

Denetim Komitesinin İç Denetim Birimi Çalışmalarına Etkisi: Türkiye’de İç Denetim Birimi Yöneticilerinin Algısı Araştırması*

Batuhan F. MOLLAOĞULLARI**

Semra ÖNCÜ***

ÖZ

İşletmede kurumsal yönetim çerçevesinde şeffaflık ve hesap verebilirlik anlayışının gelişmesine katkı sağlayan iç denetim fonksiyonu, bu katkıyı ancak denetim komitesi ile kuracağı güçlü ilişkiler aracılığıyla sağlayabilecektir. Denetim komitesi ve iç denetim birimi arasında kurulacak güçlü ilişkiler, işletme etkinliğini doğrudan etkileyecektir. Dolayısıyla iç denetim ve denetim komitesi arasındaki ilişkinin etkinliği ve sağlıklı özellikle işletme ile ilgili karar süreçleri bakımından kritik önem arz etmektedir. Ayrıca denetim komitesi, yönetim ve iç denetim birimi arasındaki ilişkilerin daha verimli olabilmesi için denetim birim yöneticisinin oynadığı kritik rol ile doğrudan ilişkilidir. İç denetim birim yöneticisinin bu fonksiyonlar arasındaki ilişkiyi yanlış anlaşılmalara mahal vermeyecek şekilde tam anlamıyla koordine etmesi durumunda doğal olarak iş süreçlerindeki etkinlik de artacaktır.

Araştırmada iç denetim birimi ile denetim komitesi ve yönetim kurulu arasında kilit rol oynayan iç denetim birimi yöneticilerinin alguları üzerinden denetim komitesinin, iç denetim birimi çalışmaları ile etkileşimi incelenmiştir. Araştırmanın bulgularına göre denetim komitesine sahip olup, bu birime raporlama yapmayan şirketlerde iç denetim birim yöneticilerinin bağımsızlık algularına ilişkin algılarının daha düşük gerçekleştiği tespit edilmiştir.

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

JEL Sınıflandırması: M40, M41

The Effects of Audit Committee on Internal Audit Department: A Study on the Perceptions of Chief Audit Executives in the Context of Turkey

ABSTRACT

Internal audit function significantly contributes to a higher transparency and accountability vision within a corporate governance framework, which is only possible through solid collaboration of the internal audit committee. A staunch connection between internal audit function and internal audit committee has direct influence on organizational effectiveness and efficiency. Accordingly, the efficiency and effectiveness of the aforesaid relationship between internal audit unit and audit committee plays a particularly critical role in organizational decision making processes. In addition, chief audit executive has a key role in developing more prolific relations between internal audit unit, corporate management and audit committee. To guarantee further efficiency of the business processes, chief audit executive should coordinate cross-functional relationships in a such a way to avoid any misunderstandings.

* Bu makale Batuhan F. Mollaogulları tarafından hazırlanan "Denetim Komitesinin İç Denetim Birimi Çalışmalarına Etkisi: Türkiye’de İç denetim Birimi Yöneticilerinin Algısı Araştırması" (Danışman: Prof.Dr. Semra Öncü) adlı doktora çalışmasından hazırlanmıştır.

** Araş.Gör.Dr. Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, İşletme Bölümü, b.mollaogullari@cbu.edu.tr, ORCID Bilgisi: 0000-0002-7218-1299

*** Prof.Dr. Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, İşletme Bölümü, semra.oncu@cbu.edu.tr, ORCID Bilgisi: 0000-0003-2315-5438

This study problematizes the interaction between audit committee and internal audit unit through chief audit executives’ perceptions. The findings of the empirical study show that chief audit executive of companies with an internal audit committee where direct reporting is not the norm have less than perceptions of independence.

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

JEL Classification: *M40, M41*

1. GİRİŞ

Günümüz işletme çevresinin dinamik yapısı, sistemde faaliyet gösteren işletmelerin sürekliliğini tehdit eder hale gelmiştir. Bu hareketlilik ve karışıklık içerisinde işletmelerin rasyonel kararlar alabilmeleri ve riskleri yönetebilmeleri ancak işletmeyi etkileyebilecek risklerin önceden tespiti ve tahmini ile mümkün olacaktır. Bu şartlar altında etkin bir risk yönetimi için iç denetim birimlerine önemli görevler düşmektedir. İç denetim biriminin risk kontrol faaliyetlerini etkin şekilde yapabilmesi, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması, bölümün bağımsızlığı ve işletme yönetiminin iç denetim müessesine verdiği önemle doğrudan ilişkilidir. Bu anlamda sürekli değişen ve gelişen işletme çevresi işletmeleri, farklılaşan risklerle mücadelede zorlamaktadır.

İç denetim uygulayıcıları (denetçiler) ve İDY (İç Denetim Birim Yöneticisi) farklılaşan risklerle mücadele görevini yaparken üst yönetime bağlıdır ve bu bağdan güç almaktadır. Aksi takdirde iç denetim faaliyetlerini sürdüren denetçiler etkisiz hale gelebilecek ve işletmenin sürdürülebilirliğini etkileyecek sonuçlar doğurabilecektir.

Bilindiği üzere, özellikle belirli bir ölçüğün üzerindeki kurumsal şirketlerde işletmenin fonksiyonlarını yürütme ve yönetmeden sorumlu bölüm başkanları/yöneticileri bulunmaktadır. Bu bağlamda iç denetim biriminin başında da birimin faaliyetlerinin etkin ve bağımsız olarak en iyi şekilde sürdürülmesinden sorumlu kişi olarak İç Denetim Birim Yöneticisi (Chief Audit Executive –CAE) bulunmaktadır. İDY, işletmenin stratejik hedefleri doğrultusunda hareket ederek sorumlu olduğu birimi doğru şekilde yönlendirmeden sorumludur. İDY, işletmenin karşı karşıya olduğu risklerin, hata ve hilelerin tespiti için üst yönetim ile devamlı iletişim halinde olmalıdır. İDY, işletme yönetimini bu manada bilgilendirmeli, kaynak ihtiyacını değerlendirmeli ve ilgili sorumlulara bilgi aktarmalıdır (IIA,2014;9).

