

# İÇ VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER ARASINDAKİ İLİŞKİLERİN, ÜST YÖNETİM DESTEĞİNİN VE İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZLIĞININ İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ\*

Prof. Dr. Gökhan ÖZER\*\*

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet GÜNLÜK\*\*\*

Bil. Uzm. Kübra OKUTAN\*\*\*\*

ÖS  
590

Araştırma Makalesi / Research Article

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Özel Sayı 2018; 20, ös590- ös613

## ÖZ

Bu çalışmada iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin, üst yönetimin desteğinin ve iç denetimin bağımsızlığının iç denetimin etkinliği üzerindeki etkisi araştırılmaktadır. Geliştirilen modelin değişkenlerine dayalı olarak oluşturulmuş anket, İstanbul'da faaliyet gösteren iç denetimi bulunan ve bağımsız denetim yaptırma zorunluluğuna sahip olan 81 firmaya uygulanmıştır. Yapılan analiz sonuçları; iç denetimin bağımsızlığı ve iç denetime üst yönetim desteğinin iç denetimin etkinliğini anlamlı bir biçimde etkilediği, buna karşın iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin iç denetimin etkinliğine herhangi bir katkısının olmadığı sonucunu ortaya koymaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetçiler, İç Denetim, İç Denetimin Bağımsızlığı, Üst Yönetim Desteği, İç Denetimin Etkinliği

**JEL Sınıflandırması:** M4, M40, M41, M42, M49

---

\* Makale gönderim tarihi: 18.06.2018; Kabul tarihi: 05.08.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir'de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı'nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

\*\* Gebze Teknik Üniversitesi İşletme Fakültesi, ozer@gtu.edu.tr, orcid.org/0000-0002-3255-998X

\*\*\* Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Milas Meslek Yüksekokulu, mehmetgunluk@mu.edu.tr, orcid.org/0000-0001-9665-7557

\*\*\*\* kubraokutan@gmail.com, orcid.org/0000-0001-5781-6834

**Atıf:** Özer, G., Günlük, M. ve Okutan, K. (2018). İç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin, üst yönetim desteğinin ve iç denetimin bağımsızlığının iç denetimin etkinliği üzerindeki etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös590-ös613

## THE EFFECTS OF THE RELATIONSHIP BETWEEN INTERNAL AND EXTERNAL AUDITORS, MANAGEMENT'S SUPPORT AND THE INDEPENDENCE OF THE INTERNAL AUDITORS ON INTERNAL AUDIT EFFECTIVENESS

### ABSTRACT

In this study, it is aimed to investigate the effect of some factors such as the relationship between internal and external auditors, the support of senior management and the independence of internal audit on internal audit effectiveness. The questionnaire, which is based on the variables of the developed model, has been applied to 81 firms in İstanbul who have internal audit and the obligation to carry out external audits. Results of the analysis show that the independence of the internal audit and the support of senior management significantly affect the effectiveness of the internal audit, and the relations between the internal and external auditors do not contribute any contribution to the internal audit effectiveness.

ÖS  
591

**Keywords:** Auditors, internal audit, independence of internal audit, management support, internal audit effectiveness

**JEL Classification:** M4, M40, M41, M42, M49

### 1. GİRİŞ

Bir işletmenin ne kadar iyi veya kötü yönetildiğinin belirlenmesinde önemli bir gösterge olan muhasebe bilgileri (Ayyıldız, Günlük ve Erbey 2006, 86), bu bilgileri kullanarak karar alan işletme içi (işletmenin sahip veya ortakları, yöneticileri ve çalışanları) veya işletme dışı (devlet, yatırımcılar, kredi veren kurum ve kuruluşlar, sendikalar, tedarikçiler vb.) çıkar gruplarına finansal tablolar aracılığıyla sunulur. Çıkar gruplarının işletmeye yönelik alacakları kararların kendi amaçlarına uygun ve aldıkları bu kararlarının sonuçlarının da etkin olabilmesi ise karar alırken kullandıkları finansal tablolardaki bilgilerin doğru ve dürüst (true and fair) sunulan, güvenilir bilgi olması durumunda mümkün olabilir.

Güvenilir finansal raporlama, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlara uygun düzenlenmiş ve gerçeğe uygun görünüme sahip finansal bilgilerin yer aldığı finansal tablolar biçiminde tanımlanmaktadır (Erkan ve Arıcı 2011, 30). Bu açıdan bakıldığında, 21. yüzyılın ilk çeyreğinde yaşanan Enron, Arthur Anderson, Tyco ve World Com gibi muhasebe ve denetim skandalları sermaye şirketlerindeki finansal tablo düzenleyicilerine olan güveni (Tuan 2015, 3) ve finansal tablolarının güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemiştir (Özkul ve Pektekin 2009, 60). Araştırmacılar yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının meydana gelmesindeki esas sebebin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardaki bilgilerin; anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını engelleyen hileli finansal raporlama uygulamalarını içeren yaratıcı muhasebe olduğunu belirtmektedir (Jameson 1988, 7-8; Geretya ve Lehn 1997, 589; Küçük ve Uzay 2009, 2; Çıtak 2009, 84-85). Özellikle kurumsal yönetimin ve iç kontrolün etkin biçimde uygulan(a)madığı işletmelerde karşılaşılan

yaratıcı muhasebe uygulamaları (Rezaee 2005, 288) sonucunda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları, kaliteli finansal raporlamanın piyasalar ve şirketler açısından ne kadar önemli olduğunun daha iyi anlaşılmasına yol açarak gerek çıkar gruplarına sunulan finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak gerekse finansal tablo düzenleyicilerine ve bu tabloları inceleyen bağımsız denetim firmalarına olan güveni yeniden oluşturabilmek için finansal tabloların hazırlanmalarıyla ilgili mevcut düzenlemelerin gözden geçirilmesi ve bu düzenlemelerde değişiklik yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyacın bir sonucu olarak yaşanan skandalların çıkış yeri olan Amerika Birleşik Devletleri'nde Sarbanes-Oxley Kanunu çıkartılmıştır (Özkul ve Pektekin 2009, 60).

Çıkar gruplarının muhasebe ve şirket skandallarından daha fazla zarar görmelerini önleyebilmek için çıkarılmış (Özbirecikli 2006, 14); dürüstlük ve şeffaflık ilkelerini temel alan, kamuyu aydınlatma ve bilgilendirme yükümlülüğünü benimsemiş kurumsal yönetim anlayışını içeren Sarbanes-Oxley Kanunu (Ertikin 2017, 101; Tuan 2015, 320) ile denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi ve halka açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığının artırılması amaçlanmıştır (Ertikin 2017, 102). Muhasebe skandallarının meydana gelmesinin en önemli nedenlerinin başında etkin bir iç kontrol sisteminin olmaması gelmektedir. Bu yüzden Sarbanes-Oxley Kanunu (Gönen 2009, 193) kamuya açık şirketlerinin denetiminin gözetimi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket sorumluluğunun ve üst yönetim düzeyinde açıklama sorumluluğunun artırılması ve kamuya açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığın artırılmasını amaçlayan pek çok hüküm içermektedir (Uysal 2004, 21).

Daha çok iç kontrol sistemlerinin etkin işleyişini sağlamak üzere düzenlemelere yer verilen Sarbanes-Oxley Kanunu (Gönen 2009, 193) ile işletmelere, hedeflerine ulaşabilmeleri ve finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlayabilmeleri için kendi iç kontrol sistemlerini oluşturmaları ve bu sistemi etkin biçimde uygulamaları zorunlu kılınmış; işletme yönetimine

<sup>5</sup>) Inflation Accounting, An Interim Recommendation by the Accounting Standards Committee, Accounting Standards Committee

<sup>6</sup>) Current Cost Accounting, Statement of Standard Accounting Practice No. 16 (SSAP 16), Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London

ve bağımsız denetçilere de önemli sorumluluklar verilmiştir (Alagöz 2008, 99).

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçası olarak nitelenen iç kontrol, işletme faaliyetlerin etkin ve verimli olmasının sağlanması, cari yılda bütçenin uygulanması, finansal tablolar başta olmak üzere tüm raporların güvenilirliği ile yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması konusunda güvence sağlayan ve kurum faaliyetlerinde devamlılık esaslı eylem ve faaliyetler bütününden oluşan bir sistem olarak tanımlanmaktadır (Uzay 1999, 7; Uyar 2018, 154). Bir işletmenin varlıklarının korunmasını sağlayabilecek, faaliyetlerin doğru ve güvenilir bir şekilde işlediğini temin edebilecek ve verimliliği artırılabilir önlemlerin bir bütünü olan iç kontrol sisteminin (Ufuk 2016, 8) etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesi görevi ise iç denetime verilmiştir (Kalkınoğlu 2003, 72). Bu açıdan işletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin inceleyen bir birim olarak iç denetimin var olması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve çalıştırılmasında önemli bir faktördür (Usul vd. 2011, 50; Tuan ve Memiş 2007, 3).

