

TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM SÜRECİNİN KAMU KURUMLARININ FAALİYET SONUÇLARI ÜZERİNDEKİ ETKİNLİĞİ: BELEDİYELER ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Öğr. Gör. Dr. Serkan AKÇAY*

ÖZET

Son zamanlarda meydana gelen ülke ve şirket iflasları, dünya ve ülke ekonomilerini zor duruma sokmuştur. Bu gelişmeler, kamu sektöründe muhasebe ve denetimin önemini daha çok artırmıştır. Sonuç olarak, mevcut mali bilgilerin değerlendirilmesi konuları ile iç denetim sisteminin etkinliğinin ölçülmesi ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesi her ülke için önemli bir konu haline gelmiştir. Bu çalışmanın amacı, kamu kurumlarında iç denetimin etkin çalışıp çalışmadığının tespit edilmesidir. Çalışmada, iç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Buna ek olarak, iç denetimin etkinliğini etkileyen faktörler incelenmiştir. Bu amaçla, belediyelerde görev yapan iç denetçilere 30 sorudan oluşan bir anket yapılmıştır. Anket, iç denetim süreci dikkate alınarak üç bölümden oluşmuştur. İç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçlarını nasıl etkilediği belirgin bir biçimde tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim Süreci, Etkinlik, Kamu

Jel Kodu: M42

EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDIT PROCESS ON ACTIVITY RESULTS OF PUBLIC INSTITUTIONS IN TURKEY: A PRACTICE ON MUNICIPALITIES

ABSTRACT

The country and company bankruptcies occurring in the recently has put world and country economies into a difficult position. These developments have increased the importance of accounting and auditing more. As a result, the issues of evaluating current financial conditions, measuring the effectiveness of internal auditing and enhancing internal auditing system have become important considerations for each country. The aim of this study is working to identify an effective internal audit in public institutions. In study, internal audit process has been investigated the effect on the operating results of the municipalities. In addition, the factors affecting the effectiveness of the internal audit has been investigated. Important findings on the effectiveness of internal audit has been obtained. For this reason, municipalities's internal auditors were asked to fill in a questionnaire consisting of thirty items. As a result, the findings will be analyzed and interpreted. The survey, established three sections taking into internal audit process measured by its impact on the municipalities. The internal audit process has been identified to affect the operating results of public institutions significantly.

Keywords: Internal Audit Process, Effectiveness, Public

Jel Code: M42

* Kocaeli Üniversitesi, Ali Rıza Veziroğlu M.Y.O., serkan.akcay@kocaeli.edu.tr

GİRİŞ

Günümüzde, şirket yolsuzlukları ile ülke iflaslarının sıkça görüldüğü dünyada, kıt kaynaklarla sonsuz ihtiyaçların karşılanabilmesi güçleşmiştir. Bunun için, hem özel sektörde hem de kamu sektöründe tasarrufların haricinde, şirket veya ülke imkanlarından katma değer oluşturma ihtiyacı çok önemli bir gündem konusu haline gelmiştir. Katma değer oluşturabilmek için de yapılan arayışlar sonucunda, iç denetimin bu konuda önemli bir rol oynayabileceğinden hareketle, iç denetim kamu sektöründeki yerini bu sorumlulukla almıştır. İç denetim, iç kontrolün etkinliğini ölçer. Eğer, iç denetim etkin olarak yürütülürse, iç kontrol sistemi de etkin çalışma imkanına sahip olur. İç kontrol sistemi etkin çalışırsa, kurumun da amaçlarına etkin bir şekilde ulaşabilme imkanı olur. İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturur (Gensse, 2005: 185).

İç kontrolün diğer tüm unsurlarının temelini oluşturan kontrol ortamı; organizasyonel davranışlar bütünüünün organizasyondaki insanların kontrol bilincine yansımalarını ifade etmekte olup, söz konusu bu unsur organizasyonel disiplini ve yapıyı oluşturmaktadır (Gönen, 2009: 189).

İç denetim, iç kontrol ve kurum etkinliği arasındaki ilişkinin sorgulanmasıyla ilgili yapılan araştırmaların, iç denetimin katma değer meydana getirebilme özelliğini ne ölçüde yerine getirebildiği sorusuna verilecek cevap açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Bu amaçla, bu çalışmada iç denetim süreci hususunda teorik bilgiler verilmiş, daha sonra araştırmanın amacı ve önemi belirtilerek, problem ortaya konulmuş ve konu ile ilgili literatür taraması yapılmıştır. Son olarak da, araştırmanın yöntem ve hipotezleri belirlenerek, araştırmanın bulguları ortaya konulmuş ve araştırmanın sonucu özet olarak belirtilmiştir. Araştırma bir bağımlı ve iki bağımsız değişkenden oluşmaktadır.

H_1 : İç denetimin etkinliği ile kurumun faaliyet sonuçları arasında bir ilişki vardır.

H_{1a} : İç denetime hazırlık ve planlama aşaması ile iç denetim sonrası ortaya çıkan kurum faaliyet sonuçları arasında bir ilişki vardır.

H_{1b} : İç denetimin fiili olarak yapıldığı dönem ve raporlama aşaması ile iç denetim sonrası ortaya çıkan kurum faaliyet sonuçları arasında bir ilişki vardır.

1. İÇ DENETİM VE AMAÇLARI

Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü'nün yaptığı ve uluslararası kabul görmüş olan iç denetim tanımı şu şekildedir: İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak için, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir (tide.org.tr, 2012). İç denetim, organizasyona yönelik bir hizmet olarak o organizasyonun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için o organizasyon bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Moeller, 2005: 3). Organizasyonlar büyüyüp kompleks bir hal aldıkça, ilave operasyonel problemler doğmakta ve bunların çözümü için iç denetim birimlerine başvurulmaktadır. Bu çerçevede iç denetim, operasyonel birimlerin belirlenen politikalara uyumunda, etkin bir kontrolün ve birlikteliğin sağlanmasında rol

oyunmaktadır (Whittington ve Pany, 1998: 722). Başka bir ifadeyle, iç denetim, kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin hedefine uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. Organizasyonun iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda bir iç kontrol aracıdır (Özer, 1997: 201).

