

İç Denetimde Kalite Göstergeleri: Türkiye’de Bir Araştırma^{1 2}

Quality Indicators In Internal Audit: A Research In Turkey

Meryem USLU *
Ali KESTANE **
Rıdvan SEZGİN ***

ÖZ

İşletmelerin küresel rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebilmeleri, hızla gelişen teknolojiye ayak uydurabilmeleri ve kurumsallaşabilmeleri açısından iç denetim faaliyetleri önemli yere sahiptir. Ayrıca işletmenin sürekliliğinin sağlanmasında, faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin artırılmasında iç denetim faaliyetlerine önemli görevler düşmektedir. Bir işletmede iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırılması işletmeye sağlayacağı katma değer açısından önem arz etmektedir. Bu noktada iç denetim kalitesi teknolojiyle birlikte değişen ve gelişen işletme ihtiyaçlarının doğru bir şekilde anlaşılmasına ve çağdaş organizasyonların nasıl yönetildiğini anlamaya yardımcı olur. Buradan hareketle bu araştırmanın temel amacı Türkiye’de özel sektörde faaliyet gösteren ve TİDE’ye üye olan iç denetçilerin yürüttükleri iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin tespit edilmesi, ayrıca iç denetim kalitesinin iç denetçilerin demografik özellikleri açısından değerlendirilmesinin yapılmasıdır. Bu amaç doğrultusunda iç denetçilere anket uygulanmış ve elde edilen verilerle ilgili analizler yapılmıştır. Araştırma sonucunda iç denetçilerin yürüttükleri iç denetim faaliyetlerinin kalitesi orta düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin değerlendirilmesinde iç denetçilerin pozisyonlarının ve faaliyetlerini yürüttükleri işletmelerin faaliyet konusunun etkili olduğu ancak; yaş, cinsiyet ve eğitim durumlarının herhangi bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca işletmelerin kurumsallaşması ve kuruma sağlayacağı katma değer açısından iç denetim kalitesinin önemi üzerinde durulmuştur.

ANAHTAR KELİMELELER

İç Denetim, İç Denetim Kalitesi

ABSTRACT

Internal audit activities have an important place that enterprises to continue their existence in the global competition environment, in regard of to keeping up with the rapidly developing technology and to institutionalize. In addition, internal audit activities have important duties to ensuring the continuity of the enterprise and to increasing the efficiency and productivity of its activities. Increasing the quality of internal audit activities in an enterprise is important in terms of the added value it will provide to that enterprise. At this point, internal audit quality helps to understand the changing and evolving business needs with technology and to understand how contemporary organizations are managed. From this point of view, the main purpose of this research is to determine the quality of the internal audit activities carried out by the internal auditors operating in the private sector in Turkey and who are members of TIDE, and also to evaluate the internal audit quality in regard of the demographic characteristics of the internal auditors. In accordance with this purpose, a survey was applied to the internal auditors and analyzes were made on the data obtained. As a result of the research, it has been determined that the quality of the internal audit activities carried out by the internal auditors is moderate. In addition, in the evaluation of the quality of internal audit activities, the positions of the internal auditors and the field of activity of the enterprises they carry out their activities are effective but determined that age, gender and educational status did not have any effect. Also the importance of internal audit quality in regard of the institutionalization of the embroidery and the added value it will provide to the institution has been emphasized.

KEYWORDS

Internal Audit, Internal Audit Quality

| Makale Geliş Tarihi / Submission Date | Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance |
|---------------------------------------|--|
| 22.01.2022 | 01.03.2022 |
| Atıf | Uslu, M., Kestane, A. ve Sezgin, R. (2022). İç Denetimde Kalite Göstergeleri: Türkiye’de Bir Araştırma. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 25 (1), 74-87. |

¹ Bu makale “Mesleki Şüphencilik İç Denetim Kalitesine Etkisi: Türkiye’deki Özel Sektör İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma” isimli doktora tezinden üretilmiştir.

² Bu araştırma Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinatörlüğü tarafından 2020-22 no.lu proje kapsamında desteklenmiştir.

* Öğr. Gör. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Altıntaş MYO, meryem.uslu@dpu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1953-3777

** Dr. Öğr. Üyesi, Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF, alikestane@kilis.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7049-0354

*** Öğr. Gör. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Emet MYO, ridvan.sezgin@dpu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8376-9496

GİRİŞ

İç denetim kalitesi, teknolojiyle birlikte gelişen ve değişen işletme ihtiyaçlarının doğru şekilde anlaşılmasına ve çağdaş organizasyonların nasıl yönetildiğini anlamaya yardımcı olur ve işletmeye değer katar. Bir kurumda risk unsurları ve kontrol süreçleri hakkında katkı sağlama açısından iç denetim faaliyetleri önemli rol oynar. İç Denetim Kalitesi de bu açıdan bakıldığında kurumun etkinliği, kurumsal performansın sürdürülmesi ve kuruma değer katma bakımından çok önemlidir. İç denetim kalitesini önemli kılan bir diğer husus da dış denetçilerin (bağımsız denetçi) kuruma olan güven duygusunu sağlamasıdır. Etkin bir iç denetim faaliyeti finansal bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu noktasında bağımsız denetçilere güvence sağlar (Bello ve diğ., 2018: 158). Bu sebeple kurum yöneticilerinin işletmenin kurumsallaşması, kurumun sürdürülebilirliğinin sağlanması ve hedeflerine ulaşması noktasında iç denetim kalitesini arttıracak faaliyetler üzerine yoğunlaşması önemli bir konudur. İç Denetim Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinde de bunu destekler nitelikte “Bir iç denetim faaliyetinin, faaliyetin kuruma katma değer sağlayacak etkili bir tarzda yönetilmesi gerektiği” vurgulanmıştır. Burada asıl ifade edilmek istenen şey aslında iç denetim faaliyetinin kalitesidir. İç denetimden beklenen katma değer için iç denetimin kalitesinin bir o kadar yüksek olması gerekmektedir. İç denetimin kalitesinin yüksek olması, kurum içerisinde iç denetime olan güvenilirliği ve iç denetimin değerini artırır.

İç denetimde kalite kavramına Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinde değinilmiştir. 1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Standardında iç denetim yöneticisinin iç denetim faaliyetlerinin tüm yönlerini kapsayan bir Kalite Güvence ve Geliştirme Programı hazırlaması ve bunu sürdürmesi gerekliliği vurgulanmıştır. (Uluslararası İç Denetim Standartları, 2016: 9-10). İç Denetim Yöneticisi tarafından hazırlanan Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP), hem iç değerlendirmeleri hem de dış değerlendirmeleri içerir. İç değerlendirmeler, iç denetim faaliyetlerinin performansının devamlı olarak izlenmesini, öz değerlendirme veya kurumda içinde iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişiler tarafından değerlendirilmesini kapsar. Dış değerlendirme ise işletmenin/kurumun kurum dışındaki vasıflı ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı (bağımsız denetçi) tarafından denetlenmesi sürecini içerir (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2016 : 7-8).

İşletmeler açısından iç denetim kalitesinin ölçülüp değerlendirilmesi önemli bir husustur. Denetim literatürüne bakıldığında uluslararası yazında iç denetim kalitesi güncel ve üzerinde önemle durulan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. İç denetim kalitesinin ölçülmesi ile ilgili literatürde yapılan çalışmaları şu şekilde sıralamak mümkündür:

