



T.C.
ANKARA SOSYAL BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU İÇ DENETÇİLERİNİN TARAFSIZLIK ALGISI

Yüksek Lisans Tezi

Cansu TEKTEN

Denetim ve Risk Yönetimi Tezli Yüksek Lisans Programı

Kasım, 2024



T.C.
ANKARA SOSYAL BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU İÇ DENETÇİLERİNİN TARAFSIZLIK ALGISI

Yüksek Lisans Tezi

Cansu TEKTEN

Denetim ve Risk Yönetimi Tezli Yüksek Lisans Programı

Doç. Dr. Halis KIRAL

Kasım, 2024

ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitimime başladığımdan itibaren çalışmalarına destek olan, değerli bilgilerini paylaşılarak bana yol gösteren, üstadım ve kıymetli danışmanım **Doç. Dr. Halis KIRAL'a**,

Çalışmamın analiz kısmında bana rehberlik eden, değerli hocam **Dr. Öğr. Üyesi Esra SATICI'ya**,

Bugünlere gelmemde bana ilmek ilmek emek veren, maddi ve manevi desteklerini sonsuz şekilde sunan sevgili **annem Ulviye TEKTEN ve babam Murtaza TEKTEN'e**,

Çalışmalarım sırasında beni en çok destekleyen, minik ama kocaman yüreği ile her an yanımda olan, dünyadaki hediyem biricik **kızım Ela ALTAY'a**

Sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca tezimin ana teması itibarıyla “tarafsızlık” konusu ile ilgili çalışmalarımı yürütürken büyük destek bulduğum bir söz ile cümlelerime son vermek isterim:

“Memleket işlerinde, millet işlerinde duyguya, hatıra, kardeşliğe ve dostluğa bakılmaz.”

Mustafa Kemal ATATÜRK

Cansu TEKTEN

Ankara, Kasım 2024

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
KISALTMALAR	v
ŞEKİL LİSTESİ	vi
TABLO LİSTESİ	vii
1. BÖLÜM: GİRİŞ	1
1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	2
1.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ	4
1.3. ARAŞTIRMA PLANI	5
2. BÖLÜM: KAVRAMSAL ÇERÇEVE: TARAFSIZLIK	7
2.1. TARAFSIZLIK KAVRAMI	7
2.2. Farklı Alanlarda Tarafsızlık	11
2.2.1. Hukuki Tarafsızlık	12
2.2.2. Siyasi Tarafsızlık	12
2.2.3. Medya Tarafsızlığı	13
2.2.4. Çeviribilim Tarafsızlığı	13
2.2.5. Bilimsel Tarafsızlık	13
2.3. Tarafsızlık İllüzyonu ve Algı	14
Algının Bilişsel Temelleri ve Süreci	15
2.4. Tarafsızlık Göreceli Bir Olgu Mudur?	15
2.4.1. Tarafsızlığın Görelî Olduğunu Savunan Görüşler	15
2.4.2. Tarafsızlığın Görelî Olmadığını Savunan Görüşler	16
2.5. Tarafsızlığı Etkileyen Değişkenler	16
2.6. Tarafsızlığın Zorlukları: Tarafsız Kalabilmek Mümkün Müdür?	17
2.6.1. Bilişsel Önyargılar	18
2.6.2. Duygular	21
2.6.3. Güç Dengeleri	21
2.6.4. Farklı İdeolojiler ve Değer Sistemleri	21
2.6.5. Kayıptan veya Belirsizlikten Kaçınma	22
3. BÖLÜM: KAVRAMSAL ÇERÇEVE: İÇ DENETİM	23
3.1. DENETİM KAVRAMI	23
3.2. Denetimin Amacı ve Gerekliliği	24
3.3. Denetimin İlke ve Özellikleri	25
3.4. DENETİM ANLAYIŞINDA DÜNDEN BUGÜNE DEĞİŞİM	27
3.5. İÇ DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİMİ	28
3.6. İÇ DENETİMİN ROL VE SORUMLULUKLARI	31
3.7. İÇ DENETİME KATKI VEREN ULUSAL VE ULUSLARARASI KURULUŞLAR	31
3.9. Zorunlu Rehber	33
3.9.1. İç Denetimde Mesleki Uygulamalar İçin Ana Prensipler	34
3.9.2. İç Denetimde Mesleki Uygulamalar Çerçevesinde Etik İlkeler	35
3.9.3. İÇ DENETİM STANDARTLARI	36
3.10. Yeni Küresel İç Denetim Standartları	37
3.11. İÇ DENETÇİLERİN TARAFSIZLIĞINA İLİŞKİN STANDARTLAR	38
3.11.1. 1100 - Bağımsızlık ve Objektiflik	39
3.11.2. 1110 - Kurum İçi Bağımsızlık	40
3.11.3. 1111 - Üst Yönetim ile Doğrudan İletişim	41

3.11.4. 1120 - Bireysel Objektiflik	42
3.11.5. 1130 - Bağımsızlık ve Objektifliğin Bozulması	43
4. BÖLÜM: KAVRAMSAL ÇERÇEVE:.....	45
İÇ DENETÇİLERİN TARAFSIZLIĞI.....	45
4.1. İÇ DENETÇİLERİN TARAFSIZLIĞI	45
4.2. İç Denetçilerin Tarafsızlık Algısı	46
4.3. İç Denetimde Tarafsızlığın Önemi	47
4.4. İç Denetçilerin Tarafsızlığını Etkileyen Faktörler	47
4.4.1.Kendi Faaliyetlerini Denetleme	49
4.4.2.Sosyal Baskı	49
4.4.3.Ekonomik Çıkar	50
4.4.4.Kişisel İlişkiler	50
4.4.5.Yakınlık Kurma	51
4.4.6.Kültürel Önyargılar	51
4.4.7.İdraki Önyargılar	52
4.5.Tarafsızlığa Yönelik Tehditleri Azaltıcı Faktörler	52
Teşvikler (Ödül ve Disiplin).....	53
Ekip Kurulması.....	54
Rotasyon ve Yeniden Atama	54
Eğitim	54
Gözetim/İnceleme	55
Kalite Değerlendirmesi.....	55
İşe Alım Uygulamaları	55
Dış Kaynak Kullanımı	56
4.6. İÇ DENETÇİNİN TARAFSIZLIĞININ İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	56
5. BÖLÜM LİTERATÜR TARAMASI	57
6. BÖLÜM: UYGULAMA.....	66
6.1.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	66
6.2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ	66
6.3.VERİLERİN TOPLANMASI	69
6.4.VERİLERİN ÇÖZÜMLENMESİ.....	70
6.5.BULGULAR.....	71
6.5.1.ARAŞTIRMANIN BİRİNCİ ALT AMACINA İLİŞKİN BULGU VE YORUMLAR.....	71
6.5.2.ARAŞTIRMANIN İKİNCİ ALT AMACINA İLİŞKİN BULGU VE YORUMLAR	73
6.5.3.ARAŞTIRMANIN ÜÇÜNCÜ ALT AMACIN İLİŞKİN BULGU VE YORUMLAR	75
6.5.4.ARAŞTIRMANIN DÖRDÜNCÜ ALT AMACINA İLİŞKİN BULGU VE YORUMLAR	77
7. BÖLÜM: TARTIŞMA VE ÖNERİLER	86
KAYNAKÇA	91
EKLER.....	103
EK-1.....	103

ÖZET

Tarafsızlık; ön yargılardan, çıkar çatışmalarından bağımsız olarak, adil bir bakış açısıyla değerlendirmeyi ifade etmektedir. İç denetimde tarafsızlık, denetçinin kişisel görüşlerinden, ön yargılarından ve çıkar çatışmalarından etkilenmeden gerçeği yansıtacak şekilde değerlendirme yapabilme yeteneğidir. Bu doğrultuda araştırmada, kamu iç denetçilerinin bireysel ve mesleki tarafsızlıklarını etkileyebileceği düşünülen faktörlere karşı algılarının cinsiyet, eğitim durumu, sertifika düzeyi gibi çeşitli demografik değişkenlere göre incelenmesi betimsel istatistikler, t-testi ve ANOVA yöntemleri ile analiz edilmiştir. Bu kapsamda 118 kamu iç denetçisine 5’li likert tipinde maddelerin yer aldığı anket formu çevrimiçi olarak ulaştırılmıştır.

Araştırma sonucunda; iç denetçilerin bireysel olarak tarafsızlığı ilişkin ortalama algılarının yüksek olduğu gözlenmektedir. Mesleki tarafsızlığa ilişkin algılarındaki sonuçlarda ise; hediye kabul etmeme, tarafsızlığı denetimin ön koşulu olarak görme, iç denetçilerin tarafsızlığının denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini etkilemesi ve tarafsızlığın yönetim unsuru açısından önemli olması durumlarına karşı yüksek algı düzeylerine sahip oldukları görülmektedir. Bireysel tarafsızlık ve mesleki tarafsızlık algıları arasındaki durum açısından ise; tarafsızlığı yönetim unsuru olarak önemli görme, mesleki muhakemelerini zayıflatacağı düşüncesi ile hediye kabul etmeme, tarafsızlığı denetimin ön koşulu olarak görme ve denetim faaliyetlerinin kalitesinden taviz vermeyecek şekilde tarafsız tutum sergileme durumları bireysel tarafsızlık algısından etkilenmektedir. Bireysel tarafsızlık algısı yüksek olanlar, düşük olanlara göre anlamlı bir şekilde bahsedilen mesleki tarafsızlıkla ilgili konularda daha yüksek algıya sahiptir. Kadınların erkeklere göre kişisel ilişkiler faktörüne karşı daha yüksek algıya sahip oldukları görülmektedir. Eğitim seviyesine göre yalnızca idraki önyargılar faktörüne karşı algıda anlamlı fark bulunmuştur. A4 düzeyinde kamu iç denetçi sertifikasına sahip olanların kültürel ön yargı faktörü algı ortalamalarının, A1 düzeyinde sertifikaya sahip olanların puan ortalamasından istatistiksel olarak anlamlı biçimde yüksek olduğu bulunmuştur. Gelirini yeterli bulanların, bulmayanlara göre ekonomik çıkar faktörüne karşı daha yüksek algıya sahip oldukları görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: tarafsızlık, kamu iç denetimi, iç denetim, tarafsızlığı etkileyen faktörler, tarafsız iç denetçi

ABSTRACT

Objectivity refers to evaluating from a fair perspective, independent of prejudices and conflicts of interest. Objectivity in internal audit is the auditor's ability to evaluate in a way that reflects the truth without being affected by personal opinions, prejudices and conflicts of interest. Accordingly, in this study, the perceptions of public internal auditors towards the factors that are thought to affect their personal and professional impartiality were analyzed according to various demographic variables such as gender, education level, and certification level by using descriptive statistics, t-test and ANOVA methods. In this context, 118 public internal auditors received an online questionnaire with 5-point Likert-type items.

As a result of the research, it is observed that the average perceptions of internal auditors regarding individual objectivity are high. As for the results of their perceptions of professional objectivity, it is seen that they have high perception levels for not accepting gifts, seeing objectivity as a prerequisite for audit, internal auditors' objectivity affecting the reliability of audit activities and objectivity being important for governance. In terms of the situation between the perceptions of individual objectivity and professional objectivity, the perceptions of individual objectivity are affected by the perception of objectivity in terms of considering objectivity as an important element of governance, not accepting gifts with the thought that it will weaken their professional judgment, considering objectivity as a prerequisite for audit, and exhibiting an objective attitude without compromising the quality of audit activities. Those with a high perception of personal objectivity have a significantly higher perception of the issues related to professional objectivity than those with a low perception of personal objectivity. It is observed that women have higher perceptions of the personal relations factor than men. According to the level of education, a significant difference was found only in the perception towards the cognitive biases factor. It has been found that the mean perception of those who have a public internal auditor certificate at A4 level is statistically significantly higher than the mean score of those who have a certificate at A1 level. It is seen that those who find their income sufficient have a higher perception of the economic interest factor than those who do not.

Keywords: objectivity, internal audit, public internal audit, factors affecting objectivity, objective internal auditor

KISALTMALAR

AAA: American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Derneği)

COSO: Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi

ECIIA: European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu)

IIA: Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)

INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü)

IPPF: International Professional Practices Framework (Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi)

ISACA: Information Systems Audit and Control Association (Bilişim Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği)

İDKK: İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İDY: İç Denetim Yöneticisi

KİDDER: Kamu İç Denetçileri Derneği

KİDS: Küresel İç Denetim Standartları

TDK: Türk Dil Kurumu

TİDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü

UMUÇ: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 Tarafsızlık ile İlişkili Kavramlar.....	8
Şekil 2 Ön Yargı Türlerinden Etkilenen Tarafsızlık	20
Şekil 3 Denetimin İlke ve Özellikleri.....	26
Şekil 4 İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	29
Şekil 5 İç Denetime Katkı Veren Kuruluşlar	32
Şekil 6 Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) logosu	33
Şekil 7 Mesleki Uygulamalar Çerçevesinde Etik İlkeler	35
Şekil 8 Yeni yapıda Küresel İç Denetim Standartları (KİDS)	38
Şekil 9 Bağımsızlığın ve Tarafsızlığın Bozulmasına Neden Olan Etmenler	44
Şekil 10 İç Denetçilerin Tarafsızlığını Tehdit Eden Alanlar.....	48
Şekil 11 Tarafsızlık Tehdidini Azaltan Etmenler.....	53

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 Katılımcıların Demografik Bilgileri	67
Tablo 2 İç Denetim ve Çalışma Hayatı Durumları	68
Tablo 3 Kamu İç Denetçilerinin Bireysel Tarafsızlığa Yönelik Algıları	72
Tablo 4 Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Tarafsızlığını Etkileyen Faktörlere Yönelik Algı Düzeyleri	73
Tablo 5 Bireysel Tarafsızlık Algısına Göre Mesleki Tarafsızlık Algılarının Karşılaştırılmasına İlişkin Bağımsız Gruplar İçin t Testi Sonuçları.....	76
Tablo 6 Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Tarafsızlığını Etkileyen Faktörlere Yönelik Algılarının Cinsiyete Göre Durumu	77
Tablo 7 Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Tarafsızlığını Etkileyen Faktörlere Yönelik Algılarının Eğitim Düzeyine Göre Durumu.....	79
Tablo 8 Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Tarafsızlığını Etkileyen Faktörlere Yönelik Algılarının Sertifika Düzeyine Göre Durumu	81
Tablo 9 Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Tarafsızlığını Etkileyen Faktörlere Yönelik Algılarının Gelir Düzeyini Yeterli Bulma Durumuna Göre Durumu	82
Tablo 10 Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Tarafsızlığını Etkileyen Faktörlere Yönelik Algılarının Üst Düzey Yönetici Olarak Görev Alma Beklentisine Göre Durumu	84

1. BÖLÜM: GİRİŞ

Tarafsızlık üzerindeki felsefi tartışmaların kökeninin Antik Yunan'a kadar uzandığının bilinmesi, bu olgu üzerine arayışın bitmeyeceğine dair ipuçları vermektedir. Tarih boyunca insanoğlunun deneyimleri, tarafsızlık bariyerlerinin korunmasının o kadar da kolay olmadığını gösterir (Demir, 2020). Günümüzde hızla değişen ekonomik ve çevresel faktörlerin ortaya çıkardığı riskler, kurumları amaç ve hedefleri doğrultusunda kendilerini başarıya götüren bir denetim mekanizmasına ihtiyaç duyar hale getirmiştir. Sağlam kurumsal yönetim ihtiyacına yapılan mevcut küresel vurgu, iç denetime olan ilginin artmasına neden olmuştur. İç denetim, risk yönetimi, kontrol süreçleri ve yönetim mekanizmalarının tarafsız değerlendirmelerini sağlar ve böylece karar almaya rehberlik eden önemli katkılar sunar (İDKK, 2013).

İç denetçilerin tarafsızlığının, denetimin etkililiği ve etkinliğini artırdığı süregelen bir öngörü olarak mevcudiyet kazandığı için denetçilerin tarafsız kalma yetenekleri de uzun yıllardır sorgulanmaktadır. Bu nedenle, son yıllarda kilit bir denetim mekanizması olarak gelişen iç denetimin tarafsızlığına ilişkin çalışmaların artarak devam edeceği öngörülmektedir (Stewart, 2010). İç denetim, denetim elemanlarının kendi inanç ve değer yargılarından arınmış şekilde mesleki tarafsızlık ilkeleri çerçevesinde yürütülmesi gereken bir faaliyettir (TİDE, 2017a). Bu kapsamda tarafsızlık, iç denetçilerin denetim konularına ilişkin karar ve yargılarının başka kişi ve durumlardan etkilenmemesini gerektiren zihinsel bir tutum olarak nitelendirilir. İç denetimde tarafsızlık, kurumun sağlıklı işleyişinin yanı sıra başarısı için de oldukça önemlidir (Uzun, 2016; Kızılboğa, 2013).

Tarafsızlık sağlanamadığında, denetimin güvenilirliği ve sürdürülebilirliği zarar görebilir. İç denetçilerin kişisel görüş ve düşüncelerinin, mesleki deneyim, nitelik, maaş ve ikramiye gibi bireysel faktörlerden, baskı, çıkar veya farklı sebepler ile etkilenmesi onları kaliteli denetimden uzaklaştırmakta ve tarafsızlıklarını zedelemektedir (Muqattash, 2017). Bu nedenle, tarafsızlığın hem bireysel olarak hem de iç denetim bağlamında ele alınması uygulama açısından önemlidir. İç denetçilerin tarafsızlığını etkileyebilecek çok sayıda faktör mevcuttur ve tarafsızlığa ulaşma yolunda esas zorluk, bunları bertaraf edebilmektir (IIA, 2011). Bu faktörler arasında duygular, güç dengeleri, farklı ideolojiler, değer sistemleri, kültürel, ırksal, cinsiyetçi ön yargılar ve ilişkiler yer alır (Brody vd., 2014; Goodwin ve Yeo, 2001). Tarafsız bir iç denetçinin katma değeri yüksek denetim faaliyetleri yürütebilmesi ve bu hususlardan

arınmış bir güvence hizmeti sunması beklenir.

Kamu sektöründe iç denetçilerin tarafsızlığını zedeleyen hususlar ise Kamu İç Denetim Rehberi'nde (2013) belirtilmiştir. Belirtilen bu faktörler; kendi faaliyetlerini değerlendirme, sosyal baskı, ekonomik çıkar, kişisel ilişkiler, yakınlık kurma, kültürel önyargılar ve idraki önyargılar olarak sıralanabilir. Yapılan araştırmalarda bu faktörlerin tarafsızlığı etkilemesinin yanı sıra çeşitli demografik özelliklere göre de değişim gösterebileceği gözlenmektedir (Harrel vd.,1989; Brody ve Lowe, 2003; Razali, 2020). Çalışmada, tarafsız güvence ve danışmanlık faaliyeti sunması beklenen kamu iç denetçilerinin, görevini etkin şekilde gerçekleştirebilmesi için tarafsızlığı olumsuz etkileyen faktörlere yönelik algı düzeylerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Kamu iç denetçilerini kaliteli denetimden uzaklaştırarak, tarafsızlığı en çok zorlayan durumların neler olduğuna cevap aranmıştır. Bu tehditlere yönelik algı düzeylerinin belirlenmesi ve yönetilmesi ile denetimin kalitesine olan güvenin yükseltilmesi hedeflenmektedir. Buradan hareketle bireysel tarafsızlık ve mesleki tarafsızlık kavramlarının ayrı ayrı ve birlikte ele alınması ve mesleki tarafsızlığı etkileyen faktörlerin çeşitli demografik özellikler açısından durumunun incelenmesi bir problem durumu haline gelmiştir.

Çalışma, iç denetimde tarafsızlığın nüanslarını aydınlatarak, kuruluşlardaki etkili yönetim ve etik uygulamalar hakkındaki daha geniş bir tartışmaya katkı verirken, iç denetçilerin tarafsızlığının algılanışı üzerine bir diyalog başlatmayı da amaçlamaktadır. Bu keşfe başlarken, bireysel tarafsızlık ve iç denetimde tarafsızlık kültürünün öneminin vurgulanması ve böylece iç denetçilerin sağlam yönetim uygulamalarını teşvik etmede sağlayabileceği değerin artırılması umut edilmektedir.

1.1. Araştırmanın Amacı

Kamu iç denetçilerinin denetim faaliyetlerindeki tarafsızlığı, denetimin güvenilirliği ve sürdürülebilirliği için oldukça önemli bir etmendir. İç denetim faaliyetlerinin bağımsız yürütülmesi ve iç denetçilerin görevlerini tarafsız olarak yerine getirmesi denetimin etkinliğini de artırmaktadır. Tarafsızlık, sadece teoride kabul edilen bir durum olarak kalmanın ötesinde uygulama esnasında çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadır. İç denetçilerin denetim sırasında tarafsız kalma yetenekleri, yönetim baskıları, çıkar çatışmaları, ekonomik menfaatler ve sosyal ilişkiler gibi faktörler nedeniyle risk altındadır. Özellikle kamu iç denetçileri, kendi inanç ve değerlerinden bağımsız olarak değerlendirme yapabilseler bile, denetlenen birimlerle olan kişisel ilişkiler ya da çıkar çatışmaları gibi durumlar, tarafsızlığın uygulanabilirliğini

zayıflatabilmektedir. Ayrıca, tarafsızlık kavramının kişiden kişiye göre değişen bir algıya sahip olması, iç denetçiler için bu ilkenin evrensel bir standartta nasıl korunabileceği sorusunu düşündürmektedir. Yapılan araştırmalar, iç denetçilerin tarafsızlık algısını etkileyen önemli unsurlar olduğundan bahsetmektedir. Paape ve Speklé (2012), iç denetim raporlarının kalitesinin, denetçilerin tarafsızlık algısı ile doğrudan ilişkili olduğunu ve yönetimden gelen baskıların tarafsızlığı etkileyebileceğini bildirmişlerdir. Benzer şekilde, Goodwin ve Yeo (2001), denetçilerin tarafsızlıklarını korumalarının hem mesleki etik hem de organizasyonel kültürden kaynaklanan baskılarla zorlaştığını göstermiştir. Bu noktada, kamu iç denetçileri için, özellikle çıkar çatışması ve yönetimden gelen taleplerin tarafsızlık üzerinde ne ölçüde etkili olduğu sorgulanmaktadır. Ayrıca, araştırmalar (Pekkan, 2022; Muqattash, 2017; Omar ve Stewart, 2015; Kızılboga, 2013; Goodwin ve Yeo, 2001), cinsiyet, eğitim durumu, sertifika düzeyi ve geliri yeterli bulma düzeyi gibi demografik özelliklerin, denetçilerin tarafsızlık algısını etkilediğini ortaya koymaktadır.

Kamu iç denetçilerinin tarafsızlığını etkileyen bu çok yönlü faktörlere yönelik algılarının incelenmesi bir araştırma problemi oluşturmaktadır. Bu kapsamda, yönetimin bağımsız değerlendirme fonksiyonunu üstlenmesi beklenen kamu iç denetçilerinin, tarafsızlık algısı incelenmiştir. Çalışmada veri toplama tekniklerinden anket yöntemi kullanılarak iç denetçilerin tarafsızlık algıları ve tarafsızlığı etkileyen faktörlere yönelik algı düzeyleri ile bu algı düzeylerinin demografik özellikler açısından durumları araştırılmıştır.

Tezde tarafsızlık kavramının çok boyutlu olarak ele alınması ve teorik bilgiler sunulması amaçlanmıştır. Zihinsel ön yargılardan etkilenen tarafsızlığın zorlukları vurgulanarak, tarafsızlığın sağlanması ve sürdürülmesine yönelik katkı sağlayacak öneriler geliştirilmiştir. İç denetim kavramı tanıtarak, tarafsızlık olgusunun iç denetimin etkinliğinde önemli bir faktör olduğu tartışmaya dâhil edilmiştir. Ayrıca, bireylerin tarafsızlığını etkileyen faktörlerden iç denetçilerin tarafsızlığını etkileyen faktörlere geçiş yapılarak, denetimde tarafsızlık olgusunun bütüncül bir bakış açısıyla incelenmesi hedeflenmiştir.

Araştırmada, tarafsız güvence ve danışmanlık faaliyeti sunması beklenen kamu iç denetçilerinin, bireysel ve mesleki olarak tarafsızlık algıları ve tarafsızlıklarını zedeleyen hususlara yönelik algı düzeyleri ile bu algı düzeylerinin demografik özellikler açısından durumunun incelenmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda şu araştırma sorularına yanıt aranmıştır;

- i. Kamu iç denetçilerinin bireysel olarak tarafsızlığa yönelik algıları nasıldır?
- ii. Kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlığını etkileyen faktörlere yönelik algıları nasıldır?

- iii. Kamu iç denetçilerinin bireysel tarafsızlıkları mesleki uygulamada tarafsızlıklarını etkilemekte midir?
- iv. Kamu iç denetçilerinin tarafsızlık algılarının yüksek olduğu faktörler;
 - a. Cinsiyete,
 - b. Eğitim durumuna,
 - c. Kamu iç denetçi sertifika düzeyine,
 - d. Gelirini yeterli bulma durumuna,
 - e. Üst düzey yönetici olarak görev alma beklentisine göre nasıl değişim göstermiştir?

1.2. Araştırmanın Önemi

Bugün kamu sektöründe önemli bir yeri olan iç denetimin, yapısal ve işlevsel özelliklerinden kaynaklanan çeşitli sorunlarından birisi de tarafsızlık kavramı üzerinedir. Bu çerçevede öncelikle var olan durumun belirlenmesi, optimizasyona ilişkin öneriler sunulması, kamu iç denetim birimlerinin etkin ve verimli çalışmasını artıracak ve buna bağlı olarak katma değerini yükseltecektir. İç denetim, kuruluşların yönetim ve faaliyetlerinin yasalara, düzenlemelere ve kuruluşun kendi politikalarına uygunluğunu ve etkinliğini değerlendirmekten sorumlu bir faaliyettir. Bu bağlamda, iç denetçi, kuruluşun bağımsız bir gözü ve sesi olarak görev yapar. İç denetçinin, ön yargılardan ve çıkar çatışmalarından arınmış bir şekilde görevini yerine getirmesi ve tarafsız bir bakış açısıyla değerlendirmeler yapması esastır. Diğer bir ifadeyle, iç denetimin daha faydalı bir şekilde yapılabilmesi ve sağlıklı sonuçlar verebilmesi için iç denetçinin tarafsız hareket etmesi son derece önemlidir (TİDE, 2017b; IIA, 2017b). Bu kapsamda, tarafsızlık, iç denetçinin en temel mesleki ilkelerinden biridir. Ancak, çeşitli faktörler iç denetçinin tarafsızlığını etkileyebilmektedir. Bu faktörler arasında kişisel deneyimler, değerler ve inançlar, iş ilişkileri, hiyerarşik baskılar ve kurumsal kültür gibi unsurlar sayılabilir. Bu faktörlerin iç denetçinin tarafsızlığını nasıl etkileyebileceğini ve iç denetim sonuçlarının güvenilirliğini nasıl zedeleyebileceğini anlamak büyük önem taşımaktadır.

Bu tez çalışması, tarafsızlığı etkileyen faktörlere karşı iç denetçinin bireysel algılarını incelemek ve bu bulguların iç denetim mesleğinin araştırma ve uygulama alanlarına katkılarını ortaya koymak açısından önem taşımaktadır. Çalışma, gerek ülkemiz nezdinde gerekse de tüm dünyada önemli bir yeri bulunan kamu iç denetiminde, iç denetçilerin tarafsızlığını etkileyen

faktörleri incelemiştir.

Daha önce iç denetçilerin tarafsızlığına ilişkin yapılmış çalışmalardan farklı olarak bu çalışmada, önce iç denetçilerin bireysel tarafsızlık algısına odaklanarak, kavramsal olarak “tarafsızlık” incelenmiş, daha sonra iç denetçilerin mesleki tarafsızlık algısı ve tarafsızlıklarını zedeleyen hususlara yönelik algı düzeyleri ile bu algı düzeylerinin demografik özellikler açısından durumları anket yoluyla toplanıp ilişkisel olarak analiz edilerek literatüre katkı sağlamak hedeflenmiştir (Brody vd., 2014; Denziana, 2015; Gamayuni, 2018; Goodwin & Yeo, 2001; Harrell et al., 1989; Kızılboğa, 2013; Korkmaz et al., 2022; Krida & Pontjoharyo, 2023; Li et al., 2015; Muqattash, 2017; Mutchler, 2003; O’Leary & Stewart, 2007; Omar & Stewart, 2015; Pekkan, 2022; Plumlee, 1985; Razali, 2020; Stefaniak & Cornell, 2011; Stewart & Subramaniam, 2010; Svanberg & Öhman, 2016).

Bu kapsamda çalışmanın, iç denetim uygulamaları, kamu yönetimi, etik felsefesi ve Türkiye’de kamu yönetimi reformları gibi alanlarda çalışan araştırmacılar ve akademisyenler için faydalı olması beklenmektedir. Ayrıca, iç denetçiler ve kamu yöneticileri için de iç denetçilerin tarafsızlık algısını geliştirmeye yönelik pratik bilgiler sunacaktır. Uygulamada iç denetçilerin tarafsızlıklarını korumak için gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olacağı umut edilmektedir.

1.3. Araştırma Planı

Bu çalışma 9 bölümden oluşmaktadır. Giriş kısmında araştırmanın amacı ve önemine yer verilmiştir. İkinci, üçüncü ve dördüncü bölümlerde, kavramsal çerçeve üzerinde durulmuştur. Kavramsal çerçeve bölümünde öncelikle tarafsızlık kavramının anlamı, tarafsızlık yanılması ve zihinsel ön yargılardan bahsedilmiş, ardından tarafsızlığın göreceli olup olmadığı ve tarafsızlığı etkileyen faktörler (ön yargılar, duygular, güç dengeleri, ideolojiler) incelenmiştir. Daha sonra denetim kavramı, tarihi, amaçları ve ilkeleri ele alınmıştır. İç denetim ise; gelişimi, rolleri, sorumlulukları ve iç denetime katkı veren kuruluşlar ve mesleki standartlar çerçevesinde incelenmiştir. İç denetim ile ilgili kavramlar ve açıklamalar incelenirken, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan dokümanlardan yararlanılmıştır (IIA, 2017). Özellikle, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) ve iç denetimin tarafsızlığına ilişkin standartlar (1100, 1110, 1111, 1120, 1130) üzerinde durulmuştur. Son olarak iç denetçilerin tarafsızlığı üzerinde durulmuştur. Beşinci bölümde ise, kavramsal çerçeve ve araştırmanın amacı doğrultusunda ilgili literatür incelenmiştir. Altıncı

bölümde; araştırmanın uygulamasından bahsedilmiş, alt amaçlar doğrultusunda bulgular sırasıyla sunulmuştur. Yedinci bölümde ise, bulgular göz önünde tutularak tartışmaya yer verilmiştir. Ayrıca, anket bulguları ışığında, iç denetim mesleğinin geliştirilmesine yönelik öneriler de sunulmuştur. Son iki bölümde ise kaynakça ve eklere yer verilmiştir.



2. BÖLÜM: KAVRAMSAL ÇERÇEVE: TARAFSIZLIK

Tez çalışmasının ikinci bölümünde, araştırmanın temel amacı kapsamında öncelikle tarafsızlık ile ilgili kavramsal çerçeve ele alınmıştır.

2.1. Tarafsızlık Kavramı

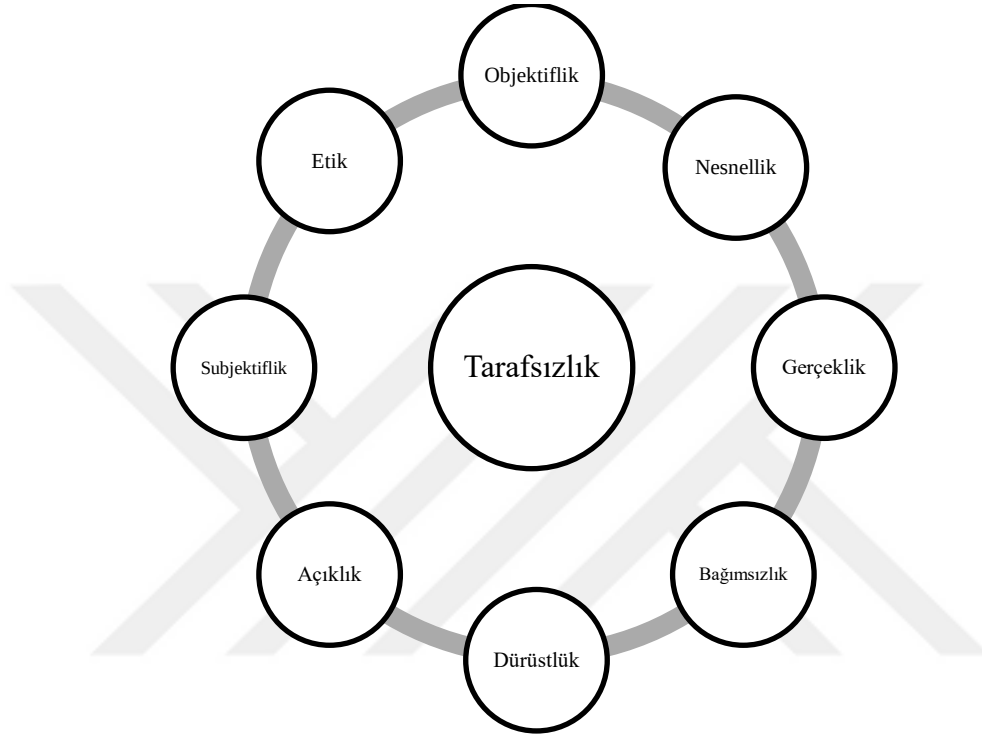
Tarafsızlık, birçok disiplin ve alanda önemli rol oynayan bir kavramdır. Özellikle etik, felsefe, hukuk ve siyaset gibi alanlarda tarafsızlık, adil ve tarafsız karar verme ile ilişkilendirilmektedir. Tarafsızlık, genel olarak yansız ve ön yargısız olmak anlamına gelmektedir. Tarafsız bir kişi veya kuruluş, herhangi bir çıkar veya ön yargıdan etkilenmeden, adil ve dürüst bir şekilde değerlendirme yapar.

Türk Dil Kurumuna göre tarafsızlık, “tarafsız olma durumu; yansızlık; bitarafılık” şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2024). Tarafsızlık kavramı genel anlamıyla incelendiğinde ise, ortaya atılan bir konu üzerinde etki altında kalmadan kişilerin doğru olanı savunması olarak ifade edilmektedir. Tarafsızlığın anlamına gündelik dilde bakıldığında, kararsızlık, çekimserlik, eylemsizlik veya tepkisizlik gibi kelimelerin yerine kullanılmakla beraber, genel kabul görmüş pek çok tanımı bulunmaktadır.

Yabancı alanyazında “objectivity” olarak karşılık bulan tarafsızlık; iç denetçilerin herhangi bir nitelikten ödün vermeyecek şekilde faaliyet göstermesini sağlayan bir tutumdur. Tarafsızlık, denetim konularındaki kararların insani ya da fiziki hiçbir duruma tabi olmadan verilmesini gerektirir. Buna göre tarafsızlık, kişisel duygu veya inançlardan etkilenmeden adil bir şekilde karar veya yargıda bulunabilme niteliğidir.

Fiss (1982), yorum ve tarafsızlığı ele aldığı makalesinde, tarafsızlığı bireylerin kişisel değerlerinden, siyasi görüşlerinden ve önyargılarından arınması olarak tanımlamaktadır. Tarafsız olunmadığı durumlarda yapılan yorumun ise ne tamamen yaratıcı ne de tamamen mekanik bir faaliyet olduğundan bahsetmektedir. Bevir (1994), tarafsızlığı tanımlarken farklı bir açıdan yorumlamaktadır. İnsani ve tarihsel bir pratiğin ürünü olarak ele almakla beraber, tarafsızlığa karşılaştırma sonucunda ulaşılabileceğinden bahsetmektedir. Tarafsızlığın, söz konusu bilginin ele alındığı belirli bir zamandaki yerine ilişkin tarihsel bir araştırma ile değerlendirilebileceğini vurgulamaktadır. Tarafsızlık, karar verme süreçlerinde ve bilgi

iletişiminde önemli bir ilkedir ve adil bir sonuç elde etmek için gereklidir. Bu kavram, bir duruma veya konuya dair tarafsız bir tutumu ifade ederken, kişisel veya kurumsal ön yargıların veya dış etkenlerin etkisinden arındırılmış olmayı içerir. Tarafsızlık, adalet sistemi, medya, araştırma ve denetim gibi farklı alanlarda, güvenilirlik, dürüstlük açısından kritik bir rol oynar. Tarafsızlık ile ilişkili olan ve genellikle tarafsızlık konusu ele alındığında alanyazında geçen kavramlar Şekil 1’de yer almaktadır.