Örgütün yapısına ve genel kurallarına doğrudan bağlı olarak (Chun 1997, 247), örgütün faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış, bağımsız ve tarafsız bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti (IIA 2016, 15) olan iç denetim, örgütsel kontrollerin etkinliğini ölçerek değerlendiren, önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Carmichael vd. 1996). Örgüte kattığı değer sebebiyle bir zorunluluk olarak görülen iç denetim sayesinde yönetimin ortaya koyduğu politikaların işletme personeli tarafından algılanıp algılanmadığı, işletmenin ulaşmayı planladığı hedeflere istenilen strateji doğrultusunda hareket edilip edilmediği, işletme içinde bilgi akışının etkin bir şekilde yapılması, işletme içi problemlerin kolayca çözümlenmesi gibi birçok soruna çözüm sağlar (Okutan 2016, 1).

Kurumsal yönetim anlayışının yanı sıra denetim komitesi ve bağımsız denetim için de önemli bir güvence mekanizması olarak görülen iç denetim fonksiyonunun (Munro ve Stewart 2011, 464) etkinliğini etkileyen faktörlerin belirlenmesi büyük önem taşımaktadır (Drogalas vd. 2015, 113). İç denetimin etkinliğini etkileyen faktörlerin neler olduğu ve bu faktörlerin iç denetimin etkinliğini ne şekilde etkilediği farklı ülkelerde yapılan araştırmalarla (örn., Baheri vd. (Malezya) 2017; Dragolas vd. (Yunanistan) 2015; Cohen ve Sayag (İsrail) 2010; Arena ve Azzone (İtalya) 2009; Ahmad vd. (Malezya) 2009; Cristina ve Cristina (Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada) 2009; Mihret ve Yismaw (Etiyopya) 2007; Van Gansberghe (Kenya) 2005; Papastathis (Yunanistan) 2003; Dittenhofer (Almanya) 2001; Haimon (İsrail) 1998; Asairy (Suudi Arabistan) 1993) incelenmişken, iç denetimin etkinliği konusunda ampirik bir araştırma Türkiye bağlamında yürütülmemiştir. Bu makale bu literatür boşluğunu doldurmaya yönelik bir girişimdir.

İç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin, üst yönetim desteğinin ve iç denetçilerin bağımsızlığının iç denetimin etkinliği üzerinde etkili olup olmadığını araştıran bu çalışmada öncelikle kavramsal bir çerçeve oluşturularak kavramlar arasındaki ilişkiler ilgili yazına dayanılarak geliştirilen araştırma hipotezleri ve araştırma modeli ile ortaya konmuştur. Daha sonra toplanan verilerin analiz süreci ve analiz sonuçları paylaşılmış ve son bölümde araştırma bulguları tartışılarak araştırmacılara ve yöneticilere yönelik öneriler sunulmuştur.

## **2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE HİPOTEZLER**

### **2.1. İç Denetim Kavramı**

Bir örgütteki yönetsel hesap verebilirliği, riskleri, iç kontrolleri ve prosedürleri izleme aracı olarak yirminci yüzyılda denetimin bir dalı olarak gelişen iç denetim (Akyel 2010, 5), Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından “kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, tarafsız bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır (IIA 2016, 15). Bu tanıma göre yönetime yönelik bir hizmet olan iç denetim (Korkmaz 2007, 8), bir kontrol faaliyetidir ve diğer işletme içi kontrollerin etkinliğini ve yeterliliğini araştıran, örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Sevim ve Eliuz 2007, 62). İç Denetim Enstitüsü (IIA), üst yönetimin ihtiyaçlarına, örgütün yapısına ve büyüklüğüne göre belirlenen iç denetimin kapsamını “uygulamanın örgütsel politikalara, planlara ve yordamlara uygun olması”, “uygulamanın dış kanunlara ve düzenlemelere uygun olması”,

“varlıkların korunmasının değerlendirilmesi”, “kaynakların etkin ve ekonomik kullanımının değerlendirilmesi”, “faaliyetler ve programlarda hedeflere ulaşmanın değerlendirilmesi” olarak belirtmiştir (Apostolou vd. 1993, 112).

Yukarıdaki tanım ve kapsama göre iç denetimin temel amacı, örgütün hedef ve amaçları doğrultusunda üst yönetim tarafından oluşturulmuş kontrollerin etkinliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi, örgüt varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerin örgüt politikaları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğinin ve mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılması suretiyle (Ceyhan 2010, 37) üst yöneticilerin ve yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır (Sevim ve Eliuz 2007, 62). Bu amaç çerçevesinde iç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği ile sorumlulukların yerine getirilmesindeki başarı düzeyinin kalitesini inceler ve değerlendirir. İç denetim sırasında muhasebe ve iç kontrol sistemleri, finansal ve operasyonel bilgiler, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve yeterliliği ile işlemlerin iç ve dış düzenlemelere, koşullara, kanunlara uygunluğu incelenerek belirli alanlarda özel araştırmalar yapılır (Uzay 1999, 37). İç denetimde de bağımsız denetim faaliyetinde olduğu gibi, denetimin planlanması, elde edilen bilgilerin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının ilgili yönetim kademesine raporlanması ve izlemeden oluşan sistematik bir süreç vardır (Okutan 2016, 8).

Bu sistematik sürecin sonucunda iç denetim, örgütün yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere uygun davranmasına katkıda bulunarak, bağımsız denetçilerin çalışmalarını kolaylaştırır (Simunic 1984; Xiangdong 1997), iş prosedürlerindeki zayıflıkları tespit eder (Sawyer 1995) ve iş süreçleri ve prosedürlerine bağımsız değerlendirme sağlar (Kinney 2000; 2001). Bütün bunların bir sonucu olarak iç denetim, kurumsal yönetim yapısını güçlendirerek (Roth ve Espersen 2002; Hay vd. 2008) stratejik yönetim planlamasında yardımcı olur (Melville 2003), iş riskini değerlendirir (Spira ve Page 2003; Sarens ve De Beelde 2005; Karagiorgos vd. 2009; Mohamud ve Salad 2013) ve örgüte değer katar (Drogalas vd. 2014).

## 2.2. İç Denetimin Etkinliği

Örgütlerin başarısı için büyük önem taşıyan iç denetimin (Drogalas 2015, 114) geçmiş hakkında hesap verebilirlikten gelecekteki faaliyet sonuçlarının iyileştirilmesine yönelik bir paradigmaya geçmesi (Stern 1994; Nagy ve Cenker 2002; Goodwin 2004), iç denetimin etkinliğini ön plana çıkarmaktadır (Drogalas 2015, 114). Dittenhofer (2001), etkin bir iç denetimin örgütlerin hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olduğunu belirtmiştir. Bu bakış açısından iç denetimin etkinliği, örgütün hedeflerine ulaşma derecesi olarak tanımlanmıştır (Mihret ve Yismaw 2007, 471). Dittenhofer (2001), etkinliği teyit etmek için uygun ölçüm kriterlerini belirlemedeki zorluğu kabul eder. Bir şey etkili olduğunda, bir amacı gerçekleştirmek ve “istenen koşulun elde edilmesini” sağlamak için yeterlidir (Dittenhofer 2001, 445). Bu perspektiften, etkinlik hedeflerin başarılanması ile ilişkilidir.

Bir örgütte iç denetim biriminin kurulmuş olması, iç denetimin her zaman bu amaçları sağladığı anlamına gelmez. Çünkü yönetimdeki eksiklikler, mali tablolardaki hatalar ve hileler iç denetimin etkin olmamasından kaynaklanmaktadır (Sevim ve Eliuz 2007, 62). Araştırmacılar iç denetimin etkinliğinin yüksek olmasına, iç denetimin bağımsız olmasının (Van der Schyf

2000; Brierley vd. 2003; Zhang vd. 2007; Ahmad vd. 2009; Mulugela 2008; Cohen ve Sayag 2010; Usul vd. 2011; Özbek 2012; Alzeban ve Gwilliam 2014), üst yönetim desteğinin (Van Gansberghe 2005; Mihret ve Yismaw 2007; Ahmad vd. 2009; Alzeban ve Gwilliam 2014) ve iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkinin (Almohaimeed 2000; Brierley vd. 2003; Gwilliam ve El-Nafabi 2002; Al-Garni 2008; Alzeban ve Gwilliam 2014) etkisi olduğunu belirtmektedir.

### 2.3. İç Denetimin Bağımsızlığının İç Denetimin Etkinliğine Etkisi

İç denetim, bir örgütte gerçekleşen işlemlerin veya faaliyetlerin kurumsal yönetim anlayışına uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğini inceler. Bu inceleme sonucunda sistemin eksik veya zayıf yönlerini belirleyerek; gerekli tedbirlerin alınmasını sağlar. Ancak, burada dikkat edilmesi gereken konu, iç denetimin bağımsız davranabilme yeteneğinin var olmasıdır. Bağımsızlıktan kastedilen ise, iç denetim elemanlarının örgüt üst yönetiminin telkin ve isteklerine karşı direnebilme yeteneğidir. Bu yeteneği gösterebilen iç denetim, iç kontrol sisteminin verimli olmasında ve istenilen amaçların gerçekleşmesi yeteneğine olumlu katkı yapmış olacaktır (Usul vd. 2011, 50).

