

İÇ DENETİM DENEYİMİ İLE İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİ ARASINDAKİ İLİŞKİ: LİTERATÜR İNCELEMESİ

(THE RELATIONSHIP BETWEEN INTERNAL AUDIT EXPERIENCE AND EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDIT: LITERATURE REVIEW)

Murat GÖRMEN *

ÖZ

İç denetim etkinliğinin iç denetimin başarısı için gerekli olması ve deneyim olmadan etkinliğin başarılamayacağı gerçeği iç denetçi deneyimi ile iç denetimin etkinliği arasındaki ilişkinin incelenmesini cazip hale getirmiş ve akademik yazın bu kapsamda taranmıştır. Kurumsal süreçler ile ilgili deneyimin bu tür süreçlerin geliştirilmesinde önemli bir rol oynaması gibi bir kurumdaki iç denetim deneyiminin artması da iç denetçilerin kurumdaki etkinliğinin artmasına katkıda bulunacaktır. Bu çalışmanın amacı, Dünyada ve Türkiye’de kamu/özel sektör kuruluşlarında denetim deneyimi ile iç denetimin etkinliği arasındaki ilişkinin ilgili yazın taranarak

incelenmesi ve Türkiye’de Bakanlıklar özelinde yapılacak ampirik (deneysel) çalışmalara alt yapı oluşturabilmektir. Bu makale bir literatür inceleme çalışmasıdır ve çalışma sonucunda denetim deneyiminin Türk kamu kurumlarında iç denetçilerin etkinliğini etkileyebileceği kanaatine ulaşılmıştır. Bu makalenin ampirik olarak da doğrulanması konuyla ilgili yapılacak çalışmalara ışık tutacaktır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Etkinlik, Deneyim.

JEL Kodları: M40, M42

ABSTRACT

The fact that the effectiveness of internal auditing is necessary for the success of internal audit and that the effectiveness cannot be achieved without experience has made it attractive to examine the relationship between the experience of the internal auditor and the effectiveness of internal auditing. The academic literature has been scanned in this context. Just as experience with corporate processes plays an important role in the development of such processes, an increase in internal audit experience in an organization will also contribute to an increase in the effectiveness of internal auditors in the organization. In this direction, the aim of this study is to guide the empirical (experimental) studies to be carried out in the Public

Ministries in Turkey by scanning the related article that examined the relationship between audit experience and effectiveness of internal audit in public/private sector organizations in the world and in Turkey. This article is a literature review study and as a result of the study, it was concluded that audit experience can affect the effectiveness of internal auditors in Turkish public ministries. The empirical confirmation of this article will shed light on the studies to be done on the subject.

Keywords: Internal Audit, Effectiveness, Experience.

JEL Classification: M40, M42

* Dr. İç Denetçi, Milli Savunma Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı, Ankara, Orcid Id: 0000-0002-8120-1562, murat.gormen.2014@hotmail.com

Yazı Gönderim Tarihi: 29.10.2021, Yazı Kabul Tarihi: 27.12.2021.

1. GİRİŞ

Birçok kamu ya da özel kuruluş, farklı yönetim seviyelerinde rehberlik ve güvence almak için iç denetçilerine ilgi göstermektedir (Chen, v.dğr., 2020; Davies, 2001). Bunun nedeni, iç denetimin örgütsel süreçte önemli bir rol oynaması, sadece olağan güvence/denetim faaliyetlerini yerine getirmeyip aynı zamanda örgütün stratejik bir ortağı olarak hizmet etmesi ve örgütsel süreçlerin etkinlik ve verimliliğinin sağlanması veya iyileştirilmesine yönelik faaliyetlere değer katmasıdır (Al-Twajry, v.dğr., 2003; Mihret, v.dğr., 2010; Savouk, 2007; Eulerich & Eulerich, 2020). Bu nedenle, etkin ve verimli iç denetim fonksiyonuna sahip kuruluşların sayısı fazladır (Corama, v.dğr., 2006; Coetzee & Fourie 2009; IIA, 2010 ; Radu, 2012). Aynı zamanda, kamunun bürokrasisinde iyileştirme yaratabilmek için iç denetimin etkin olmasına ihtiyaç vardır (Unegbu & Kida, 2011; Eulerich, v.dğr., 2020). Bu nedenle, etkin bir iç denetim, kurumun amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olmaktadır.

IIA (2017) iç denetim etkinliğini “belirlenmiş hedeflere ulaşılma derecesi (kalite dâhil)” olarak tanımlamıştır. Bu, iç denetimin etkinliğinin, iç denetçilerin kurum içinde belirlemiş oldukları amaca ulaşma yeteneği olduğu anlamına gelir (Dittenhofer, 2001). Benzer şekilde etkin iç denetim işlevi; eğer bağımsızlık, paydaş desteği, resmi bir yetki, bilgi ve belgelere erişim, iç denetim yönergesi, deneyimli personel gibi unsurları içeriyorsa, kamuya olan güveni artırmak için önemli bir varlık olabilir (Belay, 2007; De Smet & Mention, 2011). Bu nedenle, iç denetimin etkinliği, bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasında esastır ve buna uygun olarak, ister özel ister kamu olsun kurumlar, hedeflerine verimli bir şekilde ulaşmak için iç denetim birimlerinin etkin olduğundan emin olmalıdır.

Kurumdaki dört önemli sürecin iyileştirilmesine yol açabileceğinden iç denetimin etkinliğini artıran faktörleri bilmek önemlidir. Bu dört faktör: öğrenme (personelin işlerini nasıl daha verimli yapacaklarını öğretmek), performansın iyileştirilmesi, caydırıcılık (denetimin usulsüzlüğe karşı caydırıcı olması) ve süreç iyileştirmeleri (iç denetim, doğru şeylerin doğru şekilde yapılmasını da sağlayabilir) (Eden & Moriah, 1996). Dolayısıyla, iç denetim etkinliği konusunda hem kavramsal hem de ampirik kapsam-

lı çalışmalara ihtiyaç vardır (Cohen & Sayag, 2010; Rudhani, v.dğr., 2017). İç denetçilerin deneyimi fazlaştıkça yani denetim başarısına yol açacak daha iyi denetim sonuçları elde etmek için en iyi denetim uygulamalarını gerçekleştirme eğilimleri ve denetim standartları, uygulamalarına ilişkin farkındalıkları arttıkça paydaşların beklentilerine, ihtiyaçlarına ve isteklerine daha etkin yanıt verebilme yetenekleri artmakta ve dolayısıyla o kurumun süreçleriyle ilgili etkinlikleri de yükselmektedir (Ussahawanitchakit, 2012).

Bonner & Lewis, (1990), Van Kuijck & Paresi (2020), daha fazla deneyime sahip iç denetçilerin genellikle daha az deneyime sahip iç denetçilere göre daha etkin performans gösterdiğini vurgulamış, Chung & Monroe (2000) deneyimin artmasıyla iç denetçinin bilgiyi işleme, alternatif çözümler arasında zihinsel karşılaştırmalar yapma ve sonraki eylemi başlatma becerisinin gelişmesini bunun nedeni olarak belirtmiştir.

İç denetim deneyimi, iç denetimle ilgili araştırmaların ana konulardan biridir (Sudsomboon ve Ussahawanitchakit, 2009; Nurdiono & Gamayuni, 2018). Bu nedenle, denetim deneyimi üzerine araştırma yapmak iç denetimin geleceğine ışık tutacaktır (Intakhan & Ussahawanitchakit, 2010; Ussahawanitchakit, 2012). Bu kapsamda, araştırmanın amacı, denetim deneyimi ile iç denetim etkinliği arasındaki ilişkiyi inceleyen ulusal/uluslararası literatürü irdeleyerek bu konuda yapılacak ampirik çalışma ihtiyacını ortaya koymaktır.

İç denetimin etkin olmasının önemi nedeniyle, Arena & Azzone (2010), Chaveerug (2011) ve Mihret v.dğr. (2010), Cohen & Sayag (2010), Armstrong & Yidana (2019) gibi araştırmacılar iç denetim etkinliğini etkileyen faktörleri ve bunlar arasındaki olası etkileşimleri incelemek için gelecekteki çalışmalara ihtiyaç olduğunu vurgulamaktadır. Özellikle ulusal yazında Bakanlıklar özelinde; iç denetimin uluslararası mesleki uygulama çerçevesine (UMUÇ) uyumunun ve etkin işletilebilmesinin önündeki engellerin incelendiği ve bu kapsamda denetçi yetkinliğine sadece alt madde başlığı olarak yer veren bir doktora tezi olduğu göz önüne alındığında, etkinlik ve deneyim arasındaki ilişkiyi irdeleyecek daha fazla ampirik çalışmaya ihtiyaç olduğu aşikardır. Bu nedenle, bu makalenin

amacı iç denetimin etkinliği konusunda şimdiye kadar yapılmış çalışmaları ele alarak deneyim ile etkinlik arasındaki ilişkiyi incelemek ve özellikle Bakanlıklar özelinde bu konuyla ilgili daha fazla ampirik araştırma çağrısı yaparak makaleyi sunmaktır. Birinci bölümde “iç denetimin etkinliği” ile ilgili ulusal ve uluslararası alanda kamu ya da özel sektörde yapılmış çalışmalardan bahsedilmekte, ikinci bölümde “iç denetim deneyimi” ile ilgili mevcut durumu ortaya koymak üzere ulusal ve uluslararası kamu ya da özel sektörde yapılmış olan çalışmalara ilişkin literatür taraması aktarılmakta, son bölümde çalışmanın sonuçları açıklanmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Bu bölümde, iç denetim kapsamında etkinlik ile deneyim konularında kısa bir bilgi verilerek bu hususta ilgili ulusal ve uluslararası alan yazında yapılmış incelemelere değinilecektir.

