

İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLERE İLİŞKİN ULUSAL ve ULUSLARARASI LİTERATÜR İNCELEMESİ*

Kübra Akın TOSUN¹
Durmuş ACAR²

ÖZET

Kurumsal yönetimde iç denetim uygulamalarının fazlasıyla gerekli görülmesi ve iç denetimin etkinliği ölçülmeden farklı alanlara etkisinin belirlenememesi akademik çalışmalarda iç denetim etkinliğinin ölçülmesi konusunu cazip hale getirmiştir. Bu nedenle, iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler ile ilgili literatürü incelemek zorunlu hale gelmiştir. Bu çalışmanın amacı, iç denetimin etkinliğine ilişkin ulusal ve uluslararası literatürü incelemek ve iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörleri ortaya koymaktır. Böylece, çalışma, iç denetimin etkinliği ile ilgili yapılacak ampirik (deneysel) çalışmalar için bir kılavuz olacaktır. Çalışmada, iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere yönelik incelenen ulusal ve uluslararası literatür karşılaştırılarak, ulusal ve uluslararası düzeyde hangi faktörlerin daha çok önemsendiği ortaya konmuştur. Çalışma sonucunda, ulusal literatürde iç denetimin etkinliği ile ilgili iç denetçilerin bağımsızlığı ve yönetim desteği ön plana çıkarken, uluslararası literatürde daha çok bağımsızlık da dahil olmak üzere iç denetçilerin nitelikleri üzerinde durulduğu görülmüştür. Ayrıca, konu ile ilgili yapılan çalışmaların uygulama alanının, özellikle ulusal literatürde daha çok kamu sektörü olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Etkililik, Etkinlik, Literatür

* Bu çalışma; Dr. Kübra Akın Tosun'un Prof. Dr. Durmuş Acar danışmanlığında, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde hazırladığı "İç Denetimin İşletme Verimliliği Üzerine Etkisi: BIST Kapsamındaki İmalat İşletmelerinin Yönetici Algılarının Değerlendirilmesi" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

¹ Kübra Akın TOSUN, Dr. Öğr. Gör., Harran Üniversitesi, Birecik Meslek Yüksekokulu, kakin@harran.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-4493-297X, (Sorumlu Yazar)

² Durmuş ACAR, Prof. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, dacar@mehmetakif.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-4701-6045.

NATIONAL and INTERNATIONAL LITERATURE REVIEW of the FACTORS DETERMINING THE EFFECTIVENESS of INTERNAL AUDIT

ABSTRACT

The fact that internal audit practices are deemed too necessary in corporate governance and the impact of internal audit on different areas cannot be determined without measuring its effectiveness has made it attractive to measure internal audit effectiveness in academic studies. Therefore, it has become necessary to review the literature on the factors that determine the effectiveness of internal audit. The purpose of this study is to examine the national and international literature on the effectiveness of internal audit and to reveal the factors that determine the effectiveness of internal audit. Thus, the study will be a guide for empirical (experimental) studies to be conducted on the effectiveness of internal audit. In the study, by comparing the national and international literature on the factors determining the effectiveness of internal audit, it was revealed which factors are more important at national and international level. As a result of the study, it is seen that while the independence and management support of internal auditors regarding the effectiveness of internal audit are prominent in the national literature, the qualifications of internal auditors, including independence, are emphasized in the international literature. In addition, it has been determined that the field of application of the studies on the subject is mostly the public sector, especially in the national literature.

Keywords: Internal Audit, Efficiency, Effectiveness, Literature.

1. GİRİŞ

İşletmelerde kaynakların suistimali ve kötüye kullanımını önlemeyi amaçlayan iç denetim, kaynakların verimli kullanılmasını sağlamada azımsanamayacak rol oynamaktadır (Badara ve Saidin,2014).

Diğer bir ifade ile iç denetim, bir işletmenin sürdürülebilir finansal koşullara ulaşması için büyüme ve gelişmesine ilişkin verimliliği sağlamaya destek sunmaktadır. Alzeban ve Gwilliam (2014); bir organizasyondaki başarısızlığın, zayıf iç denetim uygulamalarından kaynaklandığını savunmaktadırlar. Kurumsal yönetimde iç denetim uygulamalarının sağladığı katkıların görülmesi ve iç denetimin etkinliğinin ölçülmesi, bir çok akademik çalışmanın da konusunu oluşturmuştur. Bu nedenle, iç denetimin etkinliği ile ilgili literatürün toplu bir şekilde ortaya konulması daha sonra yapılacak çalışmalara önemli katkılar sağlayacaktır.

Badara ve Saidin (2014), iç denetimin, işletmelerin süreklilik ve başarısında önemli rol oynaması dolayısıyla iç denetimin etkinliğinin

gelecek yıllarda da araştırma konusu olmaya devam edeceğini belirtmişlerdir.

Bu çalışmada, iç denetim etkinliğini belirlemeye yönelik gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde gerçekleştirilen teorik ve ampirik çalışmalar detaylı bir şekilde incelenmeye çalışılmıştır. İncelenen çalışmalar, iç denetimin etkinliğinin ölçüm ve yaklaşımlarında birçok farklılıklar ortaya koymuştur. Çalışmalarda; iç denetim etkinliğinin analizinde teorik farklılıkların olmasının yanında, iç denetim etkinliğini ölçen değişkenlerde de fikir birliğinin olmadığı görülmektedir.

2. İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNE İLİŞKİN ULUSAL LİTERATÜR İNCELEMESİ

Türkiye’de iç denetim etkinliğini araştıran çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Çalışmalar daha çok kamu sektöründe yapılmakla birlikte, son yıllarda özel sektördeki iç denetim uygulamaları ile ilgili araştırmalar da artmaktadır.

Çalışmalarda da görülebileceği gibi Türkiye’de özellikle halka açık işletmelerin birçoğunda iç denetim birimi kurulmuştur. Ancak bazı işletmelerde iç denetim birimi olsa da iç denetim uygulamalarının etkin olmadığı görülmektedir. Bu durumun tam aksi şekilde, iç denetim birimi bulunmamasına rağmen, iç denetim uygulamalarını etkin bir şekilde yürüten işletmeler de bulunmaktadır.

Pehlivanlı (2008), “ Kurumsal Risk Yönetim Temelli İç Denetim ve Türkiye Uygulamaları” adlı doktora tezinde, BİST’de işlem gören 232 firmanın iç denetim faaliyetlerini incelemiştir. İncelenen işletmelerin % 84,2’sinde iç denetim biriminin bulunduğu belirlenmiştir. Araştırma kapsamındaki işletmelerin yarısında kurumsal yönetim sürecinin aktif olarak başlamasına karşın, diğer yarısında kurumsal yönetim sürecinin faal olmadığı görülmüştür. Kurumsal yönetimin faal olmadığı işletmelerde iç denetimin etkinliğinden de söz edilememektedir (Kurnaz, 2006; Abdioğlu, 2008; Yeniğün, 2008; Küpçü, 2011; Cengiz, 2013).

Araştırmasında kurumsal yönetim kapsamında iç denetimin yeri ve önemini teorik olarak anlatan Cengiz (2013), BIST-100 endeksinde yer alan işletmelere anket uygulamıştır. Anket tekniği ile katılımcılara yöneltilen sorular, iç denetimin kurumsal yönetim ile ilişkisini tespit etmeye yönelik oluşturulmuştur. Ankete katılan işletmelerin çoğunluğu iç denetimin gerekli olduğunu ve kurumsal yönetim uygulamalarının merkezinde yer aldığını ifade etmişlerdir.

Abdioğlu (2008), İMKB-100 endeksinde yer alan işletmelerde iç denetimin kurumsal yönetimdeki rolünü araştırmak için bir araştırma

yapmıştır. “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma” adlı çalışmada, regresyon yöntemi kullanılarak analiz edilen veriler, iç denetimin kurumsal yönetim anlayışının uygulanmasında olumlu ve önemli bir rol oynadığını ortaya koymaktadır.

Küpçü (2011), Yenigün (2008), Abdioğlu (2007), Kurnaz (2006) da çalışmalarında iç denetimin kurumsal yönetim anlayışını desteklediği yönünde benzer sonuçlara ulaşmışlardır.

Son yıllardaki işletme ve muhasebe skandallarının kontrol ve denetim sistemlerinin etkinliğinin önemini gündeme getirmesi de bu alandaki çalışmalara kaynaklık etmektedir. Bu amaçla Kara (2011) “İç Denetimde Risk Yönetimi” başlıklı yayınlanmamış doktora tezinde, daha etkin bir denetim sistemi olarak kabul edilen risk odaklı bir iç denetimin, finansal risklerin önlenmesi konusunda ülkemiz koşullarına ve faaliyetlerine ne ölçüde uygulandığını incelemiştir. Çalışmada, İMKB-Üretim sektörü endeksine kayıtlı 47 işletme değerlendirilmiştir. Katılımcı ve temsil edilen işletmenin verileri için tanımlayıcı istatistiksel analizler sonucunda iç denetim sistemi ve iç denetçilerin; finansal analiz, risk değerlendirmesi, faaliyet geliştirme, analiz ve tavsiye sunma ve değer yaratmada önemli bir rol oynadıkları ortaya konmuştur.