**ÖS**  
**595**

İç denetim bölümü için yönetim desteğinin belki de en önemli unsuru, denetim çalışmasında bağımsızlık statüsünün sağlanmasıdır. Bağımsızlık standardına göre, iç denetçiler çalışmalarını hiç kimsenin özellikle de üst yönetimin (Usul vd. 2011, 50) etkisinde kalmadan tarafsız olarak yürütmelidirler. Bağımsızlık, iç denetçilerin, denetimin uygun yürütülmesi için adil ve tarafsız kararlar vermesini sağlar. Bağımsızlığa örgütsel statüye sahip olmakla ve tarafsızlıkla ulaşılar (UİDS, 2016). Bağımsız olmayan iç denetim, yönetim ekibinin bir parçası haline gelerek yeni bir bakış açısı sunma yeteneğini kaybeder (Yee vd. 2008). Dolayısıyla bağımsızlık, iç denetim faaliyeti veya birimi bazında; tarafsızlık ise, bireysel olarak iç denetçi bazında önem ifade etmektedir.

İç denetim hiç kimsenin etkisi altında kalmadan inceleme yapmak suretiyle bilgilerin güvenilirliğini arttırmak olduğuna göre; denetçi, denetim raporunu kullanan kişiye hiç kimsenin etkisi altında kalmadığından emin olmasını sağlamak için, denetlediği kişilerden yeteri derecede bağımsız olmalıdır. Bağımsızlık; iç denetçilere ve çalışmaları sonucunda ulaştıkları kanaat ve sonuçlara kurum içindeki ilgili taraflarca güven duyulmasının en temel koşuludur. İç denetim faaliyetinden beklenen faydanın sağlanması ve iç denetçilerin sonuçlarının güvenilirliği, iç denetimin etkinliğinde önemli etkisi olan faktörlerden biri olan iç denetim bağımsızlığının (Zhang vd. 2007, 319-322) gerektiği kadar sağlanmasına bağlıdır (Özbek 2012, 105). Önceki araştırmalar bağımsızlığın eksikliğinin gelişmekte olan birkaç ülkede iç denetim performansını olumsuz yönde etkilediğini göstermiştir. Van der Schyf (2000) iç denetimin bağımsız olmamasının Güney Afrika kamu sektörünün sorunlarından biri olduğunu belirtmektedir. Çalışmada özellikle, iletişim hatları, raporlama seviyeleri ve bunların bağımsızlığa etkileri için duyulan endişeler paylaşılmıştır. Brierley vd. (2003), Ahmad vd. (2009) ve Mulugela (2008) ise yaptığı çalışmalarda iç denetimin bağımsız olmamasının iç denetim bölümünün gücüne olan olumsuz etkisini vurgulamaktadır.

Cohen ve Sayag (2010) ise, iç denetimin örgütsel bağımsızlığının iç denetim etkinliğini etkilediğini savunmaktadır. Suudi Arabistan'da yaptıkları araştırmada iç denetimin etkinliğine etki eden faktörleri araştıran Alzeban ve Gwilliam (2014) ise, iç denetimin bağımsızlığının, iç

denetim bölümünün yetkinliğinin, iç denetim bölümünün büyüklüğünün, iç ve dış denetçiler arasındaki ilişkinin ve üst yönetim desteğinin iç denetimin etkinliği ile olumlu ilişkiye sahip olduklarını göstermişlerdir. İç denetim birim veya faaliyetinin kurum içerisindeki bağımsızlığı arttıkça iç denetçilerin daha tarafsız davranmaları için gereken ortamın da kuvvetlendiğini gösteren bu çalışmalardan hareketle, iç denetimin bağımsızlığının iç denetimin etkinliği üzerinde pozitif etkisinin olması (H1) beklenmektedir.

#### 2.4. Üst Yönetim Desteğinin İç Denetimin Etkinliğine Etkisi

Literatürde raporlanmış çalışmalara göre (örn. Van Gansberghe 2005; Mihret ve Yismaw 2007; Ahmad vd. 2009; Cohen ve Sayag 2010; Alzeban ve Gwilliam 2014) iç denetimin etkililiğini etkileyen en önemli faktörlerden biri, üst yönetimin iç denetime yönelik desteğidir.

ös  
596

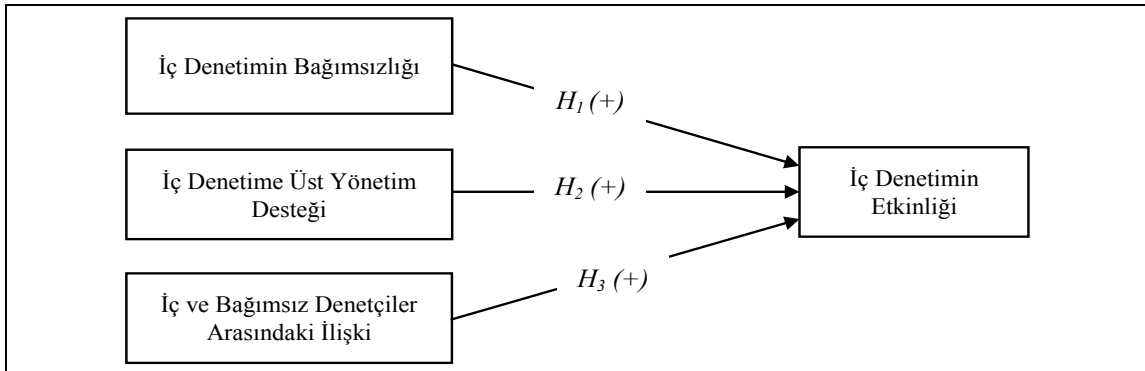
İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (ISPPIA) üst yönetime sunulan iç denetim yöneticisinin raporlarının önemini vurgular. ISPPIA'ya göre üst yönetim, iç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken tüm önlemleri alarak iç denetçilere kurumun faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin belirlenmesi çalışmalarında gerekli olanakları ve iç denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın en yüksek düzeyde elde edilmesi için ilgili mevzuatta belirlenen her türlü katkıyı sağlar. Üst yönetimin desteğiyle, iç denetçiler görev sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli yeterli kaynağı elde eder ve iç denetim bölümü nitelikli personel istihdam ederek onların devamlı eğitimi ve gelişimi sağlayabilir.

Önceki çalışmalarda üst yönetimin desteğinin iç denetim fonksiyonları açısından ne kadar önemli olduğuna yönelik bulgular elde edilmiştir. Van Gansberghe (2005) kamu sektöründe iç denetim hakkında Kenya, Uganda, Malawi ve Ethopya'da yaptığı çalışmalarda iç denetimin, üst yönetimin kabul ve takdirine ihtiyaç duyduğunu ve örgüte kattığı değeri bilmek istediğini göstermiştir. Mihret ve Yismaw (2007) Etiyopya kamu sektöründe yaptıkları araştırmalarında iç denetim etkinliğini etkileyen en önemli iki faktörden (diğeri iç denetim kalitesi) biri olan üst yönetim desteği ile iç denetim etkinliği arasında pozitif bir ilişki olduğunu öne sürerek (Mihret ve Yismaw 2007, 478), üst yönetim desteğinin olmamasının iç denetimi olumsuz etkilediği bulgusuna ulaşmışlardır. Ahmad vd. (2009) Malezya kamu sektöründe iç denetim etkinliğinin personel yeterliliğinden sonra ikinci önemli belirleyicisinin yönetim desteği olduğunu göstererek, üst yönetim desteğini alan iç denetimin önerilerinin muhtemelen uygulanacağı ve iç denetimin bütçe ve personel açısından daha iyi kaynaklara sahip olacağını öne sürmüşlerdir. Kendilerinden önceki çalışmalara benzer olarak Cohen ve Sayag (2010)'a göre de üst yönetim desteği, iç denetim etkinliğinin ana belirleyicisi olarak kabul edilmektedir. Benzer şekilde Alzeban ve Gwilliam (2014) üst yönetim desteğinin iç denetim etkinliği ile pozitif ve anlamlı bir şekilde ilişkili olduğunu ve iç denetim etkinliğini etkileyen diğer tüm değişkenlerle pozitif olarak ilişkili olduğunu göstermiştir. Üst yönetim desteğinin eksikliği, iç denetimin önerilerinin uygulanmaması durumunda kendini gösterir. Bu ilgisizlik, iç denetimin etkinliğini azaltabilir. İç denetim önerilerinin uygulanması, iç denetimin etkinliğinin güçlü bir göstergesi olarak kabul edilir (Alzeban ve Gwilliam 2014, 81). Bu çalışmaların bir sonucu olarak üst yönetim desteğinin iç denetimin etkinliği üzerinde pozitif etkisinin olması (H2) beklenmektedir.

#### 2.5. İç ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişkilerin İç Denetimin Etkinliğine Etkisi

İç ve bağımsız denetçiler arasındaki koordinasyon ve işbirliği, etkili bir iç denetimin örgütlere ve dış paydaşlara sağladığı fayda göz önünde bulundurulduğunda daha da önem kazanmaktadır. Böyle bir koordinasyon ve işbirliğinin örneklerinde, yüksek kalitede denetim ve işlerin gereksiz yere tekrar edilmesini önlemek için ortak planlama ve bilgi, yorum ve rapor paylaşımı bulunur (Alzeban ve Gwilliam 2014, 80).

