



Turkish Studies

Volume 14 Issue 3, 2019, p. 1755-1774

DOI: 10.29228/TurkishStudies.22765

ISSN: 1308-2140

Skopje/MACEDONIA-Ankara/TURKEY



INTERNATIONAL
BALKAN
UNIVERSITY

EXCELLENCE FOR THE FUTURE
IBU.EDU.MK

Research Article / Araştırma Makalesi

Article Info/Makale Bilgisi

✍ Received/Geliş: 12.02.2019

✓ Accepted/Kabul: 10.06.2019

✍ Report Dates/Rapor Tarihleri: Referee 1 (23.02.2019)- Referee 2 (03.03.2019)

This article was checked by iThenticate.


ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA İÇ DENETİMDE ÖLÇEK ÖNERİSİ: NİTELİK VE PERFORMANS STANDARTLARI ÖLÇEKLERİ

Kezban ŞİMŞEK* - Başak ATAMAN**

ÖZ

İç denetim iç kontrollere, risk yönetimine ve kurumsal yönetime ilişkin değerlendirmeleri ile işletme hedeflerine ulaşılmasında işletme yönetiminin en önemli yardımcısıdır. Bu sebeple işletmelerde bir iç denetim biriminin varlığı büyük önem arz etmektedir. İşletmelerde bir iç denetim biriminin varlığı kadar, bu iç denetim biriminin faaliyetlerinin uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi de son derece önemlidir. Bu anlamda işletmelerde gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarının işletme adına beklenen katma değeri sağlayabilmesini mümkün kılmak için ne derece standartlar kapsamında yürütüldüğünün değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmada işletmelerde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesinde kullanılabilecek nitelik ve performans standartları ölçekleri geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda geliştirilmeye çalışılan ölçekler için güvenilirlik, madde ve faktör analizleri yapılmıştır. Yapılan güvenilirlik analizi sonucunda nitelik standartları ölçeğinin güvenilirlik değeri 0,891 ve performans standartları ölçeğinin güvenilirlik değeri 0,897 olarak çıkmıştır. Madde analizi sonrasında yapılan faktör analizi sonucunda nitelik ve performans standartları ölçekleri altında dört faktörlü yapı ortaya çıkmıştır. Nitelik standartları ölçeği altında yer alan faktörler, değişkenlerin ifade ettikleri ortak anlam ve kavramsal çerçeve ile paralel olarak “amaç, yetki ve sorumluluk”, “bağımsızlık ve nesnellik”, “yeterlilik, mesleki özen ve dikkat” ve “kalite güvence ve geliştirme programı” olarak adlandırılmıştır. Performans standartları ölçeği altında yer alan faktörler de değişkenlerin ifade ettikleri ortak anlam ve kavramsal çerçeve ile paralel olarak “iç denetim faaliyetinin yönetilmesi”, “iç denetim görevinin niteliği”, “iç denetim görevinin yapılması” ve “iç denetim görevinin raporlanması” olarak adlandırılmıştır.

*  Dr., Kastamonu Üniversitesi, Cide Rıfat Ilgaz Meslek Yüksek Okulu, E-posta: kdemir@kastamonu.edu.tr

**  Prof. Dr., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü E-posta: bataman@marmara.edu.tr

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Uluslararası İç Denetim Standartları, Nitelik Standartları Ölçeği, Performans Standartları Ölçeği

PROPOSAL OF SCALE IN INTERNAL AUDIT WITHIN THE SCOPE OF INTERNATIONAL INTERNAL AUDIT STANDARDS: SCALES OF ATTRIBUTE AND PERFORMANCE STANDARDS

ABSTARCT

Internal audit is the most important assistant of business management in achieving business objectives through internal controls, risk management and corporate governance assessments. For this reason, the existence of an internal audit unit in enterprises is of great importance. As much as the existence of an internal audit unit, conducting the activities of internal audit unit in accordance with the international internal audit standards is extremely important for companies. In this sense, it is necessary to evaluate to what extent the standards are carried out in order to enable the internal audit practices carried out in enterprises to provide the expected added value in the name of the enterprise. In this study, it is aimed to develop attribute and performance standards scales that can be used to evaluate the compliance of internal audit activities with internal audit standards. In this context, reliability, item and factor analyzes were performed for the scales that were tried to be developed. As a result of the reliability analysis, the reliability value of the attribute standards scale was 0.891 and the reliability value of the performance standards scale was 0.897. As a result of factor analysis after item analysis, four-factor structure emerged under the scales of attribute and performance standards. The factors that are under the attribute standards scale are called "purpose, authority and responsibility", "independence and objectivity", "proficiency, professional care and attention" and "quality assurance and improvement program" in parallel with the common meaning and conceptual framework expressed by the variables. The factors that are under the performance standards scale are called "managing the internal audit activity", "nature of internal audit task", "performing the internal audit task" and "reporting of the internal audit task" in parallel with the common meaning and conceptual framework expressed by the variables.

STRUCTURED ABSTRACT

Introduction

Internal audit is an independent evaluation activity in which operation is examined in an organization as management service (Ridley, 2008). Internal auditing provides benefits to companies in such as helping them to identify risks, evaluating the effectiveness and relevance of internal controls, ensuring efficiency in business processes and reducing losses that may be caused by risks. With these benefits it provides, internal audit has become an indispensable necessity for

businesses that have competitiveness and continuous growth targets in the global and local area (TUSIAD, 2008).

Internal audit, which was aimed at finding only the errors in the accounting documents at the beginning, has experienced an expansion of scope and purpose in parallel with the managerial problems resulting from the increase in differentiation and complexity in organizations, developments in information communication technologies, economic and social changes (Moeller, 2009). In the 21st century, reactive structure of internal auditing which consists of the control of past activities has become proactive with the consultancy, development of activities and value-added functions that are included in the scope of internal audit (Memiş, 2008).

The development that played a major role in the gaining the status of internal auditing in the professional sense and speeding up the arrangements made was the Institute of Internal Auditors (IIA), which was established in 1941 in the USA (Dittenhofer, 2001). As a professional organization of the internal audit profession, the Institute of Internal Auditors (IIA) has provided functionality to modern internal audit practices (Kızılboğa, 2013). IIA publishes the current internal audit standards applied in the world and revises them according to changing and evolving needs. Efforts to establish standards for internal audits started with the publication of the first “Generally Accepted Internal Audit Standards” by the IIA in 1978 (Özeren, 1999). Internal audit standards have contributed to the development of the profession as a guide for internal audit professionals since its publication. The internal audit standards were revised on various dates in line with the developments and changing needs, and the latest update was made in 2017.

Purpose of the Study

The ability to create the added value expected from the internal audit itself on the part of the enterprises and to achieve the business objectives depends on the quality of the internal audit service provided. Conducting the internal audit service in accordance with internal audit standards is extremely important for the quality of the internal audit service. Internal audit activities carried out in accordance with internal audit standards will be more reliable for internal audit stakeholders and will undoubtedly create maximum benefit for strengthening the management framework of the organization. Therefore, it is necessary to evaluate the compliance of internal audit activities with international internal audit standards.

In this study, it is aimed to develop the attribute and performance standards scales that can be used to evaluate the compliance of the internal audit activities carried out in the enterprises with the internal audit standards.

Method

The scope of the research is the internal audit unit of 48 enterprises in the Borsa Istanbul Corporate Governance Index. When the research process was completed, return from 39 enterprises was achieved. It is assumed that an internal auditor from each enterprise represents the internal audit unit of the enterprise as a participant.