Akçay (2013) yaptığı çalışmada, belediye iç denetçilerinin görüşlerinden yola çıkarak, kamu kurumlarının faaliyetlerinin verimliliğinin artırılmasına olumlu katkı sağlayan denetim süreci ile ilgili önerilerde bulunmuştur.

Tosunoğlu (2010), yayınlanmamış yüksek lisans tezinde, iç denetimin kurumsal yönetim fonksiyonları ve performansı üzerindeki etkisini incelemiş ve SPK’ya bağlı denetim şirketlerine anket uygulamıştır. Çalışma sonucunda, iç denetim biriminin işletme için son derece önemli olduğu ve etkinliğini artırmak için gerekli faaliyetleri gerçekleştirmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Gönen ve Çelik (2005) yaptıkları çalışmada iç denetimin insan kaynakları yönetimi ile birlikte çalışmasının şirketlere rekabet avantajı sağlayabileceğini ifade etmişlerdir.

Kızılböğâ ve Özşahin (2013), araştırmalarında etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim ve iç denetçilerin faaliyetlerine katkısını teorik olarak değerlendirmişlerdir. Araştırmada, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının, kurumsal hedeflere ulaşmada sürdürülebilirliği sağladığı ve iç denetçilerin kuruma değer katmaya ve tavsiyede bulunmaya

odaklanmasına izin verdiği ifade edilmiştir. Ayrıca, konu ile ilgili gelecekteki araştırmalar için bazı önerilerde bulunulmuştur.

Memiş (2008), "Etkili ve Başarılı İç Denetim İçin Gerekli Koşullar" adlı araştırmasında teorik çerçeve altında, iç denetim için gerekli koşulları ayrıntılı olarak incelemiştir. İç denetimin performansını IIA'nın Bağımsızlık, Mesleki Yeterlilik, Çalışmanın Kapsamı, Denetim Çalışmasının Faaliyetleri ve İç Denetim Departmanının Yönetimi Standartlarının belirlediğini ifade etmiştir. Ayrıca, iç denetim biriminin kendini üst yönetime rahat bir şekilde ifade edebilmesi, iç denetimin rolünü ve önemini (muhasabe ve finans alanlarının kontrolü ile sınırlı olmadığının algılatılması) üst yönetime çok iyi anlatması ve işletme yönetiminin de iç denetimi sahiplenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bunun yanında, iç denetim biriminin bağımsızlığı, iç denetçiler ile denetim komitesi ile görüşme sıklığının (yılda en az 4 kere) iç denetim etkinliğini belirleyen faktörlerden olduğu ifade edilmiştir. Çalışmada, iç denetçilerin mesleki yeterliliğe ve bazı öz niteliklere sahip olmaları gerektiği belirtilmiştir.

Biçer (2006) "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama" başlıklı çalışmada, iç denetimin kurum faaliyetlerine katkısı değerlendirilmiştir. Belediyelerde görev yapan iç denetçilerin görüşlerinin incelendiği araştırmada, iç denetime verilen önem, bağımsızlık, raporlamada şeffaflık, mevzuata uygunluk, değer katma, düzenli risk değerlendirme ve analizi gibi etkinlik kriterleri iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler olarak dikkate alınmıştır.

Sevim ve Eliuz (2007), "Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Rollerini ve İMKB'de Bir Araştırma" konulu çalışmalarında denetim komitelerinin rollerini iç denetimin etkinliği açısından incelemişlerdir. İMKB'de kote edilmiş işletmeler üzerinde yaptıkları araştırmada, komitelerin iç denetimin etkinliğini kısmen sağladıkları görülmüştür. İşletmelerin faaliyet süresi ve halka açıklık oranı ile komitelerin iç denetimin etkinliğini sağlama düzeyi arasında herhangi bir ilişki bulunamamıştır.

İşçi (2019), "İç Denetim Etkinliğinin Performans Açısından Değerlendirilmesi: İç Denetçilerin Bakışıyla Kamu Üniversitelerinde Nitel Bir Araştırma" adlı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezinde, Marmara Bölgesi'ndeki beş kamu üniversitesinde görev yapmakta olan on altı iç denetçiye, iç denetim uygulamaları ilgili ve performans etkisiyle ilgili sorular yönelmiştir. Elde edilen verilerin analizinde ise, nitel araştırma yöntemlerinden yorumlayıcı içerik analizinden yararlanılmıştır. İç denetçilerin bakış açılarına göre kurumsal performans

açısından iç denetimin etkin olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan çalışmada, verilerin analiz edilmesi neticesinde, iç denetçiler ile yapılan görüşmelerden elde edilen yanıtlar çerçevesinde altı adet tema tespit edilmiştir. Söz konusu temaların altında on üç adet kategori ve bu kategorilerin altında da otuz sekiz adet kod belirlenmiştir. İlgili kod ve kategorilerin yer aldığı temalar, “iç denetim süreci”, “iç denetim alanı”, “iç denetim algısı”, “iç denetimin değerlendirilmesi”, “iç denetim performansı” ve “iç denetim etkinliği” dir. İç denetim faaliyetinin kurumsal performans açısından etkinliğinin ise; iç denetimin güvence sağlayan ve kurumun çalışmalarına değer katan bir faaliyet olarak tanımlanması ve yürütülmesi, iç denetçiler tarafından sunulan önerilerin üst yönetim tarafından karar alma ve bu kararları uygulama aşamalarında kullanılması ile mümkün olacağı ifade edilmiştir.

Parlak (2020), “İç Denetim Sisteminin Etkinliği Ve Verimliliğe Etkisi: Özel Sağlık Kuruluşu Personeli Üzerine Bir Uygulama” adlı çalışmada özel bir hastanenin sağlık çalışanlarına demografik özellikler ve iç denetim sisteminin verimliliğe etkisine ilişkin ifadelerin yer aldığı iki bölümden oluşan bir anket uygulamıştır. Ankette kullanılan ifadeler ve ölçek, Kasım (2011)’in çalışmasından alınmıştır ve iç denetimin verimliliğe etkisine ilişkin ifadeler dört boyutta değerlendirilmiştir. Bu dört boyuttan yalnızca biri, iç denetimin etkinliği ile ilgili sınırlı sayıda ifade içermiş ve iç denetimin etkinliği tüm yönleriyle ele alınmadan verimliliğe etkisi ölçülmeye çalışılmıştır.

Yılmaz (2018), yayınlanmamış yüksek lisans tezinde, iç denetim faaliyetlerinin daha etkin uygulanabilmesi için işletmelerdeki tüm iş süreçlerinin ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması) bilgi sistemi ile entegre edilmesinin gerekliliğini ele almıştır.

Kozan (2019), “Türkiye’de Devlet Üniversitelerinin İç Denetim Etkinliğinin Değerlendirilmesi” adlı yayınlanmamış yüksek lisans tezinde; iç denetim koordinasyon kurulu, iç kontrol ve risk odaklı iç denetim sisteminin varlığı, bağımsızlık, yönetim ve çalışanların iç denetime bakış açıları, iç denetçilerin mesleki yeterlilikleri, iç denetim etkinlik faktörleri olarak belirlenmiştir.

Gökalp (2013), “Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi” adlı çalışmada, kamuda görev yapan iç denetçilere anket tekniği ile sorular yöneltilerek, elde edilen veriler ışığında, kamu iç denetim sistemindeki sorunlar tespit edilmiş ve çözüm önerileri sunulmuştur. İç denetim etkinlik faktörleri olarak; koordinasyon kurulu çalışmaları, çalışanların farkındalığı, iç kontrol sisteminin etkinliği, risk

analizi ve değerlendirilmesi, iç denetim raporlarının dikkate alınması, olarak belirtilmiştir.

Kasım (2011), “İç Denetim Sistemlerinin Bankaların Verimliliği Üzerindeki Etkisi” adlı yayınlanmamış doktora tezinde, bankalardaki iç denetim etkinliğini belirlemek için, uygulanan iç denetim sisteminin yürütmesi gereken işlevleri belirlemiştir. Bu işlevler; raporların doğruluğu ve güvenilirliği, gelir kaybına neden olabilecek işlemlerle ilgili önerilerde bulunma, personel ilişkilerini ve yeterliliğini inceleme, yönetime tavsiyelerde bulunma, kaynakların verimliliğini inceleme ve önerilerde bulunma gibi 8 adet ifadeden oluşmaktadır.

