

# 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM AÇISINDAN İÇ DENETİMİN BAŞARISINI ETKİLEYEN DENETİM TÜRLERİ

Types of Audit Affecting the Success of the  
Internal Audit with respect to Independent  
External Audit under 6102 Announcement the  
New Turkish Commercial Code

Gönderim Tarihi: 10.11.2016

Kabul Tarihi: 12.12.2016

Suat KARA\*  
Zafer ANADOLU\*\*

**ÖZ:** Çalışmada, yeni TTK kapsamında bağımsız denetim açısından iç denetimin başarısını etkileyen denetim türleri incelenmiştir. Araştırma kapsamına ise İstanbul Yeminli ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirler alınmıştır. Araştırmada, anket yöntemi kullanılmıştır. Anket sonuçları, "Tek Yön Varyans" yöntemi kullanılarak elde edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, bağımsız dış denetim açısından iç denetimin başarısını etkileyen denetim türlerinin uygunluk denetimi ve faaliyet denetimleri olduğu sonuçları gözlemlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Dış Denetim, İç Denetim, TTK.

**ABSTRACT:** In this study, types of controls that affect the success of the internal audit for the independent external audit under the new Turkish Commercial Code are investigated. The scope of the research and Istanbul Certified Public Accountant registered professionals is taken into the Chamber. In the study, survey method is used and the survey results, "One Way ANOVA" method is analyzed using. According to the results of the analysis, it has been observed that the types of audit affecting the success of the internal audit for independent external audit are compliance audit and activity audit.

**Keywords:** Independent External Audit, Internal Audit, TCC.

\* Yrd. Doç. Dr., Balıkesir Üniversitesi/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü/Uluslararası Finansman Ana Bilim Dalı, suatkara@balikesir.edu.tr

\*\* Serbest Muhasebeci Mali Müşavir /İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, zafer.anadolu@ismmmo.org.tr

## 1. GİRİŞ

20. yüzyılın sonlarına doğru Dünya’da ve ülkemizde finansal krizlerin yaşanması ve işletmelerde yaşanan hileli finansal raporlamadaki artış, iç denetimin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle, işletmelerin gelecekte karşılaşılabilecekleri risklerin tespiti ve bu tespitlerin iyi bir şekilde yönetilmesi son derece önemlidir. Geleneksel denetim süreci ile işletmelerin mali tablolarının sadece geçmişe yönelik denetlenmesi yapılmaktadır. Dolayısıyla yatırımcılar, işletmenin mali tablolarına bakarak yatırım yapma konusunda sağlıklı bilgiler sağlayamayabilirler. Şirketlerin içinde bulunduğu konjunktürdeki risk düzeylerinin doğru tespit edilmesi ve bu durumun minimum kayıpla atlatılacak teknikler ve prosedürler geliştirilmesi, doğru ve güvenilir bir risk yönetimi ile gerçekleştirilebilir. İç denetim bu yönüyle işletmelerin sadece geçmişi ile değil, geleceği ile ilgili bekleyen risklere de odaklanmaya başlamıştır.

İç Denetçiler Enstitüsü son olarak 2002 yılında yapmış olduğu tanımda (Pickett ve Pickett, 2005; Sarens ve Beelde, 2006); İç denetim, “bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir” şeklinde tanımlamıştır. Bu tanım çerçevesinde, işletmeler açısından iç denetimin varlığı, risklerin en etkili biçimde kontrol edilmesi ve değer maksimizasyonu açısından işletmeye olumlu etkiler yaratmaktadır. Bu amaçla, günümüzde iç denetim işletmelerin karşılaşılabilecekleri finansal, operasyonel, stratejik, uygunluk ve bilgi teknolojileri gibi risk faktörlerine karşı kontrol ve prosedürler uygulamakta, işletmelerin karşılaşılabilecekleri bu risklerle ilgili tespit ve önerilerde bulunmaktadır.

Ülkemizde, 2005 yılından bu yana finansal kurumlar ve sermaye piyasalarında iç denetim uygulamaları yapılmakla beraber, tüm sermaye şirketlerinde uygulanmasına yönelik 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile önemli atılımlar yapılmıştır. Yeni TTK ile birlikte iç denetime yönelik maddeler halka açık şirketlerde uygulanma alanı bulsa da, diğer sermaye şirketleri açısından bu yeni gelişmelerin uygulanmasına yönelik tebliğ ve ilgili yönetmeliklerin yayınlanması gerektiğinden, daha çok zamana gerek duyulmaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda iç denetim uygulamaları ile ilgili düzenlemeler 366., 375., 378., 398. ve 402. maddelerinde yer almaktadır.

Gerek iç denetimin tanımı ve gerekse yeni TTK’da iç denetime ilişkin doğrudan ve dolaylı yapılan düzenlemeler bağımsız dış denetim açısından yapılacak denetimin güvenilirliğini ve verimliliğini arttırmak yönünde iç denetimin önemi ortaya koymaktadır. Yeni TTK’nın getirdiği doğrudan ve dolaylı düzenlemeler işletmelerin kurumsal varlıklarını yerine getirebilmeleri için iç denetimin gerekli olduğunu vurgulamakta ve iç denetim biriminin ortaya koyduğu çalışmalar bağımsız denetim sürecinde önemli bir yere sahip olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, yeni TTK kapsamında bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin ve verimliliğinin daha da artırılabilmesi için iç denetim faaliyetlerinin bağımsız denetime hangi yönde bilgi sağlaması gerektiği konusunda iç denetim türlerinin önemi ölçülmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, İstanbul Mali ve Yeminli Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensuplarına yönelik anket çalışması yapılmış olup, elde edilen veriler Tek Yön Varyans tekniğiyle analiz edilmiştir.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Clark vd. (1981), Brown (1983), Schneider (1984), Brown ve Karan (1986), Margheim (1986) yaptıkları çalışmalarında iç denetimin dış denetim için özel iş alanlarında faydalı bilgiler üretebileceğini ancak bilgilerin güvenilirliği noktasında iç denetçilerin çalışma performansı, yetkinlik ve objektiflik unsurlarının etkili olduğunu vurgulamışlardır.

Thomas vd. (1999), Smith (2002), Del Vecchio ve Clinton (2003), Aldhizer vd. (2003), iç denetimin bilgisine güvenmede önemli olan faktörleri ortaya koymak için yaptıkları çalışmalarında, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde şirket içindeki iç denetçilerin şirket dışından dış denetçilerle bilgi paylaşımına gitmesinin yatırımcılar, dış denetçiler ve finansal kurumlar açısından daha kaliteli ve daha güvenilir bilgi olarak algılandığı sonucuna ulaşmışlardır. Bu algının, dış denetçilerin iç denetimin bulgularını değerlemede yanlış yada önyargılı olduğunun düşünülme olasılığını da azalttığını sonuçlarına eklemişlerdir.

Felix vd. (2001), Krishnamoorthy (2002), Prawitt vd. (2009) yaptıkları çalışmalarında, dış denetçiler iç denetimin bilgisine güvenmeleri, denetim maliyetlerinin azaltılmasında etkili bir yol olduğunu ortaya koymuşlardır.

Uzay (2003), Türkiye'de denetimin etkinliğinin sağlanmasında denetim komitesinin işlevini ve uygulanabilirliğini araştırma konusunda çalışma yapmıştır. Bu çalışmada; denetim komitesi, işletmenin bulunduğu iç denetçiler ve bağımsız denetçiler ile devamlı etkileşim içerisinde bulunması nedeniyle onların bağımsız durmalarına, yapılan denetim faaliyetinin etkin olmasına ve farklı denetçilerin koordinasyonunun sorunsuz gerçekleştirilmesine zemin hazırlamaktadır. Sonuçta denetim çalışmalarının etkinlik ve verimlilik yönünden en üst düzeyde olmasına ve güvenilirliğin sağlanmasına yardımcı olacağını ortaya çıkarmıştır.

