

Research Article/Araştırma Makalesi

KÜLTÜRÜN İÇ DENETÇİ VE İÇ DENETİM ÜZERİNE ETKİSİ VE TÜRKİYE'DE İÇ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Meltem KUZUCU¹Sibel DOĞAN²Banu Tarhan MENGİ³

Submitted/Başyuru: 11.10.2019

Revised/Düzeltilme: 15.02.2020

Accepted/Kabul: 15.04.2020

Öz

Çalışmada, insanların içinde buldukları toplumunun kültüründen etkilendikleri gerçeğinden yola çıkılarak, iç denetçilerin de birey olarak şekillendikleri kültürü iç denetim faaliyetlerine taşıdıkları varsayımı araştırılmıştır. Çalışmanın amacı; kültürün iç denetçi ve iç denetim üzerindeki etkisini incelemektir. Etkinin ölçülebilmesi için Hofstede'nin kültür modeli kullanılmıştır. Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket uygulanmış ve anketler internet üzerinden gerçekleştirilmiştir. Bu amaçla araştırmaya özel olarak Google Forms üzerinden bir form tasarlanmış ve anket özel olarak kodlandırılmıştır. Anket formu kültürel sorular, denetim soruları ve kişisel sorular olmak üzere üç bölümden meydana gelmektedir. Araştırma evrenini Türkiye'de faaliyet gösteren iç denetçiler oluşturmaktadır. Tüm iç denetçilere ulaşımın imkansız olduğu düşünüldüğünden evren içinden CIA sertifikasına sahip iç denetçiler örneklem olarak seçilmiştir. Bireylere LinkedIn üzerinden ve ayrıca TIDE aracılığıyla elektronik posta ile çalışmanın konusu ve ankete çevrim içi gerçek zamanlı ulaşabilecekleri adres linki gönderilmiştir. Toplanan verilerle yapılan analizler sonucunda da güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, toplulukçuluk ve erillik boyutlarının iç denetim ve iç denetçi üzerinde kısmen etkisi olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç denetim, Kültür, Hofstede

Jel Sınıflandırması: G32, G34, M42

1 Yüksek Lisans Öğrencisi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, mltnkuzucu@gmail.com. ORCID ID: 0000-0003-3004-7005.

2 Araştırma Görevlisi, Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, sbldogan@windowslive.com. ORCID ID: 0000-0002-4707 1805.

3 Doçent Doktor, CIA, CFE, CGAP, CCSA, CRMA, Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, btarhan@marmara.edu.tr ORCID ID: 0000-0002-1803-8125.

To cite this article: Kuzucu, M., Doğan, S., Mengi B. T. (2020). Kültürün İç Denetçi ve İç Denetim Üzerine Etkisi ve Türkiye'de İç Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. *TIDE Academia Research*, 2(1), 33-70

INFLUENCE OF CULTURE ON INTERNAL AUDITOR AND INTERNAL AUDIT: A STUDY ON INTERNAL AUDITORS IN TURKEY

Abstract

In the study, based on the reality that the people are influenced under the culture of their own society, the assumption is analysed that the internal auditors also carry their behaviours being influenced personally by the culture to their auditing activities. Purpose of the study is to examine the influence of the culture on internal auditor and internal audit. Cultural model of Hofstede is used for the measurement of such influence. “Questionnaire method” is used as a method of data collection through internet. For this purpose, a customized form was designated on Google Forms and “the questionnaire” is encrypted. The questionnaire form is consisting of three parts which are questions regarding culture, audit and personal questions. Internal auditors employed in Turkey are chosen as “target group”. Certified internal auditors registered to TIDE (Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü – Turkey Internal Auditors Institute) are chosen as sample group, due to impossibility to reach all of the auditors. The subject of the study and an address link providing attendants to be able to online real time access to the related questionnaire are sent to each of the attendants via LinkedIn and by email through TIDE. And the results of the analyses show us that the dimensions of the power distance, uncertainty avoidance, collectivism and masculinity have limited influence on internal audit and internal auditors.

Keywords: Culture, Internal Audit, Internal Auditor, Hofstede

Jel Classification: G32, G34, M42

Extended Summary

Introduction

In general form, the research examines the effect of culture to internal audit and auditor. It has been investigated whether the internal auditors, which have the characteristics of the culture in which they grow, reflect the cultural effects on the internal audit activities, or not.

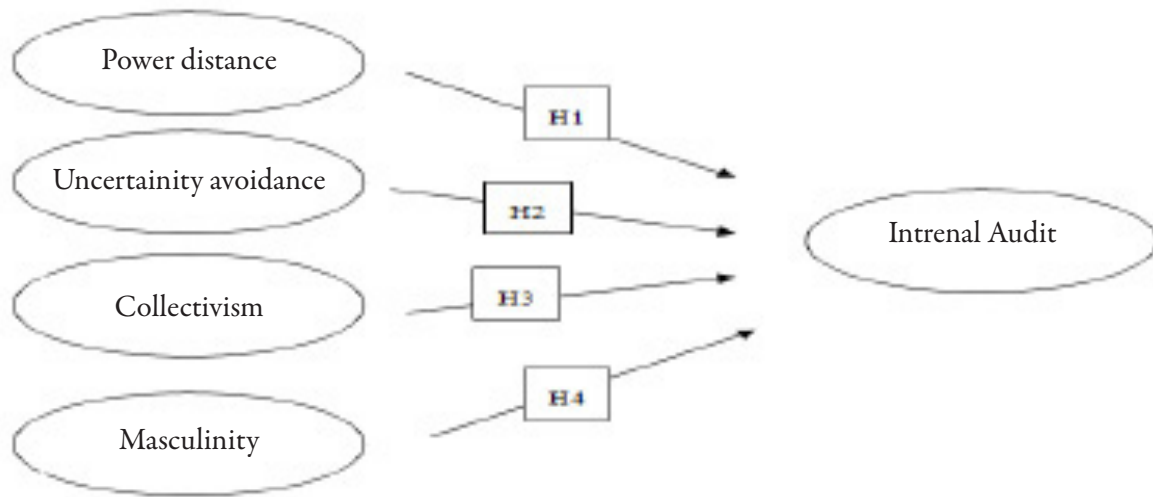
Literature Review

The research aims to be a comprehensive and guiding tool that examines the cultural effects on internal audit and auditor. Considering the studies of Hofstede, the purpose of the research is to determine the interaction of culture with internal audit and auditor. Most of the studies include independent audit activities and independent auditors. There are a lot of studies investigating the effect of culture on internal audit. These studies have examined the relationship between culture and audit activities in terms of cultural dimensions .

No comprehensive study has been found in terms of the interaction of internal audit and cultural differences. The existence of cultural impact on internal audit and internal auditors was investigated and highlighted possible differences in terms of cultural dimensions in order to eliminate the deficiency in the literature and the effects of possible differences in terms of their cultural dimensions were mentioned.

Methodology

A survey was conducted for the research. And the survey was filled using the internet. For this purpose, a survey was designed specifically for our research on google forms and the survey was specially coded. The survey consists of three parts: cultural questions, audit questions, and personal questions.



The hypotheses of the research;

H1: Power distance has an impact on internal audit and internal auditor.

H2: Uncertainty avoidance has an impact on internal audit and internal auditor.

H3: Collectivism has an impact on internal audit and internal auditor .

H4: Masculinity has an impact on internal audit and internal auditor .

In this research, Correlation Analysis to measure the relationship between the variables, Multiple Regression Analysis to determine the effect of independent variables on the dependent variable, and Independent Group T-Test and Variance Analysis (ANOVA) to determine the power distance according to demographic questions and the difference between the average scores of individualism and masculinity, were used. Reliability Analysis was used to determine the reliability of the scale, and Factor Analysis was used to determine its validity. To ensure the normality assumption, flatness and skewness values were used.

Conclusion

When everything is taken into account, although hypotheses were partially supported; it was revealed that feminine cultural characteristics was dominant among internal audi-

tors. It was concluded that the internal auditors' perception of power distance is low and the level of uncertainty avoidance is high. It was seen that the internal auditors have high collectivist culture. Furthermore, when the perspectives of the internal auditors regarding the audit are evaluated, the perspectives towards general internal audit are positive. Besides, the internal auditors' views on the internal audit profession are positive and their participation rates are high in terms of sub-dimensions. Also it was concluded that auditors are unstable in their perspectives on business internal audit.

The perception of general culture of the internal auditors has a positive effect, while the effect of masculine culture is negative. The power distance has also a negative effect on the general internal audit perception. The perception of general culture of the internal auditors has a positive effect, while the effect of masculine culture is negative. The power distance has also a negative effect on the internal auditors' perspectives on the internal audit profession. The perception of general culture of the internal auditors has a positive impact on the internal auditors' perspectives on internal audit of the enterprise. Uncertainty avoidance of internal auditors has positive effects on the perspectives of the internal auditors towards the internal audit of the enterprise. Collectivist culture of the internal auditors has positive effects on perspectives of the internal auditors towards the internal audit of the enterprise.

1. Giriş

“Kültür önemli mi?” sorusuna verilecek yanıt hiç beklemeden “Evet, tabii” olacaktır. Kültür kavramı toplulukların oluşmasında ve bir bütün haline gelmesinde temel bir unsur olarak başlıca rolü üstlenmektedir. Kültür, toplumları birbirinden ayıran ve farklılaştıran bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Kültürlerarası gerçekleştirilen araştırmalar, öğrenilmiş davranış kalıplarının ve değerler sisteminin toplumdan topluma değişim gösterdiğini ortaya koymaktadır.

Kültürün denetime etkisini araştıran birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar kültür ile denetim faaliyetleri arasındaki ilişkiyi kültür boyutları açısından incelemiştir. Yapılan çalışmalarda; denetim faaliyetleri sırasında gündeme gelen etik problemlerin birbirlerinden farklı kültürlerde farklı yapılardan oluşmakta olduğu; kültürel değerlerin, çevresel değişkenler ve denetim özellikleri üzerindeki etkilerinin belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi boyutlarında farklılıklar gösterdiği; bireycilik boyutunun iç kontrol sistemlerinde kültürel farklılıklar gösterdiği; güç mesafesi ve bireycilik boyutlarının hilelerin tespitinde etkili olduğu ve denetçinin denetim süresince içinde bulunduğu toplumun kültürel değerlerinden önemli ölçüde etkilendiği gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Yapılan çalışmaların birçoğu bağımsız denetim faaliyetlerini ve bağımsız denetçileri kapsamaktadır. İç denetim ile kültürel farklılıkların etkileşimi açısından kapsamlı bir çalışma bulunamamıştır. Bu açığın kapatılması amacı ile yapılan bu çalışmada iç denetim ve iç denetçiler üzerindeki kültürel etkinin varlığı araştırılmış ve kültürel boyutlar açısından olası farklılıkların etkilerine değinilmiştir.

Araştırmanın amacı; Hofstede'nin çalışmalarına uygun olarak yeni veriler elde etmek ve kültür ile iç denetim-iç denetçi arasındaki etkileşimi belirlemektir. Araştırmanın iç denetim-iç denetçi üzerindeki kültürel etkilerin incelendiği kapsamlı ve rehberlik görevini üstlenen bir araç olması hedeflenmiştir. Çalışmanın Türkiye’de bulunan iç denetim faaliyetlerinin kültürel boyutlar çerçevesinden incelenmesi ve çalışmanın uygulanacağı iç denetçilerinin CIA mesleki sertifikasına sahip bireyler üzerinden gerçekleştirilmesi bakımından diğerlerinden farklılık göstermesi öngörülmektedir.