The data collection tool of the research is the scales of attribute and performance standards, which are tried to be developed in order to use the internal audit activities in the evaluation of compliance with internal audit standards. The scales that were tried to be developed within the scope of the research were evaluated in terms of content, form, language and appearance in accordance with scientific research principles. The reliability analysis for the scales of attribute and performance standards, which were developed within the scope of the research purpose, were calculated with the Cranbach Alpha value. The construct validity was tested by item and factor analysis.

Findings

When the literature was reviewed, a scale developed within the scope of internal audit standards in the field of internal audit was not found. The attribute and performance standards scales have been developed to evaluate the compliance of internal audit activities with internal audit standards.

As a result of the reliability analysis, the reliability value of the attribute standards scale was 0.891 and the reliability value of the performance standards scale was 0.897. The findings of the Cronbach's Alpha values showed that all scales were highly reliable.

It was found that the scale items shaped as a result of the item analyzes for the attribute standards scale predicted the total score of the scale and the consistency of the items with the whole scale was sufficient. It was found that the scale items shaped as a result of the item analyzes for the performance standards scale predicted the total score of the scale and the consistency of the items with the whole scale was sufficient. As a result of the item analyzes, it was found that the substances that make up the scales had high disclosure rates and thus explained the scales.

KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) and Barlett statistics, which were conducted to determine the suitability of the data for factor analysis, showed that the data were suitable for the factor analysis of the scales.

After the factor analyzes, four-factor structure that is compatible with the conceptual framework has emerged under the attribute standards scale. This four-factor structure, called "purpose, authority, and responsibility", "independence and objectivity", "proficiency, professional care and attention" and "quality assurance and improvement program", explained 77,460% of the total variance and has shown a fairly good explanation rate. Under the performance standards scale, four-factor structure that is compatible with the conceptual framework has emerged. This four-factor structure called "managing the internal audit activity", "nature of internal audit task", "performing the internal audit task" and "reporting of the internal audit task" explains 70,299% of total variance.

Conclusion, Discussion, and Suggestions

In order to assess whether the internal audit activities are carried out according to the internal audit standards published by IIA, attribute and performance standards scales within the framework of internal audit standards have been developed. As a result of the analyzes, it was found that the scales were valid and reliable.

It is thought that the attribute and performance standards scales developed to evaluate whether the internal audit activities are carried out according to the internal audit standards issued by IIA will contribute to the academic studies to be conducted in the field of internal audit. In addition, it is recommended to develop the scales by applying them in different scopes with subsequent academic studies.

It is believed that the scales will contribute to the professional practices of internal audit by using internal audit activities to assess the awareness of internal auditing standards and in evaluating the compliance of internal audit activities with the standards in companies that aim to develop internal audit activities and provide maximum benefit from internal audit activities.

In this sense, we recommend that the legal regulations that provide compliance with the Independent Audit Standards and Financial Reporting Standards are brought to the Internal Audit Standards. We also recommend that the legal regulations concerning internal audit standards in the public sector be extended to include private sector enterprises.

Keywords: Internal Audit, International Internal Audit Standards, Attribute Standards Scale, Performance Standards Scale

1. Giriş

İç denetim, yönetim hizmeti olarak bir organizasyonda operasyonların incelendiği bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir. Diğer kontrollerin etkinliğini ölçerek ve değerlendirerek işlev gören yönetsel bir kontroldür (Ridley, 2008). İç denetim, bir işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek riskleri tanımlamayı, işletme liderlerinin bu riskleri bilmesini sağlamayı ve riskleri azaltmaya yardımcı olması için proaktif olarak öneriler geliştirmeyi içerir (All In A Day's Work, 2017).

İç denetim risklerin belirlenmesinde yönetime yardımcı olma, iç kontrollerin etkinliği ve yerindeliğini değerlendirerek iş süreçlerinde verimliliği sağlama ve risklerin neden olabileceği kayıpları azaltma gibi yönetime sağladığı faydalar ile küresel ve yerel alanda rekabet edebilme ve sürekli büyüme hedeflerine sahip işletmeler için olmazsa olmaz bir gereklilik haline gelmiştir. (TÜSİAD, 2008). İşletmelerin maruz kaldığı risklerin sayıca artması ve riskin işletmelerde tahmin edilerek yönetilmesi gerekliliği, iç denetimin işletmeler için önemini artırmıştır. (Ulusoy, 2008). Servet maksimizasyonunun sahiplik tartışması yaratabileceğinden hareketle (Ulusoy, 2017) oluşması muhtemel temsil maliyetlerinin önüne geçilmesinde ve hissedar çıkarlarının gözetildiğine ilişkin güvencenin sağlanmasında iç denetim aktif rol oynamaktadır. İç denetim, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer işletme ilgilileri için işletmenin kredibilitésine değer katan fonksiyonlar üstlenmektedir (TÜSİAD, 2008).

Başlangıçta sadece muhasebe belgelerindeki hataların bulunması amacını taşıyan iç denetim, organizasyonlardaki farklılaşmanın ve karmaşıklığın artması sonucu ortaya çıkan yönetsel problemlere, bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmelere, yaşanan ekonomik ve sosyal değişmelere paralel olarak kapsam ve amaç genişlemesi yaşamıştır (Moeller, 2009). 21. Yüzyılda, iç denetimin geçmiş faaliyetlerin kontrolünden ibaret olan reaktif yapısı, iç denetimin kapsamına giren danışmanlık, faaliyetlerin geliştirilmesi ve değer katma işlevleri ile proaktif bir nitelik kazanmış (Memiş, 2008), dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımını, bugünün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına dönüştürmüştür (Uzun, 2009).

İç denetimin mesleki anlamda statü kazanmasında ve yapılan düzenlemelerin hızlanmasında en önemli rolü oynayan gelişme ise 1941 yılında ABD’ de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors – IIA)’ dür (Dittenhofer, 2001). Bu, bir işletme içindeki tüm faaliyetler için bağımsız değerlendirmeler sunma ve yönetim için tavsiyede bulunma bağlamında ayrı bir meslek olarak iç denetim için bir kimlik kazanma sürecinin başlangıcı olmuştur (Asare, 2009)

İç denetim mesleğinin profesyonel organizasyonu olarak İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) modern anlamda iç denetim uygulamalarına işlevsellik kazandırmıştır (Kızılboğa, 2013). Bu dönemde temel amacı finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak olan iç denetim, yaşanan gelişmelerin bir yansıması olarak, kurum faaliyetlerini geliştirici ve katma değer yaratıcı bir misyon üstlenmiştir (Özbek, 2012).

İç denetim mesleğinin küresel anlamdaki sesi olan IIA (About The IIA, 2017) tarafından, “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” şeklinde tanımlanmıştır (IIA- The Institute of Internal Auditors, 2017).

İç denetçiler Enstitüsü (IIA)’ nün kurulması ile kurumsal kimlik kazanan iç denetimin, modern anlamdaki uygulamaları hız kazanmış, iç denetçiler bugün yönetimde uzman, risk değerlendirmesi ve denetim planlamasının stratejik, taktiksel ve operasyonel yönü konusunda profesyonel meslek mensupları haline gelmişlerdir (Ridley, 2008).