Grambling vd. (2004), kurumsal yönetimin daha kaliteli uygulanmasında iç denetimin genişleyen yapısının incelediği çalışmada; finansal raporlama skandallarının yaşandığı geçmişte, iç denetim fonksiyonuna yeterince odaklanılmadığını, fakat günümüzde iç kontrol, etik davranış ve finansal raporlarda meydana gelen bozulmalarda çözümün bir parçası olarak bakıldığını ortaya koymuştur. Böylece iç denetimin, daha kaliteli kurumsal yönetim uygu-

lamaları için dış denetime, yönetime ve denetim komitesinin ihtiyaç duyduğu bilgileri üretebileceği anlayışı giderek arttığı sonucuna varmışlardır.

Grambling ve Vandavelde (2006), benzer bir şekilde yaptıkları çalışmalarında dış denetçilere göre, iç denetçilerin daha bağımsız ve objektif bilgiler üretmesinde iç denetim personelinin şirket dışından olması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

Glover vd. (2008), bağımsız denetçinin, iç denetimin bilgisine güvenmede etkinlik, çalışma performansı ve objektiflik unsurlarının önemli olduğunu vurguladığı çalışmada, iç denetimin yüksek içsel risk ortaya koyduklarında dış denetçi için daha güvenilir, tam tersi durumda ise daha az güvenilir olduğunu ortaya koymuştur.

Uyar ve Kınay (2014) çalışmasında, Türk Ticaret Kanunu kapsamında yapılacak bağımsız denetim çalışmaları açısından, bağımsız denetime tabi olacak firmaların iç kontrol sistemlerinin etkin olup olmadığı araştırılmıştır. Araştırmaya göre, iç kontrol sisteminin güvenilirliği sağlamada doğru tespit yapmasını bilen, kendini iyi yetiştirmiş yöneticilerle çalışılması gerektiğinin yanında işletmede yer alan belgelerin, varlıkların gerektiği şekilde korunması için sistemin etkin şekilde düzenlenmesi ve doğru bir biçimde çalışıp çalışmadığının ölçülmesi, yeterli olmayan düzenlemelerde iyileştirilme yapılması, iyi yetişmiş, konusunda uzman sertifikalı iç denetçilerin firmalarda bulundurulması sonucu ortaya konulmuştur.

### 3. İÇ DENETİM VE TÜRLERİ

İç denetim, bir işletmede üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından belirlenen politikalar ve prosedürler çerçevesinde işletme örgütünün ve fonksiyonlarının tamamlayıcı bir parçası olarak işletmedeki kontrollerin eksikliğini ölçmek ve değerlendirmek amacıyla yürütülen bir denetim faaliyetidir (Doyrangöl, 2002).

IIA (Institute of Internal Auditors)'ya göre iç denetim; "Bir kuruluşun eylemlerini geliştirmek ve onlara değer katmak gayesini güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır" şeklinde tanımlanmaktadır.

İç denetim faaliyeti, sadece denetim yapmak için değil, kurum faaliyetlerine değer katmak amacıyla da yapılmalıdır. Bu anlamda, yönetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması, kurum varlıklarının güvenli bir şekilde korunması, risklere karşı önleyici tedbirlerin alınması gibi değer yaratacak faaliyetler de iç denetimin kapsamına girebilmektedir (Mihret ve Woldeyohannis, 2008).

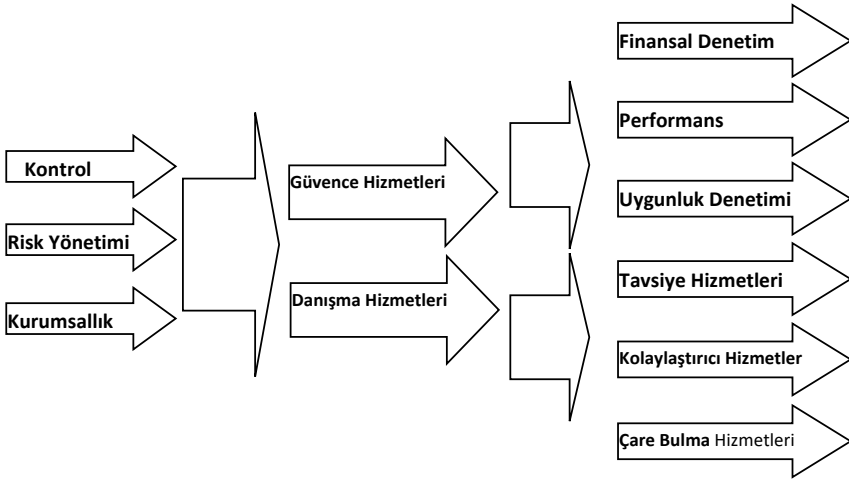
İç denetim, daha geniş bir perspektifi kapsamakta ve finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda da verimlilik ve etkinlik çalışmaları yürütmektedir (Chun, 1997).

İç denetim, sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın kurum faaliyetlerinin tümünü kapsamaktadır. İç denetim faaliyetleri risk değerlendirmesini esas alarak, kurumun karşı karşıya kalabileceği risklerin tespiti, tanımlanması ve bu risklerle mücadele etmede yeterliliğinin belirlenmesini de kapsar. Bu riskler şunları içerir (European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA), 2005);

- Finansal ve operasyonel bilgiler güvenilmez, yanlış ve eksik olabilir,
- Operasyonel faaliyetler etkin olmayabilir,
- Varlıklar manipüle edilmiş olabilir veya işletmeden çıkartılmış olabilir,
- Kurum prosedürleri ve iç politikaları ihlal edilebilir,
- Etik kültür, uygun olmayan davranışları destekliyor olabilmektedir.

Bu tanımlar, iç denetimden beklentilerin, işletmelerin ve teknolojinin içerisinde bulunduğu büyük değişim nedeniyle ulaştığı noktayı göstermektedir. Dolayısıyla bu açıklamalar çerçevesinde, günümüzde iç denetimden beklenen, işletmeler için risklerin tespit edilmesi yanında, firmaya değer katıcı fırsatları ortaya koymasidir. Şekil 1’de bu durum özetlenmiştir.

Şekil 1: İç Denetim Çeşitliliği



**Kaynak:** Yılanıcı, M., 2006, İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, s. 109.

## 1.1. İç Denetim Türleri

İç denetim, kurumun faaliyet sonuçlarını kontrol eden, kurumsallaşma yolunda karşılaşılabilecekleri riskleri tespit edip, öneriler sunan bağımsız güvence ve danışmanlık hizmetlerini yürütmektedir. İç denetim bu hizmetleri sunabilmek

için mali, faaliyet, uygunluk ve bilgi teknolojileri denetimi gibi süreçlerde rol almaktadır. Bu süreçler aşağıda açıklanmıştır.

### 1.1.1. Mali Denetim

Mali denetim, işletme yönetiminin hazırlanıp sunulmasından sorumlu olduğu mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, vergi mevzuatlarına ve muhasebe standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesidir. İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen mali denetimlerin amacı, işletme içerisindeki işlemlerin mali tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı ya da muhasebeleştirme süreçlerindeki kontrollerin yeterliliği ve etkinliği ile sınırlı kalmayıp, kurumun bütün gelir ve gider kalemlerinin eksiksiz bir şekilde kayıtlara aktarılıp işletme yöneticilerine verilen bilgilerin doğruluğunun ve yeterliliğinin değerlendirilmesidir (Özbek, 2012; Sezal, 2006).

### 1.1.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin bölümlerinin etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla o bölümlerin faaliyetlerine ilişkin yöntem ve yordamların gözden geçirilerek incelenmesidir. Temel amaç bölümlerin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliklerinin saptanmasıdır. Bu bağlamda faaliyet denetimi işletme politikalarına ve işletme yönetiminin belirlemiş olduğu stratejiler ışığında amaçlara ne derece ulaşmış olduğunu, yöneticilerin kişisel başarılarının derecesini ve faaliyetlerle ilgili mali nitelikli olmayan her türlü konuların değerlendirilmesidir (Öznel, 2016). Faaliyet denetimi sonunda, yönetim, ilgili bölüm faaliyetlerinin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunmaktadır (Güredin, 2010).

### 1.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi, iş yasaları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetiminin işletmeyi daha kolay ve verimli yönetebilmesi için yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi geliştirdiği mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını incelemektir (Kaval, 2008). Uygunluk denetiminin amacı, işletme yönetimi tarafından konulan kurallara ve benimsenen işletme politikalarına, işletme personelinin ne ölçüde uygun hareket ettiklerinin araştırılmasıdır (Haftacı, 2011).

