



İç Denetçilerin Bakış Açısıyla Kamu İç Denetim Standartlarının Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi

İlyas YILMAZ¹

Öz

Mesleki standartlar; bilgi, beceri, görev ve işlem gibi bir işin yapılabilmesi için gerekli olan asgari nitelikleri temsil etmektedir. İç denetim standartları, uygulamada temel ilkelerin belirlenerek genel bir çerçeve oluşturmak ve kurumsal faaliyetlerin gelişimini desteklemek üzere gerekli kalite ölçütlerinden oluşmaktadır. Yönetim ve denetim alanında son yıllarda yaşanan gelişmelere paralel olarak Türkiye, bu sürece uyum sağlamak üzere çeşitli yapısal düzenlemelerde bulunmuştur. Yapılan düzenlemelerden biri de, kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerine başlanmasıdır. Türkiye’de kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerine başlanmasıyla birlikte Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından belirlenen mesleki uygulama standartları dikkate alınarak Kamu İç Denetim Standartları oluşturulmuş olup uluslararası standartlarda yaşanan gelişmeler doğrultusunda Kamu İç Denetim Standartları zaman zaman güncellenmektedir. Bu çalışmada kamu kurumlarında iç denetim standartlarının uygulanma aşamasında iç denetçilerin standartlara yönelik bakış açısını belirlemek üzere istihdam edilen 203 iç denetçiye ulaşılarak kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik anket yöntemi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar SPSS ve Stata 17 programı ile analiz edilmiştir. Çalışmada kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin, kamuda istihdam edilen iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Elde edilen sonuçlar kamu kurumlarında yürütülen iç denetim standartlarının uygulanmasında yönelik üst yöneticileri atanarak gelen iç denetçiler ile seçilerek gelen iç denetçiler arasında farklı değerlendirmelerin olduğunu göstermiştir.

Anahtar Sözcükler: Denetim, İç Denetim, Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları, Meslek Mensupları.

JEL Kodları: M40, M41, M42, M48.

Assessment Of The Applicability Of Public Internal Audit Standards From The Perspective Of Internal Auditors

Abstract

Professional standards represent the minimum qualifications required to perform a job, such as knowledge, skills, tasks and procedures. Internal audit standards consist of the quality criteria necessary to establish a general framework by determining the basic principles in practice and to support the development of organizational activities. In parallel with the developments in the field of management and auditing in recent years, Türkiye has made various structural arrangements to adapt to this process. One of these arrangements is the introduction of internal audit activities in public institutions. With the introduction of internal audit activities in public institutions in Türkiye, Public Internal Audit Standards were established by taking into account the professional practice standards set by the International Institute of Internal Auditors (IIA) and Public Internal Audit Standards are updated from time to time in line with the developments in international standards. In this study, in order to determine the perspective of internal auditors towards the standards during the implementation of internal audit standards in public institutions, 203 internal auditors employed in public institutions were reached and a questionnaire method was applied for internal audit activities carried out in public institutions. The results obtained were analyzed with SPSS and Stata 17 program. This study aims to evaluate the internal audit activities carried out in public organizations by internal auditors employed in the public sector. The obtained results showed that there are different evaluations between the internal auditors appointed by the top managers and the internal auditors selected by the top managers regarding the implementation of internal audit standards carried out in public institutions.

Keywords: Audit, Internal Audit, Internal Audit Standards in Public Sector, Professionals.

JEL Codes: M40, M41, M42, M48.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): İlyas YILMAZ, (Öğr. Gör. Dr.), Bingöl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü Öğretim Elemanı, Bingöl/Türkiye, ilyasyilmaz23@outlook.com, ORCID ID: 0000-0002-7267-5926.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Yılmaz, İ. (2025). İç denetçilerin bakış açısıyla kamu iç denetim standartlarının uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 18(2), 323-339. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1601293>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

Internal audit, which consists of assurance and consultancy activities, is an important type of audit today in terms of helping to achieve corporate objectives in order to evaluate and improve the effectiveness of risk management, governance and control processes of organizations. In particular, internal audit works as an instrument of management by providing reports to the management on whether the business and transactions carried out in organizations are carried out in accordance with the legislation, plans and policies determined by the management, and by continuously evaluating the internal control systems of organizations, identifying deficiencies and taking necessary measures. For this reason, internal audit activities appear as an important audit activity in both private and public organizations today. This study aims to determine whether there are differences of opinion among public internal auditors during the implementation of Public Internal Auditing Standards.

Literature on Research

When the literature on internal audit activities is analyzed, it is seen that studies on internal audit activities in the private sector are more concentrated in the international literature. In Türkiye, studies on internal audit generally focus on internal audit activities in the public sector. The purpose of this study is to determine whether there are differences in the implementation of public internal audit standards by applying the opinions of internal auditors during the implementation of audit activities.

Method of the Research

In the study, data were collected with a questionnaire consisting of two parts. The first part of the questionnaire includes demographic data and the second part includes questions on internal audit activities carried out in public institutions prepared according to the 5-point Likert Scale. A total of 203 public internal auditors responded to the questionnaire. At the time of the survey, a total of 880 public internal auditors were working in all public institutions in Türkiye and approximately 1/4 of the main mass was reached. The data obtained were analyzed with SPSS 25 and Stata 17 programs. The questionnaire scales used in the research were subjected to validity and reliability tests. Since the test results obtained were among the acceptable values, it was decided to apply the questionnaire. Linear regression analysis was used as the study method.

Findings of the Research

In line with the aim of the research, the hypotheses of the research were determined as follows:

H₁: There is a significant difference in the opinions of internal auditors according to gender variable at the stage of implementation of Public Internal Auditing Standards.

H₂: There is a significant difference in the opinions of internal auditors on the implementation of Public Internal Audit Standards according to the age factor.

H₃: There is a significant difference in the opinions of internal auditors on the implementation of Public Internal Audit Standards according to the variable of the department they graduated from.

H₄: There is a significant difference in the opinions of internal auditors according to their profession before becoming an internal auditor at the implementation stage of Public Internal Audit Standards.

H₅: There is a significant difference in the opinions of internal auditors in the implementation phase of Public Internal Auditing Standards according to the type of position held by their senior managers.

According to the results of the research, since the coefficients of the variables of gender, age, graduated department and occupation before becoming an internal auditor are statistically insignificant in the process of implementation of internal audit standards in public organizations, hypotheses H₁, H₂, H₃ and H₄ are rejected. Since the coefficient of the senior manager's mode of appointment variable is statistically significant, hypothesis H₅ is accepted.

Conclusion

The fact that the legal regulations, institutional structure and management rules of each country are different from each other makes it difficult to comply with international standards. On the other hand, each country is likely to face various problems in the implementation phase of auditing standards. In Türkiye, there are various problems in the implementation phase of auditing standards and in order to solve these problems, training activities should be emphasized in order to increase the level of knowledge on auditing standards. Since 2003, many regulations have been made regarding internal audit activities carried out in public institutions. As it is known, the standards set for any profession consist of a minimum set of instructions to ensure unity in practice. In our country, Public Internal Audit Standards for internal audit activities carried out in public institutions were adopted in 2011 and have been continuously updated in parallel with the changes made in International Internal Audit Standards in the process until today. With the research conducted, it has been determined that there is no difference of opinion in terms of demographic variables except for the way their senior managers take office at the implementation stage of internal audit standards for internal auditors working in public institutions. When the vacancy/occupancy rates of internal auditor positions created in public institutions are analyzed, it is seen that the occupancy rate is higher in public institutions whose executives are appointed than in public institutions whose executives are elected. In addition, it is seen that internal audit units in public institutions whose top managers are appointed have gained more institutional structure and identity by establishing internal audit unit presidencies than public institutions whose top managers are elected. From this point of view, it is concluded that the top manager factor is important for the internal audit unit to have an institutional structure in order to ensure professional unity in the implementation phase of internal audit standards in public institutions and to provide the expected output from internal audit.