İç denetim, işletmeye hizmet etmek üzere işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için işletme içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim organizasyon içindeki bireylerin sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak için, onlara incelediği faaliyetlerle ilgili bilgiler ile yapılan analizler ve değerlendirmelerin sonuçlarını sunar, tavsiye eder ve önerilerde bulunur. İç denetimin hedefi, makul bir maliyetle kontrolün etkinliğini artırmayı da içine alır (Pickett, 2005: 5).

İşletme faaliyetlerinin, yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini denetleyen birim olan iç denetim, işletmeye hizmet etmek gayesiyle kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Moeller ve Witt, 1999: 11). İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanmasında önemli bir unsur olan iç denetim fonksiyonu, örgütlerin yönetim anlayışında ve kültüründeki değişimlerin paralelinde, gün geçtikçe önem kazanmaktadır. Nitekim, İç Denetçiler Enstitüsü'nün 2003 yılında yaptığı araştırma da Fortune 1000'de yer alan büyük firmaların %80'in de iç denetim fonksiyonu bulunmaktadır (Harrington, 2004: 65).

İç denetimin tanımlarından hareket ederek, iç denetimin ilk amacı kuruma değer katmaktır. Değer katma, güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla kurumun amaçlarını gerçekleştirme, fırsatlarını artırma ve kurum faaliyetlerini geliştirerek kurumun riske maruz kalmasını azaltmaktır (tide.org.tr, 2012). İkinci amacı, kuruma güvence sağlama ve danışmanlık sağlamaktır. Kurum içinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; kurum varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair kurum içine ve dışına yeterli güvencenin verilmesidir (Arcagök vd., 2006: 192). Üçüncü amacı, standartlara uygun denetim yapmaktır. Amaç, denetlenen kurum veya kuruluşun faaliyetleri hakkında değerlendirme yapmak ve bir yargıya ulaşmaktır. Ortaya konacak sonuçların ve değerlendirmelerin inandırıcı, güvenilir ve saygın olabilmesi, yeterince açık, belirgin ve objektif değerlendirmeler olmasına bağlıdır. Objektifliği sağlamanın en güvenilir yolu ise, denetimde önceden birtakım kriterler belirlemek ve bunlara uygun hareket etmektir. Bu kriterler, genel olarak denetim standartlarını oluşturmaktadır (Köse, 2007: 50).

Bütün bu amaçların yerine getirilebilmesi ve iç denetimin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için bağımsızlık en önemli koşuldur. Bu bağımsızlık, iç denetçinin idari olarak bağlı olduğu makamdan bağımsız olduğu anlamına gelmemektedir (Arcagök vd., 2006: 192). Önemli olan iç denetçinin görevinde bağımsız olmasıdır. Diğer bir ifadeyle, iç denetçinin denetim bulgularını, değerlendirme ve önerilerini herhangi bir etki altında kalmadan raporlayabilmesi ve iç denetim faaliyetinin denetlediği faaliyetlerden bağımsız olması gerekmektedir. Ancak, iç denetimin idari olarak bağlı olduğu kurumda söz konusu denetim faaliyetlerini yapmasının, bağımsızlığı zedeleyecek bazı

sakıncalarının da olabileceği unutulmamalıdır. Çünkü, iç denetçinin; özlük hakları ve atanma şekli yönünden bağlı bulunduğu idarenin olumsuz bir durumunu tespit etmede ne kadar objektif davranabileceği, üzerinde durulması gereken bir konudur. Bu nedenle, iç denetçinin görevini tarafsızlıkla ve bağımsız olarak yerine getirebilmesi için, atanma, görevden alınma ve özlük haklarıyla ilgili olarak yapılacak düzenlemelerin iç denetçinin bağımsızlığını destekleyecek nitelikte olması, kısacası “iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması” gerekmektedir. İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması söz konusu olduğunda, merkezi bir iç denetim birimi ya da bir merkezi uyumlaştırma biriminin varlığı aranmaktadır (Gösterici, 2006: 182).

2. ETKİNLİK KAVRAMI

Kamu kurumlarında iç denetimin etkin çalışıp çalışmadığı, kurumların etkinliği ve verimliliği açısından önemlidir. Etkinlik, hem sonuçların hem de kaynakların bir arada değerlendirilmesini gerektirmektedir. Yani, elde edilen çıktıya ne kadar girdi kullanılarak ulaşıldığı sorusunun sorulmasını gerektirir. Etkililik kavramında, dikkatler kaynaklardan çok ulaşılan sonuca yönelmişken, etkinlik açısından hem ulaşılan sonuç hem de kullanılan kaynak önem arz eder (Güran, 2005: 115).

Diğer bir ifadeyle etkinlik, işletmecilik boyutu itibariyle; organizasyonların belirlenmiş hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda bu amaçlara ulaşmayı belirleyen bir performans ölçütüdür. Dolayısıyla etkinlik amaçlara yönelik bir kavramdır ve amaçların gerçekleşme düzeyini işletmenin çıktılarıyla ilişkilendirerek belirler (Bakırcı, 2006: 87).

3. KAMU İÇ DENETİM SÜRECİ

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 5018 sayılı kanununun 63, 64, 65, 66 ve 67. maddeleri ile iç denetim kamu sektöründe yerini almıştır.

5018 sayılı kanun kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünü düzenlemek üzere hazırlanmıştır. Bu kanunla, 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu’ndan farklı olarak mali yönetim yapısı da düzenlenmektedir. 1050 sayılı kanunda esas olarak mali usul düzenlenmekte, mali yetki ve sorumluluklar idari yapıya bağlı görevler olarak tanımlanmakta idi (Saraç, 2005: 27).