### 1.1.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Bilgi teknolojileri denetimi, bir işletmenin bilgilerinin doğruluğunun tasdik edilmesi için o işletmenin bilgi sistemlerinin, uygulamalarının ve işlemlerinin değerlendirilmesidir. Bu değerlendirme bilgisayar tabanlı uygulamaların verimliliği, etkinliği ve ekonomikliğini belirlenmesini de kapsamaktadır. Ayrıca değerlendirmede geçerli, yeterli, güvenilir bilgi sistemlerinin tasdiki yapılırken, bilgi teknolojileri ortamındaki iç kontrollerin yeterliliği de denetlen-

mektedir (Güneş vd., 2013). Bilgi teknolojileri denetimi, risk tabanlı bir denetim yaklaşımı izlemektedir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), 2014).

Finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler, işletmelerin bilgisayar sistemlerinin bir çıktısıdır. Dolayısıyla finansal tablo denetiminin bilgi sistemlerinden yararlanması kaçınılmaz olmaktadır. Bu doğrultuda bağımsız denetçiler denetim işlemlerini yürütürlerken, işletmelerin iç kontrollerini de gözden geçirerek genel bir kontrol yapmaktadır (Yalkın, 2011).

#### 4. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NDA İÇ DENETİM

6102 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte işletmeler açısından kurumsal yönetim ilkeleri ve şeffaflık yaklaşımının önemi giderek artmaktadır. Bu yaklaşım işletmeler için, küreselleşen dünya düzeyinde ekonomik, teknoloji ve bilgi toplumu gibi alanlarda çağdaş bir yaklaşım kazandırmaya çalışmaktadır.

Yeni TTK'da, işletmelerin iç denetimine yönelik gerek direkt gerekse endirekt düzenlemeler madde 366/2, 375, 378 ve 398'de ele alınmıştır. Genel hatlarıyla TTK maddeleri analiz edildiğinde, örgütsel organizasyonların işlevlerini muhafaza edebilmesi için iç denetim sistemlerinin gerekliliği ve bu iç denetim işleminin de yetkinlik sahibi yöneticiler kanalıyla birlikte tatbik edilmesi gerekliliği hukuki sınırlar etrafında birer gereksinim olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Bununla beraber bahsi geçen maddeler, sektörel döngülerin ve kurumların yönetsel işlevleri ve kendi varlıklarını sürdürebilmeleri hususunda katkı sağlayacak önemli bir kazanım olarak da görülmektedir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), 2012).

Çalışmanın bu kısmında yeni TTK'da, bağımsız dış denetim için, denetimin etkinliğini arttırmak ve güvenilirliğini sağlamak yönünde, iç denetimin bir gereksinim olduğunu ifade eden maddeler değerlendirilecektir.

##### 4.1. Yeni TTK'nın İç Denetimi İlgilendiren Hükümleri

###### 4.1.1. Madde 366

Madde 366'da "Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir" denilmektedir. TTK'nın bu maddesinin 2. fıkrasında, halka arzı gerçekleştirilmiş şirketlerde olan "Denetim Komitesi" sisteminin diğer tüm şirketlerde de isteğe bağlı olarak tesis edilebileceği belirtilmektedir. Denetim komitesinden başka yönetim kurulu da, işlerin gidişatını takip etmek, belirlenen konularda rapor düzenlemek ve ya kararlarını tatbik ettirmek amacıyla da komiteler ya da komisyonlar kurulabilmektedir.

Bu yöndeki çalışmalarda işletmenin faaliyetlerinin sürdürülebilmesi ve geliştirilebilmesinin yolu tarafsız ve nesnel olan bir iç denetim fonksiyonuyla yerine getirileceği tabiidir. Dolayısıyla şirketlerde iç denetim faaliyetinin süreçlere katılım göstermesi işlemlerin daha güvenilir ve kontrollü bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır. İşletmelerde iç denetimin olması, gerek bağımsız denetçiler için gerekse yapılacak denetim çalışmalarının zaman ve kaynak tasarrufu açısından önem arz etmektedir.

#### 4.1.2 Madde 375

Madde 375'de "*Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması*" denilmektedir. Bu maddeye ilişkin gerekçeler incelendiğinde; (c) bendinin gerekçesinde muhasebe ve finans denetimi düzeninin kurulmasından şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir iç denetim sisteminin ve bunu yapacak örgütün bulunması öngörülmektedir" (TİDE, 2012).

Kanun maddesinde, şirket yönetim kurullarının gerekli bilgi birikimine sahip iç denetim sistemlerine ihtiyaç duyulacağı ve bu mekanizmayı ortaya çıkarmak için gerekli ortamın oluşturulması gerektiği açıklanmıştır. Şirketin büyüklüğüne bakılmaksızın, şirkette, muhasebeden tamamen bağımsız, profesyonellerden meydana gelen, faal bir iç denetim mekanizmasına gereksinim duyulduğu, anonim şirketler denetiminin sadece ve sadece tek bir bağımsız dış denetim sistemi eline bırakılamayacağına kanun gerekçesinde altı çizilmektedir.

Ayrıca, finansal denetimin kurumsal yönetim prensiplerinden kaynaklandığı belirtilmektedir. Aynı zamanda bağımsız denetim ve iç denetimin ayrı ayrı düşünülmemesi ve ortak bir fayda çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

#### 4.1.3 Madde 378

Madde 378'de "*Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır*" denilmektedir.

378. madde hükümleri incelendiğinde işletmelerin sürekliliğini, faaliyetlerinin devamlılığını tehlikeye düşürebilecek nedenlerin erken teşhisi, bu teşhis sonucunda gerekli önlemlerin alınması ve risk yönetiminin etkin bir şekilde yapılması için konusunda uzman bir kurul oluşturmak, sistemi kurmak ve ge-



liştirmek yükümlülükleri hüküm altına alınmıştır. Madde açıklamasına bakıldığında payları borsada işlem gören sermaye şirketlerinin konusunda uzman bir komitenin kurulması zorunlu kılınmaktadır. Denetçi talep etmesi halinde borsada işlem görmeyen diğer şirketlerde de bu komitenin kurulacağı tabiidir.

Kanun hükümleri çerçevesinde borsada hisse senetleri işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim ilkeleri ön plana çıkmakta, tüm anonim şirketlerde finans komitesi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi diğer deyişle iç kontrol mekanizmasının var olması olarak söz edilmektedir.

Ayrıca madde hükümlerine bakıldığında; sermaye şirketlerinin faaliyetlerine yönelik karşılaşılabilecekleri risklerin değerlendirilmesinde gerek finansal gerekse operasyonel unsurların şirketin bütünü içinde tarafsız ve koordineli bir yaklaşımla incelemekle sorumlu iç denetim işlevi ortaya çıkmaktadır. Bu fonksiyon riskin erken saptanması, yönetilmesi ve denetim komitesine sağlanacak bilgilerin aktarılmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

#### 4.1.4. Madde 398

Madde 398'in 2. fıkrasının 4. bendinde *“Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar”* denilmektedir.

Kanun maddesinde, 378. maddede *“öngörülen mekanizmanın işleyip işlemediğinin incelenmesi”* ifadesiyle, aslında bağımsız denetçinin sorumluluğunun sadece mekanizmanın varlığını ve etkinliği hakkında bir fikir edinip kanaat vermesi kastedildiği anlaşılmaktadır. Oysa, bu faaliyetler şirketin iç denetim birimi tarafından sürekli ve detaylı bir program dahilinde denetlenebilir, yönetim kuruluna sağlıklı bir risk yönetimi hakkında bağımsız ve objektif bir raporlama yapılabilir.

## 5. İÇ DENETİM İLE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

Bağımsız denetim, bir iktisadi birim veya zamana ait bilgilerin önceden tespit edilmiş uygunluk ölçüsünü araştırmak ve bu hususta bir rapor hazırlamak gayesiyle bağımsız bir profesyonel kişi tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2010).