2.1. İç denetimin etkinliği

Dünyada ve Türkiye’de iç denetimin etkinliğini araştıran çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Avrupa ve Asya kaynaklı çalışmalar daha çok kamu kurumları üzerinde yapılmış iken Türkiye’deki çalışmalar daha çok özel sektör menşelidir. Ancak Türkiye’de de son yıllarda özellikle belediyeler ve üniversiteler özelinde kamu kurumlarında da ilgili araştırmalar yapılmaya başlanmış olmakla birlikte Bakanlıklar özelinde sadece 2021 tarihli bir doktora tezine rastlanılmıştır.

Etkinlik, amaçlara ulaşma, taleplerin karşılanma derecesi ya da örgütün ulaşmayı amaçladığı “sonucu” elde etme düzeyi olarak tanımlanır (Horngren, v.dğr., 2000; Pilcher, v.dğr., 2011), kamu sektörü bağlamında iç denetimin verimlilik ve etkinlik içeriğinin özel sektörden farklılık gösterdiğini belirtmiş olsa da, ister kamu ister özel sektör olsun etkin iç denetim sistemi performansın artırılmasına, varlıkların korunmasına ve usulsüzlüklerin önlenmesine yardımcı olur (Vijayakumar & Nagaraja, 2012). Denetimin etkinliği, denetim standartlarına, amaçlarına, politikalarına ve prosedürlerine bağlı olarak denetçilerin faali-

yetlerinin, görevlerinin, mesleki uygulamalarının ve sorumluluklarının bir sonucudur (Ussahawanitchakit & Intakhan, 2011; Armstrong & Yidana, 2019). Aynı şekilde Shoosmuangpak & Ussahawanitchakit (2009) da, iç denetim etkinliğinin “genel kabul görmüş uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak iç denetçilerin denetledikleri sürece yönelik makul bir güvence verebilmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayarak denetimin amacına ulaşması” anlamına geldiğini belirtmiştir. İç Denetim Enstitüsü (IIA) de (2010) iç denetimin etkinliğini “belirlenmiş hedeflere ulaşılma derecesi” olarak tanımlamıştır.

Aynı şekilde iç denetim etkinliği, bir iç denetim biriminin amaçlarını ne ölçüde gerçekleştirebildiği anlamına da gelir (Mihret & Yismaw, 2007; Bruwer v.dğr. 2020). Mizrahi & Ness-Weisman (2007) ise etkinliği iç denetçinin risklerin önlenmesi ve düzeltilmesine müdahale etme kabiliyetine uygun olarak “denetim sonucunda düzeltilen aksaklıkların sayısı ve kapsamı” olarak tanımlamışlardır. Sonuç olarak, iç denetim etkinliği, iç denetçilerin kurum içinde belirlenen hedefe ulaşma yeteneği olarak tanımlanabilir.

Örgütsel süreçte önemli bir rol oynayan iç denetimin kurumda güvence veya danışmanlık vermek gibi iki önemli işlevi vardır (Davies, 2001). İç denetim sadece olağan güvence faaliyetlerini yerine getirmez aynı zamanda kurumun stratejik bir ortağı olarak hizmet eder ve örgütsel süreçleri iyileştirmeye yönelik faaliyetlerde bulunarak ve bunların etkinlik ve verimliliklerini inceleyerek kurumuna değer katar (Al-Twaijry, v.dğr., 2003; Mihret, v.dğr., 2010; Savcuk, 2007; Ali, 2018). Bu nedenle, etkin ve verimli iç denetim fonksiyonuna sahip kurumlar, organizasyonlarında suistimalleri de kolayca tespit edebilir (Corama, v.dğr., 2006; IIA, 2010; Omar & Abu Bakar, 2012). Kurum süreçlerinde iyileştirme yapabilmek için iç denetimin etkin olmasına ihtiyaç vardır (Unegbu & Kida, 2011; Drogalas, v.dğr., 2017). Dolayısıyla, etkin bir iç denetçi, kurumunun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan kişidir; bu nedenle kamu kurumları, kuruluşta değer ve etkinlik yaratmak için iç denetimlerinin etkin olmasını sağlamalıdır.

Kurumsal dinamiklerle uyumlu bir iç denetim yapısı, üst yöneticilerin ve üst düzey yöneticilerin ihtiyaç ve beklentilerine uygun iç denetim planlaması, üst

yöneticilerle güçlü stratejik iletişim, kurumda fark edilebilirliği sağlamak için yönetim becerileri, güçlü hizmet sunum yetenekleri (yaklaşım, standartlar ve sunumda tutarlılık), iç denetim ekiplerinin uygun beceri ve motivasyona sahip olmasını sağlayacak güçlü yönetim becerileri etkin bir iç denetim için şarttır (Alberta, 2005). Yukarıdakilerin yanı sıra, iç denetçilerin eğitim, öğretim, deneyim ve mesleki nitelikleri de iç denetimin etkinliğini etkiler (Al-Twajry, v.dğr., 2003; Hazaea, v.dğr., 2020).

Ayrıca iç denetim işlevi; bağımsız ve profesyonel ise, denetim programlarının hazırlanmasında baskı altında kalmıyor ise, profesyonel denetim standartlarına uygun denetim yapıyor ise, onaylı denetim yönergesi, yetkin bir iç denetim yöneticisi, yetkin iç denetçiler, kurumda denetim konusu ile ilgili belgelere sınırsız erişim yetkisi, yeterli mali kaynak ve paydaş desteği var ise etkin olabilir ve bu durumda kurumunun güvenini sağlayabilir (Belay, 2007; De Smet & Mention, 2011). Etkin bir iç denetim hizmeti, kurumunun konumunu, ihtiyaçlarını/hedeflerini anlamalı ve çalışmalarını buna göre planlamalı, değişim için bir katalizör olarak görülmeyi hedefleyerek değer katmalı ve kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmalıdır. Bu hususlar etkin iç denetçilere sahip olmanın önemini göstermektedir. Bu nedenle, kamu sektörü, iç denetçilerinin yukarıda belirtilen gerekli şartları sağlayarak etkin olmalarını sağlamalıdır. Çünkü iç denetimin etkinliği, hedeflerin gerçekleştirilmesinde kesinlikle kurum yönetimine fayda sağlayacaktır (Sarens, 2009; Eulerich, v.dğr., 2020).

İç denetimin etkinliği konusunda çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Örneğin, (Ahmad, v.dğr., 2009) tarafından Malezya kamu kurumlarında yapılan çalışmada, iç denetçi sayısı ve deneyim eksikliğinin iç denetimin etkinliğinde karşılaşılan en büyük sorun olduğunu vurgulamaktadır. (Theofanis, v.dğr., 2011), iç kontrol sistemi ile iç denetim etkinliği arasındaki ilişkiyi incelemekte ve çalışmanın sonucu bu ikili arasında pozitif bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır.

Albrecht, v.dğr., (1988), iç denetimin etkinliğinde, üst düzey yönetim desteği derecesini en kritik faktör olarak görmüştür. Dittenhofer, (2001) "İç Denetimin Etkinliği: Mevcut Yöntemlerin Gelişimi" başlıklı makalesinde, iç denetimin etkin olabilmesi için, denetimin

temel amacını ve hedeflerini belirlemek, hedeflenen başarıyı ölçmede kullanılacak kriterleri belirlemek ve sonuç olarak tüm iç denetim sürecini değerlendirmek gerektiğini ifade etmiştir. Hailemariam'ın (2014), iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler üzerine Etiyopya kamu kurumlarında yaptığı çalışmada; iç denetçilerin bağımsızlığının, iç denetçilerin mesleki yeterliliği, deneyiminin ve iç denetim yönetmeliğinin iç denetim etkinliği ile ilişkili olduğu ortaya çıkmıştır. Baharud-din v.dğr. (2014), Malezya kamu sektöründe iç denetimin etkinliği konusunda yaptıkları çalışma sonucunda, etkinlik ile iç denetçi deneyimi, iç denetçilerin bağımsızlığı ve objektifliği ile yönetim desteği arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit etmiştir. Mustika (2015) çalışmasında, iç denetçi deneyiminin, bağımsızlığının, iç denetime olan desteğin iç denetimin etkinliği üzerine etkisini ortaya koymuştur. Endaya & Hanefah (2016), iç denetimin etkinliği, iç denetçilerin deneyimi ve üst yönetimin desteği arasındaki ilişkiyi çalışmasında araştırmıştır.

Dellai & Omri (2016), iç denetimin etkinliğinin; iç denetçilerin tarafsızlığı, iç denetçilerin deneyimi, yönetim desteği ve iç denetimin yönetim fonksiyonu olarak kullanılması faktörlerinden etkilendiğini ortaya koymuştur. Tackie v.dğr. (2016), Ganada belediyelerde yaptıkları çalışmada, mesleki yeterlilik, deneyim, örgütsel bağımsızlık ve kariyer gelişimi ile iç denetimin etkinliği arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif ilişki tespit etmiştir. Lenz v.dğr. (2017), iç denetim yöneticileri ve üst yönetim arasındaki ilişkinin iç denetimin etkinliği üzerine etkisini incelemişlerdir. Musah v.dğr. (2018), Ganada KİT'ler üzerindeki araştırmasında, iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlerin, denetim biriminin yeterliliği, iç denetim biriminin büyüklüğü, iç ve dış denetçiler arasındaki ilişki ve yönetim desteği olduğunu tespit etmiştir. Shamki & Alhajri (2017) Umman'da kamuda iç denetimin etkinliğine ilişkin yaptıkları çalışmada deneyim ile etkinlik arasında pozitif bir ilişki olduğunu sonucuna varmıştır.