İç denetim süreci, işletme içinde kurmaylık görevini üstlenmiş iç denetçiler tarafından yürütülür. (Güredin, 2000 : 5)

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliği 12 Temmuz 2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yönetmeliğe göre, kamu idarelerinde iç denetçiler üst yöneticiye bağlı olarak çalışmaktadır. İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınırlar. İç denetçilerin sicil amirleri de üst yöneticileridir. İlgili yönetmeliğe göre, iç denetçilerin görevleri ise şunlardır:

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

Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren İç Denetim Koordinasyon Kurulu ise, 8 Ekim 2005 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğe göre görevlerini yürütür. Yönetmeliğe göre, denetçiler veya idareler üzerinde yaptırımı olan bir birim olarak değil, öneri ve teklifleriyle organizasyon ve koordinasyondan sorumlu bir birim olarak görülmektedir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakan'ın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakan'ın, biri Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakan'ın, biri İçişleri Bakanı'nın, başkanı dahil üçü Maliye Bakanı'nın önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. İlgili yönetmeliğe göre, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri ise şunlardır:

- Denetim standartları ve uluslararası uygulamalarla uyumlu yıllık risk değerlendirmesi ve buna bağlı risk odaklı denetim yöntemlerini geliştirmek,
- Kamu idarelerinde iç denetim birimleri ile varsa diğer denetim birimleri arasında işbirliğini sağlamak,
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda kamu idarelerine önerilerde bulunmak,
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak,
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek, gözden geçirmek ve değişen ihtiyaçlara göre değiştirmek,

- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanı'na sunmak ve kamuoyuna açıklamak,
- İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek,
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek,
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek,
- İç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek ve izlemek,
- Dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak,
- Kalite güvence programları kapsamında iç denetim birimlerinin durumlarını en az beş yılda bir değerlendirmek,
- Kurulca yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek,
- İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile kurulun diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak,
- İç denetçilerin, iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketlerde bulunduğu dair kurula intikal eden raporları incelemek, gerektiğinde iç denetçilerin sertifikaları yönünden görüşmek ve karara bağlamak,
- Kurulca hazırlanan yönetmelikleri, değişen ve gelişen şartlar bakımından, yılda en az bir defa gözden geçirmektir.

Kamu iç denetimindeki süreçler ise, iç denetime hazırlık ve planlama süreci, iç denetimin yürütülmesi süreci, raporlama süreci ve izleme süreci olmak üzere sırasıyla iç denetçiler tarafından yerine getirilir.

Kamu iç denetiminde ilk süreç, iç denetime hazırlık ve planlama sürecidir. Bu süreç; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, planın hazırlanması ve onaylanması ile iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur. Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirleyerek denetim faaliyetini zamanlamaktır. İç kontrol sisteminin yetersizliği durumunda denetim kapsamının ve işlemlerinin genişletilmesi zorunluluğu ortaya çıkabilir. Denetim planlamasındaki ikinci adım, planlanan denetim faaliyetlerinin ayrıntılı ve yazılı olarak programlanmasıdır. Bu programda her bir denetim sahası için uygulanacak denetim işlemleri sırası ile bölümlenerek iş bölümü yapılır (Gücenme, 2004: 62).

İkinci süreç, iç denetimin yürütülmesi sürecidir. Bu aşamada;

- Ön çalışma ve bireysel çalışma planı
- Çalışma kağıtları ve formlar,
- Denetim amaçlarının belirlenmesi,

- Bilgi toplama/ön araştırma,
- Açılış toplantısı,
- Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi (risk değerlendirmesi),
- Bireysel çalışma planının hazırlanması,
- Saha çalışması
- Denetim testlerinin uygulanması,
- Bulguların elde edilmesi ve önerilerin geliştirilmesi,
- Bulguların denetlenen birimle paylaşılması,
- Kapanış toplantısı yapılır (kocaeli.edu.tr, 2012).

Üçüncü süreç, raporlama sürecidir. Denetim faaliyetlerine ilişkin raporlama, kurulca çıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartları'na göre yapılır. Bu aşamada (kocaeli.edu.tr, 2012);

- Taslak denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi,
- Nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunumu,
- Raporların gözden geçirilmesi,
- İç denetim raporlarının düzenlenmesi,
- İnceleme raporlarının düzenlenmesi,
- Yıllık iç denetim faaliyet raporu hazırlanması faaliyetleri yapılır.

İç denetçilerin iletişim becerisi kapsamında raporlamaya ayrı bir önem vermesi gerekir. Çünkü iç denetim raporları, iç denetim ile üst yönetim arasındaki en temel iletişim kaynağıdır. Raporlar, raporlama tekniğine uygun olarak açık ve anlaşılabilir olmalı, sadece problemi ortaya koyan değil, çözümünü de sunan bir tarzda olmalıdır. Etkin bir raporlama, daha önce yapılan gözden geçirme, inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinin kalitesine bağlıdır. Fakat şu bir gerçektir ki, raporlama zayıf olursa, iyi bir denetim çalışması değerini yitirebilir. Bu nedenle, raporlama iç denetçilerin en önemli işlerinden biridir (Erkazan, 2004: 32).

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından raporlamaya ait bazı standartlar oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede iç denetçi tarafından hazırlanabilecek üç temel rapor Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği'nde sayılmıştır.

Bu raporlar;

- Denetim Raporu
- İnceleme Raporu
- Birim Faaliyet Raporu'dur.

Sonuncu süreç ise izleme sürecidir. Denetim sonuçlarının izlenmesi, kurulca çıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartları çerçevesinde yürütülür. İzleme sürecinde (kocaeli.edu.tr, 2012);

- Denetim sonuçlarının izlenmesi,
- Denetimin değerlendirilmesi,
- Denetçinin değerlendirilmesi faaliyetleri yapılır.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, kamu kurumlarında iç denetim sürecinin etkin çalışıp çalışmadığının ve kurumların faaliyet sonuçlarına katkı sağlayıp sağlamadığının tespit edilmesidir.

Ekonomik krizlerin yoğun olduğu ve kaynakların kıt olduğu bir dünyada ek katma değer meydana getirmek her ülke için önemli bir duruma gelmiştir. İşte iç denetim bu görevi yerine getirebilme açısından önemli bir işleve sahiptir.