İDY’nin belirtilen görev ve sorumluklarını yerine getirirken karşı karşıya kalacağı en büyük zorluk bağımsızlık ve objektiflik kavramlarıyla ilgili olacaktır. Asli görevleri arasında danışmanlık da bulunan iç denetimin etkili kararlar verebilmesi ancak bu iki kavramın tam anlamıyla uygulanmasıyla mümkündür. İşletme üst yönetimi, işletme içerisinde kurduğu ilişkilerde iç denetimin objektifliğini etkileyecek menfaat çatışmalarından kaçınmalıdır. Bu durumun da ortaya çıkmaması için iç denetimin bağımsızlığı üst yönetim tarafından garanti altına alınmalıdır.

Bu çalışmada öncelikle iç denetim birim yöneticisinin görev sorumlulukları, denetim komitesi ile ilişkisi açıklanacak sonrasında ise anket sonuçlarına ve bu sonuçların yorumlarına yer verilecektir.

2. İÇ DENETİM BİRİMİ YÖNETİCİSİ (CHIEF AUDIT EXECUTİVE) GÖREV, ROL VE SORUMLULUKLARI

İdeal olarak kurgulanmış bir iç denetim birimi yapısı içerisinde, iç denetim faaliyetleri iç denetim birimi yöneticisi (CAE) tarafından yönetilir. İç denetim birimi yöneticisi, denetim komitesi tarafından onaylanmış denetim faaliyetlerinin kapsam, yetki ve bağımsızlığını ortaya koyan yazılı bir tüzük çerçevesinde iç denetim birimi faaliyetlerini yürütür. İç denetim birimi yöneticisi, en iyi iç denetim uygulamaları ve ihtiyaç duyduğu bağımsızlığı elde etmek için denetim komitesine veya işletme içinde bu kuruma eşdeğer birime belli aralıklarla rapor sunmalıdır (IIA, 2004).

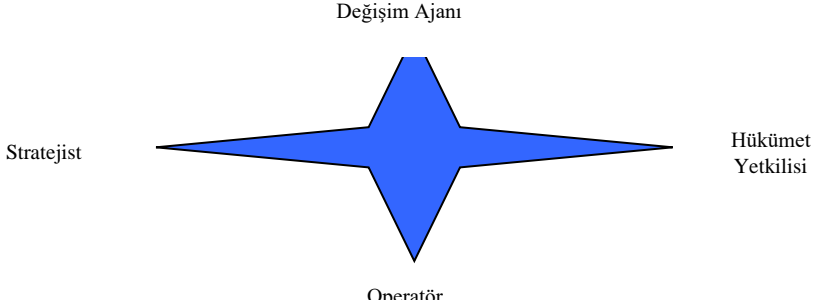
İç denetim birim yöneticileri, işletme içi ve dışı paydaşların ve iç denetim biriminin, ortaya çıkan riskleri aynı şekilde algılanmasına ve bu iki tarafın perspektiflerinin eşgüdümlemesine, potansiyel riskleri tahribat yaratmadan yönetilebilmesi için denetim fonksiyonunu iyi bir şekilde konumlandırmaya ve denetçilerin iş performansını artırmaya yönelik çalışmalara odaklanmalıdır (PWC, 2012).

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

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

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

Şekil 1. İç denetim Birim Yöneticisinin Değişen Roller



Kaynak: Deloitte,2017;3

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

Deloitte tarafından 2017 yılında yayınlanan raporda, iç denetim birim yöneticilerinin gelişen ve değişen rollerini 4 temel kavram üzerine inşa ettiğini görmekteyiz (Deloitte, 2017). Şekil 2’de görüldüğü üzere iç denetim biriminin lideri sorunları çözmek ve stratejik hedefleri gerçekleştirmek için üst yönetim, denetim komitesi ile alt birimler arasında köprü görevi görürken, işletmede bir **değişim ajanı** olarak görev yapmalıdır. İkinci olarak iç denetim lideri, riskleri öngörmek için iç denetim programını iş stratejileri ile uyumlu hale getirmeli ve bu anlamda bir **stratejist** gibi davranmalıdır. Üçüncü olarak denetim komitesine ve yönetimine objektif, bağımsız bir güvence ve rapor sunarken **hükümet görevlisi** gibi davranmalıdır. Son olarak İDY iç denetim ile ilgili sorumlulukları yerine getirirken maliyetleri, işletmenin sahip olduğu yetenekleri dengeli bir şekilde kullanılmalı ve bu anlamda bir **operatör** gibi hareket etmelidir.

İç denetim yöneticilerinin yönetim işlevleri açısından odak alanları Tablo 1’deki gibi sıralanabilir.

Tablo 1. İç Denetim Birim Yöneticisinin Yönetimin İşlevleri Açısından Odak Alanları

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

Kaynak: IIA (b), 2014; 6

Planlama fonksiyonu altında, İDY açısından odaklanılması gereken alanlardan stratejik planlama, iç denetim tüzüğüne geliştirilmesi gibi birimin uzun vadeli odaklarını içermektedir. Taktik planlama ise, ağırlıklı olarak proje yönetimi

ve İDY'nin karşı karşıya olduğu diğer günlük kararlarla ilgilidir. Organizasyon fonksiyonu içerisinde İDY, iç denetimin örgütsel yönlerini de göz önüne alarak iç denetim bölümünü bir bütün olarak örgütlemeli, organize etmelidir. Hem planlama hem de organizasyonla ilgili iç denetim faaliyetinin yürütülmesi sonuçta İDY 'nin görevidir. İDY, mümkün olan en nitelikli adayları seçmeye ve denetçi beceri setleri doğrultusunda işe alım kararlarına odaklanmaya çalışmalıdır. Böylece nitelikleri uygun adayları en etkin şekilde uygun görevlere atayabilir. Son olarak da İDY İç denetim faaliyetinin lideri olarak, iç denetimin etkinliği ve etkililiğinden sorumludur. Bu nedenle, İDY' nin performansını değerlendirirken, yürüttüğü fonksiyonun durumunun değerlendirilmesi iç denetimin yürütme kalitesinin belirlenmesinde iyi bir başlangıç noktasıdır. Bu düşünce IIA'nın 1310 ve 1311 nolu Standartları tarafından da vurgulanmaktadır (IIA (b), 2014; 7).

3. DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİM BİRİM YÖNETİCİSİ (CAE) İLE İLİŞKİSİ

Denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını yerine getirirken eşgüdüm içerisinde çalışması gereken ve sürekli olarak iletişim içerisinde olması gereken en kilit kaynak iç denetim birimi yöneticisidir. İç denetim birim yöneticisi (CAE; Bundan sonra İDY olarak anılacaktır) denetim komitesinin başarısı için büyük miktarda bilgiye, kaynağa doğrudan sahiptir. Bu nedenle İDY'nin denetim komitesi ile birlikte çalışması, kurumsal yönetimin her geçen gün arttığı bugünün dünyasında çok daha anlamlı hale gelmektedir.

İç denetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkarılan raporlar, birim yöneticisi tarafından hem üst yönetime hem de denetim komitesine verilir. Bu ikili raporlama yapısı IIA tarafından da kabul edilmekte ve bu duruma ek olarak IIA, denetim komitesi başkanının İDY'den destek almasını da tavsiye etmektedir (Boyle, DeZoort, Hermanson, 2015; 699). Bu kapsamda iç denetim faaliyetlerinin denetim komitesi tarafından gözetimi ve koordinasyonu işletmeler için en iyi uygulama olarak kabul edilmektedir. Bu uygulamanın etkin çalışabilmesi için denetim komitesi, iç denetim planının uygulanmasında aktif görev almalı ve iç denetim fonksiyonunun düzgün bir şekilde yapılandırılmasını sağlamalıdır. Ek olarak İDY de uygun kaynaklarla ve organizasyon yapısı içerisinde uygun noktada konumlandırılmalıdır. Bu kapsamda, iç denetim birimi yöneticisinin, raporlama hattını doğrudan işlevsel olarak denetim komitesine ve idarî olarak icracı idareye doğru kurması gerekmektedir (Verschoor, 2008;125). Bu durum raporların nesnellüğünün korunması açısından önemlidir.

İç denetim raporlarının güncel durumu eksiksiz yansıtabilmesi için İDY'nin ve iç denetim biriminin bağımsızlığının sağlanmış olması gerekmektedir. İDY bağımsızlığının tam olarak sağlanmasının ilk adımı İDY'nin göreve atanması ve görevden alınması kararlarında üst düzey yöneticilerin herhangi bir etkisi olmaması şartına bağlıdır (Alzeban, 2015; 546). Başka bir deyişle iç denetim birimi üzerinde yönetimin etkisinin azalması, özellikle üst yönetimi ilgilendiren hassas konularda iç denetçiler ve İDY görevlerini yaparlarken kendilerini daha güvende hissetmelerini sağlayacaktır. Bu anlamdaki ilk çalışmalardan olan Steve Albrecht liderliğinde yapılan araştırmada (1988), araştırmacılar İDY'lerin kurumlarındaki

dört alanın gelişmişlik seviyesinin iç denetim birimlerini başarıya götürdüğüne karar verdiler: 1) Sağlıklı Kurumsal Çevre, 2) Üst Yönetim Desteđi, 3) İç Denetçi Kalitesi ve 4) Kaliteli Denetim Çalışması. İDY ilk iki (Sağlıklı Kurumsal Çevre, Üst Yönetim Desteđi) alanda doğrudan etki sahibi olmasa da son iki alanda (İç Denetçi Kalitesi ve Kaliteli Denetim Çalışması) doğrudan tasarruf sahibi olması, işletme etkinliği açısından sorumluluğunu en açık şekilde ortaya koymaktadır.

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

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

1. İşletmede standartlara aykırılık söz konusu ise İDY bu durumu yeterli bir şekilde açıklayabiliyor mu ve bu durumun ne gibi etkiler ortaya çıkartacağını öngörebiliyor mu?

2. İDY kendi açısından ortaya çıkan ve bağımsızlığını etkileyecek durumları açık şekilde denetim komitesine dile getirebiliyor mu?

3. İDY, yönetim tarafından kabul edilen, fakat işletme açısından telafisi zor sonuçlara yol açacak durumları açık bir şekilde denetim komitesi ile paylaşabiliyor mu?

Bu sorunların doğru ve samimi olarak yanıtlanması, İDY ile denetim komitesi arasındaki ilişkinin gücünü yansıtacaktır. İki birim arasındaki ilişkinin yakınlığı ve etkileşimin sıklığının yanı sıra ek olarak iki taraf arasında özel görüşmelerin varlığı işletmenin kurumsallaşma sürecine katkıda bulunurken olası tehditlere karşı hazırlıklı olunmasını sağlayacaktır.