1. GİRİŞ

Hayatın her alanında var olan sürekli değişim süreci yönetim anlayışına da etki ederek yeni kamu yönetimi kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Hiyerarşik, bürokratik ve katı bir yapıya sahip olan geleneksel yönetim anlayışı, 1980'lerden itibaren yerini esnek ve piyasa tabanlı yeni kamu yönetimi anlayışına bırakmıştır. Yeni kamu yönetiminin özünde işletmecilik anlayışı yer almakta olup özel sektörün yüksek kalite, düşük maliyet ve rasyonel yönetim gibi üstünlüklerinin kamu yönetimine aktarılması amaçlanmıştır (Çevikbaş, 2012: 15). Ayrıca yeni kamu yönetimi anlayışı profesyonel yönetim, performans ölçümü, çıktı kontrolü, uzmanlaşma, rekabetin artırılması özel sektör uygulamalarının kamuya uyarlama, kaynak kullanımında disiplin gibi ilkelere dayanmaktadır (Tekin, 2017: 205).

Kamu yönetimi anlayışında meydana gelen gelişmeler çerçevesinde denetim anlayışında da değişimler yaşanmıştır. Özellikle 1980'li yıllardan günümüze uzanan süreçte özel sektör işletmelerinde uygulanan iç kontrol sistemleri ile iç denetim uygulamaları ile risk odaklı denetim, denetim anlayışının değişmesine neden olmuştur. Geleneksel denetimin hata ve hilelerin tespit edilmesi ve sorumluların cezalandırılması anlayışı yerini işletmelerde kurulan iç kontrol sistemleri, yönetimin bir aracı olarak çalışan iç denetim uygulamaları ve işletmelerin risklerinin önceden belirlenerek bu risklerin henüz ortaya çıkmadan gerekli önlemlerin alınması anlayışına dayalı post modern bir denetim anlayışına bırakmıştır (Yılmaz, 2023: 57-58).

Türkiye, 1980 ile 2000 yılları arasında kamu yönetimi ve denetim başta olmak üzere birçok alanda meydana gelen değişimlere uyum sağlamak amacıyla gerekli çalışmalara başlamıştır. Özellikle 1999 yılında Helsinki'de gerçekleştirilen Avrupa Birliği Devlet ve Hükümet Başkanları Zirvesi'nde Türkiye'ye Avrupa Birliği'ne girmek üzere aday ülke statüsünün verilmesi ile değişimler hız kazanmıştır. Avrupa Birliği'ne (AB) girmek isteyen aday ülkeler AB tarafından 1993 yılında belirlenen Kopenhag kriterlerine uyum sağlamak zorundadırlar. Türkiye bir taraftan dünyada yaşanan gelişmelere diğer taraftan da AB'nin Kopenhag kriterlerini yerine getirmek üzere çalışmalara başlayarak 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nu kabul etmiştir. 5018 sayılı Kanun beraberinde performans esaslı bütçeleme, performans denetimi, stratejik yönetim, hesap verebilirlik, mali saydamlık, sonuç odaklılık, iç denetim gibi yenilikleri getirmiştir.

5018 sayılı Kanunun getirdiği yeniliklerden biri olan iç denetim faaliyetlerini bağımsız ve tarafsız olarak düzenleme, geliştirme, koordine etme, uyumlaştırma ve izleme görevi için 2004 yılında İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) kurulmuştur. Kurul kamuda yürütülen iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma görevi üstlenerek kamuda iç denetimin usul ve esaslarının belirlenmesi, denetim ve raporlama standartlarının belirlenmesi, kamu kurumlarında iç denetçi kadrolarının belirlenmesi, eğitim ve sertifikasyon işlemlerini yürütmektedir. Kamu İç Denetim Standartlarını belirleme görevi çerçevesinde İDKK, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarını dikkate alarak 2011 yılında Kamu İç Denetim Standartlarını belirlemiştir. İlerleyen zamanlarda uluslararası iç denetim standartlarında meydana gelen gelişmeler doğrultusunda İDKK Kamu İç Denetim Standartlarını zaman zaman güncellemektedir.

Yönetim ve denetim alanında yaşanan gelişmeler doğrultusunda ülkemizde sürece uyum sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmaktadır. Bu çalışma ile Kamu İç Denetim Standartlarının uygulanması aşamasında kamu iç denetçileri arasında görüş farklılıklarının olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla kamuda istihdam edilen 203 iç denetçiye anket yöntemi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar, SPSS ve Stata 17 paket programları ile geçerlilik ve güvenilirlik testlerine tabi tutulduktan sonra doğrusal regresyon analizine tabi tutulmuştur.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Standart, Türk Dil Kurumu (2024) sözlüğünde sıfat olarak “belirli bir tipe göre ayrılmış veya yapılmış, tek tip, tek biçim, ölçün” olarak tanımlandığı gibi isim olarak ise “bir işletmede bir ürünü, üretilecek miktarı, bir çalışma yöntemini, bütçenin para miktarını belirlemek üzere konulmuş kural” olarak tanımlanmıştır.

Mesleki standartlar, “bir meslek kuruluşu tarafından belirlenen ve bir işin yapılabilmesi için gerekli asgari nitelikleri içeren kurallar dizisi” şeklinde tanımlanmaktadır. Denetim standartları, denetçiye ışık tutarak denetim faaliyetlerinde yardımcı olan genel ilkelerden oluşmaktadır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları olarak kabul edilen bu ilkeler dizisi, kaliteli bir denetim faaliyetinin vazgeçilmez bir parçası olup denetim süreci boyunca denetçilerin bu ilkeler dizisinden ayrılmasını gerektirmektedir (Erol, 2015: 37).

Denetim standartlarının uygulanma aşamasında birtakım sorunlarla karşılaşılması muhtemel olup bu sorunların başında denetim standartlarının anlaşılabilmesi ve denetim sürecinin karmaşıklığı gelmektedir. Diğer bir sorun, denetimin kalitesi ile ilgili olup organizasyonun iç kontrol sisteminin zayıflığı nedeniyle sınırlı kontrollerin olması bu durumun ise standart dışı davranışlar için uygun bir ortamı hazırlamaktadır. Bir başka sorun ise, standartları her ülke kendi diline çevirirken karşılaşılan çeviri sorunları olup gerek standartların anlaşılması ve uygulanması aşamasında sürekli eğitim çalışmalarını kaçınılmaz hale getirmektedir (Polat, Karyağdı ve Özer, 2024: 49).