Şekil 1- Tarafsızlık ile İlişkili Kavramlar

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

- **Objektiflik:** İş sonunda çıkan ürünün kalitesinden taviz vermeden dürüst, gerçek bir biçimde işin yapılmasını sağlayan tarafsız zihinsel tutumdur (IIA, 2017b). Kişisel veya kurumsal bir taraflılığın dışında; bireyin kendi duygu, inancı ve fikrinden bağımsız olarak bir düşünceyi, nesneyi kavramasıdır (Kılıç, 2024). Kişinin kendi öznelliğini yaptığı işe karıştırmaması olarak tanımlanan objektiflik, gerçeğin olabildiğince var olduğu gibi doğru ve dürüst şekilde betimlenmesi sürecidir (Ryan, 2001). Bir konu veya olay hakkında kişisel ön yargılardan, grupsal eğilimlerden ve çıkarılardan etkilenmeden, herkes için geçerli olan genel ilkelere dayalı düşünmeyi, karar vermeyi ve eylemde bulunmayı ifade eder. Bu kavram, adalet ve hakkaniyet gibi erdemlerin temelini

oluşturur ve bu nedenle büyük önem taşır.

- **Nesnellik:** Nesnellik, bir durumu veya olguyu kişisel önyargılardan ve duygusal etkilerden arındırılmış, tarafsız ve adil bir şekilde değerlendirme yeteneğidir. Bu, bireyin kendi çıkarlarını veya kişisel görüşlerini değerlendirmelerine yansıtmadan, sadece gerçekler ve kanıtlara dayanarak karar vermesi anlamına gelir (Bazerman & Moore, 2013). Diğer bir ifade ile hiçbir dış etmenden etkilenmeden değerlendirme yapmaktır. Tanımlar incelendiğinde, nesnellik için kişisel fikirlerden, duygulardan arınmış bir biçimde bilginin ortaya konması gerektiği sonucu çıkarılabilir. Olayı, bilgiyi, veriyi evrensel bir gerçeklik ve doğruluk çerçevesinde ele almayı gerektirir. Herhangi bir duruma karşı düşünce, duygu, beklenti, çıkar gözetmeksizin genel olarak kabul görmüş ilke ve kurallara bağlı kalarak eylemde bulunma olarak ifade edilebilir. Ancak, pratik nesnelliğin tam olarak ne anlama geldiği ve gerçekten mümkün olup olmadığı sorusu, ahlak, hukuk ve siyaset felsefesinde uzun zamandır tartışılmaktadır (Aslı, 2014).
- **Gerçeklik:** Gerçeklik, olayların, nesnelerin ve durumların bireylerin algılarından ve inançlarından bağımsız olarak tarafsız ve somut bir şekilde var olma durumudur. Gerçeklik, algılanan veya yorumlanan değil, olduğu haliyle mevcut olan her şeyi ifade eder (Ladyman & Ross, 2007). Gerçeklik kavramı içerisinde DeAngelis'e (2008) göre öznellik barınabilir, bir birey tarafından doğru görülen diğer bir birey açısından doğru bulunmayabilir. Buradan hareketle öznel bir gerçeklikten de bahsedilebilir. Ancak tanımlardan yola çıkarak gerçekliği bilimsel bir bakış açısı altında değerlendirmek gerekirse, ölçülebilen ve gözlenebilen olma özellikleri öne çıkarılabilir. Gerçeklik üzerine sosyal bilimlerde yapılan pek çok tartışma mevcuttur. Bunlar arasında toplumsal gerçeklik varlığı, gerçekliğin bilinebilirliği ön sırayı çekmektedir.
- **Bağımsızlık:** Dış etkenlerin veya tarafların kontrolü altında kalmadan karar alma sürecinin yapılmasıdır. Ercan (2017), bağımsızlığı içinde bulunduğu koşullara bakılmaksızın mesleğinin sorumluluklarını kişisel çıkarlarının önünde tutarak çalışmak olarak ifade eder. Türk Dil Kurumuna göre bağımsızlık, “bağımsız olma durumu” şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2024). Bağımsızlık, davranışları, tutumu ve girişimleri bir güç etkisinde kalmayan, özgür, hür demektir. Bağımsızlık, bir kişiye, kuruluşa, ülkeye atfedilen bir özellik olarak da değerlendirilebilir. Genel anlamda özgür ve hür bir şekilde tutumlarını, davranışlarını bir güç etkisinde kalmayarak düzenlemek olarak açıklanabilir.

- **Dürüstlük:** Tarafsızlık ayrıca dürüstlüğü içermektedir. Farsça “durust” kelimesinden gelen dürüstlük, en yalın hali ile yanlış olmayan, eksik olmayan ve doğru şekilde ifade edilebilir. Var olan gerçeğin saklamadan veya çarpıtmadan, tarafsız bir şekilde aktarılmasıdır. Mesleki hayatta Saxe (1991) yalanın yalanı ürettiğinden yola çıkarak dürüstlüğün de dürüstlüğü üreteceği savunmasında bulunmuş ve iş yerlerinde çalışanların birbirlerini dürüst olmaya yönlendirmesini gerekli görmüştür. Dürüstlüğün kurumlara sağladığı katkılarında yanında bireylere sağladığı avantajlar da vardır. Dürüstlük insanın kendisiyle yüzleşmesi ve cesaretini bulmasını sağlar, ünlü bir yazar “kendin olma cesareti, kendi hakikatini bulmanın en dürüst yoludur” demektedir (Nietzsche, 2022).
- **Açıklık:** Karar alma sürecinde ve bilgi aktarımında şeffaf olmak gereklidir. Karar verme sürecindeki adımlar ve nedenler net bir şekilde belirtilmelidir. Türk Dil Kurumu (2024) açıklık kavramını “açık olma durumu” ve “gerçeği olduğu gibi yansıtma durumu” ifadeleri ile tanılamaktadır. Bireysel anlamda açıklık, Rogers (1961) tarafından kendini gerçekleştirmenin bir bileşeni olarak ele alınır. Kişi ifadelerini, düşüncelerini, fikirlerini, duygularını açıkça ifade ederek ruhsal sağlığını geliştirebilir. Bireysel olarak sağlıklı olan bireyler toplumsal olarak da sağlığa teşvik eder. Sosyal alanda açıklık kavramı üzerine odaklanmak gerekirse, kurumsal olarak özellikle yönetim ve iş dünyasında iç süreçlerde ve kararlarda şeffaf olmak şeklinde yorumlanabilir. Açıklık sayesinde kurumlarda karşılıklı güven, samimiyet artarak iletişimde yanlış anlamaların önüne geçilebilir.
- **Subjektiflik:** Kişinin veya kurumun, kişisel görüşleri, duyguları veya değerleri tarafından etkilenen bir bakış açısı veya karar alma sürecidir. Tarafsızlığın zıddı olarak düşünülmektedir. Toplumsal açıdan subjektiflik bireyin evreni, kültürel geçmişi, inanç sistemini, normlara göre nasıl algıladığını ifade eder (Kılıç, 2024). TDK (2024) tanımına göre ise subjektiflik öznellik olarak ele alınmış olup objektifliğin karşıtı olarak değerlendirilmiştir. Bramoullé and Goyal (2009), subjektiflik kavramını bir gruba diğerlerine göre bazı konularda özel avantajlar sağlanması olarak ele almıştır. Çoğu toplumda yaşanan subjektif eğilimli davranışlardan kaynaklı olarak ekonomi ve politika başta olmak üzere pek çok alanda yozlaşma yaşanmaktadır. Yasal olmayan bir durum olmamakla beraber subjektif davranışlar bireysel ya da grupsal olarak farklı kesimlerde ayrımcılığa yol açmakta ve zaman içerisinde kurumsal güvenirliliği zedelemektedir (Büte, 2011).

- **Etik:** Etik, insan davranışlarının doğruluğunu veya yanlışlığını değerlendirir ve yönlendirir (Yaman, 2010). Etik, bireylerin ve toplumların moral değerlerine dayalı olarak doğru ve yanlış arasında bir ayrım yapmayı ve bu değerlere uygun şekilde davranmayı sağlayan bir çerçevedir. Bireyleri topluma dahil etme olarak ele alınan etik kavramı, başlangıçta bireyler arası ilişkilere odaklanırken ilerleyen zamanla beraber birey ve toplum arasındaki ilişkilere odaklanmıştır (Leopold, 2014). Etik kavramının temelinde sorumluluk duygusu yatar. Bu bağlamda, her bireyin toplum içinde sosyal sorumlulukları vardır ve bu sorumluluklarını yerine getirmesi etik davranışlar oluşturur. Etik davranışları belirleyen ölçüler, zamanla toplumsal değişimlere paralel olarak evrilebilir. Bu nedenle, etik davranışlar dinamik bir yapıya sahiptir (Koçberber, 2008). Tarafsızlık, hukuk, sağlık, eğitim, yönetim ve medya gibi birçok alanda önemli olan etik kavramı, Pieper (2012) tarafından pusulaya benzetilir. Etik bu metafora göre gidilecek yolu direkt göstermez ancak doğru yolun nasıl bulunacağı hakkında yardım eder, zorlamaz. Etik tarafsızlık ise, karar verici tarafından duygusal, kişisel veya dışsal etkilerden arınmış bir şekilde, yalnızca tarafsız ve adil bir değerlendirme temelinde hareket etmeyi gerektirir (E. Kırıl, 2015). Tarafsızlık, etik davranış ilkelerinden biri olarak, normlar hiyerarşisinin her seviyesinde (anayasa, kanun, yönetmelik, sözleşme) düzenlenmiş olmasıyla da önem kazanmaktadır. Karar vericilerin ve kurumların etik tarafsızlık ilkesine uygun davranması, güvenilirliklerini artırır ve toplumun adalete olan güvenini sağlamlaştırır (Ünlü, 2021).

2.2. Farklı Alanlarda Tarafsızlık

Tarafsızlık, birçok alanda temel bir ilke olarak kabul edilen, yansız ve adil bir bakış açısının benimsenmesini ifade etmektedir. Bu kavram, ön yargılardan ve çıkar çatışmalarından bağımsız olarak değerlendirme yapmayı ve karar vermeyi gerektirir. Tarafsız bir yaklaşım, farklı bakış açılarını ve argümanları olduğu gibi değerlendirmeyi, adil ve eşitlikçi bir şekilde hareket etmeyi ve her türlü ayrımcılıktan kaçınmayı içermektedir. Bu nedenle tarafsızlık, birçok alanda önemle uygulanmaktadır. Bu alanlardan; hukuk, siyaset, medya, sosyoloji gibi farklı disiplinler aşağıda açıklanmıştır.

2.2.1.Hukuki Tarafsızlık

Hukuk alanında tarafsızlık hakimlerin, yargının ve mahkemelerin tarafsızlığı başlıkları altında ele alınmaktadır. Hukuki tarafsızlık, Giergerich (2009) tarafından yargısal görev sürecinde bir taraf lehine veya aleyhine davranmama ya da önyargılı olmama biçiminde tanımlanmıştır. Diğer bir ifade ile yargıcın sahip olması gereken bir özellik olarak taraflara karşı kişiliğinden sıyrılma, kişisiz kalma, önyargılı olmama şeklinde açıklanabilir (Centel ve Zafer, 2005). Hukuki tarafsızlık aynı zamanda devlet kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerindeki yönetsel tarafsızlığı da içerir.

Hâkim, adli ya da idari bir uyuşmazlığa konu olan somut davada karar merciidir. Dava sürecinde karar verirken ilgili kuralları yorumlayarak uygulanacak kanun maddesini belirler. Bu süreçte, tarafsız ve bağımsız olması, davayı adil bir şekilde yürütebilmesi ve taraflar ile hukuk sistemi tarafından kabul görececek bir sonuca ulaşabilmesi kritik önem taşır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarına göre tarafsızlık, davanın çözümünde ön yargı bulunmaması ve mahkemenin taraflara ilişkin herhangi bir his, duygu veya çıkar gözetmemesi anlamına gelir. Bu kavram, tarafsız ve subjektif olmak üzere ikiye ayrılmıştır (Erbeyin, 2023). Objektif tarafsızlık, mahkeme teşkilatının tarafsız olması ve tarafsızlığı temin eden tedbirlerin olmasıken, subjektif tarafsızlık, mahkeme üyelerinin kişisel olarak tarafsız olmasıdır (Hampton, 2008).

2.2.2.Siyasi Tarafsızlık

Siyasal tarafsızlık, devletin farklı düşünce ve inançlara karşı eşit mesafede durmasını ve herhangi bir ideolojiye veya siyasi partiye bağlı olmamasını ifade eden bir ilkedir. Teorik ve uygulamadaki kimi zorluklara rağmen, çeşitlilik ve çoğulculuk temelli bir siyasal sistem için gereklidir (Akyel, 2018). Anayasal demokratik sistemde, devleti sınırlayan unsurlardan biri de siyasi tarafsızlık ilkesidir. Parlamentoda alınan kararların tarafsız şekilde hayata geçirilmesi ve dış politika taraflarına eşit mesafede durulması, siyasi tarafsızlığın temelini oluşturur. Aktif tarafsızlık ise, ülkenin menfaatlerini gözeterek ara buluculuk rolü üstlenmeyi de içerir.

2.2.3. Medya Tarafsızlığı

Gazetecilikte en önemli kavramlardan biri olan "tarafsızlık", hem ahlaki bir tutum hem de davranışı içerir. Gazetecilikte tarafsızlık, gazetecinin kişisel duygu ve düşüncelerini haber metnine katmadan, haberi olduğu gibi aktarması ve kamuya karşı sorumluluk bilinciyle etik prensiplere uygun şekilde haberi oluşturması anlamına gelir (Dastan, 2021). Tarafsızlık, basın tarihi boyunca gerçek olana ulaşmanın ya da doğru haberciliğin bir yöntemi ve gazeteciliğin en önemli ahlaki hedefi olarak kabul edilmiştir. Okuyucuların ancak tarafsızlık ilkesine bağlı gazeteciler sayesinde gerçekleri öğrenebileceklerine inanılır.

2.2.4. Çeviribilim Tarafsızlığı

Eş zamanlı sözlü çeviriler genellikle konferanslar esnasında veya ardıl aktarım olarak bir çevirmen tarafından gerçekleştirilir. Pöchhacker (2012), çeviribilimde tarafsızlığı iletişime giren tarafların niyet ya da eylemlerine ilişkin herhangi bir rolde olmama durumu olarak açıklamaktadır. Hale (2007), tarafsız kalabilmek için bilinçli bir çaba göstermenin, duygusal olarak olaya karışmayı ve olası psikolojik yıpranmayı önleyebileceğini belirtmektedir. Bu açıdan tarafsızlık, çeviribilimde oldukça öneme sahip bir kavramdır.

2.2.5. Bilimsel Tarafsızlık

Bilimsel yaklaşımı, zamanla ve dereceli olarak metafizik ve teolojik olgulardan ayrılmıştır. Özellikle pozitivist akımın etkisiyle bu ayrım daha net hale gelmiş, gerçekler ve değerler arasında net bir ayrım yapılarak değerlerden arınmış bir bilim anlayışı ortaya çıkmıştır (Ayvaz & Ekin Sucu, 2017). Bu anlayışa göre, bilim, deneysel gözlemlere ve deneylere dayalı gerçeklere odaklanır. Bilim, değer yargılarından ve ön yargılardan bağımsız olarak yapılmalıdır. Bununla birlikte, bilimsel bulgular tarafsız ve evrenseldir. Bilim insanları, kişisel inançlarını ve siyasi görüşlerini bir kenara bırakarak sadece gerçeğe ulaşmaya çalışmalıdır (Yardımcı, 2021).

2.3. Tarafsızlık İllüzyonu ve Algı

Tarafsızlık illüzyonu, insanların kendi bakış açılarının tarafsız olduğunu ve ön yargılardan etkilenmediğini düşünme eğilimidir. Bu eğilim, insanların kendi ön yargılarının farkında olmamalarından ve farklı bakış açılarını göz ardı etmelerinden kaynaklanır. Tarafsızlık illüzyonuna neden olan birkaç faktör vardır ve bunlardan ilki doğrulama yanlılığıdır. İnsanlar, kendi inançlarını ve fikirlerini doğrulayan bilgilere daha fazla dikkat etme ve onları hatırlama eğilimindedir. Bu durum, insanların kendi ön yargılarını pekiştirmelerine ve farklı bakış açılarına karşı körleşmelerine neden olabilir (Sears vd., 2021). Tarafsızlık illüzyonuna neden olan bir diğer faktör de grup içi kayırmadır. Kayırmacılık, belirli bir bireye, gruba veya düşünceye, tarafsız ölçütlerden ziyade haksız bir avantaj sağlama eğilimidir. Hem gündelik hayatta hem de yönetim alanlarında yaygın olarak görülür. Varlığı, eşitsizlik ve adaletsizlik gibi problemleri beraberinde getirir. İnsanlar, kendilerini ait hissettikleri gruplara ve bu grupların üyelerine karşı daha olumlu bir tutum sergileme eğilimindedir. Bu durum, insanların kendi gruplarının bakış açılarını tarafsız olarak algılamalarına ve diğer grupların bakış açılarını ön yargılı olarak görmelerine neden olabilir (Özkanan & Erdem, 2014). Diğer bir faktör ise algıda seçiciliktir. Algı, bireyin duyuları aracılığıyla çevresinden edindiği bilgileri işleyerek, anlamlandırması ve yorumlamasıdır. Bu tanım, algının sadece duyuşsal bir süreç olmadığını, aynı zamanda bilişsel ve duygusal unsurları da içeren karmaşık bir süreç olduğunu vurgulamaktadır. İnsanlar, algılarını kendi inançlarına ve fikirlerine uygun şekilde filtreleme eğilimindedir (Seçkin & Demirel, 2009). Burge (2010), tarafsızlığın kökenlerini açıklarken ana sorunun, bireyin fiziksel çevreyi doğru bir şekilde temsil etmesi için gereken koşulların neler olduğundan bahsederek bireyin fiziksel dünyayı nesnel olarak nasıl temsil edebileceğini sorgulayarak açıklamaktadır. Buradan hareketle aslında tarafsızlıktan bahsetmek için öncelikle algıdan bahsetmek gerekir. Tarafsızlık ‘zihinden bağımsızlık’ olarak tanımlanabilir. Bu doğrultuda fiziki çevrede yer alan gezegen, okyanus, atom, bakteri gibi basit unsurlar nesnelken fikir, inanç, algı, his temelde zihinden bağımsız ancak nesnel değildir. Çünkü zihin farklı kaynaklardan gelen bildirimler yoluyla bilinçli ya da bilinçsizce etkilenme sürecine girebilir. Bu nokta da algıdan bahsedilebilir. Kişilerin fikir ve inançları algı yoluyla doğrulanan bir temsil türüdür (Burge, 2010).

Algının Bilişsel Temelleri ve Süreci

Algı, çevre tarafından gelen duyu uyarılarının zihinde anlama çevrilme sürecidir. Öğrenme ile biliş açılan bir yol olarak da değerlendirilebilir. Sinir sisteminin üst bölümünde gerçekleşir, uyarılara bağlı olarak gelişip değişebilir. Biçimleri tanıma, ayırma, bir araya getirme, anlam çıkarma gibi karmaşık bilişsel görevleri yapar. Friman (1999), “Algı Savaşı– Perception Warfare” makalesinde, Miller (1956), insan algısının, sahip olunan yetenek ve bilgi birikimi ile sınırlı olduğunu belirtmiştir. Diğer bir açıdan bireylerde algılama süreci sürekli olduğundan dolayı, bireylerin sahip oldukları fikir, varsayım, düşünce, kuram ve duygular zaman içinde değişime uğrayabilir. Algılama duyular yoluyla nesnelerin ya da kavramların bir ilişki içerisinde anlamlandırılması sürecidir. Bireyin nesne veya nesnelerden gelen bilgiler arasında zihinsel bir bağ kurmasıyla bu anlamlandırma oluşur. Farklı duysal uyarıcılar, duysal seviyede nörofizyolojik sinyallere dönüştürülür ve bu noktadan itibaren algılama süreci devreye girer. Algı; seçici dikkat ve organizasyon aşamalarından meydana gelir. İlk aşamada kişinin ihtiyaç ve ilgi alanlarının sürecin belirleyici olduğu vurgulanırken ikinci aşamada algının gerçeğe dönüştürülmesi süreci vardır (Poyraz, 2020). Bu sürecin sonunda ise inanılmış gerçeklik kavramı ortaya çıkar.

2.4. Tarafsızlık Göreceli Bir Olgu Mudur?

Tarafsızlık, bir konuda herhangi bir taraf tutmamayı veya ön yargı göstermemeyi ifade eder. Görecelik ise, evrensel ve mutlak ahlaki değerlerin varlığını reddederek, tüm değerlerin zamana, topluma, bireye, kültüre ve yaşam tarzına göre değiştiğini savunan bir öğretilerdir. Bu görüşe göre değişmeyen, nesnel bir gerçeklik veya herkes için geçerli mutlak doğrular yoktur; aksine, doğruluk ve gerçeklik toplumdan topluma değişir (Altunışık, 2018). Tarafsızlığın göreceli olup olmadığı sorusu karmaşık bir konudur. Farklı fikir ve söylemler mevcuttur.

2.4.1. Tarafsızlığın Göreceli Olduğunu Savunan Görüşler

Farklı bakış açıları ve argümanlar ışığında, tarafsızlığın göreceli bir olgu olduğu söylenebilir (Rajabov, 2008). Bireysel deneyimler, ön yargılar, değerler ve ideolojiler ile sosyal ve politik baskılar gibi faktörler, tarafsız bir bakış açısına sahip olmayı zorlaştırabilir. Bu kapsamda, tarafsızlığın mutlak bir kavram olmadığı ve her zaman bir dereceye kadar göreceli

olduğunun kabul edilebilir bir durum olduğundan bahsedilir.

Her bireyin farklı deneyimleri ve ön yargıları mevcuttur. Bu da bir konuya bakış açılarını ve tarafsızlıklarını etkiler. Raymond Williams, ideolojiyi bir "dünya görüşü" ya da bir "sınıf bakışı" olarak tanımlamaktadır (Williams, 1977). Bunu, göreceli olarak yapılandırılmış anlamlar, değerler ve inançlar sistemi olarak soyutlanabilecek bir kavram olarak ifade etmektedir. Bu nedenle bireylerin değerleri ve ideolojileri tarafsızlıklarını etkileyebilir. (Anderson vd., 2017). Aynı zamanda, bireylerin içinde bulundukları sosyal ve politik ortamdan etkilenmesi ve tarafsızlıklarının zedelenmesi de mümkündür.

2.4.2. Tarafsızlığın Göreli Olmadığını Savunan Görüşler

Tarafsız gerçekler, tutarlılık ve eşitlik gibi ilkeler ve bilimsel yöntem gibi araçlar, tarafsız bir bakış açısının mümkün olduğunu gösteren argümanlar sunar. Bu argümanlar ışığında, tarafsızlığın mutlak bir kavram olmasa da çaba ve bilinçli bir yaklaşımla ulaşılabilecek bir hedef olduğu söylenebilir. Tarafsızlığın temelini oluşturan tarafsız gerçekler vardır. Bu gerçekler, kişisel bakış açılarından bağımsız olarak varlığını sürdürür. Tarafsız kelimesi, bilimsel anlayış ve bilgi olarak bir diğer deyişle kişinin keyfiliğinde bağımsız olarak, tahkik edilebilen konular için kullanılır (Cihan, 2011). Tarafsızlık, tutarlı ve eşit bir şekilde uygulandığında göreceli olmaktan çıkmaktadır. Ayrıca, bilimsel yöntemler tarafsızlığın sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bilim insanları, kişisel ön yargılarını bir kenara bırakarak ve tarafsız veriler ışığında çalışarak tarafsız sonuçlara ulaşmaya çalışırlar (Armağan, 2020).

2.5. Tarafsızlığı Etkileyen Değişkenler

Tarafsızlık en yaygın kullanımı ile bireylerin değer yargıları, istek ve seçimleri ile inanç ve eğilimlerinden bağımsız olması halidir. Benzer şekilde bir tutum olarak tarafsızlık, insanların karar ve yargılarının, kişisel etkenlerden bağımsız belirlenmesini ifade etmektedir (Kılıç, 2024). Aynı konuyu inceleyen farklı kişiler, bireysel düşünce ve yargılarından bağımsız olarak aynı sonuca ulaştığında tarafsızlık gerçekleşmiş olur. Teoride anlatılan bu kavramların pratik hayatta uygulanması bazı zorlukları da beraberinde getirmektedir.

Bireylerin tarafsız tutum ve davranış sergileme çabaları her zaman subjektif olgu ve deneyimleri elimine edemeyebilir. Tarafsızlığa ilişkin deneyimlenen süreçler ile insanoğlunun

tarafsız bir tutum sergilemesini etkileyecek hususları örneklendirmek gerekirse, ön kabullerin mutlak bilgi olarak kabul edilmesi önemli bir aktör olarak tartışmaya dâhil olmaktadır. Bu noktada aklın özgürlüğü yani tarafsızlığı ve ön yargılardan uzak oluşunun ele alınıp incelenmesi önemlidir (Akyüz, 2020). Bireyin tarafsızlığını etkileyen diğer faktörler arasında kişisel ilişkiler, samimiyet, sosyal-ekonomik baskı ve çıkarların yer aldığı öngörülmektedir. Benzer şekilde, denetim hayatında da öz değerlendirme, sosyal baskı, ekonomik menfaat, kişisel ilişki, aşinalık, kültür-soy-cinsiyet ve bilişsel ön yargılar tarafsızlığa yönelik tehditler arasında sayılmaktadır (Kızılboğa, 2013).

Tarafsızlığı etkileyen değişkenler pek çok etmene bağlıdır. Hem bireysel hem de kurumsal düzeyde ele alınan değişkenler tarafsızlık üzerine etki edebilir. Öncelikle bağımsız olmadan karar alma süreçlerinde tarafsız olmak oldukça zordur. Yargı sisteminden örnek vermek gerekirse bağımsızlığı anayasal güvence altına alarak tarafsızlığın sağlanmasında kritik bir adım atılmıştır (Yıldız, 2017). Ayrıca Yargı Reformu Strateji 2019 raporunda da belirtildiği üzere kurumlara liyakat ve şeffaflık esasına dayalı olarak yapılan atamalar, şeffaf yönetim anlayışı da tarafsızlığı teşvik eder. Tarafsızlık ayrıca kişisel önyargılar ve etik ilkelerden etkilenir (Nayir vd., 2019). Bununla birlikte, pek çok değişkeni etkilediği düşünülen yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi gibi demografik değişkenlerin de tarafsızlık üzerine etkisinin olup olmadığı tartışılmaktadır.

2.6. Tarafsızlığın Zorlukları: Tarafsız Kalabilmek Mümkün Müdür?

Tarafsızlık, ön yargılardan ve önceden belirlenmiş fikirlerden bağımsız olarak bir konuya bakabilme yeteneğidir. Tarafsız bir kişi, herhangi bir çıkar veya ön yargı olmadan bir durumu değerlendirmeli ve adil bir karar verebilmelidir. Tarafsız karar verme, adil ve eşitlikçi bir toplum inşa etmek için gereklidir. İnsanlar, yetiştirilme tarzları, sosyal çevreleri, kişisel deneyimleri ve maruz kaldıkları bilgiler dâhil olmak üzere birçok faktörden etkilenir (Sears et al., 2021). Bu faktörler içerisinde bulunan eğitim, insanoğlunun doğduğu andan itibaren önce aile sonra toplumsal hayat içinde gelişimini sağlayan sürekli ve vazgeçilmez bir unsur haline gelmiştir ve bu nedenle, tarafsızlığı geliştirmede önemli bir rol oynar (Çalışkan, 2019).

Kapsayıcı ve dönüştürücü eğitim sistemleri, öğrencilere farklı bakış açılarını anlama ve eleştirel düşünme becerilerini geliştirme imkânı sunar. Bu sayede, ön yargılardan ve önceden belirlenmiş fikirlerden daha az etkilenecek kendi fikirlerini oluşturabilirler. Bireysel çaba da bu anlamda tarafsızlık için önemlidir. Farklı bakış açılarını okumak, farklı insanlarla konuşmak ve

kişisel ön yargıları fark etmek tarafsızlığın gelişmesine yardımcı olur. Bu anlamda eleştirel düşünme becerilerini geliştirmek de oldukça önemlidir (Çalışkan, 2019). Bu beceriler, bilgilerin olduğu gibi değerlendirilmesine, farklı bakış açılarını karşılaştırarak nesnel sonuçlara ulaşmaya olanak tanır. Toplumsal ve kültürel bağlam da tarafsızlığı etkileyebilir. Ön yargıların ve ayrımcılığın yaygın olduğu bir toplumda, tarafsız kalmak zor olabilir (Alkın-Şahin & Tunca, 2015).

“Tarafsız kalabilmek mümkün müdür?” sorusuna kesin bir cevap vermek zordur. Bir yandan, insan doğası gereği ön yargılarla ve önceden belirlenmiş fikirlerle donatılmıştır. Büyüdüğümüz aile, aldığımız eğitim, yaşadığımız toplum ve maruz kaldığımız deneyimler, bakış açımızı ve düşüncelerimizi şekillendirir. Bu nedenle, tamamen tarafsız bir şekilde bir konuya bakabilmek zor görünmektedir (San Martín, 2014). Öte yandan, eğitim, bilinçli çaba ve eleştirel düşünme becerileriyle tarafsızlığımızı geliştirmemiz mümkündür (Hotaman, 2020). Kendi ön yargılarımızı fark etmek ve bunların etkisini minimize etmeye çalışmak bu konuda farkındalığımızı artırabilir (Çalışkan, 2019). Bununla birlikte, tarafsızlığın mutlak bir durum olmadığını da unutmamak gerekir. Herhangi bir konuda tamamen tarafsız kalmak zor da olsa ön yargıların ve önceden belirlenmiş fikirlerin kontrol altına alınmasıyla daha tarafsız bir bakış açısı kazanılabilir.

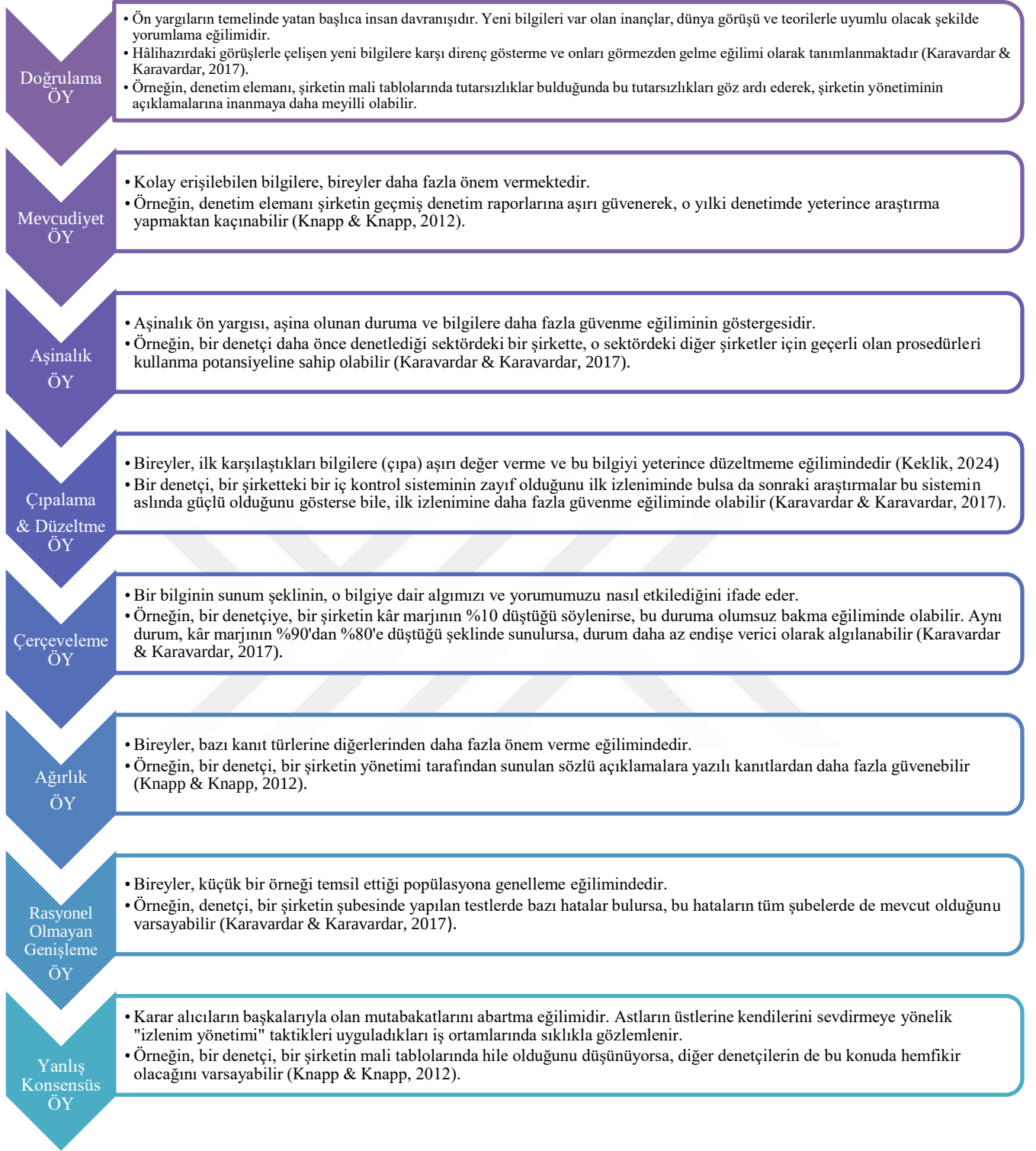
2.6.1. Bilişsel Önyargılar

Bilişsel ön yargılar terimi ile tarafsızlık oldukça yakın bir ilişki içerisinde. Özellikle karar alıcı konumunda olanlar için önyargıların sistematik bir etkisi vardır. Ayrıca belirsizlikle başa çıkmak için başvurulmuş bir çözüm olarak da görülmektedir. Karar alıcıların sezgilerine veya duygularına dayanarak önceden sahip oldukları bilgi ve deneyimler ışığında eldeki verileri yorumlayarak değerlendirmeleri nesnellikten diğer bir ifade ile tarafsızlıktan uzaklaşmalarına ve hata yapmalarına neden olabilmektedir (Karavardar & Karavardar, 2017).

İnsanoğlu eldeki verilerden, akıl yürütme yoluyla yeni bilgiler üretir. Bu yeni bilgilerin doğruluğu hem verilerin tam ve doğru oluşuna hem de kullanılan akıl yürütme yönteminin hatasız işlemesine bağlıdır. Bilimsel araştırmalarda yanlışlık, sistematik olarak bir gözlem, deney veya araştırmanın sonuçlarına yansıyan, ön yargı, inanç ya da bilinçte yerleşmiş değerlerden kaynaklanan bir hatadır. Bilimsel araştırma yöntemleri, bu yanlışlıkları ortadan kaldırmaya yönelik kurallar belirlemeye çalışır. Yanlılığın sebebi, muhakeme sürecindeki akıl yürütme hataları veya insan zihnini etkileyen bilişsel yanılgılar olabilir. Biliş, algı ve tecrübe

başta olmak üzere farklı kaynaklardan gelen bildirimleri bilinçli ve bilinçdışı yollarla bilgiye çevirme sürecidir (Demir, 2020). Bilişsel ön yargılar, insanların düşünme ve karar verme biçimlerini etkileyen bilinçsiz eğilimlerdir. Bu ön yargılar, insanların gerçekliği algılama ve yorumlama şeklini bozabilir ve hatalı kararlar vermelerine neden olabilir (Sears vd., 2021). Tarafsızlık, bireyin kararlarında yansız hareket etmesini ve ön yargısız bir şekilde düşünüp karar verebilmesini ifade eder (Akışık, 2002). Kişisel deneyimler, yetiştirilme tarzı ve sosyal çevre gibi faktörler, ön yargıların oluşmasına neden olabilir. Bu ön yargılar, farkında olmadan düşünceleri ve eylemleri etkileyerek tarafsız olmayı zorlaştırabilir. Çeşitli önyargı durumları kurumlarda tarafsızlığı etkileyebilir. Bunlar Şekil 2’de yer alan görsel üzerinde açıklanmıştır.





