, Z-skorları kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışmada, söz konusu fakültenin iç denetim bölümünde yeterince personel bulunmadığı, bulunanların ise görevlerini yönetimden bağımsız olarak yerine getiremediği tespit edilmiştir. Yapılan Z testi sonucunda iç denetimin, Cross River State Eğitim Fakültesi'nin finansal performansı üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını ortaya koymuştur.

Bett (2014) çalışmasında, Nairobi Borsası'na kote olan 61 şirketin iç denetim fonksiyonu ile söz konusu şirketlerin (2009-2013 hesap dönemlerini kapsayan) finansal performansı arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Bağımsız değişkenler (iç denetçilerin mesleki yeterliliği,

iç denetim biriminin denetim çalışmasının kalitesi, iç denetim biriminin örgütsel bağımsızlığı, iç denetim personelinin kariyer gelişimi, iç denetim birimine üst yönetimin desteği ve iç denetim biriminin büyüklüğü ile bağımlı değişken (varlık karlılığı) arasındaki ilişki SPSS Versiyon 21 programı ile analiz edilmiştir. Elde edilen sonuçlar, incelenen altı bağımsız değişkenin, Nairobi Menkul Kıymetler Borsası'na kote olan şirketlerin finansal performansının %78.4'ünü açıkladığını göstermektedir. Daha detaylı bir anlatımla bulgular, diğer değişkenlerin sabit kabul edilmesi durumunda, iç denetçilerin mesleki yeterliliğinde meydana gelecek bir birim artışın finansal performansta % 72,4 artışa, iç denetim biriminin denetim çalışmasının kalitesindeki birim artışın finansal performansta % 56,8 artışa, iç denetim biriminin örgütsel bağımsızlığındaki birim artışın finansal performansta % 61,2 artışa, iç denetim personelinin kariyer gelişimindeki birim artışın finansal performansta % 54,4 artışa, iç denetim departmanına üst yönetim desteğindeki birim artışın finansal performansta % 45,1 artışa, iç denetim biriminin büyüklüğündeki birim artışın finansal performansta % 79,2 artışa neden olacağını göstermektedir. Çalışma, etkin iç denetim fonksiyonunun, Nairobi Borsasına kayıtlı şirketlerin finansal performansını pozitif olarak etkilediğini ortaya koymaktadır.

Awdat (2015), Ürdün'de faaliyet gösteren ticari bankalarda iç denetimin uygulanma düzeyini tespit etmeye ve finansal performansı artırmada iç denetimin bir etkisinin olup olmadığını belirlemeye çalışmıştır. Bu kapsamda, iç denetim kalitesinin, iç denetim faaliyetlerinin yönetiminin, iç denetimde risk yönetiminin değerlendirilmesi ve geliştirilmesinin finansal performansa etkileri araştırılmıştır. Çalışmada, Ürdün'deki 13 ticari bankanın iç denetim bölümünde çalışan iç denetçilere, her bankaya 5 anket olmak üzere, toplamda 65 anket uygulanmış ve elde edilen veriler istatistik paket programı (SPSS) ile analiz edilmiştir. Çalışmada, Ürdün'deki ticari bankalarda, iç denetimin etkin bir şekilde (yüksek derecede) uygulandığı ve bunun bankaların finansal performansını iyileştirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Ugarak, Korçok ve Vuksanović (2015) tarafından yapılan çalışma, Sırbistan'da (Quality Management System-Kalite Yönetim Sistemi, Environmental Management System-Çevre Yönetim Sistemi, Information Security Management System-Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi, Food Safety Management System-Gıda Güvenliği Yönetim Sistemi vb.) en az bir sertifikalı standart yönetim sistemine sahip olan ve iç denetim birimi bulunan 34 şirket üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, iç denetimlerin etkinliği ve sistem iyileştirme üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar, sistem iyileştirme açısından iç denetimlerin yetersiz olduğunu, yapılan iç denetimlerin çoğunlukla uygunsuzlukların belirlenmesine, düzeltici ve önleyici tedbirlerin alınmasına yönelik olarak yapıldığını, çoğu kuruluşun, iç denetimlerin planlanmasında ve yürütülmesinde risk değerlendirmelerinin sonuçlarını ve önemli performans göstergelerini ihmal ettiğini göstermektedir.