Profesyonel standartlar iç ve bağımsız denetçiler arası ilişkiye dikkat çekmektedir. Her bir denetim birimi arasında kurulan profesyonel çalışma ilişkisinin gerektirdiği standartlar sonuç olarak iç denetçilere hedeflerine ulaşmaları ve şirketlere daha iyi hizmet sunmaları için yardım eder. Bağımsız denetçiler açısından, iç denetçi tarafından sunulan bilgi, yüksek kalitede denetim yorumları sağlanmasına yardım eder ve bağımsız denetçinin iç denetçinin çalışmalarına güvendiği durumlarda kaynaklar daha etkin kullanılmış olur. Akademik çalışmalar, uygun işbirliğinin daha verimli, ekonomik ve efektif denetimler getirdiğini ve yönetime yüksek kalitede kamu hizmeti sağlamada yardımcı olduğunu göstermiştir (Gramling vd. 2004, 194;



Şekil 1. Teorik Araştırma Modeli

Josheski ve Blagica Jovanova 2012, 11; Alzeban ve Gwilliam 2014, 80). Buradan hareketle iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin, iç denetimin etkinliği üzerinde pozitif etkisinin olması (H3) beklenmektedir.

Çalışmamızın, yapılan literatür araştırması ve önceki deneysel araştırmalarının yol göstericiliğinde geliştirilmiş hipotezlerden yola çıkarak oluşturulmuş teorik araştırma modeli Şekil 1’de gösterilmiştir.

## 5. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

### 5.1. Araştırmanın Evreni, Örneklem Seçimi ve Veri Toplama Yöntemi

Bu saha çalışmasının evrenini İstanbul’da çalışan iç denetçiler oluşturmaktadır.

Araştırma sırasında, bölgesel ve kültürel farklılıkların araştırmanın sonucunu olumsuz yönde etkilemesini önleyebilmek amacıyla İstanbul’da çalışan tüm iç denetçilere ulaşmak hedeflenmiş olsa da evreni oluşturan iç denetçilere tam sayım yoluyla ulaşılarak veri toplanması zaman, enerji ve maliyet açısından mümkün olmadığından örnekleme yapılması zorunlu



görülmüştür.

Kolayda örnekleme yöntemiyle oluşturulan veri seti, rassal olarak seçilmiş 300 iç denetçiye elektronik posta yoluyla ve yüz yüze görüşme tekniğiyle uygulanan anketle oluşturulmuştur.

Araştırmaya katılan iç denetçilere araştırma hakkında bilgi verildikten ve araştırmanın bilimsel nitelikte olduğu, dolayısıyla gizlilik esaslarına göre isimlerinin kullanılmayacağı taahhüt edildikten sonra, anket formlarını doldurulmaları istenmiştir.

Anket çalışmaları sonucunda 100 anket toplanabilmiştir.

Analizler sırasında, cevaplandırılmış anketlerin 19 tanesi yanlış, eksik işaretlenmiş ve güvenilir olmadığı gerekçesiyle elenmiş, kalan 81 anket ile analizlerde kullanılan veri tabanı oluşturulmuştur.

ÖS  
598

## 5.2. Kullanılan Ölçekler

Araştırma modelinde yer alan değişkenlerin ölçümü ve katılımcıların bu değişkenlere ait algılarının belirlenmesi için uygulanan anket, Alzeban ve Gwilliam (2014) tarafından yapılan çalışmada kullanılan, geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiş ölçeklerden yararlanılarak oluşturulmuştur. Söz konusu çalışmada yer alan ölçekler dil ve kültürel özellikler dikkate alınarak İngilizce'den Türkçe'ye tercüme edilmiştir. Tercüme edilen bu ölçekler, ayrıca her iki dile hâkim başka uzmanlar tarafından tekrar İngilizceye tercüme edilmiş, tercüme hatalarından dolayı ortaya çıkabilecek yanlışlıklar, aradaki farklılıklar incelenerek en aza indirgenmeye çalışılmıştır (Brislin 1970; Mc Gorry 2000). En küçük değer "kesinlikle katılmıyorum" ve en büyük değer "kesinlikle katılıyorum" algısına denk geldiği Likert tipi eşit aralıklı ölçüm şeklinin kullanıldığı ankette yer alan tüm ölçeklerde birden fazla ifade kullanılmış ve katılımcılardan bu ifadelere birden beşe kadar bir değer atamaları istenmiştir.

İç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişki bağımsız denetçilere karşı tutum, karşılıklı çıkarları tartışmak da dahil olmak üzere koordinasyon; denetim planının tartışılması; bağımsız denetçilerin iç denetimin çalışmalarına güvenmeleri; toplantıların sıklığı; çalışma kağıtları paylaşımı ve yönetimin bu iki grup arasındaki ilişkiyi tanıtmaları kavramlarını içeren ve 9 ifadeden oluşan ölçek ile ölçülmüştür (Alzeban ve Gwilliam 2014, 77). Ölçek "(1) Bağımsız denetçiler dost canlısı ve yardımcılardır.", "(2) Bağımsız denetçilerin iç denetçilere karşı tutumları iyidir.", "(3) Bağımsız denetçiler, iç denetçilere endişelerini paylaşırlar.", "(4) Bağımsız ve iç denetçiler ortak amaçlara sahip oldukları bu işte, zamanlama konusunda iletişim halindedirler.", "(5) Bağımsız denetçiler planlarını iç denetçilerle paylaşırlar.", "(6) Bağımsız denetçiler, düzenli olarak iç denetim çalışmaları ve raporlarına güvenirlir.", "(7) Bağımsız ve iç denetçiler belirli aralıklarla görüşürler.", "(8) Bağımsız ve iç denetçiler çalışma kağıtlarını paylaşırlar." ve "(9)

---

(1) Anket formundaki dört adet ölçekte yer alan 37 ifadeye yönelik yapılan doğrulayıcı faktör ve güvenilirlik analizleri sonucunda iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişki boyutuna ait 4., 5., 6., 7., 8. ve 9.; iç denetime üst yönetim desteği boyutuna ait 1., 2. ve 3.; iç denetimin bağımsızlığı boyutuna ait 2., 4., 5., 6. ve 8. ile iç denetimin etkinliği boyutuna ait 4., 5., 6., 8., 12. ve 13. bileşenler düşük yükleme katsayısına sahip olduğu ve/veya birden çok faktöre yüklendiği ve/veya güvenilirliği düşürdüğü için analiz dışında bırakılmıştır.

Üst yönetim, iç ve bağımsız denetçiler arası etkili işbirliğinin ilerlemesine yardım ederler.” ifadelerinden oluşmaktadır.

Üst yönetim desteği, üst yönetimin iç denetimin görev ve sorumluluklarını yerine getirmesini desteklemesi, iç denetimin planına katılımı, iç denetim ekibinin raporunu yönetime sunması, iç denetim raporlarına cevabı ve iç denetim bölümüne tahsis ettiği kaynaklar gibi bir dizi göstergeyle ölçülmüştür (Alzeban ve Gwilliam 2014, 77). 6 ifadeden oluşan ölçekte yer alan ifadeler “(1) Üst yönetim, iç denetimin görev ve sorumluluklarını yerine getirmesini destekler.”, “(2) Üst yönetim, iç denetim planının oluşumuna katkı sağlar.”, “(3) İç denetim, üst yönetime önerileri ve çalışmaları hakkında uygun, yeterli ve güvenilir raporlar sunar.”, “(4) Üst yönetimin iç denetim raporlarını tepkileri makuldür.”, “(5) İç denetim departmanı, görev ve sorumluluklarını başarılı şekilde yerine getirecek kadar büyüktür.” ve “(6) İç denetim departmanı, görev ve sorumluluklarını başarılı şekilde yerine getirecek kadar bütçeye sahiptir.” şeklindedir.

**ÖS**  
**599**

İç denetimin bağımsızlığı, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayımlanan Uluslararası İç Denetim Meslek Uygulaması Standartları (ISPPA)’nda yer alan bağımsızlık düzeyi, raporlama düzeyi, yönetim kurulu ve üst düzey yönetim ile doğrudan temas, çıkar çatışmaları, müdahale, tüm birimlere ve çalışanlara sınırsız erişim, iç denetim başkanının atanması ve kaldırılması ve denetim dışı faaliyetlerin yerine getirilmesi kavramlarından yola çıkılarak oluşturulmuş ve 8 ifadeden oluşan ölçek yardımıyla ölçülmüştür (Alzeban ve Gwilliam 2014, 77). Ölçekte yer alan ifadeler “(1) İç denetim üyeleri kendi profesyonel sorumluluklarını ve görevlerini yapmak için yeteri kadar bağımsızdırlar”, “(2) İç denetçi, iç denetimin sorumluluklarını yerine getirmesini sağlayan organizasyondaki bir kademeyi bildirir”, “(3) İç denetim yöneticisi, Yönetim Kurulu ile doğrudan irtibat kurabilir”, “(4) İç denetleme bölümü finans bölümü yerine üst düzey yönetimle doğrudan irtibata geçer”, “(5) İç denetçilerin çalışmalarında nadiren fikir çatışmaları görülür”, “(6) Üst yönetim, iç denetimin bağımsızlığını kabul eder”, “(7) İç denetim çalışanları tüm departmanlar ve organizasyondaki çalışmalar hakkındaki bilgilere ulaşabilir” ve “(8) İç denetim çalışanları, denetim dışı işlerde çalıştırılmazlar” şeklindedir.