Çalışmada kültürel değerlerin ölçülmesinde birçok eser olmasına rağmen dünyada kabul

görmüş Hofstede'nin kültür çalışmaları temel alınmış ve kültür boyutları ölçeği kullanılmıştır. Hofstede tarafından 1980'de geliştirilen kültürel farklılıklar teorisi; kültürel farklılıkların iç denetim gibi çeşitli mesleki uygulamaların geliştirilmesi ve işletilmesi üzerinde önemli etkileri olduğunu belirtmektedir. Etkileri ölçmek için kullanılan boyutlar; güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, erillik-dişillik ve bireycilik-toplulukçuluktur.

İç denetim uygulamasının temelinde, İç Denetçiler Enstitüsünün yayınladığı iç denetim mesleki uygulama standartlarının algılanışı ve uyumluluğu yer almaktadır. Standartların kullanımı ve uyumluluğu iç denetimin uygulanması için gereklidir. Uluslararası denetim literatüründe, bir ülkenin kültürünün denetim ortamını etkilediği ve denetim sonucunu etkileyebileceği varsayımı bulunmaktadır (Kosmala, 2007). Kültürel farklılıklar, farklı ülkelerdeki standartların kullanım ve uyum derecesini önemli ölçüde etkileyebilir (Wood, 1996). Her millete özgü olan kültürel ve çevresel faktörler, küresel denetim uyumlaştırmasının önündeki engelleri temsil ettiği sürece, bu faktörler ve denetim özellikleri arasında bir ilişki beklenmektedir.

2. Literatür İncelemesi

Kültür ve denetim ilişkisi üzerine yapılan deneysel ve deneysel olmayan çalışmalar söz konusudur. Genel olarak bakıldığında bu ilişki daha çok deneysel olmayan çalışmalar ile anlatılmaya çalışılmıştır. Bu çalışmaları incelerken birinci önceliğimiz kültür kavramının Hofstede'nin kültür modelinin kullanılarak incelenmesidir.

Denetim ile kültür arasındaki ilişkinin kurulmasından önce görülmektedir ki ilk olarak muhasebe kavramı ile kültür ilişkisi kurulmuş ve Hofstede'nin modeli üzerinden incelenmiştir. Bu çalışma 1988 yılında Gray tarafından ortaya konmuştur ve Gray ülkeler arasındaki muhasebe sistemlerinin farklılıklarını açıklamıştır (Gray,1988). Gray ikisi arasındaki ilişkiyi aşağıdaki gibi tanımlamaktadır:

“Uluslararası bağlamda kültür ve muhasebe sistemleri arasında bir ilişki bulunmaktadır. Burada ulusun kültürel değerleri ile muhasebe kültürünün değerleri arasındaki ilişkinin iyi bir şekilde aktarılması gerekir. Çünkü topluma ait kültürel değerler muhasebe sisteminin gelişimini direkt olarak etkilemektedir.” (Gray, 1988).

1993 yılında Hofstede'nin kültür modelini kullanarak Cohen, Pant ve Sharp uluslararası denetim faaliyetleri sırasında gündeme gelen etik problemlerin birbirlerinden farklı kültürlerde farklı yapılardan oluşmakta olduğunu vurgulamışlardır (Cohen, Pant ve Sharp, 1993).

1995 yılında Yamamura'da Hofstede'nin kültürel modelini kullanmış ve özellikle iki boyut (bireycilik ve güç mesafesi) üzerinde durarak çalışmasını gerçekleştirmiştir. Çalışmasında; Japon ve Amerikan denetçilerin, denetim planlaması ve denetim faaliyetlerinin uygulanması sırasındaki kültürel farklılıkların etkisini incelemiştir. Denetim kararları ve kültürel farklılıkların ilişkili olduğunu desteklememiştir (Yamamura, 1995, Aktaran: Erturan, 2007).

1996 yılında Tsui ve Gul çok uluslu muhasebe kurumlarında çalışmakta olan denetçilerde kültürel etkinin izlerini araştırmıştır. Çalışmalarının sonucunda kurumlarda yaşanan çatışma ortamlarında denetçilerin aldıkları kararlarda etik değerlerin ve kültürel farklılıkların etkili olduğunu vurgulamışlardır (Tsui ve Gul, 1996). Aynı yıl içerisinde yapılan bir diğer çalışma ise Wood tarafından gerçekleştirilen kültürel değerlerin, çevresel değişkenler ve denetim özellikleri üzerindeki etkilerini inceleyen çalışmadır. Bu çalışmada Wood Hofstede'nin güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınma boyutunu ele almıştır (Wood, 1996).

1997 yılında Kachelmeier ve Shehata çalışmalarında Hofstede'nin kültür modelini temel olarak bireycilik boyutu üzerinde yoğunlaşp iç kontrol çerçevesinde denetçi kararlarını incelemiştir. Bu çalışmada daha çok iç denetçilere ağırlık verilmiştir ve araştırmanın sonucunda denetim tabanlı olarak oluşturulmuş olan iç kontrol sistemlerinin kültürel farklılıklardan etkilenebilmekte olduğu görüşüne varılmıştır (Kachelmeier ve Shehata, 1997).

2003 yılında Chan, Lin ve Lan Mo tarafından yapılan çalışmada ise muhasebe hilelerinin tespitinde denetçiler üzerindeki kültürel farklılıkların etkisi araştırılmıştır. Çalışmalarında, Hofstede'nin modelinde yer alan güç mesafesi ve bireycilik boyutlarının hilelerin tespitinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır (Chan, Lin ve Lan Mo, 2003).

2007 yılında Kosmala tarafından gerçekleştirilen çalışmada ise denetimde bağımsızlık unsuru üzerindeki kültürel etki incelenmiştir. Araştırmada kültürel farklılıkların ve bireysel yorumlamaların denetim faaliyetlerinin bağımsızlığını etkilediği vurgulanmıştır (Kosma-

la, 2007). Yine aynı yılda ülkemizde Erturan tarafından gerçekleştirilen araştırmada kültürün denetçi ve denetim süreçleri üzerindeki etkisi incelenmiştir ve sonuç olarak denetçinin denetim süresince içinde bulunduğu toplumun kültürel değerlerinden önemli ölçüde etkilendiği saptanmıştır (Erturan, 2007).

2008 yılına geldiğimizde Hope, Kang, Thomas ve Yoo tarafından yapılan çalışmada kurumların denetçi seçimleri ile kültürleri arasındaki etkileşimin incelendiği görülmektedir. Yapılan çalışma kapsamında incelenen ülkelerin büyük çoğunluğunda kültürel faktörlerin denetçi seçiminde etkili olduğu sonucuna varılmıştır (Hope, Kang, Thomas ve Yoo, 2008).

2009 yılında Hughes, Sander, Higgs ve Cullinan'ın gerçekleştirmiş olduğu çalışmalarında ise kültür boyutlarının (belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi, bireycilik) denetim sistemleri üzerindeki etkileri incelemişlerdir. Sonuç olarak ise risk değerlendirme süreçlerinde kültür boyutlarının etkisinin varlığı görülmüştür (Hughes, Sander, Higgs ve Cullinan, 2009).

2011 yılında Abdolmohammadi ve Sarens çalışmalarında Hofstede'nin kültürel boyut ve farklılıklarının iç denetim sistemi üzerindeki etkilerini incelemişlerdir ve sonuç olarak belirsizlikten kaçınma boyutu ile iç denetim faaliyetleri arasında ters yönlü bir ilişkinin varlığından bahsetmişlerdir (Abdolmohammadi ve Sarens, 2011).

2014 yılında Alzeban tarafından Suudi Arabistanda gerçekleştirilen çalışmada, kültür boyutlarının iç denetimin kalitesine olan etkisi incelenmiştir. Çalışmada, güç mesafesinin ve belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olarak görüldüğü kurumlarda iç denetim kalitesinin düşük olduğuna dair kanıtlar ortaya konulmuştur. Bunun yanında bireycilik özelliklerinin yüksek olarak görüldüğü kurumlarda iç denetim kalitesinin de yüksek olduğu aktarılmıştır (Alzeban, 2014).

2015 yılında Erturan ve Bekar gerçekleştirdikleri çalışma ile denetçilerin meslek etiği algılarını Hofstede'nin kültür boyutları çerçevesinde incelemişlerdir. Araştırma sonucunda denetçilerin denetim süreçlerinin her aşamasında kültürel unsurlardan etkilendiklerini ve bunun meslek etiğine de etkilerinin olduğunu ortaya koymuşlardır (Erturan ve Bekar, 2015).

2016 yılında ise Tosunoğlu ve Yeşilçelebi tarafından ülkemizde gerçekleştirilen çalışma

kapsamında kültürün iç denetim üzerindeki etkileri muhasebe meslek mensupları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu çalışmanın sonucunda ise elde edilen bulgu, kültür boyutlarından belirsizlikten kaçınma ile iç denetim faaliyetleri arasında negatif yönlü bir etkileşimin olmasıdır. (Tosunoğlu ve Yeşilçelebi, 2016).

Yapılan çalışma ile hedeflenen Türkiye’de iç denetim ve iç denetçiler üzerindeki kültürün dört boyutunun etkilerini ölçmektir. Literatür incelendiğinde yapılan çalışmaların çoğu bağımsız denetim ve bağımsız denetçileri kapsamaktadır. Çalışma Türkiye’de bulunan iç denetim faaliyetlerini kültürel boyutlar çerçevesinden incelemektedir çalışmanın uygulanacağı iç denetçiler CIA mesleki sertifikasına sahiptirler. Bu açıdan çalışmanın diğerlerinden farklılık göstermesi öngörülmektedir.

2.1. Kültür Tanımı

Kültür kavramının oldukça uzun ve ilginç bir tarihçesi bulunmaktadır. Birden çok tanımı yapılmakla birlikte, aslında en az anlaşılan kavramlardandır. (Bostan, 2016). 1952 yılında Kroeber ve Kluckhohn yayımladıkları kitapta kültürün birbirinden farklı 164 tane anlamına ve tarihsel gelişimine yedi ayrı grupta yer vermişlerdir. Kroeber ve Kluckhohn’ın tanımlarına göre kültür, “Cultura” sözcüğünden gelmektedir. (Yiğit, 2014). Cultura, “işleme, ekip biçme, çiftçilik, tarım; (zihin,ruh) terbiye, yerleştirme; (şahıs) hürmet gösterme” anlamlarında kullanılmaktadır. (Kabaagaç ve Alova, 1995). Cultura kelimesi Türkçeye ise “kültür” ya da “ekin” olarak çevrilmektedir. (Hançerlioğlu, 2002).

Taylor tarafından kültür; “Bir toplumun üyesi olarak, insanoğlunun öğrendiği bilgi, sanat, gelenek görenek ve benzeri şekildeki yetenekleri, becerileri ve alışkanlıkları içine alan karmaşık bir bütündür.” olarak tanımlanmaktadır. (Güvenç, 2011). Marx ise kültür kavramını açıklamak için, “Doğanın yarattıklarına karşılık, insanların yarattığı her şeydir.” tanımını kullanmıştır. (Alexander ve Saidman, 2009).

