



**TÜRKİYE'DEKİ
DEVLET ÜNİVERSİTELERİNİN
İÇ DENETİM ETKİNLİĞİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**
Yüksek Lisans Tezi
Serra Senem KOZAN
Eskişehir – 2019

**TÜRKİYE'DEKİ DEVLET ÜNİVERSİTELERİNİN İÇ DENETİM
ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Serra Senem KOZAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Eskişehir Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü Enstitüsü

2019

Bu tez çalışması BAP Komisyonunca kabul edilen 1409E384 no.lu proje kapsamında desteklenmiştir

ÖZET

TÜRKİYE'DEKİ DEVLET ÜNİVERSİTELERİNİN İÇ DENETİM ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Serra Senem KOZAN

İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019

Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Dünya'da yaşanan muhasebe skandalları sonrası muhasebe ve denetim konularının önemi bir kez daha anlaşılmıştır. Bu nedenle iç denetim, kurumun üst yönetimine güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan özerk bir birim halini almıştır. Bununla birlikte kurumlar için hayati önem teşkil eden kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin ölçülmesi ve geliştirilmesi görevleri, iç denetimin kurumlar ve ülkeler için ne kadar önemli olduğunun bir göstergesidir. Türkiye'de iç denetim faaliyeti öncelikli olarak özel sektörde başlamış olsa da kamu sektörü için varlığı özel sektör kadar önemlidir. Bu nedenle 5018 sayılı kanunun kabulü iç denetim faaliyetinin kamu kurumlarında yerleşmesi için önemli bir adım olmuştur. Bu kanunun kabulü ile birlikte iç denetim kamu kurumlarında uygulanmaya başlamıştır. Böylelikle iç denetimin gelişimi, araştırmacılar için de birer çalışma konusu halini almıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde İç Denetimin Kavramsal Çerçevesi, ikinci bölümünde İç Denetimin Faaliyet Alanı, üçüncü bölümünde ise Devlet Üniversitelerinin İç Denetim Yapısı ve İç Denetim Etkinliği yer almakta ve son bölümde yapılmış olan uygulama ile devlet üniversitelerindeki iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlerin kurum içindeki varlık düzeylerinin belirlenmesi yoluyla üniversitelerdeki iç denetim etkinliği ölçülmeye ve iç denetçilerin çalışma

süreleriyle bu faktörlere bakış açıları değerlendirilmeye çalışılmıştır. Araştırma sonucunda, iç denetçilerin çalıştıkları kurumlarda, iç denetim faaliyeti esnasında bağımsızlığı zedeleyecek herhangi bir kısıtlama ile karşılaşmadıkları belirlenmiştir. Ayrıca üniversite üst yönetimlerinin, iç denetim faaliyetlerini destekler tutumda olduğu iç denetçiler tarafından belirtilmiştir. Bu sonuçlarla bağlantılı olarak iç denetçilerin mesleki yeterlilik ve gelişim konusunda gerekli bilgilere ve desteğe sahip oldukları ve mevzuatın öngördüğü görev ve sorumlulukları yerine getirdikleri belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, İç Denetim Etkinliği, İç Kontrol, Risk Yönetimi, Kurumsal Yönetim

ABSTRACT

EVALUATION OF THE INTERNAL AUDIT EFFECTIVENESS OF STATE UNIVERSITIES IN TURKEY

Serra Senem KOZAN

Department of Business Administration Program in Accounting

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, 2019

Advisor: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

After the accounting scandals in the world, the importance of accounting and auditing issues was once again understood. Therefore, internal audit has become an autonomous unit that provides assurance and advisory services to the senior management of the organization. At the same time, the tasks of measuring and improving the effectiveness of corporate governance, risk management and internal control systems, which are vital for institutions, are an indicator of how important internal audit is for institutions and countries. Although internal audit activity in Turkey started primarily in the private sector, its existence is as important for the state sector as the private sector. Because of this, the adoption of Law no. 5018 was an important step for the establishment of internal audit activity in public institutions. With the adoption of this law, Internal Audit has started to be implemented in state institutions and its development has become a subject of study for researchers as well.

In the first part of the study, the conceptual framework of Internal Audit, in the second part the field of activity of Internal Audit, and in the third part the structure and effectiveness of internal audit of State Universities taken part. The

last part of the study includes an application and with the application made in this section the effectiveness of internal auditing in state universities is determined by determining the level of internal auditing effectiveness in the institution and the internal auditors' working time and perspectives on these factors are evaluated.

As a result of the research, it was determined that the internal auditors did not encounter any restriction during the internal audit activity that would impair their independence. In addition, it was stated by the internal auditors that university senior management supports the internal audit activities. In connection with these results, it has been determined that internal auditors have the necessary information and support on professional competence and development and fulfill the duties and responsibilities stipulated by the legislation.

Keywords: Internal Audit, Internal Audit Effectiveness, Internal Control, Risk Management, Corporate Governance

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Serra Senem KOZAN'ın "Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin İç Denetim Etkinliğinin Değerlendirilmesi" başlıklı tezi 26 Kasım 2019 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan İşletme Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Üye(Tez Danışmanı) : Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Üye :Prof. Dr. Ayşe Banu BAŞAR

Üye :Dr.Öğr.Üyesi Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY

İmza



Prof. Dr. Bülent GÜNŞOY
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler
Enstitüsü Ens. Müdürü

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmamın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Serra Senem KOZAN

November/2019

STATEMENT OF COMPLIANCE WITH ETHICAL PRINCIPLES AND RULES

I hereby truthfully declare that this thesis is an original work prepared by me; that I have behaved in accordance with the scientific ethical principles and rules throughout the stages of preparation, data collection, analysis and presentation of my work; that I have cited the sources of all the data and information that could be obtained within the scope of this study, and included these sources in the references section; and that this study has been scanned for plagiarism with “scientific plagiarism detection program” used by Anadolu University, and that “it does not have any plagiarism” whatsoever. I also declare that, if a case contrary to my declaration is detected in my work at any time, I hereby express my consent to all the ethical and legal consequences that are involved.


Serra Senem KOZAN

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
TABLolar	x
ŞEKİL LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
GİRİŞ.....	1
1. İÇ DENETİM KURAMSAL ve KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	4
1.1. Denetim Kavramı ve Gelişimi	4
1.1.1. Denetim Kavramı.....	4
1.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	6
1.1.3. Denetimin Özellikleri ve İlkeleri	7
1.1.4. Denetim Türleri.....	9
1.2. İç Denetim Kavramı ve Tarihsel Süreçte Gelişimi	10
1.3. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı	16
1.3.1. İç denetimin amacı.....	16
1.3.2. İç denetimin kapsamı	17
1.3.3. İç denetime duyulan ihtiyacın nedenleri.....	18
1.4. İç Denetimin Unsurları	21
1.4.1. Güvence verme ve danışmanlık.....	21
1.4.2. Bağımsızlık ve tarafsızlık	23
1.4.3. Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak	23
1.4.4. SistematiK ve disiplinli bir faaliyet olması	24

2. İÇ DENETİMİN FAALİYET ALANI VE TÜRLERİ.....	25
2.1. İç Denetimin Faaliyet Alanı	25
2.1.1. Kurumsal yönetim denetimi.....	25
2.1.2. Risk Yönetimi Denetimi	31
2.1.3. İç Kontrol Denetimi	36
2.2. İç Denetim Türleri.....	42
2.2.1. Faaliyet Denetimi.....	43
2.2.2. Finansal Denetim	43
2.2.3. Uygunluk Denetimi.....	44
2.2.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	44
2.2.5. Hile Denetimi.....	44
2.3. İç Denetim Yaklaşımları	45
2.3.1. Geleneksel yaklaşım	46
2.3.2. Risk odaklı yaklaşım.....	48
2.3.3. Kendi kendine kontrol yaklaşımı (Self-Assessment).....	49
2.4. İç Denetim ile İlgili Kurumlar ve Düzenlemeler	52
3. DEVLET ÜNİVERSİTELERİNİN İÇ DENETİM YAPISI ve İÇ DENETİM ETKİNLİĞİ	56
3.1. Devlet Üniversitelerinin Yönetim Yapısı ve İç Denetim.....	56
3.2. Devlet Üniversitelerinin İç Denetime Konu olan Faaliyetleri	59
3.3. Harcama Öncesi Mali Kontrol	60
3.4. Devlet Üniversitelerinin İç Denetim Süreçleri.....	61
3.4.1. Planlama.....	61
3.4.2. Yürütme	62
3.4.3. Raporlama	63
3.4.4. İzleme ve Değerlendirme.....	63
3.5. İç Denetim Etkinlik Faktörleri	64

3.5.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	64
3.5.2. İç Denetimin Kapsamı	66
3.5.3. İç Denetim Faaliyetinin ve İç Denetçilerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı	67
3.5.4. İç Denetim Biriminin Kurumsallaşması	68
3.5.5. Kurumun İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetim birimine Karşı Tutumu	68
3.5.6. İç Denetçilerin Görev ve Sorumlulukları.....	69
3.5.7. İç Denetçilerin Mesleki Gelişim ve Yeterlilikleri.....	70
4. UYGULAMA	73
4.1. Araştırmanın Amacı.....	73
4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtlılıkları	73
4.3. Araştırmanın Literatürü.....	74
4.4. Araştırmanın Yöntemi.....	77
4.5. Araştırmanın Dayandığı Hipotezler	79
4.6. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi.....	80
4.6.1. Demografik ve Temel Özellikler	80
4.6.2. Faktör Bulgularının Değerlendirilmesi	82
4.6.3. K-means Kümeleme Analizi.....	97
4.6.4. Multi Dimension Correspondence Analizi	105
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	112
KAYNAKLAR	115
EKLER.....	124
ÖZGEÇMİŞ	

TABLULAR

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı.....	15
Tablo 2.1. Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü.....	37
Tablo 2.2. Geleneksel Denetim ve Risk Odaklı Denetimin Karşılaştırılması.....	50
Tablo 3.1. Buna Göre Sertifika Derecesine Göre Belirlenen Denetim Yetkisi.....	72
Tablo 4.1. Araştırmaya Katılan Katılımcıların Cinsiyet Dağılımı.....	77
Tablo 4.2. Araştırmaya Katılan Katılımcıların Yaş Aralığı Dağılımı.....	77
Tablo 4.3. Araştırmaya Katılan Katılımcıların Eğitim Durum Dağılımı.....	78
Tablo 4.4. Araştırmaya Katılan Katılımcıların İç Denetçi Olarak Görev Süreleri.....	78
Tablo 4.5. Araştırmaya Katılan Katılımcıların Kamu Kurumlarında Görev Yapma Süreleri	79
Tablo 4.6. İDKK faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu.....	79
Tablo 4.7. İç Kontrol Sistemi faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu.....	80
Tablo 4.8. Risk Odaklı Denetim Uygulaması faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu	81
Tablo 4.9. İç Denetim Prosedürleri Uygulaması faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu.....	82
Tablo 4.10. Bağımsızlık faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu.....	82
Tablo 4.11. İç Denetimin Kurumsallaşması faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu.....	83
Tablo 4.12. İç Denetime Kurumun Yaklaşımı faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu.....	84
Tablo 4. 13. İç Denetçinin Görev ve Sorumlulukları faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu.....	85

Tablo 4. 14. İç Denetçinin Mesleki yeterliliği faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu.....	85
Tablo 4. 15. İç Denetçinin Mesleki Gelişimi faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu.....	86
Tablo 4. 16. Kaiser-Meyer- Olkin ve Bartlett Küresellik Testi Değerleri.....	88
Tablo 4. 17. Açıklayıcı Faktör Analizi Dışında Bırakılan Maddeler.....	88
Tablo 4. 18. Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları.....	89
Tablo 4. 19. Ölçeğin ve Alt Boyutlarının Güvenirlilik Katsayısı.....	91
Tablo 4.20. İç Denetim Koordinasyon Kurulu Küme Ortalamaları.....	92
Tablo 4. 21. İç Denetim Koordinasyon Kurulu Küme Frekansları	93
Tablo 4.22. İç Kontrol Küme Ortalamaları.....	93
Tablo 4. 23. İç Kontrol Küme Frekansları.....	93
Tablo 4.24. Bağımsızlık Küme Ortalamaları.....	94
Tablo 4. 25. Bağımsızlık Küme Frekansları.....	94
Tablo 4.26. Görev ve Sorumluluk Küme Ortalamaları.....	94
Tablo 4. 27. Görev ve Sorumluluk Küme Frekansları.....	95
Tablo 4.28. Kurum Yaklaşımı Küme Ortalamaları.....	95
Tablo 4.29. Kurum Yaklaşımı Küme Frekansları.....	95
Tablo 4.30. Mesleki Yeterlilik Küme Ortalamaları.....	96
Tablo 4.31. Mesleki Yeterlilik Küme Frekansları.....	96
Tablo 4.32. Kurumsallaşma Küme Ortalamaları.....	96
Tablo 4. 33. Kurumsallaşma Küme Frekansları.....	97
Tablo 4.34. Mesleki Gelişim Küme Ortalamaları.....	97
Tablo 4. 35. Mesleki Gelişim Küme Frekansları.....	97
Tablo 4.36. Denetim Prosedürleri Küme Ortalamaları.....	98
Tablo 4. 37. Denetim Prosedürleri Küme Frekansları.....	98

Tablo 4.38. Risk Odaklı Denetim Küme Ortalamaları.....	98
Tablo 4. 39. Risk Odaklı Denetim Prosedürleri Küme Frekansları.....	99
Tablo 4.40. İç Denetçilerin İç Denetçi Olarak Görev Süreleri Küme Frekansları.....	100
Tablo: 4.41. İç Denetçilerin Kamu Kurumlarındaki Görev Süreleri Küme Frekansları.....	100
Tablo: 4.42. Model Özeti.....	100
Tablo: 4.43. İç Denetçilerin Etkinlik Kriterleri Önem Sıralaması.....	105



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 2.1. COSO Küpü- İç Kontrol Bütünleşik ereve	41
Şekil 4.1. Çoklu Uyum Analizi.....	101
Şekil 4.2. İ Denetçilerin Etkinlik Kriterleri �nem Sıralaması.....	104
Şekil 4.3. İ Denetçilerin Etkinlik Kriterleri �nem Sıralaması.....	105



KISALTMALAR

AICPA: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

COSO: The Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway

IIA: Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)

INTOSAI: The International Organisation of Supreme Audit Institutions

(Uluslararası Sayıştaylar Birliği)

IT: Information Technology (Bilgi Teknolojileri)

İDBB: İç Denetim Birimi Başkanı

İDKK: İç Denetim Koordinasyon Kurulu

KİDDER: Kamu İç Denetçileri Derneği

OECD: Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Teşkilatı

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TİDE: Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü

TÜSİAD: Türkiye Sanayici ve İş adamları Derneği

YÖK: Yüksek Öğretim Kurulu

GİRİŞ

Gelişen dünya, yaşanan finansal gelişmeler ve skandallar sonucunda alınan dersler, işletmelerin yönetsel açıdan desteğe ve değişime ihtiyaçları olduğunu göstermiştir. Globalleşen dünyanın getirdiği, piyasalarda sınırların kalkması, ulus üstü şirketlerin artışı, ülkelerin finansal piyasalarının birbirleri ile bağlantılarının artması gibi gelişmeler, mevcut muhasebe ve bu alana dair denetim kurallarının yetmediğini, daha kapsamlı ve ortak sınırlara ihtiyaç duyulduğunu gözler önüne sermiştir.

Ülkelerin ya da şirketlerin skandallar nedeni ile piyasalarda oluşmuş güvensizliği aşmaları ve benzer tecrübeleri tekrar yaşamamak adına yönetimlerinin kendi sistemleri içinde belli yardımcılara ihtiyaç duymaları sonucu, kurumsal yönetim anlayışı, iç kontrol ve risk yönetimi sistemleri ortaya çıkmıştır.

İç denetim ise kuruma değer katacak, riskleri fırsatlara çevirecek, kurumun maliyetlerini azaltacak ve faaliyetlerini etkin ve verimli kılacak bu sistemlerin ve uygulamaların kurum içerisinde işlerlik kazanmasını ve denetlenmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda; işletmelerin misyonları ile uyumlu, yönetimin belirlediği plan ve prosedürleri ile kaynaşık ve yürürlükte olan mevzuata uygun olarak bu sistemler için toparlayıcı durumdadır. İç denetim; iç kontrol, kurumsal yönetim ve risk yönetimi sistemlerinin sahip oldukları ilkeler ve kurallar yardımıyla kuruma sağladıkları düzeni kullanarak, yine işletmeye sağladıkları öngörüler ve avantajları bünyesinde toplayarak hem yönetime güvence verebilmekte hem de bağımsız bir denetçi gibi danışmanlık yapabilmektedir.

Geleneksel iç denetimin işletme varlıklarını koruma misyonu, yeni nesil iç denetimde işletmeye değer katmak için, mevcut ve potansiyel sorun ve risklerin belirlenerek fırsata çevrilme davranışına evrilmiştir. Modern iç denetimin bu misyonu, kuruma değer katma işlevi üzerine temellendirilmesine rağmen; yine de denetimin ortaya çıktığı zamanlardan bu yana kurum varlıklarını korumaya dair sorumluluğu da devam etmektedir. Bunlar aynı zamanda iç denetime neden ihtiyaç duyulduğunun da bir göstergesidir. Uygunluk denetimi, finansal denetim, faaliyet denetimi, hata/hile denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi gibi iç denetim

kapsamında uygulanan denetim türleri, geçmişten günümüze iç denetimin örgüt içerisindeki görevleri hakkında bilgi vermektedir.

Kamu sektörüne baktığımızda da yukarıda sözü edilen denetimlerin farklı isimlerle de olsa benzer kapsamlarla yıllardır yapılan, yapılması istenen ya da yapılmaya çalışılan denetim türleri olduğu görülmektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin kamu sektörlerinde yapılan denetimlerin kalitesinin önemli rol oynadığı göze çarpmaktadır. Paydaşlara rapor vermekle yükümlü olan yöneticilerin bulunduğu özel sektörden farklı olarak kamu sektörü, denetim konusunda kendini geliştirmekle mükelleftir. Ayrıca hizmet verilen ve hizmet alınan insan sayısı ve kriterleri de denetimin uygulamasında zorluklara, kalitesinde ise düşüşe neden olabilmektedir.

Bu tezin konusu olan üniversiteler; bilgi üreten kurumlardır. Bilgi üretmesi hedeflenen bu kurumların, bürokratik aksaklıklar, eşitsizlikler, yolsuzluklar vb. ile yıpranmasını engelleyebilecek en önemli tedbirin profesyonel ve yenilikçi yönetim anlayışı olduğu söylenebilir. Profesyonelleşmiş bir yönetim anlayışını sağlamak için, bunu sağlayacak sistemlere, bu sistemleri denetleyecek bağımsız ve tarafsız birimlere ihtiyacımız olacağı açıktır. Bu anlayış benimsendiğinde; üniversitelerde çalışan her birimden ve hiyerarşideki her basamaktan çalışanın işinin kolaylaştırılması ve düzene sokulmasıyla zaman, emek ve maliyet tasarrufu sağlayacaktır.

Tezin ilk bölümünde iç denetimin kavramsal çerçevesi ele alınmıştır. İkinci bölümde ise iç denetimin kapsamında yer alan iç kontrol, kurumsal yönetim ve risk yönetimi süreçleri ile iç denetim türleri ve iç denetimin gelişmesinde rol oynayan kurum ve kuruluşlara değinilmiştir. Üçüncü bölümde ise üniversitelerin 5018 sayılı kanun ile değişen yapısına değinilmiştir. Aynı zamanda 5018 sayılı kanunun kamu kurumlarında iç denetim faaliyetini zorunlu kılmasıyla, üniversitelerde oluşturulan iç denetim birimlerinden ve bu birimlerin gerçekleştirdikleri iç denetim faaliyetinin etkinliğini belirleyen faktörlerden bahsedilmiştir. Söz konusu faktörler belirlenirken, aynı konu üzerine yazılmış olan çalışmalardan faydalanılmıştır. Son bölümde yer verilen uygulama kısmında, bu faktörlerin üniversite iç denetim sistemlerindeki varlık düzeyleri, söz konusu

kurumlar içerisinde görev yapan iç denetçilerle yapılan anketler yoluyla belirlenmeye çalışılmıştır.

Bu tezde iç denetçiler açısından çalıştıkları kurumlardaki iç denetim faaliyetinin etkin çalışması için gerekli faktörler belirlenmiş ve bu faktörlerin kurum içerisinde etkin bir iç denetimin gerçekleştirilmesini sağlayacak düzeyde olup olmadığı sorusuna cevap bulunmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda iç denetçilerin mesleki tecrübe düzeylerindeki değişimin bu faktörlerle arasındaki ilişki incelenmiştir.



1. İÇ DENETİM KURAMSAL ve KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Denetim Kavramı ve Gelişimi

1.1.1. Denetim Kavramı

Denetim; bir organizasyonun yapısı ve faaliyetlerinin, önceden belirlenmiş hedef ve standartlara göre uygunluğunun araştırılması, sorgulanması ile elde edilen kanıtların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesidir. Başka bir ifadeyle elde edilen sonuç ve bulguların, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacı ile sistematik ve disiplinli bir şekilde değerlendirilerek elde edilen sonuçların ilgili taraflara iletilmesi işlemi olarak tanımlanabilir (Köse Ö. , 2007, s. 5).

Diğer bir tanıma göreyse denetim; ekonomik faaliyetlere ve olaylara dayalı sonuçların, önceden tanımlanmış standartlar ve ilkeler çerçevesinde, tarafsız bir şekilde elde edilen bilgi ve kanıtlarla değerlendirerek, gelecekte karşılaşılması muhtemel kayıp ve hataların önlenmesi amacıyla ilgili taraflara bulguların iletilmesi sürecidir (Aytuna, 1986, s. 9).

Modern anlamda denetim, olasılık ve görelilik usulleriyle tanımlanmış amaç ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların; verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmektir (Uzay, 1999, s. 6).

Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts) raporundaysa denetim;

“Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla, kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve ilgili kullanıcılara iletmek amacı ile nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir.” (Erdoğan M. , 2008, s. 1) şeklinde tanımlanmıştır.

Türk Dil Kurumuna (TDK) göre denetim ise, bir organizasyondaki faaliyetlerin ve uygulamaların önceden belirlenmiş standartlara, yasa, tüzük ve yönetmeliklere uygun yapıp yapılmadığının belirlenmesi amacı ile bir uzman tarafından kanıtlar toplanarak değerlendirme ve raporlanma sürecidir. Denetim, TDK tarafından aynı zamanda teftiş, murakabe etmek, revize etmek ya da kontrol etmek olarak da ifade edilmiştir (Türk Dil Kurumu, 2018). Ancak teftiş, murakabe, revizyon ve kontrol kavramlarının denetim kavramıyla aralarında farklar bulunmaktadır.

Teftiş, bir alanla ilgili belirlenmiş olan standartlara veya normlara uyulup uyulmadığının belirlenmesi için yapılan incelemelerdir. Denetimin daha genel bir araştırma olmasına rağmen teftişin daha spesifik durumlara uygulanır olması aralarındaki farkı ortaya çıkartmaktadır (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Kurt, Uzay , & Alagöz, 2014, s. 5). *Revizyon* kavramıysa kontrol için gerekli faaliyetlerden biri olarak tanımlanmaktadır (Aktuğlu, 1996, s. 6). Bu anlamda genellikle finansal olayların ve vergi hesaplarının gözden geçirilerek tekrar incelenmesidir. Çoğunlukla tamamlanmış muhasebe kayıtları sonrasında, hesapların vergi yasalarına ve kullanılan muhasebe sistemine uygunluğunun yeniden değerlendirilmesidir. Dolayısıyla revizyon; kontrol, teftiş ve denetleme süreçlerinin içinde, zorunlu olarak yapılan bir gözden geçirme sürecidir (Aktuğlu, 1996, s. 6). *Kontrol*, Fransızca kökenli bir kelime olup Osmanlıcadaki *Murakabe* kelimesinin karşılığıdır. TDK kontrol kavramını bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmak olarak tanımlamıştır (Türk Dil Kurumu, 2018). İşletmeler açısından kontrol kavramı, önceden belirlenmiş politikalar ve kararlar aracılığı ile işletmeyi belirlenen bir amaca ulaştırma gücünün işletmede mevcut oluşu olarak tanımlanabilir (Kepekçi, 1996, s. 9).

Yukarıda tanımlanan kavramlar arasında denetim kavramı yerine en fazla kullanılanı kontrol kavramıdır. Fakat denetim ve kontrol kavramlarını birbirinden ayıran temel farklar bulunmaktadır. Kontrol, eşzamanlı yürütülürken; denetim, söz konusu faaliyet sona erdikten sonra yapılır. Kontrolün sürekliliği gerekirken; denetim, başlangıcı ve sonu olan bir işlemdir. Kontrol, bilişim teknolojileri destekli uygulanabilirken; denetimde insan gereksinimi bulunmaktadır. Kontrol faaliyeti esnasında bağımsızlık ihtiyacı bulunmazken, denetim faaliyetinin mutlak

bağımsızlığa gereksinimi vardır. Kontrol, organizasyon ki herkes için ve herkesin katılımı ile yapılabilirken; denetim, organizasyondaki belirli insanlar tarafından yapılır. Kontrol sürekliliği dolayısıyla daha soyut bir kavramken; denetim, başlangıcının ve bitişinin olması ve sonunda elde edilebilecek bilgiler sebebi ile daha somut bir faaliyet halini almaktadır. (Uzay, 1999, s. 6); (Uyar, 2009, s. 6); (Yılcı, 2015, s. 10).

Yukarıdaki tanımlar göz önüne alındığında denetim; organizasyonlardaki bilgi ya da faaliyetlerin, yönetimlerce belirlenmiş kural, tüzük ve yönetmeliklerle, kanun veya üst kurulların belirlediği standartlara uyulup uyulmadığının, sistematik ve disiplinli bir şekilde kanıtlar toplanarak analiz edilme ve değerlendirme sürecidir. Bununla birlikte denetim, sunduğu raporlar ile organizasyonun, yönetim ve kontrol yapılarının ilgili menfaat sahipleri karşısında daha güvenilir ve tutarlı bir konuma gelmesini de desteklemektedir.

1.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Kayıt hatalarını, finansal hileleri, ticari ve ticari olmayan organizasyonlardaki dolandırıcılık düzeylerini azaltmak veya sonlandırmak için gerek duyulan bağımsız doğrulama araçlarına ihtiyaç duyulması denetime duyulan talebi doğurmuştur. (Ramamoorti, 2003, s. 3).

Denetimin faaliyetlerinin başlangıcı ise M.Ö. 3500'lü yıllara dayanmaktadır. Eski Mezopotamya uygarlığının finansal kayıt işlemlerinde rakamların kenarlarında küçük noktalama işaretleri bulunmuştur. Bu noktalama işaretleri kontrol sisteminin en eski halini oluşturmaktadır. Eski Mısır, Çin, Pers ve İbrani kayıtlarında da benzer sistemler bulunduğu gözlemlenmiştir. Eski Roma'da ise kontrol işlemi, bir yetkilinin başka bir yetkili tarafından tutulmuş olan kayıtları karşılaştırması şeklinde gerçekleştirilmiş ve bu sistem 'kayıtları işiten' çalışanlar şeklinde ifade edilmiştir. Sözel olarak yapılan bu onaylama işlemi fonlardan sorumlu yetkilileri hileli işlemlerden uzak tutmak amacı ile tasarlanmıştır (Sawyer, Dittenhofer, & Scheiner, 2005, s. 3-4). 13.yüzyılda İtalya'da ticaretin gelişmesi ile daha ayrıntılı bir kayıt sistemine ihtiyaç

duyulmaya başlanmıştır. Böylelikle bir tarafa borçların diğer tarafa alacakların yazılı olduğu, çift taraflı kayıt sistemi oluşturulmuştur (Sawyer, Dittenhofer, & Scheiner, 2005, s. 3-4).

Günümüzdeki denetim anlayışının temelleri, İngiltere'deki Sanayi Devrimi sırasında atılmıştır. Şirketler bu dönemde, finansal kayıtlarının incelenmesi için muhasebeciler istihdam etmişlerdir. Denetim, bu dönemde işitilerek doğrulanmasından muhasebe defterlerindeki yazılı kayıtların, belgelenmiş kanıtlar olarak incelenmesi faaliyetine evrilmiştir (Ramamoorti, 2003, s. 3).

Sanayi devrimi sonrasında denetim, yaşanan dönemin beklentilerini karşılayabilmek için farklı değişimler ve gelişimler göstermiştir. Öyle ki; 1900'lü yıllara kadar olan dönemde muhasebe kayıtları ve belgelerindeki hata ve hileleri bulmaya ve engellemeye yönelik çalışmalar 'Belge Denetimi' ile sağlanmaya çalışılmıştır. 1900-1930 yılları arasında organizasyonların finansal tablolarında sunduğu bilgilerin doğruluğunun incelenmesi 'Mali Tablo Denetimi' yoluyla gerçekleştirilmiştir. 1930-2000 yılları arasında organizasyonlarda uygulanmakta olan muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin hazırlanan tüm finansal tabloların ve kontrol uygulamalarının garantörü olduğu düşünülmesinden dolayı bu sistemlerin güvenilirliklerine ve yapısına odaklanan 'Sisteme Dayalı Denetim' anlayışı geliştirilmiştir. 2000'li yıllarda bilişim teknolojileri alanındaki gelişmeler, denetim faaliyetlerinin sadece muhasebe kayıtları ve belgeleri üzerinden yapılamayacağını, diğer işletme faaliyetlerinin de denetim kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini düşündürmüştü ve böylelikle 'Yönetim Denetimi' dönemi başlamıştır. Günümüzde ise dünya çapında ortaya çıkan büyük muhasebe skandalları sebebiyle organizasyonların risk ve fırsat kavramını benimsemesi sonucu 'Risk Odaklı Denetim' anlayışı ortaya çıkmış ve kullanılmaya devam etmektedir (Haftacı, 2014, s. 2);(Mil, 2016, s. 18).

1.1.3. Denetimin Özellikleri ve İlkeleri

Yapılan denetim tanımlarına baktığımızda denetim faaliyetinin bazı özelliklere sahip olduğunu görülmektedir. Bu özelliklere ve kapsamlarına kısaca aşağıda yer verilecektir.

Denetim bir süreçtir: Denetim, nesnel, uygun ve yeterli kanıtları toplayan, bu kanıtların analiz ederek sonuçları değerlendiren ve bu değerlemenin sonucunda bir denetim görüşüne ulaşan ve bu görüşü rapor halinde ilgili taraflara ileten bir süreçtir (Güredin, 2014, s. 11). Denetim planlı, anlamlı ve bilimsel olarak bilgi toplama ve karar verme sürecidir (Erdoğan M. , 2002, s. 56).

Denetim iktisadi olaylarla ilgili iddiaları kapsar: Bu özellik muhasebenin iktisadi bilgilerini teşhis etme, ölçme ve raporlama işleminin olduğunu ifade eder ve denetçi tarafından bir denetim faaliyetine başlarken denetlediği işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki iddiaları içerir (Güredin, 2014, s. 11).

Denetim önceden saptanmış ölçütlere uygun olarak yapılır: Denetim görevini üstlenen denetçiler, denetim işlemi sırasında yasama organı tarafından konulan kurallar, bütçeler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yönetim tarafından ortaya konulan ölçütleri baz alarak, denetim işini bu kurallara ve standartlara göre yaparlar. (Kaval, 2005, s. 3).

Denetim uygunluk derecesine sahiptir: Yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlere uygunluğunu belirleyen ölçü, denetimdir (Kaval, 2005, s. 3).

Denetim bağımsızdır: Denetim faaliyeti denetçinin önyargılarından sıyrılarak, tarafsız bir şekilde kanıt toplayıp bu kanıtları değerlendirmesi ve bağımsız bir şekilde sonuçları değerlendirilerek gerekli birimlere iletmesidir (Bozkurt, 2015, s. 30).

Denetim tüm menfaat sahipleri içindir: Denetim işlemi, sadece yönetimin iddiaları üzerine değil, tüm menfaat sahiplerinin (ortaklar, işletme yöneticileri, kredi verenler, devlet kurumları ve kamuoyu) çıkarlarını gözetmek adına yapılan ve denetim raporlarının tüm menfaat sahipleri ile paylaşılmasını gerektiren bir süreçtir (Güredin, 2014, s. 12).

Sonuçları bildirme (rapor) denetimin son aşamasıdır. Denetçi incelemeyle ilgili sonuçlarını, görüş ve önerilerini yazılı bir rapor yoluyla açıklamaktadır (Kaval, 2005, s. 4).