Sağlıklı bir iç denetim modelinde; denetim komitesi, yönetim ve iç denetim fonksiyonu arasında açıkça tespit edilmiş ve ilan edilmiş iletişim ve raporlama çizelgelerini olması önemlidir. İç denetimle ilgili en önemli ilişki, İDY ile denetim komitesi başkanı arasındaki iletişimin boyutudur. İDY, denetim komitesi başkanıyla denetim komitesiyle ilgili veya şirket genelinde önem taşıyan herhangi bir konu, açıklama veya bulgu konusunda rahatça temas kurduğunu hissediyorsa, bu durum İDY ile denetim komitesi arasındaki iletişimin sağlıklı olduğunu göstermektedir. Denetim komitesi toplantılarının öncesinde İDY ve denetim komitesi başkanının aylık kontroller arasında bir ön toplantı düzenlenmesi olumlu

bir uygulama olabilir. Buna ek olarak, İDY hem yönetimin hem de denetim komitesinin faaliyetleri hakkında tam bir görüşe sahip olmalıdır. Ayrıca bu faaliyetlerin amaçları ve diğer faaliyetlerle ilişkilerinin ortaya koyulduğu örgütsel tartışmalara aktif olarak katılmalıdır (Deloitte, 2014;4). Bu durum İDY'nin şirketin üst düzey bir yöneticisi olduğunun ve nüfuz, etkinliğe sahip olduğunu teyit etmede önemli bir rol oynamaktadır

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

1. Komiteden, iç denetim sözleşmesini yıllık olarak gözden geçirmesini ve onaylamasını isteyebilir.

2. Kurum içi yapının iç denetçiler için yeterli bağımsızlık sağladığından emin olmak için denetim komitesine iç denetimin işlevsel ve idari raporlama hatlarını Denetim komitesi ile gözden geçirebilir.

3. Tüzüğe, denetim komitesinin İDY'nin işe alım kararlarını gözden geçirmesi dahil atama, tazminat, değerlendirme, alıkoyma ve işten çıkarılma gibi konuları eklettirebilir.

4. İç denetim biriminin ve bütçesinin yeterliliğinin ve iç denetim faaliyetlerinin kapsam ve sonuçlarının değerlendirilmesinde denetim komitesine yardımcı olabilir,

5. Diğer kontrol ve izleme işlevlerinin koordinasyonu ve gözetimi hakkında bilgi verebilir (örn: Risk yönetimi, uyumluluk, güvenlik, iş sürekliliği, yasallık, etik, çevresel durum, dış denetim).

6. Organizasyonun ve iştiraklerinin faaliyetlerini kontrol etmeye yönelik süreçlerle ilgili önemli konuları rapor edip, bu süreçlerle ilgili iyileştirme önerilerinde bulunabilir,

7. Yıllık denetim planının durumu ve sonuçları ile faaliyet kaynağının yeterliliği hakkında üst yönetime ve denetim komitesine bilgi verebilir,

8. Yönetim tarafından belirlenen riskler veya kontrol endişeleri dahil olmak üzere risk bazlı uygun bir metodoloji kullanarak esnek yıllık denetim planı geliştirip ve bu planı gözden geçirme ve onaylama ile periyodik güncellemeler için denetim komitesine sunabilir,

9. Yönetim ve denetim komitesi tarafından talep edilen özel görevler veya projeler de dahil olmak üzere onaylanan yıllık denetim planının uygulanması hakkında rapor hazırlayıp sunabilir.

4. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Dünya genelindeki düzenleyiciler, denetim komitesini, finansal raporlama, iç kontrol ve risk yönetimi açısından yöneticilerin eylemlerini izleyerek paydaşların menfaatlerini koruma rolünü üstlenen kritik bir unsur olarak görmektedirler. Ayrıca, komiteyi, aralarında bulunan bilgi asimetrisini azaltmaya imkân tanıyan, yönetim kurulu ile iç ve bağımsız denetçiler arasında bir irtibat noktası olarak değerlendirmektedirler. Denetim komitesi, denetimle ve özellikle denetçilerle

kuruluşun ilişkisi ile ilgili çeşitli konulardan sorumludur. Bu sorumlulukları kapsamında iç kontrol usullerini ve risk yönetim sistemini gözden geçirirler. Dolayısıyla denetim komitesi ve iç denetim bölümü arasındaki çalışma ilişkisinin etkililiği, sağlam bir kurumsal yönetiminin temelidir (Adel ve Maissa, 2013;61). Çalışmanın amacı bütün bunlar dikkate alınarak denetim komitesinin iç denetim çalışmalarına etkisi, iç denetim birim yöneticilerinin algıları üzerinden değerlendirmektir. Bu amaçla literatürden yararlanılarak yirmi sorudan oluşan bir anket formu oluşturulmuştur. Anket formu iki bölüm olarak tasarlanmıştır. İlk bölümde anketi cevaplayanların işletmelerinin özelliklerine ilişkin sorulara, ikinci bölümde denetim komitesinin varlığının iç denetim biriminin çalışmalarına etkisi İDY (CAE) bakış açısından ölçmeye yönelik 5’li likert ölçeği ile hazırlanmış sorulara yer verilmiştir. Anket formu iç denetim konusunda uzman 7 kişi tarafından (4 akademisyen ve 3 İDY-CAE) incelenmiş, uzmanların önerileri doğrultusunda düzenlenerek içerik geçerliliği sağlanmıştır.

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

Bu çalışmada anket gönderilen 196 İç Denetim Birim yöneticisinden 81 cevap gelmiş, bu da oransal anlamda yaklaşık %41.3 gibi bir oranı temsil etmektedir. Genel çerçevede anket geri dönüşleri incelendiğinde bu oranın %30 civarında gerçekleştiği dikkate alınır, bu çalışmadaki geri dönüş oranı iyi olarak nitelendirilebilir (Yılcı, 2015;202). Ayrıca yaptığımız literatür taramasında doğrudan İDY’ler (CAE) ile yapılan benzer çalışmalarda anket geri dönüş oranlarının %30’un da altında gerçekleştiği görülmektedir. Nitekim İDY’leri hedef alan benzer nitelikteki araştırmaların yanıt oranlarına bakıldığında, Bariff (2003) çalışmasında 240 şirketten 53 yanıt alınarak %22’lik bir yanıtlama oranı; Leung ve

diğerleri (2004) tarafından yapılan çalışmada %21,4'lük bir yanıtlama oranı; Christopher ve arkadaşlarının (2009) çalışmasında 206 şirketten 34'ünün dönüş yapmasıyla %17'lik bir oran elde edilmiştir. Staden ve Steyn'in (2009) yaptığı çalışmada ise 30 İDY'den toplanan veri ile analiz gerçekleştirilmiştir. Bu tez çalışmasında elde edilen %41'lik yanıt oranı yeterli ve kabul edilebilir olarak yorumlanabilir.