4.2. Araştırmanın Problemi

Avrupa Birliği'ne giriş için Türkiye'ye şart olarak ileri sürülen, kamu kurumlarında mali reform, şeffaflaşma ve kamu kurumlarının faaliyet raporlarını tüm gerçekliğiyle kamuoyu ile paylaşılmasıdır. İç denetim tüm bu amaçların gerçekleşmesinde önemli bir rol oynayacaktır. İç denetim, Avrupa'da kamu kurumlarında uzun zamandan beri süregelen ve uygulanan bir denetim türüdür. Araştırma problemi, iç denetim sürecinin etkin çalışıp çalışmadığı sorusudur. İç denetim etkin ise, iç denetimin sürekli etkin olabilmesi için neler yapılabileceğine dair çalışmalar yapılmalıdır. İç denetim etkin değil ise, sorunların tespiti ve çözümü zorunluluğu bulunmaktadır.

4.3. Literatür Taraması

Kamuda iç denetimin ve belediyelerin etkinliği ve etkinlik ölçümüyle ilgili literatür taraması sonucu tespit edilen yayınlar şunlardır:

2003 yılında, “Veri Zarflama Analizi İle Belediyelerin Etkinlik Ölçümü” adlı doktora tezinde (Çağlar, 2003), Türkiye'deki büyükşehir ve il merkez belediyelerinin etkinlikleri dört farklı model ile incelenmiş ve öneriler öne sunulmuştur.

2006 yılında, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Dışsal Faktörlerin Yerel Yönetimlerin Performansına Etkisi Üzerine Bir Araştırma” adlı doktora tezinde (Bilge, 2006), Türkiye'deki BEPER Projesi kapsamındaki yerel yönetimlerin performanslarını ölçmek için kullanılan “başarı göstergeleri” üzerinde dışsal faktörlerin etkilerini ölçmeye yönelik istatistiksel bir model kurulmuş ve elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır.

2008 yılında “Belediye Hizmetlerine İlişkin Algı ve Memnuniyetin İkili Lojistik Regresyon Analizi İle Ölçümü: Eskişehir İli Örneği” adlı yüksek lisans tezinde (Cankuş, 2008), Eskişehir ilinde belediye hizmetlerinden faydalananların belediye yönetim algılamaları ve belediye hizmetlerinden memnuniyetlerinin ikili lojistik regresyon analizi ile ölçülmesi amaçlanmıştır. Eskişehir ilindeki iki alt kademe belediye ele alınarak, her iki belediyeye bağlı tabakalı örnekleme yöntemiyle seçilen mahallelerdeki 18 yaş üstü toplam 2110 bireye anket uygulanmıştır. Bireylerin memnuniyetleri ile ilgili binomial düzeyde gizil değişken kullanılarak uygulanan ilk modelde, her iki belediyeye bağlı mahallelerde uygulanan anket sonuçları değerlendirilerek, bireylerin belediye hizmetlerinden memnuniyetleri üzerinde anlamlı ve etkili olan değişkenler; cinsiyet, eğitim durumu, meslek, aylık gelir ve mahallede oturma süresi açısından değerlendirilmiştir.

Yine 2008 yılında, “Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü”, adlı yüksek lisans tezinde (Sarıkaya, 2008), Avrupa Birliği’ne giriş sürecinde, kamu harcama denetiminin daha etkin hale getirilmesine yönelik ne gibi düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu hususları değerlendirilmeye çalışılmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde iç denetim incelenmiştir.

2009 yılında, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Benzer Tip Belediyelerde Mali performans Uygulamaları” adlı yayında (Ağcakaya, 2009), Isparta, Afyonkarahisar ve Kütahya Belediyesi’nin 2002–2003 ve 2004 yıllarına ait verileri kullanılarak belediyelerin mali performansı ölçülmüştür.

2010 yılında, “Belediye Toplu Taşıma Hizmetlerinin Etkinliğinin Veri Zarflama Analizi ile Ölçümü ve İyileştirilmesi” adlı yüksek lisans tezinde (Sarı, 2010), 5393 sayılı Belediye ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunları ile belediyelere verilen toplu taşıma hizmetlerinin yürütülmesi konusunda Türkiye’de bulunan 16 büyükşehir belediyesinin etkinlikleri Veri Zarflama Analizi ile ölçülmüştür.

2011 yılında, “Maliyet Etkinlik Analizi: Türkiye’deki Büyükşehir Belediyelerinde Uygulama” adlı yayında (Kaygısız ve Girginer, 2011), Türkiye’deki Büyükşehir belediyelerinin kendilerine tahsis edilen bütçeyle hizmetlerini ne derece doğru gerçekleştirdiklerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Elde edilen bulgular, performans ölçümünde maliyet etkinlik oranlarının etkinlik oranlarına göre daha gerçekçi sonuçlar ortaya koyduğunu göstermiştir.

4.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın modeli, hipotezleri, evren-örneklem, veri toplama araçları ve analizler bilimsel yöntemlerle yapılmış ve titizlikle değerlendirilmiştir. Araştırma, belediyelerde görev yapan iç denetçilere anket uygulaması yapılarak tamamlanmıştır.

4.4.1. Araştırma Modeli

Bu araştırma “tarama modeli” olarak tasarlanmıştır. “Tarama modelleri, geçmişte ya da halen var olan bir durumu, olduğu şekilde betimlemeyi amaçlayan araştırma yaklaşımlarıdır. Araştırmaya konu olan olay, birey ya da nesne, kendi koşulları içinde ve olduğu gibi tanımlanmaya çalışılır. Onları herhangi bir şekilde değiştirme, etkileme çabası gösterilmez” (Karasar, 2009: 77).

4.4.2. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmada 1 adet bağımlı değişken 2 adet bağımsız değişken kullanılmıştır.

Araştırma’nın hipotezleri;

H₁ : İç denetimin etkinliği ile kurumun faaliyet sonuçları arasında bir ilişki vardır.

H_{1a}: İç denetime hazırlık ve planlama aşaması ile iç denetim sonrası ortaya çıkan kurum faaliyet sonuçları arasında bir ilişki vardır.

H_{1b}: İç denetimin fiili olarak yapıldığı dönem ve raporlama aşaması ile iç denetim sonrası ortaya çıkan kurum faaliyet sonuçları arasında bir ilişki vardır.