IIA, Dünya’ da da uygulanan mevcut iç denetim standartlarını yayınlamakta, değişen ve gelişen ihtiyaçlara göre revize etmektedir (About The IIA, 2017). Ayrıca tüm iç denetim profesyonellerinin, IIA’ nın Etik Kurallarına ve iç denetim mesleki uygulamalarına ilişkin Uluslararası Standartlarına uygun olarak mesleki gelişmelerini sağlama ve faaliyetlerini gerçekleştirme sorumlulukları bulunmaktadır (Özoğlu ve diğ. 2010).

İç denetimlere ilişkin standartlar oluşturma çabaları, IIA tarafından 1978 yılında İlk “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” nın yayınlanması ile başlamış (Özeren, 1999), yayınlandığı günden bu güne iç denetim profesyonelleri için yönlendirici ve yol gösterici bir rehber olarak mesleğin gelişimine katkı sağlamış ve sağlamaya da devam etmektedir. İç denetim standartları yaşanan gelişme ve değişen ihtiyaçlar doğrultusunda çeşitli tarihlerde revize edilmiş, en son güncelleme ise 2017 yılında yapılmıştır.

Tüm iç denetim hizmetlerine uygulanmak üzere hazırlanan iç denetim standartları “*Nitelik*” ve “*Performans*” standartları olmak üzere iki temel sınıfa ayrılmaktadır. Ocak 2017’ de geçerlilik kazandığı en son haliyle “*Nitelik Standartları*” altında yer alan standartlar; 1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar, 1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik, 1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat, 1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı; “*Performans Standartları*” altında yer alan standartlar; 2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi, 2100 – İşin Niteliği, 2200 – Görev Planlaması, 2300 – Görevin Yapılması, 2400 – Sonuçların Raporlanması, 2500 – İlerlemenin Gözlenmesi, 2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesidir (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017).

Etkili ve etkin bir iç denetim birimi ve iç denetçinin gerekliliği günümüz iş ortamında işletmelerin sahip olması gereken bir zorunluluktur (IIA- The Institute of Internal Auditors, 2015). Küreselleşme ile beraber ticari sınırların ortadan kalkması ülkelerin pek çok başka ülke ile iş yaparken, yöneticilerin tedarikçilerinden ve müşterilerinden sağladığı bilgilere güvenebileceklerini bilmeleri önemlidir. Bu anlamda, IIA Standartlarını takip eden iç denetçiler tarafından izlenen sistemler, bu bilgilerin güvenilirliği konusunda daha fazla güvence sağlamaktadır (Burnaby and Hass, 2011).

IIA tarafından yayınlanan Standartlar, iç denetçilerin denetim hizmetini zamanında, maliyet-etkin bir şekilde, istikrarlı ve doğru biçimde sunmalarını mümkün kılacak temel mekanizmayı inşa etmek üzere hazırlanmıştır. Standartlar, iç denetçiler için asgari kabul edilebilir performans seviyelerini ortaya koymakta, işletmelerin operasyonlarını geliştirmelerine ve iç denetçilerin kendilerinden beklenen katma değeri yaratmalarına yardımcı olmaktadır (IIA- The Institute of Internal Auditors, 2015). İç denetim faaliyeti ve IIA Standartlarıyla uyumluluk, bir kuruluşun yeterli kurumsal yönetime, risk yönetim sürecine ve iyi iç kontrollere sahip olduğu konusunda artan bir rahatlık düzeyi sağlamaktadır (Burnaby and Hass, 2011).

Üç temel amacı, iç denetçilere sorumluluklarını bildirmek, performans ölçümü için bir yöntem sunmak ve iç denetimin genel uygulamasını geliştirmek (Burnaby and Hass, 2011) olan Standartlar, tüm dünyada iç denetçiler, paydaşlar, akademisyenler ve ilgili diğer konu uzmanlarından oluşan çok geniş bir grubun görüş ve fikirlerini temsil eden kolektif bir sürecin ürünüdür. Çünkü Standartlar, IIA tarafından yayınlanmadan önce uzunca bir süre kamuoyunun görüşüne sunulmakta, teklif edilen görüş ve öneriler, IASB (The International Auditing and Assurance Standards Board-Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu)'nin onayından sonra yayınlanmaktadır (IIA- The Institute of Internal Auditors, 2015). Standartlar, iç denetim faaliyetinin organizasyonunu, işleyişini ve bazı temel ilkelerini özetleyerek, iç denetim operasyonlarının kalitesini sürekli olarak ölçme ve iç denetimin iyileştirilmesini teşvik etme amacı taşımakta (Al-Twajry the others, 2003) ve iç denetim faaliyetleri için ortak bir çerçeve sağlamaktadır. Bununla birlikte Standartlar, farklı fiziki ortamlarda gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerini temsil edebilmesi için herhangi bir iş ortamı için yeterince esnek, iç denetim hizmetinin kalitesi hakkında gerekli güvenceyi sağlamak için de yeterince kesin ve kati bir rehber setidir (Costan and Popa, 2017).

İşletmeler adına iç denetimin kendisinden beklenen katma değeri yaratabilmesi, işletme amaçlarına ulaşılabilmesi, sunulan iç denetim hizmetinin ne derece kaliteli olduğuna bağlıdır. Gerçekleştirilen iç denetim hizmetinin iç denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi iç denetim hizmetinin kalitesi açısından son derece önemlidir (Tüm, 2013).

Bu nedenle iç denetim hizmetinin kalitesini artırmak, standartlara uygun yürütülmesini teminat altına almak amacıyla 1300 nolu "Kalite Güvence ve Geliştirme Programı" standardı yayınlanmış, bu standardın bir gereği olarak bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlama ve sürdürme sorumluluğu iç denetim yöneticisine verilmiştir (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017.; Uzun, 2018). Bu standart kapsamında iç denetim faaliyetleri her yıl iç değerlendirmeye, beş yılda bir de dış değerlendirmeye tabi tutulmakta, böylece iç denetim faaliyetinin Standart'lara uygunluğu ve iç denetçilerin Etik Kurallarını uygulayıp uygulamadıkları değerlendirilmektedir. Değerlendirme sonuçlarının desteklemesi durumunda iç denetim faaliyetleri için "standartlara uygundur" ibaresi kullanılabilir (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017). Böyle bir değerlendirme sürecinden geçen iç denetim faaliyetleri iç denetim paydaşları için daha güvenilir bulunacak ve hiç kuşkusuz işletme yönetim çerçevesinin güçlendirilmesi adına maksimum fayda yaratacaktır (Tüm, 2013). Çünkü işletme içerisinde iç denetim biriminin bulunması kadar bu birimin faaliyetlerini iç denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi de işletme hedeflerini gerçekleştirme yolunda son derece önemli bir gerekliliktir. Bu sebeple iç denetim faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesi gerekli görülmektedir. İlgili literatür tarandığında iç denetim faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesinde kullanılabilecek bir ölçek rastlanamamıştır.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda çalışma ile işletmelerde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesinde kullanılabilecek nitelik ve performans standartları ölçekleri geliştirilmesi amaçlanmıştır.

2. Yöntem

2.1 Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamını, Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 48 işletmenin iç denetim birimi oluşturmaktadır. Araştırmada örnekleme yapılmamış, tam sayım yoluyla 48 işletmenin iç denetim birimlerinin tamamına ulaşılmaya çalışılmıştır. Araştırma süreci tamamlandığında 39 işletmeden geri dönüş sağlanmış ve geri dönüş oranı % 81 olarak gerçekleşmiştir. Katılımcı olarak her işletmeden bir iç denetçinin işletmenin iç denetim birimini temsil ettiği varsayılmıştır. Kurumsal yönetim ilkelerini uygulamaları sebebiyle kurumsal yönetim endeksinde yer alan bu işletmeler birçok uygulamalarında standartlaşma gerekliliklerine uygun hareket etmektedirler. İç denetim uygulamalarında da iç denetim standartlarına ilişkin farkındalığın bu işletmelerde daha yüksek olacağı varsayımı araştırma kapsamının Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan işletmelerden oluşmasının temel sebebidir.