Mihret & Yismaw (2007) Etiyopya kamu kurumlarında iç denetimin kalitesi, iç denetçi deneyimi, yönetim desteği, örgütsel ortam ve denetlenen birimin nitelikleri gibi değişkenleri kullanarak iç denetim etkinliği üzerine yürüttükleri çalışmada iç denetimin etkinli-

ğinin iç denetim kalitesinden, deneyimden ve yönetim desteğinden güçlü bir şekilde etkilendiğini, buna karşın denetlenen birimin niteliklerinin ve kurumsal ortamın denetim etkinliği üzerinde güçlü bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Dinh v.dğr. (2021) çalışmalarında, Vietnam'daki çelik işletmelerinde iç denetimin etkinliğinin, iç denetimin büyüklüğünün, iç denetimin kapsamının, iç denetçilerin deneyiminin ve iç denetçilerin bağımsızlığının dâhil olduğu çeşitli faktörlerden etkilendiğini ortaya koymuştur.

Cohen & Sayag (2010) tarafından İsrail kamu kurumlarında 292 anket uygulanarak iç denetimin etkinliği üzerine iç denetçilerin mesleki yeterliliği, üst yönetimin desteği, denetim çalışmalarının kalitesi, örgütsel bağımsızlık, kariyer ve ilerleme gibi değişkenlerin etkisini inceledikleri çalışmada, deneyim ve yönetimin desteğinin, iç denetim etkinliğinin işleyişi ve başarısı için neredeyse çok önemli olduğu vurgulanmaktadır. Çalışma ayrıca, iç denetim etkinliğinin diğer belirleyicilerinin, kariyer geliştirme ve iç denetim çalışmaları için örgütsel bağımsızlık olduğunu ortaya koymaktadır. Gerek Mihret & Yismaw'ın çalışması gerekse de Cohen & Sayag'ın çalışması, iç denetim etkinliğinin, yönetim desteğinden ve deneyimden çok etkilendiğini ortaya koymaktadır. Bu, iç denetim etkinliği için yönetimin desteğine ve iç denetçilerin deneyimine çok ihtiyaç duyulduğu anlamına gelir.

Arena & Azzone (2009) tarafından 153 İtalyan şirketine anket uygulanarak; iç denetim ekibinin vasıfları, kaynakları ve yetkinlikleri, iç denetim süreçleri ve örgütsel bağlantılar gibi değişkenler kullanılarak iç denetim etkinliğinin örgütsel itici güçlerinin belirlenmesi üzerine yapılan çalışmada; iç denetim ekibinin özelliklerinin, denetim süreçlerinin ve örgütsel bağlantıların iç denetimin etkinliğini etkilediği ortaya konmaktadır. Alzeban & Gwilliam (2014) Suudi Arabistan kamu sektöründe iç denetimin etkinliğini incelemiş ve yönetim desteğinin ve deneyimin, iç denetim fonksiyonunun algılanan etkinliğini desteklediğini göstermiştir. Udeh & Nwadior (2016) Nijerya kamu kurumlarında yaptıkları çalışmada iç denetimin cezalandırıcı araçları olmadan etkinliğini sağlayamayacağını ifade etmiştir. Sakour & Laila (2015) Libya kamu sektöründe yaptıkları çalışmada bağımsızlık ve deneyimin iç denetimin etkinliğini etkilediğini tes-

pit etmişlerdir. Badara & Saidin (2013) Malezya ve Nijerya kamu kurumlarında iç denetimin etkinliğine tesir eden faktörleri incelemişlerdir. Shamsuddin v.dğr. (2014) Malezya'daki kamu sektörlerinde iç denetçilerin işlevlerinin etkinliğini etkileyen faktörleri incelemiş ve deneyime ayrı bir satır ayırmıştır. Joshi (2021) Hindistan'daki Nifty-500 borsasında işlem gören şirketlerde iç denetimin etkinliğini etkileyen önemli faktörleri araştırmış ve deneyimin ve "Büyük Veri ve Analitik (BDA) Kullanımının" iç denetimin etkinliği ile pozitif ilişkili olduğunu ortaya koymuştur.

Uluslararası alanda bu kapsam dâhilinde kaleme alınmış çalışmalar, çoğunlukla kamu sektöründe yapılmış olup bunlar irdelendiğinde deneyimin iç denetimin etkinliğinde önemli etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Konu ile ilgili ulusal çalışmalar da incelenmiştir. Bu kapsamda, Pehlivanlı (2008) özel sektörde yaptığı çalışmada, yönetimin etkin olmadığı örgütlerde iç denetimin etkinliğinden söz edilemeyeceğini belirtmekte, Kara (2011) çalışmasında, daha etkin bir iç denetimin risk odaklı çalışması gerektiğinden bahsetmektedir. Akçay (2012) çalışmasında belediyeler özelinde iç denetimin etkinliğine etki eden faktörleri ölçmekte, Hacıoğlu (2018), elementer sigortacılık alanında faaliyet gösteren işletmelerde etkin bir iç denetim fonksiyonu oluşturulması gerektiğini vurgulamaktadır. Okutan (2016) çalışmasında, iç denetime üst yönetimin desteği ve iç denetimin bağımsızlığı gibi faktörlerin iç denetim etkinliği üzerindeki etkisini ortaya koyan bir modeli test etmiştir. Yıldız (2021) yayımlanmamış doktora tezinde, bakanlıklarda iç denetimin uluslararası mesleki uygulama çerçevesine (UMUÇ) uyumunun ve etkin işletilebilmesinin önündeki engelleri incelemekte ve bu kapsamda denetçi yetkinliğine sadece alt madde başlığı olarak yer vermektedir. Aktaş (2018) vakıf üniversitelerinde iç denetim etkinliğini incelediği çalışmasında, üst yönetimin desteğine vurgu yapmıştır. Çiftçi (2018) aracı kurumlarda iç denetim sisteminin etkinliğini incelemiştir.

Memiş (2008), "Etkin ve Başarılı İç Denetim İçin Gerekli Koşullar" adlı özel sektörde yapılan çalışmasında, iç denetim biriminin bağımsızlığı, iç denetçilerin de-

neyimi ile üst yönetimin iç denetime bakış açısının, iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlerden olduğunu ifade etmiştir. Biçer (2006) belediyelerde yaptığı çalışmada, iç denetime verilen önem, bağımsızlık, deneyim, raporlamada şeffaflık, düzenli risk değerlendirme gibi kriterlerin iç denetimin etkinliği ile ilişkili olduğunu belirtmektedir. Sevim & Eliuz (2007), denetim komiteleri ve iç denetimin etkinliği arasındaki ilişkiyi incelediğinde pozitif anlamlı bir korelasyon tespit etmiştir. Öz (2015) çalışmasında üniversitelerde üst yönetim desteğinin ve bağımsızlığın iç denetimin etkinliğindeki payından bahsetmiştir. Türetken v.dğr. (2019), iç denetimin etkinliğinin tespit edilmesinin önemli olduğunu ve bunun içinde önce etkinliğe tesir eden faktörlerin bulunması gerektiğini belirtmiştir.

İşçi (2019), iç denetimin etkinliği için önce bu sürecin değer katan bir faaliyet olarak görülmesi ve gerçekleştirilme buna göre yürütülmesi ile ve iç denetçilerce geliştirilen önerilerin üst yönetimce kullanılması ile mümkün olabileceğini ifade etmiştir. Parlak (2020), özel hastanelerde yaptığı çalışmada, iç denetimin etkinliği ile deneyim ve verimliliği arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Yılmaz (2018), iç denetimin etkinliği için örgütlerdeki süreçlerin Kurumsal Kaynak Planlaması bilgi sistemi ile entegre edilmesinin önemini vurgulamıştır. Kozan (2019) üniversitelerde yaptığı çalışmada, iç denetimin etkinliğinin iç denetim koordinasyon kurulunun etkinliği, risk esaslı denetim, bağımsızlık, iç denetçilerin deneyimleri faktörleriyle pozitif bir ilişkisi olduğundan bahsetmiştir.

Gökalp (2013) çalışmasında, iç denetim koordinasyon kurulunun etkinliğinin, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve farkındalığın iç denetimin etkinliği üzerine etkisini açıklamıştır. Kasım (2011), bankalardaki iç denetim sürecinin etkinliği için deneyim konusunun önemini vurgulamıştır. Soylu (2010) özel sektörde yürüttüğü çalışmada, iç denetimin etkinliği ile ilgili, iç denetçilerin yetkinliklerine, deneyimlerine ve bağımsızlıklarına yer vermiştir. Gürdal & Çıplak (2014) çalışmalarında, belediyelerdeki iç denetim etkinliğinin; bağımsızlık, deneyimli iç denetçi, risk esaslı denetim, dış denetim ile uyum, risk odaklı iç denetim planlaması gibi kriterlerle ilişkili olduğunu değerlendirmiştir. Onay (2020) Türk özel sektöründe iç denetimin etkinliğine tesir eden faktörleri incele-

miş ve deneyim ile etkinlik arasında pozitif bir ilişki olduğunu belirtmiştir.

Deran & Alıcı (2020) belediyelerde iç denetimin etkinliği konusunu işlemiş, Özer v.dğr. (2018) özel sektörde iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin, üst yönetim desteğinin ve iç denetimin bağımsızlığının iç denetimin etkinliği üzerindeki etkilerini irdemiştir, Karasioğlu & Öztemiz (2020), iç denetimin etkinliğini arttırmada yeminli mali müşavirlerin rolüne değinmiş, Tosun & Acar (2021), iç denetimin etkinliğinin işletme verimliliği üzerine etkisini çalışmış, Cengiz (2020) iç denetimin etkinliğinin ve kalitesinin artırılmasıyla ilgili bir makale kaleme almış ve tüm bu çalışmalarda iç denetimin etkinliğini etkileyen hususlara değinmiştir.