(Roussy ve Brivot, 2016) yaptığı çalışmada iç denetim kalitesinin iki kritere göre değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Buna göre bu kriterler iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı ve iç denetim faaliyetini yerine getiren iç denetçilerin yeterliliğidir. Regoliosi ve d'Eri (2014) iç denetim departmanının kalitesini ölçen bir araştırma yapmışlardır. Çalışmalarında iç denetim açısından kalite boyutları olarak iç denetim şekli, iç denetim yapısı, iç denetim programı ve iç denetim faaliyetlerini ele almıştır. Usang ve Salim (2017) Nijerya'da yerel yönetimler üzerine yaptığı çalışmada iç denetim kalitesi ile yerel yönetimlerin performansı arasındaki ilişkiyi incelemiş ve kalite boyutları olarak dört farklı unsur kullanmıştır. Buna göre iç denetim kalitesini yetkinlik, bağımsızlık, eğitim ve geliştirme ve iç denetim için yönetim desteği boyutlarıyla ölçmüştür. Deribe ve Regasa (2014) ticari bankaların iç denetçileri üzerine yaptığı çalışmada iç denetim kalitesinin faktörlerini belirlemeyi amaçlamıştır. İç denetim kalitesini etkileyen bu faktörler iç denetçinin yetkinliği, iç denetçinin tarafsızlığı, iç denetçinin performansı ve bilgi teknolojileri kullanımınıdır. Abbass ve Aleqab (2013) iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesinde kullanılan ölçütler olarak organizasyonel unsur (tarafsızlık), çalışma kapsamı, yetkinlik ve gerekli mesleki dikkati kullanmıştır. Bir iç denetim faaliyetinin beklenen faydayı sağlaması için bu kriterlere göre değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Prawitt ve diğ. (2009) ve Prawitt, Sharp ve Wood (2012) geliştirdikleri modelde iç denetim kalitesi boyutları olarak iç denetçilerin tarafsızlığını, yetkinliğini ve iş performansını kullanmıştır. Bello ve diğ. (2018) araştırmasında iç denetim kalitesi ile kurumsal performans arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. İç denetim kalitesi boyutları olarak iç denetimin yetkinliği, iç denetimin bağımsızlığı ve iç denetimin büyüklüğü alınmıştır. DeSimone (2016) iç denetim kalitesine ilişkin ampirik olarak yapmış olduğu çalışmada iç denetim yöneticisinin yetkinliği, denetim komitesinin iç denetime katılımı, iç denetim fonksiyonunun yaşı, iç denetimde dış kaynak kullanımı ve iç denetim fonksiyonunun yapısı açısından değerlendirme yapmıştır. İç denetim kalitesinin ölçülmesi için geliştirilen bir diğer araştırma Kabuye vd. (2019) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada finans sektöründe iç denetim kalitesinin risk yönetimi uygulamasının etkinliği üzerine etkisi incelenmiş ve iç denetim kalitesi iç denetim hizmetinin kapsamı, iç denetimin bağımsızlığı, iç denetim personelinin uzmanlığı, etkin iletişim ve yönetim desteği boyutlarıyla ölçülmüştür. Baharud-din ve diğ. (2014) iç denetim etkinliğini ölçmeye çalışmış

ve yetkinlik, bağımsızlık/tarafsızlık ve yönetim desteği boyutlarından yararlanmışlardır. Benzer şekilde Musah ve diğ. (2018) araştırmalarında iç denetimin etkinliğinin belirlenmesini amaçlamışlardır. Bu amaç doğrultusunda iç denetim etkinliği, iç denetim biriminin büyüklüğü, iç denetimin yetkinliği, iç denetimin bağımsızlığı, yönetim desteği ve iç denetim ve dış denetim arasındaki ilişki boyutlarıyla ölçülmüştür. Shaqqour (2017) araştırmasında iç denetim kalitesini İç Denetim Standartları'ndan faydalanarak hazırladığı anket aracılığıyla standartların işletmelerde ne ölçüde uygulandığını tespit ederek ölçmeye çalışmıştır. George ve diğ. (2015) araştırmasında iç denetim kalitesini iç denetim ekibinin yetkinliği, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığı ve yönetim desteği olmak üzere üç farklı boyutta incelemiştir. Roussy ve Brivot (2016) araştırmasında iç denetim kalitesini bağımsızlık ve yetkinlik boyutlarıyla ölçmeye çalışmıştır. Abbott ve diğ. (2016) araştırmasında iç denetim kalitesi ile finansal raporla arasındaki ilişkiyi incelemiş ve iç denetim kalitesini bağımsızlık ve yetkinlik boyutlarını kullanarak ölçmüştür. Shbail (2018) araştırmasında iç denetim kalitesini iç denetçinin davranışları ve iç denetim süreci açısından değerlendirerek ölçmeye çalışmıştır. Neamah ve Yassen (2020) araştırmasında iç denetim kalite göstergeleri olarak bağımsızlık, tarafsızlık, denetçinin yetkinliği ve mesleki dikkati, nitelikleri, işin niteliği, iç denetim fonksiyonunun yönetimi ve iç denetim biriminin yönetimini almıştır. Gros ve diğ. (2017) iç denetim fonksiyonunun kalitesini ölçmek amacıyla altı kriter kullanmıştır. Bu kriterler finansal kaynaklar, yetkinlik, bağımsızlık, çalışanların deneyimi, çalışanların sertifikasyonu, çalışanlara verilen eğitim, iç denetim fonksiyonu sertifikasıdır.

İç denetim kalitesi ve benzer konularda Türkçe literatürde yapılan çalışmalar incelenecek olursa; Kaya (2009) "İç Denetim Faaliyeti Değerlendirme Modeli (KİDDM)"inde iç denetimin etkinliğinin değerlendirilmesi kriterleri olarak uluslararası standartlara uygunluk, örgüt içi konum, örgüt içi kabul ve farkındalık, yeterlilik ve kapasite, hedeflere ulaşma ve değer katma, kalite güvence sistemini sıralamıştır. Uyar (2018) araştırmasında iç denetim etkinliğini beş alt boyutta değerlendirmiştir. Bu boyutlar iç kontrol sisteminin etkinliği, risk yönetimi, iç ve dış denetçiler arası ilişkiler, denetim komitesinin etkinliği ve denetim tecrübesidir. Tüm (2013) araştırmasında iç denetim kalitesi ve kurumsal yönetim arasındaki ilişkiyi teorik açıdan değerlendirmiş ve Kalite Güvence Geliştirme Programı Standardı açısından iç denetim kalitesi kavramını açıklamıştır. Parlak (2020) araştırmasında sağlık kuruluşları üzerinde yaptığı araştırmasında iç denetim sisteminin etkinliğini iç denetimin işlevselliği, iç denetimin etkinliği ve iç denetimin verimliliğe etkisi açısından değerlendirmiştir.

İç denetim kalitesinin ölçülmesi ile ilgili literatür incelendiğinde yapılan çalışmalarda çeşitli göstergeler kalite ölçme aracı olarak kullanıldığı görülmektedir. Genel olarak değerlendirildiğinde iç denetim kalitesi çerçevesinin oluşturulması için gerekli olan hususlar iç denetim kalitesinin boyutlarını meydana getirir. Bu boyutlar genel olarak sınıflandırıldığına;

- Bağımsızlık
- Yetkinlik
- Denetim kapsamı
- Mesleki dikkat ve özen şeklindedir.

Bağımsızlık: Uluslararası İç Denetim Standartlarında bağımsızlık "*iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirme kabiliyetinin tehdit eden şartlardan uzak olmasıdır*". Standartlarda bağımsızlık ve objektiflik birlikte ele alınmıştır. Buna göre bağımsızlık "*iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumdur*". İç denetim fonksiyonunun etkinliğinde tarafsızlık ve bağımsızlık temel unsurlardan birisidir. İç denetçinin bağımsızlığının sağlanması aynı zamanda iç denetçinin daha objektif ve nesnel hareket edebilmesini sağlar. Bu da kaliteli bir iç denetim sonucunu meydana getirir (Deribe ve Regasa, 2014: 89).

Yetkinlik: bir kişinin herhangi bir konu hakkındaki bilgisi, teknik beceri ve kişilerarası becerilerinin toplamından meydana gelmektedir (Dityatama , 2015: 180). İç denetim açısından ifade edilecek olursa yetkinlik, bir iç denetçinin iç denetim faaliyetlerinin sürdürebilmesi için sahip olduğu/ olması gereken bilgi ve beceriden oluşur. Yetkinlik iç denetim personelinin eğitim niteliklerini, mesleki alanda sahip olduğu sertifikaları ve mesleki tecrübeyi de kapsayan ve iç denetim kalitesini arttıran unsurlardan birisidir. Bir kurumda iç denetim faaliyetlerini yerine getiren personel ne kadar yetkin olursa yönetim önyargısını, hile riskleri ve diğer çelişkili durumları değerlendirme olasılığı da yüksek olması beklenmektedir (Usang ve Salim, 2016:).