Denetim işinin sonucunda ortaya çıkacak denetim görüşünü destekleyecek uygun ve yeterli kanıtlar toplayabilmek için uygulanacak denetim işinin sahip olması gereken temel ilkeler bulunmaktadır. Bunlar;

- Tamamlık: Tüm işlem ve olayların kayıtlara geçirilmesidir.
- Gerçeklik: Kaydedilen tüm işlem ve olayların ilgili dönem içinde gerçekleşmiş olmasıdır.
- Doğruluk: Kaydedilen işlemlerin gerçeğe uygun hesaplanması, değerlendirilmesi ve ölçülmesidir.
- Kanunilik: Yasal düzenlemeler ihlal edilmemiş olmasıdır.
- Açıklık: Kaydedilen işlemlerin sınıflandırılmasının anlaşılır ve ait olduğu hesaba dâhil olmasıdır (Erdoğan M. , 2002, s. 57).

1.1.4. Denetim Türleri

Denetim türleri çok farklı şekillerde tasnif edilmekle birlikte, yapılabilecek sınıflandırmaların birkaçını şöyle sınıflandırmak mümkündür: kapsamına göre, genel amaçlı ya da özel amaçlı denetim, amacına göre; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi, yapılış nedenine göre; zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim, uygulama zamanına göre ise sürekli denetim ve ara dönem denetimi. Ayrıca denetimi yapan denetçinin statüsüne göre, yüksek denetim, bağımsız denetim ve iç denetim sınıflandırması mevcuttur. Bu çalışmanın konusu olan iç denetimse, denetimi yapan denetçinin statüsüne göre yapılan sınıflandırmada türüne dahil olmaktadır.

Denetim; denetimi yapan denetçinin statüsüne göre ya da yapılan denetimin statüsüne göre üçe ayrılır. İç denetçilerin gerçekleştirdiği iç denetim, bağımsız denetçilerin ya da kamu denetçilerinin gerçekleştirdiği dış denetim ve parlamentolar adına kamu denetçilerinin gerçekleştirdiği yüksek denetim (Bayrakçı & Demirel , 2017, s. 54).

Yüksek denetim; Gücünü ülkenin anayasasından almakla beraber çoğunlukla finansal ve kurumsal bağımsızlığa sahip birimler tarafından, ülkenin parlamentosu adına yapılan denetim türüdür (Köse Ö. , 2007, s. 18).

Dış denetim; kurumun dışında yer alan ve kurumdan bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim türüdür. Denetim faaliyeti, işletmenin finansal tablolarının ve faaliyetlerinin ilgili mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun incelenerek, denetim raporunun ilgili taraflara sunulmasıyla gerçekleştirilir (Köse Ö. , 2007, s. 16-17).

İç denetim; Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin yeterlilik ve etkinliğini değerlendirir ve gelişimini destekler. Aynı zamanda kurum kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik amaçları çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığını ve kurum faaliyetlerinin mevcut mevzuata uygunluğunu denetler.

1.2. İç Denetim Kavramı ve Tarihsel Süreçte Gelişimi

Moeller iç denetimi; kurumun faaliyetlerinin, yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini denetleyen, kuruma hizmet amacı ile kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak tanımlamaktadır (Moeller, 2009, s. 11).

Daha genel bir deyişle iç denetim; kurum faaliyetlerinin yönetimin oluşturmuş olduğu politikalara, planlara, programlara ve kanun koyucunun belirlediği yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirdiği söylenebilir (Özer H. , 1997, s. 201).

En geniş ve kapsamlı iç denetim tanımlarından birini yapan ve iç denetimin kurucularından olan Sawyer'a göre iç denetim bir kurumdaki; finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığının, kurumun karşılaşılabileceği risklerin tanımlanmış ve en asgari düzeye indirgenmiş olup olmadığının, dış düzenlemelerin ve kabul edilmiş iç politika ve prosedürlerin takip edilip edilmediğinin, kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının, kurumun hedeflerine etkin bir şekilde ulaşip ulaşılmadığının belirlenmesi ve kurum yöneticilerinin ve diğer üyelerinin görev ve sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmede yardımcı olmak amacı ile kurum içerisindeki çeşitli faaliyetlerin ve kontrollerin sistematik ve objektif bir değerlemesidir (Sawyer, Dittenhofer, & Scheiner, 2005, s. 10).

İç denetim, bir organizasyonun varlıklarının korunması amacı ile faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini, finansal ve operasyonel bilgilerinin güvenilirliğini, faaliyetlerin yasalara ve düzenlemelere uygunluğunu belirleyecek kontrollerin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirir (Başpınar, 2006, s. 25).

İç denetimin dünyadaki bilinen otoritesi ve temel eğitmeni İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) tanımına göre iç denetim, *“bir kuruluşun faaliyetlerini iyileştirmek ve geliştirmek için oluşturulan bağımsız ve tarafsız bir bilgi alma-danışma faaliyetidir. İç denetim, risk yönetiminin etkinliğini, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle, bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardım eder”*.

IIA'nın dünyanın genelindeki iç denetim mesleğinin standartlarını belirlerken aynı zamanda resmi iç denetim uygulama rehberi olan Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesinde (UMUÇ) *“iç denetim; kontrol, öz değerlendirme, danışmanlık veya yolsuzluk/suiistimal incelemesi görevleri ya da gözden geçirme faaliyetlerinden oluşur. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”*.

İç denetim; T.C. mevzuatında önemli bir yeri olan ve iç denetim uygulamalarını kamu sektörü için düzenleyen 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu 63'üncü maddesinde; *“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 faaliyeti”* olarak tanımlanmaktadır.

İç denetim kavramı farklı kaynaklarda birçok farklı şekilde tanımlanmıştır. Bu tanımlar iç denetime farklı açılardan baksalar da temelde ortak olarak iç denetimin, işletmenin bünyesinde oluşturulmuş, işletmeyi üst seviyelere taşıma hedefi barındıran, varlıkları korurken kaynakların etkin kullanımını amaçlayan, işletmenin kurumsal kimliğini güçlendirmek için kontrolleri, risk yönetimini ve kurumsal yönetim süreçlerini denetleyen ve yönetime danışmanlık yapan, bağımsız ve tarafsız bir değerlendirme fonksiyonu olduğunu belirtmişlerdir.

Yukarıdaki tüm tanımlara dayanarak iç denetimin; temelde kurumun varlıklarını koruyarak kuruma hizmet amacı taşıdığını söylemek mümkündür. Bağımsız ve tarafsız bir şekilde, kurumun mali bilgilerinin doğruluğu ve operasyonel süreçlerinin, etkin ve verimli bir şekilde devam edip etmediğini, kurumun risk yönetimi, kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliklerinin değerlendirildiği, yasa koyucunun ve yönetimin belirlediği mevzuata, standartlara, yönetmeliklere ve planlara uyulup uyulmadığının kontrol edildiği, kurumun yönetimi için, kurum içi danışmanlık ve sorumlu olduğu tüm menfaat sahipleri içinse, güvence hizmeti sağlayan, kurum içinde yönetim tarafından oluşturulan bağımsız ve tarafsız denetim birimlerinin sistematik ve disiplinli bir şekilde gerçekleştirdikleri ölçme ve değerlendirme işidir.

İç denetimin tarihsel gelişimine baktığımızda; yapılan iş faaliyetlerinin boyutları, kapsamı ve karmaşıklıkları arttıkça yönetim birimleri için, karar vermede kullanılacak finansal bilgiyi doğrulayacak ve güvence fonksiyonunu üstüne alabilecek bir birim ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Böylece zamanla işletme yönetimleri, yalnızca yapılan işin etkinliğini değil, aynı zamanda çalışanlarının dürüstlüğüne değerlendiren bazı araçlara ihtiyaç duymuştur (Mautz, 1964). 20. yüzyılın başlarında, yasal düzenlemelerin etkisi ile işletmelerin çeşitli ve farklı hacimlerdeki faaliyetlerinden elde edilen sonuçların takip edilmesini sağlayan ve maliyet açısından dış denetime göre daha avantajlı olan iç denetim birimleri kurulmuştur (Moeller, 2009, s. 5).

Her ne kadar Avrupa'nın muhasebeleştirme ve denetleme sistemleri Amerika kıtasına birkaç yüzyıl sonra ulaşmış olsa da modern iç denetim anlayışı, II. Dünya Savaşından sonra Amerika Birleşik Devletleri'nde başlayıp gelişmiştir (Sawyer, Dittenhofer, & Scheiner, 2005, s. 4). Modern iç denetim anlayışının ABD'de doğmasında 1933 yılında çıkarılan Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 yılında çıkarılan Borsa Yasası aracılığıyla ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nun (SEC) kurulması gibi birkaç önemli olay belirleyici olmuştur. Düzenleyici işlem yapma yetkisi olan SEC, kendisine kayıtlı işletmelerin bağımsız denetçiler tarafından incelenmiş mali tablolar sunmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu gereklilik ise işletmelerin iç denetim birimleri kurmalarına yol açmıştır. Ayrıca SEC kuralları, iç kontrol prosedürlerine verilen önemi arttırırken;

sınırlı işlem örnekleri ile yapılan denetimi zorlaştırmıştır (Moeller, 2009, s. 5). Bir diğer önemli olay ise Victor Z. Brink'in modern iç denetime neden ihtiyaç olduğunu anlattığı 'Modern Internal Auditing' başlıklı bitirme tezini yayınlanmasıdır (Ramamoorti, 2003, s. 5).

İç denetim anlayışının doğuşu için en önemli gelişme ise 1941 yılında ABD'de İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA)'nın kurulmasıdır. Çünkü iç denetimin, organizasyonlarda kullanılmaya başlanması ile mesleğin gelişmesi ve örgütlenmesi IIA ile mümkün hale gelmiştir (Yılancı, 2015, s. 15). IIA, iç denetim standartlarının oluşturulması, iç denetçilerin eğitim, sertifikasyon ve faaliyetlerinin sınırlarının çizilmesi ve iç denetim mesleğinin profesyonelleştirilmesi gibi uygulamalara dair çalışmalarını kurulduğu tarihten bu yana devam ettirmektedir (Chun, 1997, s. 247).

IIA'nın iç denetim mesleğine dair ilk rehberi, 1947 yılında yayınlanmış olan İç Denetçi Sorumlulukları Bildirgesidir (The Statement of Responsibilities of Internal Auditor). Bildirgede iç denetimin önceliğinin kurumun muhasebe ve finansal konuları olmasına rağmen; faaliyet alanı ile ilgili olan konuların da çalışma alanına dahil olduğu belirtilmiştir (Ramamoorti, 2003, s. 5). Bu yıllarda iç denetim, bağımsız denetimin kurum içindeki bir kolu olarak görülmekte ve denetimin çoğunlukla muhasebe uygulamaları ve finansal olayları ve bunların denetimini kapsamaması gerektiği düşünülmekteydi (Chun, 1997, s. 247). 1957 yılında yayınlanan İç Denetim Sorumlulukları Bildirgesi (The Statement of Responsibility of Internal Auditing) ise iç denetimi, muhasebe, finans ve kurumun diğer faaliyet alanlarında yönetime yardımcı olmak amacıyla; kurum içinde kurulmuş bağımsız değerlendirme faaliyeti olarak tanımlamıştır (Kowalczyk, 1987, s. 2). Amerika'da 1977 tarihli Foreign Corrupt Practices Act, halka açık şirketlerin makul güvence sağlayacak bir iç kontrol sistemi kurarak, varlıklarını ve finansal işlemlerini ayrıntılı ve doğru bir şekilde gösterecek muhasebe sistemlerinin işlerlik kazanmasını öngörmekteydi (Moeller, 2009, s. 27).

1978 yılında revize edilmiş iç denetim tanımı ile birlikte ilk Mesleki Uygulama Standartları yayınlanmıştır. Standartlardaki iç denetim tanımı şu şekildedir;

“İç denetim, kuruma hizmet etmek amacı ile kurum içerisinde kurulmuş olan bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir. Diğer kontrollerin etkinliğini ve yeterliliğini inceleyen ve değerleyen bir kontrol faaliyetidir. İç denetimin amacı, kurum çalışanlarına sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirirken yardımcı olmaktır. Bu amaçla iç denetim, kurum çalışanlarına kurumun incelediği konularla ilgili analiz, değerlendirme, öneri, bilgi ve danışmanlık sunar. Bunlarla birlikte denetimin amacı uygun maliyet ile etkin iç kontrolü teşvik etmektir.” (Ramamoorti, 2003, s. 6).

Bu yeni tanımla birlikte iç denetim, sadece muhasebe ve finansla dayalı amaçlar taşıyan yönetime, kurumun tüm faaliyet alanlarında yardımcı olmayı amaçlayan bir süreç haline gelmiştir. 90’lı yıllarda uluslararası şirketlerde yaşanan skandallar, teknolojik gelişmeler, artan rekabet ortamı ve risklerin yönetilmesi gerekliliği, iç denetime geçmiş işlemlerin incelenmesinden, kurumun maruz kalabileceği riskleri öngörme, bunlar için gerekli önlemlerin alınması için yönetime destek olma işlevi vermiştir.

1999 yılında, IIA yayınladığı İç Denetim Mesleki Uygulama Standardı’nda iç denetimin tanımı;

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştiren ve onlara değer katan, bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesine sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur.” şeklinde detaylıca tanımlanmıştır.

Yeni tanımı, iç denetimin kurum içindeki rolünü önemli ölçüde değiştirmiştir. Tanımı incelediğimizde;

- Güvence ve danışmanlık fonksiyonunun tanımdaki en önemli değişiklik olduğu göze çarpmaktadır. Bu değişiklik ile iç denetimin klasik denetim fonksiyonunun bir parçası olan güvence verme işlevinin yanında eğer istenirse yönetime danışmanlık fonksiyonunu üstlenebilmesini sağlamıştır.
- Bağımsız ve tarafsız olma; tanıma göre iç denetim faaliyeti yürütülürken iç denetçiler bağımsız olmalıdırlar. Tanımda bahsedilen bağımsızlık, iç denetim biriminin kurum hiyerarşisinde bağımsız olabileceği bir konumu işaret etmektedir. Daha önceki tanımlarda bulunmayan tarafsızlık ibaresi ise bu tanımda eklenmiştir. İç denetim faaliyetinin tarafsızlığı, iç denetçinin iç

denetim sürecini gerçekleştirirken aldığı kararlarda veya yaptığı işlemlerde objektif davranmasını vurgulamaktadır.

- Kurumun faaliyetlerine değer katma ve geliştirme; daha önceki tanımlarda iç denetimin temel görevi yönetime hizmet etmekken, bu tanım ile birlikte hizmet etmek ifadesi değer katma ve geliştirme olarak ayrıntılandırılmıştır.
- Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi; tanımla birlikte iç denetimin çalışma alanına dahil edilmiştir.
- İç denetimin tarihsel süreç içerisindeki gelişimi; işletme varlıklarının korunması, muhasebe ve finansal faaliyetlerin denetimiyken doğrudan işletme etkinliğini değerlemeye ve bu değerlemeyi gerçekleştirirken karşılaştığı sorunlar için çözüm önerileri üretme noktasına kadar ilerletilmiştir (Uyar, 2009, s. 55-56);(Adiloğlu, 2011, s. 7); (Yılcı, 2015, s. 19-20).

İç denetimin dönemin gerekliliklerine göre gelişim göstermesi ile birlikte iç denetimin yukarıda bahsettiğimiz üzere değişen tanımı ile birlikte iç denetimin amacı ve kapsamı da değişmiştir.

Tablo 1.1.: İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı (Yılcı, 2015, s. 20).

Süreç	Amaç	Kapsam
1950'li yıllar	İşletme varlıklarının korunması	Mali kayıt kontrolü
1960'lı yıllar	İşletme verilerinin güvenilirliğinin sağlanması	Finansal ve uygunluk denetimlerinin yapılması
1970li yıllar	İşletmenin finansal ve finansal olmayan verilerinin güvenilirliğini sağlamak	Faaliyetlerin finansal ve uygunluk denetiminin yapılması
1980'li yıllar	İşletmenin finansal ve finansal olmayan verilerinin güvenilirliğini sağlamak	Tüm faaliyetlerin, süreçlerin ve kontrollerin etkinliğinin denetlenmesi
1990'lı yıllar	İşletme amacına ulaşmada yönetime yardımcı olmak	İşletmenin iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin denetlenmesi
2000'li yıllar	İşletme amaçlarına ulaşmada yönetime yardımcı olmak	Tüm kurumsal, kontrol ve risk yönetimi ile ilgili süreçleri denetleyerek işletmeye artı değer katma

1.3. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

İç denetim fonksiyonunun işletme varlıklarının korunmasıyla yani finansal kayıtların kontrolüyle başlayan amacı, işletmenin amaçlarına ulaşırken yönetimine her açıdan yardımcı olma düzeyine kadar gelişmiştir. Bununla birlikte işletmenin kontrol ve risk süreçleri ile kurumsal yönetimini içine alarak genişleyen iç denetimin amaçları ve kapsamı daha ayrıntılı bir şekilde aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

1.3.1. İç denetimin amacı

İç denetimin tanımlandığı ilk yıllara baktığımızda, amacının kurum yöneticilerine yardımcı olmak için finansal durumu korumalarına hizmet ettiğini gözlemlemek mümkündür. Sonrasında, bu amaçların finansal alanlarla kalmayıp kurumun faaliyet alanlarının etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesine doğru bir üst seviyeye çıktığı görülmektedir (Yılancı, 2015, s. 16). Mevcut durumdaysa iç denetim; yönetime, kurumsal yönetim kalitesinin sağlanması, kurumun karşılaştığı risklerin yönetilmesi ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin denetlenmesinde yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda yönetime, bağımsız ve tarafsız güvence sağlarken; danışmanlık hizmeti de sunan kurmay bir birim olarak konum alması gerekliliği ortaya çıkmıştır. İç denetimin amaçlarını sıralamak gerekirse;

- Yönetim ve kontrol standartlarını araştırarak yönetime yardımcı olmak,
- Yönetim tarafından belirlenmiş standart ve prosedürlerin uygulanıp uygulanmadığını tespit etmek,
- İşletmenin yasal mevzuata uygun hareket edip etmediğini tespit etmek,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin belirlenmesi ve etkinliğin ve verimliliğin artırılması için yönetime danışmanlık hizmeti vermek,
- Faaliyet sonuçlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,

- İşletme çalışanlarının kurumsal yapıya uyumunu sağlamak ve çalışmalarında kurumsal yapıya uyum için danışmanlık yapmak,
- İşletmenin karşılaşılabileceği riskleri belirlemek, tanımlamak ve risklerin yönetilmesini ve izlenmesini temin etmek,
- İşletmenin veri ve kayıtlarının korunmasını sağlamak,
- İşletme yönetiminin başarısını takip etmek,
- İşletmede ortaya çıkabilecek hata ve hileleri bulmak, hata ve hile olasılığını en aza indirilmesini sağlamak,
- İşletmenin iç kontrol yapısı, kurumsal risk yönetimi ve kurumsal yönetim alanlarında değerlendirmelerde bulunmak,
- İşletmenin kurumsal yönetimini daha kaliteli hale getirmek,
- İşletmenin kendisi ve faaliyetleri hakkında sunduğu bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu hakkında makul güvence vermek ve bilgiye ulaşmak isteyenlerin bu bilgilere ulaşımını mümkün kılmak (Türedi, Karakaya, & İldem, 2015, s. 64-65).

1.3.2. İç denetimin kapsamı

İç denetimin kapsamı, kurumun bulunduğu ülkeden, yapısına, faaliyet alanına ve büyüklüğüne göre değişebilir. Fakat genel olarak; varlıkların muhafazasının ve kaynakların etkin ve verimli kullanımının değerlendirilmesini, finansal işlemlerin ve raporların doğruluğunu, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını, faaliyetlerin ve kontrollerin etkinliğini kapsamakta ve uygulamaların, mevcut mevzuat, standart ve prosedürlerle uygunluğunun ölçümünü içermektedir (Uzay, 1999, s. 12); (Dittenhofer, 2001, s. 444). Bunlara ek olarak yaşanan ulusal ve uluslararası düzeydeki muhasebe skandalları sonrasında, iç denetimin kapsamı, iç kontrol değerlendirme faaliyetinden, kurumsal yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin incelenmesini ve değerlendirmesini kapsayacak şekilde genişlemiştir. Yine gelişen teknoloji sebebiyle, bilişim teknolojilerinin kurum faaliyetleri esnasında aktif şekilde kullanımı, bilişim teknolojileri süreçlerinin denetimini de iç denetimin kapsamı içine almıştır (Özbek, 2012, s. 22).

IIA'nın yayınladığı Standartlarla temel görevlerinin yanına danışmanlık fonksiyonunun eklenmesi ile iç denetim kapsamı da genişlemiştir. Bu genişleme kurumun stratejik hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak için yönetime danışmanlık hizmetinin de verilmesiyle sağlanmıştır. Basel Komitesi İç Denetim Raporuna göre iç denetim; iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi, risk yönetim prosedürlerinin ve risk değerlendirme metodolojilerinin etkinliği ve uygulanması, muhasebe kayıtları ve finansal raporlar ile finansal bilgi sistemlerinin doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi, düzenleyici ve denetleyici otoritenin kural, politika ve usullerine uyumun kontrolü alanlarını kapsamaktadır (Basel Komitesi, 2000, s. 3).

1.3.3. İç denetime duyulan ihtiyacın nedenleri

Tarihsel süreçte denetime duyulan temel ihtiyacın nedeninin işletme varlıklarının kontrolü, muhtemel hata ve hilelerin bulunması ve gerçekleşmeden önlenmesi görmek mümkündür. Temelde iç denetime duyulan ihtiyacın nedenlerini; sorumluluk ve hesap verebilme, vekalet teorisi, danışmanlık, tasarruf ihtiyacı ve hata ve hilelere karşı korunma ihtiyacı olarak sınıflayabiliriz. Ancak ekonomiler büyüdükçe, işletmelerin sorumlu olduğu taraflar arttıkça ve işletmelerin hacim ve piyasa değerleri genişledikçe, iç denetime duyulan ihtiyacın nedenleri de farklılaşmaktadır.

Sorumluluk ve Hesap Verebilme

Görevlerin yerine getirilip getirilmediğinin sorgulanması ya da görevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olma 'sorumluluk ilkesi' denir (Ülgen, 1989, s. 8). Yöneticiler, sahip oldukları yetki ve sorumlulukların bir kısmını örgüt şemasında kendilerinden sonra gelen çalışanlara devredebilir. Bu devir sonrasında yöneticiler, çalışanların görevlerini etkin bir şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediği ve belirlenen hedeflerin parçası olan kişisel hedeflere ulaşip ulaşmadığı konusunda bilgi sahibi olmak isterler. İç denetçiler, yöneticilerin bu

ihtiyaçlarını karşılamak adına sistemlerin ve kontrollerin etkinliğini değerlendirerek, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı konusunda yöneticiye bilgi verirler (Alptürk, 2008, s. 30).

Yönetim kurulu üyeleri hem işletmenin paydaşlarına hem de kamuya olan sorumlulukları göz önüne alındığında, elde edecekleri güvenilir ve objektif bilgiyle üst yönetimi ve kararlarını değerlendirebilme yetisine sahiptir. Ancak; yönetim kurulu üyelerinin, işletme yönetiminin verdiği tüm kararları değerlendirebilmesi her durumda mümkün olmamaktadır. Bu noktada devreye giren iç denetçiler topladıkları bilgiler, gerçekleştirdikleri analizler ve sundukları raporlar ile yönetim kurulunun güvenilir ve objektif bilgi edinmesini sağlayarak yönetimin hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirmesini sağlar. (Uyar, 2009, s. 58).

Vekalet Teorisi

Yöneticiler, mesleki yeterlilik ve tecrübeleriyle, hisse sahipleri veya yatırımcıların vekilleri olarak işlerini sürdürmektedirler (Aksoy M. , 2008, s. 74). Vekalet kavramıysa daha fazla ücret alma güdüsü ile hareket eden yöneticilerle daha fazla kar elde etmek isteyen hisse sahipleri ve yatırımcılar arasında yaşanan çıkar çatışmaları sonucu ortaya çıkmıştır (Alptürk, 2008, s. 30); (Uyar, 2009, s. 58). Hisse sahipleri, yöneticilerin kaynakları etkin ve verimli kullanmadığı, kendi kişisel hedef ve çıkarlarını kurumun çıkarlarının önüne koyduğu gibi şüphelere kapılabilmektedirler. Böylesi durumlarda iç denetim çalışmalarıyla söz konusu şüpheler giderilebilmekte ve bu sayede çıkar çatışmalarının önüne geçilebilmektedir (Akarkarasu, 2000, s. 12).

Danışmanlık

Mesleki açıdan yeterli eğitime ve deneyime sahip bir iç denetçi, yönetime işletmedeki hata ve hileleri bulmak ve ileride tekrarlanmasını önlemek amacı ile

eğitim ve danışmanlık hizmeti verebilir (Uyar, 2009, s. 58). İ denetçiler herhangi bir idari sorumluluk almadan, işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve işletmeye değer katma amacı ile yönetime danışmanlık hizmeti verebilmektedir (IIA, 1999, s. 1999).

Tasarruf İhtiyacı

Profesyonel olarak yürütölen ve maddi kayıpları bulan, düzelten ya da en başından engelleyen denetimler sonucunda, işletmeler maddi açıdan büyük tasarruflar elde edebilmektedirler (Uyar, 2009, s. 58). Bu noktada iç denetim, işletme faaliyetlerindeki eksikleri bularak yönetime maliyet tasarrufu sağlamaktadır (Adiloğlu, 2011, s. 24).

Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

Finansal tablolarda meydana gelen yanlışlıklar hata ve hileler olmak üzere iki grup üzerinden değerlendirilebilir. Hatalar, bilinçli olmayan yanlışlıklardır. Kaydedilmesi gereken önemli bir ekonomik olayın, tutarın veya bir açıklamanın raporlara yanlış kaydedilmesi veya kaydedilmemiş olması sonucu ortaya çıkar. Hatalar, etkin bir iç kontrol sistemi tarafından kontrol altında tutularak en aza indirilmeye alışılırlar (Güredin, 2014, s. 132-133).

Hile ise çalışanlar, üst yönetim ya da üçüncü kişilerin bilinçli bir şekilde işletmeyi zarara uğratarak çıkar elde etme çabasıdır. Özellikle üst yönetimin, hileli finansal raporlama şeklinde gerçekleştirdikleri hileli işlemlerde, yöneticiler buldukları konum itibari ile mevcut iç kontrol sistemini kolayca aşabilir. Denetim alışması esnasında denetçiler, bu durumu göz önünde bulundurularak, söz konusu duruma göre bir denetim anlayışı benimsemesi gerekmektedir (Güredin, 2014, s. 134-140).

Hilenin, işletmelere verdiği zarar sadece mali yönüyle sınırlı değildir. Aynı zamanda işletmenin güvenilirliğini ve itibarını da zedeleyerek işletme ile çıkar ilişkisi olan tüm grupları etkilemektedir (Doğan & Kayakıran, 2017, s. 183).

1.4. İç Denetimin Unsurları

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştiren ve onlara değer katan, bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesine sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur.” (IIA, 1999)

Yukarıda yer verilen iç denetimin tanımı incelendiğinde, iç denetim faaliyetinin gerçekleşmesini sağlayacak temel unsurları ve iç denetimin içerik ve amacını yansıttığı görülmektedir. Bu tanımdan hareketle, iç denetimin unsurlarını şöyle sıralayabiliriz;

- İç denetim, bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir,
- İç denetim, kurum faaliyetlerini geliştirmek ve değer kazandırmayı hedeflemektedir,
- İç denetçiler, denetim faaliyeti esnasında tarafsız olmakla yükümlüdürler ve iç denetim faaliyeti bağımsızlık esas alınarak gerçekleştirilmelidir,
- İç denetim; risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerini etkin bir şekilde değerlendirebilecek sistematik ve disiplinli bir yaklaşım olmalıdır (Keleş, 2006, s. 261).

1.4.1. Güvence verme ve danışmanlık

Güvence hizmeti sunmak, iç denetim faaliyetinin geçmişten günümüze en temel görevidir (Özgül & Tarhan Mengi, 2016, s. 8). Uluslararası İç Denetim Standartlarında güvence hizmetleri (Assurance Services); kurumun risk yönetimi,

kontrol ve yönetim süreçlerine yönelik bağımsız bir değerlendirme sağlayabilmek amacıyla delillerin toplanması ve objektif olarak değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır (IIA, 1999). Güvence hizmetinin niteliğine ve kapsamına karar verecek olan taraf iç denetçilerdir. Hizmetin tarafları ise;

1. Denetlenen: Değerlendirilen sistemin ya da sürecin içinde bulunan ve konu ile doğrudan ilgili kişi veya gruplar,
2. Denetçiler: Değerlendirilmesi talep edilmiş sistem veya süreci değerlendiren kişi veya gruplar,
3. Denetim raporu kullanıcıları: Değerlendirilmiş sistem ve süreç ile ilgili bilgiyi kullanacak ve sağlayacak kişi veya gruplardır (Yurtsever, 2007, s. 44); (Özbek, 2012, s. 98).

İç denetim, yaptığı çalışmalarla sadece üst yönetime değil, kurumun tüm paydaşlarına bir güvence sağlamaktadır. İç denetim biriminin sağladığı güvence, yapılan değerlendirmeler ve bu değerlendirme sonuçlarının ilgili taraflara raporlanmasıyla gerçekleştirilir ve niteliği gereği makul düzeyde bir güvence sağlar (Uzun, 2014, s. 62).

Uluslararası İç Denetim Standartları'nda danışmanlık hizmetiyse, iç denetçilerin herhangi bir sorumluluk üstlenmeden, amacına ve kapsamına hizmeti talep eden tarafla ortaklaşa karar verdiği bir süreçtir. Bu hizmetin amacı, kurum faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak olan istişari faaliyetler ve bağlantılı hizmetlerdir (IIA, 1999). Danışmanlık hizmetinin niteliği ve kapsamına danışmanlığı talep eden taraf ve iç denetim birimi birlikte karar verir. Hizmetin tarafları ise;

1. Danışan: Hizmeti talep eden ve sonuçları alan kişi ve gruplar,
2. Denetçiler: Danışmanlık hizmetini gerçekleştiren kişi veya gruplardır (Adiloğlu, 2011, s. 9).

Amacı kurumun faaliyet ve süreçlerinin geliştirilmesi olan bir iç denetim faaliyetinde, danışmanlık hizmetinin göz ardı edilmesi, iç denetim faaliyetini bağımsız denetimden farksız kılacaktır. Bu sebeple, aslında hedefi etki ve sonuçları açısından yönetime yardımcı olmayı amaçlayan iç denetim faaliyetine ulaşmayı zorlaştıracaktır (Yurtsever, 2011, s. 17);(Şahin, 2011, s. 142).

Yapılan açıklamalar göstermektedir ki iç denetimin iki temel işlevi olan güvence verme ve danışmanlık hizmetleri arasında bazı farklar vardır. Bu farklılardan ilki sunulacak hizmetin amaç ve kapsamının güvence vermek ya da danışmanlık hizmeti sunmak olarak tanımlanmış olup olmamasıdır. İkinci farklılık söz konusu hizmetin niteliğinin ve kapsamının kimin tarafından belirlenmesidir. Üçüncü farklılık ise hizmetin gerçekleşmesi sırasındaki mevcut tarafların kim olduğudur (Özbek, 2012, s. 97).

1.4.2. Bağımsızlık ve tarafsızlık

Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre bağımsızlık; iç denetim faaliyetinin, sorumluluklarını yansız bir şekilde yerine getirme yeteneğini tehdit eden faktörlerden uzak olmasını ifade etmektedir (IIA, 1999, s. 24-28). Dolayısıyla bağımsızlık iç denetim faaliyeti ya da birimine dair bir kavramdır .

Tarafsızlık ise iç denetçilerin denetim görevlerini, çalışmalarının sonucuna inanarak ve çalışmalarının niteliğinden ödün vermeksizin gerçekleştirmelerine izin veren, yansız tutumu olarak tanımlanmıştır. İç denetçilerin denetim konusundaki yargılarını başkalarının yargılarına bağlamamaları, bu tutumu sağlayabilmek için gerekli görülmüştür (IIA, 1999, s. 24-28).

Bağımsızlık ve tarafsızlık; iç denetçilere ve yaptıkları çalışmalar sonucunda ortaya çıkan değerlendirmelerine duyulacak güveni tesis etmede önemli rol oynamaktadır. Yapılan bir iç denetim çalışması esnasında bağımsızlığın ve tarafsızlığın yitirilmesinin temel sonucu, iç denetimin kuruma sağladığı güvencenin geçerliliğinin zarar görmesidir (Özbek, 2012, s. 105).