Soylu (2010), “İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği” adlı yayınlanmamış yüksek lisans tezinde, kamuda görev yapan iç denetçilere anket tekniği uygulanmış ve mevcut iç denetim faaliyetlerinin iyileştirilmesine yönelik görüşleri doğrultusunda önerilerde bulunmuştur. İç denetçilerin görüşlerinde iç denetimin etkinliği ile ilgili, iç denetçilerin yetkinliklerine ve bağımsızlıklarına yer verilmiştir.

Gürdal ve Çıplak (2014), “Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği” adlı çalışmalarında, kamudaki iç denetçilerin % 47’sinin iç denetim birimlerinin kurumsal kapasitesinin yeterli olmadığını düşündüklerini tespit etmiştir. Ayrıca, denetçilerin sadece % 52’si bağımsız olduklarını ifade ederken, iç denetimin en önemli sorununun üst yönetimin yetersiz farkındalığı olduğunu belirtmişlerdir. Çalışmada, kamudaki iç denetim etkinliği; bağımsızlık, yeterli ve yetkin iç denetim insan kaynağı, etkin risk yönetimi, standartlara uygunluk, iç ve dış denetim arasındaki işbirliği, etkin planlama, bütçeleme ve raporlama süreçleri ile hesap verme farkındalığı gibi ölçütlerle değerlendirilmiştir.

3. İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNE İLİŞKİN ULUSLARARASI LİTERATÜR İNCELEMESİ

Uluslararası literatürde, iç denetimin etkinliği konusunda pek çok çalışma yapılmış ve detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bazı araştırmacılar (Al Darwish, 1990) denetimin etkinliğini araştırmak ve doğrulamak adına rehber olarak İç Denetimin Profesyonel Uygulaması için Uluslararası Standartları benimserken, bazıları ise (Mihret & Yismaw, 2007; Arena & Azzone, 2009; Ahmad vd., 2009) iç denetimin etkinliğini kanıtlamak için kendi modellerini geliştirmişlerdir.

Dittenhofer (2001) “İç Denetim Etkinliği: Mevcut Yöntemlerin Gelişimi” başlıklı makalesinde, iç denetimin etkin olabilmesi için iç

denetimin temel amacını ve hedeflerini belirlemek, hedeflenen başarıyı ölçmede kullanılacak kriterleri belirlemek ve sonuç olarak tüm iç denetim sürecinin değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. İç denetim sürecindeki gelişme yönünü ve etkinliğini belirlemek için tüm sürecin sonuçlarını ölçmede kullanılan kriterlerden alışılmış kriterleri ayırt etmemiz gerektiği vurgulanmıştır.

Al-Twajiry vd. (2003) Suudi Arabistan'da bulunan şirketlerin iç denetim uygulamalarına ilişkin iki anketi ve araştırma görüşmelerini teorik olarak değerlendirmiştir. Sonuçlar, iç denetimin yeterince gelişmediğini göstermektedir. İç denetim departmanlarında yeterli kaynakların olmadığı, kalifiye personel eksikliğinin olduğu, bağımsızlık derecelerinde kısıtlamalar olduğu, performans denetimi yerine uygunluk denetimine odaklandıkları ve denetçilerin, yönetim ve denetlenenler tarafından kabul edilmediği ortaya konulmuştur. Çözüm önerisi olarak ise; devletin, kuruluşları iç denetim departmanları kurmaya ve organize etmeye teşvik ederek daha zorlayıcı bir rol oynaması gerektiği öne sürülmüştür.

Arena ve Azzone (2009), “İç Denetimin Etkinliğinin Organizasyonel Sürücülerini Tanımlama” başlıklı çalışmalarında iç denetimin etkinliğine etki eden faktörleri belirlemek amacıyla 153 İtalyan şirketten gelen veriler ışığında araştırma yapmışlardır. İç denetimin etkinliğinin şu üç faktörden etkilendiği sonucuna varmışlardır: İç denetim takımının karakteristiği, iç denetim süreci ve aktiviteleri ve kurumsal bağlantılar. Ayrıca iç denetimin etkinliğinin, şirket özellikleri dikkate alınarak, iç denetçi sayısının çalışan sayısına oranının büyümesiyle değişiklik göstereceğini ortaya koymuşlardır.

Unegbu ve Kida (2011) yaptıkları “Kamu Sektörü Yönetimini Geliştirmede Bir Araç Olan İç Denetim Etkinliği” adlı makalede Nijerya’da kamu sektörü yönetimini geliştirmek için denetim konusuna odaklanılmıştır. İç denetim bölümlerindeki kadro ve kaynak yetersizliğinin tam etkin olmayı olumsuz yönde etkilediği belirtilmektedir. Ayrıca, iç denetim ile birlikte kamu sektöründe oluşan hata ve hilelerin etkin bir şekilde kontrol edilebildiği, bunun için yeterli donanım ve elemana ihtiyaç olduğu sonucuna varılmıştır.

Hailemariam (2014), Etiyopya kamu sektöründe iç denetimin etkililiğinin belirleyicileri üzerine araştırma yapmıştır. Diğer tüm kuruluşları temsil ettiği kabul edilen 15 kamu kurumu üzerinde yapılan araştırmada, yönetim ekibi ve iç denetçilere anket uygulanmıştır. Araştırma bulguları; kamu sektöründe yönetimin iç denetime ilişkin algıları, yönetim desteği, iç denetçilerin bağımsızlığı, iç denetçilerin

mesleki ve işçi sayısı olarak yeterliliği ve iç denetim yönetmeliğinin varlığı gibi faktörlerin iç denetim etkinliği ile ilişkili olduğunu ortaya çıkarmıştır. Regresyon analizi sonuçlarına göre; kamu sektöründe iç denetim etkinliği ile iç denetçilerin mesleki ve işçi sayısı olarak yeterliliği, iç denetim yönetmeliğinin uygulanabilirliği arasında anlamlı ve pozitif yönde bir ilişki bulunmuştur. Kamu sektöründe iç denetim etkinliği ile diğer değişkenler (yönetimin iç denetime ilişkin alguları ve iç denetçilerin bağımsızlığı) arasında pozitif yönde bir ilişki bulunmasına karşın, anlamlı bulunmamıştır. Bu beş değişken, kamu sektöründe iç denetimin etkinliğine toplam % 55,10 oranında katkı sağlamaktadır.

Baharud-din, Shokiyah ve Ibrahim (2014), Malezya kamu sektöründe iç denetimin etkinliğine katkıda bulunan faktörleri araştırmışlardır. Araştırma, kamu sektöründeki denetçilerin, Kamu mali yönetiminde kontrol aracı olarak etkili olan iç denetimin etkinliğine yönelik algılarını belirlemek amacıyla yapılmıştır. Ayrıca, kamu yönetiminin bütünlüğü ve şeffaflığını destekleyen iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler arasındaki ilişkilerin incelenmesi hedeflenmiştir. Kamudaki iç denetçilere uygulanan anket verilerinin tanımlayıcı istatistiksel analiz, korelasyon ve regresyon analizleri yapılmıştır. Çalışma sonucunda, iç denetim etkinliğini belirleyen faktörlerden; iç denetçi yeterliliği, iç denetçilerin bağımsızlığı ve objektifliği ile yönetim desteği arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir.

Lenz (2015) iç denetimin katma değerinin ve etkinliğinin varlığını kanıtlamanın, büyük paydaşların gözünde yasal bir işlev olarak algılanmasının bir yolu olarak değerlendirmiştir. Chambers (1992), modern iç denetimin 3 “E” üzerine kurulduğunu; Etkinlik’in (Effectiveness), “doğru işi yapmak”, Etkililik’in (Efficiency), “doğru işleri düzgün bir şekilde yapmak”, Ekonomi’nin (Economy) ise “doğru işleri ucuz bir şekilde yapmak” olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, Etkinlik (Effectiveness), en önemli “E” olarak görülmüştür. Etkin olmayan bir iç denetim uygulaması, ne kadar etkili ve ekonomik olursa olsun, boşuna yapılmış bir uygulamadır. Dittenhofer (2001), organizasyon için gerçekten neyin önemli olduğunu vurgularken, etkinliğin olmadığı bir etkililiğin hiçbir yararının olmadığını ifade etmiştir.

Mustika (2015), iç denetçi yetkinlikleri, iç denetçi bağımsızlığı, iç denetim faaliyetine denetlenen kurum desteği ile iç ve dış denetçi ilişkisi gibi iç denetimin etkinliğini etkileyen faktörleri test etmiştir. Endonezya'nın Java Eyaletindeki iç denetçilerin yanıtlarının değerlendirildiği araştırmada, iç denetimin etkinliğine; iç denetim yetkinliğini, bağımsızlığını ile iç ve dış denetçi arasındaki güçlü ilişkiyi

artırarak ulaşılabileceği belirtilmiştir. Ancak, denetlenen kurum desteğinin iç denetimin etkinliğinde herhangi bir etkisinin bulunmadığını ortaya konulmuştur.