İç Denetim Kapsamı: İç denetim kapsamı iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi ve denetim programının yeterli olmasıyla ilgili bir boyuttur. Diğer bir ifadeyle iç denetim sürecinin nasıl

yürütülmesiyle ilgilidir. Bir kurumda iç denetim faaliyetlerinin katma değer sağlaması için etkin bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

Mesleki Dikkat ve Özen: 1220 Azami Mesleki Özen ve Dikkat Standardında bu kavram *iç denetçinin makul sınırlar içerisinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olması ve azami düzeyde dikkat ve özeni göstermesi* şeklinde açıklanmıştır. Ayrıca ifade edilen dikkat ve özen ölçüsünün makul sınırlarda olacağı ve hiç hata yapmaması anlamına gelmediği de açıkça belirtilmiştir. Mesleki dikkat ve özen, uygun bir mesleki tecrübe, eğitim ve sürekli mesleki gelişim, yetenek, dürüstlük ve tarafsızlığa dayalı denetim becerisi ve muhakemesinin bir araya gelerek kullanılmasını ifade eder. (Dityatama , 2015: 180)

Bir iç denetimin kalite çerçevesi belirlenirken iki açıdan değerlendirme yapmak gerekir. Bu iki yaklaşım:

İç Denetçi Yaklaşımı: İç denetim kalitesinin sağlanmasında iç denetçinin sahip olması gereken özelliklerin ortaya konulmasıdır. Bu yaklaşımda iç denetçinin özellikleri değerlendirilerek iç denetim kalitesi çerçevesi oluşturulur. İç denetim kalitesi boyutlarından Yetkinlik ve Mesleki Dikkat ve Özen bu kapsamda iç denetçilerin özelliklerini değerlendirmeye yöneliktir.

İç Denetim Faaliyeti Yaklaşımı: İç denetim kalitesinin sağlanmasında iç denetim faaliyetlerinin nasıl yürütülmesi gerektiği ile ilgilidir. Bu yaklaşımda iç denetim faaliyetlerinin yapısı ve performansı değerlendirilir. Buna göre iç denetim kalitesi boyutlarından Bağımsızlık ve Denetim Kapsamı iç denetim faaliyetlerini değerlendirmeye yöneliktir.

Temel amacı Türkiye’de özel sektörde faaliyet gösteren ve TİDE’ye üye olan iç denetçilerin yürüttükleri iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin tespit edilmesi, ayrıca iç denetim kalitesinin iç denetçilerin demografik özellikleri açısından değerlendirilmesinin yapılması olan bu araştırmanın ilk bölümünde literatür ve iç denetim kalitesi ile ilgili temel bilgilere yer verilmiştir. Araştırmanın ikinci kısmı ise uygulama kısmı olup aşağıda ayrıntılı açıklamalara ve araştırma sonucuna yer verilmiştir.

1. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Çalışmanın bu bölümünde; araştırmanın amacı ve önemi, kapsamı ve kısıtlılığı, verilerin elde edilmesi ve analiz sonucunda elde edilen bulgulara yer verilmekte olup aşağıda ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın temel amacı Türkiye’de özel sektörde faaliyet gösteren ve TİDE’ye üye olan iç denetçilerin yürüttükleri iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin tespit edilmesi, ayrıca iç denetim kalitesinin iç denetçilerin demografik özellikleri açısından değerlendirilmesinin yapılmasıdır. İç denetim fonksiyonu bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlayan ve kuruma değer katan en önemli unsurdur. Bu sebeple iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesi, kuruma beklenen düzeyde fayda sağlayıp sağlamadığının incelenmesi gerekir. Bu bağlamda iç denetim literatüründe iç denetim kalitesi çerçevesinin oluşturulması önemli bir husustur. Bu çalışmada da iç denetim kalitesi boyutlarının geçerliliği ve güvenilirliğinin sağlanması amaçlanmıştır.

1.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtlılığı

Bu araştırma kapsamı Türkiye’de faaliyet gösteren ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü’ne üye iç denetçilerden oluşmaktadır. Bu kapsam dahilinde araştırma bünyesinde iç denetçi bulunduran ve çoğunlukla İstanbul, İzmir, Ankara gibi büyük şehirlerde faaliyet gösteren iç denetçilere anket formu gönderilmiştir. Dolayısıyla evrenin tamamına ulaşamaması ve örnekleme yöntemine gidilmesi araştırmanın kısıtlılıklarından birisidir. Bu araştırmanın en önemli kısıtlılıklarından birisi de kamu sektöründe faaliyet gösteren iç denetçilerin araştırma kapsamına dahil edilmemiş olmasıdır. Araştırma sadece özel sektör iç denetçileri üzerinde yapılmıştır. Araştırmanın bir diğer kısıtlılığı da iç denetim kalitesinin değerlendirilmesi için çerçeve oluşturulurken kullanılan kriterlerdir. Araştırmada iç denetim kalitesi çerçevesi oluşturulurken Uluslararası İç Denetim Standartları baz alınarak hareket edilmiştir. İç denetim kalitesini değerlendirebilmek için farklı ölçütler dikkate alınmamıştır. Bu nedenle sonuçlar değerlendirilirken bu hususlar dikkate alınmalıdır. Ayrıca bu araştırmada iç denetim kalitesi iç denetçi ve iç denetim süreci açısından ele alınıp değerlendirilmiştir. Çıktı açısından değerlendirilme yapılmamıştır.

1.3. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Bu araştırmanın evreni Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)’ne üye olan iç denetçilerdir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün 2019 yılında yayınladığı faaliyet raporuna göre enstitüye üye olan iç denetçilerin sayısı 2731’dir. Buna göre bu araştırmanın evreni 2731 iç denetçiden oluşmaktadır. Araştırmanın evrenini oluşturan tüm iç denetçilere ulaşmanın mümkün olmaması nedeniyle örnekleme yöntemine gidilmiş ve tüm bireylerin seçim şansının eşit olduğu Olasılıklı Örneklem Yöntemlerinden biri olan Basit Tesadüfi Örneklem Yöntemi

kullanılmıştır. Örneklem hesaplamasına göre 2731 iç denetçinin temsil edilebilmesi için minimum 337 iç denetçiye ihtiyaç vardır. Tüm bu bilgiler ışığında bu araştırmanın örneklemini Türkiye’de faaliyet gösteren minimum 337 iç denetçi oluşturmaktadır.

1.4. Veri Toplama Yöntemi ve Kullanılan Ölçek

Bu çalışmada da veri toplama yöntemi olarak anket tekniği uygulanmasına karar verilmiştir. Detaylı bir literatür taraması sonucunda mesleki şüpheciliğin iç denetim kalitesine etkisini araştırmak amacıyla anket soruları hazırlanmış ve ilgili ölçek ankete eklenmiştir.

Buna göre araştırma sonuçlarının daha doğru bir şekilde ortaya konulması için minimum sayının üzerine çıkılması hedeflenmiştir. Evren büyüklüğü 2731 olan bu çalışmada 700 kişiye Eylül 2020- Ocak 2021 tarihleri arasında anket formu gönderilmiş (27.08.2020 tarihli ve 2020/07 sayılı Etik Kurul İzni alınmıştır) ve 650 iç denetçi geri dönüş sağlamıştır. Ankete geri dönüş sağlayan bu katılımcılar içerisinde hatalı işaretlemeler ayıklanmış ve sonuçta 572 iç denetçi analize dahil edilmiştir.

Anketin ilk bölümünde demografik bilgileri içeren sorular yer almaktadır. Anketin ikinci bölümünde ise iç denetim kalitesi ile ilgili ifadeler yer almaktadır ve Saleem vd. (2019)’in iç denetim kalitesi ölçeği kullanılmıştır ve ölçekler 5’li Likert tipindedir.

1.5. Verilerin Analiz Edilmesi ve Yorumlanması

Araştırma verileri anket aracılığıyla elde edildikten sonra katılımcılar içerisinde hatalı işaretlemeler ayıklanmış ve veriler araştırmanın amacı doğrultusunda düzenlendikten sonra kodlanmıştır. İstatistiksel analizler için IBM SPSS Statistics 25 Paket Programı ve LISREL 8.7 Paket Programı kullanılmıştır.