1.4.3. Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak

İç denetim, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için bağımsız ve tarafsız olarak güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan, kurumun iç

kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğine ve yeterliliğine katkı sunmak amacı ile tasarlanmıştır (IIA, 1999).

İç denetimin görev tanımının içerisine bulunan kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi ve bu değerlemeler sonucu yönetime yardımcı olmak amacıyla değer yaratan bilgi üretme sürecini gerçekleştirerek kurum faaliyetlerini geliştirmesi ve katma değer yaratması ile üst yönetime ve diğer paydaşlara makul güvence sağlamasıdır (Kahyaoğlu, 2012, s. 9); (Özbek, 2012, s. 101).

İç denetim, ürettiği katma değer yaratan bilgi ile kurum yönetimine daha etkin karar alabilme imkânı sunmaktadır. Bununla birlikte raporlarıyla da kurum faaliyetlerini geliştirici ve var olan eksiklikleri giderici önerilerde bulunabilmektedir.

1.4.4. Sistematik ve disiplinli bir faaliyet olması

İç denetimin amacı, kapsamı, gerçekleştirilme yol ve yöntemleri, planlama aşamasından başlamak üzere iç denetimin yürütülmesi, sonuçların raporlanması ve sonuçların değerlendirilmesi ve izlenmesi aşamaları standartlar ve UMuÇ ile sistematik hale getirilerek garanti altına alınmıştır. İç denetimin sistematik ve disiplinli bir faaliyet olarak tanımlanması bunu ifade etmektedir (Özbek, 2012, s. 106-107). İç denetim faaliyeti, kurumun amaç ve faaliyetlerini gerçekleştirmek için sistemli ve disiplinli bir yaklaşım ile kurumun kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini arttırmayı hedeflemektedir (Akgül, 2002, s. 20).

2. İÇ DENETİMİN FAALİYET ALANI VE TÜRLERİ

2.1. İç Denetimin Faaliyet Alanı

İç denetimin temel amacı kuruma değer katmaktır. Bu amacı kurumsal yönetim süreçlerinin, risk yönetim süreçlerinin ve iç kontrol süreçlerinin etkin ve verimli şekilde işleyip işlemediğini değerlendirerek ve var olan süreçleri işletmenin bulunduğu sektöre, ihtiyaçlarına ve işletme yönetiminin belirlediği hedeflere yönelik iyileştirmeler yaparak gerçekleştirmektedir. Bu nedenle iç denetimin temel faaliyet alanı işletmenin bu süreçlerin işletme bünyesinde oluşturulması konusunda yönetime gereken desteği vermek ve sonrasında da bu süreçlerin değerlendirmesi, gelişiminin takibi ve denetimini işletmeye değer katmalarını sağlayacak şekilde gerçekleştirmektir. İç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinlikleri iç denetim faaliyetinin etkinliğinin de önemli bir göstergesidir.

2.1.1. Kurumsal yönetim denetimi

2.1.1.1. Kurumsal yönetim konusu ve tanımı

Yakın geçmişte yükselen dış yatırımlar, gelişen uluslararası ticaret anlayışı, çok uluslu şirketlerdeki artış ve küreselleşme; piyasaları uluslararası seviyeye çıkarmıştır. Bu olumlu gelişmelerin yanı sıra yeni rekabet şartları, ortaya çıkan öngörülemez ortamın kontrol altına alınması, Enron, WorldCom gibi şirket skandalları sonucu kaybedilen güvenin yeniden sağlanması ihtiyaçlarını doğurmuştur. Ülkelerin ekonomik bağlamda birbirlerine duyduğu ihtiyaç artmış, uluslararası düzeyde ortak kurallar ve ilkeler oluşturma çabası sayesinde kurumsal yönetimden bahsedilmeye başlanmıştır (Bekçi & Gör, 2015, s. 168-169).

Kurumsal yönetim; işletmelerin hissedarları, yöneticileri, çalışanları, işletmeye kredi sağlayanlar ve kamu için olabildiğince doğru ve güvenilir bilgi

sağlanmasını, aynı zamanda da bu bilgiyi sağlarken şeffaf olunmasını hedeflemektedir. Diğer taraftan da yukarıda bahsedilen tüm menfaat sahiplerinin çıkarlarının korunmasını, işletmenin etik kurallara ve ilkelere uymasının sağlanmasını ve işletmenin finansal olarak gerçek durumunun yansıtılmasını kurumsal yönetim anlayışı içinde hedeflenmektedir (Koçel, 2003, s. 469).

Her ülke hatta her işletme, kendi etik değerlerine ve hedeflerine yönelik bir kurumsal yönetim modeli uygulayabilir. Bu yüzden çok sayıda kurumsal yönetim modelinden söz etmek mümkündür. Bunlardan, Hissedarlar (Anglo-Sakson Modeli) ve Menfaat Sahipleri (Kıta Avrupası Modeli) modelleri en yaygın olarak kullanılanlardır. Hissedar modeli piyasa temelli bir model olup temel amacı, kar elde ederek hissedarların beklentilerini karşılamaktır. Menfaat sahipleri modelindeyse temel amaç, işletmenin uzun vadeli stratejik hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır (Ataman B. , Gökçen, Cavlak, & Cebeci, 2017, s. 164-165). Tüm kurumsal yönetim sistemlerinin güçlü ve zayıf yönleri olmakla beraber, etkin bir kurumsal yönetim anlayışına ulaşabilmek için şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri doğrultusunda hareket etmeleri gerekmektedir (Ataman B. , Gökçen, Cavlak, & Cebeci, 2017, s. 165). Ayrıca hangi model olursa olsun kurumsal yönetimin bir sistem olarak benimsenmesi hem ülkeler hem de işletmeler için önem teşkil etmektedir.

2.1.1.2. Kurumsal yönetimin amaç ve faydaları

Kurumsal yönetim uygulamalarını gerekli kılan sebepler mevcuttur. Bunları kurumsal yönetimin amaç ve faydaları başlıkları altında toplama mümkündür. Söz konusu temel amaçları;

- Üst yönetimin sahip olduğu yetki ve gücün yanlış şekilde kullanılarak kişisel çıkar elde etmenin önüne geçilmesi,
- Tüm hak sahiplerinin haklarının korunması,
- Hisse sahiplerine eşit ve adil davranılması,

- Tüm menfaat sahiplerinin işletmenin finansal durumu ve faaliyetleri ile ilgili doğru şekilde bilgilendirilmesi ile bu konularda işletmenin şeffaflığının sağlanması,

- Yatırımcılar ve diğer paydaşlar için gerekli olan bilginin tam ve zamanında sunulması,

- Üst yönetimin aldığı kararlar ve uyguladığı eylemler için tüm paydaşlara karşı sorumluluğundan kaynaklanan hesap verme gerekliliğinin sağlanması,

- Vekalet maliyetlerinin düşürülmesi,

- Yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarının net bir şekilde tanımlanması,

- Kurumsal yatırımcıların güveninin sağlanması, sermaye maliyetlerinin düşürülmesi, finansman kaynaklarına daha kolay erişim sağlanması,

- Yöneticiler ile yatırımcılar arasında çıkar dengesini sağlayacak kuralların belirlenmesi şeklinde sıralamak mümkündür (Aktan, 2006, s. 10-11);(Doğan M. , 2018, s. 85).

Yukarıda belirtilmiş amaçları taşıyan kurumsal yönetimin sağlayabileceği temel faydalar ise şunlardır;

- İşletmenin mevcut piyasa değerinde artış,

- İşletmenin kredi notunda artış ve kredi riskinde azalış ve bunlara paralel olarak yeni yatırımcıların güvenle işletmeye yönelmesi,

- İşletmenin finansman bulmasının kolaylaştırılmasıyla birlikte yeni yatırım fırsatlarının kaçırılmaması,

- İşletmenin rakipleri karşısında rekabet avantajı sağlaması,

- İşletmenin sağladığı güven ve şeffaflık sayesinde piyasadaki itibar artışı,

- İşletmenin sermaye maliyetinin düşürülmesi,

- Kaynakların etkin kullanımı,

- Çalışan kalitesinde yükseliş (Özgül & Tarhan Mengi, 2016, s. 27).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)'nün 2009 yılında yayınladığı Kurumsal Yönetim Pratik Kılavuzu raporunda kurumsal yönetimin işletmelere yukarıda bahsedilen faydalara ek olarak;

- Süreçlerin kurumsallaşarak belli bir rutin içinde ilerlemesiyle faaliyetlerin kişilere daha az bağımlı olarak devamı,
- Uluslar ve uluslararası kurumlar tarafından fark edilebilmek,
- İç kontrol ve karar alma süreçlerinin denetimleri de dahil olmak üzere tüm süreçlerde olumlu gelişmelerin gözlemlenmesi maddelerinden de bahsedilmiştir.

Tüm bu faydalar ile birlikte kurumsal yönetim anlayışının işletmelerde uygulanmasının elbette bir maliyeti bulunmaktadır. Fakat yukarıdaki faydalar göz önüne alındığında kurumsal yönetimin sağlayacağı faydaların, ortaya çıkaracağı maliyetlerden daha avantajlı olduğu söylenebilir (Zengin & Altıok Yılmaz, 2017, s. 692).

2.1.1.3. Kurumsal yönetime duyulan ihtiyacın nedenleri

Kurumsal yönetimin sahip olduğu kurallar ve yönetime sağladığı denetim ihtiyacının en büyük sebebinin yaşanan şirket skandalları, finansal krizler ve ekonomilerde yaşanan güvensizlikler olarak sıralamak mümkündür.

Günümüzde küreselleşmenin ve artan dış ticaret işlemleri ile yaşanan önemli ekonomik gelişmelere paralel olarak yanıltıcı ve yanlış bilgilerden kaynaklanan ekonomik krizler meydana gelmektedir. Ulusal ve uluslararası tüm finansal piyasaların birbiri ile ilişkili durumu, herhangi birinde ortaya çıkan bir krizin hemen hemen hepsini az ya da çok etkilemesine sebep olmaktadır (Kargı, s. 3). Bunun yanı sıra ABD’de yaşanan Enron ve WorldCom, İtalya’da patlak veren Parmalat ve Hollanda’daki Ahold skandallarının temellerinde, finansal raporda yapılmış hileler ve şirketlerin finansal durumlarının manipüle edilerek şişirilmesi sonucu belli grupların kişisel kazanç sağlama amacı yatmaktadır (Aktan, 2006, s. 11); (Memiş & Çetenak, 2012, s. 206). Skandallara konu olan şirketlerin yapılarına bakıldığında; sağlıklı işleyen bir kurumsal yönetim sisteminin ve etkin

şekilde faaliyet gösteren bir iç denetim biriminin olmayışı göze çarpmaktadır (Özgül & Tarhan Mengi, 2016, s. 29-30). Bu skandalların finansal piyasalara olan güveni azaltması sonucu, bu güvenin tekrar kazanımı için ihtiyaç duyulan adil, şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim anlayışı ihtiyacı doğmuştur. Kurumsal yönetimde bu bağlamda önem kazanmıştır (Kargı, s. 3).

2.1.1.4. Kurumsal yönetim ilkeleri

Kurumsal yönetim anlayışı her ülkenin kendi yasal düzenlemeleri ve işletmelerin ticaret anlayışlarına göre farklılık göstermektedir. Fakat ortak temel amaç olarak tüm menfaat sahipleri için sürdürülebilir değer yaratmaktır. Bununla beraber tüm kurumsal yönetim anlayışlarının uymak zorunda olduğu dört temel ilkedden bahsetmek mümkündür. Bu ilkeler; şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluktur (Alp & Kılıç, 2014, s. 1).

Şeffaflık

Şeffaflık ilkesi, işletmenin mevcut durumu hakkındaki bilginin doğru, ulaşılabilir ve anlaşılabilir olmasını ifade etmektedir (Dinç & Abdioğlu, 2009, s. 160). Sermaye piyasalarının güçlenmesi, tüm pay sahiplerinin işletme hakkında eşit bilgiye sahip olabilmesi, büyük pay sahipleri ve yöneticilerin geçmişte yaşanan skandallarda olduğu gibi işletmenin piyasa değerini düşürecek ve diğer pay sahiplerini zarara uğratacak hatalı kararlar almasının önüne geçilebilmesi ve kamunun şirketin mevcut hukuki kurallara uyup uymadığını denetleyebilmesi adına işletmelerin şeffaf olması gerekmektedir (Zengin & Altıok Yılmaz, 2017, s. 688).

Adillik

Adillik ilkesi gereğince, işletme tüm menfaat sahiplerine karşı aynı mesafede durarak eşit davranmalıdır (Zengin & Altıok Yılmaz, 2017, s. 688).

Hesap verilebilirlik

Kurumsal yönetim anlayışında, işletmenin yönetimi aldığı kararlar için sadece işletmenin genel kuruluna değil; tüm menfaat sahiplerine hesap vermekle yükümlüdür (Zengin & Altıok Yılmaz, 2017, s. 688).

Sorumluluk

Sorumluluk kavramı, işletmenin faaliyetleri sürdürülürken alınan kararlar ve uygulamalar, işletmenin ana sözleşmesi, yönetmelik ve mevcut yasalara uygun olma gerekliliğini ve bu uygunluğun denetime tabi olduğunu açıklamaktadır (Zengin & Altıok Yılmaz, 2017, s. 168).

2.1.1.4. Kurumsal yönetim iç denetim ilişkisi

Kurumsal yönetim; hesap verilebilirlik, şeffaflık, adillik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuş, temel amacı işletmenin mevcut durumunu korurken işletme faaliyetleri üzerinde iyileştirmeler yaparak, işletmeyi en iyi duruma getirmektir. İç denetim faaliyetiyse kurumsal yönetimin bu amacına ulaşması için, kurumsal yönetim ilkelerinin işletme genelinde benimsenmesine, uygulanmasına ve kurum kültürü haline gelmesine aracılık etmektedir (Türedi, Karakaya, & İldem, 2015, s. 67).

İç denetim faaliyeti, işletmeye dair kurumsal yönetim çerçevesinin bir unsuru olup kurum içerisinde sahip olduğu eşsiz konum sayesinde, kendisinin bir yandan bağımsızlığını muhafaza ederken diğer yandan kurumsal yönetim yapısını, dizaynını ve operasyonel etkinliğini resmi olarak değerlendirme fırsatı sunmaktadır (Özbek, 2012, s. 114).

2.1.2. Risk Yönetimi Denetimi

2.1.2.4. Risk tanımı ve türleri

2.1.2.1.2. Risk Tanımı

Risk kavramının ve risk ölçümünün tarihçesinin oldukça eskiye dayandığı bilinmektedir. Her ne kadar Yunanlılar karar alma süreçlerinde, risk ölçümünü günümüzden 2400 yıl öncesine kadar kullanmış olsalar da risk değerlendirmesi ve risk yönetimi kavramları, 30-40 yıl gibi bir süreçte bilimsel olarak anlam kazanmıştır (Aven, 2016, s. 10).

Risk kavramının kesinleşmiş bir tanımı bulunmamakla birlikte en geniş tanımı, bir olayın belirli koşullarda gerçekleşmesi muhtemel durumdan farklı olarak gerçekleşmesi olasılığıdır (Balıkçı, 2009, s. 33). Yine riski; kurumun belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşma çabası sırasında karşılaşılabileceği verilen görevlerin yerine getirilmesini engelleyen ya da istenmeyen zararlara sebep olan durum veya olaylar olarak da tanımlayabiliriz (İDKK, 2014, s. 8). Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün risk tanımlaması ise, kurumun veya kuruma ait stratejik, finansal ve operasyonel amaçların gerçekleşmesini engelleyecek her durumun gerçekleşme ihtimalidir (IIA, 1999).

Kurumsal açıdan riskleriyse, kurum faaliyet ve süreçlerini kurum içi ya da kurum dışı yollardan etkileyebilecek risklerdir (İDKK, 2014, s. 8). Kurumların bu istenilmeyen fakat gerçekleşme olasılığı bulunan olayların içinde, barındırdığı tehlike ve belirsizlik durumlarını olumlu bir açıyla kendi lehine çevirmeleri mümkündür. Yani risk kavramı, sadece tehlike ve belirsizlikten oluşmamakta aynı zamanda içinde fırsatları da barındırmaktadır (PriceWaterhouseCoopers, 2006, s. 8).

Risk beklenmeyen bir olay sonucu oluşuyorsa tehlikeyi, değişim sebebiyle oluşuyorsa belirsizliği, kurumun avantajları doğrultusunda yönlendirilmişse fırsatı ifade etmektedir (Kara & Sakarya , 2012, s. 73). Bu durumsa, ise riske nasıl yaklaşıldığına göre değişkenlik göstermektedir. Yani, geleneksel bakış açısında

risk; sadece kurum içindeki birimler bazında kontrol ve yönetimi yapılan, yönetimi operasyonel birimlerin sorumluluğunda olan, ölçümü kişinin bakış açısına göre değişen ve kaçınılması gereken olumsuz bir durumken; günümüzde kurumlar için risk; tüm kurum için bir bütün olarak yönetilen, kurum yönetiminin ve operasyonel birim yöneticileri tarafından yönetilen, objektif ve her an fırsata dönüşebilecek durumlardır (Özgül & Tarhan Mengi, 2016, s. 44).

2.1.2.1.2. Risk türleri

Kurumların karşılaşılabileceği riskler faaliyet gösterdikleri sektörlere ya da organizasyon yapılarına göre farklılık göstermekle birlikte en geniş sınıflamada kurumun karşılaşılabileceği riskleri beş farklı grupta sınıflandırabiliriz. Bu grupları; finansal riskler, operasyonel riskler, stratejik riskler, yasal riskler ve teknolojik riskler olarak sınırlamak mümkündür.

Finansal risk; işletmelerin varlıklarının artışlarındaki ivme düşüşü ya da direk varlık azalışı konusunda yaşayabileceği kayıpların olasılığıdır. Sürekli takip edilmeli ve kurum üzerindeki etkisinin ölçülmesi gerekmektedir (Bakkal, Tunç, & Kasımoğlu, 2016, s. 43).

Operasyonel risk; kurumun faaliyetlerini gerçekleştirirken, karşılaşılabileceği finansal riskler dışında kalan, oluşabilecek hata, hile ve aksaklıklar sebebiyle kurumun organizasyon, iş akış süreçleri, teknoloji ve çalışanlarıyla ilgili yaşayabileceği ve kurum için hem maddi kayba hem de itibar kaybına neden olabilecek risklerdir (Özgül & Tarhan Mengi, 2016, s. 45).

Stratejik risk; kurumun amaçladığı hedeflere ulaşmasını engelleyen, rekabet, müşteri istekleri, yeni gelişen trendler, politik ya da düzenleyici riskler gibi yapısal risklerdir (Kara & Sakarya, 2012, s. 74).

Yasal risk; kurum faaliyetleri ve uygulamalarının, mevcut yasa, düzenleme ya da genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleşmemesi sebebiyle ortaya çıkabilecek ve sonucunda mali ya da itibar kayıpları gerçekleşebilecek risklerdir (Özgül & Tarhan Mengi, 2016, s. 46).

Teknolojik risk; kurumlar faaliyetlerini geliştirirken ve gerçekleştirirken takip etmek ve elde etmekle yükümlü oldukları teknolojilere, kurumun imkanları dahilinde sahip olamama riskidir.

2.1.2.2. Kurumsal risk yönetimi (KRY)

Kurumların riskleri yönetmeye çalışmaların temelinde sahip oldukları varlıkları koruma güdüsü bulunmaktadır (Özsoy, 2012, s. 171). Yani kurumun temelde yönetmeye çalıştığı risk finansal risktir (Özgül & Tarhan Mengi, 2016, s. 51). Fakat günümüzde risk kavramının yasal bir çerçeveye oturmuş olması, hızla değişen yasal ve piyasa çevresi ve yapılan çalışmalar sonucunda kurumun karşılaşabileceği ve zarara uğrayabileceği tek risk türünün finansal risk olmadığı ortaya çıkmıştır. Kurumu hem finansal hem organizasyonel hem de özellikle itibari kayba uğratabilecek her türlü belirsizlik, kurum için risk olarak kabul edilmektedir. Bunun sonucundaysa kurumun karşı karşıya kaldığı tüm finansal riskler, operasyonel riskler, yasal riskler ve stratejik riskler kurumsal risk yönetimi çerçevesinde değerlendirilmektedir (Özbek, 2012, s. 239-340).

Tüm kurumlar belirsizliklerle karşı karşıyadır ve temelde sorun, yönetimin hisse sahiplerinin hisselerinin artışı sağlarken alabilecekleri risk düzeyini belirlemeleridir. Karşılaşılan belirsizlikler kurumun değerini düşürebilecek riskleri ya da yükseltebilecek fırsatları bünyesinde barındırabilir. KRY, karşılaşılan bu risklerin yönetiminde ve kuruma katma değer kazandırma mücadelesinde yönetime destek sağlamaktadır (Özbek, 2012, s. 263).

KRY'nin temel özelliklerini aşağıdaki maddeler ile ifade etmek mümkündür;

- Kurumsal risk yönetimi kurumda süreklilik gösteren bir süreçtir.
- Birimlerden ziyade kurumun tamamına uygulanır.
- Gerçekleştirilen eylemler, kurumun risk iştahı¹ ile uygunluk

göstermektedir.

¹ Risk İştahı: Kurumun hedeflerine ulaşma çabası esnasında üstlenmeyi göze aldığı ortalama risk düzeyidir.

- Risklerin bertaraf edilmesi tek amaç değildir. Aynı zamanda kuruma değer katma amacı güder.

- Kurumun tamamına uygulandığı için bütün çalışanları etkiler.
- Kurum stratejilerinin belirlenmesinde etkilidir.
- Olası tüm riskler yönetildiğinde makul güvence sağlanabilir.
- Kurum yönetiminin kurumun amaçlarını gerçekleştirmek için kullandığı bir araçtır (Özgül & Tarhan Mengi, 2016, s. 50-51).

KRY'nin kuruma sağlayacağı faydaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Kurum varoluş sebebi ve amaçlarının hayata geçirilmesine katkı sağlar,
- Kurumun bulunduğu piyasa ve çıkar grupları açısından itibar artışını destekler,
- Kuruma karşılaşılabilecek muhtemel risklerin yönetimi konusunda yardımcı olur,
- Yönetimin karar alma sürecine destek vererek daha etkili ve doğru kararlar alınmasında rol oynar,
- Maliyet ve zaman tasarrufu sağlar,
- Kurum içinde oluşabilecek hata, hile ve kayıpları engellenmesinde yardımcı olur (Derici, 2013, s. 10-11).

COSO komitesi kurumsal risk yönetimini KRY modelinde şu şekilde açıklamaktadır; “*Kurumsal risk yönetimi, kurumun yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve çalışanları tarafından etkilenen, strateji oluşturma sürecinde ve kurumun tüm faaliyet ve birimleri tarafından uygulanan, kurumu etkileyebilecek muhtemel tüm durum ve olaylar için tasarlanan ve kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmada makul güvence sağlamak için risklerin belirlenmiş risk iştahı içerisinde yönetilmesini sağlayan bir süreçtir*”.

2.1.2.3. Kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü

İç denetim, temelde güvence vermek ve danışmanlık sağlamak üzere kurulmuş bir faaliyettir. Bu görevlerini temel amacı kurumun saygınlığını ve

itibarını korunmak ve arttırılması için makul güvence sağlamak olan kurumsal risk yönetimi süreçleri üzerinde de devam ettirmektedir. Bu bağlamda iç denetim faaliyeti aşağıda sıralanmış konularda kurum için güvence hizmeti sağlayacaktır;

- Risk yönetim süreçlerinin kurum içinde oluşturulması, geliştirilmesi ve takibi,
- Ana riskler olarak belirlenmiş risklerin idare edilmesi, risklere ait kontrollerin yapılması ve risklerle karşılaşılması durumunda alınacak aksiyonların etkinliği,
- Karşılaşılabilecek risklerin doğru ve güvenilir olarak değerlendirilerek, raporlanması (Akçay G. , 2011, s. 38).

İç denetim faaliyeti, risk yönetimiyle ilgili aşağıdaki konularda ise kurum için danışmanlık hizmeti sunabilecektir;

- İç denetim faaliyeti esnasında, kullanılan risk analizleri ve kontrolleri konusunda yönetime danışmanlık sunmak.
- Kurumsal risk yönetiminin, kurum içinde kurulumu ve uygulanması konusunda yönetime destek olmak.
- Kurumsal risk yönetimini, kurum çalışanlara anlatarak kurum içinde kabulünü kolaylaştırmak.
- Karşılaşılabilecek risklerin tanımlanmasında ve risklere karşı oluşturulacak eylem planlarının oluşturulmasında yönetime destek sağlamak (Akçay G. , 2011, s. 38).

Yukarıda belirtilen konular dışında, iç denetimin kurumda kayıplara yol açabilecek risklerin belirlenmesi, yönetilmesi ve fırsata çevrilebilmesi için kurum yönetimiyle ortaklaşa çalışabileceği pek çok konu vardır. Fakat; iç denetim birimlerinde gerçekleştirilebilecek uygulamaların belli koşulları vardır. Başka bir deyişle herhangi bir koşul altında kurumsal risk yönetimi ile ilgili olsa da iç denetim biriminin sınır ve sorumluluklarının aşıldığı, kesinlikle müdahale edilmemesi gereken durumlar ve uygulamalar mevcuttur. Bu durum ve uygulamalar İDKK tarafında Kamu İç Denetim Rehberinde açıkça belirtilmiştir.

Tablo 2.1.: Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü (İDKK, 2014, s. 9)

İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Rol ve Görevleri	
Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Temel Görevleri	<ul style="list-style-type: none">➤ Risk yönetim süreçlerine dair güvence verilmesi➤ Risklerin doğru şekilde değerlendirildiğine dair güvence verilmesi➤ Risk yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi➤ Ana risklerin raporlamasının değerlendirilmesi➤ Ana risklerin yönetiminin gözden geçirilmesi
Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Belli Şartlar Altında Üstlenebileceği Görevler	<ul style="list-style-type: none">➤ Risklerin belirlenmesiyle değerlendirilmesinin kolaylaştırılması➤ Risklere dair yönetime rehberlik edilmesi➤ KRY faaliyetlerinin uyumlu hale getirilmesi➤ Risklerin konsolide olarak raporlanması➤ KRY sisteminin devam ettirilmesi ve geliştirilmesi➤ KRY kurulmasına aracılık etmek➤ Üst yönetici onayı öncesi, risk yönetimi stratejisinin geliştirilmesi
Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Üstlenmemesi Gereken Görevler	<ul style="list-style-type: none">➤ Risk iştahının belirlenmesi➤ Risk yönetim süreçlerinin düzenlenmesi➤ Riskler üzerine yönetim güvencesi verilmesi➤ Risklere karşılık alınacak aksiyonların belirlenmesi➤ Risklere yönelik aksiyonların yönetim adına uygulanması➤ Risk yönetiminin sorumlusu olmak

2.1.3. İç Kontrol Denetimi

2.1.3.1. İç kontrol kavramı

Denetim ve kontrol kavramları çoğu zaman aynı anlamlarda kullanılsa da aralarındaki en temel fark faaliyetin gerçekleştiği zaman dilimidir. Kontrol, faaliyet devam ederken gerçekleşir ve mevcut zamanda gerçekleşen işlemleri dikkate alır. Buna rağmen denetim, gerçekleşmiş faaliyetler ve geçmiş zamanda

meydana gelen işlemler ile ilgilenir. Yani iç kontrol, kurumun faaliyetlerini gerçekleştirirken faaliyet konusuyla ilgili süreçlerde karşılaşılabilecek riskleri belirleyerek, bu süreç esnasında fark edilen eksikliklerin ve aksaklıkların giderilmesi için oluşturulmuş işlemlerin tamamıdır (Derici, 2013, s. 85).

İç kontrol kurumun, yönetiminden etkilenen, kurumun oluşturduğu temel hedeflere ulaşıldığına dair makul güvencenin oluşmasını sağlayan ve kurumun tamamını kapsayan bir yapıdır (Türedi, Gürbüz , & Alıcı, 2014, s. 143).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından iç kontrol; kurumun aktiflerinin korunması, finansal bilgilerin ve güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerin verimliliğinin artırılması, yönetim tarafından belirlenen politikalara bağlılığı özendirme amacıyla kabul edilen ve uygulanmaya geçirilen tüm önlem ve yöntemlerdir (Dabbaoglu, 2009, s. 109).

İç kontrolün tanımı INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) tarafından ise şu şekilde yapılmıştır (INTOSAI, 2004, s. 4); “İç kontrol bir kurumun; faaliyetlerini düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde gerçekleştirme, hesap verme sorumluluğunun gerekliliklerini yerine getirme, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma, kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma amaçlarını gerçekleştirerek, kurumun misyonunu gerçekleştirme adına karşılaşılabilecek riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreçtir”.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türkiye’deki kamu kurumlarında iç kontrol ve iç denetim konularını düzenleyen kanundur (Kızılboğa & Özşahin, 2013, s. 222). Kanunun 55. Maddesinde iç kontrol; “İdarenin amaçlarını, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir olarak elde edilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür” şeklinde tanımlanmaktadır.

İç kontrol yaklaşımlarından en çok kullanılanı olan COSO modeline göre, iç kontrol; “kurumun yönetim kurulu, üst yönetimi ve personeli tarafından etkilenen

ve kurumun operasyonlarının etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ve mevcut yasa ve mevzuata uyum hedeflerinin gerçekleştirildiğine dair makul güvence sağlamayı hedefleyen bir süreçtir”.

İç kontrol; kurumun tüm süreç ve faaliyetlerini içine işlemiş ve faaliyetlerle senkronize çalışan, kurumun faaliyetlerini sürdüğü zaman boyunca kurumun bünyesinde bulundurduğu her bireyin gerçekleştirdiği faaliyetlerin etkinliğini, mali raporların doğruluğu ve güvenilirliği, kurumun uymak zorunda olduğu yasa ve politikalara uyumun sağlanıp sağlanmadığı konularında makul güvence sağlaması hedeflenen süreçler bütünüdür.

2.1.3.2. İç kontrol sisteminin amaç ve nemi

Bir i kontrol sisteminin amacı, öneminin göstergesidir (Dabbaoğlu, 2009, s. 110). Oluşturulma amacı; kurum varlıklarının korunması, kurumun finansal tablolarının güvenilirliği ve faaliyetlerin mevcut yasa ve mevzuata uygunluğunun sağlanmasıyla faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin arttırılarak kurum için katma değer yaratmak ve verimli şekilde sürdürülmesi olan iç kontrol sistemi, kurum için hayati derecede önemlidir (Selimoğlu & zbek, 2018, s. 40-41).

Yukarıda bahsedilen amaçlar dışında i kontrol sisteminin temel amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Kurum varlıklarının korunması,
- Mevzuata ve kurumun belirlemiş olduğu politikalara uyumun sağlanması,
- Kurum faaliyetlerinin, yönetimin belirlediği amaçlar doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi,
- Finansal raporların doğru ve güvenilir bir şekilde oluşturulması ve bunun sürdürülebilir hale getirilmesi,
- Kurum içinde oluşabilecek hata ve hileleri belirleyerek ya oluşmasını önlemek ya da hata ve hileler sebebiyle oluşabilecek kaybın en aza indirilmesini sağlamak (Türedi, Denetim, 2000, s. 38); (Derici, 2013, s. 87).

Ayrıca, etkin bir iç kontrol sistemi kurumda meydana gelebilecek önemli hata, hile ve yolsuzlukları engelleyerek, yönetimin yanlış kararlar almasını ve kaynakları yanlış kullanımının önüne geçmektedir. Bunun yanı sıra, iyi işleyen bir iç kontrol sistemi bulunan kurumlarda, daha etkin bağımsız denetim yapılabildiği için bağımsız denetim esnasında etkin bir iç kontrol sistemi hem zaman hem maliyet açısından kuruma katkıda bulunmaktadır (Keskin D. A., 2008, s. 12). Tüm bunlarla birlikte kurumun makul güvenceye sahip finansal raporlarıysa doğru ve güvenilir bilgi elde etme ihtiyacı bulunan yatırımcılar ve diğer çıkar grupları için önem arz etmektedir (Kızılboğa & Özşahin, 2013, s. 222).

2.1.3.3. COSO Modeli

Birden fazla iç kontrol modeli yaklaşımı bulunmaktadır. Tüm dünyada kabul gören en yaygın model COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi; 1992 yılında Treadway Komisyonu olarak bilinen COSO (Committee of Sponsoring Organisations) komitesi tarafından yayınlanmıştır (Özbek, 2012, s. 401).