İç denetimin etkinliği, iç denetimden geçen örgütlerin yöneticileri tarafından algılanan denetim kalitesini esas alan bir ölçek kullanılarak ölçülmüştür. İç denetimin etkinliği için kurumun verimliliği, belirlenen hedef ve hedeflerle sonuçların tutarlılığının değerlendirilmesi, bağımsız denetim önerilerinin uygulanması, risk yönetiminin değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi, ana kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ve iyileştirme önerileri gibi göstergeler belirlenmiştir (Alzeban ve Gwilliam 2014, 77). 14 ifadeden oluşan ölçekte yer alan ifadeler “(1) İç denetim organizasyon performansını artırır”, “(2) İç denetim, sonuçların hedeflerle tutarlı olup olmadığını tespit etmek için işlem ve programları gözlemler”, “(3) İç denetim, organizasyonların iç hesap ve işletim kontrol sistemlerinin yeterlik ve verimliliğini belirler”, “(4) İç denetim finansal raporların kesinlik ve güvenilirliğini gözlemler”, “(5) İç denetim plan, politika, prosedür ve düzenlemelere uygunluğu gözlemler”, “(6) İç denetim uygulanabilir dış kanun ve düzenlemelere uygunluğu gözlemler”, “(7) İç denetim, risk yönetiminin verimliliğini değerlendirir ve geliştirir”, “(8) İç denetim, kaynakların etkili, verimli ve ekonomik kullanımını gözlemler”, “(9) İç denetim, iç kontrol sistemini değerlendirir”, “(10) İç denetim, iç kontrol sistemini geliştirmek için zamanı geldiğinde önerilerde bulunur”, “(11) İç denetim, organizasyonun üretkenliğini artırır”, “(12) İç denetim, uygun yıllık denetim planları geliştirir”, “(13) İç denetim raporunun önerileri,

vakitlice yerine getirilmiştir” ve “(14) İç denetim düzeltici ve uygun adımların verimli şekilde atılmasına uygun bir takip sağlar” şeklindedir.

Anket formunda katılımcılara ayrıca cinsiyetleri, eğitim seviyeleri, mesleki unvanları, medeni durumları, işyerindeki pozisyonları, deneyim süreleri ile çalıştıkları şirketlere yönelik sorular da sorulmuştur.

## 6. VERİLERİN ANALİZİ

Analizler SPSS 20.00 istatistik programı kullanılarak yapılmıştır. Analizlerde sırasıyla, anketi cevaplayanların demografik özellikleri değerlendirilmiş, ölçeklerin faktör analizleri, güvenilirlik ve geçerlilik testleri yapıldıktan sonra sosyal ve teknolojik yenilikçilik faktörleri arasındaki ilişkileri test etmek amacıyla öncelikle, değişkenlerin ortalamaları ve standart sapmaları hesaplanmış, değişkenler arasındaki ilişkiyi test eden korelasyon analizi yapılmıştır. Devamında regresyon analizi ile araştırma modelinin test edilerek araştırma hipotezlerinin test sonuçlarına yer verilmiştir. Yapılan bu analizlerin bulguları devam eden bölümlerde sırasıyla sunulmuştur.

ÖS  
600

Tablo 2. Katılımcıların Demografik Özelliklerine Ait Bulgular

Özellikler		Frekans	%	Özellikler		Frekans	%
İşletmedeki Pozisyonu	Kıdemli İç Denetçi	33	40,7	Yaş Arahğı	18-30	58	71,6
	İç Denetçi ve Stajer	48	59,3		31-50	22	27,2
	<b>Toplam</b>	<b>81</b>	<b>100</b>		51 yaş ve üstü	1	1,2
					<b>Toplam</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
Öğrenim Durumu	Lise	13	16,1	Cinsiyet	Kadın	20	24,7
	Lisans	45	55,5		Erkek	61	75,3
	Y. Lisans	20	24,7		<b>Toplam</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
	Doktora	3	3,7	Meslek Deneyimi	1-5 yıl	56	69,1
	<b>Toplam</b>	<b>81</b>	<b>100</b>		6-10 yıl	16	19,8
					11 yıl ve üstü	9	11,1
			<b>Toplam</b>	<b>81</b>	<b>100</b>		

n= 81 için.

### 6.1. Demografik Bulgular

Ankete katılan iç denetçilerin cinsiyet, yaş, deneyim, işletmedeki pozisyon ve öğrenim durumuna göre dağılımları Tablo 2’de gösterilmiştir.

**Tablo 3. Katılımcıların Çalıştıkları Şirketlere Ait Özellikler**

Özellikler	Frekans	%	Özellikler	Frekans	%
<b><u>Şirketin Yaşı</u></b>			<b><u>Çalışan Sayısı</u></b>		
1-10	27	33,3	1-100	33	40,7
11-50	48	59,3	101-1000	23	28,4
51 ve üstü	6	7,4	1001 ve üstü	25	30,9
<b>Toplam</b>	<b>81</b>	<b>100</b>	<b>Toplam</b>	<b>81</b>	<b>81</b>

*n*= 81 için.

**ÖS**  
**601**

Tablo 2 incelendiğinde %75,3'ü erkek olan katılımcıların % 41'i kıdemli iç denetçi, geri kalan %59'u ise, "iç denetçi" ve "iç denetçi stajeri" unvanlarına çalışanlardan oluştuğu görülmektedir. Katılımcıların %55,5'i lisans ve %24,7'si yüksek lisans derecelerine sahiptir. Katılımcıların 58'i (%71,6) 18-30 yaş ve 22'si (%27,2) de 31-50 yaş aralığında olduklarını belirtmişlerdir. Tablo 3'te ise iç denetçilerin çalıştıkları şirketlere ait bazı özelliklere yer verilmiştir.

Tablo 3'teki bilgilere göre katılımcıların çalıştıkları şirketlerden 27 tanesi (%33,3) 1-10 yaş, 48 tanesi (%59,3) de 11-50 yaş aralığındadır. Bu şirketlerin 33 tanesinde (%40,7) 1 ile 100 arasında, 23 tanesinde (%28,4) 101 ile 1000 arasında ve 25 tanesinde (%30,9) de 1000'den fazla çalışan vardır.

## 6.2. Faktör Analizi

Araştırmada iç denetçilerin araştırma modelinde yer alan "iç ve bağımsız denetçi arasındaki ilişki", "üst yönetim desteği", "iç denetimin bağımsızlığı" ve "iç denetimin etkinliği" değişkenlerine yönelik algılarını belirlemek için anket formunda yer alan 37 ifadeye verdikleri cevaplardan yararlanılarak, bu ifadelerin ölçmeyi hedeflediği değişkenlerin kendi aralarında sınıflandırmasını yapmak amacıyla temel bileşenler analizi-varyans maksimizasyonu yöntemi ile keşifsel faktör analizi (KFA) gerçekleştirilmiştir.

Faktör analizi, aynı yapıyı ya da niteliği ölçen birbirleriyle ilişkili çok sayıdaki değişkeni bir araya getirerek ölçmeyi birbirinden bağımsız daha az sayıda faktör ile açıklamayı amaçlayan bir analizdir (Özdamar 2002, 235; Büyüköztürk 2009, 117; İslamoğlu ve Alnıaçık 2016, 415). Faktör analizi tüm veri yapıları için uygun olmayabilir. Bu sebeple, veri matrisinin faktör analizine uygun olup olmadığını göstermesi açısından Kaiser-Meyer Olkin (KMO) katsayısı ve Bartlett Sphericity küresellik testinin sonuçları önemlidir.

Örnekleme büyüklüğünün ve dolayısıyla veri matrisinin faktör analizi için uygun olup

olmadığı hakkında bilgi veren KMO katsayısı, gözlenen korelasyon katsayıları büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştırmak suretiyle hesaplanır. 0 ile 1 arasında bir değer alması gereken KMO katsayısının değerinin yüksek olması, ölçekteki her bir değişkenin, diğer değişkenler tarafından mükemmel bir şekilde tahmin edilebileceği anlamına gelir. KMO katsayısının sıfır ya da sıfıra yakın çıkması durumunda korelasyon dağılımında bir dağınıklık olduğu için yorum yapılmasını engeller. KMO katsayısının, 0.60'dan yüksek olması istenir (Norusis 1993, 53).