1.6. Araştırma Bulguları

Araştırmanın bu bölümünde betimleyici istatistikler ve yorumlayıcı istatistikler ve bulgulara yer verilmiştir

1.6.1. Betimleyici İstatistikler ve Bulgular

Araştırmanın katılımcılarına ilişkin demografik özellikler Tablo 1’de detaylı olarak gösterilmiştir:

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bilgiler

| İç denetçilerin özellikleri | Grup | Sıklık | Yüzde |
|-----------------------------|---------------------------------|------------|------------|
| Cinsiyet | Kadın | 492 | 86 |
| | Erkek | 80 | 14 |
| | Toplam | 572 | 100 |
| Yaş | 20-29 | 150 | 26,2 |
| | 30-39 | 138 | 24,1 |
| | 40-49 | 155 | 27,1 |
| | 50-59 | 129 | 22,6 |
| | Toplam | 572 | 100 |
| Eğitim durumu | Lisans | 276 | 48,3 |
| | Yüksek Lisans | 247 | 43,2 |
| | Doktora | 49 | 8,6 |
| | Toplam | 572 | 100 |
| Pozisyon | Dış kaynaklı olmayan iç denetçi | 514 | 89,9 |
| | Dış kaynaklı iç denetçi | 58 | 10,1 |
| | Toplam | 572 | 100 |
| Mesleki tecrübe | 1-5 yıl | 78 | 13,6 |
| | 6-10 yıl | 151 | 26,4 |
| | 11-15 yıl | 197 | 34,4 |
| | 16 yıl ve üzeri | 146 | 25,5 |
| | Toplam | 572 | 100 |

Tablo 3.1. incelendiğinde katılımcıların %86’sı erkek, %14’ünün kadın olduğu görülmektedir. Yaş dağılımı ise dört farklı aralık şeklinde değerlendirilmiş ve sonuç olarak %26,2’si 20-29 yaş aralığında, %24,1’i 30-39 yaş aralığında, %27,1’i 40-49 yaş aralığında ve %22,6’sı da 50-59 yaş aralığında olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların eğitim durumu açısından değerlendirilmesi ise şu şekildedir: eğitim durumu lisans, yüksek lisans ve doktora olmak üzere üç farklı kategoride ele alınmış, katılımcıların %48,3’ü lisans mezunu, %43,2’si

yüksek lisans mezunu ve son olarak %8,6’sı da doktora mezunu olduğu tespit edilmiştir. İç denetçilerin pozisyonları kurumun kendi iç denetçisi (dış kaynaklı olmayan iç denetçi) ve dış kaynaklı iç denetçi şeklinde iki başlıkta sorulmuş ve sonuç olarak iç denetçilerin % 89,9’u kurumun kendi bünyesinde iç denetçi olarak görev yapmakta, % 10,1’i de dış kaynaklı iç denetçidir. Katılımcıların mesleki tecrübeleri incelendiğinde %13,6’sı 1-5 yıl aralığında, %26,4’ü 6-10 yıl aralığında, %34,4’ü 11-15 yıl aralığında ve %25,5’i de 16 ve üzeri olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 2. Ölçeğe İlişkin Bilgiler

| | Değişken | N | Ort. | S.S. |
|---------------------|------------------------|------------|-------------|-------------|
| İç Denetim Kalitesi | Bağımsızlık | 572 | 2,90 | 0,94 |
| | Yetkinlik | 572 | 2,77 | 1,10 |
| | Denetim Kapsamı | 572 | 2,67 | 1,19 |
| | Mesleki Dikkat ve Özen | 572 | 2,62 | 1,07 |
| | Genel | 572 | 2,75 | 0,94 |

Araştırmada kullanılan iç denetim kalitesi için 5’li likert ölçeği hazırlanmıştır. 5’li likert ölçeğine göre 1: kesinlikle katılmıyorum, 2: katılmıyorum, 3: kararsızım, 4: katılıyorum ve 5: kesinlikle katılıyorum şeklindedir. Buna göre Tablo 2’de katılımcıların bu ölçek ifadelerine verdiği cevapların ortalamaları incelendiğinde iç denetim kalitesi genel ortalamasının 2,75 olduğu tespit edilmiştir. İç denetlerin yürüttükleri iç denetim faaliyetlerinin kalite düzeylerini ölçmek için çeşitli sorular sorulmuş ve elde edilen cevaplara göre iç denetim kalitesi düzeyi orta düzeyde çıkmıştır. Bir diğer ifadeyle Türkiye’de özel sektör iç denetçilerinin iç denetim süreçlerinde faaliyetleri ortalama bir kalitede olup yeterli düzeydedir. Boyut bazında ortalamalara bakıldığında en yüksek ortalamaya sahip boyutun bağımsızlık (2,90) olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca yetkinlik boyutunun genel ortalaması 2,77, denetim kapsamı boyutunun 2,67, mesleki dikkat ve özen boyunun 2,62’dir. Buna göre genel ortalaması en yüksek olan boyutun 2,90 ortalama ile bağımsızlık boyutu olduğu görülmektedir. Bağımsızlık iç denetimde en önemli unsurlardan birisidir. İç denetim özünde bir kuruma değer katmak için oluşturulmuş bağımsız güvence ve danışmanlık hizmetidir. İç denetimden beklenen faydanın sağlanması için iç denetim faaliyetinin herhangi bir kurum veya kişilerin etkisi altında kalmadan bağımsız bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

1.6.2. Yorumlayıcı İstatistikler ve Bulgular

Araştırmanın bu bölümünde açıklayıcı faktör analizi, doğrulayıcı faktör analizi, güvenilirlik analizi, varyans analizi sonuçlarına yer verilmiştir. Buna göre iç denetim kalitesi ölçeğinin açıklayıcı faktör analizi sonuçları Tablo 3’te gösterilmiştir:

Tablo 3. Denetim Kalitesi Açıklayıcı Faktör Analizi

| | İç Denetim Kalitesi Ölçeğine ilişkin ifadeler | Faktör Yükleri | Açıklanan Varyans (%) |
|-------------|--|----------------|-----------------------|
| Bağımsızlık | 1. İç denetçiler denetim komitesinin onayı ile atanır ve denetim komitesi tarafından denetlenir. | 0,835 | 23,489 |
| | 2. İç denetçiler, raporlarını denetim komitesine sunar. | 0,793 | |
| | 3. Denetim komitesi, yönetimin, iç denetçilere baskı uygulamasını engeller ve iç denetim görevlerinde herhangi bir bilgiyi gizlememesini sağlar. | 0,805 | |
| | 4. Denetim komitesi, iç denetçilerin takibinden ve ücretlerinin ayarlanmasından sorumludur. | 0,790 | |
| | 5. Denetim komitesi, iç denetçilerin dikkate aldığı tavsiyelerde bulunur. | 0,774 | |
| | 6. Denetim komitesinin iç denetim personelinin etik kurallara uyduğunu teyit eden prosedürleri vardır. | 0,803 | |
| | 7. Denetim komitesi, iç denetçilerin önerilerinin kabul edilmeme nedenlerini yönetim kurulundan talep eder. | 0,792 | |
| | 8. Denetim komitesi, yönetimin görüşüne aykırı olan doğru görüşe bağlı kalması nedeniyle iç denetçiden vazgeçilmemesini sağlar. | 0,800 | |

| | | | |
|---|--|------------------|---------------|
| Yetkinlik | 9. Denetim komitesi, iç denetim bölümündeki yetkinlikleri değerlendirir ve denetçilerin mesleki deneyimlerini inceler. | 0,759 | 17,271 |
| | 10.Kurumda iç denetçiler için eğitim programları vardır. | 0,702 | |
| | 11. İç denetçiler iç denetim standartları ile ilgili yeterli bilgiye ve mesleki deneyime sahiptir. | 0,686 | |
| | 12. İç denetçiler, ekonomi, idare, vergi ve hukuk alanıyla ilgili bilgilere aşinalığı vardır. | 0,696 | |
| | 13.İç denetçilerin işe alımında uyulması gereken politikalar vardır. | 0,701 | |
| | 14.İç denetçiler bilgisayar sistemleri konularında yeterli bilgi ve beceriye sahiptir. | 0,730 | |
| | 15.İç denetçilerin risk değerlendirme konularında özel becerileri vardır. | 0,705 | |
| Denetim Kapsamı | 16. İç denetçiler kurumsal yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi konularında değerlendirme yapar. | 0,760 | 17,579 |
| | 17. İç denetçiler, çalışanların, şirket planlarına ve politikalarına uyumluluğunu sağlamak için kurum sistemini denetler. | 0,723 | |
| | 18. İç denetçiler, olası tüm risklerini azaltmak için tüm yönlerini ve işlevlerini ayrıntılı olarak incelemeye odaklanırlar. | 0,738 | |
| | 19. İç denetçiler, kurumun kaynak kullanımının etkinlik ve verimliliğini inceleyerek onları optimize etmeyi amaçlar. | 0,712 | |
| | 20. İç denetçiler, şirketin üretim, pazarlama ve satış gibi çeşitli operasyonel faaliyetlerini gözden geçirir. | 0,717 | |
| | 21. İç denetçiler, içerdikleri bilgilerin güvenilirliğini sağlamak için raporları, mali ve işletme kayıtlarını inceler. | 0,682 | |
| | 22. İç denetçiler ürün kalite planlamasını ve kalite planındaki sapmaların nedenlerini izler. | 0,708 | |
| Mesleki Dikkat ve Özen | 23. İç denetçiler, farklı karar vericilerin ihtiyaç duyduğu tüm bilgileri içerdiklerinden emin olmak için finansal raporlardaki açıklama seviyesini izler. | 0,836 | 21,187 |
| | 24. İç denetçilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak evrensel adalet temelinde görüşleri vardır. | 0,790 | |
| | 25. İç denetçiler meslek etiği kurallarına ve iç denetim standartlarına uyarlar. | 0,820 | |
| | 26. İç denetim süreci, iç denetçiler tarafından önceden iyi bir şekilde planlanır. | 0,793 | |
| | 27. İç denetim yöneticisi, iç denetim çalışmalarının tüm aşamalarını ve iç denetim çalışma sayfalarını kontrol ederek denetler. | 0,817 | |
| | 28. İç Denetim Yöneticisi, iç denetçilerin hazırladığı denetim sürecinin sonuçlarının bir örneğini kontrol eder. | 0,784 | |
| | 29. İç denetim yöneticisi iç denetçilerin mesleki izin düzeylerini sürekli kontrol eder. | 0,808 | |
| Toplam Varyans | | 79,526 | |
| Kaiser-Meyer-Olkin Ölçek Geçerliliği | | 0,977 | |
| Barlett Küresellik Testi Ki Kare | | 19050,836 | |
| Sd | | 406 | |
| P değeri | | 0,000 | |