Örneğin, Kanada'da Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü tarafından CoCo, İngiltere menşeli Turnbull Raporu, bilgi sistemleri alanında COBİT (Control Objectives for Information and Related Technology) ve Güney Afrika'da King Report yayınlanmıştır (Özgül & Tarhan Mengi, 2016, s. 59). Tüm bu iç kontrol modelleri arasından kamu ve özel sektör alanlarında kullanımı en çok tercih edilen model ise COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesidir.

İç kontrol sayesinde, kurumsal yönetim, etik uygulamalar gibi konulara ağırlık vererek finansal raporların kalitelerinin geliştirilmesi COSO'nun temel amacıdır (Adiloğlu, 2011, s. 103). İç kontrol sistemi birbiri ile bağlantılı beş bileşen tarafından oluşturulur. Bu bileşenler şunlardır (Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 53);

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme,
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim

- Gözlemeleme



Şekil 2.1. : COSO Küpü- İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve

COSO bileşenlerine baktığımızda;

Kontrol Ortamı: En geniş anlatımla kontrol ortamı; diğer unsurlar için temel oluşturan bir yapıdır (Karaaslan, 2012, s. 62). Etkin ve verimli çalışan bir iç kontrol sürecinin kuruma entegre edilmesi ve uygulanması için önemli unsurlardan biri kontrol ortamıdır (Kızıllıboğa & Özşahin, 2013, s. 223). Çünkü kontrol ortamı iç kontrol sürecinin başarılı olup olmadığını belirleyecektir (Adiloğlu, 2011, s. 105) Bir diğer unsur ise yönetimin iç kontrol sisteminin gerekliliğine inanması ve iç kontrolleri kurumun diğer çalışanlarının benimsemesini sağlamasıdır (Kızıllıboğa & Özşahin, 2013, s. 223)

Kontrol ortamı; iç kontrol sisteminin ihtiyacı olan örgütsel yapı ve disiplini oluşturur (Erdoğan M. , 2008, s. 93). Kontrol ortamı aşağıda belirtilmiş olan faktörlerin bir birleşimidir (Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 53);

- Dürüstlük ve Etik değerler
- Uzmanlığın değerlendirilmesi
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi
- Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı
- Örgütsel yapı
- Yetki ve sorumlulukların tanımlanması ve dağıtımı
- İnsan kaynakları politika ve uygulamaları
- Dış etkenler

Risk Değerlendirme; Kurumun karşılaşılabileceği riskleri ortadan kaldırmak mümkün değildir. Bu nedenle muhtemel risklerin belirlenmesi, bu risklere karşı önlemler alınması, kontrol faaliyetlerini bu riskli alanlara yoğunlaştırılması gerekmektedir. Diğer taraftan kurumun zayıf ve güçlü yönlerinin belirlenmesi, fırsatların takibi hatta karşılaşılan risklerin fırsata çevrilmesi kurum için hayati önem taşımaktadır (Adiloğlu, 2011, s. 106).

Kontrol Faaliyetleri; kurumun belirlediği hedeflere ulaşmasında karşılaşılabilecek risklerin doğru şekilde yönetilmesi için oluşturulmuş faaliyetlerin doğru ve zamanından gerçekleştirilmesini sağlayan plan ve politikalar (Adiloğlu, 2011, s. 106). Kontrol faaliyetleri temelde önleme, tespit ve düzeltme temellidir (Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 55).

Bilgi ve İletişim; iç kontrol süreci sırasında elde edilen bilgiler sınıflandırılarak, doğru iletişim kanalları aracılığı ile ilgili kişilere iletilmelidir (Özgül & Tarhan Mengi, 2016, s. 70). Doğru bilginin, doğru şekilde sağlanarak doğru kişilere ulaştırılması ise birbiriyle bağlantılı kontrollerin oluşturulması sonucu mümkün olmaktadır. Bu durumun arkasında ise etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı söz konusudur (Kızılboğa & Özşahin, 2013, s. 225). Doğru iletişim kanalları aracılığı ile doğru zamanda ilgililere ulaştırılan bilgilerse kurum için yönetimin isabetli kararlar almasını sağlayacaktır (Kızılboğa & Özşahin, 2013, s. 225)

Gözleme; Yukarıda bahsedilen bileşenler arasında en önemlisi gözleme faaliyetidir (Özgül & Tarhan Mengi, 2016, s. 71). Çünkü gözleme faaliyetinde amaç, iç kontrol sisteminin doğru şekilde kurulup, kuruma entegre edilerek kontrol sürecinin uygun şekilde yönetilip yönetilmediğinin belirlenmesidir (Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 57). Ayrıca değişen hedefler, riskler ve fırsatlarla bağlantılı bir şekilde kontrol sisteminin yönetim tarafından bu değişimlere ayak uydurması konusunda sürekli olarak gözlemlenmesi gerekmektedir (Adiloğlu, 2011, s. 108).

2.1.3.4. İç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişki

İç kontrol ve iç denetim çoğu zaman birbiri yerine kullanılmasına rağmen; aslında aynı kavramı ifade etmemektedirler. Birbirleriyle etkileşim içinde bulunan veya bulunması durumunda, var oldukları kurum için hayati önem teşkil eden iki farklı sistemdir (Özkardeş, 2017, s. 193). Kurumda uygulanan kontrollerin takibi, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığının değerlendirilmesiyle ile kurumun amaçlanan hedefler doğrultusunda çalışma düzeyinin ölçümü iç denetimin görevidir (Şengür, 2005, s. 5). Fakat; bir kurumda iç kontrol sistemi ne kadar iyi tasarlanmış olursa olsun, kurum faaliyetlerini gerçekleştirirken meydana gelebilecek hata ve hilelerin bulunması ve engellenmesi için gereken tam güvenceyi sağlayamamaktadır. Bu noktada, iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Çünkü kurum bünyesinde gerçekleştirilecek iç kontrol sisteminin kurulumu, uygulanması, sürdürülmesi ve takibi yönetimin sorumluluğundadır (Sabuncu, 2017, s. 170). Bu sebeple iç denetimin yönetime iç kontrol etkinliğinin ve uygulamalarının derecesi yönünden yardımcı olacaktır. İç denetim, COSO modelindeki iç kontrol unsurlarından biri olan izleme unsurunu gerçekleştiren yapıdır. İç denetim faaliyetinin temel görevlerinden birinin iç kontrol faaliyetlerinin ölçülerek oluşabilecek aksaklıklara karşı tavsiyelerde bulunması ile Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)'nde COSO modelinin kullanımının önerilmesi, iç denetim ve iç kontrol arasındaki ilişkiyi belirtmektedir (Özgül & Tarhan Mengi, 2016, s. 59).

2.2. İç Denetim Türleri

Tüm kurumlar için iç denetim, kurumun faaliyetlerini izleyerek değerlendiren, bu faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunan, kontrollerin etkinliğinin ölçülmesini amaçlayan bir destek faaliyetidir. İç denetim, tüm bu faaliyetleri yerine getirirken kurumun ihtiyaçlarına yönelik çok sayıda denetim faaliyeti gerçekleştirebilir. Denetçiler, kurumlarının sahip oldukları hacim ya da buldukları sektör gibi bazı belirleyici durumlarda

uygulayacakları denetim yaklaşımına göre ihtiyaç duyulan denetim türüne yıllık denetim planında ağırlık verebilir ya da kendi denetim kombinasyonlarını oluşturabilirler (Kagermann, Kinney, Küting , & Weber, 2008, s. 115).

Aşağıda iç denetimin temel faaliyet alanına giren finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi ayrıca gelişen teknoloji ile iç denetimin kapsamına girmiş olan bilgi teknolojilerinin denetimi ve hile denetimi kısaca açıklanmıştır.

2.2.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi sırasında iç denetim; stratejik önemi, riskleri ve kontrolleri tanımlamak ve vurgulamak için iş süreçlerinin bir analizini gerçekleştirir ve ilgili iş risklerinin yanı sıra kuruluşun genel hedefleri ve stratejisine odaklanır (Kagermann, Kinney, Küting , & Weber, 2008, s. 125). Operasyonel denetim raporları kurumun sadece finansal yapısıyla sınırlı olmayıp kurumun yapısı, bilgi işlem faaliyetleri, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları ve denetçinin kalifiye olduğu diğer alanların değerlendirmesini içerebildiği için yönetim için önceliklidir (Arens & Loebbecke, 1997).

2.2.2. Finansal Denetim

Bir kurumun finansal tablolarının bir bütün olarak belirlenmiş ölçütlerle uyum içinde olup olmadığının denetimidir (Adiloğlu, 2011, s. 19). İç denetim, finansal denetimi gerçekleştirirken bağımsız denetimle benzerlikler göstermektedir fakat; iç denetimde sadece finansal tabloların doğru düzenlenip düzenlemediği veya muhasebeleştirme süreci kontrollerinin etkinliği ve yeterliliğiyle sınırlı kalmayıp yönetsel muhasebe sınırlarında yönetime sağlanan bilgi ve raporların doğruluğundan ve güvenilirliğinden de sorumludur (Özbek, 2012, s. 150).

2.2.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı, kurumların yetkili makamlarca belirlenmiş kuralları, yöntemleri uygulayıp uygulamadıklarının mevcut mevzuata uyumun belirlenmesidir. Bu kurallar kurum dışı, kamu otoriteleri, düzenleme ve denetleme kurumları gibi kuruluşlarca yapılan kuralları ve düzenlemeleri (dış mevzuat) kapsayabilir. Diğer taraftan; kurumun üst yöneticilerinin belirlediği kurumun ana sözleşmesi olabileceği gibi kurum kamu kurumu ise ona ait ilgili kanun başta olmak üzere her türlü yönetmelik, tebliğ, politika belgesi ve kurum faaliyetlerini içeren diğer düzenlemeleri (iç mevzuat) kapsamaktadır. Ayrıca, denetimin sonucu ortaya çıkan raporun kullanıcısı kurumun üst yönetimidir (Özbek, 2012, s. 151-152) , (Güredin, 2014, s. 17).

2.2.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Bilgi Teknolojileri (BT) denetimlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, belirlenen denetim hedefine göre değişmektedir. Kurumun elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi ve bilgi teknolojileri alt yapısında bulunan kontrollerin değerlendirilmesini içermektedir. Diğer taraftan birlikte denetim hedefi, mali süreçleri etkileyen BT kontrollerinin denetlenmesi, belirli bir konu hakkında mevzuata uygunluğun tespiti, bilgi güvenliği ile ilgili açıkların tespiti, kurumdaki bilgi sistemleri performansının değerlendirilmesiyle ilgili de olabilir. Belirlenmiş hedefler doğrultusunda BT denetimleri, tek başına gerçekleştirilebileceği gibi diğer denetim alanlarıyla beraber bir “bütünleşik denetim” çerçevesinde de yürütülebilir (Adiloğlu, 2011, s. 21); (İDKK, 2014, s. 12).

2.3.5. Hile Denetimi

Hile denetimi; mali tablo bilgilerinin hile, hata ya da yanlışlık içerip içermediğini anlamaya yönelik makul bir güvence sağlamak amacıyla

gerçekleştirilen planlanmış bir faaliyettir. Özellikle, şüpheli işlemlerin seçildiği hile denetiminin amacı; hile şüphesi içeren işlemlerin bulunması ve incelenmesidir. Hile denetimine duyulan ihtiyacın temelinde ya yönetimin bir tahmini ya da bir ihbar vardır. Denetçi, denetim sürecini, belgelerin incelenmesi, verilerin araştırılması ve çalışanlar ile mülakat şeklinde sürdürülür (Pehlivanlı, 2011, s. 9).

2.3. İç Denetim Yaklaşımları

İç denetim de bütün sistemlerde olduğu gibi kendisiyle bağlı olan diğer sistemlerin değişim ve gelişiminden etkilenmiştir. İç denetçilerin görev ve sorumlulukları ve iç denetimden beklenen fayda, iş dünyasının değişimine paralel olarak değişmiştir. Özellikle iş dünyasında ortaya çıkan hileli finansal raporlamalar ve skandallar, iç denetim çalışmalarının daha etkin hale getirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Yine yukarıda bahsedilen sebepler nedeniyle değişen iç denetim görev ve sorumlulukları da iç denetim çalışmalarında yeni yaklaşımlara duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. İç denetime dair çalışmalarda bu yeni yaklaşımların ortaya çıkış nedenlerini başlıca şu şekilde sıralayabiliriz (Uyar, 2009, s. 71-73); (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 118).

Daha proaktif bir yaklaşım belirlenmesi: Geleneksel yönetim anlayışlarında benimsenen reaktif yaklaşım, sorunu gerçekleştikten sonra belirlemeyi ve bu sorun ya da aksaklık ile ilgili iyileştirmeleri yapmak için olayın gerçekleşmesini beklemek anlamında kullanılmaktadır. Proaktif yaklaşım ise bu durumun tam tersini ifade ederek, sorun ya da aksaklık gerçekleşmeden, gerçekleştirebileceğini öngörerek önlem almak ve düzenlemeler yapmaktır.

Denetlenene müşteri olarak yaklaşılması: Denetçilerin, denetlenen kurum ile olan ilişkilerinin, denetim çalışmasının ve denetçinin bağımsız ve tarafsızlığına gölge düşürmemesi beklenmektedir. Bu sebeple denetleyen ve denetlenen birbirlerini birer iş ortağı olarak görmelilerdir.

Risk denetimine yoğunlaşılması: Teknolojik gelişmelerle artan fırsatların bulunduğu günümüzde, risklerin artışı da söz konusudur. Bu durum iç denetimin

görevlerini de değiştirmiş ve hatalı sonuçları bularak onları raporlamaktan ziyade, hatalı sonucu üreten sistemi bularak onu düzelterek, kurumun zayıf noktalarının kapatılmasında yönetime destek veren bir yöne evrilmiştir.

İç denetimin kalitesinin sürekliliğinin sağlanması: İç denetimden son zamanlarda beklenen danışmanlık faaliyeti ve kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesi ve değer katılması gibi kurumu bulunduğu konumdan daha ileriye götürebilecek görevleri göz önüne alındığında ,iç denetimin kalitesine dair önem daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Beklenen bu kalitenin sürekliliğini sağlamanın yollarına dair bazı örnekleri; denetlenen birimler ile denetim çalışması hakkında ya da iç denetim biriminde çalışan personelin memnuniyetini ölçebilecek anket çalışmaları ile birimlerin yıllık performanslarını temel alan yıllık faaliyet raporları şeklinde sıralamak mümkündür.

Teknolojik olanaklardan daha fazla yararlanılması: Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler; risklerin takibi ve eğilimi, gereksiz işlemlerin bulunması ve sapmaların tespiti için gerekli olan veri analizlerini gerçekleştirmede iç denetim birimlerine hem zaman hem emek tasarrufu sağlayarak katkı sunmaktadır.

2.3.1. Geleneksel yaklaşım

Geleneksel denetim yaklaşımı, Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsüne bağlı bulunan Minnahan Committee tarafından belirlenen ve çerçevesi çizilen yaklaşım türüdür (Yılcı, 2003, s. 162). Geleneksel yaklaşımda iç denetim işletmenin iç kontrol yapısı içinde bir unsur olarak konumlandırılmış ve temel görevi iç kontrol yapısının sürekli olarak izlenmesi ve raporlanması olarak belirlenmiştir (Pehlivanlı, 2014, s. 147).

Yaklaşımın aşamaları;

- Denetim çalışmasının genel ve özel kontrol amaçlarının belirlenmesi,
- Kontrol amaçlarının ve tekniklerinin belirlenerek uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Anahtar kontrollerinin belirlenmesi ,
- Seçilen kontrol tekniklerinin test edilmesi,

- Bireysel kontrollerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve kontrol amaçlarına ulaşma yeteneğinin değerlendirilmesi,
- Sonuçların raporlanması şeklinde sıralanabilir (Yılancı, 2003, s. 162).

Yukarıda belirtilmiş süreçleri daha ayrıntılı açıklamak gerekirse;

Denetim çalışmasının genel ve özel kontrol amaçlarının belirlemesi:

Denetçiler belirledikleri alanla ilgili kendileri için denetim sürecince bir değerlendirme kriteri olarak görev yapacak olan genel ve özel kontrol amaçlarını belirlemekle başlarlar (Yılancı, 2003, s. 162). Genel kontrol amaçları, işletmenin kontrol usul ve yönteminin değerlendirilmesinde genel bir çerçeve sağlamaktadır (Adiloğlu, 2011, s. 63). Genel kontrol amaçlarını ayrıntılı bir liste halinde şöyle sınıflandırabiliriz (Yılancı, 2003, s. 163-164); (Uyar, 2009, s. 73-74); (Adiloğlu, 2011, s. 63).

Yetki: İşletmenin kontrol sistemleri tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak yapılmasını sağlamalıdır.

Gerçeklik: Kontrol sistemleri gerçek olmayan işlemlerin kayıtlanmasına izin vermemeli, işlemler işletmenin gerçek işlemlerini göstermelidir.

Bütünlük: İşletmede kayıt dışı işlem kalmamalı, tüm işlemler kayıtlanmalıdır.

Kayıtsal Doğruluk: İşlemler, tutar olarak doğru hesaplanmalı ve doğru kaydedilmelidir.

Sınıflandırma: İşlemler doğru sınıflandırmayı sağlayacak hesaplara kaydedilmelidir.

Zamanlılık: İşlemler doğru hesap kesimlerini sağlayacak biçimde kaydedilmelidir.

Varlıkları koruma: Varlıkların korunması ile ilgili gerekli erişim ve iş bölümü düzenlemeleri yapılmalıdır.

Mutabakat: Varlıklarla ilgili kayıtlar zaman zaman fiili durum ile karşılaştırılmalı, belirlenen farklar soruşturulmalı ve gerekli düzenlemeler yapılmalı.

Özel kontrol amaçları ise genel kontrol amaçları çerçevesinde denetlenen alan için daha ayrıntılı bir sınıflandırma ile belirlenmektedir (Yılancı, 2003, s. 164).

Kontrol Tekniklerinin Belirlenmesi ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi: Kontrol teknikleri, özel kontrol amaçlarına ulaşılması için ihtiyaç duyulan eylemler, politikalar ve prosedürlerdir (Yılcı, 2003, s. 164). Bu kontrol tekniklerinin noksanlığı ya da yetersizliği belirlenen alandaki özel kontrol amaçlarına ulaşımını engelleyecek ya da zorlaştıracaktır (Yılcı, 2003, s. 165).

Anahtar Kontrollerin Belirlenmesi ve Seçilen Kontrol Tekniklerinin Test Edilmesi: Kontrol tekniklerinin belirlenmesinin ardından denetçi, tekniklerle ilgili testleri uygulamalıdır (Uyar, 2009, s. 74).

Bireysel Kontrollerin Etkinliğinin Belirlenmesi ve Sonuçların Raporlanması: Denetçi, test sonuçlarına göre iç kontrol sistemi hakkında bir değerlendirmede bulunmuş olur (Yılcı, 2003, s. 165). İç kontrol sistemiyle ilgili bulduğu zayıflıkları ve gerekli gördüğü tavsiyeleri iç kontrolün tanımlanan kontrol amaçlarını elde etmedeki uygunluğu konusundaki görüşünü raporlar (Yılcı, 2003, s. 165).

2.3.2. Risk odaklı yaklaşım

Risk odaklı denetim yaklaşımında amaç, kurumun risk profillerinin ve yüksek riskli alanlarının belirlenerek denetim kaynaklarının bu alanlara kaydırılması sonucu denetim etkinliğinin artırılmasıdır (Adiloğlu, 2011, s. 67).

Risk odaklı denetim yaklaşımının aşamalarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Adiloğlu, 2011, s. 68-69);

- Kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyecek olan durumların belirlendiği riskli alanların belirlenmesi safhası
- Belirlenen riskli alanların içerisinde barındırdığı riskleri önem derecelerine göre sıralandığı risklerin derecelendirme safhası
- Yapılan risk derecelendirme sonucunda denetçilerin kuruma en büyük kayıpları yaşatacak riskleri belirledikleri yüksek riskli alanları belirlenmesi safhası
- Son aşama olan belirlenen yüksek riskli alanlar ile ilgili hali hazırdaki kontrollerin yeterli ve etkin olup olmadığının değerlendirildiği, yüksek riskli alanlara yönelik kontrollerin değerlendirilmesi safhası.

Risk odaklı iç denetim anlayışında, odaklanılması gereken alanlar belirlendiği ve yüksek risk barındıran alanlar öncelikli olduğu için aynı zamanda da iç denetçinin birçok alan için gerçekleştireceği gereksiz uygulamaları azaltacağı gerçeği göz önünde bulundurulduğunda kurum ve iç denetçi açısından zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktadır (Kishalı & Pehlivanlı, 2006, s. 80)

Tablo 2.2.: *Geleneksel Denetim ve Risk Odaklı Denetimin Karşılaştırılması*
(Pehlivanlı, 2014, s. 152)

Özellikler	Geleneksel İç Denetim	Risk Odaklı İç Denetim
İç Denetimde Odak Nokta	İç Kontrol	Risk
İç Denetim	Reaktif yaklaşım, olay sonrası hareket, Aralıklı gözlem	Proaktif yaklaşım, Olay anında hareket, Sürekli gözlem
Risk Değerleme	Risk faktörleri	Senaryo planlaması
İç Denetim Testleri	Kontrol Odaklı	Risk Odaklı
İç Denetim Metotları	Kontrol testlerindeki detayların eksiksiz olması önemli	İş risklerinin çerçevesinin geniş çizilmiş olması önemli
İç Denetim Tavsiyeleri	İç kontrole yönelik tavsiyeler	Risk yönetimine yönelik tavsiyeler
Organizasyonda İç Denetimin Rolü	Bağımsız Denetim	

2.3.3. Kendi kendine kontrol yaklaşımı (Self-Assessment)

İç denetim yaklaşımlarından bir diğeri olan ve kullanımı Uluslararası İç Denetim Standartları tarafından da önerilen kendi kendine kontrol yaklaşımı (self-assessment), yönetimin ve iç denetçilerin, kurumun risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin uygunluğunu ve yeterliliğini değerlendirmesi amacı ile kullanılan bir yaklaşımdır (Maliye Bakanlığı, 2014, s. 15).

Kendi kendine kontrol yaklaşımında üç temel yöntem kullanılmaktadır. Bunlar; çalışma grupları toplantıları (workshop), anket ve yönetici analizleridir. Faaliyet sırasında aynı anda birden fazla yöntem birlikte kullanılabilir (Adiloğlu, 2011, s. 73).

Çalışma grupları toplantıları: bahsedilen yöntemler arasında en sık kullanılan yöntemdir. 6-15 çalışan ve 2 denetçinin bulunduğu örgüt içerisinde farklı düzeyleri temsilen oluşturulan çalışma gruplarında, belirlenmiş amaç ve

süreçler için risk ve kontrol değerlendirmesinin tasarlandığı, uygulamaya geçirildiği ve zaman zaman raporlandırıldığı toplantılar yapılmaktadır (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 115) ; (Adiloğlu, 2011, s. 73). Çalışma esnasında oluşturulmuş grupları farklılaştıran beş önemli çalışma grubu bulunmaktadır. Bunlar; amaç esaslı, risk esaslı, kontrol esaslı, süreç esaslı ve durum esaslı çalışma gruplarıdır (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 115).

En sık kullanılan diğer bir yöntem ise anket çalışmalarıdır. Ankete cevap verecek olan grubun rahatlıkla anlayabileceği, basit bir dille oluşturulmuş ve kolay şekilde cevaplanacak, evet/hayır ya da var/yok sorularından oluşan bir soru formu şeklinde oluşturulmuştur (Adiloğlu, 2011, s. 74). Bu yöntem, genelde çalışma grubu kurmak için gereğinden daha kalabalık ya da daha dağınık gruplarla çalışılmak zorunda kalındığında ya da çalışmanın maliyetinin azaltılmak istendiği durumlarda kullanılmaktadır (Adiloğlu, 2011, s. 74-75).

Yönetici analizleri yöntemi ise doğrudan denetçilerin kullandığı bir yöntem olmayıp; yönetimin, belirlenen iş süreçleri, risk yönetim faaliyetleri ve kontrol prosedürleri konularında bilgi toplamayı hedefleyen ve bu amaçla kullanılan diğer yaklaşımları bünyesinde barındırmaktadır (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 116). İç denetçiler ise yönetim tarafından gerçekleştirilmiş çalışmaları ve sonuçları birleştirerek görüş bildirirler (Yılcı, 2003, s. 179).

Kendi kendine kontrol yaklaşımının avantajlarına bakıldığında ;

- Maliyet etkinliği sağladığını,
- Kurumun tüm iç kontrol sisteminin yıllık değerlendirilmesini sağladığını,
- Kurumun yönetiminin problem çözümüne dair yardıma bulunduğu,
- Yaklaşımda kullanılan kavramların ve düşüncelerin sadece denetçiler için değil yöneticiler için de anlamlı olduğunu,
- Kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmada kontrolün ne kadar önemli olduğunu kurum yönetimi ve çalışanların anlamasını sağladığını görmek mümkündür (Yılcı, 2003, s. 180); (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 117).

Yaklaşımın dezavantajlarını ise;

- Beceri ve ekip çalışması gerektirir.
- Denetçilerin değişime karşı açık olması ihtiyacı vardır.
- Ciddi bir planlama ve uyum gerektirmektedir.
- Kurum yönetimi ve çalışanlar ile bireysel çalışma gerektirir.
- Kurumun iç denetim sistemi ayrıntılı olarak incelenemez.

Şeklinde sıralamak mümkündür (Yılancı, 2003, s. 180-181); (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 117-118).

Kendi kendine kontrol yaklaşımının avantaj ve dezavantajlarını yukarıda belirttikten sonra geleneksel yaklaşım ile arasındaki farkları şu şekilde sıralayabiliriz (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 114-115)

- Geleneksel yaklaşıma oranla çalışanlar ve yönetim değerlendirme ve denetim sürecine daha fazla dahil olmaktadır. Bununla yönetimin çalışma şekli, ekip çalışmaları, personelin dürüstlüğü gibi kontroller de değerlendirme sırasında kullanılmaktadır.
- İç denetime bağlı olmadan da yapılabilmektedir.
- İç denetçiler risk yönetimi ve kontrol süreçleri ile ilgili eğitim ve danışmanlık sağlamaktadırlar.
- Geleneksel denetim yaklaşımında, muhasebe hesaplarına yönelik iç kontrol sistemi söz konusu iken bu yaklaşımda, mevcut risk ve kontrol değerlendirmelerini yapan çalışanlar bulunmakta ve onlar ile yakın ilişki söz konusu olmaktadır.
- Geleneksel yaklaşımda, mevzuata uygunluk ve mali kayıpların varlığı denetlenirken; kendi kendine kontrol yaklaşımında tüm süreç denetlenmektedir,
- Teknoloji kullanımı konusunda geleneksel yaklaşıma oranla çok daha yoğun bir kullanım mevcuttur.

2.4. İç Denetim ile İlgili Kurumlar ve Düzenlemeler

2.4.1. İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA)

İç Denetçiler Enstitüsü 1941 yılında iç denetim mesleği için dünyada yol gösterici olmak amacıyla kurulmuş ve hala bu misyonunu sürdürmektedir. IIA yayınladığı iç denetim tanımı ve uluslararası mesleki uygulama standartları ile mesleğin tanınan otoritesi ve eğitimcisidir.

Aynı zamanda IIA, meslek mensuplarının buldukları kurumlar için sağladıkları değeri savunur ve destekler. Meslek mensuplarının mesleki eğitim ve gelişimlerine katkıda bulunmak amacı ile eğitimler, uygulama rehberliği ve sertifikasyon programları sağlar. Tüm dünyadaki iç denetçilerin bilgi ve tecrübelerini paylaşmak için bir araya getirmek de İç Denetim Enstitüsünün görev ve sorumlulukları arasındadır. IIA'nın diğer bir önemli göreviyse iç denetim alanının gelişmesine yönelik olarak, alana ilişkin bilgileri ve iç denetimin kontrol, risk yönetimi ve yönetim üzerindeki rolü ile ilgili bilgileri uygulayıcılar ve paydaşlar için araştırmak, yaymak ve teşvik etmektir (IIA, 2018).

2.4.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (The International Organisation of Supreme Audit Institutions- INTOSAI)

INTOSAI 1953 yılında yüksek denetim kurumlarına, bilgi gelişimini ve transferini teşvik etmek, dünya çapında devlet denetimini geliştirmek ve mesleki kapasitelerini artırmak amacıyla kurulmuş özerk, bağımsız ve siyasi olmayan bir organizasyondur (INTOSAI, 2018).

Yüksek Denetim Kurumlar'ı ve iç denetim birimlerinin görevleri birbirinden farklı şekilde tanımlanmış olmakla birlikte her ikisinin ortak amacı kamu idarelerinde iyi yönetimi destekleyerek idarelerde etkinliği, verimliliği, ekonomikliği ve şeffaflığı güçlendirmektir (INTOSAI, 2017, s. 10) .

2.4.3. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)

TİDE, 1995 yılında iç denetim mesleğinin, meslek örgütü olma amacı ile kurulmuştur (TİDE, 2018). Temel amaçları; iç denetim ilke, esas ve standartlarını oluşturmak, mesleğin gelişimini sağlamak amacıyla paralel bir şekilde araştırma ve geliştirme çalışmalarında bulunmak, ulusal ve uluslararası alanda mesleki gelişmeleri takibini sağlamak, üyelerinin mesleki gelişimlerine katkı sağlamak amacı ile kitap dergi gibi yayınlarda bulunmaktır (Çevikbaş, 2011, s. 63).

Bu amaçları biraz daha detaylandırırsak;

- İç denetim ilke ve esaslarını belirleyerek standartları oluşturarak ülkedeki iç denetim uygulamaları uluslararası düzeye çıkarmak.
- İç denetim mesleğinin gelişimini sağlamak amacı ile mesleğe dair uygulamaların uluslararası düzeyde gelişimini takip ederek, ülkedeki uygulamaları geliştirecek araştırmalarda bulunmak.
- Kurumsal düzeyde iç denetim anlayışını ve uygulamalarını yaygınlaştırmak için gerekli çalışmaları yapmak.
- İç denetçiler için mesleki gelişimlerini destekleyici eğitim ve yayın desteğini sağlamak (Dağlı, 2000, s. 9-10).

2.4.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

İDKK, kamu idarelerinde iç denetim kuralları ve uygulamalarıyla iç denetim birimlerinde görev alan iç denetçilerin mesleki eğitimlerini ve uymaları gereken etik kuralları belirlemek ve oluşturulmuş iç denetim sistemlerini izlemek üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde 5018 sayılı kanun gereği kurulan bağımsız ve tarafsız bir üst kuruldur (İDKK, 2014, s. 11).

Yukarıda bahsedilen genel görevleri dışında, kamu idarelerinde uygun risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek, denetim birimleriyle işbirliği içinde bulunmak, gerçekleşebilecek yolsuzluk ve usulsüzlükleri engelleyebilecek yöntemlerle ilgili öneriler sunmak, iç denetçiler ve üst yönetim arasındaki

anlaşmazlıkların giderilmesini sağlamak, kamu idarelerinin iç denetim raporlarını inceleyerek yıllık raporlar halinde bakanlığa ve kamuya açıklamak, kamu idarelerine atanacak iç denetçi sayılarını ve atama usullerini belirlemek ve kalite güvence programı kapsamında iç denetim birimlerini değerlendirilmesi de İDKK'nın diğer görevleridir (İDKK, 2014, s. 11).

2.4.5. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Kamu yönetimi alanında yaşanan değişimler sonrasında 5010 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yürürlükten kaldırılması sonucu 2006 yılında, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kanunun ilk maddesinde kanunun amacı şu şekilde açıklanmıştır;

“Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir”.

Kanun kamu yönetiminde şeffaf ve hesap verilebilir bir anlayışı güçlendirmeyi hedefleyerek, etkin bir mali disiplin ve bütçelemeye ile birlikte dünya standartlarında oluşturulmuş bir iç kontrol ortamı ve sisteme dayalı bir iç denetim sistemiyle etkin bir dış kontrol yapısının oluşturulması çizgisi etrafında şekillendirilmiştir.

Kamu kurumlarındaki iç denetim ve iç kontrol uygulamaları kanunun 55.-67. maddeleri arasında ele alınmıştır. Bu maddelerde iç denetimin amacı, konusu, iç denetçilerin nitelikleri, görev ve sorumlulukları, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve görevleriyle iç kontrolün tanımı, amacı, harcama öncesi mali kontrol ve yetkilisinin görevleri gibi konular açıklanmıştır. Yani kanunun kamu yönetim sistemindeki iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerini düzenlemeyi amaçlamaktadır.

