



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 15, Sayı: 30, 130-142, 2024

Teorik Makale

KAMU KURUMLARINDA ÜST YÖNETİMİN İÇ DENETİMİ SAHİPLENMEMESİNİN NEDENLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ*

(THE REASONS FOR AND SOLUTIONS TO SENIOR MANAGEMENT'S LACK OF OWNERSHIP OF INTERNAL AUDITING IN PUBLIC INSTITUTIONS)

Mehtab Çelik¹ Ersin Korkmaz² Mehmet Güner³ Turgut Karabulut⁴

ÖZ

Bu çalışma ile kamu kurumlarında üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinin nedenlerinin tespit edilmesi, konuya yönelik çözüm önerilerinin geliştirilmesi ve belirlenen nedenlerin ve çözüm önerilerinin önem derecelerine göre sıralamasının yapılması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılarak kamu iç denetçilerinden ve iç denetim alanında araştırmaları bulunan akademisyenlerden nitel ve nicel veriler toplanmıştır. Nitel veriler MAXQDA 2023 paket programı, nicel veriler ise SWARA yöntemi ile analiz edilmiştir. Sonuç olarak, kamu kurumlarında iç denetimin üst yönetim tarafından sahiplenilmemesinde; “bilgi eksikliği, tehdit, yasal düzenlemeler, katma değer, iletişim, fayda maliyet, teftiş, iç denetim koordinasyon kurulu, önyargı, raporlama ve eğitim” olarak ifade edilen nedenlerin olduğu belirlenmiş, üst yönetimlerin iç denetimi sahiplenmeleri için “iletişim, eğitim, geribildirim/izleme, 5018 sayılı kanun, iç kontrol/kurumsal risk yönetimi, iç denetçi sayısı/ataması, hiyerarşi ve yaptırım” olarak kategorize edilen çözüm önerileri ortaya konmuştur. Kategorize edilen nedenlerden en önemli kriterin iç denetçiler “bilgi eksikliği”, akademisyenler “eğitim”; çözüm önerilerinden ise en önemli kriterin iç denetçiler “iletişim” akademisyenler “hiyerarşi” olduğunu ifade etmişlerdir.

Anahtar Kelimeler: Üst Yönetim, Kamu Kurumları, İç Denetim

Jel Kodları: M42, M48

ABSTRACT

This study aims to identify the reasons for the lack of ownership of internal auditing by senior management in public institutions, develop solution proposals for the issue, and rank the identified reasons and solution proposals according to their importance levels. For this purpose, qualitative and quantitative data were collected from internal auditors working in public institutions and academics conducting research in the field of internal auditing, using a semi-structured interview form. Qualitative data were analyzed using the MAXQDA 2023 package program and quantitative data were analyzed using the SWARA method. As a result, the reasons why senior management in public institutions do not embrace internal audit are listed as lack of information, threat, legal regulations, added value, communication, benefit and cost, inspection, Internal Audit Coordination Board, prejudice, reporting and training. Solution suggestions are categorized as communication, training, feedback/monitoring, Law No. 5018, internal control/enterprise risk management, number/appointment of internal auditors, hierarchy and sanctions. Among the categorized reasons, internal auditors stated that the most important criterion was lack of knowledge, and academicians stated that

* Bu makale, 1-4 Kasım 2023 tarihlerinde Trabzon’da düzenlenen VII. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumunda sunulan bildiriden türetilmiştir.

¹ Arş. Görv., Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fk., celikmehtap92@gmail.com, ORCID: 0000-0002-8441-6278

² Doç. Dr., Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi -İİBF, ekorkmaz2429@gmail.com, ORCID: 0000-0002-6787-5368

³ Doç. Dr., Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü Hukuk Anabilim Dalı, mehmetguner@gmail.com, ORCID:0000-0002-9523-1519

⁴ Doç. Dr., Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fk, İşletme Bölümü, tkarabulut@erzincan.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8434-3614

the most important criterion was education. Among the solution suggestions, they stated that the most important criterion is internal auditors, communication, academicians, hierarchy.

Keywords: Senior Management, Public Institutions, Internal Audit

Jel Codes: M42, M48

1. GİRİŞ

Kurum faaliyetlerinin belirlenen amaç ve hedefler çerçevesinde yürütülüp yürütülmediğinin belirlenmesi amacıyla üst yönetime güvence ve danışmanlık hizmeti veren fonksiyon iç denetimdir. Ayrıca iç denetim risklerin önceden tespit edilerek yönetilmesine, yönetsel süreçlerin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesine katkı sağlamaktadır (Korkmaz, 2007: 8). Bu doğrultuda kuruma değer katmak, üst yönetime yardımcı olmak, etik kurallar çerçevesinde kurumun hedeflerine ulaşmasında güvence sağlamak ve danışmanlık hizmeti vermek iç denetimin temel amaçlarını oluşturmaktadır (Akçay, 2013: 59). İç denetimden beklenen katma değer tarafsız ve bağımsız bir şekilde elde edilmesinde, iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi önemli rol oynamaktadır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA)'ne göre iç denetimde etkinlik, "belirlenmiş hedeflere ulaşılma derecesi", Shoommuangpak ve Ussahawanitchakit (2009)'a göre ise "genel kabul görmüş uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak iç denetçilerin denetledikleri sürece yönelik makul bir güvence verebilmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayarak denetimin amacına ulaşması" olarak tanımlanmaktadır (Gökoğlan, 2022: 951).

İç denetim sisteminin etkinliğini belirleyen birçok faktör bulunmakla birlikte, bunlardan biri de üst yönetimin iç denetime karşı bakış açısıdır. Birçok çalışmada (Mihret ve Yismav, 2007; Cohen ve Sayag, 2010; Gökalp, 2013; Chevers vd., 2016; Dellai ve Omri, 2016; Endaya ve Hanefah, 2016; Lenz vd., 2017; Rudhani vd., 2017; İşçi, 2019) iç denetime, üst yönetim sağladığı desteğin iç denetimi pozitif yönde etkilediği ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere literatürde bu yönde tespitler olmasına rağmen Türkiye'de yapılan bazı araştırmalarda (Kaya, 2014; Karcıoğlu ve Kurnaz, 2017; Özer vd., 2018; Gökoğlan, 2022; Tosun ve Durmuş, 2022) üst yönetimin kamu idarelerinde iç denetimi sahiplenmediği veya yeterince destek olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca Avrupa Birliği (AB) Türkiye İlerleme Raporlarında da bu durumu destekler nitelikte değerlendirmeler bulunmaktadır. Bu kapsamda, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yapılan bir çalışmada, kamu iç denetçilerinin %68 gibi önemli bir kısmı, kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinde etkinliğin sağlanmasında en önemli faktörün "kurum üst yöneticisinin desteği"nin olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir (İDKK, 2018: 23).