2.2. Hofstede’nin Kültür Modeli

Toplumların kültür özellikleri incelenirken en çok kullanılan kaynak Hofstede’nin sınıflandırmasıdır. Hofstede bu çalışmayı 1967 ve 1973 yılları arasında kırk ülkede IBM çalışanlarına 100.000 üzeri anket çalışması yaparak ve bunları Konfüçyüs dinamizmine bağlı

başka bir ölçekle destekleyerek çeşitli sonuçlar elde etmiştir.(Almagtome, 2015) Araştırma sonucunda kültürel değerlerin, kültür farklılarında önemli bir ölçüt oluşturduğu sonucuna ulaşılmıştır. Hofstede'nin kültür boyutları için kullandığı sınıflandırma; bireycilik-toplulukçuluk, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve erillik-dişillik olarak dört ana grup olarak belirtilebilir (Dinç, 2015).

Bireycilik-Toplulukçuluk: Boyut kişilerin benliği “ben” ya da “biz” kelimelerini kullanarak tanımlaması sonucu oluşmuştur (Hofstede, 1980). Boyut özelliklerini incelediğimizde kişiler ve topluluk arasındaki ilişkinin, kültürel değerlere göre değişebilen yapısıyla, toplulukların ayırt edici özelliklerinden biri olduğu vurgulanmaktadır. Bazı kültürler, toplulukların çıkarlarını kişilerin çıkarlarından üstün tutmaktadırlar, bunlar “toplulukçular” olarak adlandırılmaktadır. Bazı kültürlerde ise kişisel çıkarlar her zaman toplumsal çıkarların önünde gelmektedir, bu tarz kültürler de “bireyci toplumlar” olarak adlandırılmaktadır (Hofstede, Pedersen ve Hofstede, 2002).

Güç Mesafesi: Güç mesafesi, gücün belli bir toplumun bireyleri arasında neden olduğu mesafe ile ilgilidir. Oluşan mesafe toplulukların özellikleri ve kuralları çerçevesinde gerçekleşmekte ve topluluk tarafından kanıksanmış olan güç seviyesindeki farklılıklar, süreç içerisinde benimsenerek, kurumsallaşmaktadır (Tüz, 2004). Kısaca hiyerarşik yapının varlığı ya da yokluğu durumlarını içerdiği söylenebilir. Toplumsal açıdan bakıldığında, bu boyutun ifade ettiği ana fikir, farklı toplulukların, kişiler arasında var olan eşitsizliklere ve adil olmayan güç dağılımına karşı geliştirmiş oldukları farklı çözüm yöntemleridir (Hofstede, Pedersen ve Hofstede, 2002).

Belirsizlikten Kaçınma: Bireylerin belirsiz veya bilinmeyen olaylara karşı hangi düzeyde uyum gösterebildiklerini ortaya koyan yapısal ve zihinsel düzenlerini içinde barındırmaktadır (Karakaya, Ay ve Gürel, 2013). Toplulukların yaşamlarını şekillendiren resmi kuralların ve kontrol sistemlerinin çokluğu, standart prosedürler ve planlar, uzmanlık ve kariyer sürekliliğine verilen önem, bireylerin risk alma eğilimleri, çoğunluğun eğilimlerinden sapan düşünce ve davranış biçimlerine anlayış gösterme derecesi, belirsizlikten kaçınma seviyesi yüksek ve düşük olan kültürlerle göre farklılık göstermektedir (Sığırı ve Tıgılı, 2006).

Erillik-Dişilik: Erillik-dişilik boyutunda cinsiyete dayalı modellenmelerin topluluklardaki

yansımalarına değinilmektedir. Erillik boyutu, kültürlerde erkeklere ait olduğu düşünölen yani erkeksi olarak adlandırılan davranış kalıplarının toplumda ön plana çıkma derecesidir. Dişilik boyutu ise, bir kültürde kadınlara ait olduğu düşünölen yani kadınsı olarak adlandırılan davranış kalıplarının toplumda ön plana çıkma derecesidir (Hofstede, 1980).

2.3. İç Denetim ve İç Denetçi

İç denetim faaliyetinin, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından belirlenen tanımını şöyledir:

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur.” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2018).

İç denetçiler ise kurumun kendi bünyesinde çalışan üyelerdir. Kurmay bir görevleri olan iç denetçiler, kurum içinde üst yönetime bağılı olarak çalışmalarını sürdürürler. İç denetçiler, iç denetimin ilgilenmesi gereken (risk yönetimi, kontrol ve kurumsallık) üç temel alan hakkında danışma ve denetimler yaparak yönetime yardımcı olan kişilerdir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016).

2.4. Kültür ve İç Denetim İlişkinin Kurulması

İç denetim faaliyetleri kurumlara ve kurumların içinde buldukları kültürel sistemlere göre şekillenmektedir. İç denetimin ilgilenmesi gereken üç temel alan ile kültür ilişkilendirilmesi yapılması gerekirse;

Kurumsal Yönetim: Sawyer’s, kurumsal yönetim anlayışında küresel olarak kabul edilen bir modelin bulunmadığını ve kurumların bulunduğu ülke kanunları, düzenlemeleri ve geleneksel iş uygulamalarına bağılı olarak değışen kurumsal yönetim nedeniyle böyle bir modelin var olmasının beklenmemesi gerektiğini vurgulamıştır (TİDE, 2016a).

Risk Yönetimi: İç denetçiler risk yönetimi kapsamında kurumun taşıdığı tüm risklerin tanımlandığından, değerlendirildiğinden ve raporlandığından emin olmak için denetimler gerçekleştirirler (TİDE, 2016c). Sawyer’s, risk yönetiminin kurumlara göre şekillendirilmesi gerektiğini ve yönetim, kültür ve süreçlerin entegre edilmesi gerektiğini vurgulamış-

tır (TİDE, 2016a). Hofstede'nin çalışmalarında belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda, kurumlarda yüksek risk kontrolleri görülmekte olduğu açıktır. Çünkü bu tür toplumların risk alma dereceleri düşüktür bu da risk yönetimi açısından iç denetçilerin daha dikkatli ve titiz bir denetim faaliyeti gerçekleştirilmesini gerektirmektedir. Bunun yanı sıra toplulukçu kültürlerde yer alan bireylerin kişisel ilişkilerini bozmamak için yöneticilerin beklentilerine yönelik denetim faaliyetlerinde bulunacaklarını ve böylece riskleri belirlemekte yetersiz kalacakları da söylenebilir.

İç Kontrol: Hofstede yönetim kontrol sistemlerinin, temel kültürel etkileri yansıttığını ve içinde geliştiği kültürün unsurlarını ortaya koyduğunu savunmuştur (Hofstede, 1991). Sawyer's, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol modellerinin oluşturulması ve kullanılmasında katı modellerin kullanılmasından çok kurumlara ve buldukları çevreye göre düzenlenmeleri gerektiğini savunmuştur. İç denetçilerin bunları katı bir şekilde uygulamalarına kurumlardan tepkiler gelebileceğini vurgulamıştır. İç denetçilerin bu tarz modelleri organizasyona uyum sağlayacak şekilde entegre etmeleri gerekmektedir (TİDE, 2016a). Bunların sonucunda iç denetim faaliyetinin kapsamını oluşturan kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol faaliyetlerinde kesin bir uygulama söz konusu değildir. Kullanılan modeller kurumlara göre şekillenmekte ve kurumların içinde bulunduğu kültürel değerlerden etkilenmektedir.

İç denetçilerin ve iç denetim kurumlarının uyması gereken etik ilkeler ve davranış kalıpları dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik olarak sınıflandırılmaktadır (TİDE, 2019). Dürüstlük kavramı tüm toplumlar için aynı şekilde anlaşıldığı halde toplulukçu toplumlarda bireylerin çalıştıkları kuruma olan bağlılıkları daha yüksekken bireyci kültürlerde ise çalışanlar kuruma bağlılık göstermezler. Bu durum bireylerin, iç denetim mesleği ve işletme açısından yüz kızartıcı eylemde bulunma, işletmenin etik hedeflerine saygı duyma ve katkıda bulunma şeklindeki dürüstlük ilkesi üzerinde etkili olabilmektedir.

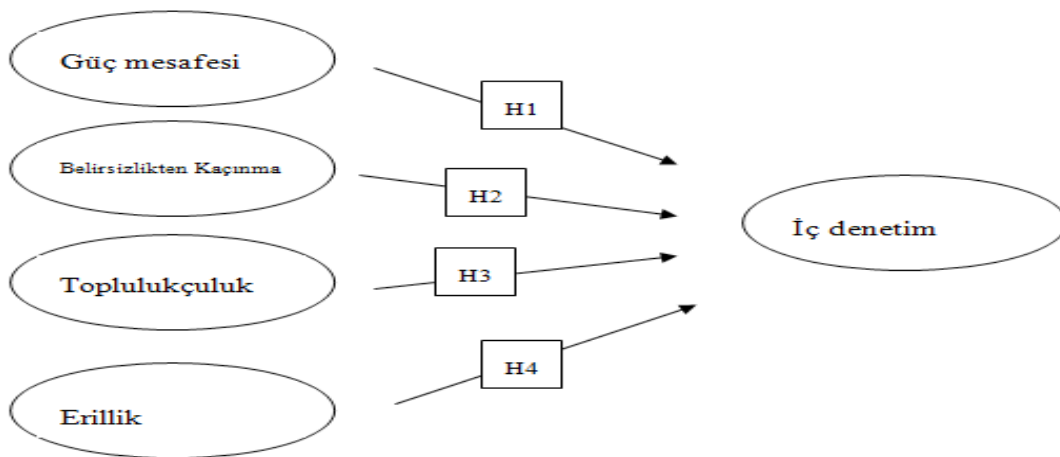
İç denetçiler tarafsız olmalı ve iç denetim faaliyetlerini de bağımsız bir şekilde yürütmelidirler. Hofstede'ye göre ise güç mesafesinin yüksek görüldüğü toplumlar da güçlü insanlar kendilerinden daha güçsüz olan kişileri etkilemeye çalışırlar. Bunu iş yaşamı açısından değerlendirirsek üst kademedeki yer alan bireyler kendilerine bağlı çalışan personeli etkilemeye çalışmaktadır. Bu durumda, güç mesafesinin yüksek olduğu topluluklarda iç denetçilerin her zaman tarafsız olması, objektif davranması mümkün olmayabilir.

Hofstede'nin çalışmaları sonucunda belirsizlikten kaçınma seviyesi düşük olan topluluklarda çalışanların işverenlerine karşı olan sadakatleri düşükken belirsizlikten kaçınma derecesi yüksek olan topluluklarda çalışanların işverenlerine karşı yüksek sadakat gösterdikleri görülmektedir. Bu durum iç denetçilerin gizlilik ilkesini uygulamada kültürel etki altında kalabileceğinin bir örneğidir. Çünkü kuruma ve işverene bağlılık göstermeyen bireylerin kurum hakkında elde ettikleri bilgileri açığa çıkarma oranının yüksek olduğu varsayılmaktadır.