1929 yılında yaşanan ve tüm dünyayı etkileyen ekonomik kriz, sosyal ve ekonomik açıdan birçok alanı etkilemekle birlikte denetim anlayışında birtakım değişiklikler ve yasal düzenlemeleri beraberinde getirmiştir. 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) kurulmuş olup ilerleyen yıllarda Enstitü, bir bildirge yayınlarak şirketlerin kendi yapıları içerisinde iç denetim faaliyetlerinin önemine dikkat çekmiştir. 1978 yılında IIA, iç denetim faaliyetlerine yönelik standartları belirlemiştir. 1980 ve sonrası dönemde özellikle ABD’de hileli raporlama sonrası yaşanan skandallar ile denetim anlayışında meydana gelişmeler doğrultusunda IIA, standartların belirlenmesi, sertifikasyon, araştırma ve rehberlik gibi konularda çalışmalarına devam ederek iç denetim alanında dünya çapında bir lider statüsünü kazanmıştır.

IIA’nın, iç denetim hakkında birden fazla tanımı olmakla birlikte her tanımı bir önceki tanımı kapsayacak şekilde geliştirilmiştir. IIA tarafından yapılan en güncel iç denetim tanımı; “*bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık hizmetidir. Yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek bir kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur*” şeklindedir (IIA, 2024).

İç denetim yönetime objektif ve bağımsız bir şekilde risk odaklı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini sağlayarak organizasyonun değer yaratma, koruma ve sürdürme yeteneğini geliştirmektedir. İç denetim faaliyetleri herhangi bir organizasyonun:

- Hedeflerine başarılı bir şekilde ulaşmasını,
- Yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini,
- Karar alma ve gözetim faaliyetlerini,
- Paydaşları nezdindeki itibarını ve güvenilirliğini ve
- Kamu yararına hizmet etme yeteneğini geliştirir.

İç Denetim Standartları, ilk kez mesleki bir kuruluş olan IIA tarafından yayınlamış olup daha sonra bu standartlar Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları adı altında toplanıp ilan edilmiştir. Mesleki Uygulama Standartları, iç denetim kılavuzunun mesleki çerçevesini oluşturmaktadır.

Ülkemizde hem AB müktesebatına hem de denetim ve yönetim anlayışında meydana gelen

gelişmelere uyum sağlamak amacıyla kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun'u kabul edilmiştir¹. Kanunun getirdiği yeniliklerden biri olan iç denetim faaliyetlerini bağımsız ve tarafsız olarak düzenleme, geliştirme, koordine etme, uyumlaştırma ve izleme görevi için 2004 yılında İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) kurulmuştur. Kurul kamuda yürütülen iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma görevi üstlenerek kamuda iç denetimin usul ve esaslarının belirlenmesi, denetim ve raporlama standartlarının belirlenmesi, kamu kurumlarında iç denetçi kadrolarının belirlenmesi, eğitim ve sertifikasyon işlemlerini yürütmektedir. Kamu İç Denetim Standartlarını belirleme görevi çerçevesinde İDKK, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarını dikkate alarak 2011 yılında Kamu İç Denetim Standartlarını belirlemiştir. İlerleyen zamanlarda uluslararası iç denetim standartlarında meydana gelen gelişmeler doğrultusunda İDKK Kamu İç Denetim Standartlarını zaman zaman güncellemektedir.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Denetim anlayışında yaşanan gelişmeler doğrultusunda kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerine yönelik ulusal ve uluslararası alanda birçok çalışma bulunmaktadır. Türkiye’de ise, konuyla ilgili çalışmaların çoğunlukla kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik olduğu görülmektedir. Uluslararası alandaki çalışmalarda ise, daha çok özel sektör iç denetim faaliyetlerine yer verildiği görülmektedir.

Akbulut ve Akyol (2023) Türkiye kamu yapısında kontrol ve iç denetim arasındaki ilişkiyi incelemek üzere yapmış oldukları çalışma sonucunda kamu kurumlarında iç denetim konusunda önemli bir mesafe alındığını ancak iç kontrol konusunda iç denetime kıyasla aynı ilerlemenin yaşanmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca iç denetçilerin Türkiye’de kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi konusunda danışmanlık görevleri doğrultusunda çaba harcamaları gerekliliği yönünde öneri geliştirilmiştir.

Akyel (2010) iç kontrol, iç denetim ve dış denetim arasındaki ilişkiyi küresel yaklaşımla inceleyerek ülkemizde kamu kesimine yansımaları irdelemiştir. Elde edilen sonuç çerçevesinde ülkemizde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim arasındaki ilişkiye yönelik çeşitli sorunlar tespit edilmiş olup çözüm önerileri sunulmuştur.

Bayrakçı ve Demirel (2017) yapısal ve işlevsel açıdan iç denetimin sorunlarını belirlemek üzere Türkiye’de üniversiteler üzerinde yapmış oldukları çalışmalarında üniversitelerde yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik tespit ettikleri sorunlara çözüm önerileri geliştirmişlerdir.

Bello ve Kano (2023) Nijerya’daki 40 devlet üniversitesinde iç denetim kalitesinin belirleyicileri olarak cinsiyet, yeterlilik, deneyim ve mesleki sertifikasyondan oluşan sosyo-demografik değişkenlerin iç denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Değişkenlerden deneyim ve mesleki sertifikasyonun kamu iç denetim kalitesi üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Bozkuş Kayhaoğlu, Sarıkaya ve Topal (2020) kamu kurumlarında denetim ve risk evrenini daha iyi tanımlamak üzere sürekli denetim faaliyetlerine dikkat çekerek yaptıkları çalışmalarında özellikle ülkemizde Tarım ve Orman Bakanlığında iç denetim biriminde sürekli denetim faaliyetlerine yönelik gerekli alt yapının oluşturulduğuna dikkat çekmişlerdir.

Brody ve Lowe (2000) iç denetçilerin yönetime karşı tutumlarının objektif mi yoksa şirket çıkarlarına uygun mu olduğu sorusuna odaklanmışlardır. Elde ettikleri bulgular, iç denetçilerin şirket çıkarlarına uygun hareket etme eğiliminde olduklarını göstermektedir.

Çankaya, Dinç ve Kara (2012) Türkiye’de kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerini denetim türleri açısından inceleyerek elde edilen sonuçlara göre denetim türlerinden finansal

¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf>

tabloların denetimi ve performans denetiminde, iç denetim faaliyetlerin daha etkili sonuçlar ürettiği sonucuna ulaşmışlardır.

Gerekan (2010) Türkiye’de kamuda yürütülen iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yönelik yapmış olduğu durum değerlendirmesi sonucunda iç denetçilerden alınan cevaplara göre kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik çeşitli sorunların olduğu ve bu sorunlara çözüm önerileri sunmuştur.

Gök (2015) Türkiye’de yapı ve performans açısından kamu iç denetim sistemini inceleyerek kamu kurumlarında iç denetimin kendisinden beklenen bir verimlilikte uygulanmadığı, bunun önündeki en büyük engelin kamu denetim yapısı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Görmen (2017) kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin performansını ölçmek üzere yaptığı çalışma sonucunda dengeli başarı göstergesi yaklaşımını uygulayarak kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin performans ölçümünü yapmıştır. Elde edilen sonuç çerçevesinde her kurumun iç denetim faaliyetlerine yönelik kendi performans ölçme yapısını oluşturarak kurum içerisinde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin etkililik ve verimliliğini artıracak sonucuna ulaşmıştır.