Literatürde yer alan araştırmalar değerlendirildiğinde, üst yönetimin kamu idarelerinde iç denetimi sahiplenmemesinin nedenleri ve çözüm önerilerinin derinlemesine araştırılmadığı söylenebilir. Bu kapsamda çalışmada, üst yönetimlerin kamu kurumlarında iç denetimi sahiplenmemelerinin veya yeterince destek olmamalarının nedenlerini tespit etmek ve konuya yönelik çözüm önerileri geliştirmek amaçlanmaktadır. Ayrıca belirlenen nedenlerin ve geliştirilen çözüm önerilerinin önem derecelerine göre sıralamasının yapılması hedeflenmektedir. Bu bağlamda, kamu iç denetçilerinden ve iç denetim alanında araştırmaları olan akademisyenlerden yarı yapılandırılmış görüşme formu aracılığıyla veriler toplanmıştır. Elde edilen veriler MAXQDA 2023 paket programı kullanılarak, üst yönetimlerin iç denetimi sahiplenmemelerinin nedenleri ve çözüm önerileri kategorize edilmiştir. Son olarak sınıflandırılan "nedenler" ve "çözüm önerileri" SWARA yöntemi ile önem derecelerine göre sıralanmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB)'ne adaylık süreci, 1999 yılında düzenlenen Helsinki Zirvesi'nde, resmen başlamıştır. Bu süreçte kamu kurumlarının mali yönetim ve kontrol yapısının AB'nin benimsediği normlarla uyumlu hale getirilmesi için birçok düzenleme yapılmıştır. Bu kapsamda değişimin ilk yasal adımı olarak değerlendirilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (KMYKK) 2006 yılında hazırlanarak uygulanmaya başlanmıştır (Kükürer ve Kavak, 2020: 79).

5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden önce kamuda denetimin, daha çok merkezi otoriteyi önceliklendiren, proaktif olmaktan daha çok geçmiş verilere dönük olan ve mali verilerde mevzuata uygunluğu inceleyerek hata ve usulsüzlük aramaya dayalı bir yapıda olduğu dikkat çekmektedir (Kükürer ve Kavak, 2020: 81). Daha sonra 5018 sayılı kanun ile bu anlayış yerini etkinlik, ekonomiklik, verimlilik, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine dayalı bir yönetim ve denetim felsefesine bırakmıştır (Tekin, 2017: 206). 5018 sayılı kanunun uygulanmaya başlandığı günden bugüne kamu iç denetim süreçlerinin gelişimini farklı dönemlere ayırarak incelemek mümkündür. 2004-2009 yıllarını kapsayan "kuruluş ve yapılanma", 2009-2014 yılları arasında "uluslararası standartlara uyum" ve 2014-2018 yılları arasında ise "bilgisayar tabanlı otomasyon sistemlerine geçiş" dönemleri iç denetimin gelişimini açıklamak için kullanılabilir (Kükürer ve Kavak, 2020: 81).

İç denetimin gelişim sürecindeki ilk dönem olan “kuruluş ve yapılanma” döneminde, yoğun bir şekilde kamu idarelerinde iç denetim sisteminin oluşturulması amacıyla ihtiyaç duyulan mevzuat düzenlemelerinin yapılması çalışmaları yürütülmüştür. Kurumlarda iç denetim süreçlerinde görev alacak denetçilerin eğitilmesi ve hem ulusal hem de uluslararası paydaşların katılımı ve görüşleri ile kamu iç denetimi hususunda ülke genelinde farkındalık yaratılması çalışmaları bu dönemin öne çıkan uygulamaları olmuştur (Kıral, 2014: 167). İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDDK) üyelerinin görevlendirilmesi, yönetmelik ve yönerge gibi ikincil ve üçüncül mevzuatların tesis edilmesi çalışmaları ve Kamu İç Denetimi Strateji Belgesinin ilk kez oluşturulması dönemin en önemli adımlarından bazılarıdır (Kürker ve Kavak, 2020: 85-86). Dönemin özellikleri ve nitelikli iç denetçilerin henüz yetişmemiş olması dolayısıyla kamu kurumlarında çoğunlukla teftiş kökenli müfettiş, denetmen ve kontrolörlerin görevlendirilmiş olması nedeniyle iç denetim faaliyetlerinde daha çok geleneksel teftiş usulünün takip edildiği görülmektedir. Bu nedenle, İDDK raporlarında geleneksel teftiş usullerinin terkedilerek iç denetim perspektifinin özümsemesi gerektiği ve bu amaçla personelin yeni anlayışa uyumunu kolaylaştıracak yasal düzenlemeler ve eğitimler yapılması gerektiği vurgulanmıştır (Kürker ve Kavak, 2020: 86; İDDK, 2009: 66-68).

İç denetim gelişim sürecinin ikinci aşaması, 2009-2014 yılları arasında kapsayan “uluslararası standartlara uyum” dönemi olmuştur. İlk dönemde yapılan çalışmaların birçoğu bu dönemde tamamlanmış veya ileriye taşınmıştır. İç denetim mesleği güncel ihtiyaçları ihtiva edecek şekilde gelişmiş ve uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde yürütülmesi için teknik ve idari kapasitenin geliştirilmesine yönelik çalışmalar hız kazanmıştır. Ayrıca, nitelikli personel yetiştirilerek iç denetçi ihtiyacının karşılanabilmesi için gereken insan kaynağının sağlanması anlamında önemli adımlar atılmıştır (Kıral, 2014: 167). Nitelikli iç denetçi yetiştirilmesi için sertifikasyon çalışmaları yapılmasının yanında kamu kurumlarında ihdas edilen kadroların artırılmasıyla iç denetim kapasitesi niceliksel olarak da yükseltilmeye başlanmıştır. Bu dönem çok sayıda mevzuat değişikliğinin de süratle yapıldığı bir dönem olmuştur. Uluslararası standartlarla uyumlu Kamu İç Denetim Standartlarının yayınlanması sonrasında yürürlüğe girmesi, mesleki standartlara uyumlu hale getirilerek denetçilerden beklenen çıktılar ve denetçilerin faaliyetlerindeki yeknesaklığın teşkil edilmesi için yayınlanan Kamu İç Denetim Rehberi önemli mevzuat çalışmalarının başında gelmektedir. Önceki dönemle kıyaslandığında ise, bu dönemde uygunluk denetimlerinin yoğun olarak yapıldığı, mali denetimlerde artış olduğu gözlenmiştir. Bir sonraki dönemin altyapısını oluşturan bilgisayar teknolojilerine dayalı denetimlerin başlamış olduğunu ancak yeterli seviyede olmadığını söylemek mümkündür (Kürker ve Kavak, 2020: 88-89).