Bu amaç dışında kanun;

- Kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramlarının anlaşılabilir kılınması ve yönetimin ayrılmaz bir parçası haline getirilmesi,
- Mali istatistikler, raporlar ve kullanılacak muhasebe sistemi aracılığıyla kamuda şeffaflığın sağlanabilmesi,
- Stratejik planlama kavramı çerçevesinde uzun vadeli bütçe planları ve performansa dayalı bütçeleme sisteminin kamu kurumlarında kullanımı,
- Etkin bir iç denetim ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasıyla birlikte uluslararası standartlarla uyumlu bir dış denetim anlayışının da kamu kurumları açısından öneminin anlatılarak, uygulamaya konulması gibi hedefleri gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır (5018 KMYKK, m.1)

Bu kanun kamu mali yönetim sistemimizi ve bütçeleme sistemimizin kapsamı ve yetki ve sorumluluk kavramıyla sorumlular tanımlanmıştır. Aynı zamanda mali yönetim sistemimize hesap verilebilirlik, saydamlık gibi kavramlar ile birlikte, stratejik plan ve performansa dayalı bütçeleme sistemi, çok yıllık bütçeleme anlayışını getirmiştir. Bunların yanında harcama süreçleri, harcama öncesi ön kontrol mekanizmaları oluşturulmuştur (Uyar, 2009, s. 109-112). Ayrıca kanunun iç denetim konusunda bir önemli noktası 66. Madde gereği Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuş olan İç Denetim Koordinasyon Kuruludur.

3. DEVLET ÜNİVERSİTELERİNİN İÇ DENETİM YAPISI ve İÇ DENETİM ETKİNLİĞİ

3.1. Devlet Üniversitelerinin Yönetim Yapısı ve İç Denetim

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol kanunu, kamu idarelerinde kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde edinimi ve kullanımını, kamu kurumları için mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlamak amacıyla kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanmasıyla kamudaki mali işlemlerin muhasebesini, raporlamasını ve mali kontrolünü düzenlemeyi hedeflemektedir (KMYKK md.1).

KMYKK ile kamu kaynaklarının etkin kullanımına engel olan, maliyetli ve yolsuzluklara açık olan katma bütçeye son verilerek yükseköğrenim kurulunun, üniversitelerin, yüksek teknoloji enstitülerinin bütçeleri özel bütçe olarak belirlenmiştir (Arslan, 2004, s. 40). KMYKK'nın 12. Maddesinde özel bütçe "*Bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları kanunla düzenlenen her bir kamu idaresinin bütçesi*" olarak tanımlanmıştır.

Yükseköğrenim hizmeti sunmanın yanı sıra kendisine verilmiş olan kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanımını planlamak zorunda olan üniversiteler özel bütçeli idareler olmaları sebebiyle idari ve mali özerkliğe sahiptirler. Bunun neticesinde aynı zamanda kanun koyucunun belirttiği üzere mali saydamlığı sağlamak ve hesap verebilir olmak zorundadırlar (Kırılmaz & Atak, 2015, s. 189). Buna göre mali saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramlarını şu şekilde açıklayabiliriz;

Mali Saydamlık: Kamu kesimi için saydamlık; kurum faaliyetleri ile ilgili üretilen bilginin sistem içindeki çıkar sahipleri ve kamuoyu ile paylaşılması durumu saydamlıktır. Mali saydamlık ise; kurumun yapısının ve fonksiyonlarının, finansal plan ve politikalarıyla hesapları ve hedeflerinin kamuoyu ile paylaşılmasıdır (Şahin, 2011, s. 113-114).

5018 sayılı kanununun 7. Maddesinde mali saydamlıkla ilgili genel esaslar şu şekilde açıklanmaktadır (KMYKK m.7);

“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,

b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,

c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,

d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunludur.”

Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca takip edilir.

Hesap Verilebilirlik: Kurum yöneticilerinin, kurum içi ve dışı çıkar sahiplerine kurum ile ilgili konularda cevap verebilir davranmaları, eleştirileri ve talepleri dikkate almaları, yaşanacak başarısızlık ya da sorunlu durumlarda sorumluluğu üzerine alarak davranmalarıdır. Sorumlu ve cevap verilebilir davranmalarıdır (Şahin, 2011, s. 110).

5018 sayılı kanununun 8. Maddesinde verebilirlik konusundaki genel esaslar ise şu şekildedir (KMYKK, m. 8);

“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır. “

Değişen kamu yönetim sisteminde olduğu gibi üniversiteler de kaynakların kullanımı, eğitim ve araştırma performansının değerlendirilmesi ve üniversite yönetimi konusunda tüm paydaşlara, özellikle kamuoyuna karşı hesap vermekle yükümlüdürler. (Erdem, 2006: 311);(YÖK, 2007: 147).

KMYKK'nun kamu kurumları için getirdiği bir diğer yenilikse performansa dayalı bütçe sistemidir. Buna yeni sisteme göre kamu kurumlarında yer alan kalkınma planları, programları ve benimsemiş oldukları ilkeler doğrultusunda hedefleriyle ilgili stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler belirlemelerini, performanslarını önceden belirlenmiş kriterlere göre ölçmelerini, söz konusu süreçle ilgili değerlendirmeler yapmak için stratejik planlar hazırlamalarını öngörmüştür. Üniversitelerde kanuna tabii diğer tüm kamu kurumlarında olduğu gibi bu bütçe sistemi ile karşı karşıya kalmıştır (Ceran, 2013, s. 6).

Diğer kamu idareleri gibi üniversiteler de belirlenmiş plan, politika ve ilgili mevzuat ve kurum ilkeleri doğrultusunda, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak ve önceden belirlenmiş ölçütler doğrultusunda performanslarını ölçmek ve tüm bu süreci izleyerek ve değerlemesini yapmak amacıyla stratejik plan hazırlarlar (KYMKK m.9). Kanununun 11. Maddesine göre bu hedefler doğrultusunda hazırlanacak olan stratejik planlar, üst yönetici tarafından yapılması gerekmektedir. Üniversiteler içinse bu üst yönetici, rektör olarak ifade edilmektedir.

KMYKK çerçevesinde, kamu kurumlarında kullanılması öngörülen performans esaslı bütçe, stratejik plan gibi uygulamalarla kurumlarda yerleştirilmesi talep edilen şeffaflık, hesap verilebilirlik, etkinlik gibi kavramlar ile birlikte bu kavramların uygulanabilmesi, ve uluslararası standartlara uyulmasının takibi açısından üniversitelerde finansal ve finansal olmayan konuların denetimi ve yönetime danışmanlık sağlaması amacı ile kurumlarda sürekli ve sistematik işleyen iç denetim sistemlerinin oluşturulmasını ve bu birimlerin doğrudan üst yönetici olan rektöre bağlı olması öngörülmüştür (Ceran, 2013, s. 10).

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde iç denetimin faydalarından bahsedilmiştir lakin iç denetimin kamu kurumlarına dolayısıyla üniversitelere sağlayacağı ek faydaları şu şekilde sıralayabiliriz;

- İç denetim, kurum içindeki izleme fonksiyonunun devamlılığını sağlar. Bu sayede kurum içinde değerlendirme, raporların ve tavsiyelerin sürekliliğini sağlar. Böylelikle süreklilik, kurumun ihtiyacı olan iyileştirmeler ve düzenlemelerin yönetimin zamanında uygulanması anlamına gelmektedir.

- İç denetçilerin aynı zamanda kurum çalışanı olması kurumun hedef ve amaçlarına ulaşma çalışmalarında, kurumun faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi süreci içerisinde kurum kültürünü de sürecin içerisine katarak çok boyutlu sonuçlar alabilmelerini sağlar.

- Kurum faaliyetlerinin kalitesi, kurumun politika, süreç ve düzenlemelerinin uyum içinde olmasıyla mümkün olmaktadır. İç denetimse kurum politikaları doğrultusunda kurumun iç düzenlemeleriyle süreçlerinin uyum içinde bulunmasına katkı sağlayarak kurum kalite güvencesine artı değer sağlar.

- Kamu kurumlarında yapılan iç denetimin etkinliği ve kalitesi, kamu kurumlarına yüksek denetim kurumlarınca yapılan dış denetimin kalitesini, maliyetini ve sonucunu da etkileyeceği için tüm kamu çıkarı adına da önem arz etmektedir (PIFC Expert Group, 2004, s. 12).

3.2. Devlet Üniversitelerinin İç Denetime Konu olan Faaliyetleri

2009 Kamu İç Denetim Yılı Genel Raporunca, kamu idarelerinde faaliyet alanlarına göre iç denetim yapılacak alanlarda yoğunlaşmalar mümkündür. Lakin 2008 yılının kamu idarelerindeki iç denetim uygulamalarının başlangıç yılı olduğu göz önüne alınırsa, 2009 yılı için iç denetim uygulamaları konusunda genel bir çerçeve çizmek gerekliliği doğmuştur. Bu nedenle İDKK aşağıdaki alanlar için idarelerde iç denetim uygulaması yapılmasını öngörmüştür;

- Bilimsel araştırma projeleri
- Birim işlemleri
- Döner sermaye işlemleri
- Ek ders ödemeleri
- Harcama ve mali işler
- İhale süreçleri

- İnsan kaynakları süreçleri
- Kiralama işlemleri
- Maaş ve harcırah işlemleri
- Muhasebe ve mali raporlama süreci
- Ön mali kontrol faaliyetleri
- Satın alma işlemleri
- Sosyal tesis işletme faaliyetleri
- Taşınır mal işlemleri
- Tedavi giderleri
- Vergi, harç ve sair gelirlere ilişkin tahakkuk, tahsilât ve takip işlemleri
- Yapım, bakım ve onarım faaliyetleri

Yukarıda saydığımız maddeler haricinde, iç denetim birimlerinin kurum yönetimlerine verdiği danışmanlık hizmetleri de iç denetim faaliyetinin kapsamı içerisinde.

Kamu idarelerinin faaliyet alanlarına göre denetim alanlarının değiştiğine çalışmanın daha önceki bölümlerinde değinilmiştir. Bu nedenle üniversitelerin de faaliyet alanlarına, gelir kaynaklarına göre denetim alanları farklılaştığını söylemek mümkündür.

3.3. Harcama Öncesi Mali Kontrol

5018 sayılı kanunun temel hedeflerinden biri, kurumların harcamalarına esneklik kazandırmak amacıyla harcama öncesi denetimlerin kurumun kendi içinde yapılmasını sağlamaktır (Ceran, 2013, s. 8). Anadolu Üniversitesi 2018 yılı idare faaliyet raporunda açıklandığı üzere, “5018 sayılı Kanun’a göre ön mali kontrol; harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından yapılan kontrolleri kapsamaktadır. Ön mali kontrol süreci, Üniversitenin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşmaktadır. Bu karar ve işlemler; bütçe, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek

tutarı, ayrıntılı finansman programı (AFP), merkezî yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması kontrollerinden oluşmaktadır. Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgari kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak karar ve işlemlerin usul ve esaslarıyla, ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir.” Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak koşuluyla bu konuda düzenleme yapabilmektedir,

3.4. Devlet Üniversitelerinin İç Denetim Süreçleri

Üniversitelerde gerçekleştirilen denetimler, uygunluk denetimleri, sistem denetimleri, mali denetimler, performans denetimleri ve bilgi teknolojileri denetimleridir. Tüm bu denetimler gerçekleştirilirken denetim süreci; planlama, yürütme, raporlama, değerlendirme ve izleme aşamalarını içermektedir.

3.4.1. Planlama

Kamu İç Denetim Rehberine göre planlama evresi, riskli alanların belirlenmesi ve analizi, denetim evreninin tanımlanması, denetim yaklaşımının seçilmesi, denetlenecek alanların belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetimin kaynak tahsisinin sağlanması, iç denetim planının hazırlanması ve onaylanması ve iç denetim programının hazırlanarak onaylanması aşamalarından oluşmaktadır (İDKK, 2014, s. 24-32). İç denetim programının hazırlanması iç denetim birim daire başkanı tarafından gerçekleştirilirken, onayı ise rektör tarafından verilir. Rektör onayı sonrasında iç denetim daire başkanı, iç denetimi gerçekleştirecek iç denetçiye görevi, denetlenecek birime ise bu durum bildirilir.

3.4.2. Yürütme

Yürütme aşaması ön çalışma, bireysel çalışma planının hazırlanması ve saha çalışması bölümlerinden oluşmaktadır (İDKK, 2014, s. 35).

Ön çalışma safhasında iç denetçiler denetim sırasında ihtiyacı olacak bilgileri toparlayıp, analiz ve kayıt ederek denetim amacını kesinleştirme amacı güderler (Adiloğlu, 2011, s. 79).

Bu safhada iç denetçilerin elde edeceği bilgiler ve uygulamalar şunlardır;

- Denetlenecek alanın büyüklüğü, kapsamı, amaç ve hedefleri
- Denetlenecek alana ilişkin mevzuat, politika ve prosedürler
- Organizasyon, yönetim yapısı ve yetki paylaşımlar ve devirleri
- İş akış süreçleri
- Mevcut kontroller
- Kullanılan bilgi teknolojileri

Bireysel çalışma planının hazırlanması safhasında ise, denetçi, denetleyeceği alanla ilgili elde ettiği bulguları göz önünde bulundurarak yüksek riskli alanları ve bu alanlara ait denetlenecek dönemleri belirleyerek denetim faaliyetinin kapsamını oluşturur. Riskli alanları ve denetim kapsamını belirleyen iç denetçi, belirlenen risklerle ilgili hali hazırda uygulanan kontrollerin işleyip işlemediğini, kayıtları ve belgeleri kullanarak değerlendirir ve sonucunda elde ettiği bulguları denetim faaliyeti esnasında kullanacağı çalışma kağıtlarına aktarır.

Denetimin kapsamını ve alanının belirleyen iç denetçi, belirlediği alana yönelik uygulayacağı denetim testlerinde kullanacağı denetim işlemlerini belirler. Kamu İç Denetim Rehberine göre, bu işlemlerden bazıları; fiziki inceleme, gözlem, doğrulama, soruşturma, belge incelemesi, analitik inceleme, anket, yayınlanan rapor ve çalışmaların yeniden incelenmesidir.

İç denetçi denetim çalışması sırasında zaman ve maliyet kısıtlamalarına maruz kaldığı için kullanacağı tekniklerde, kurumun ihtiyaçları, katlanılacak maliyet, çalışmanın niteliği gibi faktörleri göz önünde bulundurarak en uygun yöntemi belirlemelidir.

Denetçi denetim testleri sonucunda elde ettiği bilgiler ve yaptığı analizler çerçevesinde olumlu ya da olumsuz bir görüşe ulaşmalıdır. Ulaştığı bu görüş kanıtlara dayandırılmalıdır. Denetçi, denetim testleri sonucu elde ettiği bulguları gözden geçirerek denetlenen birim tarafından kolaylıkla yerine getirilebilecek önerileri rapor aşamasına geçmeden ilgili birim ile görüşerek çözebilir ve böylelikle kurum açısında daha önemli ve daha kritik konularla ilgili rapor düzenleyebilir (İDKK, 2014, s. 55-64).

3.4.3. Raporlama

Raporlama süreci, saha çalışmaları sonucu oluşturulmuş bulguların denetlenen birimle resmi olarak paylaşılmasıyla başlar ve hazırlanan denetim raporunun üst yöneticinin incelemesi ve onaylayarak ilgili birimlere göndermesi ile sona erer .

Denetçi ile denetlenen birim arasında elde edilen bulguların değerlendirildiği kapanış toplantısı sonucunda denetçi denetim sürecini ve sonucuna elde ettiği bulguları içeren bir taslak rapor hazırlayarak denetlenen birimin yöneticisine cevaplaması için iletir. İç denetçi, denetlenen birimin yöneticisinin kendisine ilettiği cevaplar ve bunların değerlendirilmeleriyle birlikte öneri ve görüşlerini de kapsayan nihai denetim raporunu iç denetim birimi aracılığı ile üst yönetime sunar (İDKK, 2014, s. 65-70).

3.4.4. İzleme ve Değerlendirme

İç denetim faaliyetinin değer yaratabilmesi, denetim sonrası oluşturulan raporların ve iç denetimin danışmanlık fonksiyonunun kurum içinde faydalı şekilde kullanılmasıyla mümkün olabilmektedir. Bu nedenle, denetim ve danışmanlık faaliyetleri sonucu oluşturulan raporlarda sunulan önerilerin ve yapılması tavsiye edilen eylem planlarının, belirlenen takvim doğrultusunda gerçekleşme oranı, gerçekleştirilen eylemlerinse riskleri azaltıp azaltmadığının takibi yapılmalıdır.

Kamu İç Denetim Rehberine göre, denetimin tamamlanmasının ardından denetim faaliyetinin değerlendirilmesi amacıyla iç denetim birim başkanlıkları tarafından incelenecek ve değerlendirilecek olan çalışmalar, denetlenen birime uygulanabilir. Bu çalışmaların amacı; iç denetimin etkinliği, denetim faaliyetinin kalitesi ve iç denetçilerin mesleki yeterlilikleri konularında kurumun kendini geliştirmesini sağlayacak bilgiler elde etmek olmalıdır (İDKK, 2014, s. 76-78).

3.5. İç Denetim Etkinlik Faktörleri

İç denetim hem kamu hem de özel sektörde vazgeçilmez bir kontrol mekanizması haline gelmiş olması (Cohen & Sayag, 2010, s. 296) iç denetimin etkinliğinin belirlenmesinin önemi göstermektedir. İç denetimin etkinliğini bu denli önemli olmasının bir başka sebebi ise kurumun belirlediği hedeflere ulaşmak gayesiyle gerçekleştirilen faaliyetlerin sonucunda bu amaçlara hangi ölçüde ulaşıldığının belirlenme derecesini belirliyor olmasıdır (Akçay S. , 2013, s. 143).

Bu çalışma kapsamında kurum içinde iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler olarak; İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetimin faaliyet alanı içerisinde bulunan iç kontrol ve risk odaklı iç denetimin varlığı, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığı ve iç denetçilerin tarafsızlığı, iç denetim biriminin kurum içindeki özerkliğini sağlayacak kurumsallaşma hareketleri, kurum üst yönetimin ve kurum çalışanlarının iç denetim faaliyetine bakış açısı, iç denetçilerin mesleki açıdan yeterlilikleri ve gelişimleriyle kanunda iç denetçilere yüklenmiş görev ve sorumlukların gerçekleştirilebiliyor olması ele alınmıştır.

3.5.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kurumsal yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerini değerlendiren, kurumun kaynaklarının etkili ve verimli kullanımının denetlenerek ilgili birimlere güvence ve danışmanlık faaliyeti sunan iç denetim faaliyeti, kamu kurumlarında da uygulanmaya başlanmıştır (İDKK, 2015, s. 3).

5018 sayılı Kanun 67. Maddesi gereğince iç denetim faaliyetinin kamu kurumlarında uygulanmaya başlaması üzerine iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma görev ve fonksiyonu bulunan İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), kullanılacak standart ve yöntemleri belirler, mevzuat düzenlemelerini yapar, rehberlik ve eğitim hizmetinde bulunur ve en az beş yılda bir olmak koşulu ile kamu kurumlarında gerçekleştirilen iç denetim faaliyetinin dış değerlendirilmesinde bulunur.

Maliye Bakanlığı bünyesinde bağımsız ve tarafsızlık ilkelerini benimseyerek, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek üzere oluşturulmuş olan İDKK'nın görevleri 5018 sayılı Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda aşağıdaki gibi belirtilmiştir;

- Kamu kurumlarının iç denetimleriyle ilgili denetim ve raporlama standartlarını belirleyerek, iç denetim rehberini hazırlamak ve geliştirmek.
- Uluslararası kabul görmüş standartlar ve uygulamalarla uyumlu risk değerlendirme yöntemleri geliştirerek uygulanmasını sağlamak.
- Kamu idarelerinin denetim birimleriyle ortak çalışmalar yürütmek,
- Kamu idarelerinin yaşayabileceği yolsuzluk, hile, usulsüzlüklerin önüne geçilmesi konusunda kurumu bilinçlendirmek.
- Daha riskli alanlar için yapılacak özel risk değerlendirmeleri konusunda; kamu kurumunu uyarmak, iç denetçilere standart eğitimler dışında bahsedilen durumlar için de mesleki eğitim sağlamak.
- İç denetçilerle üst yönetim arasında arabuluculuk görevini icra etmek,
- Kamu kurumlarının, yıllık iç denetim raporlarını konsolide ederek, yıllık raporları hazırlamak ve bu raporları hem Maliye Bakanlığı hem de kamuoyu ile paylaşmak.
- Kamu kurumlarının iş hacimlerini göz önüne alarak yeterli iç denetçi ile çalışılmaması durumunda denetçi atamasına karar vermek.
- İç denetçilerin atama kriterleri ve mesleki etik kurallarının belirlenmek,
- Kalite, güvence ve geliştirme programı kapsamında kurumun iç denetim birimini değerlendirmek.

Sayılan tüm görevler sonucunda etkin bir iç denetim sistemi için, kamu iç denetiminde aktif çalışan, iç denetçiler ve üst yönetim ile iş birliği ve sürekli iletişimde bulunan, kurumların ihtiyacı doğrultusunda yeni yöntemler, politikalar ve prosedürler belirleyen ve tüm bunları gerçekleştirirken bağımsız ve tarafsız olan bir kurul ihtiyacı bulunmaktadır.

3.5.2. İç Denetimin Kapsamı

İç denetimin temel faaliyetleri olan nesnel güvence hizmetini verebilmesi aynı zamanda iç denetimin etkinliğinin sağlanması adına öncelikle iyi bir denetim ortamının mevcut olması gereklidir. Bunun için de kurumda;

- Kurum hedeflerinin belirlenmiş ve uygulanabilir düzeyde olması,
- İç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin var olması,
- Üst yönetim ve kurum çalışanlarının iç kontrol süreçlerinin farkında olması,
- Kurumdaki faaliyetlerde işlem süreçlerinin varlığı gerekmektedir.

Yani etkin bir iç denetim öncelikli olarak etkin bir denetim ortamı gerektirmektedir (Gürdal & Çıplak, 2014, s. 8).

KMYKK göre, iç denetim iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. İç denetimin önemli görevlerinden biri de iç kontrol sisteminin etkin işleyip işlemediğinin değerlendirilmesidir. Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin, belirlenen standartlar çerçevesinde kurulamaması durumunda iç denetim etkili bir şekilde çalışamayacaktır.

KMYKK göre, iç denetçilerin nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirme görevleri olduğu belirtilmiştir. Ayrıca denetim plan ve programlarının riskler dikkate alınarak yapılması ve uygulanması da istenmektedir.

3.5.3. İç Denetim Faaliyetinin ve İç Denetçilerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı

İç denetim; kuruma değer katmak, kurum faaliyetlerini incelemek ve değerlemek amacı güden tüm bu amaçları gerçekleştirirken bağımsızlığını ve tarafsızlığını korumak zorunda olan kurum içi değerlendirme fonksiyonudur (Sevim & Eliuz, 2007, s. 62). Faaliyet ya da iç denetim biriminin sahip olması gereken unsur bağımsızlık iken, iç denetçilerin bireysel olarak sahip olması gereken unsur tarafsızlıktır. (Özer, Günlük, & Okutan, 2018, s. 595). Yüksek öğrenim kurumlarının ve diğer kamu kurumlarının uygulamakla mükellef olduğu iç denetim yönergelerine göre;

İç denetim faaliyeti, kurumun günlük diğer faaliyetlerinden bağımsız olarak gerçekleştirilmelidir. İç denetçiler, denetim faaliyetini ilgili mevzuat ve düzenlemeleri esas alarak, bağımsız bir şekilde gerçekleştirmelidirler. Denetim faaliyeti gerçekleşirken sürece ya da denetim raporuna müdahalede bulunulamaz. Bu durumun sağlanması, iç denetçilerin görevleri sırasında bağımsızlıklarının korunması birim başkanı ve rektörün sorumluluğundadır.

Mihret ve Yismaw (2007)'a göre, yönetimin iç denetim birimine sağlayacağı bağımsızlık etkin bir iç denetim hizmeti gerçekleştirilmesinde önemli rol oynar. Bu bağımsızlık iç denetim biriminin denetim görevini gerçekleştirirken denetlenen birimlerden etkilenmeden, objektif bir değerlendirme yapmasına ve bulgularının sonucunda tarafsız bir görüş sunmasını sağlar. Bu nedenle iç denetim birimi en üst yöneticiye bağlı başka hiçbir kuruma hesap verme sorumluluğu olmadan kurumsal hiyerarşide konumlandırılır.

Literatürde bazı araştırmacılar, örgütsel desteğe dayalı örgütsel bağımsızlık ve bireysel faktörlere dayalı bireysel bağımsızlık arasında ayrım yapmaktadır. Örgütsel bağımsızlığın, denetçiyi baskı veya korkutmadan koruduğu ve denetim çalışmasının nesnelliğini artırması sebebiyle iç denetçilerin etkinliği için daha önemli olduğunu savunmaktadırlar (Cohen & Sayag, 2010, s. 299).

İç denetçinin mevzuat ile sağlanan bu bağımsızlık hakkı iç denetçinin yöneticilerin çıkarlarından ziyade kurumun çıkarlarını korumasına olanak sağlar.

Yani iç denetçi kuruma sadıktır, yöneticilere değil. Bunun sonucunda ise görevlerini tarafsız ve baskıdan uzak bir çalışma ortamından yürütebilirler (Cohen & Sayag, 2010, s. 300).

3.5.4. İç Denetim Biriminin Kurumsallaşması

5018 sayılı KMYKK ile kamu yönetim sistemine dahil edilmiş olan iç denetim ve iç denetçi kavramları, 5018 sayılı KMYKK ile kamu yönetimi sistemimize dahil olan İç denetim ve İç Denetçi kavramları kamu yönetimi sistemimizde yer alan rutin uygulamaların aksine, kamu kurumlarının teşkilat şemalarında yer almamış, iç denetim birimine müstakil bir bütçe verilmemiş ve İç denetim Birim Yöneticisi ünvanlı ayrı bir kadro tahsis edilmemiştir (Gökalp, 2013, s. 66).

Mihret ve Yismaw (2007)'e göre bütçelere ilişkin özerklik, örgütsel ortamlara ilgili olarak, kaynak uygulamaları gerektirdiğinden başka bir alt faktördür. Üniversitenin iç denetim birimi, bir bütçe merkezi değildir. Bütçesini doğrudan yönetmez. Bu nedenle bütçe sebebiyle herhangi bir birimden bağımsız doğrudan rektöre bağlıdır. Görüşmelerden ve anket yanıtlarından elde edilen kanıtlar, bütçe yönetimi için bu yetki eksikliğinin, iç denetim biriminin performansını olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir.

3.5.5. Kurumun İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetim birimine Karşı Tutumu

Kurumun iç denetim faaliyetine ve iç denetim birimine karşı tutumunu iki başlık altında inceleyebiliriz. İlki kurum yönetiminin iç denetime olan tutumu ve desteği.

İç denetim faaliyetinin üst yönetimin desteğine olan ihtiyacı kesindir. Çünkü iç denetimin ihtiyacı olan kaynakların temini, iç denetçilerin eğitimleri, iç denetimde kullanılacak yeni teknolojilerin ulaşılabilirliği ve iç denetim faaliyetinin gerçekleşmesi için yeterli olanakların sağlanması açısından üst

yönetim desteği önemli rol oynamaktadır. Ayrıca etkin bir iç denetimin kuruma sağlayacağı faydaları kurum çalışanlarına aktararak denetim süreçlerine sağladığı katkıyla iç denetimin etkinliğini pozitif yönde etkiler (Hailemariam, 2014, s. 37). Mihret ve Yismav (2007) iç denetimin etkinliğini belirleyen en önemli iki faktörden birinin üst yönetim desteği olduğunu çalışmalarında belirtmişlerdir. Aynı şekilde Cohen ve Sayag (2010)'da iç denetim etkinliği için üst yönetim desteğinin belirleyici rol oynadığını söylemişlerdir. Alzeban ve Gwilliam (2014) ise çalışmalarında üst yönetim desteğinin iç denetimin etkinliğini belirleyen diğer değişkenler için de olumlu etkisinin olduğunu söylemişlerdir (Mihret & Yismav, 2007, s. 478); (Cohen & Sayag, 2010, s. 300); (Alzeban & Gwilliam, 2014, s. 80).

Kurum çalışanlarının iç denetim faaliyetine karşı tutumuysa bu faktör içindeki bir diğer başlıktır. Ülkemizdeki kamu kurumlarında, 5018 sayılı KMYKK uygulamaya girene kadar kullanılan denetleme yöntemi, teftiştir. Bunun sonucu olarak kurum çalışanlarının iç denetçileri birer müfettiş gibi görmeleri ve denetim faaliyeti esnasındaki tedirginlikleri, denetim faaliyetine de yansımaktadır. Oysa ki, iç denetçiler de denetlenen birim çalışanları gibi kurum mensubudur. Denetçi ile kurum çalışanları arasındaki iyi ilişki iç denetim sürecini kolaylaştıracak olan koordinasyon ve iş birliğini sağlayabilir. İç denetim faaliyetinin kuruma sağlayacağı katma değer kurum çalışanlarına yeteri kadar aktarılamaması sonucu kurum çalışanları iç denetim faaliyetini önyargıyla karşılamaktadır. Bu durumsa iç denetim etkinliğini etkileyecek olan iç denetim sürecinin tamamlanmasında, denetçinin kurum çalışanlarının desteğini alamamasına yol açmaktadır (Shamsuddin, Bharathii, Manijegar, Kirupanangtan, & Rahman, 2014, s. 15)

3.5.6. İç Denetçilerin Görev ve Sorumlulukları

Ülkemizde kamu kurumlarında çalışmakta olan iç denetçiler, 5018 sayılı kanun ve 5018 sayılı kanun kapsamında oluşturulmuş İDKK tarafından düzenlenen ikincil ve üçüncül düzey mevzuat hükümlerince görevlerini gerçekleştirmektedir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında yerine getirmekle yükümlü oldukları görev ve sorumlulukları şu şekilde belirlenmiştir;

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- ç) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- d) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- e) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek.
- f) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.
- g) Kurum tarafından üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek.
- ğ) Üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde, performans göstergelerini belirlemede yardımcı olarak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek.

3.5.7. İç Denetçilerin Mesleki Gelişim ve Yeterlilikleri

İç denetim biriminin uygun şekilde pozisyonlanması ve iyi bir yönetim kurumdaki iç denetimin etkinliğinde önemli bir rol oynamaktadır. Aynı şekilde etkin bir iç denetim için iç denetçinin yapacağı tüm denetim uygulamalarında gerekli olan eğitim, öğretim, deneyim ve mesleki yeterliliğe sahip olduğunu belirten sertifikalara ihtiyaç duymaktadır (Cohen & Sayag, 2010, s. 299).

İç denetçiler üniversitelerde de diğer kurumlarda olduğu gibi danışmanlık ve güvence hizmeti sunmaktadırlar. İster danışmanlık faaliyeti olsun, isterse güvence hizmeti sunduğu denetimler olsun, belirtilen görev ve sorumlulukları icra ederken yapacakları denetimin türüne göre ya da verecekleri danışmanlık hizmeti kapsamında iç denetçilerin, İDKK tarafından belirlenmiş ve eğitimi verilen sertifikalara sahip olmaları gerekmektedir.

2013 yılı Kamu İç Denetim Genel Tebliği'ne göre, iç denetçiler sertifika derecelerine ve çalışma süresince edindikleri tecrübelerine uygun olarak görevlendirilir. Buna göre sertifika derecesine göre belirlenen denetim yetkisi şöyle düzenlenmiştir;

Tablo 3.1.: Buna Göre Sertifika Derecesine Göre Belirlenen Denetim Yetkisi
(Ankara Üniversitesi, 2017, s. 23)

Yapılacak denetim türü	Sertifika derecesi
Uygunluk denetimi, mali denetim, sistem denetimi	A-1 ve A-2
Performans denetimi, denetimin gözetimi	A-3 ve A-4 *A-3/A-4 sertifika düzeyinde iç denetçi bulunmaması durumunda denetim gözetim faaliyetini birim bakanı/A-2 düzeyi sertifikaya sahip denetçi tarafından da gerçekleştirilebilir.
Bilgi teknolojileri denetimi	Kurulca belirlenen esaslar doğrultusunda
İzleme denetimi	Denetim türünün gerektirdiği sertifika düzeyine sahip denetçiler
Danışmanlık faaliyeti	A-2, A-3 ve A-4

İç denetçilerin ilk sertifika derecesi olan A-1 düzeyinde sertifikasını alması için meslekte beş sene geçirmeleri gerekmektedir. Yukarıda bahsedilen denetim türlerini gerçekleştirebilmek için sahip olunması gereken sertifika derecesi şartları için gereken azami süre ise, ilk beş yıllık eğitim süresi hariç her bir sertifika derecesi için üç yıl olarak hesap edilir ve toplamda minimum on iki sene gerektirmektedir (İDKK, 2011); (Acar & Şahin İpek, 2014, s. 279). İç denetimin, kamu kurumlarındaki uygulamalarının yeni yeni oluştuğunu göz önünde bulundurduğumuzda mevcut üniversitelerinin birçoğunun performans denetimlerinin Sayıştay tarafından yürütüldüğünü söyleyebiliriz (Acar & Şahin İpek, 2014, s. 279).