Literatür incelemesi sonucunda araştırma problemleri şu şekilde tanımlanmıştır:

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

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

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

H₁: Halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında bağımsızlık algısı açısından fark vardır.

H₂: Halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında finansal denetim algısı açısından fark vardır.

H₃: Halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında risk yönetim algısı açısından fark vardır.

H₄: Halka açık şirketler ile halka açık olmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticileri arasında iletişim algısı açısından fark vardır.

H₅: Denetim komitesi olan şirketler ile denetim komitesi olmayan şirketler arasında bağımsızlık algısı açısından fark vardır.

H₆: Denetim komitesi olan şirketler ile denetim komitesi olmayan şirketler arasında finansal denetim algısı açısından fark vardır.

H₇: Denetim komitesi olan şirketler ile denetim komitesi olmayan şirketler arasında risk yönetimi algısı açısından fark vardır.

H₈: Denetim komitesi olan şirketler ile denetim komitesi olmayan şirketler arasında iletişim algısı açısından fark vardır.

H₉: Raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin bağımsızlık algısı birbirinden farklıdır.

H₁₀: Raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algısı birbirinden farklıdır.

H₁₁: Raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin risk yönetimi algısı birbirinden farklıdır.

H₁₂: Raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerdeki iç denetim birim yöneticilerinin iletişim algısı birbirinden farklıdır.

H₁₃: Denetim komitesi olup raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticilerinin bağımsızlık algısı birbirinden farklıdır.

H₁₄: Denetim komitesi olup raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algısı birbirinden farklıdır.

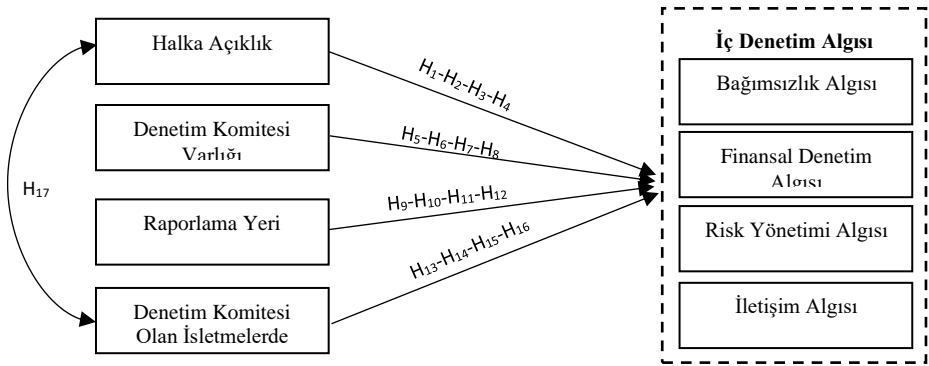
H₁₅: Denetim komitesi olup raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticilerinin risk yönetimi algısı birbirinden farklıdır.

H₁₆: Denetim komitesi olup raporlamayı denetim komitesine yapan ve yapmayan şirketlerde çalışan iç denetim birim yöneticilerinin iletişim algısı birbirinden farklıdır.

H₁₇: Denetim komitesi bulunan işletmelerde halkla açıklık ile raporlamanın yapıldığı yer arasında ilişki vardır.

Araştırmamızda hipotezler bağlamında geliştirilen araştırma modeli Şekil 7’de sunulmuştur

Şekil 2. Araştırma Modeli



4.2. Verilerin Analizi

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

4.3. ARAŞTIRMA SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR

4.3.1. Tanımlayıcı Bulgular

Araştırmada öncelikle katılımcıların çalıştığı işletmelere ilişkin tanımlayıcı değişkenler frekans analizi ile incelenmiştir. Sonuçlar Tablo 2’ sunulmuştur.

Tablo 2. Tanımlayıcı İstatistikler

N=81	Gruplar	Frekans	Yüzde
Çalışan Sayısı	1-500 arası	20	24.7
	500 ve üzeri	61	75.3
Denetim Komitesi	Var	60	74.1
	Yok	21	25.9
Halka Açık	Evet	32	39.5
	Hayır	49	60.5

İç Denetim Birim Raporunun Yapıldığı Yer	Yönetim Kurulu	34	38.3
	Denetim Komitesi	31	42.0
	Genel Müdür veya Diğer Üst Yöneticiler	16	19.8

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

İç denetim çalışmalarına yönelik algılara ilişkin katılımcıların verdiği cevaplar frekans analizleriyle incelenmiştir. Elde edilen tanımlayıcı bulgular Tablo 3'de sunulmuştur.