Endaya ve Hanefah (2016), iç denetçilerin karakteristik özellikleri ile iç denetimin etkinliği ve üst yönetim desteğinin ılımlaştırıcı etkisi arasındaki doğrudan ilişkiyi araştırmışlardır. Libya Muhasebeciler ve Denetçiler Derneği'nin 114 üyesine uygulanan anket verileri çoklu regresyon analizi ile incelenmiştir. Bulgular, iç denetçilerin özelliklerinin iç denetimin etkinliği üzerinde önemli bir etkisinin olduğunu ve üst yönetim desteğinin aracı etkisi olduğunu göstermiştir.

Dellai & Omri (2016), Tunus' da iç denetimin etkinliğini etkileyen faktörleri inceledi. Veriler, 148 Tunus örgütünün İç Denetim Yöneticilerine uygulanan anketlere verilen yanıtlardan elde edilmiştir. İç denetim etkinliği ile altı temel faktör arasındaki ilişkiyi tespit etmek amacıyla çoklu regresyon analizi kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre; iç denetimin etkinliğinin, iç denetimin bağımsızlığı, iç denetçilerin objektifliği, yönetim desteği, iç denetim işlevinin bir yönetim alanı olarak kullanılması ve organizasyonun sektörü faktörlerinden etkilendiği ortaya konulmuştur.

Tackie, Marfo-Yiadom ve Achina (2016), Gana'da faaliyet gösteren merkezi olmayan yerel yönetim idari sistemlerinde iç denetim etkinliğinin belirleyicileri konusunda araştırma yapmışlardır. Gana'da yerel yönetim sistemi; büyükşehir, belediye ve bölge meclisleri şeklinde yapılandırılmıştır. Araştırma, Gana'nın en fazla bölge meclisine sahip Ashanti bölgesi ile sınırlandırılmıştır. Veriler, Gana'nın Ashanti Bölgesi'ndeki bölge meclislerindeki iç denetim çalışanlarına uygulanan ankete verilen yanıtlardan elde edilmiştir. Kamu sektöründe denetim kalitesinin genellikle sınırlı olduğu algısının aksine, çalışma, uluslararası denetim standartlarına ve yerel denetim mevzuatına uyum nedeniyle yüksek kalitede denetim çalışmaları olduğunu ortaya koymuştur. Mesleki yeterlilik, örgütsel bağımsızlık ve kariyer gelişimi, iç denetimin etkinliği ile istatistiksel olarak anlamlı pozitif ilişkiye sahipken, üst yönetim desteğinin iç denetimin etkinliği üzerinde hiçbir etkisi olmadığı bulunmuştur.

Chevers, Lawrence, Laidlaw ve Nicholson (2016), Jamaikalı ticari bankalarda iç denetim fonksiyonunun etkinliğini etkileyen faktörleri araştırmıştır. Çalışma, denetim incelemesinin kalitesinin, organizasyonel bağımsızlığın, mesleki yeterliliklerin ve yönetim desteğinin iç denetimin etkinliği üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur. Paydaşların ve politika yapıcıların, iç denetimin herhangi bir finansal

kurumun finansal uygulanabilirliği ve finansal sağlığında oynadığı önemli rolü anlamalarının zorunlu olduğu sonucuna varmışlardır.

Lenz, Sarens ve Hoos (2017), iç denetim yöneticileri ve üst yönetim arasındaki ilişkiyi ve iç denetimin etkinliği ile ilişkisini incelemişlerdir. Çalışma, daha fazla ve daha az etkin iç denetim işlevleri arasındaki farklılıkları ortaya çıkarmış ve Alman kurumsal yönetimi bağlamında örgütsel, kişisel ve kişilerarası faktörleri inceleyerek açıklamalar sunmuştur. Bulgular, iç denetim yöneticileri ve üst yönetim arasındaki etkileşim modelinin, iç denetim etkinliğinin temel belirleyicisi olduğunu göstermiştir. Bu çalışma, uygulamada beklentilerin önemli ölçüde değişebildiği ve bazen çok az talep edilebildiği için, müşteri memnuniyetini iç denetim etkinliğinin temel ölçüsü olarak görmenin tehlikesini vurgulamaktadır. Organizasyonel düzeyde bulgular, “gizli şampiyon” olarak değerlendirilen şirketlerin etkin iç denetim uygulamalarından talep ve fayda sağladığını göstermektedir.

Rudhani, Vokshi ve Hashani (2017), çalışmalarında, denetimin fon suistimalini tespit etmede ve önlemede büyük önem taşıdığını, dolayısıyla kamu sektöründe iç denetim etkinliğini artıran faktörlerin kamu mali kaynaklarının düzgün ve daha şeffaf bir şekilde yönetilmesini sağladığını ifade etmişlerdir. Bu nedenle, etkinlik ve etkinliğe katkıda bulunan faktörler arasındaki ilişkiyi araştıran bir çalışma yapmışlardır. Çalışma için veriler, çevrimiçi bir anket yoluyla toplanmıştır. Ampirik analizin sonuçları, etkinliğin iç denetim kalitesi, iç denetim ekibinin yeterliliği, iç denetimin bağımsızlığı ve yönetim desteği ile olumlu bir ilişkisi olduğu kanıtlanmıştır. Ayrıca, analizdeki en etkili faktörler arasında yer aldığı için, denetim kalitesinin iç denetimin etkinliğinin temel unsuru olduğu teyit edilmiştir.

Musah, Gapketor ve Anokye (2018), Gana'daki KİT'ler arasında iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörleri incelemişlerdir. Çalışma, Gana'lı KİT'ler arasındaki çeşitli skandallara ve bu sorunlarla başa çıkabilecek iç denetimin etkinliğinin belirleyicileri üzerine deneysel çalışmaların bulunmamasına yanıt olarak gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, katılımcıların bazı faktörlerin etkisi hakkındaki algıları incelenmiştir. Bu faktörler; denetim biriminin yeterliliği, iç denetim biriminin büyüklüğü, iç ve dış denetçiler arasındaki ilişki, iç denetim işlevi için yönetim desteği ve iç denetim biriminin bağımsızlığıdır. Gana'daki KİT'lerin iç denetçileri, muhasebecileri ve yöneticilerine anket tekniği uygulanmıştır. Çalışmanın sonuçları, iç denetim fonksiyonuna yönelik yönetim desteğinin, iç denetimin etkinliğinin en önemli belirleyicisi olduğunu göstermiştir. Çalışma ayrıca, iç denetim biriminin büyüklüğünün, iç

denetim personelinin yeterliliğinin, iç denetim biriminin bağımsızlığının ve iç ve dış denetçiler arasındaki iyi ilişkinin iç denetimin etkinliğinin önemli belirleyicileri olduğunu da ortaya koymuştur.

Raghunandan ve diğerleri (2001) ile Goodwin (2003), denetim komitesi ve iç denetim fonksiyonu arasındaki ilişkiyi incelerken, denetim komitesinin bağımsızlığının ve aynı zamanda muhasebe ve finans deneyiminin de bu ilişki üzerinde tamamlayıcı bir etkiye sahip olduğunu eklemiştir. Nitekim denetim komitesinin dış ve bağımsız çalışanları ile muhasebe-finans uzmanlığı boyutu arasında pozitif bir ilişki görülmüştür. Ayrıca, İç denetim yöneticisi ile daha sık yapılan görüşmelerin, olası yetkisiz girişleri önleme ve iç denetim sonuçlarını gözden geçirme imkânı sağladığı vurgulanmıştır. Bu yüzden, denetim komitesi ve iç denetim fonksiyonu arasındaki sıkı ilişkinin, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını ve objektifliğini güçlendirdiği sonucuna varılmıştır. Bunun yanında, Arena ve Azzone (2009), İtalyan düzenlemelerine göre, iç denetimin etkinliğinde, denetim komitesinin olumlu yönde oldukça etkili olduğunu göstermiştir.

Rose ve Norman (2008) ve Norman ve diğerleri (2010), iç denetim yöneticisi raporu direkt olarak denetim komitesine sunduğunda, beklenmeyen ve olumsuz etkilerin oluşabileceğini işaret etmektedir. Böyle bir durumda, iç denetim yöneticisinin kariyer ve itibar endişelerinden dolayı, iç denetimin bağımsızlığında ve tarafsızlığında tehditler ortaya çıkabilmektedir (özellikle, iç denetim, yönetimi eğitime konumunda ise) Bu tehditler, yönetim ve denetim komitesi arasında oluşabilecek anlaşmazlıklar ve denetim komitesinin aşırı tepkisi ile sonuçlanabilmektedir. Özellikle, iç denetçi ile denetim komitesi arasında güçlü bir ilişki olduğunda, iç denetçilerin, risk prosedürlerinde ortaya çıkan problemleri denetim komitesine raporlamak istemedikleri yapılan çalışmalarla kanıtlanmıştır. Bu sonuç, iç denetim fonksiyonu ve çeşitli paydaşlar arasındaki karmaşık ilişkinin henüz tam olarak anlaşılmadığını göstermektedir. Abbott ve diğerlerinin (2010) çalışmalarında gösterildiği gibi, yönetim ve denetim komitesi arasında iç denetim fonksiyonu kaynakları üzerine hak talepleri oluşmaktadır. İç denetim fonksiyonlarının yönetim – iç denetim – denetim komitesi arasında, işletme çıkarlarını en iyi şekilde koruyacak biçimde ayrıştırılması ve aralarındaki anlaşmazlıkların çözülmesi, yeni çalışmalarda araştırılması gereken bir konu olarak ortaya çıkmaktadır.