Performans denetiminin kurum içindeki önemi ise kurumun mevcut kaynaklarının etkin ve verimli kullanımının değerlendirildiği, gereksiz maliyetlerin belirlenerek nasıl azaltılacağı konusunda fikir yürütüldüğü denetim türü olmasıdır (Özer H. , 1997, s. 66). Performans denetimi bu nedenlerden dolayı daha tecrübeli ve teknik anlamda kendini geliştirmiş iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmelidir.



4. UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde, araştırmanın amacı ve önemi, yöntemi, kapsamı, kısıtlılıkları, dünyada ve ülkemizde araştırma ile ilgili literatür kütle seçimi, araştırma modeli ve hipotezlerine yer verildikten sonra bulgular değerlendirilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı

2006 tarihinde yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; kamu kurumda iç denetim sistemin oluşturulması ve faaliyetini etkin bir şekilde sürdürmesinin sağlanmasının önemini belirtmektedir.

İç denetim faaliyeti ise kısıtlı kaynakların, belirlenen hedeflere ulaşabilmek için, ilgili mevzuatla belirlenmiş kurallar ekseninde, etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılmasını sağlarken, aynı zamanda kurum faaliyet ve uygulamalarını değerlendirerek, kuruma değer katmayı hedefleyen, kurum içinde bağımsız ve tarafsız danışmalık hizmeti sunmaktadır.

Bu çerçevede araştırmanın temel amacı; iç denetim faaliyetinin etkinliğini belirleyen faktörlerin devlet üniversiteleri içerisindeki varlık düzeylerini değerlendirmek ve iç denetim etkinliğini belirleyen faktörlerin, üniversitelerin iç denetçilerin mesleki tecrübeleri arasındaki ilişkinin belirlenmesidir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtlılıkları

Türkiye'deki devlet üniversitelerinin iç denetim etkinliğini değerlendirmeyi amaçlayan bu araştırma, Türkiye'de bulunan 115 Devlet Üniversitesinin içinde iç denetim birimine ve iç denetçi kadrosunda görev yapan iç denetçiye sahip üniversitelerde yapılmıştır. Araştırmanın kapsamı 2018 yılı içerisinde 115 devlet üniversitesinin iç denetçi kadrolarında bulunan 186 iç denetçi ile sınırlandırılmıştır.

Devlet üniversitelerinin bir kısmında iç denetim biriminde çalışan iç denetçi bulunmaması çalışma açısından bir kısıttır. Nispeten yeni olan üniversitelerdeki iç denetçilerin ise sayıları ve mesleki tecrübe süreleri yine bu çalışma için bir kısıt oluşturmaktadır.

İç denetim birimleri kurumları içerisinde faaliyetlerini gerçekleştirirken bağımsızdırlar fakat doğrudan üst yönetime bağlı olmaları, sorulara objektif yaklaşımları açısından başka bir kısıt oluşturmaktadır.

İç denetçilerin gönüllülük esasına dayalı olarak cevaplamaları talep edilmiş soruları iş yoğunlukları sebebi ile yeterli düzeyde cevaplayamamış olmaları da bir başka kısıttır.

4.3. Araştırmanın Literatürü

İç denetimin etkinliği üzerine dünya genelinde yapılan çalışmalara baktığımızda;

Mihret ve Yismav (2007) Etiyopya'da bir yüksek eğitim kurumunda yaptıkları çalışma ile iç denetimin etkinliğini ele almışlardır. Yaptıkları çalışmada birbiri ile ilişkili dört faktörün (iç denetimin kalitesi, üst yönetim desteği, kurumsal yapı, denetlenenlerin özellikleri) iç denetim etkinliği üzerindeki ortak etkisini araştırmışlardır. Çalışmanın sonucundan faktörlerden iç denetimin kalitesi ve üst yönetim desteğinin iç denetim etkinliği üzerinde etkisi bulunduğunu, kurumsal yapı ve denetlenenlerin özelliklerinin ise değer iki faktör kadar iç denetimin etkinliği üzerinde etkiye sahip olmadığı sonucuna ulaşmışlardır (Mihret & Yismaw, 2007, s. 304-305).

İsrail şirketlerinin iç denetim etkinliklerinin incelendiği çalışmalarında Cohen ve Sayag (2010), etkinlik kriterleri olarak, kurumun özel sektör ya da kamu sektöründe bulunup bulunmadığı, iç denetim faaliyetinin kapsamı, iç denetçilerin mesleki yeterlilikleri, iç denetim faaliyetinin kurum içindeki bağımsızlığı, iç denetçilerin mesleki gelişim düzeyi ve üst yönetim desteğini belirlemiş ve çalışmalarını bu kriterler üzerinden ilerlemiştir (Cohen & Sayag, 2010, s. 298-301). Çalışmaları sonucunda ise üst yönetim desteği ve iç denetim faaliyetinin bağımsızlığının, iç denetimin etkinliği için en önemli iki faktör olduğunu

belirtmişlerdir. Bununla birlikte iç denetim faaliyetinin kapsamı ve kalitesi de iç denetimin etkinliği konusunda önemli rol oynamaktadır.

Malezya kamu sektöründeki iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörleri araştıran Baharud-din, Shokiyah ve İbrahim (2014), bu faktörleri iç denetçinin uzmanlığı, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığı ve iç denetçinin tarafsızlığı ve üst yönetimin iç denetim faaliyetine desteği olarak belirlemişlerdir. Sonuç olarak bu belirlenen faktörlerin hiçbirinin iç denetimin etkinliğini negatif yönden etkilemediği bulunmakla birlikte, iç denetçilerin uzmanlığı ve üst yönetim desteği faktörlerinin diğer faktöre göre daha etkin olduğunu saptamışlardır. Bu bulgular göz önüne alındığında ülkelerindeki kamu sektöründe yetkin ve tecrübeli çalışan bulma konusunda sorunlar olduğunu bu nedenle iç denetçilerin uzmanlığı faktörünün etkinlik için bu kadar önemli olduğunu belirtmişlerdir (Baharud-din, Shokiyah, & İbrahim, 2014, s. 131).

Malezya'da yapılan başka bir çalışma ise, Shamsuddin ve Bharathii (2014)'nın yine Malezya kamu sektörünün iç denetim etkinliği üzerine yaptıkları çalışmadır. Diğer çalışmalardan farklı olarak iç denetçiler ile anket yöntemi ile değil röportaj yöntemi ile veri sağlamışlardır. Yaptıkları bu uygulama sonucunda ise, iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler olarak, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığı, iç denetçilerin uzmanlaşması, iç denetçi ve dış denetçi arasındaki ilişki, denetlenen ve iç denetçi arasındaki ilişkiyi ele almışlardır. İç denetim faaliyetinin bağımsızlığının, iç denetçilerin kurumun bir üyesi olması sebebi ile zor sağlandığını belirtmektedir. Yine aynı çalışma içerisinde, kamu sektöründe üst yönetimin hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri açısından iç denetçilere destek sağlamadığını da belirtmişlerdir (Shamsuddin & Bharathii, 2014, s. 12-16)

George, Theofanis ve Konstantinos (2015) Yunanistan'da iç denetimin etkinliği değerlendiren faktörler ile ilgili yaptıkları çalışmada faktörleri, iç denetim faaliyetinin kapsamı, denetim komitesi, iç denetim biriminin yetkinliği ve iç denetim faaliyetinin bağımsızlığı olarak belirlemişlerdir. Bağımsızlık faktörünün en önemli faktör olduğu bulgusu ile birlikte, diğer tüm faktörler iç denetim etkinliği ile pozitif yönlü bir ilişki göstermiştir (George, Theofanis, & Konstantinos, 2015, s. 119-121).

Alzeben ve Gwillim (2014) Suudi Arabistan kamu sektörünün iç denetimi konusunda yaptıkları çalışmada, iç denetim elemanlarının yeterliliği, iç denetim biriminin çalışan kapasitesi, iç ve dış denetçilerin ilişkileri , üst yönetim desteği ve iç denetim faaliyetinin bağımsız bir şekilde yürütülmesi etkinlik faktörleri olarak ele alınmıştır. Çalışmanın sonucunda belirlenmiş tüm faktörlerin etkinlik ile ilişkili olduğu saptanmıştır. Faktörler içerisinde iç denetim etkinliğini en belirgin şekilde belirleyen faktörün ise üst yönetim desteği olduğu belirlenmiştir. Diğer çalışmalardan farklı olarak, ülkenin kültür yapısının da iç denetim faaliyetinin gerçekleşmesi sırasında bazı etkileri olduğunu değinilmiştir (Alzeban & Gwilliam, 2014, s. 85).

İç denetimin etkinliği üzerine ülkemizde yapılan çalışmalara bakıldığında ise;

Akçay (2013) kamu sektöründeki iç denetim etkinliğini etkileyen faktörleri belediyeler üzerinde yaptığı uygulama ile araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda, üst yönetimin tutumu, kurum çalışanlarının iç denetim konusundaki bilgi eksikliği ve iç denetimi sahiplenmemesi iç denetim etkinliğini negatif yönde etkileyen faktör olarak belirlenmiştir (Akçay S. , 2013, s. 55-70).

Gökalp (2013) Türk kamu yönetiminde iç denetim etkinliğini tespit etmek amacı ile yaptığı çalışmada etkinliği belirleyen faktörleri; iç denetimin kalitesi, kurum yaklaşımı, iç denetçilerin mesleki yeterliliği ve gelişimi, iç denetçilerin bağımsızlığı ve İDDK'nın işlevselliği olarak tanımlamıştır. İç denetçiler ile yaptığı çalışma sonucunda, iç denetimin kalitesindeki yetersizlik ve İDDK'nın işlevselliğinin yetersizliği iç denetim etkinliğini negatif yönde etkilerken, kurum yaklaşımı, iç denetçilerin bağımsızlıkları ve iç denetçilerin mesleki yeterlilik ve gelişimi iç denetim etkinliğini olumlu yönde etkilemektedir.

Acar ve İpek (2014) çalışmalarında kamu kurumlarında iç denetim etkinliğini belirleyen faktörler olarak; 1) iç denetçilerin bağımsızlığı, İDDK'nın işlevselliği, üst yönetimin tutumu, kurum yaklaşımı, iç denetçilerin mesleki yeterliliklerini belirlemişlerdir. Araştırmaya katılan iç denetçiler İDDK'nın fonksiyonelliğini ve üst yönetimin tutumunu olumlu değerlendirirken, diğer faktörlerin yetersiz olduğunu belirtmişlerdir (Acar & Şahin İpek, 2014, s. 289-291).

Gürdal ve Çıplak (2014) kamu kesimindeki iç denetimin etkinliği üzerine yaptıkları çalışmalarda etkinlik kavramını üç bölümde incelemişlerdir. Denetim aktörleri olarak tanımlayabileceğimiz; İDKK, üst yönetim ve iç denetim birimi, yöneticisi ve iç denetçiler açısından etkinlik. Kamu iç denetim standartlarına uyum açısından etkinlik ve dış denetim ile uyum açısından iç denetimin etkinliği (Gürdal & Çıplak, 2014, s. 9-15). Çalışmalarının sonucu olarak, iç denetçilerin kurumlarında çoğunlukla üst yönetim desteğini alamadığını ve iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sırasında müdahalelere maruz kaldıklarını tespit etmişlerdir. Yine çalışmalarında iç denetçiler açısından iç denetimin etkinliğine negatif etki yapan unsurları ise; yönetimin bazı uygulamalara direnç göstermesi, üst yönetimin destek eksikliği ve İDKK'nın yetersizliği olarak belirlemişlerdir (Gürdal & Çıplak, 2014, s. 35-36).

Özer, Günlük ve Okutan (2018) çalışmalarında iç denetimi etkileyen faktörler olarak bağımsız denetçiler ile iç denetçilerin arasındaki ilişkiyi, üst yönetim desteğini ve iç denetimin bağımsızlığını incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucu olarak; iç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkinin iç denetimin etkinliği üzerinde bir etkisi olmamasına rağmen üst yönetim desteğinin ve iç denetimin bağımsızlığının, iç denetimin etkinliğini olumlu etkilediği sonucuna varmışlardır (Özer, Günlük, & Okutan, 2018, s. 590-613).

4.4. Araştırmanın Yöntemi

Tezin uygulama kısmında sorulan anket sorularından birinci kısmı iç denetçileri tanımaya yönelik demografik sorulardan oluşmaktadır.

İkinci kısımda, iç denetim faaliyetinin etkinliğinde rol oynayan faktörlere ilişkin, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetimin kapsamı, iç denetim faaliyetinin ve iç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, İç denetim biriminin kurumsallaşması, kurumun iç denetim faaliyetine ve iç denetim birimine karşı tutumu, iç denetçilerin görev ve sorumlulukları, iç denetçilerin mesleki gelişim ve yeterlilikleri ölçeklerine katılım düzeyini ölçmek amacıyla 5'li likert ölçeğine göre

Hazırlanmış 49 adet soru yöneltilmiştir. İç denetçilere cevap olarak ‘kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum’ seçenekleri sunulmuştur. Araştırmanın ikinci bölümün hazırlanmasında Gökalp (2013) çalışmasından yararlanılmıştır.

Araştırmanın evrenini oluşturan 186 iç denetçiden 80 tanesinden geri dönüş sağlanmıştır.

Bu tezde veri toplama tekniği olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamında 115 devlet üniversitesinin iç denetim birimlerinin olup olmadığı belirlenmiş, iç denetim birimine sahip devlet üniversitelerinin iç denetim birim başkanları ve iç denetçilere e-posta yolu ile anket gönderilmiştir.

Anketlerden elde edilen verilerden tanımlayıcı istatistikler ile hipotez testlerine dayalı çıkarımsal analiz yöntemi kullanılmıştır.

Çalışmanın değerlendirme bölümünün ilk kısmında, çalışmaya katılan iç denetçilerin demografik bilgilerine yer verilmiştir. İkinci kısımdaysa, iç denetçilere, iç denetim etkinliğini belirleyen faktörlerin çalıştıkları kurumlarda varlık düzeyini belirlemeye yönelik sorular için Faktör Analizi ve Kümeleme Analizleri yapılmıştır. Çalışmada birden fazla denetim etkinliğini belirleyen faktör bulunması sebebi ile bu faktörlerin analizi için faktör analizi kullanılmıştır. Faktör analizi sonucu elde edilen faktörlerin, demografik diğer özellikler ile nedensellik ilişkisini belirleyebilmek içinse kümeleme analizine başvurulmuştur. Üçüncü kısımda ise iç denetçilerin, kamu kurumlarında çalışma süreleri ve iç denetçi olarak çalışma süreleriyle iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere yaklaşımları arasındaki ilişkiyi incelemek adına Çok Boyutlu Uyum Analizi uygulanmıştır. Son kısımda ise daha önce yapılmış çalışmalar doğrultusunda daraltılmış etkinlik faktörlerinin iç denetçiler tarafından önem sırasına göre sıralanması istenmiş ve analiz edilmiştir.

4.5. Araştırmanın Dayandığı Hipotezler

Araştırma hipotezi H1 olarak adlandırılmıştır. İstatistiksel Hipotez ise H0 olarak adlandırılmıştır.

H1: İç Denetçilerin, kamu kurumlarında çalışma süreleri ile iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere yaklaşımları arasında ilişki vardır.

H01: İç Denetçilerin, kamu kurumlarında çalışma süreleri ile iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere yaklaşımları arasında herhangi bir ilişki yoktur.

H2: İç Denetçilerin, iç denetçi olarak çalışma süreleri ile iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere yaklaşımları arasında ilişki vardır.

H02: İç Denetçilerin, iç denetçi olarak çalışma süreleri ile iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere yaklaşımları arasında herhangi bir ilişki yoktur.

Bu hipotezler ile iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlerin, iç denetçilerin mesleki tecrübelerine dayalı olarak ele alınması amaçlanmaktadır. İç denetim faaliyetinin devlet üniversitelerinde uygulamaya geçmesi üzerinden çok zaman geçmemiştir. Bu çalışma ile iç denetim faaliyetinden önceki süreçleri bilen ve iç denetim konusunda tecrübeli iç denetçiler ile aynı tecrübeye sahip olmayan iç denetçilerin, denetim etkinliğini belirleyen faktörlerine karşı tutumu araştırılmıştır.

Hipotezler dışında bu çalışmada araştırma sorusu olarak; İç denetçilere göre, literatür taranarak elde edilmiş olan iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlerin bağlı buldukları üniversitelerde ne düzeyde bulunduğu araştırılmıştır.

Ayrıca yine literatür taranarak daraltılmış şekilde verilmiş olan; ‘fiziki çalışma koşulları, üst yönetimin iç denetime karşı tutumu ve desteği, İDKK’nın sistem içindeki konumu ve etkinliği, iç denetçilerin mesleki eğitim ve gelişiminin sağlanması, kurum çalışanlarının iç denetim birimine bakışı, mevcut mevzuatın yeterliliği ‘faktörlerinin iç denetçiler için önem sırası araştırılmıştır.

4.6. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

4.6.1. Demografik ve Temel Özellikler

Anketin birinci bölümünde yer alan ve araştırmaya katılan iç denetçilerin demografik ve temel özelliklerini gösteren sonuçlar aşağıda tablolar halinde sunulmuştur.

Tablo 4.1.: Araştırmaya Katılan Katılımcıların Cinsiyet Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kadın	14	17,5
Erkek	66	82,5
Toplam	80	100,0

Tablo 4.1. 'de araştırmaya katılan katılımcıların cinsiyet dağılımları verilmiştir. Bu tabloya göre katılımcıların %17,5'i (n=14) Kadın, %82,5'i (n=66) Erkek olduğu belirlenmiştir.

Tablo 4.2.: Araştırmaya Katılan Katılımcıların Yaş Aralığı Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
30-39	20	25
40-49	36	45
50+	24	30
Toplam	80	100,0

Tablo 4.2.'da araştırmaya katılan katılımcıların yaş dağılımı verilmiştir. Bu tabloya göre katılımcıların %25'i (n=20) 30-39, %45'i (n=36) 40-49 yaşları arasındadır. Katılımcıların %30'u (n=24) ise 50 yaş ve üzerindedir.

Tablo 4.3.: Araştırmaya Katılan Katılımcıların Eğitim Durum Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Lisans	45	56,3
Y. Lisans	31	38,8
Doktora	4	4,9
Toplam	80	100,0

Tablo 4.3.' da araştırmaya katılan katılımcıların eğitim durum dağılımı verilmiştir. Buna göre katılımcıların %56,3'ü (n=45) Lisans, %38,8'i (n=31) Yüksek Lisans ve %4,9'u (n=4) Doktora eğitimine sahiptirler.

Tablo 4.4.: Araştırmaya Katılan Katılımcıların İç Denetçi Olarak Görev Süreleri

	Sıklık	Yüzde (%)
1	3	3,8
2	6	7,5
3	14	17,5
4	10	12,5
5+	47	58,8
Toplam	80	100

Tablo 4.4.' da araştırmaya katılan katılımcıların iç denetçi olarak görev süreleri verilmiştir. Buna göre katılımcıların %3,8'i (n=3) 1 yıldır, %7,5'i (n=6) 2 yıldır, %17,5'i (n=14) 3 yıldır, %12,5'i (n=10) 4 yıldır ve %58,8'i (n=47) 5 yıl ve üzerinde iç denetçi olarak görev yapmaktadır.

Tablo 4.5.: Araştırmaya Katılan Katılımcıların Kamu Kurumlarında Görev Yapma Süreleri

	Sıklık	Yüzde (%)
0-10	3	3,8
11-20	43	53,8
21-30	26	32,5
31+	8	10,0
Toplam	80	100

Tablo 4.5. 'da araştırmaya katılan katılımcıların kamu kurumlarında görev yapma süreleri verilmiştir. Tabloya göre katılımcıların %3,8 'i (n=3) 0-10 yıl arasında, %53,8'i (n= 43) 11-20 yıl arasında, %32,5'i (n=26) 21-30 yıl arasında ve %10'u (n=8) 31 yıldan fazla süredir kamu kurumlarında görev yapmaktadır.

4.6.2. Faktör Bulgularının Değerlendirilmesi

Tablo 4.6.: İDKK faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu

İDKK	Kesinlikle katılıyorum (Sıklık/ %)	Katılıyorum (Sıklık/ %)	Kararsızım (Sıklık/ %)	Katılmıyorum (Sıklık/ %)	Kesinlikle katılmıyorum (Sıklık/ %)
İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) üyeleri iç denetimin geliştirilmesi ve desteklenmesi için çaba sarf etmektedirler.	1 / 1,3	24 / 30,0	33 / 41,3	16 / 20,0	6 / 7,5
İDKK üyeleri iç denetim hakkında yeterli bilgi ve deneyime sahiptirler.	3 / 3,8	33/41,3	25 / 31,3	11 / 13,8	7 / 8,8

Tablo 4.6.: İDKK faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu (Devam)

İDKK'nın Maliye Bakanlığına bağlı bir kuruluş olarak örgütlenmesi aktif çalışmasına imkân sağlamaktadır.	2 / 2,5	14 / 17,5	30 / 37,5	19 / 23,8	15 / 18,8
İDKK üyelerinin doğrudan ya da dolaylı olarak iç denetçilerle iletişimi güçlüdür.	-	7 / 8,8	24 / 30,0	33 / 41,3	16 / 20,0
İDKK'nın yapısı iç denetim sistemini koordine edebilecek yeterliliktedir.	-	11 / 13,8	27 / 33,8	25 / 31,3	17 / 21,3

Yukarıdaki tabloya göre iç denetçiler İDKK ile ilgili sorulan soruların hiçbirine çoğunluk olarak kesinlikle katılmamaktadırlar.

Tablo 4.7.: İç Kontrol Sistemi faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu

İç Kontrol Sistemi	Kesinlikle katılıyorum (Sıklık/ %)	Katılıyorum (Sıklık/ %)	Kararsızım (Sıklık/ %)	Katılmıyorum (Sıklık/ %)	Kesinlikle katılmıyorum (Sıklık/ %)
Üst düzey yöneticilerimiz iç kontrol sisteminin yerleşmesi için gerekli önlemleri almaktadırlar.	5/ 6,3	21/ 26,3	32/40	19/ 23,8	3/3,8
Kurum çalışanlarımız iç kontrol sistemi ile ilgili yeterli bilgiye sahiptirler.	17/21,3	19/23,8	-	42/52,5	8/2,5
Kurumumuzda sağlıklı işleyen bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır.	2/2,5	14/17,5	22/27,5	35/43,8	7/8,8
Kurumumuzun maruz kalabileceği tüm riskler tanımlanmıştır.	2/2,5	8/10	11/13,8	42/52,5	17/21,3
Kapsamlı risk analizi sonucunda riskleri, oran ve önem dereceleri belirleyerek sıralarız.	9/11,3	47/58,8	10/12,5	14/17,5	

Ankete katılan iç denetçilerin çoğunluğu kurum içinde sağlıklı işleyen bir iç kontrol sistemi bulunmadığını ayrıca kurumun maruz kalabileceği risklerin tümünün tanımlanmadığını düşünmektedir.

Tablo 4.8.: Risk Odaklı Denetim Uygulaması faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu

Risk Odaklı Denetim Uygulaması	Kesinlikle katılıyorum (Sıklık/ %)	Katılıyorum (Sıklık/ %)	Kararsızım (Sıklık/ %)	Katılmıyorum (Sıklık/ %)	Kesinlikle katılmıyorum (Sıklık/ %)
Kurumumuzda aktif bir iç denetim sistemi vardır.	21/26,3	44/55	5/6,3	9/11,3	1/1,3
Kurumun en riskli alanlarından başlamak ve iç denetim imkanları dikkate alınmak sureti ile denetim programı yaparız	19/23,8	51/63,8	5/6,3	5/6,3	
Programların hazırlanmasında, üst yöneticimizin riskli gördüğü ve öncelik verilmesini istediği hususlar dikkate alınır.	31/38,8	47/58,8	-	1/1,3	1/1,3
Denetim sonuçlarına göre mevcut riskler yıl sonlarında yeniden gözden geçirilir.	17/21,3	53/66,3			
Denetim programına uygun denetim yaparız.	28/35	49/61,3	1/1,3	2/2,5	

Ankete katılan denetçilerin birçoğu kurumlarında aktif bir iç denetim sistemi olduğunu belirtmiş ve risk odaklı iç denetim yapıldığını ve bunun için gereken uygulamaların gerçekleştirildiği konusunda da olumlu görüş bildirmişlerdir.

Tablo 4.9.: *İç Denetim Prosedürleri Uygulaması faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu*

İç Denetim Prosedürleri	Kesinlikle katılıyorum (Sıklık/ %)	Katılıyorum (Sıklık/ %)	Kararsızım (Sıklık/ %)	Katılmıyorum (Sıklık/ %)	Kesinlikle katılmıyorum (Sıklık/ %)
İç denetim prosedürleri iç denetim faaliyetini kolaylaştırma ktadır.	16/20	27/33,8	14/17,5	18/22	5/6,3
İç denetim prosedürlerinde gereksiz olduğunu düşündüğüm evrak bulunmamaktadır.	4/5	23/28,8	17/21,3	30/37,5	6/7,5

İç denetçilerin birçoğu iç denetim prosedürlerinin denetim faaliyetini kolaylaştırdığını fakat prosedürler içinde gereksiz olduklarını düşündükleri evraklar bulunduğunu belirtmişlerdir.

Tablo 4.10.: *Bağımsızlık faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu*

Bağımsızlık	Kesinlikle katılıyorum (Sıklık/ %)	Katılıyorum (Sıklık/ %)	Kararsızım (Sıklık/ %)	Katılmıyorum (Sıklık/ %)	Kesinlikle katılmıyorum (Sıklık/ %)
Denetim faaliyetleri sırasında herhangi bir sınırlama ile karşılaşmadım.	20/25	45/56,3	5/6,3	9/1	1/1,3
Denetim sonuçlarının raporlanmasında üst yönetici ve/veya iç denetim birim yöneticisi müdahalede bulunmamaktadır.	28/35	38/47,5	6/7,5	7/7,5	1/1,3
İsteğim dışında iç denetim faaliyetleri haricinde başka görevler verilmemektedir.	36/45	29/36,6	7/8,8	6/7,5	2/2,5
İç denetim birim yöneticimiz sorunlarımızı üst yöneticiye doğrudan iletebilmektedir.	30/37,5	35/43,8	11/13,8	2/2,5	2/2,5
Üst yöneticimiz objektif kriterlere uygun olarak görevlendirme yapmaktadır.	21/26,3	43/53,8	10/12,5	3/3,8	3/3,8

Çalışmaya katılan iç denetçilerin çoğunluğu iç denetim faaliyeti esnasında üst yönetim ile faaliyetin bağımsızlığına dair bir sorun yaşamadığını faaliyeti bağımsız ve istekleri dışında görevlendirmeler olmadan, sorunlarını ve görüşlerini üst yönetime iletebildiklerini belirtmişlerdir.

Tablo 4.11.: İç Denetimin Kurumsallaşması faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu

İç Denetimin Kurumsallaşması	Kesinlikle katılım (Sıklık/%)	Katılı orum (Sıklık/%)	Kararsızım (Sıklık/%)	Katılmı orum (Sıklık/%)	Kesinlikle katılımı orum (Sıklık/%)
İç denetim biriminin kendine tahsis edilmiş bir bütçesi olmaması bizi olumsuz etkilemektedir.	1/1,3	23/28,8	15/18,8	28/35	13/16,3
İç denetim birim yöneticisi kadrosu bulunmaması çalışmalarımızı olumsuz yönde etkilemektedir.	6/7,5	21/26,3	20/25	20/25	13/16,3
İç denetim biriminin İdari Teşkilat Kanununda yer almaması iç denetim faaliyetlerimizi olumsuz etkilemektedir.	7/8,8	13/16,3	12/15	31/38,8	16/20

Tablo 4.12.: İç Denetime Kurumun Yaklaşımı faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu

İç Denetime Kurumun Yaklaşımı	Kesinlikle katılıyor	Katılıyor	Kararsız	Katılmıyor	Kesinlikle katılmıyor
	(Sıklık/ %)	(Sıklık/ %)	(Sıklık/ %)	(Sıklık/ %)	(Sıklık/ %)
Üst yöneticimiz iç denetim sisteminin kuruma değer kattığını düşünmektedir.	13/16,3	44/55	15/18,8	4/5	4/5
Kurumumuzdaki üst yöneticiler iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahiptirler.	3/3,8	41/51,3	17/21,3	14/17,5	5/6,3
Kurum çalışanlarımız iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahiptirler.	1/1,3	29/36,3	31/38,8	17/21,3	2/2,5
İç denetim kurumumuzda yeterli yetki ve öneme sahiptir.	7/8,8	42/52,5	20/25	9/11,3	8/2,5
Kurumumuzun faaliyetlerini etkileyecek önemli düzenlemelerden haberdar edilmekteyim.	9/11,3	31/40	16/20	18/22,5	5/6,3
İç denetim faaliyetlerini gerçekleştirebilecek uygun bir çalışma ortamına sahibim	14/17,5	53/66,3	5/6,3	6/7,5	2/2,5

Tablo 4. 13.: İç Denetçinin Görev ve Sorumlulukları faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu

İç Denetçinin Görev ve Sorumlulukları	Kesinlikle katılıyorum (Sıklık/ %)	Katılıyorum (Sıklık/ %)	Kararsızım (Sıklık/ %)	Katılmıyorum (Sıklık/ %)	Kesinlikle katılmıyorum (Sıklık/ %)
Kurumumuzun yönetim ve kontrol yapılarını nesnel risk analizlerine dayanarak değerlendiririz	12/15	57/71,3	10/12,5	1/1,3	
Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yaptım ve önerilerde bulundum.	27/33,8	49/61,3	2/2,5	2/2,5	
Harcama sonrası yasal uygunluk denetimi yaptım.	31/38,8	46/57,5		3/3,8	
Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yaptım ve bu konularda önerilerde bulundum.	27/33,8	43/53,8	3/3,8	7/8,8	
İç denetimin kurumumuzun çalışmalarına değer kattığımı ve geliştirdiğini düşünüyorum.	23/28,8	52/65	4/5	1/1,3	
Her yıl en az bir danışmanlık hizmeti veririm.	12/15	40/50	7/8,8	17/21,3	4/5

Tablo 4. 14.: İç Denetçinin Mesleki yeterliliği faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu

İç Denetçinin Mesleki yeterliliği	Kesinlikle katılıyorum (Sıklık/ %)	Katılıyorum (Sıklık/ %)	Kararsızım (Sıklık/ %)	Katılmıyorum (Sıklık/ %)	Kesinlikle katılmıyorum (Sıklık/ %)
Mali denetim konusunda kendimi yetkin hissetmekteyim.	27/33,8	45/56,3	5/6,3	3/3,8	
Sistem denetimi konusunda kendimi yetkin hissetmekteyim.	25/31,3	48/60	5/6,3	2/2,5	
Performans denetimi konusunda kendimi yetkin hissetmekteyim.	2/2,5	28/35	31/38,8	18/22,5	1/1,3
Uygunluk denetimi konusunda kendimi yetkin hissetmekteyim.	31/46,3	42/52,5		1/1,3	
Bilgi teknolojileri denetimi konusunda yeterli bilgiye sahibim.	12/15	9/11,3	22/27,5	37/46,3	

Ankete katılan iç denetçilerin çoğunluğu mali denetim, sistem denetimi ve uygunluk denetimi konusunda kendini yeterli hissetmektedir. Fakat, performans denetim ve bilgi teknolojileri denetimi konusunda kendilerini yeterli hissetmemektedirler.