Tablo 3. Ölçek Maddeleri, Ortalama Değerler ve Standart Sapmalar

Ölçek İfadeleri	Ort	SS
1. Denetim komitesinin varlığı, iç denetimin faaliyet bağımsızlığını artırıcı bir unsurdur.	4.41	0.834
2. İç denetim birimi, eğer denetim komitesi var ise, raporlamalarını denetim komitesine gerçekleştirmelidir.	4.28	0.951
3. Raporlamanın denetim komitesine yapılması, iç denetim biriminin bağımsız çalışabilme seviyesini arttıracaktır.	4.28	1.002
4. İç denetim birimi yöneticisi (CAE), birim faaliyetlerinin bağımsızlığı etkileyen konuları denetim komitesi ile paylaşmalıdır.	4.70	0.534
5. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim biriminin finansal denetim çalışmalarının kalitesini olumlu etkiler.	4.24	0.859
6. Denetim komitesi, iç denetim biriminin finansal denetimine yönelik çalışma planını inceler, önerilerde bulunur.	4.03	1.077
7. Denetim komitesi, finansal denetime yönelik olarak bağımsız denetimin beklentileri ile iç denetim çalışmalarının uyumuna katkı sunar.	4.12	0.927
8. Denetim komitesinde muhasebe finans uzmanı üye/üyelerin bulunması, iç denetim biriminin finansal denetime yönelik çalışmalarını olumlu etkiler.	4.25	0.958
9. Denetim komitesinin varlığı, işletme için kritik risk faktörlerinin tespitinde iç denetim birimine destek olur.	4.20	0.890
10. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim birimini etkin bir risk yönetim programı oluşturma yönünde teşvik eder.	4.28	0.668
11. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim biriminin risk yönetim programının üst yönetim tarafından benimsenmesine destek olur.	4.27	0.869
12. Denetim komitesinin varlığı, risk yönetim planının uygulanmasında iç denetim birimi ile diğer birimlerin eşgüdümünü kolaylaştırır.	4.09	0.916
13. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim birimi ile üst yönetim arasındaki iletişimi güçlendirir.	4.27	0.935
14. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim biriminin kurum içi diğer birimlerle iletişimini güçlendirir.	3.81	1.050
15. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim birimi ile bağımsız denetim arasındaki iletişimi güçlendirir.	3.76	1.075
16. Denetim komitesinin varlığı, iç denetim birimi ile işletme paydaşlarının iletişimini güçlendirir.	3.97	0.961

Tablo 3 incelendiğinde, ölçek ifadelerine verilen cevapların ortalamalarının genel olarak yüksek çıktığı görülmektedir. En fazla katılımın sağlandığı ölçek ifadesinin 4.70 ile "İç denetim birimi yöneticisi (CAE), birim faaliyetlerinin bağımsızlığı etkileyen konuları denetim komitesi ile paylaşmalıdır"

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

4.3.2. Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlilik Testleri

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

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

Tablo 4. Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlilik Katsayıları

MADDE	FAKTÖR YÜKLERİ				
	BOYUT 1	BOYUT 2	BOYUT 3	BOYUT 4	ORT
Bağımsızlık	1	.590			
Algısı	2	.841			4.32
	3	.901			
	4		.489		
Finansal Denetim	5	.716			
Algısı	6	.865			4.27
	7	.816			
	8	.520			
Risk Yönetimi	10		.845		
Algısı	11		.916		4.21
	12		.742		
	13			.633	
İletişim Algısı	14			.878	4.02
	16			.681	

Öz değer	1.54	5.46	1.63	1.01
Açıklanan varyans %	16.324	19.638	18.075	14.970
Güvenilirlik katsayısı	.800	.791	.886	.724
KMO: 0.724				
Bartlett: 570.834 (p=.000)				

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

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

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

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

4.3.3. Araştırma Hipotezlerinin Testi

Araştırmanın hipotezlerini sınamak üzere saha araştırması yöntemiyle toplanan 81 katılımcıya ait verilerle araştırma hipotezleri test edilmiştir. Araştırma

hipotezlerinin test edilmesinde kullanılacak uygun testin seçiminde verinin normal dağılım gösterip göstermediği kriteri baz alınmıştır.

Verilerin normal dağılıma uygunluğunun incelenmesi için yapılan Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilks testi sonuçları Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5. Normallik Testi

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

Analiz sonuçlarına göre dört boyutta da verilerin normal dağılıma uygun olmadığı tespit edilmiştir. Örneklem büyüklüğünün düşük olduğu araştırmalarda ve normallik varsayımının karşılanamadığı betimsel çalışmalarda, iki grubun karşılaştırılmasında t testinin parametrik olmayan karşılığı olarak da bilinen Mann Whitney U testi kullanılmaktadır (Büyüköztürk, 2011). Dolayısıyla araştırma hipotezlerinden iki grubun karşılaştırmasına dayalı olan ilk 16 hipotez Mann-Whitney U testi ile sınanmıştır. Kategorik iki değişken arasındaki ilişkinin incelenmesine dayalı olan 17. hipotez ise ki-kare testi ile sınanmıştır.

Araştırmanın, iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algıları, iletişim algıları, risk yönetimi algıları ve bağımsızlık algılarının çalıştıkları şirketlerin halka açık olup olmaması açısından farklılaşıp farklılaşmadığına yönelik hipotezlerini test etmek üzere yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 6'da sunulmaktadır.

Tablo 6. Şirketlerin Halka Açık Olup / Olmama Durumu ile İç Denetim Birim Yöneticilerinin Algıları Arasındaki Farklılık

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

Şirketlerin halka açık olup olmaması ile şirket iç denetim birim yöneticilerinin algıları arasındaki ilişki dört boyutun her biri açısından değerlendirildiğinde, söz konusu ilişkilerin istatistiki anlamlılık durumunu ifade eden p değerinin 0,50'den büyük olması, sınanan hipotezlerin kabul edilmediğini, yani yordanan ilişkinin tespit edilemediğini göstermektedir. Dolayısıyla, şirketlerin halka açıklık durumunun, iç denetim birim yöneticilerinin algısı üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Elde edilen bulgular ve analiz sonuçları ışığında H₁, H₂, H₃ ve H₄ hipotezleri reddedilmiştir.

Araştırmanın, iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algıları, iletişim algıları, risk yönetimi algıları ve bağımsızlık algılarının çalıştıkları şirketlerde denetim komitesi olup olmaması açısından farklılaşıp farklılaşmadığına

yönelik hipotezlerini test etmek üzere yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 7’de sunulmaktadır.