Davies (2009) tarafından yapılan çalışmada, iç denetim fonksiyonu ve yönetim kurulu arasındaki ilişki özellikle iç denetim yöneticisi açısından değerlendirilmekle kalmamış, aynı zamanda denetim

komitesi yöneticileri açısından da incelenmeye çalışılmıştır. Davies (2009)'e göre, iç denetim fonksiyonunun örgüt içindeki saygınlık durumunun kabul edilmesi oldukça uzun zaman alabilir, çünkü denetim komitesi ve iç denetim arasındaki ilişki, bireysel kişilikler ve işbirliği yapma isteğine olduğu kadar, yönetim çerçevesine de bağlıdır. Yönetişim, bir tarafın diğerlerini yönetmesinden ziyade karşılıklı etkileşimin ön planda olduğu bir ilişkiler bütünü temsil etmekte ve “birlikte yönetmek” anlamına gelmektedir. Araştırma, tablonun her iki tarafında da, iç denetim fonksiyonu ve denetim komitesi açısından oldukça büyük farklılıklar olduğunu göstermektedir. Davies (2009)'in çalışması ilginç ve fark yaratan bir konuya değinmiştir: yönetim kurulu ve/veya yönetim, iç denetim fonksiyonun doğru şeyleri yapmasını istemekte ve bunu yaparken ona destek olmakta mı veya sessiz kalmakta mı ya da üyelerin ortaya çıkmasını istemediği konuları ifşa etmekte midir? Böyle bir iç denetim fonksiyonu, iç denetçilere üst yönetim tarafından gözdağı verilmesi riskini önceden gören “Sindrella Fonksiyonu” olarak görülebilmektedir. Sonuç olarak, iç denetim yöneticisi veya çalışanlarının, problemleri ortaya çıkararak, güvenilir bir şekilde ve korkmadan raporlaması önemlidir.

Mihret ve Yismav (2007), Etiyopya kamu sektöründe; iç denetim kalitesi, yönetim desteği, kurumsal düzenlemeler, denetlenen işletmenin nitelikleri ve bunlarla etkileşim içinde olan faktörlerin iç denetim etkinliğini nasıl etkilediğini araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, iç denetim etkinliğinin en fazla iç denetim kalitesi ve yönetim desteğinden etkilendiği vurgulanmıştır.

Cohen ve Sayag (2010, p. 304), iç denetimin başarısında en önemli faktör olan talep odaklı örgütsel/yönetimsel özellikleri İsrail organizasyonlarında incelemişlerdir. İç denetimin etkinliği ile ilgili bir ölçek geliştirerek, iç denetim etkinliğini belirleyen faktörleri gösteren bir model kurmuşlardır. Çalışmada, 108 kamu kuruluşundaki genel müdür ve iç denetçilerden (% 37 yanıt oranı) yanıt alınmıştır. Korelasyon ve regresyon analizi sonuçları, iç denetimin etkinliğinin temel belirleyicisinin üst yönetim desteği olduğunu ortaya koymuştur.

Beasley ve diğ. (2009), denetim komitesinin ve yönetimin, iç denetimin şüpheli ve gayri resmi niteliğini gözettiğini vurgulamaktadır. (yani iç denetim, iki tarafça denetlenmektedir.) Chambers (2008), diğer yönetim paydaşlarının önemini kabul ederken, yönetim kurulunun iç denetimin nihai müşterisi olduğunu ifade etmiştir. Sonuç olarak, ihtiyaç duyduğu güvenceyi sağlamak için yönetim kurulu iç denetimlere

dayanacaksa, iç denetçilerin yönetimden bağımsız olması gerektiğini tespit etmiştir.

Aksi takdirde, iki yöneticiye hizmet verirken (IIARF, 2003), raporların yönetim kuruluna iletilirken yönetim tarafından filtrelenmesi bir risktir, çünkü yönetim kendi istekleri doğrultusunda raporlama yapacaktır. Lenz and Sarens (2012, s. 540), birden fazla paydaşı hedef alarak, hiçbirine faydalı olamamak yerine, tek bir paydaşa odaklanmanın iç denetimin etkinliği açısından daha olumlu sonuçlar doğuracağını savunmuşlardır.

Hoos (2010) tarafından yapılan bir çalışma, iç denetçilerin iç denetim yöneticisinin talimatlarına bağlı olarak, hem yönetime hem de denetim komitesine öncelik verdiklerini göstermektedir. Bu bulgu, iç denetim yöneticisinin, iç denetim çalışanlarını hem yönetimin (maliyet azaltma) hem de denetim komitesinin (etkinlik) faaliyetlerine öncelik vermek üzere görevlendirilmesi şeklinde yapılan bir deneme ile ortaya çıkarılmıştır. Dolayısıyla bu çalışma, iç denetim yöneticisinin işlevinin önemini destekler niteliktedir.

Prawitt (2003) çalışmasında, iç denetim yönetici ve çalışanlarının oldukça büyük ve karmaşık bir konu olduğunu vurgulamıştır. Pforsich ve diğ. (2006 ve 2008), iç denetim fonksiyonunu kurarken, iç denetim yöneticisinin önemini vurgulayan bir vaka çalışması sunmuştur. Vaka çalışmasındaki iç denetim yöneticisi, doğrudan denetim komitesine ve idari amaçlar için finans yöneticisine rapor vermektedir. Söz konusu çalışma, bir iç denetim fonksiyonu oluştururken, ilk önce ne yapılacağını ve ne yapılacağını belirlerken gerçekleştirilecek eylemlerin sırasının anlaşılmasına ve etkin bir iç denetim fonksiyonunun kilit noktalarını göstermeye yardımcı olmaktadır. İç denetim yöneticisinin yeterliliği oldukça önemli olduğundan, iç denetim fonksiyonu kurulurken, öncelikle yetkin bir iç denetim yöneticisinin temini ile başlanması tavsiye edilmektedir.

Dittenhofer (2001), (varsa) sorunların çözümünü veya hiçbir sorun olmadığına dair güvence verilmesini, iç denetimin etkinliğinin ölçüm kriteri olarak ifade etmiştir.

Albrecht ve diğ. (1988, s. 7), iç denetimin etkinliğinde, üst düzey yönetim desteğinin derecesinin en kritik faktör olarak görmektedir. Sarens ve De Beelde (2006b) iç denetim ve üst yönetim (CEO ve Finans Yöneticisi) arasındaki ilişkiyi araştırarak, iç denetimin kabul ve takdir edilmesinin üst yönetimden aldıkları desteğe bağlı olduğu sonucuna varmışlardır. Bu desteğin göstergeleri olarak, Sarens ve De Beelde

(2006b), açık ve doğrudan iletişim, iç denetim planına dahil olma, kaynakların onaylanması, iç denetimin tavsiyelerine cevap verilmesi ve iç denetimin organizasyonda neler olduğu konusunda bilgilendirilmesi konularını örnek olarak vermişlerdir. Bütün bu boyutlar - iletişim, girdi, destek ve iç denetim tavsiyeleri ve bilgisini önemseme- iç denetim etkinliği için gösterge olarak kabul edilir.

Gramling ve ark. (2004), IAF kalite değerlendirmelerinde hangi ölçütlerin geçerli olduğuna dair bir belirsizlik bulunduğunu savunarak, literatürde, bir kuruluşun iç denetim fonksiyonu kalitesini arttırmak istediğinde, hangi faktörlerinin geliştirilmesi gerektiğine dair çok az kaynak bulunduğunu ifade etmişlerdir. Dış denetçinin güven kararını belirlerken, nesnellik (raporlama ilişkileri), iş performansı (kapsam) ve mesleki yeterlilik, tipik olarak seçilen kriterlerdir. Krishnamoorthy (2002), bu kriterlerin her birini, profesyonel sertifikasyonlar veya iç denetim raporlarında yeterlilik ve objektiflik gibi gözlemlenebilir iki değer açısından ele almıştır. Çalışma iç denetim etkinliğini dış denetim perspektifinden değerlendirirken, dış denetim için faydası ne kadar yüksekse, daha yüksek iç denetim kalitesi algılanır. Ayrıca, iç denetim çalışmaları, dış denetim konuları ile ne kadar ilgili ise, daha fazla takdir edilen bir iç denetim olabilir. Dış denetim finansal olarak yönlendirildiği için, odak noktası iç denetimin fark yaratabileceği alanlardan uzak olabilir. Modern iç denetim, finansal raporlama ile ilgili konulara öncelik verilmesini gerektirmeyen, risk temelli bir denetim olmalıdır. Bu yüzden, iç denetimin etkinliğinin bir göstergesi olarak, dış denetim yanıltıcı olabilir (Lenz, 2015, s.17).