Açıklayıcı faktör analizi çok sayıda maddeden oluşan ölçeklerde madde sayısından daha az sayıda alt boyutlar elde etmeyi amaçlar. Madde yoğunluğunun fazla olduğu araştırmalarda karmaşıklığı azaltmak ve fazla olan maddelerin daha az boyuta indirgenmesini amaçlar. Bu amaç doğrultusunda iç denetim kalitesi ölçeğini boyutlarına ayırmak amacıyla açıklayıcı faktör analizi yapılmıştır.

İç denetim kalitesi ölçeğine ilişkin açıklayıcı faktör analizi sonucuna göre Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi değerinin 0,977 olduğu ve Barlett testinin 0,000 olduğu tespit edilmiştir. KMO değerinin 0,5’ten büyük olması ve Barlett testinin anlamlı olması veri setinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Ayrıca özdeğerleri 1’den büyük olan 4 faktör tespit edilmiştir. Bu faktörlerin öz değerleri bağımsızlık 6,812; yetkinlik 6,009; denetim kapsamı 5,098; ve mesleki dikkat ve özen 6,144’tür. Elde edilen faktörlerin özdeğerleri 1’den büyük olanlar anlamlı olarak kabul edildiği için bu dört faktör anlamlıdır.

Ayrıca Tablo 3.’te iç denetim kalitesi ölçeğinin açıklayıcı faktör analizi sonucu incelendiğinde bağımsızlık, yetkinlik, denetim kapsamı, mesleki dikkat ve özen olmak üzere 4 boyuttan ve 29 ifadeden oluştuğu görülmektedir. Bu boyutların toplam varyansı %79,526’dır. Boyutların açıklama varyansları ve faktör yükleri incelendiğinde *bağımsızlık* boyutunun açıklama varyansı %23,489 ve faktör yükleri 0,790 ile 0,835 arasında; *yetkinlik* boyutunun açıklama varyansı %17,271 ve faktör yükleri 0,686 ile 0,759 arasında; *denetim kapsamı* boyutunun açıklama varyansı %17,579 ve faktör yükleri 0,682 ile 0,760 arasında ve son olarak *mesleki dikkat ve özen* boyutunun açıklama varyansı %21,187 ve faktör yükleri 0,784 ile 0,820 arasındadır. Faktör yükleri değişkenlerin (maddelerin) her faktördeki ağırlığını ifade etmektedir. Bu değerler değişkenlerle seçilen faktörün ilişki derecesini ifade etmektedir. Faktör yüklerinin 0,50 üzerinde olması bu değerlerin oldukça iyi olduğunu göstermektedir.

İç denetim kalitesi ölçeği ve alt boyutlarının Cronbach Alfa güvenilirlik katsayıları Tablo 4’te gösterilmiştir:

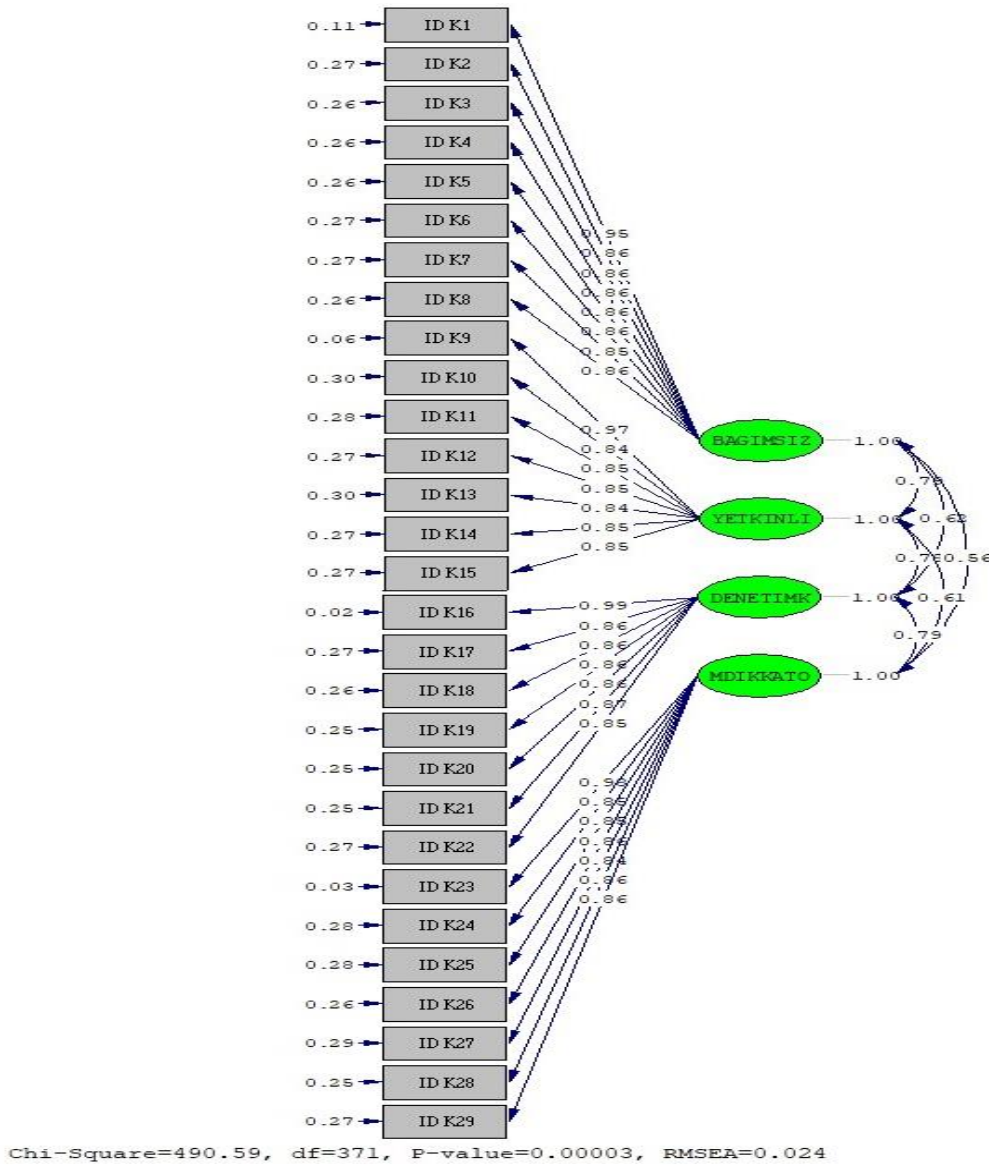
Tablo 4. İç Denetim Kalitesi Ölçeğine İlişkin Alfa Katsayıları

| Faktörler | Madde sayısı | Cronbach Alfa (α) |
|------------------------|--------------|----------------------------|
| Bağımsızlık | 8 | 0,961 |
| Yetkinlik | 7 | 0,954 |
| Denetim Kapsamı | 7 | 0,960 |
| Mesleki Dikkat ve Özen | 7 | 0,957 |
| Genel | 29 | 0,975 |

İç denetim kalitesi ölçeğine ilişkin alfa güvenilirlik katsayıları incelendiğinde genel olarak bu ölçeğin alfa katsayısı 0,975’tir. Bu ölçeğin alt boyutlarının alfa güvenilirlik katsayıları ise bağımsızlık 0,961, yetkinlik 0,954, denetim kapsamı 0,960, mesleki dikkat ve özen ise 0,957’dir. Buna göre iç denetim kalitesi ve bu ölçeğin bağımsızlık, yetkinlik, denetim kapsamı ve mesleki dikkat ve özen alt boyutları yüksek derecede güvenilir olduğu görülmektedir. İşletmelerde iç denetim kalitesinin ölçülmesine yönelik geliştirilen bu ölçek ve boyutları geçerlilik ve güvenilirlik açısından doğru bir ölçektir.