Günümüze kadar uzanan üçüncü dönem “bilgisayar teknolojilerine dayalı otomasyona geçiş” olarak ifade edilebilir. Bu dönemde kamu idarelerinin iç denetim birimleri, Kamu İç Denetim Yazılımını (İçDen) kullanmaya başlamıştır. Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesi, otomasyon sisteminin kullanımını yaygınlaştırmış ve kamu idarelerinde görev yapan iç denetçilerin önemli bir kısmı yazılımı kullanmak suretiyle iç denetim faaliyetlerini yürütmeye başlamıştır (Uysal, 2014: 155; İDDK, 2015: 20). Dünyada bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişmelerin bilgi güvenliğini önemli hale getirmesi “bilgi teknolojileri denetimi” kavramının da önem kazanmasına neden olmuştur. Ülkemizde de bilgi sistemlerinin denetimi faaliyetlerinin önemi anlaşılmış ve 2014 yılında Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi yayınlanmıştır. Bu sayede, günümüze kadar gelen süreçte bilgi teknolojileri denetimlerinin sayısının da arttığı gözlenmiştir (Kıral, 2014: 170).

İç denetimin gelişim süreçlerine bakıldığında Türkiye’de, kamu idarelerinde iç denetim konusunda AB standartlarına uygun çalışmalar neticesinde çok önemli aşamalar kaydedildiği söylenebilir. Özellikle standartlaştırma, insan kaynakları ve teknolojik altyapı anlamında gelişimi büyük ölçüde tamamlanmış olan kamuda, iç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülmesi noktasında yasal düzenlemeler ile gerek iç denetçilere gerek üst yöneticilere çok önemli görev ve sorumlulukların verildiği görülmektedir. İç denetim faaliyetlerinden beklenen katma değer elde edilebilmesi için sürece dâhil olan tüm paydaşların tam anlamıyla destek olmaları önem taşımaktadır. Ancak hem AB Türkiye İlerleme Raporları hem de yapılan araştırmalar çerçevesinde kamu idarelerinde iç denetim süreçlerinde çeşitli aksaklıkların yaşandığı ve zaman zaman engellemelerle karşılaşıldığını söylemek mümkündür. Bu tür sorunların giderilmesi noktasında paydaşların iç denetime karşı bakış açılarının ve iç denetimin kamu kurumlarında etkinliğinin artırılması noktasında çözüm önerilerinin ortaya konulması önem arz etmektedir.

3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Kamu kurumlarında çalışan iç denetçiler ve iç denetim alanında araştırmaları olan akademisyenler araştırmanın çalışma grubunu oluşturmaktadır. Çalışma grubundan verilerin toplanmasında nitel ve nicel araştırma yöntemleri birlikte kullanılmıştır. Varlığı bilinen ancak detayları bilinmeyen olguların veya durumların incelendiği nitel araştırmalarda genellikle tercih edilen fenomenoloji (olgu bilim) deseni tercih edilmiştir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 69). Nitel verilerin toplanmasında kullanılan yarı yapılandırılmış görüşme formunda “Üst yöneticilerin iç denetimi sahiplenmemelerinin nedenleri neler olabilir?” ve “Belirttiğiniz nedenler doğrultusunda üst yöneticilerin iç denetimi daha çok sahiplenmesi için ne gibi çözüm önerileri sunabilirsiniz?” olmak üzere 2 soruya yer verilmiştir. Yarı yapılandırılmış görüşme formu katılımcılara yüz yüze ve online olarak uygulanmıştır. Nitel veriler toplanırken 50 kişilik çalışma grubundan 40 kişiden (akademisyen=7, iç denetçi=33) geri dönüş alınabilmiştir. Nitel yöntemlerle veri toplanan çalışmalarda örneklemin büyüklüğü ve temsil gücünden ziyade, verilerin doygunluğu ve tekrar etme sıklığı dikkate alınmakta ve veriler tekrar

etmeye başladığı anda veri toplama süreci bitirilmektedir (Creswell, 2013a: 86). Ayrıca, olgu bilim araştırmalarında geçerli geri dönüş sayısının “5-25” arasında olması literatürde kabul görmektedir (Creswell, 2013b: 81). Elde edilen geri dönüş sayıları değerlendirildiğinde, yeterli sayılara ulaşıldığı görülmektedir. Araştırmada görüşme yönteminin kullanılması tercih edildiği için “Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İnsan Araştırmaları Sosyal ve Beşerî Bilimler Etik Kurulu” nun 23/06/2023 tarihli ve 06/20 protokol nolu toplantısında etik kurul izin belgesi alınmıştır.

Araştırmada, MAXQDA 2023 paket programı yardımıyla katılımcıların iki soruya verdikleri yanıtlardan kelime bulutları oluşturulmuştur. Kelime bulutları ve katılımcıların kurdukları cümlelerin içerik analizi sonuçlarından yola çıkarak, kamu kurumlarında üst yöneticilerin iç denetimi sahiplenmemelerinin “nedenleri” ve “çözüm önerileri” kategorize edilmiştir. Kategorize edilen “nedenler” ve “çözüm önerileri” tekrar aynı çalışma grubuna gönderilerek katılımcılardan her bir kriteri önem derecesine göre puanlandırmaları istenmiş ve bu şekilde nicel veriler toplanmıştır. Bu kapsamda 42 (akademisyen=6, iç denetçi=36) katılımcıdan geri dönüş alınmıştır. Elde edilen verilerin sıralamasının yapılmasında çok kriterli karar verme tekniklerinden SWARA Yöntemi kullanılmıştır. Kersulienne, Zavadskas ve Turskis (2010) tarafından geliştirilen “Step wise Weigh Assessment Ratio Analysis” (SWARA) yöntemi literatürde bir ağırlıklandırma yöntemi olarak yer almaktadır. Türkçesi “Kademeli Ağırlık Değerlendirme Oran Analizi” olan bu yöntem diğer yöntemlere göre daha az sayıda ikili karşılaştırma gerektirmesi sebebiyle yaygın olarak kullanılmaktadır (Bardakçı, 2020, 4). Ayrıca, bu yöntemde Best Worst Yöntemi ve Analitik Hiyerarşi Prosesi gibi belirli bir ölçek kullanımı zorunluluğu bulunmamaktadır. Karar vericiler için daha kolay ve daha rahat değerlendirme yapabilmeye fırsatı bulunmaktadır (Stanujkic, Karabasevic ve Zavadskas, 2015, 181-182). SWARA yöntemi, sübjektif yani uzman görüşlerine bağlı bir ağırlıklandırma yöntemidir (Aghdaie, Zolfani ve Zavadskas, 2013, 7). Farklı uzman görüşleri bulunduğu durumda kriter ağırlıkları değişebilmektedir. Bu sebeple araştırma alanında bulunan uzman seçimi araştırmacılar için önem taşımaktadır. SWARA yönteminde öncelikle ele alınan problem veya çözüm önerileri ile ilgili kriterler belirlenmelidir. Bu yöntemde n adet kriter ve l adet karar verici bulunduğu durumda süreç aşağıdaki gibi ilerlemektedir (Bardakçı, 2020, 4-6).