Yetkinlik ilkesi bilgi, beceri ve deneyimden bahsetmektedir. Deneyim kavramı iç denetçilerin zamanla gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri ile orantılı olarak ilerlemektedir. Ancak görülmektedir ki iç denetçiler için eğitim sürekli olarak devam etmelidir. Hofstede bireyci veya toplulukçu toplumlarda eğitim kavramı arasındaki farkları ortaya çıkarmıştır. Ona göre bireyci toplumlarda eğitim süreklidir. Bireyler yaşamları boyunca öğrenme ve öğretme olgularına pozitif yaklaşırlar. Bilginin değerli olduğuna dair bir inanç vardır ve paylaşılması gerektiğine inanılmaktadır. Toplulukçu kültürlerde ise bilgi okul döneminde alınır. İş yaşantısına dahil olmuş kişiler için yeni bilgiler edinmek, eğitim hayatına devam etmek pek iç açıcı bir süreç değildir. Ayrıca bilginin paylaşılmasındansa bireysel olarak saklanması önemlidir.

3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın modeli aşağıdaki şekildedir:



Şekil 1: Araştırmanın Kavramsal Modeli

Araştırmanın hipotezleri aşağıdaki şekilde kurulmaktadır:

H1: Güç mesafesinin iç denetim ve iç denetçi üzerinde bir etkisi vardır.

H2: Belirsizlikten kaçınmanın iç denetim ve iç denetçi üzerinde bir etkisi vardır.

H3: Toplulukçuluğun iç denetim ve iç denetçi üzerinde bir etkisi vardır.

H4: Erilliğin iç denetim ve iç denetçi üzerinde bir etkisi vardır.

Değişkenler arasındaki ilişkiyi ölçmek için Korelasyon Analizi, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisini tespit etmek için Çoklu Regresyon Analizi ve demografik sorulara göre güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, toplulukçuluğun ve erilliğin ortalama puanları arasındaki farklılığı tespit etmek için ise Bağımsız Grup T Testi ve Varyans Analizi (ANOVA) parametrik testleri kullanılacaktır. Ölçeğin güvenilirliğini belirlemek için Güvenilirlik Analizi ve geçerliliğini belirlemek için ise Faktör Analizi uygulanacaktır. Normallik varsayımını sağlamak için ise basıklık ve çarpıklık değerlerinden faydalanacaktır.

Kültür Ölçeği: Çalışmaya katılan deneklerin kültürel yapılarını ölçmek için Hofstede'in kültürel boyutlarını belirlemeye yönelik olarak kullandığı ölçeğin, Wu tarafından 2006 yılında gerçekleştirilen geçerlilik ve güvenilirliği test edilmiş versiyonu kullanılmıştır (Wu, 2006 aktaran Yüksel, 2013). Var olan kültür ölçeğinin iç denetçilere hitap etmesi için sorular üzerinde küçük değişimler gerçekleştirilmiştir. Kültürü ölçmek üzere oluşturulmuş ölçekte dört boyut bulunmaktadır.

Erillik Boyutu: Ölçekte bulunan 1,2,3,4 ve 5'inci sorularla ölçülmüş olup güvenilirlik katsayısı 0,86'dır. Yüksek değerler eril kültürün; düşük değerler ise dişi kültürün baskın olduğunu göstermektedir.

Güç Mesafesi Boyutu: Ölçekte bulunan 6,7,8,9 ve 10'uncu sorularla ölçülmüş olup güvenilirlik katsayısı 0,73'dür. Yüksek değerler güç mesafesi algısının yüksek; düşük değerler ise, güç mesafesi algısının düşük olduğunu göstermektedir.

Belirsizlikten Kaçınma Boyutu: Ölçekte bulunan 11, 12, 13, 14 ve 15'inci sorularla ölçülmüş olup güvenilirlik katsayısı 0,85'dir. Yüksek değerler belirsizlikten kaçınma seviyesinin

yüksek; düşük değerler ise belirsizlikten kaçınma seviyesinin düşük olduğunu göstermektedir.

Toplulukçuluk Boyutu: Ölçekte bulunan 16, 17, 18, 19'uncu soruların ters kodlanmasıyla ölçülmüş olup güvenilirlik katsayısı 0,85'dir. Yüksek değerler toplulukçu kültürün; düşük değerler bireyci kültürün baskın olduğunu göstermektedir.

İç Denetim Ölçeği: İç denetçilere iç denetim sistemi hakkında yöneltilecek sorular ise Özdoğan ve Öncü'nün 2016 yılında gerçekleştirdikleri araştırmadan alınmıştır (Özdoğan ve Öncü, 2016).

3.1 Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Bu başlık altında iç denetçilerin cinsiyet, yaş, işletmelerinde çalışma süreleri, medeni durum ve eğitim düzeylerinin frekans ve yüzde dağılımları değerlendirilmektedir.

Tablo 1: Demografik Özelliklerin Tanımlayıcı İstatistikleri

		Frekans (n)	Yüzde (%)
Cinsiyet	Erkek	230	82,1
	Kadın	50	17,9
	Toplam	280	100,0
Yaş	24-32 yaş	53	18,9
	33-41 yaş	174	61,9
	42 yaş ve üzeri	53	18,9
	Toplam	280	100,0
İşletmede Çalışma Süresi	1 yıldan daha az	1	0,4
	1-5 yıl	144	51,4
	6-10 yıl	74	26,4
	11-15 yıl	41	14,6
	16 yıl ve daha fazla	20	7,1
	Toplam	280	100,0
Medeni Durum	Evli	193	68,9
	Bekar	87	31,1
	Toplam	280	100,0
Eğitim Düzeyi	Lisans	121	43,2
	Yüksek Lisans	141	50,4
	Doktora	18	6,4
	Toplam	280	100,0

3.2. Faktör ve Güvenilirlik Analizine İlişkin Bulgular

Faktör analizi ile “Kültür Ölçeği”, “İç Denetçi ve İç Denetim ölçeklerinin alt boyutlarını tespit etmek ve geçerliliğini belirlemek için faktör yüklerini hesaplamak, ölçeklerin güvenilirliklerini belirlemek amaçlanmaktadır.

Tablo 2: Kültür Ölçeğine İlişkin Faktör ve Güvenilirlik Analizi Sonuçlar

KÜLTÜR ÖLÇEĞİ	MADDELER	Faktör Yükleri	Varyans Yüzdesi	Cronbach Alfa	N
ERİLLİK BOYUTU	4. Denetsel sorunları çözmede erkekler doğaları gereği kadınlara göre daha başarılıdır.	0,852	25,738	0,899	5
	1. İç denetimde bir kadın yerine bir erkeğin yönetici olmasını tercih ederim.	0,844			
	2. Bana göre erkeklerin iç denetim alanında mesleki bir kariyere sahip olması, kadınların sahip olmasından daha önemlidir.	0,814			
	3. Kadınlar denetsel bir sorunla karşılaştıklarında genellikle duygularının etkisi altında kalırken erkekler soruna genellikle soğukkanlılıkla yaklaşırlar.	0,807			
	5. Bana göre evli çiftlerde kadınların kariyer olarak iç denetimi seçmesinden erkeklerin seçmesi daha önemlidir.	0,765			
BELİRSİZLİKTE KAYINMA BOYUTU	14. İç denetçiler için işleyiş ile ilgili talimatlar önemlidir.	0,801	20,856	0,871	4
	13. Kurallar ve düzenlemeler önemlidir. Çünkü bunlar kurumun iç denetçilerden neler beklediğini gösterir.	0,801			
	12. İş gereksinimlerinin ve ayrıntılı açıklanmış talimatların olması önemlidir. Böylece iç denetim çalışanları kendilerinden nelerin beklendiğini her zaman bilebilirler.	0,748			
	15. Bence standart işletme prosedürleri işi yapan iç denetçilere yardımcıdır.	0,700			
TOPLULUKÇULUK BOYUTU	18. İç denetçilerin grup olarak mutluluğu bireysel mutluluktan daha ön planda tutulmalıdır.	0,733	14,939	0,779	3
	17. İç denetim biriminin başarısı bireysel iç denetçi başarısından daha önemli olmalıdır.	0,631			
	19. İç denetçiler birimin mutluluğunu göz önüne aldıktan sonra kendi hedefleri peşinde koşmalıdır.	0,602			

GÜÇ MESAFESİ BOYUTU	8. İç denetim yöneticileri çalışanlarının görüşlerini nadiren sormalıdırlar.	0,708	10,081	0,512	2
	6. İç denetim yöneticileri çoğu kararı astlarına danışmadan almalıdırlar.	0,685			
<i>KMO= 0,798, Bartlet Sphericity Test (X²)=1852,812 p=0,000, Toplam Varyans Yüzdesi=71,614, Genel Cronbach Alfa Değeri=0,757</i>					

“Kültür Ölçeği” Kaiser-Meyer-Olkin değeri (KMO=0,798) ve Bartlet Sphericity testi p değerine (0,0000,01) göre faktör analizi için uygundur. Analiz sonucunda 4 ifade faktör yükü %50'nin altında çıktığı için bu analize ve daha sonraki analizlere dahil edilmemektedir. Ölçekteki 1 ifade ise tek faktör içerisinde yer aldığı için analize dahil edilmemesi kararına varılmaktadır. Tüm bunlar sonucunda 4 faktör elde edilmektedir.

Tablo 3: İç Denetim ve İç Denetçi Ölçeğinin Faktör ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları

İÇ DENETÇİ VE İÇ DENETİM ÖLÇEĞİ	MADDELER	Faktör Yükleri	Varyans Yüzdesi	Cronbach Alfa	N
Mesleğe Yönelik Bakış Açılı	28. İç denetçi olarak etik ilkelerine tamamen bağlıyım.	0,780	35,195	0,822	5
	24. Kurum yöneticileri için iç denetim ve iç denetçiler bir danışmanlık kaynağıdır.	0,775			
	25. İç denetçiler kurum içinde kurumsal yönetim sağlanmasında önemli katkı sağlar.	0,759			
	29. İç denetçi olarak uluslararası iç denetim standartlarına hakimim.	0,705			
	20. İç denetim birimi bağlı olduğu üst departmanlarla ve yöneticilerle sürekli iletişim halindedir.	0,653			
İşletme İç Denetimine Yönelik Bakış Açılı	21. Çalıştığım iç denetim biriminin yeterince verimli olduğunu düşünüyorum.	0,721	21,743	0,624	4
	26. İç denetçiler günümüz istek ve ihtiyaçlarına uyum sağlayabilmektedir.	0,670			
	27. İşletmemizde iç denetim faaliyetleri uluslararası iç denetim standartları ile tam uyumludur.	0,669			
	23. İç denetim biriminin standart denetim raporu sunması yeterlidir.	0,614			
<i>KMO= 0,789, Bartlet Sphericity Test (X²)=906,772, p=0,000, Toplam Varyans Yüzdesi=56,939, Genel Cronbach Alfa Değeri=0,786</i>					

“İç Denetim ve İç Denetçi Ölçeği” Kaiser-Meyer-Olkin değeri (KMO=0,789) ve Bartlet Sphericity testi p değerine (0,0000,01) göre faktör analizi için uygundur. Analiz sonucunda 1 ifade faktör yükü %50'nin altında çıktığı için bu analize ve daha sonraki analizlere dahil edilmemektedir.