Bağımsız denetim doğru ve güvenilir bilginin sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerinin gereği olan şeffaflık ve hesap verilebilirliği sağlama noktasında önem arz etmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarına gerekli yasal mevzuata uygunluğu noktasında yol göstermektedir. Bağımsız de-

netimden geçmiş mali tablolar yatırımcılar açısından daha güvenilir kaynak olmaktadır. Kredi verenler için de işletmelerin iktisadi ve mali bilgilerinin bağımsız denetimden geçmiş olması ilgili mali tabloların güvenilirliği açısından önemlidir. İşveren ve işçi sendikaları açısından ücret ve sosyal hakların pazarlığı konusunda bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar nesnellik ifade etmektedir. Bağımsız denetim, birleşme ve bölünme noktasında alıcı ve satıcılara, tedarikçilere objektif, tarafsız ve güvenilir bilgi vermeyi sağlamaktadır (William vd., 2011).

Dünya ve ülke ekonomilerindeki gelişmeler, özellikle küreselleşme olgusunu meydana getirmiştir. Yaşanan bu gelişmeler sermaye piyasalarının da globalleşmesine neden olmuştur. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi bu piyasalarda işlem gören işletmelerin finansal tablolarını daha da önemli kılmıştır. Özellikle Amerika'da ve hemen sonrasında tüm dünyada ortaya çıkan şirket skandallarıyla finansal tabloların bağımsız denetiminin ne kadar önemli olduğu anlaşılmıştır (Ceylan, 2013).

Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı, finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını, finansal durumdaki değişimleri ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında, dürüst bir biçimde yansıttığı düşüncesidir. Bu noktada, bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki ilişki oldukça önemlidir. İşletmelerde var olan iç kontrol sisteminin etkinliği ve iç denetim bölümünün yeterliliği, bağımsız denetçiye, uygulanacak denetim işlemlerinin türünü, kapsamını, ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını değerlendirmesi açısından ışık tutmaktadır. İç denetim yetkilisi, aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasının önlenmesi ve yapılacak olan bağımsız denetim faaliyetinin kapsamının en uygun şekilde belirlenebilmesi için, bağımsız denetçiler ile mevcut bilgileri paylaşmalıdır. Bunun yanı sıra iç denetimin işletmedeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak hazırladığı rapor, bağımsız denetçinin çalışmalarına önemli bilgiler sağlamaktadır (Adiloğlu, 2011).

## 6. ARAŞTIRMA

### 6.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı

Gerek iç denetimin tanımı ve gerekse yeni TTK'da iç denetime ilişkin doğrudan ve dolaylı yapılan düzenlemeler, bağımsız dış denetim açısından, yapılacak denetimin güvenilirliğini ve verimliliğini arttırmak yönünde iç denetimin önemini ortaya koymaktadır. Yeni TTK'nın getirdiği düzenlemeler işletmelerin kurumsal varlıklarını yerine getirebilmeleri için iç denetimin gerekli olduğunu vurgulamakta ve bu birimin ortaya koyduğu çalışmaların bağımsız denetçiler için önemi giderek artmaktadır.

Bu çalışmada, yeni TTK kapsamında bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin ve verimliliğinin daha da artırılabilmesi için iç denetim faaliyetlerinin bağımsız denetime hangi yönlerden bilgi sağlaması gerektiği konusunda iç denetim türlerinin önemi ölçülmeye çalışılmıştır.

## 1.2. Araştırma Yöntemi

### 1.2.1. Örneklem

Araştırmanın örneklemini İstanbul ilinde görev yapan 178 (%73,2) SMMM ve 65 (%26,8) YMM olmak üzere toplam 243 meslek mensubu oluşturmaktadır. Örneklem büyüklüğü, faktör analizine tabi tutulacak ölçekler için madde sayısının en az 5 katı büyüklüğünde olması gerekmektedir (Karal vd., 2012). Bu çalışmada alınan 1/5 oranı yeterli örneklem büyüklüğü olarak görülmüştür. Bu çalışmada, kullanılan ölçek maddesi 18 olduğundan, örneklem sayısının 64 olması yeterli görülmüştür. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı meslek mensuplarının, bağlı oldukları odadan e-postaları edinilerek, herhangi bir ölçüt kullanılmadan online anket yöntemi uygulanmıştır.

### 1.2.2. Süreç ve Verilerin Analizi

**Kapsam Geçerliliği:** Ölçeğin geliştirilme sürecinde literatür taraması ve görüşme yöntemi kullanılmıştır. Meslek mensuplarının ve akademisyenlerin ölçeğin dört temel bileşeni hakkındaki düşüncelerini almaya yönelik 25 soruluk taslak bir görüşme formu geliştirilmiş ve alan uzmanlarına sunulmuştur. 2 meslek mensubu ve 3 akademisyenden edinilen dönütler doğrultusunda ölçek 18 adet soruya indirilmiştir.

**Yapı Geçerliliği:** Ölçeğin yapı geçerliliği tespit etmek amacıyla, kapsam geçerliliği analizi sonuçları doğrultusunda geriye kalan 18 adet soru üzerinde faktör analizi yürütülmüştür. Faktör analizi, maddeler arasında aynı niteliği ölçen maddeleri ortaya çıkarıp gruplamayı amaçlayan analiz tekniğidir (Büyüköztürk, 2007). Bu doğrultuda, Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), Bartlett Sphericity testleri ve ortak faktör varyans değerleri analizi yapılmıştır.

**Güvenilirliğinin Hesaplanması:** Ölçek güvenilirliğini test etmek amacıyla Cronbach Alpha güvenilirlik katsayısı hesaplamaları yapılmıştır. Cronbach  $\alpha$  testinde, Cronbach  $\alpha$  güvenilirlik katsayısı 0,790 olarak bulunmuştur. Bu sonuç, hazırlanan anketin oldukça güvenilir olduğunu ifade etmektedir.

**Son Şeklinin Verilmesi ve Analiz:** Belirlenen aşamalar doğrultusunda bazı maddeler çıkarılarak ölçeğin son hali verilmiştir. Araştırma bulguları SPSS 17.0 paket programı ile analiz edilmiş ve Varyans (OneWay ANOVA) analizi kullanılmıştır.

**Tablo 1:** Faktör Analizi Sonucu Elde Edilen Bulgular

KMO ve Bartlett's Test	Özdeğer			Faktör Yükleri			Döndürme Toplamları		
	Toplam	Varyans %	Kümülatif %	Toplam	Varyans %	Kümülatif %	Toplam	Varyans %	Kümülatif %
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.....									
0,553									
Bartlett's Test of Sphericity Chi Square..									
818,950									
Df. ....									
153									
Sig.....									
,000									
FAKTÖRLER									
1	5,43	30,15	30,15	5,43	30,15	30,15	3,32	18,43	18,43
2	3,38	18,79	48,93	3,38	18,79	48,93	2,98	16,55	34,98
3	1,81	10,04	58,97	1,81	10,04	58,97	2,76	15,33	50,30
4	1,36	7,57	66,54	1,36	7,57	66,54	2,27	12,59	62,89
5	1,33	7,39	73,93	1,33	7,39	73,93	1,99	11,04	73,93
6	0,90	5,00	78,93						
7	0,86	4,80	83,72						
8	0,63	3,47	87,19						
9	0,52	2,90	90,10						
10	0,43	2,41	92,51						
11	0,34	1,91	94,43						
12	0,29	1,59	96,02						
13	0,25	1,39	97,40						
14	0,21	1,15	98,55						
15	0,10	0,54	99,10						
16	0,08	0,42	99,51						
17	0,05	0,28	99,79						
18	0,04	0,21	100,00						

Gerçekleştirilen faktör analizi sonrasında elde edilen sonuçlar Tablo 1’de yer almaktadır. KMO testi  $0,55 > 0,50$  olduğu için ve Bartlett’s testide Sig  $(0,000) < 0,05$  olduğu için veri setimizin faktör analizi için uygun olduğu söylenebilir. Gerçekleştirilen faktör analizi sonrasında ölçek maddelerinin 0,40 veya bu değer üstünde değer almasına dikkat edilmiş ve 0,40 değer altındaki maddeler ölçekten çıkarılmıştır (17. Ve 18. maddeler). Yapılan analizler sonucunda faktörlere ilişkin özdeğerleri, 1. faktör için %30,15, 2. faktör için %18,79 ve 3. faktör için ise %10,04 oranında ölçtüğü görülmektedir. Ayrıca 3 faktör ve 18 sorudan oluşan bu ölçeğin açıkladığı toplam varyans % 58,97’dir.