Şekil 2- Ön Yargı Türlerinden Etkilenen Tarafsızlık

Kaynak: Karavardar & Karavardar (2017) ve Knapp & Knapp (2012) esas alınarak Yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.6.2.Duygular

Duygular, bilinçli veya bilinçdışı olarak, kararlarımızı ve yargılarımızı etkileyebilecek güçlü faktörlerdir. Duygular, dünyayla olan ilişkilerimizi ve diğer insanlarla olan etkileşimlerimizi anlamamıza yardımcı olur. Ayrıca, eylemlerimiz ve kararlarımız için önemli bir motivasyon kaynağıdır. Tartışılan konu hassas bir konuya veya katılımcılar güçlü duygular hissediyorsa, tarafsız kalmak zor olabilir (Hareli vd., 2013). Lerner ve diğerleri (2015), duyguların özellikle karar alma süreçlerinde oldukça güçlü bir etken olduğunu ve duyguların bireylerin tarafsızlığına gölge düşürebileceğinden bahsetmektedir. Örneğin, bir siyasi olay hakkında, aile üyesi veya yakın arkadaş hakkında ya da travmatik deneyimler hakkında konuşurken öfkeli veya üzgün hissetmek, tarafsız bir bakış açısını korumayı zorlaştırabilir.

2.6.3.Güç Dengeleri

Güç dengesizliği, tarafların göreceli özelliklerine veya daha önceden var olan dinamiklere bağlanabilir ve büyük ölçüde tarafların göreceli kişiliklerinden kaynaklanır (Özmumcu, 2019). Tartışmaya katılan kişilerin statüleri veya bilgi birikimleri farklıysa, bu durum güç dengesizliklerine yol açabilir ve tarafsızlığı zorlaştırır. Bu duruma, toplantıda bir yöneticinin veya uzmanın görüşlerinin diğer katılımcıların görüşlerinden üstün olması, mahkemede hâkimin veya savcının jürinin üzerinde etkisinin olması ya da medya kuruluşunun kamuoyunun görüşünü etkileyecek güce sahip olması gibi örnekler verilebilir.

2.6.4.Farklı İdeolojiler ve Değer Sistemleri

İdeoloji, göreceli olarak yapılandırılmış anlamlar, değerler ve inançlar sistemi olarak açıklanır. Farklı ideolojiler ve değer sistemleri, bilgiyi ve gerçeği farklı şekilde yorumlar. Bu durum, tarafsız bir bakış açısının oluşmasını engeller. Örneğin, bir bilimsel bulgunun etik boyutlarını farklı değer sistemlerine sahip kişiler farklı şekilde yorumlayabilir. Buna din ve ahlak anlayışının farklı olması, siyasi ve ekonomik ideolojilerin farklı olması ile kültürel değerlerin ve geleneklerin farklı olması sebep olabilir (Anderson vd., 2017).

2.6.5.Kayıptan veya Belirsizlikten Kaçınma

Bireyler, riskli ve belirsiz durumlardan kaçınma eğilimindedir. Çalışanların, özellikle kendi başlarına sorumluluk aldıklarında ve grupla karar vermedikleri durumlarda, risk almamaya meyilli oldukları gözlemlenmiştir. Bu durum, işler planlandığı şekilde ilerlediğinde güzel bir ödül ya da terfi kazanma olasılığı sunduğu için ilk başta mantıklı görünse de farklı bir durumda işten çıkarılmaları kadar gidebilecek ciddi sonuçlar doğurabilir. Nitekim, istatistikler de bu durumu desteklemektedir. (Keklik, 2024). Birçok şirkette ve durumda, potansiyel kazançlar, risk almaktan doğabilecek olası olumsuz sonuçlara kıyasla daha düşük kalmaktadır. Ya da bir denetçi, bir şirketin mali tablolarında karmaşık muhasebe teknikleri kullanıldığını görürse, bu teknikleri incelemekten kaçınarak daha basit bir yaklaşım benimsemeyi tercih edebilir. Bu şekilde, kayıplardan ve belirsizlikten uzak durarak mevcut durumu muhafaza etmeyi seçebilir.

3.BÖLÜM: KAVRAMSAL ÇERÇEVE: İÇ DENETİM

Tez çalışmasının üçüncü bölümünde, araştırmanın temel amacı kapsamında denetim ve iç denetim ile ilgili kavramsal çerçeve ele alınmıştır.

3.1. Denetim Kavramı

Yönetimin temel fonksiyonlarından biri olan denetim, örgütlerin başarısı için kritik öneme sahiptir (Doğan, 2020). Planlama, örgütleme, yönetme ve koordinasyon gibi diğer fonksiyonlardan sonra gelen denetim, bu dört fonksiyonun sonuçlarını değerlendirerek yeni stratejiler, politikalar ve hatta yeni bir yönetim felsefesi belirlenmesine imkân sunar. Bu sayede hem yönetim faaliyetlerine dair geri bildirim sağlar hem de var olan örgüt yapısının dinamikleşmesine katkıda bulunur. Bu nedenle denetim, yönetimin sorumluluğunda olan ve proaktif bir şekilde ele alınması gereken bir faaliyettir (Aslan, 2010; Doğan, 2020).

Denetim, bir organizasyonun gelişmesine, yönetim ile kontrol süreçlerinin doğru ve güvenilir olmasına yardımcı olmak, faaliyetlerin süreç ve sonuçlarının mevzuata ve önceden belirlenmiş hedefler ile standartlara uygunluğunu bir rapor halinde ilgililere bildirmektir (Bozkurt, 2016). Süreç, sonuçların iyileştirilmesine katkı sağlarken aynı zamanda yapılmış olan hataların tekrarına engel olmaktadır. Diğer bir ifadeyle denetim, bir faaliyetin planlanan hedeflere ulaşmasını ve beklenen sonuçları vermesini sağlamak amacıyla gerçekleştirilen bir süreç olarak tanımlanabilir. Bu süreç, önceden belirlenmiş standartlara dayalı olarak faaliyetin sonuçlarının değerlendirilmesini ve plan ile karşılaştırılmasını içerir. Farklılıklar ve sapmalar tespit edildiğinde, gerekli düzeltme ve iyileştirme önlemleri belirlenerek uygulamaya konulur (Gökoğlu, 2019).

Tarihsel araştırmalar denetim kavramının insanoğlunun yerleşik hayata geçişiyle ortaya çıktığını göstermektedir (Bozkurt, 2016). Topluluk halinde yaşam, beyliklerin ve sonrasında devletlerin oluşumu, düzeni koruma ve sürdürme kavramlarıyla yakından ilişkili olan denetim kavramına duyulan ihtiyacı ön plana çıkarmıştır. Kökeni Latince “duymak” anlamına gelen “auditus” sözcüğünden gelen denetimin en eski kullanımlarına milattan önce 3500 yıllarında Antik Roma ve Mezopotamya’da rastlanılmıştır (Cömert, 2016; Kebeli, 2020). Dikkatli dinleme, işitme anlamına gelen audit sözcüğü, antik çağda hesapların bir yetkili tarafından okunup, dinleyiciler tarafından kontrol ederek onaylanması ile “denetim” anlamına evrilmiştir.

Sanayi Devrimi'nin tetiklediği ekonomik canlanma ve bu canlanmaya kamu otoritesinin farklı gerekçelerle müdahalesi, kamusal karar ve eylemler denetimine yeni bir boyut kazandırmıştır (Bozkurt, 2016). Finansal kayıtların kontrolü için muhasebeci çalıştırılmasıyla yapılan kontrollere, kayıtlar ile kanıtların karşılaştırılmasıyla başlanmıştır. Muhasebe ile yakın ilişkide olan bu denetim, “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik süreç” olarak ifade edilmiştir (AAA, 1973).

Modern anlamda denetimin amacı, finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak için bağımsız bir uzmana başvurarak, belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini değerlendirmek, fiili durum ile beklenen durum karşılaştırması yaparak, sonuçları rapor halinde ilgililere bildirmektir (Cömert, 2016).

3.2. Denetimin Amacı ve Gerekliliği

Denetim, bir sistemin veya faaliyetin önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluğunu değerlendirmek için yapılan bağımsız bir incelemedir. Bu kıstaslar yasal düzenlemeler, kurumsal politikalar, performans standartları veya risk yönetimi ilkeleri gibi farklı kaynaklardan oluşabilir (Bozkurt, 2016; Sanal, 2002). Denetimin temel amacı, mevcut durumla yetinmeyip daha iyi ve yararlıyı bulmak ve bu amaca ulaşmak için çeşitli işlevleri yerine getirmektir. Denetimin amaçları (Kebeli, 2012):

- **Süreklilik Sağlamak:** Denetim, sistemin veya faaliyetin sürekli ve sorunsuz bir şekilde işleyişini sağlayarak uzun vadeli hedeflere ulaşılmasına katkıda bulunur.
- **Önleme ve Sınırlama:** Denetim, potansiyel riskleri ve hataları önceden belirleyerek ve gerekli önlemleri alarak bu risklerin ve hataların önlenmesi sağlanır.
- **Düzeltilme:** Denetim, hatalı uygulamaları ve usulsüzlükleri tespit ederek gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlar. Böylece sistemin veya faaliyetin daha güvenilir olması sağlanır.
- **Reform Yapma:** Denetim sonucunda ortaya çıkan bulgulara göre gerekli reformlar ve iyileştirmeler yapılabilir. Bu sayede, sistemin veya faaliyetin daha modern ve güncel hale gelmesi sağlanır.

- Eşgüdümü Sağlama: Denetim, farklı organlar arasında koordinasyonu ve iş birliğini teşvik ederek sistemin veya faaliyetin daha etkin bir şekilde işleyişine katkıda bulunur.
- Verimlilik ve Etkililiği Artırmak: Denetim, kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlayarak sistemin veya faaliyetin maliyetlerini düşürmeye ve faydasını artırmaya yardımcı olur.
- Kararlarda İsabet Sağlamak: Denetimden elde edilen bilgiler, daha doğru ve isabetli kararlar verilmesine imkân sağlar.
- Mevcut Duruma Oranla Daha İyiyi Aramak: Denetim, denetlenen birimde sürekli bir iyileşme ve gelişme kültürü oluşturarak mevcut durumdan daha iyisini bulmaya teşvik eder.
- Uygulama Farklılıklarını Gidermek: Denetim, denetlenen birimler arasında uygulama farklılıklarını tespit ederek bu farklılıkların giderilmesine yönelik adımlar atılmasını sağlar.
- Olumsuzlukları Ortaya Çıkarmak: Denetim, sistemde veya faaliyette var olan olumsuzlukları ve eksiklikleri ortaya çıkararak bu olumsuzlukların ve eksikliklerin giderilmesine yönelik çalışmalar yapılmasını sağlar.

Sonuç olarak, denetim, bir sistemin veya faaliyetin daha iyi ve yararlı hale gelmesini sağlamaya yönelik bir araçtır. Denetim, önleyici ve düzeltici işlevleri ile sistemin veya faaliyetin risklere karşı daha dirençli ve sürdürülebilir olmasına katkıda bulunur. Ayrıca, şeffaflık ve hesap verebilirliği artırarak sistemin veya faaliyetin daha güvenilir ve saygın bir hale gelmesini sağlar.

3.3. Denetimin İlke ve Özellikleri

Denetim, iyi yönetimin temel unsurlarından biridir. Etkili bir denetim sistemi, şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırarak risklerin azalmasına, hataların önlenmesine ve sistemlerin daha iyi işlemesine olanak sağlar. Denetim, yönetim sürecinin ayrılmaz bir elemanıdır ve kurumlar için denetim hayati derecede önemlidir. Denetimin beklenen faydayı sağlayabilmesi için belirli niteliklere sahip olması gereklidir. Bu nitelikler Şekil 3'te yer almaktadır.

 Amaç ve Hedeflerin Net Olması Denetimin neyi amaçladığı ve neyi başarmayı hedeflediği açıkça belirlenmelidir. Denetim planı ve programı da bu amaca ve hedeflere uygun şekilde hazırlanmalıdır.	 Güvenilir ve Geçerli Denetim Sistemi Denetim sistemi, tarafsız bir şekilde değerlendirme yapabilecek şekilde tasarlanmalı ve uygulanmalıdır. Denetçiler, gerekli bilgi ve beceriye sahip olmalı ve etik değerlere bağlı kalmalıdır.
 Modern ve Sistematik Yaklaşım Denetim, geleneksel yöntemlerin ötesine geçerek modern ve sistematik bir yaklaşımla yapılmalıdır. Denetim kapsamı, risk analizi gibi modern teknikler kullanılarak belirlenmelidir.	 Paydaş Odaklılık Denetim sadece denetlenen birimi değil, tüm paydaşları da kapsayacak şekilde yapılmalıdır. Denetim sonuçları, tüm paydaşların yararına olacak şekilde değerlendirilmeli ve raporlanmalıdır.
 Zamanında Yapılma Denetim, gecikmeden ve zamanında yapılmalıdır. Denetim planı ve programı, bu amaca uygun şekilde hazırlanmalı ve uygulanmalıdır.	 Ekonomik Olma Denetim, maliyet etkin bir şekilde yapılmalıdır. Denetimden beklenen fayda ile denetim maliyeti arasında orantı olmalıdır.
 Esneklik Denetim, katı bir anlayış yerine esnek bir şekilde yapılmalıdır. Denetçiler, idarenin farklı çözüm seçeneklerine açık olmalıdır.	 Anlaşılabilirlik Denetim süreci ve denetim sonunda hazırlanan raporlar açık ve anlaşılır olmalıdır.
 Makul Kriterler Denetimde kullanılan kıstaslar makul ve tarafsız olmalıdır. Bu kıstaslar, önceden belirlenmeli ve denetlenen birime açıkça bildirilmelidir.	 Stratejik Odaklanma Denetim, stratejik öneme sahip alanlara odaklanmalıdır. Riskli ve önemli alanlara öncelik verilmelidir.
 İstisnaların Belirtilmesi Denetim raporlarında denetimin kapsamı ve istisnalar açıkça belirtilmelidir. Bu sayede, denetlenen alanların net bir şekilde anlaşılması sağlanır.	 Yapıcı Olma Denetim sadece hataları tespit etmekle kalmamalı, yapıcı çözümler de sunmalıdır. Denetim raporunda, tespit edilen hatalara yol açan nedenler analiz edilerek bu hataları önlemeye yönelik öneriler sunulmalıdır.

Şekil 3- Denetimin İlke ve Özellikleri

Kaynak: Arens, Elder & Beasley (2017) ve Bozkurt (2016) esas alınarak Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Denetimler genel olarak iki gruba ayrılır. Bunlardan ilki olan iç denetim, kuruluşun kendi bünyesinde oluşturulan bağımsız yapılar tarafından gerçekleştirilen denetimdir. İç denetim, organizasyonların risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin verimini artırmak amacıyla bağımsız, tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık verme faaliyetidir. İç denetim,

organizasyonların hedeflerine ulaşmalarını destekler ve süreçlerin verimliliğini artırır (IIA, 2020). Kurum ya da kuruluşun işlevsel ve örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi olmayan ve onun dışında kalan kişi veya kurumlarca yapılan denetim ise dış denetimdir. Dış denetim, kamuoyunun ve paydaşların kuruma olan güvenini artırmayı amaçlar (Polat, 2003). Dış denetim, organizasyonların finansal tablolarının ve ilgili bilgilerin doğruluğunu ve uygunluğunu bağımsız bir denetçi tarafından değerlendirme sürecidir. Bu süreç, finansal raporlamanın doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırmayı amaçlar ve genellikle yasal düzenlemeler gereği gerçekleştirilir (Arens, Elder, & Beasley, 2017).

Farklı kuruluşlarda faaliyet gösterse de bütün denetim birimlerinin ortak bir hedefi vardır. Bu amaç, devlet ilkelerine uygun olarak kamu kaynaklarının en etkin ve verimli biçimde kullanılmasını sağlayarak, kamu yönetiminin topluma kaliteli hizmet sunmasına katkıda bulunmaktır (Karaca & Azimli Çilingir, 2022).

3.4. Denetim Anlayışında Dünden Bugüne Değişim

Denetim kavramı ve uygulamaları tarih boyunca değişime uğrayarak farklılaşmıştır. Küresel, ekonomik ve çevresel faktörlerden kaynaklanan risklerin artması ve gelişen kurumsal ihtiyaçlar gibi çeşitli etmenler bu değişimin tetikleyicisi olmuştur. Bu yeni realiteleri karşılayabilmesi için geleneksel kamu denetim anlayışının yanı sıra modern bir iç denetim sisteminin geliştirilmesi gerekli hale gelmiştir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, bu ihtiyacı karşılamak için atılmış önemli bir adımdır. Kanun, geleneksel denetim anlayışından öteye geçerek, kamu kurumlarında modern ve proaktif bir iç denetim sisteminin kurulmasını ve işleyişini düzenlemektedir. Böylece, kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanımı, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve kurumsal şeffaflığın artırılması hedeflenmektedir (KMYKK, 2003) .

Günümüzde ise yapay zekanın ve teknolojinin gelişmesi ile birlikte denetimde makine öğrenmesi kullanımından bahsedilmektedir. Yapay zeka, akıllı varlıklarla ilgili görevleri bilgisayarın yerine getirmesi olarak tanımlanabilir (DDO, 2020). İç denetim nitelik standartları arasında yer alan 1210 Yeterlilik Standardı ve 1230 Sürekli Mesleki Gelişim Standardı beklentilerinin karşılanabilmesi için yenilikçi teknolojilerden yararlanılabilir. Makine öğrenmesi yöntemleri sayesinde büyük verilerle çalışılabileceği için özellikle iç denetim faaliyetleri daha yetkin yapılabilir. Zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan yenilikçi teknolojiler sayesinde iç denetim risk değerlendirmesine daha fazla kaynak verilebilir. Makine öğrenmesi

denetim aracı olarak ve denetim konusu olarak iç denetimde ele alınabilir (Ağdeniz, 2020). Günümüzde teknoloji kullanımı, iç denetimin olgunluğunu belirleyen etmenlerden birisi olarak ele alınmaya başlarken, yapılan çalışmalarda iç denetim faaliyetlerinin ağırlıklı olarak manuel sistemler üzerinden yürütüldüğü, veri madenciliği ve analizini içeren ayrıntılı teknoloji kullanımının henüz düşük düzeylerde kaldığı gözlenmektedir (Ermisket, 2020).

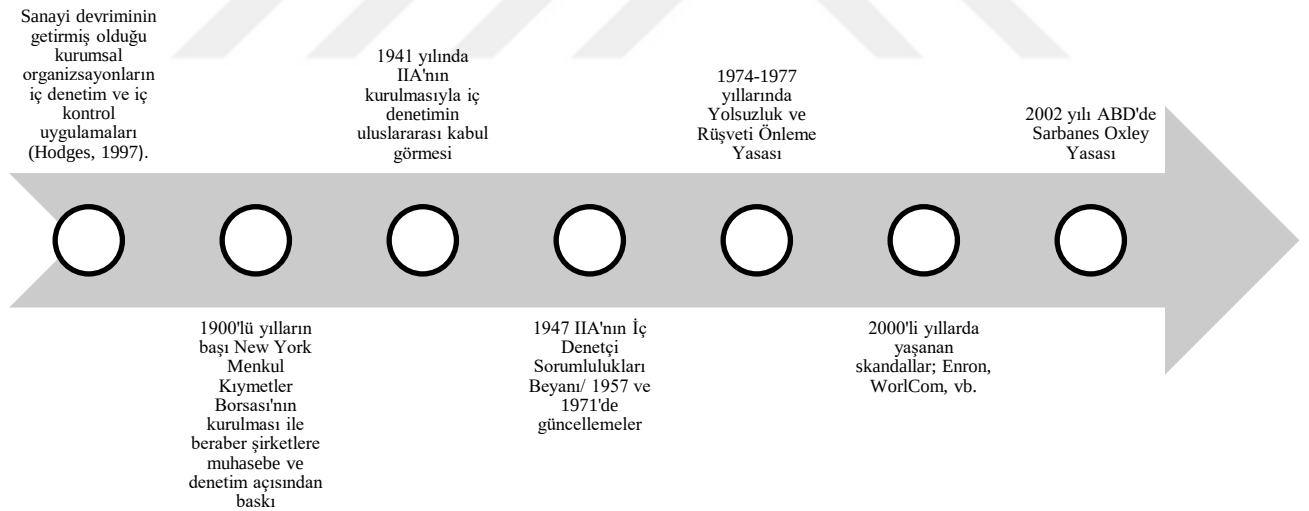
3.5. İç Denetim Kavramı ve Gelişimi

Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmeyi ve onlara değer katmayı amaçlayan bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bu süreç, risk yönetimi, kontrol ve yönetim mekanizmalarının etkililiğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistemli ve disiplinli bir yaklaşım sunarak kurumun hedeflerine ulaşmasına katkı sağlar (TİDE, 2017b). İç denetim, Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu sektöründe yaygınlaşmaya başlamıştır (Kurnaz, 2006). Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu’nun 63. maddesinde “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.” ifadeleriyle yer almaktadır. Sabuncu’ya (2018) göre iç denetim, genel işleyişi, riskleri ve verimliliği değerlendirmenin yanı sıra yönetime doğru ve güvenilir bilgi sunarak, kurumun değer yaratma kapasitesini artırmaya ve sürdürülebilirliğini sağlamaya da katkı sağlar. Bu değerlendirmeler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini sistematik, sürekli ve disiplinli bir şekilde ve uluslararası standartlara uygun olarak inceleyerek ve geliştirmeye yönelik öneriler sunarak gerçekleştirilir (Aksoy, 2008).

İç denetim, günümüze kadar çeşitli evrelerden geçmiş ve yeni gelişmeleri takip ederek bu gelişmeleri mesleki uygulamalara yansıtan dinamik bir meslek halini almıştır. Denetim dünyasında bir nevi dönüşüm yaratan iç denetimde, denetim enerjisi geçmişten ziyade geleceğe odaklanır. Ramamoorti (2003), iç denetim mesleğinin dinamik büyümesini sürdürmeye devam edeceğini ve “21. yüzyılın mesleği” olmayı vaat ettiğini belirtmektedir. Pehlivanlı (2010), iç denetim etkinlikleri ve mesleğine duyulan ihtiyacın nedenleri olarak; sorumluluk ve hesap verebilme, insan kaynağının etkili kullanımı ve verimliliği, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması, tasarruf sağlanabilecek alanların ortaya çıkarılması ile yönetimde yenilikçi ilke ve faaliyetlerin gelişmesini göstermiştir. Kuruma olan katma değerini artırmayı ve sürekli mesleki gelişimi esas

alan iç denetim, kurumların stratejik yönetimleri bakımından önemlidir. Klasik denetim anlayışı mali denetim ve finansal raporlamaya odaklanırken, iç denetim, kurumsal faaliyetlerin etkinliğini sağlamak amacıyla kurumsal yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi yönünden değerlendirilmesi ve geliştirilmesine odaklanır.

Daha önceki başlıklarda da belirtildiği gibi, denetim uygulamalarının kökeni oldukça eskiye dayanmaktadır ve ilk izlere Antik Roma'da rastlanır (H. Karaca, 2023). O dönem ticari faaliyetlerin kayıtlarının doğrulanması, hileli işlemleri önleme amaçlı ilk denetim çalışmaları olarak kabul edilmektedir. Geçmişe bakıldığında, denetimin ortaya çıkış sebebinin, hileli faaliyetlerle kurumların elde ettiği vergi avantajlarının engellenmesi olduğu görülmektedir. Mezopotamya'da da benzer şekilde, hasılat ve ödemelerin doğru bir biçimde muhasebeleştirilmesi ve vergilerin alınmasındaki kaygıdan dolayı kurumların kayıt yöntemlerinde denetim faaliyetlerine rastlanır. Yunan, İtalyan ve Roma medeniyetlerinde kamu mali sistemlerinde hileli faaliyetleri önleyebilmek amacıyla günümüzdeki iç denetim faaliyetlerine benzerlik gösteren birçok uygulama kullanılmıştır (Ramamoorti, 2003). Şekil 4'te iç denetimin tarihsel gelişiminde önemli sayılabilecek olaylar verilmiştir.



Şekil 4- İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Kaynak: Ramamoorti (2003) esas alınarak Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Bu gelişmeler, iç denetim modelinin odağı ve yaklaşımında zamanla önemli değişimler meydana getirmiştir. 1900'lerin başlarında iç denetim modelleri, muhasebe hatalarını ve

dolandırıcılığı önlemeye yönelik olup, denetimler özellikle mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini incelemeye odaklanmıştır. 1950'lerde ise iç denetim, muhasebenin ötesine geçerek, kurumsal operasyonların etkinliğini ve verimliliğini de kapsayacak şekilde genişlemiştir. İç denetim, 1990'lı yıllarda kurumsal amaçlara ulaşma aracı olarak görülürken, 2000'li yıllardan sonra ise kuruma değer katan bir modele dönüşmüştür (Önder, 2008). İç denetim modeli, zaman içinde muhasebeden, paydaş odaklı bir yaklaşıma doğru önemli bir değişim göstermiştir. Bu değişim, kurumların karşılaştığı risklerin ve ihtiyaçların artması ile birlikte gerçekleşmiştir. Yıllar içinde iç denetimin sorumluluk alanının geleneksel muhasebe ve finansal kontrolden öteye geçerek iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetimi de kapsayacak şekilde genişlemesini sağlamıştır.

1941 yılında ABD'de kurulan IIA, iç denetimi bir meslek olarak kurumsallaştırmıştır. Günümüzde IIA, 165 ülkede 150.000'den fazla üyeye sahiptir. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA) ise 1982 yılında kurulmuştur ve 32 Avrupa ülkesindeki iç denetim enstitülerini temsil etmektedir. Bu kurumlar, iç denetim standartlarını belirler, araştırma ve toplantılar düzenleyerek uluslararası iş birliğini teşvik eder (Kiracı & Çorbacıoğlu, 2008; Okur, 2010).

IIA'ya göre iç denetim, işletmenin tüm eylemlerini geliştirmeye ve değer katmaya yönelik bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için iç denetçiler, sistematik ve disiplinli bir anlayış benimserler. Bu sayede işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olurlar (IIA, 2017b).

ECIIA'ya göre iç denetim, bir işletmenin tüm eylemlerini kapsar, sadece geçmişe odaklanan dış denetimin aksine, yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol aşamalarının işlerliğini ve etkinliğini de değerlendirir. Bu sayede, operasyonların verimliliği, yönetim bilgi sistemleri ve etik ve sosyal süreçler de kapsamlı bir şekilde incelenir (ECIIA, 2017).

Ülkemizde ve dünyada yaygınlık kazanmaya devam eden iç denetim, geçen zaman içerisinde ekonomiler üzerinde önemli bir rol oynamış, devlet ve özel sektör kurumlarında deneyimlenen süreçlere bağlı olarak gelişim göstermiş ve vazgeçilemez bir denetim modeli haline gelmiştir. Günümüzde iç denetim, kurumların değer yaratmasına ve sürdürülebilir bir şekilde faaliyet göstermesine yardımcı olan kritik bir rol oynamaktadır.

3.6. İç Denetimin Rol ve Sorumlulukları

İç denetim faaliyetinin içeriği, kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol süreçlerinin denetim ve danışmanlık faaliyetleri gibi temel konuları kapsar. Bu konular, iç denetim standartlarında detaylıca açıklanmıştır ve iç denetim biriminin temel sorumlulukları arasındadır. İç denetimin güvence ve danışmanlık faaliyeti yürüttükleri üç temel alan:

- **Kurumsal Yönetim Süreçleri:** İç denetim, kurumsal yönetim süreçlerini değerlendirir. Bu süreçler, yönetim kurulu etkinliği, yönetim kurulu ve üst yönetim arasındaki ilişkiler, etik standartlara uygunluk gibi konuları içerir. İç denetim, kurumsal yönetim standartlarına uygunluğu değerlendirerek iyileştirme önerileri sunar (Acar, 2020).
- **Risk Yönetimi Süreçleri:** İç denetim faaliyetleri, risk yönetimi süreçlerini inceler. Bu, kurumun risklerini tanımlama, ölçme, yönetme ve izleme süreçlerini içerir. İç denetim, risk yönetimi stratejilerinin etkinliğini değerlendirir ve risk yönetimi süreçlerindeki zayıflıkları tespit eder (IIA, 2017; Kırıl, 2014; Uludağ, 2017). Denetimin risk yönetimi süreçlerini etkin bir şekilde değerlendirebilmesi ve iyileştirebilmesi için kurumun yönetim yapılarından bağımsız bir şekilde faaliyet göstermesi, ancak riskle ilgili konularda bu yapılarla açık ve şeffaf bir iletişim kurarak ve gerekli iş birliğini sağlayarak çalışması esastır (Coetzee, 2016).
- **İç Kontrol Sistemleri:** İç denetim, iç kontrol sisteminin bir unsurudur ve iç kontrol sisteminin işleyişini ve güvenilirliğini sağlar. İç denetim kuruma yön veren bir pusula işlevini görmektedir (Kaya, 2020; Kızılboga & Özşahin, 2013; Yıllancı, 2015).

İç denetim, bu konuları sistematik, disiplinli ve risk esaslı bir anlayışla değerlendirir ve süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunur. Ayrıca, iç denetim faaliyetinin güvenilirliği ve değeri, proaktif bir yaklaşım benimsemesi ve geleceğe dönük değerlendirmeler yapmasıyla artar.

3.7. İç Denetime Katkı Veren Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar

Yıllar boyunca sürekli gelişen ve kurumların devamlı değişen gereksinimlerinin karşılanması için faaliyette bulunan bir mekanizma olan iç denetime dair ulusal ve uluslararası alanda kuruluşlar mevcuttur. Bunlar Şekil 5'te yer almaktadır.



Şekil 5- İç Denetime Katkı Veren Kuruluşlar

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

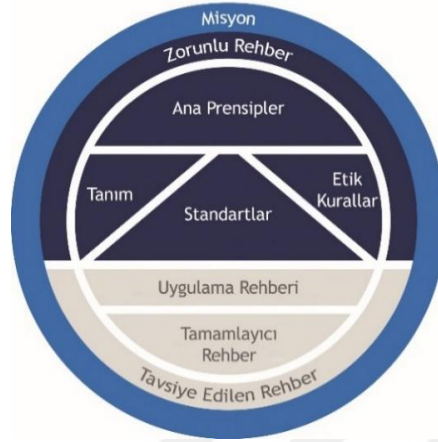
3.8. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

Uluslararası boyutta farklı ortamlarda, farklı yapı ve amaçlara sahip organizasyonlarda iç denetim uygulanmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin, ülkemizde ve dünyanın farklı bölgelerinde oldukça çeşitli kültürel ve hukuki ortamlarda, farklı kurumlar tarafından yürütüldüğü bilinmektedir. Dolayısıyla ülkelerin mevzuat ve uygulama alışkanlıkları farklılık göstermektedir. Bu nedenle, belirli denetim görevlerine ilişkin ve yasal veya düzenleyici hususlarda uygulamaları içeren resmi bir rehber ihtiyacı duyulmuştur. Çok boyutlu farklılıkların sağlam bir zeminde temellendirilmesi, makul ve ortak bir kılavuz oluşturulması amacıyla IIA tarafından yürütülen çalışmalar sonucunda “Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi” ortaya konmuştur. Çerçevede, etkin bir iç denetim hizmeti sunumu için temel düzenlemeleri içeren “Zorunlu Rehber” ile bu rehberde tanımlanan iç denetim ilkelerinin etkili biçimde hayata geçirilmesine yönelik uygulamaları içeren “Tavsiye Edilen Rehber” olmak üzere iki rehber bulunmaktadır (IIA, 2017b). Katma değerli iç denetim faaliyetlerini desteklemeyi ve hayata geçirmeyi amaçlayan Zorunlu Rehber’de; Ana Prensipler, Standartlar, Etik Kuralları ve İç Denetimin Tanımı yer alır. Çalışmada “iç denetçinin tarafsızlığı” kavramı, iç denetimin performansı ve kalitesinin ölçümü için bir çerçeve sunan bu kurallar bütünü üzerinden ele alınmıştır.

Şekil 6’da görüldüğü gibi, Zorunlu Rehber, UMuÇ’un temelini oluşturur ve tüm iç denetçiler için uyulması gereken asgari gereklilikleri belirler. Tavsiye Edilen Rehber ise, iç denetçilere denetim faaliyetlerini daha etkili bir şekilde yürütmelerine yardımcı olmak için ek rehberlik ve bilgi sağlar.



Uluslararası Mesleki
Uygulama Çerçevesi



Şekil 6- Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) logosu

Kaynak: TİDE (2017b)

3.9.Zorunlu Rehber

Zorunlu Rehber, iç denetim mesleğinin profesyonel uygulaması için gerekli ve temel ilkeleri belirler. Paydaşların fikirlerini almak amacıyla bu rehber, kamuoyuna sunulmuş ve kapsamlı bir kurumsal değerlendirme süreci sonucunda geliştirilmiştir. Zorunlu Rehber'in temel bileşenleri şunlardır (IIA, 2017b):

- **Ana Prensipler:** UMUÇ'un temelini oluşturan 10 Ana Prensip, bir bütün olarak ele alındığında etkin bir iç denetim sistemini temsil eder. İç denetim faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmek için bu prensiplerin tamamının uygulanması ve işlevsel olması esastır (Yıldız & Yılmaz, 2020).
- **Standartlar:** İç denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesine dair uyulması gereken asgari gereklilikleri tanımlayan temel bir belgedir. Bu sayede, iç denetim faaliyetlerinin etkili biçimde yürütülmesi için kapsamlı bir çerçeve sunarak, iç denetim mesleğinin profesyonelliğini ve güvenilirliğini artırmayı amaçlamaktadır (Yıldız & Yılmaz, 2020).
- **Etik Kurallar:** İç denetim yönetiminde hem bireylerin hem de kuruluşların davranışlarını yönlendiren ve düzenleyen ilkeleri ve beklentileri belirler. Bu kurallar,

belirli faaliyetlerden ziyade, iç denetim uygulamalarına dair asgari gereklilikleri ve davranışsal beklentileri tanımlar. Dört temel ilke ve on iki davranış kuralından oluşan Etik Kurallar, iç denetim mesleğinin etik çerçevesini oluşturur (Yıldız & Yılmaz, 2020).

- **İç Denetimin Tanımı:** İç denetim faaliyetinin ne olduğunu ve hangi amaçları yerine getirdiğini açıklayan genel tanımıdır.

Standartlar, "zorunluluk" (must) kelimesiyle vurgulanan zorunlu niteliktedir. Bu ifade, standartlarda belirtilen gerekliliklerin istisnasız bir şekilde yerine getirilmesi gerektiğini ifade eder. Bazı istisnai durumlarda, standartlarda "gereklidir" (should) ifadesi kullanılabilir. Bu durumlarda, mesleki muhakeme ile şartların bir sapmayı haklı gösterdiği kanaatine ulaşıldığı takdirde sapma mümkündür (TİDE, 2017b).

Zorunlu Rehber'de yer alan kavramlara uyum, iç denetçilerin sorumluluklarını yerine getirmeleri ve iç denetim etkinliklerinin verimli ve doğru bir şekilde gerçekleştirilmesi için hayati önem taşımaktadır. Rehberde açıkça belirtildiği gibi, iç denetçiler, iç denetim hizmetlerini her zaman standartlara uygun olarak yürütmek zorundadır. "İç denetçi" tanımı, IIA üyelerini, IIA mesleki sertifikalarına sahip olan veya almaya hak kazanan adayları ve iç denetim tanımı çerçevesinde iç denetim hizmetlerini sağlayan tüm kişileri kapsar. Zorunlu Rehber, iç denetim hizmeti veren tüm kişi ve kuruluşlar için geçerlidir (IIA, 2017b).

3.9.1. İç Denetimde Mesleki Uygulamalar İçin Ana Prensipler

IIA tarafından yayımlanan UMUÇ' ta yer alan "Ana Prensipler" aşağıda verilmiştir.

1. Dürüst ve faziletli davranır.
2. Yetkinlik ve profesyonel özen sergiler.
3. Objektiftir ve etki altında kalmaz.
4. Kurumun stratejileri, hedefleri ve riskleri ile uyumludur.
5. Uygun olarak konumlandırılmıştır ve yeterli kaynağa sahiptir.
6. Kalite ve sürekli gelişimi esas alır.
7. Etkili bir şekilde iletişim kurar.
8. Risk-temelli güvence sağlar.
9. İlgörölü, proaktif ve gelecek odaklıdır.
10. Kurumsal gelişimi teşvik eder (IIA, 2017a).

Ana prensipler bir bütün olarak etkin bir iç denetimi işaret etmektedir. Bu kapsamda her

bir madde ayrılmaz bir bütünün parçaları, etkin bir iç denetimin yapı taşlarıdır. İşleyen, etkin bir iç denetimi işaret eden ana prensipler, risk temelli, tarafsız güvence sağlayarak, tavsiye ve öngörülerle kurumsal değeri koruma ve geliştirme misyonunu gerçekleştirecek seviyede etkin çalışmayı öngörmektedir. Ana prensiplerde yer alan, iç denetçi “Objektiftir ve etki altında kalmaz.” maddesi çalışmanın konusu ile doğrudan ilişkilidir. İç denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesi, iç denetim sisteminin etkin ve işliyor olması, bu prensiplerin uygulanabilirliğine bağlıdır. Araştırmanın konusu kapsamında tarafsızlığın ne derece uygulanabilir olup olmadığı ele alınarak iç denetçinin tarafsızlığı bu prensipler ışığında kuramsal bir zeminde yorumlanmıştır.