Karcıoğlu ve Kurnaz (2017) Türkiye’de kamu iç denetçileri üzerinde yapmış oldukları araştırma ile kamuda yürütülen iç denetim faaliyetlerinin sorunlarını tespit etmişlerdir. Elde edilen sonuçlara göre mahalli idarelerde görev, yetki ve statü konularında, genel bütçeli kamu kurumlarında ise bağımsızlık ve özlük hakları gibi konularda iç denetçilerin sorun yaşadığını tespit edilmiştir.

Kurnaz ve Serçemeli (2018) iç denetçilerin üniversitelerde verilen denetim eğitimden beklentilerini ölçmek üzere yaptıkları çalışma sonucunda iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi gibi alanlarda lisansüstü çalışmaların teşvik edilmesi, gerekli e-dönüşüm uygulamalarına başvurulması, iç denetimin belli başlı bir alan olduğu ve denetim ile ilgili derslerin güncellenmesi sonucuna ulaşmışlardır.

Khairuddin ve Ismai (2022) kamu kurumlarında çalışan iç denetçilerin demografik özelliklerinin kurum iç kontrol sistemi üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapmış oldukları çalışma ile kamu iç denetçilerinin mesleki hizmet yılı süre olarak arttıkça kurum iç kontrol sisteminin iyileştirilmesine yönelik katkılarının arttığını tespit etmişlerdir.

Kwon ve Banks (2004) çalışmalarında iç denetçilerin kurumlarına ve mesleklerine bağlılıklarını artıran faktörleri incelemişlerdir. Elde ettikleri bulgular örgütsel bağlılığı artıran faktörlerin cinsiyet, iş yeri büyüklüğü ve görev kimliği olduğunu göstermektedir.

Özdemir (2011) kamu iç denetçileri tarafından iç denetim etiğinin algılanışını belirlemek amacıyla yapmış olduğu çalışmada kamu personelinin davranışı etkileyen iki faktör olduğu, bunlar dışsal faktör olarak yasalar, içsel faktör olarak etik kavramı olmakla birlikte kamu iç denetçileri açısından etik kavramın çağrışımları tespit edilmiştir.

Roussy (2013) çalışmada Kanada’daki kamu iç denetçilerinin çalıştıkları kurumlarda kurumlarını koruyucu ve kurum performansının artırılmasında önderlik eden roller üstlendiklerini ortaya koymaktadır. Ayrıca iç denetçilerin belirtilen faaliyetlerini yerine getirebilmeleri için bağımsız olması gerektiği ifade edilmektedir.

Sarens ve De Beelde (2006) çalışmalarında ABD ve Belçika şirketlerinde iç denetçilerin rollerini ve bu rollerin nasıl algılandığını seçtikleri şirketler üzerinden karşılaştırmışlardır. Elde ettikleri bulgular, ABD’deki örneklerde iç denetim faaliyetlerinin Belçika’dakilere kıyasla daha nitelikli olup ve Belçika’da ise iç denetim olgusunun henüz geçiş aşamasında olduğunu göstermektedir.

Soh ve Martinov-Bennie (2011); Goodwin-Stewart ve Kent (2006); Ahmad ve Taylor (2009); Felix ve diğerleri (2001); Hass ve diğerleri (2006) çalışmalarında dünya ve ABD’deki iç denetim ile ilgili literatürü ele almışlar ve iç denetim uygulamalarındaki değişimi incelemişlerdir. Elde ettikleri bulgulara göre, karmaşıklaşan ticari işlemler nedeniyle iç denetçilerin bilgi ve becerilerinin

artırılması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

Solak, Oktay ve Pekküçükşen (2017) Türkiye’de kamu kurumlarında iç denetim örneğini inceleyerek değişime direnç konusunu ele aldıkları çalışmalarında iç denetim faaliyetlerinde yönetimin rolünün etkili olduğunu tespit etmişlerdir. Doğal olarak kamu kurumlarında değişim konusunda yönetimin tutumu önemli olmaktadır.

Şimşek ve Ataman (2023) AB’ye uyum çabalarında kamu iç denetim faaliyetleri hakkında Türkiye’de devlet üniversiteleri üzerinde yapmış olduğu çalışmasında araştırmada kullanılan değişkenlerin hizmet sürelerine göre üniversitelerin anlamlı bir şekilde farklılaştığı sonucuna ulaşmıştır.

Tufan ve Görün (2013) iç denetim standartları çerçevesine Türkiye’de kamuda yürütülen iç denetim faaliyetlerini inceleyerek birtakım sorunların olduğu ve sorunların çözümünde öncelikle yönetimin iç denetim hakkında bilincinin artırılarak yönetimin iç denetim faaliyetlerini desteklemesi gerekliliği sonucuna ulaşmışlardır.

Tutar ve Altınöz (2017) Türkiye’de kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerini hesap verebilirlik kavramı bağlamında inceleyerek araştırma sonucunda iç denetimin farkındalık seviyesinin düşük olduğu, iç denetim paydaşlarının iç denetim hakkında yeterli bilgi sahibi olmadıkları ve yönetimin iç denetim faaliyetlerini yeterince desteklemediği sonucuna ulaşmışlardır.

Uysal (2018) Türkiye’de kamuda risk odaklı iç denetim faaliyetlerine yönelik iç denetçiler ile yaptığı çalışma sonucunda kamuda risk kavramını gündeme getiren iç denetim birimleri olmasına rağmen risklerin yönetimi konusunda iç denetim birimlerine aktif rol verilmediği sonucuna ulaşmıştır.

Uzun ve Usta (2021) Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik yapmış olduğu çalışmasında öncelikle farklı ülkelerdeki kamuda yürütülen iç denetim faaliyetlerini ülkemizdeki uygulama ile karşılaştırması yaparak ülkemizde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin sorunlu olan yönleri tespit edilip çözüm önerileri sunulmuştur.

Zain ve diğerleri (2006) çalışmalarında Malezya’daki 76 şirket üzerinden gerçekleştirdikleri analizlerde iç denetçilerin mali tabloların denetimlerine katkılarını incelemişlerdir. Elde edilen bulgular iç denetimin daha etkin olmasının, dış denetim sonuçları üzerinde olumlu etkisi olduğunu göstermektedir.

Zakaria ve diğerleri (2021) Endonezya’da 82 kamu iç denetçisi üzerine yapmış oldukları çalışmalarında kamu iç denetçilerinin denetim görüşünde cinsiyet faktörünün etkili olup olmadıklarını araştırmışlardır. Yapılan çalışma sonucunda cinsiyet faktörünün kamu iç denetçilerinin denetim görüşlerini etkilemediği sonucuna ulaşmışlardır.

Genel olarak literatür taraması değerlendirildiğinde yapılan çalışmaların daha çok iç denetim ile iç kontrol arasındaki ilişki, iç denetim ile dış denetim arasındaki ilişki, iç denetimin hangi denetim türlerini gerçekleştirdiği, kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin sorunları, farkındalık ve yönetimin iç denetime verdiği değer gibi konular üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Literatürde kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin kamu iç denetim standartları çerçevesinde ve iç denetçilerin bu konudaki görüşlerini dikkate alan çalışmalar neredeyse yok denecek düzeyde azdır ve bu çalışma ile literatürdeki boşluk doldurulmak istenmektedir.