Njeri (2015) yapmış olduğu çalışmada, iç kontrolün Kenya-Nairobi'deki üretim firmalarının finansal performansı üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçlamıştır. Bu bağlamda, kontrol çevresi, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim, kontrol eylemleri ve izleme'den oluşan iç kontrol bileşenleri ile varlık karlılığı arasındaki ilişkiyi irdelemiştir. Anket yöntemi ile elde edilen veriler SPSS ile (çoklu regresyon analizi kullanılarak) analiz edilmiştir. Çalışmada, iç kontroller ile finansal performans arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Daha detaylı bir anlatımla çalışmada, kontrol ortamı, risk değerlendirmesi ve kontrol faaliyetleri ile Kenya'daki üretim firmalarının varlık karlılığı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte, bilgi ve iletişim ve izleme ile varlık karlılığı arasında ise zayıf, negatif yönlü bir ilişki saptanmıştır. Diğer taraftan, etkili iç kontrol sistemlerine yatırım yapmış olan üretim firmalarının, zayıf bir iç kontrol sistemine sahip olan üretim firmalarına kıyasla daha iyi bir finansal performans gösterdikleri saptanmıştır.

Dahir ve Omar (2016) tarafından yapılan çalışmada, Somali-Mogadişu'da bulunan 15 havale şirketinde, iç denetimin örgütsel performans üzerindeki etkisi ele alınmıştır. Bu kapsamda, iç denetim bağımsızlığı, iç denetimin kalitesi, iç kontrol sistemi ve denetim riski olmak üzere 4 bağımsız değişken ile personel devir hızı, müşteri memnuniyeti ve firma imajından oluşan 3 bağımlı değişken arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışmada, veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anketler aracılığı ile elde edilen veriler SPSS-Versiyon-22 ile analiz edilmiştir. Analiz (çoklu regresyon, anova testi) sonuçları, iç denetim bağımsızlığının, iç denetimin kalitesinin, iç kontrol sisteminin ve denetim risk değerlendirmelerinden oluşan bağımsız değişkenler ile havale şirketlerinin örgütsel performansı arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir.

Woldu (2016) yaptığı çalışmada, Etiyopya (Habeşistan) Federal Demokratik Cumhuriyeti Eczacılık Fonu ve Tedarik (Ajansı) Kurumu'nda ve 14 şubesinde, iç denetimin firma performansına olan etkisini ele almıştır. Çalışmada, iç denetimin örgütsel performansa nasıl katkıda bulunduğu, iç denetim ve örgütsel performans arasında nasıl bir ilişki olduğu ve iç denetimin örgütsel hedeflere ulaşmak için bir araç olarak kullanılıp kullanılmayacağı araştırılmıştır. Bu amaçla, Eczacılık Fonu ve Tedarik Kurumu ve 14 şubesinde görevli 40 denetçiye anket uygulanarak birincil verilerin elde edildiği, kurum'un yıllık raporları, iç denetim raporları ve web sitelerinden ise ikincil verilerin elde edildiği belirtilmiştir. Toplanan veriler Ki-Kare metodu ile analiz edilmiştir. Çalışmada iç denetim fonksiyonunun tüm kurumlar açısından önemli olduğu, kurumlarda muhasebe ve yönetim kontrollerinin uygulanmasını ve etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasını sağladığı vurgulanmıştır. Çalışmada, iç denetimin firma performansı üzerindeki etkisini belirleyen kritik faktörler olarak: yetersiz iç kontrol, yetersiz iç denetim, iç denetimin örgütsel olarak bağımsız olmaması, iç denetçiler için gelişim programlarının eksikliği ve diğer örgütsel faktörler gösterilmektedir. Ayrıca çalışmada, Eczacılık Fonu ve Tedarik Kurumu ve 14 şubesinde personel eksikliği, iç denetçilerin bağımsızlığının olmaması, tecrübeli ve nitelikli personel eksikliği, yönetimin iç

denetçileri önemsememesi gibi problemlerin iç denetimin yetersiz performans sergilemesine neden olduğu vurgulanmıştır. Söz konusu problemlerin üstesinden gelebilmek ve iç denetim biriminin performansını artırabilmek için, genel müdürlük ve şubelerde yönetim ve denetim biriminin işbirliği yapmaları gerektiği vurgulanmıştır.