3.9.2. İç Denetimde Mesleki Uygulamalar Çerçevesinde Etik İlkeler

Etik ilkeler, iç denetimin uygulanmasında bireylerin ve kurumların davranışlarını şekillendiren ilke ve beklentileri tanımlar. IIA etik kurallarının hedefi, iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmektir. Etik kurallardan kasıt, iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili “İlkeler” ve iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan “Davranış Kuralları”dır. UMUÇ, “Dürüstlük, Tarafsızlık, Gizlilik ve Yetkinlik” olmak üzere dört etik ilkenin (Şekil 7) ve bunlara bağlı 12 davranış kuralının iç denetçiler tarafından uygulanması ve desteklenmesi gerektiği belirtmektedir (IIA, 2017a).

Dürüstlük	Tarafsızlık	Gizlilik	Yetkinlik
İç denetçilerin dürüstlüğü, kuruluşun tüm paydaşları arasında güvenin temelini oluşturur ve bu sayede kararlarının sorgulanmadan kabul görmesini sağlar.	İç denetçiler, tarafsız ve tarafsız bir bakış açısıyla, tüm bilgileri adil ve dengeli bir şekilde toplar, analiz eder ve raporlar. Kişisel çıkarlarından veya ön yargılardan etkilenmeden, sadece gerçeğe dayalı bulgulara ve sonuçlara ulaşırlar.	İç denetçiler, edindikleri tüm bilgileri gizli tutma sorumluluğundadır. Yasal veya mesleki bir zorunluluk olmadıkça, bu bilgileri yetkisiz kişilerle paylaşmazlar. Gizliliğin ihlali disiplin işlemlerine yol açabilir.	İç denetçiler, görevlerini en iyi şekilde yerine getirebilmek için gerekli bilgi, beceri ve deneyime sahiptir. Sürekli olarak bilgi ve becerilerini günceller, yeni gelişmeleri takip eder ve mesleki standartlara uyum sağlarlar.

Şekil 6- Mesleki Uygulamalar Çerçevesinde Etik İlkeler

Kaynak: IIA (2017a) esas alınarak Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Araştırmanın konusuna temel oluşturan “Tarafsızlık” kavramı ve iç denetim mesleği için etik ilkelerden biri olarak muhakeme edilen “Tarafsızlık ilkesi” IIA tarafından tanımlanmıştır. “İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede mesleki tarafsızlık sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapar ve bir yargıya varırken kendilerinin veya diğerlerinin menfaatlerinden çok etkilenmez” (IIA, 2017a). Bir başka deyişle, tarafsızlık ilkesi: “İç denetçilerin, iş ürünlerine inanacakları ve kaliteden ödün vermeyecekleri şekilde görevlerini yerine getirmelerini sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumdur. Tarafsızlık, iç denetçilerin denetim konularındaki yargılarını başkalarına tabi kılmamalarını gerektirir.” (TİDE, 2022). Tarafsızlık ilkesi 3 ana Davranış Kuralı ile açıklanmıştır (IIA, 2017a):

1. İç denetçiler, değerlendirmelerinin tarafsızlığını etkileyebilecek veya etkileyeceği düşünülen herhangi bir ilişkiye veya faaliyete katılmazlar. Bu, kurumun çıkarlarıyla çelişen ilişkileri ve faaliyetleri de kapsar.
2. İç denetçiler, mesleki muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı düşünülen herhangi bir şeyi kabul etmezler.
3. İç denetçiler, tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporlarda tüm önemli bulguları eksiksiz ve doğru bir şekilde açıklarlar.

3.9.3. İç Denetim Standartları

İç denetimin mesleki uygulaması için ana prensipler ve etik kuralların yanı sıra standartlar ve iç denetimin tanımına uyma zorunluluğu önem arz etmektedir. İç denetim standartları, iç denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesine dair temel ilkeleri ve kuralları belirleyen bir çerçevedir. “İç denetim sisteminin etkililiğini, iç denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasında uyulması zorunlu olan iç denetim standartları belirlemektedir” (Kızılböğ, 2013). Bir başka deyişle, iç denetim fonksiyonu etkili ve verimli faaliyet gösterebilmek için standartlardan yararlanmaktadır. İç denetiminin anayasası olarak tanımlanabilecek söz konusu standartlar, iç denetçinin daha yüksek kalite ve performansa ulaşmasına imkân tanıyarak denetim faaliyetlerinin profesyonel, tutarlı ve etkili bir şekilde yürütülmesini sağlar. Bu kapsamda, sürekli mesleki gelişimi esas alan iç denetimin doğasına uygun olarak, 9 Ocak 2024 tarihinde Uluslararası İç Denetim (Mesleki Uygulama) Standartları, IIA Standartlar Kurulu tarafından güncellenmiştir. Yeni iç denetim standartları “Global İç Denetim Standartları” adıyla 2025 yılından itibaren

uygulanacaktır (IIA, 2024; TİDE, 2024). Bu çalışma, 2017'de uygulamaya geçirilen mevcut Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi esas alınarak yürütülmüştür.

3.10. Yeni Küresel İç Denetim Standartları

Küresel İç Denetim Standartları (KİDS), IIA tarafından geliştirilen ve dünya çapında kabul görmüş bir çerçevedir. Bu standartlar, iç denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesine ilişkin rehberlik sağlar. Amaçları, iç denetim mesleğinin tutarlılığını ve profesyonelliğini korumak, iç denetim faaliyetlerinin kalitesini ve güvenilirliğini artırmak ve paydaşların iç denetime olan güvenini geliştirmektir. Ayrıca, iç denetim mesleğini ileri taşımayı ve günümüzün karmaşık risk ortamında daha da önemli hale gelmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

Yeni Uluslararası İç Denetim Standartları;

- Mesleği ileriye taşır.
- Bilinmesi gerekenleri kolayca erişilebilir hale getirir.
- Mesleğin geleceğine yön verir.
- Zorunlu unsurları tek bir yerde toplayarak daha akıcı ve basit hale getirir.
- İç denetim performansının kalitesini vurgular.
- Nitelikli iç denetim hizmetlerine yönelik ilkeleri ve gereksinimleri sağlar.
- İç denetçilerin yönetim kurulu ve üst yönetim için daha iyi ortaklar olmalarına yardımcı olur.
- Etkili güvence ve danışmanlık hizmetlerine rehberlik eder.
- Kamu sektörü için özel bir bölüm içerir (IIA, 2024a).

Yeni UMUÇ'ta, tıpkı mevcut UMUÇ'ta olduğu gibi "zorunlu" ve "tavsiye edilen" unsurlar ayrımı korunmaktadır. Bu ayrım, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde uyulması gereken minimum standartları ve daha iyi uygulama önerilerini belirler. Yeni yapıda KİDS Şekil 8'de de ifade edildiği üzere beş ana alan/bölümden oluşmaktadır (Burca, 2024):

Alan I: İç Denetimin Amacı: İç denetimin değerinin anlaşılmasına ve anlatılmasına yardımcı olur. İç denetimi en etkili kılan koşulları ifade eder.

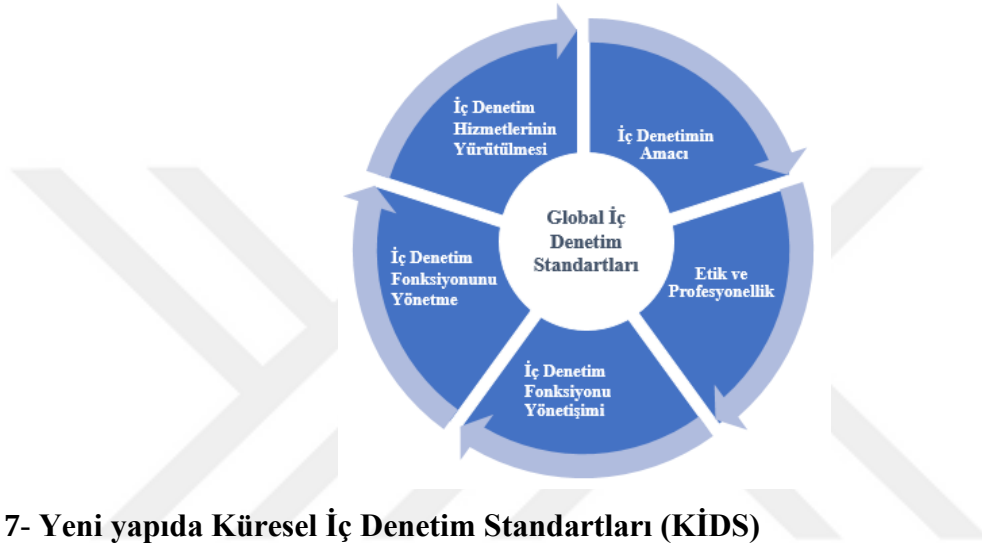
Alan II: Etik ve Profesyonellik: Daha önceki etik ilkelerin yerini alır. İç denetim profesyonellerinden beklenen davranış kurallarına ilişkin standartları belirler.

Alan III: İç Denetim Fonksiyonunun Yönetişi: İç denetimin kurulumu, bağımsız

olarak konumlandırılması ve performansının gözetimiyle ilgili gereklilikleri içerir. Yönetim kurulunun ve üst yönetimin sorumluluklarını ifade eder.

Alan IV: İç Denetim Fonksiyonunu Yönetme: İç denetim yöneticisinin rolünü ve sorumluluklarını netleştirir. Stratejik planlama, kaynak yönetimi, paydaş iletişimi ve performans yönetimi gibi konularda rehberlik sağlar.

Alan V: İç Denetim Hizmetlerinin Yürütülmesi: Yüksek kalitede hizmetler sunulmasını sağlayacak ek gereksinim ve uygulamaları içerir. Planlama, yürütme, bulgu değerlendirme, raporlama ve iletişim gibi aşamaları kapsar.



Şekil 7- Yeni yapıda Küresel İç Denetim Standartları (KİDS)

Kaynak: Burca (2024)

Yeni UMUÇ, iç denetim faaliyetlerinin tüm aşamalarına ilişkin kapsamlı bir çerçeve sunar. İç denetçilerin ve iç denetim fonksiyonunun paydaşlarının, bu çerçeveyi iç denetim uygulamalarını geliştirmek ve iyileştirmek için bir rehber olarak kullanmaları amaçlanmaktadır.

3.11. İç Denetçilerin Tarafsızlığına İlişkin Standartlar

İç denetim faaliyetlerinin, kuruluşun yönetimine ve diğer paydaşlarına güvenilir ve doğru bilgi sağlaması için tarafsız ve bağımsız olması esastır. Bu nedenle, iç denetim standartları, iç denetçilerin tarafsızlığını korumak ve herhangi bir çıkar çatışması algısını önlemek için çeşitli prensipler ve kurallar belirler.

UMUÇ, nitelik, performans ve uygulama standartları olmak üzere üç temel kategoriden oluşur. Nitelik ve performans standartları, tüm iç denetim faaliyetlerine kapsayıcı bir çerçeve

sağlayarak, iç denetçilerin gerekli bilgi, beceri, deneyim ve yetkinliklere sahip olmalarını ve denetim faaliyetlerini tutarlı bir şekilde yürütmelerini sağlar. Uygulama standartları ise güvence ve danışmanlık gibi belirli görev türlerine odaklanarak, bu görevlerin yürütülmesine ilişkin özel gereksinimleri ve yöntemleri belirler (Gökçelik, 2016).

İç denetimden beklenen faydaların gerçekleşmesi, etkin ve işleyen bir iç denetim sistemine bağlıdır. Bu sistemin temeli ise, tarafsızlık ve bağımsızlık prensiplerinin titizlikle uygulanmasıdır. Bu araştırmada, iç denetçinin tarafsızlığı kavramı kuramsal bir çerçevede ele alınarak, uygulamadaki zorluklar ve çözüm önerileri tartışılmıştır bu nedenle, ‘‘Konum ve Tutum’’ başlığı altında yer alan;

- 1100- Bağımsızlık ve Objektiflik
- 1110- Kurum İçi Bağımsızlık
- 1111- Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim
- 1120- Bireysel Tarafsızlık
- 1130- Bağımsızlık ve Tarafsızlığı Bozulması

Standartları üzerinde durulmuştur.

3.11.1. 1100 - Bağımsızlık ve Objektiflik

‘‘İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yaparken tarafsız davranmak zorundadır’’ (TİDE, 2017b). Tarafsızlık, denetçilerin işlerini yaparken dürüst bir inanca sahip olmalarını gerektiren zihinsel bir tutum iken; bağımsızlık, tarafsızlığı tehdit eden unsurlardan özgürleşmeyi ifade etmektedir (IIA, 2017b)

Bağımsızlık ve objektiflik, iç denetimin temelini oluşturan ve bu mesleğin güvenilirliği için hayati önem taşıyan kavramlardır. Bağımsızlık, iç denetçinin, tarafsızlık algısını bozabilecek herhangi bir etken veya durumdan uzak durması anlamına gelir (Fırat, 2020). Bağımsızlık, iç denetim faaliyetlerinin tarafsız ve adil bir şekilde yürütülmesinin temelini oluşturur. Bağımsız faaliyet sürdürebilen iç denetçiler, kişisel çıkarlardan veya dış baskılardan etkilenmeden sadece gerçeğe dayalı bulgulara ve sonuçlara ulaşabilir. İç denetim biriminin kuruluşun yönetiminden ve diğer bölümlerden bağımsız olması ve denetim faaliyetlerinin işleyişinde herhangi bir dış baskıya maruz kalmaması bağımsızlığın sağlanması için gereklidir. Yeterli kaynak ve yetkin personelle donatılmış, bağımsız bir iç denetim işlevi, kuruluşun yönetim süreçlerinin etkinliği ve risk yönetimi konusundaki güvenceyi artırır (Melih, 2001).

Tarafsızlık, iç denetçinin tarafsız ve ön yargısız bir bakış açısıyla hareket etmesi, kişisel çıkarlardan veya dış etkenlerden etkilenmeden gerçeğe dayalı değerlendirme yapabilmesidir. Tarafsızlık, iç denetim raporlarının güvenilirliğini ve saygınlığını sağlar. Tarafsız bir bakış açısıyla hazırlanan denetim raporları, kuruluşun doğru ve bilinçli kararlar almasına yardımcı olur. İç denetçilerin önceden oluşmuş fikirlere veya ön yargılara kapılmadan, tüm bilgileri adil ve dengeli bir şekilde değerlendirmesi ve yorumlaması tarafsızlığın sağlanması için gereklidir.

Bağımsızlık ve tarafsızlık, iç denetimin temelini oluşturan birbiriyle bağlantılı kavramlardır. Bağımsız faaliyet yürüten bir iç denetçi, tarafsız bir bakış açısıyla hareket ederek, kuruluşun faaliyetlerini ve süreçlerini yansız ve adil bir şekilde değerlendirebilir. Bu sayede, iç denetim faaliyeti, kuruluşun genel risk yönetim ve kontrol sisteminin etkinliğine katkıda bulunur (Kayacan & Yazgan, 2008).

3.11.2. 1110 - Kurum İçi Bağımsızlık

Denetim birimi yöneticisi, organizasyon içinde denetim etkinliklerinin doğru sonuçlandırılmasına olanak sağlayacak düzeyde bir yönetim seviyesine tabi olmalıdır. Ayrıca birim yöneticisi, yıl içinde mutlaka, yönetim kuruluna ya da komiteye denetim faaliyetlerinin bağımsız olarak gerçekleştiğinin altını çizmelidir (TİDE, 2017b).

Kurum içi bağımsızlığın sağlanmasında, iç denetim yöneticisinin fonksiyonel olarak yönetim kuruluna rapor vermesi kritik rol oynar. Bu sayede iç denetim birimi, tarafsız bir bakış açısıyla faaliyetlerini sürdürebilir. Yönetim kurulunun iç denetim biriminin işlevsel bağımsızlığını desteklemesi için yapabilecekleri bazı örnekler şunlardır:

- İç Denetim Yönetmeliğini Onaylama
- Risk Amaçlı İç Denetim Planını Onaylama
- İç Denetim Bütçe ve Kaynak Planlarını Onaylama
- İç Denetim Faaliyetlerinin Performansını Değerlendirme
- İç Denetim Yöneticisini Atama ve Azletme Kararlarını Onaylama
- İç Denetim Yöneticisinin Ücretini Onaylama
- Kapsam Uygunsuzlukları ve Kaynak Kısıtlamaları Konusunda Görüşmeler Yapma

İç denetim yöneticisi, yönetim kuruluna doğrudan rapor vermeli ve hiyerarşik engeller olmadan iletişim kurabilmelidir. Yönetim kurulu, iç denetim biriminin faaliyetlerine saygı duymalı ve müdahalede bulunmaktan kaçınmalıdır. İç denetim birimi, denetim kapsamını

belirleme, denetim görevlerini yürütme ve bulgularını raporlama süreçlerini bağımsız ve tarafsız bir şekilde gerçekleştirmelidir. İç denetim yöneticisi, olası bir müdahaleyi veya engellemeyi derhal yönetim kuruluna bildirmeli, gerekli adımları atmalıdır. Bu örnekler, kurum içi bağımsızlığı güçlendirmek ve iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırmak için yönetim kurulunun ve iç denetim biriminin birlikte yapabilecekleri bazı uygulamalardır (Ekmekçi, 2022; Sarens & De Beelde, 2006a).

3.11.3. 1111 - Üst Yönetim ile Doğrudan İletişim

İç denetim yöneticisi (İDY) kurul, komite ve diğer yönetim paydaşlarıyla doğrudan iletişim halinde olmak zorundadır. İç denetim, hesap verebilir ve etkili bir yönetimin hayata geçirilmesinde kilit bir rol oynarken, bu denetim yapısının inşa edilmesi ve sürdürülebilirliğinin sağlanmasında üst yönetimin sorumluluğu bulunmaktadır (Kükrer & Kavak, 2020). Genel olarak, iç denetim yöneticisi, yönetim kurulu ve üst yönetim; iç denetimin görevlerini etkili bir şekilde yerine getirmesi için iç denetimin sorumluluklarını, yetkilerini, beklentilerini ve iç denetimin kurum içindeki önemini görüşmüş ve bu konularda anlaşmaya varmıştır. İç denetim yöneticisinin hiyerarşik pozisyonu genellikle doğrudan kurula işlevsel olarak bağlıdır. İDY'nin kurula bağlı olduğu durumlarda şunlardan sorumludur; yönetmeliği, planı, bütçeyi ve İDY değerlendirmesini onaylamak, İDY'nin atanmasını ve görevden alınmasını onaylamak ve bağımsızlığı ve yönetmeliğe uygunluğu takip etmektir (TİDE, 2017b).

İDY, kurulla doğrudan iletişim ve etkileşim kurma fırsatına sahiptir. İDY, iç denetim planı, bütçe, ilerleme durumu ve zorlukları denetim komitesine veya yönetim kuruluna iletmek için genellikle üç ayda bir toplantılara katılır. Ayrıca hassas konuları ve sorunları iletmek için kurul başkanıyla veya üyeleriyle iletişime geçebilir. Yılda en az bir kez, üst yönetimin katılmadığı özel bir toplantıda bu konular tartışılır. Önceden planlanmış olan toplantılardan önce, yıl boyunca kurul veya denetim komitesi başkanıyla birebir görüşmeler yapmak da İDY için faydalıdır. Kurula doğrudan erişimi olmayan iç denetim yöneticileri, yönetişim uygulamaları ve en iyi uygulama çalışmalarını paylaşarak bu erişimi elde etmeye çalışabilirler. Doğrudan iletişim sağlanıncaya dek yazılı iletişim de bir seçenek olabilir (TİDE, 2017b).

Denetim komitesi ve iç denetim birimi arasındaki sağlam ilişkiler, kurum faaliyetini direkt olarak etkiler ve işletme karar süreçlerinde kritik öneme sahiptir. Denetim komitesinin iç denetim birimine olan etkisi, kurumların iç denetim süreçlerinin daha etkin ve bağımsız hale gelmesine ve kurumsal yönetim prensiplerinin kuvvetlenmesine katkı sağlayabilir

(Mollaoğulları, 2018). İç denetim birim yöneticisinin rolü; denetim komitesi, yönetim ve iç denetim birimi arasındaki ilişkilerin verimliliğine bağlıdır. İDY'nin bu ilişkileri iyi koordine etmesi, iş süreçlerindeki etkinliği artırır. Mollaoğulları & Öncü (2020)'nin gerçekleştirdikleri araştırma, iç denetim yöneticilerinin algıları üzerinden denetim komitesinin iç denetim çalışmaları ile etkileşimini incelemiş ve denetim komitesine raporlama yapmayan şirketlerde iç denetim yöneticilerinin bağımsızlık algılarının daha düşük olduğunu tespit etmiştir (Mollaoğulları & Öncü, 2020).

Raghunandan vd. (2001), yaptıkları çalışmada, denetim komitesi yapısıyla komitenin iç denetim birimiyle etkileşimini incelemiştir. Kamuya açık 114 şirketin iç denetim yöneticileri ile gerçekleştirdikleri anketten alınan yanıtlar temelinde, sadece bağımsız yöneticilerden oluşan ve en azından bir üyesi muhasebe veya finans geçmişine sahip denetim komitelerinin; iç denetim yöneticisiyle daha uzun toplantılar yapma ve iç denetim önerilerini inceleme olasılığının daha yüksek olduğu görülmüştür.

3.11.4. 1120 - Bireysel Objektiflik

“İç denetçiler, tarafsız ve ön yargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır” (TİDE, 2017b). Uygulama Rehberi 1120’de “Bireysel Tarafsızlık” açıklanmıştır. İç denetçilerin peşin hükümlü ve yanlı olmayacak şekilde hareket etmeleri ve her çeşit menfaat kavgasından uzak durmaları gerektiğini vurgulayan Standart 1120 çalışmaya temel olan ve iç denetçinin kurumdaki konum ve tutumuna bireysel düzeyde şekil veren standarttır.

İç denetçiler, yönetim tarafından kontrol edilen teşvik ve yaptırımlara tabi oldukları için mesleki tarafsızlıkları konusunda endişeler bulunmaktadır. Bu endişeleri incelemek amacıyla, üç farklı bankadan 58 iç denetçi üzerinde bir karar verme deneyi gerçekleştirilmiştir. Deney, bir firma yönetiminin, firmanın iç denetçilerinin tarafsızlığına etkisini incelemiştir. Sonuçlar, IIA üyesi olmayan iç denetçilerin, yönetimin arzu ettiği değerlendirme sonuçlarına yönlendirilme olasılığının daha yüksek olduğunu göstermiştir. Bu bulgular, IIA üyesi olmayan iç denetçilerin, yönetim tarafından etkilendikleri endişesini doğrulamaktadır. Ancak, IIA üyeleri, yönetimin bu değerlendirmeleri etkileme girişimlerine karşı çıkmışlardır. Araştırma sonuçları IIA üyeliğinin, iç denetçinin mesleki tarafsızlığının önemli bir belirleyicisi olduğunu göstermiştir (Harrell et al., 1989).

İç denetçiler, bir kuruluşun yönetim ekibinin bir parçası olarak kabul edilirler. Bu

nedenle, iç denetçilerin yönetimin performansını değerlendirmesi beklenirken, yönetimden bağımsızlıkları, yönetimin eylemlerinin tarafsız bir şekilde değerlendirilmesi açısından kritik bir konumdadır.

3.11.5. 1130 - Bağımsızlık ve Objektifliğin Bozulması

Uygulama Rehberi Standart 1130’da “Bağımsızlığın ve Tarafsızlığın Bozulması” açıklanmıştır: “Denetçilerin bağımsızlığı veya tarafsızlığı fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmak zorundadır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır” (TİDE, 2017b).

Bağımsızlık ve tarafsızlığın bozulması, iç denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini ve etkinliğini tehdit eden önemli bir sorundur. Bu durum, çeşitli faktörlerden kaynaklanabilir:

- **Kişisel Menfaat Çatışması:** Denetçinin, denetlediği kuruluş veya denetlenen faaliyetlerle ilgili kişisel menfaatleri olması.
- **Kapsam Sınırlamaları:** Denetleme kapsamının, riskleri ve kontrol zafiyetlerini yeterince kapsamaması.
- **Erişim Kısıtlamaları:** Denetçilerin, kayıtlara, personele veya varlıklara erişiminin kısıtlanması.
- **Kaynak Sınırlamaları:** Yetersiz bütçe, insan gücü veya diğer kaynakların tahsisi.

Bağımsızlık veya tarafsızlık bozulması durumunda bilgilendirilecek tarafların kimler olduğu, kuruluşun iç denetim faaliyetlerinden beklentilerine, iç denetim yöneticisinin üst yönetime karşı iç denetim yönetmeliğinde belirlenen sorumluluklarına ve bozulmanın kapsamına bağlıdır.

Bu standart, iç denetimin bağımsızlığına veya tarafsızlığın yönelik fiili veya algılanan bozulmaların açıklanması gerektiğini açıkça belirtir. Bu kapsamda, iç denetim yöneticisi etik kurallarına ve 1100, 1110, 1111 ve 1120 numaralı standartlarda vurgulanan bağımsızlık ve tarafsızlık şartlarına titizlikle uymalıdır.

İç denetçilerin, bağımsızlık ve tarafsızlık kavramlarını tam olarak kavrayabilmeleri ve bu kavramları zedeleyebilecek veya zedelediği algılanabilecek durumlardan kaçınabilmeleri, etkin bir iç denetim sistemi için kritik önem taşır. İç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, etkin bir iç denetim sisteminin temelini oluşturur (Đorđević & Đukić, 2017). İç denetimde bağımsızlık ve tarafsızlığın bozulmasına neden olan birkaç faktör Şekil 9’da yer almaktadır.

Yönetim Baskısı	İç denetçiler, bazen yönetimin baskısı altında olabilirler ve bu da tarafsızlıklarını etkileyebilir. Yönetimin, belirli sonuçlara veya tavsiyelere ulaşmalarını istemesi, iç denetçilerin tarafsız değerlendirme yapma yeteneğini zorlayabilir.
Çıkar Çatışması	İç denetçilerin, denetledikleri departman veya süreçle ilişkili çıkarları olabilir. Örneğin, iç denetçilerin, denetledikleri birimin başarılarını veya başarısızlıklarını açığa çıkarmak konusunda çekinceleri olabilir.
Uygun Olmayan Dış Etkiler	Dış faktörler, iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığını etkileyebilir. Örneğin, dış paydaşların veya önemli müşterilerin baskısı, iç denetçilerin tarafsız bir şekilde değerlendirme yapmasını zorlayabilir.
İşveren Savunuculuğu	İç denetçiler, bazen işverenlerinin çıkarlarını koruma eğilimindedirler. Bu, denetim sonuçlarını ve tavsiyelerini manipüle etmelerine veya yumuşatmalarına yol açabilir.
Eğitim ve Deneyim Eksikliği	İç denetçilerin yeterli eğitim ve deneyime sahip olmaması, tarafsızlıklarını etkileyebilir. Gerekli beceri ve bilgiye sahip olmayan iç denetçiler, yanlış sonuçlara veya yanlış tavsiyelere neden olabilirler.

Şekil 8- Bağımsızlığın ve Tarafsızlığın Bozulmasına Neden Olan Etmenler

Kaynak: Đorđević & Đukić (2017) esas alınarak Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Bu faktörler, iç denetimde bağımsızlık ve tarafsızlığın bozulmasına yol açabilir ve bu da denetim sürecinin etkinliğini ve güvenilirliğini azaltabilir. Bu nedenle, iç denetçilerin bu faktörleri tanıması ve bunlarla başa çıkma stratejileri geliştirmesi önemlidir.

4. BÖLÜM: KAVRAMSAL ÇERÇEVE: İÇ DENETÇİLERİN TARAFSIZLIĞI

Tez çalışmasının dördüncü bölümünde, araştırmanın temel amacı kapsamında iç denetçilerin tarafsızlığı ve tarafsızlık algıları, iç denetimde tarafsızlığın önemi ve tarafsızlığı etkileyen faktörler ile bu faktörleri azaltan unsurlar ele alınarak tarafsızlığın denetimin etkinliği açısından değerlendirilmesine yer verilmiştir.

4.1. İç Denetçilerin Tarafsızlığı

İç denetim, kurumların faaliyetlerinin planlı, sistematik, bağımsız ve tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini kapsayan bir faaliyettir. Bu değerlendirmenin temel amacı, kurumun hedeflerine ulaşmasını, risklerini yönetmesini ve kaynaklarını etkin kullanmasını sağlamaktır. İç denetim faaliyetlerinin etkin ve güvenilir olması için tarafsızlık büyük önem taşır. İç denetçinin tarafsızlığı, iç denetimden beklenen verimin alınmasında kilit rol oynamaktadır (Pickett, 2010).

İç denetçilerin tarafsız yargıları, iç denetim fonksiyonunun yüksek kaliteli kurumsal yönetime katkısı için bir ön koşuldur. İç denetçiler yönetim, risk yönetimi ve yönetim danışmanlığı faaliyetlerindeki rollerini genişlettikçe, bağımsızlık ve tarafsızlık konularında ilave zorluklar ortaya çıkmaktadır (Hoos vd., 2018).

Bağımsızlığı ölçmek veya değerlendirmek ve bunu sağlamak için koruma önlemlerini uygulamak, tarafsızlığı sağlamaktan daha kolaydır. Raporlama ilişkileri, görevlerin ayrılması, sorumluluk kısıtlamaları, ücret yapısı ve çıkar çatışmalarını önleyen eylemler veya gereklilikler gibi koruma önlemleri bağımsızlığı artırmaya yardımcı olabilir. Bununla birlikte, tarafsızlık, bireysel olarak bir denetçinin nihai sorumluluğunda ve kontrolünde olan bir şeydir. Örneğin, test için tarafsız bir örneklem seçmek amacıyla istatistiksel teknikler kullanılabilir. Ancak test özelliklerini veya prosedürlerini uygulamak ve sonuçları tarafsız bir şekilde yorumlamak yine iç denetçinin profesyonelliği ve gerekli özeni göstermesine bağlıdır. Test çalışmalarının denetim gözetimi, sonuçlarının ve kararların tarafsız olmasını sağlamaya yardımcı olmak için bir koruma önlemidir (IIA, 2011).

IIA standartlarının sözlüğü, bağımsızlık ve tarafsızlık için şu tanımları sunmaktadır (IIA, 2011):

Bağımsızlık: İç denetim görevlerini tarafsız bir biçimde gerçekleştirme yeteneğini tehdit eden durumlardan özgürleşmeyi ifade eder.

Objektiflik: İç denetçilerin, çalışmalarına inandıkları ve kalite açısından hiçbir taviz vermeyecek şekilde görevlerini yerine getirebilmelerine olanak veren tarafsız bir zihinsel süreçtir. Tarafsızlık, iç denetçilerin denetim konularındaki kararlarını başkalarına tabi tutmamalarını gerektirir.

Bu terimler birbiri ile ilişkili olsa da tamamen farklı anlamlar taşımaktadır. Bağımsızlık kavramı genellikle iç denetim faaliyetinin örgütsel yerleşimi, yönetim kuruluna raporlama ilişkileri ve bilgiye, insanlara ve kayıtlara erişim yetkileri gibi unsurları içerir. Tarafsızlık ise daha çok bir zihin durumuyla, bireysel olarak denetçinin yargısı, ön yargıları, ilişkileri ve davranışlarıyla ilgilidir (IIA, 2011).

4.2. İç Denetçilerin Tarafsızlık Algısı

İç denetçilerin tarafsızlıkları, denetim sürecinin kalitesini ve birimin güvenilirliğini doğrudan etkileyen önemli bir etmendir. Tarafsızlık, iç denetçilerin önyargılardan, kişisel çıkar çatışmalarından uzak durarak denetim faaliyetlerini değerlendirmesidir. IIA, TİDE ve İDKK başta olmak üzere pek çok kurum ve kuruluş iç denetçilerin tarafsızlığına vurgu yapmakta ve tarafsızlığı etkileyebilecek çeşitli faktörlerden bahsetmektedir. Diğer bir ifade ile tarafsızlık yalnızca kişisel bir duruş değil, aynı zamanda mesleki bir standarttır. Ancak özellikle güç mesafesinin fazla olduğu diğer bir ifade ile üst yönetimden etkilenebilen, baskı gören toplumlarda denetçilerin tarafsız davranması zorlaşmaktadır (Kuzucu vd., 2020). Güç mesafesi dışında, önyargılar, algılar, duygular, demografik özellikler gibi pek çok değişken tarafsızlık üzerinde etkilidir. Tarafsızlığı tehdit eden etmenlere karşı kurumsal düzeyde önlemler alınmakla beraber denetçilerin bireysel düzeyde de önlemler alması gerekir (Gönülaçar, 2007). Bu kişisel önlemlerin başında tarafsızlığa yönelik algının farkında olmaya çalışmak yer alır. Algı, çevredeki olay, nesne veya durumları duyuşal veriler aracılığıyla anlamlandırma sürecidir. Bu anlamlandırma sürecine de geçmiş deneyimler, beklentiler, motivasyon, dikkat düzeyi, duygu durumu, kültür, cinsiyet gibi değişkenler etki etmektedir (Goldstein, 2011). Diğer bir ifade ile algının subjektif doğasından dolayı aynı olayı farklı insanlar farklı şekillerde algılayabilir. Bu durum da iç denetçilerin tarafsızlık standardını ne kadar yansıttığını merak konusu haline getirir.

4.3. İç Denetimde Tarafsızlığın Önemi

İç denetimin tarafsızlığı, denetim sürecinin güvenilirliği ve etkinliği için temel bir öneme sahiptir. Tarafsızlık, iç denetçilerin yansız bir şekilde değerlendirme yapmalarını ve herhangi bir dış etkiye maruz kalmadan görevlerini yerine getirmelerini sağlar. Bu, denetim sonuçlarının güvenilirliğini artırır ve kurum yönetimine doğru bilgi sunar (Kızılboğa, 2013).

İç denetçiler, faaliyetlerini tarafsız bir şekilde yürüttüklerinde, denetim bulguları daha güvenilir kabul edilir. Tarafsız yürütülmeyen bir denetim süreci, yanıltıcı sonuçlar üretebilir ve bu da yönetimin yanlış kararlar almasına yol açabilir. Güvenilir bulgular, yönetimin doğru ve bilinçli kararlar almasını sağlayarak kurumun genel performansını ve uyumunu iyileştirir. Böylece iç denetim, yönetim ve paydaşlar için değerli içgörüler ve bilgiler sağlayabilir. Denetçilerin tarafsızlığı, bu bilgilerin yansız ve adil bir şekilde sunulmasına olanak tanır. Bu sayede yönetim, tarafsız bir denetim raporuna dayanarak daha sağlam ve etkili kararlar alabilir, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini iyileştirebilir (Uzun, 2016).

Tarafsız yürütülen bir iç denetim süreci, kuruluşun risklerini doğru bir şekilde belirlemesine ve değerlendirmesine yardımcı olur. Aynı zamanda iç denetçilerin tarafsızlığı, kurumun yasal ve etik standartlara uyumunu sağlama konusunda kritik bir role sahiptir. Tarafsız bir iç denetim süreci, potansiyel uyumsuzlukları ve etik olmayan uygulamaları açığa çıkarabilir. Bu, kurumun itibarını korumasına ve yasal yaptırımlardan kaçınmasına olanak tanır (Akbulut, 1999; Önder, 2008).

Etkin ve tarafsız bir iç denetim uygulaması, kurumun şeffaf ve sorumlu bir şekilde yönetildiğini dış paydaşlara gösterir. Bu, yatırımcıların, müşterilerin ve diğer paydaşların güvenini artırır ve kurumun piyasadaki konumunu güçlendirir. Sonuç olarak, iç denetimde tarafsızlık, kurumun sağlıklı işleyişi ve sürdürülebilir başarısı için hayati bir öneme sahiptir. İç denetçilerin tarafsız ve adil bir yaklaşım sergilemeleri, kurumun genel iyiliği ve sağlıklı gelişimi için elzemdir.

4.4. İç Denetçilerin Tarafsızlığını Etkileyen Faktörler

İç denetçilerin tarafsızlığını etkileyen veya tehdit eden unsurlar, denetim sürecinde iç denetçilerin karar verme süreçlerini etkileyebilir. Bu tehditler çeşitli faktörlere bağlı olarak ortaya çıkabilir ve iç denetçilerin etkinliğini önemli ölçüde azaltabilir. Tarafsız performans ve raporlama kararları verebilmek için, iç denetçilerin tarafsızlığa yönelik tehditleri

yönetebilmeleri gerekir (Mutchler, 2003). Bu yetenek, aynı zamanda, üst yönetime ve hissedarlara, kontrol, uygunluk ve diğer ilgili konularda güvence sağlamak için iç denetim faaliyetlerine güvenilebileceğine dair önemli bir işarettir.