**ÖS  
602**

**Tablo 4. Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) Katsayısı ve Bartlett Küresellik (Sphericity) Testi Sonuçları**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,793
Bartlett's Test of Sphericity Approx. Chi-Square	673,046
df	136
Sig.	,000

Bartlett Sphericity küresellik testi ise korelasyon matrisinin, faktör analiz için uygun olup olmadığını test etmek için kullanılır. Bu testin p değeri 0,05 anlamlılık düzeyinden düşük olmalıdır. Korelasyon matrisinin birim matrise eşit olup olmadığını sınındığı bu testte “Evrende yer alan değişkenler arasında korelasyon yoktur ya da korelasyon matrisi birim matristir.” şeklinde kurulan hipotez reddedildiğinde değişkenlerin faktör analizine uygun olduğu sonucuna varılmaktadır (Büyüköztürk 2009; Altunışık vd. 2005; Kalaycı 2006). Tablo 4'te Çalışma grubundan elde edilen veriler kullanılarak yapılan Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği katsayısı ve Bartlett küresellik (sphericity) testi sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 4'teki sayısal değerler incelendiğinde, Keşifsel Faktör Analizi sonucunda Kaiser-Mayer-Olkin katsayı değeri 0,793 çıkmıştır. Bu sonuç veri matrisinin faktör analizi için uygun

Tablo 5. Faktör Yükleri Matrisi

DEĞİŞKENLER	Faktör Yükleri			
	1	2	3	4
<b>İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİ (İDE) Varyansı Açıklama Oranı: %25,058</b>				
(11). İç denetim, organizasyonun üretkenliğini artırır	,853			
(10). İç denetim, iç kontrol sistemini geliştirmek için zamanı geldiğinde önerilerde bulunur.	,826			
(1). İç denetim organizasyon performansını artırır.	,785			
(3). İç denetim, organizasyonların iç hesap ve işletim kontrol sistemlerinin yeterlik ve verimliliğini belirler.	,741			
(2). İç denetim, sonuçların hedeflerle tutarlı olup olmadığını tespit etmek için işlem ve programları gözlemler.	,665			
(14). İç denetim düzeltici ve uygun adımların verimli şekilde atılmasına uygun bir takip sağlar.	,605			
(7). İç denetim, risk yönetiminin verimliliğini değerlendirir ve geliştirir.	,592			
(9). İç denetim, iç kontrol sistemini değerlendirir.	,520			
<b>İÇ VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ (İDDAİ)</b> <b>Varyansı Açıklama Oranı: % 14,893</b>				
(1). Bağımsız denetçiler dost canlısı ve yardımcılarıdır.		,909		
(2). Bağımsız denetçilerin iç denetçilere karşı tutumları iyidir.		,869		
(3). Bağımsız denetçiler, iç denetçilere endişelerini paylaşırlar.		,722		
<b>ÜST YÖNETİM DESTEĞİ (İDYD) Varyansı Açıklama Oranı (%):14,285</b>				
(5). İç denetim departmanı, görev ve sorumluluklarını başarılı şekilde yerine getirecek kadar büyüktür.			,864	
(6). İç denetim departmanı, görev ve sorumluluklarını başarılı şekilde yerine getirecek kadar bütçeye sahiptir.			,791	
(4). Üst yönetimin iç denetim raporlarına tepkileri makuldür.			,661	
<b>İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZLIĞI (İDB) Varyansı Açıklama Oranı (%):12,637</b>				
(7). İç denetim çalışanları tüm departmanlar ve organizasyondaki çalışmalar hakkındaki bilgilere ulaşabilir.				,797
(1). İç denetim üyeleri kendi profesyonel zorunluluklarını ve görevlerini yapmak				,794

İç Ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişkilerin, Üst Yönetim Desteğinin Ve İç Denetimin Bağımsızlığının İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Etkileri

İçin yeteri kadar bağımsızdırlar.				
(3). İç denetim yöneticisi, Yönetim Kurulu ile doğrudan irtibat kurabilir.				,719
<b>Toplam Varyansı Açıklanma Oranı: %66,873</b> Extraction Method: Principal Component Analysis. Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization				

olduğunu (Sharma 1996, 116), değişkenler arasındaki korelasyonu ifade eden Bartlett Küresellik Testinin sonucu ise maddeler arasında faktör analizi yapmaya yeterli düzeyde ilişkinin olduğunu göstermektedir ( $\chi^2(136)= 673,046, p<.000$ ).

ÖS  
604

Araştırmaya katılan iç denetçilerin anket formundaki 37 ifadeye vermiş oldukları cevaplardan yararlanılarak, bu ifadelerin ölçmeyi hedeflediği değişkenlerin kendi aralarında sınıflandırmasını yapmak amacıyla temel bileşenler analizi-varyans maksimizasyonu yöntemi ile yapılan faktör analizinin sonuçları Tablo 5’de verilmiştir.

Analiz sonucunda ortaya çıkan 4 faktör, toplam varyansın %66,873’ünü açıklamaktadır. İç denetimin etkinliğini temsil eden faktör 1, diğer faktörlerden bağımsız olarak tek başına toplam varyansın en büyük kısmını %25,058’ini açıklayabilmekte ve “iç denetimin etkinliği” faktörüne ilişkin değişkenleri içermektedir. Faktör 2, ilk faktörden bağımsız bir biçimde toplam varyansın %13,88’lik kısmını açıklamakta ve iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkiye yönelik değişkenleri içermektedir. Diğer faktörler ise sırasıyla, “iç denetime üst yönetimin desteği” ve “iç denetimin bağımsızlığı” olarak belirlenmiştir.

Ayrıca son üç faktörün toplam varyansı açıklama yüzdeleri sırasıyla, %14,285 ve %12,637 olarak bulunmuştur. Analiz sırasında her bir değişkenin ilgili faktöre pozitif ve yüksek bir korelasyonla yüklendiği görülmüştür.

### 6.3. Güvenilirlik ve Korelasyon Analizleri

Bir ölçme aracında (testte, ankette) yer alan soruların birbirleriyle tutarlılığının ve ölçmedeki homojenliğinin göstergesi olan güvenilirlik (Bilgin 2005, 141), ölçümün hatadan bağımsız kalmasının göstergesidir. Güvenilirlik anketin ölçmek istediği özelliği ne derece doğru ölçtüğü ile ilgilidir (Büyüköztürk 2002, 163).

Araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenilirlikleri ve içsel tutarlılığı, bir ölçeğin maddelerine verilen cevapların tutarlılık düzeyini gösteren Cronbach alpha- $\alpha$  testi ile sorgulanmıştır (Ravichandran ve Arun 1999, 137; Kline 2005, 175).

Cronbach  $\alpha$  değeri 0.60 ile 0.80 arasında olan ölçekler oldukça güvenilir kabul edilmektedir

**Tablo 6. Değişkenlere Ait Cronbach  $\alpha$  Değerleri, Korelasyon Katsayıları ve Tanımlayıcı İstatistikler**

DEĞİŞKENLER	$\alpha$	İDE <sup>a</sup>	İDDAI <sup>b</sup>	İDYD <sup>c</sup>	İDB <sup>d</sup>	Ort.	Std. Sapma
İç Denetimin Etkinliği	0,818	1				4,0922	,66494
İç ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişki	0,870	,104	1			3,2963	,97183
Üst Yönetim Desteği	0,809	,281*	,567**	1		3,5432	,89356
İç Denetimin Bağımsızlığı	0,650	,374**	,103	,240*	1	3,8395	,83850

$n = 81$ ; Korelasyon değerleri \* 0,05 ve \*\* 0,01 düzeyinde anlamlıdır.

<sup>a</sup> İç Denetimin Etkinliğini, <sup>b</sup> İç ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişkiyi, <sup>c</sup> Üst Yönetim Desteğini, <sup>d</sup> İç Denetimin Bağımsızlığını ifade etmektedir.

(Kalaycı 2005, 405).

Tablo 6’te yer alan Cronbach’s  $\alpha$  güvenilirlik katsayılarının %65 katsayı değerinin üzerinde olması, bu araştırma için oluşturulan ölçeklerin güvenilirlik koşullarını yerine getirdiğini ve değişkenlerin içsel tutarlılığa sahip olduğunu göstermektedir.

Araştırma modelinde yer alan değişkenler arasındaki doğrusal ilişkilerin yönünü ve derecesini belirlemek için yapılan korelasyon analizinin (Özdamar 2002, 388) sonuçları da Tablo 6’te gösterilmiştir

Tablo 6’deki korelasyon katsayıları incelendiğinde iç denetim etkinliği ile iç denetime üst yönetim desteği ( $r:0,281^*$ ;  $p<0.05$ ) ve iç denetim etkinliği ile iç denetimin bağımsızlığı ( $r:0,374^{**}$ ;  $p<0.01$ ) değişkenleri arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin var olduğu görülürken; iç denetim etkinliği ile iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişki değişkenleri arasındaki ilişkinin ise pozitif ( $r:0,104$ ) yönlü olmasına rağmen istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmektedir. Benzer durum iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişki ile iç denetimin bağımsızlığı arasındaki ilişkide ( $r:0,103$ ) de vardır.