3.3. Normal Dağılıma İlişkin Basıklık ve Çarpıklığa İlişkin Bulgular

Bu başlık altında ölçek ve alt boyutlarının ortalama ve standart sapma değerleri ile değişkenlerin normal dağılım varsayımına uyup uymadığını belirlemek için basıklık ve çarpıklık değerlerinden faydalanılmaktadır.

Tablo 4: Ölçek ve Alt Boyutlarının Ortalama ve Standart Sapma Sonuçları ile Normal Dağılıma İlişkin Basıklık ve Çarpıklık Sonuçları

			Çarpıklık		Basıklık	
			İstatistik	Std. Hata	İstatistik	Std. Hata
Genel Kültür Algısı	2,97	0,457	0,172	0,146	0,714	0,290
Erillik Boyutu	2,00	0,902	0,719	0,146	-0,254	0,290
Güç Mesafesi Boyutu	1,64	0,637	1,028	0,146	1,018	0,290
Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	4,24	0,565	-0,707	0,146	0,969	0,290
Toplulukçuluk Boyutu	3,83	0,828	-0,838	0,146	0,786	0,290
Genel İç Denetim Algısı	3,97	0,460	-0,607	0,146	-0,143	0,290
Mesleğe Yönelik Bakış Açıları	4,44	0,470	-0,726	0,146	-0,086	0,290
İşletme İç Denetime Yönelik Bakış Açıları	3,39	0,655	-0,271	0,146	0,227	0,290

İç denetçilerin genel kültür algısının ortalama değeri =2,970,457 olarak belirlenmektedir. Bu durum iç denetçilerin kültür algısının belirsiz olduğunu ortaya koymaktadır. Genel kültür algısı değişkeninin basıklık ve çarpıklık istatistikleri -1,5,+1,5 arasında bir değer aldığı için normal dağılım şartına uymaktadır.

3.4. Fark Testlerine İlişkin Bulgular

Cinsiyet, medeni durum, yaş, işletmede çalışma süresi, eğitim düzeyine göre genel kültür algısı, alt boyutları olan erillik, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, toplulukçuluk, genel

iç denetim, alt boyutları olan mesleğe yönelik bakış açıları, işletme iç denetime yönelik bakış açıları ortalama puanları arasında farklılığı test etmek için belirli testler kullanılmakta ve sonuçlar değerlendirilip yorumlanmaktadır.

Cinsiyete Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin T Testi Sonuçları

Bağımsız Grup T testi sonuçları incelendiğinde, genel kültür algısı değişkeni ve erillik boyutu değişkeni puanları cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Ortalama değere bakıldığında erkek iç denetçilerin kadın iç denetçilere göre genel kültür algısı ve eril kültür özellikleri daha yüksektir.

Yaşa Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Testler sonucunda; 24-32 yaş arasında olan iç denetçilerin, 33-41 yaş arasında olan iç denetçilere göre; 24-32 yaş arasında olan iç denetçilerin, 42 yaş ve üzeri olan iç denetçilere göre ve 33-41 yaş arasında olan iç denetçilerin, 42 yaş ve üzeri olan iç denetçilere göre güç mesafesi algıları yüksek çıkmaktadır. Toplulukçuluk boyutu için bakıldığında ise 24-32 yaş arasında olan iç denetçilerin, 42 yaş ve üzeri iç denetçilere göre toplulukçu özellikleri düşüktür.

İşletmede Çalışma Süresine Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

1-5 yıl arasında çalışan iç denetçilerin ve 6-10 yıl arasında çalışan iç denetçilerin, 16 yıl ve daha fazla yıl çalışan iç denetçilere göre belirsizlikten kaçınma özellikleri yüksek çıkmaktadır. Genel iç denetim için bakıldığında, 1-5 yıl arasında çalışan iç denetçilerin ve 6-10 yıl arasında çalışan iç denetçilerin, 11-15 yıl arasında çalışan iç denetçilere göre iç denetim algısı yüksektir.

Eğitim Düzeyine Göre Değişkenlerin Farklılığına İlişkin Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Tek Yönlü Varyans testi sonuçları incelendiğinde, belirsizlikten kaçınma boyutu, toplulukçuluk boyutu, genel iç denetim algısı ve mesleğe yönelik bakış açıları boyutu değişkenleri puanları eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Belirsizlikten kaçınma puanları eğitim düzeyi grupları açısından farklılığı değerlendiril-

diğinde, lisans mezunu iç denetçilerin belirsizlikten kaçmaları, yüksek lisans mezunu iç denetçilere göre daha düşüktür.

3.5. Çoklu Doğrusal Regresyon Analizine İlişkin Bulgular

Bu başlık altında genel kültür algısı, alt boyutları olan erillik boyutu, güç mesafesi boyutu, belirsizlikten kaçınma boyutu, toplulukçuluk boyutunun genel iç denetim algısı, ve iç denetçilerin mesleğine yönelik bakış açıları üzerine etkisini belirlemek için çoklu doğrusal regresyon analizi sonuçları verilmektedir ve yorumlanmaktadır.

Tablo 9: Bağımsız Değişkenlerin Genel İç Denetim Algısı Üzerine Etkisinin Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Standartlaşmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar			Collinearity İstatistiği	
							Tolerans	VIF
Genel İç Denetim Algısı	(Sabit Değer)	3,139	0,247		12,694	0,000		
	Genel Kültür Algısı	1,700	0,709	1,689	2,399	0,017	0,006	164,995
	Erillik Boyutu	-0,641	0,255	-1,257	-2,511	0,013	0,012	83,344
	Güç Mesafesi Boyutu	-0,317	0,108	-0,438	-2,946	0,003	0,136	7,368
	Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	-0,349	0,228	-0,428	-1,531	0,127	0,038	26,054
	Toplulukçuluk Boyutu	-0,246	0,160	-0,443	-1,541	0,124	0,036	27,454

Düzeltilmiş $R^2=0,162$, $F=11,751$, $p=0,000$, $DW=0,478$

İç denetçilerin genel kültür algısının pozitif yönde, eril kültürü negatif yönde ve güç mesafesinin negatif yönde birlikte genel iç denetim algısı üzerine etkisi vardır.

Tablo 10: Bağımsız Değişkenlerin Mesleğe Yönelik Bakış Açıları Üzerine Etkisinin Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Standartlaşmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		Collinearity İstatistiği		
						Tolerans	VIF	
Mesleğe Yönelik Bakış Açıları	(Sabit Değer)	3,609	0,246		14,692	0,000		
	Genel Kültür Algısı	1,516	0,704	1,476	2,154	0,032	0,006	164,995
	Erillik Boyutu	-0,590	0,254	-1,133	-2,326	0,021	0,012	83,344
	Güç Mesafesi Boyutu	-0,356	0,107	-0,482	-3,330	0,001	0,136	7,368
	Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	-0,227	0,227	-0,273	-1,003	0,317	0,038	26,054
	Toplulukçuluk Boyutu	-0,249	0,159	-0,438	-1,567	0,118	0,036	27,454

Düzeltilmiş $R^2=0,206$, $F=15,469$, $p=0,000$, $DW=0,411$

İç denetçilerin genel kültür algısının pozitif yönde, eril kültürü negatif yönde ve güç mesafesinin negatif yönde birlikte iç denetçilerin iç denetim mesleğine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.

3.6. Basit Regresyon Analizine İlişkin Bulgular

Bu başlık altında genel kültür algısı, alt boyutları olan erillik boyutu, güç mesafesi boyutu, belirsizlikten kaçınma boyutu, toplulukçuluk boyutunun iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisini belirlemek için basit regresyon analizi sonuçları verilmektedir ve yorumlanmaktadır.

Tablo 11: Genel Kültür Algısının İşletme İç Denetimine Yönelik Bakış Açıları Değişkeni Üzerine Etkisinin Basit Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Standartlaşmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		
İşletme İç Denetime Yönelik Bakış Açıları	(Sabit Değer)	2,708	0,255		10,615	0,000
	Genel Kültür Algısı	0,229	0,085	0,160	2,697	0,007
Düzeltilmiş $R^2=0,022$, $F=7,275$, $p=0,007$, $DW=0,518$						

Genel kültür algısı, erillik boyutu, güç mesafesi boyutu, belirsizlikten kaçınma boyutu ve toplulukçuluk boyutunun iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisini test etmek için kullanılan Basit Regresyon analizi sonuçlarına bakıldığında F testine göre modelin bir bütün olarak anlamlı olduğu tespit edilmektedir. Basit Regresyon Analizi ile bağımsız değişkenleri tek tek bağımlı değişken üzerine etkisini belirlemek yoluna gidilmektedir. Sonuçta da üç genel kültür algısı alt boyutlarının iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisinin olduğu tespit edilmektedir. Tablo 11'de genel kültür algısının işletme iç denetimine yönelik bakış açıları değişkeni üzerine etkisinin Regresyon Analizi sonuçları yer almaktadır. Genel kültür algısının pozitif yönde iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.

Tablo 12: Belirsizlikten Kaçınma Boyutunun İşletme İç Denetimine Yönelik Bakış Açıları Değişkeni Üzerine Etkisinin Basit Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Standartlaşmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		
İşletme İç Denetim Yönelik Bakış Açılı	(Sabit Değer)	2,660	0,294		9,037	0,000
	Belirsizlikten Kaçınma Boyutu	0,172	0,069	0,148	2,497	0,013

Düzeltilmiş $R^2=0,018$, $F=6,234$, $p=0,013$, $DW=0,555$

Belirsizlikten kaçınma boyutunun pozitif yönde iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.

Tablo 13: Toplulukçuluk Boyutunun İşletme İç Denetimine Yönelik Bakış Açılı Değişkeni Üzerine Etkisinin Basit Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Standartlaşmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		
İşletme İç Denetim Yönelik Bakış Açılı	(Sabit Değer)	2,586	0,179		14,424	0,000
	Toplulukçuluk Boyutu	0,210	0,046	0,265	4,580	0,000

Düzeltilmiş $R^2=0,067$, $F=20,974$, $p=0,000$, $DW=0,597$

Toplulukçuluk boyutunun pozitif yönde iç denetçilerin işletme iç denetimine yönelik bakış açıları üzerine etkisi vardır.

4. Tartışma

Araştırma yapılırken etik ilkeler, iç denetim türleri ve iç denetim süreci ile kültür boyutlarının etkileşimleri değerlendirilmiştir. İlk olarak etik ilkeler açısından bulunan sonuçların olası etkilerinden bahsetmek gerekirse;

Dürüstlük; Dürüstlük kavramı tüm toplumlar için aynı şekilde anlaşıldığı halde kavramın hayata geçmesinde farklılıklar görülebilir. Örneğin, toplulukçu kültürlerde bireylerin çalıştıkları kuruma olan bağlılıkları daha yüksekken bireyci kültürlerde ise çalışanlar kuruma

bağlılık göstermezler. Bu durum bireylerin; “iç denetim mesleği ve işletme açısından yüz kızartıcı eylemde bulunma, işletmenin etik hedeflerine saygı duyma ve katkıda bulunma” şeklindeki dürüstlük ilkesi üzerinde etkili olabilmektedir. Aynı zamanda toplulukçu kültürlerde iş hayatında kişisel ilişkiler bireylerin iş tanımından önemliyen bireyci kültürlerde ise bireylerin yaptıkları iş tüm ilişkilerin önünde gelmektedir. Bu durum iç denetçinin dürüstlüğünü etkileyecek bir etken olarak ortaya çıkmaktadır.