4. ARAŞTIRMA

Mesleki standartlar, genel olarak bir işin yapılması sırasında uyulması gereken birtakım talimatlar dizisi olmakla birlikte yapılan işin farklı yer ve zamanlarda bile aynı talimatlar çerçevesinde yapılmasını sağlamaktadır. Mesleki standartlar bir mesleğin icrası için gerekli bilgi, beceri, tutum ve tavırların asgari düzeyini gösteren normlardan oluşur. Böylelikle mesleki açıdan standartlar uygulamada birlik sağlamaktadır. Ülkemizde kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerini

belirli standartlar çerçevesinde yürütülmesini sağlamak üzere Uluslararası İç Denetim Standartları ile uyumlu ilk kez 2011 yılında kabul edilerek uygulanmaya başlanmıştır. Uluslararası İç Denetim Standartlarında meydana gelen gelişmeler doğrultusunda zaman zaman Kamu İç Denetim Standartlarında güncellemeler yapılmaktadır.

4.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Araştırmanın konusu aşağıda belirtilen Kamu İç Denetim Standartlarını uygulanması aşamasında kamu iç denetçilerin görüşlerini tespit etmektir. Araştırma konusu kapsamında yer alan standartlar:

- **1000.** Amaç, Yetki ve Sorumluluklar,
- **1010.** İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Standartlara İç Denetim Yönergesinde Yer Verilmesi,
- **1100.** Bağımsızlık ve Tarafsızlık,
- **1110.** İdare İçi Bağımsızlık,
- **1111.** Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim,
- **1200.** Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat,
- **1230.** Sürekli Mesleki Gelişim,
- **2010.** Planlama,
- **2050.** Koordinasyon,
- **2060.** Üst Yönetici ve Bakana Raporlamalar,
- **2110.** Kurumsal Yönetim ve
- **2500.** İlerlemenin İzlenmesi Standardıdır.

Bu çalışma ile Kamu İç Denetim Standartlarının uygulanması aşamasında kamu iç denetçileri arasında görüş farklılıklarının olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Türkiye’de kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma birimi görevi İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yürütülmektedir. Kurul’un kendi web sayfasında kamu kurumlarındaki toplam iç denetçi boş/dolu kadro sayısı yer almaktadır. Bu ilan incelendiğinde, 374 kamu kurumunda 2054 iç denetçi kadrosu oluşturulduğu, 880 adetin dolu, geriye kalanının ise boş olduğu görülmektedir. Araştırma da toplam 203 kamu iç denetçisinden cevap alınmıştır. Araştırmanın yapıldığı dönemde Türkiye’de tüm kamu kurumlarında toplam 880 adet kamu iç denetçisi istihdam edilmiş olup tüm ana kütlenin yaklaşık 1/4’üne ulaşılmıştır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada, iki bölümden oluşan anket yöntemi ile veri toplanmıştır. Anketin ilk kısmında demografik veriler yer almakta olup ikinci kısmında 5’li Likert Ölçeğine göre hazırlanan Kamu İç Denetim Standartlarına yönelik sorular yer almaktadır.

Araştırma kapsamında kullanılan anket ölçekleri yazar tarafından oluşturulmuş olup ölçekler geçerlilik ve güvenilirlik testine tabi tutulmuştur. Elde edilen test sonuçlarının kabul edilebilir değerler arasında olması nedeniyle anket yönteminin uygulanmasına karar verilmiştir.

Çalışmada kullanılan anket yönteminin yapısal geçerliliğini tespit etmek üzere ölçekler SPSS 25 programı ile Açıklayıcı Faktör Analizine tabi tutulmuştur. Analiz sonuçları aşağıdaki Tablo 1’de görüldüğü üzere Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), 0,90 değeri ile örneklem büyüklüğünün yeterli düzeyde olduğu ve Barlett’s Sphericity Testi $p < 0,000$ değeri ile ölçekler arasında ilişkinin olduğu tespit edilerek faktör analizine geçilmiştir.

Tablo 1. Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Sphericity Açıklayıcı Faktör Analizi Test Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy	Bartlett's Test of Sphericity	
0,90	Approx. Chi-Square	1587,041
	df	91
	Sig.	0,000

Ortak varyans sonuçları Tablo 2'de görüldüğü üzere faktör yükleri tek boyutlu bir ölçek halindedir.

Tablo 2. Ortak Varyans Faktör Yükleri

Sorular	Değerler
Üst yönetimin iç denetime karşı bakışı	0,837
İç denetime üst yönetimin verdiği değer.	0,840
İç denetim ile ilgili üst yönetimin bilgi düzeyi	0,711
Raporlama aşamasında bağımsızlık	0,412
Zamanında ve düzenli raporlama	0,613
Zamanında ve düzenli plan ve programlama	0,671
Takip sistemi kurularak rapor sonuçlarının incelenmesi	0,349
Danışmanlık faaliyetlerinden faydalanma	0,515
Kurumdaki birimlerin iç denetim ile iş birliği	0,483
Zamanında ve düzenli faaliyet raporları	0,609
Bağımsızlık ve üst yönetim arasındaki ilişki	0,209
Mesleki yeterlilik	0,536
Meslek mensuplarının motivasyonu	0,514
İç denetçi ve üst yönetim arasındaki iletişim	0,728

Başlangıçta tek faktörden oluşan ölçek Varimax ile Döndürülmüş Faktör Analizine tabi tutularak alt faktörler belirlenmektedir. Analiz sonucuna göre öz değeri 1'den büyük olan faktörler alt faktör olarak kabul edilmektedir. Bu açıklama çerçevesinde Tablo 3 incelendiğinde değeri 1'den büyük iki alt faktör olduğu görülmektedir. Söz konusu iki alt faktör, sorulardaki değişimin %57'sini (literatürde bu oranın %50-%60 arasında olması yeterli kabul edilmektedir) açıklamaktadır.

Tablo 3. Özdeğerler Tablosu

Faktör	Öz Değer	Açılanan Toplam Varyans	
		Varyans (%)	Kümülatif (%)
1	6,516	46,543	46,543
2	1,510	10,788	57,331
3	0,921	6,579	63,910
4	0,896	6,402	70,313
5	0,782	5,587	75,900
6	0,676	4,826	80,726
7	0,534	3,815	84,542
8	0,516	3,686	88,227
9	0,404	2,884	91,112
10	0,351	2,504	93,615
11	0,304	2,172	95,788
12	0,264	1,888	97,676
13	0,221	1,578	99,254
14	0,104	0,746	100

Belirlenen iki faktörün kendileriyle ilişkili değişkenleri tespit etmek amacıyla faktör döndürme işlemi yapılarak sonuçları Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4. Döndürülmüş Faktör Analizi Faktör Yükleri

Sorular	1.Faktör	2.Faktör
Üst yönetimin iç denetime karşı bakışı	0,884	
İç denetime üst yönetimin verdiği değer	0,886	
İç denetim ile ilgili üst yönetimin bilgi düzeyi	0,788	
Raporlama aşamasında bağımsızlık	0,462	
Danışmanlık faaliyetlerinden faydalanma	0,687	
Kurumdaki birimlerin iç denetim ile iş birliği	0,543	
Bağımsızlık ve üst yönetim arasındaki ilişki	0,448	
Meslek mensuplarının motivasyonu	0,673	
İç denetçi ve üst yönetim arasındaki iletişim	0,842	
Zamanında ve düzenli raporlama		0,762
Zamanında ve düzenli plan ve programlama		0,764
Takip sistemi kurularak rapor sonuçlarının incelenmesi		0,425
Zamanında ve düzenli faaliyet raporları		0,720
Mesleki yeterlilik		0,731

Açıklayıcı ve Döndürülmüş Faktör Analiz sonuçları çerçevesinde araştırmanın modeli Tablo 5'te gösterilmiştir. Tablo 5 incelendiğinde araştırmanın bağımlı değişkeni denetim standartları olup araştırma kapsamına alınan denetim standartları grup1 (faktör 1) ve grup2 (faktör 2) olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bağımsız değişkenleri ise, demografik verilerden oluşturmaktadır.