4.4.3. Evren-Örneklem

Araştırmada kullanılan birinci veri toplama tekniği olan “İç Denetim’in Etkinliği” anketinde evren, Türkiye genelinde iç denetim uygulaması yapan

belediyelerde görev yapan 272 adet iç denetçidir. Örneklem ise, aynı belediyelerde görev yapan 110 adet iç denetçidir.

4.4.4. Veri Toplama Araçları

Araştırmada, belirlenmiş olan hipotezlerin sınanması için, çoktan seçmeli 30 sorudan oluşan ve % 87,4 güvenilirlik ölçeğine sahip anket kullanılmıştır. Anket soruları, iç denetimin yapısı, mevzuatı ve süreciyle ilgili araştırmalar tamamlandıktan sonra soruların iç denetimle ilgili bütün alanları kapsamına önem verilmiştir.

İç denetimle ilgili ankette belirlenmiş olan üç alanı kapsayacak şekilde bir soru havuzu oluşturulmuş ve daha sonra da bu soru havuzundan seçimler yapılarak ilgili bölümün alt soruları düzenlenmiştir.

4.4.5. Güvenirlik

30 sorudan oluşan ölçeğin genel güvenirliliği $\alpha=0,874$ olarak bulunmuştur.

Tablo 1: Ölçeğin Alt Boyutlarının İç Tutarlılıkları

<u>Alt Boyutlar</u>	<u>Cronbach's Alpha</u>
İç denetime hazırlık aşaması	0,857
Denetim ve raporlama aşaması	0,884
İç denetim sonrası faaliyet sonuçları	0,785

İç denetime hazırlık aşaması alt boyutunun iç tutarlılığı $\alpha=0,857$, denetim ve raporlama aşaması alt boyutunun iç tutarlılığı $\alpha=0,884$ ve iç denetim sonrası faaliyet sonuçları alt boyutunun iç tutarlılığı $\alpha=0,785$ olarak bulunmuştur.

Cronbach's Alpha Katsayısı'nın değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme kriterleri (Özdamar, 2004);

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Ölçeklerin güvenilirlik düzeyleri % 87 ile % 99 arasında değişmektedir. Ölçeklere ve alt boyutlara ait önermelerin iç tutarlılıklarının sağlandığı ve yüksek düzeyde güvenilir oldukları görülmektedir.

Araştırmada kullanılan likert ölçek için kişilerin verilen önermelerle ilgili görüşlerini, çok olumludan çok olumsuzu kadar sıralanan seçeneklerden belirtmeleri istenmiştir. Buna göre; (5) kesinlikle katılıyorum, (4) katılıyorum, (3) kararsızım, (2) katılmıyorum, (1) kesinlikle katılmıyorum şeklinde bir ölçek kullanılmıştır. Ölçek sonuçları $5.00-1.00=4.00$ puanlık bir genişliğe dağılmışlardır. Bu genişlik beşe bölünerek ölçeğin kesim noktalarını belirleyen düzeyler belirlenmiştir. Ölçek ifadelerinin değerlendirilmesinde aşağıdaki kriterler esas alınmıştır.

Tablo 2. Ölçek Değerlendirmesinde Kullanılan Kriterler

Seçenekler	Puanlar	Puan Aralığı	Ölçek Değerlendirme
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,00 - 1,79	Çok düşük
Katılmıyorum.	2	1,80 - 2,59	Düşük
Kararsızım.	3	2,60 - 3,39	Orta
Katılıyorum.	4	3,40 - 4,19	Yüksek
Kesinlikle Katılıyorum	5	4,20 - 5,00	Çok yüksek

4.4.6. Verilerin Analizi

Araştırmada elde edilen veriler SPSS paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Verileri değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metotları (Sayı, Yüzde, Ortalama, Standart sapma) kullanılmıştır. Araştırmanın değişkenleri için Kormogrov Smirnov-Normal Dağılım testi uygulanmıştır. Değişkenlerin normal dağıldıkları tespit edilmiştir. Verilerin analizleri yapılırken parametrik olmayan yöntemler kullanılmıştır. Niceliksel verilerin karşılaştırılmasında iki grup arasındaki farkı bağımsız t-testi, ikiden fazla grup durumunda parametrelerin gruplararası karşılaştırmalarında One-Way ANOVA testi kullanılmıştır. Araştırmanın bağımlı ve bağımsız değişkenleri arasındaki ilişki Pearson korelasyon analizi ve regresyon analizi ile test edilmiştir. Ölçekler arasındaki korelasyon ilişkileri aşağıdaki kriterlere göre değerlendirilmiştir (Kalaycı, 2006: 116) :

Tablo 3. Ölçekler Arasındaki Korelasyon İlişkilerinde Kullanılan Kriterler

<i>r</i>	İlişki
0,00-0,25	Çok Zayıf
0,26-0,49	Zayıf
0,50-0,69	Orta
0,70-0,89	Yüksek
0,90-1,00	Çok Yüksek

Elde edilen bulgular %95 güven aralığında %5 anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir. Bu bölümde, araştırma probleminin çözümü için, araştırmaya katılan kamu iç denetleyicilerinden ölçekler yoluyla toplanan verilerin analizi sonucunda elde edilen bulgular yer almaktadır. Elde edilen bulgulara dayalı olarak açıklama ve yorumlar yapılmıştır.

4.5. Bulgular ve Yorumlar

Anket sorularının hazırlanmasında, gerek daha önce yapılan araştırmalar literatür taraması yapılarak incelenmiş, gerekse de iç denetimin yapısı, mevzuatı ve süreci incelenerek bir soru havuzu oluşturulmuş, oluşturulan soru havuzundan iç

denetimi tamamıyla kapsayacak gruplandırmalar yapılmış ve sorular üç ana grupta toplanarak iç denetçilere uygulanmıştır.