Obal ve Basariah (2016) çalışmalarında, iç denetimin özelliklerinin, iç denetimin yönetim ile ilişkisinin, iç ve dış denetim arasındaki işbirliğinin Nijerya'daki Yerel Yönetimlerin örgütsel performansı üzerindeki etkilerini belirlemeye çalışmışlardır. Bu kapsamda, ülke genelinde tüm yerel yönetimlerdeki iç denetim birimi başkanlarına 600 anket gönderilmiş, toplanan 323 anketten 301 tanesi analize uygun bulunmuştur. Çalışmada, yönetim ile iç denetim arasındaki ilişkinin ve iç denetim özelliklerinin, örgütsel performans ile pozitif bir ilişki içerisinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca sonuçlar, iç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliği ile örgütsel performans arasında negatif ve önemli olmayan bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır. Çalışmada, özellikle bu beklenmeyen sonucun iç ve dış denetim arasında yetersiz bir işbirliğinin göstergesi olabileceği ifade edilmiştir. Söz konusu çalışmada, bir kurumdaki iç denetim özelliklerinin ne kadar yüksek olursa, kurumun performansının iyileştirilmesine de o denli yüksek katkı sağlayacağı vurgulanmıştır.

Thumbi (2016), çalışmasında, Kenya'nın Nairobi ilindeki orta ölçekli imalat firmalarının finansal performansı ile iç denetim fonksiyonu arasında bir ilişkinin mevcut olup olmadığını araştırmıştır. Çalışmada bağımlı değişken finansal performans (öz kaynak karlılığı), bağımsız değişkenler ise iç denetimin bağımsızlığı, mesleki yeterlilik, iç kontrol sistemleri, iç denetim standartları, firmanın büyüklüğü ve likidite olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda, 2015 yılında Kenya İmalatçılar Birliği'ne kayıtlı 102 orta ölçekli üretici firma arasından, 20 ila 150 çalışanı bulunan 30 firma rastgele örnekleme yoluyla seçilmiştir. Yapılan çalışmada birincil verilerin anket kullanılarak toplandığı, ayrıca çeşitli kaynaklar ve devlet kurumları tarafından yayımlanan bilgilerden ise ikincil verilerin elde edildiği belirtilmiştir. Toplanan veriler SPSS sürüm 20 programı ile analiz edilmiş ve sonuçlar yorumlanmıştır. Analiz sonuçlarına göre, iç denetim bağımsızlığındaki bir birim artış Nairobi'deki orta ölçekli imalat firmalarının finansal performansında % 63,7 artış, mesleki yeterlilikte bir birim artış firmaların finansal performansında % 42,0 artış, iç kontrol sistemlerinde bir birim artış firmaların finansal performansında % 29,5 artış, iç denetim standartlarında bir birim artış firmaların finansal performansında %55,3 artış, firma büyüklüğündeki bir birim artış, firmaların finansal performansında %11,6 artış ve firma likiditesindeki bir birim artış, firmaların finansal performansında % 26,3 artış yaratacağı saptanmıştır. Ayrıca çalışmada incelenen altı bağımsız değişkenin, Nairobi'de bulunan orta ölçekli imalat firmalarının finansal performansının % 86.3'ünü açıkladığı, diğer faktörlerin ise finansal performansın % 13.7'sine katkıda bulunduğu belirlenmiştir. Çalışmada, iç denetim fonksiyonlarının Nairobi'deki orta ölçekli imalat firmalarının finansal performansı üzerinde önemli bir etkisi olduğu sonucuna varılmıştır.

Yetiş (2017), yaptığı çalışmada iç kontrol sisteminin işletme performansı üzerindeki etkisini incelemiştir. Bu kapsamda İç Anadolu bölgesinde yer alan, 4 ve 5 yıldızlı otel işletmelerinin yöneticilerine, muhasebe veya finans müdürü ile çalışanlarına anket uygulanarak elde edilen sonuçlar analiz edilmiştir. Buna göre, iç kontrol sistemi bileşenlerinden kontrol faaliyetleri ve izlemenin işletme performansı üzerinde etkisi olduğu; fakat kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim bileşenlerinin işletme performansı üzerinde etkisi olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca, otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve işletme performansının, bu otellerin sınıflarına (4 yıldızlı ve 5 yıldızlı) ve statülerine göre (bağımsız, ulusal zincir ve uluslararası zincir) değişiklik göstermediği sonucuna ulaşılmıştır.