1. Adım: Önem derecelerinin sıralanması

Karar vericilerin her biri kendi bilgi ve tecrübelerine dayanarak kriterleri değerlendirmektedir. En önemli kritere 1 puan verilerek, diğer kriterlere ise en önemli kriter dikkate alınarak puan verilmektedir. Bu puanlar 0-1 arasında ve beşin katları olarak verilmelidir. Kriterlere verilen puanlar; $p_j^k; j = 1, \dots, n; k = 1, \dots, l; 0 \leq p_j^k \leq 1$ olarak gösterilir.

2. Adım: Göreli ortalama önem puanının hesaplanması

Her bir kriter için göreli ortalama önem puanı (\bar{p}_j) (1)'deki gibi hesaplanır.

$$(\bar{p}_j) = \frac{\sum_{k=1}^l p_j^k}{l} \quad j = 1, 2, \dots, n \quad (1)$$

3. Adım: Karşılaştırmalı önem değerinin hesaplanması

Kriterler, göreli ortalama önem puanlarına göre büyükten küçüğe doğru sıralandıktan sonra ortalama önem puanlarının ardışık farkları alınarak (s_j) değerleri bulunur.

4. Adım: Katsayı değerlerinin hesaplanması

Her bir kriter için katsayı değerleri (c_j) (2)'deki gibi hesaplanmaktadır.

$$c_j = \begin{cases} 1, & j = 1 \\ s_j + 1, & j > 1 \end{cases} \quad , j = 1, 2, \dots, n \quad (2)$$

5. Adım: Düzeltilmiş ağırlıkların hesaplanması

Kriterlerin tamamı için düzeltilmiş ağırlıklar (s'_j) (3)'deki gibi hesaplanır.

$$s'_j = \begin{cases} 1, & j = 1 \\ \frac{s'_{j-1}}{c_j}, & j > 1 \end{cases} \quad , j = 1, 2, \dots \quad (3)$$

6. Adım: Nihai ağırlıkların hesaplanması

5. adımda hesaplanan düzeltilmiş ağırlık değerleri, düzeltilmiş ağırlık değerleri toplamına bölünerek her bir kriter için nihai ağırlıklar (w_j) (4)'deki gibi hesaplanır.

$$w_j = \frac{s'_j}{\sum_{j=1}^n s'_j} \quad , j = 1, 2, \dots, n \quad (4)$$

Tablo 1. Nedenlere İlişkin Kriterlerin Görelî Ortalama Önem Puanları

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Görelî Ortalama Önem Puanları (\bar{p}_i)	Kriterler	Görelî Ortalama Önem Puanları (\bar{p}_i)
Bilgi Eksikliği	0,857	Bilgi Eksikliği	0,833
Tehdit	0,809	Tehdit	0,725
Yasal Düzenlemeler	0,726	Yasal Düzenlemeler	0,717
Katma Değer	0,806	Katma Değer	0,717
İletişim	0,799	İletişim	0,742
Fayda Maliyet	0,731	Fayda Maliyet	0,733
Teftiş	0,744	Teftiş	0,792
İDKK	0,711	İDKK	0,708
Önyargı	0,777	Önyargı	0,833
Raporlama	0,650	Raporlama	0,608
Eğitim	0,640	Eğitim	0,842

Tablo 1’de karar vericilerin üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinin nedenlerine ilişkin yanıtları ele alınarak hesaplanan görelî ortalama önem puanları yer almaktadır.

3. Adım: Karşılaştırmalı önem değerinin hesaplanması

Tablo 2. Nedenlere İlişkin Kriterlerin Ortalama Önem Puanları ve Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değerleri

İç Denetçiler Açısından			Akademisyenler Açısından		
Kriterler	Ortalama Önem Puanları	Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değeri (s_j)	Kriterler	Ortalama Önem Puanları	Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değeri (s_j)
Bilgi Eksikliği	0,857		Eğitim	0,842	
Tehdit	0,809	0,049	Önyargı	0,833	0,008
Katma Değer	0,806	0,003	Bilgi Eksikliği	0,833	0,000
İletişim	0,799	0,007	Teftiş	0,792	0,042
Önyargı	0,777	0,021	İletişim	0,742	0,050
Teftiş	0,744	0,033	Fayda Maliyet	0,733	0,008
Fayda Maliyet	0,731	0,013	Tehdit	0,725	0,008
Yasal Düzenlemeler	0,726	0,006	Yasal Düzenlemeler	0,717	0,008
İDKK	0,711	0,014	Katma Değer	0,717	0,000
Raporlama	0,650	0,061	İDKK	0,708	0,008
Eğitim	0,640	0,010	Raporlama	0,608	0,100

Tablo 2’de üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinin nedenlerine ilişkin kriterlerin ortalama önem puanlarına göre büyükten küçüğe doğru sıralaması yapılmıştır. Daha sonra her bir kriter için bir önceki kriter ile arasındaki mutlak farklar alınarak ortalama değerî karşılaştırmalı önem değerleri belirlenmiştir.

4. Adım: Katsayı değerlerinin hesaplanması

Tablo 3. Nedenlere İlişkin Kriterlerin Katsayı Değerleri

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Katsayı Değerleri (c_j)	Kriterler	Katsayı Değerleri (c_j)
Bilgi Eksikliği	1,000	Eğitim	1,000
Tehdit	1,049	Önyargı	1,008
Katma Değer	1,003	Bilgi Eksikliği	1,000
İletişim	1,007	Teftiş	1,042
Önyargı	1,021	İletişim	1,050
Teftiş	1,033	Fayda Maliyet	1,008
Fayda Maliyet	1,013	Tehdit	1,008
Yasal Düzenlemeler	1,006	Yasal Düzenlemeler	1,008
İDKK	1,014	Katma Değer	1,000

Raporlama	1,061	İDKK	1,008
Eğitim	1,010	Raporlama	1,100

Tablo 3'te üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinin nedenlerine ilişkin ortalama değerlerin karşılaştırmalı önem değerine sahip kritere 1 katsayısı verilerek diğer kriterlerin katsayı değerleri belirtilmiştir.