Ulusal yazında bu çerçevede yapılmış incelemeler, özel sektörde yoğunlaşmaktadır ve kamu sektörü ile ilgili çok az çalışmaya rastlanılmıştır. Bu çalışmaların da özellikle belediyeler veya üniversiteler özelinde olduğu ancak Bakanlıklara yönelik olarak bir çalışmanın Yıldız (2021) olduğu tespit edilmiştir. Yapılan çalışmalar irdelendiğinde özel sektörde iç denetçi deneyiminin iç denetimin etkinliğinde belirleyici role sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

2.2. Denetim Deneyimi

Uluslararası literatür incelendiğinde, sadece iç denetim deneyimi konu başlıklı bir çalışmanın olmadığı, iç denetim deneyimi üzerine yazılan konuların iç denetim etkinliği kapsamındaki çalışmalar içerisinde çokça belirtildiği ve bunların çoğunlukla kamu kurumları üzerinde yapıldığı tespit edilmiştir. Ulusal yazında denetim deneyimi başlıklı bir incelemeye özel ne de kamu sektöründe rastlanılmamakla birlikte denetçi tecrübesi ya da mesleki tecrübe başlıkları altında deneyim konusunun irdelendiği çalışmalara mevcuttur.

Deneyim belirli bir zaman diliminde yaşanarak elde edilen bilgi, beceri ve tavırların toplamıdır (Lewis,1999). Uluslararası iç denetim enstitüsü 1210 sayılı iç denetim standardında, iç denetçilerin sorumluluklarını daha iyi yerine getirebilmeleri için yüksek beceri, bilgi ve diğer yetkinliklere sahip olması gerektiğini ifade eder (IIA, 2011). Denetim deneyimi,

denetimde geçen süre ile denetçinin eğitimi, bilgisi, becerileri ve uzmanlığı ile ilgilidir (Wright & Wright, 1997).

Prawitt v.dğr. (2008), deneyimin, iç denetçilerin iç denetim birimlerinde denetim yaparak geçirdikleri süre ile yansıtılması gerektiğini, ancak bunun iş yılı olarak görülemeyeceğini belirtmiştir. Deneyim, her denetim sonucunda geribildirimlerin tartışıldığı uygun bir eğitim ortamı ile de ilgilidir (Carpenter v.dğr., 2002). Albawwat v.dğr.(2021) çalışmalarında deneyimin etkinlik ile olan ilişkisini ortaya koymuşlardır.

Deneyim kazanan denetçilerin; hatalar, bunların nedenleri ve bunlara yönelik spesifik bilgi sağlama yolları hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğunu gösteren bir çok çalışma mevcuttur (Intakhan & Ussahawanitchakit, 2010; Gaballa & Ning, 2011). Moyes (2007), deneyimli denetçilerin daha az deneyime sahip diğerlerine göre bilgiyi işleme, bulguları oluşturma ve denetim bulguları için alternatif öneriler sunma becerisine sahip olduklarını ve bu yüzden daha etkin performans gösterdiğini belirtmiştir. Islam & Bhuiyan (2021) Bangladeş'te faizsiz kamu bankacılığı konusunda yaptıkları çalışmada, iç denetçinin iş özerkliğinin, yetkinlik düzeyinin ve iş performansının iç denetim etkinliğini önemli ölçüde etkilediğini ortaya koymuştur. Denetim deneyimi, denetçinin etkinliğini artırır ve denetim mesleğinde uzun süreli denetim uygulamaları sonucunda edindiği farklı bilgi ve becerilerle ilişkilidir (Badara & Saidin, 2013).

Kamu sektöründe iç denetim bilgisi çok önemlidir ve birçok çalışma görev deneyiminin denetçilerin yeteneklerini geliştirebileceğini ve bir meslek olarak denetimin büyük ölçüde iyi eğitilmiş uzmanların yargılarına dayandığını göstermiştir (Wright & Wright, 1997; Chung & Monroe, 2000; Carpenter, v.dğr., 2002; Hazaea, v.dğr., 2020). Christopher'ın (2019) sonuçlarına göre, iç denetim işlevinin performansı, iç denetimin örgütsel konumundan, vizyon netliğinden, iç denetçilerin deneyimlerinden ve iç denetim mesleğini düzenleyen standartlara ne ölçüde uyduklarından etkilenmektedir.

Deneyime sahip denetçilerin, ilgili bilgileri daha az deneyime sahip olanlardan daha iyi elde edebileceğini ve değerlendirebileceğini, çünkü deneyimli denetçilerin daha fazla kavram kullanma becerisine

sahip olduklarını belirten çalışmalar vardır (Munro & Stewart, 2011; Hazaea, v.dğr., 2021). Deneyimli denetçiler bilgi yapıları sayesinde denetim standartlarının ya da denetim konusuyla ilgili düzenlemelerin denetim süreci üzerindeki etkisi hakkında daha fazla bilgiye sahiptir ve bu da denetim kalitelerini deneyimsiz olanlara kıyasla artırır (Gaballa & Ning, 2011). Bu nedenle, özellikle kamu sektörü kuruluşlarında denetimin etkinliğinde denetim deneyimi büyük rol oynamaktadır (Intakhan & Ussahawanitchakit, 2010). Denetim deneyiminin bağımsız bir değişken olarak denetim etkinliği ile ilişkisi özellikle kamu sektöründe yeterince araştırılmamıştır (Badara & Saidin, 2013).

Denetçinin deneyimi, denetim araştırması alanındaki en önemli konulardan birini temsil ederken (Intakhan & Ussahawanitchakit, 2010) ve iç denetimin kritik boyutlarından biri de iç denetçinin deneyimleri ve becerileri ve bunların etkinliğe tesiri iken (Seol, v.dğr., 2011), bu konuda çalışılmasına ihtiyaç vardır. Chung & Monroe (2000) denetim deneyimini, *“denetçinin ilgili bilgileri hafızasına alarak işleme, alternatif çıkış yollarını karşılaştırma, doğru yargıya varma yeteneklerinin geliştirilmesine ve karar verme verimliliği/etkinliğine yol açan, denetim mesleğindeki uygulamalardan kaynaklı bilgi, yetkinlik ve yetenekler”* olarak tanımlamıştır.

Musig & Ussahawanitchakit (2011), denetim deneyimini, ilgili denetim görevlerinden elde edilen ve denetim performansını etkileyen hataya özgü beceri ve deneyimler (yani finansal yanlışlıklar) olarak ifade etmektedir. Ayrıca Carpenter v.dğr. (2002), deneyimin eylemin pratiği ve geri bildirim olduğunu ve bilgi edinimine yol açabileceğine işaret etmektedir. Bu nedenle, denetim deneyimi, denetçinin etkinliğini artıracak olan denetim mesleğindeki iş uygulamalarının sonucunda elde ettiği farklı bilgi ve beceriler olarak ifade edilebilir.

Bu açıklamalara paralel olarak, denetçilerin deneyimlerini etkinliğe ulaşmak için kullanmaları gerekmektedir (Intakhan ve Ussahawanitchakit, 2010). Wright & Wright (1997) ve Wang v.dğr. (2012) denetim deneyimini, alınan eğitimler ve kazanılan deneyimler ışığında elde edilen denetim bilgisi, becerisi ve uzmanlığı olarak ifade etmektedir. Bonner & Lewis (1990),

deneyimin, iç denetim fonksiyonundaki iç denetçilerin ortalama geçirdikleri yıl sayısı olarak da görülebileceğini belirtmektedir ve deneyimin denetçilere ya düzenli bilgi ya da tasarım bilgisi sağlayabileceğini öne sürmektedir. Daha deneyimli denetçiler kullanmanın avantajlarından biri, olayların olası açıklamalarının tam olarak değerlendirilmesi ve bunun nedeni daha deneyimli denetçilerin algılarının sıklıkla doğru olmasıdır (Libby & Frederick, 1990).

Aynı şekilde, daha fazla denetim deneyimine denetçilerce denetlenen konuların daha fazla güven verdiği de kabul edilmektedir (Chi v.dğr. 2010). Dolayısıyla bu, deneyimli denetçilerin, deneyimsiz denetçilerin yapamadığı işlem döngüsünden daha fazla bulgu üretme yeteneğine sahip olduğunu göstermektedir (Libby & Frederick, 1990).

Öte yandan, denetim deneyimine sahip iç denetçiler, denetim sürecindeki darboğazların etkisinin daha fazla farkındadır ve bu denetim kalitelerini, deneyimsiz olanlara kıyasla arttırır (Brown & Jones, 2011; Gaballa & Ning, 2011; Wang, v.dğr., 2012; Onay, 2020) deneyimli denetçilerin deneyimsiz denetçilere göre bilgilerini kullanma konusunda daha karmaşık yolları vardır (Choo & Trotman, 1991). Bunun nedeni, bilgi yapılarının denetim görevlerini, işlevlerini ve denetim faaliyetlerini etkilemesidir (Intakhan & Ussahawanitchakit, 2010). Bu nedenle, özellikle kamu kurumlarında yapılan denetimin etkinliğinde denetim deneyimi de önemli bir rol oynamalıdır.