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler ile ilgili ulusal literatür incelendiğinde, kamu kuruluşlarına yönelik çalışmalara ağırlık verildiği görülmektedir. Bu durum, özel sektörde iç denetimin etkinliğini belirlemeye yönelik bilgi boşluklarının varlığını ve daha fazla araştırma fırsatının olduğunu vurgulamaktadır. Böylece, bundan sonraki yapılacak çalışmalarda araştırma soruları ve hipotezleri daha farklı açılardan ele alınabilecektir. Bunun yanı sıra, Cohen ve Sayag (2010)'ın çalışmalarında yapıldığı gibi, özel sektör ve kamu kuruluşlarında iç denetim etkinliklerinin karşılaştırmalı analizi, iç denetim etkinliğinin ölçümünde kullanılan değişkenlere daha fazla ivme kazandıracak ve iç denetim uygulamalarının iyileştirilmesine katkı sağlayacaktır.

Ayrıca, ulusal literatürde iç denetim etkinliği belirlemeye yönelik deneysel çalışmalarda, iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlerin tüm yönleriyle ele alınması, daha nitelikli araştırmaların ortaya çıkmasını

sağlayacaktır. Bu nedenle, gelecekteki araştırmalarda, iç denetimin etkinliği belirlenirken bu çalışmada incelenen faktörlerin kullanılması tavsiye edilmektedir.

Ulusal literatüre göre iç denetim etkinliğini belirleyen faktörler řunlardır:

- İç denetim biriminin bağımsızlığı
- Yönetimin, iç denetimin rolünü ve önemini çok iyi algılaması ve iç denetime sahip çıkması
- İç denetim standartlarına uyum
- Etkin bir iç kontrol sistemi
- Düzenli risk deđerlemesi ve analizi
- İç denetçilerin mesleki yeterliliği
- İç denetçilerin öz nitelikleri
- Denetim komitesinin kurulması ve işlevselliği
- İç denetçilerin denetim komitesi ile düzenli görüşmesi
- İç ve dış denetim arasındaki ilişki
- Çalışanların iç denetim farkındalığı
- Etkin insan kaynakları yönetimi
- Bilgi ve iletişim sistemlerinin etkinliği
- Raporlamada şeffaflık ve mevzuata uyum
- Raporların, üst yönetim tarafından dikkate alınması

İç denetim uygulamalarının diğer uygulamalar veya anlayışlar üzerine etkileri belirlenirken, öncelikle yukarıdaki faktörlerin tümü ile birlikte iç denetim etkinliği belirlenmelidir. Etkin olmayan iç denetim uygulamalarının başka bir uygulamaya da etkisinin olmayacağı değerlendirilmektedir.

Uluslararası literatür incelendiğinde ise, iç denetim etkinliğini belirleyen faktörler üç gruba ayrılmıştır.

- İç denetimin etkinliğinin özü olarak iç denetçilerin nitelikleri

- Yönetim desteği ile iç denetim etkinliğinin ilişkisi ve/veya nedenselliği
- İç denetçilerin dış denetçiler, iç denetim yöneticileri ve üst yönetim de dahil olmak üzere diğerleriyle ilişkisi

Ulusal ve uluslararası literatürde yapılan çalışmalar ve bu çalışmalarda incelenen iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere ilişkin bilgiler Tablo 1 ve Tablo 2’de özetlenmiştir.

Tablo 1: Ulusal Literatür İncelemesi

Yazar	Yıl	Çalışma Alanı	Çalışma Metodolojisi	Çalışmada Kullanılan/Tespit Edilen İç Denetimin Etkinliğini Belirleyen Faktörler
Gönen ve Çelik	2005	Genel	Teorik	-İnsan kaynakları yönetimi
Kızılboğa ve Özşahin	2013	Genel	Teorik	-Etkin bir iç kontrol sistemi
Memiş	2008	Genel	Teorik	-Bağımsızlık, -Mesleki yeterlilik, -İç denetim çalışmasının kapsamı ve faaliyetleri, -yönetimin iç denetimin rolünü çok iyi anlaması ve sahiplenmesi, -İç denetim biriminin bağımsızlığı ve denetim komitesi ile görüşme sıklığı, -İç denetçilerin öz nitelikleri
Akçay	2013	Kamu	Ampirik • t-testi • One-Way ANOVA testi • Pearson korelasyon • Regresyon	İç denetim etkinliğini olumsuz etkileyen faktörler: -Kurumlarda risklerin belirlenemediği, -Kurum içi ve kurum dışı şikayet müessesesinin yeteri kadar kullanılmadığı, - Risklerin gerçekleşme olasılığının ve muhtemel etkilerinin yılda en az bir kez analiz edilmediği -Birimlere personel seçimi ve yerleştirme yapılırken mesleki yeterlilik kriterlerine yeterince önem verilmediği,

				<ul style="list-style-type: none"> - İç denetim ve iç kontrol sisteminin kurum üst ve üst personeli tarafından yeterince sahiplenilmediği - İç denetim konusunda kurum personeline bilgi eksikliği
Sevim ve Eliuz	2007	Özel Sektör	<p>Ampirik</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anova, • Ki-Kare, • Standart Sapma Ortalama Analizleri 	<ul style="list-style-type: none"> -Denetim komiteleri iç denetimin etkinliğini kısmen sağlamışlardır. -Faaliyet süresi ve halka açıklık oranı ile denetim komitelerinin iç denetimin etkinliğini sağlama düzeyi arasında bir ilişki bulunamamıştır.
İşçi	2019	Kamu	<p>Ampirik</p> <p>Yorumlayıcı içerik analizi</p>	<ul style="list-style-type: none"> -İç denetimin güvence sağlayan ve kurumun çalışmalarına değer katan bir faaliyet olarak tanımlanması ve yürütülmesi, - İç denetçiler tarafından sunulan önerilerin üst yönetim tarafından karar alma ve bu kararları uygulama aşamalarında kullanılması
Yılmaz	2018	Genel	<p>Teorik</p>	<ul style="list-style-type: none"> -İşletmelerdeki tüm iş süreçlerinin ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması) bilgi sistemi ile entegre edilmesi
Kozan	2019	Kamu	<p>Ampirik</p> <ul style="list-style-type: none"> •Kümeleme Analizi •Çok Boyutlu Uyum Analizi 	<ul style="list-style-type: none"> -Aktif işleyen bir iç kontrol sisteminin varlığı -Bağımsızlık -İç denetçilerin kurumlarında hem üst yönetim hem kurum çalışanları tarafından desteklenmesi -İç denetçilere performans ve bilgi teknolojileri denetimleri konusunda gereken eğitimin verilmesi -İç denetçilerin, mesleki gelişimleri için gerekli olan eğitimlere katılmaları konusunda üst yönetimin desteği
Gökalp	2013	Kamu	<p>Ampirik</p> <ul style="list-style-type: none"> •Ortalama Analizi 	<ul style="list-style-type: none"> -İç denetimin kurumsallaşması -İç denetçilere performans, bilgi teknolojileri ve suistimal denetimleri konusunda gereken

				<p>eğitimin verilmesi</p> <ul style="list-style-type: none"> -İç Denetim Koordinasyon Kurulunun etkili çalışması -Kamu kurumlarında çalışanların iç denetimle ilgili yeterli farkındalığa sahip olmaları. -İç kontrol sisteminin varlığı -İç denetim raporlarının dikkate alınması
Soylu	2010	Kamu	<p>Ampirik</p> <ul style="list-style-type: none"> •Frekans Analizi 	<ul style="list-style-type: none"> -İç denetçilerin (sınavsız olarak geçenler de dahil), iç denetçi olabilme şartlarını taşımaları -İç denetçilerin iç denetim sisteminin farkında olması, -İç denetimin bağımsız bir faaliyet olarak yapılandırılması -iç denetçilerin tarafsız görev yapmaları -İç Denetim Koordinasyon Kurulunun etkin çalışması -İDKK tarafından, gelişen bilgisayar teknolojilerinden denetim alanında da daha fazla yararlanmak için Bilgisayarlı Denetim Programları geliştirilerek, bütün iç denetçileri arasında bilgi iletişimi sağlamaya ve yapılan çalışmalardan riskleri tespit etmeye imkan veren, otomasyon sisteminin kurulması
Gürdal ve Çıplak	2014	Kamu	<p>Ampirik</p> <ul style="list-style-type: none"> •Frekans Analizi 	<ul style="list-style-type: none"> -İDKK'nın kurumsal kapasitesinin yeterli olması, -İDKK başkan ve üyelerinin ikincil görev olarak yapılmaması, -Uzman iç denetçi çalıştırılması, -İç denetçiler arasındaki özlük farkları, -Üst yöneticilerin farkındalıkları -Stratejik plan, performans programı, bütçe ve faaliyet raporlarının gerçekçi olması ve önemsenmesi -İç kontrol sistemlerinin kurulması, -Yeterli sayıda iç denetçi bulunması -İç denetim birimlerinin teşkilat yasalarında yer alması,