Tablo 4. Normallik Testi

<u>One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test</u>				
		İç denetime hazırlık aşaması	Denetim ve raporlama aşaması	İç denetim sonrası faaliyet sonuçları
N		110	110	110
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	2,7255	3,4445	3,2691
	Std. Deviation	,63671	,63399	,55335
Most Extreme Differences	Absolute	,095	,096	,089
	Positive	,095	,046	,048
	Negative	-,067	-,096	-,089
Kolmogorov-Smirnov Z		1,000	1,008	,934
Asymp. Sig. (2-tailed)		,270	,261	,348

Tablo 5. Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetimin Etkinliğiyle İlgili Görüşlerinin Ortalamaları

	N	Ort.	S.s	Min.	Max.
İç denetim sonrası faaliyet sonuçları	110	3,269	0,553	1,600	4,800
İç denetime hazırlık aşaması	110	2,725	0,637	1,300	4,800
Denetim ve raporlama aşaması	110	3,445	0,634	1,400	5,000

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetim etkinlik düzeylerinin ortalamaları incelendiğinde; iç denetim sonrası faaliyet sonuçları ortalaması $3,269 \pm 0,553$; iç denetime hazırlık aşaması ortalaması $2,725 \pm 0,637$; denetim ve raporlama aşaması ortalaması $3,445 \pm 0,634$ olarak bulunmuştur.

Tablo 6. Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliğiyle İlgili “İç Denetime Hazırlık Aşaması” Sorularına Verdiği Cevapların Ortalaması

	N	Ort.	S.s	Min.	Max.
Kurum, misyon ve vizyonuna uygun olarak stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler koymuştur.	110	3,173	1,030	1,000	5,000
Kurumun ve bağlı birimlerinin hedefleri ölçülebilir ve ulaşılabilir.	110	3,018	0,898	1,000	5,000
Kurum, bütçesini stratejik planlar ve performans programlarına uygun olarak hazırlamaktadır.	110	3,000	0,958	1,000	5,000
Kurum, faaliyetler ve mali kararlar hakkındaki yazılı prosedürleri belirlemiştir.	110	3,100	0,957	1,000	5,000
Kurum, personelin yetki ve sorumluluklarını belirleyip, ilgili personele duyurmuştur.	110	2,973	0,972	1,000	5,000
Kurum, iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercilerini belirleyip personele duyurmuştur.	110	2,945	0,994	1,000	5,000
Kurum, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemektedir.	110	2,218	0,971	1,000	5,000
Kurum, risklerin gerçekleşme olasılığını ve muhtemel etkilerini yılda en az bir kez analiz etmektedir.	110	2,073	0,936	1,000	5,000
Kurum, mesleki yeterliliğe önem vermekte ve birimlere buna uygun personel yerleştirmektedir.	110	2,355	0,934	1,000	5,000
İç kontrol sistemi ve iç denetim, yönetim ve personel tarafından sahiplenilmektedir.	110	2,400	0,969	1,000	5,000

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin kurumun iç kontrolünün yeterliliğini ölçmedeki etkinliği ile ilgili “İç Denetime Hazırlık Aşaması” sorularına verdiği cevapların ortalaması incelendiğinde; “Kurum, misyon ve vizyonuna uygun olarak stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler koymuştur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,173 \pm 1,030$; “Kurumun ve bağlı birimlerinin hedefleri ölçülebilir ve ulaşılabilir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,018 \pm 0,898$; “Kurum, bütçesini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,000 \pm 0,958$; “Kurum, faaliyetler ve mali kararlar hakkındaki yazılı prosedürleri belirlemiştir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,100 \pm 0,957$; “Kurum, personelin yetki ve sorumluluklarını belirleyip, ilgili personele duyurmuştur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,973 \pm 0,972$; “Kurum, iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercilerini belirleyip personele duyurmuştur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,945 \pm 0,994$; “Kurum, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,218 \pm 0,971$; “Kurum, risklerin gerçekleşme olasılığını ve muhtemel etkilerini yılda en az bir kez analiz etmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,073 \pm 0,936$; “Kurum, mesleki yeterliliğe önem vermekte ve birimlere buna uygun personel yerleştirmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,355 \pm 0,934$; “İç kontrol sistemi ve iç denetim, yönetim ve personel tarafından sahiplenilmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,400 \pm 0,969$ olarak bulunmuştur.

Tablo 7. Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliğiyle İlgili “Denetim ve Raporlama Aşaması” Sorularına Verdiği Cevapların Ortalaması

	N	Ort.	S.s	Min.	Max.
Kurumda, iç denetim etik kurallara ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmektedir.	110	3,845	0,792	1,000	5,000
İç denetim, kuruma değer katma işlevini başarıyla yerine getirmektedir.	110	3,745	0,806	1,000	5,000
İç denetim, kurumun program ve faaliyetlerinin etkinliğini başarıyla denetlemektedir.	110	3,300	0,914	1,000	5,000
İç denetim, kurumun mali bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktadır.	110	3,155	0,900	1,000	5,000
İç denetim, suistimaller ve yolsuzluklar konusunda caydırıcı etki yapmaktadır.	110	3,291	1,061	1,000	5,000
İç denetim, denetim yaparken kurum içi ve dışı şikayet müessesesini etkin olarak kullanmaktadır.	110	2,645	0,884	1,000	5,000
Kurumdaki iç denetçiler, sertifika ve ehliyet olarak gerekli yeterliliğe sahiplerdir.	110	3,973	0,829	1,000	5,000
İç denetim raporlarının hazırlanmasında bağımsız olarak hareket edilmektedir.	110	4,000	0,938	1,000	5,000
İç denetim raporları üst yöneticiler tarafından titizlikle değerlendirilmektedir.	110	3,000	1,005	1,000	5,000
İç denetim sonucu hazırlanan faaliyet raporu, kurumun durumunu objektif ve şeffaf olarak ortaya koymaktadır.	110	3,491	0,906	1,000	5,000