2.2. Veri Toplama Aracı

Araştırmanın veri toplama aracı, iç denetim faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesinde kullanabilmek amacıyla geliştirilmeye çalışılan ve çalışmanın konusunu oluşturan nitelik ve performans standartları ölçekleridir.

Araştırmada veri toplama araçları olarak kullanılacak nitelik ve performans standartları ölçekleri ile ilgili ifadelerin hazırlanmasında; başta IIA tarafından yayınlanan "Uluslararası İç Denetim Standartları" referans olarak alınmış, standartlara yönelik yayınlanan uygulama önerilerinden ve IIA tarafından küresel bazda yürütülen CBOK (Common Body of Knowledge) araştırmalarından faydalanılmıştır. Ölçekler Likert tipi beşli ölçek ile derecelendirilmiş ve ifadelere katılımcıların 1=Kesinlikle Katılmıyorum ve 5=Kesinlikle Katılıyorum arasında değişen puanlar vermeleri istenmiştir.

Araştırma kapsamında geliştirilmeye çalışılan ölçekler bilimsel araştırma ilkelerine uygun olarak içerik, biçim, dil ve görünüş açısından değerlendirilmiştir. Araştırma ölçeklerinin, taslak formunda yer alan ifadelerle ilişkin alınan uzman görüşleriyle kapsam geçerliliği değerlendirilmiştir. Geliştirilmek istenen ölçekler için hazırlanan anket formunda katılımcılara araştırma amacının ne olduğu, araştırma ile neyin ölçülmek istendiği açıklanarak görünüş geçerliliği sağlanmıştır. Geliştirilmek istenen ölçeklerin güvenilirlik ve yapı geçerliliğine ilişkin gerekli istatistik testler yapılmış, bu kapsamda uygulanan istatistik testler analiz teknikleri başlığı altında, test sonuçları ise bulgular başlığı altında verilmiştir.

2.3. Analiz Teknikleri

Araştırmadan elde edilen veriler bilgisayar ortamına aktarılmış ve SPSS paket programında araştırma amacına uygun analizler yapılmıştır. Araştırma amacı kapsamında geliştirilmeye çalışılan nitelik ve performans standartları ölçekleri için güvenilirlik analizi Cranbach Alfa değeri ile hesaplanmış, ölçeklerin güvenilir ölçme araçları olup olmadığı test edilmiştir. Yapı geçerliliği ise yapılan madde ve faktör analizleri ile test edilmiştir. Madde analizi, ölçeği oluşturan maddelerin ölçülmek istenen özellikler bakımından katılımcıların ne derece ayırt edebildiğini ortaya çıkarmak ve her bir maddenin ölçülmek istenen yapıya olan katkısını tespit etmek amacıyla yapılan analizlerdir (Büyüköztürk ve diğerleri, 2013; Erkuş, 2014). Araştırmada madde analizi kapsamında korelasyona dayalı madde analizi yöntemi kullanılmış, ölçeklerde yer alan tüm değişkenler bulunduğu ölçekte madde-toplam korelasyon katsayıları açısından Pearson Momentler Çarpım Korelasyonu ile incelenmiştir. Geliştirilmek istenen ölçeklere madde-toplam korelasyonu 0,30 ve üzerinde olan değişkenler alınırken ölçek güvenilirliğini azaltan değişkenler ve madde-toplam korelasyonu 0,30 dan küçük olan değişkenler ölçekten çıkarılmıştır. Madde analizi sonrasında şekillenen değişkenler ile faktör analizi gerçekleştirilmiştir.

Araştırma kapsamında ölçekler altındaki yapıyı anlamaya yönelik olarak açıklayıcı faktör analizi kapsamında temel bileşenler analizi uygulanmıştır. Faktör analizi, birbiriyle ilişkili çok sayıdaki değişkenin az sayıda, anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler altında toplanmasında kullanılan istatistiksel yöntemlerden biridir (Kalaycı, 2018). Verilerin faktör analizi için uygunluğu yapılan KMO ve Barlett istatistikleri ile incelenmiştir. Faktörlerin oluşturulmasında ise Özdeğer istatistiği 1' den büyük olan faktörler dikkate alınmıştır (Yoldaş ve Merç, 2018; Polatcan, Bozkırlı ve Er, 2018). Faktörlere anlamlı ve isimlendirilebilir yapılar elde edebilmek amacıyla Varimax döndürme işlemi uygulanmış ve ortaya çıkan faktörler, değişkenlerin taşıdıkları ortak anlam ve kavramsal çerçeve göz önünde bulundurulmak suretiyle isimlendirilmiştir.

3. Bulgular

3.1. Nitelik Standartları Ölçeğine İlişkin Bulgular

3.1.1. Nitelik Standartları Ölçeğinin Güvenirlik Analizine İlişkin Bulgular

Nitelik Standartları Ölçeği Cronbach Alpha katsayısı (α) 0,891 olarak hesaplanmıştır. Buna göre ölçeğin oldukça güvenilir bir ölçme aracı olduğunu söylemek mümkündür.

3.1.2. Nitelik Standartları Ölçeğinin Madde Analizine İlişkin Bulgular

20 değişkenli Nitelik Standartları Ölçeği' nin madde analizine ilişkin bulgular Tablo 1' de verilmiştir.

Tablo 1: Nitelik Standartları Ölçeği Madde Analizi Bulguları

Değişkenler	Madde-Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Ölçeğin Güvenirliği
1	0,391*	0,888
2	0,522*	0,886
3	0,667*	0,882
4	0,631*	0,883
5	0,663*	0,881
6	0,539*	0,884
7	0,226*	0,891
8	0,543*	0,884
9	0,420*	0,889
10	0,448*	0,887
11	0,599*	0,882
12	0,584*	0,883
13	0,466*	0,886
14	0,252*	0,895
15	0,546*	0,884
16	0,744*	0,879
17	0,564*	0,883
18	0,536*	0,884
19	0,554*	0,884
20	0,581*	0,883
* Değer 0,05 düzeyinde anlamlıdır		Ölçek Güvenirliği: ,890

Tablo 1' de yer alan bulgular incelendiğinde Nitelik Standartları Ölçeğinde yer alan 7. ve 14. değişkenlerin madde-toplam korelasyon değerlerinin $< ,30$ olması sebebiyle ölçeğin toplam puanını yordamadığı ve ölçekten çıkartılması gerektiği görülmektedir. 7. ve 14. değişkenlerin ölçekten çıkarılması sonrasında hesaplanan madde-toplam korelasyonları ve ölçek güvenirligi şöyledir;

Tablo 2: Nitelik Standartları Ölçeği Madde Analizi Bulguları

Değişkenler	Madde-Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Ölçeğin Güvenirliği
1	0,392*	0,888
2	0,528*	0,886
3	0,677*	0,882
4	0,666*	0,883
5	0,700*	0,881
6	0,517*	0,884
8	0,583*	0,884
9	0,457*	0,889
10	0,448*	0,887
11	0,578*	0,882
12	0,614*	0,883
13	0,460*	0,886
15	0,522*	0,884
16	0,760*	0,879
17	0,543*	0,883
18	0,515*	0,884
19	0,518*	0,884
20	0,554*	0,883
* Değer 0,05 düzeyinde anlamlıdır		Ölçek Güvenirliği: ,896

Tablo 2 incelendiğinde güvenirligi % 89,6 olan ölçeğin madde-toplam korelasyonları 0,392 ile 0,760 arasında değişen maddelerinin ölçeğin toplam puanını yordadığı ve maddelerin ölçeğin tümü ile olan tutarlılığının yeterli olduğu görülmektedir.