Tablo 5. Araştırmanın Modeli

Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişkenler
Demografik Veriler	
Cinsiyet	Grup1
Yaş	
Mezun Olunan Bölüm	Grup2
İç Denetçi Olmadan Önceki Meslek	
Yöneticinin Göreve Gelme Şekli	

Çalışma yöntemi olarak doğrusal regresyon analizi kullanılmıştır. Doğrusal regresyon analizi, bir veya daha fazla bağımsız değişken ile bağımlı değişken arasındaki ilişkiyi açıklayan bir model oluşturmak üzere kullanılan yöntemdir. Kullanılacak olan regresyon modelleri aşağıda belirtilmiştir:

$$Y_{1i} = \beta_0 + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \beta_3 X_{3i} + \beta_4 X_{4i} + \beta_5 X_{5i} + \varepsilon_{1i} \quad (1)$$

$$Y_{2i} = \alpha_0 + \alpha_1 X_{1i} + \alpha_2 X_{2i} + \alpha_3 X_{3i} + \alpha_4 X_{4i} + \alpha_5 X_{5i} + \varepsilon_{2i} \quad (2)$$

Burada Y_{1i} ..., Y_{2i} ..., ..., olup ε_1 ve ε_2 ise ilgili denklemlerin hata terimlerini ifade etmektedir.

Araştırmanın amacı doğrultusunda hipotezler aşağıdaki gibi belirlemiştir:

H₁: Kamu İç Denetim Standartlarının uygulanma aşamasında iç denetçilerin cinsiyet değişkenine göre görüşleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₂: Kamu İç Denetim Standartlarının uygulanma aşamasında iç denetçilerin yaş değişkenine göre görüşlerinde anlamlı bir farklılık vardır.

H₃: Kamu İç Denetim Standartlarının uygulanma aşamasında iç denetçilerin mezun oldukları bölüm değişkenine göre görüşlerinde anlamlı bir farklılık vardır.

H₄: Kamu İç Denetim Standartlarının uygulanma aşamasında iç denetçilerin iç denetçi olmadan önceki meslekleri değişkenine göre görüşlerinde anlamlı bir farklılık vardır.

H₅: Kamu İç Denetim Standartlarının uygulanma aşamasında iç denetçilerin üst yöneticilerinin göreve gelme şekli değişkenine göre görüşlerinde anlamlı bir farklılık vardır.

4.4. Bulgular

Çalışma kapsamında kullanılan demografik verilere ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 6’da yer almaktadır.

Tablo 6. Demografi Verilere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif
Cinsiyet	Kadın	28	13,79
	Erkek	175	86,21
Yaş	25-35	5	2,46
	36-45	109	53,69
	46-55	59	29,06
	55 ve üzeri	30	14,78
	Diğer	68	33,50
Mezun Olunan Bölüm	İİBF	135	66,50
	Diğer	68	33,50
İç Denetçi Olmadan Önceki Meslek	Denetim Olmayan	137	67,49
	Denetim	66	32,51
Üst Yöneticinin Göreve Gelme Şekli	Atanarak	152	74,88
	Seçilerek	51	25,12

Tablo 6 incelendiğinde araştırmaya katılan iç denetçilerin 175’i erkek, 28’i bayan olup 5’i 25 ile 35 yaş aralığında, 109’u 36 ile 45 aralığında, 59’u 46 ile 55 yaş aralığında ve 30’u ise 55 ve üzeri yaş aralığında olduğu görülmektedir. Ayrıca katılımcıların 135’i İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) mezunu olup 68’i ise İİBF dışındaki herhangi bir fakülte mezunudur. Katılımcıların 137’si iç denetçi olmadan denetimle alakalı herhangi bir kadroda çalışmıyorken 66’sı ise iç denetçi olmadan önce denetimle alakalı herhangi bir kadroda çalışmaktadır. Ayrıca katılımcıların 152’sinin çalıştığı kurumdaki üst yöneticileri görevine atanarak gelirken 51’nin ise görevine seçilerek geldiği görülmektedir.

Çalışma kapsamında kullanılan bağımlı değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 7’de yer almaktadır.

Tablo 7. Bağımlı Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Gözlem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma
Grup1	203	3,3962	0,8006
Grup2	203	4,0019	0,6865

Tablo 7 incelendiğinde grup 1’e göre grup 2’nin ortalamasının daha fazla olduğu, standart sapma değerleri incelendiğinde grup 2’ye göre değişkenliğin grup 1’de daha fazla olduğu görülmektedir.

Denklem 1’de yer alan regresyon modelinin tahmin sonuçları Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8. Grup1 Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçları

Değişken	Katsayı	Standart Hata	Olasılık
Cinsiyet (Temel Grup: Kadın)			
Erkek	0.0427	0.1639	0.794
Yaş (Temel Grup: 25-35)			
36-45 yaş arası	-0.4253	0.3624	0.242
46-55 yaş arası	-0.1654	0.3766	0.661
56 yaş ve üzeri	-0.4616	0.3905	0.239
Bölüm (Temel Grup: Diğer)			
İİBF	-0.1277	0.1476	0.388
Önceki Meslek (Temel Grup: Denetim Elemanı Değil)			
Denetim Elemanı	0.0786	0.1535	0.609
Üst Yönetici (Temel Grup: Atanarak)			
Seçilerek	-0.3522	0.1343	0.009*
F (7, 195 = 2,04)	R²=0,0683	Breusch-Pagan Testi	Sharpio-Wilk Normallik Testi
p = (0,0516)		Test İstatistiği	Test İstatistiği:
		2.13	1,087
		Olasılık: 0,1447	Olasılık = 0,3027

*0,05 anlamlılık düzeyinde ilgili katsayının istatistiki olarak anlamlı olduğunu ifade etmektedir.

Tablo 8 incelendiğinde cinsiyet, yaş, bölüm ve önceki meslek değişkenlerinin temel gruplar bakımından anlamlı bir farklılık olmadığı, bunun yanı sıra üst yöneticinin göreve gelme şeklinde anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Buradan hareketle üst yöneticisi atanarak gelenlere göre (temel grup) seçilerek gelenlerin bağımlı değişken üzerinde negatif etkisinin (-0.3522) bulunduğu ifade edilebilir.

Denklem 2’de yer alan regresyon modelinin tahmin sonuçları Tablo 9’da yer almaktadır.