### 1.3. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmada 4 adet hipotez belirlenmiştir.

Hipotez 1 (H<sub>1</sub>): Yeni TTK’nın “İç denetim” ile ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bağımsız denetim açısından mali denetimin boyutunu oluşturan ifadelerin iç denetimin başarısını etkileme arasında fark yoktur.

Hipotez 2 (H<sub>2</sub>): Yeni TTK’nın “İç denetim” ile ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bağımsız denetim açısından faaliyet denetiminin deneti-

min boyutunu oluşturan ifadelerin iç denetimin başarısını etkileme arasında fark yoktur.

Hipotez 3 (H<sub>3</sub>): Yeni TTK'nın "İç denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bağımsız denetim açısından uygunluk denetiminin denetimin boyutunu oluşturan ifadelerin iç denetimin başarısını etkileme arasında fark yoktur.

Hipotez 4 (H<sub>4</sub>): Yeni TTK'nın "İç denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bağımsız denetim açısından bilgi teknolojileri denetiminin denetimin boyutunu oluşturan ifadelerin iç denetimin başarısını etkileme arasında fark yoktur.

#### 1.4. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

##### 6.4.1. Araştırma Kapsamında Yer Alan Katılımcıların Demografik Özelliklerinin Analizi

Tablo 2. 'de, araştırmaya katılan meslek mensuplarının eğitimi, ünvanı, çalışma süresi ve iç denetim sertifikasına sahip olma hakkında bilgiler verilmektedir.

**Tablo 2:** Araştırma Kapsamında Yer Alan Katılımcıların Demografik Özellikleri

		Sıklık	%			Sıklık	%
Katılımcıların Eğitim Düzeyi	Yüksekokul	8	12,1	Katılımcıların Ünvanı	YMM	4	6,1
	Lisans	44	66,7		SMMM	62	93,9
	Yüksek Lisans/ Doktora	14	21,2		<b>Toplam</b>	<b>66</b>	<b>100</b>
	<b>Toplam</b>	<b>66</b>	<b>100</b>				
		Sıklık	%			Sıklık	%
Katılımcıların İç Denetim Sertifikasına (CIA) sahip olma durumu	Evet	6	9,1	Katılımcıların Meslekte Geçen Çalışma Süresi	0-5 Yıl Arası	12	18,2
	Hayır	60	90,9		6-10 Yıl Arası	12	18,2
	<b>Toplam</b>	<b>66</b>	<b>100</b>		11-19 Yıl Arası	20	30,3
					20 Yıl ve Üzeri	22	33,3
					<b>Toplam</b>	<b>66</b>	<b>100</b>

Tablo 2'de, anket katılımcılarının %66,7'sinin lisans mezunu, %93,9'unun ise SMMM ünvanına sahip olduğu, %33,3'ünün meslekte 20 yılın üstünde görev yaptığı ve yaklaşık olarak %91'inin ise iç denetim sertifikasına sahip olmadığı görülmektedir.

##### 6.4.2. Araştırma Kapsamında Yer Alan Katılımcıların Yeni TTK ve İç Denetim Bilgisinin Analizi

Tablo 3'de araştırmaya katılan meslek mensuplarının yeni TTK ve iç denetim bilgisine yönelik sonuçlar yer almaktadır. Tablo 3 incelendiğinde meslek mensuplarının %60,6'sının yeni TTK'nın iç denetim ile ilgili düzenlemeler hakkın-

da bilgi sahibi olduğu saptanmıştır. %96,9 gibi çok büyük bir oran iç denetimin bağımsız denetim için faydalı bilgi ürettiği düşüncesine sahipken, %36,4'ü bu faydanın uygunluk denetimi, %34,8'i ise risk yönetimi şeklinde olması gerektiğini belirtmişlerdir. Şirketlerde risk yönetimi uygulamaları ile ilgili olarak %65,6'sı bu konu hakkında bilgi sahibi olduklarını belirtirlerken, risk yönetimi standartları hakkındaki bilgileri aynı oranda paralellik göstermemektedir. Risk yönetim standartları ile ilgili olarak sadece %15,1'i COSO, %15,1'i Basel II, %15,1'i Risk Yönetim Standartları konusunda bilgi sahibi olduklarını belirtmişlerdir. Ayrıca iç denetim biriminin sorumluluğu ile ilgili olarak ise %39,3'ü risk analizi ve değerlendirmesi olarak cevap vermiştir.

**Tablo 3:** Araştırma Kapsamında Yer Alan Katılımcıların Yeni TTK ve İç Denetim Bilgi Düzeyi

		Sıklık	%			Sıklık	%
Katılımcıların Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun "İç denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olma durumu	Evvet	40	60,6	Şirketlerde risk yönetimi uygulamaları hakkında bilgi sahibi olma	Evvet	42	65,6
	Hayır	26	39,4		Hayır	22	34,4
	<b>Toplam</b>	<b>66</b>	<b>100</b>		<b>Toplam</b>	<b>64</b>	<b>100</b>
		Sıklık	%			Sıklık	%
İç denetimin Bağımsız denetim için faydalı bilgiler ürettiği düşüncesi	Evvet	62	96,9	Risk yönetimi standartları hakkında bilgi sahibi olma	COSO	10	15,1
	Hayır	2	3,1		Basel II	10	15,1
	<b>Toplam</b>	<b>64</b>	<b>100</b>		Avustralya-Yeni Zelanda(AS/NZS 4360)	0	0
		Sıklık	%			Sıklık	%
Uygulamada iç denetimin hangi işlevleri ön plana çıkmalıdır	Danışmanlık	9	13,6	İç denetim biriminin sorumluluğu ne olmalıdır?	Risk Yönetim Standardı	10	15,1
	Güvence	14	21,2		OECD Kurumsal Yönetişim Standartları	3	4,5
	Risk Yönetimi	23	34,8		Kurumsal Yönetişim Kodu	1	1,5
	Bilgi Teknolojileri Denetimi	11	16,6		Diğer	2	3
	Süreç Geliştirme	13	19,7		Yok	10	15,1
	Uygunluk Denetimi	24	36,4		Potansiyel sorun noktalarını belirlemek ve risk tanımlaması yapmak.	22	33,3
	Mali Denetim	16	24,2		Risk analizi ve değerlendirmesini yapmak.	26	39,3
Faaliyet Denetimi	16	24,2	Mevcut fırsatları tanımlar yapmak.	7	10,6		
				Raporlama ve Gözlemlene yapmak.	21	31,8	

### 1.1.3. Bağımsız Denetim Açısından İç Denetimin Başarısını Etkileyen Faktörlerin Analizi

Tablo 4'de, bağımsız denetim açısından iç denetimin başarısını etkileyen faktörlere, araştırmaya katılan meslek mensuplarınca verilen önem derecesinin genel yüzdeler dağılımı yer almaktadır.