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan 1120 nolu nitelik standardına göre, iç denetçiler tarafsız ve ön yargısız olmalı, çıkar çatışmalarından uzak durmalıdır. 2011 yılında, aynı Enstitünün araştırma birimi tarafından "Bağımsızlık ve Objektiflik adlı uygulama rehberi yayımlanmıştır. Çalışmada iç denetçilerin tarafsızlığını tehdit eden faktörler; öz değerlendirme, sosyal baskı, ekonomik çıkar, kişisel ilişkiler, aşinalık, kültürel-ırksal-cinsiyetçi ve bilişsel temelli önyargılar ile savunuculuk ve yıldırma(göz dağı verme) olarak belirlenmiştir (IIA, 2011). Bu çalışmaya paralel olarak, Kamu İç Denetim Rehberi (2013) de iç denetçilerin tarafsızlığını tehdit edebilecek yedi ana alana Şekil 10'da yer vermiştir.

Kendi Faaliyetlerini Denetleme	Kamu iç denetçilerin, geçmişte yürüttükleri faaliyetleri veya aldıkları kararlarla ilişkili alanları denetlemeleri, tarafsızlıklarını zedeleyebilir. Özellikle idari görevlerde bulunduktan sonra iç denetçi olarak atanan kişiler için geçerlidir.
Sosyal Baskı	Denetlenen birim veya üst yönetim, iç denetçilerin; belirli bulguların raporlarında yer almaması, raporların içeriğini değiştirmesi ve belli alanları detaylı incelememeleri için baskı kurabilir.
Ekonomik Çıkar	Ekonomik çıkar çatışması, denetçinin denetlenen kuruluşun mali durumuyla ilgili kişisel bir ilgisi olduğunda ortaya çıkan bir tehdittir. İç denetçinin ortaya çıkardığı bulgular neticesinde bir beklenti içine girmesi de tarafsızlığını zedeleyebilecek bir durumdur.
Kişisel İlişkiler	Kamu iç denetçisinin, denetlenen birimin yöneticileri veya çalışanları arasında, denetimi yürütecek yakın bir akrabası veya arkadaşının bulunması, tarafsızlık açısından önemli bir risk oluşturmaktadır. Bu durum, iç denetçinin tarafsız bir şekilde çalışmasını zorlaştırabilir ve denetim sonuçlarının güvenilirliğini zedeleyebilir.
Yakınlık Kurma	Kamu iç denetçisinin uzun süre boyunca aynı birimde ve konularda denetimini gerçekleştirmesi, tarafsızlık açısından risk teşkil edebilir. Uzun süreli denetim ilişkileri, denetçinin tarafsız bir şekilde çalışmasını zorlaştırabilir ve denetim sonuçlarının güvenilirliğini zedeleyebilir.
Kültürel Önyargılar	Denetlenen birimdeki çalışanların din, dil, mezhep, ırk, cinsiyet gibi farklılıklarından ötürü denetim yaklaşımında değişim olması durumudur. Kamu iç denetçisinin, denetlenen birimin dini inançlarına saygı duymaması, ırkı veya cinsiyeti nedeniyle ön yargılı davranması tarafsızlığın zedelenmesine neden olabilir.
İdraki Önyargılar	İdraki ön yargılar, iç denetçilerin elde ettikleri bilgileri yanlış yorumlamasıyla ortaya çıkan, kararlarını etkileyebilecek ve denetim sürecinin tarafsızlığını tehlikeye atabilecek, bilinçsiz ve kasıtsız zihinsel tuzaklardır.

Şekil 9- İç Denetçilerin Tarafsızlığını Tehdit Eden Alanlar

Kaynak: Kamu İç Denetim Rehberi (2013) esas alınarak Yazar tarafından oluşturulmuştur.

4.4.1.Kendi Faaliyetlerini Denetleme

Kendi faaliyetlerini denetleme (öz değerlendirme) tehdidi, bir iç denetçinin daha önce denetlediği veya danışmanlık hizmeti verdiği bir kuruluşu tekrar incelemesi durumunda ortaya çıkabilir. Bu durum, iç denetçinin tarafsızlığını zedeleyebilecek önemli bir sorundur (IIA, 2011; Kamu İç Denetim Rehberi, 2013). İç denetçinin aynı departmanı veya şirketi defalarca veya ardışık yıllarda denetlemesi, iç denetçinin önceki denetimlerinde yaptığı hataları veya eksiklikleri görmezden gelmesine yol açabilir. Ayrıca, iç denetçinin bir kuruluşa operasyonel iyileştirmeler için tavsiyelerde bulunması ve ardından bu tavsiyeler doğrultusunda yapılan değişiklikleri denetlemesi, iç denetçinin tarafsızlığını zedeleyebilir (Zwaan et al., 2008).

Daha önce görev yaptıkları alanlarda görevlendirilme, geçmişte alınan kararları ve uygulanan politikaları sorgulamayı zorlaştırabilir ve tarafsızlıklarının zedeleyebilir. Plumlee (1985), Brody ve Love (2003) danışmanlık hizmeti verilen kuruluşun incelenmesinin tarafsızlığı zayıflatabileceğini; Hoos, vd (2014), Hoos, vd. (2018) yönetimde görev alanların iç denetim esnasında yönetimin tercihleriyle uyumu kararlar aldıkları diğer bir ifade ile tarafsızlığı zedeleyebildiklerini gözlemlemiştir.

4.4.2.Sosyal Baskı

Sosyal baskı tehditleri, denetçilerin dış etkenlerden gelen baskılara maruz kaldığında veya bu tür bir baskıyı algıladığında ortaya çıkar. İç denetçilerin tarafsızlıklarını etkileyebilecek en önemli baskı kaynağı genellikle üst yönetimdir. Bunun yanı sıra, müşteri ve diğer gruplardan gelen baskılar da denetçilerin yansız kararlar almasını engelleyebilir (IIA, 2011). Örneğin, denetlenen birim tarafından bazı bulguların yazılmaması, değiştirilmesi veya detaylı incelenmemesi için iç denetçiler üzerinde baskı kurulabilir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013).

Dış denetçilerin veya düzenleyicilerin, belirli sayıda bulgu üretilmesini beklediğine dair algı, iç denetçiler üzerinde gereksiz bir baskı oluşturabilir (Harrell et al., 1989). Bu durum, denetçinin geçmişte herhangi bir sorunla karşılaşmamış olmasına rağmen, yanlış veya hatalı bulgular ortaya koymasına yol açabilir. Yönetimin her bir denetimden önemli bulgular üretmesini beklemesi de benzer bir etkiye sahip olabilir. İç denetçiler, yönetimle karşı karşıya gelmekten kaçınmak için, gerçekte var olan sorunları göz ardı edebilir veya abartarak sunabilirler. Ekip içerisindeki diğer denetçilerin baskısı da iç denetçinin tarafsızlığını etkileyebilir. Denetçiler, meslektaşları tarafından dışlanmaktan korktukları için, hemfikir

olmadıkları bulguları kabul etmek zorunda kalabilirler (IIA, 2011).

İç denetçilere üst yönetim veya denetlenen birimden gelen baskılar, iç denetçilerin tarafsızlığını tehdit eden önemli bir faktördür. Yöneticilerden gelen baskıların iç denetçilerin tarafsızlığını etkilediği Harrel vd. (1989), Brody ve Lowe (2003), Kızılboğa (2013) ile Razali (2020) tarafından yapılan çalışmalarda da görülmektedir. İç denetçilerin tarafsız bir şekilde çalışmalarını zorlaştıran sosyal baskılar, denetim sonuçlarında tam olarak gerçeğin yansımına engel olabilir.

4.4.3.Ekonomik Çıkar

Ekonomik çıkar çatışması, denetçinin denetlenen kuruluşun mali durumuyla ilgili kişisel bir ilgisi olduğunda ortaya çıkan bir tehdittir. Bu durum, iç denetçinin tarafsızlığını tehlikeye atabilecek önemli bir sorundur. Bir iç denetçi, yasadışı eylemlerin veya diğer önemli sorunların ortaya çıkarılmasının kurumun geleceğini ve dolayısıyla kendi işini veya kariyerini tehlikeye atabileceğinden korkabilir. Bu durum, iç denetçinin bulguları görmezden gelmesine veya kasıtlı olarak çarpıtmasına yol açabilir (IIA, 2011). Bu durumla ilgili Kamu İç Denetim Rehberi (2013) Ek-9'da verilen bir örnek şu şekildedir; İdari mali işler biriminde yapılan bir denetim esnasında, iç denetçinin yapmış olduğu lojman başvurusunun neticelendirilmesi beklentisi doğduğu durumda tarafsızlık riski ortaya çıkabilir. Aynı şekilde bir kamu iç denetçisinin, denetlediği kurumda üst düzey bir idari göreve atanması kararı, denetimle yakından ilişkiliyse, tarafsızlık riski doğar. Denetçi, atanma şansını artırmak için, denetim bulgularını yumuşatmaya veya göz ardı etmeye meyilli olabilir.

İç denetçilerinin denetim yaptığı kurumdan dolayı ve doğrudan bir ekonomik çıkar içerisine girmesi Kızılboğa (2013), Rose ve diğerleri (2013) ile Omar ve Stewart (2015) tarafından yapılan çalışmalarda da göstermiştir ki, iç denetçinin tarafsızlığını etkilemektedir.

4.4.4.Kişisel İlişkiler

Kişisel ilişki tehdidi, denetçinin denetlenen kuruluşun bir yöneticisi veya çalışanı ile yakın bir ilişkiye sahip olması durumunda ortaya çıkar ve iç denetçinin tarafsızlığını zedeleyebilecek önemli bir sorundur. İç denetçinin, denetlenen kuruluşun bir yöneticisi veya çalışanı ile yakın bir arkadaşlık ilişkisi olması, denetçinin olumsuz bulguları görmezden gelmesine veya kasıtlı olarak çarpıtmasına yol açabilir. Benzer şekilde iç denetçinin denetlediği birimde çalışan bir arkadaşının veya aile üyesinin olduğu durumlarda da tarafsızlığı

zedelenebilir (IIA, 2011; Kamu İç Denetim Rehberi , 2013).

Denetçinin, yakınlarıyla olan ilişkilerini korumak için, denetim bulgularını yumuşatmaya veya göz ardı etmeye meyilli olduğunu gösteren diğer bir ifade ile tarafsızlığını zedelediğini ortaya koyan çalışmalar alanyazında mevcuttur (Goodwin ve Yeo, 2001; Li vd, 2015).

4.4.5.Yakınlık Kurma

Yakınlık kurma, denetçinin denetlenen birimle olan uzun süreli ilişkisinden kaynaklanabilir ve bu durum denetçinin tarafsızlığını zedeleyebilir. İç denetçinin aynı birimi yıllar boyunca denetlemesi, aşinalık ve rahatlık duygusuna yol açarak, iç denetçinin eleştirel bakış açısını kaybetmesine ve potansiyel riskleri görmezden gelmesine neden olabilir. Zaman içerisinde iç denetçinin, denetlenen birim yöneticileri veya çalışanları ile bağlar kurması da iç denetçinin tarafsızlığı için bir risktir. Bu tür etkileşimler, iç denetçinin tarafsızlığını etkileyebilir ve etik olmayan kararlar vermesine yol açabilir. Denetçi, denetlenen birime karşı sempati duyabilir ve olumsuz bulguları görmezden gelmeye meyilli olabilir (IIA, 2011; Kamu İç Denetim Rehberi, 2013).

Denetlenen birime karşı sempati oluşması veya geçmiş olumsuzluklara bağlı ön yargılardan kaynaklanan tarafsızlığın zedelenmesi hususlarına Suh ve diğerleri (2021), Li ve diğerleri (2015) ile Stefaniak ve Cornell (2011) çalışmalarında yer vermiştir.

4.4.6.Kültürel Önyargılar

Kültürel, ırksal ve toplumsal cinsiyet ön yargıları, denetim sürecinin tarafsızlığını ve güvenilirliğini tehdit eden önemli bir sorundur. Bu ön yargılar, denetçinin kararlarını etkileyerek hatalı bulgulara ve etik olmayan davranışlara yol açabilir. Farklı coğrafyalarda faaliyet gösteren bir şirkette, yurt içinde yerleşik bir iç denetçi, belirli yabancı lokasyonlarda bulunan şubelerden gelen bilgilere karşı ön yargılı olabilir. Bu durum, iç denetçinin riskleri görmezden gelmesine veya kasıtlı olarak çarpıtmasına yol açabilir. Farklı uygulama ve geleneklere sahip bir kurumu denetleyen bir iç denetçi, bu farklılıklara saygı duymak yerine, şirketi eleştirel bir şekilde değerlendirebilir. Belirli bir ırk veya cinsiyetten çalışanlar tarafından yönetilen veya istihdam edilen bir kurumu denetleyen bir iç denetçi, bu gruba karşı ön yargılar nedeniyle adil olmayan bir şekilde davranabilir (IIA, 2011, Kamu İç Denetim Rehberi, 2013).

Cinsiyet, siyasi görüş, kültürel değerler gibi önyargıların iç denetçilerin tarafsızlığını zedelediğini Pekkan (2022), Svanberg ve Öhman (2016), Muqattash (2017), Omar ve Stewart (2015) tarafından yapılan araştırmalar göstermiştir.

4.4.7.İdraki Önyargılar

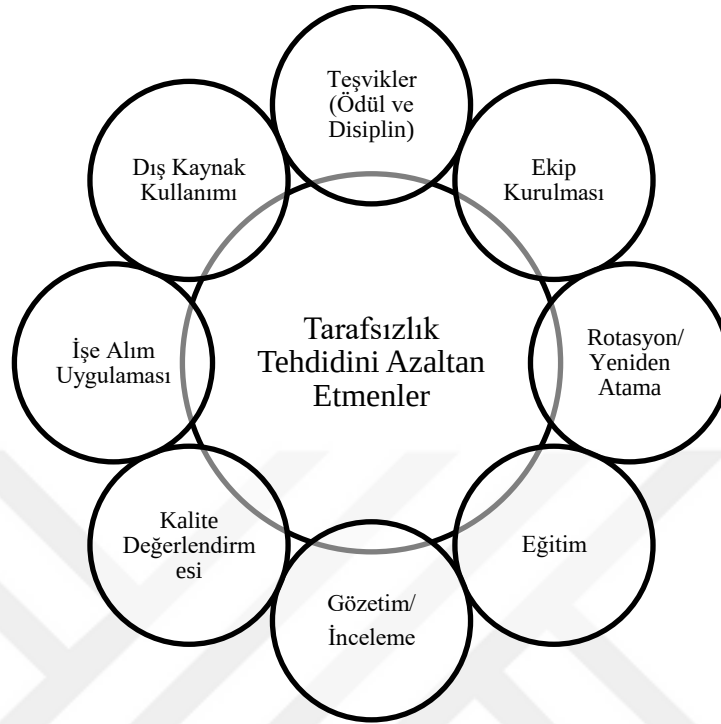
Bilişsel ön yargılar, iç denetçilerin kararlarını etkileyebilecek ve denetim sürecinin tarafsızlığını tehlikeye atabilecek bilinçsiz ve kasıtsız zihinsel tuzaklardır. Bu ön yargılar, denetçinin bilgileri yanlış yorumlamasına ve hatalı bulgulara yol açmasına neden olabilir. Denetimde en önemli unsur denetçidir. Eleştirel bir bakış açısına sahip bir iç denetçi, olumlu bilgileri görmezden gelmeye ve sadece hatalara ve risklere odaklanmaya meyilli olabilir. Bu durum, denetçinin denetlenen kuruluşun gerçek durumunu eksik veya yanlış değerlendirmesine yol açabilir. Olumlu ve kolaylaştırıcı bir bakış açısına sahip bir iç denetçi ise, olumsuz bilgileri görmezden gelmeye ve sadece kuruluşun güçlü yönlerine odaklanmaya meyilli olabilir. Bununla birlikte, önemli bir sonuç bulunduğunu düşünen bir iç denetçi bu durumu destekleyen bilgi ve belgeleri dikkate alırken bu durumu zayıflatacak hususları göz ardı edebilmektedir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013). Bu durumlar denetçinin potansiyel riskleri ve sorunları göz ardı etmesine neden olabilir. (IIA, 2011). Zaman, maliyet gibi kısıtlamalarla belirsizlik altında kalan denetçiler, bilişsel ön yargılar nedeniyle hatalı kararlar verebilir.

Bu tehditlerin etkileri göz önünde bulundurularak, iç denetçilerin denetimin kalitesinden ödün vermeden, diğerlerinin fikir ve düşüncelerinden etkilenmeden çalışabilmeleri için sağlanması gereken şartlar Krida ve Pontjoharyo (2023) ve Razali (2020) tarafından ele alınmıştır.

4.5.Tarafsızlığa Yönelik Tehditleri Azaltıcı Faktörler

Tarafsızlık, iç denetimde en önemli prensiplerden biridir. Denetçiler, kişisel çıkarları veya ön yargılarından etkilenmeden, tarafsız ve adil bir şekilde faaliyet göstermelidir. Bu prensibi korumak, tarafsızlığa yönelik potansiyel tehditleri belirlemek ve bunları azaltmak için proaktif adımlar atılmalıdır (Mutchler, 2003). Özellikle, iç denetçilerin fiziksel imkânları, sosyal hakları ve maddi olanakları iyi olmalıdır, çünkü bu unsurlar bağımsızlık ve tarafsızlık için önemlidir (Kızılböğâ, 2013). Tarafsızlığa yönelik tehditleri belirlemek ve bunları azaltmak için teşvik, ekip kurulması, görev rotasyonu, eğitim, gözetim, kalite değerlendirmesi ve işe alım

uygulamaları gibi çeşitli faktörler kullanılabilir. Gerekirse, tarafsızlığı korumak için dış kaynak kullanımı da dikkate alınabilir. Şekil 11’de ele alınan tarafsızlık tehdidini azaltan etmenlerin her birine ilişkin ayrıntılı açıklamalar verilmiştir.



Şekil 10- Tarafsızlık Tehdidini Azaltan Etmenler

Kaynak: IIA (2011) esas alınarak Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Teşvikler (Ödül ve Disiplin)

Hem iç denetim faaliyetinde hem de tüm kuruluştaki ödüllendirme ve disiplin süreçlerinden oluşan bir sistem, tarafsızlığa yönelik tehditleri azaltmada önemli bir rol oynayabilir. Eleştirel ve tarafsız düşünmeyi ödüllendiren veya ön yargı ve peşin hükümlülüğü cezalandıran bir ortam, bu tür tehditler karşısında tarafsızlığı teşvik edebilir. Teşvik ödemeleri, ek izinler ve esnek çalışma programları gibi maddi ödüller, tarafsız düşünmeyi teşvik etmek ve ödüllendirmek için kullanılabilir. Başarılı iç denetim çalışmaları ve tarafsız raporlama için performans ödülleri ve tanınma programları uygulanabilir. Tarafsız bir şekilde çalışan denetçilere terfi ve diğer kariyer gelişimi fırsatları sunulabilir (IIA, 2011). Tarafsızlığı ihlal eden denetçilere ek eğitim ve bilinçlendirme programlarına katılmaları istenebilir. Bu programlar, çalışanlar tarafından olumlu ve destekleyici olarak algılanmalıdır. Programların tasarımı ve uygulanması, iç denetim departmanı ve insan kaynakları departmanı gibi ilgili tüm paydaşların katılımıyla yapılmalıdır (IIA, 2011).

Ekip Kurulması

Bir denetime farklı ekip üyelerinin atanması, tarafsızlığa yönelik potansiyel tehditleri azaltmada veya ortadan kaldırmada oldukça faydalı olabilir. Bu farklı bakış açıları, bir veya daha fazla ekip üyesinin aşinalık, kişisel ilişkiler, kendi kendini inceleme veya tarafsızlığa yönelik diğer tehditlerden kaynaklanan ön yargıları dengeleyebilir. Farklı geçmişlere ve uzmanlıklara sahip ekip üyeleri, denetime daha geniş bir bakış açısı getirebilir ve potansiyel riskleri veya sorunları gözden kaçırma olasılığını azaltabilir. Ekip üyeleri, bulguları ve sonuçları tartışarak ve farklı bakış açılarını göz önünde bulundurarak daha sağlam denetim sonuçlarına ulaşabilirler. Aynı zamanda birbirlerinin çalışmalarını bağımsız olarak değerlendirerek ve olası ön yargıları veya hataları belirleyerek denetim kalitesini artırabilirler (IIA, 2011). Ekip yaklaşımı, denetim sürecinde tarafsızlığı artırmada güçlü bir araç olabilir. Farklı bakış açıları ve uzmanlıklar bir araya getirilerek, daha kapsamlı ve doğru denetim sonuçlarına ulaşılabilir. Ekiplerin etkin bir şekilde çalışması için görevlendirme, iletişim ve çeşitlilik gibi unsurların dikkate alınması önemlidir (Mutchler, 2003).

Rotasyon ve Yeniden Atama

Denetim görevlerini rotasyona tabi tutmak, aşinalık ve öz incelemeden kaynaklanan tarafsızlık risklerini azaltmada etkili bir araç olabilir (Subedi, 2023). Rotasyon, denetçilerin farklı görevler ve kuruluşlar üzerinde çalışmasını sağlayarak bakış açılarını genişletir ve ön yargı oluşumunu engeller. Tüm personelin belirli bir süre sonra farklı bir denetime atanması, denetçilerin bir kısmının belirli bir süre sonra farklı bir göreve atanması ve denetçilerin aynı denetimde kalmasına ancak farklı görevler üstlenmesine izin verilmesi gibi farklı rotasyon türleri vardır (IIA, 2011). Rotasyon ve yeniden atama; tarafsızlığı ve motivasyonu artırır ve uzmanlaşmayı teşvik eder.

Eğitim

Tarafsızlık tehditlerine yönelik uygun yöntem ve yaklaşımlar konusunda eğitimler düzenlenmesi tarafsızlığı geliştirilmesine katkı sağlar (IIA, 2011). Tarafsızlığın açıkça zedelenmediği durumların yanı sıra, yalnızca bu izlenimin doğması bile, bu kavramla ilgili farkındalık yaratacak eğitimlere yatırım yapılmasının ne denli önemli olduğunu göstermektedir.

Bu eğitimler, denetçilerin tarafsızlığa yönelik potansiyel tehditleri fark etmelerine yardımcı olabilir. Böylece söz konusu tehditler zamanında önlenabilir veya etkili bir şekilde yönetilebilir.

Gözetim/İnceleme

İç denetçilerin çalışmalarının yakın gözetimi ve değerlendirilmesi, tarafsızlığı teşvik etmede ve tarafsız yargıya katkıda bulunmada önemli bir rol oynar. İç denetçiler, yargıları için hesap verebilir olduklarının farkındalığıyla, denetim konularına daha tarafsız bir bakış açısıyla yaklaşma eğiliminde olurlar (IIA, 2011). Gözetim ve inceleme, denetim sürecinde yargıların iyileştirilmesine ve ön yargıların azaltılmasına katkıda bulunabilir.

Kalite Değerlendirmesi

İç denetim faaliyetinin, hizmetlerinin, süreçlerinin ve prosedürlerinin hem içeriden (iç kalite değerlendirme) hem de dışarıdan gözden geçirilmesi (dış kalite değerlendirme), tarafsızlığa yönelik tehditleri etkin bir şekilde yönetmek ve profesyonelliği korumak için kritik önem taşır. Sürekli izleme ve periyodik değerlendirmeler, sistemlerin düzgün çalışmasını ve denetim personelinin faaliyetlerini önceden belirlenmiş politika ve prosedürlere uygun olarak yürütmesini sağlar (IIA, 2011).

İşe Alım Uygulamaları

İç denetçilerin tarafsızlığını sağlama konusunda işe alım uygulamalarının önemli bir rolü vardır. Doğru şekilde tasarlanmış ve uygulanan işe alım süreçleri, ön yargılardan arınmış ve tarafsız yargıya varabilecek personelin seçilmesine yardımcı olur. İşe alım süreçlerinde tarafsızlık kıstasları göz önünde bulundurularak, ön yargı riski azaltılarak tarafsız denetçilerin seçilme şansı artırılabilir. Tarafsız denetçiler, daha doğru ve güvenilir denetimler yaparak kurumun risklerini ve kontrol eksikliklerini daha iyi belirlemesini sağlar. Tarafsız bir denetim süreci, kamuoyunda güveni ve şeffaflığı teşvik eder (IIA, 2011). Bu noktada, potansiyel adayların geçmişlerinin, deneyimlerinin ve bağlantılarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek unsurlar açısından taranması ve adayların bu konudaki tutumlarının ve bakış açılarının değerlendirilmesi gerekmektedir.

Dış Kaynak Kullanımı

Bazı durumlarda, iç denetçilerin tarafsızlığını korumak için dış kaynak kullanımı uygun olabilir. İç denetçilerin, denetlenecek birimle veya birim personeliyle yakın ilişkileri ya da kişisel çıkarlarının bulunması, denetçinin gerekli uzmanlığa veya deneyime sahip olmaması ya da kapsamlı ve tarafsız bir denetim için farklı bakış açılarının ve deneyimlerin gerekli olması gibi durumlarda, dış kaynak kullanımı faydalı olabilir. Ancak bu noktada, dış kaynak sağlayıcının, tarafsız ve bağımsız olması, gerekli uzmanlığa ve deneyime sahip olması önemlidir (IIA, 2011).

4.6. İç Denetçinin Tarafsızlığının İç Denetimin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi

İç denetimin işlevlerine ve amaçlarına ulaşmak için gerekli olan üç önemli koşul, bağımsızlık, kurumsal statü ve tarafsızlıktır (Chun, 1997). İç denetçiler, kuruluş içinde bağımsız bir perspektifle hareket etmelidirler, böylece etkili bir şekilde riskleri belirleyebilir, kontrol önlemlerini ve yönetim sistemlerinin etkinliğini değerlendirebilirler. Tarafsızlık, iç denetçilerin ön yargılardan ve çıkar çatışmalarından bağımsız şekilde görevlerini yerine getirmelerini sağlar. Bu durum da iç denetimin güvenilirliğini ve etkinliğini artırır. İç denetçiler, geleceğe yönelik odaklanma, risk yönetimi entegrasyonu, veri analitiği kullanımı, sürdürülebilirlik odaklı yaklaşım ve teknoloji kullanımını gibi genişletilmiş yöntemleri kullanarak tarafsızlıklarını koruyabilir ve denetimde etkinliği artırabilirler (Dittenhofer, 2001). İç denetçinin tarafsızlığı, denetim sonuçlarının ve tavsiyelerinin yönetim tarafından daha güvenilir bir şekilde kabul edilmesine katkıda bulunmakla beraber iyi yönetim standartlarını sağlamak için de oldukça önemlidir. Sonuç olarak, denetim profilinin yükseltilmesi, kaliteli ve bağımsız iç denetim faaliyetlerine ve tarafsız iç denetçi çalışmalarına bağlıdır.

5. BÖLÜM LİTERATÜR TARAMASI

Bu çalışmada, iç denetim metodolojisi ve tarafsızlık kavramıyla ilgili düşünceler ilişkisel boyutta ele alınmaktadır. Araştırmanın konusuyla ilgili literatür taramasında iç denetim ile tarafsızlık ilişkisini doğrudan ele alan ulusal ve uluslararası çalışmalar özetlenmiştir.

Plumlee (1985), iç denetçilerin kurumda iç kontrol sisteminin kurulmasına rehberlik etmiş olmalarının, tasarımına katıldıkları sistemi denetlerken, kararlarının nesnelliğinin nasıl ve ne ölçüde etkileneceğini araştırmıştır. Araştırmada öne çıkan üç sonuç; deneyimli iç denetçilerin, iç kontrol sistemini incelerken geçmiş deneyimlerini temel aldıkları belirlenmiştir. Buna karşın, belirli bir deneyime sahip olmayan iç denetçilerin, iç kontrol sistemini eleştirel bir şekilde gözden geçirme konusunda bilgi ve analiz yeteneklerinin yetersiz olduğu görülmüştür. Ayrıca, iç kontrol sistemlerine rehberlik eden iç denetçilerin, iç kontrollerin daha güçlü olduğunu ve olası bir aksaklığın vereceği zararın daha önemsiz olduğunu düşünme eğiliminde olduklarını göstermiştir. Bu bulgular, iç denetçilerin deneyim düzeylerinin ve sistemlere olan yakınlıklarının, denetim süreçlerindeki tarafsızlıklarını ve değerlendirme yeteneklerini nasıl etkileyebileceğine dair önemli ipuçları sunmaktadır.

Harrell vd. (1989), yönetimin iç denetçilerin profesyonel tarafsızlığını etkileyebilme yeteneğini incelemek amacıyla üç bankadan 58 iç denetçi ile görüşmeler gerçekleştirmişlerdir. Araştırma sonucunda, yönetimin iç denetçiler üzerinde baskı kurabileceği ve bulgularını yumuşatmaya veya göz ardı etmeye zorlayabileceği tespit edilmiştir. Ayrıca, yönetimin iç denetim biriminin kaynaklarını kısıtlayarak denetimin kapsamını ve etkinliğini sınırlayabileceği belirlenmiştir.

Church & Schneider (1993), iç denetiminin kalitesi ve tarafsızlığına ilişkin gerçekleştirdikleri çalışma, iç denetçinin, iç denetim planının oluşturulmasına katkısının denetim sürecindeki kararlarında etkili olabileceğine dikkat çekmiştir. Çalışmada, denetçilerin, denetim programı tasarımındaki rolünün sınırlı tutulması sonucunda, özellikle zaman tahsisinin hatalı planlanmasının, tarafsızlık üzerine olumsuz etkilere sebebiyet verdiğine dair de kanıtlar sunulmuştur. Hatalı zaman tahsisinden dolayı, bazı konulara yeterince zaman ayırılamaması, iç denetçilerin tarafsız değerlendirme yapma yeteneğinde azalmaya yol açabileceği belirtilmiştir.

Goodwin & Yeo (2001), Singapur'daki şirketlerin iç denetim fonksiyonlarının bağımsızlığını ve tarafsızlığını etkileyen iki faktörü (denetçi bölümünün konumu ve denetçi personelinin denetlenen birimle ilişkisi) incelemişlerdir. 143 şirket ile gerçekleştirilen anket

çalışması sonucunda, bağımsız direktörlerden oluşan bir denetim komitesine sahip şirketlerde iç denetim fonksiyonlarının daha bağımsız olduğu görülmüştür. Ayrıca, denetçi personelinin denetlenen birimlerle yakın çalışma ilişkileri olduğunda, iç denetçilerin tarafsızlığını olumsuz etkilediği bulunmuştur. Diğer taraftan iç denetim biriminden yönetici yetiştirilmesinin tarafsızlığı etkilediği belirtilmiştir. Araştırmada dikkat çeken bir diğer konu ise cinsiyete göre kadın denetçilerin iç denetim alanında devam etmeyi tercih ederken erkeklerin yönetim pozisyonuna geçiş yapma eğilimleri daha fazla olarak belirlenmiştir.

Mutchler (2003), çalışmasında nesnelliğe yönelik tehditleri tanımlama ve yönetme sürecini inceleyerek bu konuda detaylı sorular sormuş ve yanıtlarını aramıştır. Çalışmada, tarafsızlığı ölçmede uluslararası kabul görmüş olan IIA Standartlarının yanı sıra bazı ilave düzenlemelerin gerekli olduğu savunularak, nesnelliği ölçme konusuna özel çerçevelerin oluşturulması gerektiğinin altı çizilmiştir.

Brody & Lowe (2003), gerçekleştirdikleri çalışmada, danışmanlık hizmeti rolünün tarafsızlık üzerindeki potansiyel etkileri araştırılmıştır. 55 iç denetçi ile gerçekleştirilen çalışmada, danışmanlık hizmeti vermenin, iç denetçilerin yönetim baskısına maruz kalmasına neden olabileceği ve denetim sonuçlarının gerçek durumu tam olarak yansıtmayabileceğini ileri sürmüşlerdir. Bunun yanı sıra yönetimle yakın çalışmanın, iç denetçilerin tarafsızlığını zayıflatabileceği ve sorunları rapor etme konusunda tereddüt etmelerine yol açabileceği üzerinde durmuşlardır.

Van Peurseem (2004), araştırmasında iç denetçilerden, tarafsızlığı sağlamak için iç denetim görevleriyle bağlantılı olarak yerine getirdikleri işlevlerin gerekli olup olmadığı ve ne ölçüde gerekli olduğu konusunda bir görüş bildirmeleri istemiştir. 178 katılımcı ile tamamladığı likert tipi anket sonuçlarına göre kamuda çalışan ve deneyimli denetçilerin yönetim üzerinde daha fazla etkiye ve muhasebe eğitimi almış denetçilerin faaliyetlerinin “gizemi” nedeniyle daha fazla statüye sahip olduğunu ifade etmiştir.

O’Leary & Stewart (2007), 50 iç denetçi ile kurumsal yönetim faktörlerinin iç denetçilerin etik karar verme sürecini nasıl etkilediğini incelemişlerdir. İç denetçilerin etik karar verme sürecinde kurumsal yönetim kültürü, yönetim kurulu gözetimi, etik kodlar ve risk yönetimi politikalarının etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Çalışmada ayrıca, güçlü bir kurumsal yönetim yapısının iç denetçilerin etik karar verme süreçlerini olumlu etkilediği belirtilmiştir.

Palmer (2008), Kanada ve ABD’deki temel denetim rehberlerinde yer alan önyargı ve tarafsızlığa ilişkin yapılan çalışmaları incelemiştir. Her iki kılavuz da denetçilere veri toplama,

yorumlama ve temsilde önyargı sorunlarını ele almada yardımcı olacak önemli miktarda rehberlik sağlamaktadır. Denetim raporlarında önyargıların azaltılarak, tarafsızlığın artırılması isteniyorsa daha somut önlemlerin eklenmesi gerektiğinden bahsetmektedir.

Stewart ve Subramaniam (2010), iç denetim bağımsızlığı ve tarafsızlığı üzerine mevcut araştırma literatürünü inceleyerek bu alandaki eksiklikleri ve gelecekteki araştırma fırsatlarını belirlemek için bir çalışma yürütmüştür. Çalışmada, iç denetim bağımsızlığı ve tarafsızlığını etkileyen çeşitli faktörlerin ele alındığı belirtilmekte, ancak bu faktörler hakkında yeterli bilgi bulunmadığı ve daha fazla araştırmaya ihtiyaç duyulduğu vurgulanmaktadır. Araştırmacılar, gelecekteki araştırma konuları olarak; iç denetim departmanlarının organizasyondaki konumunu, denetçi personelinin denetlenen birimlerle ilişkilerini, iç denetim raporlarının yönetime sunulma şeklini ve iç denetim faaliyetlerinin finansal raporlama üzerindeki etkisini önermektedir. Stewart ve Subramaniam'ın çalışması, iç denetim işlevlerinin etkinliğini ve güvenilirliğini artırmak için daha fazla araştırmaya ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir.

Stefaniak & Cornell (2011), çalışmalarında sosyal kimliğin iç ve dış denetçilerin tarafsızlıkları üzerinde yaratacağı olası değişiklikleri araştırmıştır. Sosyal kimlik, bir bireyin kendini ait hissettiği grup kimliğidir. Bu durumda, iç denetçiler kendilerini denetlenen şirkete, dış denetçiler ise denetçi firmasına bağlı olarak görmektedir. Yazarlar, denetçilerin kendilerini hangi grupla özdeşleştirdiklerinin karar verme süreçlerini etkileyeceğini öne sürmektedir. Kendisini şirkete daha yakın hisseden bir iç denetçi, şirketi olumsuz etkileyecek bulguları ortaya çıkarma konusunda tereddüt edebilir. Dış denetçiler ise denetçi firmasının itibarını korumak için daha muhafazakâr bir yaklaşım benimseyebilir. Bu çalışma, iç ve dış denetçilerin kararlarında grup kimliğinin oynadığı potansiyel rolü gündeme getirmektedir. Ancak sosyal kimliğin denetçi tarafsızlığını nasıl etkilediğini somut olarak kanıtlayan bir deneysel araştırma sunmasa da bu konuda daha fazla araştırma yapılması gerektiğini vurgulamaktadır.

Soh & Martinov-Bennie (2011), çeşitli sektörlerdeki 7 şirket ile yaptığı çalışmada iç denetim fonksiyonunun mevcut rol ve sorumlulukları ile etkinliğini sağlamak için gerekli olduğu düşünülen faktörler hakkında araştırma yapmıştır. Yarı yapılandırılmış mülakatların kullanıldığı çalışmanın sonuçları, iç denetimin rolü ve etkinliğine ilişkin algıların önemli ölçüde genişlediğini ve yeniden odaklandığını göstermiştir. Bulgular, iç denetim etkinliklerinin üst yönetim ile denetim komitesi tarafından desteklendiğinde daha bağımsız ve tarafsız olduğu şeklindedir.