#### 6.4. Hipotez Testleri

Araştırma kapsamında geliştirilen hipotezler çerçevesinde oluşturulan araştırma modelini test etmek için çoklu regresyon analizi kullanılmıştır. Bağımlı değişkendeki değişmelerin, tek bir bağımsız değişken tarafından açıklandığı basit doğrusal regresyon analizi, bağımlı değişkeni



**Tablo 7. Regresyon Analizi Sonuçları**

	<b>Bağımlı Değişken: İç Denetimin Etkinliği</b>		
<b>Bağımsız Değişkenler:</b>	<b><math>\beta</math></b>	<b>t değeri</b>	<b>p değeri</b>
		6,679	0,000
İç ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişki (IDDAI)	-0,065	-0,518	0,606
Üst Yönetimin Desteği (IDYD)	<b>0,238</b>	1,836	<b>0,035</b>
İç Denetimin Bağımsızlığı (IDB)	<b>0,322</b>	3,001	<b>0,002</b>
	<b>Model</b>		
	<b>F: 5,589*</b>	<b>R<sup>2</sup>: 0,148</b>	<b>p: 0,002</b>

\* $p < 0.001$ , \*\* $p < 0.01$  ve \*\*\* $p < 0.05$  hata payı ile anlamlı

etkileyen birden fazla değişken olması durumunda yetersiz kalmakta ve regresyon modelinin daha gerçekçi sonuçlar verebilmesi için çoklu regresyon analizi kullanılmaktadır (Bülbül 2001, 459). Çoklu regresyonun önemli avantajı, bağımsız değişkenlerin toplu etki göstermesi yanında, diğer değişkenler kontrol altında tutularak, her değişkenin etkisini tek tek görme imkanı sağlamasıdır (Bilgin 2005, 143).

Şekil 1'deki araştırma modelinde yer alan değişkenler arasındaki neden sonuç ilişkisine yönelik oluşturulan hipotezleri test etmek amacıyla gerçekleştirilen çoklu regresyon analizlerinin bulguları Tablo 7'de verilmiştir.

İç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkinin, iç denetime üst yönetimin desteğinin ve iç denetimin bağımsızlığının, iç denetimin etkinliği üzerindeki etkisini ortaya çıkarmak amacıyla gerçekleştirilen çoklu regresyon analizinin sonucuna göre, istatistiksel olarak anlamlı ( $F = 5,589$ ;  $p < 0,001$ ) olan araştırma modelinin açıklama gücü %14,8 ( $R^2 = 0,148$ )'dir.

Analizin sonucu iç denetimin bağımsızlığının ( $\beta: 0,322$ ;  $p < 0,01$ ) ve iç denetime üst yönetimin desteğinin ( $\beta: 0,238$ ;  $p < 0,01$ ), iç denetimin etkinliği üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve olumlu bir etkisinin olduğunu ortaya koyarken (H1 ve H2 desteklendi); iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkinin, iç denetimin etkinliği üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkiye sahip olmadığını göstermektedir (H3 desteklenmedi).

## 7. SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetim, kurumun her türlü etkinliğini denetler, geliştirir, iyileştirir ve kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti verir. İç denetim, amaç ve politikalara, kalkınma plânına, stratejik plânlara, performans programlarına ve mevzuata uygun plânlanmasını ve yürütülmesini, kurumun hedeflerini gerçekleştirmeyi ve kuruma değer kazandırmayı, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, zamanında

ve güvenilir bilgi üretilmesini, nesnel güvence sağlamayı amaçlar. İç denetim, gelecek odaklıdır. Hedeften sapmaları tespit eder ve hedefe ulaşmak için üst düzeyde değerlendirmeler yapar.

Bu araştırmada iç denetimin örgüt içindeki etkinliğinin makro düzeye çıkmasında iç denetimin bağımsızlığının, iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin ve üst yönetim desteğinin etkileri araştırılmıştır. Bu amaçla araştırma modeli çerçevesinde geliştirilen hipotezlerin test edilebilmesi için ihtiyaç duyulan veri seti, oluşturulan bir anket formu kullanılarak, İstanbul'daki rassal olarak belirlenmiş iç denetçilere uygulanarak elde edilmiştir. Bu veri setinin analiz edilmesi sonucunda ulaşılan bulgular; iç denetim bağımsızlığı (H1) ve üst yönetim desteğinin (H2) beklendiği gibi iç denetimin etkinliğini olumlu etkilediğini, buna karşın iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin (H3) ise iç denetimin etkinliği üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığını göstermektedir.

İç denetimin bağımsızlığı ( $\beta$ : 0,322;  $p < 0,01$ ) araştırma kapsamında incelenen değişkenler arasında iç denetimin etkinliği üzerinde en çok etkisi olan değişkendir. Bunu izleyen ikinci değişken ise, üst yönetim desteğidir ( $\beta$ : 0,238  $p < 0,01$ ). Bu iki bulgu iç denetimin etkinliğini arttırmak isteyen örgütlere nasıl hareket etmeleri ve neleri tercih etmeleri gerektiği konusunda bilimsel bilgi sağlamaktadır. Örgütler eğer iç denetimin etkinliğini arttırmak istiyorlarsa, öncelikle iç denetimi bağımsız hale getirmeli ve mutlaka örgütün diğer birimlerinin algılayabileceği biçimde destek sağlamalıdır.

Araştırmamızın bulguları literatürdeki bazı çalışmaların bulgularıyla örtüşmektedir. Örneğin iç denetimin bağımsızlığının iç denetimin etkinliği üzerindeki olumlu etkisine yönelik bulgumuz Alzeban ve Gwilliam (2014), Zhang vd., (2007), Özbek (2012), Van der Schyf (2000), Brierley vd. (2002), Ahmad vd. (2009), Mulugela (2008) ve Cohen ve Sayag (2010) tarafından yapılan çalışmaları desteklemektedir. Üst yönetim desteğinin iç denetim üzerindeki olumlu etkisine ait bulgumuz ise, Van Gansberghe (2005), Ahmad vd., (2009), Mihret ve Yismaw (2007), Cohen ve Sayag (2010) ile Alzeban ve Gwilliam'ın (2014) sonuçlarını desteklemektedir.

İç denetimin etkinliği, iç denetimin bağımsızlığı, iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkiler ve üst yönetim desteği arasındaki ilişkilere odaklanan bu çalışma ortaya koymuş olduğu bulgularla literatüre önemli katkılar sağlamaktadır. Konuyla ilgili farklı ülke ve kültürlerde daha önce yapılmış çalışmalara Türkiye'den katkı koyan bu makale, literatürdeki boşluğu doldurmaya yönelik önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir. Ancak tüm araştırmalarda olduğu gibi bu araştırmanın da kısıtları bulunmaktadır.

Öncelikle araştırmanın örneklemini İstanbul'da faaliyet gösteren ve kolayda örneklem yoluyla ulaşılan 81 iç denetçi üzerinde yapılan bir ankete dayandığı için, söz konusu bulguların genellenebilirliği de bu çerçevede değerlendirilmelidir.

Bu çalışmada yalnızca iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkiler, üst yönetimin desteği, iç denetimin bağımsızlığı ve iç denetimin etkinliği incelenmiştir. İç denetimin etkinliğini etkileyebilecek başka değişkenler kapsam dışında bırakılmıştır. Gelecek çalışmalarda bu araştırmada kullanılan değişkenlere yenilerinin eklenmesi ile iç denetimin etkinliği üzerinde etkisi olan farklı etkenler de ulaşılabileceği değerlendirilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Ahmad, H., R. Othman ve K. Jusoff. 2009. "The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5 (9), 53–62.
- Akyel, R. 2010. "Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19 (3), 1-22.
- Alagöz, A. 2008. "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü", *Güncel İşletmecilik Konuları*, Ed. Zeki DOĞAN ve Mehmet Emin İNAL, *Tablet Yayınları*, 95-126.
- Al-Garni, A. 2008. "Government auditing in Saudi Arabia: Auditors' opinion in the General Audit Bureau", *Institute of Public Administration*, 48 (1), 39–79.
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S., ve Yıldırım, E. 2005. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, İstanbul, Sakarya Kitabevi Yayınları.
- Alzeban, A., ve D. Gwilliam. 2014. "Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi Public sector", *Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation*, 23, 74-86.
- Apostolou, B., W.R. Pascwah ve J.R. Straws. 1993. "The Effects of Senior Internal Auditor Behaviour on Staff Performance and Satisfaction", *Accounting and Business Research*, 23: 90, 110-122.
- Arena, M., ve G. Azzone. 2009. "Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness", *International Journal of Auditing*, 13, 43–60
- Asairy, S. 1993. *Evaluating the extent of effectiveness of internal auditing: An applied study on the Saudi joint stock companies (Masters dissertation)*. Saudi Arabia: King Abdulaziz University.
- Ayyıldız, S. Ü., M. Günlük, M. ve S. Erbey. 2006. "Muhasebe Öğretim Elemanlarının Uzaktan Eğitim ve Uzaktan Muhasebe Eğitimine Yönelik Tutumları Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 32, 85-97.
- Baheri, J., Sudarmanto ve I.S. Wekke. 2017. "The Effect of Management Support to Effectiveness of Internal Audit for Public Universities", *Journal of Engineering and Applied Sciences*, 12: 1696-1700.
- Bilgin N. 2005. *Tarımsal Kooperatiflerde Güven Duygusunun Ortakların Kooperatife Bağlılıkları ve Performans Algularına Etkisi: Tariş'te Bir Uygulama (Doktora Tezi)*, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze/KOCAELİ