3.1.3. Nitelik Standartları Ölçeğinin Faktör Analizine İlişkin Bulgular

Faktör analizi kapsamında öncelikle Nitelik Standartları Ölçeğinin faktör analizine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla KMO ve Barlett testleri uygulanmıştır. Test bulgularına göre ölçekte yer alan 18 maddeye ilişkin Barlett testi 0,05 düzeyinde anlamlı ($p=0,000<0,05$) çıkmıştır ve KMO değeri 0,654 olarak gerçekleşmiştir. Bu bulgular ölçekte yer alan maddelerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Faktörlerin oluşturulmasında Özdeğer (Eigenvalue) istatistiği 1' den büyük olan faktörler anlamlı kabul edilmiş ve Varimax rotasyonu uygulanarak döndürme (rotasyon) işlemi yapılmıştır. Yapılan faktör analizi sonrasında faktör yükleri 0,480 ile 0,916 arasında değişen 5 faktörlü bir yapı ortaya çıkmıştır. Ancak faktör analizi ile oluşan faktörlerin değerlendirilmesinde her değişkenin farklı faktör içinde bulunması gerekirken ölçekte yer alan 6. değişken iki faktör altında yer almıştır. Bu değişken kavramsal çerçeveye uygun faktör yapısı altında konumlandırılmaması ve binişik yapı göstermesi sebebiyle ölçekten çıkarılmış, kalan 17 madde için tekrar faktör analizi yapılmıştır. Tekrarlanan faktör analizi sonuçlarına ilişkin tablolar aşağıda verilmiştir.

Tablo 3: Nitelik Standartları Ölçeğine İlişkin KMO ve Barlett Testi Bulguları

KMO İstatistiği		0,747
Barlett Testi	Yaklaşık Ki-Kare Değeri	516,901
	Serbestlik Derecesi	136
	Anlamlılık	,000

Tablo 3' te yar alan KMO ve Barlett testi sonuçları maddelerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 4: Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesine İlişkin Bulgular

Faktörler	İlk Özdeğerler			Döndürülmüş Yüklerin Kareler Toplamı		
	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)
1	6,808	40,048	40,048	3,819	22,466	22,466
2	3,085	18,150	58,197	3,611	21,239	43,705
3	1,651	9,715	67,912	2,929	17,229	60,934
4	1,623	9,548	77,460	2,809	16,526	77,460

Tablo 4 incelendiğinde Özdeğer istatistiği (Eigenvalue) 1' den büyük olan 4 faktörlü bir yapı ortaya çıktığı görülmektedir. Birinci faktör toplam varyansın % 22,466' sını, ikinci faktör toplam varyansın % 21,239' unu, üçüncü faktör toplam varyansın % 17,229' unu ve dördüncü faktör toplam varyansın % 16,526' sını açıklamaktadır. Dört faktör ise birlikte toplam varyansın % 77,460' ını açıklamaktadır. Sosyal bilimlerde bu oranın % 50' inin üzerinde olmasının kabul edilebilir olduğu düşünüldüğünde faktörlerin oldukça iyi bir açıklama oranına sahip olduğunu söylemek mümkündür (Kalaycı, 2018).

Tablo 5: Nitelik Standartları Ölçeğine İlişkin Döndürülmüş Bileşenler Matrisi

Değişkenler	Faktörler (Bileşenler)			
	1	2	3	4
1		0,576		
2		0,816		
3		0,851		
4		0,847		
5		0,660		
6			0,394	
7			0,444	
8			0,825	
9			0,826	
10			0,489	
11				0,309
12				0,635
13				0,659
14	0,907			
15	0,937			
16	0,912			
17	0,779			

Tablo 5' te yer alan bulgular değerlendirildiğinde Nitelik Standartları Ölçeği altında faktör yükleri, 0,309 ile 0,937 arasında değişen dört faktörlü bir yapı ortaya çıktığı görülmektedir. Birinci faktör altında; 14, 15, 16 ve 17 numaralı değişkenler, ikinci faktör altında 1, 2, 3, 4 ve 5 numaralı değişkenler, üçüncü faktör altında; 6, 7, 8, 9 ve 10 numaralı değişkenler ve dördüncü faktör altında; 11, 12 ve 13 numaralı değişkenler yer almıştır.

Tablo 6: Nitelik Standartları Değişkenleri Ölçeği Faktör İsimleri ve Değişkenleri

Faktör İsimleri	Faktörler Altında Yer Alan Değişkenler	
1. Faktör: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP)	14.	İç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak değerlendirilmesini mümkün kılmak açısından Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) gereklidir
	15.	İç denetim faaliyetlerinin KGGP kapsamında değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetinin kalitesi için güvence sağlamaktadır
	16.	İç denetim faaliyetlerinin KGGP kapsamında değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetinin iyileştirilmesi gereken alanlarını tespit etme imkanı sunmaktadır
	17.	Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygunluk, iç denetim faaliyetinin yönetim sürecine değer katması için önemli bir faktördür
2. Faktör: Amaç, Yetki ve Sorumluluk	1.	İç denetim faaliyetleri için bir iç denetim yönetmeliği hazırlanması gerekli görülmektedir
	2.	İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin amaçları açıkça tanımlanmıştır
	3.	İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin yetkileri açıkça tanımlanmıştır
	4.	İç denetim yönetmeliğinde iç denetim faaliyetinin sorumlulukları açıkça tanımlanmıştır
	5.	İç denetimin amaç, yetki ve sorumlulukları iç denetim standartlarıyla uyumludur
3. Faktör: Bağımsızlık ve Nesnellik	6.	İç denetçiler, iç denetim faaliyetini gerçekleştirirken objektif davranma sorumluluğunun farkındadırlar
	7.	İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerine ilişkin konularda her türlü müdahaleden uzaktır
	8.	İç denetçilerin kayıtlara, personele ve varlıklara erişim kısıtlamaları söz konusu değildir
	9.	İç denetçilerin fonlama gibi kaynak sınırlamaları söz konusu değildir
	10.	İç Denetim Yöneticileri tarafından objektiflikle ilgili yapılan rutin atölye çalışmaları iç denetçilerin objektifliği daha iyi anlamalarına katkıda bulunur
4. Faktör: Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat	11.	İç denetçiler, yeterli mesleki bilgiye sahip yetkin kişilerdir
	12.	İç denetçilerin mesleki yetkinliklerini geliştirmek için mesleki sertifika edinme girişimleri desteklenmektedir
	13.	İç denetçiler, gerekli mesleki özeni göstermektedirler

Tablo 6, faktörler altında yer alan değişkenleri ve faktörü oluşturan değişkenlerin teorik açıdan taşıdıkları ortak anlam bakımından isimlendirilmelerine ilişkin bulguları göstermektedir. Buna göre, faktörler, faktör yapısı altında yer alan değişkenlerin ifade ettikleri ortak anlam bakımından, teorik çerçeve ile de uyumlu olarak sırasıyla “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı”, “Amaç, Yetki ve Sorumluluk”, “Bağımsızlık ve Nesnellik” ve “Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat” olarak isimlendirilmiştir. “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP)” boyutu, hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva etmesi gereken kalite güvence ve geliştirme programı uygulamalarının önemini açıklamaktadır. “Amaç, Yetki ve Sorumluluk” boyutu, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının, iç denetim standartları ile uyumlu bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanması zorunluluğuna ilişkin yürütülen faaliyetler üzerinde durmaktadır. “Bağımsızlık ve Nesnellik” boyutu, iç denetim faaliyetinin bağımsız olmak ve iç denetçilerin görevlerini yaparken nesnel davranmak zorunluluğuna ilişkin unsurları açıklamaktadır. “Yeterlilik, Mesleki Özen ve Dikkat” boyutu ise görevlerin, yeterlilik ve azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilmesi zorunluluğunu ele almaktadır.