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin kurumun iç kontrolünün yeterliliğini ölçmedeki etkinliği ile ilgili “Denetim ve Raporlama Aşaması” sorularına verdiği cevapların ortalaması incelendiğinde; “Kurumda, iç denetim etik kurallara ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,845 \pm 0,792$; “İç denetim, kuruma değer katma işlevini başarıyla yerine getirmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,745 \pm 0,806$; “İç denetim, kurumun program ve faaliyetlerinin etkinliğini başarıyla denetlemektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,300 \pm 0,914$; “İç denetim, kurumun mali bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,155 \pm 0,900$; “İç denetim, suistimaller ve yolsuzluklar konusunda caydırıcı etki yapmaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,291 \pm 1,061$; “İç denetim, denetim yaparken kurum içi ve dışı şikayet müessesesini etkin olarak kullanmaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,645 \pm 0,884$; “Kurumdaki iç denetçiler, sertifika ve ehliyet olarak gerekli yeterliliğe sahiplerdir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,973 \pm 0,829$; “İç denetim raporlarının hazırlanmasında bağımsız olarak hareket edilmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $4,000 \pm 0,938$; “İç denetim raporları üst yöneticiler tarafından titizlikle değerlendirilmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,000 \pm 1,005$; “İç denetim sonucu hazırlanan faaliyet raporu, kurumun durumunu objektif ve şeffaf olarak ortaya koymaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,491 \pm 0,906$ olarak bulunmuştur.

Tablo 8. Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliğiyle İlgili “İç Denetim Sonrası Faaliyet Sonuçları” Sorularına Verdiği Cevapların Ortalaması

	N	Ort.	S.s	Min.	Max.
İç denetim uygulamasıyla, kurumun faaliyetlerinde etkinliği artmıştır.	110	3,582	0,882	1,000	5,000
İç denetim uygulamasının, kurumun toplam gelirlerine yansması olumlu olmuştur.	110	3,200	0,946	1,000	5,000
İç denetim uygulamasıyla, kurumun toplam giderlerinde azalma kaydedilmiştir.	110	3,127	0,920	1,000	5,000
İç denetim uygulamasıyla, kurumun gelir ve gider dengesinde olumlu gelişmeler olmuştur.	110	3,127	0,836	1,000	5,000
İç denetim uygulamasıyla, kurumun yatırımlarına etkisi olumlu olmuştur.	110	3,027	0,807	1,000	5,000
Kurumdaki iç denetçi sayısı etkin bir denetim için yeterlidir.	110	3,155	1,198	1,000	5,000
İç denetçi sayısı ile iç denetim rapor sayısı uyumludur.	110	3,409	1,061	1,000	5,000
İç denetim raporları kurumun etkinliğinin artmasına olumlu katkıda bulunmaktadır.	110	3,773	0,809	1,000	5,000
İç denetime geçildikten sonra kurum faaliyetleri daha hızla ilerlemektedir.	110	3,164	0,807	1,000	5,000
Kurumda, iç denetim ile eğer varsa teftiş kurulunun görev alanı konusunda bir görev karmaşası yaşanmaktadır.	110	3,127	1,118	1,000	5,000

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin kurumun iç kontrolünün yeterliliğini ölçmedeki etkinliği ile ilgili “İç Denetim Sonrası Faaliyet Sonuçları” sorularına verdiği cevapların ortalaması incelendiğinde; “İç denetim uygulamasıyla, kurumun faaliyetlerinde etkinliği artmıştır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,582 \pm 0,882$; “İç denetim uygulamasının, kurumun toplam gelirlerine yansması olumlu olmuştur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,200 \pm 0,946$; “İç denetim uygulamasıyla, kurumun toplam giderlerinde azalma kaydedilmiştir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,127 \pm 0,920$; “İç denetim uygulamasıyla, kurumun gelir ve gider dengesinde olumlu gelişmeler olmuştur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,127 \pm 0,836$; “İç denetim uygulamasıyla, kurumun yatırımlarına etkisi olumlu olmuştur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,027 \pm 0,807$; “Kurumdaki iç denetçi sayısı etkin bir denetim için yeterlidir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,155 \pm 1,198$; “İç denetçi sayısı ile iç denetim rapor sayısı uyumludur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,409 \pm 1,061$; “İç denetim raporları kurumun etkinliğinin artmasına olumlu katkıda bulunmaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,773 \pm 0,809$; “İç denetime geçildikten sonra kurum faaliyetleri daha hızla ilerlemektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,164 \pm 0,807$; “Kurumda, iç denetim ile eğer varsa teftiş kurulunun görev alanı konusunda bir görev karmaşası yaşanmaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,127 \pm 1,118$ olarak bulunmuştur.

Anketin 1. bölümündeki “İç Denetime Hazırlık” ile ilgili sorulara verilen yüksek oranlı katılım sonucu verilen cevaplar neticesinde;

Kurumların, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemedikleri, kurumların, risklerin gerçekleşme olasılığını ve muhtemel etkilerini

yılda en az bir kez analiz etmedikleri, kurumların mesleki yeterliliğe önem vermediği ve birimlere personel seçimi ve yerleştirme yaparken bu kriterlere önem vermedikleri, iç denetim ve iç kontrol sisteminin yönetim ve kurum personeli tarafından sahiplenilmediği tespit edilmiştir.

Anketin 2. bölümündeki “Denetim ve Raporlama Aşaması” ile ilgili sorulara verilen yüksek oranlı katılım sonucu verilen cevaplar neticesinde;

Kurumlarda, iç denetimin etik kurallara ve mevzuata uygun olarak yapıldığı, iç denetimin kuruma katma değer işlevini başarıyla yerine getirdiği, iç denetimin kurum içi ve kurum dışı şikayet müessesesini yeteri kadar kullanmadığı, iç denetim raporlarının hazırlanmasında bağımsız olarak hareket edildiği, iç denetim sonucu hazırlanan faaliyet raporunun kurumun durumunu objektif ve şeffaf olarak ortaya koyduğu tespit edilmiştir.