Tablo 9. Grup2 Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçları

Değişken	Katsayı	Standart Hata	Olasılık
Cinsiyet (Temel Grup: Kadın)			
Erkek	-0.1529	0.1361	0.262
Yaş (Temel Grup: 25-35)			
36-45 yaş arası	-0.0537	0.3008	0.858
46-55 yaş arası	0.1803	0.3126	0.565
56 yaş ve üzeri	-0.1032	0.3242	0.750
Bölüm (Temel Grup: Diğer)			
İİBF	-0.1930	0.1225	0.117
Önceki Meslek (Temel Grup: Denetim Elemanı Değil)			
Denetim Elemanı	0.0422	0.1274	0.741
Üst Yönetici (Temel Grup: Atanarak)			
Seçilerek	-0.4308	0.3301	0.000*
F (7, 195= 4,04)	R²=0,1268	Breusch-Pagan Testi	Sharpio-Wilk Normallik Testi
p = (0,0004)		Test İstatistiği	Test İstatistiği:
		3,25	0,873
		Olasılık: 0,1230	Olasılık = 0,5134

*0,05 anlamlılık düzeyinde ilgili katsayının istatistiki olarak anlamlı olduğunu ifade etmektedir.

Tablo 9 incelendiğinde cinsiyet, yaş, bölüm ve önceki meslek değişkenlerinin temel gruplar bakımından anlamlı bir farklılık olmadığı bunun yanı sıra üst yöneticinin göreve gelme şeklinde anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Buradan hareketle üst yöneticisi atanarak gelenlere göre (temel grup) seçilerek gelenlerin bağımlı değişken üzerinde negatif etkisinin (-0.4308) bulunduğu ifade edilebilir.

Elde edilen regresyon sonuçları için tanısıl testler (normallik ve farklı varyans) gerçekleştirilmiş olup ilgili test istatistikleri tabloların alt kısımlarında verilmiştir. Normallik testi sonuçları her iki model içinde hataların normal dağılıma uyduğu, farklı varyans testinin yine her iki modelde de eşit varyans varsayımının geçerli olduğunu göstermektedir.

Araştırma sonuçlarına göre kamu kurumlarında iç denetim standartlarının uygulama aşamasında cinsiyet, yaş, mezun olunan bölüm ve iç denetçi olmadan önceki meslek değişkenlerinin katsayısı (p değeri 0.05'ten büyük olması nedeniyle) istatistiki olarak anlamsız olduğundan H_1 , H_2 , H_3 ve H_4 hipotezleri reddedilir. Kamu kurumlarında iç denetim standartlarının uygulama aşamasında üst yöneticinin göreve gelme değişkeninin katsayısı istatistiki olarak anlamlı olduğundan H_5 hipotezi kabul edilir.

5. SONUÇ

Türkiye 1980'li yıllardan günümüze kadar olan süreçte dünyada yaşanan gelişmelere uyum sağlamayı ve Avrupa Birliği'ne girmeyi hedefleyen bir ülkedir. Özellikle 1999 yılında Helsinki zirvesinde Avrupa Birliği'ne aday ülke statüsünün verilmesinden sonra Türkiye hedeflerine ulaşmak üzere çalışmalarına başlayarak hızlı bir değişim sürecine girmiştir. Bu değişim sürecinin ilk örneklerinden biri 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kabul edilmesidir. 5018 sayılı Kanun, kamu mali yapısında birçok yenilik getirmesiyle birlikte bu yeniliklerden biri de kamuda iç denetim faaliyetlerine başlanmasıdır. Klasik denetimin katı yapısından ayrılan ve modern bir anlayışa sahip olan iç denetim faaliyetleri, kurumların amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan güvence ve danışmanlık faaliyetlerinden oluşmaktadır. Özellikle yönetimin bir aracı olarak iç denetim, kurum içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerin yasalara, plan ve programlara uygun bir şekilde yerine getirilmesine katkı sağladığı gibi aksaklıkların olması durumunda çözüm önerileriyle birlikte yönetime raporlama yaparak gerekli önlemlerin alınması ve risk odaklı bir denetimdir.

Uluslararası standartlara uyum sağlama bakımından ülkeler çeşitli sorunlar yaşamaktadırlar. Her ülkenin yasal düzenlemelerinin, kurumsal yapı ve yönetim kurallarının birbirinden farklı olması, uluslararası standartlara uyumu zorlaştırmaktadır (Abdolmohammadi ve diğerleri, 2009: 859). Diğer taraftan her ülkenin kendi içinde denetim standartlarının uygulama aşamasında çeşitli sorunlarla karşılaşması muhtemeldir. Ülkemizde denetim standartlarının uygulama aşamasında çeşitli sorunların olduğu ve bu sorunların çözümünde denetim standartlarına yönelik bilgi düzeyinin artırılması amacıyla eğitim çalışmalarına ağırlık verilmesi gerekmektedir (Polat, Karyağdı ve Özer, 2024: 59).

2003 yılından günümüze kadar olan süreçte kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik birçok düzenleme yapılmıştır. Bilindiği üzere herhangi bir mesleğe ilişkin belirlenen standartlar uygulamada birlik sağlamak üzere oluşturulan asgari talimat dizinden oluşmaktadır. Ülkemizde de 2011 yılında kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik Kamu İç Denetim Standartları kabul edilerek günümüze kadar olan süreçte Uluslararası İç Denetim Standartlarında yapılan değişimlere paralel sürekli olarak güncellenmektedir. Yapılan araştırma ile kamu kurumlarında çalışan iç denetçiler açısından iç denetim standartlarının uygulama aşamasında üst yöneticilerinin göreve gelme şekli hariç diğer demografik değişkenlere göre görüş farklılıklarının olmadığı tespit edilmiştir.

Kamu kurumlarında oluşturulan iç denetçi kadrolarının boş/doluluk sayıları incelendiğinde

yöneticileri atanarak gelen kamu kurumlarındaki doluluk oranı, üst yöneticileri seçilerek gelen kamu kurumlarına göre daha fazladır. Ayrıca üst yöneticileri atanarak gelen kamu kurumlarında iç denetim birimlerinin, üst yöneticileri seçilerek gelen kamu kurumlarına göre iç denetim birim başkanlıklarının kurularak daha fazla bir kurumsal bir yapı ve kimlik kazandığı görülmektedir. Buradan hareketle kamu kurumlarında iç denetim standartlarının uygulama aşamasında mesleki birlik sağlanması açısından iç denetim biriminin kurumsal bir yapıya sahip olması ve iç denetimden beklenen çıktının sağlanması için üst yönetici faktörünün önemli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Kamu kurumlarında görev alan üst yöneticilerin iç denetim hakkında bilgi düzeylerinin artırılması ve iç denetim biriminin kurumsal yapısının araştırılması bundan sonra yapılacak diğer çalışmalar için önerilmektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu çalışma için etik onay, İnönü Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kurulu'ndan 22.01.2019 tarih ve 2019/2-3 sayılı olarak alınmıştır.

Yazar(lar) Katkısı: İlyas YILMAZ (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: The approval of the İnönü University Scientific Research and Publication Ethical Committee no 2019/2-3 dated 22.01.2019 was obtained for this study.