Tablo 7. Denetim Komitesi Varlığına Göre İç Denetim Birim Yöneticilerinin Algıları Arasındaki Farklılık

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

Tablo 7’de yer alan analiz bulguları incelendiğinde, çalıştığı şirketlerde denetim komitesi bulunan iç denetim yöneticilerinin finansal denetim, iletişim, risk yönetimi ve bağımsızlık algıları ile denetim komitesi bulunmayan şirketlerde çalışan iç denetim yöneticilerinin algıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Dolayısıyla, şirketlerde denetim komitesi bulunup bulunmaması durumunun, iç denetim birim yöneticilerinin algısı üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Elde edilen bulgular ve analiz sonuçları ışığında H₅, H₆, H₇ ve H₈ hipotezleri reddedilmiştir.

Araştırmannın, iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algıları, iletişim algıları, risk yönetimi algıları ve bağımsızlık algılarının, iç denetim birim raporunun hangi otoriteye sunulduğu açısından farklılaşıp farklılaşmadığına yönelik hipotezlerini test etmek üzere yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 8’de sunulmaktadır. Söz konusu yönetici algılarının, raporların denetim komitesine veya diğer otoritelere sunulması açısından farklılaşıp farklılaşmadığı iki ayrı kalemde incelenmiştir. İlk olarak, bünyesinde denetim komitesi bulunan ve bulunmayan tüm firmalar analize tabi tutulmuştur.

Tablo 8. İç Denetim Raporunun Sunulduğu Otoriteye Göre İç denetim Birim Yöneticilerinin Algıları Arasındaki Farklılık (81 firmanın tümü için)

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

Tablo 8’deki analiz bulgularına göre, iç denetim raporunun sunulduğu otoriteye göre iç denetim yöneticilerinin sadece bağımsızlık algılarında anlamlı bir farklılık bulunmuş ($p = 0,015 < 0,05$), diğer boyutlara göre algıları arasında anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Dolayısıyla, şirketlerde raporlama işleminin hangi

birime yapıldığının, iç denetim birim yöneticilerinin özellikle bağımsızlık algısı üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Elde edilen bulgular ve analiz sonuçları ışığında H_9 , H_{10} ve H_{11} hipotezleri reddedilmiştir. Buna karşın H_{12} hipotezi kabul edilmiştir.

Son olarak, iç denetim birim yöneticilerinin finansal denetim algıları, iletişim algıları, risk yönetimi algıları ve bağımsızlık algılarının, iç denetim birim raporunun hangi otoriteye sunulduğu açısından farklılaşıp farklılaşmadığına yönelik hipotezlerini test etmek üzere, bu defa **yalnızca bünyesinde denetim komitesi bulunan şirketler** üzerinden ikinci bir Mann-Whitney U testi yapılmıştır. Söz konusu yönetici algılarının, raporların denetim komitesine veya diğer otoritelere sunulması açısından farklılaşıp farklılaşmadığı, incelenmiştir (Tablo 9).

Tablo 9. İç Denetim Raporunun Sunulduğu Otoriteye Göre İç denetim Birim Yöneticilerinin Algıları Arasındaki Farklılık (Yalnızca denetim komitesine sahip 60 firma için)

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

Tablo 9'deki analiz bulgularına göre, iç denetim raporunun sunulduğu otoriteye göre (Yalnızca denetim komitesine sahip 60 şirket için) iç denetim yöneticilerinin sadece **bağımsızlık algılarında** anlamlı bir farklılık bulunmuş ($p=0,001<0.005$), diğer boyutlara göre algıları arasında anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Dolayısıyla, şirketlerde (denetim komitesine sahip 60 şirket için) raporlama işleminin hangi birime yapıldığının, iç denetim birim yöneticilerinin özellikle bağımsızlık algısı üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Elde edilen bulgular ve analiz sonuçları ışığında H_{13} , H_{14} , H_{15} hipotezleri reddedilmiş, buna karşın H_{16} hipotezi kabul edilmiştir.

Çalışmada son olarak, denetim komitesi bulunan işletmelerin halkla açıklık durumları ile raporlamayı nereye yaptıkları arasındaki ilişki ki-kare testi yardımıyla incelenmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 10'da gösterilmektedir.

Tablo 10. Ki-Kare Analizi Sonucu

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

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

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

SONUÇ

Günümüzde hızla değişen çevre şartları, iç denetimin önemini kavrayamayan işletmeler için risklerin öngörülebilirliğini azaltmakta, bu durum işletme açısından iç denetim ile denetim komitesinin koordineli çalışması gerekliliğinin önemini artırmaktadır. Denetim komitelerinin; risk yönetimi, iç denetim, iç kontrol, finansal raporlama, bağımsız denetim alanları ile ilgili gözetim ve koordinasyon görevleri bulunmakla birlikte, en önemli görev boyutunun iç denetim olduğu söylenebilir.

Etkin bir denetim komitesinin varlığı, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğine, etkin bir iç denetim faaliyetine sahip olmak ise etkin ve iyi çalışan bir denetim komitesine sahip olmayı gerektirir. Bu iki birim arasındaki artan etkileşim ve eşgüdüm işletmenin iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini sağlar ve yönetim kalitesini artırarak, şirket yapısını güçlendirir. Denetim komitesi ve iç denetim birimi arasındaki bu ilişkiler ağının iç denetim açısından tam olarak sağlıklı kurulabilmesi iç denetim birim başkanının yetenekleri ile doğrudan bağlantılıdır. Dolayısıyla iç denetim birim başkanı ile denetim komitesi arasındaki ilişkinin kapsamı kurumsallaşmaya katkıda bulunurken olası risklerin bertaraf edilmesine de katkıda bulunacaktır. Bu çerçevede güçlü denetim komitesi tarafından desteklenen iç denetim biriminin varlığı, denetim komitesinin hata ve hileleri önlemede gerekli bilgi ve belgeleri sağlamasında son derece önemlidir. Fakat bu konunun doğru etkin şekilde kullanılabilmesi direkt olarak denetim komitesinin varlığına bağlıdır.