Objektiflik; İç denetçiler tarafsız olmalı ve iç denetim faaliyetlerini de bağımsız bir şekilde yürütmelidirler. Tarafsızlığın bir göstergesi olarak iç denetçilerden herhangi bir çıkar çatışması içine girmemeleri beklenmektedir.(TİDE, 2016a) Hofstede’ye göre ise güç mesafesinin yüksek görüldüğü toplumlar da güçlü insanlar kendilerinden daha güçsüz olan kişileri etkilemeye çalışırlar. Bunu iş yaşamı açısından değerlendirirsek üst kademedeki yer alan bireyler kendilerine bağlı çalışan personeli etkilemeye çalışmaktadır. Bu durumda, güç mesafesinin yüksek olduğu topluluklarda iç denetçilerin her zaman tarafsız olması, objektif davranması mümkün olmayabilir. Toplulukçuluk özellikleri yüksek olan toplumlarda ise arkadaşlara diğerlerinden daha iyi davranmak normal ve etik olarak görülmekteyken bireyci kültürlerde bu durum iltimas geçmek olarak görülmektedir ve etik değildir. Bu da iç denetçilerin objektifliğini etkileyebilmektedir. Bununla birlikte iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını etkileyecek kaçınılmaz durumların bulunduğu görülebilir. Örneğin Sawyer’s, kurum içinde uzun zamandır aynı işlemi gerçekleştiren bir iç denetçinin alanında uzman ve tek yetkili kişi olarak kendi yaptığı işin denetimini üstlenmesinin hem denetçinin tarafsızlığını hem de iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını etkilediğini aktarmıştır.(TİDE, 2016a) Hofstede’nin kültürel boyutlarından belirsizlikten kaçınmanın olduğu toplumlarda çalışanlarda uzmanlığa ve deneyime olan inanç ön plandadır. Örnekteki gibi bir durum ile karşı karşıya kalındığında deneyimli iç denetçiyi denetleme faaliyeti için de görevlendirebilecekleri yüksek bir ihtimal dahilindedir. Bu da iç denetçinin ve iç denetim faaliyetinin objektifliğini zedeleyebilmektedir.

Gizlilik; Hofstede’nin çalışmaları sonucunda belirsizlikten kaçınma seviyesi düşük olan topluluklarda çalışanların işverenlerine karşı olan sadakatleri düşükken belirsizlikten kaçınma derecesi yüksek olan topluluklarda çalışanların işverenlerine karşı yüksek sadakat gösterdikleri görülmektedir. Bu durum iç denetçilerin gizlilik ilkesini uygulamada kültürel

etki altında kalabileceğinin bir örneğidir. Çünkü kuruma ve işverenine bağlılık göstermeyen bireylerin kurum hakkında elde ettikleri bilgileri açığa çıkarma oranının yüksek olduğu varsayılmaktadır.

Yetkinlik; Yetkinlik ilkesi bilgi, beceri ve deneyimden bahsetmektedir. Deneyim kavramı iç denetçilerin zamanla gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri ile orantılı olarak ilerlemektedir. Ancak görülmektedir ki iç denetçiler için eğitim sürekli olarak devam etmelidir. Hofstede bireyci veya toplulukçu toplumlarda eğitim kavramı arasındaki farkları ortaya çıkarmıştır. Ona göre bireyci toplumlarda eğitim sürekli dir. Bireyler yaşamları boyunca öğrenme ve öğretme olgularına pozitif yaklaşırlar. Bilginin değerli olduğuna dair bir inanç vardır ve paylaşılması gerektiğine inanılmaktadır. Toplulukçu kültürlerde ise bilgi okul döneminde alınır. İş yaşantısına dahil olmuş kişiler için yeni bilgiler edinmek, eğitim hayatına devam etmek pek iç açıcı bir süreç değildir. Ayrıca bilginin paylaşılmasındansa bireysel olarak saklanması önemlidir. Bunun yanı sıra güç mesafesinin düşük olduğu topluluklarda bilgilerdeki açıklığın giderilmesi sadece hiyerarşik üst ile sınırlı değil astları da kapsamaktadır. Bunun sonucunda iç denetim birimi yöneticisi ve çalışanları arasında sürekli bir bilgi akışı olacaktır ve bu sayede denetim görevini gerçekleştiren tüm birim elemanları tecrübe ve bilgi edinimi sağlayacaktır.

İç denetim standartları içinde belirlenmiş etik ilkeleri ve davranış kuralları bulunsa da ahlaki davranış kalıpları farklı kültürlerde farklı şekillerde oluşmuştur ve farklı algılama biçimlerine sahip olabilmektedir. Bu nedenle de iç denetçiler, içinde buldukları kültürel çerçeve içerisinde etik değerlerine sahiptirler.

İç denetim türleri ile kültürel ilişkinin kurulması;

Finansal Denetimler; İç denetçilerin en önemli sorumluluklarından biri olan finansal denetimler, hileli finansal raporlamaların önlenmesi ve ortaya çıkarılması için de yapılmaktadır. İç denetim faaliyetleri kapsamında iç denetçiler, işletmenin hileye karşı açıklıklarını tespit etmek, bu alanda bulunan riskleri azaltabilmek için iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek, etik değerlerin savunuculuğunu yapmak ve gerekli durumlarda sustimal soruşturmalarına katılarak, üst yönetimin kurum kültürünü oluşturma çabalarını desteklemektedirler (ISMMMO, 2015). İç denetçiler kurumun menfaatlerini korumak

için gerçekleştirdikleri finansal denetimlerde buldukları ülkenin kültürel koşullarından da etkilenmektedir. Finansal faaliyetlerde görülen suistimler, çıkar sağlamak amacıyla gerçekleştirilen aldatma işlemleri şeklinde tanımlanabilir (TİDE, 2016c). Kurumlarda çalışanları hileye iten nedenler hile üçgeninin unsurlarını oluşturmuştur ve bunlar baskı, fırsat ve haklı gösterme şeklinde sıralanabilir (Bozkurt, 2011). Hofstede'nin çalışmasında güç mesafesinin geniş olduğu kültürlerde çalışanlarla üst yönetim arasındaki maaş farkının yüksek olduğunu vurgulamıştır. Kurumlarda gerçekleşen bu durum çalışanların hile üçgenindeki haklı gösterme unsuru çerçevesinde finansal raporlamalarda hilelere neden olduğu düşünülebilir. Bunun yanında eril toplumlarda yüksek iş stresi görülmekteyken dişil kültürlerde düşük iş stresi görülmektedir ve bunun finansal raporlama sürecinde hatalara neden olabileceği açıktır. Kurum yöneticilerinin iç denetçilerden beklentisi bu gibi durumların iç denetim faaliyetleri ile açığa çıkarılması ve sonuçlandırılmasıdır. Hataların ve hilelerin ortaya çıkmasında etkili olan kültürel değerlerin iç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren iç denetçilerin de bakış açılarını etkilediği düşünülebilir.

Kontrol ve Güvence Denetimleri; Kontrol faaliyetleri uluslararası bir model kapsamında yürütülebildiği gibi kurumsal olarak da farklı kontrol modelleri kullanabilmektedirler. Şu anki durum incelendiğinde dünya çapında kurumlarda en çok tercih edilen model COSO modelidir (Özbek, 2012). COSO iç kontrol modeline göre, iç kontrol yapısı birbiri ile ilişkili beş unsurdan oluşmaktadır (Türedi, Gürbüz ve Alıcı, 2014): Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme. İç kontrol yapısını oluşturan bu beş bileşenin temelini kontrol ortamı oluşturmaktadır. Diğer bileşenler var olan kontrol ortamına göre şekillenmektedirler. Kontrol ortamı içerisinde yer alan tüm unsurlar kültürle ilişkilidir. Kontrol ortamının unsurları; kurumun davranış kalıplarını, felsefesini, örgütsel yapısını, yetki ve sorumlulukların dağıtımını kapsamaktadır (Türedi ve Koban, 2016). Kurumların bu soyut kısmı ile ilgilenen kontrol ortamının içinde buldukları kültürel değerlerden etkilenmemesi imkansız görülmektedir. Kontrol ortamı içinde şekillenen risklerin değerlendirilmesi, kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarında da aynı kültürel etkileşim söz konusudur.

Kültür insanın içinde bulunduğu her ortamda varlığını sürdürmektedir. Ancak bu bölgesel veya grupsal farklılıkları da beraberinde getirmektedir. Kurumların içinde buldukları

ları kültürel ortamdan etkilenmesi gibi iç kontrol yapıları da ve buna bağlı olarak kontrol denetimleri de kültürel değişkenlerden etkilenebilmektedir. Kültürel değerler içinde her kurumun kontrollere bakış açısı farklılık göstermektedir. Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda çalışanların sürekli denetimlere, çeşitli kontrol prosedürlerine maruz kaldıkları görülmektedir. Bunun yanında bireyci kültürlerde de iş ve çalışma şartları üzerinde toplulukçu kültürlerden daha çok kontrollerin olduğu Hofstede'nin çalışmalarında belirtilmiştir. Kültürel farklılıkların iç kontrol faaliyetlerindeki bu etkisinin kontrol ve güvence denetimlerine kurumların bakış açıları üzerinde etkili olacağı söylenebilmektedir. Örneğin bireyci kültürel değerlerin yüksek olarak görüldüğü topluluklarda çalışanların gerçekleştirdikleri faaliyetler üzerinde daha belirgin kontroller vardır. Bu tarz kültürler koydukları bu kontrollerin işlevselliğin denetimine daha çok özen gösterme eğilimdedirler. Onlar için koydukları kontroller ve onlara verilen önem yüksektir. Kanagaretnam ve arkadaşları da yaptıkları bir çalışmada iç kontrol materyallerindeki zayıflıkları Hofstede'nin kültürel boyutları kapsamında değerlendirmişlerdir. Ve çalışmanın sonucunda belirsizlikten kaçınma ve bireycilik boyutlarının hakim olarak görüldüğü kurumlarda iç kontrollerin zayıflıklarının önüne geçilmesinde pozitif ilişkilerinin olduğunu ancak güç mesafesinin yoğun olduğu kurumlarda ise zayıflıkların önüne geçilmesi ile negatif yönlü bir ilişkinin varlığını ortaya koymuşlardır (Kanagaretnam, Lobo, Ma ve Zhou, 2016).

Mevzuata Uygunluk Denetimleri; Hofstede'nin kültürel boyutları incelendiğinde bireyci özelliklerin daha çok görüldüğü toplumlarda bireylerin yasal risklerden etkilendiklerini söylemek mümkündür. Bu nedenle bireyciliğin hakim olarak görüldüğü topluluklarda iç denetçilerin kendilerini yasal olarak doğrulamak eğiliminde olduğu varsayımında bulunulabilir. Çünkü bu kültürlerde yetişen bireylerin yasal düzenlemelerle karşı karşıya kalmamak için daha dikkatli olması ve böylece de iç denetçilerin daha titiz çalışmalarda bulunması beklenmektedir. Toplulukçu özellikleri ön planda olan toplumlarda ise insan ilişkileri ön planda olduğundan iç denetçilerin kişisel ilişkilerini ön planda tutarak denetim faaliyetlerini sürdüreceği düşünülmektedir. Bunların yanında belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda birçok kural ve düzenlemeler mevcuttur. Uyum gerekliliğinin yasal bir zorunluluktan kaynaklandığı yerlerde (örneğin; belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu topluluklarda), yasal gerekliliklerin özel şartları, takip edilmesi gereken özel süreçleri, özel raporlama gereklilikleri ve organizasyon içinde özel sorumlulukları beraberinde

getirebilmektedir (TİDE, 2016c). Bu tarz kültürlerde çalışanlar kendilerini kurallar ile sınırlandırılmış hissetmektedirler ve yüksek derecede resmileştirilmiş yönetim anlayışları mevcuttur. Kurum içinde bulunan bu kurallara bağlı çalışma disiplinlerinin mevzuata uygunluk denetimini etkilemekte olduğu düşünülmektedir.