Rose vd. 2013 yılında, 74 iç denetçi ile bir deney gerçekleştirerek, iç denetim fonksiyonunun gelecekteki üst düzey yöneticiler için bir eğitim alanı olarak kullanılmasının etkilerini incelemiştir. Çalışma, eğitim alanlarının iç denetçilerin tarafsızlığını nasıl etkilediğini ilk kez deneysel olarak inceleyen bir çalışma olarak literatürdeki yerini almıştır. Yazarlar, iç denetimin, gelecekteki üst düzey yöneticileri yetiştirmek için bir hazırlık alanı olarak kullanılmasının, denetçiler ve yöneticiler arasında çıkar çatışması potansiyelini artıracaklarını belirtmişlerdir. Çalışmanın sonuçları, iç denetçilerin, gelecekte üst düzey yönetici pozisyonlarına geçmeyi beklediklerinde daha az tarafsız olduğunu göstermektedir. Ayrıca, yönetim kurulunun gücünün artırılmasının, iç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditleri azaltıp azaltamayacağı da bu çalışma ile incelenmiştir. Güçlü bir yönetim kurulunun iç denetçilerin tarafsızlığını olumlu yönde etkilediğini tespit etmişlerdir.

Alzaben & Gwilliam (2014), 79 Suudi Arabistan kamu sektörü kuruluşundan 203 yönetici ve 239 iç denetçi ile yaptıkları çalışmada iç denetim etkinliği denetleyen faktörleri değerlendirmektedir. Çoklu regresyon analizi ile yürüttükleri araştırma sonucunda, iç denetim etkinliğine yönelik yönetim desteğinin, yönetimin ve iç denetçilerin bakış açısından etkilenecek iç denetim fonksiyonunun algılanan etkinliğini yönlendirdiğini göstermektedir. İç denetimin etkinliği, yönetim desteği, eğitimli ve deneyimli personelin işe alınması, yeterli kaynak sağlanması, dış denetçilerle ilişkilerin geliştirilmesi ve bağımsız bir iç denetim departmanına sahip olunması ile bağlantılıdır.

Brody vd. (2014) tarafından yapılan çalışmada, 70 dış ve 69 iç denetçi ile yapılan iki ayrı deney sonucunda, bir satın alma durumunda, denetlenen tarafın alıcı veya satıcı olarak rolünün değişmesine bağlı olarak dış denetçinin tutumunun aynı kalmasına karşın, iç denetçinin tutumunun değiştiğini gözlemlemişlerdir. Denetlenen taraf alıcı rolündeyken satın alma sürecine daha titiz yaklaşan iç denetçilerin, denetlenen taraf satıcı rolündeyken kurum çıkarı açısından satışın başarılı olması için daha az eleştirel davrandıkları görülmüştür. Bu durumun iç denetçilerin kurum içindeki rolleri ve yönetimle olan ilişkileri nedeniyle tarafsızlıklarının zedelenebileceğini göstermiştir.

Hoos, vd. (2014), iç denetçilerin tarafsızlığını etkileyebilecek iki etmeni araştırmak üzere deneysel bir çalışma yürütmüşlerdir. Deneysel desenledikleri araştırmalarında yönetim komitesinde bulunan iç denetçilerin bulunmayanlara göre farklı risk değerlendirmeleri yaptıkları ve yönetime rapor veren iç denetçiler ile yatırım için denetim komitesine rapor veren iç denetçilerin farklı raporlamalar yaptıklarını bildirmişlerdir. İç denetim birimi bir yönetim eğitim alanı kullandığında, iç denetçilerin risk değerlendirmeleri, denetim komitesine kıyasla

üst yönetime rapor verdiği durumlarda önemli ölçüde daha düşüktür. İkinci olarak, iç denetçilerin yönetime kıyasla denetim komitesine yatırımla ilgili daha olumlu tavsiyelerde bulunduklarını göstermektedir.

Omar & Stewart (2015), yürütmüş oldukları çalışmada, teşvik esaslı ücretlendirmenin iç denetçilerin tarafsızlık algısına etkisini Avustralya (85 kıdemli iç denetçi) ve Malezya'dan (106 kıdemli iç denetçi) katılımcıları esas alarak değerlendirmişlerdir. Deneysel bir yaklaşım kullanılarak, şirket performansı ve bireysel performansa dayalı teşvik esaslı ücretlendirmenin denetçilerin tarafsızlığını nasıl etkilediği araştırılmıştır. Ayrıca, teşvik esaslı ücretlendirme bağlamında, iç denetçilerin kültürel geçmişinin tarafsızlıklarını etkileyip etkilemediği de araştırılmıştır. Deneysel sonuçlar, teşvik esaslı ücretlendirmenin şirket performansına dayalı olduğunda iç denetçilerin tarafsızlığını tehdit ettiğini, ancak bireysel performansa dayalı olduğunda daha az tehdit ettiğini göstermektedir. Kültür ise, iç denetçilerin davranışlarına ilişkin algılarını etkilememektedir, ancak olumsuz davranışın uygunluğuna ilişkin algıları etkilemektedir. Bu çalışma teşvik esaslı ücretlendirmenin iç denetçilerin tarafsızlığı üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Şirketler, teşvik esaslı ücretlendirme programlarını tasarlarken bu riskin farkında olmalı ve tarafsızlığı korumak için gerekli önlemleri almalıdır.

Denziana (2015), iç denetimin kalitesi ve iç denetçilerin tarafsızlığının hileli raporlamanın önlenmesi üzerine etkisini araştırmıştır. Bu çalışmada, Endonezya'da faaliyet gösteren 60 kamu sermayeli işletmeyi kapsayan bir ampirik model kurulmuştur. Çalışma sonucunda, iç denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığındaki eksikliğin finansal raporlama kalitesini olumsuz etkilediği kanısına varılmıştır. Diğer bir ifadeyle, denetim komitesinin etkinliğinin, hileli finansal raporlamayı önlemede önemli bir rol oynadığı görülmüştür. Ayrıca, tarafsız iç denetçilerin, hileli işlemleri daha kolay tespit edebileceği ve raporlayabileceği sonucuna varılmıştır.

Li vd. (2015) ise çalışmasında, iç denetçilerin tarafsızlığını etkileyen faktörler olarak Guanxi (ilişki) ve tazminatı değerlendirmiştir. Araştırma sonuçları, güçlü Guanxi'ye sahip olan iç denetçilerin daha az tarafsız olduklarını göstermiştir. Bu kişiler, güçlü ilişkileri olan şirketlere daha olumlu raporlar verme eğilimindedirler. Performansa dayalı tazminatın da iç denetçilerin tarafsızlığını tehdit ettiği tespit edilmiştir. Bu çalışma hem ilişkilerin hem de performansa dayalı tazminatın Çin'deki iç denetim sürecinin tarafsızlığını tehdit edebileceğini öne sürmektedir. Yazarlar, iç denetim mesleğinin saygınlığını korumak için bu risklerin azaltılması gerektiğini vurgulamaktadır.

Brody vd. (2015), iç denetçi tarafsızlığını Kamu Şirketleri Muhasebe Denetim Kurulu tarafından yayımlanan, “Finansal Tabloların Denetimiyle Bütünleşik Finansal Raporlama Üzerindeki İç Kontrolün Denetimi adlı Denetim Standardı No. 5” açısından değerlendirmişler. 5 No’lu standardın, dış denetçileri, iç denetçilerin çalışmalarına güvenmeye teşvik ederek hem dış hem de iç denetçilerin tarafsız kalabileceği varsayımında bulunduğunu, ancak, bu varsayımın makul olup olmadığını tartışmışlardır.

Svanberg & Öhman (2016), iç denetim ekibinin etik kültürünün iç denetçinin tarafsızlığını destekleyip desteklemediğini araştırmışlardır. Çalışmaya katılan 281 denetçinin yanıtları dikkate alınarak, güçlü bir etik kültüre sahip denetim firmalarında çalışan denetçilerin daha tarafsız davrandığı sonucuna varılmıştır. Denetim firmalarında etik kültürün geliştirilmesinin denetçi tarafsızlığını ve dolayısıyla da denetim kalitesini artırabileceğini göstermektedir.

Muqattash (2017), Birleşik Arap Emirlikleri'ndeki şirketlerde çalışan iç denetçilerin tarafsızlığını etkileyen faktörleri bireysel düzeyde incelemeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda, daha fazla deneyime ve yüksek yetkinliklere sahip olan, daha yüksek maaş alan iç denetçilerin daha tarafsız kararlar verme eğiliminde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, kadın iç denetçilerin erkeklere göre daha tarafsız kararlar verme eğiliminde olduğu sonucuna varılmıştır.

Gamayuni (2018) çalışmasında, yönetim desteğinin, iç denetçinin yetkinliğinin ve tarafsızlığının iç denetim faaliyetindeki etkisini ve tarafsızlığın finansal raporlama kalitesine etkisini de incelemiştir. Yazar çalışmasında, iç denetçinin yetkinliği ve tarafsızlığı ile yönetimin desteğinin iç denetim etkinliğini etkileyeceğini tespit etmiştir. Yazar, iç denetim etkinliğinin, iç denetçi tarafsızlığı ve yetkinliğinden etkilenmemesi için, özellikle kamu muhasebe standartları ve iç kontrol sistemi, suistimal tespiti, risk analizi ve kontrol değerlendirme teknikleri konularında daha fazla eğitim, seminer ve çalıştay düzenlenmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Hoos, vd. (2018), 79 deneyimli iç denetçi ile gerçekleştirdikleri araştırmalarında iç denetçilerin tarafsızlığını etkileyebilecek iki etmeni araştırmışlardır. Bunlar; iç denetim fonksiyonun yönetimin eğitim alanı olarak kullanılıp kullanılmadığını ve raporlamanın yönetime mi yoksa denetime mi bağlı olduğudur. Araştırmalarının sonucunda yönetimin eğitim zemini ile raporlama arasında bir etkileşim olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca iç denetim fonksiyonu, yönetim kadrolarına geçecek personelin eğitim alanı olarak kullanıldığında yönetimin tercihleriyle tutarlı değerlendirmeler yapıldığını raporlamışlardır.

Jachi ve Mandongwe (2019), Zimbabwe yerel yönetimindeki denetim komitesi başkanları ve baş denetim yöneticileri ile yaptıkları araştırmalarında yarı yapılandırılmış anket kullanarak iç denetim faaliyetleri ile denetim komitesi özellikleri arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Buna göre; tarafsızlık ile uzmanlık, denetim komitesi toplantıları ile denetim fonksiyonu yetkinliği arasında düşük pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Razali (2020) ise çalışmasında, Malezya'daki kamu ve özel sektör iç denetçilerinin iç denetim sürecindeki karşılaştıkları mesleki yargı türlerini ve tarafsızlıklarını tehdit eden unsurları incelemiştir. 150 iç denetçi ile gerçekleştirilen anket sonucunda, iç denetçilerin tarafsızlığını tehdit eden çeşitli unsurlar içerisinde en önemli unsurların "sosyal baskı", "bilişsel ön yargı" ve "korkutma" olduğu belirlenmiştir. Kamu ve özel sektör iç denetçilerinin karşılaştığı tarafsızlık tehditleri arasında ise anlamlı bir fark olmadığı bulunmuştur.

Suh vd. (2021), aile şirketlerinde iki çalışma olarak yürüttükleri araştırmalarında yönetici yetiştirme alanlarının iç denetçi tarafsızlığını ve dış denetçilerin iç denetim faaliyetlerine güvenine etkisini incelemişlerdir. Sonuç olarak her iki çalışmada da aile şirketleri yönetim eğitim alanlarının olumsuz etkilerine karşı dirençli olduğunu ve aile şirketlerinin yönetim anlayışıyla uyumlu olduğunu ortaya koymuştur. Bu durumda tarafsızlık açısından, aile şirketlerinin çoğunlukla aynı kişiler tarafından yönetilmesi nedeniyle yakın ilişkilerin, finansal ve kişisel çıkar durumlarının tehdit oluşturduğu belirtilmiştir. Aile şirketlerinde daha sıkı düzenlemelere ve etik standartlara ihtiyaç duyulabileceği önerilmiştir.

Dyhati & Wahyudi (2022), tarafından yapılan anket veri toplama yöntemi kullanılan çalışmanın amacı COVID-19 döneminde iç denetim etkinliğinde dürüstlük, tarafsızlık ve yönetim desteğinin etkisini belirtmektedir. Araştırma sonucunda tarafsızlığın iç denetim faaliyetlerini belirleyen önemli faktör olduğu, iç denetçinin kişisel ya da üçüncü taraf çıkarlarından etkilenmeden değerlendirme yapması gerektiği ve özellikle pandemi döneminde yönetimin desteğinin iç denetimin faaliyetlerini güçlendirebileceğini raporlamışlardır.

Krida & Pontjoharyo (2023), bilgi ve düzenleme yöntemlerinin denetçilerin kararlarını nasıl etkilediğini ve denetçilerin tarafsızlığı üzerindeki potansiyel etkilerini incelemişlerdir. Çalışma sonuçları, denetçilerin, ilk olarak karşılaştıkları bilgiye aşırı değer verdiği ve ek bilgi verildiğinde bile bu bilgiyi yeterince dikkate almadıkları, bu durumun ise denetçilerin tarafsız karar verme yeteneğini zayıflattığını ve denetim sonuçlarının güvenilirliğini etkileyebileceğini göstermiştir.

Mwaungulu vd. (2023) tarafından yapılan çalışmada denetçi bağımsızlığı ve önyargıları ile ilgili potansiyel sorunları araştırmaktadır. Ayrıca, denetçilerin önyargılarını ve bağımsızlık

sorunlarını azaltmaya yönelik çeşitli stratejileri özetlemektedir. Denetçilerin genel denetim kalitesinin, bağımsız olup olmadıklarına ve denetçilerin önyargılarını azaltacak uygun mekanizmaların bulunup bulunmadığına bağlı olduğunu belirtmişlerdir.

Libby & Witz (2024), iç denetimde yapay zeka kullanımının bağımsızlık çatışmaları, tarafsızlık algısı ve güven üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Çalışma, yapay zeka kullanımının yarattığı tarafsızlık algısı ve güven duygusundaki değişimi incelemiştir. 220 kişinin katılımıyla gerçekleşen araştırmada, katılımcılara araştırmaya katılmaları için bir miktar ücret verilmiştir. Sonuç olarak, bağımsızlık çatışmaları ve denetçilerin tarafsızlık algılarının yapay zeka sistemleri kullanıldığında aynı ölçüde azalmadığını gösteren kanıtları raporlamışlardır.

Türkiye’de de iç denetim ve iç denetçinin tarafsızlığını araştıran çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bunlardan ilki, Kızılboğa’nın 2013 yılında gerçekleştirdiği çalışmadır. Bu çalışmada, iç denetçilerin tarafsızlığı ve bağımsızlığını etkileyebilecek unsurlar araştırılmış, iç denetçinin mesleki yeterliliğinin ve kalitesinin denetimin kalitesine olan katkısına vurgu yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, bağımsızlığı ve tarafsızlığı korumanın yöntemleri arasında üst yöneticiyle ilişkilerin belirlenmiş kurallar çerçevesinde yürütülmesinin yanı sıra denetçilerin kaliteden ödün vermeyen, baskı ve yönlendirmelerden etkilenmeyen bir anlayışla görevlerini yürütmeleri gerektiğinin altı çizilmiştir. Çalışmada ayrıca, denetçilerin tarafsızlığı üzerinde özlük ve sosyal haklarının, fiziki çalışma koşullarının ve ekonomik yeterliliklerinin etkisinin olduğu belirtilmiştir.

Kılıç vd. (2015), çalışmalarında iç denetçilerin tarafsızlık ve bağımsızlıklarının, denetlenen şirketlerin ödeyeceği denetim ücretleri ve rakip denetim şirketleri arasındaki ilişkilerden ne ölçüde etkilendiği boyutuyla ele almışlardır. Yazarlar iç denetçilerin, bağımsızlık ve tarafsızlıklarının kendi sorumlulukları olduğunu vurgulamakla birlikte, denetim süreçlerine meslek etik kuralların eklenmesinin iç denetçinin tarafsızlık anlayışını güçlendireceğini, bunun da kurumsal yönetimin kalitesine katkı sunacağını öne sürmüşlerdir.

Özdoğan ve Öncü (2016), iç denetçilerin mesleki beceri ve yetkinliklerine yönelik algılarını, birimin finansal destek ihtiyacı, yetenek geliştirme beklentisi, raporlama kalitesi ve iletişimi, danışmanlık fonksiyonu, standart ve sertifikasyonlara uyuma yönelik algılarını inceledikleri araştırmalarında 406 meslek mensubuna anket uygulamıştır. Çalışmanın sonucunda iç denetim birimlerinin doğru şekilde yapılandırılması ve çalışma alanı sağlanmasının, katma değer yaratacağı bulgulanmıştır. Ayrıca iç denetçilerin katıldıkları eğitim sayısı ile eğitimlerin seviyesi yeterli bulunmamıştır.

Korkmaz vd. (2022) ise, kamu iç denetçilerinin mesleki faaliyetleri sırasında karşılaştıkları etik ikilemleri (bir kişi veya işletmenin iki iyi ya da iki kötü çözüm arasında karar vermesini gerektiren bir durum) araştırmıştır. İç denetçilerin genellikle iki başlı denetim sistemi sebebiyle teftiş ve iç denetim arasında görevlerini uygulama noktasında etik ikilem yaşadıklarını ileri sürmüştür. Özellikle etik ikilemin nedeninin çoğunlukla üst yöneticinin değişmesi ve devamında da işletmenin genel olarak denetlenmesi noktasında bu iki denetim biriminden birini tercih etmesi olarak gösterildiği anlaşılmıştır. Araştırma sonucunda, kamu iç denetçileri, mesleki faaliyetleri sırasında etik ikilemlerle sıklıkla karşılaştığı ve bu etik ikilemlerin, kamu iç denetçilerinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını tehdit edebileceği sonucuna varılmıştır.

Pekkan (2022) çalışmasında, iç denetçilerin karşılaştığı güç dinamikleri, örgüt içi siyaset ve siyasi saikli davranışların işlerini nasıl etkilediğini araştırmıştır. Türkiye'deki çeşitli kuruluşlardan iç denetçilerle yapılan yarı-yapılandırılmış mülakatlar yoluyla veri toplanmıştır. Bu çalışmayla birlikte, iç denetçilerin, kurumlarıyla iç içe geçmiş durumda olduğu ve bu durumun, iç denetim etkinliğinin olumsuz etkileyebileceği, bu nedenle iç denetçilerin bağımsızlığının ve tarafsızlığının korunması için gerekli önlemlerin alınması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Koloğlu (2023), IIA'nın iç denetim ilkeleri ile kısmen uyumlu olan Türk Bankacılık sistemindeki etik ilke ve davranış kurallarını tarafsızlık, gizlilik, yetkinlik ve dürüstlük başlıklarında karşılaştırmıştır. IIA'nın etik ilke ve davranış kuralları ile tarafsızlık, gizlilik ve yetkinlik açısından uyumlu, dürüstlük bakımından ise uyumsuz olarak tespit etmiştir. Ayrıca bu bankada IIA ile uyumlu standart oranı %42,10, uyumsuz standart oranı %42,10 ve kısmen uyumlu standart oranı %15,78 olarak bulunmuştur.

6. BÖLÜM: UYGULAMA

Bu bölümde araştırmanın uygulanmasına yönelik olarak verilerin toplanması, çalışma grubu, veri analizi ve sırasıyla araştırmanın alt amaçlarına yönelik istatistiksel analiz sonuçlarına yer verilmiştir.

6.1.Araştırmanın Yöntemi

Bireysel olarak tarafsızlık algısı ile iç denetimde tarafsızlıkla ilişkili etmenlerin çeşitli demografik bilgiler ayırımında incelendiği bu çalışmada nicel araştırma yöntemlerinden birisi olan ilişkisel tarama modelinden yararlanılmıştır. İlişkisel model, iki veya daha fazla değişken arasındaki ilişkilerin belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilir (Büyüköztürk, 2024). Bu çalışmada iç denetçilerin bireysel ve mesleki olarak tarafsızlık algıları, tarafsızlıklarını etkileyen konular ve demografik bilgilere göre tarafsızlık algıları incelendiğinden dolayı araştırma ilişkisel araştırma niteliği taşımaktadır.

6.2. Araştırmanın Evreni

Araştırmanın evrenini Türkiye’de kamu iç denetçiliği yapan 944 kamu iç denetçisi oluşturmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2024). Çalışmada ise 118 kamu iç denetçinin verisinden yararlanılmıştır. 944 kamu iç denetçisinden oluşan evrenin tamamına e-posta yolu ile anket ve onam formu gönderilmiştir. Araştırma katılımcıları, gönüllülük esasına bağlı olarak ankete katılım sağlamıştır. Kamu idarelerinde görev yapmakta olan 944 denetçiden gönderilen ankete yanıt veren 118 kişi çevrimiçi anket ve onam formları ulaştırılarak çalışmaya dâhil edilmiştir.

Anket formu Ek-1’de yer alan T.C. Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Rektörlüğü Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları ve Bilimsel Yayın Etik Kurulu’nun 4.7.2024 tarihli 121576 Karar numarası ile uygun bulunmuştur.

Ankete katılım gösteren 118 kişiden 12’si ankette yer alan maddelere “fıkrım yok” şeklinde yanıt vermiştir. Bu 12 kişi boş yanıt olarak kabul edilerek veri setinden silinmiştir. Madde bazında boş yanıtlar şu şekildedir; anketin birinci bölümde yer alan 3., 6. maddelere birer kişi; ikinci bölümünde yer alan 7., 8., 10., 11., 12., 14., 16., 18. maddelere birer, 13.

maddeye dört, 15. maddeye iki, 17. ve 19. maddelere ise üçer kişi fikir beyan etmemiştir. Listwise olarak ise geçerli sayı 106 olarak hesaplanmıştır. Analizlere 106 kişi üzerinden devam edilmiştir.

Katılımcıların cinsiyet, yaş grubu, eğitim durumu, çalıştığı kurum, aynı kurumda çalışma süresi, emekliliğine kalan süre olmak üzere demografik bilgileri Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1

Katılımcıların Demografik Bilgileri

Cinsiyet	f	%
Erkek	69	%65,1
Kadın	37	%34,9
Yaş		
25-34 yaş aralığı	3	%2,8
35-44 yaş aralığı	45	%42,5
45-59 yaş aralığı	50	%47,2
60 ve üstü	8	%7,5
Eğitim Durumu		
Lisans	45	%42,5
Yüksek lisans	49	%46,2
Doktora	12	%11,3
Çalışılan Kurum		
Bakanlıklar ve Genel Bütçeli Diğer İdareler	31	%29,2
Belediyeler	23	%21,7
İl Özel İdaresi	2	%1,9
Özel Bütçeli Diğer İdareler	16	%15,1
Sosyal Güvenlik Kurumları	1	%0,9
Üniversiteler	24	%22,6
Diğer	9	%8,5
Aynı Kurumda Çalışma Süresi		
1 yıldan az	7	%6,6
1-3 yıl	14	%13,2
3-5 yıl	6	%5,7
5-10 yıl	18	%17,0
10 yıl ve üstü	61	%57,5

Emekliliğe Kalan Süre		
3 yıldan az	30	%28,3
3-5 yıl	4	%3,8
5-10 yıl	9	%8,5
10-15 yıl	27	%25,5
15 yıldan fazla	36	%34,0
Toplam	106	%100

Tablo 1’de yer alan bilgiler incelendiğinde katılımcıların çoğunlukla erkek, 45-59 yaş aralığında, Bakanlıklar ve Genel Bütçeli İdareler’de çalıştığı, çalışma sürelerinin 10 yıl ve üstünde, emekliliğe kalan sürelerinin ise 15 yıldan fazla olduğu görülmektedir. Diğer bir yandan araştırmaya katılan iç denetçilerin demografik bilgiler açısından çeşitlilik sağladığı gözlenmektedir.

Tablo 2’de ise araştırmaya katılan iç denetçilerin iç denetim ve çalışma hayatlarına ilişkin durumlarından; kamu iç denetçi sertifika düzeyi, iç denetçilikte deneyim düzeyi, gelirini yeterli bulması, çalıştığı kurumda üst düzey yönetici olarak görev alma beklentisi bilgileri yer almaktadır.

Tablo 2

İç Denetim ve Çalışma Hayatı Durumları

Kamu İç Denetçi Sertifika Düzeyi	f	%
A1	48	%45,3
A2	19	%17,9
A3	15	%14,2
A4	24	%22,6
İç Denetçilikte Deneyim Süresi		
1-5 yıldan az	22	%20,8
1-5 yıl	29	%27,4
5-10 yıl	11	%10,4
10-15 yıl	23	%21,7
15 yıl ve üstü	21	%19,8
Gelirini Yeterli Bulması		
Evet	29	%27,4

Hayır	77	%72,6
Çalıştığı Kurumda Üst Düzey Yönetici Olma Beklentisi		
Evet	23	%21,7
Hayır	83	%78,3
Toplam	106	%100,0

Tablo 2 incelendiğinde ise araştırmaya katılan katılımcıların %45,3'ünün A1 düzeyinde kamu iç denetçi sertifikaya sahip olduğu, bunu takiben %22,6'sının A4 sertifika düzeyine, %17,9'unun A2, geri kalan %14,2'sinin ise A3 sertifika düzeyine sahip olduğu görülmektedir. Katılımcıların iç denetçilik deneyim sürelerinde gruplara homojen şekilde dağılmıştır. İç denetçilerin %72,6'sı gelirini yeterli bulmamaktadır. Bu kısım ayrıntılı olarak incelendiğinde, gelirini yeterli bulmayan iç denetçilerin çoğunluğunun Bakanlıklar ve Genel Bütçeli Diğer İdareler (%29,1) ile Üniversite (%26,7) kurumlarında çalıştığı görülmüştür. Gelirini yeterli bulan iç denetçiler ise daha çok Belediyelerde (%34,5) görev yapmaktadır. Ayrıca bir üst düzey yönetici olma beklentisi içerisinde olan 23 katılımcı mevcuttur ki bu sayı örneklemin %21,7'sini temsil etmektedir. Bu gruptaki 23 katılımcının çoğunluğu erkeklerden oluşmaktadır.

6.3.Verilerin Toplanması

Araştırmada veriler anket ile toplanmıştır. Anket, bireylerin demografik özelliklerini, algılarını, tercihlerini belirlemek amacıyla ya da belirli bir konu veya durum hakkındaki görüş, algıları üzerine bilgi toplamak amacıyla geliştirilir (Fraenkel, Wallen ve Hyun, 2014). Araştırmada kullanılan anket Gay, Mills ve Airasian (2012) tarafından önerilen anket geliştirme süreci aşamaları göz önüne alınarak oluşturulmuştur. Bu doğrultuda;

1. *Aşama: Problemi Tanımlama.* Kamu iç denetçilerin tarafsızlığa yönelik algıları ve tarafsızlığı etkileyen etmenlere karşı algılarını belirlemek, bu etmenlerin çeşitli demografik özellikler karşısındaki durumunu incelemek amacıyla bir anket geliştirilmiştir.
2. *Aşama: Madde Yazımı.* Tarafsızlık algısını ve tarafsızlığı etkileyen faktörlere yönelik algıları ortaya koymak amacıyla hazırlanan anketin maddelerinin yazımında Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ), IIA'nın Tarafsızlıkla İlgili Rehberi, Kamu İç Denetim Rehberi Ek-9'dan yararlanılmıştır. Bunlar dışında, alanyazında tarafsızlık üzerine hazırlanan çalışmalar incelenmiştir (Obeid ve Abdelnur, 2018; Muqattash, 2011; Aveh, Awunyo-Vitor, Afriyie, 2016). Yapılan araştırmalarda cinsiyet, sahip olunan sertifika düzeyi gibi özelliklerin tarafsızlığa etkisi gözlemlenmiştir. Selim ve Yiannakas (2000)

uyguladıkları ankette Birleşik Krallık'taki kurumların çoğunun iç denetimi tercih ettiklerini ve iç denetimde dış kaynak kullanımı üzerine durduklarını görmüştür. Pekkan (2022), iç denetçilerin özelinde gerçekleştirdiği araştırmasında üst yöneticiler açısından politik davranış durumunu incelemiştir. İlgili alanyazın bölümünde de ayrıntılı olarak ele alınan araştırmalar göz önüne alınarak ankette yer alan madde yazımı gerçekleştirilmiş ve ankete son şekli verilmiştir.

Anket bahsedilen aşamalar takip edilerek 3 bölüm altında oluşturulmuştur. İlk bölüm iç denetçilerin bireysel tarafsızlık algısı, ikinci bölüm iç denetçilerin mesleki tarafsızlık algısı ve tarafsızlığı etkileyen konulara yönelik algıları, son bölüm ise demografik bilgiler olarak tasarlanmıştır. İlk bölümde 10, ikinci bölümde 20, üçüncü bölümde ise 10 soru yer almaktadır. Birinci ve ikinci bölümlerde 5'li derecelendirme soruları kullanılmıştır.

6.4.Verilerin Çözümlemesi

Araştırmada verilerin çözümlemesinde Excel ve IBM SPSS 27 programlarından yararlanılmıştır. Öncelikle anketin iki bölümünde yer alan beşli likert tipindeki maddeler şu şekilde kodlanmıştır;

- 1: Kesinlikle katılmıyorum
- 2: Katılmıyorum
- 3: Ne katılıyorum ne katılmıyorum
- 4: Katılıyorum
- 5: Kesinlikle katılıyorum
- NA: Fikrim yok

Anketin birinci bölümünde yer alan 3., 8. ve 10. maddeler ile ikinci bölümünde yer alan 5., 9., 10., 11., 13., 14., 15. ve 16. maddeler ters kodlanmıştır. Ters kodlama işlemi esnasında katılımcıların 5 olarak işaretlediği yanıtlar 1 puan, 4 olarak işaretledikleri 2 puan, 3 olarak işaretledikleri 3 puan, 2 olarak işaretledikleri 4 puan, 1 olarak işaretledikleri 5 puan olarak değerlendirilmiştir. Kodlama işlemi ardından araştırmanın alt amaçlarına ulaşmak amacıyla betimsel istatistiklerden ortalama, standart sapma, frekans kullanılmıştır. Ortalama, madde bazında alınan puanların birey sayısına bölünmesiyle elde edilir. Her bir puanın hesaplamaya dahil edilmesi nedeniyle tercih edilen bir istatistiktir. Aritmetik ortalamanın nasıl bir yayılım gösterdiğini belirlemek amacıyla ise standart sapmadan yararlanılmıştır. Araştırmanın üçüncü ve dördüncü araştırma sorularına yanıt aramak için ise bağımsız gruplar için t-testi ve tek

faktörlü ANOVA analizlerinden yararlanılmıştır. ANOVA analizinin $p < 0,05$ gelen hipotezler farklılığı yaratan grubu belirlemek için Post-Hoc testlerden yararlanılmıştır. Analizlerde gerekli olan varsayımlar kontrol edilmiştir. Araştırmanın birinci alt amacına ilişkin analizlerde M1-M10 arasındaki tüm maddeler ile, ikinci alt amacına ilişkin analizler gerçekleştirilirken S1-S20 arasındaki tüm maddeler sürekli olarak değerlendirilerek betimsel açıdan incelenmiştir. Üçüncü alt amaca ilişkin analizlerde mesleki tarafsızlığı ölçen S1, S4, S12 ve S20 maddelerinin her biri ayrı ayrı hipotezlerde bağımlı değişken olarak ele alınmıştır. Araştırmanın dördüncü alt amacında ise mesleki tarafsızlık faktörlerini ölçmeyi hedefleyen maddeler (S5, S7, S8, S10, S13, S14, S18, S19) ayrı ayrı hipotezlerde bağımlı değişken olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca, anket sonucu alınan puanların normal dağılım gösterip göstermediğini belirlemek için Kolmogrov-Smirnov testi kullanılmış ve normal dağılım gösterdiği ($p > 0,05$) bulunmuştur. Bağımsız değişkenlerin (cinsiyet, eğitim düzeyi, geliri yeterli bulma düzeyi, vs.) bağımlı değişkene ait varyansları homojendir ($p > 0,05$).

6.5.Bulgular

Bu bölümde, tarafsız güvence ve danışmanlık faaliyeti sunması beklenen kamu iç denetçilerinin, bireysel ve mesleki olarak tarafsızlık algıları ve tarafsızlıklarını zedeleyen hususlara yönelik algı düzeyleri ile bu algı düzeylerinin demografik özellikler ile ilişkili değişimlerine dair bulgulara yer verilmiştir.

6.5.1.Araştırmanın Birinci Alt Amacına İlişkin Bulgu ve Yorumlar

Araştırmanın birinci alt amacı olan: “Kamu iç denetçilerinin bireysel olarak tarafsızlığa yönelik algıları nasıldır?” sorusuna cevap bulmak amacıyla anketin birinci bölümünde yer alan bireysel tarafsızlığa yönelik algıyı ölçen sorulara verilen yanıtlar incelenmiştir. Tablo 3’te bireysel tarafsızlık algısına yönelik yöneltilen maddelere kamu iç denetçilerinin vermiş oldukları yanıtlar görülmektedir. Tablo’da * ile belirtilen maddeler ters kodlamaya uygun olacak şekilde yorumlanmıştır.

Tablo 3*Kamu İç Denetçilerinin Bireysel Tarafsızlığa Yönelik Algıları*

No	Madde	$\bar{x}$	sd	100 üzerinden ortalama
M1	Kendi duygu durumumdan etkilenmeden, bir olayı tanımlayabilirim.	4,36	,76	87,20
M2	Kendi inanç ve fikirlerimden bağımsız olarak değerlendirme yapabilirim.	4,34	0,70	86,80
M3*	Günlük hayatta kararlarımı verirken önyargılarımın etkisinde kalabilirim.	3,24	1,06	64,80
M4	Bir durumu değerlendirirken, tamamen tarafsız olmanın önemine inanıyorum.	4,56	0,66	91,20
M5	Kendi finansal kazançlarımı artırmak için kişisel değer ve fikirlerimin dışına çıkmam.	4,22	1,12	84,40
M6	Sosyal çevre baskısından bağımsız olarak kendi değerlendirmelerim doğrultusunda hareket edebilirim.	4,18	0,80	83,60
M7	Tarafsızlık, zihinsel bir yaklaşımdır.	4,07	0,83	81,40
M8*	Tarafsızlık kavramı teoriktir, pratik hayatta uygulanma imkânı yoktur.	4,02	0,89	80,40
M9	Tarafsızlık gerekli bir unsurdur.	4,38	0,88	87,60
M10*	Tarafsızlık kavramı, kişiden kişiye göre değişkenlik gösterebilir.	3,32	1,76	66,40
Toplam		4,08	0,52	81,60

*Ters kodlanan sorular (Bu sorular ortalama hesabı yapabilmek amacıyla ters puanlanmıştır).

Kamu iç denetçilerinin bireysel olarak tarafsızlığa ilişkin algıları Tablo 3'te yer almaktadır. Tablo 3 incelendiğinde, kamu iç denetçilerinin tarafsızlığın önemine güçlü bir şekilde inandıkları (M4, $\bar{x}$ =4,56, sd=0,66), tarafsızlığı gerekli bir unsur olarak gördükleri (M9, $\bar{x}$ =4,38, sd=0,88) ve tarafsızlık konusunda kendilerine güven duydukları (M1, $\bar{x}$ =4,36, sd=0,76) en yüksek ortalamaya sahip olan maddeler olarak dikkat çekmektedir. Ayrıca katılımcılar, tarafsızlığa günlük hayat önyargılarının karışmayacağını (M3*, $\bar{x}$ =3,24, sd=1,06) ve tarafsızlığın mutlak bir kavram olarak algılandığını diğer bir ifade ile kişiden kişiye göre değişemeyeceğini (M10*, $\bar{x}$ =3,32, sd= 1,76) orta düzeyde söylemektedir. Öte yandan katılımcılar, kendi kişisel inanç ve fikirlerinden bağımsız değerlendirmeler yapabilmekte (M2, $\bar{x}$ =4,34, sd=0,70), kişisel kazançları için değerlerini terk etmemekte (M5, $\bar{x}$ =4,22, sd=1,12),

sosyal çevre baskısından bağımsız hareket edebilmekte (M6, $\bar{x}=4,18$, $sd=0,80$), tarafsızlığı zihinsel bir yaklaşım olarak (M7, $\bar{x}=4,07$, $sd=0,83$) görmektedir. Katılımcıların yaklaşık %80'lik bir kısmı tarafsızlığın pratikte de uygulanabileceğini düşünmektedir (M8*, $\bar{x}=4,02$, $sd=0,89$). Diğer bir ifade ile katılımcılar, bireysel olarak tarafsızlığa inanarak bu kavramın yalnızca teoride değil, pratik uygulamalarda da uygulanabileceğini ifade etmektedir. Tablo 3'e göre kamu iç denetçilerinin bireysel tarafsızlığa ilişkin ortalama algılarının yüksek olduğu gözlenmektedir. ($\bar{x}=4,08$, $sd=0,52$)

6.5.2. Araştırmanın İkinci Alt Amacına İlişkin Bulgu ve Yorumlar

Araştırmanın ikinci alt amacında: “Kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlığını etkileyen faktörlere karşı algıları nasıldır?” sorusuna cevap bulmak amacıyla anketin ikinci bölümünde yer alan mesleki tarafsızlığı etkileyen hususlara yönelik algıyı ölçen sorulara verilen yanıtlar incelenmiştir. Tablo 4'te mesleki tarafsızlık algısına yönelik yöneltilen maddelere kamu iç denetçilerinin vermiş oldukları yanıtlar görülmektedir. Tablo'da * ile belirtilen maddeler ters kodlamaya uygun olacak şekilde yorumlanmıştır.