Shelton (1999), hem deneyimli hem de deneyimsiz denetçilerin, ilgili bilgileri keşfettiklerinde, özellikle denetim yargılarında bulunurken, deneyimsiz denetçilerin alakasız dahi olabilecek her türlü bilgiyi göz önünde bulundururken, yalnızca deneyimli denetçilerin alakasız bilgileri göz ardı ettiğini belirtmiştir. Donnell (2002), deneyimli denetçilerin analitik prosedürleri etkin bir şekilde uygulamak için ihtiyaç duydukları bilgiye sahip olabileceklerini, çünkü bunu hataya özgü deneyim yoluyla öğrendiklerini öne sürmektedir. Benzer şekilde, Asare v.dğr. (2009), daha deneyimli denetçilerin, daha az deneyimli denetçilere göre envanterin silinmesini önerme olasılığının daha yüksek olduğunu belirtmiştir. Ek olarak, Bierstaker & Thibodeau (2006), daha deneyimli denetçilerin daha az deneyimli denetçilere göre daha denetim konusuy-

la alakalı bilgiler edindiğini ve dikkate aldığını ve bunun nedeninin daha deneyimli denetçilerin hafızalarında daha fazla kavram kullanabilmesi ve bunun da onları daha alakalı bilgiyi kullanır hale getirmelerini sağladığını belirtmektedir. Shelton (1999), daha az deneyimli denetçilerin, ilgili bilgilere odaklanabilmeleri ve alakasız bilgileri görmezden gelebilmeleri için eğitilmesi gerektiğini öne sürmektedir.

Davranış bilimleri alanında çalışan araştırmacıların, karar verme açısından deneyimin etkileri üzerine çalışmaları (iç denetçilerin deneyiminin iç denetim çıktıları üzerine etkisinin incelenmesi gibi) bu konunun dikkate alınması gereken önemli bir husus olduğunun işaretidir (Ahdolmohammadi & Wright, 1987; Wright & Wright, 1997, Lehmann & Norman, 2006). Bu kapsamda özellikle muhasebe ve denetim alanındaki araştırmalar artmaktadır (Gaballa & Ning, 2011) ve bu gelişmeye bağlı olarak iç denetçi deneyiminin çıktı kalitesi üzerindeki etkisi, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki araştırmalarda incelenmektedir (Chi, v.dğr.,2010) Ayrıca yine bu konuyla ilgili yapılan bir araştırma, Çin'deki yatırımcıların, daha deneyimli iç denetçiler tarafından denetlenildiğinde daha güvenilir sonuçlara ulaşılacağını düşündüklerini ortaya koymaktadır (Wang, v.dğr., 2012).

Deneyim ve uzmanlık üzerine yapılan çeşitli araştırmalar, deneyim arttıkça bireyin bilgisinin değişeceğini belirtmektedir (Knapp & Knapp, 2001). Bu bağlamda, Libby & Frederick (1990), bu deneyim avantajının daha fazla denetim bulguları üretme yeteneğinin bir izahı olduğunu öne sürmektedir. Bir denetçi deneyim kazandıkça hatalar hakkında daha fazla bilgi sahibi olur, hata konusunda daha doğru bilgiye sahip olur ve hataların nedenlerini bilir (Cohen & Kida, 1989; Gaballa & Ning, 2011; Libby & Frederick, 1990; Intakhan & Ussahawanitchakit, 2010; Tubbs, 1993). Ancak Bonner & Lewis (1990), deneyimin bilginin iyi bir yordayıcısı olmasına rağmen, tüm bilgi türlerinin belirli bir miktarda deneyime sahip kişiler tarafından eşit olarak edinilemeyeceğini, aynı şekilde bir alanda benzer deneyime sahip tüm kişilerin aynı bilgi birikimine ve problem çözme yeteneğine sahip olamayabileceğini savunmuştur.

Carpenter v.dğr. (2002), denetim deneyimine sahip olmanın, suistimal tespit etme kapasitesi olduğu

anlamına gelmediğini, bundan ziyade, iç denetçiye suistimal tespit etme yeteneği kazandıracak olan suistimal tespitindeki bireysel deneyimleri olduğunu savunmuştur. Bu nedenle, farklı konularda denetim bilgilerinin çeşitlendirilmesi, denetim verimliliği ve etkinliği için de esastır (Musig & Ussahawanitchakit, 2011). Bu tür bilgiler, kamu iç denetiminin etkinliğinde de önemli bir rol oynamalıdır.

Denetçi deneyimi üzerine yapılan araştırmalar, denetim mesleğinin yargılara dayalı bir meslek olması nedeniyle belirli görev deneyimlerinin denetçilerin yargılarını geliştirebileceğini göstermektedir (Agoglia, v.dğr., 2006; Carpenter v.dğr., 2002; Cohen & Kida, 1989; Chung & Monroe, 2000; Donnell, 2002; Messier, 1983, Ahdolmohammadi & Wright, 1987). Russo (2002), deneyimin bir görevi yerine getirme üzerindeki etkisinin, daha sonraki görevlerde ortaya çıkan değişikliğin ölçülmesiyle değerlendirilebileceğini iddia etmektedir.

Deneyimli ve deneyimsiz denetçiler arasında yapılan karşılaştırmaya dayanılarak, deneyimli denetçiler tarafından ulaşılan yargıların, özellikle kurum politikalarının ve denetim standartlarının belirlenmesinde diğer performans ölçütleri için bir kıstas olarak kullanılabilir (Bonner & Lewis, 1990). Denetim sürecinin karmaşıklığı arttıkça denetim deneyiminin etkileri daha ön plana çıkar (Ahdolmohammadi & Wright, 1987). Ayrıca yönetim, az deneyime sahip grubun yargılarından ziyade daha çok deneyime sahip grubun yargısına daha fazla önem verir (Kaplan, v.dğr., 2008). Bu, farklı deneyim seviyelerine sahip denetçilerin, deneyimsiz denetçilerin gerçekleştiremeyeceği görevleri yerine getirebildikleri için bir kurumda çeşitli denetim görevlerini yerine getirmek üzere görevlendirilebileceğini göstermektedir. Türk kamu sektöründe de durum böyledir ve Kamu İç Denetim Genel Tebliğine göre iç denetçiler iç denetimde iç denetim yaparak geçen sürelerine yani denetim deneyimlerine bağlı olarak A1 düzeyinden başlamak üzere A4 seviyesine kadar sertifika dereceleri alırlar ve bu derecelere uygun olarak da farklı denetim görevlerinde görevlendirilirler. Örneğin A1 sertifika düzeyindeki iç denetçi mali denetim, uygunluk denetimi ya da sistem denetimi yapabilir iken A4 düzeyindeki iç denetçi tüm diğer denetimlere ilave olarak

performans denetimi yapabilir ve denetimin gözetimi görevini icra edebilir.

Denetçiler deneyim kazandıkça bilgi yapıları da gelişir (Arel v.dğr., 2005; Bonner&Lewis, 1990; Libby & Frederick, 1990). Deneyimli ve deneyimsiz denetçiler arasındaki bilgi farklılıklarının tanımlanması denetçilerin hangi konularda eğitime tabi tutulması açısından da önemlidir (Libby & Frederick, 1990; Tubbs, 1993). Ancak Bonner & Lewis (1990), farklı denetim görevlerinin farklı bilgi türleri gerektirdiğini ve belirli bir deneyim düzeyindeki tüm denetçilerin eşit olarak göreve özgü bilgiye sahip olduğunu varsayılmamaları gerektiğini savunmuştur.

Deneyimli iç denetçi denetim konusuyla ilgili bilgilere odaklanır (Shelton, 1999). Bu, deneyimli denetçilerin kararlarında genellikle ilgili bilgileri dikkate aldığı anlamına gelir. Ayrıca denetçilerin icra ettiği müzakerelerde deneyimin büyük etkisi vardır. Örneğin; Fu v.dğr. (2011), deneyimin denetçilerin müzakere sonuçlarını iyileştirdiğini, aynı zamanda onların etkinliğine ve verimliliğine yardımcı olduğunu belirtmiştir. Bu, deneyimli müzakereci denetçilerin yani daha fazla müzakere deneyimine sahip denetçilerin farklı paydaş sorunlarıyla ilgilenmek üzere görevlendirilmelerinden fayda sağlanacağını göstermektedir. Aynı şekilde iç denetçiler, etkinliklerini artıracığından, kendi içlerinde ve farklı kuruluşlardaki meslektaşlarıyla da deneyimlerini paylaşmalıdır.

Mali tablolardaki hataların ve yargıların keşfedilmesi açısından denetim deneyiminin rolü gibi denetim deneyimi üzerine yapılan önceki çalışmaların çoğu özel sektörde yapılmış olup bu tür deneyimlerin kamu sektörü kuruluşlarında iç denetim etkinliği üzerindeki etkisi çok az çalışılmıştır (Bonner & Lewis, 1990; Cohen & Kida, 1989; Choo & Trotman, 1991; Chung & Monroe, 2000; Donnell, 2002; Libby & Frederick, 1990; Messier, 1983; Russo, 2002; Shelton, 1999; Tubbs, 1993, Asare, v.dğr., 2009; Chanruang & Ussahawanitchakit, 2011; Chi, v.dğr., 2010; Gaballa & Ning, 2011; Intakhan & Ussahawanitchakit 2010; Kaplan v.dğr., 2008; Ussahawanitchakit, 2012; Ussahawanitchakit & Intakhan, 2011; Wang, v.dğr., 2012). Örneğin: Chung & Monroe (2000) tarafından deneyimin denetçilere olan güvene etkisi üzerine yapılan çalışmada veri analizi için anket ve tanımlayıcı ista-

tistiklerden yararlanılmış ve denetim deneyiminin algılanan iç denetçiye olan güven ile anlamlı bir pozitif ilişkisi olduğu bulunmuştur.