Tablo 4. 15: *İç Denetçinin Mesleki Gelişimi faktörüne ait soruların frekans/yüzde tablosu*

İç Denetçinin Mesleki Gelişimi	Kesinlikle katılıyor m (Sıklık/ %)	Katılıyor m (Sıklık/ %)	Kararsız m (Sıklık/ %)	Katılmıyor m (Sıklık/ %)	Kesinlikle katılmıyor m (Sıklık/ %)
Kendimi eksik gördüğüm konularda düzenlenen kurs, seminer ve sempozyumlara katılabilmekteyim	13/16,3	31/38,8	18/22,5	15/18,8	3/3,8
Üst yöneticimiz mesleki gelişimim için gerekli olan eğitimleri almam konusunda istekli davranmaktadır.	16/20	36/45	19/23,8	7/8,8	2/2,5
İç denetimle ilgili gerçekleşen değişimlerden zamanında haberdar olmaktayım.	20/25	54/67,5	2/2,5	2/2,5	2/2,5

Çalışmaya katılan iç denetçilerin çoğunluğu mesleki gelişimleri için gerekli olan eğitimlerden haberdar olduklarını ve bunlara katılmaları konusunda iç denetimin desteğine sahip olduğunu belirtmişlerdir.

Analizin bu kısmı için, üniversitelerde iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler hakkında şunlar söylemek mümkündür;

- İç denetçiler İDKK ile ilgili sorular sonucunda, İDKK'nın iç denetim etkinliğini sağlamak konusunda yeterliği olmadığı konusunda görüş bildirmişlerdir.

- İç denetçiler, kurumlarında aktif bir iç denetim sistemi olduğunu belirtmiş ve risk odaklı iç denetim yapıldığını ve bunun için gereken uygulamaların gerçekleştirildiği konusunda da olumlu görüş bildirmişlerdir

- İç denetçilerin çoğunluğu kurum içinde sağlıklı işleyen bir iç kontrol sistemi bulunmadığını ayrıca kurumun maruz kalabileceği risklerin tümünün tanımlanmadığını düşünmektedir.

- İç denetçilerin birçoğu iç denetim prosedürlerinin denetim faaliyetini kolaylaştırdığını fakat prosedürler içinde gereksiz olduklarını düşündükleri evraklar bulunduğunu belirtmişlerdir.

- Çalışmaya katılan iç denetçilerin çoğunluğu iç denetim faaliyeti esnasında üst yönetim ile faaliyetin bağımsızlığına dair bir sorun yaşamadığını faaliyeti bağımsız ve istekleri dışında görevlendirmeler olmadan, sorunlarını ve görüşlerini üst yönetime iletebildiklerini belirtmişlerdir.

- Kurum iç denetçileri, iç denetim biriminin kurum içinde özerkliğini sağlayacak olan iç denetim biriminin kendine ait bütçesi olması, iç denetim birim yöneticisi kadrosu bulunması ve iç denetim biriminin idari teşkilat kanununda yer almamasının çalışmalarını olumsuz etkilediğini düşünmemektedirler.

- İç denetçilere kurum üst yönetimi ve kurum çalışanlarının iç denetim faaliyeti ile ilgili bakışlarını belirlemek üzere sorulan sorulara iç denetçilerin çoğunluğu olumlu cevaplar vererek, çalıştıkları üniversitelerdeki özellikle üst yönetimin iç denetim faaliyetini destekleyerek, faydalı bulduğu görüşünü belirtmişlerdir.

- İç denetçilerin büyük bölümü 5018 sayılı KMYKK'da belirtilen iç denetçi görev ve sorumluluklarına göre hazırlanmış sorulara; mevzuatın onlara verdiği görevleri düzenli olarak yerine getirdiklerine dair olumlu yanıtlar vermişlerdir.

- İç denetçiler performans ve bilgi teknolojileri denetimleri dışında diğer denetim türleri için kendilerini mesleki olarak yeterli hissetmektedirler.

- İç denetçiler mesleki olarak kendilerini geliştirmeleri ile ilgili olan sorulara olumlu yanıtlar vermişlerdir. Yani iç denetçilerin çoğunluğu mesleki gelişim ile ilgili bir kısıtlama ya da yetersizlik hissetmemektedirler.

Tablo 4. 16.: Kaiser-Meyer- Olkin ve Bartlett Küresellik Testi Değerleri

Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) Testi	Bartlett Küresellik Testi		
	X ²	Sd	Sig.
,664	1593,900	496	<000

Açıklayıcı faktör analizi, 10 faktör için yapılmıştır ve tüm maddeler için toplam korelasyon incelenmiştir. Madde-toplam korelasyonu, Cronbach's Alfa değerinin iyileştirilmesinde kullanılır ve madde korelasyon değeri ,30'dan küçük olan maddeler analizden çıkarılmıştır. Yapılan analiz sonucunda madde-toplam korelasyon puanı ,30'dan küçük olan ve birden fazla boyutta yüksek faktör yükü olan ayrıca yükler arasındaki farkın ,10'dan düşük olan maddeler çıkarılmıştır. Bu kapsamda toplam 12 madde analiz dışında kalmıştır. Geriye kalan 34 madde ile analiz tekrar yapılmıştır. KMO ,664 değer ile oldukça anlamlı olduğu belirlenmiştir.

Tablo 4. 17.: Açıklayıcı Faktör Analizi Dışında Bırakılan Maddeler

Maddeler	Alt Faktör	Kısaltmalar
Kurumumuzda aktif bir iç denetim sistemi bulunmamaktadır.	Risk Odaklı Denetim	S1
Denetim faaliyetleri sırasında herhangi bir sınırlama ile karşılaşmadım.	Bağımsızlık	S2
Her yıl en az bir danışmanlık hizmeti veririm.	Görev ve Sorumluluk	S3
Kurumumuzun faaliyetlerini etkileyecek önemli düzenlemelerden haberdar edilmekteyim.	Mesleki Gelişim	S8
İç denetimle ilgili gerçekleşen değişimlerden zamanında haberdar olmuştum.	Kurum Yaklaşımı	S16
İç denetim faaliyetlerini gerçekleştirebilecek uygun bir çalışma ortamına sahibim.	Kurum Yaklaşımı	S19
Kurum çalışanlarımız iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahiptirler.	Kurum Yaklaşımı	S22

Tablo 4. 18.: Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Ölçek Maddeleri	İDDK	İK	B	GS	KY	MY	K	MG	DP	RY
S42	,824									
S43	,784									
S40	,780									
S39	,756									
S41	,721									
S26		,807								
S25		,784								
S27		,729								
S24		,717								
S7			,722							
S4			,698							
S5			,659							
S6			,600							
S35				,820						
S37				,746						
S36				,660						
S20					,772					
S21					,690					
S23					,582					
S12						,899				
S9						,652				
S10						,583				
S11						,493				
S13						,384				
S45							,877			
S46							,734			
S44							,464			
S15								,874		
S14								,645		

Tablo 4. 18.: Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları (Devamı)

S17										,922
S18										,597
S29										,600
S31										,555
S32										,396
A.	11,49	8,852	8,284	6,748	6,224	6,053	5,611	5,388	4,777	4,771
Varyans (%)	0									1
Açıklanan Toplam Varyans (%)										68,197

Yapılan açıklayıcı faktör analizine göre maddelerin korelasyon yükleri ,384 ile ,922 ($p<,001$) arasında olduğu görülmektedir. Açıklayıcı Faktör Analizinde temel bileşenler analizi kullanılmıştır. Örneklem sayısının yeterli büyüklükte olması ve faktör yükleri arasında korelasyon ilişkisi olmamasından dolayı Varimax döndürme tekniği kullanılmıştır. Faktör Analiz sonucunda 10 alt boyut oluşmuştur. Sonuç olarak yine 10 alt boyutta toplam 34 madde ile ölçek oluşturulmuştur. On alt boyutun gösterdiği açıklanan toplam varyans yükü %68,197 olarak bulunmuştur.

Tablo 4. 19.: Ölçeğin ve Alt Boyutlarının Güvenirlilik Katsayısı

Alt Faktörler	Cronbach's Alpha	Madde Sayısı
İDDK	,892	5
İK	,873	4
Bağımsızlık	,819	4
Görev ve Sorumluluk	,792	3
Kurum Yaklaşımı	,848	3
Mesleki Yeterlilik	,704	5
Kurumsallaşma	,717	3
Mesleki Gelişim	,854	2
Denetim Prosedürleri	,763	2

Tablo 4. 19.: Ölçeğin ve Alt Boyutlarının Güvenirlilik Katsayısı (Devamı)

Risk Yönetimi	,702	3
Toplam	,867	34

Ölçeğin güvenilirlik katsayısı ile ilgili bulgular Tablo 4.19 'da verilmiştir. Tablodaki verilere göre ölçeğin tümüne ilişkin güvenilirlik katsayıları Cronbach's Alfa ,867 değeri ile oldukça güvenilir olduğu belirlenmiştir. Alt faktörlere baktığımızda 5 maddelik İ.D.D.K. alt faktörünün Cronbach's Alfa değeri ,892, 4 maddelik İ.K alt faktörünün Cronbach's Alfa değeri ,873 , 4 maddelik Bağımsızlık alt faktörünün Cronbach's Alfa değeri ,819 , 3 maddelik Görev ve Sorumluluk alt faktörünün Cronbach's Alfa değeri ,792, 3 maddelik Kurum Yaklaşımı alt faktörünün Cronbach's Alfa değeri ,848, 5 maddelik Mesleki Yeterlilik Yaklaşımı alt faktörünün Cronbach's Alfa değeri ,704, 3 maddelik Kurumsallaşma alt faktörünün Cronbach's Alfa değeri ,717, 2 maddelik Mesleki Gelişim alt faktörünün Cronbach's Alfa değeri ,854, 2 maddelik Denetim Prosedürleri alt faktörünün Cronbach's Alfa değeri ,763, 3 maddelik Risk Yönetimi alt faktörünün Cronbach's Alfa değeri ,702 olarak bulunmuştur.

4.6.3. K-means Kümeleme Analizi

Kümeleme analizi bir veri topluluğundaki bilgilerin belirlenmiş ölçütlere göre gruplandırılmasıdır. Bu analiz esnasında oluşturulan gruplara 'küme', analize ise kısaca 'kümeleme' denir. Kümeleme eylemi sırasında kümelerdeki öğelerin birbiri ile olan benzerliği yüksek, kümelerin birbiri ile benzerliği düşük olmalıdır. Kümeleme veri madenciliği tekniklerinden gözetimsiz sınıflandırmaya girer. Gözetimsiz sınıflamada amaç, analize başlarken elde olan ve bölümlendirilmemiş olan verinin, anlamlı alt kümeleri oluşturacak şekilde gruplamaktır. Bu gruplama işlemi gelen verinin özellikleri göz önüne alınarak yapılır (Sarıman, 2011, s. 193).

Kümeleme analizi, analize konu olan varlıkların gruplandırılmasının açıklamasını ayrıntılandırmaktır. Bu nedenle, kullanılan örnekteki elemanların sahip oldukları benzerliklere göre gruplandırılır ve sonrasında gruplandırılmış varlıkların profilleri ortaya konur. Diğer bir hedef ise benzer elemanların gruplanmasıyla veri setini küçültmektir (Sarıman, 2011, s. 193).

Bu çalışmada faktör analizi sonucu elde edilen faktörlerdeki her bir faktör için maddelerin toplam puanları alınıp K-means kümeleme tekniğiyle iki kümeye ayrıştırılarak düşük-yüksek düzey olarak kümelendirilmiş ve böylece demografik diğer özelliklerle nedensellik ilişkisi araştırmak için nitel değişkenlere dönüştürülmüştür.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Tablo 4.20.: *İç Denetim Koordinasyon Kurulu Küme Ortalamaları*

İDKK	Küme Ortalamaları	
	Düşük	Yüksek
	1.91	3.28

Tablo 4. 21.: *İç Denetim Koordinasyon Kurulu Küme Frekansları*

İDKK	Küme Frekansları	
	Düşük	Yüksek
	35	44
	Geçerli Sayı	79
	Kayıp Sayı	1

İDKK adlı faktörde düşük kümeli 35 gözlem birimi yani kişi ve yüksek kümeli 44 gözlem birimi bulunmaktadır. 5 maddeden oluşan İDKK faktörde; düşük küme ortalaması 1,91 ve 3,28 yüksek küme ortalaması olarak sınıflanmıştır.

Kümeler arasındaki ortalama farklarına bakıldığında İDKK'nın kamu iç denetim sistemi içinde etkinliğinin yeterli olduğunu düşünen iç denetçi sayısı da daha fazladır.

İç kontrol

Tablo 4.22.: İç Kontrol Küme Ortalamaları

Küme Ortalamaları		
İç Kontrol	Düşük	Yüksek
	2,18	3,66

Tablo 4. 23.: İç Kontrol Küme Frekansları

Küme Frekansları		
İç Kontrol	Düşük	57
	Yüksek	23
	Geçerli Sayı	80
	Kayıp Sayı	0

İç Kontrol adlı faktörde düşük kümeli 75 gözlem birimi yani kişi ve yüksek kümeli 73 gözlem birimi bulunmaktadır. 4 maddeden oluşan İç kontrol faktöründe; düşük küme ortalaması 2,18 ve 3,66 yüksek küme ortalaması olarak sınıflanmıştır

Bağımsızlık

Tablo 4.24.: *Bağımsızlık Küme Ortalamaları*

Küme Ortalamaları		
Bağımsızlık	Düşük	Yüksek
	2,29	4,23

Tablo 4. 25.: *Bağımsızlık Küme Frekansları*

Küme Frekansları		
Bağımsızlık	Düşük	7
	Yüksek	73
	Geçerli Sayı	80
	Kayıp Sayı	0

Bağımsızlık adlı faktörde düşük kümeli 75 gözlem birimi yani kişi ve yüksek kümeli 73 gözlem birimi bulunmaktadır. 4 maddeden oluşan Bağımsızlık faktörde; düşük küme ortalaması 2,29 ve 4,23 yüksek küme ortalaması olarak sınıflanmıştır.

Görev ve Sorumluluk

Tablo 4.26.: *Görev ve Sorumluluk Küme Ortalamaları*

Küme Ortalamaları		
Görev ve Sorumluluk	Düşük	Yüksek
	3,13	4,37

Tablo 4. 27.: Görev ve Sorumluluk Küme Frekansları

Küme Frekansları		
Görev ve Sorumluluk	Düşük	8
	Yüksek	72
Geçerli Sayı		80
Kayıp Sayı		0

Görev ve Sorumluluk adlı faktörde düşük kümeli 75 gözlem birimi yani kişi ve yüksek kümeli 73 gözlem birimi bulunmaktadır. 3 maddeden oluşan Görev ve Sorumluluk faktöründe; düşük küme ortalaması 3,13 ve 4,37 yüksek küme ortalaması olarak sınıflanmıştır.

Kurum Yaklaşımı

Tablo 4.28.: Kurum Yaklaşımı Küme Ortalamaları

Küme Ortalamaları		
Kurum Yaklaşımı	Düşük	Yüksek
	2,41	3,95

Tablo 4. 29.: Kurum Yaklaşımı Küme Frekansları

Küme Frekansları		
Kurum Yaklaşımı	Düşük	23
	Yüksek	57
Geçerli Sayı		80
Kayıp Sayı		0

Kurum Yaklaşımı adlı faktörde düşük kümeli 75 gözlem birimi yani kişi ve yüksek kümeli 73 gözlem birimi bulunmaktadır. 3 maddeden oluşan

Kurum Yaklaşımı faktörde; düşük küme ortalaması 2,41 ve 3,95 yüksek küme ortalaması olarak sınıflanmıştır.

Mesleki Yeterlilik

Tablo 4.30.: *Mesleki Yeterlilik Küme Ortalamaları*

Küme Ortalamaları		
Mesleki Yeterlilik	Düşük	Yüksek
	4,02	3,21

Tablo 4. 31.: *Mesleki Yeterlilik Küme Frekansları*

Küme Frekansları		
Mesleki Yeterlilik	Düşük	48
	Yüksek	22
	Geçerli Sayı	80
	Kayıp Sayı	0

Mesleki Yeterlilik adlı faktörde düşük kümeli 75 gözlem birimi yani kişi ve yüksek kümeli 73 gözlem birimi bulunmaktadır. 5 maddeden oluşan Mesleki Yeterlilik faktörde; düşük küme ortalaması 4,02 ve 3,21 yüksek küme ortalaması olarak sınıflanmıştır.

Kurumsallaşma

Tablo 4.32.: *Kurumsallaşma Küme Ortalamaları*

Küme Ortalamaları		
Kurumsallaşma	Düşük	Yüksek
	1,96	3,54

Tablo 4. 33.: Kurumsallaşma Küme Frekansları

Küme Frekansları		
Kurumsallaşma	Düşük	35
	Yüksek	43
Geçerli Sayı		78
Kayıp Sayı		2

Kurumsallaşma adlı faktörde düşük kümeli 75 gözlem birimi yani kişi ve yüksek kümeli 73 gözlem birimi bulunmaktadır. 3 maddeden oluşan Kurumsallaşma faktöründe; düşük küme ortalaması 3,54 ve 1,96 yüksek küme ortalaması olarak sınıflanmıştır.

Mesleki Gelişim

Tablo 4.34.: Mesleki Gelişim Küme Ortalamaları

Küme Ortalamaları		
Mesleki Gelişim	Düşük	Yüksek
	2,58	4,22

Tablo 4. 35.: Mesleki Gelişim Küme Frekansları

Küme Frekansları		
Mesleki Gelişim	Düşük	31
	Yüksek	49
Geçerli Sayı		80
Kayıp Sayı		0

Mesleki Gelişim adlı faktörde düşük kümeli 75 gözlem birimi yani kişi ve yüksek kümeli 73 gözlem birimi bulunmaktadır. 2 maddeden oluşan Mesleki Gelişim faktöründe; düşük küme ortalaması 2,58 ve 4,22 yüksek küme ortalaması olarak sınıflanmıştır.

Denetim Prosedürleri

Tablo 4.36.: *Denetim Prosedürleri Küme Ortalamaları*

Küme Ortalamaları		
Denetim Prosedürleri	Düşük	Yüksek
	1,98	3,75

Tablo 4. 37.: *Denetim Prosedürleri Küme Frekansları*

Küme Frekansları		
Mesleki Yeterlilik	Düşük	50
	Yüksek	30
	Geçerli Sayı	80
	Kayıp Sayı	0

Denetim Prosedürleri adlı faktörde düşük kümeli 75 gözlem birimi yani kişi ve yüksek kümeli 73 gözlem birimi bulunmaktadır. 2 maddeden oluşan Denetim Prosedürleri faktöründe; düşük küme ortalaması 3.75 ve 1.98 yüksek küme ortalaması olarak sınıflanmıştır.

Risk Odaklı Denetim

Tablo 4.38.: *Risk Odaklı Denetim Küme Ortalamaları*

Küme Ortalamaları		
Risk Odaklı Denetim	Düşük	Yüksek
	3,36	4,32

Tablo 4. 39.: Risk Odaklı Denetim Prosedürleri Küme Frekansları

Küme Frekansları		
Risk Odaklı Denetim	Düşük	15
	Yüksek	65
Geçerli Sayı		80
Kayıp Sayı		0

Risk Odaklı Denetim adlı faktörde düşük kümeli 75 gözlem birimi yani kişi ve yüksek kümeli 73 gözlem birimi bulunmaktadır. 3 maddeden oluşan Risk Odaklı Denetim faktöründe; düşük küme ortalaması 3.36 ve 4.32 yüksek küme ortalaması olarak sınıflanmıştır.

4.6.4. Multi Dimension Correspondence Analizi (Çok Boyutlu Uyum Analizi)

Uyum analizi, negatif olmayan veri matrisinde kategorik değişkenlerin yer aldığı tablolarda, değişkenlerin kategorilerini genellikle iki boyutlu uzayda nokta olarak gösteren ve bunlar hakkında açıklayıcı bilgi sunan analiz tekniklerinden birdir (Keskin S. , 2001, s. 91).

Çoklu uyum analizi, basit uyum analizinin üç veya daha fazla kategorik değişken için bir genellemesidir. Çoklu uyum analizi $r \times c \times m \dots$ biçiminde iç içe değişik biçimlerde çaprazlanmış tablolarda yer alan değişkenlerin alt kategoriler arasındaki birlikteliği ve ilişkileri ortaya koymak için başvurulan bir yöntemdir. Basit uyum analizinde her bir değişken bir boyutta ya da başka bir boyutta ağırlıklı olarak temsil edilirken, çoklu uyum analizinde iki ya da daha fazla değişken bir boyutta temsil edilir (Özgür, Bekiroğlu, & Baydemir, 2017, s. 9).

Bu araştırmada uyum çoklu uyum analizini iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörleri iç denetçilerin kamu kurumlarında geçirdikleri hizmet süreleri ve iç denetçi olarak görev yaptıkları süreler bazında ilişkilendirmek amacı ile kullandık. Kamu kurumlarındaki mesleki tecrübelerinin iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler ile ilişkili olup olmadığını anlamak için kamu kurumunda çalışma sürelerini iki boyutta belirledik (20 yıl ve altı/ 21 yıl ve üstü).

Diğer bir boyutlandırmayı ise iç denetçilerin sertifika almaya hak kazandıkları iç denetim mesleğine başlamalarından beş yıl sonrası ve öncesi olarak yaptık. Burada amaç iç denetçilerin, iç denetçi olarak edindikleri mesleki tecrübelerin iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler ile arasındaki ilişkiyi belirleyebilmektir.

Tablo: 4.40.: *İç Denetçilerin Kamu Kurumlarındaki Görev Süreleri Küme Frekansları*

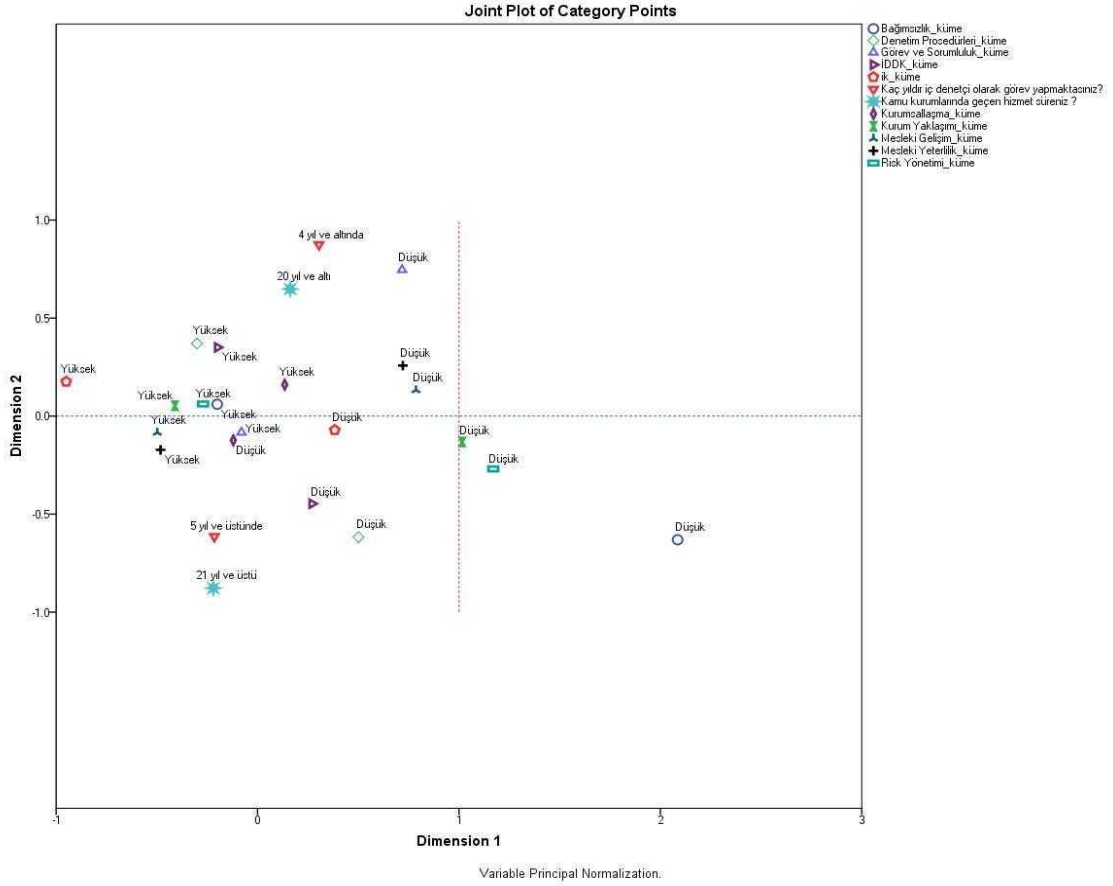
Kamu Kurumlarındaki Hizmet Süresi	Frekans
20 yıl ve altı	46
20 yıl ve üstü	34
Toplam	80

Tablo: 4.41.: *İç Denetçilerin İç Denetçi Olarak Görev Süreleri Küme Frekansları*

İç Denetçi Olarak Çalışma Süresi	Frekans
4 yıl ve altı	33
5 yıl ve üstü	47
Toplam	80

Tablo: 4.42.: *Model Özeti*

Boyut	Cronbach's Alpha	Varyansın Hesaplanma Nedeni	
		Toplam (Özdeğer)	Inertia
1	.676	2.631	.219
2	.449	1.700	.142
Toplam		4.332	.361
Ortalama	.587 ^a	2.166	.180



Şekil 4.1.: Çoklu Uyum Analizi

Çoklu uyum analizi sonucunda elde edilen grafik incelerken, iki boyutlu uzayda birbiri ile daha yakın mesafede bulunan değişkenlerin birbirleriyle arasındaki ilişkinin daha güçlü olduğunu söyleyebiliriz, buna göre;

İç denetçi kadrosunda 5 yıl ve üzeri görev yapan iç denetçilerin, kamu kurumlarında 20 yıl ve üzerinde görev yapan iç denetçiler ile aynı düzlemde birbirlerine mesafe açısından daha yakın olduğu görülmektedir. Bu durum, faktörlere yaklaşımlarının benzer olacağını göstermektedir.

5 yıl ve üzerinde iç denetçi olarak görev yapan iç denetçiler, faktörlerden elde edilen puanlara göre kümeleme analizi sonucunda; İDKK, denetim prosedürleri, kurumsallaşma ve iç kontrol faktörlerine düşük puan

verirken; mesleki gelişim, mesleki yeterlilik ve görev ve sorumluluk faktörlerine ise yüksek puanlar vermişlerdir. Düşük ya da yüksek de olsa bu faktörler, şartı sağlayan iç denetçiler açısından anlam ifade etmektedir. 5 yıl ve üzerinde iç denetçi olarak görev yapan katılımcılar için, mesleki yeterlilik faktörü olumlu, İDDK ve denetim prosedürleri faktörleri olumsuz da olsa diğer faktörlerden daha anlamlıdır. Bu durumda iç denetçi olarak çalışma süresi 5 yıl ve üzeri olan iç denetçiler için; Mesleki yeterlilik, iç denetçiler etkin bir iç denetim gerçekleştirmek için mesleki açıdan yeterli olduklarını düşünmektedirler. İDDK; iç denetim sistemi içerisinde faaliyetin etkinliğini sağlamak için yetersizdir. Denetim prosedürleri; etkin bir iç denetim için beklenen tasarrufu sağlamamaktadır.

21 yıl ve üzerinde kamu çalışanı olan iç denetçiler de aynı şekilde İDKK, denetim prosedürleri, kurumsallaşma ve iç kontrol faktörlerine düşük puan verirken mesleki gelişim, mesleki yeterlilik ve görev ve sorumluluk faktörlerine ise yüksek puanlar vermişlerdir. Fakat iç denetçi olarak 5 yıl ve üzeri katılımcıların bulunduğu küme kadar anlamlı değildir.

Yatay eksenin üst kısmına baktığımızda ise;

İç denetçi kadrosunda 4 yıl ve altında görev yapan iç denetçilerin, kamu kurumlarında 20 yıl altında görev yapan iç denetçiler ile aynı düzlemde, birbirlerine mesafe açısından daha yakın olduğu görülmektedir. Bu durum, tıpkı yukarıdaki gibi faktörlere yaklaşımlarının benzer olacağını göstermektedir.

İç denetçi olarak görev süresi 4 yıl ve altında olan katılımcıların, görev ve sorumluluk, mesleki yeterlilik ve mesleki gelişim faktörlerine düşük puanlar vermişlerdir. Yani; kanun koyucunun belirlediği görev ve sorumluluklar bu katılımcılar için iç denetimin etkin bir şekilde gerçekleşmesi için uygun değildir. Mesleki gelişim ve mesleki yeterlilik faktörlerine yaklaşımları olumsuz olan iç denetçiler, kendilerini henüz etkin bir iç denetim faaliyeti gerçekleştirmek için yeterli hissetmiyor olabilirler. İç denetçi olarak çalışma sürelerine bakıldığında, sertifika alabilmek için asgari beş yıl iç denetçi olarak çalışma zorunluluğu nedeniyle kendini yeterli hissetmeyen iç denetçilerin şu anda A-1/A-2/A-3 ve A-4 sertifika derecelerinden herhangi birine sahip olmadığı söylenebilir. Bu

denetçilerin olumlu yaklaştıkları ve düzlemde kendilerine en yakın olan faktörün iç denetim prosedürleri olduğunu görmekteyiz. İç denetçiler, iç denetim prosedürlerinin kendileri için etkin iç denetime katkı sağladığını düşünmektedirler. Bu kümenin yüksek puan verdikleri diğer iki faktör ise, İDKK ve İç Kontrol faktörleridir. İç denetçi olarak 4 yıl ve altında çalışan katılımcılar, kendilerinden daha tecrübeli katılımcıların aksine, İDKK'nın iç denetim sistemi içerisinde faaliyetin etkinliğini sağlamak konusunda yeterli olduğunu düşünmektedirler.

20 yıl ve altında kamu çalışanı olan iç denetçiler kümesi, faktörlere tıpkı düzlemde kendilerine yakın olan 4 yıl ve altında iç denetçi olarak çalışanların bulunduğu küme ile benzer anlamlar yüklemişlerdir.

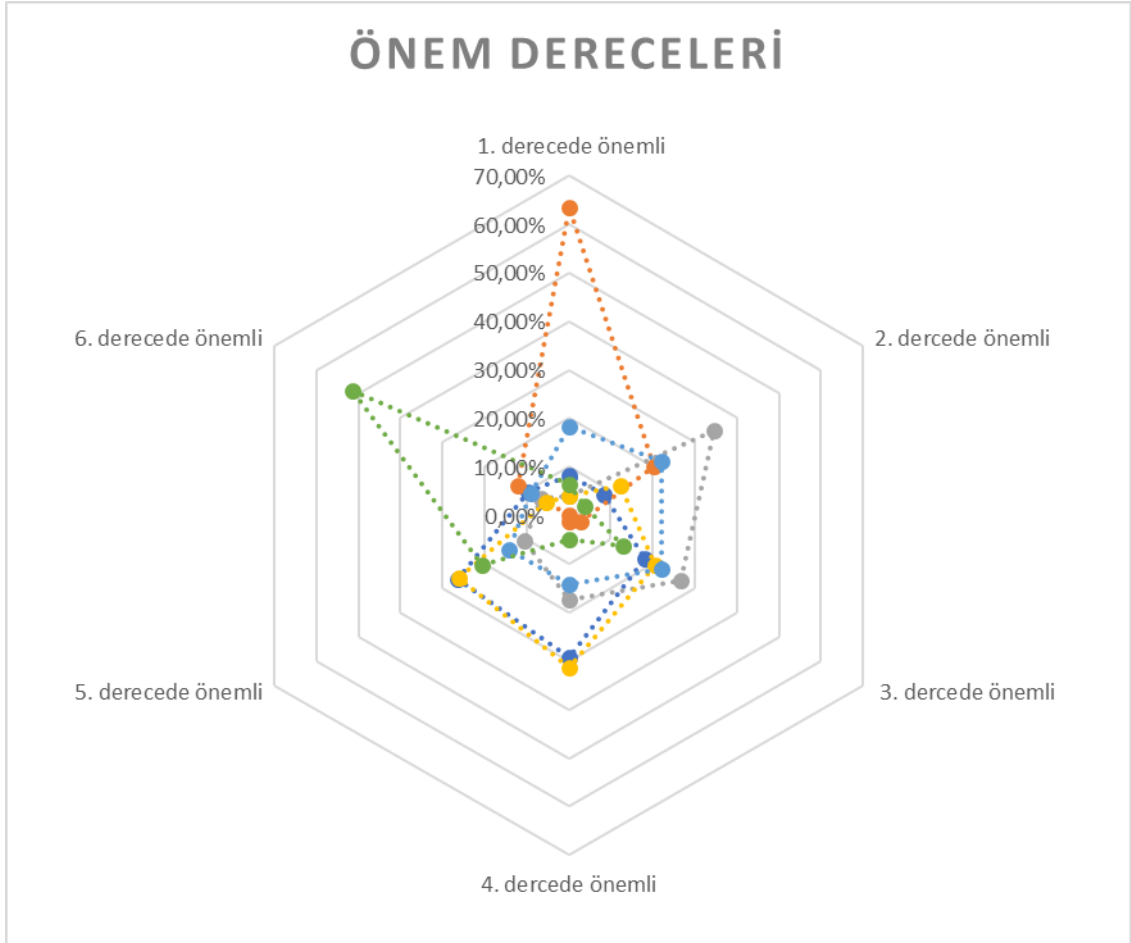
Yukarıdaki açıklamalar göz önüne alındığında;

“H01: İç Denetçilerin, kamu kurumlarında çalışma süreleri ile iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere yaklaşımları arasında herhangi bir ilişki yoktur.” hipotezini kabul edememekteyiz. Çünkü güçlü ya da zayıf, olumlu ya da olumsuz çalışmaya katkı sağlayan katılımcılar ile faktörler arasında bir ilişki mevcuttur.