Tablo 4

Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Tarafsızlığını Etkileyen Faktörlere Yönelik Algı Düzeyleri

No	Madde	$\bar{x}$	sd	100 üzerinden ortalama
S12	Mesleki muhakemelerimi zayıflatacağını düşündüğüm herhangi bir hediye kabul etmem.	4,65	0,77	93,02
S1	Tarafsızlık denetimin ön koşuludur.	4,61	0,54	92,26
S3	İç denetçilerin tarafsızlığı, denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini etkiler.	4,59	0,73	91,89
S4	Tarafsızlık, yönetim unsuru açısından önemlidir.	4,53	0,64	90,57
S2	İç denetçilerin tarafsızlığı, denetim faaliyetlerinin etkinliğini etkiler.	4,50	0,75	90,00
S6	İç denetçilere önerilen danışmanlık hizmetiyle ilgili tarafsızlığına zarar verecek hususlar söz konusu ise, görevi kabul etmeden önce durumu birim yöneticisine bildirilmelidir.	4,47	0,78	89,43

S18	İç denetim faaliyetlerini yürütürken kendi inanç ve değer yargılarımdan bağımsız olarak görevimi yerine getirebiliyorum	4,41	0,67	88,11
S20	Ürettiğim iş sonucunda çıkan ürünün kalitesinden taviz vermeyecek şekilde tarafsız bir tutum sergiliyorum.	4,35	0,57	86,98
S5*	İç denetçiler, kısa süre önce yürüttükleri faaliyetleri denetleyebilir.	4,25	0,93	85,09
S11*	Performans değerlendirmesi, maaş veya ikramiye gibi konular tarafsızlığımı önemli ölçüde etkiler.	4,21	0,82	84,15
S8	Denetim faaliyetlerine ait değerlendirmelerimin kurumun çıkarlarıyla çatışması durumunda tarafsızlığımın korunmasına özen gösteririm.	4,19	0,65	83,77
S7	Denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkardığım bulgular, başkalarının kararlarından etkilenmiyor.	4,18	0,87	83,58
S19	Tarafıma tevdi edilmiş denetim görevi, aynı şekilde başka bir iç denetçiye verildiğinde makul hata payları dışında aynı bulgulara/sonuçlara ulaşılacaktır.	4,06	0,70	81,13
S13*	Denetlenen birim yöneticisi ve çalışanlarıyla olan ilişkimin, tarafsızlığıma zarar verebileceğini göz ardı ettiğim durumlar oldu.	4,01	0,95	80,19
S15*	Tespit ettiğim önemli bulguları açıklarken net olmayan ifadeler kullandığım olmuştur.	3,91	0,96	78,20
S17	İç denetçilerin rotasyona tabi çalışmaları tarafsızlığı korur.	3,79	1,06	75,85
S10*	Menfaat çatışması durumunda, görevimi tarafsız olarak yerine getirmekte zorlanabilirim.	3,61	1,24	72,20
S9*	Yönetimin baskısı altında olduğum zamanlarda, tarafsızlığım etkilenir.	3,23	1,18	64,60
S16*	Olası bir tarafsızlık kaygımı, henüz kesinleşmeden iç denetim yöneticisi ile paylaşmam.	2,58	1,07	51,60
S14*	İş dışı faaliyetlerde kurum yönetici ve çalışanları ile sosyalleşmem tarafsızlığımı zedelemmez.	2,49	1,11	49,80

*Ters kodlanan sorular

Tablo 4'te yer alan sonuçlar incelendiğinde; Kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlığını etkileyen faktörlere karşı en yüksek algı seviyeleri (%90 ve üzerinde katılım) sırasıyla 12., 1., 3., 4. ve 2. maddelerdir. Öncelikle en yüksek olumlu algının S12 maddesine

%93,02 oranında ($\bar{x}=4,65$, $sd=0,77$) olduğu görülmektedir. Buradan hareketle kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlığını etkileyen faktörlerden ekonomik çıkar konusunda yüksek düzeyde algıya sahip oldukları söylenebilir. Diğer bir ifade ile mesleki tarafsızlıklarını etkilediklerini düşündükleri herhangi bir hediye kabul etmediklerini ifade etmişlerdir. İlgili maddeyi takiben en yüksek diğer ortalamaların sırasıyla 1. ($\bar{x}=4,61$, $sd=0,77$), 3. ($\bar{x}=4,59$, $sd=0,73$), 4. ($\bar{x}=4,53$, $sd=0,64$) ve 2. ($\bar{x}=4,50$, $sd=0,50$) maddelere yapıldığı görülmektedir. Bu maddelerin ölçmeyi hedeflediği etmenler şu şekildedir; ekonomik çıkar, denetim için tarafsızlığın koşul olduğu, tarafsızlığın güvenilirliği etkilemesi, tarafsızlığın yönetim için önemi ve tarafsızlığın denetim faaliyetlerinin kalitesini artırmasına ilişkin algılarının yüksek olduğu gözlenmektedir. Bahsedilen maddeler ile kamu iç denetçilerinin, tarafsızlığı denetimin önemli bir unsuru olarak gördüğü sonucuna varılabilir.

%70-89 düzeyinde katılım gösterdikleri etmenleri ise orta düzeyde algıya sahip olarak nitelendirirsek bu etmenler şu şekildedir; baskı altında dahi tarafsız kalabilme, kültürel önyargılardan etkilenmeme, denetim faaliyetlerinin kalitesinden ödün vermeden tarafsız kalabildiğine dair inanç, kendi faaliyetlerini denetleme, sosyal baskı, başka iç denetçilerinde aynı sonuca ulaşması, kişisel ilişkiler ve yakınlık kurma konularındadır.

%40-69 düzeyinde katılım gösterdikleri etmenleri ise düşük düzeyde algı olarak değerlendirmek gerekirse iç denetçilerin mesleki tarafsızlık algılarını ölçmeyi hedefleyen maddeler arasında en düşük ortalamaya sahip maddeler ise şu şekildedir; 14*. ($\bar{x}=2,49$, $sd=1,11$), 16*. ($\bar{x}=2,58$, $sd=1,07$) ve 9*. ($\bar{x}=3,23$, $sd=1,18$) maddeler. Kamu iç denetçilerinin algılarına ilişkin ortalamaya bakıldığında en düşük puanlar arasında ters kodlanan 16*. ve 14*. maddeler yer almaktadır. Bu durumda göz önüne alındığında en düşük ortalama (S14*, $\bar{x}=2,49$, $sd=1,11$) “iş dışı faaliyetlerde kurum yönetici ve çalışanları ile sosyalleşmenin tarafsızlık algısını zedelemesi” durumuna verilmiştir. 16*. maddeye verilen %51,60 düzeyindeki katılım düzeyi ise “kesinleşmeden tarafsızlık kaygısının yönetim ile paylaşılması” durumuna karşı kararsız kaldıklarını göstermektedir.

6.5.3. Araştırmanın Üçüncü Alt Amacın İlişkin Bulgu ve Yorumlar

Araştırmanın üçüncü alt amacında: “Kamu iç denetçilerinin bireysel olarak tarafsızlıkları, mesleki uygulamada tarafsızlıklarını etkilemekte midir?” sorusuna cevap bulmak amacıyla anketin birinci kısmında ölçülen bireysel tarafsızlık algısı soruları ve anketin ikinci kısmında ölçülen kamu iç denetçilerin mesleki uygulamada tarafsızlık algılarını ölçen 1., 4., 12.

ve 20. soruları kullanılmıştır.

Bireysel tarafsızlığın düşük veya yüksek olma durumu, örneklem grubun ortalama bireysel tarafsızlık algı puanı olan 4,08 değeri dikkate alınarak değerlendirilmiştir. Bu değerden yüksek olanlar yüksek bireysel tarafsızlık algısına sahip, düşük olanlar ise düşük bireysel tarafsızlık algısına sahip olarak kategorilendirilmiştir (Ek-2). Düşük ve yüksek bireysel tarafsızlık algısına sahip olan kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlık algılarının karşılaştırması Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5

Bireysel Tarafsızlık Algısına Göre Mesleki Tarafsızlık Algılarının Karşılaştırılmasına İlişkin Bağımsız Gruplar İçin t Testi Sonuçları

	Sorular	Grup	n	$\bar{x}$	sx	ortalama farkı	t	sd	p
S1	Tarafsızlık denetimin ön koşuludur.	Düşük	50	4,42	0,61	-0,37	-3,65	104	<0,001
		Yüksek	56	4,79	0,41				
S4	Tarafsızlık, yönetim unsuru açısından önemlidir.	Düşük	50	4,36	0,75	-0,32	-2,65	104	<0,001
		Yüksek	56	4,68	0,47				
S12	Mesleki muhakemelerimi zayıflatacağımı düşündüğüm herhangi bir hediye kabul etmem.	Düşük	50	4,50	0,89	-0,29	-1,90	104	0,006
		Yüksek	56	4,79	0,62				
S20	Ürettiğim iş sonucunda çıkan ürünün kalitesinden taviz vermeyecek şekilde tarafsız bir tutum sergiliyorum.	Düşük	50	4,10	0,51	-0,47	-4,65	104	<0,001
		Yüksek	56	4,57	0,54				

Tablo 5 incelendiğinde kamu iç denetçilerin mesleki tarafsızlık algılarının düşük ya da yüksek bireysel tarafsızlık algısına sahip olmasına göre S1, S4, S12 ve S20 sorularında anlamlı olarak farklılaştığı görülmektedir. Tarafsızlığı denetimin ön koşulu olarak görme durumu bireysel tarafsızlık algısından etkilenmektedir ($t(104)=-3,65$, $p<0,05$). Bireysel olarak tarafsızlık algısı yüksek olanlar, düşük olanlara göre tarafsızlığı denetimin ön koşulu olarak daha fazla görmektedirler.

Tarafsızlığı yönetim unsuru açısından önemli görme durumu da benzer şekilde bireysel tarafsızlık algısının düşük veya yüksek olmasından etkilenmektedir ($t(104)=-2,65$

$p<0,05$). Bireysel tarafsızlık algısı yüksek olanlar, düşük olanlara göre anlamlı bir şekilde tarafsızlığı yönetim unsuru olarak daha önemli görmektedir.

Mesleki muhakemelerini zayıflatacağı düşüncesiyle hediye kabul etmeme ($t(104)=-1,90$ $p<0,05$) durumunun da bireysel tarafsızlık algısından etkilendiği görülmekle beraber her iki grupta yüksek algıya sahiptir.

Tablo 5 incelendiğinde, “Ürettiğim iş sonucunda çıkan ürünün kalitesinden taviz vermeyecek şekilde tarafsız bir tutum sergiliyorum.” durumu da bireysel tarafsızlık algısının düşük veya yüksek olmasına göre anlamlı olarak farklılaşmaktadır ($t(104)=-4,65$ $p<0,05$). Yüksek bireysel tarafsızlık algısına sahip olanlar, düşük algıya sahip olanlara göre ürettikleri iş sonucunda çıkan ürünün kalitesinden taviz vermeyecek şekilde tarafsız bir tutum sergilemektedir.

6.5.4.Araştırmanın Dördüncü Alt Amacına İlişkin Bulgu ve Yorumlar

Araştırmanın dördüncü alt amacında: “Kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlık algılarının yüksek olduğu faktörlere karşı algıları cinsiyet, eğitim durumu, kamu iç denetçi sertifika düzeyi, gelirini yeterli bulma durumu ve üst düzey yönetici olarak görev alma beklentisine göre nasıl değişim göstermiştir?” sorusuna cevap bulmak amacıyla anketin ikinci bölümünde yer alan mesleki tarafsızlığı etkileyen faktörlere yönelik algıyı ölçen sorulara ve üçüncü bölümünde yer alan demografik bilgiler kısmında yer alan sorulara verilen yanıtlar incelenmiştir.

Kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlığını etkileyen faktörlere karşı algılarının cinsiyet değişkenine göre durumu Tablo 6’da yer almaktadır.

Tablo 6

Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Tarafsızlığını Etkileyen Faktörlere Yönelik Algılarının Cinsiyete Göre Durumu

Faktör	No	Cinsiyet	n	$\bar{x}$	sx	ortalama farkı	t	sd	p
Kendi faaliyetini denetleme	S5*	Erkek	69	4,22	0,98	-0,10	-0,56	104	0,444
		Kadın	37	4,32	0,82				

Sosyal baskı (Denetlenen birim)	S7	Erkek	69	4,07	0,96	-0,31	-1,74	104	0,541
		Kadın	37	4,38	0,64				
Sosyal baskı (üst yönetici)	S8	Erkek	69	4,12	0,71	-0,20	-1,59	104	0,383
		Kadın	37	4,32	0,47				
Ekonomik çıkar	S10*	Erkek	69	3,52	1,26	-0,26	-1,04	104	0,176
		Kadın	37	3,78	1,21				
Kişisel ilişkiler	S13*	Erkek	69	3,90	1,06	-0,32	-1,65	104	0,006
		Kadın	37	4,22	0,67				
Yakınlık kurma	S14*	Erkek	69	2,42	1,10	-0,28	-1,25	104	0,553
		Kadın	37	2,70	1,15				
Kültürel ön yargılar	S18	Erkek	69	4,42	0,71	0,04	0,30	104	0,484
		Kadın	37	4,38	0,59				
İdraki ön yargılar	S19	Erkek	69	4,03	0,73	-0,08	-0,55	104	0,678
		Kadın	37	4,11	0,66				

*Ters kodlanan sorular

Tablo 6’da yer alan sonuçlar incelendiğinde cinsiyete göre algı durumlarında kişisel ilişkiler faktörü maddesi dışında bir farklılaşma gözlenmemektedir. Kişisel ilişkiler faktörüne karşı algıyı ölçen madde ters kodlandığından dolayı yüksek algı kişisel ilişkilerden etkilenmeme algısını ifade etmektedir. Bu durumda kadınların erkeklere göre kişisel ilişkiler faktörüne karşı daha yüksek algıya sahip oldukları görülmektedir ($t(104)=-1,65$ $p<0,05$). Diğer bir ifade ile erkekler kişisel ilişkilerinde tarafsızlığı daha çok ihlal etme algısına sahiptir.

Cinsiyetin kendi faaliyetlerini denetleme ($t(104)=-0,56$ $p>0,05$), sosyal baskı (denetlenen birim) ($t(104)=-1,74$ $p>0,05$), sosyal baskı (üst yönetimden) ($t(104)=-1,59$ $p>0,05$),

ekonomik çıkar (t(104)=-1,04 p>0,05), yakınlık kurma (t(104)=-1,25 p>0,05), kültürel önyargılar (t(104)=0,30 p>0,05), idraki önyargılar (t(104)=-0,55 p>0,05) faktörlerine karşı algıya göre anlamlı olarak farklılaşmamaktadır.

Kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlık algılarının yüksek olduğu faktörlerin eğitim durumu değişkenine göre durumu Tablo 7’da yer almaktadır.

Tablo 7

Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Tarafsızlığını Etkileyen Faktörlere Yönelik Algılarının Eğitim Düzeyine Göre Durumu

Faktör	No	Eğitim	N	$\bar{x}$	sx	F	p	Anlamlı fark
Kendi faaliyetini denetleme	S5*	Lisans	45	4,09	1,00	1,40	0,253	yok
		Yüksek Lisans	49	4,35	0,83			
		Doktora	12	4,50	1,00			
Sosyal baskı (Denetlenen birim)	S7	Lisans	45	3,98	1,01	2,14	0,123	yok
		Yüksek Lisans	49	4,33	0,77			
		Doktora	12	4,33	0,49			
Sosyal baskı (üst yöneticiden)	S8	Lisans	45	4,16	0,56	0,35	0,703	yok
		Yüksek Lisans	49	4,18	0,70			
		Doktora	12	4,33	0,78			
Ekonomik çıkar	S10*	Lisans	45	3,62	1,21	0,25	0,708	yok
		Yüksek Lisans	49	3,55	1,29			
		Doktora	12	3,83	1,19			
Kişisel ilişkiler	S13*	Lisans	45	4,00	0,93	0,45	0,639	yok
		Yüksek Lisans	49	3,96	0,98			

		Doktora	12	4,25	0,97			
Yakınlık kurma	S14*	Lisans	45	2,56	1,12	2,74	0,070	yok
		Yüksek Lisans	49	2,65	1,13			
		Doktora	12	1,83	0,84			
Kültürel ön yargılar	S18	Lisans	45	4,40	0,58	0,49	0,611	yok
		Yüksek Lisans	49	4,37	0,76			
		Doktora	12	4,58	0,67			
İdraki ön yargılar	S19	Lisans	45	4,13	0,63	3,24	0,043	Doktora> Lisans
		Yüksek Lisans	49	3,90	0,74			Yüksek Lisans< Lisans
		Doktora	12	4,42	0,67			

Tablo 7 incelendiğinde son mezun olunan eğitim seviyesine göre farklılaşma istatistiksel olarak yalnızca idraki önyargılar faktörüne karşı algıda anlamlı bulunmuştur ($F(2,103)=3,24$; $p<0,005$). Yapılan LSD post-hoc testi sonucunda anlamlı farkın doktora ve lisans ile yüksek lisans ve lisans düzeyleri arasında olduğu ve lisans düzeyinde eğitim durumu olanların idraki ön yargı faktörü algılarının ortalamalarının ($\bar{x} = 4,13$) doktora düzeyinde eğitime sahip olanların puan ortalamasından ($\bar{x} = 4,42$) istatistiksel olarak anlamlı biçimde düşük, yüksek lisans eğitime sahip olanların puan ortalamasından ise ($\bar{x} = 3,90$) yüksek olduğu bulunmuştur. Diğer faktör algılarına karşı ise eğitim durumuna göre bir farklılaşma gözlenmemektedir.

Kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlık algılarının yüksek olduğu faktörlerin kamu iç denetçi sertifika düzeyi değişkenine göre durumu Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8

Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Tarafsızlığını Etkileyen Faktörlere Yönelik Algılarının Sertifika Düzeyine Göre Durumu

Faktör	No	Sertifika	N	$\bar{x}$	sx	F	p	Anlamlı fark
Kendi faaliyetini denetleme	S5*	A1	48	4,23	0,93	0,23	0,877	yok
		A2	19	4,26	0,93			
		A3	15	4,13	1,06			
		A4	24	4,38	0,88			
Sosyal baskı (Denetlenen birim)	S7	A1	48	4,13	0,79	1,16	0,328	yok
		A2	19	3,95	1,08			
		A3	15	4,27	0,70			
		A4	24	4,42	0,93			
Sosyal baskı (üst yöneticiden)	S8	A1	48	4,15	0,68	1,16	0,327	yok
		A2	19	4,21	0,54			
		A3	15	4,00	0,76			
		A4	24	4,38	0,58			
Ekonomik çıkar	S10*	A1	48	3,58	1,13			
		A2	19	3,63	1,30	0,98	0,407	yok
		A3	15	4,07	0,96			
		A4	24	3,38	1,53			
Kişisel ilişkiler	S13*	A1	48	3,83	0,95	2,53	0,061	yok
		A2	19	3,89	1,05			
		A3	15	4,00	0,93			
		A4	24	4,46	0,78			
Yakınlık kurma	S14*	A1	48	2,50	1,05	0,01	0,999	yok
		A2	19	2,53	1,12			
		A3	15	2,53	1,25			
		A4	24	2,54	1,22			
Kültürel ön yargılar	S18	A1	48	4,23	0,78	3,09	0,030	A4>A1
		A2	19	4,37	0,60			
		A3	15	4,53	0,52			
		A4	24	4,71	0,46			

İdraki ön yargılar	A1	48	3,92	0,74	2,00	0,119	yok
	A2	19	4,11	0,46			
	S19 A3	15	4,00	0,76			
	A4	24	4,33	0,70			

Tablo 8 incelendiğinde sahip olunan sertifika düzeyine göre farklılaşma istatistiksel olarak yalnızca kültürel önyargılar faktörüne karşı algıda anlamlı bulunmuştur ($F(2,103)=3,09$; $p<0,005$). Yapılan LSD post-hoc testi sonucunda anlamlı farkın A4 ve A1 sertifika düzeyleri arasında olduğu ve A4 düzeyinde sertifikaya sahip olanların, kültürel ön yargı faktörü algılarının ortalamalarının ($\bar{x} = 4,71$), A1 düzeyinde sertifikaya sahip olanların puan ortalamasından ($\bar{x} = 4,23$) istatistiksel olarak anlamlı biçimde yüksek olduğu bulunmuştur. Diğer faktör algılarına karşı ise sahip olunan sertifika düzeyine göre bir farklılaşma gözlenmemektedir.

Kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlık algılarının yüksek olduğu faktörlerin gelirini yeterli bulma durumu değişkenine göre durumu Tablo 9’da yer almaktadır.

Tablo 9

Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Tarafsızlığını Etkileyen Faktörlere Yönelik Algılarının Gelir Düzeyini Yeterli Bulma Durumuna Göre Durumu

Faktör	No	Geliri	n	$\bar{x}$	sx	ortalama farkı	t	sd	p
		Yeterli Bulma							
Kendi faaliyetini denetleme	S5*	Evet	29	4,07	0,96	-0,26	-1,27	104	0,55
		Hayır	77	4,32	0,91				
Sosyal baskı (Denetlenen birim)	S7	Evet	29	4,03	0,94	-0,20	-1,05	104	0,77
		Hayır	77	4,23	0,84				
Sosyal baskı (üst yöneticiden)	S8	Evet	29	4,10	0,72	-0,12	-0,83	104	0,92
		Hayır	77	4,22	0,62				

Ekonomik çıkar	S10*	Evet	29	3,93	0,92	0,43	1,63	104	0,00
		Hayır	77	3,49	1,32				
Kişisel ilişkiler	S13*	Evet	29	4,00	0,89	-0,01	-0,06	104	0,26
		Hayır	77	4,01	0,98				
Yakınlık kurma	S14*	Evet	29	2,10	0,90	0,57	2,41	104	0,00
		Hayır	77	2,68	1,15				
Kültürel ön yargılar	S18	Evet	29	4,41	0,57	0,01	0,08	104	0,40
		Hayır	77	4,40	0,71				
İdraki ön yargılar	S19	Evet	29	4,03	0,68	-0,03	-0,20	104	0,45
		Hayır	77	4,06	0,71				

Tablo 9’da yer alan sonuçlar incelendiğinde gelir düzeyine yeterli bulma durumuna göre tarafsızlık faktörlerine karşı algı durumlarında ekonomik çıkar ve yakınlık kurma faktörleri dışında bir farklılaşma gözlenmemektedir. Ekonomik çıkar faktörüne karşı algıyı ölçen madde ters kodlandığından dolayı yüksek algı kişisel ekonomik çıkar durumundan etkilenmeme algısını ifade etmektedir. Bu durumda gelirini yeterli bulanlar bulmayanlara göre ekonomik çıkar faktörüne karşı daha yüksek algıya sahip oldukları görülmektedir ($t(104)=1,63$ $p<0,05$). Diğer bir ifade ile gelirini yeterli bulmayan kamu iç denetçileri ekonomik çıkar faktöründe tarafsızlığı daha çok ihlal etme algısına sahiptir.

Gelirini yeterli bulanlar bulmayanlara göre yakınlık kurma faktörüne karşı daha yüksek algıya sahip oldukları görülmektedir ($t(104)=2,41$ $p<0,05$). Diğer bir ifade ile gelirini yeterli bulmayan kamu iç denetçileri yakınlık kurma faktöründe tarafsızlığı nispeten daha çok ihlal etme algısına sahiptir.

Gelirini yeterli bulma durumunun kendi faaliyetlerini denetleme ($t(104)=-1,27$ $p>0,05$), sosyal baskı (denetlenen birim) ($t(104)=-1,08$ $p>0,05$), sosyal baskı (üst yönetimden) ($t(104)=-0,83$ $p>0,05$), kişisel ilişkiler ($t(104)=-0,06$ $p>0,05$), kültürel önyargılar ($t(104)=0,08$ $p>0,05$), idraki önyargılar ($t(104)=-0,20$ $p>0,05$) faktörlerine karşı algıya göre anlamlı olarak farklılaşmamaktadır.

Kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlık algılarının yüksek olduğu faktörlerin üst

düzey yönetici olarak görev alma beklentisine göre durumu Tablo 10'da yer almaktadır.

Tablo 10

Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Tarafsızlığını Etkileyen Faktörlere Yönelik Algılarının Üst Düzey Yönetici Olarak Görev Alma Beklentisine Göre Durumu

Faktör	No	Üst Düzey Yönetici Olma Beklentisi	n	$\bar{x}$	sx	ortalama farkı	t	sd	p
Kendi faaliyetini denetleme	S5*	Evet	23	3,91	0,95	-0,44	-2,03	104	0,730
		Hayır	83	4,35	0,90				
Sosyal baskı (Denetlenen birim)	S7	Evet	23	4,13	0,82	-0,06	-0,30	104	0,348
		Hayır	83	4,19	0,89				
Sosyal baskı (üst yöneticiden)	S8	Evet	23	4,09	0,73	-0,13	-0,85	104	0,887
		Hayır	83	4,22	0,63				
Ekonomik çıkar	S10*	Evet	23	3,13	1,18	-0,62	-2,15	104	0,570
		Hayır	83	3,75	1,23				
Kişisel ilişkiler	S13*	Evet	23	3,65	0,94	-0,46	-2,07	104	0,799
		Hayır	83	4,11	0,94				
Yakınlık kurma	S14*	Evet	23	2,30	0,97	0,27	1,04	104	0,075
		Hayır	83	2,58	1,15				
Kültürel ön yargılar	S18	Evet	23	4,30	0,70	-0,13	-0,82	104	0,584
		Hayır	83	4,43	0,67				

		Evet	23	3,91	0,73	-0,18	-1,11	104	0,967
İdraki ön yargılar	S19								
	Hayır	83	4,10	0,69	-0,44				

Tablo 10’da yer alan sonuçlar incelendiğinde üst düzey yönetici olma beklentisine göre tarafsızlık faktörlerine karşı bir farklılaşma gözlenmemektedir. Üst düzey yönetici olma beklentisi durumunun kendi faaliyetlerini denetleme ($t(104)=-2,03$ $p>0,05$), sosyal baskı (denetlenen birim) ($t(104)=-0,30$ $p>0,05$), sosyal baskı (üst yönetimden) ($t(104)=-0,85$ $p>0,05$), ekonomik çıkar ($t(104)=-2,15$ $p>0,05$), kişisel ilişkiler ($t(104)=-2,07$ $p>0,05$), yakınlık kurma ($t(104)=1,04$ $p>0,05$), kültürel önyargılar ($t(104)=-0,82$ $p>0,05$), idraki önyargılar ($t(104)=-1,11$ $p>0,05$) faktörlerine karşı algıya göre anlamlı olarak farklılaşmamaktadır.

7. BÖLÜM: TARTIŞMA VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, kamu iç denetçilerinin bireysel ve mesleki tarafsızlıklarını etkileyebileceği düşünülen faktörlere ilişkin algıları, cinsiyet, eğitim durumu ve sertifika düzeyi gibi çeşitli demografik değişkenler açısından incelenmiştir. Çalışmada betimsel istatistikler, t-testi ve ANOVA yöntemleri kullanılmıştır. Bu amaçla, 118 kamu iç denetçisine yönelik anket uygulanmıştır.

Çalışma sonuçları, iç denetçilerin tarafsızlık algısı konusunda genel olarak yüksek bir bilinç ve güven düzeyine sahip olduklarını göstermektedir. Katılımcılar, kişisel duygu durumlarından, inanç ve fikirlerinden bağımsız olarak değerlendirme yapma yeteneklerine güvendiklerini belirtmektedirler.

Birinci araştırma sorusu olan "Kamu iç denetçilerinin bireysel olarak tarafsızlığa yönelik algıları nasıldır?" sorusuna verilen cevaplarda, en yüksek düzeyde kesinlikle katılıyorum cevabı sırasıyla; bir durumu değerlendirirken tamamen tarafsız olmanın önemine inanma, tarafsızlığı gerekli bir unsur olarak görme, kendi duygu durumlarından etkilenmeden ve kişisel inançlarından bağımsız değerlendirme yapabilme olarak görülmektedir. Öte yandan orta düzeydeki bireysel tarafsızlık algısı ise; tarafsızlığın kişiden kişiye göre değişkenlik göstermeyeceği ve bireylerin günlük yaşamlarında karar alırken önyargılarından etkilenmedikleri durumlara yöneliktir.

Tarafsızlık kavramının bireysel olarak algılanışı, bu bulgular ışığında değerlendirildiğinde, anket maddelerine verilen toplam yanıtlar, kamu iç denetçilerinin bireysel tarafsızlık konusundaki ortalama algılarının yüksek olduğunu göstermektedir. Bu bölümde, iç denetçilerin mesleklerinden bağımsız olarak tarafsızlık algıları, günlük yaşamlarındaki eylem ve davranışları, sosyal çevre baskılarına karşı sergiledikleri tutumlar ve tarafsızlık kavramına ilişkin genel bakış açıları üzerinde durulmuştur. Kendi bakış açılarının tarafsız olduğu ve ön yargılardan etkilenmediğini düşünme eğilimini ifade eden tarafsızlık illüzyonu da bu tartışmaya katkı sağlamıştır. Bireyler, kendi inanç ve görüşlerini doğrulayan bilgilere daha fazla odaklanma ve bu bilgilere karşı daha olumlu bir tutum sergileme eğilimindedirler; bu durum farklı görüşleri göz ardı etme riskini beraberinde getirebilir. Çünkü insanlar algılarını kendi inanç ve fikirlerine uygun şekilde filtreleme eğilimindedirler (Seçkin & Demirel, 2009). Dyhati & Wahyudi (2022) çalışması, iç denetçinin kişisel ya da üçüncü kişi görüş, düşünce ve çıkarlarından etkilenmeden değerlendirme yapması gerektiği konusunda, bu çalışmanın

bireysel tarafsızlıkla ilgili temel bulgularını desteklemektedir. Tarafsız performans ve raporlama kararları alabilmek için iç denetçilerin, tarafsızlıklarını tehdit edebilecek faktörlere yönelik bireysel algılarını etkin bir şekilde yönetebilmeleri gereklidir. Tarafsızlığa yönelik bireysel algıların farkında olmak ve bu algıları yönetebilmek, iç denetimin etkinliğini artırmada ve sağladığı katma değerin maksimize edilmesinde rol oynayabilir.

İkinci araştırma sorusu olan "Kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlığını etkileyen faktörlere yönelik algıları nasıldır?" sorusuna verilen yanıtlarda ise en yüksek ortalamaya sahip olan maddeler sırasıyla; mesleki muhakemelerini zayıflatacağı düşüncesiyle hediye kabul etmeme, tarafsızlığı denetimin ön koşulu olarak görme, iç denetçi tarafsızlığının denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini etkilemesi ve tarafsızlığın yönetim unsuru açısından önemli olmasıdır. Diğer taraftan, diğerlerine göre daha düşük ortalama puana sahip olan maddeler arasında ise; yönetim baskısı altında tarafsızlığın etkilenmeyeceği, tarafsızlık kaygısının henüz kesinleşmeden iç denetim yöneticisi ile paylaşılması gerekliliği ve iş dışı faaliyetlerde kurum yönetici ve çalışanları ile sosyalleşmenin tarafsızlığı zedelediği hususları yer almaktadır.

Tarafsızlık kavramının mesleki boyutunun değerlendirilmesi sonucunda, anket maddelerine verilen yanıtlar, kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlıklarını tehdit eden durumlara karşı genel olarak yüksek bir algı düzeyine sahip olduklarını göstermiştir. İç denetçilerin tarafsız ve önyargısız şekilde davranmalarını ve her türlü menfaat çatışmasından uzak durması gerektiğini ifade eden “mesleki tarafsızlık” çalışmaya temel olan ve iç denetçinin kurumdaki tutumuna yön veren bir kavramdır. Yönetimin bağımsız değerlendirme fonksiyonunu üstlenmesi beklenen kamu iç denetçilerinin tarafsızlığı, denetlenen birim çalışanları ve üst yönetimle kurdukları ilişkilerden etkilenebilir. İç denetçilerin mesleki tarafsızlıklarını etkileyebilecek her türlü çıkar çatışması, sosyal baskılar, kişisel ilişkiler ve önyargı türleri denetim sürecinin güvenilirliğini ve objektifliğini doğrudan zedeleyebilir. Bu faktörlere yönelik tehditlerin algılanması ve yönetilmesinin, denetim süreçlerinin etkinliğine ve kalitesine etkisi yadsınamaz. Bu doğrultuda cinsiyet, siyasi görüş, kültürel değerler gibi önyargıların iç denetçilerin tarafsızlığını zedelediği konusu Omar ve Stewart (2015), Svanberg ve Öhman (2016), Muqattash (2017), Pekkan (2022), Mwaungulu vd. (2023) tarafından yapılan araştırmalarda vurgulanmıştır. Çalışmanın sonuçlarında ortaya çıkan; üst yönetimin, etik değerlerin ve kültürel ön yargıların iç denetçi tarafsızlığını etkilemesi hususları, Denziana (2015) çalışmasında ortaya çıkan bulguları desteklemektedir. Bu çalışmanın ana teması iç denetçilerin, denetim kalitesinden ödün vermeden ve başkalarının fikirlerinden etkilenmeden denetim faaliyetlerini yürütmeleri gerektiği konusu üzerinde yoğunlaşırken, Razali (2020) de

iç denetçilerin tarafsızlığını tehdit eden en önemli unsurların "sosyal baskı", "bilişsel önyargı" ve "korkutma" olduğunu belirterek benzer bir yaklaşımı paylaşmaktadır. Aynı şekilde Harrell (1989) ve Paape & Speklé (2012) çalışmalarının, iç denetim raporlarının kalitesinin denetçilerin tarafsızlık algısı ile doğrudan ilişkili olduğu ve yönetimden gelen baskıların tarafsızlığı etkileyebileceği hususlarına yönelik sonuçları bu araştırmanın bulgularıyla örtüşmektedir.

Üçüncü araştırma sorusu olan “Kamu iç denetçilerinin bireysel olarak tarafsızlıkları, mesleki uygulamada tarafsızlıklarını etkilemekte midir?” sorusuna verilen cevaplarda, kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlık algılarının, bireysel tarafsızlık algılarına göre anlamlı farklılıklar gösterdiği görülmektedir. Mesleki muhakemelerini zayıflatacağı düşüncesiyle hediye kabul etmeme durumunun, bireysel tarafsızlık algısından etkilendiği görülmekle beraber her iki grupta yüksek algıya sahiptir. Tarafsızlığı denetimin ön koşulu olarak görme durumu da bireysel tarafsızlık algısına göre farklılık göstermektedir. Bireysel olarak tarafsızlık algısı yüksek olanlar, düşük olanlara göre tarafsızlığı denetimin ön koşulu olarak daha fazla görmektedirler. Bununla birlikte, düşük bireysel tarafsızlık algısına sahip olanlar, yüksek algıya sahip olanlara göre tarafsızlığı yönetim unsuru açısından daha az önemli görmektedir. Son olarak ise bireysel tarafsızlık algısı, iç denetçilerin ürettiği iş sonucunda çıkan ürünün kalitesinden taviz vermeyecek şekilde tarafsız bir tutum sergileme algısında değişim göstermektedir. Yüksek bireysel tarafsızlık algısına sahip olanlar, denetim faaliyetlerinde kaliteden taviz vermeyecek şekilde daha tarafsız bir tutum sergilediklerini ifade etmişlerdir.