3.2. Performans Standartları Ölçeğine İlişkin Bulgular

3.2.1. Performans Standartları Ölçeğinin Güvenirlik Analizine İlişkin Bulgular

Performans Standartları Ölçeği Cronbach Alpha katsayısı (α) 0,897 olarak hesaplanmıştır. Buna göre ölçeğin oldukça güvenilir bir ölçme aracı olduğunu söylemek mümkündür.

3.2.2. Performans Standartları Ölçeğinin Madde Analizine İlişkin Bulgular

20 değişkenli Performans Standartları Değişkenleri Ölçeği' nin madde analizine ilişkin bulgular Tablo 7' de verilmiştir.

Tablo 7: Performans Standartları Ölçeği Madde Analizi Bulguları

Değişkenler	Madde-Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Ölçeğin Güvenirliği
1	0,504*	0,554
2	0,349*	0,565
3	0,467*	0,555
4	0,428*	0,559
5	0,551*	0,554
6	0,464*	0,555
7	0,536*	0,555
8	0,267*	0,919
9	0,448*	0,553
10	0,452*	0,548
11	0,511*	0,553
12	0,504*	0,554
13	0,517*	0,551
14	0,373*	0,561
15	0,521*	0,550
16	0,520*	0,549
17	0,501*	0,555
18	0,441*	0,557
19	0,382*	0,558
20	0,443*	0,550
* Değer 0,05 düzeyinde anlamlıdır		Ölçeğin Güvenirliği: 0,575

Tablo 7' de yer alan bulgular incelendiğinde Performans Standartları Ölçeğinde yer alan 8. değişkenin madde-toplam korelasyon değerinin $< 0,30$ olması ve madde ölçekten çıkarıldığında ölçek güvenirlik değerinin (Cronbach Alfa) % 91,9' a yükselmesi sebebiyle ölçeğin toplam puanını yordamadığı ve ölçekten çıkartılması gerektiği görülmektedir. 8. değişkenin ölçekten çıkarılması sonrasında hesaplanan madde-toplam korelasyonları ve ölçek güvenirliği ise şöyledir;

Tablo 8: Performans Standartları Ölçeği Madde Analizi Bulguları

Değişkenler	Madde-Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Ölçeğin Güvenirliği
1	0,655*	0,913
2	0,438*	0,918
3	0,585*	0,914
4	0,526*	0,916
5	0,717*	0,912
6	0,512*	0,916
7	0,688*	0,913
9	0,579*	0,915
10	0,568*	0,916
11	0,665*	0,913
12	0,667*	0,913
13	0,638*	0,913
14	0,409*	0,918
15	0,646*	0,913
16	0,689*	0,912
17	0,646*	0,913
18	0,522*	0,916
19	0,491*	0,917
20	0,580*	0,915
* Değer 0,05 düzeyinde anlamlıdır		Ölçeğin Güvenirliği: 0,919

Tablo 8’ de yer alan Performans Standartları Ölçeği’ nin madde analizine ilişkin bulgular incelendiğinde; güvenirligi % 91,9 olan ölçeğin madde-toplam korelasyonları 0,409 ile 0,717 arasında değişen maddelerinin ölçeğin toplam puanını yordadığı ve maddelerin ölçeğin tümü ile olan tutarlılığının yeterli olduğu görülmektedir.

3.2.3. Performans Standartları Ölçeğinin Faktör Analizine İlişkin Bulgular

Faktör analizi kapsamında öncelikle Performans Standartları Ölçeğinin faktör analizine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla KMO ve Barlett testleri uygulanmıştır. Test bulgularına göre ölçekte yer alan 19 maddeye ilişkin Barlett testi 0,05 düzeyinde anlamlı ($p=0,000<0,05$) çıkmıştır ve KMO değeri 0,707 olarak gerçekleşmiştir. Bu bulgular ölçekte yer alan maddelerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Faktörlerin oluşturulmasında Özdeğer (Eigenvalue) istatistiği 1’ den büyük olan faktörler anlamlı kabul edilmiş ve Varimax rotasyonu uygulanarak döndürme (rotasyon) işlemi yapılmıştır. Yapılan faktör analizi sonrasında faktör yükleri 0,302 ile 0,926 arasında değişen 5 faktörlü bir yapı ortaya çıkmıştır. Ancak faktör analizi ile oluşan faktörlerin değerlendirilmesinde her değişkenin farklı faktör içinde bulunması gerekirken ölçekte yer alan 6, 7, 9 ve 11 numaralı değişkenler birden fazla faktör altında yer almıştır. Bu değişkenlerin çıkarılıp eklenmesi suretiyle tekrarlanan faktör analizleri sonrasında, bu değişkenlerin kavramsal çerçeveye uygun faktör yapısı altında konumlandırılmaması ve binişik yapı göstermesi sebebiyle ölçekten çıkarılması uygun görülmüştür. Kalan 15 madde için tekrar faktör analizi yapılmış, faktör analizi sonuçlarına ilişkin tablolar aşağıda verilmiştir.

Tablo 9: Performans Standartları Ölçeğine İlişkin KMO ve Barlett Testi Bulguları

KMO İstatistiği		0,661
Barlett Testi	Yaklaşık Ki-Kare Değeri	325,449
	Serbestlik Derecesi	105
	Anlamlılık	,000

Tablo 9’ da yer alan KMO ve Barlett testi bulguları maddelerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 10: Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesine İlişkin Bulgular

Faktörler	İlk Özdeğerler			Döndürülmüş Yüklerin Kareler Toplamı		
	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)
1	6,335	42,230	42,230	2,972	19,810	19,810
2	1,751	11,676	53,906	2,863	19,088	38,898
3	1,426	9,504	63,411	2,584	17,226	56,124
4	1,033	6,888	70,299	2,126	14,175	70,299

Tablo 10’ da yer alan bulgulara göre Özdeğer istatistiği (Eigenvalue) 1’ den büyük olan 4 faktörlü bir yapı ortaya çıkmıştır. Birinci faktör toplam varyansın % 19,810’ unu, ikinci faktör toplam varyansın % 19,088’ ini, üçüncü faktör toplam varyansın % 17,226’ sını ve dördüncü faktör toplam varyansın % 14,175’ ini açıklamaktadır. Dört faktör ise birlikte toplam varyansın % 70,299’ unu açıklayarak, oldukça iyi bir açıklama oranı göstermiştir (Kalaycı, 2018)

Tablo 11: Performans Standartları Ölçeğine İlişkin Döndürülmüş Bileşenler Matrisi

Değişkenler	Faktörler (Bileşenler)			
	1	2	3	4
1				0,585
2				0,769
3		0,892		
4		0,818		
5		0,782		
6				0,668
7	0,545			
8	0,762			
9	0,877			
10	0,696			
11	0,558			
12			0,796	
13			0,445	
14			0,867	
15			0,714	

Tablo 11 incelendiğinde Performans Standartları Ölçeği altında faktör yükleri, 0,445 ile 0,892 arasında değişen dört faktörlü bir yapı ortaya çıktığı görülmektedir. Birinci faktör altında; 7, 8, 9, 10 ve 11 numaralı değişkenler, ikinci faktör altında 3, 4 ve 5 numaralı değişkenler, üçüncü faktör altında; 12, 13, 14 ve 15 numaralı değişkenler ve dördüncü faktör altında; 1, 2 ve 6 numaralı değişkenler yer almıştır.