				<ul style="list-style-type: none"> -İç denetim birim yöneticisi makamının olması, -Güçlü hesap verilebilirliğin sağlanması, -Sayıştay denetimlerinde yeterli işbirliğinin sağlanması, -İç denetim ve teftiş görev tartışması veya belirsizliğinin olmaması
--	--	--	--	--

Tablo 2: Uluslararası Literatür İncelemesi

Yazar	Yıl	Çalışma Alanı	Çalışma Metodolojisi	Çalışmada Kullanılan/Tespit Edilen İç Denetimin Etkinliğini Belirleyen Faktörler
Al- Twaijry	2003	Özel Sektör	Teorik (Görüşmelerin değerlendirilmesi)	<ul style="list-style-type: none"> - İç denetim departmanlarında yeterli kaynakların olması, - Kalifiye iç denetim personeli, - Bağımsızlık, - Performans denetimi yerine uygunluk denetimine odaklanılmaması - Denetçilerin, yönetim ve denetlenenler tarafından kabul edilmesi
Arena ve Azzone	2013	Genel	Ampirik <ul style="list-style-type: none"> - Frekans Analizi - Tanımlayıcı İstatistiksel Analiz - Korelasyon - Regresyon 	<ul style="list-style-type: none"> - İç denetim ekibinin karakteristiği - İç denetim süreci ve aktiviteleri - Kurumsal bağlantılar - İç denetçi sayısı
Unegbu ve Kida	2011	Kamu	Ampirik <ul style="list-style-type: none"> - Ki Kare 	<ul style="list-style-type: none"> - İç denetim biriminin yeterli kadro ve kaynağa sahip olması
Hailemariam	2014	Kamu	Ampirik <ul style="list-style-type: none"> - Regresyon 	<ul style="list-style-type: none"> - Yönetim desteği - İç denetçilerin mesleki yeterliliği - Yeterli iç denetçi sayısı - İç denetim yönetmeliğinin varlığı ve uygulanabilirliği

Baharud-din, Shokiyah ve İbrahim	2014	Kamu	Ampirik - Tanımlayıcı İstatistiksel Analiz - Korelasyon - Regresyon	- İç denetçilerin yeterliliği - İç denetçilerin bağımsızlığı ve objektifliği - Yönetim desteği
Mustika	2015	Kamu	Ampirik - Çoklu Regresyon	- İç denetçi yetkinlikleri - İç denetçi bağımsızlığı - İç ve dış denetçi ilişkisi
Endeya ve Hanefah	2016	Kamu	Ampirik - Çoklu Regresyon	- İç denetçilerin karakteristik özellikleri - Üst yönetim desteği
Dellai ve Omri	2016	Özel Sektör	Ampirik - Çoklu Regresyon	- İç denetimin bağımsızlığı - İç denetçilerin objektifliği - Yönetim desteği - İç denetim işlevinin bir yönetim alanı olarak kullanılması - Organizasyonun sektörü
Tackie, Marfo-Yiadom ve Archina	2016	Kamu	Ampirik - Korelasyon - Regresyon	- Mesleki yeterlilik - Örgütsel bağımsızlık - Kariyer gelişimi
Rudhani, Vokshi ve Hashani	2017	Kamu	Ampirik Çoklu Regresyon	- İç denetim kalitesi - İç denetim ekibinin yeterliliği - İç denetimin bağımsızlığı - Yönetim desteği
Musah, Gapketor ve Anokye	2018	Kamu	Ampirik Çoklu Regresyon	- İç denetim biriminin yeterliliği - İç denetim biriminin büyüklüğü - İç ve dış denetçiler arasındaki ilişki - Yönetim desteği - İç denetim biriminin bağımsızlığı
Mihret ve Yismaw	2007	Kamu	Vaka Çalışması	- İç denetim kalitesi - Yönetim desteği
Cohen ve Sayag	2010	Kamu	Ampirik - Korelasyon - Regresyon	- Üst yönetim desteği

Lenz ve Sarens	2012	Özel Sektör	Teorik (Görüşme Tekniği)	- İç denetim biriminin, hiçbirine faydalı olmamak yerine, yönetim kurulu ve denetim komitesinden birine odaklanması
Dittenhofer	2001	Genel	Teorik	- (varsa) sorunların çözümünü veya hiçbir sorun olmadığına dair güvence verme
Albrecht vd.	1988	Genel	Teorik	- Üst düzey yönetim desteğinin derecesi
Sarens ve De Beelde	2006	Özel Sektör	Teorik (Görüşme Tekniği)	- İç denetim biriminin yönetim ile olan iletişimi - Üst yönetim desteği - Üst yönetimin iç denetim tavsiyeleri ve bilgisini önemsemesi
Garmling vd.	2004	Genel	Teorik	- Objektiflik - Mesleki yeterlilik - İş performansı
Krishnamoorthy	2002	Genel	Teorik	- Profesyonel sertifikasyon - İç denetim raporlarında yeterlilik ve objektiflik

Türkiye’de olduğu gibi uluslararası boyutta da iç denetimin etkinliği konusu ile ilgili yapılan çalışmalar da daha çok kamu sektöründe ele alınmıştır. Uluslararası literatürde, iç denetimin etkinliğini belirleyen temel faktörün iç denetçilerin nitelikleri olduğu saptanmıştır. Söz konusu iç denetçi nitelikleri; bağımsızlık, nesnellik, mesleki yeterlilik, kariyer gelişimi ve denetçilerin deneyimi olarak belirlenmiştir. Bunun yanı sıra, ulusal literatürdeki ve uluslararası literatürdeki pek çok çalışmanın aksine, Tackie vd. (2016) ve Mustika (2015) yönetim desteğinin iç denetimin etkinliği üzerinde herhangi bir etkisi olmadığını ileri sürmüşlerdir.

Ulusal ve uluslararası literatürde; yönetim desteği, iç denetçilerin bağımsızlığı, iç denetçilerin mesleki ve sayıca yeterliliği, iç denetçilerin objektif davranması, yöneticilerin ve çalışanların iç denetimi önemsemesi ve bu konudaki farkındalıkları, iç denetim çalışmasının kapsamı ve faaliyetleri, iç denetçilerin önerilerinin yönetimde kullanılması, iç denetçilerin mesleki eğitimi gibi faktörlerin iç denetimin etkinliğini belirlediğine ilişkin ortak bir görüş bulunmaktadır. Ayrıca, uluslararası literatürde, iç denetçilerin performans denetimi yerine uygunluk denetimine odaklanmalarını gerektirdiği vurgulanırken, ulusal literatürde iç

denetçilerin özellikle performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetiminde gereken eğitimin verilmesi konusuna dikkat çekilmektedir.

Uluslararası literatürde bazı çalışmalarda, iç denetçilerin yetkinlikleri ve sahip oldukları profesyonel sertifikalar iç denetimin etkinliğini belirleyen bir unsur olarak ifade edilirken, ulusal literatürde bu unsura henüz yer verilmemiştir.

Ulusal literatürde pek çok araştırmacı, etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim etkinliğinin bir belirleyicisi olarak değerlendirmişlerdir. İç kontrol sistemi iç denetim uygulamalarını da kapsadığından, etkin bir iç kontrol ile etkin bir iç denetim de sağlanmış olacaktır. Ancak etkin bir iç kontrol sağlamak için etkin bir iç denetim yeterli değildir. Yapılan araştırmalarda, işletme yönetimlerinin bu iki kavramı tam olarak ayırt edememeleri sorunu ile karşılaştığı görülmektedir. Bu nedenle, iç denetimin etkinliğinde üst yönetimin iç denetim ile ilgili farkındalığı önem kazanmaktadır. Gerek kamu gerekse özel sektörde yöneticilerin bu farkındalığını artırmak adına neler yapılacağı ile ilgili çalışmalar yapılması önerilebilir.

İç denetimin etkinliği ile ilgili olarak uluslararası literatürde organizasyonun içinde bulunduğu sektörün de belirleyici bir unsur olduğunu belirten çalışmalara rastlanmaktadır. Ulusal düzeyde de bu unsurun sektörlere göre farklılık gösterip göstermediği yeni bir araştırma konusu olabilir.