Bu araştırma sorusu ile iç denetçinin gündelik yaşamındaki bireysel tarafsızlık algısının mesleki yaşamına etkisi incelenmiştir. Bireysel ve mesleki tarafsızlık algıları arasındaki durum açısından; bireysel tarafsızlık algısı yüksek olanların, düşük olanlara göre anlamlı bir şekilde mesleki tarafsızlıkla ilgili konularda daha fazla algıya sahip oldukları görülmüştür. Gündelik hayatta bireysel tarafsızlıklarını tehdit eden unsurlara yönelik algı düzeyi yüksek olanlar, iş hayatında da mesleki tarafsızlıklarını tehdit eden unsurlara karşı daha güçlü bir tarafsızlık algısına sahip olma eğilimindedirler. Muqattash (2017) çalışması, iç denetçilerin kişisel görüş ve düşüncelerinin, mesleki deneyim, nitelik, maaş ve ikramiye gibi bireysel faktörlerden, baskı, çıkar veya farklı sebepler ile etkilenmesinin tarafsızlıklarını zedelediği ve kaliteli denetimden uzaklaştırdığına yönelik bulguları bu araştırma sonucuyla oldukça örtüşmektedir.

Dördüncü araştırma sorusu olan "Kamu iç denetçilerinin mesleki tarafsızlıklarını etkileyen faktörlere yönelik algıları cinsiyet, eğitim durumu, kamu iç denetçi sertifika düzeyi ve gelir yeterliliği gibi demografik faktörlere göre nasıl değişmektedir?" sorusuna verilen cevaplarda, cinsiyete göre tarafsızlığı etkileyen faktörlere karşı algı farklılıkları kişisel ilişkiler

faktöründe gözlenmektedir. Kadınların, kişisel ilişkilerde tarafsızlığı koruma konusunda erkeklere göre daha yüksek bir algıya sahip oldukları görülmektedir. Diğer yandan, cinsiyetin kendi faaliyetlerini denetleme, sosyal baskı, ekonomik çıkar, yakınlık kurma, kültürel ve idraki önyargılar gibi faktörlere karşı algılarında anlamlı bir fark görülmemektedir. Eğitim seviyesine göre algı farklılaşmasının yalnızca idraki önyargılar faktöründe anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Lisans mezunlarının idraki önyargı algısı, doktora mezunlarına göre daha düşük, ancak yüksek lisans mezunlarına göre daha yüksek bulunmuştur. Diğer faktörlerde eğitim durumuna göre anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir. Kamu iç denetçi sertifika düzeyine göre farklılaşma istatistiksel olarak yalnızca kültürel önyargılar faktörüne yönelik algıda anlamlı bulunmuştur. A4 düzeyinde sertifikaya sahip olanların, kültürel ön yargı faktörü algı ortalamalarının, A1 düzeyinde sertifikaya sahip olanların puan ortalamasından istatistiksel olarak anlamlı biçimde yüksek olduğu bulunmuştur. Diğer faktör algılarına yönelik ise sertifika düzeyine göre bir farklılaşma gözlenmemektedir. Gelir düzeyini yeterli bulma durumuna göre tarafsızlık algısında ekonomik çıkar ve yakınlık kurma faktörlerinde farklılıklar görülmektedir. Gelirini yeterli bulanlar, bu faktörlere karşı daha yüksek tarafsızlık algısına sahipken, diğer faktörlerde anlamlı bir fark görülmemiştir. Üst düzey yönetici olma beklentisine bağlı olarak tarafsızlık faktörlerinde herhangi bir farklılık gözlenmemiştir. Ancak, bu beklenti cinsiyet açısından farklılıklar göstermektedir.

Goodwin ve Yeo (2001) çalışması, denetlenen birimle yakınlık kurmanın tarafsızlık üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceğini ve erkek iç denetçilerin, kadın iç denetçilere kıyasla yönetim pozisyonlarına yükselme eğilimlerinin daha belirgin olduğunu ortaya koymuş; bu bulgular, mevcut araştırmanın sonuçlarıyla tutarlılık göstermektedir. Bu çalışmada elde edilen, kamu iç denetçi sertifika düzeyi yüksek olanların daha yüksek tarafsızlık algısına sahip olduğu tespiti, Plumlee (1985) çalışmasında iç denetçilerin deneyimlerinin, denetim süreçlerindeki tarafsızlıklarını ve değerlendirme yeteneklerini olumlu yönde etkilediğine dair elde edilen sonuçlarla paralellik göstermektedir. Çalışmada gelirini yeterli bulanların ekonomik çıkar ve yakınlık kurma tehditlerine yönelik daha yüksek tarafsızlık algısına sahip olduğunun görülmesi, Kızılboğa (2013) çalışmasında iç denetçilerin sosyal haklarının ve maddi olanaklarının iyi olmasının tarafsızlık konusu için önemli olduğu bulgusuyla örtüşmektedir. Krida ve Pontjoharyo (2023) çalışması idraki ön yargıların iç denetçilerin tarafsız karar verme yeteneğini ve denetim süreçlerinin güvenilirliğini etkileyebileceği konusundaki sonuçları da araştırma bulguları ile benzerlik göstermektedir. Bu çalışma, alanyazında iç denetçinin, yakınlarıyla olan ilişkilerini korumak için, denetim bulgularını yumuşatmaya veya göz ardı etmeye meyilli

olduğunu gösteren çalışmaları (Li vd, 2015; Suh vd. 2021) desteklemenin yanı sıra tarafsızlığı etkileyen kişisel ilişkiler faktörüne yönelik kadınların erkeklerden daha yüksek tarafsızlık algısına sahip olduğuna dair yeni bir bulgu sunmuştur.

Çalışmanın sonucunda, iç denetçilerin bireysel tarafsızlığa ilişkin ortalama algılarının ve mesleki tarafsızlığa ilişkin algılarındaki betimsel sonuçların genel olarak yüksek olduğu; denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin etkilenmesi ve menfaat çatışması tehdidine yönelik konularda tarafsızlık algılarının oldukça güçlü olduğu farkedilmiştir. Öte yandan üst yönetim kaynaklı sosyal baskının, tarafsızlık algısını nispeten etkileyebileceği izlenimi edinilmiştir. Bireysel tarafsızlık ve mesleki tarafsızlık algıları arasındaki ilişki incelendiğinde ise; bireysel tarafsızlık algısı yüksek olan iç denetçilerin, düşük olanlara göre anlamlı bir şekilde mesleki tarafsızlıkla ilgili konularda daha fazla algıya sahip oldukları anlaşılmıştır. Demografik durum açısından, kadınların erkeklere kıyasla kişisel ilişkiler faktörüne yönelik daha yüksek tarafsızlık algısına sahip olduğu, eğitim seviyesi doktora düzeyinde olanların idraki önyargı tehdidine karşı daha güçlü bir tarafsızlık algısı geliştirdiği, A4 düzeyinde sertifikaya sahip bireylerin kültürel önyargılarla ilgili tarafsızlık algısının yüksek olduğu ve gelirini yeterli bulanların, bulmayanlara göre ekonomik çıkar ve yakınlık kurma faktörlerine karşı daha güçlü bir tarafsızlık algısı sergiledikleri görülmüştür.

Çalışmanın sonuçları değerlendirildiğinde, kamu iç denetçilerinin tarafsızlık konusunda daha titiz bir yaklaşım sergilemelerini sağlamak amacıyla, tarafsızlığı etkileyen faktörler özelinde farkındalığı artırmaya yönelik eğitimlerin verilmesi önerilmektedir. Bununla birlikte, iç denetçilerin sosyal ve maddi olanaklarının artırılması, tarafsızlıkla ilgili karşılaşılan zorlukların önlenmesine yardımcı olabilir. Lisansüstü eğitimlerin teşvik edilmesi de iç denetçilerin tarafsızlık algılarını güçlendirebilir. İleriye dönük araştırmalar için ilginç bir konu olarak, yüksek lisans eğitim seviyesinde algıda fark oluşmamasının sebepleri üzerine açıklayıcı çalışmalar yapılabilir. Ayrıca, sertifika düzeyi A4 olan kamu iç denetçilerinin tarafsızlığı etkileyen faktörlere yönelik algılarının daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Bu bulguya dayanarak, iç denetçilerin sertifika düzeylerinin A4 seviyesine çıkarılması için teşvik edici politikalar geliştirilmesi önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- AAA. (1973). *Committee on basic auditing concepts, a statement of basic auditing concepts*. American Accounting Association.
- Acar, İ. A. (2020). Kamu kurumlarında kurumsal yönetim ve iç denetim fonksiyonu. H. Kırıl (Ed.), *İç Denetim: Kuruma Değer Katmak*. Seçkin Yayıncılık.
- Ağdeniz, Ş. (2020). İç denetçiler neden makine öğrenmesi kullanmak zorunda? H. Kırıl (Ed.), *İç Denetim: Kuruma Değer Katmak*. Seçkin Yayıncılık.
- Akbay, Y. E. (2020). Sextus Empiricus'un kavram teorisi eleştirileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 44, 27–44.
- Akbulut, Y. (1999). Meslek ahlakı kriterleri ve muhasebe mesleği üzerine bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1(1), 125–143.
- Akışık, O. (2002). Denetimde bağımsızlık ilkesinin yeri. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 1(31), 97–111.
- Aksoy, M. (2008). *Kamuda iç kontrol & iç denetim*. Muhasebat Kontrolörleri Derneği.
- Aktan, C. C. (2009). Ahlak ve ahlak felsefesine giriş. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 1(1).
- Akyel, R. (2018). Türkiye’de siyasi partilerin hukuksal konumları ve denetimleri. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 12.
- Akyüz, T. (2020). Gelenekten hareketle “özgürlük-tutarlılık, subjektiflik-tarafsızlık ve farklılık-ortaklık” ikilemleri üzerine bir değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1(2), 206–224.
- Alanka, Ö. & Kanlıoğlu, A. (2013). Meta etik bağlamında medyayı düşünmek. *Ege Üniversitesi İletişim Fakültesi Yeni Düşünceler Hakemli E-Dergisi*, 7, 113–124.
- Alkın-Şahin, S., & Tunca, N. (2015). Felsefe ve eleştirel düşünme. *Trakya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 5(2), 192–206.
- Altunışık, M. A. (2018). Bireysel-toplumsal farklılıklar ve ahlaki görecelik sorunu. *Amasya Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 10, 261–282.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness : A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Elsevier*, 23(2) , 74 - 86.

- Anderson, R. C., Spiro, R. J., & Montague, W. E. (2017). *Schooling and the acquisition of knowledge*. Routledge.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). *Auditing and assurance services: An integrated approach*. Pearson.
- Armağan, G. (2020). *Bilim ve Araştırma*. <https://www.gokselarmagan.com/>
- Aslan, B. (2010). Bir yönetim fonksiyonu olarak iç denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77, 63–86.
- Aslı, Ü. (2014). Kavramsal açıdan nesnellik. *Mavi Atlas*, 2, 54–61.
- Aveh, F. K., Awunyo-Vitor, D., & Afriyie, R. O. (2016). Independence, objectivity and integrity compliance by public sector internal auditors in Ghana: Evidence from Ashanti Region. *International Journal of Critical Accounting*, 8(5-6), 444-462.
- Ayvaz, İ., & Ekin Sucu, Ö. (2017). Bilimde değer tarafsızlığı. *Journal of International Social Research*, 10(50).
- Bazerman, M. H., & Moore, D. A. (2013). *Judgment in managerial decision making*. John Wiley & Sons
- Bevir, M. (1994). *Objectivity in history*. History and theory, 328-344.
- Bozkurt, P. (2016). Denetim kavramı ve denetim anlayışındaki gelişmeler. *Denetim*, 12, 56–62.
- Bramoullé, Y., and Goyal, S. (2009). Favoritism. CIRPEE Working Paper, 09–41, 1–34
- Brody, R. G., Haynes, C. M., & White, C. G. (2014). The impact of audit reforms on objectivity during the performance of non-audit services. *Managerial Auditing Journal*, 29(3), 222–236.
- Brody, R. G., Haynes, C. M., & White, C. G. (2015). Is PCAOB standard no. 5 impairing auditor objectivity? *Current Issues in Auditing*, 9(2), C1–C7.
- Brody, R. G., & Lowe, D. J. (2003). The new role of the internal auditor: Implications for internal auditor objectivity. *International Journal of Auditing*, 4(2), 169–176.
- Burca, D. N. (2024). *Yeni Global İç Denetim Standartlarıyla Yapılan Değişiklikler*. <https://nazifburca.com/2024/01/11/yeni-global-ic-denetim-standartlariyla-yapilan-onemli-degisiklikler/>
- Burge, T. (2010). *Origins of Objectivity*. Oxford University Press.
- Büyüköztürk, S., Kilic Cakmak, E., Akgun, O. E., Karadeniz, S., & Demirel, F. (2023). Eğitimde bilimsel araştırma yöntemleri. *Pegem Akademi*.
- Büte, M. (2011). Kayırmacılığın çalışanlar üzerine etkileri ile insan kaynakları uygulamaları ilişkisi: Türk kamu bankalarına yönelik bir araştırma. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler

- Enstitüsü Dergisi, 15(1), 383–404.
- Centel, N., & Zafer, H. (2005). *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1659, 1. Baskı, Eskişehir.
- Chun, C. (1997). On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions. *Managerial Auditing Journal*, 12(4/5), 247–250.
- Church, B. K., & Schneider, A. (1993). Auditors' generation of diagnostic hypotheses in response to a superior's suggestion: Interference effects. *Contemporary Accounting Research*, 10(1), 333–350.
- Cihan, E. (2011). Bilimsel düşüncünün temel nitelikleri. *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 41(1–2), 363–369.
- Coetzee, P. (2016). Contribution of internal auditing to risk management: Perceptions of public sector senior management. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4), 348–364.
- Cömert, N. (2016). İşletmelerde kontrol ve denetim kavramlarının doğru kullanılması amacına yönelik kavramsal bir inceleme. *Marmara Üniversitesi*, 1(1), 1–20.
- Çalışkan, M. (2019). Eleştirel düşünmenin öğretimi. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 9(1), 114–134.
- Dastan, F. (2021). Gazetecilikte Haberin Tarafsızlık Niteliği. *EURO Politika*, 9, 41–50.
- DeAngelis, T. (2008). An elephant in the office. *Monitor On Psychology*, 39(1), 33–34.
- Demir, Ö. (2020). *Bilimin üvey çocukları: Sosyal bilimlere giriş*. Sentez Yayıncılık.
- Denziana, A. (2015). The effect of audit committee quality and internal auditor objectivity on the prevention of fraudulent financial reporting and the impact on financial reporting quality (a survey on state-owned company in Indonesia). *International Journal of Monetary Economics and Finance*, 8(2), 213–227.
- DDO, (2020). *Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi*.
https://cbddo.gov.tr/SharedFolderServer/Genel/File/bg_rehber.pdf
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443–450.
- Doğan, K. C. (2020). Türk kamu yönetiminin denetlenmesinde yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri. *OPUS International Journal of Society Researches*, 16(30), 2994–3017.
- Đorđević, M., & Đukić, T. (2017). Independence and Objectivity of Internal Auditors as Determinants of their Effectiveness. *Facta Universitatis, Series: Economics and Organization*, 231–242.

- Dyhati, A. S., Wahyudi, T., & Azwardi (2022). The effect of integrity, objectivity and management support on the effectiveness of internal audit of the government sector in the COVID-19 pandemic condition. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 8(4), 197-218.
- ECIIA. (2017). *Internal Auditing*. European Confederation of Institutes of Internal Auditing. <https://www.eciia.eu/>
- Ekmekçi, M. (2022). Türk kamu yönetiminde iç denetim faaliyeti sonucu ulaşılan bulguların iç denetim raporunda yer alıp almaması sorunu. *kahramanmaraş sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(1), 339–351.
- Erbeyin, N. F. (2023). TFF hukuk kurullarının bağımsızlığı ve tarafsızlığı. *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(2), 539–554.
- Ercan, C. (2017). Denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler ve koruma önlemleri: Yeminli mali müşavirler üzerine bir araştırma. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2): 261-284.
- Ermisket, E.G. (2020). Kamu iç denetçileri dünyanın neresinde? Kırıl, H. (Ed.). “İç Denetim: Kuruma Değer Katmak”, Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Mart 2020
- Fırat, Z. (2020). İç denetim performansının balanced scorecard yöntemiyle ölçülmesi modeli [İstanbul Gelişim Üniversitesi]. acikerisim.gelisim.edu.tr
- Fiss, O. M. (1982). Objectivity and interpretation. *Stan. L. Rev.*, 34, 739.
- Fraenkel, J.R., Wallen, N.E., Hyun, H.H. (2012). How to design and evaluate research in education, eight edition. New York: The McGraw-Hill Companies.
- Friman, H. (1999). Perception warfare: A perspective for the future, The Swedish National Defence College, Department of Operational Studies, Stockholm, ss.1-9
- Gamayuni, R. R. (2018). The effect of internal auditor competence and objectivity, and management support on effectiveness of internal audit function and financial reporting quality implications at local government. *International Journal of Economic Policy in Emerging Economies*, 11(3), 248–261.
- Gay, L., Mills, G. and Airasian, P. (2012) *Educational research: Competencies for analysis and applications*. 10th Edition, Pearson, Toronto.
- Giergerich, T. (2009). Yargının bağımsızlığı- kavramsal çerçeve, tarihsel gelişim, tarafsızlıkla ilişkisi ve türkiye üzerine gözlemler. A. Taşkın(Ed), *Yargının Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Etkililiği*. Türkiye Adalet Akademisi Yayınları No:6.
- Goldstein, E. B. (2011). *Sensation and perception* (8th ed.). Wadsworth, Cengage Learning.

- Goodwin, J., & Yeo, T. Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of auditing*, 5(2), 107-125.
- Gökçeklik, Ö. (2016). Etik kavramının kamu yönetimi ve iç denetim bağlamında değerlendirilmesi. *Denetışim*, 5, 54–63.
- Gökoğlan, K. (2019). *Bağımsız denetim kalitesi açısından denetimin katma değeri: Türkiye’deki bağımsız denetim kuruluşları üzerine bir araştırma*. Nevşehir Hacı Bektaş Gönülaçar, Ş. (2007). İç denetimde hedefler ve beklentiler, *Mali Hukuk Dergisi*, 130, 1- 21.
- Hale, S. B., & Hale, S. B. (2007). Analysing the interpreter’s code of ethics. *Community interpreting*, 101-136.
- Hampton, M. (2008). The “objectivity” ideal and its limitations in 20th-century British journalism. *Journalism Studies*, 9(4), 477–493.
- Hareli, S., Moran-Amir, O., David, S., & Hess, U. (2013). Emotions as signals of normative conduct. *Cognition & Emotion*, 27(8), 1395–1404.
- Harrell, A., Taylor, M., & Chewing, E. (1989). An examination of management’s ability to bias the professional objectivity of internal auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 14(3), 259–269.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2024) <https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari>. Erişim Tarihi: 30/09/2024
- Hoos, F., Messier Jr, W. F., Smith, J. L., & Tandy, P. (2014). The effects of serving two masters and using the internal audit function as a management training ground on internal auditors' objectivity. *Available at SSRN 2358149*.
- Hoos, F., Messier Jr, W. F., Smith, J. L., & Tandy, P. R. (2018). An experimental investigation of the interaction effect of management training ground and reporting lines on internal auditors' objectivity. *International Journal of Auditing*, 22(2), 150–163.
- Hotaman, D. (2020). Eleştirel düşünme becerisi açısından öğrenme kuramları, öğrenme ortamları ve öğretmen davranışlarının incelenmesi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(72), 637–647.
- IIA. (2011). *IPPF – Practice Guide Independence and Objectivity*.
- IIA. (2017a). *Internal Auditing Code of Ethics*. The Institute of Internal Auditors. <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/code-of-ethics/>
- IIA. (2017b). *The IPPF: The Framework for Internal Audit Effectiveness*. The Institute of Internal Auditors. <https://www.theiia.org/en/standards/international-professional->

practices-framework/

- IIA. (2020). *The IIA's International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors. <https://global.theiia.org>
- IIA. (2024a). *Global Internal Audit Standards*. The Institute of Internal Auditors. <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/>
- Işıldak, M. (2006). Felsefe nedir? *Felsefe ve Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 45–58.
- İDKK. (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*.
- Jachi, M., & Mandongwe, L. (2019). Audit committee attributes and internal audit function effectiveness. Evidence from Zimbabwe local authorities. *Research Journal of Finance and Accounting*, 10(24), 59-70.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003, December 24). *Resmi Gazete*, 25326.
- Karaca, H. (2023). İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve İç Denetim Düzenlemeleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 25, 55–68.
- Karaca, S. O., & Azimli Çilingir, G. (2022). Türkiye’de kamu denetçiliği kurumu ile hukuk devleti ilkesi arasındaki ilişki. *Sosyal Bilimler Akademi Dergisi*, 5(2), 225–248.
- Karavardar, A., & Karavardar, G. (2017). Denetim kararlarını etkileyen bilişsel önyargılar. *Sosyal Bilimler Dergisi*, x(1), 26–48.
- Kaya, B. (2020). İç denetçilerin iç kontrole ilişkin rol ve sorumlulukları. H. Kırıl (Ed.), *İç Denetim: Kuruma Değer Katmak*. Seçkin.
- Kayacan, M., & Yazgan, E. (2008). Gelişmekte olan ülkelere yönelik uluslararası sermaye hareketlerini etkileyen unsurlar: kurumsal yönetim ve iç denetim. *Balıkesir Üniversitesi Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, 13–28.
- Kaynak, A. F. (2021). Martha C. Nussbaum’un duygu teorisinden hareketle yargılamada empati ve sempati kavramlarının rolü. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(1), 165–181.
- Kebeli, A. (2012). Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi. *TODAİE*.
- Kebeli, A. (2020). Kamu iç denetiminde performans denetimin yeri. *Denetişim*, 20, 5–34.
- Keklik, Ş. R. (2024). *Önyargılarımız*. <https://safakkeklik.com/problem-cozme-ve-karar-verme/onyargilarimiz.html>
- Kiracı, M., & Çorbacıoğlu, S. (2008). Kamu bankalarında iç denetimin yeniden yapılandırılması: Ziraat Bankası Teftiş Kurulunda yaşanan örgütsel, teknik ve kültürel değişim. *Cumhuriyet Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 32(2), 331–

- Kılıç İşgüden, B., Kuş, T., & Çalış, N. (2015). Kurumsal yönetim bağlamında denetim faaliyetlerinin ve denetleyenlerin tarafsızlık ve bağımsızlıklarının değerlendirilmesi. *Eurasian Academy of Sciences Social Sciences Journal*, 123–136.
- Kılıç, Y. (2024). *Tarafsızlık ve Subjektiflik*. TÜBİTAK.
https://ansiklopedi.tubitak.gov.tr/ansiklopedi/tarafsizlik_ve_subjektiflik
- Kıral, E. (2015). Yönetimde karar ve etik karar verme sorunsalı. *Adnan Menderes Üniversitesi Eğitim Fakültesi Eğitim Bilimleri Dergisi*, 6(2), 73–89.
- Kıral, H. (2014). İç denetimin kurumsal risk yönetimindeki rolü. H. Kıral (Ed.), *İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları*.
- Kızılboğa, R. (2013). İç denetim sisteminde denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığının önemi. *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*, 1(1), 107–119.
- Kızılboğa, R., & Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere katkısı. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 220–236.
- Knapp, M. C., & Knapp, C. A. (2012). Cognitive biases in audit engagements. *The CPA Journal*, 82(6), 40.
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye’de denetim etiği. *Sayıştay Dergisi*, 68, 65–89.
- Koloğlu, İ. (2023). Uluslararası iç denetim standartları açısından türk bankacılık sisteminin incelenmesi: Bir Kamu Bankası Örneği. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 6(2), 504-523
- Korkmaz, O., Alıcı, O. V., & Deran, A. (2022). Kamu iç denetçilerinin karşılaştıkları etik ikilemler. *Denetişim*, 25, 131–147.
- Krida, A., & Pontjoharyo, W. (2023). Are auditors biased? The effect of anchoring and adjustment heuristics on auditors’ judgment: Evidence from auditors in Surabaya. *Symposium Nasional Akuntansi XXVI*.
- Kurnaz, H. (2006). Türk kamu sektöründe yeni bir kavram, iç denetim. *Vergi Sorunları Dergisi*, 217, 1–6.
- Kuzucu, M., Doğan, S., Mengi B. T. (2020). Kültürün İç denetçi ve iç denetim üzerine etkisi ve Türkiye’de iç denetçiler üzerine bir araştırma. *TDE Academia Research*, 2(1), 33-70
- Kükrer, E., & Kavak, S. (2020) Kamu sektöründe iç denetimin etkinliğini olumsuz etkileyen faktörler. H. Kıral(Ed), *İç Denetim Kuruma Değer Katmak* (s.79-118). Seçkin Yayınları
- Ladyman, J., & Ross, D. (2007). *Every Thing Must Go: Metaphysics Naturalized*. Oxford

University Press.

- Lerner, J. S., Li, Y., Valdesolo, P., & Kassam, K. S. (2015). *Emotion and Decision Making*. Annual Review of Psychology, 66, 799-823.
- Leopold, A. (2014). The Land Ethic. Ndubisi F.O. (Ed.), *The Ecological Design and Planning Reader* in (ss. 108-121). Washington: Island Press, DC. https://doi.org/10.5822/978-1-61091-491-8_12.
- Li, Y., Rose, A. M., Rose, J. M., & Tang, F. (2015). The effects of guanxi and compensation structure on the objectivity of chinese internal auditors. In *Advances in Accounting Behavioral Research* (pp. 99–124). Emerald Group Publishing Limited.
- Libby, R., & Witz, P. D. (2024). Can artificial intelligence reduce the effect of independence conflicts on audit firm liability? *Contemporary Accounting Research*, 41(2), 1346-1375
- Melih, E. (2001). Denetim. *Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları*.
- Molacı, M. (2020). Stoa felsefesinde “doğaya uygun yaşama” nın anlamı. *Felsefe ve Sosyal Bilimler Dergisi*, 29, 201–218.
- Mollaoğulları, B.F. (2018). Denetim komitesinin iç denetim birimi çalışmalarına etkisi: Türkiye’de iç denetim birimi yöneticilerinin algısı araştırması. *Doktora Tezi*
- Mollaoğulları, B., & Öncü, S. (2020). Denetim komitesinin iç denetim birimi çalışmalarına etkisi: Türkiye’de iç denetim birimi yöneticilerinin algısı araştırması. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 27(3), 405–424.
- Münteha, B. (2022). Ahlaki yükümlülük ve ahlaki nesnellik. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 9(2), 1252–1274.
- Muqattash, R. (2011). Influence of factors in the internal audit department on the objectivity of internal auditors in Banks of the United Arab Emirates'. *Journal of International Management Studies*, 6(3).
- Muqattash, R. S. (2017). Factors affecting internal auditors’ objectivity: individual-level evidence from the United Arab Emirates. *Electronic Journal of Applied Statistical Analysis*, 10(2), 542–560.
- Mutchler, J. F. (2003). Independence and objectivity: a framework for research opportunities in internal auditing. In *Independence and Objectivity* (Vol. 231, pp. 232–268)..
- Mwaungulu, E., Li-Kuehne, M., & Subedi, M. (2023). Corporate Governance, Internal Control and Leverage: Are We There Yet?. *EDPACS*, 68(6), 1-24.
- Nayir, F., Taşkın, P., & Kuru Çetin, S. (2019). Öğretmen Ve Yönetici Görüşlerine Göre Tarafsızlık Kavramına İlişkin Nitel Bir İnceleme. *International Journal of Social and*

- Humanities Sciences Research (JSHSR)*, 6(43), 2916–2933.
- Nietzsche, F. (2022). *Böyle buyurdu Zerdüşt: herkes ve hiç kimse için bir kitap*. Can Yayınları.
- Obeid, O. A., & Abdelnur, A. (2018). An evaluation of objectivity and competence of internal audit departments in sudanese government units. *International journal of economics and financial issues*, 8(3), 9.
- O’Leary, C., & Stewart, J. (2007). Governance factors affecting internal auditors’ ethical decision-making: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 787–808.
- Okur, Y. (2010). Türkiye’de teftiş ve iç denetim: kavramlar, beklentiler ve hayatla yüzleşme. *Maliye Dergisi*, 158.
- Omar, H. M. H., & Stewart, J. (2015). The effect of incentive-based compensation on internal auditors’ perceptions of objectivity. *International Journal of Auditing*, 19(1), 37–52.
- Özdoğan, B., & Öncü, S. (2016). Türkiye’de iç denetim mesleğinin güncel durumu: Bir araştırma. *Yönetim Ve Ekonomi Dergisi*, 23(1), 19-33.
- Önder, M. F. (2008). *Türk hukukunda iç denetim ve uluslararası standartlara uyumu*. Asil Yayıncılık.
- Özkanan, A., & Erdem, R. (2014). Yönetimde kayırmacı uygulamalar: Kavramsal bir çerçeve. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 179–206.
- Özmumcu, S. (2019). Arabuluculukta tarafsızlık ilkesinin görünümü ve etik kurallar çerçevesinde değerlendirilmesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), 262–276.
- Paape, L., & Speklé, R. F. (2012). The adoption and design of enterprise risk management practices: An empirical study. *European Accounting Review*, 21(3), 533-564.
- Palmer, L. A. (2008). Considering bias in government audit reports: Factors that influence the judgments of internal government auditors. *The Journal of Business Communication* (1973), 45(3), 265-285.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları
- Pekkan, N. Ü. (2022). İç denetçiler özelinde güç, politika ve politik davranış üzerine bir değerlendirme. *Journal of International Management Educational and Economics Perspectives*, 10(1), 12–24.
- Pickett, K. H. S. (2010). *The Internal Auditing Handbook* (K. H. S. Pickett (Ed.); Third). Wiley Online Library.
- Pickett, K. H. S. (2005). *The Esential Hanbook Of Internal Auditing*. England: John Wiley &

Sons Inc.

- Pieper, A. (2012). Etięe Giriş. (V. Atayman- G.Sezer, Çev.), Ankara: Ayrıntı Yayınları.
- Plumlee, R. D. (1985). The standard of objectivity for internal auditors: Memory and bias effects. *Journal of Accounting Research*, 683–699.
- Polat, N. (2003). Saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve denetimin etkinliği. *Sayıştay Dergisi*, 49, 65–80.
- Poyraz, E. (2020). Kitle İletişiminde Algı Organizasyonu. *Toplumsal İletişim Dili Olarak Kimlikler*, 4-29.
- Pöchhacker, F. (2006) “Interpreters and Ideology: From ‘Between’ to ‘Within’ ”, Trans InternetZeitschrift für Kulturwissenschaften, 16 Nr., Nisan 2006, (Çevrimiçi) http://www.inst.at/trans/16Nr/09_4/poechhacker16.htm, 4 Şubat 2012.
- Raghunandan, K., Rama, D. V, & Read, W. J. (2001). Audit committee composition, “gray directors,” and interaction with internal auditing. *Accounting Horizons*, 15(2), 105–118.
- Rajabov, E. (2008). Karl Popper’in eleştirel akılcılığı ve din felsefesine yansımaları. In *İstanbul Üniversitesi*. İstanbul Üniversitesi.
- Ramamoorti, S. (2003). *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*. Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Razali, F. M. (2020). Examining types of audit judgment and objectivity threat: Empirical findings from public and private sector internal auditors in Malaysia. *Indonesian Journal of Economics, Social, and Humanities*, 2(2), 91–104.
- Rogers, C. R. (1961). 1995. On Becoming a Person: A Therapist’s View of Psychotherapy.
- Rose, A. M., Rose, J. M., & Norman, C. S. (2013). Is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground? *Accounting & Finance*, 53(4), 1001–1019.
- Ryan, M. (2001). “Journalistic Ethics, Objectivity, Existential Journalism, Standpoint Epistemology and Public Journalism”, *Journal of Mass Media Ethics: Exploring Questions of Media Morality*, 16 (1), 3-22
- Sabuncu, B. (2018). İç denetim anlayışındaki değişiklikler ve gelişmeler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 779-789.
- San Martín, R. (2014). Contra la objetividad. El mito de la neutralidad periodística y las alternativas para repensarlo. *Perspectivas de La Comunicación-ISSN 0718-4867*, 1(1), 73–80.
- Sanal, R. (2002). *Türkiye’de yönetsel denetim ve devlet denetleme kurulu*. TODAİE, Türkiye

ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.

- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006a). Interaction between internal auditors and the audit committee: An analysis of expectations and perceptions. *Sarens, ID Beelde. Ghent University, Faculty of Economics and Business, Belgium.*
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006b). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219–241.
- Saxe, L. (1991). Lying: Thoughts of an applied social psychologist. *American Psychologist*, 46(4), 409.
- Sears, M., Davidson, S., Burd, H., & Shatz, I. (2021). Önyargıları Yönetmek. *Kaynak*, 1–24.
- Seçkin, Z., & Demirel, Y. (2009). Küresel rekabetin zihinsel izdüşümü: kavram satmak. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(28), 175–186.
- Selim, G., & Yiannakas, A. (2000). Outsourcing the internal audit function: a survey of the UK public and private sectors. *International Journal of Auditing*, 4(3), 213–226.
- Stefaniak, C. M., & Cornell, R. M. (2011). Social identification and differences in external and internal auditor objectivity. *Current Issues in Auditing*, 5(2), P9–P14.
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328–360.
- Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial auditing journal*, 26(7), 605–622.
- Subedi, M. (2023). Independent audit matters: Mitigation of auditors' Independence Issues and Biases. *EDPACS*, 67(2), 15–23.
- Suh, I., Masli, A. & Sweeney, J.T. (2021). Do management training grounds reduce internal auditor objectivity and external auditor reliance? The Influence of Family Firms. *J Bus Ethics* 173, 205–227. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04507-3>
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity? *Accounting in Europe*, 13(1), 65–79.
- Şahbaz, İ. (2008) AİHM kararlarında yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, *Anayasa Yargısı Dergisi* C.25, 229–289
- TDK. (2024). *Tarafsızlık*. <https://sozluk.gov.tr/>
- TDK. (2024). *Bağımsızlık*. <https://sozluk.gov.tr/>
- TDK. (2024). *Açıklık*. <https://sozluk.gov.tr/>
- TDK. (2024). *Subjektiflik*. <https://sozluk.gov.tr/>

- TİDE. (2017a). *İç Denetimde Mesleki Uygulamalar İçin Ana Prensipler*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü. <https://www.tide.org.tr/page/25/Ana-Prensipler>
- TİDE. (2017b). *Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü. <https://www.tide.org.tr/page/307/UMUC>
- TİDE. (2022). *Sözlük*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü. <https://www.tide.org.tr/page/142/Sozluk>
- Tufan, M., & Görün, M. (2013). Türkiye'deki kamu iç denetim sisteminin uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde incelenmesi. *Sayıştay Dergisi*, 89, 115–135.
- Uludağ, S. (2017). Değişen risk algısı ve iç denetim. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(51), 93–102.
- Ünlü, U. (2021). Kamu kurumlarında örgütsel adaletin tesisi; Tarafsızlık İlkesi. *Ombudsman Akademik*, 7(13), 399–416.
- Uzun, A. K. (2016). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetişim*, 3, 59–65.
- Van Peurse, K. (2004), "Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence", *Managerial Auditing Journal*, 19(3), 378-393. <https://doi.org/10.1108/02686900410524382>
- Williams, R. (1977). *Marxism and literature* (Oxford Uni, Vol. 392). Oxford Paperbacks.
- Yalçın, Ş. (2016). Neyi bilebiliriz? *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 7–20.
- Yaman, A. (2010). İç denetçinin yeni rolü; Etik liderlik. *Denetişim*, 5, 9–16.
- Yardımcı, A. B. (2021). Helen Longino'nun bilimsel nesnellik anlayışı. *14th International Conference of Strategic Research on Scientific Studies and Education*, 168–174.
- Yılancı, M. (2015). İç denetim ve iç kontrol değerlendirme rehberi. In *Detay Yayıncılık*. Detay Yayıncılık.
- Yıldız, A. (2017). 6771 sayılı kanunla anayasaya eklenen yargının tarafsızlığının anlamı üzerine. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*(32), 17-31.
- Yıldız, A., & Yılmaz, T. (2020). Uluslararası mesleki uygulama çerçevesi açısından iç denetim süreci ve değerlendirilmesi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 8(2), 257–282.
- Yılmaz, E. (2012). Kant'ın teorik ve pratik felsefesinde hüküm ve nesnellik. *Divan: Disiplinlerarası Çalışmalar Dergisi*, 32, 97–127.
- Yücel, M. T. (2011). Yargılamada objektiflik ve tarafsızlık. *TBB Dergisi*, 111, 117–132.
- Zwaan, L. de, Subramaniam, N., & Stewart, J. (2008). *Enterprise Risk Management and Audit Committes: Implications for Internal Auditor Objectivity*.

EKLER

EK-1

Kamu iç denetçilerinin bireysel tarafsızlık algısı toplam puanlarının bar grafiği.