İç denetim kalitesi ölçeğinin açıklayıcı faktör analizi sonucunda elde edilen alt boyutların geçerliliğini sağlamak üzere Yapısal Eşitlik Modeli ile doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Buna yapılan analiz sonucunda iç denetim kalitesi ölçeğine ait DFA path diyagramı Şekil 1’de gösterilmiştir:

Şekil 1. İç Denetim Kalitesi Ölçeğine Ait DFA Sonucu



BAGIMSIZ: Bağımsızlık, YETKINLI: Yetkinlik, DENETIMK: Denetim kapsamı, MDIKKATO: Mesleki dikkat ve özen

Şekil 1 incelendiğinde iç denetim kalitesi ölçeği doğrulayıcı faktör analizi sonucunda bu ölçeğin 29 gözlenen değişkeni ve 4 tane de gizil değişkeni olduğu görülmektedir. Gizil değişkenler bağımsızlık, yetkinlik, denetim kapsamı ve mesleki dikkat ve özendir.

İç denetim kalitesi ölçeğine ilişkin DFA modeli uyum iyiliğini gösteren uyum kriterleri değerleri Tablo 5'te gösterilmiştir:

Tablo 5. İç Denetim Kalitesi DFA Modeli Uyum Kriterlerine Ait Değerleri

| Uyum Kriterleri | Mükemmel Uyum | Kabul Edilebilir Uyum | Mesleki Şüphecilik Ölçeğine Ait Değerler |
|-----------------|-------------------------|-----------------------------|--|
| χ^2/sd | ≤ 3 | ≤ 5 | 1,32 |
| RMSEA | $0 < RMSEA < 0.05$ | $0.05 \leq RMSEA \leq 0.10$ | 0,024 |
| SRMR | $0 \leq SRMR < 0.05$ | $0.05 \leq SRMR \leq 0.10$ | 0,019 |
| NFI | $0.95 \leq NFI \leq 1$ | $0.90 \leq NFI \leq 0.95$ | 0,99 |
| NNFI | $0.95 \leq NNFI \leq 1$ | $0.90 \leq NNFI \leq 0.95$ | 1 |
| CFI | $0.95 \leq CFI \leq 1$ | $0.90 \leq CFI \leq 0.95$ | 1 |
| IFI | $0.95 \leq IFI \leq 1$ | $0.90 \leq IFI \leq 0.95$ | 1 |
| RFI | $0.95 \leq RFI \leq 1$ | $0.90 \leq RFI \leq 0.95$ | 0,99 |

Kaynak: (Engel & Moosbrugger, 2003)

Tablo 5’te gösterilen uyum iyiliği kriterleri araştırma modelinde kullanılacak ölçeğin yapısal model için uygunluğunu göstermektedir. Diğer bir ifadeyle ölçülmesi hedeflenen iç denetim faaliyetlerinin kalitesi için kullanılan ölçek, araştırmada kullanılması için uygundur. Buna göre iç denetim kalitesi ölçeğine ait uyum iyiliği kriterleri incelendiğinde χ^2/sd (1,32), RMSEA (0,024), SRMR (0,019), NFI (0,99), NNFI (1), CFI (1), IFI (1) ve RFI (0,99) mükemmel uyum aralığında olduğu tespit edilmiştir. Buna göre iç denetim kalitesi ölçeğine ait ölçüm modelinin öngörülen kriterleri sağladığı söylenebilir.

İç denetim kalitesine ait ölçüm modeli sonuçları aşağıda Tablo 6’da gösterilmiştir:

Tablo 6. İç Denetim Kalitesine Ait Ölçüm Modeli Sonuçları

| Faktör/Madde | Standartlaştırılmış Yükler | T-değeri | AVE | CR |
|-------------------------------|----------------------------|----------------|-------------|-------------|
| Bağımsızlık | | | 0,76 | 0,96 |
| IDK1 | 0,95 | 30,24** | | |
| IDK2 | 0,86 | 25,46** | | |
| IDK3 | 0,86 | 25,64** | | |
| IDK4 | 0,86 | 25,73** | | |
| IDK5 | 0,86 | 25,73** | | |
| IDK6 | 0,86 | 25,51** | | |
| IDK7 | 0,85 | 25,42** | | |
| IDK8 | 0,86 | 25,73** | | |
| Yetkinlik | | | 0,75 | 0,95 |
| IDK9 | 0,97 | 31,72** | | |
| IDK10 | 0,84 | 24,70** | | |
| IDK11 | 0,85 | 25,17** | | |
| IDK12 | 0,85 | 25,45** | | |
| IDK13 | 0,84 | 24,66** | | |
| IDK14 | 0,85 | 25,35** | | |
| IDK15 | 0,85 | 25,38** | | |
| Denetim kapsamı | | | 0,77 | 0,95 |
| IDK16 | 0,99 | 33,10** | | |
| IDK17 | 0,86 | 25,63** | | |
| IDK18 | 0,86 | 25,92** | | |
| IDK19 | 0,86 | 25,95** | | |
| IDK20 | 0,86 | 25,97** | | |
| IDK21 | 0,87 | 26,10** | | |
| IDK22 | 0,85 | 25,46** | | |
| Mesleki dikkat ve özen | | | 0,76 | 0,95 |
| IDK23 | 0,98 | 32,61** | | |
| IDK24 | 0,85 | 25,14** | | |
| IDK25 | 0,85 | 25,24** | | |
| IDK26 | 0,86 | 25,81** | | |
| IDK27 | 0,84 | 24,83** | | |
| IDK28 | 0,86 | 25,97** | | |
| IDK29 | 0,86 | 25,54** | | |

**P<0.01

İç denetim kalitesi ölçeğine ait ölçüm modeli sonuçları, bu ölçeğe ait yol katsayıları (standartlaştırılmış yükler), t-değerleri, AVE ve CR değerleri Tablo 6’da gösterilmiştir. Buna göre iç denetim kalitesine ilişkin yapılan doğrulayıcı faktör analizi sonucunda standardize edilmiş yol katsayılarının 0,84 ve üzerinde olduğu görülmektedir. Bunun yanında ölçek boyutları ve en yüksek etkiye sahip ifadeler incelendiğinde bağımsızlık

boyutunda 0,95 ile IDK1 ifadesi; yetkinlik boyutunda 0,97 ile IDK9; denetim kapsamı boyutunda 0,99 ile IDK16; mesleki dikkat ve özen boyutunda 0,98 ile IDK 23 ifadesi en yüksek etkiye sahip olduğu görülmektedir. Bu maddeler ve maddelerin katsayıları ait oldukları boyutta en yüksek etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

İç denetim kalitesi ölçeğine ait AVE ve CR değerleri incelendiğinde bağımsızlık boyutu AVE:0,76; CR:0,96, yetkinlik boyutu AVE: 0,75; CR:0,95, denetim kapsamı AVE: 0,77; CR: 0,95 ve mesleki dikkat ve özen boyutu AVE: 0,76; CR: 0,95 olduğu görülmektedir. Buna göre iç denetim kalitesi ölçeği AVE ve CR değerleri için gerekli koşulları sağladığı söylenebilir.

Ayrıca Tablo 6'da gözlenen değişkenler ve gizil değişkenler arasındaki ilişki katsayılarına ait T değerleri incelendiğinde istatistiksel olarak %99 güven düzeyinde ($t > 2,58$) anlamlı olduğu görülmektedir.

Araştırmada ayrıca iç denetim kalitesinin iç denetçilerin demografik özellikleri açısından değerlendirilmesini gösteren Varyans Analizi ve T-testi yapılmış ve iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin değerlendirilmesinde iç denetçilerin pozisyonlarının ve faaliyetlerini yürüttükleri işletmelerin faaliyet konusunun etkili olduğu ancak; yaş, cinsiyet ve eğitim durumlarının herhangi bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle bulgularda sadece pozisyon ve faaliyet konusu açısından yer verilmiştir.