Kibwana ve Nyarombe (2017) yaptıkları çalışmada, iç denetimin (kaynak belgelerinin denetimi, sistem ve kontrol denetimi ve mali tablo denetimi) KCB-Eldoret şubesinin finansal performansı üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Bu bağlamda banka müdürü, 5 ayrı bölüm başkanı ve KCB-Eldoret şubesinde çeşitli bölümlerde çalışan 47 personelden oluşan 53 katılımcıya anket uygulandığı belirtilmiştir. Veriler nicel analitik teknikler kullanılarak analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular, kaynak belge denetiminin ticari bankaların finansal performansını yönetmenin ve finansal performansını arttırmanın etkili bir yolu olduğunu göstermiştir. Ayrıca, yapılan sistem ve kontrol denetiminin, bir firmanın finansal performansını arttırmanın etkili bir yolu olduğu ve sahtekârlığı önlediği belirtilmiştir. Son olarak mali tablo denetiminin de işletmenin finansal performansını olumlu etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Chepngeno (2018) yaptığı çalışmada, Kenya/Nairobi'de faaliyet gösteren Tasarruf ve Kredi Kooperatiflerinde iç denetim fonksiyonunun finansal performans üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Bu kapsamda, 10 katılımcıya (denetçiye) anket uygulanarak veriler elde edilmiş ve söz konusu veriler SPSS programı ile analiz edilmiştir. Çalışma kapsamında, iç denetimin rolleri, iç denetçilerin nitelikleri, raporlama yapısı ve kayıtlara erişilebilirlik olmak üzere dört bağımsız değişken ile aktif karlılığı arasındaki ilişki irdelenmiştir. Anketlerden elde edilen sonuçlara göre, Tasarruf ve Kredi Kooperatiflerinde, iç denetimin genel performansının iyi ve yeterli olduğu, iç denetçilerin çoğunun (%60) bilgilere sınırsız erişim imkânının bulunduğu, çoğu kurumda iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığının sağlandığı, yönetim tarafından iç denetçilerin yeterliliklerini kontrol etmek için çeşitli prosedürlerin yerine getirildiği belirlenmiştir. Ayrıca regresyon analizi sonuçlarına göre, iç denetimin (dört alt değişken ile) Tasarruf ve Kredi Kooperatiflerinin finansal performansındaki değişimin %74,3'ünü açıkladığını ve finansal performansındaki değişimin %25,7'si çalışmaya dahil olmayan diğer faktörlerden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Çalışmada, Tasarruf ve Kredi Kooperatiflerinde iç denetim fonksiyonunun finansal performansı pozitif olarak etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

İlham Ali (2020), Kenya'daki mikrofinans kurumlarında iç denetimin finansal performans üzerindeki etkisini ele almıştır. Bu kapsamda iç denetim standartları, iç

denetimin bağımsızlığı, mesleki yeterlilik ve iç (denetim) kontrollerden oluşan dört adet bağımsız değişken ile bağımlı değişken olan aktif karlılığı arasındaki ilişki irdelenmiştir. Yapılan çalışmada 55 adet mikrofinans kurumundan anket yöntemi ile birincil verilerin toplandığı, finansal performansla ilgili verilerin ise mikrofinans kurumlarının 2011 yılından Mayıs 2016'ya kadar olan 5 yıllık dönemlerini kapsayan üç aylık ve yıllık raporlarından elde edildiği ifade edilmiştir. Toplanan verileri analiz etmek için Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paket Programı (SPSS) kullanılmıştır. Verilerin analizinde tanımlayıcı istatistikler, ortalama, standart sapma, çoklu regresyon analizi, korelasyon analizi ve Anova Testi kullanılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, iç denetimin Kenya'daki mikrofinans kurumlarının finansal performansının % 28,4'ünü etkilediği belirlenmiştir. Ayrıca çalışmada, (0,05 anlamlılık seviyesinde) iç denetimin bağımsızlığı ile finansal performans arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü güçlü bir ilişki olduğu belirlenirken sırasıyla; iç denetim standartlarının, iç denetim kontrollerinin ve mesleki yeterliliğin ise iç denetimin bileşenleri olarak finansal performansı önemli ölçüde etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır.