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

Anket çalışmasıyla elde edilen veriler ile işletmelerin halka açıklık / kapalılık, işletmede denetim komitesi varlığı/ yokluğu, işletmede iç denetim raporlamasının nereye yapıldığı ile 4 boyut arasındaki ilişki 16 hipotez çerçevesinde incelenmiştir.

Çalışma çerçevesinde sınanan hipotezler ve bu doğrultuda yapılan Mann-Whitney U testi analizleri ve Ki-Kare analizi incelendiğinde hipotez 12 ve hipotez 16 istatistik olarak kabul edilmiştir. Bu iki sonuç değerlendirildiğinde bağımsız olmayan veya bağımsızlığı kısıtlanmış bir iç denetim fonksiyonunun, beklenen katma değeri üretmesi zorlaşmaktadır. Christopher vd. (2009) çalışmasında iç denetim birimini etkileyen bağımsızlık tehditlerini incelenmiş ve araştırmada üç temel tehdidin ön plana çıktığını vurgulanmıştır. İlk tespiti göre, iç denetçiler gelecekteki kariyer yükselmelerinde önlerine çıkabilecek kişilere bağımlı oldukları takdirde nesnel ve bağımsız bir iç denetim çalışması yürütemeyeceklerdir. İkinci tespit ise iç denetim bütçesinin onaylanması ile ilgilidir. İç denetim bütçesine CEO

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

KAYNAKÇA

- Adel, B., Maissa, T. (2013). Interaction between audit committee and internal audit: Evidence from Tunisia. *IUP Journal of Corporate Governance*, 12(2), 59-80
- Albrecht, W. S., Howe, K. R., Schueler, D. R. (Eds.). (1988). *Evaluating the effectiveness of internal audit departments*. Institute of Internal Auditors Research Foundation. Aktaran: Institute of Internal Auditors Research Foundation (2014).
- Alzeban, A. (2015). Influence of Audit Committee Industry Expertise on Internal Audit. *International Journal of Business and Management*, 10(4), 26
- Bariff, M. (2003). *Internal Audit Independence and Corporate Governance*.
- Boyle, D. M., DeZoort, F. T., Hermanson, D. R. (2015). The effects of internal audit report type and reporting relationship on internal auditors' risk judgments. *Accounting Horizons*, 29(3), 695-718.
- Büyükoztürk, Ş. (2011). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.
- Christopher, J. Sarens, G., Leung, P. (2009). A Critical Analysis of the Independence of The Internal Audit Function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200-220
- Deloitte (2017). *Chief Audit Executives Ready for the Spotlight?*
[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/risk/us-deloitte-chief-audit-executives-trends.pdf\(25.02.2018\)](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/risk/us-deloitte-chief-audit-executives-trends.pdf(25.02.2018))

- Deloitte (2014). Audit Committee Brief, Internal audit: Moving beyond Sarbanes-Oxley compliance, Audit Committee Brief. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/us-aers-acbrief-september-october-2014.pdf> (15.03.2017)
- Eldridge, C. B, Park, P. (2004). The Nascent Chief Audit Executive: Preparing for a Brave New World of Business, Korn/Ferry International. <https://na.theia.org/about-us/Public%20Documents/The%20Chief%20Audit%20Executive-Understanding%20the%20Role%20and%20Professional%20Obligations%20of%20a%20CAE.pdf>
- IIA (2014). Global Public Sector Insight: Independent Audit Committees In Public Sector Organizations.
- IIA (2015). İç Denetim Standartları Neden Önemlidir, Tone at the Top, Sayı: 73.
- Institute of Internal Auditors (2004). The role of internal auditing in enterprise risk management. <https://na.theia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20ORole%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf> (01.10.2017)
- İslamoğlu, A.H. Alınçık, U. (2013), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Leung, P. Cooper, B. J., Robertson, P. (2003). The Role of Internal Audit in Corporate Governance & Management. School of Accounting and Law, RMIT University, Melbourne.
- Myers, P. M. Ziegenfuss, D. E. (2006). Audit Committee Pre-Enron Efforts to Increase The Effectiveness of Corporate Governance. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 6(1), 49-63.
- PWC, (2012). İç Denetimi Konulandırmak Doğru Zeminde Misiniz? İç Denetim Meslek Durum Anketi <https://www.pwc.com.tr/tr/risk-surec-teknoloji-hizmetleri/assets/ic-denetim-ve-kontrol-hizmetleri/kuresel-ic-denetim-anketi2012.pdf>
- Van Staden, M., & Steyn, B. (2009). The profile of the chief audit executive as a driver of internal audit quality. *African Journal of Business Management*, 3(13), 918-925.
- Verschoor, C. C. (2008). *Audit committee essentials*. John Wiley & Sons.
- Yılancı, M. (2015). İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, Detay Yayıncılık, Ankara
- Zain, M. M. Subramaniam, N., Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of Their Contribution To Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1), 1-18.

SUMMARY

An increasingly competitive environment, rapidly changing market needs and desires, and more complex business processes have rendered organizational management an even more challenging task. All these developments have contributed to and enhanced the significance of internal auditing as a business function that provides organizations with an objective and transparent consulting service as well as a higher value added. The continuity of business activities in a consistently developing organizational ecosystem and leading the competition could only be possible by an ex ante prediction and detection of the potential risk factors. Thereby, a fully operational internal audit function is necessary for uncovering any frauds and errors, and preventing recurrence of mistakes.

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

Audit Executive (CAE), who is the person responsible for maintaining the activities of the internal audit effectively and independently at the head of the internal audit, it should be in constant communication with senior management in order to detect the risks, fault and frauds that the business is facing. The chief audit executive should inform the management about this, assess the need for resources, and inform the responsible persons.

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

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