Chi v.dğr. (2010) tarafından Tayvan'daki özel ve kamu kurumlarında denetçilerin deneyimlerinin denetim kalitesi algıları üzerindeki etkileri üzerine yürütülen bir çalışmada, denetçi deneyiminin denetim kalitesi algıları üzerinde pozitif etkisinin olduğu gösterilmektedir. Bu, Bonner ve Lewis'in (1990) deneyimli denetçinin, finansal tablo hatalarının tespitinde deneyimsiz denetçilerden daha iyi olduğu bulgusu ile aynıdır.

Benzer şekilde, Gaballa & Ning (2011) deneyimin iç denetçinin performansı üzerindeki etkileri üzerine bir çalışma yapmış ve anlamlı pozitif bir ilişkiden bahsetmişlerdir. Yine, Libby & Frederick (1990), denetçilerin bilgiyi kullanmayı öğrenmelerine yardımcı olacağından, deneyimin performansı artırabileceğini çalışmalarında göstermiştir. Ayrıca, Carpenter v.dğr. (2002), hileyi tespit etmede deneyimli denetçilerin daha etkin olduğunu belirtmiştir. Benzer şekilde, Wang v.dğr. (2012), denetim deneyimi ve denetim etkinliğiyle ilgili araştırma yürütmüştür. Çalışmanın amacı, denetim deneyimi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemektir. Araştırmanın sonucunda denetim deneyiminin denetim kalitesini arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Hatunoğlu & Koca'nın (2020) çalışmasında, "Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyinin denetçinin eğitim seviyesi ve mesleki tecrübesine göre farklılık oluşturup oluşturmadığının tespiti" yapılmış, Esendemir (2011) Türkiye'de bağımsız denetim kalitesini denetim bilgisinin etkilediğini, denetim bilgisinin iki alt boyutundan birisinin ise denetim tecrübesi olduğunu vurgulamıştır. Kızılgöl & İşgüden (2011) yaptıkları çalışmada, bağımsız denetim kalitesinin denetçinin mesleki tecrübesiyle olan ilişkisini ortaya koymuş, Sarıççek & Aytekin (2020) denetim kalitesini azaltan davranışların tecrübeye göre de anlamlı farklılıklar gösterdiğini tespit etmiştir. Aslanoğlu & Baskan (2016), bağımsız denetçilerin tarafsız, dürüst, muhasebe standartlarına bağlı ve mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmasının denetimin kalitesini arttırdığını belirtmiş, Özdoğan & Öncü (2016),

iç denetçilerin, tecrübe yolu ile risk yönetimi yetkinlikleri kazanmasının mümkün olduğunu ve alınacak eğitimlerle iş deneyiminin mutlaka desteklenmesi gerektiğini irdelemiştir. Çetinkaya (2017) çalışmasında tecrübeli denetçilerin sorgulama yeteneklerinin daha gelişmiş olduğunu ve risk algılarının daha yüksek olduğunu ifade etmiş, Gökten (2017) çalışmasında, ego tükenmesinin denetim tecrübesi ve bu kapsamda denetçi yargısı üzerindeki etkisini tartışmıştır.

Ulusal ve uluslararası alanda denetim deneyimi üzerine yapılmış çalışmalar irdelendiğinde, konuya daha çok denetim etkinliği, denetim kalitesi, risk algısı ve denetim yargısı gibi başlıklar altında değinildiği tespit edilmiştir. Bu nedenle, bu araştırma, özellikle Türk kamu sektörü kuruluşlarında denetim deneyimi konulu başlığı ile yapılacak ampirik araştırmaları teşvik edecektir.

3. SONUÇ

İç denetim fonksiyonu, kurumsal risk yönetimi esaslarının kontrolünde temel bir iç güvence ve danışmanlık mekanizması ve devlet kurumlarında faaliyetlerinin etkinliğinin, verimliliğinin, ekonomikliğinin izlenmesi ve değerlendirilmesinde bir araç olarak önemlidir. Buna ek olarak, kamu kurumlarının hesap verebilirliğini sağlama, programlarının uygulanabilirliğini, kaynakların kullanımını iyileştirme, paydaşlara karşı güven oluşturma ve geliştirme konusunda etkin bir yardımcıdır. Ancak bu hedefleri ancak etkin bir iç denetim fonksiyonu gerçekleştirebilir. İç denetçilerin deneyimi, kurumdaki etkin iç denetimi belirler. Denetçilerin deneyimi, bir kurumda gerçekleştirilen denetim çalışmasının kalitesini belirler. Deneyim; akademik seviye, yetkinlik, beceri ve personelin sürekli mesleki gelişim için gösterdiği çaba ile ölçülür. Deneyim, iç denetçinin, kurum faaliyetlerinin yanı sıra yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disiplinli bir yaklaşım oluşturmasını sağlar. İç denetçilerin sistematik ve disiplinli denetim yaklaşımını gerçekleştirme yeteneği olan deneyim iç denetimin etkinliğini artırmaya katkıda bulunur.

İç denetim etkinliğinin iç denetim deneyimi ile olan pozitif anlamlı ilişkisini ortaya koyan çalışmalar IIA'nın 1210 standardını destekler niteliktedir. Bu standart, iç denetçilerin etkin olabilmeleri ve sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için bilgi, beceri ve diğer yetkinliklere sahip olmaları gerektiğini belirtmektedir (IIA, 2011). Ayrıca, bugüne kadar yapılmış çalışmaların sonucu, kamu sektöründe iç denetimde bilginin, deneyimin çok önemli bir role sahip olduğunu ve belirli görev deneyiminin denetçilerin yargılarını iyileştirebileceğini göstermektedir.

Yapılan çalışmaların sonucu, iç denetimin etkinliği ile denetçilerin deneyimi arasındaki pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğunu, denetçilerin etkinliğe ulaşmak için deneyimlerini kullanması gerektiğini ve karar almada deneyimin etkisini göstermektedir. Çok deneyimli denetçilerin daha az deneyimli denetçilere göre daha etkin bir performans gösterdiğini tespit eden çalışmalar deneyimli denetçilerin, deneyimsiz denetçilere göre bilgilerini daha fazla kullanabildiklerini ve daha ilgili bilgilere daha çabuk ulaşabildiklerini de ifade etmektedir.

Bu makale, uluslararası ve ulusal literatürde iç denetimin etkinliği ve iç denetim deneyimi arasındaki ilişkiye yönelik kamu/özel sektörde yapılmış çalışmalara ilişkin bir literatür incelemesini içermekte, özellikle ulusal literatürde Bakanlıklar özelinde iç denetim deneyimi ile etkinlik arasındaki ilişkiye yönelik mevcut literatürün genişletilmesi ve ampirik çalışmaların yapılması çağrısı ile bilgi birikimine katkıda bulunmaktadır. Makale, ampirik bir çalışmaya dayalı olmayan kavramsal incelemeyi ihtiva etmekte ve bağımsız değişken olarak yalnızca denetim deneyimini dikkate almaktadır. Makale özellikle ulusal yazında kamu sektöründe bu iki değişken arasındaki ilişkinin ampirik olarak incelenmesine yönelik araştırma yapılmasını tavsiye etmekte ve iç denetim deneyimi ve etkinliğine ilişkin mevcut literatürü tarayarak alana katkıda bulunmaktadır. Benzer şekilde gelecekteki araştırmalar, denetim deneyimi ile iç denetimin etkinliği arasındaki ilişkiyi güçlendirmek veya etkilemek için başka düzenleyici veya aracı değişkenler ekleme olasılığına da yönelmelidir.

Kaynakça

- Agoglia, C. P., Beaudoin, C., & Tsakumis, G.T. (2006). The effect of fraud assessment documentation structure on auditors' ability to identify control weaknesses: The moderating role of reviewer experience, 1- 28.
- Ahdolmohammadi, M., & Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *The Accounting Review*, LXII (1), 1-13.
- Ahmad, N., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 784-790.
- Akçay S. (2012). *Kamu sektöründe iç denetimin etkinliğinin ölçülmesi ve belediyeler üzerine bir uygulama* (Yayımlanmamış doktora tezi). Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Aktaş Ö. (2018). *Vakıf üniversitelerinde iç kontrol ve iç denetim sisteminin etkinliği ve bir uygulama* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Albawwat, I. E., Al-Hajaja, M. E., & Al Frijat, Y. S. (2021). The relationship between internal auditors' personality traits, internal audit effectiveness, and financial reporting quality: empirical evidence from Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(4), 797-808.
- Alberta, A. G. (2005). Examination of internal audit departments. *Internal Audit Report*.
- Albrecht, W. S., Howe, K. R., Schueler, D.R., & Stocks, K. D. (1988). Evaluating the effectiveness of internal audit departments, *Institute of Internal Auditors*.
- Ali, B. O. (2018). Factors influencing the effectiveness of internal audit on organizational performance. *International Journal of Advanced Engineering, Management and Science*, 4, 220-226.
- Al-Twajry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective. *Critical Perspective on Accounting*, 14, 507-531.
- Alzeban A. & Gwilliam D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *J. Int. Account. Audit. Taxat.* 23: 74-86.