**Tablo 4: Bağımsız Denetim Açısından İç Denetimin Başarısını Etkileyen Faktörlerin Analizi**

	Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsız	Katılmıyor	Kesinlikle Katılmıyor	Cevapsız	
	%	%	%	%	%	%	
<b>Mali Denetim</b>							
M1	İç denetim, döviz de meydana gelecek kur değişimlerini tahmin ederek ek önlemler hakkında tavsiyelerde bulunmalıdır.	12,1	42,4	6,1	30,3	6,1	3,0
M2	İç denetim, işletmede optimum nakit düzeyinin belirlenmesi, nakit giriş ve çıkışları, atıl fonların kısa vadeli yatırımlarda değerlendirilmesi konusunda tavsiyelerde bulunmalıdır.	15,2	54,5	6,1	12,1	9,1	3,0
M3	İç denetim, kredili satışlar ile ilgili satış politikaları belirlemeli ve tavsiyelerde bulunmalıdır.	9,1	51,5	12,1	15,2	9,1	3,0
M4	İç denetim, finansal piyasalardaki faiz oranı ve fiyatlardaki değişimlerin etkilerini tahmin ederek tavsiyelerde bulunmalıdır.	21,2	39,4	9,1	21,2	6,1	3,0
<b>Faaliyet Denetimi</b>							
F1	İç denetimin, faaliyetlere dayalı gelişim fırsatları ortaya koymalı ve tavsiyelerde bulunmalıdır.	18,2	57,6	9,1	9,1	3,0	3,0
F2	İç denetim, varlıkların ekonomik, etkin ve verimli kullanıldığı konusunda tavsiyelerde bulunmalıdır.	24,2	63,6	3,0	-	6,1	3,0
F3	İç denetim, stratejilerin uygulamasını ve amaçlarına ulaşmasını olumlu veya olumsuz etkileyebilecek iç/dış faktörleri belirlemelidir.	18,2	57,6	12,1	9,1	-	3,0
F4	İç denetimin, operasyonel risklerin etkilerini azaltmak amacıyla acil eylem planları hazırlayarak beklenmedik durumları kontrol altına almayı ve böyle durumlarda oluşabilecek zararları en düşük düzeyde tutmayı hedeflemelidir.	27,3	51,5	15,2	3,0	-	3,0
F5	İç denetim, değer yaratma ve koruma adına stratejik amaçları ve bunları etkileyen faktörleri belirlemelidir.	24,2	42,4	24,2	6,1	-	3,0
F6	İç denetim, şirketinizin stratejik, organizasyonel ve risk yönetim çevresi ile ilgili konularda kapsamlı ve sistematik araştırma yapmalıdır.	15,2	57,6	15,2	9,1	-	3,0
<b>Uygunluk Denetimi</b>							
U1	İç denetim, işletme içi/dışı yetkili üst makamlar tarafından oluşturulmuş olan kurallara, politikalara, prosedürlere, düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmalıdır.	42,4	48,5	6,1	-	-	3,0
U2	İç denetim, şirket faaliyet verimliliğini ve etkinliğini değerlemek amacıyla, bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmelidir.	42,4	45,5	9,1	-	-	3,0
U3	İç denetim, görevini kötüye kullanan çalışanların yolsuzluk, hırsızlık gibi eylemleri ve bilgi, tecrübe eksikliğinden kaynaklanan hatalı işlemleri ortaya çıkarmalıdır.	54,5	27,3	6,1	9,1	-	3,0
U4	İç denetim, var olan hukuksal durumun veya gelecekte oluşabilecek hukuki düzenlemelerin yaratacağı etkiler konusunda danışmanlık faaliyetinde bulunmalıdır.	30,3	30,3	15,2	21,2	-	3,0



**Tablo 4:** Bağımsız Denetim Açısından İç Denetimin Başarısını Etkileyen Faktörlerin Analizi (devamı)

	Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsız	Katılmıyor	Kesinlikle Katılmıyor	Cevapsız
	%	%	%	%	%	%
<b>Bilgi Teknolojileri Denetimi</b>						
B1 İç denetim, yeni geliştirilen sistemler için programlanmış süreçlerin uygun olup olmadıkları konusunda kontroller yapılmalıdır..	30,3	45,5	21,2	-	-	3,0
B2 İç denetim, yeni programlar ve yazılımlar üzerinde politika ve standartlara uygun şekilde yetkilendirilmemiş ve onaylanmamış herhangi bir değişikliğin gerçekleşmesini önlemek amacıyla kontroller yapılmalıdır.	30,3	45,5	15,2	6,1	-	3,0
B3 İç denetim, bilgi teknolojisi sisteminin güvenliğinin ve raporlama imkânlarını içeren muhasebe bilgi sisteminin etkinliğini değerlendirmelidir.	<b>Faktör analizi sonrası ölçekten çıkarılmıştır.</b>					
B4 İç denetim, bilgi dosyaları üzerinde yetkilendirilmemiş ve onaylanmamış hiçbir değişikliğin yapılmaması ve erişimin engellenmesi amacıyla kontroller yapılmalıdır.	<b>Faktör analizi sonrası ölçekten çıkarılmıştır.</b>					

#### 1.1.4. Analizlerin Hipotezler Çerçevesinde Yorumlanması

Yeni TTK hakkında bilgi sahibi olma düzeyi ile bağımsız denetim açısından iç denetimin başarısını etkileyen faktörler arasında anlamlı bir farklılığın bulunup bulunmadığını belirlemek için hipotez testleri yapılmıştır. Hipotez testleri için Tek Yön Varyans analizi kullanılmıştır. Analizler SPSS programı ile yapılmıştır.

##### 1.1.4.1. Hipotez 1 İçin Analiz Sonuçları ve Yorumlanması

###### Hipotez 1:

$H_1$ : Yeni TTK'nın "İç denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bağımsız denetim açısından mali denetim boyutunu oluşturan ifadelerin iç denetimin başarısını etkileme arasında fark yoktur.

$H_A$ : Yeni TTK'nın "İç denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bağımsız denetim açısından mali denetim boyutunu oluşturan ifadelerin iç denetimin başarısını etkileme arasında fark vardır.

Analiz sonuçlarına göre yeni TTK'nın iç denetim düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile mali denetimin iç denetimin başarısını etkileme arasında, M1 ifadesi dışında anlamlı düzeyde farklılık olmadığı belirlenmiştir. Tablo 5'te M1 ifadesi dışındaki her ifade için  $p > 0,05$  olduğu görülmektedir. Ayrıca ifadelerin ortalamalarında da  $p > 0,05$  olduğu için  $H_A$  hipotezi reddedilmiş, dolayısıyla  $H_1$  hipotezi kabul edilmiştir.

**Tablo 5:** Yeni TTK'nın "İç Denetim" ile İlgili Düzenlemeleri Hakkında Bilgi Sahibi Olma İle Bağımsız Denetim Açısından Mali Denetim Boyutunu Oluşturan İfadelerin İç Denetimin Başarısını Etkileme Arasındaki Farka İlişkin Varyans Testi Değerleri

İfadeler	N	Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	Sıklık	P(sig)*	Homojenlik P (Sig.) Levene Testi**
M1	64	3,023	,756	3,592	,011	,062
M2	64	1,204	,301	1,248	,301	,649
M3	64	,936	,234	,952	,441	,026
M4	64	,665	,166	,664	,620	,494
ORTALAMA	64	5,704	,439	2,254	,065	,000

\*p<0,05, %5 anlamlılık düzeyinde farklılık vardır. \*\*p>0,05, %5 anlamlılık düzeyinde farklılık vardır.

Tablo 5'te Tek Yön Varyans'ın temel varsayımı olan Levene testinin sonuçları da görülmektedir. Fakat ifadeler arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı durumlarda elde edilen Levene Testi sonuçlarının da bir önemi olmamaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim açısından mali denetimin iç denetimin başarısını etkileyen önemli bir faktör olmadığı sonucuna varmak mümkündür.

#### 1.1.4.2. Hipotez 2 İçin Analiz Sonuçları ve Yorumlanması

##### Hipotez 2:

$H_2$ : Yeni TTK'nın "İç denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bağımsız denetim açısından faaliyet denetimi boyutunu oluşturan ifadelerin iç denetimin başarısını etkileme arasında fark yoktur.

$H_A$ : Yeni TTK'nın "İç denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bağımsız denetim açısından faaliyet denetimi boyutunu oluşturan ifadelerin iç denetimin başarısını etkileme arasında fark vardır.

Analiz sonuçlarına göre yeni TTK'nın iç denetim düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile faaliyet denetiminin iç denetimin başarısını etkileme arasında F4 ve F5 ifadeleri dışında anlamlı düzeyde farklılık olduğu belirlenmiştir. Tablo 6'da F4 ve F5 ifadeleri dışındaki her ifade için  $p<0,05$  olduğu görülmektedir. Ayrıca ifadelerin ortalamalarında da  $p<0,05$  olduğu için  $H_2$  hipotezi reddedilmiş, dolayısıyla  $H_A$  hipotezi kabul edilmiştir. Tablo 6'da Tek Yön Varyans'ın temel varsayımı olan Levene testinin sonuçları da görülmektedir. İfadelerin ortalamalarında  $p(\text{Sig.})>0,05$  büyük olduğu için varyansların homojen olduğu söylenir. Neticede varyans analizinin temel varsayımı sağlandığı için, varyans analizinden elde edeceğimiz sonuçların sağlıklı olduğu söylenebilmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetim açısından faaliyet denetiminin iç denetimin başarısını etkileyen önemli bir faktör olduğu sonucuna varmak mümkündür.