Bilgi Teknolojileri Denetimleri; Bilgi teknolojilerinde meydana gelen değişiklikler dünyada birçok açıdan değişikliklere neden olmuştur. Özellikle kurumların çalışma şekillerini değiştirdiği söylenebilir (Önce ve İşgüden, 2012). Kurumlarda kullanılmaya başlayan bilgi teknolojileri denetimi denetçilerin işlemlerin tamamını kapsayan bilgi teknolojilerine karşı daha fazla dikkatli davranması gerekliliğini ön plana çıkarmıştır. Bununla birlikte belirsizlikten kaçınma derecesi yüksek olan topluluklarda teknolojik çözümlere karşı şüpheli yaklaşımlar söz konusudur. Bu da bu tarz topluluklarda bilgi teknolojileri denetimlerinin gerçekleştirilirken iç denetçilerin daha dikkatli davranışlar sergilemesine neden olabilmektedir. Bilgi teknolojileri denetimleri iç denetçiler tarafından belirli standartlar çerçevesinde denetlendiğinden denetim faaliyetine direk bir kültürel etkiden söz etmek mümkün olmayabilmektedir. Ama kültürlerin bilgisayar teknolojilerine bakışı değişmektedir ve bu nedenle de denetimde de yapılan işlemleri etkileyeceği düşünülmektedir.

Operasyonel Denetimler; Kurumların kültürel değerleri incelendiğinde, kurum içinde performans ve verimliliği elde etme şekillerinin farklılık gösterdiği Hofstede tarafından ortaya konmuştur. Hofstede güç mesafesinin daha düşük olduğu topluluklarda kurumdaki performans ve verimliliğin danışmacı liderlik anlayışı ile sağlandığını söylemiştir. Güç mesafesinin geniş olduğu topluluklarda ise otokratik liderlik anlayışı vardır ve çalışanlar üzerinde sıkı kontrol işlemleri uygulanarak kurumlar performans ve verimlilik elde etmektedirler. Kurumlarda performans ve verimlilik yükseltilmesinde bile bu fark varken operasyonel denetimler sırasında da iç denetçinin ve denetim faaliyetlerinin bulunduğu kültürel çevreden etkileneceği varsayılmaktadır.

İç denetim faaliyetlerini bir süreç olarak düzenlediğimizde, bu süreç kısaca; planlama, denetim eyleminin gerçekleştirilmesi, denetim sonuçlarının raporlanması ve izlenmesi şeklinde sıralanabilir (Paşa Bozkurt, 2014). Uluslararası literatür çerçevesinde incelendiğinde ülkelerin içinde bulunduğu kültürün denetim ortamını ve denetim sürecinin çıktılarını etkilediği varsayımı üzerine araştırmalar görülmektedir. Bu araştırmaların çoğu da Hofs-

tede'nin çalışmalarından bahsetmektedir (Hell ve Wang, 2009). İç denetim faaliyetleri bulunduğu kurumsal çevreye göre şekillenmektedir. Bu nedenledir ki iç denetim süreçlerinde denetçilerin kültürel bakış açılarına sahip olması doğaldır.

Planlama; Planlama iç denetim sürecinin ilk basamağıdır ve etkin denetim planlanması başarılı bir iç denetimin anahtar unsurlarındandır. İç denetim faaliyetleri kurumlara özgü olarak oluşturulduğundan planlama aşamasında da kurumun içinde bulunduğu kültürel değerlerden ve örgütsel şekillenmeden etkileneneceği düşünülmektedir. Örneğin zaman programları, ihtiyaç duyulan denetçi kadrosu kaynağının miktar ve becerilerine ilişkin bilgi sunmaktadır (TİDE, 2016a). Güç mesafesinin düşük olarak görüldüğü toplumlarda kurumlar bünyelerinde az sayıda denetleyici ve izleyici personel barındırmaktadır. Bu tarz toplumlarda iç denetçilerin üzerine düşen görevler fazlalaşabilmekte veya gerekli eğitim ve yetkinlik için dışarıdan iç denetim personeline ihtiyaç duyulabilmektedir. Ayrıca mevzuata uygunluk denetimleri kapsamında iç denetçiler, organizasyonun uymakla yükümlü olduğu yasa ve düzenlemelerin yanında onlarla uyumu sağlamak için oluşturulmuş politika ve prosedürleri de özümsemek durumundadırlar (TİDE, 2016c). Bu durumda belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu topluluklarda iç denetçiler yüksek derecede resmileştirilmiş yönetim anlayışı ile karşı karşıyadırlar. Bu durumda denetim planlaması aşamasında bunların özümsemesi ve detaylı incelemenin yapılacağından emin olmaları gerekmektedir. Burada da gerekli prosedürlere hakim personel varlığı hem iç denetçi sayısının miktarında hem zamanlamada etkilidir ve böylece planlama aşamasına etki etmektedir.

Planlama risk odaklı olarak yapılması gereken bir faaliyettir. Kültürel ortam içinde kurumların risklere olan bakış açıları değişmektedir. Bu nedenle kurumların içinde bulunan riskler karşısındaki tavırları ile iç denetim faaliyetlerinin planlarının da etkilenmesi, riske verilen öneme göre iç denetçilerin iş yükünün değişmesi ve yapacağı denetimleri belirlemesi iç denetim planlaması aşamasında da kültürel etkilerin görülebileceğinin bir kanıtı olabilmektedir.

Denetim Eyleminin Gerçekleştirilmesi; Standartlarda denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi hakkında çok geniş kapsamlı açıklamalara yer verilmiştir. İç denetim faaliyetleri bu standartlar temel alınarak her kurumun kendi işleyiş yapısına göre şekillenmektedir. Bu nedenle iç denetçinin içinde bulunduğu kültürel ortama göre çeşitli denetim prob-

lemleriyle karşılaşması da mümkün görülmektedir. Örneğin güç mesafesinin geniş olduğu toplumlarda güç haklılıktan üstündür ve güce sahip olan bireyler hem haklı hem de iyi olarak görülmektedir. Bu durum kurumlarda denetim faaliyetlerinin gerçekleri yansıtmamasının önüne geçebilmekte ve iç denetçinin güçlü kişiler karşısında kurumun gerçeklerini yansıtmamasına engel teşkil edebilmektedir. Yine bu tarz toplumlarda kurumların içindeki hiyerarşi, üst kademe ve alt kademeler arasında var olan eşitsizlikleri yansıtmaktadır. Bu eşitsizlik denetim sırasında kurum içinde var olan problemlerin ortaya çıkmasına engel olabilmektedir. Ayrıca üstün gücünü kötüye kullanmasına karşıda bireylerin herhangi bir savunma hakları söz konusu değildir. Güç mesafesinin geniş olarak görüldüğü toplumlarda iç denetçinin denetim faaliyetlerini verimli bir şekilde gerçekleştirmesinin önüne geçebileceği düşünülmektedir. Alzeban'da iç denetimin kalitesinin üzerindeki kültürel etkiyi incelediği çalışmasında, güç mesafesinin yüksek olarak görüldüğü kültürlerde iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin düşük olduğunu vurgulamıştır (Alzeban, 2015). Bunun dışında toplulukçu özelliklerin görüldüğü kültürlerde uyum her zaman korunmalı ve çatışmadan kaçınılmalıdır. Kurumlarda da herhangi bir çatışmanın önlenmek istenmesi nedeniyle var olan problemlerin iç denetçi tarafından ortaya çıkarılamaması da olası olabilmektedir. Bunun yanında Alzeban çalışmasında bireyci özelliklerin ağır olarak görüldüğü kültürlerde iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin yüksek olduğunu vurgulamıştır. Bireysel bakış açısına sahip iç denetçilerin, mesleki uygulamalarını geliştirmek için içsel olarak kendilerini motive ettikleri ve böylece de daha kaliteli iç denetim faaliyetleri gerçekleştirildikleri sonucuna varılmıştır.

Raporlama; İç denetim standartlarında belirtilen raporlama aşaması hakkındaki bilgiler ışığında her kurum kendi işleyişine has raporlama formatı oluşturabilmektedir. Formatsal olarak değerlendirildiğinde; iç denetçilerin kültürel etkileşimi (kültürel boyutlar çerçevesinde) ile raporlama formatının oluşturulması arasında doğrudan bir ilişki olduğunu söylemek mümkün değildir. Ancak raporlama, iç denetçinin denetim faaliyetlerinin planlamasından sonuçlanmasına kadar geçen sürecin sonucudur ve iç denetçilerin denetim faaliyetleri boyunca oluşan yargısının bir dökümüdür. Bu nedenle raporların içerikleri ve denetim sürecindeki kültürel etkilenmelerin yansımalarının raporlarda yansımaları mümkündür.

Denetim Sonuçlarının İzlenmesi; İç denetim faaliyetlerinin kurumlara göre şekillenmesi ve her aşamasındaki etkilerin değerlendirilmesinden sonra denetim sonuçlarına kurumların bakış açıları da kültürün izlerinin görüldüğü söylenebilir. Denetim sonuçları kurumların var olan durumlarının daha iyiye yönelmesi için kurumlara çeşitli fikir ve önerilerde bulunabilir. Ancak kültürel boyutlar açısından bakıldığında her kültürde yeniliklere karşı bakış açısı değişiklik göstermektedir ve bu durum iç denetçilerin verecekleri yenilik fikirlerine engel teşkil edebilir. Örneğin belirsizlikten kaçınmanın düşük olarak görüldüğü kültür yapısı içinde yer alan kurumlarda yenilikler hoş karşılanmakta ancak her zaman ciddiye alınmaları gerekmemektedir. Bu tarz yapılarda iç denetçiler standartlarda da bahsedildiği gibi sonuçların akıbetini gözlemek adına bir sistem kuramayabilir ve yenilikleri kurumlara uygulayamayabilir. Bunun yanı sıra belirsizlikten kaçınmanın yüksek olarak görüldüğü kültürlerde ise kurumlarda yeniliklere karşı direnilmekte ancak kabul edilirse tutarlı bir şekilde uygulanmaktadır. Bu tarz kültürlerde de iç denetçiler yenilikleri yönetime sunmakta hatta kabul ettirmekte sorunlar yaşamakta olabilirler. Kültürlerin bu bakış açıları iç denetçilerinde yeniliklere olan bakış açısını etkileyebilir ve bu durumda da iç denetçi belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda yenilik fikirlerini erteleyebilir hatta hiç dile getirmeyebilir.