İç denetçilerin iç denetim kalitesi alt boyutlarına ilişkin görüşlerinin faaliyetleri yürüttükleri işletmelerin faaliyet konusu açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği Tek Yönlü Varyans Analizi ile test edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre iç denetçilerin faaliyette bulunduğu faaliyet konusu açısından iç denetim alt boyutlarından sadece bağımsızlık boyutunda anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ve bu boyuta ilişkin analiz sonuçları Tablo 7, Tablo 8 ve Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 7. İşletmelerin Faaliyet Konusuna İlişkin Bilgiler

| Faaliyet Konusu | N | Ortalama | Standart Sapma |
|--------------------|-----|----------|----------------|
| Finans/ Bankacılık | 175 | 3,0007 | 1,09765 |
| Üretim/ satış | 173 | 3,0376 | 1,02105 |
| Hizmet | 183 | 2,7309 | 1,01151 |
| Diğer | 41 | 2,6372 | ,87536 |
| Total | 572 | 2,8995 | 1,04113 |

Tablo 8. Varyansların Homojenliği Testi

| Levene İstatistiği | df1 | df2 | Sig. |
|--------------------|-----|-----|------|
| 1,378 | 3 | 568 | ,249 |

Tablo 9. Bağımsızlık Boyutu Tek Yönlü Varyans Analizi Tablosu

| Varyans Kaynağı | K.T. | S.D. | K.O. | F | Sig. |
|-----------------|---------|------|-------|-------|------|
| Gruplar arası | 13,115 | 3 | 4,372 | 4,009 | ,007 |
| Grup içi | 605,823 | 568 | 1,067 | | |
| Toplam | 628,939 | 571 | | | |

Tablo 8'de Tek Yönlü Varyans Analizi'nin temel varsayımı olan varyansların homojenliği testinin sonucu görülmekte ve varsayımın sağlandığı görülmektedir. ($p > .249 > p < 0,05$). Ayrıca Tablo 9 incelendiğinde farklı faaliyet konusunda sahip işletmelerde faaliyet gösteren iç denetçilerin bağımsızlık boyutu arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Buna göre Üretim/Satış sektöründe faaliyet gösteren iç denetçilerin bağımsızlık kalitesi en yüksek ortalamaya sahiptir. Başka bir şekilde ifade edilecek olursa Üretim/Satış sektöründe faaliyet gösteren iç denetçiler yürüttükleri iç denetim faaliyetlerinde diğerlerine göre daha bağımsız hareket etmektedir.

İç denetçilerin iç denetim kalitesi boyutları açısından pozisyonlarına göre anlamlı bir farklılığın olup olmadığı T-testi aracılığıyla tespit edilmiştir. Analiz sonucunda Yetkinlik, Denetim Kapsamı ve Mesleki Dikkat ve Özen boyutları açısından anlamlı bir farklılık olduğu ancak Bağımsızlık boyutu açısından anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 10. Pozisyonlara İlişkin İstatistikler

| | Pozisyon | N | Ortalama | Standart Sapma |
|------------------------|---------------------------------|-----|----------|----------------|
| Yetkinlik | Dış kaynaklı olmayan iç denetçi | 514 | 2,7376 | 1,09392 |
| | Dış kaynaklı iç denetçi | 58 | 3,0567 | 1,09614 |
| Denetim Kapsamı | Dış kaynaklı olmayan iç denetçi | 514 | 2,6315 | 1,18616 |
| | Dış kaynaklı iç denetçi | 58 | 3,0296 | 1,14121 |
| Mesleki Dikkat ve Özen | Dış kaynaklı olmayan iç denetçi | 514 | 2,5912 | 1,05657 |
| | Dış kaynaklı iç denetçi | 58 | 2,8941 | 1,13107 |

Tablo 10. T-testi Sonuçları

| Varyans Kaynağı | F | S.D. | t | Sig. |
|------------------------|-------|------|--------|------|
| Yetkinlik | ,251 | 570 | -2,105 | ,036 |
| Denetim Kapsamı | ,215 | 570 | -2,432 | ,015 |
| Mesleki Dikkat ve Özen | 1,075 | 570 | -2,055 | ,040 |

Tablo 10’da iç denetçilerin iç denetim kalitesi alt boyutları arasında pozisyonları arasında anlamlı bir fark olup olmadığı gösterilmiştir. Buna göre Yetkinlik, Denetim Kapsamı ve Mesleki Dikkat ve Özenin kalitesi iç denetçilerin pozisyonları açısından aralarında anlamlı bir farklılık görülmektedir. İç denetçiler yetkinlik, denetim kapsamı ve mesleki dikkat ve özen kalitesi açısından değerlendirildiğinde dış kaynaklı iç denetçilerin daha yüksek ortalamaya sahip olduğu söylenebilir. Diğer bir deyişle Türkiye’de özel sektörde faaliyet gösteren dış kaynaklı iç denetçiler iç denetim faaliyetlerinde daha yetkin, yürüttükleri iç denetimin kapsamı daha kaliteli oldukları ve daha yüksek mesleki dikkat ve özene sahip oldukları görülmektedir. Bunun sebebi olarak dış kaynaklı iç denetçiler alanında uzmanlaşmış olması, ayrıca dış kaynaklı iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerini herhangi bir kişi veya kurumun çıkarları doğrultusunda hareket etmemeleri olabilir. Bu noktada şunu ifade etmek gerekir: İç denetimden beklenen faydanın sağlanması için kurum içerisinde iç denetim biriminin bağımsızlığı mutlak surette sağlanmalı veya kurum bünyesinde iç denetim faaliyetlerini yürütecek yeterli düzeyde iç denetçi veya iç denetim birimi yoksa dışarıdan profesyonel bir ekipten iç denetim hizmeti alınarak da başarılı bir iç denetim faaliyeti yürütülebilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Tüm dünya ülkeleri arasındaki sınırların ortadan kalkması küreleşmenin bir sonucudur. Rekabet üstünlüğü yarışı ise küreselleşme olgusunun bir parçasıdır. Teknolojinin gelişmesi de eklenince işletmelerin çağın getirdiği bu gelişen olguları takip etmesi ihtiyacı en temel hedefleri arasında yerini almıştır. Denetim faaliyetlerinin ve bu alanda yapılan çalışmaların bu değişimler ve gelişmelerin etkisi altında kalması kaçınılmazdır. Denetim alanındaki yeniliklerin çağın getirdiği gelişmeler doğrultusunda ilerletilmesi ihtiyaçtan da öte bir gereklilik hatta zorunluluktur. Dolayısıyla işletmelerin böyle bir ortamda ayakta kalabilmesi için rakipleri ile rekabet avantajı sağlayabilmesinin en önemli şartı belirlediği amaç ve hedefler doğrultusunda faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini maksimum düzeye taşımasıdır. Bu da ancak iç denetim faaliyetlerinin yaşanan bu gelişmeler ve yenilikler doğrultusunda yürütülmesiyle mümkündür. Bu noktada iç denetim faaliyetleri bir kurumda iki temel amaca hizmet eder. Bu amaçlardan ilki kurumun değerini arttırma ve bunu geliştirmek, diğeri ise işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini sağlayacak güvence ve danışmanlık hizmeti sunmaktır. Bir iç denetim faaliyetinin amacını tam manasıyla yerine getirmesi iç denetim faaliyetlerinin kalitesiyle doğrudan ilişkidir.

Gerek kamu kurumları gerekse özel sektör işletmeleri açısından bir iç denetim faaliyeti önemli bir husustur. Teknolojik ve beraberinde ekonomik alanda yaşanan gelişmeler doğrultusunda iç denetim faaliyetlerinin rolü de değişmiş ve zaman içerisinde bir kurumda üst düzey danışmanlık hizmeti veren bir faaliyet haline dönüşmüştür. Bu gelişmeler ışığında iç denetim faaliyetleri hem iş dünyasında hem de akademik alanda dikkatleri üzerine çeken bir konu haline gelmiştir. Sonuç olarak üzerine bu denli sorumluluk ve görev yüklenen iç denetim faaliyetlerinin kendisinden beklenen faydanın sağlanması hususu diğer bir ifadeyle iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin değerlendirilmesi konusu, üzerinde önemli durulması gereken bir konu haline almıştır. Özetle ifade etmek gerekirse iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri sonucunda etkinliğin ve verimliliğin arttırılmış olması, bunun tabii sonucu olarak da kuruma değer katıyor olması bakımından iç denetim kalitesi önemli bir konudur. Bu açıdan bakıldığında iç denetim kalitesinin değerlendirilmesi önemli bir husustur.