Jiang, Messier Jr ve Wood (2021) tarafından yapılan çalışmada, iç denetim fonksiyonu tarafından sağlanan danışmanlık hizmetleri ile işletme (faaliyet) performansı arasındaki ilişki irdelenmiştir. Veriler IIA tarafından oluşturulan Küresel İç Denetim Genel Bilgi Tabanı (Common Body of Knowledge-CBOK)'ndan (2010 yılında yapılan Küresel iç denetçi anketinden) elde edilmiştir. Çalışmanın örneklemini 268 adet (%35 Amerikan, %15 Japon ve %10 Tayvanlı olmak üzere) kamu işletmesi oluşturmaktadır. Çalışmada, iç denetim fonksiyonu tarafından sağlanan danışmanlık hizmetlerinin derecesi ile işletme performansı arasında anlamlı pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiş ve bu ilişkinin (rekabetçi stratejinin aksine) sadece savunmacı işletme stratejisini benimseyen işletmeler için geçerli olduğu ifade edilmiştir. Çalışma kapsamında yapılan Du-Pont analizi ise, iç denetim tarafından sağlanan danışmanlık hizmetlerinin daha yüksek bir varlık devir hızı oranı ve daha yüksek işletme kar marjı ile ilişkili olduğunu ancak özsermaye çarpanıyla ilişkili olmadığını göstermiştir. Son olarak, iç denetim faaliyetlerini kapsamlı bir şekilde dış kaynaklardan sağlamanın işletmenin iç denetim birimi tarafından sağlanan danışmanlık hizmetlerinin işletme (faaliyet) performansı üzerindeki etkisini azalttığı sonucuna ulaşılmıştır

TARTIŞMA VE SONUÇ

Küreselleşme ve teknolojideki hızlı gelişmeler, rekabetin şiddetlenmesi, ticaret hacminin artması, büyük ölçekli işletmelerin meydana gelmesi ve işletmelerin organizasyon yapılarının karmaşık hale gelmesine sebep olmuştur. Yaşanan gelişmeler işletmelerde yönetim ve kontrolü zorlaştırmıştır. Böylece işletmelerde yönetim tarafından karar vermek için kullanılan bilgileri doğrulayacak ayrı bir iç güvence işlevine (iç denetim) yönelik kritik bir ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Enron, Global Crossing, Tyco, Worldcom, Adelphia ve Health South gibi büyük ölçekli şirketlerde yaşanan finansal skandallar, tüm paydaşları büyük zararlara uğratmış ve dünya genelinde işletmelerin finansal tablolarına

olan güveni zedelemiştir. Bu durum şirketlerde iç kontrol uygulamalarının etkinliğinin sağlanması, varlıkların korunması, hata, hile ve risklerin önlenmesi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun sağlanması, böylece işletme ortaklarının yanı sıra şirketlerin ilişki içerisinde bulunduğu tüm tarafların menfaatlerinin korunması amaçlarına hizmet eden iç denetim fonksiyonuna duyulan gereksinimi artırmıştır.

Başarılı işletmelerin önemli özelliklerinden biri de geleceğe ilişkin amaçlarının iyi belirlenmiş olmasıdır. Amaçların somut olarak belirlenebilmesi yani işletmenin gelecekte bulunmak istediği noktanın iyi tespit edilebilmesi için şu an nerede bulunduğu doğru şekilde saptanması gerekir. Bu nedenle işletmelerde iç denetim biriminin oluşturulması ve etkin bir şekilde işletilmesi büyük önem taşımaktadır (Gökmen, 2009). İç denetim, işletmelerin faaliyetlerinde yüksek performans sergileyerek başarı sağlamaları için gerekli unsurlardan biridir. Özellikle, iç denetim fonksiyonunun etkin ve verimli bir şekilde çalıştırılması, iç denetimden beklenen yararın sağlanabilmesi bakımından gereklilik arz etmektedir. Bu kapsamda iç denetim üst yönetim tarafından desteklenmeli, iç denetim faaliyeti mesleki ve teknik yetkinliğe sahip profesyonellerce gerçekleştirilmeli ve iç denetim biriminin bağımsızlığı sağlanmalıdır.