5. Sonuç

Çalışma; iç denetimin tüm faaliyetlerinde, süreçlerinde ve iç denetçilerin davranışlarındaki olası kültürel etkinin varlığını incelemeyi ve sonuçlarını ortaya koymayı, teori ve uygulamalar ile literatüre katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Sonuç olarak, başta belirtilen hipotezler çerçevesinde “H1: Güç mesafesinin iç denetim ve iç denetçi üzerine etkisi vardır.” hipotezi kısmen desteklenmektedir. “H2: Belirsizlikten kaçınmanın iç denetim ve iç denetçi üzerine etkisi vardır.” hipotezi kısmen desteklenmektedir. “H3: Toplulukçuluğun iç denetim ve iç denetçi üzerine etkisi vardır.” hipotezi kısmen desteklenmektedir. “H4: Erilliğin iç denetim ve iç denetçi üzerine etkisi vardır.” hipotezi kısmen desteklenmektedir.

Sonuçlar incelediğinde görülmektedir ki iç denetim faaliyetini üstlenen iç denetçiler içinde buldukları kültürel değerlerden etkilenerek iç denetim faaliyetlerine de bunu taşıyabilmektedirler. Her alanda karşımıza çıkmakta olan kültür iç denetim alanında da bireylerle birlikte varlığını sürdürmektedir. Toplumsal kültürel etkileri üzerinde taşıyan

kurumlar da bu etkilerin bilinci ile kendi kurumsal kültürlerini ve iç denetim faaliyetlerini şekillendirmelidirler. Günümüzde kurumsal kültür denetiminin iç denetim için önemi artarken toplumsal kültür özelliklerinin de dikkate alınmasının bir kanıtı olarak bu araştırma gösterilebilir. Ayrıca araştırmanın sonuçlarına göre iç denetçilerin yaşları bazında yapılan analizlerde de bakış açılarındaki farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Kurumlar bu kültürel etkilerin iç denetçiler üzerindeki olası etkilerinin ve bakış açılarının farkında olmalı ve iç denetim faaliyetlerine ve iç denetçilere bu etkiler ışığında yaklaşmalıdırlar. İç denetimi etkileyebilecek olan kültürel etkilerin azaltılması için farklı düzenlemeler ve kontrollerle iç denetçilerin davranışlarının nasıl etkilendiğinin araştırılması yapılabilir.

Yazar Katkısı

Çalışmanın literatür kısmına her üç yazarında katkıları bulunmaktadır. Çalışmanın analiz kısmı Meltem Kuzucu tarafından dizayn edilmiş ve gerçekleştirilmiştir. Gerekli görülen konularda diğer yazarlardan da yardım alınmıştır.

Çıkar Çatışması

Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Finansal Destek

Yazarlar bu çalışma için finansal destek almamıştır.

Kaynakça

Abdolmohammadi, M. J. ve Sarens, G. (2011). An investigation of the association between cultural dimensions and variations in perceived use of and compliance with internal auditing standards in 19 countries. *The International Journal of Accounting*, 46, 365–389.

Alexander, J. C. ve Saidman, S. (2009). *Kültür ve toplum güncel tartışmalar*. İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi.

Almagtome, A. (2015). Ulusal kültürel değerlerin kurumsal çevresel açıklamalara etkisi: Karşılaştırmalı bir araştırma. Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Alzeban, A. (2015). The impact of culture on the quality of internal audit: An empirical study. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 30, 57–77.

Bostan, H. (2016). Antropoloji, kültür ve güvenlik. *Güvenlik Bilimleri Dergisi*, 5(2), 2–12.

Bozkurt, N. (2011). *İşletmelerin kara deliği hile: Çalışan hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, P. (2015). Türkiye’de denetim kurumları. *Denetçim*, 15, 34–44.

Chan, K. H., Lin, K. Z., Lan M., ve Phyllis L. (2003). An empirical study on the impact of culture on audit-delected accounting errors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22(2), 293–307.

Cohen, J. R., Pant, L. W. ve Sharp, D. J. (1993). Culture – based ethical conflicts confronting multinational accounting firms. *American Accounting Horizons*, 7(3), 11–12.

Dinç, E. (2015). *Kültür ve insan kaynakları uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım.

Erturan, İ. E. (2007). *Kültürün denetçi ve denetim sürecine etkileri: Türkiye’deki denetçiler üzerine bir araştırma*. Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE.

Erturan, İ. E. ve Bekar, İ. (2015). Denetçilerin meslek etiği algısının Hofstede’nin kültür kuramı ışığında değerlendirilmesi. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15(1), 85-109.

Hançerlioğlu, O. (2002). *Felsefe sözlüğü*. İstanbul: Remzi Kitabevi.

Hell, R. E. ve Wang, D. (2009). Cultural impact on the audit planning phase: An empirical study in China and France. Yüksek Lisans Tezi, Umea University School of Business.

Hofstede, G. (1980). *Culture’s consequences: International differences in work-related values*. California: Sage Publications Inc.

Hofstede, G. (1991). *Cultures and organizations, software of the mind*. London: Mcgraw-Hill.

Hofstede, G. (2001). *Culture’s consequences: Comparing values, behaviour, institutions and organizations across nations*. California: Sage Publications Inc.

Hofstede, G. J., Pedersen, P. B. ve Hofstede, G. (2002). Exploring cultur exercises, stories and synthetic cultures. USA: Nicholas Brealey Publishing.

Hofstede, G., Hofstede, G. J. ve Minkov, M. (2010). Cultures and organizations: Software of the mind. USA: McGraw Hill.

Hope, O., Kang, T., Thomas, W. ve Yoo, Y. K., (2008). Culture and auditor choice: A test of the secrecy hypothesis, *J. Account. Public Policy*, 27, 357–373.

Hughes, S. B., Sander, J. F., Higgs, S. D., Cullinan, C. P., (2009). The impact of cultural environment on entry-level auditors' abilities to perform analytical procedures. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, 29–43.

Güvenç, B. (2011). İnsan ve kültür, Boyut Yayınları.

Gray, J. S. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2015). İç denetime genel bir bakış. Erişim adresi archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf,

Kabağaç, S. ve Alova, E. (1995). Latince –Türkçe sözlük. İstanbul: Sosyal Yayınlar.

Kachelmeier, S. J. ve Shehata, M. (1997). Internal auditing and voluntary cooperation in firms: A cross-cultural experiment. *The Accounting Review*, 72(3), 407–431.

Kanagaretnam, K. Lobo, G. J., Ma, C. ve Zhou, J. (2016). National culture and internal control material weaknesses around the world. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 31, 28–50.

Karakaya, A., Ay, F. A. ve Gürel, S. (2013). Stratejik yönetim süreci bağlamında kültür ve yönetim tarzı etkileşimi: Karadeniz bölgesindeki belediyelere yönelik bir araştırma. *CÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 37(25), 71–98.

Kosmala, K. (2007). (Un)realised independence in the cee region: Insights from interpretive cultural theory. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 336-337.

Önce, S. ve İşgüden, B. (2012). İç denetim faaliyetlerinin gelişen ve değişen bilgi teknolojileri ortamı açısından değerlendirilmesi: İMKB 100 örneği. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 17, 38–70.

Özbek, Ç. (2012). İç denetim. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Cilt 1.

Özdoğan, B. ve Öncü, S. (2006). Türkiye’de iç denetim mesleğinin güncel durumu: Bir araştırma. *Yönetim ve Ekonomi*, 23(1), 19–33.

Sığırı, Ü. ve Tıgılı, M. (2006). Hofstede’nin “belirsizlikten kaçınma” kültürel boyutunun yönetsel – örgütsel süreçlere ve pazarlama açısından tüketici davranışlarına etkisi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 21(1), 327–342.

- Tosunoğlu, B. ve Yeşilçelebi, G. (2016). Kültürün iç denetim üzerindeki etkisinin muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesi. *Journal of Accounting, Finance And Auditing Studies*, 2(1), 73–87.
- Tsui, J. S. I. ve Gul, F. A. (1996). Auditors' behaviour in an audit conflict situation: A research note on the role of locus of control and ethical reasoning. *Accounting, Organizations and Society*, 21(1), 41–51.
- Türedi, H., Gürbüz, F. ve Alıcı, Ü. (2014). Coso modeli: İç kontrol yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), 141–155.
- Türedi, H. ve Koban, A. O. (2016). Coso iç kontrol modelinde risk değerlendirme faaliyetleri, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(46), 155–177.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2016a). Sawyer's iç denetçiler için rehber 1. cilt- kurumsal yönetim, risk yönetimi ve uyumun temelleri. İstanbul: Pasifik Ofset.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2016b). Sawyer's iç denetçiler için rehber 2. cilt- kurumsal yönetim, risk yönetimi ve uyumun temelleri. İstanbul: Pasifik Ofset.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2016c). Sawyer's iç denetçiler için rehber 3. cilt- kurumsal yönetim, risk yönetimi ve uyumun temelleri. İstanbul: Pasifik Ofset.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2018). İç denetimin tanımı. Erişim adresi <https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi>
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2019). Etik Kurallar. Erişim adresi <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/EtikKurallari.pdf>.
- Tüz, M. (2004). İşletmelerde yönetim modelleri. Bursa: Alfa Akademi Basım Yayım Dağıtım.
- Wu, M.Y. (2006). Hofstede's cultural dimensions 30 years later: a study of Taiwan and the United States. *Intercultural Communication Studies XV*: 1. Aktaran: Yüksel, M. (2013). Örgütsel politika, hofstede'in örgüt kültürü boyutları, iş tutumları ve iş çıktıları ilişkisi. Doktora Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Wood, R. A. (1996) Global audit characteristics across cultures and environments: An empirical examination. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 5(2) 215–229.
- Yılancı, M. (2006). İç denetim Türkiye'nin 500 büyük sanayi işletmesi üzerine bir araştırma, Ankara: Nobel Yayınları.
- Yılancı, F. M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2016). Türkiye bağımsız denetim standartları ile uyumlu muhasebe denetimi. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yiğit, S. (2014). Kültür, örgüt kültürü ve inovasyon ilişkisi bağlamında inovasyon kültürü. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16(7), 1–7.

Özgeçmiş

Meltem Kuzucu

2015 yılında İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümünden mezun oldu. Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Uluslararası İlişkiler bölümünde halen öğretim görmektedir. 2019 yılında Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Denetimi tezli yüksek lisansını tamamladı.

Sibel Doğan

Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme bölümünden mezun oldu. Marmara Üniversitesi Muhasebe ve Finansman anabilim dalı yüksek lisansını tamamladı ve aynı ana bilim dalında doktora tez aşamasındadır. Bağımsız denetim ve hile denetimi ile ilgili çalışmalar yapmaktadır.

Banu Tarhan Mengi

1998 yılında İstanbul Üniversitesi İngilizce İktisat bölümünden mezun oldu. İki yıl bankada mali tahlil ve istihbarat alanında çalıştı. 2000 yılında Marmara Üniversitesi Muhasebe ve Finansman anabilim dalında çalışmaya başladı. 2002 yılında yüksek lisans ve 2009 yılında da doktorasını tamamladı. 2014 yılında doçent ünvanını aldı. CIA, CFE, CGAP, CCSA, CRMA mesleki sertifikalarına sahiptir. İç denetim, hile denetimi, bağımsız denetim ve iç kontrol sistemleri üzerinde çalışmaktadır.