Uluslararası literatürde, iç denetim departmanının bağlı olduğu birim ile ilgili karmaşa yaşandığı ve bu durumun iç denetimin etkinliğini azalttığı yönünde de görüşler bulunmaktadır. İç denetim biriminin iki yöneticiye de hizmet etmesi sonucu, yönetim kurulu kendi istekleri doğrultusunda raporlama yapılmasını sağlayacak ve iç denetim biriminin bağımsızlığı zedelenecektir. Ayrıca, böyle bir durumda iç denetim biriminin ne işletme yönetimine ne de denetim komitesine faydalı olabilecektir. Ulusal düzeyde gerek kamu gerekse özel sektördeki iç denetim uygulamalarına ilişkin, iç denetçilerin hem yönetim kuruluna hem de denetim komitesine hizmet etmesi gibi bir sorunun var olup olmadığının tespiti de bir araştırma konusu olarak önerilebilir.

İç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere ilişkin ulusal ve uluslararası düzeyde yapılan ampirik çalışmalarda veri toplama tekniği olarak çoğunlukla anket kullanılmıştır. Elde edilen veriler ulusal literatürde daha çok frekans ve ortalama yöntemleri gibi betimleyici istatistiksel yöntemler ile analiz edilirken, uluslararası literatürde ağırlıklı olarak korelasyon ve regresyon analizleri kullanılmıştır. Değişkenler

arasındaki ilişkileri çok yönlü olarak açıklayan analiz tekniklerinin kullanıldığı araştırmaların artması, ulusal düzeyde daha kaliteli ve özgün çalışmalar ortaya çıkaracaktır.

KAYNAKÇA

- Abbott L. J., Parker S. and Peters G. F. (2018). Serving Two Masters: The Association Between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities, *Accounting Horizons*, 24(1), 1-24. <https://doi.org/10.2308/acch.2010.24.1.1>
- Abdioğlu, H. (2008). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB – 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ahmad H. N., Othman R. and Jusoff K. (2009). The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53- 62.
- Alzeban, A., and Gwilliam, D. (2014). Factors Affecting The Internal Audit Effectiveness: A Survey of The Saudi Public Sector, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23, 74-86.
- Al Darwish, B. M. (1990). Evaluation of The Role of Internal Auditor in Libyan Industrial Companies, (A Msc Thesis). The Economy College At Garyounis University, Libya.
- Al-Twaijry, A. A., Brierley, J. A. and Gwilliam, D. R. (2003). The Development of Internal Audit İn Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective, *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 507-531. [https://Doi.Org/10.1016/S1045-2354\(02\)00158-2](https://Doi.Org/10.1016/S1045-2354(02)00158-2)
- Akçay, S. (2013). Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XV, S. I, 57-77.
- Arena, M. and Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness, *International Journal of Auditing*, 13 (1), 43-60.
- Badara, M. A. S. and Saidin, S. Z. (2014). Empirical Evidence of Antecedents of Internal Audit Effectiveness From Nigerian Perspective, *Middle-East Journal of Scientific Research*, 19, 460-471.
- Baharud-Din, Z., Shokiyah, A.,and Ibrahim, M. S. (2014). Factors That Contribute to The Effectiveness of Internal Audit in Public Sector,

- International Proceedings of Economics Developmenta and Research*, 70, 126.
- Beasley, M. S., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Neal, T.L. (2009). The Audit Committee Oversight Process, *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 65-122.
- Biçer, A. A. (2006). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Cengiz, S. (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri Ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XV, S. II, 403-448.
- Chevers, D., Lawrence, D., Laidlaw, A. and Nicholson, D. (2016). The Effectiveness of Internal Audit in Jamaican Commercial Banks, *Accounting And Management Information Systems*, 15, 522.
- Cohen, A., and Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of Its Determinants in Israeli Organisations, *Australian Accounting Review*, 20, 296-307.
<https://doi.org/10.1111/J.1835-2561.2010.00092.X>
- Davies, M. (2009). Effective Working Relationships Between Audit Committees and Internal Audit– The Cornerstone of Corporate Governance in Local Authorities, A Welsh Perspective, *Journal of Management & Governance*, 13 (1/2), 41-73.
- Dellai, H., & Omri, M. A. B. (2016). Factors Affecting The Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations, *Research Journal of Finance and Accounting*, 7, 208-221.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal Audit Effectiveness: An Expansion of Present Methods, *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.
- Endaya, K. A. and Hanefah, M. M. (2016). Internal Auditor Characteristics, Internal Audit Effectiveness and Moderating Effect of Senior Management, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32, 160-176. <https://doi.org/10.1108/Jeas-07-2015-0023>
- Goodwin, J. (2003). The Relationship Between The Audit Committee and The Internal Audit Function: Evidence From Australia and New Zealand, *International Journal of Auditing*, 7(3), 263-278.

- Gökalp, B. (2013). Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gönen, S. ve Çelik, M. (2005). Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim Ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı, *Ege Academic Review*, 5(1), 41-46.
- Gürdal, T. ve Çıplak, V. (2014). Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü*, Antalya,205-241.
- Hailemariam, S. (2014). Determinants of Internal Audit Effectiveness in The Public Sector, Case Study in Selected Ethiopian Public Sector Offices . (Doctoral Dissertation). Jimma University, Jimma.
- Hoos, F. (2010). Effective Corporate Governance: Experimental Evidence on International Auditors' Judgments and The Contribution of Financial Accounting Education. (Doctoral Dissertation). Faculté Des Hautes Etudes Commerciales, Université De Lausanne.
- Kara, S. (2011). İç Denetimde Risk Yönetimi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Kasım, D. (2011). İç Denetim Sistemlerinin Bankaların Verimliliği Üzerindeki Etkisi. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Kızılböğâ, R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 220-236.
- Kozan, S. (2019). Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin İç Denetim Etkinliğinin Değerlendirilmesi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Kurnaz, N. (2006). Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Lenz, R. (2015). A Synthesis of Empirical Internal Audit Effectiveness Literature Pointing to New Research Opportunities, *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.

- Lenz, R. and Sarens, G. (2012). Reflections on The Internal Auditing Profession: What Might Have Gone Wrong?, *Managerial Auditing Journal*, 27(6), 532-549.
- Lenz, R., Sarens, G. and Hoos, F. (2017). Internal Audit Effectiveness: Multiple Case Study Research Involving Chief Audit Executives and Senior Management, *Edpacs*, 55, 1-17.
<https://doi.org/10.1080/07366981.2017.1278980>
- Memiş, M. Ü. (2008). Etkin Ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar, *Mali Çözüm Dergisi*, 85, 75-91.
- Mihret, D.G. and Yismaw, A.W. (2007). Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study, *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Musah, A., Gapketor, E. D. and Anokye, F. K. (2018). Determinants of Internal Audit Effectiveness in State-Owned Enterprises (Soes) in Ghana, *The Journal of Accounting and Management*, 8, 52.
- Mustika, A. C. (2015). Factors Affecting The Internal Audit Effectiveness, *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 12, 89-109.
- Norman, C. S., Rose, A. M. and Rose, J. M. (2010). Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition, and Assessments of Fraud Risk, *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 546-557.
- Parlak, N. (2020). İç Denetim Sisteminin Etkinliği ve Verimliliğe Etkisi: Özel Sağlık Kuruluşu Personeli Üzerine Bir Uygulama, *Denetim Dergisi*, Yıl:10, Sayı:20, Ss.96-107.
- Pehlivanlı, D. (2008). Kurumsal Risk Yönetimi Temelli İç Denetim ve Türkiye Uygulamaları. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Pforsich, H.D., Peterson Kramer, B.K.. and Just, G.R. (2006). Establishing An Effective Internal Audit Department, *Strategic Finance*, 87(10), 22-29.
- Prawitt, D.F. (2003). Managing The Internal Audit Function, *IIA Research Foundation*, Altamonte Springs, Fl.
- Rose, J. and Norman, C. S. (2008). Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition and Assessments of Fraud Risk, *The IIA Research Foundation*, Altamonte Springs, Fl.
- Rudhani, L. H., Vokshi, N. B. and Hashani, S. (2017). Factors Contributing to The Effectiveness of Internal Audit: Case Study of Internal Audit in The

- Public Sector in Kosovo, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3, 91-108.
- Sevim, Ş. ve Eliuz, A. (2007). Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 60-70.
- Soylu, H. (2010). İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Tackie, G., Marfo-Yiadom, E. and Achina, S. O. (2016). Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems, *International Journal of Business and Management*, 11, 184-195. <https://doi.org/10.5539/ijbm.V11n11p184>
- Tosunoğlu, B. (2010). İç Denetimin İşletmelerin Yönetim Fonksiyonları Ve Performansları Üzerindeki Etkilerine Yönelik Bir Araştırma. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Unegbu, A. O. and Kida, M. I. (2011). Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management, *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (Jetems)*, 2 (4), 304-309.
- Yenigün, T. (2008). Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yılmaz, G. (2018). İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim Etkinliğinin ERP ile Yönetimi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.