5. Adım: Düzeltilmiş ağırlıkların hesaplanması

Tablo 4. Nedenlere İlişkin Kriterlerin Düzeltilmiş Ağırlık Değerleri

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Düzeltilmiş Ağırlık Değerleri (s'_i)	Kriterler	Düzeltilmiş Ağırlık Değerleri (s'_i)
Bilgi Eksikliği	1,000	Eğitim	1,000
Tehdit	0,954	Önyargı	0,992
Katma Değer	0,951	Bilgi Eksikliği	0,992
İletişim	0,944	Teftiş	0,952
Önyargı	0,924	İletişim	0,907
Teftiş	0,895	Fayda Maliyet	0,899
Fayda Maliyet	0,884	Tehdit	0,892
Yasal Düzenlemeler	0,879	Yasal Düzenlemeler	0,884
İDKK	0,866	Katma Değer	0,884
Raporlama	0,816	İDKK	0,877
Eğitim	0,808	Raporlama	0,797

Tablo 4'te üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinin nedenlerine ilişkin kriterlerin düzeltilmiş ağırlık değerleri verilmiştir.

6. Adım: Nihai ağırlıkların hesaplanması

Tablo 5. Nedenlere İlişkin Kriterlerin Nihai Ağırlık Değerleri

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Nihai Ağırlık Değerleri (w_j)	Kriterler	Nihai Ağırlık Değerleri (w_j)
Bilgi Eksikliği	0,101	Eğitim	0,099
Tehdit	0,096	Önyargı	0,098
Katma Değer	0,096	Bilgi Eksikliği	0,098
İletişim	0,095	Teftiş	0,094
Önyargı	0,093	İletişim	0,090
Teftiş	0,090	Fayda Maliyet	0,089
Fayda Maliyet	0,089	Tehdit	0,089
Yasal Düzenlemeler	0,089	Yasal Düzenlemeler	0,088
İDKK	0,087	Katma Değer	0,088
Raporlama	0,082	İDKK	0,087
Eğitim	0,081	Raporlama	0,079

Tablo 5'te üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinin nedenlerine ilişkin kriterlerin nihai ağırlık değerleri verilmiştir. Bu bağlamda iç denetçiler açısından, en yüksek ağırlığa sahip kriterin *Bilgi Eksikliği* kriteri; en düşük ağırlığa sahip kriterin ise *Eğitim* kriteri olduğu tespit edilmiştir. Diğer kriterler ise en yüksek önemliden en düşük önemliye doğru *Tehdit*, *Katma Değer*, *İletişim*, *Önyargı*, *Teftiş*, *Fayda Maliyet*, *Yasal Düzenlemeler*, *İDKK* ve *Raporlama* olarak sıralanmaktadır. Akademisyenlere açısından ise; en yüksek ağırlığa sahip kriterin *Eğitim* kriteri; en düşük ağırlığa sahip kriterin *Raporlama* kriteri olduğu tespit edilmiştir. Diğer kriterler ise en yüksek önemliden en düşük önemliye doğru *Önyargı*, *Bilgi Eksikliği*, *Teftiş*, *İletişim*, *Fayda Maliyet*, *Tehdit*, *Yasal Düzenlemeler*, *Katma Değer* ve *İDKK* olarak sıralanmaktadır. İç denetçiler ile akademisyenlerin farklı nedenleri daha önemli olarak görmelerindeki en önemli etkenin tarafların sürece dair katılımlarının farklılığından kaynaklandığı düşünülmektedir. Zira, iç denetçiler sürecin uygulama kısmında, akademisyenler ise daha çok teorik ve araştırma kısmında etkindir. Bu çalışmada her iki kesimden de görüş alınmasının temel nedeni de uygulama ve teoriye ilişkin deneyimlerin bir araya getirilerek nedenlerin tespit edilmeye çalışılmasıdır.

4.2. Üst Yöneticilerin İç Denetimi Sahiplenmesi İçin Çözüm Önerilerine İlişkin Bulgular

İç denetimin üst yöneticiler tarafından sahiplenilmesi hususunda çözüm önerilerine verilen cevaplarda sık sık tekrarlayan kelimelerin görsel olarak sunulduğu kelime bulutu Şekil 2'de sunulmuştur.

Şekil 2. “Çözüm Önerileri” Kelime Bulutu



Şekil 2’de verilen kelime bulutundaki ifadelerin geçtiği cümlelerin içerik analizleri yapılarak önerilen çözümler 8 başlık altında toplanmıştır. Bunlar:

- “İletişim: İç denetçilerin gerekli desteği görebilmeleri için etkili iletişim tekniklerini kullanmalarını ifade etmektedir.”
- “Eğitim: Üst yöneticilere “iç denetim nedir? ve iç denetim ne değildir?” hususlarının düzenlenen eğitimlerle anlatılmasını ifade etmektedir.”
- “Geri Bildirim/İzleme: İç denetim raporlarında tespit edilen hususların takip edilmesi gerektiğini ifade etmektedir.”
- “5018 Sayılı KMYKK: İç denetim ve iç denetçilerle ilgili yapısal/özlük hakları gibi konularda düzenlemelerin yapılması gerektiğini ifade etmektedir.”
- “İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi: Kurumların etkili çalışan bir iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin olması gerektiğini ifade etmektedir.”
- “İç Denetçi Sayısı/Ataması: İç denetçi sayısının yetersiz olduğunu ve atama koşullarının iyileştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.”
- “Yapırım: İç denetim raporlarında tespit edilen hususların düzeltilmediği durumlarda kurum içinde çeşitli yaptırımların olması gerektiğini ifade etmektedir.”
- “Hiyerarşi: İç denetimden beklenen katma değerın sağlanabilmesi için iç denetçilerin uygun şartlarda hiyerarşik adımları esnetmeleri gerektiğini ifade etmektedir.”

4.2.1 İç Denetçiler ve Akademisyenler Açısından Üst Yönetimin İç Denetimi Sahiplenmesi İçin Çözüm Önerilerine İlişkin Kriterlerin Sıralanması

Araştırmanın bu kısmında, üst yöneticilerin iç denetimi sahiplenmeleri için geliştirilen çözüm önerilerine ilişkin kriterlerin, iç denetçiler ve akademisyenler açısından önem derecelerine göre sıralamaları, SWARA yöntemi adımları takip edilerek yapılmıştır.

1. Adım: Önem derecelerinin sıralanması

36 iç denetçi ve 6 akademisyen, üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi için sunulan 8 adet çözüm önerisini sıralandırmış ve kriter derecelendirmesi yaparak puanlandırmıştır.