Araştırma kapsamında incelenen çalışmalara göre iç denetimin yeterli düzeyde ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, işletme fonksiyonlarının şeffaf ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesi, sistemdeki hataların fark edilmesi ve risklerin engellenmesi açısından yönetime güvence sağlamakta ve iç denetim işletmelerde yönetim kontrol aracı olarak kullanılmaktadır (Ondieki, 2013; Mollaoğulları ve Gacar, 2016). İç denetim faaliyeti ancak etkin olarak gerçekleştirildiğinde, işletmenin amaçlarına ulaşmasına katkı sağlar. Etkin bir iç denetim işlevine sahip olan işletmeler risklerini belirleyebilir, faaliyet, sistem ve süreçlerdeki verimsizlikleri önleyebilir ve sonuçta sürekli gelişmeyi başarabilirler (Dittenhofer, 2001; Mihret ve Yismaw, 2007). Bu kapsamda, bir işletmede iç denetim biriminin oluşturulmasından ziyade, oluşturulan birimin etkin ve kaliteli olarak faaliyetlerini sürdürebilmesi önem arz etmektedir. Zira iç denetimin etkinliği, özellikle denetlenen her birimin ve tüm kuruluşun etkinliğine büyük katkı sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aikins, S.K. (2011) An Examination of Government Internal Audits' Role in Improving Financial Performance. *Public Finance and Management*, 11(4), 306-337.
- Aksoy, M. (2008). Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Demeği Yayını.
- Aras, G. (2006). İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim. *İç Denetim Dergisi*, (2006), 20-25. <http://www.tide.org.tr/uploads/tide16.pdf> (11.10.2021).
- Awdat, A.A. (2015). The Impact of The Internal Audit Function to Improve the Financial Performance of Commercial Banks in Jordan. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(3), 217-225.
- Berki, B. (2012). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bett, C.C. (2014). The Relationship Between Effectiveness of Internal Audit Function and Financial Performance of Companies Listed in Nairobi Securities Exchange (Unpublished MBA). University of Nairobi.

Bodnar, G., H., Hopwood, W., S. (2004). *Accounting Information Systems* (9th Edition). New Jersey

Boydaş-Hazar, H. (2014). *Sürekli Denetim*. İstanbul: Acar Basım.

Calik, M., & Sözbilir, M. (2014). Parameters of Content Analysis. *Education and Science*, 39(174), 33-38.

Chepngeno, T. (2018). The Effect of Internal Audit Function on Financial Performance of Saccos: The Case of Nairobi County (Unpublished MBA Project). University of Nairobi, Kenya.

Dahir, A. A., & Omar, N. (2016). Effects of Internal Audit Practice on Organizational Performance of Remittance Companies in Modadishu-Somalia. *Journal of Business Management*, 2(9), 12-33.

Dittenhofer, M. (2001). Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-50.

Eden, D., & Moriah, L. (1996). Impact of Internal Auditing on Branch Bank Performance: A Field Experiment. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 68(3), 262-271.

Ejoh, N. O., & Ejom, P. E. (2014). The Effect of Internal Audit Function on the Financial Performance of Tertiary Institutions in Nigeria. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 2(10), 1-14.

Eralp, İ., & Bozbaş, B. (2014). *Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol*. Antalya: Bekad Yayınları.

Gökmen, D. (2009). *Kamu İdarelerinde İç Denetim*. Bursa: Alp Yayınevi.

Gras-Gil, E., Marin-Hernandez, S., & de Lema, D. G. P. (2012). Internal Audit and Financial Reporting in the Spanish Banking Industry. *Managerial Auditing Journal*, 27(8), 728- 753.

Hallinger, P. (2018). Surfacing A Hidden Literature: A Systematic Review of Research on Educational Leadership and Management in Africa. *Educational Management Administration & Leadership*, 46(3), 362-384.

Hutchinson, M.R., & Zain, M.M. (2009). Internal Audit Quality, Audit Committee Independence, Growth Opportunities and Firm Performance. *Corporate Ownership and Control*, (2), 50-63. [http://eprints.qut.edu.au/\(11.10.2021\)](http://eprints.qut.edu.au/(11.10.2021)).