Anketin 3. ve son bölümündeki “İç Denetim Sonrası Faaliyet Sonuçları” ile ilgili sorulara verilen yüksek oranlı katılım sonucu verilen cevaplar neticesinde;

İç denetim sonucunda kurumun faaliyetlerinde etkinliğinin arttığı, iç denetim raporlarının kurumun etkinliğinin artmasına olumlu katkıda bulunduğu, iç denetçi sayısı ile rapor sayısının uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

SONUÇ

Yapılan araştırma sonucunda, kurumlarda her yıl sistemli bir şekilde yapılması gereken amaç ve hedeflere yönelik risklerin belirlenemediği, kurum içi ve kurum dışı şikayet müessesesinin yeteri kadar kullanılmadığı, risklerin gerçekleşme olasılığının ve muhtemel etkilerinin yılda en az bir kez analiz edilmediğine dair sonuçlara ulaşılmıştır. Ayrıca, birimlere personel seçimi ve yerleştirme yapılırken mesleki yeterlilik kriterlerine yeterince önem verilmediği, iç denetim ve iç kontrol sisteminin kurum ast ve üst personeli tarafından yeterince sahiplenilmediği ve iç denetim konusunda kurum personeline bilgi eksikliği konularında tespitlerde bulunulmuştur.

Bununla birlikte, iç denetimin etkinliği hususunda kurumlarda olumlu olarak yapılan işler de tespit edilmiştir. Bunlar da sırasıyla incelenecek olursa; kurumlarda iç denetimin etik kurallara ve mevzuata uygun olarak yapıldığı, iç denetimin kuruma katma değer işlevini başarıyla yerine getirdiği, iç denetim raporlarının hazırlanmasında bağımsız olarak hareket edildiği, iç denetim sonucu hazırlanan faaliyet raporunun kurumun durumunu objektif ve şeffaf olarak ortaya koyduğuna dair tespitler yapılmıştır. Ayrıca, iç denetim sonucunda kurumun faaliyet etkinliğinin arttığı, iç denetim raporlarının kurumun etkinliğinin artmasına olumlu katkıda bulunduğuna dair tespitlerde bulunulmuştur.

Araştırma sonuçlarına göre öneriler bağlamında;

- İç denetimin tüm çalışanlar tarafından sahiplenmesi ve iç denetimin daha hızlı ve etkin yürütülebilmesi için kamu personelinin tamamını kapsayacak eğitimler ve seminerlerin düzenlenmesi ve tüm kamu personelinin iç denetim ile iç kontrol konusunda bilinçlendirilmesi gerekliliği,

- İç denetçilerin, sürekli değişim halinde olan ve bir çok krize maruz kalan dünyada, riskleri her yıl yeniden analiz ederek risk matrislerini güncellemeleri gerekliliği,
- İç denetçilerin, düşük riskli yerlerden denetime başlamalarının iç denetimin etkinliğini düşürecek bir husus olması, riski yüksek yerlerden denetime başlanmasının iç denetimin etkinliğini artıracığı ve süre kayıplarının önlenmesinin gerekliliği,
- Kurumlarda yetki devri işlemlerinin tamamlanmasının denetimin daha hızlı ilerlemesini sağlayacak olması ve iç denetim ile kurumun etkinliğini artıracak olması, bundan dolayı, yetki devri işlemlerinin zamanında yapılması gerekliliği,
- Kurumların bölümlere eleman alımında, uygun ve nitelikli eleman istihdamının, kurumun ve iç denetimin etkinliği açısından gerekliliği, öne çıkan hususlar arasında sayılabilir.

KAYNAKÇA

- ARCAGÖK, M.Sait ve ERÜZ, Ertan (2006) *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- BAKIRCI, Fehim (2006) *Üretimde Etkinlik ve Verimlilik Ölçümü Veri Zarflama Analizi Teori ve Uygulama*, Ankara: Atlas Yayınları.
- ERKAZAN, Ali Rıza (2004) “İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 8, s.32.
- GENSSE, Pierre (2005) “La Contributin du Contrôle Interne et de L’Audit au Gouvernement Entreprise”, *Compabilité Control Audit*, Volume: 1, p.185.
- GÖNEN, Seçkin (2009) “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, *World of Accounting Science*, s.11-189.
- GÜCENME, Ümit (2004) *Muhasebe Denetimi*, Bursa: Alfa Akademi Yayınları.
- GÜREDİN, Ersin (2000) *Denetim*, İstanbul: Beta Yayınları.
- GÖSTERİCİ, Hüseyin (2006) “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı- Fonksiyonel Bağımsızlık”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:295, s.182.
- GÜRAN, Mehmet Cahit (2005) *Kamu Hizmetlerinde Performans Ölçümü, Türkiye’deki Kamu Üniversiteleri İçin Bir Performans Ölçümü Uygulaması*, Ankara: Hacettepe Üniversitesi Yayınları.
- HARRINGTON, Cynthia (2004) “Internal Auditor’s New Role”, *Journal of Accountancy*, p.65.
- KALAYCI, Şeref (2006) *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- KARASAR, Niyazi (2009) *Araştırmalarda Rapor Hazırlama*, Ankara: Nobel Yayınevi.
- KORKMAZ, Umut (2007) “Kamuda İç Denetim”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 25, ss.7-10.
- KÖSE, Hacı Ömer (2007) *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Ankara: Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- MOELLER, Robert and WITT, Herbert (1999) *Brink’s Modern Internal Auditing*, Fifth Edition, John Wiley & Sons, Inc.Printed in the United States of America.
- MOELLER, Robert (2005) *Brink’s Modern Internal Auting*, John Wiley&Sons,Inc.Printed in the United States of America.
- ÖZDAMAR, Kazım (2004) *Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi*, Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- ÖZEL, Kamile (2007) *İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları Ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi*, Ankara: Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu.

ÖZER, Hüseyin (1997) *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Ankara: Sayıştay Yayınları.

PİCKETT, K.H. Spencer (2005) *The Internal Auditing Handbook*, England: John Willey and Sons.

SARAÇ, Osman (2005) “Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 148, s. 27.

VENABLES, Julian and IMPEY, Ken (1988) *Internal Auditing*, London: Butterworth Co. Ltd.

WHITTINGTON, Ray O. and PANY, Kurt (1998) *Principles of Auditing*, McGraw-Hill Int. Editions.

YILANCI, Münevver ve SEVİM, Şerafettin (1991) *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*, Ankara: Biar Eğitim Yayınları.

<http://www.tide.org.tr/Page.aspx?nm=anasayfa>, Erişim Tarihi: 10.10.2012

<http://icden.kocaeli.edu.tr/>, Erişim Tarihi: 12.10.2012