Bu araştırmada Türkiye’de özel sektörde faaliyet gösteren ve TİDE’ye üye olan iç denetçilerin yürüttükleri iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin tespit edilmesi, ayrıca iç denetim kalitesinin iç denetçilerin demografik özellikleri açısından değerlendirilmesinin yapılması amaçlanmıştır. Araştırma sonucunda iç denetim kalitesinin *Bağımsızlık, Yetkinlik, Denetim Kapsamı ve Mesleki Dikkat ve Özen* boyutları Türkiye’deki örneklem ile geçerliliği ve güvenilirliği sağlanmıştır.

Araştırma sonucunda iç denetim kalitesi ölçeği ve alt boyutlarının geçerlilik ve güvenilirliği sağlandıktan sonra Türkiye’de özel sektör iç denetçilerinin iç denetim faaliyetlerinin kalitesi değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme iç denetim kalitesi alt boyutları aracılığıyla yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda iç denetçilerin bağımsızlığı orta düzeyde olduğu tespit edilmiştir. İç denetçilerin bağımsızlığı denetim komitesi tarafından denetlenmesiyle, yıl içerisinde yönetim kuruluna bağımsızlığını teyit ettirmesiyle sağladığı görülmektedir. Ayrıca hazırladıkları iç denetim raporlarını denetim komitesine sunarak yeterli düzeyde bağımsızlığı sağladıkları tespit edilmiştir. Bunun yanında araştırmaya dahil edilen katılımcıların kurum içerisinde yeterli düzeyde eğitim aldıkları, iç denetçilerin mesleğin gerektirdiği sertifikalara sahip olduğu, bilgi ve iletişim teknolojileri konusunda yeterli bilgi ve beceriye sahip oldukları ortaya konulmuştur. Araştırma kapsamında iç denetçilerin yürüttükleri iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin kalitesi değerlendirildiğinde iç denetim faaliyetlerinin planlanmasından başlayıp raporlanmasına kadar süreçlerin yeterli düzeyde yürütüldüğü de araştırmanın bir diğer sonucudur. Bunun yanında iç denetçiler iç denetim standartlarındaki mesleki dikkat ve özen kriterinde de yeterli düzeyde oldukları ortaya konulmuştur.

İç denetim kalitesi, teknolojiyle birlikte gelişen ve değişen işletme ihtiyaçlarının doğru şekilde anlaşılmasına ve çağdaş organizasyonların nasıl yönetildiğini anlamaya yardımcı olur ve işletmeye değer katar. Bir kurumda risk unsurları ve kontrol süreçleri hakkında katkı sağlama açısından iç denetim faaliyetleri önemli rol oynar. İç Denetim Kalitesi de bu açıdan bakıldığında kurumun etkinliği, kurumsal performansın sürdürülmesi ve kuruma değer katma bakımından çok önemlidir. Dolayısıyla bu araştırma sonucunda elde edilen iç denetim kalitesi boyutlarıyla iç denetim kalitesinin değerlendirebilmesi gelecek çalışmalar için önemli bir katkı sağlayacaktır.

Araştırma sonucunda aynı zamanda iç denetçilerin iç denetim kalitesinin alt boyutları demografik özellikler açısından incelenmiştir. İç denetçiler yetkinlik, denetim kapsamı ve mesleki dikkat ve özen kalitesi açısından değerlendirildiğinde dış kaynaklı iç denetçilerin daha yüksek ortalamaya sahip olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir deyişle dış kaynaklı iç denetçiler iç denetim faaliyetlerinde daha yetkin, yürüttükleri iç denetimin kapsamı daha kaliteli ve daha kaliteli mesleki dikkat ve özene sahip olduğu belirlenmiştir. Bu noktada şunu açıklamak doğru olacaktır. Bir kurumun kendi bünyesinde faaliyet gösteren iç denetçiler idari açıdan üst yönetime bağlı olmakla birlikte; iç denetim faaliyetlerini tarafsız ve bağımsız bir şekilde yürütmeleri iç denetimin başarısında önemli zorunluluktur. Bir iç denetçi ve iç denetim yöneticisi iç denetim faaliyetlerini, iç denetimin kalitesini olumsuz etkileyebilecek herhangi bir baskıdan uzak, yetkin ve yeterli mesleki dikkat ve özenle yürütülmelidir. Bu açıdan sonuç olarak gerek dış kaynaklı olmayan iç denetçiler (işletmenin kendi bünyesindeki iç denetçiler) gerekse dış kaynaklı iç denetçiler iç denetim faaliyetleri bağımsız, yetkin ve yeterli mesleki dikkat ve özen içerisinde sürdürmelidirler.

KAYNAKLAR

- Abbass, D. A. & Aleqab, M. M. (2013). Internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms. *International Business Research*, 6(4), 67-80.
- Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40.
- Baharud-din, Z., Shokiyah, A., & Ibrahim, M. S. (2014). Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector. *International Proceedings of Economics Development and Research*, 70, 126.
- Bello, S. M., Ahmad, A. C. & Yusof, N. Z. (2018). Internal audit quality dimensions and organizational performance in Nigerian federal universities: the role of top management support. *Journal of Business and Retail Management Research*, 13(1), 156-170.
- Deribe, W. J. & Regasa, D. G. (2014). Factors Determining Internal Audit Quality: Empirical Evidence from Ethiopian Commercial Banks. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(23), 86-95.
- DeSimone, S. M. (2016). Three Empirical Studies of Internal Audit Quality. Bentley University Unpublished Doctoral Thesis, ABD.
- Dityatama, A. (2015). The Influence of Internal Auditor's Competency and Independency to the Internal Auditor's Due Professional Care and the Implication to the Internal Audit Quality. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(6), 179-190.
- George, D., Theofanis, K., & Konstantinos, A. (2015). Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113- 122.
- Gros, M., Koch, S., & Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 291-329.
- IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, (2016). Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları. Ankara: TİDE.
- Kabuye, F., Bugambiro, N., Akugizibwe, I., Nuwasiima, S. & Naigaga, S. (2019). The Influence of Tone at the Top Management Level and Internal Audit Quality on the Effectiveness of Risk Management Practices in the Financial Services Sector. *Cogent Business & Management*, 2019(6), 1-24.
- Parlak, N. (2020). İç Denetim Sisteminin Etkinliği ve Verimliliğe Etkisi: Özel Sağlık Kuruluşu Personeli Üzerine Bir Uygulama. *Denetim*, (20), 96-107.
- Saleem, K. S., Zraqat, O. M. & Okour, S. M. (2019). The Effect of Internal Audit Quality (IAQ) on Enterprise Risk Management (ERM) in Accordance to COSO Framework. *European Journal of Scientific Research*, 152(2), 177-188.
- Tüm, K. (2013). Kurumsal yönetim, iç denetim ve iç denetimin kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 93-112.
- Uyar, M. (2018). Hata Yönetim Anlayışı, İç Denetim Etkinliği ve Öz Yetkinliğin Muhasebecilerin Hata İşleme Davranışına Etkileri Üzerine Keşifsel Bir İnceleme. *Third Sector Social Economic Review*, 53(3), 759.
- Musah, A. (2018). Determinants of internal audit effectiveness in State-Owned Enterprises (SOEs) in Ghana.
- Neamah, A. P. I. S. (2020). Effect of Internal Audit Quality Standards in the Corporate Governance: Application Study in Banking Companies Listed on the Iraq Stock Exchange. *Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences*, 16(50 Part 1).
- Roussy, M. & Brivot, M. (2016). Internal Audit Quality: A Polysemous Notion? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 714-738.
- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y. & Wood, D. A. (2012). Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong? *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1109-1136.
- Prawitt, D. F., Smith, J. L. & Wood, A. D. (2009). Internal Audit Quality and Earning Management. *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280.
- Regoliosi, C., & d'Eri, A. (2014). "Good" Corporate Governance and the Quality of Internal Auditing Departments in Italian Listed Firms. An Exploratory Investigation in Italian Listed Firms. *Journal of Management & Governance*, 2014(18), 891-920.
- Roussy, M. & Brivot, M. (2016). Internal Audit Quality: A Polysemous Notion? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 714-738.
- Shaqqour, O. F. (2017). The corporate governance mechanisms and the internal audit quality. *International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR)*, 5(2), 82- 90
- Shbail, M. O. (2018). The Associations of Internal Audit Quality with Job Burnout and Job Satisfaction Based on Theory of Reasoned Action. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 8(2), 208-217.
- Usang, O. U. & Salim, B. (2016). Dimensions of Internal Audit Quality and Performance of Local Governments in Nigeria. *Asian Social Science*, 12(4), 28-36.

Elektronik Kaynaklar

<https://bertankaya.net/2009/11/c-denetim-faaliyetiniz-etkin-mi-kddm-c-denetim-deerlendirme-modeli/>