- Arel, B., Kaplan, S. E., & Donnell, E. O. (2005). Evaluating internal controls: The moderating effect of auditor experience on the persuasiveness of evidence from management self assessment, 1- 33.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13, 43-60.
- Arena, M., & Azzone, G. (2010). Internal audit effectiveness: Relevant drivers of auditees satisfaction, 1-35.
- Armstrong, E. A., & Yidana, D. (2019). Determinants of internal audit effectiveness in selected hospitals within the Kumasi Metropolis. *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, 2(7), 165-168.
- Asare, S. K., Cianci, A.M., & Tsakumis, G.T. (2009). The impact of competing goals, experience, and litigation consciousness on auditors' judgments. *International Journal of Auditing*, 13, 223-236.
- Aslanoğlu, S. & Baskan, T.D. (2016). Denetçilerin bağımsızlığının denetim kalitesine etkisi. *Muhasebe ve Dene-time Bakış*, (48), 59-84.
- Badara, M. S., & Saidin, S. Z. (2013). Antecedents of internal audit effectiveness: A moderating effect of effective audit committee at local government level in Nigeria. *International Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 82-88.
- Baharud-Din, Z., Shokiyah, A.& Ibrahim, M. S. (2014). Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector. *International Proceedings of Economics Development and Research*, 70, 126.
- Belay, Z. (2007). A Study on effective implementation of internal audit function to promote good governance in the public sector. Presented to the "The Achievements, Challenges, and Prospects of the Civil Service Reform program implementation in Ethiopia" *Conference Ethiopian Civil Service College Research*, Publication ve Consultancy Coordination Office.
- Bıçer, A. A. (2006). *İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bierstaker, J. L., & Thibodeau, J. C. (2006). The effect of format and experience on internal control evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 21(9), 877 - 891.
- Bonner, E., & Lewis, B. L. (1990). Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research*, (28), 1-20.
- Brown, D. L., & Jones, K. T. (2011). Audit experience, accounting education and perceptions about the efficacy of Sarbanes-Oxley and the PCAOB. *Journal of Accounting and Finance*, 11(2), 58- 68.
- Bruwer, J. P., Smit, Y., Roux, S. L., & Siwangaza, L. (2020). Conceptualising the modern proactive internal auditor amidst the 4th industrial revolution: A literature review. *International Journal of Critical Accounting*, 11(6), 503-519.
- Carpenter, T., Durtschi, C., & Gaynor, L. M. (2002). The role of experience in professional skepticism, knowledge acquisition, and fraud detection, 1-28.
- Cengiz, C. (2020). İç denetimin etkinliğinin ve kalitesinin artırılması: Performansının ölçümünde bir model önerisi. *Denetisim*, (21), 82-97.
- Chanruang, S., & Ussahawanitchakit, P. (2011). Audit sustainability of CPAs in Thailand: Effect of audit planning competency and audit report quality. *International Journal of Business Research*, 11(6), 57-82.
- Chaveerug, A. (2011). The role of accounting information system knowledge on audit effectiveness of CPAs in Thailand. *International Journal of Business Strategy*, 11, 78-89.
- Chen, Y., Lin, B., Lu, L., & Zhou, G. (2020). Can internal audit functions improve firm operational efficiency? Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1167-1188.
- Chi, W., Myers, L. A., Omer, T. C. & Xie, H. (2010). *The effects of auditors' preclient and client specific experience on earnings quality and perceptions of earnings quality: Evidence from private and public companies in Taiwan*. 1-38.
- Choo, F., & Trotman, K. T. (1991). The Relationship between knowledge structure and judgments for experienced and inexperienced auditors. *The Accounting Review*, 66(3), 464-485.

- Christopher, J. (2019). The failure of internal audit: monitoring gaps and a case for a new focus. *Journal of Management Inquiry*, 28(4), 472-483.
- Chung, J., & Monroe, G. S. (2000). The effects of experience and task difficulty on accuracy and confidence assessments of auditors. *Accounting and Finance*, 40, 135-152.
- Coetzee, P. & Fourie, H. (2009). Perceptions on the role of the internal audit function in respect of risk. *African Journal of Business Management*, 3(13), 959-968.
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organizations. *Australian Accounting Review*, 54(20), 296-307.
- Cohen, J., & Kida, T. (1989). The impact of analytical review results, internal control reliability and experience on auditors' use of analytical review. *Journal of Accounting Research*, 27(2), 263 -276.
- Corama, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2006). The value of internal audit in fraud detection. *Journal of Accounting and Finance*, 48(4), 543-559.
- Çetinkaya, N. (2017). Risk odaklı denetimde denetim kalitesinin önemi ve bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 109-133.
- Çiftçi O. (2018). *Aracı kurumlarda iç denetim sisteminin etkinliği* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Marmara Üniversitesi, Bankacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Davies, M. (2001). The changing face of internal audit in local government. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 1(2), 15-26.
- Dellai, H., & Omri, M. A. B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in tunisian organizations, *Research Journal of Finance and Accounting*, (7), 208-221.
- Deran, A. & Alıcı, V. O. (2020), Büyükşehir belediyeleri ile bağlı idarelerde iç denetimin etkinliği: Mersin örneği, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(2), 13-28.
- De Smet, D., & Mention, A. (2011). Improving auditor effectiveness in assessing KYC/AMLpractices: Case study in a Luxembourgish context. *Managerial Auditing Journal*, 26(2), 182-203.
- Dinh T. H., Pham D. C., & Nguyen T. T. (2021). Factors affecting the internal audit effectiveness of steel enterprises in Vietnam, *Journal Of Asian Finance, Economics And Business* 8(1), 271-283.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.
- Donnell, E. O. (2002). Evidence of an association between error specific experience and auditor performance during analytical procedures. *Behavioral Research in Accounting*, 14, 180-195.
- Drogalas, G. A., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., & Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 16(4), 11-32
- Eden, D, & Moriah, L. (1996). Impact of internal auditing on branch bank performance: A field experiment. *Organizational Behavior and Human Decision Performance*, 68, 262-271.
- Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32, 160-176.
- Esendemir, E. (2011) Uluslararası denetim standartları ve Türkiye'deki düzenlemeler çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarında insan kaynakları yönetimi. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(2) 646-667.
- Eulerich, A., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing? A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* (MAB), (3/4), 83-93.
- Eulerich, M., Georgi, C., & Schmidt, A. (2020). Continuous auditing and risk based audit planning: An empirical analysis. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 17(2), 141-155.
- Fu, H., Tan, H., & Zhang, J. (2011). Effect of auditor negotiation experience and client negotiating style on auditors judgments in an auditor-client negotiation context. *Auditing: A Journal of Practice ve Theory American Accounting Association*, 30(3), 225-237

- Gaballa, A. S. M., & Ning, Z. (2011). An analytical study of the effects of experience on the performance of the external auditor. *International Conference on Business and Economics Research*, 1, 169 -179.
- Gökalp, B. (2013). *Kamu yönetiminde iç denetim etkinliğinin ölçülmesi* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gökten, P. O. (2017). Baumeister'in ego tükenmesi teorisi çerçevesinde denetçi yargısı. *İşletme Araştırmaları Dergisi* 9(4), 902-9015. DOI: 10.20491/isarder.2017.364.
- Gürdal, T., & Çıplak, V. (2014). Kamu kesiminde iç denetimin etkinliği, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 205-241.
- Hacıoğlu R. (2018). *Elementer sigortacılık sektöründe iç denetim fonksiyonunun etkinliğinin değerlendirilmesi ve bir uygulama* (Yayımlanmamış doktor tezi). İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hailemariam, Sh. (2014). Determinants of internal audit effectiveness in the public sector, case study in selected Ethiopian public sector offices. *Master Thesis in Accounting and Finance (M.Sc.) Jimma University, College of Business and Economics*.
- Hatunoğlu, Z. & Koca, N. (2020). Bağımsız denetçinin eğitim seviyesi ve mesleki tecrübesine göre mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(2), 1118-1134. DOI: 10.33437/ksusbd.735605.
- Hazaea, S. A., Tabash, M. I., Khatib, S. F. A., Zhu, J., & Al-Kuhali, A. A. (2020). The impact of internal audit quality on financial performance of Yemeni commercial banks: An empirical investigation. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, (11), 867-875.
- Hazaea, S.A., Zhu, J., Al-Matari, E.M., Senan, N.A.M., Khatib, S.F.A. & Ullah, S. (2021). Mapping of internal audit research in China: a systematic literature review and future research agenda. *Cogent Business ve Management*, 8(1), 1-23.
- Horngren, T. C., Foster, G. & Datar, M. S. (2000). *Cost accounting a managerial emphasis* (Tenth edition). Prentice Hall International, Inc., London.
- IIA. (2010). Measuring internal audit effectiveness and efficiency. *IPPF- Practice guide*. The Institute of Internal Auditors.
- IIA. (2011). *Practice advisories under international professional practice framework (IPPF)*.
- Intakhan, P., & Ussahawanitchakit, P. (2010). Roles of audit experience and ethical reasoning in audit professionalism and audit effectiveness through a moderator of stakeholder pressure: An empirical study of tax auditors in Thailand. *Journal of Academy of Business and Economics*, 10(5), 1-15.
- Islam, K. M., & Bhuiyan, A. B. (2021). Determinants of the effectiveness of internal shariah audit: Evidence from islamic banks in Bangladesh. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 8(2), 223-230.
- İşçi, V. (2019). *İç denetim etkinliğinin performans açısından değerlendirilmesi: İç denetçilerin bakışıyla kamu üniversitelerinde nitel bir araştırma* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Joshi P. L. (2021). Which factors affect the internal audit effectiveness in India?, *Indian Journal of Commerce ve Management Studies*, 12(2), 1-13.
- Kaplan, S. E., Donnell, E. O., & Arel, B. M. (2008). The influence of auditor experience on the persuasiveness of information provided by management. *Auditing: A Journal of Practice Ve Theory*, 27(1), 67-83.
- Kara, S. (2011). *İç denetimde risk yönetimi* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Karasioğlu, F. & Öztemiz, D. (2020). İç denetimin etkinliğini arttırmada yeminli mali müşavirlerin rolü. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (44), 1-12.
- Kasım, D. (2011). *İç denetim sistemlerinin bankaların verimliliği üzerindeki etkisi* (Yayımlanmamış doktora tezi). Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Kızılgöl, Ö., & İşgüden, B. (2011). Denetim riskinin belirlenmesinde mesleki yargının denetçiler tarafından kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(4), 1-34.