“H02: İç Denetçilerin, iç denetçi olarak çalışma süreleri ile iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere yaklaşımları arasında herhangi bir ilişki yoktur.” hipotezini de kabul edememekteyiz. Aynı şekilde bu katılımcıların da faktörler arasında bir ilişkisi mevcuttur.

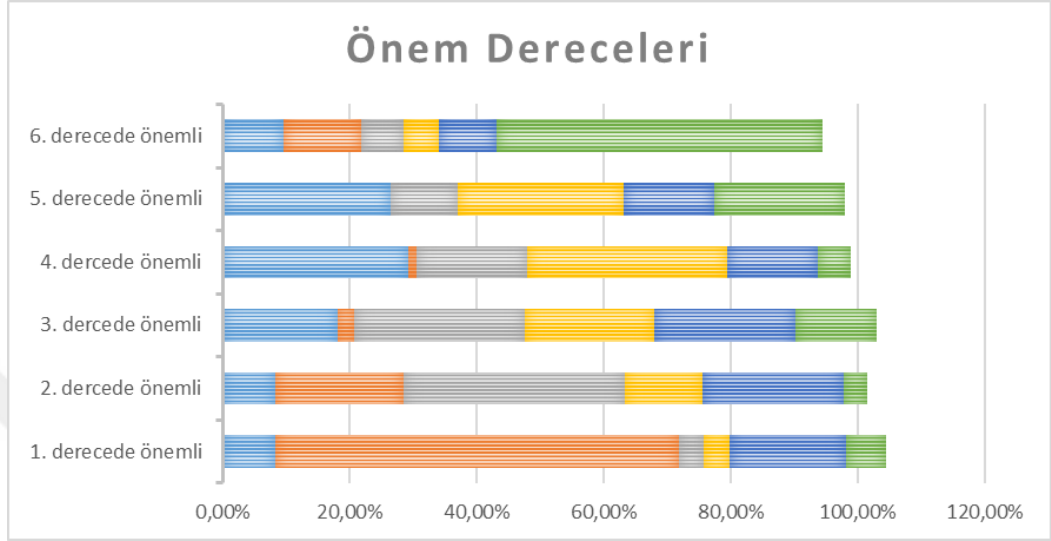
Literatür taraması esnasında incelenmiş olan çalışmalardan elde edilen etkinlik faktörleri daha kuruma yönelik bir bakış açısı ile daraltılarak altı faktöre indirgenmiş ve iç denetçilerden bu faktörleri kendileri için önem sırasına göre sıralamaları istenmiştir. Belirlenen faktörler şunlardır;

- Fiziki çalışma koşulları
- Üst yönetimin iç denetime karşı tutumu ve desteği
- İDKK'nın sistem içindeki konumu ve etkinliği
- İç denetçilerin mesleki eğitim ve gelişiminin sağlanması
- Kurum çalışanlarının iç denetim birimine bakışı
- Mevcut mevzuatın yeterliliği



- İç denetçilerin mesleki eğitim ve gelişmelerinin sağlanması
- Üst yönetimin iç denetime karşı tutumu ve desteği
- Kurum çalışanlarının iç denetim birimine bakışı
- Mevcut mevzuatın yeterliliği
- İDKK'nın sistem içindeki konumu ve etkinliği
- Fiziki çalışma koşulları

Şekil 4.2.: İç Denetçilerin Etkinlik Kriterleri Önem Sıralaması



Şekil 4.3.: İç Denetçilerin Etkinlik Kriterleri Önem Sıralaması

Tablo: 4.43.: İç Denetçilerin Etkinlik Kriterleri Önem Sıralaması

	1. derecede önemli	2. derecede önemli	3. derecede önemli	4. derecede önemli	5. derecede önemli	6. derecede önemli
Üst yönetimin iç denetime karşı tutumu ve desteği	63,50%	20,30%	2,70%	1,40%	0,00%	12,20%
Kurum çalışanlarının iç denetim birimine bakışı	4,00%	34,70%	26,70%	17,30%	10,70%	6,70%
İDKK'nın sistem içindeki konumu ve etkinliği	18,20%	22,10%	22,10%	14,30%	14,30%	9,10%
Mevcut mevzuatın yeterliliği	4,10%	12,30%	20,50%	31,50%	26,00%	5,50%
İç denetçilerin mesleki eğitim ve gelişimlerinin sağlanması	8,30%	8,30%	18,10%	29,20%	26,40%	9,70%
Fiziki çalışma koşulları	6,40%	3,80%	12,80%	5,10%	20,50%	51,30%

SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırma sırasında literatür taranarak iç denetimin etkinliğini belirleyen kriterler olarak aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;

- İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- İç Kontrol
- Risk Odaklı Denetim
- Denetim Prosedürleri
- Bağımsızlık
- Görev ve Sorumluluk
- Kurum Yaklaşımı
- Mesleki Gelişim
- Mesleki Yeterlilik
- Kurumsallaşma

Söz konusu kriterler çerçevesinde kurum içerisinde iç denetim etkinliği belirlenmeye çalışılmıştır. İç denetçilere bu kriterlerin kurumları içerisindeki varlığı ve derecesi ile ilgili sorulan sorular sonucu edinilen sonuçlar şu şekildedir;

1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu: Ankete katılan denetçilerin çoğunluğu İDKK ile ilgili sorulan sorulara olumlu yanıtlar vermemişlerdir. İç denetçiler İDKK üyelerinin yeterliliklerinden şüphe etmezken, İDKK'nın bakanlığa bağlı bir kurum olması sebebiyle aktif çalışmasına imkân olmadığı görüşünü belirtmişlerdir. Ayrıca İDKK üyelerinin iç denetçiler ile iletişim eksiklikleri olduğunu da eklemişlerdir.

2. İç Kontrol Sisteminin Kurum İçindeki Varlığı; iç denetçilerin, kurumlarındaki iç kontrol sisteminin varlığından memnun olmadığını söylemek mümkündür. Katılımcılar, kurumlarında aktif işleyen bir iç kontrol sisteminin varlığı konusunda olumlu yanıtlar vermemişler ayrıca kurum çalışanlarının da bu konuda yeterli bilgiye sahip olmadığını düşünmektedirler.

3. Kurumdaki Risk Odaklı İç Denetim Uygulaması; Ankete katılan denetçilerin birçoğu kurumlarında aktif bir iç denetim sistemi olduğunu belirtmiş ve risk odaklı iç denetim yapıldığını ve bunun için gereken uygulamaların gerçekleştirildiği konusunda da olumlu görüş bildirmişlerdir.

4. İç Denetim Prosedürleri; İç denetçilerin birçoğu iç denetim prosedürlerinin denetim faaliyetini kolaylaştırdığını fakat; prosedürler içinde gereksiz olduğunu düşündükleri evraklar bulunduğunu belirtmişlerdir.

5. Bağımsızlık; iç denetçiler, iç denetim çalışması ve raporlama sırasında üst yönetimin herhangi bir müdahalesine maruz kalmadığını, uygulamalarını iç denetim faaliyetinin bağımsızlığı ilkesine göre tamamlayabildiğini belirtmiştir. Yöneticilerinin objektif olarak görevlendirme ve değerlendirme yaptığından yani iç denetim etkinliğiyle ilgili yapılan çalışmaların birçoğunda önemli bir etken olan bağımsızlık kriteriyle ilgili bir sorun yaşamadıklarını belirtmişlerdir.

6. Kurumsallaşma; iç denetçiler iç denetimin kurum içerisinde sahip olması gereken özerkliğin kanun koyucu tarafından onaylandığının ve desteklendiğinin göstergesi olan kurumsallaşmayla ilgili eksikliklerin, iç denetim faaliyetini etkilemediği görüşünde birleşmişlerdir.

7. Kurum Yaklaşımı; bu kriteri üst yönetimin ve kurum çalışanlarının iç denetim faaliyetine yaklaşımı olarak ele alırsak; iç denetçilerin kurumlarında hem üst yönetim hem kurum çalışanları tarafından desteklendiğini görmekteyiz.

8. İç Denetçilerin Görev ve Sorumlulukları; iç denetçiler kanun koyucunun kendileri için belirlediği görev ve sorumlulukları buldukları kurumlarda gerçekleştirebildiklerini belirtmişlerdir.

9. Mesleki Yeterlilik; iç denetçiler performans ve bilgi teknolojileri denetimleri dışındaki diğer denetimler konusunda, kendilerini yetkin hissetmektedirler. Lakin performans denetiminin gerektirdiği sertifikaya sahip olabilmeleri için gereken eğitim ve zaman, performans denetiminin gerçekleştirilmesi konusunda kurumlarda hala sıkıntılar olduğunu göstermektedir.

10. Mesleki Gelişim; Çalışmaya katılan iç denetçilerin çoğunluğu mesleki gelişimleri için gerekli olan eğitimlerden haberdar olduklarını ve bunlara katılmaları konusunda üst yönetimin desteğine sahip olduğunu belirtmişlerdir.

Kamu iç denetim faaliyetleri yönünden düzenleyici kurum olan İDKK'nın, iç denetçiler tarafından etkin bulunmaması önemli bir sonuçtur. Bu durumu ortaya

çıkaran sebeplerin başında İDKK üyeleriyle iç denetçiler arasındaki iletişim kopukluğu gelmektedir. Merkezi uyumlaştırma birimi olan İDKK'nın özerk bir yapıya kavuşması, iç denetçilerin kuruma olan güvenini artıracaktır. Bununla birlikte iç denetçilerin talep ve önerilerini dikkate alan bir üst kurul, yapacakları düzenlemeler sayesinde kendilerine bağlı kurumlardaki iç denetim faaliyetinin etkinliğini de olumlu yönde etkileyecektir.

Yurtdışında yapılan çalışmalarda iç denetim faaliyetinin başarısı için, üst yönetimin desteği en önemli kriterlerden biri olarak belirtilmektedir. Ülkemizde yapılan çalışmaların birçoğunda bu kriter önem sıralamasında üst sıralarda yer bulmaktadır. Bu durum bize göstermektedir ki üst yönetim desteğinin, iç denetimin etkinliği üzerindeki etkisi kurumlara, sektörlere ya da ülkelere bağlı değildir. Ayrıca üst yönetimin desteği, kurumun çalışanlarının iç denetime bakışını da olumlu yönde etkilemektedir. Bu nedendir ki iç denetim faaliyetinin, kurumları açısından önemi, üst yönetimlerce kabul edilmelidir.

İç denetim etkinliğiyle ilgili yapılan çalışmaların birçoğunda bağımsızlık kriteri iç denetim etkinliği için en önemli kriter olarak karşımıza çıktığı için bu kriterin olumlu sonuçları üniversite iç denetim etkinliği açısından önemlidir.

Tüm bunlarla birlikte, iç denetim uygulamalarının ülkemiz açısından yeni uygulanıyor olmasının bir sonucu olarak, iç denetçilerin birçoğu performans denetimi ve bilgi teknolojileri gibi özel denetim türlerinde, kendilerini yetersiz hissetmektedir. Bu durumun çözülmesi için, kurum iç denetçilerinin mesleki gelişimler, üst yönetimleri ve bağlı buldukları kuruluşlarca desteklenmelidir.

Bu önerilere ek olarak, standart ve yönetmeliklerin oluşturulmasından ve uygulanmasından sorumlu kurumların iç denetçilerle yapacakları fikir alışverişleri neticesinde hem daha etkin hem de daha az zaman, emek ve maliyet gerektirecek uygulamalar doğabilecektir.

KAYNAKLAR

- Türk Dil Kurumu.* (2018, 1 6). www.tdk.gov.tr:
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b4b4a4676f0c6.46619103 adresinden alınmıştır
- Türk Dil Kurumu.* (2018, 01 17). www.tdk.gov.tr:
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b4b46c33cc364.29023482 adresinden alınmıştır
- Acar, İ. A., & Şahin İpek, E. A. (2014). Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetinin Etkinliği: Ege Bölgesi Alan Araştırması. *29. Türkiye Maliye Sempozyumu* (s. 269-293). Antalya: Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü.
- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akarkarasu, N. (2000). *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurallarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*. SPK Yeterlilik Etüdü , İstanbul.
- Akçay, G. (2011). Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü ve Kamu İdarelerinde Yaşanan Gelişmeler. *Denetim*, 7, 25-46.
- Akçay, S. (2013). Doktora Tezi. *Ka Sektöründe İç Denetim Etkinliğinin ölçülmesi ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama*. Kütahya.
- Akgül, B. A. (2002). İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4(3), 19-29.
- Aksoy, M. (2008). *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri.
- Aksoy, T. (2007). Basel II ve İç Kontrol.
- Aktan, C. C. (2006). *Kurumsal Şirket Yönetimi*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- Aktuğlu, A. (1996). *Denetleme ve Revizyon*. İzmir: Barış Yayınları.
- Alp, A., & Kılıç, S. (2014). *Kurumsal Yönetim Nası Yönetilmelidir?* İstanbul: Doğan Kitap.

- Alptürk, E. (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- 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*(23), 74-86.
- Ankara Üniversitesi. (2017). *Ankara Üniversitesi İç Denetim Yönergesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi.
- Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (1997). *Auditing an integrated approach (6th)*. New Jersey: American Institute of Certified Public Accountants.
- Arslan, A. (2004, Ocak-Nisan). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenleme. *Maliye Dergisi*(145).
- Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 63-86.
- Ataman, B., Gökçen, G., Cavlak, H., & Cebeci, Y. (2017). Kurumsal Yönetim Algısı ile Kurumsal Yönetim Notu Arasındaki İlişkinin Analizi. *Maliye Finans Yazıları*(107), 161-186.
- Aven, T. (2016). Risk Assessment and Risk Management: Review of Recent Advances on their Foundation. *European Journal of Operational Research*(253), 1-13.
- Aytuna, T. (1986). Felsefeci Gözüyle Denetim. *Denetim*(10).
- Baharud-din, Z., Shokiyah, A., & İbrahim, M. (2014). Factors that Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector. *International Proceedings of Economics Development and Research*(70), 126-132.
- Bakkal, H., Tunç, İ., & Kasımoğlu, A. (2016). *İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi* (1. BASKI b.). İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık.
- Balıkçi, Y. (2009). *İşletmelerde Risk Yönetimi*. İstanbul: Cinius Yayınları.
- Basel Komitesi. (2000). *Bankalarda İç Denetim ve Bankacılık Gözetim Otoritesinin İç ve Dış Denetçiler ile İlişkisi*. Basel.
- Başpınar, A. (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu. *Maliye Dergisi*(151).

- Bayrakçı, E., & Demirel, A. (2017). İç Denetimin Yapısal Ve İşlevsel Sorunlarının Türkiye'deki Üniversiteler Bağlamında Analizi. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 52-60.
- Bekçi, İ., & Gör, Y. (2015). Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesi Üzerine Bir Araştırma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 165-194.
- Bozkurt, N. (2015). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Baskı Alfa Yayınlar.
- Cebeci, G., & Özbilgin, İ. G. (2015). Borsa İstanbul Bilişim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim ve Finansal Performans Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(4), 47-64.
- Ceran, Y. (2013). Kamu İç Denetimi Açısından Üniversitelerde İç Denetim. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 16(1), 1-20.
- Chun, C. (1997). On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions. *Managerial Auditing Journal*, 247-250.
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organization. *Australian Accounting Review*, 54(20), 296-307.
- Çevikbaş, R. (2011). Türkiye'de İç Denetim Kurumu. *Türk İdare Dergisi*, Haziran-Eylül(471-472), 47-67.
- Dabbaoğlu, K. (2009). İç Kontrol Sistemi. *Journal of Qafqaz University*, 109-115.
- Dağlı, M. K. (2000). *Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol*. SERMAYE PİYASASI KURULU ARACILIK FAALİYETLERİ DAİRESİ.
- Derici, O. (2013). *İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi*. Ankara: Hilal Form Matbaacılı Mak. San. Tic. Ltd. Şti.
- Dinç, e., & Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Balikesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 157-184.
- Dittenhofer, M. A. (2001). 'Internal Audit effectiveness: an expansion of present methods'. *Managerial Auditing Journal*(16/8), 443-450.

- Doğan, M. (2018). Kurumsal Yönetimin Teorik Temelleri. *International Journal Of Management Academy*, 1(1), 84-96.
- Doğan, S., & Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. *Maliye Finans Yazıları*(108), 167-187.
- Duman, H., & Turan, D. (2018). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Denetim Alanında Getirdiği Yeniliklerin Muhasebe Bilgi. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 20(34), 70-84.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*(5), 51-63.
- Erdoğan, M. (2008). *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- George, D., Theofanis, K., & Konstantinos, A. (2015). Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 113-122.
- Gökalp, B. (2013). Yüksek Lisans Tezi. *Kamu Yönetiminde İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi*. Ankara.
- Gürdal, T., & Çıplak, V. (2014). Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği. 29. *Maliye Sempozyumu*. Antalya.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları .
- Hailemariam, S. (2014). Determinants of Internal Audit Effectiveness in the Public Sector; Case Study in Selected Ethiopian Public Sector Offices.
- İDKK. (2011). *İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği*.
- İDKK. (2014). *2013 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*. Ankara: Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- İDKK. (2014). *Kamu Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi*. Ankara.
- İDKK. (2015). *Kamu İç Denetim Rehberi*. Ankara: Maliye Bakanlığı.
- IIA. (1999). *Uluslararası İç Denetim Standartları*.

- IIA. (2018). 08 22, 2018 tarihinde <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> adresinden alındı
- INTOSAI. (2004). *Guidelines for International Control Standarts for the Public Sector- Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*.
- INTOSAI. (2017). *Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standardı*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- INTOSAI. (2018). 9 22, 2018 tarihinde [intosai.org: http://www.intosai.org/about-us.html](http://www.intosai.org/about-us.html) adresinden alındı
- Kagermann, H., Kinney, W., Küting , K., & Weber, C.-P. (2008). *Internal Audit Handbook*. Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- Kahyaoğlu, S. B. (2012). Modern İç Denetim ile Değer Yaratmak. *Denetişim*, 9-11.
- Kara, S., & Sakarya , Ş. (2012). Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinde Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması. *Muhasebe ve VErgi Uygulamaları Dergisi*, 5(1), 69-95.
- Karaaslan, E. (2012). *İç Kontrol Mevzuatı*. Mali Hizmet Yayınları.
- Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay , Ş., & Alagöz, A. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kargı, V. (tarih yok). Küreselleşme ve Denetim. 1-15.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, Y. (2015, Ekim). Kobilerde Kurumsal Risk Yönetimi. *Doktora Tezi*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Keleş, H. (2006). Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar. s. 255-270.
- Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Cem Web Ofset Ltd. Şti.
- Keskin, D. A. (2008). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. İstanbul: BetaYayınevi.
- Keskin, S. (2001). Çoklu Uyum Analizi ve Bir Uygulaması. *Tarım Bilimleri Dergisi*(7), 91-95.

- Kırılmaz, M., & Atak, F. (2015). Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verilebilirlik Araçları: Faaliyet Araçları. *OMBUDSMAN AKADEMİK DERGİSİ*(3), 189-217.
- Kışhalı, Y., & Pehlivanlı, D. (2006). Risk Odaklı İç Denetim ve IMKB uygulaması. *Mufad Journal*(30), 75-87.
- Kızılboga, R., & Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 220-236.
- Koçel, T. (2003). *İşletme Yöneticiliği*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Koçel, T. (2010). *İşletme Yöneticiliği* (2. Baskı b.). Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Kowalczyk, D. S. (1987). *Cadmus' Operational Auditing*. USA: John Wiley & Sons .
- Köse, Ö. H. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. Ankara: T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları,.
- Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*. Kocaeli: Umuttepe Yayınevi.
- Maliye Bakanlığı. (2014). İç Kontrol İzleme ve Değerleme Rehberi. Ankara.
- Mautz, R. K. (1964). *Philosophy of Auditing*.
- Memiş, M. Ü., & Çetenak, E. H. (2012). Kurumsal Yönetim Kazanç Yönetimi Uygulamaları Üzerine Etkisi : İMKB'de İşlem Gören Şirketler Üzerine Uygulama. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(3), 205-224.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian Public Sector case study. *Managerial Accounting Journal*(22), 470-484.
- Mil, H. İ. (2016). *Türk Kamu Denetim Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Moeller, R. R. (2005). *Brink's Modern Internal Auditing*. USA: John Wiley & Sons Inc.
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing A Common Body of Knowledge* (7. Baskı b.). New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- OECD. (2004). *Principles of Corporate Governance*.

- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim ,Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi , İç Kontrol*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.
- Özer, G., Günlük, M., & Okutan, K. (2018). İç ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişkilerin, Üst Yönetimin Desteginin ve İç Denetimin Bağımsızlığının İç Denetim Etkinliğinin Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe Bilim DÜnyası Derisi*, 20(Özel sayı), 590-613.
- Özer, H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Sayıştay Yayınları.
- Özgül, B., & Tarhan Mengi, B. (2016). *Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi "İç Denetim"*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Özgür, E. G., Bekiroğlu, N., & Baydemir, C. (2017). Sağlık Bilimlerinde Çoklu Uyum Analizi ve Uygulaması. *Kocaeli Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi*, 3(2), 9-18.
- Özkardeş, L. (2017). Kurumsal Firmaların İç Kontrol, İç Denetim ve Riske Yaklaşımları. *Journal of Yasar University*, 12(47), 191-200.
- Özsoy, M. T. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketlerde Kurumsal Risk Yönetimi. *Mali Çözüm, Mart-Nisan*, 165-185.
- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*. İstanbul: Beta Basım Dağıtım A.Ş.
- Pehlivanlı, D. (2014). *Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- PriceWaterhouseCoopers. (2006). *Her Yönüyle Kurumsal Risk Yönetimi*. Infomag Yayıncılık.
- Ramamoorti, S. (2003). *Research Opportunities in Internal Auditing Chapter 1 Internal auditing: History Evolution and Prospects*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim İç Kontrol İlişkisi. *C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2).

- Sarıman, G. (2011). Veri Madenciliğinde Kümeleme Teknikleri Üzerine Bir Çalışma: K-Means ve K-Medoids Kümeleme Algoritmalarının Karşılaştırılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 15(3), 192-202.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2005). *Sawyer's Internal Auditiing The Practice of Modern Internal Auditing*. The Intitute of Internal Auditors.
- Selimoğlu, S. K., & Özbek, C. Y. (2018). *İç Denetim*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Sevim, Ş., & Eliuz, A. (2007). Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB'de bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(36), 60-70.
- Shamsuddin, A., Bharathii, D., Manijegar, K., Kirupanangtan, S., & Rahman, S. (2014). Factors That Determine The Effectiveness of Internal Audit Functions. *International Journal of Business, Economics and Law*, 9-17.
- Şahin, E. A. (2011). *İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şengür, E. D. (2005). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama. İSTANBUL.
- TİDE. (2018). 7 12, 2018 tarihinde <https://www.tide.org.tr/page/1/Hakkimizda> adresinden alındı
- Toraman, C., & Abdioğlu, H. (2008). İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Zayıf ve Güçlü Yanları: Derecelendirme Raporlarının İncelenmesi. *Mufad Journal*(40), 96-109.
- Türedi, H. (2000). *Denetim*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Türedi, H., Gürbüz , F., & Alıcı, Ü. (2014). COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), 141-155.
- Türedi, H., Karakaya, G., & İldem, M. (2015, Ocak-Mart). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi. *Sayıştay Dergisi*(96), 55-74.
- Uyar, S. (2009). *İç Kontrol 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma.* , Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- Uzun, A. K. (2014). İç Denetim NE (değil) dir? H. K. (Ed.) (Dü.) içinde, *İç Denetim "Yönetime Değer Katmak"* (s. 55-68). İstanbul: İç Denetim Kurulu Yayınları .
- Ülgen, H. (1989). *İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulanması.* İstanbul: Gençlik Basımevi.
- Yıllancı, M. (2003). *İç Denetim, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma* (1. Baskı b.). Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086.
- Yıllancı, M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi.* Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yurtsever, G. (2007, Eylül-Ekin). İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu. *İç Denetim Dergisi*(21).
- Yurtsever, G. (2011). İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ve Kamu İdareleri İçin Önemi. *Denetim*(7), 16-24.
- Yurtsever, G. (2015). İç Denetim Fonksiyonları ve Katma Değeri. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 89-101.
- Zengin, A. N., & Altıok Yılmaz, A. (2017). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Standartları. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(48), 684-702.

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/IcDenetimP1aniProgramiHazirlamaRehberi.aspx> (Erişim Tarihi: 12.03.2019)

<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ikincil%20Duzey%20Mevzuat/icden calusulveesas.pdf> (Erişim Tarihi: 09.12.2018)

<https://sgdb.anadolu.edu.tr/sites/sgdb.anadolu.edu.tr/files/raporlar/2018%20Y%C4%B11%C4%B1%20I%CC%87dare%20Faaliyet%20Raporu.pdf> (Erişim Tarihi: 05.05.2019)

http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2009_yili_kamu_icdenetim_genel_raporu.pdf (Erişim Tarihi : 22.08.2018)

EKLER

ANKET SORULARI

Türkiye’deki Devlet Üniversitelerinin İç Denetim Etkinliğinin Değerlendirilmesi

Bölüm I Demografik sorular

1. Cinsiyetiniz?

- A) Kadın B) Erkek

2. Yaş aralığınız?

- A) 20-29 B) 30-39 C) 40-49 D) 50 ve üzeri

3. Eğitim durumunuz?

- A) Lisans B) Yüksek Lisans C) Doktora D) Diğer

4. Kaç yıldır iç denetçi olarak görev yapmaktasınız?

- A)1 B) 2 C) 3 D) 4 E) 5 ve üzeri

5. Kamu kurumlarında geçen hizmet süreniz?

- A) 0-9 B) 10-19 C) 20-29 D) 30 ve üzeri

Bölüm II İç denetimin etkinliğinin ölçülmesine yönelik sorular

- 6.Kurumumuzda aktif bir iç denetim sistemi bulunmaktadır.
- 7.Denetim faaliyetleri sırasında herhangi bir sınırlama ile karşılaşmadım.
- 8.Her yıl en az bir danışmanlık hizmeti veririm.
- 9.Denetim sonuçlarının raporlanmasında üst yönetici ve/veya iç denetim birim yöneticisi müdahalede bulunmamaktadır.
- 10.İsteğim dışında iç denetim faaliyetleri haricinde başka görevler verilmemektedir.
- 11.İç denetim birim yöneticimiz sorunlarımızı üst yöneticiye doğrudan iletebilmektedir.
- 12.Üst yöneticimiz objektif kriterlere uygun olarak görevlendirme yapmaktadır
- 13.Kurumumuzun faaliyetlerini etkileyecek önemli düzenlemelerden haberdar edilmekteyim.
- 14.Mali denetim konusunda kendimi yetkin hissetmekteyim.
- 15.Sistem denetimi konusunda kendimi yetkin hissetmekteyim.
- 16.Performans denetimi konusunda kendimi yetkin hissetmekteyim.
- 17.Uygunluk denetimi konusunda kendimi yetkin hissetmekteyim.
- 18.Bilgi teknolojileri denetimi konusunda yeterli bilgiye sahibim.
- 19.Kendimi eksik gördüğüm konularda düzenlenen kurs, seminer ve sempozyumlara katılabilmekteyim.
- 20.Üst yöneticimiz mesleki gelişimim için gerekli olan eğitimleri almam konusunda istekli davranmaktadır.
- 21.İç denetimle ilgili gerçekleşen değişimlerden zamanında haberdar olmaktayım.
- 22.İç denetim prosedürleri denetim faaliyetlerini kolaylaştırmaktadır.
- 23.İç denetim prosedürleri sayesinde denetim faaliyetini daha kısa sürede tamamlayabilmekteyim.
- 24.İç denetim prosedürlerinde gereksiz olduğunu düşündüğüm evrak bulunmamaktadır.
- 25.İç denetim faaliyetlerini gerçekleştirebilecek uygun bir çalışma ortamına sahibim.
- 26.Üst yöneticimiz iç denetimi yönetime yardımcı bir faaliyet olarak görmektedir.

- 27.Üst yöneticimiz iç denetim sisteminin kuruma değer kattığını düşünmektedir.
- 28.Kurumumuzdaki üst düzey yöneticiler iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahiptirler.
- 29.Kurum çalışanlarımız iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahiptirler.
- 30.İç denetim kurumumuzda yeterli yetki ve öneme sahiptir.
- 31.Üst düzey yöneticilerimiz iç kontrol sisteminin yerleşmesi için gerekli önlemleri almaktadırlar.
- 32.Kurum çalışanlarımız iç kontrol sistemi ile ilgili yeterli bilgiye sahiptirler.
- 33.Kurumumuzda sağlıklı işleyen bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır.
- 34.Kurumumuzun maruz kalabileceği tüm riskler tanımlanmıştır.
- 35.Kapsamlı risk analizi sonucunda riskleri, oran ve önem dereceleri belirleyerek sıralarız.
- 36.Kurumun en riskli alanlarından başlamak ve iç denetim imkanları dikkate alınmak sureti ile denetim programı yaparız.
- 37.Programların hazırlanmasında, üst yöneticimizin riskli gördüğü ve öncelik verilmesini istediği hususlar dikkate alınır.
- 38.Denetim sonuçlarına göre mevcut riskler yıl sonlarında yeniden gözden geçirilir.
- 39.Denetim programına uygun denetim yaparız.
- 40.Denetimde ulaşılan sonuçlar ve öneriler üst yönetim ve kurum tarafından benimsenir ve uygulanır.
- 41.Raporlarımızda yer alan öneriler mutlaka dikkate alınır.
- 42.Kurumumuzun yönetim ve kontrol yapılarını nesnel risk analizlerine dayanarak değerlendiririz.
- 43.Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yaptım ve önerilerde bulundum.
- 44.Harcama sonrası yasal uygunluk denetimi yaptım.
- 45.Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yaptım ve bu konularda önerilerde bulundum.
- 46.İç denetimin kurumumuzun çalışmalarına değer kattığını ve geliştirdiğini düşünüyorum.

47.İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) üyeleri iç denetimin geliştirilmesi ve desteklenmesi için çaba sarf etmektedirler.

48.İDKK üyeleri iç denetim hakkında yeterli bilgi ve tecrübeye sahiptirler.

49.İDKK'nın Maliye Bakanlığına bağlı bir kuruluş olarak örgütlenmesi aktif çalışmasına imkan sağlamaktadır.

50.İDKK üyelerinin doğrudan ya da dolaylı olarak iç denetçilerle iletişimi güçlüdür.

51.İDKK'nın yapısı iç denetim sistemini koordine edebilecek yeterliliktedir.

52.İç denetim biriminin kendine tahsis edilmiş bir bütçesi olmaması bizi olumsuz etkilememektedir.

53.İç denetim birim yöneticisi kadrosunun bulunmaması çalışmalarımızı olumsuz yönde etkilememektedir.

54.İç denetim biriminin İdari Teşkilat Kanununda yer almaması iç denetim faaliyetlerini olumsuz etkilememektedir.

55. Aşağıda belirtilmiş iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörleri lütfen sizin için olan önemlerine göre derecelendiriniz. (1= en önemli, 6= en önemsiz).

Faktör	Önem Derecesi
Fiziki çalışma koşulları	
Üst yönetimin iç denetime karşı tutumu ve desteği	
İDKK'nın sistem içindeki konumu ve etkinliği	
İç denetçilerin mesleki eğitim ve gelişiminin sağlanması	
Kurum çalışanlarının iç denetim birimine bakışı	
Mevcut mevzuatın yeterliliği	

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Serra Senem Kozan

Yabancı Dil: İngilizce

Doğum Yeri/ Yılı : Eskişehir/1985

E-Posta: serrasenem@gmail.com

Eğitim

Lisans: 2011, Anadolu Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

Lise : 2003, Eskişehir Fatih Anadolu Lisesi