Tablo 12: Performans Standartları Ölçeği Faktör İsimleri ve Değişkenleri

Faktör İsimleri	Faktörler Altında Yer Alan Değişkenler
1. Faktör: İç Denetim Görevinin Yapılması	7. İç denetçilerce görev amaçları risk temelli bir yaklaşımla belirlenmektedir
	8. İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde yeterli bilgi edinmektedirler
	9. İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde güvenilir bilgi edinmektedirler
	10. İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak ölçüde faydalı bilgi edinmektedirler
	11. İç denetçilerin vardıkları kanaatler, uygun analiz ve değerlendirmelere dayanmaktadır
2. Faktör: İç Denetim Görevinin Niteliği	3. İç denetim faaliyeti, kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir
	4. İç denetim faaliyeti, risk yönetiminin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir
	5. İç denetim faaliyeti, iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım getirmektedir
3. Faktör: İç Denetim Görevinin Raporlanması	12. İç denetçiler, görev amaçları ile ilgili edindikleri bilgileri kayıtlı hale getirmektedirler
	13. İç denetçilerce hazırlanan görev sonuçlarına ilişkin raporlamalar görevin hedeflerini içermektedir
	14. İç denetim faaliyetlerinin etkili bir izleme süreci için yönetimin görüşlerinin alınması gereklidir
	15. İç denetim raporlarında sunulan düzeltici önlemlerin yönetim tarafından alınıp alınmadığını izleme İç Denetim Yöneticisi' nin sorumluluğunda olmalıdır
4. Faktör: İç Denetim Faaliyetinin Yönetilmesi	1. İç denetim planlarının gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmesi önem arz etmektedir
	2. İç denetim faaliyetleri ile ilgili yönetime düzenli dönemsel raporlamalar yapılmaktadır
	6. İç denetçilerin, her görev için ayrı bir plan hazırlama sorumluluğu bulunmaktadır

Tablo 12, faktörler altında yer alan değişkenleri ve faktörü oluşturan değişkenlerin teorik açıdan taşıdıkları ortak anlam bakımından isimlendirilmelerine ilişkin bulguları göstermektedir. Buna göre faktörler, faktör yapısı altında yer alan değişkenlerin ifade ettikleri ortak anlam bakımından, teorik çerçeve ile de uyumlu olarak sırasıyla “İç Denetim Görevinin Yapılması”, “İç Denetim Görevinin Niteliği”, “İç Denetim Görevinin Raporlanması” ve “İç Denetim Faaliyetinin Yönetilmesi” olarak isimlendirilmiştir. “İç Denetim Görevinin Yapılması” boyutu, iç denetçilerin, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorunluluğuna ilişkin unsurları açıklamaktadır. “İç Denetim Görevinin Niteliği” boyutu, iç denetim faaliyetinin; sistematik, disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorunluluğuna ilişkin yürütülen faaliyetler üzerinde durmaktadır. “İç Denetim Görevinin Raporlanması” boyutu, iç denetçilerin, görev sonuçlarını raporlama zorunluluğuna ilişkin unsurları açıklamaktadır. “İç Denetim Faaliyetinin Yönetilmesi” boyutu ise iç denetim faaliyetinin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetilmesi zorunluluğunu ele almaktadır.

4. Sonuç

Sunmuş olduğu güvence ve danışmanlık hizmetleri ile iç denetim, işletme amaçlarının hayata geçirilmesi bakımından işletme yönetiminin en önemli yardımcısıdır. İşletmelerde iç kontrollere, risk yönetimine ve kurumsal yönetime ilişkin değerlendirmeleri ile destek olmaya çalışan bir iç denetim biriminin varlığı büyük önem arz etmektedir. Önem arz eden bir diğer konu ise iç denetim biriminin varlığı kadar, bu iç denetim biriminin faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi gerekliliğidir. Bu anlamda işletmelerde gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarının ne derece iç denetim standartları kapsamında yürütüldüğünün değerlendirilmesi gerekli görülmektedir.

Çalışma, iç denetim faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesinde kullanılabilir nitelik ve performans standartları ölçekleri geliştirmek amacıyla, BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan 39 işletmenin iç denetim uygulamaları temel alınarak gerçekleştirilmiştir.

Araştırma kapsamında işletmelerin iç denetim faaliyetlerinin standartlara uygunluğunu değerlendirebilmek için ihtiyaç duyulan verilerin toplanması amacıyla uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde nitelik ve performans standartları ölçekleri geliştirilmiştir. Ölçeklerin güvenilirliği Cronbach Alfa katsayısı ile hesaplanmış, nitelik standartları ölçeğinin güvenilirlik değeri 0,891 ve performans standartları ölçeğinin güvenilirlik değeri 0,897 olarak çıkmıştır. Cronbach Alfa değerleri tüm ölçeklerin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermiştir.

Nitelik Standartları ölçeği için yapılan madde analizleri sonucunda şekillenen ölçeğin madde-toplam korelasyonları 0,392 ile 0,760 arasında değişen maddelerinin ölçeğin toplam puanını yordadığı ve maddelerin ölçeğin tümü ile olan tutarlılığının yeterli olduğu ortaya çıkmıştır. Performans Standartları ölçeği için yapılan madde analizleri sonucunda şekillenen ölçeğin madde-toplam korelasyonları 0,409 ile 0,717 arasında değişen maddelerinin ölçeğin toplam puanını yordadığı ve maddelerin ölçeğin tümü ile olan tutarlılığının yeterli olduğu saptanmıştır. Yapılan madde analizleri sonucunda ölçekleri oluşturan maddelerin yüksek açıklama oranlarına sahip olduğu, dolayısıyla ölçekleri açıkladığı bulgulanmıştır.

Verilerin faktör analizi için uygunluğunu tespit etmek amacıyla yapılan KMO ve Barlett istatistikleri geliştirilmek istenen ölçekler için verilerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermiştir.

Yapılan faktör analizleri sonrasında nitelik standartları ölçeği altında kavramsal çerçeve ile de uyumlu olan 4 faktörlü bir yapı ortaya çıkmıştır. "amaç, yetki ve sorumluluk", "bağımsızlık ve nesnellik", "yeterlilik, mesleki özen ve dikkat", "kalite güvence ve geliştirme programı" olarak adlandırılan bu dört faktörlü yapı toplam varyansın % 77,460'ını açıklayarak, oldukça iyi bir açıklama oranı göstermiştir. Performans standartları ölçeği altında kavramsal çerçeve ile de uyumlu olan 4 faktörlü bir yapı ortaya çıkmıştır. "İç denetim faaliyetinin yönetilmesi", "iç denetim görevinin niteliği", "iç denetim görevinin yapılması", "iç denetim görevinin raporlanması" olarak adlandırılan bu dört faktörlü yapı toplam varyansın % 70,299'unu açıklamaktadır.