Author(s) Contributions: İlyas YILMAZ (% 100)

KAYNAKÇA

- Abdolmohammadi, M. J., Hass, S., Sarens, G. Ve Allegrini M. (2009). Usage of internal auditing standards by companies in the unites tates and select european cuntries. *Managerial auditing journal*, 24(9), 835-860. doi: 10.1108/02686900910994791
- Ahmad, Z. ve Taylor, D. (2009). Commitment to İndependence by internal auditors: The effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial auditing journal*, 24(9), 899-925.
- Akbulut, N. ve Akyol, Ç. (2023). Kamu mali yönetimi ve kontrol yapısında kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin durumu. *Denetışim*, (28), 137-152.
- Akyel, R. (2010). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkileri ve türk kamu yönetiminde uygulanmalarının değerlendirilmesi. *Çukurova üniversitesi sosyal bilimler enstitüsü dergisi*, 19(3), 1-21.
- Bayrakçı, E., Demirel, A. (2017). İç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarının türkiye'deki üniversiteler bağlamında analizi. *Karamanoğlu mehmetbey üniversitesi sosyal ve ekonomik araştırmalar dergisi*, 19(33), 52-60.
- Bello, S.M. (2023). Socio-demographic characteristics of internal auditors as predictors of internal audit quality in federal universities in nigeria, *Polac international journal of economic and mgt science*, 9(2), 211-217
- Bozkuş Kahyaoğlu, S., Sarıkaya, R. ve Topal, B. (2020). Continuous auditing as a strategic tool in public sector internal audit: the turkish case. *Selçuk üniversitesi sosyal bilimler meslek yüksekokulu dergisi*, 23 (1), 208-225.

- Brody, R. G. ve Lowe, D. J. (2000). The new role of the internal auditor: implications for internal auditor objectivity. *International journal of auditing*, 4(2), 169-176.
- Çankaya, F., Dinç, E. ve Kara, M. (2015). İç denetimin başarısını etkileyen denetim türleri: türkiye tarım kredi kooperatifleri üzerinde bir uygulama. *Erciyes üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, (39), 47-67.
- Çevikbaş, R. (2012). Yeni kamu yönetimi anlayışı ve türkiye uygulamaları. *Ekonomi ve yönetim araştırmaları dergisi*, 1(2), 9-32.
- Erol, M. (2015). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Ege Reklam Basım Yayın Dağıtım
- Felix, Jr, 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(3), 513-534.
- Gerekan, B. (2010). Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine ve önemine ilişkin kamu iç denetçilerine yönelik bir durum değerlendirme çalışması. *Gümüşhane üniversitesi sosyal bilimler dergisi*, 1(1), 1-17.
- Goodwin-Stewart, J. ve Kent, P. (2006). The use of Internal audit by australian companies. *Managerial auditing journal*, 21(1), 81-101.
- Gök, M. (2015). Türkiye’de kamu iç denetim sistemi: yapı ve performans açısından bir değerlendirme. *Journal of management and economics research*, 13(3), 482-502.
- Görmen, M. (2017). Kamuda iç denetim performansının ölçümünde bir model önerisi: dengeli başarı göstergesi (dbg) yaklaşımı. *Gazi Üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, 19(3), 975-997.
- Hass, S., Abdolmohammadi, M. J. ve Burnaby, P. (2006). The americas literature review on internal auditing. *Managerial auditing journal*, 21(8), 835-844.
- Karcıoğlu, R. ve Kurnaz, E. (2017). Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde karşılaşılan başlıca sorunların tespiti: kamu iç denetçilerine yönelik bir araştırma. *İstanbul gelişim üniversitesi sosyal bilimler dergisi*, 4(2 (ICEFM 2017 özel sayısı/special issue of ICEFM 2017)), 67-88.
- Khairuddin, A. F., ve Ismai, S. A. (2022). Internal control system in light of the impact of the demographic characteristics of the internal auditor: An applied research in a sample of government units in nineveh governorate. *World economics and finance bulletin*, 17, 117-128.
- Kurnaz, E. ve Serçemeli, M. (2018). İç denetçilerin üniversitelerde verilen denetim eğitiminden beklentileri üzerine bir araştırma. *Ombudsman akademik*, 5(9), 222-236.
- Kwon, I. W. G. ve Banks, D. W. (2004). Factors related to the organizational and professional commitment of internal auditors. *Managerial auditing journal*, 19(5), 606-622.
- Özdemir, S. (2011). İç denetim etiği ve kamu iç denetçileri tarafından algılanışı. *Uluslararası alanya işletme fakültesi dergisi*, 3(2), 150-168.
- Polat, E., Karyağdı, N.G. ve Özer, E.Y. (2024). Bağımsız denetçilerin denetim standartlarını uygularken karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi: bir alan araştırması. *Muhasebe ve denetime bakış*, 73, 43-60. doi: 10.55322/mdbakis.1473411
- Roussy, M. (2013). Internal auditors’ roles: from watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical perspectives on accounting*, 24(7-8), 550-571.
- Sarens, G. ve De Beelde, I. (2006). Internal auditors' perception about their role in risk management: a comparison between us and belgian companies. *Managerial auditing journal*, 21(1), 63-80.

Soh, D. S. ve Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial auditing journal*, 26(7), 605-622.

Solak K, S. G., Oktay, E. ve Pekküçükşen, Ş. (2017). Kamu yönetiminde değişime direnç: iç denetim örneği. *Strategic public management journal*, 3, 1-15.

Şimşek, K., Ataman, B. (2023). AB uyum sürecinde türkiye’de kamu iç denetim düzenlemeleri: devlet üniversitelerinde bir araştırma. *Muhasebe ve denetime bakış*, 22(68), 173-200.

Tekin, Ö. F. (2017). 5018 sayılı kamu malî yönetimi ve kontrol kanunu’nun yeni kamu yönetimi ilkeleri bağlamında incelenmesi. *Selçuk üniversitesi sosyal ve teknik araştırmalar dergisi*, (14), 199-218.

Tufan, M. ve Görün, M. (2013). Türkiye’deki kamu iç denetim sisteminin uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde incelenmesi. *Sayıştay dergisi*, (89), 115-135.

Tutar, H. ve Altınöz, M. (2017). Hesap verebilirlik bağlamında iç denetim ve sorun alanları: eleştirel bir analiz. *Bartın üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, 8(15), 225-248.

Türk Dil Kurumu, Standart, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr/>

Uysal, M. C. (2018). Kamu kurumlarında kurumsal risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim: iç denetçiler üzerine bir araştırma-II. *Denetışim*, (18), 35-44.

Uzun, A. ve Usta, H. (2021). Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde iç denetim: sorunlar ve çözüm önerileri. *Denetışim*, (23), 27-40.

Yılmaz, İ. (2023). Muhasebe bakış açısıyla denetimin gelişim süreci ve bu bağlamda risk odaklı denetimin değerlendirilmesi. *Barış araştırmaları ve çatışma çözümleri dergisi*, 11(1), 40-61.

Zain, M. M., Subramaniam, N. ve Stewart, J. (2006). Internal auditors’ assessment of their contribution to financial statement audits: the relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International journal of auditing*, 10(1), 1-18.

Zakaria, A., Khumaira, A. R. A. C., Utaminigtyas, T. H., Purwohed, U., & Indriani, S. (2021). Accuracy in giving an audit opinion: government internal auditors' perspectives. *Calitatea*, 22(184), 40-48. doi: 10.47750/qas/22.184.05

What is Internal Auditing?, Erişim Adresi: <https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/#:~:text=Internal%20auditing%20is%20an%20independent,and%20improve%20an%20organization's%20operations.>

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf>