2. Adım: Göreli ortalama önem puanının hesaplanması

Tablo 6. Çözüm Önerilerine İlişkin Kriterlerin Göreli Ortalama Önem Puanları

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Görelü Ortalama Önem Puanları (\bar{p}_j)	Kriterler	Görelü Ortalama Önem Puanları (\bar{p}_j)
İletişim	0,885	İletişim	0,825
Eğitim	0,838	Eğitim	0,842
Geri Bildirim/İzleme	0,840	Geri Bildirim/İzleme	0,833
5018 Sayılı KMYKK	0,972	5018 Sayılı KMYKK	0,808
İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,803	İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,858
İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,786	İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,817

Kamu Kurumlarında Üst Yönetimin İç Denetimi Sahiplenmemesinin Nedenleri ve Çözüm Önerileri
Mehtab Çelik, Ersin Korkmaz, Mehmet Güner, Turgut Karabulut

Yaptırım	0,838	Yaptırım	0,775
Hiyerarşi	0,785	Hiyerarşi	0,842

Tablo 6’da karar vericilerin üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi için çözüm önerilerine ilişkin yanıtları ele alınarak hesaplanan göreceli ortalama önem puanları yer almaktadır.

3. Adım: Karşılaştırmalı önem değerinin hesaplanması

Tablo 7. Çözüm Önerilerine İlişkin Kriterlerin Ortalama Önem Puanları ve Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değerleri

İç Denetçiler Açısından			Akademisyenler Açısından		
Kriterler	Ortalama Önem Puanları	Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değeri (s_j)	Kriterler	Ortalama Önem Puanları	Ortalama Değerin Karşılaştırmalı Önem Değeri (s_j)
İletişim	0,972		Hiyerarşi	0,938	
Eğitim	0,885	0,087	İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,888	0,050
Geri Bildirim/İzleme	0,840	0,044	İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,863	0,025
5018 Sayılı KMYKK	0,838	0,003	İletişim	0,825	0,038
İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,838	0,000	5018 Sayılı KMYKK	0,813	0,013
İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,803	0,035	Geri Bildirim/İzleme	0,813	0,000
Yaptırım	0,786	0,017	Eğitim	0,775	0,038
Hiyerarşi	0,785	0,001	Yaptırım	0,763	0,012

Tablo 7’de üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi için çözüm önerilerine ilişkin kriterlerin ortalama önem puanlarına göre büyükten küçüğe doğru sıralaması yapılmıştır. Daha sonra her bir kriter için bir önceki kriter ile arasındaki mutlak farklar alınarak ortalama değer karşılaştırmalı önem değerleri belirlenmiştir.

4. Adım: Katsayı değerlerinin hesaplanması

Tablo 8. Çözüm Önerilerine İlişkin Kriterlerin Katsayı Değerleri

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Katsayı Değerleri (c_j)	Kriterler	Katsayı Değerleri (c_j)
İletişim	1,000	Hiyerarşi	1,000
Eğitim	1,088	İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	1,050
Geri Bildirim/İzleme	1,044	İç Denetçi Sayısı/Ataması	1,025
5018 Sayılı KMYKK	1,003	İletişim	1,038
İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	1,000	5018 Sayılı KMYKK	1,013
İç Denetçi Sayısı/Ataması	1,035	Geri Bildirim/İzleme	1,000
Yaptırım	1,017	Eğitim	1,038
Hiyerarşi	1,001	Yaptırım	1,013

Tablo 8’de üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi için çözüm önerilerine ilişkin ortalama değer karşılaştırmalı önem değerine sahip kritere 1 katsayısı verilerek diğer kriterlerin katsayı değerleri belirtilmiştir.

5. Adım: Düzeltilmiş ağırlıkların hesaplanması

Tablo 9. Çözüm Önerilerine İlişkin Kriterlerin Düzeltilmiş Ağırlık Değerleri

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Düzeltilmiş Ağırlık Değerleri (s'_j)	Kriterler	Düzeltilmiş Ağırlık Değerleri (s'_j)
İletişim	1,000	Hiyerarşi	1,000
Eğitim	0,920	İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,952
Geri Bildirim/İzleme	0,880	İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,929
5018 Sayılı KMYKK	0,878	İletişim	0,896
İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,878	5018 Sayılı KMYKK	0,885
İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,849	Geri Bildirim/İzleme	0,885
Yaptırım	0,835	Eğitim	0,853
Hiyerarşi	0,833	Yaptırım	0,842

Tablo 9'da üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi için çözüm önerilerine ilişkin kriterlerin düzeltilmiş ağırlık değerleri verilmiştir.

6. Adım: Nihai ağırlıkların hesaplanması

Tablo 10. Çözüm Önerilerine İlişkin Kriterlerin Nihai Ağırlık Değerleri

İç Denetçiler Açısından		Akademisyenler Açısından	
Kriterler	Nihai Ağırlık Değerleri (w_j)	Kriterler	Nihai Ağırlık Değerleri (w_j)
İletişim	0,141	Hiyerarşi	0,138
Eğitim	0,130	İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,132
Geri Bildirim/İzleme	0,124	İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,128
5018 Sayılı KMYKK	0,124	İletişim	0,124
İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi	0,124	5018 Sayılı KMYKK	0,122
İç Denetçi Sayısı/Ataması	0,120	Geri Bildirim/İzleme	0,122
Yaptırım	0,118	Eğitim	0,118
Hiyerarşi	0,118	Yaptırım	0,116

Tablo 10'da üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi için çözüm önerilerine ilişkin kriterlerin nihai ağırlık değerleri verilmiştir. Bu bağlamda iç denetçiler açısından, en yüksek ağırlığa sahip kriterin "İletişim" kriteri; en düşük ağırlığa sahip kriterin "Yaptırım" ve "Hiyerarşi" kriterleri olduğu tespit edilmiştir. Diğer kriterler ise en yüksek önemliden en düşük önemliye doğru "Eğitim, Geri Bildirim/İzleme, 5018 Sayılı KMYKK, İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetçi Sayısı/Ataması" olarak sıralanmaktadır. Akademisyenler açısından ise; en yüksek ağırlığa sahip kriterin "Hiyerarşi" kriteri; en düşük ağırlığa sahip kriterin "Yaptırım" kriteri olduğu tespit edilmiştir. Diğer kriterler ise en yüksek önemliden en düşük önemliye doğru "İç Kontrol/Kurumsal Risk Yönetimi, İç Denetçi Sayısı/Ataması, İletişim, 5018 Sayılı KMYKK, Geri Bildirim/İzleme ve Eğitim" olarak sıralanmaktadır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetim, işletmelerin iş süreçlerine katma değer sağlayarak, faaliyetlerin belirlenen politika ve prosedürler çerçevesinde yürütülmesine ve yönetimin karar alma aşamalarına yardımcı olan bir fonksiyondur. Bağımsız ve tarafsız olarak iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, hata ve hile gibi istenmeyen olayların yaşanmasının önüne geçilmesinde, varlık ve kaynakların şeffaf, verimli ve ekonomik kullanımının sağlanmasında, risk yönetimi ve iç kontrol sistemine yönelik güvencenin verilmesinde stratejik bir öneme sahiptir. Dolayısıyla üst yönetim, iç denetimin kuruma sağlayacağı katkıların bilincinde olmalı, iç denetimi sahiplenerek desteklemeli ve yönetim felsefesinin temel bir parçası olduğunu tüm çalışanlarına aşılamalıdır. Bu adımların atılabilmesi için ilk önce üst yönetimlerin iç denetimin kurumun olmazsa olmaz bir parçası olduğunu ve teftiş gözüyle iç denetim süreçlerinin yürütülmediği gibi konularda ön yargıları