İşletme içerisinde bağımsız bir birim olarak iç denetim faaliyetlerinin mesleğin profesyonel örgütü olarak kabul edilen IIA tarafından yayınlanan iç denetim standartlarına uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmek amacıyla iç denetim standartları çerçevesinde geliştirilen, istatistiki analizlerle güvenilirliği ve geçerliliği ortaya konulan nitelik ve performans standartları ölçeklerinin iç denetim alanında yapılacak akademik çalışmalara katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ölçeklerin sonraki akademik çalışmalar ile farklı kapsamdaki işletmelerde uygulanmak suretiyle geliştirilmesi önerilmektedir.

Ayrıca ölçüklerin, iç denetim faaliyetlerini geliştirme ve iç denetim faaliyetlerinden maksimum faydayı sağlama amacı içerisinde olan işletmelerde de iç denetim standartlarına ilişkin farkındalığı ölçmede ve iç denetim faaliyetlerinin standartlara uygunluğunu değerlendirmede kullanılarak iç denetimin profesyonel uygulamalarına da katkı sağlanacağı düşünülmektedir. Çünkü işletmelerde gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarının iç denetim standartlarına göre yürütülmesi, iç denetimin işletme iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerine ilişkin öngördüğü katkının sağlanmasında önemli bir gerekliliktir. Bu anlamda işletme hedeflerine ulaşma çabası içerisinde olan işletmeler için atılması gerekli ve önemli ilk adım, işletme içerisinde kendilerine en yakın konumda bulunan iç denetim birimlerinin faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygunluğunu sağlamak amacıyla yapılacak düzenlemeler olmalıdır. İşletmeler iç denetim birimlerinde iç denetim standartlarına uyumu gözeterek, iç denetim standartlarının öngördüğü şekilde amaç, yetki ve sorumlulukları belirlemeli, bağımsızlığı ve nesnellığı tehdit eden koşulları, varlık ve kaynaklara erişim kısıtlarını ortadan kaldırmalı, iç denetçilerin mesleki gelişimlerini desteklemeli, yönetim kurulu ve üst yönetime doğrudan erişimi mümkün kılacak mekanizmalar oluşturmalıdır. Bununla birlikte iç denetim faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygun yürütülüp yürütülmediği değerlendirilmelidir.

Bu anlamda, Türkiye’de gerek Bağımsız Denetim Standartları gerekse Finansal Raporlama Standartlarına uyumu öngören yasal düzenlemelerin benzerinin İç Denetim Standartlarına da getirilmesini, kamu sektöründeki iç denetim standartlarına ilişkin yasal düzenlemelerin özel sektör işletmelerini de kapsayacak şekilde genişletilmesini önermekteyiz. Böylece iç denetim uygulamalarında kalitenin sağlanacağı, dolayısıyla işletme hedeflerine ulaşılmasında ve sürekliliğin sağlanmasında, iç denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın sağlanabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- About The IIA, <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> (12 Mayıs 2017)
- All In A Day’s Work. A Look at the Varied Responsibilities of Internal Auditors, *The Institute of Internal Auditors*, https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/06262_All_In_A_Days_Work-Rev.pdf (10 Mart 2017).
- Al-Twaijry, A.A.M., J.A. Brierley and D.R. Gwilliam. (2003). The Development Of Internal Audit In Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14: 507–531.
- Asare, T. (2009). Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*. 9 (1): 15-28.
- Burnaby, P.A. and Hass, S.(2011). Internal Auditing in the Americas. *Managerial Auditing Journal*, 26(8): 734-756.
- Büyüköztürk, Ş., Çakmak, E.K., Akgün, Ö.E., Karadeniz, Ş. ve Demirel, F. (2013). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. 15. Baskı. Ankara: Pegem Akademi.
- Costan, L. And Popa, S. (2017). The Company's Internal Audit Seen As A Piece Of A Complex System. 21st International Conference on Control Systems and Computer Science.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods. *Managerial Auditing Journal*. 16(8): 443-450.
- Erkuş, A. (2014). Psikolojide Ölçme ve Ölçek Geliştirme-I Temel Kavramlar ve İşlemler, 2. Basım, Ankara: Pegem Akademi,

IIA, IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017.

IIA- The Institute of Internal Auditors. (Temmuz-Ağustos 2015). İç Denetim Standartları: Neden Önemlidir??. *Tone At The Top*, 73: 1-4.

IIA- The Institute of Internal Auditors, Definition of Internal Auditing, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (06 Mart 2017)

Kalaycı, Ş. (Ed.). (2018). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. 9 . Baskı. Ankara: Tarcan Matbaacılık.

Kızılboğa, R. (2013). İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 1(1): 107-119.

Moeller, R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing*. 7TH Edition. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

Memiş, M. Ü. (Ocak-Şubat 2008). Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar, *Mali Çözüm Dergisi*. 85: 75-91.

Özoğlu, B., Mercan, C. ve Çakıroğlu, S. (Ocak 2010). *Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim*. 1. Basım. İstanbul: İBB İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları.

Özeren, B. (Ekim 1999). İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler, *Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi*: 3.

Özbek, Ç. (Ekim 2012). *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol*, 1. Basım. İstanbul: TİDE Yayınları.

Polatcan, F., Bozkırlı, K. Ç., ve Er, O. (2018). Yabancı Uyruklu Öğrenci Sorunlarına İlgili Ölçeği: Geçerlik Ve Güvenirlik Çalışması. *Turkish Studies - International Periodical for the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic* Volume 13/19 Summer 2018, p. 1485-1498, ISSN: 1308-2140, www.turkishstudies.net, DOI Number: <http://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.14033>, ANKARA-TURKEY.

Ridley, J. (2008). *Cutting Edge Internal Auditing*, England: JohnWiley&SonsLtd.

Tüm, K. (Aralık 2013). Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*. 17(2): 93-112.

Tüsiad, (Mayıs 2008). Yönetim Kurulları' nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru.

Ulusoy, T. (2008). Systematic Risk and Firm Financial Structure: Evidence on Istanbul Stock Exchange. *The Business Review*, Cambridge, 11(2), 226-231.

Ulusoy, T. (2017). *Finansal Yönetim ve İşlevleri*, Aysel Gündoğdu Ed. Finansal Yönetim: Temel Teoriler Açıklamalı Örnekler içinde, Seçkin Yayınevi.

Uzun, A.K. (Kasım-Aralık, 2009), Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü, *Active*, 62, http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (17 Mart 2017)

Uzun, A.K. Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Kalite Güvencesi. Deloitte, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Kurumsal%20Y%C3%B6netim%20ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetimin%20Kalite%20G%C3%Bcvencesi.pdf> (10 Temmuz 2018)

Yoldaş, C. ve Merç, A. (2018). Entelektüel Düşünme Eğilimi Ölçeği Geliştirme Çalışması. *Turkish Studies - International Periodical for the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic* Volume 13/27 Fall 2018, p. 1729-1740, ISSN: 1308-2140, www.turkishstudies.net, DOI Number: 10.7827/TurkishStudies.14349, ANKARA-TURKEY

<https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/2016-Standards-Exposure.aspx> (25 Ekim 2017)