**Tablo 6:** Yeni TTK'nın "İç Denetim" ile İlgili Düzenlemeleri Hakkında Bilgi Sahibi Olma İle Bağımsız Denetim Açısından Faaliyet Denetim Boyutunu Oluşturan İfadelerin İç Denetimin Başarısını Etkileme Arasındaki Farka İlişkin Varyans Testi Değerleri

İfadeler	N	Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	Sıklık	P(sig)*	Homojenlik P (Sig.) Levene Testi**
F1	64	3,508	,877	4,337	,004	,069
F2	64	1,783	,594	2,611	,040	,088
F3	64	1,227	,409	1,727	,001	,760
F4	64	,567	,189	,762	,520	,000
F5	64	,938	,313	1,293	,285	,000
F6	64	1,374	,458	1,955	,030	,075
<b>ORTALAMA</b>	64	4,604	,854	1,635	,027	,074

\*p<0,05, %5 anlamlılık düzeyinde farklılık vardır. \*\*p>0,05, %5 anlamlılık düzeyinde farklılık vardır.

### 1.1.4.3. Hipotez 3 İçin Analiz Sonuçları ve Yorumlanması

#### Hipotez 3:

$H_3$ : Yeni TTK'nın "İç denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bağımsız denetim açısından uygunluk denetimi boyutunu oluşturan ifadelerin iç denetimin başarısını etkileme arasında fark yoktur.

$H_A$ : Yeni TTK'nın "İç denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bağımsız denetim açısından uygunluk denetimi boyutunu oluşturan ifadelerin iç denetimin başarısını etkileme arasında fark vardır.

Analiz sonuçlarına göre yeni TTK'nın iç denetim düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile uygunluk denetiminin iç denetimin başarısını etkileme arasında U4 ifadesi dışında anlamlı düzeyde farklılık olduğu belirlenmiştir. Tablo 7'de U4 ifadesi dışındaki her ifade için  $p<0,05$  olduğu görülmektedir. Ayrıca ifadelerin ortalamalarında da  $p<0,05$  olduğu için  $H_3$  hipotezi reddedilmiş, dolayısıyla  $H_A$  hipotezi kabul edilmiştir. Tablo 7'de Tek Yön Varyans'ın temel varsayımı olan Levene testinin sonuçları da görülmektedir. Anlamlılık ifade eden ifadelerin  $p(\text{Sig.})>0,05$  büyük olduğu için varyansların homojen olduğu söylenir. Neticede varyans analizinin temel varsayımı sağlandığı için, varyans analizinden elde edeceğimiz sonuçların sağlıklı olduğu söylenebilir. Dolayısıyla bağımsız denetim açısından uygunluk denetiminin iç denetimin başarısını etkileyen önemli bir faktör olduğu sonucuna varmak mümkündür.

**Tablo 7:** Yeni TTK'nın "İç Denetim" ile İlgili Düzenlemeleri Hakkında Bilgi Sahibi Olma İle Bağımsız Denetim Açısından Uygunluk Denetimi Boyutunu Oluşturan İfadelerin İç Denetimin Başarısını Etkileme Arasındaki Farka İlişkin Varyans Testi Değerleri

İfadeler	N	Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	Sıklık	P(sig)*	Homojenlik P (Sig.) Levene Testi**
U1	64	,134	,067	,267	,027	,428
U2	64	,438	,219	,890	,006	,197
U3	64	2,438	,813	3,750	,015	,090
U4	64	,009	,003	,012	,998	,990
ORTALAMA	64	2,180	,273	1,131	,048	,089

\* $p < 0,05$ , %5 anlamlılık düzeyinde farklılık vardır. \*\* $p > 0,05$ , %5 anlamlılık düzeyinde farklılık vardır.

#### 1.1.4.4. Hipotez 4 İçin Analiz Sonuçları ve Yorumlanması

##### Hipotez 4:

$H_4$ : Yeni TTK'nın "İç denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bağımsız denetim açısından bilgi teknolojileri denetimi boyutunu oluşturan ifadelerin iç denetimin başarısını etkileme arasında fark yoktur.

$H_A$ : Yeni TTK'nın "İç denetim" ile ilgili düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bağımsız denetim açısından bilgi teknolojileri denetimi boyutunu oluşturan ifadelerin iç denetimin başarısını etkileme arasında fark vardır.

Analiz sonuçlarına göre TTK'nın iç denetim düzenlemeleri hakkında bilgi sahibi olma ile bilgi teknolojileri denetiminin iç denetimin başarısını etkileme arasında anlamlı düzeyde farklılık olmadığı belirlenmiştir. Tablo 8'de ifadelerin hiçbirinde  $p < 0,05$  düzeyi oluşmamıştır. Ayrıca ifadelerin ortalamalarında da  $p > 0,05$  olduğu için  $H_A$  hipotezi reddedilmiş, dolayısıyla  $H_4$  hipotezi kabul edilmiştir. Tablo 8'de Tek Yön Varyans'ın temel varsayımı olan Levene testinin sonuçları da görülmektedir. Fakat ifadeler arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı durumlarda elde edilen Levene Testi sonuçlarının da bir önemi olmamaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim açısından bilgi teknolojileri denetiminin iç denetimin başarısını etkileyen önemli bir faktör olmadığı sonucuna varmak mümkündür.

**Tablo 8:** Yeni TTK'nın "İç Denetim" ile İlgili Düzenlemeleri Hakkında Bilgi Sahibi Olma İle Bağımsız Denetim Açısından Bilgi Teknolojileri Denetiminin Boyutunu Oluşturan İfadelerin İç Denetimin Başarısını Etkileme Arasındaki Farka İlişkin Varyans Testi Değerleri

İfadeler	N	Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	Sıklık	P(sig)*	Homojenlik P (Sig.) Levene Testi**
B1	64	1,714	,857	3,809	,058	,792
B2	64	,571	,190	,768	,516	,702
<b>ORTALAMA</b>	64	1,657	,331	1,395	,240	,004

\*p<0,05, %5 anlamlılık düzeyinde farklılık vardır. \*\*p>0,05, %5 anlamlılık düzeyinde farklılık vardır.

## 7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Gerek iç denetimin tanımı ve gerekse yeni Türk Kanunu'nda iç denetime ilişkin doğrudan ve dolaylı yapılan düzenlemeler bağımsız dış denetim açısından, yapılacak denetimin güvenilirliğini ve verimliliğini arttırmak yönünde iç denetimin önemini ortaya koymaktadır. Yeni TTK'nın getirdiği doğrudan ve dolaylı düzenlemeler işletmelerin kurumsal varlıklarını yerine getirebilmeleri için iç denetimin gerekli olduğunu vurgulamakta ve bu birimin ortaya koyduğu çalışmalar bağımsız denetim sürecinde önemli bir yere sahip olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, yeni TTK kapsamında bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin ve verimliliğinin daha da artırılabilmesi için iç denetim faaliyetlerinin bağımsız denetime hangi yönde bilgi sağlaması gerektiği konusunda hangi iç denetim türlerinin önemli olduğunu ortaya koymaktır.