aşarak, iç denetime yönelik bakış açılarının olumlu olması gerekir. Ancak yapılan araştırmalar çerçevesinde, üst yönetimlerin iç denetime yönelik gerekli desteğin vermediğini söylemek mümkündür. Bu kapsamda, iç denetim süreçlerinin başarılı bir şekilde yürütülmesinde doğrudan söz sahibi olan üst yönetimlerin kamu kurumlarında iç denetimi sahiplenmemelerinin nedenleri ve çözüm önerilerinin ortaya konulması ve bunların önem derecelerine göre sıralanmalarının yapılması önem taşımaktadır.

Üst yönetim karar alma, varlık ve kaynakların amacına uygun kullanımı gibi birçok konuda iç denetçiler tarafından verilen güvence ve danışmanlık hizmetlerinden destek alarak kurumunu yönetmelidir. Dolayısıyla, iç denetimin, üst yöneticinin alacağı kararlar için bir güvence unsuru olduğunu, diğer bir ifadeyle, tüm süreçler için sigorta işlevi gördüğü söylenebilir. Bu kapsamda üst yönetimin iç denetime destek olmamasının önündeki en önemli engellerden biri olan olumsuz bakış açısı veya ön yargının öncelikle değiştirilmesi gerekir. Bunun için etkili iletişim teknikleri kullanılarak, iç denetimin ne olup ne olmadığı, teftiştten farkı ve proaktif bir bakış açısıyla alınacak kararların yönetilmesini önceliklendirdiği gibi konular en üst düzey yöneticiden en alttaki çalışana kadar anlatılmalıdır.

Türkiye’de kamu idareleri, 5018 sayılı kanunla yeni kamu mali yönetimi anlayışı kapsamında iç denetimle tanışmışlardır. Bu kanunun yürürlüğe girerek uygulanmaya başlamasıyla, iç denetimin etkinliği veya iç denetçiyi pasifize edecek sorunların ortaya çıktığı yapılan araştırmada görülmektedir. İç denetim ve iç denetçiler konusunda düzenleme, izleme ve koordinasyon görev ve yetkisini 5018 sayılı kanunla elinde bulunduran İDKK’nın görevini çeşitli sebeplerden dolayı tam olarak yerine getiremediği ifade edilmiştir. Bu kurulun amacına uygun ve verimli bir şekilde faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi için yapısal olarak tekrar düzenlenmesi iç denetçilerin geleceği açısından önem taşımaktadır. Ayrıca iç denetçilerin merkezi bir sınav sistemi ile atanması, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olmaları ve özlük haklarının tekrar düzenlenmesi noktasında gerekli yasal düzenlemelerin yapılması, atılması gereken adımlar arasında yer almaktadır. Bu adımlar neticesinde, iç denetim faaliyetlerinde üst yönetimin desteğinin alınmasının daha hızlı olacağı söylenebilir. Ayrıca iç denetçilerin herhangi bir baskı altında kalmadan süreçleri tarafsız ve bağımsız bir şekilde denetleyebilmesine imkân vereceği düşünülmektedir.

İç denetçilerin başarılı bir şekilde çalışmasına zemin hazırlayan en önemli hususlar arasında, etkin ve verimli bir şekilde işleyen iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi sistemleridir. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılması için tüm faaliyetlerin yasa ve standartlaştırılmış süreçlere uygun bir şekilde yürütüldüğü yönünde üst yönetime güvence vermektedir. Bir kurumda iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin kurulup, uygulanmasından üst yönetim sorumludur. Ancak kurum çalışanlarını tanıyan, risklerin farkında olan, yönetimin risk iştahını ve riskleri yönetme tarzlarını en iyi bilen stratejik iç paydaşlardan biri olan iç denetçilerin bu sistemlerle ilgili yönetim ihtiyacı duyduğu her türlü konuda danışmanlık hizmeti vermeleri önem arz etmektedir. Böylelikle hem iç denetim faaliyetlerinin niteliği artmış olacak hem de üst yöneticiler iç denetimi kuruma mali yük getiren bir birim olarak görmeyecektir. Bir başka ifadeyle, iç denetçilerin kuruma sağlayacakları faydalarının maliyetlerinden daha yüksek olduğu anlaşılacaktır. Bu durumun üst yöneticilerin bakış açılarını değiştirerek iç denetimin sahiplenilmesini veya desteklenmesini sağlayabilir. Ayrıca özellikle kurum bünyesinde 5018 sayılı kanun öncesinde teftiş kurulu veya iç denetim birimi bulunmayan kurumlarda göreve başlayan iç denetçilerin yatay ve dikey yönlü iletişime açık olmaları iç denetime karşı tüm çalışanların olumsuz değerlendirmelerinin değişmesinde önemli bir etken olduğu görülmektedir. Bazı durumlarda ise iç denetçiler inisiyatif alarak, hiyerarşik adımları takip etme noktasında yaşanabilecek sorunlar karşısında esnek olmaları, iç denetim faaliyetlerinin tıkanmaması ve üst yönetimin iç denetime karşı olumsuz direncinin kırılmasını sağlayabilir.

İç denetimin üst yönetimler tarafından sahiplenilmemesinin nedenleri ve bu doğrultuda çözüm önerileri belirlendikten sonra diğer bir önemli aşama ise hangi nedenin daha çok önemli olduğu ve öncelikli olarak çözüm amaçlı atılması gereken adımların neler olduğunun belirlenmesidir. Bu kapsamda iç denetçiler, üst yöneticilerin iç denetim hakkında yeterince bilgi sahibi olmamalarını, akademisyenler ise iç denetçilerin mesleki anlamda eğitim eksikliklerini, denetim faaliyetini nasıl ve ne şekilde yürütmeleri konusundaki yetersizliklerini en önemli nedenler olarak görmekteyler. İç denetçiler kaynak ve zaman tasarrufu sağlayarak sorunları çözmek için atılması gereken ilk adımın iç denetçilerin etkili iletişim tekniklerini kullanmaları olduğunu, akademisyenler ise iç denetçilerin uygun şartlarda hiyerarşik adımları esnetmeleri gerektiğini vurgulamışlardır. En önemli sorunun belirlenmesi ve buna yönelik çözümlerin geliştirilmesi, diğer birçok sorununda kendiliğinden çözüme kavuşmasını sağlayabilir. Benzer durumun çözüm önerileri içinde geçerli olduğunu söylemek mümkündür.