İlham Ali, S. (2020). The Effect of Internal Audit on Financial Performance of Microfinance Institutions in Kenya (Unpublished Master Of Science in Finance). University of Nairobi. <https://pdfs.semanticscholar.org/3502/31b97402f75a0d3e75852692174f9c934a9a.pdf>

Jiang, L., Messier Jr., W.F., & Wood, D.A. (2021). The Association Between Internal Audit Consulting Services and Firm Performance Auditing: A Journal of Practice & Theory, Forthcoming. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2882787

Kara, S. (2011). İç Denetimde Risk Yönetimi (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Kaygın, C., Y., Tazegül, A., Yazarkan, H. (2016). İşletmelerin Finansal Başarılı ve Başarısız Olma Durumlarının Veri Madenciliği ve Lojistik Regresyon Analizi ile Tahmin Edilebilirliği. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 16(1), 147-159.

Kıral, H. (2014). *İç Denetim Yönetime Değer Katmak*. Ankara: İDKK Yayınları.

- Kiabel, B.D. (2012). Internal Auditing and Performance of Government Enterprises: A Nigerian Study. *Global Journal of Management and Business Research*, 12(6), 5-20.
- Kibwana, A.Z., & Nyarombe, F. (2017). Effect of Internal Audit on Financial Performance of Commercial Banks: Case Of KCB, Eldoret Branch. *Africa Peer Review Journal*, 1(2), <http://www.reviewedjournal.com/> (11.12.2021).
- Koçel, T. (2013). *İşletme Yöneticiliği* (14. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Memiş, M.,Ü. (2006). İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 472.
- Mollaoğulları, B.F., & Gacar, A. (2016). İç Denetimin Etkinliği Konusunda Türkiye'de Yapılmış Çalışmalar: Literatür Taraması. 2.Uluslararası İşletme ve Ekonomi Kongresi (2.International Congress on Economics And Bussiness (ICEB'16) (ss.146-155). New Economic Trends and Business Opportunities. May 30 - June-3, 2016, Sarajevo/Bosnia and Herzegovina.
- Njeri, K. C. (2015). Effect of Internal Controls on the Financial Performance of Manufacturing Firms in Kenya. (Unpublished MBA Project). University of Nairobi.
- Octavia, E. (2011). The Effects of Implementation on Internal Audit and Good Corporate Governance in Corporate Performance, 2nd International Conference on Business and Economic Research (2nd ICBER-2011) Proceeding 2011- 301, Conference Master Resources.
- Ondieki, N. M. (2013). Effect of Internal Audit on Financial Performance of Commercial Banks in Kenya (Unpublished Doctoral Dissertation). University of Nairobi.
- Orakcıoğlu, E. (2019). Türkiye'de Uzaktan Eğitim Temalı 2013-2018 Yılları Arasında Yapılan Lisansüstü Tezlerin İncelenmesi (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir.
- Öztornacı, E. (2014). Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Pehlivanlı, D. (2014). *Modern İç Denetim* (2. Basım). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Pickett, S., K. (2004). *The Internal Auditor at Work*. Canada: John Wiley & Sons.
- Pitt, S., A. (2014). *Internal Audit Quality*. New Jersey: John Wiley and Sons, Inc.
- Prawitt, D.F., Smith, J.L., & Wood, D.A. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=916081
- Saud, S., & Marchand, N. (2012). Contribution of Internal Audit in the Achievement of Corporate Goals A Case of Sweden and Pakistan (Unpublished Master Thesis). Karlstad Business School.
- Sharon, S. (2013). Internal Audit Function and Financial Performance of Public Sector Organizations: A Case of National Water and Sewerage Corporation- Mbarara Branch", (Unpublished Research Report Bachelor's Degree). Bishop Stuart University.
- Thumbi, J. N. (2016). The Relationship Between Internal Audit Function and Financial Performance of Mid-size Manufacturing Firms in Nairobi County, Kenya (Unpublished Doctoral dissertation). University of Nairobi.
- Ugarak, J., Korcok, D., & Vuksanovic, D. (2015). The Effectiveness of Internal Audits and their Impact on System Improvement. *International Journal of Scientific and Research Publications*, 5(4), 1-6.

Usang, O. U. E., & Salim, B. (2016). Performance Effects of Internal Audit Characteristics and Relationships in Nigerian Local Governments. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 7(3), 110-110.

Woldu, D.G. (2016). The Effect of Internal Audit on Firm Performance; In the Case of Pharmaceuticals Fund and Supply Agency (Unpublished MBA Thesis). St. Mary's University.

Yetiş, Z. (2017). İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Otel İşletmeleri Örneği (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Yılancı, M., F. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi* (3. Basım). Ankara: Detay Yayıncılık.