Bu amaçla yapılan çalışma sonucunda;

- Katılımcıların %96,9 gibi çok büyük bir oranı iç denetimin bağımsız denetim için faydalı bilgi ürettiği düşüncesine sahip olduğu görülmektedir. Dolayısıyla işletmelerin iç denetim birimlerini oluşturmaları yada yapılandırmaları bağımsız denetim faaliyetlerinin verimliliğini artırması konusunda faydalı olacaktır.
- Katılımcıların yaklaşık olarak %91'inin iç denetim sertifikasına sahip olmadığı görülmektedir. Bu durum, Ülkemizde meslek mensuplarının bu konuyu henüz daha çok fazla önemsemediği sonucunu da ortaya çıkarmaktadır.
- Bağımsız denetim açısından iç denetimin başarısını etkileyen denetim türleri için yapılan analizde ise; faaliyet ve uygunluk denetiminin önemli bir denetim türü olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla bağımsız dış denetçiler, iç denetim birimlerinden bu denetimler için bazı destekler beklemekte olduklarını ifade etmişlerdir. Bu sonuca göre, H<sub>1</sub>

ve  $H_4$  hipotezleri red edilirken,  $H_2$  ve  $H_3$  hipotezleri kabul edilmiştir. Yani, TTK kapsamında bağımsız denetim açısından iç denetimin başarılı olmasında, mali denetim ve performans denetimlerinden daha fazla faaliyet ve uygunluk denetimi etkili olmaktadır. Bu durumda, İstanbul YMM ve SMMM Odası'na kayıtlı meslek mensuplarının mevcut denetim mekanizmalarının genelde faaliyet ve uygunluk denetiminden beklenti içinde olduğu dikkate alınacak olunursa, mevcut mekanizmanın yani TTK'daki ilgili maddelerin gözden geçirilmesi gerektiği; işletmelerin bu iç denetim türlerini yapmasını zorunlu kılacak kanun maddelerinin eklenmesi gerektiği söylenebilir. Çünkü, mevcut düzenlemede bu denetim türlerinin yapılmasında dolaylı hükümlerin yer alıyor olması işletmelerin iç denetim faaliyetlerine gerekli önemi vermemesine neden olabilecektir. Bu nedenle, gerek kanun gerekse işletmelerin iç yapılarında faaliyet ve uygunluk denetim çalışmalarının başlatılması, mevcut denetim mekanizmalarında görevli olanların eğitimden geçirilmesi, denetim standartlarının öğretilmesi, faaliyet ve uygunluk denetimlerine ağırlık verilmesi, denetçi alımlarında mutlaka muhasebe, organizasyon ve denetim eğitimi almış yüksek eğitim düzeyine sahip kişilere öncelik verilmesi önerilebilir.

- Öte yandan şüphesiz ki kısıtlı bir alanda yapılmış olan bu çalışma tüm Türkiye için genellenemez. Yapılan yorumların Türkiye'deki tüm meslek mensuplarının görüşlerine genelleme yapabilmek için diğer illerdeki SMMM ve YMM Odaları'na bağlı meslek mensuplarını da içeren bir çalışma bundan sonraki araştırmalara yön verebilir.

## KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aldhizer, G. R., J., Cashell, D., ve Martin D. R. (2003). Internal Audit Outsourcing. *The CPA Journal* 73 (8), 38–42.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1991). *The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements, Statement On Auditing Standards*, No. 65, New York: AICPA.
- Bailey, A. D., Jr., Gramling, A. A. ve Ramamoorti S. (2003). Research Opportunities in Internal Auditing, *Altamonte Springs*, Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Bozkurt, M. (2010). İyi Mali Yönetiminin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi, *Dış Denetim Dergisi*, Ağustos-Eylül, 131-137.
- Brown, P. R. (1983). Independent Auditor Judgment in the Evaluation of the Internal Audit Function, *Journal Of Accounting Research*, 21, 444–455.
- Brown, P. R., ve Karan V. (1986). One Approach for Assessing the Operational Nature of Auditing Standards: An analysis of SAS 9, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 6 (1): 134–47.
- Büyüköztürk Ş. (2007), *Sosyal bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Ceylan E. (2013). Bağımsız Dış Denetim Ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Chun, C., (1997), On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions Managerial, *Auditing Journal*, 4-5(12), 247-250.
- Clark, M. W., Gibbs, T. E. ve Schroeder, R. G. (1981). How Cpas Evaluate Internal Auditors, *The CPA Journal*, 51, 10–15.
- Doyrangöl, N., C. (2002). *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu*, İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası.
- European Confereration of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) (2005). 26 Eylül 2016 tarihinde [www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA\\_KonumRaporu\\_Subat2005](http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005) adresinden erişildi.
- Felix, W. L., Gramling, A. A. ve Maletta, M. J. (2001). The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution. *Journal of Accounting Research*, 39, 513-534.
- Glover, S., Prawitt D. ve Wood D. (2008). Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision, *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 5–36.

- Gramling, A. A. ve Vandervelde, S. D. (2006), *Assessing Internal Audit Quality, Internal Auditing*, 21(3), 26-33.
- Gramling, A. A., Maletta M. J., Schneider A., ve Church B. K. (2004). The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research, *Journal of Accounting Literature*, 23,194–244.
- Güneş F., Kızıldeniz S., Selçuk S., Suna B. ve Coşkun S. (2013), *Bilgi Teknolojileri Denetimi ve COBIT' in Sektörel Uygulanabilirliği*, Akdeniz Üniversitesi Akademik Bilişim Konferansı, 28.09.2016 tarihinde <http://ab.org.tr/ab13/bildiri/131.pdf> adresinden erişildi.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Umuttepe Yayınları.
- IIA (2009). IIA Pozisyon Raporu: İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 1-8.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2014), *Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi*, Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını.
- Karal, H., Aktaş İ., Turgut, Y. E., Gökoğlu, S., Aksoy, N., Çakır, Ö. (2013), FA-TİH Projesine Yönelik Görüşleri Değerlendirme Ölçeği: Güvenirlik ve Geçerlilik Çalışması, *Ahi Evran Üniversitesi Kırşehir Eğitim Fakültesi Dergisi (KEFAD)*, 14(2), 325-348.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Krishnamoorthy, G. (2002). A Multistage Approach to External Auditors' Evaluation of Internal Audit Function, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21, 95–121.
- Margheim, L. L. (1986). Further Evidence on External Auditors' Reliance on Internal Auditors, *Journal of Accounting Research*, 24, 194–205.
- Mihret, D. G. ve Woldeyohannis, G. Z. (2008), Value-Added Role of Internal Audit: An Ethiopian Case Study, *Managerial Auditing Journal*, 23 (6), 567-595.
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol*, İstanbul: TİDE Yayınları No: 3.
- Öztel, Z. Ö. (2016). *Bağımsız Denetimin İç Denetimden Yararlanması*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Pickett, K.H.S. ve Pickett, J. M. (2005), *Auditing for Managers: The Ultimate Risk Management Tool*, USA.: John Wiley&Sons Ltd.
- Prawitt, D. F., Sharp N. Y. ve Wood, D. A. (2009). Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee?, *Behavioral Research in Accounting*, 23 (2), 187-206.



- Sarens, G. ve Beelde, I. D. (2006). The Relationship Between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions, *Internal Journal of Auditing*, 10, 219-241.
- Schneider, A. (1984). Modeling External Auditors' Evaluations of Internal Auditing, *Journal of Accounting Research*, 22, 657-678.
- Sezal, L. (2006). *Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim Ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler*, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Smith, P. J. (2002). Win-Win Co-Sourcing, *The Internal Auditor*, 59, 37-41.
- Thomas, C. W. ve Parish, J. T. (1999). Co-Sourcing: What's in It for Me?, *Journal of Accountancy*, 187, 85-88.
- Türk Ticaret Kanunu, Resmi Gazete - Kanun No: 6102, Sayı: 27846, Yayımlı Tarihi: 14.02.2011.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş – Öneriler*, İstanbul: TİDE
- Uyar, G. F. Ü. ve Kınay, B. (2014). Yeni TTK'ya Göre, Bağımsız Denetim Kapsamına Alınması Muhtemel İşletmelerin İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 51, 85-97.
- Uzay, Ş. (2003). İşletmelerde Denetim Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü Ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 8, 71-82.
- Vecchio, D., S., ve Clinton, B. D. (2003). Co-Sourcing and Other Alternatives in Acquiring Internal Audit Services, *Internal Auditing*, 18, 33-39.
- William F. M., Kenneth J. R., Chad A. S. ve David A. W., (2011), The Effect of Using the Internal Audit Function As A Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision, *The Accounting Review-American Accounting Association*, 86(6), 2131-2154.
- Yalkın, D. L. (2011). *Bilgi Teknolojileri Denetimi: Kavramsal Çerçeve, Aşamaları, Sınırları, Sorunları*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Yılcıncı, M. (2006). *İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.