- Knapp, C. A., & Knapp, M. C. (2001). The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical procedures. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 25-37.
- Kozan, S. (2019). *Türkiye'deki devlet üniversitelerinin iç denetim etkinliğinin değerlendirilmesi* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Lehmann, C. M., & Norman, C. S. (2006). The Effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: An experimental investigation. *Behavioral Research in Accounting*, 18, 65-83.
- Lenz, R., Sarens, G., & Hoos, F. (2017). Internal audit effectiveness: Multiple case study research involving chief audit executives and senior management. *EDPACS*, 55, 1-17.
- Lewis D. (1999). *Papers in metaphysics and epistemology*. Cambridge University Press, 262-90.
- Libby, R., & Frederick, D. M. (1990). Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 348 - 367.
- Memiş, M. Ü. (2008). Etkin ve başarılı bir iç denetim için gerekli koşullar. *Mali Çözüm Dergisi*, (85), 75-91.
- Messier, W. F. (1983). The effect of experience and firm type on materiality/disclosure judgments. *Journal of Accounting Research*, 2, 611-618.
- Mihret, D. G., James, K., & Joseph, M. M. (2010). Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224 - 252.
- Mihret, D. G., & Yismaw A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Mizrahi, S., & Ness-Weisman, I. (2007). Evaluating the effectiveness of auditing in local municipalities using analytic hierarchy process (ahp): A general model and the Israeli example. *International Journal of Auditing*, 11, 187-210.
- Moyes, G. (2007). The differences in perceived level of fraud detecting effectiveness of SAS No. 99 Red flags between external and internal auditors. *Journal of Business and Economics Research*, 5(6), 9-26.
- Musah, A., Gapketor, E. D., & Anokye, F. K. (2018). Determinants of internal audit effectiveness in state-owned enterprises (soes) in Ghana. *The Journal of Accounting and Management*, (8), 52.
- Musig, P., & Ussahawanitchakit, P. (2011). Dynamic audit competency and the antecedents and consequences: Evidence from tax auditors in Thailand. *International Journal of Business Research*, 11(3), 47-75.
- Mustika, A. C. (2015). Factors affecting the internal audit effectiveness. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 12, 89-109.
- Nurdiono R., & Gamayuni, R. (2018). The effect of internal auditor competency on internal audit quality and its implication on the accountability of local government. *European Research Studies Journal*, 21(4), 426-434.
- Okutan K. (2016). *İç denetimin etkinliğini etkileyen faktörler* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Omar, N., & Abu Bakar, K. M. (2012). Fraud prevention mechanisms of Malaysian government linked Companies: An assessment of existence and effectiveness. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8(1), 15-31.
- Onay, A. (2020). Büyük veri çağında iç denetimin dönüşümü. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(1), 127-163.
- Öz M. (2015). *Üniversitelerde iç denetimin etkinliğinin artırılmasına yönelik bir alan araştırması* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Özdoğan, B., & Öncü, S. (2016). Türkiye'de iç denetim mesleğinin güncel durumu: Bir araştırma. *Yönetim ve Ekonomi*, 23(1), 19-33.
- Özer, G., Günlük, M., & Okutan, K. (2018). İç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin üst yönetim desteğinin ve iç denetimin bağımsızlığının iç denetimin etkinliği üzerindeki etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Özel Sayı), 590-613.

- Parlak, N. (2020). İç denetim sisteminin etkinliği ve verimliliğe etkisi: Özel sağlık kuruluşu personeli üzerine bir uygulama. *Denetisim Dergisi*, (20), 96-107.
- Pehlivanlı, D. (2008). *Kurumsal risk yönetimi temelli iç denetim ve Türkiye uygulamaları* (Yayımlanmamış doktora tezi). Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Pilcher, R., Gilchrist, D., & Singh, I. (2011). *The Relationship between internal and external audit in the public sector: A Case Study*.1-23.
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2008). Internal audit quality and earnings management. *Institute of Internal Auditors Research Foundation*, 1-42.
- Radu, M. (2012). Corporate governance, internal audit and environmental audit: Tthe performance tools in Romanian companies. *Accounting and Management Information Systems*, 11(1), 112-130.
- Rudhani, L. H., Vokshi, N. B., & Hashani, S. (2017). Factors contributing to the effectiveness of internal audit: Case study of internal audit in the public sector in Kosovo. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3(4): 91-108
- Russo, J. A. (2002). The effect of task experience on assessments of auditor expert potential. *IAER*, 8(3), 248 - 359.
- Sakour, A., & Laila, N. (2015). Internal audit effectiveness in libyan public enterprises: an approach to the development of a theoretical framework. *Global Business and Management Research: An International Journal*, 7(2), 12-18.
- Sarens, G. (2009). Internal auditing research: Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*, (13), 1-7.
- Sarıççek, R. & AYTEKİN, M. (2020). Türkiye'deki bağımsız denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarının analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (87), 89-106,
- Savouk, O. (2007). Internal audit efficiency and effectiveness evaluation principles. *Journal of Business Economics and Management*, 8(4), 275-284.
- Seol, I., Sarkis, J., & Lefley, F. (2011). Factor structure of the competency framework for internal auditing (CFIA) skills for entering level internal auditors. *International Journal of Auditing*, 15(3), 217-230.
- Sevim, Ş., & Eliuz, A. (2007). Denetim komitelerinin iç denetimin etkinliği üzerindeki rolleri ve İMKB'de bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36), 60-70.
- Shelton, S. W. (1999). The effect of experience on the use of irrelevant evidence in auditor's judgment. *The Accounting Review*, 74(2), 217-224.
- Shamki, D., & Alhajri, T. A. (2017). Factors influence internal audit effectiveness. *International Journal of Business and Management*, 12(10), 143-154.
- Shamsuddin, A., Manijegar, D. B., Kirupanangtan, K., Rahman, S., & Selvanathan, S. (2014). Factors that determine the effectiveness of internal audit functions in the malaysian public sectors. *International Journal of Business, Economics and Law*, 5(1), 9-17.
- Shoommuangpak, P., & Ussahawanitchakit, P. (2009). Audit strategy of CPAs in Thailand: How does it affect audit effectiveness and Stakeholder acceptance? *International Journal of Business Strategy*, 9(2), 136-157.
- Soylu, H. (2010). *İç denetimin yeni bir yaklaşım olarak kamu sektöründe uygulanması ve mevcut uygulamaların verimlilik ve başarısı: Türkiye örneği* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Sudsomboon, S., & Ussahawanitchakit, P. (2009). Professional audit competencies: The effects on Thai's CPAS audit quality, reputation, and success. *Review of Business Research*, 9(3), 66 - 85.
- Tackie, G., Marfo-Yiadom, E. & Achina, S. O. (2016). Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems. *International Journal of Business and Management*, (11), 184-195.
- Theofanis, K., Drogalas, G., & Giovanis, N. (2011). Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek Hotel Business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research* 4(1), 19-34.
- Tosun A. K.. & Acar, D. (2021). İç denetim etkinlik düzeyinin işletme verimliliği üzerine etkisi: BİST kapsamındaki imalat işletmelerinin yönetici algılarının değerlendirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve*

İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(2) , 1202-1224.

- Tubbs, R. M. (1993). The Effect of experience on the auditor's organization and amount of knowledge. *The Accounting Review*, 87(4), 783 – 801.
- Türetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: Operationalisation and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238–271.
- Udeh, S. N., & Nwadiakor, E. O. (2016). Evaluation of effectiveness of internal audit in the Nigerian public sector. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 3(4), 44-58.
- Unegbu, A. O., & Kida, M. I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public Sector management. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS)*, 2(4), 304-309.
- Ussahawanitchakit, A., & Intakhan, A. (2011). Audit professionalism, audit independence and audit effectiveness of CPAs in Thailand. *International Journal of Business Research*, 11(2), 1-11.
- Ussahawanitchakit, P. (2012). Audit independence of tax auditors in Thailand: Roles of ethical orientation, professional responsibility, stakeholder pressure, and audit experience. *Journal of Academy of Business and Economics*, 12(1), 1-11.
- Van Kuijk, B., & Paresi, V. (2020). Personality of internal auditors: An exploratory study in the Netherlands. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie (MAB)*, 94(3/4), 113–126.
- Vijayakumar, A. N., & Nagaraja, N. (2012). Internal control systems: Effectiveness of internal audit in risk management at public sector enterprises. *BVIMR Management Edge*, 5(1), 1-8.
- Wang, Y., Yu, L., Zhang, Z., & Zhao, Y. (2012). *Engaging audit partner experience and audit quality*. 1-48.
- Wright, A., & Wright, S. (1997). *The effect of industry experience on hypothesis generation and audit planning decisions*.
- Yılmaz, G. (2018). *İşletmelerde iç kontrol ve iç denetim etkinliğinin erp ile yönetimi* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yıldız, A. (2021). *İç denetimin uluslararası mesleki uygulama çerçevesine uyumu ve etkinliği: Bakanlıklar üzerinde bir araştırma* (Yayımlanmamış doktora tezi). Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Sakarya.

İnternet Kaynakları

- IIA. (2017). *The framework for internal audit effectiveness: The new International Professional Practices Framework (IPPF)*. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> (Erişim Tarihi: 25.03.2021).