- Brierley, J., H. El-Nafabi ve D. Gwilliam. 2003. "An examination of internal audit in the Sudanese public sector". *Research in Accounting in Emerging Economies*, 5, 177-195.
- Brislin, R.W. 1970. "Back-translation or cross-cultural research", *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 1, 185-216.
- Bülbül, S. 2001. *Çözümsel İstatistik*, İstanbul, Alfa Yayınları.
- Büyüköztürk, Ş. 2009. *Veri Analizi El Kitabı*, Pegem A. Yayıncılık, Ankara.
- Carmichael, D.R., J.J. Willingham ve C.A. Schaller. 1996. *Auditing concepts and methods. A Guide to current theory and practice*, 6th edition, McGraw-Hill ed.
- Ceyhan, İ.F. 2010. *İç Denetim ve Kurumsallaşma (Y. Lisans Tezi)*, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Chun, C. 1997. "On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions", *Managerial Auditing Journal*, 12 (4/5), 247-250.
- Cohen, A. ve G. Sayag. 2010. "The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organizations", *Australian Accounting Review*, 20 (3), 296-307.
- Cristina, B.A ve P. Cristina. 2009. "Measuring and assessment of internal audit's effectiveness", *Annals of Faculty of Economics*, 3 (1), 784-790.
- Çıtak, N. 2009. "Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır?", *Mali Çözüm Dergisi*, 91, 81-109.
- Dittenhofer, M. 2001. "Internal audit effectiveness: An expansion of present methods", *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.
- Drogalas G, S. Alampourtsidis ve A. Koutoupis. 2014. "Value-added approach of Internal Audit in the Hellenic Police", *Corporate Ownership Control*, 11 (4), 692-698.
- Drogalas, G., T. Karagiorgos ve K. Arampatzis. 2015. "Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece", *Journal of Accounting and Taxation*, 7 (7), 113-122.
- Erkan, M. ve N. D. Arıcı. 2011. "Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 33, 29-43.
- Ertekin, K. 2017. "Bağımsız Denetimde Bir Dönüm Noktası: Enron Olayı ve Sarbanes - Oxley Yasası", *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran, 101-119.
- Geretya, M. ve K. Lehn. 1997. "The Causes and Consequences of Accounting Fraud", *Managerial and Decision Economics*, 18: 587-599.
- Goodwin, J. 2004. "A comparison of internal audit in the private and public sectors", *Managerial*

Auditing Journal, 19(5), 640-50.

Gönen, S. 2009. "İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1, 192-217.

Gramling, A., M. Maletta, A. Schneider ve B. Church. 2004. "The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research", Journal of Accounting Literature, 23, 194-244.

Gwilliam, D. ve h. El-Nafabi. 2002. "The possibility of transition to public sector modern auditing techniques and procedures found in developing countries; the case of Sudan", Accounting Research, The Saudi Accounting Association, 6 (2), 161-196.

**ÖS  
610**

Haimon, Z. 1998. Evaluating the effectiveness of internal auditing in municipalities in Israel (Ph.D. thesis). UK: City University Business School

Hay, D., R.W. Knechel ve H. Ling. 2008. "Evidence on the impact of internal control and corporate governance on audit fees", International Journal of Auditing, 12, 9-24.

İslamoğlu, A.H. ve Ü. Alnaçık. 2016. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri. 5. Baskı, Beta Basım A.Ş.

Jameson M.A. 1988. Practical guide to creative accounting. London: Kogan Page; 1988

Josheski, D. ve B. Jovanova. 2012. "External audit and relation between internal auditors, supervisory body and external auditors of the banking sector in the Republic of Macedonia", MPRA Paper No. 39754, Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/39754/>

Kalaycı, S. 2006. Faktör Analizi, SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Editör: S. Kalaycı, Ankara, Asil Yayınları.

Kalkinoğlu, M. 2003. "İç Kontrol Sistemi". Vergi Dünyası, 265, 70-78.

Karagiorgos T, G. Drogalas, I. Eleftheriadisve P. Christodoulou. 2009. "Efficient Risk Management and Internal Audit", International Journal of Management Research and Technology, 3 (2), 429-436.

Kinney, W. 2000. "Research opportunities in internal control quality and quality assurance", Auditing, 19, 83-90.

Kinney, W. 2001. "Accounting scholarship: what is uniquely ours?", Accounting Review.76, 275-284.

Kline, R.B. 2005. Principles and practice of structural equation modeling (2nd ed.). New York: The Guilford Press

Korkmaz, U. 2007. "Kamuda İç Denetim (1)", Bütçe Dünyası Dergisi, 2 (25), 4-15.

- Küçük, E. ve Ş. Uzay. 2009. "Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar". Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 32. 239-258.
- Mc Gorry, S.Y. 2000, "Measurement in a cross-cultural environment: survey translation issues", *Qualitative Market Research: An International Journal*, 3 (2), 74-81.
- Melville, R. 2003. "The contribution internal auditors make to strategic management", *International Journal of Auditing*, 7 (3), 209-222.
- Mihret, D.G. ve A.W. Yismaw. 2007. "Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study", *Managerial Auditing Journal*, 22 (5), 470-484.
- Mohamud, A.I. ve D.M. Salad. 2013. "Internal auditing and operational risk management for some selected remittance companies in Mogadishu Somalia", *African Journal of Business Management*, 7 (35), 3374-3380.
- Mulugeta S. 2008. *Internal Audit: Report ingrelationship in Ethiopian public enterprises (Y. Lisans Tezi)*, Addis Ababa University, Faculty of Business and Economics Department of Accounting.
- Munro, L. ve J. Stewart. 2011. "External auditors' reliance on internal auditing: further evidence", *Managerial Auditing Journal*, 26 (6), 464-481.
- Nagy, A.L. ve W.J. Cenker. 2002. "An assessment of the newly defined internal audit function", *Managerial Auditing Journal*, 17 (3), 130-137.
- Norusis, M. P. (1993). *SPSS for Windows. Base System*. Chicago: SPSS Inc.
- Okutan, K. 2016. *İç Denetimin Etkinliğini Etkileyen Faktörler (Y. Lisans Tezi)*, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı
- Özbek, Ç. 2012. *Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol*, 1. Baskı, İstanbul, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Özbirecikli, M. 2006. "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 5(18),1-18.
- Özdamar, K. 2002. *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi (çok değişkenli analizler)*, İstanbul, Kaan Kitabevi.
- Özkul, F. U. ve P. Pektekin. 2009. "Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11 (4), 57-88.
- Ravichandran, T. ve R. Arun. 1999. "Total Quality Management in Information Systems Development: Key Constructs and Relationship", *Journal of Management Information Systems*, 16 (3), 119-156.

- Rezaee, Z. 2005. "Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud", *Critical Perspectives on Accounting*, 16 (3), 280–290.
- Roth, J ve D. Espersen. 2002. "Internal Auditors Role in Corporate Governance", Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- Sarens, G. ve I. De Beelde. 2005. "Internal auditors" perception about their role in risk management: a comparison between US and Belgian companies", *Managerial Auditing Journal*. 21 (1), 63-80.
- Sawyer, L.B. 1995. "An internal audit philosophy", *The Internal Auditor*, 52 (4), 46-55.
- Sevim, Ş. ve A. Eliuz. 2007. "Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB'de Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 60-70.
- Sharma, S. 1996. *Applied multivariate techniques*. John Wiley&Sons Inc., New York.
- Simunic, Da. 1984. "Auditing, Consulting, and Auditor Independence", *Journal of Accounting Research*, 22 (2), 679-702.
- Spira, LF ve M. Page. 2003. "Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16 (4), 640-661.
- Stern, G. M. 1994. "15 ways internal auditing departments are adding value", *Internal Auditor*, 51 (2), 30-33.
- Tuan, K. 2015. "İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi Arasındaki Koordinasyon ve İşbirliğinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3 (18), 319-329.
- Tuan, K. ve M. Ü. Memiş. 2007. "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 35, 1-14.
- Ufuk, U. 2016. *Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Etkileşimi: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi Durumu (Y. Lisans Tezi)*, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı
- ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI (UİDS), 2016, İç Denetçiler Enstitüsü
- Usul, H., İ. Titiz ve B. Ateş. 2011. "İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 49, 48-54.
- Uyar, M. 2018. "Muhasebe Denetimi ve İç Kontrol Sisteminin İşletmelerde İnovasyon Yapma Yeteneğine Etkileri Üzerine Ampirik Bir İnceleme", *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (1), 149-168.

- Uysal, Ö. Ö. 2004. “Sarbanes Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulunun Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, Muhasebe ve Denetim Bakış,17-30.
- Uzay, Ş. 1999. “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”. Sermaye Piyasası Kurulu. Yayın No:132, Ankara.
- Van der Schyf, D.B. 2000. “Obstacles in Establishing and Operating a Public Sector Internal Auditing Function in a Developing Country: The South African Experience”, Meditari Accountancy Research, 8 (1), 145-181.
- Van Gansberghe, C. 2005. “Internal auditing in the public sector: A consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations”, Internal Auditor, 62 (4), 69–73.
- Wang, X. 1997. “Development trends and future prospects of internal audit”, Managerial Auditing Journal, 12 (4/5), 200-204.
- Yee, C.S.L., A. Sujana, K. James ve J.K.S. Leung. 2008. “Perceptions of Singaporean Internal Audit Customers Regarding the Role and Effectiveness of Internal Audit”, Asian Journal of Business and Accounting, 1 (2), 147-174.
- Zhang, Y., J. Zhou ve N. Zhou. 2007. “Audit committee quality, auditor independence and internal control weaknesses”, Journal of Accounting and Public Policy, 26 (3), 300-327.