Araştırma kapsamında ele alınan “nedenler” ve “çözüm önerileri” ne ilişkin kriterlerin belirlenmesi aşamasında iç denetçiler ile akademisyenlerin görüşleri arasında bir farklılık söz konusu değilken, bu kriterlerin önem derecelerine göre sıralanması ile ilgili görüşleri arasında bir farklılık olduğu dikkat çekmektedir. Bu sonucun ortaya çıkmasında, aktif olarak iç denetim faaliyetlerini yürütmekte olan iç denetçilerin tecrübelerinden ve gerçek uygulamaya örneklerinden hareketle değerlendirme yapmaları, sürecin daha çok teori kısmında yer alan akademisyenlerin ise yapılan araştırma sonuçlarından yola çıkarak değerlendirme yapmalarının etkili olduğu söylenebilir. Nitel ve nicel veriler birlikte kullanılarak belirlenen “nedenler” ve “çözüm önerileri”nin, kamu kurumlarında iç denetimin sahiplenilmesine, daha etkin bir şekilde uygulanabilmesine ve kurum kültürünün bir parçası olarak değerlendirilmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu

kapsamda tüm paydaşlara bilgilendirici, iletişimi güçlendiren ve ön yargıları kaldıracak şekilde eğitimler verilmeli, yapısal eksiklikler düzenlemeler yoluyla giderilmelidir.

Kaynakça

- Aghdaie, M. H., Zolfani, S. H., & Zavadskas, E. K. (2013). Decision making in machine tool selection: an integrated approach with SWARA and COPRAS-G methods, *Engineering Economics*, 24(1), 5-17.
- Akçay, S. (2013). Türkiye’de iç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçları üzerindeki etkinliği: belediyeler üzerine bir uygulama, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(1), 57-77.
- Bardakçı, S. (2020). SWARA Yöntemi. *Çok Kriterli Karar Verme Problemlerinde Kriter Ağırlıklandırma Yöntemleri* (1. baskı), 1-18. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Chevers, D., Lawrence, D., Laidlaw, A. & Nicholson, D. (2016). The effectiveness of internal audit in Jamaican commercial banks, *Accounting and Management Information Systems*, 15(3), 522-541.
- Cohen, A. & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organisations, *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.
- Creswell, J. W. (2013a). *Nitel araştırma yöntemleri: Beş yaklaşıma göre nitel araştırma ve araştırma deseni*. (Çev. Ed. M. Bütün, S.B. Demir), Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Creswell, J. W. (2013b). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches*. CA: Sage publications.
- Dellai, H. & Omri, M. A. B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in tunisian organizations, *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208-221.
- Endaya, K. A. & Hanefah, M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160-176.
- Gökalp, B. (2013). Kamu yönetiminde iç denetim etkinliğinin ölçülmesi (Basılmamış yüksek lisans tezi). Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Gökoğlan, K. (2022). İç denetim etkinliğinin belirleyicileri üzerine bir araştırma, *ODÜ Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 949-966.
- İDKK (2018). Kamu iç denetim reform uygulamalarının derinleştirilmesi projesi kapsamlı değerlendirme raporu, Ankara: İDKK Yayınları.
- İşçi, V. (2019). İç denetim etkinliğinin performans açısından değerlendirilmesi: İç denetçilerin bakışıyla kamu üniversitelerinde nitel bir araştırma (Basılmamış yüksek lisans tezi). Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli.
- Karcioğlu, R. & Kurnaz, E. (2017). Türkiye’de kamu sektöründe risk odaklı iç denetim yaklaşımı: kamu iç denetçilerine yönelik bir araştırma, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 31(5), Ekim, 1104.
- Kaya, B. (2014). *Kamu idarelerinde daha etkili bir yönetim için nasıl bir iç denetim? konferansı*, TBMM Başkanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı, Ankara: TBMM Basımevi.
- Keršulienė, V., Zavadskas, E. K., & Turskis, Z. (2010). Selection of rational dispute resolution method by applying new step-wise weight assessment ratio analysis (SWARA), *Journal of Business Economics and Management*, 11(2), 243-258.
- Kıral, H. (2014). Kamu idarelerinde iç denetimin 10 yıllık geçmişi ve özel sektör karşılaştırmalarıyla geleceğine ilişkin değerlendirmeler, *Kamu idarelerinde daha etkili bir yönetim için nasıl bir iç denetim? konferansı*, Ankara: TBMM Basımevi.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda iç denetim (1), *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15.
- Kükreler, E. & Kavak, S. (2020). Kamu sektöründe iç denetimin etkinliğini olumsuz etkileyen faktörler. *İç denetim kuruma değer katmak* (2. baskı). (Ed: Kıral H.), Ankara: Seçkin Yayınları.
- Lenz, R. Sarens, G. & Hoos, F. (2017). Internal audit effectiveness: Multiple case study research involving chief audit executives and senior management, *EDPACS*, 55(1), 1-17.
- Mihret, G. D. & Yismaw, W. A. (2007). Internal audit effectiveness: An ethiopian public sector case study, *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.

- Özer, G. Günlük, M. & Okutan, K. (2018). İç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilerin, üst yönetim desteğinin ve iç denetimin bağımsızlığının iç denetimin etkinliği üzerindeki etkileri, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Özel Sayı), 590-613.
- Rudhani, L. H., Vokshi, N. B. & Hashani, S. (2017). Factors contributing to the effectiveness of internal audit: Case study of internal audit in the public sector in Kosovo, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3(4), 91-108.
- Shoommuangpak, P., & Ussahawanitchakit, P. (2009). Audit strategy of CPAs in Thailand: How does it affect audit effectiveness and Stakeholder acceptance?, *International Journal of Business Strategy*, 9(2), 136-157.
- Stanujkic, D., Karabasevic, D., & Zavadskas, E. K. (2015). A framework for the selection of a packaging design based on the SWARA method, *Engineering Economics*, 26(2), 181-187.
- Tekin, Ö. F. (2017). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yeni kamu yönetimi ilkeleri bağlamında incelenmesi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 14, 199-218.
- Tosun, K. A. & Acar, D. (2022). Etkin iç denetim sisteminin işletme verimliliği üzerine etkisi: BİST kapsamındaki üretim işletmelerinde bir araştırma, *Verimlilik Dergisi*, (4), 677-692.
- Yıldırım, A. & Şimşek, H. (2016). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri* (10. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.